

세법연구 19-01

조세조약상 강제적 중재 규정 분석(상)

- 국제규범 편 -

2019. 10

세법연구 19-01

조세조약상 강제적 중재 규정 분석(상) - 국제규범 편 -

2019. 10

연 구 진

연구책임자

신 상 화 부연구위원

공동연구원

박 수 진 공인회계사

목 차

I. 서론	7
II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정	9
1. OECD 모델 조세조약 제25조 제5항	10
가. 개요	10
나. 실체적 측면	16
다. 절차적 측면	23
라. OECD 모델 조세조약 제25조에 대한 국가별 유보(reservations) 상황	29
2. OECD 다자조약 제6편	31
가. 개요	31
나. 실체적 측면	45
다. 절차적 측면	51
라. 다자조약 제6편에 대한 서명국별 유보 현황	58
III. UN 모델 조세조약상 강제적 중재조항	70
1. UN 모델 조세조약 제25조 제5항	70
가. 개요	70
나. 실체적 측면	71
다. 절차적 측면	72

IV. EU 중재협약과 EU 지침에 따른 강제적 중재조항	75
1. EU 중재협약	76
가. 개요	76
나. 실체적 측면	78
다. 절차적 측면	82
2. EU 지침(Directive 2017/1852)	87
가. 개요	87
나. 실체적 측면	90
다. 절차적 측면	96
V. 요약 및 결론	103
1. 강제적이고 구속력 있는 중재 규정 비교	103
가. 중재 개시	104
나. 중재 범위	105
다. 중재 결정의 구속력	108
라. 중재판정부(자문위원회)	110
마. 중재 유형	113
바. 납세자 참여	116
2. 정책 시사점	119
참고문헌	122
부록	126
1. OECD 모델 조세조약	126
가. 제25조 조문	126
나. 제25조 제5항 주석(Commentary) 주요 내용	128

다. 중재 절차의 이행을 위한 상호합의문 예시(SMAA) 주요 내용	140
라. SMAA에 대한 주석 주요 내용	147
2. OECD 다자조약	155
가. OECD 다자조약 제6편 강제적 중재 규정 주요 내용	155
나. OECD 다자조약 제6편 주석의 주요 내용	171
3. UN 모델 조세조약 제25조 조문	187
4. 유럽연합	187
가. 유럽연합 중재협약 주요 내용	187
나. EU 지침(2017)(Directive 2017/1852) 주요 내용	193
참고문헌	210

표 목차

〈표 II-1〉 OECD 다자조약 참여국의 서명 및 비준 현황(2019년 10월 30일 기준) ……	33
〈표 II-2〉 OECD 다자조약 구성 ……	35
〈표 II-3〉 OECD 다자조약 제6편 중재 관련 선택과 유보 조항 ……	44
〈표 II-4〉 제28조 2항에 따른 참여국별 중재 범위의 제한(2018년 6월 기준) ……	62
〈표 II-5〉 OECD 다자조약 서명국 현황과 국가별 제6편 관련 선택과 유보 현황 ……	66
〈표 V-1〉 국제규범별 중재 개시 규정 ……	106
〈표 V-2〉 국제규범별 중재 범위 규정 ……	107
〈표 V-3〉 국제규범별 중재 결정의 구속력 규정 ……	109
〈표 V-4〉 국제규범별 중재판정부(자문위원회) 및 중재인 관련 규정 ……	111
〈표 V-5〉 국제규범별 중재 유형 규정 ……	114
〈표 V-6〉 국제규범별 납세자 참여 ……	117
〈표 V-7〉 제6편의 적용을 선택한 29개 참여국의 유보 및 선택 현황 ……	120

I. 서론

- 조세조약상 분쟁은 이중과세를 일으키고 국제거래의 흐름을 저해하여 계약국 간 세수 불균형을 발생시키므로, 효과적인 해결방안이 필요함
 - 일반적으로 조세조약상 분쟁해결은 국내불복절차, 양 계약국 간 상호합의절차, 그리고 제삼자의 관여를 통한 중재 절차를 통해 이루어짐
 - 우리나라는 이전가격 사건이나 조세조약상 분쟁의 해결을 위해 국내불복절차와 상호합의절차를 운영하고 있음

- BEPS 방지 프로젝트 조치 이후 조세조약상 분쟁 해결을 위한 방안 중 중재의 중요성이 특히 주목받으면서 전통적인 접근방식과 차이가 있는 강제적 중재 규정이 국제사회에서 수용되고 있음
 - BEPS 방지 프로젝트 조치를 반영한 OECD 다자조약 제6편 중재 규정이 2016년 공개되었고, 상호합의절차의 보충적 절차로서 중재를 규정한 OECD 모델 조세조약 제25조는 2017년 개정됨¹⁾
 - 한편 유럽연합 내에서도 1990년 중재협약의 한계를 개선한 조세분쟁 해결 체제를 위한 EU 지침이 2017년 10월 채택되어 조세분쟁에 대한 중재 절차의 국내 법제화가 진행됨
 - 대부분 EU 회원국은 2019년 6월까지 입법을 완료하였고, 해당 규정은 2019년 7월 1일부터 발효됨

1) 기존 OECD 모델 조세조약 제25조는 BEPS 방지 프로젝트 이후 예상되는 국제조세 분쟁을 효과적이고 효율적으로 해결하기에는 한계가 있다는 평가가 있었음(OECD/G20, 2014, pp. 6~11)

- 본 보고서는 조세조약상 중재 규정의 잠재적인 도입 가능성에 대응할 목적으로 BEPS 방지 프로젝트 조치 이후 공개된 강제적이고 구속력 있는 중재 규정을 분석하여 관련 정책 수립에 시사점을 제시하고자 함
 - 국제조세 환경의 틀을 구성하는 국제규범을 중심으로 문헌 조사의 방법을 통해 조세조약상 분쟁 해결방안으로 제안된 강제적이고 구속력 있는 중재 규정을 비교·연구함
 - 국제기구인 OECD와 UN의 양자 간 모델 조세조약과 유럽연합 규범에 해당하는 EU 중재협약과 EU 지침에 따른 중재 규정을 대상으로 함
 - 그리고 2016년 공개된 BEPS 방지 프로젝트 조치에 따른 OECD 다자조약 제 6편에 따른 중재 규정을 포함함
 - 특히 실제적 측면과 절차적 측면에서 이들을 살펴봄으로써 국제기구의 접근방식을 고찰하고 우리나라의 입장 재정비를 위한 참고자료를 제시함
 - 한편 조세조약상 강제적이고 구속력 있는 중재 규정에 대한 영국, 일본, 독일, 캐나다의 접근 방식은 「조세조약상 강제적 중재 규정 분석(하)」를 참고할 것

- 본 보고서는 제1장 서론을 포함하여 총 5장으로 구성됨
 - 제2장은 OECD가 제시하는 중재 규정을 OECD 모델 조세조약 제25조 5항과 다자조약 제6편을 중심으로 분석함
 - OECD 다자조약 제6편의 적용을 선택한 서명국별 유보 현황을 살펴봄으로써 다자조약 참여국의 중재에 대한 입장을 살펴봄
 - 제3장은 OECD 모델 조세조약의 제25조와 유사한 구조를 갖고 있는 UN 모델 조세조약 제25조(B)의 주요 차이를 중심으로 살펴봄
 - 제4장에서는 EU가 제시하는 조세조약상 분쟁해결방안을 EU 중재협약과 2019년 1월 1일자로 발효된 EU 지침(2017)을 중심으로 분석하여 정리함
 - 제5장은 국제기구의 조세조약상 강제적 중재 규정을 비교하고 시사점을 정리함

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정

- OECD의 강제적이고 구속력 있는 중재 규정으로는 OECD 모델 조세조약²⁾ 제25조 5항과 OECD 다자조약³⁾ 제6편이 있음
 - 2017년 OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약은 BEPS 방지 프로젝트 결과를 반영하여 새로운 국제 조세 환경의 틀을 구성하는 국제규범이지만 역할에서 차이가 존재함

- OECD 모델 조세조약에서 개별 국가는 양자 간 조세조약을 체결할 때를 기준으로 삼기 때문에 국제규범의 지위를 가짐⁴⁾
 - OECD 이사회의 권고(recommendation) 형태로 채택되는 OECD 모델 조세조약과 주석서는 법적 구속력은 없지만, OECD 회원국들은 조세조약의 해석 및 적용에서 이를 준수해야 하는 정치적 의무가 있음⁵⁾
 - 우리나라는 OECD 모델 조세조약과 주석서를 법률적인 구속력이 없는 참고자료로 보는 것이 일반적인 견해임⁶⁾

2) 본래 명칭은 'OECD Model Convention on Income and on Capital'이며, 이하 본문에서는 OECD 모델 조세조약이라고 칭함(OECD, 2019)

3) 본래 명칭은 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting'이며, 이하 본문에서는 'OECD 다자조약' 또는 '다자조약'이라고 칭함(OECD, 2016)

4) 이용섭·이동신, 2012, p. 103; Renven S. Avi-Yonah, 2007, pp. 1~8; 강성태, 2015, p. 193 재인용; UN 모델 조세조약 역시 OECD 모델 조세조약과 더불어 조세조약 체결을 위한 국제규범에 해당함

5) 김정홍, 2014, p.15. 각주 40.

6) 서울고등법원 2010. 2.12. 선고 2009누8016 판결

- 2017년 OECD 모델 조세조약은 2014년 OECD 모델 조세조약을 수정한 것으로 제25조 5항을 포함한 대부분 개정이 BEPS 방지 프로젝트 조치를 반영하였음
- OECD 다자조약은 국가들의 다자조약 가입을 통해 BEPS 방지 프로젝트 조치를 양자 간 조세조약에 효과적으로 반영하는 기능을 함
 - 그래서 OECD 모델 조세조약 제25조 5항에 따른 중재 절차와 다자조약 제6편은 유사한 법률적 체계를 보이지만, 제6편이 절차적 측면에서 좀 더 구체적이고 명확한 틀을 규정함
- 제2장에서는 OECD 모델 조세조약 제25조 5항과 다자조약 제6편에서 담고 있는 강제적이고 구속력 있는 중재 규정을 실제적 측면과 절차적 측면으로 나누어서 살펴봄

1. OECD 모델 조세조약 제25조 제5항

가. 개요

1) OECD 모델 조세조약상 중재 규정의 연혁

- OECD 모델 조세조약 제25조는 양 체약국의 관할당국 간 상호합의절차를 규정하고 있는데, 2008년 개정 당시 5항이 추가되어 중재 규정이 최초 도입됨
 - 해당 조항은 OECD/G20의 BEPS 방지 프로젝트의 최종 보고서 액션 14의 조치를 반영하여 2017년 개정되었음
- 제25조 5항의 강제적이고 구속력 있는 중재 규정을 본격적으로 살펴보기 전에 현행과 같은 조문에 이르기까지 OECD 내에서 이루어졌던 논의와 합의 절차, 그리고 주요 연혁을 간략하게 살펴봄

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 11

- OECD 내에서 조세조약상 분쟁 해결을 위한 중재의 필요성은 1984년 OECD 보고서(통해 제기됨⁷⁾)
 - 1984년 OECD 보고서(Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues)는 상호합의절차의 문제점을 분석하면서 상호합의절차에 대비되는 중재의 이점을 논의하였으나 상호합의절차의 대체를 위한 강제적 중재 절차의 도입은 제안하지 않음
 - 당시 회원국 간에는 '강제적 중재(compulsory arbitration)에 대한 필요성이 입증된바 없고, 중재 절차의 채택은 용납할 수 없는 재정주권(fiscal sovereignty)의 포기'에 해당한다'는 의견이 지배적이었음

- 이후 2004년 OECD 보고서, 2006년 OECD 보고서 초안, 2007년 OECD 보고서를 거치면서 조세조약 분쟁 해결 절차를 개선하기 위한 강제적 중재 조항의 도입을 구체화함⁸⁾
 - 2004년 OECD 보고서(OECD Improving the Process for Resolving International Tax Disputes)는 강제적 중재 조항의 존재가 효율적인 상호합의절차 진행을 위한 유인으로 작용할 수 있음을 입증하여 중재 조항의 도입 결정에 중요한 역할을 함⁹⁾
 - 2006년 OECD 보고서(Public Discussion Draft on Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes)는 상호합의절차에서 발생한 미해결 쟁점의 강제적인 해결을 위해 OECD 모델 조세조약 제25조에 5항을 추가할 것과 동시에 주석(Commentary)을 수정하여 5항을 채택하고자 하는 국가들에 지침을 제공하는 것을 제안함¹⁰⁾

7) OECD, 1984, pp.20~39; 1927년 국제연맹(League of Nations)의 모델 협약 초안에서 중재 조항은 제안된 바가 있었음. 당시 제안된 중재 절차는 비강제적이고 중재 절차였음(Kollmann and Turcan, 2015, p. 34. 각주 103)

8) 2004년 보고서 이전에도 1995년 OECD 이전가격 가이드라인(Transfer Pricing Guidelines)에서 중재에 대한 논의가 재고되었고, 2003년에는 OECD 모델 조세조약의 중재 조항과 관련하여 유럽연합과 함께 공동 작업반을 구성한바 있음(Kollmann and Turcan, 2015, p. 34)

9) <https://www.oecd.org/tax/treaties/33629447.pdf>; Chaudhary, 2018, p. 15.

10) OECD, 2006, pp. 5~21.

- 2007년 OECD 보고서(Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes)에서는 2006년 보고서를 기초로 중재 절차의 개시 요청을 위해 국내법상 구제 조치를 포기하는 것이 의무가 아니라는 취지의 개정을 반영함¹¹⁾
- 2008년 OECD 모델 조세조약 제25조의 5항의 중재 조항은 2007년 OECD 보고서의 내용을 기초로 신설되었으며 그 내용은 다음과 같음¹²⁾
 - “아래의
 - a) 제1항에 따라 한 체약국 혹은 양 체약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당한 사람이 한 체약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한
 - b) 한 체약국 관할당국이 제2항에 따라 상대방 체약국 관할당국에 사건을 제기한 때로부터 2년 이내에 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못하는 경우 사건과 관련된 모든 미해결된 쟁점은 해당인(person)이 요구하는 경우 중재에 회부된다.”
 - 그러나 각 체약국의 법원 혹은 행정심판에 의해 해당 미해결 쟁점에 대한 판결이 내려진 경우에는 중재에 회부되지 않음
 - 사건에 의해 직접 영향을 받는 인(person)이 중재결정을 집행하는 상호합의에 특별한 반대를 하지 않으면 양 체약국을 구속하며 양 체약국의 국내법상 제척 기간에도 불구하고 이행됨
- 제5항의 마지막 문장에 대한 주석(footnote)을 통해 법적·정치적 환경으로 본 조항을 조세조약에 포함하지 않거나 국내 법정에 의해 이미 판결이 내려진 쟁점에 대해서는 중재를 허용하지 않도록 체약국에 따른 수정이 가능토록 규정함

11) OECD, 2007, p. 25.

12) 2008년 OECD 모델 조세조약 제25조 5항 전문은 ‘부록’편에 수록된 1. OECD 모델 조세조약 제25조 전문(개정 전) 또는 다음 출처를 참조할 것. https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/mtc_cond-2008-en.pdf?expires=1570143519&id=id&accname=ocid72023593&checksum=076F5761252F3E6A15B3D8C373DC666C, 검색일자: 2019. 10. 2.

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 13

- 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조는 BEPS 방지 프로젝트의 액션 14 조치를 반영하여 제1항과 제5항의 내용을 개정하였는데 중재 절차의 접근가능성을 확대하는 동시에 정보제공의무를 부여함¹³⁾
 - (제1항) 개정 전에는 해당 납세자 또는 인의 거주국가(제24조 제1항의 경우에는 국적이 있는 국가)에서만 상호합의절차를 신청할 수 있었으나, 2017년 개정으로 거주국가와 소득 원천국가 모두에게 상호합의절차를 신청할 수 있음
 - (제5항) b)호의 상호합의 종결에 대한 개시일과 첫 번째 문장 말미의 중재 신청 방법에 대한 개정이 있었음
 - 중재 절차의 개시 요건 중 하나인 2년 내 상호합의 종결에 대한 개시일을 ‘한 체약국 관할당국이 다른 체약국 관할당국에 사건을 제기한 때’에서 ‘사건 처리를 위해 관할당국이 요구하는 모든 정보를 양 체약국의 관할당국에 제출한 날’로 개정함
 - 중재 제기를 위한 신청은 서면(in writing)으로 요구하는 경우에 한함
 - (제5항) 각주(footnote)가 삭제됨
 - 2017년 개정 전에는 체약국의 국내법에 의해 중재 절차의 적용이 불가능할 수 있기 때문에 각 체약국은 중재 절차를 효과적으로 이행할 수 있는 경우에만 제5항을 포함토록 하였음¹⁴⁾
 - 기본적인 중재 방식이 독립적 의견 접근법에서 최선 제안 접근법으로 변경됨¹⁵⁾
 - 제25조 주석 문단 85의 중재 절차의 이행을 위한 상호합의문 예시(Sample Mutual Agreement on Arbitration: SMAA)에서 최선 제안 접근법을 기본으로 하고 독립적 의견 접근법을 대체적 중재 절차로써 소개함

13) 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 5항 전문은 ‘부록’편에 수록된 1. OECD 모델 조세조약 제25조 전문(2017 개정 후) 또는 아래 출처를 참조할 것

14) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 65.

15) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 85조와 관련하여 중재 절차의 이행을 위한 상호합의문이 2017년 개정되면서 중재 접근방식이 변경됨. 상세 내용은 부록의 ‘1. 다. 중재 절차의 이행을 위한 상호합의문 예시(SMAA) 주요 내용’편을 참조할 것

2) OECD 모델 조세조약 제25조【상호합의】

- OECD 모델 조세조약은 중재 절차를 상호합의절차와는 독립된 절차가 아닌 상호 합의절차의 일부로써 제25조 5항에서 규정함
- 제25조에 대해 간략하게 살펴보면 제25조는 총 5개의 항으로 구성되고, 조세조약의 해석·부당한 과세처분 또는 과세소득의 조정과 관련된 사안을 양 체약국의 과세당국이 상호합의절차와 중재에 의해 해결할 수 있도록 관련 절차를 규정함¹⁶⁾
 - 제1항에서는 상호합의 대상과 상호합의 신청 기한을 규정함
 - 조세조약에 부합하지 않는 과세상 결과를 초래하는 사안에 대하여, 조세조약에 부합하지 않는 과세상 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년 이내에 제기하도록 규정함
 - 제2항은 상호합의 해결을 위한 양 체약국의 노력의무와 상호합의 결과의 이행의무에 대하여 규정하며
 - 상호합의 결과는 체약국 국내법의 부과제척 기간과 상관없이 시행되어야 함
 - 제3항은 조세조약상 해석·적용, 그리고 조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세 경감을 상호합의를 통하여 양 체약국이 해결하기 위해 노력할 것을 규정함
 - 제4항은 상호합의절차의 진행을 위한 사항을 규정함
 - 조세조약의 해석과 시행 및 이중과세방지의 합의를 위해 공동위원회를 구성하는 것을 포함하여 서로 직접 연락할 수 있음
 - 제5항에서는 상호합의절차의 일부로써 중재 절차의 개시 요건, 결정의 구속력, 중재 결정의 이행 절차를 규정함
 - 사건의 처리를 위해 관할당국이 요구하는 모든 정보를 양 체약국의 관할당국에 제출한 날로부터 2년 이내 상호합의에 도달하지 못한 경우, 상호합의를 제기한 납세자의 서면 신청에 따라 중재 절차가 개시됨

16) OECD 모델 조세조약 제25조 본문 및 5항의 중재와 관련된 주석 내용은 <부록>편에 수록된 1. OECD 모델 조세조약을 참조할 것

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 15

- 다만 사전에 미해결 쟁점에 대해 각 체약국의 법원에서 판결이 내려진 경우에는 중재에 회부되지 않음
- 납세자의 반대가 없는 한 중재 결정은 양 체약국을 구속하며 상호합의에 따라 체약국의 국내법상 기한에도 불구하고 중재 결정의 집행은 이루어짐

3) 상호합의절차와 중재 절차의 관계

- 상호합의절차는 납세자가 제기한 사건을 양 체약국의 관할당국 간 합의를 통하여 해결하도록 시도하지만, 중재 절차는 미해결 쟁점을 해결하기 위해 독립적인 제삼자의 관여를 허용함
 - 상호합의절차에서는 관할당국이 사건 자체 또는 특정 쟁점의 접수를 거부할 수 있음
- OECD 모델 조세조약에 따른 중재는 상호합의절차를 대체하는 절차가 아닌 상호합의절차의 연장선이라고 할 수 있음¹⁷⁾
 - 납세자는 상호합의절차에 계류 중인 사건으로 2년 기간이 경과하지 않은 경우에는 중재를 제기할 수 없음
- 즉, 중재 절차는 상호합의절차가 개시된 사건에 대해서만 허용되며,¹⁸⁾ 상호합의절차에서 해결되지 않은 쟁점의 해소를 피함으로써 상호합의절차의 완결을 보완함
 - 그러나 관할당국은 SMAA의 중재 조건에 따라 사건 전체를 중재에 회부할 수도 있음¹⁹⁾
- OECD 모델 조세조약의 중재 규정은 특정 요건이 충족될 때 강제적이거나 의무적으로 개시되고, 체약국의 관할당국은 중재 결정에 구속된다는 특징을 가짐

17) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 64

18) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 68

19) Ramos, 2018, p. 92; OECD 모델 조세조약 제2조 문단 85의 SMAA 문단 15.1 또는 15.4

- 그러나 납세자에게 중재는 상호합의절차에 추가적인 선택적인 조치에 해당하며, 납세자는 중재 결정을 거부하고 다른 구제 수단을 모색할 수 있음

나. 실제적 측면

- 중재 규정의 실제적인 규정은 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조에 대한 주석²⁰⁾과 중재 절차를 위한 상호합의 예시를 중심으로 살펴봄

1) 중재 개시

- 2017년 OECD 모델 조세조약상 중재는 제25조 5항에 따라 다음 두 가지 요건이 충족되면 납세자의 서면 요청에 의해 개시되며, 이 경우 관할당국의 사전승인이 필요하지 않음²¹⁾
 - 체약국의 처분으로 조세조약에 부합하지 않는 과세가 부과된 납세자가 상호합의를 제기하고,
 - 관할당국이 2년 이내 상호합의에 도달하지 못하는 불복사건의 경우(“2년 기간 요건”)
- 납세자의 중재 신청에 대해 2017년 OECD 모델 조세조약은 당초 ‘이의신청을 제기한 때로부터 2년이 경과한 후’에서 ‘관할당국이 요구하는 모든 정보가 제출된 날’을 기준으로 2년 기간을 기산하도록 개정됨
 - 개정 전에는 상호합의절차의 종결까지 소요되는 기간은 상당할 수 있고, 관할당국은 제기된 쟁점의 처리에 필요한 모든 정보를 관할당국이 확보하지 못하여 중재 절차를 진행하기에 적합하지 못한 경우의 발생이 가능하였음²²⁾

20) 2017 OECD 모델 조세조약 25조 주석(Commentary on Article 25)

21) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 63

22) Ramos, 2015, p. 97.

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 17

- 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 5항 b)호는 사건의 해결을 위해 관할당국이 요구하는 모든 정보가 우선 제공되는 날을 기준으로 하는 일반적 기준을 도입함²³⁾
 - 여기서 ‘관할당국이 요구하는 모든 정보가 제공되는’이란 불복사건의 사유가 정당한지 여부를 양 체약국의 관할당국이 판단할 수 있도록 충분한 정보가 관할당국에게 제공된 경우를 의미함²⁴⁾
 - ‘관할당국이 요구하는 모든 정보’에 대해 만일 분쟁 해결 절차에 대한 체약국의 공식적인 지침에 중재 절차의 목적상 필요한 정보의 목록이 포함되어 있는 경우, 일반적으로 공식적인 지침의 정보를 각 체약국에서 요구하는 정보로써 열거하는 것으로 상호합의하는 것으로 SMAA는 간주함²⁵⁾

- 그리고 2년 기간이 개시되는 정확한 날을 결정하기 위해 2017년 OECD 모델 조세조약의 SMAA에서는 결정 절차를 단계별로 규정함²⁶⁾
 - 우선 상호합의절차의 최초 요청을 받은 관할당국은 요청일 이후 60일 이내에 신청자에게 요청이 접수되었다는 사실을 통보해야 함
 - 이 경우 해당 관할당국은 요청 사본과 함께 요청의 통지를 상대 관할당국에게 송달하여야 함
 - 최초 요청을 수령한 날로부터 90일 이내 또는 요청의 통보를 수령한 날로부터 90일 이내, 관할당국은 사건의 실질적인 심사를 위해 필요한 모든 정보를 제출 받았다는 사실을 상대 관할당국과 신청자에게 통보하거나 또는 추가 정보가 요구되는 경우에는 신청자에게 추가 정보를 요구해야 함²⁷⁾
 - 추가 정보를 요청한 경우로 해당 추가 정보를 수령한 후 90일 이내 정보를 요청한 관할당국은 신청자 및 상대 관할당국에게 필요 정보를 모두 수령했다는 또는 요청 정보가 아직 제출되지 않았다는 통보를 해야 함²⁸⁾

23) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 70

24) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 75

25) 2017 OECD SMAA 해석 문단 8

26) 2017 OECD SMAA 제2조

27) 2017 OECD SMAA 제2조 2항 b)호

28) 2017 OECD SMAA 제2조 2항 c)호

- ‘2년 기간의 개시일’은 추가 정보의 요청 여부에 따라 아래와 같이 결정됨²⁹⁾
- 추가 정보 요청이 없는 경우 다음 중 빠른 날짜가 2년 기간의 개시일이 됨
 - i) 관할당국 모두 신청자에게 필요한 모든 정보가 수령되었다는 사실을 통보한 날짜(즉, 두 관할당국 중 두 번째 관할당국이 통지한 날)
 - ii) 상호합의절차의 요청을 최초 접수한 관할당국이 요청의 상대 관할당국에 통보한 날로부터 90일
 - 추가 정보가 요청된 경우 다음 중 빠른 날짜가 개시일이 됨
 - i) 추가 정보를 요청한 관할당국이 신청자 및 상대 관할당국에 추가 정보를 수령했다는 사실을 통보한 가장 최근 날짜
 - ii) 양 관할당국이 신청자로부터 추가 정보를 수령한 후 90일이 되는 날짜
 - 어느 관할당국이 신청자 또는 상대 관할당국에 요청 자료 중 일부가 누락되었음을 통보하는 경우 그러한 통보는 추가 정보를 요청한 것으로 간주됨
 - 한편 2년 기간의 개시일 이후 각 관할당국이 요청한 추가 정보가 적시에 제공되지 못하는 경우 그 지연 기간 동안에는 2년 기간의 진행이 중단됨³⁰⁾
 - 신청자가 관할당국이 요청한 추가 정보를 시의적절하게 제공하지 않았다고 양 관할당국 간 동의하여야 하며,³¹⁾
 - ‘그 정보를 요청한 날로부터 시작하여 그 정보가 완전히 제공된 날에 끝나는 기간’에 해당하는 날수만큼 연장됨
- 한편 2년 기간의 기산과 관련하여 납세자에 의한 정보제공의 지연이나 법원에 계류 중인 사건에 대해 모델 조세조약에서는 기간의 중단이나 연장을 위한 세 가지 대안을 제시함³²⁾

29) 2017 OECD SMAA 제2조 2항 d)호, e)호; 2017 OECD SMAA 해석 문단 12, 13

30) 2017 OECD SMAA 해석 문단 15

31) 2017 OECD SMAA 제7조

32) 이와 같은 OECD 모델 조세조약의 개정에 대해 일부에서는 관할당국에게 결정절차를 연기할 수 있는 재량권이 부여된 것으로 평가함. 관할당국의 재량권은 확정기간 내에 중재를 제기할 납세자의 권리를 유보할 수 있으므로 기간의 연장은 상호합의절차의 개시가 불가능한 매우 예외적인 경우 또는 예기치 못한 사건이나 불가항력으로 인해 기간이 중단된 경우로 한정할 것으로 제안됨 (Ramos, 2018, p. 98)

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 19

- 2년의 기간이 충분하지 않다고 생각하는 체약국은 3년으로 연장하거나 특정 사건별로 2년 기간이 만료 전에 경과 기간을 연장토록 함³³⁾
- 상호합의절차 자체가 중단되는 경우 중재 신청을 위한 2년 기간의 기산은 중단할 수 있음³⁴⁾
 - 상호합의절차의 사건이 국내 법원에 계류 중이고 체약국의 국내법에서 상호합의절차와 국내 구제절차를 동시 진행을 허용하지 않는 경우 또는 관할당국과 납세자가 상호합의절차를 중단하기로 합의한 경우
- 납세자가 관할당국에게 중요한 정보를 제공하지 않거나 관할당국이 추가적인 정보를 요청할 때 중재 신청을 위한 2년 기간을 연장할 수 있음³⁵⁾

2) 국내불복절차와의 관계

- 납세자는 국내불복절차와 상호합의절차(중재 절차)를 동시에 이용할 수 있는데, OECD 모델 조세조약은 기본적으로 국내불복절차 이의제기 여부와 관계없이 상호합의절차를 이용할 수 있다는 입장임
- 그러나 국내불복절차에 의해 이미 최종 판결이 내려진 미해결 쟁점에 대해서는 중재에 회부되지 못하도록 OECD 모델 조세조약 제25조 5항에서 규정하여 상호합의절차(또는 중재)의 중첩이나 결정 간의 상충을 피하고 있음
- 국내불복절차와 상호합의절차(또는 중재 절차)가 중첩되는 경우 중재 절차의 효율적 진행과 결정 간 상충을 피하기 위해 다음 세 가지 접근방식을 OECD 모델 조세조약에서는 제안하고 있음³⁶⁾

33) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 70.1

34) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 70.2

35) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 70.3

36) Ramos, 2018, p. 99; 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 76

- 국내불복절차를 통한 소송의 가능성이 있는 경우 관할당국은 납세자(person)에게 소송의 중단을 요구하거나 납세자가 이에 동의하지 않는 경우 불복절차가 종결될 때까지 상호합의절차를 연기함
- 한 체약국에서의 국내불복절차가 먼저 제기되고 종결된 경우에는 오직 상대 체약국의 이증과세를 경감받기 위한 상호합의절차만 가능함
- 상호합의절차가 우선 제기되고 합의가 이루어지는 경우, 납세자는 그 합의를 수용하지 않고 중단되었던 국내불복절차를 제기할 수 있으며 만일 합의를 수용하는 경우에는 관련된 국내불복절차를 포기하여야 함
 - 이 경우는 중재 결과를 이행하는 단계에서 고려되는 접근방식에 해당함
- 한편 국내 불복절차와 상호합의절차가 동시에 진행되고 국내 법원에서 최종판결이 중재 결정 이전에 내려지는 경우에는 관련 중재 절차가 종료됨³⁷⁾
 - 이 경우 국내 법원 판결로 인해 조세 조약에 부합하지 않는 과세 결과를 야기 하더라도 납세자는 중재를 개시할 수 없음
 - 납세자의 이증과세 구제보다는 국가 간 결정의 중첩을 피하기 위해 우선순위로 부여한 것으로 평가됨³⁸⁾

3) 중재 범위

- 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 5항은 중재 범위에 대해 ‘1항에서 규정하는 양 체약국 또는 한 체약국의 처분으로 인해 조세조약에 부합되지 않는 과세가 이루어진 사건’에 대해서만 가능하다고 규정함³⁹⁾
 - 단지 이증과세가 발생할 수 있다는 예측이 아닌 세금의 납부·부과·결정 또는 특정 소득요소에 대한 공식적인 과세부과통지와 같은 관할당국의 처분으로 납부 세금에 영향을 미친 경우에 한함⁴⁰⁾

37) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 79.1

38) Ismer, 2015, p. 1813.

39) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 72

40) Ramos, 2018, p. 97.

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 21

- 반면 상호합의절차의 범위에는 제25조 1항 외에도 3항에 따라 적용 가능한 조세조약의 해석과 적용에 대해 의문이 있을 때 또는 조세조약에서 규정하지 않은 이중과세 사안이 포함됨⁴¹⁾
- 그러나 2017년 OECD 모델 조세조약 해설서에 의하면 중재 대상이 되는 쟁점의 일부에 3항을 포함하여 중재의 범위를 넓히는 대안을 인정함⁴²⁾
- 한편 ‘중재 범위의 제한 가능성’에 대해 현행 OECD 모델 조세조약에서는 상호합의절차를 통한 효과적인 분쟁 해결을 보장하기 위해 범위에 대한 중대한 제한은 명시적으로 반대함⁴³⁾
 - 중재 범위를 지나치게 제한하는 경우 상호합의절차 과정에서 발생한 미해결 쟁점을 효과적으로 해결하고자 하는 중재의 본래 취지를 제한할 수 있기 때문임
 - 개정 전 2014년 OECD 모델 조세조약까지는 중재 범위를 특정한 사안으로 제한하는 것을 가능하다고 보았음⁴⁴⁾
 - 특정 사안으로는 주로 사실관계(factual in nature) 여부에 대한 쟁점이 관여된 사건, ⁴⁵⁾ 양 체약국이 합의한 쟁점, ⁴⁶⁾ 조세남용 외의 쟁점⁴⁷⁾이 있음⁴⁸⁾

41) Ismer, 2015, p. 1780.

42) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 73

43) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 66; Ramos, 2018, p. 97.

44) 2014 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 66

45) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 66

46) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 69

47) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 68

48) 구체적인 사례를 살펴보면 호주-뉴질랜드 조세조약은 주로 사실관계 쟁점으로 중재 범위를 제한하고 그 외에는 과세당국이 승인하는 경우에만 가능함(Arnold, 2015, p. 125, 각주 28). 독일-미국 조세조약과 벨기에-미국 조세조약의 경우 양 체약국이 합의하는 쟁점은 중재에 회부되지 않음(Arnold, 2015, p. 125, 각주 29). 독일-미국 조세조약에서 중재 범위는 제4조, 제5조, 제7조, 제9조, 제12조로 제한되며, 제4조와 제12조의 경우 중재는 개인의 거주자 여부나 특수관계자에 대한 사용료 쟁점에 대해서만 가능함(Arnold, 2015, p. 125, 각주 30). 캐나다-미국 조세조약은 제4조, 제5조, 제7조, 제9조, 제12조, 제14조로 제한되며 제4조와 제12조의 경우 중재는 개인의 거주자 여부나 특수관계자에 대한 사용료 쟁점에 대해서만 가능함

- 현행 OECD 모델 조세조약 제25조 5항에서는 각 국가의 법원이나 행정 법원의 판결이 내려진 미해결 쟁점은 중재에 회부할 수 없다고 규정함

4) 중재 결정의 구속력

- OECD 모델 조세조약에 따른 중재 결정은 제25조 5항에 따라 관할당국에 대해 구속력을 가짐
 - 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의를 거부하지 않는 한, 양 체약국의 국내법상 부과제척기한에도 불구하고 중재 결정을 이행할 의무가 있음
 - SMAA 제12조에 의하면 관할당국은 비록 중재 결정에 동의하지 않더라도 중재 결정이 통보된 후 180일 이내 상호합의를 통하여 이행할 의무가 있음⁴⁹⁾
- 그러나 제25조 5항 또는 다른 절차 규정의 위반으로 체약국의 국내 법원에서 중재 결정의 효력을 인정하지 않는 경우 그 중재 결정의 구속력은 작동하지 않음⁵⁰⁾
 - 여기서 국내 법원이 중재 결정의 효력을 인정하지 않는다는 것은 중재 결과에 동의하지 않는다고보다는 공정성이나 독립성과 같은 중재인의 요건 위반과 같은 절차적 측면에서의 문제로 인해 무효가 되는 경우를 상정할 수 있을 것임⁵¹⁾
 - 그리고 이 경우에는 5항에 따른 중재 신청과 중재 절차는 없었던 것으로 봄⁵²⁾
 - 만일 관할당국 간 새로운 중재 신청을 허용하지 않는다고 합의하지 않으면 납세자는 새로운 중재 신청을 할 수 있음
- 납세자는 중재 결정을 이행하는 상호합의를 수락하고 국내 구제절차를 포기하던지 아니면 수락을 거부하고 국내 구제절차를 취할 수 있으므로 중재 결정에 기속되지 않음⁵³⁾

49) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 Annex SMAA 주석 문단 41

50) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 81

51) Rust, 2015, p. 381.

52) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 82.1

53) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 5항 세 번째 문장

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 23

- 중재 결정의 이행을 위한 상호합의를 통보받은 납세자가 국내법상 소송절차의 진행을 포기하지 않는 경우에는 중재 결정을 수락하지 않는 것으로 간주됨⁵⁴⁾
- 한편 OECD 모델 조세조약은 다른 해결방안에 대해 관할당국 간 합의하는 경우에는 중재 결정을 이행하지 않아도 되는 제25조 5항의 세 번째 문단에 대한 대체적인 조항을 제시함⁵⁵⁾
- 중재 결정이 통보된 후 3개월 이내 관할당국이 상호합의절차의 결의를 방해하는 모든 미해결 쟁점을 해결하는 다른 방안에 대해 합의하는 경우 관할당국은 중재 결정을 이행할 의무가 없음
 - 2014년 OECD 모델 조세조약에서는 미해결 쟁점을 해결하는 다른 방안에 대해 납세자의 동의가 요구되었음⁵⁶⁾
- OECD 모델 조세조약에 따른 중재 결정은 관련 사건의 해당 쟁점에만 적용되므로 선례로서의 가치(an erga omnes effect)가 없음⁵⁷⁾
- 그러므로 당사자가 아닌 다른 납세자는 다른 중재 결정으로 인한 혜택을 누리거나 수용할 의무는 없음⁵⁸⁾

다. 절차적 측면

- 중재 규정의 절차적 측면은 OECD 모델 조세조약에서 제시하고 있는 중재 절차를 위한 상호합의 예시(SMAA)와 그에 따른 해석을 기초로 하여 살펴봄⁵⁹⁾

54) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 82

55) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 84

56) 2014 OECD 모델 조세조약 제25조 문단 84 두 번째 문장

57) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 83

58) Ismer, 2015, p. 1816.

59) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 문단 6; OECD, 2019, pp. C(25)-50~C(25)71.

- OECD 모델 조세조약 제25조 5항 마지막 문장에 따라 중재 절차 규정은 양 체약국의 관할당국 간 상호합의에 따라 결정되어야 하는데, SMAA은 그에 대한 예시로 설계됨⁶⁰⁾
- SMAA는 납세자에 의한 중재 요청, 중재인 선정, 중재 유형, 중재 비용, 기밀유지, 최종 결정 및 결정의 이행 등 중요한 절차 단계를 다루고 있음

1) 납세자 참여

- 납세자는 중재를 개시할 수 있는 신청자임에도 불구하고 중재 절차는 체약국 대 체약국(a state-to-state process)이기 때문에 중재 절차의 진행에서 납세자 참여는 매우 제한적임⁶¹⁾
- SMAA에서 규정하는 중재 절차의 진행 단계별 납세자 참여를 살펴보면 다음과 같음
 - (중재 신청) 납세자는 중재를 회부하기 위해 중재 신청서와 체약국의 법원이나 행정 심판단계에서 동일 쟁점에 대한 판결이 없었다는 서면 진술서를 (양쪽) 관할당국에게 제출해야 함⁶²⁾
 - 관할당국이 불복사건을 실질적으로 심사하는 데 필요한 정보 및 추가 정보를 제출하여야 함
 - (중재 조건 통보) 관할당국 간 합의된 중재 조건(term of reference)이 명시된 기간 내 납세자에게 전달되지 않는 경우, 납세인은 서면으로 미해결 쟁점의 목록을 서면으로 통보할 수 있음⁶³⁾
 - (중재인 임명 요청) 규정된 기간 내 관할당국에 의해 중재인이 임명되지 않을 때, 납세자는 OECD에게 중재인 임명 요청을 할 수 있음⁶⁴⁾

60) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 65.1; 만일 조세조약 본문에 중재 절차의 적용방식을 규정하는 경우에는 OECD 다자조약의 제6편을 참조함

61) Ramos, 2018, p. 100.

62) 2017 OECD SMAA 제1조

63) 2017 OECD SMAA 해석 문단 15.1

64) 2017 OECD SMAA 제3조 3항

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 25

- (서면 또는 구두입장 표명) 대체적 중재 절차인 경우에 납세자는 상호합의절차에서 허용된 방식으로 서면으로 입장을 표명하거나, 관할당국과 중재인이 모두 동의하는 경우에는 구두로 입장을 표명할 수 있는 권리를 가짐⁶⁵⁾
- 납세자는 상호합의절차나 중재 절차의 직접적인 당사자에 해당하지 않으므로 절차 진행 중 참여하지 못하며, 중재 결정에 대해 구속되지도 않음
- 다만 SMAA의 대체적인 중재 절차인 경우는 상호합의절차에서 허용하는 방식으로 서면 또는 구두로 입장을 표명할 수는 있음⁶⁶⁾

2) 중재인(arbitrator) 임명

- 중재 신청이 접수된 후 양 체약국의 관할당국은 60일 이내 각각 한 명의 중재인을 임명해야 하고, 최종 임명 후 60일 이내 임명된 중재인은 의장직을 수행할 제삼의 중재인을 임명함⁶⁷⁾
- 양 체약국의 관할당국이 중재인을 선출하는 OECD의 접근방식은 중재인의 독립성과 함께 중재의 적법성과 신뢰성을 해할 수 있다는 지적이 있음⁶⁸⁾
- OECD 모델 조세조약에 따른 중재판정부(arbitration panel)는 양 관할당국에서 임명한 중재인 2명과 의장 1명으로 구성됨
- 만일 규정된 기간 내 중재인이 임명되지 않는 경우에는 OECD 조세정책행정센터(Centre for Tax Policy and Administration)의 최고위직에 의해 임명을 진행하는데, 이때 최고위직은 양 체약국의 국민에 해당되지 않아야 함⁶⁹⁾

65) 2017 OECD SMAA 제5조 2항

66) 2017 OECD SMAA 제5조 2항

67) 2017 OECD SMAA 제3조 2항

68) Gildemeister, 2007, p. 8; Ramos, 2018, p. 104.

69) 2017 OECD SMAA 제3조 3항

- 이 절차는 중재를 신청한 인(person who made the request for arbitration)으로부터 그러한 취지의 요청을 받은 후 10일 이내에 이루어져야 함
- 중재인은 전문성, 공정성, 독립성의 요건을 충족하여야 함⁷⁰⁾
 - 국제조세 분야에 대해 전문성과 경험
 - 판사(judge)나 중재인으로서의 경험을 요하는 것은 아님⁷¹⁾
 - 전문성에 대한 구체적인 기준이 제시된 바가 없기 때문에 2014년 SMAA에서 전문성 요건에 대한 임명절차에 이용할 수 있는 적절한 중재인 명단을 OECD에서 제공할 수 있는 가능성을 언급한 바 있었지만,⁷²⁾ 구현되지 않음
 - 공정성과 독립성
 - 중재인은 임명수락 시 관할당국, 조세행정기관, 재무부, 그리고 납세자로부터 독립적이고 공정해야 하며,
 - 중재 진행 또는 중재 이후 합리적인 기한 동안 중재의 공정성과 독립성의 외관을 손상할 수 있는 행위를 금해야 함
 - 의장은 전문성, 공정성, 독립성 외에도 추가적으로 양 체약국의 국민 또는 거주자에 해당되지 않아야 함⁷³⁾
 - 개정 전 2014년 SMAA에서는 의장의 자격 요건으로 중재인으로서의 절차 규정, 입증 및 논리적 쟁점에 대한 경험과 가급적이면 체약국의 대표자로서의 경험과 자격을 갖춘 자로 규정함⁷⁴⁾

3) 중재 유형(modality of Arbitration)

- SMAA에 따른 중재 절차의 유형은 최선 제안 접근방식과 독립 의견 접근방식으로 구분됨⁷⁵⁾

70) 2017 OECD SMAA 제3조 1항

71) 2017 OECD SMAA 제3조 1항, SMAA에 대한 해석 문단 17

72) 2014 OECD SMAA 해석 문단 15

73) 2017 OECD SMAA 제3조 2항

74) 2014 OECD SMAA 해석 문단 15

75) 2017 OECD SMAA에 대한 해석 문단 2

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 27

- 최선 제안(last best offer 또는 최종 제안) 접근방식: 각 관할당국은 중재판정부에 관련 쟁점에 대한 제안된 해결방안을 제출하여야 하고, 중재판정부는 두 가지 제안 중 하나를 중재 결정으로 채택함
 - 독립 의견(independent opinion) 접근방식: 관련 법률에 따라 당사자는 사실과 주장을 제출하고, 중재판정부는 사실관계 및 적용 가능한 법률적 출처에 대한 서면으로 된, 합리적인 분석을 기초로 중재판정부의 독립적인 의견을 제시함
 - 법률적 출처로서 체결 조세조약, 계약국의 국내법 규정, 조약법에 대한 비엔나 협정 제31조-33조의 해석의 원칙에 의해 OECD 모델 조세조약 주석, OECD 이전가격 지침, 양해각서 등을 채택할 수 있음⁷⁶⁾
 - 두 접근방식 모두 중재 결정은 다수결로 채택됨
- 2014년 SMAA는 독립적 의견 접근방식을 기본적인 중재 절차로 채택하면서 사실관계 문제(factual questions)가 관련된 경우 대안적인 간소화 절차(alternative streamlined process)로 최선 제안 접근법을 소개하였음⁷⁷⁾
- 중재인의 결정이 법률과 사실관계에 의해 뒷받침되고 있기 때문에 중재 결정이 좀 더 수용가능하다는 배경에서 이 접근법이 채택됨⁷⁸⁾
- 그러나 2017년 개정으로 현행 OECD 모델 조세조약은 최선 제안 접근방식에 따른 중재 절차를 기본으로 하며, 독립 의견 접근방식의 중재를 대체적인 대안으로 규정함
- 2017년 SMAA에서는 최선 제안 접근법을 출발점으로 취하면서 복잡한 법률상 문제가 관련된 경우 독립적 접근법을 대안으로 제시함⁷⁹⁾
 - 이러한 OECD의 변화는 중재 절차에 소요되는 시간과 비용을 줄이고 처음부터 관할당국이 합리적인 입장이 반영된 해결방안의 제출을 장려하기 위함⁸⁰⁾

76) 2017 OECD SMAA에 대한 해석 문단 30, 문단 31

77) 2014 OECD SMAA 해석 문단 4

78) Ramos, 2018, p. 105.

79) 2017 OECD SMAA 해석 문단 4

80) Ramos, 2018, p. 106.

- 그러나 최선 제안 접근법의 경우 관할당국 간 서로 불공정한 세수손실의 결과를 유발하는 비논리적인 입장 중 하나를 중재 결정으로 채택해야 하는 상황이 가능하다는 우려가 있음⁸¹⁾

4) 기밀유지 의무

- 중재인에게는 중재 절차의 사건을 해결하는 데 필요한 정보에 대해 완전한 접근이 허용되는 반면, 동시에 해당 정보와 관련하여 관할당국에 적용되는 것과 동일한 정도의 엄격한 기밀유지 의무가 부과됨⁸²⁾
 - 각 중재인과 중재인 1인당 최대 3명의 직원(또는 예비 중재인)은 중재인을 임명한 관할당국의 대리인 또는 양 체약국의 관할당국의 대리인으로서 기밀유지 의무가 부과됨
- 이러한 기밀유지 의무의 부과는 OECD 모델 조세조약 제25조 및 제26조, 그리고 일반적으로 기밀유지 의무의 위반에 적용되는 제재규정을 포함한 체약국의 국내법을 적용하기 위한 목적임⁸³⁾
 - 체약국의 관할당국은 조세조약과 그 체약국의 적용 가능한 법률의 기밀유지 요건에 따라 중재 절차와 관련된 모든 정보를 취급할 것에 대한 중재인의 동의를 서면으로 확인해야 함

5) 중재 비용

- 2017년 SMAA는 중재 절차에서 발생한 비용에 대해 관할당국이 달리 합의하지 않으면 중재 절차에 참여한 체약국의 관할당국이 부담토록 규정함⁸⁴⁾

81) Ramos, 2018, p. 106.

82) 2017 OECD SMAA 해석 문단 33

83) 2017 OECD SMAA 해석 문단 33

84) 2017 OECD SMAA 제8조

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 29

- 각 관할당국에 발생한 중재 절차에 참여하는 비용(교통비, 의견준비 및 의견표명과 관련한 비용 등)과 각 관할당국이 임명한 중재인의 보수(중재인의 교통비, 통신비, 사무관련 비용 포함), 그리고 각 관할당국이 중재인을 임명하지 못하여 OECD 조세정책행정센터 최고위직이 선임하는 각 체약국의 국민이 아닌 중재인의 보수는 각 체약국의 관할당국이 부담함
 - 중재판정부 회의와 관련된 비용은 회의가 개최되는 국가의 관할당국이 부담함
 - 의장의 보수(교통, 통신 및 사무관련 비용 포함)와 양국 관할당국이 지출하기로 합의한 지출과 관련된 기타비용은 양국이 균등하게 부담함
- 다만 중재 절차에 참여하기 위해 납세자에게 발생한 비용(교통비, 의견준비 및 의견표명과 관련한 비용 등)은 납세자 본인이 부담함

라. OECD 모델 조세조약 제25조에 대한 국가별 유보(reservations) 상황

- 헝가리는 국내법상 시효기간(the prescription period)을 경과하여 관할당국에 제출된 요청의 경우에는 상호합의절차를 진행하는 데 동의할 수 없기 때문에 제1항의 마지막 문장에 대한 입장을 유보함⁸⁵⁾
- 스위스, 멕시코, 폴란드는 제2항의 두 번째 문장에 대해 입장을 유보함
- 스위스는 구제의 이행과 상호합의에 따르는 환급은 국내법에서 정하는 기한과 관련이 있어야 할 것으로 고려함. 상호합의절차를 이용할 수 없는 기한을 지난 조정을 피하기 위해 제9조 제1항과 제7조 제2항에 따라 한 체약국이 조정을 할 수 있는 기한을 제한하는 대체적인 조약 규정을 기꺼이 수락할 것임⁸⁶⁾
 - 멕시코와 폴란드는 상호합의에 따른 구제와 환급의 이행은 국내법상 규정과 관련이 있어야 함⁸⁷⁾

85) 2017 OECD 모델조세조약 제25조 주석서 문단 101.

86) 2017 OECD 모델조세조약 제25조 주석서 문단 96.

87) 2017 OECD 모델조세조약 제25조 주석서 문단 98.

- 제2항과 관련하여 터키는 세금환급신청을 규정할 목적으로 상호합의에 따른 세금 환급을 청구하기 위해 납세자는 합의결과 통지일로부터 1년 이내 관할당국에 신청서를 제출해야 할 것을 요구할 권리를 가짐⁸⁸⁾
- 덴마크, 이스라엘, 한국, 멕시코, 터키, 칠레, 헝가리는 조세조약 체결 시 제5항을 포함시키지 않을 권리를 가짐⁸⁹⁾
 - 칠레와 헝가리는 정책 및 행정상 고려를 배경으로 함
- 호주는 제5호의 범위에서 상호합의절차 조항에 의해 제기된 사건에 대해 1936 「소득세법」 제6A부와 1986 복리후생부과세의 제67조에 의한 일반적 조세회피방지규정의 적용과 관련된 미해결 쟁점에 대해서는 배제할 권리를 가짐⁹⁰⁾
- 캐나다는 제7조 주석의 문단 62과 제9조 주석의 문단 10에서 언급된 것과 유사한 규정을 포함할 권리를 가짐
 - 이 문단은 계약국이 기업의 이윤을 사실상 조정할 수 있는 기한을 정하는 것을 그 내용으로 함⁹¹⁾
- OECD 비회원국 중 브라질, 인도, 인도네시아, 중국, 세르비아, 남아프리카, 홍콩은 조세조약 체결 시 제5항을 포함시키지 않을 권리를 가지고 싱가포르는 제5항을 수정할 수 있음⁹²⁾

88) 2017 OECD 모델조세조약 제25조 주석서 문단 99.

89) 2017 OECD 모델조세조약 제25조 주석서 문단 97. 문단 102.

90) 2017 OECD 모델조세조약 제25조 주석서 문단 103.

91) OECD 모델조세조약 제25조 주석서 문단 100

92) OECD, 2019, p.P(25)-2.

2. OECD 다자조약 제6편

가. 개요

1) 강제적 중재 규정의 OECD 다자조약 도입 배경

- 원천국가의 과세권을 확대하면서 기업의 정보 공개 의무를 강화하는 BEPS 방지 프로젝트의 조치는 조세조약상 분쟁의 발생 가능성을 확대할 수 있으며 이를 해결하기 위한 강제적이고 구속력 있는 중재의 중요성이 최근 한층 더 강조됨⁹³⁾
- 2014년에 발표된 BEPS 방지 프로젝트의 액션 14 중간보고서는 조세조약상 분쟁 해결을 위해 상호합의절차와 중재 절차의 효과적이고 효율적인 개선방안을 심도 있게 다루고 있었지만, 2015년 최종 보고서에서는 반영되지 않음⁹⁴⁾
 - 이와 같은 배경에는 조세조약상 분쟁 해결방안으로서의 중재 제도에 대해 OECD/G20 국가들 사이에는 합의된 바가 없었고, 중재 규정의 적용 범위에 대한 계약국별 견해 차이가 조정되지 않았기 때문임⁹⁵⁾
 - 중재 규정은 액션 15 최종보고서⁹⁶⁾에 따라 마련된 다자조약의 일부로 개발됨⁹⁷⁾
- 2016년 11월 24일자로 채택된 BEPS 방지 프로젝트의 조세조약 관련 조치 이행을 위한 다자조약(이하 다자조약)⁹⁸⁾ 제6편의 선택적 조항으로 중재 규정이 반영됨

93) BEPS 방지 프로젝트는 다국적 기업의 세원잠식과 소득이전(Basic erosion and profit shifting, BEPS)에 대응하기 위한 대책의 일환으로 15개의 실행계획(Action plan)으로 구성되어 OECD와 G20에 의해 2013년 7월 착수됨. 이후 2014년 9월 16일 7개 과제에 대한 1차 결과물이 발표되고, 2015년 10월 OECD와 G20이 최종 보고서를 승인함에 따라 마무리됨(박수진·안창남, 2016, p. 195); 15개 과제에 대한 설명은 OECD 인터넷 사이트를 참조할 것, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>, 검색일자: 2019. 10. 4.

94) OECD/G20, 2014, pp. 7~27; 액션 14 중간 보고서는 'Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective'임.

95) 박수진·안창남, 2016, p. 196. 각주 5); OECD/G20, 2015b, p. 41.

96) OECD/G20, 2015a

97) OECD/G20, 2015b, p. 41.

2) 다자조약

- 다자조약은 BEPS 대책의 신속한 이행을 위하여 현행 조세조약 네트워크 내에서 개별적인 재교섭없이 양자 간 조세조약의 동시적이고 효과적인 개정을 진행하는 것을 그 목적으로 함⁹⁹⁾
 - 다자조약은 조세조약에 대한 체약국 간 개별적인 제·개정작업 없이 체약국의 대상 조세조약상 기존 조문을 대체 또는 보완하여 적용됨
 - 체약국은 다자조약 규정과 대상 조세조약상 적용 관계를 명확하게 하기 위해 대상 조세조약에 다자조약의 규정을 통합한 다자조약 통합 조문(MLI synthesized text)을 공표할 수 있음¹⁰⁰⁾¹⁰¹⁾

- 다자조약은 서명과 비준의 단계를 거쳐 발효되는데 2017년 6월 7일부터 참가국의 서명이 시작되었고 비준을 거친 서명국을 대상으로 2018년 7월 1일부터 발효됨¹⁰²⁾
 - 2017년 6월 7일자 다자조약에 참여하고자 하는 68개 국가와 지역이 최초로 서명하였고 2019년 8월 현재 89개 국가 등이 다자조약에 서명함
 - 그 중 37개 서명국이 비준서를 제출하여 이들 간 대상 조세조약에 대해서는 다자조약이 발효됨¹⁰³⁾
 - 만일 A 국가가 다자조약에서 채택한 규정에 대해 A 국가와 조세조약을 체결

98) 공식명칭은 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS이며 이하 본문에서는 다자조약으로 칭함(<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>)

99) 90개국 이상의 조세 공무원과 주기적으로 연관되는 비공식 그룹이 이 다자조약의 내용을 합의하기 위하여 12개월 동안 작업을 수행하였음, OECD, 2015a, p. 24.

100) OECD, 2018, pp. 9~10.

101) 영국과 일본은 다자조약이 통합된 조세조약 조문을 발표하였는데 자세한 내용은 정재현·이서현·오유나(2019)를 참조할 것

102) 다자조약은 해당 국가의 의회비준서를 OECD에 기탁한 때로부터 3개월이 경과한 후 그 다음달 1일부터 발효됨, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-ml-signatories-and-parties.pdf>, 검색일자: 2019. 10. 4.

103) 우리나라는 2017년 6월 7일자로 다자조약에 서명하였고, 비준서는 아직 제출하지 않음

결한 다른 당사국에서도 채택한 경우라면 A 국가와 다른 당사국 간 기존 조세조약은 그 규정에 대해 개정되는 효과를 누림¹⁰⁴⁾

〈표 II-1〉 OECD 다자조약 참여국의 서명 및 비준 현황(2019년 10월 30일 기준)

분류	서명국·지역					
	비준 (37개)	호주	오스트리아	벨기에	캐나다	퀴라소
프랑스		조지아	건지 섬	인도	아일랜드	맨 섬
이스라엘		일본	저지 섬	리투아니아	룩셈부르크	몰타
모나코		네덜란드	뉴질랜드	노르웨이	폴란드	러시아
세르비아		싱가포르	슬로바키아	슬로베니아	스웨덴	스위스
우크라이나		아랍에미리트	영국	덴마크	아이슬란드	라트비아
모리셔스						
미비준 (52개)	알바니아	안도라	아르헨티나	아르메니아	바베이도스	벨리즈
	불가리아	부르키나파소	카메룬	칠레	중국	콜롬비아
	코스타리카	코트디부아르	크로아티아	키프로스	체코	우루과이
	이집트	에스토니아	피지	가봉	독일	그리스
	홍콩	헝가리	터키	인도네시아	이탈리아	자메이카
	카자흐스탄	한국	쿠웨이트	리히텐슈타인	말레이시아	멕시코
	모로코	나이지리아	파키스탄	파나마	파푸아뉴기니	페루
	포르투갈	카타르	로마	산마리노	사우디아라비아	세네갈
	세이셸	남아프리카공화국	스페인	튀니지		

주: 서명-비준의 단계를 완료한 33개의 국가나 지역의 대상 조세조약에 대해 다자조약이 발효되었으며, 덴마크와 아이슬란드는 2020년 1월 1일부터 발효되고, 라트비아와 모리셔스는 2020년 2월 1일부터 발효됨

자료: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, 검색일자: 2019. 10. 30.

□ 다자조약 참여국은 다자조약 특정 조문에 대해 선택(choice) 또는 유보(reservation) 할 수 있으며 다자조약에 대한 참여국의 유보는 제28조 5항에 따라 서명 시점 혹은 비준서, 수락서 또는 승낙서를 예치하는 시점에 이루어짐

104) 다자조약 규정과 개별 국가의 기존 조세조약 조문 간 적용관계를 명확하게 하기 위해 개별 국가는 다자조약 적용대상 조세조약에 대해 다자조약 규정을 통합한 조문(MLI synthesized text)을 공표할 수 있지만 법적 의무는 없음, OECD, 2018, pp. 9~10.

- 만일 참여국이 서명 시점에 유보사항을 통보하지 않으면 제28조 7항에 따라 예상되는 유보에 대한 잠재적인 목록을 OECD 담당국에게 제출하여야 함
 - 선택과 유보는 다자조약 제28조 1항에서 허용되는 경우에 한하며, 제6편 중재 규정의 경우에는 제28조 2항에 따른 유보도 허용됨
 - 제6편과 관련된 선택과 유보에 대한 내용은 '4) 제6편 선택과 유보 조항'에서 보다 자세히 설명함
 - 참여국이 통보한 유보는 철회되거나 다른 제한된 범위의 유보로 언제든지 대체 가능함¹⁰⁵⁾
- 다자조약은 총 7편 39개의 조항으로 이루어졌으며 제2편에서 제6편까지는 BEPS 방지 프로젝트 대책인 혼성불일치 거래의 효과 해소(Action 2), 조약남용방지(Action 6), 고정사업장 기준의 인위적 회피방지 규정(Action 7), 분쟁절차의 개선(Action 14)을 이행하기 위한 규정을 담고 있음¹⁰⁶⁾
- 제1편부터 제7편까지의 구성은 다음과 같음
 - 제1편【범위와 용어의 해석】 제1조~제2조
 - 제2편【하이브리드 미스매치】 제3조~제5조
 - 제3편【조약남용】 제6조~제11조
 - 제4편【고정사업장 기준의 회피】 제12조~제15조
 - 제5편【분쟁해결 개선】 제16조~제17조
 - 제6편【중재】 제18조~제26조
 - 제7편【최종조항】 제27조~제39조

105) 2016년 OECD 다자조약 제28조 9항

106) OECD, 2016; OECD/G20, 2015, pp. 24~25.

〈표 II-2〉 OECD 다자조약 구성

편(Part)	조항(Article)
제1편 【범위와 용어의 해석】	제1조 다자조약의 대상 범위(Scope of the Convention) 제2조 용어의 정의(Interpretation of Terms)
제2편 【하이브리드미스메지】	제3조 투과과세단체(Transparent Entities) 제4조 이중 거주법인의 조세조약상 거주자 판정(Dual Resident Entities) 제5조 이중과세 제거를 위한 방법의 적용(Application of Methods for Elimination of Double Taxation) 제6조 대상 조세조약의 목적(Purpose of a Covered Tax Agreement) 제7조 조세조약 남용의 방지(Prevention of Treaty Abuse) 제8조 배당 저세를 적용 요건 강화(Dividend Transfer Transactions) 제9조 부동산 주식의 이전으로 인한 양도소득 (Capital Gains from Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving their Value Principally from Immovable Property)
제3편 【조약남용】	제10조 제3국 소재 고정사업장에 대한 일반조세납용 방지규정(Anti-abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third Jurisdictions) 제11조 거주자과세에 대한 국내법과 조세조약 관계 (Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents) 제12조 고정사업장 창설요건 악용방지 (Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies)
제4편 【고정사업장 기준의 회피】	제13조 특정 활동 제의를 통한 고정사업장 창설 회피 (Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions) 제14조 계약의 분할(Splitting-up of Contracts) 제15조 기업과 밀접하게 관련된 인의 정의 (Definition of a Person Closely Related to an Enterprise)
제5편 【분쟁해결 개선】	제16조 상호합의 절차(Mutual Agreement Procedure) 제17조 대응조정(Corresponding Adjustments)

〈표 II -2〉의 계속

편(Part)	조항(Article)
	제18조 제6편 적용의 선택(Choice to Apply Part VI)
	제19조 강제적 구속력있는 중재제도(Mandatory Binding Arbitration)
	제20조 중재인의 지명(Appointment of Arbitrators)
	제21조 중재 절차의 기밀 유지(Confidentiality of Arbitration Proceedings)
제6편	제22조 중재 판결 이진 사건의 해결(Resolution of a Case Prior to the Conclusion of the Arbitration)
【중재】	제23조 중재 절차의 유형(Type of Arbitration Process)
	제24조 다른 해결방안에 대한 합의(Agreement on a Different Resolution)
	제25조 중재 절차 비용(Costs of Arbitration Proceedings)
	제26조 양립성(Compatibility)
	제27조 서명, 비준, 승인 또는 인가(Signature and Ratification, Acceptance or Approval)
	제28조 다자조약 규정에 대한 유보(Reservations)
	제29조 통지의무(Notifications)
	제30조 적용대상 조세조약의 후속적인 개정(Subsequent Modifications of Covered Tax Agreements)
	제31조 당사국 간 회의(Conferece of the Parties)
	제32조 해석과 이행(Interpretation and Implementation)
제7편	제33조 수정(Amendment)
【최종조항】	제34조 시행(Entry into Force)
	제35조 발효(Entry into effect)
	제36조 제6편의 발효(Entry into Effect of Part VI)
	제37조 철회(Withdrawal)
	제38조 의정서와의 관계(Relation with Protocols)
	제39조 다자조약과 의정서 담당국(Depositary)

자료: OECD, 2016을 토대로 정리함

3) 제6편의 구성과 적용

- 강제적이고 구속력 있는 중재(mandatory binding arbitration)는 다자조약 제6편에서 규정하고 있으며 특정 사건에 대해 체약국의 관할당국 간 상호합의에 도달하지 못한 경우 납세자 요청에 따라 개시되는 추가적인 절차에 해당함
 - 따라서 다자조약에서 규정하는 중재 절차 역시 상호합의절차가 전제되어야 함

- 제6편은 제18조의 선택적 조항을 포함하여 총 9개 조항으로 구성되어 있음
 - 제18조【제6편 적용의 선택】는 당사국은 대상 조세조약(Covered Tax Agreement)과 관련하여 강제적·구속력 있는 중재를 규정하는 제6편의 적용을 선택할 수 있으며, 제6편은 대상 조세조약의 양 체약국이 담당국(Depository)에게 통지하는 경우에만 적용됨을 규정함
 - 제19조【강제적·구속력 있는 중재제도】는 12개 항으로 구성된 기본조항으로 중재 신청 요건(1항), 중재 요청의 개시일 산정(2항, 3항, 11항), 중재 판결의 구속력(4항, 12항), 실질적인 상호합의 및 중재 심사의 절차 등에 대해 규정함
 - 제20조【중재인의 지명】에서는 중재판정부 구성원(의장 1명과 중재인 2명)의 지명을 위한 요건과 절차, 중재인의 공정성과 독립성 등을 규정함
 - 제21조【중재 절차의 기밀 유지】는 중재 절차와 관련된 정보는 중재판정부 구성원과 그 구성원당 최대 3명의 직원에 한해 공개될 수 있으며 이 경우 기밀유지 및 비공개의무에 대한 동의를 서면으로 확보토록 규정함
 - 제22조【중재 판결 이전 사건의 해결】는 중재 신청은 있었으나 중재 판결이 송달되기 이전 사건의 해결에 대해 중재 절차가 종료되는 사안을 규정함
 - 제23조【중재 절차의 유형】에서는 최선 제안형 중재방식(1항)과 독립 의견형 중재방식(2항)을 제시하면서, 중재를 제기한 개인과 그 대리인에 대한 정보의 비공개 의무(5항)를 규정함
 - 제24조【다른 해결방안에 대한 합의】는 중재 판결의 구속력(제19조 4항)에도 불구하고 중재 판정의 송달 후 3개월 이내 체약국의 관할당국 간 다른 해결방안에 대해 상호합의가 있는 경우 중재 판결의 시행은 중지됨(제2항)

- 제25조【중재 절차 비용】는 중재판정부의 보수나 비용, 중재 절차와 관련된 비용은 상호합의에서 정한 비율 또는 균등하게 계약국이 부담할 것을 규정함
 - 제26조【양립성】는 중재 조항을 선택한 당사국 간 대상 조세조약의 조항 유무 및 대체 여부에 대한 통보의무(1항, 2항)와 다른 협약의 중재 규정과의 관계(3항), 그리고 특정 대상 조세조약에 대한 제6편의 적용하지 않을 권리의 유보(4항)를 규정함
- 다자조약은 참여국의 확대를 위해 제6편에 대한 선택과 유보를 폭넓게 허용함에 따라 제6편의 적용을 선택한 계약국에 광범위한 재량권을 부여하였다는 평가가 있음¹⁰⁷⁾
- 선택 및 유보에 대한 계약국의 입장을 사전적으로 OECD 담당국(Depository)에 통보(notification)하는 경우에만 계약국의 대상 조세조약에 대한 제6편의 적용이 가능함
- 제6편은 단일의 통합적인 중재 규정(a single cohesive arbitration provision)으로 대상 조세조약과 관련하여 제18조에 따라 제6편의 적용을 채택한 양 당사국 간에만 적용됨¹⁰⁸⁾
- 따라서 대상 조세조약에 대해 계약 당사국 중 한쪽에서만 제6편의 적용을 채택한다면 그 대상 조세조약에 대해 제6편은 적용되지 않음¹⁰⁹⁾
- 다자조약의 시행 이후 대상 조세조약의 계약 당사국에 대해 제19조 1항에 따라 관할당국에 제출되는 사건에 대해 일반적으로 제6편의 적용이 가능함¹¹⁰⁾
- 제19조 10항에 따라 양 계약국이 상호합의하여 해당 사건이 상호합의절차의 요건에 따라 제출되었다고 간주하는 날짜와 관련된 정보를 OECD 담당국(Depository)에 통보하는 경우 제6편을 적용할 수 있음¹¹¹⁾

107) Plantamura, 2018, p. 212.

108) 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 20.

109) 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 215.

110) 2016년 OECD 다자조약 제36조 1항 a)호

111) 2016년 OECD 다자조약 제36조 1항 b)호

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 39

- 그러나 계약국은 기존 상호합의절차 사건에 대한 제6편의 적용을 거부할 수도 있음
- 그러나 제26조 2항에 따라 과거 중재판정부 또는 유사 기관에서 해결하여 수립한 범위 내 사건에 해당하는 미해결 쟁점은 중재에 제기될 수 없음¹¹²⁾

- 중재 절차의 범위는 계약국 간 상호합의하거나 유보를 통해서 축소하거나 확대할 수 있음
 - 계약국은 제28조 2항 a)에 따라 중재 범위에 대해 유보하여 그 범위를 축소할 수 있음
 - 다자조약의 시행 이전에 제기된 상호합의절차 사건이라 할지라도 대상 조세조약의 양 계약국 간 상호합의에 의해 모든 사건 또는 개별 사건에 대해 제36조 2항에 따라 제6편을 적용할 수 있음¹¹³⁾

- 제6편에 따라 중재 절차가 진행되더라도 중재 요청 이후부터 중재 결정의 송달 이전까지 다음 두 가지 상황이 발생하는 경우에는 중재를 위한 상호합의절차가 언제든지 종료될 수 있음¹¹⁴⁾
 - 사건 해결을 위한 양 계약국의 관할당국 간 상호합의에 도달하는 경우
 - 또는 납세자가 상호합의절차(또는 중재 절차) 요청을 철회하는 경우

- 한편 제18조에 따라 제6편의 적용을 선택했다 하더라도 계약국이 다음 경우에는 해당 체결국 간의 대상 조세조약에 대한 제6편의 적용이 배제됨
 - 중재 절차의 유형에 대한 계약국 간 합의 여부(제23조 3항)
 - 당사국 간 중재 절차의 유형을 각각 달리 채택한 경우, 제23조 3항에 따라 대상 조세조약에 적용되는 중재 절차의 유형에 대해 합의에 이를 때까지는 강제적·구속력 있는 중재를 규정한 제19조의 적용을 배제할 수 있음

112) 2016년 OECD 다자조약 제 26조 3항, 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 257

113) 2016년 OECD 다자조약 제36조 2항

114) 2016년 OECD 다자조약 제22조

- 중재 절차에 대한 기밀유지의무의 준수 여부(제23조 7항)
 - 중재 절차과정에서 획득한 정보에 대한 납세자의 기밀유지의무를 규정하고 있는 제23조 5항을 적용하는 서명국(제23조 4항을 선택한 서명국)은 제5항을 적용하지 않을 권리를 유보한 서명국(제23조 6항의 유보를 한 서명국)과의 조세조약에 대해서는 제6편을 적용하지 않을 권리를 가짐
- 기존 조세조약상 강제적·구속력 있는 중재 조항의 유무(제26조 4항)
 - 대상 조세조약에 이미 강제적이고 구속력 있는 중재 조항이 규정된 경우, 체약국은 제26조 4항에 따라 대상 조세조약에 제6편을 적용하지 않도록 유보할 수 있음¹¹⁵⁾
 - 이에 따라 당사국은 대상 조세조약의 기존 강제적·구속력 있는 중재 조항을 유지할 수 있음
- 사건의 범위에 대한 체약국의 유보에 대한 상대 체약국의 반대(제28조 2항 b호)
 - 제28조 2항 b)호에 따른 중재 범위에 대한 유보를 반대하는 상대 체약국 간의 대상 조세조약에 대해서는 제6편의 적용이 배제됨

4) 제6편 선택과 유보 조항

- 다자조약은 참여국의 합의를 도출하기 위해 대체적이고 선택적 조항과 유보 조항을 허용하고 있지만, 제28조 1항에서 규정하는 21개 유보 외에는 원칙적으로 허용하지 않음¹¹⁶⁾
- 그러나 중재의 경우 제28조 1항에서 규정하는 제6편 관련 유보(이하 제28조 1항의 허용된 유보) 외에도 제28조 2항에 따라 중재 범위와 관련한 유보가 허용됨
 - 이러한 배경에는 제6편이 BEPS 방지 프로젝트에서 제안한 최소기준에 해당하지 않기 때문에 국가 간 논쟁의 여지가 있고, 되도록 많은 관할지역(contracting jurisdiction)이

115) 2016년 OECD 다자조약 제26조 4항, 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 259

116) 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 264, Schiavini, 2018, p. 213.

제6편을 채택할 수 있도록 유연성을 부여하기 위함¹¹⁷⁾)

- 본문에서는 제6편의 선택적 조항, 제28조 1항의 허용된 유보 중 제6편과 관련된 부분, 제28조 2항에 따른 중재 범위와 관련된 기타 유보를 살펴봄

가) 선택 조항

- 다자조약 제6편에는 세 개의 선택적(choice) 조항이 있음
 - 제18조에 따라 당사국(Party)이 대상 조세조약(Covered Tax Agreement)에 대해 제6편을 적용할 것을 채택할 수 있음
 - 제23조 4항은 중재 신청을 요청한 개인 등으로부터 중재 절차 과정 중 획득한 정보의 기밀 유지에 대한 동의를 서면으로 확보하고 중대한 위반사항에 대해 중재 절차를 종료할 것을 규정토록 하는 5항의 적용 여부를 선택하도록 규정함
 - 제24조 1항은 제19조의 4항에서 중재 판결의 구속력을 규정함에도 불구하고 중재 판결이 송달된 후 3개월 이내 양 체약국의 관할당국 간 다른 상호합의에 이르는 경우에는 제6편에 따른 중재 판결의 구속력을 부인하는 내용의 같은 조 2항의 적용 여부를 선택토록 규정함

나) 제28조 1항의 허용된 유보

- 제28조 1항의 허용된 유보는 중재를 위한 기본적인 절차와 관련한 내용으로 제19조, 제23조, 제24조, 제26조, 제36조의 일부 조문을 수정하거나 또는 적용을 배제할 수 있는 권리를 다자조약 서명국에 부여함
- 강제적·구속력 있는 중재를 규정한 제19조는 11항과 12항에서 유보를 허용함

117) Schiavini, 2018, p. 213.

- 11항은 납세자가 중재 절차의 개시를 요청할 수 있는 2년 기간 이내의 상호합의절차 종료기간에 대해 당사국은 3년의 기간으로 대체할 수 있도록 권리를 유보함
 - 제12항은 미해결 쟁점과 관련하여 법원이나 행정법원의 판결이 내려진 경우에 대해서는 중재 신청 및 진행을 허용하지 않는다는 내용의 규정을 적용할 권리를 유보함
- 중재 절차의 유형을 규정한 제23조는 2항, 3항, 6항, 7항에서 유보를 허용함
- 2항에서는 당사국이 최선 제안형 중재 유형을 규정하고 있는 1항이 적용되지 않도록 할 권리의 유보를 허용함
 - 3항은 2항의 유보를 하지 않은 당사국이 2항의 유보를 한 당사국과의 대상 조세조약과 관련하여 제23조 1항과 2항을 적용하지 않을 권리의 유보를 허용함. 3항의 유보를 한 체약국은 상대 체약국과 중재 유형에 대한 상호합의에 이르지 못하면 제6편을 적용할 수 없음
 - 6항에서는 납세자에 의한 중대한 기밀유지의무의 위반에 대해 중재 절차를 종료토록 규정한 5항을 선택하지 않은 당사국이 대상 조세조약에 대해 5항을 적용하지 않을 권리의 유보를 허용함
 - 7항에서는 5항을 적용할 것을 선택한 당사국이 6항의 유보를 한 체약국과의 대상 조세조약에 대해 제6편을 적용하지 않을 권리의 유보를 허용함
- 제24조 3항에서는 중재판정부의 결정이 내려진 이후 관할당국 간 다른 해결방안에 합의할 수 있다는 2항을 선택한 당사국이 제23조 2항의 독립 의견형 중재 유형이 적용되는 대상 조세조약에 관해서만 2항을 적용할 권리의 유보를 허용함
- 제26조 제4항에 따라 당사국은 강제적·구속력 있는 중재 조항을 담고 있는 기존 개별 조세조약과 관련하여 제6편의 적용을 선택하지 않을 권리를 유보함

- 제36조 2항에 따라 당사국은 다자조약의 시행 이전에 제기된 상호합의절차 사건은 양 체약국의 관할당국이 그 특정 사건에 대해 제6편이 적용될 것을 합의하는 경우에만 적용할 수 있는 권리를 유보함¹¹⁸⁾
 - 그래서 양 당사국의 관할당국이 특정 현존하는 사건은 중재에 제기될 수 있다고 합의하지 않는 한, 당사국이 유보를 하는 경우에는 현행 상호합의절차 사건은 제6편의 적용대상에서 제외됨
 - 이러한 유보를 허용하는 배경에는 현재 계류 중인 상당한 규모의 상호합의절차 사건이 있는 체약국이 제6편을 효과적으로 적용하는 데 예상되는 어려움을 처리하기 위함

다) 중재 범위에 대한 유보

- 중재 범위는 OECD 모델 조세조약 제25조 5항의 범위와 근본적으로 동일하지만 다른 당사국의 수락을 조건으로 참여국의 유보에 따라 중재 범위를 제한할 수 있음¹¹⁹⁾
 - 이와 같이 중재 범위의 제한에 대한 유보를 허용하는 배경에는 제6편의 적용을 채택함에 있어서 다자조약 서명국의 참여를 확대하고
 - 대상 조세조약에 이미 제한된 중재 범위만을 허용하고 있는 참여국의 조세조약 정책과 다자조약의 목적 간 일관성을 유지하기 위함¹²⁰⁾
- 제28조 2항 a)호에서는 제6편의 적용을 위해 제18조를 선택한 당사국이 제6편 조항에 따라 중재 신청이 가능한 사건의 범위와 관련하여 제28조 1항의 허용된 유보 외에도 하나 또는 그 이상의 유보를 할 수 있다는 내용을 담고 있음
 - 다자조약 제6편을 채택하고 대상 조세조약에 따라 상대 체약국이 12개월 이내 유보에 대한 반대를 하지 않으면 수락된 것으로 간주됨¹²¹⁾

118) 2016년 OECD 다자조약 해석 문단 348

119) 2016년 OECD 다자조약 제28조 2항

120) Schiavini, 2018, p. 241.

121) 2016년 OECD 다자조약 제28조 2항 b)호

- 그러나 28조 2항 a)호에 따른 체약국의 유보에 대해 상대 체약국이 12개월 기간이 지나기 전에 반대한 경우에는 그 반대하는 상대 체약국과의 대상 조세조약에 대해서는 제6편 전체가 적용되지 않음

〈표 II-3〉 OECD 다자조약 제6편 중재 관련 선택과 유보 조항

구분		
제18조【제6편의 선택】		
제18조		제6편의 선택
제26조	4항	특정 조세조약에 대해 제6편의 적용배제(제28조 1항 유보)
제19조【강제적·구속력 있는 중재】		
제19조	11항	제19조 제1항 b) 호의 수정(제28조 1항 유보)
	12항	제19조 제12항 규정의 적용(제28조 1항 유보)
제23조【중재 절차의 유형】		
제23조	2항	모든 조세조약에 대해 제23조 1항의 적용배제(제28조 1항 유보)
	3항	특정 조세조약에 대한 제23조 1항과 2항의 적용배제(제28조 1항 유보)
	4항	제23조 5항의 선택
	6항	확인된 조세조약에 대한 제23조 5항의 적용배제(제28조 1항 유보)
	7항	특정 조세조약에 대한 제6편의 적용배제(제28조 1항 유보)
제24조【다른 해결방안에 대한 합의】		
제24조	1항	제24조 2항의 선택
	3항	특정 조세조약에 대해 제24조 2항의 적용배제(제28조 1항 유보)
제28조【유보】제2항 a)호 사건의 범위에 대한 유보		
제36조【제6편의 발효】 제2항 다자조약 시행 이전 사건에 대한 제6편의 적용(제28조 1항 유보)		

주: 선택적 조항으로는 제18조, 제23조 4항, 제24조 1항이 있으며, 제28조 1항에서 규정하는 허용된 유보 조항으로는 19조(11항, 12항), 23조(2항, 3항, 6항, 7항), 24조 3항, 26조 4항, 36조 2항이 있음

자료: 2016년 OECD 다자조약 본문과 해설서를 저자가 정리·요약함

나. 실제적 측면

1) 중재 개시

- 제6편에서 규정하는 중재 절차는 OECD 모델 조세조약 제25조 5항의 중재 절차와 동일하게 2년 이내 상호합의절차에서 해결되지 못한 쟁점에 대해 납세자의 요청에 의해 개시됨
 - 대상 조세조약의 상호합의절차에 따라 2년 이내 양 체약국의 관할당국이 사건에 대한 합의에 도달할 수 없는 경우, 그 사건을 제출한 납세자는 미해결된 쟁점에 대해 서면으로 중재를 요청할 수 있음¹²²⁾
 - 상호합의절차의 개시와 2년 기간의 경과라는 요건이 충족되어야 함

- 다만 제6편에서는 중재에 적격한 사건이 되기 위해 2년 기간이 기산되는 개시일을 ‘관할당국의 추가적인 정보 요청’이 있었는지를 기준으로 더 상세하게 규정함
 - 관할당국의 추가 정보에 대한 요청이 없는 경우 아래 중 빠른 날로 개시됨¹²³⁾
 - a) 양 관할당국이 모든 필요한 정보가 수령되었다고 사건을 제출한 인에게 통보한 날(두 관할당국 중 두 번째 기관이 그 통지를 한 날)
 - b) 상호합의절차 요청이 최초로 이루어진 관할당국이 다른 관할당국에 요청을 통보한 날로부터 3개월 후
 - 관할당국의 추가 정보가 요청된 경우 일반적으로 개시일이 다음 중 빠른 날짜로 개시됨¹²⁴⁾
 - a) 추가 정보를 요청한 관할당국이 납세자와 상대 관할당국에게 그 정보를 수령했다고 통보한 가장 최근 날짜
 - b) 양 관할당국이 사건을 제출한 인으로부터 추가정보를 수령한 후 3개월이 되는 날짜

122) 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 216

123) 2016년 OECD 다자조약 제19조 8항, 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 227

124) 2016년 OECD 다자조약 제19조 9항, 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 228

- 납세자에 의한 정보 제공의 지연이나 법원에 계류 중인 사건에 대해 OECD 모델 조세조약의 대안¹²⁵⁾과 같이 2년 기간은 연장되거나 2년 기간의 기산이 중지됨
 - 양 관할당국이 요청한 추가적이고 중요한 정보를 적시에 제출하지 못한 경우에는 2년 기간은 정보요청일로부터 시작하여 해당 정보가 궁극적으로 제공된 날짜로 끝나는 기간만큼 연장됨¹²⁶⁾
 - 동일 쟁점과 관련하여 사건이 국내 법원이나 행정법원에 계류 중이기 때문에 관할당국이 상호합의 과정을 중단하는 경우 기간의 기산은 중지됨¹²⁷⁾
 - 만일 법원 등에서 최종판결이 내려지거나 사건이 중단되거나 철회되면 그 기간은 다시 기산됨¹²⁸⁾
 - 사건을 제기한 납세자와 관할당국이 상호합의절차를 중단하기로 합의한 경우에는 그 중단이 철회될 때까지 기간의 기산은 중지됨¹²⁹⁾

- 한편 관할당국이 2년 기간의 만료 전에 그 사건에 관하여 기간을 연장하거나 축소할 수 있는 재량권을 가지는데,¹³⁰⁾ 이 경우 양 관할당국 간의 합의와 납세자에게 그 합의의 통보를 전제함¹³¹⁾
 - 납세자에 대한 2년 기간 요건의 적용을 엄격하게 적용한 반면, 관할당국의 기간 변경에 대한 재량권에 대해 납세자 보호 측면에서 일부 비판이 있음

- 제6편은 2년 기간을 3년 기간으로 대체할 수 있는 권리를 대상 조세조약의 당사국에게 부여하고 있음¹³²⁾
 - 3년 기간은 후술하는 UN 모델 조세조약의 중재 규정과 일치함

125) 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 70.2, 문단 70.3

126) 2016년 OECD 다자조약 제19조 3항, 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 219

127) 2016년 OECD 다자조약 제19조 2항, 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 217

128) 제19조 12항에서 규정하는 유보를 한 대상 조세조약의 당사국인 경우에는 그러하지 않음

129) 2016년 OECD 다자조약 제19조 2항 두 번째 문장, 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 218

130) Schiavini, 2018, p. 217.

131) 2016년 OECD 다자조약 제19조 1항 b)

132) 2016년 OECD 다자조약 제19조 11항

2) 국내불복절차와의 관계

- OECD 모델 조세조약과 다자조약 제6편은 기본적으로 납세자는 국내불복절차를 통한 이의제기 여부와 관계없이 조세조약상 상호합의절차와 중재 절차를 이용할 수 있다는 입장임
 - 다만 OECD 모델 조세조약은 중재 절차의 효율적인 이행과 판결 간 충돌을 피하기 위해 국내 법원의 최종 판결이 내려진 쟁점에 대해서는 중재를 신청할 수 없음¹³³⁾

- 제6편은 국내 법원의 최종 판결이 내려진 미해결 쟁점이라 할지라도 기본적으로 중재 범위에 속하는 것으로 봄¹³⁴⁾
 - 국내 법률체계 아래에서 상호합의절차(또는 중재 절차)의 결정과 법원 판결 간 상충관계가 발생하는 체약국을 위해 제6편에서는 법원이나 행정법원에서 내린 결정과 관련된 쟁점을 중재 범위에서 배제할 수 있는 유보를 허용함¹³⁵⁾
 - 유보를 한 체약국의 대상 조세조약의 경우, 양 체약국 중 어느 한쪽 체약국의 법원 등에서 최종 판결이 내려진 미해결 쟁점은 중재에 회부되지 않음¹³⁶⁾
 - 만일 미해결 쟁점에 대해 중재 요청 후 그리고 중재 결정이 내려지기 전 어느 한쪽 체약국의 법원 또는 행정 법원에서 미해결 쟁점에 판결이 있는 경우에는 중재 절차는 종결됨¹³⁷⁾

133) 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 5항, 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 76

134) OECD 모델의 경우에도 문단 74에서 법원 판결에 구속되지 않는 국가는 법원판결 예외 규정을 본문에서 삭제하고 문안수정(대안적 규정 채택) 가능하도록 기술하고 있음

135) 2016년 OECD 다자조약 제19조 12항 a)

136) 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 233

137) 2016년 OECD 다자조약 제19조 12항 b)

3) 중재 범위

- 제6편에 따른 중재 범위는 OECD 모델 조세조약 제25조 5항에서 규정하는 주요 범위와 근본적으로 동일함¹³⁸⁾
 - 한 체약국 또는 양 체약국의 처분으로 대상 조세조약의 규정 또는 다자조약에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하는 사건을 대상으로 함¹³⁹⁾

- 그러나 다자조약은 제28조 2항 a)호에 따른 유보를 허용함으로써 참가국에게 중재 사건의 범위를 제한할 수 있는 가능성을 부여함¹⁴⁰⁾
 - 이 경우 대상 조세조약에 대한 상대 체약국의 수락이 전제가 되며, 만일 그러한 유보를 상대 체약국이 반대하는 경우에는 제6편의 적용 자체가 배제됨¹⁴¹⁾
 - 상대 체약국은 12개월 내 유보에 대한 반대의사를 표해야 함

- 한편 다자조약의 시행 이전에 제기된 상호합의절차 사건은 대상 조세조약의 양 체약국 간 상호합의에 의해 제6편이 적용되는 중재 범위에 포함할 수 있음¹⁴²⁾
 - 양 체약국이 제19조 10항에 따라 합의하여 해당 사건이 상호합의절차의 요건에 따라 제출되었다고 간주하는 날짜와 그와 관련된 정보를 OECD 담당국 (Depository)에 통보하는 경우 제6편을 적용할 수 있음¹⁴³⁾

- 중재판정부 또는 유사 기관에서 예전에 해결하여 수립한 범위 내 사건에 해당하는 미해결 쟁점은 중재에 제기될 수 없음¹⁴⁴⁾
 - 이는 분쟁을 효과적이고 효율적으로 해결하고 중복적인 노력을 피하기 위함

138) Plantamura, 2018, p. 215.

139) 2016년 OECD 다자조약 제19조 1항 a)호, 2016년 OECD 다자조약 해설서 문단 216

140) Plantamura, 2018, p. 215.

141) 2016년 OECD 다자조약 제28조 2항

142) 2016년 OECD 다자조약 제36조 2항

143) 2016년 OECD 다자조약 제36조 1항 b)호

144) 2016년 OECD 다자조약 제 26조 2항, 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 257

- 그러나 다른 조약에 따라 중재판정부가 구성되지 않은 경우 상호합의절차에서 발생한 미해결 쟁점의 신속한 해결을 위해 제6편은 적용될 수 있음

4) 중재 결정의 구속력

- 중재 결정은 최종적이며, 관할당국에 대해 구속력이 있음¹⁴⁵⁾
 - ‘최종적’이기 때문에 중재 결정은 서로 다른 해결방안에 대한 합의를 허용할 목적으로 제24조가 적용되지 않는 한 기본적으로 관할당국이나 중재판정부에 의해 변경될 수 없음¹⁴⁶⁾
 - 그러나 제19조 4항 b)호 ii)에 따라 법원에서 중재 결정이 무효라고 최종판결이 나는 경우에는 제외함
 - 양 체약국의 관할당국은 상호합의절차를 통해 중재 결정을 이행하여야 하지만, 3개월 이내 다른 해결방안에 대해 합의하는 경우에는 제24조 2항에 따라 다른 선택이 허용됨
 - 제23조 2항의 독립 의견형 중재 유형이 적용되는 대상 조세조약에 대해 양 체약국의 관할당국은 중재 결정이 내려진 후 3개월 이내에 서로 다른 해결방안에 상호합의할 수 있음¹⁴⁷⁾
- 그러나 제19조 4항 b)호에 따라 중재 결정이 양 체약국에 대해 구속력을 가지지 않는 세 가지 경우가 허용됨¹⁴⁸⁾
 - 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의를 수락하지 아니하는 경우
 - 체약국 중 한 곳의 법원에서 최종판결로 인해 중재 결정이 무효로 되는 경우
 - 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의에서 해결된 사건에 대해 법원이나 행정 법원에 소송을 제기하는 경우

145) 2016년 OECD 다자조약 제19조 4항

146) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 220

147) 2016년 OECD 다자조약 제24조 2항, 3항, 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 253

148) 2016년 OECD 다자조약 제19조 4항 b)호

- 첫째, 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의를 수락하지 않는 경우¹⁴⁹⁾
 - 국내불복절차의 이용이 가능한 상황에서 관할당국 간 상호합의가 이루어진 경우 관할당국은 합의 종결 등에 대한 조건으로 납세자에게 상호합의를 통해 해결된 쟁점과 관련한 국내불복절차를 포기하도록 요구할 수 있음
 - 만일 중재결정을 이행하는 상호합의에 대한 통지 발송일로부터 60일 이내 납세자가 국내불복절차를 철회하지 않거나 계류 중인 법원 또는 행정적 절차를 종결하지 않으면 납세자는 상호합의를 수락하지 않는 것으로 간주됨
 - 상호합의가 수락되지 않거나 수락되지 않은 것으로 간주되는 경우, 그 사건은 관할당국에 의한 추가 고려의 대상이 되지 못함

- 둘째, 한 계약국의 국내 법원에서 중재 결정이 무효라고 최종 결정하는 경우¹⁵⁰⁾
 - 이 경우에는 처음부터 중재 요청은 일어나지 않았고 중재 절차는 발생되지 않았던 것으로 간주됨
 - 이 경우 관할당국이 새로운 중재 요청을 허용해서는 안 된다고 동의하지 않는 한 납세자는 새로운 중재 요청이 가능함

- 마지막으로 중재 절차를 통해 해결된 쟁점에 대해 납세자가 국내 법원이나 행정법원에서 소송을 진행하는 경우¹⁵¹⁾
 - 이 규정은 당사국이 상호합의절차에 따라 결정을 수락하는 과정에서 납세자에게 국내법에 따라 국내불복절차를 포기하도록 요구할 수 없는 경우, 소송의 결과가 다른 계약국을 구속하는 반면, 중재 결정이 한쪽 계약국을 구속한다고 주장함으로써 비과세 또는 감세를 달성하는 데 사용할 수 없도록 함

149) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 222

150) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 223

151) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 224

다. 절차적 측면

1) 납세자 참여

- 중재 절차의 진행 단계별 납세자 참여를 살펴보면 제6편은 중재 절차의 진행에서 납세자 참여를 제한적으로 규정함
 - (중재 신청) 납세자는 미해결 상호합의 사건을 중재를 회부하기 위해 서면으로 신청할 수 있으며, 이 경우 중재 절차의 진행 중 획득한 정보의 비공개에 대한 서면 동의를 하여야 함¹⁵²⁾
 - (정보 제공) 납세자는 관할당국이 불복사건을 실질적으로 심사하는 데 필요한 정보 및 추가 정보를 제출하여야 함¹⁵³⁾
 - (서면 또는 구두입장 표명) 제6편에서는 중재 절차 진행 중 납세자의 의견이나 입장을 나타낼 수 있는 기회에 대해 명확하게 규정한 바는 없음
 - 그러나 독립 의견형 중재 절차에는 OECD 모델 조세조약¹⁵⁴⁾과 같이 상호합의 절차에서 허용된 방식으로 입장을 표명하거나 관할당국과 중재인이 모두 동의하는 경우에는 구두로 입장을 표명할 수 있는 권리를 가질 것으로 보임

- 다자조약은 관할당국에 중재 절차 진행에 대한 통보의무를 부여하고 있어 납세자의 접근성을 개선함
 - 관할당국은 상호합의절차에 대한 납세자의 요청 수령 여부와 정보 제공에 대한 수락 및 추가 요청에 대한 통보를 납세자에게 해야 함¹⁵⁵⁾

152) 2016 OECD 다자조약 제19조 1항, 제23조 5항; 만일 체약국이 대상 조세조약에 대해 납세자의 기밀유지 의무 규정을 적용하는 것을 동의하지 않은 경우에는 그러하지 않음

153) 2016 OECD 다자조약 제19조

154) 2017 OECD SMAA 제5조 2항

155) 2016 OECD 다자조약 제19조 5항, 7항, 9항

2) 중재인 임명

- 중재판정부를 구성하는 중재인의 자격 요건, 구성인원, 임명 절차에 대한 기본 규칙은 다자조약 제20조에서 규정함
 - 관할당국이 다른 규정에 의해 상호합의하는 경우에는 제외함¹⁵⁶⁾

- 각 관할당국은 제19조 1항에서 따라 중재 요청일로부터 60일 이내 한명의 중재인을 임명해야 하고, 임명된 두명의 중재인은 임명 후 60일 이내 중재판정부의 의장을 수행할 세 번째 중재인을 임명해야 함

- 한편 관할당국 간 합의나 규정된 기간과 방식으로 중재인 또는 의장이 임명되지 않는 경우 체약국의 관할당국을 대신하여 OECD 조세정책행정센터의 최고위직 관리가 중재인이나 의장을 임명함¹⁵⁷⁾
 - 이 경우 최고위직 관리는 양 체약국의 국민에 해당되지 않아야 함

- 다자조약은 특히 중재인과 의장직을 수행할 중재인이 갖추어야 하는 자격요건으로 전문성, 공정성, 독립성을 명시적으로 규정함¹⁵⁸⁾
 - 전문성) 국제조세 사안에 대한 전문 지식이나 경험이 있어야 하지만, 관할당국이 달리 합의하지 않는 한 각 구성원은 판사 또는 중재인으로서의 경험은 요구되지 않음
 - 공정성과 독립성) 중재인은 납세자와 그 대리인, 체약국의 관할당국, 조세행정기관, 재무부(또는 해당 명칭에 관계없이 동등한 부처)로부터 공정하고 독립적이어야 함
 - 임명을 수락하는 시점을 포함하여 중재 절차의 진행에 걸쳐서도 공평성과 독립성을 유지하여야 하며,
 - 결정 이후 합리적인 기간 동안 중재 절차와 관련하여 중재판정부의 구성원으로서의 공정성과 독립성을 손상시킬 수 있는 외관이나 행동을 피해야 함

156) 2016년 OECD 다자조약 제20조 1항

157) 2016년 OECD 다자조약 제20조 3항, 4항

158) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 235, 문단 236

- 의장직을 수행할 중재인은 추가적으로 어느 한쪽 체약국의 국민이거나 거주자에 해당되지 않아야 함¹⁵⁹⁾
- 관할당국은 더 상세한 중재인의 자격 요건에 대해 합의할 수 있음¹⁶⁰⁾

- 이처럼 자격요건에 대한 다자조약의 구체적인 규정으로 인해 중재 절차에 대한 신뢰를 구축하고 중재 결정에 대한 객관성을 유지할 수 있다고 평가됨¹⁶¹⁾
 - 전문성을 기반으로 한 믿음과 중재인의 역할과 절차에 대한 신뢰를 부여하는 데 기본적인 역할을 수행함
 - 중재 결정에 대한 권위와 객관성을 부여하여 결정의 수락과 준수에 있어서 관할 당국의 이행을 용이하게 함

3) 중재 유형

- 다자조약은 2014년 OECD 모델 조세조약의 접근방식과 달리 최선 제안형 접근방식의 중재 절차를 기본 유형으로 채택하고 있음¹⁶²⁾

- 그러나 당사국은 대상 조세조약에 대해 최선 제안형 중재 절차의 적용을 배제할 권리를 제23조 2항에 따라 유보할 수 있으며 이 경우에는 독립 의견형 접근방식의 중재 유형이 적용됨

- 만일 중재 절차 유형에 대상 조세조약의 양 당사국 간 확고한 선호차이가 있는 상황이 발생하면 중재 유형에 대한 합의가 양 당사국 간에 이루어질 때까지 제19조에서 규정하는 중재는 적용되지 않음¹⁶³⁾

159) 2016년 OECD 다자조약 제20조 2항 b

160) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 235

161) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 253; Plantamura, 2018, p. 224.

162) 2016년 OECD 다자조약 제23조 1항

163) 2016년 OECD 다자조약 제23조 3항

- 제23조 3항에 따라 2항에서 규정하는 독립 의견형 접근방식을 기본 유형으로 적용하는 권리를 유보하지 않은 당사자는 독립 의견형 접근방식을 기본 유형으로 적용할 권리를 가진 당사국과의 대상 조세조약과 관련하여 제1항과 제2항의 기본규정을 적용하지 않을 권리를 가짐¹⁶⁴⁾
- 최선 제안형 접근방식과 독립 의견형 접근방식에 따른 제6편의 중재 절차의 진행 규정을 간략하게 살펴봄
- 최선 제안형 중재 유형) 관할당국은 이전 합의와 일치하는 방안으로 사건의 미해결된 쟁점을 모두 다루고 있는 해결방안을 중재판정부에 각각 제출해야 함
 - 제23조 1항 a)에 의하면 해결방안의 내용은 구체적인 화폐가액(소득이나 비용의)의 처분이나 개별적인 조정사항이나 유사 쟁점에 대해 대상 조세조약에서 규정하는 최대세율로 한정됨
 - 만일 거주자 여부 또는 고정사업장 창설 여부 등과 같은 판단기준 사안(threshold question)이 포함된 경우 그 답변을 포함할 수 있고, 판단기준 사안의 해결을 전제로 하는 결정에 대한 대안적인 답변을 제출할 수 있음
 - 각 관할당국은 상대 관할당국의 해결방안에 대한 의견서 또는 답변서를 제출할 수 있음
 - 중재판정부는 제출된 각 관할당국의 해결방안 중 하나를 판정부의 다수결에 의해 자체 결정으로 채택함
 - 결정은 관할당국에 서면으로 송부되며 결정에 대한 추론이나 설명을 포함하지 않음
 - 중재 결정은 다른 사건과 관련하여 선례로 사용될 수 없음
 - 쟁점에 대한 해결방안과 관련된 제출 일정 및 세부사항은 제19조 10항에 따라 관할당국 간 상호합의에 의해 결정됨¹⁶⁵⁾

164) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 248

165) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 243

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 55

- 관할당국은 중재판정부가 해결해야 할 쟁점에 대해 합의에 이르는 과정을 합의서에 규정할 수 있음

- 최선 제안형 중재 유형은 중재인의 권한이 제한됨에 따라 재정 주권(fiscal sovereignty)의 축소에 대한 거부감을 극복할 수 있고¹⁶⁶⁾ 분쟁의 해결에 있어서 효율성과 적시성 측면에서 강점이 있음¹⁶⁷⁾
 - 초기 이전가격과 관련된 분쟁 해결을 위한 방안으로 이 중재 유형이 고안되었다는 것을 고려하면, 중재인의 주의가 요구되는 복잡한 사건의 해결을 위해서는 적합하지 않다는 평가가 있음

- 독립 의견형 중재 유형) 양 관할당국은 중재판정부가 결정을 내리는 데 필요하다고 간주하는 모든 정보를 중재판정부에 제공하여야 함¹⁶⁸⁾
 - 다만 관할당국이 달리 동의하지 않는 한 중재판정부는 중재 요청을 접수하기 전 양 관할당국에게 제출되지 않았던 정보는 고려대상에서 제외함
 - 중재판정부는 대상 조세조약의 적용가능한 규정과 체약국의 국내 법률을 고려하여 중재에 회부된 쟁점을 다수결에 의해 결정함¹⁶⁹⁾
 - 중재판정부는 체약국이 대상 조세조약을 정확히 적용하였는지 여부를 판단하는 데 필요한 수준에서만 국내법의 적용가능성을 검토할 수 있음
 - 관할당국은 중재판정부가 고려할 수 있는 다른 법률과 준거(authority)의 출처를 상호합의에 따라 확정할 수 있음
 - 중재판정부의 결정은 결과 도출의 근거가 되는 법원과 추론을 명시하여 서면으로 관할당국에 송부되며 선례로써 가치를 남기지 않음

166) Rosenbloom, 2015, p. 165.

167) Plantamura, 2018, p. 220.

168) 2016년 OECD 다자조약 제23조 2항

169) 2016년 OECD 다자조약 해설 문단 246

- 독립 의견형 중재 유형은 미해결 쟁점의 해결을 위한 분석의 수준을 높이고 합리적인 결정을 제공한다는 측면에서 강점이 있음¹⁷⁰⁾
 - 그러나 이 유형은 중재 기간의 소요와 중재 절차비용의 소모에 부정적인 영향을 미칠 수 있고, 중재판정부의 재량권에 대해 체약국의 수용이 용이하지 않을 수 있다는 지적이 있음

4) 기밀유지 의무

- 다자조약은 중재 절차와 관련된 정보에 대해 중재인과 납세자가 준수해야 하는 기밀유지 의무를 규정함
 - 제21조는 중재 절차의 진행에서 중재판정부를 구성하는 중재인과 중재인 1인당 최대 세명의 직원(그리고 예비적 중재인)에 대한 기밀유지 의무를 규정함
 - 제23조 5항은 중재 절차과정에서 납세자와 그 대리인이 관할당국과 중재판정부로부터 획득한 정보에 대한 기밀유지 의무를 규정함

- 우선 중재인은 중재 절차의 사건을 해결하는 데 필요한 정보에 대해 체약국의 관할당국과 같이 완전한 접근이 허용되는 동시에 관할당국 본인에게 적용되는 정도의 엄격한 기밀유지의무가 중재인에게 부과됨¹⁷¹⁾
 - 중재판정부의 중재인과 각 중재인당 최대 세명의 직원(그리고 예비 중재인)은 다자조약 제6편과 정보교환, 기밀유지, 행정지원 등과 관련된 대상 조세조약 및 국내법 목적상 정보가 공개될 수 있는 사람 또는 당국으로 간주됨¹⁷²⁾
 - 이에 따라 관련 정보는 중재판정부에 독점적으로 공개될 수 있음
 - OECD 모델 조세조약 제26조 2항에 따라 해당 국가의 국내법에 따라 획득된 정보와 동일한 방식으로 기밀로 취급됨

170) Plantamura, 2018, p. 222.

171) 2016년 OECD 다자조약 제21조 1항

172) 2016년 OECD 다자조약 해석 문단 238

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 57

- 중재 절차를 수행하기 전에 체약국의 관할당국은 중재인과 관련 직원(예비 중재인)에게 중재 절차와 관련된 정보에 대해 기밀유지와 비공개 의무를 준수한다는 합의를 서면으로 확인해야 함¹⁷³⁾
 - 관할당국은 제19조 10항에 따라 이러한 절차에 대한 세부규정을 지정할 수 있음¹⁷⁴⁾
- 기밀유지에 대한 합의를 중재인이 위반하는 경우, 그 결과는 체약국의 국내법과 합의 조건에 따라 결정됨¹⁷⁵⁾

- 납세자의 기밀유지 의무와 관련해서는 제23조 5항에 따라 대상 조세조약의 관할당국이 사건에 관여된 중재 절차 과정에서 획득한 정보의 비공개에 대한 동의를 서면으로 받도록 확실하게 규정할 것을 요구함
 - 납세자의 비공개에 대한 중대한 위반은 중재 절차의 종료를 초래할 수 있음¹⁷⁶⁾
 - 만일 중재 요청 이후 그리고 중재 결정의 송달 전에 납세자 또는 법률대리인의 하나가 그러한 동의를 현저하게 위반하는 경우 절차는 종료됨

- 관할당국은 대상 조세조약에 대해 납세자의 기밀유지 의무를 규정한 제5항의 적용 여부를 제23조 4항에 따라 선택할 수 있음
 - 체약국이 제5항의 적용을 선택하고 담당자에게 통보하는 경우 제6항과 제7항에 따라 두 체약국 간 대상 조세조약에 대해 적용됨

- 그러나 납세자의 기밀유지 의무에 대한 필요성을 고려하지 않은 당사국은 하나 이상 대상 조세조약과 관련하여 이러한 요구사항을 거부할 수 있음
 - 하나 이상 확인된 대상 조세조약(또는 당사국 대상 조세조약 모두와 관련해서)에 대해 5항의 기밀유지 의무규정을 적용하지 않을 권리를 제23조 6항에 따라 유보할 수 있음

173) 2016년 OECD 다자조약 제21조 2항

174) 2016년 OECD 다자조약 해석 문단 239; Plantamura, 2018, p. 224.

175) 2016년 OECD 다자조약 해석 문단 239

176) 2016년 OECD 다자조약 해석 문단 250; 한편 중대한 위반에 대해 OECD 다자조약에서는 정의된 바 없기 때문에 관할당국의 과도한 재량권에 대한 우려가 있음(Plantamura, 2018, p. 225)

- 만일 납세자에게 엄격한 기밀유지 의무를 요구하는 것이 필수적이라고 여기는 당사국이 있다면 비공개 의무의 규정을 거부하는 당사국과는 중재의 적용을 완전히 배제할 수 있음¹⁷⁷⁾
- 제23조 7항에 따라 제5항의 적용을 선택한 당사국은 상대 체약국이 제6항에 따라 유보를 한 대상 조세조약과 관련하여 제6편을 적용하지 않을 권리를 유보함

5) 중재 비용

- 다자조약 제25조는 중재 비용에 대해 관할당국 간의 상호합의에 의하여 부담해야 하는 비용을 확정해야 한다고 규정함
- 만일 관할당국 간 합의에 도달하지 못한 경우, 체약국은 중재 절차와 관련된 자체 비용과 체약국이 임명한 중재인의 보수를 부담함
- 중재판정부 의장에 대한 보수와 중재 절차의 수행과 관련된 기타 비용은 각 체약국에 의해 균등하게 부담됨¹⁷⁸⁾

라. 다자조약 제6편에 대한 서명국별 유보 현황

- OECD 다자조약 데이터베이스(OECD MLI Database)¹⁷⁹⁾에서 제공하는 2019년 4월 9일 현재 다자조약 서명국가의 유보 현황을 토대로 제6편의 적용, 강제적이고 구속력 있는 중재 절차, 다른 해결방안에 대한 합의와 관련된 유보에 대한 서명국의 입장을 살펴봄

177) 2016년 OECD 다자조약 해석 문단 251

178) 2016년 OECD 다자조약 해석 문단 254

179) <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>, 검색일자: 2019. 6. 30.

1) 제6편의 적용

- 다자조약 서명국가 89개 중에서 2019년 4월 9일 현재 제18조에 따라 제6편의 적용을 채택한 국가는 29개국임
 - 2019년 10월 기준 다자조약이 발효된 계약국은 호주, 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 퀴라소(Curaçao), 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 네덜란드, 뉴질랜드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴, 스위스, 영국의 18개국임
 - 발효되지 않은 국가 또는 지역은 안도라, 바베이도스, 피지, 독일, 그리스, 이탈리아, 리히텐슈타인, 모리셔스(발효예정), 파푸아뉴기니, 포르투갈, 스페인의 11개국이 있음
 - 지역별로 구분하면 29개국 중 유럽지역에 19개국이 속함
 - 유럽연합 28개국 중 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 몰타, 네덜란드, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 영국(16개국)
 - 유럽 지역에서는 안도라, 리히텐슈타인, 스위스
 - 아시아 쪽에서는 일본, 싱가포르
 - 오세아니아 지역은 호주, 뉴질랜드, 파푸아뉴기니, 피지
 - 카리브제도와 아프리카 지역에서 바베이도스, 퀴라소, 모리셔스
 - 참고로 BEPS 방지 프로젝트 액션 14 최종 보고서에서 강제적 중재의 채택과 이행에 대한 참여 입장을 표시한 20개국 중에서 노르웨이와 폴란드는 제6편의 적용을 채택하지 않았고 미국은 다자조약에 참여하지 않음
 - 20개국은 호주, 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 프랑스, 독일, 아일랜드, 이탈리아, 일본, 룩셈부르크, 네덜란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 폴란드, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 스위스, 영국, 미국임

- 제6편의 적용을 채택한 29개국 중 13개국은 제26조 4항의 유보를 함에 따라 강제적이고 구속력 있는 중재 조항이 포함된 대상 조세조약에 대해 다자조약의 제6편을 적용하지 않음

- 제26조 4항의 유보를 한 서명국은 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 퀴라소, 독일, 이탈리아, 일본, 리히텐슈타인, 룩셈부르크, 몰타, 네덜란드, 스웨덴, 영국¹⁸⁰⁾
- 기밀유지의무의 적용을 위해 제23조 4항을 선택한 서명국은 안도라, 호주, 캐나다, 피지, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 몰타, 모리셔스, 뉴질랜드, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 싱가포르, 슬로베니아, 영국(19개국)¹⁸¹⁾
- 안도라, 호주, 캐나다, 핀란드, 독일, 뉴질랜드, 파푸아뉴기니, 포르투갈은 제23조 7항의 유보를 함으로써 기밀유지의무를 규정하지 않는 국가와의 조세조약에 따라 제6편의 적용을 배제할 권리를 유보함¹⁸⁰⁾
- 캐나다, 이탈리아, 싱가포르의 대상 조세조약은 당사국 간 중재 절차의 유형을 각각 달리 채택한 경우, 제23조 3항에 따라 중재 절차의 유형에 대해 상호합의에 이를 때까지는 제19조의 적용을 배제할 수 있음
- 제28조 2항 a)호에 따라 중재 대상이 되는 사건 범위와 관련하여 하나 이상의 유보를 할 수 있는데 서명국 중 호주, 오스트리아, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 독일, 아일랜드, 이탈리아, 일본, 몰타, 모리셔스, 뉴질랜드, 포르투갈, 싱가포르, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴이 이에 해당됨
- 참고로 2018년 6월 기준으로 제한되는 중재 범위의 유형과 참가국 현황을 살펴보면 다음과 같음¹⁸¹⁾
 - 국내 일반조세회피방지규정(anti-avoidance provision) 사건: 오스트리아, 호주, 캐나다, 핀란드, 독일, 아일랜드, 이탈리아, 모리셔스, 뉴질랜드, 포르투갈, 싱가포르, 슬로베니아, 스페인

180) 중재 절차과정에서 획득한 정보에 대한 납세자의 기밀유지의무를 규정하고 있는 제23조 5항을 적용하는 서명국(제23조 4항을 선택한 서명국)은 제5항을 적용하지 않을 권리를 유보한 서명국(제23조 6항의 유보를 한 서명국)과의 조세조약에 대해서는 제6편을 적용하지 않을 권리를 가짐

181) Schiavini, 2018, pp. 244~245.

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 61

- 조세사기(tax fraud), 탈세(tax evasion), 형사범죄, 심각한 벌칙 부과 사건: 핀란드, 프랑스, 독일, 아일랜드, 이탈리아, 모리셔스, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인
 - EU 중재 협약의 범위 또는 유럽연합 회원국이 합의한 기타 조치에 해당하는 사건: 핀란드, 프랑스, 독일, 스페인
 - 면세(또는 비과세) 또는 0% 세율: 프랑스, 독일, 이탈리아, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인
 - 중재 절차 개시 전 이미 관할당국 간 합의된 쟁점을 다루는 사건: 프랑스, 스페인, 스웨덴
 - 개인(individuals) 외 이중 거주자(dual resident persons) 사건: 일본, 슬로베니아, 스웨덴
 - 이중과세가 발생하지 않은 사건: 핀란드
 - 다자조약 발효 이전 개시된 회계연도와 관련된 사건: 핀란드
 - 부과세액인 15만유로 미만인 사건: 프랑스
 - 면세방식이 아닌 세액공제방식에 의한 이중과세 방지와 관련된 국내 규정 및 조세조약의 적용과 관련된 사건: 독일
 - 납세자가 관할당국과 사실관계에 대해 상호합의한 사건: 독일
 - 이중 거주자(dual resident persons) 사건: 이탈리아
- 캐나다와 포르투갈은 중재 적용대상 범위를 열거함¹⁸²⁾
- 캐나다: OECD 모델 조세조약의 제4조, 제5조, 제7조, 제9조, 제12조에 관련된 사건과 외교각서교환(an exchange of diplomatic notes)을 통해 관할당국 간 합의된 사건으로 한정함
 - 포르투갈: OECD 모델 조세조약의 제5조, 제7조, 제9조와 관련된 사건으로 한정함
- 일본이 호주, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 이탈리아, 싱가포르의 중재 범위에 대한 유보를 반대함¹⁸³⁾

182) Schiavini, 2018, p. 246.

183) Schiavini, 2018, p. 248.

〈표 11-4〉 제28조 2항에 따른 참여국별 중재 범위의 제한(2018년 6월 기준)

구분	조세회피 방지규정	조세탈루	EU 중재협약	비과세 또는 영세율	중재 개시 이전 관할당국 간 합의된 사건	이중 거주자 (개인)	이중 과세 사건이 아닌 사건	부과세액 15만유로 미만	사실관계 합의	지역공제
호주	○									
오스트리아	○									
캐나다 ²⁾	○									
핀란드	○	○	○				○	○		
프랑스		○	○	○	○					
독일	○	○	○	○					○	○
아일랜드	○	○		○						
이탈리아	○	○				○(법인포함)				
일본 ¹⁾						○				
모리셔스	○	○								
뉴질랜드	○									
포르투갈 ²⁾	○	○		○						
싱가포르	○									
슬로베니아	○	○	○	○		○				
스페인	○	○	○	○	○					
스웨덴					○	○				

주: 2018년 6월 현재 서명국별 중재범위 제한과 관련된 유보 현황임

1) 일본은 호주, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 이탈리아, 싱가포르의 중재 범위에 대한 유보를 반대함

2) 캐나다와 포르투갈은 적용대상 범위를 아래와 같이 열거함

- 캐나다: OECD 모델 조세조약의 제4조, 제5조, 제7조, 제9조, 제12조에 관련된 사건과 외교각서교환(an exchange of diplomatic notes)을 통해 관할당국 간 합의된 사건

- 포르투갈: OECD 모델 조세조약의 제5조, 제7조, 제9조와 관련된 사건

자료: Schiavini, 2018, pp. 244~248을 정리하여 요약함

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 63

- 다자조약의 시행 이전 제기된 상호합의절차 사건은 그 사건에 대해 제6편을 적용할 것을 제36조 2항에 따라 상호합의하는 경우에만 적용되는데 안드라, 오스트리아, 프랑스, 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 몰타, 포르투갈, 싱가포르, 슬로베니아, 스페인의 대상 조세조약이 이에 해당함

2) 강제적이고 구속력 있는 중재 절차

- 오스트리아, 프랑스, 독일, 그리스, 리히텐슈타인, 포르투갈, 슬로베니아, 스웨덴, 스위스(9개국)는 제29조 11항에 따라 강제적이고 구속력 있는 중재의 회부 요건인 2년 기한을 3년으로 대체할 권리를 유보함
- 20개 서명국의 대상 조세조약은 법원의 판결이 내려지는 경우 중재에 회부되지 않거나, 비록 중재에 회부되었더라도 중재판정부의 판결 전 법원의 판결이 내려지는 경우에는 제19조 12항에 따라 중재 절차가 종결될 수 있음
 - 20개국은 안도라, 호주, 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 모리셔스, 뉴질랜드, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 싱가포르, 슬로베니아, 스페인임
 - 제18조에 따라 중재의 적용을 선택한 대부분 국가가 법원의 결정을 벗어난 중재 결정과 관련하여 국내법상 또는 행정상 제한이 있다는 현실을 엿볼 수 있음
- 다자조약 제6편에서는 최선 제안형(제23조 1항)과 독립 의견형 방식(제23조 2항) 모두 제시하고 있으며 다자조약 서명 국가는 중재 절차의 유형을 채택할 수 있는데 캐나다, 이탈리아, 싱가포르는 최선 제안형 방식만을 채택함
 - 제23조 2항의 유보는 하지 않고, 3항의 유보를 선택한 서명국임
- 제23조 2항의 유보를 함에 따라 독립 의견형 방식을 적용할 수 있는 국가는 안도라, 그리스, 일본, 몰타, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 슬로베니아, 스웨덴이 있음

- 중재 유형에 대해 어떠한 선호도 표시하지 않은 참가국(즉 제23조 2항이나 3항의 유보를 하지 않은 국가)은 호주, 오스트리아, 바베이도스, 벨기에, 퀴라소, 피지, 핀란드, 프랑스, 독일, 아일랜드, 리히텐슈타인, 룩셈부르크, 모리셔스, 네덜란드, 뉴질랜드, 스페인, 스위스, 영국이 있음
- 당사국 간 중재 절차 유형에 대한 합의가 이루어지지 않는다면 합의를 이룰 때까지 제6편 중재는 적용되지 않는데 캐나다, 이탈리아, 싱가포르는 제23조 2항을 유보한 당사국(즉 독립 의견형 방식을 채택한 당사국)과의 조세조약에 대해서는 합의에 이를 때까지 제23조 1항과 2항을 적용하지 않을 수 있음

3) 다른 해결방안에 대한 합의

- 중재 결정은 제19조 4항에 따라 제기된 사건에 대해 최종적이며 양 체약국에 구속력을 가지지만, 양 당사국 간 모든 미해결 쟁점에 대해 중재 결정과 다른 해결방안에 대해 합의하는 경우에는 제24조 2항에 따라 양 당사국을 구속하지 않음
 - 단 판결송달 후 3개월 이내 양 체약국은 다른 해결방안에 대해 합의하여야 함
- 이를 위한 절차 규정은 제24조 1항에 따라 양 체약국이 제24조 2항을 선택하고 OECD 담당국에 통지하는 경우에만 그러함
 - 제24조 1항에 따라 2항을 선택한 국가는 안도라, 오스트리아, 바베이도스, 벨기에, 피지, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 리히텐슈타인, 룩셈부르크, 몰타, 모리셔스, 뉴질랜드, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 싱가포르, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 스위스, 영국(24개국)이 있음
- 한편 2항의 적용을 선택한 국가는 제24조 3항에서 오직 독립 의견형 중재 유형이 적용되는 대상 조세조약에만 2항을 적용할 수 있는 권리를 유보할 수 있는데 벨기에, 룩셈부르크, 뉴질랜드, 파푸아뉴기니, 스위스가 이에 해당함

II. OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에 따른 강제적 중재 규정 65

- 이 국가는 최선 제안형 중재 유형이 적용된 대상 조세조약에 대해서는 2항을 적용할 수 없음

- 호주, 캐나다, 퀴라소, 일본, 네덜란드는 제24조 2항을 적용하지 않음에 따라 중재 결정은 이들 국가에 대해 즉시 구속력을 가짐

〈표 II-5〉의 계속

구분	참여국가	서명일	발효일	제18조	제19조				제23조				제24조			제26조	제28조	제36조
					11항	12항	2항	3항	4항	6항	7항	1항	3항	4항	2항a호	2항		
72	산 마리오	2017-06-07																
73	사우디아라비아	2018-09-18																
74	세네갈	2017-06-07																
75	세르비아	2017-06-07	2018-10-01															
76	세이셸	2017-06-07																
77	싱가포르	2017-06-07	2019-04-01	○			○							○			○	
78	슬로박 공화국	2017-06-07	2019-01-01															
79	슬로베니아*	2017-06-07	2018-07-01	○	○	○	○							○			○	
80	남아프리카	2017-06-07																
81	스페인*	2017-06-07		○										○			○	
82	스웨덴*	2017-06-07	2018-10-01	○	○		○							○			○	
83	스위스*	2017-06-07	2019-12-01	○	○									○			○	
84	튀니지	2017-01-24																
85	터키	2017-06-07																
86	우크라이나	2018-07-23	2019-12-01															
87	아랍에미리트	2018-06-27	2019-09-01															
88	영국*	2017-06-07	2018-10-01	○										○			○	
89	우루과이	2017-06-07																

주: 1. BEPS 방지 프로젝트의 액션 14 최종보고서에서 강제적·구속력있는 중재의 채택과 이행에 대한 입장을 표시한 국가는 *를 표시함. 당시 20개 국가 중 미국은 OECD 다자조약에 참여하지 않음
 2. 알제리, 에스와티니, 케냐, 레바논, 오만, 태국은 다자조약 서명의사를 포함
 자료: OECD 다자조약 서명국 현황 및 발효일 출처는 <https://www.oecd.org/Tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, 검색일자: 2019. 10. 30이고 제6편 중재 관련 내용 출처는 OECD MLI Database - Matrix of options and reservations, <https://onedrive.live.com/View.aspx?resid=1F1E5CF1F8AA36E1471&authkey=!ANzaqdm03HYrHTA>, 검색일자: 2019. 6. 30일

Ⅲ. UN 모델 조세조약상 강제적 중재조항

1. UN 모델 조세조약¹⁸⁴⁾ 제25조 제5항

가. 개요

- 2011년 UN 모델 조세조약 개정 시 중재 조항은 도입되었는데, 당시 OECD 모델 조세조약의 내용을 폭넓게 수용함
 - 다만 UN 모델 조세조약은 상호합의절차(제25조 A안)와 중재 절차를 포함한 상호합의절차(제25조 B안) 중에서 하나를 분쟁해결 방안으로 채택하도록 제시함
- 현행 2017년 UN 모델 조세조약은 2017년 OECD 모델 조세조약 개정사항을 반영하여 개정되었지만, 중재 조항과 관련된 변경사항은 없음¹⁸⁵⁾
 - UN 모델 조세조약의 접근방식은 2016년 OECD 다자조약에 상당 부분 반영되고, 2017년 OECD 모델 조세조약 주석서에서도 이러한 취지를 반영한 부분을 찾아볼 수 있음
- UN 모델 조세조약의 중재 규정은 상호합의절차의 이행에 많은 어려움이 있는 개발도상국의 우려를 상당 부분 반영하고 있는데 본문에서는 OECD 모델 조세조약

184) 본래 명칭은 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 update(UN 2017)'이며 본문에서는 2017 UN 모델 조세조약으로 칭함

185) <https://home.kpmg/ca/en/home/insights/2018/06/un-updates-model-double-taxation-agreement.html>, 검색일자: 2019. 8. 9.

과의 주요 차이점을 중심으로 살펴봄¹⁸⁶⁾¹⁸⁷⁾

- 중재 개시(사건 제출일로부터 3년)
- 중재 요청의 당사자(관할당국)
- 중재 결정의 구속력(6개월 이내 관할당국 간 다른 해결방안)
- 중재 유형(최선 제안형 접근방식)
- 중재 사건의 최소 기준(de minimis rule)
- 중재인의 요건

나. 실제적 측면¹⁸⁸⁾

- 사건 제출일로부터 3년 이내 사건에 대한 합의에 도달할 수 없는 경우 UN 모델 조세조약의 중재 절차(제25조 B안)를 선택하여 중재 절차를 개시할 수 있음
 - 2017년 OECD 모델 조세조약은 필요한 모든 정보가 제출된 날로부터 2년 이내 사건에 대한 합의에 이르지 못한 경우 중재 절차를 개시할 수 있음

- UN 모델 조세조약에서는 체약국의 관할당국만이 중재 개시를 요청할 수 있으며 OECD 모델 조세조약과 달리 납세자에게는 중재 개시를 신청할 권리가 없음
 - 이 경우 양 체약국의 관할당국이 분쟁 중인 사건이 중재에 적합하지 않다고 판단하고 어느 쪽에서도 중재를 요청하지 않는 경우에는 해당 사건은 중재에 제출하지 아니함
 - OECD 모델 조세조약의 경우 중재 제기는 상호합의절차를 제기한 납세자에 의해 가능함

- 한편 UN 모델 조세조약에서는 관할당국의 요청에 의한 강제적인 중재 절차의 제

186) Schoueri, 2015, p. 191.

187) Turcan, 2017, p. 268.

188) 2017 UN 모델 조세조약 제25조(alternative B) 주석 문단 13

기가 적절하지 않다는 입장을 취하는 국가를 위해 양 관할당국의 합의를 전제로 하는 임의적 중재(voluntary arbitration)를 대안으로 제시함¹⁸⁹⁾

- 체약국의 관할당국 측면에서는 임의적 중재가 중재 범위의 제한을 통해 잠재적인 중재 사건을 축소하고 중재 비용을 경감할 수 있다는 이점을 제공함

□ 중재 대상과 관련하여 UN 모델 조세조약은 최소 기준(de minimis rule)을 반영한 쟁점 세액이 일정액 미만인 사건은 상호합의절차의 범위에서 제외됨

- 비용 효율적인 조세분쟁절차의 운영을 의도하며, 이 경우 양 체약국은 경험치를 바탕으로 최소 기준액에 대해 상호합의하여야 함¹⁹⁰⁾

□ UN 모델 조세조약은 중재 결정 이후 6개월 이내 관할당국 간 중재 판결과 다른 해결안을 합의할 수 있도록 규정함에 따라 중재 결정의 구속력에 대해 예외를 두고 있음¹⁹¹⁾

- 2014년 OECD 모델 조세조약에서는 납세자의 동의가 추가적으로 요구되었다가,¹⁹²⁾ 2017년 OECD 모델 조세조약에서는 납세자의 동의가 삭제되고 중재 결정이 통보된 후 3개월 이내 다른 해결방안을 합의하는 경우로 개정됨¹⁹³⁾

다. 절차적 측면

□ UN 모델 조세조약은 OECD 모델 조세조약과 유사하게 제25조 5항(alternative B)을 위한 예시로 ‘중재 절차의 이행을 위한 상호합의문 예시(SMAA)’를 제안함¹⁹⁴⁾

189) 2017년 UN 모델 조세조약 제25조(alternative B) 주석 문단 15

190) Rendon, 2018, p. 117.

191) UN 모델 조세조약 제25조 문단 13; OECD 다자조약과 EU 이전가격 중재협약은 각각 3개월, 60일 이내 관할당국 간 중재 판결과 다른 해결방안에 대한 합의를 허용함(OECD 다자조약 제24조 2항, EU 이전가격 중재협약 제12조 1항)

192) 2014 OECD 모델 조세조약 제25조 문단 84 두 번째 문장

193) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 84

194) 2017년 UN 모델 조세조약 제25조(article 25(alternative B) 주석 Annex Sample Mutual Agreement on Arbitration(SMAA), pp. 613~620.

- SMAA와 그에 대한 해석을 토대로 OECD 모델 조세조약과 차이가 나는 절차적 측면을 살펴봄

- 중재 유형에 대한 UN 모델 조세조약의 접근방식은 최선 제안 접근방식을 기본으로 하면서 대안적 방안으로 독립적 의견 접근방식을 취하고 있음
 - 2014년 OECD 모델 조세조약의 접근방식이 독립 의견 접근방식을 근간으로 하면서 최선 제안 접근방식을 대안적 방안으로 제시하였던 것과는 상반됨
 - 그러나 2017년 OECD 모델 조세조약은 UN 모델 조세조약의 접근방식과 동일하게 개정됨

- UN 모델 조세조약에서의 중재판정부는 OECD 모델 조세조약과 동일하게 3인으로 구성됨¹⁹⁵⁾
 - 규정된 기간 내 관할당국이 중재인을 임명하지 못하거나 중재인이 중재판정부 의장을 지명하지 못하는 경우 UN 조세문제 국제협력 전문가 위원회(UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) 의장이 중재인 또는 중재판정부 의장을 임명함
 - UN 의장이 사건에 관련있는 체약국 중 한쪽의 국민이나 거주자인 경우에는 국민이나 거주자가 아닌 위원회 위원 중 장기 근속자가 중재인을 임명함

- 중재인의 적격 요건과 관련하여 UN 모델 조세조약은 명시적인 규정을 두고 있지 않으며, 관할당국 간 중재인의 적격 요건에 대한 합의는 필요하지 않다는 입장을 취함¹⁹⁶⁾
 - 중재 절차를 개시한 사건의 이전 단계에 관여하지 않는 한 체약국의 정부관리를 포함하여 누구든 중재인으로 임명될 수 있음

195) 2017년 UN 모델 조세조약 제25조 주석 SMAA, pp. 611~626.

196) 2017년 UN 모델 조세조약 제25조(article 25 (alternative B) 주석 SMAA 해설 문단 15, p. 625.

- 의장은 중재 절차와 관련하여 절차적(procedural), 증거(evidentiary), 논리적 쟁점의 유형에 대한 경험과 조세에 대한 전문지식을 요함
- 임명된 중재인 개인은 그를 임명한 국가를 대변하는 기능을 수행하지 않으며, 중재자는 중립적이고 객관적인 근거를 토대로 사건을 심사·결정해야 한다는 입장임

IV. EU 중재협약과 EU 지침에 따른 강제적 중재조항

- 유럽연합(EU)의 중재 제도는 1995년 시행된 이전가격사건에 대한 EU 중재협약¹⁹⁷⁾과 2019년부터 발효된 EU Directive 2017/1852(이하 EU 지침(2017))¹⁹⁸⁾에서 찾아볼 수 있음

- 이 둘 간의 관계를 살펴보면, 중재협약과 EU 지침은 중재대상 사건에 대해 모두 적용 가능하며, 후자는 중재협약의 이행에 영향을 미치지 않음¹⁹⁹⁾
 - 중재협약은 일반적인 국제 조약으로 EU 회원국 의회에서 협약에 대한 비준 이후 각 회원국의 국내법으로 통합되며 EU 지침은 유럽연합법에 해당하지만 법적 구속력을 갖기 위해서는 회원국의 법제 내로 전환되어야 함^{200), 201)}

197) 공식 명칭은 'CONVENTION on the elimination of double Taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises(90/463/EEC)'임(European communities, 1990). 본문에서는 '유럽연합 중재협약'으로 칭함

198) 공식명칭은 'Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax dispute resolution mechanisms in the European Union'이며(EU 2017), 본문에서는 EU Directive 2017/1852 또는 EU 지침(2017)으로 칭함

199) Jarpa, 2018, pp. 436~437.

200) 유럽연합 규범은 그 효력에 따라 유럽연합법-국제법에 따른 조약 및 국제관습법-파생된 유럽연합법의 순으로 구분되고 위계를 가지며 상위법 우선의 원칙이 적용됨. 규칙(Verordnung; regulation), 지침(Richtlinie; directive), 결정(Beschluss; decision), 권고(Empfehlung; recommendation) 및 의견(Stellungnahme; opinion) 등 파생된 유럽연합법에 해당함(유럽연합의 기능에 관한 조약 제288조)(이재훈, 2017, p. 17)

201) 유럽연합법은 회원국 국내법보다는 효력상의 우위가 아닌 적용상의 우위(Anwendungsvorrang)를 가짐(이재훈, 2017, pp. 9~19)

1. EU 중재협약

가. 개요

- EU 중재협약은 이전가격 조정(transfer pricing adjustment)으로 인해 발생하는 이중과세를 제거하기 위해 1990년 7월 23일자 최초 12개 유럽연합 회원국의 서명으로 시작하여 1995년 1월 1일자로 최초 시행됨²⁰²⁾
 - 과거 유럽위원회가 제안하였지만 채택되지 않은 1976년 지침안을 근간으로 함²⁰³⁾
 - EU 중재협약은 회원국이 반대하지 않는 한 5년 주기로 자동갱신되는 다자조약(multilateral treaty convention)에 해당됨
 - 회원국별로 협약의 비준 후 각 회원국의 국내법으로 통합되어야 하는 국제 조약(international treaty)에 해당하며 유럽법(European Law)이 아님
 - 이러한 이유로 유럽사법재판소를 통한 통일된 해석 및 EU 단계에서의 통제가 허용되지 않음²⁰⁴⁾

- 중재협약의 해석에 있어서 발생하는 모호성을 제거하기 위한 구속력없는 정치적 합의인 행동강령(Code of Conduct)이 마련되어 적용됨²⁰⁵⁾
 - 2001년 설립된 합동이전가격포럼(Joint Transfer Pricing Forum: JTPF)은 '관계회사의 이윤조정과 관련된 이중과세 제거를 위한 협약의 효과적인 이행을

202) https://ec.europa.eu/Taxation_customs/business/company-Tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en, 검색일자: 2019. 8. 13; Convention on the elimination of double Taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises(90/463/EEC), OJ L 225/10(20 August 1990).

203) Proposal for a Directive concerning the elimination of double Taxation in connection with the adjustment of transfer of profits between associated enterprises (arbitration procedure). (Submitted to the Council on 29 November 1976), in OJ No. C 301/4 of 21 Dec. 1976, Vol. 19, ISSN 0378-6986. pp. 4~7.

204) Jarpa, 2018, p. 436.

205) Jarpa, 2018, p. 427.

- 위한 행동강령'을 2004년 제안하였고, 2004년 7월 의회에서 이를 채택됨²⁰⁶⁾
- 합동이전가격포럼은 중재협약의 효과적인 이행을 위해 2001년 설립되었는데, 이
전가격사안과 관련하여 유럽위원회의 이전가격문제에 대한 지원과 자문을 수행함
 - 합동이전가격포럼은 2007~2009년에 걸쳐 처벌규정(penalties), 이전가격 및
중재협정 일부 조항의 해석에 대해 개정작업을 수행함
- 2009년 12월 30일자로 처벌규정 및 일부조항에 대한 해석이 개정된 행동강령
이 공개되어 현재까지 적용됨²⁰⁷⁾
 - 행동강령은 법적구속력이 없는 일련의 권장사항에 해당되므로 회원국은 중재협
약의 해석에 있어서 그 적용을 배제할 수 있음²⁰⁸⁾
- 중재 협약 절차는 유럽연합 내 특수관계회사 간 국제거래에서 개별 과세당국의 조
정(adjustment) 처분으로 인해 초래되는 이중과세를 제거하기 위한 방안임(제1
조)²⁰⁹⁾
- 과세 당국은 정상가격원칙(arm's length principle)을 고려하여 특수관계회사
간 국제거래를 검토함
 - 이때 이중과세의 제거란 이윤(profit)이 일방 체약국에서만 과세대상 소득으로
계산되거나 또는 일방 체약국에서 그 이윤에 대해 부과되는 조세가 다른 체약국
에서 부과하는 조세와 동일한 금액으로 감액되는 경우를 의미함(제14조)
- 중재협약에서는 이중과세의 제거를 위한 방안으로 국내법에 따른 일방적인 구제조
치(제5조), 상호합의(제6조), 중재(제7조)를 규정하고 있음²¹⁰⁾

206) 본래 명칭은 'Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double Taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises'임

207) EU(2009/C 322/01), OJ, C 322/1, Dec. 12, 2009; the revised Code of Conduct(2009/C 322/01)

208) Jarpa, 2018, p. 437.

209) Jarpa, 2018, p. 430.

210) Jarpa, 2018, p. 430.

- 국내법에 따른 일방적인 조치는 제5조에서 규정하고 있으며, 만일 제4조의 정상 가격 원칙에 따라 특정 기업의 이윤 조정을 하고자 하는 회원국의 관할당국은 그 이윤조정 처분을 예고통지(intended action)를 통해 특정 기업, 다른 관계 기업, 그리고 다른 계약국에게 통보하고 조정에 대한 합의를 하여야 함
 - 만일 합의가 이루어지는 경우에는 제6조의 상호합의나 제7조의 중재는 적용되지 않음
 - 제6조에 따른 상호합의는 관련 당사자가 일방적인 조정을 수락하지 않거나 제안된 조정이 없는 경우 관련 기업에 의해 제기될 수 있음
 - 기업은 이전가격 조정으로 인한 이중과세의 결과를 초래하거나 초래할 가능성이 있는 처분의 최초 부과통지일 또는 이와 동등한 날짜로부터 3년 이내에 이의를 제기하여야 함²¹¹⁾
 - 기업이 제기한 이의에 근거가 있고(well-founded) 만족할 만한 해결방안에 도달할 수 없었던 경우(제6조 2항), 한달 이내 관할당국은 다른 상대 회원국의 관할당국에 통보하고 상호합의를 개시함²¹²⁾
- 제7조에서 규정하는 중재는 아래 본문에서 살펴봄

나. 실제적 측면

1) 중재 개시

- EU 중재협약 제7조에 따라 관련 관할당국 간 2년 이내 이중과세를 위한 상호합의에 이르지 못하는 경우 구속력 있는 중재 절차가 적용됨
 - 상호합의절차가 관할당국 중 한쪽에 처음 제기된 날로부터 2년 이내(2년 기간요건)

211) EU 중재협약 제6조 1항, 2009년 EU 행동강령 제4조

212) 2009년 EU 행동강령 제6.3조 d)항

- 관련 관할당국 간 제6조에 따른 이중과세를 제거하기 위해 상호합의에 도달하지 못한 경우에 쟁점 중인 이중과세 사건을 심사하고 의견을 제시할 자문위원회(Advisory commission)를 구성해야 함²¹³⁾

- ‘2년 기간’의 개시일은 상호합의절차가 처음 제기된 날로부터 기산되며, 상황에 따라 중지 또는 연장이 허용됨
 - 국내 법원 또는 재판소에 사건이 제기될 때 중지되었다가 최종 법원의 판결이 내려진 후 다시 기산됨(제7조 1항)
 - 그리고 관할당국과 관련 기업 간 합의에 의해 연장할 수 있음(제7조 4항)

- 한편 중재협약 중재의 목적상(제7조 1항) 납세자가 최소한의 정보를 관할당국에게 제출하였을 때 제6조 1항의 상호합의절차가 제기된 것으로 간주할 수 있음²¹⁴⁾
 - 최소 정보란 당사자 정보, 사건과 관련된 사실관계, 쟁점 과세연도, 과세부과통지와 관련된 정보, 사건과 관련된 법률적 절차 및 판결, 납세자의 해명자료 등을 의미함
 - 이 경우 2년 기간은 과세부과통지일 또는 상호합의 요청과 최소 정보를 납세자로부터 수령한 날 중 늦은 날에 개시됨

2) 국내불복절차와의 관계

- EU 중재협약은 기본적으로 기업이 상호합의절차 사건에 대해 국내불복절차와 중재협약에 따른 중재 절차를 모두 이용할 수 있다고 보는 입장이지만, 이 두 절차의 동시 진행은 허용하지 않음
 - 다만 체약국은 자문위원회에 제출된 사건이라도 동일한 쟁점과 관련하여 사법 절차나 행정 처분 절차를 개시하거나 진행할 수 있음²¹⁵⁾

213) EU 중재협약 제7조 1항

214) 2009년 EU 행동강령 제5조

215) EU 중재협약 제7조 2항

- 따라서 2년 기간의 진행은 국내 법원이나 재판소에 사건이 제출되었을 때 중지되었다가 최종 법원의 판결이 내려진 후부터 다시 기산됨²¹⁶⁾
- 국내 법률체계 아래에서 사법기관의 판결과 중재 절차의 결과가 서로 상이할 수 있는 회원국을 위하여 국내불복절차 사건에 대해 중재 절차의 적용 배제를 허용함 (제7조 3항)
 - 관련 사건에 대한 국내불복절차에 대한 항소권이 소멸하는 때에만 중재 절차의 적용이 허용됨
- 중재협약은 국내 법원의 최종 판결로 중대한 처분(serious penalties)이 부과되는 사건에 대해서는 중재 절차의 적용을 배제함
 - 이윤 조정의 처분으로 인해 중대한 처벌이 관계기업 중 어느 한쪽에 부과되는 사법 절차나 행정 절차의 최종 판결이 이미 내려진 경우에는 중재 절차의 적용이 배제됨²¹⁷⁾
 - 이윤 조정의 처분으로 관계회사 중 하나에게 중대한 처분(singnificant penalties)이 부과되는 결정을 원인으로 개시된 사법 절차나 행정 절차가 상호합의절차나 중재 절차와 동시에 진행되는 경우, 관할당국은 사법 절차 등이 종결될 때까지 상호합의절차나 중재 절차의 진행을 중지할 수 있음²¹⁸⁾

3) 중재 범위

- 중재협약은 EU 역내 다국적 관계회사(associated enterprises) 간 이윤(profit)이나 결손금(loss)의 조정으로 인해 발생하는 이중과세의 제거를 목적으로 하는 절차를 규정하고 있음²¹⁹⁾

216) EU 중재협약 제7조 1항 두 번째 문단

217) EU 중재협약 제8조 1항

218) EU 중재협약 제8조 2항

219) EU 중재협약 제1조

IV. EU 중재협약과 EU 지침에 따른 강제적 중재조항 81

- 제4조에서 규정하는 정상가격원칙(arm's length price principle) 및 관련 체약국의 국내법에 따른 원칙을 준수하지 않았기 때문에 이루어진 이전가격 조정으로 인한 이중과세를 대상으로 함
 - 그리고 중재협약 제1조 2항에 따라 고정사업장(permanent establishment)은 기업(enterprises)으로 간주됨에 따라 이전가격 조정과 함께 기업 내 독립적 부서 간의 이윤 재분배로 인한 이중과세에 대해서도 중재협약이 적용될 수 있음
- 다만 이전가격 조정의 처분으로 중대한 처벌(serious penalties)이 쟁점 기업 중 어느 한쪽에 부과되는 법률상 또는 행정상 절차의 최종 판결이 초래되는 경우에는 중재협약의 범위에서 배제함(제8조 1항)
- 행동강령 제3조에서는 사기(fraud)와 같은 극히 예외적인 사건에만 적용할 것을 권고함²²⁰⁾
- 중재협약이 적용되는 세목은 소득세임
- 각 회원국별 협약 목적상 적용되는 현행 소득세제는 제2조 2항 본문에 열거됨
 - 그러나 국내법의 개정으로 인한 중재협약의 범위에 대한 해석상 오해를 피하기 위해, '현행 세법을 부가하거나 대체하기 위한 서명일 이후 부과하는 동일하거나 유사한 세금'에도 중재협약이 적용됨²²¹⁾
- 행동강령에서는 삼국 간 이전가격 사건(triangular transfer pricing cases)이나 과소자본세제(thin capitalization)와 관련된 경우 역시 중재 범위로 속한다고 설명함²²²⁾
- 전자는 EU 역내 2개국 이상의 회원국 내 거주하는 둘 이상 관계기업 간 이전가격 조정으로 인한 이중과세 사건으로 정상가격원칙의 적용만으로는 전적으로 이중과세를 해결할 수 없는 경우를 의미함

220) 2009년 EU 행동강령 제3조

221) EU 중재협약 제2조 3항

222) 2009년 EU 행동강령 제1조 1항, 2항

- 후자는 관계기업 간 대출(loan)과 같은 재무관계에서 발생하고 정상가격원칙에 근거한 이윤조정으로 인한 이중과세는 중재 범위에 있는 것으로 봄
 - 그러나 과소자본세제의 경우에는 회원국별로 다양한 입장 차가 존재함²²³⁾

4) 중재 결정의 구속력

- 자문위원회의 의견(opinion)은 자동적으로 관할당국을 구속하는 것은 아니며, 의견에 따라 처분하기로 관할당국 간 합의하는 경우나 6개월 이내 관할당국 간 다른 해결방안에 대한 합의가 이루어지지 않은 경우에 한하여 구속력을 가짐²²⁴⁾
 - 자문위원회의 의견이 송달된 날로부터 6개월 이내 만장일치로 이중과세를 제거하는 결정을 내려야 함²²⁵⁾
- 그러나 자문위원회의 의견과 다른 해결방안에 대해 당사국 간 합의가 이루어지는 경우에는 그 합의에 따라 결정이 이행될 수 있음²²⁶⁾

다. 절차적 측면

1) 납세자 참여

- 납세자인 기업은 중재협약에 따른 중재 절차에 대해 직접적인 당사자가 아니므로 중재 절차에 직접 참여하거나 자문위원회의 의견에 구속되지 않음
- 중재 절차의 진행에서 제한된 접근은 기업에게 허용하고 있어 앞서 논의된 다른 조약보다 납세자의 참여 범위는 좀 더 확대됨

223) 2009년 EU 행동강령 제1.2조 각주에는 과소자본세제에 대해 중재 적용에 대한 회원국별 입장이 상세하게 서술됨

224) Jarpa, 2018, p. 435.

225) EU 중재협약 제12조 1항 첫 번째 문장

226) EU 중재협약 제12조 1항 두 번째 문장

- 기업이 원하는 경우 또는 자문위원회의 요청에 의해 자문위원회에 출두하여 기업의 의견을 제시할 수 있음²²⁷⁾
- 그리고 자문위원회가 결정을 내리는 데 이용할 수 있는 정보, 증빙, 문서를 제공할 수 있으며, 자문위원회가 관련 정보, 증빙, 문서의 제출 요청이 있는 경우에는 이를 제출할 수 있음²²⁸⁾
- 그러나 자문위원회의 의견과 그에 따른 관할당국의 결정과정에 대해 납세자의 접근은 오직 결정이 이루어진 후 허용됨²²⁹⁾

2) 중재인 임명

- 자문위원회 구성과 관련된 규정은 EU 중재협약 제9조에서 찾아볼 수 있음
 - 자문위원회는 특정 사건에 대한 자체적인 의견 전달을 목적으로 여러 사람으로 이루어진 기관이며 사건별로 구성됨²³⁰⁾
- 자문위원회의 구성은 이중과세 결과를 초래하는 최초 과세부과통지를 발행한 회원국이 주도적으로 진행하고, 상대 회원국의 동의하에 회의를 주선하도록 행동강령에서 제안함²³¹⁾
 - EU 중재협약 제7조에서 규정하는 기간 만료일 직후 6개월 이내 과세부과통지를 발행한 관할관청은 자문위원회의 구성을 착수해야 하며, 그렇지 않는 경우 상대 관할당국이 착수 개시를 할 수 있음
- EU 중재협약상 자문위원회는 최소 5명으로 구성됨
 - 관할당국에서 선택한 2명의 대리인으로 관할당국 간 상호합의에 의해 1명으로 축소할 수 있음

227) EU 중재협약 제10조 2항

228) EU 중재협약 제10조 1항

229) 2009년 EU 행동강령 제7.4조 두 번째 문장 (i); Jarpa, 2018, p. 435.

230) Jarpa, 2018, p. 433.

231) 2009년 EU 행동강령 제7.2조 a), b)

- 그리고 짝수의 중재인(independent persons)은 중재인 명단을 기준으로 각 계약국의 상호합의에 의해 임명되거나 만일 상호합의에 도달하지 못한 경우에는 관할당국의 추천에 의해 임명됨
 - 자문위원회 의장은 관할당국의 대표와 중재인의 합의에 의해 중재인 명단에서 선출하거나 만일 합의가 이루어지지 않는 경우에는 중재인의 임명 절차와 동일한 절차에 의해 선출됨
- 중재인 명단(the list of independent persons of standing)은 계약국이 임명한 중재인으로 구성됨²³²⁾
- 각 회원국별로 매년 다섯 명의 중재인을 지명하여 이사회 사무총장에게 통보하고 이 중재인 목록은 이사회 웹사이트에 공개됨²³³⁾
 - 회원국은 의장 선출요건에 충족한 중재인을 표시할 수 있음
- 중재인과 의장이 갖추어야 하는 자격요건으로 회원국의 국적을 가지고 중재협정이 적용되는 영토 내 거주자로서 전문성과 독립성을 갖추어야 함²³⁴⁾
- 전문성 요건) 회원국이 중재인 명단을 이사회 사무총장에게 전달할 때 법률, 세법, 이전가격과 관련된 경력을 포함해야 함²³⁵⁾
 - 독립성 요건) 중재협약 제9조 3항에서는 추천으로 임명된 특정 중재인을 거부할 수 있는 독립성이 결여되는 상황을 아래와 같이 규정함²³⁶⁾
 - 중재인이 관련 조세행정기관 중 하나에 소속된 경우
 - 중재인이 관계회사 중 하나와 증대한 이해관계(투자자, 종업원, 자문인)를 가지고 있는 경우
 - 중재인이 사건 해결을 위한 충분한 객관성을 보증하지 못하는 경우

232) EU 중재협약 제9조 4항

233) 2009년 EU 행동강령 제7.1조 e)

234) EU 중재협약 제9조 4항

235) 2009년 EU 행동강령 제7.1조 b)

236) 이외에도 관할당국 간 사전에 합의된 상황에 대해 추천 중재인의 임명을 거부할 수 있음(EU 중재협약 제9조 3항)

- 의장은 특히 최고 수준의 독립성과 적합성이 요구되는데 자국에서의 최고 사법기관에 임명되기 위한 자격요건 또는 법률학자로서의 적합성을 인정받아야 함²³⁷⁾
 - 앞에서 설명한 독립성의 결여를 원인으로 한 특정 중재인의 거부는 의장에게도 동일하게 적용되며, 이 경우 추천 또는 상호합의에 의한 임명 여부와 관계 없음²³⁸⁾

3) 중재 유형

- EU 중재협약은 OECD 모델 조세조약이나 UN 모델 조세조약과 달리 명시적으로 중재 유형을 규정하고 있지 않음
 - 다만 자문위원회는 사건과 관련된 정보를 바탕으로 정상가격원칙에 따라 결정된 자체 의견을 관할당국에 송달하도록 규정되어 있어 독립 의견형 접근방식에 가깝다고 할 수 있음²³⁹⁾

- 자문위원회에 의한 중재는 설립 후 사건과 관련된 자료수집, 사건심사, 의견전달의 세 단계로 진행되며 약 6개월 정도의 기간이 소요됨
 - 체약국은 자문위원회가 최초 회의를 개시하기 전 상호합의절차 진행에서 처리했던 정보를 포함한 모든 자료와 결론을 제공해야 함²⁴⁰⁾
 - 다만 국내 법규 등과 상충하는 행정적 조치를 수행해야 하거나, 국내 법규 등 통상적인 행정 실무에서 획득할 수 없는 정보, 그리고 공공질서에 반하는 정보에 대해서는 제공하지 않음²⁴¹⁾
 - 자문위원회 의장은 관련 문서와 정보를 수령했음을 확인하고 쟁점이 회부된 날로부터 6개월 이내 자문위원회는 자체 의견을 관할당국에 전달하여야 하며, 의견은 다수결로 채택됨

237) EU 중재협약 제9조 5항

238) EU 중재협약 제9조 5항

239) EU 중재협약 제10조, 제11조

240) 2009년 EU 행동강령 제7.2조 f)

241) EU 중재협약 제10조 1항

- 자문위원회의 의견에 포함되어야 할 최소 사항에 대해 행동강령은 아래와 같이 권고하고 있음²⁴²⁾
 - (i) 자문위원회 구성원의 성명과 서명 (ii) 요청(기업, 관련 체약국, 사실관계, 상황, 이의제기) (iii) 절차 진행의 요약 (iv) 주장과 방법 (v) 정상가격원칙에 근거한 의견 (vi) 심사일과 장소
- 자문위원회의 의견과 관할당국의 결정은 기업의 서면 동의하에서 공개가 가능하며 선례적 가치는 없는 것으로 평가됨²⁴³⁾

4) 기밀유지 의무

- EU 중재협약은 중재 절차와 관련된 정보에 대해 자문위원회의 구성원이 준수해야 하는 기밀유지 의무를 부여하고 이에 대해 체약국이 국내법상 처벌 조항을 채택할 수 있도록 허용함²⁴⁴⁾
 - 자문위원회 운영을 지원하는 사무국의 구성원 역시 기밀유지 의무가 부여됨
- 한편 납세자인 관계기업에 대한 중재 절차 관련 기밀유지 의무는 별도로 규정하지 않음

5) 중재 비용

- EU 중재협약과 행동강령은 비용분담의 주체, 중재 비용의 한도나 지급 주체 등 구체적인 지침을 제시함

242) 2009년 EU 행동강령 제7.4조 첫 번째 문장

243) 2009년 EU 행동강령 제7.4조 세 번째 문장; Jarpa, 2018, p. 444.

244) EU 중재협약 제9조 6항; 2009년 EU 행동강령 제7.2조 d)

- 우선 절차 진행에 소요되는 비용은 관련 회원국 간에 균등하게 분담되며, 관계기업은 자문위원회 출석과 같이 본인에게 발생한 비용만을 부담함²⁴⁵⁾
 - 절차 진행에 소요되는 비용에는 자문위원회 운영과 관련된 행정비용과 중재인 보수가 있음

- 행동강령은 관할당국의 합의를 전제로 하여 비용의 보전, 중재인 보수, 비용 지급에 대한 규정을 아래와 같이 제시함²⁴⁶⁾
 - 중재인의 비용 보전은 자문위원회의 설립을 주도한 회원국의 고위 공무원에 대한 일상적인 한도가 적용됨
 - 중재인 보수는 자문위원회 회의에 대해 중재인 1인당 1,000유로이고, 의장은 다른 중재인 보수에 대해 10%를 추가함
 - 자문위원회의 설립을 주도한 회원국이 자문위원회 절차의 비용을 실제 지급함

2. EU 지침(Directive 2017/1852)

가. 개요

- 조세조약과 EU 중재협약에 대해 회원국 간 상이한 해석과 적용은 기업의 국제경영 활동에 심각한 조세 장벽으로 작동하였기 때문에 이중과세 분쟁에 대한 효과적인 해결방안이 요구되었음²⁴⁷⁾
 - 분쟁 해결 절차의 접근성, 절차 진행 기간, 효과적인 결론 도출의 측면에서 중재협약 체계에 따른 해결방안이 갖는 치명적인 단점이 지적됨

245) EU 중재협약 제11조 3항; 2009년 EU 행동강령 제7.3조 e)

246) 2009년 EU 행동강령 제7.3조 f), g)

247) <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj#d1e39-1-1>, 검색일자: 2018. 10. 7.

- EU 이사회는 2017년 10월 10일자로 중재협약을 토대로 한 유럽연합의 조세분쟁 해결 메커니즘에 관한 지침(Directive on Tax dispute resolution mechanisms in the European Union)을 채택함
 - 이 지침은 ① 관계회사 간 이전가격으로 인한 조세 분쟁 ② 고정사업장에 대한 이윤 배분을 다루는 EU 중재협약 ③ 양자 간 조세조약상 소득 및 자본에 대한 조세가 부과되는 모든 납세자에게 적용됨²⁴⁸⁾
 - 상호합의절차에 대한 접근성과 효과성을 개선하면서, 명시된 기간(2년) 내 조세 조약 관련 분쟁의 강제적인 해결을 위한 중재 절차를 규정함²⁴⁹⁾
 - EU 지침(2017)은 2017년 11월 3일 이후 적용됨²⁵⁰⁾

- EU 회원국은 EU 지침 제22조에 따라 2019년 6월 말까지 EU 지침(2017)의 내용을 국내법으로 도입하여 시행하여야 하는데 2019년 6월 30일 현재 16개 회원국이 EU 지침의 국내 입법을 완료함
 - 벨기에, 불가리아, 덴마크, 아일랜드, 스페인, 프랑스, 리투아니아, 헝가리, 몰타, 네덜란드, 오스트리아, 포르투갈, 루마니아, 슬로베니아, 슬로바키아, 핀란드, 영국이 이에 해당함²⁵¹⁾
 - 독일은 조세분쟁 해결 메커니즘에 관한 EU 지침의 요구 사항에 대한 법률안을 2019년 4월 16일에 발표함²⁵²⁾
 - EU 지침(2017) 제23조에 따라 EU 회원국은 2018년 1월 1일 이후에 개시되는 과세연도에 대해 2019년 7월 1일부터 제출된 소득세 관련 조세분쟁에 대해 적용하여야 함

248) <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj#d1e182-1-1>, 검색일자: 2019. 10. 7.

249) Corciulo, 2018, p. 449.

250) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=CELEX:32017L1852>, 검색일자: 2019. 10. 7.

251) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/NIM/?uri=CELEX:32017L1852>, 검색일자: 2019. 10. 7.

252) https://www.tax-news.com/news/Germany_Legislates_To_Improve_Tax_Dispute_Resolution_97079.html, 검색일자: 2019. 10. 7.

- EU 지침(2017)에 따른 분쟁해결 체계는 납세자와 관할당국에 투명성과 확실성을 보장할 수 있다고 평가됨²⁵³⁾
 - 단계별로 기한과 관할당국의 의무를 규정하고 만일 규정된 기한 내 관할당국이 그 의무를 이행하지 않는 경우, 납세자는 국내 법원과 사법기관을 통한 불복절차를 이용할 수 있음
 - 분쟁 중인 쟁점을 가능한 한 상호합의절차에 따라 합의에 도달할 의무의 이행을 장려하고, 분쟁해결절차에 따라 완결되고 집행 가능한 결정을 내릴 수 있도록 회원국의 법률상 의무를 부여함
 - 단계마다 납세자에 대한 관할당국의 통지의무를 부여하여 쟁점의 처리에 대한 투명성을 개선하고 납세자에게 확실성을 제공함
 - 이의제기 신청 단계를 통해 절차에 대한 납세자의 접근과 참여를 향상함

- EU 지침(2017)에 따른 절차는 이의제기(제3조), 상호합의절차(제4조), 분쟁해결절차(6조)²⁵⁴⁾의 3단계로 구분되는데 이의제기와 상호합의절차는 아래에서 간략하게 살펴봄²⁵⁵⁾
 - 그리고 분쟁해결절차인 중재 절차는 장을 달리하여 실제적 측면과 절차적 측면으로 구분하여 분석함

- 이의제기) 국내불복절차의 유무에 상관없이 납세자는 관할당국의 행정 처분에 대해 3년 간 이의제기를 신청할 수 있는 권리를 제3조에서 규정함
 - 개인 또는 소기업을 제외하고 납세자는 관련 회원국의 관할당국 모두에게 이의제기 신청을 제출하여야 함
 - 이의제기 신청에 대해 관할당국의 수락 조건은 납세자가 제공한 정보의 완전성으로, 정보 결여는 기각 사유 중 하나에 해당함

253) Corciulo, 2018, pp. 457~458.

254) EU 지침(2017)은 중재(arbitration)가 아닌 자문위원회에 의한 분쟁 해결(dispute resolution by the advisory commission)이라는 표현을 사용하고 있는데, 본문에서는 이 두 가지 표현을 혼용함

255) EU 중재협약과 달리 일방적인 구제조치는 다루고 있지 않지만, 다른 회원국의 관할당국 개입 없이 일방적으로 분쟁 중인 쟁점을 해결하기 위해 결정할 수 있음(EU 지침, 2017, 제3조 5항)

- 만일 납세자의 이의제기 신청에 대해 어느 한쪽 관할당국의 기각 결정이 있는 경우 자문위원회 구성을 신청하거나,²⁵⁶⁾ 만일 모든 관할당국에서 기각되는 경우에 납세자는 국내 법원에 항소할 수 있음²⁵⁷⁾
- 상호합의절차) 앞에서 설명한 이의제기 신청이 모든 관할당국에서 수락되면²⁵⁸⁾ 상호합의절차는 개시됨²⁵⁹⁾
 - 양 관할당국은 수락 결정의 최종 통지일로부터 2년 이내 상호합의에 의해 분쟁 중인 쟁점을 해결하기 위해 노력하여야 함
 - 정당한 사유가 있는 경우 관할당국의 요청에 따라 1년 연장 가능함
 - 해결방안에 대한 합의에 도달하면, 상호합의 결정은 관할당국을 구속하며 납세자에 의해 이행될 수 있음
 - 납세자는 다른 구제조치에 대한 포기나 철회를 조건으로 결정을 수락함
 - 상호합의에 도달하지 못하면 관할당국은 합의에 도달하지 못한 일반적 원인을 명시하여 납세자에게 통보해야 함
 - 이 경우 규정된 기간 제한이 없음

나. 실제적 측면

1) 중재 개시

- EU 지침(2017)에서는 납세자가 명시된 기간 내 중재 절차를 위한 자문위원회의 구성을 신청할 수 있는 두 가지 상황을 규정함²⁶⁰⁾

256) EU 지침, 2017, 제6조 1항 a)

257) EU 지침, 2017, 제5조 3항

258) 또는 국내 법원의 결정에 의하거나 제6조 2항에 따라 자문위원회의 결정에 따라 상호합의절차는 개시될 수 있음

259) EU 지침, 2017, 제4조 1항

260) EU 지침, 2017, 제6조 1항

IV. EU 중재협약과 EU 지침에 따른 강제적 중재조항 91

- 여기서 명시된 기간이란 관할당국의 결정에 대한 통보수령일로부터 50일 이내를 의미함²⁶¹⁾
 - 이의제기 신청이 기각되었다는 관할당국의 통지수령일(제3조 5항)
 - 규정된 기간 내에 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대한 관할당국 간 합의에 도달하지 못했다는 관할당국의 통지수령일(제4조 5항)
 - 경우에 따라 관련 법원이나 사법기관으로부터의 결정 송달일(제5조 3항)

- 우선 관련 관할당국(또는 어느 한쪽)이 이의제기 신청을 기각하는 경우에 납세자는 자문위원회의 구성을 신청할 수 있음²⁶²⁾
 - 관할당국은 필요한 정보를 수령한 날로부터 6개월 이내 다음 세 가지 경우에 대해 납세자의 이의제기 신청에 대해 기각결정을 내릴 수 있음²⁶³⁾
 - 필요 정보가 구비되지 않은 경우, 분쟁 대상 쟁점이 없는 경우, 이의제기 신청이 처분에 대한 관할당국의 최초 통지수령일로부터 3년을 경과하여 제출된 경우
 - 이 경우 자문위원회는 중재 절차의 진행에 앞서 상호합의절차의 개시 여부를 심의하여 결정할 수 있음²⁶⁴⁾

- 다음으로 관할당국 간 상호합의절차에 따라 분쟁이 해결되지 못한 경우 납세자는 중재 절차를 위한 자문위원회의 구성을 신청할 수 있음²⁶⁵⁾
 - 2년 이내(2년 기간 요건) 관할당국 간 상호합의에 이르지 못한 경우에는 납세자는 중재 절차를 위한 자문위원회의 구성을 신청할 수 있음
 - 2년 기간의 개시일은 이의제기 수락에 대한 관할당국의 결정과 관련된 최종 통보일 이후부터 기산되며 상황에 따라 중지 또는 연장이 허용됨
 - 2년 기간은 정당한 사유가 있는 경우로 관할당국의 서면 요청에 따라 최대 1년

261) EU 지침, 2017, 제6조 1항

262) EU 지침, 2017, 제3조 5항

263) EU 지침, 2017, 제5조 1항

264) EU 지침, 2017, 제6조 2항

265) EU 지침, 2017, 제4조 3항

까지 연장할 수 있으며²⁶⁶⁾ 상대 회원국의 관할당국으로부터 연장에 대한 동의는 요구되지 않음

- 국내불복절차를 개시한 경우에는 2년 기간의 기산은 중지되었다가 국내불복절차로 인한 판결이 최종적이거나, 절차가 달리 확정되거나 보류된 날부터 개시됨²⁶⁷⁾

□ EU 지침(2017)에서 규정하는 분쟁해결절차는 다른 조약이나 협약에 따른 분쟁해결절차보다 우선함

- 제3조의 이의제기 신청이 이루어지면 해당 쟁점과 관련된 다른 조약이나 협약에 따른 상호합의절차 또는 분쟁해결절차의 진행은 종료됨²⁶⁸⁾

□ 자문위원회는 신청자의 요청이 수령된 날로부터 120일 이내 구성됨²⁶⁹⁾

2) 국내불복절차와의 관계

□ 분쟁 중인 쟁점에 대해 국내 법원이나 행정 재판소의 최종 결정이 나더라도 EU 지침(2017)에 따른 분쟁해결절차의 접근이 가능함²⁷⁰⁾

- 기본적으로 국내불복절차와 EU 지침(2017)에 따른 중재 절차를 모두 이용할 수 있다는 입장임

□ 다만 국내법상 구제절차와 EU 지침(2017)상 절차의 동시 진행은 허용하지 않음

- 우선 납세자의 이의제기 신청에 대한 관할당국의 기각결정에 대해 다음 국내법상 구제조치에 대한 이용 가능성이 남아있는 경우 신청자는 자문위원회의 구성을 요청할 수 없음²⁷¹⁾

266) EU 지침, 2017, 제4조 1항

267) EU 지침, 2017, 제16조 3항

268) EU 지침, 2017, 제16조 5항

269) EU 지침, 2017, 제6조 1항 세 번째 문장

270) EU 지침, 2017, 제16조 1항

271) EU 지침, 2017, 제5조 3항

- 관련 회원국의 국내법에 따라 결정이 항소 중이거나,
 - 기각결정에 대해 국내법의 불복절차에 따라 항소할 수 있거나,
 - 국내법에 따른 항소 절차에 따라 기각결정이 확정되었지만, 관련 회원국의 관련 법원이나 다른 사법기관의 결정을 철회할 수 없는 경우
- 2년 기간의 진행은 국내불복절차가 개시되면 중지되었다가 국내불복절차의 최종적인 판결이 내려지거나 절차가 달리 확정되거나 보류된 날부터 개시됨²⁷²⁾
- 한편 국내 법률체계 아래에서 사법기관의 판결과 EU 지침(2017)상 절차에 의한 결정 간 상충관계가 발생할 수 있는 회원국을 위해서 국내불복절차 사건에 대한 중재 절차의 적용 배제를 허용함
- 분쟁 중인 쟁점에 대해 회원국의 관련 법원이나 다른 사법기관의 결정이 내려졌고, 그리고 관할당국이 회원국의 국내법에 따라 결정을 준수해야 하는 경우에는 다음과 같이 진행 중인 절차가 종료되거나 신청의 적용이 배제됨²⁷³⁾
- 분쟁 중인 쟁점과 관련해서 상호합의절차는 개시되었으나 관할당국 간 상호합의에 도달하기 전 법원의 판결 등이 내려진 경우: 해당 상호합의절차는 관할당국의 통지에 의해 종료됨
 - 신청자가 중재 절차를 위해 제6조 1항에 따라 자문위원회의 구성을 신청하기 이전 법원의 판결 등이 내려지고 상호합의절차에 의해 쟁점이 해결되지 않은 경우: 제6조 1항에 따른 신청의 적용 배제됨
 - 신청자가 제6조 1항에 따른 신청을 한 후 법원의 판결 등이 내려졌으나 제14조에 따라 자문위원회 또는 대체 분쟁해결위원회의 의견이 전달되기 전: 관할당국의 통보에 의해 제14조의 분쟁해결절차는 종료됨
- 독립성이 결여된 경우 국내 법원은 자문위원회의 의견과 그에 따른 관할당국 간 최종 결정의 구속력을 부정함²⁷⁴⁾

272) EU 지침, 2017, 제16조 3항

273) EU 지침, 2017, 제16조 4항

274) EU 지침, 2017, 제15조 4항

3) · 중재 범위

- EU 지침(2017)은 2018년 1월 1일 이후에 개시되는 과세연도에 귀속되는 소득 또는 자본에 대하여 2019년 7월 1일부터 제출된 모든 이의제기 신청부터 적용됨²⁷⁵⁾
 - 관할당국 간 합의가 있는 경우에는 2019년 이전에 제출되거나 이전 과세연도에 대한 사안이라도 적용가능함²⁷⁶⁾

- EU 지침(2017)은 소득과 자본의 이중과세를 제거하기 위한 조세조약과 협약의 해석과 적용에서 기인한 회원국 간의 분쟁을 그 대상으로 함²⁷⁷⁾
 - 여기서 이중과세는 다음과 같은 결과를 유발하는 동일한 소득과 자본에 대해 조세조약이나 협약이 적용되는 둘 이상 회원국의 부과(imposition)를 의미함²⁷⁸⁾
 - 추가적인 과세(an additional Tax charge)
 - 세부담액의 증액(an increase in Tax liabilities)
 - 과세소득(taxable profit)과 상계할 수 있는 결손금의 취소 또는 감액
 - 양자 간 조세조약이나 EU 중재협약의 범위에 있는 개인소득세, 법인세, 배당·이자·로열티에 대한 원천징수세를 포함함
 - 자본소득세와 지방소득세가 조세조약에 포함되는 경우 역시 적용됨

- 한편 제6조에서 규정하는 중재 절차에 대한 납세자의 접근을 관할당국이 거부할 수 있는 다음 상황을 규정하여 적용 범위를 제한함
 - 조세사기(tax fraud), 의도적인 채무불이행(wilful default), 중과실(gross negligence)에 대한 소득과 자본의 조정으로 관련 회원국에서 처벌된 사건²⁷⁹⁾
 - 그러한 처분(penalties)이 유발될 수 있는 사법 또는 행정적 절차가 계류 중인 경우에도 중재 절차를 중지할 수 있음

275) EU 지침, 2017, 제22조, 제23조

276) EU 지침, 2017, 제23조 두 번째 문장

277) EU 지침, 2017, 제1조

278) EU 지침, 2017, 제2조 1항 c)

279) EU 지침, 2017, 제16조 6호

- 분쟁 중인 쟁점이 이중과세와 관련되지 않은 사건²⁸⁰⁾
 - 결과적으로 완전면세 또는 0%의 세율이 적용되는 소득과 자본의 경우에는 적용 범위에서 제외될 수 있음²⁸¹⁾

4) 중재 결정의 구속력

- 자문위원회(또는 대체적 분쟁해결위원회)의 의견은 자동적으로 관할당국과 납세자를 구속하지 않음
 - 의견이 송달된 후 6개월 이내 관할당국 간 그 의견에 따라 처리하기로 합의하기로 결정하는 경우나 분쟁 중인 쟁점에 대한 다른 해결방안에 대한 합의가 이루어지지 않는 경우에 한해 회원국의 관할당국에 대해 구속력을 가짐²⁸²⁾
 - 그러나 국내 법원이나 기타 사법기관이 적용가능한 국내법에 따라 구제방안과 제 8조에서 규정하는 자문위원회의 구성을 위한 기준으로 독립성이 결여되었다고 결정하는 경우에는 회원국을 구속하지 않음²⁸³⁾
- 관할당국은 자문위원회의 의견과 다른 결정을 내릴 수 있는데, 이 경우 관할당국 간 다른 해결방안에 대해 합의가 있어야 함
- 납세자는 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대한 최종 결정을 수락하고, 최종 결정을 통보받은 날로부터 60일 이내 국내불복절차에 대한 권리를 포기한 경우에 한해 결정은 이행됨²⁸⁴⁾
 - 관할당국은 결정이 내려진 후 30일 이내 납세자에게 통보해야 하는데, 만일 통보가 없는 경우 납세자는 최종 결정을 얻기 위해 국내법에 따라 거주국인 회원

280) EU 지침, 2017, 제16조 7호

281) Corciulo, 2018, p. 454.

282) EU 지침, 2017, 제15조 1항, 2항

283) EU 지침, 2017, 제15조 4항

284) EU 지침, 2017, 제15조 4항

국에서 항소할 수 있음²⁸⁵⁾

- 최종 결정은 국내법에서 명시한 기한에 상관없이 이행되며, 관할당국이 최종 결정을 이행하지 않는 경우 그 회원국의 관할법원에게 이행을 신청할 수 있음²⁸⁶⁾

다. 절차적 측면

1) 납세자 참여

- 납세자는 중재 절차의 직접적인 당사자가 아니지만 EU 지침(2017)은 관할당국 간 합의가 있는 경우 중재 절차의 진행에 대해 제한된 접근이 허용됨
 - 납세자는 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회에 결정과 관련될 수 있는 정보, 증거, 문서를 제출하여 그 입장을 표명할 수 있음²⁸⁷⁾
 - 동시에 자문위원회의 요청이 있는 경우 모든 정보, 증거, 문서를 제출할 의무도 있음
 - 한편 납세자가 요청하고 그에 대해 관할당국이 동의하는 경우, 납세자는 자문위원회나 대체적인 분쟁해결위원회에 출석하여 소명할 수 있음
 - 이 경우 역시 자문위원회 등의 요청이 있는 경우 위원회에 출석하여 소명하여야 함
 - 만일 자문위원회가 제6조 1항에서 명시된 기간 내 구성되지 않는 경우 회원국은 신청자가 자문위원회의 구성을 위해 국가지정기관의 수행에 관하여 국내법에서 지정하는 인(person)에게 신청할 수 있도록 규정하여야 함
- 그러나 조세사기 사건 등의 경우에는 중재 절차에 대한 납세자의 접근을 관할당국이 거부할 수 있음²⁸⁸⁾²⁸⁹⁾

285) EU 지침, 2017, 제15조 3항

286) EU 지침, 2017, 제15조 4항

287) EU 지침, 2017, 제13조 1항

288) EU 지침, 2017, 제16조 6호

289) EU 지침, 2017, 제16조 7호

- 조세사기, 채무불이행(wilful default), 중과실(gross negligence)에 대한 소득과 자본의 조정으로 관련 회원국에서 처벌된 사건
 - 분쟁 중인 쟁점이 이중과세와 관련되지 않은 사건
- EU 지침(2017)은 관할당국에 이의제기, 상호합의, 중재 등 각 절차마다 진행에 대한 통보의무를 부여하여 납세자의 접근성을 개선함
- 특히 이의제기 신청절차부터 중재 절차에 이르기까지 납세자의 신청에 대해 관할당국이 적극적으로 대응하도록 규정함
 - 자문위원회가 명시된 기간 내 구성되지 않는 경우에 대해 신청자가 중재인의 임명을 국내 법원이나 국가지정기구에 신청할 수 있도록 규정함²⁹⁰⁾
 - 신청자가 자문위원회 구성 후 자문위원회의 운용규칙을 수령받지 못하면 운영규칙의 이행명령을 위해 관할법원에 신청할 수 있음²⁹¹⁾
 - EU 지침(2017)에서는 자문위원회의 운용규칙을 회원국과 자문위원회에서 정하고 자문위원회가 그 운용규칙을 신청자에게 통보하도록 규정함

2) 중재인 임명

- EU 지침(2017)은 두 가지 형태의 자문위원회를 규정함
- 하나는 현행 EU 중재협약의 자문위원회를 토대로 하는 자문위원회로 사건별로 구성되며, 중재인 인원, 중재인 요건, 운영방식에 대해 EU 지침(2017)에서 구체적으로 규정함
 - 다른 하나는 대체적 분쟁해결 위원회(alternative dispute resolution commission)로 제8조 4항과 5항에서 규정하는 독립성 기준을 제외하고는 그 형식과 구성은 관할당국 간 합의에 의해 정해질 수 있음²⁹²⁾

290) EU 지침, 2017, 제7조 1항

291) EU 지침, 2017, 제11조 4항

292) EU 지침, 2017, 제10조

- 대체적 분쟁해결 위원회는 관할당국 간 합의에 의해 영구적인 성격의 위원회 (상임위원회)로 운영할 수 있음
- 분쟁 해결 절차의 유형은 최선 제안형 중재(last best offer arbitraiotn)를 포함한 다른 유형의 절차가 허용됨

- 자문위원회는 제6조에서 규정하는 납세자의 신청 후 120일 이내 회원국의 관할당국에 의해 구성됨²⁹³⁾
 - 그러나 관할당국이 자문위원회를 명시된 기간 내 구성되지 않는 경우에는 신청자가 중재인의 임명을 국내 법원이나 국가지정기구에 신청할 수 있도록 규정함²⁹⁴⁾

- EU 지침(2017)에서 규정하는 자문위원회는 기본적으로 의장 1명을 포함하여 5명으로 구성되며, 중재인의 임명에 대한 관할당국 간 합의가 이루어지지 않는 경우 추첨에 의해 임명함²⁹⁵⁾
 - 각 관할당국별로 1명의 대표자가 임명되고 관할당국이 합의하는 경우에는 2명으로 증원할 수 있음
 - 중재인 명단을 토대로 하여 각 관할당국별 1명의 중재인이 임명되고 관할당국이 합의하는 경우에는 2명으로 증원할 수 있음
 - 그리고 개별 중재인은 그 업무를 수행하지 못할 경우를 대비하여 예비중재인을 지명함

- 중재인 명단을 회원국이 지명한 모든 중재인으로 구성함
 - 각 회원국은 전문성과 독립성을 갖추고 공정하고 정직하게 활동할 수 있는 개인으로 최소 3인을 지명하여 위원회에 통보하여야 함²⁹⁶⁾

293) EU 지침, 2017, 제6조 1항

294) EU 지침, 2017, 제7조 1항

295) EU 지침, 2017, 제8조 1항, 2항, 3항

296) EU 지침, 2017, 제9조 1항

IV. EU 중재협약과 EU 지침에 따른 강제적 중재조항 99

- 각 회원국은 전문적이고 학업적 배경, 능력, 전문지식, 이해상충 관계에 대한 최근 정보를 위원회에 제공해야 함²⁹⁷⁾
 - 회원국은 의장으로 임명될 자를 명시하여 통보할 수 있음²⁹⁸⁾
 - 중재인 명단에 대한 변동사항은 지체없이 위원회에 통보해야 하며, 중재인이 독립성이 결여된 경우에는 그 지명을 철회하는 절차를 이행해야 함
 - 한 회원국이 독립성의 결여를 이유로 중재인 명단상의 중재인을 거부할 정당한 사유가 있는 경우 이의제기를 통한 중재인 명단의 변경이 허용됨²⁹⁹⁾
 - 해당 회원국은 위원회에 이를 통보하고 입증자료를 제출하고, 상대 회원국은 그 사실유무를 조사하여 명단의 유지 또는 철회를 6개월 이내 결정함
 - 중재인 명단은 위원회가 관리하며, 중재인 성명은 온라인상으로 공개됨³⁰⁰⁾
- 중재인이 갖추어야 하는 자격요건으로는 전문성, 독립성, 공정성이 제시됨
- EU 지침(2017)은 전문성이나 공정성에 대한 구체적인 예시는 제시하지 않음
 - 다만 독립성 결여를 이유로 하여 중재인의 임명을 거부할 수 있는 상황을 제8조 4항에서 구체적으로 규정함³⁰¹⁾
 - 관련 조세행정기관 중 한 곳에 속해 있거나, 그 기관을 대표하여 업무를 하고 있거나, 과거 3년 중 그러한 경우가 있는 자
 - 임명일 이전 5년 중 납세자에 대해 상당한 지분이나 의결권을 보유하거나, 종업원이거나 고문인 자
 - 분쟁 해결이나 결정할 분쟁에 대한 객관적인 타당성이 결여된 자
 - 세무자문을 제공하는 기업의 종업원이거나 또는 전문적으로 세무자문을 제공하거나 또는 임명일로부터 최소 3년 중 그러한 상황에 있었던 자

297) EU 지침, 2017, 제9조 2항

298) EU 지침, 2017, 제9조 2항

299) EU 지침, 2017, 제9조 3항

300) EU 지침, 2017, 제19조 1항

301) 관할당국 간 사전합의가 있는 경우에도 중재인 임명을 거부할 수 있음. 그러나 제7조 1항에 따라 관할법원이나 국가지정기관에서 중재인을 임명하는 경우에는 독립성 결의나 사전합의에 의한 거부 허용되지 않음

- 독립성 결여의 사유는 국내 법원의 판결에 의해 최종 결과의 구속력이 상실되는 결과를 초래할 수 있음³⁰²⁾

3) 중재 유형

- EU 지침(2017)에 따르면 자문위원회에서 분쟁 중인 쟁점이 처리될 때에는 독립적 의견 중재 절차만 가능함
 - 그러나 제10조 2항에 따라 대체적 분쟁해결위원회를 구성하고 관할당국 간 합의하는 경우 최선 제안 중재 절차를 포함한 모든 유형의 분쟁해결 절차를 적용할 수 있음
- 자문위원회가 구성된 후에는 6개월 이내 납세자의 이의제기 신청의 수락 여부와 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대한 의견을 제공해야 함³⁰³⁾
 - 우선 제6조 1항 a)의 경우, 6개월 이내 이의제기 신청의 수락 여부에 대한 결정을 채택하고 채택일로부터 30일 이내 관할당국에 그 결정을 통보함
 - 이의제시 신청의 수락 시 관할당국은 상호합의절차를 개시해야 하며, 만일 상호합의절차가 개시되지 않는 경우에는 자문위원회에 의한 중재 절차가 개시됨
 - 제6조 1항 b)의 경우 중재 절차에 따라 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대한 의견을 제공함
- 자문위원회는 심사와 의견 결정에 필요한 정보, 증빙, 문서의 제출을 신청자와 회원국에게 요청할 수 있음
 - 관할당국은 다음 사유에 대해서는 자문위원회의 요청을 거부할 수 있음³⁰⁴⁾
 - 정보를 위해 국내법을 위반하는 행정적 조치를 수반하거나,
 - 국내법에 따라 정보를 수집할 수 없거나,

302) EU 지침, 2017, 제15조 4항

303) EU 지침, 2017, 제6조 2항, 제14조 1항

304) EU 지침, 2017, 제13조 1항

- 정보가 거래기밀, 사업상·산업상 기밀이거나 전문적 기밀이나 거래절차에 관련된 경우
- 정보 공개가 공공정책에 반하는 경우
- 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회는 국내법, 조세조약과 협약의 규정을 근거로 하여 의견을 제공해야 함³⁰⁵⁾
- 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회는 구성원의 과반수로 의견을 채택해야 하며, 과반수에 도달할 수 없는 경우에는 의장의 투표로 최종의견을 결정함³⁰⁶⁾
- 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회는 서면으로 의견을 발표해야 함³⁰⁷⁾

- EU 지침(2017) 제18조 2항에 따라 자문위원회가 의견을 제출한 후 6개월 이내 관할당국은 쟁점의 해결방안에 합의해야 함
- 관할당국은 의견을 이행하는 결정에 합의하거나 또는 의견과는 다른 해결방안에 합의할 수 있음

- 관할당국 간 체결된 최종 결정은 신청자의 동의하에 공개할 수 있으며, 최종 결정은 선례적 가치는 없음
- 한편 신청자는 최종 결정 중 거래, 사업, 산업 또는 전문직의 기밀 또는 거래과정에 관한 정보나 공공정책에 반하는 정보의 비공개를 요청할 수 있음³⁰⁸⁾

4) 기밀유지 의무

- EU 지침(2017)은 자문위원회 구성원과 신청자에 대한 기밀유지 의무를 부여하면서 회원국은 기밀유지 의무의 위반에 대한 적절한 제재를 채택할 것을 권고함³⁰⁹⁾

305) EU 지침, 2017, 제14조 2항

306) EU 지침, 2017, 제14조 3항

307) EU 지침, 2017, 제18조 1항

308) EU 지침, 2017, 제18조 3항

309) EU 지침, 2017, 제13조 3항

- 우선 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회의 구성원 자격으로 획득하는 정보와 관련하여 각 회원국의 국내법에 따라 전문직의 기밀유지 의무가 부여됨
- 신청자와 그 대리인은 절차 진행 중에 획득한 정보(문서상 지식 포함)에 대해 기밀유지 의무가 있음

5) 중재 비용

- 다음 절차 비용은 제12조 1항에 따라 기본적으로 회원국 간 균등하게 부담하며 신청자 비용은 신청자가 부담함³¹⁰⁾
 - 중재인 비용으로 회원국의 고위 공무원에게 보전하는 통상액의 평균에 상당하는 금액
 - 자문위원회 등의 회의 일정에 대해 1일 1인당 1,000유로를 한도로 하는 중재인의 보수
- 그러나 관할당국 간 달리 합의하거나 신청자가 다음과 같은 행위를 하는 경우에는 중재인 비용과 보수는 신청자가 부담함³¹¹⁾
 - 제3조 6항에 따른 이의제기 신청의 철회 통지
 - 이의제기 신청이 제5조 1항에 따라 관할당국에게 기각된 후 제6조 1항의 규정에 따른 요청을 하고, 자문위원회가 관련 관할당국이 이의신청을 기각하는 것이 적절하다고 결정하는 경우

310) EU 지침, 2017, 제12조 1항

311) EU 지침, 2017, 제12조 2항

V. 요약 및 결론

1. 강제적이고 구속력 있는 중재 규정 비교

- 조세분야에서의 중재는 강제성 여부와 관계없이 과세권이 상실되거나 세수가 유실될 수 있다는 잠재적인 단점으로 인해 적극적으로 수용하기 힘든 제도로 인식하고 있으며 우리나라 역시 예외는 아님
 - 조세조약상 분쟁해결을 위한 강제적 중재 절차의 필요성이 OECD 회원국 단계에서 공식적으로 제기된 것은 1984년 OECD 보고서였지만, 2008년 OECD 모델 조세조약 제25조 5항의 도입에 이르기까지 여러 번에 걸친 논의가 있었음
 - 제25조 제5항이 도입된 후에도 2017년 개정 전까지 국내법에서 중재 절차를 인정하지 않은 경우 중재 조항의 적용 배제가 허용됨
 - 유럽연합 내에서도 회원국 간 이전가격 사건에 대한 신속한 해결을 위해 중재 절차를 위한 지침을 1976년에 제안하였다가 회원국의 반발로 1990년 7월 중재 협약의 형태로 도입함

- 그러나 BEPS 대책 이후 강제적 중재 절차의 시급한 도입을 주장하는 OECD 다자조약의 공개와 BEPS 액션 14의 조치를 반영한 2017년 OECD 모델 조세조약 개정이 이루어진 현시점에서 강제적 중재 규정은 단순히 나라 밖에서 일어나는 일이라고 치부하기에는 국제 조세 환경의 변화가 큼
 - 유럽연합 내에서도 조세해결 분쟁 체계를 위한 EU 지침(2017)이 2017년 10월 채택되었고, 2019년 7월 1일 발효를 위해 EU 회원국은 2019년 6월을 기한으로 국내 입법함³¹²⁾

- 지금 당장 그리고 우선순위에 두고 처리해야 하는 국제조세 정책은 아니더라도 국제환경의 흐름을 살펴보면서 앞으로 가능한 상황을 미리 준비한다는 측면에서 국제규범별 강제적이고 구속력 있는 중재 규정의 특징을 살펴볼 필요가 있음
- 최근 공개된 OECD의 강제적 중재 조항은 관할당국의 관여도가 상대적으로 높은 최선 제안형 중재 유형을 근간으로 하고 짧은 기간 내 절차가 완료될 수 있도록 구체적이고 상세한 지침을 제시한다는 특징을 보임
 - 특히 개발도상국의 입장이 십분 반영된 UN 모델 조세조약 접근방식이 상당 부분 고려되어 OECD 비회원국의 참여를 장려하는 시도가 엿보임
- 그리고 OECD와 EU의 강제적 조항의 구체적인 지침이나 해석은 BEPS 방지 프로젝트 대책 이전과 비교할 때 유사성이 증가함
 - OECD 다자조약 제6편에 참여한 OECD 회원국 대부분이 EU에 속한다는 배경도 있기 때문임

가. 중재 개시

- 2017년 OECD 모델 조세조약, OECD 다자조약, 그리고 EU 지침은 상호합의절차가 개시된 후 2년 이내 합의에 도달하지 못한 경우 납세자의 서면 요청에 의해 개시됨
 - UN 모델 조세조약이나 EU 중재협약은 관할당국에 의해 중재 절차가 개시됨
 - UN 모델 조세조약은 3년 기간 요건이고 중재협약은 관할당국과 기업 간 합의에 의해 기간 요건의 연장이 허용됨
 - 다른 국제기구와 달리 UN 모델 조세조약의 중재는 강제성이 없음
- 한편 미해결 쟁점의 처리에 필요한 정보의 확보가 중요해짐에 따라 2017년

312) 독일은 입법안이 2019년 6월 이후 제출됨

OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약에서는 2년을 기산하는 개시일을 ‘관할당국이 요구하는 모든 정보가 제출된 날’을 기준으로 2년 기간을 기산하도록 함

- 개정 전 OECD 모델 조세조약이나 UN 모델 조세조약은 기간 개시일을 ‘이의신청을 제기한 날’로 규정함
- EU 중재협약은 이의신청이 제기된 날과 최소 정보 수령한 날 중 늦은 날부터 기산됨
- EU 지침은 이의제기 수락에 대한 관할당국의 결정과 관련된 최종 통보일부부터 기산되는데 정당한 사유가 있는 경우 관할당국의 요청에 따라 최대 1년까지 연장가능함

나. 중재 범위

- OECD 다자조약은 2017년 OECD 모델 조세조약의 중재 범위와 유사하지만 제28조 2항 a)호에 따른 유보가 허용되는 경우에는 대상 사건의 범위 제한이 가능함
 - OECD 모델 조세조약은 상호합의절차를 통한 효과적인 분쟁해결을 보장하기 위해 중대한 제한은 명시적으로 반대함
 - 한편 OECD 다자조약은 분쟁 해결을 위한 중복적인 노력을 피하기 위해 중재 판정부 또는 유사기관에서 해결되어 수립된 미해결 쟁점에 대해서는 중재 제기를 허용하지 않음

- EU 중재협약은 이전가격 조정으로 인한 이중과세 사건이 중재 대상이고, EU 지침은 조세조약과 중재협약의 해석과 적용으로 발생하는 회원국 간의 분쟁이 중재 대상임
 - EU의 강제적 중재 규정 모두 EU 역내 납세자를 대상으로 하는 지역적 범위가 적용되고, 법률이나 행정상 중대한 처벌이 납세자에게 부과되는 경우에는 중재의 적용이 배제된다는 특징이 있음

- 미해결 쟁점에 대한 법원의 최종 판결이 내려진 경우 OECD 모델 조세조약과 EU 중재협약은 중재에 회부할 수 없지만, OECD 다자조약과 EU 지침은 국내법상 제약을 제외하고는 원칙적으로 중재의 적용이 가능하다는 입장임

〈표 V-1〉 국제규범별 중재 개시 규정

구분	2017년 OECD 모델	OECD 다자조약 제6편	2011년 UN 모델	1990년 EU 중재협약	EU 지침(2017)
요건	① 계약국의 차분으로 조세 조약에 부합하지 않는 과세가 부과된 납세자가 상호합의의 제기가 ② 2년 이내 관할당국 간 상호합의에 도달하지 못한 경우	① 계약국의 차분으로 조세 조약에 부합하지 않는 과세가 부과된 납세자가 상호합의의 제기가 ② 2년 이내 관할당국 간 상호합의에 도달하지 못한 경우	① 계약국의 차분으로 조세 조약에 부합하지 않는 과세가 부과된 납세자가 상호합의의 제기가 ② 3년 이내 관할당국 간 상호합의에 도달하지 못한 경우	① 정상거주권직이 위반된 사건을 납세자가 상호 합의의 제기가 ② 2년 이내 관할당국 간 상호합의에 도달하지 못한 경우	① 이의제기 신청에 대한 과세관청의 기각 결정 ② 2년 이내 상호합의에 이르지 못한 경우
개시 주체	납세자	납세자	관할당국 ³⁾	관할당국	납세자
기간 개시일	관할당국이 요구하는 모든 정보를 양 계약국의 관할당국에 제출한 날 ¹⁾	① 추가정보 미요청: 정보 수명확인통보일과 상호 합의절차 착수 관할당국의 상대 관할당국 통보일로부터 3개월 중 빠른날 ② 추가정보 요청 시: 추가 정보수명통보일과 추가 정보 수령 후 3개월 중 빠른 날	이의신청이 제기된 날	이의신청이 제기된 날과 최소 정보 수령한 날 중 늦은 날	이의신청 수락에 대한 관할당국 결정의 최종 통보일

주: 1) 개정 전에는 상호합의를 위한 이의신청이 제기된 날
 2) 다자조약 제19조 11항에 따라 계약국은 3년으로 대체할 수 있음
 3) 임의적 중재에 해당함
 4) 관할당국 관련 기업 간 합의에 의해 연장할 수 있음
 자료: 제III장, 제III장, 제IV장의 내용을 요약·정리함

〈표 V-2〉 국제규범별 중재 범위 규정

구분	2017년 OECD 모델	2016년 OECD 다자조약 제6편	1990년 EU 중재협약	EU 지침(2017)
원칙	양 계약국 또는 한 계약국의 처분으로 인해 조세조약에 부합되지 않는 과세가 이루어진 사건	2017년 OECD 모델 조세조약에서 규정하는 범위와 근본적으로 동일함	EU 역내 다국적 관제회사 간 이전가격 조정으로 인한 이중과세 사건과 고정사업장 이윤재분배로 인한 이중과세 사건	소득과 자본의 이중과세를 제거하기 위한 조약과 협약의 해석과 적용에서 기인하는 회원국 간 분쟁 사건
범위 조정	조세조약의 해석과 적용 관련 사건을 범위에 포함하는 것을 허용하지만 범위에 대한 중대한 제한은 반대함 ¹⁾	중재 범위의 제한이 허용되며, 중재관정부 또는 유사기관에서 수립된 경우 중재 제기를 허용하지 않음	중대한 처벌이 관여된 사건은 범위에서 배제되며 삼국 간 이전가격 사건이나 과소자본세계 사건도 범위에 포함가능함	조세탈루, 고의적 채무불이행, 중과실 사건, 이중과세와 관련된 사건은 범위에서 제외 가능
법원의 최종판결	법원판결이 내려진 미해결 쟁점은 중재 회부할 수 없음	기본적으로 법원판결이 내려진 경우라도 적용가능함. 단 국내법에서 허용하지 않는 경우 중재 범위에서 배제가능함	법원의 최종판결이 내려진 경우 범위에서 제외함	기본적으로 법원판결이 내려진 경우라도 적용가능함. 단 국내법에서 허용되지 않는 경우에는 적용배제를 허용함

주: 1) 개정 전에는 특정 사안에 대한 범위 제한을 허용함
 자료: 제II장, 제III장, 제IV장의 내용을 요약·정리함

다. 중재 결정의 구속력

- 중재 결정은 관할당국에 대해서만 원칙적으로 구속력을 가지며, 만일 관할당국 간 다른 해결방안에 대한 합의가 이루어지는 경우에는 그러하지 않음
 - 2017년 OECD 모델 조세조약이나 OECD 다자조약은 3개월 이내, EU 중재협약이나 지침은 6개월 이내 관할당국 간 다른 해결방안에 대한 합의가 이루어지는 경우에는 그 다른 합의를 이행하는 것을 허용함
 - 개정 전 OECD 모델 조세조약에서는 다른 해결방안에 대해 납세자의 동의가 이루어진 경우에 그 다른 합의의 이행이 허용됨

- 납세자는 중재 절차의 당사자가 아니므로 중재 결정에 구속되지 않으며, 중재 결정을 이행하는 상호합의를 수락하지 않는 경우에는 국내불복절차와 같은 다른 방안을 모색할 수 있음
 - 이외에도 법원의 최종 판결로 인해 중재 결정이 무효로 되거나(OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약), 독립성의 결여되었다는 법원의 판결(EU 지침) 등에 의해 중재 결정은 무효가 될 수 있음

- 중재 결정은 국내불복절차에 대한 납세자의 포기를 전제로 관할당국 간 합의를 통해 이행됨
 - 다자조약과 EU 지침은 60일 이내, OECD 모델 조세조약은 180일, EU 중재협약은 6개월 내 납세자가 국내불복절차의 진행을 포기한 경우 중재 결정이 이행되는 것으로 규정함

- 본문에서 설명한 국제기구의 모든 강제적 중재 규정은 선례적 가치가 인정되지 않으므로 법원성이 없음

〈표 V-3〉 국제규범별 중재 결정의 구속력 규정

구분	2017년 OECD 모델 중재 결정은 관할당국에 대해 구속력이 있음	2016년 OECD 다자조약 제6편 중재 결정은 최종적이며 관할당국에 대해 구속력이 있음	1990년 EU 중재협약 6개월 내 다른 해결방안에 대한 협의가 없거나 독립성 결여로 인한 무효 사유가 없는 경우에 한하여 관할당국에 구속력이 있음	EU 지침(2017) 6개월 내 다른 해결방안에 대한 협의가 없거나 독립성 결여로 인한 무효 사유가 없는 경우에 한하여 관할당국에 구속력이 있음
원칙	3개월 이내 관할당국 간 다른 해결방안에 합의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨	3개월 이내 관할당국 간 다른 해결방안에 합의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨	6개월 내 관할당국 간 다른 해결방안에 대한 협의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨	6개월 내 관할당국 간 다른 해결방안에 대한 협의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨
다른 해결방안	3개월 이내 관할당국 간 다른 해결방안에 합의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨	3개월 이내 관할당국 간 다른 해결방안에 합의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨	6개월 내 관할당국 간 다른 해결방안에 대한 협의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨	6개월 내 관할당국 간 다른 해결방안에 대한 협의가 이루어지는 경우 다른 선택이 허용됨
구속력 예외	① 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의를 수락하지 않는 경우 ② 법원의 최종 판결로 중재 결정이 무효가 되는 경우	① 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의를 수락하지 않는 경우 ② 법원의 최종 판결로 중재 결정이 무효로 되는 경우 ③ 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의에서 해결된 사건을 범원소송하는 경우	-	법원의 판결에 의해 독립성이 결여되었다고 결정되는 경우의 경우 무효가 됨
범원성	특정 쟁점에만 적용되므로 선택적 분쟁의 가치가 없음	다른 쟁점과 관련하여 선택적 분쟁될 수 없음	선택적 가치가 없음	선택적 가치가 없음
결정의 이행	중재 결정통보일로부터 180일 이내 국내불복절차의 진행을 포기한 경우 이행됨	중재 결정을 이행하는 상호합의에 대한 통지발송일로부터 60일 이내 납세자가 국내불복절차의 진행을 포기하는 경우 이행됨	의견송달일로부터 6개월 이내 납세자가 국내불복절차의 진행을 포기한 경우 이행됨	최종 결정통보일로부터 60일 이내 국내불복절차의 권리를 포기한 경우에 한해 이행됨

자료: 제II장, 제III장, 제IV장의 내용을 요약·정리함

라. 중재판정부(자문위원회)

- 2017년 OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약은 3인으로 구성된 중재판정부를 규정하고 있는 반면 EU 중재협약과 EU 지침에서는 5인으로 구성된 중재판정부(자문위원회)를 산정하고 있음
 - EU 지침은 관할당국별 대표자와 중재인의 증원을 허용하고 있어 최대 9인으로 중재판정부(자문위원회)는 구성될 수 있음

- EU 중재협약이나 EU 지침은 6개월(또는 120일) 이내 중재인과 의장을 선출토록 하지만 OECD 모델 조세조약이나 다자조약은 60일 기간을 규정하여 상대적으로 시간적 여유가 모자람
 - OECD 모델 조세조약이나 다자조약에서는 관할당국이 중재인을 선출하고, 임명된 중재인이 의장을 다시 임명함
 - 기간 내 임명되지 않는 경우에는 OECD 조세정책행정센터 최고위직 관리가 임명요청일로부터 10일 이내 중재인을 임명함
 - EU 중재협약이나 지침은 중재인 명단목록에서 관할당국이 중재인을 선출하고, 다시 관할당국과 선출된 중재인이 의장을 선출함

- 중재인의 적격요건에 대해서는 공통으로 전문성, 독립성, 공정성을 요구하고 있으며, 의장에 대해서는 이에 추가 요건으로 해당 체약국의 국민 또는 거주자에 해당하지 않을 것을 요구함
 - 이 중 독립성 요건은 중재 결정의 무효를 낼 수 있으며, EU 지침에서 중재인 등이 독립성이 결여되는 상황에 대해 세부적인 상황을 제시함(〈표 V-4〉 참조)

- 중재인에게는 중재 절차와 관련된 정보에 대한 완전한 접근이 허용되는 반면, 해당 정보에 대한 기밀유지 의무를 부여하여 위반 시 국내법에 따른 제재가 가능토록 규정하는 것이 공통적임

〈표 V-4〉 국제규범별 중재판정부(지문위원회) 및 중재인 관련 규정

구분	2017년 OECD 모델	2016년 OECD 다자조약 제6편	1990년 EU 중재협약	EU 지침(2017)
구성	3인(관할당국별 1인, 의장 1인) 으로 구성됨 - 중재 신청 접수 후 60일 이내 관할당국별로 중재인 1인 임명 - 임명된 중재인 2인이 임명 후 60일 이내 의장 1인 임명 - 기간 내 임명되지 않은 경우 임명요청일로부터 10일 내 OECD 조세정책행정센터 최 고위직 관리가 중재인 임명	3인(관할당국별 1인, 의장 1인) 으로 구성됨 - 중재 요청일로부터 60일 이내 관할당국별로 중재인 1인 임명 - 임명된 중재인 2인이 임명 후 60일 이내 의장 1인 임명 - 기간 내 임명되지 않은 경우 OECD 조세정책행정센터 최 고위직 관리가 중재인 임명	최소 5인(관할당국별 대표자 1인, 관할당국별 중재인 1인, 의장 1인)으로 구성됨. 대표자는 합의에 의해 1명으로 축소 가능 - 상호합의 사건 제기일로부터 2년 경과 이후 6개월 이내 자문위원회 구성 - 중재인 명단에서 중재인과 의장 추천함	① 지문위원회 최소 5인(관할당국별 대표자 1인(또는 2인), 관할당국별 중재인 1인(또는 2인), 의장 1인), 최 대 9명으로 구성됨 - 중재 요청일로부터 120일 이 내 관할당국에 의해 구성 - 관할당국별로 1인의 대표자와 중재인 임명하고 합의시 2인 으로 중원 가능 - 예비중재인 지명이 요구됨
임명자	관할당국 간 합의 또는 OECD 조세정책행정센터 최고위직관리 (단 계약국의 국민에 해당되지 않아야 함)	관할당국 간 합의 또는 OECD 조세정책행정센터 최고위직관리 (양 계약국의 국민에 해당되지 않아야 함)	① 중재인 : 관할당국이 지명한 중재인 명단을 토대로 관할 당국이 임명함 ② 의장 : 선출된 중재인과 대표 자가 중재인 명단에서 선출	① 중재인 : 관할당국 간 합의를 전제로 중재인 명단에서 관 할당국이 임명함 ② 의장 : 중재인과 대표자가 중 재인 명단에서 선출함
중재인 자격요건	전문성, 독립성, 공정성의 요건 전문성 - 국제조세 분야 전문성 독립성 - 납세자, 관할당국, 조 세행정기관 등으로부터 독립적	전문성, 독립성, 공정성 요건 독립성 - 중재인은 납세자, 관할 당국, 과세당국과 독립적이어야 함 의장은 계약국의 국민 또는 거주	전문성, 독립성과 함께 회원국 의 목적을 중재협정이 적용되는 영토 내 거주자이어야 함. 의장 은 자국 내 최고 사법기관 임명	전문성, 독립성, 공정성 독립성 - 독립성 결여 상황 - 관련 조세행정기관 중 한 곳에 소속되어 대표하거나, 과거 3

〈표 V-4〉의 계속

구분	2017년 OECD 모델	2016년 OECD 다자조약 제6편	1990년 EU 증재협약	EU 지침(2017)
<p>중재인의 기밀유지 의무</p>	<p>이 고 공정보여야 함 의장은 양 계약국의 국민 또는 거주자에 해당되지 않아야 함</p>	<p>자에 해당되지 않음 추가적인 적격요건은 관할당국 간 협의로 가능</p>	<p>요건을 충족하거나 법률학자로서의 적합성 인정받아야 함 전문성 - 법률, 세법, 이전가격 관련 경력 독립성 - 독립성 결여 상황 - 관련 조세행정기관 중 한 곳에 소속 - 관계회사와 중요한 이해관계 (투자자, 종업원, 자문인) - 사건해결을 위한 충분한 객관성을 보증하지 못함</p>	<p>년 중 그러한 경우가 있는 자 - 임명일 5년 중 납세자와 중대한 이해관계(투자자, 종업원, 고문) - 분쟁해결에 대한 객관적 타당성이 결여 - 세무자문법인의 종업원, 전문적으로 세무자문제공자, 임명일로부터 과거 3년 중 그러한 상황에 있었던 자</p>
<p>중재인의 기밀유지 의무</p>	<p>필요 정보에 대한 접근이 허용되면서 동시에 관할당국에게 적용되는 정도의 엄격한 기밀유지의무 부여됨 중재인에게 중재 절차 관련 모든 정보의 기밀유지 의무에 대한 서면 동의 필요함</p>	<p>필요 정보에 대한 접근이 허용되면서 동시에 관할당국에게 적용되는 정도의 엄격한 기밀유지의무 부여됨 중재인과 각 중재인 당 최대 3인 직원, 예비 중재인에게 중재 절차와 관련된 정보의 기밀유지의무에 대한 서면 동의 필요함</p>	<p>자문위원회 구성원에게 중재 절차 관련 정보에 대한 기밀유지의무를 부여함</p>	<p>자문위원회 구성원에게 국내법에 따른 전문직의 기밀유지 의무가 부여됨</p>

자료: 제II장, 제III장, 제IV장의 내용을 요약·정리함

마. 중재 유형

- 국제기구에서 제시하는 중재 유형은 각 관할당국 해결방안 중 하나를 다수결에 의해 선택하는 최선 제안형 중재와 중재판정부 내 중재인과 의장이 당사자가 제출한 사실관계와 국내법, 조세조약을 바탕으로 심사하는 독립 의견형 중재로 구분됨
- 2017년 OECD 모델 조세조약과 OECD 다자조약의 경우에는 최선 제안형 중재를 기본원칙으로 하고 독립 의견형 중재를 대체적 방안으로 제시함
 - 개정 전 OECD 모델 조세조약은 이와 반대되는 입장을 취함
 - 2017년 OECD 모델 조세조약에 따른 최선 제안형 중재는 최소 60일(최장 150일) 이내 중재 결정의 도출을 요구하고 있지만, 독립 의견형 중재는 365일의 기간이 허용되어 조세조약 분쟁의 효과적이고 효율적인 해결에는 전자가 바람직할 수 있음
- 한편 EU 중재협약이나 지침은 명시적으로 독립 의견형 중재를 기본원칙으로 중재 규정을 제시함
 - 지침은 대체적 분쟁해결위원회를 구성하고 관할당국 간 합의에 따라 모든 유형의 분쟁 해결 절차의 적용을 허용하고 있음
 - 독립 의견형 중재는 관련 사건에 대한 관할당국의 정보 제공이 요구될 수 있는데 중재협약이나 지침은 자문위원회의 자료 요청에 대해 국내법과 상충하는 행정적 조치, 통상적인 행정적 절차에서는 획득할 수 없는 정보, 공공질서에 반하는 정보에 대해서는 거부 가능토록 규정함

〈표 V-5〉 국제규범별 중재 유형 규정

구분	2017년 OECD 모델 ¹⁾	2016년 OECD 다자조약 제6편	1990년 EU 중재협약	EU 지침(2017)
원칙	최신 제안형 중재 독립 의견형 중재	최신 제안형 중재 독립 의견형 중재	독립 의견형 중재	독립 의견형 중재
대체적 방안	독립 의견형 중재	독립 의견형 중재	-	대체적 분쟁 해결 위원회에서 모든 유형의 중재 절차 허용 (관할당국 간 합의를 전제함)
중재 결정	중재 결정	중재 결정	중재 결정	중재 결정
결정 도출에 대한 근거 제공 여부	결정 도출에 대한 근거 제공 여부	결정 도출에 대한 근거 제공 여부	결정 도출에 대한 근거 제공 여부	결정 도출에 대한 근거 제공 여부

대체적 분쟁 해결 위원회에서 모든 유형의 중재 절차 허용 (관할당국 간 합의를 전제함)

관련 정보, 국내법, 조세조약, 협약을 근거로 하여 심사 후 과반수 찬성에 의해 의견 결정. 단 과반수에 도달할 수 없는 경우에는 의장의 투표에 의해 최종 의견을 결정

정상가격원칙에 근거한 의견

독립 의견형 중재

관련 정보를 바탕으로 정상가격 원칙에 따라 다수결에 의해 자체 의견 결정

정상가격원칙에 근거한 의견

최신 제안형 중재
독립 의견형 중재

① 최신 제안형: 관할당국 해결 방안 중 하나를 다수결에 의해 자체 결정 채택
② 독립 의견형: 관련된 정보, 조세조약, 국내법을 바탕으로 심사하고 다수결에 의해 결정

① 최신 제안형: 결정 도출을 위한 추천이나 설명 불포함
② 독립 의견형: 결정 도출을 위한 법원과 추문을 결정서에 명시함

최신 제안형 중재
독립 의견형 중재

① 최신 제안형: 관할당국 해결 방안 중 하나를 자체 결정 채택
② 독립 의견형: 당사자가 제출한 사실관계와 적용가능한 법원을 토대로 심사하여 독립적인 의견을 제시함. 법원으로 관련 조세조약, 국내법 규정, 비엔나 협정 제31조-33조에 따른 해석의 원칙에 의해 모델 조세조약 주석, OECD 이 전가격 지침, 양해각서 등을 채택할 수 있음

① 최신 제안형: 결정 도출을 위한 추천이나 설명 불포함
② 독립 의견형: 결정 도출을 위한 법원과 추문을 결정서에 명시함

〈표 V-5〉의 계속

구분	2017년 OECD 모델 ¹⁾	2016년 OECD 다자조약 제6편	1990년 EU 중재협약	EU 지침(2017)
결정 도출 기간	① 최신판: 관할당국 최종 답변서 수령 후 60일 이내 또 는 답변서가 제출되지 않은 경우에는 의장 선임일로부터 150일 이내 ② 독립 의견형: 의장 선임일로 부터 365일 이내	-	쟁점이 중재 절차에 회부된 날로 부터 6개월 이내	자문위원회 구성 후 6개월 이내
기타	-	당사국 간 중재 유형에 대한 선호 차이가 있는 상황이 발생하면 중 재 유형에 대한 합의가 이루어질 때까지 제6편이 적용배제됨	자문위원회 자료 요청에 대해 국 내법과 상충하는 행정적 조치, 통상적인 행정적 절차에서는 획득 할 수 없는 정보, 공공질서에 반하는 정보에 대해서는 거부 가 능함	자문위원회 자료 요청에 대해 관 할당국은 국내법을 위반하는 행 정적 조치 수반, 기밀정보, 정보 공개가 공공정책에 반하는 경우 에는 거부 가능함

주: 1) 개정 전 OECD 모델 조세조약은 독립 의견형 중재가 기본원칙이고 최신판 중재가 대체적 절차로 제안됨
자료: 제III장, 제III장, 제IV장의 내용을 요약·정리함

바. 납세자 참여

- 중재 절차는 조세조약 체결국 간에 이루어지므로 납세자가 비록 중재를 개시하는 신청자라고 하더라도 중재 절차의 진행에서는 그 참여가 매우 제한되는 것이 일반적임
- 2017년 OECD 모델 조세조약(대체적 중재 절차의 경우)이나 독립 의견형 중재를 택한 EU 중재협약, EU 지침은 서면이나 구두를 통한 납세자의 의견 진술을 허용함
 - EU 지침은 다른 규정보다 상대적으로 넓은 범위의 납세자 참여를 허용함
 - 국내 법원에 자문위원회가 구성되지 않는 경우 중재인의 임명을 신청하거나, 운용규칙을 받지 못한 경우 운용규칙의 이행 명령을 요청할 수 있음
- EU 중재협약을 제외한 나머지 국제기구의 강제적 중재 규정은 중재 신청의 접수나 정보 수령 여부에 대한 통보의무를 관할당국에 부여하여 납세자의 접근성을 개선하는 특징을 보임
 - EU 지침은 관할당국이 중재 절차 진행에 대해 납세자에게 통보하도록 규정하고 있음
- OECD 다자조약이나 EU 지침은 납세자에게도 중재 과정에서 획득한 정보에 대한 기밀유지 의무를 부과하고 있으며, 전자는 중대한 기밀유지 의무의 위반에 대해 중재 절차의 종료 사유로 규정함
- 중재인 보수를 포함한 중재 절차에서 발생하는 비용은 일반적으로 관할당국 간 합의에 따라 부담하는데, EU 지침은 납세자에게 중대한 사유가 있는 경우에는 납세자가 부담토록 규정함
 - 이의제기 신청을 철회하는 통지를 하거나 이의제기 신청이 관할당국에게 기각된 후 자문위원회에 요청하고, 자문위원회가 관련 관할당국의 기각결정이 적절하다고 결정하는 경우

〈표 V-6〉 국제규범별 납세자 참여

구분	2017년 OECD 모델	2016년 OECD 다자조약 제6편	1990년 EU 중재협약	EU 지침(2017)
원칙	납세자는 중재 절차의 당사자에 해당하지 않음			
중재 결정 구속력	중재 결정을 이행하는 상호합의절차를 거부하고 국내불복절차를 진행할 수 있기 때문에 구속력이 없음			
참여	<ul style="list-style-type: none"> - 중재 절차 신청 - 중재 절차를 위한 관할당국 간 합의된 중재 조건(TOR)을 수령받지 못한 경우 납세자는 미 해결 쟁점 목록을 서면통보 - 규정된 기간 내 중재인 임명 시 OECD에 중재인 임명 요청 - 대체적 중재 절차(독립 의견)의 경우 서면 또는 구두로 의견 진술 	<ul style="list-style-type: none"> - 중재 절차 신청 - 관할당국이 요청한 정보와 추가적으로 요청한 정보를 작성에 안전하게 제공하여야 함 	<ul style="list-style-type: none"> - 자문위원회에 출석하여 구두로 의견 진술할 수 있음 - 납세자는 추가 정보를 자문위원회에 제출할 수 있음 	<ul style="list-style-type: none"> - 명시된 기간 내 자문위원회가 구성되지 않는 경우 납세자는 국내 법원 등에 중재인 임명을 신청할 수 있음 - 자문위원회 구성 후 운용규칙을 수령받지 못하면 규칙의 이행명령을 법원에게 신청할 수 있음 - 관할당국 간 동의를 진제모자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회에 의견 또는 정보의 서면 제출이 가능함 - 관할당국 간 동의를 진제모자문위원회 등에 출석하여 의사를 소명할 수 있음
진행 상황 통지	관할당국은 상호합의절차 신청의 접수 통지 또는 정보수령 통지 의무가 있음	관할당국은 상호합의절차 신청의 통지 또는 정보수령 통지 의무가 있음	-	단계마다 납세자에 대한 관할당국의 통지의무가 있음
기밀유지 의무	-	중재 절차 과정에서 획득한 정보의 비공개 의무가 부과되며 중대한 위반은 중재 절차의 종료를 초래할 수 있음	-	절차 진행 중 획득한 정보에 대해 기밀유지 의무가 있음

〈표 V-6〉의 계속

구분	2017년 OECD 모델	2016년 OECD 다자조약 제6편	1990년 EU 중재협약	EU 지침(2017)
중재 비용	중재 절차의 참여로 발생한 비용은 납세자가 부담함	-	-	다음 상황에서는 중재인 보수를 포함한 중재비용을 신청자가 부담함 - 이의제기 신청의 철회 통지 - 이의제기 신청이 관할당국에 기각된 후 자문위원회에 요청하고, 자문위원회가 관련 관할당국의 기각결정이 적절하다고 결정하는 경우

자료: 제II장, 제III장, 제IV장의 내용을 요약·정리함

2. 정책 시사점

- 본문에서는 제2장에서 살펴본 OECD 다자조약 참여국 현황을 통해 우리나라 관련 정책을 위한 시사점을 찾아봄
- OECD 다자조약의 중재 절차는 많은 국가의 참여를 독려하기 위해 OECD 모델 조세조약의 전통적인 접근방식(2017년 개정 전)을 접고 UN 모델 조세조약과 개별 국가의 중재 규정을 상당 부분 반영하고 있음
- 그럼에도 불구하고 다자조약 적용을 배제할 수 있는 유보와 선택 조항으로 인해 다자조약에 따른 중재 절차의 적용이 용이하지 않을 수 있음
 - 참여국 대부분이 EU 회원국 또는 유럽지역에 해당하며, 아시아 지역에는 일본과 싱가포르만이 참여³¹³⁾
 - 다자조약 제6편에서는 9개 조문에 거쳐 3개의 선택 조항과 9개 이상의 유보를 허용하고 있어, 제6편을 채택한 국가 간 강제적 중재 절차의 적용은 단순하지 않을 것으로 예상됨
- 그리고 제6편의 적용을 선택한 참여국 29개는 중재 범위를 조정하거나(제28조 2항 a)) 중재 결정과 다른 해결방안에 대한 합의(제24조 1항)를 선호하고 있기 때문에 제6편의 중재 규정이 준수되고 긍정적인 결과를 도출할 수 있는지는 앞으로 지켜볼 필요가 있음
 - 특히 강제적 중재 조항의 도입에 앞장선 참여국은 대상 조세조약상 기존 강제적 중재 조항을 유지하겠다는(제26조 4항) 입장을 밝히고 있어서 실제 다자조약의 제6편이 적용되는 조세조약은 급격히 증가하지는 않을 것으로 보임
 - 기존 강제적 중재 조항 역시 중재 운영을 위한 상세한 지침이 없는 경우가 다반사이기 때문에 당장 중재 절차가 운영될 것으로는 생각되지 않음

313) 미국은 제6편의 개발에는 적극적으로 관여했지만, 다자조약 자체에 참여하지 않음

- 영국, 일본, 독일, 캐나다의 대상 조세조약에는 강제적 중재 조항을 도입하였더라도 실제 운영지침이 준비되지 않은 경우가 있음³¹⁴⁾
- 동시에 중재 유형이나 중재 범위에 대한 유보 간 상충관계가 발생하는 경우에는 제6편의 적용배제가 허용되는데 참여국 간 입장의 차이가 이른 시기에 조정되지 않는 한 역시 강제적 중재 조항의 적용이 용이하지 않을 것임³¹⁵⁾

〈표 V-7〉 제6편의 적용을 선택한 29개 참여국의 유보 및 선택 현황

선택 및 유보 구분		참여국 수
제6편 적용배제	중재유형(23조 3항)	3
	기밀유지(23조 7항)	8
	기존 강제적 중재 조항 유지(26조 4항)	13
	중재 범위 조정(28조 2항 a))	17
	시행이전(36조 2항)	12
3년 기간요건(19조 11항)		9
법원판결 중재 범위 제외(19조 12항)		20
독립 의견형 중재(23조 2항)		8
기밀유지의무 선택(23조 4항)		19
기밀유지의무 미선택(23조 6항)		-
다른 해결방안에 대한 합의(24조 1항)		24
독립 의견형 중재 아래 다른 해결방안 합의(24조 3항)		5

자료: 제II장 본문을 저자가 요약·정리함

- 그러나 강제적 중재 절차가 국제거래의 저해 요인을 제거하고 외국자본 유입을 촉진할 수 있다는 점을 고려할 때 우리나라 역시 보다 구체적인 입장을 정할 필요가 있음
- 특히 조세조약의 개정을 앞두고 국제조세 환경의 변화와 맞물려 계약당사국에서 강제적 중재 조항의 도입을 강하게 요구한다면 그에 대한 대응책도 역시 강구해야 함

314) 조세조약 체결례의 상세한 내용은 정재현·이서현·오유나(2019)를 참조할 것

315) 예를 들어 일본은 호주, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 이탈리아, 싱가포르의 중재 범위에 대한 유보를 반대함에 따라 해당 국가와의 다자조약 제6편이 적용되지 않을 수 있음

- 우리나라가 중재 조항의 잠재적인 도입 가능성을 검토해야 한다면, 현행 상호합의 절차나 이전가격 사전승인 절차와 같은 우리나라 조세조약상 분쟁해결 절차의 분석을 통해 다음 사항을 사전에 준비할 필요가 있음
 - 결과 분석을 통한 최선 제안형 중재와 독립 의견형 중재 선택 여부
 - 사건 범위 분석을 통한 중재 범위의 제한 여부
 - 현행 상호합의절차에의 정보 접근 가능성 여부
 - 중재판정부(자문위원회) 중재인의 적격요건

참고문헌

- 강성태, 『국제거래소득 과세이론』, 삼일인포마인, 2015.
- 김정홍, 「차별과세의 금지에 관한 국제법 규범의 연구」, 서울대학교 법학박사학위 청구논문, 서울대학교 법학전문대학원, 2014.
- 박수진·안창남, 「Post-BEPS 환경을 기반으로 한 조세조약상 분쟁해결 방안에 대한 소고」, 『조세학술논집』 32(3), 국제조세협회, 2016, pp. 193~231.
- 이용섭·이동신, 『국제조세』, 세경사, 2012.
- 이재훈, 「EU의 입법절차와 현황」, 『현안분석』 Issue Paper 2017-02-02, 한국법제연구원, 2017.
- 정재현·이서현·오유나, 『조세조약상 강제적 중재 규정 분석(하) -주요국의 체결례』, 세법연구센터, 한국조세재정연구원, 2019.
- A.E. Gildemeister, “Arbitration of Tax Treaty Disputes - The 2008 OECD Model for income Tax treaties will contain an arbitration clause,” *Transnational Dispute Management(TDM)*, 4(5), 2007, pp. 1~12.
- Alexander Rust, “Chapter 16-How Final Are Arbitration Decisions?,” *International Arbitration in Tax Matters*, M. Lang et al. eds. IBFD, 2015.
- Brian J. Arnold, “Chapter 5- The Scope of Arbitration under Tax Treaties,” *International Arbitration in Tax Matters*, M. Lang et al. eds., IBFD, 2015.
- Cristobal Perez Jarpa, “Chapter 19 - Arbitration under the EU Arbitration Convention,” *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Urcan. eds. Linde Verlag GmbH, 2018.
- Denisse Borja Rendon, “Chapter 6-Arbitration under the UN Model Convention,”

- OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Určan. eds. Linde Verlag GmbH, 2018.
- European Communities, *CONVENTION on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises* (90/463/EEC), (DOI: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A41990A0436>), 1990.
- European Union, *Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union*, (DOI: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>), 2017.
- Ramos Ramos Franco, “Chapter 5-Arbitration under the OECD Model Convention,” *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Určan. eds. Linde Verlag GmbH, 2018.
- Giuseppe Antonino Corciulo, “Chapter 20 -Arbitration under the Dispute Resolution Directive - Does the Directive solve the problems encountered with the EU Arbitration Convention?,” *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Určan. eds., Linde Verlag GmbH, 2018.
- H. David Rosenbloom, “Chapter 7-Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States,” *International Arbitration in Tax Matters*, M. Lang et al. eds., IBFD, 2015.
- Jasmin Kollmann and Laura Turčan, “Chapter 2-Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges,” *International Arbitration in Tax Matters*, M. Lang et al. eds., IBFD, 2015.
- Jarpa, Cristobal Perez, “Chapter 19 - Arbitration under the EU Arbitration Convention,” *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Určan. eds., Linde Verlag GmbH, 2018.
- OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues*,

- (DOI: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264167803-en.pdf?expires=1569996374&id=id&accname=ocid72023593&checksum=0120F62DA59652FF1613AFB0Aafb9A8D>), 1984.
- _____, *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, 2004.
- _____, *Public Discussion Draft on Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes*, 2006.
- _____, *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, 2007.
- _____, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, (DOI: <https://www.oecd.org/Tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-Tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>), 2016.
- _____, *Guidance for the development of synthesised texts, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent BEPS*, OECD, Paris., 2018.
- _____, *Model Tax Convention on Income and on Capital(Full version)*, OECD Publishing, (DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>), 2019.
- OECD/G20, *Public Discussion Draft BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE*, (DOI: <https://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>), 2014.
- _____, *Base Erosion and Profit Shifting Project Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS*, 2015a.
- _____, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, Action 14-2015 Final Report, OECD/20 Base Erosion and Profit Shifting, 2015b.
- Paola M. Plantamura, "Chapter 10-Arbitration Pursuant to the MLI," *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Urcan. eds., Linde Verlag GmbH, 2018.

- Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law-An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, 2007.
- Roland Ismer, “Article 25. Mutual Agreement Procedure,” *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Ekkehart Reimer/Alexander Rust (eds.), Wolters Kluwer, 2015.
- Schoueri, Luis Eduardo, “Arbitration and Constitutional Issues,” *International Arbitration in Tax Matters*, M. Lang et al. eds., IBFD, 2015.
- Simone S. Schiavini, “Chapter 11-Practical Impact of the MLI Arbitration Clause on Bilateral Tax Treaties,” *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Urcan. eds., Linde Verlag GmbH, 2018.
- Tarini Chaudhary, “Chapter 1 - History of Arbitration in Tax Treaty Law,” *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Urcan. eds., Linde Verlag GmbH, 2018.
- Laura Turcan, “Chapter 10-Dispute Resolution,” *The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network*, M. Lang et al. eds., IBFD, 2017.
- United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 update*, 2017.
- EU 인터넷 사이트, <http://ec.europa.eu/>
- EU Law 인터넷 사이트, <https://eur-lex.europa.eu/>
- OECD BEPS 인터넷 사이트, <http://www.oecd.org/Tax/beps/beps-actions/>

부록

1. OECD 모델 조세조약³¹⁶⁾

가. 제25조 조문

〈표 1〉 OECD 모델 조세조약 제25조 신·구 조문 비교

개정 전	2017 개정 후	비고
<p>1. 한 계약국 또는 양 계약국의 조치가 한 계약국의 인(person)에 대하여 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 그 인이 판단하는 경우, 그는 각 국내법에 규정된 구제절차에 불구하고, 자신의 거주국의 관할당국에 그 조치에 대한 이의를 제기할 수 있다. 그리고 그 사건(case)이 제24조 1항에 해당하는 것이면 그가 국민인 계약국의 관할당국에 이의를 제기할 수 있다. 이의는 이 조약의 규정에 부합하지 않은 과세상의 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년 안에 제기되어야 한다.</p> <p>2. 관할당국은 이의가 정당하다고 인정하나 스스로 만족할만한 해결을 할 수 없을 때, 이 조약에 부합되지 않는</p>	<p>1. 한 계약국 또는 양 계약국의 조치가 한 계약국의 인(person)에 대하여 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 그 인이 판단하는 경우, 그는 각 국내법에 규정된 구제절차에 불구하고, 양 계약국의 관할당국에 이의를 제기할 수 있다. 이 이의는 이 조약의 규정에 부합하지 않은 과세상의 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년안에 제기되어야 한다.</p> <p style="text-align: center;">개정 전과 동일</p>	<p>1) 상호합의 신청 개정 전 거주국가(또는 국적이 있는 국가) → 개정 후 거주국가 또는 소득원천국가</p> <p style="text-align: center;">-</p>

316) 정식 명칭은 ‘Model Tax Convention on Income and on Capital’임, OECD, 2019.

개정 전	2017 개정 후	비고
<p>과세를 회피하기 위하여 다른 체약국의 관할당국과 상호합의에 의하여 그 이익을 해결하기 위해 노력한다. 이에 따라 채택된 상호합의는 체약국 국내법의 시한에 관계없이 시행된다.</p> <p>3. 양 체약국의 관할당국은 이 조약의 해석이나 적용에 있어, 발생하는 어려움 또는 의문을 상호합의에 따라 해결하도록 노력한다. 또한 양 당국은 이 조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세를 방지하기 위해 상호협의를 할 수 있다.</p> <p>4. 양 체약국의 관할당국은 전항에서 의미하는 합의에 도달하기 위해, 그들 자신 혹은 그들의 대표자로 구성된 공동위원회를 통하는 것 등을 포함하여, 직접 상호간 의견을 교환할 수 있다.</p> <p>5. 아래의</p> <p>a) 제1항에 따라 한 체약국 혹은 양 체약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당한 사람이 한 체약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한</p> <p>b) 한 체약국 관할당국이 제2항에 따라 상대방 체약국 관할당국에 사건을 제기한 때로부터 2년 이내에 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못하는 경우</p> <p>사건과 관련된 모든 미해결된 쟁점은 해당인(person)이 요구하는 경우 중재에 회부된다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판에 의해 이루어진 경우 중재에 회부되지 않는다. 사건에 의해 직접 영향을 받는 인</p>	<p>개정 전과 동일</p> <p>개정 전과 동일</p> <p>5. 아래의</p> <p>a) 제1항에 따라 한 체약국 혹은 양 체약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당한 사람이 한 체약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한</p> <p>b) 제기한 사건을 처리하기 위해 관할당국이 요구하는 모든 정보를 양 관할당국에게 제출한 날로부터 2년 이내 관할당국이 제2항에 따라 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못한 경우</p> <p>사건과 관련된 모든 미해결된 쟁점이 해당인(person)이 서면으로 요구하는 경우 중재에 회부된다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판에 의해 이루어진 경우 중재에 회부되지</p>	<p>-</p> <p>-</p> <p>2) 중재 개시요건: 상호합의 제기일(개정 전) → 모든 정보 제출일(개정 후)</p> <p>3) 중재 신청 방법: 해당인의 요구(개정 전) → 해당인이 서면으로 요구</p> <p>4) 제5항의 각주 (footnote) 삭제</p>

개정 전	2017 개정 후	비고
<p>(person)이 중재결정을 집행하는 상호합의에 수락하지 않는 것이 아닌 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하며 양 체약국의 국내법상 제척기간에 불구하고 집행된다. 상호합의에 따라 체약국 관할당국은 이 항의 적용방법을 결정한다.*</p> <p>*. 국가에 따라 법규, 정책, 지침 등에서 본 항의 분쟁해결방법을 인정하지 않을 수도 있다. 또한 국가에 따라서, 본 항의 내용만을 특정한 국가에 대해서만 포함시키려 할 수도 있다. 이러한 이유로, 주석서 문단 65에서 언급된 요인들에 기초하는 것이 적절한 것으로 양 당사국 간 합의된 조약에서만 본 항은 포함되어야 한다. 동 주석서 문단 74에서 언급된 바와 같이 당사국 법정에 의해 중재안이 판결된 경우 이를 문제 제기하지 않기로 한다면 동 항을 제외하기로 동의할 수도 있다.</p>	<p>않는다. 사건에 의해 직접 영향을 받는 인(person)이 중재결정을 집행하는 상호합의를 수락하지 않는 것이 아닌 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하며 양 체약국의 국내법상 제척기간에 불구하고 집행된다. 상호합의에 따라 체약국 관할당국은 이 항의 적용방법을 결정한다.</p>	

주: 본문의 '인(person)'에는 개인(individual), 회사(company), 기타 인의 단체(any other of persons)를 포함함(OECD 모델 조세조약 제3조 1항 a)호)
 자료: 개정 전 본문 OECD, 2008, pp. 37~38, 2017 개정 후 본문 OECD, 2019, p. M-69.

나. 제25조 제5항 주석(Commentary) 주요 내용³¹⁷⁾

- 본문에서는 OECD 모델 조세조약 제25조 주석(Commentary)에서 중재와 관련된 주요 내용을 요약하여 정리함
- 2017년 개정으로 신설·도입 또는 개정된 문단에 대해서는 괄호에 그 사항을 표기함

317) OECD, 2019, pp. 453~466을 요약하여 정리함. 실제 적용을 위해 정확하고 구체적인 사항은 원문을 통해 확인할 필요가 있음

I. 서문

- (문단 5) 제25조 제5항에서는 관할당국이 2년 이내 상호합의에 도달하지 못한 분쟁에 대하여 납세자가 중재 절차를 요청할 수 있도록 허용함
 - 양 체약국의 과세가 조세조약에 부합한다는 것에 합의할 수 없는 경우, 중재 절차는 미해결 쟁점(unresolved issue)에 대한 독립적인 결정(independence decision)을 통해 그사안을 해결함으로써 상호합의가 이루어지도록 함
- (문단 5.1) 한 체약국의 관할당국이 다른 체약국의 관할당국과의 상호합의에 의하여 사건을 해결하도록 노력하여야 한다(shall endeavour)는 제25조 제2항의 요건은 양 체약국의 관할당국이 조세조약의 규정과 조세조약의 해석에 관한 국제법적 원칙에 따라 공정하고 객관적인 방식으로 사건을 해결할 의무를 의미함(신설)
- (문단 6) 제5항은 명시적으로 중재 절차의 적용방법을 관할당국이 합의하도록 규정하고 있으며, 주석에 대한 부록(annex)에서 관할당국이 중재 절차의 적용 기준으로 사용할 수 있는 ‘상호합의에 의한 중재 절차 예시(sample mutual agreement on arbitration)’를 제시함

II. 조항에 대한 주석

제5항

- (문단 63) 중재 절차는 조약에서 명시한 개시 조건이 충족되는 경우 중재 절차가 개시되며, 이 절차는 관할당국의 사전승인을 필요로 하지 않음
 - 개시 조건은 관할당국이 제2항에서 규정한 2년 이내에 합의에 도달하지 못하는 불복사건의 경우로 상호합의를 제기한 납세자가 서면으로(in writing) 중재 절차를 신청하는 경우를 말함(개정)

- (문단 64) 중재 절차는 상호합의절차의 대체적인 방안이 아님
 - 관할당국 간 상호합의가 이루어진 경우에는 중재에 회부할 미해결 사안이 없으므로, 상호합의로 결정된 쟁점을 납세자가 동의하지 않는다 하더라도 중재를 신청할 수 없음
 - 불복사건(case)별로 진행되는 상호합의절차에는 사건의 해결을 방해하는 여러 쟁점(issue)이 혼재할 수 있는데, 이 경우 일부 쟁점은 중재 절차를 통해 결론을 이끌어낼 수 있음
 - 쟁점을 기준으로 진행되는 중재는 상호합의절차의 효율성을 극대화하는 상호합의절차의 연장(extension)에 해당함
 - 제5항의 중재 절차는 중재판정부(arbitration panel)가 관련 사건 전부를 해결할 권한을 가지는 상업(commercial) 또는 민관합동(government-private) 형식의 중재와는 차이가 있음(개정)

- (문단 65) 상호합의절차의 역할이 제대로 진행되지 않는 분쟁의 경우, 양 계약국의 관할당국 간 분쟁해결의 보장을 위해 중재 방안을 포함하는 것이 중요하다는 인식하에 기존 제5항의 각주(footnote)를 삭제함(개정)
 - 2017년 이전, 국가에 따라 중재 절차를 적용하는 것이 국내법에 의해 불가능할 수 있다는 측면을 제5항의 각주에서 지적하면서 각 계약국이 중재 절차를 효과적으로 이행할 수 있는 경우에만 제5항을 조세조약에 포함토록 하였음

- (문단 65.1) 제5항의 마지막 문장에서는 중재 절차의 적용방식은 각 관할당국의 상호합의를 통해 정할 것을 규정함(신설)
 - 그러나 계약국에 따라 중재인의 선임이나 제출된 정보의 비밀보장 등과 같은 중요한 절차상의 특정 측면은 조세조약 본문에 포함하는 것을 선호할 수 있음
 - 중재 절차의 적용방식을 규정에 대한 예시
 - 상호합의를 통해 중재 절차의 적용방식을 규정하는 경우: 문단 85와 부록에 포함된 '상호합의에 의한 중재 절차 예시'참조

- 조세조약 본문 자체에 중재 절차의 적용방식을 규정하는 경우: 2016년 12월 31일자 서명을 위해 공개된 ‘세원잠식과 소득이전 방지수단을 위한 다자조약³¹⁸⁾의 제6편 참조

- (문단 66) 국가에 따라 제5항이 적용되는 중재 절차의 적용대상을 일부 제한된 범위의 불복사건에만 한정할 수 있지만 이 경우 조세조약상 분쟁해결방안으로서의 효과성이 제한될 수 있음(개정)
 - 주로 사실관계인 쟁점이 관련된 불복사건만을 중재 절차의 대상으로 규정하거나, 이전가격이나 고정사업장 존재 여부와 같은 사실관계가 관련된 불복사건은 항상 중재를 적용한다고 규정할 수 있음

- (문단 66.1) 새로운 조세조약의 중재조항이 이전 조세조약 규정과 관련된 사건에도 적용되는지 여부를 명확하게 규정해야 함(신설)
 - 만일 그렇지 않는 경우 이전 조세조약에 의한 미해결 쟁점의 중재를 보장하기 위하여 계약국들은 경우에 따라 이전 조세조약의 중재조항 또는 다자조약 제6편의 중재조항의 지속적인 적용을 보장하여야 함

- (문단 67) 유럽연합 회원국에게 적용가능한 법적 조치(legal instruments)에 의한 의무와 제5항의 범위를 조정하고자 하는 유럽연합 회원국은 제5항의 범위가 제한되더라도 그 법적 조치에 의한 중재가 가능토록 보장하여야 함(개정)
 - 이를 위하여 아래와 같은 추가 문구를 반영할 수 있음
 - 제5항은 계약국에게 적용가능한 다른 법적인 조치로부터 발생하고 그 다른 법적 조치의 조항과 관련있는 미해결 쟁점의 중재와 관련한 보다 더 넓은 의무의 이행에 영향을 주지 않는다”
 - 조정을 통해서 제5항의 적용범위와 관련된 미해결 쟁점을 제5항과 다른 법적조치에 따른 중재 절차에 회부되지 않도록 하여야 함

318) the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 본문에서는 다자조약(Multilateral Instrument)으로 함

- (문단 68) 납세자는 상호합의절차로 다루어졌던 모든 사건의 미해결 쟁점에 대해 중재를 신청할 수 있어야 함
 - 상호합의절차가 적용되지 않는 경우 제5항의 적용은 가능하지 않음
 - 조세납용으로 인한 사건의 경우에는 제1항의 상호합의절차의 적용을 배제할 수 있음(문단 26 참조)

- (문단 69) 조세조약에 제5항의 중재 조항이 포함되지 않더라도 체약국이 일반적 적용 또는 특정 사건을 다루기 위해 중재 절차의 이행을 원하는 경우 상호합의를 통해 이를 이행할 수 있음
 - 이 경우 OECD 모델 조세조약 주석과 부록에 상응하여 절차를 규정할 수 있음
 - 이러한 합의는 상호합의절차의 일부로서 전통적인 상호합의절차를 통해 해결할 수 없는 사건을 해결하기 위해 해당 절차를 계속 수행하는 데 동의하는 경우에 만 효과적임

- (문단 70) 제1항의 상호합의절차에 불복사건을 제기한 납세자는 양 체약국의 관할 당국이 요구하는 모든 정보를 양 관할당국에게 제출한 날로부터 2년이 경과한 이후 미해결 쟁점에 대하여 서면으로 중재신청할 수 있음(개정)

- (문단 70.1) 2년의 상호합의절차 기간이 충분치 않다고 생각하는 체약국은 오직 3년 이후에만 중재 요청을 할 수 있도록 조항을 개정하거나 특정 상황에 대하여 중재신청을 위한 경과 기간을 연장하도록 자유롭게 규정함(신설)
 - 제5항의 b)호를 아래와 같이 수정하여 관할당국이 불복사건별로 2년의 기간이 만료되기 전에 기간연장에 동의하도록 허용함으로써 이를 허용할 수 있음
 - “b) 불복사건을 해결하기 위하여 양 체약국의 관할당국이 요구한 모든 정보가 그 관할당국에게 제출된 날로부터 2년 이내에 관할당국이 제2항에 따른 불복사건을 해결하는 합의에 도달하지 못하는 경우(다만 그 기간의 만료이전에 체약국들의 관할당국들이 그 불복사건에 대하여 다른 기간을 합의하고 그 합의 대상 불복사건을 제기한 인(person)에서 통보한 경우는 제외함)”

- (문단 70.2) 또한 체약국은 상호합의절차 자체가 중단되는 상황에 대해 2년 기간은 중지된다고 규정할 수 있음(신설)
 - 상호합의절차 사건이 법원이나 행정심판에 계류된 쟁점과 관련되고 체약국이 상호합의절차와 법원이나 행정심판 절차를 동시에 진행하지 못하도록 하는 경우(문단 76 참조) 또는 관할당국이 불복사건을 제기한 인(person)과 상호합의절차를 중단하기로 합의한 경우가 예시임
 - 이를 위해 제5항에 아래 조항을 추가할 수 있음
 - “법원이나 행정심판에 하나 이상의 동일한 불복사건들이 계류 중이어서 어느 관할당국이 제1항의 상호합의절차를 중단한 경우, b)호에 규정한 기간은 법원이나 행정심판에 계류된 불복사건이 중단되거나 철회되는 때까지 정지된다. 또한 불복사건을 제기한 인과 어느 관할당국이 상호합의절차를 중단하기로 합의하는 경우, b)호에 규정된 기간은 그 중단이 철회되는 때까지 정지된다.”

- (문단 70.3) 불복사건을 실질적으로 판단하는 데 필요한 초기 자료를 납세자가 제출한 후 관할당국이 추가 자료를 요청하는 경우에는 문단 70.1에서 제안한 b)호의 대체규정을 이용하거나 중재 조항의 적용방법에 대한 상호합의를 통해 규정할 수 있음(신설)
 - 문단 70.1의 b)호의 대체규정을 이용하여 관할당국이 불복사건별로 다른 기간을 합의하도록 허용함
 - 중재 조항의 적용방식을 상호합의를 통해 정하는 경우에는 b) 호에서 정한 기간이 개시된 이후 어느 관할당국이 요청한 추가자료를 그 불복사건과 직접 관련되는 인(person)이 적시에 제출하지 않았다고 양국 관할당국이 동의하는 경우 2년 기간을 연장한다고 정함(부록에 첨부된 중재에 대한 상호합의'예시의 제7조 참조; 문단 70.1의 대체규정을 사용하지 않는 경우 이와 유사한 규정을 조약에 추가할 수 있음)

- (문단 71) 조세조약과 부합하지 않는 과세로 인해 해결되지 않은 쟁점이 남아 있

는 경우 관할당국은 중재 신청을 거부할 수 없음

- 그러나 양 체약국의 과세 조치가 조세조약에 부합된다고 서로 합의하는 경우에는 미해결 쟁점이 남아있지 않는 것으로 보며, 사건이 해결된 것으로 간주함
 - 이 경우 조세조약에서 다루지 않는 이중과세가 남아 있을 수 있음

□ (문단 72) 한 체약국 또는 양 체약국의 처분에 의해 조세조약에 부합하지 않는 과세가 이루어진 경우에만 중재 절차를 제기할 수 있음

- 제25조 제1항에 따라 사건을 제기한 경우에도 조세조약에 부합되지 않는 과세가 궁극적으로 양 체약국의 처분에서 기인할 것이라고 논란이 있는 경우에는 중재 절차를 제기할 수 없음(문단 70 참조)
- 세금 납부·부과·결정되거나 특정 소득요소에 대한 공식적인 과세부과통지가 있는 경우와 같은 한 체약국 또는 양 체약국의 처분으로 인하여 과세가 발생하는 것으로 간주하여야 함

□ (문단 73) 제5항은 제25조 제1항과 관련된 쟁점에 대해서만 중재를 신청할 수 있도록 하고 있으나, 체약국에 따라 중재 신청의 범위를 제3항과 관련된 쟁점까지 확대할 수 있음

- 제3항은 조세조약의 해석·적용, 조세조약에 규정되지 않은 이중과세의 해결을 위해 관할당국 간 상호합의를 통해 노력할 것을 규정함
- 제4조 제2항 d)호에서는 거주자 판정에 대한 쟁점은 상호합의에서 해결하도록 규정하고 있는데, 만일 관할당국이 합의에 도달하지 못하여 조세조약에 반하는 과세에 이르는 경우에는 제5항의 중재 조항이 적용될 수 있음

□ (문단 74) 일부 체약국은 관할당국에 제출된 불복사건의 특정 쟁점에 대한 법원 판결과 다를 수 있는데, 이 경우 제5항의 두 번째 문장을 생략하거나 문단 70.2의 대체 문장을 이용할 수 있음(개정)

- 문단 70.2의 대체 문장을 사용한다면 다음과 같이 수정됨

- “하나 이상의 동일한 쟁점과 관련된 불복사건이 법원이나 행정심판에 계류 중이기 때문에 어느 관할당국이 제1항에 따른 상호합의절차를 중단한 경우 b) 호에서 규정한 기간은 그 법원이나 행정심판에서 최종결론이 있거나 그 불복사건이 중단되거나 철회될 때까지 정지된다. 또한 불복사건을 제기한 인(persons)과 어느 관할당국이 상호합의절차를 중단하기로 합의하는 경우 b) 호에서 정한 기간은 그 중단이 철회될 때까지 정지한다.”

□ (문단 75) 2년의 상호합의절차가 개시되는 시점을 판단하기 위하여 불복사건의 사유가 정당한지를 양 계약국의 관할당국이 판단할 수 있도록 그 관할당국들에게 충분한 정보가 제공된 경우에 한하여 불복사건의 처리를 위해 관할당국이 필요로 하는 모든 정보가 제공된 것으로 간주함(개정)

- 제5항의 적용 방식을 규정하는 상호합의(부록 참조)의 경우, 개시일의 판단 절차와 필요한 유형의 정보를 명시하여야 함
- 조세조약에 직접 개시일 판정 규정을 포함할 경우에는 다자조약 제19조 제5항부터 제9항까지의 규정과 유사한 내용을 고려할 수 있음

□ (문단 76) 중재 절차의 효율적인 이행과 판결 간 충돌을 피하기 위해 납세자(persons)는 국내불복절차를 통해 해결된 쟁점에 대해서는 중재를 신청할 수 없음

- 한 계약국의 법원 또는 행정법원이 쟁점에 대한 판결하고 납세자에게 적용된 경우를 의미하며, 이것은 상호합의절차에 대해 대부분 계약국이 인정하는 접근법으로 다음과 같이 적용됨
 - a) 인(person)은 상호합의절차, 중재 절차, 그리고 국내법상 불복절차를 동시에 제기할 수 없음. 국내법상 불복절차를 통한 소송의 가능성이 있는 상황이라면 관할당국은 납세자(person)에게 소송의 중지를 요구할 것이며, 동의하지 않는 경우 불복절차가 종결될 때까지 상호합의절차를 연기함
 - b) 상호합의절차가 우선 제기되고 합의가 이루어지는 경우, 불복사건과 직접 관련되는 납세자와 기타 인(person)은 합의를 수용하지 않고 중단되었던 국내 불복절차를 제기할 수 있음

- 만일 납세자 등이 합의내용의 적용을 원하면 그와 관련된 국내불복절차를 포기하여야 함
 - c) 한 체약국에서의 국내불복절차가 먼저 제기되고 종결된 경우에는 오직 상대 체약국의 이종과세를 경감받기 위한 상호합의절차만 가능함
 - 다수 국가에서는 이미 법원의 판결이 내려진 상황에서는 상호합의를 신청하는 것을 허용하지 않고 있는데, 이는 두 분쟁해결방안 간 판정이 일치하지 않을 수 있기 때문임
 - 만일 법원판결과 다르게 상호합의가 이루어진다면 위와 같은 경우는 적용되지 않으며(문단 74 참조), 따라서 제5항 그에 따라 알맞게 수정되어야 함
- (문단 77) 만일 중재 절차가 신청될 때 국내법상 구제조치가 가능한 경우에는 이를 중지하여야 함
- 관할당국이 해결할 수 없는 쟁점의 중재를 포함하는 상호합의절차의 결과와 그 결정에 근거한 잠정적인 상호합의에 도달할 때까지 법적 구제조치는 중단됨
 - 다른 상호합의절차 불복사건과 마찬가지로 납세자는 제시된 중재합의를 수락할 것인지를 선택하여야 하고, 수락하는 경우 국내법상 구제조치는 포기하여야 함
- (문단 78) 국내법상 구제조치와 상호합의절차 또는 중재 절차 사이의 관계를 설정하여 관할당국 간 합의에 도달하지 못한 미해결 쟁점에 대한 결론을 도출하고자 하는 중재 절차의 목적을 달성함
- (문단 79) 드물지만 관할당국이 중재 절차에 시간과 노력을 들이고도 납세자가 결과 수용을 거부하고 다시 국내법상 불복절차인 소송을 제기하여 시간과 노력을 허비하는 결과가 일어날 수 있음
- 실무적으로 이러한 상황은 보기 쉽지 않음
 - 거부사례에서도 관할당국은 법원에 이미 납세자가 양 체약국을 구속하는 행정적 결정을 받았다는 사실을 제시할 수 있음

- (문단 79.1) 일부 국가는 동일한 쟁점에 대하여 상호합의절차와 법원·행정심판 소송절차의 동시 진행을 허용할 수 있는데, 이 경우 중재에 이미 제기된 쟁점에 대하여 법원·행정심판은 중재신청이 있고 나서 중재판정부의 중재 판정 전에 판결을 내릴 수 있음(신설)
- 이와 같이 법원 등의 판결 후 중재결정을 이행하는 상호합의의 적용에서 발생하는 어려움을 피하기 위해 그러한 상황에서는 중재 절차가 종료된다는 점을 명시적으로 규정할 수 있음(문단 76 참조)
 - 이와 같은 목적을 위하여 아래 문구를 제5항에 추가할 수 있음
 - “중재신청이 이루어지고 중재판정부가 그 판정을 체약국들의 관할당국에 통보하기 전에, 체약국들 중 하나의 법원이나 행정심판에서 그 쟁점에 대한 판정을 내리는 경우 중재 절차는 종료한다.”
- (문단 80) 국내 법원을 통한 소송이 더 이상 가능하지 않은 경우에만 중재신청을 받아들여려고 하는 일부 국가는 중재가 이루어지기 전에 국내 법적 구제조치에 대한 권리를 납세자(person)가 포기하도록 요구하는 대안적인 접근법을 고려할 수 있음
- 이를 위하여 제5항의 두 번째 문장은 아래와 같이 대체될 수 있음
 - “만일 불복사건에 직접적으로 영향을 받는 인(person)이 체약국의 국내법에 의해 해당 쟁점에 대한 판결을 위해 법원이나 행정법원에 소송을 제기하거나 또는 이미 법원이나 행정법원에 의해 해당 쟁점에 대한 판결이 이루어진 경우에는 미해결 쟁점은 중재에 회부되지 않아야 한다.”
 - 이 경우 이중과세의 경감을 보장하고 납세자의 중재 절차 참여에 대한 충분한 법적 보호장치가 부여되도록 문장을 수정하여야 함
- (문단 80.1) 납세자와 그 대리인은 중재 절차 중에 수령한 모든 정보를 공개해서는 안 된다고 생각하는 일부 국가는 다자조약 제23조 제5항을 기초하여 아래 조항을 포함할 수 있음(신설)

- “중재 절차의 개시 전 계약국의 관할당국은 불복사건을 제기한 인(person)과 그 대리인들은 중재 절차 과정에서 각 관할당국이나 중재판정부로부터 받은 모든 정보를 다른 사람에게 공개하지 않는다는 합의를 서면으로 하여야 한다. 중재신청이 있고 나서 중재판정부에서 그 결정을 관할당국에 보내기 전에 불복사건을 제기한 사람 또는 그 사람의 대리인들이 이 합의를 사실상 어기는 경우, 불복사건과 관련된 상호합의절차 및 중재 절차는 종료한다.”

- (문단 81) 불복사건과 직접적으로 관련된 인(person)이 중재결정을 이행하는 상호합의를 받아들이면 양 계약국은 이를 수용해야 하지만, 제25조 제5항 또는 다른 절차 규정의 위반으로 계약국 중 하나의 법원이 중재결정의 효력을 인정하지 않는 경우 그 중재결정은 양 계약국을 기속하지 않음(개정)
 - 이 문제를 다루는 상호합의 예시의 제 11조를 참조할 것

- (문단 82) 제5항의 목적상 중재결정을 이행하기 위한 상호합의를 통보받은 인(person)이 국내법 소송절차의 진행을 포기하지 않은 경우 중재결과를 수용하지 않는 것으로 보아야 함

- (문단 82.1) 이를 분명히 하기 위하여 아래 문장을 추가하여 문단 81과 82의 결론을 조세조약 조항에 반영할 수 있음(신설)
 - “제5항의 목적상,
 - a) 불복사건에 대한 중재결정을 이행하는 상호합의는 그 불복사건의 직접 이해당사자에게 상호합의를 통지한 날로부터 60일 이내에 중재결정을 이행하는 상호합의에서 해결된 모든 쟁점을 법원이나 행정심판에서 철회하지 않거나 또는 진행 중인 법원이나 행정심판 절차에서 그 쟁점에 대해 상호합의와 동일한 결론으로 종결짓지 않는 경우, 그 불복사건의 직접 이해당사자가 수용하지 않은 것 본다. 또한
 - b) 다음의 경우 중재결정은 계약국들을 기속하지 않는다.

- (i) 계약국 중 하나의 법원의 최종결정에서 중재결정이 무효라고 보는 경우에는 제5항에 따른 중재신청은 없었던 것으로 보며, 중재 절차도 없었던 것으로 본다(정보의 비밀보장과 중재 관련 비용지급에 대한 규정의 적용은 예외). 이 경우 관할당국이 새로운 중재신청을 허용하지 않는다는 결정을 하지 않으면 새로운 중재신청을 할 수 있다; 또한
- (ii) 그 불복사건의 직접 이해당사자가 중재결정을 이행하는 상호합의에서 해결된 쟁점에 대하여 법원이나 행정심판에서 소송을 진행하는 경우

- (문단 83) 중재 결과는 관련 사건의 해당 쟁점에 대해서만 적용되는 것이며 다른 사건에 대해 이러한 결과가 적용되지 않을 수 있음
- (문단 84) 일부 국가는 **상호합의절차의 불복사건 결의를 방해하는 모든 미해결 쟁점을 해결할** 다른 방안(예를 들면 유럽중재조약 제12조)에 합의할 수 있다면 관할당국이 중재결과와 다른 결정을 하는 것을 원할 수 있음(개정)
 - 이를 위하여 제5항의 세 번째 문구를 아래와 같이 수정됨
 - “... 불복사건의 직접 이해당사자가 중재결정을 이행하는 상호합의를 받아들이거나 또는 중재결정이 통보된 후 3개월 이내에 관할당국들이 불복사건의 미해결 쟁점에 대해 다른 해결방안을 합의하지 않으면, 이 중재결정은 양 계약국을 구속하며 양 계약국의 국내법상 기간과 관계없이 이행된다.”
- (문단 85) 제5항의 마지막 문장은 중재 절차의 적용방안을 상호합의에 따라 결정하도록 규정하고 있는데, 이러한 방안은 중재 조항의 적용에 대해 경험의 축적과 함께 유연성 확보가 용이함(개정)
 - 문단 65.1에서 살펴본 바와 같이 일부 계약국은 중재 절차의 적용방안을 조세 조약 본문에 포함하거나 또는 의정서(protocol)의 작성, 외교각서(diplomatic notes)의 교환 등을 통해 처리하고자 함
 - 합의가 어떠한 형식을 취하더라도 중재결정이 양 계약국을 구속한다는 제5항의

- 요건을 감안하여 이를 위한 체계적이고 절차적인 규정을 정해야 함
- 이상적으로 중재 절차의 적용방안에 대한 합의는 조세조약이 발효하는 즉시 서명되고 적용할 수 있도록 조약과 동시에 작성되는 것이 바람직함
- 상호합의에 의한 중재 절차에 대한 예시는 부록을 참조할 것
- (문단 86) 조세조약에 제5항의 포함 여부나 문단 69의 절차를 통한 중재 절차의 이행 여부에 관계없이 상호합의절차의 일부로서 조정(mediation)과 같은 보충적인 분쟁해결 방안(supplementary dispute resolution mechanism)은 임시방편으로 이행될 수 있음
- (문단 87) 특정 쟁점이 사실판단과 관련된 경우 전문가의 조력을 받을 수 있지만 이 절차는 구속력을 갖지 않음

다. 중재 절차의 이행을 위한 상호합의문 예시(SMAA) 주요 내용

- OECD 모델 조세조약(제25조 5항의 마지막 문장)은 중재 절차의 적용방안을 계약국의 관할당국 간 상호합의에 통해서 결정하도록 규정하면서, 상호합의에 사용할 수 있는 합의서의 예시를 제시함(문단 85 참조)

1) 제25조 5항의 이행을 위한 상호합의(Mutual agreement on the implementation of paragraph 5 of Article 25) 주요 내용

- (제1조) 불복사건의 중재신청
 - 상호합의 불복사건에서 생기는 미해결 쟁점을 조약 25조 5항에 따라 중재신청은 서면으로 관할당국의 일방 또는 양방에게 제출함
 - 불복사건을 확인할 수 있는 충분한 정보를 신청서에 명기해야 함

- 중재신청인 또는 불복사건의 직접적인 당사자는 체약국의 법원이나 행정 심판단계에서 동일 쟁점에 대한 판결이 없었다는 서면 진술서를 신청서와 함께 제출해야 함
 - 다른 관할당국에도 신청을 제출했다는 별도 표시 없이 중재신청을 받은 관할당국은 신청을 수령한 날로부터 10일 이내 다른 체약국의 관할당국에 신청서 및 부속 서류를 송부해야 함
- (제2조) 2년 기간의 개시일
- 중재신청은 사건을 처리하기 위해 관할당국이 요구한 모든 정보를 양 관할당국에게 제공한 날(이하 '개시일')로부터 2년 후에만 가능함(1항)
 - 관할당국은 불복사건을 처리하기 위하여 요구하는 정보는 합의서에 명시함
 - 개시일을 결정하기 위하여 다음과 같은 원칙을 적용함(2항)
 - a) 제25조 제1항에 따라 상호합의절차의 개시신청을 받은 관할당국은 신청을 수령한 때로부터 60일 이내에 (i) 불복사건을 제기한 인(person)에게 신청이 접수되었다는 통지를 하며; (ii) 다른 체약국의 관할당국에서 신청서 사본과 함께 그 신청이 접수되었다고 통지함
 - b) 상호합의절차의 신청(또는 상대방 체약국의 관할당국으로부터 신청서 사본)을 받은 때로부터 90일 이내에, 각 관할당국은 (i) 불복사건을 제기한 인과 상대 관할당국에게 불복사건을 실질적으로 심사하는 데 필요한 정보를 수취하였음을 통지하거나, 또는 (ii) 그 목적을 위해 추가정보를 그 인에게 요구하는 것 중 하나를 수행함
 - c) 위 b)의 (ii)에 따라, 일방 또는 양방 관할당국이 불복사건을 제기한 인에게 불복사건을 실질적으로 심사하는 데 필요한 추가정보를 요구한 경우, 추가정보를 요구한 관할당국은 그 인으로부터 추가정보를 받은 때로부터 90일 이내에 (i) 요청 정보를 받았다는 사실 또는 (ii) 요청 정보의 일부가 여전히 누락되었다는 사실을 그 인 및 상대방 관할당국에 통지함
 - d) 관할당국 어느 쪽도 위 b)의 (ii)에 따른 추가정보를 요청하지 않는 경우,

개시일은 (i) 양 관할당국들이 앞 b)의 (i)에 따라 불복사건을 제기한 인에게 통지한 날 그리고 (ii) 위 a)의 (ii)에 따라 상대 체약국의 관할당국에게 통지한 때로부터 90일이 되는 날 중 하나가 됨

- e) 위 b)의 (ii)에 따라 추가정보를 요청한 경우, 개시일은 (i) 추가정보를 요청한 관할당국이 위 c)의 (i)에 따라 불복사건을 제기한 인 또는 상대 관할당국에게 가장 최근에 통지한 날 또는 (ii) 불복사건을 제기한 인으로부터 관할당국 중 어느 한쪽이 요청한 모든 정보를 양 관할당국이 받은 때로부터 90일이 되는 날 중 빠른 날로 함
- 다만 관할당국의 일방 또는 양방이 위 c)의 (ii)에서 언급한 통지를 하는 경우, 그러한 통지는 b)의 (ii)에 따른 추가정보의 요청으로 처리함

□ 중재 조건(terms of reference)

- 합의서 예시문 다음에 있는 주석의 15.1항부터 15.5항에서 설명하는 대로 합의서에서 '중재 조건'의 채택을 규정할 수 있음

□ (제3조) 중재인의 선정과 임명

- 중재판정부는 국제조세 사안에 전문성이나 경험을 갖춘 3명의 중재인으로 구성함(1항)
 - 중재판정부에 임명된 각 중재인은 임명수락 시점에 체약국의 관할당국, 조세행정기관, 재무부, 그리고 직접 사건에 영향을 받는 인(대리인 포함)으로부터 공정하고 독립되어야 하고, 중재 절차 중에 공정성과 독립성을 유지하여야 함
 - 중재 이후 합리적 기간 동안 진행과 관련하여 중재의 공정성과 독립성의 외관을 손상할 수 있는 행위를 피해야 함
- 양국 관할당국이 중재신청(또는 그 사본)을 접수한 후 60일 이내에, 관할당국들은 각각 한명의 중재인을 선임하고 최종 임명 후 60일 이내에 선임된 중재인들은 의장으로서 역할을 수행할 세 번째 중재인을 선임함(2항)
 - 의장은 각 체약국의 국민이거나 거주자가 아니어야 함

- 정해진 기간 안에 중재인(들)이 선임되지 않는 경우, 중재를 신청한 인으로부터 그 취지의 요청을 수령한 후 10일 이내에 OECD 조세정책행정센터(OECD Centre for Tax Policy and Administration)의 최고위직에 의해 미선임 중재인을 선임해야 함(3항)
 - OECD 조세정책행정센터의 최고위직은 양 체약국의 국민이 아니어야 하고 중재 절차 개시 이후 합리적인 이유로 중재인을 대체할 필요가 있는 경우 동일 절차를 준용함
 - 2명의 중재인들 및 중재인을 임명할 권한이 있는 사람이 서명한 중재인 임명을 확인하는 서류가 양국 관할당국들에게 송부되는 경우, 그 중재인이 선임된 것으로 봄(4항)
- (제4조) 중재 절차
- 중재판정부 의장 선임 후 60일 이내에 (그 기간 만료 전에 관할당국들이 다른 기간에 합의하지 않거나, 또는 해당 불복사건에 대하여 제5조에 기술한 접근법을 사용하기로 합의하지 않는다면), 각 체약국 관할당국은 (그 불복사건에서 관할당국들 간에 이미 도달한 모든 합의를 고려하여) 불복사건에서 해결되지 않은 모든 쟁점을 다루는 해결방안을 각 중재인 및 상대 관할당국에 제출함(1항)
 - 제출된 해결 방안에는 불복사건의 각 조정문제 또는 이와 비슷한 쟁점에 대하여 금전가액(예를 들면, 소득금액)의 처분, 또는 특별한 경우 조약의 규정에 따라 부과되는 조세의 최대금액으로 한정함
 - 각 체약국의 관할당국이 한 개인이 거주자인지 또는 국내사업장의 존재 여부 등 조약규정의 적용조건에 관한 문제에 대하여 합의하지 못하는 경우(이하 '요건에 대한 판단기준의 문제(threshold question)'라 함), 관할당국은 그러한 판단기준의 문제 해결을 조건으로 하는 결정에 대한 대체적 해결방안을 제출할 수 있음
 - 각 체약국의 관할당국은 또한 1항에 정해진 기간 내에 중재인의 심사를 위해 보충 의견서를 중재인과 상대 관할당국에 제출할 수 있음(2항)

- 각 관할당국은 또한 중재판정부 의장의 선임 후 120일 이내에 상대 관할당국이 제출한 해결안 및 보충 의견서에 대한 답변서를 중재인 및 상대 관할당국에게 제출할 수 있음(3항)
- 가능한 중재인들은 전화통화나 영상통화를 활용하여 중재인 및 관할당국과 소통하며, 추가비용이 소요되는 대면회의의 경우 의장은 회의 개최시간과 장소를 결정할 관할당국과 연락하고 그 정보를 중재인들에게 통지해야 함(4항)
- 중재판정부는 각각의 쟁점과 판단기준 문제와 관련하여 관할당국이 제출한 불복 사건에 해결안 중 하나를 자체결정으로 선택하며, 그 결정에 대한 이론적인 논리나 다른 설명을 포함해서는 안 됨(5항)
 - 중재결정은 중재인들의 다수결에 따라 채택됨
 - 관할당국이 달리 합의하지 않는 한 중재결정은 중재인이 최종 답변을 받은 때로부터 60일 이내에, 또는 답변이 제출되지 않은 경우에는 중재판정부 의장이 선임된 때로부터 150일 이내에 서면으로 각 계약국의 관할당국에 송부됨
 - 중재결정은 판례로서의 효력이 없음

□ (제5조) 대체적인 중재 절차

- 중재판정부 의장 선임 이후 60일 이내에 관할당국이 해당 불복사건에 대하여 이 조에 있는 접근법을 사용하기로 합의하는 경우, 각 관할당국은 중재판정부와 상대 관할당국에게 그러한 선택을 한 때로부터 120일 이내에 위원회가 그 결정을 하는 데 필요한 정보를 제공하여야 함(1항)
 - 결정되어야 하는 미해결 쟁점에 대한 사실관계의 서술과 함께 이 쟁점에 대한 관할당국의 입장과 그 입장을 지지하는 논리의 설명이 포함되어야 함
 - 관할당국이 달리 합의하지 않으면, 중재판정부는 양국 관할당국이 중재신청(또는 신청서의 사본)을 받기 전에 알 수 없었던 정보를 고려하지 않음
- 중재를 신청한 인(중재 신청인)은 직접 또는 대리인을 통해 상호합의절차에서 허용하는 방식으로 중재인에게 서면으로 입장을 표명할 수 있음(2항)
 - 관할당국과 중재인의 동의 아래 중재 신청인은 중재 절차 진행 중 자신의 입장을 구두로 표명할 수 있음

- 관할당국들에게 의장이 중재판정부 회의의 개최를 통지한 후 30일 이내에, 관할당국들은 회의 시간 및 장소를 결정하고 이를 중재인들에게 통지함(3항)
 - 중재인들은 중재에 회부된 문제들을 조약의 해당 규정들 및 이 규정들에 따른 체약국들의 국내법에 의하여 결정함(4항)
 - 중재인들은 또한 체약국들의 관할당국들이 상호합의에 따라 명시적으로 확인할 수 있는 다른 법원도 고려하여야 함
 - 중재인은 중재에 회부된 미해결 쟁점의 결정에 필요한 절차 및 증거 원칙을 채택할 수 있음(5항)
 - 관할당국이 달리 합의하지 않으면, 중재결정은 의장의 선임일 이후 365일 이내에 서면으로 각 체약국의 관할당국에게 송부되며, 결론에 이르게 된 근거법과 이유를 적시하여야 함(6항)
 - 중재결정은 중재인들의 다수결로 채택됨
 - 중재결정은 판례로서의 효력이 없음
 - 중재 신청인과 관할당국의 승인 아래 중재판정부의 결정을 관련 당사자들의 이름이나 신분을 추측할 만한 사실을 언급하지 않은 수정된 형식으로, 중재결정은 공식적인 판례로서의 효력이 없다는 당부와 함께 공개할 수 있음
- (제6조) 정보교환 및 기밀유지
- 중재 절차를 초래한 사건과 관련된 정보의 교환과 기밀유지와 관련하여, 제25조와 제26조의 규정과 체약국의 국내법의 규정의 적용목적으로 각 중재인과 중재인 1인당 최대 3명의 직원(및 중재인의 요건을 충족하는 능력을 입증하기에 필요한 정도의 예비중재인)은 그 중재인을 선임한 관할당국의 권한있는 대리인으로 지정되거나, 또는 일방 관할당국이 중재인을 독자적으로 선임하지 않았다면 양 관할당국의 권한있는 대리인으로 지정됨(1항)
 - 한 사람을 권한있는 대리인을 지정함에 있어 일방 체약국 관할당국은 이 조세조약과 그 체약국의 적용가능한 법률의 기밀유지 요건에 따라 중재 절차와 관련된 모든 정보를 취급할 것을 서면으로 동의하는지 확인해야 함(2항)

□ (제7조) 정보를 적시에 제공하지 못하는 경우 기간 진행의 중단

- 사건에 의해 직접 영향을 받는 인이 제2조 1항의 2년 기간 개시일 이후 각 관할당국이 요청한 추가정보자료를 제때에 제출하지 않았다고 양국 관할당국들이 합의한 경우, 그 조항에 정한 기간은 그 정보를 요청한 날로부터 시작하여 그 정보를 제공한 날까지의 기간에 상당하는 날수만큼 연장됨

□ (제8조) 비용

- 관할당국이 달리 합의하지 않으면 비용은 아래와 같이 부담됨
 - a) 각 관할당국과 중재를 신청한 인은 중재 절차에 참여하는 비용(교통비, 의견준비 및 의견표명과 관련한 비용 등)을 각자 부담함
 - b) 각 관할당국은 독자적으로 선임한 중재인의 보수를 부담하며, 또는 각 관할당국이 중재인을 선임하지 못하여 OECD 조세정책행정센터의 최고위직이 선임하는 각국의 국민이 아닌 중재인의 보수를 부담하며 보수에는 중재인의 교통비, 통신비 및 사무 관련 비용이 포함됨
 - c) 중재판정부 의장의 보수 및 교통, 통신 및 사무 관련 비용은 양 관할당국이 동일하게 부담함
 - d) 중재판정부 모임과 관련된 다른 비용들은 회의가 열리는 국가의 관할당국이 부담함
 - e) 양국 관할당국이 지출하기로 합의한 지출과 관련된 기타비용은 양국이 동일하게 부담함

□ (제9조) 해당기간 내에 결정을 통보하지 않는 경우

- 4조 5항 또는 5조 6항에 규정된 기간 또는 관할당국이 달리 합의한 기간 내에 결정이 관할당국에 통보되지 않는 경우, 관할당국은 제3조에 따라 새로운 중재인을 선임하도록 합의할 수 있음
 - 합의일은, 3조의 적용목적상, 양 관할당국들이 중재신청을 받은 날로 봄

- (제10조) 중재결정이 없는 경우
 - 중재신청 후 중재결정의 통보 전 어느 때이든 관할당국은 서면으로 중재인 및 중재신청인에게 a) 중재에 회부된 미해결문제를 모두 해결하였음을 통지하거나 또는 b) 불복사건을 제기한 사람이 중재신청이나 상호합의신청을 취소하였음을 통지할 수 있음
 - 이 경우 중재결정이 이루어지지 않으며 상호합의절차는 끝난 것으로 간주됨

- (제11조) 최종 결정
 - 제25조 5항의 위반, 또는 다른 이유 때문에 계약국들 법원에서 중재결정을 유효하지 않다고 판단하지 않는 한 중재결정은 최종결정으로 봄
 - 결정이 유효하지 않은 경우 중재신청은 없었던 것으로 보며, 중재 절차는 진행되지 않은 것으로 봄
 - 다만 6조 정보교환 및 기밀준수 및 8조 비용의 경우는 제외함

- (제12) 최종 결정의 이행
 - 결정 통보 후 180일 이내 관할당국은 중재불복사건에 대한 상호합의를 통하여 중재결정을 이행함
 - 이 합의서는 조세조약 제25조 5항에 따라 이루어지는 중재신청에 대해 그 조항이 발효된 후 적용됨

라. SMAA에 대한 주식 주요 내용³¹⁹⁾

일반 규정

- (문단 2) 상호합의절차를 보완하기 위한 중재 절차의 유형은 두 가지로 구분할 수 있음

319) OECD, 2019, pp. 467~474를 요약하여 정리함

- 최선제안("last best offer" 또는 최종 제안) 접근법에 따라 각 관할당국은 중재 판정부에게 관련 쟁점에 대한 제안된 해결방안을 제출하여야 하고, 중재판정부는 두 가지 제안 중 하나를 채택함
 - 대체적인 독립 의견(independent opinion) 접근법에서는 관련 법률에 따라 당사자는 사실과 주장을 제출하고, 중재인은 관련 사실 및 적용가능한 법률적 출처에 대한 서면으로 된 합리적인 분석을 기초로 중재인 자체의 독립적인 의견을 제시함
- (문단 4) 상호합의문 예시는 일반적으로 적용가능한 과정인 최선제안 접근법을 출발점으로 취하고 있지만, 복잡한 법률적 문제가 관련된 경우에는 독립적 의견 접근법을 대안적으로 제시함
- 관할당국은 사건별로 독립적 의견 접근법의 이용을 합의할 수 있음
 - 관할당국은 결합된 접근방식을 선택하거나 일반적인 절차 진행을 위해서는 독립적 의견 접근법을 선택하고, 대안적으로 최선제안 접근법을 선택하거나 두 가지 접근법 중 오직 하나만을 선택할 수 있음

2년 기간의 개시일(Start date of the two-year period)

- (문단 8) 중재 요청은 관할당국이 해당 사건을 처리하기 위해 필요한 모든 정보가 관할당국에 제공된 날부터 2년이 경과하기 전에는 이루어질 수 없음
- 제2조 1항은 이러한 목적에서 필요한 정보를 규정하며, 관할당국이 요구하는 정보 목록이 포함되어야 함
 - 분쟁 해결 절차에 대한 계약국의 공식적인 지침에는 필요 정보가 포함되어 있는 경우, 각 계약국이 요구하는 정보로써 그 지침에 포함된 정보를 열거 또는 확인하는 것을 상호합의한다고 간주함
- (문단 9, 10, 11) 제2조 2항은 2년 기간이 개시되는 정확한 날의 결정을 위한 단계별 절차를 기술함

- a)호에서는 상호합의절차의 최초 요청을 받은 관할당국이 요청을 받은 후 60일 이내에 그 사건의 신청자에게 요청이 접수되었다는 사실을 통보해야 함
 - 그리고 요청 사본과 함께 요청의 통지를 상대 관할당국에게 송달하여야 함
 - b)호는 최초 요청을 수령한 날로부터 90일 이내 또는 요청의 통보를 수령한 날로부터 90일 이내 관할당국은 사건의 실질적인 심사를 위해 필요한 모든 정보를 제출받았다는 사실을 상대 관할당국과 신청자에게 통보하거나 또는 추가 정보가 요구되는 경우에는 신청자에게 추가 정보를 요구해야 함
- (문단 12) 어느 한쪽 또는 양쪽의 관할당국이 추가 정보를 요구할 경우, c)호에서는 정보를 수령한 후 정보를 요청하는 관할당국은 신청자 및 상대 관할당국에게 필요 정보가 모두 수령되었거나 또는 요청 정보가 아직 누락되었다는 통보를 90일 이내 해야 함
- (문단 13, 14) 2년 기간의 개시일은 추가 정보의 요청 여부에 따라 달리 결정됨
- 추가 정보 요청이 없는 경우에는 다음 중 빠른 날짜가 개시일이 됨
 - i) 관할당국 모두 신청자에게 필요한 모든 정보가 수령되었다는 사실을 통보한 날짜(다시 말하면 두 관할당국 중 두 번째 관할당국이 통지한 날)
 - ii) 상호합의절차의 요청이 처음 제기된 관할당국이 요청의 상대 관할당국에게 통보한 날로부터 90일
 - 추가 정보가 요청된 경우에는 다음 중 빠른 날짜가 개시일이 됨
 - i) 추가 정보를 요청한 관할당국이 신청자 및 상대 관할당국에 추가 정보를 수령했다는 사실을 통보한 가장 최근 날짜
 - ii) 양 관할당국이 신청자로부터 추가 정보를 수령한 후 90일이 되는 날짜
 - 어느 관할당국이 신청자 또는 상대 관할당국에게 요청 자료 중 일부가 누락되었음을 통보하는 경우 그러한 통보는 추가 정보를 요청한 것으로 간주됨
- (문단 15) 제7조에서는 관할당국의 추가 정보 요청에 대해 신청자가 정보의 제공

을 지연하는 경우 절차 진행의 지체를 막기 위해 그 지연 기간만큼 2년 기간을 연장함

- 신청자가 어느 관할당국이 요청한 추가 정보를 시의적절하게 제공하지 않았다고 양 관할당국 간 동의하여야 하며,
- ‘그 정보를 요청한 날로부터 시작하여 그 정보가 완전히 제공된 날에 끝나는 기간’에 해당하는 날수만큼 연장됨

중재 조건(term of reference)

□ (문단 15.1) 중재 절차의 이행을 위한 관할당국 간 상호합의에 중재 조건 조항은 유용할 수 있음

- 중재 조건 조항에 대한 예시는 다음과 같음
 - 1. 중재신청(또는 그 사본)이 관할당국에 접수된 후 60일 이내에 관할당국은 중재판정부가 해결해야 할 쟁점에 대해 합의하고 이를 신청자(person)에게 서면으로 통지해야 한다. 이는 사건에 대한 중재 조건을 구성한다. 본 합의문의 다음 항에도 불구하고, 관할당국은 이 중재 조건에서 이 항에 포함된 절차 규정에 대해 추가로 또는 다르게 규정하고 적절한 것으로 간주되는 다른 사안을 다룰 수 있다.
 - 2. 제1항에 명시된 기간 내에 중재 조건이 중재 신청자에게 전달되지 않은 경우, 그 기간의 종료 후 30일 이내 그 신청자와 각 관할당국은 중재에서 해결될 쟁점의 목록을 서면으로 서로 통보할 수 있다. 해당 기간 중 통보된 모든 목록은 잠정적인 중재 조건을 구성한다. 모든 중재인이 본 합의문의 다음 항에 규정하는 바와 같이 임명된 후 30일 이내, 의장은 합의된 목록을 기초한 잠정적인 중재 조건의 개정안을 관할당국과 신청자에게 통보해야 한다. 양측에서 개정안을 수령한 후 30일 이내, 관할당국은 다른 중재 조건에 동의하고 서면으로 중재인과 신청자에게 통보할 수 있다(will have the possibility). 명시된 기간 내에 이루어진다면, 개정된 중재 조건이 그 사건

을 위한 중재 조건을 구성한다. 명시된 기간 동안 관할당국 간 합의되고 서면으로 통보된 다른 중재 조건이 없는 경우 중재인이 작성한 잠정적인 중재 조건의 개정안은 그 사건을 위한 중재 조건을 구성한다.

- (문단 15.2) 중재 조건 조항이 합의문에 포함되는 경우, 상호합의문 예시의 제3조에 따라 각 관할당국이 중재인을 지명하는 기간을 연장할 필요가 있음
- (문단 15.3) 중재 조건은 중재인이 해결한 질문을 제시하고 중재판정부가 결정할 쟁점에 대한 관할권 기반을 확립할 것임
- (문단 15.4) 중재 조건은 특정 또는 일련의 쟁점으로 제한되지만, 사건의 본질과 쟁점의 상호관련성을 가정할 때, 관할당국은 (특정 사안뿐만 아니라) 전체 사건을 중재에 회부할 수 있도록 중재 조건을 작성할 수 있음

제4조 최선제안 접근법

- (문단 19) 중재판정부의 의장이 임명된 후 60일 이내 관할당국이 특정 사건과 관련하여 제5조의 대체적인 접근법의 사용에 합의하지 않는 한, 제4조는 중재 절차에 적용되는 규칙을 정함
- (문단 20) 문단 4에서 언급된 바와 같이 상호합의문 예시에서 제안된 중재 절차는 원칙적으로 최선 제안형(last best offer approach) 중재 방식이 적용됨
 - 제4조 1항은 절차의 첫 번째 단계로 의장 임명 후 60일 이내(또는 60일 기간이 종료하기 전에 관할당국 간 합의한 기간 내) 각 체약국의 관할당국은 각 중재인에게 이전의 모든 합의와 일치하는 방식으로 사건의 모든 미해결 쟁점을 다루는 제안된 해결방안을 제출할 것을 규정함
 - 이 경우 사건에 대한 조정사항 및 유사한 쟁점에 대해 제안된 해결방안은 조

세조약의 규정에 따라 부과될 수 있는 특정 화폐 금액(예시 소득)의 처분이나 최대 납부세액을 포함함

- 거주자 판정이나 고정사업장 창설과 같은 판단기준 요건이 미해결 쟁점에 포함된 경우에는 관할당국은 판단기준 질문에 대한 답변(예시 예 또는 아니오)을 제출할 수 있음
- 판단기준 문제와 관련된 답변에 따라 미해결 쟁점의 처분이 다른 경우에는 관할당국은 그러한 잔존하는 쟁점에 대해 대안적인 해결방안을 제출할 것임

- (문단 24) 중재판정부는 관할당국이 제출한 제안된 해결방안 중 하나를 자체 결정으로 선택함
 - 하나 이상의 판단기준 문제가 포함된 경우, 중재판정부는 판단기준 문제를 결정한 후 관할당국이 제출한 해결방안 중 하나를 채택함
 - 중재의 목적에 비추어 관할당국 간의 분쟁 해결을 위한 간소화된 방법 (streamlined method)으로서의 역할을 위해 결정은 관할당국에 서면으로 전달되며 선례로서 가치는 없음

제5조 대체적인 중재 절차

- (문단 25) 제5조는 관할당국이 사건별로 이용하는 것을 선택할 수 있는 독립 의견형 절차에 대한 규정에 해당함
 - 중재판정부의 의장 임명으로부터 60일 이내 독립 의견형 절차의 사용에 대한 선택이 이루어져야 함
- (문단 26) 독립 의견형 절차의 사용에 대한 선택 후, 120일 이내 중재판정부의 결정을 위해 필요한 정보는 중재판정부와 다른 관할당국에 제공되어야 함
 - 필요 정보에는 사실관계와 중재 결정 대상인 쟁점에 대한 서술, 쟁점에 대한 관할당국의 처분과 그 처분을 뒷받침하는 주장 등이 포함됨

- 관할당국 간 달리 합의되지 않는 한 중재판정부는 중재 요청이 접수되기 전 양 관할당국에게 제공되지 않은 정보를 고려하지 않을 수 있음

- (문단 28) 제5조 2항에서는 중재요청자는 상호합의절차 동안 관련 자료를 제출한 것과 동일한 정도로 중재인에게 서면을 제출할 수 있고, 만일 관할당국과 중재인 모두 합의하는 경우 청문회 동안 구두 진술을 할 수 있음

- (문단 29) 독립 의견형 중재 절차진행을 관장할 절차적 규정이 관할당국 간 합의 되지 않은 경우에는 중재인이 당면 과제별(on an ad hoc basis)로 이러한 규정을 마련토록 하는 것이 가장 간단한 방안임
 - 절차적 규정은 관할당국이 달리 합의하지 않는 한 중재판정부가 결정에 근거할 사실에 입각한 자료가 상호합의절차에서 전개되었던 자료이어야 함을 명시해야 함(제5조 1항 마지막 문장 참조)

- (문단 30) 제5조 4항에 따라 중재인은 조세조약상 관련 조항과 그러한 조항의 적용을 받는 체약국의 국내법 규정에 따라 중재에 회부된 쟁점을 결정함
 - 중재판정부는 체약국이 조세조약의 규정을 정확히 적용하였는지 여부를 판단하기 위해 필요한 범위 내에서만 국내법의 적용을 검토함

- (문단 31) 제5조 4항에 명시된 바와 같이, 관할당국은 상호합의에 의해 중재판정부가 고려할 다른 법률이나 준거(authority)의 출처를 확인할 수 있음
 - 미해결 쟁점에는 조약 해석이나 모델 조세조약 제9조와 제7조 2항에 내재된 정상가격원칙의 적용과 관련된 사안이 포함됨
 - 조약법에 대한 비엔나협정(the Vienna Convention) 제31조-33조에 포함된 해석의 원칙에 비추어, 정기적으로 개정되는 OECD 모델 조세조약의 주석을 고려할 때, 관할당국은 조세조약 해석의 문제를 중재 결정의 대상으로 규정할 수 있음

- 정상가격원칙의 적용과 관련된 쟁점은 다국적기업과 조세행정을 위한 OECD 이전가격 지침(OECD Transfer Priceization Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)에 비추어 유사하게 결정되어야 한다고 규정할 수 있음
- 양해각서(memorandum of understanding) 또는 조약 발효 후 상호합의결의 문에 따라 조세조약의 조항에 대한 해석이나 적용을 결정할 수 있음

제6조 정보교환 및 기밀유지

- (문단 33) 예시 제6조의 정보교환 및 기밀유지는 모델 조세조약의 관련 규정(즉, 제 25조 및 제26조)의 적용과 일반적으로 기밀유지의무의 위반에 적용되는 제재를 포함한 체약국 국내법상 관련 규정을 적용하기 위한 목적에 한함
- 중재에 제기된 쟁점을 해결하는 데 필요한 정보에 대한 중재인의 완전한 접근도 중요하지만 동시에 관할당국에 적용되는 것과 동일한 수준의 엄격한 기밀유지의무의 준수도 요구됨

제11조 최종 결정

- (문단 45) 중재 결정이 유효하지 않는 경우 납세자는 중재 신청을 위한 2년 기간 요건을 충족하였기 때문에 즉시 새로운 중재 신청을 할 수 있음
- 그러나 납세자의 행위(actions)가 중재 결정의 무효에 대한 주된 요인인 경우에는 관할당국은 그 새로운 중재 신청은 허용하지 않는다고 규정할 수 있음
- (문단 46) 제11조는 한 체약국의 법원이 현행 규정을 기초하여 중재 결정을 무효로 하는 경우 다른 쪽 체약국은 이 결정을 이행할 의무가 없음을 보장하고 있음
- 중재 절차의 결과에 동의하지 않기 때문에 법원이 중재 결정을 무효화하기보다는 절차적 측면에서의 문제로 인해 무효화될 수 있음

- 예를 들어 중재 절차 결과에 중대한 영향을 미치는 중재인의 공정성이나 독립성 요건 위반이 있을 수 있음

제12조 최종 결정의 이행

- (문단 47) 중재 절차에 의해 관할당국이 해결할 수 없었던 쟁점에 대해 구속력 있는 해결방안이 제공되면, 관할당국은 그 결정을 반영하고 사건에 직접적인 영향을 받은 인에게 제시될 상호합의를 진행함
 - 중재 결정의 송달 후 180일 이내 해결안을 포함한 상호합의는 종결되고 납세자에게 전달되어야 함
- (문단 48) 모델 조세조약의 제 25조 2항은 관할당국이 국내법의 기간에도 불구하고 채택된 상호합의를 이행할 의무를 규정하고, 5항은 중재 결정이 역시 양 체약국에 대해 구속력을 가짐을 규정함
 - 조세조약에 따라 과세하지 않거나 체결된 상호합의에 따라 중재 결정을 이행하지 않은 결과 납세자에게 조세조약에 부합되지 않는 과세가 초래되면 납세자는 국내 구제조치를 통해 구제를 시도하거나 제1항에 따라 새로운 신청을 허용함

2. OECD 다자조약³²⁰⁾

가. OECD 다자조약 제6편 강제적 중재 규정 주요 내용³²¹⁾

320) 공식명칭은 'OECD MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT Tax TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING'임. 본문에서는 OECD 다자조약으로 칭함

321) 원문(<https://www.oecd.org/Tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-Tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, OECD, 2016a, pp. 29~48)을 토대로 요약하여 정리함. 실제 적용을 위해 정확하고 구체적인 사항은 원문을 통해 확인할 필요가 있음

제6편 【중재】

□ (제18조) 적용의 선택

- 당사국은 대상 조세조약(Covered Tax Agreement)과 관련하여 제6편을 적용할 것을 선택할 수 있고, 이 경우 담당자(Depository)에게 통지하여야 함
- 제6편은 양 체약국이 적용할 것을 통지하는 경우에만 대상 조세조약과 관련하여 양 체약국에 적용되어야 함

□ (제19조) 강제적·구속력 있는 중재

- 아래 조건이 모두 충족하고 해당인(person)이 서면으로 요청하는 경우 사건에서 발생한 미해결 쟁점은 제10항 규정에 따라 체약국의 관할당국에 의해 합의된 규정이나 절차에 의하여 제6편에 설명된 방식에 따라 중재에 회부되어야 함 (1항)
 - a) 한 체약국 또는 양 체약국의 조치가 어떤 인(person)에 대하여 대상 조세조약의 규정(다자조약에 의해 수정될 수 있음)에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 그 인이 판단하는 경우, 그 인(person)은 체약국의 관할당국에 사건을 제기할 수 있다고 규정한 대상 조세조약(제16조(상호합의절차) 제1항에 따라 변경될 수 있음)의 규정에 따라, 어떤 인이 한 체약국 또는 양 체약국의 조치가 대상 조세조약에 부합되지 않는 과세를 그 인에게 초래했다는 것을 근거로 체약국의 관할당국에 사건을 제기하는 경우
 - b) 관할당국은 다른 체약국의 관할당국과의 상호합의를 통하여 사건을 해결하도록 노력하여야 한다고 규정한 대상 조세조약(제16조(상호합의절차) 제2항에 의해 수정될 수 있음)의 규정에 따라 제8항과 제9항에서 언급된 개시일로부터 2년 이내 기간(해당 기간이 만료되기 전에 체약국의 관할당국이 그 사건에 관하여 다른 기간을 합의하고, 그 합의를 사건을 제기한 자에게 통보하는 경우를 제외하고)에 그 사건을 해결하기 위한 합의에 도달할 수 없는 경우
- 하나 이상 동일한 쟁점이 법원이나 행정법원에서의 계류를 원인으로 제1항에서

언급한 상호합의절차가 중단되는 경우 법원이나 행정법원에서 최종판결을 내리거나 그 사건이 기각 또는 각하될 때까지 제1항 b) 호에서 규정하고 있는 기간의 진행은 정지됨(2항)

- 사건을 제기한 인과 관할당국이 상호합의절차를 중단하기로 합의하는 경우 그 중단이 해제될 때까지 제1항 b) 호에서 규정하는 기간의 진행은 중단됨

○ 사건에 직접 영향을 받는 인이 제1항 b) 호에서 규정하는 기간의 개시일 이후 관할당국이 요청한 추가적인 중요한 자료를 적시에 제출하지 못했다고 양 관할당국이 동의하는 경우 제1항 b) 호에서 규정하는 기간은 정보가 요청된 날부터 그 정보를 제공받은 날에 상당하는 기간만큼 연장되어야 함(3항)

○ 중재에 제출된 쟁점과 관련된 중재판정은 제1항에서 언급된 사건과 관련된 상호합의를 통하여 이행되어야 하며, 중재판결은 최종적임(4항 a호)

○ 다음 경우를 제외하고 중재판결은 양 체약국에 구속력을 가짐(4항 b호)

- 사건에 직접 영향을 받는 인이 중재판결의 이행하는 상호합의를 수락하지 않는 경우: 관할당국은 해당 사건을 추가적으로 검토하지 않으며, 만일 사건에 직접 영향을 받는 인이 상호합의 통지 발송일로부터 60일 이내 중재판결을 이행하는 상호합의에서 결정된 모든 쟁점을 법원이나 행정법원의 심사로부터 철회하지 않거나, 상호합의와 일관된 방식으로 그러한 쟁점과 관련하여 보류 중인 법원이나 행정적 절차를 종결하지 않는다면 사건에 대한 중재판결을 이행하는 상호합의는 사건에 의해 직접 영향을 받는 인에 의해 수용되지 않았다고 간주함

- 중재판결이 무효라고 체약국 중 하나의 법원에서 최종판결이 내려지는 경우: 제1호에 따른 중재요청은 없었고 중재 절차는 일어나지 않았던 것으로 간주하며(제21조(중재 절차의 기밀 유지)와 제25조(중재 절차의 비용)의 목적을 제외), 관할당국이 새로운 요청을 허용해서는 안 된다는 것을 동의하지 않는 한 새로운 중재요청은 제기할 수 있음

- 사건에 직접 영향을 받는 인이 중재판결의 이행을 위한 상호합의에서 결의되었던 쟁점과 관련하여 법원이나 행정법원에서 소송을 제기하는 경우

- 제1항 a)호에서 따라 상호합의절차에 대한 최초 요청을 수령한 관할당국은 그 요청 수령 후 2개월 이내 요청받은 사건을 제출한 인(person)에게 통지하고, 다른 체약국의 관할당국에게 요청서의 사본과 함께 요청의 통지를 보냄(5항)
- 관할당국이 상호합의절차에 대한 요청(또는 다른 체약국의 관할당국으로부터 그에 대한 사본)을 수령 후 3개월 이내 그 관할당국은 a) 그 사건의 실질적인 심사를 수행하는 데 필요한 정보를 수령했다는 통지를 사건을 제기한 인과 다른 관할당국에게 통지하거나 b) 그 목적을 위해 추가 정보를 그 인(person)에게 요청하여야 함(6항)
- 6항 b) 호에 따라 관할당국 중 한쪽 또는 양쪽이 사건에 대한 실질적인 심사를 수행하는 데 필요한 추가 정보를 사건을 제기한 자에게 요청한 경우 추가 정보를 요청한 관할당국은 그 인으로부터 추가 정보를 수령한 후 3개월 이내 그 인과 다른 관할당국에게 a) 요청 정보를 수령했다는 내용이나 b) 요청 정보 중 일부가 여전히 누락되었다는 내용 중 하나를 통보해야 함(7항)
- 관할당국 어느 쪽도 제6항 b) 호에 따라 추가 정보를 요청하지 않은 경우 제1항에서 규정하는 개시일은 a) 제6항 a) 호에 따라 양 체약국의 관할당국이 사건을 제기한 인에게 통보한 날 또는 b) 제5항 b) 호에 따라 다른 체약국의 관할당국에게 통지한 후 3개월이 되는 날 중 하나가 됨(8항)
- 제6항 b)호에 따라 추가 정보가 요청된 경우 제1항에서 따른 개시일은 a) 추가 정보를 요청한 관할당국이 제7항 a)에 따라 사건을 제기한 인과 다른 관할당국에게 통지한 최종 날짜 또는 b) 양 체약국의 관할당국이 사건을 제기한 인에게 요청한 모든 정보를 수령한 후 3개월이 되는 날짜 빠른 날짜가 됨(9항)
- 그러나 관할당국 중 한쪽 또는 양쪽이 제7항 b) 호에서 따른 통지를 보낸 경우, 그 통지는 제6항 b) 호에서 따라 추가 정보에 대한 요청으로 취급됨
- 체약국의 관할당국은 상호합의(상호합의절차와 관련된 대상 조세조약의 조항에 따라)에 따라 사건을 실질적인 심사하기 위해 필요한 최소 정보를 포함한 제6편의 규정을 적용하기 위한 방안을 결정하여야 함(10항)
- 이 조항을 대상 조세조약에 적용하기 위하여 당사국은 제1항 b)호에 규정된 2

년의 기간을 3년으로 대체할 권리를 유보함(11항)

- 이 조항의 다른 규정에도 불구하고 당사국은 대상 조세조약과 관련하여 다음 규정을 적용할 권리를 유보함(12항)
 - 계약국 어느 한쪽의 법원이나 행정법원에서 이 쟁점에 대한 판결이 이미 내려진 경우에는 이 협약에서 규정하는 중재 절차의 범위 내에서 상호합의절차 사건에서 발생하는 미해결 쟁점은 중재에 회부되지 않음
 - 중재 요청이 이루어진 후, 중재판정부가 계약국의 관할당국에 그 판결을 송달하기 이전 어느 때 계약국 중 한쪽 법원이나 행정법원에서 쟁점과 관련된 판결을 내리는 경우 그 중재 절차는 종료됨

□ (제20조) 중재인의 임명

- 계약국의 관할당국이 다른 규정에서 상호합의한 경우를 제외하고 제2항부터 제4항이 제6편의 목적으로 적용됨(1항)
- 중재판정부의 중재인 임명을 위해 다음 규정이 적용됨(2항)
 - 중재판정부는 국제조세 사안에 대해 경험이 있거나 전문가인 3인의 개별 구성원으로 이루어짐
 - 각 관할당국은 제19조(강제적 구속력 있는 중재) 제1항에 따라 중재 요청일로부터 60일 이내 한명의 판정부 위원을 지정하며, 지정된 두 명의 판정부 위원은 지정 후 60일 이내 중재판정부 의장을 맡을 세 번째 위원을 임명함
 - 의장은 어느 한쪽 계약국의 국민이거나 거주자가 되어서는 안 됨
 - 중재판정부에 임명된 각 위원은 계약국의 관할당국, 조세행정기관, 재무부, 그리고 사건에 직접 영향을 받는 인(세무대리인을 포함함)으로부터 공정하고 독립되어야 하고, 절차를 진행하는 동안 공정성과 독립성을 유지하여야 하며, 상당한 기간 이후에 대해 중재 절차와 관련하여 중재의 공정성과 독립성의 외관을 손상할 수 있는 행위를 피해야 함
- 계약국의 관할당국에 의해 합의하거나 제2항에서 명시한 기간과 방식으로 중재판정부 구성원을 임명하지 못한 경우 관할당국을 대신하여 경제협력개발기구의

조세정책행정센터(OECD Center for Tax Policy and Administration)의 최고위직 관리에 의해 구성원은 임명됨(3항)

- 그 최고위직 관리는 체약국의 국민이 아니어야 함

- 중재판정부 내 초기 2명의 구성원이 제2항에서 명시된 기간과 방식 또는 체약국의 관할당국이 합의한 대로 의장을 지명하지 못한 경우 체약국의 국민이 아닌 경제협력개발기구의 조세정책 및 행정센터(OECD Center for Tax Policy and Administration)의 최고위직 관리에 의해 임명되어야 함(4항)

□ (제21조) 중재 절차의 기밀 유지

- 제6편 조항, 대상 조세조약의 조항, 정보교환·기밀 유지·행정지원과 관련된 체약국의 국내법 적용 목적만 한해 중재판정부의 구성원과 구성원당 최대 3명의 직원(그리고 중재인의 요건 충족 여부의 검증에 필요한 수준의 예비적 중재인)은 정보가 공개될 수 있는 인 또는 당국으로 간주함(1항)

- 중재판정부 또는 예비 중재인이 수령한 정보와 관할당국이 중재판정부에서 수령한 정보는 정보교환 및 행정적 지원과 관련된 대상 조세조약의 조항에 따라 교환되는 정보로 간주함

- 체약국의 관할당국은 중재 절차의 수행 전에 중재판정부의 구성원과 그 직원들이 중재 절차와 관련된 정보를 정보교환 및 행정지원과 관련된 대상 조세조약과 체약국의 적용가능한 법률에 따른 기밀유지와 비공개의무에 따라 처리할 것을 서면으로 동의하는지 확인함(2항)

□ (제22조) 중재판결 이전의 사건해결

- 제6편과 상호합의를 통한 사건해결을 규정하고 있는 관련 대상 조세조약의 조항의 목적을 위해 중재 요청이 이루어진 후 그리고 중재판정부가 체약국의 관할당국에 그 판결을 송달하기 전에 다음과 같은 경우에는 사건과 관련한 중재 절차와 상호합의절차는 종결됨

- 체약국의 관할당국이 사건의 해결을 위한 상호합의에 도달한 경우

- 사건을 제기한 인이 상호합의절차 요청이나 중재요청을 철회하는 경우

□ 중재 절차의 유형(제23조 1항~3항)

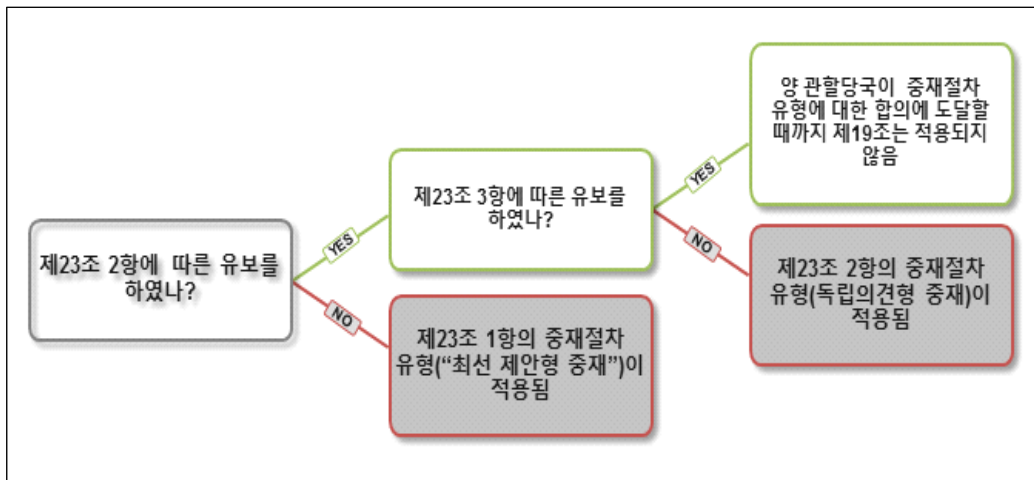
- (최선 제안형의 중재) 계약국의 관할당국이 상이한 규정에 상호합의하는 범위를 제외하고는 다른 규정이 제6편에서 규정하는 중재 절차와 관련하여 적용됨(1항)
 - 사건이 중재에 회부된 후, 각 계약국의 관할당국은 합의에 따라 정해진 날까지 사건(계약국의 관할당국 간 그 사건에 관하여 예전에 합의된 모든 상황을 고려함)의 모든 미해결 쟁점을 다루는 제안된 해결방안을 중재판정부에 제출해야 함(1항 a) 호 첫 번째 문장)
 - 제안 해결방안은 구체적인 금전가액(예를 들어 소득이나 비용)의 처분에 한정되거나 특별한 경우에는 그 사건에서 개별 조정이나 유사한 쟁점에 대해 대상 조세조약에서 규정하는 최대세율로 한정됨(1항 a) 호 두 번째 문장)
 - 관할당국이 개인 거주자 여부 또는 고정사업장 존재 여부와 같은 대상 조세조약 규정의 적용 요건(판단기준 문제)과 관련된 쟁점에 대해 합의에 도달하지 못하는 경우, 관할당국은 그러한 판단기준 문제의 해결안을 조건으로 하는 결정에 대한 대체적인 제안된 해결방안을 제출할 수 있음(1항 a) 호 세 번째 문장)
 - 각 계약국의 관할당국은 또한 중재판정부의 심사를 위해 사실을 뒷받침하는 의견서를 제출할 수 있음(1항 b) 호 첫 번째 문장)
 - 각 관할당국은 또한 합의에 따라 결정된 날까지 다른 권한당국이 제출한 해결방안과 의견서와 관련된 답변서를 중재판정부에 제출할 수 있음(1항 b) 호 세 번째 문장)
 - 제안 해결방안과 의견서를 제출한 각 관할당국은 다른 관할당국에게도 제출기일까지 그 사본을 제공하고, 답변서의 사본은 답변제출 기일일까지 다른 관할당국에 제공되어야 함(1항 b) 호 두 번째, 네 번째 문장)
 - 중재판정부는 각 쟁점과 판단기준 문제와 관련하여 사건에 대한 관할당국이 제출한 해결방안 중 하나를 중재판정부의 판결로 선택하여야 하며 그 판결의 이론적 근거나 설명을 포함해서는 안 됨(1항 c) 호 첫 번째 문장)

- 중재판결은 판정부 구성원의 과반수에 의해 채택됨(1항 c) 호 두 번째 문장)
- 중재판정부는 체약국의 관할당국에 그 판결을 서면으로 전달하여야 함(1항 c) 호 세 번째 문장)
- 중재판결은 선례적 가치가 없어야 함(1항 c) 호 네 번째 문장)
- (최선 제안형 유보의 미적용을 위한 유보) 대상 조세조약과 관련하여 이 조항의 적용목적으로 당사국은 그 대상 조세조약에 적용하지 않도록 제1항에 대한 권리를 유보할 수 있음(2항 첫 번째 문장)
- (독립 의견형 방식의 중재) 이 경우 체약국의 관할당국이 상이한 규정에 상호합의하는 범위를 제외하고 다른 규정이 중재 절차와 관련하여 적용됨(2항 두 번째 문장)
 - 사건이 중재에 회부된 후에 각 체약국의 관할당국은 중재판결을 위하여 모든 중재판정부 구성원에게 필요할 수 있는 모든 정보를 지체없이 제공하여야 함(2항 a) 호 첫 번째 문장)
 - 체약국의 관할당국이 달리 합의하지 않는 한 양 관할당국이 중재요청을 받아들이기 전에 양 관할당국에게 이용가능하지 않은 정보는 이 판결 목적으로 고려되어서는 안 됨(2항 a) 호 두 번째 문장)
 - b) 중재판정부는 대상 조세조약의 적용가능한 조항과 이 조항에 따른 체약국의 국내법상 규정에 따라 중재에 제출된 쟁점을 결정해야 함(2항 b) 호 첫 번째 문장)
 - 판정부 구성원은 또한 체약국의 관할당국이 상호합의에 따라 명확히 확인할 수 있는 다른 원천도 고려해야 함(2항 a) 호 세 번째 문장)
 - 중재판결은 체약국의 관할당국에게 서면으로 전달되어야 하고, 그러한 결과에 이르게 된 법원(the sources of law)과 추론(reasoning)을 명시해야 함(2항 c) 호 첫 번째 문장)
 - 중재 판결은 판정부 구성원 중 과반수가 채택함(2항 c) 호 두 번째 문장)
 - 중재판결은 선례적 가치가 없음(2항 c) 호 세 번째 문장)
- 제2항에서 규정된 유보를 하지 않은 당사국은 그러한 유보를 한 당사국과의 대상

조세조약과 관련하여 전술한 항을 적용하지 않을 권리를 유보할 수 있음(3항)

- 이 경우 각각의 대상 조세조약의 체약국의 관할당국은 그 대상 조세조약과 관련하여 적용되는 중재 절차의 유형에 대한 합의에 이르도록 노력하여야 함
- 그러한 합의에 이를 때까지 제19조(강제적 구속력 있는 중재)는 그 대상 조세조약과 관련하여 적용되지 않음

[그림 1] OECD 다자조약 제6편 제23조 중재 절차 유형의 선택



자료: OECD, 2016b, p. 26의 내용을 저자 재편집

□ 기밀유지 규정(제23조 4항~7항)

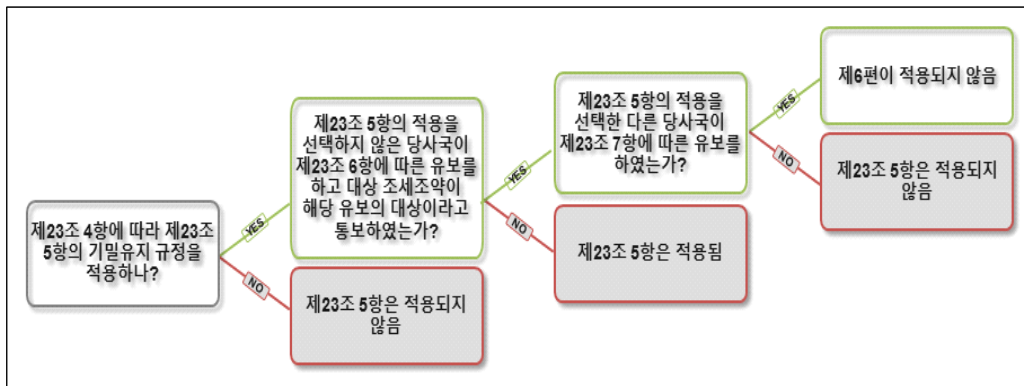
- (기밀유지 규정 제5항의 적용 선택) 당사국은 대상 조세조약과 관련하여 제5항을 적용토록 선택할 수 있고, 이에 따라 담당자(Depository)에게 통지해야 함(4항)
 - 제5항은 체약국 일방이 그러한 통지를 한 경우 대상 조세조약과 관련된 양 체약국과 관련하여 적용되어야 함
- (기밀유지) 중재 절차 개시 전 사건을 제출한 각 개인과 그 대리인이 중재 절차 과정에서 관할당국이나 중재판정부로부터 획득한 정보를 누구에게도 공개하지 않을 것을 서면으로 동의한다는 것을 대상 조세조약에 대한 체약국의 관할당국

은 확실하게 규정해야 함(5항)

- 사건과 관련하여 대상 조세조약에서 규정하는 상호합의절차와 제6편의 중재 절차는 중재요청이 이루어진 후 그리고 중재판정부가 체약국의 관할당국에 판결을 송달하기 전에 사건을 제기한 당사자 또는 법률대리인의 하나가 그러한 합의를 현저하게 위반한다면 종결됨

- (기밀유지 규정의 미적용) 제4항에도 불구하고, 제5항의 적용을 선택하지 않은 당사국은 하나 또는 그 이상 확인된 대상 조세조약 또는 그 모든 대상 조세조약과 관련하여 제5항을 적용하지 않을 권리를 유보할 수 있음(6항)
- (제6편의 적용배제) 제5항을 적용할 것을 선택한 당사국은 다른 체약국이 제6항에 따라 유보를 한 모든 대상 조세조약과 관련하여 제6편에 대해 적용하지 않을 권리를 유보할 수 있음(7항)

[그림 2] OECD 다자조약 제6편 제23조 기밀유지 규정의 적용 및 제6편 적용배제



자료: OECD, 2016b, p. 27의 내용을 저자 재편집

□ (제24조) 다른 해결방안에 대한 합의

- (제24조 2항의 선택) 대상 조세조약과 관련하여 제6편을 적용할 목적으로 당사국은 제2항을 적용할 수 있고 이 경우에는 담당자에게 통지하여야 함(1항)
 - 제2항은 양 체약국이 그러한 통지를 한 경우에만 대상 조세조약과 관련하여

양 체약국에 적용됨

- (다른 해결방안) 제19조(강제적 구속력 있는 중재)의 제4항에도 불구하고, 만일 중재판결이 송달된 후 3개월 이내 체약국의 관할당국이 모든 미해결 쟁점에 대해 다른 해결방안에 동의한다면 제6편에 따른 중재 판결은 대상 조세조약에 대한 체약국을 구속하지 아니하며 이행되지 않음(제2항)
- (특정 조세조약에 대해 제24조 2항의 배제) 제2항의 적용을 선택한 당사국은 제23조 제2항(중재 절차의 유형)이 적용되는 대상 조세조약과 관련해서만 2항에 대해서만 권리를 유보할 수 있음

□ 제25조 중재 절차 비용

- 제6편에서 규정하는 중재 절차에서 중재판정부 구성원의 수수료와 비용, 그리고 체약국의 중재 절차와 관련하여 발생한 비용은 체약국의 관할당국 간 상호합의에 의하여 결정된 방식에 따라 체약국이 부담함
 - 합의가 없는 경우 자체 비용과 임명한 판정부 구성원의 보수를 해당 체약국이 부담함
 - 중재판정부 의장에 대한 보수와 중재 절차의 수행과 관련한 기타 비용은 체약국에 의하여 균등하게 부담됨

□ (제26조) 양립성

- 제18조에 따라 제6편 규정은 상호합의절차 사건에서 발생한 미해결 쟁점의 중재를 규정하는 대상 조세조약 조항을 대체하거나 그 조항이 없는 경우에 적용됨(1항)
 - 제6편의 적용을 선택한 각 당사국은 제4항에 따라 유보된 범위 내의 조항을 제외하고 각 대상 조세조약이 그러한 규정의 포함 여부와 포함되었다면 그러한 규정의 조항 수를 담당자에게 통보하여야 함
 - 두 체약국이 대상 조세조약 조항과 관련된 통지를 한 경우에는 그 조항은 체약국 간 제6편의 조항으로 대체됨

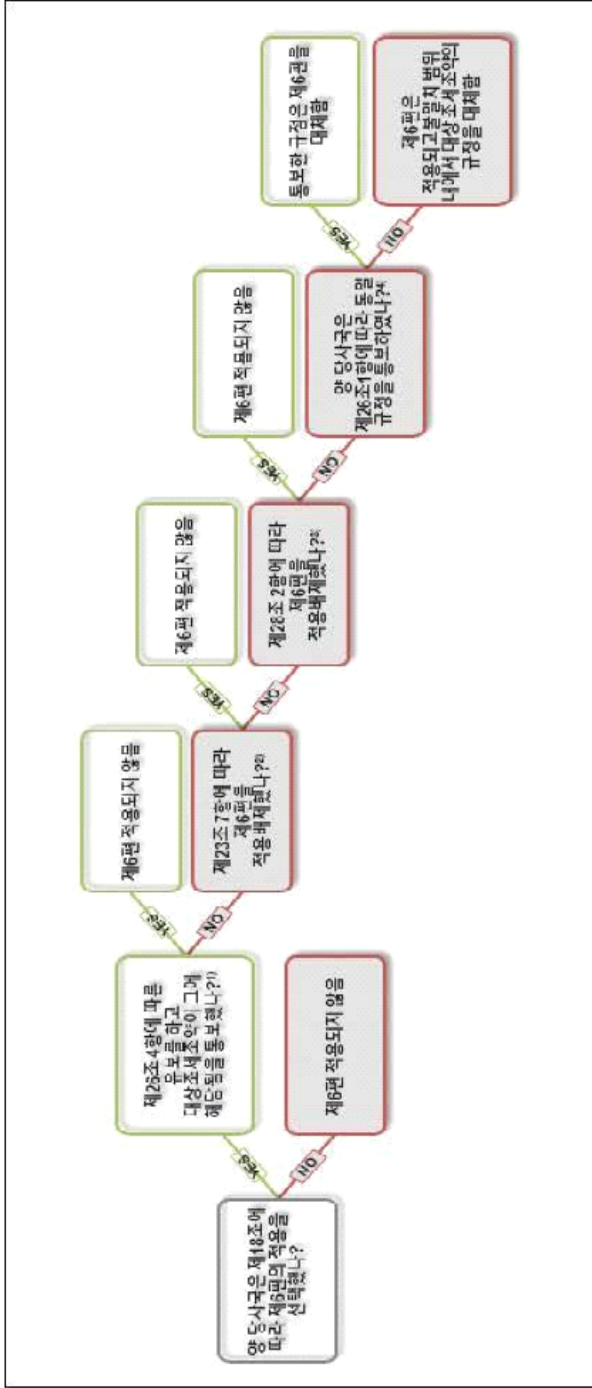
- 쟁점이 상호합의절차 사건에서 발생한 미해결 쟁점의 강제적이고 구속력 있는 중재를 규정한 양자 간 또는 다자간 협약에 의하여 중재판정부나 유사 기관이 예전에 수립한 범위 내 사건에 해당하는 경우 제6편에서 규정하는 중재 절차의 범위 내 상호합의절차 사건에서 발생한 미해결 쟁점은 중재에 회부되어서는 안 됨(2항)
- 제1호에 따라 제6편의 어떠한 규정도 체결국이 당사자이거나 당사자가 될 다른 조약으로 인한 상호합의절차의 측면에서 발생하는 미해결 쟁점의 중재와 관련하여 보다 넓은 의무의 이행에 영향을 미치지 않음(3항)
- 당사국은 상호합의절차 사건으로부터 발생하는 미해결 쟁점의 강제적이고 구속력 있는 중재를 이미 규정하는 하나 또는 그 이상 확인된 대상 조세조약(또는 모든 대상 조세조약)과 관련하여 제6편을 적용하지 않을 권리를 유보함(4항)

제7편 【최종조항】

□ (제28조) 유보(Reservations)

- (제28조의 허용된 유보) 2항을 조건으로 다음과 같이 명시적으로 허용된 것을 제외하고는 이 협약을 유보를 할 수 없음(1항)
 - a)~o) 호 중략
 - p) Paragraphs 11 and 12 of Article 19 (Mandatory Binding Arbitration);
 - q) Paragraphs 2, 3, 6, and 7 of Article 23 (Type of Arbitration Process);
 - r) Paragraph 3 of Article 24 (Agreement on a Different Resolution);
 - s) Paragraph 4 of Article 26 (Compatibility);
 - t) Paragraphs 6 and 7 of Article 35 (Entry into Effect); and
 - u) Paragraph 2 of Article 36 (Entry into Effect of Part VI).
- (중재 범위에 대한 기타 유보) 1항에도 불구하고 제6편을 적용하기 위해 제18조를 채택한 당사국은 제6편의 규정에 따라 중재 대상이 되는 사건의 범위와 관련하여 하나 이상의 유보를 할 수 있음(2항 a) 호)
 - 이 협약의 당사국이 된 후 제6편을 적용하기 위해 제18조에 따라 채택한 당사국에 대하여 담당국에게 통지시점에 유보해야 함

[그림 3] OECD 다자조약 제6편 제18조 제6편의 적용(양립성)

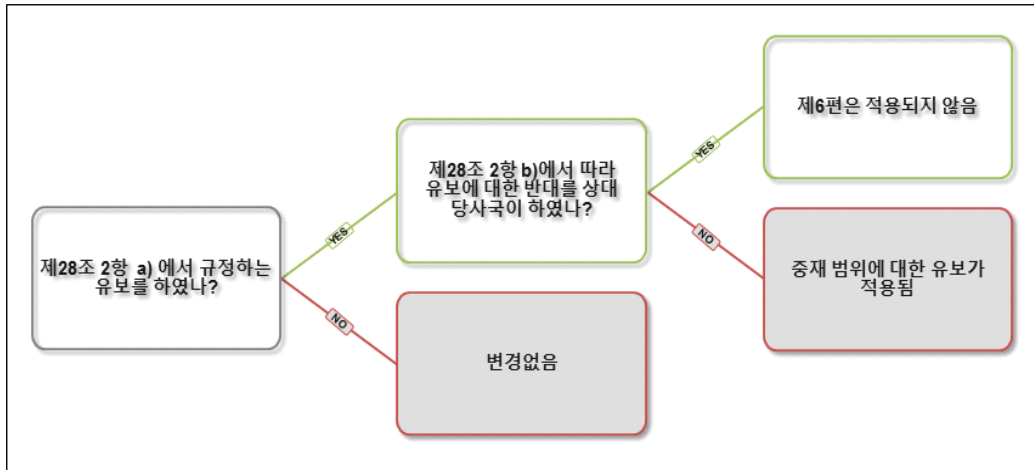


주: 1) 제26조 4항에서는 대상 조세조약에서 강제적이고 구속력있는 중재 규정이 있는 당사국에서는 제6편을 적용배제할 수 있는 유보를 허용함
 2) 제23조 7항에서는 기밀유지 규정을 적용하는 당사국과 적용하지 않는 당사국 간에는 제6편을 적용배제할 수 있는 유보를 허용함
 3) 제28조 2항에서는 제28조 1항의 허용된 유보 외 중재 범위에 대한 유보에 대해 반대를 제기하는 당사국 간에는 제6편을 적용배제토록 함
 4) 제26조 1항에서는 상호합의 사건에서 발생한 이해결 쟁점에 대해 제6편을 적용하는 경우 당사국의 통지의무를 규정함

자료: OECD, 2016b, p. 24의 내용을 저자 재편집

- a)호에 따른 유보는 수락을 조건으로 함(2항 b) 호)
 - (유보 수락의 간주) 유보에 대한 반대를 유보 통지일로부터 12개월 기간이 종료되거나 또는 비준서, 수락서, 승인서 중 기탁되는 날 중 늦은 날까지 담당국에게 통보하지 않으면 당사국에 의해 수락한 것으로 간주됨
 - 다자조약 당사국이 된 후 제6편을 적용하기 위해 제18조에 따라 채택한 당사국에 대해, a)호에 따라 다른 당사국이 행한 이전 유보(prior reservations)에 대한 반대(objection)는 제18조에 따라 첫 번째 언급한 당사국이 담당국에 통보할 때 행해짐
 - (제6편의 적용배제) 당사국이 유보에 대한 반대를 제기할 때, 제6편 전체는 반대하는 당사국과 유보하는 당사국 사이에는 적용되지 않음
- (기타 유보 시점) 2항, 6항, 9항, 그리고 제29조 5항의 규정에 따른 유보는 서명 또는 비준서, 수락서, 승인서를 기탁할 때 이루어져야 함(5항 첫 번째 문장)
- (허용된 유보 시점) 다자조약 당사국이 된 후 제6편의 적용을 위해 제18조를 채택한 당사국에 대해서는 제18조에 따라 당사국이 담당국에 통보할 때 이 조항의 1항 p), q), r), s)호에 규정된 유보를 해야 함(5항 두 번째 문장)
- 다음 유보는 관련 조항에서 정의된 바에 따라 유보의 범위 내에 있는 제2조 1항 a)호 ii)목에 따라 통보된 합의문의 목록(list of agreements)을 통해서 제공되고, c), d), n)호 외의 다음 조항 중 어느 하나에 의한 유보는 각 관련 조(article) 관련 규정의 항 번호)는 그러한 유보가 이루어질 때 반드시 제시되어야 함(8항)
 - a)~m) 호 중략
 - n) Paragraph 6 of Article 23 (Type of Arbitration Process); and
 - o) Paragraph 4 of Article 26 (Compatibility)
- 위 a)호에서 o)호까지에서 규정하는 유보는 이 항에 규정하는 목록을 포함하지 않은 대상 조세조약에는 적용되지 않음(8항 마지막 문장)

[그림 4] OECD 다자조약 제6편 제28조 2항 중재 범위에 대한 유보 및 제6편 적용배제



자료: OECD, 2016b, p. 29의 내용을 저자 재편집

□ (제35조) Entry into Effect

○ 당사국은 다음을 대체할 수 있는 권리를 유보함(7항 a) 호)

- 제36조(제6편의 발효) 1항과 2항에서 참조한 ‘다자조약이 대상 조세조약의 개별 계약 관할구역에 대해 시행일 중 늦은 날’: 특정 대상 조세조약과 관련하여 추가적인 통지의 효력을 발생하기 위한 내부적인 절차를 완료했다는 제35조(entry into effect) 7항에서 따른 유보를 한 각 계약국으로부터 담당국이 최신 통보를 수령한 날로부터 30일(7항 a) 호 vii) 목)
- 제36조 3항에 대해 담당국이 합의문 목록의 연장을 통보를 통지한 날(7항 a) 호 viii) 목)
- 제36조 4항에 대해 유보의 철회를 통보를 담당국이 통지한 날, 유보의 대체에 대한 통보를 담당국이 통지한 날, 유보에 대한 반대철회의 통지를 담당국이 통지한 날((7항 a) 호 iO) 목)
- 제36조 5항에 대해 추가적인 통보를 담당국이 통지한 날: 특정 대상 조세조약과 관련하여 추가적인 통지의 효력이 효력을 발생하기 위한 내부적인 절차를 완료했다는 제35조(entry into effect) 7항에서 따른 유보를 한 각 계약국의

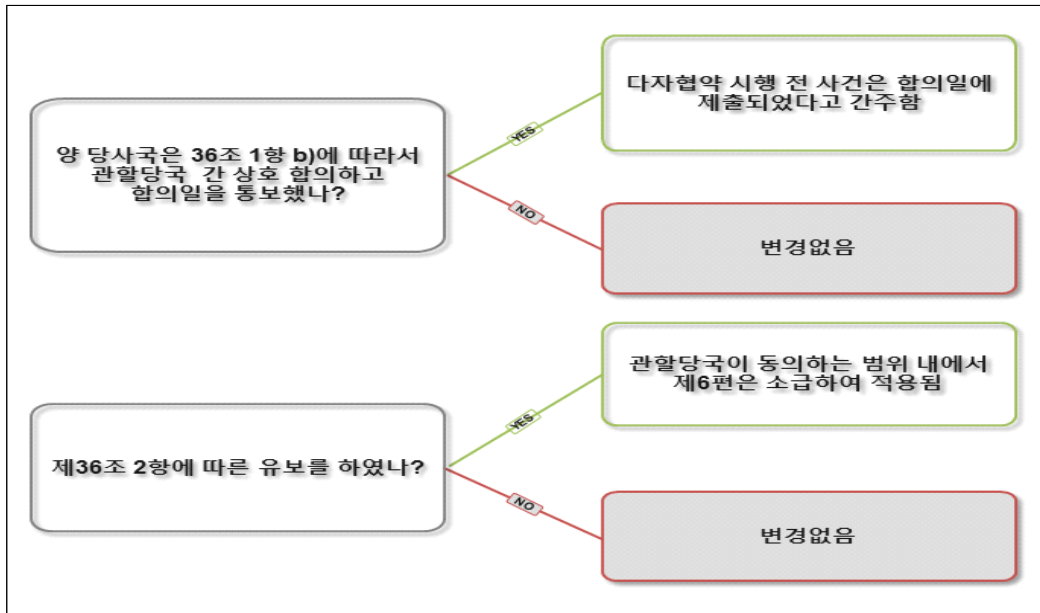
로부터 담당국이 최신 통보를 수령한 날로부터 30일(7항 a) 호 ㉠) 목)

- a)호의 유보를 한 당사국은 내부절차의 완료에 대한 확인을 담당국과 다른 체약 관할지역에 통보하여야 함(7항 b) 호)
- 대상 조세조약에 대한 하나 이상 체약 관할구역이 이 항(paragraph)에 의해 유보를 한 경우에는 다자조약 규정의 효력이 발생한 날짜, 유보의 대체나 철회 날짜, 대상 조세조약에 관한 추가적인 통지일, 또는 제6편의 발표일은 대상 조세조약에 대한 모든 체약 관할지역에 대해 이 항에 따름(7항 c) 호)

□ (제36조) 제6편의 발효(Entry into effect of Part VI)

- 제28조 9항, 제29조 6항, 제35조 1항부터 6항에도 불구하고 대상 조세조약에 대한 두 체약 관할지역은 제6편의 조항은 다음과 같이 효력이 발생함(제1항)
 - 제19조 1항 a)호에 따라 체약 관할지역의 관할당국에게 제기된 사건과 관련하여 대상 조세조약에 대한 개별 체약 관할지역에 대해 다자조약이 발효된 날 이후(제36조 1항 a) 호)
 - 이 다자조약이 대상 조세조약의 개별 체약 관할지역에 시행된 날 중 늦은 날 이전에 체약 관할 지역의 관할당국에 제기된 사건과 관련하여 양 체약 관할지역이 담당국에 제19조 10항에 따라 상호합의에 이르렀다는 것을 제19조 1항 a)호에 따른 상호합의 조건에 따라 그러한 사건이 체약 관할지역의 관할당국에 제기되었던 것으로 간주하는 날과 관련된 정보와 함께 담당국에 통보한 날 (제36조 1항 b) 호)
- 당사국은 제6편을 대상 조세조약의 개별 관할지역에 대해 다자조약이 발효된 날 중 늦은 날 이전에 체약 관할지역의 관할당국에게 제기된 사건에 적용하는 권리를 유보할 수 있음(2항)
 - 양 체약 관할지역의 관할당국이 특정 사건에 적용한다는 것에 동의하는 경우에 한함

[그림 5] OECD 다자조약 제6편 제36조 다자조약 시행 전 사건에 대한 적용



자료: OECD, 2016b, p. 32의 내용을 저자 재편집

나. OECD 다자조약 제6편 주식의 주요 내용³²²⁾

1) 상호합의절차 사건의 강제적·구속력 있는 중재에 대한 선택 조항(Optional Provision)의 개발을 위한 접근방식

- (문단 19) 다자조약 제6편(제18조부터 제26조까지)은 일정 기간 내 관할당국이 상호 합의에 이르지 못한 상호합의절차 사건의 강제적·구속력 있는 중재에 대한 규정을 개발하기 위한 중재 소위원회(Sub-Group on Arbitration)의 작업 결과를 반영함

322) 원문 'EXPLANATORY STATEMENT TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT Tax TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING(<https://www.oecd.org/Tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-Tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>)을 토대로 요약 하여 정리함. 실제 적용을 위해 정확하고 구체적인 사항은 원문을 통해 확인할 필요가 있음

- 제6편과 관련된 해설서 규정은 실제적 측면과 대상 조세조약에 대해 기술적인 적용가능성을 다루고 있음
- (문단 20) 제6편은 단일의 통합적 중재 규정으로 운영하기 위한 것으로 대상 조세 조약과 관련하여 제6편을 적용하기로 명시적으로 채택한 당사국 간에만 적용됨
 - 따라서 제6편의 개별 조항별로 양립성 조항(compatibility clause)을 포함하기 보다는 제26조에 기존 조항과의 양립성을 위한 규정이 통합됨
 - 제6편에서 허용되는 유보 외에도 제6편의 적용을 채택한 당사국은 중재 대상이 되는 사건의 범위와 관련하여 유보할 수 있음(다른 당사국의 수락을 조건으로 함)

2) 제19조

제1항

- (문단 216) 1항은 체결 조세조약의 상호합의절차에 따라 2년 이내 기간 내 관할 당국이 사건에 대한 합의에 도달할 수 없는 경우 그 사건을 제출한 인은 미해결된 쟁점을 제6편의 중재에 제기할 수 있음
 - 대상 조세조약의 상호합의절차 관련 규정에 따라 대상 조세조약 규정에 부합하지 않는 과세를 야기하는 한 계약국 또는 양 계약국의 처분을 근거로 인이 해당 사건을 계약국의 관할당국에 제기한 경우에 중재 절차를 이용할 수 있음
 - 2년 이내 기간에 대한 개시는 제8항과 제9항에 따라 결정됨
 - 관할당국은 개별 사건과 관련하여 사건의 특징과 복잡성에 따라 2년 기간보다 연장하거나 단축하여 다른 기간을 합의할 수 있음
 - 이 경우 2년 기간 만료 직전에 사건을 제출한 인에게 그러한 합의를 통보해야 함
 - 제19조 제11항에서 당사국은 2년을 3년으로 대체할 수 있는 권리를 유보함

제2항

- (문단 217) 제1항(b)의 2년 기간은 하나 이상 동일한 쟁점과 관련하여 사건이 법원이나 행정법원에 계류 중이기 때문에 관할당국이 상호합의과정을 정지(suspension)하는 경우 중지된다고 제2항에서 규정함
 - 이 경우 법원이나 행정법원에서 최종판결이 내려지거나 사건이 정지되거나 철회되면 그 기간은 다시 개시됨
 - 다만 당사국이 제19조(12)항에 따른 유보를 한 경우에는 중재 절차 정지 기간 동안 법원이나 행정법원에서 최종판결이 내려진 경우에는 중재 절차는 종결됨
- (문단 218) 사건을 제기한 납세자와 관할당국이 어떤 이유로 상호합의절차를 정지(suspension)하기로 합의한 경우에는 2년 기간은 중지됨(stop running)
 - 만일 정지가 해제된 후 기간은 다시 기산됨

제3항

- (문단 219) 제3항에서는 2년 기간의 연장 사유 중 하나로 중재 신청인의 정보 제공 미이행을 규정함
 - 양 관할당국이 1항(b)호의 기간이 개시된 후 사건에 직접적인 영향을 받는 인이 양 관할당국이 요청한 추가적이고 중요한 정보를 적시에 제출하지 못한 경우에는 제1항(b)호의 2년 기간은 연장됨
 - 기간은 정보요청일부터 시작하여 해당 정보가 궁극적으로 제공된 날짜로 끝나는 기간만큼 연장됨

제4항

- (문단 220) 제6편에 따른 중재 절차는 상호합의절차 중인 사건과 관련하여 합의를 저해할 수 있는 쟁점을 해결할 수 있도록 관할당국을 위한 메커니즘을 제공함
 - 중재결정은 특정 사건과 관련된 상호합의를 통해서 이행되어야 함(a)호
 - 관할당국은 중재결정의 결과물(outcome)을 반영하기 위한(제24조가 적용되는 경우 제외) 상호합의를 체결해야 함

- 중재결정이 최종적이란 의미는 서로 다른 해결방안에 대한 합의를 허용할 목적으로 제24조가 적용되지 않는 한 6호 ii)목에 따라 중재결정은 관할당국이나 중재판정부 의해 변경될 수 없다는 것임

- (문단 221) b)항은 중재결정은 다음 세 가지 상황을 제외하고 양 계약 관할권을 구속한다는 것을 규정함
 - (i) 사건에 직접적으로 영향을 받는 인이 중재결정을 이행하는 상호합의를 수락하지 아니하는 경우
 - (ii) 계약국 중 한 곳의 법원에서 최종 결정으로 인해 중재결정이 무효로 되는 경우
 - 법원의 최종 결정이란 단지 임시적인 명령(interim order) 또는 결정이 아닌 결정을 의미함
 - (iii) 사건에 직접적으로 영향을 받는 인이 중재결정을 이행하는 상호합의에서 해결된 사건에 대해 법원이나 행정 법원에 소송을 제기하는 경우

- (문단 222) (b)(i)호는 사건에 직접적인 영향을 받는 인이 중재결정을 이행하는 상호합의를 수락하는 상황을 다루고 있음
 - 국내의 구제수단이 소진되기 전에 상호합의가 이루어진 경우 관할당국은 합의의 종결 또는 결론을 위한 조건으로써 납세자가 사건에 대한 상호합의를 통해 해결된 쟁점과 관련하여 국내의 법적 구제에 대한 권리행사를 포기하도록 요구할 수 있음
 - 그러한 포기가 없다면 후속적인 법원 결정은 관할당국이 합의를 이행하는 것을 방해할 수 있음
 - 만일 중재결정을 이행하는 상호합의에 대한 통지 발송일로부터 60일 이내 상호합의에 따라 그 인이 국내의 법률적 절차를 철회하지 않거나 계류중인 법원 또는 행정적 절차를 종결하지 않는다면, 사건의 영향을 직접적으로 받는 인은 상호합의를 수락하지 않는 것으로 간주함

- 상호합의가 수락되지 않거나 수락되지 않은 것으로 간주되는 경우 그 사건은 관할당국에 의한 추가 고려의 대상이 되지 못함

□ (문단 223) 어느 한 체약국의 법원에서 중재결정이 무효라고 최종 결정하는 경우 중재요청은 일어나지 않았고 중재 절차는 발생되지 않았던 것으로 간주됨

○ 다만 제21조 기밀유지와 제25조 중재비용의 목적을 제외함

□ (문단 224) b)호 iii)목은 중재결정을 이행하는 상호합의를 통해 해결된 쟁점에 대해 납세자가 법원이나 행정법원에서 소송을 진행하는 경우 중재결정이 체약국을 구속하지 않는 상황을 규정함

○ 이 조항은 당사국이 납세자에게 상호합의절차에 따라 결정을 수락하는 과정에서 국내법에 따라 소송을 포기하도록 요구할 수 없는 경우 소송의 결과가 다른 체약국을 구속하는 반면, 중재 결정이 한쪽 체약국을 구속한다고 주장함으로써 비과세 또는 감세를 달성하는 데 사용할 수 없음

제5항-9항

□ (문단 225) 제5항에서 9항까지는 중재에 적격한 사건이 되기 위한 기간의 개시일 결정에 대한 규정에 해당함

○ 제5항은 상호합의절차에 대한 최초신청을 접수한 관할당국이 상호합의절차의 최초 신청을 접수한 후 2개월 이내에 그 사건을 제출한 인에게 요청이 접수되었음을 통보하여야 함

- 다른 관할당국에도 요청의 사본과 함께 요청을 통보해야 함

○ 제6항에 따라 관할당국은 사건을 제출한 인과 다른 관할당국에게 실질적인 사건의 심사를 수행하는 데 필요한 모든 정보를 수령했거나 또는 해당 사건을 제출한 인으로부터 사건심사의 목적을 위해 추가 정보를 요청했다는 것을 경우에 따라 최초 요청을 수령하거나 요청 통지를 받은 날로부터 3개월 이내에 통보해야 함

- 아래 문단 229에 언급된 바와 같이 관할당국은 사건을 실질적으로 심사하기 위해 각자가 요구하는 최소한 정보를 규정하고 그러한 정보의 목록을 공개해야 함
- (문단 226) 한 쪽 또는 양 관할당국이 추가 정보를 요청한 경우 7항은 그러한 정보를 수령한 후 정보를 요청한 관할당국은 사건을 제출한 인과 다른 관할당국에 모든 필요한 정보를 수령했거나 요청정보가 누락된 상태라는 것을 3개월 이내 통보할 것을 규정함
- (문단 227) 1항(b)호에서 언급된 기간의 개시일은 추가 정보에 대한 요청의 발생 유무에 따라 달리 정해짐
 - 만일 추가 정보에 대한 요청이 없는 경우 제8항에 따라 아래 중 빠른 날로 개시됨
 - a) 양 관할당국이 모든 필요한 정보가 수령되었다고 사건을 제출한 인에게 통보한 날(두 관할당국 중 두 번째 기관이 그 통지를 한 날)
 - (b) 상호합의절차 요청이 최초로 이루어진 관할당국이 다른 관할당국에게 요청을 통보한 날로부터 3개월 후
- (문단 228) 추가 정보가 요청된 경우 제9항은 일반적으로 개시일이 다음 중 빠른 날짜라고 규정함
 - a) 추가 정보를 요청한 관할당국이 납세자와 다른 관할당국에게 그 정보를 수령했다고 통보한 가장 최근 날짜
 - b) 양 관할당국이 사건을 제출한 인으로부터 추가 정보를 수령한 후 3개월이 되는 날짜
 - 만일 관할당국이 납세자와 상대 관할당국에 요청된 정보 중 일부가 여전히 누락되었음을 통보하는 경우에는 그러한 통보는 추가 정보를 요청한 것으로 처리됨

제10항

- (문단 229) 일반적으로 체약국의 공개 지침은 상호합의절차에 대한 요청을 심사하기 위해 필요한 정보를 표시하며, 관할당국은 일반적으로 그 지침에 포함된 정보를 사건의 실질적인 심사를 수행하기 위해 각 체약국에서 요청되는 정보로서 열거하거나 확인하는 것에 상호합의한다고 가정함

제11항

- (문단 231) 11항은 당사국이 대상 조세조약에 대한 제6편의 적용 목적으로 1항 (b)에서 규정된 2년 기간을 3년으로 대체할 권리를 가지는 것을 허용함

제12항

- (문단 232) 제12항은 당사국에게 양 체약국의 법원이나 행정법원에서 내린 결정과 관련된 쟁점을 중재에서 배제할 수 있는 권리를 유보하는 것을 허용함
 - 관할당국 간 결론을 내린 상호합의는 법의 문제 또는 행정정책이나 관행으로 인해 그 체약국의 법원이나 행정법원의 결정을 무시할 수 없음
 - 그러한 실무가 있는 체약국 또는 그러한 실무를 수용할 의도가 있는 체약국은 국내 법률절차를 통해서 해결된 쟁점과 관련해서는 중재 절차를 진행할 수 없다는 것을 확인할 필요가 있음

- (문단 233) 제12항에 규정된 유보를 한 체약국의 대상 조세조약의 경우 미해결된 쟁점에 관한 결정이 이미 어느 한쪽 체약국의 법원이나 행정 법원에서 내린 경우에는 그 미해결 쟁점은 중재에 회부되지 아니함
 - 또한 중재 요청이 있는 후 그리고 중재 결정이 내려지기 전 언제든지 어느 한쪽 체약국의 법원 또는 행정 법원이 미해결 쟁점에 관한 결정이 내린 후에는 중재 절차는 종결됨

3) 제20조 중재인의 임명

제1항과 제2항

- (문단 234) 제1항과 제2항은 중재판정부의 구성과 중재인의 임명 및 자격에 관한 기본 규칙을 규정함
 - 다만 제1항은 관할당국이 일반적으로 또는 특정 경우의 경우 적용할 다른 규칙에 대해 상호합의하는 것을 허용함

- (문단 235) 제2항에 따르면 중재판정부는 3인으로 구성됨
 - 이들은 국제 세금 문제에 대한 전문 지식이나 경험이 있어야 하지만, 관할당국이 달리 합의하지 않는 한 각 구성원은 판사 또는 중재인으로서의 경험이 있어야 한다는 요구사항은 없음
 - 제19조 (1)항에 따라 중재요청일로부터 60일 이내에 각 관할당국은 중재인 1인을 각각 임명함
 - 그 2인의 중재인은 임명 후 60일 이내에 중재판정부의 의장을 수행할 체약국의 국민 또는 거주자가 아닌 세 번째 중재인을 임명해야 함

- (문단 236) 임명된 중재인은 임명을 수락하는 시점에서 공정성과 독립성을 갖추어야 함
 - 중재판정부에 임명된 각 중재인은 그 임명을 수락할 때 사건의 직접적인 영향을 받는 인과 그 고문뿐 아니라 체약국의 관할당국, 조세행정기관, 재무부(또는 해당 명칭에 관계없이 동등한 부처)로부터 공정하고 독립적이어야 함
 - 각 위원들은 절차 전반에 걸쳐 공정성과 독립성을 유지하여야 하며, 합당한 기간 동안 절차와 관련하여 중재판정부의 구성원으로서의 공정성과 독립성을 손상시킬 수 있는 행동을 피해야 함
 - 중재결정 직후 그 사건으로부터 직접적인 영향을 받는 인으로부터의 고용을 수락하는 것을 포함함

제3항과 제4항

- (문단 237) 3항과 4항은 관할당국이 규정된 기간 내에 중재인을 임명하지 못하거나 2인의 중재인이 의장을 임명하지 못한 경우에 어느 한 체약국의 국민이 아닌 OECD의 조세정책행정센터의 최고위직 관리가 임명할 것을 규정함
 - 중재판정부를 구성하지 않아 중재 및 상호합의절차를 통한 문제의 해결을 부당하게 지연시킬 수 없도록 보장하기 위한 것임
 - 기본규칙으로 제3항 및 제4항의 규정은 관할당국이 서로 다른 규칙에 대해 상호합의하지 않은 범위에만 적용됨

3) 제21조 중재 절차의 기밀유지

제1항

- (문단 238) 중략

제2항

- (문단 239) 중략

4) 제22조 중재결정 이전의 사건해결

- (문단 240) 제6편에 따라 중재의 목적이 상호합의절차에서 발생하는 관할당국 간의 분쟁을 해결하는 것을 전제로, 제22조는 중재 절차가 진행되는 동안(중재 요청 후 또는 중재판정부가 결정을 내리기 전 언제든지) 중재를 위한 상호합의가 종료되는 상황을 규정함
 - (i) 관할당국이 사건의 해결에 상호합의에 도달하거나 (ii) 납세자가 상호합의절차를 위한 요청이나 중재요청을 철회하는 경우

5) 제23조 중재 절차의 유형

제1항

- (문단 241) 제1항은 제6편에 따라 중재 진행(arbitration proceedings)의 목적으로 적용되는 중재 절차 유형과 관련된 일반 규정을 제시함
 - 다만 계약국의 관할당국은 모든 사건이나 개별 사건에 적용할 수 있는 다른 규정을 상호합의할 수 있음

- (문단 242) 관할당국이 다른 규정을 상호합의하는 경우는 제외하고, 원칙적으로 최선 제안형(last best offer approach, final offer arbitration) 중재 방식이 적용됨
 - 관할당국은 이전 합의(agreement)와 일치하는 방안으로 사건 중 미해결된 쟁점을 모두 다루고 있는 해결방안을 중재판정부에 각각 제출함
 - 사건에서 개별조정사항이나 유사한 쟁점에 대해 제안된 해결방안에는 오직 특정 화폐액(소득이나 비용의) 처리나 대상 조세조약에 따른 부과세액의 최대 세율만을 포함함
 - 미해결 쟁점 중에 거주자 여부 또는 고정사업장 창설 여부 등과 같은 판단기준 사안(threshold question)이 포함된 경우, 관할당국은 그러한 판단기준 문제에 대한 답변(예를 들어, yes 또는 no)을 제출할 수 있음
 - 판단기준 사안과 관련하여 답변(yes 또는 no)에 따라 처분(disposition)이 달라지는 다른 미해결된 쟁점이 있는 경우 관할당국은 또한 그 남아있는 쟁점에 대해 대체적 해결방안 제안을 할 수 있음

- (문단 243) 제1항(b)호는 해결방안, 의견서, 답변서를 제출한 개별 관할당국은 다른 관할당국에게 그 사본을 해당 서류의 제출마감일까지 제공할 것을 규정함
 - 각 계약국의 관할당국은 해결방안에 대해 의견서(position paper)를 제출할 수 있고, 그 해결방안 및 의견서와 관련하여 다른 관할당국은 답변서를 제출할 수 있음

- 제출마감일과 관련 세부사항은 제19조 10항에 따라 발효되는 중재 절차의 적용 방식에 대한 관할당국의 합의서에 규정되어야 함
 - 관할당국은 중재판정부가 해결해야 할 쟁점에 대해 합의에 이르는 과정을 합의서에 규정할 수 있음

- (문단 244) 최선 제안형 중재 절차에서 중재판정부는 관할당국이 제출한 해결방안 중 하나를 자체 결정으로 채택함
 - 하나 이상의 판단기준 문제가 관여된 사건에서 중재판정부는 판단기준 문제를 결정하고, 관할당국이 제출한 해결방안 중 하나를 수용함
 - 결정은 중재판정부의 다수결에 의해 채택되고, 추론이나 설명을 포함하지 않음
 - 관할당국 간의 분쟁을 해결하기 위한 간소화된 방법(streamlined method)으로 작동하는 중재의 목적에 비추어 결정은 관할당국에 서면으로 송부됨
 - 중재판정부의 결정은 다른 경우와 관련하여 선례로 사용될 수 없음

제2항

- (문단 245) 최선 제안형 접근방식을 수용하지 않는 당사국은 대상 조세조약에 대해 제2항에 따라 독립 의견형 접근방식(independent opinion)을 기본적인 중재 절차 방식으로 적용할 권리를 가짐
 - 다만 양 체약국의 관할당국이 모든 사건이나 특정 사안에 대해 다른 규정에 상호합의하는 경우를 제외로 함

- 독립 의견형 접근방식에서는 개별 관할당국은 중재판정부가 결정을 내리는 데 필요하다고 간주하는 모든 정보를 중재판정부에 제공하여야 함
 - 제19조 10호에 따라 체결된 관할당국 간 합의의 일환으로써 관할당국은 중재판정부의 심사를 위한 부속 의견서를 제출할 수 있다는 것을 합의할 수 있음
 - 관할당국이 달리 동의하지 않는 한, 중재판정부는 양 관할당국이 중재 요청을 수령 전 양 관할당국에게 제출되지 않았던 정보는 고려하지 않을 수 있음

- (문단 246) 중재판정부는 대상 조세조약의 적용가능한 규정과 그러한 조항에 따라
체약국의 국내법률을 고려하여 중재에 회부된 쟁점을 결정함
 - 이 경우 중재판정부는 체약국이 대상 조세조약을 정확히 적용하였는지 여부를
판단하는 데 필요한 수준에서만 국내법의 적용가능성을 검토할 수 있음
 - 관할당국은 중재판정부가 고려할 수 있는 다른 법률과 준거(authority)의 출
처를 상호합의에 따라 확인할 수 있음

- (문단 247) 중재판정부의 결정은 결과 도출의 근거가 되는 법률과 추론을 명시하
여 서면으로 관할당국에 송부됨
 - 중재 결정의 채택은 중재판정부의 다수결에 의해 이루어짐
 - 최선 제안형 접근법과 마찬가지로 결정은 선례로써 가치를 남기지 않음

제3항

- (문단 248) 제3항은 양 당사국이 선호하는 중재 절차 유형에 대해 확고한 견해차
이가 있는 상황에 대처할 수 있는 메커니즘을 규정함
 - 당사국이 제2항에서 허용하는 유보를 하고, 다른 당사국이 (i) 제2항에서 허용된
유보를 하거나 또는 (ii) 아무것도 선택하지 않은 경우에는 독립 의견형 접근방
식이 양 당사국 간에 적용됨
 - 제3항에 따라 제2항에서 규정하는 독립 의견형 접근방식을 기본규정으로 적용
하는 권리를 유보하지 않은 당사자는 독립 의견형 접근방식을 최선 제안형 접근
방식을 대체한 기본규정으로 적용할 권리를 가진 당사국과의 대상 조세조약과
관련하여 제1항과 제2항의 기본규정을 적용하지 않을 권리를 가짐

- (문단 249) 당사국 간 중재 절차 유형에 대한 합의가 이루어질 때까지 중재는 적
용되지 않음
 - 양 당사국이 제2항과 제3항에 따른 유보를 각각 한 경우 대상 조세조약으로 인
해 발생하는 모든 사건에 적용할 중재 절차의 유형에 대한 합의에 도달하도록
노력해야 함

- 그 합의가 이루어질 때까지 제19조는 적용되지 않음

○ 관할당국은 그러한 합의에 도달할 때까지 중재 요청을 고려할 필요가 없음

제4항과 제5항

□ (문단 250) 사건에 관여된 개별 납세자로부터 중재 절차 과정에서 획득한 정보의 비공개에 대한 동의를 서면으로 받아야 하며, 이에 대한 중대한 위반은 상호합의 절차와 중재 절차의 종료를 초래할 수 있음

○ 제5항에 따라 중재 절차 개시 이전에 관할당국이 사건에 관여된 개별 납세자와 그 대리인에게 중재 절차 과정에서 관할당국이나 중재판정부를 통해 획득한 정보의 비공개에 대한 동의를 서면으로 받아야 함

- 제4항에 따라 대상 조세조약에 대해 제5항의 적용 여부를 선택할 수 있음

- 체약국이 제4항의 적용을 선택하고 담당자에게 통보하는 경우 제6항과 제7항에 따라 두 체약국 간 대상 조세조약에 대해 적용됨

○ 중재요청이 이루어지고 중재판정부가 그 결정을 내리기 이전 기간 동안 이 합의에 대한 중대한 위반은 사건에 대한 상호합의절차와 중재 절차를 종료하는 결과를 초래함

제6항과 제7항

□ (문단 251) 제6항에서는 제5항의 적용을 선택하지 않은 당사국에게 하나 이상 확인된 대상 조세조약(또는 당사국 대상 조세조약 모두와 관련해서)과 관련하여 제5항을 적용하지 않을 권한을 유보함

○ 그러나 제5항의 적용을 선택한 당사국은 상대 체약국이 제6항에 따라 유보할 대상 조세조약과 관련하여 제6편을 적용하지 않을 제7항의 권리를 유보할 수 있음

○ 제4항에서 제7항에 따라 체약국이 대상 조세조약에 대해 제5항의 적용을 선택한 경우 납세자는 기본적으로 중재 절차 동안 획득한 정보를 기밀로 유지하도록 요구받는다는 것을 규정함

- 그러나 이러한 필요성을 고려하지 않은 계약국은 하나 이상 대상 조세조약과 관련하여 이러한 요구사항을 거부할 수 있음(Opt out of)
- 납세자에게 엄격한 기밀유지의무를 요구하는 것이 필수적이라고 고려하는 당사국은 비공개 규정을 거부하는 당사국과는 중재의 적용을 완전히 배제할 수 있음

6) 제24조 서로 다른 해결방안에 대한 합의

제1항, 2항

- (문단 252) 제2항에 따라 관할당국은 제19조 4항에도 불구하고 중재결정이 내려진 후 3개월 이내에 중재결정이 아닌 다른 해결방안에 합의할 수 있음

제3항

- (문단 253) 제3항에서는 2항의 적용을 선택한 당사국이 제23조 2항의 독립 의견형 접근방식이 적용되는 대상 조세조약에 대해서만 제2항을 적용할 수 있는 권리를 유보하는 것을 허용함
 - 최선 제안형 접근방식하에서는 중재판정부 결정은 두 관할당국 중 하나의 제안이 될 것이라는 전제하에서, 최선 제안형 접근방법이 적용되는 경우 일부 관할권에서는 제24조가 적용되지 않을 것으로 간주함

7) 제25조 중재 절차 비용

- (문단 254) 중략

- (문단 255) 중략

8) 제26조 양립성(compatibility)

제1항

- (문단 256) 제1항은 제6편과 상호합의절차 사건의 중재를 규정한 대상 조세조약의 조항 간의 상호작용을 기술하는 호환성 조항임
 - 제6편의 규정이 납세자가 관할당국에 제기한 상호합의절차 사건에서 유래한 미해결 쟁점의 중재를 아직 규정하고 있지 않은 대상 조세조약에 적용됨
 - 제6편은 또한 아래에 서술한 당사국이 특정 현행 강제적 중재조항의 적용을 유지하는 것을 허용하는 제4항의 유보에 따라 상호합의 사건에서 야기되는 쟁점에 적용하는 현행 중재 규정(강제적 중재 조항여부에 관계없이)을 대체하여 적용됨
 - 제6편을 적용할 것으로 선택한 개별 당사국은 대상 조세조약에 중재 규정이 포함되었는지 여부(그리고 그렇다면 그러한 규정의 조문과 항을)를 담당국에 통지하여야 함
 - 한편 강제적 구속력 있는 중재 조항을 이미 포함하는 적용 대상 조세 협약에 대한 관할 관할당국은 이러한 조항을 유지하기 위해 제4항에 명시된 유보를 선호할 것으로 예상됨
 - 문단 15와 문단 18에서 언급한 바와 같이 다른 경우에는 체약국은 상호합의절차 사건에서 야기된 미해결된 쟁점의 중재를 규정하는 현행 모든 조항을 담당국에게 통지하기 위해 최선을 다할 것으로 기대함
 - 그 결과 현행 중재 규정이 확인되지 않는 상황은 매우 드물 것으로 예상함

제2항

- (문단 257) 제2항은 제6편의 규정과 상호합의절차 사건으로부터 유래된 미해결된 쟁점에 관한 강제적이고 구속력 있는 중재를 규정하는 양자 간 또는 다자간 협약 간의 상호작용을 기술함
 - 만일 미해결된 쟁점에 대한 강제적이고 구속력 있는 중재를 규정하는 다른 양자 또는 다자간 협약하의 쟁점과 관련해서 이미 중재판정부나 유사 기관이 수립되

었다면 제2항은 상호합의절차 사건으로부터 유래한 미해결된 쟁점은 제6편의 중재에 제기되지 않을 것이라고 규정함으로써 노력의 중복을 피함

- 협약의 목적이 제6편의 규정과 같이 분쟁을 효과적이고 효율적으로 해결하기 위한 것이라는 것을 전제로 함

- 그러나 중재판정부가 아직 다른 협약에서 수립되지 않은 경우 제6편은 상호합의절차에서 야기되고 제19조에 따른 중재의 제기에 대한 적격한 미해결 쟁점이 능한 신속하게 해결될 수 있다는 것을 보증하기 위하여 적용할 수 있음

제3항

- (문단 258) 제3항은 제6편의 규정이 제1항에 따라 제6편이 대체된 대상 조세조약의 규정을 제외하고 제약국이 당사자가 되거나 당사자가 될 모든 협약에서 기인하는 상호합의절차의 맥락에서 발생한 미해결 사안의 중재와 관련하여 더 넓은 의무(예: 제6장에서 다루지 않는 사안이나 경우를 해결할 의무)의 이행에 영향을 미치려고 하지 않는다는 것을 규정함

제4항

- (문단 259) 제4항은 상호합의절차 사건에서 유래한 미해결 쟁점의 강제적이고 구속력 있는 중재를 규정하는 하나 이상의 확인된 대상 조세조약(또는 모든 대상 조세조약)에 제6편을 적용하지 않을 권리를 유보함으로써 당사국이 현행 강제적이고 구속력 있는 중재 조항을 유지하는 것을 허용함
- 이러한 맥락에서 만일 관할당국은 특정 상황(사건을 제기한 인의 요청과 같이)에서 특정 중재기간이 경과한 후에도 해결되지 않은 상호합의절차 사건에서 유래한 쟁점을 제출할 의무가 있고, 중재 결과가 관할당국에 구속력을 가지는 경우 대상 조세조약은 강제적이고 구속력 있는 중재를 규정한다고 간주될 수 있음

3. UN 모델 조세조약 제25조 조문

〈표 2〉 UN 모델 조세조약 제25조 B안 5항(국문번역)

- 5.
- a) 제1항에 따라 한 계약국 혹은 양 계약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당한 사람이 한 계약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한
- b) 한 계약국 관할당국이 제2항에 따라 상대방 계약국 관할당국에 사건을 제기한 때로부터 3년 이내에 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못하는 경우
- 사건과 관련된 미해결된 쟁점은 각 계약국의 관할당국이 요청하는 경우 중재에 회부된다. 관할당국의 요청은 이의신청한 인(person)에게 통보되어야 한다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판에 의해 이러한 미해결 쟁점에 대한 판결이 내려진 경우 중재에 회부되지 않는다. 중재 판결은 양 계약국에 구속력을 가지며, 판결 후 6개월 이내 양 관할당국이 다른 해결방안에 합의하지 않거나 사건에 직접적인 영향을 받는 인(person)이 중재 판결을 이행하는 상호합의를 수락하지 않는 한, 계약국의 국내법 상 제척기간에 관계없이 이행하여야 한다. 계약국 관할당국은 상호합의에 따라 이 항의 적용방법을 결정한다.

자료: 국문번역은 United Nations(2017, p. 38)의 원문을 토대로 삼일인포마인(<http://www.samili.com/>)에서 제공하고 있는 내용을 참조하여 수정·보완함

4. 유럽연합

가. 유럽연합 중재협약 주요 내용³²³⁾³²⁴⁾

1) 중재협약 범위

□ (제1조) 적용범위

- 세무 목적상 제4조에서 따른 원칙과 관련 계약국의 해당 규정에 직접적으로 적용되

323) 공식명칭은 'CONVENTION on the elimination of double Taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises(90/463/EEC)'임(European Communities, 1990). 본문에서는 '유럽연합 중재협약'으로 칭함

324) European Communities(1990)의 원문을 토대로 요약 정리함. 실제 적용을 위해 정확하고 구체적인 사항은 원문을 통해 확인할 필요가 있음, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/lexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML#d1e199-10-1>

는 원칙이 준수되지 않았기 때문에 일방 체약국의 기업 이윤에 포함된 이윤이 상대방 체약국의 기업 이윤에 포함되거나 포함될 가능성이 있는 경우 적용됨(1항)

- 관계기업이 이윤이 아닌 결손인 경우에도 적용함(3항)

- 이 협약의 목적상 상대방 체약국에 소재하는 일방 체약국 기업의 고정사업장은 그것이 소재하는 체약국의 기업으로 간주함(2항)

□ (제2조) 적용 세목

- 이 협약은 소득에 부과되는 조세에 적용됨(1항)
 - 체약국별로 적용되는 소득세제는 중재협약 본문에 열거함
- 현행 조세에 대체하거나 추가하여 부과되는 동일 또는 유사한 조세에도 또한 적용됨(3항)

2) 관계기업의 이익조정과 고정사업장에 대한 이익배분 적용 규칙

□ (제4조) 협약의 적용 목적을 위해 다음 원칙이 준수되어야 함

- (독립기업원칙) 일방 체약국의 기업(enterprise)이 상대방 체약국 기업의 경영, 통제, 자본에 직·간접적으로 참여하거나, 동일 인(persons)이 일방 체약국 기업과 상대방 체약국 기업의 경영, 통제, 자본에 직·간접적으로 참여하고 이 두 경우 모두 독립기업 간 이루어지는 상업적 또는 재무적 관계에서 독립기업 간 이루어지는 조건과 상이한 조건을 만들거나 부과하는 경우, 그러한 조건으로 인해 기업 중 하나에 발생하여야 하는 이윤(실제로 발생하지 않은 이윤)은 해당 기업의 이윤에 포함하여 과세할 수 있음(1항)
- 일방 체약국의 기업이 상대방 체약국의 고정사업장을 통하여 사업을 영위하는 경우 고정사업장이 동일하거나 유사한 조건 아래 동일하거나 유사한 활동을 수행하는 독립기업(a distinct and separate enterprise)이고 고정사업장인 기업과 전적이고 독립적으로 거래하는 경우 기대되는 이윤을 그 고정사업장에 배분함(2항)

□ (제5조) 이윤 조정

- (통지의무) 일방 체약국이 제4조에 따라 기업 이윤을 조정하고자 하는 경우 해당 체약국은 기간 내에 예고통지(intended action)를 하여 해당 기업이 상대방 기업에게 통지하고, 상대방 기업이 다시 상대방 체약국에게 알릴 기회를 제공하여야 함
 - 정보를 제공하는 체약국은 제안 조정(proposed adjustment)을 해서는 안 됨
 - 정보 제공 후 두 기업과 상대방 체약국이 그 조정에 동의하는 경우 제6조와 제7조는 적용되지 않음

3) 상호합의와 중재 절차

□ (제6조) 상호합의

- (상호합의절차의 개시) 제4조의 원칙이 준수되지 않았다고 기업이 고려하는 경우 해당 체약국의 국내법상 구제절차와는 관계없이 해당 기업 또는 고정사업장이 소재하는 해당 체약국의 관할당국에 사건을 제기할 수 있음(1항)
 - 사건은 제1조에 따른 이증과세를 초래하거나 초래할 가능성이 있는 처분 조치의 최초 통지일로부터 3년 이내 제출되어야 함
 - 만일 상대방 체약국이 그 사건과 관련되는 경우 해당 기업은 동시에 관할당국에게 통보하고, 그 관할당국은 상대방 체약국의 관할당국에 지체없이 통보해야 함
- 납세자의 쟁송에 대해 만족할 만한 해결방안에 도달할 수 없었던 경우 관할당국은 제4조의 원칙에 근거하여 이증과세 제거를 위해 상대방 체약국의 관할당국과의 상호합의를 통해서 사건을 해결하도록 노력하여야 함(2항)
 - 상호합의 결과는 관련 체약 당사국의 국내법이 정한 시한에 관계없이 시행됨

□ (제7조) 중재

- (중재 개시) 관련 관할당국이 제6조(1)항에 따라 관할당국의 한 곳에 사건이 처음 제기된 날로부터 2년 이내 제6조에 규정된 이증과세를 제거하기 위한 합의

에 도달하지 못한 경우 이중과세 제거에 관한 의견을 제시하는 자문위원회 (advisory commission)를 구성함(1항)

- (2년 기간 중단) 관련 체약국의 국내법에 따라 이용가능한 구제 절차를 이용할 수 있으며 사건이 법원이나 행정 법원에 제출된 경우 2년 기간은 최종 항소 법원의 판결이 내려진 날부터 기산됨

- 자문위원회에 제기된 사건으로 인해 동일 사안과 관련된 사법절차나 행정 처벌 (administrative penalties) 절차를 일방 체약국이 개시하거나 지속하는 것을 금지해서는 안 됨(2항)
- 일방 체약국의 국내법에 따라 그 체약국의 관할당국은 사법기관의 판결을 준수해야 하는 경우 부과제척기간이 만료되지 않거나 판결 전에 그러한 쟁송을 철회하지 않는 경우에는 제1항은 적용되지 않음(3항)
 - 이 경우 제6조에 따른 사항 외 문제와 관련이 있는 경우에는 항소(appeal)에 영향을 미치지 않음
- 관할당국은 상호합의 또는 관련된 관계기업의 동의에 의해 제1항에 언급된 기간은 연장할 수 있음(4항)
- 제1항 내지 제4항의 규정이 적용되지 아니하는 한 제6조에 따라 관계기업 각각의 권리는 영향을 받지 않음(5항)

□ (제8조) 중대한 처벌

- (중재 적용배제) 법률이나 행정 절차로 제4조의 이윤이전에 대한 조정을 행하는 처분조치가 이루어지고 이로 인하여 관계기업 중 한쪽에 중대한 처벌(penalties)이 부과되는 최종 판결(final ruling)이 초래되는 경우 일방체약국의 관할당국은 상호합의절차를 개시하거나 제7조의 자문위원회를 구성할 의무는 없음(1항)
- (중재 절차의 중지) 제4조에 따른 이익조정을 초래하는 처분으로 관계회사 중 하나에 중대한 처벌이 부과될 것이라는 판결로 개시된 사법적이고 행정적인 절차가 제6조와 제7조의 절차 중 하나와 동시에 수행되는 경우 관할당국은 사법적이고 행정적인 절차가 완료될 때까지 후자의 절차를 중지할 수 있음

□ (제9조) 자문위원회

- (자문위원회 구성) 제7조 1항에서 규정하는 자문위원회는 의장을 포함하여 아래와 같이 구성됨(1항)
 - 관할당국별 대리인 2명(관할당국 간 상호합의에 의해 대리인의 수는 축소할 수 있음)
 - 4항에서 정하는 독립적인 중재인의 명단을 토대로 상호합의 또는 관련 관할당국의 추천에 의해 지정된 짝수 인원의 독립 중재인
- 독립 중재인(Independent persons of standing)이 지정된 후, 독립 중재인이 그 직무를 수행할 수 없는 경우 독립 중재인 지정 규정에 따라 각각 대체자가 지정됨(2항)
- 추첨을 하는 경우 관할당국은 관할당국 간 사전 합의된 상황 또는 다음 상황 중 하나인 경우 특정 독립 중재인의 지정을 반대할 수 있음(3항)
 - 관련 조세 행정기관 중 하나에 속하거나 또는 대신하여 업무를 수행한 경우
 - 관계회사 중 하나 또는 각각에 대해 상당한 지분을 보유했거나 또는 고용인 또는 자문인인 경우
 - 사건의 해결을 위한 충분한 객관성 보증을 제공하지 않는 경우
- (중재인 명단과 적격요건) 독립 중재인 명단은 체약국이 임명한 모든 독립 중재인으로 구성됨(4항)
 - 각 체약국은 독립 중재인 5명을 지명하여 유럽공동체 이사회 사무총장(the Secretary-General of the Council of the European Communities)에게 통보함
 - 중재인은 체약국 국적인이고 이 협정이 적용되는 영토 내 거주자에 해당하여야 하고 적합하고 독립적이어야 함
- (의장 선출) 제3항에서 규정하는 상황으로 인해 선출된 중재인에 대해 반대할 각 관할당국의 권리를 침해하지 않으면서 1항에 따라 임명된 대표자(representative)와 독립 중재인은 4항에서 규정하는 명부에서 의장을 선출(5항)

- 의장은 자국에서의 최고 사법기관에 임명되기 위해 요구되는 자격을 가지고 있거나 법률학자로서의 적합성을 인정받아야 함
 - (기밀유지의무) 자문위원회의 구성원은 절차의 결과로 인지된 모든 사항에 대해 기밀을 유지하여야 함(6항)
 - 계약국은 기밀유지의무의 위반에 대해 처벌할 수 있는 적절한 조항을 채택하고 취한 조치를 유럽 공동체 위원회에 통보해야 함
 - 계약국은 사건 회부 후 지체없이 자문위원회가 소집되도록 필요한 모든 조치를 취해야 함(7항)
- (제10조) 정보제공
- 중재 절차의 목적상, 관련된 관계기업은 자문위원회가 판결을 내리는 데 이용할 수 있을 것으로 보이는 정보, 증빙, 자료를 제공할 수 있고, 관계기업과 관련 관할당국은 정보, 증빙, 자료의 제출에 대한 자문위원회의 요청을 이행해야 함(1항)
 - 그러나 각 계약국의 관할당국은 (a) 국내법이나 통상적인 행정관행과 상충되는 행정적 조치를 수행하기 위한 의무 (b) 국내법 또는 통상적인 행정관행하에서 획득할 수 없는 정보를 제공할 의무 (c) 무역, 사업, 산업적 전문적 기밀 또는 거래절차를 공개하는 정보 또는 공공정책(공공질서)에 반하는 정보를 제공할 의무는 지지 않음(1항 두 번째 문장)
 - (의견 표명) 관계기업은 요청에 의해 자문위원회 앞으로 출두하거나 의견을 제기할 수 있음(2항)
 - 자문위원회 요청이 있는 경우 관계기업 각각은 자문위원회에 출두하거나 의견을 제기하여야 함
- (제11조) 자문위원회 의견과 비용
- 제7조에 규정된 자문위원회는 쟁점이 회부된 날로부터 6개월 이내 의견을 전달하여야 함. 자문위원회는 제4조를 근거로 하여 의견을 표명하여야 함(1항)

- 자문위원회는 구성원의 과반수로 의견을 채택함(2항)
- 관계기업이 부담하는 비용 외 자문위원회 절차의 비용은 관련 계약국이 균등하게 부담함(3항)

□ (제12조) 의견의 이행

- 증재 절차와 관련하여 관할당국은 자문위원회의 의견이 송달된 날로부터 6개월 이내에 제4조에 근거하여 만장일치로 이중과세를 제거하는 결정을 내려야 함(1항)
 - 관할당국은 자문위원회 의견과 달리 결정을 내릴 수 있음
 - 그러나 만약 합의에 도달하지 못하면 그 자문위원회의 의견에 따라 조치를 취해야 함
- 관할당국은 관계회사가 동의하는 경우 제1항에서 규정한 판결을 공개할 것을 동의할 수 있음(2항)

□ (제14조) 이중과세 제거

- 협약의 목적상 이윤의 이중과세는 다음 경우 제거된 것으로 간주됨
 - (a) 이윤이 일방 계약국에서만 과세대상 소득으로 계산되는 경우
 - (b) 일방 계약국에서 그러한 이윤에 대해 부과되는 조세는 타방 계약국에서 부과하는 조세와 동일한 금액으로 감액되는 경우

나. EU 지침(2017)(Directive 2017/1852) 주요 내용³²⁵⁾

1) EU 지침(2017)의 범위

□ (대상과 범위)

- 소득이나 자본의 이중과세 제거를 위한 조세조약과 협약의 해석과 적용으로 인

325) EU(2017)의 원문(<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj#d1e39-1-1>)을 토대로 요약하여 정리함

해 분쟁이 야기될 때, 회원국 간의 분쟁을 해결하기 위한 메커니즘과 관련된 규정을 제정함(제1조)

□ (용어 정의)

- 지침의 목적상 다음 정의가 적용됨(제2조 1항)
 - 관할당국(compentent authority)은 해당 회원국에 의하여 임명된 회원국의 당국(authority)을 의미하고 관할법원(compentent court)은 해당 회원국에 의해 지명된 법원(court), 재판소(tribunal) 또는 기타 기관을 의미함
 - 이중과세(double Taxation)란 (i) 추가적인 과세 (ii) 납부세액의 증액 (iii) 과세대상 이윤의 상계에 사용될 수 있는 결손금의 취소나 감액을 야기하는 동일한 소득이나 자본에 관하여 제1조에서 언급된 조약이나 협약이 적용되는 둘 이상 회원국의 조세부과(imposition)를 의미함
 - 신청자(affected person)란 세무목적으로 회원국의 거주자이면서 그의 과세가 분쟁상 쟁점에 직접적인 영향을 받는 모든 인(person)을 의미함
- 지침에서 정의되지 않은 용어는 적용가능한 조약과 협약, 회원국의 세법에 의한 의미에 따름(제2조 2항)

2) 이의신청(complaint)

- (이의신청 제기요건) 이의신청은 신청자가 해당 회원국의 국내법에 따라 구제조치를 받을 수 있는지 여부와 관계없이 분쟁에서의 쟁점분쟁 쟁점(question in dispute)을 초래하거나 초래할 처분의 최초 통지 수령일로부터 3년 이내 제기되어야 함(제3조 1항 두 번째 문장)
- 신청자는 각 관할당국에 동일 정보가 포함된 이의신청을 동시에 제출하여야 하고, 다른 회원국이 관여된 이의신청을 명시하여야 함(제3조 1항 세 번째 문장)
 - 각 회원국이 (a) 국내법에 따른 회원국의 공식적인 언어 중 하나 또는 (b) 이 목적을 위해 신청자는 회원국이 수락하는 다른 언어 중 적어도 하나의 언어에 따라 이의신청을 접수했는지를 신청자는 확인하여야 함

- (접수 통지의 의무) 각 관할당국은 이의신청 접수로부터 2개월 이내 이의신청의 접수를 통보하고, 접수 후 2개월 이내 접수의 수락을 다른 회원국의 관할당국에 알려야 함(제3조 2항)
 - 동시에 관할당국은 관련 절차 중 사용 언어에 대하여 서로에게 통보하여야 함

- (신청자의 정보 제공 의무) 첫 번째 단계로 이의신청은 신청자가 다음 정보를 각 회원국의 관할당국에 제공하는 경우에만 접수됨(제3조 3항)
 - (a) 성명, 주소, 납세자번호(Tax identification number), 이의신청을 관할당국에 제기한 신청자와 다른 관련된 인(person)의 확인에 필요한 정보
 - (b) 관련 과세기간
 - (c) 사건의 관련 사실관계의 세부사항(신청자와 세무당국 간의 상호 구속력 있는 합의에 의해 선의로 결정된 모든 사실관계, 거래구조와 신청자와 관련 거래의 다른 당사자 간의 관계에 대한 상세내용 포함)
 - 분쟁 쟁점을 야기한 과세당국 처분의 성격(nature)과 처분 날
 - 또는 다른 회원국에서 수령한 동일한 소득 및 다른 회원국의 과세대상 소득에 그러한 소득의 포함 여부, 다른 회원국에서 그러한 소득과 관련하여 부과되거나 부과될 세액의 세부사항
 - 해당 회원국 통화의 금액과 부속서류의 사본
 - (d) 해당 국내법과 제1조에서 언급된 조약과 협약에 대한 참고사항; 하나 이상의 조약과 협약이 적용될 수 있는 경우 이의신청자는 분쟁중인 쟁점과 관련하여 어떤 조약과 협약이 적용되는지를 명시해야 함
 - (e) 이의신청자가 제공한 다음 정보는 관련 부속서류의 사본과 함께 관할당국에 제출되어야 함
 - (i) 분쟁중인 쟁점 원인에 대한 신청자의 설명
 - (ii) 관련 거래와 분쟁 중인 쟁점과 관련한 법원의 판결과 관련하여 신청자가 제기한 항소 및 소송에 대한 세부사항

- (iii) 관할당국의 모든 적절한 요청에 대해 가능한 완전하고 신속하게 대응하고 관할당국의 요청에 따라 관련 자료를 제공할겠다는 신청자의 약정
- (iv) 관련되는 경우 분쟁 중인 쟁점과 관련하여 쟁점의 원인이 되는 관할당국이 발행한 최종 세금부과통지, 세무조사보고서 또는 관련 자료의 형태로 최종적인 과세 부과결정의 사본
- (v) 다른 상호합의절차 또는 해당사항이 있는 경우 제16조 5항에 따라 정의된 다른 분쟁해결절차와 이 조항의 규정 준수에 대한 명시적인 신청자의 약정에 따라 신청자가 제기한 이의신청에 대한 정보
- (f) 관할당국이 요청한 특정 추가적인 정보로써 특정 사건의 실질적인 심사 수행에 필요한 것으로 간주되는 정보

- (관할당국의 정보 요청) 각 회원국의 관할당국은 이의신청 접수로부터 3개월 특정 사건의 실질적인 심사 수행에 필요한 것으로 간주되는 정보(제3조 제3항 (f)호)를 요청할 수 있음(제3조 제4항 첫 번째 문장)
 - 만일 관할당국이 필요하다고 간주하는 경우 정보에 대한 추가 요청은 다음 제4조에 따라 상호합의절차를 통해 이루어질 수 있음(제3조 제4항 두 번째 문장)
 - 정보보호와 거래, 사업, 산업적이고 전문적인 영역 또는 거래절차의 보호와 관련된 국내법이 적용됨
 - 신청자는 요청 수령일로부터 3개월 이내 답변하여야 함(제3조 제4항 네 번째 문장)
 - 답변서의 사본은 관계된 다른 회원국의 관할당국에도 동시에 제출되어야 함
- (이의신청 처리기간) 각 회원국의 관할당국은 이의신청 접수 후 6개월 이내 또는 제3항 (f)호에서 언급한 정보를 수령한 날로부터 6개월 이내 중 늦은 날까지 이의신청에 대해 승인 또는 기각 결정을 내려야 함(제3조 제5항 첫 번째 문장)
 - 관할당국은 신청자와 상대 체약국의 관할당국에 지체없이 결정을 통보해야 함
 - 이의신청 접수 후 6개월 이내 또는 제3항 (f)호에서 언급한 정보 수령일로부터 6개월 이내 중 늦은 날까지 관할당국은 분쟁중인 쟁점을 다른 회원국의 관할당

국의 관여없이 일방적으로(on a unilateral basis) 결정할 수 있음(제3조 제5항 세 번째 문장)

- 이 경우 관련 관할당국은 신청자와 관련 회원국의 관할당국에 지체없이 통보하여야 하며, 이에 따라 이 지침에 따른 절차는 종료됨

□ (이의신청 결정)

- 관련 회원국의 관할당국은 다음 경우에는 제3조 5항에서 규정한 기간 내에 이의신청을 기각하는 결정을 할 수 있음(제5조 1항)
 - (a) 제3조 3항에서 규정하는 필요 정보(제3조 4항에서 규정한 기간 내 제출하지 않은 제3조 3항 f)에서 규정한 정보를 포함)가 구비되지 않은 경우
 - (b) 분쟁 중인 쟁점이 없는 경우
 - (c) 이의신청이 제3조 1항에 명시된 3년 이내 제출되지 않은 경우
- 관련 회원국의 관할당국이 제3조 5항에서 명시된 기간 내에 이의신청 결정을 내리지 못하는 경우 이의신청은 그 관할당국에 의해 수락된 것으로 간주함(제5조 2항)

□ (납세자 항소) 신청자는 관련 회원국의 모든 관할당국은 이의신청을 기각하는 경우 국내법에 따라 관련 회원국의 관할당국이 내린 결정에 대해 항소할 수 있음(제5조 3항 첫 번째 문장)

- 그러나 다음 경우에는 제6조 1항 (a)호에 따른 요청을 할 수 없음(제5조 3항 세 번째 문장)
 - (a) 결정이 관련 회원국의 법률에 따라 여전히 항소 중인 경우
 - (b) 기각 결정에 대해 관련 회원국의 항소절차에 따라 상고될 수 있는 경우
 - (c) (a)호의 항소절차에 따라 기각결정이 확정되었지만, 관련 회원국 내 관련 법원이나 다른 사법기관의 결정을 준수하여야 하는 경우
- 항소권이 실행되는 경우 관련 법원이나 다른 사법기관의 결정은 제6조 1항 (a)호의 목적에 따라 고려됨(제5조 3항 마지막 문장)

- (이의신청 철회 및 종료) 이의신청 철회를 원하는 신청자는 관련 회원국의 각 관할당국에게 서면으로 철회통지를 동시에 제출하거나 분쟁 중 쟁점이 소멸되면 이 지침에 따른 모든 절차는 즉각적으로 종료됨(제3조 6항)
 - 전자의 경우 통지를 수령한 회원국의 관할당국은 지체없이 절차의 종료를 다른 계약국의 관할당국에 통보해야 하고, 후자의 경우 관할당국은 지체없이 신청자에게 이 상태와 일반적인 사유를 지체없이 통보해야 함

3) · 상호합의절차(Mutual agreement procedure)

- (상호합의절차 기간) 회원국 관할당국이 이의신청을 접수하는 경우 이의신청에 대한 회원국의 결정에 대한 최종통지로부터 2년 이내 상호합의에 의해 분쟁 중인 쟁점을 해결하기 위하여 노력해야 함(제5조 1항 첫 번째 문장)
 - 관할당국이 2년 기간의 연장에 대한 정당한 사유를 서면으로 제출하는 경우 1년까지 연장될 수 있음(제5조 1항 두 번째 문장)
- (상호합의절차의 결정 및 이행) 회원국의 관할당국이 규정된 기간 내에 분쟁의 해결방법에 관한 합의에 이르면 지체없이 관할당국을 구속하고 납세자에게 시행될 수 있는 결정으로 해당사항이 있는 경우 관할당국은 결정의 수락과 함께 다른 구제수단에 대한 권리의 포기를 조건으로 하는 합의를 신청자에게 통보해야 함(제5조 2항)
 - 다른 구제조치와 관련된 절차가 이미 개시된 경우 신청자가 관련 회원국의 관할당국에 해당 다른 절차가 종결되었다는 처분이 취해졌다는 것을 관련 회원국의 관할당국에 입증하는 경우에만 결정은 구속력을 가지고 시행됨
 - 입증자료는 신청자에게 결정이 통보된 날로부터 60일 이내 제출되어야 함
 - 상호합의절차의 결정은 회원국의 국내법에서 규정된 기간제한과 관계없이 지체없이 시행되어야 함(제4조 2항 마지막 문장)

- (관할당국의 통지 의무) 회원국의 관할당국이 규정한 기간 내 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대해 합의에 도달하지 못하는 경우 관련 회원국의 관할당국은 합의에 도달하지 못한 일반적인 원인을 명시하여 통보함(제4조 3항)

4) 자문위원회에 의한 분쟁해결(Dispute resolution by the advisory commission)

- (대상) 신청자가 다음과 같은 사유로 자문위원회에 의한 분쟁해결 절차의 개시를 관련 회원국의 관할당국에 요청하는 경우 각 관할당국은 자문위원회를 구성해야 함(제6조 1항)
 - 이의신청이 회원국의 모든 관할당국은 아니지만 적어도 한 곳에서 제5조 1항에 따라 기각된 경우(제6조 1항 a) 호)
 - 이 경우 신청자가 제5조 1항에 따른 기각에 대해 해당 국내법에 따라 항소를 할 수 없거나 항소가 계류 중이거나 공식적으로 그 항소권을 포기한 경우에 한함
 - 관련 회원국의 관할당국이 이의신청을 접수하였지만 2년(최대 3년) 내에 분쟁 중인 쟁점에 대한 해결을 위한 상호합의에 도달하지 못한 경우(제6조 1항 b) 호)
- (신청 기한) 신청자는 제3조 5항 또는 제4조 3항에 따른 통지수령일 또는 제5조 3항에 따른 법원이나 사법기관의 결정송부일(the date of delivery)로부터 50일 이내 서면으로 자문위원회 구성을 요청하여야 함(제6조 1항 네 번째 문장)
- (자문위원회 설립기한) 자문위원회는 요청수령일로부터 120일 이내 설립되어야 하며, 구성된 후 의장은 지체없이 신청자에게 이를 통보하여야 함(제6조 1항 마지막 문장)
- (이의신청 사건에 대한 자문위원회 결정) 제6조 제1항 a)호의 경우: 자문위원회는 설립일로부터 6개월 이내 신청의 접수 여부에 대한 결정을 채택하고 채택일로부터 30일 이내 관할당국에 그 결정을 통보하여야 함(제6조 2항)

- 제3조(이의신청)에 따른 모든 요건이 충족된 경우 제4조에서 규정하는 상호합의 절차는 관할당국 중 한 곳의 요청에 의해 개시되며, 관련 관할당국은 자문위원회, 상대 관할당국, 신청자에게 통보해야 함
 - 제4조 1항에 명시된 기간은 자문위원회가 이의신청을 접수한다는 결정을 통지한 날로부터 개시됨
 - 관할당국 중 어느 누구도 자문위원회의 결정 통지일로부터 60일 이내에 상호합의 절차의 개시를 요청하지 않는 경우에는 자문위원회는 제14조에 따라 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대한 의견을 제시함
 - 이 경우 제14조 1항의 목적상 자문위원회는 그 60일 기간이 만료된 날에 구성된 것으로 간주함
- (상호합의 사건에 대한 자문위원회 의견)
- 제6조 제1항 b) 호의 경우 자문위원회는 제14조 1항에 따라 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대한 의견을 제공함(제6조 3항)

5) 자문위원회 및 대체적 분쟁해결위원회의 구성

- (자문위원회 구성) 제6조에 따른 자문위원회 구성원은 다음과 같음(제8조 1항)
- 의장 1인
 - 각 관련 관할당국의 대리인(representative) 1인
 - 관할당국이 합의하는 경우 각 대리인의 인원은 각 관할당국당 2인으로 증원가능함
 - 제9조에 다른 독립 중재인 명단을 기초로 관련 회원국의 각 관할당국에 의해 임명되는 독립중재인 1인
 - 만일 관할당국이 합의하는 경우 임명된 인원 수는 각 관할당국당 2인까지 증원가능함

- (독립중재인과 의장의 임명) 독립중재인의 임명에 관한 규정은 관련 회원국의 관할당국 간 합의에 의해 결정하며(제8조 2항 첫 번째 문장), 합의가 이루어지지 않는 경우에는 추첨에 의함(제8조 3항)
 - 예비중재인(substitute)은 독립중재인이 그 임무를 수행할 수 없는 경우 독립중재인을 임명하는 규정에 따라 임명됨(제8조 2항 두 번째 문장)
 - 제1항에 따라 임명된 관할당국의 대리인과 독립중재인은 제9조의 독립중재인 명단에서 의장을 선출함(제8조 6항 첫 번째 문장)
 - 각 관할당국의 대리인과 독립중재인이 달리 합의하지 않는 한 의장이 판결을 내림(제8조 6항 두 번째 문장)

- (독립중재인 임명 거부 사유) 제7조 1항에서 따라 관할법원이나 국가지정기관에서 독립중재인을 임명하는 경우를 제외하고, 관할당국은 관할당국 간 사전합의가 있거나 다음 경우 특정 중재인의 임명은 거부할 수 있음(제8조 4항)
 - 관련 조세행정기관 중 한 기관에 속해 있거나, 그 기관을 대표하여 업무를 하고 있거나 과거 3년 중 어느 때라도 그러한 경우가 있는 자(제8조 4항 a) 호)
 - 임명일 이전 5년 중 어느 때라도 관련 신청자(affected person)에 대해 상당한 지분 또는 의결권을 보유하거나 보유하고 있었거나 또는 신청자의 종업원 또는 고문인 자(제8조 4항 b) 호)
 - 분쟁 해결이나 결정할 분쟁에 대한 충분한 객관적 타당성이 결여된 자(제8조 4항 c) 호)
 - 세무자문법인의 종업원이거나 또는 전문적인 측면에서 세무자문을 제공하거나 또는 임명일로부터 최소 3년 간의 기간 중 그러한 상황에 있었던 자(제8조 4항 d) 호)

- (독립성과 공정성에 대한 입증) 관련 회원국의 관할법원은 임명된 중재인이나 그 대행인에게 그 자의 독립성과 공정성에 영향을 미칠 수 있는, 또는 절차진행에 있어서 편견의 외관(appearance of bias)이 당연하게 나타날 수 있는 이해관계나

기타 사안에 대해 공개하도록 요구할 수 있음(제8조 5항 첫 번째 문장)

- 자문위원회 결정이 전달된 후 12개월 기간 동안 독립중재인은 사건과 관련하여 임명 당시와 동일하게 독립성과 공정성을 유지하여야 함(제8조 5항 두 번째 문장)

□ (독립중재인 명단) 모든 독립중재인은 각 회원국의 지명에 의하며 각 회원국들은 적합하고 독립적이며 공정하고 성실하게 수행할 수 있는 개인을 적어도 3인을 지명하여야 함(제9조 1항)

- 회원국은 지명된 자의 전문적, 학문적 배경, 적합성, 전문성과 가능한 이해상충 관계에 대한 완전하고 최신의 정보를 제공하여야 하고, 의장 대상자를 명시할 수 있음(제9조 2항)
- 독립성의 결여를 이유로 독립중재인을 거부하는 정당한 사유가 있는 경우에는 회원국은 위원회에 입증자료와 함께 이를 통보하여야 함

□ (대체적 분쟁해결위원회(The Alternative Dispute Resolution Commission))

- 관련 회원국의 관할당국은 자문위원회를 대신하여 대체적인 분쟁해결위원회(Alternative Dispute Resolution Commission)의 구성을 합의할 수 있음(제10조 1항 첫 번째 문장)
 - 관할당국 간 합의를 전제로 대체적인 분쟁해결위원회는 상임 위원회의 형태로 설립할 수 있음(제10조 1항 두 번째 문장)
- 독립중재인의 독립성 관련 규정을 제외하고 대체적 분쟁해결위원회는 자문위원회로의 형식과 구성은 달리 정할 수 있음(제10조 2항 첫 번째 문장)
- 제8조의 자문위원회에서 적용되는 분쟁해결절차의 유형(독립적 의견 절차)에 대한 대체적인 방안으로 최선 제안 중재 절차(또는 최우선 제안 중재(last best offer arbitration))를 포함한 다른 유형의 분쟁 해결 절차는 적용될 수 있음
 - 관련 회원국의 관할당국 간 합의를 전제로 함
- 관련 회원국의 관할당국은 제11조의 운영규칙(the Rules of Functioning)에 합의하여야 함(제10조 3항)

- 운영규칙에서 달리 합의되지 않는 한 제12조와 13조는 대체적 분쟁해결위원회에 적용됨(제10조 4항)

□ (운영규칙)

- 제6조 1항에서 규정한 120일 기간 이내 각 회원국의 관할당국은 다음 사항을 해당 신청자에게 통보해야 함(제11조 1항)
 - (a) 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회의 운영규칙
 - (b) 분쟁 중인 쟁점의 해결에 대한 의견이 채택되는 일자
 - (c) 회원국의 국내법상 적용가능한 법률과 조약, 협약에 대한 참조사항
- 운영규칙은 다음 사항을 규정하며 관련 회원국의 관할당국 간 서명되어야 함(제11조 2항)
 - (a) 분쟁 중인 쟁점의 기술과 특징
 - (b) 법률적 또는 사실판단의 문제와 관련된, 관련 회원국의 관할당국이 합의한 참고 조항(the terms of reference)
 - (c) 절차가 자문위원회의 독립적 의견 절차와 다른 경우 대체적 분쟁해결을 위한 절차의 유형과 분쟁해결기관의 형식(자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회 중 하나)
 - (d) 분쟁해결절차의 기간
 - (e) 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회의 구성(구성원 인원, 성명, 자격요건, 구성원의 이해상충 공개 포함)
 - (f) 신청자와 제3자의 절차상 참여, 제안서의 교환(exchange of memoranda), 정보와 입증자료, 비용, 분쟁해결절차의 유형, 기타 관련 절차 또는 조직적인 사안을 규율하는 규칙
 - (g) 자문위원회의 진행과 의견 전달을 위한 사무준비
- 자문위원회가 제5조 1항 a)호에 따라 의견을 제시하도록 설정된 경우에는 위에서 열거된 사항 중 (a) 분쟁 중인 쟁점의 기술과 특징 (d) 분쟁 해결 절차의 기간 (e) 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회의 구성(구성원 인원, 성명, 자격요

건, 구성원의 이해상충 공개 포함)에서 규정된 정보만을 운영규칙으로 규정함(제 11조 2항 마지막 문장)

- 자문위원회는 이행 법률로써 제2항 b)호의 규정을 근거하여 표준운영규칙(standard Rules of Functioning)을 제정함(제11조 3항)
 - 표준운영규칙은 운영규칙이 불완전하거나 신청자에게 통보되지 않은 경우에 적용됨
- 관할당국이 제1항과 2항에 따라 운영규칙을 신청자에게 통보하지 않은 경우 독립중재인과 의장은 3항에서 규정하는 표준형식을 운영규칙으로 완결하고, 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회가 구성된 날로부터 2주 이내 신청자에게 송부해야 함(제11조 4항 첫 번째 문장)
- 독립중재인과 의장이 운영규칙에 합의하지 않거나 신청자에게 송부하지 않는 경우 신청자는 운영규칙의 이행을 위한 명령을 얻기 위해 관련 회원국 중 한 곳의 관할법원에 신청할 수 있음(제11조 4항 두 번째 문장)

□ (관할법원 또는 국가지정기구에 의한 임명)

- 자문위원회가 제6조 1항에서 명시된 기간 내 구성되지 않는 경우, 회원국은 자문위원회의 해당 기능(국가지정기관)을 수행토록 하기 위하여 신청자가 관할법원이나 국내법에 지정된 인(person)에게 신청할 수 있도록 규정하여야 함(제7조 1항 첫 번째 문장)
 - 관할당국이 독립중재인 1인과 예비중재인을 임명하지 못한 경우에는 신청자는 해당 회원국의 관할법원이나 국가지정기관에 제9조에 규정한 명단 중에서 독립중재인과 예비중재인의 임명을 요구할 수 있음
 - 관련된 모든 회원국의 관할당국이 이를 이행하지 못한 경우에는 신청자는 각 회원국의 관할법원이나 국가지정기관에 제9조의 명단에서 독립중재인 2명을 임명하도록 요구할 수 있음
- 관할법원이나 국가지정기관은 제1항의 결정을 채택하고 이를 신청인에게 통보함(제7조 3항 첫 번째 문장)

- 독립중재인 등을 임명하지 못한 회원국의 관할당국은 해당 관할당국이 국내법에 따라 이를 할 수 있는 권리를 가지고 있는 한, 그 회원국의 법원이나 국가지정 기관의 결정에 대해 이의를 제기할 권리가 있음(제7조 3항 네 번째 문장)

6) 자문위원회 및 대체적 분쟁해결위원회의 의견(opinion)과 최종 결정(final decision)

- 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회의 의견은 구성된 후 6개월 이내에 관련 회원국의 관할당국에 송부되어야 함(제14조 1항 첫 번째 문장)
 - 6개월 이상의 기간이 소요된다고 간주되는 경우에는 최장 3개월까지 연장될 수 있으며, 이 경우 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회는 관련 회원국의 관할당국과 신청자에게 그러한 연장을 통보해야 함
 - (의견 근거) 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회는 제1조에 따라 적용가능한 국내법, 조약과 협약의 규정에 근거하여 의견을 표명해야 함(제14조 2항)
 - 의견은 구성원의 과반수로 채택되며, 과반수에 도달할 수 없는 경우에는 의장의 투표로 최종의견을 결정함(제14조 3항)
 - 의장은 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회의 의견을 관할당국에 통보함
- (관할당국의 최종결정)
 - 관련 관할당국은 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회의 의견을 수령한 후 6개월 이내 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 합의해야 함(제15조 1항)
 - 관할당국은 자문위원회나 대체적 분쟁해결위원회의 의견과 다른 결정을 할 수 있지만, 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 관한 합의에 도달하지 못하면 그 의견에 구속됨(제15조 2항)
 - 각 회원국은 신청자에게 분쟁 중인 쟁점의 해결방안에 대한 최종 결정을 지체없이 통보해야 함(제15조 3항)
 - 결정 후 30일 이내 신청자에게 통보를 하지 않는 경우, 신청자는 최종 결정을 얻기 위해 적용가능한 국내법에 따라 거주국인 회원국에서 항소할 수 있음

- 최종결정은 관련 회원국을 구속하며 선례를 구성하지 않음(제15조 4항)
 - 최종결정은 관련 회원국의 국내법에 따라 이행되며 국내법에서 명시한 기간과는 상관없이 최종결정의 결과로서 과세를 결정함

- (최종결정의 이행)
 - 최종결정이 통보된 날로부터 60일 이내 국내 구제방안에 대한 권리를 포기한 신청자에게 최종결정은 적용됨(제15조 4항 두 번째 문장)
 - 최종결정은 관련 회원국의 국내법에 따라 이행되며 국내법에서 명시한 기간과는 상관없이 최종결정의 결과로 과세를 결정함
 - 관련 회원국의 관련 법원이나 다른 사법기관이 적용가능한 국내법에 따라 구제 조치를 취하거나 제8조에 따라 독립성이 결여된 기준을 적용하는 경우를 제외함
 - 최종결정이 이행되지 않는 경우 신청자는 최종결정을 이행하지 않은 회원국의 관할법원에 그 이행의 집행을 신청할 수 있음(제15조 4항 마지막 문장)

- (절차 진행 비용) 관련 회원국의 관할당국이 달리 합의하지 않는 한 다음 비용은 회원국 간에 균등하게 분담되며(제12조 1항) 신청자에게 발생한 비용은 회원국이 부담하지 않음(제12조 1항 b) 호 두 번째 문장)
 - a) 해당 회원국의 고위 공무원에게 보전되는 통상금액의 평균에 상당하는 금액인 독립중재인의 비용(제12조 1항 a) 호)
 - b) 해당있는 경우 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회 회의일정에 대해 1일 1인당 1,000유로를 한도로 하는 독립중재인의 수수료(제12조 1항 b) 호 첫 번째 문장)
 - 다만 신청자가 다음 행위를 취하는 경우에는 회원국이 부담하지 않으며(제12조 2항) 관련 관할당국이 합의하는 경우에는 제1항 a)호와 b)호에서 규정하는 모든 비용은 신청자가 부담함(제12조 2항 마지막 문장)
 - (a) 제3조 6항에 따른 이의신청의 철회 통지; 또는

- (b) 제5조 1항에 따라 기각된 후 제6조 1항의 규정에 따른 요청을 하고, 자문위원회가 관련 관할당국이 이의신청을 기각하는 것이 적절하다고 결정하는 경우

□ (납세자 참여-정보, 입증, 청문회 참석)

- 관련 회원국의 관할당국이 합의하는 경우 제6조에 따른 절차상, 관련 신청자는 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회의 의견에 관련된 정보, 입증자료, 서류를 제출할 수 있음(제13조 1항 첫 번째 문장)
- 신청자와 관련 회원국의 관할당국은 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회에서 요청하는 정보, 입증자료 또는 서류를 제공할 있지만, 관할당국은 다음 경우에는 자문위원회에 정보제공을 거부할 수 있음(제13조 1항 두 번째 문장, 세 번째 문장)
 - (a) 정보획득은 국내법을 위반하는 행정적 조치를 수반하는 경우;
 - (b) 관련 회원국의 국내법에 따라 정보를 입수할 수 없는 경우;
 - (c) 정보가 거래기밀, 사업상 기밀, 산업상 기밀, 전문직 기밀이나 거래절차에 관련되는 경우
 - (d) 정보의 공개가 공공정책에 반하는 경우
- 신청자의 요청에 대해 관련 회원국의 관할당국의 동의가 있는 경우 신청자는 자문위원회 또는 대체적인 분쟁해결위원회에 출두하거나 소명할 수 있음(제13조 2항)
 - 신청자는 자문위원회 또는 대체적인 분쟁해결위원회의 요청에 대해 위원회에 출두하거나 소명할 의무가 있음
- (독립증개인의 기밀유지의무) 독립증재인 또는 다른 구성원은 자문위원회 또는 대체적 분쟁해결위원회의 구성원 자격으로 획득하는 정보와 관련하여 각 회원국의 국내법률에 따라 전문직의 기밀유지 의무가 있음(제13조 3항 첫 번째 문장)
- (신청자의 기밀유지의무) 신청자 그리고 해당있는 경우 그들 대리인은 그러한 절차진행 중에 획득한 정보(문서에 대한 지식 포함)를 기밀로 취급하여야 함(제13조 3항 두 번째 문장)

7) 개인과 소규모 기업을 위한 특례

- 신청자가 EU 지침(2017)(directive 2013/34/EU(5))에 의한 개인 또는 대규모 기업이나 대규모 그룹의 일부가 아닌 경우에는 이의제기, 답변, 철회, 요청 등은 신청자가 거주하는 회원국의 관할당국에 제출함(제17조)
 - 제3조 1항, 제3조 4항 제3조 6항, 그리고 제6조 1항에서 규정하는 이의제기, 추가정보요청에 대한 답변, 철회, 요청 등(이하 연락 communication)의 경우
 - 회원국의 관할당국은 모든 상대 체약국의 관할당국에 동시에 또는 연락 접수 후 2개월 이내 통보해야 함
 - 관할당국의 통보 후 신청자는 통보일에 관련 모든 회원국에 연락을 제출한 것으로 간주됨
 - 제3조 4항에 따라 수령한 추가 정보의 경우 추가 정보를 수령한 체약국의 관할당국은 동시에 관련 모든 상대 체약국의 관할당국에게 사본을 전송해야 함
 - 관련 회원국은 해당 정보의 수령일에 추가 정보를 접수한 것으로 봄

8) 기타

- (공개)
 - 자문위원회와 대체 분쟁해결위원회는 서면으로 의견을 공개함(제18조 1항)
 - 신청자의 동의하에 관할당국은 제15조에서 언급된 최종 결정을 공개할 수 있음(제18조 2항)
 - 관련 관할당국이나 신청자가 최종 결정의 전적인 공개를 동의하지 않는 경우 관할당국은 최종 결정의 요약물 발표함(제18조 3항)
 - 쟁점과 주제에 대한 설명, 날짜, 관련 과세기간, 법적 근거, 산업분야, 그리고 최종 결과에 대한 간결한 설명이나 사용된 중재방법을 포함함
 - 관할당국은 1항에 따라 공개되는 정보를 신청자에게 보내야 하며, 해당 신청자는 정보의 수령 후 60일 이내 거래, 사업, 산업 또는 전문직의 기밀 또는 거래

과정에 관한 정보 또는 공공정책에 반하는 정보의 비공개를 관할당국에 요청할 수 있음(제18조 3항 마지막 문장)

□ (발효)

- 지침은 2018년 1월 1일 이후에 개시하는 과세연도에 발생한 소득 또는 자본과 관련된 분쟁 중인 쟁점과 관련하여 2019년 7월 1일 이후 제출된 모든 이의신청 사항에 적용됨(제23조)
 - 관할당국은 이전 제출된 이의신청에 관해 이 지침을 적용하는 것을 합의할 수 있음

참고문헌

- European Communities, CONVENTION on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC), (DOI: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A41990A0436>), 1990.
- European Union, Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, (DOI: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>), 2017.
- OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, (DOI:<https://www.oecd.org/Tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-Tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>), 2016a.
- _____, “Flowchart on the application of MLI provisions”(DOI: <https://www.oecd.org/tax/treaties/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm>), 2016b.
- _____, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital(Full version), OECD Publishing, (DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>), 2019
- United Nations, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 update, 2017.

세법연구 19-01
조세조약상 강제적 중재 규정 분석(상)
- 국제규범 편 -

발 행 2019년 10월 31일

저 자 신상화·박수진

발행인 김유찬

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조 판 및
인 쇄 (주)계문사

© 한국조세재정연구원 2019

ISBN 978-89-8191-978-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



세법연구 19-01

조세조약상 강제적 중재 규정 분석(상)

- 국제규범 편 -

kipf 한국조세재정연구원

세종특별자치시 시청대로 336
TEL: (044)414-2114 www.kipf.re.kr

