

국제조세 분쟁에 대한 미국의 대체적 해결방안에 대한 연구*

— 조세조약상 중재를 중심으로 —

박 수 진**

|| 목 차 ||

I. 서 론	57	IV. 조세조약상 중재 도입을 위한 고려 사항	96
II. 미국의 대체적 분쟁 해결방안	62	1. 중재 유형	
1. 대체적 분쟁 해결방안에 대한 개관		2. 중재 범위	
2. 조세분쟁에 대한 대체적 해결방안		3. 중 재 인	
III. 국제조세 분쟁에 대한 대체적 해결방안 ...	78	4. 기 타	
1. 미국 모델 조세조약상 상호합의에 따른 중재		5. 중재 관련 조세조약 개정 전략	
2. 미국 조세조약상 중재의 체결례		V. 결 어	103
3. 소 결			

* 본 논문은 한국조세재정연구원 「2020년 조세전문가 네트워크」 국제조세 분과에서 발표한 원고의 내용을 연구논문으로 구성한 것이다.

** 한국조세재정연구원 공인회계사, 세무학 박사

*** 투고일 : 2020. 12. 18. 1차수정일 : 2021. 1. 24. 게재확정일 : 2021. 2. 5.

< 국문초록 >

국제조세 분쟁의 대체적 해결방안인 상호합의절차와 중재는 서로 독립된 절차가 아니고, 중재가 상호합의절차 일부를 구성하는데, 제삼자인 중재인이 관여하여 분쟁의 완결을 이끌어내는 효과를 기대한 것이다. 조세조약상 중재는 체약국의 과세권을 침해한다는 우려로 최근까지 일부 국가에서만 채택되었는데, 2015년 경제협력개발기구(OECD)와 G20의 BEPS 방지 프로젝트 조치의 일환으로 MAP의 최종 단계로서 중재 조항의 도입이 장려되고 있다. 유럽연합 내에서도 이전가격 사건을 대상으로 하는 중재협약의 문제점을 개선한 조세분쟁 해결 체제를 위한 EU 지침이 2017년 10월 채택되어 유럽연합 회원국을 중심으로 국제조세 분쟁에 대한 중재 제도가 입법되었다. 우리나라는 국제조세 환경의 변화에 대응하기 위해 2020년 11월 30일 자 국회 의결된 「국제조세조정에 관한 법률」 제22조 제6항에 세법상 중재의 위임근거를 신설하였다. 이번 세법 개정은 조세조약상 중재를 둘러싼 국제조세 환경에 대응하기 위한 한 걸음의 전진이다.

본 연구는 2020년 세법 개정 이후 우리나라 조세조약상 중재 도입을 준비하기 위해 미국의 대체적 분쟁 해결방안과 조세조약상 중재 규정을 문헌조사의 방법을 이용하여 살펴본다.

미국 내에서 조세분쟁 해결방안으로서 중재의 중요성은 실무 평가를 통해 국내와 국제조세 분야에서 그 향방을 달리한다. IRS 중재는 저조한 이용률을 이유로 2015년 폐지되었지만, 국제조세 분쟁의 측면에서 조세조약상 중재의 역할은 도입 초기보다 더욱 높게 평가된다. 미국은 분쟁 해결방안으로서의 중재의 도입을 본격화하기 전 체약국별 국제조세 분쟁의 특징을 분석, 평가하여 선별적으로 대상 체약국을 정하고 중재의 효과를 높이하고자 하는 시도가 있었기 때문에 분석된다.

미국의 사례를 비추어 볼 때 우리나라는 우선 현재 우리나라 MAP 사건을 분석하고 시스템을 평가할 필요가 있다. MAP 실무의 효율성 제고와 납세자 보호에 보다 중심을 두고 중재 체계를 마련해야 된다. 그리고 모든 체약국을 대상으로 당장 중재 도입을 고려하기보다는 일부 체약국과의 조세조약 개정을 통해 중재의 실무 경험을 축적하고 중재 효과를 평가한 후 협상 체약국을 확대하는 것을 고려하는 것이 더욱 효과적일 것이다.

구체적인 중재 열개를 그려 보면 우선 중재 유형의 채택에 있어서 외교 정치적 관계와 소요 기간의 측면에서는 최종 제안형 중재를 고려해 볼 수 있다. 이 중재 유형은 기간 내 불확실성 제거가 가능하기 때문에 납세자 보호의 측면에서는 우선

순위에 있다. 그러나 세수 배분의 측면에서는 최종 제안형 중재나 독립의견형 중재 간 우선순위를 두기는 어렵다. 중재 대상의 범위를 정하는 데 있어서 본래 중재의 도입 효과를 효율적이고 효과적인 MAP의 진행에 더욱 더 중심을 둔다면, MAP 진행을 지체할 수 있는 쟁점 중심으로 중재 범위를 설정하는 것이 바람직하다. 그리고 국제조세 사회에서 일반적으로 통용되는 적격성, 독립성, 공정성 등의 요건에 준하는 중재인을 양성할 필요가 있다.

▶ **주제어** : 조세조약, 상호합의절차(MAP), 조세조약상 상호합의에 따른 중재, 최종 제안형 중재, 의무적 중재

I. 서 론

국제거래에서 발생하는 소득에 대해서는 둘 이상의 과세관할권이 관여하여 이중과세를 야기하고 그로 인해 과세관할권과 납세자 간 분쟁이 일어날 수 있다. 이와 같은 국제조세 분쟁은 일반적으로 체약국의 법률에 따른 조세불복절차와 조세조약에 따른 상호합의절차(Mutual Agreement Procedure, MAP) 또는 상호합의절차 내에서의 중재(arbitration) 등을 통해 해결된다. 전자가 행정절차나 사법체계에서의 분쟁 해결방안이라면 후자는 법원 소송에 대해 대체적인 분쟁 해결방안(alternative dispute resolution)으로 정치·외교적인 측면이 보다 강조된다.

국제조세 분쟁의 대체적 해결방안인 MAP과 중재는 서로 독립된 절차가 아니고, 중재가 MAP 일부로 구성되는데, 제삼자인 중재인(또는 중재판정부)이 관여하여 MAP가 보다 효과적으로 진행되어 분쟁의 종결을 끌어내는 효과를 기대한 것이다. 조세조약상 중재는 체약국의 과세권을 침해한다는 우려로 최근까지 일부 국가에서만 채택되었는데,¹⁾ 2015년 경제협력개발기구

1) OECD 회원국 단계에서 조세조약상 중재의 필요성이 공식적으로 제기된 것은 1984년 OECD 보고서(Transfer Pricing and Multinational Enterprises-Three

(OECD)와 G20의 BEPS 방지 프로젝트²⁾ 조치의 일환으로 MAP의 최종 단계로서 중재 조항의 도입이 장려되고 있다. 유럽연합 내에서도 이전가격 사건을 대상으로 하는 중재협약³⁾의 문제점을 개선한 조세분쟁 해결 체제를 위한 EU 지침⁴⁾이 2017년 10월 채택되어 유럽연합 회원국을 중심으로 국제조세 분쟁에 대한 중재 제도가 입법되었다.

우리나라는 국제조세 분쟁을 해결하기 위해 심사청구나 심판청구와 같은 국내법에 따른 조세불복제도, 사법절차에 따른 행정소송, 조세조약에 따른 상호합의절차(MAP)⁵⁾를 운용한다. 조세조약상 중재의 도입에 대해 적극적인

Taxation Issues)를 통해서다. 그러나 재정주권(fiscal sovereignty) 포기 또는 국내 사법절차의 침해라는 쟁점으로 모델 조세조약의 도입에 대한 논쟁이 OECD 회원국 간에 지속되다가 2004년 OECD 보고서(OECD Improving the Process for Resolving Internatioonal Tax Disputes)와 2006년 OECD 보고서(Public Discussion Draft on Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes)를 통해 중재 조항의 도입이 구체화되었다. 2008년 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 의무적 중재 조항이 최초 신설 도입되었고, 2017년 조문 본문과 제25조 OECD 주석서의 내용이 개정되었다(신상화·박수진, 『조세조약상 강제적 중재 규정 분석(상) — 국제규범 편 —』, 한국조세재정연구원, 2019, 9~13면).

- 2) 국제적 거래를 이용한 공격적 조세전략을 피하는 다국적 기업들의 세원잠식과 소득이전(base erosion and profit shifting, 이하 ‘BEPS’라고 줄여 씀) 행위를 대응하기 위한 대책의 일환으로서 OECD와 G20은 2013년 7월 G20 정상 이사회에서 15개의 실행계획(Action Plan)으로 구성된 BEPS 방지 프로젝트를 착수하여 2015년 10월 최종보고서를 공개하였다(박수진·안창남, “Post-BEPS 환경을 기반으로 한 조세조약상 분쟁 해결 방안에 대한 소고”, 『조세학술논집』 제32집 제3호, 국제조세협회, 2016, 195면).
- 3) 공식 명칭은 ‘CONVENTION on the elimination of double Taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises(90/463/EEC)’이다. 본문에서는 ‘유럽연합 중재협약’으로 칭한다.
- 4) 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)로 칭한다.
- 5) 상호합의에 대한 규정은 「국제조세조정에 관한 법률」 제3장(제42조~제51조)에서 정하고 있다.

로 대응한 바는 없었지만, 조세조약상 중재의 도입을 둘러싼 국제사회의 접근방식이 빠르게 변화됨에 따라 우리나라는 국제조세 환경의 변화에 대응하기 위해 2020년 11월 30일 자 국회 의결된 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조에 상호합의 내에서의 중재에 대한 위임근거를 신설하였다.⁶⁾ 이로써 미국, 독일, 일본 등 조세조약상 중재의 도입을 적극적으로 지지하는 국가와의 조세조약의 제·개정에 있어서 과거 우리나라가 취해 온 소극적 접근방식을 유지하는 것은 앞으로 용이하지 않을 것이다. 특히 미국의 경우 과거 한국-미국 조세조약 개정 협상 때에도 조세조약상 중재의 채택 없이는 개정에 응하지 않을 정도로 강한 입장을 보여 주었는데, 중재가 기본 조항으로 반영된 2016년 미국 모델 조세조약과 우리나라 국내법을 토대로 조세조약의 개정을 요구할 것으로 예상된다.⁷⁾

이번 세법 개정은 조세조약상 중재를 둘러싼 국제조세 환경에 대응하기 위한 한 걸음의 전진이지만 당장 조세조약상 중재 제도의 열개를 똑딱 그려낼 수 있는 것은 아니다. 국제조세 분야에 있어서 한 획을 가르는 2015년 BEPS 방지 프로젝트 조치와 2016년 OECD 다자조약⁸⁾ 그리고 2017년

6) 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조의 내용을 살펴보면, 신청인은 상호합의절차 개시 이후 조세조약에서 정한 기간이 지날 때까지 우리나라와 체약상대국의 권한 있는 당국 사이에 합의가 이루어지지 못한 경우 조세조약에서 정하는 바에 따라 중재 절차의 개시를 요청할 수 있다(제1항). 중재의 신청 대상, 신청 시기, 적용 가능 사건의 범위, 중재인의 구성, 의사결정 방법, 중재 결정의 효력 등 중재에 관한 구체적인 사항은 조세조약에서 정하는 바에 따르고(제2항), 중재 신청 절차, 중재인 임명, 비용의 부담 등 중재에 관한 구체적인 사항을 정하고 있는 조세조약을 시행하기 위한 구체적인 절차는 대통령령으로 정하도록 규정하였다. 그리고 중재절차에 대해 신청인이 의견을 제출할 수 있도록 허용하는 규정이 같은 법 시행령 제86조 개정안을 통해 공개되었다.

7) 미국은 일반적으로 미국 모델 조세조약을 ‘받아들이든지 말든지(take it or leave it)’ 접근법을 취하는 것으로 알려져 있다(William P. Streng, *U.S. Income Tax Treaties : Trends, Issues & Policies Recent Developments - Future Prospects*, *Houston International Tax Forum*, April 2, 2009, p.30).

8) 공식적인 명칭은 ‘Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related

OECD 모델 조세조약⁹⁾ 이후 국제사회에서 논의되는 중재 변화에 대한 연구가 그리 많지 않고,¹⁰⁾ 실제 국제조세 중재 경험이 있는 전문가는 전무하기 때문이다.

의무적 중재¹¹⁾에 대한 OECD의 최근 행보를 살펴보면, 권한 있는 당국의

Measures to Prevent BEPS'이다. 본문에서는 'OECD 다자조약' 또는 '다자조약'이라고 칭한다.

9) 본래 명칭은 'OECD Model Convention on Income and on Capital'이며, 본문에서는 'OECD 모델 조세조약'이라고 칭한다.

10) 국제조세 측면에서의 중재와 관련된 선행연구를 살펴보면 다음과 같다. 김선영(2010)은 상호합의절차의 대안으로서 국제조세중재의 역사와 발전 그리고 주요 문제의 분석을 소개하였다(김선영, "국제적 조세분쟁의 해결제도로서의 국제조세중재", 『조세법연구』 제16권 제3호, 한국세법학회, 2010.). 박수진·안창남(2016)은 BEPS 방지 프로젝트 액션 14 상호합의절차 규정을 소개하면서 조세조약상 중재의 도입을 위한 논의의 필요성을 제기하였다(박수진·안창남, 앞의 책). 양인준 외 2인(2016)은 2014년 OECD 모델 조세조약상 중재와 미국, 독일, 일본의 주요 체결례, 그리고 다자조약의 중재에 대한 분석을 통해 조세조약상 중재의 도입 여부에 대한 대응방안을 제시하고 있다(양인준 외 2인, 『조세조약상 중재제도 사례 연구』(기획재정부 용역과제), 한국재정학회, 2016). 김영순(2017, 2017b)은 미국의 개별 조세조약 체결례와 EU 중재협약, 2014 OECD 모델 조세조약상 중재 규정, 주요국(미국, 독일, 일본)의 접근방식을 소개하면서 구체적인 도입 전략을 제시하였다(김영순, "미국의 조세조약상 강제중재에 관한 연구", 『조세법연구』 제23권 제2호, 한국세법학회, 2017 ; 김영순, "국제조세분쟁에 대한 해결책으로서 강제중재조항의 검토 및 도입방안", 『조세학술논집』 제33집 제3호, 한국국제조세학회, 2017b.). 신상화·박수진(2019)는 EU 중재협약, EU 중재지침, 2017년 OECD 모델 조세조약, 다자조약의 중재 규정을 비교·분석하고(신상화·박수진, 위의 책) 정재현 외 2인(2019)는 영국, 독일, 캐나다, 일본의 조세조약 체결례를 심도 있게 분석하고 있다(정재현 외 2인, 『조세조약상 의무적 중재 규정 분석(하) — 주요국의 체결례 —』, 한국조세재정연구원, 2019). 박수진·이정미(2020)에서는 OECD 다자조약 제6편 중재의 적용 규정에 대한 주요국의 채택 현황을 살펴보면서 미국, 일본, 독일의 MAP 현황을 분석하였다(박수진·이정미, "OECD 다자조약 제6편 중재의 적용과 주요국의 조세조약상 분쟁해결제도 개정 현황", 『조세학술논집』 제36집 제2호, 국제조세학회, 2020).

11) 중재 절차가 개시되는 계기를 중심으로 중재 유형을 의무적(mandatory) 중재 또

관여도를 상대적으로 높이면서 제삼자인 중재인의 재량수준을 제한하는 최종 제안형 중재(final-offer arbitration 또는 best-offer arbitration)에 좀 더 무게 중심을 두고 있다.¹²⁾ 최종 제안형 중재 유형은 2006년 독일과의 조세조약 개정을 통해 최초 소개된 이래 미국 조세조약을 중심으로 발전되고 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제6항에도 포함되었다. OECD 모델 조세조약의 주요 개정 사항인 납세자의 상호합의절차에 대한 접근 가능성 확대, 권한 있는 당국의 통지의무, 그리고 납세자의 정보제공의무, 상호합의 개시일의 개산 등이 미국의 그것과 매우 유사하다. 이러한 배경에는 미국이 OECD 국제행정포럼(Forum on Tax Administration) 산하 상호합의절차 포럼(MAP Forum)의 회원국으로서 상호합의절차 규정의 개선에 적극적으로 관여하면서,¹³⁾ 미국의 조세조약 정책이 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 개정에 상당한 영향을 미쳤기 때문이다.

우리나라는 지금까지 국제조세 분쟁의 해결을 위해 해왔던 노력과 투자에 더해 중재 도입을 위한 마중물을 준비할 시점에서 있다. 그래서 그 준비의 일환으로 본 연구는 현행 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에서 규정하는 중재절차에 많은 영향을 미친 미국을 중심으로 조세분쟁에 대한 대체적 해결방안과 조세조약상 중재 규정을 문헌조사의 방법을 통해 살펴본다. 그리고 대체적 분쟁 해결방안으로서의 중재에 대한 미국의 제도 연

는 자발적(voluntary) 중재로 구분할 수 있다. 전자는 법령이나 조세조약 등에서 정하는 요건이 충족되는 경우에는 권한 있는 당국 간 동의 없이 중재절차가 개시되고, 후자는 체약국의 권한 있는 당국 간의 동의에 의해 중재 절차가 개시된다.

- 12) 복잡한 법률상 문제가 관여된 경우에는 독립 의견형 중재를 대안으로 제시한다. 이러한 OECD 행보의 변화는 제삼자 중재인에게 상당한 수준의 재량을 허용한 독립 의견형 중재를 기본모형으로 한 과거 OECD 접근법이 BEPS 조치 이후 발생하는 국제조세 분쟁에는 덜 효과적이고 효율적일 수 있다는 회원국 간 합의에 도달한 듯하다(신상화·박수진, 앞의 책, 27면과 104면).
- 13) OECD, *Tax Administration 2017 : Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris. 2017b, p.16 ; 박수진·이정미, 앞의 책, 176면.

구를 통해 향후 우리나라와 미국 간 조세조약 개정 및 우리나라 국제조세 정책 수립에 있어서 고려사항을 제시하고자 한다.¹⁴⁾

본 연구의 이해를 돕기 위해 제2장에서는 미국 내에서 논의되는 대체적인 분쟁 해결방안을 민사나 상사분쟁의 측면과 조세분쟁의 측면으로 구분하여 간략하게 살펴본다. 그리고 제3장에서는 중재와 관련된 미국 국내세법, 미국 조세조약상 중재의 연혁, 그리고 개별 조세조약 체결례를 살펴보고, 제4장에서 이러한 연구를 바탕으로 우리나라 조세조약 정책에 대한 방향성을 제시한다.

II. 미국의 대체적 분쟁 해결방안

1. 대체적 분쟁 해결방안에 대한 개관

가. 발달 과정

미국은 사법, 행정, 민간 분야 전반에 걸쳐 대체적 분쟁 해결방안(alternative dispute resolution, ADR)¹⁵⁾이 활용되는 국가로 알려져 있다. 넓은 의미의 ADR

14) 미국은 OECD 국제세행정 포럼(Forum on Tax Administration) 산하 상호합의절차 포럼(MAP Forum)의 회원국으로서 MAP 개선을 위해 적극적으로 관여한 것으로 평가되고, 미국 모델 조세조약 규정은 MAP와 중재 규정을 다루고 있는 OECD 모델 조세조약 제25조의 2017년 개정 내용과 다자조약상 MAP와 중재의 규정에 많은 영향을 미친 것으로 관찰된다. 그래서 본 연구에서는 미국 제도를 연구대상으로 선택하였다.

15) 미국 내에서는 대체적 분쟁 해결제도가 아닌 적절한 분쟁 해결제도(Appropriate Dispute Resolution)로 불리기도 한다(김진형·정용균, “미국의 사법형 ADR제도와 그 함의에 대한 연구”, 2011, p.561; 황승태·계인국, 『한국형 대체적 분쟁 해결(ADR) 제도의 발전 방향에 관한 연구』(사법정책연구원 연구총서 2016-04), 대법원 사법정책연구원, 2016, 40면.

은 법원 재판 또는 소송(litigation)에 의한 전통적인 분쟁 해결에 대한 대체적인 분쟁 해결을 의미하고¹⁶⁾ 구체적으로는 협상(negotiation), 조정(mediation), 중재(arbitration) 등이 관여되는 대체적인 방안을 의미한다.¹⁷⁾ 미국 내에서 ADR 발달 과정을 간략하게 살펴보면, 1960년 후반부터 가정, 교회, 지역사회 등이 더는 분쟁의 조정자로서의 역할을 수행하지 못하자, 분쟁 해결을 주로 법원 소송에 의지하는 경우가 증가하고 산업발달로 인한 환경 분쟁, 소비자 분쟁 등 새로운 형태의 분쟁이 등장하여 소송 건수가 폭발적으로 증가했다.¹⁸⁾ 동시에 소송의 질적인 측면에서도 복잡성과 난이도가 심화되었는데, 소송비용의 증가와 소송 지연의 문제점¹⁹⁾에 대한 해결책으로 제시된 것이 ADR이다. 1976년 미국 변호사협회가 주관하는 파운드 회의를 계기로 미국 사법제도의 전반적인 재평가가 기획된 이후, 1980년에 분쟁 해결법(Dispute Resolution Act)이 제정되고, 1983년 개정을 통해 연방민사소송규칙(Federal Rules of Civil Procedure) 제16조에서 수소(受訴)사건의 분쟁 해결을 위해 화해와 같은 ADR를 이용하는 것이 공식적으로 허용된다.²⁰⁾ 1990년에는 행정분쟁해결법(Administrative Dispute Resolution Act)이 제정되어 행정사건에 관한 전체 연방 소송에 관하여도 ADR을 적용할 수 있게 되어 신속하고 비공식적인 분쟁 해

16) Victor Thuronyi and Isabel Espejo, *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With*, Legal Department of the International Monetary Fund, 2013, p.31.

17) 유병현, “미국의 소송대체분쟁해결제도(ADR)의 현황과 그 도입방안”, 『민사소송』 제13권 제1호, 한국민사소송법학회, 2009, 491면.

18) 김진현·정용균, “미국의 사법형 ADR제도와 그 함의에 대한 연구”, 『중재연구』 제21권 제3호, 한국중재학회, 2011, 58면.

19) 법원 소송으로 인한 당사자 대립주의(adversary system)에 대한 한계로 지적된다.

20) 함영주, 『ADR기본법 제정방향 및 현행 ADR기구의 합리적 운영방안』(법무부 용역과제), 중앙대학교 산학협력단, 2015, 30면 ; 연방민사소송규칙 제16조는 재판 전 심리절차(pretrial hearing procedure)를 규정하고 있다. 1983년 법원에 의한 사건 관리와 절차 진행계획의 수립을 위해 재판 전 기일에서 화해를 논의할 수 있다고 개정되었고, 1993년 법령과 지방법원 규칙에서 승인된 경우에는 화해 또는 ADR를 사용할 수 있다고 개정되었다(함영주, 위의 책, 45면).

결을 위하여 조정, 중재 등 여러 기법의 활용을 촉진하게 되었다.²¹⁾

현재 미국 ADR은 상사분쟁과 민사사건 영역 전반에 걸쳐 적용된다. 법원에서 소송 외 ADR제도로 정착되었고, 행정사건에 관한 전체 연방 소송에 관해서도 ADR이 이용된다.

나. ADR 구분과 유형

ADR은 개인 간의 분쟁을 담당하는 주체나 진행하는 경로에 따라 사법형, 행정형, 민간형으로 구분할 수 있다. 법원에서 진행하거나 법원을 통해 진행되면 사법형 ADR 또는 법원 연계형 ADR(court annexed ADR)이라 하고,²²⁾ 행정부 그 산하기관에 설치된 위원회에서 분쟁 해결을 시도하는 경우 행정형 ADR이라 한다. 민간형 ADR은 민간 분야의 기관이나 단체에서 분쟁의 해결을 시도하는 것을 의미한다.²³⁾ 개시되는 계기나 경위에 따라 사건 당사자 간의 동의에 의해 ADR 절차가 개시되면 자발적(voluntary) ADR로, 법령이나 판사의 명령에 의해 요구되는 경우에는 의무적(mandatory) ADR로 구분한다. ADR에 따른 결정이 당사자에게 기속되는지 여부에 따라 구속력(binding) 있는 ADR과 비구속적(non-binding)인 ADR로 나뉜다.²⁴⁾

ADR 유형은 당사자가 직접 분쟁 해결에 참여하는 협상(negotiation)에서부터 제삼자의 개입에 의해 분쟁 해결이 이루어지는 조정(mediation), 증거 제시 및 변론절차가 협상과 결합된 형태인 간이심리(mini-trial), 조정과 중재가

21) 황승태·계인국, 앞의 책, 86면.

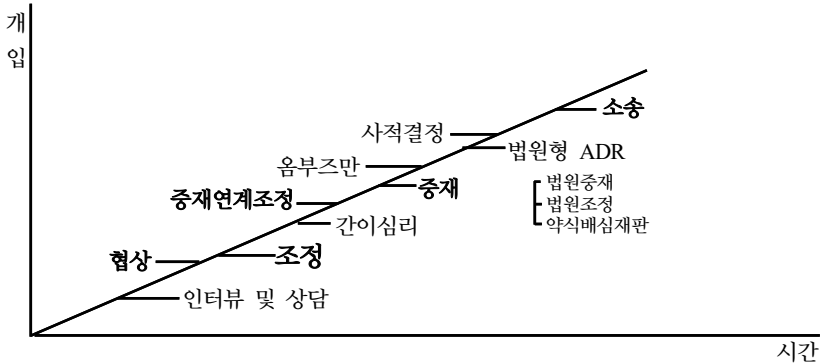
22) 상사분쟁에 주로 사용되는 ADR은 중재이고, 중재 결정은 당사자 간 구속력이 있다. 그러나 사법형 ADR에 따른 중재 결정은 당사자 간 구속력이 없으며 분쟁이 해결되지 않으면 소송으로 연결된다(김진형·정용균, 앞의 논문, 56면). 미국 헌법에 의하면 민사 사건은 민사 재판을 받을 권리가 부여되어 있어 사법형 ADR의 중재 결정에 대한 구속력을 인정하는 경우 헌법을 위반할 소지가 있기 때문이라고 한다(김진형·정용균, 위의 논문, 72면).

23) 황승태·계인국, 위의 책, 45면.

24) 황승태·계인국, 위의 책, 47면.

결합된 형태인 중재연계조정(med-arb), 중재, ombudsman(옴부즈만), 법원형 ADR(court-annexed ADR), 중재와 소송이 결합된 형태의 사적결정(private judging : rent-a-judge) 등 다양하다.²⁵⁾

<그림 1> 분쟁 해결 스펙트럼



주) 출처 : 김광수, “상사중재제도에 관한 비교 고찰”, 『중재』 제278호, 대한상사중재원, 1995, 67면.

협상과 법원 소송(재판)이 분쟁 해결방안의 양 극단에 위치한다고 볼 때 협상은 사적 자치주의에 기반하여 당사자의 자발적인 의사에 따른 합의를 통해 분쟁 해결의 과정과 결과를 결정한다. 법원 소송은 사법제도에서 규정되는 재판 절차에 따라 법관이 사실관계를 확인하고 심리절차를 거쳐 적절한 법규를 적용하여 결정하면 당사자들은 그 결과에 구속되는 방법으로 분쟁을 해결한다.²⁶⁾ 분쟁 해결 스펙트럼에서 조정이나 중재 등과 같은 ADR은 협상과 법원 소송의 중간에 위치한다고 볼 수 있겠다. 미국에서 주로 논의되는 조정, 중재연계 조정, 중재 등에 대해 간략하게 살펴본다.²⁷⁾

25) 김광수, “상사중재제도에 관한 비교 고찰”, 『중재』 제278호, 대한상사중재원, 1995, 67면.

26) 김준한, “행정부와 대체적 분쟁해결제도”. 『한국행정학회』 제30권 제4호, 한국행정학회, 1996, 42면.

27) 황승태·계인국(앞의 책, 48~73면)과 함영주(앞의 책, 45~49면)는 미국에서

(1) 조 정

조정(調停)은 당사자 간의 합의에 의해 개시되며 제삼자인 조정인(mediator)이 관여하여 양 당사자 사이의 협상을 촉진시켜 분쟁 해결을 돕는 절차다.²⁸⁾ 법적 권리에 기반을 둔 절차가 아니라 당사자의 이익을 바탕으로 하는 절차로 당사자들이 자발적으로 이행 가능한 합의를 이르도록 하는 것을 목적으로 한다.²⁹⁾ 도입 초기에는 사실관계 쟁점을 해결하는 데 주로 이용되었지만, 지금은 법률상 쟁점도 조정 대상이 된다. 조정은 대부분 민사사건에 적용되며, 소송의 어떤 단계에서도 조정 회부는 가능하다고 평가된다.³⁰⁾ 다만, 제삼자나 외부기관에 매우 중요한 영향을 미치거나 확립된 정책의 유지가 각별히 요구되는 것과 같은 경우에는 조정은 행정적 분쟁 해결방안으로 사용할 수 없다.³¹⁾ 분쟁 당사자는 조정인의 조정안을 수용하지 않아도 되기 때문에 중

논의된 ADR의 유형으로 협상, 중재, 조정, 조정-중재, 사실 인정, 조기중립평가(early neutral evaluation), 간이 심리(mini-trial), 간이 배심 심리(summary jury trial), 화해 주간(settle week), 소액재판(small claims courts)을 설명하고 있지만, 본문에서는 중재를 위주로 소개한다.

28) 함영주, 앞의 책, 42면.

29) 황승태·계인국, 앞의 책, 53면.

30) 함영주, 위의 책, 42면.

31) 미국 행정분쟁해결법 제572조 (b)에서는 행정기관이 조정을 사용할 수 없는 경우를 규정한다. ① 선례적 가치로 삼기 위해 당해 문제에 대한 유권적인 해결이 필요하지만 당해 사안을 해결하기 위한 행정적인 분쟁 해결절차가 선례로서 부적절한 경우, ② 당해 사안이 최종적인 해결에 앞서서 정부 정책에 중대한 검토 사항을 포함하고 있으나 당해 분쟁 해결절차가 그와 같은 역할을 하기에 부적당한 경우, ③ 확립된 정책의 유지가 특별히 요구되는 경우, ④ 분쟁당사자가 아닌 제삼자 또는 외부기관에 매우 중요한 영향을 미치는 사안, ⑤ 분쟁 해결절차를 완전히 공개하는 것이 중요하나 당해 사안에서는 그것이 적절하지 않은 경우, ⑥ 상황 변화에 적응하여 특정 문제에 대한 입장을 바꾸려면 일관된 태도 유지가 필요하지만 당해 사건이 이와 같은 요구에 배치되는 경우(이전오, “대체적 조세분쟁해결절차의 도입에 관한 연구”, 『세무학연구』 제24권 제1호, 한국세무학회, 2007, 189면).

재와 비교하여 강제력이 약하다.

(2) 중재연계 조정(Med-Arb)

중재연계 조정은 2차 세계대전 중 미국 산업현장의 노동분쟁 해결과정에서 기인하다고 전해진다.³²⁾ 이 방안이 본격적으로 알려진 것은 1978년 60만 명의 미국 우정공무원이 참여한 대규모 우정사업 분쟁이고³³⁾ 최근 들어 기업의 분쟁 해결수단으로 활용된다.

중재연계 조정은 우선 당사자 간 분쟁을 제삼자가 조정으로 해결하려고 시도하고, 그 조정을 실패하는 경우 동일한 사람이 중재를 진행하여 중재안을 제시하는 방안으로 조정과 중재가 복합된 절차이다.³⁴⁾ 이 절차는 조정이 먼저 개시되고 조정이 실패하면 중재로 들어가거나 그 반대의 순서로 진행될 수 있다. 조정과 최종 제안 중재(mediation and last offer arbitration)가 결합된 경우, 먼저 개시된 조정이 실패하면 중재인이 당사자 양측의 최종안 중 하나를 선택하는 절차가 있다.³⁵⁾

최종 제안 중재방식은 승자와 패자가 극명하게 대립된다는 측면에서 소송절차와 유사하여 조정단계에서 원만한 타결을 하도록 당사자를 압박하는 효과가 있다고 평가된다. 조정은 분쟁에 대한 판정을 내리기보다는 당사자 간 합의를 통해 해결을 허용하는 장점이 있고, 중재는 절차가 종료되었을 때 쟁점이 끝나는 장점이 있는데³⁶⁾ 중재연계 조정은 조정 절차의 유연성과 중재 절차의 최종적 성격을 결합했다는 측면에서 의미가 있다고 한다.³⁷⁾ 그

32) 정용균, “미국의 조정-중재(Med-Arb) 제도에 관한 연구”, 『중재연구』 제24권 제1호, 한국중재학회, 2014, 90면.

33) 신은중 외 2인, 『공무원노동관계 분쟁조정시스템에 관한 연구 : 미국의 경험을 중심으로』(노동부 정책용역연구보고서), 2005, 4면.

34) Bartel, Barry, C, Med-Arb as a District Method of Dispute Resolution : History Analysis and Potential, *Willimette Law Reveiw*, Vol. 27, 1991. p.665 ; 김진형 · 정용균, 앞의 논문, 78면.

35) 정용균, 위의 논문, 92면, 각주 26.

36) 김진형 · 정용균, 위의 논문, 78~80면.

러나 동일한 조정-중재인에 절차가 진행되므로 조정-중재인이 최종적인 의사결정자로서 해결안을 강요하고 윤리적 문제가 발생될 가능성이 있다는 단점이 지적된다.³⁸⁾

(3) 중 재

전통적인 의미에서 중재는 당사자들이 중재법 등에 근거하여 자발적으로 제삼자인 중재인(arbitrator)에게 분쟁 해결을 맡기면 중재인이 사실관계를 파악하여 최종적이고 구속력 있는 해결안을 제시하는 형태이다. 정식 증거 개시(discovery) 절차가 진행되지 않고, 진행 절차나 중재인의 의견에 대한 공식기록은 생략된다.³⁹⁾ 여기서 중재 결정은 당사자를 구속한다는 점에서 재판과 공통된 면이 있지만, 재판이 법원이 이루어내는 데 반해 일반적으로 중재는 사인이 담당하는 사적 절차라는 점에서 차이를 보인다.⁴⁰⁾ 중재 결정에 대해 중재인의 명백한 오류 외에는 일반적으로 사실인정이나 법리 적용과 같은 문제로는 이의를 제기할 수 없다.⁴¹⁾

미국 내 중재는 1925년 연방중재법의 도입 이후 1980년대까지 미국 ADR 시장 전체에서 가장 폭넓게 사용된 방안으로⁴²⁾ 미국 주 정부 부문에서도 가장 중요한 ADR로 활용된다. 가족법이나 조세 분야에서 법원 소송에 대한 대안으로도 활용된다.⁴³⁾

전통적 중재가 갖는 자주적 교섭에 대한 제한효과(chilling effect)를 최소화

37) 정용균, 앞의 논문, 90면.

38) 황승태·계인국, 앞의 책, 56면.

39) 황승태·계인국, 위의 책, 50~51면.

40) 함영주, 앞의 책, 4면.

41) 황승태·계인국, 위의 책, 50~51면.

42) Baruch Bush, Robert, *Substituting Mediation for Arbitration: The Growing Market for Evaluative Mediation, and What It Means for the ADR field*, *Pepperdine Dispute Resolution Law Journal*, Vol. 3, 2002, p.120; 정용균, 위의 논문, 91면.

43) 신은중 외 2인, 앞의 책, 49면.

하기 위해 고안된 최종 제안형(last-offer) 중재⁴⁴⁾는 당사자 간의 약정에 의해 중재인은 당사자가 제시한 각각의 최종 중재안 중 어느 하나만을 선택하게 된다. 전통적 중재에서의 중재인은 입장차이 분석(splitting-the-difference)를 통해 중간 수준의 대안을 선택하는 경우가 많았다. 그로 인해 양 당사자는 극단적인 주장을 할 가능성이 높았다. 그러나 최종 제안형 중재에서의 중재인은 가장 합리적인 안을 선택할 수 있으므로 양 당사자에게 합리적인 금액을 제시할 유인을 제공한다.⁴⁵⁾ 최종 제안형 중재는 중재인의 재량범위를 축소하지만 분쟁 당사자 간 자율적인 타결을 위해 노력하도록 유인하는 장점이 있다. 최종 제안형 중재는 다루는 분쟁 사안을 처리하는 방식에 따라 패키지(package) 중재, 사안별(issue-by-issue) 중재, 조항별(article-by-article) 중재로 구분된다. 패키지 중재는 성격이 비슷한 여러 가지 사안에 대해 당사자가 그 입장을 묶음으로 만들어 제시하고 중재인은 당사자의 묶음 제시안 중 하나를 선택한다. 사안별 또는 조항별 중재는 비합리적인 양 당사자의 최종안을 배제하고 사안이나 조항에 따라 최종안을 중재인이 선택하는 유형으로 패키지 중재보다 바람직한 중재 결정을 내린다고 평가된다.⁴⁶⁾

44) 최종 제안형 중재 외 미국 중재의 파생 기법에 대해서는, 함영주, 앞의 책, 45면을 참조할 것.

45) 신은중 외 2인, 앞의 책, 56면 ; 중재인은 분쟁과정 전체를 분석하기보다는 각 당사자의 최종제안을 분리하여 살펴보기 때문에 교섭과정에서 양보를 한 당사자는 불리한 위치에 있을 수 있다고 한다.

46) 신은중 외 2인, 위의 책, 56~57면.

2. 조세분쟁에 대한 대체적 해결방안

가. IRS 행정 절차와 소송

일반적으로 납세자의 조세불복은 과세처분을 내린 과세당국을 대상으로 하거나, 행정기관에 소속된 과세당국 내부 또는 외부의 기관을 대상으로 한 행정절차상 불복(심사 또는 심판), 그리고 사법기관인 법원을 대상으로 한 행정소송으로 구분할 수 있다.⁴⁷⁾ 미국 납세자 역시 미국연방국세청(Internal Revenue Service, IRS)의 과세 처분에 불복하여 IRS 심사국(Appeal Office)에 심사를 청구하거나 연방조세법원(US Tax Court), 연방지방법원(US District Court), 연방청구법원(US Court of Federal Claims)을 대상으로 소송을 제기할 수 있다. 좀 더 자세하게 살펴보면, IRS의 조사(examination) 또는 세무조사(tax audit)에서 발생하는 납세자와 과세당국 간 의견불일치에 대해 납세자가 조사관이 제시한 경정처분안을 승낙하여 동의하는 경우 IRS는 추가부담세액에 대한 징수권을 갖게 된다. 만일 납세자가 앞선 동의에 번복할 의사가 있으면 추가부담세액을 납부한 후 연방지방법원이나 연방청구법원에 소송을 제기할 수 있다.⁴⁸⁾ 그러나 조사 결과와 경정세액에 대해 납세자가 동의하지 않고, 조사관과의 합의도 이루어지지 않으면 쟁점이 되는 추가부담세액에 대한 예비통지서(30days letter)가 납세자에게 발송된다.⁴⁹⁾ 예비통지서에 따른 결정에 동의하지 않는 납세자는 ① 30일 이내 IRS 심사국에 심사청구를 제기할 수 있거나, ② 30일 기한을 경과할 때까지 세액의 납부 또는 불복제기 없이 확정통지서(90days letter)를 수령한 후 추가부담세액을 납부하지 않

47) 이 중에서 기본적인 전통적인 분쟁 해결방안은 소송으로 헌법에 의해 보장된 다(황승태·계인국, 앞의 책, p.29 ; Thuronyi and Espejo, *op. cit.*, p.21).

48) Treas, Reg § 601.105(b)(4).

49) Treas, Reg § 601.106(b) ; 이진오 외 3인, 『조세분쟁의 사전·사후 조정제도의 도입방안에 관한 연구』(국세청 연구용역 보고서), 사단법인 한국조세연구포럼, 2005, 62면.

은 상태로 연방조세법원에 항소하거나, ③ 추가부담세액을 납부한 후 연방 지방법원이나 연방청구법원에 제소할 수 있다.

여기서 IRS 심사국은 IRS 내에서 독립된 조직으로 심사국의 심사절차는 유일한 행정 불복단계이며,⁵⁰⁾ 법원에 제소되지 아니한 사건(nondocketed cases)에 대하여 납세자와 협상하여 결정할 수 있는 배타적이고 최종적인 권한을 갖는다.⁵¹⁾ 대부분 사건이 행정 단계에서 처리될 수 있다는 효율성의 측면에서 일반적으로 과세당국에 대한 조세불복절차를 법원 소송에 대한 전치적인 절차로 두고 있는 경우가 있지만 미국 국세청 심사국의 심사절차는 법원 소송의 임의적 절차에 해당된다. 연방조세법원은 미국 연방헌법 제1장에 근거한 입법상의 법원이고, 연방지방법원과 연방청구법원은 사법권에 속하는 기관에 해당한다.⁵²⁾

나. IRS 행정 절차에서 적용되는 ADR

행정 기관의 ADR은 1990년 행정분쟁해결법⁵³⁾의 제정으로 촉진되고 1996년 개정을 통해 모든 행정기관에서 의무적으로 ADR을 도입하였다.⁵⁴⁾ 조세 분쟁에 대한 ADR의 적용은 IRS 조직구조의 변경을 통하여 조세행정의 개선과 납세자 권리의 보호를 위해 1998년 IRS 개편과 함께 개혁법⁵⁵⁾이 제정

50) Thuronyi and Espejo, *op. cit.*, p.59.

51) Treas, Reg. 601.106(1)(1) ; 조세법원에 제소된 사건(docketed cases), 형사조세사건, 의회의 공동조세위원회(Congress's Joint Committee on Taxation) 보고사건, 상호관련사건(whipsaw cases), 파산사건 등에 대해서는 심사국은 결정권이 없다(김영조 외 2인, 『주요선진국의 조세불복제도 연구』, 국세청, 2005, 29면). 상호관련사건은 한 사건에서 내린 결론이 다른 납세자에게 직접적인 영향을 주는 사건을 의미한다(김영조 외 2인, 위의 책, 3면).

52) 황진영, 『미국 조세법원에 관한 연구 — 입법적 시사점을 중심으로 —』, 국회예산정책처, 2010, 29면.

53) 5 U.S.C. § 581-593(1990).

54) 김영조 외 2인, 위의 책, 49면.

55) The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act 1998.

될 때 조기협의제도(early referral), 조정(mediation), 중재(arbitration)를 규정하는 미국내국세법(Internal Revenue Code, IRC) 제7123조의 신설로 본격화되었다.⁵⁶⁾ 미국 납세자는 세무조사 단계부터 형식적인 절차 없이 세무 조사관 간 특정 사안에 대해 합의를 하거나, 법원 소송 이전 단계에서 IRS 심사국을 대상으로 하는 심사청구와 같은 행정 불복절차를 비롯하여 조기협의(early referral), 신속조정절차(Fast Track Mediation), 조기해결절차(Fast Track Settlement), 조정, 중재, 이전가격사전합의(Advance Pricing Agreement), 상호합의 절차(Competent Authority Assistance 또는 MAP)와 상호합의절차 내에서의 중재와 같은 ADR을 이용할 수 있다.⁵⁷⁾ 이전가격사전합의, MAP, 중재는 국제거래를 기반으로 한 국제조세 분쟁의 사전적 또는 사후적인 해결을 위해 주로 이용된다. 조세분쟁에 대한 미국 ADR 중에서 조정, 중재, MAP를 중심으로 관련 내용을 간략하게 살펴본다.

(1) 조 정⁵⁸⁾

조정⁵⁹⁾은 납세자와 IRS 심사관의 합의하에 선정된 중립적 제삼자인 조정인이 납세자와 심사국이 합의에 도달할 수 있도록 지원하는 절차다. 1998년 IRC 제7123조의 신설 당시 중재와 함께 도입되었다. 조정은 주로 평가나 이 전가격과 같은 사실관계 쟁점이나 법률적 사건에 적용될 수 있다. 조기협의 쟁점에 대해 합의가 되지 않았지만 조정의 요건을 충족할 때도 적용된다. 권한 있는 당국에 대한 지원요청 사건(MAP 사건)에서도 이의신청이 제기되지 않았다면 납세자는 조정제도를 이용할 수 있다. 그러나 소송 중인 사건, 징수(tax collection) 사건, 조세행정에 배치되는 사건, 사소한 논점, 상호관련 사건, 협상과정에서 납세자가 신의칙을 위반한 사건 등에 대해서는 조정의

56) Ken Jones, Appeals Arbitration : Not a Compelling Litigation Alternative, 143 *Tax Notes* (2 June 2014), 2014, p.1059 ; 이 전 오 외 3인, 앞의 책, 71면.

57) 이 전 오 외 3인, 위의 책, p.63.

58) Revenue Procedure 2009-44.

59) IRC Section 7123(b)(1).

적용이 배제된다.⁶⁰⁾ 조정 절차의 당사자는 납세자와 IRS 심사국이며 조정인은 심사국에서 선출되거나 납세자가 외부 전문가를 선임할 수 있는데 후자의 경우 납세자가 조정인 관련 비용을 부담한다. 외부 공동 조정인은 조정과 관련된 교육을 수료하거나 경험이 있어야 하고 세법분야의 전문성을 갖추어야 한다. 외부 공동 조정인이 선임된 경우에는 조정 대상 쟁점이나 거래와 관련된 납세자 등을 대리할 수 없다.⁶¹⁾ 조정 합의가 이루어지더라도 쟁점 과세연도가 아닌 경우에는 구속력이 없으며 조정 합의서에서 달리 규율되지 않는 한 합의 자체는 선례적 가치가 없다.⁶²⁾

(2) 중 재⁶³⁾

IRS 심사국의 중재(IRS Appeals arbitration)⁶⁴⁾는 2000년 1월 18일에 2년을 기한으로 하여 한시적으로 개시된 후⁶⁵⁾ 2003년 6월 30일에 1년의 기한을 연장하였다가 2006년 10월 30일에 영구적인 제도로 전환하였다.⁶⁶⁾ 그리고 2015년에 저조한 이용률⁶⁷⁾로 인해 폐지되었는데, 2000년 최초 적용부터 14년 동안 중재로 통해 해결된 사건은 오직 2건에 불과한 것으로 보고되었다.^{68), 69)}

60) Revenue Procedure 2009-44 § 4.04.

61) Revenue Procedure 2009-44 § 7.

62) Revenue Procedure 2009-44 § 10.04.

63) Revenue Procedure 2006-44.

64) IRC Section 7123(b)(2).

65) Announcement 2000-4, 2000-1 C.B. 317. ; 김영조 외 2인, 앞의 책, 53면.

66) Revenue Procedure 2015-44 § 2.

67) 중재의 낮은 이용률은 일부 실무자는 조세불복절차의 관련자(심사국 담당자, 납세자와 세무 실무자)가 심사국 불복 중재 제도에 대한 경험과 인지가 낮았고 중재가 오직 사실인정 문제에만 한정되었기 때문으로 지적된다. 사실 쟁점이 사실인정 사건인지, 법률적인 문제인지 또는 사실과 법률적인 문제가 섞여있는 지 여부를 판단하기 쉽지 않기 때문에 중재의 이용이 용이하지 않았던 것으로 보인다.

68) 더 많은 사건은 중재 절차의 결정이 송달되기 이전에 해결된 것으로 보고되었다(Jones, *op. cit.*, p.1062)

중재는 납세자와 IRS 심사관이 의견 절충을 하였으나 합의(settlement)에 이르지 못한 사건을 대상으로 한다. 사건의 해결을 위하여 중재인을 지명하여 그 중재자의 결정에 따르는 것인데, 앞서 설명한 조정과의 차이점은 조정인의 결정에 당사자는 기속되지 않지만 중재인의 결정에 대해 당사자는 반드시 따라야 한다는 것이다. 중재 절차의 적용 여부 자체는 납세자와 IRS 심사국 간 합의가 전제되어 임의적인 절차에 해당한다.⁷⁰⁾

납세자가 소송이 아닌 구속력 있는 중재를 선택하는 배경에는 비용 경감, 신속한 분쟁 해결, 중재가 덜 논쟁적일 수 있을 것이라는 예상, 완료된 입증 책임(evidentiary rule), 기밀유지 등을 들 수 있다.⁷¹⁾ 심사국 소속이 아닌 독립적이고 전문적인 민간 중재인의 지명을 통해 조세분쟁을 해결할 수 있다는 측면 역시 납세자가 중재를 선택하는 요인으로 거론된다. 중재 범위는 사실 관계 분쟁(factual disputes)으로만 한정된다.⁷²⁾ 소송 중인 사건, 소송에 지정된 쟁점, 징수 사건(collection cases), 특정 조정(coordinated) 사건, 상호관련 사건(whipsaw cases), 납세자가 신의로서 협상하지 않은 사건과 중요하지 않은 사건(frivolous matters)은 그 대상에서 배제된다. 2008년부터는 화해 사건이나 신탁펀드회급사건(trust fund recovery case)도 중재 대상으로 포함하고, 미국이 체결한 일부 조세조약에도 중재가 포함되었다.

IRS 심사국과 납세자 쌍방의 동의에서만 중재의 적용이 가능하다.⁷³⁾ 납세

69) 비록 중재 프로그램은 철회되었더라도 불복에 대한 합의를 논의한 후에도 해결되지 않은 문제에 대해서는 중재를 이용할 수 있다(개정 Proc. 2014-63, 2014-53 I.R.B. 1014).

70) Ann. 2000-4, 2000-1 C.B. 317 ; Ann. 2002-60, 2002-2 C.B. 28 ; 김영조 외 2인, 앞의 책, 53면.

71) Jones, *Ibid.*, p.1061, footnote 32 ; Jacqueline M. Nolay-Haley, Mediation : The New Arbitration, *Harvard Negotiation Law Review*, Vol. 17 : 61, 2012, p.66.

72) Revenue Procedure. 2006-44, 2006-2 C.B. 800 ; ir-2006-163. ; 조세법원(Tax Court)은 이보다 더 빠른 1990년부터 조세법원 규정(Tax Court Rule 124)에 따라 사실적 분쟁에 대한 중재의 적용이 공식적으로 가능했다(Jones, *Ibid.*, p.1060).

자의 중재 요청이 승인되면, 승인 후 1개월 이내 당사자는 대상 쟁점, 중재인으로부터 얻고자 하는 결과, 중재인이 고려해야 하는 정보에 대해 서면으로 합의해야 한다. 중재인 결정은 사실관계 문제에 제한되기 때문에, 당사자는 중재인이 요구하는 법률적 지침을 합동으로 제공해야 한다. 중재인은 IRS 심사국 또는 외부 민간 전문가에서 지명될 수 있으며, 중재인이 심사국에 속한 경우 관련 비용은 심사국에서 부담하지만, 민간 중재인 관련 비용은 당사자 간 배분하여 부담한다.⁷⁴⁾

중재는 조정과 비교하여 여전히 구조화된 절차이기 때문에 납세자에게는 법률적으로 어려울 수 있었다는 지적이 있었고,⁷⁵⁾ 연방조세법원에서도 중재가 도입되었기 때문에 IRS 중재가 상대적으로 선호가 낮은 것으로 평가된다.

(3) MAP와 중재

미국은 국제조세 분쟁을 해결하기 위한 대체적 해결방안인 조세조약상 MAP와 중재를 운용하는데, 두 절차는 독립적으로 운용되는 것이 아니고 MAP의 일부로서 중재 절차가 관여된다. 중재 판결은 양 체약국 간의 상호 합의로 보고 MAP를 통해 이행된다.⁷⁶⁾ 일반적으로 MAP는 조세조약에 부합하지 않은 과세당국의 과세처분을 대상으로 한다. MAP 사건과 관련하여 미국은 납세자가 소송을 제기하거나 미국 권한 있는 당국이 소송 중인 사건⁷⁷⁾의 경우에는 상호합의절차 신청을 원칙적으로 수락하지 않는다.⁷⁸⁾ 다만, 예

73) Revenue Procedure. 2006-44, section 4.01., Internal Revenue Manual section 8.26.6.1.

74) Revenue Procedure. 2006-44, section 6.03-6.04.

75) David Parsly, The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution : Moving From Infancy to Legitimacy, *Cardozo J. Conflict. Resol.*, Spring, 2007, p.714.

76) Revenue Procedure. 2015-40.

77) MAP 대상 사건이 (a) 동일 납세자와 관련하여 소송이 제기되거나, (b) 소송이 개시되기 전 동일 납세자와 관련하여 IRS 조세불복 중이거나 미 연방 법원에 계류 중인 경우이다.

외적으로 소송 계류 중이더라도 권한 있는 당국은 국제조세 관련 부수석 법률자문위원(Associate Chief Counsel)⁷⁹⁾과의 자문 이후 상호합의절차의 요청을 수락하거나 진행을 지속하는 것을 고려할 수 있다.⁸⁰⁾ MAP 개시 이후 납세자가 소송하거나 MAP를 손상하거나 침해하는 방식으로 조세 항소권을 추구하는 경우에 절차는 종료될 수 있다.⁸¹⁾ 양자 간 이전가격사전합의 역시 상호합의를 통해 진행된다.⁸²⁾ 다만, IRS는 납세자의 이전가격사전합의 신청에 대해 특정 사유⁸³⁾를 들어 이를 거절하거나 중단할 수 있다. 미국과 체약국의 양 권한 있는 당국 간 MAP 결의안은 국내법에 따른 부과제척기간이나 기타 절차상의 제한에도 불구하고 이행해야 한다.⁸⁴⁾

MAP 사건이 일정 기한(일반적으로 2년) 내에 해결되지 않는 경우로 조세 조약에서 규정하는 요건이 충족하는 경우 중재에 이르게 된다.⁸⁵⁾ 여기서 중

78) Revenue Procedure 2015-40 Section 6.05 ; IRS(2017), p.29 ; 만일 상호합의절차를 진행 중에 소송을 제기한 경우 상호합의절차를 중단한다.

79) 미국 국세청은 조세 관련 업무를 위한 법률자문단(the Office of Chief Counsel)을 두고 있다.

80) Revenue Procedure 2015-40 Section 6.05

81) Revenue Procedure 2015-40 Section 7.03(d) ; 안창남 · 박수진, 앞의 논문, 26면.

82) Section 4 Revenue Procedure. 2015-40,

83) 특정 사유를 살펴보면 우선 ① 납세자가 법에서 규정한 절차상 요건을 충족하지 못하는 경우, ② 납세자가 적격한 조세조약 당사자에 해당되지 않는 경우, ③ 신청 전후로 과세당국의 절차 진행을 방해하는 납세자의 행위가 있는 경우에는 상대 체약국의 권한 있는 과세당국의 요청을 거절하거나, 이전가격사전합의를 위한 절차를 종료할 수 있다. 특히 ③에서 언급된 과세당국의 APA 절차 진행을 방해하는 납세자의 행위에는 ㉠ 미국 국세청의 조사(IRS Examination)나 미국 과세당국이나 다른 국세청 부서, 해외 과세당국의 업무 진행이나, ㉡ 미국이나 해외 과세당국이 실질적인 검토나 사안의 해결을 중대하게 방해하는 납세자의 행위를 포함한다(Section 7.02 Revenue Procedure. 2015-40).

84) Section 11 Revenue Procedure. 2015-40.

85) 중재 절차에 대한 설명은 미국 IRS의 권한 있는 당국의 지원(Competent Authority Assistance)을 요청하는 절차서(Procedures)에서 소개하는 내용(<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbi>)

재는 MAP와 분리된 별도 절차가 아닌 MAP 일부를 구성하며 최종 제안형 중재이다. 중재로 넘어간 MAP 사건은 각 체약국의 권한 있는 당국에 의해 각각 지명된 2명의 중재인과 그 중재인에 의해 지명된 의장⁸⁶⁾으로 구성된 중재판정부에 의해 다루어지게 된다. 조세조약에 따라 차이는 있지만 일반적으로 중재판정부의 의장이 선임된 후 60일~90일 이내에 각 체약국의 권한 있는 당국은 제시된 각 사건에 대한 해결안(5페이지 이하)과 그 해결안에 대한 입장 서류(30페이지 이하) 등을 제출한다. 의장이 임명된 후 6개월 또는 9개월 이내에 중재판정부는 각 쟁점에 대해 제안된 두 가지 해결안 중 하나를 채택하고, 양 체약국의 권한 있는 당국에게 서면으로 중재 판결을 통보하게 된다. 이 경우 채택에 대한 이론적 근거나 분석은 포함하지 않고, 판결은 선례가치가 없다. 중재판정부 구성원은 중재 정보를 원칙적으로 공개할 수 없다. 중재판정부 구성원에 대해 최대 3일의 준비 기간과 최대 2일의 회의의 일정이 부여되고 중재회의는 전화와 화상회의를 통해 진행된다. 중재인 요건은 특정되지 않지만, 의장직의 경우에는 미국 국적 또는 시민권자가 아닌 자이어야 한다. 한편 MAP 사건이 중재로 넘어가기 위해서는 미국 조세조약에 따라 중재판정부에 대한 중재 정보의 공개와 중재 개시에 대한 납세자의 동의가 요구된다. 납세자와 대리인 모두는 중재 절차의 기밀 유지에 관한 특정 합의를 하여야 한다.⁸⁷⁾

tration, 검색일 : 2020. 9. 14.)을 중심으로 설명한다.

- 86) 2명의 중재인은 권한 있는 당국의 합의된 중재인 명단에서 의장을 선출한다.
- 87) 이와 같은 합의 사항을 확인하기 위해 미국 국세청은 세 건의 문서에 납세자와 대리인의 서명을 확보한다. 첫 번째 문서는, MAP 중재에 대한 납세자 동의와 비공개 공약서(Taxpayer Consent to MAP Arbitration and Non-disclosure Statement)로, 이 문서에 서명함으로써 관련 납세자는 권한 있는 당국이 MAP 중재 절차를 수행하는 것을 동의하게 되고, 중재 절차와 관련하여 수령한 정보를 비공개할 의무가 생긴다. 두 번째 문서는, 납세자 대리인에 대한 비공개 공약서(Non-disclosure Statement of Taxpayer's Authorized Representative)이다. 이 문서는 조세조약상 중재 조항[예를 들어, 미국-독일 조세조약 제25조(5)(c)와 제25조(6)(d)]에 의해 관련 납세자의 각 대리인은 중재에 관한 정보를 비공개할 것

Ⅲ. 국제조세 분쟁에 대한 대체적 해결방안

1. 미국 모델 조세조약상 상호합의에 따른 중재

가. 미국 모델 조세조약상 중재 조항

(1) 중재 조항의 도입 연혁

미국 국제조세 정책을 가장 잘 반영하는 모델 조세조약⁸⁸⁾은 1996년, 2006년, 2016년에 10년을 주기로 미국 재무부에서 공개하는데, 의무적 중재 조항은 2016년 모델 조세조약에서 찾아볼 수 있다. 2006년 모델 조세조약 공개 당시까지 미국은 의무적 중재 조항에 대해 매우 조심스러운 접근방식을

을 요구하기 때문에 필요하다. 마지막 문서는, 조세조약상 중재 절차 진행을 위한 납세자 정보 공개 허가서(Taxpayer Authorization to Disclose Tax Information for Purposes of Treaty MAP Arbitration Proceedings)이다. 이 문서는 IRC Section 6103에 다른 요구사항으로 미국 납세자와 특수 관계자가 중재 절차에 관여하고, 중재인 또는 관련 조직에 납세자 정보가 공개되는 것에 대한 동의를 얻기 위한 것이다. 참고로 미국 국세청은 외부 분쟁 해결기관인 국제분쟁해결센터(the International Centre for Dispute Resolution, ICDR)에게 중재의 부분적인 관리를 위임하고 있는데, 납세자의 동의를 얻음으로써 ICDR은 중재인에게 관련 서비스를 제공할 수 있게 된다(미국국세청, “taxpayer-agreements-for-map-arbitration”, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbitration>, 검색일 : 2020. 9. 14.).

88) 미국은 1976년부터 독자적으로 미국 모델 조세조약(U.S. Model Income Tax Convention)을 개발, 사용하고 있다. 1977년 5월 17일에 1차 개정, 1981년 6월 16일에 2차 개정, 1996년 9월 20일에 3차 개정, 2006년 11월 15일에 4차 개정, 마지막으로 2016년 2월 17일에 5차 개정이 있었다[한성수, “한·미조세조약의 개정방안”, 『조세와 법』 제2권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2009, 4면. 각주 4)].

취하고 있었지만,⁸⁹⁾ 2006년 모델 조세조약의 발표 직후부터 미국은 2006년 독일과 벨기에와의 조세조약, 2007년에는 캐나다와의 조세조약, 그리고 2009년에는 프랑스와의 조세조약 등 개별 조세조약의 개정을 통해 의무적 중재 조항을 채택하면서 국제조세 분쟁 해결에 대한 접근방식이 달라진다.⁹⁰⁾ 벨기에, 독일, 프랑스와의 국제조세 분쟁에 있어서 실제로 중재가 적용되었는지는 공개된 바 없지만, 캐나다와의 국제조세 분쟁 중 일부는 최종 제안형 중재를 통해 미국이 유리한 판정을 받은 것으로 전해진다.⁹¹⁾ 이러한 국제조세 분쟁에 대한 중재의 성공적인 실무 경험은 2016년 모델 조세조약 제25조(상호합의절차) 제6항에 의무적 중재 조항을 반영하는 배경이 된 것으로 보인다.

미국 모델 조세조약은 유럽연합의 중재협약이나 2008년 OECD 모델 조세조약의 전통적인 중재와는 다르게 중재인의 역할이 상대적으로 제한된 최종 제안형 중재를 채택하고 있다. 이는 미국이 국제조세 분쟁에 대해 실제로 중재의 개시를 의도했다기보다는 MAP 단계에서 당사자 간 분쟁의 해결을 촉진하기 위한 유인책으로서의 중재 역할을 기대한 것으로 볼 수 있다.⁹²⁾

89) 1989년 체결된 독일과의 개별 조세조약에 최초로 포함된 자발적 중재 조항은 권한 있는 당국에게 광범위한 재량권을 부여하고 있었는데 당시 미국은 의무적 중재보다 자발적 중재를 더 선호하는 입장을 네덜란드, 멕시코, 카자흐스탄, 프랑스, 캐나다, 스위스, 아일랜드, 이탈리아 등 개별 조세조약에서 채택한 자발적 중재 조항을 통해 엿볼 수 있다. 독일이나 벨기에와의 조세조약에 의무적 중재 조항의 도입을 논의하던 시기인 2006년에 발표된 모델 조세조약에 의무적 중재 조항을 채택하고 있지 않았다.

90) 이후 스위스, 스페인, 일본과의 조세조약에 의무적 중재조항은 2009년 미국-스위스 조세조약 의정서 및 2013년 미국-스페인 조세조약 의정서와 미국-일본 조세조약 의정서를 통해 반영되었으나, 미국 상원의 비준절차가 완료된 것은 2019년으로 실무적으로 적용된 바 없다.

91) 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. pp.159~186.

92) 미국 국세청(IRS)은 미국-캐나다 조세조약의 결과를 토대로 중재 적용이 가능

(2) 2016 미국 모델 조세조약상 중재 규정

2016년 2월 17일 자로 개정된 미국 모델 조세조약은 제25조 제6항에서 MAP의 최종 단계로서 의무적 중재 조항을 채택하였다. 모델 조세조약에 의하면 미국은 어느 한 계약국과 최초의 중재가 개시되기 전에 중재절차와 기간에 대해 계약국의 권한 있는 당국과 서면으로 합의해야 한다.⁹³⁾ 미국 모델 조세조약상 중재 규정을 간략하게 살펴보면 아래와 같다.⁹⁴⁾

(가) 중재 착수

조세조약에 의하지 않거나, 조세조약 해석이나 적용에 부합하지 않는 과세로 MAP가 개시⁹⁵⁾되었지만, 2년의 기간이 경과하도록 양 계약국의 권한 있는 당국 간 사건을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못하면 의무적 중재를 통해 쟁점이 해결되어야 한다.⁹⁶⁾ 쟁점이 되는 과세연도에 대해 계약국 중 적어도 한 국가에 세무신고가 제출되면, 중재는 납세자가 서면으로 중재 개시를 요청하고, 중재절차와 관련된 관계자 모두로부터 비밀유지에 대한 합의가 서면으로 제출하는 날 중 가장 빠른 날에 개시된다.

한 MAP 사건 대부분이 의무적 중재 조항으로 인해 사전에 해결된 것으로 추정하였고, 의무적 중재 조항의 적용이 의무화되며 6~9개월 안에 분쟁을 해결할 수 있으리라 판단했다(Kenneth Lobo, Tags. Action 14. B.E.P.S. Mandatory Arbitration. O.E.C.D. Model Treaty, *Insights*, Vol. 3, No. 3, 2016, p.1).

93) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제10항.

94) 양인준 외 2인(앞의 책, 47~51면)을 참고하여 반영하였다.

95) 여기서 개시는 양 계약국의 권한 있는 당국이 상호합의를 위한 실질적인 검토를 할 수 있을 정도로 필요한 정보를 수령한 가장 빠른 날을 의미한다(2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제8항).

96) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제6항.

(나) 중재 범위

법원이나 행정심판에서 이미 판결을 내린 쟁점이나 체약국의 권한 있는 당국이 중재 개시 이전 중재에 적합하지 않다고 합의한 경우에는 중재에 회부되지 않는다.⁹⁷⁾

(다) 중재판정부 구성

양 체약국의 권한 있는 당국이 각각 중재인 한 명을 선임하고, 선출된 두 명의 중재인이 중재판정부의 의장을 선출한다. 만일 한 체약국의 권한 있는 당국이 조세조약에 따라 합의된 방식과 기한 내 중재인을 선임하지 못하면 다른 체약국의 권한 있는 당국이 두 번째 중재인을 선임한다. 그리고 두 명의 중재인이 합의된 방식과 기한 내 의장을 선출하지 못하면 해당 중재판정부는 해산되고 양 체약국은 새로운 중재판정부를 구성해야 한다.⁹⁸⁾ 어느 한 쪽 체약국의 국민이나 법률상 항구적 거주자는 의장으로 선임될 수 없다. 중재인은 쟁점 사건이 중재절차로 회부된 날 이전 과거 12개월 이내에 양 체약국의 재무부나 과세관청의 직원이거나 중재의 쟁점 중 관련된 특정 사항에 관여된 자는 중재인으로 선임할 수 없다.

(라) 중재판정부의 판결 과정

양 체약국의 권한 있는 당국은 중재 사건에 대해 처분조정(adjustment)과 해결방안(proposed resolution)을 담고 있는 입장문(position paper)을 중재판정부에게 제출하고, 입장문 사본을 다른 권한 있는 당국에 보내야 한다.⁹⁹⁾ 이때 해결방안은 해당 사건에서 제기된 조정과 유사 쟁점과 관련된 양 체약국의 권한 있는 당국 간 과거 모든 합의를 반영하고 전체 사건에 대한 해결책이 되어야 한다. 그리고 해결방안은 수입금액, 이익, 비용과 같이 구체적인 금액으로 처분되고 특정한 경우에는 조정이나 유사 쟁점에서 조세조약에 따라 부과되는 최대세율로 한정된다. 다만, 거주자 판정에 대한 개인의 납세의

97) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제7항.

98) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제9항.

99) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제9항 (f)호.

무, 고정사업장 창설과 관련된 사업소득 과세, 결정이 유사한 한계치(threshold) 문제에 의해 결정되는 다른 쟁점과 관련된 경우에는 제출된 해결 방안에는 구체적인 금액이나 최대세율 외에도 해당 쟁점과 관련된 입장을 포함할 수 있다.¹⁰⁰⁾ 권한 있는 당국은 여러 개의 조정이나 쟁점으로 구성된 사건에 대해 유사 쟁점별로 개별적인 처분을 주장할 수 있다.¹⁰¹⁾

납세자 또는 대리인은 해당 사건에 대한 분석과 견해를 권한 있는 당국을 통해 중재판정부에게 서면으로 제출할 수 있다. 이 경우 권한 있는 당국의 입장문이 중재판정부에 제출되기 이전에 제출되고 중재로 회부되기 이전 권한 있는 당국에게 제공되지 않은 정보는 포함해서는 안 된다.¹⁰²⁾

한편 중재 결정 이전에 양 체약국의 권한 있는 당국이 조세조약에 따라 사건 해결에 대한 상호합의에 이르거나, 납세자가 중재 요청을 철회하거나, 중재 중에 한 체약국의 법원 또는 행정심판원에 의해서 사건에 관한 결정이 내려지거나, 조세조약에서 규정하는 서면의 비공개 선언(nondisclosure statement)을 납세자나 대리인 등 관계자가 위반하고, 양 체약국의 권한 있는 당국이 그러한 위반으로 중재절차가 종결되어야 한다고 합의한다면, 그 사건과 관련된 중재절차를 포함한 상호합의절차(MAP)는 종결된다.¹⁰³⁾

(마) 중재 결정

중재판정부의 결정은 모델 조세조약 제25조의 MAP에 의한 상호합의를 구성하며, 해당 중재 절차에 대한 모든 관계자가 결정을 수용하면 양 체약국을 구속한다.¹⁰⁴⁾ 이 경우 중재판정부의 결정에 대한 수락 여부는 그 결정을 수령한 날로부터 45일 내에 체약국의 권한 있는 당국에게 서면으로 통지해야 한다.

100) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제9항 (g)호.

101) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제9항 (h)호.

102) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제9항 (e)호.

103) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제9항 (e)호.

104) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 제9항 (d)호.

사건이 소송 중으로 소송 당사자인 관계인이 관련 권한 있는 당국과 소송 법원에게 중재판정부의 결정을 수락하고 법원의 심사를 철회한다는 의향을 45 일 내에 밝히지 않는 경우 중재판정부의 결정은 수락되지 않는 것으로 간주되고, 해당 사건은 향후 권한 있는 당국의 추가적인 심사대상이 되지 않는다.

2. 미국 조세조약상 중재의 체결례

가. 조세조약상 중재의 발전 단계

미국이 체결한 60건의 개별 조세조약에서 조세조약의 적용과 해석에 기인한 조세분쟁 해결방안으로 상호합의절차를 찾아볼 수 있지만¹⁰⁵⁾ 중재는 일부 조세조약에만 포함되어 있다.

조세조약상 상호합의 내에서의 중재의 도입에 대한 미국의 발전 단계를 살펴보면 미국-독일 조세조약에 자발적 중재 조항이 포함된 1989년 및 그 이후 기간(제1기)과 미국-독일 조세조약에 대한 개정 의정서에 의무적 중재 조항이 포함된 2006년 및 그 이후 기간(제2기)으로 구분할 수 있다. 독일(1989)과의 조세조약에서 최초로 자발적 중재 조항이 채택된 이래 네덜란드(1992), 멕시코(1992), 카자흐스탄(1994), 프랑스(1994), 캐나다(1995), 스위스(1996), 아일랜드(1997), 이탈리아(1999)와의 조세조약에서 자발적 중재 조항을 반영하였다(제1기).¹⁰⁶⁾ 그러나 미국은 네덜란드, 멕시코, 카자흐스탄, 아일랜드, 이탈리아와는 실제 중재절차에 대한 외교문서를 교환하지 않았기 때문에 실제 중재는 발효되지는 않았다.¹⁰⁷⁾ 의무적 중재 조항은 독일(2006)과의

105) OECD, *Making Dispute Resolution More Effective-MAP Peer Review Report, United States (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS : Action 14*, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2019, p.13.

106) 괄호() 안의 연도는 체결 연도이다.

107) OECD, *Making Dispute Resolution More Effective- MAP Peer Review Report, United States (Stage 1) Inclusive Framework on BEPS : Action 14*, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2017, p.56.

조세조약 개정으로 조세조약에 반영된 후부터 벨기에(2006), 캐나다(2007), 프랑스(2009), 스위스(2009), 스페인(2013), 일본(2013)과의 조세조약 개정을 통해 더욱 상세한 절차 규정으로 정비된다(제2기).¹⁰⁸⁾

중재와 관련된 국제조세 정책상 변화는 당시 미국 행정부의 정치적인 경향과도 맞물린다.

최초 자발적 중재 조항이 조세조약에 포함되었던 미국-독일 조세조약(1989년)은 친기업적 성향인 공화당의 조지 부시(George Herbert Walker Bush) 행정부¹⁰⁹⁾ 집권기 중이었고, 의무적 중재 조항을 처음으로 반영한 미국-독일 조세조약 개정 의정서가 서명되고 발효된 시기 역시 공화당 출신의 조지 부시(George Walker Bush) 행정부¹¹⁰⁾ 집권기였다. 당시 기업의 입장은 중재를 지체 또는 정체된 MAP 사건을 해결할 수 있는 최선의 방안으로 인식된 것으로 보인다. 공화당 출신의 대통령을 둔 이 두 행정부의 집권 기간 동안 법원 소송을 대체하는 분쟁 해결방안으로서의 중재 활용에 대한 국내·외적인 시도가 진행된다. 국내에서는 IRS 중재의 한시적 도입(2000년)과 영구화(2006년)가 있었고, 국제적으로는 독일, 캐나다, 프랑스, 벨기에 등 일부 주요 국가와의 조세조약 또는 개정 의정서에 중재 조항을 반영하였다.

제2기 민주당의 오바마(Barack Obama) 행정부 집권에는¹¹¹⁾ 조세조약상 중재 조항을 반영하기 위한 개정 작업은 멈췄다가 2019년 공화당의 트럼프(Donald John Trump) 행정부 집권기부터 스위스, 스페인, 일본과의 조세조약에 대한 개정 의정서가 상원의 비준¹¹²⁾을 통과하였다.

108) 괄호() 안의 연도는 체결 연도이다. 스페인, 일본, 스위스와의 조세조약은 2019년 의회 비준 후 발효되었다.

109) 제1기 집권기간은 1981년 1월 20일~1989년 1월 20일이고, 제2기 집권기간은 1989년 1월 20일~1993년 1월 20일이다.

110) 제1기 집권기간은 1995년 1월 17일~2000년 12월 21일이고, 제2기 집권기간은 2001년 1월 20일~2009년 1월 20일이다.

111) 2013년 체결된 스페인, 일본과의 조세조약 개정 의정서는 각각 2013년 1월 14일과 2013년 1월 24일에 서명, 체결되었다.

112) 미국 헌법(U.S. CONST. art. II, § 2, cl. 2)에 의하여 조세조약이 실제로 발효되

공식적인 미국의 국제조세 정책 방향을 보여 주는 미국 모델 조세조약은 2006년 개정까지는 중재를 포함하지 않았다가 개별적 조세조약과의 실무적인 경험을 쌓고 난 이후, 2016년 미국 모델 조세조약에서 의무적 중재 조항이 최초로 등장한다. 2016년 모델 조세조약 이전에는 선별적인 일부 국가에 한해 조세조약에 의무적 중재 조항을 포함하는 정책을 취한 것으로 관찰된다. 예를 들자면 독일, 벨기에, 프랑스, 스위스, 스페인 등 유럽연합 회원국에 속하는 국가나 주변국인 캐나다와의 조세조약 외에는 의무적이고 구속력 있는 중재 조항을 포함하기 위한 개정 협상을 하지 않았다. 한편 과거 유럽연합 회원국이었던 영국과는 미국과 밀접한 외교적 관계를 맺고 있음에도 불구하고 조세조약에 중재가 아직 포함되지 않았다.¹¹³⁾

미국은 조세분쟁에 대한 대체적인 해결방안으로서의 중재에 대해 실무 경험을 오래 기간 국내·외에서 쌓았고, 이러한 실무를 토대로 한 미국 내의 중재에 대한 평가는 2015년 국내 IRS 중재의 폐지와 2016년 미국 모델 조세조약상 중재 조항의 포함으로 우선 일단락되는 것으로 보인다.

아래 본문에서는 미국 조세조약상 중재 조항의 도입 연혁을 자발적 중재가 도입된 제1기와 의무적 중재가 채택된 제2기로 구분하여 당시 미국 학계나 실무에서의 논의를 살펴본다.

기 위해서는 미국 상원(the Senate)의 자문과 동의(advice and consent)가 필요하다. 그래서 미국 조세조약은 미국 상원의 승인과 그 이후 양국 정부 간의 비준 교환이 있을 때까지 기술적으로 발효되지 못한다[William P. Streng, U.S. Tax Treaties : Trends, Issues, & Policies in 2006 and Beyond, 59 SMU L. Rev. 853, 2006, p.863].

113) 반면 영국은 국제조세 정책상 중재 조항의 도입을 매우 적극적으로 지지하는 국가로 25개 조세조약에 중재 조항이 반영되어 있다(정재현 외 2인, 앞의 책, 53~54면).

(1) 제1기

1989년 미국이 독일과의 체결한 조세조약¹¹⁴⁾은 OECD나 UN과 같은 국제 기구에서 중재 절차가 본격적인 개념화가 되기 이전 세부적인 중재 과정을 포함시킴으로써 국제조세 분쟁 해결방안으로서의 중재를 발전시키는 데 전환점이 된 것으로 평가된다.¹¹⁵⁾

미국-독일 조세조약(1989)은 권한 있는 당국의 동의에 의해서만 중재 회부가 가능하였고, 중재 범위를 권한 있는 당국이 재량적으로 결정할 수 있었기 때문에 중재 절차가 한정적으로 적용되어 실제 그 활용도가 낮았다.¹¹⁶⁾

이후 미국은 멕시코, 네덜란드, 카자흐스탄, 프랑스, 캐나다, 스위스, 아일랜드, 이탈리아와의 조세조약에서 자발적인 중재 조항을 채택함¹¹⁷⁾으로써 자발적인 중재는 찬성한 반면 의무적이고 구속력 있는 중재에는 반대하는 것으로 입장을 취한다.¹¹⁸⁾

미국은 중재에 대한 경험 부족을 1990년 당시 조세조약상 중재 조항의 확장을 주저하게 되는 주된 원인 중의 하나로 평가한다.¹¹⁹⁾ 자발적 중재 조항은

114) Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital and to Certain Other Taxes (signed 29 August 1989) ; Z. Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Volume 11 in the Doctoral Series, IBFD, 2006. p.19, footnote 64.

115) 독일과 스웨덴 사이의 1985년 조세조약 초안에도 중재 조항이 포함되어 있다. 1992년 7월 14일에 서명되었고 1995년 1월 1일에 발효되었다(Altman, *Ibid.*, 6.1).

116) 1989년 이후 미국-독일 양국 간 이 조항에 따라 실제로 중재가 착수된 사례는 없었다고 보고된다(Altman, *Ibid.*, p.21, footnote 71). 후술하지만 2006년 미국은 독일과의 의정서 개정을 통해 자발적인 중재 조항을 의무적 중재 조항으로 대체한다.

117) 당시 독일과 캐나다 외 체약국은 중재 조항의 적용을 위해 외교각서(diplomatic notes)의 교환이 요구되었다. 스위스와 프랑스의 경우 의정서 개정을 통해 자발적 중재 조항은 의무적 중재 조항으로 대체되었다.

118) Altman, *Ibid.*, p.21, footnote 72.

미국의 MAP 단계에서 한 번도 사용된 적이 없는 것으로 보고되는데, 권한 있는 당국에게 부여된 높은 재량권이 중재 개시 자체를 막음으로써 자발적 중재 조항의 효과적인 작동을 막게 하는 결과를 가져왔다고 평가된다.¹²⁰⁾ 미국 재무부는 실무상 중재의 부작용에 대한 우려를 표명하면서 새로운 조세 조약에는 중재 조항의 도입을 지지하지 않을 것이라고 1999년 언급한 바 있다.¹²¹⁾

(2) 제2기

1989년 이후부터 조세조약상 자발적 중재가 한 번도 작동되지 않는 상황을 경험하면서 미국 정부는 2006년부터 의무적 중재 조항을 도입하는 과감한 방향 전환을 취한다. 이러한 전격적인 정책 변화의 배경에는 당시 비효율적인 MAP 실무의 개선이 너무도 절실했기 때문이다.¹²²⁾ 의무적 중재 조항의 도입을 위해 미국 정부는 사안별, 체약국별로 중재 조항의 도입 여부, 체약국별로 중재 조항에 대한 견해나 전형적인 사건에 대한 특정 과세관할권과의 미해결 사건 재고 등에 대한 전반적인 검토와 평가를 수행했다.¹²³⁾

2006년 중반 이후부터 미국은 독일, 벨기에, 캐나다와의 조세조약에 대해 의무적이고 구속력 있는 중재 조항의 도입을 위한 협상을 진행했는데,¹²⁴⁾ 실무적인 경험을 바탕으로 MAP 사건을 중재에 가져가더라도 긍정적인 결과를 갖고 갈 수 있다고 생각한 것으로 보인다.¹²⁵⁾

119) Altman, *op. cit.*, footnote 1143.

120) Gela Barshovi, Chapter 16—Arbitration Provisions in US Tax Treaties, OECD Arbitration in Tax Treaty Law : Schriftenreihe IStR Band 111, Alicja Majdanska and Laura Urcan. eds. Linde Verlag GmbH, 2018, p.363.

121) Altman, *Ibid.*, footnote 1144.

122) Lisa M. Nadal and Kristen A. Parillo, Tax Analysts Interview : Daniel M. Berman, *Tax notes*, 2008. p.6.

123) Kristen A. Parillo, U.S. Model Treaty Won't Include Mandatory Arbitration, *Tax notes*, Nov 16, 2009, p.1.

124) Barshovi, *Ibid.*, p.360.

125) Barshovi, *Ibid.*, p.361. ; H. David Rosenbloom, *op. cit.*, p.163.

제1기의 자발적 중재 조항에는 전통적인 독립 의견형(independent opinion) 중재가 반영된 것과 달리 이 시기에는 최종 제안형 중재가 채택된다. 미국 정부는 과세권을 제삼자 중재인에게 넘기는 것보다 양 체약국 권한 있는 당국 간 합의에 의해 결정하는 것이 낫다고 생각한 듯 하고,¹²⁶⁾ MAP 절차를 통해 정답(the right answer)을 얻기보다는 답(an answer)을 얻고자 했던 것으로 보인다.¹²⁷⁾ 최종 제안형 중재는 한 편의 당사자가 너무 공격적인 입장을 취할수록 중재인이 그 해결안을 선택할 가능성이 낮아지므로 자기 조정 활동(self policing)이 가능하고, 비록 그 결정이 정답이 아닐지라도 일반적으로 더 잘 이해되는 과정이기 때문에 사람들은 더 공정하다고 생각한다는 측면이 장점으로 제시된다.¹²⁸⁾ 그러나 최종 제안형 중재는 양 체약국 간 쟁점이 되는 세부담(권한 있는 당국 입장에서는 세수)을 적절히 배분하는 것이 아니라 양 권한 있는 당국의 중재안을 바탕으로 한 중재판정부의 결정에 의해 한쪽 체약국이 모두 세수를 확보한다는 측면도 존재한다.¹²⁹⁾

한편 중재 도입에 대한 미국 재무부의 전향적 변화와는 달리 의회는 보다 조심스러운 행보를 보인다. 2007년 7월 17일 조세조약 및 개정 의정서에 대한 상원의 비준 절차와 관련된 청문회에서 의회는 의무적 중재 조항의 존재 자체는 권한 있는 당국의 해결방안을 중심으로 상호합의에 이르게 할 수 있다고 언급하면서 중재판정부의 결정이 권한 있는 당국의 과세권에 불리한 결정을 내릴 수 있다고 믿는다면 권한 있는 당국은 현실적인 근거를 바탕으

126) 2006년 미국-독일 조세조약 의정서 개정 당시 의무적 중재 조항으로 인해 중재판정부에 과세권을 넘기는 결과를 가져오는데 대한 미 전문가의 질문에 대해 미국 재무부 국제조세 담당자는 의무적 중재 조항은 상호합의절차의 지속(continuation)을 보장하고, 최종 제안형 중재로 인해 과세권의 문제는 효과적으로 다룰 수 있다고 답변했다(Kevin A. Bell, Germany-U.S. Tax Treaty Arbitration Process Addresses Sovereignty Issue, *Tax Notes International*, July 17, 2006, p.1).

127) Nadal and Parillo, *op. cit.*, p.7.

128) Nadal and Parillo, *Ibid.*, p.7.

129) 일부 혹자는 이를 ‘승자독식(winer takes all)’이라고도 한다.

로 상호합의에 도달할 가능성이 높기 때문에 더 많은 MAP 사건이 신속하고 적절하게 해결될 수 있다는 점을 인정하였다.¹³⁰⁾ 그러면서도 미국 상원 대외관계위원회(the Senate Foreign Relations Committee)는 의무적이고 구속력 있는 중재 조항을 담고 있는 미국-캐나다 조세 조약에 대한 다섯 번째 의정서를 승인함에 있어 캐나다, 독일, 벨기에의 조세조약상 중재가 수행되고 열 번째 중재 절차가 완료된 다음 60일 이내 관련 보고서를 제출해야 한다는 조건을 첨부하였다.¹³¹⁾

나. 독일, 일본, 캐나다와의 조세조약상 중재 체결례

독일은 미국이 MAP의 최종 단계로서 중재 조항을 조세조약에 최초로 도입한 계약국이다.

1989년에 체결된 미국-독일 조세조약¹³²⁾에는 자발적 중재 조항을 미국 조세조약상 최초로 포함되었다가¹³³⁾ 2006년 체결된 미국-독일 조세조약 개

130) Joint Committee on Taxation, Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty Between the United States and Canada, JCX-57-08, July 8, 2008, p.106.

131) Senate Ratifies Tax Treaty Instruments, Canada Protocol, 120 Tax Notes 1269 (Sept. 29, 2008). 구속력 있는 중재 조항을 포함한 세 개의 조세조약에 의해 10 번째 중재가 수행된 후에는 상원의 재정위원회와 조세공동위원회(the Senate Finance Committee and the Joint Committee on Taxation)에게 보고서를 제출해야 한다. 이는 조세조약의 조항별 미결 사건 수, 중재 없이 해결된 사건 수, 중재 개시 횟수 등 MAP 관련 정보를 포함하기 위함이다. 이후 5년마다 유사한 보고서를 제출하여야 한다.

132) Convention between the United States of America and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital and to Certain Other Taxes (signed 29 August 1989); 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, pp.9~11.

133) 조세조약 의정서는 1989년 8월 29일에 서명되고, 1991년 1월 1일자로 발효되

정 의정서에 최초로 의무적이고 구속력 있는 중재 조항이 이전 조항을 대체하였다. 미국-독일 조세조약 개정 의정서는 2006년 6월 1일자로 서명되고 2007년 12월 28일부터 발효되었다. 2006 미국-독일 조세조약 제5항과 제6항에서 의무적이고 구속력 있는 중재를 규정하고 있으며, 중재 절차와 관련된 사항에 대해 양해각서(MOU)와 기술적 해설서를 양 국가 간에 두고 있다.¹³⁴⁾ 양 계약국이 제출한 결의안 중 하나를 중재판정부에서 채택하는 이른바 최종 제안형 중재를 취하였다. 개정 당시 미국 재무부 국제조세 담당자는 개정 의정서의 중재를 통해 상호합의절차의 지속(continuation)을 보장하고 최종 제안형 중재를 선택함으로써 과세권의 문제를 효과적으로 다룰 수 있을 것이라고 평가하였다.¹³⁵⁾

미국-캐나다 조세조약은 1980년 최초 체결되고(1985년 발효) 이후 다섯 차례에 걸쳐 개정되었는데 자발적 중재 조항은 1995년 조세조약 개정 의정서에 포함되고,¹³⁶⁾ 2004년 양해각서를 통해 사실관계 분쟁(factual disputes)에 대한 독립적인 세무 공무원의 대면 검토 절차를 도입한 바 있다.^{137), 138)} 의무

었다.

134) 제5항은 중재 착수를 위한 요건을, 제6항은 중재 절차 규정과 용어에 대한 정의를 규정한다.

135) Bell, *op. cit.*, p.2.

136) 당시 중재 절차의 이행을 위한 외교 문서를 교환하지 않아서 실제 중재는 발효되지 않았다.

137) IRS Announcement 2006-7, 2006-1 C.B. 342 ; electronic citation 2006 TNT 14-8 ; 양 권한 있는 당국은 사실 관계 및 상황에 대한 의견 불일치(factual disagreement)를 해결하기 위한 독립적인 검토 절차를 수립한다. 사실 관계에 있어서의 의견 불일치는 사실이 발생했는지(예 : 당사자의 지불 여부), 존재가 합의된 사실의 관련성(예 : 지불이 MAP 사건이 다루는 거래에 대한 이전가격 결정과 관련된 사실), 존재한다고 합의된 사실과 일치하는 중요성(예 : 지불 사실에 대한 중요성)으로 구분된다. MAP가 개시된 후 6개월 이내에 사실관계 분쟁이 해결되지 않을 경우에는 해당 쟁점은 미국과 캐나다의 행정상 불복기관(administrative appeal bodies of the U.S. and Canada)에 제출될 수 있으며 그 결정은 권한 있는 당국에 구속력을 갖는다[Streng(2009), *op. cit.*, p.31].

적 중재 조항은 2007년 의정서 개정¹³⁹⁾을 통해 조세조약에 추가되었다. 해당 의정서는 2008년 12월 15일 자로 발효되어 2009년 2월 1일부터 시행되었다. 현재까지 공개된 바에 따르면 미국-캐나다 조세조약상 중재 절차는 3~8회 진행되었으며, 미국의 해결안이 최종적으로 중재판정부에 의해 채택되었다고 전해진다. 미국은 캐나다와의 경험으로 의무적인 중재 조항의 도입에 좀 더 긍정적인 경향을 보인다.

일본과의 조세조약은 2003년 최초 체결된 이후, 2003년 조세조약을 개정하기 위한 의정서가 2013년 1월 14일자로 체결되었을 때 의무적인 중재 조항이 포함되었다. 개정 의정서¹⁴⁰⁾에 대한 미국 상원의 비준이 2019년 7월 17일 자에 완료되어 2019년 8월 30일부터 발효되었다.¹⁴¹⁾ 미국-일본 조세조약상 중재는 앞서 설명한 독일이나 캐나다와의 조세조약상 의무적 중재 조항과 달리 중재 신청, 중재 진행의 중지 등에 대한 통지 수령, 중재판정부에 대한 의견 제출 등의 납세자 참여권을 반영하고 있다. 개정 의정서에 따르면 첫 번째 중재가 개시되기 전에 미국과 일본의 권한 있는 당국은 중재인 선임을 위한 절차 및 기한, 의견서와 중재 결정의 송달 등을 포함한 중재 절

138) 독립적인 검토 절차는 쟁점의 사실관계 판단으로만 한정하고 실질적 사안에 대해서는 적용을 배제하였다(Turner Geoffrey, Canada-U.S. Competent Authority MOU : First Steps to Mandatory Arbitration?, *Tax Analysts*, Vol. 39, No. 13, Tax Note International, 2005. 9. 26., pp.1223~1236. p.1223 ; 정재현 외 2인, 앞의 책, 163면).

139) 2007년 9월 21일 자 체결, 2008년 9월 23일 자 비준절차 완료, 2008년 12월 15일에 발효되었다.

140) Protocol amending the Convention Between the Government of the United States of America and the Government of Japan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income.

141) 원천세와 관련된 규정은 2019년 11월 1일부터 발효되고, 나머지 모든 규정은 2020년 1월 1일 이후 개시되는 과세연도부터 발효된다(Jason R. Connery, Seth Green, and Kimberly Tan Majure, Current Status of U.S. Tax Treaties and International Tax Agreements, *Tax Management International Journal*, 2019. p.4).

차에 관한 상세한 규정을 합의해야 한다.¹⁴²⁾

독일, 캐나다, 일본과 체결한 미국의 개별 조세조약상 의무적 중재는 구체적인 규정에서는 국가별로 차이가 있지만, 다음과 같은 공통점이 있다.¹⁴³⁾

첫째, 미국 조세조약에 채택된 중재 유형은 최종 제안형 중재이다. 최종 제안형 중재 자체는 승자와 패자가 극명하게 대답할 수 있지만 MAP와 함께 최종 제안형 중재 절차를 동시에 고려한다면 당사자를 압박하여 자발적 합의를 통해 분쟁 해결을 원만히 이끌어내는 이점이 있다. 이것은 MAP 단계에서 미국과 상대 체약국 당사자 간 자율적 합의가 실패하면 제삼자에게 당사자 양측의 최종안을 제시하여 선택하도록 하는 중재연계 조정과 유사한 측면이 있다. 다만, 중재연계 조정(특히 조정-최종 제안형 중재)의 조정 단계에서는 외부 조정인이 관여하고 이 조정인은 중재 단계에서 중재인으로 역할전환이 되지만 조세조약상 MAP에서는 외부의 제삼자가 관여할 여지는 없다는 측면에서 차이가 있다. 전통적 중재¹⁴⁴⁾에서의 중재인은 주로 중간 수준의 대안을 주로 채택하기 때문에 양 당사자는 극단적인 주장을 할 가능성이 높지만, 최종 제안형 중재에서의 중재인은 주어진 선택안 중 보다 합리적인 대안을 선택할 가능성이 높으므로 양 당사자는 합리적인 금액을 제시할 유인이 있겠다.

둘째, 미국은 MAP가 개시된 사건을 대상으로 2년 기간이 경과할 때까지 해결되지 않는 경우에만 중재를 허용하고 MAP 진행을 악의적으로 저해하는 납세자에 대해 MAP 개시와 더불어 중재 개시를 사전적으로 막는 접근 방식을 취하고 있다.¹⁴⁵⁾ 그리고 중재 개시 이전에 중재 범위 내에서 권한 있

142) 양인준 외 2인, 앞의 책, p.69.

143) Chaudhary, *op. cit.*, pp.11~12.

144) 유럽연합 회원국이나 2014년 OECD 모델 조세조약의 기본 중재유형인 독립적인 의견(independent opinion) 중재를 의미한다.

145) MAP가 개시된 사건에 대해서만 중재를 허용하므로 특정 범주의 사건에 대해서는 MAP 개시를 거부하여 중재 개시 자체도 거부하는 방법을 ‘봉쇄전략(blocking method)’이라고 한다[Farah, Ehab, Mandatory Arbitration of

는 당국 간 해당 사건의 적용 여부를 검토할 수 있고 법원 등에서 이미 판결이 난 사건은 중재 대상에서 배제한다.

셋째, 중재 결정은 당사자인 미국과 상대 계약국의 권한 있는 당국을 구속하지만 납세자는 그러하지 않다. 이는 납세자의 재판청구권을 침해할 소지가 있기 때문이다. 만일 중재 결정에 납세자가 동의하지 않는 경우 MAP 내에서는 더 이상 항소할 방법이 없지만, 법원 소송을 통해 구제받을 수 있다. 한편 중재 결정에 대해 항소가 불가능하므로 중재 결정은 그 선행적 가치가 인정되지 않는다고 한다.

넷째, 중재 절차와 관련된 당사자, 중재인, 납세자 모두 기밀유지 또는 보안 의무가 부여되며 기밀유지의무에 합의하지 않는 경우에는 중재가 허용되지 않는다.

마지막으로, 미국의 조세조약상 중재는 특정 중재 기관을 통한 제도적(institutional) 중재가 아닌 임시적(ad-hoc) 중재이다. 중재 절차의 행정 절차를 위해 미국 국세청은 외부 분쟁 해결기관인 국제분쟁해결센터(ICDR)에게 일부 행정 업무를 위탁한다.

한편 납세자의 서면 요청을 중재 개시를 위한 요건으로 두고 중재 절차에 있어서의 납세자 참여권 보장은 2019년 발효된 미국-일본 조세조약상 중재에서 보이는 특징인데 2016년 미국 모델 조세조약에도 이를 찾아볼 수 있다.

3. 소 결

조세 분쟁에 대한 대체적 해결방안 중 하나인 중재는 미국에서 1998년 미국내국세법 제7123조의 신설을 통해 미국 국세청(IRS) 중재로 도입되었고, 국제조세의 측면에서는 1989년 독일 조세조약(1991년 발효)에서 MAP의 최종 단계인 자발적 중재로 최초 소개되었다. 중재 도입 이후 조세분쟁 해결 방안으로서 중재의 중요성은 실무적인 평가를 통해 미국 국내와 국제조세 분야에서 그 향방을 달리한다. 우선 IRS 중재는 2006년 영구적인 제도로 전환되었지만 역시 대체적 해결방안이었던 조정과 조세법원에서의 중재와의 차별성을 보이지 못하고, 저조한 이용률을 이유로 2015년 폐지된다. 그러나 국제조세 분쟁의 측면에서 중재는 그 기능적 중요성이 보다 강화된다. 2006년 독일과의 조세조약 의정서에 처음 의무적 중재가 반영된 후 벨기에, 캐나다, 프랑스, 스위스, 일본, 스페인의 조세조약에도 의무적 중재가 적용되고, 2016년 미국 모델 조세조약의 기본 조항으로 포함되어 앞으로 제·개정되는 미국의 모든 조세조약은 의무적 중재 조항이 반영된다.

의무적 중재의 적용을 본격적으로 확대하기 직전 미국은 체약국별 국제조세 분쟁의 연혁이나 사건의 특징을 분석하여 선별적으로 대상 체약국을 정하고 중재의 효과를 높이고자 한 것으로 보인다. 예를 들어, 1989년 이후 제·개정 대상이었던 대부분 조세조약에 자발적 중재를 반영하였지만 실제 자발적 중재를 적용한 사례가 없고 MAP에 미치는 효과도 미비하다고 평가되자 의무적 중재의 도입은 선별적으로 진행한다. 그래서 의무적 중재는 2006년 독일 조세조약 의정서 개정부터 2016년 모델 조세조약 공개 이전까지의 기간 동안 벨기에, 캐나다, 프랑스, 스위스, 스페인, 일본으로 한정된다.

미국은 중재 대상과 관련하여 국내 중재의 경험을 바탕으로 일반적으로 법리적인 문제보다는 사실인정 사안에 더 적합하다고 보고, 국제조세 분쟁의 측면에서 체약국별 정치, 역사, 경제적 배경이 다르므로 분쟁의 해결전략이 다를 수 있다고 판단한 것으로 보인다. 특히 모든 MAP 사건을 중재 절

차의 대상으로 다루지 않는데 비록 MAP 사건이라 하더라도 법원의 판결이 나거나 중재에 적합하지 않다고 권한 있는 당국 간 합의하는 경우 중재 절차의 적용을 배제한다.

국제조세 분쟁 해결의 측면에서 비효율적인 MAP를 개선하기 위해 미국이 일종의 ‘벼랑 끝 정책’으로 의무적 중재 조항을 조세조약에 적용한 이후 실제 중재 규정이 MAP의 실효성을 높이는 데 얼마나 긍정적인 영향을 미쳤는지에 대해서는 구체적인 입증자료는 확인할 수 없었다.¹⁴⁶⁾ 그러나 실제 중재가 진행되었던 캐나다와의 사례가 당시 미국과 캐나다의 권한 있는 당국 간 비효율적인 MAP 실무로 인해 발생한 사례로 본다면, 최근 이러한 중재 사례를 접할 수 없다는 측면에서 미국 MAP 실무가 개선되었다고 추정해 볼 수는 있다. 캐나다, 프랑스, 독일과 같이 MAP 사건 빈도가 높은 체약국과의 조세조약에 중재 조항을 둬으로써 평균적으로 24개월 이내 MAP가 종결되도록 권한 있는 당국에게 MAP 지체에 대한 주의와 경계를 다 하도록 간접적인 영향이 미치는 것으로 판단된다. 이러한 측면에서 미국이 채택한 조세조약상 의무적 중재가 대립적인 최종 결과의 도출보다는 MAP 단계에서의 합의 진행에 보다 초점을 두고 사건의 신속한 처리와 불확실성의 제거를 주된 목적으로 삼고 있다고 볼 수 있다.

146) 2016년 모델 조세조약에 의무적 중재 조항을 신설하기 전에 MAP 사건의 종결기간 단축에 대한 실증분석이 있었다고 일부 선행연구에서 소개하고 있지만 실제를 확인하지 못했다.

IV. 조세조약상 중재 도입을 위한 고려 사항

1. 중재 유형

미국을 포함한 대부분 개별 조세조약이나 OECD 모델 조세조약에 따른 중재는 MAP를 대체하거나 독립된 절차가 아니다.¹⁴⁷⁾ 조세조약상 중재는 MAP 일부를 구성할 뿐이고 중재판정부의 결정은 중재 결정과 다른 상호합의가 권한 있는 당국 간 이루어지지 않는 한, 양 체약국의 권한 있는 당국 간 상호합의로서 종결된다. 쟁점 납세자는 중재 결정이 반영된 상호합의를 받아들이거나 아니면 법원 소송을 진행할 수 있다. 정리하자면 중재의 도입 효과는 지체된 MAP 사건의 효율적이고 효과적인 해결이지 공정하고 공명한 제삼자에 의한 판결이 아닐 수 있다는 것이다. 우리나라가 조세조약상 중재의 도입을 고려할 때는 MAP 실무의 효율성 제고와 함께 과세처분을 둘러싼 불확실성 제거 또는 예측 가능성 확보를 통한 납세자 보호에 보다 중점을 두고 그 열개를 그려 볼 필요가 있다. 그래서 중재 절차에 소요되는 기간은 되도록 지체되지 않도록 하고, 권한 있는 당국의 과세 처분을 둘러싼 과세 논리가 타당한 경우 되도록 세수손실을 최소화할 수 있도록 중재 절차를 진행하는 것이 바람직할 것이다. 이와 같은 중재 도입의 효과를 기억하면서 중재 열개를 구성한다면 유럽을 중심으로 한 독립 의견형 중재와 미국의 최종 제안형 중재 중 어떠한 유형을 채택할 것인가를 결정하는 것이 첫 번째로 고려해야 할 사항이다. 중재 유형에 따라 중재인에게 허용되는

147) 그러나 EU 회원국을 대상으로 하는 유럽연합 중재협약이나 EU 지침(EU Directive 2017/1852)에 따른 중재는 MAP의 일부를 구성하기보다는 독립적인 절차로 운용된다(신상화·박수진, 앞의 책, 75~102면). 본문에서는 EU 중재에 대한 논의는 고려하지 않는다.

재량권과 중재 절차를 규정하는 절차적이고 실체적 내용이 달라질 수 있기 때문이다.

다시 우리나라 상황으로 돌아오면, 화해, 조정, 중재와 같은 대체적 분쟁 해결방안은 이미 도입되어 민사나 상사분쟁에 활용되고 있지만, 행정기관 내에서의 조세불복단계에서는 그러하지 않기 때문에 중재 유형별 나타날 수 있는 효과는 예측하기 어렵다. 경제 수준이나 정치·외교적 관계 등 비조세 요인이 상호합의절차에 미치는 영향력을 무시하지 못하기 때문이다. 현행 MAP 체계의 분석과 평가를 토대로 조세조약 전략을 모색하는 것이 조세조약상 중재 도입을 앞둔 현 단계에서 우리나라가 우선순위를 두고 착수해야 할 과제로 보인다. 체약국별 MAP 사건의 특징이나 쟁점, 대응 전략, 상호합의 결과에 대한 다각적인 평가와 종결 사건에 대한 양적 분석을 통해 중재 대상이나 유형 등에 대한 전반적인 열개를 그리면서 중재 대상 체약국의 선정이 가능할 것으로 판단된다.

2. 중재 범위

조세조약상 중재 도입에 앞서 MAP 사건 전부를 중재 대상으로 할 것인지 아니면 일부 제한된 범위에서 중재를 허용할 것인지를 정할 필요가 있다. 현재 국제사회에서 논의되는 중재는 MAP를 대체하는 독립적인 해결방안이 아닌, MAP 일부를 구성하는 보완적인 절차이기 때문에 기본적으로 MAP 대상 범위를 넘어서는 중재 범위는 정할 수 없다.

미국 IRS 중재 도입 초기에는 사실관계 분쟁 외에도 법률, 규정, 통칙 등 법률적 권한에 대한 해석으로 당사자 간에 합의된 경우를 대상으로 하였지만, 2006년 영구적인 제도로 전환하는 당시에는 사실관계 분쟁을 중심으로 주로 운용되었다. 그리고 조세징수 사건(collection case), 중재 결과가 다른 납세자에게 직접적인 영향을 주는 사건, 납세자가 신의로서 협상하지 않는 사건을 중재 대상에서 제외하였다.

미국 조세조약상 중재는 일반적으로 법원 소송 중인 사건은 MAP 단계에

서 제외되며, MAP가 개시된 이후라도 납세자가 소송하거나 MAP를 손상시키거나 침해하는 방식으로 조세 항소권을 추구하는 경우에는 중재는 종료된다.

개별적인 미국 조세조약 체결례를 통해 중재 범위를 살펴보면, 우선 독일과의 체결한 조세조약에서는 제4조(거주자), 제5조(고정사업장), 제7조(사업소득), 제9조(특수관계인), 제12조(사용료소득)의 다섯 가지 조항만이 중재 범위이다.¹⁴⁸⁾ 그리고 미국의 권한 있는 당국은 납세자가 미국 국세청(IRS) 심사국을 통해 합의한 쟁점이나, 미국 세무조사에 대해 종결합의(closing agreement) 또는 서식 「Form 870-AD」의 서명으로 합의된 경우 중재 범위에서 제외된다.¹⁴⁹⁾ 일본과 체결한 조세조약에서 정하는 중재 범위는 조세조약에 적합하지 않는 과세처분을 대상으로 하지만 양 체결국의 권한 있는 당국 간 합의에 의해 재량적으로 배제할 수 있다. 법원 판결이 있는 쟁점, 이전가격 사전 합의에만 관련된 쟁점을 중재 범위에서 제외된다.¹⁵⁰⁾

캐나다와의 조세조약은 제4조(거주자판정), 제5조(고정사업장), 제7조(고정사업장에의 이윤배분), 제9조(특수관계법인), 제12조(특수관계법인에게 지급된 로열티 등) 등과 관련된 쟁점이 중재 대상이고 법원 판결이 내려진 사건이나 소송 중 사건, 세무조사에 대한 종결합의(executed closing agreement)나 서면합의에 따라 미국 심사국 불복에 대한 합의에 이른 쟁점 사건은 중재의 범위에서 제외된다.¹⁵¹⁾

본래 중재의 도입 효과를 효율적이고 효과적인 MAP의 진행에 더욱 무게를 둔다면, MAP 진행을 지체할 수 있는 쟁점 중심으로 중재에 회부하여 MAP 진행을 보다 효과적으로 운용할 필요성이 있고, 그래서 현실적으로는 MAP 범위보다 더 제한적으로 운용할 필요가 있겠다.

미국 조세조약 체결례에서 살펴본 바와 같이 구체적인 중재 대상은 계약

148) 정재현 외 2인, 앞의 책, 99면.

149) 정재현 외 2인, 위의 책, 77면.

150) 정재현 외 2인, 위의 책, 122면, 152면.

151) 정재현 외 2인, 위의 책, 164면.

국별로 달리 정하고 있지만, 법원에서 판결 난 사건, 조세회피 사건, 권한 있는 당국 간의 합의를 통해 중재 대상에서 제외하기로 하는 경우에는 일반적으로 조세조약상 중재 대상에서 제외된다. 한편 국제조세 분쟁은 민간 분야의 분쟁이 아니고 국가 재정에 미치는 거시적인 영향도 고려해야 하므로 국가정책에 지대한 영향을 미치거나, 새로운 과세사건으로 법원에 의한 해석이 필요한 사건이거나, 제3의 대다수 납세자에게 중요한 영향을 미칠 수 있는 사안¹⁵²⁾ 중재 대상에서 배제하는 것이 바람직할 수 있다. 그러나 우리나라 MAP 실무를 반영한 보다 더 구체적인 중재 대상을 정하기 위해서는 앞서 논의했던 우리나라 현행 MAP 실무에 대한 분석이 사전에 요구된다.

3. 중 재 인

조세 분쟁의 직접적 이해관계자인 납세자는 과세당국 내 공무원 등을 중재인으로 지명할 가능성은 높지 않고, 한편으로는 민간 분야에서 선출된 중재인의 역할은 공법 체계 내에서 수용하기가 용이하지 않기 때문에 일반적으로 조세분야에서 중재 방안의 도입을 고려할 때, 중재인의 지명이 특히 중요한 문제로 제기된다.¹⁵³⁾

미국은 조세조약상 중재를 운영하면서 중재 절차의 전후 기간에 대한 적격성과 독립성, 공정성의 엄격한 준수를 중재인 적격 요건으로 규정하여, 국제조세 경험을 가진 전문가로부터 중재인 신청을 받아 잠재적인 중재인 명

152) 조세분쟁에 대한 대체적 해결방안으로 조정의 도입을 다루었던 이전오(2007)은 순수하게 법령해석에 관련된 사안, 법원의 판례에 의해 명확한 해석이 필요한 사안, 정부의 중요한 사회경제적 정책과 직접 관련된 사안, 확립된 조세정책의 유지가 특별히 요구되는 사안, 분쟁 당사자가 아닌 제삼자의 납세의무에 중요한 영향을 미치는 사안, 여러 정황에 비추어 볼 때 조정에 의한 해결이 부적당한 사건 등은 대상에서 제한할 필요가 있다고 제시한다(이전오, 앞의 논문, 189면).

153) Thuronyi and Espejo, *op. cit.*, p.39.

단을 준비한다.

2017년 OECD 모델 조세조약에서는 중재 절차 전후 동안 중재인은 전문성, 독립성, 공정성을 유지할 것을 규정하고 있다. 국제조세 분야에 대한 전문적인 지식을 갖추고 납세자, 권한 있는 당국, 조세행정기관 등으로부터 독립적이고 공정할 것을 요구한다. 중재판정부의 의장은 양 체약국의 국민 또는 거주자가 아니어야 한다.¹⁵⁴⁾

유럽연합 회원국을 대상으로 적용되는 중재 규정은 전문성, 독립성, 공정성 중 특히 독립성 요건을 엄격하게 정한다. 중재인의 독립성이 결여되는 상황으로 보여 주는 예시로 관련 조세행정기관 중 한 곳에 소속되어 대표하거나, 과거 3년 중 그러한 경우가 있는 자, 임명 이전 5년 중 납세자와 중대한 이해관계(투자자, 종업원, 고문)가 있거나, 분쟁 해결에 대한 객관적 타당성이 결여되거나, 세무자문법인의 종업원, 전문적으로 세무자문을 제공하는 자, 임명일로부터 과거 3년 중 그러한 상황에 있었던 자가 있다.¹⁵⁵⁾

우리나라도 이에 준하는 요건으로 중재인 명단을 준비하고 중재 전문가를 양성할 필요가 있다. 다만, 중재 유형에 따라 사건 심리에 대한 중재인의 재량권은 차이가 있으므로, 중재인 적격 요건 역시 달라질 수 있다.

4. 기 타

조세조약 또는 국내법에 반영할 중재 규정의 설계와 체약국별 조세조약 중재 이행 규정의 마련을 위해 국제조세의 분야 외에도 국가가 당사자로 직접 참여하는 투자협정이나 통상 분야의 전문가 집단들과의 협업을 통하여 준비 작업을 착수하는 것이 필요하다고 판단된다. 국제상사중재의 경우 주로 기업 간 사적 분쟁으로 다루어지는 사건이나 중재인의 적격성이 차이가 날 수 있으나, 최근 투자협정중재나 통상분쟁 중재 역시 상사중재 전문가에

154) 신상화·박수진, 앞의 책, 26면.

155) 신상화·박수진, 위의 책, 111~112면.

의해 수행되는 경우가 증가하므로 이 분야의 전문가로부터 실무 경험을 공유할 필요성은 있겠다.

미국은 중재 절차의 행정적 지원을 위해 외부 분쟁 해결기관인 ICDR과 협업 관계를 맺는다. 매우 드물게 발생하는 중재 사건을 위해 중재 전문가를 미국 IRS 내부에 항시 배치하기보다는 전문적인 기관을 통한 효율적인 중재 행정을 지원받는 것으로 보인다. 중재 절차의 진행이 비공개를 원칙으로 중개인을 포함한 관련자를 대상으로 기밀유지의무를 부과하기 때문에 외부 제3의 기관을 통해 투명성을 유지하는 것도 바람직할 수 있다. 우리나라도 중재 규정의 도입을 고려한다면 국내 전문중재기관을 통한 행정절차의 지원을 고려하는 것도 고려할 수 있다.

마지막으로 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조의 상호합의상 중재의 세법상 위임 규정 외에도 중재가 포함된 상호합의절차를 고려하여 기존 상호합의절차(상호합의절차의 종료일 또는 상호합의 결과의 이행 등)에 대한 규정을 앞으로 개정할 필요가 있다.

5. 중재 관련 조세조약 개정 전략

(1) 의무적 중재 vs 자발적 중재

2015년 BEPS 방지 프로젝트 조치 이후 국제조세 사회에서 수용되는 중재 유형은 납세자의 서면 요청에 의해 중재가 개시되고 중재 결정이 양 계약국의 권한 있는 당국을 구속하는 의무적이고 구속력 있는 중재이다. 이는 양 권한 있는 당국의 동의에 의해 중재 절차가 개시되는 자발적 중재에 비해 중재의 본래 기능을 보다 강화하고 납세자의 참여도를 높인 중재라 할 수 있겠다. 조세조약상 중재를 이미 도입한 계약국(미국, 독일, 일본 등)과의 조세조약 개정에는 국제적으로 수용되는 의무적이고 구속력 있는 중재를 채택할 필요가 있다. 그러나 중재 도입에 대해 부정적인 견해를 가진 국가에 대해서는 의무적 중재의 도입은 용이하지 않을 것이고 그렇다고 해서 계약국별로 의무적 중재와 자발적 중재를 적용하는 이원적인 운용을 고려하

는 것도 우리나라 조세조약 정책의 차원에서 바람직하지 않다.

2016년 미국 모델 조세조약 공개 이전, 선별된 체약국과의 조세조약에만 의무적인 중재 조항을 포함한 미국 사례와 같이 우리나라 조세조약의 모든 상대 체약국을 대상으로 당장 중재 도입을 고려하기보다는 일부 체약국과의 조세조약 개정을 통해 중재의 실무 경험을 축적하고 중재 효과를 평가한 후 협상 체약국을 확대하는 것을 고려하는 것이 더욱 효과적일 것이다.

(2) 최종 제안형 중재 vs 독립 의견형 중재

중재인에게 부여되는 사건 심리 권한의 유무에 따라 중재는 최종 제안형 중재와 독립 의견형 중재로 구분된다. 미국 조세조약을 중심으로 채택된 최종 제안형 중재는 2017년 OECD 모델 조세조약 기본 모형이다.¹⁵⁶⁾ 2008년 OECD 모델 조세조약에서 최초로 중재를 도입했을 때 기본 모형이었던 독립 의견형 중재는 현재 유럽연합 회원국과 일본이 주로 채택하고 있다.

상대 체약국과의 외교 정치적 관계를 고려하여 최종 제안형 중재와 독립 의견형 중재를 비교하는 경우, 후자는 중재판정부 심리 과정에 있어서 양 체약국의 권한 있는 당국의 주장은 극단으로 치닫게 될 수 있고 종국적으로 관계가 악화할 수 있지만, 전자는 중재인이 두 해결안 중 하나를 선택하므로 권한 있는 당국 간 자율적 논의는 절충될 여지가 높다. 미국 사례에서의 최종 제안형 중재는 법원 소송과 유사한 법적 효과를 기대할 정도로 중재 절차의 유형화된 형식을 강화하기보다 자율적인 합의에 초점을 두고 분쟁을 해결하려는 시도로 볼 수 있다. MAP 단계의 맨 마지막에 배치된 최종 제안형 중재는 각 체약국의 세수 확보를 위해 극단으로 치닫는 논쟁이 아닌 보다 현실적인 대안을 찾도록 하는 일종의 배수진(背水陣)이라고 할 수 있겠다.

소요 기간의 측면에서 비교했을 때 전자는 중재판정부 창설 이후 양 권한

156) OECD 다자조약 제6편 중재의 적용을 채택한 참가국 29개국 중에서 캐나다, 이탈리아, 싱가포르가 최종 제안형 중재 유형을 채택했다(신상화·박수진, 앞의 책, 66~69면).

있는 당국이 제시한 해결안 중 하나를 선택하여 6개월~9개월 사이에 결정을 전달된다. 그러나 후자는 제삼자의 중재인이 사건에 대해 심리절차를 진행하고 해결안을 다시 도출해야 하므로 상대적으로 시간이 더 소요된다. 소요 기간을 고려했을 때의 중재 비용은 최종 제안형 중재가 보다 더 경제적일 수 있겠다.

세수 배분의 측면에서 전자는 중재인이 합리적이고 적절하다고 판단되는 해결안을 제시한 체약국의 권한 있는 당국에게 모든 세수가 배분되고 후자는 제삼자의 판결 아래 양 체약국의 권한 있는 당국 간 부과세액을 적절히 배분할 가능성이 존재한다.

V. 결 어

본 연구는 2020년 세법 개정으로 조세조약상 상호합의절차 내에서의 중재의 위임규정 신설과 조세조약상 중재를 둘러싼 국제조세 환경에 대응하기 위한 준비의 일환으로 미국의 대체적 분쟁 해결방안과 조세조약상 중재 규정을 다각도에서 살펴보았다.

미국 내에서 조세분쟁 해결방안으로서 중재의 중요성은 실무 평가를 통해 국내와 국제조세 분야에서 그 향방을 달리한다. IRS 중재는 저조한 이용률을 이유로 2015년 폐지되었지만, 국제조세 분쟁의 측면에서 조세조약상 중재의 역할은 도입 초기보다 더욱 높게 평가된다. 이러한 배경에는 미국이 중재의 활용을 본격적으로 확대하기 전 체약국별 국제조세 분쟁의 연혁이나 특징을 분석하여 선별적으로 대상 체약국을 정하고 중재의 효과를 높이고자 하는 시도가 있었기 때문으로 분석된다.

미국의 사례에 비추어 볼 때 우리나라가 조세조약상 중재를 도입하기 위해서는 우선 현재 우리나라 MAP 사건을 분석하고 시스템을 평가할 필요가 있으며 MAP 실무의 효율성 제고와 납세자 보호에 보다 중점을 두고 관련

중재 체계를 마련해야 된다. 그리고 미국과 같이 우리나라 조세조약의 모든 상대 계약국을 대상으로 당장 중재 도입을 고려하기보다는 일부 계약국과의 조세조약 개정을 통해 중재의 실무 경험을 축적하고 중재 효과를 평가한 후 협상 계약국을 확대하는 것을 고려하는 것이 더욱 효과적일 것이다.

구체적으로 중재 열개를 그려 보면 우선 중재 유형의 채택에 있어서 외교 정치적 관계와 소요 기간의 측면에서는 최종 제안형 중재를 고려해 볼 수 있다. 이 중재 유형은 기간 내 불확실성 제거가 가능하므로 납세자 보호의 측면에서는 우선순위에 있다. 그러나 세수 배분의 측면에서는 최종 제안형 중재나 독립의견형 중재 간 우선순위를 두기는 어렵다. 중재 대상의 범위를 정하는 데 있어서 본래 중재의 도입 효과를 효율적이고 효과적인 MAP의 진행에 더욱 중점을 둔다면, MAP 진행을 지체할 수 있는 쟁점 중심으로 중재 범위를 설정하는 것이 효과적일 수 있다. 중재 유형에 따라 사건 심리에 대한 중재인의 재량권은 차이가 있고, 중재인 적격 요건의 엄격성 역시 달라질 수 있지만, 국제조세 사회에서 일반적으로 통용되는 적격성, 독립성, 공정성 등의 요건에 준하는 중재인을 양성할 필요가 있다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 김광수, “상사중재제도에 관한 비교 고찰”, 『중재』 제278호, 대한상사중재원, 1995.
- 김선영, “국제적 조세분쟁의 해결제도로서의 국제조세중재”, 『조세법연구』 제16권 제3호, 한국세법학회, 2010.
- 김영순, “미국의 조세조약상 강제중재에 관한 연구”, 『조세법연구』 제23권 제2호, 한국세법학회, 2017.
- _____, “국제조세분쟁에 대한 해결책으로서 강제중재조항의 검토 및 도입방안”, 『조세학술논집』 제33집 제3호, 한국국제조세협회, 2017b.
- 김영조 · 이재교 · 김재광, 『주요선진국의 조세불복제도 연구』, 국세청, 2005.
- 김준한, “행정부와 대체적 분쟁해결제도”. 『한국행정학보』 제30권 제4호 : 제37권 53호, 한국행정학회, 1996.
- 김준한, “행정부와 대체적 분쟁해결제도”. 『한국행정학보』 제30권 제4호, 한국행정학회, 1996.
- 김진현 · 정용균, “미국의 사법형 ADR제도와 그 함의에 대한 연구”, 『중재연구』 제21권 제3호, 한국중재학회, 2011.
- 박수진 · 안창남, “Post-BEPS 환경을 기반으로 한 조세조약상 분쟁해결 방안에 대한 소고”, 『조세학술논집』 제32집 제3호, 국제조세협회, 2016.
- 박수진 · 이정미, “OECD 다자조약 제6편 중재의 적용과 주요국의 조세조약상 분쟁해결제도 개정 현황”, 『조세학술논집』 제36집 제2호, 국제조세협회, 2020.
- 신상화 · 박수진, 『조세조약상 강제적 중재 규정 분석(상) — 국제규범 편 —』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 신은종 · 민현주 · 임연미, 『공무원노동관계 분쟁조정시스템에 관한 연구 : 미국의 경험을 중심으로』(노동부 정책용역연구보고서), 2005.
- 양인준 · 최정희 · 문필주, 『조세조약상 중재제도 사례 연구』(기획재정부 용역과제), 한국재정학회, 2016.
- 유병현, “미국의 소송대체분쟁해결제도(ADR)의 현황과 그 도입방안”, 『한국민사소송법학회 민사소송』 제13권 제1호, 2009.

- 이전오, “대체적 조세분쟁해결절차의 도입에 관한 연구”, 『세무학연구』 제24권 제1호, 한국세무학회, 2007.
- 이전오·안창남·박종수·나성길, 『조세분쟁의 사전·사후 조정제도의 도입방안에 관한 연구』, 국제청 연구용역 보고서, 사단법인 한국조세연구포럼, 2005.
- 정용균, “미국의 조정-중재(Med-Arb) 제도에 관한 연구”, 『중재연구』 제24권 제1호, 한국중재학회, 2014.
- 정재현·오유나·이서현, 『조세조약상 의무적 중재 규정 분석(하) — 주요국의 체결례 —』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 한성수, “한·미조세조약의 개정방안”, 『조세와 법』 제2권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2009.
- 함영주, 『ADR기본법 제정방향 및 현행 ADR기구의 합리적 운영방안』, 법무부 용역과제, 중앙대학교 산학협력단, 2015.
- 황승태·계인국, 『한국형 대체적 분쟁 해결(ADR) 제도의 발전 방향에 관한 연구』, 사법정책연구원 연구총서 2016-04, 대법원 사법정책연구원, 2016.
- 황진영, 『미국 조세법원에 관한 연구 — 입법적 시사점을 중심으로 —』, 국회예산정책처, 2010.

2. 국외 문헌

- Baruch Bush, Robert, Substituting Mediation for Arbitration : The Growing Market for Evaluative Mediation, and What It Means for the ADR field, *Pepperdine Dispute Resolution Law Journal*, Vol. 3, 2002.
- Bartel, Barry, C, Med-Arb as a District Method of Dispute Resolution : History Analysis and Potential, *Willimette Law Reveiw*, Vol. 27, 1991.
- David Parsly, The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution : Moving From Infancy to Legitimacy, *Cardozo J. Conflict. Resol.*, Spring 2007.
- Farah, Ehab, Mandatory Arbitration of International Tax Disputes : A Solution in Search of a Problem (March 18, 2008). *Florida Tax Review*, Vol. 9, No. 8, 2009.
- Gela Barshovi, Chapter 16—Arbitration Provisions in US Tax Treaties, *OECD*

Arbitration in Tax Treaty Law : Schriftenreihe IStR Band 111, Alicja Majdanska and Laura Urcan. 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.

IRS, *Competent Authority Revenue Procedure 2015-40 Guidance : U.S.-Initiated Adjustment(s)*, LB & I Process Unit Knowledge Base-International, 2017.

Jacqueline M. Nolay-Haley, Mediation : The New Arbitration, *Harvard Negotiation Law Review*. Vol. 17 : 61(2012), 2012.

Jason R. Connery, Seth Green, and Kimberly Tan Majure, Current Status of U.S. Tax Treaties and International Tax Agreements, *Tax Management International Journal*, 2019. (DOI : <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2019/update-us-treaties-status-tmij.pdf>)

Joint Committee on Taxation, *Explanation of Proposed Protocol to the Income Tax Treaty Between the United States and Canada*, JCX-57-08, July 8, 2008.

Ken Jones, Appeals Arbitration : Not a Compelling Litigation Alternative, 143 *Tax Notes* (2 June 2014), 2014.

Kenneth Lobo, Tags. Action 14. B.E.P.S. Mandatory Arbitration. O.E.C.D. Model Treaty, *Insights*, Vol. 3, No. 3, 2016.

Kevin A. Bell, Germany-U.S. Tax Treaty Arbitration Process Addresses Sovereignty Issue, *Tax Notes International*, July 17, 2006.

Kristen A. Parillo, U.S. Model Treaty Won't Include Mandatory Arbitration, *Tax notes*, Nov 16, 2009.

Lisa M. Nadal and Kristen A. Parillo, Tax Analysts Interview : Daniel M. Berman, *Tax notes*, 2008.

OECD, *Making Dispute Resolution More Effective-MAP Peer Review Report, United States (Stage 1) Inclusive Framework on BEPS : Action 14*, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2017.

_____, *Tax Administration 2017 : Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, 2017b.

_____, *Making Dispute Resolution More Effective-MAP Peer Review Report, United*

tates (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS : Action 14, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2019.

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.

Turner Geoffrey, Canada-U.S. Competent Authority MOU : First Steps to Mandatory Arbitration?, *Tax Analysts*, Vol. 39, No. 13, *Tax Note International*, 2005. 9. 26.

Victor Thuronyi and Isabel Espejo, *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With*, Legal Department of the International Monetary Fund, 2013.

William P. Streng, U.S. Tax Treaties : Trends, Issues, & Policies in 2006 and Beyond, *59 SMU L. Rev.* 853, 2006.

_____, U.S. Income Tax Treaties : Trends, Issues & Policies Recent Developments-Future Prospects, *Houston International Tax Forum*, April 2, 2009.

Z. Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Vol. 11 in the Doctoral Series, IBFD, 2006.

<Abstract>

A Study on the Alternative Dispute Resolution of International Tax Disputes in the US : Focused on International Arbitration in Tax Matters

Park, Soo Jin*

Mutual agreement procedure and arbitration, which are alternative solutions to international tax disputes, are not independent and optional procedures, but arbitration constitutes a part of the mutual agreement procedure, which is expected to have the effect of leading the settlement of the dispute by involving a third party arbitrator.

Arbitration under tax treaties has been only adopted in some countries until recently due to concerns that it would infringe upon the taxation sovereignty of the Contracting States. As part of the 2015 Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and G20 BEPS prevention project measures, the introduction of an arbitration clause as the final stage of the MAP is being encouraged. In the European Union, the EU Directive on Tax Dispute Resolution mechanisms in European Union, which improved the limits of the arbitration agreement for transfer pricing cases, was adopted in October 2017, and in accordance with the EU Directive, tax arbitration system for international tax disputes was enacted in the EU member states.

In order to cope with changes in the international tax environment, Korea has newly established the basis for delegation of arbitration under the tax law in Article 22(6) of the 「Adjustment of International Tax Act」, which was resolved by the National Assembly on November 30, 2020. The tax code revision is a step forward to respond to the international tax environment surrounding arbitration under tax treaties.

In order to prepare for the introduction of arbitration under the tax treaty in Korea after the revision of the tax law in 2020, this study examined alternative dispute resolution measures in the United States and the arbitration provisions under the tax treaty using the method of literature review. The importance of

* Certified Public Accountant at Korea Institute of Public Finance, Ph. D. in Taxation

arbitration as a solution to tax disputes in the United States differs in the direction of domestic and international taxation on basis of analysis and evaluation on the practical experience. IRS arbitration was abolished in 2015 due to poor utilization, but in terms of international tax disputes, the role of arbitration in the tax treaty is evaluated higher than at the beginning. It is analyzed that the United States has made an attempt to selectively target Contracting States and increase the effectiveness of arbitration by analyzing and evaluating the characteristics of international tax disputes by Contracting States before the introduction of arbitration as a dispute resolution method in earnest. In the light of the US case, Korea first needs to analyze the current Korean MAP case and evaluate the system. An arbitration system should be established with a more focus on enhancing the efficiency of MAP practices and protecting taxpayers. And rather than considering the introduction of arbitration immediately for all Contracting States, it would be more effective to consider expanding the negotiating Contracting States after accumulating practical experience in arbitration through amendments to tax treaties with some Contracting States, evaluating the effectiveness of the arbitration.

First of all, in the adoption of the arbitration type a final offer-type arbitration in terms of diplomatic and political relations and the time required for the procedure can be considered. This type of arbitration is a priority in terms of taxpayer protection because it enables the elimination of uncertainty within the period. However, in terms of tax revenue allocation, it is difficult to prioritize between final-offer arbitration or independent opinion arbitration. In determining the scope of the arbitration target, provided that the introduction purpose of the original arbitration is more focused on the progress of efficient and effective MAPs, it is desirable to establish the arbitration scope around issues that may delay the MAP progression. In addition, it is necessary to cultivate arbitrators who comply with the requirements of competence, independence, and impartiality generally used in the global tax treaty network.

▶ **Key Words** : Tax treaty, Mutual Agreement Procedure(MAP),
International arbitration in tax matters,
final-offer arbitration or best-offer, mandatory arbitration