

세법연구 19-02

조세조약상 강제적 중재 규정 분석(하)

- 주요국의 체결례 -

2019. 10

조세조약상 강제적 중재 규정 분석(하) - 주요국의 체결례 -

2019. 10

연 구 진

연구책임자

정 재 현 부연구위원

공동연구원

이 서 현 연 구 원

오 유 나 공인회계사

목 차

I. 서론	7
II. 주요국의 조세조약상 강제적 중재	10
1. 영국	10
가. 개요	10
나. BEPS 방지 다자협약(MLI)	12
다. 국내 규정	15
라. 개별 조세조약 체결례	19
마. MLI 적용 조세조약 체결례	49
바. 요약	52
2. 독일	61
가. 개요	61
나. BEPS 방지 다자협약(MLI)	62
다. 국내 규정	65
라. 개별 조세조약 체결례	68
마. MLI 적용 조세조약 체결례	91
바. 요약	93
3. 일본	101
가. 개요	101
나. BEPS 방지 다자협약(MLI)	103
다. 국내 규정	105
라. 개별 조세조약 체결례	108

마. MLI 적용 조세조약 체결례	143
바. 요약	145
4. 캐나다	156
가. 개요	156
나. BEPS 방지 다자협약(MLI)	157
다. 국내 규정	160
라. 개별 조세조약 체결례	162
마. MLI 적용 조세조약 체결례	177
바. 요약	180
Ⅲ. 국제비교 및 결론	188
참고문헌	196

표 목차

〈표 II-1〉 영국이 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체약국·지역	13
〈표 II-2〉 영국의 MLI상 중재관련 규정 적용	14
〈표 II-3〉 영국이 MLI 제6부 규정을 적용하는 조세조약 체약국·지역	50
〈표 II-4〉 영국이 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁	53
〈표 II-5〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)	57
〈표 II-6〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)	58
〈표 II-7〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)	59
〈표 II-8〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(4)	60
〈표 II-9〉 독일이 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체약국·지역	63
〈표 II-10〉 독일의 MLI상 중재관련 규정 적용	63
〈표 II-11〉 독일이 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁	94
〈표 II-12〉 독일의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)	98
〈표 II-13〉 독일의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)	99
〈표 II-14〉 독일의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)	100
〈표 II-15〉 일본이 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체약국·지역	103
〈표 II-16〉 일본의 MLI상 중재관련 규정 적용	104
〈표 II-17〉 일본이 MLI 제6부 규정을 적용하는 조세조약 체약국·지역	143
〈표 II-18〉 일본이 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁	146
〈표 II-19〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)	151
〈표 II-20〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)	152

〈표 II-21〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)	153
〈표 II-22〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(4)	154
〈표 II-23〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(5)	155
〈표 II-24〉 캐나다가 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체결국·지역	157
〈표 II-25〉 캐나다의 MLI상 중재관련 규정 적용	158
〈표 II-26〉 캐나다가 MLI 제6부 규정을 적용하는 조세조약 체결국·지역	177
〈표 II-27〉 캐나다가 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁	181
〈표 II-28〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)	184
〈표 II-29〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)	185
〈표 II-30〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)	186
〈표 II-31〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(4)	187
〈표 III-1〉 조사대상국의 개별 조세조약상 강제적 중재 규정 구성 비교	189
〈표 III-2〉 조사대상국의 MLI 적용 조세조약상 강제적 중재 규정 도입 현황 비교 ..	190
〈표 III-3〉 조사대상국이 체결한 조세조약상 중재인 독립성 요건 비교	193

I. 서론

- 복잡다기한 국제거래가 이루어지는 경제 환경에서 발생하는 국제조세 분쟁을 강력하고 실효성 있게 해결하기 위한 방안으로 구속력 있는 강제적 중재가 국제적으로 합의되고 있음
 - OECD는 상호합의절차를 통해 해결하기 어려운 국제조세 쟁점에 대한 강제적 중재절차에 회부하는 방안을 표준모델로 제시함
 - 2008년 OECD 모델조세조약에 강제적 중재가 도입됨에 따라 일부 국가는 양자간 조세조약에 강제적 중재를 규정하였음¹⁾
 - 2017년 OECD가 제정한 'BEPS 방지 다자협약(MLI)'을 통해 각 체약국은 기존 조세조약을 개정하지 않고도 강제적 중재 규정 등 BEPS 방지조치를 효율적으로 동시에 적용할 수 있게 됨²⁾
 - 최근 G7 재무장관회의에서 이중과세 방지와 국제조세 체계의 안정성을 확보하기 위해 강제적 중재를 통한 강력하고 효과적인 분쟁 해결방안에 동의하였음³⁾

- 현재 조세조약상 강제적 중재 규정을 도입하지 않은 우리나라의 실정에 비추어 국제적으로 논의되고 있는 강제적 중재에 대한 검토가 필요한 시점임

1) Michael Lang and Jeffrey Owens, 2016, p. 111.

2) MLI를 비준한 체약국은 강제적 중재 등 MLI 규정에 대한 자신의 입장을 일괄하여 고지하고 자신과 상대 체약국의 입장이 일치하는 기존 규정을 MLI 규정으로 대체·수정하여 적용할 수 있음. 따라서 각 체약국은 개별 조세조약을 하나하나 개정하지 않고도 복수의 조세조약에 MLI 규정상 강제적 중재를 동시에 도입할 수 있음

3) 기획재정부 보도자료, 「G7, 디지털세 과세방안 원칙에 대한 합의」, https://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028&searchNttId1=MOSF_000000000029149&menuNo=4010100, 검색일자 2019. 8. 7.

- 우리나라는 조세조약상 강제적 중재를 두고 있지 아니하며, 「국제조세조정에 관한 법률」 제6장에서 상호합의절차만을 규정하고 있음
- 이에 본 보고서에서는 조세조약상 강제적 중재절차를 규정한 주요국 중에서 영국, 독일, 일본, 캐나다를 조사대상국으로 선정하여 분석하고자 함
 - OECD가 제시하는 조세조약상 강제적 중재 규정에 관한 표준모델은 『조세조약상 강제적 중재 규정 분석(상)』에서 설명하고 있으며, 본 보고서는 이를 바탕으로 주요국의 사례를 분석함
 - 조사대상국은 OECD가 중재 규정이 포함된 조세조약을 표준모델로 제시한 2008년 이전부터 조세조약에 도입하여 운용하는 국가(영국, 독일, 캐나다), 상대적으로 최근에 도입하기 시작한 국가(일본)를 선정하였음
- 2019년 8월을 기준으로 조사대상국이 조세조약에 도입한 강제적 중재 규정은 개별 국가간 협의에 근거한 ‘개별 조세조약’과 MLI 제6부 규정을 적용한 ‘MLI 적용 조세조약’으로 나눠 분석함
 - 조사대상국이 도입한 조세조약상 강제적 중재 규정을 관련 조문, 의정서, 별도 문서와 OECD MLI matching database 등의 문헌에 근거하여 조사하였음⁴⁾
 - 단 각 조세조약상 강제적 중재 규정의 적용 및 효력은 향후 각국의 협의·통보에 따라 변경될 가능성이 있으므로 매 시점별로 본 보고서와 조세조약 원문, MLI 적용현황을 대조하여 확인하는 것이 바람직함
- 본보고서는 제 I 장 서론을 포함하여 총 3개의 장으로 구성함
 - 제II장은 영국, 독일, 일본, 캐나다가 체결한 조세조약상 강제적 중재 규정을 중재의 신청, 대상범위, 결정방법, 이행 등을 중심으로 살펴봄

4) OECD MLI matching database는 서명국의 MLI position을 비교 대사하여 현 시점의 서명국 간 양자 조세조약상 MLI 규정 적용관계를 예측할 수 있는 조회시스템임. 가장 최근 갱신일자는 2019년 8월 29일임

I. 서론 9

- 제1절은 영국이 25개국·지역과 체결한 개별 조세조약, 그리고 7개국·지역과의 MLI 적용 조세조약상 강제적 중재 규정을 분석함
 - 제2절은 독일이 11개국·지역과 체결한 개별 조세조약, 그리고 향후 MLI 제6부 규정을 적용할 가능성이 있는 2개국·지역과의 조세조약상 강제적 중재 규정을 분석함
 - 제3절은 일본이 18개국·지역과 체결한 개별 조세조약, 그리고 7개국·지역과의 MLI 적용 조세조약상 강제적 중재 규정을 분석함
 - 제4절은 캐나다가 3개국·지역과 체결한 개별 조세조약, 그리고 14개국·지역과의 MLI 적용 조세조약상 강제적 중재 규정을 분석함
- 제Ⅲ장은 조사대상국이 체결한 조세조약상 강제적 중재 규정의 경향과 주요 특징을 비교함

II. 주요국의 조세조약상 강제적 중재

1. 영국

가. 개요

- 영국은 분쟁을 해결에 관한 OECD의 BEPS Action Plan 14의 최소기준을 충족하고자 노력하는 국가로 평가됨⁵⁾
- 영국은 2017년에 발간된 OECD의 국가별 peer review 보고서에서 다음 사항을 제외하고 대체적으로 BEPS Action Plan 14에서 제안하는 최소기준을 준수하고 있다고 조사됨⁶⁾
 - 영국이 체결한 조세조약의 2/3는 ‘조약에 규정되지 아니한 사안에 있어서의 이중과세를 제거하기 위하여 상호합의할 수 있다(OECD 모델조약 제25조 제3항 2번째 문단)’는 내용을 포함하지 아니함
 - 영국이 체결한 조세조약의 2/3는 ‘상호합의의 합의사항은 국내법에 명시된 시한에 관계없이 이행된다(OECD 모델조약 제25조 제2항 2번째 문단)’의 규정과 이전가격조정을 위한 대체조항(OECD 모델조약 제9조 제1항, 제7조 제2항)을 포함하지 아니함
- 영국은 상호합의규정에 Action 14의 최소기준과 모범사례를 반영한다고 2017년에 발표하고, 2018년에 개정함

5) OECD, 2017a, p. 9.

6) OECD peer review는 국가별로 조세 관련 분쟁을 해결하기 위한 제도, 정책 등을 상호 검토한 보고서임

- 또한, 영국은 EU 회원국들 간에 고정사업장의 귀속이익 및 이전가격에 대한 분쟁을 해결하기 위한 상호합의절차와 이를 보완하는 중재절차를 규정하는 EU 중재 협약의 서명국임⁷⁾
- 현재 영국은 조세조약에 중재조항을 포함하는 것을 정책으로 삼고, 현재 체결한 149개의 조세조약 중에서 30개의 조세조약은 상호합의절차의 최종단계로 중재절차 규정을 포함함⁸⁾
 - OECD의 2017년 Peer Review에 따르면 영국이 체결한 129개의 조세조약 중에서 15개를 제외하고 거의 모든 조세조약에 상호합의조항을 포함하고 있으며, 22개의 조약은 중재절차를 포함한 것으로 조사되었음
 - 영국은 해당 보고서에서 거의 모든 조세조약에 상호합의조항이 포함되었다고 조사됨
 - 2017년에 해당 보고서가 발간된 이후부터 현재까지 새로이 체결한 조세조약은 대략 20개로 파악되며, 대부분 중재조항이 포함됨
 - 개별 조세조약에서 강제적 중재조항을 포함하여 체결한 국가는 다음과 같음
 - 강제적 중재조항을 체결한 국가: 알바니아, 알제리, 아르메니아, 오스트리아, 바레인, 벨라루스, 벨기에, 키프로스, 캐나다, 프랑스, 독일, 아이슬란드, 일본, 코소보, 레소토, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 카타르, 스페인, 스웨덴, 스위스, 타지키스탄, 우루과이, 우즈베키스탄(25개국)⁹⁾¹⁰⁾
 - 임의적 중재조항을 체결한 국가: 멕시코¹¹⁾

7) OECD, 2017a, p. 11.

8) 2017년 발간된 OECD(2017a, p. 11)의 Peer Review Report를 참고하여 영국 정부 웹사이트 (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>, 검색일자: 2019. 8. 5.)를 확인한 결과 2019년 현재 체결한 조세조약은 149개로 확인됨

9) 영국이 건지, 저지, 맨섬과 체결한 조세조약도 강제적 중재조항이 포함되어 있으나, 모두 영국령으로 분석의 대상에서는 제외하였음

10) 스웨덴과 체결한 조세조약은 중재를 우회할 수 있는 조항을 포함하고 있어, MLI 제6부 제26조 제4항(이미 중재를 포함하여 있어, 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보)의 범위에 포함하지 않고 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점에 대하여 중재를 요청할 수 있는 조항을 두고 있다고 통보하였음. 다만 본 분석에서는 OECD Peer review의 분류에 근거하여 강제적 중재조항에 포함함

11) 영국이 멕시코와 체결한 조세조약은 MLI 제6부를 적용함에 있어서, 이미 중재조항의 범위에 포함되지 않고 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점에 대하여 중재를 요청할 수 있는 조항을 두고 있다고 통보함

- 영국은 CTIS(Corporation Tax, International and Stamps)의 TP팀, Foreign Profit팀에서 상호합의 사건, 이전가격을 담당하는 직원을 각각 두고 있음¹²⁾
 - OECD가 2017년에 각 국가의 상호합의절차(Mutual Agreement Procedure: MAP)에 대한 peer review를 조사한 보고서에서 CTIS에 상호합의나 이전가격에 관련한 업무를 지원하는 직원은 4명, 국외이익에 관한 팀에서 2명, 개인소득과 관련하여 4명이 MAP에 관련된 업무를 담당하는 것으로 조사됨
 - 또한, 영국은 상호합의를 통해 사건을 해결하는 데 평균 24개월이 소요되는 것으로 조사되었음
- 또한 해당 보고서에서 영국은 상당한 조세조약 네트워크를 가진 국가로 안정된 상호합의절차가 운영되며 상호합의를 통해 사건을 해결하는데 경험이 풍부하다고 조사됨¹³⁾
 - 영국은 매년 상당수의 사건이 조세분쟁을 해결하기 위해 매년 상당수의 사건이 상호합의절차가 개시되어 2016년 12월 31일 현재 해결하지 못한 누적사건이 300건 이상으로 이 중 65% 이상은 배분과 귀속에 관한 사건임

나. BEPS 방지 다자협약(MLI)

- 영국은 MLI에 서명하여 2018년 6월 29일에 비준서 및 최종 통보목록을 제출하고 2018년 10월에 발효함
 - 조세조약에 영향을 미치는 MLI의 발효일은 다음과 같음¹⁴⁾
 - 원천징수세: 2019년 1월 1일
 - 법인세: 2019년 4월 1일
 - 소득세 및 자본이득세: 2019년 4월 6일

12) OECD, 2017a, p. 11.

13) OECD, 2017a, p. 9.

14) 영국 정부, "Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting," <https://www.gov.uk/government/publications/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-base-erosion-and-profit-shifting>, 검색일자: 2019. 7. 1.

- 영국은 MLI 적용 대상으로 121개의 조세조약을 선택하여 통보함¹⁵⁾
 - 영국이 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약의 상대국 중 23개국이 MLI에 서명하고 비준하였음

〈표 II-1〉 영국이 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체결국·지역

국가·지역 이름					
MLI 비준 (23개)	조지아	네덜란드	아일랜드	뉴질랜드	호주
	프랑스	일본	벨기에	인도	핀란드
	폴란드	스웨덴	슬로베니아	싱가포르	슬로바키아
	러시아	이스라엘	리투아니아	룩셈부르크	세르비아
	몰타	아랍에미리트	캐나다	-	-
그 외 (98개)	알바니아	알제리	앤티가바부다	아르헨티나	아르메니아
	아제르바이잔	바레인	방글라데시	바베이도스	벨라루스
	벨리즈	볼리비아	유고슬라비아	보츠와나	브루나이
	불가리아	버마	칠레	중국	코트디부아르
	크로아티아	키프로스	체코	덴마크	이집트
	에스토니아	에티오피아	피지	잠비아	독일
	가나	그리스	그레나다	가이아나	홍콩
	헝가리	아이슬란드	인도네시아	이탈리아	자메이카
	요르단	카자흐스탄	케냐	키리바시	대한민국
	코소보	쿠웨이트	라트비아	레소토	리비아
	리히텐슈타인	마케도니아	말라위	말레이시아	짐바브웨
	모리셔스	멕시코	몰도바	몽골	몬테네그로
	모로코	나미비아	나이지리아	노르웨이	오만
	파키스탄	파나마	파푸아뉴기니	필리핀	포르투갈
	카타르	루마니아	사우디아라비아	세네갈	시에라리온
	솔로몬제도	남아프리카공화국	스페인	스리랑카	세인트키츠네비스
	수단	페로스	스와질란드	타지키스탄	태국
	트리니다드토바고	튀니지	터키	투르크메니스탄	투발로
	우간다	우크라이나	미국	우루과이	우즈베키스탄
베네수엘라	베트남	잠비아	-	-	

자료: OECD, 2017b, “The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland: Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature,” Article 2 내용을 참조하여 저자 작성

15) OECD, 2017b, pp. 2~20.

- 영국은 MLI 제6부의 의무적이고 구속력 있는 중재 관련 규정을 적용하기로 하고, 일부 조문은 다음과 같이 선택 혹은 유보하여 적용함
- 영국은 MLI 제6부 제18조부터 제26조까지 조문을 적용하며 이 중 제23조 제5항, 제24조 제2항을 선택하고, 제26조 제4항에 따라 일부 조약에 대해서는 적용을 유보함

〈표 II-2〉 영국의 MLI상 중재관련 규정 적용

조항		적용 여부	선택·유보	
제6부 중재	제18조	제6부 규정 적용 여부 선택	○	
	제19조	의무적이고 구속력 있는 중재	○	
	제20조	중재위원회 구성원 임명	○	
	제21조	중재절차상 비밀유지	○	
	제22조	중재결정 전 쟁점 해결	○	
	제23조	중재방법 유형	○	○(제4항)
	제24조	다른 해결방안에 대한 합의	○	○(제2항)
	제25조	중재절차 비용	○	
제26조	제6부 규정 적용대상(양립성)	○	○(제1, 4항)	
제7부	최종결정(제27조~제39조)			

자료: OECD, 2017b를 참조하여 저자 작성

- 영국은 MLI 제23조(중재방법 유형)에서 최선제안방식을 적용하고, 비밀유지의무의 위반에 따른 상호합의절차 종결을 선택하는 동조 제4항에 따라 제5항을 선택함
- 영국은 MLI 제23조 제1항 최선제안방식을 선택하고, 독립의견방식을 선택한 계약국과 MLI 강제적 중재조항을 적용하는 것을 거부하지 아니함¹⁶⁾
- 영국은 조세조약을 체결한 국가의 권한 있는 당국이 중재과정에서 얻은 정보는 공개하지 않는다고 규정하며, 이를 현저하게 위반한 경우에는 상호합의절차가 종료된다는 MLI 제23조 제5항을 선택하여 제23조 제4항에 따라 통보함¹⁷⁾

16) IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/tpdrtp/html/tpdrtp_uk_s_004.html#tpdrtp_uk_fn_117, 검색일자: 2019. 8. 6.

17) OECD, 2017b, p. 62.

- 영국은 MLI 제24조 제2항에 따라 중재결정이 이루어진 후 3개월 이내에 계약국의 권한 있는 당국들이 모든 미해결 쟁점들(issues)에 다른 합의를 하는 경우에는 중재결정이 양 계약국에 최종적, 강제적이지 아니함¹⁸⁾

- 영국은 강제적 중재조항을 이미 둔 조세조약의 경우에는 제26조 제4항에 따라 MLI 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보함
 - 영국이 알바니아, 알제리, 아르메니아, 바레인, 벨기에, 캐나다, 프랑스, 독일, 아이슬란드, 일본, 코소보, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 카타르, 타지키스탄, 우루과이의 18개국과 체결한 조세조약은 이미 강제적 중재조항을 포함하였으므로 제6부를 적용하지 않는다고 명시함¹⁹⁾

- 다만 제26조 제1항에 따라 다음의 조세조약은 MLI 제26조 제4항에 해당되지 아니하며, 상호합의절차에서 발생하는 미해결 쟁점들(issues)에 대한 중재 규정을 포함한다고 간주함²⁰⁾
 - 영국은 해당 조항에 따라 멕시코-영국 조세조약 제26조 제5항, 스페인-영국 조세조약 제25조 제5항, 스웨덴-영국 조세조약 제23조 제5항과 제6항을 통보함

다. 국내 규정

- 영국은 조세조약에 따라 상호합의의 중재조항을 포함하는 것과 관련하여 국내법상 제약은 없음²¹⁾

- 영국은 세법(Taxation(International and Other Provisions) Act 2010) 제124조 내지 제125조에서 상호합의절차에 관하여 규정하고 있음

18) OECD, 2017b, p. 63.

19) OECD, 2017b, p. 64.

20) OECD, 2017b, p. 64.

21) OECD, 2017a, p. 12.

- 동법 제124조는 사건을 해결하는 상호합의와 사건의 구제안을 이행하는 것에 관하여 규정하고 있음
 - 협약(arrangements)에 부합하지 않는 과세가 이루어진 것과 관련하여 영국 국세청(이하 'HMRC')의 위원회에 사건을 제기할 수 있고, HMRC의 위원회는 상호합의를 하거나 구제안을 시행할 수 있음
 - 어떠한 법률에도 불구하고, HMRC의 위원회는 상호합의나 구제안을 시행하고, 조정할 수 있음
 - 동법 제125조는 조약에 부합되지 않는 과세에 대하여 HMRC에 사건을 제기할 수 있고 그러한 청구를 할 수 있는 기한에 대하여 규정하고 있음
- 동법 제126조 내지 제128조에서 EU 중재협약에 따른 국내의 법률관계를 규정하고 있음
- 동법 제126조는 EU 중재협약에 대한 정의를 규정하고 제127조는 협약에 따른 의견·결정·협의를 이행에 관한 규정, 제128조는 협약에 따른 정보공개에 대하여 규정하고 있음
 - EU 중재협약에 따라 구성된 중재위원회의 결정이 가지는 효력, 결정을 이행하는 방법에 대한 내용, 조세법에서 규정한 기한과의 관계 등에 대하여 규정함
 - 국내법령에 따른 비밀유지규정은 중재협약에 의해 구성된 자문위원회의 정보 공개요청을 제한하지 못한다고 규정함
- 영국은 새로운 상호합의절차에 대한 내부규정집을 2018년 2월에 개정하고, 2011년 기존의 상호합의절차에 대한 실무설명서(Statement of Practice 1)를 발표함
- 영국은 OECD BEPS Action 14를 반영하여 상호합의절차에 대한 내부규정집(INTM423000-INTM423130)을 개정할 것이라 밝힌 바 있고, 이를 보완하고자 실무설명서를 함께 안내함²²⁾

22) OECD, 2017a, p. 12; 영국 정부, "Statement of Practice 1 (2018)-Mutual Agreement Procedure (MAP)," <https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-1-2018/statement-of-practice-1-2018>, 검색일자: 2019. 8. 7.

- 상호합의절차에 대한 내부규정은 Action 14의 최소기준을 준수하기 위하여 분쟁방지, MAP의 접근성 및 유용성, MAP의 사건의 해결, MAP의 이행에 관한 부분을 개정함
- 실무설명서는 영국의 조세조약과 EU 중재협약에 관련하여 MAP절차, MAP절차의 일부로 중재에 대한 영국의 접근방식을 설명하여 이용자의 명확한 이해를 돕기 위함임²³⁾
- 상호합의절차에 따른 중재절차에 관한 내부지침(INTM423080)은 근거 규정에 따라 세 가지로 구분하여 설명함
 - 상호합의의 대상이 되는 사건을 중재에 회부할 수 있는 근거는 양자조약, 다자협약을 통해 개정된 양자조약, EU 중재협약이 있음
- 우선 양자조약을 통한 중재는 다음과 같음
- 양자조세조약에 부합하지 않는 과세와 관련한 사건은 모두 중재의 대상이 될 수 있으며, 강제적 중재조항(OECD 모델조약 제25조 제5항)의 적용방식은 권한 있는 당국의 결정으로 이루어진다고 봄
 - 권한 있는 당국 간에 합의를 통해 중재신청의 형식, 제출정보 및 문서, 중재자 등이 양해각서에 위임될 수 있음
- 양자조세조약을 통해 중재에 회부함에 있어 영국은 이미 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점들(issues)을 제한하지 않는 입장임²⁴⁾

23) 영국 정부, "Statement of Practice 1 (2018)-Mutual Agreement Procedure (MAP)," <https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-1-2018/statement-of-practice-1-2018>, 검색일자: 2019. 8. 7.

24) 영국 정부, "Transfer pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Arbitration," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423080>, 검색일자: 2019. 8. 7.

- 이는 양자조세조약을 체결하는 상대국의 입장에 따라 이미 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점은 중재에서 배제될 수 있음
- 또한 사건의 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 이행하는 상호합의를 거부하지 않는 한 국내법에 명시한 시한에도 불구하고 구속력을 가지나, 거부하는 경우에는 국내의 구제수단을 선택할 수 있음²⁵⁾
 - 해당자가 중재결정을 거부하는 경우에, 영국은 MAP을 통해 해결할 수 있는 부분이 없다고 볼 수 있음
- 영국이 MLI position에서 밝힌 MLI를 통한 중재는 다음과 같음
- 계약 상대국이 MLI 제6부에 대한 유보나 선택을 통보하지 않고 서명한 경우, 기존 조세조약에 MLI의 중재조항이 적용되어 MLI 제19조 내지 제26조에 따른 중재의 체계와 이행 등을 따름²⁶⁾
 - 이미 중재에 관한 내용이 조세조약에 포함되어 있다면, 영국은 중재의 범위를 포괄적인 규정할 수 있도록 유지나 대체를 선택할 것임
 - MLI에 서명한 국가들은 제6부에 대한 유보를 통해 적용의 범위를 조정할 수 있어, 체결한 조세조약별로 범위, 형식, 구조 등이 다양할 것임
- EU 중재협약을 통한 중재는 다음과 같음
- EU 중재협약에 불구하고 영국의 권한 있는 당국이 사건을 상호합의로 계속하는 것이 더 신속히 처리할 것이라고 보는 경우, 별도의 통지가 없는 한 상대국 및 관

25) 영국 정부, "Transfer pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Arbitration," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423080>, 검색일자: 2019. 8. 7.

26) 영국 정부, "Transfer pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Arbitration," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423080>, 검색일자: 2019. 8. 7.

계기업의 암묵적 동의를 전제로 상호합의를 계속할 수 있음²⁷⁾

- 즉 EU 중재협약 제7조 제4항에 따르면 권한 있는 당국이 관계기업의 동의를 얻어 2년의 시한을 포기하고 중재절차를 회부하지 아니할 수 있음
- 행동강령(The code of conduct)은 권한 있는 당국이 납세자로부터 특정한 정보를 수령한 때를 기준으로 2년을 기산함을 규정함
- EU 중재협약은 관계기업이 EU 중재협약에 회부할 수 있는 기한을 경과한 이후에도 권한 있는 당국에 기한의 연장을 요구할 수 있음

- 영국은 EU 중재협약 제7조 제3항에 근거하여 국내 항소절차 혹은 중재절차를 통한 구제방안을 선택하도록 선택하였으나, 국내법에서 이미 결정된 경우에도 EU 중재협약에 따른 중재위원회에 사건(case)의 회부를 할 수 있도록 준비할 것이라고 밝힘
- EU 중재협약 제7조 제3항에서 항소, 항소철회 혹은 합의가 이루어지지 않은 경우에 중재는 항소를 제기할 수 있는 기한이 만료되기 이전까지 개시되지 않는다고 규정함

라. 개별 조세조약 체결례

- 영국이 체결한 전체 조세조약에서 각 체약국에 구속력이 있는 중재조항을 규정한 사례를 이하에서 살펴봄

1) 아일랜드 자유국-영국 조세조약

- 영국은 아일랜드 자유국과 1926년 4월 14일에 체결한 소득세 합의에서 구속력이 있는 판결에 대한 개념을 도입하였음²⁸⁾

27) 영국 정부, "Transfer pricing: methodologies: Mutual Agreement Procedure: Arbitration," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm423080>, 검색일자: 2019. 8. 7.

28) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 6.

- 영국과 아일랜드 자유국은 영국(북아일랜드 포함) 또는 아일랜드 자유국에 거주하는 자의 소득세 및 부가세(super-tax)에 대한 이중과세를 면제하기 위한 합의를 함²⁹⁾
 - 동 합의 제1부 제7조는 본 합의에서 발생하거나 합의의 해석 또는 부수적으로 발생하는 문제와 관련하여 그들이 합의할 수 있는 재판소에서 결정되어야 하며, 그 결정은 최종적이라고 규정함
 - 1926년의 조약에 구속력 있는 중재절차를 포함하여 체결한 경험이 있기 때문에 영국은 중재규정을 도입하는 데 관대할 수 있었다는 평가가 있음³⁰⁾
- 다만 현재 아일랜드는 현재 시행 중에 있는 1976년 조세조약(1998년 개정)은 강제적 중재조항을 포함하고 있지 않음

2) 프랑스-영국 조세조약(MLI 통합)

- 프랑스와 영국은 2008년 6월 19일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2009년 12월 18일부터 발효됨
- 동 조세조약은 프랑스의 경우 2010년 1월 1일부터 적용되며, 영국은 법인세의 경우 4월 1일부터, 소득세는 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체결국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세
 - 프랑스: 소득세, 법인세, 법인세에 대한 사회보장세(the social contribution on corporation tax), 급여에 대한 과세(the tax on salaries), 일반 사회보장세(the contributions sociales généralisées), 사회부채상환세(contributions pour le remboursement de la dette sociale)

29) 아일랜드 electronic Irish Statute Book, <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1926/act/35/schedule/1/enacted/en/html>, 검색일자: 2019. 8. 7.

30) Eduardo Baistrocchi et al., 2017, p. 746.

- 동 조세조약 제26조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨
 - (제1항, MLI 통합) 어느 인이 한쪽 혹은 양 체약국 모두의 조치가 자신에게 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것으로 여기는 경우, 해당 인이 국내법의 구제수단에 관계없이 각 체약국의 권한 있는 당국에 제기할 수 있음
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되는 조치의 최초 통지로부터 3년 이내 혹은 과세가 부과 및 예정된 과세연도나 청구기간의 종료일로부터 6년 이내에 제기되어야 함
 - (제2항) 권한 있는 당국은 그 이의제기가 정당하다고 보이고 스스로 만족스러운 해결에 도달할 수 없는 경우에 상대 체약국의 권한 있는 당국과 상호합의하여 사건을 해결하기 위해 노력함
 - 모든 합의사항은 체약국의 국내법상 모든 시한에 관계없이 이행됨
 - (제3항) 양 체약국의 권한 있는 당국은 조약의 해석 또는 적용상 발생하는 어떠한 어려움이나 의문에 대해서도 상호합의하여 해결하도록 노력하고, 조약에 규정되지 않는 사안에 있어서도 상호합의할 수 있음
 - (제4항) 상호합의를 위하여 체약국의 권한 있는 당국은 직접 의견을 교환할 수 있음

- 동 조세조약 제26조 제5항에서 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 규정함
 - (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어졌거나 관계기업의 이익배분에 관한 쟁점은 중재의 대상이 되지 않는다고 규정함
 - 이 조의 1항과 관련하여 다른 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기하고 사건을 제기한 날로부터 2년 이내에 이 조의 제2항에 따라 해당 쟁점을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못한 경우
 - 또한, 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함

- (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 신청을 통해 중재에 회부됨
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, EU 중재협약에 따라 제기된 사건과 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건은 제외됨
 - 프랑스와 영국은 동 조약 제26조 제1항에 따라 제기된 사건만을 중재의 대상으로 하고, 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 쟁점에 대하여 중재대상에서 제외함
 - 또한 프랑스와 영국의 조세조약은 동일 쟁점이 조세조약의 중재 및 1990년 7월 23일에 서명된 EU 중재협약의 중재에 중복하여 회부되지 않도록 제외함
- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
- 현재 프랑스와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

3) 네덜란드-영국 조세조약

- 네덜란드와 영국은 2008년 9월 26일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2010년 12월 25일에 발효됨
 - 동 조세조약은 네덜란드의 경우 2011년 1월 1일부터 적용되며, 영국은 법인세의 경우 4월 1일부터, 소득세의 경우에는 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 네덜란드: 소득세, 임금세(wages tax), 법인세, 배당세

- 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세, 석유세(petroleum revenue tax), 링펜스 거래(Ring-fence trades)에 관한 추가금(Supplementary Charge)³¹⁾

- 동 조세조약 제25조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨
 - (제1항) 이 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 여기는 경우, 국내법상 구제수단에 관계없이 어느 인(person)의 거주국 또는 무차별규정(동 협약 제24조 제1항)에 해당하는 사건에 대해서는 국민으로 되어 있는 국가에 사건을 제기할 수 있음
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되는 조치의 최초 통지로부터 3년 이내 혹은 과세가 부과 및 예정된 과세연도나 청구기간의 종료일로부터 6년 이내에 제기되어야 함
 - 동 조의 제2항 내지 제4항은 상기 'OECD 모델조세조약'과 동일함
- 동 조세조약 제25조 제5항, 제6항은 상호합의절차에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차가 규정됨
 - (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점은 중재의 대상이 되지 않는다고 규정함
 - 이 조의 1항과 관련하여 다른 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기하고 사건을 제기한 날로부터 2년 이내에 이 조의 제2항에 따라 해당 쟁점을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못한 경우
 - 또한, 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함
 - (제6항) 개인이 아닌 이증거주자의 판정(제4조 제4항)에 대해서는 중재절차를 적용하지 아니함

31) 영국은 링펜싱 제도를 도입하였는데 이는 예금취급업무와 투자금융업무를 분리하는 제도임(한국은행, https://www.bok.or.kr/portal/cmmn/file/fileDown.do?menuNo=200327&atchFileId=KO_0000000000107189&fileSn=1, 검색일자: 2019. 8. 27)

- (신청, 이행) '2) 프랑스-영국 조세조약'의 내용과 동일함
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 거주자판정은 제외됨
 - 네덜란드와 영국은 동 조약 제25조 제1항에 따라 제기된 사건만을 중재의 대상으로 하고, 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 쟁점에 대하여 중재대상에서 제외하고 있지 않음
- 현재 네덜란드와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음
 - 네덜란드와 영국은 조세조약에 대하여 간략히 설명하는 문서(Explanatory Memorandum)를 작성하였음
 - 동 조약 제25조 제5항에서 중재위원(panel)의 결정은 양 국가를 구속하고, 양 국가의 국내법상 모든 시한에 관계없이 이행됨을 설명함
 - 동 조약 제25조 제6항에 따라 거주자판단조항(the corporate tie-breaker provision)에 관한 사건은 적용되지 아니한다고 설명함

4) 카타르-영국 조세조약

- 카타르와 영국은 2009년 6월 25일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2010년 10월 15일에 발효됨
 - 항공운송과 해상운송에 따른 이윤, 소득과 이득에 대해서는 2004년 1월 1일부터 적용되며, 원천징수와 기타 세목에 대해서는 2011년 1월 1일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세, 석유세(petroleum revenue tax)
 - 카타르: 개인소득세, 법인세, 비영리단체세(the income tax on legal entities), 비거주자에 대한 소득세

- 동 조세조약 제23조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨
 - (제1항) 이 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 여기는 경우, 국내법상 구제수단에 관계없이 어느 인(person)의 거주국 또는 무차별규정(동 협약 제22조 제1항)에 해당하는 사건에 대해서는 국민으로 되어 있는 국가에 사건을 제기할 수 있음
 - 카타르와 영국은 제1항에서 상호합의를 신청할 수 있는 시한에 대한 언급을 하지 아니함
 - 동 조의 제2항은 권한 있는 당국은 그 이의제기가 정당하다고 보이고 스스로 만족스러운 해결에 도달할 수 없는 경우에 상대 체약국의 권한 있는 당국과 상호합의하여 사건을 해결하기 위해 노력함
 - 모든 합의사항은 체약국의 국내법상 모든 시한에 관계없이 이행된다는 언급을 하지 아니함
 - 동 조의 제3항 내지 제4항은 상기 'OECD 모델조세조약'의 내용과 동일함

- 동 조세조약 제23조 제5항에서 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 규정함
 - (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점에 대해서는 중재의 대상이 되지 않음을 규정함
 - 이 조의 1항과 관련하여 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기하고 사건을 제기한 날로부터 3년 이내에 이 조의 제2항에 따라 해당 쟁점을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못한 경우
 - 또한, 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함

- (신청, 이행) 'OECD 모델조세조약'의 내용과 동일함

- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 3년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 함
 - 카타르와 영국은 제23조 제1항에 따라 제기된 사건만을 중재의 대상으로 함
 - 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 미해결 쟁점에 대하여 중재대상에서 제외하고 있지 않음

- 현재 카타르와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음
 - 카타르와 영국은 조세조약에 대하여 간략히 설명하는 문서(Explanatory Memorandum)를 작성하였음
 - 중재에 대한 설명은 조문의 내용에서 벗어나지 않음

5) 스위스-영국 조세조약

- 스위스와 영국은 1977년 12월 8일에 조세조약을 체결하였고 강제적 중재조항은 2009년 9월 7일에 서명한 의정서를 통해 도입되어 2010년 12월 15일부터 발효됨
 - 2009년 의정서에 따라 중재조항은 2013년 12월 15일부터 적용되고, 중재조항을 제외한 일반은 2011년 1월 1일부터 적용됨
 - 동 의정서는 조약의 본문에 포함됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세, 석유세(petroleum revenue tax), 개발토지세(Development Land Tax)
 - 스위스: 소득(총소득, 근로소득, 자본소득, 사업소득, 양도소득 및 기타소득)에 대한 연방세, 주세 및 자치단체세

- 동 조세조약 제24조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨
 - (제1항) 이 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래

할 것이라고 여기는 경우, 국내법상 구제수단에 관계없이 어느 인(person)의 거주국 또는 무차별규정(동 조약 제23조 제1항)에 해당하는 사건에 대해서는 국민으로 되어 있는 국가에 사건을 제기할 수 있음

- 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되는 조치의 최초 통지로부터 3년 이내에 제기되어야 함

○ (제2항) 권한 있는 당국은 그 이의제기가 정당하다고 보이고 스스로 만족스러운 해결에 도달할 수 없는 경우에 상대 체약국의 권한 있는 당국과 상호합의하여 사건을 해결하기 위해 노력함

- 모든 합의사항이 체약국의 국내법상 기한에 관계없이 이행된다는 언급이 없음

○ 동 조의 제3항 내지 제4항은 상기 'OECD 모델조세조약'의 내용과 동일함

□ 동 조세조약 제24조 제5항에서 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 규정함

○ (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점은 중재의 대상이 되지 않는다고 규정함

- 이 조의 1항과 관련하여 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기하고 사건을 제기한 날로부터 3년 이내에 이 조의 제2항에 따라 해당 쟁점을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못한 경우

○ 또한, 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함

□ (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 신청을 통해 중재에 회부됨

□ (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 3년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건은 제외됨

- 스위스와 영국은 동 조약 제24조 제1항에 따라 제기된 사건만을 중재의 대상으로 함
- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 계약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
- 현재 스위스와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음
 - 2009년 의정서는 1977년 조세조약의 개정에 관한 합의임

6) 벨기에-영국 조세조약

- 벨기에와 영국은 1987년 6월 1일에 조세조약을 체결하였고 강제적 중재조항은 2009년 의정서를 통해 도입되어 2012년 12월 24일에 발효됨
 - 2009년의 의정서는 벨기에의 경우에는 2013년 1월 1일부터 적용되며, 영국은 법인세의 경우 4월 1일부터, 소득세는 4월 6일부터 적용됨
 - 의정서(protocol)는 조세조약의 본문에 포함됨
 - 동 조약 제2조에서 각 계약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세, 석유세(petroleum revenue tax)
 - 벨기에: 개인소득세, 법인세, 비영리단체세(the income tax on legal entities), 비거주자에 대한 소득세
- 동 조세조약 제25조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨
 - (제1항) 이 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 여기는 경우, 국내법상 구제수단에 관계없이 어느 인(person)의 거주국에 사건을 제기할 수 있음
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되는 조치의 최초 통지로부터 3년 이내에 제기되어야 함

- 동 조의 제2항 내지 제4항은 상기 'OECD 모델조세조약'의 내용과 동일함
- 동 조세조약 제25조 제5항에서 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 규정함
 - (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점은 중재의 대상이 되지 않는다고 규정함
 - 이 조의 1항과 관련하여 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기하고 사건을 제기한 날로부터 3년 이내에 이 조의 제2항에 따라 해당 쟁점을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못한 경우
 - 또한, 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함
- (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당 인이 중재를 요청할 수 있는 날로부터 2년 이내에 요청하여 중재에 회부됨
 - 벨기에와 체결한 조세조약은 중재를 청구할 수 있는 기한을 규정하고 있음
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건은 제외됨
 - 벨기에와 영국은 동 조약 제25조 제1항에 따라 제기된 사건만을 중재의 대상으로 하고, 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 쟁점에 대하여 중재대상에서 제외함
- (이행) 2008년 OECD 모델조세조약의 내용과 동일함
- 현재 벨기에와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

- 벨기에와 영국은 1987년에 체결한 조세조약을 개정하는 의정서를 작성하였으나, 중재절차에 대한 내용은 포함하고 있지 않음

7) 독일-영국 조세조약

- 독일과 영국은 2010년 3월 30일에 조세조약을 체결하여 2010년 12월 30일부터 발효함
 - 독일은 2011년 1월 1일부터 적용되며, 영국은 원천징수의 경우 2011년 1월 1일, 소득 및 자본이득세는 2011년 4월 6일, 법인세는 4월 1일부터 적용됨
- 자세한 설명은 본 제Ⅲ장 제2절 '독일' 중 '4) 영국-독일 조세조약'을 참조바람

8) 바레인-영국 조세조약

- 바레인과 영국은 2010년 3월 10일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2012년 12월 19일부터 발효됨
 - 동 조약은 2012년 12월 19일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체결국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세
 - 바레인: 1979년 국왕칙령 제22호에 따른 소득세(the income tax payable under Amiri Decree No.22/1979)
- 동 조세조약 제23조에서 상호합의절차 및 중재절차를 규정하였으며, '5) 카타르-영국'의 조세조약의 내용과 동일함

9) 아르메니아-영국, 알바니아-영국, 코소보-영국 조세조약

- 아르메니아와 영국은 2011년 7월 13일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2012년 2월 21일부터 발효됨
 - 아르메니아는 2013년 1월 1일부터 시행하고, 영국은 세목별로 2012년 4월 1일부터 시행함(법인세: 2012년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세: 4월 6일, 원천징수세: 2013년 1월 1일)
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 아르메니아: 이윤세(profit tax), 소득세, 재산세(property tax)
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 알바니아와 영국은 2013년 3월 26일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2013년 12월 30일에 발효됨
 - 알바니아는 2014년 1월 1일부터 적용되고, 영국은 법인세의 경우에 2014년 4월 1일부터, 소득세 및 자본이득세의 경우에 2014년 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 알바니아: 소득세(개인소득세, 법인세, 자본이득세를 포함), 중소기업세(the tax on small business activities), 재산세(property tax)
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 코소보와 영국은 2015년 6월 4일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2015년 12월 16일에 발효됨
 - 코소보는 2016년 1월 1일부터 적용되고, 영국은 법인세의 경우에 2016년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2016년 4월 6일, 원천징수세는 2016년 1월 1일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 코소보: 개인소득세, 법인세
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 아르메니아, 알바니아, 코소보와 영국은 상호합의조항 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨³²⁾
- (제1항) 이 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 여기는 경우, 국내법상 구제수단에 관계없이 어느 인(person)의 거주국 또는 무차별규정에 해당하는 사건에 대해서는 국민으로 되어 있는 국가에 사건을 제기할 수 있음
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되는 조치의 최초 통지로부터 3년 이내에 제기되어야 함
 - (제2항) 권한 있는 당국은 그 이의제기가 정당하다고 보이고 스스로 만족스러운 해결에 도달할 수 없는 경우에 상대 계약국의 권한 있는 당국과 상호합의하여 사건을 해결하기 위해 노력함
 - 아르메니아, 알바니아: 모든 합의사항은 합의과정에서 이루어지는 청구(claims)에 적용되는 바와 같은 제약을 제외하고, 계약국의 국내법상 모든 시한 혹은 절차상 제한에 관계없이 이행됨
 - 코소보: 계약국의 국내법상 모든 시한 혹은 절차상 제한에 관계없이 이행됨
 - 제3항 내지 제4항)은 'OECD 모델조세조약'의 내용과 동일함
- 동 조세조약 상호합의조항 제5항, 제6항은 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차가 규정됨
- (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 계약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점은 중재의 대상이 되지 않는다고 규정함
 - 이 조의 1항과 관련하여 계약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기하고 사건을 제기한 날로부터 2년 이내에 이 조의 제2항에 따라 해당 쟁점을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못한 경우

32) 양자조세조약에서 상호합의절차는 아르메니아-영국의 경우 제26조, 알바니아와 영국의 경우 제25조, 코소보와 영국의 경우 제24조에서 규정하고 있음

- 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함
- (제6항) 개인이 아닌 이중거주자의 판정(제4조 제3항)에 대해서는 중재절차를 적용하지 아니함

- (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 신청을 통해 중재에 회부됨

- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건과 거주자판정은 제외됨
- 해당 조약의 상호합의규정 제1항에 따라 제기된 사건만을 중재의 대상으로 함

- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨

- 현재 아르메니아와 영국, 알바니아와 영국, 코소보와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

10) 스페인-영국 조세조약

- 스페인과 영국은 2013년 3월 14일에 조세조약을 체결하였고 2014년 6월 12일에 발효됨
- 스페인은 원천징수세의 경우 2014년 6월 12일, 소득세와 그 외의 경우 2015년 1월 1일에 적용됨
- 영국은 원천징수세의 경우 2014년 6월 12일, 법인세는 2015년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2015년 4월 6일부터 적용됨

- 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 스페인: 개인에 대한 소득세, 법인세, 비거주자에 대한 소득세, 자본세, 자본과 소득에 대한 지방세
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 스페인과 영국은 조세조약 제25조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨
 - (제1항, 제3항) '2008년 OECD 모델조세조약'과 동일함
 - (제2항) 권한 있는 당국은 그 이의제기가 정당하다고 보이고 스스로 만족스러운 해결에 도달할 수 없는 경우에 상대 체약국의 권한 있는 당국과 상호합의하여 사건을 해결하기 위해 노력함
 - 모든 합의사항은 합의과정에서 이루어지는 청구(claims)에 적용되는 바와 같은 제약을 제외하고, 체약국의 국내법상 모든 시한 혹은 절차상 제한에 관계없이 이행됨
 - (제4항) 상호합의를 위하여 체약국의 권한 있는 당국은 대면을 포함하여 직접 상호간의 의견을 교환할 수 있음

- 동 조세조약 제25조 제5항은 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차가 규정됨
 - 상호합의에서 2년 이내에 해당 쟁점을 해결하기 위한 합의에 도달하지 못한 경우에 중재를 요청할 수 있음
 - 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 다음의 경우에는 회부되지 아니함
 - 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 경우
 - 1990년 7월 23일에 체결한 EU 중재협약에 따라 쟁점이 중재에 회부된 경우
 - 사건(case)에 직접적인 영향을 받는 자가 여전히 법원이나 행정심판원에 제기할 자격이 있는 경우
 - 또한 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함

- (신청) 계약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 신청을 통해 중재에 회부됨
 - 사건이 제기되었다는 것은 권한 있는 당국이 다음의 정보를 받았을 때로 간주됨
 - 중재를 신청한 자와 사건에 직접적인 영향을 받는 자의 인적사항, 대상 과세기간에 대한 확인, 과세정보, 조세조약에 부합하지 아니하는 과세에 대한 이유 등의 정보를 제출하여야 함
 - 양해각서에 나열된 제출 정보목록 이외에도 권한 있는 당국이 요청한 날로부터 3개월 이내에 요청된 추가 정보를 모두 제출되어야 함
 - 중재를 요청한 자는 간접적으로 중재절차에 참여할 수 있음
 - 중재를 요청한 자는 상호합의절차 동안 동일한 범위로 중재위원회에게 대리인을 통하거나 직접 입장을 서면으로 제출할 수 있음
 - 또한 중재위원회의 허락하에 중재 절차 중에 구두로 입장을 발표할 수 있음

- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로서 권한 있는 당국이 다른 계약국의 권한 있는 당국에 사건이 제기된 날로부터 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 함³³⁾
 - ‘권한 있는 당국이 다른 계약국의 권한 있는 당국에 사건이 제기된 날’은 권한 있는 당국에 필요한 정보가 모두 제출된 경우에만 사건이 제기된 것으로 봄

- 다만 이미 각 계약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건, 사건에 직접적 영향을 받는 자가 각 계약국의 국내법에 사건을 제기할 수 있는 경우, EU 중재협약에 따라 중재에 회부된 경우는 제외되며, 이러한 사실을 서면으로 제출해야 함

33) 영국 정부, MUTUAL AGREEMENT BETWEEN THE COMPETENT AUTHORITIES OF THE UNITED KINGDOM AND OF SPAIN IN ORDER TO SETTLE THE MODE OF APPLICATION OF THE ARBITRATION PROCESS PROVIDED BY PARAGRAPH 5 OF ARTICLE 25 OF THE CONVENTION BETWEEN THE UNITED KINGDOM OF GREAT BRITAIN AND NORTHERN IRELAND) AND THE KINGDOM OF SPAIN FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL, SIGNED AT LONDON ON 14THII. MARCH 2013(이하 ‘스페인-영국 양해각서’ 제1조, <https://www.gov.uk/government/publications/spain-tax-treaties>, 검색일자: 2019. 11. 26)

- 중재신청을 받은 10일 이내에 권한 있는 당국은 다른 체약국의 권한 있는 당국에 신청서와 첨부 서류의 사본을 송부하여야 함³⁴⁾
- (제출서류) 해당 사건을 식별할 수 있는 충분한 정보, 중재요청인 또는 사건에 직접 영향을 받는 자가 다음의 서면진술서를 첨부해야 함
 - 해당 쟁점이 각 체약국의 법원 혹은 행정심판원에서 판결이 이루어지지 않음
 - 사건에 직접 영향을 받는 자는 이 사건을 각 체약국의 행정심판원 혹은 법원에 소송을 제기할 권한이 없음
 - EU 중재협약에 따라 제기된 사건이 아님
- (중재인) 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재에 회부되어야 할 사항(the Terms of Reference)에 합의하고 3개월 이내(혹은 4개월)에 양 권한 있는 당국은 각 각 1명의 중재인을 지명함³⁵⁾
 - 중재인 선임에 실패한 경우 중재를 신청한 자의 요청을 받아 15일 이내에 OECD Centre for Tax Policy and Administration(이하 'OECD CTPA')부서의 장이 중재인을 선임함
 - 중재의 대상이 되는 사건의 이전단계에 관련되지 아니한 자라면 누구나 중재인으로 지명될 수 있음
 - 중재인의 임명권이 있는 자와 중재인 모두가 임명에 관한 서한에 서명한 때에 중재인이 임명된 것으로 간주함
- (중재위원장) 중재인이 모두 지명된 후 2개월 이내에 중재인은 제3의 중재위원장을 선정함
 - 스페인-영국 조세조약상 양해각서는 중재위원장의 자격이 규정되지 아니함

34) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제2조

35) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제5조

- (비밀유지) 중재인은 권한 있는 당국과 같이 대상 사건에 관련된 정보에 대한 엄격한 비밀유지가 요구됨

- (결정방법) 중재인이 2인 이상인 경우, 중재결정은 단순 과반수로 결정되며 권한 있는 당국이 위임사항에 간소화된 중재절차에 관하여 명시하였다면 최선제안방식에 따라 결정할 수 있음
 - 간소화된 중재절차에서 양 체약국의 권한 있는 당국이 위임사항에 규정한 청구의 회신을 중재인에게 서면으로 제출하고 이 중에서 하나를 선택함³⁶⁾
 - 중재인은 양 체약국의 권한 있는 당국의 만장일치로 1명의 중재인을 임명하고, 임명기한 내에 이루어지지 못할 경우 각 체약국의 국민이 아닌 OECD CTPA부서의 장이 중재신청인으로부터 요청을 받은 날로부터 15일 이내에 지명함
 - 중재인으로 임명된 날로부터 2개월 이내에 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재인에게 청구에 대한 회신을 서면으로 중재인에게 제출함
 - 간소화된 중재절차를 적용하지 않는다면, 중재인은 단순다수결로 결정하여 간단한 결과의 이유와 근거법규를 서면으로 명시하여 통보함³⁷⁾
 - 중재인은 각 체약국의 국내법, 조약에 근거하여 중재에 회부된 쟁점들(issues)을 결정할 것임
 - 또한 조약해석의 쟁점들(issues)는 비엔나 조약의 Article 31~33을 포함하여 OECD 모델조세조약의 주석서에 따라 결정됨

- (결과통지기한) 중재위원회는 중재위원장 임명일로부터 6개월(six months) 내에 중재결정을 내려야 함
 - 검토를 위해 필요한 정보를 요청하는 서면을 통지한 경우에는 다음의 날이 경과 통지의 기한이 됨³⁸⁾

36) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제6조

37) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제15조

38) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제16조

- 2개월 이내에 정보를 받은 경우: 정보를 받은 날로부터 6개월 이내에 중재신청인과 권한 있는 당국에 통지되어야 함
- 2개월 이내에 정보를 받지 못한 경우: 정보를 요청하는 통지를 한 날로부터 8개월 이내에 중재신청인과 권한 있는 당국에 통지되어야 함
- 통지가 실패하는 경우에 권한 있는 당국은 6개월을 초과하지 않는 기한으로 연장할 것을 동의하거나, 통지기한의 종료일로부터 1개월 이내에 결론내지 못한다면 새로운 중재인 등을 임명할 수 있음³⁹⁾
- (공개범위) 중재를 신청한 인과 양 체약국의 권한 있는 당국의 허가를 받아 당사자의 이름이나 그들을 식별할 수 있는 모든 사항에 대한 언급 없이 수정된 형태로 공개될 수 있음⁴⁰⁾
- (이행) 일방 체약국의 법원에서 집행이 불가능하다고 하지 않는 한, 중재결정은 최종적이며 각 권한 있는 당국은 중재결정의 통지일로부터 6개월 이내에 중재결정을 이행해야 함⁴¹⁾
- (비용) 양 체약국의 권한 있는 당국이 달리 정하지 않는 한, 각 권한 있는 당국과 중재를 신청한 자는 중재 절차와 관련한 비용을 부담함⁴²⁾
 - 각 권한 있는 당국이 단독으로 임명한 중재인 혹은 OECD에서 지명한 중재인의 보수, 교통비 등은 각 권한 있는 당국이 함께 부담할 것임
 - 간소화된 중재절차에서 임명된 중재인과 의장의 보수, 교통비, 통신비 등은 양 체약국이 균등하게 부담함

39) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제17조

40) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제15조

41) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제18조, 제19조

42) 스페인-영국 조세조약 양해각서 제13조

11) 리히텐슈타인-영국, 아이슬란드-영국, 노르웨이-영국, 타지키스탄-영국, 알제리-영국, 우루과이-영국, 오스트리아-영국 조세조약

- 이하의 국가와 체결한 조세조약은 '8) 아르메니아-영국, 알바니아-영국, 코소보-영국 조세조약'의 사례와 상호합의절차상 일부 상이한 점을 제외하고 2008년 OECD 모델조세조약과 동일함
 - 중재가 상호합의절차조항의 일부로 규정되어 있다는 점에서 상호합의절차에 대한 규정도 살펴보는 데 의의가 있음
 - 상호합의에서 합의된 사항은 체약국의 국내법에 규정된 시한에도 불구하고 이행하여야 한다고 규정됨

- 리히텐슈타인과 영국은 2012년 6월 11일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2012년 12월 19일에 발효됨
 - 리히텐슈타인의 경우에 소득세 및 자본이득세는 2013년 1월 1일부터 적용되고, 원천징수세는 2013년 2월 1일부터 적용됨
 - 영국의 경우에 원천징수세는 2013년 2월 1일부터, 법인세는 2013년 4월 1일부터, 소득세 및 자본이득세는 2013년 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세
 - 리히텐슈타인: 개인소득세, 법인소득세(the corporation income tax), 법인세(corporation taxes), 부동산 양도소득세(the real estate capital gain tax), 부유세(wealth tax), 쿠폰세(the coupon tax)

- 아이슬란드와 영국은 2013년 12월 17일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2014년 11월 10일에 발효됨
 - 아이슬란드는 2015년 1월 1일부터 적용되고, 영국의 경우 법인세는 2015년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2015년 4월 6일, 원천징수세는 2015년 1월

1일부터 적용됨

- 아이슬란드와 영국이 1991년 체결한 조세조약은 2013년에 체결한 조세조약이 발효하기 이전인 2015년 1월 1일까지 유효함

○ 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함

- 아이슬란드: 국가에 대한 소득세(the income taxes to the state), 지방정부에 대한 소득세(the income tax to the municipalities)
- 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

□ 노르웨이와 영국은 2013년 3월 17일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2013년 12월 17일에 발효됨

○ 노르웨이는 2014년 1월 1일부터 적용되고, 영국의 경우 법인세는 2014년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2014년 4월 6일부터 적용됨

- 노르웨이와 영국이 2000년 체결한 조세조약은 2013년에 체결한 조세조약이 발효하기 이전인 2014년 4월 6일까지 유효함

○ 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함

- 노르웨이: 중앙정부소득세(the national tax on income:), 군소득세(the county municipal tax on income), 지방소득세(the municipal tax on income), 해저 석유자원의 탐사 및 개발과 이와 관련된 제 활동 및 작업 산출된 석유의 송유관 수송을 포함으로부터 발생하는 중앙정부세(the national tax on income from the exploration for and the exploitation of submarine petroleum resources and activities and work relating thereto; including pipeline transport of petroleum produced), 비거주예술가에 대한 소득세(the national tax on remuneration to non-resident artistes)

- 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

□ 타지키스탄과 영국은 2014년 7월 1일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2015년 3월 16일에 발효됨

- 타지키스탄은 원천징수세는 2015년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2016년 1월 1일부터 적용됨
 - 영국은 원천징수세와 법인세의 경우에 2015년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2015년 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 타지키스탄: 소득세, 이윤에 대한 조세(the tax on profit), 부동산에 대한 조세
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세
- 알제리와 영국은 2015년 2월 18일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2016년 6월 16일에 발효됨
- 알제리는 2017년 1월 1일, 영국은 원천징수세는 2017년 1월 1일, 법인세는 2017년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2017년 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 알제리: 종합소득세(the tax on global income), 기업이윤세(the tax of profits of companies), 전문활동세(the tax on professional activity), 탐사, 연구, 개발, 탄화수소의 파이프라인수송의 활동결과에 대한 사용료 및 조세(royalties and taxes on results relating to activities of prospecting, research, exploitation and transport of hydrocarbons by way of pipelines)
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세
- 우루과이와 영국은 2016년 2월 24일에 조세조약을 체결하고 중재조항은 2016년 11월 14일에 발효됨
- 양자조세조약은 정보교환에 관한 조항과 상호합의조항을 2016년 2월 24일에 그 외의 조항은 2017년 1월 1일에 적용함
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 알제리: 사업소득세, 개인소득세, 비거주자소득세, 사회보장지원세, 자본세

□ 오스트리아와 영국은 2018년 10월 23일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2019년 3월 1일에 발표됨

- 오스트리아는 2020년 1월 1일, 영국은 법인세의 경우에 2019년 4월 1일, 소득세 및 자본이득세는 2019년 4월 6일부터 적용됨
- 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 오스트리아: 소득세, 법인세
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

□ 리히텐슈타인, 아이슬란드, 노르웨이, 타지키스탄, 우루과이, 오스트리아와 영국은 상호합의절차조항 제1항 내지 제4항은 상호합의를 규정하고, 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 동조 제5항, 제6항에서 규정함⁴³⁾

- 상호합의조항에 제1항 내지 제4항은 상호합의절차, 제5항 중재절차를 규정하였으며, 이는 '2008년 OECD 모델조세조약'과 동일함
- 다만 동조 제6항에서 개인이 아닌 이증거주자 판정문제(제4조 제3항 혹은 제4조 제4항)에 대해서는 중재절차를 적용하지 아니한다고 규정함

□ (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 신청을 통해 중재에 회부됨

□ (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건과 개인이 아닌 이증거주자 판정은 제외됨

43) 양자조세조약의 상호합의규정은 리히텐슈타인과 영국의 경우 제24조, 아이슬란드와 영국의 경우 제23조, 노르웨이와 영국의 경우 27조, 타지키스탄과 영국의 경우 제23조, 알제리와 영국의 경우 제23조, 우루과이와 영국의 경우 제25조, 오스트리아와 영국의 경우 제23조에서 규정하고 있음

○ 노르웨이는 추가적으로 노르웨이 석유세법(Norwegian Petroleum Tax Act)에 따라 결정된 석유기준가격도 중재대상에서 제외함

□ (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨

□ 현재 리히텐슈타인·아이슬란드·노르웨이·타지키스탄·우루과이·오스트리아와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

12) 일본-영국 조세조약

□ 자세한 설명은 본 제III장 제3절 '일본' 중 '7) 영국-일본 조세조약'을 참고바람

13) 캐나다-영국 조세조약

□ 중재조항에 관한 자세한 설명은 '본문 제III장 제4절 '캐나다' 중 '3) 영국-캐나다 조세조약'을 참고바람

14) 스웨덴-영국 조세조약

□ 스웨덴과 영국은 2015년 3월 26일에 조세조약을 체결하였고 2015년 12월 31일에 발효됨

○ 양자조세조약의 일반적 시행일은 스웨덴의 경우 2016년 1월 1일이고, 영국은 원천징수세의 경우 2016년 1월 1일, 법인세는 2016년 4월 1일부터, 소득세 및 자본이득세는 2016년 4월 6일부터 적용됨

○ 다만, 강제적 중재조항은 2015년 12월 31일에 적용됨

○ 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함

- 스웨덴: 중앙정부 소득세(the national income tax), 배당에 대한 원천징수세, 비거주자에 대한 소득세, 비거주자 예술가와 체육인에 대한 소득세, 지방정부 소득세(municipal income tax)
- 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 동 조약 제23조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차를 규정하고, 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 제5항에서 규정함
 - 상호합의조항에 제1항 내지 제4항은 상호합의절차, 제5항 중재절차를 규정하였으며, 이는 '2008년 OECD 모델조세조약'과 동일함
 - 중재를 신청할 수 있는 쟁점의 미해결기간에 대해서는 3년으로 규정함
- 다만 제23조 제6항에서 중재 규정을 적용할 수 없거나 적용하지 않을 수 있는 우회규정을 두고 있음
- (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 요청을 통해 중재에 회부됨
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 3년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 거주에 대한 판단, 고정사업장의 귀속에 관한 사건을 제외하며 중재회부에 대한 우회조항을 두고 있음
 - 중재의 범위에서 제외되는 대상은 동 조약 제23조 제6항에 규정되어 있으며, 다음과 같음
 - a) 개인이 아닌 이중거주자 판정(제4조 제3항)과 고정사업장에 귀속되는 자본에 관한 규정(제7조)에 대해서는 중재절차를 적용하지 아니한다고 규정함
 - b) 중재조항에도 불구하고, 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재를 통해 해결하기에 부적절하다고 합의하는 사건에 대해서는 중재에 회부하지 아니한다고 규정함

- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 계약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
- 현재 스웨덴과 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정된 의정서, 양해각서 등이 없음
- 스웨덴-영국 조세조약은 MLI 제6부 규정 적용대상이나 아직 MLI 통합 조문을 작성하지 않아 개별 조세조약상 강제적 중재조항 내용만을 설명함
 - 스웨덴과 영국 모두 MLI 제26조 제1항에 동 조약을 열거함

15) 레소토-영국 조세조약

- 레소토와 영국은 2016년 11월 3일에 조세조약을 체결하였고 2018년 9월 18일에 발효됨
 - 레소토는 원천징수세의 경우 2018년 11월 1일, 그 외의 경우 2019년 4월 1일부터 적용됨
 - 영국은 원천징수세의 경우 2018년 11월 1일, 법인세는 2019년 4월 1일부터, 소득세 및 자본이득세는 2019년 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 계약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 레소토: 소득세법(Income Tax Act, 1993)에 따라 부과되는 조세
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세
- 레소토와 영국은 제24조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차를 규정하고, 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 동조 제5항에서 규정함
 - 상호합의조항에 제1항 내지 제4항은 상호합의절차, 제5항 중재절차를 규정하였으며, 이는 2008년 OECD 모델조세조약과 동일함
 - 다만 중재를 신청할 수 있는 쟁점의 미해결기간에 대해서는 3년으로 규정함

- 다만 동조 제6항은 개인이 아닌 이증거주자 판정(동 조약 제4조 제3항)에 대해서는 중재대상에서 제외한다고 규정함
- (신청) 계약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 신청을 통해 중재에 회부됨
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 3년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 계약국의 법원이나 행정 심판원에서 결정된 사건, 개인이 아닌 이증거주자판정은 제외됨
- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 계약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
- 현재 레소토와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

16) 벨라루스-영국, 키프로스-영국, 우즈베키스탄-영국 조세조약

- 이하의 국가와 체결한 조세조약은 '8) 아르메니아-영국, 알바니아-영국, 코소보-영국 조세조약'의 사례와 상호합의절차상 일부 상이한 점을 제외하고 2008년 OECD 모델조세조약과 동일함
 - 중재가 상호합의절차조항의 일부로 규정되어 있다는 점에서 상호합의절차에 대한 규정도 살펴보는 데 의의가 있음
 - 상호합의에서 합의된 사항은 계약국의 국내법에 규정된 시한에도 불구하고 이행하여야 한다고 규정됨
- 벨라루스와 영국은 2017년 9월 26일에 조세조약을 체결하였고 2018년 7월 27일에 발효됨

- 벨라루스는 원천징수세의 경우 2018년 10월 1일, 그 외의 경우 2019년 1월 1일부터 적용됨
- 영국은 원천징수세의 경우 2018년 10월 1일, 법인세는 2019년 4월 1일부터, 소득세 및 자본이득세는 2019년 4월 6일부터 적용됨
- 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 벨라루스: 소득에 대한 조세, 이윤에 대한 조세, 개인에 대한 소득세, 부동산에 대한 조세
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 키프로스 와 영국은 2018년 3월 22일에 조세조약을 체결하였고 2018년 7월 18일에 발효됨
 - 키프로스는 2019년 1월 1일부터 영국은 원천징수세의 경우 2019년 1월 1일, 법인세는 2019년 4월 1일부터, 소득세 및 자본이득세는 2019년 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 키프로스: 소득세, 법인세, 국방에 대한 특별기여금
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 우즈베키스탄과 영국은 1993년 10월 15일에 조세조약을 체결하였고, 2018년 1월 24일에 일부 규정을 추가 및 변경하여 작성한 의정서는 2018년 6월 1일부터 발효됨
 - 우즈베키스탄은 원천징수세의 경우 2018년 8월 1일, 그 외의 경우 2019년 1월 1일부터 적용됨
 - 영국은 원천징수세의 경우 2018년 8월 1일, 법인세는 2019년 4월 1일부터, 소득세 및 자본이득세의 경우 2019년 4월 6일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 우즈베키스탄: 법인이익세(the tax on profit of legal persons), 개인소득세, 재산세

- 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

- 키프로스, 벨라루스, 우즈베키스탄과 영국은 상호합의절차조항 제1항 내지 제4항에서 상호합의를 규정하고, 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점들(issues)에 대한 중재절차를 동조 제5항에서 규정함⁴⁴⁾
 - 상호합의절차조항은 '2017년 OECD 모델조세조약'과 동일함
 - 2017년 OECD 모델조세조약은 상호합의절차의 신청을 양 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기할 수 있도록 개정됨
- (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 신청을 통해 중재에 회부됨
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건은 제외됨
 - 영국이 우즈베키스탄과 체결한 조세조약에서 개인이 아닌 이중거주자 판정(동조약 제4조 제3항)은 중재의 범위에서 제외함
- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
- 현재 키프로스·벨라루스·우즈베키스탄과 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

44) 양자조세조약의 상호합의규정은 벨라루스와 영국의 경우 제24조, 키프로스와 영국의 경우 제25조, 우즈베키스탄과 영국의 경우 제26조에서 규정하고 있음

마. MLI 적용 조세조약 체결례

- 영국은 MLI 적용대상으로 채택한 전체 조세조약에서 13개의 조세조약에 MLI 규정을 통합(synthesized)하였음⁴⁵⁾
 - 영국은 121개의 조세조약을 MLI의 대상으로 하였으며, 이 중에서 상대 계약국이 MLI를 비준한 경우는 23개 국가(앞의 '나. 다자협약'을 참고함)임
 - 스웨덴과의 조세조약은 MLI 제6부 규정을 적용할 가능성이 있으나, 아직 MLI 통합조문을 공표하지 않았으므로 여기서는 생략하고 '라. 개별 조세조약 체결 현황'의 '13) 스웨덴-영국 조세조약'에서 강제적 중재조항 내용을 설명함
 - 프랑스, 폴란드, 일본, 슬로베니아, 리투아니아, 뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 슬로바키아, 세르비아, 아일랜드, 몰타는 조세조약에 MLI를 포함하였음

- 이 중에서 슬로베니아, 뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 아일랜드, 몰타(7개국)과 체결한 조세조약은 MLI 제6부를 반영하여 통합(synthesized)하였음
 - 영국은 MLI의 대상조약으로 선택하였으나, 알바니아, 알제리, 아르메니아, 바레인, 벨라루스, 벨기에, 캐나다, 프랑스, 아이슬란드, 일본, 코소보, 레소토, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 카타르, 타지키스탄, 우크라이나, 우루과이, 우즈베키스탄과 이미 강제적 중재조항을 포함하여 조세조약을 체결하였으며, 제6부를 적용하지 아니함

45) 영국의 MLI 적용대상 조세조약 중에서 MLI가 통합된 조세조약은 IBFD, <https://research.ibfd.org/>, 검색일자: 2019. 8. 16을 통해 직접 확인함

〈표 II-3〉 영국이 MLI 제6부 규정을 적용하는 조세조약 체결국·지역

MLI 통합	제6부 '강제적 중재' 규정		체약국·지역 이름
	적용	이유	
×			스웨덴 ¹⁾
○	○	적용함	슬로베니아, 뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 아일랜드, 몰타
	×	기존 강제적 중재조항 사용함	프랑스, 일본 벨기에 ²⁾ , 네덜란드 ²⁾ , 캐나다 ²⁾
×	○	상대가 MLI 제6부 적용을 선택하지 아니함	슬로바키아, 폴란드, 리투아니아, 세르비아 조지아, 인도, 러시아, 이스라엘, 룩셈부르크, 아랍에미리트

주: 1) 스웨덴-영국 조세조약은 MLI 제6부 규정을 적용할 가능성이 있으나, 아직 MLI 통합조문을 공표하지 않았으므로 '마'목에서는 생략함. '라'목의 '13) 스웨덴-영국 조세조약'을 참조할 것

2) 캐나다는 MLI를 비준하지 않았으며, 벨기에, 네덜란드와의 조세조약은 MLI 통합조문을 공표하지 않았음

자료: 본문 및 OECD MLI matching database를 참고하여 저자 작성

- MLI 제6부 규정이 통합된 7개의 조세조약은 중재방식 등 큰 방향성이 거의 일치하므로 아래에서는 제28조 유보범위상 차이점을 중심으로 기술함
 - 슬로베니아-영국 조세조약을 제외한 나머지 조세조약은 제23조 제1항에 따라 최선제안방식을 적용하고, 제19조 제12항에 따라 국내에서 판결이 난 쟁점은 중재범위에서 배제함
 - MLI 6부를 통합한 조세조약에서 중재의 개시는 MLI 제19조 제8항 및 제8항에 따른 시작일로부터 2년 이후로 하였으나, 슬로베니아의 경우에는 시작일로부터 3년으로 규정하였음

- MLI 제6부가 적용되는 강제적 중재조항을 적용할 때 유보를 통해 범위에서 제외되는 각 국가의 사례는 다음과 같음⁴⁶⁾

46) 각 체약국과의 MLI 적용 조세조약 조문을 참조하여 저자 작성

- 슬로베니아와 체결한 조세조약은 다음의 사항에 있어 중재의 범위에서 제외할 권리가 있음
 - 과세표준에 포함되지 않거나, 특정상황 및 국내법에 의해 과세가 면제 혹은 0세율이 적용되는 사건
 - 납세자를 대신하여 혹은 관련된 자가 법원에서 형사상 조세위법(a criminal tax offence)로 확정된 경우, 조세사기, 회피, 탈세에 대한 중대한 처벌(serious penalty)의 대상이 된 경우
 - 법인과 그 외의 실체(entity)의 거주에 관련된 사건
 - 슬로베니아의 국내법상 조세회피방지규정에 관련된 사건

- 뉴질랜드와 체결한 조세조약은 다음의 사항에 있어 중재의 범위에서 제외할 권리가 있음
 - 고정사업장의 회피와 관련된 조세회피방지규정의 적용에 관련된 사건
 - 일반 조세회피규정(general anti-avoidance rule, section BG 1 of the Income Tax Act 2007)의 적용에 관련된 사건

- 싱가포르와 체결한 조세조약은 국내법(소득세법 제33조, 판례법, 법치주의 원칙)상 조세회피 규정에 관련된 사건을 중재대상에서 제외함
 - 해당 조세회피방지규정이 개정, 대체, 수정된 이후의 조항도 포함되며, 이러한 사항에 대해서는 통보되어야 함

- 핀란드와 체결한 조세조약은 다음의 사항을 중재에서 제외함
 - 어느 한 계약국에서 납세자 또는 그 대리인이 조세사기, 그 외에 조세형사법상 위반으로 법원에서 유죄로 판결한 행위와 관련된 사건
 - 어느 한쪽 계약국의 국내법상 조세회피방지규정의 적용에 관련된 사건
 - 이런 목적에서 핀란드의 국내법은 해당 규정은 부과절차법(Act on Assessment Procedure) 제27~31조, 사업이익 및 직업 활동에서 발생하는 소득세법(Act on

the Taxation of Business Profits and Income from Professional Activities)
제6a조 제8항, 제52h조, 피지배외국법인의 주주에 대한 과세관련 법(Act on the
Taxation of Shareholders in Controlled Foreign Companies)을 대상으로 함

- 이중과세가 발생하지 않는 소득관련 사건
 - 비거주자에게 지불 또는 대변에 기입(貸邊, credit)된 금액에 원천징수되는 조세로서 기준일 전에 발생한 과세사안과 관련된 것, 그 밖의 기준일 전에 개시된 과세기간에 과세된 조세 관련사건
- 호주와 체결한 조세조약은 국내법(Income Tax Act 1936, the Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986 제67조)상 일반 조세회피방지규정의 적용과 관련된 사건을 중재대상에서 제외함
 - 또한, 호주는 어느 조항을 대체, 개정, 수정하여 일반 조세회피 규정에 따른 제외범위를 확대할 권리를 보유하며, 상당한 변경(substantial changes)을 수반하는 조항에 대해서는 통보해야 함
 - 아일랜드와는 납세자 또는 관련인이 고의적 행위로 처벌(penalty)이 이루어진 행위와 관련된 사건의 범위, 국내법상 조세회피규정에 관련된 쟁점을 중재대상에서 제외함
 - 몰타와 체결한 조세조약은 몰타가 독립의견방식을 채택하여 이를 MLI 통합하였고 타방 계약국이 전적으로 국내법에 의하여 유보하기로 한 사항에 대하여 MLI 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보함

바. 요약

- 영국이 체결한 조세조약의 전반을 특징적인 사항을 위주로 살펴보면 다음과 같음

- 영국은 1926년에 아일랜드 자유국과 체결한 조세조약에 구속력 있는 중재절차를 규정한 경험을 통해, 양자조세조약에 강제적 중재 규정을 다른 조사대상국에 비해 상대적으로 많이 규정하고 있는 것으로 확인됨
- 영국은 2008년 이후 현재까지 강제적 중재 규정을 조세조약에 계속 반영하고 있는 것으로 사료됨
 - 강제적 중재조항을 포함한 개별 조세조약은 25개, MLI를 통합한 조세조약은 7개로 확인됨
- 이는 국제조세에 있어 분쟁을 해결하고자 하는 영국의 정책적 기초에서도 살펴볼 수 있음
 - 영국은 상호합의절차에 대한 내부규정에 OECD BEPS Action 14(분쟁해결)의 최소기준과 모범사례를 반영하여 개정한 바 있음
- 영국이 강제적 중재조항을 조세조약에 도입한 연혁을 살펴보면 <표 II-4>와 같음

<표 II-4> 영국이 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁

상대 체결국	체결	시행	조문의정서	양해각서 등
1. 프랑스	2008년	2009년	○	-
2. 네덜란드	2008년	2010년	○	-
3. 카타르	2009년	2010년	○	-
4. 스위스	2009년	2010년	○	-
5. 벨기에	2009년	2012년	○	-
6. 독일	2010년	2010년	○	○
7. 바레인	2010년	2012년	○	-
8. 아르메니아	2011년	2012년	○	-
9. 리히텐슈타인	2012년	2012년	○	-
10. 알바니아	2013년	2013년	○	-
11. 스페인	2013년	2014년	○	○
12. 노르웨이	2013년	2013년	○	-
13. 아이슬란드	2013년	2014년	○	-
14. 일본	2013년	2016년	○	○
15. 캐나다	2014년	2015년	○	○

〈표 II-4〉의 계속

상대 체결국	체결	시행	조문의정서	양해각서 등
16. 타지키스탄	2014년	2015년	○	-
17. 코소보	2015년	2015년	○	-
18. 스웨덴	2015년	2015년	○	-
19. 알제리	2015년	2016년	○	-
20. 우루과이	2016년	2016년	○	-
21. 레소토	2016년	2018년	○	-
22. 벨라루스	2017년	2018년	○	-
23. 우즈베키스탄	2018년	2018년	○	-
24. 키프로스	2018년	2018년	○	-
25. 오스트리아	2018년	2019년	○	-

자료: 본문 내용을 저자가 정리

- 영국이 조세조약상 규정한 대부분의 중재조항은 상호합의에 사건이 제기된 이후 2년 혹은 3년 이내에 권한 있는 당국 간 합의가 이루어지지 않은 쟁점에 대하여 납세자의 요청으로 중재에 회부된다고 규정함
 - 영국이 체결한 조세조약에 규정한 중재조항은 2008년 이후부터 도입되어 OECD 모델조세조약을 거의 따르고 있음
 - 캐나다와는 상호합의 개시일로부터 3년이 경과된 날 또는 관련인들이 비밀유지에 대한 서약을 한 날 중 늦은 날에 중재절차를 시작한다고 규정함
- 영국이 체결한 조세조약의 중재조항은 모두 납세자가 권한 있는 당국에 요청을 해야 회부된다고 규정함
- 영국이 체결한 조세조약은 강제적 중재절차에 회부되는 대상에서 이미 국내법원의 판결이 이루어졌거나, 개인 이외의 인에 대한 거주자 판정은 대부분 제외하여 규정함
 - 강제적 중재조항이 포함된 개별 조세조약은 총 25개이며, 이 중 16개의 조세조약에서 거주자와 관련된 사건을 중재대상 범위에서 제외하고 있음

- 다만 MLI 제6부 규정이 통합된 조세조약(싱가포르, 호주, 뉴질랜드, 슬로베니아, 핀란드, 아일랜드, 몰타)는 거주자에 관한 것도 중재대상에서 제외하지 아니함
- 예외적인 사례로 카타르, 바레인과 체결한 조세조약상 중재 규정은 중재에 회부될 수 있는 대상 쟁점의 범위를 넓게 규정하고 있음
 - 이미 판결이 이루어진 쟁점, 거주자판정 등과 같이 중재의 대상에서 제외될 수 있는 범위를 규정하고 있지 아니함
- 영국은 중재조항을 포함한 조세조약을 많이 체결하였음에도 불구하고, 해당 절차를 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등은 마련하고 있지 아니함
 - 강제적 중재조약을 체결한 개별 조세조약에서 의정서, 양해각서를 통해 중재절차를 구체적으로 제시하고 있는 것은 4개(일본, 캐나다, 독일, 스페인)에 불과한 것으로 조사됨
 - 구체적인 중재절차를 제시하고 있지 아니하여 영국의 특징을 제시하기 어려운 측면이 있음
 - OECD peer review에서 살펴보았듯이 영국은 분쟁 해결을 위한 상호합의의 경험이 풍부하고, 통상 사건을 해결하는 데 평균 24개월이 소요된다는 점에서 구체적인 중재절차를 규정할 필요성이 크지 않았을 수 있을 것으로 사료됨
- 영국이 양해각서 등을 통해 구체적인 중재절차를 규정한 사례를 바탕으로 살펴보면, 중재인은 개별 조세조약에서 독립성을 요구하나 MLI가 통합된 조세조약에서 독립성과 공정성을 요구함
 - MLI가 통합된 조세조약상 중재절차에 선임되는 중재인은 임명시점, 중재진행기간, 종료 후 합리적인 기간 동안 독립적이고 공정해야 할 것이 요구됨
 - 일본과 체결한 사례에서는 계약국의 고용관계, 기존의 쟁점에 관여한 바 없이 요구되며, 그 외의 개별 체결례에서는 중재를 야기하게 된 사건의 이전단계에 관여한바 없을 것을 요구함

- 영국은 대부분의 조세조약상 중재조항에 대하여 체약국과 중재절차를 구체적으로 정하고 있지 아니함에 따라 중재조항의 특징을 분석하기 어려우나 일부 체약국과의 독립의견방식을 제외하고 최선제안방식을 선호한다고 사료됨
 - 캐나다와의 조세조약은 최선제안방식을 선택하고 독일·일본·스페인과 체결한 조세조약은 권한 있는 당국이 합의하여 최선제안방식을 선택할 수 있도록 함
 - 다자협약에서 최선제안방식을 선택하였으나, 독립의견방식을 선택한 국가와도 중재조항을 적용하여 반영함
 - 슬로베니아와 체결한 조세조약은 독립의견방식으로 MLI 통합함

- 영국이 도입한 모든 중재조항은 사건에 직접 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 양 체약국을 구속하고 국내법상 어떠한 시한에도 불구하고 중재결정을 이행하도록 규정함
 - 다자협약에서 상호합의는 국내법상 어떠한 시한에도 불구하고 이행되어야 하며, 중재결정은 상호합의를 통해 이행된다고 규정되어 있음

- 영국의 체결례는 대부분 중재에 소요된 비용은 합의에 따르되, 합의가 없는 경우에는 각자의 중재인에 대한 비용을 부담하고 기타 비용에 대해서는 균등 부담하는 것으로 정하나 캐나다와 체결한 사례에서는 ICSID(International Centre for Settlement of Investment Disputes) 협약상 비용규정을 따름

- 영국이 강제적 중재조항을 포함하여 체결한 조세조약에 대하여 조사한 ‘라. 개별 조세조약 체결현황’과 ‘마. MLI 적용대상 조세조약 체결현황’의 내용을 요약하면 다음과 같음

〈표 II-5〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 절차 개시 시점	상호합의 개시일로부터 2년 후로 납세자가 중재절차를 요청한 날	개별 (19)	알바니아, 알제리, 아르메니아, 오스트리아, 벨라루스, 벨기에, 키프로스, 프랑스, 독일, 아이슬란드, 일본, 코소보, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 스페인, 타지키스탄, 우루과이, 우즈베키스탄
	상호합의 개시일로부터 3년 후로 납세자가 중재절차를 요청한 날	MLI (6)	뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 아일랜드, 몰타
	상호합의 개시일로부터 3년 후로 납세자가 중재절차를 요청한 날	MLI (1)	슬로베니아
	둘 중 늦은 날짜: ① 상호합의 개시일로부터 3년 후, ② 서면으로 된 납세자의 중재요청서 및 모든 관련당사자와 그 대리인의 비밀유지 서약서가 제출된 날짜	개별 (1)	캐나다
중재 회부 조건	납세자가 권한 있는 당국에 신청해야 함	개별 (25)	알바니아, 알제리, 아르메니아, 오스트리아, 바레인, 벨라루스, 벨기에, 키프로스, 캐나다, 프랑스, 독일, 아이슬란드, 일본, 코소보, 레소토, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 카타르, 스페인, 스웨덴, 스위스, 타지키스탄, 우루과이, 우즈베키스탄
		MLI (7)	뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 슬로베니아, 아일랜드, 몰타

자료: 본문 내용을 저자가 정리

(단위: 개)

〈표 11-6〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)

구분	중재회부의 대상이 되는 조세조약규정에 부합하지 않는 개별 과세 쟁점 ¹⁾						형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
	국내법원 판결	거주자 판정	EU중재협약에 회부된 사건	고정 사업장 자본배분	국내법상 조세회피 행위 규정 대상	유지치별 제외하기로 권한 있는 당국 간 합의		
중재 회부 범위	x	x	x	x	x	x	x	캐나다, 비레인, 네덜란드
	x	√	x	x	x	x	x	벨기에, 스위스, 벨라루스, 키프로스, 독일
	√	x	x	x	x	x	x	캐나다
	√	x	x	x	√	x	√ ¹⁾	알바니아, 알제리, 아르메니아, 오스트리아, 레소토, 리히텐슈타인, 아이슬란드, 일본, 타지키스탄, 코소보, 우루과이, 우즈베키스탄
	√	√	x	x	x	x	x	프랑스
	√	√	√	x	x	x	√ ²⁾	스페인
	√	√	x	√	x	√	x	스웨덴
	√	√	x	x	x	x	√ ³⁾	노르웨이
	√	x	x	x	x	x	√ ⁴⁾	몰타
	√	x	x	x	√	x	x	싱가포르, 호주
	√	x	x	√	√	x	x	뉴질랜드
	√	x	x	x	√	x	√ ⁵⁾⁶⁾	슬로베니아, 핀란드, 아일랜드

주: 1) 캐나다와 조세조약은 ① 세금신고가 어느 한쪽 계약국에도 이루어지지 않거나, ② 동 쟁점이 해소되었으며 불복이 정지(abweance)되지 않은 경우 제외함
 2) 스페인과 조세조약에서 해당 쟁점이 해당 쟁점이 국내법원이나 행정심판에 제기할 권한이 있는 자가 있는 경우에도 중재대상범위에서 제외함
 3) 노르웨이와 조세조약에서 석유의 기준가격(norm price)에 관한 것은 중재대상범위에서 제외함
 4) 몰타와 조세조약에서 계약국의 국내법을 근거로 배타적으로 유보한 사항에 대하여 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보함
 5) 슬로베니아와 조세조약에서 '과세표준에 포함되지 않거나, 특정상황 및 국내법에 의해 과세가 면제되거나 0세율이 적용되어 건'은 중재대상에서 제외함
 6) 핀란드는 ① 이중과세가 발생하지 않는 사안, ② 기준일 전에 발생한 비거주자에게 지불·대기(貸託)한 금액에 원천징수되는 조세 등을 제외할 권리를 유보함
 자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II-7〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재인	임명시점, 중재진행기간, 종료 후 합리적인 기간 동안 독립적이고 공정해야 함	MLI(7)	뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 슬로베니아, 아일랜드, 몰타
	상호협약의 대상 사안에 관여한 적이 없어야 함	개별(1)	캐나다
	계약국의 고용관계, 기존의 쟁점에 관여한 바 없어야 함	개별(1)	일본
	중재를 야기하게 된 사건의 이전단계에 관여한 바 없어야 함	개별(2)	독일, 스페인
중재 위원장	별도 규정함바 없음	개별(21)	알바니아, 알제리, 아르메니아, 오스트리아, 바레인, 벨라루스, 벨기에, 키프로스, 프랑스, 아이슬란드, 코소보, 레소토, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 카타르, 스웨덴, 스위스, 타지키스탄, 우루과이, 우즈베키스탄 (이하 '알바니아 외 20개국')
	중재인이 지명하되, 실패 시 OECD CTPA가 계약국의 시민 아닌 자로 지명함	개별(3)	독일, 스페인, 캐나다
	국적자가 아니고 거소나 고용에 관련된 적 없음	개별(1)	일본
	별도로 정함바 없음	MLI(7)	뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 슬로베니아, 아일랜드, 몰타
	구체적으로 중재절차를 규정함(양해각서 등)	개별(4)	알바니아 외 20개국
	양 계약국의 권한 있는 당국이 상호협력하여 중재절차를 정하도록 함	개별(21)	일본, 독일, 스페인, 캐나다
	최선제안방식	MLI(7)	뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 슬로베니아, 아일랜드, 몰타
중재 결정 방법	독립의견방식	개별(1)	캐나다
	독립의견방식	MLI(5)	뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 아일랜드
	독립의견방식을 기본으로 하되 양 계약국의 권한 있는 당국이 합의하여 최선제안방식을 선택할 수 있음	MLI(2)	슬로베니아, 몰타
	별도 규정함 바 없음	개별(3)	일본, 독일, 스페인
중재 결정 방법	별도 규정함 바 없음	개별(21)	알바니아 외 20개국

주: 1) 중재인이 중재위원장의 선임에 실패한 경우에는 OECD CTPA 부서의 장에게 요청함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II-8〉 영국의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(4)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 결정 효력	중재결정은 양 계약국의 권한 있는 당국을 구속하나 사건에 직접 영향을 받는 자는 중재결정을 거부할 수 있음	개별 (25)	알버니아, 알제리, 아르메니아, 오스트리아, 바레인, 벨라루스, 벨기에, 키프로스, 캐나다, 프랑스, 독일, 아이슬란드, 일본, 코소보, 레소토, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 카타르, 스페인, 스웨덴, 스위스, 타지키스탄, 우루과이, 우즈베키스탄
		MLI (7)	뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 슬로베니아, 아일랜드, 몰타
중재 이행	국내법상 어떤 시한에도 불구하고 중재결정을 이행함	개별 (25)	알버니아, 알제리, 아르메니아, 오스트리아, 바레인, 벨라루스, 벨기에, 키프로스, 캐나다, 프랑스, 독일, 아이슬란드, 일본, 코소보, 레소토, 리히텐슈타인, 네덜란드, 노르웨이, 카타르, 스페인, 스웨덴, 스위스, 타지키스탄, 우루과이, 우즈베키스탄
		MLI (7)	슬로베니아, 뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 아일랜드, 몰타
비용	중재결정은 상호합의를 통해 이행됨 ¹⁾	개별 (3)	일본, 독일, 스페인
		MLI (7)	슬로베니아, 뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 아일랜드, 몰타
	합의에 따르되, 합의가 없는 경우에는 각자의 중재인에 대한 비용을 부담하고 그 외는 공동부담	개별 (1)	캐나다
		개별 (21)	알버니아 외 20개국

주: 1) 중재결정은 양 계약국의 권한 있는 당국을 구속하나, 다음의 경우에는 제외됨. ① 사건의 직접당사자가 거부, ② 계약국의 법원에서 중재결정이 무효라 판결하는 경우, ③ 사건의 직접 당사자가 상호합의에서 해결된 문제에 대하여 소송을 제기하는 경우
자료: 본문 내용을 저자가 정리

2. 독일

가. 개요

- 독일의 모든 조세조약은 조항의 해석과 적용에 관한 분쟁을 해결하기 위한 상호합의절차를 규정하고, 이 중 14개의 조약은 상호합의절차의 최종 단계로서 중재절차를 규정함⁴⁷⁾
 - 독일은 소득(및/또는 자본)에 관한 98개의 조세협약을 체결하여 적용하고 있음⁴⁸⁾
 - 독일이 중재조항을 포함하여 체결한 14개의 조세조약 중에서 11개의 조세조약은 강제적 중재조항으로, 3개의 조세조약은 임의적 중재조항으로 합의하였음⁴⁹⁾
 - 강제적 중재조항을 체결한 국가: 아르메니아, 호주, 오스트리아, 프랑스, 일본, 룩셈부르크, 리히텐슈타인, 네덜란드, 스위스, 영국, 미국
 - 임의적 중재조항을 체결한 국가: 캐나다, 저지, 스웨덴

- 또한, 독일은 EU 회원국들 간에 고정사업장의 귀속이익 및 이전가격에 대한 분쟁을 해결하기 위한 상호합의절차와 이를 보완하는 중재절차를 규정하는 EU 중재협약의 서명국임⁵⁰⁾

- 독일 국세청은 EU 중재협약과 조약체결국의 MAP 사건을 전담하는 부서를 설치함
 - 2016년 말 현재, 해당 부서에는 2명의 부서장, 6명의 부부서장, 32명의 사례분석관, 보조원 3명, 8명의 임시직원이 배정되어 있음

47) 독일 재무부, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2019-01-17-stand-DBA-1-januar-2019.pdf?__blob=publicationFile&v=2 및 IBFD(<https://research.ibfd.org/>, 검색일자: 2019. 8. 14.

48) OECD, 2017c, p. 11.

49) OECD, 2017c, p. 11.

50) OECD, 2017c, pp. 83~88.

- OECD가 2017년에 각 국가의 MAP에 대한 peer review를 조사한 보고서를 참고하면, 해당 부서는 전체 근무시간의 33%를 APA(Advance Pricing Arrangement)에 할애하고. 이외에는 MAP 사건을 처리한다고 서술하였음
- 독일은 다른 국가들의 반대에도 불구하고 1985년에 스웨덴과 중재조항이 포함된 조세조약 초안을 작성하고 1992년에 체결하면서 중재절차를 최초로 조세조약에 포함함⁵¹⁾
 - 동 조약의 중재 규정은 각 체약국의 동의하에 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재절차에 회부할 수 있는 임의적 중재조항임
 - 스웨덴-독일 조세조약(Germany-Sweden Income, Capital, Inheritance and Gift Tax Treaty)은 1992년 7월 14일에 체결하였으며, 중재절차에 관한 규정은 Article 41(procedure)에서 규정함
 - 중재판정부(court of arbitration)는 체약국, 제3국 혹은 국제기구의 전문 법관 (professional judges)으로 구성되며 중재결정은 구속력이 있음

나. BEPS 방지 다자협약(MLI)

- 독일은 2017년 6월 7일에 MLI 조약에 서명하였으나 아직 비준서를 제출하지 않아 MLI 규정을 적용하지 않음
- 추후 독일이 MLI를 비준한다면 총 16개 조세조약에 MLI를 적용하게 됨
 - 독일은 총 35개국·지역과 체결한 조세조약을 MLI 대상으로 선택했는데, 이 중 16개국·지역이 비준서를 제출함

51) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 6.

〈표 II-9〉 독일이 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체결국·지역

구분	체약국·지역 이름				
비준 (16개)	오스트리아	핀란드	프랑스	아일랜드	이스라엘
	일본	리투아니아	룩셈부르크	몰타	네덜란드
	뉴질랜드	러시아	슬로바키아	슬로베니아	아랍에미리트
	영국	-	-	-	-
그 외 (19개)	불가리아	중국	코스타리카	크로아티아	키프로스
	체코	덴마크	에스토니아	헝가리	이탈리아
	대한민국	라트비아	리히텐슈타인	모리셔스	멕시코
	루마니아	스페인	터키	미국	-

자료: OECD, 2017c, Article 2 내용을 참조하여 저자 작성

- 독일은 MLI 제6부에 따른 중재 규정을 적용할 것을 선택하되, 다음의 사항을 유보함
 - 기본적으로 MLI 제6부의 의무적이고 구속력 있는 중재 관련 규정을 적용하기로 하고, 제18~제26조까지 조문을 적용하며 이중 제19조, 제23조, 제26조는 유보 적용함

〈표 II-10〉 독일의 MLI상 중재관련 규정 적용

	조항	적용 여부	선택·유보	
제6부 중재	제18조	제6부 규정 적용 여부 선택	○	
	제19조	의무적이고 구속력 있는 중재	○	○(제11항)
	제20조	중재위원회 구성원 임명	○	
	제21조	중재절차상 비밀유지	○	
	제22조	중재결정 전 쟁점 해결	○	
	제23조	중재방법 유형	○	○(제4, 7항)
	제24조	다른 해결방안에 대한 합의	○	
	제25조	중재절차 비용	○	
	제26조	제6부 규정 적용대상(양립성)	○	○(제4항)
제7부	최종결정(제27조~제39조)		○(제28조)	

자료: OECD, 2017d를 참조하여 저자 작성

- 독일은 MLI 제19조 제11항에 따라 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재에 회부함에 있어 합의에 이르지 못한 기간을 2년 대신 3년의 기간으로 대체할 수 있는 권리를 유보함
- 독일은 MLI 제23조 제7항에 따라 상대 계약국이 중재절차상 비밀유지에 관한 규정을 적용하지 않도록 유보(MLI 제23조 6항)한 경우, MLI 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보함
 - MLI 제23조 제4항에 따라, 독일은 MLI 제23조 5항을 선택하였음을 통보함
 - MLI 제23조 제5항은 중재절차의 개시 이전에, 사건을 제기한 각 당사자들과 그들의 자문인(advisors)이 권한 있는 당국 또는 중재인으로부터 받은 정보를 타인에게 공개하지 않겠다는 서면동의에 관하여 규정하고 있음
 - 해당 조항을 중대하게 위반(materially breaches)한 경우에는 중재를 종결(terminate)함
- 독일은 MLI 제26조 제4항에 따라 강제적 중재조항을 이미 규정한 조세조약은 MLI 제6부 규정을 적용하지 않을 수 있음
 - 오스트리아, 프랑스, 일본, 리히텐슈타인, 룩셈부르크, 네덜란드, 영국, 미국과의 조세조약은 동 조항에 따라 MLI 제6부가 적용되지 않음
- 독일은 MLI 제28조에서 중재 규정을 배제할 수 있는 5가지 범위에 대하여 규정함
 - 국내법이나 조세조약상 조세납용방지규정이 적용되는 경우
 - ‘국내법’은 「독일 재정법」 제42조, 「독일소득세법」 제50d조 제3항, 「외국인에 관한 세법(the German External Tax Relations Act, Außensteuergesetz)」 제4부, 제5부, 제7부의 규정이 포함됨
 - 납세자를 대신하여 혹은 관련된 자가 법원에서 형사상 조세위법(a criminal tax offence)으로 확정된 경우, 조세사기, 회피, 탈세에 대한 중대한 처벌(serious penalty)의 대상이 된 경우

- 과세표준에 포함되지 않거나, 특정상황 및 국내법에 의해 과세가 면제 혹은 0세율이 적용되는 경우
- EU 중재협약(90/436/EEC)의 적용범위에 포함되는 경우
- 소득 또는 자본의 항목에 조약 또는 국내법에 따라 면제방식(exemption method) 대신에 공제방식(credit method)을 적용하여 이중과세가 야기되는 모든 경우
- 독일의 재무부에서 정의한 '사실관계에 관한 상호합의(mutual agreement on facts)의 일부로 판단된 경우

다. 국내 규정

- 독일이 체결한 조세조약의 상호합의절차와 EU 중재협약(Arbitration Convention)은 독일재정법 제2조(Abgabenordnung)에 따라 독일의 세법에 우선하여 시행됨
- 또한 동법 제175a조는 과세통지서(German assessment notice)에 관한 효력에 관계없이 동법 제2조에 따른 상호합의 또는 중재를 이행할 수 있다고 규정함
 - 과세확정기간(assessment period)은 상호합의가 발효되고 1년이 경과한 뒤에 만료됨
 - 납세고지서(assessment notice)는 상호합의 또는 중재판결에 따라 수정, 취소, 발급될 수 있음
- 독일은 관보를 통해 '국제적 상호합의와 중재절차에 대한 안내(이하 '상호합의와 중재 등의 안내'라 함)'를 2018년 10월 9일에 공개함⁵²⁾
 - 독일은 2008년의 '상호합의와 중재 등의 안내'를 대체하여 관보에 게재함

52) Merkblatt vom 9. Oktober 2018 - IV B 2 - S 1304/17/10001- (BStBl I 2018 Seite 1122); 독일 재무부, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2018-10-09-Verstaendigungsverfahren-Schiedsverfahren-Merkblatt.html, 검색일자: 2019. 8. 14.

- ‘중재절차 등의 안내’는 과세당국의 대표자와 논의를 바탕으로 자본과 소득에 대한 조세분야에서 적용되는 절차에 대한 안내임
 - 국제적 상호합의 및 중재절차는 EU 조세조약, 중재협약, 특수관계법인의 이중과세방지를 위한 협약(90/463/EEC)의 표준적용을 위한 것임
 - 국제적 상호합의 및 중재절차는 OECD 모델조약 제25조, 중재협약 제6조에 법적 근거를 둠
 - ‘중재절차 등의 안내’는 국제적으로 관계기업과 고정사업장에 관한 구속력 있는 사전답변(advanced ruling)을 목적으로 하여 이중과세방지협약에 근거한 양자 혹은 다자간 이전가격 사전승인에 대하여 구체적인 규정을 제시하지 아니함

- ‘중재절차 등의 안내’는 다른 체약국이나 국내의 조치로 개시된 중재협약과 조세 조약에 따른 좁은 의미의 상호합의절차에 국한됨
 - EU 중재협약에 따른 상호합의절차는 고정사업장 혹은 관계기업의 이익배분에 대해서만 적용하는 좁은 의미의 상호합의절차이나, 이중과세방지협약에 따른 상호합의절차는 모든 사건(case)에 적용될 수 있다고 설명함
 - 좁은 의미의 상호합의절차는 일방 체약국 혹은 양 체약국의 조치가 이중과세합의에 부합하지 않는 결과가 초래되거나 초래된 것에 대하여 국내 구제안으로 해결될 수 없는 경우에, 당사자(party)가 이의를 제기하고 이를 증명하는 때에 개시함

- 독일은 2007년 연간세법(Annual Tax Act)으로 도입된 EU 중재협약과 이중과세방지협약에 관한 규정에서 상호합의와 중재절차를 위한 권한 있는 당국의 의무를 BZSt(Federal Central Tax Office)에 위임함
 - BZSt는 권한 있는 당국 혹은 국가의 최고 과세당국과 협의하는 역할을 하고, 주(land) 세무당국(tax authority)은 독일의 결정이나 상호합의를 수행함
 - 연방 재무부는 개별 사안에 자체적으로 상호합의를 수행할 수 있는 권한이 있음

- '중재절차 등의 안내'에서 설명하는 EU 중재협약에 따른 중재절차는 다음과 같음
- 상호합의절차에서 2년 이내에 합의가 도출되지 않는다면, 체약국의 권한 있는 당국은 중재판정부를 지명하고 의견을 구할 의무가 있음
 - 상호합의절차로 합의에 이르지 않는 기간은 사건을 처음 상호합의절차에 회부한 날을 기준으로 기산함
 - 사건은 다음의 날 중 늦은 날에 회부되었다고 봄
 - 1) 소득증가에 대한 결정이 이루어졌거나 확정되었다는 과세통지의 날
 - 2) 상호합의절차의 개시를 위한 신청서를 접수한 날로부터 2달 이내에 상호합의에 필요한 모든 정보와 문서를 수령한 날
 - 다만 상호합의절차로 합의가 도출되지 않는 기간에 대한 요건은 당사자의 동의를 얻어 연장할 수 있음
- 해당 조세사건이 항소의 일부로 법원에 제기된 경우에는 최종 판결이 이루어지기 전까지 기산하지 아니함
- 독일은 법원의 판결로 확정된 세무통지(tax notices)는 중재절차에서 판단을 근거로 수정될 수 있음⁵³⁾
 - 중재협약 제7조 제3항에 따르면, 체약국은 중재의 사건이 재정법원(fiscal court)의 결정에 구속된다면, 중재절차는 당사자에게 중재의 범위 내에서 법적 구제를 포기하거나 철회할 것을 요구함
 - 즉, 독일은 동 규정을 적용하지 아니함

53) 독일 재무부, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Guidance-note-on-international-mutual-agreement-and-arbitration-procedures-in-the-field-of-taxes-on-income-and-capital.pdf?__blob=publicationFile&v=1, Guidance note on international mutual agreement and arbitration procedures in the field of taxes on income and capital, 4.1, 검색일자: 2019. 8. 20.

- 중재판정부의 구성, 판정, 이행 등에 대해서는 EU 중재협약에 규정된 바와 동일함
 - 중재에 소요된 비용의 정산과 관련하여 중재판정부의 회의수당, 변제 여부, 환급처리, 최종 의견에 대한 보관, 송부의 구체적인 부수 등과 같은 구체적인 내용은 ‘중재절차 등의 안내’에서 정하고 있음

라. 개별 조세조약 체결례⁵⁴⁾

1) 프랑스-독일 조세조약

- 1959년에 독일은 프랑스와 조세조약을 체결하고, 1989년 양해각서를 통해 강제적 중재조항을 도입하여 1990년 1월 1일부터 시행함
 - 독일이 프랑스와 체결한 조세조약의 강제적 중재조항은 현재 시행하는 중재조항 중 가장 오래되었으며, 2015년 의정서를 통해 ‘2008년 OECD 모델조세조약’의 내용으로 개정되었음
 - 동 조약 제1조에서 각 체결국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 프랑스: 개인소득세, 법인세, 사업세, 도제세(apprenticeship tax), 재산세, 자본에 대한 연대세, 비상업적 직업의 특정 이윤에 대한 추정세(presumptive tax on certain profits from non-commercial professions)
 - 독일: 소득세, 법인세, 베를린 긴급 분담금(Berlin emergency contribution), 자본세(capital tax), 사업세, 토지세
- 현재 시행 중인 조세조약 제25조 제1항 내지 제4항에서 상호합의절차가 규정되며, 제5항에서 강제적 중재조항이 규정됨
 - 상호합의조항에 제1항 내지 제4항은 ‘2008년 OECD 모델조세조약’상 상호합의 규정과 동일함

54) 독일이 체결한 조세조약은 IBFD에서 제공하는 비공식 영문 번역본을 기준으로 살펴봄

- (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어졌거나 관계기업의 이익배분에 관한 쟁점에 대해서는 중재의 대상이 되지 않음을 규정함
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되었다는 것을 근거로 상호합의가 제기되었고 사건을 제기한 날로부터 3년 이내에 합의에 도달하지 못함
 - 또한, 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함
- (신청) 체약국의 권한 있는 당국에 사건을 제기한 해당인의 요청을 통해 중재에 회부됨
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 3년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점(issue)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건은 제외됨

2) 오스트리아-독일 조세조약

- 독일은 오스트리아와 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 2000년 8월 24일에 체결하여 2003년 1월 1일부터 시행함
- 현재 시행 중인 오스트리아와 독일의 조세조약은 2010년 12월 29일에 의정서를 통해 제26조 정보교환규정에 대하여 일부 개정하고, 2011년 1월 1일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 오스트리아: 소득세, 법인세, 지방 사업세, 토지세
 - 독일: 소득세, 법인세, 재산세, 농업과 임업에 대한 조세, 미개발토지 가치에 대한 조세

- 현재 시행 중인 조세조약 제25조 제1항 내지 제4항에서 상호합의절차가 규정되며, 제5항에서 강제적 중재조항이 규정됨
 - 상호합의조항에 제1항 내지 제4항은 ‘2008 OECD 모델조세조약’상 상호합의규정과 동일함
 - (제5항) 권한 있는 당국이 이 조약의 적용 또는 해석상 발생하는 어떠한 어려움이나 의문을 이 조의 전항에 규정된 상호합의절차를 통해 절차의 개시일로부터 3년 이내에 해결할 수 없다면, 제1항(상호합의) 대상자(person)의 신청에 대하여 국가는 EC조약 제239조에 따라 유럽사법재판소 중재재판에 사건(case)을 회부할 의무가 있음

- (신청) 해당인(the person)이 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재에 회부할 것을 요청하면 권한 있는 당국이 상대의 권한 있는 당국에 중재절차를 신청함

- (범위) 이 조약의 적용 또는 해석상 발생하는 어떠한 어려움이나 의문에 대하여 상호합의에서 3년 이내에 해소하지 못한 사건(case)을 대상으로 함
 - 오스트리아-독일 조세조약은 독일이 체결한 조세조약의 중재범위에 비해 넓게 규정함
 - 조약의 규정에 부합하지 않는 과세뿐만 아니라 조약의 적용 또는 해석상 발생하는 어려움이나 의문까지도 중재회부의 범위로 함
 - 이미 국내 법원 혹은 행정심판원에서 판결이 이루어진 사건을 중재의 범위에서 제외하고 있지 않음

- (중재인) 독일과 오스트리아가 체결한 조세조약에 따라 중재에 회부된 사건(case)은 유럽사법재판소에서 중재함
 - 오스트리아-독일 조세조약은 다른 체결례와 달리 유럽사법재판소를 중재절차상 중재인으로 인정하였음

3) 미국-독일 조세조약

- 독일과 미국은 1989년 8월 29일에 조세조약을 체결하고, 중재조항을 2006년 의정서를 통해 도입하여 2007년 12월 28일에 발효됨
 - 독일과 미국은 2006년 6월 1일에 의정서를 체결하고, 원천징수세는 2007년 1월 1일부터, 그 외 세목은 2008년 1월 1일에 적용됨
 - 이에 기존의 조세조약에서 규정한 임의적 중재조항을 삭제하고, 강제적 중재조항을 조세조약 제25조 제5항, 제6항에 규정함
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 미국: 내국세법에 의해 부과되는 연방소득세, 특별소비세(excise tax)
 - 독일: 소득세, 법인세, 자본세, 거래세

- 동 조세조약 제25조 제1항 내지 제4항은 상호합의에 관하여 규정함
 - (제1항) 이 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 여기는 경우, 국내법상 구제수단에 관계없이 어느 인(person)의 거주국 또는 무차별 규정(동 협약 제24조 제1항)에 해당하는 사건에 대해서는 국민으로 되어 있는 국가에 사건을 제기할 수 있음
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되는 조치의 최초 통지로부터 4년 이내에 제기되어야 함
 - (제2항) 권한 있는 당국은 이의제기가 정당하다고 보이고 만족스러운 해결에 도달할 수 없는 경우에 권한 있는 당국들은 상호합의하여 사건을 해결하기 위해 노력하고 합의는 국내법상 시한이나 절차상 제한에도 불구하고 이행되어야 함
 - (제3항) 양 체약국의 권한 있는 당국은 조약의 해석 또는 적용상 발생하는 어떠한 어려움이나 의문에 대해서도 상호합의하여 해결하도록 노력하고, 다음의 내용에 합의할 수 있음
 - 고정사업장의 귀속, 특수관계법인(Article 9), 조세조약상 부합하지 않는 특정 항목(인적특성, 소득항목의 특성) 등

- (제4항) 양 체약국의 권한 있는 당국은 직접 의견을 교환할 수 있으며, 구두로 의견을 교환하는 것이 적절하다고 판단될 때는 권한 있는 당국의 대표로 구성된 위원회를 통해 이루어질 수 있음
- 동 조세조약 제5항 및 제6항에서 중재를 규정하고 의정서, 양해각서(MOU) 외에 중재절차 전반을 대상으로 하는 기술적 해설서를 둬
 - 제5항은 중재에 회부될 수 있는 중재절차에 요건 및 중재절차를 규정하고, 제6항에서 용어에 대한 정의를 하고 있음
- 중재절차의 변경은 교환공문을 통해 이루어질 수 있는데, 이하에서 현재 미국과 독일이 합의한 중재절차에 대하여 정리함⁵⁵⁾
 - 이하에서 기술하는 미국과 독일의 조세조약상 중재절차는 2006년 의정서, 기술적 해설서, 양해각서를 참고하여 작성함
- (신청) 상호합의에서 해결되지 않은 사안은 사건의 개시일로부터 2년 혹은 비밀유지 동의일 중 늦은 날에 중재신청자의 요청 없이 자동으로 중재절차에 회부됨
 - 사건의 개시일은 양 체약국의 권한 있는 당국이 상호합의를 위해 실질적인 검토를 수행하기 위해 필요한 정보를 받은 가장 이른 날임
 - 다만 권한 있는 당국이 일반적인 개시일과 다른 날에 동의한다면, 이를 각 체약국의 영토에 거주하는 관련자(concerned persons)과 각 체약국에 이를 서면으로 확인함
 - 양 권한 있는 당국은 상호합의에 대한 요청을 받은 45일 이내에 납세자의 청구가 실질적인 심리를 수행하는 데 필요한 정보를 제공하였는지 여부를 검토함
 - 독일은 독일 재무부의 Finance's circular(-IVC5-S1300-189/96)에 따른 서류를 제출하여야 하며, 양 권한 있는 당국이 모든 자료의 사본을 수령하기 이전까지는 필요한 정보를 수령하지 않았다고 간주함

55) 미국 국세청, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/germany-tax-treaty-documents>, 검색일자: 2019. 8. 21.

- (범위) 특정 조항에 관련된 사건이 중재조항에서 규정하는 3가지 요건을 만족한다면, 양 계약국의 권한 있는 당국의 합의를 통해 해당 쟁점을 중재에 회부하지 않을 수 있음
 - 다음 조항의 하나 이상에 관련된 사건은 강제적 중재조항의 대상이 됨
 - 거주자판정(제4조), 고정사업장(제5조), 고정사업장에의 자본배분(제7조), 특수관계법인(제9조), 특수관계법인에게 지급된 로열티 등(제12조)과 관련된 사건
 - 상기의 중재조항의 대상은 다음의 3가지 요건을 충족해야 함
 - ① 쟁점의 대상이 되는 과세연도에 최소 한 계약국에 세무신고가 이루어짐
 - ② 조약에 열거된 조항에 포함된 경우로 중재절차가 시작되었을 날 이전에 권한 있는 당국이 중재에 의한 결정이 적합하다고 동의하거나, 중재를 통한 합의가 적합하다고 동의하였음
 - ③ 모든 관련인과 권한을 위임받은 자가 중재과정에서 받은 모든 정보를 타인에게 공개하지 않겠다는 비밀유지에 합의하였음
 - 권한 있는 당국이 조약, 의정서, 공표한 지침에 따라 지원을 중단하거나 거부한 사건에 대해서는 중재에 회부할 수 없음
 - 미국의 권한 있는 당국은 납세자가 IRS 불복을 통해 합의한 쟁점, Form 870-AD의 서면합의나 종결합의(closing agreement)에 따라 Chief Counsel 과 합의한 쟁점에 대해서는 중재에 회부하지 아니함

- 또한, 이진가격사전합의(a bilateral advance pricing agreement, APA)에서 해결되지 않은 요청에 대해서도 중재절차의 대상이 될 수 있음⁵⁶⁾
 - APA에 대한 중재는 세무신고가 이루어진 과세연도만 대상으로 함
 - 일반 중재의 절차와 같이 '사건의 개시일'은 실질적인 심리가 가능도록 필요한 정보를 권한 있는 당국이 받았다고 확인하는 때로 하되 제출되어야 하는 정보는 2006년 의정서 제16조 문단 22(P)(aa)에서 규정됨⁵⁷⁾

56) 미국 국세청, 미국-독일 조세조약 양해각서 2(b), <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/germany-tax-treaty-documents>, 검색일자: 2019. 11. 26.

57) 미국 국세청, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/us-germany-tax-treaty-modified-to-include-mandatory-arbitration-in-certain-circumstances>, 검색일자: 2019. 8. 21.

- (제출서류) 중재절차를 위해 추가적으로 제출되어야 할 서류는 확인되지 아니하며, 중재절차 이전에 관련 당사자들의 비밀유지에 대한 동의가 요구됨
 - 비밀유지에 대해서는 이하의 내용을 참고함

- (중재인) 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재절차 개시일로부터 60일 이내에 공정하고 독립성 등의 요건을 충족하는 중재인을 임명해야 함⁵⁸⁾
 - 권한 있는 당국은 국제조세 경험이 충분한 자를 중재인으로 임명하되, 판사나 중재인의 경험이 요구되는 것은 아님⁵⁹⁾
 - 중재인은 2년 이내에 정부기관에 근무한 자를 배제하고, 중재절차 동안에 독립성과 공정성이 유지되어야 함

- (중재위원장) 2명의 중재인이 임명된 날로부터 60일 이내에 중재위원장을 임명해야 하며, 임명하지 못한 때에는 2명의 중재인은 OECD CTPA에 선임할 것을 요청해야 함
 - 중재위원장은 각 체약국의 시민이 아닌 자이며, 중재위원장으로 적격한 자에 대한 목록은 3년마다 검토하거나 수정함
 - 권한 있는 당국은 중재위원회의 위원장으로 수행할 자격이 있는 5~10명을 확인하고 동의할 것임⁶⁰⁾

- (비밀유지) 중재절차를 개시하기 이전에 중재에 관련된 당사자 등과 중재위원회는 비밀유지를 준수할 것에 동의해야 함⁶¹⁾
 - 개시일 이전에 중재의 해당인과 그의 권한을 위임받은 자 혹은 대리인은 중재절차의 과정에서 각 체약국 혹은 중재위원회로부터 받은 중재결정 이외의 정보를 다른 인(person)에게 공개하지 않을 것을 동의해야 함

58) 미국-독일 조세조약 양해각서 6(d)

59) 미국-독일 조세조약 양해각서 6(e)

60) 미국-독일 조세조약 양해각서 8(a)

61) 미국-독일 조세조약 양해각서 7, 14

- 권한 있는 당국이나 중재위원회의 구성원과 그 직원은 중재결정 이외에 어떠한 정보도 양 계약국의 협약과 국내법에 허용된 것을 제외하고 공개할 수 없음⁶²⁾
 - 중재위원회의 구성원과 그 직원은 중재절차상 정보가 공개되는 “인 혹은 당국 (persons or authorities)”으로 간주됨
 - 중재절차상 제공된 모든 자료는 계약국 간에 교환된 정보로 간주됨

- (결정방법) 양 계약국의 권한 있는 당국은 제한된 분량으로 해결안과 근거문서를 제출하며, 중재위원회는 이 중 하나를 선택하여 결정하는 최선제안방식을 적용함
- 각 계약국의 권한 있는 당국은 중재위원장의 임명일로부터 90일 이내에 사건의 쟁점이 되는 구체적인 소득, 비용 혹은 과세에 제안하는 결의안을 설명하는 구 제안과 중재위원회에 의해 고려되어야 하는 근거 문서를 제출해야 함⁶³⁾
 - 제안하는 결의안은 5페이지를 초과할 수 없고, 별첨은 30페이지를 초과할 수 없음
 - 지정된 기한 내에 한 계약국의 권한 있는 당국만 결의안을 제출하였다면, 이를 중재위원회의 결정으로 간주하고 절차는 종결됨
- 중재위원회는 중재위원장의 임명일로부터 9개월 이내에 양 계약국에 서면으로 결정을 전달함⁶⁴⁾
 - 중재위원회가 중재결정을 위하여 협약의 규정, 계약국간 합의한 해설서, 계약국의 법령, OECD 가이드라인 등을 참고할 수 있음⁶⁵⁾
- 각 권한 있는 당국은 중재위원장의 임명일로부터 180일 이내에 10페이지를 넘지 않는 답변서(reply submission)을 제출할 수 있음

- (이행) 중재의 관련인은 중재결정을 수령한 날로부터 30일 이내에 거부하지 않는 한 중재결정은 상호합의의 결의를 구성하며, 양 권한 있는 당국을 구속함⁶⁶⁾

62) 미국 국세청, 미국-독일 조세조약 기술적 해설서, <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/germany-tax-treaty-documents>, 검색일자: 2019. 11. 26, p. 41.

63) 미국-독일 조세조약 양해각서 9(c)

64) 미국-독일 조세조약 기술적 해설서, p. 40.

65) 미국-독일 조세조약 기술적 해설서, p. 40.

66) 미국-독일 조세조약 양해각서 17

- 각 관련인은 30일 내에 중재결정을 서면으로 수용하여야 하며, 30일 이내에 중재결정을 수용하지 않는다면 중재결정을 거부한 것으로 간주함
 - 또한 중재절차가 개시되었으나 중재위원회의 중재결정이 전달되기 전에 양 당국이 상호합의절차를 통해 합의한 경우 중재절차를 종료함
- (비용) 중재절차에 소요되는 비용의 부담에 대해서는 양 계약국이 정한바와 같이 하며, 중재에 관련된 비용을 납세자에게 청구하지 않음⁶⁷⁾
- 수수료와 비용(fees and expenses)은 균등하게 각 권한 있는 당국이 부담하고, 중재위원회의 구성원에 대한 수수료(fees)는 하루에 2,000미국달러 혹은 이와 동일한 유로화로 정해짐
 - 중재위원회의 구성원에게 출장, 회의에 대한 보상이 지급되며, 중재위원회의 구성원에 대한 비용(expenses)은 ICSID협약에 따라 정함

4) 영국-독일 조세조약

- 독일과 영국은 2010년 3월 30일에 조세조약을 체결하여 2010년 12월 30일부터 발효되었음
- 독일은 2011년 1월 1일부터 적용되며, 영국은 원천징수의 경우 2011년 1월 1일, 소득 및 자본이득세의 경우 2011년 4월 6일, 법인세는 4월 1일부터 적용됨
- 동 조약 제2조에서 각 계약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 독일: 소득세, 법인세, 사업세, 거래세, 자본세
 - 영국: 소득세, 법인세, 자본이득세

67) 미국-독일 조세조약 양해각서 16

- 독일과 영국의 조세조약은 제26조 제1항 내지 제4항에서 상호합의절차를 규정하고, 동 조의 제5항에서 강제적 중재조항을 규정함
 - 이 조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 여기는 경우, 국내법상 구제수단에 관계없이 어느 인(person)의 거주국 또는 무차별규정(동 조약 제25조 제1항)에 해당하는 사건에 대해서는 국민으로 되어 있는 국가에 사건을 제기할 수 있음
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되는 조치의 최초 통지로부터 3년 이내 혹은 과세가 부과 및 예정된 과세연도나 청구기간의 종료일로부터 6년 이내에 제기되어야 함
 - 동 조의 제2항 내지 제4항은 'OECD 모델조세조약'과 동일함
 - 권한 있는 당국이 조약에 부합하지 못하는 결과가 초래되어 상대 권한 있는 당국에 사건을 제기한 날로부터 2년 이내에 합의에 도달하지 못하는 경우에 당사자는 중재절차를 요청할 수 있음

- 독일과 영국이 조세조약에 규정한 강제적 중재조항과 관련하여 합의한 양해각서(MOU)는 다음과 같음

- (신청) 해당 인(the person)이 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재에 회부할 것을 서면요청하고 권한 있는 당국이 상대 권한 있는 당국에 중재를 신청함
 - 동 조약의 제26조 제1항 규정에 따라 상호합의에서 실질적인 심리를 수행하기 위해 필요한 정보를 받은 경우에만, 권한 있는 당국에 사건(case)이 제기된 것으로 간주함
 - 중재를 신청한 자와 사건에 직접적인 영향을 받는 자의 인적사항, 대상 과세기간에 대한 확인, 과세정보, 조세조약에 부합하지 아니하는 과세에 대한 이유 등의 정보를 제출하여야 함
 - 양해각서에서 나열한 제출정보의 목록 외에도 권한 있는 당국이 요청한 날로부터 3개월 이내에 모든 추가적인 정보를 제출해야 함

- 중재를 요청한 자는 간접적으로 중재절차에 참여할 수 있음
 - 중재를 요청한 자는 상호합의절차와 동일한 범위에서 중재위원에게 직접 또는 대리인을 통하여 자신의 의견을 서면으로 제출할 수 있음
 - 또한 중재를 요청한 자는 중재위원의 허락하에 구두로 의견을 전달할 수 있음

- (범위) 상호합의에서 2년 이내에 해결되지 않은 조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 인한 쟁점을 대상으로 하되, 이미 체약국의 법원 혹은 행정심판원에서 판결이 이루어진 사건은 제외함
 - 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재요청을 받은 다음날로부터 3개월 안에 중재범위를 결정하고 중재를 요청한 자에게 서면으로 통지해야 함
 - 또한 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의하여 시행약정과 다른 절차규칙에 따라서 그 외에 중재에 회부할 사항을 결정할 수 있음
 - 단 기한 내에 중재를 요청한 자에게 중재범위가 통지되지 못한 경우 중재를 요청한 자·양 체약국의 권한 있는 당국·중재인 간의 조정을 통해 중재범위를 결정함
 - 먼저 해당기한 종료 다음날로부터 1개월 이내에 중재를 요청한 자·양 체약국의 권한 있는 당국이 서면으로 제출한 목록 전체를 '임시 중재범위'로 함
 - 모든 중재인이 임명된 다음날로부터 1개월 이내에 중재인은 '임시 중재범위'를 수정하여 양 체약국의 권한 있는 당국과 중재를 요청한 자에게 통지함
 - 수정된 '임시 중재범위'를 통지받은 다음날로부터 1개월 이내에 양 체약국의 권한 있는 당국이 다른 중재범위를 제시하면 이를 중재범위로 최종결정하고, 제시하지 않으면 수정된 '임시중재범위'를 그대로 중재범위로 최종결정함

- (제출서류) 중재의 신청은 사건(case)을 식별할 수 있는 충분한 정보가 포함되어야 하며, 다음의 서면진술서가 첨부되어야 함
 - 중재요청자 혹은 사건의 직접 관계자는 중재절차를 신청한 동일 사안(issue)이 각 체약국의 행정심판 혹은 법원에서 판결된 것이 아니라는 서면진술이 중재의 신청에 첨부하여야 함

- (중재인) 양 권한 있는 당국은 각각 1명의 중재인을 임명하도록 하되 중재인을 임명하지 못한 경우 OECD CTPA의 장이 대신 지명함
 - 중재절차의 대상이 되는 사건의 이전단계에 관련된 사람이 아니라면, 체약국의 정부 관료를 포함한 모든 자는 중재인으로 지명될 수 있음
 - 중재인의 임명권이 있는 자와 중재인 모두가 임명에 관한 서한에 서명한 중재인이 임명된 것으로 간됨
 - 위임사항에 별도의 규정을 하지 않는 한, 보수방식은 EC 중재협약의 행동강령에 따름

- (중재위원장) 임명된 중재인 2명이 중재위원장을 지명하되 기한 내에 이루어지지 못한 경우에는 OECD CTPA의 장이 중재를 요청한 자로부터 신청을 받아 중재위원장을 선임함
 - OECD CTPA의 장은 요청받은 날로부터 15일 이내에 각 체약국의 시민이 아닌 자로서 중재위원장을 지명함

- (비밀유지) 중재절차에서 중재인과 그 직원에게 엄격한 비밀유지가 요구됨

- (결정방법) '간소화된 중재절차'된 위임조항에 명시한다면, 최선제안방식을 적용하되 이 외에는 단순 다수결로 결정함
 - '간소화된 중재절차'는 중재인을 양 체약국의 권한 있는 당국의 만장일치로 1명을 지명하고 중재에 소요되는 기간을 단축하는 등 절차를 간소화함
 - 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재해결안을 중재위원회에 제시하며, 중재위원회는 이 중 1가지를 선택하여 최선제안방식으로 중재결정을 내림

- (결과 통지기한) 중재위원회가 필요한 모든 정보를 받았다고 양 체약국의 권한 있는 당국과 중재요청자에게 통지한 날을 기준으로 중재결정 통지기간을 규정함
 - 중재결정은 권한 있는 당국에 서면으로 사건의 검토에 필요한 정보를 모두 받았

다고 통지한 후 6개월 이내에 사건의 직접 당사자와 각 권한 있는 당국에 통지되어야 함

- 다만 사건 검토를 개시하기 위해 필요한 모든 정보를 받지 못한 경우에는 이를 고려하여 중재결정의 통지기한이 최대 8개월 연장됨
- (공개범위) 중재결정은 중재를 요청한 자와 양 권한 있는 당국의 허가를 받아 중재결정이 선례적 가치가 없음을 포함하여, 사건에 관련된 자들의 이름이나 그들을 식별할 수 있는 모든 세부사항을 언급하지 않고 수정된 형태로 공개할 수 있음
 - 중재결정은 서면으로 통보되고, 결과의 이유와 근거한 법령을 명시함
- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
 - 중재결정이 통지된 다음날로부터 6개월 이내에 이행하도록 함
- (비용) 각 체약국의 권한 있는 당국은 자신이 선임한 중재인 비용을 부담하고 중재위원장과 기타 중재절차 이행비용은 균등 부담함

5) 스위스-독일 조세조약

- 독일과 스위스는 2010년 10월 27일에 합의한 의정서를 통해 1971년 8월 11일에 체결한 조세조약에 대하여 강제적 중재조항을 포함하여 2011년 12월 21일부터 발효함
 - 독일과 스위스가 합의한 2010년 의정서는 조약의 본문을 구성하고, 정보교환에 대한 조항은 2011년 1월 1일부터 시행되고 중재를 포함한 나머지 조항은 2012년 1월 1일에 시행됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 독일: 소득세, 법인세, 자본세, 토지세, 거래세(trade tax)

- 스위스: 소득과 자본에 대한 칸톤, 지역(regions), 구역(districts), 지방자치단체 (municipalities and associations of municipal corporations) 등에서 부과하는 세

□ 동 조약 제25조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정됨

- (제1항) 어느 체약국의 거주자가 양 체약국 모두의 조치가 자신에 대하여 이 협정의 규정에 부합하지 아니하는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 여기는 경우, 그는 국가의 국내법이 규정하는 구제수단에 관계없이, 그가 거주자로 되어 있는 체약국의 권한 있는 당국에 그의 사건(case)을 제기할 수 있음
 - 동 조세조약에서는 상호합의를 제기할 수 있는 청구기한에 대한 언급을 하고 있지 않음
- (제2항) 권한 있는 당국은 그 이의제기가 정당하다고 보이고 스스로 적절한 해결에 도달할 수 없는 경우, 이 협정에 부합하지 아니하는 과세를 방지하기 위하여 타방 체약국의 권한 있는 당국과 상호 합의에 의하여 그 사건(case)을 해결하도록 노력해야 함
 - 동 조항의 합의사항을 이행하는 데 있어, 국내법상 시한에 대한 언급을 하고 있지 않음
- (제3항) '2008년 OECD 모델조세조약'의 내용과 동일함
- (제4항) 양 체약국의 권한 있는 당국은 직접 의견을 교환할 수 있으며, 구두로 의견을 교환하는 것이 적절하다고 판단될 때는 권한 있는 당국의 대표로 구성된 위원회를 통해 이루어질 수 있음

□ 동 조약 제25조 제5항 내지 제7항에서 강제적 중재조항이 규정됨

- 이 조에 의한 상호합의절차에 따라 완전한 합의에 이르지 못하는 경우, 동조 제5항에서 따른 일정 요건을 충족하는 경우, 이 조에서 규정된 방식에 따른 중재를 통해 해결됨
- 동조 제6항은 제5항을 적용하기 위한 절차 및 정의가 규정되고 제7항은 상호간 합의를 통해서 중재절차가 이루어짐을 규정함

- (신청) 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점은 '사건의 개시일로부터 3년이 되는 날' 과 '양 체약국의 권한 있는 당국이 비밀유지 동의를 받은 이른 날' 중 늦은 날에 당사자의 요청 없이 자동으로 중재절차에 회부됨
 - 사건의 개시일은 각 권한 있는 당국이 상호합의를 위해 실질적인 검토를 수행하는 데 필요한 정보를 받은 가장 이른 날임
 - 중재절차를 개시하기 이전에 양 권한 있는 당국이 관련인과 권한을 위임받은 대리인은 중재절차 동안 각 체약국 혹은 중재위원회로부터 받은 모든 정보를 타인에게 공개하지 않겠다고 합의해야 함

- (범위) 상호합의절차에서 권한 있는 당국이 완전한 합의에 이르지 못한 경우, 다음 (동조약 제26조 제5항)에 해당하는 사건을 대상으로 함
 - 제5항, a) 대상 과세연도에 적어도 하나의 체약국에서 세무신고가 이루어졌거나, 조세가 원천징수되었음
 - 제5항, b) 권한 있는 당국은 중재절차가 시작되기 이전에 중재에 의한 결정이 적합하지 않다고 합의할 수 없음
 - 제5항, c) 모든 관련인(concerned person)이 비밀유지에 대하여 동의해야 함 - 제6항) '관련인'은 본 조항에 따른 검토를 위해 권한 있는 당국에 사건(case)을 제기한 자 및 검토의 대상이 되는 상호합의에 직접적 영향을 받는 다른 체약국의 자를 말함

- (이행) 관련 당사자가 중재결정을 거부하지 않은 한 중재결정은 상호합의에 의한 결의(resolution)를 구성하고 양 체약국을 구속함

- (비밀유지) 모든 관련인과 그들의 권한 있는 대리인은 중재절차의 개시일 이전에 각 체약국 혹은 중재위원, 해당 위원회의 결정 이외에 중재절차의 과정에서 얻은 정보를 다른 인(person)에게 공개하지 않을 것을 동의해야 함

6) 리히텐슈타인-독일 조세조약

- 독일과 리히텐슈타인은 2011년 11월 17일에 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하여 2013년 1월 1일부터 시행함
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 독일: 소득세, 법인세, 자본세, 토지세, 거래세(trade tax)
 - 리히텐슈타인: 개인소득세, 법인소득세, 부동산 양도세(real estate capital gains tax), 부유세(wealth tax), 쿠폰세(coupon tax)

- 독일과 리히텐슈타인이 체결한 조세조약은 앞선, 중재 이행에 관한 사항을 제외하고 '5) 스위스-독일 조세조약'과 동일함
 - 중재신청, 범위, 비밀유지에 관한 사항은 '5) 스위스-독일 조세조약'을 참조함

- (이행) 관련 당사자가 중재결정을 거부하거나 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재 결정으로부터 3개월 이내에 다른 합의에 도달하지 않는 한, 중재결정은 상호합의에 의한 결의(resolution)를 구성하고 양 체약국을 구속함

7) 룩셈부르크-독일 조세조약

- 독일과 룩셈부르크는 2012년 4월 23일에 강제적 중재조항을 포함하여 조세조약을 체결하고 2014년 1월 1일부터 시행함
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 독일: 소득세, 법인세, 자본세, 거래세(trade tax)
 - 룩셈부르크: 소득세, 법인세, 공동거래세(the communal trade tax), 자본세

- 동 조약 제24조 제1항 내지 제4항은 상호합의가 규정됨
 - (제1항 내지 제4항) '2008년 OECD 모델조세조약'과 동일함

- 동조 제5항에서 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점(issue)에 대한 중재를 규정함
 - (제5항) 다음의 경우에 해당 인이 요청한다면, 중재에 회부해야 하나 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정이 이루어진 쟁점은 중재의 대상이 되지 않는다고 규정함
 - 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되었다는 것을 근거로 상호합의가 제기되었고 사건을 제기한 날로부터 2년 이내에 합의에 도달하지 못함
 - 또한, 중재의 결정은 두 체약국을 구속하여 국내법의 시한에도 불구하고 이행되고 적용방법에 대해서는 상호합의에 의해 이루어진다고 명시함

- (신청) 해당 인(the person)이 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재에 회부할 것을 요청하면 권한 있는 당국이 상대 권한 있는 당국에게 중재절차를 신청함

- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건은 제외됨

- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨

- 현재 룩셈부르크와 독일은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

8) 네덜란드-독일 조세조약

- 독일과 네덜란드는 2012년 4월 12일에 강제적 중재조항을 포함하여 조세조약을 체결하여 2015년 1월 1일부터 시행함
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함

- 독일: 소득세, 법인세, 거래세(trade tax)
- 네덜란드: 소득세, 임금세(wages tax), 자본세, 광업법(Mining Act)에 따라 천연 자원이용의 순이윤에 정부지분을 포함하여 부과되는 법인세

□ 동조 제25조 제1항 내지 제4항은 상호합의가 규정되고, 제5항에서 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점(issue)에 대한 중재를 규정함

- (제1항 내지 제4항) '2008년 OECD 모델조세조약'과 동일함
- (제5항) 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세가 초래되었다는 것을 근거로 상호합의가 제기되었고 사건을 제기한 날로부터 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 경우, 납세자의 신청으로 중재에 회부됨
 - 네덜란드-독일 조세조약은 이미 국내에서 판결이 이루어진 쟁점에 대하여 중재범위를 제한한다는 언급을 하지 아니함
- 독일과 네덜란드는 중재절차에 대하여 양해각서를 합의하였음

□ (신청) 해당 인(the person)이 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재에 회부할 것을 요청하면 권한 있는 당국이 상대 권한 있는 당국에 중재절차를 신청함

- 사건이 제기되었다는 것은 권한 있는 당국이 실질적인 심리를 수행하기 위해 필요한 다음의 정보를 받았을 때로 간주됨
 - 중재를 신청한 자와 사건에 직접적인 영향을 받는 자의 인적사항, 대상 과세기간에 대한 확인, 과세정보, 조세조약에 부합하지 아니하는 과세에 대한 이유 등의 정보를 제출하여야 함
 - 양해각서에서 나열한 제출정보의 목록 외에도 권한 있는 당국이 요청한 날로부터 3개월 이내에 모든 추가적인 정보를 제출해야 함
- 중재를 요청한 자는 간접적으로 중재절차에 참여할 수 있음
 - 중재를 신청한 자는 상호합의절차 동안 동일한 범위로 중재위원에게 대리인을 통하거나 직접 입장을 서면으로 제출할 수 있음
 - 또한 중재위원의 허락하에 중재절차 중에 구두로 입장을 발표할 수 있음

- (범위) 조세조약에 부적합한 과세로 상호합의절차를 통해 2년이 지나도 해결하지 못한 쟁점을 대상으로 함
 - 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재요청을 받은 다음날로부터 3개월 안에 중재 범위를 결정하고 중재요청자에게 서면으로 통지해야 함
 - 또한 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의하여 다른 절차규칙에 따라서 그 외에 중재에 회부할 사항을 결정할 수 있음
 - 단 기한 내에 중재요청자에게 중재범위가 통지되지 못한 경우 중재요청자·양 체약국의 권한 있는 당국·중재인 간의 조정을 통해 중재범위를 결정함
 - 먼저 해당기한 종료 다음날로부터 1개월 이내에 중재요청자·양 체약국의 권한 있는 당국이 서면으로 제출한 목록 전체를 ‘임시 중재범위’로 함
 - 모든 중재인이 임명된 다음날로부터 1개월 이내에 중재인은 ‘임시 중재범위’를 개정하여 양 체약국의 권한 있는 당국과 중재요청자에게 통지함
 - ‘개정 임시 중재범위’를 통지받은 다음날로부터 1개월 이내에 양 체약국의 권한 있는 당국이 다른 중재범위를 제시하면 이를 중재범위로 최종결정하고, 제시하지 않으면 ‘개정 임시중재범위’를 그대로 중재범위로 최종결정함

- (제출서류) 해당 사건을 식별할 수 있는 충분한 정보, 중재요청인 또는 사건에 직접 영향을 받는 자가 다음의 서면진술서를 첨부해야 함
 - 해당 쟁점이 각 체약국의 행정심판원 혹은 법원에서 판결이 이루어지지 않음
 - 조약의 조문에는 이미 체약국의 법원 또는 행정심판원에서 판결이 이루어진 쟁점에 대하여 중재를 제한한다는 언급은 없으나, 중재요청 시 이미 판결이 이루어지지 않은 쟁점이라는 서면진술서가 요구된다는 점을 참고하면 중재범위에서 제한된다고 볼 수 있을 것임

- (중재인) 양 권한 있는 당국은 각각 1명의 중재인을 임명하도록 하되 중재인을 임명하지 못한 경우에는 OECD CTPA의 장이 대신 선임함
 - 중재절차의 대상이 되는 사건의 이전단계에 관련된 사람이 아니라면, 체약국의

정부 직원을 포함한 모든 자는 중재인으로 지명될 수 있음

- 위임사항에 별도의 규정을 하지 않는 한, 보수방식은 EC 중재협약의 행동강령에 따름

- (중재위원장) 임명된 중재인 2명이 제3의 중재위원장을 선임하고, 기한 내에 선임하지 못한 경우에는 OECD CTPA의 장이 대신 선임하도록 함

- (비밀유지) 중재절차에서 중재인과 그 직원에게 엄격한 비밀유지가 요구됨

- (결정방법) '간소화된 중재절차'된 위임조항에 명시한다면, 최선제안방식을 적용하되 이 외에는 단순 다수결로 결정함
 - '간소화된 중재절차'는 중재인을 양 권한 있는 당국의 만장일치로 1명을 지명하고 중재에 소요되는 기간을 단축하는 등 절차를 간소화함
 - 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재해결안을 중재위원회에 제시하며, 중재위원회는 이 중 1가지를 선택하여 최선제안방식으로 중재결정을 내림

- (결과통지기한) 중재위원회가 필요한 모든 정보를 받았다고 양 체약국의 권한 있는 당국과 중재요청자에게 통지한 날을 기준으로 중재결정 통지기한을 규정함
 - 중재결정은 권한 있는 당국에 서면으로 사건의 검토에 필요한 정보를 모두 받았다고 통지한 후 6개월 이내에 사건의 직접 당사자와 권한 있는 당국에 통지되어야 함
 - 다만 사건을 검토를 개시하기 위해 필요한 모든 정보를 받지 못한 경우에는 이를 고려하여 중재결정의 통지기한이 최대 8개월 연장됨

- (공개범위) 중재결정은 중재를 요청한 자와 양 권한 있는 당국의 허가를 받아 중재결정이 선례적 가치가 없음을 포함하여 사건에 관련된 자들의 이름이나 그들을 식별할 수 있는 모든 세부사항을 언급하지 않고 수정된 형태로 공개할 수 있음

- 중재결정은 서면으로 통보되고, 결과의 이유와 근거한 법령을 명시함
- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
 - 중재결정이 통지된 다음날로부터 6개월 이내에 이행하도록 함
- (비용) 각 체약국의 권한 있는 당국과 중재요청자는 자신의 중재참여에 따른 비용을 부담하고 권한 있는 당국이 각자 중재인 선임에 관한 비용을 부담하며 중재위원장과 기타 중재절차 이행비용은 균등 부담함

9) 호주-독일 조세조약

- 독일과 호주는 2015년 11월 12일에 강제적 중재조항을 포함하여 조세조약을 체결하여 2016년 12월 7일부터 발효함
 - 독일은 2017년 1월 1일부터 적용되며, 호주는 원천징수세의 경우 2017년 1월 1일, 부가급부세(fringe benefits taxes)의 경우 2017년 4월 1일, 그 외 세목에 대하여 2017년 7월 1일부터 적용됨
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 호주: 소득세, 호주의 연방법에 따라 부과되는 부가급부세, 자원임대세(resource rent taxes)
 - 독일: 소득세, 법인소득세, 거래세, 자본세
- 동조 제25조 제1항 내지 제4항은 상호합의가 규정되고, 제5항 내지 제6항에서 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점(issue)에 대한 중재를 규정함
 - (제1항 내지 제5항) '2017년 OECD 모델조세조약'과 동일함
 - (제6항) 양 체약국이 동의할 경우에 한해 서비스무역 관련 이사회에 회부할 수 있음을 규정함

- (신청) 해당 인(the person)이 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재에 회부할 것을 요청하면 권한 있는 당국이 상대 권한 있는 당국에 중재절차를 신청함
- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 2년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정 심판원에서 결정된 사건은 제외됨
- (이행) 해당 사건에 직접적인 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 양 체약국을 구속하고 국내법상 시한에도 불구하고 이행됨
- (기타) 1994년 4월 15일 서비스 무역 관련 일반협정 제22조 제3항(협의) 규정 적용상, 어떤 조치가 본 조약 대상이 되는지 여부를 두고 양 체약국이 의견에 차이가 있을 경우 서비스 무역 관련 이사회에 회부할 수 있음
 - 본 조세조약 제25조 해석과 관련된 의문은 제25조 제3항 규정에 따라 해결하거나 이 절차에 의한 '합의'에 도달하지 못한 경우에는 양 체약국이 합의하는 여타 절차에 근거하여 해결함
- 현재 호주와 독일은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

10) 일본-독일 조세조약

- 독일과 일본은 2015년 12월 17일에 중재조항을 포함하여 조세조약을 체결하고, 2017년 1월 1일부터 적용함
- 중재조항에 관한 자세한 설명은 본문 제III장 제3절 '일본' 중 '8) 독일-일본 조세 조약'을 참조

11) 아르메니아-독일 조세조약

- 독일과 아르메니아의 조세조약은 2016년 6월 29일에 강제적 중재조항을 포함하여 조세조약을 체결하여 2018년 1월 1일부터 시행함
 - 동 조약 제2조에서 각 체약국의 대상 조세의 범위를 다음과 같이 규정함
 - 아르메니아: 이윤세, 소득세, 재산세
 - 독일: 소득세, 법인소득세, 거래세, 자본세

- 동 조약 제24조 제1항 내지 제4항은 상호합의절차가 규정되고, 제5항에서 중재절차를 규정함
 - (제1항 내지 제4항) '2008년 OECD 모델조세조약'과 동일함
 - (제5항) 이 조에 의한 상호합의절차에 따라 합의에 이르지 못하는 경우, 각 권한 있는 당국은 중재를 신청할 수 있다고 규정함

- (신청) 각 권한 있는 당국이 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점을 중재에 회부할 것을 요청함
 - 중재를 신청한 권한 있는 당국은 상호합의에 사건을 제기한 자에게 중재신청에 대한 통지를 해야 함

- (범위) 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세로 상호합의에서 3년 이내에 합의에 도달하지 못한 쟁점들(issues)을 대상으로 하되, 이미 각 체약국의 법원이나 행정심판원에서 결정된 사건은 제외됨

- (이행) 양 권한 있는 당국이 중재결정을 통지받은 후로 6월 이내에 다른 구제안에 합의하거나 해당 인이 거부하지 않는 한, 중재결정은 양 체약국을 구속하고 국내 법상 시한에도 불구하고 이행됨

- 현재 아르메니아와 영국은 중재절차를 이행하기 위해 세부적으로 규정한 의정서, 양해각서 등이 없음

마. MLI 적용 조세조약 체결례

- 추후 독일이 MLI를 비준함으로써 강제적 중재조항을 도입하게 될 가능성이 있는 조세조약 체결국·지역은 총 2개임
 - 독일이 MLI의 적용대상으로 선택한 조세조약에서 상대 체약국도 독일과 체결한 조세조약을 MLI 적용대상으로 한 경우는 총 10개임
 - 오스트리아, 프랑스, 일본, 리투아니아, 룩셈부르크, 몰타, 네덜란드, 뉴질랜드, 슬로바키아, 아랍에미리트는 독일과 체결한 조세조약을 MLI가 적용대상으로 통보하였음
 - 이 중 상대 체약국이 MLI 제6부를 선택하지 않거나, 기존의 조세조약에 강제적 중재조항이 포함되어 MLI 제6부를 적용하지 않은 총 8개의 조세조약은 향후 독일이 비준하더라도 영향을 받지 않을 것임
 - 리투아니아, 아랍에미리트, 슬로바키아는 MLI 제6부를 적용하지 아니함
 - 오스트리아, 프랑스, 일본, 룩셈부르크, 네덜란드가 체결한 기존 조세조약은 강제적 중재조항을 포함하여 MLI 제6부를 적용하지 아니함
 - 이에 독일이 향후 MLI를 비준하여 제6부의 영향을 받는 조세조약은 몰타, 뉴질랜드임
- 독일이 제19조 제11항을 유보하여, MLI가 통합될 수 있는 조세조약상 강제적 중재조항은 상호합의 개시일로부터 3년 이내로 할 가능성이 있음⁶⁸⁾
- 독일이 몰타와 체결한 조세조약은 제23조 제2항에 따라 독립의견방식으로 결정할 것이며 뉴질랜드와 체결한 조세조약은 제23조 제1항에 따라 최선제안방식으로 결

68) OECD MLI Matching Database

정 적용할 것임⁶⁹⁾

- 독일은 중재결정의 방법에 대하여 통보한 바 없으며, 비밀유지에 관한 사항에 대해서만 유보하여 상대채약국이 선택한 결정방법에 따를 것임
- 제28조 제2항에 따라 독일이 MLI 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보한 사항과 함께 채약국이 유보한 사항이 향후 적용될 것임
- 뉴질랜드와 체결한 조세조약은 다음의 사항에 있어 중재의 범위에서 제외할 권리가 있음
 - 고정사업장의 회피와 관련된 조세회피방지규정의 적용에 관련된 사건
 - 일반 조세회피규정(general anti-avoidance rule, section BG 1 of the Income Tax Act 2007)의 적용에 관련된 사건
- 싱가포르와 체결한 조세조약은 국내법(「소득세법」 제33조, 판례법, 법치주의 원칙)상 조세회피 규정에 관련된 사건을 중재대상에서 제외함
 - 해당 조세회피방지규정이 개정, 대체, 수정된 이후의 조항도 포함되며, 이러한 사항에 대해서는 통보되어야 함
- 핀란드와 체결한 조세조약은 다음의 사안을 중재에서 제외함
 - 어느 한 채약국에서 납세자 또는 그 대리인이 조세사기, 그 외에 조세형사법상 위반으로 법원에서 유죄로 판결난 행위와 관련된 사건
 - 어느 한쪽 채약국의 국내법상 조세회피방지규정의 적용에 관련된 사건
 - 이런 목적에서 핀란드의 국내법은 해당 규정은 부과절차법(Act on Assessment Procedure) 제27~31조, 사업이익 및 직업 활동에서 발생하는 소득세법(Act on the Taxation of Business Profits and Income from Professional Activities) 제6a조 제8항, 제52h조, 피지배외국법인의 주주에 대한 과세관련 법

69) OECD MLI Matching Database

(Act on the Taxation of Shareholders in Controlled Foreign Companies)
을 대상으로 함

- 이중과세가 발생하지 않은 경우 소득관련 사건
- 비거주자에게 지불 또는 대변에 기입(貸邊, credit)된 금액에 원천징수되는 조세로서 기준일 전에 발생한 과세사안과 관련된 것, 그 밖의 기준일 전에 개시된 과세기간에 과세된 조세 관련사건

- 호주와 체결한 조세조약은 국내법(Income Tax Act 1936, the Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986 제67조)상 일반 조세회피방지규정의 적용과 관련된 사건을 중재대상에서 제외함
 - 또한, 호주는 어느 조항을 대체, 개정, 수정하여 일반 조세회피 규정에 따른 제외범위를 확대할 권리를 가지며, 상당한 변경(substantial changes)을 수반하는 조항에 대해서는 통보해야 함

- 아일랜드와는 납세자 또는 관련인이 고의적 행위로 처벌(penalty)이 이루어진 행위와 관련된 사건의 범위, 국내법상 조세회피규정에 관련된 쟁점을 중재대상에서 제외함

- 몰타는 타방 계약국이 전적으로 국내법에 의하여 유보하기로 한 사항에 대하여 MLI 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보함

바. 요약

- 독일이 체결한 조세조약의 전반을 특징적인 사항을 위주로 살펴보면 다음과 같음

- 독일은 조세조약에 중재조항을 도입한 경험이 비교적 오래되었음에도 불구하고 강제적 중재조항이 포함된 조세조약이 많지 않은 것으로 조사됨

- 독일은 프랑스와 1959년에 조세조약을 처음 체결하였고, 1989년 양해각서를 통해 강제적 중재조항을 도입하여 1990년 1월 1일부터 시행하였음
 - 프랑스와 조세조약에 앞서, 1985년에 스웨덴과 임의적 중재조항을 포함한 조세조약의 초안을 작성하였으나 주변국의 반대로 인하여 1992년에 체결함
 - 도입 당시의 조문과 달리 현재는 개정을 통해 2008년 OECD 모델조세조약과 유사하게 규정되어 있음
- 2017년에 발간된 OECD peer Review에서 조사된 강제적 중재조항이 포함된 조세조약은 14개였으나, 현재까지 추가적으로 중재조항을 반영한 조세조약은 확인되지 않음
- 또한 독일은 MLI 제6부를 포함하여 서명한 국가지만 현재까지 비준하지 않음
- 독일이 강제적 중재조항을 조세조약에 도입한 연혁을 살펴보면 아래와 같음

〈표 II-11〉 독일이 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁

상대 체결국	도입	시행	조문의정서	양해각서 등
1. 프랑스	1989년	1990년	○	-
2. 오스트리아	2000년	2003년	○	-
3. 미국	2006년	2007년	○	○
4. 영국	2010년	2010년	○	○
5. 스위스	2010년	2011년	○	-
6. 리히텐슈타인	2011년	2013년	○	-
7. 룩셈부르크	2012년	2014년	○	-
8. 네덜란드	2012년	2015년	○	○
9. 호주	2015년	2016년	○	-
10. 일본	2015년	2017년	○	-
11. 아르메니아	2016년	2018년	○	-

자료: 본문 내용을 저자가 정리

- 독일은 강제적 중재조항을 포함하여 체결한 조세조약의 경험이 오래되어, 비교적 다양한 구성의 중재조항을 확인할 수 있음
 - 중재인을 EU 사법재판소로 지정한 체결례: 오스트리아

- 독일은 조세조약상 규정한 대부분의 중재조항은 상호합의에 사건이 제기된 이후 2년 혹은 3년 이내에 권한 있는 당국 간 합의가 이루어지지 않은 쟁점에 대하여 납세자의 요청으로 중재에 회부된다고 규정함
 - 스위스, 리히텐슈타인, 미국과 체결한 조세조약에서 상호합의 개시일로부터 3년이 경과된 날 또는 관련인들이 비밀유지에 대한 서약을 한 날 중 늦은 날에 중재절차를 시작한다고 규정함

- 독일이 도입한 중재조항은 납세자가 권한 있는 당국의 요청으로 이루어지고, 일부 중재조항의 경우 권한 있는 당국이 요청하거나 자동으로 개시됨
 - 사건에 직접 영향을 받는 자의 요청이 아닌 일정 요건이 충족되면 자동으로 중재에 회부되는 체결례: 스위스, 리히텐슈타인, 미국
 - 권한 있는 당국의 요청으로 중재에 회부되는 체결례: 아르메니아

- 납세자의 요청 없이 상호합의에서 해결되지 않은 쟁점이 중재에 회부되는 스위스, 리히텐슈타인, 미국과의 조세조약은 중재의 대상이 되는 쟁점이 중재에 적합한지 여부를 중재개시 이전에 권한 있는 당국이 합의하는 규정을 두고 있음
 - 자동으로 중재에 회부되는 중재절차로 규정하였으나, 중재절차 이전에 권한 있는 당국의 합의를 통해 중재에 회부되므로 강제적 중재조항을 우회하게 되는 규정으로 평가됨⁷⁰⁾

- 독일은 중재에 회부될 수 있는 범위를 넓게 허용하고 있는 것으로 사료됨
 - 거주자판정을 제외하는 사례는 일본이 유일하였고, 스위스와 리히텐슈타인은 일정 요건을 충족하는 사건에 대하여 중재에 회부할 수 있음을 규정함
 - 과세되었다는 사실, 중재절차를 다른 방법으로 시작하기 이전에 중재결정이 적합하지 않다는 합의를 할 수 없음. 비밀유지에 대한 동의 등에 대한 상황에서 일정 기간이 경과한 상호합의를 자동으로 중재에 회부함

70) Eduardo Baistrocchi et al., 2017, p. 332.

- 오스트리아의 경우에는 조약의 적용 및 해석상 발생하는 어려움이나 의문에 대하여 상호합의로 해결되지 않은 쟁점은 중재에 회부할 수 있다고 규정함
- 독일이 양해각서 등을 통해 구체적인 중재절차를 규정한 사례를 바탕으로 살펴보면, 중재인은 개별 조세조약에서 독립성을 요구하나 MLI가 통합된 조세조약에서 독립성과 공정성을 요구함
 - MLI가 통합된 조세조약상 중재절차에 선임되는 중재인은 임명시점, 중재진행기간, 종료 후 합리적인 기간 동안 독립적이고 공정해야 할 것이 요구됨
 - 오스트리아와 체결한 사례에서는 중재인을 유럽사법재판소로 규정함
- 독일은 네덜란드, 영국, 미국과 체결한 조세조약상 중재절차에 대하여 의정서, 양해각서 등을 통해 세부적으로 규정하되 그 외 조세조약상 중재조항에 대해서는 권한 있는 당국의 합의로 이루어질 것임
- 독일은 대부분의 조세조약상 중재조항에 대하여 체약국과 중재절차를 구체적으로 정하고 있지 아니함에 따라 분석하기 어려우나 일부 체약국과 최선제안방식으로 결정함
 - 미국과 체결한 조세조약상 중재는 최선제안방식을 선택하고, 네덜란드, 영국과 체결한 조세조약은 권한 있는 당국이 합의하여 최선제안방식을 선택할 수 있도록 함
 - 다자협약에서 최선제안방식이나 독립의견방식에 대한 선택을 하지 아니하였음
- 독일이 일부 체약국과의 조세조약을 제외하고 사건에 직접 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한, 양 체약국을 구속하고 국내법상 어떠한 시한에도 불구하고 중재결정을 이행하도록 규정함
 - 오스트리아와 체결한 조세조약에서는 중재결정의 이행에 관한 언급이 없음

- 독일의 체결례는 대부분 중재에 소요된 비용은 합의에 따르되, 합의가 없는 경우에는 각자의 중재인에 대한 비용을 부담하고 기타 비용에 대해서는 균등 부담하는 것으로 하나 미국과 체결한 사례에서는 ICSID 협약상 비용규정을 따름

- 독일이 강제적 중재조항을 포함하여 체결한 조세조약에 대하여 조사한 ‘라. 개별 조세조약 체결현황’과 ‘마. MLI 적용대상 조세조약 체결현황’의 내용을 요약하면 다음과 같음

〈표 II -12〉 독일의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 절차 개시 시점	상호합의 개시일로부터 2년 후로 납세자가 중재절차를 요청한 날	개별(5)	영국, 네덜란드, 일본, 룩셈부르크, 호주
	상호합의 개시일로부터 3년 후로 납세자가 중재절차를 요청한 날	개별(3) MLI(2)	프랑스, 아르메니아, 오스트리아 몰타, 뉴질랜드
	둘 중 늦은 날: ① 상호합의의 실질적인 검토에 필요한 정보를 받은 가장 이른 날로부터 3년(2년), ② 중재요청 및 비밀유지서약서가 제출된 날	개별(3)	스위스, 리히텐슈타인, 미국
중재 회부 조건	납세자가 권한 있는 당국에 요청해야 함	개별(7) MLI(2)	프랑스, 오스트리아, 룩셈부르크, 네덜란드, 호주, 영국, 일본, 몰타, 뉴질랜드
	계약국의 권한 있는 당국이 중재를 요청함	개별(1)	아르메니아
	요건을 충족하면, 자동으로 개시함 ²⁾	개별(3)	스위스, 리히텐슈타인, 미국
중재 인	인명시점, 중재진행기간, 종료 후 합리적인 기간 동안 독립적이고 공정해야 함	개별(1) MLI(2)	미국 ³⁾ 몰타, 뉴질랜드
	중재를 야기하게 된 사건의 이전단계에 관여한바 없어야 함	개별(2)	네덜란드, 영국
	유럽사법재판소	개별(1)	오스트리아
	별도 규정안배 없음	개별(7)	프랑스, 스위스, 리히텐슈타인, 룩셈부르크, 호주, 아르메니아, 일본
중재 의원 장	중재인이 지명되던 실제 시 OECD CTPA가 계약국의 시민 아닌 자로 지명함	개별(3)	네덜란드, 영국, 미국
	별도로 정한바 없음	개별(8)	프랑스, 오스트리아, 스위스, 리히텐슈타인, 룩셈부르크, 호주, 아르메니아, 일본 (이하, 프랑스 외 7개국)
중재 절차 규칙	국적자가 아니고 거소나 고용에 관련된 적 없음	MLI(2)	몰타, 뉴질랜드
	구체적으로 중재절차를 규정함(양해각서 등)	개별(3)	네덜란드, 영국, 미국
	양 계약국의 권한 있는 당국이 상호합의하여 중재절차를 정하도록 함	개별(8) MLI(2)	프랑스 외 7개국 몰타, 뉴질랜드

주: 1) 상호합의에 실질적인 검토가 필요한 정보를 받은 날로 3년으로 규정하고, 스위스와 리히텐슈타인은 3년, 미국은 2년을 규정함
 2) 스위스, 리히텐슈타인과 체결한 조세조약에서 제5항에 언급된 요건(① 과세사실, ② 중재결정이 적합하지 않다는 합의를 할 수 없음, 비밀유지에 대한 동의)을 충족한 경우에 중재에 회부될 수 있음을 규정함
 3) 미국은 중재인의 독립성을 위하여 정부기관에 중재 이전에 2년 이내에 근무하지 않았을 것을 요구함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II-13〉 독일의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)

구분	국내법원 판결	거주자 판정	EU 중재협약에 회부된 사건	고정 사업장 자본배분	국내법상 조세회피 규정 대상	유죄처벌을 받은 행위	권한 있는 당국 간 합의	그 외	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재회부의 대상이 되는 조세조약규정에 부합하지 않는 개별 과세 쟁점										
중재 회부 범위	√	×	×	×	×	×	×	×	개별(6)	프랑스, 룩셈부르크, 네덜란드 ¹⁾ , 호주, 아르메니아, 영국
	√	√	×	×	×	×	√	×	개별(1)	일본
	×	×	×	×	×	×	×	√	개별(3)	스위스 ²⁾ , 리히텐슈타인 ²⁾ , 미국 ³⁾
	√	×	×	√	×	×	×	×	MLI(1)	뉴질랜드
	√	×	×	×	×	×	×	√ ⁴⁾	MLI(1)	몰타
조약의 적용 및 해석상 발생하는 어려움이나 의문										
	×	×	×	×	×	×	×	×	개별(1)	오스트리아

주: 1) 네덜란드와 조세조약 제25조 제5항은 '국내법원이나 행정심판에서 결정된 경우'를 제외하지 아니하나, 네덜란드와의 양해각서에서는 동 내용을 확인하는 서면진술서를 중재 요청 시 요구함에 따라 중재범위에서 제외되는 것으로 봄
 2) 스위스, 리히텐슈타인과 체결한 조세조약에서 제5항에 언급된 요건(① 과세사실, ② 중재결정이 적합하지 않다는 합의를 할 수 없음, 비밀유지에 대한 동의)를 충족한 경우에 중재에 회부될 수 있음을 규정함
 3) 미국은 중재조항에 회부될 수 있는 거주자(제4조), 고정사업장(제5조), 사업이익(제7조), 특수관계법인(제9조), 로열티(제12조)를 대상으로 일정 요건을 충족하는 경우에 가능함. 다만, 권한 있는 당국이 조약, 의정서, 공표한 지침에 따라 지원을 중단하거나 거부한 사건에 대해서는 중재에 회부할 수 없음
 4) 몰타와 조세조약에서 계약국의 국내법을 근거로 배타적으로 유보한 사항에 대하여 제6부를 적용하지 않을 권리를 유보함
 자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II -14〉 독일의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 절차 규칙	구체적으로 중재절차를 규정함(양해각서 등)	개별(3)	네덜란드, 영국, 미국
	양 계약국이 권한 있는 당국이 상호합의하여 중재절차를 정하도록 함	개별(8) MLI(2)	프랑스 외 7개국 몰타, 뉴질랜드
중재 결정 방법	최신제안방식	개별(1)	미국
	독립의견방식	MLI(1)	뉴질랜드
	독립의견방식으로 하되 각 권한 있는 당국이 합의하여 최신제안방식을 선택할 수 있음	MLI(1)	몰타
	별도 규정한 바 없음	개별(2) 개별(8)	네덜란드, 영국 프랑스 외 7개국
중재 결정 효력	권한 있는 당국을 구속하나 관련자는 거부할 수 있음	개별(8)	프랑스, 스위스, 룩셈부르크, 네덜란드, 호주, 영국, 일본, 미국
	권한 있는 당국을 구속하나, 관련자의 거부나 권한 있는 당국이 다른 합의를 할 수 있음	MLI(2)	몰타, 뉴질랜드
	별도의 언급이 없음 ¹⁾	개별(2)	아르메니아, 리히텐슈타인
	국내법 상 어떤 시한에도 불구하고 중재결정을 이행함	개별(1)	오스트리아
중재 이행	중재결정은 상호합의의 결정을 구성함	개별(7)	프랑스 외 7개국
	별도의 언급이 없음 ¹⁾	개별(3)	스위스, 리히텐슈타인, 미국
	권한 있는 당국과 중재요청자는 중재참여에 따른 비용을 각자 부담하고, 중재인의 비용은 각 계약국이 부담하고 그 외 비용은 공동 부담함	MLI(2)	몰타, 뉴질랜드
	ICSID 협약기준에 따라 각자 신임한 중재인의 비용을 부담하고, 중재위원장의 비용은 공동부담하며 행정 등에 관한 비용은 상호합의를 제기한 국가가 부담함	개별(1)	미국 ²⁾
비용	별도의 언급이 없음	개별(8)	프랑스 외 7개국
	각 권한 있는 당국은 선인한 중재인의 비용을 부담하고 중재위원장의 비용은 공동 부담함	MLI(2)	몰타, 뉴질랜드

주: 1) 오스트리아와 체결한 조세조약에서 중재를 EU 사법재판소에 회부해야 한다고 규정한 것 외에 중재회부에 관한 별도의 언급이 없음
 2) 미국은 중재위원회의 구성원에 대한 수수료를 1일 2,000미국달러 혹은 이와 동일한 유로화로 정함
 자료: 본문 내용을 저자가 정리

3. 일본

가. 개요

- 일본은 조세조약상 중재절차를 상호합의절차 중 일부로서 규정하여 국세청 ‘상호 협의실’이 담당하도록 함⁷¹⁾
 - 2017년 12월 말 시점으로 상호협의실에 총 44명의 직원이 있으며 이 중 28명이 상호합의(MAP)와 이전가격 사전합의제도(APA)를 담당함
 - 여러 납세자에게 영향이 미치는 조세조약 해석 적용 관련은 재무성 주세국이 담당하되, 개별 쟁점 관련 상호합의는 국세청 상호협의실이 담당함⁷²⁾⁷³⁾

- 일본은 네덜란드와 2010년 체결한 조세조약 제24조 제5항에 처음 중재조항을 도입함⁷⁴⁾
 - 2008년 OECD 모델조세조약 제25조에 중재 규정이 추가된 것을 계기로 삼아 OECD 모델조약에 준거하여 조세조약상 강제적 중재 규정을 도입하기로 함
 - 그간 일본 산업계는 기존의 상호합의 체제는 납세자 부담이 크므로 중재제도를 도입해달라고 요청해 왔음
 - 상호합의절차에 기간제한이 없어 합의에 장기간이 소요되고 합의가 되지 않을 시 이중과세가 배제되지 않으며, 국내 구제절차로 이행해야 하므로 납세자에게 여러 무거운 부담이 있다고 주장함
 - 福島 등은 상호합의절차에 이르기 전에 세무당국 간에 신속하게 합의가 이루어

71) OECD, 2017e, p. 13.

72) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針)」, <https://www.nta.go.jp/law/jimuunei/sonota/010625/00.htm>, 검색일자: 2019. 8. 10; 寶村和典, 2017, p. 352.

73) 일본은 MAP(Mutual Agreement Procedure)를 상호협의제도라고 번역하나 우리나라는 상호합의제도라고 번역함. 따라서 본문은 MAP를 상호합의로 표기하되 일본 국세청 담당부국의 이름은 고유명사이므로 원문에 따라 ‘국세청 상호협의실’로 표시함

74) 日本租稅研究協會, 2010, pp. 129~134.

진다는 점이 중재 규정의 중요한 존재 의의이자 효과라고 언급함

- 중재 규정을 둬으로써 실제로 중재 건수가 크게 증가하지는 않았으나, 중재 규정은 상호합의절차 자체를 촉진하여 상호합의를 원활히 하는 효과가 더 중요하다고 언급함

- 2019년 현재 일본은 74개국·지역과 조세조약을 체결하고 상호합의 관련 조항을 두었으며 그중 25개 조약에는 강제적 중재조항을 둬⁷⁵⁾
 - 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 독일, 홍콩, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 네덜란드, 뉴질랜드, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 영국, 미국의 총 18개국·지역과 체결함
 - 17개국·지역과의 조세조약 조문은 OECD 모델조세조약 제25조 제5항과 대체로 동일하며 미국과의 조세조약은 강제적·구속적인 중재조항을 별도로 둬
 - MLI 제6부 규정을 반영하여 호주·캐나다·핀란드·프랑스·아일랜드·룩셈부르크·싱가포르의 7개국·지역과 체결한 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하게 됨
 - 임의적 중재조항을 포함한 조세조약은 체결한 바 없음

- 러시아(2017), 아르헨티나(2019)와 체결한 조세조약에는 중재 관련 조항을 두지 않았으나 이들 국가로부터 최혜국 대우(MFN)를 보장받음
 - 2017년 러시아와 체결한 조세조약 의정서 제3항, 2019년 아르헨티나와 체결한 조세조약 의정서 제7항에서 일본은 두 체결국으로부터 최혜국 대우를 보장받음
 - 이는 한국과 스위스가 체결한 조세조약 의정서 제1항에서 한국이 스위스에게 최혜국 대우를 보장한 것과 비슷함

75) 일본 국세청, 「相互協議規定を含む租税條約等の締結國・地域」, <http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/pdf/sanko.pdf>, 검색일자: 2019. 6. 24.

나. BEPS 방지 다자협약(MLI)

- 일본은 MLI 규정 발효일을 2019년 1월 1일로 함⁷⁶⁾
 - 일본은 2018년 9월 26일에 비준서를 제출했으므로 발효일은 2019년 1월 1일임 - MLI는 각국이 비준서 등을 제출한 날로부터 3개월이 지난 날짜가 속한 달의 다음 달부터 발효함
- 일본과 캐나다·영국 등 18개국·지역이 체결한 조세조약에 MLI 규정이 적용됨
 - 일본은 총 39개국·지역과 체결한 조세조약을 MLI 적용대상으로 선택했는데, 이 상대국·지역 중 18개국·지역이 MLI 비준서를 제출함

〈표 II-15〉 일본이 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체결국·지역

구분	체약국·지역 이름				
비준 (18개)	호주	캐나다	핀란드	프랑스	인도
	아일랜드	이스라엘	룩셈부르크	네덜란드	뉴질랜드
	노르웨이	폴란드	싱가포르	슬로바키아	스웨덴
	아랍에미리트	우크라이나	영국	-	-
그 외 (21개)	불가리아	중국	체코	이집트	피지(영국령)
	독일	홍콩	헝가리	인도네시아	이탈리아
	카자흐스탄	한국	쿠웨이트	말레이시아	멕시코
	파키스탄	포르투갈	루마니아	사우디아라비아	남아프리카공화국
	터키	-	-	-	-

자료: 일본 재무성, 「BEPS 防止措置実施条約の我が国の選択の概要」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm, 검색일자: 2019. 9. 1.

- 일본은 중재절차 관련하여 MLI 제6부 규정을 기본적으로 적용하며 일부 조문은 다음과 같이 유보 적용함⁷⁷⁾

76) 일본 재무성, 「BEPS 防止措置実施条約の我が国の租税条約に対する適用関係」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm, 검색일자: 2019. 7. 1.

77) 上谷田卓, 2018, p. 14.

- 제18조부터 제26조까지 조문을 적용하며, 이중 제19, 23, 26조는 유보 적용함

〈표 II-16〉 일본의 MLI상 중재관련 규정 적용

조항		적용 여부	선택·유보	
제6부 중재	제18조	제6부 규정 적용 여부 선택	○	
	제19조	의무적이고 구속력 있는 중재	○	○(제12항)
	제20조	중재위원회 구성원 임명	○	
	제21조	중재절차상 비밀유지	○	
	제22조	중재결정 전 쟁점 해결	○	
	제23조	중재방법 유형	○	○(제2항)
	제24조	다른 해결방안에 대한 합의	○	
	제25조	중재절차 비용	○	
제26조	제6부 규정 적용대상(양립성)	○	○(제4항)	
제7부	최종결정(제27조~제39조)		○(제28조)	

자료: 上谷田卓, 2018, p. 10과 OECD, 2017f, Article 18~28의 내용을 참조하여 저자 작성

- 제19조 제12항을 적용하여 양 계약국 법원·행정법원이 이미 판결·결정을 내린 쟁점은 중재대상에서 배제함
- 미해결 쟁점이라도 어느 한 쪽 계약국의 법원 또는 행정법원이 이미 결정을 내린 경우 이를 중재에 회부하지 않도록 함
 - 동조 제1항은 상호합의가 요청된 쟁점으로 2년간 권한 있는 당국이 합의에 이르지 못한 경우 중재에 회부하여 해결할 수 있도록 하나, 일본은 이에 불구하고 제12항을 적용하기로 함
 - 중재인이 양 계약국의 권한 있는 당국에 중재 결정을 전달하기 전에 계약국의 법원·행정법원이 결정을 내리면 중재절차를 종료하도록 함
- 제23조 제2항을 적용하여 중재방법은 기본적으로 독립의견방식을 선택함
- MLI 계약국·지역 중 14개국은 동조 제1항을 적용하여 최선제안방식을 선택했으나 일본은 나머지 4개국과 함께 독립의견방식을 선택함⁷⁸⁾

- 岡田至康(2019)는 자국이 독립의견방식을 선택한 것은 신흥국·도상국과 분쟁이 증가할 것으로 예상되기 때문일 것이며, 향후 이들 국가와 조세조약 교섭 시 상대국이 보다 긍정적으로 임할 것으로 기대할 수 있다고 평가함⁷⁹⁾
 - 칠레는 일본과 체결한 조세조약에서 처음으로 중재 규정을 도입함⁸⁰⁾
- 제26조 제4항에 따라 강제적 중재조항을 이미 둔 조세조약에는 제6부 규정을 적용하지 않을 수 있도록 함
 - MLI 비준서에 독일, 홍콩, 네덜란드, 뉴질랜드, 포르투갈, 스웨덴, 영국의 7개국과 체결한 조세조약은 제6부 규정을 적용하지 않는다고 명시함
- 또한 개인이 아닌 이중거주자 판정문제(제4조 제3항), 상대 권한 있는 당국이 중재대상에서 제외된 유보항목은 중재대상에서 제외함⁸¹⁾

다. 국내 규정

- 일본은 조세에 부적합한 과세 및 중재, 이중거주자 취급 상호합의절차를 「조세조약 등 실시 특별성령」 제12, 13조에서 각각 규정함⁸²⁾
 - 「조세조약 등의 실시에 따른 소득세법, 법인세법, 지방세법 특례법」 제12조는 “조세조약 등의 실시에 필요한 사항은 성령으로 정한다”고 규정함
 - 「조세조약 등의 실시에 따른 소득세법, 법인세법, 지방세법 특례법률 시행성령」

78) 최선제안방식을 채택한 14개 체약국·지역은 호주, 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 퀴라소, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크, 네덜란드, 뉴질랜드, 싱가포르, 스위스, 영국임. 또한 미국은 당 조약에는 참가하지 않지만 자국의 양자 간 조세조약에 최선제안방식을 적용함. 독립의견방식을 선택한 4개 체약국·지역은 일본, 몰타, 포르투갈, 슬로베니아, 스웨덴임(OECD, MLI matching database, 검색일자: 2019. 9. 11)

79) 岡田至康, 2019, p. 16.

80) JETRO, 2016, p. 13.

81) OECD, 2017f, Article 28

82) 寶村和典, 2017, pp. 349~359.

(이하, 조세조약 등 실시특별성령)은 개별 협의와 중재 관련 신청서 제출, 신청서 기재사항 등을 규정함

- 동 성령 제12조에 따라 조세조약에 부적합한 과세를 받아 상호합의 및 중재절차 개시를 요청하려는 자는 국세청장에게 소정 사항을 제출해야 함
 - 조세조약에 부적합한 과세를 받은(받았다고 볼 수 있는) 자의 범위는 일본 거주자, 내국법인, 상대체약국 거주자, 외국법인으로 함
 - 기존에는 일본 거주자 및 내국법인으로 한정했으나, 2017년도 세제개정으로 상대 체약국 거주자(일본 비거주자) 및 외국법인도 포함함
 - 상호합의절차 개시를 요청하려는 자(이하, 상호합의 요청자)는 동조 제1항 각호에서 열거한 6개 사항을 기재하고, 제2항에 따라 조세조약에 부적합한 과세를 받았다는 점을 증명하는 서류를 첨부하여 신청서를 제출해야 함
 - 6개 사항은 (a) 요청인의 인적사항, (b) 상대 체약국 납세자번호(비거주자·외국법인인 경우), (c) 부적합한 과세쟁점 사실관계 및 이유, (d) 발생연도, (e) 납세관리인이 있는 경우 그 이름과 주소, (f) 기타 참고사항임
 - 일본 국세청장에게 조세조약에서 규정된 중재를 요청하려는 자(이하, 중재요청자)는 동조 제3항에 따라 ‘양쪽 체약국에서 재판·판결 결과가 나오지 않았다는 점’ 등 7개 사항을 기재하여 제출하도록 함
 - 조세조약에서 규정한 기간이 지나도록 양 권한 있는 당국이 합의에 이르지 못한 경우가 대상임
 - 제2항에서 열거한 (a)~(f)와 유사한 6개 사항과 함께 “당해 중재 요청대상 사항과 관련하여 일본과 상대 체약국 내에서 심사청구 또는 소송 재판·판결 결과가 나오지 않았다는 점”을 기재해서 제출하도록 함
- 국세청 상호협의실은 상호합의절차 사무운영지침을 제정하여 상호합의 신청절차, 범위, 유의사항 등을 명시함⁸³⁾

83) 일본 국세청, 「相互協議手續に關するガイダンス(Q&A)」, <http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/guidance/pdf/guidance.pdf>, 검색일자: 2019. 6. 11.

- 조세조약에 대한 상호합의절차를 명확히 하기 위해 법령이 아닌 통칙으로서 2001년 동 사무운영지침을 처음 제정함
 - 상호합의는 “부적절한 과세사안 또는 이전가격 사전확인사안(이하, 사전확인쟁점)을 조세조약 체결국 세무당국 간에 해결하기 위한 협의절차”라고 규정함
 - 상호합의절차 개시를 요청할 수 있는 자는 거주자, 내국법인, 비거주자 또는 외국법인으로 함
 - 사무운영지침은 총 6개 장으로 구성되며 중재는 제5장(제34~41조)에서 규정함
- 사무운영지침 제5장은 중재절차를 시행약정 등의 관련 규정에 따라 진행된다는 점, 상호합의 개시일 판정 기준, 필요한 서식과 내용 등을 개괄함
- 제34조는 중재절차는 조세조약, 「조세조약 등 실시특별성령」, 시행약정(implementing arrangement)상 중재 관련 규정에 따른다고 명시함
 - 제35, 36조는 중재요청자로부터 필요한 자료가 제출되었으며, 상대 권한 있는 당국에 상호합의가 신청된 날을 상호합의 개시일로 본다고 규정함
 - 제39조는 중재요청에 ‘중재요청서’가 필요하다고 규정하고, 해당 쟁점에 불복신청 또는 소송신청을 했다면 중재요청서에 이를 기재하도록 함
 - 중재요청서에 불복신청 또는 소송 진행 중이라는 점을 명시하고, 신청인·국외 관련인의 주장 개요를 기재한 서면자료와 불복신청서 또는 소송 소장 사본을 첨부하도록 함
 - 만일 상호합의 신청대상 쟁점에 대해 일본에서 불복신청 또는 소송 결론이 나왔다면, 상호협의실은 그 내용을 엄격히 존중하여 상호합의를 시행한다고 밝힘
 - 제42조는 상호합의를 통한 결정이 나기 전이라면 중재요청자는 자유롭게 중재요청을 취하할 수 있다고 명시함

라. 개별 조세조약 체결례

1) 네덜란드-일본 조세조약

- 네덜란드와 2010년에 체결한 조세조약상 중재조항은 2012년 1월 1일부터 적용함
 - 네덜란드와 일본은 「소득에 대한 조세의 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 네덜란드-일본 조세조약)을 2010년 8월 25일 체결하고 2011년 12월 29일부터 발효함
 - 동 조세조약 제30조에 따라 적용개시일은 2012년 1월 1일로 함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 일본: 소득세, 법인세, 주민세
 - 네덜란드: 소득세, 법인세, 임금세(de loonbelasting), 배당세

- 동 조세조약 제24조 제5항에 일본은 처음 중재조항을 포함하였는데, 그 내용은 2008 OECD 모델조세조약 제25조 제5항과 거의 동일함⁸⁴⁾
 - 동 조약은 의정서(protocol), 그리고 보완협약(supplementary agreement)으로서 중재절차를 구체적으로 규정한 시행약정(implementing arrangement)을 포함함

- (신청) 납세자가 해당 쟁점을 중재에 회부할 것을 요청하면 권한 있는 당국이 상대 권한 있는 당국에게 중재절차를 신청함
 - 제24조 제1, 5항 규정에 따라 조세조약 규정에 부적합한 과세를 받은 납세자가 소정 자료를 제출하면 상호합의절차를 개시하며 2년이 지나도 해결하지 못한 쟁점을 해당 납세자가 중재에 회부해달라고 요청하면 중재절차를 개시함⁸⁵⁾

84) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 415.

85) 일본-네덜란드 조세조약 시행약정 제2절 각 항에 열거된 소정 자료는 다음과 같음
 a) 권한 있는 당국에게 상호합의 요청을 한 자의 이름과 주소, b) a)에 열거된 자 외에 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자의 이름과 주소, c) 대상 과세연도, d) 조약 규정에 적합하지 않은 과

- 해당 과세를 통지받은 날로부터 3년 이내에 사안을 상호합의절차에 회부해달라고 요청해야 함
- 시행약정 제10절에 따라 중재요청자는 상호합의절차에서 허용되는 것과 동등한 범위 하에 서면으로 자신의 입장을 표명할 수 있으며, 중재인의 허가를 받아 중재절차상 구두로도 자신의 입장을 표명할 수 있음
- 중재요청자의 구두진술권 요건은 2017 OECD 모델조세조약에 비해 완화됨
 - 중재요청자의 서면진술권 요건은 2017 OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제5조 제2항과 동일하게 규정함
 - 중재요청자의 구두진술권 요건을 보면 네덜란드-일본 조세조약은 중재인의 허가를 받은 경우로 규정하여 관할당국과 중재인이 모두 동의한 경우라고 한 2017 OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제5조 제2항에 비해 보다 완화됨
- (범위) 조세조약에 부적합한 과세로 상호합의절차를 통해 2년이 지나도 해결하지 못한 쟁점이 대상이며, 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재범위를 결정함
 - 시행약정 제3절에 따라 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재요청을 받은 다음날로부터 90일 안에 중재범위를 결정하고 중재요청자에게 서면으로 통지해야 함
 - 또한 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의하여 시행약정과 다른 절차규칙에 따라서 그 외에 중재에 회부할 사항을 결정할 수 있음
 - 단 기한 내에 중재요청자에게 중재범위가 통지되지 않은 경우 시행약정 제4절에 따라 중재요청자·양 체약국의 권한 있는 당국·중재인이 조정과정에 참여하여 중재범위를 최종 결정함
 - 먼저 해당기한 종료 다음날로부터 30일 이내에 중재요청자·양 체약국의 권한 있는 당국이 서면으로 제출한 목록 전체를 ‘임시 중재범위’로 함

세를 발생시킨 조치 내용, 시기, 양 체약국의 통화기준 금액, e) 권한 있는 당국에 상호합의 요청을 한 자가 제출한 다음 정보와 보충자료 사본(① 상호합의 요청자가 조약 규정에 적합하지 않은 과세가 발생했거나 발생할 것으로 생각하는 이유, ② 관련 거래 및 관계자와의 관련성·상황·구성, ③ 조약 규정에 부적합한 과세와 관련하여 세무당국으로부터 받은 문서 사본), f) 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자가 당국에 이의신청서, 심사청구서, 또는 이에 상당하는 문서를 제출하였는지 여부를 기재한 문서, g) 조약 제24조의1에 규정한 권한 있는 당국이 동 규정에 근거한 상호합의 신청을 접수한 다음날로부터 90일 이내에 특별히 요구한 추가정보

- 모든 중재인이 임명된 다음날로부터 30일 이내에 중재인은 '임시 중재범위'를 개정하여 양 체약국의 권한 있는 당국과 중재요청자에게 통지함
 - '개정 임시 중재범위'를 통지받은 다음날로부터 30일 이내에 양 체약국의 권한 있는 당국이 다른 중재범위를 제시하면 이를 중재범위로 최종결정하고, 제시하지 않으면 '개정 임시중재범위'를 그대로 중재범위로 최종결정함
- (제출서류) 해당 사건을 식별할 수 있는 충분한 정보, 국내 법원·행정법원에서 쟁점에 대해 판결을 내린 적이 없다고 밝힌 중재요청자의 서약서가 제출되어야 함 (시행약정 제1절)
- 2017 OECD 모델조세조약은 필요한 정보와 서류를 각 체약국이 재량으로 명시하도록 함
- (중재인) 2017 OECD 모델조세조약 제20조와 비슷한 방식으로 중재인을 임명하도록 하되 중재인 선임에 실패한 경우에 대해 규정하지 않음
- 모든 중재인은 국제조세 관련 전문지식 또는 경험을 갖춘 자로 체약국 세무당국과의 고용관계 및 기존에 쟁점에 관여한 바가 없어야 함(시행약정 제6절)
 - 이는 2017 OECD 모델조세조약 제20조 제2항 제a호와 일치함
 - 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재요청자가 중재 회부쟁점을 통지받은 다음날로부터 90일 이내에 1명씩 중재인을 임명해야 하며, 중재인은 중재위원장을 임명일로부터 60일 이내에 선임해야 함(시행약정 제5절)
 - 2017 OECD 모델조세조약 제20조는 중재인 2명의 임명기한을 중재요청일로부터 60일 이내로 하여 네덜란드-일본 조세조약과 차이가 있음
 - 중재요청자가 중재회부쟁점을 통지받지 못한 경우, 중재인 임명기한을 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재요청을 수령한 다음날로부터 120일 이내로 함
 - 단 해당 쟁점을 상호합의로 2년 내에 해결하지 못한 이유가 적시에 정보가 제공되지 않았거나 상호합의가 신청자의 요청으로 중단되었기 때문인 경우, 시행약정 제8절에 따라 중재인 임명기한을 연장할 수 있음

- 중재인을 선임하지 못한 경우를 별도 규정하지 않았으며 중재절차 개시 후 중재인을 바꿀 필요가 있을 시 시행약정 제5절 규정을 준용하도록 하여 2017 OECD 모델조세조약과 차이가 있음
 - 2017 OECD 모델조세조약은 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재인을 임명하지 못한 경우 OECD Centre for Tax Policy and Administration의 장이 대신 선임하도록 하며 중재절차 개시 후 중재인을 바꿀 필요가 있을 시 동 규정을 준용하도록 함

- (중재위원장) 국적과 거주지를 고려하여 임명하고 선임에 실패한 경우 양 체약국의 권한 있는 당국이 후보를 뽑도록 해 2017 OECD 모델조세조약과 차이가 있음
 - 중재위원장의 요건을 보면 중재인 2명이 임명된 다음날로부터 60일 이내에 국적과 거주지를 고려하여 임명한다고 하여 2017 OECD 모델조세조약보다 완화된 조건을 적용함(시행약정 제6절)
 - 2017 OECD 모델조세조약 제20조 제2항 제b호는 중재위원장은 양 체약국의 국적자 또는 거주자가 아니어야 한다고 명시함
 - 만일 중재위원장을 선임하지 못한 경우 양 체약국의 권한 있는 당국이 임명기한 다음날로부터 10일 이내에 3명까지 후보자를 제안하도록 하고, 2명의 중재인이 후보를 선정한 후 10일 이내에 선임하도록 함(시행약정 제5절)
 - 2017 OECD 모델조세조약은 2명의 중재인이 중재위원장을 선임하는 데 실패한 경우(제20조 제4항) OECD Centre for Tax Policy and Administration의 장이 대신 선임하도록 함

- (비밀유지) 조세조약 제25조 ‘정보교환’ 조문과 각 체약국의 법령에서 규정된 비밀 및 비공개 관련 의무를 중재인과 그 직원에게 부과함
 - 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재절차를 시행하기 전에 모든 중재인 및 그 직원이 각 체약국의 권한 있는 당국에게 비밀 및 비공개 관련 의무를 준수하겠다고 서면으로 동의하도록 함(의정서 제12조 제b항 제iv호, 시행약정 제7절)

- (결정방법) 독립의견방식을 적용하여 단순 다수결로 결정함(시행약정 제14절)

- (절차의 위반) 조세조약·의정서·시행약정 내 절차규칙 중 어느 하나를 위반한 경우 국내법원은 해당 중재결정을 무효화할 수 있음
 - 조세조약·의정서·시행약정에 포함된 절차규칙 중 어느 하나를 위반하여 당해 중재결정이 어느 일방 체약국의 법원에서 무효화된 경우 중재요청 및 중재절차는 이루어지지 않은 것으로 함(시행약정 제17절, 의정서 제12조 제d항 제ii호)
 - 이 경우 중재요청과 중재결정은 이루어지지 않은 것으로 간주함
 - 이는 곧 당사국 국내법원이 시행협약에 근거하여 중재결정을 취소할 수 있도록 하는 조항으로 복수의 국내법원에 감독기능을 부여함⁸⁶⁾

- (결과통지기한) 중재위원회가 필요한 모든 정보를 받았다고 양 체약국의 권한 있는 당국과 중재요청자에게 통지한 날을 기준으로 중재결정 통지기한을 규정함
 - 의정서 제12조 제a항은 중재를 요청한 지 2년 이내로 결정을 내리도록 하며, 이는 2017 OECD 모델조세조약 제19조 제b항 내용과 동일함
 - 시행약정 제15절에 따라 기본적으로 중재위원회가 양 권한 있는 당국과 중재요청자에게 모든 정보를 받았다고 통보한 다음날로부터 180일 이내에 중재결정을 통지하도록 함
 - 2017 OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제5항 제6호는 양 체약국의 권한 있는 당국이 달리 합의하지 않는 한 중재위원장 선임일 이후 365일 이내에 서면으로 중재결정을 송부한다고 규정함
 - 단 중재위원장이 한 체약국의 권한 있는 당국의 동의를 얻어 '결정에 필요한 모든 정보를 아직 받지 못했다'는 점을 소정기간 내에 상대 권한 있는 당국과 중재요청자에게 서면으로 통보하면 기한을 연장할 수 있음(시행약정 제15절)⁸⁷⁾
 - 또 정해진 기간 내에 중재결정이 통지되지 않은 경우 양 체약국의 권한 있는

86) 小寺彰, 2011, p. 22.

87) 소정기간이란 마지막 중재인이 임명된 다음날로부터 60일 이내이며, 2번째 중재인이 임명된 다음날로부터 60일 이내에 제3의 중재인이 임명되지 않은 경우에는 40일 이내임

당국과 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자가 합의하여 중재결정 통지기간을 연장할 수 있도록 함(시행약정 제16절)⁸⁸⁾

- (공개범위) 시행약정 제14절은 중재결정 내용 공개범위를 2017 OECD 모델조세조약보다 좁게 규정함
 - 2017 OECD 모델조세조약 제23조 제1항 제c호 내용과 같이 중재결정이 선례로서 의미가 없다고 명시함(의정서 제12조 제d항 제i 호)
 - 양 체약국이 모두 요청한 경우에만 중재결정이 근거한 법 출처와 판정이유를 양 체약국에 제시하도록 하여 공개범위가 보다 한정적임⁸⁹⁾
 - 2017 OECD 모델조세조약 제23조 제2항 제c호는 독립의견방식에 따라 중재결정을 내린 경우 근거한 법 출처와 판정이유가 양 체약국에 서면으로 제시되어야 한다고 함
 - 네덜란드-일본 조세조약은 중재요청자와 양 체약국의 권한 있는 당국이 모두 공표 형식과 내용을 서면으로 동의하지 않는 한 중재결정은 공표되지 않도록 함(시행약정 제14절)
 - 한 체약국의 권한 있는 당국만 요청한 경우에는 양쪽 권한 있는 당국에 중재위원회가 논의한 개요만을 제시한다고 별도 규정함(시행약정 제14절)
- (이행) 해당 쟁점이 국내법원에 의해 무효화되었거나 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한 국내법상 어떤 시한에도 불구하고 중재결정을 이행함
 - 해당 쟁점을 두고 국내법원·행정법원의 판결이 난 경우, 중재절차 위반으로 인해 무효화된 경우, 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자가 중재결정을 포함

88) 중재결정이 제15절에서 규정한 기간 내에 양 체약국의 권한 있는 당국에 통지되지 않은 경우, 양 체약국의 권한 있는 당국과 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자는 180일을 상한으로 결정통지기간을 연장하기로 합의할 수 있음. 또 기한 내에 중재결정을 통지하지 못했으나 30일 이내에 결정통지기간 연장방법을 합의하지 않는 경우 양 체약국의 권한 있는 당국은 시행약정 제5절에 따라 1명 이상의 새로운 중재인을 임명함

89) 川村晋策, 2015, p. 56.

한 상호합의 결과를 수용하지 않는 경우를 제외하고 중재결정을 이행함(조세조약 조문 제24조 제5항)

- 이는 2017 OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제11항 내용과 동일함

- 시행약정 제18절은 중재결정이 통지된 다음날로부터 180일 이내에 이행하도록 하는데 이는 2017 OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제12항 내용과 동일함
- 양 체약국의 권한 있는 당국과 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자는 합의를 통해 중재결정 통지 후 이행 기한을 연장할 수 있음(시행약정 제18절)

□ (비용) 시행약정 제5, 12절은 2017 OECD 모델조세조약에서 다루지 않은 중재인의 보수결정 방식, 중재요청자인 납세자가 부담해야 하는 비용을 규정함

- 2017 OECD 모델조세조약 제25조와 같이 각 체약국의 권한 있는 당국은 자신이 선임한 중재인 비용을 부담하고 중재위원장과 기타 중재절차 이행비용은 균등 부담함
 - 단 중재인과 중재위원장 보수 결정방법, 납세자의 비용부담에 대해 명시하여 별도 규정하지 않은 2017 OECD 모델조세조약과 차이가 있음
- 각 체약국의 권한 있는 당국은 스스로가 선임한 중재인의 보수를 각자 결정하며 중재위원장의 보수는 양 체약국의 권한 있는 당국이 2명 중재인의 보수를 고려하여 결정하도록 함
- 중재요청자가 스스로 중재에 관여하기 위해 지출한 비용, 예를 들어 여비·자신의 견해를 작성하고 제시하는 데 소요한 비용 등은 본인부담으로 함

2) 홍콩-일본 조세조약

□ 홍콩과 2010년 체결한 조세조약상 중재조항은 일본과 홍콩에서 각각 2012년 1월 1일, 2012년 4월 1일부터 적용함

- 홍콩과 일본은 「소득에 대한 조세의 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 홍콩-일본 조세조약)을 2010년 11월 9일 체결하고 2011년 8월 14일 발효함

- 동 조약 제29조에 따라 중재조항을 포함한 일반규정 적용개시일을 일본은 2012년 1월 1일, 홍콩은 2012년 4월 1일로 함
- 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 홍콩: 이윤세(profits tax), 급여세(salaries tax), 재산세(property tax)
 - 일본: 소득세, 법인세, 주민세

- 동 조세조약 제24조 제5항에 중재조항을 포함하며 의정서와 보완협약으로서 중재 절차를 구체적으로 규정한 시행약정을 포함함

- (신청) 대체로 네덜란드-일본 조세조약과 동일하게 규정하되 일본과 홍콩 양쪽에서 모두 비거주자인 납세자도 중재를 요청할 수 있음
 - 제23조 제1항에 따라 일본과 홍콩 양쪽에서 모두 비거주자일지라도 거주권이 있을 시 상호합의 및 중재절차 개시를 요청할 수 있도록 함

- (중재위원장) '국적과 거주지가 쟁점에 중립적이라고 인정되어야 한다'고 규정함
 - 네덜란드-일본 조세조약에서는 '국적과 거주지를 고려하여 선임한다'고 함

- (기타) 시행약정 각 구절에서 중재결정 등은 영어로 작성한다는 점을 명시함

- 상기 외 중재절차 관련 규정은 대체로 '1) 네덜란드-일본 조세조약'과 동일하므로 생략함

3) 포르투갈-일본 조세조약

- 포르투갈과 2011년 체결한 조세조약상 중재조항은 2014년 1월 1일부터 적용함
 - 포르투갈과 일본은 「소득에 대한 조세의 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협

정」(이하, 포르투갈-일본 조세조약)을 2011년 12월 19일 체결하고 2013년 7월 28일 발효함

- 동 조세조약 제28조에 따라 규정 적용개시일은 2014년 1월 1일로 함
- 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 포르투갈: 소득세, 법인세, 법인세에 부가되는 지방세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 부흥특별법인세, 주민세

□ 동 조세조약 제24조 제5항에 중재조항을 포함하며 의정서와 보완협약으로서 중재 절차를 구체적으로 규정한 시행약정을 둠

□ (신청) 대체로 네덜란드-일본 조세조약과 동일하나 상호합의절차를 개시하기 위해 납세자가 제출해야 하는 소정 자료를 더 상세하게 규정함

- 중재요청자는 권한 있는 당국이 이용할 수 있는 자료를 보유하고 있으며 신속하고 완전하게 답변할 것이라는 점에 동의를 표하는 문서 등을 제출해야 함⁹⁰⁾

□ (범위) 특수관계법인(제9조) 관련 쟁점으로 한정하되, 포르투갈은 일본에 최혜국 대우를 보장함(의정서 제12항)

- 중재범위를 이와 같이 한정된 것은 포르투갈의 정책 기조가 반영된 것으로 판단됨
 - 포르투갈은 2017 MLI position에서 제28조 제2항에 따라 제6부 규정 적용 대상을 고정사업장(제5조), 고정사업장에의 자본배분(제7조), 특수관계법인(제9조) 관련 쟁점으로 제한함
 - 일본은 제28조에 따라 상대국의 유보사항을 자신도 유보하기로 함

90) 그 밖에 시행약정 제2절을 비교해보면 네덜란드-일본 조세조약은 제f항에 사안으로 인해 직접 영향을 받는 자가 어느 한 쪽 권한 있는 당국에 이의 신청서, 심사청구서 또는 이에 상응하는 문서를 제출했는지 여부를 기재하도록 한 데 비해 포르투갈-일본 조세조약은 제d호 조세규정에 부적합한 과세 관련 경정통지서, 세무조사보고서, 이에 상응하는 것의 사본, 제e호 국내법상 불복절차, 행정불복절차상세내용을 제출하도록 하여 더 상세히 규정함

- 향후 포르투갈이 다른 국가와 체결한 양자조약에서 보다 넓은 범위를 중재대상으로 할 경우 포르투갈-일본 조세조약에도 동일한 범위를 중재대상으로 하도록 하는 최혜국 대우 규정을 둠(의정서 제12항 제b호)
- (중재인) 네덜란드-일본 조세조약과 대체로 비슷하게 규정하되 각 계약국의 권한 있는 당국은 중재인으로 자국민을 임명할 수 있다고 명시함(시행약정 제6절)
- (중재위원장) 중재위원장은 계약국의 국민이 아니어야 하며 기존에 거주지, 고용 관계가 없어야 함(의정서 제13항 제b호 제iii목)
 - 네덜란드-일본, 홍콩-일본 조세조약에 비해 더 엄격한 요건을 적용하여 2017 OECD 모델조세조약과 비슷하게 규정함
 - 네덜란드-일본 조세조약은 '국적과 거주지를 고려하여 선임한다'고 명시했으며 홍콩-일본 조세조약은 '국적과 거소가 쟁점에 중립적이라고 인정되어야 한다'고 명시함
 - 2017 OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제3항 제1호는 중재인을 두고 선임 당시에 관할 당국·세무당국·재무부·해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자 중 어느 한쪽에 치우치지 않아야 한다고 규정하며, 제2호는 중재위원장을 두고 어느 한 쪽 계약국의 국민이거나 거주자여서는 안 된다고 규정함
 - 포르투갈-일본 조세조약상 중재위원장 요건 규정을 이후 체결한 대부분의 조세 조약에 동일하게 적용함
- 상기 외 중재절차 관련 규정은 대체로 '1) 네덜란드-일본 조세조약'과 동일하므로 생략함

4) 뉴질랜드-일본 조세조약

- 뉴질랜드와 2012년 새로 체결한 조세조약상 중재조항은 2014년 1월 1일부터 적

용하되 소득세와 관련될 시 뉴질랜드에서는 2014년 4월 1일부터 적용함

- 뉴질랜드와 일본은 새로 「소득에 대한 조세의 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 뉴질랜드-일본 조세조약)을 2012년 12월 10일 체결하고 2013년 10월 25일 발효함
 - 1963년에 체결한 구 뉴질랜드-일본 조세조약은 2014년 4월 1일에 종료함
 - 동 조세조약 제31조에 따라 규정 적용개시일은 2014년 1월 1일로 하되 뉴질랜드는 소득세 규정 적용개시일을 2014년 1월 1일로 함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 뉴질랜드: 소득세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 부흥특별법인세
- 동 조세조약 제26조 제5항에 중재조항을 포함하며 의정서와 보완협약으로서 중재 절차를 구체적으로 규정한 시행약정을 둠
- (중재위원장) 기본적으로 포르투갈-일본 조세조약과 동일하되 양 체약국의 권한 있는 당국이 별도 결정할 경우 국적, 거주지, 고용 요건을 적용하지 않을 수 있는 단서를 둠(시행약정 제6절 제c항)
- (결정방법) 독립의견방식을 기본으로 하나 시행약정 제17절 '간소화된 중재절차'에 따라 최선제안방식을 선택하여 적용할 수 있음
- 시행약정 제14절에 따라 기본적으로 독립의견방식을 적용하나 시행약정 제17절 '간소화된 중재절차(Streamlined arbitration process)'를 적용하기로 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의한 경우, 최선제안방식을 적용할 수 있음
 - 제17절은 동 시행약정 제10, 15절에도 불구하고 권한 있는 과세당국끼리 합의한 경우 간소화된 중재절차를 적용할 수 있다고 규정함
 - '간소화된 중재절차'는 2017 OECD 모델조세조약에서 삭제·대체된 구 2008

OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제6항에서 유래함⁹¹⁾

- '간소화된 중재절차'는 중재인 임명 기간을 축소하고 중재요청자가 서면으로만 자신의 의견을 표명할 수 있도록 하는 등 절차를 간소화함
 - 중재인 선임 절차 자체는 제5절 일반규정을 따르되 선임기한을 단축함⁹²⁾
 - 기존 절차는 중재요청자가 중재인에게 자신의 의견을 서면 또는 구두로 제출할 수 있도록 하나, 제17절에 따를 시 중재에 회부할 사항을 통지받은 날로부터 90일 이내에 서면(분량 제한 언급 없음)으로만 제출할 수 있도록 함
- 양 계약국의 권한 있는 당국은 분량제한에 맞춰 중재해결안을 작성하여 제출하며, 중재위원회는 이 중 한 가지를 단순 다수결로 선택하는 최선제안방식으로 중재결정을 내림
 - 양 계약국의 권한 있는 당국은 중재위원장이 임명된 날로부터 60일 이내에 중재해결안을 20페이지 이하(단 근거문서는 제외함)로 작성하여 상대 권한 있는 당국과 중재위원회에 제출해야 함
 - 각 권한 있는 당국은 상대측의 중재해결안을 받은 날로부터 60일 이내에 답변서를 20페이지 이하로 작성하여 중재위원회에 제출할 수 있음
 - 중재위원장은 양 계약국의 권한 있는 당국으로부터 중재해결안을 받은 날(둘 중 더 늦은 날로 함)로부터 180일 이내에 한 가지를 채택하여 결정하고, 서면으로 통지하도록 함⁹³⁾

91) 2008 OECD 모델조세조약 부록(Annex) 제6항 '간소화된 중재절차' 서문은 동 부록 제5, 11, 15, 16, 17항에도 불구하고 양 계약국의 권한 있는 당국이 중재인 선임 후 위임사항(Terms of Reference)에서 합의한다면 최선제안방식에 따라 중재절차를 진행할 수 있다고 규정함. 2008 OECD 모델조세조약 부록 제6항은 2017 OECD 모델조세조약 부록 제4항 '중재절차'로 개정됨. 2017 MLI 제23조 제1항에 따른 최선제안방식이 기본 중재절차가 되었는데, 이와 궤를 같이한다고 볼 수 있을 것임

92) 제5절은 "채결국이 중재인 1명씩을 선임하는 기한을 120일 이내"로 규정하나 제17절은 이를 "60일 이내"로 함. 제15절은 "중재요청자에게 정보 요청을 통지한 날로부터 180일 또는 240일 이내"로 중재결정일을 규정하나 제17절은 이를 "60일 이내"로 함. 제16절은 "기간 내에 중재결정이 통지되지 않은 경우, 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자와 양쪽 권한 있는 당국은 180일까지 제15절에 정해진 기간을 연장하도록 합의할 수 있다"고 규정하나 제17절은 이를 "45일까지"로 함

93) 3번째 중재인(중재위원장)이 임명된 다음날로부터 120일 또는 중재위원장이 제17절에 따라 정한 추가 정보를 받은 마지막 날짜 중 더 늦은 날의 다음날로부터 45일 이내에 통지하도록 함

- 상기 외 중재절차 관련 규정은 '1) 네덜란드-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함

5) 미국-일본 조세조약

- 2013년 개정의정서를 통해 미국과의 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하기로 했으며, 중재조항 적용개시일자는 논의 중임
 - 미국과 일본은 2003년에 체결한 「소득에 대한 조세의 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 미국-일본 조세조약)을 대상으로 하는 개정의정서를 2013년 1월 14일에 체결함
 - 일본은 동 개정의정서를 2013년 6월에 비준하였으나 미국은 장기간 정체를 거쳐 2019년 7월 17일에 비준함
 - 미국 상원의 비준을 받으면 국무성을 경유하여 대통령에게 송부됨
 - 의정서 제15조 제3문에 따라 의정서 발효일에 양 세무당국이 검토하고 있는 쟁점, 또는 그 후에 검토될 쟁점은 의정서 발효일부터 중재 규정을 적용할 것으로 예상됨⁹⁴⁾
 - 동 문건에 미국 대통령이 서명하면 일본과 미국 양국 간에 비준서가 교환되고 정식으로 의정서 효력이 발효되므로 근시일 내에 강제적 중재조항을 발효 및 시행할 것으로 예상됨
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 일본: 소득세, 법인세
 - 미국: 내국세법에 의하여 부과되는 연방소득세(단 사회보장세는 제외함)
- 동 조세조약 제25조 제5, 6, 7항을 추가하여 중재조항을 포함할 예정이며, 2013 개정의정서를 설명하는 기술적 해설서를 2013년 공표함

94) EY Japan, 「日米租稅條約議定書批准」, <https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/japan-tax-alert-20190718-02.html>, 검색일자: 2019. 7. 23.

- 일본-미국 조세조약 2013 개정의정서에 대한 기술적 해설서는 미국 재무부 조세정책(2006년 US model)과 2008 OECD 모델조세조약, 양 체결국이 최근에 체결한 조세조약을 고려하여 작성함^{95), 96)}
 - 기술적 해설서는 미국이 공식적으로 조세조약 설명으로서 공표하는 문서이며, 각 규정의 배경이 되는 정책적 이유나 교섭, 해석상 합의 등을 기재함
 - 상대 체결국은 이 기술적 설명서를 검토하고 그 내용에 동의하지만, 대부분은 미국의 일방적인 문서로서 작성되며 본 기술적 해설서의 서문은 일본정부의 동의 여부를 명시하지 않았음

- (신청) 제25조 제5항에 따라 조세조약 규정에 부적합한 과세를 받은 납세자는 거주국 또는 국적국의 당국에 서면으로 중재절차를 요청할 수 있음
 - 조세조약 규정에 부적합한 과세를 받은 납세자가 실질적인 심리를 하는 데 필요한 (the information necessary to undertake substantive consideration) 정보를 제출하면 권한 있는 당국은 상호합의절차를 개시함(제25조 제7항 제b호)
 - 실제로 과세되지 않았더라도 당국으로부터 과세 의도를 명시한 통지가 송달된 경우 과세를 받았다고 간주함(의정서 제14조 제a호)
 - 상호합의를 통해 2년이 지나도 해결하지 못한 쟁점을 해당 납세자가 중재에 회부해달라고 요청하고 다른 관련 당사자와 그 대리인이 서면으로 비밀유지 서약을 제출하면 중재절차를 개시함(제25조 제5항)
 - 중재요청자는 중재인에게 자신의 의견을 서면으로 제출할 수 있으나 상호합의절차에서 제출하지 않았던 새로운 정보는 제출할 수 없음(의정서 제14조 제h호)

95) Department of the treasury, technical explanation of the protocol signed at Washington on January 14, 2013 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 and the protocol, which forms an integral part of the convention, signed at Washington on November 6, 2003, p. 1.

96) 寶村和典, 2017, p. 369.

- (범위) 조세조약 규정에 적합하지 않은 과세를 대상으로 하며 양측 권한 있는 당국의 재량으로 해당 쟁점을 중재에 회부하지 않을 수 있음
 - 국내법원 또는 행정법원이 판결을 내린 쟁점, 양 체약국의 권한 있는 당국이 해당 쟁점은 중재로 해결하기에 적합하지 않다고 합의했으며 개시일로부터 2년 이내에 이를 중재요청자에게 통지한 쟁점은 중재에 회부하지 않음(제25조 제6항)
 - 기본적으로 이전가격협약 사전합의(APA)에만 관련된 쟁점은 중재대상이 아님(제25조 제6항 제c호)
 - 상기 규정은 APA를 취득한 거래 중 추후 가격 경정·조정이 이루어진 경우를 상정한 것으로, 기본적으로 APA에만 관련된 쟁점은 중재대상이 아님⁹⁷⁾
 - 제25조 제7항 제d호는 이전가격협약 사전합의대상이 되는 거래나 가격경정, 가격조정에 대해 정식 통지를 한 날로부터 6개월 후(별도 합의하여 통지한 경우 그 날짜로 함)과 제25조 제5항 조건을 충족한 날 중 더 늦은 날을 중재개시일로 한다고 명시함

- (제출서류) 중재인·모든 관련 당사자와 그 대리인 등은 비밀유지 서약서를 제출해야 함(제25조 제7항 제b호)

- (중재인) 중재인 선임기한을 별도로 명시하지 않았으며 한쪽 체약국의 권한 있는 당국이 중재인 선임에 실패한 경우 상대 체약국의 권한 있는 당국이 선임하도록 하여 다른 조세조약 및 2017 OECD 모델조세조약과 차이가 있음
 - 과거 12개월 내에 세무당국·재무부 직원이었던 자, 또는 중재절차에서 문제가 되는 특정사항에 관여한 적이 있는 자는 중재인으로 선임할 수 없음(의정서 제14조 제b호)
 - 중재인을 선임해야 하는 기한은 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재절차 개시 전에 합의하여 결정하도록 함(제25조 제7항 제i호 제iv목)

97) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 421.

- 한쪽 계약국의 권한 있는 당국이 기한 내에 중재인을 선임하지 못한 경우 상대 계약국의 권한 있는 당국이 2번째 중재인을 선임하도록(의정서 제14항 제b호) 하여 여타 조세조약과 차이가 있음
 - 중재인 선임에 실패한 경우를 두고 네덜란드-일본 조세조약 등은 별도로 규정하지 않았으며 2017 OECD 모델조세조약은 OECD Centre for Tax Policy and Administration의 장이 대신 선임하도록 함
 - 중재인 선임에 실패한 경우를 미국-일본 조세조약과 동일하게 규정한 조사 사례로는 영국-캐나다 조세조약이 있음

- (중재위원장) 다른 조세조약 및 2017 OECD 모델조세조약과 비교해보면 중재위원장 요건은 비슷하나 중재위원장 선임에 실패한 경우 중재위원회를 해산하고 새로 구성하도록 하여 차이가 있음(의정서 제14조 제b호)
 - 중재위원장은 어느 한 계약국의 국민 또는 적법한 영주권자(lawful permanent resident)여서는 안 됨
 - 중재위원장을 선임해야 하는 기한 역시 양 계약국의 권한 있는 당국이 중재절차 개시 전에 합의하여 결정하도록 함
 - 2명의 중재인이 기한 내에 중재위원장을 선임하지 못한 경우 기존 중재위원회는 해산하고 양 계약국의 권한 있는 당국은 각자 새로 중재인을 선임해야 함
 - 네덜란드-일본 조세조약 등은 양 계약국의 권한 있는 당국이 후보를 3명까지 선임하도록 하며 2017 OECD 모델조세조약은 OECD Centre for Tax Policy and Administration의 장이 대신 선임하도록 함

- (비밀유지) 중재절차에 관한 정보는 원칙상 공개되지 않으며 만일 당사자나 그 대리인이 이를 고의로 위반할 시 중재 및 상호합의절차를 종료할 수 있음
 - 법령, 조약에 따라 공개가 허용되는 경우 외에는 공개하지 않는 것을 원칙으로 하며 중재절차 과정에서 작성된 자료와 관련 자료는 제26조 규정(정보교환)에 근거하여 권한 있는 당국 간에 교환된 정보로 간주함(제25조 제7항 제g호)

- 관련 당사자나 그 대리인이 중재위원회로부터 제공받은 정보(중재결정은 제외함)를 공개하지 않는다는 서약을 고의적으로(willfully) 위반하고, 권한 있는 당국이 이로 인해 중재절차를 종료시켜야 한다고 합의한 경우 중재절차를 포함하여 상호합의절차를 종료함(의정서 제14조 제c호 제iv목)
- (결정방법) 최선제안방식을 적용하며 중재위원회의 단순 다수결로 결정함
 - 양 계약국의 권한 있는 당국은 그간 제기된 모든 쟁점을 포함하는 해결안과 입장문(position paper)을 각각 제출해야 함(의정서 제14조 제d, f호)
 - 단 해결안에는 해당 쟁점에서 문제가 되는 특정 소득·비용·과세 금액 또는 조세조약에 따라 적용되는 최고세율만을 기재해야 함
 - 계약국의 권한 있는 당국은 상대측 당국이 제출한 해결안과 입장문을 보고 답변서를 작성하여 중재위원회에 제출할 수 있음(의정서 제14조 제g호)
 - 해결안과 입장서, 답변서 제출기한 역시 양 계약국의 권한 있는 당국이 중재절차 개시 전에 합의하여 결정하도록 함(제25조 제7항 제i호 제v목)
 - 중재위원회는 2가지 해결안 중 하나를 선택하여 중재결정을 내리며 어떠한 판결 이유나 설명도 제공해서는 안 됨(의정서 제14조 제i호)
- (절차의 위반) 관련 당사자가 비밀유지 의무 등을 어긴 경우 등 의정서 제14항 제c호 각 목에 해당할 경우 중재절차를 포함하여 상호합의절차를 종료함
 - 제 i 목: 양 계약국이 상호합의를 통해 합의에 도달한 경우
 - 제 ii 목: 중재요청자가 중재요청을 철회한 경우
 - 제 iii 목: 어느 한 국가에서 법원 또는 행정법원이 판결을 내린 경우
 - 제 iv 목: 관련 당사자나 그 대리인이 중재위원회로부터 제공받은 정보를 공개하지 않는다는 서약을 고의적으로 위반하고, 권한 있는 당국이 이로 인해 중재절차를 종료시켜야 한다고 합의한 경우
- (결과통지기한) 중재개시로부터 결정까지 기한은 사전에 양 계약국의 권한 있는

당국이 합의한 바에 따르기로 함(제25조 제7항 제i호 제vii목)

○ 향후 미국과 일본이 의정서를 비준하고 시행약정을 체결하여 결정해야 함⁹⁸⁾

□ (공개범위) 중재위원회는 한 체약국의 해결안을 선택하여 결정하며, 결정 이유 및 기타 설명은 포함하지 않음(의정서 제14조 제h호 제i목)

□ (이행) 납세자가 거부하지 않는 한 중재위원회의 결정은 양 체약국의 국내법상 시간·절차상 제한에도 불구하고 이행하도록 함

○ 중재위원회의 결정은 권한 있는 당국의 합의로 해당 쟁점 전체를 해결한 것으로 간주하고 반드시 실시해야 하며 양 당국을 구속함(제25조 제6항 제g호)

○ 중재위원회의 결정은 이 해결안의 효력을 발휘하기 위한 목적으로 인한 제한을 제외하고, 양 체약국의 국내법상 시간이나 절차상 제한에도 불구하고 중재결정을 이행함(제25조 제7항 제e호)

- 시간상 제한만을 명시한 2017 OECD 모델조세조약보다 강하게 규정함

○ 단 중재요청자가 중재결정을 통지받은 날로부터 45일 이내에 중재결정 수용여부를 권한 있는 당국에 서면으로 제출하지 않으면 중재결정을 거부하는 것으로 간주하고 중재절차를 종료함

- 국내 불복절차 진행 중일 경우 중재요청자뿐만 아니라 해당 쟁점으로 인해 직접 과세상 영향을 받으며 불복절차에 참여하는 자에게도 중재결정 거부권이 있음(의정서 제14조 제j호)

□ (국내 구제수단) 국내법원·행정법원에 계류 중인 쟁점을 중재결정에 따라 해결하기 위해서는 국내 불복절차 참가 중인 관련 당사자가 소정기간 내에 국내 구제수단을 포기해야 함(의정서 제14조 제j호)

○ 해당 쟁점에 불복절차가 진행 중인 경우 불복절차 참가 중인 관련 당사자가 중재결정을 통보받은 후로 45일 내에 국내법상 구제절차를 포기하겠다는 의사를

98) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 420.

해당 법원 또는 행정법원과 권한 있는 당국에 제출하지 않으면 중재결정을 거부하는 것으로 간주함

- (비용) 모든 중재인 비용 등은 양 계약국의 권한 있는 당국이 균등 부담한다고 명시함(의정서 제14조 제k호)

6) 스웨덴-일본 조세조약(MLI통합)

- 2013년 개정의정서를 통해 스웨덴과의 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하여 2015년 1월 1일부터 적용함
 - 스웨덴과 일본은 1983년에 체결한 「소득에 대한 조세의 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 스웨덴-일본 조세조약)을 대상으로 하는 개정의정서를 2013년 12월 5일에 체결하고 2014년 10월 12일 발효함
 - 동 조약 제27조에 따라 중재조항을 포함한 2013년 개정의정서 규정 적용 개시일은 2015년 1월 1일로 함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 부흥특별법인세, 주민세
 - 스웨덴: 중앙정부 소득세, 배당소득에 대한 원천징수세, 비거주자 소득세, 비거주자인 연예인·운동선수의 소득세, 지방소득세(municipal income tax)
- 조세조약에 제24조 제5, 6, 7항을 추가하여 중재조항을 처음 도입하였으며 보완협약으로서 시행약정을 둠
 - 제24조 제5항은 OECD 모델조세조약 제25조 제5항 내용과 대체로 비슷하며, 제6항은 다른 조세조약이 중재절차에 대해 의정서에서 규정한 내용과 비슷함
 - 제24조 제7항은 제5항에도 불구하고 양 계약국의 권한 있는 당국이 합의할 경우, 해당 쟁점을 중재에 회부하지 않는다는 점을 밝힘
 - 본 조세조약은 MLI 규정을 통합하였는데 중재절차에는 영향이 없으며 제24조 제1항 상호합의절차 개시 조항만 일부 대체함

- (범위) 조세조약에 부적합한 과세로 상호합의를 통해 3년이 지나도 해결하지 못한 쟁점이 대상이나 양측 권한 있는 당국의 재량으로 개별 쟁점을 제외할 수 있음
 - 제24조 제7항 제a호에 따라 개인이 아닌 이중거주자 판정문제(제4조 제3항), 고정사업장의 자본배분 문제(제7조)와 관련된 쟁점은 제외함
 - 제24조 제7항 제b항에 따라 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의한다면 해당 쟁점을 중재에 회부하지 않을 수 있음

- (중재인, 중재위원장) 포르투갈-일본 조세조약과 대체로 동일하게 규정하되 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의한다면 국적자라 해도 중재위원장이 될 수 있음(제24조 제6항 제b호 제ii, iii목)

- (절차의 위반) 중재요청자가 정보 제공의무를 준수하지 않은 경우 해당 쟁점을 중재대상에서 배제할 수 있도록 함
 - 시행약정 제7절은 권한 있는 당국에게 상호합의를 신청한 자가 해당 절차에 필요한 정보 제공의무를 완전히 준수하지 않은 경우, 양 체약국의 권한 있는 당국은 조세조약 제24조 제7항 제b호 규정에 따라 쟁점이 중재를 통해 해결하기 부적절하다고 결정할 수 있다고 명시함
 - 이로 인해 여타 조세조약의 시행약정에서 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재요청 수령 전에 입수하지 못한 정보는 중재결정에 고려하지 않는다는 구절이 스웨덴-일본 조세조약에는 없음
 - 네덜란드-일본 조세조약과 마찬가지로 조세조약 또는 여타 절차규칙 중 어느 하나를 위반한 경우 국내법원은 해당 중재결정을 무효화할 수 있음(제24조 제6항 제d호 제ii목)
 - 이 경우 중재요청과 중재결정은 이루어지지 않은 것으로 간주함

- (공개범위) 네덜란드-일본 조세조약과 대체로 동일하게 규정하되 어느 한쪽 권한 있는 당국만 요청한 경우를 별도 규정하지 않음(시행약정 제12절)

- 양 체약국이 모두 요청한 경우 네덜란드-일본 조세조약과 동일하게 중재결정이 근거한 법 출처와 판정이유를 양 체약국에 제시하도록 함
 - 단 네덜란드·홍콩·포르투갈·뉴질랜드와 체결한 조세조약의 시행약정은 모두 어느 한쪽 권한 있는 당국만 중재결정 공개를 요청한 경우에 대해 규정하나, 스웨덴-일본 조세조약 시행약정 제12절은 별도 규정하지 않음
- (결과통지기한) 예기치 못한 일로 중재결정이 통지되지 못할 가능성이 있는 경우를 별도 규정하지 않음
- 네덜란드-일본 조세조약 시행약정 제15절은 예기치 못한 일로 인해 중재결정이 정해진 기간 내에 통지되지 않을 가능성이 있을 경우, 양 체약국의 권한 있는 당국과 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자는 합의를 통해 통지기한을 연장할 수 있다고 규정하나 본 시행약정에는 이와 같은 구절이 없음
- (비용) 시행약정을 둔 다른 조세조약은 모두 ‘중재위원장의 보수는 양 체약국의 권한 있는 당국이 2명 중재인의 보수를 고려하여 결정한다’고 하였으나, 스웨덴과의 시행약정 제10절에는 이와 같은 내용이 없음
- (기타) 다른 조세조약 시행약정에 비해 본 조세조약은 규정의 상세성이나 구속력이 낮은 부분이 존재함
- 서문에 ‘시행약정은 법적 구속력이 있는 합의로 간주하지 않는다’고 명시하고 다른 나라가 의정서에 넣는 내용을 조세조약 조문 제24조 제6항에 반영함
 - 시행약정 제11절(적용되는 법원칙)을 보면 다른 조세조약은 ‘(중재인이)조약 규정과 양 체약국의 법령규정에 따른다’라고 하나 본 조세조약은 ‘조약 규정을 따른다’라고만 명시함
 - 다른 조세조약 시행약정의 제6절(중재인의 자격과 임명), 제7절(정보 통신과 비밀유지), 제19절(중재결정이 제공되지 않는 경우)에 해당하는 내용이 본 조세조약 시행약정에는 없음

- 조세조약 제24조 제6항에 중재인의 자격과 비밀유지, 비용 부분을 규정하나 대체로 타국의 의정서 규정과 비슷한 내용으로 다른 시행약정에 비해 규정의 상세성이 떨어짐

□ 상기 외 중재절차 관련 규정은 '1) 네덜란드-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함

7) 영국-일본 조세조약(MLI통합)

- 2013년 개정의정서를 통해 영국과의 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하여 2016년 12월 12일 이후부터 적용함
 - 영국과 일본은 2006년에 체결한 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 영국-일본 조세조약)을 대상으로 하는 개정의정서를 2013년 12월 5일에 체결하고 2014년 10월 12일 발효함
 - 동 조약 제28조에 따라 2013년 개정의정서 일반규정은 2015년 1월 1일부터 적용되 법인세와 관련되지 않을 시 영국에서는 2015년 4월 1일부터 적용함
 - 중재에 대해서는 별도 규정하여 개정의정서에 따라 상호합의를 통한 중재절차는 2016년 12월 12일 이후부터 제25조 제5항에 따라 진행하도록 함
 - 개정의정서 제14조 제4항은 발효일(2014년 10월 12일)로부터 2년이 지나기 전까지는 중재에 어떠한 쟁점도 회부하지 않는다고 명시함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별법인세, 주민세
 - 영국: 소득세, 법인세, 양도소득세(capital gains tax)
- 제25조 제5, 6항을 추가하여 중재조항을 처음 도입하였으며 보완협약으로서 시행 약정을 두고 2017년 MLI 규정을 조문에 통합함
 - 제25조 제5항은 네덜란드-일본 조세조약의 해당 조문과 동일한 내용이며, 제6항 개인이 아닌 이중 거주자(제4조 제3항) 관련 쟁점을 중재범위에서 제외하도록 함

- 본 조세조약은 MLI 규정을 통합하였는데 중재절차에는 영향이 없으며, 기존 제 25조 제2항은 '상호합의절차는 국내법상 어떤 시한 또는 절차상 제한에도 불구하고 적용한다'고 명시하였으나 MLI의 영향으로 '절차상 제한'을 삭제함
- (범위) 개인이 아닌 이중 거주자(제4조 제3항) 관련 쟁점은 제외하고(제25조 제6항) 상호합의 신청기간을 더 넓게 규정함
 - 영국-일본 조세조약은 상호합의 신청기간을 조세조약에 부적합한 조치를 통지받은 날로부터 3년 이내, 혹은 과세/부과연도 종료일로부터 6년 이내 중 더 늦은 날로 규정함(제25조 제1항)
 - 다른 조세조약은 상호합의 신청일자를 조세조약에 부적합한 조치를 통지받은 날로부터 3년 이내로 함
- (결정방법) 뉴질랜드-일본 조세조약과 마찬가지로 독립의견방식을 기본으로 하되 최선제안방식을 선택할 수 있도록 하는 '간소화된 중재절차'를 둠
 - 시행약정 제5절에 따라 기본적으로 독립의견방식을 적용하되 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의한 경우 제17절에 따라 최선제안방식을 적용할 수 있음
 - 전반적으로 뉴질랜드-일본 조세조약 시행약정상 '간소화된 중재절차'와 유사하나 중재요청자 서면자료 분량 제한, 중재결정 일자 등 세부규정에 차이가 있음
 - 중재요청자는 60일 이내에 서면으로 20페이지 이내로 자신의 의견을 표명할 수록 있도록 하는데, 뉴질랜드-일본 조세조약은 90일 이내로 하며 분량을 제한하지 않음
 - 중재위원회 결정을 {① 중재위원장 임명 다음날로부터 120일, ② 중재위원장이 제17절에서 정한 추가적 정보를 수령한 가장 마지막 날} 중 더 늦은 날로부터 45일 이내에 내리도록 하는데 뉴질랜드-일본 조세조약은 더 늦게 제출된 답변서 수령일로부터 180일로 함
 - 만일 이 간소화된 절차에 따라 30일 이내에 기간연장에 합의하지 않을 시 중재인을 1명 이상 새로 임명하도록 하는데 뉴질랜드-일본 조세조약은 이런 경우를 별도 규정하지 않음

- 상기 외 중재절차 관련 규정은 '1) 네덜란드-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함
 - 단 중재인, 중재위원장 요건은 '3) 포르투갈-일본 조세조약'과 동일하게 규정함

8) 독일-일본 조세조약

- 독일과 2015년 새로 체결한 조세조약상 중재조항은 2017년 1월 1일부터 적용함
 - 독일과 일본은 새로 「소득에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 독일-일본 조세조약)을 2015년 12월 17일 체결하고 2016년 10월 28일 발효함
 - 1966년에 체결한 구 독일-일본 조세조약은 2017년 1월 1일에 종료함
 - 동 조세조약 제31조에 따라 규정 적용개시일은 2017년 1월 1일로 하되 정보교환 관련 규정은 2016년 10월 28일부터 적용함
 - 또한 신조약 시행 전에 상호합의절차 대상이었던 쟁점은 양 체약국의 권한 있는 당국이 동의할 시 중재에 회부할 수 있으나 협정 발효 후 2년이 경과한 날부터 가능함(의정서 제10항 제h호)
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 부흥특별법인세, 주민세, 사업세(the enterprise tax)
 - 독일: 소득세, 법인세, 영업세(Gewerbesteuer), 연대특별세(Solidaritätszuschlag)
- 동 조세조약 제24조 제5항에 당국의 중재범위 조정재량권을 명시한 중재조항을 포함하고, 의정서를 두되 시행약정은 체결하지 않음
 - 제24조 제5항은 그 내용이 OECD 모델조세조약 제25조 제5항과 대체로 비슷하되 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의를 통해 해당 쟁점을 중재대상에서 제외할 수 있다고 규정하여 차이가 있음
 - 독일-일본 조세조약과 그 이후 체결한 조세조약에는 모두 시행약정을 체결하지 않음

- (신청) 납세자가 해당 쟁점을 중재에 회부할 것을 요청하면 권한 있는 당국이 상대 권한 있는 당국에 중재절차를 신청함
 - 조세조약 규정에 부적합한 과세를 받은 자는 권한 있는 당국에 중재를 요청할 수 있으며(제24조 제5항) 양쪽 체약국에서 모두 비거주자에 해당할 경우 국적지국의 권한 있는 당국에 중재를 요청할 수 있음(제24조 제1항)
 - 단 시행약정이 없어 세부 중재신청절차는 명시한 바 없음

- (범위) 조세조약 규정에 부적합한 과세로 상호합의를 통해 2년이 지나도 해결하지 못한 쟁점이 대상이며 양 체약국의 권한 있는 당국은 합의하에 중재범위를 조정할 수 있음
 - 개인이 아닌 이증거주자(제4조 제3항) 관련 쟁점은 제외함(의정서 제10항 제g호)
 - 양 체약국의 권한 있는 당국이 해당 쟁점은 중재를 통해 해결하기에 부적절하다고 합의하였으며 이 사실을 중재가 신청된 지 2년 안에 중재요청자에게 통지한 경우 해당 쟁점을 중재에 회부하지 않을 수 있음(제24조 제5항)

- (절차의 위반) 조세조약 또는 여타 절차규칙 중 어느 하나를 위반한 경우 국내법원은 해당 중재결정을 무효화할 수 있음
 - 네덜란드-일본 조세조약과 비슷하게 해당 중재요청·결정은 이루어지지 않은 것으로 함(의정서 제10항 제d호 제ii목)
 - 단 의정서 제10항 제b호 제iv목(중재인과 그 직원의 비밀유지 의무)과 제v목(중재인 비용) 규정 관련 절차규정을 위반한 경우는 제외한다고 하였는데, 이는 네덜란드-일본 조세조약에는 포함되지 않은 내용임

- (이행) 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자가 거부하지 않는 한 중재결정을 이행(제24조 제5항)하되 아래의 경우에 해당할 시 중재절차를 종료함
 - 의정서 제10항 제e호는 양 체약국의 권한 있는 당국이 상호합의에 도달한 경우, 중재요청자가 중재요청을 취소한 경우, 어느 한 쪽 체약국의 법원·행정법원

에서 판결을 내린 경우에는 중재절차를 포함하여 상호합의절차를 종료한다고 명시함

- (국내 구제수단) 중재위원회 결정에 따라 국내법원 행정법원에 계류 중인 쟁점을 해결하기 위해서는 해당 쟁점으로 인해 직접적으로 영향을 받는 자가 소정기간 내에 국내 구제수단을 포기해야 함(의정서 제10항 제f호)
 - 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자가 중재결정을 통보받은 후 60일 이내에 국내 법원·행정법원을 통한 구제수단을 포기하겠다고 의사를 표해야 함
 - 만일 소정기간 내에 포기의사를 표하지 않을 시 이는 직접 영향을 받는 자가 중재결정을 거부한 것으로 간주하며, 양 계약국의 권한 있는 당국에 해당 쟁점은 더 이상 검토대상이 아니게 됨

- (비용) 양 계약국의 권한 있는 당국은 자신이 선임한 중재인의 비용을 부담하고 중재위원장의 보수는 균등 부담한다고만 언급함(의정서 제10항 제b호 제v목)
 - 이는 MLI 제6부 제25조 규정과 동일함

- (기타) 제출서류, 중재방법, 통지기간, 공개범위 등은 시행약정이 없어 별도 언급한 바 없음
 - 독일-일본 조세조약상 중재절차는 이행구조 등이 아직 명확히 규정된 바 없기 때문에 아직 불명확하며, 앞으로 중재위원회 결정 방법 등을 양 세무당국이 논의하여 결정할 것으로 예상됨⁹⁹⁾

- 상기 외의 중재절차 관련 규정은 '1) 네덜란드-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함
 - 단 중재위원장 요건은 '3) 포르투갈-일본 조세조약'과 동일하게 규정함

99) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 419.

9) 칠레-일본 조세조약

- 칠레와 2016년 체결한 조세조약상 중재조항은 2017년 1월 1일부터 적용함
 - 칠레와 일본은 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 칠레-일본 조세조약)을 2016년 1월 21일 체결하고 2016년 12월 28일부터 발효함
 - 동 조약 제29조에 따라 적용개시일은 2017년 1월 1일로 하되 정보교환 관련 규정 적용개시일은 2016년 12월 28일로 함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세
 - 칠레: 소득세법에 따라 부과되는 조세

- 동 조세조약 제25조 제5, 6항에 중재조항을 포함하였는데, 의정서를 두고 시행약정은 체결하지 않음
 - 다른 조세조약이 의정서에 규정하는 내용을 제25조 제6항에 기재하였는데, 제6항의 구성과 내용은 '8) 독일-일본 조세조약' 의정서와 대체로 동일함
 - 의정서에 중재절차 관련 규정으로는 제9항을 두어 양 체약국의 권한 있는 당국의 중재범위 조정재량권을 명시함

- (범위) 납세자가 중재를 통해 해결해달라고 요청했으며 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재에 회부하기로 합의한 쟁점을 대상으로 함(의정서 제9항)
 - 조세조약 규정에 부적합한 과세로 상호합의를 통해 2년이 지나도 해결하지 못한 쟁점을 대상으로 하나 국내법원·행정법원이 판결을 내렸거나 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재에 회부하기로 합의하지 않은 쟁점은 제외함(제25조 제5항)
 - 독일-일본 조세조약은 납세자가 요청하면 중재절차를 개시하되 양 체약국의 권한 있는 당국이 해당 쟁점을 두고 중재로 해결하기에 부적합하다고 합의했다면 대상에서 제외할 수 있음

- 칠레-일본 조세조약은 해당 쟁점을 두고 납세자가 중재를 요청했으며 양 계약국의 권한 있는 당국이 합의해야만 중재절차를 개시하도록 하여 중재대상 범위를 보다 더 엄격히 규정함
- 개인이 아닌 이중거주자(제4조 제3항) 관련 쟁점을 제외함(제25조 제6항 제g호)
- 상기 외 중재절차 관련 규정은 '8) 독일-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함
- 단 중재인과 중재위원장 요건은 '3) 포르투갈-일본 조세조약'과 동일하게 규정함

10) 슬로베니아-일본 조세조약

- 슬로베니아와 2016년 체결한 조세조약상 중재조항은 2018년 1월 1일부터 적용함
- 슬로베니아와 일본은 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 슬로베니아-일본 조세조약)을 2016년 1월 21일 체결하고 2016년 12월 28일부터 발효함
- 동 조약 제29조에 따라 정보교환 또는 징수협조에 해당하지 않는 규정은 2018년 1월 1일부터 적용함
 - 정보교환과 징수협조 관련 규정은 2017년 8월 23일부터 적용함
- 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 슬로베니아: 소득세, 법인세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세
- 동 조세조약 제24조 제5항에 중재조항을 포함하였는데, 의정서를 두고 시행약정은 체결하지 않음
- 중재범위를 양 계약국의 권한 있는 당국이 합의하에 조정할 수 있는 등, 모든 중재절차 관련 규정이 '8) 독일-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함
- 단 중재인 요건은 '3) 포르투갈-일본 조세조약'과 동일하게 규정함

11) 벨기에-일본 조세조약

- 벨기에와 2016년 체결한 신 조세조약상 중재조항은 2020년 1월 1일부터 적용함
 - 벨기에와 일본은 새로 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 벨기에-일본 조세조약)을 2016년 10월 12일 체결하고 2019년 1월 19일 발효함
 - 1968년에 체결한 구 벨기에-일본 조세조약은 2020년 1월 1일에 종료함
 - 동 조세조약 제30조에 따라 규정 적용개시일은 2020년 1월 1일로 함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 벨기에: 소득세, 법인세, 비영리단체세, 비거주자소득세, 부동산 원천징수세 (the withholding tax on immovable property)
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세

- 동 조세조약 제25조 제5, 6항에 중재조항을 포함함
 - 다른 조세조약이 의정서에 규정하는 내용을 제25조 제6항에 기재하였는데 대체로 '8) 독일-일본 조세조약'의 중재조항과 내용이 비슷함
 - 의정서에 중재절차와 직접적으로 관련된 조항은 없으며 시행약정은 체결하지 않음

- (신청) 조세조약에 부적합한 과세를 받은 자는 양쪽 계약국의 권한 있는 당국 중 어느 한 쪽에 상호합의절차를 요청할 수 있음(제25조 제1항)
 - 시행약정이 없어 중재신청자는 별도 규정한 바 없음

- (범위) '7) 영국-일본 조세조약'과 대체로 비슷하며 조세조약에 명시되지 않은 쟁점으로 국내법이나 기타 조세조약 규정을 위반하는 쟁점을 제외할 수 있음
 - 조세조약 규정에 부적합한 과세로 상호합의를 통해 2년이 지나도 해결하지 못한 쟁점을 대상으로 하나 국내법원·행정법원이 판결을 내린 쟁점, 개인이 아닌 이중거주자 판정(제4조 제3항) 관련 쟁점은 제외함(제25조 제5항)

- 단 국내법이나 기타 조세조약 규정에 위반하는 쟁점은 제25조 제3항 제2문 적용대상(조약에 명시되지 않은 이중과세 안건)에서 제외함(의정서 제6항)
- (이행) 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자가 중재결정을 통지받은 후 45일 이내에 거부 의사를 표명하지 않는 한 중재결정을 이행함(제25조 제5항)
 - 독일, 칠레, 슬로베니아와 체결한 조세조약은 '직접 영향을 받는 자가 거부하지 않는 한 중재결정을 이행한다'라고만 규정하고 거부 의사를 표명할 기한을 명시하지 않아 차이가 있음
- 상기 외 중재절차 관련 규정은 '8) 독일-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함
 - 단 중재인 요건은 '3) 포르투갈-일본 조세조약', 중재범위는 '7) 영국-일본 조세조약'과 동일하게 규정함

12) 오스트리아-일본 조세조약

- 오스트리아와 2017년 새로 체결한 조세조약상 중재조항은 2019년 1월 1일부터 적용함
 - 오스트리아와 일본은 새로 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 오스트리아-일본 조세조약)을 2017년 1월 30일 체결하고 2018년 10월 27일 발효함
 - 1961년에 체결한 구 오스트리아-일본 조세조약은 2019년 1월 1일에 종료함
 - 동 조세조약 제30조에 따라 규정 적용개시일은 2019년 1월 1일로 하되 정보교환 관련 규정은 2018년 10월 27일부터 적용함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 오스트리아: 소득세, 법인세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세

- 동 조세조약 제25조 제5항에 중재조항을 포함하고 의정서를 두되 시행약정은 체결하지 않음
- (절차의 위반) 조세조약상 어떤 절차 규정을 위반하여 중재요청·결정이 이루어지지 않은 것으로 간주된 쟁점을 두고 양 체약국의 권한 있는 당국은 더 이상 중재에 회부하지 못하도록 합의할 수 있음(의정서 제5항 제d호 제ii목)
- 상기 외 중재절차 관련 규정은 '8) 독일-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함
 - 단 중재인 요건은 '3) 포르투갈-일본 조세조약', 중재범위는 '7) 영국-일본 조세조약'과 동일하게 규정함

13) 스페인-일본 조세조약

- 스페인과 2018년 체결한 조세조약상 중재조항은 아직 발효 전 단계임
 - 스페인과 일본은 새로 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 스페인-일본 조세조약)을 2018년 10월 16일 체결하였으며 아직 발효 전 단계임
 - 1974년에 체결한 구 스페인-일본 조세조약은 양국이 외교절차를 통해 새 조세조약 적용일자를 정하면 그 날짜에 맞춰 종료하기로 함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 스페인: 소득세, 법인세, 비거주자소득세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 지방법인세
- 동 조세조약 제24조 제5~12항에 다른 나라가 의정서에서 규정하는 내용을 포함하여 강제적 중재조항을 둬
 - 의정서에는 중재절차와 관련된 규정이 없으며 시행약정도 체결하지 않음

- (범위) 국내법상 조세회피규정 적용 대상, 양 계약국의 권한 있는 당국이 제외하기로 하는 쟁점 등 제24조 제12항 제a~g호에서 열거한 쟁점을 중재대상에서 배제함
 - 제a호: 개인이 아닌 이중거주자 판정(제4조 제3항) 관련 쟁점
 - 제b호: 모든 관련 사실과 상황을 고려할 때 조세조약상 혜택을 직간접적으로 누리는 것이 어떤 거래 또는 계약의 주된 이유 중 하나라고 판단될 경우(제28조 제9항 관련 쟁점)
 - 조세조약상 혜택을 부여하는 것이 관련 조항의 목적과 대상에 부합한다고 입증되어야 중재에 회부할 수 있음
 - 제c, d호: 스페인·일본 국내법상 조세회피규정 적용 대상 관련 쟁점
 - 제e호: 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받은 자가 어느 한쪽 계약국의 법적·행정판결에 따라 조세 포탈, 고의적 채무불이행, 중과실 판정을 받은 행위와 관련된 쟁점
 - 제f호: 독립기업원칙과 관련되었으며(제9조 제1항) 어느 한쪽 계약국에서 면세 또는 영세율 적용 대상이므로 과세되지 않은 쟁점
 - 제g호: 양 계약국의 권한 있는 당국이 중재를 통해 해결하기에 부적절하다고 합의했으며, 소정기간(제24조 제5항 제b호 ‘상호합의 개시일로부터 2년’, 또는 제6항이 적용될 시 해당 기간)에 이 합의사실을 중재요청자에게 통보한 쟁점

- (중재인) MLI 규정과 동일하게 중재절차 종료 후에도 공정성과 독립성을 유지하도록 하는 등 다른 개별조세조약보다 엄격한 요건을 적용함(제24조 제7항 제a호)
 - 국제조세 관련 전문지식 또는 경험을 갖춘 자로 어느 한 계약국 세무당국, 재무부와의 고용관계 및 기준에 쟁점에 관여한 바가 없어야 함
 - 다른 조세조약은 계약국의 세무당국 또는 국가 직원이 아니어야 한다고 규정하는 데 비해 재무부와의 고용관계를 특정하여 제시함
 - 그 외 모든 직접적으로 쟁점으로 인해 영향을 받는 자(그의 자문가를 포함함)와도 관련성이 없어야 함
 - 중재절차 동안 자신의 공정성과 독립성을 유지하고 절차종료 후 타당한 기간 동

안에도 이를 손상하는 모든 행위를 피해야 함

○ 상기 3가지 요건은 2017년에 제정한 MLI 제20조 제2항 제c호 내용과 일치함

□ 상기 외 중재절차 관련 규정은 '12) 오스트리아-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 생략함

14) 라트비아-일본, 리투아니아-일본, 에스토니아-일본, 덴마크-일본, 아이슬란드-일본 조세조약

□ 이 5개국과 체결한 조세조약상 중재 규정은 '12) 오스트리아-일본 조세조약'과 대체로 동일하므로 상세 설명은 생략하고 시행일자과 구성을 중심으로 살펴봄

○ 5개 조세조약의 중재절차 관련 규정은 오스트리아-일본 조세조약과 거의 일치하되, 중재절차의 위반 관련 조항에 차이가 있음¹⁰⁰⁾

□ 라트비아와 2017년 체결한 조세조약상 중재조항은 2018년 1월 1일부터 적용함

○ 라트비아와 일본은 「소득에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 라트비아-일본 조세조약)을 2017년 1월 18일에 체결하고 2017년 7월 5일부터 발효함

○ 동 조약 제30조에 따라 정보교환 또는 징수협조 규정 관련 사안은 2017년 7월 5일부터, 그 외의 사안은 2018년 1월 1일부터 적용함

○ 라트비아-일본 조세조약은 제25조 제5항에 중재조항을 포함하고 의정서 제2항에서 규정하였으며 시행약정은 체결하지 않음

○ 적용대상 세목은 아래와 같음

- 라트비아: 소득세, 법인세

- 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세

100) 오스트리아-일본 조세조약은 '조약상 어떤 절차 규정을 위반하여 중재요청·결정이 이루어지지 않은 것으로 간주된 사안을 두고 양 계약국의 권한 있는 당국은 더 이상 중재에 회부하지 못하도록 합의할 수 있다'고 규정하나 이와 같은 규정이 5개국과의 조세조약에는 없음

- 리투아니아와 2017년 체결한 조세조약상 중재조항은 2019년 1월 1일부터 적용함
 - 리투아니아와 일본은 「소득에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 리투아니아-일본 조세조약)을 2017년 7월 13일에 체결하고 2018년 8월 31일부터 발효함
 - 본 조세조약은 제31조에 따라 정보교환 또는 징수협조 규정 관련 사안은 2017년 8월 31일부터, 그 외의 사안은 2019년 1월 1일부터 적용함
 - 제26조 제5항에 중재조항을 포함하고 세부 중재절차는 의정서 제6항에서 규정하였으며 시행약정은 체결하지 않음
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 리투아니아: 법인세, 소득세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세

- 에스토니아와 2017년 체결한 조세조약상 중재조항은 2019년 1월 1일부터 적용함
 - 에스토니아와 일본은 「소득에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 에스토니아-일본 조세조약)을 2017년 8월 30일에 체결하고 2018년 9월 29일부터 발효함
 - 동 조약 제30조에 따라 적용개시일은 2019년 1월 1일로 함
 - 본 조세조약 제25조 제5, 6항에 중재조항을 포함하고 세부 중재절차는 의정서 제3항에서 규정하였으며 시행약정은 체결하지 않음
 - 조세조약 제25조 제6항은 개인이 아닌 이중거주자(제4조 제3항)관련 쟁점을 중재대상에서 제외하는 규정임
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 에스토니아: 소득세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세

- 덴마크와 2017년 새로 체결한 조세조약상 중재조항은 아직 적용일자를 정하지 않았으며 중재절차 시행개시일자를 두고 일본은 최혜국 대우를 보장받음

- 덴마크와 일본은 새로 「소득에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 덴마크-일본 조세조약)을 2017년 10월 11일 체결함
 - 1968년에 체결한 구 덴마크-일본 조세조약은 2019년 1월 1일에 종료함
 - 중재절차 관련 규정은 아직 적용일자를 합의하지 않았으며, 덴마크는 중재절차 시행개시일자를 두고 일본에 최혜국 대우를 보장함(제30조 제3항 제b호)
 - 덴마크가 제3자와 이와 유사한 규정을 시행하기로 한 날짜를 참조하여 덴마크-일본 조세조약상 중재 규정도 시행하기로 함
 - 참고로 정보교환 또는 징수협조 규정 관련 사안은 2018년 12월 27일, 나머지 규정과 관련된 사안은 2019년 1월 1일부터 적용함
 - 동 조세조약 제25조 제5항에 중재조항을 포함하고, 세부 중재절차는 의정서 제 1항에서 규정하였으며 시행약정은 체결하지 않음
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 덴마크: 중앙정부소득세, 시(市)소득세, 탄화수소세, 연금소득세, 교회세, 배당세, 로열티세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세
- 아이슬란드와 2018년 체결한 조세조약상 중재조항은 2019년 1월 1일부터 적용함
- 아이슬란드와 일본은 「소득에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 아이슬란드-일본 조세조약)을 2018년 1월 15일에 체결하고 2018년 10월 31일에 발효함
 - 동 조세조약 규정은 제30조에 따라 정보교환 또는 징수협조 규정 관련 쟁점은 2018년 10월 31일부터, 그 외의 쟁점은 2019년 1월 1일부터 적용함
 - 동 조세조약 제25조 제5항에 중재조항을 포함하고 세부 중재절차는 의정서 제3항에서 규정하였으며 시행약정은 체결하지 않음
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 아이슬란드: 주(state)소득세, 중앙정부소득세, 탄화수소세
 - 일본: 소득세, 법인세, 부흥특별소득세, 주민세, 지방법인세

마. MLI 적용 조세조약 체결례

- 일본은 MLI 규정 적용대상인 18개 조세조약 중 15개 조세조약에 MLI 조문을 통합(synthesize)하고 공표함
 - 호주, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 이스라엘, 인도, 룩셈부르크, 네덜란드, 뉴질랜드, 폴란드, 싱가포르, 슬로바키아, 스웨덴, 아랍에미리트, 영국과 체결한 조세조약에 MLI 조문을 통합하여 자국어로 공표함
 - 캐나다, 노르웨이, 우크라이나와 체결한 조세조약은 MLI 통합조문을 준비하고 있음
- MLI 제6부 규정을 반영하여 호주·캐나다·핀란드·프랑스·아일랜드·룩셈부르크·싱가포르의 7개국·지역과 체결한 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하게 됨
 - 네덜란드, 뉴질랜드, 스웨덴, 영국과는 기존 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하였으므로 제6부 규정을 적용하지 않음
 - 이스라엘, 슬로바키아는 제18조에서 제6부 규정을 적용하지 않기로 선택함
 - 노르웨이, 폴란드, 아랍에미리트, 우크라이나, 인도는 제6부 규정을 적용하기로 선택하지 않았으므로 이들과의 조세조약은 제6부 규정을 적용하지 않음¹⁰¹⁾

〈표 II-17〉 일본이 MLI 제6부 규정을 적용하는 조세조약 체결국·지역

MLI 통합	제6부 '강제적 중재' 규정		체약국·지역 이름
	적용	이유	
×	○	적용함	캐나다 ¹⁾
			호주, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크, 싱가포르
○	×	기존 강제적 중재조항 사용함 상대가 제6부 규정을 적용하지 않음	네덜란드, 뉴질랜드, 스웨덴, 영국
			인도, 이스라엘, 슬로바키아, 폴란드, 아랍에미리트
×	×	적용하지 않음	노르웨이, 우크라이나

주: 1) 캐나다는 MLI 비준일이 2019년 8월 29일로 다른 국가에 비해 늦으며 현재 통합 준비 중임
 자료: 본문 내용을 저자 정리함

101) OECD, "SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING"(2019. 8. 29), <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, 검색일자: 2019. 9. 1.

- MLI 제6부 규정이 통합된 7개국·지역과의 조세조약은 중재방식 등 큰 방향성이 동일하므로 아래에서는 제28조 유보로 인한 중재대상 차이를 중심으로 기술함
 - 7개 조세조약 모두 국내에서 판결이 난 쟁점(제19조 제12항), 개인이 아닌 이중 거주자 판정(제4조 제3항)문제를 중재범위에서 배제함
 - 중재개시일자를 보면 제19조 제1항 제b호에 따라 6개 조세조약은 상호합의 개시일로부터 2년 이후로 하나 프랑스와의 조세조약은 3년 이후로 함
 - 5개 조세조약은 제23조 제2항에 따라 독립의견방식을 적용하고, 캐나다·싱가포르와는 중재절차를 두고 합의하기 전까지는 강제적 중재조항을 적용하지 않음
 - 캐나다·싱가פור는 제23조 제3항에 따라 독립의견 방식을 기본으로 채택한 상대 계약국의 권한 있는 당국과 중재절차를 두고 합의하기 전까지 본 제23조의 전항에 대한 권리를 유보하고 제19조 강제적 중재조항을 적용하지 않음
 - 7개 조세조약 모두 양자·다자협약에 따라 중재위원회나 이와 유사한 기관에 이미 제안된 쟁점에 포함된 경우 중재에 회부하지 않음(제26조 제2항)

- 룩셈부르크는 제28조에서 유보사항을 두지 않았으므로 룩셈부르크와의 조세조약에는 MLI 6부 규정이 통합된 조세조약의 공통적인 유보사항만 적용함

- 호주, 싱가포르와는 국내법상 조세회피 규정 적용대상을 중재대상에서 제외함

- 핀란드와는 국내법상 조세회피 규정 적용대상, 납세자가 유죄처벌을 받은 행위·EU 중재협약과 관련된 쟁점과 다음 특정 사항을 중재대상에서 제외함
 - 이중과세가 발생하지 않은 경우 소득관련 쟁점
 - 비거주자에게 지불 또는 부기된 금액에 대해 원천징수되는 조세로서 기준일 전에 발생한 과세쟁점과 관련된 것, 그밖에 기준일 전에 개시된 과세기간에 과세된 조세 관련 쟁점

- 프랑스와는 납세자가 유죄판결을 받은 행위·EU 중재협약과 관련된 쟁점, 양 계약

국의 권한 있는 당국이 중재에 회부하지 않기로 합의한 쟁점과 다음 특정 사항을 중재대상에서 제외함

- 과세표준 비포함 대상 또는 한 체약국의 국내법상 면세·영세율 적용대상이므로 과세되지 않는 소득 관련 쟁점
- 해당 쟁점의 각 회계기간·과세연도상 과세표준이 평균 15만유로 미만인 경우

□ 아일랜드와는 '의도적 행위'의 결과로서 처벌을 받은 행위에 납세자 또는 그 관련인이 관련된 쟁점, 국내법상 조세회피규정에 관련된 쟁점을 중재대상에서 제외함

□ 캐나다와는 국내법상 조세회피 규정에 관련된 쟁점을 중재대상에서 제외하고, 캐나다의 제28조 유보를 반영하여 아래 특정 조문과 관련된 쟁점만을 중재에 회부함

- 거주자판정(제4조), 고정사업장(제5조), 고정사업장의 자본배분 문제(제7조), 특수관계법인(제9조), 특수관계법인에 지급된 로열티(제12조), 상대 체약국의 권한 있는 당국과 교환공문을 교환하여 합의한 규정

바. 요약

□ 일본은 네덜란드와 2010년 체결한 조세조약에 처음으로 중재조항을 도입하였으며, 대부분의 조세조약에서 중재조항을 OECD 모델조세조약과 유사하게 규정함

- 2008 OECD 모델조세조약에 중재 규정이 추가된 것을 계기로 네덜란드와 2010년 체결한 조세조약에서 강제적 중재조항을 도입함
- 2019년 8월 현재 총 25개 조약에 강제적 중재조항을 두었으며 임의적 중재조항은 도입한 바 없음
- MLI를 통합한 조세조약은 모두 자국어로도 작성하여 공표하고 있음
 - MLI를 통합한 프랑스와의 조세조약은 현재 영어나 프랑스어 버전은 없고 일본어 버전만 공표됨

- 연도순으로 일본이 체결한 조세조약을 살펴보면 초기에 체결한 조세조약에 시행약정을 두어 구체적으로 중재절차를 규정함
- 일본이 개별 조세조약상 강제적 중재절차를 도입한 순서는 체결일 기준으로 네덜란드·홍콩(2010), 포르투갈(2011), 뉴질랜드(2012), 미국·스웨덴·영국(2013), 독일(2015), 칠레·슬로베니아·벨기에(2016), 오스트리아·라트비아·리투아니아·에스토니아·덴마크(2017), 아이슬란드·스페인(2018)의 순임
 - 단 미국-일본 조세조약, 스페인-일본 조세조약은 아직 적용일자를 논의 중이며 덴마크-일본 조세조약은 적용일자를 두고 미정으로 하되 덴마크가 일본에 최혜국 대우를 보장함
 - 네덜란드, 홍콩, 포르투갈, 뉴질랜드, 스웨덴, 영국 6개국·지역과 체결한 초기 조세조약에는 의정서와 시행약정을 두어 세부절차를 구체적으로 규정함
 - 단 스웨덴-일본 조세조약의 시행약정은 다른 5개 조세조약의 시행약정보다 규정이 다소 덜 자세한 측면이 있음
 - 미국과 체결한 조세조약에는 개정의정서와 이에 대한 기술적 해설서를 두어 중재절차를 규정하고 그에 대한 견해 등을 명시함
 - 독일과 체결한 조세조약부터는 중재절차의 구체성이라는 측면에서 볼 때 시행약정을 둔 6개 조세조약의 의정서 조문과 비슷한 수준으로 규정함
 - 독일과 체결한 조세조약부터는 의정서 또는 각 조세조약상 상호합의 관련 조문 제6항 이하에 중재절차를 규정함

〈표 II-18〉 일본이 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁

상대국	도입	시행	조문·의정서	시행약정 등
1. 네덜란드	2010년	2012년	○	○
2. 홍콩	2010년	2012년	○	○
3. 포르투갈	2011년	2014년	○	○
4. 뉴질랜드	2012년	2014년	○	○
5. 미국	2013년	논의 중 ¹⁾	○	○
6. 스웨덴	2013년	2015년	○	○
7. 영국	2013년	2016년	○	○

〈표 II-18〉의 계속

상대국	도입	시행	조문·의정서	시행약정 등
8. 독일	2015년	2017년	○	-
9. 칠레	2016년	2017년	○	-
10. 슬로베니아	2016년	2018년	○	-
11. 벨기에	2016년	2020년	○	-
12. 오스트리아	2017년	2019년	○	-
13. 라트비아	2017년	2018년	○	-
14. 리투아니아	2017년	2019년	○	-
15. 에스토니아	2017년	2019년	○	-
16. 덴마크	2017년	미정 ²⁾	○	-
17. 아이슬란드	2018년	2019년	○	-
18. 스페인	2018년	논의 중	○	-

주: 1) 미국-일본 조세조약은 2013년 개정의정서를 통해 강제적 중재조항을 도입하였고 일본 국회는 해당연도에 비준을 마쳤음. 그러나 미국 상원은 2019년 7월에야 비로소 비준함. 2019년 8월 현재 강제적 중재조항 시행일자를 논의 중임

2) 덴마크-일본 조세조약은 적용일자를 두고 미정으로 하되 일본에 최혜국 대우를 보장함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

- 일본이 체결한 조세조약상 강제적 중재조항의 유형은 크게 네덜란드, 영국, 독일, 미국과 체결한 개별 조세조약과 MLI 적용 조세조약형으로 구분할 수 있음
 - 네덜란드-일본 조세조약은 일본이 처음 강제적 중재조항을 도입한 조세조약으로서 독립의견방식을 중재방법으로 제시하는 등 전반적인 틀을 제시함
 - 홍콩, 포르투갈과 체결한 조세조약상 강제적 중재조항은 네덜란드-일본 조세조약상 강제적 중재조항과 전반적으로 유사하게 규정함
 - 영국-일본 조세조약부터 중재범위에서 개인이 아닌 이증거주자 판정문제(제4조 제3항)를 제외하기 시작하였음
 - 또한 영국-일본 조세조약은 독립의견방식과 최선제안방식을 양 계약국의 권한 있는 당국이 선택하여 적용할 수 있도록 하는 ‘간소화된 중재절차’를 적용한다는 점에서도 특징이 있음
 - ‘간소화된 중재절차’는 2017 OECD 모델조세조약에서 삭제·대체된 구 2008

OECD 모델조세조약에서 유래한 것으로 뉴질랜드, 영국과 체결한 조세조약에만 적용됨

- 미국-일본 조세조약은 전반적으로 OECD 모델조세조약과 차이가 있으며 다른 조세조약과 가장 큰 차이점은 중재방법으로 최선제안방식을 적용한다는 점임
- 독일-일본 조세조약부터 의정서만을 두고 시행약정은 체결하지 않음

□ 아래에서는 일본이 체결한 총 25개 조세조약상 강제적 중재조항의 특징과 유형을 살펴봄

- 대체로 상호합의개시일로부터 2년 후에 개별 쟁점을 중재에 회부할 수 있도록 함
 - 총 25개 조세조약 중 23개 조세조약은 개별 쟁점을 중재에 회부할 수 있는 날짜를 상호합의개시일로부터 2년 후로 하고 2개 조세조약은 3년 후로 함
 - 단 13개 조세조약은 중재절차개시일 판정기준을 제시하였으나 조세조약 조문·의정서만 있는 11개 개별 조세조약은 판정기준을 명시하지 않음

- 모든 조세조약이 납세자가 요청해야만 개별 쟁점을 중재에 회부하도록 함
 - 단 칠레-일본 조세조약은 납세자가 요청하고 양 체약국의 권한 있는 당국이 해당 쟁점을 중재에 회부하는 데 동의해야만 중재절차를 개시함

- 대체로 중재대상범위를 포괄적으로 규정하나 국내법원이 판결을 내렸거나 거주자 판정과 관련된 쟁점 등은 제외하고 일부 조세조약에는 당국의 재량권을 허용함
 - 국내 법원·행정법원이 이미 판결을 내린 쟁점을 모든 조세조약의 중재대상에서 제외하며 개인이 아닌 이증거주자 판정(제4조 제3항) 관련 쟁점을 '5) 스웨덴-일본 조세조약' 이후 체결한 모든 조세조약의 중재대상에서 제외함
 - 6개 개별 조세조약과 1개 MLI 적용 조세조약에서 양 체약국의 권한 있는 당국이 제외하기로 합의한 쟁점을 중재대상에서 제외할 수 있도록 함
 - 단 캐나다, 포르투갈과 체결한 조세조약은 상대국이 제28조에서 중재대상범위를 특정 조문과 관련된 쟁점으로 한정하여 범위가 제한됨

- 중재인 요건으로 임명 당시 독립성을 제시하며 일부 조세조약은 절차종료 후에도 독립성을 유지하도록 하여 더 엄격한 규정을 적용함
 - 독립성은 세무당국 등과의 고용관계, 해당 사건에 관여한 경력 유무로 판정함
 - MLI 적용 조세조약, 스페인과의 조세조약은 임명 당시, 중재기간 도중, 중재절차 종료 후 타당한 기간 동안 중재인은 공정성과 독립성을 갖춰야 한다고 규정함

- 중재위원장 요건으로는 대체로 양 체약국과 국적·거소·고용 면으로 관련된 적이 없어야 한다고 규정함
 - 이와 같은 중재위원장 요건은 포르투갈-일본 조세조약 이후 확정되었으며 그 전에 체결한 네덜란드, 홍콩과의 조세조약은 보다 약한 요건을 둠
 - 단 미국-일본 조세조약은 다른 조세조약과 달리 국적자 또는 영주권자가 아니어야 한다는 요건만을 제시함

- 중재결정방법으로는 독립의견방식을 기본으로 적용하되 미국-일본 조세조약은 예외로 최선제안방식을 적용함
 - 영국, 뉴질랜드와의 조세조약은 독립의견방식을 기본으로 적용하되 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의한다면 최선제안방식을 적용할 수 있도록 함
 - 岡田至康(2019)는 자국이 독립의견방식을 선택한 것은 신흥국·도상국과 분쟁이 증가할 것으로 예상되기 때문일 것이며, 향후 이들 국가와 조세조약 교섭 시 상대국이 보다 긍정적으로 임할 것으로 기대할 수 있다고 평가함¹⁰²⁾
 - 칠레는 일본과 체결한 조세조약에서 처음으로 중재 규정을 도입함¹⁰³⁾

- 중재결정은 양 체약국의 권한 있는 당국을 구속하며 국내법상 어떠한 시한에도 불구하고 이행되어야 하나 납세자는 이를 거부할 수 있음¹⁰⁴⁾

102) 岡田至康, 2019, p. 16.

103) JETRO, 2016, p. 13.

104) 단 미국-일본 조세조약은 국내법상 시한과 절차상 제한에도 불구하고 중재결정을 이행하도록 하여 중재결정의 구속력을 더 강하게 규정함

- 중재결정을 거부할 수 있는 납세자: 미국-일본 조세조약은 중재요청자(국내불복 절차 진행 중일 경우 모든 관련 당사자), 그 외 모든 조세조약은 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자
 - 또한 미국-일본 조세조약은 국내법상 어떠한 시한, 절차 제한에도 불구하고 중재결정을 이행한다고 규정하여 중재결정의 구속력이 다른 조세조약보다 높음
- 중재비용은 대체로 OECD 모델조세조약과 비슷하게 규정하였으나 일부 조세조약은 납세자가 비용을 부담해야 하는 경우를 명시함
- OECD 모델조세조약과 유사하게 양 체약국의 권한 있는 당국이 각자 선임한 중재인 관련 비용을 부담하고 중재위원장 관련 비용은 균등 부담하도록 함
 - 단 시행약정을 둔 6개 조세조약 중 5개 조세조약은 중재요청자 자신이 중재에 관여하기 위해 지출한 비용은 스스로 부담해야 한다고 명시함
- 4개국·지역과 체결한 조세조약에서 중재조항과 관련하여 상대방으로부터 최혜국대우를 보장받음
- 덴마크와의 조세조약은 강제적 중재 규정 적용일자는 미정으로 하되, 제3국과 체결한 양자조약 등에 유사 규정을 적용하기로 한 날짜에 동 조세조약상 강제적 중재조항도 적용하기로 함
 - 포르투갈과의 조세조약은 특정쟁점만을 중재대상으로 하되 향후 제3국과 체결한 양자조약 등이 보다 넓은 범위를 중재대상으로 할 경우 동일한 범위를 중재대상으로 함
 - 러시아, 아르헨티나와의 조세조약은 중재조항을 조세조약 조문에 포함하지 않되 제3국과 체결한 양자조약 등에 중재 관련 규정을 도입할 경우 동 조세조약에도 도입하기 위한 논의를 즉시 시작함

〈표 II-19〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 절차 개시 시점	상호합의 개시일로부터 2년 후로 납세자가 중재절차를 요청한 날짜	개별 (5)	네덜란드, 홍콩, 포르투갈, 뉴질랜드, 영국 ¹⁾
	상호합의 개시일로부터 3년 후로 납세자가 중재절차를 요청한 날짜	MLI (6)	호주, 캐나다, 아일랜드, 핀란드, 룩셈부르크, 싱가포르
		개별 (1)	스웨덴
	상호합의 개시일로부터 2년 후부터로 하되 개시일자 판정기준은 명시하지 않음	MLI (1)	프랑스
		개별 (11)	오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 독일, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 슬로베니아, 스페인
중재 회부 조건	둘 중 늦은 날짜: ① 상호합의 개시일로부터 2년 후, ② 서면으로 된 납세자의 중재요청서 및 모든 관련 당사자와 그 대리인의 비밀유지 서약서가 제출된 날짜	개별 (1)	미국
	납세자가 권한 있는 당국에 요청해야 함	개별 (17)	오스트리아, 벨기에, 덴마크, 에스토니아, 독일, 홍콩, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 네덜란드, 뉴질랜드, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 영국, 미국
		MLI (7)	호주, 캐나다, 아일랜드, 핀란드, 프랑스, 룩셈부르크, 싱가포르
	납세자가 권한 있는 당국에 요청하고 양 계약국의 권한 있는 당국이 동의해야 함	개별 (1)	칠레

주: 1) 영국-일본 조세조약은 중재절차 개시시점을 다른 조세조약과 동일하게 상호합의 개시일로부터 2년 후로 신청 자료가 전부 제출된 날짜로 하나 상호합의 요청기간을 더 넓게 규정함. 상호합의 요청기간을 모두 조세조약에 부속함한 과 세조치를 최초로 통지받은 날로부터 3년 이내로만 규정하나, 영국-일본 조세조약은 과세·부과연도 종료일로부터 6년 이내도 포함하여 규정함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II -20〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)

구분	적용방식(조세조약규정에 부합하지 않는 개별 과세 쟁점) ¹⁾						형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
	국내법원 판결	거주자 판정	고정 사업장 자본배분	특수 관계 법인	국내법상 조세회피 규정 대상 행위	유죄처벌 을 받은 당국간 합의		
중재 회부 대상 범위	√	x	x	x	x	x	x	네덜란드, 홍콩, 뉴질랜드
	√	√	x	x	x	x	x	오스트리아, 벨기에, 덴마크, 에스토니아, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 영국
	√	x	x	⊙ ¹⁾	x	x	x	포르투갈
	√	√	√	x	x	x	x	스웨덴
	√	√	x	x	x	x	x	독일, 칠레, 슬로베니아
	√	√	x	x	√	√	√ ³⁾	스페인
	√	x	x	x	x	√	√ ⁴⁾	미국
	√	√	x	x	x	x	MLI (1)	룩셈부르크
	√	√	x	x	√	x	MLI (2)	아일랜드, 핀란드
	√	√	x	x	√	x	MLI (2)	호주, 싱가포르
	√	√	x	x	√	x	MLI (1)	프랑스
	√	⊙	⊙	⊙	√	x	⊙ ⁶⁾	캐나다

주: 1) 중재대상에서 제외하는 쟁점은 √, 별도로 언급하지 않은 쟁점은 x 표시함. 포르투갈, 캐나다와는 특정 조문과 관련된 쟁점만 회부하므로 ⊙ 표시함
 2) “그 외”란 다른 조세조약에 없는 특정한 규정인, 일본이 체결한 조세조약으로 강제적 중재조항 도입형식이 MLI인 것은 모두 제26조 제2항에 따라 기존에 해당 쟁점이 양자 또는 다자협약에 따라 중재위원회의나 이와 유사한 기관에 이미 제안된 쟁점에 포함될 경우 중재에 회부하지 않음
 3) 스페인과는 ① 조세조약상 혜택을 누리는 것이 어떤 거래 또는 계약의 주된 이유 중 하나라고 판단될 경우, ② 독립기업원칙과 관련되었으며(제9조 제1항) 한쪽 계약국에서 면세 또는 영세를 적용 대상이기에 과세되지 않은 쟁점을 제외함
 4) 미국과는 APA 관련 쟁점을 기본적으로 중재대상에서 제외하되 추후 APA 신청대상이 되는 거래에 가격 조정·조정이 이루어진 경우에 중재 대상으로 함
 5) 프랑스와는 ① 과세표준 비포함 대상 또는 한 계약국의 국내법 상 면세·영세를 적용대상으로 과세되지 않는 소득 관련 쟁점, ② 해당 쟁점의 각 회계기간 또는 각 과세연도상 과세표준이 평균 15만유로 미만인 쟁점, ③ EU중재협약에서 규정한 중재절차 대상 쟁점을 제외함
 6) 캐나다와는 거주자판정, 특수관계법인, 고정사업장 자본배분 외에 고정사업장, 특수관계법인에게 지급된 로열티 관련 쟁점만을 중재대상으로 함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II-21〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)

구분	적용방식		형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
	요건	신임 실패		
중재인	세무당국 직원이 아니고 해당 사안에 관여한 적 없음	×	개별 (3)	네덜란드, 홍콩, 독일
	세무당국 직원이 아니고 해당 사안에 관여한 적이 없어야 하나 어느 한쪽 계약국의 국적자여도 가능함	×	개별 (13)	오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 뉴질랜드, 포르투갈, 슬로베니아, 스웨덴, 영국
	12개월 내에 세무당국·재무부 직원이었거나 해당 사안에 관여한 적이 없음	상대 계약국의 권한 있는 당국이 선임함	개별 (1)	미국
	① 임명 시 계약국의 세무당국·재무부, 시안으로 인해 직접 영향을 받는 모든 자에게 공평성과 독립성을 갖춘 ② 중재절차 기간과 종료 후 타당한 기간 동안 공평성과 독립성을 손상하는 모든 행위를 피해야 함	×	개별 (1)	스페인
		OECD가 대신 선임함	MLI (7)	호주, 캐나다, 아일랜드, 핀란드, 프랑스, 룩셈부르크, 싱가포르
중재위원장	국적자 또는 적법한 영주권자가 이념	기존 중재위원회 해산 후 새 중재인 선임함	개별 (1)	미국
	국적과 거소를 고려하여 선임함		개별 (1)	네덜란드
	국적과 거소가 사안에 중립적이라고 인정되어야 함	양 계약국의 권한 있는 당국이 후보자를 3명까지 제안함	개별 (1)	홍콩
	국적자가 아니고 거소·고용 면으로 관련된 적 없음		개별 (4)	포르투갈, 뉴질랜드, 스웨덴, 영국
	〃	×	개별 (11)	오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 독일, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 슬로베니아, 스페인
	국적자가 아니고 거소·고용 면으로 관련된 적 없음	OECD가 대신 선임함	MLI (7)	호주, 캐나다, 아일랜드, 핀란드, 프랑스, 룩셈부르크, 싱가포르

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II -22〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(4)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 절차 규칙	구체적으로 중재절차를 규정함 (시행약정, 기술적 해설서 등)	개별 (7)	홍콩, 네덜란드, 포르투갈, 뉴질랜드, 스웨덴, 영국, 미국
	양 계약국의 권한 있는 당국이 상호합의하여 중재절차를 정하도록 함	개별 (11)	오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 독일, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 슬로베니아, 스페인
		MLI (7)	호주, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크, 싱가포르
중재 결정 방법	독립의견방식	개별 (4)	홍콩, 네덜란드, 포르투갈, 스웨덴
	최선제안방식	MLI (5)	호주, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크
		개별 (1)	미국
	독립의견방식을 기본으로 하되 양 계약국의 권한 있는 당국이 합의하여 최선제안방식을 선택할 수 있음	개별 (2)	뉴질랜드, 영국
	시행약정이 없어 별도 규정한 바 없음	개별 (11)	오스트리아, 벨기에, 덴마크, 칠레, 에스토니아, 독일, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 슬로베니아, 스페인
중재 결정 효력	추가협약이 필요함 ¹⁾	MLI (2)	싱가포르, 캐나다
	중재결정은 양 계약국의 권한 있는 당국을 구속하나 쟁점으로 인해 직접 직접 영향을 받는 자는 중재결정을 거부할 수 있음	개별 (17)	오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 독일, 홍콩, 아이슬란드, 라트비아, 리투아니아, 네덜란드, 뉴질랜드, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 영국
	중재결정은 양 계약국의 권한 있는 당국을 구속하나 중재요청자는 중재결정을 거부할 수 있음 (또한 국내불복절차 진행 중일 경우 이에 참여하는 모든 관련당사자는 중재결정을 거부할 수 있음)	MLI (7)	호주, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크, 싱가포르
		개별 (1)	미국

주: 1) 싱가포르, 캐나다는 제23조 제3항을 적용하여 제2항을 선택한 일본과 중재방법을 두고 합의하기 전까지 MLI 제6부 강제적 중재조항을 적용하지 않음

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II-23〉 일본의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(5)

구분	적용방식	형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 이행	국내법상 어떤 시한에도 불구하고 중재결정을 이행함	개별 (17)	오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 독일, 홍콩, 아이슬란드, 리투아니아, 리투아니아, 네덜란드, 뉴질랜드, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 영국
	국내법상 어떤 시한, 절차 제한에도 불구하고 중재결정을 이행함	개별 (1)	미국
	중재절차 이행을 두고 국내법 상 시한, 절차제한을 언급하지 않음 ¹⁾	MLI (7)	호주, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크, 싱가포르
비용	각자 선임한 중재인 관련 비용을 결정하고 부담함 중재위원장 관련 비용은 2명 중재인의 보수를 고려하여 결정하고 균등 부담함. 중재 요청자 자신이 중재에 관여하기 위해 지출한 비용은 스스로 부담함	개별 (5)	베를린, 홍콩, 포르투갈, 뉴질랜드, 영국
	모든 중재인 비용 등은 균등 부담함	개별 (1)	미국
	각자 선임한 중재인 관련 비용을 결정하고 부담하고 중재위원장 관련 비용은 균등 부담함	개별 (12) MLI (7)	오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 독일, 아이슬란드, 리투아니아, 리투아니아, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴 호주, 캐나다, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크, 싱가포르
최혜국대우	규정 적용일자	개별 (1)	덴마크
	중재대상 범위	개별 (1)	포르투갈
	중재조항 자체	-	러시아, 아르헨티나 ²⁾

주: 1) MLI 조문이 통합된 조세조약은 제6부에 해당하는 제19~28조에서 국내법상 시한 또는 절차 제한을 언급하지 않음. 다만 양 계약국의 권한 있는 당국이 상호합의절차를 통해 정립한 모든 합의는 국내법 상 어떤 시한에도 불구하고 이행하며(제16조 제2항 제2문) 중재에 회부된 분쟁에 대한 중재 결정은 MLI 제19조 제1항에 언급된 쟁점과 관련된 상호합의를 통해 이행되어야 한다(제19조 제4항)고 규정함.

2) 러시아, 아르헨티나와 일본이 체결한 조세조약에는 어떠한 중재 관련 규정도 도입하지 않았음. 단 향후 이 2개국이 제3국과 체결한 양자조약 등에 중재 관련 규정을 도입할 경우 일본과의 조세조약과의 조세조약과의 도입하기 위한 논의를 즉각 시작하도록 하여 일 부에 최혜국 대우를 보장함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

4. 캐나다

가. 개요

- 캐나다는 조세조약상 중재절차를 상호합의절차 중 일부로 규정하고 캐나다 국세청의 세무당국 서비스국이 담당하도록 함¹⁰⁵⁾
 - 2017년 9월말 시점으로 캐나다 국세청 세무당국 서비스국(Competent Authority Services Division, CASD)에는 총 54명의 직원이 있으며 이들이 상호합의, 이전가격 사전합의제도(APA)와 정보교환을 담당함
 - 세무당국 서비스국은 다시 국제조세부서(International Tax Directorate)와 입법정책부서(Legislative Policy Directorate)로 나뉘는데 이중 국제조세부서가 조세조약에 부적합한 과세 등을 담당함
 - 입법정책부서는 일반적 해석, 무차별 원칙, 조약쇼핑(treaty shopping), 이중 비과세(double non-taxation) 관련 사안을 담당함

- 캐나다는 2019년 8월 현재 총 97개국·지역과 조세조약을 체결하고 상호합의 관련 조항을 두었으며, 그중 3개 조세조약에 강제적 중재조항을 둠
 - 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 미국, 영국, 스위스의 총 3개국과 체결함
 - 그밖에 임의적 중재조항을 포함한 조세조약을 총 19개국·지역과 체결함¹⁰⁶⁾
 - 1983년 네덜란드와 체결한 조세조약에 처음 임의적 중재조항을 도입함

105) OECD, 2017g, p. 11.

106) 임의적 중재조항을 도입한 조세조약 체결국·지역은 프랑스, 독일, 남아프리카공화국, 그리스, 네덜란드, 칠레, 아이슬란드, 아일랜드, 이탈리아, 멕시코, 페루, 모르도바, 베네수엘라, 홍콩, 마다가스카르(not yet in force), 에콰도르, 카자흐스탄, 몽고, 나미비아(not yet in force)의 19개임(캐나다 재무부, "Status of Tax Treaty Negotiations," https://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_-eng.asp, 검색일자: 2019. 9. 1)

나. BEPS 방지 다자협약(MLI)

- 캐나다는 2017년 6월 7일에 MLI 조약에 서명하였으며 2019년 8월 29일 비준서를 제출하여 2019년 12월 1일부터 MLI 규정을 적용하기로 함
- 캐나다는 총 25개 조세조약에 MLI 규정을 적용함
 - 캐나다는 총 84개국·지역과 체결한 조세조약을 MLI 적용 대상으로 선택했는데, 이중 25개국·지역이 비준서를 제출함

〈표 II-24〉 캐나다가 MLI 적용대상으로 선택한 조세조약 체결국·지역

구분	체약국·지역 이름				
비준 (25개)	호주	오스트리아	벨기에	핀란드	프랑스
	인도	아일랜드	이스라엘	일본	리투아니아
	룩셈부르크	몰타	네덜란드	뉴질랜드	노르웨이
	폴란드	러시아	세르비아	싱가포르	슬로바키아
	슬로베니아	스웨덴	우크라이나	아랍에미리트	영국
그 외 (59개)	알제리	아르헨티나	아르메니아	아제르바이잔	방글라데시
	바베이도스	브라질	불가리아	카메룬	칠레
	중국	콜롬비아	크로아티아	키프로스	체코
	덴마크	도미니카공화국	이집트	에스토니아	가봉
	그리스	홍콩	헝가리	아이슬란드	인도네시아
	이탈리아	코트디부르	자메이카	요르단	카자흐스탄
	케냐	한국	쿠웨이트	라트비아	말레이시아
	멕시코	모르도바	몽고	모로코	나이지리아
	오만	파키스탄	파푸아뉴기니	페루	필리핀
	포르투갈	로마	세네갈	남아프리카공화국	스페인
	스리랑카	탄자니아	태국	트리니다드토바고	튀니지
	터키	베트남	잠비아	짐바브웨	-

자료: OECD, 2018a, Article 2 내용을 참조하여 저자 작성

- 캐나다는 중재절차와 관련하여 MLI 제6부 규정을 기본적으로 적용하며, 일부 조문은 다음과 같이 유보 적용함
 - 제18~23조, 제26조까지 조문을 적용하며 이 중 제19, 23, 26조는 유보 적용함

〈표 II-25〉 캐나다의 MLI상 중재관련 규정 적용

조항		적용 여부	선택·유보	
제6부 중재	제18조	제6부 규정 적용 여부 선택	○	
	제19조	의무적이고 구속력 있는 중재	○	○(제12항)
	제20조	중재위원회 구성원 임명	○	
	제21조	중재절차상 비밀유지	○	
	제22조	중재결정 전 쟁점 해결	○	
	제23조	중재방법 유형	○	○(제3, 4, 7항)
	제24조	다른 해결방안에 대한 합의	-	-
	제25조	중재절차 비용	-	-
	제26조	제6부 규정 적용대상(양립성)	○	○(제4항)
제7부	최종결정(제27조~제39조)		○(제28조)	

자료: OECD, 2018a, Article 18~28 내용을 참조하여 저자 작성

- 제19조 제12항을 적용하여 양 계약국 법원·행정법원이 이미 판결·결정을 내린 쟁점은 중재대상에서 배제함
 - 미해결 쟁점이라도 어느 한 쪽 계약국의 법원 또는 행정법원이 이미 결정을 내린 경우 이를 중재에 회부하지 않도록 함
 - 동조 제1항은 상호합의가 요청된 쟁점으로 2년간 권한 있는 당국이 합의에 이르지 못한 경우 중재에 회부하여 해결할 수 있도록 하나, 캐나다는 이에 불구하고 제12항을 적용하기로 함
 - 중재가 요청된 후 중재인이 양 계약국 권한 있는 당국에 그 결정을 전달하기 전에 계약국의 법원·행정법원이 결정을 내리면 중재절차를 종료하도록 함

- 제23조 제3, 4, 7항에 따라 최선제안방식을 기본 적용하며 독립의견방식을 기본

적용하거나 비밀유지의무를 유보·위반한 상대와의 조세조약에는 강제적 중재조항을 적용하지 않을 수 있음

- 제23조 제3항에 따라 독립의견 방식을 기본으로 채택한 상대 체약국의 권한 있는 당국과 중재방법을 합의하기 전까지는 본 제23조의 전항에 대한 권리를 유보하고 제19조 강제적 중재조항을 적용하지 않음¹⁰⁷⁾
 - 독립의견방식을 기본으로 채택한 슬로베니아, 스웨덴, 몰타, 일본과의 조세조약은 따라서 중재방법을 합의하기 전까지 강제적 중재조항을 적용하지 않음
 - 제23조 제4항에 따라 상대 권한 있는 당국이 중재절차상 비밀유지의무를 현저하게 위반한 경우 상호합의절차를 종료하도록 하는 제5항을 적용함
 - 제23조 제7항에 따라 상대 체약국이 특정 조세조약에 제23조 제5항 ‘비밀유지의무’를 적용하지 않을 수 있도록 한 경우, 해당 체약국과의 조세조약에는 제6부 규정을 적용하지 않을 수 있도록 하는 제6항을 적용함
- 제26조 제4항에 따라 강제적 중재조항을 이미 둔 조세조약에는 제6부 규정을 적용하지 않을 수 있도록 함
- 영국과 체결한 조세조약은 제6부 규정을 적용하지 않는다고 명시함
- 제28조에서 중재 규정 적용 대상을 아래 6가지 규정과 관련된 쟁점으로 한정하고 국내법상 조세회피규정 적용 대상을 제외함
- 거주자판정(제4조), 고정사업장(제5조), 고정사업장의 자본배분 문제(제7조), 특수관계법인(제9조), 특수관계법인에게 지급된 로열티(제12조), 상대 체약국의 권한 있는 당국과 교환공문을 교환하여 합의한 규정

107) 캐나다와 같이 제23조 제3항을 선택한 국가·지역으로는 핀란드, 이탈리아, 싱가포르가 있음(OECD MLI matching database, 검색일자: 2019. 9. 1)

다. 국내 규정

- 캐나다 국세청(CRA, the Canadian Revenue Agency)은 조세조약상 지원 지침(IC71-17R5)을 2005년 공표하여 상호합의 요청 절차를 안내함
 - 캐나다가 체결한 조세조약에 부합하지 않는 과세가 발생한 납세자는 거주지국의 세무 당국에게 감면을 요청해야 함
 - 만일 과세사안 조정으로 인해 캐나다와 조세체약국 내 관련인(related parties in both Canada and a treaty country) 모두 영향을 받을 경우 개별 납세자는 각각 거주지국의 세무당국에 지원을 요청해야 함

- 캐나다 세무당국은 자국 소득세법 및 해석법, 캐나다 판례법, 적용 가능한 조세조약, OECD 모델조세조약 및 이전가격 가이드라인에 따라 상호합의를 진행한다고 명시함

- 별도 상호합의 요청서식은 없으나 조세조약상 지원 지침 제19항에 따라 상호합의를 신청하기 위해서 캐나다 납세자는 17가지 자료를 제출해야 함
 - 17가지 자료는 다음과 같이 캐나다 납세자의 관련 사안 과세정보 및 해석, 관련 외국 당국, 관련 외국 납세자의 정보 등을 포함함
 - a) 캐나다 납세자의 이름·주소·사회보장번호 또는 법인 식별번호·사업자번호
 - b) 관련된 외국 세무당국의 이름, 납세자가 부적절하게 적용되었다고 판단한 조세조약 조문과 납세자의 해석
 - c) 관련된 외국 납세자의 이름·주소·(제출 가능할 시) 식별번호
 - d) 캐나다 납세자와 다른 관련된 외국납세자의 관계(만일 변화가 발생할 시 상호합의를 요청한 자는 즉각 캐나다 당국에 보고해야 함)
 - e) 관련된 과세연도
 - f) 해당 사안 담당 세무서 또는 과세부서(taxation center)
 - g) 사실관계 요약과 사안 분석(외국 세무당국이나 캐나다 세무당국이 캐나다

납세자에게 제기한 개별사안을 포함함), 관련 금액과 계산방식(캐나다와 외국 통화로 기재)

- h) 이전가격 관련 사안의 경우 Subsection 247(4)에 열거한 서류
- i) 당국의 요청서 및 외국 세무당국에 제출했거나 제출할 관련 서류, 해당 사안과 관련된 요약서·이의제기서 등의 사본(만일 외국어로 작성된 경우 영어 또는 프랑스어 번역본이 반드시 첨부되어야 함)
- j) 납세자 또는 전임자가 이전에 캐나다 당국에 동일한 또는 관련된 사안을 제기했는지 여부
- k) 조세감면이 요구되는 모든 연도에 요청과 관련된 개별 납세자 전원에게 해당하는 각 관할당국의 국내법령상 시효기간(statute-barred dates)
- l) 납세자가 이의제기 또는 호소를 했는지 여부
- m) 권한 있는 당국에 대한 상호합의 지원요청 사안이 과거 또는 현재 캐나다 또는 외국 과세당국에서 이전가격 사전합의 대상으로 여겨지는 사안을 포함하는지 여부
- n) 만일 어떤 자가 법적 대표로서 행동하도록 아직 합의되지 않은 경우, 납세자가 상호합의를 요청함에 있어 법적인 대표로서 행동하도록 서약한 서명서
- o) 다른 관련 사실
- p) 상호합의절차에 영향을 미칠 수 있는 다른 관할당국과의 결정·합의 사본
- q) 여타 사안 해결에 참조할만한 납세자의 견해

□ 중재를 포함한 실질적인 상호합의 대상 범위를 당국의 재량으로 판단할 수 있도록 함

○ 캐나다 또는 상대 권한 있는 당국은 해당 쟁점이 상호합의절차를 적용하기에 적절한지 재량으로 판단할 수 있음¹⁰⁸⁾

- 캐나다의 권한 있는 당국은 미국 LLC와 관련된 쟁점, 암목적 비용(notional expenses), 과소자본(thin capitalization) 관련 쟁점에는 상호합의절차를 적용하지 않는다고 밝힘¹⁰⁹⁾

108) Canada Revenue Agency, 2005, para 24.

- 국내 불복절차 진행 중이거나 조세회피규정 적용대상 쟁점은 캐나다 당국이 상호 합의를 진행하지 않고 상대 권한 있는 당국의 재량을 통해 해결하도록 함
 - 캐나다가 과세한 사안으로 상호합의 진행 중인 쟁점에 납세자가 불복신청을 했거나 법원에 제소한 경우, 상호합의를 종료하는 것이 캐나다 당국의 정책임¹¹⁰⁾
 - 캐나다 국내법상 조세회피규정 적용 대상 쟁점은 중재를 적용하지 않음¹¹¹⁾
 - 이와 같은 쟁점을 두고 납세자가 도움을 요청할 시 캐나다 당국은 쟁점을 검토하되 상대 권한 있는 당국의 재량에 따라 구제조치를 받을 수 있도록 해당 쟁점을 전달하는 선으로 자신의 역할을 제한한다고 밝힘
 - 캐나다 국내법상 구제절차를 거친 후에도 해결되지 않은 이중과세 또는 조세조약에 적합하지 않은 과세는 상대 권한 있는 당국의 재량에 따라 구제될 수 있음
 - 불복신청을 통한 해결 또는 재판소 판결 후에도 이중과세 및 조세조약상 부적합한 과세가 남아있을 경우 납세자는 당해 쟁점을 권한 있는 당국에 다시 제출할 수 있음¹¹²⁾
 - 이 경우 캐나다의 권한 있는 당국은 상대 권한 있는 당국에 불복신청 결과 또는 재판소 판결 상세내역과 이론 근거를 제공함
 - 그러나 캐나다의 권한 있는 당국은 이들 결정을 변경할 수 없으므로 상대 권한 있는 당국을 통해 구제절차를 진행해야 함

라. 개별 조세조약 체결례

1) 미국-캐나다 조세조약

- 미국과의 조세조약에 강제적 중재조항을 2004년 MOU를 통해 도입하였으며 2007년 의정서를 개정하고 각서를 교환하여 2009년 2월 1일부터 시행함

109) Canada Revenue Agency, 2005, para 26.

110) Canada Revenue Agency, 1995, para 35; 大橋時昭, 2010, p. 74.

111) Canada Revenue Agency, 2005, para 27.

112) Canada Revenue Agency, 1995, para 36; Canada Revenue Agency, 2005, para 43.

- 미국과 1995년 체결한 「소득에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 미국-캐나다 조세조약)에 임의적 중재조항을 도입했으나 교환공문을 교환하지 않아 비준되지 않음
 - 2004년 미국과 MOU를 체결하여 강제적 중재조항을 도입하였으나, 그 범위를 쟁점의 사실관계 판단으로 한정하고 실질적 문제는 배제함¹¹³⁾
 - 2007년 9월 21일에 의정서를 개정하고 각서를 교환하여 2008년 12월 15일 강제적 중재조항을 발효했으며 2009년 2월 1일부터 적용함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 캐나다: 캐나다 소득세법에 의거하여 캐나다 정부가 부과한 소득세
 - 미국: 내국세법에 의하여 부과되는 연방소득세 등, 자본이득세(taxes on capital)
- 본 조세조약 제26조 제6, 7항에 강제적 중재조항을 포함하며 의정서, MOU 외에 중재위원회 운영지침과 중재절차 전반을 대상으로 하는 기술적 해설서를 둠
- 미국-캐나다 2007 개정의정서에 대한 기술적 해설서(이하, 미국-캐나다 2007 기술적 해설서)는 미국 재무부 조세정책(2006년 US model)과 2008 OECD 모델조세조약, 양 체결국이 최근에 체결한 조세조약을 고려하여 작성함¹¹⁴⁾
 - 미국-캐나다 2007 기술적 해설서 서문은 ‘본 해설서는 미국정부의 공식 지침이며 캐나다 정부는 이를 검토하고 그 내용에 동의를 표시하였다’고 명시함
- (신청) 조세조약 규정에 부적합한 과세로 상호합의를 시작한 지 2년이 지나도 해결되지 않은 쟁점은 납세자의 요청 없이 중재절차에 회부됨
- 조세조약 규정에 부적합한 과세를 통보받은 날로부터 3년 이내에 납세자는 거주지의 권한 있는 당국에 상호합의절차를 요청할 수 있음
 - 거주지 당국이 상대 권한 있는 당국에 상호합의 신청을 한 날(상호합의절차 개

113) Turner Geoffrey, 2005, p. 1223.

114) Department of the treasury, 2007, p. 1.

시일)로부터 2년이 경과해도 해결하지 못한 쟁점은 중재에 회부됨¹¹⁵⁾

- 상호합의개시일은 양 권한 있는 당국이 상호합의를 위해 실질적인 검토를 수행하는 데 필요한 정보를 받은 가장 이른 날임

- 중재개시일이 도래하면 납세자의 별도 요청 없이 쟁점을 중재에 회부하므로 납세자가 중재요청을 하고 해당 당국이 상대측의 권한 있는 당국에 중재를 신청하면 중재를 개시하도록 하는 OECD 모델조세조약과 차이가 있음

○ 단 상호합의 개시일로부터 2년이 지났더라도 모든 관련 당사자가 비밀유지 서약서를 제출하기 전까지는 중재절차를 개시하지 않음(MOU 제5항 제a호)

- 관련 당사자란 중재요청자, 상호합의로 인해 직접적으로 과세에 영향을 받는 자임(제26조 제7항 제a호)

□ (범위) 조세조약상 특정 조항 적용과 관련된 쟁점으로 한정하며, 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의한다면 해당 쟁점을 중재에 회부하지 않을 수 있음

○ 해당 쟁점이 발생한 과세연도에 최소 한 체약국에 해당 쟁점과 관련하여 납세신고가 되어야 함(제26조 제6항 제a호)

○ 조세조약상 특정 조문이 한 개 이상 적용되고 양 체약국의 권한 있는 당국이 MOU에서 중재대상으로 합의했으며, 중재에 회부하기에 적합하다고 동의한 쟁점을 대상으로 함(제26조 제6항 제b호 제i목)

- 제26조 제6, 7항에 따라 거주자판정(제4조), 고정사업장(제5조), 고정사업장에 의 자본배분(제7조), 특수관계법인(제9조), 특수관계법인에 지급된 로열티 등(제12조)과 관련된 쟁점으로 중재범위를 한정함¹¹⁶⁾

○ 이전가격 사전합의제도(APA) 관련 쟁점을 대상에 포함함(MOU 제2항 제c호)

○ 캐나다의 '조세조약상 지원 지침' 규정에도 불구하고 미국 LLC관련 쟁점은 의정서 제6조에 따라 중재절차를 적용받을 수 있을 것으로 보임

115) 제24조 제6항 원문은 "(...) any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration."과 같음

116) Department of the treasury, 2007, p. 43.

- 조세조약상 지원 지침(IC71-17R5) 제26조는 미국 LLC를 상호합의 대상에서 제외한다고 함
- 단 캐나다-미국 의정서 제6조는 미국 LLC에 캐나다 세무당국은 조세혜택을 제공해야 한다(Canada shall grant benefits of the Convention to the payment to US LLC and eliminate or reduce Canadian tax as provided in the Convention)고 규정함

- (제출서류) 중재인·모든 관련 당사자와 그 대리인 등은 비밀유지 서약서를 제출해야 함¹¹⁷⁾

- (중재인) 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재절차 개시일로부터 60일 이내에 경력 요건, 중재절차 전후 공정성·독립성 요건 등을 충족하는 자를 중재인으로서 임명해야 함(MOU 제6항 제a호)
 - 중재인은 국제조세 관련 경험이 있는 자여야 하나 판사나 중재인 경력이 있어야 하는 것은 아님(MOU 제6항 제e호)
 - 모든 중재인은 임명시점, 중재절차 진행시기, 그리고 중재절차 종료 후 합리적인 기간(reasonable period of time thereafter) 동안 양 당국과 관련 당사자로부터 독립적이고 공정해야 함(MOU 제6항 제e호)
 - 양 체약국의 권한 있는 당국은 현재 국가 직원인자 또는 과거 1년 안에 국가 직원이었던 자를 중재인으로 임명할 수 없음(MOU 제6항 제d호)
 - 중재인은 기존에 중재절차 또는 진행 중인 사건과 관련하여 당사자 또는 대리인과 의사를 교환한 적이 없어야 함(중재위원회 운영지침 제4항 제g호)
 - 중재인 선임에 실패한 경우 2017 OECD 모델조세조약과 같이 OECD가 중재인을 선임하도록 하되 선임요청 주체는 상대 체약국의 권한 있는 당국임(MOU 제6항 제b호)

117) Department of the treasury, 2007, p. 43.

- (중재위원장) 중재위원장 선임에 실패하면 2017 OECD 모델조세조약과 같이 OECD에 맡기도록 하나 양 체약국은 적격자 목록을 작성하고 갱신하기로 함
 - 2명의 중재인이 임명된 날짜로부터 60일 이내에 중재위원장(일반적으로 양 체약국의 시민이 아닌 자로 함)을 임명함¹¹⁸⁾
 - 중재위원장 선임에 실패한 경우 2명의 중재인은 선임 실패일로부터 60일 이내에 함께 OECD에 중재위원장을 선임해달라고 요청해야 함(MOU 제6항 제c호)
 - 단 미국과 캐나다의 당국은 중재위원장으로서는 적격한 자를 최소 10명 이상 특정하고 합의하며, 필요할 시 이 목록을 매년 재검토하고 갱신함(MOU 제8항)

- (비밀유지) 관련 당사자와 그 대리인은 중재절차 개시 전에 비밀유지 의무를 서약해야 함(MOU 제7항)
 - 중재위원회 구성원과 그 직원들은 제27조에 따라 중재절차상 정보를 공유받는 사람 또는 당국임(제26조 제7항 제f호)
 - 중재절차상 제공된 모든 정보는 제28조 정보교환 규정에 따라 제공된 정보로 간주하며 만일 비밀유지 관련 규정을 두고 양 체약국의 국내법 규정이 상충된다면 가장 엄격한 기준을 적용함¹¹⁹⁾

- (결정방법) 양 체약국의 권한 있는 당국은 제한된 분량으로 해결안과 근거문서를 제출하며, 중재위원회는 이 중 하나를 선택하여 결정하는 최선제안방식을 적용함
 - 중재위원회는 조세조약 조문이나 양 당국이 합의한 해설서 등과 양 체약국의 국내법령, OECD 가이드라인 등을 참고하여 어느 한 쪽 체약국이 제출한 해결안 중 하나를 선택하여 판결을 내림
 - 단 여러 쟁점을 다루고 있을 경우 그 쟁점들을 각각 쪼개어서 단순 다수결로 판결을 내리므로 각 쟁점별로 다른 당국의 해결안을 적용할 수 있음(중재위원회 운영지침 제13항 제c호)

118) Department of the treasury, 2007, p. 44.

119) Department of the treasury, 2007, p. 45.

- 각 체약국의 권한 있는 당국이 제시 가능한 해결안과 그 근거문서는 각각 5, 30(단 부록은 제외함)페이지 미만이어야 함(중재위원회 운영지침 제5항 제a호)
 - 각 권한 있는 당국은 상대 체약국의 권한 있는 당국의 해결안과 그 근거문서를 보고 10페이지 미만으로 답변서(reply submission)를 작성하여 중재위원장 임명일로부터 120일 이내에 제출할 수 있음(중재위원회 운영지침 제6항)
 - 또 중재위원장의 요청이 있을 때에 한해 추가정보를 제출하게 되는데 이때 이 추가정보 역시 중재위원회가 제출하도록 한 날짜 또는 그에 대한 답변이 온 날짜에 상대 권한 있는 당국에 사본으로 제시됨(중재위원회 운영지침 제7항)¹²⁰⁾
- 만일 기한 내에 한 당국이 해결안과 근거문서를 제출하지 않았다면 다른 한쪽 당국이 제출한 해결안을 중재위원회의 결정으로 간주하고 중재절차를 종료함
 - 중재위원장은 임명일로부터 61일 후에 이 결정사항을 양 당국에 통보해야 함(중재위원회 운영지침 제5항 제d호)

- (중재절차의 위반) 캐나다 세무당국은 납세자가 조세조약상 지원지침 등에 기술된 요구사항에 따르지 않을 시 중재절차를 진행하지 않음(MOU 제3항)

- (결과통지기한) 중재위원회는 중재위원장 임명일로부터 6개월(six months) 내에 중재결정을 내려야 함¹²¹⁾

- (공개범위) 중재결정은 권한 있는 당국에 제시가능한 소득, 비용, 과세 금액만 제시함(MOU 제11항)
 - 판결 이유·논의 개요를 공개하지 않는 이유는 중재결정이 선례로서 가치가 없어 중재위원회의 결정이유를 제시하여 얻을 효용이 없기 때문임¹²²⁾

120) 중재위원장이 요청하지 않는 한 추가 정보를 제공하지 않음. 중재위원장은 권한 있는 당국으로부터 기존 문서에 포함된 바 있는 정보만 요청할 수 있으며 추가분석은 요청할 수 없음. 중재위원장은 요청한 추가정보를 수취한 날로부터 5일 이내에 상대 당국과 중재인들에게 사본을 보내야 함

121) Department of the treasury, 2007, p. 45.

122) Department of the treasury, 2007, p. 45.

- (이행) 관련 당사자가 중재결정을 거부하거나 양 계약국의 권한 있는 당국이 상호 합의를 통해 해당 쟁점을 해결하지 않은 한 중재결정을 이행해야 함
 - 각 관련 당사자는 중재결정 관련하여 연락을 받은 날로부터 30일 이내에 중재 결정을 수용할 것인지 여부를 표명해야 함(MOU 제11항)
 - 30일 이내에 표명하지 않은 경우 중재요청을 거부한 것으로 간주하며, 해당 쟁점은 추후 상호합의 대상이 되지 않음
 - 또한 중재절차가 개시되었으나 중재위원회의 중재결정이 전달되기 전에 양 당국이 상호합의절차를 통해 합의한 경우 중재절차를 종료함

- (국내 구제수단) 납세자가 중재절차를 진행하기 위해서는 불복절차 등 국내법에 따른 구제수단을 중지해야 함
 - 납세자가 캐나다 법원에 이의 등을 제기하였으며 이 불복절차를 중지하도록 요청하지 않은 경우, 상호합의절차를 종료함(MOU 제3항 제d호)
 - 납세자가 미국 법원에 소송을 제기했으며 해당 법원·행정법원이 소송 절차를 일시 중지하도록 허용하지 않을 경우, 해당 쟁점은 중재에 회부할 수 없는 쟁점으로 간주함(MOU 제3항 제c호)

- (비용) 중재절차에 소요되는 제반 비용은 ICSID 협약에서 정해진 비용기준에 따르도록 하며, 납세자에게는 중재 관련 비용을 청구하지 않음
 - 중재절차 개시일로부터 ICSID 협약 기준에 따른 비용 산정이 효력을 발휘하고, 여비는 이코노미 클래스로 지불함(중재위원회 운영지침 제10항 제a호)
 - 동항 제b호에 따라 최대 3일분 여비(2일 회의, 1일 여행)만 지불하며 제c호에 따라 만일 중재절차에 추가로 시간이 필요할 시 중재위원장이 연장을 요청함
 - 회의시설, 관련 자료(related resources), 재정관리, 그 외 물류지원, 일반 및 행정적 협력비용은 처음 상호합의절차를 제기한 계약국이 자체 부담함¹²³⁾
 - 상호합의가 제기된 원인은 계약국의 방침 등이 상이하기 때문이고, 상호합의와

¹²³⁾ Department of the treasury, 2007, p. 46.

중재절차는 과세당국 간 절차의 연장선상이므로 납세자에게 중재와 관련하여 비용을 청구하지 않는다고 밝힘

2) 스위스-캐나다 조세조약

- 2010년 개정의정서를 통해 스위스와의 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하였으며, 2012년 1월 1일부터 적용함
 - 스위스와 1997년 체결한 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 스위스-캐나다 조세조약)에는 중재관련 조항을 두지 않음
 - 2010년 10월 22일 의정서를 개정하여 강제적 중재조항을 2011년 12월 16일에 발효했으며 2012년에 각서를 교환하였으나 중재와 관련된 규정은 없음¹²⁴⁾
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 캐나다: 캐나다 소득세법에 의거하여 캐나다 정부가 부과한 소득세
 - 스위스: 소득(총소득, 근로소득, 자본소득, 사업소득, 양도소득 및 기타소득항목)과 자본(총자산, 동산, 부동산, 사업자산, 상환자본·준비금, 그 외 자본항목)에 대한 연방세·주(州)세·자치단체세

- 스위스와 체결한 조세조약에 본 조세조약 제24조 제6, 7항에 중재조항을 포함함
 - 의정서는 있으나 중재절차를 구체적으로 규정하는 규정은 없음
 - 제24조 제6항에서 중재관련 세부절차는 교환각서에서 정한 내용에 따라 진행된다고 하였으나, 중재절차를 규정하는 각서를 아직 교환하지 않음

- (신청) 조세조약 규정에 부적합한 과세로 상호합의를 시작한 지 3년이 지나도 해결되지 않은 쟁점은 납세자의 요청 없이 중재절차에 회부됨(제24조 제5항)
 - 조세조약 규정에 부적합한 과세를 통보받은 날로부터 납세자가 3년 이내에 실질적인 심리를 하는 데 필요한(the information necessary to undertake substantive

124) Turner Geoffrey, 2005, p. 1223.

consideration) 정보를 권한 있는 당국에 제출하면 상호합의절차를 개시함(제25조 제5항 제b호)

- 미국-캐나다 조세조약과 마찬가지로 스위스-캐나다 조세조약은 중재개시일이 도래하면 납세자의 요청 없이 쟁점을 중재에 회부하도록 함

- (범위) 조세조약 규정에 부적합한 과세이며 상호합의를 통해 3년이 지나도 해결하지 못했으며 특정 조문에 따라 사실관계를 밝히는 쟁점으로 한정함
 - 국내법원 또는 행정법원이 판결을 내린 쟁점은 제외함(제24조 제6항)
 - 중재조항 적용대상을 고정사업장(제5조), 고정사업장의 자본배분 문제(제7조), 특수관계법인(제9조), 그밖에 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의한 규정에 따르는 쟁점으로 한정함(제24조 제7항)

- (제출서류) 교환각서가 없어 구체적으로 정해진 바 없음

- (이행) 중재결정으로 인해 직접 과세상 영향을 받는 자가 중재결정을 거부하지 않는 한 이행함(제24조 제6항)

- (기타) 납세자가 어느 한 체약국에서 과세된 쟁점은 소정기한이 지나면 상대 체약국의 과세표준에 포함할 수 없다는 규정, 특정 쟁점을 중재위원회가 아닌 서비스 무역 관련 이사회에 회부할 수 있도록 하는 규정을 둠
 - 국내법상 기한이 만료(해당 쟁점의 과세연도로부터 6년 경과)한 후에는 어느 한 쪽 체약국에서 과세된 쟁점을 상대 체약국에서 과세표준에 포함하여 납세자의 과세표준을 증가시키지 않아야 한다는 규정을 둠(제24조 제3항)
 - 단 조세범죄나 고의적 과실을 포함하는 쟁점은 제외함
 - 서비스 무역 관련 일반협정 제22조 제3항(협의) 규정 적용상, 어떤 조치가 본 조약 대상이 되는지 여부를 두고 양 체약국이 의견에 차이가 있을 경우 서비스 무역 관련 이사회에 회부할 수 있음(제27조 제5항)

- 양 체약국의 권한 있는 당국이 동의할 경우에 한해 서비스 무역 관련 이사회에 회부할 수 있으며 호주-일본 조세조약에도 이와 같은 규정이 있음
- 본 조세조약 제27조 해석과 관련된 이의는 제24조 제4항 규정에 따라 해결하며 제24조 제4항에서 규정한 '합의'에 도달하지 못한 경우 양 체약국이 합의하는 여타 절차에 근거하여 해결함

- 중재인, 비용, 신청기간의 연장·중지, 국내 구제수단 포기 여부, 비밀성, 중재판정 공개범위, 중재방법, 통지기간 등을 별도 규정한 바 없으므로 생략함
 - 캐나다는 각서 등 외교공문을 교환하여 중재절차를 구체적으로 규정하는데 스위스-캐나다 조세조약은 아직 각서를 교환하지 않음

3) 영국-캐나다 조세조약

- 2014년 개정의정서를 통해 영국과의 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하였으며 해당 쟁점의 종류에 따라 2015년 1월 1일, 4월 1일, 4월 6일부터 적용함
 - 영국과 1978년 체결한 「소득과 자본에 대한 이중과세 방지와 탈세 예방을 위한 협정」(이하, 영국-캐나다 조세조약)에는 중재관련 조항을 두지 않음
 - 2014년 7월 21일 의정서를 개정하여 강제적 중재조항을 2014년 12월 18일에 발효했으며, 중재절차를 세부적으로 규정한 각서를 2015년 8월 11일 교환하여 2016년 12월 21일부터 발효함¹²⁵⁾
 - 2014년 개정의정서 규정을 캐나다는 2015년 1월 1일부터 적용하며 영국은 쟁점의 종류에 따라 원천세, 법인세, 소득과 자본소득세에 각각 2015년 1월 1일, 2015년 4월 1일, 2015년 4월 6일부터 적용함
 - 적용대상 세목은 아래와 같음
 - 캐나다: 캐나다 소득세법에 의거하여 캐나다 정부가 부과한 소득세
 - 영국: 소득세, 법인세, 양도소득세(capital gains tax), 석유수입세(petroleum revenue tax), 토지개발세(development land tax)

125) Turner Geoffrey, 2005, p. 1223.

- 본 조세조약 제23조 제6, 7항에 강제적 중재조항을 포함하며 교환각서에서 중재 절차 전반을 규정함

- (신청) 전반적으로 미국-캐나다 조세조약과 비슷하게 규정하되 중재회부개시일을 상호합의 개시일로부터 3년 후로 하여 차이가 있음
 - 조세조약 규정에 부적합한 과세를 통보받은 날로부터 3년 이내에 납세자는 거주지의 권한 있는 당국에 상호합의절차를 요청할 수 있음
 - 상호합의 개시일로부터 3년이 경과해도 해결하지 못한 쟁점은 중재에 회부됨 (제23조 제6항)
 - 미국-캐나다 조세조약은 상호합의 개시일로부터 2년 후로 하여 차이가 있음
 - 상호합의 개시일은 양 권한 있는 당국이 상호합의를 위해 실질적인 검토를 수행하는 데 필요한 정보를 받은 가장 이른 날임
 - 중재개시일이 도래하면 납세자의 별도 요청 없이 쟁점을 중재에 회부하므로 납세자가 중재요청을 하고 해당 당국이 상대측의 권한 있는 당국에 중재를 신청하면 중재를 개시하도록 하는 OECD 모델조세조약과 차이가 있음
- 단 상호합의 개시일로부터 3년이 지났더라도 모든 관련 당사자가 비밀유지 서약서를 제출하기 전까지는 중재절차를 개시하지 않음(교환각서 제7항)
 - 관련 당사자란 중재요청자, 상호합의로 인해 직접적으로 과세에 영향을 받는 자임(교환각서 제3항)

- (범위) 관련 당사자가 부적격한 쟁점, 국내 불복절차가 진행 중인 쟁점, 국내법상 조세회피 규정 적용 대상을 포함하는 쟁점 등은 중재범위에서 제외함
 - 다음 4가지 경우에 해당하는 쟁점을 중재범위에서 제외함(교환각서 제6항)
 - (a) 해당 쟁점이 발생한 과세연도에 관련 당사자의 세금신고가 적어도 어느 한 계약국에 정당하게 제기되지 않은 경우
 - (b) 관련 당사자가 본 교환각서 제8항에서 규정한 비밀유지 서약서를 제출하지 않은 경우

- (c) 조세조약 제23조에 따라 한 계약국에 해당 쟁점이 해소되었으며 불복절차가 일시적으로 정지(abeyance)되지 않은 경우
 - (d) 국내법상 조세회피 규정 적용 대상을 포함하는 경우
 - 영국-캐나다 조세조약은 제14조에서 다른 조세조약에서는 규정한 바 없는 인적용역(professional service)을 대상으로 규정하고 있으므로 인적용역 관련 쟁점 역시 중재범위에 포함될 가능성이 있음¹²⁶⁾
- (제출서류) 미국-캐나다 조세조약과 동일하게 중재인·모든 관련 당사자와 그 대리인 등은 비밀유지 서약서를 제출해야 함(교환각서 제8항)
- (중재인) 중재절차 개시일로부터 60일 이내에 경력 등 독립성 요건을 충족하는 중재인을 임명해야 하며, 선임에 실패할 경우 상대 권한 있는 당국이 임명하도록 하여 2017 OECD 모델조세조약과 차이가 있음
- 중재인은 국제조세 관련 경험이 있는 자여야 하며 해당 쟁점과 관련된 어떤 문제에도 관여하지 않아야 함(교환각서 제11항 제e, f호)
 - 중재인 선임에 실패한 경우 상대 계약국의 권한 있는 당국이 선임하도록 하여, OECD가 중재인을 선임하도록 하는 2017 OECD 모델조세조약과 차이가 있음(교환각서 제11항 제b호)
- (중재위원장) 미국-캐나다 조세조약과 비교해보면 대체로 동일하게 규정하되, 양당국이 중재위원장의 목록 작성방식은 명시하지 않아 덜 구체적임
- 2번째 중재인이 선임된 날로부터 60일 이내에 중재인은 중재위원장을 선임해야 함(교환각서 제11항 제c호)
 - 만일 2명의 중재인이 기한 내 중재위원장 선임에 실패하면 그로부터 60일 이내에 OECD에 중재위원장을 임명해달라고 요청해야 하며, 이때 OECD는 어느 한 쪽 계약국의 시민이 아닌 자를 임명해야 함(교환각서 제11항 제d호)

126) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 344.

- 양 체약국의 권한 있는 당국은 국제조세문제에 익숙한 자로서 중재위원장에 적합한 자들의 목록을 만들도록 함(교환각서 제11항 제e호)
- (비밀유지) 관련 당사자와 대리인이 비밀유지 의무를 서약해야 중재절차를 개시하며, 만일 이를 고의로 위반한 경우 권한 있는 당국은 중재절차를 종료할 수 있음
 - 중재절차를 개시하기 위해서는 관련 당사자와 대리인 등은 상호합의 개시일로부터 3년이 경과한 날짜로부터 60일 이내에 중재절차에서 지득한 정보(중재위원회의 결정은 제외함)도 다른 사람(다른 관련 당사자는 제외함)에게 공표하지 않겠다고 서면으로 서약해야 함(교환각서 제8항)
 - 조세조약과 국내법에서 허용되는 쟁점을 제외하고 중재절차 관련 모든 정보는 중재위원과 그 직원, 권한 있는 당국에 공개되지 않음
 - 중재인과 그 직원들은 제24조에 따라 중재절차상 정보를 공유받음(교환각서 제9항)
 - 만일 비밀유지 관련 규정을 두고 양 체약국의 국내법 규정이 상충된다면 가장 엄격한 기준을 적용함
 - 관련 당사자와 법정대리인 등이 고의로(wilfully) 비밀유지 의무를 위반하였으며 양 체약국의 권한 있는 당국이 이 위반사항으로 인해 중재절차를 종료하기로 합의한 경우 중재결정이 나기 전에 중재절차를 종료함(교환각서 제10항)
- (결정방법) 양 체약국의 권한 있는 당국의 해결안 중 하나를 중재위원회가 선택하여 중재위원장 임명일로부터 6개월 이내에 결정을 내리는 최선제안방식을 적용함
 - 중재위원장 임명일로부터 60일 이내에 양 체약국의 권한 있는 당국은 해결안과 근거문서를 중재위원회에 제출해야 함
 - 문제가 되는 특정 소득, 비용, 과세 금액, 그리고 필요한 경우 제13항에서 규정된 threshold questions(과세의 근거가 되는 사실관계에 관한 문제, 예를 들어 한 개인의 거주자 여부, 고정사업장 존재 여부와 같은 문제)을 포함한 해결안과 근거문서를 제출해야 함(교환각서 제12항 제a호)
 - 권한 있는 당국이 중재위원회에 제출한 해결안과 근거 입장문은 상대 권한 있는 당국에도 제공됨(교환각서 제12항 제b호)

- 어느 한 쪽 계약국의 권한 있는 당국만 해결안을 기한 내에 제출한 경우, 그 해결안을 중재위원회의 결정으로 간주하여 중재절차를 종료함(교환각서 제12항 제c호)
- 각 권한 있는 당국은 상대 당국의 해결안 또는 근거문서에 대한 답변서를 더 늦게 제출된 해결안이 중재위원회에 제출된 날로부터 60일 이내에 제출할 수 있음(교환각서 제12항 제d호)

- (절차의 위반) 관련 당사자 또는 그의 법정 대리인 등이 고의적으로 비밀유지 의무를 위반하였으며 양 계약국의 권한 있는 당국이 '이 위반사항으로 인해 중재절차를 종료'하기로 합의한 경우 중재절차를 종료함(교환각서 제10항 제d호)

- (결과통지기한) 미국-캐나다 조세조약과 동일하게 중재위원장은 임명일로부터 6개월 안에 양 계약국의 권한 있는 당국에 중재결정을 통지함(교환각서 제16항)

- (공개범위) 미국-캐나다 조세조약과 마찬가지로 중재결정 사유나 설명 등은 공개하지 않음(교환각서 제14항)

- (이행) 관련 당사자가 중재결정을 통보받은 날로부터 45일 이내에 중재결정에 따라 해당 쟁점을 해결하겠다는 의사를 표명하면 중재결정은 국내법상 어떠한 시간 제한에도 불구하고 양 계약국의 권한 있는 당국을 구속함
- 관련 당사자가 권한 있는 당국으로부터 중재결정을 통보받은 날로부터 45일 내에 이 중재결정을 수용하겠다고 의사를 표명하지 않으면 중재결정을 이행하지 않음(교환각서 제17항)
- 또 해당 쟁점에 불복절차가 진행 중인 경우 불복절차 참가 중인 관련 당사자가 중재결정을 통보받은 날로부터 45일 내에 국내법상 구제절차를 포기하겠다는 의사를 해당 법원 또는 행정법원에 제출하지 않으면 거부하는 것으로 간주함
- 상기 2가지 경우에 해당하여 중재를 이행하지 않을 시 해당 쟁점은 더 이상 양 계약국의 권한 있는 당국의 검토대상이 되지 않음

- 다음 4가지 경우에 해당할 경우 중재결정이 나기 전이라도 중재절차를 종료함 (교환각서 제10항)
 - 제a호: 제23조에 따라 양 체약국의 권한 있는 당국이 상호합의에 도달한 경우
 - 제b호: 상호합의 요청자가 요청을 취소한 경우(이 경우 해당 쟁점은 양 체약국의 권한 있는 당국에 더 이상 상호합의를 신청할 수 없게 됨)
 - 제c호: 한 쪽 체약국의 법원·행정법원에서 해당 쟁점에 대해 판결을 내린 경우
 - 제d호 관련 당사자 또는 그의 법정 대리인 등이 고의적으로 비밀유지 의무(제 8항)를 위반하였으며 양 체약국의 권한 있는 당국이 '이 위반사항으로 인해 중재절차를 종료'하기로 합의한 경우

- (국내 구제수단) 중재절차를 진행하기 위해서는 국내 불복절차를 정지해야 하며, 중재결정을 이행하기 위해서는 관련 당사자가 소정기간 내에 국내 구제수단을 포기하겠다는 의사를 표명해야 함
 - 조세조약 제23조에 따라 한 체약국에 해당 쟁점이 해소되었으며 불복절차가 일시적으로 정지(abeyance)되지 않은 경우 중재에 회부하지 않음(교환각서 제6항 제c항)
 - 만일 불복절차 참가 중인 관련 당사자가 중재결정을 통보받은 후로 45일 내에 국내법상 구제절차를 포기하겠다는 의사를 해당 법원 또는 행정법원에 제출하지 않으면 중재결정을 거부하는 것으로 간주함(교환각서 제17항)
 - 또한 이와 같은 이유로 중재를 이행하지 않을 시 해당 쟁점은 더 이상 양 체약국의 권한 있는 당국의 검토대상이 되지 않음

- (비용) 양 체약국은 ICSID 협약상 비용 규정에 따라 중재인 비용을 균등 분담함 (교환각서 제21항)
 - 외국어 번역비용 등도 균등 부담하고 기타 비용은 체약국이 각자 부담함

- (기타) 관련된 모든 이자 또는 과징금 적용은 각 체약국의 국내법에 따라 결정함 (교환각서 제19항)

마. MLI 적용 조세조약 체결례

- 캐나다는 2019년 8월 29일에 MLI를 비준하였으며, 따라서 MLI 규정 적용대상인 25개 조세조약 중 MLI 규정을 통합(synthesize)한 조세조약은 아직 없음
- 캐나다가 MLI를 비준하여 제6부 강제적 중재조항을 도입하게 되는 조세조약 체결국·지역은 총 14개로 판단됨
 - 기존 임의적 중재조항을 대체하여 MLI에 따라 강제적 중재조항을 적용하는 3개 체결국·지역은 프랑스, 아일랜드, 네덜란드임
 - 기존 조세조약에 중재조항을 두지 않았으나 MLI에 따라 강제적 중재조항을 도입할 11개 체결국·지역은 호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴임
 - 다른 10개 체결국·지역과의 조세조약에는 상대가 제6부 규정을 적용하지 않기로 하였고 영국과의 조세조약에는 이미 강제적 중재조항이 포함되어 있으므로 제6부 규정을 적용하지 않기로 함

〈표 II-26〉 캐나다가 MLI 제6부 규정을 적용하는 조세조약 체결국·지역

MLI 통합	제6부 '강제적 중재' 규정		체약국·지역 이름
	적용	이유	
미정 ¹⁾	○	적용함	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스 ²⁾ , 아일랜드 ²⁾ , 일본, 룩셈부르크, 몰타, 네덜란드 ²⁾ , 뉴질랜드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴
	×	상대가 제6부 규정을 적용하지 않음	인도, 이스라엘, 리투아니아, 노르웨이, 폴란드, 러시아, 세르비아, 슬로바키아, 우크라이나, 아랍에미리트
		기존 강제적 중재조항 사용함	영국

주: 1) 캐나다는 2019년 8월 29일에 MLI 비준서를 제출하여 MLI 통합 조문은 아직 정한 바 없음
 2) 프랑스, 아일랜드, 네덜란드와는 기존 조세조약상 임의적 중재조항을 MLI 제6부 강제적 중재조항으로 대체함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

- MLI 제6부 규정을 적용할 14개국·지역과의 조세조약은 큰 방향성이 일치하므로 중재 개시일자 기준, 중재방법, 제28조 유보로 인한 중재대상 차이를 기술함¹²⁷⁾
- 중재 개시일자를 제19조 제1항 제b호에 따라 상호합의 개시일로부터 2년, 3년 이후로 하는 조세조약은 각각 10개, 4개임
 - 2년 이내로 하는 10개 조세조약 체결국·지역은 호주·벨기에·핀란드·룩셈부르크·일본·몰타·뉴질랜드·싱가포르(새로 강제적 중재조항 도입)와 아일랜드·네덜란드(기존 임의적 중재조항 대체)임
 - 3년 이내로 하는 4개 조세조약 체결국·지역은 오스트리아·슬로베니아·스웨덴(새로 강제적 중재조항 도입)과 프랑스(기존 임의적 중재조항 대체)임
- 제23조 제3항을 선택한 캐나다가 최선제안방식을 적용하는 조세조약은 10개이며 4개 조세조약은 중재방법을 합의하기 전까지 강제적 중재조항을 적용하지 않음
 - 프랑스, 아일랜드, 네덜란드, 호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 룩셈부르크, 뉴질랜드, 싱가포르와 체결한 조세조약에는 최선제안방식을 적용함
 - 제23조 제2항 독립의견방식을 기본으로 한 일본, 몰타, 슬로베니아, 스웨덴과의 조세조약은 중재방법을 합의하기 전까지 강제적 중재조항을 적용하지 않음
- 제28조 제2항에 따라 캐나다가 열거한 아래 6가지 조문 관련 쟁점을 중재대상으로 하며 국내법상 조세회피규정 적용대상과 상대 체결국의 유보사항은 배제함
 - 거주자판정(제4조), 고정사업장(제5조), 고정사업장의 자본배분 문제(제7조), 특수관계법인(제9조), 특수관계법인에게 지급된 로열티(제12조), 상대 체결국의 권한 있는 당국과 교환각서에서 합의한 조문과 관련된 쟁점을 중재대상으로 지정함

127) OECD MLI Matching Database, 검색일자: 2019. 9. 1.

- 호주, 오스트리아, 벨기에, 룩셈부르크, 뉴질랜드, 네덜란드, 몰타, 싱가포르와는 국내법상 조세회피 규정적용 대상 외에 별도로 유보하는 쟁점이 없음
 - 뉴질랜드는 국내법상 일반적인 조세회피규정 적용대상, 고정사업장에 대한 조세 회피규정 적용대상을 중재대상에서 제외함

- 아일랜드와는 납세자 또는 관련인이 고의적 행위(deliberate behaviour)로 유죄 판정을 받은 행위와 관련된 쟁점을 중재대상에서 제외함

- 일본과는 개인이 아닌 이증거주자 판정(제4조 제3항)문제를 중재대상에서 제외함

- 핀란드와는 납세자가 유죄판결을 받은 행위·EU 중재협약과 관련된 쟁점과 다음 특정 사항을 중재대상에서 제외함
 - 이증과세가 발생하지 않는 경우 소득 관련 쟁점
 - 비거주자에게 지불·대기(貸記)한 금액에 원천징수되는 조세 또는 그밖에 기준일 전에 발생한 과세

- 프랑스와는 납세자가 유죄판결을 받은 행위·EU 중재협약과 관련된 쟁점, 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재에 회부하지 않기로 합의한 쟁점과 다음 특정 사항을 중재대상에서 제외함
 - 과세표준 비포함 대상 또는 한 체약국의 국내법상 면세·영세율 적용대상이므로 과세되지 않는 소득 관련 쟁점
 - 해당 쟁점의 각 회계기간·과세연도상 과세표준이 평균 15만유로 미만인 경우

- 슬로베니아와는 납세자가 유죄판결을 받은 행위와 관련된 쟁점 및 다음 특정 사항을 중재대상에서 제외함
 - 법인거주지판정 문제(residence of companies)
 - 과세표준 비포함 대상 또는 한 체약국의 국내법상 면세·영세율 적용대상이므로 과세되지 않는 소득 관련 쟁점

- 스웨덴과는 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재로 해결하기에 부적절하다고 합의한 쟁점, 개인이 아닌 이증거주자판정(제4조 제3항)문제를 중재대상에서 제외함
- 또한 가치평가가 어려운 무형자산(hard-to-value intangibles, HTVI) 관련 특정 쟁점을 제외함

바. 요약

- 캐나다는 조세조약상 중재조항 도입방안을 오래전부터 고려해왔음에도 불구하고 강제적 중재조항을 포함한 조세조약을 많이 체결하지 않았음
 - 캐나다는 1960년대부터 분쟁 해결방안으로서 중재를 검토해왔음
 - 캐나다 조세심의회(Royal Commission on Taxation)는 OECD 모델조세조약이 처음 제정된 1977년보다도 이른 1962년에 국제조세법원 설립을 고려함¹²⁸⁾
 - 캐나다는 2007년 처음 미국과 체결한 조세조약에서 강제적 중재조항을 포함하였으며 이후 스위스, 영국과 체결한 조세조약에 강제적 중재조항을 도입함
 - 1995년에 미국과 임의적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결하였으나 각서를 교환하지 않아 실질적으로 시행하지 않다가 2004년에 MOU를 체결하여 발효하고 2007년 교환각서를 통해 강제적 중재조항을 처음 도입함
 - Turner, G. S.(2006)는 미국과 체결한 조세조약에 강제적 중재조항을 도입할 때 캐나다는 자국의 세수 감소 가능성을 염려하여 소극적이었다고 함¹²⁹⁾
 - 사안이 중재에 회부되어 자국의 세입을 잃게 될 경우 미국에게는 그렇게 심각한 타격이 없으나 이전가격세제로 얻는 세수에 의존하는 캐나다에게는 영향이 크기 때문임
- 강제적 중재조항을 포함하는 개별 조세조약은 총 3개가 있는데 2019년 8월 현재 미국, 영국과의 조세조약상 중재조항이 실질적으로 시행됨

128) Alicja Majdanska and Laura Turcan, 2018, p. 340.

129) Turner, G. S., 2006, p. 1234; 久保田幸, 2018, p. 78에서 재인용함

- 미국-캐나다 조세조약은 의정서, 교환각서, MOU, 중재위원회 운영지침, 중재절차 전반을 대상으로 하는 기술적 해설서를 두어 매우 상세하게 규정함
- 캐나다는 개별 조세조약상 상세 중재절차는 교환각서를 통해 정하는데 스위스-캐나다 조세조약은 아직 중재절차를 두고 각서를 아직 교환하지 않음
- 영국-캐나다 조세조약은 교환각서에서 중재절차를 상세하게 규정함

〈표 II-27〉 캐나다가 개별 조세조약에 강제적 중재 규정을 도입한 연혁

상대국	도입	시행	조문·의정서	MOU, 교환각서 등
1. 미국	2004년	2009년	○	○
2. 스위스 ¹⁾	2010년	2012년	○	-
3. 영국	2014년	2015년	○	○

주: 1) 스위스-캐나다 조세조약은 2010년 개정의정서를 통해 강제적 중재조항을 도입하였으나 각서를 아직 교환하지 않아 세부중재절차를 아직 정한 바 없음

자료: 본문 내용을 저자가 정리

- 아래에서는 캐나다가 체결한 총 17개 조세조약상 강제적 중재조항의 특징과 유형을 기존 개별 조세조약(3개)과 MLI 적용 조세조약(14개)으로 나누어 살펴봄
 - 기존에 체결한 개별 조세조약상 강제적 중재조항은 크게 중재절차 개시기준, 중재회부조건, 중재인, 비용 면에서 OECD 모델조세조약 및 MLI 적용 조세조약과 차이가 있음
 - 2019년 8월 29일에 MLI를 비준하면서 총 14개 조세조약에 OECD 모델조세조약과 유사한 강제적 중재조항을 도입하게 됨
- 개별 조세조약은 주로 상호합의 개시일로부터 3년 후부터 개별 쟁점을 중재에 회부할 수 있도록 했으나 MLI 적용 조세조약은 대부분 2년 후부터로 함
 - 상호합의 개시일로부터 3년 후로 하는 경우가 개별 조세조약은 3개 중 2개였으나 MLI 적용 조세조약은 14개 중 4개로 비중이 낮았음
 - 또한 개별 조세조약은 관련 당사자와 그 대리인이 비밀유지 서약서를 제출해야만 중재절차를 개시하나 MLI 적용 조세조약에는 이와 같은 규정이 없음

- 개별 조세조약은 모두 납세자의 요청 없이 중재절차를 개시하도록 하나 MLI 적용 조세조약은 모두 납세자가 요청해야만 개별 쟁점을 중재에 회부하도록 함
 - 단 미국-캐나다 조세조약은 양 체약국의 권한 있는 당국이 해당 쟁점을 중재에 회부하기로 동의해야만 중재절차를 개시하도록 함

- 개별 조세조약과 MLI 적용 조세조약 모두 중재대상범위를 특정 조문과 관련된 쟁점으로 하는 열거주의 방식을 택하며 일부 조세조약은 당국의 재량권을 허용함
 - 개별 조세조약과 MLI 적용 조세조약에서 거주자판정(제4조), 고정사업장(제5조), 고정사업장의 자본배분 문제(제7조), 특수관계법인(제9조), 특수관계법인에 지급된 로열티(제12조) 등과 관련된 쟁점 등으로 중재회부 범위를 한정함
 - 단 스위스와의 조세조약은 거주자판정(제4조), 특수관계법인에 지급된 로열티(제12조) 관련 쟁점을 대상으로 열거하지 않았으며 일본과의 조세조약은 개인이 아닌 이중거주자 판정(제4조 제3항) 관련 쟁점을 대상에서 제외함
 - 국내법상 조세회피규정 적용대상을 개별 조세조약 중 영국-캐나다 조세조약, 그리고 모든 MLI 적용 조세조약에서 제외함
 - 미국(개별), 프랑스·스웨덴(MLI 적용)과의 조세조약은 양 체약국의 권한 있는 당국이 제외하기로 합의한 개별 쟁점을 중재대상에서 제외할 수 있음
 - 미국, 영국과의 개별 조세조약은 이전가격 사전합의(APA) 관련 쟁점을 대상으로 함

- 대다수 조세조약이 중재인 요건으로 임명 당시와 절차종료 후 독립성을 요구함
 - 영국-캐나다 조세조약은 상호합의 대상 사건에 관여한 바가 없다면 독립성을 갖춘 것으로 판단하며 스위스-캐나다 조세조약은 별도로 명시한 바 없음¹³⁰⁾
 - 상기 2개 조세조약을 제외한 모든 조세조약은 임명 당시부터 중재절차 종료 후 합리적인 기간 동안 중재인은 공정성과 독립성을 갖춰야 한다고 규정함

130) 또한 영국-캐나다 조세조약은 중재인 선임 실패 시 상대 체약국의 권한 있는 당국이 대신 선임하도록 하여 OECD가 대신 선임하도록 하는 다른 조세조약과 다르게 규정함

- 중재위원장 요건을 MLI 적용 조세조약에서 개별 조세조약보다 강하게 규정하였으나 개별 조세조약은 중재위원장 적격자 목록을 작성하도록 하여 차이가 있음
 - 개별 조세조약은 양 체약국의 시민이 아니어야 한다고 했으나 MLI 적용 조세조약은 국적·거소·고용 면으로 관련된 적이 없어야 한다고 더 강하게 규정함
 - 중재위원장 선임에 실패한 경우 개별 조세조약과 MLI 적용 조세조약 모두 OECD가 대신 선임하도록 하여 동일하게 규정함
 - 단 영국, 미국과 체결한 조세조약은 중재위원장 적격자 목록을 작성하도록 하였는데 이와 같은 규정이 MLI 적용 조세조약에는 없음

- 중재결정방법으로는 개별 조세조약과 MLI 적용 조세조약 모두 최선제안방식을 기본으로 적용함
 - 미국, 영국과 체결한 조세조약은 중재방법으로 최선제안방식을 적용함
 - MLI 제23조 제3항을 선택하여 기본적으로 최선제안방식을 적용하도록 함
 - 동조 제2항을 선택한 일본·몰타·슬로베니아·스웨덴과의 조세조약은 중재방법을 합의하기 전까지 강제적 중재조항을 적용하지 않음

- 중재결정은 양 체약국의 권한 있는 당국을 구속하며 국내법상 어떠한 시한에도 불구하고 이행되거나 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자는 이를 거부할 수 있음
 - 또한 미국-캐나다 조세조약은 국내법상 시한과 절차상 제한에도 불구하고 중재결정을 이행하도록 하여 중재결정의 구속력을 더 강하게 규정함

- 중재비용을 보면 개별 조세조약에서는 ICSID협약 기준에 따라 책정하도록 했으나 MLI 적용 조세조약은 OECD 모델조세조약과 비슷한 규정을 따를 것으로 보임
 - 영국, 미국과의 조세조약에서는 ICSID협약 기준에 따라 중재인 관련 비용을 각자 부담하고 중재위원장 관련 비용, 번역비 등을 균등 부담하도록 하여 OECD 모델조세조약과 전혀 다르게 규정함
 - 단 미국-캐나다 조세조약은 중재절차는 양 당국 간 합의의 일환이므로 납세자가 부담해야 할 비용은 없다고 별도 명시함

〈표 II-28〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(1)

구분	적용방식	형식 (개수) ¹⁾	조세조약 체결국·지역
증재 절차 개시 시점	둘 중 늦은 날짜: ① 상호합의 개시일로부터 2년 후, ② 서면으로 된 납세자의 증재요청서 및 모든 관련당사자와 그 대리인의 비밀유지 서약서가 제출된 날짜	개별 (1)	미국
	둘 중 늦은 날짜: ① 상호합의 개시일로부터 3년 후, ② 서면으로 된 납세자의 증재요청서 및 모든 관련당사자와 그 대리인의 비밀유지 서약서가 제출된 날짜	개별 (1)	영국
	상호합의 개시일로부터 3년 후로 하되 개시일자 판정기준은 명시하지 않음	개별 (1)	스위스
	상호합의 개시일로부터 2년 후로 납세자가 증재절차를 요청한 날짜	MLI (10)	호주, 벨기에, 핀란드, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르
증재 회부 조건	상호합의 개시일로부터 3년 후로 납세자가 증재절차를 요청한 날짜	MLI (4)	오스트리아, 프랑스, 슬로베니아, 스웨덴
	양 계약국의 권한 있는 당국이 증재에 회부하기로 동의해야 함 납세자의 요청 없이 회부되거나	개별 (1)	미국
	납세자의 요청 없이 회부됨	개별 (2)	스위스, 영국
	납세자가 권한 있는 당국에 요청해야 함	MLI (14)	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴

주: 1) 형식이란 강제적 증재조항을 도입하게 된 방식을 의미하는데 '개별'은 개별 조세조약을 체결하여 도입한 체결례, 'MLI'는 MLI 조문을 반영하여 도입하게 된 사례임

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II -29〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(2)

구분	적용방식(조세조약규정에 부합하지 않는 개별 과세 쟁점 중 제외대상) ¹⁾										형식 (개수)	조세조약 체결국·지역			
	국내 법원 판결	거주자 판정	고정 사업장	자본배분	고정 사업장 자본배분 범인	특수 관계 범인	특수 관계 범인 모델	기타 당국 협의	국내법상 조세회피 규정 대상	유죄 판정을 받은 행위			제외하기로 권한 있는 당국간 합의	EU 중재 협약 관련	그 외 ²⁾
중재 회부 대상 범위	√	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	×	×	√ ³⁾	×	√ ³⁾	개별 (1)	미국
	√	×	⊙	⊙	⊙	×	⊙	⊙	×	×	×	×	×	개별 (1)	스위스
	√	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	√	×	×	×	√ ⁴⁾	개별 (1)	영국
	√	⊙ ⁵⁾	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	√	×	×	×	×	MLI (9)	홍주, 오스트리아, 벨기에, 일본, 룩셈부르크, 뉴질랜드, 네덜란드, 폴란드, 싱가포르
	√	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	√	√	×	×	×	MLI (1)	아일랜드
	√	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	√	√	×	×	√ ⁶⁾	MLI (1)	핀란드
	√	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	√	×	×	×	√ ⁷⁾	MLI (1)	프랑스
	√	⊙ ⁸⁾	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	√	√	×	×	×	MLI (1)	슬로베니아
	√	⊙ ⁵⁾	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	√	×	×	×	√ ⁹⁾	MLI (1)	스웨덴

주: 1) 캐나다가 중재회부대상으로 열거한 특정 규정 관련 쟁점은 ②, 중재대상에서 제외하는 쟁점은 √, 별도로 언급하지 않은 쟁점은 × 표시함
 2) '그 외'란 다른 조세조약에 없는 특정한 규정이며, 기타 당국간 합의는 양 계약국의 권한 있는 당국이 중재회부대상으로 합의 한 기타 규정 관련 쟁점임
 3) 미국과는 쟁점 발생 과세연도에 관련당사자의 세금신고가 어느 계약국에도 정당하게 제기되지 않은 경우 대상에서 제외하며 APA 관련 쟁점을 포함함
 4) 영국과는 ① 해당 쟁점이 발생한 과세연도에 관련당사자의 세금신고가 어느 쪽 계약국에도 정당하게 제기되지 않은 경우 ② 조세조약 제23조에 따라 한 계약국에 해당 쟁점이 해소되었고 불복절차가 일시 정지(abeyance)되지 않은 경우 중재대상에서 제외하며 APA 관련 쟁점을 중재대상에 포함함
 5) 일본, 스웨덴과는 거주자판정(제4조) 관련 쟁점 전반은 중재회부대상으로 하되 개인이 아닌 이종거주자판정(제4조 제3항) 쟁점은 대상에서 제외함
 6) 핀란드와는 ① 이중과세가 발생하지 않는 경우 소득 관련 쟁점, ② 비거주자에게 지불·대기(貸語)한 금액에 원천징수되는 조세로서 기준일 전에 발생한 과세 등을 대상에서 제외함
 7) 프랑스와는 ① 과세표준 비교할 대상 또는 한 계약국의 국내법상 면세·영세율 적용대상으로 과세되지 않는 소득 관련 쟁점, ② 각 회계기간 또는 각 과세연도상 과세표준이 평균 15만유로 미만인 쟁점을 대상에서 제외함
 8) 슬로베니아와는 거주자판정(제4조) 관련 쟁점 전반은 중재회부대상으로 하되 법인거주지 관공문제를 대상에서 제외하고 과세표준 비교할 대상 또는 한 계약국의 국내법상 면세·영세율 적용대상으로 과세되지 않는 소득 관련 쟁점을 제외함
 9) 스웨덴과는 가치평가가 어려운 무형자산(hard-to-value intangibles, HTVI) 관련 특정 쟁점을 중재대상에서 제외함

자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II-30〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(3)

구분	적용방식		도입형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
	독립성	선임 실패 시		
중재인	<p>임명시점, 중재절차 진행시기, 중재절차 종료 후 합리적인 기간 동안 양 계약국의 권한 있는 당국과 관련 당사자로부터 독립적이고 공정해야 함(과거 1년 동안과 현 시점에 국가 직원이 아니어야 함)</p>	OECD가 대신 선임함	개별 (1)	미국
	상호협외 대상 사안에 관여한 적이 없어야 함	상대 권한 있는 당국이 선임함	개별 (1)	영국
	각서를 교환하지 않아 규정된 바 없음		개별 (1)	스위스
중재위원장	<p>① 임명시점, 중재절차 진행시기, 중재절차 종료 후 합리적인 기간 동안 계약국 세무당국, 재무부, 시안으로 인해 직접 영향을 받는 모든 자에 대해 공정성과 독립성을 갖추고 유지해야 함</p>	OECD가 대신 선임함	MJI (14)	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴
	양 계약국의 시민이 아닌 자	OECD가 대신 선임함	개별 (2)	미국, 영국 ¹⁾
	각서를 교환하지 않아 규정된 바 없음		개별 (1)	스위스
중재절차규칙	국적자가 아니고 거소·고용 면으로 관련된 적 없음	OECD가 대신 선임함	MJI (14)	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴
	구체적으로 중재절차를 규정함(MOU, 시행약정 등)		개별 (2)	미국, 영국
	각서를 교환해서 정해야 효력을 발휘함		개별 (1)	스위스
	양 계약국의 권한 있는 당국이 상호협외를 통해 정하도록 함		MJI (14)	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴

주: 1) 단 미국-캐나다 조세조약은 중재위원장 적격자 목록을 작성하기로 함
 자료: 본문 내용을 저자가 정리

〈표 II -31〉 캐나다의 강제적 중재 규정을 포함한 조세조약 체결례(4)

구분	직용방식	도입형식 (개수)	조세조약 체결국·지역
중재 결정 방법	최선제안방식 교환각서가 없어 별도 규정된 바 없음 추가협약이 필요함	개별 (2)	미국, 영국
		MLI (10)	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 룩셈부르크, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르
		개별 (1)	스위스
중재 결정 효력	중재결정은 양 계약국의 권한 있는 당국을 구속하나 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자는 중재결정을 거부할 수 있음	MLI (4)	일본, 몰타, 슬로베니아, 스웨덴
		개별 (3)	미국, 스위스, 영국
		MLI (14)	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴
중재 이행	국내법 상 어떤 시한에도 불구하고 중재결정을 이행함 국내법 상 어떤 시한, 절차 제한에도 불구하고 중재결정을 이행함 중재절차 이행을 두고 국내법상 시한, 절차제한을 언급하지 않음 ^{1), 2)}	개별 (1)	영국
		개별 (1)	미국
		개별 (1)	스위스
비용	ICSID협약 기준에 따라 각자 선임한 중재인 관련 비용을 부담함. 중재위원장 관련 비용, 번역비 등은 공동 부담함. ICSID협약 기준에 따라 각자 선임한 중재인 관련 비용을 부담함. 중재위원장 관련 비용은 공동 부담하나 일반·행정협력 비용은 상호합의를 제기한 계약국이 부담함. 납세자 부담 없음 교환각서가 없어 별도 규정된 바 없음 각자 선임한 중재인 관련 비용을 결정하고 부담하고 중재위원장 관련 비용은 공동 부담함	개별 (1)	영국
		개별 (1)	미국
		개별 (1)	스위스
		MLI (14)	호주, 오스트리아, 벨기에, 핀란드, 프랑스, 아일랜드, 일본, 룩셈부르크, 몰타, 뉴질랜드, 네덜란드, 싱가포르, 슬로베니아, 스웨덴

주: 1) 스위스-캐나다 조세조약은 제24조 제5항에서 국내법상 어떤 제한에 대해 언급하지 않았으며 교환각서도 없음
 2) MLI 조문이 통합된 조세조약은 제6부에 해당하는 제19~28조에서 별도 언급하지 않음. 다만 양 계약국의 권한 있는 당국이 상호합의절차를 통해 성립한 모든 합의는 국내법상 어떤 시한에도 불구하고 이행하며(제16조 제2항 제2문) 중재에 회부된 쟁점에 대한 중재 결정은 MLI 제19조 제1항에 언급된 쟁점과 관련된 상호합의를 통해 이행되어야 한다(제19조 제4항)고 규정함
 자료: 본문 내용을 저자가 정리

Ⅲ. 국제비교 및 결론

- 본 장은 제Ⅲ장에서 살펴본 영국, 독일, 일본, 캐나다가 체결한 조세조약상 강제적 중재 규정의 경향과 특징을 단순 비교함
 - 조사대상국의 강제적 중재조항 체결례 중 국가 간 비교가 가능한 주요 특징을 위주로 기술함

- 2008 OECD 모델조세조약의 영향으로 일본은 조세조약에 강제적 중재조항을 도입하였으나 영국, 독일, 캐나다는 그전부터 조세조약에 중재조항을 도입함
 - 일본은 2008 OECD 모델조세조약이 제25조 제5항에 강제적 중재조항을 도입한 것을 계기로 2010년 네덜란드와의 조세조약에 처음 강제적 중재조항을 적용함
 - 기존에 임의적 중재조항을 포함한 조세조약을 체결한 적이 없음
 - 영국, 독일, 캐나다는 각각 2008년, 1989년, 2004년부터 조세조약에 강제적 중재조항을 도입함
 - 또한 영국, 독일, 캐나다는 비교적 이른 시기부터 조세조약에 중재절차를 도입하는 방안을 검토하여 임의적 중재조항을 적용했음¹³¹⁾
 - 영국은 1926년 아일랜드 자유국과의 조세조약에 처음으로 합의에 의한 구속력 있는 판결 개념을 도입하였으며, 이 경험을 토대로 중재조항을 비교적 많이 체결해왔다고 평가됨¹³²⁾
 - 독일은 1985년 스웨덴과의 조세조약에 중재조항을 포함한 초안을 작성함

131) 2019년 8월 현재 임의적 중재조항 체결례 개수를 보면 캐나다는 19개로 영국 1개, 독일 3개, 일본 0개에 비해 많음. 19개 중 3개 조세조약의 임의적 중재조항은 향후 MLI 제6부 '강제적 중재' 규정으로 대체될 예정임

132) Eduardo Baistrocchi et al., 2017, p. 746.

- 캐나다는 1962년에 이미 국제조세법원을 설립하는 방안을 고려하였으며 1983년 네덜란드와의 조세조약에 처음으로 임의적 중재조항을 도입함
- OECD 모델조세조약 초안 작성연도가 1963년인 것을 고려할 때 영국, 독일, 캐나다는 매우 선제적으로 대응해온 국가라고 평할 수 있음

- 구체적으로 중재절차를 규정한 조세조약의 비중을 비교하면 일본과 캐나다가 높고 독일과 영국은 상대적으로 낮았음
 - 조문 및 의정서, 별도 문서(MOU, 시행약정, 기술적 해설서 등)에서 중재절차를 구체적으로 규정한 체결례 비중은 영국과 독일이 각각 16.0%, 27.3%인 데 비해, 일본과 캐나다는 각각 100%, 66.7%였음

〈표 III-1〉 조사대상국의 개별 조세조약상 강제적 중재 규정 구성 비교

(단위: 개, %)

개별 조세조약상 강제적 중재조항의 구체성		조사대상국의 체결례 개수(비중)			
		영국	독일	일본	캐나다
낮 ↕ 높음	조문에 일반적인 중재조항을 규정함 ¹⁾	21개 (84.0%)	8개 (72.7%)	0개 (0.0%)	1개 (33.3%)
	조문 및 의정서에서 일부 중재조항 시행절차를 규정함	0개 (0.0%)	0개 (0.0%)	11개 (61.1%)	0개 (0.0%)
	조문, 의정서 및 별도 문서에서 중재절차 전반을 구체적으로 규정함	4개 (16.0%)	3개 (27.3%)	7개 (38.9%)	2개 (66.7%)
강제적 중재조항을 포함한 개별조세조약 총개수		25개	11개	18개	3개

주: 1) 중재 신청, 범위, 결정효력, 이행을 OECD 모델조세조약 제25조 제5항과 비슷한 수준으로 일반적인 사항만 규정한 경우임

1. 음영 처리한 괄호 안 값은 조사대상국이 체결한 개별 조세조약 총 개수 대비 비중을 의미함

자료: 제II장 내용을 저자가 재편집

- MLI 강제적 중재 규정 도입현황을 비교하면 일본, 영국, 캐나다는 각각 6개, 7개, 0개 조세조약에 MLI 규정을 통합했으며 독일은 아직 비준하지 않아 적용 전 단계임
 - 일본은 호주, 캐나다, 아일랜드, 핀란드, 룩셈부르크, 싱가포르(6개국)과의 조세조약 조문에 MLI 제6부 규정을 통합해 공표했으며 캐나다와는 작성 준비 중임

- 영국은 뉴질랜드, 싱가포르, 호주, 핀란드, 아일랜드, 슬로베니아, 몰타(7개국)과의 조세조약 조문에 MLI 제6부 규정을 통합하여 공표함
- 캐나다는 2019년 8월 29일에 MLI를 비준하였으며 아직 MLI 규정을 통합한 조세조약을 공표하지 않음

〈표 III-2〉 조사대상국의 MLI 적용 조세조약상 강제적 중재 규정 도입 현황 비교

(단위: 개)

MLI 제6부 '강제적 중재' 조항 통합 현황	조사대상국	MLI규정을 통합한 조세조약 개수
적용대상 조세조약에 MLI 규정을 통합하고 있음	일본	6개
	영국	7개
	캐나다	0개
아직 비준서를 제출하지 않아 MLI 규정을 적용하지 않음	독일	-

자료: 제II장 내용을 저자가 재편집

- 대부분의 조세조약은 납세자의 요청을 전제로 중재절차를 개시하나 독일과 캐나다가 체결한 일부 개별 조세조약은 중재개시일자에 자동으로 중재절차를 개시함
 - 영국과 일본이 체결한 거의 모든 개별 조세조약은 OECD 모델조세조약 규정과 마찬가지로 납세자가 중재를 요청해야만 중재절차를 개시함
 - 영국이 체결한 모든 조세조약은 납세자가 요청하면 중재절차를 개시함
 - 일본이 체결한 거의 모든 조세조약 또한 납세자가 요청해야만 중재절차를 개시하나, 일본-칠레 조세조약은 납세자가 중재를 요청했으며 양 계약국의 권한 있는 당국도 중재를 통해 해당 쟁점을 해결하기로 동의해야만 개시함
 - 독일이 스위스·리히텐슈타인·미국과 체결한 조세조약은 납세자 요청 없이 자동으로 중재절차를 개시하며 개시되며, 아르메니아와 체결한 조세조약은 권한 있는 당국이 요청하여 중재절차를 개시함
 - 캐나다가 체결한 모든 개별 조세조약은 납세자 요청 없이 중재개시일자에 자동으로 중재절차를 개시함

- 단 중재절차를 납세자가 요청해야만 개시하는 조세조약과 요청 없이 자동으로 개시하는 조세조약 간 구속력의 우위는 판단할 수 없다는 점에 주의가 필요함
 - 일례로 캐나다가 체결한 모든 개별 조세조약은 중재개시일이 되면 중재절차를 자동으로 개시하나 권한 있는 당국의 재량권을 인정하거나 중재에 회부할 수 있는 쟁점의 범위를 협소하게 규정함

- 조사대상국의 모든 체결례를 망라하여 중재대상범위를 비교하기는 어려우나 규정 방식과 특정 쟁점 포함 여부를 두고 조사대상국 간 공통점과 차이점을 확인함
 - 각 체결례에서 중재에 회부할 수 있는 대상쟁점의 범위, 즉 중재대상범위는 조사대상국뿐만 아니라 상대 체약국의 입장이 반영된 결과로 이를 총망라하여 비교하는 것은 부적절함
 - 개별 조세조약상 중재대상범위는 양 체약국이 협상한 결과로 조사대상국만의 입장을 대변하지 않을 것이며, MLI 규정을 통합한 조세조약은 양 체약국이 제 28조에서 각각 유보한 쟁점 전체를 중재대상범위에 그대로 반영함

- 먼저 중재대상범위 규정방식을 보면 영국·독일·일본은 대체로 대상에서 제외하는 쟁점을 열거하나 캐나다는 대상에 포함하는 쟁점을 열거하여 보다 제한적임
 - 영국이 체결한 거의 모든 조세조약(캐나다-영국 조세조약을 제외함), 독일이 체결한 모든 조세조약 중 중재회부대상을 특정 조문과 관련된 쟁점으로 한정하는 사례는 확인하지 못함
 - 영국-캐나다 조세조약은 특정 조문과 관련된 쟁점으로 한정함
 - 일본은 예외적으로 캐나다, 포르투갈과의 조세조약에서 중재회부대상을 특정 조문과 관련된 쟁점으로 한정하였는데, 캐나다와 포르투갈의 입장을 반영한 결과로 보임
 - 일본은 포르투갈로부터 중재회부범위에 대한 최혜국 대우를 보장받음
 - 캐나다는 모든 개별 조세조약과 MLI position에서 중재회부대상을 특정 조문과 관련된 쟁점으로 한정하여 다른 조사대상국과 차이가 있음

- 거주자판정(제4조), 고정사업장(제5조), 고정사업장의 자본배분 문제(제7조), 특수관계법인(제9조), 특수관계법인에 지급된 로열티(제12조) 등과 관련된 쟁점 등으로 중재회부 범위를 한정함

- 조사대상국이 체결한 대부분의 조세조약은 중재대상범위에서 국내 법원·행정법원에서 결정을 내린 쟁점을 제외함
 - 이는 MLI 제19조 제12항과도 동일한 내용으로, 각 체약국은 국내 법원·행정법원에서 결정을 내린 쟁점을 중재대상범위에서 제외할 권리를 유보함

- 조사대상국이 체결한 일부 조세조약은 양 체약국의 권한 있는 당국이 합의하여 개별 쟁점을 중재대상에서 제외할 수 있도록 함
 - 독일·캐나다가 미국과 체결한 조세조약은 상호합의로 해결하지 못한 개별 쟁점은 납세자의 요청 없이 자동으로 중재에 회부되도록 하나, 권한 있는 당국 간 합의로 중재대상에서 제외할 수 있도록 함
 - 스웨덴-영국 조세조약, 일본이 스웨덴·독일·칠레·슬로베니아·스페인·미국과 체결한 조세조약은 상호합의로 해결하지 못한 개별 쟁점은 납세자가 요청할 경우 중재에 회부하나 권한 있는 당국 간 합의로 중재대상에서 제외할 수 있도록 함
 - 특히 칠레-일본 조세조약은 납세자가 중재를 요청하고 양 체약국의 권한 있는 당국이 중재를 통해 해결하기로 동의하여야 중재절차를 개시하도록 하여 당국의 재량권을 더 강하게 규정함

- 거주자판정 관련 쟁점을 중재대상범위에 포함하는지 여부를 비교해보면 영국·일본이 체결한 조세조약 대부분은 제외하나 캐나다는 중재에 회부할 수 있는 쟁점 중 하나로 열거하였다는 차이점을 확인함
 - MLI 제28조 제1항에 따라 각 체약국은 개인이 아닌 이중 거주자 판정(제4조 제3항) 관련 쟁점을 중재대상에서 제외할 수 있음
 - 영국과 일본은 대부분의 조세조약에서 동 쟁점을 중재대상에서 제외함

- 독일은 일본-독일 조세조약에서만 거주자 판정 문제를 중재범위에서 제외하였으며 MLI 제28조에서도 유보를 표하지 않음
 - 캐나다는 거주자 판정(제4조) 관련 쟁점을 중재회부대상으로 열거함
- 대부분의 개별 조세조약은 중재인 임명시점의 독립성 요건을 두며, MLI 적용 조세조약 등은 중재절차 종료 후 독립성 유지기간 요건을 추가로 규정함
- 독립성은 해당 사안에 기존에 관여한 바가 없거나 국가 직원이 아니었어야 한다는 점을 의미함
 - 영국·독일·일본이 구체적인 중재절차를 규정한 체결례 대부분과 영국-캐나다 조세조약은 임명시점의 독립성을 요구함
 - 단 미국-캐나다, 미국-일본 조세조약은 과거 1년부터 기산하여 판단함
 - 모든 MLI 적용 조세조약과 일부 개별 조세조약은 임명시점의 독립성과 중재절차 종료 후 타당한 기간에 독립성을 유지하도록 하여 보다 엄격한 요건을 둠
 - 모든 MLI 적용 조세조약: 영국 7개, 독일 2개, 일본 7개, 캐나다 14개
 - 개별 조세조약: 스페인-일본, 미국-독일, 미국-캐나다 조세조약

〈표 III-3〉 조사대상국이 체결한 조세조약상 중재인 독립성 요건 비교

(단위: 개)

독립성 요구	조사대상국			
	영국	독일 ¹⁾	일본	캐나다
임명시점, 중재절차 종료 후 타당한 기간 독립성 유지	7	3	8	15
임명시점 독립성	4	3	17	1
명시된 바 없음	21	7	-	1
강제적 중재조항을 포함한 조세조약 총 개수	32	13	25	17

주: 1) 독일은 2019년 8월 현재 독일이 비준서를 제출했다는 가정하에 본 표를 작성함
 자료: 제III장 내용을 저자가 재편집

- 캐나다가 미국, 영국과 체결한 개별 조세조약은 중재위원장 목록을 작성하도록 규정하였는데 이는 다른 체결례에서 볼 수 없는 규정임

- 개별 조세조약상 중재방법을 보면 2008 OECD 모델조세조약 상호합의규정의 영향을 받은 영국·일본·독일, 그 영향을 받지 않았던 캐나다로 구분할 수 있음
- 영국·일본·독일은 2008 OECD 모델조세조약의 영향으로 개별 조세조약의 중재방법으로 독립의견방식을 적용하다가 2017년 MLI 도입 시 영국은 최선제안방식, 일본은 독립의견방식을 기본 적용하기로 하고 독일은 명시한 바 없음
 - 영국은 개별 조세조약에서 OECD 모델조세조약의 상호합의 예시와 동일하게 독립의견방식을 적용했으나 권한 있는 당국이 합의한다면 최선제안방식을 적용할 수 있도록 하고 2017년 MLI를 적용함에 있어 최선제안방식을 선택함
 - 단 캐나다와의 조세조약에는 예외로 최선제안방식을 적용하고 일본, 독일, 스페인과의 조세조약에는 독립의견방식을 기본 적용함
 - 일본은 거의 모든 조세조약에 독립의견방식을 적용하고 MLI에서도 동일하게 독립의견방식을 고수하며 미국과의 조세조약은 예외로 최선제안방식을 적용함
 - 단 뉴질랜드, 영국과 개별 체결한 조세조약은 독립의견방식을 기본 적용하되 권한 있는 당국이 합의한다면 최선제안방식을 적용할 수 있도록 함
 - 독일은 개별조세조약에서는 영국과 동일한 입장을 취해왔으며 MLI position에서는 중재결정방법에 대한 입장을 밝히지 않음
 - 독일은 MLI 제23조 제4항에 대한 선택만 통보하여 기본 중재결정방법을 정하지 않은 것으로 확인됨
- 캐나다는 대부분의 개별 조세조약에 최선제안방식을 적용해왔으며 2017년 MLI position에도 최선제안방식을 기본으로 선택함
 - 캐나다가 기존에 체결한 개별 조세조약상 강제적 중재조항은 전반적으로 2008 OECD 모델조세조약 상호합의규정과의 유사성이 낮음
- 대부분의 조세조약(아르메니아-독일 조세조약은 제외함)상 중재결정은 양 체약국의 권한 있는 당국을 구속하여 이행되어야 하나 납세자는 이를 거부할 수 있음

- 영국·캐나다·독일이 체결한 모든 조세조약은 중재결정을 거부할 수 있는 납세자를 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자로 함
 - 일본이 체결한 대부분의 조세조약은 중재결정을 거부할 수 있는 납세자를 해당 쟁점으로 인해 직접 영향을 받는 자로 하되, 미국-일본 조세조약은 중재요청자(국내불복절차 진행 중인 경우 불복절차에 참여하는 모든 관련 당사자)로 함
 - 단 아르메니아-독일 조세조약은 양 계약국의 권한 있는 당국이 중재결정 이후 6개월 이내에 다른 합의를 할 수 있도록 함
- 중재비용을 두고 대부분의 조세조약은 OECD 모델조세조약과 비슷하게 각자 중재인 비용을 결정하고 여타 비용은 균등 부담하도록 하나 미국-캐나다, 영국-캐나다, 미국-독일 조세조약은 ICSID협약에 따라 비용을 결정하도록 함
- 캐나다가 체결한 개별 조세조약은 총 3개인데 그 중 미국, 영국과 개별 체결한 조세조약은 ICSID협약 기준에 따라 각자 중재인 비용을 부담하고 중재위원장 비용 등은 균등 부담하도록 함
 - 독일과 미국이 개별 체결한 조세조약 또한 ICSID협약 기준에 따라 각자 중재인 비용을 부담하도록 함
- 일본은 총 4개 조세조약에 중재에 대한 최혜국 대우(MFN) 관련 규정을 두었는데 다른 조사대상국이 체결한 조세조약에서는 이와 같은 규정을 발견하지 못함
- 덴마크와의 조세조약에서는 강제적 중재 규정 적용일자, 포르투갈과의 조세조약에서는 중재회부대상을 두고 최혜국 대우를 보장받음
 - 러시아, 아르헨티나와의 조세조약은 중재조항을 조세조약 조문에 포함하지 않되 제3국과 체결한 양자조약 등에 중재 관련 규정을 도입할 경우 동 조세조약에도 도입하기 위한 논의를 즉시 시작함
 - 한국이 중재 관련 조항을 두고 스위스에게 보장해준 최혜국 대우와 동일함

참고문헌

국회예산정책처, 『2017 조세의 이해와 쟁점: ⑥ 국제조세』, 조세의 이해와 쟁점, 제6권, 국회예산정책처, 2017.

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.

Alicja Majdanska and Laura Turcan(EDS), “OECD Arbitration in Tax Treaty Law,” IBFD, 2018.

Canada Revenue Agency, “Request for Competent Authority Consideration Under Mutual Agreement Procedures in Income Tax Conventions,” IC 71-17R4, 1995.

———, “Guidance on Competent Authority Assistance Under Canada's Tax Conventions,” IC 71-17R5, 2005.

Department of the treasury, “technical explanation of the protocol done at Chelsea on September 21, 2007 amending the Convention between the United States of America and Canada with respect to taxes on income and on capital done at Washington on September 26, 1980, as amended by the protocols done on June 14, 1983, March 28, 1994, March 17, 1995, and July 29, 1997,” 2007.

———, “technical explanation of the protocol signed at Washington on January 14, 2013 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 and the protocol, which forms an integral part of the convention, signed at Washington on November 6, 2003,” 2013.
- Eduardo Baistrocchi et al., “TAX TREATY DISPUTES IN THE UNITED KINGDOM,” *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes, Cambridge Tax Law Series*, Cambridge University Press, 2017, pp. 709~754.
- Michael Lang and Jeffrey Owens, “International Arbitration in Tax Matters,” IBFD, 2016.
- OECD, “Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, United Kingdom(Stage 1),” 2017a.
- , “Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland,” 2017b.
- , “Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Germany(Stage 1),” 2017c.
- , “Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Germany,” 2017d.
- , “Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Japan(Stage 1),” 2017e.
- , “Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Japan,” 2017f.
- , “Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Canada(Stage 1),” 2017g.
- , “Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI),” 2017h.
- , “2017 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION,” 2017i.
- , “Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017“, 2017j.

- , “Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Canada,” 2018a.
- , “Guidance for the development of synthesised texts MLI,” 2018b.
- 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.
- 上谷田卓, 「多国籍企業等による税源浸食と利益移転の防止—B E P S 防止措置実施条約の概要と主な論点 —」, 『立法と調査』, No. 399, 参議院常任委員会調査室・特別調査室, 2018.
- 大橋時昭, 「相互協議を巡る諸問題・移転価格課税に係る協議を中心として」, 『税大論叢』, Vol. 44, 国税庁税務大学校, 2010, pp. 1~93.
- 岡田至康, 「第1章 税の安定性(紛争の予防・解決)」, 『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方~ポストBEPSの国際協調の下での国内法改正の動向~』, 21世紀政策研究所, 2019, pp. 1~18.
- 川村晋策, 「租税条約における仲裁規定の現状と課題」, 『租税資料館賞受賞論文集』, 24, 租税資料館, 2015.
- 久保田幸, 「インドにおける義務・拘束的仲裁の導入に関する一考察」, 『オンライン・ジャーナル・シリーズ』, (2018-1), 83, 早稲田大学リポジトリ, 2018, pp. 1~83.
- 小寺彰, 「租税条約仲裁の国際法上の意義と課題 - 新日蘭租税条約の検討 -」, RIETI Discussion Paper Series 11-J-036, RIETI, 2011.
- 日本租税研究協会, 「租税改革の課題と国際課税の潮流」, 第62回租税研究台会記録, 社団法人日本租税研究協会, 2010.
- 寶村和典, 「OECDモデル租税条約25条3項について - 条約に定めのない二重課税についての相互協議に関する検討 -」, 『税大論叢』, Vol. 89, 国税庁税務大学校, 2017, pp. 308~421.
- JETRO, 「日智租税条約の概要」, 日本貿易振興機構(ジェトロ)サンティアゴ事務所ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課, 2016.

- 국세청, <https://www.nts.go.kr/>
기획재정부, <https://moef.go.kr>
독일 재무부, <https://www.bundesfinanzministerium.de/>
미국 국세청, <https://www.irs.gov/>
아일랜드 electronic Irish Statute Book, <http://www.irishstatutebook.ie/>
영국 정부, <https://www.gov.uk/>
일본 국세청, <http://www.nta.go.jp/>
일본 재무성, <https://www.mof.go.jp/>
캐나다 재무부, <https://www.fin.gc.ca/>
한국은행, <https://www.bok.or.kr/>
EY Japan, <https://www.eytax.jp/>
IBFD, <https://research.ibfd.org/>
OECD, <http://www.oecd.org/>
OECD MLI matching database, <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

세법연구 19-02
조세조약상 강제적 중재 규정 분석(하)
- 주요국의 체결례 -

발 행 2019년 10월 31일

저 자 정재현 · 이서현 · 오유나

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 978-89-8191-979-5

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



세법연구 19-02

조세조약상 강제적 중재 규정 분석(하)

- 주요국의 체결례 -

KIPF 한국조세재정연구원

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

