

韓国におけるグローバルミニマム課税 (Pillar2)制度のご案内

(2023年2月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

ソウル事務所

ビジネス展開支援課

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）ソウル事務所が現地会計事務所（KPMG 三最会計法人）に作成委託し、2023 年 2 月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび KPMG 三最会計法人は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび KPMG 三最会計法人が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開・人材支援部 ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・ソウル事務所
E-mail：KOS@jetro.go.jp

JETRO

目次

I.はじめに	1
II.適用手続きの概要	1
1.主な用語.....	1
2.基本構造.....	2
3.税額計算.....	2
4.多国籍企業の追加税額納付額の算定段階	2
5.その他留意事項	3
III.各段階別の手続き	4
1.1 段階一適用対象構成企業	4
2.2 段階一グローバルミニマム課税の利益・損失	5
3.3 段階一調整後の対象租税	6
4.4 段階一実効税率および追加税額.....	7
5.5 段階一所得算入規則および費用控除否認規則	8

グローバルミニマム課税(Pillar2)制度のご案内

I. はじめに

グローバルミニマム課税（Pillar2）制度は、ある管轄国家で多国籍企業の残余利益に対して納付した税金総額が最低税率である15%に達するように追加税額を賦課する制度を適用するものである。

適用対象は、連結売上高が7.5億ユーロ（約1兆ウォン）以上の多国籍企業グループで、直前4事業年度のうち2事業年度以上の連結売上高が7.5億ユーロ以上である場合（“国際海運所得”および“適格国際海運付随所得”売上を含む。ただし、GloBE所得計算時には除外）が対象となる。

グローバルミニマム課税規定により賦課される税金は追加税額といい、各管轄国家別に適用して計算される。グローバルミニマム課税規定は多国籍企業に対して15%未満の実効税率を適用する管轄国家を識別するために標準化された課税標準と対象租税の定義を使用する。

次に、その所得に対する当該多国籍企業の実効税率が実質基盤除外所得を考慮した後の最低税率に達するように追加税額を賦課する。追加税額を通じたグローバルミニマム課税規定の設計はグローバルミニマム課税規定の協力的な適用を円滑にする。

II. 適用手続きの概要

適用手続きの主な内容は以下のとおりである。

1. 主な用語

用語	内容
Covered Taxes (調整対象租税)	<ul style="list-style-type: none">構成企業の当期法人税費用に調整事項を反映して計算。“適格還付可能税金額制”を除外（所得の増加として処理）。繰延税金の調整－適用税率15%限度で再計算／繰延税金負債のうち発生後5年間、納付税額につながらなかった部分は費用から除外（Recapture）。
GloBE Income (純グローバルミニマム課税所得)	<ul style="list-style-type: none">会計上の純損益（内部取引除去等、連結調整を反映する前の金額）に調整事項を反映して算出。主な調整事項：(i)配当所得、(ii)持ち分法損益、(iii)年金／株式報酬費用、(iv)国際海運所得（除外）、(v)適格還付可能税額控除（所得項目処理）など
QDMTT (適格所在国追加税額)	(i)Pillar 2と同じ方法で構成企業の所得金額および追加税額（15%限度）を算定、(ii)関連恩恵を付与しないこと。

2. 基本構造

構造	内容
所得算入規則 (IIR)	国別に有効税率を計算して特定国家で低率（15%未達）課税される場合、親会社が追加税額（15%に足りない税額）を親会社の所在地国に納付。
所得算入補完規則 (UTPR)	親会社、中間親会社等の所在地国で IIR を導入していない場合、ほかの構成企業が追加税額を納付→国内に所在する外資系の多国籍企業グループの構成企業に適用されることがある。
源泉地国課税規則 (STTR)	特殊関係者に支払われる特定の所得に対してそれを受け取る企業の居住地国で適用される税率が9%未満の場合、源泉地国課税規則を適用して支払う企業の源泉地国で源泉税を追加課税。
適格国内最低税 (QDMTT)	低率課税国がQDMTT制度を導入して追加税率を徴収する場合は、ほかの国に課税権を移さない。

3. 税額計算

項目	内容
追加税額	国別の実効税率（＝調整された租税／調整された所得）基準で 15%に達しない分だけ追加税額を賦課。
計算式	追加税額＝（GloBE 所得－実質基盤除外所得）×（15%－国別の実効税率）
実質基盤 除外所得	有形資産および給与の一定の比率をGloBE所得から減算。

4. 多国籍企業の追加税額納付額の算定段階

段階	内容
1 段階 適用対象構成企業	適用対象となる企業集団と同企業集団内部の各構成企業の所在地を識別する。
2 段階 グローバルミニマム 課税利益・損失	各構成企業の利益を決定する。
3 段階 調整後の対象租税	構成企業の利益に帰属する租税を決定する。
4 段階 実効税率および 追加税額	同一の管轄国家に所在するすべての構成企業の実効税率を計算して、その結果をもって追加税額を決定する。
5 段階 所得算入規則および 費用控除否認規則	規定により所得算入規則または費用控除否認規則下の追加税額を賦課する。

5. その他留意事項

(1) 申告義務者の判定（申告構成企業）

- 最終親会社（UPE*）が低率課税構成企業の追加税額を優先的に納付。
- 部分所有中堅親会社（POPE**）が低率課税構成企業の持ち分を保有している時は当該POPEが追加税額を納付。

*UPE：Ultimate Parent Entity

**POPE: Partially-Owned Parent Entity、第三者持ち分率が20%超過する中間親会社

(2) 少数持ち分構成企業および共同企業特例

- （原則）個別の国家別構成企業の所得および税額を合算して計算。固定事業場は別途の企業とみなす。
- （特例）少数持ち分構成企業（UPE所有% ≤ 30%）は別途の多国籍企業グループとみて実効税率・追加税額を計算。
- （特例）最終親会社の持ち分率が50%以上である共同企業（JV）は構成企業とみなす。ただし、共同企業とその子会社グループを別途の多国籍企業グループとみて実効税率・追加税額を計算。

(3) 会計資料に基づく所得および税額の算定

- 会計上の純損益*に(i)配当所得、(ii)持ち分法損益、(iii)持ち分処分損益、(iv)その他包括損益に含まれる有形資産の再評価利益・損失、(v)適格還付可能税額控除等、調整項目を反映してGloBE**利益を計算。

* 会計上の純損益で内部取引除去等の連結調整を反映する前の金額

** GloBE: Global anti-Base Erosion

- 当期法人税費用として計上された対象租税に繰延税金調整（15%の税率基準で再計算）、配当所得に対する税額は配当支払法人の租税として調整等の調整事項を反映して計算。

(4) 申告後の調整（複数年度の資料の管理）

- 以前の事業年度の対象租税が変動した場合で、納付税額が減少する時には、各帰属事業年度の対象租税から減算して実効税率を再計算→再計算の結果、追加税額が新たに発生した時は当期追加税額に加算。
- 繰延税金負債（Recapture）：発生後5年間、消滅しない繰延税金負債は発生年度の対象租税の減少として処理。
- 不動産の売却差益は5年間、分散認識を選択できる。

III. 各段階別の手続き

1. 1段階—適用対象構成企業

連結売上高が7億5,000万ユーロを超過する多国籍企業グループはグローバルミニマム課税規定の適用対象となる。多国籍企業グループの構成企業には別途の構成企業として取り扱われる企業グループ構成企業の固定事業場とともに企業グループのすべての企業が含まれるが、除外企業は適用対象ではないためグローバルミニマム課税の適用から除外される。各構成企業の所在地は構成企業の現地の税務規定に従って決定される。

手続 1	適用対象となる多国籍企業グループの識別 <ul style="list-style-type: none">・ 連結財務諸表上の売上高 7 億 5,000 万ユーロが判定基準：多国籍企業グループは連結財務諸表上の売上高が7億5,000万ユーロを超過する場合、グローバルミニマム課税規定の適用対象となる。この判定基準は判定対象会計年度の直前4カ年度のうち2カ年度を対象とする。特別規定では連結売上高基準に関連して合併または分割の影響を取り扱っている。
手続 2	構成企業の識別 <ul style="list-style-type: none">・ 構成企業：構成企業とは、グローバルミニマム課税規定の条項の適用を受ける企業グループ内部の構成企業をいう。この用語には企業グループに属するすべての構成企業とそれに属する固定事業場が含まれる（条項 1.3.1）。
手続 3	除外企業の除去 <ul style="list-style-type: none">・ 除外企業：除外企業はグローバルミニマム課税規定の運用条項の適用を受けない。しかし、除外企業の売上高は連結売上高の判定基準では考慮される。<ul style="list-style-type: none">・ 除外企業は政府機関、国際機構、非営利組織、年金基金そして多国籍企業グループの最終親会社である投資ファンドまたは不動産投資機構である（条項 1.5.1）。・ 除外企業の定義には、除外企業が所有する企業として資産を保有するか資金を投資する、または付随活動のみを行う企業、そして大部分の利益がグローバルミニマム課税利益・損失から除外される企業を含める（条項 1.5.2）。・ グローバルミニマム課税規定の運用条項から除外されるとしても、ほかの構成企業に対する所有持ち分の計算においても除外されるわけではない。
手続 4	各構成企業の所在地の識別 <ul style="list-style-type: none">・ 税務上の居住場所に所在する企業：ある企業が管理場所、設立場所または類似する基準に基づいてある管轄国家の税務上の居住場所に所在するのであれば、その企業はその管轄国家に所在するものである。その他の場合にはその企業が設立された場所に所在するものとする。導管実体はこの規定の特別条項の適用を受ける（条項 10.3.2）。・ 企業が位置する場所に所在する固定事業場：固定事業場はその事業場所が固定事業場として取り扱われて課税対象となる場合には、その源泉管轄国に所在するものとする（条項 10.3.3）。課税が免除される固定事業場に対しては、特別規定が適用される。

2. 2段階—グローバルミニマム課税の利益・損失

第3章では、ある構成企業のグローバルミニマム課税利益・損失金額は条文3.1により当該構成企業の当該会計年度の財務会計上の純利益・損失から始まり、条文3.2.から条文3.5に従って、その金額を調整してその構成企業のグローバルミニマム課税利益・損失を算出する。

その次にグローバルミニマム課税利益・損失は現地の税務処理規定によって本店企業と固定事業場の間、または導管実体の所有主に配分される。

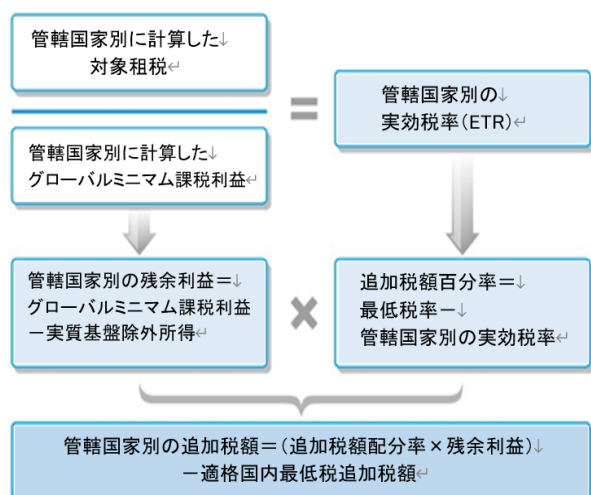
<p>手続1</p>	<p>財務会計上の純利益の決定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 財務会計上の純利益・損失：ある構成企業のグローバルミニマム課税利益を決定するための出発点は、最終親会社の連結財務諸表の作成のために使用された企業グループ内部の取引項目を除く前の純利益・損失（個別財務諸表上の当期純利益・損失）である。
<p>手続2</p>	<p>財務会計上の純利益・損失の調整を通じたグローバルミニマム課税利益・損失の算定</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 手続1で決定された純利益・損失は、政策的な見地からその調整が正当化されるか一部の会計・税務上の差異を取り除くために調整される（条文3.2）。このような調整項目は以下のとおりである。 <ul style="list-style-type: none"> - 除外配当金；除外持ち分証券差益・差損—過去に課税された所得に対する二重課税の回避および主要国家の共通の経営参加所得の免税制度等、類似する軽減制度との調和。 - 政策上の損金不控除費用—不法行為支給額に対する損金不控除。 - 株式基準報酬—株式基準報酬に関連する会計・税務上の差異による追加税額の発生防止。 - 非対称為替換算差益・差損—会計・税務上の機能通貨が異なる場合に発生する可能性のある実効税率の歪曲を避けるための調整。 ・ 国際海運業利益は除く（条文3.3.）。
<p>手続3</p>	<p>必要時の固定事業場または導管実体にグローバルミニマム課税利益・損失の配分</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ グローバルミニマム課税利益・損失は固定事業場と本店企業の間で配分されるか（文段3.4）または導管実体の所有主（文段3.5）に配分される。このような配分規定は適用される現地の税務規定に合わせてこのような企業とその企業の所有主の間で適切な配分が行われること。

3. 3段階—調整後の対象租税

構成企業の対象租税金額はその構成企業の当該会計年度の当期法人税費用から始まり、特定な一時差異を反映して調整する。いずれかの場合、対象租税はある一つの構成企業からほかの構成企業に配分される。申告後に納付する税額の決定がある場合、増額または減額される税金は特定な管轄国家と期間に識別され、配分される。

手続 1	対象租税の識別 <ul style="list-style-type: none">対象租税の識別（条文 4.1 および条文 4.2）。対象租税の計算の出発点は財務会計上の純利益・損失に対して発生した当期法人税費用である。 当期法人税費用の金額に対する調整はグローバルミニマム課税の目的上、条項 4.1.2 から条項 4.1.5 までの項目により行われる。4 年以降に還付可能な税額控除は控除が許容される年度に対象租税の減少により処理される。一方、4 年以内に納付されなければならない適格還付可能な税金控除はそのような控除が当期法人税費用を減少させるにあたって使用される際に対象租税に加算する。
手続 2	一時差異と繰越欠損金に対する対象租税の調整 <ul style="list-style-type: none">グローバルミニマム課税の目的上、一時差異と繰越欠損金を考慮するために繰延税金調整金額による対象租税の調整が行われる。条文4.4はグローバルミニマム課税規定による実効税率の計算の適正性を保障するためのいくつかの安全装置を含めている。このような安全装置には繰延税金資産および負債の認識を最低税率に制限して対象租税として計上する金額に対して一定期間内に実際に納付されたことを確認する再計算規定が含まれている。無税率または低税率管轄国家で発生する損失の適切な認識を規定している条文 4.4に規定されている税効果会計規定を適用する代わりに条文4.5により単純化された繰越欠損金相当額が選択されることもある。
手続 3	必要時には対象租税を配分 <ul style="list-style-type: none">必要時、対象租税はほかの構成企業に配分される（条文4.3）。配分が要求される税金には被支配外国法人の税金、分配税金（源泉徴収税金）、そして固定事業場、租税透過企業、複合企業に対する税金が含まれる。
手続 4	申告後、更正事項の考慮 <ul style="list-style-type: none">前期以前の年度に納付すべき税額の決定時には特別規定が適用される（例えば、税務調査の結果または誤謬の是正のための修正申告書の提出）。このような特別規定により当該年度に納付する税額の重要な減少が存在する場合はその年度の実効税率は再計算されなければならない。そのような修正により納付すべき追加税額が発生するのであれば、その追加税額金額は当期会計年度に納付する（前期年度に修正申告書が要求されない）。前期以前の期間に対する納付すべき税額の増加は当期会計年度の対象租税に加算される（条文 4.6）。

4. 4段階—実効税率および追加税額



出所：韓国公認会計士会「2022 グローバルミニマム課税規定実務解説」

第5章で各低税率構成企業の追加税額は以下のように計算される。

- (i) 低税率管轄国家に対して追加税額百分率を計算
- (ii) 管轄国家の残余利益に追加税額百分率を適用
- (iii) 適格国内最低税によって賦課される追加税額金額を減算；そして
- (iv) 管轄国家の追加税額を構成企業のグローバルミニマム課税利益に比例して管轄国家の構成企業に配分

手続 1	<p>低税率管轄国家に対する管轄国家別の追加税額の計算</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 管轄国家の実効税率は管轄国家の対象租税金額をその管轄国家のグローバルミニマム課税利益で除して算定する（条文5.1.）。 2. 実効税率が最低税率（15%）未満の場合、その管轄国家に対して追加税額百分率を計算する（例えば、実効税率が10%であれば追加税額百分率は15%－10%＝5%となる）。 3. 次に追加税額金額を算定するために当該管轄国家の残余利益に追加税額百分率を乗じる（条項5.2.2）。当該管轄国家の残余利益はグローバルミニマム課税利益から実質基盤除外所得を減算した金額である（すなわち、除外される有形資産と人件費に対する通常利益）（条文5.3）。 4. 最後に該当する適格国内最低税の追加税額を減算して管轄国家の追加税額を計算する（条項5.2.3）。
手続 2	<p>低税率構成企業間の追加税額の配分</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ グローバルミニマム課税利益がある構成企業の識別 5 段階に従って追加税額を負担する構成企業を決定するために管轄国家の追加税額は当該会計年度のグローバルミニマム課税利益が存在する低税率管轄国家の構成企業に配分する（条項 5.2.4）。

例外	グローバルミニマム課税規定は当初適用除外条項と課税免除条項をおいている
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 最低適用除外条項（条文 5.5） <ul style="list-style-type: none"> - 3年平均基準で多国籍企業の(i)平均グローバルミニマム課税売上が1,000万ユーロ未満で、(ii)平均グローバルミニマム課税利益・損失が100万ユーロ未満である管轄国家 ・ グローバルミニマム課税の免除条項（条文8.2） <ul style="list-style-type: none"> - グローバルミニマム課税の実行体系の一部として開発された課税免除条項は管轄国家基準で15%以上で課税される多国籍企業の事業部門に対する課税および納税協力負担を制限する予定である。 - 課税免除条項の最終案は企業界と利害関係者との話し合いを経て追って作成されることになっており、実行体系に反映されて2022年に発表される予定である。

5. 5段階—所得算入規則および費用控除否認規則

追加税額は所得算入規則により低税率構成企業の所有持ち分を有する親企業にまず賦課される。所得算入規則の適用後に配分されていない残余追加税額が存在するのであれば、費用控除否認規則による配分方法により費用控除否認規則を導入した管轄国家が追加税額を納付することになる。

手続 1	所得算入規則により追加税額を納付する親企業の識別
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 最終親会社： 多国籍企業グループの最終親会社はすべての低税率構成企業の追加税額に対する主な納付義務がある（条項2.1.1）。 ・ トップダウン式適用： 最終親会社が所得算入規則を適用する義務がない場合、追加税額は所得算入規則の適用を受ける所有構造上の次上位の中間親会社に賦課される（条項2.1.2および2.1.3）。 ・ 部分所有親会社： 部分所有親会社とは、他の企業グループの所属企業が20%を超過する所有持ち分を有している構成企業をいう。この場合、追加税額はトップダウンアプローチ法に優先して所得算入規則の適用を受ける部分所有親会社に賦課される（条項2.1.4. および2.1.5.）。
手続 2	所得算入規則により親企業が納付する追加税額金額の算定
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 追加税額は配分持ち分に比例して親会社に帰属する： 追加税額の配分持ち分は親会社の所得算入比率に基づいて算定される。この場合、親会社の所得算入比率は会計基準に基づいて親会社に帰属する低税率構成企業利益の配分持ち分をいう（条文2.2.）。 ・ 相殺構造： いくつかの親会社が同一な低税率構成企業に対して所得算入規則による追加税額納付義務がある場合には、所有構造上、より上位にある親会社は下位の中間親会社または部分所有親会社が負担した金額を上位親会社の追加税額から減額する（条文2.3）。

<p>手続 3</p>	<p>該当する時には費用控除否認規則により配分可能な残余金額を識別</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 補完構造： 所得算入規則の負担をしない最終親会社が受益的に所有する低税率課税所得がある場合には、その低税率課税所得は費用控除否認規則という補完装置の適用を受ける（条文2.5.）。 ・ 費用控除否認規則： 管轄国家の費用控除否認規則は費用控除否認規則管轄国家で低税率所得に関連して発生した追加税額に対して適用することができる。 ・ 費用控除否認規則の制限： 海外活動の初期段階にある多国籍企業に対しては、費用控除否認規則の適用の制限が存在する（条文9.3.）。
<p>手続 4</p>	<p>費用控除否認規則の調整を通じた費用控除否認規則の管轄国家に残余追加税額を納付</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 配分算式： 3段階で識別された費用控除否認規則の追加税額は費用控除否認規則の管轄国家に所在するすべての構成企業別に(i)保有する有形資産の純帳簿価額と(ii)使用人数に基づく2要素配分算式を適用して費用控除否認規則管轄国家の間で配分する（条文2.6）。 ・ 費用控除否認規則の調整： ある管轄国家に配分される費用控除否認規則追加税額は損金可能費用に対する人為的な損金否認を通じて納付する（または国内税法による同等の調整）。