

글로벌최저한세소득·결손의 계산을 위한 회계상 순손익의 조정사항별 세부 기준 및 방법(제63조 관련)

1. 순조세비용의 가산

순조세비용의 가산금액은 가목부터 라목까지의 금액을 더한 금액에서 마목의 금액을 뺀 금액으로 한다.

가. 다음의 금액(글로벌최저한세소득·결손에서 제외되는 소득에 대한 대상조세를 포함한다)

1) 대상조세로서 비용으로 계상된 금액

2) 당기법인세 및 이연법인세로서 법인세비용으로 계상된 금액

나. 법 제67조제5항의 글로벌최저한세제도에 따른 세액으로서 비용으로 계상된 금액
다. 법 제70조제5항에 따른 적격소재국추가세액으로 비용으로 계상된 금액

라. 영 제109조제2항제4호에 따른 비적격환급가능귀속세액으로서 비용으로 계상된 금액

마. 해당 사업연도에 발생한 결손금과 관련하여 계상된 이연법인세자산 금액(해당 이연법인세자산 금액이 가목2)의 법인세비용에 포함되지 않는 경우만 해당한다)

2. 배당수익의 차감

가. 배당수익의 차감금액은 다음의 금액으로 한다.

1) 구성기업이 보유하는 소유지분에 대한 이익의 배당금과 그 밖의 분배금 수익

2) 복합금융상품(자본적 요소와 부채적 요소가 혼합된 소유지분 및 이와 유사한 금융상품으로서 발행기업이 인정회계기준에 따라 자본과 부채로 각각 구분하여 계상하는 것을 말한다)에 의한 수익 중 자본적 요소로부터 지급받거나 발생한 수익

나. 다음의 소유지분에서 발생한 배당수익은 가목에 따른 차감금액에서 제외한다.

1) 단기분산투자지분: 다음의 요건을 모두 충족하는 소유지분

가) 해당 다국적기업그룹이 보유한 소유지분에 수반되는 이익·자본금·준비금 또는 의결권에 대한 권리비율(종류가 같은 소유지분별로 해당 다국적기업그룹의 모든 구성기업이 보유한 소유지분을 합산한 것의 비율을 말한다)이 배당지급일 또는 처분일 현재 100분의 10 미만일 것(이하 그 소유지분을 “분산투자지분”이라 한다)

나) 해당 구성기업의 분산투자지분에 대해 다음의 방법으로 계산한 보유기간이 배당지급일까지 1년 미만일 것

(1) 구성기업이 최소한 12개월 동안 중단 없이 소유지분을 보유하는 경우 1년간 소유지분을 보유한 것으로 본다.

(2) 구성기업 간에 법 제76조제3항에 따른 글로벌최저한세조직재편이 있는 경우에는 보유기간이 중단되지 않는 것으로 본다.

(3) 종류가 다른 분산투자지분에 대해서는 분산투자지분의 종류별로 보유기간을 계산한다.

(4) 배당지급일 이전 1년 이내의 기간에 처분한 지분이 있는 경우 가장 나중에 취득한 분산투자지분을 먼저 처분한 것으로 본다.

2) 법 제79조제6항에 따른 선택이 적용되는 투자구성기업에 대한 소유지분다. 가목에도 불구하고 신고구성기업은 구성기업이 보유하는 분산투자지분에 대한 배당수익을 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득에 포함하여 계산하는 방법을 선택할 수 있다. 이 경우 선택은 구성기업별로 할 수 있으며, 그 선택에 관하여는 영 제102조제2항 각 호의 기준에 따른다.

3. 정책적 부인비용의 가산

가. 정책적 부인비용의 가산금액은 다음의 어느 하나에 해당하는 비용으로 계상된 금액으로 한다.

- 1) 뇌물 및 불법사례금 등과 같은 불법적 지출
- 2) 5만유로 이상의 벌금 및 과태료

나. 가목2)의 적용 기준은 다음과 같다.

- 1) 동일한 위반사항에 대해 주기적으로 부과되는 경우: 부과되는 벌금 및 과태료를 연도별로 합산하여 산정할 것
- 2) 동일한 유형의 반복적 위반행위에 대해 부과되는 경우: 부과되는 벌금 및 과태료별로 산정할 것

4. 지분손익의 조정

가. 지분손익의 조정금액은 해당 다국적기업그룹이 보유하는 소유지분과 관련하여 발생하는 다음의 이익은 차감하고 다음의 손실은 가산한 금액으로 한다. 다만, 분산투자지분과 관련하여 발생하는 1) 및 3)에 해당하는 손익은 차감하거나 가산하지 않는다.

- 1) 공정가치평가에 따른 손익
- 2) 지분법 회계처리에 따른 손익
- 3) 처분에 따른 손익

나. 신고구성기업은 환위험 회피수단에서 발생하는 구성기업의 손익으로서 다음의 요건을 모두 충족하는 손익을 가목에 따른 손익에 포함하는 선택을 할 수 있다. 이 경우 선택은 구성기업의 소재지국별로 할 수 있으며, 그 선택에 관하여는 영 제102조제2항 각 호의 기준에 따른다.

- 1) 소유지분(분산투자지분은 제외한다)의 환위험을 회피하기 위한 위험회피수단에서 발생하는 외화평가손익에 해당할 것

- 2) 회계기준에 따른 연결재무제표를 작성할 때 기타포괄손익으로 계상될 것
- 3) 연결재무제표 작성기준이 되는 공인회계기준에서 위험회피에 효과적인 것으로 인정되는 위험회피수단에서 발생한 손익에 해당할 것

다. 다음의 어느 하나에 해당하는 세액공제로서 해당 투시과세기업의 소유지분을 직접 또는 하나 이상의 투시과세기업을 통하여 간접으로 보유하는 구성기업에 그 소재지국의 세법에 따라 투과되는 것은 해당 구성기업이 그 소유지분에 귀속되는 금액만큼 처음 취득 또는 양도하거나 해당 구성기업에 발생하는 것으로 보아 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손 및 조정대상조세를 계산한다. 이 경우 2)에 따른 세액공제는 구성기업인 투시과세기업에 발생하는 경우에도 적용한다.

- 1) 구성기업이 아닌 투시과세기업이 처음 취득하거나 양도하는 적격환급가능세액공제 또는 적격양도가능세액공제
- 2) 구성기업이 아닌 투시과세기업에 발생하는 1) 외의 세액공제(적격환급가능세액공제·적격양도가능세액공제에 해당하지 않는 세액공제를 말하며, 영 제110조제2호나목에 따른 비적격환급가능세액공제를 포함한다)

라. 가목에도 불구하고 신고구성기업은 다음의 요건을 모두 충족하는 경우 가목1)부터 3)까지 외의 부분 본문을 적용하지 않는 선택(이하 "지분투자손익포함선택"이라 한다)을 구성기업의 소재지국별로 할 수 있으며, 해당 선택을 하는 경우에는 다목1)을 적용하지 않는다(해당 투시과세기업이 처음 취득하거나 양도하는 적격환급가능세액공제 및 적격양도가능세액공제가 해당 구성기업의 지분법 회계처리에 따른 손익에 포함되는 경우로 한정한다). 이 경우 그 선택에 관하여는 영 제102조제2항 각 호의 기준에 따르며, 지분투자손익포함선택이 적용되는 사업연도 중 해당 소유지분으로 인한 손실을 그 소유 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에 포함한 때에는 해당 선택을 취소할 수 없다.

- 1) 구성기업이 보유한 소유지분이 분산투자지분에 해당하지 않을 것
- 2) 1)의 소유지분과 관련한 가목1)부터 3)까지의 손익이 해당 구성기업의 소재지국에서 과세되는 것일 것

마. 신고구성기업이 지분투자손익포함선택을 하는 경우 구성기업이 아닌 법 제79조제1항 계산식 외의 부분 전단에 따른 투시과세기업(이하 "투시과세기업"이라 한다)의 소유지분(투자하는 구성기업 소재지국의 세무상 소유지분으로 취급되고 해당 투시과세기업 소재지국의 공인회계기준상 소유지분으로 취급되는 경우의 소유지분을 말한다. 이하 이 호에서 같다)으로서 적격소유지분을 직접 또는 하나 이상의 투시과세기업을 통하여 간접으로 보유하는 구성기업이 해당 적격소유지분과 관련하여 회계상 인식하는 다음의 손익은 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 포함하지 않는다. 이 경우 구성기업에 투과되는 이익과 관련하여 구성기업이 계상하는 조세비용은 그 구성기업의 조정대상조세에 포함하지 않

는다.

1) 가목1)부터 3)까지의 손익

2) 해당 구성기업에 투과되는 손익

바. 마목1) 및 2) 외의 부분 전단에 따른 적격소유지분(이하 "적격소유지분"이라 한다)은 구성기업이 직접 또는 하나 이상의 투시과세기업을 통하여 간접으로 보유하는 해당 투시과세기업의 소유지분으로서 해당 구성기업이 해당 투시과세기업에 대한 투자를 실행할 때 해당 투자의 조건 등 객관적 사실 및 정황상 해당 소유지분으로부터의 총수익(해당 투시과세기업으로부터의 분배, 해당 투시과세기업의 결손으로 인한 조세혜택 및 해당 투시과세기업으로부터 해당 구성기업에 투과되는 적격환급가능세액공제를 포함하며, 적격환급가능세액공제 외의 세액공제는 제외한다)이 해당 구성기업의 투자가액에 미달할 것으로 예상되어 그 투자가액의 일부가 적격환급가능세액공제 외의 세액공제 형태로 회수되어야 하는 경우의 소유지분으로 한다. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우 해당 투시과세기업의 소유지분은 적격소유지분으로 보지 않는다.

1) 투자자가 해당 소유지분을 실질적으로 소유하지 않는 경우

2) 투자자가 해당 투자에 따르는 손실 위험을 부담하지 않는 경우

3) 개발자(투시과세기업의 소유지분을 보유하면서 사업을 기획·운영하는 기업을 말한다. 이하 이 3)에서 같다) 또는 투자자가 그 소재지국에서 글로벌최저한세제도의 적용 대상이 되는 경우에만 투시과세기업의 세액공제 효과가 그 소유지분을 통해 해당 개발자 또는 투자자에 투과되는 경우

사. 적격소유지분을 통해 구성기업에 투과되는 적격투과조세혜택[해당 구성기업에 투과되는 조세혜택으로서 세액공제(적격환급가능세액공제 및 적격양도가능세액공제는 제외한다) 금액 또는 해당 투시과세기업의 결손으로서 해당 구성기업에 투과되는 금액에 해당 구성기업에 적용되는 명목세율을 곱한 금액을 말한다], 적격환급가능세액공제·적격양도가능세액공제 금액, 투시과세기업으로부터의 분배 및 자본의 회수 금액, 적격소유지분 매각대가의 취급은 다음에서 정하는 바에 따른다.

1) 적격투과조세혜택, 적격환급가능세액공제·적격양도가능세액공제 금액, 분배 및 자본의 회수 금액, 적격소유지분 매각대가는 해당 구성기업의 투시과세기업에 대한 투자가액이 영이 될 때까지 그 투자가액을 감액한다.

2) 1)에 따라 해당 구성기업의 투시과세기업에 대한 투자가액을 감액한 적격투과조세혜택으로서 회계상 법인세비용의 감액으로 처리된 금액을 해당 구성기업의 조정대상조세에 가산한다. 다만, 해당 구성기업의 투시과세기업에 대한 투자가액이 영이 된 후에 발생하는 적격투과조세혜택은 그렇지 않다.

3) 적격환급가능세액공제·적격양도가능세액공제 금액, 분배 및 자본의 회수 금액

또는 적격소유지분 매각대가로서 해당 구성기업의 해당 투시과세기업에 대한 투자가액이 영이 된 후에 받는 것은 해당 투자가액이 영이 될 때까지 그 금액에 사용된 적격투과조세혜택 금액을 한도로 해당 구성기업의 조정대상조세를 감액한다.

아. 사목에도 불구하고 적격소유지분에 투자하는 구성기업이 회계상 각 사업연도의 적격소유지분에 대한 투자가액의 회수액 결정에 대해 비례상각법(회계상 세액공제 등에 비례하여 장부상 투자가액을 감액해 나가는 방법을 말한다)을 적용하는 경우에는 이를 통하여 투자가액을 감액한다.

자. 아목에 따른 비례상각법을 적용하지 않는 구성기업은 신고구성기업의 선택에 따라 각 사업연도의 적격소유지분에 대한 투자가액의 회수액 결정에 대해 다음의 계산식에 따른 방법을 적용하여 투자가액을 감액할 수 있다. 이 경우 해당 사업연도에 해당 적격소유지분에 대한 투자가액을 감액하는 적격투과조세혜택으로서 회계상 법인세비용의 감액으로 처리된 금액은 해당 구성기업의 조정대상조세에 가산한다.

해당 사업연도의 적격소유지분에 대한 투자가액의 회수액 = $A \times B \div C$

A: 적격소유지분에 대한 투자가액

B: 해당 사업연도에 발생한 적격투과조세혜택 금액

C: 해당 적격소유지분에 대한 투자기간 중 발생할 것으로 예상되는 적격투과조세혜택 금액 총액

차. 자목에 따른 선택은 해당 구성기업이 해당 적격소유지분에 투자하는 사업연도 또는 해당 구성기업 소재지국의 법 제67조제5항에 따른 최초적용연도에 할 수 있으며, 그 선택을 취소할 수 없다.

5. 재평가손익의 조정

재평가손익의 조정금액은 회계상 다음 각 목의 요건을 모두 갖춘 유형자산의 공정가치 재평가이익(재평가이익에 따른 대상조세의 증가 금액을 차감하기 전의 금액을 말한다)에서 재평가손실(재평가손실에 따른 대상조세의 감소 금액을 가산하기 전의 금액을 말한다)을 차감한 금액으로 한다. 이 경우 해당 금액이 양수일 때는 이를 가산하고 음수일 때는 음의 부호를 뺀 금액을 차감한다.

가. 정기적으로 유형자산의 장부가액을 공정가치로 재평가할 것

나. 가목에 따른 유형자산 재평가 금액의 증감을 기타포괄손익 항목으로 계상할 것
다. 나목에 따라 기타포괄손익으로 계상된 손익이 해당 사업연도 후의 사업연도에 회계상 손익으로 대체되지 않을 것

6. 비대칭외환손익의 조정

비대칭외화손익의 조정금액은 기업의 재무제표 작성에 사용된 기능통화(이하 이 호에서 “회계상기능통화”라 한다)와 세무상 소득금액 계산에 사용된 기능통화(이하 이 호에서 “세무상기능통화”라 한다)가 서로 다른 경우 발생하는 외환손익금액으로서 다음 각 목에서 정하는 방법에 따라 조정된 금액으로 한다.

가. 회계상기능통화와 세무상기능통화 간의 환율 변동에 따른 외화환산손익이 구성 기업의 과세소득에 포함되는 경우 외화환산이익은 가산하고 외화환산손실은 차감할 것

나. 회계상기능통화와 세무상기능통화 간의 환율 변동에 따른 외화환산손익이 구성 기업의 회계상 순손익에 포함되는 경우 외화환산이익은 차감하고 외화환산손실은 가산할 것

다. 회계상기능통화와 제3의 외국통화(회계상기능통화나 세무상기능통화가 아닌 외국통화를 말한다. 이하 이 호에서 같다) 간의 환율 변동에 따른 외화환산손익이 구성기업의 회계상 순손익에 포함되는 경우 외화환산이익은 차감하고 외화환산손실은 가산할 것

라. 세무상기능통화와 제3의 외국통화 간의 환율 변동에 따른 외화환산손익의 경우 해당 손익이 과세소득에 포함되어 있는지와 관계없이 외화환산이익은 가산하고 외화환산손실은 차감할 것

7. 연금손익의 조정

연금손익의 조정금액은 다음 계산식에 따른 연금조정액을 가산하거나 차감한 금액(사외적립자산에서 지급하지 않고 직접 임직원에게 지급하는 퇴직급여는 제외한다)으로 한다. 이 경우 해당 금액이 양수일 때는 이를 차감하고 음수일 때는 음의 부호를 뺀 금액을 가산한다.

$$\text{연금조정액} = A + B$$

A: 퇴직연금제도와 관련하여 발생한 회계상 수익에서 비용을 차감한 금액

B: 해당 구성기업이 납입한 사외적립자산기여금

8. 주식기준보상비용의 조정

가. 신고구성기업은 해당 다국적기업그룹의 구성기업 소재지국별로 적용하는 영 제102조제2항 각 호의 기준에 따른 5년선택(이하 “5년선택”이라 한다)으로 회계상 계상된 주식기준보상비용(이하 “회계상주식기준보상비용”이라 한다)을 대신하여 해당 국가의 세무상 손금으로 공제되는 주식기준보상비용(이하 “세무상주식기준보상비용”이라 한다)을 사용할 수 있다.

나. 5년선택을 한 경우로서 주식기준보상이 행사되지 않고 소멸되는 때에는 소멸되는 사업연도 이전 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 공제된 주식기준보상비용 총액을 소멸되는 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손에 가산

한다.

다. 5년선택 사업연도 이전 사업연도에 주식기준보상비용을 계상한 경우에는 해당 주식기준보상비용 총액(이전 사업연도에 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 공제된 것으로 한정한다)이 해당 이전 사업연도에 해당 선택이 적용되었다면 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 공제되었을 세무상주식기준보상비용 총액을 초과하는 금액을 해당 선택사업연도의 글로벌최저한세소득·결손에 가산한다.

라. 5년선택을 취소하는 경우에는 1)의 총액에서 2)의 총액을 뺀 금액을 해당 취소가 적용되는 첫 번째 사업연도(이하 “취소사업연도”라 한다)의 글로벌최저한세소득·결손에 가산한다.

1) 취소사업연도의 개시일 당시 행사 기간이 도래하지 않았거나 소멸되지 않은 주식기준보상에 대해 해당 선택에 따라 해당 취소사업연도의 이전 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 공제한 주식기준보상비용의 총액

2) 해당 이전 사업연도의 회계상의 주식기준보상비용의 총액

9. 그룹내부금융약정비용의 조정

둘 이상의 구성기업 간에 체결된 것으로서 고율과세거래상대방[저율과세기업의 해당 그룹내부금융약정의 상대방으로서 저율과세국가(법 제69조에 따라 계산한 실효세율이 최저한세율보다 낮은 국가를 말한다. 이하 같다)가 아닌 국가 또는 해당 그룹내부금융약정으로 인해 발생하는 소득 또는 비용을 고려하지 않고 그 실효세율을 계산했다면 저율과세국가가 아니었을 국가에 소재하는 구성기업을 말한다]이 저율과세기업(저율과세국가 또는 해당 그룹내부금융약정으로 인해 발생하는 소득 또는 비용을 고려하지 않고 실효세율을 계산했다면 저율과세국가가 되었을 국가에 소재하는 구성기업을 말한다)에 직접 또는 간접으로 신용을 공여하거나 투자하는 약정에 따른 결과가 다음 각 목의 요건을 모두 충족할 것이 합리적으로 예상되는 경우에는 저율과세기업의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 해당 약정으로 인해 발생하는 가목에 따른 증가비용을 차감하지 않는다. 다만, 해당 비용에 대해 영 제104조제1항제18호에 따라 조정할 때에는 이를 차감한다.

가. 저율과세기업의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 공제되는 비용을 증가시킬 것

나. 고율과세거래상대방의 과세소득 금액을 가목의 금액만큼 증가시키지 않을 것

10. 총자산처분이익의 조정

신고구성기업이 국가별로 선택하는 경우 매년선택이 적용되는 사업연도의 총자산처분이익금액[선택연도에 구성기업들이 해당 국가에서 보유하는 부동산(이하 이 호에서 “현지부동산”이라 한다)을 처분함에 따른 처분 이익의 합계액이 처분 손실의 합계액을 초과하는 경우 그 초과 금액으로서 그룹에 속하는 기업 간의 처분에 따른 손익을 제외한 것을 말한다. 이하 이 호에서 같다]을 해당 사업연도의 글로벌최저한세소

득·결손에서 차감하고 해당 사업연도 및 그 직전 4개 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손은 다음 각 목의 방법에 따라 조정한다. 이 경우 직전 4개 사업연도의 법 제 69조에 따른 실효세율과 법 제70조 및 제71조에 따른 추가세액을 다시 계산한다.

가. 선택연도에 구성기업의 자산처분순이익금액(현지부동산 처분에 따른 이익 합계액이 손실 합계액을 초과하는 경우 그 초과 금액으로서 그룹기업 간 처분에 따른 손익을 제외한 것을 말한다) 또는 자산처분순손실금액(현지부동산 처분에 따른 손실 합계액이 이익 합계액을 초과하는 경우 그 초과 금액으로서 그룹기업 간 처분에 따른 손익을 제외한 것을 말한다. 이하 이 호에서 같다)에 대한 대상조세는 해당 선택연도의 조정대상조세 계산에서 제외한다.

나. 선택연도의 총자산처분이익금액을 직전 4개 사업연도 중 가장 빠른 손실연도(구성기업들의 자산처분순손실금액의 합계액이 자산처분순이익금액의 합계액을 초과하는 사업연도를 말한다)에 자산처분순손실이 발생한 구성기업의 자산처분순손실금액과 비례적으로 상계하여 해당 상계 금액을 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손에 가산한다.

다. 나목에서의 가장 빠른 손실연도의 이후 손실연도에 조정자산처분이익금액(총자산처분이익금액에서 이전 손실연도에 구성기업의 자산처분순손실 금액과 상계된 금액의 누계액을 차감한 금액을 말한다. 이하 이 호에서 같다)을 해당 이후 손실연도에 자산처분순손실이 발생한 구성기업의 자산처분순손실 금액과 비례적으로 상계하여 해당 상계 금액을 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손에 가산한다. 이 경우 해당 비례적 상계는 빠른 손실연도부터 적용한다.

라. 나목 및 다목을 적용한 후에도 조정자산처분이익금액이 남아있는 경우에는 해당 금액은 다음의 순서에 따라 처리한다.

- 1) 해당 조정자산처분이익금액을 선택연도 및 그 직전 4개 사업연도에 균등하게 배분한다.
- 2) 해당 선택연도에 배분된 조정자산처분이익금액은 해당 선택연도에 자산처분순이익이 발생한 구성기업에 자산처분순이익금액과 비례적으로 배분하고 배분된 금액을 해당 선택연도의 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손(이 호 각 목 외의 부분에 따라 해당 자산처분순이익금액을 차감한 글로벌최저한세소득·결손 금액을 말한다)에 가산한다.
- 3) 선택연도 직전 4개 각 사업연도에 배분된 조정자산처분이익금액은 특정 구성기업(선택연도에 자산처분순이익이 발생한 구성기업으로서 그 직전 4개 각 사업연도에 존재한 구성기업을 말한다. 이하 이 호에서 같다)에 다음 계산식에 따라 배분한다.

특정 구성기업별로 글로벌최저한세소득·결손에 가산될 금액 = $A \times B \div C$

A: 선택연도 직전 4개 각 사업연도에 배분된 조정자산처분이익금액

B: 해당 특정 구성기업의 선택연도의 자산처분순이익금액

C: 모든 특정 구성기업의 선택연도의 자산처분순이익금액의 합계액

4) 3)에 따라 배분된 금액은 해당 직전 4개 각 사업연도의 해당 특정 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손에 가산한다. 다만, 직전 4개 각 사업연도에 특정 구성기업이 없는 경우에는 그 사업연도에 배분된 조정자산처분이익금액은 그 사업연도에 존재한 구성기업에 균등하게 배분하고, 이를 해당 사업연도의 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손에 가산한다.

11. 채무면제이익의 조정

신고구성기업의 매년선택에 따라 회계상 이익으로 계상된 것으로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 채무면제이익은 해당 구성기업의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에서 제외할 수 있다.

가. 법원(그 밖의 사법기관을 포함한다)이 감독하거나 독립적인 관리인이 진행하는 회생 또는 파산 절차에 의해 채무가 면제되어 발생하는 채무면제이익

나. 특수관계자가 아닌 자에 대한 채무(이하 이 호에서 “제3자채무”라 한다)가 포함된 채무조정 약정이 체결되고, 그 약정에 따라 제3자채무가 면제되지 않는다면 채무자가 12개월 이내에 지급불능이 될 것으로 합리적으로 예상되는 경우의 채무면제이익(특수관계자에 대한 채무를 포함한다)

다. 가목 및 나목에 따른 채무면제이익 외의 제3자채무의 채무면제이익의 경우에는 다음의 금액 중 적은 금액

1) 초과부채금액(해당 채무가 면제되기 직전의 부채금액 합계가 자산의 공정가액 합계를 초과하는 경우 그 초과금액을 말한다)

2) 해당 채무면제이익 중 채무자 소재지국에서 결손, 세액공제 또는 자산가액 등의 세무사항을 감액하는 금액

12. 적격환급가능세액공제 및 적격양도가능세액공제 금액의 조정

가. 구성기업이 수혜 조건을 갖춘 때부터 4년 이내에 현금 또는 현금등가물로 지급되는 세액공제(이하 “적격환급가능세액공제”라 한다) 금액으로서 그 수혜 조건을 갖춘 사업연도의 회계상 순손익을 계산할 때 수익에 포함되지 않는 금액은 해당 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 가산한다.

나. 가목을 적용할 때 부분적으로 환급 가능한 세액공제는 구성기업이 수혜 조건을 갖춘 때부터 4년 이내에 현금 또는 현금등가물로 지급받는 범위로 한정하여 적격환급가능세액공제로 본다.

다. 가목 및 나목을 적용할 때 제67조에 따른 적격귀속세액 또는 비적격환급가능귀속

세액 중 환급되거나 세금에서 공제되는 금액은 적격환급가능세액공제 금액에 포함하지 않는다.

라. 회계상 자산으로 취득되고 세액공제를 처음 취득한 자(해당 세액공제의 요건을 충족하는 자를 말한다. 이하 같다)가 대상조세를 납부하기 위해서만 사용할 수 있는 세액공제(이하 이 호 및 제13호에서 "세액공제 자산"이라 한다)로서 다음의 요건을 모두 충족하는 세액공제(이하 "적격양도가능세액공제"라 한다) 중 구성기업이 처음 취득하는 사업연도의 회계상 순손익을 계산할 때 수익에 포함되지 않는 금액은 해당 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 가산한다. 이 경우 세액공제의 일부 금액만이 적격양도가능세액공제에 해당하는 경우에는 그 일부 금액만 가산한다.

1) 양도가능성 요건

- 가) 세액공제 자산을 처음 취득한 자: 해당 세액공제가 발생한 사업연도의 종료일로부터 15개월 이내에 특수관계자가 아닌 자에게 이를 양도할 수 있을 것
- 나) 세액공제 자산을 양수한 자: 해당 자산을 양수한 사업연도에 특수관계자가 아닌 자에게 이를 양도할 수 있을 것. 이 경우 해당 자산을 양도할 때 그 자산을 처음 취득한 자보다 더 엄격한 법적 제한이 적용되는 경우에는 양도가능성 요건을 충족하지 않는 것으로 본다.

2) 시장성 요건

- 가) 세액공제 자산을 처음 취득한 자: 해당 세액공제가 발생한 사업연도의 종료일로부터 15개월 이내에 기준가격[세액공제를 허용하는 정부가 발행하는 채권으로서 해당 자산을 양도하는 사업연도(양도가 이루어지지 않은 경우에는 세액공제가 발생한 사업연도로 한다)에 발행되고 해당 세액공제의 사용 기한과 그 만기(5년을 넘지 않는 것으로 한정한다)가 동일하거나 유사한 것의 수익률을 기준으로 계산한 세액공제 금액의 순현재가치에 100분의 80을 곱한 금액을 말한다. 이하 이 호에서 같다] 이상의 가격으로 특수관계자가 아닌 자에게 해당 자산을 양도할 것. 다만, 양도가 이루어지지 않거나 특수관계자에게 양도한 경우에는 해당 세액공제가 발생한 사업연도의 종료일로부터 15개월 이내에 특수관계자가 아닌 자 간에 해당 세액공제 자산과 유사한 세액공제 자산이 기준가격 이상의 가격으로 거래되어야 한다.

- 나) 세액공제 자산을 양수한 자: 해당 자산을 특수관계자가 아닌 자로부터 기준가격 이상의 가격으로 양수했을 것

마. 기준가격을 산정할 때 세액공제 금액은 다음의 구분에 따른 금액으로 하며, 순현재가치 계산에 반영되는 매 사업연도의 현금흐름 금액은 세법상 해당 매 사업연도에 해당 세액공제를 사용할 수 있는 최대 금액으로 한다.

1) 세액공제를 사용하지 않은 경우: 발생한 세액공제 금액

2) 세액공제를 사용한 경우: 사용하고 남은 금액

바. 다음의 모두에 해당하는 경우 해당 구성기업은 그 회계상의 처리를 글로벌최저한 세소득·결손에 반영할 수 있다.

1) 구성기업이 취득하거나 건설하는 자산과 관련하여 적격환급가능세액공제 또는 적격양도가능세액공제가 발생할 것

2) 해당 구성기업이 회계상 그 적격환급가능세액공제 금액 또는 적격양도가능세액 공제금액만큼 취득하거나 건설하는 자산의 장부가액을 감액하거나 회계상 이연 수익금액을 계상할 것

13. 세액공제 자산의 양도 등에 따른 글로벌최저한세소득·결손의 조정

가. 적격양도가능세액공제가 발생한 사업연도(이하 이 호에서 “발생사업연도”라 한다)에 발생한 세액공제금액을 글로벌최저한세소득·결손의 계산에 포함한 구성기업이 해당 세액공제 자산을 양도하는 경우에는 다음의 기준에 따라 글로벌최저한 세소득·결손을 조정한다.

1) 발생사업연도의 종료일부터 15개월 이내에 해당 세액공제 자산을 양도하는 경우: 해당 발생사업연도의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에 포함된 해당 세액공제 금액을 그 양도가액(해당 세액공제 자산을 양도하고 받은 대가를 말한다. 이하 이 호에서 같다)으로 대체할 것

2) 발생사업연도의 종료일부터 15개월 후에 해당 세액공제 자산을 양도하는 경우: 그 양도가액과 세액공제 금액의 차액(이하 이 호에서 “양도차액”이라 한다)을 해당 자산을 양도하는 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에서 손실로 산입할 것

3) 제12호바목에 따라 그 회계상의 처리를 반영하는 경우: 양도차액 만큼 취득·건설하는 해당 자산 가액을 증액하거나 해당 이연수익금액을 감액할 것

나. 세액공제 자산을 양수하는 구성기업은 양수한 해당 자산의 세액공제 금액과 그 양수가액(해당 세액공제 자산을 양수하고 지급한 대가를 말한다. 이하 이 호에서 같다)의 차액 중 대상조세의 납부에 사용한 해당 세액공제 금액에 상응하는 금액(이하 이 호에서 “실현이익금액”이라 한다)을 해당 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에서 소득으로 산입한다.

다. 세액공제 자산을 양수한 구성기업이 이를 양도하는 경우에는 다음 계산식에 따라 계산한 양도차손익금액을 그 양도하는 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에 산입한다

$$\text{세액공제 자산의 양도차손익금액} = A - (B + C - D)$$

A: 세액공제 자산의 양도가액

B: 세액공제 자산의 양수가액

C: 실현이익금액

D: 양수한 세액공제 자산 금액 중 사용한 세액공제 금액

라. 발생한 적격양도가능세액공제 금액의 전부 또는 일부가 사용되지 않아 해당 세액공제 자산이 소멸하는 경우에는 소멸하는 금액을 소멸하는 사업연도(이하 이 호에서 “소멸사업연도”라 한다)의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에서 손실로 산입한다. 이 경우 제12호바목에 따라 해당 적격양도가능세액공제가 발생했을 때 그 금액만큼 해당 적격양도가능세액공제의 발생과 관련하여 취득하거나 건설하는 자산 가액을 감액하거나 이연수익을 계상한 때에는 그 소멸하는 세액공제 자산 금액만큼 취득하거나 건설하는 해당 자산 가액을 증액하거나 해당 이연수익 금액을 감액한다.

마. 양수한 세액공제 자산 금액의 전부 또는 일부가 사용되지 않아 해당 세액공제 자산이 소멸하는 경우에는 다음 계산식에 따라 계산한 소멸손실금액을 소멸사업연도의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에서 손실로 산입한다.

$$\text{양수한 세액공제 자산의 소멸손실금액} = A + B - C$$

A: 세액공제 자산의 양수가액

B: 실현이익금액

C: 양수한 세액공제 자산 금액 중 사용한 금액

바. 적격환급가능세액공제에 대한 글로벌최저한세소득·결손의 조정에 관하여는 가목부터 다목까지의 규정을 준용한다.

14. 전기 오류수정 또는 회계정책 변경에 따른 조정

구성기업이 다음 각 목의 어느 하나에 해당하여 해당 사업연도의 직전 사업연도까지 회계상 순손익의 증가 또는 감소가 발생하는 경우 해당 사업연도의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 기초자본의 증가분은 가산하고 기초자본의 감소분은 차감한다.

가. 해당 사업연도의 이전 사업연도(글로벌최저한세 과세제도가 적용된 사업연도로 한정한다)에 발생한 회계상 오류를 수정

나. 해당 사업연도에 적용하는 회계원칙 또는 회계정책을 변경

15. 구성기업 간 연결회계조정 결과의 반영에 따른 조정

신고구성기업이 구성기업의 소재지국별로 적용하는 5년선택에 따라 같은 국가 내의 연결납세대상 구성기업 간의 내부거래에서 발생하는 수익·비용·이익 및 손실을 제거하기 위해 실시하는 연결회계조정은 해당 국가에 소재한 연결납세 대상 구성기업

(투자기업, 소수지분구성기업 및 공동기업은 제외한다)의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 반영할 수 있다. 이 경우 해당 선택을 하거나 취소하는 경우에는 글로벌최저한세소득·결손 계산 시 수익·비용·이익 및 손실이 중복되거나 누락되지 않도록 조정해야 한다.

16. 실현주의의 적용에 따른 조정

가. 신고구성기업은 연결재무제표상 공정가치평가 및 손상차손평가 회계처리의 대상이 되는 자산 및 부채에 대해 그 자산이 양도되거나 부채가 상환되는 등의 시점에 손익을 인식하는 것으로 선택할 수 있다. 이 경우 해당 선택은 해당 다국적기업그룹에 속하는 구성기업의 소재지국별로 적용하는 5년선택으로 하며, 해당 국가에 소재하는 구성기업에 대해 적용한다.

나. 신고구성기업은 가목에 따른 선택의 적용을 구성기업의 유형자산 또는 투자구성기업의 자산 및 부채로 한정할 수 있다.

다. 가목 및 나목에 따른 실현주의의 적용을 선택하는 경우 해당 자산 및 부채에 대해 회계상 계상된 공정가치평가 또는 손상차손평가에 의한 손익 중 이익은 차감하고 손실은 가산하여 글로벌최저한세소득·결손을 계산한다.

라. 해당 자산이 양도되거나 부채가 상환되는 등 자산 및 부채와 관련된 손익이 실현되는 경우 실현손익(양도 또는 상환 사업연도에 회계상 계상된 실현손익은 제외한다) 중 이익은 가산하고 손실은 차감하여 글로벌최저한세소득·결손을 계산한다. 이 경우 실현손익을 계산할 때 사용되는 자산 및 부채의 장부가액은 선택사업연도의 개시일과 해당 자산의 취득일(부채의 경우 발생일) 중 늦은 날의 장부가액으로 한다.

마. 가목 및 나목에 따른 선택을 취소하는 경우에는 다음 계산식의 C가 양수이면 해당 금액을 가산하고 C가 음수이면 음의 부호를 뺀 해당 금액을 차감하여 취소사업연도의 글로벌최저한세소득·결손을 계산한다.

$$C: A - B$$

A: 취소사업연도 개시일의 자산의 공정가치 금액에서 부채의 공정가치 금액을 차감한 금액
B: 자산의 장부가액에서 부채의 장부가액을 차감한 금액. 이 경우 장부가액은 라목 후단의 장부가액으로 한다.

17. 정상가격 및 동일가격 원칙의 적용에 따른 조정

가. 서로 다른 국가에 소재하는 구성기업 간 거래의 당사자인 구성기업은 회계상 순손익을 계산할 때 사용한 해당 거래의 가격에도 불구하고 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때에는 해당 거래에 대해 정상가격원칙(과세목적상 구성기업 간의 거래가격의 결정과 비교가능한 제3자 간 거래에서 설정되었을 조건을 적용하는 원칙을 말한다. 이하 같다)에 따른 가격을 사용해야 한다.

나. 가목을 적용할 때 다음의 일방적인 조정이 있는 경우에도 정상가격원칙을 적용한 것으로 본다.

- 1) 일방적 이전가격사전합의(과세소득의 계산에 적용할 정상가격원칙에 따른 가격에 관한 해당 기업과 그 소재지국 과세당국 간의 합의로서 법 제14조제2항 단서에 따른 일방적 사전승인을 포함한다)에 따른 과세소득의 조정
- 2) 정상가격원칙 적용을 위한 해당 구성기업의 과세소득의 신고 또는 수정신고에 따른 과세소득의 조정
- 3) 정상가격원칙 적용을 위한 소재지국 과세당국에 의한 과세소득의 조정

다. 가목에도 불구하고 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 정상가격원칙에 따른 가격을 사용하지 않을 수 있다. 이 경우 거래 당사자의 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 해당 거래와 관련하여 동일한 가격을 사용해야 한다.

- 1) 해당 구성기업에 적용되는 명목세율이 최저한세율에 미달하는 경우
- 2) 해당 구성기업에 적용되는 명목세율이 최저한세율 이상이더라도 그 소재지국이 해당 과세소득 조정대상 사업연도의 직전 2개 사업연도 모두 저율과세국가였던 경우

라. 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 같은 국가에 소재하는 구성기업 간 거래에도 정상가격원칙에 따른 가격을 사용해야 한다.

- 1) 자산의 판매·양도 또는 이와 유사한 거래로 인해 회계상 손실이 발생하는 경우로서 해당 자산이 거래가 발생한 사업연도 중 다국적기업그룹 외의 자에게 다시 판매·양도 또는 이와 유사한 거래가 되지 않는 경우
- 2) 거래 당사자 중 소수지분구성기업이 있는 경우
- 3) 거래 당사자 중 투자구성기업이 있는 경우

18. 보험계약자 관련 손익의 조정

가. 보험구성기업(소재지국에서 보험회사로 규제받는 보험업을 영위하는 구성기업을 말한다. 이하 같다)이 보험계약자에게 귀속되는 수익에 대해 납부하는 세금을 그 회계상 순손익의 계산에서 비용으로 계상되지 않은 경우에는 해당 보험구성기업이 보험계약자에게 청구하는 금액 중 해당 세금에 대한 금액은 글로벌최저한세소득·결손의 계산에서 제외한다.

나. 보험계약자에 귀속되는 수익 중 보험구성기업의 회계상 순손익의 계산에서 수익으로 계상되지 않은 수익(해당 수익에 상당하는 보험계약자에 대한 채무 증감이 해당 보험구성기업의 회계상 순손익을 계산할 때 손익으로 계상되는 경우만 해당한다)은 해당 보험구성기업의 글로벌최저한세소득·결손의 계산에 포함한다.

19. 그 밖의 기본자본 등에 대한 배당에 따른 조정

은행업의 자본 건전성 규제 또는 보험업의 지급 여력 규제에 따라 발행되는 기타기

본자본(은행업을 영위하는 구성기업이 발행하는 금융상품으로서 금융위기 등 특정 사건이 발생할 경우 손실을 흡수하기 위해 자본으로 전환되거나 상각되도록 설계된 것을 말한다) 및 제한기본자본(보험업을 영위하는 구성기업이 발행하는 금융상품으로서 대형사고 등 예상하지 못한 손실이 발생하더라도 일정 수준의 지급 여력을 유지하기 위해 자본으로 전환되거나 상각되도록 설계된 것을 말한다)에 대해 지급하거나 지급할 배당 또는 수취하거나 수취할 배당은 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 다음 각 목의 방법에 따라 조정한다.

가. 기타기본자본 또는 제한기본자본을 발행한 구성기업이 그에 대해 지급하거나 지급할 배당이 해당 구성기업의 회계상 자본의 감소로 계상된 경우: 그 금액을 비용으로 보아 차감할 것

나. 기타기본자본 또는 제한기본자본을 취득한 구성기업이 그에 대해 수취하거나 수취할 배당이 해당 구성기업의 회계상 자본의 증가로 계상된 경우: 그 금액을 소득으로 보아 가산할 것

20. 그 밖에 연결조정 사항의 반영에 따른 조정

구성기업의 별도 회계상 계상되지 않는 연결조정 사항으로서 내부거래의 제거 및 매수법회계 적용 목적 외의 연결조정 사항은 해당 수익 또는 비용이 귀속되는 구성기업을 일관되고 신뢰성 있게 추적할 수 있는 경우로 한정하여 그 금액을 글로벌최저한세소득·결손을 계산할 때 반영할 수 있다.