

Tax

Issue P372 – 2023 年 3 月 2 日

日本語翻訳版

Tax Analysis

OECD による第二の柱（グローバル・ミニマム課税）：GloBE 情報申告及びセーフハーバーに関するガイダンスの公布

Authors:

Yu, Kelly Wen
Director
Tel: +86 21 6141 1932
E-mail: kelyu@deloitte.com.cn

Ding, Nina Qichen
Manager
Tel: +86 21 6141 1691
E-mail: ninading@deloitte.com.cn

2022 年末、経済協力開発機構（OECD）は第二の柱（グローバル・ミニマム課税）の実施パッケージ（implementation package）として、「セーフハーバー及び罰則緩和に関するガイダンス」、「グローバル税源浸食防止（Global Anti-Base Erosion、GloBE）情報申告に関するパブリックコンサルテーション文書」及び「GloBE ルールに係る租税の確実性に関するパブリックコンサルテーション文書」3つの文書を公表し、多くの企業の注目を集めた。本 Tax Analysis では、これら 3 文書の理解の一助として、その主要内容について概要を説明する。

2021 年 10 月、税源侵食と利益移転（BEPS）に関する G20/OECD 包括的枠組み（以下、「包括的枠組み」）の 135 以上の加盟国が国際課税ルールを抜本的に改革する画期的な政治的合意に達し、声明を発表した。包括的枠組みは引き続き、2021 年 12 月に「第二の柱：グローバル税源浸食防止に関するモデルルール」（以下、「モデルルール」）を、2022 年 3 月に「モデルルールのコメントリー」を公布した。

1. 背景：所得合算ルール（IIR）と軽減課税支払ルール（UTPR）

「モデルルール」は、年間連結売上高が 7.5 億ユーロ以上の巨大多国籍グループに適用される。その主要ルールは以下のとおりである。

- 所得合算ルール（IIR）：IIR はトップダウンアプローチで適用されるため、ほとんどの場合、関連する税額は最終親会社によって計算され、その所在地国の税務当局に納付されることになる。企業グループが事業活動を行う各国・地域において、その利益に対して 15%の最低税

率を下回る実効税率が適用される場合、最低税率までの上乘せ（トップアップ）課税が行われる。

- 軽減税支払ルール（UTPR）：UTPRは、二次的（バックストップ）ルールとして、実効税率が15%の最低税率を下回り、且つIIRが導入されていない国・地域に適用される。UTPR トップアップ税額は、規定の計算式に基づき算出される比率に基づき、UTPR が導入されている国・地域に配分され、支払の損金算入否認又は同等の効果を持つ税務調整方法によって各国で課税されることになる。
- 適格国内ミニマム課税（QDMTT）：「モデルルール」では、各加盟国が適格国内ミニマム課税（QDMTT: GloBE ルールと同等の方法により、同一国内の構成会社の超過利益に対して、最低税率まで課税する仕組み）を導入する場合、IIR 又は UTPR により課されるトップアップ税額をゼロに減額できると定められている。これにより、当該国における構成会社の利益に対して課されるトップアップ税は、IIR 又は UTPR により他国の税務当局に納付される代わりに、当該国の税務当局に納付される。

2. GloBE 情報申告表（GIR）

OECD は標準化された GloBE 情報申告表の開発に取り組んでおり、その過程で、税務当局への十分かつ網羅的な情報提供の確保と、税務当局から企業への過度なコンプライアンス要件提示の回避との間でバランスを取ることを目指している。OECD の当面の任務は、多国籍企業グループがモデルルールに基づき GloBE 納税義務を計算するために収集必要な網羅的なデータポイントセットを特定することであるが、十分であると考えられるデータポイントセットは、下記の4セクションに分けられる。

- 多国籍企業グループ（連結財務諸表に準拠する）及び報告対象構成事業体に関わる基本情報：
 - 多国籍企業グループの名称と会計年度
 - 報告対象構成事業体の身分証明書
 - 多国籍企業グループの基本会計情報
- 企業構造：
 - 最終親会社の詳しい情報
 - 多国籍企業グループ事業体やジョイントベンチャー（JV）事業体の納税者識別番号（TIN）、出資構造、所得合算ルール及び軽減税支払ルールの適用状況などの情報
 - 対象外事業体（例：年金ファンド、非営利団体）
 - 報告年度において発生した企業構造の変化
- 実効税率（ETR）とトップアップ課税金額の計算：
 - 対象となるグループ
 - 適用除外の対象となる国・地域（例：セーフハーバー・ルール或いはデミニマス除外の適用により、トップアップ課税金額がゼロになる国・地域）
 - 課税管轄地の関連情報：
 - § 実効税率とトップアップ課税金額。GloBE 所得または損失、実効税率、実質ベースの所得除外額などを含む
 - § 繰延所得税の調整。戻し入れられた金額及び過渡期で発生した金額を含む
 - § 課税管轄地の選択（Jurisdictional elections、適用される場合）。例えば、インセンティブストックオプション

For more information, please contact:

International Tax and
Mergers & Acquisitions Tax service
National Leader

Wang, Vicky Kun

Partner

Tel: +8621 61411035

E-mail: vicwang@deloitte.com.cn

Northern China

Zhou, Nina Ying

Partner

Tel: +86 10 85125477

E-mail: nzhou@deloitte.com.cn

Eastern China

Hong Ye

Partner

Tel: +86 21 6141 1171

E-mail: hoye@deloitte.com.hk

Western China

Tony Zhang

Partner

Tel: +86 28 6789 8008

E-mail: tonzhang@deloitte.com.hk

Southern China

Lau, Anthony Ming Young

Partner

Tel: +852 28521082

E-mail: antlau@deloitte.com.hk

ヨンに関するルールの適用

- 事業体の関連情報：
 - § GloBE 所得または損失
 - § 実効税率に基づく税額
 - § 事業体（またはJV）の選択。例えば、公正価値の会計調整に関するルールの適用
 - § 除外された国際海運業所得など
- トップアップ課税金額の按分：
 - 軽課税地域の確定
 - 所得合算ルールの適用
 - 軽課税支払ルールにおける当該課税管轄地のトップアップ課税金額

GIR の提出期限は会計年度終了後の 15 カ月であるが、多国籍企業グループが GloBE ルールの適用対象となった最初の会計年度に限り、会計年度終了後の 18 カ月である。また、多国籍企業グループは、国内法に定められた納税地や申告・納税義務関連の規定も遵守する必要がある。

包括的枠組みは引き続き、集中申告ルール（最終親会社（またはその他の指定構成事業体）が所轄の税務当局に GIR を提出することで、その他の構成事業体の GIR 提出義務が免除される。締約国の税務当局の間で、GIR に関する自動的情報交換が行われる）の開発に取り組む。GloBE ルールに基づき構成事業体の納税義務の正確性を評価する際、GIR で報告された多国籍企業グループの全ての情報と税額計算が必要とされない場合があり、包括的枠組みは、GIR で報告された情報のセグメント化を検討している。

また、包括的枠組みは、税務当局からのさらなる情報リクエストに対応し、GIR の記載情報に対する税務当局のリスク評価をサポートするための協調的な枠組みの構築を検討している。

3. セーフハーバー・ルール

1) 経過的なセーフハーバー：国別報告（CbCR）の情報に基づく経過措置

CbCR セーフハーバーは短期的措置であり、その目的は、低リスク課税管轄地における多国籍企業グループの事業を GloBE ルールの適用範囲から除外することである。CbCR セーフハーバーは、2026 年 12 月 31 日以前に開始する会計年度に適用され、多くの企業グループにとって、3 年間の適用となる。

具体的には、適格の CbCR 報告書や財務諸表の情報に基づき、ある国・地域の業務に対して、以下 3 つの基準で判定を行い、いずれか 1 つを充足する場合、その国・地域のトップアップ税額はゼロとみなされる。

- **デミニマステスト（De minimis test）**：その国における CbCR 上の年間売上総額が 1,000 万ユーロ未満であり、かつ税引前利益が 100 万ユーロ未満であること
- **簡易実効税率テスト（Simplified ETR test）**：その国における「簡易実効税率（simplified ETR）」 \geq 経過税率（transition rate）
 - 2023 年・2024 年中に開始する対象会計年度の経過税率は 15%、2025 年中に開始する対象会計年度の経過税率は 16%、2026 年中に開始する対象会計年度の経過税率は 17%である
- **ルーティン利益テスト（Routine profits test）**：その国の CbCR 上の税引前利益 \leq モデルルールに基づき計算される「実質ベースの所得除外額（SBIE: Substance-based Income Exclusion）」

上記で使用する多国籍企業グループの CbCR 報告書は、適格の財務諸表に基づき作成・提出されたものでなければならない。適格の財務諸表は、最終親会社による連結財務諸表、及びグループの各構成会社単体の財務諸表（前提として、これらの財務諸表は、一般に公正妥当と認められる会計基準に基づき、正確で信頼性の高いデータを用いて作成されたものであること）を含む。

簡易実効税率テストの計算上、その分子は簡易実効税率に基づき計算される税額（即ち、多国籍企業グループのCbCR上ではなく、適格財務諸表上の所得税費用に基づき計算され、且つGloBEルールにおける「実効税率に基づき計算される税額」及び不確実な税務ポジション（Uncertain tax position）に関わる金額を除外した金額）、分母はCbCR上の税引前利益である。

経過的なセーフハーバーは、「once out, always out」アプローチが適用される。即ち、ある対象会計年度において適用しなかった国については、その後の対象会計年度において経過的なセーフハーバーを適用することができない。

ただし、特定の状況において、特定の事業体を対象として、特別な措置が講じられる可能性がある。例えば、JV及びJV子会社、売却目的で保有する事業体、最終親会社がパス・スルー事業体である場合又は損金算入配当制度の対象である場合、複数の親会社を持つ多国籍企業グループ、投資会社又は保険投資会社、無国籍会社、適格配当ベース課税制度の適用を受ける場合などが挙げられる。更に、所有持分（一定のポートフォリオ投資を除く）の公正価値の変動に起因する「正味未実現公正価値損失」が国別で合計5,000万ユーロを超える場合、その国のCbCR上の税引前利益から当該正味未実現公正価値損失の金額を除外する特別ルールも想定されている。

2) 恒久的セーフハーバー：簡易計算

「セーフハーバー及び罰則緩和に関するガイダンス」では、「簡易計算セーフハーバー」の枠組みも示されており、合意に達すれば、企業の事務負担の軽減が期待される。

今後、次の基準に基づく簡易計算ルールに関するガイダンスが公表されることが想定される。

- GloBE 所得 (GloBE Income) が、「実質ベースの所得除外額 (SBIE)」以下であること
- 平均 GloBE 収益 (Average GloBE Revenue) が 1,000 万ユーロ未満であり、かつ平均 GloBE 所得 (Average GloBE Income) が 100 万ユーロ未満である（即ち、当該課税管轄地は「モデルルール」におけるデミニマステスト (De minimis exclusion) を充足する）こと
- 国別実効税率 (ETR) が 15%以上であること

例えば、規模または重要性の観点で連結財務諸表上から除外される重要性の低い構成事業体に、CbCRの情報に基づく簡易計算セーフハーバーが適用されることが想定される。これらの構成事業体はセーフハーバーの適用上、簡素化された情報源ルールを運用し、また、CbCR上のデータを使用して収入・利益・税額を計算することができる。

なお、包括的枠組みは、適格国内ミニマム課税 (QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) が導入された国に所在する多国籍企業に適用されるセーフハーバールールも検討している。

4. 罰則緩和に関する経過措置

グローバル・ミニマム課税の適用に当たり、合理的な措置を講じている企業グループに対する罰則の適用には、税務当局の「慎重な検討」を要するものとして、罰則緩和に関する経過措置が講じられる。当該経過措置は、2026年12月31日以前に開始する会計年度に適用され、多くの企業グループにとって、3年間の移行期間において、関連するペナルティが緩和される見込みである。

5. 課税の確実性 (tax certainty)

包括的枠組みは、各国が一貫したアプローチでグローバル・ミニマム課税ルールの導入を行えるよう努めてきたが、各国の税務当局によるGloBEルールの解釈と適用に違いが生じる可能性がある。包括的枠組みは、課税の確実性の向上を目的として、下記のメカニズム（効果的な紛争解決メカニズムを含む）を模索している。

- 「モデルルール」とそのコメンタリー、及び執行ガイダンスを通じて、GloBEルールを導入するための一貫性のあるアプローチの構築をサポートする。ただし、まだ検討又は解決されていない「解釈上の問題」が存在する可能性がある。
- 多国間レビュープロセスを通じて、ある課税管轄地が所得合算ルール、軽課税支払ルール、または国内ミニマム課税を適切に導入しているかどうかを確認する。

- 税務当局は、よく見られる解釈上の問題を包括的枠組みに提出し、包括的枠組みによる執行ガイドラインの公布を通じて問題解決を図る。
- コモンリスクの評価を実施し、協調的なコンプライアンスプログラム（例：OECD の国際的コンプライアンス保証プログラム（ICAP：International Compliance Assurance））を構築する。
- 二国間・多国間事前確認協議（APA）を含む拘束力のある課税の確実性向上メカニズムを実施する。

また、下記の紛争解決メカニズムも検討されている。

- 二国間租税条約に盛り込まれている相互協議（MAP：Mutual Agreement Procedure）ルールを紛争解決の基礎として運用する。
- 対象となる「紛争」の範囲（例えば、解釈または適用の違いによって発生する二重課税に関する紛争）の確定。
- 紛争解決の基礎の確定（例えば、「モデルルール」とそのコメントリー、及び執行ガイドラインを権限ある当局による合意の基準として使用する）。
- 紛争解決メカニズムに使用できるツール（新規の多国間条約、「税務行政執行共助条約に関する多国間条約」、既存の租税条約または国内法における紛争解決メカニズムを含む）。

6. フォローアップ

包括的枠組みは、GloBE 情報申告表と課税の確実性に関するパブリックコンサルテーションで得た意見をまとめた上で発表を行い、且つ 2023 年 3 月 16 日に公聴会を開く予定である。また、包括的枠組みは、グローバルミニマム課税ルールの解釈と執行に関するガイダンスを順次発表する予定であり、その第一弾は 2023 年初頭に発表された（次回の Deloitte Tax Analysis のテーマとさせていただきます）。租税条約の特典否認ルール（Subject to Tax Rule、STTR）の開発作業は継続されており、STTR は発展途上国における特定の関連者支払いに適用される。

7. デロイトのコメント

今回包括的枠組みから発行された 3 つの文書は、グローバルミニマム課税ルールのコンプライアンスと管理に関する一連の問題をカバーしており、企業の注目を集めている。第二の柱における GloBE 情報申告表に関連する当面の主要任務は、収集・申告すべき情報やデータの特定である（GloBE 情報申告表テンプレートの最終的なデザインに準拠する）。包括的枠組みは、必要なデータ、可能な簡素化ルール、及び適格国内ミニマム課税との間の潜在的な相互関係などについて、企業からの意見募集を終えている。パブリックコンサルテーション文書では、データリストが（4 ページのグループデータ、10 ページの課税管轄地データ、6 ページの事業体データ、2 ページの国別トップアップ税情報を含む）表形式で掲載されている。

英国、EU 加盟 27 カ国、韓国及び日本などのアジア諸国を含む多くの国は、2023 年 12 月 31 日またはそれ以降に開始する会計年度に所得合算ルールを適用する見込みである。企業は、申告期限（即ち、2026 年 6 月 30 日）間近で申告を行うことが想定されるが（ごく一部の例外を除く）、2024 年に IIR が発効した後、申告する必要があるデータを速やかに把握する意向がある。現在のプロセス上、GloBE 情報申告表はある課税管轄地の税務当局（通常、最終親会社または中間持株会社の税務当局）に提出され、そこから他の課税管轄地の税務当局との情報交換が行われる。上記の目的を達成するためには、情報交換を容易にするための XML（Extensible Markup Language）の運用や、各国の権限ある当局の間における情報交換協定の締結が必要となる可能性がある。CbCR の実務経験から見て、現地の申告要件とコンプライアンスプロセスに起こりうる変化に対応するために、多国間または二国間の情報交換協定を可能な限り早期に締結し実施する必要がある。

包括的枠組みによるセーフハーバー関連の取り組みは、企業のコンプライアンス上の負担の低減に資するものであり、少なくとも過渡期において重要な役割を果たすものである。CbCR 上の所得税税引前利益と財務諸表上の所得税費用を用いて簡易実効税率を算出するセーフハーバールールは、GloBE ルール導入後の最初の 3 年間に、多くの企業グループにとって非常に役立つものとなっている。セーフハーバールールでは、グループの連結財務諸表データと現地の構成事業体単体の財務諸表データ（一般に公正妥当と認められる会計基準で作成されたもの）のいずれかに基づき作成された国別報告書の使用が認められるため、国別報告書の作成における既存の「トップダウン」または「ボトムアップ」アプローチが引き続き運用可能であることが、企業にとって望ましいと言える。また、経過的セーフハーバーと恒久的セーフハーバーのいずれも、所在地国の国内法に導入され、適格国内ミニマム課税の適用制限となる。アフリカ税務行政フォーラム（ATAF）は最近、コンプライアンス上の負担を軽減するために、セーフハーバールールを導入を含む国内ミニマム課税ルールの国内法導入に関する勧告の草案を発表した。長期的に見て、包括的枠組みが幅広い層にとって意義のある簡素化措置を構築できるか否かは、要観察である。

包括的枠組みは引き続き、紛争防止と紛争解決のためのメカニズムの構築に取り組む。このようなメカニズムは、各国が法的拘束力のある法律文書を締結して始めて、効果を発揮する。想定されるアプローチの一つとして、第二の柱のルールを取り入れた二国間租税条約の締結を通じて、各国における国内法導入をサポートすることが挙げられる。

発展途上国から低税率国への特定の関連者間支払いに対する源泉所得税の徴収に適用される STTR ルールのファイナライズに向けた作業が継続している。また、グローバル・ミニマム課税ルールに関するテクニカル面のさらなる明確化作業も継続されており、その成果は、2022年3月に予定されている「モデルルールのコメンタリー」のアップデートを通じて発表される予定である（初回のアップデートは、既に2023年2月に行われた）。

デロイトは「Global Tax System Reshaping 2.0 Series」を通じて、グローバル税制の重大な変革に関する最新情報、及び多国籍企業への潜在的な影響に関する分析を提供しております。より詳しい情報をご希望の場合には、お気軽にご連絡ください。

Tax Analysis is published for the clients and professionals of the Hong Kong and Chinese Mainland offices of Deloitte China. The contents are of a general nature only. The contents are of a general nature only. Readers are advised to consult their tax advisors before acting on any information contained in this newsletter. For more information, please contact:

Deloitte China Tax Managing Partner

Victor Li
Partner
Tel: +86 755 3353 8113
Fax: +86 755 8246 3222
E-mail: vicli@deloitte.com.cn

Eastern China

Xiaoli Huang
Partner
Tel: +86 10 8520 7707
Fax: +86 10 6508 8781
E-mail: xiaolihuang@deloitte.com.cn

Eastern China

Maria Liang
Partner
Tel: +86 21 6141 1059
Fax: +86 21 6335 0003
E-mail: mliang@deloitte.com.cn

Southern China

Jennifer Zhang
Partner
Tel: +86 20 2885 8608
Fax: +86 20 3888 0115
E-mail: jenzhang@deloitte.com.cn

Western China

Frank Tang
Partner
Tel: +86 23 8823 1208
Fax: +86 23 8857 0978
E-mail: ftang@deloitte.com.cn

About the Deloitte China National Tax Technical Centre

The Deloitte China National Tax Technical Centre ("NTC") was established in 2006 to continuously improve the quality of Deloitte China's tax services, to better serve the clients, and to help Deloitte China's tax team excel. The Deloitte China NTC prepares and publishes "Tax Analysis", etc. These publications include introduction and commentaries on newly issued tax legislations, regulations and circulars from technical perspectives. The Deloitte China NTC also conducts research studies and analysis and provides professional opinions on ambiguous and complex issues. For more information, please contact:

China National Tax Technical Centre

E-mail: ntc@deloitte.com.cn

National Leader Partner/ Northern China

Julie Zhang
Partner
Tel: +86 10 8520 7511
Fax: +86 10 6508 8781
E-mail: juliezhang@deloitte.com.cn

Eastern China

Kevin Zhu
Partner
Tel: +86 21 6141 1262
Fax: +86 21 6335 0003
E-mail: kzhu@deloitte.com.cn

Western China

Tony Zhang
Partner
Tel: +86 28 6789 8008
Fax: +86 28 6317 3500
E-mail: tonzhang@deloitte.com.cn

Southern China (Mainland)

German Cheung
Director
Tel: +86 20 2831 1369
Fax: +86 20 3888 0115
E-mail: gercheung@deloitte.com.cn

Southern China (Hong Kong)

Chik, Doris Wai Chi
Director
Tel: +852 2852 6608
Fax: +852 2543 4647
E-mail: dchik@deloitte.com.hk

JSG Tax team

華北地区

北京
浦野 卓矢
Partner
Tel: +86 10 8512 5524
Email: turano@deloitte.com.cn

華東地区

上海
板谷 圭一
Partner
Tel: +86 21 6141 1368
Email: kitaya@deloitte.com.cn

華東地区

上海
中野 隆正
Senior Manager
Tel: +86 21 3313 8800
Email: tnakano@deloitte.com.cn

華南地区

廣州
左 迪
Partner
Tel: +86 20 2831 1309
Email: ezuo@deloitte.com.cn

If you prefer to receive future issues by soft copy or update us with your new correspondence details, please notify Deloitte CN, Marketing by email at cimchina@deloitte.com.hk

デロイトについて

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (「DTTL」)、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) のひとつまたは複数を指します。DTTL (または「Deloitte Global」) ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイトは世界で最大級のプロフェッショナルファームの一つであり、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務及びこれらに関連するサービスをクライアントに提供しています。デロイトは世界における 150 を超える国・地域のグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) を通じて、フォーチュングローバル 500 の約 80% の企業にプロフェッショナルサービスを提供しています。約 345,000 名のプロフェッショナルからなるデロイトの詳細については、www.deloitte.com/cn/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジアパシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市 (オクラホマ、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソール、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

デロイトは 1917 年に初めて上海に事務所を設立しました。現在、デロイト中国は中国現地の企業、中国における多国籍企業及び高成長企業に、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務及びこれらに関連するサービスを提供しています。デロイトは中国の会計基準、税制及びプロフェッショナルの育成に多大な貢献をしてきました。デロイト中国は中国本土で設立されたプロフェッショナルサービスファームであり、デロイト中国のパートナーが所有しています。デロイトの中国マーケットでの成果に関する多くの情報は、デロイト中国のソーシャルメディア (www2.deloitte.com/cn/zh/social-media) からご覧いただけます。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、DTTL、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人 (総称して「デロイトネットワーク」) のいずれも、これにより専門的なアドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を与える可能性のある意思決定をし、或いは何らかの行動をとる前に、プロフェッショナルのアドバイスを受けることをご提案いたします。

本資料における情報の真実性または完全性に対し、私どもはいかなる (明示的または暗示的な) 言及、保証と承諾をしないものとします。いかなる DTTL、そのメンバーファーム、関係法人、従業員又は代理人は本資料に依拠することにより生じた如何なる直接的又は間接的な損失に対しても責任を負いません。DTTL ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。