국제조세분쟁에서 상호합의절차와 국내 구제절차의 권한배분 구조에 관한 연구

김 성 화*

목 차

Ⅰ. 서 론 ····· 377

Ⅱ. 국제조세조약에서 MAP와 국내 구제절차의 관계 ····· 379
1. MAP의 의의와 법적 성질
2. 국내 구제절차와의 관계
3. 국제조세조약과 국내법의 적용
4. 법경제학적 관점에서의 분석

Ⅲ. 주요국에서 MAP와 국내 구제절차의 관계 ····· 387
1. 미국 : 사법우위 모델 중심
2. 영 국
3. 독 일

Ⅳ. 과세당국의 과제 및 대응방안 ····· 400
1. MAP와 국내 구내절차의 권한 배분
2. 비교법적 모델의 정책적 과제
3. 우리나라 법제의 문제점과 대응방안

Ⅴ. 결 론 ····· 412

* 대법원 사법정책연구원, 법학박사

** 투고일 : 2026. 3. 31. 1차수정일 : 2026. 5. 5. 게재확정일 : 2026. 5. 14.

<국문초록>

국제적 이중과세는 다국적 기업활동에 법적・경제적 불확실성을 초래하며, 국가 간 교역 및 투자에도 중요한 장애요인으로 작용한다. 이러한 문제를 해결하기 위한 국제적 분쟁해결수단으로 MAP가 활용되고 있으나, 국내 구제절차와 병행되는 경우에는 절차 간의 충돌, 권한배분의 불명확성 및 분쟁해결의 비효율과 같은 구조적 문제가 발생할 수 있다.

본 논문은 MAP와 국내 구제절차의 관계를 단순한 절차적 병행 문제가 아니라, 국제적 협의와 국내 사법통제 사이에서 분쟁해결의 권한을 어떻게 배분할 것인지에 관한 구조적 문제로 인식하고, 미국・영국・독일 제도를 비교법적으로 분석하였다. 분석 결과, 미국은 국내 사법적 판단을 중심으로 권한이 배분되는 사법우위 모델을 채택하고 있으며, 영국은 절차의 중단 및 보류를 통하여 충돌을 조정하는 절차통제 모델을 운영하고 있음을 확인하였다. 이에 반해 독일은 국내 판결의 구속력을 인정하면서 일정한 범위에서 MAP에 의한 사후적 조정을 허용하는 혼합(조정) 모델을 채택함으로써 국제적 이중과세 제거를 위한 협의의 유연성을 확보하고 있었다.

이러한 비교법적 분석을 바탕으로 본 연구에서는 우리나라 법제가 MAP와 국내 구제절차 간의 권한배분 기준이 명확하지 않고, 절차 간의 충돌을 조정하기 위한 제도적 메커니즘 역시 충분히 마련되어 있지 않다는 점을 지적하였다. 특히 현행의 제도는 국내 판결의 확정력을 우선적으로 보호함으로써 MAP의 실효성을 제한할 가능성이 있으며, 이는 OECD의 BEPS Action 14에서 강조하는 MAP의 접근성과 실효성 확보 원칙 및 일정 부분 긴장관계를 형성할 수 있음을 분석하였다.

이에 본 연구는 우리나라의 제도 개선방향으로서 절차 통제 및 조정 메커니즘의 도입, 권한배분 기준의 명문화, 일정 범위에서의 사후적 조정 허용, MAP 접근성 강화 및 정보의 투명성 확보 등을 제시하였다. 특히 본 연구는 국제조세분쟁 해결에서 MAP와 국내 구제절차 관계를 권한배분구조의 관점에서 체계적으로 분석하고, 국제적 협의와 국내 사법통제의 조화로운 운영을 위한 제도의 설계 및 실무상 개선방향을 제시하였다는 점에서 의의를 가진다.

▶ 주제어 : 상호합의절차, 국제조세분쟁, 국내 구제절차, 권한배분, 국제적 이중과세

Ⅰ. 서 론

국제적 이중과세는 다국적 기업의 활동에 불확실성을 초래하고, 국가 간 거래 및 투자에 중요한 장애요인으로 작용한다. 이러한 국제조세분쟁은 단순히 개별 국가의 과세권 행사에 관한 문제가 아니라, 복수 국가의 과세권이 동일한 과세대상에 중첩적으로 적용되는 구조적 특성을 가진다. 따라서 국제조세조약은 국제적 이중과세를 조정하기 위한 분쟁해결절차로서 '상호합의절차'(Mutual Agreement Procedure : 이하 'MAP'라고 한다)를 도입하고 있다.[1] 특히 2015년 OECD의 「BEPS Action Plan 14」는 MAP의 실효성 제고를 국제적 최소기준으로 설정하였으며, 2017년 「다자간 협약」(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting : 이하 'MLI'라 한다)의 시행 이후 MAP는 국제조세분쟁 해결의 핵심적 수단으로 기능하고 있다.[2] 그러나 MAP는 국가 간 협의와 타협을 전제로 하는 구조적 특성상 절차의 장기화와 협의 결렬 및 국내 절차와의 충돌 가능성을 내포하고 있다는 점에서 제도적 한계 또한 존재한다.[3]

한편, MAP는 OECD 모델조세조약 제25조 제1항에 의하여 국내 불복절차와는 별개의 절차로 운영되므로 납세자는 국제조세조약에 부합하지 않는 과세가 실시된 경우에 MAP와 국내 구제절차를 병행하여 진행할 수 있

---

1) 이중교, "상호합의절차의 종류와 법리상 쟁점", 『조세학술논집』 제39집 제2호, 한국국제조세협회, 2023, 157면.

2) OECD, "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting", 2016. 11. 24., https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0432(최종확인 : 2026. 3. 30.).

3) 양인준 · 최정희, "조세조약상 중재제도의 최근 국제 동향과 그 도입방안", 『조세법연구』 제23권 제3호, 한국세법학회, 2017, 231～232면.

다.[4] 다만 양 절차는 모두 국제적 이중과세의 제거와 납세자의 권리구제라는 공통 목적을 갖지만, 그 절차의 구조와 판단 주체는 본질적으로 상이하다. MAP는 권한 있는 과세당국 간의 국제적 협의에 의하여 분쟁을 조정하는 절차인 반면, 국내 구제절차는 국내 법원의 사법적 판단 또는 행정적 심사를 통하여 과세처분의 적법성을 통제하는 절차이다. 따라서 동일 사안에서 양 절차가 병행되는 경우에 단순한 절차 충돌을 넘어 국제적 협의와 국내 사법통제 사이의 권한배분의 문제가 발생하게 된다.[5]

특히 국내 구제절차의 결론이 선행하는 경우에는 권한 있는 과세당국이 국내의 판단에 구속되어 MAP의 협의 범위가 제한될 수 있으며, 이에 반해 MAP의 합의가 선행하는 경우에는 국내 재판기관과 충돌 가능성이 발생할 수 있다. 이러한 구조는 국제적 이중과세의 실질적 제거와 국내 사법통제 사이의 긴장을 초래하며, 절차의 중복, 전략적 절차 이용, 행정비용의 증가 및 MAP의 실효성 저하의 문제로 이어질 수 있다.[6] 그러므로 이러한 문제는 단순한 절차적 충돌의 문제가 아니라, 국제조세분쟁의 해결과정에서 국제적 협의와 국내 사법통제 사이에 어떠한 권한배분 구조를 설정할 것인가의 문제로 이해할 필요가 있다.

따라서 본 논문은 다음과 같은 쟁점을 중심으로 검토한다. 첫째, MAP와 국내 구제절차가 경쟁적 관계에 있는지 아니면 상호보완적 기능을 수행하는지 여부이다. 둘째, 국내 구제절차의 결론이 선행하는 경우에 MAP의 협의 범위가 어느 정도까지 제한되는지 여부이다. 셋째, 주요국의 제도적 차이가 권한배분 구조와 국제조세분쟁 해결의 실효성에 어떠한 영향을 미치

---

4) 본 논문에서 동시이행이란 양 절차의 병행 개시, 어느 절차의 진행 중 다른 절차가 개시되는 경우, 어느 절차의 결론이 다른 절차의 결론보다 선행하는 경우 모두 포함하는 개념으로 사용한다.

5) Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 3rd ed., Sweet & Maxwell, 2001, pp.550～555.

6) 이의영, "조세조약의 해석 — 비엔나협약의 기능과 한계, 국내법원 해석의 상호 발전",『조세학술논집』제35집 제2호, 국제조세협회, 2019, 159～160면.

는지 여부이다. 이를 위하여 본 논문은 미국, 영국 및 독일의 제도를 비교법적으로 검토하고, 각국이 채택하고 있는 권한배분의 구조의 유형을 분석한다. 특히 미국은 국내 판결의 확정력을 중시하는 사법우위의 모델, 영국은 절차의 병행과 중단을 통하여 충돌을 관리하는 절차통제 모델, 독일은 일정한 범위에서 사후적 조정을 허용하는 혼합조정의 모델로 유형화할 수 있다는 점에 주목한다.[7]

이를 위하여 본 논문은 미국, 영국, 독일의 제도를 비교법적으로 검토하고, 각국에서 채택하고 있는 권한배분 구조를 유형화하고, 국내 구제절차와 MAP의 관계를 중심으로 협의의 범위와 한계를 분석하고, 이를 바탕으로 우리나라 법제의 구조적 문제를 살펴본 후 제도적 개선방향을 제시하고자 한다.

Ⅱ. 국제조세조약에서 MAP와 국내 구제절차의 관계

1. MAP의 의의와 법적 성질

가. 의 의

MAP는 조약 체약국의 권한 있는 과세당국이 국제조세조약의 해석 및 적용과 관련하여 발생하는 분쟁을 협의를 통하여 해결하는 절차로서 국제적 이중과세를 제거하기 위한 핵심적인 분쟁해결수단이다.[8] OECD 모델조세조

---

7) 미국, 영국, 독일은 모두 MAP와 국내 구제절차를 병행할 수 있다는 점에서 공통되지만, 국내 절차 확정 이후 MAP의 협의 범위를 어느 정도까지 허용하는지에 따라 권한배분의 구조에서 차이를 나타낸다. 본 논문은 이를 각각 사법우위 모델, 절차통제 및 혼합조정 모델로 유형화하여 분석한다.

8) 예컨대, 국제적 조세분쟁에서 국제조세조약의 당사자가 그 규정을 통일적으로 해석 또는 적용하지 않는 때에는 이전가격과세 등에 의한 국제적 이중과세에 따라 과세권에 관한 회원국 간의 분쟁이 생긴다(김성화, "국제적 조세분쟁에서 중재제도에 관한

약 제25조는 이러한 MAP의 기본 구조를 규율하며, 조약에 부합하지 않는 과세가 이루어진 경우에 이를 상호협의를 통하여 해결하도록 규정하고 있다. 특히 동조는 개별 과세사안에 대한 구제뿐 아니라, 조약 해석상의 일반적 문제까지 협의의 대상으로 포섭함으로써 MAP를 단순한 분쟁해결절차를 넘어 조약의 통일적 해석을 도모하는 제도로 기능한다. 또한 일정 기간 내 협의가 이루어지지 않는 경우에 중재로의 이행 가능성을 인정함으로써 절차의 실효성을 보완하고 있다.[9)]

한편, OECD 모델조세조약이 주로 선진국 중심의 표준인데 반해, UN 모델조세조약은 개발도상국의 입장을 반영하여 MAP의 구조에 있어 유연한 선택적 설계를 취하고 있다.[10)] 예컨대 중재규정의 채택 여부를 선택적으로 인정하고, 협의 방식 및 절차에 관한 재량을 확대하며, 일정한 경우에 중재결정 이후에도 당사국 간 합의를 통하여 이를 변경할 수 있도록 하는 점에서 OECD 모델조세조약과 차이가 있다.[11)]

이와 같은 MAP는 국제조세분쟁 해결에 있어 중요한 역할을 수행하지만, 협의의 개시부터 합의 도출까지 상당한 시간이 소요되고, 합의 도달 의무가 존재하지 않는다는 점에서 구조적 한계를 가진다. 특히 과세당국 간 협의가 외교적·정책적 고려에 영향을 받는다는 점에서[12)] 법적 일관성 및 예측가능성이 충분히 확보되지 못한다는 비판이 제기되어 왔다.[13)] 이러한 MAP의 구조적 특성은 국내 구제절차와의 관계에서 협의의 범위 및 한계를 결정하

비교법적 검토", 『세무와 회계 연구』 제12권 제4호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2023, 55면).

9) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25 para. 2-5.

10) United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, 2021.

11) United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, 2021, Commentary on Article 25, para 1.

12) 양인준·최정희, 앞의 논문, 231~232면.

13) 김성화, 위의 논문, 55면.

는 중요한 요소로 작용하며, 결국 양 절차 간의 권한 배분 문제로 귀결된다.

나. 법적 성질

MAP는 납세자의 신청을 전제로 개별 과세사안에 대하여 권한 있는 과세당국 간 협의를 통하여 분쟁을 해결한다는 점에서 납세자의 권리구제의 기능을 가진다.[14] 이는 국제조세조약에 부합하지 않는 과세를 조정하여 이중과세를 제거하는 결과를 가져온다는 점에서 일정한 범위에서 소송절차와 유사한 기능을 수행한다고 볼 수 있다. 동시에 MAP는 체약국 간 과세권 배분의 조정을 통하여 국제적 이중과세를 제거하는 기능을 수행한다는 점에서 단순한 사인 간 권리구제절차와는 다른 특징을 가진다.[15]

그러나 MAP는 국내 구제절차와 달리 그 당사자가 국가(과세당국)이며, 납세자가 협의 과정에 직접 참여하지 못하고, 과세당국은 협의를 개시할 의무는 있으나, 반드시 합의에 도달할 의무까지는 부담하지 않는다는 점에서 본질적으로는 상이한 구조를 가진다.[16] 이러한 측면에서 MAP는 외교적 성격을 비롯하여 법적・절차적 성격이 혼재된 특수한 구조를 가지며,[17] 그 결과 협의 내용은 법적 판단뿐 아니라, 국가 간 정책적・외교적 고려에 따라 영향을 받을 수 있다. 이러한 이중적 성격은 MAP와 국내 구제절차 간의 관계를 단순한 병존이나 충돌의 문제로 보기 어렵게 만들고, 궁극적으로는 양 절차 사이에서 어느 절차가 우선적 판단권을 가지는지에 관한 권한 배분의 문제를 발생시킨다.

---

14) OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, 2022, p.181.

15) Baker, Philip, *op. cit*., pp.560～563.

16) Avery Jones, John F. et al., The Legal Nature of The Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I, *British Tax Review* No. 6, Sweet & Maxwell, 1979, p.337.

17) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25 para. 8.

2. 국내 구제절차와의 관계

가. 개 요

MAP는 납세자의 권리구제를 목적으로 한다는 점에서 국내 불복절차(재조사청구 및 심사청구와 조세소송 등)와 기능적 목적을 공유한다. 이에 따라 납세자는 국내 구제절차와 MAP를 병행하여 활용할 수 있으며, 어느 절차를 선행할 것인지에 대한 선택 또한 가능하다.

그러나 양 절차는 그 구조와 작동 방식에서 본질적인 차이를 가진다. 국내 구제절차는 사법적 판단을 통하여 개별 과세처분의 적법성을 확정하는 절차인 반면에 MAP는 국가 간 협의를 통하여 이중과세를 조정하는 절차로 협상과 타협을 전제로 한다. 이러한 차이로 인하여 동일 사안에 대하여 각 절차가 상이한 결론에 도달할 가능성이 존재하며, 특히 어느 절차의 결론이 선행하는지에 따라 이후 절차의 진행 가능성과 협의의 범위가 실질적으로 제한될 수 있다.[18)]

이와 같은 구조는 단순히 절차 선택의 문제가 아니라, 국제조세분쟁 해결에 있어 국내적 사법판단(재판절차)과 국제적 협의 사이의 관계를 어떻게 설정할 것인지에 관한 문제, 즉 양 절차 간의 권한 배분 구조의 문제로 이해될 필요가 있다. 예컨대, 국내 법원의 판단이 선행하여 확정되는 경우에는 권한 있는 과세당국은 그 판단에 구속되어 협의의 유연성이 크게 제한될 수 있고, 반대로 MAP가 선행하는 경우에는 이후 국내 절차와의 정합성 문제가 발생할 수 있다.

한편, MAP는 협의에 의한 해결을 전제로 하기 때문에 절차적 비용의 측면에서 효율성을 가지며, 일도양단식의 판단에 비하여 유연한 해결이 가능

18) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25 para. 34.

하다는 장점이 있다.[19] 그러나 합의도달의무가 존재하지 않는다는 점에서 종국적 해결을 보장하지 못하고, 강제중재 역시 납세자의 선택에 따라 제한된 범위에서 작동한다는 한계를 가진다.[20] 이러한 구조적 한계는 결국 MAP만으로는 국제적 이중과세 문제를 완전히 해결하기 어렵다는 점을 의미하며, 국내 구제절차와의 관계 설정이 분쟁해결의 실효성을 좌우하는 핵심 요소가 된다.[21]

나. MAP와 국내 구제절차의 적용

MAP와 국내 구제절차는 그 운영방식과 접근구조가 상이하므로 양 절차가 병행되는 경우에 다양한 구조적 충돌이 생길 수 있다.[22] 이러한 충돌은 단순한 절차적 비효율의 문제가 아니라, 양 절차 간 권한배분구조가 명확히 정립되지 않은 데에서 기인하는 것으로 이해될 필요가 있다.

이와 같은 관점에서 양 절차의 병행으로 인하여 발생하는 문제는 다음과 같이 유형화할 수 있다.[23]

첫째, 이중비과세의 발생 가능성이다. MAP에서 과세조정이 이루어진 이후 국내 구제절차에서 동일 과세처분이 다시 취소되는 경우에 결과적으로 어느 국가에서도 과세되지 않는 상황이 발생할 수 있다. 이는 국제조세조약의 목적에 반하는 결과를 초래한다. 둘째, 절차적 비효율 및 행정자원의 낭비이다. MAP와 국내 구제절차 중 어느 하나가 먼저 종결되는 경우에 선행절차에 투입된 시간과 행정자원이 실질적 의미를 상실하게 된다. 이는 국제적 협의와 국내적 심판 간 기능적 중복에서 비롯되는 문제이다. 셋째, 협의

---

19) 이중교, 앞의 논문, 161면.

20) 이의영, 앞의 논문, 157～158면.

21) 이중교, 위의 논문, 161면.

22) 이중교, 위의 논문, 171면.

23) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25 para. 45.

가능성의 구조적 제한이다. 국내 구제절차에서 판결이 먼저 확정되는 경우에 권한 있는 과세당국은 해당 판단에 구속되므로 그 결론에서 벗어난 합의를 도출하기 어렵다. 그 결과 MAP의 협의 기능은 실질적으로 제한되거나 무력화될 수 있다. 넷째, 절차 간 불균형에 따른 납세자 지위의 약화이다. MAP에서는 납세자가 직접적인 당사자가 아니므로 정보 접근 및 의견 제출의 기회가 제한된다. 반면 국내 구제절차에서는 납세자가 중심적 당사자로서 절차적 권리를 행사할 수 있기 때문에 양 절차 간에는 구조적인 불균형이 존재한다. 특히 MAP의 합의가 국내 재판기관을 구속하지 않는 반면, 국내 구제절차의 결과는 권한 있는 과세당국을 구속하는 구조에서는 이러한 불균형이 더욱 심화된다. 그 결국 양 절차 간 조정 규정이 부재한 경우에는 이러한 충돌은 단순한 절차적 문제를 넘어 국제적 협의와 국내적 판단 사이의 권한 배분 문제로 심화된다고 볼 수 있다.

3. 국제조세조약과 국내법의 적용

국제조세조약과 국내법의 관계는 일반적으로 조약우위의 원칙에 따라 이해되며, 이에 따라 국제조세조약은 국내법에 우선하여 적용된다. 다만 국제조세조약이 국내에서 직접 적용될 수 있는지 여부는 국가의 조약 적용 의사(주관적 요건)와 조약 규정의 명확성(객관적 요건)에 의하여 결정된다. 따라서 과세요건법률주의 및 과세요건명확주의의 관점에서 조약의 규정만으로 납세의무를 확장하는 것은 제한된다.

이러한 국내법 질서에서는 조약의 적용이 일정한 한계를 가지는 반면, 국제법적 관점에서는 조약의 우위가 보다 강하게 요구된다. 예컨대 비엔나협약[24] 제27조 및 OECD 모델조세조약 제25조는 국내법을 근거로 조약상 의

24) United Nations, “Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969”, 2005, https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf(최종확인 : 2026. 3. 30.).

무의 이행을 회피할 수 없음을 명시하고 있다.[25] 이는 국제조세조약의 통일적인 해석과 적용을 확보하기 위한 국제법적 요청을 반영한 것이다.

이와 같은 이중적 구조는 MAP와 국내 구제절차의 관계에서 중요한 긴장을 발생시킨다. 국내법에 의하여 확정된 판결은 권한 있는 과세당국을 구속하는 반면, 국제조세조약에 따른 MAP는 국가 간 협의를 통하여 이중과세를 조정할 것을 요구한다. 이로 인하여 국내법적 판단과 국제적 협의 사이에 충돌이 발생할 수 있으며, 어느 규범이 우선하는지에 관한 문제가 제기된다.

우리나라의 경우에는 종래 「국제조세조정에 관한 법률」 제27조 제4항에서 MAP가 종결된 후 국내 법원이 그와 다른 판결을 확정한 경우에 MAP를 처음부터 없었던 것으로 간주하도록 규정하였으나, 2019년 개정으로 본 규정은 삭제되었다. 이는 MAP의 결과를 국내 판결에 의하여 일방적으로 무력화할 수 있다는 문제점을 반영한 것이다. 다만 현행법상 MAP 진행 중 법원의 확정판결이 있는 경우에는 일정한 예외를 제외하고 절차를 종료하도록 규정하고 있으며(「국제조세조정에 관한 법률」 제46조 제3항),[26] 이는 과세당국이 법원의 확정판결에 반하는 합의를 할 수 없다는 점에 기초한다.

결국 국제조세조약과 국내법의 관계는 단순한 우열의 문제가 아니라, 국제적인 협의와 국내적 사법판단 사이에서 권한을 어떻게 배분할 것인지에 관한 구조적인 문제로 이해될 필요가 있다. 이러한 권한배분구조는 MAP의 협의 범위와 실효성을 결정하는 핵심 요소로 작용한다.

4. 법경제학적 관점에서의 분석

MAP와 국내 구제절차 간의 관계는 단순한 절차적 병존의 문제가 아니라, 분쟁해결방식의 선택과 관련된 제도적 설계의 문제로 이해될 수 있고,

---

25) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25 para. 27.

26) 이중교, 앞의 논문, 172면.

이는 법경제학적 관점에서 보다 명확하게 설명될 수 있다.

첫째, 양 절차는 분쟁해결의 시점과 방식에 있어 사전(ex ante)적 조정과 사후(ex post)적 통제라는 상이한 기능을 수행한다. MAP는 국가 간의 협의를 통하여 사전에 이중과세를 조정하는 성격을 가지는 반면, 국내 구제절차는 이미 이루어진 과세처분의 적법성을 사후적으로 심사하는 통제수단으로 기능한다. 이러한 구조적 차이는 동일 사안에 대하여 양 절차가 병행될 경우에는 분쟁해결의 기준과 결과가 상이하게 나타나는 원인이 된다.

둘째, 양 절차는 거래비용(transaction cost)의 측면에서 차이를 보인다. MAP는 국가 간의 협의를 통하여 분쟁을 해결함으로써 소송비용을 절감할 수 있는 장점이 있으나, 협의 과정의 정보비용과 협상비용이 증가하고, 협의의 불확실성으로 인하여 결과 예측 가능성이 낮아지는 문제가 있다. 반면 국내 구제절차는 명확한 절차와 판단기준을 제공하지만, 국가 간 이중과세 문제를 일괄적으로 해결하지 못한다는 한계를 가진다.

셋째, 양 절차의 병행은 전략적 행태(hold-up) 문제를 발생시킬 가능성이 있다. 납세자나 과세당국이 특정 절차의 진행 상황 등을 전략적으로 활용하여 협상력을 확보하려는 유인이 발생할 수 있고, 이는 분쟁 해결의 효율성을 저해한다. 예컨대, 국내 구제절차에서 판결을 선행시킴으로써 MAP에서 협의의 범위를 제한하거나 MAP를 지연시킴으로써 협상에서 유리한 위치를 확보하려는 전략적 행태가 나타날 수 있다.

이와 같이 MAP와 국내 구제절차의 관계는 단순한 절차 선택의 문제가 아니라, 서로 다른 분쟁해결 메커니즘 간의 상호작용에 따른 효율성과 유인의 문제로 이해될 수 있다. 결국 이러한 분석은 양 절차 간 적절한 권한 배분과 조정 메커니즘의 설계가 국제조세분쟁 해결의 실효성을 결정하는 핵심 요소임을 시사한다.

Ⅲ. 주요국에서 MAP와 국내 구제절차의 관계

국제적 조세분쟁에서 MAP의 주요 상대국인 미국, 영국, 독일 및 일본의 국내 구제절차를 살펴본 후에 MAP와 국내 구제절차의 관계에 대하여 검토한다. 특히 국내 구제절차로서 행정심판, 행정소송 및 대체적 분쟁해결제도(ADR)를 중심으로 살펴보고자 한다.

1. 미국 : 사법우위 모델 중심

가. 불복신청

미국의 조세분쟁해결구조는 행정단계의 협의와 사법적 판단이 병행되는 형태를 가지며, 최종적으로 법원의 판단이 중심적인 역할을 수행하는 구조를 가진다. 납세자가 국세청(Internal Revenue Service, IRS)의 과세처분에 대하여 불복하는 경우, 초기 단계에서는 담당 조사관과의 협의 및 상급자와의 면담을 통해 분쟁을 해결할 수 있으며, 이러한 과정에서 일정한 합의가 이루어지는 때에는 해당 과세에 대한 분쟁은 종결된다.[27]

그러나 이러한 행정단계의 합의에 이르지 못하는 경우, 납세자는 연방조세법원(Tax Court)에 소송을 제기하여 과세처분 적법성을 다툴 수 있다.[28] 특히 미국은 불복신청전치주의를 채택하지 않고 있기 때문에[29] 납세자가 행정

27) 양측이 합의에 도달하는 경우에 Form 870의 작성하게 되며, 이를 통해 납세자는 국세청의 지적 사항에 동의한 것으로 의제한다. IRS, “Waiver of Restrictions on Assessment and Collection of Deficiency in Tax and Acceptance of Overassessment (Form 870)”, https://www.irs.gov/pub/irs-tege/form870.pdf(최종확인 : 2026. 3. 30.).

28) Internal Revenue Code(IRC) §6213(a).

적인 불복절차를 거치지 않고, 직접 사법적 구제를 구할 수 있다는 특징을 가진다. 이는 조세분쟁의 해결에 있어 사법적 판단의 우위를 전제로 하는 구조를 반영한다.

이와 같이 미국의 불복절차는 행정적 협의가 존재하더라도 최종적으로는 법원의 판단에 따라 분쟁이 확정되는 구조를 가지며, 행정단계에서의 합의 역시 납세자의 동의에 기초하여 확정되는 점에서 사법적 통제와 밀접하게 연계되어 있다. 이러한 구조는 MAP와의 관계에서 중요한 의미를 가지며, 국내 구제절차의 결과가 MAP의 협의 범위를 실질적으로 제한하는 요인으로 작용하게 된다.

따라서 미국 조세분쟁해결구조는 국내 구제절차, 특히 사법적 판단을 중심으로 권한이 배분되는 사법우위 모델에 해당하며, 이는 MAP의 협의 가능성을 제약하는 방향으로 작용한다.

나. 조세소송

미국의 조세소송제도는 조세분쟁의 해결에 있어 사법적 판단이 중심적인 역할을 수행하는 구조를 가진다. 납세자는 국세청(IRS)의 과세처분에 대하여 연방조세법원(Tax Court)에 소송을 제기할 수 있고,[30] 이러한 경우에 과세처분에 대한 세액을 사전에 납부하지 않고도 재심리를 구할 수 있다. 이는 납세자의 사법적 구제 접근성을 강화하는 제도로서 조세분쟁의 해결에 있어 법원의 역할을 강조하는 구조를 반영한다. 또한 납세자는 이미 납부한 세액에 대하여 환급을 요구하는 경우에 연방지방법원(District Courts) 또는 연방청구법원(Court of Federal Claims)에 소송을 제기할 수 있다. 이러한 이원적 소송구조는 납세자에게 다양한 사법적 구제 수단을 제공한다. 다만 환급소송의 경우 사전에 환급청구(refund claim)를 거쳐야 하며,[31] 그러한 점에서

29) Internal Revenue Code(IRC) §6213.

30) Internal Revenue Code(IRC) §6213(a).

일정한 절차적 제한이 존재한다.

한편, 미국의 조세소송에서는 소송의 진행 중에도 당사자 간 화해가 가능하며, 해당 합의는 법원의 인가를 받은 합의판결(consent decision)의 형태로 확정된다. 이는 행정단계에서의 협의와 달리, 분쟁해결의 최종적 효력이 법원의 통제 하에서 형성된다는 점을 보여준다. 법원의 판결은 항소기간의 경과에 의하여 확정되며,[32] 그 확정판결은 당사자를 구속하는 최종적인 분쟁해결의 기준으로 기능한다. 이와 같이 미국의 조세소송제도는 다양한 절차적 경로를 통해 납세자의 권리구제를 보장하면서도 최종적으로는 법원의 판단에 의해 분쟁이 확정되는 구조를 가진다. 이는 MAP와의 관계에서도 중요한 의미를 가지며, 국내 구제절차의 결과가 확정되는 경우에 권한 있는 과세당국이 그 판단에 구속됨으로써 MAP의 협의 범위가 제한되는 결과로 이어진다.

따라서 미국의 조세소송제도는 사법적 판단을 중심으로 분쟁해결의 권한이 배분되는 사법우위 모델을 전형적으로 보여주는 사례로 평가할 수 있다.

다. 대체적 분쟁해결절차

미국은 조세분쟁의 해결에 있어 대체적 분쟁해결절차(ADR)를 적극적으로 활용하고 있으며, 이는 행정단계의 효율적인 분쟁 해결을 도모하기 위한 제도적 장치로 기능한다.[33] 납세자와 국세청(IRS)은 화해, 조정(mediation), 중재(arbitration) 등 다양한 방식으로 분쟁을 해결할 수 있으며, 이러한 절차는 소

---

31) Internal Revenue Code(IRC) §7422.

32) 연방 지방법원과 연방 청구법원의 차이점으로 전자는 배심제에 의한 심리가 유일하게 허용된다는 점이 특징이고, 항소법원도 서로 다르다. 즉 연방지방법원의 항소는 연방항소법원으로 하게 되어 있지만, 연방청구법원의 항소는 연방순회항소법원으로 하게 되어 있다.

33) 미국 국세청에서는 소송에 의하지 않고 세무상의 분쟁을 해결하는 것을 목표로 하고 있다. IRS, “Appeals at a glance”, 2026. 3. 12.. https://www.irs.gov/about-irs/appeals-at-a-glance(최종확인 2026. 3. 30.).

송 이전 또는 소송과 병행하여 활용될 수 있다. 특히 화해는 권한 있는 과세당국이 납세자와 최종합의(closing agreement)를 체결하는 방식으로 이루어지며, 일단 성립된 합의는 원칙적으로 최종적이고 구속적인 효력을 가진다.[34] 한편, 조정은 불복신청 또는 화해의 절차에 의하여 미해결된 사항에 대하여 실시하는 것이 가능하며,[35] 중립적 제3자가 협의를 촉진하는 비구속적인 절차로서 당사자 간 합의를 유도하는 데 목적이 있다. 이러한 조정절차는 사실관계가 쟁점이 되는 경우에 유효하게 활용될 수 있으나, MAP가 이미 개시된 사안에 대해서는 적용이 제한되는 등 절차 간 경계가 명확히 설정되어 있다.[36]

또한 미국은 중재제도를 통하여 MAP의 실효성을 보완하고 있으며, 특히 일정한 경우에 의무적이고 구속력 있는 중재를 인정하고 있다.[37] 이러한 중재는 권한 있는 과세당국 간 협의를 전제로 하면서 협의가 장기간 지연되는 경우 최종적인 해결을 도출하기 위한 장치로 기능한다는 점에서 MAP와 밀접하게 연계되어 있다. 이러한 미국의 ADR 제도는 다양한 협의적 해결수단을 제공함으로써 분쟁 해결의 유연성과 효율성을 제고하는 기능을 수행한다.[38] 그러나 이러한 절차는 원칙적으로 당사자의 합의에 의존하거나 권한 있는 과세당국의 결정에 따라 확정되며 독자적으로 분쟁을 종국적으로 확정하는 기능은 제한적이다.

따라서 미국의 ADR 제도는 협의적 분쟁해결 수단이 활성화되어 있음에

---

34) Internal Revenue Code(IRC) §7121.

35) Internal Revenue Code(IRC) §7123.

36) Internal Revenue Manuals §§35.5.5.4(12-14-2010)(10), 35.5.5.5(08-11-2004)(1).

37) Jérôme Monsenego, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties : Reflections Based on the US Experience, *Intertax* Vol. 42 Issue 3, Wolters Kluwer, 2014, pp.163 ~164.

38) Yhestryll Mc Cree, Chapter 9 : Arbitration under the US Model Convention, in Alicja Majdanska and Laura Turcan, *OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Series on International Tax Law* Vol. 111, Linde Verlag, 2018, p.197, p.204.

도 불구하고, 최종적인 권한은 사법적 판단 또는 권한 있는 과세당국의 합의에 의해 배분되는 구조를 유지하고 있으며, 이는 전체적으로 사법우위 모델을 보완하는 보조적 장치로 이해될 수 있다.

라. MAP와 국내 구제절차의 관계

미국에서는 납세자가 국제조세조약에 부합하지 않는 과세를 받은 경우에 원칙적으로 MAP와 국내 구제절차를 병행하여 활용할 수 있다. 그러나 양 절차의 관계는 단순한 병존이 아니라, 국내 구제절차의 결론이 MAP의 협의 범위를 실질적으로 제한하는 구조로 설정되어 있다. 즉 특정한 쟁점에 대하여 국내 구제절차, 특히 조세소송 및 불복절차의 결론이 선행하여 확정된 경우, 권한 있는 과세당국은 해당 결론에 구속되며, 그와 다른 내용의 합의를 도출할 수 없다. 이에 따라 MAP에서는 상대국 과세당국에 대한 대응조정(corresponding adjustment)을 요청하는 수준으로 협의가 제한되는 경우가 많다.[39] 이러한 구조에서는 협의의 유연성이 현저히 감소하며, 합의 도달 의무가 존재하지 않는 MAP의 특성상 실질적인 분쟁의 해결이 어려워질 수 있다.

실무적으로도 이러한 원칙은 엄격하게 적용되고 있으며, 국세청의 MAP 지침인 Revenue Procedure 2015-40에 따르면,[40] 납세자가 최종적인 합의를 체결하거나 Form 870-AD에 서명한 경우 권한 있는 과세당국은 해당 합의에 구속되는 것으로 이해된다.[41] 이는 행정단계에서의 합의 역시 사법적 판단과 유사한 구속력을 갖는 것으로 기능함을 보여준다. 다만 예외적으로 국

---

39) OECD, *Making Dispute Resolution More Effective — MAP Peer Review Report, United States (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS : Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019, p.27.

40) IRS, “Procedures for Requesting Competent Authority Assistance under Tax Treaties (Revenue Procedure 2015-40)”, https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-40.pdf(최종확인 : 2026. 3. 30.).

41) Revenue Procedure 2015-40 §6.03(2).

내 판결이 확정된 이후에도 상대국 과세당국에 대한 대응조정의 요청이 가능하거나 상대국 과세당국이 먼저 MAP를 제안하는 경우와 같이 제한적인 범위에서 협의가 이루어지는 사례도 있다. 그러나 이러한 경우에도 기존 국내 구제절차의 결론을 실질적으로 변경하는 수준의 합의는 어렵다는 점에서 협의의 범위는 여전히 제한적이다. 한편, MAP의 결과가 선행하여 양 당사국 간에 합의가 이루어진 경우에는 국내 절차상 기간 제한과 관계없이 해당 합의를 이행하는 것이 요구된다. 다만 미국의 경우에도 분쟁 해결은 여전히 국내 절차, 특히 사법적 판단과 밀접하게 연계되어 있고, ADR 절차 역시 이러한 구조를 보완하는 범위에서 기능한다.

결국 미국에서는 국내 구제절차, 특히 사법적 판단이 분쟁 해결의 중심적 기준으로 기능하며, MAP는 이러한 구조 하에서 보완적 역할을 수행한다는 점에서 사법적 판단을 중심으로 권한이 배분되는 사법우위 모델이 명확하게 나타난다고 평가할 수 있다.

2. 영 국

가. 불복신청 및 조세소송

영국의 조세분쟁해결구조는 통합된 심판체계와 사법적 통제를 결합한 형태로서 최종적으로는 법원의 판단이 중심적 기준으로 기능한다는 점에서 사법우위 성격을 가지면서도 사법적 접근을 단계적으로 관리하는 절차적 통제구조를 특징으로 한다.

2007년 「행정심판소, 법원 및 집행에 관한 법률」(Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007)[42]에 의하여 조세불복절차는 하급심판소(First-tier Tribunal) 및 상급심판소(Upper Tribunal)로 체계화되었으며, 납세자는 원칙적으로 행정

42) UK, “Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007”, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/contents(최종확인 : 2026. 3. 30.).

심판을 선행한 후에 사법적 구제를 받을 수 있다.[43] 이러한 불복전치 구조는 조세분쟁을 초기 단계에서 정리하고, 사법부에 유입되는 사건을 선별하는 기능을 수행한다.[44]

하급심판소는 사실심 중심의 심리를 담당하고, 상급심판소는 법률심의 성격을 가지며, 일정 범위에서 사법적 통제 기능을 수행한다. 그 이후 사건은 항소법원 및 최종적으로 대법원(Supreme Court of the U.K.)으로 이어지는 다층적 사법구조 하에서 심리되며, 상급심 법원의 판단은 하급심판기구를 구속한다. 이러한 영국의 조세분쟁해결체계는 행정심판과 사법심사가 기능적으로 연계되어 있으며,[45] 최종적으로는 사법적 판단에 의하여 분쟁이 확정되는 구조를 가진다.

이러한 구조는 단순히 사법적 우위를 의미하는 데 그치지 않고, 불복전치주의와 통합된 심판체계를 통해 사법적 판단으로의 이행을 단계적으로 통제한다는 특징을 가진다. 즉 행정단계에서의 심리를 통하여 쟁점을 정리한 후에 상급심에서 법률적 판단을 집중적으로 수행하는 방식으로 분쟁해결의 효율성과 일관성을 동시에 도모하고 있다.[46] 따라서 영국의 조세분쟁해결구

---

43) 안창남, "조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구", 국회입법조사처 정책연구용역보고서, 2023, 74면.

44) 사법심사는 행정결정의 실체적 당부가 아니라, 적법성의 문제와 연관된다. 즉 법령의 해석 및 적용 등이 적절한지 여부, 행정결정이 적절하게 이루어졌는지 여부 등이 중심이 된다.

45) 영국 행정심판은 우리나라와 달리 모두 사법부에 소속하였고, 행정부로부터 독립되어 있다. 하지만 동일한 행정심판체계에서 사법심사를 동시에 실시할 수 없는 것은 비효율적이고 부적절하다는 문제가 제기되고 있다(Daly, Stephen, Public Law in the Tax Tribunals and the Case for Reform, *British Tax Review Issue* 1, Sweet & Maxwell 2018, pp.95~96).

46) 하급심판소와 상급심판소은 동일한 행정심판인데, 상급심판소에만 사법심사를 허용한 것이 적절한지는 의문이다. 이러한 배경에는 1990년대부터 활발히 논의되었던 조세심판소의 관할확대 논의가 2007년 심판소 체계의 전면적인 개정에도 불구하고, 여전히 남아 있기 때문이다(Avery Jones, John F., Tax appeals : the case for reform, *British Tax Review*, Sweet & Maxwell, 1994, p.13).

조는 사법적 판단을 중심으로 권한이 배분된다는 점에서 사법우위 모델에 해당하면서도 불복전치주의와 심판체계의 단계화를 통하여 사법적 접근을 통제하는 사법우위와 절차 통제 모델로 평가할 수 있다.

나. 대체적 분쟁해결절차

영국은 조세분쟁의 해결에 있어 대체적 분쟁해결절차(ADR)를 적극적으로 활용하고 있으며, 이는 사법절차에 앞서 분쟁을 효율적으로 조정하기 위한 제도적 장치로서 기능한다. 2013년 이후 국세청(HMRC)은 통상적인 업무의 일환으로 ADR을 도입하여 납세자와의 협의를 통한 분쟁의 해결을 제도적으로 확대해 왔다.[47] 특히 영국의 ADR은 조정(mediation)을 중심으로 운영되며, 중립적인 제3자가 당사자 간 협의를 촉진하는 방식으로 진행된다. 이러한 과정에서 조정인은 분쟁 해결을 위한 협의를 지원할 뿐, 독자적인 판단을 내리거나 당사자를 구속하지 않는다. 따라서 ADR은 원칙적으로 비구속적 절차로서, 최종적인 해결은 당사자 간 합의 또는 이후 사법절차를 통하여 확정된다. 또한 국세청은 조세분쟁에 대하여 소송 및 분쟁해결전략(Litigation and Settlement Strategy)을 제시하여 모든 분쟁은 협의나 소송을 통해 법률에 따라 해결되어야 한다는 원칙을 확립하고 있다.[48] 따라서 ADR 역시 독립적인 분쟁해결수단이라기보다는 소송 이전 단계에서 쟁점을 정리하고 분쟁을 조기에 해결하기 위한 보조적 절차로 기능한다.[49] 최근에는 협동적 분쟁해결절차(Collaborative Dispute Resolution)의 접근이 강화됨에 따라[50]

47) ADR 제도의 도입의 배경에는 법률에 의한 행정의 원리 및 조세법이 강행법규이고, 화해권고제도가 조세소송에서 인정되지 않기 때문에 협의에 의한 분쟁해결절차가 필요하였던 것으로 본다.

48) HMRC, “Resolving tax disputes Commentary on the litigation and settlement strategy”, 2017, p.4.

49) HMRC, “Resolving tax disputes Commentary on the litigation and settlement strategy”, 2017, p.35.

50) HMRC, “Resolving tax disputes Commentary on the litigation and settlement

당사자 간 협의를 통한 해결이 실무상 중요한 비중을 차지하고 있다.[51]

이와 같이 영국의 ADR은 조세분쟁의 상당 부분을 사전적으로 조정하는 기능을 수행하지만, 절차 자체가 구속력을 가지지 않으며, 최종적인 판단은 여전히 사법절차를 통해 확정된다는 점에서 그 한계가 명확하다. ADR은 분쟁 해결의 효율성을 제고하는 역할을 수행하면서 사법적 판단으로의 이행을 통제하고 준비하는 단계로 기능한다.[52] 따라서 영국의 ADR 제도는 협의적 분쟁해결을 광범위하게 활용하면서 최종 권한을 사법적 판단에 유보하고, 사법적 접근을 단계적으로 조정하는 기능을 수행한다는 점에서 사법우위와 절차 통제 모델"을 보완하는 제도적 장치로 평가할 수 있다.

다. MAP와 국내 구제절차의 관계

영국에서는 MAP와 국내 구제절차의 관계가 단순한 병행이 아니라, 절차 충돌을 방지하고 분쟁 해결의 일관성을 확보하기 위한 관리·조정 구조로 설계되어 있다.

첫째, 영국은 원칙적으로 MAP와 쟁송절차를 동시에 진행하는 것을 인정하지 않는다. 납세자가 국내 구제절차를 이용하는 경우, 국세청(HMRC)은 일반적으로 쟁송절차의 중단에 동의할 것을 요구하거나 이에 동의하지 않는 경우에 MAP의 진행을 보류하는 방식으로 절차 간의 충돌을 조정한다. 이는 동일 사안에 대하여 상이한 결론이 도출되는 것을 방지하고, 협의와 사법판단 간의 기능적 충돌을 최소화하기 위한 것이다.

둘째, MAP의 결과가 선행하여 양국 간 합의가 이루어진 경우, 납세자는 해당 합의를 수락하거나 이를 거부하고 종래 중단되었던 쟁송절차를 재개

---

strategy", 2017, p.5.

51) HMRC, "Resolving Tax Disputes Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases", 2014, §3, p.6.

52) HMRC, "Resolving Tax Disputes Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases", 2014, §1, p.3.

할 수 있다. 다만 납세자가 MAP 합의를 수락하는 경우에는 그 대상이 되는 쟁점에 관하여 쟁송절차를 취하하여야 하며, 이를 통해 MAP와 국내 절차 간 중복적 판단을 방지하고 있다.

셋째, 국내 쟁송절차의 결론이 먼저 확정된 경우에는 그 판단은 권한 있는 과세당국을 실질적으로 구속하며, MAP를 통해 이를 변경하는 것은 제한된다. 이러한 경우에 MAP는 주로 상대국 과세당국에 대한 대응조정을 요청하는 기능에 머물게 되며, 협의의 범위는 크게 축소된다.[53] 다만 제한적 범위에서 사실확정 단계 등에 관하여 절차 병행이 허용되는 예외가 존재하며, 예컨대 2018년에 발표된 HMRC의 Statement of Practice 1에서는 특정한 상황에서의 절차의 병행을 인정하고 있다. 그러나 이 예외는 협의와 사법적 판단 간의 구조적 관계를 변경하는 것이 아니라, 절차적 효율성을 고려한 제한적 운용에 불과하다.

이와 같이 영국에서는 MAP와 국내 구제절차 간의 관계를 명확히 분리하면서도 절차의 중단·재개를 통하여 양 절차를 조정하는 체계를 갖추고 있다. 이는 협의와 사법적 판단이 동시에 경쟁하는 것을 방지하고, 단계적으로는 분쟁을 해결하려는 제도적 설계로 이해할 수 있다. 그러므로 영국은 사법적 판단을 중심으로 권한이 배분된다는 점에서 사법우위 성격을 가지면서도 MAP와 국내 구제절차의 병행을 제한하고 절차의 진행을 통제함으로써 협의의 범위와 시점을 조정하는 사법우위와 절차 통제 모델을 채택하고 있다고 평가할 수 있다.

---

53) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25, para. 76, a), b) and c).

3. 독 일

가. 불복신청 및 조세소송

독일의 조세분쟁해결구조는 행정단계에서의 전면적 재심사와 사법적 판단이 단계적으로 결합된 형태로서 불복신청절차를 중심으로 한 강한 전치주의를 특징으로 한다. 납세자는 과세당국의 행정행위에 대하여 「조세통칙법」(Abgabenordnung)에 따른 불복신청(Einspruch)을 제기하여야 하며, 해당 절차를 거쳐서 「재정법원법」(Finanzgerichtsordnung)에 따른 조세소송을 제기할 수 있다. 이러한 불복신청절차는 행정행위를 한 과세당국이 스스로 그 적법성을 재심사하는 구조를 가지며, 단순한 형식적 심사를 넘어 행정행위 전반에 대한 실질적 재검토가 이루어진다. 즉 과세당국은 불복신청이 제기된 경우 해당 처분을 전면적으로 재심사할 의무를 부담하며, 이는 조세분쟁의 상당한 부분이 행정단계에서 해결될 수 있도록 하는 기능을 수행한다.[54]

그 이후 납세자는 주재정법원(Finanzgericht)에 소송을 제기할 수 있으며, 이는 사실심으로서 기능한다. 연방재정법원(Bundesfinanzhof)은 법률심으로서 제1심에서 확정된 사실관계를 전제로 법률의 해석 및 적용의 적법성을 심사한다.[55] 이와 같이 독일은 사실심과 법률심이 명확히 구분된 사법구조를 채택하고 있으며, 확정판결은 당사자 및 관련 행정기관을 구속한다.[56] 이러한 구조는 조세분쟁의 해결에 있어서 사법적 판단이 중요한 기준으로 기능함을 보여주지만, 동시에 행정단계에서의 광범위한 재심사 기능과 결합되어 있다는 점에서 미국이나 영국과 차이를 가진다. 즉 독일에서는 행정단계와 사법단계가 단절적으로 분리되어 있기보다는 분쟁해결 과정에서 상호

54) Abgabenordnung §171 (3a).

55) Finanzgerichtsordnung §118 (2).

56) Finanzgerichtsordnung §110 (1).

보완적으로 작용하는 구조를 형성하고 있다.

따라서 독일의 조세분쟁 해결구조는 사법적 판단의 구속력을 인정하면서도 행정단계에서의 재심사 기능과 결합되어 일정한 조정 가능성을 내포하고 있다는 점에서 그 이후 MAP와의 관계에서도 보다 유연한 권한 배분이 가능해지는 혼합적(조정형) 구조의 기초를 형성한다고 평가할 수 있다.

나. 대체적 분쟁해결절차

독일에서는 조세법률주의의 엄격한 적용에 따라 납세자와 과세당국 간의 조세상 합의 또는 화해가 원칙적으로 허용되지 않으며, 영미법상과 같은 의미의 제도화된 대체적 분쟁해결절차(ADR)는 존재하지 않는다.[57] 이는 과세권의 행사와 조세채권 내용이 법률에 의하여 엄격히 결정되어야 한다는 원칙에 기초한다. 그러나 판례와 실무에서는 이러한 원칙에도 불구하고, 일정한 범위에서 사실관계에 관한 합의(tatsächliche Verständigung)를 인정하고 있으며, 이는 조세분쟁 해결에서 중요한 기능을 수행한다. 즉 법률적 권리관계에 관한 합의는 부정되지만, 사실인정에 관한 합의는 허용됨으로써 분쟁의 핵심 쟁점을 조정할 수 있는 여지가 존재한다.

또한 재정법원(Finanzgericht) 단계에서도 당사자 간 협의를 통하여 분쟁이 종결되는 사례가 적지 않으며, 재정법원법 제138조에 따른 소송의 종결 및 소취하 등의 방식으로 실질적인 합의가 이루어지고 있다. 이러한 경우에 형식적으로는 판결에 의하지 않지만, 실질적으로 당사자 간 타협을 통해 분쟁이 해결되는 효과를 가진다. 이와 같이 독일은 제도화된 ADR을 인정하지 않으면서도 사실관계에 관한 합의와 재판상 절차를 통해 분쟁을 조정하는 구조를 형성하고 있다. 이는 조세법률주의를 유지하면서도 분쟁 해결의 실

57) OECD, *Making Dispute Resolution More Effective — MAP Peer Review Report, United States (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS : Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019, p.44.

효성을 확보하기 위한 실무적 조정 메커니즘으로 기능한다.

따라서 독일의 분쟁해결 구조는 형식적으로는 협의에 의한 분쟁해결을 제한하면서도 사실인정 단계에서의 합의와 재판상 절차를 통하여 실질적인 조정이 이루어진다는 점에서 MAP와의 관계에서도 일정한 유연성을 가능하게 하는 혼합적(조정형) 모델의 중요한 기반을 형성한다고 평가할 수 있다.

다. MAP와 국내 구제절차의 관계

독일에서는 MAP와 국내 구제절차의 관계가 단순한 병행 또는 배제의 문제가 아니라, 확정된 법적 판단과 국제적 협의를 조정하는 구조로 설계되어 있다.

첫째, 국내 구제절차의 결과, 특히 조세소송에 의한 법원의 판결이 선행하여 확정된 경우에도 독일의 권한 있는 과세당국은 일정한 범위에서 MAP를 진행할 수 있다. 「조세기본법」(Abgabenordnung) 제175a조는 MAP의 결과를 반영하기 위하여 기존의 세액 결정을 변경할 수 있도록 허용하고 있으며,[58] 이는 국내 판결의 존재에도 불구하고 국제적 이중과세의 해소를 우선적으로 고려하는 제도적 장치로 이해된다. 그 결과 MAP의 이행을 위하여 기존 판결의 전제에서 벗어나는 조정이 가능해진다.[59]

다만 이러한 조정 가능성에도 불구하고 일정한 한계가 존재한다. 특히 납세자와 과세당국 사이에 사실관계에 관한 합의(tatsächliche Verständigung)가 선행하여 이루어진 경우에 권한 있는 과세당국은 그 합의에 구속되며, MAP에서도 해당 사실관계를 전제로 협의가 진행된다. 따라서 사실 자체를 다시 다투는 것은 제한되며, 해결되지 않은 쟁점에 한하여 협의 또는 중재가 이루어지게 된다.[60] 또한 MAP를 통하여 양국 간 공식적인 합의가 성립

---

58) The Fiscal Code §175a.

59) OECD, *Making Dispute Resolution More Effective — MAP Peer Review Report, United States (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS : Action 14*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019, p.31.

60) OECD, *Making Dispute Resolution More Effective — MAP Peer Review Report,*

한 경우, 해당 합의는 국내법상 기간 제한과 관계없이 이행되어야 하며, 납세자는 통상적으로 그 합의의 수락과 함께 진행 중인 국내 구제절차를 취하하게 된다. 이는 MAP의 결과가 국내 절차에 우선하여 분쟁을 종국적으로 해결하는 기능을 수행함을 보여준다.

이와 같이 독일에서는 국내 판결이 분쟁 해결의 중요한 기준으로 기능하면서도 법률상 조정 규정과 사실관계 합의의 구조를 통하여 MAP에 의한 추가적인 조정이 가능하도록 설계되어 있다. 이는 사법적 판단과 국제적 협의가 상호 배타적으로 작용하는 것이 아니라, 일정한 범위에서 상호 보완적으로 기능하도록 하는 제도적 특징을 나타낸다. 그러므로 독일은 국내 구제절차의 구속력을 인정하면서도 MAP를 통한 조정 가능성을 제도적으로 보장하고 있다는 점에서 사법적 판단과 협의적 해결이 결합된 혼합적(조정형) 권한배분 모델을 전형적으로 보여주는 사례로 평가할 수 있다.

Ⅳ. 과세당국의 과제 및 대응방안

1. MAP와 국내 구내절차의 권한 배분

가. 절차 선행의 문제가 아닌 권한 배분의 문제

MAP와 국내 구제절차의 관계는 종래 절차의 선행 여부, 즉 어느 절차를 먼저 진행할 것인지의 문제로 이해되었다. 다만 이러한 접근은 국제조세분쟁의 구조적 특성을 충분히 설명하지 못한다. 그 이유는 동일한 과세사안에 대하여 MAP와 국내 구제절차는 각각 독립적으로 기능하면서 상호 영향을

United States (Stage 2) : Inclusive Framework on BEPS : Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2019, p.46.

미치기 때문에 단순한 시간적 선후관계만으로는 양 절차 간의 충돌과 그 해결 방식을 설명할 수 없기 때문이다.

실제로 국제조세조약은 OECD 모델조세조약 제25조를 통하여 납세자에게 MAP 신청권을 인정하면서도 이를 국내 구제절차와 병행하여 이용할 수 있도록 허용하고 있다.[61] 이는 국제적 이중과세의 제거라는 목적이 국내법상의 권리구제와 별개의 차원에서 작동함을 전제로 한 것이다. 다만 양 절차는 그 법적 성질과 기능이 상이하기 때문에 동일 사안에 대하여 상이한 결론에 도달할 가능성이 존재하며, 이러한 경우에 어느 절차의 판단이 우선하는지에 관한 문제가 필연적으로 발생한다.

이와 같은 구조에서 핵심은 절차의 선행이 아니라, 어느 절차가 최종적인 판단권(authority)을 가지는가에 관한 권한 배분의 문제이다. 국내 구제절차는 사법적 판단을 통하여 과세처분의 적법성을 확정하는 기능을 수행하는 반면, MAP는 국가 간 협의를 통하여 이중과세를 조정하는 기능을 가진다. 따라서 양 절차는 동일한 분쟁을 대상으로 하면서도 상이한 해결방식을 채택하고 있고, 이로 인해 권한의 중첩과 충돌이 발생하게 된다.[62] 특히 국내 법원의 판결이 선행하여 확정된 경우에는 과세당국이 그 판단에 구속됨으로써 MAP의 협의 범위가 제한될 수 있으며, 반대로 MAP의 합의가 선행하는 경우에는 국내 재판기관이 이를 어떻게 고려할 것인지가 문제된다. 이러한 상황은 단순히 절차의 순서를 조정하는 방식으로 해결될 수 있는 것이 아니라, 양 절차 간 권한을 어떻게 배분할 것인지에 관한 제도적 설계가 필요하다.

결국 MAP와 국내 구제절차의 관계는 병행 여부나 선후관계의 문제가 아니라, 국제적 협의와 국내적 사법적 판단 사이에서 분쟁 해결 권한을 어떻

---

61) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25.

62) Reimer, Ekkehart, and Rust, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Vol. 1), 4th Edition, Kluwer Law International, 2014.

게 배분할 것인가에 관한 구조적 문제로 이해되어야 할 것이다. 이러한 관점에서 주요국은 사법적 판단을 중심으로 권한을 배분하는 모델, 절차의 진행을 통제하는 모델, 양 절차를 조정하는 혼합적 모델 등 다양한 방식으로 제도를 설계하고 있으며, 이는 MAP의 실효성과 법적 안정성 사이의 균형을 반영한 결과라고 할 수 있다.

나. 절차 간 충돌의 구조와 한계

MAP와 국내 구제절차는 동일한 과세사안을 대상으로 하면서도 상이한 목적과 작동방식을 가지기 때문에 양 절차가 병행되는 경우에 다양한 형태의 충돌이 발생할 수 있다. 이러한 충돌은 단순한 절차적 중복의 문제가 아니라, 국제적 협의와 국내적 사법판단이라는 서로 다른 분쟁해결 메커니즘이 동시에 작동함에 따른 구조적 문제로 이해될 필요가 있다.[63]

첫째, 가장 대표적인 충돌은 결론의 불일치이다. MAP는 국가 간 협의를 통하여 이중과세를 제거하는 것을 목적으로 하는 반면, 국내 구제절차는 개별 과세처분의 적법성을 판단하는 것을 목적으로 한다. 이로 인해 동일 사안에 대하여 MAP에서는 과세조정이 이루어지는 반면, 국내 법원에서는 과세처분이 적법하다고 판단되는 등 상이한 결론이 도출될 수 있다. 이러한 경우에 어느 결론을 우선적으로 수용할 것인지가 문제되며, 이는 결국 권한 배분의 문제로 귀결된다.

둘째, 절차적 비효율과 자원 낭비의 문제가 발생한다. MAP와 국내 구제절차는 각각 상당한 시간과 비용을 요구하는 절차이므로 양 절차가 병행되는 경우에 동일 사안에 대하여 중복된 심리와 협의가 이루어질 가능성이 있다. 특히 어느 절차가 먼저 종결되는 경우에 다른 절차에 투입된 시간과 행정적 자원이 실질적인 의미를 상실하게 되는 문제가 발생한다. 이는 분쟁해

63) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25.

결시스템 전체의 효율성을 저해하는 요인으로 작용한다.

셋째, 협의 가능성의 구조적 제한이 발생한다. 국내 구제절차, 특히 법원의 판결이 선행하여 확정된 경우, 과세당국은 해당 판단에 구속되기 때문에 그와 상충하는 내용의 합의를 MAP에서 도출하기 어렵다. 그 결과 MAP는 실질적인 조정 기능을 수행하지 못하고 상대국에 대한 대응조정을 요청하는 수준에 머무르게 되는 경우가 많다. 이러한 구조는 MAP의 실효성을 약화시키는 중요한 요인으로 지적된다.

넷째, 절차 간 비대칭성과 납세자의 지위 문제도 중요한 한계로 지적된다. 국내 구제절차에서 납세자가 중심적 당사자로서 절차에 참여하고 의견을 제출할 수 있는 반면, MAP에서는 납세자가 직접적인 당사자가 아니며, 협의 과정에 대한 접근과 영향력이 제한된다. 이러한 구조적 차이는 납세자의 권리보호 측면에서 불균형을 초래할 수 있다.

이와 같은 충돌은 단순히 절차 간의 조정 문제를 넘어, 국제조세분쟁의 해결에 있어 두 가지 상이한 규범체계—국내법과 국제조약—가 동시에 적용되는 데서 비롯되는 구조적 한계를 반영한다. 특히 국내법 체계에서는 사법적 판단의 확정력이 강조되는 반면, 국제조세조약 체계에서는 이중과세의 제거라는 실질적 결과가 중시된다는 점에서 양자는 서로 다른 규범적 목표를 가진다.

결국 MAP와 국내 구제절차 간의 충돌은 개별 절차의 설계 문제라기보다 서로 다른 분쟁해결메커니즘 간 기능적 긴장에서 비롯되는 구조적 현상으로 이해되어야 한다. 이러한 점에서 절차 간 충돌을 단순히 조정하거나 회피하는 접근을 넘어서 양 절차 간의 권한을 어떻게 배분하고 상호작용을 설계할 것인지에 대한 제도적인 대응이 필요하다.

2. 비교법적 모델의 정책적 과제

가. 사법우위 모델의 한계(미국)

미국의 조세분쟁 해결구조는 사법적 판단을 중심으로 권한이 배분되는 전형적인 사법우위 모델로 이해된다. 국내 구제절차, 특히 법원의 판결이 분쟁 해결의 최종 기준으로 기능하며, MAP는 이러한 사법적 판단을 보완하는 범위에서 제한적으로 작동한다. 이러한 구조는 법적 안정성과 예측 가능성을 확보한다는 점에서 중요한 의미를 가진다. 납세자와 과세당국은 법원의 판단을 기준으로 분쟁의 결과를 예측할 수 있으며, 이는 조세법률주의의 관점에서 정당성을 가진다. 또한 사법적 판단을 중심으로 한 권한배분은 과세권 행사에 대한 통제를 강화하는 기능을 수행한다.

그러나 사법우위 모델은 국제적 이중과세의 제거라는 관점에서 한계를 가진다. 국내 판결이 선행하여 확정되는 경우에 권한 있는 과세당국은 그 판단에 구속되기 때문에 MAP를 통한 협의의 범위가 실질적으로 제한될 수 있다. 그 결과 MAP는 대응조정에 머무르거나 실질적 조정 기능을 수행하지 못하는 경우가 생길 수 있다. 이는 BEPS Action 14에서 지적된 바와 같이 MAP의 실효성을 저해하는 구조적 요인으로 평가된다.

나. 절차 통제 모델의 구조와 기능(영국)

영국은 사법우위 구조를 유지하면서 MAP와 국내 구제절차의 병행을 관리하는 절차 통제 모델을 채택하고 있다. MAP와 쟁송절차의 병행이 제도적으로 배제되는 것은 아니지만, 실무적으로는 절차의 중단 또는 보류를 통하여 양 절차 간 충돌을 사전에 방지하는 방식으로 운영된다. 이러한 구조는 동일 사안에 대한 이중 판단을 방지하고, 분쟁해결의 일관성을 확보한다는 점에서 중요한 기능을 수행한다. 특히 절차의 진행 시점을 조정하면서

협의와 사법적 판단 간 충돌을 최소화할 수 있고, 이는 분쟁 해결의 효율성을 제고하는 효과를 가진다.

다만 절차 통제 모델 역시 한계를 가진다. 절차의 중단 또는 보류는 분쟁 해결을 지연시킬 가능성이 있으며, 납세자의 신속한 권리구제를 저해할 수 있다. 또한 MAP의 실질적 기능은 여전히 사법적 판단에 종속되는 구조를 가지기 때문에 국제적 이중과세의 완전한 제거를 보장하지는 못한다.

다. 혼합(조정) 모델의 유연성과 위험(독일)

독일은 사법적 판단의 구속력을 인정하면서도 MAP를 통한 사후적 조정을 허용하는 혼합(조정) 모델을 채택하고 있다. 특히 조세기본법 제175a조에 따라 MAP의 결과를 반영하여 기존 세액결정을 변경할 수 있도록 함으로써 국내 판결 이후에도 일정한 범위에서 협의에 의한 조정이 가능하다. 이러한 구조는 국제적 이중과세의 실질적 제거라는 측면에서 가장 유연한 모델로 평가될 수 있다. 즉 사법적 판단에 의한 법적 안정성을 유지하면서도 MAP를 통하여 추가적인 조정을 가능하게 함에 따라 국제조세분쟁의 실효적 해결을 도모할 수 있다.

다만 혼합모델은 법적 확정성과의 긴장관계를 내포한다. 판결 이후에도 조정이 가능하다는 점은 분쟁의 최종성이 약화될 수 있음을 의미하며, 납세자 및 과세당국 모두에게 불확실성을 초래할 수 있다. 또한 협의 과정에서 전략적 행태(hold-up)가 발생할 가능성도 존재한다는 점에서 제도 설계에 신중함이 요구된다.

라. 우리 법제와의 비교

이상의 비교법적 분석은 MAP와 국내 구제절차 간의 관계가 단순한 병행 또는 선후관계의 문제가 아니라, 권한 배분 구조의 설계 문제임을 보여준다. 각국은 법적 안정성과 국제적 이중과세 제거라는 상충하는 목표 사이에

서 서로 다른 방식으로 균형을 설정하고 있으며, 이는 제도적 설계의 선택 문제로 귀결된다.

우리나라의 경우에는 MAP와 국내 구제절차 간의 관계에 관한 명확한 권한 배분 기준이 부재하여 절차 간 충돌이 발생하는 경우 실무적으로 불확실성이 존재한다. 특히 국내 판결이 선행하는 경우에 MAP의 협의 범위가 제한되는 구조는 미국과 유사한 사법우위적 성격을 가지면서도 영국과 같은 절차통제 장치나 독일과 같은 사후적 조정메커니즘이 충분히 마련되어 있지 않다는 점에서 제도적 불균형이 존재한다.

따라서 우리 법제는 단순히 특정 모델을 일방적으로 도입하기보다는 절차 간의 충돌을 관리할 수 있는 제도적 장치와 함께 일정한 범위에서 MAP에 의한 조정을 허용하는 방향으로 권한배분구조를 재설계할 필요가 있다. 특히 독일과 같이 판결 이후에도 제한적인 조정을 허용하는 구조는 국제적 이중과세의 실질적인 해소라는 측면에서 중요한 시사점을 제공한다.

3. 우리나라 법제의 문제점과 대응방안

가. 문제점

(1) 권한 배분 기준의 불명확성과 절차 충돌

우리나라의 MAP와 국내 구제절차의 관계는 제도적으로 병행이 가능하도록 설계되어 있으나, 양 절차 간 권한 배분 기준이 명확히 규율되어 있지 않다는 점에서 구조적 한계를 가진다. 즉 동일 과세사안에 대하여 MAP와 재조사청구, 심사청구, 조세소송 등 국내 구제절차가 동시에 또는 순차적으로 진행될 수 있음에도 불구하고, 어느 절차의 판단이 최종적 기준으로 기능하는지에 대한 명시적인 규율이 존재하지 않는다.

이와 같은 권한 배분 기준의 불명확성은 절차 간의 충돌을 초래하는 직접적인 원인이 된다. 특히 국내 구제절차가 선행하여 확정되는 경우 과세당국

은 그 판단에 구속되므로 MAP를 통한 협의 범위가 실질적으로 제한된다. 반대로 MAP의 협의가 선행하는 경우에도 해당 합의는 국내 법원이나 조세심판원을 직접적으로 구속하지 않기 때문에 동일 사안에 대하여 상이한 결론이 도출될 가능성이 존재한다.[64)]

이러한 구조는 실질적으로 사법우위적 권한배분 효과를 발생시키면서도 미국과 달리 절차 간 병행을 관리하거나 충돌을 조정하기 위한 제도적인 장치가 마련되어 있지 않다는 점에서 불완전한 형태를 가진다. 그 결과 동일한 사안에 대한 중복적 판단, 결론의 불일치 및 절차의 장기화 등의 문제가 발생할 수 있으며, 이는 법적 안정성과 예측 가능성을 저해하는 요인으로 작용한다.

(2) MAP의 실효성 제한

우리나라의 MAP는 제도적으로 국제적 이중과세를 해소하기 위한 핵심적인 분쟁해결 수단으로서 기능하도록 설계되어 있으나, 실제 운영에 있어서는 그 실효성이 제한되는 구조적 한계가 있다. 첫째, 국내 구제절차가 선행하여 확정되는 경우에는 권한 있는 과세당국은 해당 판단에 구속되기 때문에 MAP를 통한 협의의 범위가 축소된다. 이로 인해 MAP는 실질적인 과세조정을 통한 분쟁 해결 수단이라기보다 상대국에 대한 대응조정을 요청하는 보조적 절차로 기능하는 경우가 많다. 이것은 국제적 이중과세의 실질적 제거라는 MAP의 본래적인 기능을 약화시키는 요인으로 작용한다.[65)]

또한 MAP는 과세당국 간 협의절차라는 특성상 납세자의 절차적 참여가 제한되어 있고, 협의 결과 역시 납세자 및 국내 재판기관을 직접적으로 구속하지 않는다. 이러한 구조는 납세자의 권리구제 측면에서 한계를 가지며, 분쟁 해결의 실효성을 저해하는 요인으로 지적된다. 결과적으로 우리나라

---

64) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25 para. 34.

65) 이중교, 앞의 논문, 172～173면.

의 MAP는 제도적인 중요성에도 불구하고, 권한 배분 구조의 불명확성과 결합되면서 실질적 분쟁해결 기능이 제한된 상태에 있다고 평가할 수 있다.

나. 대응방안

(1) 절차 통제 및 조정 메커니즘의 도입

우리나라의 경우 MAP와 국내 구제절차의 병행이 제도적으로 허용되고 있음에도 불구하고, 양 절차 간의 관계를 조정하기 위한 명확한 기준이나 운영 원칙이 부재하여 실무상 다양한 충돌과 비효율이 발생하고 있다. 이러한 문제를 해결하기 위해서는 MAP와 국내 구제절차의 병행 자체를 제한하기보다는 절차 간 충돌을 관리할 수 있는 통제 및 조정 메커니즘의 도입이 필요하다.

첫째, 영국과 같이 절차의 병행을 형식적으로 허용하되 실무적으로 소송절차의 중단 또는 MAP의 보류를 통하여 절차 간 충돌을 사전에 방지하는 구조를 도입할 필요가 있다. 이는 동일 사안에 대한 이중 판단을 방지하고, 절차의 진행을 단계적으로 조정함으로써 분쟁 해결의 효율성과 일관성을 확보하는데 기여할 수 있다.

둘째, 독일과 같이 일정한 범위에서 판결 이후에도 MAP에 의한 사후적 조정을 허용하는 구조를 도입할 필요가 있다. 이는 국내 판결의 구속력을 유지하면서 국제적인 이중과세를 실질적으로 해소할 수 있는 유연한 해결 방식을 제공한다는 점에서 중요하다. 특히 현행 구조와 같이 판결 이후 MAP의 기능이 대응조정에 제한되는 상황에서는 국제적 분쟁 해결이 불완전하게 이루어질 가능성이 크다는 점을 고려할 필요가 있다. 다만 이러한 사후적 조정 메커니즘은 법적 안정성과의 긴장 관계를 수반할 수 있으므로 적용 범위와 요건을 명확히 하여 예외적·보충적 수단으로서 제한적으로 설계하는 것이 필요하다. 예컨대, MAP가 진행 중인 동안에 불복청구의 기간이 진행되지 않도록 한 것과 마찬가지로 불복절차가 진행 중인 동안에

MAP 신청기간이 진행되지 않도록 하는 규정이 마련될 필요가 있다.[66]

OECD 모델조세조약에서는 납세자의 선택권을 보장하기 위한 방법으로서 국내법상의 불복절차가 진행 중인 경우에 3년의 MAP의 신청기간을 중단하는 방법, 국내법상 불복절차가 진행 중인 경우에도 3년의 MAP의 신청기간을 중단하지 않지만, 국내법상 불복절차가 종결될 때까지 적극적인 협상을 하지 않는 방법, 체약상대국과 협상을 하지만 납세자가 국내법상 불복절차를 취하하지 않는 한 최종합의를 유보하는 방법 등이 제시되고 있다.[67]

(2) 권한 배분 기준의 명문화

MAP와 국내 구제절차 간의 관계를 명확히 규율하기 위해서는 권한 배분 기준을 법령상 명문화할 필요가 있다. 현행 법제는 양 절차의 병행을 허용하면서도 어느 절차가 우선적으로 적용되어야 하는지에 관한 명시적 기준을 제시하고 있지 않기 때문에 사건별로 상이한 대응이 이루어지는 구조적 한계를 가진다. 이러한 상황은 절차 간 충돌을 사후적으로 해결하는 데 그치게 하며, 분쟁 해결 과정 전반의 예측 가능성을 저해하는 요인으로 작용한다.

첫째, 권한 배분 기준의 명문화는 우선 사건의 유형에 따른 절차의 우선순위 설정을 중심으로 이루어질 필요가 있다. 예컨대, 이전가격, 고정사업장 귀속소득 및 이중 거주자 문제 등과 같이 본질적으로 국제적 조정이 요구되는 사안에 대하여 MAP를 우선적으로 적용하도록 하고, 국내법상의 해석이나 사실관계 판단이 중심이 되는 사안에 대하여 국내 구제절차를 우선하는 방식이 고려될 수 있다. 이는 분쟁 성격에 따라 적합한 해결수단을 선택하도록 하는 기능을 수행한다.

둘째, 절차 진행 단계에 따른 권한 배분 기준도 필요하다. 예를 들어 일정

66) 이중교, 앞의 논문, 174면.

67) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25 para. 25.

단계 이전에서는 MAP의 신청 및 진행을 자유롭게 허용하되 국내 소송이 일정한 단계 이상 진행된 경우에는 MAP의 개시를 제한하거나 보류하는 규정을 마련할 수 있다. 반대로 MAP가 선행하여 상당한 협의가 진행된 경우에는 국내 절차의 진행을 중단하거나 그 결과를 존중하도록 하는 기준을 설정할 수 있다. 이러한 단계별 기준은 절차 간 충돌을 사전에 예방하는데 기여한다.

셋째, 절차 간 충돌 발생 시 적용할 우선원칙을 명확히 할 필요가 있다. 예컨대, 동일 사안에 대하여 국내 판결과 MAP 합의가 상충하는 경우, 일정한 요건 하에서 MAP에 의한 조정을 우선적으로 반영할 수 있도록 하는 규정을 둘 수 있다. 이는 국제적 이중과세의 실질적 해소를 중시하는 방향으로 권한 배분 구조를 재설계하는 것을 의미한다. 다만 이러한 경우에도 법적 안정성을 고려하여 적용 범위를 제한하거나 납세자의 동의를 요건으로 하는 등 보완적 장치가 필요하다.

이와 같은 권한 배분 기준의 명문화는 분쟁 해결 과정에서의 예측가능성을 제고하고, 납세자와 과세당국 모두의 전략적인 불확실성을 감소시키는 효과를 가진다. 특히 절차적 선택과 진행에 관한 명확한 기준이 제시됨으로써 불필요한 절차 병행이나 전략적 지연을 방지하고 분쟁 해결의 효율성을 높일 수 있다.

다만 권한 배분 기준의 경직적 설정은 개별 사안의 특수성을 반영하기 어렵다는 한계를 가질 수 있기 때문에 일정한 범위에서 과세당국의 재량을 인정하거나 예외 규정을 두는 방식으로 유연성을 확보할 필요가 있다. 결국 권한 배분 기준의 명문화는 절차 간의 충돌을 완전히 제거하기 위한 것이 아니라, 그 발생 가능성을 관리하고 분쟁 해결의 방향을 제도적으로 안내하는 기능을 수행하는 것으로 이해되어야 할 것이다.

(3) BEPS 행동계획과 MAP의 접근성 보장

BEPS 행동계획 14는 조세조약 분쟁해결의 효율성을 높이기 위한 국제적

기준과 절차의 도입 및 개선을 목표로 하는 OECD의 핵심 과제로서 기업의 불확실성 등을 해소하고, 예측가능성을 확보하기 위하여 MAP의 실효성을 향상시키는 것을 목표로 한다. 특히 최소기준(Minimum Standard) 2.6은 납세자와 과세당국 사이에 조사상의 화해가 있더라도 MAP의 접근을 제한하지 않도록 권고하고 있다. 독일의 법원 결정의 이탈 가능성 제도는 국내 판결의 확정 후에도 실질적 이중과세 제거를 가능하게 하는 제도적 장점이 있으므로 우리나라에서도 유사한 방식의 사실 판단 범위 내 이탈 허용 등이 논의될 수 있을 것이다.[68)]

(4) 정보의 투명성 확보 및 납세자 지원 강화

납세자가 국내 구제절차의 관계 및 구제현황을 고려하여 적절한 판단을 내리기 위해서는 각 국가의 구제절차 관계 및 구제현황(재판의 승소율 등)에 대한 충분한 정보가 필수적이다. 과세당국은 BEPS 행동계획 14의 권고에 따라 자국의 MAP의 가이드라인에서 MAP와 국내 구제절차의 관계를 포괄적이고 명시적으로 공표하여야 할 것이다. 이러한 정보의 투명한 공개는 납세자의 판단을 돕고, 결과적으로 MAP의 실효성을 높이는데 기여할 것이다. 납세자는 상대국의 과세사안의 경우에 MAP를 선행시키는 것이 유리하다고 판단되더라도 상대국의 법률에 따라 국내 구제절차를 정지시킬 수 있는지 등 불확실한 부분이 남아 있기 때문에 MAP의 신청 전에는 국세청의 사전상담 등을 활용하여 유용한 정보를 얻는 것이 필요할 것이다.

---

68) OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017, Commentary on Article 25, para.76, c.

Ⅴ. 결 론

본 논문은 국제조세조약에서 MAP와 국내 구제절차가 병행되는 경우에 발생하는 구조적 충돌 문제를 해결하기 위하여 미국, 영국, 독일의 제도적 운용을 비교법적으로 검토하였다. 분석 결과, 국가별 제도의 설계와 사법 및 행정구제에서의 위상의 차이에 따라 MAP의 협의 범위와 유연성이 크게 달라짐을 확인할 수 있었다. 특히 미국과 영국은 국내 구제절차의 결론을 중시하는 구조를 가지고 있어 법원의 판단 이후에는 권한 있는 과세당국이 해당 결론에서 벗어난 합의를 도출하기 어려운 특징을 보인다. 이에 따라 MAP는 주로 상대국에 대한 대응조정 기능에 중점을 두게 되며, 실질적인 협의의 범위는 제한적으로 운영된다. 반면 독일은 법원의 사실판단으로부터 일정한 범위에서 이탈을 허용하는 제도를 두고 있어 MAP가 국내 절차의 결과와 충돌하더라도 국제적 이중과세의 해소를 위한 협의 여지가 상대적으로 넓다. 이는 국제조세분쟁 해결에 있어 제도적 유연성이 중요한 의미를 가진다는 점을 시사한다.

본 연구는 이러한 비교법적 분석을 바탕으로 MAP와 국내 구제절차의 관계를 단순한 절차 병행이나 선후관계의 문제가 아니라, 분쟁해결 과정에서 권한이 어떻게 배분되는가에 관한 구조적 문제로 재정의하였다. 이러한 관점에서 각국의 제도는 사법적 판단을 중심으로 하는 사법우위 모델, 절차의 병행을 관리하는 절차 통제 모델, 그리고 협의와 사법적 판단을 조정하는 혼합적 모델로 유형화할 수 있다.

우리나라의 법제는 MAP의 신청기간과 국내 불복절차기간 사이의 조정 규정의 부재, 법원의 확정판결 이후 MAP의 종료 등의 구조적 한계를 가지고 있다. 특히 권한 배분 기준이 명확하지 않은 상태에서 실질적으로는 사

법우위적 효과가 발생하면서도 절차 간의 충돌을 관리하거나 사후적으로 조정할 수 있는 제도적 장치가 충분히 마련되어 있지 않다는 점에서 제도적인 불균형이 존재한다. 이러한 구조는 국제기준, 특히 BEPS 행동계획 14에서 강조하는 MAP의 접근성 보장 및 실효성 제고 원칙과 일정 부분 긴장관계를 형성할 수 있다.

향후 제도적 개선은 다음과 같은 방향으로 이루어질 필요가 있다. 첫째, MAP의 신청기간과 국내 불복절차기간의 관계를 명확히 규율하여 납세자의 절차 선택권을 실질적으로 보장하여야 한다. 둘째, MAP의 협의와 국내 판결이 충돌하는 경우에 대비한 조정절차를 마련하거나 일정한 범위에서 판결의 기속력을 완화하는 방안도 검토될 수 있다. 셋째, MAP가 국내 분쟁해결수단과 상호보완적으로 작동할 수 있도록 불복절차의 중지제도, 정보공개의 강화 및 절차적 투명성 확보가 요구된다.

나아가 우리나라의 제도는 단순히 특정한 국가의 모델을 선택적으로 도입하는 방식이 아니라, 절차 간의 충돌을 사전에 관리하는 통제 메커니즘과 일정 범위에서 MAP에 의한 사후적 조정을 허용하는 구조를 결합한 혼합적 권한 배분 모델로서 재설계될 필요가 있다. 이는 사법적 판단의 안정성을 유지하면서도 국제적 이중과세의 실질적 해소를 가능하게 하는 방향으로 제도를 발전시키기 위한 것이다.

국제조세분쟁은 단일 국가의 법체계만으로 해결하기 어려운 다층적 성격을 갖기 때문에 MAP의 실효적 운영은 필수적이다. 본 연구는 주요국의 사례 비교를 통하여 우리 법제의 구조적 한계를 식별하고, 제도적·실무적 개선 방향을 제시함으로써 국제조세분쟁해결체계의 정교화에 기여하고자 하였다. 향후 BEPS 행동계획 14의 이행성과 주요국의 입법 및 실무 동향을 지속적으로 모니터링하면서 우리나라에서 MAP제도의 접근성과 유연성을 단계적으로 강화해 나갈 필요가 있다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

김성화, “국제적 조세분쟁에서 중재제도에 관한 비교법적 검토”, 『세무와 회계 연구』 제12권 제4호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2023.

안창남, “조세쟁송제도 개편방안에 관한 연구”, 국회입법조사처 정책연구용역보고서, 2023.

양인준 · 최정희, “조세조약상 중재제도의 최근 국제 동향과 그 도입방안”, 『조세법연구』 제23권 제3호, 한국세법학회, 2017.

이의영, “조세조약의 해석 — 비엔나협약의 기능과 한계, 국내법원 해석의 상호 발전”, 『조세학술논집』 제35집 제2호, 국제조세협회, 2019.

이중교, “상호합의절차의 종류와 법리상 쟁점”, 『조세학술논집』 제39집 제2호, 한국국제조세협회, 2023.

김진수 · 김정아 · 정경화, “영국의 조세불복제도에 관한 연구”, 『세법연구』 09－01, 한국조세연구원, 2009.

2. 국외 문헌

Avery Jones, John F., Tax appeals : the case for reform, *British Tax Review*, Sweet & Maxwell, 1994.

Avery Jones, John F. et al., The Legal Nature of The Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention-I, *British Tax Review* No. 6, Sweet & Maxwell, 1979.

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 3rd ed., Sweet & Maxwell, 2001.

Daly, Stephen, Public Law in the Tax Tribunals and the Case for Reform, *British Tax Review Issue* 1, Sweet & Maxwell 2018.

HMRC, “Resolving Tax Disputes Practical Guidance for HMRC Staff on the Use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases”, 2014.

_____, “Resolving tax disputes Commentary on the litigation and settlement

strategy", 2017.

Jérôme Monsenego, Designing Arbitration Provisions in Tax Treaties : Reflections Based on the US Experience, *Intertax* Vol. 42 Issue 3, Wolters Kluwer, 2014.

OECD, "Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting", 2016.

_____, *Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2017*, OECD Publishing, 2017.

_____, *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, 2019.

_____, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, 2022.

Reimer, Ekkehart, and Rust, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Vol. 1), 4th Edition, Kluwer Law International, 2014.

United Nations, "Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969", 2005.

_____, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, 2021.

Yhestryll Mc Cree, Chapter 9 : Arbitration under the US Model Convention, in Alicja Majdanska and Laura Turcan, *OECD Arbitration in Tax Treaty Law, Series on International Tax Law* Vol. 111, Linde Verlag, 2018.

<Abstract>

Allocation of Authority between Mutual Agreement Procedures and Domestic Remedies in International Tax Disputes

Kim, Sunghwa*

International double taxation creates significant uncertainty for multinational business activities and serves as a major obstacle to cross-border trade and investment. Although the Mutual Agreement Procedure (MAP) has been utilized as an international dispute resolution mechanism to address such problems, structural issues may arise when MAP proceeds in parallel with domestic remedies, including procedural conflicts, uncertainty in the allocation of authority, and inefficiencies in dispute resolution.

This study reconceptualizes the relationship between MAP and domestic remedies not merely as an issue of parallel proceedings, but as a structural problem concerning how authority over dispute resolution should be allocated between international coordination and domestic judicial control. From this perspective, the study conducts a comparative legal analysis of the systems of the United States, the United Kingdom, and Germany.

The comparative analysis demonstrates that the three jurisdictions adopt different models of authority allocation between MAP and domestic remedies, ranging from judicially dominant approaches to hybrid adjustment mechanisms. The United States emphasizes domestic judicial decisions, the United Kingdom employs procedural control mechanisms to coordinate conflicts, and Germany allows limited ex post adjustments through MAP even after domestic judicial decisions, thereby preserving greater flexibility in eliminating international double taxation.

Based on this comparative analysis, this study argues that the Korean legal framework lacks clear standards governing the allocation of authority between MAP and domestic remedies and does not provide sufficient institutional

* Judicial Policy Research Institute, Ph. D.

mechanisms for coordinating procedural conflicts. In particular, the current framework tends to prioritize the finality of domestic judicial decisions, which may substantially limit the effectiveness of MAP and create tension with the principles of accessibility and effectiveness emphasized in OECD BEPS Action 14.

Accordingly, this study proposes several institutional reforms for Korea, including the introduction of procedural coordination and control mechanisms, the statutory clarification of allocation-of-authority standards, the limited acceptance of ex post adjustments through MAP, and the enhancement of MAP accessibility and procedural transparency. Ultimately, this study is significant in that it systematically analyzes the relationship between MAP and domestic remedies from the perspective of allocation of authority and suggests institutional as well as practical directions for achieving a more balanced operation between international coordination and domestic judicial control in international tax dispute resolution.

▶ Key Words : mutual agreement procedure (MAP), international tax disputes, domestic remedies, allocation of authority, international double taxation