

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2026 年 1 月 20 日

OECD によるグローバル・ミニマム課税（第 2 の柱）に関する新たな文書の公表について（2026 年 1 月 5 日）

Executive Summary

- 2026 年 1 月 5 日、OECD は、グローバル・ミニマム課税（第 2 の柱）に関する「Side-by-Side package」を公表した。
- 今回公表された文書には、2025 年 6 月に G7 により合意された、米国を最終親会社とする企業グループを UTPR と IIR の対象外とする Side-by-Side System に加え、簡素化の観点から新しく導入されたセーフ・ハーバーが盛り込まれており、次の項目により構成されている。
 1. 簡易実効税率セーフ・ハーバーの導入
 2. 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの 1 年間の延長
 3. 実質ベースの優遇税制に基づくセーフ・ハーバーの導入
 4. Side-by-Side システムの導入

1. 概要

2026 年 1 月 5 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、グローバル・ミニマム課税（第 2 の柱）に関する次の文書が公表された。

- Side-by-Side Package（以下「本パッケージ」）[「Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS」](#)（OECD ウェブサイト（英語、PDF））

本パッケージの構成は、主として次のとおりである。

1. 簡易実効税率セーフ・ハーバーの導入
2. 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの 1 年間の延長
3. 実質ベースの優遇税制に基づくセーフ・ハーバーの導入
4. Side-by-Side システムの導入

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、本パッケージのうち、主要項目に関する概要を説明する。

2. 簡易実効税率セーフ・ハーバーの導入

本パッケージでは、新たに恒久的な簡易実効税率セーフ・ハーバー（Simplified ETR Safe Harbour）が導入されている。これは、トップアップ課税リスクの極めて低い国・地域に所在する MNE グループにおける本則計算に伴うコンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点から定められたものである。本セーフ・ハーバーの選択により、国・地域ごとに計算される簡易実効税率が 15% 以上である場合又は簡易損失（Simplified Loss）がある場合には、その国・地域のトップアップ税額（Top-up Tax）はゼロとみなされる¹。

(1) 簡易実効税率（Simplified ETR）

本セーフ・ハーバーにおける簡易実効税率は、分子を簡易租税、分母を簡易所得とする割合で算定される。分子、分母のいずれについても、原則として MNE グループの連結財務諸表の作成の基礎となるデータを用いることとされている²。したがって、本セーフ・ハーバーにおける簡易実効税率は、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーにおける簡素な実効税率のように、CbCR に記載された情報を用いて計算を行うものではない。

簡易租税及び簡易所得の計算においては、少数の必須調整項目、特定の状況下において必要とされる調整項目及び選択規定があり、これらの調整は、本則計算におけるトップアップ税額が生じるリスクが低いであろう国・地域において、できる限りセーフ・ハーバー要件を満たすことができるように設計されている。

(2) 簡易所得（Simplified Income）

簡易所得の計算は、国別税引前純損益金額（Jurisdictional Profit (or Loss) Before Tax：JPBT）を出発点として、次の 3 つの基本調整が行われる。

- ① 除外配当
- ② 除外資本損益
- ③ 政策上の否認費用（違法とされる利益の供与等及び 250,000 ユーロ以上の罰金等）

また、金融業や国際海運業などの一定の業種について適用される調整、資本計上項目（Equity-reported Items）に係る条件付き調整、M&A に係る簡素化（M&A Simplification）に係る調整等があり、本則計算において選択が認められる特例を選択することも認められている。

(3) 簡易租税（Simplified Taxes）

簡易租税は、判定対象国における構成会社等の当期純損益金額に係る当期税金費用及び繰延税金費用を基礎とする。対象租税以外の租税、簡易所得から除外される所得に係る租税、不確実な税務処理に係る租税及び 3 年以内に支払われることが見込まれない当期税金費用等は除外される。

繰延税金費用については、本則計算における取戻繰延税金負債（Recapture Rule）は適用されない。また、繰延税金費用の 15% 再計算に係る簡易調整、簡易損失発生年度における負の対象租税額に関する簡易調整及び会計上の評価性引当額の除外等が含まれる。

また、適格給付付き税額控除（Qualified Refundable Tax Credit：以下「QRTC」）、市場性のある譲渡可能な税額控除（Marketable Transferable Tax Credits：以下「MTTC」）及び実質ベースの優遇税制に基づくセーフ・ハーバー（後述）その他の選択規定がある。さらに、移行対象会計年度の決定に関する取扱い、対象会計年度後における対象租税の増減に係る追加的な調整が適用される。

¹ 共同支配会社等、被少数保有構成会社等は、所在地国を同一とする他の構成会社等とは別々に計算を行うこととされている。

² QDMTT 法令において、現地会計基準に基づく財務データの使用が求められている場合には、本セーフ・ハーバーにおける簡易実効税率の計算においても、現地会計基準に基づく財務データを原則として用いる必要がある。

(4) その他

本セーフ・ハーバーにおいては、いくつかの特有のルールが規定されている。これには、現地税務申告書における移転価格調整の反映を可能にする選択規定、恒久的施設等（PE）に係るクロスボーダーの所得及び租税の配分に関する簡素化された取扱い、導管会社等である最終親会社等、導管会社等、無国籍会社等及び投資会社等に関する追加的なルール等が含まれる。また、一定の場合に追加的な調整が必要となる Integrity Rules も規定されている。

(5) 適用時期

本セーフ・ハーバーは、2026年12月31日以後開始対象会計年度について選択を行うことができる。一定の場合には、2025年12月31日以後開始の対象会計年度から選択を行うこともできるが、判定対象国に係る GloBE ルール上の課税権を有する全ての国・地域が本セーフ・ハーバーの早期適用を可能としている場合に限り、選択を行うことができる。

本セーフ・ハーバーは、対象会計年度開始の日前 24 カ月以内に開始する全ての対象会計年度（直近 2 年度）において、トップアップ税額が発生していない国・地域に限り選択できる。本セーフ・ハーバーでは、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーにおけるいわゆる once-out, always out アプローチは採用されていない。すなわち、ある年度で本セーフ・ハーバー選択しなかった国・地域において、その後の年度において当該 24 カ月要件を満たせば、再度選択することが可能となる。

3. 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー（Transitional CbCR Safe Harbour）の 1 年間の延長

本パッケージでは、上述の簡易実効税率セーフ・ハーバーの導入に併せて、移行期間 CbCR セーフ・ハーバー（Transitional CbCR Safe Harbour）が 1 年間延長されている。移行期間 CbCR セーフ・ハーバーは、2026 年 12 月 31 日以前に開始する対象会計年度まで適用されることとされていたが、この延長により、2027 年 12 月 31 日以前に開始する対象会計年度³についても適用対象となる（ただし、2029 年 6 月 30 日後終了対象会計年度は含まれない）。

4. 実質ベースの優遇税制に基づくセーフ・ハーバー（Substance-based Tax Incentives Safe Harbour）の導入

本パッケージでは、実質ベースの優遇税制に基づく恒久的セーフ・ハーバー（以下「SBTI セーフ・ハーバー」）が新たに導入されている。SBTI セーフ・ハーバーを選択した場合、適格優遇税制（Qualified Tax Incentives：QTIs）の額を国別調整後対象租税額に加算することができる。ただし、この調整には、その国・地域における人件費及び有形資産の額に応じて計算される一定の限度額（Substance Cap）を上限とする制限が課されている。

(1) 適格優遇税制（以下「QTI」）

QTI は、次のいずれかに該当するものとして定義されている⁴。QTI は、納税者にとって一般に利用可能（Generally Available）な優遇措置でなければならないとされており、例えば、グローバル・ミニマム課税の適用対象である MNE グループのみを対象としたものや、政府との間で締結された取決めに基づくものは、QTI として認められない。

- 支出ベース優遇税制（Expenditure-based Tax Incentive）
適格支出（Qualifying Expenditures）に基づいて減免額が算出される優遇措置をいい、税額控除、所得控除及び免除のいずれの形式によるものも含まれる⁵。ただし、優遇措置による税務上の便益の価値が支出額を超える場合には、その優遇措置は QTI には含まれない。
- 生産量ベース優遇税制（Production-based Tax Incentive）
その国・地域における有形財（Tangible Property）の生産量に基づいて減免額が算出される優遇措置をいい、製造、発電及び採掘・製錬等の活動に係るものが含まれる。

QRTC・MTTC については、上述の支出ベース優遇税制又は生産量ベース優遇税制に該当するものである場合は、その QRTC・MTTC を QTI として取り扱う選択（Annual Election）を行うことができる。

³ 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー上の簡素な実効税率要件の判定に用いる 2027 年度における基準割合は、2026 年度と同じ 17%とされる。

⁴ 適格優遇税制には、対象租税以外の租税に係る優遇措置、GloBE 所得から除外される所得に係る支出のみに適用される優遇措置及び補助金・助成金は含まれない。

⁵ 単なる課税の繰延べとしての効果のみをもたらす措置（即時償却等）は、適格優遇税制には含まれない。一方、当初取得価額を上回る償却等を認める措置（Super Deduction 等）については、適格優遇税制に該当する可能性がある。

QTI は、その減免額が確定される時までに発生した支出⁶又は生産されたアウトプットに基づいて計算される優遇措置に限定されている。したがって、その優遇措置の効力発生前に発生した支出又は生産されたアウトプットに基づいて計算されるものや、将来の支出又は生産に基づいて計算されるものは、QTI から除外される。

(2) 限度額 (Substance Cap)

国別調整後対象租税額に加算する QTI の額は、次のうちいずれか大きい額の 5.5% を上限とすることとされる。

- ① 対象国・地域において勤務する従業員等の適格給与等 (Eligible Payroll Costs) の合計額
- ② 対象国・地域に所在する適格有形資産 (Eligible Tangible Assets) に係る減価償却費等の合計額

また、上記の額に代えて、5 年選択 (Five-Year Election) により、対象国・地域に所在する適格有形資産 (土地その他の非減価償却資産を除く) の簿価 (Carrying Value) の 1% 相当額を上限とすることができる。

(3) 適用時期

SBTI セーフ・ハーバーは、2026 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度について選択を行うことができる。

5. Side-by-Side システムの導入

Side-by-Side システムは、次の 2 つの恒久的セーフ・ハーバーから構成され、適格税制を有していると認められる国・地域に本社を有する MNE グループが選択を行うことができる。

(1) Side-by-Side safe harbour (以下「SbS セーフ・ハーバー」)

最終親会社 (UPE) の所在地国が適格 SbS 税制 (Qualified SbS Regime) を有していると認められる場合には、選択により、その MNE グループは IIR 及び UTPR の適用対象から除外される (QDMTT の適用関係には影響を及ぼさない)⁷。

適格 SbS 税制

次に掲げる要件の全てを満たす国・地域は、適格 SbS 税制を有するものとされる。

- ① 次に掲げる要件の全てを満たす適格国内課税制度 (Eligible Domestic Tax System) を有すること
 - a 20% 以上の法定名目法人税率 (Statutory Nominal Corporate Income Tax (CIT) Rate)⁸ を有すること
 - b QDMTT 又は法人代替ミニマム税 (Corporate Alternative Minimum Tax)⁹ を有すること
 - c 国内利益に対する実効税率が 15% 未満となる重大なリスク (Material Risk) がないこと
- ② 次に掲げる要件の全てを満たす適格国際課税制度 (Eligible Worldwide Tax System) を有すること
 - a 全ての内国法人の国外源泉所得に対して適用される包括的な課税制度 (Comprehensive Tax Regime)¹⁰ を有すること
 - b BEPS リスクに対処するための実質的な機能 (Substantial Mechanisms)¹¹ を有すること
 - c 国外利益に対する実効税率が 15% 未満となる重大なリスク (Material Risk) がないこと
- ③ QDMTT に係る税が外国税額控除の対象に含まれていること

⁶ 支出は、当期純損益金額に係る費用が計上された時又は支払が行われた時に「発生」したものとみなされる。

⁷ UPE の所在地国・地域が適格 SbS 税制を有していない場合には、その MNE グループの事業活動の拠点がある国・地域が適格 SbS 税制を有していたとしても、SbS セーフ・ハーバーの適用を受けることはできない。

⁸ 法定名目法人税率は、優遇措置 (Preferential Adjustments) 及び地方法人税等 (Sub-national Corporate Income Taxes) を考慮した後の税率をいう。

⁹ 法人代替ミニマム税は、会計上の利益を課税標準として 15% 以上の名目税率で計算される税であり、GloBE ルールの対象となる MNE グループのその国・地域における合計所得の実質的な部分 (Substantial Portion) に適用されること等の要件を満たす一定の税制をいう。

¹⁰ 包括的な課税制度は、利益の分配の有無にかかわらず、国外支店等及び外国子会社等 (CFCs) に係る能動的所得及び受動的所得を含む包括的な所得を課税標準とし、ミニマム課税制度の政策目的と整合的かつ限定的な所得除外 (例えば、一般的に源泉地国において高税率で課税されることが認められる所得の除外等) のみを認めるものをいう。

¹¹ 実質的な機能を有すると認められるためには、高税率で課税される能動的所得に係る外国法人税が、低税率で課税される受動的所得に対する合算税額から控除されることを防止する仕組みを有することが必要であるとされている。

- ④ 適格国内課税制度及び適格国際課税制度が 2026 年 1 月 1 日より前に制定されていること、又は同日以後に制定される場合には BEPS 包摂的枠組みにより適格性を有するものとして評価されること¹²

適格 SbS 税制を有する国・地域は、OECD のウェブサイトにおいて公表される Central record に掲載されることになる。2026 年 1 月 5 日現在、適格 SbS 税制を有する国・地域として Central Record に掲載されているのは、米国のみである。

適用時期

適格 SbS 税制を有する国・地域に UPE が所在する MNE グループは、2026 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度（又は Central Record に掲載される対象会計年度）について SbS セーフ・ハーバーを選択できる¹³。

情報申告

IIR 又は UTPR を有する所在地国において SbS セーフ・ハーバーを選択する MNE グループは、その所在地国に対して情報申告書（GIR）のセクション 1 を提供することとされている¹⁴。今後、SbS セーフ・ハーバーに関連して情報申告書の改定が行われることが予定されている。

(2) UPE Safe Harbour（以下「UPE セーフ・ハーバー」）

2025 年末に失効する経過的 UTPR セーフ・ハーバーに代えて、恒久的な UPE セーフ・ハーバーが 2026 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度に適用される。UPE の所在地国が適格 UPE 税制（Qualified UPE Regime）を有していると認められる場合には、選択により、その UPE 所在地国に係るトップアップ税額が UTPR の適用対象から除外される（QDMTT の適用関係及び UPE 所在地国以外の国・地域に所在する構成会社等に対する IIR・UTPR の適用関係には影響を及ぼさない）。

適格 UPE 税制

2026 年 1 月 1 日時点で制定かつ施行されている適格国内課税制度を有する国・地域は、適格 UPE 税制を有するものとされる。適格国内課税制度は、適格 SbS 税制における適格国内課税制度と同一の要件を満たすものである。

適格 UPE 税制を有する国・地域は、今後、Central Record に掲載されることになる。

6. 今後の取組み

BEPS 包摂的枠組みは、制度の更なる明確化・簡素化等の観点から見直しを行うことにコミットしている。これには、次の作業が含まれる。

- 通常利益要件及びデミニマス要件に係る作業の完了（2026 年前半に完了予定）
- GloBE ルール自体の更なる簡素化に向けた作業の継続
- テクニカル論点に関する追加的な執行ガイダンスの策定
- 簡易実効税率セーフ・ハーバーにおける簡易計算をグローバル・ミニマム課税制度の設計に組み込むことの検討

また、報告義務の合理化の観点から、情報申告書の見直しも行うこととされており、今回合意されたセーフ・ハーバーを適用することができるようにするために、2026 年前半に完了することが予定されている。

7. おわりに

上述のとおり、本パッケージでは、事務負担の軽減等の観点からいくつかの簡素化措置が定められている。このうち、SbS セーフ・ハーバーの導入は、米国企業グループにとって特に重要であり、2025 年 6 月における G7 より合意されたものである。将来的には、米国以外の国・地域が SbS セーフ・ハーバー（又は UPE セーフ・ハーバー）を活用する可能性は残されているものの、現時点では米国のみが適格 SbS 税制を有する国として公表されている。ただし、米国企業グループにおいても、引き続き各国における QDMTT の適用を受けることには留意が必要である。

また、本パッケージにより導入されるセーフ・ハーバーが、各国で制定又は実質的に制定される時期と、実際にこれらのセーフ・ハーバーが適用される時期との間にかい離が生じる可能性についても留意が必要である。例えば、SbS セーフ・ハーバーは 2026

¹² BEPS 包摂的枠組みは、加盟国の要請に応じて、2026 年前半に既存の課税制度に係る適格性の評価を行い、2026 年 1 月 1 日以後に制定される課税制度については、2027 年又は 2028 年に順次評価することとしている。

¹³ 憲法上の制約等により、2026 年 1 月 1 日から SbS セーフ・ハーバーを適用できない国・地域は、可能な限り早期に適用できるようにすることが求められている。

¹⁴ この場合でも、セクション 1.4（国別実効税率等の水準等に関する事項）の記載は不要とされる。

年 1 月 1 日から適用されることとされているが、いくつかの国では 2027 年以降に制定又は実質的に制定されることが想定される。

本パッケージは、BEPS 包摂的枠組みの加盟国が政治的ポジションに合意し、可能な限りセーフ・ハーバーを導入するために行った膨大な作業の成果である。必然的に、他の未解決の領域については、合意に至るまでの検討が十分に行われていない。これには、例えば、超インフレ経済における調整や、グローバル・ミニマム課税における紛争解決メカニズムの検討等が含まれ、可能な限り早期の公表が望まれる。

(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）](#)
- [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） | デロイトトーマツグループ](#)
- [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）](#)

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 8 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合同会社デロイト トーマツ グループならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、合同会社デロイト トーマツ、デロイト トーマツ 税理士法人および DT 弁護士法人を含む）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プロフェッショナル サービスを提供しています。また、国内 30 都市以上に 2 万人超の専門家を擁し、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、Deloitte Touche Tohmatsu Limited（“Deloitte Global”）、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。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たりは拘束させることはありません。Deloitte Global およびそ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。Deloitte Global 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 リミテッドは保証有限責任会社であり、Deloitte Global のメンバーファームです。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、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、最先端のプロフェッショナルサービスを、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進することで、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 180 年の歴史を有し、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 46 万人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

© 2026. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301

IS/BCMS それぞれの認証範囲はこちらをご覧ください
<https://www.bsigroup.com/clientDirectory>