

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ税理士法人

2026 年 10 月 1 日

OECD によるグローバル・ミニマム課税（第 2 の柱）に関するパッケージ文書の公表について（2026 年 9 月 11 日）

Executive Summary

- 2026 年 9 月 11 日、OECD は、グローバル・ミニマム課税（第 2 の柱）に関する一連の文書を公表した。
- 今回公表された文書には、以下のものが含まれている。
 1. 全面的な法令レビューに関する審査基準及び評価方法(各国ルールの整合性を評価するために用いる枠組みの公表)
 2. Side-by-Side パッケージの合意内容を反映した GIR 改訂版
 3. 追加的執行ガイダンス
- 1.の審査基準及び評価方法は、各国のグローバル・ミニマム課税ルールについて、適格性を正式に評価するために公表されたものである。モデルルール及びコメンタリーとの整合性に関し詳細なピア・レビューがこの公表された枠組みに基づき実施されることにより、グローバル・ミニマム課税の一貫した適用、公平な競争環境の確保等が期待されている。
- 2.の GIR 改訂版は、主に「Side-by-Side パッケージ」を反映したものであり、同パッケージにより導入された新たな 4 つのセーフ・ハーバーに対応する記載欄や記入方法が追加されている。
- 3.の追加的執行ガイダンスでは、明示的条件付租税（Explicitly Conditional Taxes）の取扱い及び会計期間が異なる場合の QDMTT における現地会計基準（Local Financial Accounting Standards）の使用について明確化が図られている。

1. 概要

2026 年 9 月 11 日、OECD/G20 の BEPS に関する包摂的枠組み（以下「BEPS 包摂的枠組み」）より、次の文書が公表された。

- 全面的な法令レビューに関する審査基準及び評価方法 [Global Minimum Tax: Terms of Reference and Assessment Methodology for the Full Legislative Review](#)（OECD ウェブサイト（英語、PDF））
- Side-by-Side パッケージの合意内容を反映した GIR 改訂版 [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return \(September 2026\) | OECD](#)（OECD ウェブサイト（英語、PDF））

- 追加的執行ガイダンス [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\), September 2026](#) (OECD ウェブサイト (英語))

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 (Effective Tax Rate : 以下「ETR」) が最低税率を下回る場合に、親会社等の所在地国でその税負担が最低税率に至るまで課税する仕組み
- 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、公表された一連の文書のうち主要な内容について説明する。

2. 各国ルールの整合性を評価するために用いる枠組みの公表

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する二重課税等を防ぐために、一定の合意されたルール適用順序が定められている。

各国・地域におけるグローバル・ミニマム課税制度に係る法令の適格性については、暫定的な適格性認定メカニズムにおいてこれまで評価されていた。今回、BEPS 包摂的枠組みにより、各国・地域の法令を対象とする全面的な法令レビュー (Full Legislative Review) に関する審査基準 (Terms of Reference) 及び評価方法 (Assessment Methodology) が公表されている。

当該枠組みに基づき実施されるピア・レビューでは、各国法令と GloBE ルールとの不整合について勧告が示される。これらの勧告は、個別の事情に応じて定められる所定の期限内に対処される必要がある。また、レビューでは、一定の事情が生じない限り直ちに対応を要しない継続的モニタリング事項も整理される。

勧告だけでは十分に解消できない重大な不整合が認められた場合には、その国・地域の法令に係る適格性ステータスが即時に取り消される可能性がある。この取消しは、当該決定で定められた効力発生日以後に開始する対象会計年度から不遡及的に適用される。

BEPS 包摂的枠組みによる承認が得られた場合には、その国・地域の法令の適格性が正式に認定され、既に暫定的適格性が認められているときは、それに代わることになる。一方、合意に至らない場合には、未解決事項を解消するための手順、期限及びその国・地域の暫定的適格性ステータスが自動的に失効する時点が示されている。

BEPS 包摂的枠組みの Central record は、各国・地域の法令が全面的な法令レビューを完了した時点を確認できるよう更新される。また、各国・地域の法令が適格性を失った場合には、その内容が別の区分に記録される。さらに、Central record には、対処を要する不整合について承認された勧告がある場合には、その内容も掲載される。

また、モジュール型のモニタリング手続により、勧告が所定の期限内に実施されたかどうか、モニタリング事項が対処を要する不整合に至っていないかが確認される。なお、その後の法改正に伴うリスクにも対応することが図られており、各国・地域の法令に重要な変更が加えられた場合には、6 週間以内の通知が必要とされる。

3. Side-by-Side パッケージの合意内容を反映した GIR 改訂版の公表

GloBE 情報申告書 (GIR) の改訂版が公表された。本改訂版は、2025 年 12 月 31 日以後に開始する対象会計年度に係る情報申告から適用される。なお、本改訂に基づき、GIR の電子申告及び情報交換に用いる改訂版 XML スキーマも近く公表される予定である。

当該 GIR には、税務当局が、各国・地域におけるセーフ・ハーバーの適用の適否及びトップアップ税額の計算の正確性を検証するために必要な包括的なデータ項目が盛り込まれている。

従前のテンプレートは、2025 年 1 月に公表されていたが、今回の改訂は、主として 2026 年 1 月に BEPS 包摂的枠組みにより公表された Side-by-Side パッケージを反映するためのものである。同パッケージには、4 つの新たなセーフ・ハーバーの導入に関する合意されたガイダンスが含まれている。具体的には、簡易 ETR セーフ・ハーバー (Simplified ETR Safe Harbour)、SBTI セーフ・ハーバー (Substance-based Tax Incentive Safe Harbour)、SbS セーフ・ハーバー (Side-by-Side Safe

Harbour) 及び UPE セーフ・ハーバー (UPE Safe Harbour) である。これらのセーフ・ハーバーは、いずれも 2025 年 12 月 31 日前に開始する対象会計年度には適用されない。したがって、この改訂版は、2025 年 12 月 31 日以後に開始する対象会計年度に係る GIR 申告についてのみ使用される。

今回の改訂版には、上記のセーフ・ハーバーを適用するための新たな記載欄が追加されている。例えば、SBTI セーフ・ハーバーを適用する場合には、各国・地域において各対象会計年度に利用された適格優遇措置 (Qualified Tax Incentive) の額が、当該国・地域に係る調整後対象租税額の 25% 以上であるときは、その内訳に関する追加情報の記載が求められる可能性がある。また、上記のセーフ・ハーバーを選択した場合に、既存のどの記載欄を省略すべきかについてのガイダンスも示されている。

改訂版 GIR には、Side-by-Side パッケージとは直接関係しない新たな注記 (Note) も追加されている。これらの注記は、既存のデータ項目の一部について、その記載方法を明確化するものであり、納税者番号 (TINs) に関する明確化も含まれている。MNE グループは、2025 年 12 月 31 日より前に開始する対象会計年度に係る申告を含め、あらゆる情報申告の作成に当たりこれらの注記に従うことが求められている。

4. 追加的執行ガイダンス

「明示的条件付税」及び「QDMTT における現地財務会計基準の使用」に関して、追加的な執行ガイダンスが公表されている。本ガイダンスは、今後、モデルルールに関する Consolidated Commentary に組み込まれる予定である。

(1) 明示的条件付税 (Explicitly Conditional Taxes)

本ガイダンスでは、「明示的条件付税」は対象租税に該当しないことが明らかにされている。そのため、明示的条件付税は調整後対象租税額から除外されるとともに、GloBE 所得の計算上、当期純損益金額 (FANIL) に加算調整されない。

租税は、以下のいずれかの条件に該当する場合「明示的条件付税」に当たるとされる。

- 包摂的アプローチ：当該租税が、その構成会社等について他国の「適格 IIR」又は「適格 UTPR」が適用され、かつ当該構成会社等が SbS セーフ・ハーバーの適用対象とならない場合のみ課されること
- 排除的アプローチ：当該租税が、その構成会社等について他国の「適格 IIR」もしくは「適格 UTPR」が適用されないこと、又は当該構成会社等が、SbS セーフ・ハーバーの適用対象となることを条件として課されないこと

独立して切り離し可能な賦課金 (Levy) 又は付加税 (Surcharge) のみがこれらの条件のいずれかに該当する場合には、当該賦課金又は付加税は、別個の明示的条件付税として取り扱われる一方、一般的に適用される租税自体は、引き続き対象租税として取り扱われる。

他方、条件付の要素が、独立して切り離し可能な賦課金又は付加税として課されるものではない場合には、当該租税全体が明示的条件付税として取り扱われる。

なお、ある租税が、連結収入が一定の閾値 (例えば 7 億 5,000 万ユーロ) に達する MNE グループに課されるという理由のみにより、明示的条件付税とみなされることはないとされている。

本ガイダンスには例外規定が設けられており、租税に係る明示的条件が 2024 年 11 月 30 日前に制定され、かつ、2025 年 1 月 1 日以後に開始するいずれの対象会計年度においても当該租税が条件付きでなくなる場合には、当該明示的条件付税は、2025 年 1 月 1 日前に開始する対象会計年度において、対象租税として取り扱われる。

国内ミニマム課税 (DMTT) が明示的条件付税に該当する場合には、当該 DMTT は QDMTT に該当しない。ただし、DMTT が 2024 年 11 月 30 日以前に制定され、かつ、2025 年 1 月 1 日以後に開始する全ての対象会計年度において対象となる全ての MNE グループに対して当該 DMTT が無条件で適用されることとなる「サンセット条項」を含む場合には、この限りではない。

BEPS 包摂的枠組みは、差別的な特徴を有する租税 (又は租税に関連して付与される便益) を対象租税として取り扱わないこととするための更なるガイダンスを公表することとしている。

(2) 会計期間が異なる場合における QDMTT に係る現地会計基準の使用

第 2 の柱では、一般に MNE グループの連結財務諸表に基づいて GloBE 所得及び調整後対象租税額を算出することが求められるが、QDMTT においては、一定の要件を満たす場合に、現地会計基準 (Local GAAP) を用いて算出することが認められている。本ガイダンスでは、QDMTT セーフ・ハーバーの適用上、会計期間の不一致がある場合における現地会計基準の使用に係る要件が明確化されている。

QDMTT セーフ・ハーバーの適用上、構成会社等の個別財務諸表に係る会計期間が、連結財務諸表の作成に係る当該構成会社等の会計期間と異なる場合には、最終親会社等の連結財務諸表に係る財務会計基準に基づいて QDMTT を算定しなければならないこととされている。ただし、この一般原則には 2 つの例外が設けられている。

① QDMTT 会計期間が法定されている国・地域

ある国・地域において、その QDMTT 法令に基づいて定められた会計期間（Required QDMTT Fiscal Period）を基礎として QDMTT を算定することが求められる場合には、所在地国等財務会計基準（Local Financial Accounting Standard）を用いて計算することとされる（所在地国等財務会計基準の使用に係るその他の要件についても充足される場合に限る。②において同じ。）。当該会計期間は、最終親会社等の会計年度と一致する場合もあれば、一致しない場合もあり得る。

② 会計期間の相違が組織再編に起因する場合

構成会社等の個別財務諸表に係る会計期間と連結財務諸表の作成に係る当該構成会社等の会計期間との相違が、買収、譲渡、解散、合併その他これらに類する組織再編等により、当該会計期間又はその直前の会計期間中に構成会社等となり、又は構成会社等ではなくなったことに起因するものである場合には、所在地国等財務会計基準が適用される。

5. おわりに

今回公表された GIR 改訂版は、2025 年 12 月 31 日以後開始対象会計年度の情報申告から使用されることになる。MNE グループ及び税務当局は、最初の改訂後 GIR の提出期限である 2028 年 3 月 31 日に向けて、近日中に公表が予定されている XML スキーマに基づいてシステム改修等を行うことが必要となる。

また、BEPS 包摂的枠組みにより、第 2 の柱における様々な技術的問題に関する執行ガイダンスの策定が今後も行われることが見込まれており、これには、ハイパーインフレ調整の取扱い、投資会社等に関するルール、運輸業等における実質ベース所得除外の適用等の論点が含まれる。

（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 7 月 17 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）](#)
- [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）](#)
- [2026\(R8\)年度税制改正：グローバル・ミニマム課税に係る国際合意を踏まえた措置](#)
- [OECD によるグローバル・ミニマム課税に係る GIR の初回申告に向けた Common understanding\(共通理解\)及び追加のガイダンス等の公表について（2026 年 5 月 18 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指します。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また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>