



KPMG

ポーランド 税務セミナー

2024年7月3日@ワルシャワ

kpmg.pl

セミナーの議題

セミナーの議題

01 オープニング

02 ポーランド法人税法における最低課税制度

03 源泉税に関する直近の動向

04 ポーランドにおけるグローバルミニマム課税

05 質疑応答

01

ポーランド法人税法に
おける最低課税制度

ポーランド法人税法における最低課税制度の概要



2022年1月1日に最低課税制度による新たな課税枠組みが導入された。



最低課税制度の対象となるのは、法人税計算上、欠損あるいは低利益率である会社、パートナーシップ、およびポーランド国内の恒久的施設や経営機能を有する拠点

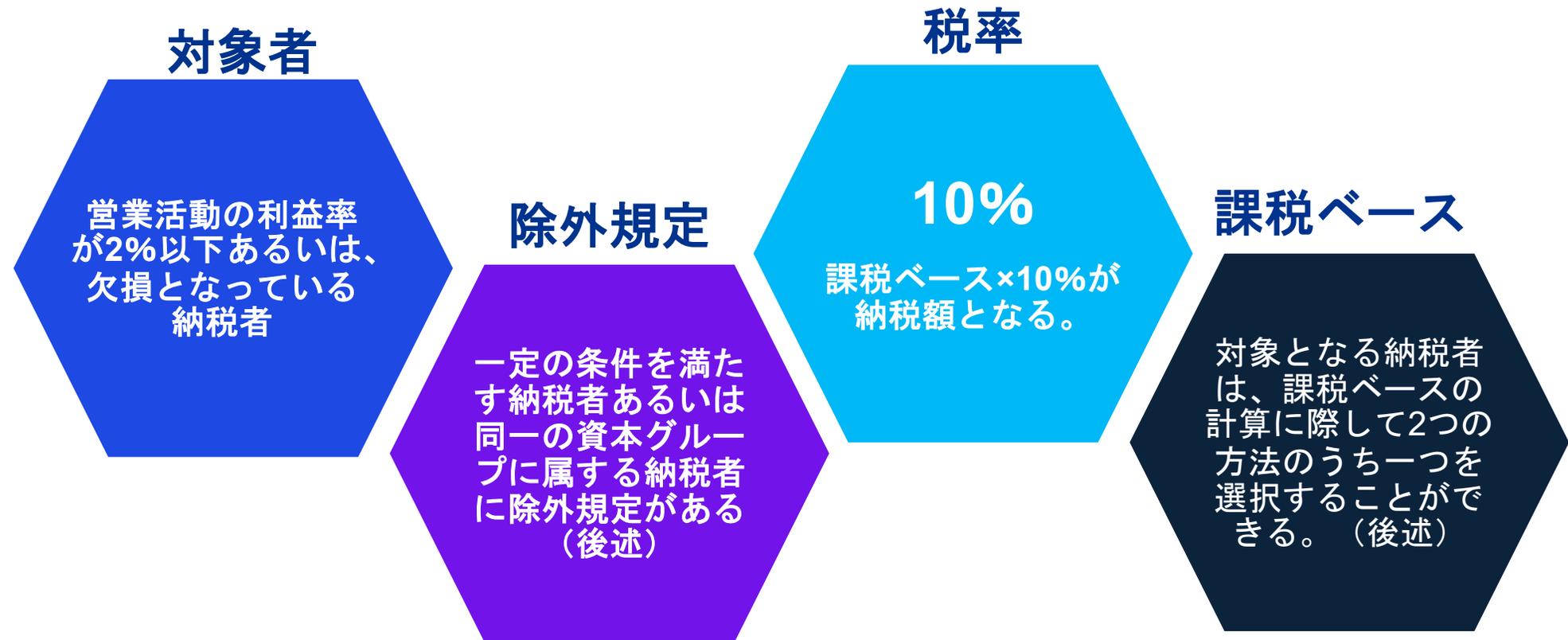


最低課税制度は、コロナ等の影響による諸々の経済、社会環境を考慮して、当初の導入予定が2年間延期された。



2年間の延期期間が経過し、2024年1月より導入されている。

最低課税制度の概要



営業活動の利益率計算における緩和措置

営業活動の利益率算定において下記項目は考慮しない

固定資産の取得、自作、改善等に関わる費用（例；減価償却費）

エネルギー、熱、ガスの費用の前年度からの増加額

固定資産の使用に関わる費用（例：リース料、リース資産の減価償却費など）

仕入れ物品の価格に含まれている物品税

税務上損金処理可能な従業員の給与・報酬、社会保険料・従業員キャピタルプラン（PPK）への拠出額の20%

販売に際しての物品税、小売り税、ギャンブル税、燃料への課金や排出権購入費用

ファクタリングによる収入

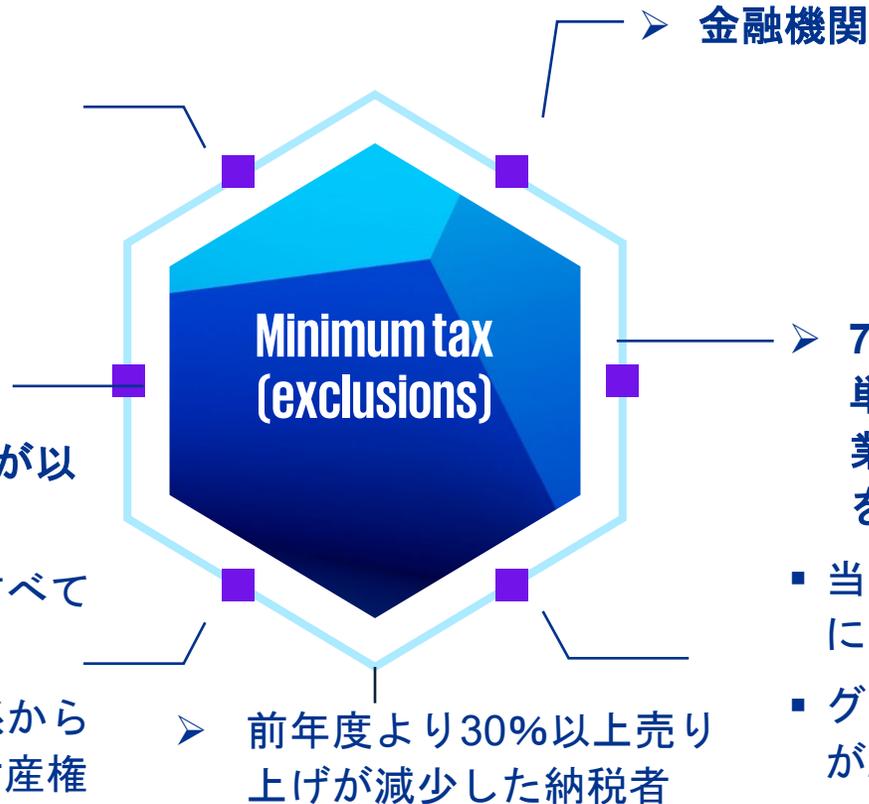
最低課税の対象から除外される納税者

下記に該当する場合は適用対象外となる:

➤ 創業から2年以内の企業

➤ 小規模納税者

- 株主全員が自然人であり、これらの株主が以下を保有していない場合:
 - 他の会社の株式あるいは設立前の会社のすべての権利や義務
 - 基金、信託、その他の会社等や法的な関係からの便益の受領者あるいは設立者としての財産権



- 75%以上の株式の直接保有により単一企業の下に形成されている企業グループにおいて、以下の要件を満たす場合:
 - 当該税務年度がすべての構成企業に適用される、かつ、
 - グループ全体の営業活動の利益率が2%超である。

課税ベースの計算

課税ベース

最低課税の課税ベースは下記の合計:

キャピタルゲインを除く売上の1.5%

税務計算上のEBITDA（利息、税金、減価償却前利益）の30%を超える関連会社への借入金利息等の費用

直接あるいは間接に発生するサービス費用で、関連会社あるいはタックスヘブンに所在する会社に支払われた費用、あるいは、無形固定資産の取得に関して発生する、3百万ズロチあるいは、税務計算上のEBITDAの5%を超える費用

または

キャピタルゲインを除く売上の3%

最低課税制度 まとめ

- 納税者はまず、営業活動の利益率を計算し、自社が最低課税制度の対象になるか否かを評価。
- 対象となる場合、2024税務年度の年次申告時に納税が必要。
- 最低課税制度における納税額は、同年の通常の法人税納税額から控除される。
- 当該最低課税による納税額は税務年度に続く3年間の通常の法人税に対して控除することができる。

最低課税制度の対象者推定



2022年の大規模納税者、4000社のデータから、当該最低課税制度の影響を推定することができる。仮に2024年にこれらの企業が2022年と同様の業績であった場合；



670社が、営業活動の利益率が2%以下となっている。



320社が営業活動により欠損を生じており、最低課税制度による課税の対象となると考えられる。

大規模納税者の4分の1が最低課税制度への対応を要すると考えられる。

02

源泉税に関する直近の 動向

ポーランドにおける源泉税徴税メカニズム



源泉税の新しい徴税メカニズムは2019年に導入されたが、その後、2021年末まで運用が保留されていた。

これは、支払後還付を原則とするもので、利息、使用料、配当の支払いに適用される。

「相当な注意義務」という考え方が導入されこれに沿って税務当局の判断が実務的に展開されている。

アドバイザー、マネージメントサービス等の無形のサービスへの支払いは適用外である。

源泉税徴税メカニズムの概要

年間2百万ズロチ までの支払

- 年間の上限額2百万ズロチは、個々の支払先の関連会社に対して適用される。(=1社に対する年間上限額)
- 源泉徴収の対象となる相殺決済などのすべての種類の支払形態に適用される。
- 利息、使用料、配当の支払いは、合計が年間2百万ズロチに達するまでは、受領者のベネフィシヤルオーナーとして地位および居住者証明に基づいて、租税条約上の低減税率を適用することができる。

年間2百万ズロチを超える支払 (支払後還付が原則)

- 利息、使用料、配当の合計で年間2百万ズロチを超えて支払う場合には、国内法の源泉税レート（利息、使用料は20%、配当は19%）が適用され、還付申請を行うことで、超過支払い分の還付を受けることができる。
- 以下の場合には、当該上限額は適用されない。（租税条約上の低減税率を適用することができる。）：
 - ✓税当局からクリアランスオピニオンを得ている場合
 - ✓会社責任者による「相当な注意義務」に関する供述書の提出

納税者の選択肢

<選択肢1> 還付申請（一旦国内法の税率により源泉税を納付し、後日還付を受ける。）

還付申請の審査期間は原則6か月であるが、さらに6か月を限度に延長される可能性がある。

<選択肢2> 税務当局からのクリアランスオピニオンを事前に取得

申請の審査期間は6か月、申請に際して受領者が最終的受益者である証拠として、利息や使用料に関する契約内容、雇用関連の契約書や移転価格文書などの提出が必要となる。クリアランスオピニオンの有効期間は3年間である。

<選択肢3> 会社責任者の供述書の提出

会社責任者が、相当の注意が払って適切な分析が行われた結果、受領者のベネフィシャルオーナーとしての地位への疑義は特定されなかった旨を供述する。

供述書は、年間2百万ズロチを超える部分の利息、使用料、配当が支払われた月の翌々月末までに提出する必要がある。

（供述書の提出を前提に、当該支払いには低減税率を適用する。）

供述書の内容が不正確であった場合、会社責任者は法律（Polish Penal Fiscal Code）に従って、刑事罰を受ける可能性がある。

「相当な注意」とベネフィシヤルオーナーの地位

直近の税務当局の税務実務上の判断における重要な、ベネフィシヤルオーナーの地位に関する基準

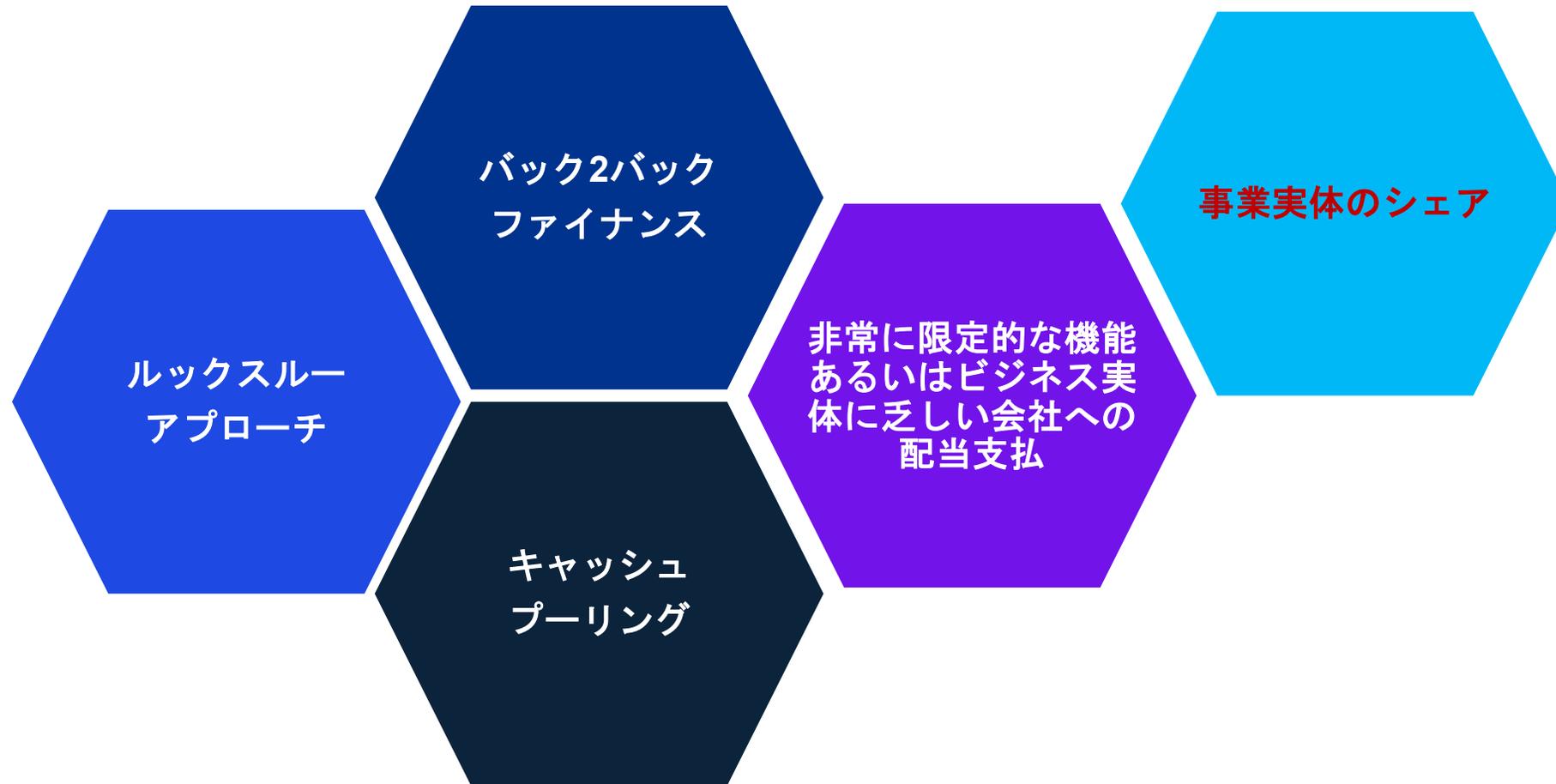
中間・中継的な拠点・組織、代理人、信託、あるいは、受領した資金を全額他の拠点に移転するような義務を持つ拠点・組織ではないこと。

資金を自身で利用するために受領しており、利用目的を自身で決定することができ、その目的に対する経済的リスクの全部あるいは一部を負っていること

居住国において本業の経済的な活動を有していること。
(本業の内容および規模を考慮する必要がある。)

- 源泉税対象となる支払実施に際しての「相当な注意義務」については未だルールが不明確である。
- 「相当な注意義務」が履行されたか否かを評価する時、受領者の活動の内容、規模と支払者との関係性を考慮に入れる必要がある。
- 「相当な注意義務」は下記をカバーする必要がある:
 - ✓ 源泉税の対象となる支払の特定
 - ✓ 適用する源泉税率の決定
 - ✓ 受領者の居住地、ベネフィシヤルオーナーの地位を確認するための証拠の収集

特に注意が必要なケース



03

グローバルミニマム課税

グローバルミニマム課税(GMT)(BEPS2.0 第2の柱)

GMT(BEPS2.0 第2の柱)とは？

グローバルな実効税率(ETR)が15%を下回らないように、追加的な税(トップアップ税)を義務付ける国際租税ルール

実効税率(ETR)の計算

国別対象後対象租税額

- 1) 財務会計上の当期税金費用
- 2) +/- 一時差異の調整
- 3) +/- CFC税、分配税等の配分
- 4) +/- 申告後の一定の調整



国別グループ純所得金額

- 1) 税務会計上の純利益／損失
- 2) +/- GloBEルールの調整
- 3) +/- 恒久的施設、フロー・スルー、事業体等への配分



適用対象企業グループ

過去4事業年度のうち2事業年度以上で連結売上が7億5000万ユーロ以上であった多国籍企業グループ

追加徴税のメカニズム

- 所得合算ルール (IIR)
- 軽課税所得ルール (UTPR)
- 適格国内ミニマムトップアップ税 (QDMTT)

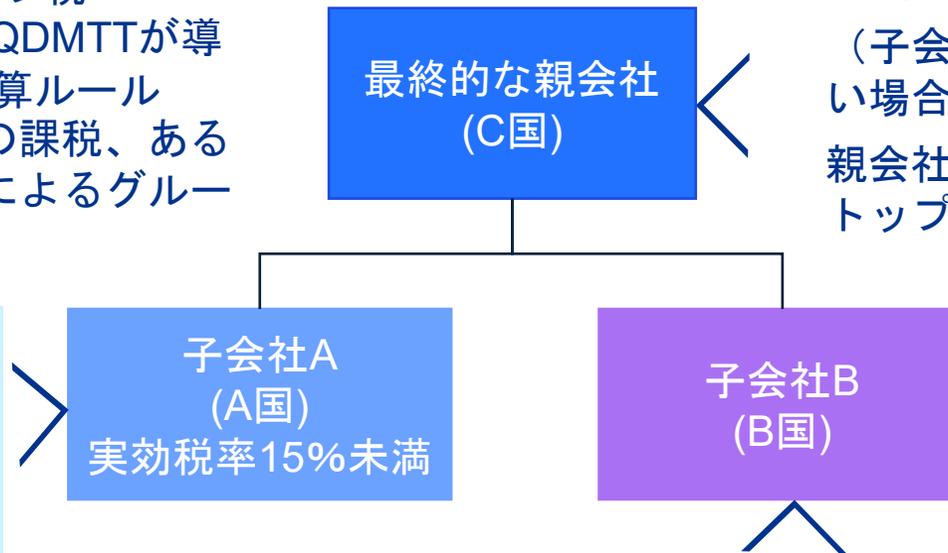
追加徴税のメカニズム

トップアップ税は、以下の手順で、いずれかのメカニズムにより徴税される。

(1) 適格国内ミニマムトップアップ税 (QDMTT) による国内での課税、QDMTTが導入されていない場合には、所得合算ルール (IIR) による最終親会社所在地での課税、あるいは、軽課税所得ルール (UTPR)によるグループ会社所在国での課税。

1. 適格国内ミニマムトップアップ税 (QDMTT)

実効税率の低い国でまず、QDMTTを適用したトップアップ課税が行われる



2. 所得合算ルール (IIR)

(子会社Aの所在国にQDMTTが適用されていない場合)

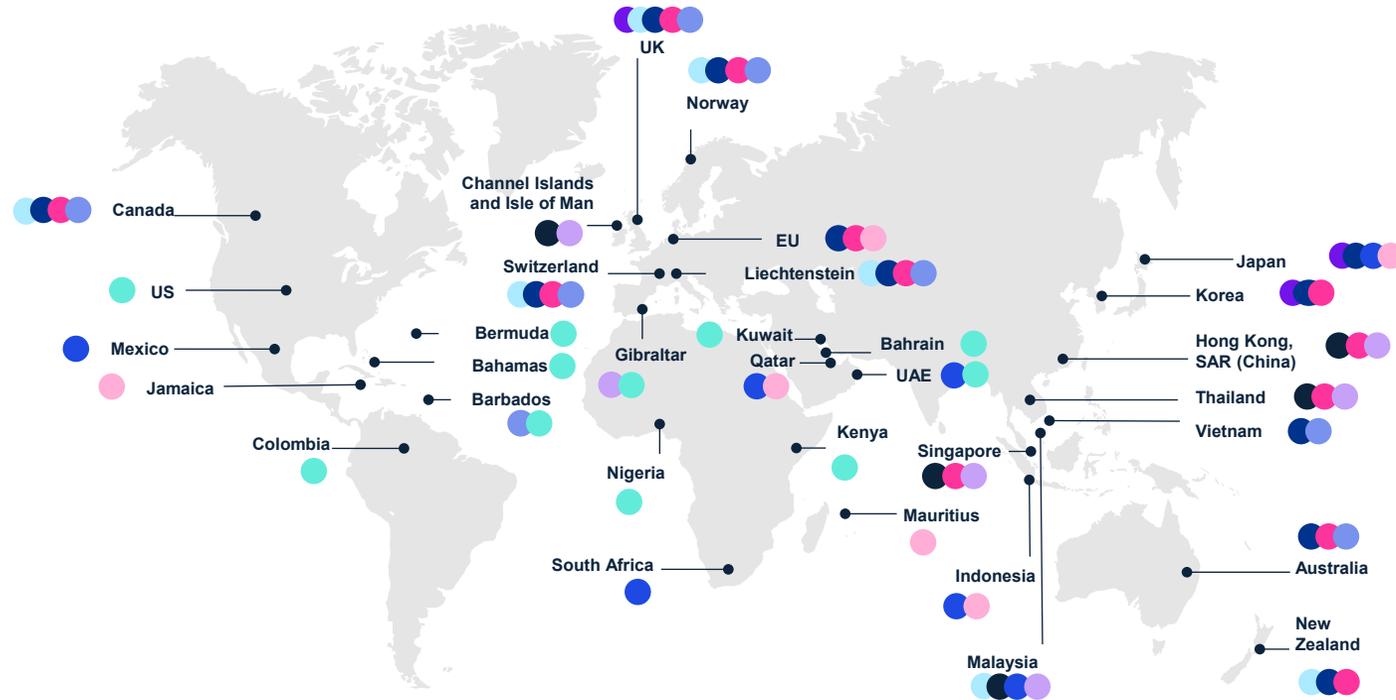
親会社所在国で、子会社Aの所得に対応するトップアップ税が発生する。

3. 軽課税所得ルール (UTPR)

IIRにより軽課税が解消されない場合には、グループ内の企業が営業を行っていて、UTPRを導入している国々により徴税が行われる。

トップアップ税の合計額はGloBEルールによって計算され、該当各国の経済実体の規模に応じて配分される。

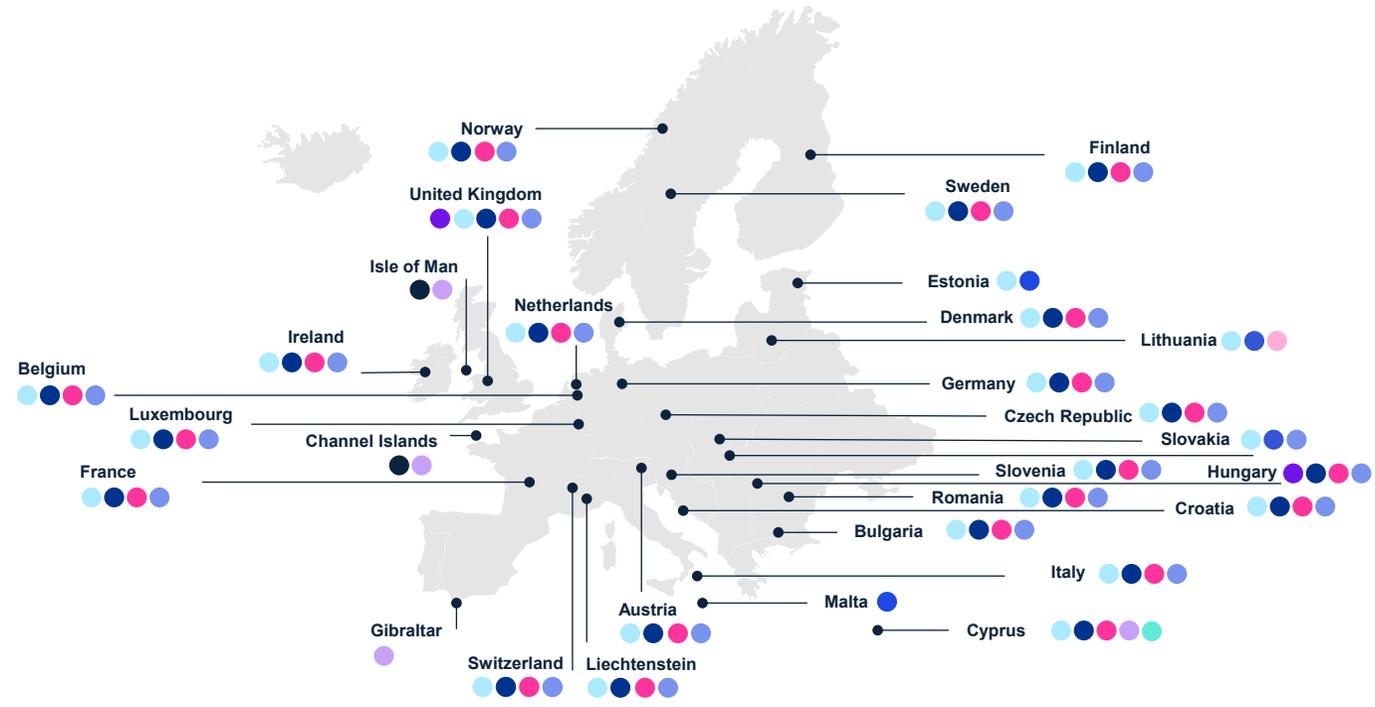
BEPS 2.0 第2の柱の導入状況(世界)



Legend

- Legislation passed/approved
- Draft legislation released
- IIR (2024)
- IIR (2025)
- UTPR (2025)
- Intention to apply IIR/UTPR (timing uncertain or deferred)
- DMTT (2024)
- DMTT (2025)
- Intention/option to apply DMTT (timing uncertain)
- Other related legislation/announcement

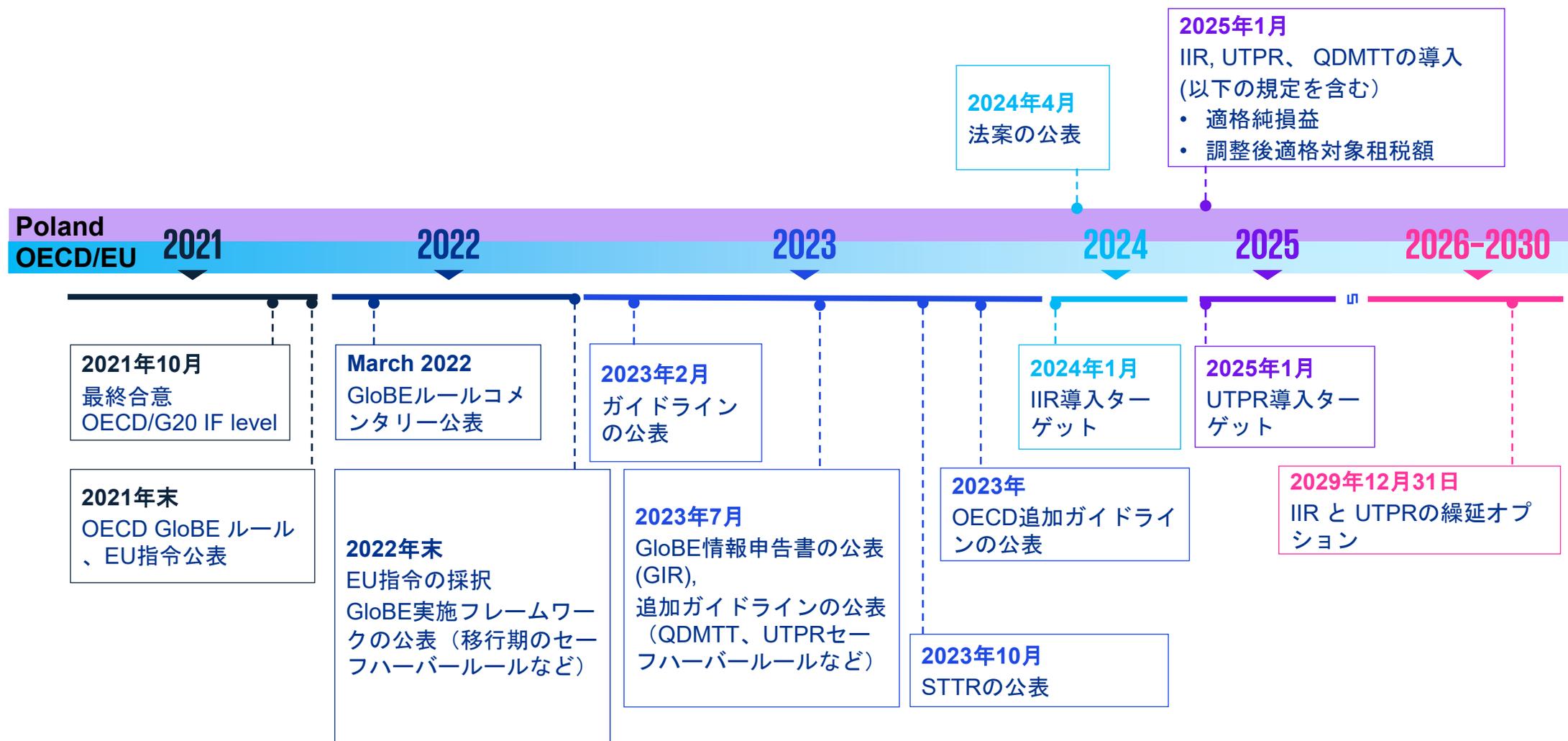
BEPS 2.0 第2の柱の導入状況(欧州)



Legend

- Legislation passed/approved
- UTPR (2025)
- DMTT (2025)
- Draft legislation released
- Intention to apply IIR/UTPR (timing uncertain or deferred)
- Intention/option to apply DMTT (timing uncertain)
- IIR (2024)
- DMTT (2024)
- Other related legislation/announcement
- IIR (2025)

BEPS 2.0 第2の柱の導入タイムライン



移行期のセーフハーバールール

01

デミニマステスト

国別報告書による総収入金額が10百万ユーロ未満、該当する税務年度の簡易GloBE収益（≒税引前利益）が1百万ユーロ未満

02

簡易実効税率（ETR）テスト

簡易対象税金を簡易GloBE収益（≒税引前利益）で除して、簡易実効税率（ETR）を求める。これが移行税率以上であること。

移行税率：15%（2024年）、16%（2025年）、17%（2026年以降）

03

通常利益テスト

「実質ベースの所得除外額」が簡易GloBE収益（≒税引前利益）より大きい場合

「実施ベースの所得除外額は、GloBEモデルールにおける給与費用および有形資産の帳簿価額に基づいて算出され、簡便的に計算することはできない。）

* 2028年6月以降に終了する税務年度以前は、上記の1つでも満たせば、該当国のトップアップ税はゼロとみなされる。

トップアップ税の適用

対象となる多国籍企業

- トップアップ税は、以下の要件を満たす国際資本グループおよびポーランド資本グループに適用される。
 - 4年以上事業を行っている。
 - ポーランド会計基準あるいは国際会計基準（IAS）における連結売上高が7億5000万ユーロ以上（年金基金、所定の投資ファンドなど、トップアップ課税の対象とならない事業からの売り上げを含めて）
- 課税は、適格国内ミニマムタックス（QDMTT）を最初に適用し、その後、低課税国の適格純利益に対して、資本グループのヒエラルキーの上から下に順に課税が行われる。最終的親会社への所得合算ルール（IIR）に基づく課税、続いて、軽課税所得ルール（USTR）に基づく課税の順
- トップアップ税は、多国籍企業の実効税率が15%を下回る場合に課される。
- トップアップ税の適用とは異なり、税の適用可能性を判断するには、下記の適切な財務情報を収集する必要がある。
 - 特定の国における適格純利益（QNI）、
 - 特定の国におけるETR（対象となる調整税など）
- 実効税率（ETR）は特定の国レベル（構成事業体レベルではなく）で次の式により計算する。

$$\text{実効税率(ETR)} = \frac{\text{国別調整後対象租税額}}{\text{国別適格純利益(QNI)}}$$

（実効税率計算の分子）調整後対象租税額

- 調整後対象租税額は、財務諸表の当期法人税に以下の調整を加えて算出する。：
 - (+) 費用として計上される適格税金
 - (+) 繰延税金資産として認識される欠損、
 - (+) 不確実な税務ポジションにおいて支払われた適格税金、
 - (+) 適格税金減免措置における減税あるいは還付
 - (-) 当期税金費用の調整：不確実な税務ポジションに関する収益、および3年以内に支払い予定のない税金費用
 - (+) 不適格な税金減免措置における減税あるいは還付（当期税金費用を減算調整している場合）
 - (+/-) 適格な利息および適格な間接税資産に関する調整、
 - 損益に関連する訴訟・調停等での利得
 - (+) 繰延税金勘定の調整額合計
 - 資本に含まれる適格税金、あるいはポーランド外の適格税金の対象となる所得や利益に関連する収益

トップアップ税の適用

適格純損益 (QNI)

- 特定の国のQNIは、当該国に所在する構成事業体の連結決算において受容可能な会計基準（例：IAS）により算出された純利益（損失）の合計である。
- 構成事業体のQNIは、当該拠点の純利益あるいは純損失に税務目的の調整を行ったものである。
- 連結目的に使用される財務諸表の数値を起点として、以下の調整を行う。：
 - 純税金費用;
 - 除外配当;
 - 除外持ち分損益;
 - 再評価法損益;
 - 資産・負債の譲渡損益;
 - 為替差損益;
 - 否認される費用;
 - 過年度の誤謬と会計原則の変更;
 - 未払年金費用.
- QNI が他の会計基準により算出されている場合、重大な相違を解消しなければならない。

除外配当

- 所有権持分に関連して受領・発生した配当金またはその他の分配金は、以下の所有権持分に係るものを除き、QNIから除外される。（つまり、以下のものは分母に入ったままとする必要あり）
 - ポートフォリオ保有株式：MNEグループが保有する事業体の所有権持分で、分配または処分の日当該事業体の利益、資本金、準備金、議決権の10%未満の権利を有するもの。
 - 短期保有ポートフォリオ株式：配当金等の分配を受けるまたは分配が生じる構成事業体が経済的に保有しているポートフォリオ保有株式で、分配日において保有期間が1年未満のもの。

キャピタルゲイン(ロス) の除外

- 以下により生じる損益を除外する。：
 - 所有権持分の公正価値の変動による損益（ポートフォリオ保有株式を除く）
 - 持分法で会計処理されている所有権持分に関する利益または損失
 - 所有権持分の譲渡による損益（ポートフォリオ保有株式の譲渡を除く）

トッパアップ税の適用

再評価法損益

- 適切な固定資産の再評価により生じた税制適格な損益を含める。

資産・負債の譲渡損益

- 下記の要件を満たす組織再編の一部として実施されるものを除き、資産・負債の譲渡損益は除外する。:
 - 譲渡の対価:
 - 譲渡される資産・負債の対価の全部あるいは大部分が資産・負債を取得する構成会社の株式あるいは当該会社と緊密な関係にある個人の持ち分である。
 - 対価が清算される会社の清算配当として受領される。
-譲渡の対価がないことが、株式の発行が経済的に重大性を有しないという理由によるものでない場合
 - 譲渡損益の全部あるいは一部が課税対象でない。
 - 資産を取得した構成会社の所在国の税制に従う

否認される費用

- 以下の費用を除外する。:
 - 構成事業体あるいは最終親会社の所在国において法的効力のある契約締結ができない活動から生じる費用（例；賄賂、袖の下など）
 - 構成事業主体所在国での5万ユーロ以上の罰金やペナルティ

過年度の誤謬

- 過年度の純利益（損失）の決定に際して生じた誤謬の修正により、構成事業体の売上や費用の計上に影響があり、QNI、資本に変化がある場合。

会計原則の変更

- 会計基準の改正や会計方針の改訂により、構成事業体の売上や費用の計上に影響があり、QNI、資本に変化がある場合。

トップアップ税の適用

年金費用

- 年金債務と年金基金への拠出額の差額の調整を行う。

グループ内の財務的なアレンジ

- グループの構成事業体間での財務的なアレンジにより生じる費用などは考慮しない。

独立企業間取引の原則

- 以下について調整する:
 - 独立企業間取引価格で実施された取引がネットで認識されている場合のグループ会社間の取引の価格
 - 独立企業間取引価格で実施された取引が、取引当事者であるグループ会社の純損益に同額で計上されていない場合の取引価格

日系企業子会社のトッパーアップ税計算

ナショナルトッパーアップ税 (QDMTT)

- ポーランドに所在する実効税率の低い構成事業体へ適用される。
- ナショナルトッパーアップ税を計算する前に、ポーランドが低税率国に該当するか否かを評価する必要がある。
- まず、各構成事業体が調整後対象課税額および適格純利益（損失）を算出し、合算の上、ポーランドの実効税率を算出する。

$$\text{(ポーランドの) 実効税率(ETR)} = \frac{\text{調整後対象課税額合計}}{\text{適格純利益 (QNI) の合計}}$$

- 次に、（ポーランドの）トッパーアップ税を以下の数式で算出する。

ナショナルトッパーアップ税 =

[トッパーアップ税率 × 超過利益] + 追加トッパーアップ税

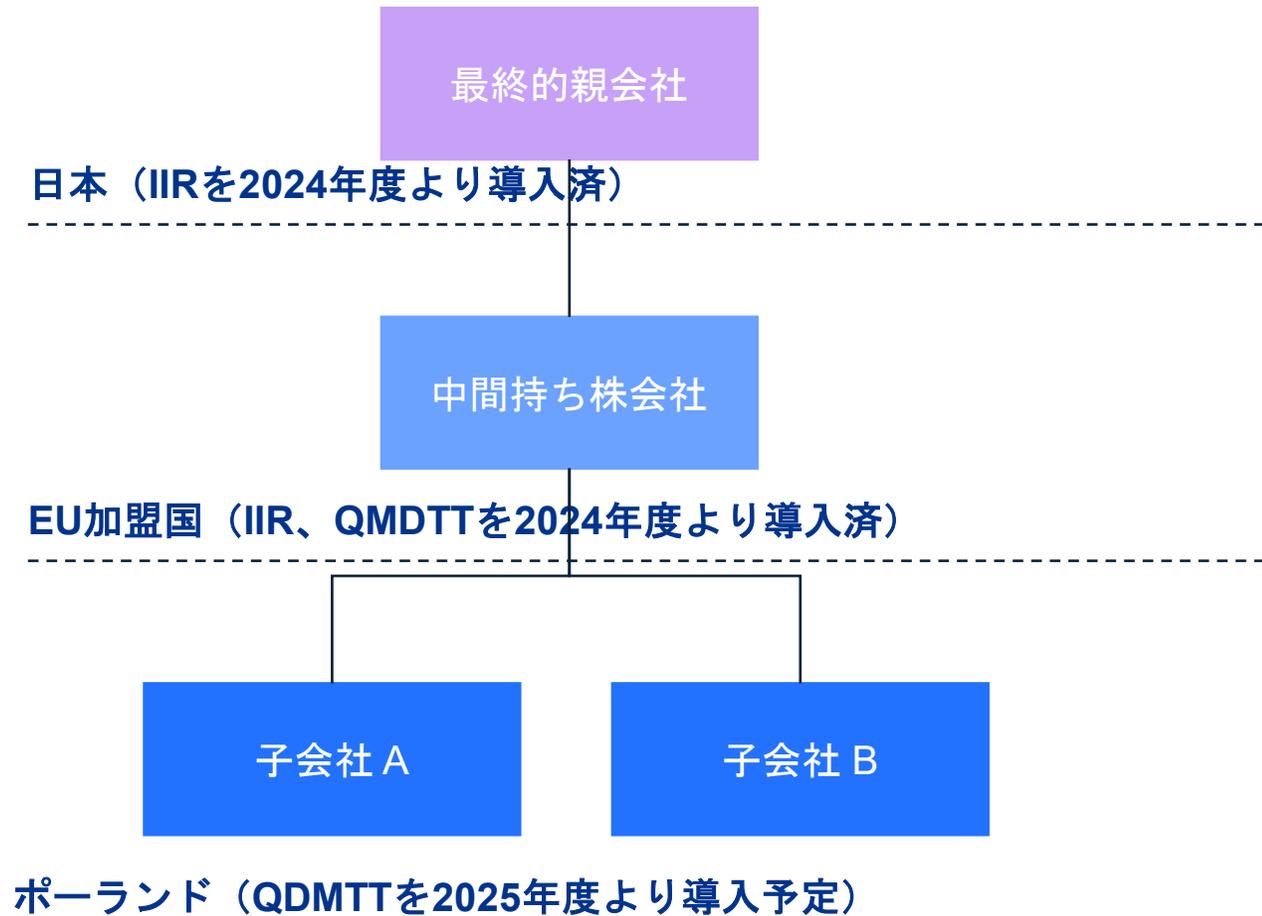
- トッパーアップ税率 = 最低課税率 (15%) – ETR,
- 超過利益 = 適格純利益の合計 – 実質ベースの所得控除額
- 追加トッパーアップ税 : 過年度調整により生じる
- 実施ベースの所得控除額 = 適格給与費用 × 5% + 有形資産の帳簿価格 × 5%

- 各構成事業体のナショナルトッパーアップ税の計算式:

$$= \frac{\text{ナショナルトッパーアップ税} \times \text{構成事業体の適格純利益}}{\text{適格純利益の合計}}$$

- ナショナルトッパーアップ税は純損失となっている拠点には適用されない。
- 適格純損益はポーランド会計基準あるいは国際会計基準（IAS）に基づく。すべてのナショナルトッパーアップ税の対象となるポーランドの構成事業体は、最終的親会社と同一の事業年を適用する。
- 税務申告期限は導入初年度である2025年度は、年度終了後18カ月以内（2026年度は15カ月以内）

事例1



日本の所得合算ルール(IIR) の適用判定手順

- 国別報告書によるデミニマステスト(総収入が100万ユーロ未満、税引き後利益が100万ユーロ未満)
- 簡易ETR (実効税率) テスト (簡易ETRが一定水準以上) *ポーランド子会社は、当期税金費用、繰延税金費用、適格税金費用、不確実な税務ポジションに関する引当等の情報を求められると考えられる。
- 実質ベースの所得除外額を控除後の国・地域別の所得を算定
- ポーランドが上記プロセスを経て除外されない場合には、法令に基づく計算が必要と考えられる。
- ポーランドのQDMMTによる日本でのトップアップ税からの控除は2025年度より適用されるが、ポーランドの納税者は2024年度より任意適用が可能と考えられる。

04

質疑応答



ご清聴ありがとうございました。



野村 雅士
ジャパンデスク ディレクター

M: +48 604 496 342

E: mnomura1@kpmg.pl



kpmg.pl

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2024 KPMG Tax M.Michna sp.k., a Polish limited partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

Document Classification: KPMG Public