

디지털세 필라 2(글로벌 최저한세)에 대한 IF모델규정의 내용 및 시사점

- 기획재정부 보도자료(2021. 12. 20.)를 중심으로 -

January 6, 2022

지난 12월 20일 141개국이 참여한 OECD/G20 포괄적 이행체계(IF)는 서면 합의절차를 거쳐 디지털세 필라(Pillar) 2 글로벌 최저한세 모델규정을 대외 공개하였습니다. 기획재정부는 동 모델규정을 기초로 하여 금년 중 국내 입법 등 필요한 제도화 절차를 진행할 계획이라고 밝혔고, 그 내용은 다국적기업 그룹의 특정 국가에서의 실효세율이 글로벌 최저한세율(15%)보다 낮을 경우 미달분만큼 추가세액이 과세된다는 것을 골자로 하고 있습니다.

1. 배경

OECD는 다국적기업의 저세율국가를 이용한 조세회피, 즉 **소득이전을 통한 세원잠식(BEPS¹)** 행위에 대응하여 G20 과 공동으로 141개국이 참여하는 ‘BEPS 포괄적 이행체계’(이하 “IF”, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS)를 결성하여 2015년 디지털세 등 15개 실행계획을 발표하였고, BEPS 관련 근본적 해결 방안으로 다국적기업의 국제적 매출에 대해 국가간 **과세권 배분문제**를 논의하는 **필라(Pillar) 1**과 **글로벌 최저한세율** 등을 논의하는 **필라(Pillar) 2**의 두 가지 의제로 나누어 논의를 진행하였습니다.

필라2는 다시 ① 글로벌 최저한세 관련 GloBE 규칙* 및 ② 원천지국과세규칙**으로 구성되는데, IF는 이 중 **글로벌 최저한세**(이하 ‘GloBE 규칙’) **모델규정**을 서면 합의 절차를 거쳐 **2021. 12. 20. 대외 공개**하였습니다(규칙② 도입을 위한 모델규정 등은 금년 상반기 중 공개될 예정입니다).

* 글로벌 세원잠식 방지(Global anti-Base Erosion) 규칙

** 원천지국→거주지국 지급금이 거주지국에서 9% 미만 과세 시 원천지국에서 미달세액 과세

2. 필라 2의 개요 및 진행경과

가. 개요

필라 2는 다국적기업이 **저세율 국가**에 회사를 설립하여 조세를 회피하는 사례를 방지하기 위해 다국적기업에 대한 **최저한세율**을 도입하여 본사 또는 모회사의 **거주지국에서 과세**하는 방안*과, 해외법인에게 지급하는 금액에 대해 동 해외법인의 **거주지국에서 저율 과세** 시 **원천지국에서 미달세액을 과세**하는 방안**입니다.

* 다국적기업이 기업본부를 저세율 국가(실효세율 10% 가정)에 둘 경우 최저한세율(15%)에 미달하는 5%를 본사(최종 모회사)가 있는 국가에서 추가로 과세

** 원천지국 →거주지국 지급금(해외특수관계자에게 지급하는 사용료 등)에 대해 수취인의 거주지국에서 9% 미만 과세 시 원천지국에서 해당 지급금에 대하여 손금부인하거나 조세조약의 혜택(예 : 제한세율 적용)을 부인하여 미달세액을 과세

IF는 작년 10월 **최저한세율을 15%로 하고, 적용대상을 연결매출액 7.5억 유로(약 1조 원) 이상으로 하는 등 전체적인 제도 골격에 합의**하였고, 2021. 4.부터 실무작업반회의를 통해 **각국 국내 법제화의 지침이 될 모델규정(Model Rules)** 수립 작업을 진행하였습니다.

다국적기업의 조세회피를 근본적으로 차단하고, 국가 간 **무분별한 조세경쟁**을 방지하려는 목적에서 OECD 중심으로 진행되어 온 **최저한세 제도**는 **2023년 시행을 목표로 하고 있으며, 동 제도의 실효성을 확보**하기 위하여 각국은 이번에 발표된 **모델규정과 일치**하도록 금년 중 **필라2 글로벌 최저한세 제도를 입법화**해야 하며, 만약 불일치하게 입법할 경우 해당 국가는 **GloBE 규칙을 도입하지 않은 것으로 간주**되어 **다른 국가가 대신 GloBE 규칙 과세권을 행사**하게 됩니다.

3. 모델규정의 구조 및 주요내용

모델규정은 **서문(Preamble)** 및 **10개 장(Chapter)**, **49개 조(Article)**로 구성되고, ‘**범위(제1장)**’ → ‘**과세조항(제2장)**’ → ‘**실효세율·추가세액 계산(제3·4·5장)**’ → ‘**특별규정 및 경과규정(제6·7·9장)**’ → ‘**행정(제8장)**’ → ‘**정의(제10장)**’로 전개됩니다.

가. 범위(제1장)

GloBE 규칙의 적용 대상인 **다국적기업 그룹의 범위**가 ‘**직전 4개 회계연도 중 2개 이상의 연결재무제표 상 매출액이 7.5억 유로(약 1조 원) 이상인 다국적기업 그룹**’으로 제시되었고, 이에 따라 동 연결재무제표에 포함되는 법인, 고정사업장 등(‘**구성기업**’)은 **필라2 계산의 기본단위**가 됩니다. 다만, 정부기관, 국제기구, 비영리기구, 최종모기업인 투자펀드, 부동산투자기구는 GloBE 규칙의 적용이 배제됩니다.

나. 과세조항(제2장) 및 실효세율·추가세액 계산(제3·4·5장)

관할국 별 실효세율을 계산(국가별 통산)하여 특정관할국에서의 실효세율이 최저한세율(15%)에 미달하는 만큼 추가세액을 계산하여 소득산입규칙·비용공제부인규칙(제2장)에 따라 과세합니다.

(1) GloBE 이익과 손실 및 조정된 대상조세의 계산

각 관할국의 실효세율계산을 위하여 먼저 각 관할국의 **GloBE 이익과 손실을 계산**하여야 하며, GloBE 이익과 손실은 각 구성기업의 회계상 순이익·손실에 일정한 조정(조세비용, 벌금 및 과태료 등 가산, 배당소득 등 차감 등)을 거쳐 결정하며, GloBE 규칙 목적상 주된 기업과 고정사업장간, 도관기업과 그 주주간에는 그 이익과 손실을 배분합니다.

또한, 각 관할국의 **조정된 대상조세를 계산**하여야 하며, 이를 위해 각 구성기업의 회계상 순이익·손실에 반영된 당기법인세비용 중 대상조세(이익·유보이익·자본에 대한 세금, 소득세 대신 부과되는 세금 등) 관련 금액에 일정한 조정을 거쳐 계산하고, 한 구성기업의 회계상 계상된 대상조세를 GloBE 이익·손실에 대응되도록 다른 구성기업으로 배분합니다.

이와 같이, **GloBE 이익과 손실**, 조정된 대상조세가 계산되면, 아래와 같은 산식으로 각 관할국의 실효세율을 산출합니다.

* 관할국의 실효세율(Effective Tax Rate) 계산

$$= \frac{\Sigma (\text{각 구성기업의 조정된 대상조세})}{\Sigma (\text{각 구성기업의 GloBE 이익}) - \Sigma (\text{각 구성기업의 GloBE 손실})}$$

(2) 추가세액의 계산

실효세율이 최저한세율에 미달하는 만큼 추가세액을 계산하되, ‘급여’ 및 ‘유형자산 장부가액’의 일정 비율(5%)을 순 GloBE 이익에서 공제하여 실질기반 소득은 추가세액계산에서 제외하고, 이전 회계연도의 실효세율이 재계산되면서 추가세액이 새롭게 발생할 경우(예: 세율 변동에 따른 이연법인세비용 변동으로 실효세율이 최저한세율 미만으로 하락) 해당 금액을 당기 추가세액에 가산하며, 실효세율 15%가 충족되도록 미달세액을 납부하게 하는 최저한세 제도를 운영하는 관할국의 경우 해당 최저한세액을 추가세액에서 차감합니다.

추가세액의 계산을 산식으로 표현하면 아래와 같습니다.

$$\begin{aligned} * \text{추가세액} &= (\text{최저한세율} - \text{관할국 실효세율}) \times (\text{순 GloBE 이익} - \text{실질기반 소득제외}) + \\ &\quad (\text{가산되는 당기 추가세액}) - (\text{국내 최저한세}) \end{aligned}$$

(3) 추가세액의 납부방법

1) 소득산입 규칙

자회사에 미달세액 발생 시 이를 모기업이 저율과세 구성기업의 추가세액(제5장) 중 소득산입비율에 해당하는 금액을 모기업 관할국에 납부합니다.

< 예시 ① >	
기업 A (최종모기업) A국 60% 기업 B (저율과세기업) B국 40% 제3자 B국 실효세율 10%, 순 GloBE 이익 100	① 기업B 추가세액 = $(15\% - 10\%) \times 100 = 5$ ② 기업A의 기업B에 대한 소득산입비율 = $(100 - 40) \div 100 = 60\%$ ∴ 기업A는 $5 \times 60\% = 3$만큼 A국 과세당국에 납부

< 예시 ② >	
기업 A (최종모기업) A국 100% 기업 B (중간모기업) B국 100% 기업 C (저율과세기업) C국 C국 실효세율 10%, 순 GloBE 이익 100	① 기업C 추가세액 = 5 ②-1 A국·B국 모두 소득산입규칙을 도입한 경우 ∴ 기업A가 5만큼 A국 과세당국에 납부 ②-2 A국은 소득산입규칙 미도입, B국은 도입한 경우 ∴ 기업B가 5만큼 B국 과세당국에 납부

※ (하향식 접근) 최종모기업을 시작으로 상위 모기업 관할국부터 우선적으로 소득산입규칙 적용(최종모기업 소재 관할국이 소득산입규칙을 도입하지 않았다면, 다음 상위 모기업 소재 관할국이 과세권 행사 가능)

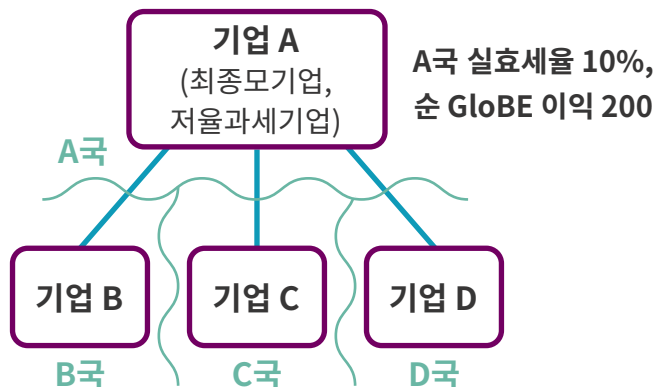
2) 비용공제부인 규칙

① 최종모기업이 저율과세 또는 ② 모기업 관할국이 소득산입규칙을 도입하지 않는 등의 사유로 **소득산입규칙이 적용되지 않는 추가세액**에 대하여는 **다국적기업 그룹 내 다른 구성기업들이 미달세액을 자국에 납부** (소득산입규칙의 보완장치로서 기능)하고, 각 **관할국**은 관할국에 배분된 비용공제부인규칙의 추가세액만큼 관할국 내 구성기업들의 세부담이 증가하도록 **국내법상 조정**(예: 비용공제부인)을 시행하며, **추가세액은 각 관할국의 종업원수 및 유형자산의 비율에 따라 다음 산식에 의해 배분**합니다.

$$\text{배분비율} = 50\% \times \frac{\text{해당 관할국 종업원 수}}{\text{모든 관할국* 종업원 수}} + 50\% \times \frac{\text{해당 관할국 유형자산}}{\text{모든 관할국* 유형자산}}$$

* 비용공제부인규칙을 도입한 관할국에 한함

< 예시 ③ >



	B국	C국	D국	합계
종업원 수	70	20	10	100
유형자산	30	40	30	100

① 기업A 추가세액 = (15%-10%) × 200 = 10

② A국은 GloBE 규칙 미도입, B~D국은 도입

③ 배분비율

▶ B국 = 50% × 0.7 + 50% × 0.3 = 50%

▶ C국 = 50% × 0.2 + 50% × 0.4 = 30%

▶ D국 = 50% × 0.1 + 50% × 0.3 = 20%

∴ 기업B는 5, 기업C는 3, 기업D는 2를 각각 B국, C국, D국 과세당국에 납부

다. 특별규정 및 경과규정(제6·7·9장)

합병·분할 등의 경우 과세대상 요건 매출액 기준 계산방법, **사업구조개편** 처리 및 **공동기업(Joint Venture)·투자기업** 등의 처리 방법을 규정하고*, GloBE 규칙을 **처음 적용받는 기업** 및 **최초 시행연도(2023년)** 등과 관련한 각종 **경과규정(Transition rules)**을 제시하였습니다.

* **(공동기업)** 다국적기업 그룹이 50% 이상 지분을 소유하고 있는 공동기업 및 그 자회사의 경우 이를 별도의 다국적기업 그룹인 것으로 보아 실효세율 및 추가세액을 계산

(투자기업) 투자기업의 실효세율을 관할국 내 다른 구성기업과 합산하지 않고 개별적으로 계산(국가별 통산 원칙의 예외)하거나, 구성기업-주주가 지분에 대해 매년 시가평가 방식에 따라 최저한세율 이상으로 과세될 시 투자기업을 도관기업으로 처리할 수 있는 점 등을 규정

또한, 최종모기업이 도관기업이거나 배당공제제도의 적용을 받는 경우, 최종모기업의 GloBE 이익은 주주 지분에 귀속되거나 분배되는 금액만큼 차감 조정하는 도관·배당공제제도(주주 단계에서 12개월 내 최저한세율 이상의 명목세율로 과세됨을 전제) 등을 두었습니다(제7장).

라. 행정(제8장) 및 정의(제10장)

신고 방법(개별 구성기업이 신고하는 것이 원칙이나, 최종모기업 또는 그룹이 지정한 구성기업이 대신하여 신고가능), 세이프하버(일정조건 만족 시 해당 관할국 추가세액을 0으로 간주) 등 GloBE 규칙의 효율적 집행을 위한 조세행정 상 규칙과 경과규정 등을 규정하였습니다.

4. 향후 일정 및 시사점

정부는 IF 차원에서 합의한 시행 일정에 따라 금년에 국내 입법 등 필요한 제도와 절차를 진행할 계획으로, 우선 국제조세, 법인세 및 기업회계 등 전문가들이 참여하는 법제화 연구용역을 금년 상반기 중 진행하고, 이를 참고하여 금년 세법 개정안에 동 규칙이 반영될 예정입니다(모델규정을 기초로 기존 국내 세법과 조화롭게 공존하는 방향으로 법령안을 마련할 계획). 빠르면, OECD/G20에서 계획하고 있는 시행 시기인 2023년부터 시행될 것으로 예상됩니다.

당초 디지털세는 글로벌IT기업을 대상으로 논의가 진행되었으나, 연결 매출액이 1조 원 이상인 다국적기업 그룹은 업종에 상관없이 모두 필라2 적용대상(최소 15%의 조세를 부담)으로, 상당수의 우리 기업들이 필라2 대상이 될 것으로 전망됩니다(2019년 국가별 보고서 제출기업 중 최종 모기업기준 245개). 실효세율이 최저한세율 이상인 기업이라도 관할국 별로 관련 자료를 제출하여야 하므로 이에 대한 기업들의 철저한 사전대비가 필요합니다.

아울러, 전 세계국가들이 참여하는 글로벌 조세체계가 처음으로 마련되는 것이니만큼 기업들은 정부와 긴밀히 소통하여 향후 OECD에서 진행될 세부지침 작업에 기업들의 입장을 적극 반영할 수 있도록 노력하는 한편, 국경 없는 디지털경제에 따른 새로운 국제조세체계에 부합하는 각 기업별 대응전략 수립에 적극 나서야 할 것으로 보입니다.

For Questions or Comments

- 김현진 | 파트너변호사 T. 02-316-4246 E. hjikim@shinkim.com
- 노형철 | 세무사 T. 02-316-4483 E. hcrho@shinkim.com
- 김병호 | 세무사 T. 02-316-7959 E. bhkim@shinkim.com
- 고은지(Go, Ellen) | 미국공인회계사 T. 02-316-4486 E. ejgo@shinkim.com

SHIN & KIM
법무법인(유) 세종

법무법인(유) 세종 뉴스레터의 게재된 내용 및 의견은 일반적인 정보 제공 목적으로 발행된 것이며, 이에 수록된 내용은 법무법인(유) 세종의 공식적인 견해나 구체적인 사안에 관한 법률의견이 아님을 알려드립니다.

The content and opinions expressed within Shin & Kim LLC's newsletter are provided for general informational purposes only and should not be considered as rendering of legal advice for any specific matter.

서울시 종로구 종로3길 17 디타워 D2 23층 (우)03155 T. 02-316-4114 <https://www.shinkim.com>
