



세법연구 20-06

# 우리나라와 주요국의 국제조세 분쟁 해결방안 연구

2020. 12

세법연구 20-06

우리나라와 주요국의  
국제조세 분쟁 해결방안 연구

세법연구 20-06  
우리나라와 주요국의 국제조세 분쟁 해결방안 연구

**KIPF** 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336  
TEL : 044-414-2114 www.kipf.re.kr



한국조세재정연구원

**KIPF** 한국조세재정연구원  
세법연구센터

# 우리나라와 주요국의 국제조세 분쟁 해결방안 연구

2020. 12

## 연구진

### 연구책임자

권 성 준 부연구위원

### 공동연구원

박 수 진 공인회계사

강 문 정 선임연구원

이 화 령 연구원

# 목 차

I. 서론 .....	11
1. 연구배경 및 목적 .....	11
2. 연구 내용 및 방법 .....	13
II. OECD 모델 조세조약과 다자협약에 따른 국제조세 분쟁 해결방안 .....	17
1. OECD 모델 조세조약 .....	17
가. 개요 .....	17
나. OECD 모델 조세조약 제25조의 주요 내용 .....	18
다. OECD 모델 조세조약 제25조 개정 연혁 .....	20
라. 상호합의절차(MAP) .....	21
마. 상호합의에 따른 중재 .....	29
2. OECD 다자협약(MLI) .....	40
가. 개요 .....	40
나. 다자협약 제5장 분쟁 해결 개선 규정 .....	41
III. 우리나라의 국제조세 분쟁 해결방안 .....	45
1. 상호합의절차(MAP) .....	45
가. 개시 .....	46
나. 진행 .....	48
다. 종료 .....	50

라. 상호합의 결과의 시행 .....	51
마. 적용특례 .....	52
바. 납세자 참여 .....	54
사. 기밀유지 .....	55
아. 법원 소송과의 관계 .....	56
2. 상호합의에 따른 중재 .....	57
가. 개시 .....	57
나. 중재인단 .....	57
다. 중재 결정 이행 .....	57
라. 납세자 참여 .....	58
마. 중재비용 .....	58
바. 기밀유지 .....	58
3. MAP 통계 현황 .....	59
가. MAP 착수 및 종결 현황 .....	59
나. 평균 종료기간 .....	64
IV. 주요국의 국제조세 분쟁 해결방안 .....	66
1. 미국 .....	66
가. 상호합의절차(MAP) .....	66
나. 상호합의절차 내에서의 중재 .....	75
다. MAP 통계 현황 .....	78
2. 일본 .....	84
가. 상호합의절차(MAP) .....	84
나. 상호합의절차 내에서의 중재 .....	97
다. MAP 통계 현황 .....	101

3. 독일 .....	108
가. 상호합의절차(MAP) .....	108
나. 상호합의절차 내에서의 중재 .....	120
다. MAP 통계 현황 .....	124
4. 캐나다 .....	130
가. 상호합의절차(MAP) .....	130
나. 상호합의절차 내에서의 중재 .....	137
다. MAP 통계 현황 .....	138
5. 싱가포르 .....	144
가. 상호합의절차(MAP) .....	145
나. 상호합의절차 내에서의 중재 .....	151
다. MAP 통계 현황 .....	151
V. 국제비교 및 시사점 .....	157
1. 국제비교 .....	157
가. 국가별 분쟁 해결방안의 도입 형식 .....	157
나. 상호합의절차(MAP) .....	159
다. 상호합의절차 내에서의 중재 .....	174
라. MAP 통계 현황 .....	179
2. 시사점 .....	188
가. 상호합의절차(MAP) 관련 규정의 형식 .....	188
나. 미해결 MAP 사건의 효율적인 관리 .....	189
다. 상호합의에 따른 중재를 고려한 MAP 개선 .....	195
라. OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 대한 우리나라 입장 .....	199
참고문헌 .....	201

## 표 목차

〈표 II-1〉 OECD 모델 조세조약 제25조 .....	19
〈표 II-2〉 다자협약 상호합의절차와 대응조정 규정에 대한 조사대상국의 유보 현황 ..	44
〈표 III-1〉 우리나라 상호합의 사건 현황 .....	59
〈표 III-2〉 우리나라 MAP 사건의 종결 유형별 현황 .....	61
〈표 III-3〉 우리나라 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019) .....	62
〈표 III-4〉 우리나라 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019) ..	62
〈표 III-5〉 MAP 사건 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건) .....	64
〈표 III-6〉 우리나라의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건) .....	65
〈표 IV-1〉 미국의 상호합의 현황 .....	78
〈표 IV-2〉 미국 MAP 사건의 종결 유형별 현황 .....	79
〈표 IV-3〉 미국 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019) .....	80
〈표 IV-4〉 미국 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019) .....	80
〈표 IV-5〉 미국의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건) .....	82
〈표 IV-6〉 미국의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건) .....	83
〈표 IV-7〉 일본의 상호합의 현황 .....	102
〈표 IV-8〉 일본 MAP 사건의 종결 유형별 현황 .....	103
〈표 IV-9〉 일본 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019) .....	104
〈표 IV-10〉 일본 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019) ..	104

〈표 IV-11〉 일본의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건) .....	106
〈표 IV-12〉 일본의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건) .....	107
〈표 IV-13〉 독일의 상호합의 현황 .....	124
〈표 IV-14〉 독일 MAP 사건의 종결 유형별 현황 .....	125
〈표 IV-15〉 독일 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019) .....	126
〈표 IV-16〉 독일 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019) ..	126
〈표 IV-17〉 독일의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건) .....	128
〈표 IV-18〉 독일의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건) .....	129
〈표 IV-19〉 캐나다의 상호합의 현황 .....	138
〈표 IV-20〉 캐나다 MAP 사건의 종결 유형별 현황 .....	139
〈표 IV-21〉 캐나다 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019) .....	140
〈표 IV-22〉 캐나다 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019) ..	141
〈표 IV-23〉 캐나다의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건) .....	143
〈표 IV-24〉 캐나다의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건) .....	144
〈표 IV-25〉 상호합의 진행 순서 .....	146
〈표 IV-26〉 싱가포르의 상호합의 현황 .....	151
〈표 IV-27〉 싱가포르 MAP 사건의 종결 유형별 현황 .....	152
〈표 IV-28〉 싱가포르 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019) .....	153
〈표 IV-29〉 싱가포르 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019) .....	153
〈표 IV-30〉 싱가포르의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건) .....	155
〈표 IV-31〉 싱가포르의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건) .....	156
〈표 V-1〉 MAP과 중재절차 관련 국내 규정의 형식 .....	159
〈표 V-2〉 MAP 개시 요건 .....	161
〈표 V-3〉 MAP 개시일 관련 국내 규정 .....	165

〈표 V-4〉 일반적인 MAP 종료 .....	169
〈표 V-5〉 중재절차 개시 요건 .....	176
〈표 V-6〉 연도별 상호합의 사건 현황 .....	180
〈표 V-7〉 상호합의 종결률 현황(2015~2019) .....	181
〈표 V-8〉 MAP 사건의 종결 유형별 현황(2016~2019년 누적) .....	182
〈표 V-9〉 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2019년 기준) .....	183
〈표 V-10〉 MAP 적용 배제 및 예외적인 MAP 종료·중단 등 사유 .....	191
〈표 V-11〉 우리나라의 계약상대국별 MAP 사건 현황(2015년 이후 착수사건) .....	196

## 그림 목차

[그림 III-1] 우리나라 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건) .....	63
[그림 IV-1] 미국의 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건) .....	81
[그림 IV-2] 기본적인 MAP 흐름 .....	84
[그림 IV-3] 일본의 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건) .....	105
[그림 IV-4] 독일의 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건) .....	127
[그림 IV-5] 캐나다의 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건) .....	142
[그림 IV-6] 싱가포르의 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건) .....	154
[그림 V-1] 상호합의 평균 시작·종료기간(2019년 기준 이전가격사건) .....	184
[그림 V-2] 상호합의 평균 시작·종료기간(2019년 기타사건) .....	185
[그림 V-3] MAP 사건의 착수 및 종결 추세(2006~2019) .....	187
[그림 V-4] 주요 종결 유형 현황(2016~2019년 누적) .....	193



# I. 서론

## 1. 연구배경 및 목적

- OECD/G20<sup>1)</sup>의 BEPS 방지 프로젝트 이후 상호합의절차(mutual agreement procedures, MAP)를 개선하기 위해 OECD 회원국을 중심으로 MAP 관련 규정의 개정이 진행되고 있음
- BEPS 조치로 야기되는 국제조세 분쟁을 효과적이고 효율적으로 해결하여 납세자의 조세 확실성(tax certainty)과 예측가능성을 제고할 필요성이 대두됨
  - 기존 조세조약상 MAP 규정을 개선하기 위한 BEPS 액션 14 최종보고서<sup>2)</sup>가 공개된 이후, MAP을 둘러싼 제반 규정에 대한 개선 이행에 대한 BEPS 방지 프로젝트 참여국의 상황이 모니터링<sup>3)</sup>되고 있음
- 그리고 디지털 경제환경에 대응하기 위한 디지털세를 논의하는 OECD/G20의 포괄적 이행체계<sup>4)</sup>에서는 조세 확실성을 중요 요소로 보고 효율적인 분쟁예방 및 분쟁해결 절차 개발에 힘쓰고 있음<sup>5)</sup>

---

1) G20는 미국, 일본, 독일, 영국, 프랑스, 캐나다, 이탈리아(이하 'G7')와 12개의 신흥국 및 주요 경제국, 그리고 유럽연합(EU) 의장국을 포함한 20개국의 국가(지역) 모임을 의미함. OECD의 정식명칭은 '경제협력개발기구(Organization for Economic Co-operation and Development)임

2) BEPS 액션 14 최종 보고서는 i) 분쟁방지 ii) MAP 이용가능성과 접근가능성 보장 iii) MAP 사건의 해결 iv) MAP 합의 이행의 네 가지 최소기준을 제시함(OECD, "Action 14 Mutual Agreement Procedure," <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>, 검색일자: 2021. 3. 4.)

3) 모니터링(monitoring)은 OECD 국제행정포럼(Forum on Tax Administration)에 설치되어 있는 상호합의의 포럼(MAP Forum)에서 2016년 12월부터 개시됨. 액션 14의 네 가지 최소기준의 이행에 합의한 개별국가의 권한 있는 당국이 상호심사(peer review)를 통해 이루어짐(OECD, 2017, p. 177).

4) 포괄적 이행체계(Inclusive Framework(IF))는 BEPS 대책 이행을 논의하는 회의체(現 137개국)를 의미함

5) 현재 디지털세 논의는 새로운 과세권 배분을 주요 내용으로 하는 필라 1과 글로벌 최저한세 도입을 다루는 필라 2로 구분됨. 분쟁 해결방안을 다루는 조세확실성은 필라 1의 핵심요소 중 하나임(기획재정

- 한편 효과적이고 효율적인 분쟁 해결방안의 일환으로 중재절차가 MAP의 보충적 절차 또는 최종 단계로서 미국과 유럽을 중심으로 한 국제사회에서 적극적으로 수용됨
  - BEPS 방지 프로젝트의 조세조약 관련 조치 이행을 위한 BEPS 방지 다자협약(MLI)<sup>6)</sup> 제6부(중재)의 적용을 채택한 서명참가국이 29개국(2019년 4월 9일 기준)이었고, 캐나다, 일본, 싱가포르, 호주를 제외한 대부분의 서명참가국은 유럽 지역에 속함<sup>7)</sup>
  - 미국은 다자협약(MLI)에는 참여하지 않았으나 OECD 국제행정포럼 산하 상호합의절차 포럼에 적극적으로 관여하면서,<sup>8)</sup> MAP과 상호합의 내에서의 중재를 규정하는 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 개정<sup>9)</sup>에 상당한 영향을 미침<sup>9)</sup>
- 국제조세 환경 변화에 대응하기 위해 우리나라는 2020년 세법개정을 통해 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조를 신설하여 상호합의 내에서의 중재에 대한 위임규정을 마련함
  - 세법개정 이전에는 국제조세 분쟁 해결방안으로 중재절차가 포함되지 않은 MAP에 초점을 두었음
- 본 보고서는 세법개정에 대한 후속조치로 필요한 이행규정을 살펴보고, OECD

부, 경제협력개발기구(OECD)/주요 20개국(G20) 포괄적 이행체계(IF), 디지털세 논의 경과 보고서 공개, [https://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS\\_00000000028&searchNttId1=MOSF\\_000000000031183&menuNo=4010100](https://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_00000000028&searchNttId1=MOSF_000000000031183&menuNo=4010100), 검색일자: 2021. 3. 4.)

6) 정식명칭은 '세원잠식 및 소득이전 방지 목적의 조세조약 관련 조치 이행을 위한 다자협약(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)'이며 본문에서는 OECD 다자협약 또는 MLI로 칭함(외교부, 「우리나라, BEPS 방지 다자협약 서명(2017)」, [http://www.mofa.go.kr/www/brd/m\\_3889/view.do?seq=366181&srchFr=&srchTo=&srchWord=&srchTp=&multi\\_itm\\_seq=0&itm\\_seq\\_1=0&itm\\_seq\\_2=0&company\\_cd=&company\\_nm=&page=1](http://www.mofa.go.kr/www/brd/m_3889/view.do?seq=366181&srchFr=&srchTo=&srchWord=&srchTp=&multi_itm_seq=0&itm_seq_1=0&itm_seq_2=0&company_cd=&company_nm=&page=1), 검색일자: 2021. 1. 29.)

7) 신상화·박수진, 2019, p. 59.

8) OECD, 2017, p. 16; 박수진·이정미, 2020, p. 176.

9) BEPS 방지 프로젝트 이후 상호합의 내에서의 중재절차를 둘러싼 기본 틀이 미국의 의무적 중재 규정을 토대로 변화된 것으로 관찰됨(박수진, 2021, p. 61.)

MAP 통계를 통해 우리나라와 조사대상국의 MAP 현황을 비교함으로써 우리나라 MAP의 보완점을 모색함

## 2. 연구 내용 및 방법

- 본 연구는 문헌조사의 방법<sup>10)</sup>을 이용하여 우리나라와 조사대상국의 국내법 또는 행정사무처리규정에 따른 상호합의절차와 중재절차에 대한 주요 내용을 조사함<sup>11)</sup>
  - 우리나라와 조사대상국 모두 상호합의절차 등과 관련하여 국내절차법 또는 행정사무처리규정에서 일반적인 절차 규정을 별도로 둠
    - 이러한 배경은 납세자 예측가능성을 높이고 권한 있는 당국 내에서의 관할 주체를 명확히 규정하기 위함임
  - MAP 관련 절차규정은 체약국별 조세조약에 따라 달리 정해지는 경우가 있는데, 관련 내용은 본 연구에는 포함하지 않음<sup>12)</sup>
  - MAP을 통해 이루어지는 쌍방적 이전가격 사전합의(Advance Pricing Agreement, APA) 관련 규정은 본 연구에 포함하지 않음
- 둘 이상의 과세관할권이 관여되는 국제조세 분쟁 해결방안을 국내 행정절차, 행정심판이나 행정소송에 따른 조세불복 절차와 조세조약상 절차로 구분할 때 본 연구는 후자를 대상으로 함
  - 전자는 납세자가 당사자가 되어 과세당국 또는 외부 행정기관에 대해 심사·심판 청구를 하는 행정절차 및 행정심판과 법원 등 사법기관을 대상으로 소송을 제기 하는 행정소송이 있음

10) 문헌조사의 연구방법이 갖는 한계로 인해 공개되지 않는 실무상 MAP 효과에 대한 조사는 반영하지 못함

11) OECD는 2018년부터 2020년에 걸쳐 한국, 미국, 일본, 독일, 캐나다, 싱가포르의 조세조약과 국내법상 상호합의절차 관련 MAP Peer Review 보고서를 공개하였는데, 본 연구와 관련 있는 부분은 본문에 반영함

12) 독일, 일본, 캐나다, 미국의 개별 조세조약에 따른 MAP과 중재 관련 규정은 정재현·이서현·오유나 (2019)를 참조할 것

- 후자는 양자 간 조세조약을 체결한 계약국이 당사자가 되어 조세조약에서 정하는 MAP을 통해 분쟁을 해결하는 방안으로 중재절차가 수반되기도 함
  - 전자가 조세법률주의나 사법절차에 따른 분쟁 해결방안이라면 후자는 이에 대한 대체적 분쟁 해결방안(alternative dispute resolution)으로 정치외교적인 측면이 강조되며, 조세조약을 기반으로 한 MAP은 국내 사법적 권리구제에 대한 특례로도 볼 수 있음<sup>13)</sup>
- 조사대상국은 조세조약상 상호합의절차와 상호합의 내에서의 중재절차를 모두 채택하고 있는 미국, 일본, 독일, 캐나다, 싱가포르를 선정함
- 상호합의 내에서의 중재는 크게 전통적인 독립 의견형 중재와 최종 제안형 중재로 구분할 수 있는데, 유형별로 대표적인 국가인 독일과 미국을 선정함
  - 아시아 지역에서는 OECD MLI 서명 당시 조세조약상 상호합의 내에서의 중재를 채택한 국가인 일본과 싱가포르를 선정함
    - 일본은 2008년부터 독립 의견형 중재를 기본모형으로 한 상호합의 내에서의 중재를 조세조약에 반영하였고(미국 조세조약의 경우 최종 제안형 중재), 싱가포르는 MLI 서명 당시 최종 제안형 중재를 채택함
- MAP은 권한 있는 당국의 직권 또는 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 권한 있는 당국이 수용함으로써 개시되는데, 본 연구의 진행에 있어서 MAP 개시 신청 이후의 MAP 단계를 검토-상호합의-결과 수행이라는 세 단계로 구분함
- (검토) MAP 개시 신청에 대해 신청이 접수된 계약국의 권한 있는 당국에서의 일방적인 사안 검토를 수행함
  - (상호합의) 한 계약국의 권한 있는 당국에 의한 MAP 개시 요청에 대해 계약상 대국의 권한 있는 당국이 그 요청을 수락함으로써 양 계약국의 권한 있는 당국 간 쌍방적인 합의를 진행함
    - 이 단계에서 효과적인 상호합의 결과의 도출을 위해 제3자가 관여하는 중재절

---

13) 박수진, 2021, p. 57.

차가 수반되기도 함

- (결과 수행) 권한 있는 당국 간 합의에 도달하면 쌍방 간 진행되는 절차는 종료하고, 그 상호합의 결과를 신청인이 수용하는 경우, 권한 있는 당국은 그 결과를 이행하여 부과처분 또는 경정결정 등을 조치함

□ 본 보고서는 국가별 MAP 현황을 다루는 OECD MAP 통계<sup>14)</sup>를 이용하여 우리나라와 조사대상국의 MAP 현황을 살펴봄

- OECD MAP 통계는 BEPS 액션 14의 조치에 대한 국가별 MAP 이행상황을 효과적으로 모니터링하기 위한 도구임<sup>15)</sup>

- MAP 현황을 통해 최소 24개월 이내의 MAP 종결 여부를 모니터링함

- OECD MAP 통계는 MAP 사건의 접수연도, 유형(이전가격사건, 기타사건), 계약상대국별로 구분하여 관련 통계를 제공함

- 2016년을 기점으로 2016년 1월 1일 직전(2015년 12월 31일까지 접수된 사건, '2016년 이전 사건')과 2016년 1월 1일 이후 접수된 사건('2015년 이후 사건')으로 구분함

- 그리고 2015년 이후 사건부터 MAP 통계보고 방식에 기초하여 계산하고 MAP 사건 정보를 계약상대국과 공유함<sup>16)</sup>

- MAP 사건의 유형은 '이전가격사건'과 고정사업장, 거주자 판정, 소득구분 등으로 야기되는 이중과세문제를 포함한 모든 MAP 사건 중 이전가격사건이 아닌 '기타사건'으로 구분됨

- OECD MAP 통계대상 MAP 사건에 APA 사건은 포함되지 않음<sup>17)</sup>

- OECD MAP 통계는 MAP 종결 유형을 10가지로 구분하는데, 조사대상국의 종

14) OECD MAP 통계는 2016년부터 BEPS 액션 14의 최소기준 이행을 위한 BEPS 포괄적 이행체계에 참여하는 국가를 대상으로 합의된 보고체계(MAP Statistics Reporting Framework)에 따라 MAP 사건 통계를 제공함

15) OECD, 2016, p. 33.

16) OECD, "Mutual Agreement Procedure Statistics for 2019," <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm/>, 검색일자: 2021. 1. 27.

17) OECD, 2016, p. 52.

결 유형을 살펴보고 우리나라의 MAP 보완점을 살펴봄<sup>18)</sup>

- 2015년 이후 착수된 사건을 대상으로 MAP 구간별 평균 종결기간에 대한 정보를 제공하는데, 이를 통해 조사국과 우리나라의 MAP 종결기간을 비교하여 보완점을 모색함
  - MAP 구간을 '시작~종료, 요청접수~시작, 시작-MAP 의견서 제출, MAP 의견서 제출-종료'로 구분함

□ 보고서는 제 I 장 서론을 포함하여 총 5개의 장으로 구성됨

- 제 II 장은 OECD 모델 조세조약과 다자협약에서 다루고 있는 국제조세 분쟁 해결방안에 대한 주요 내용을 조사함
  - 2017년 개정 OECD 모델 조세조약 제25조와 관련 주석서에 따른 상호합의절차와 중재절차에 대한 주요 내용을 조사함
  - MAP과 대응조정을 다루고 있는 OECD 다자협약 제5장을 간략하게 살펴보고 우리나라와 조사국별 제5장의 유보 현황을 검토함
- 제 III 장은 우리나라의 「국제조세조정에 관한 법률」에서 정하는 상호합의절차와 중재절차에 대한 규정을 검토하고, OECD MAP 통계를 이용한 우리나라 MAP 현황을 살펴봄
- 제 IV 장에서는 조사대상국별로 국내법규 또는 행정처리규정에 따른 상호합의절차와 중재절차에 대한 주요 내용을 검토하고, OECD MAP 통계를 이용한 MAP 현황을 살펴봄
- 제 V 장은 우리나라와 조사대상국 간 상호합의절차와 중재절차에 대한 주요 내용을 국제비교하고 우리나라 현행 제도의 개선방향을 제시함

---

18) 10가지의 종결 유형은 다음과 같음: ① MAP 거부 사건: MAP 개시 신청을 권한 있는 당국이 반려한 사건 ② 목적 불명확 사건: MAP 개시 신청이 정당한 이익제기가 아닌 사건 ③ 국내 불복 절차에 의해 해결된 사건 ④ 납세자 철회 사건: MAP 개시되었으나 납세자가 철회한 사건 ⑤ 일방 국가에서만 구제된 사건: MAP 개시 이전 권한 있는 당국이 납세자에게 선제적으로 국내구제조치하고 결과를 통보한 사건 ⑥ 이중과세가 완전히 제거된 사건/조세조약과 부합하지 않는 과세처분을 완전히 합의한 사건 ⑦ 이중과세가 부분적으로 제거된 사건/조세조약과 부합하지 않는 과세처분이 부분적으로 합의된 사건 ⑧ 조세조약에 부합하지 않는 과세처분이 아니라는 합의에 도달한 사건: MAP사건에 관련된 과세가 없다고 상호합의로 종결된 사건 ⑨ 합의에 도달하지 못한 사건: 상호합의 없이 종결된 사건 ⑩ 기타(OECD, 2016, p. 49.)

## II. OECD 모델 조세조약과 다자협약에 따른 국제조세 분쟁 해결방안

### 1. OECD 모델 조세조약<sup>19)</sup>

#### 가. 개요

- OECD 회원국(의 권한 있는 당국)<sup>20)</sup>은 조세조약의 해석과 적용에 있어서 국제 규범인 OECD 모델 조세조약과 주석서를 준수해야 하는 정치적 의무가 있음<sup>21)</sup>
  - 모델 조세조약은 체약국 간 조세조약의 협상 진행 전반에 걸쳐 실제적이고 절차적인 측면에서 국제 규범으로서의 지위를 가짐<sup>22)</sup>
  
- OECD 모델 조세조약은 1963년에 발표된 「소득과 자본에 관한 이중과세방지 조세조약 초안」<sup>23)</sup>을 토대로 하여 1977년 최초 개정작업과 함께 국제환경 변화에 대응하는 개정이 수차례 있었고, BEPS 방지 프로젝트 최종 결과를 반영하는 개정

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

20) 여기서 권한 있는 당국(the competent authority)은 최고 과세당국과 권한을 위임받은 기관을 의미하지만, 법률의 최종 해석기관인 사법부는 포함하지 않음(김정홍, 2014, p. 15.)

21) OECD 모델 조세조약 주석서 서론(Introduction) 문단 3.; OECD 모델 조세조약과 주석서에 대해 우리나라는 법률적인 구속력이 없는 참고자료로 보는 것이 일반적인 견해임(서울고등법원 2010. 2. 12. 선고 2009누8016 판결)

22) 이상엽·박수진·유현영·이형민·조승수, 2017, p. 64.; 국제사회에서 수용되는 모델 조세조약으로는 OECD 회원국을 중심으로 한 OECD 모델 조세조약과 개발도상국의 입장을 반영한 국제연합(United Nations UN) 모델 조세조약이 대표적임

23) 본래 명칭은 OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital임

이 2017년에 있었음<sup>24)</sup>

- 회원국들의 실무관행을 반영하기 위해 OECD 재정위원회가 개정 작업을 수행하여 1977년 「소득과 자본에 관한 이중과세 모델 조세조약(Model Double Taxation Convention on Income and Capital)」을 공개함
- 국제적 경제 여건의 변화에 대응하기 위해 모델 조세조약과 주석서 개정이 수차례 있었음<sup>25)</sup>
- 최근 2015년 OECD/G20의 BEPS 방지 프로젝트 최종 결과를 반영하기 위해 모델 조세조약과 주석서 전반에 걸친 개정이 있었음

#### 나. OECD 모델 조세조약 제25조의 주요 내용

- OECD 모델 조세조약 제25조는 조세조약의 해석·적용에 있어서 일어날 수 있는 장애나 불확실성, 그리고 이중과세를 해결하기 위해 양 체약국의 권한 있는 당국 간 자발적인 협상을 통해 상호 간 합의에 도달할 수 있는 메커니즘을 규정함
- 제25조는 다섯 개의 항으로 구성되고, 조세조약의 해석과 적용, 조세조약에 부합하지 않는 과세처분, 그리고 과세소득의 조정과 관련된 사안을 양 체약국의 과세 당국이 MAP과 중재를 통해 해결할 수 있도록, 관련 절차를 규정함<sup>26)</sup>
  - 제1항: 상호합의 대상과 상호합의 신청기한을 규정함
    - 조세조약에 부합하지 않는 과세 결과를 초래하거나 초래할 것으로 판단하는 사안에 대하여, 조세조약에 부합하지 않는 과세 결과를 초래하는 처분의 최초 통지로부터 3년 이내에 제기하도록 규정함
  - 제2항: 상호합의 해결을 위한 양 체약국의 노력의무와 부과제척기간에 관계없이 상호합의 결과를 집행할 체약국의 의무에 대하여 규정함

24) 이상엽·박수진·유현영·이형민·조승수, 2017, pp. 69~70.

25) OECD 모델 조세조약과 주석서에 대한 연혁별(1977년-2014년) 주요 개정사항은 이상엽·박수진·유현영·이형민·조승수(2017, pp. 69~87.)를 참조할 것

26) 신상화·박수진, 2019, p. 14.

## II. OECD 모델 조세조약과 다자협약에 따른 국제조세 분쟁 해결방안 19

- 제3항은 조세조약 해석·적용과 관련한 장애나 불확실성을 양 체약국은 상호합의를 통해 해결할 수 있도록 노력할 것을 규정하고, 조세조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세를 해결하기 위해 협의할 수 있음(may consult together)을 규정함
- 제4항은 전항에서 의미하는 상호합의를 위해 외교적 경로가 아니더라도 필요한 경우 그 목적을 위한 공동위원회를 구성하는 것을 포함하여 권한 있는 당국이 직접 의견을 교환할 수 있음을 규정함<sup>27)</sup>
- 제5항에서는 MAP의 일부로서 중재절차의 개시 요건, 결정의 구속력, 중재 결정의 집행 절차를 규정함
  - 사건의 처리를 위해 권한 있는 당국이 요구하는 모든 정보를 양 체약국의 권한 있는 당국에 제출한 날로부터 2년 이내 상호합의에 도달하지 못한 경우, 상호합의를 제기한 납세자의 서면 신청에 따라 중재절차가 개시됨
  - 다만 사전에 미해결 쟁점에 대해 각 체약국의 법원에서 판결이 내려진 경우에는 중재에 회부되지 않음
  - 납세자의 반대가 없는 한, 중재 결정은 양 체약국을 구속하며 상호합의에 따라 체약국의 국내법상 기한에도 불구하고 중재 결정의 집행은 이루어짐

### 〈표 II-1〉 OECD 모델 조세조약 제25조

1. 한 체약국 또는 양 체약국의 처분으로 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 한 체약국의 인(person)<sup>1)</sup>이 판단하는 경우, 그는 각 체약국의 국내법에 규정된 구제절차에 불구하고, 양 체약국의 권한 있는 당국에 이의(objection)를 제기할 수 있다. 이 경우 조약의 규정에 부합하지 않은 과세 결과를 초래하는 처분의 최초 통지로부터 3년 안에 이의는 제기되어야 한다.
2. 권한 있는 당국은 이의가 정당하다고 인정하나 스스로 만족할 만한 해결에 도달할 수 없을 때, 이 조약에 부합되지 않는 과세를 피하기 위하여 다른 체약국의 권한 있는 당국과 상호합의에 의하여 그 사안을 해결하기 위해 노력한다. 이에 따라 채택된 상호합의는 체약국 국내법의 시한에 관계없이 이행된다.
3. 양 체약국의 권한 있는 당국은 이 조약의 해석이나 적용에 있어, 발생하는 어려움 또는 의문을 상호합의에 따라 해결하도록 노력한다. 또한 양 당국은 이 조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세를 방지하기 위해 상호 협의할 수 있다.

27) OECD, 2019, p. C(25)-1.

〈표 II-1〉의 계속

- 
4. 양 계약국의 권한 있는 당국은 전항에서 의미하는 합의에 도달하기 위해, 권한 있는 당국이 직접 또는 그 대표자로 구성된 공동위원회를 통하는 것 등을 포함하여, 직접 상호 간 의견을 교환할 수 있다.
5. 아래의
- a) 제1항에 따라 한 계약국 혹은 양 계약국의 처분으로 인해 조약규정에 부합되지 않는 과세 결과가 초래된 인(person)이 한 계약국의 권한 있는 당국에 이의를 제기하고, 또한
- b) 제기한 사건을 처리하기 위해 권한 있는 당국이 요구하는 모든 정보를 양 권한 있는 당국에 제출한 날로부터 2년 이내 권한 있는 당국이 제2항에 따라 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못한 경우
- 해당 인(person)이 서면으로 요구하는 경우에는 사건과 관련된 모든 미해결된 쟁점은 중재에 회부된다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판에 의해 이러한 미해결 쟁점에 대한 판결이 있는 경우에는 중재에 회부되지 않는다. 사건에 의해 직접 영향을 받는 인(person)이 중재결정을 집행하는 상호합의를 수락하지 않는 것이 아닌 한, 중재결정은 양 계약국을 구속하며 양 계약국의 국내법상 제척기간에 불구하고 집행된다. 상호합의에 따라 계약국 권한 있는 당국은 이 항의 적용방법을 결정한다.
- 

주: 1) 본문의 '인(person)'에는 개인(individual), 회사(company), 기타 인의 단체(any other of persons)를 포함함(OECD 모델 조세조약 제3조 제1항 (a)호)

자료: OECD(2019, p. M-69)에서 해당 조항을 저자가 국문으로 번역함

#### 다. OECD 모델 조세조약 제25조 개정 연혁

- OECD 모델 조세조약 제25조는 1963년 모델 조세조약 초안에서부터 반영되어 수차례 개정을 걸쳐 현행 규정이 완성됨
- 제25조에 대한 주요 개정은 2008년 중재 조항의 신설과 BEPS 방지 프로젝트 액션 14의 최종 결과를 반영하기 위한 제1항과 제5항 규정에 대한 2017년 개정이 있었는데 각 항별로 개정 연혁을 간략하게 살펴봄<sup>28)</sup>
- 제1항에 대한 개정은 1977년과 2017년에 이루어짐
  - 1977년 모델 조세조약 최초 공개 당시 1963년 초안 제25조 제1항에 대해 MAP 신청기한 3년을 규정한 두 번째 문장을 첨부함

---

28) OECD, 2019, p. M-69.

- 2017년 개정으로 상호합의 신청을 당초 ‘거주하는 국가(또는 국적이 있는 국가)’의 권한 있는 당국에서 ‘양 체약국’의 권한 있는 당국으로 제출하도록 하여 납세자의 접근가능성을 확대함
- 제2항의 개정을 살펴보면, 1963년 초안에 대해 국내법의 기한과 관계없이 상호합의 결과를 이행하도록 하는 두 번째 문장이 1977년 모델 조세조약이 최초로 공개될 당시 첨부됨
- 제4항은 1995년 개정으로 “대표자로 구성된 공동위원회(a joint commission)를 포함하여”라는 문장이 반영되어 현행 규정에 이룸
- 제5항은 구속력 있는 중재를 규정하고 있는데, 2008년 모델 조세조약 개정으로 제5항이 신설·도입되었고 2017년 중재 개시와 중재 신청방법 등에 대해 다음과 같이 개정됨
  - 당초 ‘상호합의 신청으로부터 2년 이내(within two years from the presentation of the case)’에서 납세자가 ‘권한 있는 당국이 요구하는 모든 정보를 양 체약국의 권한 있는 당국에 제출한 날로부터 2년 이내(within two years from the date when all the information required by the competent authorities)’로 개정되어 납세자의 사건 관련 정보 제공에 대한 의무를 명확히 함
  - 납세자는 서면으로(in writing) 중재 개시를 신청하도록 개정됨
  - 당초 제5항의 각주(footnote)<sup>29)</sup>를 삭제하여 납세자의 반대가 없는 한, 중재 결정은 국내법상 기한에도 불구하고 집행되어야 함을 명확히 함

## 라. 상호합의절차(MAP)

- 제25조에서는 상호합의 목적에 따라 MAP을 세 가지로 구분함<sup>30)</sup>

---

29) 2017년 개정 이전에는 체약국의 국내법에 의해 중재의 적용이 불가능할 수 있으므로 각 체약국은 중재를 효과적으로 이행할 수 있는 경우에만 제5항을 포함토록 했음(신상화·박수진, 2019, p. 13.)

- 제1항과 제2항에 따른 조세조약에 부합하지 않는 과세처분으로 인한 이중과세를 해결하기 위한 개별적인 특정 사건 MAP
  - 제3항 첫 번째 문장에 따른 조세조약의 해석·적용에 대한 장애나 불확실성을 해소하기 위한 해석적 MAP
  - 제3항 두 번째 문장에 따른 조세조약에 규정되지 않은 이중과세의 해결을 위한 입법적 MAP
- 세 가지 유형의 MAP 모두 공통적으로 정부 간 절차(government-to-government procedures)이고 MAP을 통해 이루어진 상호합의는 권한 있는 당국을 구속하지만 개시주체, 범위, 결과, 법률상 효과 등에서 차이가 있음<sup>31)</sup>
- 제1항과 제2항에 따른 개별적인 특정 사건 MAP은 납세자에 의해 개시되지만, 제3항에서 규정하는 MAP 모두는 일반적으로 체약국의 권한 있는 당국에 의해 개시됨
  - 제1항과 제2항에 따른 특정 사건 MAP은 개별적인 특정 납세자와 관련된 사안을 다루지만, 제3항에 따른 MAP은 납세자 범주와 관련된 일반화된 사안을 다룸<sup>32)</sup>
  - 제3항 첫 번째 문장에 따른 MAP에 의해 이루어진 상호합의는 OECD 모델 조세조약 제3조 제2항에 따라 해당 조세조약에서 사용되는 용어에 대해 국내법적 의미를 우선함<sup>33)</sup>
  - 제3항 두 번째 문장에 따른 MAP의 경우 국내법 또는 조세조약상 다른 조문의 범위 내에서만 이중과세를 제거하는 상호합의를 할 수 있음<sup>34)</sup>

30) OECD, 2019b, p. R(1)-10.: 상호합의절차의 법률적 특성에 따라 제25조 제1항과 제2항은 특정 사건 조항(specific case provision), 제3항의 첫 번째 문장은 해석 조항(interpretative provision), 제3항의 두 번째 문장은 입법 조항(legislative provision)이라고도 함(OECD, 2019b, p. R(1)-37, 각주 6)

31) OECD, 2019, p. C(25)-28.

32) OECD, 2019, p. C(25)-28. 50항

33) OECD, 2019, p. C(25)-3. 6.1항; 국제조약을 규율하는 비엔나 협약(Vienna Convention) 제31조 제3항의 의미 내에서는 조세조약 해석을 위한 상호합의 자체는 국제법상 법원을 구성하지 못하며 체약국의 사법기관에 대해 법적 구속력이 없다는 것이 다수의견임(Jirousek and Streicher, 2020, p. 171.)

34) OECD, 2019, p. C(25)-28. 55항, 55.1항

- 이하 본문에서는 납세자의 요청에 의해 개시되는 제25조 제1항과 제2항에 따른 특정 사건 MAP의 주요 내용을 OECD 모델 조세조약 주석서를 통해 살펴봄<sup>35)</sup>

## 1) MAP 개시

### 가) 개시 요건

- OECD 모델 조세조약 제25조 제1항에서는 명시적으로 두 가지의 MAP 개시 요건을 규정함<sup>36)</sup>
  - 첫째, 한 체약국의 인(person)이 양 체약국의 권한 있는 당국에 이의(objection)를 제기하여야 함
  - 둘째, 해당 이의는 조세조약에 부합되지 않는 과세 결과를 초래하는 과세처분의 최초 통지(first notification)로부터 3년 이내 제출되어야 함
- 3년 기한의 기산점인 '과세처분의 최초 통지(first notification)'는 과세를 초래한 개별적인 처분을 인지할 수 있는 부과지, 공문요구, 조세징수나 부과를 위한 기타 방법 등을 의미하며, 납세자에게 가장 유리한 방식으로 해석되어야 함<sup>37)</sup>
  - 통지된 것으로 간주되는 시점은 발송시기나 실제 물리적인 수령시기를 의미하며 일반적으로 국내법에 정의됨<sup>38)</sup>
- 이 외에도 MAP 개시를 위한 실질적인 기준은 다음과 같음<sup>39)</sup>
  - 조세조약에 부합하지 않는 과세결과를 초래하는 당장의 과세(처분) 외에도 미래의 과세(처분) 가능성을 대상으로 함<sup>40)</sup>

35) 제25조 제3항에 따른 해석적 또는 입법적 MAP은 권한 있는 당국의 요청이나 필요에 의해 개시되고 통상적으로 국내법 등에서 관련 절차 규정을 두지 않으므로 본문에서는 반영하지 않음

36) OECD, 2019, p. C(25)-8, 16항

37) OECD, 2019, p. C(25)-9, 21항

38) OECD, 2019, p. C(25)-10, 22항

39) Jirousek and Streicher, 2020, p. 155.

- 조세조약에 부합하지 않는 과세(처분)로 인해 법률적 이중과세가 수반되거나, 차별금지의 원칙을 규정한 제24조 제1항을 위반하거나 일부 경제적 이중과세 사례도 포함됨<sup>41)</sup>
- 입법적(legislative)이거나 규제적 성격(a regulatory nature)의 개별적이거나 일반적인 처분을 포함하는 한 계약국 또는 양 계약국의 처분으로 인해 직접적이고 필연적인 결과를 가져옴<sup>42)</sup>
- 한 계약국 또는 양 계약국의 과세처분으로 인해 이의를 제기한 인(person)이 영향을 받아야 함(affected)<sup>43)</sup>
- 납세자는 과세(처분)가 조세조약과 부합하지 않는다고 합리적인 신념(belief)을 가져야 함<sup>44)</sup>

#### 나) 개시 신청 방법

- OECD 모델 조세조약과 주석서는 MAP 개시를 위한 이의제기 방식에 대한 특별한 규정을 두고 있지 않음<sup>45)</sup>
- 다만 계약국이 적합한 절차를 규정하거나 조세불복사건이 계약국의 과세당국에서 이루어지는 것과 유사한 방식으로 제출될 수 있음

#### 다) MAP 범위

- (인적 범위) 이의를 제기하는 인(person)의 범위는 한 계약국 또는 양 계약국의 거주자로 자연인(individual), 법인(company), 기타 인적 단체(unincorporated body of persons)를 포함함<sup>46)</sup>

40) OECD, 2019, p. C(25)-6. 14항

41) OECD, 2019, p. C(25)-5. 11항; C(25)-6, 13항

42) OECD, 2019, p. C(25)-6. 14항

43) OECD, 2019, p. C(25)-4. 7항

44) OECD, 2019, p. C(25)-7. 14항

45) OECD, 2019, p. C(25)-8. 16항

- (적용 범위) MAP은 일반적으로 조세조약에 부합하지 않는 과세(처분)로 인해 법률적 또는 경제적 이중과세이며 주로 다루어져야 하는 사건은 다음과 같음<sup>47)</sup>
  - 제7조 제2항에 따라 고정사업장에 귀속되는 사업소득의 배분과 관련된 사안
  - 제9조, 제11조 제6항, 제12조 제4항에 따라 지급인과 수익적 소유자 간 특수관계가 있는 경우로 지급한 이자나 사용료의 초과분에 대한 지급인의 계약국에서의 과세
  - 과소자본세제와 관련하여 이자를 배당으로 간주할 때, 제9조와 제11조 제6항의 적용
  - 거주지 결정(제4조 제2항), 고정사업장 창설(제5조), 단기체류 근로자의 일시적 용역(제15조 제2항)과 관련하여 납세자의 실제 상황에 대한 정보의 결여로 조세조약의 잘못된 적용을 초래한 사건
  
- 그리고 MAP은 국외 특수관계기업 간 국제거래에 대한 이전가격세제의 적용으로 발생하는 이중과세를 해결하기 위한 제9조 제2항에 따른 대응조정(corresponding adjustment)에도 적용할 수 있음<sup>48)</sup>
  
- 한편 조세회피방지규정(an avoidance provision of domestic law)의 적용을 받는 사건은 MAP의 적용을 배제할 수 있지만 이 경우 그 상황을 조세조약상 명기할 필요가 있음<sup>49)</sup>
  
- 조세조약에 부합되지 않는 과세처분에 대해 납세자는 MAP 외에도 국내법에 따라 조세불복절차를 진행할 수 있는데, 조세불복절차가 진행 중인 사건 역시 MAP 범위에 속함<sup>50)</sup>

---

46) OECD 모델 조세조약 제3조 제1항 (a)호

47) OECD, 2019, p. C(25)-5. 11항; C(25)-4, 9항

48) OECD, 2019, p. C(25)-5. 10항

49) OECD, 2019, p. C(25)-12. 26항

50) OECD, 2019, p. C(25)-12. 25항

- 제25조는 효과적인 MAP 진행을 위해 적극적인 협상의 유보 또는 최종 합의의 유보를 허용함
  - 전자는 납세자의 이의제기에 대해 국내법상 불복절차 중에는 3년 기한의 중단 없이 권한 있는 당국이 국내법상 절차가 종결될 때까지 적극적인 협상을 유보하거나
  - 후자는 권한 있는 당국 간 협상은 진행하되, 국내법상 절차의 철회에 대한 납세자의 동의 전까지는 최종합의를 유보함

## 2) MAP 진행 단계

- MAP은 한 체약국의 권한 있는 당국 내에서의 일방적인 검토 단계, 양 체약국의 권한 있는 당국 간 쌍방적 상호합의 진행 단계, 그리고 상호합의의 이행 단계로 구분됨<sup>51)</sup>
- 첫 번째 단계는 납세자의 이의제기로 개시되는 절차로서 납세자와 이의가 제기된 체약국의 권한 있는 당국 간 협의 수준에서 배타적으로 이루어짐<sup>52)</sup>
  - 권한 있는 당국은 납세자의 이의제기가 정당한지 여부와 그 자체로서 만족스러운 해결책에 도달할 수 있는지 여부를 판단할 권한이 있어야 함
    - 정당한 것으로 보이는지 여부를 판단은 양 체약국의 과세가 조세조약에 부합하는지 여부를 결정하기 위해 납세자의 불복사건을 예비적으로 판단하는 것을 의미함<sup>53)</sup>
  - 만일 납세자의 불복사건이 정당하다고 인정하고 그 사건의 원인이 되는 과세가 전적으로 또는 부분적으로 한 체약국의 처분에 기인한 경우 정당한 것으로 판명된 조정이나 경감을 허용하여 분쟁을 해결하여야 함<sup>54)</sup>

51) OECD, 2019, p. C(25)-14, 30항

52) OECD, 2019, p. C(25)-14, 31항

53) OECD, 2019, p. C(25)-14, 31.1항

54) OECD, 2019, p. C(25)-14, 32항

- 두 번째 단계는 첫 번째 단계에서 만족스러운 해결책을 찾을 수 없는 경우 개시되는 정부 간 쌍방적인 MAP임<sup>55)</sup>
  - 만일 납세자의 불복사건이 정당하다고 인정하지만 그 사건의 원인이 되는 과세가 전적으로 또는 부분적으로 다른 체약국에서 취해진 조치에 기인하는 경우에는 쌍방적인 두 번째 단계로 진행됨
  
- 세 번째 단계는 MAP을 통하여 채택된 권한 있는 당국 간 상호합의를 이행하는 단계로, 국내법에 따른 기한에도 불구하고 권한 있는 당국이 합의내용을 이행하도록 노력하여야 함<sup>56)</sup>

### 3) MAP에 대한 법률효과

- 양 체약국의 권한 있는 당국 간 도달한 상호합의는 국내법상 제척기간에도 불구하고 시행되어야 함<sup>57)</sup>
  
- 한편 쟁점 미납세액의 납부가 국내법 검토(review)를 위한 개시 요건이 아닌 한 MAP을 개시하기 위한 요건으로 정하지 않도록 OECD는 규정함<sup>58)</sup>
  - 국내법상 조세불복절차나 사법적 구제책을 추구하는 자에게 적용되는 조건과 동일하게 MAP의 계류기간에 대해 부과 및 징수 절차의 중단을 허용토록 권고함

### 4) 납세자 참여

- OECD 모델 조세조약 제25조는 MAP 개시에 대한 권리를 제외하고 납세자에게 MAP에 있어서의 참여권을 부여하지 않음

---

55) OECD, 2019, p. C(25)-14, 33항

56) OECD, 2019, p. C(25)-19, 39항

57) OECD 모델 조세조약 제25조 제2항

58) OECD, 2019, p. C(25)-23,24, 47항

- 다만 권한 있는 당국은 제25조 제2항에 따라 납세자에게 서면이나 구두로 진술한 권리를 보장할 의무가 있음<sup>59)</sup>
- 그리고 체약국은 MAP 진행에 있어서 납세자에게 어떠한 자료도 공개할 의무가 없음<sup>60)</sup>

## 5) 기밀유지

- 조세조약 체약국 간 상호합의절차의 목적으로 교환되는 정보에 대해 권한 있는 당국은 비밀을 유지하여야 함<sup>61)</sup>
- 다만 양 체약국의 국내법에 따라 다른 목적으로 사용될 수 있고, 정보를 제공한 체약국이 이러한 사용을 승인하는 경우 해당 조세정보를 긴급한 사안에 대해 다른 법집행기관이나 사법기관과 공유할 수 있음<sup>62)</sup>
  - 이 경우 법집행기관이나 사법기관 역시 해당 정보를 비밀로 취급하여야 함

## 6) 법원 소송과의 관계

- 소송이 계류 중인 사안에 대해 납세자가 MAP 개시를 신청한 경우, 거주지국의 권한 있는 당국은 법원의 최종판결 이전이라도 해당 불복사건(case)의 MAP 개시 여부를 판단하여 통지하여야 함<sup>63)</sup>
- 일반적으로 MAP 쟁점 사안에 대한 국내법상 조세불복절차는 MAP의 비공식적이고 양자적인 특징을 감안하여 MAP이 진행 중인 경우에는 중지됨<sup>64)</sup>

59) OECD, 2019, p. C(25)-32, 60항

60) OECD, 2019, p. C(25)-32, 61항

61) OECD, 2019, p. C(25)-1, 4항

62) OECD, 2019, p. C(26)-15, 12.3항

63) OECD, 2019, p. C(25)-14, 34항

64) OECD, 2019, p. C(25)-21, 44항

- 한편 법원 판결과 상호합의 결과 간 충돌을 피하기 위해 상호합의 결과에 대한 납세자의 동의는 MAP에서 해결된 쟁점과 관련된 법원 소송의 취하를 전제로 함<sup>65)</sup>

### 마. 상호합의에 따른 중재

- OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에서 규정하는 중재는 MAP의 연장으로, MAP에 대해 대체적이거나 추가적인 절차가 아님<sup>66)</sup>
  - 결론을 낼 수 없는 미해결된 쟁점(unresolved issue)으로 인해 상호합의에 도달할 수 없는 경우, 해당 쟁점만을 중재에 회부하여 MAP의 효율성을 극대화함
  - 제5항의 중재는 MAP이 개시된 사건에 대해서만 개시가 허용되고,<sup>67)</sup> 중재 결과는 상호합의로서 MAP 절차를 통해 이행된다는 측면에서 중재판정부(arbitration panel)에 판결 재량권을 부여한 상사중재 또는 민관합동중재와는 차이가 있음
- 이하 본문에서는 제5항의 중재 규정을 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조에 대한 주석서와 주석서에서 제시하는 중재절차를 위한 상호합의 예시((Sample mutual agreement on Arbitration, SMAA))를 기초로 하여 살펴봄<sup>68)</sup>

## 1) 중재 개시

### 가) 개시 요건

- OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 따른 중재는 두 가지 요건이 충족되면 납세자의 서면 요청에 의해 개시되며, 이 경우 권한 있는 당국의 사전승인이 필요하지 않음<sup>70)</sup>

65) OECD, 2019, p. C(25)-22, 45항

66) OECD, 2019, p. C(25)-32, 64항

67) OECD, 2019, p. C(25)-34, 68항

68) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 문단 6; OECD, 2019, pp. C(25)-50~C(25)-71.

69) 이하 본문은 신상화·박수진(2019, pp. 15~29)을 요약, 정리하여 반영함

70) OECD, 2019, p. C(25)-32, 63항

- 첫째, 체약국의 과세(처분)로 조세조약에 부합하지 않는 과세가 부과된 납세자가 이익을 제기하고
  - 둘째, 불복사건을 검토하기 위하여 양 체약국의 권한 있는 당국이 요구하는 모든 정보가 양 체약국의 권한 있는 당국에 제출된 날로부터 2년 이내 상호합의에 도달하지 못하는 경우(2년 요건)
- 2년 기간의 기산일인 ‘모든 정보가 제출되는’ 날은 불복사건의 사유가 정당하지 여부를 양 체약국의 권한 있는 당국이 판단할 수 있도록 충분한 정보가 권한 있는 당국에 제공된 경우를 의미함<sup>71)</sup>
- 여기서 2년 기간의 기산은 MAP 개시일로 판단하는 것이 아님<sup>72)</sup>
- 2년 기간의 기산에 있어서 정보제공의 지연 또는 법원 계류 중인 사건에 대해 기간 중단이나 연장 등 세 가지 대안이 고려될 수 있음<sup>73)</sup>
- 2년의 기간이 충분하지 않다고 생각하는 체약국은 3년으로 연장하거나 특정 사건별로 2년 기간이 만료하기 전에 경과기간을 연장토록 함<sup>74)</sup>
  - MAP 자체의 중단 시 중재 개시 신청을 위한 2년 기간의 기산은 중단할 수 있도록 함<sup>75)</sup>
    - MAP 사건이 국내 법원에 계류 중이고 체약국의 국내법에서 따라 MAP과 국내법상 조세불복절차의 동시 진행을 허용하지 않는 경우 또는 권한 있는 당국과 납세자가 상호합의 절차를 중단하기로 합의한 경우
  - 납세자가 권한 있는 당국에 중요 정보를 제공하지 않거나 권한 있는 당국이 추

71) OECD, 2019, p. C(25)-39, 75항

72) OECD, 2019, p. C(25)-7, 15항

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

74) OECD, 2019, p. C(25)-36, 70.1항

75) OECD, 2019, p. C(25)-36, 70.2항

가 정보를 요청할 때 중재 신청을 위한 2년 기간을 연장할 수 있도록 함<sup>76)</sup>

- OECD 모델 조세조약 제25조 주석서에서 제시하는 SMAA에 의하면 2년 기간의 기산일을 결정하기 위한 절차를 단계별로 규정함<sup>77)</sup>
  - 우선 최초로 MAP 요청을 받은 권한 있는 당국은 요청일 이후 60일 이내에 신청인에게 요청이 접수되었다는 사실을 통보해야 함
    - 이 경우 해당 권한 있는 당국은 요청 사본과 함께 요청의 통지를 상대 권한 있는 당국에 송달하여야 함
  - 최초 요청을 수령한 날로부터 90일 이내 또는 요청 통보를 수령한 날로부터 90일 이내, 권한 있는 당국은 실질적인 심사를 위해 필요한 모든 정보를 제출받았다는 사실을 상대 권한 있는 당국과 신청인에게 통보하거나 또는 추가 정보가 요구되는 경우에는 신청인에게 추가 정보를 요구해야 함<sup>78)</sup>
  - 추가 정보를 요청한 경우로서 해당 추가 정보를 수령한 후 90일 이내, 정보를 요청한 권한 있는 당국은 신청인 및 상대 권한 있는 당국에 필요 정보를 모두 수령했다는 또는 요청 정보가 아직 제출되지 않았다는 통보를 하여야 함<sup>79)</sup>
- ‘2년이 기산되는 개시일’은 권한 있는 당국이 추가적인 정보의 요청 여부에 따라 다음과 같이 결정됨<sup>80)</sup>
  - 추가 정보 요청이 없는 경우 다음 중 빠른 날짜가 2년 기간의 개시일이 됨
    - i) 권한 있는 당국 모두 신청인에게 필요한 모든 정보가 수령되었다는 사실을 통보한 날짜(두 권한 있는 당국 중 두 번째 권한 있는 당국이 통지한 날)
    - ii) MAP 요청을 최초 접수한 권한 있는 당국이 요청의 상대 권한 있는 당국에게 통고한 날로부터 90일

76) OECD, 2019, p. C(25)-37, 70.3항

77) 2017 OECD SMAA 제2조

78) 2017 OECD SMAA 제2조 2항 b)호

79) 2017 OECD SMAA 제2조 2항 c)호

80) 2017 OECD SMAA 제2조 2항 d)호, e)호; 2017 OECD SMAA 해석 문단 12, 13

- 추가 정보가 요청된 경우 다음 중 빠른 날짜가 개시일이 됨
  - i) 추가 정보를 요청한 권한 있는 당국이 신청인 및 상대 권한 있는 당국에 추가 정보를 수령했다는 사실을 통보한 가장 최근 날짜
  - ii) 양 권한 있는 당국이 신청인으로부터 추가 정보를 수령한 후 90일이 되는 날짜
  - 어느 권한 있는 당국이 신청인 또는 상대 권한 있는 당국에 요청 자료 중 일부가 누락되었음을 통보하는 경우 그러한 통보는 추가 정보를 요청한 것으로 간주됨
- 한편 2년 기간의 개시일 이후 각 권한 있는 당국이 요청한 추가 정보가 적시에 제공되지 못하는 경우 그 지연 기간 동안에는 2년 기간의 진행이 중단됨<sup>81)</sup>
- 신청인이 권한 있는 당국이 요청한 추가 정보를 시의적절하게 제공하지 않았다고 양 권한 있는 당국 간 동의하여야 하며<sup>82)</sup>
- ‘그 정보를 요청한 날로부터 시작하여 그 정보가 완전히 제공된 날에 끝나는 기간’에 해당하는 날수만큼 연장됨

#### 나) 개시 신청 방법

- 개시 요건을 충족한 납세자의 서면 신청에 따라 미해결 쟁점은 중재에 회부됨

#### 다) 중재 적용 범위

- 2017년 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에서는 ‘제1항에서 규정하는 양 체약국 또는 한 체약국의 과세처분으로 인해 조세조약에 부합되지 않는 과세가 이루어진 사건’에 대해서만 가능하다고 규정함<sup>83)</sup>
- 이 경우 이중과세의 발생가능성이 아닌 세금의 납부·부과·결정 또는 특정 소득 요소에 대한 공식적인 과세부과통지와 같은 권한 있는 당국의 실제 처분으로 납

81) 2017 OECD SMAA 해석 문단 15

82) 2017 OECD SMAA 제7조

83) OECD, 2019, p. C(25)-38, 72항

부된 세금에 영향을 미친 경우에 한함<sup>84)</sup>

- 한편 2017년 OECD 모델 조세조약 주석서에 의하면 제25조 제3항을 포함하여 중재의 범위를 넓히는 대안을 인정하면서<sup>85)</sup> MAP을 통한 효과적인 분쟁 해결을 보장하기 위해 범위에 대한 중대한 제한은 명시적으로 반대함<sup>86)</sup>
- 2017년 개정 이전에는 중재 범위를 특정한 사안으로 제한하는 것을 가능하다고 보았음<sup>87)</sup>
  - 여기서 특정 사안으로는 주로 사실관계(factual in nature) 여부에 대한 쟁점이 관여된 사건,<sup>88)</sup> 양 체약국이 합의한 쟁점,<sup>89)</sup> 조세남용 외의 쟁점<sup>90)</sup>이 있음<sup>91)</sup>
- 현행 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에서는 각 국가의 법원이나 행정심판에 의해 판결이 내려진 미해결 쟁점은 중재에 회부할 수 없다고 규정함
- 국내 불복절차와 상호합의 절차가 동시에 진행되고 국내 법원에서 최종판결이 중재 결정 이전에 내려지는 경우에는 관련 중재절차가 종료됨<sup>92)</sup>
  - 납세자의 이증과세 구제보다는 국가 간 결정의 중첩을 피하기 위해 우선순위로 부여한 것으로 평가됨<sup>93)</sup>

---

84) Ramos, 2018, p. 97.

85) OECD, 2019, p. C(25)-38, 73항

86) OECD, 2019, p. C(25)-33, 66항; Ramos, 2018, p. 97.

87) 2014 OECD 모델 조세조약 제25조 주석 문단 66

88) OECD, 2019, p. C(25)-33, 66항

89) OECD, 2019, p. C(25)-35, 69항

90) OECD, 2019, p. C(25)-34, 68항

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

92) OECD, 2019, p. C(25)-41, 79.1항

93) Ismer, 2015, p. 1813.

## 2) 중재 종료

### 가) 중재 결정의 구속력

- OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 따라 중재 결정은 권한 있는 당국에 대해 구속력을 가짐
  - 납세자가 중재 결정을 이행하는 상호합의를 거부하지 않는 한, 양 체약국의 국내법상 부과제척기한에도 불구하고 중재 결정을 이행할 의무가 있음
- 한편 중재 결정은 권한 있는 당국 간 다른 방안에 대해 합의하거나 절차 규정의 위반으로 중재 결정의 효력이 상실되는 경우에는 그 중재 결정의 구속력은 작동하지 않음
  - 중재 결정이 통보된 후 3개월 이내 권한 있는 당국 간 상호합의에 도달하는 데 장애가 되는 모든 미해결 쟁점을 해결하는 다른 방안에 합의하는 경우에는 중재 결정을 이행할 의무가 면제됨<sup>94)</sup>
  - 제25조 제5항 또는 다른 절차 규정의 위반으로 체약국의 국내 법원에서 중재 결정의 효력을 인정하지 않는 경우 그 중재 결정의 구속력은 작동하지 않음<sup>95)</sup>
    - 여기서 국내 법원이 중재 결정의 효력을 인정하지 않는다는 것은 공정성이나 독립성과 같은 중재인의 요건 위반과 같은 절차적 측면에서의 문제로 인해 무효가 되는 경우를 상정할 수 있음<sup>96)</sup>
    - 이 경우 제5항에 따른 중재 신청과 중재절차는 없었던 것으로 보고,<sup>97)</sup> 권한 있는 당국 간 새로운 중재 신청을 허용하지 않는다고 합의하지 않는 한 납세자는 새로운 중재 신청을 할 수 있음

94) OECD, 2019, p. C(25)-44, 84항

95) OECD, 2019, p. C(25)-42, 81항

96) Rust, 2015, p.381.

97) OECD, 2019, p. C(25)-43, 82.1항

- 납세자는 중재 결정을 이행하는 상호합의를 수락하고 국내 조세불복절차를 포기하  
던지 아니면 수락을 거부하고 국내 구제절차를 취할 수 있으므로 중재 결정에 기  
속되지 않음<sup>98)</sup>
- 중재 결정의 이행을 위한 상호합의를 통보받은 납세자가 국내법상 소송절차의  
진행을 포기하지 않는 경우에는 중재 결정을 수락하지 않는 것으로 간주됨<sup>99)</sup>
- 중재 결정은 관련된 개별적인 특정 사건의 해당 쟁점에만 적용되므로 선례로서의  
가치(an erga omnes effect)가 없음<sup>100)</sup>

#### 나) 중재 결정의 이행

- 중재 결정은 양 체약국의 권한 있는 당국 간 상호합의로서 국내법상 기한에도 불  
구하고 집행됨

#### 다) 법원 소송 사건

- 국내 불복절차와 상호합의절차가 동시에 진행되고 국내 법원에서 최종판결이 중재  
결정 이전에 내려지는 경우에는 관련 중재절차가 종료됨<sup>101)</sup>
- 국내 법원 판결로 인해 조세 조약에 부합하지 않는 과세 결과를 야기하더라도  
납세자는 중재를 개시할 수 없음
  - 납세자의 이중과세 구제보다는 국가 간 결정의 중첩을 피하기 위해 우선순위  
로 부여한 것으로 평가됨<sup>102)</sup>

98) 2017 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항 세 번째 문장

99) OECD, 2019, p. C(25)-43, 82항

100) OECD, 2019, p. C(25)-44, 83항

101) OECD, 2019, p. C(25)-41, 79.1항

102) Ismer, 2015, p. 1813.

- 중재 결정의 이행을 위한 상호합의를 통보받은 납세자가 국내법상 소송절차의 진행을 포기하지 않는 경우에는 중재 결정을 수락하지 않는 것으로 간주됨<sup>103)</sup>

### 3) 중재 판정부

#### 가) 중재 유형

- SMAA에 따른 중재절차의 유형은 최종 제안형 접근방식과 독립 의견 접근방식으로 구분됨<sup>104)</sup>
  - 최종 제안형 접근방식: 각 권한 있는 당국은 중재판정부에 관련 쟁점에 대한 제안된 해결방안을 제출하여야 하고, 중재판정부는 두 가지 제안 중 하나를 중재 결정으로 채택함
  - 독립 의견(independent opinion)접근방식: 관련 법률에 따라 당사자는 사실과 주장을 제출하고, 중재판정부는 사실관계 및 적용 가능한 법률적 출처에 대한 서면으로 된, 합리적인 분석을 기초로 중재판정부의 독립적인 의견을 제시함
  - 두 접근방식 모두 중재 결정은 다수결로 채택됨
- 2017년 개정 이전에는 독립적 의견 접근방식을 기본적인 중재절차로 채택하면서 사실관계 문제(factual questions)가 관련된 경우 대안적인 간소화 절차(alternative streamlined process)로 최종 제안형 접근법을 소개하였음<sup>105)</sup>
  - 중재인의 결정이 법률과 사실관계에 의해 뒷받침되고 있기 때문에 중재 결정이 좀 더 수용 가능하다는 배경에서 이 접근법이 채택됨<sup>106)</sup>
- 그러나 2017년 개정으로 현행 OECD 모델 조세조약은 최선 제안 접근방식에 따른

103) OECD, 2019, p. C(25)-43, 82항

104) 2017 OECD SMAA에 대한 해석 문단 2

105) 2014 OECD SMAA 해석 문단 4

106) Ramos, 2018, p. 105.

중재절차를 기본으로 하며, 독립 의견 접근방식의 중재를 대체적인 대안으로 규정함

- 2017년 SMAA에서는 최선 제안 접근법을 출발점으로 취하면서 복잡한 법률상 문제가 관여된 경우 독립적 접근법을 대안으로 제시함<sup>107)</sup>
- 이러한 OECD의 변화는 중재절차에 소요되는 시간과 비용을 줄이고 처음부터 권한 있는 당국의 합리적인 입장이 반영된 해결방안의 제출을 장려하기 위함<sup>108)</sup>
- 그러나 최선 제안 접근법의 경우 권한 있는 당국 간 서로 불공정한 세수손실의 결과를 유발하는 비논리적인 입장 중 하나를 중재 결정으로 채택해야 하는 상황이 가능하다는 우려가 있음<sup>109)</sup>

#### 나) 중재인

- OECD 모델 조세조약에 따른 중재판정부(arbitration panel)는 양 체약국의 권한 있는 당국에서 임명한 중재인 2명과 의장 1명으로 구성됨
  - 양 체약국의 권한 있는 당국은 중재 신청의 접수 이후 60일 이내 각각 한 명의 중재인을 임명해야 하고, 최종 임명 후 60일 이내 임명된 중재인은 의장직을 수행할 제삼의 중재인을 임명함<sup>110)</sup>
  - 만일 기간 내 중재인이 임명되지 않는 경우에는 OECD 조세정책행정센터(Centre for Tax Policy and Administration)의 최고위직에 의해 임명을 진행하는데, 이때 최고위직은 양 체약국의 국민에 해당되지 않아야 함<sup>111)</sup>
    - 중재를 신청한 인(person who made the request for arbitration)으로부터 그러한 취지의 요청을 받은 후 10일 이내 이루어져야 함
- 중재인은 전문성, 공정성, 독립성의 요건을 충족하여야 함<sup>112)</sup>
  - 국제조세 분야에 대한 전문성과 경험

107) 2017 OECD SMAA 해석 문단 4

108) Ramos, 2018, p. 106.

109) Ramos, 2018, p. 106.

110) 2017 OECD SMAA 제3조 2항

111) 2017 OECD SMAA 제3조 3항

112) 2017 OECD SMAA 제3조 1항

- 판사(judge)나 중재인으로서의 경험을 요하는 것은 아님<sup>113)</sup>

○ 공정성과 독립성

- 중재인은 임명수락 시 권한 있는 당국, 조세행정기관, 재무부, 그리고 납세자로부터 독립적이고 공정해야 하며

- 중재 진행 또는 중재 이후 합리적인 기한 동안 중재의 공정성과 독립성의 외관을 손상할 수 있는 행위를 금해야 함

- 의장은 전문성, 공정성, 독립성 외에도 추가적으로 양 체약국의 국민 또는 거주자에 해당되지 않아야 함<sup>114)</sup>

다) 중재절차 규정

□ 제25조 제5항 마지막 문장에 따라 중재절차는 양 체약국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 의해 결정됨<sup>115)</sup>

○ 또한 중재절차를 조세조약 본문에 포함하거나 의정서(protocol)나 외교문서의 교환 등을 통해 규정할 수 있음

라) 중재비용

□ SMAA에 따른 중재절차에서는 발생 비용에 대해 권한 있는 당국이 달리 합의하지 않으면 중재절차에 참여한 체약국의 권한 있는 당국이 부담하도록 규정함<sup>116)</sup>

○ 각 권한 있는 당국에서 발생한 중재절차에 참여하는 비용(교통비, 의견준비 및 의견표명과 관련한 비용 등)이나 중재인의 보수(중재인의 교통비, 통신비, 사무 관련 비용 포함)는 각 체약국의 권한 있는 당국이 부담함

○ 중재판정부 회의 관련 비용은 회의가 개최되는 국가의 권한 있는 당국이 부담함

○ 의장의 보수(교통, 통신 및 사무 관련 비용 포함)와 양국 권한 있는 당국이 지출하

113) 2017 OECD SMAA 제3조 1항, SMAA에 대한 해석 문단 17

114) 2017 OECD SMAA 제3조 2항

115) OECD, 2019, p. C(25)-44, 85항

116) 2017 OECD SMAA 제8조

기로 합의한 지출과 관련된 기타비용은 양국이 균등하게 부담함

- 다만 중재절차에 참여하기 위해 납세자에게 발생한 비용(교통비, 의견준비 및 의견표명과 관련한 비용 등)은 납세자 본인이 부담함

#### 4) 납세자 참여

- 납세자는 중재를 개시할 수 있는 신청인임에도 불구하고 중재절차 자체는 정부 간 절차이므로, 중재절차의 진행에 있어서의 납세자 참여는 매우 제한적임<sup>117)</sup>
  
- SMAA에서 제시되는 중재 진행 단계별로 납세자 참여를 살펴보면 다음과 같음
  - (중재 신청) 납세자는 중재를 회부하기 위해 중재 신청서와 체약국의 법원이나 행정 심판단계에서 동일 쟁점에 대한 판결이 없었다는 서면 진술서를 (양쪽) 권한 있는 당국에 제출해야 함<sup>118)</sup>
    - 권한 있는 당국이 불복사건을 실질적으로 심사하는 데 필요한 정보 및 추가 정보를 제출하여야 함
  - (중재 조건 통보) 권한 있는 당국 간 합의된 중재 조건(term of reference)이 명시된 기간 내 납세자에게 전달되지 않는 경우, 납세인은 서면으로 미해결 쟁점의 목록을 서면으로 통보할 수 있음<sup>119)</sup>
  - (중재인 임명 요청) 규정된 기간 내 권한 있는 당국에 의해 중재인이 임명되지 않을 때, 납세자는 OECD에 중재인 임명 요청을 할 수 있음<sup>120)</sup>
  - (서면 또는 구두입장 표명) 대체적 중재절차인 경우에는 납세자는 MAP에서 허용된 방식으로 서면으로 입장을 표명하거나, 권한 있는 당국과 중재인이 모두 동의하는 경우에는 구두로 입장을 표명할 수 있는 권리를 가짐

117) Ramos, 2018, p. 100.

118) 2017 OECD SMAA 제1조

119) 2017 OECD SMAA 해석 문단 15.1

120) 2017 OECD SMAA 제3조 3항

## 5) 기밀유지

- 중재인에게는 사건 해결을 위해 필요한 정보에 대해 완전한 접근이 허용되는 반면, 동시에 권한 있는 당국에 적용되는 것과 동일한 정도의 엄격한 기밀유지의무가 부과됨<sup>121)</sup>
  - 이러한 기밀유지의무의 부과는 OECD 모델 조세조약 제25조 및 제26조, 그리고 일반적으로 기밀유지의무의 위반에 적용되는 제재규정을 포함한 체약국의 국내법을 적용하기 위한 목적임<sup>122)</sup>
  - 체약국의 권한 있는 당국은 조세조약과 그 체약국의 적용 가능한 법률의 기밀유지 요건에 따라 중재절차와 관련된 모든 정보를 취급할 것에 대한 중재인의 동의를 서면으로 확인해야 함
  
- 일부 국가에서는 납세자나 그 대리인 역시 중재절차에서 수령한 모든 정보를 공개할 수 없다는 견해를 가질 수 있음<sup>123)</sup>

## 2. OECD 다자협약(MLI)

### 가. 개요

- OECD 다자협약은 BEPS 조치 중에서 조세조약 개정이 필요한 내용을 기존 조세조약에 신속하게 반영하기 위해 BEPS 액션 15를 통해 개발됨
  - 2017년 6월 7일부터 68개 참가국의 서명이 최초 개시되었고 비준을 거친 서명국을 대상으로 2018년 7월 1일부터 발효됨<sup>124)</sup>

121) 2017 OECD SMAA 해석 문단 33

122) 2017 OECD SMAA 해석 문단 33

123) OECD, 2019, p. C(25)-42, 80.1항

124) OECD, "Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system," <https://www.oecd.org/tax/countries-adopt->

- 2021년 2월 18일 현재 95개 서명국 중 63개 국가가 비준서를 제출하여 이들 간 대상 조세조약에 대해서는 다자협약이 적용됨<sup>125)</sup>
- 다자협약에 서명함으로써 서명참여국 간 조세조약은 별도 양자 간 조세조약 개정 협상 없이 다자협약을 통해 관련 내용이 자동으로 개정, 적용됨
- 다자협약은 총 39개 조항으로 구성되어 있는데, 주요 내용은 다음과 같음
  - 혼성불일치 거래의 효과 해소(제3조~제5조)
  - 조세남용방지(제6조~제11조)
  - 고정사업장 기준의 인위적 회피 방지(제12조~제15조)
  - 분쟁해결절차의 개선(제16조~제17조)
  - 강제적 중재(제18조~제26조)
- 참여국의 합의를 도출하기 위해 다자협약에서는 특정 조문에 대해 유보(reservation)를 허용하여 조세조약의 기존 규정을 적용하도록 함<sup>126)</sup>
  - 특정 조문에 대해 적용되는 유보는 원칙적으로는 다자협약 제28조 제1항에서 열거하는 21개 유보에 한함<sup>127)</sup>

## 나. 다자협약 제5장 분쟁 해결 개선 규정

- 국제조세 분쟁 해결방안에 대한 규정은 다자협약 제5장 분쟁 해결 개선(제16조와 제17조)과 제6장 중재(제18조~제26조)<sup>128)</sup>에서 다루고 있는데 본문에서는 제5장

---

multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm, 검색일자: 2021. 3. 4.

125) OECD, "SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING," <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, 검색일자: 2021. 3. 4.

126) 박수진·이정미, 2020, p. 165.

127) 다만 강제적 중재의 경우에는 다른 조문보다 폭넓은 선택 조항과 유보 조항을 허용하여 중재 사건의 범위와 관련하여 추가적인 유보가 가능함

128) 제6장 강제적 중재(제18조~제26조) 규정에 대한 내용과 유보사항은 신상화·박수진(2019, pp.

을 중심으로 간략하게 살펴봄

□ 제5장은 상호합의절차(제16조)와 대응조정(제17조) 규정으로 구성되며, 주요 내용은 다음과 같음

○ 제16조 상호합의절차<sup>129)</sup>

- 제1항: 납세자는 특정 과세조치가 조세조약에 위반된다고 판단하는 경우 양 체약국 중 어느 국가에서라도 이의제기 가능하며(첫 번째 문장), 이의제기는 해당 조치에 대한 최초 통보로부터 3년 이내 제기되어야 함(두 번째 문장)
- 제2항: 납세자 이의제기가 정당하고 이의제기를 받은 국가가 일반적으로 해결할 수 없는 사안은 상대 체약국과 상호합의를 통해 해결하도록 노력해야 하고(첫 번째 문장), 양국 간 상호합의는 국내법상 부과제척기간에도 불구하고 이행됨(두 번째 문장)
- 제3항: 조세조약 해석·적용 관련 문제 해결을 위해 상호합의에 의해 해결되도록 양국 간 노력해야 하며(첫 번째 문장), 조세조약에서 규정되지 않은 사안의 이중과세방지를 위해서도 양국 간 협의할 수 있음(두 번째 문장)

○ 제17조 대응조정<sup>130)</sup>

- 제1항: 거주자와 국외 특수관계자 간 거래가격에 대해 상대 체약국이 독립기업 간 이루어졌을 가격으로 조정하는 경우, 해당 거주자가 거주하는 체약국은 그 거주자의 소득 및 세액을 조정(대응조정)하여야 함
- 필요한 경우 대응조정과 관련하여 권한 있는 당국 간 상호합의함

□ 서명참여국에 허용되는 제16조 및 제17조의 적용과 관련된 유보는 다음과 같음

○ 제16조 상호합의절차 조항의 적용과 관련하여 다음 유보를 허용함

---

37~69.)과 박수진·이정미(2020, pp. 165~172)를 참조할 것

129) 제16조 제4항은 양립성 조항, 제5항은 유보 조항, 제6항은 통보 조항으로 기존 조세조약에 대한 제16조 제1항부터 제3항의 적용방식을 규정함

130) 제17조 제2항은 양립성 조항, 제4항은 유보 조항으로 기존 조세조약에 대한 제17조 제1항의 적용방식을 규정함

- 양 체약국의 이의제기를 허용하는 제16조 제1항 첫 번째 문장에 대한 유보(제16조 제5항 제a호),
  - 3년 이내 이의제기를 규정한 제16조 제1항 두 번째 문장에 대한 유보(제16조 제5항 제b호)
  - 국내법상 부과제척기간에도 불구하고 상호합의 이행의무를 규정하는 제16조 제2항 두 번째 문장의 적용에 대한 유보(제16조 제5항 제c호 제i목과 제ii목)
- 제17조 대응조정 조항의 적용과 관련하여 다음과 같은 유보를 허용함
- 기존 조세조약에 대응조정 규정이 있는 경우에는 제17조를 적용하지 않음(제17조 제3항 제a호)
  - 대응조정 관련 규정이 없는 경우로 적절한 조정을 하거나(제17조 제3항 제b호 제i목) MAP 관련 규정에 따라 해당 사안을 해결하기 위해 노력하는 경우(제17조 제3항 제b호 제ii목)에는 제17조를 적용하지 않음
  - 제16조 상호합의절차 제5항 제c호 제2목에 따른 유보를 한 당사자의 경우 해당 당사국이 기존 조세조약 협상에 있어 제16조의 해당 규정과 제17조 제1항의 대응조정 규정에 대해 합의할 수 있다면 제17조 제1항을 수용할 것을 전제로 조문 전체를 적용하지 않을 수 있음(제17조 제3항 제c호)
- 상호합의절차와 대응조정에 대한 우리나라와 일본, 독일, 캐나다, 싱가포르의 유보 현황을 간략하게 살펴봄<sup>131)</sup>
- 우리나라는 제16조 상호합의절차 규정은 유보 없이 기존 조세조약에 적용하고 제17조 대응조정의 경우에는 동조 제3항 제a호의 유보를 취하여 대응조정을 포함한 기존 조세조약에는 다자협약 제17조를 적용하지 않음
  - 일본은 유보 없이 다자협약 제16조와 제17조 규정을 기존 조세조약에 적용함
  - 독일은 제16조 상호합의절차 규정에 대해 동조 제5항 제a호의 유보를 하여 양 체약국 중 어느 한 곳에 해야 한다고 규정한 제16조 제1항이 적용되지 않고, 제17조 대응조정의 경우 동조 제3항 제a호의 유보를 취하여 대응조정을 포함한

131) 미국은 OECD 다자협약에 참여하지 않음

기존 조세조약에는 다자협약 제17조를 적용하지 않음

- 캐나다는 제16조 상호합의절차 규정에 대해 동조 제5항 제a호와 제5항 제c호 제ii목에 따른 유보를 하고, 제17조 대응조정 규정과 관련하여 동조 제3항 제a호와 제c호에서 정하는 유보를 함
- 싱가포르는 제16조 상호합의절차 규정에 대해 동조 제5항 제a호의 유보를 하여 양 계약국 중 어느 한 곳에 해야 한다고 규정한 제16조 제1항이 적용되지 않고 제17조는 유보 없이 적용함

〈표 II-2〉 다자협약 상호합의절차와 대응조정 규정에 대한 조사대상국의 유보 현황

구분	제16조 상호합의절차 제5항				제17조 대응조정 제3항			
	제a호	제b호	제c호 제i문	제c호 제ii문	제a호	제b호 제i문	제b호 제ii문	제c호
한국					o			
일본								
독일	o				o			
캐나다	o			o	o			o
싱가포르	o							

주: 미국은 다자협약에 참여하지 않음

자료: OECD, "MLI Matching Database(beta)," <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>, 검색일자: 2019. 6. 30.

## Ⅲ. 우리나라의 국제조세 분쟁 해결방안

### 1. 상호합의절차(MAP)

- 계약상대국의 권한 있는 당국을 대상으로 하는 MAP의 제의는 권한 있는 당국 직권이나 납세자의 MAP 개시 신청을 권한 있는 당국이 수락하여 이루어짐
- 우리나라는 납세자의 신청에 의해 개시되는 MAP에 대한 전반적인 절차 규정은 「국제조세조정에 관한 법률」에서 정하고 있음<sup>132)</sup>
  - 개별 조세조약은 MAP에 대한 기본원칙만을 기술함
- 본문은 우리나라 MAP 단계별(개시-검토-상호합의-결과 수행) 주요 내용을 「국제조세조정에 관한 법률」상 규정을 중심으로 살펴봄
  - 현행법에서는 ‘상호합의절차(MAP)’를 조세조약의 적용 및 해석이나 부당한 과세 처분 또는 과세소득의 조정에 대하여 우리나라의 권한 있는 당국과 계약상대국의 권한 있는 당국 간에 협의를 통하여 해결하는 절차로 정의함<sup>133)</sup>
  - 여기서 MAP을 진행할 수 있는 관할주체인 권한 있는 당국은 ‘기획재정부장관’ 또는 그의 권한을 위임받은 자인 ‘국세청장’을 의미함<sup>134)</sup>

---

132) 「국제조세조정에 관한 법률」 제3장 제2절(제42조~제51조)

133) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 10호

134) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제9호; 계약상대국의 권한 있는 당국은 조세조약에서 권한 있는 당국으로 지정된 자를 말함

## 가. 개시

### 1) 개시 요건

- 신청인은 과세 사실을 안 날로부터 3년 이내 MAP 개시를 기획재정부장관 또는 국세청장에게 신청해야 함<sup>135)</sup>
- (인적 범위) MAP 개시를 신청할 수 있는 인적범위는 우리나라 거주자, 내국법인, 비거주자, 외국법인임<sup>136)</sup>
  - 거주자는 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소를 둔 개인이고, 비거주자는 거주자가 아닌 개인을 의미함<sup>137)</sup>
  - 내국법인은 본점, 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소가 국내에 있는 법인을 말함<sup>138)</sup>
  - 외국법인은 본점 또는 주사무소가 외국에 있는 특정 단체(사업의 실질적 관리장소가 국내에 있지 아니하는 경우만 해당함)<sup>139)</sup>를 의미함<sup>140)</sup>
- (적용 범위) MAP은 세 가지 사유에 의해 개시 및 진행될 수 있음<sup>141)</sup>
  - 조세조약의 적용 및 해석에 관하여 체약상대국과 협의할 필요성이 있는 경우(제42조 제1항 제1호)
  - 체약상대국의 과세당국으로부터 조세조약의 규정에 부합하지 아니하는 과세처분을 받았거나 받을 우려가 있는 경우(제42조 제1항 제2호)

135) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제1항

136) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제1항, 제2항

137) 「소득세법」 제1조의 2 제1항 1호와 2호

138) 「법인세법」 제2조 제1호

139) 「법인세법」 제2조 제3호

140) 「법인세법 시행령」 제2조 제2항; 여기서 특정 단체란 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체, 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체, 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내 단체가 「상법」 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체를 의미함

141) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제1항

- 과세처분에는 세법의 규정에 부합하지 아니하거나 과세방법이 잘못된, 계약상 대국의 부당한 과세처분 또는 '형평에 크게 어긋나거나 차별적으로 이루어진 계약상대국의 부당한 과세처분'을 포함함<sup>142)</sup>

○ 조세조약에 따라 우리나라와 계약상대국 간에 조세조정이 필요한 경우(제42조 제1항 제3호)

- 여기서 조세조정은 외국납부세액공제 또는 정상가격 등에 의한 대응조정 등을 의미함<sup>143)</sup>

□ (적용배제) 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 권한 있는 당국은 다음에 해당하는 경우를 제외하고는 계약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시를 요청하여야 함<sup>144)</sup>

○ 국내 또는 국외에서 법원의 확정판결이 있는 경우

- 다만 계약상대국의 과세조정에 대한 대응조정이 필요한 경우 등은 제외함<sup>145)</sup>

○ 조세조약상 신청 자격이 없는 자가 신청한 경우

○ 납세자가 조세 회피를 목적으로 MAP을 이용하려고 하는 사실이 인정되는 경우<sup>146)</sup>

○ 과세 사실을 안 날부터 3년이 지나 신청한 경우

□ (사유별 개시 관할 주체) MAP을 관할하는 권한 있는 당국은 기획재정부와 국세청이며, 개시 신청 사유에 따라 MAP 관할 주체가 정해짐

○ 제42조 제1항 제1호의 경우 기획재정부장관이며, 제42조 제1항 제2호와 제3호의 경우 국세청장이 관할 주체가 됨

142) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제39조 제1항

143) 이경근, 2020, p. 1119.

144) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제2항

145) 여기서 계약상대국의 과세조정에 대한 대응조정이 필요한 경우 등은 '계약상대국(또는 과세당국)이 거주자와 국외특수관계인의 거래가격을 정상가격으로 조정하여 이에 대응하여 과세당국(또는 계약상대국)이 거주자의 각 사업연도 과세표준 및 세액을 조정하여 계산할 필요가 있는 경우'를 의미함(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제83조 제2항 제1호, 제2호)

146) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 조세남용(tax abuse) 규정의 적용 사건에 대해 MAP의 적용을 배제하거나 거부하는 조세조약과 국내법상 규정을 개정할 것을 권고하고 있는데, 한국은 본 규정에 대해 MAP이 조세회피(tax avoidance)의 목적으로 오용되는 것을 방지할 목적이며 MAP에 대한 접근을 거부하는 근거로 해석되지 않는다고 보고함(OECD, 2020c, pp. 37~39)

- 한편 우리나라 권한 있는 당국의 직권으로도 체약상대국에 MAP 개시를 요청할 수 있음<sup>147)</sup>

## 2) 개시일

- 개시 요건을 충족한 경우 MAP 개시에 대한 권한 있는 당국 간 수락 의사를 통보한 날이 MAP 개시일이 됨<sup>148)</sup>
  - 체약상대국의 권한 있는 당국으로부터 MAP 개시 요청을 받은 경우: 이를 수락하는 의사를 체약상대국의 권한 있는 당국에 통보한 날
  - 체약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시를 요청한 경우: 체약상대국의 권한 있는 당국으로부터 이를 수락하는 의사를 통보받은 날

## 3) 사전상담

- MAP 개시 신청 전이라도 납세자는 MAP 신청대상이 되는 과세당국의 처분과 관련하여 국세청장(상호합의담당관)에게 비공개로 사전상담을 요청할 수 있음<sup>149)</sup>
  - 사전상담을 통해 납세자는 MAP 신청대상이 되는 사건과 관련된 국세청의 입장과 MAP 전망을 논의할 수 있다는 평가가 있음<sup>150)</sup>

## 나. 진행

- 신청인의 MAP 개시 신청 이후 MAP 진행은 권한 있는 당국 내에서의 일방적인 검토 단계와 체약상대국의 권한 있는 당국 간 쌍방적 상호합의 단계로 구분할 수 있음<sup>151)</sup>

147) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제3항과 제4항; 제42조 제1항 제1호에 해당하는 경우: 기획재정부 장관이, 제42조 제1항 제2호와 제3호에 해당하는 경우 국세청장이 직권으로 MAP 개시를 요청할 수 있음

148) 「국제조세조정에 관한 법률」 제45조

149) 국세청 「국제조세사무처리규정(국세청 훈령 제2054호)」 제89조 제1항

150) 이경근, 2020, p. 1122.

151) OECD, 2019, p. C(25)-15, 30항, 31항, 33항.

## 1) 검토

- 권한 있는 당국은 MAP 개시 신청을 받은 날부터 3개월 이내에 다음 사항을 고려하여 MAP 개시 신청의 수리 여부를 검토하여야 함<sup>152)</sup>
  - 첫째, 신청인의 MAP 개시 사유가 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제1항 제1호부터 제3호까지의 규정에 해당하는지 여부
  - 둘째, 과세당국이 MAP을 개시하지 아니하고도 필요한 조치를 함으로써 합리적 조정을 할 수 있는지 여부
    - 이 부분에 대해서는 현행법에서는 명시적으로 정한 바가 없으나
    - OECD 모델 조세조약에 따르면 해당 개시 신청 사유를 과세당국이 정당하다고 보고 해당 과세가 전적 또는 부분적으로 우리나라 과세당국의 조치에서 기인한다고 판단되는 경우 체약상대국과의 정보교환 등을 통해 그에 해당하는 조정이나 감면을 허용한다고 해석할 수 있음<sup>153)</sup>
  
- 검토 결과 MAP 신청 요건을 충족하지 못한 경우에는 권한 있는 당국은 신청인에게 이를 보완하여 다시 신청하도록 요구할 수 있음<sup>154)</sup>
  - 만일 권한 있는 당국이 MAP 개시 신청을 거부하는 경우 그 사실을 신청인과 체약상대국에 통지해야 함<sup>155)</sup>

## 2) 상호합의 진행

- 권한 있는 당국은 개시 신청 여부를 검토한 이후, 체약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시를 요청하고 상대국이 이를 수락함으로써 MAP은 진행됨
  - 또는 체약상대국의 권한 있는 당국의 제안에 대해 우리나라의 권한 있는 당국이

152) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제83조 제1항

153) 이경근, 2020, p. 1121; OECD, 2019, p. C(25)-15, 32항.

154) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제83조 제3항

155) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제83조 제5항

수락하여 진행되기도 함

## 다. 종료

- (원칙) MAP은 우리나라와 계약상대국의 권한 있는 당국 간 문서로 합의가 이루어진 날에 종료됨<sup>156)</sup>
  - 상호합의가 이루어지지 아니한 경우에는 개시일의 다음 날로부터 5년이 되는 날을 종료일로 봄<sup>157)</sup>
    - 그러나 MAP을 계속 진행하기로 합의하는 경우에는 MAP은 종료되지 않지만 이 경우 개시일의 다음 날로부터 8년을 초과할 수 없음<sup>158)</sup>
  
- (예외) 다음의 경우에는 그 구분에 따른 날이 종료일이 됨<sup>159)</sup>
  - MAP 진행 중 법원의 확정판결이 있는 경우 : 확정판결일
    - 다만 계약상대국의 과세조정에 대한 대응조정이 필요한 경우에는 제외함
  - MAP 진행 중 신청인이 MAP 개시 신청을 철회하는 경우: 신청 철회일
  - 「국제조세조정에 관한 법률」 제44조 제2항에 따라 신청인의 자료 제출 협조의무 불이행을 원인으로 권한 있는 당국이 MAP을 직권으로 종료하는 경우<sup>160)</sup>: 신청인이 MAP이 종료되었음을 통지받은 날

156) 「국제조세조정에 관한 법률」 제46조 제1항

157) 「국제조세조정에 관한 법률」 제46조 제1항 단서 규정

158) 「국제조세조정에 관한 법률」 제46조 제2항

159) 「국제조세조정에 관한 법률」 제46조 제3항

160) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 납세자가 MAP 관련 규정에 따른 요청 정보를 제출한 경우 해당 정보가 불충분하다는 주장을 근거로 MAP의 접근을 제한하는 조세조약이나 국내 규정을 개정할 것을 권고하고 있음. 이에 대해 우리나라는 현행 '신청인의 자료 제출 협조의무 불이행을 원인으로 한 MAP 종료' 규정은 관련 자료의 보안을 전제로 조세조약에 부합되지 않는 과세처분의 최초 통지로부터 3년 이내 MAP 신청을 허용하고 있기 때문에 MAP 접근을 제한하지 않다고 보고함(OECD, 2020c, pp. 41~42.)

## 라. 상호합의 결과의 시행

- 상호합의 결과는 권한 있는 당국에는 구속력이 있지만, 신청인에게는 그러하지 않음
  - 따라서 권한 있는 당국(과세당국 등)은 상호합의 결과를 이행하여야 하지만, 신청인은 결과를 수락하지 않을 수 있음
  
- (결과 통보) 우리나라와 계약상대국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달하여 MAP이 종결된 경우 권한 있는 당국은 상호합의 결과를 통보 및 고시하여야 함<sup>161)</sup>
  - 개별 MAP 사건에 대한 상호합의 결과는 과세당국, 지방자치단체의 장, 조세심판원장, 그 밖의 관계 기관 및 신청인에게 종료일의 다음 날로부터 15일 이내 통보되어야 함
  - 조세조약의 적용과 해석과 관련된 합의내용은 즉시 고시되어야 함
  
- (신청인의 동의) 권한 있는 당국은 MAP 개시 이후 우리나라와 계약상대국의 권한 있는 당국 간 문서로 도달한 상호합의 내용을 신청인이 수락하는 경우 그 합의를 지체 없이 이행하여야 함<sup>162)</sup>
  - 만일 MAP과 불복쟁송(不服爭訟)이 동시에 진행되는 경우에는 신청인이 상호합의 결과와 관련된 불복쟁송을 취하하는 경우에 한함
  - 신청인은 상호합의 결과를 통지받은 날로부터 2개월 이내 동의 여부와 쟁송 취하 여부를 서면으로 제출하여야 함
  
- (신청인의 상호합의 철회) 신청인이 상호합의 내용에 동의하지 않거나 불복쟁송을 취하지 않는 경우 상호합의의 신청을 철회한 것으로 봄<sup>163)</sup>
  - 2개월 이내 동의 여부 및 쟁송 취하 여부를 서면으로 제출하지 않는 경우에도 동일하

161) 「국제조세조정에 관한 법률」 제47조 제2항

162) 「국제조세조정에 관한 법률」 제47조 제3항

163) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제89조 제3항

## 계 처리함

- (결과의 이행) 과세당국 등은 신청인이 결과를 수락하는 경우 상호합의 결과에 따라 신청인에게 부과처분, 경정결정 또는 그 밖에 세법에 따른 필요한 조치를 함<sup>164)</sup>
  - 그리고 해당 조치를 한 다음 날로부터 15일 이내 과세당국 등은 권한 있는 당국에 그 사실을 통보하여야 함<sup>165)</sup>
- (결과의 확대 적용) 상호합의 결과는 신청인과 상호합의 대상국 외의 국가에 소재한 특수관계인 간의 거래에 대해서도 확대하여 적용할 수 있음
  - 이 경우 해당 거래는 상호합의 결과와 같은 유형의 거래로서 상호합의 결과와 같은 방식으로 과세되었어야 함<sup>166)</sup>
    - 정상가격 산출 시 적용한 통상의 이윤 또는 거래순이익률이 같아야 함<sup>167)</sup>
  - 신청인은 상호합의 종결 통보서를 받은 날로부터 3년 이내 서면으로 상호합의 결과의 확대 적용을 신청하여야 함<sup>168)</sup>

## 마. 적용특례

- MAP 진행 및 상호합의 결과의 이행과 관련하여 현행법에서는 조세불복 청구 및 결정기간, 납부기한 및 징수유예, 부과제척기간 등에 대해 법률 효과를 달리 둠
- (조세불복 청구 및 결정 기간) MAP이 개시된 경우 개시일부터 종료일까지 기간은 심사청구 및 심판청구, 행정소송의 제기기간과 심사청구 및 심판청구의 결정기간에 산입하지 않음<sup>169)</sup>

164) 「국제조세조정에 관한 법률」 제47조 제4항

165) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제84조

166) 「국제조세조정에 관한 법률」 제48조 제2항

167) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제90조 제2항

168) 「국제조세조정에 관한 법률」 제48조 제1항

- MAP 진행 단계에서는 행정심판절차(심사청구와 심판청구)를 중단하였다가 납세자가 상호합의 결과를 동의하지 않는 경우 행정심판절차의 이용을 허용한 조치임<sup>170)</sup>
  - 권한 있는 당국이 운용하는 행정심판절차와 MAP 절차에 대해 납세자의 접근 가능성을 확대하고 행정행위의 일관성을 제고함<sup>171)</sup>
  
- (납부기한 연장 등) 현행법에서는 MAP 진행 중에는 신청인의 신청에 대해 납부기한 등의 연장 및 압류·매각의 유예를 허용함<sup>172)</sup>
  - 이 경우 상호주의에 따라 계약상대국이 MAP 진행 중에 납부기한 등의 연장 또는 압류·매각의 유예를 허용하는 경우에 한함
  - 과세당국은 체납 또는 조세일실 가능성이 있는 다음의 경우 해당 신청을 거부할 수 있으며, 이미 허용되었을 때에는 즉시 취소하고 유예에 관계되는 세액 및 체납액을 한꺼번에 징수하여야 함<sup>173)</sup>
    - 신청일 현재 신청인이 국세 또는 지방세를 체납한 경우
    - 신청인이 국제거래 관련 자료제출의무를 이행하지 않는 경우
    - 조세를 징수할 수 없게 될 가능성이 매우 높은 경우
  
- (부과제척기간) 상호합의 결과의 이행가능성을 높이기 위해 현행법에서는 MAP이 진행되는 경우 부과제척기간의 예외적인 연장을 허용함<sup>174)</sup>
  - 우리나라와 계약상대국의 권한 있는 당국 간 상호합의가 있는 경우 현행 국세와 지방세의 부과제척기간에도 불구하고 MAP 종료일의 다음 날로부터 1년 이내 경정결정 등 필요한 조치를 할 수 있음

169) 「국제조세조정에 관한 법률」 제50조

170) 이경근, 2020, p. 1130.

171) 이경근, 2020, p. 1130.

172) 「국제조세조정에 관한 법률」 제49조; 납부기한 등의 연장 또는 압류·매각의 유예가 허용되는 경우에도 국세 또는 지방세에 더할 이자 상당액은 납부하여야 함(「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제91조 제3항)

173) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제91조 제2항

174) 「국제조세조정에 관한 법률」 제51조; 「국세기본법」 제26조의2 제6항 제2호

- (경정 등의 청구) 상호합의가 최초의 신고 결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어진 경우 현행법에서는 후발적 사유에 의한 경정청구로 보고 3개월 이내 결정 또는 경정을 신청인(납세자)에게 허용함<sup>175)</sup>

## 바. 납세자 참여

- MAP은 원칙적으로 조세조약상 권한 있는 당국 간 절차이므로 신청인인 납세자 참여가 제한적으로 허용되는데, 현행법에서 규정하는 MAP 단계별 납세자 참여를 살펴봄
- (개시) 개시 신청 및 통지받을 권리
  - 납세자는 우리나라 권한 있는 당국에 계약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의를 위한 MAP 개시 신청을 할 수 있음<sup>176)</sup>
  - 권한 있는 당국이 MAP 개시 신청을 거부하는 경우 그 거부 사실을 통지받을 수 있음<sup>177)</sup>
  - MAP 개시 신청에 대해 우리나라의 권한 있는 당국이 계약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시 요청을 했다는 요청 사실을 통지받을 수 있음<sup>178)</sup>
  - MAP 개시 요청에 대해 권한 있는 당국이 계약상대국에 MAP 개시 요청을 하지 않거나 개시된 MAP을 중단하기 위해서는 신청인의 동의가 필요함<sup>179)</sup>
- (MAP 진행) 관련 자료 제출
  - 권한 있는 당국의 요청에 따라 MAP과 관련된 자료를 제출하여야 함<sup>180)</sup>

175) 「국세기본법」 제45조의2 제2항 제3호

176) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제1항

177) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제39조 제7항

178) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제2항

179) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제39조 제6항

180) 「국제조세조정에 관한 법률」 제44조

□ (MAP 종료) 상호합의 결과 수락

- 납세자는 권한 있는 당국으로부터 MAP 종료일의 다음 날로부터 15일 이내 MAP 결과를 통보받을 수 있음<sup>181)</sup>
- 상호합의 결과는 납세자에게 바로 구속력을 갖는 것은 아니고, 납세자가 수락하는 경우에 한하여 권한 있는 당국이 결과를 이행함
  - 만일 상호합의 결과와 관련된 불복쟁송이 진행 중이라면, 이를 취하하는 경우에 한함

### 사. 기밀유지

□ 과세정보에 대해 세무공무원 등은 비공개의무를 준수하여야 함<sup>182)</sup>

- 「국세기본법」 제81조의13(비밀 유지) 규정에 의거하여 세무공무원, 국가기관 등과 법률의 규정에 따라 과세정보를 제공받고 알게 된 사람은 이를 타인에게 제공, 누설하거나 그 목적 외의 용도로 사용할 수 없음
  - 과세정보를 제공받아 알게 된 사람 중 공무원이 아닌 사람은 「형법」이나 그 밖의 법률에 따른 벌칙을 적용할 때에는 공무원으로 봄<sup>183)</sup>
- 다만 MAP을 규정하는 「국제조세조정에 관한 법률」에서는 MAP 관련 정보에 대한 기밀유지의무를 명확히 규정하지 않음
  - 한편 계약상대국과의 조세정보 및 금융정보 교환과 관련하여 같은 법 제38조는 금융정보에 대한 권한 있는 당국과 금융정보를 알게 된 사람에게 비공개 의무를 부여함<sup>184)</sup>

181) 「국제조세조정에 관한 법률」 제47조 제2항

182) 「국세기본법」 제81조의13 제1항, 제4항

183) 「국세기본법」 제81조의13 제5항

184) 「국제조세조정에 관한 법률」 제38조 제3항, 제4항

## 아. 법원 소송과의 관계

- MAP은 사법적 구제방안에 대해 특례적 절차이기는 하지만, 현행법에서는 법원의 확정판결을 우선적으로 존중하여 MAP 운용에 있어서 예외 규정을 두고 있음
- (개시) MAP 개시 신청에 대해 국내 또는 국외에서 법원의 확정판결이 있는 경우에는 적용을 배제함<sup>185)</sup>
  - 체약상대국의 과세조정에 대한 대응조정이 필요한 경우에는 제외함
- (진행) 권한 있는 당국 간 MAP이 진행 중이더라도 해당 사안에 대해 법원의 확정판결이 있는 경우 MAP을 종료함<sup>186)</sup>
  - 체약상대국의 과세조정에 대한 대응조정이 필요한 경우에는 제외함
- (종료) 납세자(신청인)가 상호합의 결과를 수락하는 경우 진행 중인 관련 불복쟁송의 철회를 전제로 함<sup>187)</sup>
  - 이는 법원의 확정판결로 인해 상호합의 결과가 반복되지 않도록 하여 법률적 혼란을 예방하고, 국가 간 상호합의 이행가능성을 제고하기 위함
- 그리고 조세불복과 관련하여 법원 행정소송 제기기간에서 MAP 진행기간을 제외하도록 하여 MAP 이후 법원 판결이 내려지도록 함<sup>188)</sup>
  - 법원 행정소송은 심사청구 또는 심판청구에 대한 결정의 통지를 받은 날부터 90일 이내 제기하여야 함<sup>189)</sup>

185) 「국제조세조정에 관한 법률」 제42조 제2항

186) 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조 제6항

187) 「국제조세조정에 관한 법률」 제47조 제4항

188) 「국제조세조정에 관한 법률」 제50조; 이경근, 2020, p. 1130.

189) 「국세기본법」 제56조 제3항

## 2. 상호합의에 따른 중재

### 가. 개시

- 상호합의에 따른 중재는 두 가지 요건이 충족되면 납세자의 신청에 의해 개시됨<sup>190)</sup>
  - 첫째, 조세조약의 해석과 적용, 조세조약에 부합하지 않는 과세처분, 조세조정 등에 대해 신청인이 MAP 개시 신청을 제출하고, 해당 MAP 개시에 대한 권한 있는 당국 간 수락 의사가 통보되어 MAP 진행됨
  - 둘째, 조세조약에서 정한 기간이 지날 때까지 우리나라와 체약상대국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 도달하지 못함

### 나. 중재인단

- 권한 있는 당국이 임명하는 중재인은 중재절차의 공정성과 독립성을 확보할 수 있어야 함<sup>191)</sup>
  - 이 경우 중재인은 조세·법률·회계분야에 관한 전문지식과 경험 등 특정 기준을 충족하여야 함
  - 중재인은 중재 신청인 및 상호합의 대상 과세처분 등과 관련하여 이해관계가 없어야 함

### 다. 중재 결정 이행

- 현행법에서는 관련 규정이 없음

---

190) 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조

191) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제87조

## 라. 납세자 참여

- (중재 신청) 납세자(중재 신청인)는 조세조약에서 정해진 기한 내 우리나라와 체약 상대국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 이르지 못한 경우에는 중재절차를 신청할 수 있음
- (의견제출) 중재 신청인은 조세조약이 정하는 바에 따라 중재절차 진행기간 동안 다음 사항에 대한 의견을 직접 서면으로 제출하거나 구두로 의견을 개진할 수 있음<sup>192)</sup>
  - 조세조약의 해석 및 적용
  - 소득금액의 조정
  - 중재인 선정
  - 그 밖의 중재절차의 진행

## 마. 중재비용

- 중재 신청인이 중재절차에서 직접 의견을 표명하기 위해 발생하는 비용은 중재 신청인이 부담함<sup>193)</sup>

## 바. 기밀유지

- 「국세기본법」 제81조의13(비밀 유지) 규정에 의거하여 세무공무원, 국가기관 등과 법률의 규정에 따라 과세정보를 제공받고 알게 된 사람은 해당 정보에 대해 기밀 유지의무가 부과됨<sup>194)</sup>
  - 다만 MAP을 규정하는 「국제조세조정에 관한 법률」에서는 MAP에 따른 중재관

192) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제86조

193) 「국제조세조정에 관한 법 시행령」 제86조 제2항 단서규정

194) 「국세기본법」 제81조의13 제1항, 제4항

련 정보에 대한 기밀유지의무를 명확히 규정하지 않음

### 3. MAP 통계 현황

□ 본문에서는 OECD MAP 통계를 바탕으로 우리나라 MAP 사건 현황을 살펴봄

#### 가. MAP 착수 및 종결 현황

- 2015년 이전 기간 동안 종결률의 변동폭이 매우 컸으며, 2016년부터 2019년까지는 평균 23.68%의 종결률이 관찰됨(〈표 III-1〉 참조)
  - 2015년 이전 기간의 경우 종결률은 최대 56%(2006년)에서 최소 7.09%(2015년)의 범위에서 큰 변동을 보여줌
  - 2016년부터 2018년까지의 종결률은 평균 25.72%이고, 2019년에는 8.17%p 감소된 17.55%의 종결률을 보임

〈표 III-1〉 우리나라 상호합의 사건 현황

(단위: 건, %)

연도	전기이월	착수	종결	차기이월	종결률
2006	46	8	28	28	56
2007	27	9	7	30	22.22
2008	30	13	13	30	35.62
2009	30	25	8	47	18.82
2010	47	13	16	44	29.91
2011	44	24	8	59	14.29
2012	59	22	16	65	22.86
2013	65	23	8	80	10.46
2014	80	33	11	98	11.40
2015	106	42	9	139	7.09
2016	144	22	35	131	22.58

〈표 Ⅲ-1〉의 계속

연도	전기이월	착수	종결	차기이월	종결률
2017	131	45	45	131	29.32
2018	130	41	38	133	25.25
2019	135	49	28	156	17.55

- 주: 1. OECD MAP 통계에서 제공하는 연도별 통계자료를 이용하여 종결률을 계산함. 종결률의 산식은 ‘(당해 종결된 사건 수)÷(전기 이월 미해결 사건 수+당해 착수사건 수)÷2×100’임  
 2. OECD MAP 통계에서 제공하는 일부 연도 MAP 사건의 경우, 차기이월과 전기이월의 사건 수에서 차이를 보임. 위 표는 OECD MAP 통계의 각 연도에 해당하는 조사결과를 반영하고 과거연도에 대한 조정은 하지 않음
- 자료: 1. OECD, “MAP Statistics 2006-2015,” <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- MAP 사건 대부분(4개년 평균 73.55%)은 ‘상호합의에 의해 이증과세가 완전히 제거’되어 종결되며, 이 외에도 납세자의 MAP 개시 신청 철회로 종결되거나(4개년 평균 12.05%), 상호합의에 이르지 못하고 종결되는(4개년 평균 9.3%) 사례도 있음
- 이증과세가 완전히 종결된 사건은 전체 종결 건수에서 72.43%(2016년), 86.67%(2017년), 78.95%(2018년), 57.14%(2019년)의 비중을 차지함
- MAP 개시 이후 납세자의 철회로 종료된 사건은 전체 종결 건수에서 17.14%(2016년), 8.89%(2017년), 7.89%(2018년), 14.29%(2019년)의 비중을 차지함
- 상호합의에 도달하지 못하고 종료된 사건은 전체 종결 건수에서 11.43%(2016년), 7.89%(2018년), 17.86%(2019년)의 비중을 차지함

〈표 III-2〉 우리나라 MAP 사건의 종결 유형별 현황

(단위: 건)

MAP 사건 종결 유형	2016	2017	2018	2019
MAP 거부된 사건	-	-	-	-
목적이 불명확한 사건	-	-	-	-
납세자에 의해 철회된 사건	6	4	3	4
일방 국가에서만 구제된 사건	-	1	-	1
국내 불복 절차에 의해 해결된 사건	-	1	1	-
이중과세가 완전히 제거된 사건 등	25	39	30	16
이중과세가 부분적으로 제거된 사건 등	-	-	-	1
조세조약에 부합하지 않는 과세처분이 아닌 사건	-	-	-	-
합의에 도달하지 못한 사건	4	-	3	5
기타	-	-	1	1
합계	35	45	38	28

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, “2016 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/korea-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 종결된 MAP 사건의 평균 74%는 이전가격사건이고, 종결된 사건의 64.86%는 2016년 이전에 MAP이 착수된 사건임
- 2015년 이후 착수된 MAP 종결 사건이 연도별 종결 건수에서 차지하는 비중은 2017년 42.22%, 2018년 26.32%, 2019년 35.71%임

〈표 III-3〉 우리나라 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	21	6	18	10	12	6
2015년 이후	17	2	10	-	6	4
사건별 소계	38	7	28	10	18	10
합계	45		38		28	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 우리나라 MAP 미해결 사건(차기이월 재고) 대부분은 2016년 1월 1일 이후 개시한(2015년 이후) 이전가격 관련 MAP 사건으로 구성됨  
 ○ 2019년 기준 2015년 이후 착수한 이전가격사건(기타사건)의 차기이월 재고는 전체 재고의 51.28%(24.36%) 차지함

〈표 III-4〉 우리나라 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	40	44	22	34	10	28
2015년 이후	34	13	48	29	80	38
사건별 계	74	57	70	63	90	66
합계	131		133		156	

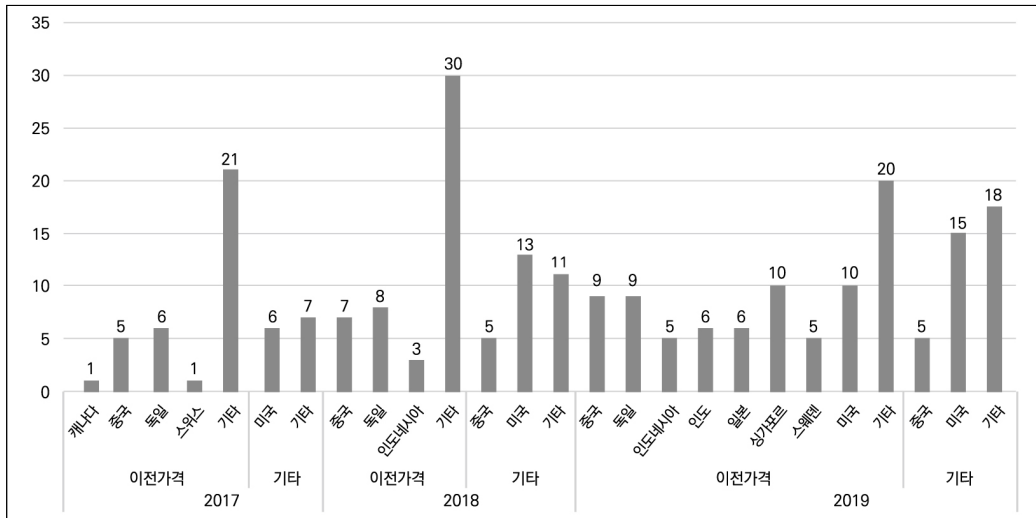
주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- MAP 사건(2015년 이후 착수분)의 차기 이월되는 미해결 사건에 대한 계약상대국 현황을 살펴보면, 2019년 기준 미국(25건), 중국(14건), 싱가포르(10건), 독일(9건)의 순으로 높은 재고를 보이고 있음
- 미국(이전가격 10건, 기타 15건), 중국(이전가격 9건, 기타 5건), 싱가포르(이전가격 10건), 독일(이전가격 9건)이 상대적으로 이전가격사건과 관련하여 높은 비중을 차지함
  - 그 외에도 인도(이전가격 6건), 일본(이전가격 6건), 인도네시아(이전가격 5건), 스웨덴(이전가격 5건) 등이 있음
- 한편 3개년(2017~2019년) 동안 계약상대국인 중국과 독일 사이에 진행된 MAP에서는 종결된 사건이 없음

[그림 III-1] 우리나라 계약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건)

(단위: 건)



주: '기타'에는 MAP 사건 수가 5건 미만인 조세조약 최소규정을 적용하는 국가를 의미함  
 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.을 바탕으로 저자 작성

## 나. 평균 종료기간

- MAP 사건의 평균 종료기간을 2016년 이전 착수한 사건과 2015년 이후 착수한 사건으로 구분하여 살펴봄
- (2016년 이전 착수한 MAP 사건) 이전가격사건과 기타사건의 평균적인 종료기간이 모두 2016년 대비 증가함
  - 이전가격사건의 경우 2016년 41.68개월이었으나 2017년과 2018년 3개월 짧아졌다가 2019년 55.05개월로 증가함
  - 기타사건의 경우 2016년 29.99개월이었으나 2019년 80.82개월로 증가함

〈표 III-5〉 MAP 사건 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 이전 시작되어 종료된 사건	2016	2017	2018	2019
이전가격사건	41.68	39.58	39.34	55.05
기타사건	29.99	36.56	47.62	80.82

- 주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함
- 자료: 1. OECD, “2016 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/korea-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- (2015년 이후 착수한 MAP 사건) 우리나라의 MAP(시작~종료)에 소요되는 평균 기간은 매년 증가함(〈표 III-6〉 참조)
  - 요청접수 이후부터 MAP 시작에 이르는 기간은 2016년 기준 1.15개월에서 2019년 기준 0.98개월(이전가격)로 축소됨
    - (요청접수~시작)의 기간은 신청인이 우리나라 과세당국에 MAP 개시요청을 하

면서부터 MAP 개시까지의 기간을 말함

- (시작~MAP 의견서 제출)까지의 기간은 2016년 기준 3.39개월에서 2019년 기준 11.98개월로 증가함
- (MAP 의견서 제출~종료)까지의 기간은 2016년, 2017년, 2018년, 2019년 기준 각각 0.79개월, 0.94개월, 5.61개월, 7.12개월임

〈표 Ⅲ-6〉 우리나라의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 1월 1일 이후 시작된 사건		이전가격사건	기타사건
2016	시작~종료	4.18	-
	요청접수~시작	1.15	-
	시작~MAP 의견서 제출	3.39	-
	MAP 의견서 제출~종료	0.79	-
2017	시작~종료	5.73	3.67
	요청접수~시작	2.42	1.15
	시작~MAP 의견서 제출	3.48	0.66
	MAP 의견서 제출~종료	0.94	2.96
2018	시작~종료	12.29	-
	요청접수~시작	0.93	-
	시작~MAP 의견서 제출	6.61	-
	MAP 의견서 제출~종료	5.61	-
2019	시작~종료	20.81	20.96
	요청접수~시작	0.98	0.4
	시작~MAP 의견서 제출	11.98	8.09
	MAP 의견서 제출~종료	7.12	10.33

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/korea-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-KOREA," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

## IV. 주요국의 국제조세 분쟁 해결방안

### 1. 미국

- 미국의 상호합의절차(MAP) 관련 규정은 법률이 아닌 국세청(IRS) 지침의 형식으로 마련됨<sup>195)</sup>
  - Revenue Procedures(RP)<sup>196)</sup> 2015-40에서 MAP과 중재절차에 대한 주요 내용을 다루고 있음<sup>197)</sup>
  - 미국 모델 조세조약<sup>198)</sup> 제25조에서 MAP에 대한 일반 개요와 중재절차 규정에 대해 상세히 규정함

#### 가. 상호합의절차(MAP)

##### 1) 개시

###### 가) 개시 요건

- 미국 MAP 개시 신청은 납세자가 조세조약에서 정하는 기한 내에 미국 권한 있는

---

195) 이경근, 2020, p. 1161.

196) Revenue Procedures는 미국 국세청(IRS) 본청이 소관하는 납세자의 권리 및 의무와 관련된 사항에 관해 IRS 소속 공무원이 납세자에 대해 교시를 행하는 경우의 지침이라 할 수 있는데(이기욱·김용희, 2005, p. 68), 우리나라 국세청 훈령과 그 기능이 유사함(이경근, 2020, p. 1161.)

197) 이전가격세제와 관련한 상호합의에 관한 내용은 Revenue Procedures 2015-41에서 규정함. 본문은 일반적인 MAP 규정인 RP 2015-40 규정을 중심으로 살펴봄

198) 본래 명칭은 U.S. Model Income Tax Convention이며, 미국 국제조세 정책을 반영하고 있음

당국에 제출하여야 함

- 납세자 적격 여부, 기한 여부, 추가 요건 등에 대해 미국 조세조약에서 별도로 규정하는 경우에는 해당 조세조약을 따름<sup>199)</sup>
  - 납세자-개시 포지션<sup>200)</sup>의 경우 사전상담 절차 이후 MAP 신청이 허용됨
  - 미국 IRS 조사(examination)에서 기인된 MAP 쟁점의 경우, IRS와 납세자 간 해당 조정안에 대해 서면으로 협의하기 이전에는 MAP 개시 신청을 미국 권한 있는 당국은 수락하지 않음<sup>201)</sup>
- (인적 범위) MAP 개시 신청을 할 수 있는 인적 범위는 납세자(taxpayer)임<sup>202)</sup>
- 「미국소득세법(Internal Revenue Code)」 제7701조 (a)(30)에서 규정하는 미국인(U.S. person)<sup>203)</sup>
  - 미국 조세조약에 따라 MAP 개시 신청을 할 수 있는 외국인(non-U.S. person)
- (적용 범위) 미국 조세조약에 부합하지 않는 과세를 납세자에게 부과하는 결과를 야기하거나 야기한다고 믿는 미국 또는 체약상대국의 처분에 대해 납세자는 MAP 개시 신청을 할 수 있음<sup>204)205)</sup>
- 다만 납세자가 소송을 제기하거나 미국 IRS와 소송 중인 사건에 대해서는 원칙적으로 MAP의 적용을 배제함

199) RP 2015-40 section 3.

200) 납세자-개시 포지션(taxpayer-initiated position)은 미국과 체약상대국에서의 납세자 세부담액과 관련하여 미국 국세청 또는 체약상대국의 과세당국이 제시한 잠재 또는 실제 조정을 납세자가 채택하지 않으므로 납세자가 취했던 일관되지 않는 처리에서 비롯된 MAP 쟁점을 의미함(RP 2015-40 section 1. 04.)

201) RP 2015-40 section 3. 04.(3).

202) RP 2015-40 section 1. 04.

203) 미국 시민, 미국 거주자, 국내 파트너십, 국내 법인, 상속재단(estate), 신탁(trust) 등

204) RP 2015-40 section 2. 01.(2).

205) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 조세남용(tax abuse)방지 규정의 적용 사건에 대해 MAP의 적용을 배제하거나 거부하는 조세조약과 국내법상 규정을 개정할 것을 권고하고 있는데, 미국은 조세조약과 국내법상 조세남용방지 규정과 관련된 사건을 MAP 적용범위에 포함할 것을 고려한다고 보고함. 현행 지침(RP 2015-40)은 조세남용방지 규정 관련 사건에 대한 MAP 적용에 대한 정보는 포함하지 않음(OECD, 2019h, p. 34.)

- 그리고 권한 있는 당국의 직권으로 조세조약 해석 또는 적용에 있어서의 장애나 불확실성을 해결하기 위해 상호합의를 할 수 있음
- (소액 사건) 소액 MAP 사건에 대해 해당 납세자는 일반 MAP 요구사항의 면제를 신청할 수 있음<sup>206)</sup>
- MAP 대상 과세기간 동안 미국과 체약상대국에서 개시한 조정의 합계가 기준금액을 초과하지 않는 경우에 가능함
    - 법인과 파트너십에 대한 기준금액은 500만달러이고, 기타(개인 포함)의 경우 100만달러임
  - MAP 대상 사건이 납세자-개시 포지션과 관련된 경우에는 일반 MAP 요구사항의 면제를 적용받을 수 없음<sup>207)</sup>
- (관할 주체) 미국 조세조약에 따르면 재무부장관과 그로부터 권한을 위임받은 미국 국세청(Internal Revenue Service, IRS) 청장이 권한 있는 당국에 해당함
- 미국 국세청 내 대기업과 국제(Large Business and International, LB&I) 소속 산하 이전가격조직(Transfer Pricing Operations, TPO)과 이전가격 사전합의과 상호합의팀(The Advance Pricing and Mutual Agreement Program, APMA), 그리고 조약지원과 해석팀(The Treaty Assistance and Interpretation Team, TAIT)이 권한 있는 당국으로서 MAP 진행에서 그 역할을 수행함<sup>208)</sup>
  - 미국 조세조약 조항의 적용과 해석에 대한 권한이 있음
    - 다만 조세조약 해석의 경우, 미국 IRS의 국제조세 자문부대표(Associate Chief Counsel(International))의 동의가 있는 경우에 한해 권한이 부여됨

206) RP 2015-40. section 5.; 그러나 미국 권한 있는 당국이 일반적 요구사항의 경감에 동의하더라도 후속적으로 MAP 개시 요청의 검토에 있어서 필요하다고 판단되는 경우에는 정보의 보완을 요구할 수 있음

207) 재량적 LOB 요청이나 개별적 국외 연금 참여자가 아닌 자가 제출한 국외 연금제도 요청 역시 면제의 적용을 배제함

208) RP 2015-40. section 2. 01.(1) and (3).

나) 개시일

- 최초 MAP 개시 신청 이후 MAP 개시를 위해 미국 권한 있는 당국의 요청 사항을 납세자가 모두 완료하는 경우에 한하여 MAP은 개시됨<sup>209)</sup>
- 미국 권한 있는 당국은 서면으로 MAP 개시 신청의 승인을 납세자와 계약상대국의 권한 있는 당국에 통보함

다) 사전상담 절차(pre-filing procedures)

- MAP 개시를 신청하기 이전에 납세자는 미국 권한 있는 당국과 사전상담 절차를 진행할 수 있음
  - 특정 사안의 경우에는 사전상담 절차의 진행은 의무적으로 이루어짐
  - 사전상담 절차의 진행과 관련한 미국 권한 있는 당국의 성명이나 설명은 비공식적이며 미국 국세청에 대해 구속력이 없음<sup>210)</sup>
- (의무적 사전상담 절차) 납세자-개시 포지션(taxpayer-initiated position)이 MAP 쟁점과 관련된 경우 MAP 개시 신청 시 납세자는 사전상담 보고서(a pre-filing memorandum)를 제출하여야 함<sup>211)</sup>
  - 해당 보고서에는 납세자 정보, 납세자-개시 포지션에 대한 법률적이고 사실적 근거, 계약상대국에서 취한 행정·법률 기타 절차적 단계, 계약상대국의 권한 있는 당국과 논의 등이 반영되어야 함
- (선택적 사전상담 절차) 납세자는 개시 신청 이전 MAP 사건과 관련하여 사전상담 절차는 미국 권한 있는 당국에 요청할 수 있음<sup>212)213)</sup>

209) RP 2015-40. section 3. 05.(1)

210) RP 2015-40. Section 3. 02.(5).

211) RP 2015-40. Section 3. 02.(2).

212) RP 2015-40. Section 3. 02.(3).

- 미국 권한 있는 당국은 MAP 진행에서 발생 가능한 절차적·실질적인 사안에 대한 충분한 정보 확보를 위해 공개원칙(a named basis)의 사전상담을 선호하지만 비공개도 허용함
  - 공개 사전상담 절차는 납세자로부터 사전상담 자료의 수령을 전제로 착수됨

#### 라) 개시 신청의 철회

- 납세자는 MAP 개시 신청한 사건의 전부 또는 특정 MAP 쟁점에 대한 MAP 개시 신청을 철회할 수 있음<sup>214)</sup>
  - 미국 권한 있는 당국은 철회로 인해 더 이상의 검토가 요구되지 않는 쟁점에 대해서는 미국 IRS 관련 부서로 관할권을 반환함

## 2) 진행

- (검토) MAP 개시 신청의 제출에 대해 미국 권한 있는 당국은 납세자가 제출한 신청사항 및 요청 자료 등을 검토하고 수정, 보완을 요청함
  - 거주자 판정, LOB 분석, 국외 연금제도와 관련된 특정 MAP 개시 신청의 경우에는 개시 신청 및 검토절차가 별도로 규정됨<sup>215)</sup>
- (MAP 개시) MAP 사건이 미국 과세당국의 처분과 관련된 경우 그 처분이 정당하다고 평가되고 일방적으로 MAP 사건의 해결이 어렵다고 판단하는 경우 체약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의를 개시함<sup>216)</sup>

213) RP 2015-40. Section 3. 02.(4).

214) 선택적 사전상담 절차는 모든 MAP 대상 과세연도에 대해 5천만달러를 초과하는 외국개시 조정(a foreign-initiated adjustment), 상호관련 쟁점(interrelated issues), 무형자산개발약정(an intangible development arrangement), 사업 구조 조정, 국제 무역 약정, 미국 세무 목적상 법인격이 부인되는 지점, 도관, 하이브리드 실체, 잠재적 LOB 요청 등에 적용될 수 있음(RP 2015-40. Section 2. 08.)

215) RP 2015-40. section3. 06.

- MAP 사건이 계약상대국의 처분과 관련된 경우, 미국의 권한 있는 당국은 상관계인 구제책의 정당성과 적절한 정도에 대해 계약상대국과 협의함
    - 미국 조세조약에 따라 계약상대국의 처분이 정당하다고 평가되는 경우 미국 권한 있는 당국의 일방적인 구제가 허용됨
  - 한편 MAP 개신 신청에서 제기된 납세자의 이의제기가 정당하지 않다고 간주되는 경우 개시가 거부될 수 있음
- (MAP 취하 또는 중단) 미국 권한 있는 당국은 MAP이 개시된 이후라도 다음 경우 MAP 진행을 중단할 수 있으며, 이러한 권한 있는 당국의 결정은 행정적인 검토 사항에 해당되지 않음<sup>217)</sup>
- 납세자가 제출한 자료의 수정 및 보완에 대한 미국 권한 있는 당국의 요청에 대해 납세자가 RP에서 규정하는 절차적 요구사항을 이행하지 않는 경우 <sup>218)</sup>
  - 납세자가 미국과 계약상대국의 거주자에 해당되지 않는 경우 등 미국 조세조약의 적용을 받을 수 없는 경우
  - IRS 조사국(examination), 미국 권한 있는 당국, 계약상대국의 권한 있는 당국에 의한 MAP 대상 사건의 검토나 MAP 진행을 훼손하거나 저해하는 납세자의 행위가 있는 경우<sup>219)</sup>

216) RP 2015-40. section 8.

217) RP 2015-40. section 7.01 and 03.

218) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 납세자가 MAP 관련 규정에 따른 요청 정보를 제출한 경우 해당 정보가 불충분하다는 주장을 근거로 MAP의 접근을 제한하는 조세조약이나 국내 규정을 개정할 것을 권고하고 있음. 미국의 경우 권한 있는 당국은 납세자에게 정보와 문서의 제공을 요청할 수 있으며, 납세자는 추가 문서와 정보의 제공을 위한 합리적인 기간을 부여받게 됨. 미국은 기간 내 추가 문서와 정보가 제공되지 않는 경우에는 미국 권한 있는 당국은 MAP 진행의 중단가능성을 납세자에게 통보하고, 납세자가 협조하지 않는 경우 직권으로 사건을 종결할 수 있다고 보고함(OECD, 2019h, pp. 38~39.)

219) RP에서 열거된 일부 예시는 다음과 같음

- MAP 대상 과세연도에 대한 세무조사 당시 IRS 조사국에 제출되지 않았던 자료나 증거를 새로이 제시하는 경우
- 납세자가 MAP과 행정적·사법적 절차 간의 조율을 규정한 RP을 따르지 않거나 MAP과 행정적·사법적 절차를 훼손하거나 침해하는 방식으로 권리를 추구하는 경우
- 납세자가 양자 간 APA 절차를 진행하였다면 MAP 사건이 합리적이고 실질적으로 해결될 수 있었던 사안에 대해 일방적 APA를 체결한 경우

- (MAP 개시 신청의 거부) 미국의 권한 있는 당국은 MAP 개시 거부, MAP의 취하 및 중단에 대해 계약상대국에 그 사항을 통보하고 협의함<sup>220)</sup>

### 3) 종료

- 납세자가 잠정적인 MAP 결의안을 수락하면 미국 권한 있는 당국은 공식적으로 MAP 사건을 종결하는 절차를 밟게 됨<sup>221)</sup>
  - 미국과 계약상대국의 권한 있는 당국 간 잠정적 MAP 결의안이 도출되는 경우 해당 결의안은 납세자의 검토를 위해 납세자에게 제시됨<sup>222)</sup>
  - 납세자가 결의안을 수락하지 않는 경우에는 해당 결의안은 거부된 것으로 볼 수 있음
  
- 잠정적 MAP 결의안을 납세자가 거부하고, 미국과 계약상대국의 권한 있는 당국 간 더 이상 협의가 진행되지 않는 경우에는 MAP은 공식적으로 종결됨<sup>223)</sup>
  - 복수의 MAP 쟁점을 다루는 결의안에 대해 납세자는 일부 쟁점에 대해 이루어진 합의만을 수락할 수 있음
    - 다만 권한 있는 당국의 동의가 전제됨
  - 결의안에 대한 납세자의 거부에 대해 미국 권한 있는 당국은 MAP 사건에 대한 관할권을 미국 국세청(IRS) 내의 관련 부서로 이관함

### 4) 상호합의 결과의 시행

- 납세자가 수락한 MAP 결의안은 권한 있는 당국 내 검토 및 승인절차가 종료된 이후 최종적으로 구속력을 갖게 됨<sup>224)</sup>

220) RP 2015-40. section 7. 02.; OECD, 2019h, p. 30.

221) RP 2015-40. section8.04.

222) RP 2015-40. section9. 02.

223) RP 2015-40. section9. 03.

- 잠정적인 MAP 결의안에 대한 납세자의 수락 이후
  - 해당 결의안에 대한 미국 권한 있는 당국 내에서의 검토 및 승인 절차가 완료되고
  - 미국과 계약상대국의 권한 있는 당국 모두 MAP 사건을 공식적으로 종결하여야 함
- 미국 권한 있는 당국은 미국 국세청(IRS) 내 관할부서를 통해 확정된 MAP 결의 내용을 이행하도록 함
- 적용 가능한 미국 조세조약에 따라 승인된 범위 내에서, 결의 사항은 법률에 따른 기한 제한이나 절차적 제한에도 불구하고 이행됨

#### 5) 적용특례

- 확정된 MAP 결의 사항은 국내법에 따른 기한 또는 절차적 제약에도 불구하고 이행됨<sup>225)</sup>

#### 6) 납세자 참여

- 납세자는 미국과 계약상대국의 권한 있는 당국에 동일한 정보, 문서, 분석 등을 동시에 제출할 수 있도록 준비하여야 함<sup>226)</sup>
- 권한 있는 당국의 요청에 따른 제출이나 납세자의 자발적인 제출 모두 적용됨
  - MAP 개시 신청과 관련하여 이미 제출된 정보에 대한 모든 중요한 변경이나 개정 사항을 미국 권한 있는 당국에 적시에 통지하여야 함

#### 7) 기밀유지

- 일반적으로 납세자의 세무 신고와 세무 신고 관련 정보는 「미국내국세법」 제6103조에

---

224) RP 2015-40. section 8.04.

225) RP 2015-40. section 11.

226) RP 2015-40. section 3. 05.

따라 비공개되며, MAP 진행을 위한 관련 정보수집(information collection)은 「문서 감축법(the Paperwork Reduction Act)」에 따라 승인된 절차와 요청자료에 한해 허용됨<sup>227)</sup>

## 8) 법원 소송과의 관계

- MAP 적용대상에 대한 미국 국세청(IRS)의 처분과 관련하여 납세자가 소송(litigation)을 제기하거나 미국 국세청(IRS)과 소송 중인 사건은 MAP 개시 신청의 적용을 배제함<sup>228)</sup>
  - MAP 대상 사건이 (a) 동일 납세자와 관련하여 소송이 제기되거나 (b) 소송이 개시되기 전 동일 납세자와 관련하여 IRS 심사국의 조세불복 또는 연방법원에 소송이 계류 중인 경우임
  - 다만 예외적으로 소송 계류 중이더라도 권한 있는 당국은 국제조세 자문부대표의 자문을 전제로 MAP 개시 요청을 수락하거나 진행의 지속을 고려할 수 있음<sup>229)</sup>
    - 이 경우 미국 권한 있는 당국은 납세자와 협의하여 사건의 결과가 나올 때까지 MAP 쟁점의 분리, 재판 연기, 소송 중지를 법원에 요청할 수 있음
    - 법원이 이 요청을 수용하지 않는 경우에는 MAP의 절차는 종료됨
- MAP 개시 이후 납세자가 소송하거나 MAP을 손상시키거나 침해하는 방식으로 조세불복권을 추구하는 경우에는 절차는 종료될 수 있음<sup>230)</sup>

227) RP 2015-40. section 17.

228) RP 2015-40 Section 6.05; IRS, 2017, p. 29.; 만일 상호합의절차를 진행 중에 소송을 제기한 경우 상호합의절차를 중단함

229) RP 2015-40 Section 6.05

230) Revenue Procedure 2015-40 Section 7.03(d)

## 나. 상호합의절차 내에서의 중재

### 1) 개시

- (개시 요건) MAP이 개시된 후 미국과 체약상대국의 권한 있는 당국 간 조세조약에서 정하는 기간 내에 상호합의에 도달하지 못하는 경우 해당 MAP 사건은 조세조약에 따라 의무적인 중재에 회부될 수 있음
  - 중재절차는 사건 개시일(commencement date) 이후 2년이 경과된 후 중재 회부 신청이 허용됨<sup>231)</sup>
  
- (MAP 개시일의 결정) 개시일은 MAP 결의에 대해 실질적인 검토가 필요한 정보가 미국과 체약상대국의 권한 있는 당국에 의해 접수되는 가장 이른 날짜임
  - 일반적으로 RP(2015-40)에 따라 납세자가 MAP 요청사항을 모두 완료한 경우에만 실질적인 검토에 필요한 모든 정보를 제공받았다는 입장을 취함
  - 미국 권한 있는 당국 및 체약상대국의 권한 있는 당국에 의해 확정된 개시일은 납세자에게 통지됨
  
- (중재 범위) 중재대상의 범위는 조세조약에 따라 달리 정하고 있음
  - 중재절차가 개시되기 이전, 권한 있는 당국 간 특정 사례가 중재에 적합하지 않다고 합의할 수 있으며, 그러한 결정은 납세자에게 통보됨

### 2) 진행

- 현행 법률이나 RP에서 정하는 바가 없음

---

231) RP 2015-40. section10. 02.

### 3) 중재 종료

- 현행 법률이나 RP에서 정하는 바가 없음

### 4) 중재 결정 이행

- 납세자가 중재인단의 중재 결정을 받아들이면, 해당 결정은 MAP 결의안으로서 이행됨
  - 다만 납세자가 소송 중 사건에 대한 중재 결정을 수락하는 경우, 45일 안에 관련 법원에 중재 결정을 수락하고 그 절차를 통해 해결되는 쟁점은 법원의 심리로부터 철회한다는 의향을 제시해야 함<sup>232)</sup>

### 5) 중재인단

- 현행 법률이나 RP에서 정하는 바가 없음

### 6) 납세자 참여

- 납세자는 관련 조세조약에 따라 허용되는 범위 내에서 미국 권한 있는 당국을 통해 해당 사건에 대한 분석 및 의견을 중재위원회에 제출할 수 있음<sup>233)</sup>

### 7) 중재 비용

- 현행 법률이나 RP에서 정하는 바가 없음

---

232) 2016년 미국 모델 조세조약 제25조 9항 k호

233) RP 2015-40. section 10. 05.

## 8) 기밀유지

- 중재인과 중재절차를 수행하는 관련 조직에 납세자 정보를 제공하기 위해서는 납세자의 동의가 전제되어야 함<sup>234)</sup>
  - 미국내국세법(IRC) 제6103조에 따른 요구사항으로 미국 납세자와 특수 관계자가 중재절차에 관여하고, 중재인 또는 관련 조직에 납세자 정보가 공개되는 것에 대한 동의를 얻기 위해 요구됨<sup>235)</sup>
  
- 한편 MAP 사건이 중재절차로 회부되기 위해 납세자와 그 대리인에게 중재절차 관련 정보에 대한 기밀유지의무가 부여됨<sup>236)</sup>
  - 미국 국세청은 중재절차 관련 정보의 비공개에 대한 납세자와 그 대리인의 동의를 요구함<sup>237)</sup>
    - MAP 중재에 대한 납세자 동의와 비공개 공약서(Taxpayer Consent to MAP Arbitration and Non-disclosure Statement): 납세자는 권한 있는 당국이 MAP 중재절차를 수행하는 것을 동의하게 되고, 중재절차와 관련하여 수령한 정보를 비공개할 의무가 생김
    - 납세자 대리인에 대한 비공개 공약서(Non-disclosure Statement of Taxpayer's Authorized Representative): 조세조약상 중재 조항<sup>238)</sup>에 의해 납세자의 대리인에게 중재 관련 정보의 비공개 의무가 부과됨

234) 미국국세청, “taxpayer-agreements-for-map-arbitration,” <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbitration>, 검색일자: 2020. 9. 14.; 박수진, 2021, p. 77.

235) 납세자는 중재절차 개시 이전 조세조약상 중재절차 진행을 위한 납세자 정보 공개 허가서(Taxpayer Authorization to Disclose Tax Information for Purposes of Treaty MAP Arbitration Proceedings)에 동의할 것을 요구받음

236) RP 2015-40. section 10. 04.

237) 미국국세청, “taxpayer-agreements-for-map-arbitration,” <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/taxpayer-agreements-for-map-arbitration>, 검색일자: 2020. 9. 14.; 박수진, 2021, p. 77.

238) 예를 들자면, 미국-독일 조세조약 제25조(5)(c)과 제25조(6)(d)에 의해 관련 납세자의 각 대리인은 중재 관련 정보를 비공개할 의무가 부과됨

## 다. MAP 통계 현황

### 1) MAP 착수 및 종결 현황

- <표 IV-1>에서 미국의 MAP 착수 건수는 2016년 일시적으로 낮은 수치를 보였다가 증가 추세에 있으며, MAP 종결률은 2015년과 비교하여 2019년에는 6.85%p 증가함
- MAP 사건의 착수 건수는 2015년 289건, 2019년 350건으로 소폭 증가하고 종결 건수는 2015년 대비 증가함
- 그 종결률은 2015년 19.53%에서 2019년 26.35%로, 6.85%p 증가하였음

<표 IV-1> 미국의 상호합의 현황

(단위: 건, %)

유형	전기이월	착수	종결	차기이월	종결률
2015	956	289	215	998	19.53
2016	972	179	184	967	17.33
2017	977	299	293	983	26.01
2018	1,005	253	251	1,007	22.18
2019	975	350	303	1,022	26.35

주: 종결률은 OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "MAP Statistics 2006-2015," <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, 검색일자: 2020. 1. 5.
2. OECD, "2016 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/united-states-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf> 검색일자: 2020. 1. 5.
3. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-United%20States.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
4. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
5. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 미국 MAP 사건의 종결 유형을 아래에서 살펴봄

- '이중과세가 완전히 제거된 사건(4개년 평균 61%)'의 유형이 가장 높은 비중을

차지하고, 그다음으로 ‘일방 국가에서 구제된 사건’의 종결 유형(4개년 평균 21%)이 높은 비중을 차지함

- ‘이중과세가 부분적으로 제거된 사건(4개년 평균 2%)’의 종결 유형은 비록 비중은 높지 않으나 매년 발생함

〈표 IV-2〉 미국 MAP 사건의 종결 유형별 현황

(단위: 건, %)

MAP 사건 종결 유형	2016	2017	2018	2019
MAP 거부된 사건	-	5	8	5
목적이 불명확한 사건	2	5	6	5
납세자에 의해 철회된 사건	12	19	11	17
일방 국가에서만 구제된 사건	27	94	17	80
국내 불복 절차에 의해 해결된 사건	5	6	2	8
이중과세가 완전히 제거된 사건 등	120	146	192	175
이중과세가 부분적으로 제거된 사건 등	5	8	3	4
조세조약에 부합하지 않는 과세처분이 아닌 사건	-	1	7	2
합의에 도달하지 못한 사건	-	4	2	7
기타	13	5	3	0
합계	184	293	251	303

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, “2016 MAP Statistics-United States,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/unit-ed-states-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf> 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-United States,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-United%20States.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-United States,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-United States,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

□ 미국의 MAP 사건 유형별 종결현황을 살펴보면 3년(2017~2019년) 중 이전가격이 66%이며, 43%가 2016년 이전에 개시되어 종결된 사건임

- 2015년 이후 착수되어 종결된 전체 사건 중 연도별 종결건수의 비중은 각각 2017년 40%, 2018년 53%, 2019년 78%임

〈표 IV-3〉 미국 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	145	32	90	29	44	22
2015년 이후	83	33	91	41	98	139
사건별 소계	228	65	181	70	142	161
합계	293		251		303	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-United%20States.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 미국의 MAP 사건 유형별 미해결 사건현황을 보면, 3개년(2017~2019년) 동안 2015년 이후 착수한 이전가격 관련 사건이 증가함을 보임
- 2016년 이전 개시된 미해결 사건은 2017년 이전가격사건(기타사건)은 429건(189건)이었으나, 2019년 243건(128건)으로 감소하였음
  - 2015년 이후 개시된 미해결 사건은 2017년 이전가격사건(기타사건)은 247건(118건)이었으나, 2019년 432건(209건)으로 증가하였음

〈표 IV-4〉 미국 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	429	189	339	160	243	138
2015년 이후	247	118	331	177	432	209
사건별 계	676	307	670	337	675	347
합계	983		1,007		1,022	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-United%20States.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.



## 2) 평균 종료기간

- (2016년 이전 착수한 MAP 사건) 미국의 상호합의 사건의 평균 종료기간은 2016년 대비 2019년에 2배 상승하였음
  - 이전가격사건은 2016년 32.2개월이었으나 2019년 69.25개월로 2배 상승하였으며, 기타사건도 2016년 31.53개월에서 2019년 63.26개월로 2배 상승하였음
  - 이는 상호합의 사건은 증가하지 않았으나 상호합의 사건의 평균종료기간은 증가하고 있음을 보여줌

〈표 IV-5〉 미국의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 이전 시작되어 종료된 사건	2016	2017	2018	2019
이전가격사건	32.2	35.53	54.1	69.25
기타사건	31.53	46.63	61.19	63.26

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/united-states-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf> 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-United%20States.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- (2015년 이후 착수한 MAP 사건) 미국의 상호합의 사건의(요청접수~시작) 평균 소요시간이 증가하고 있음(〈표 IV-6〉 참조)
  - (요청접수~시작) 2016년과 2019년을 비교할 때 이전가격사건은 1.4개월 증가하였고, 기타사건은 0.98개월 증가하였음
  - (시작~MAP 의견서 제출)의 이전가격사건의 기간은 2016년 2.51개월이었으나 2018년 10.98개월로 급증하였다가 2019년 8.57개월로 축소되었음
  - (MAP 의견서 제출~종료)의 이전가격사건의 기간은 2016년, 2017년, 2018년,

2019년 기준 각각 1.34개월, 2.79개월, 6.61개월, 9.75개월이며, 기타사건의 기간은 각각 5.06개월, 4.72개월, 12.68개월, 8.71개월임

〈표 IV-6〉 미국의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 1월 1일 이후 시작된 사건		이전가격사건	기타사건
2016	시작~종료	3.86	3.43
	요청접수~시작	0.78	1.09
	시작~MAP 의견서 제출	2.51	-
	MAP 의견서 제출~종료	1.34	5.06
2017	시작~종료	5.03	6.03
	요청접수~시작	1.79	1.37
	시작~MAP 의견서 제출	3.6	4.36
	MAP 의견서 제출~종료	2.79	4.72
2018	시작~종료	16.07	12.68
	요청접수~시작	1.23	1.29
	시작~MAP 의견서 제출	10.98	3.65
	MAP 의견서 제출~종료	6.61	12.68
2019	시작~종료	19.91	7.78
	요청접수~시작	2.18	2.07
	시작~MAP 의견서 제출	8.57	7.41
	MAP 의견서 제출~종료	9.75	8.71

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/united-states-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf> 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-United%20States.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-United States," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-united-states.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

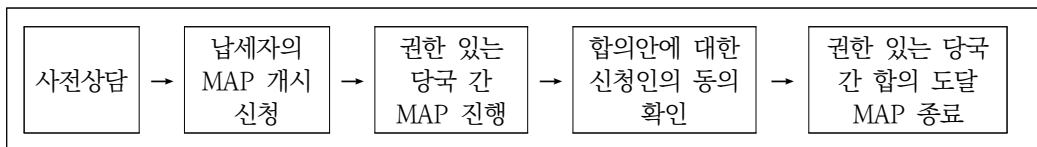
## 2. 일본

- 일본 MAP 관련 규정은 법령이 아닌 성령과 사무운영지침을 통해 규정함<sup>239)</sup>
  - 「조세조약 등의 실시에 따른 소득세법, 법인세법 및 지방세법의 특례 등에 관한 법률」의 시행에 관한 성령<sup>(이하 조세조약 등 성령)<sup>240)</sup>에서 MAP과 중재절차의 신청 요건에 대한 사항을 규정함</sup>
  - MAP과 중재절차에 대한 상세 내용은 ‘상호합의절차에 대한 사무운영지침’<sup>241)</sup>에서 설명함

### 가. 상호합의절차(MAP)

- (정의) MAP은 납세자가 조세조약의 규정에 적합하지 않은 과세를 받거나 받을 것으로 인정되는 경우, 해당 조세조약에 부합하지 않는 과세를 배제하기 위해 체결 상대국의 세무 당국 간에 해결을 도모하기 위한 협의 절차임<sup>242)</sup>

[그림 IV-2] 기본적인 MAP 흐름



주: 이진가격 사전확인을 위한 MAP인 경우, 권한 있는 당국 간 MAP 진행 이후 도달한 합의는 납세자(신청인)의 동의 확인 없이 납세자에게 통지함

자료: 일본 국세청, 「相互協議」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/index.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

239) 寶村和典, 2017, p. 349~350.

240) 본래 명칭은 ‘租稅条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令(昭和44年大蔵省自治省令第1号)’임. 일본 현행 법령은 헌법, 법률, 정령, 부령, 성령, 규칙, 조례, 지방자치단체의 규칙, 조약 등으로 분류할 수 있는데, 의회가 제정하는 법률, 내각이 제정하는 정령, 내각부가 제정하는 부령, 개별 성이 제정하는 것이 성령임(김치환·박영도·김명용, 2003, p. 21).

241) 「相互協議の手續について(事務運営指針)」平成13年6月25日(일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625/00.htm>, 검색일자: 2021. 1. 12.)

242) 일본 국세청, 「相互協議」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/index.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.)

## 1) 개시

### 가) 개시 요건

- MAP 개시 신청은 조세조약에 따라 정해진 상호합의 신청기간 내 국세청장에게 신청을 서면으로 제출하여야 함<sup>243)</sup>
  - 만일 MAP 개시 신청과 관련하여 신청인(법인) 본인이나 대상 거래의 당사자(법인)에 대한 조직 변경이 있는 경우, 상호합의신청의 계속신청서를 추가로 제출하여야 함<sup>244)</sup>
  
- (인적 범위) MAP 개시를 신청할 수 있는 인적 범위는 일본 거주자, 내국법인, 비거주자, 외국법인임<sup>245)</sup>
  - 거주자는 「소득세법」 제2조 제1항 제3호에서 규정하는 거주자를 의미함
  - 비거주자는 「소득세법」 제2조 제1항 제5호에서 규정하는 비거주자를 의미함
  - 내국법인은 「법인세법」 제2조 제3호에서 규정하는 내국법인(같은 조 제8호에서 규정하는 법인격 없는 사단 등을 포함함)
  - 외국법인은 「법인세법」 제2조 제4호에 규정하는 외국법인(같은 조 제8호에서 규정하는 법인격 없는 사단 등을 포함함)
  
- (적용 범위) 일본 MAP 신청 사유는 조세조약의 규정에 적합하지 않는 과세와 쌍

243) 조세조약 등 성령 제12조 및 제13조

244) 신청인(법인) 본인이 연결법인이 되거나 대상 거래의 당사자인 연결법인이 다른 그룹의 연결법인으로 전환되고 해당 상호합의를 계속 요청하는 경우 신청인의 연결모법인은 '연결가입 등 법인의 상호협의 신청 계속신고서'를 제출하여야 하고, 신청인(법인) 본인 또는 대상 거래의 당사자인 법인이 연결법인에서 제외되고 해당 상호합의를 계속 요청하는 경우에도 당해 법인은 '연결이탈 등 법인의 상호협의 신청 계속신고서'를 제출하여야 함(일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 14 法人が連結グループへ加入等又は連結法人が連結グループから離脱等若しくは他の連結グループへ加入した場合の取扱い」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 12.)

245) 조세조약 등 성령 제12조 및 제13조

- 방 거주자(이중 거주자)에 대한 거주자 판정의 사유를 대상으로 함<sup>246)</sup><sup>247)</sup>
- 내국법인과 국외 특수관계자 간 거래에 대해 이전가격세제가 적용되거나 적용될 것으로 인정되는 사안
  - 거주자 또는 내국법인이 상대체약국 내 고정사업장 창설 유무 및 귀속소득과 관련하여 조세조약의 규정에 적합하지 않는 과세가 부과되거나 부과될 것으로 인정되는 사안
  - 거주자 또는 내국법인이 상대체약국 등 소득원천징수에 대해 조세조약의 규정에 적합하지 않는 과세가 부과되거나 부과될 것으로 인정되는 사안
  - 비거주자로서 일본 국적을 가진 자가 상대체약국 등에서 해당 상대체약국 등의 국민보다 과중한 과세 또는 요건이 부과되거나 부과될 것으로 인정되는 사안
  - 「상속세법」에 규정된 상속세 및 증여세 납세의무자에게 발생한 이중과세<sup>248)</sup>
  - 거주자 또는 내국법인이 조세조약 또는 국내법에 규정된 조세남용방지규정의 적용에 의해 일본 또는 상대체약국 등에서 조세조약의 규정에 적합하지 않는 과세가 부과되거나 부과되리라고 인정되는 사안
  - MAP 개시 대상은 조세조약의 규정에 따라 신청인 또는 그 국외 특수관계자가 해당 신청과 관련된 과세에 대해 불복신청이나 소송 여부에 관계없이 허용됨
- (적용 배제) 현행 조세조약 등 성령과 상호합의절차에 대한 사무운영지침에서는 MAP의 적용이 배제되는 사건의 범위를 규정하지 않음<sup>249)</sup>
- (직권에 의한 MAP 개시) 한편 신청인의 MAP 개시 신청 없이도 권한 있는 당국

246) 일본 국세청, 「[手続名] 相互協議の申立手続」, [https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279\\_1.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_1.htm) 검색일자: 2021. 1. 12.

247) 일본 국세청, 「相互協議の手続について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 3. 相互協議の申立てができる場合」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 12.

248) 상속제조약실시특례성령(相続税条約実施特例省令) 제3조 제1항에 따른 절차에 의해 MAP 신청하는 경우에 한함

249) OECD, 2018, p. 37.

의 직권에 의해 다음과 같은 예시에 의해 상호합의가 개시될 수 있음<sup>250)</sup>

- 상호합의된 사안과 관련하여 합의의 근거가 된 신청인의 제출 자료가 허위의 기재가 있었던 점 등을 원인으로 체약상대국의 권한 있는 당국에 해당 합의의 취소를 요구하는 경우
  - 이미 합의된 이전가격 사전확인과 관련하여 상호합의에서 설정된 중요한 전제 조건의 미충족을 원인으로 체약상대국의 권한 있는 당국이 재차 상호합의를 요구하는 경우
  - 이미 합의된 이전가격 사전확인에 관한 상호합의에 대해 특정 취소 사유가 발생한 것을 원인으로 체약상대국의 권한 있는 당국이 해당 합의의 취소를 요구하는 경우
- (사유별 개시 관할 주체) MAP을 관할하는 권한 있는 당국은 일본 국세청(상호합의실)과 재무성(주세국)임<sup>251)</sup>
- 전자는 조세조약의 규정에 부합하지 않는 과세와 관련된 개별 사안에 대해 상호합의를 실시함
  - 조세조약의 일반적 해석과 관련된 상호합의는 후자가 실시함

#### 나) 개시일

- 신청인의 MAP 개시에 대한 검토 이후 개시 신청에 이유가 있다고 인정되는 경우, 체약상대국의 권한 있는 당국에 상호합의를 신청하거나 상대국 등의 권한 있는 당국으로부터 상호합의 신청이 이루어진 날을 의미함
- 다만 검토 과정에서 보정 또는 자료의 제출 요구에 대해 신청인이 이행한 경우에 한함

250) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第4 相互協議の申立てに基づかない相互協議の申入れ, 31 相互協議の申立てに基づかない相互協議の申入れ」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/04.htm>, 검색일자: 2021. 1. 12.

251) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第1 通則, 2 相互協議の実施」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/01.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

#### 다) 사전상담(事前相談)

- 개인 또는 법인은 상호합의와 관련된 사항에 관하여 MAP 개시 신청 이전이라도 국세청(상호협의를실)에 상담을 요청할 수 있음<sup>252)</sup>
- 사전상담의 요청에 대해 국세청(상호협의를실)은 필요한 조언을 하는 등 적절하게 대응해야 함

## 2) 진행

- MAP 개시 신청에 대해 일본 국세청은 해당 신청에 대한 검토 단계를 진행한 후에 계약상대국의 권한 있는 당국에 상호합의를 요청하여 MAP을 실시함

#### 가) 검토

- 일본 국세청(상호협의를실)은 신청인이 제출한 MAP 개시 신청서 등을 검토하여 보정 또는 추가 자료 제출을 요구함<sup>253)</sup>
  - 신청서 기재 사항이나 첨부 자료상 결함의 보정을 요구하거나
  - MAP 개시 신청에 이유가 있는지 여부를 판단하기 위해 필요하다고 인정되는 자료의 제출을 요구함
- (MAP 개시 신청 반려) MAP 개시 신청에 대한 검토 이후, 일본 국세청(상호협의를실)은 다음 사유에 대해서는 신청을 반려할 수 있으며, 이 경우 계약상대국의 권한 있는 당국에 MAP을 개시하지 않는다는 취지를 통지하여야 함<sup>254)</sup>

252) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 5事前相談」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 12.

253) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 8相互協議申立書の記載事項の検討等」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 12.

- MAP 개시 신청서의 보정이나 신청 이유의 유무 여부를 판단하기 위해 필요하다고 인정되는 자료의 제출을 신청인에게 요구하였으나 해당 신청인이 이에 응하지 않는 경우<sup>255)</sup>
- MAP 개시 신청에 이유가 있다고 인정되지 않는 경우
- 그러나 이전가격 사전확인제도와 관련된 규정에서 정하는 신청인의 사전확인 신청이 없는 등의 사유에 대해서는 신청인에게만 통지함

나) 상호합의 진행

- 일본 국세청(상호협의를실)은 신청서 등의 검토 이후, 상호합의의 실시를 위하여 필요하다고 인정되는 자료의 제출 및 설명을 신청인에게 요구할 수 있음
  - 그리고 MAP과 관련된 계약상대국의 과세처분, 불복심사, 사전확인심사 등의 진행상황에 대한 정보제공을 신청인에게 요구할 수 있음
- 일본 국세청(상호협의를실)은 신청인의 MAP 개시 신청에 이유가 있다고 인정되는 경우, 계약상대국의 권한 있는 당국에 상호합의를 신청함<sup>256)</sup>
  - 검토 과정에서 보정 또는 자료의 제출을 요구한 경우에는 해당 신청인이 이를 행한 후에 한해 상호합의를 신청함

254) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 13 相手国等の権限ある当局への相互協議の申入れ」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.; OECD, 2018, p. 33.

255) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 납세자가 MAP 관련 규정에 따른 요청 정보를 제출한 경우 해당 정보가 불충분하다는 주장을 근거로 MAP의 접근을 제한하는 조세조약이나 국내 규정을 개정할 것을 권고하고 있음. 이에 대해 일본은 수차례에 걸친 자료 제출 요구에도 불구하고 납세자가 필요하거나 요청된 자료를 궁극적으로 제출하지 않는 경우 계약상대국의 권한 있는 당국과의 협의를 걸쳐 MAP 개시 신청을 반려할 수 있다고 보고함(OECD, 2018, p. 39.)

256) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 13 相手国等の権限ある当局への相互協議の申入れ」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

- (진척상황의 통지) MAP 개시 이후 일본 국세청(상호협의를실)은 신청인 등의 요구나 또는 필요에 따라 상호합의 실시에 지장이 없는 범위 내에서 MAP 진척상황에 대한 정보를 신청인에게 제공하여야 함<sup>257)</sup>
- (MAP 취하) 신청인은 일본 국세청(상호협의를실)의 MAP 개시 신청 반려 통지, MAP 합의 통지, MAP 종료 통지를 수령하기 이전에 서면으로 MAP 신청을 취하할 수 있음<sup>258)</sup>
  - 이 경우 일본 국세청(상호협의를실)은 계약상대국의 권한 있는 당국에 해당 사유와 함께 MAP 종료를 통지하여야 함<sup>259)</sup>

### 3) MAP 종료

- (합의안에 대한 신청인의 동의 확인) 일본 국세청(상호협의를실)은 계약상대국 등의 권한 있는 당국과의 합의안에 대한 신청인의 동의를 전제로 계약상대국 등의 권한 있는 당국과 합의에 도달함<sup>260)</sup>
  - 신청인에게 합의안을 문서로 통지하고, 해당 합의안의 내용에 대한 신청인의 동의 여부를 확인하여야 함
  - 합의안의 내용에 대한 신청인의 동의를 확인한 후에 일본 국세청(상호협의를실)은 상대국 등의 권한 있는 당국과 합의를 이룸

257) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 15 申立者への相互協議の進ちょく状況の説明」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

258) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 19 相互協議の申立ての取下げ」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

259) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 19 相互協議の申立ての取下げ」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

260) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 16 合意に先立っての申立者の意向の確認」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

- 한편 MAP 개시 이후 일본 국세청(상호협의를실)은 다음 경우에 해당하는 경우 체약 상대국의 권한 있는 당국에 MAP 종료를 신청하여야 하며, 체약상대국의 권한 있는 당국으로부터 동의를 얻은 경우 MAP은 종료함<sup>261)</sup>
- MAP 개시 신청 사유에 관한 사항이 조세조약에 따른 상호합의 대상에 해당되지 않는 경우
  - MAP 개시 신청 사유가 이전가격 사전확인과 관련된 경우로서 신청인이 해당 사전 확인 신청을 취하한 경우
  - MAP 개시 신청서 또는 첨부자료 및 기타 제출자료에 허위 기재 등이 있는 경우
  - MAP 관련 자료 등에 대한 신청인의 자료제출 협력이 이루어지지 않는 경우
  - 일본 또는 체약상대국 등의 과세 이후 상당기간 경과 등을 이유로 MAP 관련 필요 자료를 수집할 수 없는 경우
  - 신청인이 권한 있는 당국 간 합의안의 내용에 동의하지 않는 경우
  - MAP 개시 신청 사유가 이전가격 사전확인에 관한 것으로 MAP 개시 신청의 내용과 체약상대국 등의 권한 있는 당국에 대해 행해진 상호협의 신청의 내용 간에 MAP 합의에 중대한 영향을 미치는 차이가 있어 MAP을 통해 적절한 해결에 이를 수 없다고 인정되는 경우
  - 기타 MAP을 통해 적절한 해결에 도달할 수 없다고 인정되는 경우<sup>262)</sup>
- 일본 국세청(상호협의를실)은 다음 사유에 대해 MAP이 종료되었다는 취지의 ‘상호

261) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 18 相互協議手續の終了」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

262) 기타에 해당되는 예시로는 다음과 같음; 첫째, 체약상대국 등에서 사전확인제도와 관련하여 구체적인 규정이 정해져 있지 않거나, 체약상대국 등의 법령 및 행정상의 관행에 따라 해당 체약상대국 등에서 MAP 합의를 이행하는 것이 곤란하다고 인정되는 경우; 둘째, 이전가격 사전확인과 관련된 사안에 대해 일본 국세청(상호협의를실)이 독립기업 간 가격산정방법 등에 대해 견해를 밝히는 문서를 해당 사안과 관련된 체약상대국 등의 권한 있는 당국에 보낸 날로부터 1년이 경과하는 날까지 해당 상대국 등의 권한 있는 당국으로부터 해당 문서에 상당하는 답변을 서면으로 받지 못한 경우(일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 18 相互協議手續の終了」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.)

협의절차의 종료에 관하여(통지)'를 통해 신청인에게 통지하여야 함<sup>263)</sup>

- MAP 개시 사유가 조세조약에 따른 상호합의 대상에 포함되지 않는 등의 사유로 일본 국세청(상호협의실)이 계약상대국의 권한 있는 당국에 MAP의 종료를 신청하는 경우 해당 신청에 대한 계약상대국의 동의를 얻은 경우
  - 일본 국세청(상호협의실)은 MAP 개시 신청을 반려한 후<sup>264)</sup> 상호합의를 신청하지 않는다는 취지를 계약상대국의 권한 있는 당국에 통지하고 계약상대국이 이에 대해 다른 의견을 표명하지 않거나 동의를 한 경우
- MAP 관련 쟁점에 대해 일본 행정법원이나 법원의 판결이 있는 경우 일본 국세청(상호협의실)은 그 판결에 따름<sup>265)</sup>
- 일반적으로 합의안에 대한 신청인의 확인을 토대로 일본 국세청(상호협의실)과 계약상대국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달한 날(합의일)에 종료됨
- 합의에 도달하지 않는 경우에는 일본 국세청의 MAP 종료(취하) 신청에 대해 계약상대국이 동의한 날

#### 4) 상호합의 결과의 시행

- (상호합의 통지) 일본 국세청(상호협의실)은 계약상대국의 권한 있는 당국과의 MAP 합의내용 등을 신청인에게 통지하여야 함<sup>266)</sup>

263) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 18 相互協議手續の終了」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.)

264) 일본 국세청(상호협의실)이 MAP 개시 신청서의 보정이나 신청 이유의 유무 여부를 판단하기 위해 필요하다고 인정되는 자료의 제출을 신청인에게 요구하였으나 해당 신청인이 이를 응하지 않거나 MAP 개시 신청에 이유가 있다고 인정되지 않는 경우 등에 대해 일본 국세청은 MAP 개시 신청을 반려할 수 있음

265) 일본 국세청, 2019, p. 15.

266) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 17 相互協議の合意の通知」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

- 권한 있는 당국 간 도달한 상호합의 결과의 시행은 원천징수 외 과세 사안, 원천징수에 관한 과세 사안, 이전가격 사전확인과 관련된 사안에 따라 달리 이행됨<sup>267)</sup>
  
- (원천징수 외 과세 사안으로 인한 상호합의 결과의 이행)
  - 일본 내에서의 과세와 관련된 MAP 합의로 인해 신청인의 납세신고서에 따른 과세표준 등 또는 세액 등에 대해 감액되는 경우 직권으로 경정함<sup>268)</sup>
  - 체약상대국 등에서 경정·결정된 과세와 관련된 MAP 합의로 인해 신청인의 납세신고서에 따른 과세표준 등이나 세액 등에 대해 감액되는 경우, 당해 합의일의 다음 날부터 기산하여 2개월 이내에 경정청구하여야 함<sup>269)</sup>
  
- (원천징수에 관한 과세 사안으로 인한 상호합의 결과의 이행)
  - 환급 대상이 되는 원천소득세 및 부흥 특별소득세액 납부액이 자진 납부된 경우에는 해당 원천징수의무자의 환급신청이 필요하고, 납세고지된 경우에는 직권으로 환급됨
  
- (이전가격 사전확인)
  - 확인사업연도와 관련된 확정신고 이후 관련 거래 대가액이 MAP 합의에 적합하지 않아 소득금액이 과소하다고 판명된 경우 수정신고를 요함
  - 만일 과대하게 신고된 것으로 판명된 경우에는 보상조정과 관련한 MAP 합의내용에 따라 해당 합의일 다음 날로부터 기산하여 2개월 이내 경정청구<sup>270)</sup>를 하여야 함

267) 일본 국세청, 「相互協議手続に関するガイダンス(Q&A)」, Q2-18 国税庁相互協議室から、「相互協議の合意について(通知)」を受領しました。この後、何か手続を行う必要はあるのでしょうか。』, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/guidance/qa2.htm#qa2-4>, 검색일자: 2021. 1. 13.

268) 「국세통칙법」 제26조의 규정에 근거함

269) 「국세통칙법」 제23조 제1항이나 제2항에 따름

270) 「국세통칙법」 제23조 제1항이나 제2항에 따름

## 5) 적용특례

- 일본은 MAP 진행 및 상호합의 이행과 관련하여 납부기한 등에 대해 법률 효과를 달리 규정함
- (납세유예) 이전가액세제에 의한 경정·결정이 있고 채약상대국과 MAP 개시 신청을 한 경우 해당 경정·결정에 관한 국세 및 그 가산세액의 납세유예를 신청할 수 있음<sup>271)</sup>
  - 다만 납세유예에 따른 소득세 외 국세의 체납이 없어야 하고, 납세유예에 따른 금액에 상당하는 담보의 제공이 필요함
  - (납세유예의 취소) 일본 국세청은 납세유예를 받은 자가 다음 경우에 해당하는 경우 그 유예를 취소할 수 있음
    - MAP 신청을 취하하는 경우
    - MAP에 필요한 자료제출에 대해 협조하지 않는 경우
    - 「국세통칙법」 제38조 제1항 조기청구(繰上請求)에 따른 사유에 해당하는 경우로서 납세유예에 따른 소득세 등을 유예기간 내에 완납할 수 없다고 인정될 때
    - 납세유예에 따른 소득세 등 외 국세를 체납한 때(부득이한 사유가 있다고 인정하는 경우 제외)
    - 납세유예를 받는 자의 재산 상황 등의 변화에 따라 그 유예를 계속하는 것이 적합하지 않다고 인정될 때
  - (가산세 등 상당액 면제) 납세유예에 해당하는 소득세 등과 관련된 가산세 등에 대해 납세유예기간에 대응하는 부분은 면제함
    - 다만 납세유예의 취소에 대해 그 사유가 발생한 날 이후 기간에 대응하는 부분의 금액에 대해서는 면제하지 않음

271) 일본 국세청, 「事務運営指針, 第6 納税の猶予及び徴収猶予(地方税)に係る事務手続, 43 納税の猶予」, <http://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/06.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

- (경정 등의 청구) 과세표준 등 감액변경에 대해 조세조약에 따른 상호합의가 있는 경우에는 당해 합의일 다음날로부터 2개월 이내 경정청구를 허용함<sup>272)</sup>
- 통상적인 경정청구기간은 법정신고기한으로부터 1년이고, 후발적 사유에 의한 경정청구는 후발적 사유 등 확정일, 경정 또는 결정일, 사유가 생긴 날의 다음 날로부터 2개월 이내로 규정됨<sup>273)</sup>

## 6) 납세자 참여

- 일본 MAP과 관련하여 납세자(신청인)는 개시 신청의 제출 외에도 일본 국세청의 요청에 한해 관련 자료를 제출하거나 체약상대국의 처분 진행 상황을 통지할 수 있음<sup>274)</sup>
- (개시) 납세자는 일본 국세청(상호협력실)에 체약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의를 위한 MAP 개시를 서면으로 신청할 수 있음
  - 이전가격 사전확인제도와 관련하여 요구되는 절차를 신청인이 수행하지 않았을 때 해당 상호합의가 개시되지 않는다는 통지를 수령함<sup>275)</sup>
- (MAP 진행) 납세자는 MAP 실시를 위해 국세청(상호협력실)의 요청에 따라 필요한 자료를 제출하거나 제출 자료에 대한 설명을 할 수 있음
  - MAP과 관련된 체약상대국의 과세처분, 불복심사, 사전확인심사 등의 진행상황에 대한 정보를 국세청(상호협력실)의 요청에 따라 제공할 수 있음
  - 한편 MAP 실시에 있어서 일본 국세청(상호협력실)으로부터 MAP 진척상황에

272) 「조세조약 등의 실시에 따른 소득세법, 법인세법 및 지방세법의 특례 등에 관한 법률」 제7조 제1항, 제2항

273) 「국세통칙법」 제23조 제1항, 제2항

274) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

275) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 13 相手国等の権限ある当局への相互協議の申入れ」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

대한 정보를 제공받을 수 있음

- (MAP 합의안에 대한 동의) 납세자는 일본 국세청(상호협력실)과 계약상대국의 권한 있는 당국 간의 합의안 내용에 대한 통지를 수령받고, 해당 합의안의 수락 여부를 결정할 수 있음
- (MAP 종료) 일본 국세청(상호협약실)과 계약상대국의 권한 있는 당국 간 도달한 합의를 신청인에게 통지하여야 함<sup>276)</sup>
  - 일본 국세청(상호협약실)은 합의통지서를 통해 합의일과 합의내용 등을 통지하여야 함

## 7) 기밀유지

- MAP 관련 정보의 기밀유지의무에 대한 개별적 규정은 사무운영지침에 두고 있지 않음

## 8) 법원 소송과의 관계

- 일본은 조세조약 등 성령 제12조 제1항에 따라 법원 소송 진행 여부와 관계없이 적격 납세자는 MAP의 신청이 허용됨
- 그러나 MAP 쟁점에 대해 일본 행정법원이나 법원의 판결이 있는 경우 일본 국세청(상호협약실)은 그 판결에 따름<sup>277)</sup>

276) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第2 我が国において行われる申立てに係る相互協議, 17 相互協議の合意の通知」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/02.htm>, 검색일자: 2021. 1. 13.

277) 일본 국세청, 2019, p. 15.

## 나. 상호합의절차 내에서의 중재

### 1) 개시

- (개시 요건)일본 상호합의절차 내에서의 중재는 다음 요건이 충족되면 신청인의 서면 요청에 의해 개시됨<sup>278)</sup>
  - 조세조약에 적합하지 않는 과세를 사유로 하여 해당 조세조약의 규정에 따라 권한 있는 당국에 MAP 개시 신청을 하고
  - 신청인의 MAP 개시 신청에 의해 해당 조세조약에서 규정하는 상호합의 대상이 되는 사안에 대해 권한 있는 당국 간 해당 조세조약에서 규정에서 정하는 기간이 경과하여도 합의에 이르지 못한 경우(기간 요건)
    - MAP 개시일은 상대국 등의 권한 있는 당국으로부터 상호합의 신청이 이루어진 날을 의미하지만, 중재절차와 관련된 실시약정(實施取決)으로 정하는 일정 자료가 제출되었을 경우에 한하여 상호합의의 신청이 있었다고 인정됨<sup>279)</sup>
  
- (MAP 개시일의 결정) 중재가 포함된 조세조약에 근거한 MAP은 MAP 개시일의 결정을 위해 일본 국세청(상호협의를실)은 다음 추가 절차를 진행함<sup>280)</sup>
  - 일본 국세청(상호협의를실)은 MAP 개시 신청이 있었음을 상대체약국의 권한 있는 당국에 통지해야 함
  - MAP 개시 신청 사유가 체약상대국의 권한 있는 당국에 해당 MAP 개시 신청에 이유가 있는지 여부를 신속히 판단하기 위하여 필요하다고 인정되는 자료의 제시를 요구함

278) 조세조약 등 성령 제12조 제3항

279) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第5 仲裁, 35 仲裁手續を規定する租税条約に基づく相互協議の申立てがあった場合の手續」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

280) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第5 仲裁, 35 仲裁手續を規定する租税条約に基づく相互協議の申立てがあった場合の手續」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

- 일본 내에서의 과세와 관련된 것인 경우를 제외함

- 중재절차에 따른 실시를 위한 약정(仲裁手続に係る実施取決め)에서 정하는 바에 따라 상대국 등의 권한 있는 당국과 MAP 개시일을 확인하고, 해당 MAP 개시일을 신청인에게 통지함

□ (중재 범위) 관련 규정은 없음

- 개별 조세조약에서 중재절차의 적용대상 및 적용 배제에 대한 사안을 규정함<sup>281)</sup>

□ (중재의 적용 배제) 다만 조세조약에 적합하지 않는 과세 사안인 경우라 하더라도 법원 판결이 난 사건에 대해서는 중재 신청의 적용이 배제됨<sup>282)</sup>

- 신청인의 중재 요청에 있어서, 해당 중재 요청의 대상으로 하는 사안에 대해 일본에서의 심사청구 또는 소송에 대한 재결 또는 판결이 없다는 취지 및 체약상대국 등의 재결 등에 상당하는 것이 없다는 취지를 밝혀야 함

## 2) 진행

□ 신청인의 중재 요청서 제출에 대해 일본 국세청(상호협의를실)은 중재 요청서 및 첨부서류 등을 수령한 날의 다음 날로부터 10일 이내 체약상대국의 권한 있는 당국에 송부함<sup>283)</sup>

□ (통지 의무) 일본 국세청(상호협의를실)은 중재절차의 진행과 관련하여 다음 경우에 직접적인 영향을 받는 자<sup>284)</sup>에게 통지해야 함<sup>285)</sup>

281) 적용 범위 등에 대한 자세한 내용은 정재현·이서현·오유나(2019, p. 152)를 참조할 것

282) 조세조약 등 성령 제12조 제3항 제5호

283) 일본 국세청, 「相互協議の手続について(事務運営指針), 第5 仲裁, 40 仲裁の要請を行った者等への通知」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

284) MAP 합의에 따라 일본 또는 체약상대국 등에서 소득금액 등이 변경될 가능성이 있는 자

285) 일본 국세청, 「相互協議の手続について(事務運営指針), 第5 仲裁, 39 仲裁の要請の手続」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

- 중재에 회부되는 미해결 사항에 대해 결정하는 경우에는 해당 중재에 회부되는 미해결 사항
  - 중재절차의 기간 연장이 이루어진 경우 해당 중재절차의 기간 연장의 이유와 연장 기간
  - 중재결정이 이루어지기 전에 중재절차가 종료되는 경우 해당 종료의 이유
- (기간 연장) 중재절차의 기간은 다음 경우에 연장될 수 있음<sup>286)</sup>
- 조세조약에서 규정하는 기간 내에 MAP 합의에 이르지 못한 것이 주로 직접적으로 영향을 받는 자가 적시에 필요한 자료를 제출하지 아니한 것에 귀착되는 것으로 인정되고 해당 자료의 제출 지연에 대응하는 기간 중에 중재인의 임명이 연기된 경우
  - 신청인가 쟁송을 우선하는 등의 사유로 MAP의 중단을 요구하여 그 중단에 대응하는 기간, 중재인의 임명이 연기된 경우
  - 권한 있는 당국 간 중재절차 기간의 연장에 합의한 경우
    - 사안에 따라 직접적으로 영향을 받는 자가 중재절차 기간의 연장에 합의한 경우도 포함됨
- (중재의 취하) 중재절차의 개시를 서면으로 요청한 신청인은 MAP 합의 통지를 수령하기 이전까지 중재 요청을 철회할 수 있음<sup>287)</sup>
- 이 경우 일본 국세청(상호협약실)은 상대체약국의 권한 있는 당국에 중재 요청이 철회된 중재절차의 종료를 통지함

### 3) 중재 종료

- 중재 결정이 이루어지기 이전에 중재절차는 다음 예시와 같은 경우에 종료될 수 있음<sup>288)</sup>

286) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第5 仲裁, 40 仲裁の要請を行った者等への通知」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

287) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第5 仲裁, 42 仲裁の要請の取下げ」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

288) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第5 仲裁, 40 仲裁の要請を行った者等への通知」,

- MAP을 통해 권한 있는 당국 간 합의에 도달하는 경우
- 중재에 제기된 미해결 사항에 관해 일본에서의 심사청구나 소송에 대한 재결이나 판결 또는 체약상대국 등의 해당 심사청구나 소송에 대한 재결이나 판결에 상당하는 것이 있는 경우

#### 4) 중재 결정 이행

- 중재 결정은 해당 체약상대국의 권한 있는 당국과의 MAP에 따른 상호합의에 의해 수행됨<sup>289)</sup>
  - 일본 조세조약은 중재 요청일로부터 대략 2년 이내 중재 결정이 실시되는 것을 확보하기 위해 중재 결정의 실시를 위한 약정을 상호합의에 의해 정하도록 규정함<sup>290)</sup>

#### 5) 중재인단

- 중재인단 구성 및 중재 방식과 관련하여 국내법이나 사무처리규정에서 정한 바 없음
  - 개별 조세조약에서 중재 방식을 포함한 중재인단 구성과 관련된 사항을 규정함
    - 대부분 일본 조세조약은 독립의견형 중재 방식을 기본으로 최선제안형 중재를 선택적 방안으로 규정하는데, 미국과의 조세조약은 최선제안형 중재 방식을 채택함<sup>291)</sup>
  - 개별 조세조약에서 중재인 요건을 포함한 중재인단 구성에 대해 규정함<sup>292)</sup>

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

289) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第5 仲裁, 41 仲裁決定を実施するための相互協議の合意手續」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

290) 일본 국세청, 「相互協議手續に関するガイダンス(Q&A) , 3 . 仲裁」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/map/guidance/qa3.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

291) 정재현·이서현·오유나, 2019, p. 149.

292) 정재현·이서현·오유나, 2019, pp. 153~154.

## 6) 납세자 참여

- 납세자는 중재 진행과 관련된 중재사건, 중재기간 연장, 중재결정 이전에 중재절차의 종료 등의 상황에 대해 통지받을 수 있음<sup>293)</sup>

## 7) 중재 비용

- 중재 요청에 대한 비용을 신청인이 부담하지 않음<sup>294)</sup>
  - 다만 개별 조세조약에서는 의견제출 등으로 중재절차에 관여하는 데 소요되는 비용은 중재 신청인이 부담하도록 규정됨<sup>295)</sup>

## 8) 기밀유지

- 관련 사무처리규정에서 중재절차 관련 정보에 대한 납세자, 중재인 등의 기밀유지 의무를 정한 바 없음

### 다. MAP 통계 현황

#### 1) MAP 착수 및 종결 현황

- 일본 MAP 사건의 착수 건수는 2017년 일시적으로 낮은 수치를 보이다가 다시 증가 추세를 보이지만, 종결률은 2015년 대비 28.53%p 증가함
  - 착수 건수는 2015년 38건 대비 2019년 51건으로 증가하였지만, 종결 건수는

---

293) 일본 국세청, 「相互協議の手續について(事務運営指針), 第5 仲裁, 39 仲裁の要請の手續」, <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/010625-2/05.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

294) 일본 국세청, 「相互協議手續に関するガイダンス(Q&A), 3. 仲裁」, <https://www.nta.go.jp/taxes/s-hiraberu/kokusai/map/guidance/qa3.htm>, 검색일자: 2021. 1. 14.

295) 정재현·이서현·오유나, 2019, p. 150.

- 2015년 20건 대비 2019년 57건으로, 종결 건수의 증가율이 상대적으로 높음
- 그 결과 종결률은 2015년 20.83%에서 2019년 49.35%로, 28.53%p 증가함

〈표 IV-7〉 일본의 상호합의 현황

(단위: 건, %)

유형	전기이월	착수	종결	차기이월	종결률
2015	77	38	20	95	20.83
2016	103	36	25	114	20.66
2017	118	28	29	117	21.97
2018	117	33	57	93	42.69
2019	90	51	57	84	49.35

주: 종결률은 OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "MAP Statistics 2006-2015," <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, 검색일자: 2020. 1. 5.
2. \_\_\_\_\_, "2016 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/japan-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
3. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
4. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
5. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

□ 4개년(2016~2019년) 동안 일본 MAP 사건의 종결 유형은 아래에서 살펴봄

- '이중과세가 완전히 제거된 사건'의 종결 유형(4개년 평균 58%)이 가장 높은 비중을 차지하며, 2019년에는 40건으로 전년과 비교하여 2배 이상 증가함
- 두 번째로 높은 비중을 차지하는 종결 유형은 '이중과세가 부분적으로 제거된 사건'의 종결 유형(4개년 평균 21%)이며 2018년 26건으로 이례적인 수치가 관찰됨
- '합의에 도달하지 못한 사건'의 종결 유형은 2016년 1건에서 2017년 2건, 2018년 3건, 2019년 5건으로 빈도가 증가하고 있음

〈표 IV-8〉 일본 MAP 사건의 종결 유형별 현황

(단위: 건)

MAP 사건 종결 유형	2016	2017	2018	2019
MAP 거부된 사건	-	-	-	1
목적이 불명확한 사건	-	-	-	-
납세자에 의해 철회된 사건	2	4	5	2
일방 국가에서만 구제된 사건	-	-	1	-
국내 불복 절차에 의해 해결된 사건	1	1	1	6
이중과세가 완전히 제거된 사건 등	18	18	21	40
이중과세가 부분적으로 제거된 사건 등	3	3	26	3
조세조약에 부합하지 않는 과세처분이 아닌 사건	-	1	-	-
합의에 도달하지 못한 사건	1	2	3	5
기타	-	-	-	-
합계	25	29	57	57

주: OECD MAP Statistics를 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/japan-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 일본의 사건 유형별 종결 현황을 살펴보면 3개년(2017년~2019년)간 종결된 MAP 중에서 이전가격사건 평균은 92%이며, 2016년 이전에 개시된 사건의 비중이 전체 종결사건의 40%임
- 2015년 이후 착수된 MAP 종결사건 가운데 연도별 비중은 2017년 28%, 2018년 54%, 2019년 82%임

〈표 IV-9〉 일본 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	20	1	24	2	9	1
2015년 이후	6	2	29	2	44	3
사건별 소계	26	3	53	4	53	4
합계	29		57		57	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 일본의 연도 말 미해결 현황을 보면, 2015년 이후 개시된 사건의 연도 말 미해결 사건이 일정 수준에서 유지됨(〈표 IV-10〉참조)
- 이전가격사건이 3개년(2017~2019년) 동안 90%를 차지하며, 2015년 이후 발생한 사건이 전체 재고의 60%를 차지함

〈표 IV-10〉 일본 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	55	5	31	3	22	2
2015년 이후	51	6	53	6	53	7
사건별 계	106	11	84	9	75	9
합계	117		93		84	

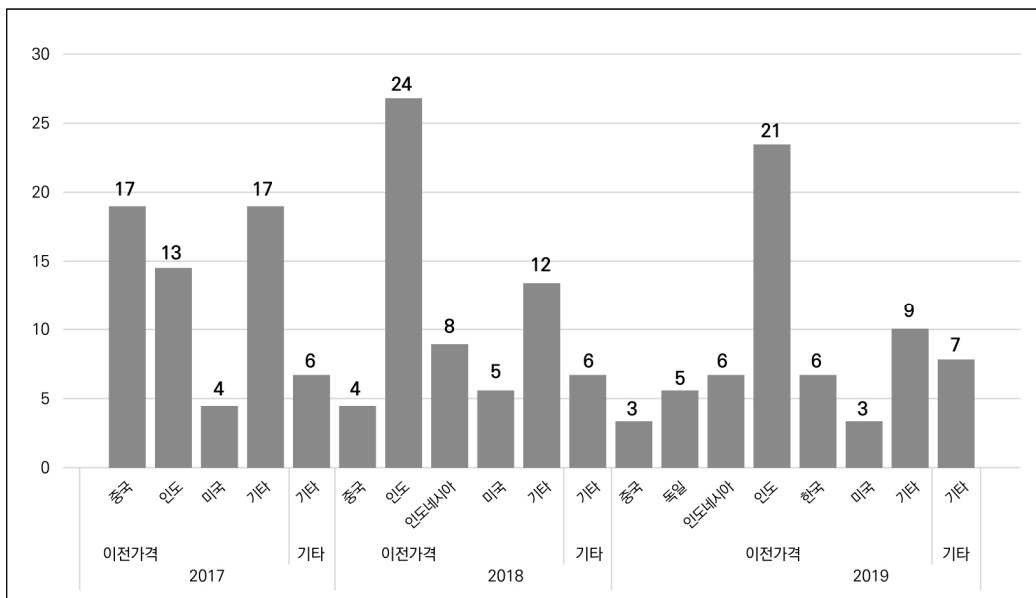
주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 2015년 이후 국가별 미해결 현황을 살펴보면, 인도와 중국의 MAP 미해결 사건 수준이 상대적으로 높은 편임
  - 일본은 중국과의 MAP 진행에 있어서 2017년부터 2019년까지 완전 합의된 사례는 없으며, 2018년 부분적으로 합의된 사건은 13건 있음
  - 인도는 이전가격 13건(2017년), 24건(2018년), 21건(2019년)의 MAP 사건이 해결되지 못하고 중국은 이전가격 17건(2017년), 4건(2018년), 3건(2019년)의 MAP 사건이 미해결되어 차기로 이월됨
  - MAP 사건과 관련하여 2017년부터 2019년까지 일본의 주요 계약국은 중국, 인도, 미국, 인도네시아, 독일, 한국 등이 있음

[그림 IV-3] 일본의 계약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건)

(단위: 건)



자료: 1. OECD, “2017 MAP Statistics-Japan,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-Japan,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-Japan,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.을 바탕으로 저자 작성

## 2) 평균 종료기간

- (2016년 이전 착수한 MAP 사건) 일본의 MAP 사건의 평균 종료기간은 이전가격 사건과 기타사건 각각 58.19개월, 39.02개월로 증가하였음
- 일본의 이전가격사건은 2016년 26.45개월이었으나 2019년 58.19개월로 31.74개월 증가하였으며, 기타사건은 2016년 27.84개월에서 2019년 39.02개월로 11.18개월 증가하였음

〈표 IV-11〉 일본의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 이전 시작되어 종료된 사건	2016	2017	2018	2019
이전가격사건	26.45	35.03	47.45	58.19
기타사건	27.84	6.97	19.55	39.02

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/japan-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- (2015년 이후 착수한 MAP 사건) 일본의 MAP 평균 요청접수부터 시작까지 시간이 약 1개월 소요되는 것으로 보고됨(〈표 IV-12〉 참조)
- (요청접수~시작) 이전가격사건은 2016년부터 2019년까지 1.15개월, 0.92개월, 1.01개월, 0.9개월로 유지되고 있음
  - 기타사건은 2016년은 자료가 공개되지 않았으나, 2017년부터 2019년까지 0.69개월, 1.15개월, 0.89개월로 사건 발생의 수가 많지 않은 만큼 소요시간도 짧음
- (시작~MAP 의견서 제출)의 이전가격사건 기간은 2016년 2.66개월이었으나, 2019년 6.34개월로 약 2.3배 증가하였음

- (MAP 의견서 제출~종료)까지의 기간은 2016년, 2017년, 2018년, 2019년 기준 각각 0.99개월, 4.92개월, 10.79개월, 5.73개월로 2016년부터 2019년까지 약 5.7배 증가하였음

〈표 IV-12〉 일본의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 1월 1일 이후 시작된 사건		이전가격사건	기타사건
2016	시작~종료	3.65	-
	요청접수~시작	1.15	-
	시작~MAP 의견서 제출	2.66	-
	MAP 의견서 제출~종료	0.99	-
2017	시작~종료	9.44	7.75
	요청접수~시작	0.92	0.69
	시작~MAP 의견서 제출	6.41	2.34
	MAP 의견서 제출~종료	4.92	5.53
2018	시작~종료	15.44	13.8
	요청접수~시작	1.01	1.15
	시작~MAP 의견서 제출	5.96	10.87
	MAP 의견서 제출~종료	10.79	2.93
2019	시작~종료	13.08	31.6
	요청접수~시작	0.9	0.89
	시작~MAP 의견서 제출	6.34	-
	MAP 의견서 제출~종료	5.73	40.11

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/japan-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Japan," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-japan.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

### 3. 독일

- 독일은 유럽연합(EU) 회원국과 비유럽연합 국가별로 MAP 및 중재절차 규정을 달리 적용하고 있어 가독성 및 서술의 편의성을 위해 구분하여 기술함
  - 유럽연합 회원국의 경우 「EU 이중과세방지협약 분쟁해결법(EU-DBA-SBG)」<sup>296)</sup>의 규정에 근거하여 MAP과 중재절차를 진행함
  - 비유럽연합 국가의 경우 국제 MAP과 중재절차에 대한 안내서<sup>297)</sup>와 양자 간 조세조약에서 정한 규정이 적용됨

#### 가. 상호합의절차(MAP)

##### 1) 유럽연합 회원국

###### 가) 개시

###### (1) 개시 요건

- 신청인은 최초 과세처분일로부터 3년 이내에 지역 관할 세무서 또는 독일연방국세청에 MAP 개시를 위한 신청서를 제출하여야 함<sup>298)</sup>

296) 정식명칭은 'EU Doppelbesteuerungsabkommen Streitbeilegungsgesetz'임. EU-DBA-SBG는 2019년부터 발효된 EU Directive 2017/1852(Council Directive(EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax dispute resolution mechanisms in the European Union)의 효력 및 강제성을 부여하기 위해 독일에서 국내법으로 제정해 2019년 12월 13일자로 발효됨. 2018년 1월 1일 이후 과세연도에 발생한 소득 및 자산과 관련된 분쟁에 대해 2019년 7월 1일부터 제기되는 모든 분쟁 해결방안에 대해 적용됨(EU-DBA-SBG 제33조)

297) 정식명칭은 'Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen'임

298) EU-DBA-SBG 제4조 3항

- (인적 범위) MAP을 신청할 수 있는 인적범위는 유럽연합 회원국의 거주자임<sup>299)</sup>
  
- (적용 범위) MAP 개시 신청은 협정에 반하는 과세가 존재하거나 이로 인해 이중 과세가 발생한 경우에 신청 가능함<sup>300)</sup>
  - 협정에 반하는 과세에 대한 예시는 다음과 같음
    - 이중과세방지협정으로 인해 외국에서 과세하지 않아야 할 소득에 대해 외국에서 과세가 적용된 경우
    - 외국에서 과세해야 하는 소득이 이중과세방지협정의 공통 법적 근거에 따라 올바르게 구분되지 않은 경우
    - 외국에서의 과세가 이중과세방지협정의 차별금지를 위반한 경우
    - 이중과세방지협정으로 인한 세금감면을 허용하지 않는 경우
    - 자격요건에 대한 분쟁으로 인해 이중과세의 성질에 따라 이중과세방지협정을 통해 방지되어야 하는 이중과세가 야기된 경우
  
- (적용 배제) 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 권한 있는 당국은 다음의 경우에는 MAP 개시 요청을 반려할 수 있음<sup>301)</sup>
  - 신청인이 필요 서류 및 정보를 제공하지 않거나 권한 있는 당국이 요청한 정보를 적시에 제출하지 않았을 경우<sup>302)</sup>
  - 신청서 검토 결과 국내 조세법에 의해 해결이 가능한 사건인 경우
  - MAP 개시 신청 가능 기간이 지나 신청한 경우

299) EU-DBA-SBG 제1조 1항

300) EU-DBA-SBG 제2조 1-4항

301) EU-DBA-SBG 제8조 3항

302) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 납세자가 MAP 관련 규정에 따른 요청 정보를 제출한 경우 해당 정보가 불충분하다는 주장을 근거로 MAP의 접근을 제한하는 조세조약이나 국내 규정을 개정할 것을 권고하고 있음. 독일의 경우 권한 있는 당국은 납세자에게 정보와 문서의 제공을 요청할 수 있으며, 납세자는 추가 문서와 정보의 제공을 위한 합리적인 기간을 부여받게 됨. 독일은 기간 내 추가 문서와 정보가 제공되지 않는 경우에는 독일 권한 있는 당국은 MAP 진행의 중단가능성을 납세자에게 통보하고, 납세자가 협조하지 않는 경우 직권으로 사건을 종결할 수 있다고 보고함(OECD, 2020a, pp. 48~49.)

□ (개시 관할 주체) MAP을 관할하는 권한 있는 당국은 독일연방국세청임<sup>303)</sup>

- 2007년 도입된 「재무행정법(Finanzverwaltungsgesetz)」 제5조 제1항 제5호에 따라 이중과세방지협약 및 유럽연합 중재협약에 대한 MAP과 중재절차 업무를 독일재무부에서 독일연방국세청으로 이관함
- 단 예외적인 개별 MAP 사건은 독일재무부에서 직접 진행 가능함

## (2) 개시일

□ 신청인의 개시 신청에 대해 검토 과정을 거친 후 양국의 권한 있는 당국이 분쟁해결의 필요성을 인정한다는 통지를 신청인이 받은 날을 개시일로 봄<sup>304)</sup>

- 그러나 신청인이 계약상대국의 법률에 따라 항소 절차를 시작한 경우에는 다음에 해당하는 경우의 다음 날을 개시일로 봄
  - 해당 절차에서 최종 결정이 내려진 경우
  - 해당 절차가 다른 방식에 의해 종료된 경우
  - 해당 절차가 중단되거나 중단 명령이 내려진 경우

## (3) 사전상담

□ MAP 관련 사전상담에 대한 명시적인 규정은 없음

## 나) 진행

- 독일연방국세청은 신청일로부터 2개월 이내에 MAP 개시 신청을 접수하고, 접수 이후 2개월 이내 계약상대국에 MAP 개시 신청이 접수되었음을 신청인에게 통지해야 함<sup>305)</sup>
- 독일연방국세청은 MAP 개시 신고 접수 후 3개월 이내에 신청인에게 추가정보 제출을 요청할 수 있음

303) EU-DBA-SBG 제2조 5항

304) EU-DBA-SBG 제13조 1항, 3항

305) EU-DBA-SBG 제6조

- 신청인은 요청받은 자료를 추가 자료 제출요청 통지를 받은 날로부터 3개월 이내에 양국의 권한 있는 당국에 제출해야 함<sup>306)</sup>
- (검토) 독일연방국세청은 신청인의 개시 신청을 접수한 날로부터 6개월 이내에 개시 수락 여부에 대한 결정을 내리고 신청인과 체약상대국에 통지해야 함<sup>307)</sup>
  - 단 체약상대국의 법률에 따라 항소 절차를 시작한 경우에는 결정 기한이 중단되었다가 다음 경우의 다음 날부터 기한이 다시 시작됨
    - 해당 절차에서 최종 결정이 내려진 경우
    - 해당 절차가 다른 방식에 의해 종료된 경우
    - 해당 절차가 중단되거나 중단 명령이 내려진 경우
  - 만약 독일연방국세청이 정해진 기한 내에 개시 여부에 대한 결정을 내지 않은 경우 개시 신청이 인정된 것으로 간주함<sup>308)</sup>
- (상호합의 진행) 신청인이 외국인인 경우 독일연방국세청은 상호합의를 개시하기로 결정한 이후 해당 체약상대국의 권한 있는 당국에 상호합의가 개시되었음을 통지함<sup>309)</sup>
  - 이후 양측은 관련 자료와 정보를 교환하여 해당 상호합의에 대한 입장을 조율하게 됨
- (상호합의 중단) MAP 진행 중 중단되는 경우는 다음과 같음<sup>310)</sup>
  - 신청인이 MAP을 철회하는 경우 철회선언서를 제출한 일자로 상호합의 절차가 중단됨
  - 체약상대국의 관련 법원 및 다른 사법기관의 판결이 MAP 합의 내용과 상충되는 경우 체약상대국의 국내법을 준수하기 위해 상호합의 절차는 중단됨

---

306) EU-DBA-SBG 제7조

307) EU-DBA-SBG 제8조

308) EU-DBA-SBG 제8조 4항

309) EU-DBA-SBG 제6조 2항

310) EU-DBA-SBG 제11조, 16조

## 다) 종료

- (종료 요건) 양국의 권한당국이 해당 사건에 대해 합의에 도달한 경우 MAP이 종료됨<sup>311)</sup>
- (종료일) 종료일은 MAP 개시 승인 통지를 받은 시점부터 2년임<sup>312)</sup>
  - 단 연합국 간에 기간 연장에 대해 합의한 경우 최대 1년까지 연장 가능함

## 라) 상호합의 결과의 시행

- (결과 통보) 독일연방국세청은 신청인에게 상호합의 결의사항을 서면으로 통보하여야 함<sup>313)</sup>
- (신청인의 동의) 상호합의 결의의 이행에 있어 관할 세무서는 통지서를 발행하기 전에 다음 사항을 신청인에게 확인해야 함<sup>314)</sup>
  - 해당 상호합의 결과의 이행에 대한 신청인의 서면 동의
  - 계류 중인 권리구제절차의 종료 여부
  - 상호합의 내용을 전부 또는 일부에 대해 신청인의 포기 여부

## 마) 적용특례

- (납부기한 연장 등) 독일 현행법에서는 MAP 진행 중에는 신청인의 신청에 대해 납부기한 등의 연장을 허용함<sup>315)</sup>

---

311) EU-DBA-SBG 제15조, 16조

312) EU-DBA-SBG 제13조

313) EU-DBA-SBG 제15조 1항

314) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제351조1항a, 제362조1항a

315) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제222조

- 부과처분세액의 통지 이전 MAP 개시를 신청한 경우 과세부과의 요건이 충족되었는지 여부를 먼저 확인하며, 요건의 충족 여부가 불확실한 경우에는 잠정적으로 과세를 확정하게 됨<sup>316)</sup>
- (부과제척기간 및 경정기간) 독일 현행법에서는 MAP 진행 중에는 부과제척기간은 일시적으로 정지됨<sup>317)</sup>
  - 만일 MAP 개시 신청과 과세 경정청구를 동시에 진행하는 경우 제척기간의 기산은 정지됨<sup>318)</sup>
  - 상호합의에 도달한 시점에 상호합의 내용에 따라 경정청구하거나 쟁점 세액을 납부할 수 있음
  - 상호합의가 효력을 갖게 된 이후부터 1년까지 제척기간은 연장됨<sup>319)</sup>
- 유럽연합 회원국과의 상호합의 또는 중재 판정에 대해 국내법상 제척기간 등에도 불구하고 상호합의나 중재 판정을 이행할 수 있음<sup>320)</sup>
  - 과세확정기간(assessment period)은 상호합의일로부터 1년 경과한 후 만료됨
  - 과세처분통지(assessment notice)는 상호합의 또는 중재판결에 따라 수정, 취소, 발급될 수 있음

바) 납세자 참여

- (개시) 신청인은 MAP 개시를 신청하고 해당 MAP 개시 여부를 통지받을 권리가 있음

316) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제165조

317) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제361조

318) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제171조3항

319) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제175a조

320) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제175a조

- (진행) 신청인은 MAP에는 직접적으로 관여할 수 없으나 상황 진술, 설명, 필요한 경우 증거자료를 제출하여 절차에 기여할 의무는 있음
- (종료) 신청인은 상호합의 결과를 통보받고 해당 결과의 수락 여부를 결정할 수 있음

#### 사) 기밀유지

- MAP의 진행에 있어서 독일 권한 있는 당국에 공개된 모든 정보는 조세정보보호의 대상이 되기에 해당 사건의 관련인 모두 기밀유지 조항이 적용됨<sup>321)</sup>
  - 필요한 경우 독일연방국세청은 현지 법률에 따라 외국에서도 이러한 정보를 적절하게 보호해야 함

#### 아) 법원 소송과의 관계

- MAP 사건이 해당 국가의 관련 법원 및 다른 사법기관이나 유럽재판소에 제출된 경우, 개시 시작일은 판결이 내려진 다음 날로부터 2년까지 MAP 합의 가능 기간이 됨<sup>322)</sup>

## 2) 비유럽연합 국가

### 가) 개시

#### (1) 개시 요건

- 신청인은 최초 과세처분일로부터 3년 이내에 MAP 개시를 지역 관할 세무서 또는

321) EU-DBA-SBG 제32조; Abgabenordnung(「조세통치법」) 제30조

322) EU-DBA-SBG 제13조

독일연방국세청에 신청해야 함<sup>323)</sup>

- 신청인은 실제 거주하고 있는 국가의 권한 있는 당국에 MAP 개시 신청서를 제출 하여야 함
  - 다만 OECD 조세조약 모델 제3조 제1항 g호<sup>324)</sup>에 의거하여 신청인이 국민인 국가의 권한 있는 당국에 제출할 수 있음<sup>325)</sup>
- (적용 범위) MAP 개시 신청은 유럽연합 회원국에 적용되는 규정과 동일하게 조세 조약에 반하는 과세처분이 존재하거나 이로 인해 이중과세가 발생한 경우에 신청 가능함<sup>326)</sup>
- (적용 배제) 다음과 같은 신청인의 MAP 개시 요청에 대해 권한 있는 당국은 그 요청을 반려함<sup>327)</sup>
  - 일부 국가의 경우 국내법에 따라 국내 법원의 판결이 내려진 사건<sup>328)</sup>
  - 외국 원천징수세액의 환급 및 감면과 관련한 사건으로 과세당국이 사건을 기각한 경우를 제외한 나머지 사건<sup>329)</sup>
  - 제척기간의 만료 등 절차법상의 규정을 준수하지 않아 이중과세가 발생하는 경우<sup>330)</sup>

323) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.2.1.

324) OECD 조세조약 모델 제3조 제1항 g호는 국민(national)에 대해 정의하고 있으며 한 체약국의 국적을 소유한 개인이나 한 체약국에서 유효한 법률에 의해 그 자격을 부여받은 법인, 파트너십(partnership=공동사업자), 조합 등을 국민으로 정의함(OECD, 2017, p. M-10)

325) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1.3.

326) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.3.1.; 2.3.2.

327) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 조세남용(tax abuse)방지 규정의 적용 사건에 대해 MAP의 적용을 배제하거나 거부하는 조세조약과 국내법상 규정을 개정할 것을 권고하고 있는데, 독일은 조세조약과 국내법상 조세남용방지 규정과 관련된 사건을 MAP 적용범위에 포함할 것을 고려한다고 보고함. 현행 MAP 지침은 조세남용방지 규정 관련사건에 대한 MAP 적용에 대한 정보는 포함하지 않음(OECD, 2020a, p. 42.)

328) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1.5.

329) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1.6.

330) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1.7.

## (2) 개시일

- 신청인이 충분하고 정확한 근거를 제시함에도 불구하고 MAP 개시 신청을 검토한 결과 내국 조세법으로 관할 지역 국세청이 해결하기 어려운 경우 MAP을 개시함<sup>331)</sup>
- 해당 사건이 당국 또는 계약상대국의 법원에 계류 중인 경우 개시일은 다음 경우의 다음 날로 결정됨<sup>332)</sup>
  - 법원을 통해 해당 사건에 대한 판결이 나온 날
  - 계류 중인 사건을 취하한 날

## (3) 사전상담

- 사전상담 관련 규정은 확인되지 않음

## 나) 진행

- (검토) 독일연방국세청은 MAP 개시 신청서를 수령하고 해당 사건에 대해 검토 과정을 거친 이후 신청인에게 MAP 개시 여부를 통지해야 함<sup>333)</sup>
  - 개시 신청은 관할 세무서에서도 가능하지만 개시 여부의 검토는 독일연방국세청이 진행함
- (검토) 독일연방국세청의 검토를 통해 국내 조세법상에서 해결이 어렵다고 판단되고, MAP 절차를 위한 자료가 제출된 경우에 MAP은 개시됨<sup>334)</sup>
  - MAP 개시 신청서 접수 후 필요할 경우 보정 또는 추가 자료를 요청할 수 있으며 검토절차에 정해진 기한은 확인되지 않음

331) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.4.1.

332) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1.5.

333) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1, 2.4

334) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.4.1.

- (상호합의 진행) 신청인이 외국인인 경우 독일연방국세청은 MAP 개시의 결정 이후 계약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시를 통지함
  - 이후 양측은 관련 자료와 정보를 교환하여 해당 상호합의에 대한 입장을 조율하게 됨
  
- (상호합의 중단) MAP 진행 중 중단되는 경우는 다음과 같음
  - 신청인이 다음과 같이 MAP 관련 절차 규정을 준수하지 않았을 경우에는 MAP은 중단됨<sup>335)</sup>
    - 신청인이 독일 또는 계약상대국에서 납세의무를 충분히 이행하지 않은 경우
    - 신청인이 세법이나 노동허가절차 등에서 규정하는 행정절차 이행 시 허위정보를 제공한 것이 밝혀졌을 경우
    - 권한 있는 당국이 신청인에게 제출 자료의 수정 및 보완 요청한 사항을 이행하지 않은 경우<sup>336)</sup>
  - 신청인이 MAP을 철회하는 경우 철회선언서를 제출한 일자로 상호합의 절차가 중단됨<sup>337)</sup>
  
- (MAP 개시 신청의 거부) 독일의 권한 있는 당국은 MAP 개시 신청의 거부, MAP의 취하 및 중단에 대해 계약상대국에 그 사항을 통보하고 협의함<sup>338)</sup>

#### 다) 종료

- (종료 요건) 양국의 권한당국이 해당 사건에 대해 합의에 도달한 경우 MAP이 종료됨<sup>339)</sup>

335) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1.7, 8.2.

336) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 납세자가 MAP 관련 규정에 따른 요청 정보를 제출한 경우 해당 정보가 불충분하다는 주장을 근거로 MAP의 접근을 제한하는 조세조약이나 국내 규정을 개정할 것을 권고하고 있음. 독일의 경우 권한 있는 당국은 납세자에게 정보와 문서의 제공을 요청할 수 있으며, 납세자는 추가 문서와 정보의 제공을 위한 합리적인 기간을 부여받게 됨. 독일은 기간 내 추가 문서와 정보가 제공되지 않는 경우에는 독일 권한 있는 당국은 MAP 진행의 중단가능성을 납세자에게 통보하고, 납세자가 협조하지 않는 경우 직권으로 사건을 종결할 수 있다고 보고함(OECD, 2020a, pp. 48~49.)

337) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 5.

338) OECD, 2020a, pp. 36~37.

□ (종료일) 종료일에 대한 규정은 없으나 양자 간 조세조약에서 체결한 경우 해당 기간에 따름

라) 상호합의 결과의 시행

□ (결과 통보) 독일과 계약상대국의 권한 있는 당국 간 도달한 상호합의는 신청인에게 서면으로 통보하여야 함<sup>340)</sup>

□ (신청인의 동의) 상호합의 협약의 이행에 있어 관할 세무서는 다음 사항을 신청인에게 확인해야 함<sup>341)</sup>

- 신청인이 서면으로 상호합의 결과의 이행에 동의했는지 여부
- 계류 중인 권리구제절차가 해결되었는지 여부
- 신청자가 상호합의 사항의 전부 또는 일부를 포기하는지 여부

마) 적용특례

□ 유럽연합 회원국을 대상으로 하는 MAP 규정과 동일함

바) 납세자 참여

□ 유럽연합 회원국을 대상으로 하는 MAP 규정과 유사하며 차이가 나는 부분은 다음과 같음

□ (신청) 신청서에는 MAP 개시를 위해 필요한 세부 정보 및 자료의 제공과 더불어 권한 있는 당국의 요구에 가능한 한 포괄적이고 신속하게 답변하고 협조하겠다는 동의서가 포함됨<sup>342)</sup>

339) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 3.4.

340) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 3.3.

341) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제351조 제1항 a호, 제362조 제1항 a호

- (진행) 신청인은 MAP에는 직접적으로 관여할 수 없으나 상황 진술, 설명, 필요한 경우 증거자료를 제출하여 절차에 기여할 의무는 있음<sup>343)</sup>
- 신청인 및 그 대리인은 MAP 진행에 있어서 중요 사실관계나 법률문제에 대해 의견 표명이 가능함

사) 기밀유지

- 유럽연합 회원국에 적용되는 MAP 규정과 유사하지만 문장 및 일부 적용범위에서 차이가 남
- MAP 진행 중 독일 권한 있는 당국에 공개된 모든 정보는 조세정보보호의 대상이 되기에 해당 사건의 관련인 모두 기밀유지 조항이 적용됨<sup>344)</sup>
- 필요한 경우 독일연방국세청은 현지 법률에 따라 외국에서도 이러한 정보를 적절하게 보호해야 함
- 단 국가 간 정보를 제공한 경우 이중과세방지협정에 자체적으로 규정된 기밀유지의무는 해당되지 않음

아) 법원 소송과의 관계

- 독일은 쟁점 사건이 국내 또는 계약상대국의 법원 및 사법기관에 계류 중일지라도 MAP 개시 신청은 허용함<sup>345)</sup>
- 다만 상대국의 관련 법원이나 다른 사법기관에서 판결이 난 MAP 사건에 대해 계약상대국이 국내법에 의거하여 MAP을 종료하는 경우 독일은 이에 따름

342) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 11.3.2.

343) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 3.3.

344) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 3.1.1.; Abgabenordnung(「조세통치법」) 제30조

345) Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz(독일 재무부), 2018, 2.1.5.

## 나. 상호합의절차 내에서의 중재

### 1) 유럽연합 회원국

#### 가) 개시

- 신청인이 MAP 진행에서 권한 있는 당국 간 합의가 되지 않았음을 통지받은 날로부터 50일 이내 중재 신청서를 서면으로 제출하면 중재절차로 회부 가능함<sup>346)</sup>
- (적용배제) 중재 개시 신청은 다음 경우에 거부되거나 중재절차의 진행이 중단될 수 있음<sup>347)</sup>
  - 신청인이 납세의무를 불이행한 경우
  - 신청인이 납세의무 불이행으로 인해 벌금형 이상의 형벌을 받은 경우
  - 신청인의 납세의무 불이행이 쟁점 사건과 관련이 있는 경우
  - 신청한 사건이 이중과세문제와 관련이 없는 경우
  - 계약상대국의 국내 관련 법원 및 다른 사법기관에서 쟁점 사건에 대한 판결이 상대국의 국내법에 구속이 되는 상태이며, 당국의 권한 있는 당국이 해당 판결을 통지받은 경우

#### 나) 진행

- (중재인단 구성) 독일연방국세청은 중재 신청을 한 다음 날부터 120일 이내 계약 상대국과 합의를 통해 중재인단을 구성함<sup>348)</sup>

---

346) EU-DBA-SBG 제17조 제1항

347) EU-DBA-SBG 제20조

348) EU-DBA-SBG 제22조, 제27조 2항

- (정보 제공) 독일연방국세청은 중재인단에게 쟁점 사건 관련 정보와 자료 전부를 송부함<sup>349)</sup>
  - 중재인단의 첫 회의 이전 필요 정보와 자료, 특히 MAP에서 작성된 보고서, 교환문서, 결론 보고서 등의 모든 문서를 중재인단에 제공하여야 함
  
- (의견 진술) 신청인 및 권한 있는 당국은 중재인단 회의에 참석해 의견을 제시하고 필요하다 판단되는 증거 및 자료를 제출할 수 있음<sup>350)</sup>
  
- (자연인과 소규모 법인에 대한 절차 특례) 신청인이 개인이나 소규모 법인에 해당하는 경우 중재절차의 진행에 대한 이의제기, 추가정보 요청에 대한 답변, 철회, 요청 등에 대해 권한 있는 당국은 2개월 이내 통보하여야 함<sup>351)</sup>

#### 다) 종료

- 중재인단은 중재인단 설립일로부터 6개월 이내에 중재인단의 과반수 이상이 채택한 판정 사항을 성명서를 통해 양 계약국의 권한 있는 당국에 전달해야 함<sup>352)</sup>
  - 성명서 제출기한은 사건과 관련된 계약국의 권한 있는 당국이 중재인단에게 사건과 관련한 자료와 정보를 제공하였는지에 대해 중재인단 단장이 입증한 날부터 시작됨
  - 만약 중재판정의 합의에 이르기까지 최초 기한인 6개월이 부족할 경우 최대 3개월 연장 가능함
  
- 양국의 권한 있는 당국이 중재인단이 의견을 전달한 날로부터 6개월 이내에 쟁점 사건에 대해 상호합의를 진행해야 하며, 양국이 합의한 날로부터 30일 이내 합의

---

349) EU-DBA-SBG 제23조

350) EU-DBA-SBG 제23조 4항

351) EU-DBA-SBG 제28조

352) EU-DBA-SBG 제17조

사항을 신청인에게 통지하면 중재가 종료됨<sup>353)</sup>

#### 라) 중재 결정 이행

- 양국이 합의한 사항은 신청인이 통지받은 다음 날부터 60일 이내에 합의사항을 이행하며 이행하는 내용을 별도의 서신으로 신청인에게 보냄<sup>354)</sup>
- 중재인단이 의견을 제출한 날로부터 6개월 이내에 양 계약국의 권한 있는 당국이 쟁점 사건에 대해 상호합의에 도달할 수 없는 경우 중재인단의 판정은 최종 중재 판결로 간주되어 구속력을 가짐<sup>355)</sup>
- 유럽연합 회원국과의 상호합의 또는 중재 판정에 대해 국내법상 제척기간 등에도 불구하고 상호합의나 중재 판정을 이행할 수 있음<sup>356)</sup>
  - 과세확정기간(assessment period)은 상호합의일로부터 1년 경과한 후 만료됨
  - 과세처분통지(assessment notice)는 상호합의 또는 중재판결에 따라 수정, 취소, 발급될 수 있음

#### 마) 중재인단

- (중재인단 구성) 일반적으로 중재인단 단장 1명, 각 권한 있는 당국당 2명의 중재인으로 구성됨<sup>357)</sup>
  - 중재인은 유럽연합 회원국이 지명한 중재에 필요한 전문지식과 경험을 가진 자들로 구성된 목록에 있는 사람 중에서 임명됨

---

353) EU-DBA-SBG 제18조

354) EU-DBA-SBG 제18조 5항

355) EU-DBA-SBG 제18조 2항

356) Abgabenordnung(「조세통치법」) 제175a조

357) EU-DBA-SBG 제21조, 24-26조

○ 중재인은 신청인 및 과세 당국과 이해관계가 없어야 함

바) 납세자 참여

□ (의견 제출) 신청인은 중재인단의 요청에 따라 자료를 제출하거나 중재인단 회의에 출석해 직접 의견표명을 할 수 있음

사) 중재비용

□ 중재절차와 관련된 비용은 독일과 계약상대국이 균등하게 부담하며 비용에는 중재인단의 행정비용과 중재인의 보수 및 경비가 포함됨<sup>358)</sup>

○ 중재인에 대한 비용보전은 중재인단의 설치를 시작한 계약국의 고위직 공무원에 대한 일반적인 비용보전액으로 제한함

○ 중재인 보수는 중재인단의 회의 1일당 1천유로이며, 단장은 다른 중재인보다 10% 높은 보수를 받음

아) 기밀유지

□ 중재인 및 다른 구성원은 중재절차에서 획득한 정보와 관련하여 정보보호, 무역, 사업, 영업 및 전문직 비밀보호에 대한 규정이 적용됨<sup>359)</sup>

## 2) 비유럽연합 국가

□ 비유럽연합 국가에 적용되는 중재절차 관련 국내법 또는 행정사무처리규정은 두고 있지 않음

---

358) EU-DBA-SBG 제31조

359) EU-DBA-SBG 제32조

## 다. MAP 통계 현황

### 1) MAP 착수 및 종결 현황

- 독일 MAP 사건 현황을 살펴보면, 착수 건수와 종결률이 매년 증가하는 추세를 보여줌
  - MAP 사건의 착수 건수는 2017년 582건으로 전년 대비 64.87% 증가하였다가 2018년 615건, 2019년 659건으로 완만한 증가세를 보임
  - MAP 사건의 종결 건수는 2016년 350건으로 전년 대비 78.57% 증가하였고 2017년 522건, 2018년 658건, 2019년 615건으로 매년 증가세가 관찰됨
  - 그 결과 종결률은 2015년 16.2%에서 2019년 40.3%로 24.07%p 증가함

〈표 IV-13〉 독일의 상호합의 현황

(단위: 건, %)

유형	전기이월	착수	종결	차기이월	종결률
2015	1,029	363	196	1,147	16.19
2016	1,177	353	350	1,180	25.85
2017	1,181	582	522	1,241	35.46
2018	1,241	615	658	1,198	42.49
2019	1,198	659	615	1,242	40.26

주: 종결률은 OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "MAP Statistics 2006-2015," <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2016 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/germany-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 5. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 4개년(2016~2019년) 동안 독일 MAP 사건의 종결 유형을 아래에서 살펴봄
  - '이중과세가 완전히 제거된 사건'의 종결 유형(4개년 평균 53%)은 가장 높은 비

중을 차지하고, ‘일방 국가에서만 구제된 사건’의 종결 유형(4개년 평균 24%)은 그다음으로 높은 비중을 차지함

- ‘이중과세가 부분적으로 제거된 사건’의 유형은 매우 낮은 빈도를 보임
- ‘MAP이 거부된 사건’의 종결 유형(4개년 평균 4%)은 다른 조사국과 비교하여 상대적으로 높은 수준임

〈표 IV-14〉 독일 MAP 사건의 종결 유형별 현황

(단위: 건)

MAP 사건 종결 유형	2016	2017	2018	2019
MAP 거부된 사건	18	29	19	12
목적이 불명확한 사건	3	16	11	30
납세자에 의해 철회된 사건	35	40	34	44
일방 국가에서만 구제된 사건	49	136	232	104
국내 불복 절차에 의해 해결된 사건	27	27	39	37
이중과세가 완전히 제거된 사건 등	215	261	310	356
이중과세가 부분적으로 제거된 사건 등	-	1	-	1
조세조약에 부합하지 않는 과세처분이 아닌 사건	-	0	-	8
합의에 도달하지 못한 사건	3	12	10	6
기타	-	-	3	17
합계	350	522	658	615

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, “2016 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/germany-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 2017년부터 2019년까지 종결된 이전가격사건은 평균 33%의 비중을 보이며, 종결 사건의 36%는 2016년 이전에 MAP이 착수된 사건임
- 이전가격사건의 비중은 다른 조사국에 비교하여 상대적으로 낮은 수준임
- 2015년 이후 착수된 MAP 종결 사건이 연도별 종결 건수에서 차지하는 비중은 2017년 49%, 2018년 66%, 2019년 74%임

〈표 IV-15〉 독일 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	113	152	149	75	81	81
2015년 이후	43	214	78	356	137	316
사건별 소계	156	366	227	431	218	397
합계	522		658		615	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 독일의 MAP미해결사건 현황을 살펴보면, 2015년도 이후 개시된 사건의 미해결 건이 증가하고 있음
- 2017년부터 2019년 동안 2016년 이전에 발생한 MAP사건은 66%이고 전체 기간 동안 미해결 사건의 이전가격의 비중은 42%임

〈표 IV-16〉 독일 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	303	322	154	247	73	166
2015년 이후	239	377	339	458	443	560
사건별 계	542	699	493	705	516	726
합계	1,241		1,198		1,242	

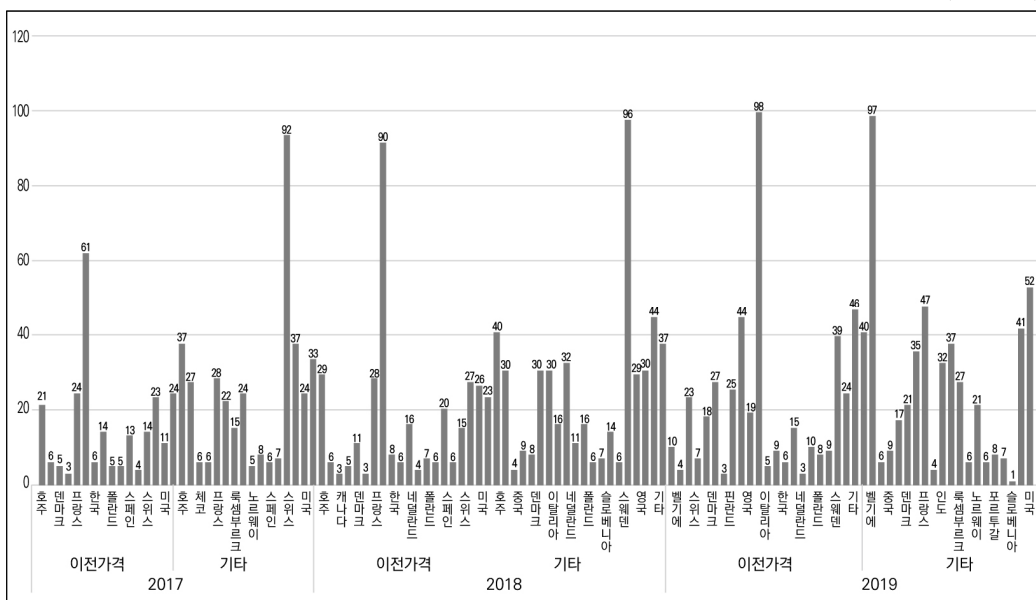
주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 2015년 이후 개시한 독일 MAP 사건의 국가별 연도 말 재고는 이탈리아, 스위스, 오스트리아 등 유럽연합 회원국가가 대부분이며, 아시아 국가의 MAP 종결이 매우 낮음
- 3년(2017~2019년)간 독일의 체약국은 유럽연합 회원국가가 대부분이며, 비유럽연합 국가인 중국, 러시아, 한국 등은 MAP 종결사례가 일본 2건에 불과하며, 이전가격 사건에서 한국은 전체 기간 동안 한 차례도 MAP이 종결된 사례가 없음
- 이전가격사건이 가장 많은 국가는 이탈리아이며 61건(2017년), 90건(2018년), 98건(2019년)임
- 기타 사건이 가장 많은 국가는 스위스로 매년 97건(2019년), 96(2018년), 92건(2017년)임

[그림 IV-4] 독일의 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건)

(단위: 건)



자료: 1. OECD, “2017 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.을 바탕으로 저자 작성

## 2) 평균 종료기간

- (2016년 이전 착수한 MAP 사건) 독일의 MAP 평균 종료기간은 이전가격사건과 기타사건 모두 다소 상승하였음
  - 독일의 MAP 평균 종료기간은 이전가격사건 2016년 34.48개월, 2019년 63.14개월로 1.8배 상승하였음
  - 기타사건 역시 2016년 29.59개월, 2019년 68.13개월로 2.3배 상승하였음

〈표 IV-17〉 독일의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 이전 시작되어 종료된 사건	2016	2017	2018	2019
이전가격사건	34.48	38.78	52.36	63.14
기타사건	29.59	40.75	48.53	68.13

- 주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함  
 자료: 1. OECD, “2016 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/germany-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-Germany,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- (2015년 이후 착수한 MAP 사건) 독일의 MAP(시작~종료)에 소요되는 평균 기간은 매년 증가함(〈표 IV-18〉 참조)
  - (요청접수~시작) 이전가격사건은 2016년 1.02개월이었으나 2019년 2.75개월로 1.7개월 증가하였고, 기타사건은 2016년 1.22개월이었으나 2019년 2.82개월로 2.01개월 증가하였음
  - (시작~MAP 의견서 제출)까지의 기간은 2016년 이전가격사건 기준 4.58개월에서 2019년 기준 17.77개월로 증가함
  - (MAP 의견서 제출~종료)까지의 기간은 이전가격사건은 2016년 0.81개월이었

으나 2019년 6.86개월로 늘어나 6.05개월 증가하였음

- 기타사건은 2016년 4.83개월에서 2019년 9.67개월로 늘어나 4.84개월 증가하였음

〈표 IV-18〉 독일의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 1월 1일 이후 시작된 사건		이전가격사건	기타사건
2016	시작~종료	3.26	1.36
	요청접수~시작	1.02	1.22
	시작~MAP 의견서 제출	4.58	0.26
	MAP 의견서 제출~종료	0.81	4.83
2017	시작~종료	8.19	4.03
	요청접수~시작	2.41	1.31
	시작~MAP 의견서 제출	6.77	4.66
	MAP 의견서 제출~종료	0.65	1.07
2018	시작~종료	13.88	5.86
	요청접수~시작	2.55	1.45
	시작~MAP 의견서 제출	13.14	8.19
	MAP 의견서 제출~종료	5.11	6.76
2019	시작~종료	20.75	11.11
	요청접수~시작	2.75	2.82
	시작~MAP 의견서 제출	17.77	10.28
	MAP 의견서 제출~종료	6.86	9.67

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/germany-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Germany," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-germany.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

## 4. 캐나다

### 가. 상호합의절차(MAP)

- 캐나다의 MAP 관련 규정은 법률로 정하고 있지 않으며, 캐나다 국세청(Canada Revenue Agency)이 발행하는 정보회람(Information circular, IC)의 형식으로 마련됨<sup>360)</sup>
- IC71-17R5(Guidance on Competent Authority Assistance Under Canada's Tax Conventions)에서 MAP의 운영과 관련된 절차 규정을 정함

### 1) 개시

#### 가) 개시 요건

- 신청인은 MAP 개시를 신청하기 위해 캐나다 권한 있는 당국에 조세조약에 위배되는 과세를 초래했거나 초래할 것으로 예상되는 계약상대국의 처분이 있었음을 통지해야 함<sup>361)</sup>
- MAP 개시 신청은 조세조약에 명시된 기한 내에 권한 있는 당국에 하여야 함
  - 캐나다 조세조약은 일반적으로 과세처분일(the date of the notice of (re)assessment)로부터 2년 이내 MAP 개시 신청을 하도록 규정함<sup>362)</sup>
- 한편 신청인이 통지(notice) 이후 필요 자료와 정보를 권한 있는 당국에 누락 없이 제출하여야만 MAP을 위한 절차가 개시됨<sup>363)</sup>

---

360) 정보회람(IC)은 법(law)이 아니기 때문에 납세자에게는 법률의 효력을 갖지 못하지만, 금반언의 원칙에 따라 행정기관은 구속할 수 있다고 평가됨(Ansari, 2015, p. 42)

361) IC71-17R5 para 11

362) IC71-17R5 para 32

363) IC71-17R5 para 17

- (인적 범위) MAP 개시 신청을 할 수 있는 인적 범위는 캐나다 거주자임<sup>364)</sup>
- (적용 범위) 조세조약에 위배되는 체약국의 과세처분으로 이중과세의 결과를 초래한 경우, 납세자는 캐나다의 권한 있는 당국에 MAP 개시를 신청할 수 있음<sup>365)366)</sup>
- (적용배제) 캐나다의 권한 있는 당국은 다음 경우에 MAP 개시 신청을 거부할 수 있음<sup>367)</sup>
  - 캐나다 또는 체약상대국이 정책상 고려하지 않기로 결정한 사안
    - 미국과 체결한 조세조약의 경우 미국조세법에 따라 파트너로 취급되는 미국유 한책임회사(Limited Liability Company, LLC)와 관련된 사건
    - 명목이자비용의 손금산입과 관련된 사건
    - 과소자본제세(thin capitalization)의 적용을 받는 사건
  - 법원 및 행정법원에서 이미 판결을 내린 사건
  - 캐나다 「소득세법」 제245조 또는 개별적 조세납용방지규정(Specific anti-avoidance rules)의 적용을 받는 사건<sup>368)</sup>
  - 납세자가 완전하고 정확한 정보를 제공하지 않았거나 잘못된 정보를 제공한 경우<sup>369)</sup>
- (관할 주체) 캐나다 국세청(CRA)의 상호합의과(Competent Authority Services

364) IC71-17R5 para 10

365) IC71-17R5 para 24

366) 단 지방세 적용대상 과세소득에 대해 퀘벡, 온타리오, 알버타 주와 같이 조세조약에 있어 연방 과세소득과 동일하게 적용되는 것에 동의하지 않는 경우에는 적용 의무가 없음(IC71-17R5 para 59-62)

367) IC71-17R5 para 26

368) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 조세납용(tax abuse)방지 규정의 적용 사건에 대해 MAP의 적용을 배제하거나 거부하는 조세조약과 국내법상 규정을 개정할 것을 권고하고 있는데, 캐나다는 조세조약과 국내법상 조세납용방지 규정과 관련된 사건을 MAP 적용범위에 포함할 것을 고려한다고 보고함(OECD, 2019e, p. 38). 한편 일반적 조세납용방지규정과 관련된 사건은 재량적으로 MAP 적용을 허용할 수 있음(IC71-17R5 para 27-28)

369) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 납세자가 MAP 관련 규정에 따른 요청 정보를 제출한 경우 해당 정보가 불충분하다는 주장을 근거로 MAP의 접근을 제한하는 조세조약이나 국내 규정을 개정할 것을 권고하고 있음. 캐나다의 경우 권한 있는 당국은 납세자에게 정보와 문서의 제공을 요청할 수 있으며, 납세자는 추가 문서와 정보의 제공을 위한 합리적인 기간을 부여받게 됨(OECD, 2019e, p. 41)

Division, CASD)의 책임하에 MAP이 운영됨<sup>370)</sup>

- CASD는 특정 납세자 및 특정사례와 관련된 사항을 다루는 국제조세국과 조세 조약 체결, 해석, 이중과세 문제 및 특정 납세자가 관련되지 않은 조세조약의 적용과 관련된 문제를 다루는 입법정책국으로 운영됨<sup>371)</sup>
- (직권에 의한 MAP 개시) 캐나다 권한 있는 당국은 조세조약에 부합하지 않는 과세에 대해 납세자의 요청이 없더라도 캐나다 조세수입의 보장을 위해 MAP을 개시할 수 있음<sup>372)</sup>
  - 예를 들면 개별적인 특정 납세자나 납세자 그룹에게 적용되는 조세조약상 특정 조항에 대한 계약상대국의 해석을 캐나다 권한 있는 당국이 동의하지 않는 경우 MAP을 개시할 수 있음
    - 이 경우 권한 있는 당국은 특정 납세자나 납세자 그룹에게 MAP 진행과 결과를 통지해야 하며, 이 경우 납세자는 그 합의 결과를 거부할 권리를 가짐

#### 나) 개시일

- MAP 개시일은 계약상대국의 권한 있는 당국에 수락의사를 통보하였거나 통보받은 날임<sup>373)</sup>
  - 캐나다에서 처분된 조정에 대해 실제로 과세처분이 이루어지기 이전에 MAP 개시 신청이 이루어진 경우에는 실제로 조정이 확정되는 날과 공식적으로 MAP 개시 신청을 받은 날 중 늦은 날이 개시일이 됨<sup>374)</sup>

370) 캐나다 국세청, "Mutual Agreement Procedure - Program report," <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/competent-authority-services/2018map.html>, 검색일자: 2021. 1. 5.

371) IC71-17R5 para 24

372) IC71-17R5 para 15

373) IC71-17R5 para 15

374) IC71-17R5 para 18

## 2) 사전상담 절차

□ 현행 정보회람(IC)에서는 사전상담 절차와 관련된 규정은 없음

## 3) 진행

□ (검토) 캐나다의 권한 있는 당국은 신청인의 요청을 받은 후 해당 요청이 조세조약에 따라 정당한 요청인지 여부를 검토하고 30일 이내에 수락 또는 거부의 의사를 서면으로 통지하여야 함<sup>375)</sup>

○ 권한 있는 당국이 신청인의 요청을 거부하면 신청인에게 거부의 이유를 전달하고 체약상대국에도 서면으로 통지함<sup>376)</sup>

□ 캐나다 권한 있는 당국은 개시요건을 충족한 쟁점에 대하여 체약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시 요청을 하고, 이를 수락한 경우 MAP이 개시됨

○ 납세자의 요청이 캐나다에서 비롯된 조정에서 발생한 사건인 경우 체약상대국의 권한 있는 당국에 공식 입장서를 보냄<sup>377)</sup>

- 체약상대국의 권한 있는 당국은 공식 입장서를 검토하고 추가정보를 요청할 수 있음

- 체약상대국의 권한 있는 당국이 공식 입장서에 동의하지 않는 경우 MAP이 개시됨

□ (MAP 중단 및 종료) MAP 개시 이후라도 MAP 진행 중인 쟁점에 대하여 다음 상황에 대해서는 캐나다 권한 있는 당국은 MAP을 종료할 수 있음

○ 신청인이 MAP 진행 중인 사안에 대해 불복신청 또는 법원에 제소하면, MAP은 종료됨<sup>378)</sup>

375) IC71-17R5 para 25

376) OECD, 2019e, p. 34

377) 캐나다 정부, "Mutual Agreement Procedure - Program report - 2018," <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/competent-authority-services/2018map.html>, 검색일자: 2021. 1. 5.

378) IC71-17R5 para 39

- 기간 내 추가적으로 요청된 문서와 정보가 제공되지 않는 경우 캐나다 권한 있는 당국은 MAP 진행의 중단가능성을 납세자에게 통보하고, 납세자가 협조하지 않는 경우 직권으로 사건을 종결할 수 있음<sup>379)</sup>

#### 4) 종료

- 캐나다와 체약상대국의 권한 있는 당국 간 합의가 이루어진 경우 MAP이 종료됨<sup>380)</sup>
  - 만일 납세자가 상호합의 결과에 동의하지 않는 경우에는 이를 거부할 수 있으며, 이 경우 MAP은 종결된 것으로 간주함<sup>381)</sup>
- 캐나다의 종료일은 국내규정에는 명시되어있지 않으나, 개별조세조약에 따라 종료일을 명시한 경우 그에 따름

#### 5) 상호합의 결과의 시행

- 캐나다와 체약상대국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달하여 MAP이 종결된 경우 권한 있는 당국은 MAP 결과를 신청인에게 통지함<sup>382)</sup>
- (신청인의 동의) 캐나다의 권한 있는 당국은 MAP 결과를 신청인에게 고지하며, 신청인이 이를 수락하면 경정 등 실무절차를 수행함<sup>383)</sup>
  - 캐나다 권한 있는 당국은 해결에 필요한 모든 세부 정보를 관할 세무서로 이관하고 관할 세무서가 MAP 결과를 처리함

379) IC71-17R5 para 20

380) IC71-17R5 para 38

381) IC71-17R5 para 55

382) IC71-17R5 para 15

383) 캐나다 정부, "Mutual Agreement Procedure - Program report - 2018," <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/competent-authority-services/2018map.html>, 검색일자: 2021. 1. 5.

- MAP 결과는 당해 사안에만 적용하며, 이를 신청인이 거부할 경우 다시 협상하지 않음<sup>384)</sup>
  - 해당 사항의 합의 결과는 당해에만 적용되고 후속 과세연도에 대하여 구속력이 없으므로 선례로 간주되지 않음
  - 신청인은 MAP 결과를 거부할 수 있으며, 이는 종결된 것으로 간주되어 그 결과를 신청인에게 통지함
    - 신청인은 추가 요청 접수를 할 수 있지만, 권한 있는 당국은 그 문제에 대해 다시 협상하지 않음
  - 신청인은 MAP 결과에 대하여 부분적으로 수용할 수 없음
    - 신청인의 당초 요청에 따라 모든 이슈와 모든 과세연도에 대하여 고려하였기 때문에 일부 이슈, 일부 과세연도에 대해서만 합의 결과를 받아들일 수 없음

#### 6) 적용특례

- (부과제척기간) MAP 개시 신청의 쟁점 과세연도는 부과제척기간이 경과되지 않아야 하며, 캐나다 권한 있는 당국은 통상적인 부과제척기간 또는 경정청구기간이 경과되더라도 일방적인 구제 또는 상호합의 결과에 따라 이중과세를 해결할 수 있음<sup>385)</sup>
- (징수유예) MAP 개시 신청, MAP 진행과 관련하여 과세처분의 연기, 세액 징수의 중단 또는 연기는 허용되지 않음<sup>386)</sup>
- MAP이 진행되는 동안 누적된 이자(가산금)와 과태료에 대해서는 개별적 사건의 특성에 따라 일부 면제하거나 취소하는 것을 고려할 수 있음<sup>387)</sup>
  - 원칙적으로는 캐나다 조세조약의 대상 조세에 해당하지 않는 이자(가산금)와 과태료에 대해 MAP의 적용에서 배제함<sup>388)</sup>

384) IC71-17R5 para 55

385) IC71-17R5 para 33, 34

386) IC71-17R5 para 46; 다만 통상적으로 캐나다 조세법원에 소송 중인 사건에 대해 세금징수 유예가 허용됨(IC71-17R5 para 47)

387) IC71-17R5 para 52

## 7) 납세자 참여

- MAP 과정 전반에 걸친 신청인의 참여는 상당히 제한적이며, 신청인 또는 그 대리인은 MAP 진행에 관한 필요 자료 및 정보의 제출의무가 부여됨<sup>389)</sup>
  - 신청인은 정부 간 소송의 당사자가 아니며, 사실관계에 대한 공통된 이해를 보장하기 위해 권한 있는 당국에 관련 자료 및 정보를 제출하도록 요청받을 수 있음
  
- (개시) 개시 신청 및 통지받을 권리<sup>390)</sup>
  - 신청인은 이중과세 또는 조세조약에 부합하지 않는 과세에 대하여 MAP 개시 신청할 권리가 있음
  - 신청인은 캐나다 권한 있는 당국에 의해 MAP 개시 신청이 거부된 경우 거부사실과 거부사유를 통지받을 수 있으며, 개시된 경우에도 통지받을 수 있음
  - 그러나 MAP 개시 후 신청인의 참여는 입장 진술과 사실관계 확인에 국한됨
    - MAP 합의에 관한 논의는 일반적으로 신청인의 직접 개입이 없는 정부 간 프로세스이기 때문임
  
- (MAP 진행) 필요 자료와 정보의 제출<sup>391)</sup>
  - MAP 진행을 위하여 신청인은 캐나다 권한 있는 당국으로부터 요청이 있을 경우 관련 정보와 도움을 제공하여 완전히 협력해야 할 의무가 있음
  - 권한 있는 당국의 요청에 따라 신청인은 사건 해결에 필요한 정확하고 완전한 정보를 제공하여야 하며, 모든 중요한 변경사항과 새로운 정보를 통지할 책임이 있음
  - 캐나다 신청인은 체약상대국의 외국신청인과 관련된 경우, 동일한 정보를 동시에 권한 있는 양 체약국의 권한 있는 당국에 제공하여야 함

---

388) IC71-17R5 para 50

389) IC71-17R5 para 19

390) IC71-17R5 para 25

391) IC71-17R5 para 37

## 8) 기밀유지

- 캐나다는 MAP 과정에서 획득하거나 생성된 모든 정보는 국내법 기밀유지 조항과 관련 조세조약에 의해 보호됨<sup>392)</sup>
- 국내법상 캐나다 권한 있는 당국은 신청인의 영업과 관련된 정보를 공개하는 경우 신청인의 사업 활동에 영향을 미칠 수 있음을 인지하고 이를 보호하기 위한 모든 조치를 취함

## 9) 법원 소송과의 관계

- 캐나다 권한 있는 당국은 법원 및 행정법원에서 이미 판결을 내린 사건은 MAP 개시 신청을 거부할 수 있으며 MAP 진행 중인 사안에 대해 불복신청 또는 법원 소송을 제기하는 경우 해당 MAP은 종료됨
- MAP 진행 중이거나 캐나다와 체약상대국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달한 쟁점에 대해 캐나다 법원의 확정판결이 있는 경우 법원의 판결을 훼손할 수 없도록 되어 있음<sup>393)</sup>
- 다만 외국 법원의 판결 등에 대해서는 그러하지 않음

### 나. 상호합의절차 내에서의 중재

- 현행 국내법 또는 행정사무처리규정 등을 통해 상호합의에 따른 중재절차를 규정하는 바는 없음
- 다만 캐나다는 OECD 다자협약(MLI)의 중재조항에 따라 조세조약상 중재절차를 규정함

---

392) IC71-17R5 para 9

393) IC71-17R5 para 43

## 다. MAP 통계 현황

### 1) MAP 착수 및 종결 현황

- 캐나다 MAP 사건의 착수 건수는 2015년 대비 2019년 42.31% 감소하고, 종결률은 2015년 대비 2019년 3.19%p 감소함
- MAP 사건의 착수 건수는 2015년 130건, 2016년 124건, 2017년 93건, 2018년 97건, 2019년 75건으로 감소하고, 종결 건수 역시 2015년 115건, 2016년 160건, 2017년 141건, 2018년 126건, 2019년 60건으로 감소함
- 종결률은 2015년 35.71%에서 2018년 56.12%로 상승하였다가 2019년 32.52%로 감소함

〈표 IV-19〉 캐나다의 상호합의 현황

(단위: 건, %)

유형	전기이월	착수	종결	차기이월	종결률
2015	357	130	115	272	35.71
2016	260	124	160	224	49.68
2017	224	93	141	176	52.12
2018	176	97	126	147	56.12
2019	147	75	60	162	32.52

주: 종결률은 OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "MAP Statistics 2006-2015," <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, 검색일자: 2020. 1. 5.
2. \_\_\_\_\_, "2016 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/canada-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
3. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
4. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.
5. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 4개년(2016~2019년) 동안 캐나다 MAP 사건의 종결 유형을 아래에서 살펴봄
  - 대부분 MAP 사건은 상호합의에 의해 ‘이중과세가 완전히 제거’의 유형(4개년 평균 75%)으로 종결되며, ‘일방 국가에서만 구제된 사건’의 종결 유형(4개년 평균 8%) 역시 높은 비중을 보임
  - ‘이중과세가 부분적으로 제거된 사건’의 종결 유형(4개년 평균 1%)은 매우 낮은 수준으로 관찰됨

〈표 IV-20〉 캐나다 MAP 사건의 종결 유형별 현황

(단위: 건)

MAP 사건 종결 유형	2016	2017	2018	2019
MAP 거부된 사건	-	-	3	-
목적이 불명확한 사건	5	5	4	2
납세자에 의해 철회된 사건	9	5	7	5
일방 국가에서만 구제된 사건	16	12	8	3
국내 불복 절차에 의해 해결된 사건	2	-	1	4
이중과세가 완전히 제거된 사건 등	116	107	101	41
이중과세가 부분적으로 제거된 사건 등	2	-	1	1
조세조약에 부합하지 않는 과세처분이 아닌 사건	9	4	1	1
합의에 도달하지 못한 사건	-	3	-	1
기타	1	5	0	2
합계	160	141	126	60

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함  
 자료: 1. OECD, “2016 MAP Statistics-Canada,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/canada-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-Canada,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-Canada,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-Canada,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 종결된 MAP 사건 중 이전가격사건의 비중은 77%이며, 종결된 사건의 38%는 2016년 이전에 MAP이 착수된 사건임
- 2015년 이후 착수된 MAP 종결 사건이 연도별 종결 건수에서 비중은 2017년 46%, 2018년 65%, 2019년 92%로 2016년 대비 2019년에 2배 증가하였음

〈표 IV-21〉 캐나다 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	70	6	35	8	4	1
2015년 이후	44	21	67	13	36	19
사건별 소계	114	27	102	21	40	20
합계	141		123		60	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함  
 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 2016년 이전에 발생한 MAP 미해결 건은 현저하게 감소하고, 2015년 이후 발생한 MAP 미해결 건이 다소 증가함(〈표 IV-22〉 참조)
- 2016년 이전 개시한 미해결 건이 2017년 67건(이전가격 51건, 기타 16건)에서 2019년 18건(이전가격 11건, 기타 7건)으로 현저하게 감소하고, 3개년 동안 종결된 MAP사건 중 2016년 이전에 개시하여 종결한 사건이 78%임
- 3개년 동안 종결된 MAP사건 중 2015년 이후에 개시하여 종결한 사건은 2017년 109건(이전가격 90건, 기타 19건)이었으나, 2019년 144건(이전가격 113건, 기타 31건)으로 증가하였음

〈표 IV-22〉 캐나다 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	51	16	15	8	11	7
2015년 이후	90	19	99	25	113	31
사건별 계	141	35	114	33	124	38
합계	176		147		162	

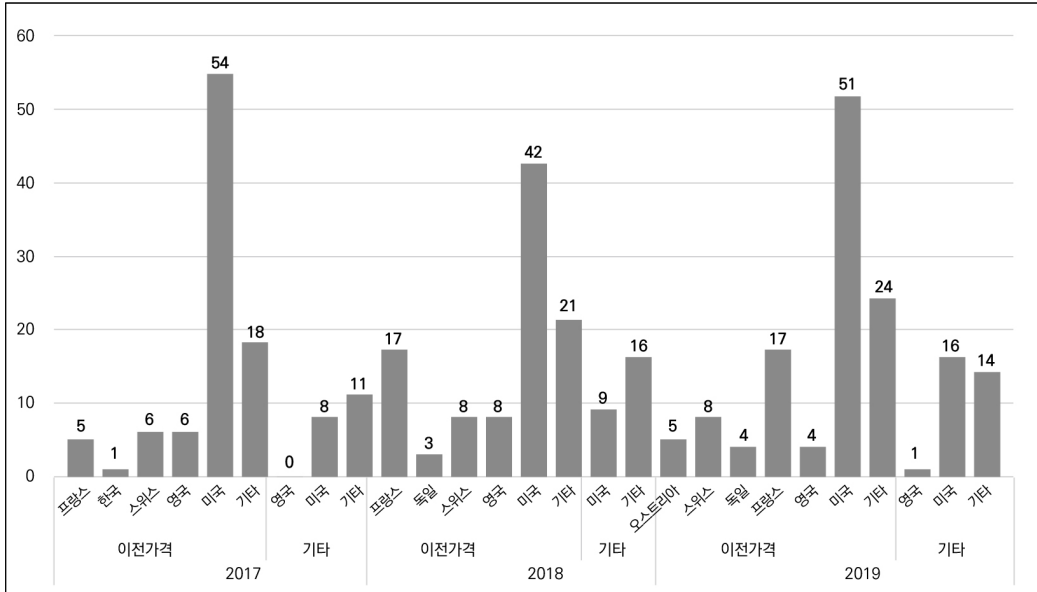
주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 2015년 이후 국가별 미해결 MAP 사건 현황을 살펴보면, 미국, 프랑스, 스위스의 미해결 MAP 사건 수준이 상대적으로 높음
- 2019년 기준 이전가격사건에 대해 미국(51건), 프랑스(17건), 스위스(8건) 순으로 높은 재고를 보이고 있음
  - 이전가격사건 관련 미해결 MAP 사건 중에서 미국이 2017년 54건, 2018년 42건, 2019년 51건으로 높은 비중을 차지함
  - 기타사건에서도 2017년 전체 19개 사건 중 8건이 미국이며, 2018년 또한 전체 25건 중 미국이 16건의 비중을 차지함

[그림 IV-5] 캐나다의 체약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건)

(단위: 건)



자료: 1. OECD, “2017 MAP Statistics-Canada,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-Canada,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-Canada,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.을 바탕으로 저자 작성

## 2) 평균 종료기간

- (2016년 이전 착수한 MAP 사건) 캐나다의 MAP 착수 건은 줄고 있으나, 평균 종료기간은 지속적으로 상승하고 있음
  - 이전가격사건은 2016년 27.77개월이었으나 2019년 64.72개월로 2016년 대비 약 1.3배 상승하였음
  - 기타사건 역시 2016년 25.57개월, 2017년 22.01개월, 2018년 27.86개월, 2019 43개월로 약 1.7배 상승하였음

〈표 IV-23〉 캐나다의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 이전 시작되어 종료된 사건	2016	2017	2018	2019
이전가격사건	27.77	33.79	42.47	64.75
기타사건	25.57	22.01	27.86	43

주: OECD MAP Statistics를 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/canada-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- (2015년 이후 착수한 MAP 사건) 캐나다의 MAP(시작~종료)에 소요되는 평균기간 중 '요청접수~시작' 기간의 이전가격사건은 5배 증가하였음
- (요청접수~시작) 캐나다의 착수되는 사건이 지속해서 줄어들었으나, 이전가격사건은 2016년 0.52개월이었으나 2019년 3개월로 2.48개월 크게 늘었음  
 - 기타가격사건은 2016년 1.16개월에서 2019년 1.64개월로 0.48개월 증가함
  - (시작~MAP 의견서 제출)의 이전가격사건의 기간은 2016년 3.04개월이었으며, 2019년 3.97개월로 0.93개월 증가하였고 기타가격사건은 2016년 4.23개월에서 5.77개월로 1.54개월 증가하였음
  - (MAP 의견서 제출~종료)까지의 기간은 이전가격사건 기준으로 2016년, 2017년, 2018년, 2019년 각각 1.16개월, 2.99개월, 5.98개월, 11.02개월임  
 - 기타사건은 2016년부터 2019년까지 0.57개월, 3.11개월, 6.78개월, 10.78개월임

〈표 IV-24〉 캐나다의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 1월 1일 이후 시작된 사건		이전가격사건	기타사건
2016	시작~종료	1.46	7.22
	요청접수~시작	0.52	1.16
	시작~MAP 의견서 제출	3.04	4.23
	MAP 의견서 제출~종료	1.16	0.57
2017	시작~종료	7.33	5.74
	요청접수~시작	2.13	1.94
	시작~MAP 의견서 제출	4.3	3.48
	MAP 의견서 제출~종료	2.99	3.11
2018	시작~종료	15.17	9.31
	요청접수~시작	1.27	1.01
	시작~MAP 의견서 제출	11.46	6.7
	MAP 의견서 제출~종료	5.98	6.78
2019	시작~종료	14.3	12.59
	요청접수~시작	3	1.64
	시작~MAP 의견서 제출	3.97	5.77
	MAP 의견서 제출~종료	11.02	10.78

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/canada-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Canada," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-canada.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

## 5. 싱가포르

- 싱가포르는 상호합의절차(MAP) 관련 규정은 법률이나 행정사무처리규정 등의 형식으로 정하지 않고 안내서(e-tax guide)<sup>394</sup>를 통해 일반적인 개요를 설명함

## 가. 상호합의절차(MAP)

□ 싱가포르의 MAP은 다음 4단계로 진행됨<sup>395)</sup>

- 1단계는 MAP 개시 신청서 제출 단계임
  - 납세자는 신청기한 내에 싱가포르 국세청(Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS)에 MAP 개시 신청서를 제출함
  - MAP 사건과 관련한 모든 세부 자료 및 정보를 함께 제출해야 함
  - MAP 개시 신청서는 서면 또는 'my tax'를 통해 제출 가능함
- 2단계는 신청인이 제출한 MAP 신청서를 검토 후 개시 여부를 통지하는 단계임
  - IRAS는 신청인이 제출한 신청서를 검토 후 필요한 경우 추가적으로 요구할 수 있으며, 신청인은 IRAS가 요구하는 자료를 제출해야 함
  - IRAS는 모든 필수 자료 및 정보를 받은 날로부터 1개월 이내에 수락 여부에 대한 회신서를 신청인과 계약상대국에 송부해야 함
  - 만약 MAP 개시를 거부할 경우 거부하는 사유에 대해 서면으로 작성해서 신청인과 계약상대국에 송부해야 함
- 3단계는 MAP 사건에 대해 검토 및 협상하는 단계임
  - IRAS는 평균 24개월 동안 해당 사건에 대해 계약상대국의 권한 있는 당국과 MAP을 진행함
  - 싱가포르와 계약상대국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 도달한 경우, IRAS는 MAP 종료 이후 신청인에게 해당 상호합의 도출일로부터 1개월 이내에 그 결과를 안내해야 함
- 4단계는 합의 내용에 대해 신청인의 실행 여부를 정하는 단계임
  - IRAS는 평균 24개월 동안 해당 사건에 대해 계약상대국의 권한 있는 당국과 MAP을 진행함

394) IRAS, "e-Tax guide: Avoidance of Double taxation Agreements(DTAs)(Second Edition)," 2018.

395) IRAS, 2018, p.22

〈표 IV-25〉 상호합의 진행 순서

		3단계	4단계
1단계	2단계	MAP 검토 및 협상	MAP 종료 및 결과 이행
신청서 제출	신청서 평가		
신청인이 IRAS에 MAP 개시 신청서 제출	신청서 검토 후 IRAS는 MAP 개시 여부 결정 및 통지	IRAS는 MAP 합의 도달한 지 1개월 이내에 신청인에게 결과 통지	신청인, IRAS는 상호합의 결과 이행

자료: IRAS, 2018, p. 22

## 1) 개시

### 가) 개시 요건

- 신청인은 이중과세가 있는 경우에 싱가포르 국세청(IRAS)에 MAP 개시신청을 하여야 함<sup>396)397)</sup>
  - 최초 과세처분일로부터 3년 이내에 개시 신청이 이루어져야 함
- (인적 범위) MAP 개시를 신청할 수 있는 인적범위는 싱가포르 거주자, 싱가포르에 거주하지는 않지만 납세를 하고 있는 개인 혹은 법인임<sup>398)399)</sup>
  - 거주자는 싱가포르에 거주하며 납세하는 개인 혹은 법인을 의미함<sup>400)</sup>
    - 싱가포르에 본점을 두고 있는 법인의 해외지점의 경우 이중과세방지조약(Avoidance of Double Taxation Agreements, DTA) 관할권에 한해 MAP 개시를 신청할 수 있음
  - 싱가포르에 거주하지는 않지만 납세를 하고 있는 개인 혹은 법인은 싱가포르에 거주

396) IRAS, 2018, 7.6, 7.7

397) IRAS, "Mutual Agreement Procedure," <https://www.iras.gov.sg/irashome/Quick-Links/International-Tax/Mutual-Agreement-Procedure/>, 검색일자: 2021. 1. 21.

398) IRAS, 2018, 7.5

399) IRAS, "Mutual Agreement Procedure," <https://www.iras.gov.sg/irashome/Quick-Links/International-Tax/Mutual-Agreement-Procedure/>, 검색일자: 2021. 1. 21.

400) 「소득세법」 제2조

하지 않거나 본점이 외국에 있지만 싱가포르에 납세를 하고 있는 경우에 해당됨

- (적용 범위) 조세조약에 부합되지 않는 과세가 발생하거나 발생할 것으로 예상되는 경우 MAP의 개시를 신청할 수 있음<sup>401)402)</sup>
- (적용 배제) 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 권한 있는 당국은 다음의 경우에는 MAP 개시 요청을 반려함<sup>403)</sup>
  - 신청인이 일정 기한 내에 해당 사건의 자료 및 정보를 제공하지 않는 경우<sup>404)</sup>
  - 쟁점 사건에 관한 국내 조세법원이나 사법기관의 최종 판결이 나온 경우
  - 국내세법에 의해 세무조정이 변경될 수 없는 경우

#### 나) 개시일

- MAP 개시 신청의 적격 여부를 검토하고 쟁점과 관련된 모든 자료 및 정보를 납세자로부터 수령한 그 시점이 개시일이 됨<sup>405)</sup>

#### 다) 사전상담 절차

- 사전상담 관련 규정은 없음<sup>406)</sup>

---

401) IRAS, 2018, 7.6

402) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 조세남용(tax abuse)방지 규정의 적용 사건에 대해 MAP의 적용을 배제하거나 거부하는 조세조약과 국내법상 규정을 개정할 것을 권고하고 있는데, 싱가포르는 조세조약과 국내법상 조세남용방지 규정과 관련된 사건을 MAP 적용범위에 포함할 것을 고려한다고 보고함. 현행 지침은 조세남용방지 규정 관련 사건에 대한 MAP 적용에 대한 정보는 포함하지 않음(OECD, 2020b, p. 34.)

403) IRAS, 2018, 7.13

404) BEPS 액션 14 최소기준인 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 OECD는 납세자가 MAP 관련 규정에 따른 요청 정보를 제출한 경우 해당 정보가 불충분하다는 주장을 근거로 MAP의 접근을 제한하는 조세조약이나 국내 규정을 개정할 것을 권고하고 있음. 싱가포르의 경우 권한 있는 당국은 납세자에게 정보와 문서의 제공을 요청할 수 있으며, 납세자는 추가 문서와 정보의 제공을 위한 합리적인 기간을 부여받게 됨. 싱가포르는 기간 내 추가 문서와 정보가 제공되지 않는 경우에는 싱가포르 권한 있는 당국은 MAP 진행의 중단가능성을 납세자에게 통보하고, 납세자가 협조하지 않는 경우 직권으로 사건을 종결할 수 있다고 보고함(OECD, 2020b, p. 37.)

405) IRAS, 2018, 7.30

## 2) 진행

- (MAP 진행) IRAS는 신청인이 사건과 관련한 필수 자료 및 정보를 모두 제출한 날짜로부터 1개월 이내에 MAP 개시 수락서를 서면으로 신청인과 계약상대국의 권한 있는 당국에 통지함<sup>407)</sup>
  - 신청인이 상호합의 신청서 및 구비서류를 완전히 제출한 날로부터 24개월 이내 MAP이 진행됨
  
- (MAP 개시 신청의 거부) 싱가포르의 권한 있는 당국은 MAP 개시 거부, MAP의 취하 및 중단에 대해 계약상대국에게 그 사항을 통보하고 협의함<sup>408)</sup>
  
- (MAP 중단) 다음 경우에 MAP은 중단됨<sup>409)</sup>
  - 신청 후 3개월 안에 관련 정보와 자료를 신청인이 제출하지 않을 경우
  - 제출한 정보가 사실과 다른 경우
  - 합의가 이루어지지 않았음에도 불구하고 신청인이 상호합의를 철회한 경우

## 3) 종료

- (종료 요건) 싱가포르와 계약상대국의 권한 있는 당국이 해당 사건에 대해 합의에 도달한 경우 MAP이 종료됨<sup>410)</sup>
- (종료일) 국내법 및 관련 규정에서 달리 정하지 않으나, 개별조세조약에 따라 종료 일을 명시한 경우 그에 따름

---

406) IRAS, 2018, 7.23-33

407) IRAS, 2018, 7.28-30

408) IRAS, 2018, 7.22, 7.28; OECD, 2020b, pp. 29~30.

409) IRAS, 2018, 7.18-21

410) IRAS, 2018, 7.17, 7.31

#### 4) 상호합의 결과의 시행

- (결과 통보) IRAS는 MAP 결과가 나온 날로부터 1개월 이내 신청인에게 그 결과를 서면으로 통지해야 함<sup>411)</sup>
  - 통지를 받은 신청인은 해당 결과를 받아들일지 여부를 결정해야 함
- (신청인의 동의) IRAS가 서면으로 통보한 상호합의 결과에 대해 신청인은 수용 여부를 결정하여 상호합의 결과에 동의함<sup>412)</sup>
  - 상호합의 결과에 동의하는 경우 신청인의 쟁점 사건에 대한 과세처리는 상호합의 결과와 동일하게 적용됨

#### 5) 적용특례

- (납부기한 연장 등) 싱가포르는 납부기한의 예외적인 연장을 허용하지 않음<sup>413)</sup>
  - 과세부과 통지일로부터 1개월 내에 쟁점 세액을 납부하여야 함
    - 납부하지 않는 경우에는 5%의 연체료가 부과됨
- 기납부세액은 상호합의 결과를 신청인이 동의한 날로부터 30일 이내 환급됨<sup>414)</sup>

#### 6) 납세자 참여

- (개시) 상호합의를 원하는 신청인은 IRAS에 신청서를 통해 사유를 작성하여 신청하고 관련 자료를 제출함

---

411) IRAS, 2018, 7.31, 7.32

412) IRAS, 2018, 7.33

413) IRAS, "Late Payment or Non-Payment of Taxes," <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Paying-Corporate-Income-Tax/Late-Payment-or-Non-Payment-of-Taxes/>, 검색일자: 2021. 1. 20.

414) IBFD, 2019b, p. 19.

- (상호합의 진행) 권한 있는 당국에서 추가적으로 요청하는 자료가 있을 경우 신청인은 해당 자료를 준비해 제출해야 함
- (상호합의 종료) MAP을 통해 싱가포르와 체약상대국의 권한 있는 당국 간 도달한 상호합의 결과에 대해 수락 여부를 결정할 수 있음<sup>415)</sup>

## 7) 기밀유지

- MAP 진행과 관련 있는 모든 사람은 MAP에서 획득한 모든 정보에 대해 기밀을 유지해야 함<sup>416)</sup>

## 8) 법원 소송과의 관계

- 납세자의 권리구제를 위해 법원 소송을 제기할 수 있으나 MAP 진행 중 쟁점 사건에 대한 법원 판결이 내려진 경우에는 권한 있는 당국 간의 합의에 의해 MAP을 중단할 수 있음<sup>417)</sup>
- MAP 진행 중 쟁점 사건에 대한 법원 판결이 나온 경우에는 양국의 권한 있는 당국 간의 합의에 의해 MAP 중단이 가능함<sup>418)</sup>
  - IRAS는 MAP 쟁점 사건에 대해 싱가포르 재판소 및 법원에서 판결이 나온 경우 MAP을 중단함
- 단 MAP 사건에 대한 법원 판결이 이미 내려진 경우에는 MAP 개시 신청의 적용이 배제됨<sup>419)</sup>

---

415) IRAS, 2018, 7.17

416) IRAS, 2018, 7.36

417) IRAS, 2018, 7.8, 7.16

418) IRAS, 2018, 7.16

419) IRAS, 2018, 7.13

## 나. 상호합의절차 내에서의 중재

- 싱가포르에서는 상호합의 절차 내에서의 중재에 대한 국내법을 규정하고 있지 않고 있음<sup>420)</sup>
  - 국내 규정 대신 큰 틀은 MLI 규정을 중심으로, 세부적인 사항은 조세조약에서 정한 바에 따라 진행됨

## 다. MAP 통계 현황

### 1) MAP 착수 및 종결

- 4개년(2016~2019년) 동안 싱가포르 MAP 사건의 착수 건수는 2015년 대비 2019년 125% 증가한 반면, 종결률 역시 2016년 대비 2019년 17.75%p 증가함
  - MAP 사건의 착수 건수는 2016년 8건에서 2019년 18건으로 연도별 변동은 있으나 증가세에 있고, 종결 건수 역시 2016년 5건에서 2019년 17건으로 증가세에 있음
  - 그 결과 종결률은 2016년 22.72%에서 2019년 40.47%로 17.75%p 증가함

〈표 IV-26〉 싱가포르의 상호합의 현황

(단위: 건, %)

유형	전기이월	착수	종결	차기이월	종결률
2016	18	8	5	21	22.72
2017	21	17	10	28	33.89
2018	27	25	19	33	48.1
2019	33	18	17	34	40.47

주: 종결률은 OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/singapore-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

420) IBFD, 2018b, 33.4

- 4개년(2016~2019년) 동안 싱가포르 MAP 사건의 종결 유형을 아래에서 살펴봄
- ‘이중과세가 완전히 제거된 사건’의 종결 유형(4개년 평균 41%)이 가장 높은 비중을 차지하며, ‘이중과세가 부분적으로 제거된 사건’의 유형(4개년 평균 25%)이 두 번째로 높은 비중을 차지함
  - 싱가포르의 전체 사건 가운데 41%가 상호합의에 의해 이중과세가 완전히 제거되며, 25%가 부분적으로 제거되며, 납세자에 의해 철회되는 사건이 14%임

〈표 IV-27〉 싱가포르 MAP 사건의 종결 유형별 현황

(단위: 건)

MAP 사건 종결 유형	2016	2017	2018	2019
MAP 거부된 사건	-	-	-	-
목적이 불명확한 사건	-	-	1	1
납세자에 의해 철회된 사건	1	1	4	1
일방 국가에서만 구제된 사건	-	-	-	3
국내 불복 절차에 의해 해결된 사건	-	-	-	1
이중과세가 완전히 제거된 사건 등	4	6	6	5
이중과세가 부분적으로 제거된 사건 등	-	-	8	5
조세조약에 부합하지 않는 과세처분이 아닌 사건	-	-	-	-
합의에 도달하지 못한 사건	-	-	-	1
기타	-	2	-	-
합계	5	10	19	17

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, “2016 MAP Statistics-Singapore,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/singapore-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2017 MAP Statistics-Singapore,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-Singapore,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-Singapore,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 종결된 MAP 사건의 평균 22%는 2016년 이전에 MAP이 착수된 사건임
- 2016년 이전에 개시된 사건 중 66%는 이전가격사건이고, 2015년 이후 착수된 MAP 종결 사건이 연도별 종결 건수에서 차지하는 비중은 2017년 30%, 2018년 95%, 2019년 88%임

〈표 IV-28〉 싱가포르 MAP 사건 유형별 종결 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	4	3	1	-	1	1
2015년 이후	3	-	10	8	11	4
사건별 소계	7	3	11	8	12	5
합계	10		19		17	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 사건 유형별 미해결 사건의 현황을 살펴보면, 2016년 이전에 개시된 미해결 사건 건수는 낮은 수준이며, 2015년 이후 개시된 MAP 사건의 미해결 건수는 증가함
- 2015년 이후 개시된 사건의 미해결은 2017년 22건(이전가격사건 11건, 기타사건 11건), 2018년 28건(이전가격사건 16건, 기타사건 12건), 2019년 31건(이전가격사건 17건, 기타사건 14건)으로 증가하고 있음

〈표 IV-29〉 싱가포르 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2017~2019)

(단위: 건)

구분	2017		2018		2019	
	이전가격	기타	이전가격	기타	이전가격	기타
2016년 이전	3	3	2	3	1	2
2015년 이후	11	11	16	12	17	14
사건별 계	14	14	18	15	18	16
합계	28		32		34	

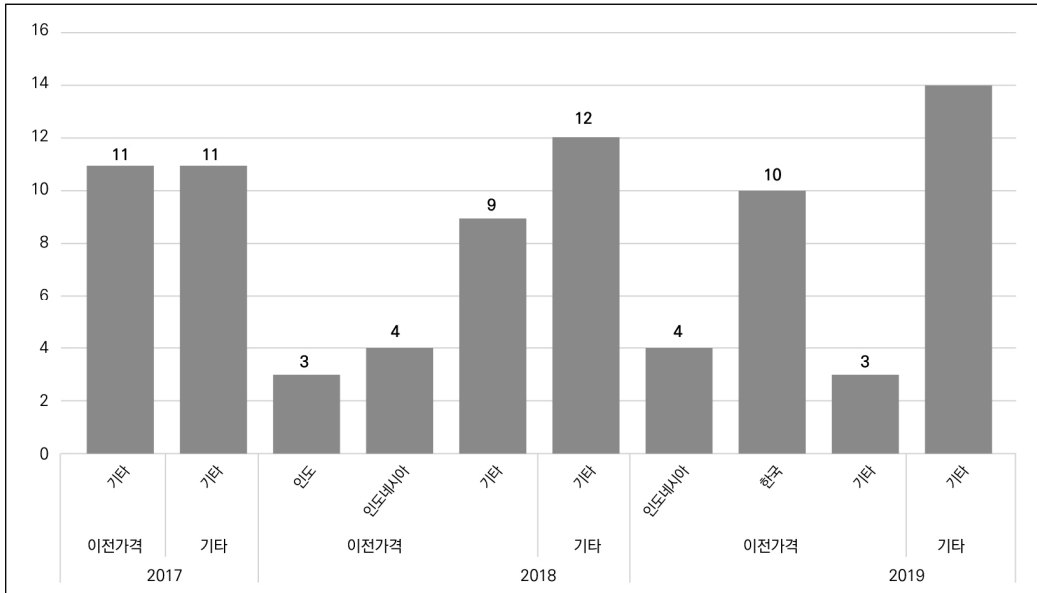
주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

- 3개년(2017~2019년) 동안 2015년 이후 개시된 MAP 사건의 미해결 현황을 계약국별로 살펴보면, 인도, 인도네시아, 한국이 높은 미해결 재고를 보임
- 한국의 경우 2017년과 2018년에는 미해결 사건이 없었으나, 2019년 10건으로 나타남

[그림 IV-6] 싱가포르의 계약상대국별 MAP 미해결 사건 현황(2015년 이후 착수사건)

(단위: 건)



- 자료: 1. OECD, "2017 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.을 바탕으로 저자 작성

## 2) 평균 종료기간

- (2016년 이전 착수한 MAP 사건) 싱가포르의 MAP 평균 종료기간 중 이전가격사건이 다른 국가와 비교하여 상당히 긴 편임

- 싱가포르의 이전가격사건은 2016년 54.95개월이었으나 2017년 79.54개월, 2018년 55.73개월, 2019년 70.22개월로 MAP 사건이 가장 많이 발생하는 독일은 2016년 34.48개월, 2017년 38.78개월, 2018년 52.36개월, 2019년 63.14개월로 싱가포르의 이전가격사건의 합의 기간이 상당히 긴 편임

〈표 IV-30〉 싱가포르의 상호합의 평균 종료기간(2016년 이전 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 이전 시작되어 종료된 사건	2016	2017	2018	2019
이전가격사건	54.95	79.54	55.73	70.22
기타사건	36.05	43.35	-	43.33

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/singapore-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>. 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Singapore.pdf>. 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-singapore.pdf>. 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-singapore.pdf>. 검색일자: 2020. 1. 5.

- (2015년 이후 착수한 MAP 사건) 싱가포르는 (요청접수~시작) 평균 소요시간과 (시작~의견서 제출)의 소요기간이 2017년과 비교하여 2019년에는 증가함
  - (요청접수~시작) 이전가격사건은 2017년 1.03개월에서 2019년 1.39개월로 0.36개월 증가하였고 기타사건은 2018년 1.2개월에서 2019년 0.76개월로 줄어들었음
  - (시작~MAP 의견서 제출)까지의 이전사건가격의 기간은 2016년 기준 11.33개월에서 2019년 기준 12.23개월로 0.9개월 증가하였으며, 기타사건은 2018년 1.03개월에서 2019년 4.27개월로 다소 증가하였음
  - (MAP 의견서 제출~종료)까지 이전가격사건은 2017년부터 2019년까지 1.38개월, 8.03개월로 6.65개월 증가하였고, 기타사건은 2018년 9.61개월이었으나 2019년 18.17개월로 크게 늘었음

〈표 IV-31〉 싱가포르의 상호합의 평균 시작·종료기간(2015년 이후 착수사건)

(단위: 개월)

2016년 1월 1일 이후 시작된 사건		이전가격사건	기타사건
2017	시작~종료	8.47	-
	요청접수~시작	0.84	-
	시작~MAP 의견서 제출	11.33	-
	MAP 의견서 제출~종료	1.38	-
2018	시작~종료	8.89	10.56
	요청접수~시작	1.03	1.2
	시작~MAP 의견서 제출	4.54	1.03
	MAP 의견서 제출~종료	4.82	9.61
2019	시작~종료	17.09	14.38
	요청접수~시작	1.39	0.76
	시작~MAP 의견서 제출	12.23	4.87
	MAP 의견서 제출~종료	8.03	18.17

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, "2016 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/singapore-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, "2017 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, "2018 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 4. \_\_\_\_\_, "2019 MAP Statistics-Singapore," <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-singapore.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

## V. 국제비교 및 시사점

### 1. 국제비교

- 본 장은 앞서 살펴본 OECD 모델 조세조약과 우리나라, 미국, 일본, 독일, 캐나다, 싱가포르의 국내법 및 행정사무처리규정 등에서 정하는 MAP과 중재절차에 대한 주요 내용을 비교함
- 국가 간 비교가 가능한 주요 특징을 위주로 기술함

#### 가. 국가별 분쟁 해결방안의 도입 형식

- 국제조세 분쟁을 해결하기 위한 MAP은 둘 이상의 과세관할권이 관여하므로, 국가별로 진행되는 MAP 관련 절차적 사항은 일반적으로 양자 간 체결된 조세조약에서 규정됨
- 국가마다 차이가 있지만 조세조약은 일반적으로 국내법과 동일하거나 우위에 있음
  - 한국의 조세조약은 「헌법」에 의하여 국내법과 동등한 효력을 가짐<sup>421)</sup>
  - 미국의 경우 조세조약은 「연방법」과 같은 효력을 가짐<sup>422)</sup>
  - 일본의 경우 조세조약은 「헌법」에 의하여 별도의 입법조치 없이도 국내법적 효력을 가짐<sup>423)</sup>
  - 독일의 조세조약은 「연방법」에 우선한다고 규정됨<sup>424)</sup>

---

421) 「헌법」 제6조 제1항; 오남교·이동진, 2016. p. 43.

422) 백제흠, 2020, p. 39.

423) 일본 헌법 제98조 제2항, 백제흠, 2020, p. 41

- 캐나다의 조세조약은 별도 입법조치를 통해 국내법과 동일한 효력을 가짐<sup>425)</sup>
  - 그리고 조세조약이 국내세법과 상충하는 경우 한국, 독일, 일본은 조세조약이 우선하고, 미국과 캐나다는 신법 우선의 원칙이 적용되는 것으로 해석됨<sup>426)</sup>
- 한편 한국과 주요국은 MAP에 대한 납세자의 접근가능성과 예측가능성을 보장하기 위해 국내법이나 행정사무처리규정, 안내서 등을 통해 MAP 관련 규정을 공개함
- 한국은 「국제조세조정에 관한 법률」 제3장 제2절(제42조~제51조)에서 MAP과 상호합의에 따른 중재절차를 규정함
  - 미국은 행정사무처리규정인 ‘Revenue Procedures(RP) 2015-40’에서 MAP과 상호합의에 따른 중재절차를 규정함
  - 일본은 ‘상호합의절차에 대한 사무운영지침’에서 MAP과 상호합의에 따른 중재절차를 규정함
    - 각 성(省)에서 제정하는 ‘「조세조약 등의 실시에 따른 소득세법, 법인세법 및 지방세법의 특례 등에 관한 법률」의 시행에 관한 성령’에서는 MAP과 중재절차에 대한 위임 규정만을 두고 있음
  - 독일은 계약상대국이 유럽연합 회원국과 비유럽연합 국가인 경우를 달리하여 MAP과 상호합의에 따른 중재절차를 규정함
    - 계약상대국이 유럽연합 회원국인 경우 2017년 10월 10일자로 EU에서 채택된 EU 지침(Directive 2017/1852)을 국내법으로 제정한 「EU 이중과세방지협약 분쟁해결법(EU-DBA-SBG)」을 통해 MAP과 중재절차를 규정함
    - 계약상대국이 비유럽연합 국가인 경우, ‘소득 및 재산세 분야의 국제상호합의 및 중재절차에 대한 안내서<sup>427)</sup>를 통해 MAP과 중재절차를 설명함
  - 캐나다는 행정사무처리규정인 정보회람(IC71-17R5)을 통해 MAP을 규정함

424) 독일 「헌법」 제25조; 독일 「조세절차법」 제2조; 백제흠, 2020, p. 43.

425) Sachdeva, 2013, p. 183.

426) 백제흠, 2020, p. 45., 오남교·이동건, 2016, p. 47., Sachdeva, 2013, p. 183.

427) 본래 명칭은 ‘Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen’임

- 싱가포르의 국세청이 발간한 안내서(e-tax guide)에서 MAP을 설명함

〈표 V-1〉 MAP과 중재절차 관련 국내 규정의 형식

구분	MAP과 중재절차 관련 규정의 형식
한국	「국제조세조정에 관한 법률」 제3장 제2절(제42조~제51조)
미국	행정사무처리규정 'Revenue Procedures(RP) 2015-40'
일본	상호합의절차에 대한 사무운영지침
독일	유럽연합 회원국: 「EU 이중과세방지협약 분쟁해결법(EU-DBA-SBG)」 비유럽연합 국가: 독일 재무부 발간 '소득 및 재산세 분야의 국제상호합의 및 중재절차에 대한 안내서'
캐나다	정보회람(IC71-17R5)
싱가포르	국세청 발간 안내서(e-tax guide)

자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

## 나. 상호합의절차(MAP)

### 1) 개시

- OECD는 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 납세자(신청인)는 양쪽 계약국 모두에 MAP 개시 신청이 가능하도록 하고, 그러하지 않는 경우 양자 간 협의나 통보 절차(a bilateral consultation or notification process)의 도입을 권고함<sup>428)</sup>
- 한국의 경우 양 계약국 모두를 대상으로 신청인이 MAP 개시 신청이 가능하도록 규정하고 있으며, 다자협약 제16조 제1항을 유보 없이 채택하여 기존 조세 조약에서도 동일하게 적용됨
- 또한 신청인의 MAP 개시 신청이 요건을 충족하지 못하여 거부되는 경우 그 사항은 계약상대국에 통지됨

428) OECD 모델 조세조약 제25조 제1항; 다자협약 제16조; OECD, 2016, p. 11.

- 미국의 경우 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 제출할 수 없지만, 해당 개시 신청이 정당하지 않다는 이유로 기각되는 경우 적용되는 체약상대국과의 협의 및 통지절차를 규정함<sup>429)</sup>
  - 일본은 체약국 모두를 대상으로 신청인이 MAP 개시 신청이 가능하도록 규정하고 있으며, 다자협약 제16조 제1항을 유보 없이 채택하여 기존 조세조약에서도 동일하게 적용됨
    - 또한 신청인의 MAP 개시 신청이 요건을 충족하지 못하여 거부되는 경우 그 사항은 체약상대국에 통지됨
  - 독일은 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 제출할 수 없지만, 해당 개시 신청이 정당하지 않다는 이유로 기각되는 경우 체약상대국(유럽연합 회원국)과의 협의 및 통지 절차가 적용됨
    - 독일은 다자협약을 채택할 당시 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 허용하고 있는 다자협약 제16조 제1항의 적용을 유보함
  - 캐나다는 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 제출할 수 없지만, 해당 개시 신청이 정당하지 않다는 이유로 기각되는 경우 체약상대국과의 협의 및 통지절차를 규정함
    - 캐나다는 다자협약을 채택할 당시 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 허용하고 있는 다자협약 제16조 제1항의 적용을 유보함
  - 싱가포르의 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 제출할 수 없지만, 해당 개시 신청이 정당하지 않다는 이유로 기각되는 경우 체약상대국과의 협의 및 통지절차를 규정함
    - 싱가포르는 다자협약을 채택할 당시 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 허용하고 있는 다자협약 제16조 제1항의 적용을 유보함
- (신청기한) MAP 개시를 위해서는 납세자(신청인)이 정해진 기한 내에 이의신청을 하여야 함

---

429) OECD, 2019h, p. 30.

- OECD 모델 조세조약에 따르면 조세조약에 부합되지 않은 과세 결과를 초래하는 과세처분의 최초 통지일로부터 3년 이내에 이의제기가 되어야 함
- 한국은 과세 사실을 안 날로부터 3년 이내에 개시 신청하여야 함
- 미국, 일본, 캐나다는 조세조약에서 정하는 기한 내에 권한 있는 당국에 개시 신청을 하여야 함
- 독일은 최초 과세처분일로부터 3년 이내에 개시 신청을 제출하여야 함
- 싱가포르의 이중과세가 발생한 최초 과세처분일로부터 3년 이내에 개시 신청하여야 함

〈표 V-2〉 MAP 개시 요건

구분	신청대상 체약국	MAP 접근가능성과 이용가능성 보장을 위한 양자 간 협의·통지 절차	다자협약 제16조 제1항 유보 현황 <sup>1)</sup>	시한
한국	양쪽 체약국	개시 신청의 기각 사항을 체약상대국에 통지	-	과세 사실을 안 날로부터 3년
미국	거주 체약국	개시 신청 사유가 정당하지 못하여 기각한 경우 체약상대국과 협의 및 통지	- <sup>2)</sup>	조세조약에서 정한 기한
일본	양쪽 체약국	개시 신청의 기각 사항을 체약상대국에 통지	-	조세조약에서 정한 기한
독일	거주 체약국	개시 신청 사유가 정당하지 못하여 기각한 경우 체약상대국과 협의 및 통지	유보	최초 과세처분일로부터 3년
캐나다	거주 체약국	개시 신청 사유가 정당하지 못하여 기각한 경우 체약상대국과 협의 및 통지	유보	조세조약에서 정한 기한
싱가포르	거주 체약국	개시 신청 사유가 정당하지 못하여 기각한 경우 체약상대국과 협의 및 통지	유보	최초 과세처분일로부터 3년

주: 1) 양 체약국 모두를 대상으로 MAP 개시 신청을 허용하는 다자협약 제16조 제1항의 적용 여부에 대해 유보(reservation)하는 경우 기존 조세조약에는 해당 내용이 적용되지 않음

2) 미국은 다자협약에 참여 및 채택하지 않음

자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

- (인적범위) MAP 적용 가능한 인적범위는 주요국마다 차이가 있으나 일반적으로 해당 국가에 납세의무가 있는 납세자가 MAP 개시를 신청할 수 있음
  - OECD 모델 조세조약에 따르면 한 체약국 또는 양 체약국의 거주자로 자연인, 법인, 기타 인적 단체를 포함함
  - 한국은 한국 거주자, 내국법인, 비거주자, 외국법인이 해당됨
  - 미국은 「미국소득세법」 제7701조 (a)(30)에서 규정하고 있는 미국인(U.S. person) 과 조세조약에서 정하는 외국인(non-U.S. person)이 해당됨
  - 일본은 일본 거주자, 내국법인, 비거주자, 외국법인이 해당됨
  - 독일은 유럽연합 회원국의 경우에는 유럽연합 회원국의 거주자, 회원국이 아닌 경우에는 조세조약 체약국의 거주자가 해당됨
  - 캐나다의 경우 캐나다 권한 있는 당국에 캐나다 거주자가 MAP 개시 신청을 할 수 있음
  - 싱가포르의 경우 싱가포르 거주자(개인 및 법인), 싱가포르 납세의무가 있는 비거주자(개인 및 법인)가 해당됨
  
- (MAP 유형) OECD 모델 조세조약 제25조는 상호합의 목적에 따라 개별 특정 사건 MAP, 해석적 MAP, 입법적 MAP으로 구분하고 있는데, 신청인(납세자)은 개별 특정 사건 MAP에 대해 개시 신청을 할 수 있음
  - 한국과 주요국 모두 신청인(납세자)에게 조세조약에 부합하지 않는 과세처분으로 인한 이중과세의 발생(가능성)에 대해 MAP 개시를 허용함
  - 다만 한국은 조세조약의 해석 및 적용에 대해 체약상대국과 협의할 필요성이 있는 경우(해석적 MAP)에 대해서도 신청인의 개시 신청을 허용함
  
- (적용범위) OECD는 일반적으로 조세조약에 부합하지 않는 한 체약국 또는 양 체약국의 과세(처분)로 인해 발생하는 법률적 또는 경제적 이중과세를 대상으로 MAP을 적용함
  - 한국과 주요국 모두 조세조약에 부합하지 않는 과세(처분)로 인한 이중과세를

대상으로 MAP을 적용하지만, 특정 이중과세 사건에 대해서는 적용을 배제하는데 조사국별로 적용을 배제하는 경우는 다음과 같음

- 한국은 국내·외 법원의 확정판결이 내려진 사건, 신청인이 조세조약상 신청자격이 없거나 조세회피를 목적으로 MAP을 이용하려고 하는 사실이 인정되거나 과세 사실은 안 날로부터 3년이 지나 신청한 경우에는 MAP을 적용하지 않음
- 미국은 법원소송 중인 사건에 대해서는 MAP을 적용하지 않음
- 일본은 MAP의 적용이 배제되는 사건의 범위를 달리 규정하지 않지만 납세자의 자료 및 정보 제출의무 불이행이나 개시 신청에 이유가 있다고 인정되지 않는 경우 등에 대해 MAP 개시 신청의 반려 사유로 규정함
- 독일은 유럽연합 회원국과 비유럽연합 국가의 경우를 달리 규정함
  - 유럽연합 회원국의 경우 필요 자료나 정보의 미제출, 신청가능 기간의 경과, 국내법에 따라 이중과세가 해결되는 경우에는 MAP의 적용을 배제함
  - 비유럽연합 국가의 경우 법원의 확정판결, 절차법상 규정의 불이행 등에 대해 MAP의 적용을 배제함
- 캐나다는 정책목적상 MAP의 적용을 배제하기로 체약상대국과 협의한 사건, 법원의 확정판결이 내려지거나 개별적 조세납용방지규정의 적용을 받는 사건, 불충분한 정보의 제공에 대해서는 MAP의 적용을 배제함
- 싱가포르의 국내법에 따라 이중과세가 해결되거나 법원의 확정판결이 내려진 사건, 필요 자료나 정보의 미제출인 경우 MAP의 적용을 배제함

- (MAP 개시일) 한국과 조사국은 MAP이 개시되는 날에 대해 국내법 및 행정사무처리규정에 두고 있고 있는데, 일본, 미국, 독일(유럽연합 회원국), 싱가포르의 권한 있는 당국이 요청한 자료나 정보의 제출을 MAP 개시를 위한 요건으로 정함
  - 한국은 MAP 개시 요청에 대해 3개월 이내 개시 여부를 검토하고, 권한 있는 당국 간 수락 의사를 통보하거나 통보받은 날을 MAP의 개시일로 정함
  - 미국은 MPA 개시와 관련하여 권한 있는 당국의 실질적인 검토에 필요한 자료나 정보의 제출 요청을 납세자가 모두 완료하는 날을 개시일로 정함

- 일본은 MAP 개시와 관련하여 검토가 이루어지고 개시 신청에 이유가 있다고 인정되고 신청인이 관련 정보나 자료의 제출의무를 이행한 경우 체약상대국 간 상호합의 신청이 이루어진 날을 개시일로 봄
  - 독일(유럽연합 회원국)의 경우 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 양국의 권한 있는 당국이 분쟁해결의 필요성을 인정한다는 통지를 신청인이 받은 날이 개시일이며, 6개월 이내의 검토과정이 선제됨
    - MAP 개시 신고 접수 후 3개월 이내 이루어진 권한 있는 당국이 요청한 MAP 관련 추가정보에 대해 신청인은 3개월 이내 양국의 권한 있는 당국에 제출하여야 함
    - 만일 신청인이 체약상대국의 법률에 따라 항소 절차를 개시한 경우 해당 절차가 종료된 이후 개시됨
  - 독일(비유럽연합 국가)은 MAP 개시 신청을 검토한 이후 국내법으로 해결하기 어려운 사안에 대해 MAP을 개시하며, 독일 안내서에는 신청 이후 검토기한에 대한 규정은 두지 않음
    - 다만 법원 계류 중인 사안은 법원의 최종 판결이 나거나 소송이 취하된 날의 다음 날이 개시일이 됨
  - 캐나다는 체약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시의 수락 의사를 통보하였거나 통보받은 날이 개시일이 됨
    - 실제 과세처분이 부과되기 이전에 MAP 개시 신청이 이루어진 경우에는 실제 과세조정이 확정된 날과 공식적으로 MAP 개시 신청이 있는 날 중 늦은 날이 개시일이 됨
  - 싱가포르의 MAP 개시 신청의 적격 여부에 대한 검토가 완료되고 쟁점과 관련된 모든 자료 및 정보를 납세자로부터 수령한 날이 개시일이 됨
- (사전상담) 한국, 미국, 일본은 정식적인 MAP 개시 신청 이전에 권한 있는 당국과 잠재적인 신청인 간 사전상담 절차를 두고 MAP 관련 정보 및 전망을 논의하는 단계를 거침

- 한국은 비공개로 국세청장(상호합의담당관)에게 사전상담을 요청할 수 있음
- 미국은 납세자-개시 포지션과 관련된 MAP 쟁점에 대해 사전상담 절차가 의무적으로 적용되며, 기타 쟁점에 대해 납세자는 선택적으로 사전상담 절차를 요청할 수 있음
- 일본은 정식 MAP 개시 신청 이전에 국세청(상호협의실)에 사전상담을 요청할 수 있음

〈표 V-3〉 MAP 개시일 관련 국내 규정

구분	규정 내용
한국	MAP 개시 요청에 대해 3개월 이내 MAP 개시 여부 검토 이후, 권한 있는 당국 간 수락 의사를 통보하거나 통보받은 날
미국	MPA 개시와 관련하여 실질적인 검토에 필요한 자료나 정보의 제출 요청을 납세자가 모두 완료하는 날
일본	MAP 개시와 관련하여 검토 이후 개시 신청에 이유가 있다고 인정되고 신청인이 관련 정보나 자료의 제출의무를 이행한 경우 권한 있는 당국 간 상호합의 신청을 이루어진 날
독일	(유럽연합 회원국) MAP 개시 신청 이후 3개월 내 권한 있는 당국이 요청한 MAP 관련 추가정보에 대해 신청인은 3개월 이내 제출하고 6개월 이내의 검토 과정 이후 양국의 권한 있는 당국이 분쟁해결의 필요성을 인정한다는 통지를 신청인이 받은 날 <sup>1)</sup> (비유럽연합 국가) MAP 개시 신청을 검토한 이후 국내법으로 해결하기 어려운 사안에 대해 MAP이 개시됨 <sup>2)</sup>
캐나다	계약상대국의 권한 있는 당국에 MAP 개시의 수락 의사를 통보하였거나 통보받은 날. 다만 과세처분이 부과되기 이전에 MAP 개시 신청이 이루어진 경우에는 실제 과세조정이 확정된 날과 공식적으로 MAP 개시 신청이 있는 날 중 늦은 날
싱가포르	MAP 개시 신청의 적격 여부에 대한 검토가 완료되고 쟁점과 관련된 모든 자료 및 정보를 납세자로부터 수령한 날

주: 1) 계약상대국의 법률에 따라 항소절차가 개시되는 경우에는 절차가 종료된 날의 다음 날을 개시일로 보며, 정해진 기간 내에 수리 여부를 결정하지 않는 경우 개시 신청이 인정된 것으로 간주함  
 2) 법원 계류 중인 사안은 법원의 최종 판결 또는 소송이 취하된 날의 다음 날이 개시일임  
 자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

- 한편 OECD는 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 불충분한 정보 또는 조세납용방지규정의 적용 등을 원인으로 하는 MAP 접근을 제한하는 계약국의 규정에 대해 개정을 권고하고 있는데, 이에 대한 주요국의 대응을 살펴봄

- 한국은 조세 회피의 목적으로 MAP을 이용하려는 사실이 인정되는 경우 MAP 적용을 배제하는 현행 규정은 조세회피의 목적으로 MAP이 오용되는 것을 방지할 뿐이고 MAP 접근을 거부하는 근거로는 해석되지 않으며, 납세자의 자료 제출의무 불이행을 원인으로 하는 MAP 종료를 허용한 현행 규정은 미비 자료의 보안을 전제로 새로운 MAP 개시 신청을 허용하고 있으므로 MAP 접근을 제한하지 않는다고 보고함
- 미국은 조세조약과 국내법상 조세납용방지 규정과 관련된 사건을 MAP 적용범위에 포함할 것을 고려하고 있고, 불충분한 정보와 자료의 제출을 위해 합리적인 기간이 부여됨에도 불구하고 납세자가 협조하지 않는 경우에는 직권으로 MAP 진행의 중단이 가능하다고 보고함
- 일본은 조세납용방지구정의 적용과 관련된 사건에 대해 적용배제 규정을 별도로 두고 있지 않으며, 자료 제출에 대해 납세자가 궁극적으로 협력하지 않는 경우에는 체약상대국과의 협의를 거쳐 MAP 개시 신청을 반려할 수 있다고 보고함
- 독일은 조세조약과 국내법상 조세납용방지구정과 관련된 사건은 MAP 적용범위에 포함할 것을 고려하고 있으며, 불충분한 정보와 자료의 제출을 위해 합리적인 기간이 부여됨에도 불구하고 납세자가 제출하지 않는 경우에는 MAP 진행의 중단 가능성을 통보하고 직권으로 종결할 수 있다고 보고함
- 캐나다는 조세회피방지구정 관련 사건의 MAP 적용 여부에 대해 체약상대국의 권한 있는 당국 간 적용 여부를 포함할 수 있다고 보고하고, 불충분한 정보로 인한 MAP 개시 신청 거부를 허용하는 현행 규정에 대해서는 논의하고 있다고 보고함
- 싱가포르의 조세조약과 국내법상 조세납용방지 규정과 관련된 사건을 MAP 적용범위에 포함할 것을 고려하고 있고, 불충분한 정보와 자료의 제출을 위해 합리적인 기간이 부여됨에도 불구하고 납세자가 제출하지 않는 경우에는 MAP 진행의 중단 가능성을 통보하고 직권으로 종결할 수 있다고 보고함

## 2) 진행·종료·결과이행

- (검토) 싱가포르를 제외한 주요국은 모두 서면으로, 싱가포르는 서면 또는 전자적 방법을 통해 MAP 개시 신청서와 필요 자료와 정보를 제출해야 하며, 검토 과정을 통해 MAP 개시 여부를 결정함
- 한국은 MAP 개시 신청을 받은 날로부터 3개월 이내에 MAP 개시 신청의 수리 여부와 MAP을 개시하지 아니하고도 필요한 조치를 통해 합리적 조정을 할 수 있는지 여부를 검토하여야 함
  - 검토 결과 MAP 신청 요건을 충족하지 못한 경우 권한 있는 당국은 신청인에게 이를 보완하여 다시 신청하도록 요구할 수 있음
- 미국은 MAP 개시 신청에 대해 납세자의 신청사항과 요청 자료 등을 검토하여 수정, 보완을 요청하며 이를 위해 정해진 기한은 없음
  - 거주자 판정, LOB 분석, 국외 연금제도와 관련된 특정 MAP 개시 신청과 관련된 별도 검토절차가 마련되어 있음
- 일본은 MAP 개시 신청서를 검토하여 보정 또는 추가 자료의 제출을 요구하며, 납세자가 관련 자료를 제출하지 않거나 개시 신청에 이유가 있다고 인정되지 않는 경우 등 사유에 대해서는 신청을 반려할 수 있으며, 검토절차의 진행에 있어서 정해진 기한은 없음
- 독일은 유럽연합 회원국과 비유럽연합 국가는 경우를 달리 규정함
  - 유럽연합 회원국은 MAP 개시 신청 접수 후 검토절차를 통해 3개월 이내 필요한 경우 신청인에게 추가 자료와 정보의 제출을 요구할 수 있으며, 접수한 날로부터 6개월 이내 개시 수락 여부를 결정해 신청인과 계약상대국에 통지하여야 함
  - 비유럽연합 국가는 검토를 통해 국내 조세법상에서 해결이 어렵다고 판단되고 필요한 자료가 제출된 경우에 MAP 개시를 수락함
- 캐나다는 신청인의 개시 신청에 대해 30일 이내 수락 또는 거부의 의사를 서면으로 제공하여야 함

- 싱가포르는 신청인이 제출한 MAP 개시 신청서와 사건 관련 자료 및 정보는 검토절차를 통해 신청 취지나 이중과세 정보를 검토하며 필요할 경우 보정 또는 추가 자료를 요청할 수 있으며 검토절차에 정해진 기한은 없음
- (일반적인 MAP 종료) 양 체약국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달하면 신청인의 동의 여부와 관계없이 MAP은 종료되며, 합의에 도달하지 못한 경우 한국과 독일 (유럽연합 회원국)은 각각 5년(최대 8년), 2년(최대 3년)이 되는 날을 종료일로 간주하는 규정을 두고 있음
  - 한국은 원칙적으로 양국의 권한 있는 당국 간 문서로 합의가 이루어질 때 종료되며, 상호합의가 이루어지지 아니한 경우에는 개시일 다음 날로부터 5년이 되는 날을 종료일로 간주함
    - 그러나 체약상대국과 MAP을 계속 진행하기로 합의하더라도 8년을 초과할 수 없음
  - 미국의 경우 양 체약국의 권한 있는 당국 간 잠정적 MAP 결의안에 대해 납세자가 수락하면 MAP 사건의 종결 절차를 밟게 되며, 납세자가 결의안을 거부하여 권한 있는 당국 간 협의가 진행되지 않더라도 공식적으로 MAP은 종결됨
    - 그러나 합의에 도달하지 못한 경우 MAP 종료에 대한 간주 규정을 국내 행정 사무처리규정 등에는 두고 있지 않음
  - 일본은 합의안에 대한 신청인의 동의를 토대로 일본 국세청(상호합의실)과 체약상대국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달한 날에 종료되며, 합의에 도달하지 못한 경우에는 일본 국세청의 종료(취하) 요청에 대해 체약상대국이 동의한 날이 종료일이 됨
  - 독일은 유럽연합 회원국과 비유럽연합 국가 모두 독일과 체약상대국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달하는 경우 종료됨
    - 유럽연합 회원국은 MAP 개시 승인 통지를 받은 시점부터 2년 이내 종료하여야 하며, 양측 간 합의가 있는 경우 3년 이내 종료하여야 함
    - 비유럽연합 국가는 종료일에 대한 규정은 조세조약에 따름

- 캐나다는 캐나다와 계약상대국의 권한 있는 당국 간 합의가 이루어진 경우 MAP은 종료되며, 합의에 도달하지 못한 경우 MAP 종료에 대한 간주 규정을 국내 행정사무처리규정 등에는 두고 있지 않음
  - 신청인이 권한 있는 당국 간 합의안의 내용에 동의하지 않는 경우도 MAP은 종결됨
- 싱가포르의 싱가포르와 계약상대국의 권한 있는 당국 간 합의에 도달한 경우 종료되며, 상호합의에 도달하지 못한 경우 MAP 종료일에 대한 간주 규정은 별도로 두고 있지 않음

〈표 V-4〉 일반적인 MAP 종료

구분	종료 및 간주종료일 국내 규정
한국	권한 있는 당국 간 합의가 이루어질 때 종료되며, 상호합의가 이루어지지 않는 경우 개시일 다음 날로부터 5년(최대 8년)이 되는 날에 종료됨
미국	권한 있는 당국 간 합의에 도달하면 납세자의 수락 여부에 관계없이 종료되며, 상호합의에 이루어지지 않는 경우 간주종료일 규정은 별도로 정한 바 없음
일본	권한 있는 당국 간 합의에 도달한 날에 종료되며, 상호합의에 도달하지 못한 경우에는 종료 요청에 대한 계약상대국이 동의한 날에 종료됨
독일	유럽연합 회원국: 권한 있는 당국 간 합의에 도달하거나 상호합의가 이루어지지 않는 경우 MAP 개시 승인 통지를 받은 시점부터 2년(최대 3년) 이내 종료됨 비유럽연합 국가: 권한 있는 당국 간 합의에 도달하거나 상호합의가 이루어지지 않는 경우 조세조약에 따라 종료일이 결정됨
캐나다	권한 있는 당국 간 합의에 도달하면 종료되며, 상호합의에 이루어지지 않는 경우 간주종료일 규정은 없음
싱가포르	권한 있는 당국 간 합의에 도달하면 종료되며, 상호합의에 이루어지지 않는 경우 간주종료일 규정은 없음

자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

- (예외적인 MAP의 종료 또는 중단) 양 계약당사국 간 상호합의가 이루어져서 MAP이 종료되는 상황 외에도 권한 있는 당국의 직권에 의해 MAP의 종료나 중단에 대한 규정이 있음
  - 한국은 MAP 진행 중 법원의 확정판결이 내려지거나, 납세자의 MAP 개시 신청을

- 철회하거나, 신청인이 자료 제출 협조의무를 불이행하는 경우 MAP은 종료됨
- 미국의 경우 제출 자료의 수정·보완에 대한 권한 있는 당국의 요청에 대해 납세자가 절차적 요구사항을 이행하지 않거나, 납세자가 미국과 체약상대국의 거주자에 해당되지 않거나, 납세자가 MAP 대상 사건의 검토나 MAP 진행을 훼손하거나 저해하는 경우에는 MAP을 중단할 수 있도록 규정됨
  - 일본은 MAP 개시 이후 다음 경우에 해당하는 경우 체약상대국의 권한 있는 당국의 동의를 전제로 MAP을 종료함
    - MAP 개시 신청 사유에 관한 사항이 조세조약에 따른 상호합의 대상에 해당되지 않는 경우
    - 개시 사유가 이전가격 사전확인과 관련된 경우로 신청인이 사전확인 신청을 취하한 경우
    - MAP 개시 신청서 및 제출 자료에 허위 기재 등이 있는 경우
    - 신청인의 자료제출 협력이 이루어지지 않는 경우
    - 신청인이 권한 있는 당국 간 합의안의 내용에 동의하지 않는 경우
    - 이전가격 사전확인을 위한 MAP 개시 신청의 내용과 체약상대국 등의 권한 있는 당국에 대해 행해진 상호합의 신청의 내용 간 상호합의에 증대한 영향을 미치는 차이가 있어 MAP을 통해 적절한 해결을 이룰 수 없다고 인정되는 경우
    - 기타 MAP을 통해 적절한 해결에 도달할 수 없다고 인정되는 경우
  - 독일의 경우 유럽연합 회원국과 비유럽연합 국가에 대해 예외적인 MAP의 중단 또는 종료 사유를 달리 정함
    - 유럽연합 회원국의 경우 MAP은 신청인이 MAP을 철회하거나 체약상대국의 법원 판결 등이 MAP 사항과 상충되는 경우 중단 또는 종료됨
    - 비유럽연합 국가의 경우 MAP은 신청인이 납세의무를 불이행하거나, 허위정보를 제공하거나, 자료 및 정보의 보완 및 수정 요청을 이행하지 않거나, 신청인이 MAP을 철회한 경우 중단 및 종료됨
  - 캐나다의 경우 신청인이 MAP 진행 중 조세불복신청 또는 캐나다 법원에 제소하는 경우 MAP은 종료됨

- 싱가포르의 경우 신청인이 MAP 개시 신청 이후 3개월 이내 관련 정보와 자료를 제출하지 않는 경우, 신청인이 제출한 정보가 사실과 다른 경우, 신청인이 MAP을 철회한 경우에 대해 직권으로 MAP을 중단함
- (상호합의 결과의 이행) 한국과 주요국 모두 양 체약국의 권한 있는 당국 간 도달한 상호합의 결과에 대한 신청인(납세자)의 동의를 전제로 하여 권한 있는 당국의 이행의무를 규정함
  - 한국의 경우 상호합의 내용에 대한 신청인의 동의를 전제로 권한 있는 당국은 부과처분이나 경정결정 등 세법에 따른 필요 조치를 이행함
    - 만일 2개월 이내 신청인의 동의 여부가 제출되지 않는 경우 신청인이 상호합의 신청을 철회한 것으로 보며, MAP과 불복쟁송이 동시 진행되는 경우에는 상호합의 결과와 관련된 불복쟁송을 취하되어야 함
  - 미국의 경우 MAP 결의안을 신청인이 수락하고, 해당 결의안에 대한 미국 권한 있는 당국 내에서의 검토 및 승인 절차가 완료된 이후 미국 국세청 내 관할부서를 통해 확정된 결의내용은 이행됨
  - 일본의 경우 권한 있는 당국은 신청인의 동의에 의해 종료된 상호합의 결과를 신청인에게 통보하고 직권 또는 신청인의 수정신고 및 경정청구를 통해 이행함
  - 독일의 경우 권한 있는 당국은 유럽연합 회원국과 비유럽연합 국가 모두 신청인의 수락이 있는 경우 관할 세무서를 통해 상호합의 결과를 수행함
  - 캐나다는 상호합의 결과에 대해 신청인의 수락이 있는 경우 관할 세무서를 통해 상호합의 결과를 수행함
    - MAP 결과의 부분 수용은 허용되지 않으며, 해당 과세연도 외 후속 과세연도에 적용할 수 없음
  - 싱가포르는 상호합의 결과에 대한 신청인의 동의가 있는 경우에 한하여, 합의사항과 동일하게 신청인의 과세처분을 조정함

### 3) 기타(적용특례, 납세자 참여, 기밀유지)

- (적용특례) MAP 개시 및 진행, 상호합의 결과의 이행에 있어서 국내법상 정해진 부과제척기간, 경정청구기간, 징수절차 등에 대한 특례를 둠
  - 한국은 MAP 진행 및 상호합의 결과 이행과 관련하여 조세불복 청구 및 결정기간, 납부기한 및 징수유예, 부과제척기간 등에 대해 특례 규정을 적용함
    - 국세나 지방세의 체납이나 자료제출의무의 불이행 등 사유에 대해 납세유예의 취소가 허용됨
  - 미국은 확정된 상호합의 결과에 대해 기한 또는 절차적 제약 규정에도 불구하고 이행되며, MAP 진행 중 쟁점세액에 대한 납세유예 규정은 확인되지 않음
  - 일본은 MAP 결과 이행과 관련하여 납세유예, 가산세 등 상당액 면제, 경정 등의 청구 등에 대해 특례 규정을 두고 있음
    - 다만 납세유예와 가산세 등 면제 규정은 이전가격사건에 한해 적용되며, 국세 체납이나 자료 제출의무의 불이행 등의 사유로 납세유예의 취소가 허용됨
  - 독일은 MAP 진행 중에는 납부기한을 연장하거나 부과제척기간을 일시적으로 정지하는 것을 허용하고 있음
  - 캐나다는 통상적인 절차 규정에도 불구하고 상호합의 결과를 이행하며, MAP 진행과 관련하여 납부유예 또는 징수유예는 적용하지 않음
    - 다만 MAP 진행 중 누적된 이자(가산금)와 과태료에 대해서는 개별 사건의 특성에 따라 일부 면제하거나 취소를 고려할 수 있음
  - 싱가포르의 MAP과 관련한 특례를 두고 있지 않음
- (납세자 참여) OECD 모델 조세조약 제25조는 MAP 개시에 대한 권리 외에 MAP 진행에 있어서의 납세자 참여권을 달리 부여하지 않는데, 한국과 주요국 모두 MAP 개시 신청 외 납세자 참여를 매우 제한적으로 규정함
  - 한편 한국과 주요국 모두 MAP 개시 및 진행에 있어서 필요 자료와 정보의 제출의무를 납세자가 이행하지 않는 경우 MAP 개시 신청의 반려 또는 MAP 중

## 료 및 중단의 사유로 규정함

- (기밀유지) OECD는 조세조약 체결국 간 MAP 목적으로 교환되는 정보에 대해 권한 있는 당국은 기밀유지의무를 준수할 것을 규정하고 있으며, 미국, 캐나다, 독일, 싱가포르는 MAP 관련 국내 규정에 별도로 명시함
  - 한국은 「국제기본법」 제81조의13에 의거하여 세무공무원과 국가기관 등에 대한 기밀유지의무를 규정하지만, 현행 「국제조세조정에 관한 법률」에서는 달리 정한 바가 없음
  - 미국은 세무신고 관련 정보는 「미국내국세법」 제6103조에 따라 MAP 진행 관련 정보수집은 「문서감축법」에 따라 승인된 절차와 요청자료에 한해 허용됨
  - 일본은 MAP 관련 정보의 기밀유지의무에 대한 개별 규정을 사무처리지침에 두지 않음
  - 독일은 제출된 모든 정보는 조세정보보호 대상이 되기에 MAP 진행과 관련된 자는 모두 기밀을 유지할 것을 규정함
  - 캐나다는 MAP 진행 과정에서 획득하거나 생성된 모든 정보에 대해 국내법 기밀유지 조항과 조세조약에 의해 보호됨을 규정함
  - 싱가포르는 MAP 진행과 관련된 자는 모두 MAP 진행 중 얻은 모든 정보에 대해 기밀을 유지할 것을 규정함
  
- (법원 소송과의 관계) OECD 모델 조세조약은 MAP 쟁점 사안과 관련하여 납세자가 진행 중인 국내법상 조세불복절차는 MAP 진행 중에는 중지되고, 상호합의 결과에 대한 납세자의 동의는 법원 소송의 취하를 전제로 하도록 규정하는데, 한국과 주요국 모두 MAP과 법원 소송과의 관계에 대해 법원 등의 판결을 존중함
  - 한국은 국내·외 법원의 확정 판결이 있는 경우 MAP 개시 신청을 반려하며, MAP 진행 중 법원의 확정 판결이 있는 경우 MAP을 종료하고<sup>430)</sup> 상호합의 결과에 대한 납세자의 동의는 관련 불복쟁송의 철회를 전제로 함

---

430) 계약상대국의 과세조정에 대한 대응조정이 필요한 경우에는 제외함

- 미국은 소송 중인 사건은 일반적으로 MAP 개시 신청의 적용이 배제되고 MAP 진행 중에 납세자가 소송을 제기하거나 조세불복권을 추구하는 경우 MAP은 종료될 수 있음
- 일본은 MAP 개시 신청은 법원 소송 여부와 관계없이 허용되지만, MAP 쟁점에 대해 일본 행정법원이나 법원의 판결이 있는 경우에는 그 판결에 따름
- 독일은 유럽연합 회원국과 비유럽연합 국가와의 MAP을 법원 소송과 관련하여 달리 규정함
  - 유럽연합 회원국의 경우 MAP과 법원 소송을 동시에 진행할 수 있으나, MAP 진행은 법원 등의 판결 직후까지 중단되며, MAP 내용과 상충되는 경우에는 계약상대국의 국내법을 준수하기 위해 MAP은 종료됨
  - 비유럽연합 국가의 경우 MAP 개시 신청은 법원 소송 계류 중인 경우에는 허용되지만, MAP 진행 사건에 대해 계약상대국의 법원 판결이 내려지고 계약상대국이 국내법에 의거하여 MAP을 중단하는 경우 그에 따름
- 캐나다는 법원이나 행정법원의 판결이 있는 사건은 MAP 개시 신청을 거부할 수 있고, MAP 진행 중 소송이 제기되는 경우 절차는 종료되며, 권한 있는 당국 간 합의에 도달한 쟁점에 대해 캐나다 법원의 확정판결이 있는 경우에는 그 판결을 따름
- 싱가포르의 MAP 개시 신청은 법원 소송 진행 여부와 관계없이 허용되며, MAP 진행 중 쟁점에 대해 싱가포르 재판소 및 법원의 판결이 내려진 경우에는 그 판결을 따르고, 계약상대국 법원의 판결이 내려진 경우에는 합의를 통해 MAP 중단 여부를 결정함

#### 다. 상호합의절차 내에서의 중재

- 국내법 또는 행정사무처리규정에서 MAP에 따른 중재절차를 규정하고 있는 한국, 미국, 일본, 독일(유럽연합 회원국)을 중심으로 주요 사항을 비교함
- 독일(비유럽연합 국가), 캐나다, 싱가포르는 국내 행정사무처리규정에서 중재절

차를 규정하지 않음

- (중재절차의 개시요건) OECD 모델 조세조약에 따르면 상호합의에 따른 중재절차는 MAP이 개시되고, 해당 불복사건을 검토하기 위해 양 체약국의 권한 있는 당국이 요구하는 정보가 모두 제출된 날로부터 2년 이내 상호합의에 도달하지 못한 경우 개시될 수 있음
  - 한국의 경우 신청인은 MAP 개시 이후 조세조약에서 정한 기간이 지날 때까지 권한 있는 당국 간 합의가 이루어지지 못한 경우 중재절차의 개시를 요청할 수 있음
  - 미국은 권한 있는 당국 간 조세조약에서 정하는 기간 내에 상호합의에 도달하지 못하는 경우 MAP 사건은 조세조약에 따라 의무적인 중재에 회부될 수 있으며 일반적으로 개시일 이후 2년이 경과된 이후 중재 회부 신청이 허용됨
    - 개시일은 신청인이 MAP 개시와 관련된 실질적인 검토에 필요한 모든 자료와 정보를 권한 있는 당국에 제출한 날임
  - 일본은 MAP 개시 이후 해당 조세조약에서 규정하는 기간이 경과하였음에도 합의에 이르지 못한 경우 신청인의 서면 요청을 통해 해당 MAP 사건은 중재에 회부됨
    - MAP 개시일은 중재절차와 관련된 실시약정에서 정하는 일정한 자료가 제출된 경우에 한하여 MAP 개시 신청이 되었다고 인정되는 날을 의미함
  - 독일(유럽연합 회원국)은 MAP이 진행되었으나 2년(최대 3년) 이내 권한 있는 당국 간 합의에 도달하지 않았음을 신청인이 통지받은 날로부터 50일 이내에 중재 신청서를 서면으로 제출하는 경우 중재에 회부됨
    - 2년(최대 3년)의 경과규정은 6개월 이내 검토 과정 이후 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 양국의 권한 있는 당국이 분쟁해결의 필요성을 인정한다는 통지를 신청인이 받은 날로부터 기산함

〈표 V-5〉 중재절차 개시 요건

구분	한국	미국	일본	독일(유럽연합국)
개시 요건	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MAP 개시 이후 조세 조약에서 정한 기간 경과까지 상호합의에 도달하지 못하고</li> <li>• 신청인의 요청에 의해 개시</li> </ul>	좌동	좌동	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MAP 개시 이후 2년(최대 3년) 이내 권한 있는 당국 간 합의에 도달하지 못하고</li> <li>• 해당 통지받은 날로부터 50일 이내에 신청인의 요청에 의해 개시</li> </ul>
경과기간	조세조약에서 정한 기간	조세조약에서 정하는 기간(일반적으로 2년)	조세조약에서 정한 기간	2년(최대 3년) 이내
경과기간 개시 기산일	상호합의절차 개시	MAP 개시 관련 실질적인 검토에 필요한 모든 자료와 정보 제출일	관련 실시약정에서 정하는 자료의 제출이 모두 이루어진 경우로 MAP 개시 신청이 되었다고 인정되는 날	6개월 이내 검토 과정 이후 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 양국의 권한 있는 당국이 분쟁 해결의 필요성을 인정한다는 통지를 신청인이 받은 날

자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

- (중재절차 종료) 한국과 미국은 중재절차의 종료에 대해 국내법이나 행정사무처리 규정에서 별도로 정한 바 없으며 일본과 독일(유럽연합 회원국)은 중재절차의 종료에 대해 국내법 및 행정사무처리규정에 별도 규정함
- 일본의 경우 중재인단의 중재 결정 외에도 권한 있는 당국 간 합의에 도달하는 경우와 중재절차 대상 사안에 대한 심사청구나 소송에 대한 판결 등이 있는 경우를 중재절차의 종료 사유로 규정함
  - 독일(유럽연합 회원국)의 경우 MAP 사안에 대해 중재인단의 설립일로부터 6개월 이내 중재인 과반수 이상이 채택한 의견을 전달받은 양국의 권한 있는 당국은 그 전달받은 날로부터 6개월 이내 쟁점 사항에 대해 합의하여 30일 이내 해당 결과를 신청인에게 통지하는 경우 중재절차는 종료됨

- (중재 결정의 이행) 미국, 일본, 독일은 중재 결정을 권한 있는 당국 간 상호합의를 통해 이행하며, 한국은 관련 규정을 국내법 또는 행정사무처리규정에 두고 있지 않음
  - 미국은 신청인이 중재인단의 중재 결정을 받아들이면 해당 결정이 최종 결의안으로서 이행됨
  - 일본은 조세조약상 중재 요청일로부터 2년 이내 계약상대국의 권한 있는 당국과의 MAP에 따른 상호합의에 의해 이행됨
  - 독일(유럽연합 회원국)은 중재인단의 의견 제출일로부터 6개월 이내 권한 있는 당국 간 쟁점 사건에 대해 중재인단의 판정과 다른 결과에 대한 상호합의에 도달할 수 없는 경우 중재인단의 판정은 상호합의로서 이행됨
  
- (중재인단) 미국과 일본은 중재인단 선정 및 구성 등에 대해 국내법 및 행정사무처리규정에서 정한 바가 없으며, 한국과 독일(유럽연합 회원국)은 독립성과 전문성을 중재인의 요건으로 규정함
  - 한국은 독립성과 전문성 등의 요건을 충족하는 자로 규정함
    - 조세·법률·회계분야에 관한 전문지식과 경험이 풍부하게 있는 등 기획재정부 장관이 정하는 기준을 충족하는 사람으로 중재신청인 및 상호합의 대상 과세 처분 등과 관련하여 이해관계가 있는 자 등 기획재정부장관이 정하는 사람은 제외함
  - 독일(유럽연합 회원국)의 경우 중재인단은 일반적으로 3명(단장 1, 중재인 2명)으로 구성되며, 전문지식과 경험을 가진 자로 구성된 유럽연합 회원국이 지명한 자에서 임명되며 신청인과 과세당국과의 이해관계가 없는 자로 중재인의 요건을 규정함
  
- (중재비용) 한국, 일본, 독일(유럽연합 회원국)은 중재비용에 대해 국내법과 행정사무처리규정에서 정함
  - 한국은 신청인이 중재절차상 직접 의견 표명을 위해 발생하는 비용은 신청인이 부담함

- 일본은 중재 요청에 대한 비용은 신청인이 부담하지 않지만 개별 조세조약에 따라 의견 제출 등 중재절차와 관련해 소요되는 비용은 신청인이 부담해야 함
  - 독일(유럽연합 회원국)은 중재인단의 행정 비용과 중재인의 보수 등은 계약상대국과 균등하게 부담하도록 규정하고 중재인 보수의 한도를 정함
- (중재절차에 대한 납세자 참여) OECD 모델 조세조약은 납세자의 요청에 의한 중재절차의 개시에도 불구하고 중재절차 자체는 정부 간 절차이므로, 그 진행에 있어서의 납세자 참여를 제한함
- 한국의 경우 조세조약이 정하는 바에 따라 중재절차 진행기간 동안 조세조약의 해석 및 적용, 소득금액의 조정, 중재인의 선정, 중재절차의 진행에 대한 의견을 직접 서면으로 제출하거나 구두로 의견을 개진할 수 있음
  - 미국의 경우 조세조약에 따라 허용되는 범위 내에서 미국 권한 있는 당국을 통해 해당 사건에 대한 분석과 의견을 중재위원회에 제출할 수 있도록 규정함
  - 일본의 경우 중재절차 진행에 있어서 신청인의 의견 제출을 국내 행정사무처리 규정에서 정한 바 없음
  - 독일(유럽연합 회원국)의 경우 신청인은 중재인단의 요청에 따라 자료를 제출하거나 중재인단 회의에 출석하여 의견을 표명할 수 있음
- (중재절차 관련 기밀유지) OECD 모델 조세조약에 따르면 중재인 등은 사건 해결에 필요한 정보의 완전한 접근이 허용됨에 따라 권한 있는 당국에 적용되는 것과 동일한 정도의 기밀유지의무가 부과된다고 해석됨
- 한국은 「국세기본법」 제81조의13에 의해 세무공무원과 국가기관, 그리고 법률의 규정에 따라 과세정보를 제공받고 알게 된 사람은 비밀유지의무가 부과되지만 중재인 등에 대한 기밀유지의무의 적용에 대해서는 명확하지 않음
  - 일본은 중재인이나 사무보조원 등에 대해 국내법 또는 행정사무처리규정에서 정한 바 없음
  - 미국은 중재인 등에 대한 기밀유지의무에 대해서는 행정사무처리규정에 별도로

정한 바 없지만 납세자와 그 대리인에 대해 중재절차 관련 정보에 대한 기밀유지의무를 부과함

- 독일은 중재인 등에게 중재절차에서 획득된 정보와 관련하여 정보보호, 무역, 사업, 영업 및 전문직 비밀보호에 대한 규정을 적용함

## 라. MAP 통계 현황

- OECD MAP 통계를 통해 5개년(2015~2019년)에 대한 주요국의 MAP 착수 건수와 종결 건수 현황을 살펴봄(〈표 V-6〉 참조)
  - (MAP 착수 건수 현황) 한국, 미국, 일본, 독일, 싱가포르 모두 MAP 사건의 착수 건수가 2015년(싱가포르 2016년) 대비 2019년 증가함
    - 한국, 일본, 싱가포르는 5개년(싱가포르는 4개년) MAP 착수 건수의 완만한 증가세를 보이고 있음
    - 독일의 경우 2015년(363건) 이후, 2016년부터 2019년까지 매년 353건(2016년), 582건(2017년), 615건(2018년), 659건(2019년)이 착수된 것으로 보고되는데, 다른 조사국과 비교하여 상대적으로 가파른 MAP 착수 건수의 증가세가 관찰됨
    - 캐나다의 MAP 착수 건수는 2015년 130건, 2016년 124건, 2017년 93건, 2018년 97건, 2019년 75건으로 꾸준히 감소함
  - (MAP 종결 건수 현황) 미국, 일본, 독일, 싱가포르는 2015년과 비교하여(싱가포르는 2016년) 종결 건수가 상대적으로 증가함
    - 한국은 2017년(45건) 최고점 이후 2018년 38건, 2019년 28건으로 감소세가 관찰됨
    - 캐나다는 2016년(160건) 최고점 이후 2017년 141건, 2018년 126건, 2019년 60건에 걸쳐 종결 건수가 빠르게 감소함

〈표 V-6〉 연도별 상호합의 사건 현황

(단위: 건수)

구분	한국	미국	일본	독일	캐나다	싱가포르	
2015	전기이월	106	956	77	1,029	257	-
	착수	42	289	38	363	130	
	종결	9	215	20	196	115	
	차기이월	139	998	95	1,147	272	
2016	전기이월	144	972	103	1,177	260	18
	착수	22	179	36	353	124	8
	종결	35	184	25	350	160	5
	차기이월	131	967	114	1,180	224	21
2017	전기이월	131	977	118	1,181	224	21
	착수	45	299	28	582	93	17
	종결	45	293	29	522	141	10
	차기이월	131	983	117	1,241	176	28
2018	전기이월	130	1,005	117	1,241	176	27
	착수	41	253	33	615	97	25
	종결	38	251	57	658	126	19
	차기이월	133	1,007	93	1,198	147	33
2019	전기이월	135	975	90	1,198	147	33
	착수	49	350	51	659	75	18
	종결	28	303	57	615	60	17
	차기이월	156	1,022	84	1,242	162	34

주: OECD MAP 통계는 싱가포르의 2015년 자료를 제공하지 않음  
 자료: 본문을 토대로 저자 작성

- 5개년(2015~2019년)의 MAP 종결률 현황을 조사국별로 살펴봄(〈표 V-7〉 참조)
- 모든 조사국이 2015년 대비 2019년 종결률은 상승하였지만, 지속적인 상승세가 관찰되는 조사국은 일본과 미국임
    - 한국, 독일, 캐나다, 싱가포르 모두 2018년(한국은 2017년)을 기점으로 2019년의 종결률이 상대적으로 감소함
  - 일본의 경우 2015년부터 2017년까지는 평균 21.15%의 종결률을 보여주다가 2018

- 년(42.70%) 기점으로 2019년(49.35%)에도 상대적으로 높은 종결률이 관찰됨
- 미국은 연도별 변동폭은 존재하지만 2015년 19.54%, 2017년 26.01%, 2019년 26.35%에 걸쳐 매년 종결률이 증가함
  - 5개년(싱가포르 4개년) 평균 종결률은 캐나다(45.23%), 싱가포르(36.30%), 독일(32.05%), 일본(31.10%), 미국(22.28%), 한국(20.36%) 순으로 높음

〈표 V-7〉 상호합의 종결률 현황(2015~2019)

(단위: %)

연도	한국	미국	일본	독일	캐나다	싱가포르
2015	7.09	19.54	20.83	16.19	35.71	-
2016	22.58	17.33	20.66	25.86	49.69	22.73
2017	29.32	26.01	21.97	35.46	52.13	33.90
2018	25.25	22.18	42.70	42.49	56.12	48.10
2019	17.55	26.35	49.35	40.26	32.52	40.48
평균	20.36	22.28	31.10	32.05	45.23	36.30

주: 1. 종결률은 OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함  
 2. 싱가포르 2015년 자료는 공개되지 않아 반영하지 않음  
 자료: 본문을 토대로 저자 작성

- (MAP 종결 유형) 4개년(2016년부터 2019년)의 MAP 종결 사건(누적)을 종결 유형별로 비교함(〈표 V-8〉 참조)
  - 조사국의 MAP 사건 대부분은 ‘이중과세가 완전히 제거된 사건/조세조약과 부합하지 않는 과세처분을 완전히 합의’하는 유형(완전합의)으로 종결되며, 조사국 모두의 전체 종결사건의 58%를 차지함
    - MAP 종결 사건에서 이중과세가 완전히 제거되는 상호합의로 종결되는 사건의 비중을 조사국별로 살펴보면, 한국 75.34%, 미국 61.40%, 일본 57.74%, 독일 53.24%, 캐나다 74.95%, 싱가포르 41.18%임
  - ‘이중과세가 부분적으로 제거된 사건/조세조약과 부합하지 않는 과세처분이 부분적으로 합의’하는 종결 유형은 일본(20.83%)과 싱가포르(25.49%)에서 상대적

으로 활용도가 높은 것으로 보임

- 일방 국가에서 구제하는 종결 유형에 대해서는 미국(21.14%)과 독일(24.29%)이 상대적으로 높고, 캐나다(8.01%), 싱가포르(5.88%)가 그 뒤를 이음
  - 한국(1.37%)과 일본(0.6%)은 일방 국가에서 구제하는 종결 유형의 비중이 상대적으로 낮은 수준임
- '국내불복 절차를 통해 해결된 사건'의 종결 유형이 전체 종결 사건에서 차지하는 비중은 독일(6.06%), 일본(5.36%), 미국(2.04%), 캐나다(1.44%), 싱가포르(1.96%), 한국(1.37%)의 순으로 관찰됨
- 'MAP 개시가 거부된 사건'의 종결 유형은 독일(3.64%), 미국(1.75%), 캐나다(0.62%), 일본(0.6%)의 순으로 관찰됨
  - 한국과 싱가포르는 MAP 개시가 거부된 사건의 종결 유형은 보고되지 않음
- '합의에 도달하지 못한 사건'의 종결 유형은 주로 한국(8.22%), 일본(6.55%)에서 관찰되며 미국(1.26%), 독일(1.45%), 캐나다(0.82%), 싱가포르(1.96%) 순으로 낮은 비중을 보여줌

〈표 V-8〉 MAP 사건의 종결 유형별 현황(2016~2019년 누적)

(단위: %)

MAP 사건 종결 유형	한국	미국	일본	독일	캐나다	싱가포르
MAP 거부 사건	-	1.75	0.60	3.64	0.62	-
목적 불명확 사건	-	1.75	-	2.80	3.29	3.92
납세자 철회 사건	11.64	5.72	7.74	7.13	5.34	13.73
일방 국가 구제	1.37	21.14	0.60	24.29	8.01	5.88
국내 불복 절차	1.37	2.04	5.36	6.06	1.44	1.96
이중과세 완전 제거	75.34	61.40	57.74	53.24	74.95	41.18
이중과세 부분적 제거 사건	0.68	1.94	20.83	0.09	0.82	25.49
조세조약 부적합 과세처분 아님	-	0.97	0.60	0.37	3.08	-
합의에 도달하지 못한 사건	8.22	1.26	6.55	1.45	0.82	1.96
기타 결과	1.37	2.04	-	0.93	1.64	3.92
계	100	100	100	100	100	100

자료: 본문을 토대로 저자 작성

- 2019년 기준 주요국의 MAP 미해결 사건현황을 이전가격사건과 기타사건으로 구분하여 살펴보면, 이전가격사건이 모든 조사국의 미해결 사건의 55.48%를 차지함 (〈표 V-9〉 참조)
  - 이전가격사건은 독일(41.55%) 외에는 한국(57.69%), 미국(66.04%), 일본(89.29%), 캐나다(76.54%), 싱가포르(52.94%) 개별 조사국의 미해결 사건 재고에서 과반 이상을 차지함
    - 이 중에서 모니터링 대상(24개월 이내 종결)이 되는 2015년 이후 착수된 이전가격사건이 전체 재고에서 차지하는 비중은 캐나다(69.75%), 일본(63.10%), 한국(51.28%), 싱가포르(50%), 미국(42.27%), 독일(35.67%)의 순으로 나타남
  - 기타사건 중에서 2015년 이후 착수된 미해결 사건은 독일(45.09%), 싱가포르(41.18%), 한국(24.36%), 미국(20.45%), 캐나다(19.14%), 일본(8.33%)의 순으로 나타남

〈표 V-9〉 MAP 사건 유형별 미해결 사건(차기이월 재고) 현황(2019년 기준)

(단위: 건)

구분	이전가격사건						기타사건					
	한국	미국	일본	독일	캐나다	싱가포르	한국	미국	일본	독일	캐나다	싱가포르
2016 이전	10	243	22	73	11	1	28	138	2	166	7	2
2015 이후	80	432	53	443	113	17	38	209	7	560	31	14
합계	90	675	75	516	124	18	66	347	9	726	38	16

자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

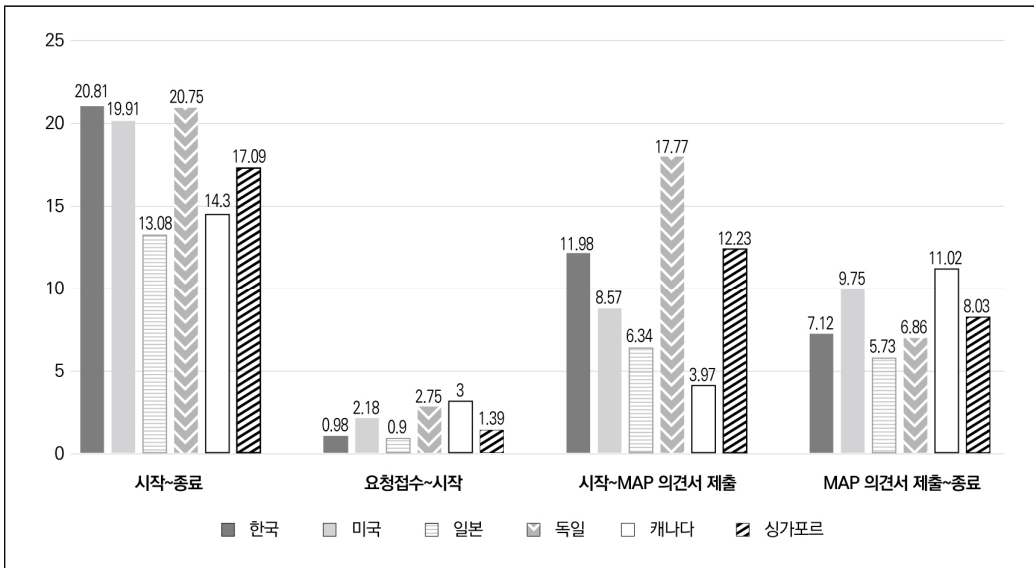
- (평균 종료기간-이전가격사건) 2015년 이후 착수된 이전가격사건을 대상으로 2019년 기준 조사국의 평균 종료기간을 살펴봄([그림 V-1] 참조)
  - MAP 전체 평균 종료기간(시작~종료)은 한국(20.81개월), 독일(20.75개월), 미국(19.91개월), 싱가포르(17.09개월), 캐나다(14.3개월), 일본(13.08개월)의 순임
  - 납세자의 MAP 개시 요청 접수부터 MAP이 시작되는 단계(요청접수~시작)에 소요

되는 평균기간은 한국과 일본이 상대적으로 짧으며, 미국 2.18개월, 독일 2.75개월, 캐나다 3개월의 소요기간을 보임

- MAP 개시 신청 이후 권한 있는 당국 내에서의 처리 기간으로 볼 수 있는 (시작~MAP 의견서 제출) 단계에서는 독일(17.77개월), 싱가포르(12.23개월), 한국(11.98개월)의 순으로 상대적으로 소요되는 기간이 많음
- 권한 있는 당국 간 진행될 것으로 판단되는 (MAP 의견서 제출~종료)의 단계에서는 캐나다(11.02개월)를 제외한 나머지 국가는 10개월 이내의 기간이 소요되는 것으로 관찰됨
- (요청접수~시작) 단계에서 소요기간이 유사한 한국(0.98개월)과 일본(0.9개월)은 (시작~MAP 의견서 제출) 단계로 진입하면 한국(11.98개월)이 일본(6.34개월)과 비교하여 상대적인 지체현상이 나타나는 것으로 관찰되고 그 결과 (시작~종료) 단계의 평균 종료기간에서 격차가 벌어지는 것으로 추정됨

[그림 V-1] 상호합의 평균 시작·종료기간(2019년 기준 이전가격사건)

(단위: 개월)

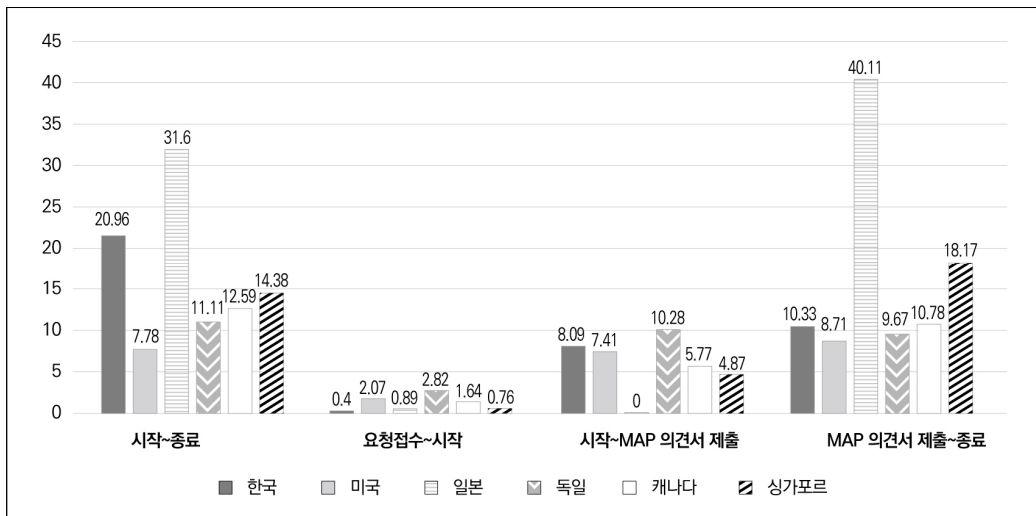


주: 2015년 이후 착수된 이전가격사건을 대상으로 함  
 자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

- (평균 종료기간~기타사건) 2015년 이후 착수된 기타사건을 대상으로 주요국의 MAP 평균 종료기간을 2019년 기준으로 살펴봄(그림 V-2) 참조)
  - MAP 전체 평균 종료기간(시작~종료)은 일본(31.6개월), 한국(20.96개월), 싱가포르(14.38개월), 캐나다(12.59개월), 독일(11.11개월), 미국(7.78개월)의 순임
  - 납세자의 MAP 개시 요청 접수부터 MAP이 시작되는 단계(요청접수~시작)에 소요되는 평균기간은 한국, 싱가포르, 일본 모두 1개월 미만이고, 독일(2.82개월), 미국(2.07개월), 캐나다(1.64개월)의 순으로 기간이 소요됨
  - MAP 개시 신청 이후 권한 있는 당국 내에서의 처리 기간으로 볼 수 있는 (시작-MAP 의견서 제출) 단계에서는 독일(10.28개월), 한국(8.09개월), 미국(7.41개월)의 순으로 기간이 소요됨
  - 권한 있는 당국 간 진행될 것으로 판단되는 (MAP 의견서 제출~종료)의 단계에서는 일본(40.11개월), 싱가포르(18.17개월), 캐나다(10.78개월)를 제외한 나머지 국가는 10개월 이내의 기간이 소요되는 것으로 관찰됨

[그림 V-2] 상호합의 평균 시작·종료기간(2019년 기타사건)

(단위: 개월)

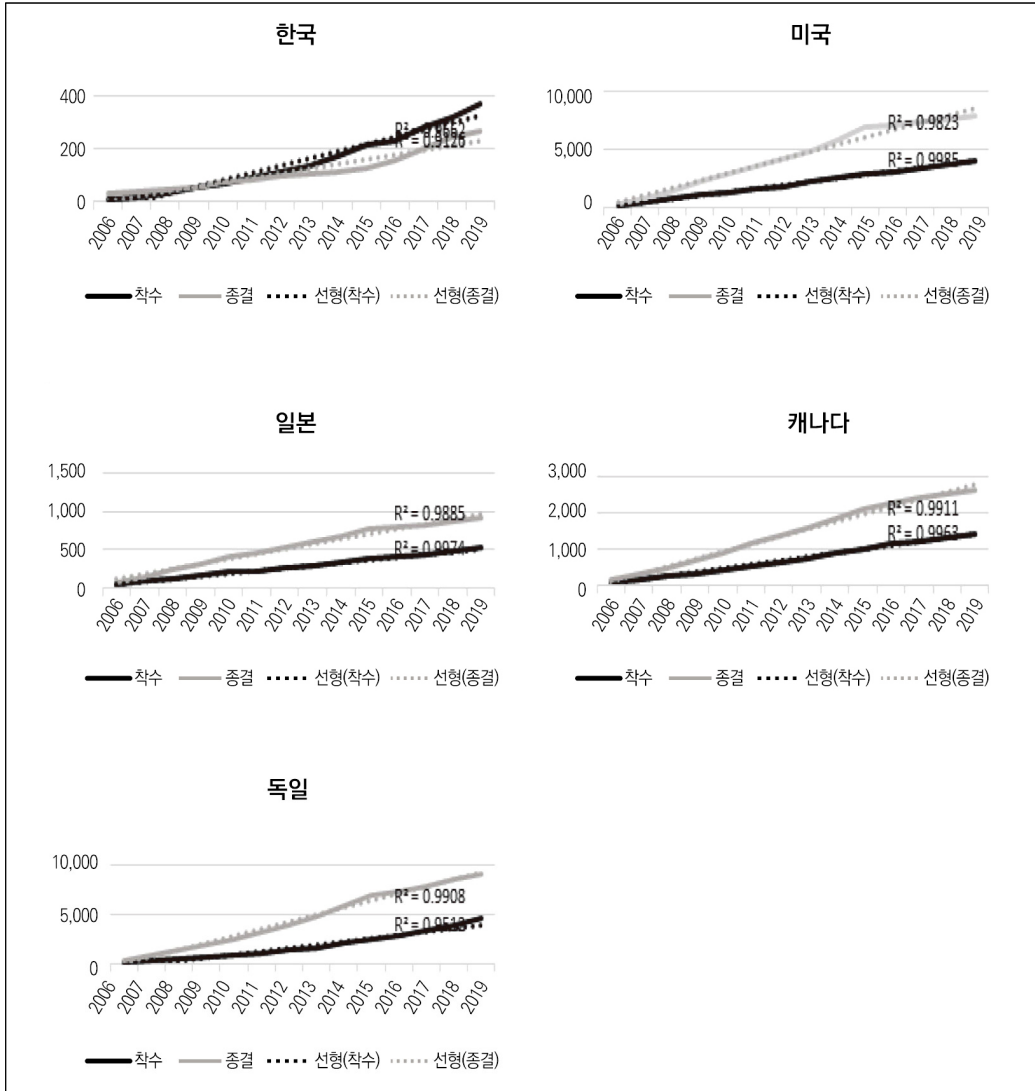


주: 2015년 이후 착수된 기타사건을 대상으로 함  
 자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

- (MAP 현황의 추세) 2006년부터 2019년까지의 MAP 사건의 착수 및 종결 건수에 대해 (누적)추세를 살펴보면 모두 우상향하는 증가세를 보임([그림 V-3] 참조)
  - 2006년부터 착수 및 종결된 사건을 대상으로 하며 2019년까지 누적 집계하여 착수 및 종결 사건의 추세를 살펴봄
    - MAP은 통상적으로 1년 이상 기간에 걸쳐 진행되므로 당기 착수 및 종결 건수의 장기 추세를 통해 MAP 운영 현황을 추정할 수 있을 것임
  - 다만 싱가포르의 경우 MAP 통계는 2016년부터 이용 가능하므로 추세분석에서 제외함
  
- (MAP 현황의 추세) 장기적으로 미국, 일본, 독일, 캐나다는 미해결 사건의 수준이 축소될 가능성이 높으나, 한국은 증가될 가능성이 높을 것으로 보임
  - 2006년 이후 미국, 일본, 독일, 캐나다는 착수 건수의 증가추세보다 종결 건수의 증가추세가 더 빠르게 나타남
  - 그러나 한국은 종결 건수의 증가추세보다 착수 건수의 증가추세가 더 빠르게 나타나 2006년 이후 누적 착수 건수와 누적 종결 건수의 간격이 확대되는 양상을 보임

[그림 V-3] MAP 사건의 착수 및 종결 추세(2006~2019)

(단위: 사건 수)



주: 1. OECD MAP 통계는 2006년부터 제공됨에 따라 2006년부터 착수 및 종결된 사건 건수를 대상으로 2019년까지 누적 집계하여 한국과 조사국(싱가포르 제외)별 장기 (누적)추세를 구함  
 2. 싱가포르 MAP 통계는 2016년부터 이용 가능하므로 추세분석에서 제외함  
 자료: 국가별 2006~2015년 MAP 사건 현황은 OECD MAP 통계 2006-2015(<http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>, 검색일자 2021. 2. 2.)를 참조하고, 2016~2019년은 본문을 토대로 저자 작성함

## 2. 시사점

- 본문에서는 미국, 일본, 독일, 캐나다, 싱가포르를 대상으로 하여 국내법과 행정사 무처리규정에서 정하는 MAP과 상호합의에 따른 중재절차 규정의 조사를 통해 도출된 사항을 제시함

### 가. 상호합의절차(MAP) 관련 규정의 형식

- 우리나라는 MAP과 상호합의에 따른 중재와 관련된 절차적 규정을 양자 간 조세조약 외에도 현행 「국제조세조정에 관한 법률」에서 정함<sup>431)</sup>
- 조세조약의 효력이 우리나라와 유사하게 국내법(연방법률)과 동일하거나 우위에 있는 조사국인 미국, 일본, 독일(비유럽연합 국가)은 MAP 관련 규정의 도입 형식을 법률이 아닌 행정사무처리규정의 형식을 채택함
  - 다만 독일(유럽연합 회원국)의 경우에는 법령을 통해 MAP과 중재절차를 규정하고 있는데, 유럽연합법인 EU지침에 대한 국내 법제화에 따른 결과임
  - 한편 캐나다와 싱가포르는 안내서를 통해 MAP 관련 규정을 설명함
- 이는 권한 있는 당국이 통제할 수 없는 대외적 상황이 MAP 및 상호합의에 따른 중재절차에 관여될 수 있으므로 국내 조세불복제도와 유사한 정도의 엄격한 절차법 형식이 아닌 유연성이 있는 형식을 채택한 것으로 보임
  - 일반적으로 MAP 및 상호합의에 따른 중재절차는 조세조약(의정서나 외교각서 등)을 근거로 진행되고, 조세조약 등에 구체적인 절차 규정이 없는 경우 양 체약국의 합의에 의해 진행됨
  - 그러므로 특정 사항이 법령에 규정되어 있다하더라도 이를 준수할 수 없는 상황이 발생됨

---

431) 참고로 우리나라는 상호합의에 따른 중재 조항을 양자 간 조세조약에 반영한 바 없음

- 납세자 보호의 측면에서 명확한 규정의 마련은 바람직하지만, 국내 납세자와의 절차 외에도 체약국의 대외적 절차가 관여되므로 국내법상 절차규정의 마련과 적용에 대해 신중을 기할 필요가 있음

## 나. 미해결 MAP 사건의 효율적인 관리

- MAP 사건에 대한 착수 및 종결 건수의 (누적)추세를 살펴보면 우리나라는 종결 건수의 추세가 상대적으로 낮아 장기적으로 미해결 사건의 수준이 조사국과 달리 증가할 가능성이 높을 것으로 보임([그림 V-3] 참조)
  - MAP 사건의 종결률(2015~2019년)은 조사국보다 상대적으로 낮은 수준으로 관찰됨(<표 V-7> 참조)
  - 2015년 이후 착수된 이전가격사건(기타사건)에 대한 2019년 평균 시작·종료기간은 20.81개월(20.96개월)로 조사국(미국, 독일, 캐나다, 싱가포르)과 비교하여 MAP 종료를 위한 기간이 추가적으로 소요되는 것으로 관찰됨([그림 V-1], [그림 V-2] 참조)
- MAP 사건의 착수 및 종결의 측면에서 미해결 사건의 현 수준을 효율적으로 관리할 필요가 있을 것으로 판단되며, 이를 위한 개선 사항을 제시함

### 1) 자료 및 정보에 대한 신청인의 제출협력 의무

- 현행 규정에 따르면 MAP 개시 이후 신청인에게 검토나 진행에 필요한 자료의 제출을 요청하거나 보완을 요청함에 따라 MAP 진행 과정이 지연되는 문제가 야기될 수 있음<sup>432)</sup>
  - 현행 MAP 개시 신청 단계에서는 필요 자료나 정보에 대한 신청인의 제출 협력의무 이행이 이루어지지 않더라도 MAP이 개시될 수 있고, 이후 권한 있는 당국이

432) 우리나라는 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 개시 신청의 수리 여부를 검토하고, 권한 있는 당국 간 수락의사를 교환한 날에 MAP을 개시함

신청인에게 필요 자료 등의 제출을 요청하거나 보완을 요청함에 따라 MAP 진행이 지연될 수 있음

- 다만 MAP 개시 이후 납세자의 자료 제출에 대한 협력 미비에 대해서는 MAP의 직권 종결 사유로 정하여 납세자의 협조를 유도함
  
- 미국, 일본, 독일, 싱가포르의 경우 신청인의 MAP 개시 요청에 대해 그 수락 여부를 검토할 때 사건과 관련한 모든 자료 및 정보의 제출에 대한 납세자의 협력의무 이행을 MAP 개시를 위한 요건으로 규정함(〈표 V-10〉 참조)
  - 미국은 신청인의 MAP 개시 신청에 대해 신청인이 권한 있는 당국의 요청 사항을 모두 이행한 경우에 한하여 개시되므로 미국 권한 있는 당국은 사건과 관련된 모든 정보 및 자료를 확보할 수 있음
  - 일본은 신청인의 MAP 개시 신청 사유가 인정된 경우에 한해 MAP 개시 신청이 이루어진 날을 개시일로 보는데, 검토 과정에서 일본 권한 있는 당국은 사건과 관련된 모든 정보 및 자료를 신청인으로부터 제공받을 수 있음
  - 독일(유럽연합 회원국)은 신청인이 개시 신청 수락 통지를 받은 시점이 개시일이지만 해당 통지를 보내기에 앞서 MAP 개시의 수락 여부를 검토하는 과정에서 신청인은 사건과 관련된 모든 정보 및 자료를 제출하여야 함
  - 싱가포르는 MAP 개시 신청의 적격 여부를 검토하며 사건과 관련된 모든 정보 및 자료를 요청해 수령하면 해당 시점이 개시일이 됨
  - 한편 OECD는 불충분한 정보 등을 사유로 MAP에 대한 납세자의 이용가능성과 접근가능성을 제한하는 규정을 개선하도록 권고하는데 이에 대해 미국, 일본, 독일, 싱가포르는 모두 자료 제출을 위한 합리적인 기간을 부여하고 궁극적인 자료 제출의 협조의무 미이행에 한해 MAP 개시 반려 및 중단 등을 적용한다고 보고함

〈표 V-10〉 MAP 적용 배제 및 예외적인 MAP 종료·중단 등 사유

구분	MAP 개시 신청의 거부·반려·배제	예외적인 MAP 종료·중단·철회 사유	
한국	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국내·외 법원의 확정판결 사건</li> <li>• 조세조약상 신청자격이 없는 경우</li> <li>• 조세회피 목적으로 MAP을 이용하려고 하는 사실이 인정</li> <li>• 과세 사실은 안 날로부터 3년이 지나 신청한 경우</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 법원의 확정판결</li> <li>• 납세자의 MAP 개시 신청 철회</li> <li>• 자료 제출 협조의무를 불이행</li> </ul>	
미국	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 법원소송 중인 사건</li> <li>• 자료의 제출 등을 포함한 요청사항의 미완료</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 제출 자료의 수정 등 절차적 요구사항에 대한 납세자의 불이행</li> <li>• 납세자가 조세조약상 거주자에 해당되지 않는 경우</li> <li>• 납세자가 MAP 대상 사건의 검토 및 진행을 훼손 및 저해</li> </ul>	
일본	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 납세자의 자료 및 정보 제출의무 불이행</li> <li>• 개시 신청에 이유가 있다고 인정되지 않는 경우</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 이전가격 사전확인 신청의 취하</li> <li>• MAP 개시 신청서 및 제출 자료에 허위 기재</li> <li>• 자료제출 협력의무 불이행</li> <li>• 신청인이 상호합의안의 내용에 동의하지 않는 경우</li> <li>• MAP 개시 신청의 내용과 계약상대국 제출 신청 내용 간 중대한 차이로 인해 상호합의를 이룰 수 없다고 인정되는 경우</li> <li>• 기타 MAP을 통해 적절한 해결에 도달할 수 없다고 인정되는 경우</li> </ul>	
독일	EU	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 필요 정보의 미제출</li> <li>• 신청 기간의 경과</li> <li>• 국내법에 따라 이중과세가 해결</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신청인이 MAP 철회</li> <li>• 계약상대국의 법원 판결 등이 MAP 사항과 상충</li> </ul>
	Non-EU	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 법원의 확정판결, 절차법상 규정의 불이행</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 신청인의 납세의무 불이행</li> <li>• 허위정보 제공</li> <li>• 제출 자료의 보완 및 수정 요청을 이행하지 않은 경우</li> <li>• MAP 개시 신청을 철회한 경우</li> </ul>
캐나다	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 계약상대국과 MAP 적용배제 협의</li> <li>• 법원의 확정판결</li> <li>• 개별적 조세납용방지규정 사건</li> <li>• 불충분한 정보의 제공</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MAP 진행 조세불복신청 또는 캐나다 법원에 제소하는 경우</li> </ul>	
싱가포르	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 국내법에 따라 이중과세 해결 가능</li> <li>• 법원 판결 내려진 사건</li> <li>• 필요 정보의 미제출</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개시 신청 이후 3개월 이내 관련 정보 등 미제출하는 경우</li> <li>• 허위정보 제공한 경우</li> <li>• 신청인이 MAP을 철회한 경우</li> </ul>	

자료: 본문 내용을 토대로 저자가 작성함

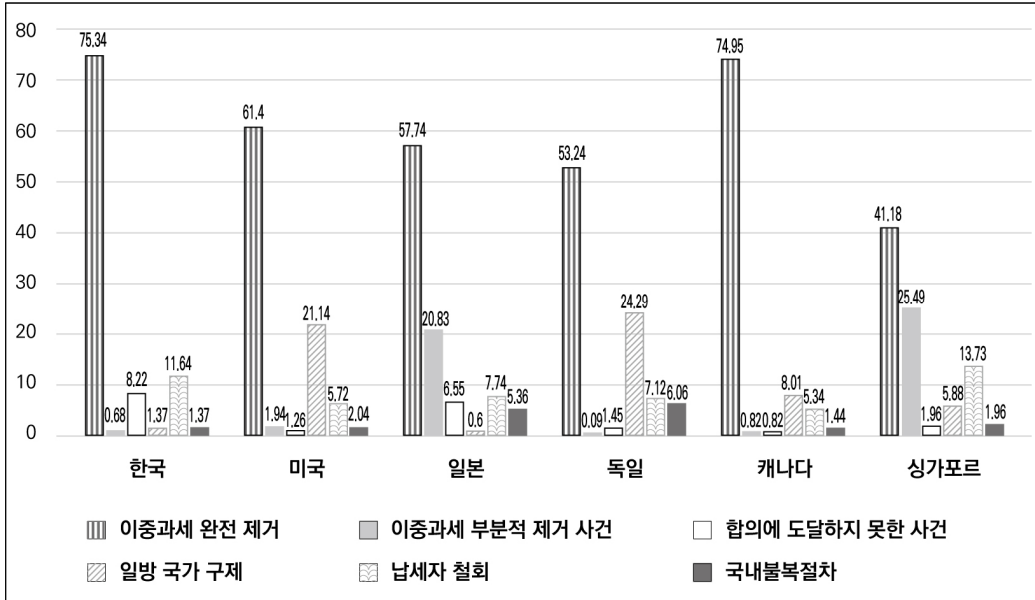
- 그러므로 MAP의 효과적이고 효율적인 운영을 위해 필요 자료 및 정보의 제출에 대한 납세자의 협력의무 이행을 개시 요건 중 하나로 반영할 필요가 있으며, 이 경우 다음과 같은 효과가 기대됨
  - MAP 개시 검토 단계에서 보다 합리적인 해결방안을 모색할 수 있고, 수락 여부 결정에 도움을 줄 수 있음
  - MAP 개시 이전에 관련 필요 자료의 수집이 가능하므로 권한 있는 당국의 입장에서는 MAP과 관련된 행정적 처리를 보다 효율적이고 신속하게 수행할 수 있음
  - 납세자는 직면한 국제조세 분쟁에 대해 보다 합리적인 기간 내 해결방안의 도출을 기대할 수 있음
  
- 다만 MAP 이용가능성과 접근가능성 보장의 측면에서 자료 제출을 위한 합리적인 기간의 부여와 자료 제출에 대한 신청인의 협조 의무를 장려할 수 있는 세무행정이 필요함

## 2) MAP 사건의 종결 유형 다양화

- 우리나라 MAP 사건의 종결 유형을 살펴보면, 권한 있는 당국 간 협의를 통해 '이중과세가 완전히 제거되는 사건(이중과세 완전 제거)'의 유형이 주를 이룸([그림 V-4] 참조)
  
- '이중과세 완전 제거'의 종결 유형은 납세자의 긴밀한 협력과 함께 계약상대국의 우호적인 대응이 요구될 수 있으므로 24개월 이내 MAP 사건의 종결은 용이하지 않을 수 있음
  - 결과적으로 미해결 사건 수준의 효과적인 관리가 용이하지 않게 되고, 종결률 수준의 개선이 어렵게 됨
  
- MAP 종결기간에 대한 OECD의 개선 이행을 위해 MAP 사건을 종결하는 현행 실무는 다음 사항을 고려하여 보완될 필요가 있다고 판단됨

[그림 V-4] 주요 종결 유형 현황(2016~2019년 누적)

(단위: %)



자료: 본문을 토대로 저자 작성

- (요청접수~시작) 단계에서 ‘이중과세 완전 제거’ 외에도 ‘일방 국가에서 구제하는 사건’ 등의 다른 종결 유형이 적용 가능한지 검토할 필요가 있음
  - 권한 있는 당국의 검토 단계에서 이루어질 수 있는 일방 국가에서 구제하는 사건의 종결 유형(1.37%)이 미국(21.14%), 독일(24.29%), 캐나다(8.01%), 싱가포르(5.88%)에 비해 매우 낮은 수준임
  - 그리고 미국(1.75%), 일본(0.6%), 독일(3.64%), 캐나다(0.62%) 모두 MAP 개시 신청에 대해 ‘MAP 거부하는 사건’의 종결 유형이 관찰되나, 우리나라는 보고되지 않음
  
- (시작~종료) 단계에서 권한 있는 당국 간 상호합의 종결 유형으로 ‘이중과세가 부분적으로 제거되는 사건(부분합의)’의 유형을 고려할 필요가 있음
  - MAP 사건의 모든 쟁점에 대해 ‘이중과세 완전 제거’의 유형으로 종결되지 못한

경우에는 미해결 사건 재고로 매년 보고되므로 보다 유연하게 부분 합의의 수용을 고려할 필요 있음

- 이 경우 상호합의를 통해 이중과세의 완전 제거를 이끌어내지 못하더라도 일부 쟁점에 대한 부분 합의를 통해 MAP 사건이 정체되는 상황을 해소할 수 있음
- 특히 우리나라는 2015년 이후 착수된 MAP 사건 중에서 중국이 계약상대국인 경우 실제 합의에 도달한 사례는 한 건도 보고되지 않았지만, 일본은 중국과의 MAP에 있어서 대부분 ‘부분합의’를 통해 사건을 종결함
  - 일본과 싱가포르는 부분합의 종결 비중이 상대적으로 높고 이전가격사건에 대한 시작~종결 단계에서의 기간이 상대적으로 짧는데([그림 V-1]과 [그림 V-4] 참조), 이들 국가는 부분합의의 종결 유형을 통해 미해결 사건을 관리하는 것으로 추정됨

### 3) 사전상담 절차의 이용

- 미해결 사건의 효율적인 관리와 함께 납세자 보호의 측면에서 현재 비공개적이고 재량적으로 운영되는 국세청의 사전상담 절차를 의무화하여 권한 있는 당국과 납세자 간의 검토 및 협의단계가 MAP 개시 신청 이전에 진행될 필요가 있음
  - 현행 「국세조세사무처리규정」에 따르면 납세자는 국세청에 비공개원칙으로 사전상담을 신청할 수 있으나, 그 신청의 수락 여부는 재량적임
  - 일반적으로 MAP은 정부 간 절차로 MAP 진행에 있어서 납세자는 당사자에 해당되지 않으므로 납세자가 MAP에 직접적으로 관여할 여지가 없음
    - 현행 국내법 역시 MAP 개시 신청 이후 권한 있는 당국의 요청이 있는 경우에 한해서 납세자는 MAP 사건과 관련된 의견을 제출할 수 있음
- 미국과 일본은 사전상담 절차의 의무적인 적용을 통해 계약국과의 상호합의가 개시되기 이전부터 MAP 사건 관련 납세자 포지션을 논의하여 MAP을 좀 더 원활하게 운영함
  - 미국은 의무적 사전상담 절차를 통해 MAP 관련 쟁점을 MAP 개시 신청 이전에 납세자와 논의할 수 있는 단계를 마련함

- 사전상담 절차는 납세자로부터 관련 자료의 제출을 전제로 함
- 일본 역시 선택적 사항이지만 MAP 개시 신청 이전에 사전상담 절차를 통해 납세자와 국세청 간 쟁점에 대한 협의를 진행하도록 규정함
- 그러므로 MAP 개시 신청 이전이라도 MAP 관련 쟁점을 긴밀하게 논의하여 쟁점이 해소될 수 있도록 사전상담 절차를 보다 활용할 필요가 있음
- 납세자가 MAP 개시 신청을 하는 경우 사전상담 절차를 통해 확보된 자료의 활용을 통해 추가적인 자료 제출의무를 경감할 수 있음

#### 4) 소액사건 또는 중소기업 사건에 대한 MAP 개선

- 소액사건 또는 중소기업 사건의 경우 실무적으로 MAP 개시 신청 서류의 준비는 간단하지만, 검토 및 진행 절차는 상당한 시일이 소요되므로 MAP의 효율적인 운용을 저해할 수 있음
- 미국은 500만달러(개인의 경우 100만달러) 이하의 소액사건에 대해서는 관련 절차를 간소화하고 진행을 신속히 처리하는 것으로 조사됨
  - 다만 관련 쟁점이 납세자-개시 포지션인 경우에는 적용을 배제함
- 그러므로 사안이 간단한 소액사건이나 중소기업 사건에 대해서는 MAP 결과의 효력이 증대한 사건과 달리 처리하여 영세납세자에 대한 권리구제의 실효성을 제고할 필요가 있음

### 다. 상호합의에 따른 중재를 고려한 MAP 개선

#### 1) 현행 MAP 체계의 평가를 통한 계약국별 MAP 전략 수립과 중재 규정의 구체화

- 2020년 세법개정으로 상호합의에 따른 중재 위임 규정을 도입되었고, 앞으로는 상호합의 내에서의 중재 규정의 구체화를 위해 현행 MAP 체계의 평가를 토대로 조세조약 전략을 준비하는 것이 필요함
- 중재 도입의 본래 취지는 MAP을 보완하여 지체된 분쟁의 완결을 신속하게 이

끌어내기 위한 것이므로 현행 MAP 체계의 한계를 파악하는 것이 필요함

- 그리고 이를 위하여 권한 있는 당국이 다루었던 현재까지의 체약국별 MAP 사건의 특징이나 쟁점, 대응 전략, 상호합의 결과에 대한 다각적인 평가와 그 결과를 통한 MAP 전략을 수립할 필요가 있음<sup>433)</sup>
- 예를 들어 2015년 이후 착수된 사건에 대해 독일과 중국이 체약상대국인 우리나라 MAP 사건은 합의된 사례가 한 건도 보고되지 않았는데, 미해결 MAP 사건의 조속한 해결을 위한 체약국별 대응전략의 수립이 요구됨
- 조사국인 독일은 우리나라 외에도 러시아 및 중국과 진행하는 MAP 사건에 대해서도 합의된 사례는 최근 보고되지 않음
  - 조사국인 일본의 경우 중국과의 MAP에 대해 ‘부분합의’를 통해 사건을 종결한 사례가 보고됨
- 체약국별 대응전략에 따라 중재 조항을 포함할 조세조약 체약국의 선정과 함께 적용 가능한 중재 범위나 중재 유형 등 구체적 실무규정을 설계할 수 있을 것으로 보임

〈표 V-11〉 우리나라의 체약상대국별 MAP 사건 현황(2015년 이후 착수사건)

(단위: 체약국(사건 수))

구분	미해결 사건의 체약상대국	MAP 종결 사건의 체약상대국		
		이중과세 완전 제거	국내불복 해결	
2017	이전가격사건	중국, 독일	캐나다(4), 스위스(11)	-
	기타사건	중국	-	미국(1)
2018	이전가격사건	중국, 독일	인도네시아(4)	인도네시아(1)
	기타사건	중국, 미국	-	
2019	이전가격사건	중국, 독일, 인도, 미국 인도네시아, 싱가포르, 스웨덴	일본(1)	-
	기타사건	중국	미국(1)	

주: OECD MAP Statistics을 이용하여 저자가 작성함

- 자료: 1. OECD, “2017 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 2. \_\_\_\_\_, “2018 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2018-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.  
 3. \_\_\_\_\_, “2019 MAP Statistics-KOREA,” <http://www.oecd.org/tax/dispute/2019-map-statistics-korea.pdf>, 검색일자: 2020. 1. 5.

433) 박수진, 2021, p. 97.

## 2) MAP 협상 시한과 중재절차 개시 시한

- 우리나라는 권한 있는 당국 사이에 합의가 이루어지지 않는 MAP은 ‘개시일의 다음 날로부터 5년(또는 8년)’이 경과하면 종료한 것으로 간주함<sup>434)</sup>
- 현행 협상 시한 규정은 MAP이 지체되거나 권한 있는 당국 간 상호합의에 도달하지 못한 사건을 5년(8년) 이내 종결하기 위한 규정임
  
- 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조에 중재에 대한 위임규정이 도입됨에 따라 향후 양자 간 조세조약의 제·개정에 있어 중재 조항의 도입 가능성이 있는데, 현행 MAP 협상 시한 규정과 중재절차의 개시 시한 규정과의 정합성을 고려할 필요가 있음
  
- 5년(8년)의 협상 시한에 상호합의에 따른 중재절차에 소요되는 기간이 포함되는 경우 이를 관련 규정에 명시하고 중재절차의 개시 시한 기산일을 명확히 규정할 필요가 있음
- 만일 「국제조세조정에 관한 법률」 제45조에서 정하는 ‘상호합의절차 개시일’이 중재절차의 개시 시한 기산일이라면 권한 있는 당국 간 MAP 기간이 단축되는 결과를 초래하여 권한 있는 당국 사이에 효과적인 합의 진행이 어려울 수 있음
  - 현행 규정에 따르면 중재절차의 개시는 ‘상호합의절차 개시 이후 조세조약에서 정한 기간이 지날 때까지’ 권한 있는 당국 사이에 합의가 이루어지지 못한 경우 중재 개시를 요청할 수 있음<sup>435)</sup>
  - OECD 모델 조세조약은 ‘불복사건을 검토하기 위하여 양 체약국의 권한 있는 당국이 요구하는 모든 정보가 양 체약국의 권한 있는 당국에 제출된 날로부터 2년 이내 상호합의에 도달하지 못한’ 경우 상호합의를 제기한 납세자의 서면 신청에 따라 중재절차가 개시된다고 규정함

434) 「국제조세조정에 관한 법률」 제46조 제1항과 제2항

435) 「국제조세조정에 관한 법률」 제43조

- 조사국인 미국, 일본, 독일, 싱가포르는 MAP 사건과 관련된 자료 및 정보의 제출을 개시 요건으로 정하고 있으므로 MAP 개시일과 중재절차의 개시 시한 기산일을 달리 규정할 필요가 없음

- 그러므로 중재절차의 개시 시한 기산일을 현행 '상호합의절차 개시 이후'에서 '상호합의절차 개시 이후 양 계약국의 권한 있는 당국이 요구하는 모든 정보가 양 계약국의 권한 있는 당국에 제출된 날'로 변경하는 것을 고려할 수 있음

- 5년(8년)의 협상 시한에 상호합의에 따른 중재절차에 소요되는 기간이 포함되지 않는 경우에는 현행 MAP 협상 시한 규정은 OECD의 MAP 개선 이행사항 중 하나인 24개월 이내 MAP 종료 규정과 충돌할 가능성이 존재하므로 국제 규범의 이행을 위해 현행 5년(8년)의 협상 시한의 단축을 고려할 필요가 있음

### 3) 기밀유지 규정

- 중재인단을 구성하는 중재인에게는 MAP 관련 사건의 정보에 대해 권한 있는 당국과 동일한 수준의 접근이 허용됨
  - MAP은 권한 있는 당국 간 이루어지나 상호합의에 따른 중재절차는 제삼의 독립된 중재인으로 구성된 중재인단에 의해 진행됨
- 그러므로 OECD 모델 조세조약과 OECD 다자협약은 정보의 완전한 접근이 허용되는 중재인에게도 권한 있는 당국에 적용되는 것과 동일한 정도의 기밀유지의무를 부과함
  - 중재인과 중재인을 조력하는 사무인력에 대해서도 중재절차에서 획득한 정보에 대해 기밀유지의무를 부과할 수 있다고 규정함
- 우리나라의 경우 세무공무원 등에 대한 과세정보의 비밀유지의무를 규정하는 현행 「국세기본법」 제81조의13 조항이 조세조약상 상호합의에 따른 중재절차에 관여하

는 중재인에게도 적용될 수 있는지는 명확하지 않음

- 독일은 중재인 등의 기밀유지의무를 국내법에서 명시적으로 규정하고, 일부 조세조약에서도 중재인 등의 기밀유지의무를 반영함<sup>436)</sup>
- 미국, 캐나다 등은 조세조약(의정서, 양해각서)에서 그 내용을 포함함

- 우리나라는 상호합의에 따른 중재 조항이 포함된 조세조약이 현재까지는 없지만, 중재인 등에 대한 과세정보의 기밀유지의무를 사전적으로 규정할 필요가 있음
  - 향후 조세조약 제·개정을 통해 상호합의에 따른 중재를 반영할 경우 중재인 등의 기밀유지의무 규정을 고려할 필요가 있음

#### 라. OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 대한 우리나라 입장

- 우리나라는 1996년 OECD 회원국으로 가입할 당시 상호합의에 따른 중재 규정인 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 대해 유보(reservation)<sup>437)</sup>를 표명하였음<sup>438)</sup>
  - OECD 모델 조세조약의 목적과 주요 규정에 대해 OECD 회원국은 합의하여야 하지만, 국가별 상황에 따라 다른 입장을 표명할 수 있음
  - 특정 조문에 대해 유보를 표명함으로써 개별 조세조약에 있어서 해당 조문의 적용을 배제하게 됨
- OECD 모델 조세조약 제25조 제5항은 상호합의에 따른 중재절차를 규정하고 있는데, 제5항 (b)호의 단서 문장을 통해 각국의 법원 또는 행정심판에 의해 미해결 쟁점에 대해 판결이 있는 경우에는 중재에 회부되지 않는다고 규정함

436) 조세조약에서 정하는 중재인 등의 기밀유지의무와 관련 내용은 정재현·이서현·오유나(2019)를 참조할 것  
 437) OECD 모델 조세조약의 목적과 주요 규정에 대해 OECD 회원국은 합의하여야 하지만, 국가별 상황에 따라 다른 입장을 표명할 수 있음. 모델 조세조약 조문에 대해 동의할 수 없는 경우에는 유보(reservation)를 표명하고, 주석서 해석에 동의할 수 없는 경우에는 이견(observation)을 제시함(이상엽·박수진·유현영·이형민·조승수, 2017, p. 93.)

438) 이상엽·박수진·유현영·이형민·조승수, 2017, p. 93.; OECD, 2019, C(25)-48.

- 현행 「국제조세조정에 관한 법률」에서는 국내 또는 국외에서 법원의 확정판결이 있는 경우에는 MAP의 적용을 배제하고, 중재절차 역시 그러할 것으로 해석됨
- 그러나 우리나라는 행정심판(조세심판원의 심판청구)에 대해서는 달리 배제규정을 두지 않음
  
- 향후 우리나라가 조세조약 제·개정을 통해 상호합의에 따른 중재 조항을 포함하여 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 대한 유보를 철회하는 경우 우리나라 조세 불복제도와 충돌될 가능성이 있음
  
- 향후 제25조 제5항에 대한 유보를 철회하는 경우, ‘행정심판’ 부분에 대해서는 유보를 유지하는 것이 바람직할 것으로 보임
- ‘행정심판’ 부분에만 추가적으로 유보를 하는 경우 각국의 법원에 의해 미해결 쟁점에 대해 판결이 있는 경우에는 중재에 회부되지 않는다고 규정하므로 현행 규정과 일치됨

## 참고문헌

- 김정홍, 「차별과세의 금지에 관한 국제법 규범의 연구」, 서울대학교 법학박사학위 청구논문, 서울대학교 법학전문대학원, 2014.
- 김치환·박영도·김명용, 『일본의 법령체계와 입법절차상 법령심사기준에 관한 연구』, 법제처·한국법제연구원, 2003.
- 박수진, 「국제조세 분쟁에 대한 미국의 대체적 해결방안에 대한 연구」, 『세무와 회계 연구』 통권 제24호(제10권 제1호), 2021, pp. 55~110.
- 박수진·이정미, 「OECD 다자조약 제6편 중재의 적용과 주요국의 조세조약 상 분쟁해결제도 개정 현황」, 『조세학술논집』, 제36집 제2호, 2020, pp. 159~194.
- 백제흠, 「국제조세법의 체계와 그 개편방안에 관한 연혁적 고찰」, 『조세학술논집』, 제36집 제2호, 2020, pp. 1~76.
- 신상화·박수진, 『조세조약상 강제적 중재규정분석(상)-국제규범 편-』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 오남교·이동건, 「조세조약과 국내법의 충돌과 조화」, 『조세학술논집』, 제32집 제2호, 2016, pp. 39~81.
- 이경근, 『국제조세 이해와 실무』, 조세통람, 2020.
- 이기욱·김웅희, 『조세법령 해석정보의 체계적인 생산 및 전달방안』, 한국조세연구소, 2005.
- 이상엽·박수진·유현영·이형민·조승수, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 한국조세재정연구원, 2017.
- 일본 국세청, 「상호합의절차 납세자 가이드(Q&A)」, 2019, DOI: <https://www.nta.go.jp/english/03.pdf>.

정재현·이서현·오유나, 『조세조약상 강제적 중재규정분석(하)-주요국의 체결례-』, 한국 조세재정연구원, 2019.

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.

Ansari, Sas, “Answering Canadian Tax Questions: An Introduction to Tax Law Research” Osgoode Legal Studies Research Paper Series 128, 2015, DOI: <http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/olsrps/128>.

Brian J. Arnold, “Chapter 5- The Scope of Arbitration under Tax Treaties,” *International Arbitration in Tax Matters*, M. Lang et al. eds., IBFD, 2015.

Bundesministeriums der Finanzen, “EU Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz-EU-DBASBG,” 2017.

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, “Merkblatt zum internationalen Verständigungs - und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen,” 2018.

Federal Tax Gazette, “Guidance note on international mutual agreement and arbitration procedures in the field of taxes on income and capital,” 2018.

Heinz Jirousek and Annika Streicher, “Chapter 7-Mutual Agreement Procedures and the Implementation of Mutual Agreements in Domestic Law,” *Tax Treaties and Procedural Law*, M. Lang et al. eds. IBFD, 2020.

IBFD, “Tax Treaty Arbitration - Chapter 14: Germany,” 2018a.

\_\_\_\_\_, “Tax Treaty Arbitration - Chapter 33: Singapore,” 2018b.

\_\_\_\_\_, “Tax Treaty Arbitration - Chapter 6: Canada,” 2018c.

IRAS, “e-Tax Guide: Avoidance of Double Taxation Agreements(DTAs)(Second Edition),” 2018.

- KPMG, “MLI to Modify Canadian Treaties in 2020,” 2019.
- OECD, MAP STATISTICS REPORTING FRAMEWORK, 2016.
- \_\_\_\_\_, “BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents,” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, 2016, DOI: [www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-mechanisms-peer-review-documents.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-mechanisms-peer-review-documents.pdf).
- \_\_\_\_\_, *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, 2017.
- \_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Japan (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018, DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264304307-en>.
- \_\_\_\_\_, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version)*, OECD Publishing, 2019, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- \_\_\_\_\_, “Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure (adopted by the OECD council on 24 November 1982),” OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, 2019b.
- \_\_\_\_\_, “Singapore Dispute Resolution Profile,” 2019c.
- \_\_\_\_\_, “Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report Stage 2 BEST PRACTICES Canada,” 2019d.
- \_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Canada (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019e, DOI: <https://doi.org/10.1787/67dba2bb-en>.

- \_\_\_\_\_, “Inclusive Framework on BEPS: Action 14 Making Dispute Resolution More Effective MAP Peer Review Report-BEST PRACTICES CANADA,” 2019f.
- \_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Canada (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019g, DOI: <https://doi.org/10.1787/67dba2bb-en>.
- \_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, United States (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019h, DOI: <https://doi.org/10.1787/305147e9-en>.
- \_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2020a, DOI: <https://doi.org/10.1787/9d6c280c-en>.
- \_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Singapore (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2020b, DOI: <https://doi.org/10.1787/3d152880-en>.
- \_\_\_\_\_, *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Korea (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2020c, DOI: <https://doi.org/10.1787/a06e58db-en>.
- Ramos Franco, “Chapter 5-Arbitration under the OECD Model Convention,” *OECD Arbitration in Tax Treaty Law: Schriftenreihe IStR Band 111*, Alicja Majdanska and Laura Urcan. eds. Linde Verlag GmbH, 2018.
- Roland Ismer, “Article 25. Mutual Agreement Procedure,” *Klaus Vogel on*

*Double Taxation Conventions*, Ekkehart Reimer/Alexander Rust(eds.), Wolters Kluwer, 2015.

Sachdeva, Sachin, "Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches," *Intertax*, 41(3), 2013, pp. 180~207.

일본 국세청 홈페이지, <https://www.nta.go.jp/>

일본 재무성 홈페이지, <https://www.mof.go.jp>

독일 재무부, <https://www.bmjv.de/>

독일 중앙국세청, <https://www.bzst.de/>

캐나다 정부, <https://www.canada.ca/>

싱가포르 국세청, <https://www.iras.gov.sg/irashome/default.aspx>

싱가포르 국제 중재센터, <https://www.siac.org.sg/faqs>

OECD, <http://www.oecd.org/>

IBFD, <https://research.ibfd.org/>



세법연구 20-06

**우리나라와 주요국의 국제조세 분쟁 해결방안 연구**

---

발 행 2020년 12월 31일  
저 자 권성준·박수진·강문정·이화령  
발행인 김유찬  
발행처 한국조세재정연구원  
30147 세종특별자치시 시청대로 336  
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr  
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호  
조 판 및 쇄 거목정보산업(주)  
© 한국조세재정연구원 2020 ISBN 979-11-6655-050-8

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.