



제418회국회(정기회)
제7차기획재정위원회

국제조세조정에 관한 법률 일부개정법률안

검 토 보 고

■ 정부 제출 (의안번호 제3523호)

2024. 11.

기 획 재 정 위 원 회

전문위원 이정은

목 차

I . 개요	1
II . 주요 내용별 검토	4
1. 정상가격 조정에 따른 경정청구 절차 보완(정부안)	4
2. 상계거래 적용대상 조문 정비 (정부안)	9
3. 지급이자 손금불산입 적용 순서 명확화 (정부안)	11
4. 해외금융계좌 신고의무 대상 정비 (정부안)	14
5. 암호화자산 자동정보교환체계 이행 근거 마련 (정부안)	18
6. 해외현지법인 등에 대한 자료 제출·보완 요구 기한 조정 (정부안)	22
7. 글로벌 최저한세 제도 보완 (정부안)	25
가. ‘그룹’ 및 ‘구성기업’의 정의 명확화	32
나. ‘고정사업장’ 정의 명확화	36
다. ‘부분소유중간모기업’ 명칭 및 정의 명확화	41
라. 연결매출액 산출근거 위임근거 마련	43
마. 조정대상조세 계산 시 미납 이연법인세부채 차감금액 계산방법 위임근거 마련	47
바. 조정대상조세 계산 관련 결손취급 특례 신설	49
사. 소득산입보완규칙의 구성기업별 배분방법 보완	52
아. 최소적용제외 특례의 예외 신설	57
자. 배당공제제도 등에 대한 특례 대상기업 확대 등	61
차. 투자구성기업에 대한 특례 중 과세분배방식 적용 시 분배의 범위 명확화	66
카. 전환기 적용면제의 공동기업 등에 대한 적용방법 보완	69
타. 일반적 적용 면제 등 추가신설	72
파. 신고기한 특례 신설	75

I. 개요

1. 정부안(의안번호 제3523호)

가. 제안경위

- (1) 제 안 자 : 정부
- (2) 제 안 일 : 2024. 9. 2.
- (3) 회 부 일 : 2024. 9. 3.

나. 제안이유

국의 세원 관리를 강화하기 위하여 정상가격 조정에 따른 경정청 구제도를 개선하고, 국제적 조세회피를 방지하기 위하여 암호화자산 거래에 관한 자동정보교환체계의 이행 근거를 마련하며, 납세자 권리 보호를 강화하기 위하여 해외금융계좌 신고의무 면제대상을 확대하는 한편,

글로벌최저한세제도의 시행에 따른 다국적기업그룹 구성기업의 추가 세액 계산 부담을 완화하기 위하여 추가세액 과세면제 등의 특례를 확대 하고, 경제협력개발기구(OECD)와 포괄적 이행체계에서 합의한 행정지침(Administrative Guidance)을 반영하여 글로벌최저한세제도를 정비하려는 것임.

다. 주요내용

가. 정상가격 조정에 따른 경정청구제도 개선(안 제6조제2항부터 제5항까지 신설)

납세자가 국외특수관계인과의 국제거래에서 정상가격을 기준으로 조정한 과세표준 및 세액을 경정청구할 때에는 정상가격 산출방법 입증서류를 제출하도록 하고, 납세지 관할 세무서장은 제출 서류에 누락된 사항이나 미비한 사항이 있는 경우에는 30일 이내의 범위에서 보완을 요구할 수 있도록 함.

나. 상호주의에 따른 금융거래 자동정보교환 범위 확대(안 제36조제6항)

우리나라의 권한 있는 당국과 계약당사국 간 상호주의에 따른 금융거래 자동정보교환 범위에 ‘암호화자산을 대상으로 하는 거래’를 추가함.

다. 해외금융계좌 신고의무 대상 정비(안 제54조제1호, 안 제54조제6호 신설)

해외금융계좌 신고의무가 면제되는 재외국민 기준을 「소득세법」에 따른 거주자 거소 기준에 맞추어 ‘183일 이하’에서 ‘182일 이하’로 조정하고, 해외금융계좌 신고의무 면제대상에 ‘해외신탁명세를 제출할 때 해외금융계좌정보를 함께 제출한 자’ 등을 추가함.

라. 해외현지법인 등에 대한 자료 제출·보완 요구 기한 삭제(안 법률 제19928호 국제조세조정에 관한 법률 일부개정법률 제58조제5항)

과세당국이 해외직접투자 등을 한 거주자 또는 내국법인에 대하여 해외직접투자 명세 등의 자료 제출이나 보완을 요구할 수 있는 기한의

제한을 없앴.

마. 글로벌최저한세결손취급특례(안 제67조제4항 신설)

각 사업연도 구성기업의 조정대상조세를 계산할 때 총이연법인세조정 금액을 계산하는 대신에 대통령령으로 정하는 금액을 이연법인세자산으로 보는 글로벌최저한세결손취급특례를 구성기업의 소재지국별로 적용할 수 있도록 함.

바. 추가세액 과세면제 특례 확대(안 제80조제2항 및 제3항 신설)

1) ‘공동기업그룹’ 및 ‘공동기업그룹에 속하지 아니하는 공동기업’은 각각 구성기업의 소재지국과는 다른 국가에 소재하는 것으로 보아 전환기사업연도* 해당 국가의 추가세액을 영으로 볼 수 있도록 함.

* 전환기사업연도: 2026년 12월 31일 이전에 개시하고 2028년 6월 30일 이전에 종료하는 각 사업연도

2) 대상조세의 명목세율이 100분의 20 이상인 최종모기업의 소재지국에 대해서는 2025년 12월 31일 이전에 개시하고 2026년 12월 30일 이전에 종료하는 각 사업연도의 소득산입보완규칙 추가세액을 계산할 때 해당 국가에 소재하는 저율과세구성기업의 추가세액을 영으로 볼 수 있도록 함.

사. 글로벌최저한세정보신고서 제출기한 등에 대한 특례(안 제83조제1항 · 제4항 및 제84조제1항)

글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액배분액의 신고는 사업연도 종료일부터 15개월(최초적용연도의 경우에는 18개월)이 되는 날과 2026년 6월 30일 중 늦은 날까지 하도록 함.

II. 주요 내용별 검토

1. 정상가격 조정에 따른 경정청구 절차 보완(정부안)

현 행	정부안
☐ 정상가격조정에 따른 경정청구 (§6) ○ (경정청구 기한) 「국세기본법」에 따른 경정청구 기한 ○ (청구시 제출 자료) - 거래가격 조정신고서 - <추 가> ○ (경정 기한) 청구를 받은날로부터 2개월 이내 ○ <신설>	☐ 경정청구 절차 보완 ○ (현행과 같음) ○ (제출자료 추가) - (현행과 같음) - <u>정상가격 입증 서류*</u> * 정상가격 산출방법의 적정성을 입증하는 서류로서 기획재정부령에서 규정 ○ <u>경정 기한 연장</u> : 2개월 → 6개월 ○ (경정관련 자료 보완) 제출 자료 미비시 30일 이내 범위에서 보완 요구 가능 - 자료 보완 기간은 경정기한산정에서 제외 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 경정청구하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 국제거래에 대한 적정과세 기반을 마련하기 위해 정상가격 조정에 따라 경정청구하는 경우 ① 정상가격에 의한 경정청구시 제출해야하는 자료에 정상가격 입증서류를 추가하고 ② 경정기한을 기존의 2개월에서 6개월로 연장하며 ③ 제출 자료가 미비한 경우 경정청구 관련 자료를 보완 요구할 수 있도록 규정하려는 것임.

□ 현행법은 거주자가 국외특수관계인과의 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격¹⁾보다 낮거나 높은 경우 정상가격을 기준으로 조정한 과세표준 및 세액을 거래가격 조정신고서를 첨부하여 신고 및 경정청구할 수 있음을 규정하고 있음.²⁾ 이는 독립기업의 원칙³⁾에 따른 이전가격 세제⁴⁾의 도입으로 과세표준 및 세액 신고 시 적용가격의 타당성을 검토할 수 있는 기본 자료를 거래의 당사자에게 제출토록 하는 것임. 판례는 정상가격에 관한 일응의 증명 책임을 과세관청에 있는 것으로 보고 있음.⁵⁾

□ 그러나 과세당국은 제한된 자료만으로 짧은 기간 내에 정상가격 및 거래가격에 관한 심사를 완료해야 함에 따라 합리적인 정상가격의 입증이 어려운 상황임.

□ 개정안은 이에 따라 ① 정상가격에 의한 경정청구 시 거래가격 조정신고서 외에도 기획재정부령으로 정하는 정상가격 입증서류를

1) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조(정의) ① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

5. “정상가격”이란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용하거나 적용할 것으로 판단되는 가격을 말한다.

2) 「국제조세조정에 관한 법률」 제6조(정상가격에 의한 신고 및 경정청구) 거주자(내국법인과 국내사업장을 포함한다. 이하 이 절에서 같다)는 국외특수관계인과의 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 조정한 과세표준 및 세액을 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 기한까지 기획재정부령으로 정하는 거래가격 조정신고서를 첨부하여 납세지 관할 세무서장에게 신고하거나 경정청구를 할 수 있다.

3) 해당 거래의 당사자가 특수관계 없는 독립된 기업들이었다면 그 들 사이에서 가격이 얼마로 결정되었을 것인가를 계산해서, 그 가격을 적용해서 각 거래당사자의 소득을 산출한다는 원칙, Bausch & Lomb 판결 (92 T.C. 525)

4) 기업이 국외특수관계자와의 거래에 있어 정상가격보다 높거나, 낮은 가격을 적용함으로써 과세 소득이 감소되는 경우 과세당국이 그 거래에 대하여 정상가격을 기준으로 과세소득금액을 재계산하여 조세를 부과하는 제도

5) “피고가… 정상수익금액을 산정함에 있어 적용한 평균이익률은…조건이 유사한… 거래인 18건에 대한 이익률을 평균한 수치라는 것이고, 한편 이 사건에서 피고는 그 정상가격의 산정을 위하여 원고에게 그 산정을 위한 구체적인 자료의 제출을 요구하였으나, 제대로 이에 응하지 아니하였다는 것이므로, 피고가 이러한 사정에 기하여 정상가격의 산출에 있어 전통적인 ‘비교가능제3자가격법’에 토대를 둔 위 평균이익률에 기초하여 감소된 소득금액을 산정 한 것은 합리성이 있다.” 대법원 1997. 6. 13. 선고95누 15476 판결

추가 제출하도록 하고, ② 경정기한을 ‘청구를 받은 날부터 2개월 이내’에서 ‘청구를 받은 날부터 6개월 이내’로 연장하며, ③ 과세당국은 제출된 자료가 미비한 경우 30일 이내 범위에서 납세자에게 경정 관련 보완을 요구할 수 있도록 규정하려는 것으로, 이를 구분하여 검토할 필요가 있음.

□ 첫째, 개정안은 정상가격을 기준으로 과세표준 및 세액을 경정청구하는 경우 제출해야 하는 자료로 정상가격 산출방법 입증서류를 추가로 규정하려는 것임. 이는 정상가격 판단을 위해 거래당사자의 재무제표 및 비교 가능한 정상가격 산출방법 등 다양한 자료가 필요한 상황에서 현행법상 제출하는 자료는 거래가격 조정신고서이나 신고서에는 이와 관련된 기초적인 내용만이 포함되어 있으므로, 정상가격에 대한 사전승인⁶⁾(이하 “APA”) 신청 시 제출자료에 준하는 입증자료⁷⁾를 추가 제출토록 하려는 것임. 이는 판례에 의하

6) 납세자가 국외특수관계자와의 거래에서 적용할 정상가격 결정방법 및 정상가격 범위 에 대해서 과세당국과 사전에 서로 합의하는 제도

「국제조세조정에 관한 법률」 제14조(사전승인의 신청 및 승인)

① 거주자는 일정 기간의 과세연도에 대하여 일정한 정상가격 산출방법을 적용하려는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 정상가격 산출방법을 적용하려는 일정 기간의 과세연도 중 최초의 과세연도 개시일의 전날까지 국제청장에게 사전승인을 신청할 수 있다.

② 국제청장은 거주자가 제1항에 따라 정상가격 산출방법에 대한 사전승인을 신청하는 경우 대통령령으로 정하는 바에 따라 계약상대국의 권한 있는 당국과의 상호합의절차를 거쳐 합의하였을 때에는 정상가격 산출방법을 사전승인할 수 있다. 다만, 대통령령으로 정하는 경우에는 상호합의절차를 거치지 아니하고 정상가격 산출방법을 사전승인(이하 “일방적 사전승인”이라 한다)할 수 있다.

7) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제26조 (정상가격 산출방법의 사전승인 신청)

① 법 제14조제1항에 따라 정상가격 산출방법을 사전승인하여 줄 것을 신청하는 거주자(이하 이 관에서 “신청인”이라 한다)는 국제거래의 전부 또는 일부에 대하여 기획재정부령으로 정하는 정상가격 산출방법의 사전승인 신청서에 다음 각 호의 서류를 첨부하여 정상가격 산출방법 사전승인 신청 대상기간의 최초 과세연도 개시일의 전날까지 국제청장에게 제출해야 한다. 이 경우 제3호에 해당하는 서류는 이동식 저장장치 등 전자적 정보저장매체에 수록하여 제출할 수 있다.

1. 거래 당사자의 사업 연혁, 사업 내용, 조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료
2. 거래 당사자의 최근 3년 동안의 재무제표, 세무신고서 사본, 국제거래에 관한 계약서 사본 및 이에 부수되는 서류
3. 신청된 정상가격의 세부 산출방법을 구체적으로 설명하는 다음 각 목의 자료
 - 가. 제14조제2항 및 제15조제4항에 따른 비교가능성 평가방법 및 요소별 차이 조정방법
 - 나. 비교대상 기업의 재무제표를 사용하는 경우 적용된 회계처리기준의 차이와 그 조정방법

여 정상가격에 대한 입증책임이 있는 것으로 인식되고 있는 과세당국이 합리적인 정상가격을 입증하는 데 필요한 자료의 확보를 용이하게 하여 과세의 적절성을 확보하는 데 기여할 것으로 보임.

□ 둘째, 개정안은 과세당국이 경정청구의 심사 결과를 알리는 통지기간을 현행법상 2개월 이내에서 6개월 이내로 연장 규정하려는 것임.

현행법은 과세당국이 경정청구를 받은 날부터 2개월 이내에 심사를 완료하여 청구인에게 통지할 의무를 부여하고 있으나, 유사한 사례에서 정상가격 심사에 걸리는 기간과 비교했을 때 상대적으로 짧은 심사 통지 기간을 현실화하려는 입법 취지가 있음. 특히 「국세기본법」은 통상적인 세액조정을 위한 경정기한을 2개월로 규정하고 있으나⁸⁾, 국제거래에 따른 자료 확보의 어려움 및 국가 간 과세권 배분에도 영향을 미치는 정상가격 입증의 특수성을 고려하여 통상적인 경정청구 기한과 다른 기준을 적용할 필요성이 있음.

다. 거래별로 구분한 재무자료 또는 원가자료를 사용하는 경우 그 작성기준

라. 두 개 이상의 비교대상 거래를 사용하는 경우 정상가격으로 판단되는 범위와 그 도출방법

마. 정상가격 산출방법의 전제가 되는 조건 또는 가정에 대한 설명자료

4. 국제거래의 거래가격과 정상가격의 차이를 조정하는 방법에 관한 설명자료

5. 승인 신청된 정상가격 산출방법에 관하여 관련 계약상대국과의 상호합의를 신청하는 경우에는 기획재정부령으로 정하는 상호합의절차 개시 신청서

6. 그 밖에 사전승인 신청된 정상가격 산출방법의 적정성을 증명하는 자료

8) 「국세기본법」

제45조의2 (경정 등의 청구) ③ 제1항과 제2항에 따라 결정 또는 경정의 청구를 받은 세무서장은 그 청구를 받은 날부터 2개월 이내에 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정하거나 결정 또는 경정하여야 할 이유가 없다는 뜻을 그 청구를 한 자에게 통지하여야 한다. 다만, 청구를 한 자가 2개월 이내에 아무런 통지(제4항에 따른 통지를 제외한다. 이하 이 항에서 같다)를 받지 못한 경우에는 통지를 받기 전이라도 그 2개월이 되는 날의 다음 날부터 제7장에 따른 이의신청, 심사청구, 심판청구 또는 「감사원법」에 따른 심사청구를 할 수 있다.

[정상가격 심사 기간의 유사례]

APA 심사기간 : 평균 2~3년

* 평균 5년 과세기간에 적용할 정상가격을 결정하는 제도임에 따라 승
인기간이 오래 걸리나, 납세자가 동일 여건 · 동일 거래에 대해 과세당국
이 결정한 정상가격을 사용할 수 있다는 측면에서 유사

세무조사 : 평균 6개월

* 이전가격세제가 문제 될 경우 조사 기간이 평균 6개월 이상 소요

□ 셋째, 개정안은 경정청구 시 납세자가 제출한 서류에 미비한 사항
이 있는 경우 30일 이내에 자료 보완을 요구할 수 있도록 하여 불
필요한 불복절차로 이어지는 것을 예방하는 입법 취지가 있음. 다
만 보정요구에 따른 기간(30일 이내)은 경정청구 심사 기간(6개월)
에서 제외하려는 것임.

참고로 「국세기본법 시행령」도 경정청구 시 자료의 보정 필요성
이 인정되는 경우 30일 이내의 기간을 두어 자료보완을 요구할 수
있고 해당 기간은 경정청구 심사기간에 산입되지 않음을 규정하고
있음.⁹⁾

9) 「국세기본법 시행령」

제25조의3(경정 동의 청구) ⑥ 제3항에 따라 경정 청구서를 제출받은 세무서장이나 제5항에 따라 다른 세
무서장으로 부터 경정청구서를 송부받은 세무서장은 그 경정청구의 내용에 대해 보정할 필요가 있다고 인
정되는 때에는 30일 이내의 기간을 정하여 보정할 것을 요구할 수 있다. 이 경우 보정기간은 법 제45조의2
제3항에 따른 기간에 산입하지 않는다.

2. 상계거래 적용대상 조문 정비 (정부안)

현 행	정부안
☐ 상계거래의 인정(§11) ○ 상계거래 중 원천징수의 대상이 되는 거래의 경우 상계거래가 없는 것으로 보아 해당 원천징수 규정 적용 - 「소득세법」 제 156조 및 제156조의2부터 제156조의7, 「법인세법」 제 98조 및 제98조의2부터 제98조의6	☐ 타법개정에 따른 조문 정비 - 「소득세법」 제 156조 및 제156조의2부터 제156조의9, 「법인세법」 제 98조 및 제98조의2부터 제98조의8 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 원천징수의 대상이 되는 거래부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 2020년, 2023년 소득세법·법인세법 개정으로 추가된 원천징수 특례 규정을 「국제조세조정에 관한 법률」상 상계거래에 관한 예외 규정에 반영하려는 것임.

☐ 현행법은 일정요건을 충족하는 경우¹⁰⁾ 모든 국제거래를 하나의 거래로 보아 과세하도록 하고 있음. 이는 특수관계인 간 거래에서 적용되는 거래가격이 정상가격과 차이가 있더라도 상계거래가 경제적 실질을 반영하는 경우 모든 국제거래를 하나의 거래로 보아 과세하는 것이 국제적 이중과세를 방지하고 세무관리의 효율성을 높일 수 있기 때문임.

10) 「국제조세조정에 관한 법률」

제11조(상계거래의 인정 등) ① 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에도 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 경우에는 상계(相計)되는 모든 국제거래를 하나의 국제거래로 보아 제6조부터 제8조까지의 규정을 적용한다.

1. 거주자가 같은 국외특수관계인과 같은 과세연도 내의 다른 국제거래를 통하여 그 차액을 상계하기로 사전에 합의할 것
2. 해당 거주자가 사전 합의 사실과 상계거래 내용을 증명할 것

그 중 「소득세법」, 「법인세법」 등에서 원천징수 특례가 적용되는 거래에 대해서는 과세왜곡을 방지하기 위해 원천징수만을 적용토록 하는 것이 타당하므로 동법은 「소득세법」, 「법인세법」상의 원천징수 특례에 해당하는 거래에 대해서는 상계거래 인정의 예외를 규정하고 있음.¹¹⁾

□ 개정안은 2020년, 2023년 「소득세법」, 「법인세법」의 개정으로 추가 신설¹²⁾된 원천징수 특례를 반영하여 상계거래 인정의 예외 범위를 명확화하려는 입법 취지가 있음.

11) ② 제1항제2호에 따라 증명되는 상계거래 중 「소득세법」 제156조 및 제156조의2부터 제156조의7까지의 규정과 「법인세법」 제98조 및 제98조의2부터 제98조의6까지의 규정에 따라 원천징수의 대상이 되는 거래의 경우에는 상계거래가 없는 것으로 보아 해당 원천징수 규정을 적용한다.

12) 「소득세법」 제156조의8(이자·배당 및 사용례에 대한 세율의 적용 특례), 「소득세법」 제156조의9(외국인 통합계좌를 통하여 지급받는 국내원천소득에 대한 원천징수 특례), 「법인세법」 제98조의7(이자·배당 및 사용례에 대한 세율의 적용 특례), 「법인세법」 제98조의8(외국인 통합계좌를 통하여 지급받는 국내원천소득에 대한 원천징수 특례)

3. 지급이자 손금불산입 적용 순서 명확화 (정부안)

현 행	정부안
☐ 지급이자 손금불산입 적용순서(§26) ○ ① 출자금액 대비 과다차입금 지급이자 손금불산입 및 ② 소득 대비 과다 지급이자 손금불산입이 동시 적용되는 경우 : 손금불산입이 큰 것 적용 :금액이 같은 경우 ① 적용 - ①·② 및 ③ 혼성금융상품 거래지급이자 손금불산입 ④ 정상가격에 의한 신고 · 경정청구, ⑤ 정상가격에 의한 결정 · 경정 ⑥ 법인세법상 지급이자 손금 불산입과의 관계 : ①·② 우선 적용 : ③ 차선 적용 : ④·⑤·⑥ 적용	☐ 적용 순서 대상 추가 ○ (현행과 같음) - ①~⑥ 및 ⑦ 법인세법상 지급일이 차입일부터 1년 초과하는 특수관계인 간 지급이자와의 관계 : (현행과 같음) : (현행과 같음) : ④·⑤·⑥ 적용→④·⑤·⑥·⑦ 적용 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이법 시행후 개시하는 사업연도부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 「법인세법」상 손금불산입 지급이자와 「국제조세 조정에 관한 법률」상 손금불산입 지급이자와의 적용순서를 명확화 하려는 것임.

☐ 현행법은 손금불산입 시 「국제조세 조정에 관한 법률」상 출자금액 및 소득 대비 과다 지급이자를 가장 우선하여 적용하고, 「국제조세 조정에 관한 법률」상 혼성금융상품¹³⁾ 거래의 지급이자를 차

13) 「국제조세조정에 관한 법률」

제25조(혼성금융상품 거래에 따른 지급이자의 손금불산입) ① 이 조에서 “혼성금융상품”이란 자본 및 부채의 성격을 동시에 갖고 있는 금융상품으로서 대통령령으로 정하는 금융상품을 말한다.

선하여 적용한 후 「법인세법」상 손금불산입 지급이자를 적용하도록 규정하고 있음.¹⁴⁾

이와 관련하여 2021년 12월 법인세법 시행령 개정으로 차입일로부터 지급일이 1년 초과하는 특수관계인 간 지급이자 손금불산입 규정이 신설되었으므로, 개정안은 「국제조세 조정에 관한 법률」상 지급이자 손금불산입 규정이 선행하여 적용된 후 해당 조항이 적용됨을 명확화하려는 것임.

<참고> 「국제조세조정에 관한 법률」 이자비용 손금 불산입 제도

다국적 기업은 현지법인 또는 국내사업장 소재지국의 세부담을 줄이고자 함. 이는 투자자 본국의 세제가 외국 납부세액을 공제하는 경우더라도 공제한도가 일반적인 납부세액에 미치지 못하는 것이 일반적이기 때문임. 따라서 납세 회피를 하고자 하는 다국적기업은 ① 내부거래 이전가격의 조작 및 ② 현지법인의 부채비율을 올려 손금이 되는 지급이자를 발생시키는 방법 등을 사용함.

「국제조세조정에 관한 법률」은 우리나라 소재 자회사의 부채비율을 높여서 법인세 부담을 줄이려 하는 방법에 대한 대책으로 ‘과소자본세제’를 두어 지급이자를 손금불산입하는 제도를 두고 있음.

① 출자금액 대비 과다차입금 지급이자의 손금불산입(§22)

: 국외지배주주로부터의 차입금이 국외지배주주 출자액의 2배 (금융업 6배, 겸업시 영업이익률로 안분) 초과 시 초과분에 대한 이자비용은 손금에 산입하지 않고 배당으로 간주하여 과세함

- 차입금에는 국외 지배주주의 지급보증에 의하여 제3자로부터 차입한 금액이 포함됨

- 내국법인의 국외지배주주는,

1) 내국법인의 의결권이 있는 주식의 50%이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국주주

2) 1)에 따른 외국주주가 의결권 있는 주식의 50%이상을 직접 또는 간접

14) 「국제조세조정에 관한 법률」

제26조(지급이자의 손금불산입 적용 순서) ① 제22조와 제24조가 동시에 적용되는 경우에는 그 중 손금에 산입하지 아니하는 금액이 크게 계산되는 것 하나만을 적용한다. 이 경우 그 금액이 같은 경우에는 제22조를 적용한다.

② 제22조 또는 제24조는 제6조, 제7조, 제25조 및 「법인세법」 제28조보다 우선하여 적용한다.

③ 제25조는 제6조, 제7조 및 「법인세법」 제28조보다 우선하여 적용한다.

으로 소유하고 있는 외국법인

3) 내국법인과 공통의 이해관계가 있고, 어느 한쪽이 다른 한쪽의 사업방침의 전부 또는 일부를 실질적으로 결정할수 있는 외국주주를 의미함.

② 소득대비 과다 지급이자의 손금불산입 (§24)

: 내국법인이 국외특수관계인으로부터 차입한 금액에 대한 순이자비용이 조정소득금액의 100분의 30을 초과하는 경우에는 그 초과 금액을 손금불산입함.

- 내국법인에는 외국법인의 국내사업장은 포함하되, 금융 보험업은 제외함.
- 순이자비용은 국외특수관계인에게 지급한 지급이자 및 할인료에서 국외특수관계인으로부터 수취한 이자수익을 차감한 금액임.
- 조정소득금액은 감가상각비와 순이자비용을 차감하기전의 소득금액임.

한편 OECD의 2016년 7월 BEPS(세원 잠식 및 소득 이전)프로젝트 Action 2의 혼성불일치 거래 효과의 해소에 관한 ‘하이브리드 불일치규제’를 반영하여 「국제조세조정에 관한 법률」은 혼성금융상품 거래에 따른 지급이자 손금불산입 제도를 두고 있음.

③ 혼성금융상품 거래에 따른 지급이자의 손금불산입 (§25)

: 내국법인이 국외특수관계인과의 혼성금융상품 거래에 따른 지급이자 중 적정기간내에 그 거래 상대방이 소재한 국가에서 과세되지 아니한 금액은 손금 불산입함.

- 혼성금융상품이란 우리나라에서는 이자 및 할인료를 이자비용으로 취급하나, 거래상대방 국가에서는 배당소득으로 취급하는 금융상품을 의미함
- 적정기간이란 이자 및 할인료를 지급하는 사업연도의 종료일 이후 12개월 이내에 개시하는 거래 상대방의 사업연도의 종료일을 의미함.
- 비과세의 기준은 거래상대방의 과세소득에 포함되지 않는 경우나 해당 배당소득의 10% 미만이 반영되어 과세소득에 되는 경우를 의미함.

4. 해외금융계좌 신고의무 대상 정비 (정부안)

현 행	정부안
☐ 해외금융계좌 신고 의무 대상 (§54) ○ (원칙) 신고대상 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 모든 해외금융계좌의 잔액이 5억원을 초과하는 자 ○ (면제대상) - 단기 체류 외국인 거주자 - 국내 거소를 둔 기간의 합계가 <u>183일 이하인 재외국민</u> - 국가·지자체·공공기관 등 - <추 가>	☐ 신고의무 면제대상 조정 ○ (현행과 같음) ○ (현행과 같음) - (현행과 같음) - <u>183일 이하 → 182일 이하</u> - (현행과 같음) - <u>조세조약에 따라 계약상대국 거주자로 인정된 거주자</u> - <u>해외신탁명세를 제출할 때 해외금융계좌정보를 함께 제출한 자</u> ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 개시하는 과세기간 또는 사업연도에 보유하는 해외금융계좌부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 재외국민의 소득세법상 거주자 기준과 해외 금융계좌 신고 대상 간의 정합성을 제고하고, 해외금융계좌 신고의무 면제 대상을 추가하여 기타 법률과의 정합성을 제고하려는 것임.

현행법은 역외탈세 방지, 정보수집 등을 위해 신고 대상 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 모든 해외금융계좌의 잔액이 5억원을 초과하는 자에 대해서는 해외금융계좌의 신고의무를 부여하고 있

음.15)

이와 더불어 현행법은 근로·퇴직소득 비과세를 적용 받는 국제기관
의 종사자 등에 대해 신고의무를 부여하는 것은 불필요한 측면이
있다는 점을 고려하여, 신고의무 면제대상을 규정하고 있음.16)

□ 개정안은 ① 신고의무 면제 대상에 현재 국내 거소를 둔 기간의
합계가 183일 이하인 자를 182일 이하인 자로 규정하고 ② 조세조
약에 따라 계약상대국 거주자로 인정된 거주자를 자료제출 면제대
상자로 추가하여 「소득세법」상 거주자 기준과 정합성을 제고하
며 ③ 해외신탁 명세서를 제출할 때 해외금융계좌정보를 함께 제
출한 자를 자료제출 면제대상자로 추가하여 이중적인 자료제출 의
무를 경감하려는 것임. 이들 개정사항에 대해 차례대로 검토한 결
과는 다음과 같음.

□ 첫째, 현행법은 국내 거소를 둔 기간의 합계가 183일 이하인 재외

15) 「국제조세조정에 관한 법률」

제53조(해외금융계좌의 신고) ① 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중에서 해당연 연도의 매월
말일 중 어느 하루의 해외금융계좌 잔액(해외금융계좌가 여러 개인 경우에는 각 해외금융계좌 잔액을 합
산한 금액을 말한다)이 대통령령으로 정하는 금액을 초과하는 자(이하 “계좌신고의무자”라 한다)는 해외금
융계좌정보를 다음 연도 6월 1일부터 30일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

16) 「국제조세조정에 관한 법률」

제54조(해외금융계좌 신고의무의 면제) 계좌신고의무자 중 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는
제53조에 따른 신고의무를 면제한다.

1. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 사람

가. 「소득세법」 제3조제1항 단서에 따른 외국인 거주자

나. 「재외동포의 출입국과 법적 지위에 관한 법률」 제2조제1호에 따른 재외국민으로서 해당 신고대상
연도 종료일 1년 전부터 국내에 거소를 둔 기간의 합계가 183일 이하인 사람. 이 경우 국내에 거소를
둔 기간의 계산은 대통령령으로 정하는 방법에 따른다.

다. 대통령령으로 정하는 국제기관에 근무하는 사람 중 대통령령으로 정하는 사람

2. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 기관

가. 국가, 지방자치단체 및 「공공기관의 운영에 관한 법률」에 따른 공공기관

나. 우리나라가 다른 국가와 체결한 조약·협약·협정·각서 등 국제법에 따라 규율되는 모든 유형의 국
제적 합의에 의하여 설립된 기관

3. 금융회사등

4. 해외금융계좌 관련자 중 다른 공동명의자 등의 신고를 통하여 본인의 해외금융계좌정보를 확인할 수 있
게 되는 등 대통령령으로 정하는 요건에 해당하는 자

5. 다른 법령에 따라 국가의 관리·감독이 가능한 기관으로서 대통령령으로 정하는 자

국민에 대해서는 해외금융계좌 신고의무를 면제하고 있음. 그러나
거소기간이 1년간 183일인 재외국민은 「소득세법」상 거주자¹⁷⁾
이나, 해외 금융계좌 신고의무가 면제되어 제도취지에 위배되는 결
과가 발생하므로 개정안은 이를 182일로 조정하려는 것으로 타당
한 입법으로 보임.

□ 둘째, 「국세조정에 관한 법률」의 해외금융계좌 신고 의무자를 국
내법상 거주자¹⁸⁾로 규정하고 있으나, 「소득세법」상 소득 신고 의
무자는 조세조약상 거주자¹⁹⁾이므로 조세조약에 따라 체약상대국의
거주자로 인정된 자는 소득세 신고의무가 없어도 해외금융계좌는
신고해야 하는 경우가 발생함. 이에 개정안은 「소득세법」과의 법
적 정합성을 위해 조세조약에 따라 체약상대국의 거주자라고 인정
된 자의 해외금융계좌 신고는 불필요함을 고려하여 이를 신고의무
면제자에 추가하려는 것임.

□ 셋째, 현행법은 역외 세원관리 강화를 위하여 거주자·내국법인에
대하여 해외신탁 자료 제출의무를 부여하고 있음.²⁰⁾ 해외신탁 재산
자료제출 시 해외 금융계좌 정보를 함께 제출한 자의 해외금융계
좌정보는 동 자료를 통해 확인이 가능한 상황이므로, 개정안은 해

17) 「소득세법」

제1조의2(정의) ① 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

1. “거주자”란 국내에 주소를 두거나 183일 이상의居所(居所)를 둔 개인을 말한다.

18) 동 법 제2조제2항의 준용 규정에 의해 거주자는 「소득세법」 제1조의2제1항에 따른 거주자를, 내국법인은 「법인세법」 제2조에 따른 내국법인을 의미함.

19) 「헌법」 제6조제1항에서 “헌법에 따라 체결·공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 같은 효력을 가진다”고 규정하고 있고, 원칙적으로 조세조약이 국내세법과 서로 충돌할 경우에는 특별법 우선의 원칙·신법우선의 원칙이 적용됨. 그러나 조세조약은 그 인적적용범위가 양 체약국의 거주자에 국한되고, 그 규율내용이 특정한 소득에 대한 과세와 관련된 특례사항이기 때문에 국내세법의 특별법으로 간주됨.

20) 2023년도 국세조정에 관한 법률 검토보고서, 기획재정위원회 전문위원

외신탁명세서 제출자가 이중으로 해외금융계좌 정보를 제공해야 하는 부담을 완화하려는 것임.

5. 암호화자산 자동정보교환체계 이행 근거 마련 (정부안)

현 행	정부안
☐ 금융정보 자동정보교환체계 (§36,§37,§38) * 금융거래회사등은 고객의 금융거래 정보를 수집하여 국세청에 보고하고, 가입국 국세청간 해당정보를 매년 상호 교환 ○ (교환정보) 금융정보등 - <추 가> ○ (정보수집 주체) 금융거래회사등 * 정보 제공의무 불이행시 3천만원 이하의 과태료 부과 - <추 가> ○ (실사대상) 금융거래 상대방 - <추 가>	☐ 자동정보교환체계 대상 확대 ○ (현행과 같음) - 암호화자산* 정보 * 거래를 인증하고 보호하기 위하여 암호화되어 안전한 분산원장 또는 이와 유사한 기술에 기초하여 가치를 디지털 방식으로 표현한 것 (구체적 내용은 대통령령에서 규정) ○ (현행과 같음) - 암호화자산업자 ○ (실사대상) 금융거래등 상대방 - 암호화자산거래 상대방 ○ 시행일: 2026. 1. 1.

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 암호화자산을 이용한 조세회피를 방지하고 조세 투명성을 강화하기 위해 OECD 논의를 통하여 마련된 암호화자산 자동정보교환체계(Crypto Asset Reporting Framework; 이하 “CARF”)를 국내 법령에 반영하려는 것임.

☐ 정부는 동법 제36조²¹⁾ 및 시행령, 「정보교환협정에 따른 금융정보

21) 「국제조세조정에 관한 법률」.

제36조(조세정보 및 금융정보 등의 교환) ① 우리나라의 권한 있는 당국은 조세의 부과와 징수, 조세 불복에 대한 심리(審理) 및 형사 소추 등을 위하여 필요한 조세정보[납세의무자를 최종적으로 지배하거나 통제하는 개인(이하 “실제소유자”라 한다)에 대한 정보를 포함한다. 이하 같다]와 국제적 관행으로 일반화되어

자동교환 이행규정」을 두어 금융거래 회사등이 수집하여 국세청에 보고한 고객의 금융거래 정보를 공통보고기준(Common Reporting Standard; 이하 “CRS”)²²⁾을 이용해 금융정보 자동교환 협정(Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information; 이하 “MCAA”)²³⁾ 가입국 간 매년 상호 교환하여 역외 세원 관리를 강화하고 있음.

□ 그러나 암호화자산은 기존 금융기관을 거치지 않고 거래되어 현행 CRS 체계 내에서는 그 거래정보가 수집 및 교환되지 않으므로 기존의 금융자산과 다른 별도의 관리체계가 요구되는 상황임.²⁴⁾ 암호화자산은 은행·카드사 등과 대비하여 결제 수수료가 낮고, 전송시간이 짧아 무역대금 결제 등 범국가간의 거래에도 활용도가 높을 가능성이 있으며, 그 부작용으로 암호화자산을 불법 외환 거래 및 범죄수익의 은닉 수단으로 삼는 경우도 발생할 수 있음.

있는 조세정보를 다른 법률에 어긋나지 아니하는 범위에서 획득하여 체약상대국과 교환할 수 있다.

②~⑤ 생략

⑥ 우리나라의 권한 있는 당국은 조세조약에 따라 체약상대국과 상호주의에 따른 정기적인 금융정보등(금융정보 및 그 밖에 금융거래의 내용에 관한 정보 또는 자료로서 대통령령으로 정하는 정보 또는 자료를 말한다. 이하 같다)의 교환을 위하여 필요한 경우 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」 제4조 및 그 밖에 금융거래 정보·자료의 제공에 관한 법률에도 불구하고 체약상대국의 조세 부과 및 징수와 납세의 관리에 필요한 거주자·내국법인 또는 비거주자·외국법인의 금융정보등의 제공을 금융거래회사등(금융거래를 하는 법인 또는 단체로서 대통령령으로 정하는 법인 또는 단체를 말한다. 이하 같다)의 장에게 요구할 수 있다. 이 경우 그 금융거래회사등에 종사하는 사람은 대통령령으로 정하는 바에 따라 이를 제공하여야 한다.

22) **공통보고기준(Common Reporting Standard)**은 해외 금융계좌의 조세 투명성을 제고하기 위해 설계된 제도로, 각국간 조세 행정 협조를 위한 정보 교환 방법의 모색 끝에 OECD에 의해 2014년 회원국들간에 납세자에 대한 정보를 교환하기 위하여 개발된 시스템을 의미함.

23) 우리나라는 CRS를 이용해서 서로 정보를 교환하는 취지의 **다자간 금융정보 자동교환 협정(MCAA)**을 2014년에 서명하였음. MCAA에 참여 시 서명국 간 정보 교환에 있어 별도의 협약을 요하지 않고, 표준화된 정보 교환 방식에 따라 금융정보를 교환할 수 있게 되어 조세 행정의 편의성이 높아지는 효과가 있음. 우리나라는 MCAA의 조기 이행그룹으로 2017년 9월부터 정보교환에 참여하였으며, 협정 국가 간 CRS에 따라 역외 탈세 조치를 방지하기 위해 2023년 기준 CRS를 시행하는 108개국과 정보를 교환하고 있음.

24) 국세청의 2024년도 해외금융계좌 신고 실적에 따를 경우 가상자산 신고인원은 지난해 1432명에서 올해 1043명, 신고액은 130조 8,000억원에서 10조 4,000억원으로 92% 급락하였으나, 암호화자산 관련 정보는 국가 간 공유되지 않아 해당 신고의 진위 여부를 검증할 수 있는 자료도 부족한 상황임.

□ 개정안은 기존 CRS 관련 사항을 규정한 법 제36조제6항의 금융거래의 범위에 ‘암호화자산을 대상으로 하는 거래’를 추가하여 국가 과세관청 간 교환되는 금융정보의 범위에 ‘암호화자산 거래내역 등’이 포함될수 있도록 하여 암호화자산 자동정보교환체계(CARF)²⁵⁾를 국내법령에 반영하려는 것임. 개정안과 같이 CARF 제도가 도입될 경우, 국내 거주자가 이용하는 해외 암호화자산 서비스 공급자를 통해 거주자의 거래정보를 획득할 수 있어, 해외 금융 계좌 신고 제도 및 가상자산 과세의 검증자료로 활용하여 역외 세원의 조밀한 관리 감독이 가능할 것이라는 측면에서는 긍정적인 입법취지가 있음.

□ 다만 개정안은 현행 「가상자산 이용자 보호 등에 관한 법률」(이하 “가상자산보호법”)의 가상자산과 상이한 ‘암호화자산 정보’를 교환대상 금융정보에 포함하려는 점을 고려할 필요가 있음.

가상자산 이용자 자산의 보호와 불공정거래행위 규제 등을 위해 제정된 「가상자산보호법」은 가상자산을 ‘경제적 가치를 지닌 것으로서 전자적으로 거래 또는 이전될 수 있는 전자적 증표(그에 관한 일체의 권리를 포함한다)’²⁶⁾로 정의하고 있음. 그러나 동 법

25) OECD는 조세투명성을 제고하며 암호화자산에 대한 국제적인 관리 감독 체계를 구비하기 위해 **암호화 자산 다자간 정보교환 체계구축(CARF)**을 2018년부터 논의하기 시작하였으며 2022년 11월에 이를 글로벌 포럼에 발표하였음. CARF는 암호화자산 사업자가 암호화 자산 이용자 거래 정보를 수집하여 과세관청에 보고하도록 하고 과세관청은 이를 가입국 간 매년 상호교환하는 제도임. 우리나라는 2023년 9월 CARF 체계의 광범위한 이행을 보장하기 위해 확약 및 점검 절차를 구축하는 CARF 그룹에 참여하였으며, 2027년부터 정보교환 개시를 정치적으로 확약하는 공동성명에 참여하였음.

26) 「가상자산 이용자 보호 등에 관한 법률」 제2조(정의) 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.
1. “가상자산”이란 경제적 가치를 지닌 것으로서 전자적으로 거래 또는 이전될 수 있는 전자적 증표(그에 관한 일체의 권리를 포함한다)를 말한다. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 것은 제외한다.
가. 화폐·채화·용역 등으로 교환될 수 없는 전자적 증표 또는 그 증표에 관한 정보로서 발행인이 사용처와 그 용도를 제한한 것

은 교환대상 금융정보를 CARF에서 규정된 ‘암호화자산’²⁷⁾으로 규정하고 있어, 「가상자산보호법」상 보호받지 못하는 가상자산의 거래정보가 CARF를 통해 교환 될 수 있음.

정부는 이에 대해 암호화자산 중 가상자산에 해당하지 않는 사례는 ‘토큰증권’²⁸⁾, ‘NFT인 증권’²⁹⁾ 등이며 이는 「자본시장법」상 증권에 해당하는 것으로 투자자 보호에는 문제가 없다는 입장임.

□ 한편, 개정안은 암호화자산의 구체적 정의를 ‘거래를 인증하고 보호할 수 있도록 암호화되어 안전하게 된 분산원장 또는 이와 유사한 기술에 기초하여 자산의 가치를 디지털 방식으로 표현한 것으로서 대통령령으로 정하는 자산을 말한다’로 규정하고 있으나, 수범자로 하여금 동 규정을 통해 정기적으로 교환 되는 금융정보 범위의 예측 가능성을 제고하기 위해, ‘표현한 것으로서 대통령령으로 정하는 자산을 말한다.’를 ‘표현한 것을 말한다.’라고 수정할 필요가 있을 것으로 보임.

나. 「게임산업진흥에 관한 법률」 제32조제1항제7호에 따른 게임물의 이용을 통하여 획득한 유·무형의 결과물

다. 「전자금융거래법」 제2조제14호에 따른 선불전자지급수단 및 같은 조 제15호에 따른 전자화폐

라. 「주식·사채 등의 전자등록에 관한 법률」 제2조제4호에 따른 전자등록주식등

마. 「전자어음의 발행 및 유통에 관한 법률」 제2조제2호에 따른 전자어음

바. 「상법」 제862조에 따른 전자선하증권

사. 「한국은행법」에 따른 한국은행(이하 “한국은행”이라 한다)이 발행하는 전자적 형태의 화폐 및 그와 관련된 서비스

아. 거래의 형태와 특성을 고려하여 대통령령으로 정하는 것

27) 거래를 인증하고 보호할 수 있도록 암호화 되어 안전하게 된 분산원장 또는 이와 유사한 기술에 기초하여 자산의 가치를 디지털 방식으로 표현한 것으로서 대통령령으로 정하는 자산

28) 분산원장 기술을 활용해 디지털화한 증권

29) 블록체인 기술로 콘텐츠 소유권을 보유하는 가상 인증서

6. 해외현지법인 등에 대한 자료 제출·보완 요구 기한 조정 (정부안)

현 행	정 부 안
☐ 해외현지법인 등에 대한 자료 제출 의무 (§58) ○ (적용대상) 「외국환거래법」상 해외 직접투자를 하거나 해외부동산등을 취득·보유한 거주자 및 내국법인 ○ (제출자료) 해외직접투자명세등 또는 해외부동산등명세 ○ (제출기한) 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내 ○ (제출·보완 요구) 자료를 미제출·거짓제출하는 경우, <u>제출기한으로부터 2년 이내 자료의 제출·보완 요구 가능</u> ○ (과태료) 자료미제출·거짓제출, 보완 요구 불응 등에 해당하는 경우 부과 * (해외직접투자명세등) 5천만원 이하 (해외부동산등명세) 취득가액의 10%이하	☐ 자료의 제출·보완 요구에 대한 기한 삭제 ○ (현행과 같음) ○ <u>요구기간 제한 삭제</u> ○ (현행과 같음) ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행전에 개시한 과세기간 또는 사업연도에 대한 자료로서 이법 시행 당시 이미 제출이나 보완을 요구할 수 있는 기간이 지난 경우에는 개정규정에도 불구하고 종전의 규정을 따름

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 해외현지법인 등에 대한 자료의 제출·보완 요구 기간 제한을 삭제하여 해외 직접투자 또는 해외부동산등의 취득을 통한

역외탈세를 방지를 강화하려는 것임.

- 현행법은 「외국환거래법」 제3조제1항제18호³⁰⁾에 따른 해외직접투자 또는 해외부동산등을 취득하여 보유한 거주자 또는 내국법인을 대상으로 해외현지법인명세서등을 제출하도록 규정하고 있음. 그리고 관련 자료를 미제출 또는 거짓제출하는 경우 제출기한으로부터 2년 이내 자료의 제출·보완 요구가 가능하지만, 2년을 초과하여 자료를 미제출 또는 거짓제출하는 경우 관련 자료의 확보가 불가능한 상황임.³¹⁾
- 이에 개정안은 해외자료가 미제출 또는 거짓제출되는 경우 자료제출·보완 요구기간의 제한을 삭제하여 조세채권의 일실을 최소화하려는 입법 취지가 있음. 이와 관련하여 현행법상 과태료 부과 대상인 국제거래 자료의 미제출 또는 거짓제출에 대한 제출·보완은 별도의 요구기한 제한이 존재하지 않으며³²⁾, 외국환거래법³³⁾ 등 다른

30) 「외국환거래법」

제3조 (정의)제1항제18호 18. “해외직접투자”란 거주자가 하는 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 거래·행위 또는 지급을 말한다.

가. 외국법령에 따라 설립된 법인설립 중인 법인을 포함한다)이 발행한 증권을 취득하거나 그 법인에 대한 금전의 대여 등을 통하여 그 법인과 지속적인 경제관계를 맺기 위하여 하는 거래 또는 행위로서 대통령령으로 정하는 것

나. 외국에서 영업소를 설치·확장·운영하거나 해외사업 활동을 하기 위하여 자금을 지급하는 행위로서 대통령령으로 정하는 것

31) 「국제조세조정에 관한 법률」

제58조(해외현지법인 등에 대한 자료제출의무)③ 과세당국은 거주자 또는 내국법인이 해외직접투자명세서·해외부동산등명세(이하 “해외현지법인명세서등”이라 한다)를 제출하지 아니하거나 거짓된 해외현지법인명세서등을 제출한 경우에는 해외현지법인명세서등의 제출이나 보완을 요구할 수 있다. 다만, 제1항 각 호 외의 부분 또는 제2항 각 호 외의 부분에 따른 기한의 다음 날부터 2년이 지난 경우에는 해외현지법인명세서등의 제출이나 보완을 요구할 수 없다.

32) 「국제조세조정에 관한 법률」

제16조(국제거래에 대한 자료 제출의무) ④ 과세당국은 대통령령으로 정하는 바에 따라 제7조부터 제9조까지의 규정을 적용하기 위하여 필요한 거래가격 산정방법 등의 관련 자료를 제출할 것을 납세의무자에게 요구할 수 있다.

33) 「외국환거래법 시행령」

제32조(자본거래의 신고 등)④ 기획재정부장관은 제3항에 따른 심사를 할 때 신고 내용이 불명확하여 심사가 곤란하다고 인정되는 경우에는 지체 없이 상당한 기간을 정하여 보완을 요구할 수 있으며, 신고인이 이 기간에 보완을 하지 아니하면 신고 서류를 반려할 수 있다.

법률상의 자료제출 의무와 관련하여 보완요구 기간에도 별도의 제한은 없는 상황임을 참고할 필요가 있음.

7. 글로벌 최저한세 제도 보완 (정부안)

글로벌 최저한세 제도의 추진 배경

21세기 이후 디지털 경제의 전세계적 확산에 따른 다국적기업의 조세회피문제(BEPS³⁴)가 본격적으로 제기되어 왔음.

디지털 경제는 ① 고정적인 사업장 없이도 수익 실현이 가능하고, ② 무형자산 의존도가 높은 특징을 지니는바,

다국적 IT기업 등은 국제적 조세회피를 위하여 물리적 사업장을 시장소재지에 두지 않고 저세율국으로 이전하여 시장소재지에서 발생한 이익에 대해 법인세 과세를 어렵게 하는³⁵ “가치창출과 과세권 배분의 불일치” 문제를 야기하고,

무형자산을 저세율국으로 이전한 후 시장소재지에서 로열티 등 무형자산 사용비용을 지급하여 시장소재지의 세원을 잠식하는 “공격적 조세회피” 문제를 심화시켜 왔음.

이에 2013년 9월 OECD 및 G20 국가는 이러한 문제를 해결하기 위한 실행계획을 수립하고, 이후 OECD/G20 BEPS 포괄적 이행체계³⁶(IF; Inclusive Framework)를 구성하여 이해관계가 있는 다수 국가의 참여를 보장하였음.

2021년 10월 135개 이상의 포괄적 이행체계 회원국은 국제 조세

34) Base Erosion & Profit Shifting(다국적기업의 세원잠식 및 소득이전)

35) 현행 국제조세 상 법인세 과세권 배분은 물리적 사업장(고정사업장) 중심으로 이루어져 오고 있기 때문.

36) 포괄적 이행체계 (Inclusive Framework) : 다국적 기업의 세원 잠식을 통한 조세회피 방지대책(BEPS) 이행문제를 논의하는 회의체(현재 147개국 참여)로서 필라1·2 논의

규칙을 개선하고, 오늘날 디지털화되고 글로벌화된 세계 경제에서 다국적 기업이 경제 활동을 하고 이익을 창출하는 곳에서 공정하게 배분된 조세를 납부하는 것을 보장하기 위한 두 개의 필라 해결책(2 Pillar solution)을 마련함.

구체적으로, 필라1(Pillar 1)은 기존 고정사업장 중심의 과세권 배분 기준을 보완하기 위해 새로운 배분 기준을 추가하려는 것으로, 매출이 크고 이익률이 높은 거대 다국적기업의 초과이익 일부에 대하여 상품·서비스가 최종 소비된 시장소재지국에 과세권을 재배분하는 것 등을 주요 내용으로 하고 있음³⁷⁾.

필라2(Pillar 2)는 조세회피 문제의 근본적 해결을 위해 ①(글로벌 최저한세규칙) 다국적기업 그룹이 영업활동을 하는 각 국가에서 발생하는 이익에 대하여 일정세율 이상(15%)으로 과세하는 글로벌 최저한세규칙 및 ②(원천지국과세규칙) 원천지국에서 거주지국으로 지급하는 금액이 거주지국에서 9% 미만 과세 시 원천지국에서 미달세액에 대하여 과세하는 원천지국과세규칙 등을 도입하고자 하는 것임³⁸⁾.

2021년 12월 20일 OECD/G20 포괄적 이행체계(IF)는 필라2 中 글

37) 2023년 10월 11일 경제협력개발기구(OECD)/주요 20개국(G20) 포괄적 이행체계*(IF)에서 필라1 ‘다국적 기업의 시장 소재지국에 대한 매출 귀속’(Amount A) 관련 논의를 전담하고 있는 작업반(TFDE: Task Force on Digital Economy)은 디지털세 필라1 다자조약문(Multilateral Convention)과 이에 대한 해석지침(Explanatory Statement)의 현재안을 공개한 상황이며, 2024년 하반기 중 디지털세 필라1 다자조약문 최종안을 합의하기 위해 논의를 지속할 예정임.

38) 원천지국과세규칙은 이자, 사용료 등 지급금이 수취국에서 9% 미만의 조정명목세율로 과세되는 경우 소득을 지급하는 국가(원천지국)가 추가세액을 징수할 수 있는 권리를 가지게 되는 것이며 일정 기준에 부합하는 개발도상국인 포괄적 이행체계(IF) 회원국이 요청하는 경우 이를 양자 조세조약에 반영하거나, 기존의 양자조약을 한꺼번에 개정하는 효과를 가지는 다자협약(MLI, Multilateral Instrument)에 서명함으로써 이행이 가능함.

로벌최저한세 모델규정을 서면 합의 절차를 거쳐 대외 공개하였는데, 주요 내용은 이하 표와 같음.

[글로벌최저한세제도 주요 내용]

구분	주요 내용
개요	다국적기업의 소득에 대해 특정 국가에서 최저한세율(15%) 보다 낮은 실효세율 적용시 다른 국가에 추가 과세권을 부여
대상	연결매출액 7.5억 유로(약 1조원) 이상 다국적기업그룹
미달세액 부과방법	① 소득산입규칙: 해외 자회사가 저율과세되는 경우, 모회사가 추가세액을 모회사 소재지국에 납부
	기업 A (최종모기업) A국 기업 B (저율과세기업) B국 제3자 C국 60% 40% B국 실효세율 10%, 순 GloBE 소득 100 ① 기업B 추가세액 = $(15\%-10\%) \times 100 = 5$ ② 기업A의 기업B에 대한 소득산입 비율 = $(100-40) \div 100 = 60\%$ ∴ 기업A는 $5 \times 60\% = 3$만큼 A국 과세당국에 납부
	② 소득산입보완규칙: 소득산입규칙 미적용시* 해외 자회사들이 추가세액을 자회사 소재지국에 납부

미달세액 부과방법	기업 A (최종모기업, 저율과세기업) A국 기업 B B국 기업 C C국 기업 D D국 A국 실효세율 10%, 순 GloBE 소득 200 ① 기업A 추가세액 = $(15\% - 10\%) \times 200 = 10$ ② A국은 GloBE 규칙 미도입, B~D국은 도입 ③ 배분비율 ▶ B국 = $50\% \times 0.7 + 50\% \times 0.3 = 50\%$ ▶ C국 = $50\% \times 0.2 + 50\% \times 0.4 = 30\%$ ▶ D국 = $50\% \times 0.1 + 50\% \times 0.3 = 20\%$ ∴ 기업B는 5, 기업C는 3, 기업D는 2를 각각 B국, C국, D국 과세당국에 납부															
	<table><tr><th></th><th>B국</th><th>C국</th><th>D국</th><th>합계</th></tr><tr><td>종업원 수</td><td>70</td><td>20</td><td>10</td><td>100</td></tr><tr><td>유형자산</td><td>30</td><td>40</td><td>30</td><td>100</td></tr></table>		B국	C국	D국	합계	종업원 수	70	20	10	100	유형자산	30	40	30	100
		B국	C국	D국	합계											
종업원 수	70	20	10	100												
유형자산	30	40	30	100												

글로벌최저한세규칙은 포괄적 이행체계 참여국이 각 국가마다 반

드시 도입하여 준수하여야 하는 규칙은 아니지만, 일단 도입하는 경우에는 포괄적 이행체계에서 합의된 방식(모델규정)을 준수하여야 할 의무가 있음.

만약 합의된 방식과 다르게 입법하는 경우에는 해당 국가는 글로벌최저한세제도를 도입하지 않은 것으로 간주하는데, 이는 글로벌최저한세와 관련하여 동일한 내용의 규칙이 모든 국가에 일관되게 도입·시행되도록 동 최저한세 제도의 실효성을 확보하기 위함임.

이러한 점을 고려하여, 2022년 말 우리나라는 세법개정을 통해 모델규정의 내용을 「국제조세조정에 관한 법률」에 반영³⁹⁾하였고, 이에 따라 2024년부터 글로벌최저한세 과세가 이루어질 수 있도록 법적 근거를 마련한 상황임.

39) 제5장(글로벌최저한세의 과세) 신설, 2024년 1월 1일 시행

개정안 주요 내용

2024년 「국제조세조정에 관한 법률 일부개정법률안」 중 글로벌 최저한세 제도와 관련된 개정은 OECD 모델규정 및 행정지침 등을 반영하여 글로벌 최저한세 제도를 보완 입법하는 것으로, OECD 모델규정 및 행정지침 등을 반영하여 2022년 말 글로벌최저한세제도 입법 당시 모델규정의 내용 중 입법이 불완전했던 부분을 보완하고, OECD가 2023년 2월, 7월, 12월 2024년 6월 발표한 행정지침⁴⁰⁾의 내용을 「국제조세조정에 관한 법률」에 반영하려는 것임. 이와 같은 개정은 OECD의 모델규정과 정합성을 제고하려는 것으로, 글로벌 최저한세 제도와 관련하여 OECD는 제도의 도입 여부를 각국의 자율적인 결정에 따르나, 도입하려는 경우 OECD 모델규정 및 주석서와 일치하도록 입법할 것을 요구하고 있음 (common approach). 현행 「국제조세 조정에 관한 법률 시행령」 역시 OECD 규정과 일치하고 국제적으로 합의한 글로벌최저한세규칙에 따른 결과와 부합하게 시행되도록 설정한 규칙을 ‘적격소득산입규칙’으로 정의하고 있음.⁴¹⁾

만약 OECD모델 규정과 불일치하게 글로벌최저한세제도를 입법한

40) 2021년 말 공개된 글로벌최저한세 모델규정의 해석·적용상 불확실한 부분을 해소하고 각국이 글로벌최저한세를 이행하는 과정에서 필요한 기술적 내용이 정교하게 입법될 수 있도록 OECD는 행정지침을 발표

41) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」

제123조(적격소득산입규칙의 요건) 법 제72조제4항제1호에서 “대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 규칙”이란 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 법 제72조에 따른 소득산입규칙 또는 그에 상당하는 다른 국가의 규칙(이하 이 장에서 “적격소득산입규칙”이라 한다)을 말한다.

1. 국제적으로 합의한 글로벌최저한세 규칙에 따른 결과와 부합하도록 시행될 것
2. 해당 국가가 제139조제1항에 따른 글로벌최저한세제도에 따라 추가세액을 부담하는 기업에 해당 제도와 연관된 편익(세제 혜택 및 보조금을 포함한다)을 제공하지 않을 것

것으로 간주될 경우, 해당 국가는 제도를 도입하지 않은 것으로 간주되고, 다른 국가가 소득산입규칙 및 소득산입보완규칙등을 근거로 과세권 행사가 가능해짐. OECD는 이러한 상황에서 국가별 동료평가를 통해 입법 내용을 평가할 예정이며 2024년부터 시행하는 각국의 글로벌 최저한세 제도가 OECD 규정과 일치하는지 1단계 평가를 2024년 5월부터 진행 중임. 우리나라는 2022년 동법 개정을 통해 글로벌최저한세제도를 도입하였으나 OECD모델 규정과 그 내용이 일치하는 ‘적격소득산입규칙’을 입법하여 과세권을 적법하게 행사할 수 있어야 하므로, 모델규정과 내용상 일치할 수 있도록 용어와 관련된 정의를 엄밀히 하려는 것임.

[2024년 글로벌최저한세 개정안 주요내용]

구분	주요 내용
OECD 모델규정 및 행정지침 등을 반영한 글로벌 최저한세 보완입법	[모델규정 반영] (§61①(2)(9)) 그룹 및 구성기업의 정의 명확화 (§61①(3)) 고정사업장 정의 명확화 (§61①(8)) 부분소유중간모기업 명칭 및 정의 명확화 (§67④,⑤) 조정대상조세 계산 관련 결손취급 특례 신설 (§74③) 최소적용제외 특례 신설 (§77의2) 배당공제제도 등에 대한 특례 대상기업 확대 (§79⑥) 투자구성기업에 대한 특례 중 과세분배방식 적용시 분배의 범위 명확화 (§80③,④) 일반적 적용면제 등 추가신설
	[행정지침 반영] (§62⑤) 연결매출액 산출방법 위임근거 마련 (§67③) 조정대상조세 계산 시 미납 이연법인세 부채 차감금액 계산방법 마련 (§80②) 전환기 적용면제의 공동기업 등에 대한 적용방법 보완 (§83①④·§84①) 신고기한 특례 신설
	[기타] (§73⑤) 소득산입보완규칙의 구성기업별 배분방법 보완

가. ‘그룹’ 및 ‘구성기업’의 정의 명확화

현 행	정 부 안
☐ 그룹의 정의(§61①(2)) ○ 소유 또는 지배를 통해 서로 <u>연결된</u> 기업들의 집단 ○ 소재지국 외 국가에 구성사업장을 보유한 기업	☐ 정의 명확화 ○ 소유 또는 지배를 통해 서로 <u>연관된</u> 기업*들의 집단 * 연결기업 및 일부연결제외기업(매각예정기업 등) 포함 ○ (현행과 같음)
☐ 구성기업의 정의(§61①(9)) ○ <u>최종모기업과 최종모기업에 연결된 기업</u> ○ 이를 본점으로 하는 고정사업장	☐ 정의 명확화 ○ <u>다국적기업그룹에 포함된 기업*</u> * 연결기업 및 일부연결제외기업(매각예정기업 등) 포함 ○ (현행과 같음) ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 ‘그룹’ 및 ‘구성기업’의 정의를 국제적으로 합의된 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 명확히 하려는 취지임.

☐ 현행법은 그룹을 소유 또는 지배를 통하여 서로 ‘연결된’ 기업들의 집단으로서 대통령령으로 정하는 집단⁴²⁾으로 정의하고 있으나, 개정안은 이를 ‘연관된’ 기업들의 집단으로 규정하려는 것으로 그 정의를 명확히 하려는 입법취지가 있음.

42) 「국제조세조정에 관한 법률」

제61조(정의) ① 이 장에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

2. “그룹”이란 다음 각 목의 집단 등을 말한다.

가. 소유 또는 지배를 통하여 서로 연결된 기업들의 집단으로서 대통령령으로 정하는 집단

OECD 모델 규정은 그룹을 서로 “연관된(related)” 기업들의 집단으로 정의하고 있으나,⁴³⁾ 현행법은 이를 “연결된(consolidated)” 기업들의 집단으로 정의하고 있음. 그러나 OECD 모델규정은 그룹을 연결 제외대상인 기업들을 일부 포함하는 것으로 규정하고 있어⁴⁴⁾ OECD 모델 주식에서는 그룹에 포함된 일부 연결제외 대상기업들이 현행법상 포섭이 불가능한 문제가 발생하게 됨. 또한 시행령은 규정 및 주석을 반영하여 연결제외 대상기업을 일부 포함하는 것으로 규정하고 있어, 법률에서 규정되지 않은 사안에 대해 하위 법령에서 정의하고 있는 것으로 해석될 여지가 있음.⁴⁵⁾

이에 모델규정에 부합하도록 법률상 ‘그룹’의 정의 확대가 요구되므로, 최종모기업의 연결재무제표에 항목별로 포함하고 있는 ‘연결’이 아닌 ‘연관’으로 개정하는 것은 입법취지에 타당성이 있는 것으로 보임.

다만 개정안과 관련하여 기업 간의 관계를 규정함에 있어 ‘연관된’

43) OECD 모델 규정 1.2.2. A Group means a collection of entities that are related through ownership or control

44) OECD 모델 규정 1.2.2. 후단

(a) are included in the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity; or
(b) are excluded from the Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity solely on size or materiality grounds, or on the grounds that the Entity is held for sale.

45) 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」

제100조(정의) ① 법 제61조제1항제2호가목에서 “대통령령으로 정하는 집단”이란 기업의 자산, 부채, 수익, 비용 및 현금흐름이 최종모기업의 연결재무제표에 항목별로 포함되어 있는 기업(최종모기업이 소유 또는 지배하고 있는 기업으로서 기업의 규모가 작은 경우 등 기획재정부령으로 정하는 사유에 해당하여 그 자산, 부채, 수익, 비용 및 현금흐름이 최종모기업의 연결재무제표에 항목별로 포함되어 있지 않은 기업을 포함한다)들의 집단을 말한다.

「국제조세조정에 관한 법률 시행규칙」 제58조(그룹에 포함되는 기업의 범위) 영 제100조제1항에서 “기업의 규모가 작은 경우 등 기획재정부령으로 정하는 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유를 말한다.

1. 매출이 거의 없거나 청산 중에 있는 등의 사유로 해당 기업을 연결재무제표에 포함하지 않더라도 그 이용자의 의사결정에 영향을 미치지 않는다는 점이 소명되는 경우
2. 매각을 목적으로 해당 기업을 보유하는 경우

이라는 표현이 의미가 명확하지 않으며 일반적으로 법령상에서 통용되지 않는 사실을 고려하여,⁴⁶⁾ 범규범상의 기업 간의 관계를 명확하게 규정하기 위해 조항의 개정 형식을 변경하여 정의하는 방식 또한 고려할 필요성이 있음.⁴⁷⁾

□ 현행법은 ‘구성기업’을 다국적기업그룹의 최종모기업, 최종모기업에 연결된 기업과 그 기업을 본점으로 하는 고정사업장으로⁴⁸⁾ 정의하고 있으나 개정안은 이를 다국적기업 그룹에 ‘포함된’ 기업들로 정의하고자 함.

OECD 모델 규정은 ‘구성 기업’을 (a) 그룹에 ‘포함(included)’된 기업과 (b) (a)항에 해당하는 주된 기업의 고정사업장으로서 정의하고 있으나, 현행법은 이를 최종모기업 및 최종모기업에 연결된 (consolidated) 기업으로 정의하고 있음. 이는 구성기업을 최종모기업과의 회계상 연결 여부를 기준으로 정의하는 것이나, 회계원칙상 최종모기업과 연결 제외대상임에도 OECD 모델규정상 그룹에 포함되는 경우⁴⁹⁾ 현행법상 구성 기업에서 배제되는 문제가 발생할 수

46) 다만, 국제기본법 시행령 등은 ‘특수관계인’의 범위를 규정하는데 있어, ‘연관’이라는 용어를 사용한 사례가 있음.

「국제기본법 시행령」

제1조의2(특수관계인의 범위) ② 법 제2조제20호나목에서 “임원·사용인 등 대통령령으로 정하는 경제적 연관관계”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계(이하 “경제적 연관관계”라 한다)를 말한다.

1. 임원과 그 밖의 사용인
2. 본인의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 자
3. 제1호 및 제2호의 자와 생계를 함께하는 친족

47) 현재 연결된 기업들의 집단 외에 OECD 모델 주식 상 그룹에 포함된 일부 연결체의 대상기업들을 포섭하기 위해 그룹을 “서로 연결된 기업들의 집단 ‘등으로서’ 대통령령으로 정하는 집단”으로 규정하는 방식 또한 고려할 수 있음.

48) 「국제조세조정에 관한 법률」

제61조(정의) ① 이 장에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

9. “구성기업”이란 다국적기업그룹의 최종모기업, 최종모기업에 연결된 기업과 그 기업을 본점(재무제표에 고정사업장의 회계상 순손익을 포함하는 기업을 말한다. 이하 이 장에서 같다)으로 하는 고정사업장을 말한다. 이 경우 각각의 고정사업장은 본점과 그 본점의 다른 고정사업장과는 별개의 기업으로 본다.

있음. 이에 모델규정에 부합하도록 법률상 ‘구성기업’의 정의 변화가 요구되므로, 최종모기업 및 최종모기업에 ‘연결’된 기업이 아닌 ‘포함’된 기업으로 개정하는 것은 입법취지에 타당성이 있는 것으로 보임.

49) IFRS 10, paragraph 31

Except as described in paragraph 32, an investment entity shall not consolidate its subsidiaries or apply IFRS 3 when it obtains control of another entity. Instead, an investment entity shall measure an investment in a subsidiary at fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9.1

(32항에서 설명한 경우를 제외하고, 투자법인은 자회사를 연결 재무제표에 포함하지 않으며, 다른 기업을 지배하게 되었을 때 IFRS 3(사업결합)을 적용하지 않음. 대신, 투자법인은 자회사를 IFRS 9에 따라 공정가치 평가를 통해 당기손익으로 측정해야 함)

나. ‘고정사업장’ 정의 명확화

현 행	정부안
☐ 고정사업장의 정의 (§61①(3)) ○ 유효한 조세조약이 있는 경우 - <u>국제적으로 합의한 조세조약에 따라 고정사업장으로 인정되는 사업장</u> ○ 유효한 조세조약이 없는 경우 - 소재지국 <u>국내법에 따라 거주자와 유사하게 과세하는 사업장</u> ○ <u>소재지국 국내법에 따라 과세하지 않는 경우</u> - OECD 모델 조세조약에 따르면 소재지국 과세권이 인정되는 사업장 ○ 위 조건에 해당하지 않는 경우 - <u>소재지국에서 과세하지 않는 사업장</u>	☐ 정의 명확화 ○ 유효한 조세조약이 있는 경우 - <u>경제협력개발기구에서 채택된 「소득과 자본에 관한 표준조세조약」</u> ○ 유효한 조세조약이 없는 경우 - 소재지국 국내법에 따라 거주자와 유사하게 <u>순소득으로 과세하는 사업장</u> ○ <u>법인세제가 없는 국가에 소재한 경우</u> - OECD 모델 조세조약에 따르면 소재지국 과세권이 인정될 사업장 ○ 위 조건에 해당하지 않는 경우 - <u>본점 소재지국에서 역외소득에 과세하지 않는 경우 그 소득이 발생한 사업장</u> ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 ‘고정사업장’의 정의를 국제적으로 합의된 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 명확히 하려는 취지임.

☐ 현행법은 ‘고정사업장’을 「국제조세 조정에 관한 법률」 제61조1항 3호에 따라⁵⁰⁾ 정하고 있으나 개정안은 ① ‘국제적으로 합의한 소득

50) 「국제조세 조정에 관한 법률」

제61조(정의) ① 이 장에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.

3. “고정사업장”(Permanent Establishment)이란 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소로서 다음 각 목의 사업장을 말한다.

가. 적용가능하고 유효한 조세조약(우리나라가 계약당사자가 아닌 조세조약을 포함한다. 이하 이 장에서 같다)에 따라 고정된 사업장이 있는 것으로 인정되고 국제적으로 합의한 소득과 자본에 관한 경제협력

과 자본에 관한 경제협력개발기구모델조세조약'의 합의 대상을 '경제협력개발기구'로 한정하고 ② 고정사업장을 유효한 조세조약이 없는 경우 해당사업장에 귀속되는 '순소득'을 기준으로 과세하는 사업장으로 정의하며 ③ 법인세제가 없는 국가의 경우 OECD 모델 조세조약에 따라 소재지국 과세권이 '인정될' 사업장으로 정의하고 ④ 본점 소재지국에서 역외소득에 과세하지 않는 경우 그 소득이 발생한 사업장으로 정의하고자 하므로 이를 구분하여 검토할 필요성이 있음.

□ 첫째, 개정안은 현재 '국제적으로 합의한 소득과 자본에 관한 경제협력개발기구모델조세조약(Model Tax convention on Income and on Capital)'에 따르는 사업소득의 계산방법을 '경제협력개발기구에서 채택된 「소득과 자본에 관한 표준조세조약」'으로 정의하려는 것으로 OECD 모델조세조약의 합의 및 채택 주체를 '경제협력개발기구'로 한정하여 명확성을 제고한다는 입법취지가 있음.

□ 둘째, 개정안은 현재 적용가능하고 유효한 조세조약이 없는 경우의 사업장은 소재지국 '세법에 따른' 거주자의 과세방법과 유사한 방법으로 해당 사업장에 귀속되는 '소득'에 대하여 과세하는 사업장

개발기구모델조세조약(Model Tax Convention on Income and on Capital)에 따른 사업소득의 계산방법이나 이와 유사한 방법으로 그 사업장의 소재지국이 해당 사업장에 귀속되는 소득에 대하여 과세하는 사업장

나. 적용가능하고 유효한 조세조약이 없는 경우의 사업장으로서 그 사업장의 소재지국 세법에 따른 거주자에 대한 과세방법과 유사한 방법으로 그 사업장의 소재지국이 해당 사업장에 귀속되는 소득에 대하여 과세하는 사업장

다. 사업장 소재지국의 세법에 따라 그 사업장에 귀속되는 소득에 대하여 과세하지 아니하는 사업장으로서 국제적으로 합의한 소득과 자본에 관한 경제협력개발기구모델조세조약에 따르면 그 사업장의 소재지국이 해당 사업장에 귀속되는 소득에 대하여 과세권을 가지는 것으로 인정되는 사업장

라. 가목부터 다목까지에서 규정한 사업장 외의 사업장으로서 그 사업장의 소재지국이 해당 사업장에 귀속되는 소득에 대하여 과세하지 아니하는 사업장

을 고정사업장으로 보고 있는 규정에 대해 ‘소재지국 세법에서 정한’ 거주자의 과세 방법과 유사한 방법으로 해당 사업장에 귀속되는 ‘순소득’⁵¹⁾에 대하여 과세하는 사업장을 고정사업장으로 정의하려는 것으로 OECD 모델규정과 일관성을 제고하려는 입법취지가 있음.⁵²⁾

□ 셋째, 개정안은 현행법상 법인세제가 없는 국가에 소재한 경우 OECD 모델 조세조약에 따라 소재지국 과세권이 ‘인정되는’ 사업장을 과세권이 ‘인정될’ 사업장으로 정의하려는 것으로 OECD 모델규정과 일관성을 제고하려는 입법취지가 있음.⁵³⁾

□ 넷째, 개정안은 현행법상 동법동조동항 내 상단의 목에서 규정한 사업장외의 사업장으로서 소재지국에서 과세하지 않는 사업장을 ‘본점 소재지국에서 역외소득에 과세하지 않는 경우 그 소득이 발생한 사업장’으로 규정하려는 것으로 OECD 모델규정과 일관성을 제고하려는 입법취지가 있음.⁵⁴⁾

51) 총수익에서 비용, 감가상각비, 손실 등을 차감한 실제 순이익

52) 이는 OECD 모델 규정과의 정합성을 제고하여 유효한 조세조약이 없는 경우 고정사업장을 (b) a place of business (including a deemed place of business) in respect of which a jurisdiction **taxes under its domestic law** the income attributable to such place of business on a **net basis** similar to the manner in which it taxes its own tax residents로 정의하고 있으므로, 개정안과 같이 ‘국내법’상 ‘순소득’ 기준으로 과세하는 사업장만 포함하도록 명확화할 필요가 있는 것으로 보임. 특히 국내사업장이 없는 비거주자와 외국법인과 같이 총소득을 기준으로 과세(원천징수)되는 경우는 제외됨이 명확해지는 측면이 있음. 또한, 순소득 기준 과세는 공정성을 확보하여 경제적 현실을 반영하여 과세하는 체제로 현행법상 법인세, 소득세등이 이에 해당함.

53) 이는 OECD 모델 규정이 법인세제가 없는 국가에 소재한 경우 고사업장을 a place of business (including a deemed place of business) situated in that jurisdiction that **would be treated** as a permanent establishment in accordance with the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital provided that such jurisdiction would have had the right to tax the income attributable to it in accordance with Article 7 of that model로 정의하고 있으므로, 조약에 따라 소재지국 과세권이 ‘인정될’ 사업장도 고정사업장에 해당하도록 명확화할 필요가 있는 것으로 보임, 특히 동 조항은 현행법상 법인세제가 없는 국가에 소재한 사업장이 OECD 모델 조세조약에 따른 경우 고정사업장으로 인정될 수 있는 사업장에 대해 규정하려는 입법취지가 있음.

54) 이는 OECD 모델 규정이 a place of business (or a deemed place of business) that is not already

한편, 현행법은 사업소득의 계산 방법 및 사업장의 소재지국의 과세권 여부를 판별하는 데 있어 ‘경제협력개발기구모델조세조약(Model Tax Convention on Income and on Capital)’⁵⁵⁾(이하 “모델조세조약”)을 따르도록 규정하고 있음.⁵⁶⁾ 그러나 동 조약은 국회의 비준 동의를 받지 않아, 헌법상 일반적으로 승인된 국제법규와 같이 국내법과 같은 효력이 없음. 따라서 현행법 상 모델조세조약을 근거로 고정사업장의 사업소득의 기준을 계산하도록 하는 것은 국내법에 대한 포섭 과정에서의 정당성과 효력 문제등이 발생할 수 있음을 고려할 필요가 있음.

다만, 우리나라는 ‘세원잠식 및 소득이전 방지 목적의 조세조약 관련 조치 이행을 위한 다자협약(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related)’을 비준하여 BEPS(세원잠식 및 소득이전) 프로젝트 참여국으로서 이행의무가 있는 규정(최소기준)을 따를 것을 공언한 바, 글로벌 최저한세 제도를 OECD 모델규정에 따라 적격하게 도입(common approach)하는 것이 중요하므로 ‘경제협력개발기구모델조세조약’의 사업소득 계산방법 등을 준용하

described in paragraphs (a) to (c) through **which operations are conducted outside the jurisdiction where the Entity is located** provided that such jurisdiction exempts the income attributable to such operations로 정의하고 있으므로, 해당 사업장이 본점 소재지국외의 국가에서 소득을 얻고 역외소득에 과세하지 않는 경우임을 명확화 해줄 필요가 있는 것으로 보임.

55) 개정안은 이를 경제협력기구에서 채택된 「소득과 자본에 관한 표준조세조약(Model Tax convention on Income and Capital)」(이하 이 장에서 “표준조세조약”이라 한다)로 규정하고 있음.

56) 「국제조세조정에 관한 법률」 제61조(정의) ① 이 장에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다.3. “고정사업장”(Permanent Establishment)이란 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소로서 다음 각 목의 사업장을 말한다.

가. 적용가능하고 유효한 조세조약(우리나라가 체결당사자가 아닌 조세조약을 포함한다. 이하 이 장에서 같다)에 따라 고정된 사업장이 있는 것으로 인정되고 국제적으로 합의한 소득과 자본에 관한 경제협력개발기구모델조세조약(Model Tax Convention on Income and on Capital)에 따른 사업소득의 계산방법이나 이와 유사한 방법으로 그 사업장의 소재지국이 해당 사업장에 귀속되는 소득에 대하여 과세하는 사업장

는 것 또한 타당한 측면이 있음.

또한, 동 제도의 복잡성을 고려하여 영국,프랑스 등 해외 일부 국가 역시 법률상 모델조세조약을 준용하여 사업소득의 계산방법 등을 규정하고 있는 사례가 있음을 고려할 필요가 있음.⁵⁷⁾

57) 호주, 오스트리아, 캐나다, 독일, 프랑스 등

다. ‘부분소유중간모기업’ 명칭 및 정의 명확화

현 행	정부안
☐ 부분소유중간모기업의 정의 (§61①(8)) ☐ 외부주주의 지분이 20%를 초과하는 중간 모기업	☐ 부분소유모기업으로 명칭 변경 및 정의 명확화 ☐ 외부주주의 직·간접 지분이 20%를 초과하는 구성 기업 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

- ☐ 개정안은 ‘부분소유중간모기업’의 정의를 국제적으로 합의된 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 명확히 하려는 취지임.
- ☐ 현행법은 ‘중간모기업’을 일정한 요건을 만족하는 최종모기업, 고정사업장, 부분소유중간모기업 또는 투자구성기업이 아닌 모기업으로 정의하고 있으나⁵⁸⁾ 현행법상 ‘부분소유중간모기업’을 중간모기업을 활용하여 정의하고 있어 순환정의의 오류가 발생하는 상황임.⁵⁹⁾ 이에 개정안은 부분소유중간모기업이라는 용어를 부분소유모기업으로 명칭을 변경하고, 특정한 요건을 만족하는 구성기업으로서 최종모기업, 고정사업장, 또는 투자구성기업이 아닌 모기업을 말하는 것으로 정의하려는 것임.

58) 「국제조세조정에 관한 법률」

제61조 ① 7. “중간모기업”이란 같은 다국적기업그룹에 속하는 다른 구성기업의 소유지분을 직접 또는 간접으로 보유하는 구성기업으로서 최종모기업, 고정사업장, 부분소유중간모기업 또는 투자구성기업이 아닌 모기업을 말한다.

59) 「국제조세조정에 관한 법률」

제61조 ① 8. “부분소유중간모기업”이란 같은 다국적기업그룹에 속하는 다른 구성기업의 소유지분을 직접 또는 간접으로 보유하는 구성기업 중 다국적기업그룹에 속하지 아니하는 자가 그 구성기업의 소유지분 중 이익에 대한 것의 100분의 20을 초과하여 보유하는 중간모기업으로서 최종모기업, 고정사업장 또는 투자구성기업이 아닌 중간모기업을 말한다.

□ 또한 현행법은 부분소유중간모기업의 요건으로 그 구성기업의 소유지분 중 외부주주의 지분이 20%를 초과할 것을 규정하고 있으나 이를 외부주주의 직·간접 지분이 20%를 초과하는 것으로 변경하여 규정하려는 것임.⁶⁰⁾

이와 같이 부분소유중간모기업의 정의를 외부주주의 ‘직·간접’ 지분이 20%를 초과하는 것으로 변경하여 규정 할 경우, 종전 간접지분은 20%를 초과하였으나, 직접지분이 20%를 초과하지 못해 부분소유중간모기업으로서 해당 여부가 모호하였던 기업들의 불명확함이 해소됨으로써, 해당 기업들을 대상으로 부분소유중간모기업으로써 추가세액의 과세 등에 대한 부담을 적확하게 부여할 수 있는 등의 정책효과가 기대되는 측면이 있음.⁶¹⁾

60) 이는 OECD 모델 규정에서 부분소유중간모기업을 a Constituent Entity (other than a Ultimate Parent Entity, Permanent Establishment, or Investment Entity) that: (a) owns (directly or indirectly) an Ownership Interest in another Constituent Entity of the same MNE Group; and (b) has more than 20% of the Ownership Interests in its profits held directly or indirectly by persons that are not Constituent Entities of the MNE Group 로 정의하고 있어, 외부주주의 지분이 직·간접으로 소유되고 있는 경우에도 요건을 충족하는 것으로 명확히 할 필요가 입법취지가 있는 것으로 보임.

61) 기본원칙(하향식 접근방법)에도 불구하고 부분소유중간모기업의 경우에는 해당 부분소유중간모기업이 저율과세구성기업의 추가세액을 우선적으로 부담하도록 함. 이는 소수지분 소유자에게도 적절한 추가세액을 부담하게 하고, 다국적기업그룹이 의도적인 지분분산 등을 통해 추가세액 부담을 회피하는 것을 방지하려는 것임. 예를 들어, 최종모기업 A가 모기업 B의 60%를 소유하며 해당 모기업이 저율과세 구성기업의 100%를 소유하는 경우, 일반원칙에서는 최종모기업은 추가세액의 60%를 부담하게 되어 소수지분소유자(제3자)의 부담이 없으나, 개정안은 부분소유 중간모기업에 대한 특별한 규정을 두어 부분소유중간모기업의 경우 추가세액을 우선적으로 부담하게 하여, 부분소유중간모기업이 추가세액의 100%를 부담하고, 이에 따라 결과적으로 소수지분소유자도 추가세액의 40%를 부담하도록 함. “국제조세조정에 관한 법률 일부개정법률안 검토보고서, 2022, 기획재정부위원회 전문위원”

라. 연결매출액 산출근거 위임근거 마련

현 행	정 부 안
☐ 글로벌최저한세 적용대상 (§62①) ☐ 직전 4개 사업연도 중 2개이상 연결 매출액이 각각 7.5억 유로 이상 <u>- <신 설></u>	☐ 연결매출액 산출방법 위임근거 마련 ☐ (현행과 같음) <u>- 연결매출액의 구체적 산출 방법을 대통령령에 위임</u> ☐ 시행일: 2025. 1. 1. ☐ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액 배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 연결매출액 산출 방법의 구체적 기준을 시행령에 위임하도록 규정하려는 것임.

현행법은 글로벌최저한세 적용대상이 되는 다국적기업그룹의 매출액 기준을 다국적기업그룹의 최종모기업 연결재무제표상의 매출액으로 설정하고 있음.⁶²⁾ 연결재무제표상의 매출액은 통상적인 회계원칙에 의해 산출되지만 국가별 회계원칙이 상이하여 연결매출액의 기준에도 차이가 있어, OECD는 2023년 12월 행정지침을 제시하여 글로벌 최저한세 적용 대상에 관한 일관된 기준을 제시하기 위해 연결 매출액의 구체적 기준을 통일적으로 규정하였음.

62) 「국제조세조정에 관한 법률」

제62조(적용대상) ① 이 장은 각 사업연도(다국적기업그룹의 최종모기업이 연결재무제표를 작성하는 대상이 되는 회계기간을 말한다. 이하 이 장에서 같다)의 직전 4개 사업연도 중 2개 이상 사업연도의 다국적기업그룹 최종모기업의 연결재무제표상 매출액(이하 이 장에서 “연결매출액”이라 한다)이 각각 7억5천만유로 이상인 경우 그에 해당하는 사업연도 다국적기업그룹의 구성기업에 대하여 적용한다. 이 경우 사업연도가 12개월이 아닌 경우에는 12개월로 환산하여 연결매출액을 계산한다.

[주요 회계 원칙 간 연결기업 및 매출액 기준 차이]

	U.S GAAP	IFRS
근거 조문	ASC 810	IFRS 10, 12
연결 모델	변동이익실체(VIE) 모델: 보고 실체가 과반수 의결권을 소유하지 않더라도 활동을 지시하고 이익이나 손실을 흡수할 권한이 있는 경우 적용됨. 의결권 모델: 과반수 의결권을 소유한 경우 적용되며, 50% 미만의 소유권을 가지고 있더라도 계약상의 권리를 통해 통제를 확립할 수 있으면 연결이 이루어질 수 있음.	IFRS는 단일 모델을 사용하며, 이는 피투자자의 형태와 상관없이 통제 개념에 기반함. 투자자가 피투자자의 수익에 영향을 미칠 수 있는 권한을 가질 때 통제를 성립함. IFRS의 원칙 기반 접근 방식으로 인해 적은 지분을 가지고 있더라도 통제와 중요한 영향력이 있으면 연결이 허용될 수 있음.
사실상 통제 여부 (de facto control)	GAAP는 사실상 통제 개념을 인정하지 않음. 통제는 일반적으로 법적 또는 계약상의 권리에 의해 결정됨.	사실상 통제 개념이 인정됨. 이는 주요 주주가 과반수 지분을 가지지 않더라도 다른 주주들이 분산되어 있을 경우 피투자자를 통제할 수 있음을 의미함.
통일된 회계 정책 필요 여부	모기업과 자회사가 통일된 회계 정책을 적용할 필요가 없음, 이는 그룹 내에서 매출 및 기타 재무 수치의 인식에서 차이가 발생할 수 있음을 의미함.	IFRS는 그룹 내 모든 실체가 유사한 거래에 대해 통일된 회계 정책을 적용하도록 요구함. 이는 연결 매출 및 기타 재무 데이터 보고에 있어 더 큰 일관성을 보장함.

□ 이에 개정안은 OECD 행정지침을 반영하여 글로벌 최저한세 적용 대상 관련 연결매출액의 구체적 기준을 대통령령으로 위임하려는 입법취지가 있음.

다만, 개정안은 ‘연결재무제표상 매출액에 이와 별도로 표시되는

통상적인 사업활동에서 발생하는 수익의 가산 등 대통령령으로 정하는 조정사항'을 반영하도록 되어있는데, 상기 예시 사유가 연결 매출액의 구체적 산출 방식등에 대한 충분한 예시로서, 시행령상에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있는 지 여부에 대해 고려할 필요가 있음.

[OECD 행정지침(2023년 12월)]

[매출액 범위]

- 매출액: 매출원가 및 기타 운영비를 공제하기 전 금액
 - 일반적으로 손익계산서의 상단에 공시하는 금액
- 영업활동이 아닌 투자활동으로 인한 수익은 순이익 금액을 반영
 - 일반적으로 총액을 공시하는 기준과의 차별 해소
- 금융업의 금융수익은 순액기준으로 반영(보통의 회계기준과 일치)

[최종모기업과 다른 구성기업이 회계기간이 다른 경우]

- 연결재무제표 작성 목적으로 산출된 연결매출액으로 산정
 - 회계기준상 최대 3개월 차이는 매출액 조정하지 않고 단순 합산
 - 그룹에도 불구하고, 최종모기업의 회계기준에 맞춰 결산을 하는 경우 해당금액도 사용 가능
- 연결대상이 아닌 경우: 최종모기업의 회계연도 중에 종료되는 회계기간을 기준으로 산정

[구성기업의 회계기간과 과세기간이 다른 경우]

- 회계기간을 기준으로 산정(대상조세는 회계기간을 대상으로 계산)

마. 조정대상조세 계산 시 미납 이연법인세부채 차감금액 계산 방법 위임근거 마련

현 행	정 부 안
☐ 조정대상조세의 계산 (§67③)) ○ 이연법인세부채 계상 후 5년 이내 관련 법인세 미납시 계상한 사업연도 대상조세에서 해당금액 차감 - <신 설>	☐ 미납 이연법인세부채 차감금액 계산 방법 위임근거 마련 ○ (현행과 같음) - 차감금액의 구체적 계산 방법을 대통령령에 위임 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액 배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 조정대상조세 계산 시 미납 이연법인세부채차감 금액 계산 방법의 구체적 기준을 시행령에 위임하도록 규정하려는 것임.

현행법은 대상조세⁶³⁾ 중 구성기업의 회계상 당기법인세비용으로 계상된 금액 및 총이연법인세 조정금액과 그밖에 대통령령으로 정하는 조정사항을 반영하여 조정대상조세를 계산하도록 규정하고 있음.⁶⁴⁾ 이 중 총이연법인세조정금액에 반영된 이연법인세부채를 계상한 날부터 5년 동안 이연법인세부채와 관련된 법인세를 미납

63) 「국제조세조정에 관한 법률」

제67조(조정대상조세의 계산) ① 각 사업연도 구성기업의 조정대상조세는 해당 사업연도 구성기업의 소득 또는 이익에 부과되는 세금 등 대통령령으로 정하는 조세(이하 이 장에서 “대상조세”라 한다) 중 해당 사업연도 구성기업의 회계상 당기법인세비용으로 계상된 금액에 총이연법인세조정금액과 그 밖에 대통령령으로 정하는 조정사항을 반영하여 계산한다. 이 경우 고정사업장의 소득, 다른 구성기업으로부터 받은 배당소득 등과 관련된 대상조세는 관련된 소득의 배분 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 다른 구성기업에 배분한다.

64) ibid.

하는 경우 ‘해당 금액’을 이연법인세 부채를 계상한 날이 속하는 사업연도 대상 조세에서 차감하도록 규정하고 있음.

- 개정안은 이를 차감하는 과정에서 ‘해당 금액’의 구체적인 계산 방식을 대통령령에 위임하려는 것임. 이는 2024년 6월 발표된 OECD 행정지침에서 차감금액을 선입선출 또는 후입선출로 계산하도록 규정하는 사항을 반영하기 위해 시행령상에 이를 위임하기 위한 근거를 마련하는 입법취지가 있음.

[OECD 행정지침(2024년 6월)]

[이연법인세부채 환수 규칙]

- LIFO(Last-In-First-Out): 가장 최근에 발생한 이연법인세 부채를 우선적으로 처리하는 방식.
- FIFO(First-In-First-Out): 선택적으로 사용할 수 있는 방식으로, 먼저 발생한 부채부터 차감함.
- 5년 이내 환수 조건: 이연법인세 부채가 5년 이내에 변제되지 않으면, 해당 금액은 계상된 사업연도의 대상 조세에서 차감됨.

바. 조정대상조세 계산 관련 결손취급 특례 신설

현 행	정 부 안
☐ 조정대상조세의 계산 (§67④⑤)) ☐ 법인세비용에 총이연법인세조정금액 등* 반영 * 이연법인세부채(회계상법인세 비용>세법상법인세) → 가산 이연법인세자산(회계상법인세 비용<세법상법인세) → 차감 ☐ <신 설>	☐ 결손취급특례 신설 ☐ (현행과 같음) ☐ (특례) 신고구성기업은 최초 적용연도에 결손취급 특례* 선택 허용 * 총이연법인세조정금액을 적용하지 않고 (순글로벌최저한세결손금액 × 15%)를 이연법인세 자산으로 간주 ※ 구체적 적용방법은 대통령령에 위임 - 단 적격분배과세제도 특례(법 §78)가 적용되는 구성기업은 제외 * 법인의 소득발생시가 아닌 이익분배시 법인세를 과세하는 제도 ☐ 시행일: 2025. 1. 1. ☐ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 조정대상조세 계산 관련 결손취급 특례와 관련하여 모델 규정에는 존재하였으나, 동법에 입법되지 않은 사항을 규정하려는 것임.

☐ 현행법은 총이연법인세조정금액 계산 시 이연법인세부채가 있는 경우 이를 법인세 비용에 가산하고 이연법인세자산이 있는 경우 이를 법인세 비용에서 차감하는 것을 규정하고 있음. 그러나 신고

구성기업의 글로벌 최저한세 적용에 따른 이행 부담 완화를 위해 개정안은 최초 적용연도에 한해 총이연법인세 조정을 간소화된 방법으로 적용 할 수 있는 결손취급 특례를 신설하려는 것임.

단 동법 제78조⁶⁵⁾의 ‘적격분배과세제도’ 특례가 적용되는 구성기업은 결손취급 특례 대상에서 제외하고 있는데, 이는 동 제도 하에서는 이익을 분배(배당)한 시점에 법인세가 인식되므로, 이익 발생 시점에는 대상조세가 없어 실효세율이 낮게 계산되는 문제를 해결하기 위해, 간주분배세액을 조정대상조세에 가산하는 별도의 특례 규정을 두고 있기 때문임.⁶⁶⁾

[OECD 모델 규정]

4.1.5. 특정관할국에서 순GloBE 이익이 발생하지 않은 회계연도에, 해당 관할국에 대한 조정된 대상조세가 영(0) 보다 작으면서 조정된 대상 조세 예상 금액보다 작은 경우, 해당 관할국 내 구성기업들은 이 두 금액의 차이 금액이 당기 회계연도에 발생한 제5.4절에 따른 해당 관할국에 대한 당기추가세액가산금액이 있는 것으로 처리된다. 조정된 대상조세 예상금액은 특정관할국의 GloBE 이익·손실에 최저한세율을 곱한 금액과 같다.

4.1.5 In a Fiscal Year in which there is no Net GloBE Income for a jurisdiction, if the Adjusted Covered Taxes for a jurisdiction are less

65) 「국제조성조정에 관한 법률」

제78조(적격분배과세제도에 대한 특례) ① 적격분배과세제도(법인의 이익 분배 시점에 법인세를 과세하는 제도로서 대통령령으로 정하는 과세제도를 말한다)의 적용을 받는 구성기업의 경우 해당 구성기업이 소재하는 국가의 조정대상조세 합계액을 계산할 때에는 신고구성기업의 선택에 따라 실효세율이 최저한세율에 도달하기 위하여 필요한 금액 등 대통령령으로 정하는 금액(이하 이 장에서 “간주분배세액”이라 한다)을 가산할 수 있다.

66) 「국제조성조정에 관한 법률 시행령」

제134조(적격분배과세제도에 대한 특례) ② 법 제78조제1항에서 “실효세율이 최저한세율에 도달하기 위하여 필요한 금액 등 대통령령으로 정하는 금액”이란 다음 각 호의 금액 중 작은 금액(이하 이 조에서 “간주분배세액”이라 한다)을 말한다.

1. 해당 사업연도 해당 국가의 법 제69조에 따른 실효세율(법 제67조에 따른 총이연법인세조정금액 중 지급할 배당과 관련된 금액을 포함하지 않고 산정한 것)을 말한다)이 최저한세율에 도달하기 위해 추가적으로 필요한 조정대상조세 금액
2. 해당 국가의 모든 구성기업이 해당 사업연도에 발생한 적격분배과세제도 적용대상 소득의 전부를 그 사업연도 중에 분배하였다면 발생할 법인세액

than zero and less than the Expected Adjusted Covered Taxes Amount the Constituent Entities in that jurisdiction shall be treated as having Additional Current Top-up Tax for the jurisdiction under Article 5.4 arising in the current Fiscal Year equal to the difference between these amounts. The Expected Adjusted Covered Taxes Amount is equal to the GloBE Income or Loss for a jurisdiction multiplied by the Minimum Rate.

사. 소득산업보완규칙의 구성기업별 배분방법 보완

현 행	정부안
☐ 소득산업보완규칙의 추가 세액 배분 방법 (§73⑤)) * 추가세액의 총액은 ❶ 국가별 배분 후 해당국에 소재한 ❷ 기업별로 배분 ○ (국가별 배분) 종업원 수·유형자산 순장부가액(50:50 가중평균)을 고려하여 배분 * 이연법인세부채(회계상법인세 비용>세법상법인세) → 가산 이연법인세자산(회계상법인세 비용<세법상법인세) → 차감 ○ (기업별 배분) ❶, ❷ 중 선택 ❶ (법정배분) 모기업의 직·간접 보유 비율등을 고려하여 배분 ❷ (지정배분) 구성기업간 합의하여 신고구성기업이 지정하는 구성기업에 배분 - <단서 신설>	☐ 기업별 배분방법 보완 ○ (현행과 같음) ○ 지정배분(❷) 적용후 미납시 배분방법 신설 - (현행과 같음) - 다만 직접사업연도까지 지정배분(❷)된 추가세액 미납 시 아래에 따라 배분 * 최종모기업이 국내 소재: 최종모기업에 배분 * 최종모기업이 국내 미소재: 법정배분(❶) 적용 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액 배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 신고구성기업이 담세력이 부족한 구성기업(폐업예정법인, 결손법인 등)을 지정하여 납세의무를 회피하려는 경우를 방지하기

위해, 지정된 구성기업들이 배분받은 추가세액을 미납하는 경우, 이후 과세연도에 추가세액은 최종 모기업등 다른 구성기업이 납부하도록 관련 규정을 신설하려는 것임

□ 현행법은 저율과세구성기업의 추가세액 중 적격소득산입규칙이 적용되지 아니하는 금액에 대해서는 소득산입보완규칙에 따라 추가세액배분액을 부담하도록 하고 있음.⁶⁷⁾ OECD 모델 규정은 소득산입보완규칙에 따른 추가세액의 ‘국가별’ 배분방식을 종업원 수 및 유형자산의 산술평균 값을 바탕으로 계산하는 방식(이하 ‘법정 배분 방식’)으로 규정하고 있음.

[소득산입보완 규칙 관련 OECD 모델 규정 및 「국제조세조정에 관한 법률」 규정]

$$\text{소득산입보완규칙 국내 배분비율} = \left(\frac{A}{B} \times \frac{50}{100} \right) + \left(\frac{C}{D} \times \frac{50}{100} \right)$$

A: 해당 다국적기업그룹 각 국내구성기업의 종업원 수 합계
 B: 소득산입보완규칙 중 대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 규칙(이하 이 장에서 “적격소득산입보완규칙”이라 한다)을 시행하는 국가에 소재하는 해당 다국적기업그룹 구성기업의 종업원 수 합계
 C: 해당 다국적기업그룹 국내구성기업의 유형자산 순장부가액 합계액
 D: 적격소득산입보완규칙을 시행하는 국가에 소재하는 해당 다국적기업그룹 구성기업의 유형자산 순장부가액 합계액

Article 2.6. Allocation of Top-Up Tax for the UTPR

2.6.1 Subject to Articles 2.6.2 and 2.6.3, the UTPR Top-up Tax Amount allocated to [insert name of implementing-Jurisdiction] shall

67) 「국제조세조정에 관한 법률」 제73조 (소득산입보완규칙의 적용)

① 저율과세구성기업의 추가세액 중 적격소득산입규칙이 적용되지 아니하는 금액에 대해서는 제2항부터 제6항까지의 규정에 따라 계산한 추가세액배분액을 해당 다국적기업그룹의 구성기업들에 과세하는 소득산입보완규칙을 적용한다.

be determined by multiplying the Total UTPR Top-up Tax Amountm determined in Article 2.5.1 by the jurisdiction's UTPR Percentage. The UTPR Percentage of [insert name of implementing-Jurisdiction] shall be determined each Fiscal Year for each MNE Group as follows:

$$50\% \times \frac{\text{Number of Employees in the jurisdiction}}{\text{Number of Employees in all UTPR jurisdictions}} + 50\% \times \frac{\text{Total value of Tangible Assets in the jurisdiction}}{\text{Total value of Tangible Assets in all UTPR jurisdictions}}$$

Where, for each Fiscal Year:

- (a) the Number of Employees in the jurisdiction is the total Number of Employees of all the Constituent Entities of the MNE Group located in [insert name of implementing-Jurisdiction];
- (b) the Number of Employees in all UTPR Jurisdictions is the total Number of Employees of all the Constituent Entities of the MNE Group located in a jurisdiction that has a Qualified UTPR in force for the Fiscal Year;
- (c) the total value of Tangible Assets in the jurisdiction is the sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all the Constituent Entities of the MNE Group located in [insert name of implementing-Jurisdiction];
- (d) the total value of Tangible Assets in all UTPR Jurisdictions is the sum of the Net Book Values of Tangible Assets of all the Constituent Entities of the MNE Group located in a jurisdiction that has a Qualified UTPR in Force for the Fiscal Year.

□ 한편 OECD 모델규정은 소득산업보완규칙에 따른 추가세액의 ‘기업별’ 배분방식에 대해서는 별도로 규정하고 있지 않아 동 법은 2023년 개정을 통해 추가세액의 기업별 배분방식에 대해서는 담세력 및 모기업의 직·간접 보유 비율등을 고려하여 각 구성기업에 배분할 수 있는 자율성을 부여하였음.⁶⁸⁾

68) ⑤ 제4항에 따른 소득산업보완규칙 추가세액 국내 배분액을 각 사업연도 다국적기업그룹의 각 국내구성기업에 배분하는 경우 소득산업보완규칙 추가세액배분액은 다음 각 호의 방법 중 신고구성기업이 선택하는 방법을 적용하여 계산한다. 이 경우 해당 호의 방법을 적용하는 데 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

1. 국내구성기업이 속하는 다국적기업그룹의 최종모기업이 직접 또는 간접으로 보유하고 있는 국내구성기업에 대한 소유지분 비율과 적격소득산업보완규칙을 적용받는 각 국내구성기업의 추가세액배분부담능력을 고려하여 배분하는 것으로서 대통령령으로 정하는 방법
2. 다국적기업그룹의 모든 국내구성기업이 합의한 것으로서 신고구성기업이 지정하는 하나 이상의 국내구성기업에 배분하는 방법액에 대한

그러나 신고구성기업이 납세 회피를 위해 의도적으로 담세력이 약한 구성기업들을 지정하여 납세의무를 지울 가능성을 배제할 수 없으므로, 개정안은 기업들이 자율적으로 지정한 구성기업이 직전 사업연도 말까지 추가세액을 미납하는 경우, 최종모기업이 국내에 소재하는 경우 최종모기업이 이를 부담하도록 하고 최종모기업이 국내에 소재하지 않는 경우 법정 배분 방식⁶⁹⁾에 따라 이를 계산 후 부담토록 하여 납세회피 가능성을 사전에 차단하려는 입법취지가 있음.

<참고> 국가별·기업별 소득산입보완규칙에 따른 추가세액 계산

기업 A
(최종모기업, 저율과세기업) A국 실효세율 10%
순 GloBE 소득 200

A국 B국 C국 D국

기업 B-1 기업 B-2 기업 C 기업 D

① 기업A 추가세액 = $(15\% - 10\%) \times 200 = 10$

② A국은 GloBE 규칙 미도입, B~D국은 도입

③ 배분비율

- ▶ B국 = $50\% \times 0.7 + 50\% \times 0.3 = 50\%$
- ▶ C국 = $50\% \times 0.2 + 50\% \times 0.4 = 30\%$
- ▶ D국 = $50\% \times 0.1 + 50\% \times 0.3 = 20\%$

	B국		C국	D국	합계
	B-1	B-2			
종업원 수	50	20	20	10	100
유형자산	10	20	40	30	100

<자료: 기획재정부>

최종모기업 기업A가 저율과세됨에 따라 소득산입보완규칙 추가세액이 10인 경우, 다음과 같이 각 국가의 종업원수와 유형자산의 규모를 고려하여 B국, C국, D국의 추가세액 국내 배분비율은 각각 50%, 30%, 20%가 되어 결과적으로 B국, C국, D국에 배분되는 추가세액은 각각 5, 3, 2가 됨.

C국, D국은 기업 C, 기업 D가 하나씩만 존재하므로 각 기업은 C국 D국 과세당국에 3, 2의 추가 세액을 납부하게 됨.

B국은 기업 B-1과 기업 B-2가 존재하므로 추가세액을 두 기업이 이를 적절히 배분하여 부담하여야 함. 현행법은 이에 대해 1) 법정배분 방식(모기업의 직·간접 보유 비율 등을 고려하여 배분하는 방식) 또는 2) 지정배분

69) ibid.

방식(구성기업간 합의하여 신고 구성기업이 지정하는 구성기업에 배분)에 따라 이를 부담하도록 하고 있으므로, 기업B-1과 기업 B-2의 합의 하에 추가세액을 부담할 수 있음.

그러나 기업 B-2가 폐업예정법인임에도 불구하고 납세회피를 위해 해당 기업에 추가세액을 부담토록 하는 경우가 발생할 수 있으므로 개정안은 이러한 우려가 발생하는 것을 사전에 방지하기 위해, 지정배분된 추가세액 미납시 추가세액 배분 방법을 규정하고 있는 것임.

아. 최소적용제외 특례의 예외 신설

현 행	정부안
☐ 최소적용제외 특례 (§74③)) ○ (요건) 국가 내 구성기업의 최근 3개 사업연도 ❶ 매출액 평균 및 ❷ 글로벌 최저한세 소득·결손금액 평균이 최소기준에 미달하는 경우 * ❶ (매출액 평균) 1천만 유로 ❷ (글로벌 최저한세 소득·결손금액 평균) 1백만 유로 ○ (특례) 해당 국가 내 구성기업의 추가 세액을 '0'으로 간주 가능 ○ (예외) 무국적구성기업 또는 투자구성기업인 경우 - <추 가>	☐ 특례의 예외 신설 ○ (현행과 같음) ○ (현행과 같음) - 신고 당시 특례요건 충족 국가→미충족하게 되거나, 신고 당시 특례요건 미충족 국가 → 충족하게 되는 경우 모두 포함 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 최소적용제외특례와 관련하여 모델 규정에는 존재하였으나, 동법에는 입법되지 않

은 사항을 규정하려는 것임.

- 현행법은 해당 관할국에서 다국적기업 그룹의 구성기업들의 합산 매출액 및 이익이 특정한 요건을 만족하는 경우 글로벌 최저한세 제도의 실효세율 및 추가세액을 산출하는 의무를 면제하고 있음. 구체적으로 해당 국가의 해당 사업연도와 그 직전 2개 사업연도의 ① 매출액 평균이 1천만유로 미만인면서 ② 글로벌최저한세소득·결손 금액 평균이 1백만유로 미만인 국가의 경우 해당 국가의 추가세액이 없는 것으로 간주하고 있음.⁷⁰⁾ 그러나 무국적구성기업 및 투자기구에 대해서는 최소적용제외 특례를 적용하지 않고 있음.⁷¹⁾

개정안은 이에 대해 글로벌최저한세 신고 후 조정⁷²⁾ 등의 사유로

70) 「국제조세조정에 관한 법률」

제74조(최소적용제외 특례) ① 제69조부터 제71조까지의 규정에도 불구하고 신고구성기업은 각 사업연도에 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 국가의 경우 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 국가에 소재하는 각 구성기업의 추가세액을 영으로 할 수 있다.

1. 해당 국가의 해당 사업연도와 그 직전 2개 사업연도의 대통령령으로 정하는 매출액 평균이 1천만유로 미만일 것
2. 해당 국가의 해당 사업연도와 그 직전 2개 사업연도의 대통령령으로 정하는 글로벌최저한세소득·결손 금액 평균이 1백만유로 미만일 것

71) 최소적용제외 특례는 특정 국가의 추가세액 금액이 실효세율 산출에 소요되는 기업의 이행비용·과세당국의 행정비용에 비하여 미미할 경우 조정된 대상조세의 확정 복잡성을 피하려는 것으로 무국적기업 및 투자기업은 일반적인 과세대상이 아니므로 그 특례를 부여할 필요성이 없음. OECD 모델 규정도 무국적구성기업 및 투자기업으로 분리하는 경우 다국적기업 그룹이 면세 소득을 해당 기업으로 분리하도록 촉진될 것을 우려하여 최소적용제외 특례의 배제 대상 기업 중 무국적 구성기업 및 투자기업을 예시하고 있음.

72) 「국제조세조정에 관한 법률」

제68조(신고 후 조정 및 세율변경) ① 각 사업연도에 구성기업의 이전 사업연도 회계상 계상된 대상조세 금액이 제83조제1항에 따른 글로벌최저한세정보신고서의 제출 이후에 결정이나 경정 등으로 증가 또는 감소되는 경우에는 다음 각 호의 구분에 따라 결정이나 경정 등이 이루어진 날이 속하는 사업연도(이하 이 조에서 “경정사업연도”라 한다)의 대상조세 또는 결정이나 경정의 대상이 되는 이전 사업연도(이하 이 조에서 “경정대상사업연도”라 한다)의 조정대상조세에 가산하거나 조정대상조세에서 차감한다.

1. 경정대상사업연도의 대상조세 금액이 증가되는 경우: 대상조세 금액의 증가액을 경정사업연도의 대상조세에 가산한다.
2. 경정대상사업연도의 대상조세 금액이 감소되는 경우: 대상조세 금액의 감소액을 경정대상사업연도의 조정대상조세에서 차감하고 대통령령으로 정하는 바에 따라 경정대상사업연도의 제69조에 따른 실효세율과 제70조 및 제71조에 따른 추가세액을 다시 계산한다.

② 제1항제2호에도 불구하고 경정대상사업연도 대상조세의 감소액이 대통령령으로 정하는 경미한 감액에 해당하는 경우에는 신고구성기업의 선택에 따라 그 감소액을 해당 구성기업의 경정사업연도 대상조세에서 차감할 수 있다.

③ 구성기업의 소재지국에서 구성기업의 이연법인세비용 산정에 적용되는 세율이 변경되는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 대상조세를 조정한다.

사후적으로 충족 여부가 변경되는 경우에는 특례 적용을 배제하려는 요건을 추가하려는 것임.

구체적으로 개정안은 ① 신고요건을 충족하였으나 신고 후 조정 등의 사유로 요건을 미충족하는 국가에 소재하는 구성기업 ② 신고요건을 충족하지 못하였으나 신고 후 조정 등의 사유로 요건을 충족하는 국가에 소재하는 구성기업에 대해 최소적용제외 특례의 적용을 배제 규정하였음. 특히 제도 적용의 안정성 등을 고려하여 당초 신고서 상 특례 요건을 미충족하던 국가가 신고 후 조정으로 요건을 충족하게 되는 경우에도 특례의 적용이 배제됨을 규정하고 있음.

이는 OECD 모델 규정의 주석에 따른 내용을 반영하려는 것임. ① 신고 후 조정 등으로 요건을 충족하는 경우 추가세액 산출의 필요성이 있으므로 특례를 부여하지 않는 것이며 ② 신고 후 조정 등으로 요건을 미충족하게 되는 경우 제도의 안정성 및 투입된 행정비용 등을 고려하여 마찬가지로 최소적용제외 특례를 부여하지 않는 것임. 특히 동 규정은 OECD 모델이 최저한세 이상으로 부가된 추가 세액에 대해 이를 환급하는 규정등을 두고 있지 않아, 신고 후 조정등으로 요건을 충족하더라도 기(既) 납부된 세액의 환급이 불가능한 특성을 고려한 것으로 보임.

다만, 「국세기본법」은 납세자의 재산권이 부당하게 침해되지 않

④ 구성기업이 이전 사업연도에 회계상 당기법인세비용으로 계상하고 조정대상조세에 포함된 금액으로서 1백만유로를 초과하는 금액을 그 이전 사업연도의 종료일부터 3년 이내에 납부하지 아니하는 경우에는 미납된 금액을 그 이전 사업연도의 조정대상조세에서 차감하여 해당 이전 사업연도의 제69조에 따른 실효세율과 제70조 및 제71조에 따른 추가세액을 다시 계산한다.

⑤ 제1항부터 제4항까지에서 규정한 사항 외에 이전 사업연도의 제83조제1항에 따른 글로벌최저한세정보 신고서의 제출 이후 대상조세, 조정대상조세 등의 조정 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

도록 세법을 해석·적용하여야함을 규정하고 있고, 신고시점과 최소 적용제외시점의 사실관계의 변동이 발생한 경우, 납세자에게 유리한 규정을 적용할 수 있도록 개정안의 특례 적용 배제 요건을 검토할 필요성이 있는 측면이 있음.

[OECD 모델 주석]

92. ...실효세율 조정조항은 차기 연도에 적용되어 과거 회계연도에 대한 관할국의 실효세율이 재계산되도록 요구·허용할 수 있으며, 이는 해당 회계연도 또는 개입된 회계연도에 대한 해당 관할국의 GloBE 이익·손실 재계산을 요구할 수도 있다. GloBE 이익·손실이 실효세율 조정조항에 따라 조정된 경우, GloBE 수익도 적절하고 필요한 만큼 조정되어야 한다. 과거 회계연도의 GloBE 이익 및/또는 GloBE 수익을 차감하는 조정이 관할국을 과거 회계연도에 최소 적용배제에 자격을 부여하지 않는다. 그러나 과거 회계연도의 GloBE 이익 및/또는 GloBE 수익을 증가시키는 조정은 더 이상 과거 회계연도에 대한 최소 적용배제 기준 미만이 되지 않는 관할국 평균 GloBE 이익 또는 평균 GloBE 수익을 발생시킬 수 있다. 그러한 경우, 제5.5절은 관련 회계연도에 더 이상 적용되지 않으며, 신고 구성기업은 해당 회계연도에 대해 해당 관할국과 관련하여 GloBE 정보 신고서에 요구되는, 제5.5절을 적용하지 않은, 관련 정보를 제공해야 한다.

95. 제5.5.4조는 제5.5절에 따른 선택권이 무국적 구성기업에 적용되지 않는다고 규정한다. 마찬가지로, 제5.5.4조는 제5.5절에 따른 선택권이 투자기업인 구성기업에 적용되지 않는다고 추가로 규정한다. 최소 적용배제의 기본 정책의도는 잠재적인 추가세액이 이행 및 행정 부담을 정당화하지 못할 것으로 보이는 경우 실효세율 및 추가세액 계산에 대한 조정된 대상조세 확정의 복잡성을 피하는 것이다. 실효세율은 기업 단위로 계산되고 이러한 기업은 일반적으로 과세 대상이 아니므로 이러한 구성기업에는 선택권이 적용되지 않는다. 따라서 이러한 기업에 대해 확정된 실효세율은 일반적으로 영(0)이 되고 적용배제를 적용하기 위해 관할국에 대한 순 GloBE 이익·손실은 어떤 경우에도 확정되어야 하기 때문에, 이러한 기업에 대해 적용배제를 적용하게 될 경우 이행 부담의 중요한 감소로 이어지지 않지만, 대신에 다국적기업 그룹이 면세 소득을 최소 적용배제에 자격이 부여되는 여러 무국적 구성기업 및 투자기업으로 분리하도록 촉진하게 될 것이다.

자. 배당공제제도 등에 대한 특례 대상기업 확대 등

현 행	정 부 안
□ ①배당공제제도* 또는 ②투과기업**에 대한 특례 (§77②)) * 배당금액을 지급기업 과세소득에서 제외하고 주주에게만 과세 ** 기업 손익이 해당 기업이 아닌 지분소유자에게 직접 귀속 ○ (대상기업) 최종모기업 * ① 배당공제제도가 적용되거나 ② 투과기업인 최종모기업 - <추 가> ○ (특례) ①배당액 또는 ②지분보유자 귀속분을 해당기업 글로벌최저한세 소득에서 차감 - <신 설>	□ 대상기업 확대 및 대상조세 차감방법 보완 ○ (현행과 같음) - ① 배당공제제도를 적용하는 최종모기업이 지분을 보유한 구성기업* 또는 ② 투과기업인 최종모기업의 고정사업장 또는 투과기업인 최종모기업이 지분을 보유한 구성기업**의 고정사업장 * 최종모기업과 동일국가에 소재하고 배당공제제도가 적용되는 구성기업 ** 투시과세기업인 구성기업 ○ (현행과 같음) - 글로벌최저한세소득 차감 비율 만큼 대상 조세도 차감 * ① 배당공제제도를 적용하는 경우: 글로벌최저한세소득차감금액 ÷ (글로벌최저한세소득 - 순조세비용) ② 투과기업인 경우: 글로벌최저한세소득차감금액 ÷ 글로벌최저한세소득 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

개정안은 글로벌 최저한세 모델규정에 부합하도록 배당공제제도 등에 대한 특례 대상기업을 확대하려는 것임.

현행법은 다국적기업그룹의 최종모기업이 배당공제제도*의 적용을 받거나 투과기업**인 경우의 글로벌 최저한세소득 계산 방법에 대한 특례 제도를 두고 있음.⁷³⁾

***배당공제제도**

: 배당금액을 지급기업 과세소득에서 제외하고 주주에게만 과세

****투과기업 (§64①)**

: 기업 손익이 해당 기업이 아닌 지분소유자에게 직접 귀속하는 기업

배당공제제도 관련 OECD 모델 규정 특례

7.2.1 회계연도의 GloBE 이익·손실을 산정하기 위한 목적으로, 배당 공제 제도의 적용 대상이 되는 최종 모기업은 다음과 같은 경우에 해당 회계연도의 GloBE 이익은 회계연도 기말로부터 12월 내에 배당 공제로서 분배된 금액만큼 감소된다(다만, 영(0) 이하로 감소되지 않는다).

(a) 배당이 다국적 기업 그룹의 회계연도 기말로부터 12월 내에 종료되는 과세 기간 동안 배당 수익자에 대하여 과세되고, 그리고:

- (i) 배당 수익자가 최저한세를 이상인 명목 세율로 그 배당에 대하여 과세되는 경우;
- (ii) 배당 이익에 대한 최종 모기업의 조정된 대상 조세 및 배당 수익자가 납부한 조세의 총액이, 그 이익의 총액에 최저한세율을 곱한 금액 이상일 것으로 합리적으로 기대되는 경우; 또는
- (iii) 배당 수익자가 자연인이고, 배당이 공급 협동조합으로부터 이용 실적 배당인 경우;

(b) 배당 수익자가 자연인이고:

73) 「국제조세조정에 관한 법률」

제77조의2(배당공제제도 등에 대한 특례) ① 다국적기업그룹의 최종모기업이 배당금액을 배당지급자의 과세소득에서 공제하는 제도로서 대통령령으로 정하는 제도를 적용받는 경우 해당 최종모기업의 각 사업연도 글로벌최저한세소득은 해당 사업연도의 종료일부터 12개월 이내에 분배되는 배당액으로서 대통령령으로 정하는 배당액을 차감하여 계산하며, 그 차감하고 남은 금액이 음수일 경우 글로벌최저한세소득은 영으로 본다.

② 다국적기업그룹의 최종모기업이 투과기업인 경우 그 투과기업의 각 사업연도 글로벌최저한세소득·결손은 다음 각 호의 구분에 따른 금액을 차감하여 계산한다.

1. 각 사업연도의 글로벌최저한세소득: 해당 투과기업의 각 소유지분에 귀속되는 글로벌최저한세소득 금액 중 최저한세율 이상으로 과세되는 등 대통령령으로 정하는 소유지분에 귀속되는 글로벌최저한세소득 금액
2. 각 사업연도의 글로벌최저한세결손: 해당 투과기업의 각 소유지분에 귀속되는 글로벌최저한세결손 금액 중 그 소유지분을 보유한 자가 과세소득을 산정할 때 해당 글로벌최저한세결손 금액을 공제할 수 있는 경우 해당 금액

- (i) 최종 모기업 관할국에서 세무상 거주자이고;
- (ii) 합산하여 최종 모기업의 이익 및 자산의 5% 이하의 권리에 해당하는 소유 지분을 보유하는 경우;
- (c) 해당 수익자가 최종 모기업 관할국에서 세무상 거주자이고:
 - (i) 정부 기관,
 - (ii) 국제기구,
 - (iii) 비영리기구, 또는
 - (iv) 연금 서비스 기업이 아닌 연금 펀드

투과제도 관련 OECD 모델 규정 특례

7.1.1. 다국적 기업 그룹의 최종 모기업인 도관기업의 회계연도의 GloBE 이익에서 다음과 같은 경우에 각 소유지분에 귀속되는 GloBE 이익이 감소된다.

- (a) 소유지분의 보유자가 다국적기업 그룹의 회계연도 기말로부터 12월 내에 종료되는 과세 기간 동안 그 이익에 대하여 과세되고:
 - (i) 소유지분의 보유자가 최저한세율 이상인 명목세율에 따라 그 이익의 총액에 대하여 과세되는 경우; 또는
 - (ii) 그 이익에 대한 최종 모기업의 조정된 대상 조세 및 소유지분 보유자에 대한 조세의 총액이, 그 이익의 총액에 최저한세율을 곱한 금액 이상일 것으로 합리적으로 기대되는 경우; 또는
- (b) 보유자가 자연인이고:
 - (i) 최종 모기업 관할국에서 세무상 거주자이고; 그리고
 - (ii) 합산하여 최종 모기업의 이익 및 자산의 5% 이하의 권리에 해당하는 소유지분을 보유하는 경우; 또는
- (c) 보유자가 정부기관, 국제기구, 비영리기구 또는 연금펀드이고
 - (i) 최종 모기업 관할국에서 세무상 거주자이고; 그리고
 - (ii) 합산하여 최종모기업의 이익 및 자산의 5% 이하의 권리에 해당하는 소유지분을 보유하는 경우

□ 그러나 현행법은 다국적기업그룹의 최종모기업이 배당공제제도 또는 투과기업인 경우에 대해서만 특례를 규정하고 있어, 배당공제되거나 투과과세되는 최종모기업에 배당공제·투과과세 구조를 통해 소득을 배당·귀속시키는 구성기업은 해당 특례의 적용대상이 아님. 그러나 해당 소득은 그 구성기업이 아닌 다국적기업 그룹 밖의 경제 주체에게 소득으로 귀속된다는 점에서 최종모기업과 배당공제·

투과과세되는 경우와 사실상 동일함. 따라서 OECD 모델 규정의 관련 내용 및 대상기업의 유사성을 고려하여, 개정안은 배당공제제도 등에 대한 특례 대상 기업을 확대하려는 것임.

[OECD 모델 규정]

7.2.3. 최종 모기업이 배당 공제 제도의 적용 대상이 되는 다른 구성기업의 소유지분을 보유하였다면(직접적으로 또는 해당 구성기업들의 소유 구조를 통하여), 제7.2.1조 및 제7.2.2조는 최종 모기업이 추후 GloBE 이익을 제7.2.1조의 요건을 충족하는 수익자에게 분배하는 정도까지, 최종 모기업 관할국의 다른 구성기업에 각각 적용된다.

7.1.4. 제7.1.1조부터 제7.1.3조까지는 다음의 고정사업장에 적용된다:

- (a) 고정사업장을 통하여 다국적 기업 그룹의 최종 모기업인 도관기업이 사업의 전부 또는 부분을 수행하는 경우; 또는
- (b) 최종 모기업이 조세 투명 기업의 소유 지분을 직접 또는 조세 투명 구조를 통하여 보유하는 경우에, 고정사업장을 통하여 해당 조세 투명 기업이 사업의 전부 또는 부분을 수행하는 경우.

7.2.3. If the Ultimate Parent Entity holds an Ownership Interest in another Constituent Entity subject to the Deductible Dividend Regime (directly or through a chain of such Constituent Entities), Articles 7.2.1 and 7.2.2 shall apply to each other Constituent Entity in the UPE Jurisdiction that is subject to the Deductible Dividend Regime to the extent that its GloBE Income is further distributed by the Ultimate Parent Entity to recipients that meet the requirements of Article 7.2.1.

7.1.4 Articles 7.1.1 through 7.1.3 shall apply to a Permanent Establishment:

- (a) through which a Flow-Through Entity that is the Ultimate Parent Entity of an MNE Group wholly or partly carries out its business; or

☐ 또한 현행법은 배당공제제도 또는 투과기업에 대한 특례로 배당액 또는 지분 보유자 귀속분을 해당 기업 글로벌최저한세소득에서 차감하는 특례만을 규정하고 있음. 그러나 OECD 모델규정은 동 특

례로 글로벌최저한세소득의 차감뿐만 아니라 글로벌최저한세소득 차감 비율만큼 대상조세도 차감하는 특례를 두고 있으므로 동 개정안은 대상조세 특례도 추가적으로 규정하여 OECD 모델규정과 정합성을 제고하려는 입법취지가 있음.⁷⁴⁾

[OECD 모델 규정]

7.2.2. 제7.2.1조에 따라 GloBE 이익이 감소된 최종 모기업은 그 비율에 따라 대상 조세(배당 공제가 허용되는 조세는 제외한다)가 감소되고, GloBE 이익에서 동일한 금액이 감소된다.

7.2.2 An Ultimate Parent Entity that reduces its GloBE Income pursuant to Article 7.2.1 shall reduce its Covered Taxes (other than the Taxes for which the dividend deduction was allowed) proportionally and shall reduce its GloBE Income by the same amount

7.1.3. 제7.1.1조에 따라 GloBE 이익이 감소한 도관기업은 그 비율에 따라 대상 조세가 감소된다.

7.1.3.A Flow-through Entity that reduces its GloBE Income pursuant to Article 7.1.1 shall reduce its Covered Taxes proportionally.

74) 이는 모델 주석이 대상조세 조정 시 반영되는 회계상 당기법인세비용과 관련하여 “GloBE 이익·손실 산정 시 특정 소득 항목이 포함되지 않는 경우, 동 소득과 관련된 조세는 관할국의 GloBE 이익·손실에 대한 실효세율을 계산할 때 고려되지 않는다”고 규정하고 있어, 모델 규정상 소득에 비례하는 과세가 이루어질 것을 공언하고 있으므로 배당공제제도 등에 대한 특례 역시 일반적인 원칙에 따라 소득차감 비율만큼 대상 조세도 차감하려는 입법취지가 있음.

차. 투자구성기업에 대한 특례 중 과세분배방식 적용 시 분배의 범위 명확화

현 행	정 부 안
□ 투자구성기업에 대한 특례 중 과세분배방식 적용방법 (§79⑥)) ○ (요건) 투자구성기업이 주주구성기업에 <u>분배</u>하는 이익등에 대하여 최저한세율(15%) 이상 과세* 예상 * 투자구성기업 및 주주구성기업에 대한 세액 합산 ○ (적용방법) 투자구성기업의 글로벌최저한세소득 중 주주구성기업에 <u>분배</u>한 금액은 주주구성기업의 글로벌최저한세소득에 포함 -투자구성기업의 글로벌최저한세소득에서는 차감하되 4년 이내 <u>분배</u>하지 않은 금액에 대해서만 추가세액 과세	□ 분배의 범위 명확화 ○ <u>분배에는 간주 분배 포함</u> ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액 배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

□ 개정안은 투자구성기업에 대한 과세분배 방식을 적용하는 경우 주주구성기업에 대한 이익분배 범위를 OECD 모델 규정에 맞춰 명확화하려는 것임.

현행법은 ‘투자펀드, 부동산투자기구인 구성기업 등 대통령령으로 정하는 구성기업’인 투자구성기업⁷⁵⁾에 대하여 실효세율 및 추가세

75) 「국세조세조정법」 제61조(정의) ① 이 장에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. 18. “투자구성기업”이란 투자펀드, 부동산투자기구인 구성기업 등 대통령령으로 정하는 구성기업을 말한다.

제61조(정의) ① 이 장에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. 18. “투자구성기업”이란 투자펀드, 부동산투자기구인 구성기업 등 대통령령으로 정하는 구성기업을 말한다.

액을 계산하는 특례를 규정하고 있음.⁷⁶⁾

[투자구성기업 특례⁷⁷⁾]

투자구성기업 실효세율 계산 식

$$\text{해당 국가에 소재하는 투자구성기업들의 실효 세율} = \frac{A}{B-C}$$

A: 각 투자구성기업의 조정대상조세 금액의 합계액

B: 각 투자구성기업의 글로벌최저한세소득 배분액의 합계액

C: 각 투자구성기업의 글로벌최저한세결손 배분액의 합계액

□ 그러나 현행법은 투자구성기업에 대한 특례와 관련하여 주주구성 기업에 대한 이익 분배 범위를 실질적인 ‘분배’로만 정의하고 있어 OECD 모델 규정에 명시적으로 포함되어 있는 ‘간주 분배’를 포함하지 못하는 한계가 있음.⁷⁸⁾ 이에 개정안은 분배금 내에 간주 분배된 금액을 포함할 수 있도록 ‘세법에 따라 분배금으로 보는 금액’을 포함하여 OECD 모델규정과 정합성을 제고하려는 입법취지가 있음.

76) 이는 최종모기업이 투과기업일 경우, 투과기업의 소득에 대한 최종 세부담을 최종모기업의 소유주(그룹 기업에 해당하지 않음)들이 지므로 최종모기업의 실효세율은 매우 낮거나 없게 되어 잠재적으로 상당한 추가세액의 부과라는 문제를 발생 시킬 수 있으므로 주주 귀속 소득이 최저한세율 이상으로 과세되는 등 일정 조건 하에서 소유주들의 지분율에 따라 배분된 소득만큼 최종기업의 글로벌최저한세 소득에서 감액함으로써 실효세율을 증가시켜 이러한 문제를 해결하려는 것임, “2022년 국제조세조정에 관한 법률 검토 보고서”, 기획재정부위원회 전문위원.

77) 「국제조세조정에 관한 법률」

제79조(투자구성기업에 대한 특례) ① ① 최종모기업이 아닌 투자구성기업[투과세기업(투과기업의 소유지 분에 귀속되는 소득이 그 소유자가 소재하는 국가에서 과세되는 등 대통령령으로 정하는 요건을 충족하는 기업을 말한다. 이하 이 조에서 같다)은 제외한다. 이하 이 조에서 같다]의 소재지국에 대해서는 각 사업연도별로 제69조에 따른 실효세율과는 별개로 투자구성기업들의 실효세율을 다음 계산식에 따라 계산한다. 이 경우 다음 계산식을 적용하는 데 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

78) 간주분배된 투자구성기업의 소득 중 분배되지 않았으나 주주구성기업의 소재지국의 법에 따라 주주구성 기업에 귀속되고 동일 사업연도에 과세되는 금액을 말함. 예컨대 특정외국법인 유보소득 배당간주제도(Controlled Foreign Company rule, CFC)에 따라 과세되는 경우가 이에 해당됨. 이는 내국법인이 해외의 저세율국에 법인을 설립하여 여기에 소득을 유보하고 배당을 수취하지 아니하는 방법으로 국내과세를 회피하는 경우 그 유보소득을 내국인에게 배당한 것으로 간주하여 과세하는 제도임.

[OECD 모델 규정]

7.6.2(a) 과세분배 방식에서는 다음과 같다:

(a) 투자기업GloBE 이익의 분배 또는 간주분배는 구성기업-소유주(투자기업제외)의GloBE 이익에 포함된다.

7.6.2 Under the Taxable Distribution Method

(a) distributions and deemed distributions of the Investment Entity's GloBE Income are included in the GloBE Income of the Constituent Entity-owner (other than an Investment Entity) that received the distribution;

카. 전환기 적용면제의 공동기업 등에 대한 적용방법 보완

현 행	정부안
☐ 전환기 적용면제 (§80②)) ○ (요건) 적격 국가별 보고서 기준으로 면제요건* 충족 * ① 소액 ② 간이 실효세율 또는 ③ 초과 이익 요건 ○ (효과) 전환기*에 한해 해당 국가 추가세액을 '0'으로 간주 가능 * '26.12.31 이전 개시하고 '28.6.30 이전 종료하는 사업 연도 - <신 설>	☐ 공동기업 등에 대한 적용방법 보완 ○ (현행과 같음) - <u>구성기업과 같은 국가에 소재하는 공동기업 또는 공동기업그룹*은 구성기업과 다른 국가에 소재하는 것으로 간주하여 적용</u> * 공동기업 및 공동기업자 회사 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액 배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 공동기업에 대한 전환기 적용면제 규정을 보완하여 OECD 행정지침을 반영하려는 것임.

현행법은 글로벌최저한세제도의 복잡성을 감안하여, 실효세율이 충분히 높을 것으로 예상되는 국가 및 기업은 글로벌 최저한세 제도에서 요구되는 계산을 굳이 하지 않아도 되도록 하여 조세행정비용과 기업의 이행 부담을 최소화⁷⁹⁾하기 위한 전환기 적용면제 규정을 두고 있음.⁸⁰⁾

79) “2022년 국제조세조정에 관한 법률 검토보고서”, 기획재정위원회 전문위원.

이와 관련하여 OECD는 2023년 12월 행정지침에서 공동기업 및 공동기업그룹은 다른 구성기업과 각각 다른 국가에 소재한 것으로 간주하여 별도로 면제요건을 판단할 것을 규정하였음. 이에 개정안은 위 행정지침의 공동기업 등에 대한 전환기 적용면제 내용을 법률에 규정하여 OECD 모델규정과의 정합성을 제고하려는 입법취지가 있으며, 이는 현행법상 공동기업등에 대해서는 별개의 다국적기업으로 간주하는 규정이 있어 조문간 정합성을 제고하는 입법취지 또한 있는 것으로 보임.⁸¹⁾

[OECD 행정지침(2023년 12월)]

74.1 과도기적 국가별 보고(CbCR) 세이프 하버 테스트는 시험 관할지역에 위치한 모든 구성 엔터티(Constituent Entities) 및 고정 사업장(PE)의 데이터를 기반으로 적용됨. 이를 위해, 동일한 관할지역에 위치한 구성 엔터티, 독립적인 합작 투자(Joint Venture), 그리고 JV 그룹은 별도의 시험 관할지역으로 간주됨. 구체적으로, 해당 관할지역 내의 모든 구성 엔터티는 하나의 시험 관할지역으로 처리되며, 동일한 JV 그룹의 모든 엔터티는 또 하나의 시험 관할지역으로 처리되고, 각 독립적인 합작 투자는 별도의 시험 관할지역으로 처리됨. 예를 들어, 다국적 기업(MNE) 그룹이 관할지역 A에 10개의 구성 엔터티와 두 개의 서로 다른 JV 그룹을 보유하고 있을 경우, 다국적 기업 그룹은 관할지역 A 내에서 과도기적 국가별 보고(CbCR) 세이프 하버 테스트 목적으로 세 개의 시험 관할지역을 갖게 됨. 즉, 10개의 구성 엔터티에 대한 하나의 시험 관할지역, 그리고 두 개의 JV 그룹 각각에 대한

80) 「국제조세조정에 관한 법률」

제80조 (전환기 적용면제) 제70조제1항에도 불구하고 대통령령으로 정하는 적용면제 요건을 갖춘 국가에 대해서는 신고구성기업의 선택에 따라 2026년 12월 31일 이전에 개시하고 2028년 6월 30일 이전에 종료하는 각 사업연도(이하 이 장에서 “전환기사업연도”라 한다) 해당 국가의 추가세액을 영으로 볼 수 있다. 다만, 대통령령으로 정하는 요건을 갖추었는지에 대하여 소명하지 못하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다.

81) 「국제조세조정에 관한 법률」

제77조 (공동기업 등에 대한 특례) ① 다국적기업그룹의 최종모기업이 그 소유지분의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 보유하는 기업으로서 해당 최종모기업이 연결재무제표를 작성할 때 그 소유지분의 100분의 50 이상을 보유하고 있는 기업에 대한 투자를 지분법을 사용하여 회계처리하는 기업 중 대통령령으로 정하는 기업(이하 이 장에서 “공동기업”이라 한다) 및 대통령령으로 정하는 공동기업의 자회사(이하 이 장에서 “공동기업자회사”라 한다)에 대해서는 다음 각 호의 방법에 따라 이 장을 적용한다.

1. 공동기업 및 공동기업자회사는 별개의 다국적기업그룹의 구성기업으로 보고, 해당 공동기업을 해당 다국적기업그룹의 최종모기업으로 보아 제66조부터 제71조까지, 제74조부터 제76조까지 및 제78조부터 제81조까지의 규정을 적용한다.

시험 관할지역이 하나씩 존재하게 됨.

74.1 The Transitional CbCR Safe Harbour tests are applied based on data from all Entities and PEs located in a Tested Jurisdiction. For this purpose, Constituent Entities, stand-alone Joint Ventures, and JV Groups that are located in the same jurisdiction are treated as being in separate Tested Jurisdictions. More specifically, all Constituent Entities in the jurisdiction are treated as a Tested Jurisdiction, all Entities of the same JV Group located in the jurisdiction are treated as being in a Tested Jurisdiction, and each standalone Joint Venture located in the jurisdiction is treated as being in a Tested Jurisdiction. For example, if an MNE Group has 10 Constituent Entities and two different JV Groups translate this into korean using legal languages located in jurisdiction A, then the MNE Group would have three Tested Jurisdictions for the purpose of the Transitional CbCR Safe Harbour in jurisdiction A - one Tested Jurisdiction for the 10 Constituent Entities, and one Tested Jurisdiction for each of the two JV Groups.

타. 일반적 적용 면제 등 추가신설

현 행	정부안
☐ <신 설> (§80③) ☐ <신 설> (§80④)	☐ 소득산업보완규칙 전환기 적용 면제 ○ (요건) 최종모기업 소재국의 명목세율이 20% 이상 ○ (효과) 전환기*에 한해 소득산업보완규칙에 따른 추가세액을 '0'으로 간주 가능 * '25.12.31 이전 개시하고 '26.12.30 이전 종료하는 사업연도 ☐ 일반적 적용 면제 ○ (요건) 연결재무제표 기준으로 면제요건* 충족 * ①소액 ②실효세율 15% 이상 또는 ③ 초과이익 요건 ※구체적 요건 등은 대통령령에 위임 ○ (효과) 해당 국가 추가세액을 '0'으로 간주 가능 ○ 시행일: 2025. 1. 1. ○ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌 최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액 배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 추가세액의 적용면제 관련 내용을 규정하여 OECD 모델 규정과 일치되도록 하려는 것임.

현행법은 '대통령령으로 정하는 적용면제 요건'을 갖춘 국가에 대해 신고구성기업의 선택에 따라 2026년 12월 31일 이전에 개시하고 2028년 6월 30일 이전에 종료하는 각 사업연도 해당 국가의 추가세액을 0으로 볼 수 있는 규정을 두고 있음.⁸²⁾

82) 「국제조세조정에 관한 법률」

개정안은 이에 더해 ① 최종모기업 소재국의 명목세율이 20% 이상인 경우 전환기⁸³⁾에 한해 소득산입보완규칙에 따른 추가세액을 0으로 간주 할 수 있고 ② 대통령령으로 정하는 적용면제 요건⁸⁴⁾을 갖춘 국가에 대해서는 일반적으로 추가세액을 0으로 간주 하는 면제 요건을 규정하고자 하는 것으로, OECD 모델 규정 중 입법되지 않은 사항을 보완하려는 것임.

구체적인 세부요건 등은 OECD에서 행정지침으로 순차 발표 중이므로 필요 내용이 추후 국내 법령에 적절히 반영되는지 여부를 살펴볼 필요가 있음.

다만, 개정안은 “제70조제1항에도 불구하고 대통령령으로 정하는 적용면제요건을 갖춘 국가에 대해서는”으로 일반적 적용면제 요건을 하위 법령에 위임하고 있는 바, 대통령령에서 규정될 적용면제 요건 등을 예시하여 시행령상에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있도록 규정하는 방식에 대해 검토할 필요가 있는 것으로 보임.

제80조(전환기 적용면제) 제70조제1항에도 불구하고 대통령령으로 정하는 적용면제 요건을 갖춘 국가에 대해서는 신고구성기업의 선택에 따라 2026년 12월 31일 이전에 개시하고 2028년 6월 30일 이전에 종료하는 각 사업연도(이하 이 장에서 “전환기사업연도”라 한다) 해당 국가의 추가세액을 영으로 볼 수 있다. 다만, 대통령령으로 정하는 요건을 갖추었는지에 대하여 소명하지 못하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그러하지 아니하다

83) 2025.12.31. 이전 개시하고 2026.12.30. 이전 종료하는 사업 연도

84) 연결 재무제표 기준으로 ❶ 소액 ❷ 실효세율 15% 이상 또는 ❸ 초과이익 요건 등

[OECD 모델 규정]

9.3.1. 제9.3.4조의 적용과 관련하여, 제2.5.1조에 따라 포함되었을 추가 세액은 제5장에서 제공된 요건에도 불구하고 다국적기업 그룹의 국제활동 초기 단계 동안 영(0)으로 감소된다.

9.3.1. Subject to Article 9.3.4 the Top-up Tax that would otherwise be taken into account under Article 2.5.1 shall be reduced to zero during the initial phase of an MNE Group's international activity, notwithstanding the requirements otherwise provided in Chapter 5.

파. 신고기한 특례 신설

현 행	정 부 안
☐ 글로벌최저한세정보신고서 신고기한 (§83①·④, §84①) ☐ 사업연도 종료일부터 15개월* 이내 신고 * 최초적용연도는 사업연도 종료일부터 18개월 ☐ <신 설>	☐ 신고기한 특례 신설 ☐ (원칙) (현행과 같음) ☐ (특례) '26.6.30 전 신고기한 도래 시' '26.6.30까지 신고 ☐ 시행일: 2025. 1. 1. ☐ 적용례: 이 법 시행 이후 글로벌최저한세정보신고서의 제출 및 추가세액 배분액을 신고하는 분부터 적용

* 정부안 2024. 9. 2. 제출(의안번호 3523)

☐ 개정안은 글로벌최저한세정보신고서의 신고기한과 관련하여 2026.6.30.전 신고기한이 도래하는 경우 2026.6.30.까지 신고하도록 기한을 연장하려는 것임.

현행법은 국내구성기업이 각 사업연도의 글로벌최저한세 정보신고서를 해당 사업연도 종료일부터 15개월(최초 적용연도의 경우에는 18개월)이내에 제출하도록 규정하고 있음.⁸⁵⁾

OECD 모델 주석서는 이에 대해 납세자의 이행부담을 감안하여

85) 「국제조세조정에 관한 법률」

제83조(글로벌최저한세정보신고서의 제출)

① 국내구성기업은 각 사업연도의 글로벌최저한세정보신고서를 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 사업연도 종료일부터 15개월(최초적용연도의 경우에는 18개월) 이내에 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.

② 제1항에 따라 국내구성기업이 제출하여야 하는 글로벌최저한세정보신고서는 해당 국내구성기업과 같은 다국적기업그룹에 속하는 국내구성기업으로서 대통령령으로 정하는 기업(이하 이 장에서 “지정국내기업”이라 한다)이 대신하여 제출할 수 있다.

사업연도와 무관하게 2026.6.30.까지는 신고기한이 도래하지 않도록 규정하고 있음.

개정안은 글로벌최저한세제도의 복잡성에 따른 납세자의 이행부담을 고려하고 주식서의 관련 내용을 반영하여 신고기한을 연장하려는 입법취지가 있음.

[OECD 행정지침 (2023년 12월)]

주석 제9.4.1조의 32항은 다음과 같이 수정됨
제9.4.1조는 전환 연도에 대한 제8.1조에 따른 신고 및 통지 의무에 대해 한시적 구제를 제공함. 신고 및 통지 의무는 전환 연도가 되는 보고 회계연도 종료 후 통상적인 15개월이 아닌 18개월 이내에 이행해야 함. 또한, 어느 회계연도에 대한 신고 및 통지 의무의 기한은 2026년 6월 30일 이전이어서는 안 됨.

9. Paragraph 32 of the Commentary to Article 9.4.1 shall be amended as follows (with strikethrough text removed and bold text added):

32. Article 9.4.1 provides transitional relief for the filing and notification obligations pursuant to Article 8.1 with respect to the Transition Year. The filing and notification obligations must be fulfilled within 18 months, rather than the normal 15 months, after the end of the Reporting Fiscal Year that is the Transition Year. **Further, the due date for filing and notification obligations for any Fiscal Year shall not be before 30 June 2026.**

문 의 처

02)6788-5158