

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2025 年 2 月 3 日

OECD による第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に関する追加のガイダンス等の公表について（2025 年 1 月 15 日）

Executive Summary

- 2025 年 1 月 15 日、OECD は、第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に関する追加的な執行ガイダンス及び GloBE 情報申告（以下「GIR」）の更新版を公表した。
- 今回公表された文書には、次のものが含まれる。
 - ① GIR の更新版（2023 年 7 月に公表された OECD 標準テンプレートの更新版であり、Annex B：GIR に関する届出の標準テンプレート、Annex C：罰則を含む）
 - ② GIR 作成に関する執行ガイダンス（モデルルール第 8.1.4 条及び第 8.1.5 条に関するガイダンス）
 - ③ GIR Multilateral Competent Authority Agreement（以下「MCAA」）及びそのコメントリー
 - ④ 情報申告のための合意された XML スキーマ及びそのユーザーガイド
 - ⑤ 各国のグローバル・ミニマム課税制度の暫定的適格ステータスに係るリスト
 - ⑥ 政府により付与されたタックス・ベネフィットから生じた繰延税金資産の取扱いに関する執行ガイダンス（モデルルール第 9.1 条に関するガイダンス）

1. 概要

2025 年 1 月 15 日、OECD/G20 の BEPS に関する包摂的枠組み（以下「BEPS 包摂的枠組み」）により、以下が公表された。（OECD ウェブサイト（英語））

- GIR 更新版「[Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return \(January 2025\)](#)」
- GIR 作成に関する執行ガイダンス「[Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(January 2025\)](#)」

- 各国のグローバル・ミニマム課税制度の暫定的適格ステータスに係るリスト「[Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status](#)」
- 政府により付与されたタックス・ベネフィットから生じた繰延税金資産の取扱いに関する執行ガイダンス「[Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules](#)」

その他、以下も公表されている。

- MCAA「[Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information \(January 2025\)](#)」
- 合意された XML スキーマ及びそのユーザーガイド「[GloBE Information Return \(Pillar Two\) XML Schema | OECD](#)」

今回公表された 2025 年 1 月 Administrative Guidance（以下「AG」）は、2021 年 12 月のモデルルール、2022 年 3 月のコメントリー、2022 年 12 月のセーフ・ハーバーとペナルティ減免に関する文書（以下「2022 年 SH 文書」）、2023 年 2 月の執行ガイダンス（以下「2023 年 2 月 AG」）、2023 年 7 月の執行ガイダンス（以下「2023 年 7 月 AG」）及び 2023 年 12 月の執行ガイダンス（以下「2023 年 12 月 AG」）、2024 年 6 月 AG（以下「2024 年 6 月 AG」）の公表に続くものであり、執行ガイダンスとしては 5 番目に公表されたものとなる。また上述のとおり、グローバル・ミニマム課税の執行に関し、いくつかの文書も併せて公表されている。

第 2 の柱は、年間総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ以上の多国籍企業（Multinational Enterprise：以下「MNE」）グループに適用され、各国ごとに最低税率 15% の課税を確保するという仕組みであり、以下のルールで構成されている。

- 所得合算ルール（Income Inclusion Rule：以下「IIR」）：MNE グループを構成する子会社等の所在する国・地域における実効税率（以下「ETR」）が 15% を下回る場合に、親会社等の所在地国でトップアップ税を課す仕組み
- 適格国内ミニマムトップアップ課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）：MNE グループに属する会社等について、その所在地国における ETR が最低税率を下回る場合に、当該所在地国において当該会社等に対して、その税負担が最低税率に至るまで課税する仕組み
- 軽課税所得ルール（Undertaxed Profits Rule：以下「UTPR」）：MNE グループの親会社等の所在地国における ETR が最低税率を下回る場合に、子会社等の所在地国でその税負担が最低税率相当に至るまで課税する仕組み（IIR 又は QDMTT のもとで課税が行われない限定的な状況において適用される。）

本ニュースレターでは、2025 年 1 月 15 日に公表された上記文書・ガイダンス等のうち、主要項目に関する概要を説明する。

2. 2025 年 1 月 OECD 公表の文書及び執行ガイダンス等の要点

(1) GloBE 情報申告（GIR）更新版の公表

GIR では、各導入国・地域における税務当局がトップアップ税額計算の正確性を評価するために必要な包括的な情報（data points）の記載が求められる。GIR には、構成会社等に関する一般的な事項、各国・地域における国別 ETR 等の水準等に関する事項（例：各国・地域の ETR やトップアップ税額のレンジなど）、対象となる MNE グループの組織構造に関する事項、各国・地域のセーフ・ハーバーの適用に関する事項、詳細な GloBE 所得（損失）・調整後対象租税額・ETR の計算に関する事項及びトップアップ税額の配分及び帰属に関する事項が含まれている。

今回の更新版の公表により、当初 2023 年 7 月に OECD から公表されている GIR 様式について、2023 年 12 月 AG 及び 2024 年 6 月 AG の反映と更なる明確化がなされている。

また、新たに 2 つの別紙（Annex B 及び Annex C）が GIR 様式更新版に追加されている。

- Annex B では、GIR が他の国・地域において一元的に提出された場合における届出に利用できる標準的なテンプレートが提示されている。各国・地域において当該標準テンプレートの導入はベストプラクティスであり、必須ではないものの、本 Annex では、導入国・地域への標準化されたテンプレート使用の浸透は、コンプライアンスに係る事務負担の軽減に役立つものであることを強調している。また、各導入国・地域に対して、標準テンプレート上求められていない情報の開示を要求することを控えること、過年度の届出内容に関して変更がなければ新たな届出による情報開示を求めないことなど、手続きの簡便化を図ることを促している。
- Annex C では、経過的罰則免除に関する導入国・地域における共通認識についての提示がなされている。本文は、BEPS 包摂的枠組みにより 2022 年 12 月に公表されたガイダンスに類似したものであり、企業がグローバル・ミニマム課税に対応するために「合理的な措置」を講じている場合には、罰則を科す前に慎重な検討を行うことを各国・地域の税務当局に対して求めている。

(2) GloBE 情報申告 (GIR) に関する執行ガイダンス

GloBE ルールの第 8.1.4 条及び第 8.1.5 条に関する執行ガイダンスが公表され、情報申告を作成するためのルールについて明確化が図られている。本 AG では、各導入国・地域における現地グローバル・ミニマム課税制度はモデルルール等と整合していることが想定されるものの、導入された国内法とモデルルール等との間に差異がある場合には、同じデータポイントに関して異なる計算結果になり得ることが示されている。

QDMTT セーフ・ハーバーが適用される (かつ、いわゆるスイッチ・オフルールも適用されない) 所在地国の場合や、軽課税国に対するグローバル・ミニマム課税権を一つの所在地国のみが有している場合などにおいては、GIR のうち当該所在地国に関連するセクションは、その国の現地制度に基づいて作成されなければならない。

一方、同一の軽課税国に対するグローバル・ミニマム課税権を 2 以上の所在地国が有する場合 (例えば、最終親会社と被部分保有親会社等のいずれもが IIR の適用を受ける場合や、2 以上の中間親会社等が IIR の適用を受ける場合) には、GIR 上の各関連セクションは、モデルルール及びガイダンスに基づいて作成されなければならない。この場合において、各所在地国の国内法とモデルルール等との間に差異があるときは、課税権がある各所在地国における現地制度に基づいて計算したデータポイントを開示することが必要となる。これらのデータポイントには、国別 ETR、調整後対象租税額の合計額、トップアップ税額の合計額及びセーフ・ハーバーの適用に関する事項等が含まれる。

また、課税権がある所在地国は、これらの差異に関して追加的な情報を求めることができるが、原則として、現地申告制度に組み込まれる追加的な申告義務を課するのではなく、追加情報のリクエストを通じて収集されるべきであるとされている。

(3) GloBE 情報申告に関するその他の OECD による公表文書等

その他、Information return multilateral competent authority agreement (GIR MCAA) の枠組みとそのコメントリ、現地情報申告の電子申告促進と関連税務当局間における情報申告データの交換のテクニカルフォーマットを目的とする XML スキーマとそのユーザーガイドも公表されている。

GIR の提出期限は対象会計年度終了の日の翌日から 15 カ月以内であり、最初に提出すべき場合には 18 カ月以内とされている。したがって、12 月決算の MNE グループの場合、2024 年 12 月 31 日に終了した対象会計年度の最初の情報申告書については、2026 年 6 月 30 日までに提出する必要がある。MCAA に基づく権限ある当局間の情報交換は、通常、申告書提出日から 3 カ月以内に実施されることになるが、初年度は 6 カ月まで延長される。すなわち、2024 年 12 月 31 日終了対象会計年度の情報申告書については、2026 年 12 月 31 日までに情報交換が実施されることになる。

(4) 各国のグローバル・ミニマム課税制度の暫定的適格ステータスの公表

暫定的な適格性認定メカニズムに基づく暫定的適格ステータスに係るリスト (Central record) が公表され、グローバル・ミニマム課税制度に係る国内法が適格であると評価された国・地域がリスト化されている。本リストは、今後定期的にアップデートされることが予定されている。本リストには、各国の QDMTT が QDMTT セーフ・ハーバーの要件を満たしているかどうかの評価も含まれている。

GloBE ルールにおいては、「適格」ルールに基づきある所在地国でトップアップ課税の対象とされた軽課税国の所得に対して、別の所在地国からトップアップ課税されることを防ぐために、一定の合意されたルール適用順序が定められている。

公表されたリストには、28 の国・地域の国内ミニマムトップアップ課税制度が適格 (すなわち QDMTT) であるとされ、27 の国・地域の所得合算ルール (IIR) が適格であるとして開示されている。

このうち、適格 IIR と QDMTT を有し、かつ QDMTT セーフ・ハーバーの要件を満たす国・地域として開示されたのは、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、ブルガリア、カナダ、クロアチア、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、イタリア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、ルーマニア、スロベニア、スウェーデン、トルコ、英国及びベトナムである。

適格 IIR のみを有する国・地域として、日本と韓国が開示されている (日本では、2024 年 12 月 20 日に公表された令和 7 年度税制改正大綱において、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税 (いわゆる国内ミニマムトップアップ課税) が創設され、令和 8 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度から適用されることが予定されている)。

QDMTT セーフ・ハーバーの要件を満たす QDMTT を有する国・地域として、バルバドス、スロバキア共和国、スイスが開示されている。バルバドス、スロバキア共和国は IIR を制定していないが、スイスは 2025 年から IIR の施行を予定している。

なお、バルバドスは「条件付き QDMTT ステータス」(conditional QDMTT status) とされている。条件付き QDMTT ステータスとは、MNE グループの他の所在地国でグローバル・ミニマム課税が適用される場合に限り、自国で国内ミニマムトップアップ課税を適用することとされているものをいう。この条件付き QDMTT は、翌年度以降において条件付きでないこと等の一定の条件を満たす場合には、2024 年において適格とされることが合意されている。

本リストは、簡素化された暫定的適格性認定メカニズムに従い、各国による自己評価に基づいて作成されたものである。各国は、自国の法令 (法案を含む) の主な特徴に関する情報を、他の BEPS 包摂的枠組みの加盟国・地域によるレビューのため

に BEPS 包摂的枠組みに提出している。ある国・地域が本リストに記載されていない場合、必ずしもその国・地域におけるグローバル・ミニマム課税制度が適格性を要していないことを意味するわけではなく、2025 年 1 月 15 日の公表時点においてその国の制度に係る評価プロセスが開始されていない、もしくは完了していない可能性がある。

本リストは、モデルルールのコメントリーに別紙として組み込まれ、各国・地域における自己評価（self-certificate）が BEPS 包摂的枠組みに提出され合意された暫定的適格性認定プロセスが完了した後、定期的に更新されることが予定されている。なお、暫定的適格性認定メカニズムは、適格ステータスを初期的に評価するための簡素化された手続きであり、ピア・レビュープロセスである完全法令レビュー（full legislative review）及び継続的モニタリング（ongoing monitoring）に係るプロセスについては引き続き検討中である。

(5) 政府により付与されたタックス・ベネフィットから生じた繰延税金資産に関する執行ガイダンスの公表

モデルルール第 9.1 条では、グローバル・ミニマム課税制度の適用前に発生した一定の繰延税金資産・繰延税金負債について、ETR の算定上考慮することを認める移行ルール（Transition rules）が規定されている。

本執行ガイダンスでは、2021 年 11 月 30 日より後に生じた繰延税金資産が、以下のいずれかに基因して生じたものである場合には、その取崩しから生じる費用（法人税等調整額）は、本則計算における ETR 及び移行期間 CbCR セーフ・ハーバーにおける簡易 ETR のいずれの計算からも除外されることが明確化されている。

- a. 2021 年 11 月 30 日より後に締結（又は修正）された政府の取決め（あらゆる合意、決定、命令及び認可を含む）で、企業に対してその取決めに基づく税額控除その他の優遇措置（課税ベースのステップアップ等）に係る特定の権利が付与されるもの
- b. 2021 年 11 月 30 日より後に企業により行使又は変更された選択で、既に賦課決定又は申告が完了している課税年度における取引等に係る税務上の取扱いを遡及的に修正するもの
- c. 資産・負債に係る課税ベースと会計上の簿価との間の差異で、2021 年 11 月 30 日より後、かつ移行対象会計年度より前に制定された法人税法（それ以前に法人税制が存在しなかった国・地域に係るもの）により生じたもの

ただし、猶予期間（grace period）が設けられており、一定の期間において、一定の限度額の範囲内で上記の繰延税金資産の取崩しから生じる法人税等調整額を本則計算上の ETR 及び移行期間 CbCR セーフ・ハーバー上の簡易 ETR の計算に含めることができる。この限度額は、除外される繰延税金資産の当初計上額（15%を上回る適用税率により計上された繰延税金資産については、15%により算出された金額）の 20%とされる。

猶予期間は、次のとおりである。

- 上記 a 及び b により生じた繰延税金資産の取崩しに係る法人税等調整額：
2024 年 1 月 1 日以後（かつ 2026 年 1 月 1 日より前）に開始する対象会計年度（2027 年 6 月 30 日より後に終了するものを除く）（例：12 月決算の場合、2024 年 12 月期と 2025 年 12 月期）
- 上記 c により生じた繰延税金資産の取崩しに係る法人税等調整額：
2025 年 1 月 1 日以後（かつ 2027 年 1 月 1 日より前）に開始する対象会計年度（2028 年 6 月 30 日より後に終了するものを除く）（例：12 月決算の場合、2025 年 12 月期と 2026 年 12 月期）

ただし、上記 a、b 又は c のいずれの繰延税金資産についても、その取決め、選択又は制定が 2024 年 11 月 18 日より後に行われた場合には、猶予期間は適用されない。本ガイダンスでは、上記ルールの適用に関して 2 つの数値例が示されている。

また、新たに制定された法人税制により生じた税務上の欠損金に係る繰延税金資産については、別のルールが適用されることとされており、その法人税制の効力発生日から 5 年超前に発生した欠損金に係る繰延税金資産の取崩しに係る法人税等調整額については、グローバル・ミニマム課税における ETR の計算から除外される。施行日前 5 年以内に発生した欠損金についてはこの特例の対象とはされず、従前から法人税制が存在する国・地域における欠損金と同様に取り扱われる。

なお、QDMTT 導入国が本執行ガイダンスにおける取扱いを自国の QDMTT に導入しない場合、「スイッチ・オフルール」が適用され、その国に所在する MNE グループで上記 a、b 又は c の繰延税金資産を有するものについては、QDMTT セーフ・ハーバーが適用されず、IIR 又は UTPR が適用される可能性がある。

その他、モデルルール第 9.1 条のコメントリーについて明確化されており、例えば、将来の課税所得の発生に不確実性があり回収可能性が見込まれないために計上されなかった繰延税金資産については、本則計算上考慮することが認められているが、この繰延税金資産には、適用される会計基準において計上者が全く認められていないものは含まれないことが示されている。

BEPS 包摂的枠組みは現在、政府から付与された「関連ベネフィット」（Related Benefits）を特定しモニタリングする方法や、各国・地域のルールの適格性に及ぼす影響を検討するため、更なるガイダンスの作成に取り組んでいる。

3. おわりに

一部の企業からは、GIR で求められるデータポイントの簡素化を期待する声もあったが、今回更新された GIR 及び執行ガイダンスでは、課税権を有する所在地国が複数存在する状況において、モデルルールに基づき GIR を作成すると同時に、その所在地国の国内法とモデルルールとの間に差異がある場合にはその国内法に基づいて計算を行う必要があることとされるため、企業のコンプライアンスがより複雑化する可能性が懸念される。

一方、暫定的適格ステータスに関しては、グローバル・ミニマム課税制度を 2024 年から適用する国・地域から順にリスト化されており、とくに QDMTT セーフ・ハーバーの要件を判定する場合の参考となる。このリストは完全なものではなく、今後、各国の法令が整備されるにつれて、より多くの国・地域（スペインなど）が追加されることが見込まれる。各国・地域の暫定的適格ステータスは、今後、ピア・レビュープロセスにより変更されない限り維持されるが、仮に現在のステータスが取り消された場合であっても、適格性が遡及的に無効とされることはなく、その取り消された日以後に開始する対象会計年度から無効とされる。つまり、例えば 12 月決算の企業の場合、少なくとも 2024 年度と 2025 年度においては、今回公表された適格ステータスに依拠することができる。

（東京事務所 山形 創一郎、秋田 二郎、花房 邦江）

< 関連ページ >

- [デジタル課税～国際課税制度の大転換への対応～](#)
- [デジタル課税トピックス](#)
- [デジタル課税 BEPS2.0 第 2 の柱導入に対応するためのソリューション「Pillar Two Agent」](#)
- [OECD による第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に関する追加のガイダンスの公表について（2023 年 12 月 18 日）Japan Tax Newsletter：2024 年 1 月 9 日号](#)
- [OECD による第 2 の柱（グローバル・ミニマム課税）に関する追加のガイダンス等の公表について（2024 年 6 月 17 日）Japan Tax Newsletter：2024 年 7 月 3 日号](#)

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

令和 7 年度税制改正トピックス www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

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 リスクアドバイザリー合同会社、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リー合同会社、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 グループ合同会社を含む）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、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、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（オーストラリア、バンコク、北京、ベンガルール、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、ムンバイ、ニューデリー、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リー、リスクアドバイザリー、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 45 万人超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被っ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

© 2025. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301