



In depth

필라 2의 글로벌 이행: 이연법인세 및 재무제표 공시에 미치는 영향

발행일: 2023년 9월 12일

GX In depth INT2023-10

Key points

- 2021년 12월 경제협력개발기구(Organisation for Economic Cooperation and Development, 'OECD')는 해당 다국적 기업(전세계 수익 €750 백만 이상)이 최소 유효 법인세 15%를 납부하도록 보장하는 것을 목표로 국제조세를 개혁하는 필라 2 모범규칙을 발표했습니다.
- 이 규칙은 각국의 입법절차에 따라 법제화될 예정이며, 일부 국가에서는 이미 제정되었거나 실질적으로 제정된 상태입니다. 규칙을 적용하고 영향을 결정하는 것은 매우 복잡할 수 있으며, 여러가지 실무적인 문제가 있습니다.
- 2023년 5월 IASB는 필라 2 모범규칙의 이행으로 인해 발생하는 이연법인세 회계처리를 일시적으로 완화하는 [IAS 12 '법인세'에 대한 좁은 범위의 개정](#)을 발표했습니다. 관련 공시사항도 추가 제시하였습니다. 승인절차가 필요한 국가에서는 해당 개정 기준을 승인해야 합니다.

1. 필라 2는 무엇입니까?

2021년 10월 전세계 GDP의 90% 이상을 차지하는 130개 이상의 국가가 다국적 기업의 최소 조세 제도인 '필라 2(Pillar Two)'를 시행하기로 합의했습니다. 2021년 12월 경제협력개발기구(OECD)는 국제조세를 개혁하기 위해 [필라 2 모범규칙](#)(Global Anti-Base Erosion Proposal, 'GloBE')을 발표했습니다. 규칙을 적용받는 대규모 다국적 기업은 그들이 운영하는 각 관할국에 대한 GloBE 유효세율을 계산해야 합니다. 이들은 각 관할국의 GloBE 유효세율과 15% 최소세율 간의 차이에 대해 추가세액을 납부할 책임이 있습니다. 국내의 GloBE 유효세율이 15% 이상인 경우 GloBE 추가세액이 부과되지 않습니다. GloBE 추가세액은 다국적 기업의 최상위 지배기업이 지배기업의 관할국에 납부할 주된 책임이 있습니다.

이는 기업 유치를 위해 국가들이 경쟁적으로 법인세를 인하하는 전 세계 법인세율의 '바닥을 향한 경쟁'을 끝내는 것을 목표로 합니다.

GloBE 규칙에는 두 가지 주요 구성요소인 소득산입규칙(Income Inclusion Rule, 'IIR')과 비용제부인규칙(Undertaxed Payment Rule, 'UTPR')이 있습니다. IIR에 따른 추가세액은 저세율 종속기업에 대한 소유지분을 가진 지배기업에 먼저 부과됩니다. UTPR은 UTPR을 도입한 관할국에서 IIR로 인해 추가 부과되지 않은 연결실체내 기업의 저율과세소득에 대해 추가세액을 부담하게 하는 조정장치가 됩니다.

IIR에 따라 계산된 추가세액은 추가 납부를 하게 만든 저세율 지역이 아닌 다국적 기업의 지배기업 소재지 관할국에 납부되어야 합니다. UTPR에 따라 계산된 추가세액은 해당 법인이 연결실체의 지배기업이 아니더라도



pwc

삼일회계법인

UTPR 을 제정한 관할국에서 운영되는 기업이 납부해야 합니다. 따라서 필라 2 규칙은 GloBE 규칙이 발효되어 '세금 누수'가 생기지 않도록 각 관할국이 국내 조세 정책을 개혁하여 GloBE 메커니즘을 기반으로 자체적인 적격국내최저한세(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, 'QDMTT')를 도입할 수 있는 가능성을 제공합니다.

GloBE 추가세액을 줄이거나 없애기 위해 도입될 수 있는 각 국의 새로운 최저한세에도 불구하고 GloBE에 따른 추가 세액은 여전히 부과될 수 있습니다. 이는 필라 2 규칙의 명시적인 기준에 따라 계산되는 관할국별 유효세율에 따라 달라집니다.

이 간행물에 사용된 용어의 정의

GloBE 유효세율 = GloBE 법인세비용/수익 \div GloBE 손익

법정세율 = 제정 세율

IAS 12 유효세율 = IAS 12 법인세비용/수익 \div IFRS 손익

2. 누가 영향을 받나요?

필라 2 규칙은 이전 4 개 회계연도 중 최소 2 개 연도에 연결수익(OECD에서 정의한 대로 모든 형태의 소득을 포함하므로 IFRS 15에 따라 인식되는 수익으로 제한되지 않음)이 7 억 5 천만 유로 이상인 다국적 기업에 적용됩니다.

필라 2 규칙은 연결실체가 운영되는 관할국이 해당 규칙을 국내 법률로 통과시킨 경우 적용됩니다. 이는 최상위 지배기업의 관할국이 될 수 있으며, IIR 필라 2 규칙이 최종 지배기업의 관할국에서 아직 발효되지 않은 경우에는 추가세액을 부담하게 되는 다국적 기업의 중간지배기업이 될 수 있습니다. UTPR의 경우 다국적기업의 종속기업이 될 수 있습니다. 제정되는 QDMTT 규칙은 연결실체의 법인세부채를 증가시킬 수도 있습니다.

따라서 다국적 기업은 최상위 지배기업의 관할국이 아직 필라 2 규칙을 제정하지 않은 경우에도 필라 2 세액이 적용되고 IAS 12 공시 요구사항의 적용범위 내에 있을 수 있습니다.

최상위 지배기업의 관할국이 필라 2 규칙을 제정하지 않은 예시



연결실체가 지난 4 년 중 최소 2 년 동안 7 억 5 천만 유로의 연결수익(OECD 정의)을 기록했다고 가정합니다. 따라서 연결실체는 필라 2 규칙의 적용범위에 포함됩니다. A, B, C 관할국의 GloBE 유효세율은 각각 25%, 22%, 5%입니다.

각 관할국의 필라 2 규칙의 이행 현황은 다음과 같습니다.

- 관할국 A는 필라 2 규칙을 제정하지 않았습니다.

최상위 지배기업의 관할국이 필라 2 규칙을 제정하지 않은 예시

- 관할국 B는 필라 2 규칙을 제정했습니다.
- 관할국 C는 필라 2 규칙을 제정하지 않았습니다.

질문

이 사례에서 관할국 A의 연결실체는 IAS 12에 따른 공시 요구사항의 목적상 필라 2 규칙의 영향을 받는 것일까요?

답변

예. 필라 2 규칙은 최상위 지배기업에 적용되지 않으므로 GloBE 추가세액은 관할국 A에서 징수되지 않습니다. 대신 다음 중간 지배기업의 관할국(이 예에서는 관할국 B)이 IIR을 적용하고 저세율 관할국 C에 대한 추가세액을 중간 지배기업에게 부과합니다.

연결실체는 필라 2 규칙의 영향을 받으므로 IAS 12의 공시 요구사항은 최종 지배기업이 작성한 연결재무제표에 적용될 것입니다.

3. 이슈가 무엇인가?

필라 2 규칙을 적용하고 그 영향을 결정하는 것은 매우 복잡할 수 있으며 이로 인해 여러가지 실무적인 문제가 발생합니다. 또한 IAS 12에 따라 추가세액(GloBE 또는 GloBE 적격국내최저한세)을 회계처리하는 방법이 명확하지 않았습니다.

2023년 5월 23일 IASB는 [IAS 12에 대한 좁은 범위의 개정](#)을 발표했습니다. 개정 기준은 해당 규칙에 설명된 적격국내최저한세(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, 'QDMTT')를 구현하는 세법을 포함하여 OECD에서 발표한 필라 2 규칙을 이행하기 위해 제정되거나 실질적으로 제정된 세법에서 발생하는 이연법인세를 인식하고 공시해야 하는 요구사항에 대한 일시적인 예외를 제공합니다.

개정 IAS 12는 필라 2 규칙의 적용을 받는 기업이 IFRS 재무제표에서 필라 2 규칙이 제정되었거나 실질적으로 제정된 경우 이로 인한 이연법인세 영향을 무시해야 함을 분명히하고 있습니다. 그러나 이러한 기업은 2023년 1월 1일 이후에 개시하는 연차 보고기간의 경우 아래 설명된 대로 당기법인세에 대한 일부 추가적인 정보를 연차 재무보고서에 공시해야 합니다.

4. 어떤 영향이 있나요?

위에서 설명한 바와 같이, 기업은 필라 2 모범규칙으로 인해 발생하는 이연법인세 영향을 인식하거나 공시하는 것이 금지됩니다. 또한, IAS 12의 좁은 범위의 개정으로 영향을 받는 기업에 관련 공시를 요구합니다. 해당 기업은 다음의 내용을 공시해야 합니다.

- 필라 2 법인세와 관련한 이연법인세 자산 및 부채를 인식 및 공시하지 아니하는 예외규정 적용 사실 [[IAS 12 문단 88A](#)]
- 필라 2 법인세와 관련한 당기법인세비용(해당사항 있는 경우) [[IAS 12 문단 88B](#)]
- 필라 2 법률이 제정되거나 실질적으로 제정되었지만 아직 효력이 발생하지 않은 기간에는 필라 2 법인세에 대한 기업의 익스포저를 재무제표 이용자들이 이해하는데 도움이 되는 것으로서 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보에 대하여 공시해야 합니다. 다만, 해당 정보를 알지 못하거나 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 그러한 사실과 기업의 익스포저 평가 진행 상황에 대한 정보를 공시해야 합니다. [[IAS 12 문단 88C-88D](#)].

필라 2 모범규칙의 복잡성으로 인해 일부 기업은에서는 법률 발표 후 영향을 평가하는데 시간이 소요될 것으로 예상됩니다. 따라서 경영진은 구체적인 효과를 정량화하여 공시하지 못할 수도 있습니다. 그러나 기업은 질적 정보를 제공할 수 있습니다. 예를 들어 사업의 중요한 부분이 상대적으로 낮은 세율의 관할국에서 운영되는 경우입니다.

공시 예시 – 필라 2 법률 (실질적) 제정 ~ 효력 발생 전

지배기업은 필라 2 법률이 실질적으로 제정되었지만 연결회사의 보고서일에는 아직 효력이 발생하지 않은 관할국에 위치할 수 있습니다. 예를 들어, 2023년 12월 31일 현재 지배기업의 관할국에서는 필라 2 법률이 실질적으로 제정되었으나 2025년 1월 1일부터 효력이 발생할 수 있습니다.

위에서 언급한 IAS 12의 공시 요구 사항을 충족하기 위해 필라 2 규칙이 적용되는 기업은 2023년 12월 31일 현재 연간 재무제표에 필라 2 법인세에 대한 익스포저의 질적, 양적 정보를 공시해야 합니다. 해당 정보에는 법률의 특정 요구사항을 모두 반영할 필요는 없으며 예시적인 범위의 형태로 제공될 수 있습니다.

다음의 공시사항이 고려될 수 있습니다.

- 연결회사가 필라 2 법률에 의해 어떻게 영향을 받는지, 필라 2 법인세에 대한 익스포저가 존재할 수 있는 주요 관할국과 같은 질적 정보.
예를 들어, 지배기업이 낮은 세율의 관할국에서 운영하는 종속기업을 보유하고 있는 경우, 해당 관할국의 이름과 현재 제정 세율 또는 평균 유효세율 공시를 고려할 수 있습니다.
- 다음과 같은 양적 정보
 - 필라 2 법인세가 적용될 수 있는 기업의 이익 비중과 해당 이익에 적용되는 평균 유효세율
 - 필라 2 법률의 효력이 발생한 경우의 기업의 평균 유효세율 변경 효과

필라 2 법인세에 대한 기업의 익스포저 정보를 알지 못하거나 합리적으로 추정할 수 없는 경우, 그러한 사실과 기업의 익스포저 평가 진행 상황에 대한 정보를 공시해야 합니다. 경영진은 필라 2 모범규칙이 중요한 영향을 미치지 않을 것이라는 사실을 뒷받침할 수 있어야 합니다.

기업이 2023년 12월 31일 연차재무제표 공시에 고려할 수 있는 예시는 다음과 같습니다.

OECD 필라 2 모범규칙

연결회사는 OECD 필라 2 모범규칙이 적용됩니다. 필라 2 법률은 회사가 설립된 관할국 X에서 제정되었으며 2025년 1월 1일부터 효력이 발생합니다. 필라 2 법률은 보고서일 현재 유효하지 않으므로 연결회사에서는 당기법인세 영향이 없습니다. 연결회사는 2023년 5월 개정된 IAS 12에 따라 필라 2 법인세와 관련된 이연법인세 자산 및 부채를 인식 및 공시하지 않는 예외규정을 적용하였습니다.

필라 2 법률에 따라 연결회사는 GloBE 유효세율과 15% 최소세율 간의 차이에 대하여 추가 세액을 납부해야 합니다. 관할국 A에서 운영되는 종속기업 한 곳을 제외하고 연결실체 내의 모든 기업들은 유효세율이 15%를 초과하고 있습니다.

관할국 A에서 운영되는 종속기업의 2023년 평균 유효세율([IAS 12 문단 86](#))은 다음과 같습니다.

	관할국 A에서 운영되는 종속기업 (단위: 백만원)
2023년 12월 31일 종료하는 보고기간의 법인세비용	250

공시 예시 – 필라 2 법률 (실질적) 제정 ~ 효력 발생 전

법인세비용차감전순이익	3,000
평균 유효세율	8.3%

연결회사는 필라 2 법률의 시행에 따라 재무제표에 미치는 영향을 검토 중에 있습니다. 현재까지 검토한 바에 따르면 2023년 12월 31일까지 보고기간의 회계이익에 기초하여 계산된 관할국 A에 대한 평균 유효세율은 8.3%입니다. 평균 유효세율이 15% 미만이라도 연결회사는 관할국 A에 대한 필라 2 법률을 납부하지 않을 수 있습니다. 이는 [IAS 12 문단 86](#)에 따라 계산된 세율과 다른 유효세율을 발생시키는 필라 2 법률에서 발생하는 조정효과 때문입니다.

법률을 적용하여 GloBE 소득을 계산하는 과정의 복잡성으로 인해, 제정되었거나 실질적으로 제정된 법률의 정량적인 영향을 아직 합리적으로 추정할 수 없습니다. 따라서 회계상 유효세율이 15%를 초과하는 기업의 경우에도 여전히 필라 2 모범규칙에 따른 법인세 영향이 발생할 수 있습니다. 연결회사는 현재 법률 적용을 위해 세무 전문가와 협력하여 검토를 진행하고 있습니다.

재무제표 발행이 승인되기 전에 현지 관할국이 아직 필라 2 법률의 변경 사항을 발표하거나 제정하지 않은 경우 기업은 필라 2 모범규칙의 예상 영향을 공시하도록 고려할 수 있습니다. [[IAS 1 문단 17\(c\)](#)].

공시 예시 – 필라 2 법률 (실질적) 제정되기 전

2021년 12월 경제협력개발기구(OECD)는 새로운 글로벌 최저한세 제도(필라 2)에 대한 모범규칙을 발표했으며, 전 세계 여러 정부에서 해당 법률을 제정하였거나 제정하는 과정에 있습니다. [국가 X]에서 정부는 [2023년 7월]에 필라 2 법률 초안을 발표했습니다. 연결회사는 이에 대한 영향을 검토 중에 있습니다.

계속기업에 대한 필라 2 모범규칙의 법인세로 인한 현금의 영향은 현지 법률이 실질적으로 제정된 때부터가 아니라 발표된 후부터 평가에 반영되어야 합니다. 계속기업 평가에는 모든 '예상' 미래 현금 유출이 포함되고 미래에 대한 이용 가능한 정보가 모두 고려되기 때문입니다. [[IAS 1 문단 26](#)].

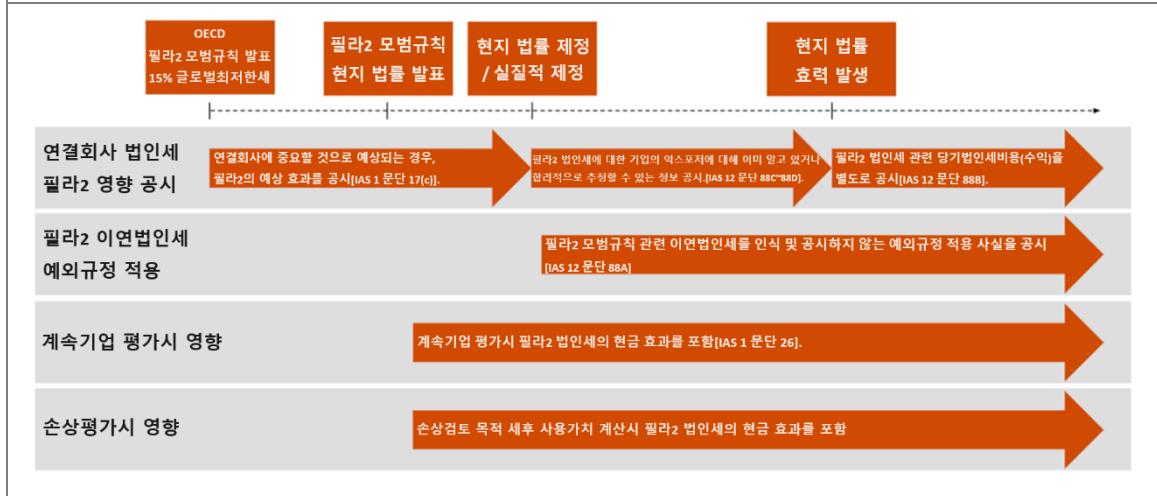
마찬가지로, 기업이 손상검사를 수행할 때 자산이나 현금창출단위의 회수가능액에 대한 사용가치 계산에 세후 현금흐름을 적용하는 경우 필라 2 모범규칙의 법인세 현금 효과가 반영되어야 합니다. 그 시점은 시장 참여자의 관점에서 현지에서 법률이 실질적으로 제정된 시점이 아니라 현지 법률이 발표된 이후가 될 수 있습니다. 일반적으로 기업은 세후할인율도 조정하여 사용할 것이기 때문에, 법인세 현금흐름은 회수가능액에 영향을 미치지 않을 것입니다. ([FAQ 24.87.2](#) 참조).

시기별 필라 2 모범규칙의 영향

공시 요구사항은 연결회사가 운영하는 관할국에서 필라 2 법률이 제정된 정도와 해당 법률이 유효한지 여부에 따라 달라집니다. 아래는 시기별로 다양한 단계에서 요구되는 공시사항을 보여줍니다.

또한 계속기업 평가와 손상검사에서 추가 납부세 효과를 언제 고려해야 하는지도 보여줍니다.

시기별 필라 2 모범규칙의 영향



5. IAS 12 개정안이 아직 승인되지 않은 경우 어떻게 되나요?

일부 보고기업은 IAS 12의 개정안이 해당 관할국에서 시행되기 전에 필라 2 요구사항을 고려해야 할 수도 있습니다. 예를 들어, 필라 2 모범규칙의 범위 내에 있는 다국적 기업의 보고기간말이 필라 2 법률이 해당 기업의 관할국에서 (실질적으로) 제정된 날짜 이후이지만 이연법인세 회계에 대한 예외 규정이 유효하거나 승인되는 IAS 12 개정 일자 이전인 경우(기업의 관할국에 현지 승인 절차가 있는 경우)입니다. IAS 12 개정안이 승인되기 전에 필라 2 모범규칙을 고려해야 하는 보고기업도 필라 2 모범규칙의 시행으로 인해 발생할 수 있는 이연법인세를 인식하지 않을 수 있습니다.



보고서일에 이연법인세를 인식해야 하는지 여부를 결정할 때, 기업은 IAS 12 [결론도출근거 문단 BC99\(b\)](#)에 IASB가 이연법인세 영향이 있는지 여부를 결론내리지 않았다 점을 고려해야 합니다. 실제로 결론도출근거 문단에서는 이해관계자들이 IAS 12의 적용 여부와 방법에 대해 불분명하다는 점을 강조하여 기존 요구사항이 불분명하다는 점을 확인하였습니다.

영향을 받는 기업은 [IAS 8 '회계정책, 회계추정치의 변경 및 오류' 문단 10](#)에 따라 회계정책을 개발해야 할 수 있습니다. 해당 정책을 개발하면서 기업은 필라 2 모범규칙 법률이 기준 이연법인세 잔액에 대한 조정이나 추가를 요구하지 않는다고 결론 내릴 수 있습니다. 회계정책을 개발할 때 기업은 다음을 고려할 수 있습니다.

- 기업이 이연법인세 잔액을 업데이트하는 경우 제공될 정보 가치(관련성, 신뢰성, 충실한 표시); 많은 이해관계자들은 필라 2 모범규칙과 관련된 이연법인세를 인식하는 것이 매우 복잡할 수 있으므로 비용이 이익보다 클 수 있다는 점을 지적했습니다(IAS 12 [결론도출근거 문단 BC99\(c\)](#) 및 [BC108](#)).
- IFRS 회계기준과 유사한 체계를 적용하여 필라 2 모범규칙의 결과로 추가 이연법인세가 인식되어서는 안된다고 결론지는 FASB 해석 ([US In brief 2023-01 FASB staff weighs in on tax accounting for OECD Pillar Two taxes](#) 참조)

- 필라 2 모범규칙의 결과로 이연법인세를 인식 할 수 없음을 명확히 하는 IAS 12 의 좁은 범위 개정안 ; 따라서 한 기간동안 이연 법인세를 추정하고 그 이후 이를 취소하는 것은 유용한 정보를 제공하지 못합니다.

상장기업은 회계 정책을 개발할 때 현지의 규제기관 견해를 고려해야 합니다.

6. 언제 적용되나요?

필라 2 모범규칙은 OECD 회원국이 동의한 공통 접근방식의 일부로 시행되고, 2023년까지 현지 법률로 도입될 예정입니다. 그러나 각 관할국에서는 해당 규칙의 제정 및 효력발생 시기를 결정해야 합니다. 예를 들어, 이 간행물을 발행할 당시 영국에서는 필라 2 모범규칙이 제정되었으며 2023년 12월 31일 이후에 시작하는 회계 기간부터 유효합니다. 다만, 아직 초안 단계에 있으며 빠르면 2024년 12월 31일 후부터 유효할 것으로 예상되는 UTPR은 제외됩니다. EU는 회원국들이 2024년부터 IIR, 2025년부터 UTPR에 대한 현지 법률을 제정하도록 요구하는 지침을 발표했습니다. 다양한 국가 및 지역의 필라 2 시행 현황을 확인하려면 [PwC's Pillar Two Country Tracker](#)를 참고바랍니다.

IAS 12 개정은 즉시 적용되고(현지 승인 절차에 따라) IAS 8에 따라 소급적용되어야 합니다. 여기에는 기업의 필라 2 법인세가 제정된 또는 실질적으로 제정된 법률에 의해 영향을 받는 경우 예외규정 적용사실 공시 요구사항이 포함됩니다. 필라 2 법인세에 대한 기업의 익스포저를 이미 알고 있거나 합리적으로 추정 가능할 수 있는 경우 관련 공시사항은 2023년 1월 1일 이후에 시작되는 연차 보고기간에 공시가 필요하지만, 2023년 12월 31일 또는 이전 중간기간에 대해서는 공시가 요구되지 않습니다.

7. 자세한 내용은 어디서 확인할 수 있나요?

필라 2 모범규칙과 영향에 대한 자세한 내용을 보려면 [PwC's Pillar Two Readiness microsite](#)를 참고바랍니다.

PwC는 IASB의 제·개정 프로젝트를 요약하여 전달하는 'In brief'와 상세한 실무적용이슈를 다루는 'In depth'를 통해 국제회계기준위원회(IASB)의 최근 제·개정 소식을 전달하고 있습니다. 동 자료는 이를 번역한 것으로서 각 사례는 결정 시점 당시 유효한 국제회계기준서를 기초로 작성되어 그 이후의 개정 내용이 반영되지 않았다는 점을 양지하시기 바랍니다. 또한, 동 자료는 우리나라 감독기관의 의견을 표명하는 것이 아니므로 회사의 구체적인 회계처리 판단은 전문가의 자문을 구하시기 바랍니다.

© 2023 Samil PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.