

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2023 年 1 月 13 日

OECD による第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）：セーフハーバーに関するガイダンスの公表）について（2022 年 12 月 20 日）

Executive Summary

- OECD は、2022 年 12 月 20 日に第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）の [実施パッケージ](#)（OECD ウェブサイト（英語））として、セーフハーバーに関するガイダンス、GloBE 情報申告に関する公開協議文書及び GloBE ルールの税の安定性に関する公開協議文書の 3 点を公表した
- セーフハーバーに関するガイダンスによれば、2026 年 12 月 31 日以前に開始する対象会計年度において、国別報告書（Country-by-Country Reporting：以下「CbCR」）の情報に基づく経過的なセーフハーバーが適用される

本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)より抜粋した翻訳版です。
日本語訳と原文（英文）に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

1. これまでの議論の概要

第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に関する GloBE ルールは、年間連結売上が 7 億 5,000 万ユーロ以上の大規模な多国籍グループが、事業を展開する各国において 15%の最低税率で法人税を支払うことを確保するよう設計されている。主要ルールの概要は次のとおりである。

所得合算ルール（IIR）	IIR はトップダウン方式で適用されるため、ほとんどの場合、納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。納付すべき税額は、企業グループが事業活動を行う全ての国の利益に対する税負担が最低税率（15%）に至るまで課税するために必要な「トップアップ税額」となる
軽減税所得ルール（UTPR）	UTPR は、二次的（バックストップ）ルールとして、各国の実効税率が最低税率（15%）を下回っているものの、IIR が完全には適用されない国について適用される。トップアップ税額は一定の基準に基づいて UTPR 導入国に配分され、支払の損金算入否認又は同等の税務調整によって各国で課税されることになる
国内ミニマム課税（QDMTT）	OECD モデルルールによると、各国は QDMTT を導入し、GloBE ルールと同等の方法で計算された国内トップアップ税額を自国で課税する仕組みを国内法において規定することができる

2. セーフハーバーに関するガイダンス

(1) 経過的なセーフハーバー：CbCR の情報に基づく経過措置

今回公表されたセーフハーバーに関するガイダンスによれば、2026年12月31日以前に開始する対象会計年度において、経過的なセーフハーバーが適用される。多くの企業グループでは、3年間の移行期間において、当該経過措置の適用による事務負担の軽減が見込まれることとなる。

具体的には、CbCR や財務諸表の情報に基づき以下の3つの基準を判定し、いずれか一つを充足する場合には、その国のトップアップ税額はゼロとみなされる。なお、この場合のCbCRは、適格財務諸表（最終親会社の連結財務諸表又は適用可能な会計基準等に従って作成された信頼性のある各グループ会社の個別財務諸表）に基づき作成・提出されていることが求められる。

- 少額免除基準（De minimis test）：その国のCbCR上の総収入が1,000万ユーロ未満、かつ、CbCR上の税引前利益が100万ユーロ未満であること
- 実効税率基準（Simplified ETR test）：その国の「簡易実効税率（simplified ETR）」が、当該年度の「経過税率（transition rate）」以上であること
 - 「簡易実効税率」は、その国の「簡易対象租税額（Simplified Covered Taxes）」をCbCR上の税引前利益で除することにより算定される。「簡易対象租税額」は、CbCR上の数値ではなく財務諸表上の数値に基づき算定される。具体的には、財務諸表上の税金費用（第2の柱における対象租税に該当しない金額及び不確実な税務ポジションを除く）で構成される
 - 「経過税率」は、次に掲げる対象会計年度の区分に応じ、それぞれ次に定める税率とされる
 - 2023年・2024年中に開始する対象会計年度 15%
 - 2025年中に開始する対象会計年度 16%
 - 2026年中に開始する対象会計年度 17%
- 基本的利益基準（Routine profits test）：その国のCbCR上の税引前利益が、OECDモデルルールに従って計算される実質ベースの所得除外額（SBIE: Substance-based Income Exclusion amount）以下であること

経過的なセーフハーバーについては、“once out, always out”アプローチが適用される。すなわち、ある対象会計年度において経過的なセーフハーバーを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も経過的なセーフハーバーを適用することはできない。

その他に、一定の場合等(*)において特定の事業体等にかかる特別の措置が講じられる可能性がある。

(*) ジョイントベンチャー（以下「JV」）及びJV子会社、売却目的で保有する事業体、最終親会社がフロー・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、複数親会社、投資会社、保険投資会社又は無国籍会社、適格配当ベース課税制度の適用を受ける場合等をいう。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（Net Unrealised Fair Value Loss）」が国別合計で5,000万ユーロを超える場合に、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額を除外する特別ルールも想定されている。

(2) 将来の恒久的なセーフハーバー：簡易計算セーフハーバー

本ガイダンスでは、恒久的なセーフハーバーである「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、次の条件を判定する際に認められる簡易計算ルールに関するガイダンスを公表することが想定されている。

- GloBE 所得（GloBE Income）が実質ベースの所得除外額（SBIE amount）以下であること
- 平均 GloBE 収入（Average GloBE Revenue）が1,000万ユーロ未満かつ平均 GloBE 所得（Average GloBE Income）が100万ユーロ未満であること又は
- 国別実効税率（Effective Tax Rate）が15%以上であること

例えば、重要性の観点から連結財務諸表上除外される構成会社については、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ている。

その他に、QDMTTが導入された国に所在する企業に対するセーフハーバーも検討されている。

(3) ペナルティー緩和の経過措置

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、税務当局における慎重な検討を要するものとして、ペナルティー緩和の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

を開始する対象会計年度に適用され、多くの企業グループにおいては3年間の移行期間においてペナルティーが緩和される見込みである。

3. ネクストステップ

OECD は今後、グローバル・ミニマム課税ルールの解釈・運用に関するガイダンスの最初のパッケージを2023年初頭にリリースし、その後も随時公表する予定としている。さらに、租税条約の特典否認ルール（STTR）の最終化に向けた作業も継続していることを明示している。

その他に今回公表されたGloBE情報申告に関する公開協議文書及びGloBEルールの税の安定性に関する公開協議文書については、2023年2月3日まで意見募集される。

詳細は2022年12月20日付 tax@hand 「[OECD Pillar Two: Information return and safe harbors published](#)」
(Deloitte ウェブサイト (英語)) をご覧ください。

(東京事務所 山形 創一郎、秋田 二郎)

< Webinar のご案内 >

■ 国際課税制度の大転換への対応 「BEPS2.0」の最新アップデート及び実務対応 (ライブ配信)

OECD より12月に公表された「BEPS2.0 第2の柱」の「セーフハーバーに関するガイダンス」等の最新アップデートの概要を解説いたします。また「BEPS2.0 第1の柱 Amount B」が移転価格税制の実務に与える影響についても解説いたします。

配信日：2023年2月3日(金) 14:00～15:00

申込期間：2023年2月1日(水) 17:00まで

[お申込みはこちら](#)

■ 令和5年度税制改正大綱 (オンデマンド配信)

2022年12月16日に公表されました「令和5年度税制改正大綱」について、重要性が高いと思われる項目の改正ポイントをデロイト トーマツ税理士法人のパートナー・マネージングディレクターが解説します。ご関心のあるテーマ毎にご視聴が可能ですので、ぜひお申込みいただきますようご案内申し上げます。デジタル課税(グローバル・ミニマム課税)についてパートナー 山形 創一郎が解説いたします。

配信日：2023年1月16日(月) 10:00～2023年2月16日(木) 17:00

申込期間：2023年2月16日(木) 12:00まで

[お申込みはこちら](#)



デジタル課税トピックス

今後の動向が注目されるデジタル課税について、OECD・G20を含む最新情報を掲載しています。

www.deloitte.com/jp/tax-digital-topics



過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ 税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に 1 万 7 千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

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含みます。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/jp/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（オークランド、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、ソウル、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。

Deloitte (デロイト) は、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、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約 415,000 名の人材の活動の詳細については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的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及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者がかつた損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001