

Deloitte.

デロイト トーマツ

**令和 7 年度経済産業政策関係調査事業
（諸外国等における経済のデジタル化等に伴
う課税上の課題等への対応及び我が国の国
際課税制度の在り方等にかかる調査研究事
業）**

調査報告書

令和 8 年 3 月

デロイト トーマツ 税理士法人

目次

1.	はじめに	4
1.1.	事業目的	4
1.2.	実施内容	4
1.3.	本報告書の構成	4
2.	OECD から公表された第 2 の柱に関する Side-by-Side Package の主な内容	7
2.1.	Side-by-Side Package	7
2.1.1.	概要	7
2.1.2.	今後の取組み	7
2.2.	簡易実効税率セーフ・ハーバー (SESH)	7
2.2.1.	概要	7
2.2.1.1.	簡易実効税率 (Simplified ETR)	7
2.2.1.2.	簡易所得 (Simplified Income)	8
2.2.1.3.	簡易租税 (Simplified Taxes)	8
2.2.1.4.	その他	8
2.2.2.	簡易国別 ETR	8
2.2.2.1.	判定対象国 (Tested Jurisdiction)	8
2.2.2.2.	情報ソース	9
2.2.3.	簡易所得・損失	11
2.2.3.1.	国別税引前損益金額 (JPBT)	11
2.2.3.2.	JPBT に対する基本的な調整	12
2.2.3.3.	特定業種に係る調整	13
2.2.3.4.	簡易所得に対する条件付き調整	14
2.2.3.5.	任意の調整	17
2.2.4.	簡易租税	17
2.2.4.1.	国別法人税等の額 (JITE)	17
2.2.4.2.	JITE に対する基本的な調整	17
2.2.4.3.	簡易損失発生年度における負の租税に係る簡易調整	19
2.2.4.4.	任意の調整	20
2.2.4.5.	移行対象会計年度ルール	21
2.2.4.6.	対象会計年度終了後における対象租税の調整	21
2.2.5.	所得・租税のクロスボーダー配分に係る簡易的な取扱い	22
2.2.5.1.	所得・租税のクロスボーダー配分	22
2.2.5.2.	移転価格調整	24
2.2.6.	課税上中立な会社等	25
2.2.6.1.	課税上中立な最終親会社等	25
2.2.6.2.	課税上透明な会社等	25
2.2.6.3.	投資会社等を課税上透明として扱う選択	25
2.2.7.	適用制限	26
2.2.7.1.	不適格な判定対象国	26
2.2.7.2.	選択および再選択要件	26
2.2.7.3.	Integrity rules	27
2.2.7.4.	適用時期	28
2.3.	移行期間 CbCR セーフ・ハーバー (TCSH) の延長	28
2.4.	実質ベース優遇税制 (SBTI) セーフ・ハーバー	28
2.4.1.	概要	28
2.4.2.	適格優遇税制 (QTI)	29
2.4.2.1.	支出ベース優遇税制	29
2.4.2.2.	生産量ベース優遇税制	29
2.4.2.3.	支出ベースまたは生産量ベースによる算定	29
2.4.2.4.	一般に利用可能な優遇措置	29
2.4.2.5.	継続的モニタリング	30
2.4.3.	QTI の取扱い	30
2.4.3.1.	QTI に係る調整	30
2.4.3.2.	対象会計年度において使用された QTI の額の計算	30

2.4.4.	限度額 (Substance Cap)	31
2.5.	Side-by-Side システム	31
2.5.1.	SbS セーフ・ハーバー (Side-by-Side safe harbour)	32
2.5.1.1.	適格 SbS 税制	32
2.5.1.2.	適用時期	33
2.5.1.3.	情報申告	33
2.5.2.	UPE セーフ・ハーバー (UPE Safe Harbour)	33
2.5.2.1.	適格 UPE 税制	33
2.5.2.2.	適用時期	33
2.5.2.3.	情報申告	34
3.	諸外国のデジタル・サービス税 (DST) の動向調査	35
3.1.	DST に関する各国の動向	35
3.1.1.	DST に関するこれまでの動向	35
3.1.2.	各国のデジタル課税制度の動向	36
3.2.	英国の DST	37
3.2.1.	英国における DST の評価	37
3.2.2.	英国における DST の概要	37
3.2.3.	対象者・対象収益の特定方法	38
3.2.4.	英国 DST の徴収実務	38
3.2.5.	英国 DST の税込	39
3.2.6.	問題点	39
3.2.7.	今後の英国の DST に対する検討	39
3.3.	インドの平衡税	40
3.3.1.	平衡税の制度導入・廃止の背景	40
3.3.2.	インドの平衡税の税込や課題等	41
3.3.3.	SEP (重要な経済拠点) による課税の概要	41
3.3.4.	SEP (重要な経済的存在) による課税の実務的負担	42
3.3.5.	電子商取引事業者 (E-commerce operators) の源泉徴収	43
3.4.	実務における DST への対応と課題	43
3.4.1.	実施概要	43
3.4.2.	調査結果	43
4.	「第 2 の柱」の導入に伴う諸外国の動向調査	45
4.1.	調査対象国・地域、調査項目および調査方法	45
4.1.1.	調査対象国・地域	45
4.1.2.	調査項目	45
4.1.3.	調査方法	46
4.2.	調査結果	46
4.2.1.	IIR	46
4.2.2.	UTPR	47
4.2.3.	QDMTT	47
4.2.4.	申告義務	48
4.2.5.	その他	49
4.3.	2026 年 1 月 5 日に公表された Side-by-Side Package (SbS パッケージ) に関する調査対象国・地域の動き等	49
4.3.1.	調査対象国・地域の動き	49
4.3.2.	経済団体等の反応	50

別紙 1 「第 2 の柱」の導入に伴う諸外国の動向調査

1. はじめに

1.1. 事業目的

経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応として、2021年10月、OECD/G20にて2本の柱（「第1の柱」：市場国への新たな課税権の配分等、「第2の柱」：グローバル・ミニマム課税（15%））が国際合意された。しかし、一部の国においては、「第1の柱」利益Aの国際的議論の状況等に鑑み、経済のデジタル化に伴い生じる課税上の課題の解決のための独自措置としてDST（デジタル・サービス税）等を導入する動きが見られる。「第2の柱」（グローバル・ミニマム課税）については、多数の国・地域で導入が進んでおり、我が国においても令和5年度税制改正にて所得合算ルール（IIR）が導入され、令和7年度税制改正にて軽課税所得ルール（UTPR）および国内ミニマム課税（QDMTT）が導入された。実施細目に係る国際的な議論の進行や実施ガイダンス等の整備と並行しながら、令和8年度以降の税制改正プロセスにおいても、引き続き必要な見直しの検討を行うこととされている。

また、「第2の柱」の導入に伴って、例えば、外国子会社合算税制を見直す動き（ドイツ、イタリア）や、新たに適格還付可能税額控除を創設する動き（シンガポール）、第2の柱の影響を緩和するため既存の投資奨励措置を見直す動き（タイ）など、各国で既存税制の見直しや新たな税制優遇措置の導入の動きがこれまでに見られている。

一方で、2025年1月に米国にてトランプ大統領が就任して以降、新たな関税引上げ措置と併せて国際課税に関する米国政府の新たな対処方針を含む文書等が累次にわたり発出されていること等により、国際課税の今後の動向の不確実性が非常に高まっている。

こうした状況を背景として、「第1の柱」および「第2の柱」に関連する国際的議論および諸外国の税制等に係る動向調査・分析を行う。

1.2. 実施内容

本事業では、(1)「第2の柱」の国際的議論に係る動向調査および分析、(2)「第1の柱」の調整状況を踏まえた諸外国の動向調査、(3)「第2の柱」の導入に伴う諸外国の動向調査を行う。

(1) 「第2の柱」の国際的議論に係る動向調査及び分析

「第2の柱」については、国際課税システムの安定化等の観点から、グローバル・ミニマム課税と、独自のミニマム課税制度を有する米国を含む一定の要件を満たす国の制度との共存等について、2025年6月以降OECD/G20のBEPS包摂的枠組みにおいて交渉が行われ、2026年1月5日に合意が成立し、「Side-by-Side Package」と呼ばれる文書が公表された。そこで、「Side-by-Side Package」の主な内容について分析を実施した。

(2) 諸外国のデジタル・サービス税（DST）の動向調査

「第1の柱」の利益Aに係る国際的な議論や、米国の動向等を踏まえ、諸外国のDSTに関する動向ならびに、各国DSTへの対応に係る状況や実務上の問題点、課題等について調査・分析を実施した。

(3) 「第2の柱」の導入に伴う諸外国の動向調査

諸外国における「第2の柱」の導入に伴う税制の見直し等の動向調査

「第2の柱」の各国法制化は、OECDから公表されたモデルルール等に沿って行われることが想定されるが、各国の任意で制度設計をすることが認められている部分も存在する。そこで、日本、シンガポール、ベトナム、欧州連合（EU）、ドイツ、アイルランドおよび英国について、IIR・UTPR・QDMTTにおけるモデルルールとの相違点や各国独自にカスタマイズされている点などの重要なポイントを中心に調査・分析を行った。

1.3. 本報告書の構成

本報告書では、第2章で第2の柱に関する「Side-by-Side Package」の主な内容を解説している。

第3章では、まずDSTに関する各国の直近の動向について、公表資料を用いた文献調査を元にまとめたうえで、

3.2で英国のDST、3.3でインドの平衡税について、それぞれの制度や税収の状況に関する詳細を調査した結果

を述べている。さらに 3.4 の実務における DST への対応と課題、では、諸外国で DST を納める複数の企業に、実務上の対応状況や課題をヒアリングした結果をまとめている。

第 4 章では、日本および諸外国（シンガポール、ベトナム、EU、ドイツ、アイルランドおよび英国）における「第 2 の柱」の制度設計に関する調査結果を記載している。

【執筆者等】

デロイトトーマツ 税理士法人（経済産業省委託調査事業受託者）

山形 創一郎	International Tax and M&A	パートナー
山川 博樹	移転価格サービス グローバルタックスコントラバーシチーム・ジャパンリーダー	パートナー
溝口 史子	税務・法務領域ビジネスリーダー 間接税サービス	パートナー
武藤 功哉	Japan Tax Policy Leader	パートナー
結城 一政	理事長 兼 東京事務所長	パートナー
秋田 二郎	International Tax and M&A	マネージングディレクター
花房 邦江	International Tax and M&A	マネジャー
桑島 健輔	International Tax and M&A	マネジャー
奈良平健太郎	International Tax and M&A	シニアアソシエイト
山下 雄希	International Tax and M&A	シニアアソシエイト
山本 琢也	International Tax and M&A	シニアアソシエイト
谷口 悠馬	International Tax and M&A	アソシエイト
岩元 聡美	間接税サービス	マネジャー
相澤 恭平	間接税サービス	マネジャー
下山 恵莉	間接税サービス	アソシエイト

経済産業省

藤岡 新	経済産業政策局	投資促進課
高嶋 太一朗	経済産業政策局	投資促進課
大植 陽介	経済産業政策局	投資促進課

2. OECD から公表された第 2 の柱に関する Side-by-Side Package の主な内容

2.1. Side-by-Side Package

2.1.1. 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。

- Sbs 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」¹（以下「Sbs パッケージ」）

Sbs 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
2. 移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの延長
3. 実質ベース優遇税制セーフ・ハーバー
4. Side-by-Side システム

2.1.2. 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。

- 通常利益要件およ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（GMT）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²。

2.2. 簡易実効税率セーフ・ハーバー（SESH）

2.2.1. 概要

Sbs 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：以下「SESH」）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 グループに係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³。SESH 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% 以上である場合または簡易損失（Simplified Loss）となる場合には、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⁴。

2.2.1.1. 簡易実効税率（Simplified ETR）

SESH における簡易実効税率（以下「簡易 ETR」）は、簡易所得を分母、簡易租税を分子として算定される。分母、分子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（以下「CFS」）の作成の基礎となるデータを用いることとされている⁵。したがって、SESH における簡易 ETR 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。

¹ OECD “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” 閲覧日 2026 年 1 月 5 日 (<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>)

² Side-by-Side Package Chapter 1. 2.3. Paragraph 10-11 の要約

³ Side-by-Side package Chapter 2. 1.1.1. Background

⁴ 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。

⁵ 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、SESE における簡易 ETR 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。

簡易所得および簡易租税の計算においては、少数の必須調整項目、特定の状況において必要とされる調整項目および選択規定があり、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。

2.2.1.2. 簡易所得 (Simplified Income)

簡易所得の計算は、判定対象国に係る各構成会社等の税引前損益金額を出発点として、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および250,000ユーロ以上の罰金等）

また、金融業および国際海運業等の一定の業種について適用される調整、純資産直入項目（Equity-reported Items）に係る条件付き調整、M&Aに係る簡素化措置（M&A Simplification）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。

2.2.1.3. 簡易租税 (Simplified Taxes)

簡易租税は、判定対象国に係る各構成会社等の当期純損益金額に係る当期税金費用および法人税等調整額が基礎とされる。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および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。

法人税等調整額については、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、法人税等調整額の15%再計算に係る簡易調整、簡易損失発生年度に係る負の対象租税額に関する簡易調整およ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」）および実質ベース優遇税制セーフ・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、対象会計年度後に係る対象租税の増減に係る追加的な調整が適用される。

2.2.1.4. その他

SESH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、現地税務申告書に係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（Permanent Establishment：以下「PE」）に係るクロスボーダーの所得および租税の配分に関する簡易的な取扱い、導管会社等である最終親会社等、導管会社等、無国籍会社等およ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。

2.2.2. 簡易国別 ETR

2.2.2.1. 判定対象国 (Tested Jurisdiction)

2.2.2.1.1. 原則的取り扱い

SESHは、判定対象国ごとに適用される。判定対象国は、GloBEルールにおけるETRの計算の単位とされる構成会社等グループをいう。SESHにおける構成会社等には、文脈に応じて、PE、共同支配会社等（Joint Venture：以下「JV」）またはJV子会社が含まれる⁶。

構成会社等、JVまたはJV子会社の所在地国は、モデルルール10.3⁷を適用することにより決定される。一般的に、同一の所在地国に所在する構成会社等は、GloBEルールおよびSESHの目的上、一つの判定対象国に含

⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 2.1.1. Paragraph 21

⁷ OECD “Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (EN)” (https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/12/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_eed81a23/782bac33-en.pdf) (以下「モデルルール」) Article 10.3. 閲覧日

2026年1月5日

められる。状況に応じて、同一の所在地国に所在する複数の構成会社等が、複数の判定対象国とみなされる場合もある。例えば、次に掲げる構成会社等グループは、それぞれ別個の判定対象国として取り扱われる⁸。

- (a) 一の所在地国に所在する構成会社等（連結除外構成会社等（Non-Material Constituent Entities）を含み、次の(d)(e)に該当するものを除く。）
- (b) 一の所在地国に所在する同一の JV グループ（JV Group）の構成メンバー
- (c) 単独の JV
- (d) 一の所在地国に所在する被少数保有親構成会社等に係るサブグループに属する構成会社等
- (e) 単独の被少数保有構成会社等（MOCE）

また、一定の投資会社等、保険投資会社等および無国籍構成会社等は、それぞれ別個の判定対象国として取り扱われる⁹。

例えば、ある MNE グループが A 国に次に掲げる構成会社等を有している場合には、SESH の適用上、A 国において 5 つの判定対象国を有するものとみなされる¹⁰。

- ① 構成会社等（MOCE または投資会社等ではないもの）：10 社
- ② 同一の JV グループに属する事業体：3 社
- ③ 同一の JV グループ（②とは別のグループ）に属する事業体：2 社
- ④ 単独の MOCE：1 社
- ⑤ 一定の投資会社等：1 社

除外会社等は、GloBE ルールの対象となる構成会社等に該当しないこととされている（一定の除外会社等を構成会社等に該当する選択を行った場合を除く）¹¹。

そのため、除外会社等に係る所得および租税は、いずれの判定対象国に係る簡易 ETR の計算においても考慮されない（同選択を行った場合を除く）¹²。

2.2.2.1.2. 投資会社等の選択

1 年選択により、同一の所在地国に所在する構成会社等（MOCE を除く）と同一国投資会社等（Same-country Investment Entity）を、単一の判定対象国に含めることができる。同一国投資会社等とは、投資会社等および保険投資会社等で、その所有持分を有するすべての構成会社等の所在地国が同一であり、かつ、各種投資会社等に係る当期純損益金額の特例¹³または課税分配法¹⁴の選択を行っていないものをいう¹⁵。

2.2.2.2. 情報ソース

2.2.2.2.1. GloBE ルールと同等の情報ソース

簡易 ETR は、別段の定めがある場合を除き、モデルルールの原則¹⁶に整合する財務会計データを用いて算出される。これは、ほとんどの場合、MNE グループが、判定対象国に係る簡易所得・損失および簡易租税の算定上、最終親会社等（UPE）の CFS の作成に用いられたその判定対象国の財務会計データを用いることを意味する。一行ごとに連結されない構成会社等（例えば、JV および譲渡目的保有を理由として連結の範囲から除かれる会社等）が判定対象国に含まれている場合においても、当該構成会社等に係るモデルルールの原則に整合する

⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 2.1.1. Paragraph 22

⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 2.1.1. Paragraph 23

¹⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 2.1.1 Paragraph 24

¹¹ モデルルール Article 1.1.3,1.5.3

¹² Side-by-Side Package Chapter2. 2.1.1. Paragraph 25

¹³ モデルルール Article 7.5.

¹⁴ モデルルール Article 7.6.

¹⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 2.1.2. Paragraph 26

¹⁶ モデルルール Article 3.1.2.,3.1.2.

財務会計データを用いて簡易 ETR を算出しなければならない。一方、判定対象国に所在する連結除外構成会社等については、選択により、連結除外構成会社等に関する適用免除基準¹⁷に従って、簡易所得および簡易租税を決定することができる。また、MNE グループは、同一の判定対象国内におけるグループ内取引を相殺消去する特例¹⁸を選択することもできる¹⁹。

なお、構成会社等が最終親会社等と異なる会計期間に基づいてその財務諸表を作成している場合には、モデルルール 1.1.1 に関するコメントリー13.2～13.8²⁰は、SESH においても適用される²¹。

2.2.2.2.2. QDMTT 法令において現地会計基準の使用が求められる判定対象国

QDMTT 法令において、現地会計基準（Local Financial Accounting Standard：以下「LFAS」）が採用されている国（QDMTT LFAS jurisdiction：以下「QDMTT LFAS 国」）において、MNE グループが LFAS に従って QDMTT を計算することとされているときは、簡易 ETR についても LFAS に従って計算しなければならない²²。

ただし、GloBE および QDMTT のいずれも CFS に係る会計基準に従って計算することが、MNE グループの事務負担の軽減につながり、かつ、異なる会計基準を使用することにより生じ得る裁定機会を軽減する観点から、SbS パッケージでは、QDMTT LFAS 国が、自国の QDMTT 法令において CFS に係る会計基準を使用して SESH を適用することを認めることが推奨されている²³。

一方、QDMTT LFAS 国が承認された財務会計基準の全てに精通しているわけではないため、LFAS 以外の会計基準に基づく SESH の計算に対する税務調査等において、MNE グループと税務当局の双方にとって大きな事務負担となることが認識されている。同時に、MNE グループの現地税務担当者は、LFAS に精通している。したがって、LFAS に従って QDMTT を計算することとされる場合には、SESH の計算のために CFS に係る会計基準を適用することが明示的に認められていない限り、LFAS に従って、SESH を計算しなければならない。また、QDMTT 適用国は、SESH の計算にあたり、現地会会計基準以外の承認された財務会計基準（税務当局が精通しているものまたは LFAS と十分な類似性を有するとされるもの）の選択適用を認めることができる。BEPS 包摂的枠組みにより、コンプライアンス促進のため、QDMTT LFAS 国の SESH 適用上で許容される会計基準に関する情報を収集し、OECD の Web サイトに公表することが予定されている²⁴。

ただし、MNE グループがある QDMTT LFAS 国において CFS に係る会計基準の適用の選択をした場合には、他の CFS に係る会計基準の選択適用を認めるすべての判定対象国において、CFS に係る会計基準を適用して SESH を計算しなければならない。この一貫性要件は、MNE グループが、モデルルール 3.1.3 に従って CFS に係る会計基準と異なる会計基準を用いる判定対象国には及ばない。また、恣意性を排除する観点から、MNE グループは、各対象会計年度に係る簡易 ETR の算定において同じ会計基準を適用しなければならない。例えば、ある対象会計年度において CFS に係る会計基準を選択適用した MNE グループは、その後のすべての対象会計年

¹⁷ OECD “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025) ”

(https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/05/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025_be9651c2/a551b351-en.pdf)（「以下コメントリー」）AnnexA, Chapter2 Section2. Non-material Constituent Entity (NMCE) Simplified Calculations

閲覧日 2026 年 2 月 5 日

¹⁸ モデルルール Article 3.2.8

¹⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.1 Paragraph 27

²⁰ コメントリー Article 1.1-Scope of GloBE Rules Article 1.1.1 Revenue threshold applies to the consolidated revenue Paragraph 13.2-13.8

²¹ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.1. Paragraph 28

²² Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.2 Paragraph 29

²³ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.2 Paragraph 30

²⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.2 Paragraph 31

度（LFASに基づくQDMTT適用後にSESHを再度選択した年度を含む。）において、CFSに係る会計基準を使用しなければならない²⁵。

2.2.2.2.3. 国別会計データ

SESHは、判定対象国ごとに適用される。各構成会社等の簡易所得・損失および簡易租税は、別段の定めがある場合を除き、GloBEルールに従って、当該構成会社等または当該構成会社等の株主等である他の構成会社等の所在する各判定対象国へ配分されなければならない。ただし、このことは、必ずしも構成会社等ごとに簡易所得および簡易租税を算定する必要があることを意味しているわけではない²⁶。

簡易所得・損失および簡易租税については、構成会社等単位でまず計算してから集計するのではなく、判定対象国単位で計算することにより、MNEグループの事務負担が大幅に軽減されることが期待される。また、MNEグループの既存の会計データ収集システム（例：ERP）では、CFSの作成にあたり、通常、構成会社等ごとのデータを利用する。そのため、簡易ETRの算定に必要なデータの大部分（例：当期税金費用、不確実な税務処理に係る対象租税）は、構成会社等単位で収集できるものと想定される。一方、一定のデータ（例：一部の株式報酬費用、シェアードサービスに係るコストの配賦）については、特定の構成会社等に配分されることなく、連結ベースで計上される可能性がある。通常、特定の構成会社等にこれらのデータを配分してから集計する場合と、そのデータを判定対象国へ直接配分する場合とで、簡易所得または簡易租税の正確性について、大きな違いは生じないことが想定される。したがって、既存のデータ収集システムにより、所得および租税が、各判定対象国に対して確実に配分され、かつ、GloBEルールに基づく結果と同等の結果が期待できる限り、MNEグループは、当該システムに依拠して各判定対象国に係る簡易所得・損失および簡易租税を決定することができる。既存の収集データの利用により、このような結果が期待できない場合には、MNEグループは、簡易ETRの計算上あるべき数値を算出するため、既存のデータ収集システムから取得した情報に調整を加えなければならない。このような不整合は、例えば、導管会社等またはPEに係る所得および租税において生じる可能性がある²⁷。

構成会社等ごとのデータの算定を要しないということが、SESHの適用上、構成会社等単位のデータが使用されないことを意味するものではない。例えば、MNEグループは、引き続き、PEに係る固有データを算出し、それを判定対象国の簡易所得・損失および簡易租税に加算する必要がある。また、別の例として、モデルルール10.3.4(b)²⁸に基づき構成会社等の所在地国を決定するために、構成会社等の固有データを算出する必要がある²⁹。

GloBEルールにおける為替換算ルール（currency translation rules³⁰）は、SESHにおいても適用される³¹。

2.2.3. 簡易所得・損失

2.2.3.1. 国別税引前損益金額（JPBT）

簡易所得の計算は、判定対象国に係る国別税引前損益金額（JPBT）が出発点とされる。JPBTは、判定対象国に所在する構成会社等の税引後当期純損益金額（FANIL）の合計額に、次の金額を加算して算出される³²。

- 当該構成会社等に係る国別法人税等の額（Jurisdictional Income Tax Expense：以下JITE）（連結会計上反映されている法人税等調整額を除く。）

²⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.2 Paragraph 32

²⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.3. Paragraph33

²⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.3. Paragraph34

²⁸ モデルルール Article 10.3.4(b)

²⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.3. Paragraph35

³⁰ コメンタリーArticle 10.1 Paragraph 118.54 他

³¹ Side-by-Side Package Chapter2. 2.2.3. Paragraph36

³² Side-by-Side Package Chapter2. 3.1Paragraph 37

- 法人税等に含まれない対象租税（費用の額に含まれる対象租税）の額で、SbS パッケージ第 2 章 セクション 4.4.1 により簡易租税に含めることを選択したもの

FANIL の定義は、GloBE ルールと同じであり、CFS の作成に用いられた財務データに基づき、GloBE ルールと整合的な方法により算出される。連結財務諸表の作成手続において相殺消去されるグループ内取引（同一の判定対象国内に所在する構成会社等間の取引で、モデルルール 3.2.8³³の適用が選択されたものを除く）に係る損益については、相殺前の金額により JPBT に反映されなければならない。また、パーチェス会計に帰せられる損益で、FANIL に含まれているものは、SbS パッケージ第 2 章セクション 3.4.2³⁴における M&A の簡素化措置が適用される場合を除き、除外される必要がある³⁵。

2.2.3.2. JPBT に対する基本的な調整

簡易所得の計算においては、JPBT に対して、（1）除外配当、（2）除外資本損益、（3）政策上の否認費用の 3 つの基本調整が行われる。

2.2.3.2.1. 除外配当

モデルルール 3.2.1(b)³⁶に定める除外配当は、JPBT から除外される。この調整は、簡易所得に含めることにより生じ得る二重課税を排除、すなわち資本参加免税（Participation exemption）または受取配当控除（dividends received deduction）規定により非課税となる所得を含めることにより簡易 ETR が押し下げられることが防止される。さらにモデルルール 3.2.1(b)に関するコメント³⁷に整合する取り扱いとして、保険会社の保険契約者積立金の変動が、保険契約者の代わりに保有する投資有価証券からの除外配当金（投資運用報酬料控除後）と、経済的に対応する場合（例：ユニット・リンク保険（unit linked insurance））には当該積立金の変動は、簡易所得の計算上費用として処理することは認められない（すなわち JPBT から除外される）³⁸。

2.2.3.2.2. 除外資本損益

モデルルール 3.2.1(c)³⁹に定める除外資本損益は、JPBT から除外される。一般に資本参加免税規定により非課税扱いとされるものであり、GloBE ルールにおいて除外資本損益として除外するものにつき、簡易 ETR が GloBE ルール上の実効税率に比し歪められることがないよう当該調整が行われる。なお、モデルルール 3.2.1(c)に関するコメント⁴⁰に整合する取り扱いとして、保険会社の保険契約者積立金の変動による費用が、保険契約者の代わりに保有する投資有価証券に係る除外資本損益に関連するものである場合（例：ユニット・リンク保険（unit linked insurance））の当該変動による費用は、簡易所得の計算上控除することは認められない（すなわち JPBT から除外される）⁴¹。

2.2.3.2.3. 政策上の否認費用

モデルルール 3.2.1(g)⁴²と同様に、賄賂、リベートその他の違法な支払に係る費用は、JPBT から除外される。この調整は、財務会計の開示義務とは関係なく適用される⁴³。

³³ モデルルール Article s3.2.8.

³⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2 M&A Simplification and Article 6.3.4 election

³⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 3.1. Paragraph 38

³⁶ モデルルール Article 3.2.1.(b)

³⁷ コメント Article 3.2. Paragraph 36

³⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 3.2.1. Paragraph 39

³⁹ モデルルール Article s 3.2.1.(c)

⁴⁰ コメント Article 3.2. Paragraph 54

⁴¹ Side-by-Side Package Chapter2. 3.2.2. Paragraph 40

⁴² モデルルール Article 3.2.1.(g)

⁴³ Side-by-Side Package Chapter2. 3.2.3. Paragraph41

また、EUR250,000（またはJPBTに係る機能通貨による換算額）以上の罰金等に係る費用に関して加算調整が行われる。この閾値は、モデルルールと同様に罰金等にごとに適用される。（GloBE ルールより）高い閾値は、少額の罰金等を識別・除外するための事務負担を軽減することを目的としている⁴⁴。

2.2.3.3. 特定業種に係る調整

2.2.3.3.1. 金融サービス業に係る調整

保険会社に係る GloBE 調整

モデルルール 3.2.9⁴⁵は、原則として、判定対象国に係る簡易所得・損失の計算においても適用されなければならない。ただし、当該調整を行わない1年選択を行う場合は、この限りではない⁴⁶。

その他 Tier1 資本および制限付き Tier1 資本に係る GloBE 調整

モデルルール 3.2.10⁴⁷は、判定対象国に係る簡易所得・損失の計算においても適用されなければならない。これは、その他 Tier1（AT1）または制限付き Tier1（RT1）に係る金融商品が、会計上純資産として取り扱われるか負債として取り扱われるかにかかわらず適用される⁴⁸。

簡易 ETR の計算の対称性を確保するため、純資産またはその他包括利益（OCI）に計上された AT1 または RT1 資本に帰せられる収益または費用項目がモデルルール 3.2.10 に従って簡易所得・損失の計算に含まれる場合には純資産または OCI に計上された対応する対象租税についても、簡易租税の計算に含まなければならない⁴⁹。

2.2.3.3.2. 海運業に係る調整

国際海運業または適格付随的国際海運業所得については、モデルルール 3.3⁵⁰に従い簡易所得を算定し、また簡易所得から除外される国際海運業に係る対象租税については、モデルルール 4.1.3(a)⁵¹に従って、簡易租税の算定を行わなければならない。ただし、MNE グループが、国際海運業所得および適格付随的国際海運業所得の合計額が正の値となる対象会計年度についてモデルルール 3.3 の適用を適用しない5年選択を行った場合はこの限りでない⁵²。

当該5年選択により、モデルルール 3.3 が適用されず、すなわち、国際海運業所得および適格付随的国際海運業所得を簡易所得に含め、簡易租税の算定については、モデルルール 4.1.3(a)が適用されないことになる。この選択は、国際海運業所得または適格付随的国際海運業所得の算定にあたりいずれか一方が欠損となる場合である場合でも、その合計額が、正の値となる限り選択適用ができる。しかし、合計した結果、損失となる対象会計年度においては適用されない。さらに、この選択は、SESH の選択適用がされている対象会計年度においてのみ適用される。したがって、本則計算を実施する対象会計年度、また SESH 選択適用対象会計年度においても国際海運業所得および適格付随的国際海運業所得の合計した結果が損失となる対象会計年度においては、モデルルール 3.3 に従わなければならない。一方、この5年選択の期間は、当該選択が行われた対象会計年度を起算とし、SESH 不適用対象会計年度も含めてカウントされる⁵³。

⁴⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 3.2.3. Paragraph42

⁴⁵ モデルルール Article 3.2.9/ コメンタリー Article 3.2.9 Paragraph 138-141

⁴⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 3.3.1 Paragraph 43

⁴⁷ モデルルール Article 3.2.10/コメンタリー Article 3.2.10 Paragraph 142-144

⁴⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 3.3.1 Paragraph44

⁴⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 3.3.1 Paragraph45

⁵⁰ モデルルール Article 3.3/コメンタリー Article 3.3 International Shipping Income Exclusion Paragraph 146-185

⁵¹ モデルルール Article 4.1.3 Paragraph (a) / コメンタリー Article 4.1.3 Paragraph 9

⁵² Side-by-Side Package Chapter2. 3.3.2 Paragraph 46

⁵³ Side-by-Side Package Chapter2. 3.3.2 Paragraph 47

2.2.3.4. 簡易所得に対する条件付き調整

2.2.3.4.1. 純資産直入項目に係る調整

その他包括利益（OCI）または純資産に計上される項目（以下あわせて「純資産直入項目」）は、通常 GloBE 所得・損失に含まれない。これら純資産直入項目は、通常 FANIL の算定上（もしくは OCI に計上した後損益計算に計上されるまで）除外される。一方「再評価によって含められる損益」および、「過去の誤びゅうの訂正および会計処理の基準の変更」等の一部の純資産直入項目には、例外的な取り扱いがされている。これら例外的な取り扱いでは、GloBE ルール上、当該純資産直入項目に関する損益を GloBE 所得・損失に含めるため、FANIL に一定の調整が行われる。すなわち、純資産直入項目から FANIL への振替が行われる。なお、あわせて対応する法人税等調整額を、モデルルール 4.1.1(c)⁵⁴に従い、調整後対象租税に含める調整も必要とされる⁵⁵。

SESH では、一定の場合に、GloBE ルールにおいて求められる調整を、除外することができる簡素化措置が設けられている。この簡素化措置は、これらの調整が行われるか否かにかかわらず、一般的に簡易 ETR が最低税率を上回るか下回るかの結果に大きな影響を与えないと想定される次の場合に適用される⁵⁶。

純資産直入項目が負の金額（すなわち費用または損失額）である場合：

上記の GloBE ルール上求められる調整は、免除される。これは、仮に当該調整を行った場合、簡易所得が減少し、多くの場合で簡易 ETR が上昇（対応する簡易租税の減少がない場合）するか、または簡易 ETR に影響を及ぼさない（対応する簡易租税の減少がある場合）からである⁵⁷。

純資産直入項目が正の金額（すなわち利益/収益額）である場合：

当該収益額が最低税率以上の税率で課税され、かつ対応する税金費用が OCI または純資産に計上されている場合に、JPBT への調整は不要となる。対応する繰延税金負債が計上される場合には、当該繰延税金負債は、リキャプチャールール対象外勘定（Recapture Exception Accrual）に該当し、かつ、最低税率以上の税率で計上されているときに限り、調整が不要となる。これら条件を満たさない場合は、それぞれ「再評価によって含められる損益」および「過去の誤びゅうの訂正および会計処理の基準の変更」に関し、適用されるモデルルール 3.2.1(d)または 3.2.1(h)⁵⁸に従い、調整が必要とされる⁵⁹。

2.2.3.4.2. M&A 簡素化措置および 6.3.4 条選択

M&A 簡素化措置（M&A Simplification）

M&A 取引がされている場合、簡易所得および簡易租税の算定上特別なルールが適用される。ここでいう M&A 取引とは、次のいずれかに起因して資産または負債が移転する取引をいう。

- (a) 第三者間取引における支配持分の取得（share deal）（モデルルール 6.2.2 に規定されるものを除く）
- (b) モデルルール 10.1 に定義されている特定組織再編（GloBE Reorganization）

なお、SESH にて適用される M&A 調整は、当該 M&A 取引にて取得した資産および負債が、SESH 適用対象会計年度において、判定対象国に係る FANIL の合計額を算定する際に用いられる財務諸表に反映されている場合に適用される⁶⁰。

⁵⁴ モデルルール 4.1.1(c)/ コメンタリー Article 4.1. Paragraph 4

⁵⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.1. Paragraph 49

⁵⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.1. Paragraph 50

⁵⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.1. Paragraph 51

⁵⁸ モデルルール 3.2.1(h) / コメンタリー Article 3.2. Paragraph 58-62, Paragraph 79-84

⁵⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.1. Paragraph 52

⁶⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph 56

M&A 簡素化措置の適用により、M&A 取引により移転する資産・負債に係る会計上の簿価と、モデルルール 6.2 および 6.3⁶¹に基づき決定される当該資産・負債に係る GloBE ルール上の簿価（GloBE carrying values）との差異（GloBE-to-book Difference：以下「GloBE・会計差異」）に係る取扱いが簡素化される⁶²。

M&A 簡素化措置が適用がされる場合またはモデルルール 6.3.4 の選択を行う場合を除き、簡易所得の計算における JPBT および簡易租税の計算における税金費用からは、GloBE・会計差異を除外しなければならない。すなわち、モデルルール第 6 章⁶³に従って簡易所得が計算され、かつ、モデルルール 4.4⁶⁴に従って簡易租税が計算される⁶⁵。

一方、M&A 簡素化措置に係る次に掲げる適用要件を満たす場合には、SESH において GloBE・会計差異に係る調整が不要となる⁶⁶。

- M&A 取引により取得したすべての資産（のれんを除く）および負債のうち、その判定対象国において GloBE・会計差異が生じているものについて、その税務上の簿価（tax basis）がその取引前後で同額であり、かつ、対応する繰延税金資産または繰延税金負債が最低税率以上の税率で計上されていること。すなわち、M&A 取引に関連して認識された GloBE・会計差異に対応する税効果が、FANIL の算定に用いられた財務諸表に反映されていることが必要とされる。ただし、のれん（goodwill）の取扱いに関しては例外がある。

M&A 簡素化措置が適用される場合における取扱いは、次のとおりである⁶⁷。

- (a) GloBE・会計差異をその判定対象国に係る JPBT から除外しない。
- (b) その M&A 取引から生じた繰延税金資産・負債の計上額を簡易租税に含めない。
- (c) その M&A 取引から生じた繰延税金資産・負債（リキャプチャー対象外勘定（Recapture Exception Accruals）に該当しない繰延税金負債を含む）の取崩額を簡易租税に含める。

M&A 簡素化措置が適用される場合、（税務簿価に変更がないときは）GloBE・会計差異に係る繰延税金資産・負債の計上額は、簡易租税の計算において考慮されない。これは、M&A 取引実施年度またはその後の年度のいずれに計上されたものであっても同様である。通常、IFRS を含む多くの会計基準において、企業結合に係る税効果は、初期的には、税金費用として計上されず、のれん（goodwill）の調整として貸借対照表に反映されることになるため、特段の調整は必要とされない⁶⁸。

一方、GloBE・会計差異に係る繰延税金資産・負債の取崩額については考慮される。M&A 簡素化措置が適用される場合、FANIL に反映されている GloBE・会計差異による影響は、対応する繰延税金資産・負債の取崩額を簡易租税に含めることにより打ち消される⁶⁹。

GloBE・会計差異に係る繰延税金負債のうち、リキャプチャー対象外勘定に該当しないもの（以下「non-REA DTL」）の取崩額についても、簡易租税に含められる。この取扱いは、non-REA DTL を簡易租税の計算から除外するという一般ルールに対する例外的な措置である⁷⁰。

⁶¹ モデルルール Article 6.2. /Article 6.3.

⁶² Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph57

⁶³ モデルルール Chapter6 Corporate Restructurings and Holding Structures

⁶⁴ モデルルール Article 4.4.

⁶⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph58

⁶⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2 Paragraph59

⁶⁷ Side-by-Side Package Chapter2. Box 3.4.2. Paragraph3

⁶⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph62

⁶⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph63

⁷⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph64

適用される会計基準において、M&A 取引に起因して生じたのれん (goodwill) の償却および対応する繰延税金負債の認識が認められる場合には、当該のれんに係る減損損失・償却費の計上に伴い、その対応する繰延税金負債の取崩額が、最低税率以上の税率で税金費用に含まれる限り、当該のれんに係る減損損失および償却費の加算調整は不要とされる。しかし、のれんの減損・償却に係る繰延税金負債が認識されていない場合 (または当該繰延税金負債が最低税率未満の税率で計上されている場合) には、当該減損損失・償却費は JPBT に加算される (対応する繰延税金負債の取崩額がある場合には、当該取崩額は簡易租税から除外される)⁷¹。

なお、例えば次に掲げる場合における M&A 取引に係る移転資産および負債に対しては、M&A 簡素化措置の適用はできない。

- 関連する税務上の簿価が取引前後で変わらない場合において、税効果会計が適用されていない場合および、繰延税金資産・負債が最低税率より低い税率で計上されている場合等である。その場合には、GloBE ルールの原則的な取り扱いが適用され、(GloBE 簿価と会計上の簿価) による影響を簡易所得および簡易租税の計算から除外しなければならない⁷²。
- また、税務上の移転資産および負債が公正価値 (fair value) により調整された場合にも、簡素化は適用されない。この場合には 2 つの選択肢がある。ひとつは、モデルルール 6.3.4 選択適用を行い、各資産および負債の (GloBE 簿価と会計上の簿価) の差異を選択対象会計年度に全額簡易所得に含めるか、5 年にわたり按分して含めることができる。2 つめの選択肢は、簡易所得および簡易租税の算定にあたり、GloBE ルール第 6 章⁷³に従って調整を行うことである⁷⁴。

6.3.4 条選択

6.3.4 条選択は、GloBE ルールにおいて選択が認められる状況 (すなわち、トリガー事由が生じた場合) である限り、SESH の計算においても選択できる。また、6.3.4 条選択は、当該事由により発生する損益が課税所得に含まれるか否かにかかわらず適用することができる。仮に、これら損益が課税所得に含まれる場合において、6.3.4 条選択が行われたときは、対応する租税は、簡易租税に含まれる。さらに、特定の条件下では、過去対象会計年度において発生した M&A 取引に関しても、SESH の適用上、6.3.4 条選択の適用が可能となる⁷⁵。

6.3.4 条選択は、次の要件のもと、過去対象会計年度に発生した M&A 取引に関し認識される GloBE 簿価と会計上の簿価の差異を、除外することが認められる。

- (a) 6.3.4 条選択が過去対象会計年度において適用できない場合 (例えば 過去対象会計年度が GloBE 対象会計年度前か移行期間セーフ・ハーバーの適用対象会計年度である場合) であり、かつ
- (b) M&A 取引に関し移転した資産および負債の税務上の簿価が、公正価値に調整されていること。6.3.4 条選択は、税務上の簿価が公正価値に調整されなかった資産および負債を含めて、当該 M&A 取引に係るすべての移転資産および負債に対しても適用される⁷⁶。

M&A 取引が行われた対象会計年度後に 6.3.4 条選択が行われた場合、GloBE・会計差異は、6.3.4 条選択が行われた対象会計年度の期首に係る会計上の簿価に基づき算定される。なお、GloBE 簿価は、6.3.4 条選択適用により、会計上の簿価と同額となるため、対応して財務諸表に計上された税効果を簡易租税の計算に用いることが必要になる⁷⁷。

⁷¹ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph66

⁷² Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph67

⁷³ モデルルール Chapter6 Corporate Restructuring and Holding Structures

⁷⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph68

⁷⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph70

⁷⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph71

⁷⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph72

GloBE・会計差異は、本選択が行われた対象会計年度の簡易所得に含めるか、本選択が行われた対象会計年度から5年の対象会計年度にわたり按分して、簡易所得に含められる。5年の対象会計年度にわたり按分する場合は、プロラタ方式により各対象会計年度の簡易所得に含めて計算される。5年のうち SESH の適用がない対象会計年度がある場合は、当該プロラタにより配分される金額は、GloBE 所得・損失に含まれる。同様に、6.3.4 条選択が、SESH の適用がない対象会計年度において選択された場合は、SESH 適用対象会計年度に配分される損益は簡易所得に含めなければならない⁷⁸。

2.2.3.5. 任意の調整

2.2.3.5.1. GloBE 選択項目

モデルルール第3章および関連するコメントリーで認められる GloBE 選択も、SESH の適用上も特段の定めがない限り、簡易所得および簡易租税の算定にあたり適用が認められる⁷⁹。

また、SESH においても、連結除外構成会社等について、連結除外構成会社等に関する適用免除基準の選択が可能である⁸⁰。

2.2.3.5.2. 不適用選択 (optional Exclusions)

非対称外国為替差損益 (以下「AFXGL」) に係る GloBE 調整

判定対象国について、モデルルール 3.2.1(f)に従い、AFXGL について、JPBT に調整をしなければならない。ただし、簡易所得および GloBE 所得・損失の算定において、AFXG に係る調整を行わない5年選択の適用を受ける場合はこの限りでない⁸¹。

発生年金費用に係る GloBE 調整

年金基金 (Pension Fund) への拠出金が、当該年金基金に関して会計上費用として計上された金額と異なる場合には、モデルルール 3.2.1 (i)等に従って、調整しなければならない。ただし、当該 3.2.1(i)の適用による調整を行わない5年選択の適用を受ける場合は、この限りでない⁸²。

2.2.4. 簡易租税

2.2.4.1. 国別法人税等の額 (JITE)

簡易租税の計算は、判定対象国に係る JITE を出発点として、その JITE に一定の調整が行われる。JITE とは、判定対象国に所在する各構成会社等の FANIL に反映されている法人税等の額・法人税等調整額、および連結会計上反映されている法人税等調整額のうち当該構成会社等に帰せられるものの合計額をいう。⁸³

2.2.4.2. JITE に対する基本的な調整

2.2.4.2.1. 政策上の調整

GloBE ルールの政策上の目的を維持するため、SESH 上においても、JITE に対し一定の調整が行われる。特にモデルルール 4.2.1 に定める対象租税に該当しないものは、除外される⁸⁴。なお、モデルルール 4.1.2(a)に従い、会計上税引前で費用計上されている対象租税を含める選択も認められる⁸⁵。

その後、モデルルール 4.1.3(b)および 4.1.3(c)に従って、一定の税額控除および還付に係る調整が行われる⁸⁶。

⁷⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 3.4.2. Paragraph73

⁷⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 3.5.1. Paragraph 81

⁸⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 3.5.1.Paragraph 85/コメントリー Annex A. Chapter2 Section 2. Paragraph 18-31

⁸¹ Side-by-Side Package Chapter2. 3.5.2 Paragraph88

⁸² Side-by-Side Package Chapter2. 3.5.2.Paragraph90

⁸³ Side-by-Side Package Chapter2. 4.1. Paragraph 92

⁸⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 4.1. Paragraph 93

⁸⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 4.1. Paragraph 94

⁸⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 4.1. Paragraph 95

2.2.4.2.2. 簡易租税と簡易所得を対応させるための調整

簡易 ETR の歪みを防ぐため、簡易租税と簡易所得が整合するよう、JITE に対し一定の調整を行わなければならない。モデルルール 4.1.3.(a)および 4.4.1.(a)に従い、簡易所得から除外される所得に係る税金費用は、JITE から除外される⁸⁷。

2.2.4.2.3. 不確実な税務処理に係る租税および 3 年以内に支払われることが見込まれない租税に係る調整

モデルルール 4.1.2(c)、4.1.3(d)、4.4.6 の取扱いと同様に、不確実な税務ポジション税務処理に係る当期税金費用および法人税等調整額は除外され、実際に納付が実現した際に、簡易租税の算定上考慮される。

モデルルール 4.3.1(e)に従い、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も、JITE から除外する調整が行われる⁸⁸。

2.2.4.2.4. 繰延税金に係る調整

簡易租税に含まれる法人税等調整額に関しては一定の調整が行われる。なお、対象租税が会計上（FANIL）との一時差異に基づかないもの（例：Zakat）および適用される会計基準が、税効果会計を採用していない場合は、このような一定の調整が必要になることはない。さらに、後述の GloBE 損失選択適用を行う場合、繰延税金資産・負債に起因する税金費用は、簡易租税の算定上除外され、GloBE 損失上の繰延税金資産（GloBE Loss DTA）に起因する税金費用が、簡易租税の計算に含まれる⁸⁹。

評価性引当額等に係る調整

簡易 ETR における法人税等調整額の計算において、回収可能性が見込まれない繰延税金資産に係る評価性引当額または会計上の認識調整額は、ないものとされる。次のようなケースが想定されるが、この場合、モデルルール 4.4.1(c)および 4.4.2(c)に係る調整と同様の調整により、欠損金発生時に繰延税金資産を認識し（評価引当金相当額等は除外し）、将来繰越欠損金の税務上の課税所得との相殺時による繰延税金資産の取崩額が、簡易 ETR に適正に認識され反映されるよう確保されている⁹⁰。

- a 税務上の欠損発生時において会計上繰延税金資産が、計上されていない
- b 繰延税金資産の相殺勘定が、計上されている

税率の変更に係る調整

モデルルール 4.4.1(d)の調整と同様、適用税率の変更に伴って計上された法人税等調整額は、JITE から除外される。これにより、変更前・変更後の適用税率のいずれも最低税率を超えている場合、モデルルール 4.4.1(d)およびリキャストの取扱いが、整合的に確保される。また、変更により適用税率が最低税率を上回る場合、最低税率を下回る場合で、それぞれモデルルール 4.6.3 または 4.6.2⁹¹が適用されるような状況では、SbS パッケージ第 2 章セクション 4.6 の簡素化適用ができる⁹²。

税額控除の発生・使用に係る調整

⁸⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.2. Paragraph 96-97

⁸⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.2. Paragraph 98-100

⁸⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.4. Paragraph101

⁹⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.4. Paragraph102

⁹¹ モデルルール Article 4.6.2/Article 4.6.3. コメンタリーArticle 4.6.2. Paragraph 128-129/Article 4.6.3 Paragraph 130-131

⁹² Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.4.Paragraph103

JITE は、モデルルール 4.4.1(e)により税額控除の発生・使用に係る法人税等調整額は除外する。ただし、同項のコメントリーにおける特定繰延税金資産（Substitute Loss Carry-forward DTA）⁹³による適用がある範囲で例外が認められる（除外されない）⁹⁴。

リキャプチャー対象外勘定（Recapture Exception Accrual）に該当しない繰延税金負債に係る調整

原則として、モデルルール 4.4.5 に基づくリキャプチャー対象外勘定（REA）に該当しない繰延税金負債に係る法人税等調整額は、除外される⁹⁵。

2.2.4.2.5. 法人税等調整額のリキャスト

簡易租税に含まれる法人税等調整額は、最低税率で再計算（リキャスト）しなければならない。ただし、これは関連する繰延税金資産または繰延税金負債が、最低税率を上回る税率に基づいて会計上計上されている場合に限られる⁹⁶。

SESH における法人税等調整額のリキャストは、簡素化されている。GloBE ルールでは、各繰延税金資産・負債を個別にリキャストし、リキャスト後の繰延税金資産・負債に基づいて調整後法人税等調整額を算出する。一方、SESH では、簡易租税に含まれる法人税等調整額（純額）がリキャストされる。SESH の計算上、このリキャストは、次の算式に従って計算される⁹⁷。

$$\text{簡易租税に含まれる法人税等調整額} \times \frac{\text{最低税率}}{\text{会計上の適用税率}}$$

適用税率

- 「簡易租税に含まれる法人税等調整額」は、対象会計年度に係る判定対象国の簡易租税に含まれた繰延税金資産・負債の計上額および取崩額に係る法人税等調整額の合計額をいう。
- 「会計上の適用税率」（Accounted Tax Rate）は、関連する財務諸表における繰延税金（評価性引当額考慮前）の算定に用いられた適用税率をいう。

2.2.4.3. 簡易損失発生年度における負の租税に係る簡易調整

判定対象国において、対象会計年度に係る簡易損失および負の簡易租税が生じた場合には、その判定対象国について「負の租税に係る簡易調整」（Simplified Adjustment for Negative Taxes）が適用されるか否かを決定しなければならない⁹⁸。

「負の租税に係る簡易調整」とは、その対象会計年度に係る負の簡易租税の額が、簡易損失に最低税率を乗じた金額を下回る場合におけるその下回る部分の負の金額である⁹⁹。

「負の租税に係る簡易調整」は、翌年度以降に繰り越され、翌年度以降の簡易租税の計算において減算される¹⁰⁰。

⁹³ コメントリー Article 4.4.1 Paragraph 82.2-82.7

⁹⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.4 Paragraph104

⁹⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.4. Paragraph105

⁹⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.5. Paragraph109

⁹⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 4.2.5 Paragraph 110

⁹⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 4.3. Paragraph112

⁹⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 4.3. Paragraph113

¹⁰⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 4.3. Paragraph114

一定の場合には、「負の租税に係る簡易調整」に代えて、「損失繰延税金資産調整」(Loss DTA Adjustment)を選択できる。この代替的な方法により、移行対象会計年度が欠損ポジションである MNE グループは、SESH の適用上、簡易租税の額を計算する義務が一定期間免除される。この選択は、移行対象会計年度以後 5 年間 (Transitional Period) について適用される。ただし、適用される対象会計年度は、税務上の欠損、簡易損失および負の租税 (純額) (Net Negative Taxes) が生じる期間内に限定される。すなわち、当該 5 年間のうち、課税所得、簡易所得または正の簡易租税の額のいずれかが生じた対象会計年度以後の対象会計年度については、「損失繰延税金資産調整」を適用することができない¹⁰¹。

「損失繰延税金資産調整」は、次に掲げる金額の合計額に相当する金額をいう¹⁰²。

- (a) 当期欠損金に係る繰延税金資産 (評価性引当額等考慮前) のうち永久差異 (例: Super deduction、免税所得) に帰せられる額で、JITE に含まれる額 (リキャスト後)
- (b) のれんその他の非償却無形資産に係る繰延税金負債の額 (リキャスト後)

対象会計年度に生じた「損失繰延税金資産調整」は、翌年度以後で、欠損金に係る繰延税金資産の取崩額 (loss DTA reversal) から繰越控除される (ただしゼロ止まり)。控除しきれなかった残額は、さらに翌年度に繰り越される¹⁰³。

2.2.4.4. 任意の調整

2.2.4.4.1. 対象租税

1 年選択により、モデルルール 4.1.2(a)に従って、(法人税等に含められず) 費用計上された対象租税を簡易租税に含めることができる¹⁰⁴。

2.2.4.4.2. 簡易所得に含まれる純資産直入項目に係る納付税額

1 年選択により、簡易所得・損失に含まれる純資産直入項目に係る対象租税を含めることができる¹⁰⁵。

2.2.4.4.3. QRTC・MTTC

1 年選択により、次の要件のすべてに該当する税額控除の額を、簡易租税および簡易所得に加算することができる¹⁰⁶。

- QRTC および MTTC に該当すること
- JITE に係る減額として会計処理されていること
- 当該選択を行う対象会計年度に発生したもの、または過去対象会計年度に発生したもので当該選択対象会計年度においてもその全額が使用されていないものであること¹⁰⁷

過去対象会計年度に発生した税額控除である場合、当該税額控除の額のうち、その選択対象会計年度における未使用残高に相当する額が、簡易所得に含まれる。複数年度にわたって使用される税額控除については、その税額控除が完全に使用されるまで、この選択が適用される。これにより、選択対象会計年度に係る簡易所得の増額と、その QRTC または MTTC が使用される期間における簡易租税の増額との対称性が確保される¹⁰⁸。

¹⁰¹ Side-by-Side Package Chapter2. 4.3. Paragraph115

¹⁰² Side-by-Side Package Chapter2. 4.3. Paragraph116

¹⁰³ Side-by-Side Package Chapter2. 4.3. Paragraph 117

¹⁰⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 4.4.1. Paragraph118

¹⁰⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 4.4.1. Paragraph119

¹⁰⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 4.4.3. Paragraph122

¹⁰⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 4.4.3. Paragraph123

¹⁰⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 4.4.3. Paragraph123

2.2.4.4.4. 実質ベース優遇税制

実質ベース優遇税制に関する選択は、SESH においても適用可能である。当該選択に基づく GloBE 所得および調整後対象租税への調整は、簡易所得および簡易租税の計算においても同様に適用される¹⁰⁹。

2.2.4.4.5. GloBE Loss 選択

モデルルール 4.5 に基づく GloBE Loss に係る選択が、SESH 適用上も認められる¹¹⁰。

2.2.4.5. 移行対象会計年度ルール

移行期間 CbCR セーフハーバーと異なり、SESH の適用が、判定対象国における移行対象会計年度の開始を遅らせることはない。判定対象国における移行対象会計年度は、GloBE ルールにおいて定義される移行対象会計年度（QDMTT の定義に関するコメントリー188.49.2¹¹¹における移行対象会計年度を含む）と、当該判定対象国について、MNE グループが、SESH の適用を選択する最初の対象会計年度のうち、いずれか早い対象会計年度である。MNE グループは、判定対象国ごとに一つの移行対象会計年度を持つこととされる。すなわち、MNE グループが、過去対象会計年度において SESH の適用から外れた後に、再度 SESH の適用を受ける場合であっても、移行対象会計年度は、リセットされない¹¹²。

2.2.4.6. 対象会計年度終了後における対象租税の調整

2.2.4.6.1. 対象会計年度終了後における対象租税の額の増減に係る取扱い

CFS は、税務申告書の提出期限前に作成されるため、その期に係る租税債務に係る税金費用は、見積額で計上されるのが一般的であり、その翌期において、見積額と確定額との差額について会計上 True up 処理が行われる。この True up 処理は、その差異が重大である場合を除き、多くの承認された財務会計基準において認められている¹¹³。

簡易租税は、一般に CFS に係る法人税等の額に基づいて算定されるため、判定対象会計年度に係る未払法人税等の見積額に基づいて算定される。このため、実際の課税所得に基づいて簡易所得を計算する場合には、簡易 ETR に歪みが発生する可能性がある。これは、SbS パッケージ第 2 章セクション 5.2 における移転価格調整が行われる場合において、最も一般的に発生する。簡易 ETR においては、可能な限り調整の数を減らすため、通常、期末後に生じる所得または税金に対する True up 処理を簡易租税へ反映させるための調整は、必要とされていない。換言すれば、確定納付額等を反映させるために JITE および JPBT の見積額を更新することは、通常要求されていない。その代わりに、デフォルトとして、True up 調整は、その計上年度（accrual year）に係る簡易租税および簡易所得に反映される¹¹⁴。

MNE グループは、5 年選択により、取引年度末から 12 か月以内に発生した対象租税債務の増減額（移転価格調整に係る租税および所得の増加を除く。）を、その取引年度（transaction year）に係る簡易租税および簡易所得に含めることができる。この選択は、MNE グループのすべての所在地国に対して適用される。この True up 調整に係る選択は、移転価格調整に係る対象租税債務の調整には適用されず、かつ、移転価格調整に係る選択とは独立して、適用を受けることができる¹¹⁵。

¹⁰⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 4.4.5. Paragraph124

¹¹⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 4.4.5. Paragraph125

¹¹¹ コメントリー-Article 10.1 Paragraph118.49.2.

¹¹² Side-by-Side Package Chapter2. 4.5. Paragraph128

¹¹³ Side-by-Side Package Chapter2. 4.6.1. Paragraph134

¹¹⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 4.6.1. Paragraph135

¹¹⁵ Side-by-Side Package Chapter2, 4.6.1. Paragraph136

2.2.4.6.2. 対象会計年度終了後 12 か月を超える対象租税の額の増減に係る取扱い

過去対象会計年度に係る対象租税債務の純減少額が、簡易所得の減少に起因しないものであり、かつ、その純減少額が、当該過去対象会計年度の終了後 12 か月を超えて計上され、その純減少額を計上する年度（accrual year）の簡易租税の額に含めるとすればその計上年度に係る簡易 ETR が最低税率を下回ることとなる場合において、一定の要件を満たすときは、その過去対象会計年度に係る対象租税債務の純減少額をその計上年度に係る簡易租税の額から除外することができる¹¹⁶。

2.2.5. 所得・租税のクロスボーダー配分に係る簡易的な取扱い

2.2.5.1. 所得・租税のクロスボーダー配分

一般に、MNE グループは、簡易所得・損失および簡易租税のクロスボーダーの配分について、QDMTT に関するコメンタリー第 3 章および第 4 章に従わなければならない。したがって、モデルルール 4.3.2(b)を適用し、3.5.1(b)に基づき、構成会社等の持分保有者に配分された簡易所得・損失に対応して、導管会社等の財務諸表に含まれる対象租税は、当該持分保有者に配分される。また MNE グループが、モデルルール 3.4.5 に従い PE に帰属する損失を簡易所得に含める場合、モデルルール 4.3.4 が、本店等の判定対象国および PE の判定対象国の双方に係る簡易租税の決定に関し適用される¹¹⁷。

一般に、SESH は、本店等または持分保有者から PE または子会社である構成会社等へのクロスボーダー配分に関する QDMTT のアプローチにつき、踏襲されている。MNE グループは、本店等または持分保有者が PE または子会社である構成会社等に帰属する所得に対して支払うあらゆる租税を、本店の判定対象国および PE または子会社の構成会社等の判定対象国に係る簡易 ETR の算定上、除外しなければならない。この要件は、PE 簡素化選択（PE Simplification Election）が、適用される場合にも適用される。ただし、この要件は、子会社である構成会社等からの配当に対して、その子会社の構成会社等が所在する国において課税される源泉税については、適用されない¹¹⁸。

モデルルール 3.4.4 および 3.4.5 の適用に代替して、BEPS Action2（行動計画 2）に整合するアンチハイブリッド規則（ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化）¹¹⁹を採用し、支店課税制度を有する国に所在する本店等の PE については、PE 簡素化選択を適用できる。この選択は、国内事業活動に帰属する本店等の収益および費用に係る法人税等調整額が JITE に最低税率未満の税率にて計上されていないことが条件とされる¹²⁰。

また PE 簡素化選択により、以下が適用される¹²¹。

- (a) PE の簡易所得・損失は本店等の判定対象国の簡易所得・損失に、本店等の所在地国の支店課税制度により国内課税所得の算定において所得または損失として取り扱われる範囲で含まれる。
- (b) 当該課税制度により、PE の所得・損失に係る本店等の当期税金費用および法人税等調整額は本店等の所在地国である判定対象国における簡易租税に含まれる。
- (c) 本店等の PE 所得に係る当期税金費用を減額するために使用された外国税額控除の額は、本店等の所在地国である判定対象国における簡易租税に含まれる。

¹¹⁶ Side-by-Side Package Chapter2. Box 4.6. Paragraph3

¹¹⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph148

¹¹⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph149

¹¹⁹ OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 閲覧日 2026 年 2 月 20 日

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67/9789264202719-en.pdf

Chapter2. Action Plan Action2 Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements.

¹²⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph150

¹²¹ Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph151

(d) PE の所在地国である判定対象国における簡易所得および簡易租税（または SESH の適用がない場合には、GloBE 所得および調整後対象租税）は、モデルルール 3.4.5 および 4.3.4 を考慮されることなく決定される。

この PE 簡素化選択は、1 年選択であり、判定対象国単位で行われる。選択に基づき、PE の簡易損失が簡易所得に含まれた場合、本店等の所在地国の簡易所得が、PE の簡易所得と同額（所得ポジション）になる対象会計年度まで継続して適用しなければならない。当該 PE 簡素化選択が適用される場合、モデルルール 3.4.4、3.4.5 および 4.3.4 は、本店等の所在地国、PE 所在地国対象国に係る簡易所得および簡易租税の算定上適用されない。PE 簡素化選択が有効である期間に、SESH が、PE の所在地国において適用されない場合においても、これらモデルルール条項（3.4.4、3.4.5 および 4.3.4）は PE 所在地国である対象国に係る GloBE 所得または損失および調整後対象租税の算定上、適用されない。本 PE 簡素化選択適用期間中は、いかなる課税年度に係る本店等の所在地国に係る対象租税は、モデルルール 4.3.2(a)ないし（SESH 適用上）モデルルール 4.3.2.(a)に基づく PE への配分は、できない¹²²。

この PE 簡素化選択の目的において使用された外国税額控除とは、外国税額控除に起因する法人税等の減額をいい、課税年度に発生した外国税額控除または前課税年度からの繰越額も含まれる。しかし、当該 PE 簡素化選択により簡易租税に含まれる外国税額控除は、本店等の所在地国に係る法定名目税率（nominal tax rate）に、本店等の課税所得額に含まれた PE の所得を乗じた額を超えることは、できない。この PE 簡素化選択は、国内事業活動に帰属する本店等の収益および費用に係る法人税等調整額が、JITE に最低税率未満で算定されていないことが、要件とされている。この要件は、PE に係る租税が、本店等の所在地国に係る低率課税対象所得に関し、結果的に課税逃れとなるリスクを軽減するため、設定されている¹²³。

PE 簡素化選択の適用上、判定対象会計年度に使用された外国税額控除の額が、PE 所得およびロイヤリティ所得等複数の所得に係る外国源泉所得に関連する場合は、使用された外国税額控除の総額に、課税所得に含まれた PE 所得の割合を、課税所得に含まれた外国源泉所得の総額に対する比率として乗じることにより、PE の所得に係る外国税額控除の額が、決定される。この PE 簡素化は、本店等が、判定対象会計年度に実際に使用した PE 所得に係る外国税額控除の額を分析する事務負担につき、軽減することを目的とされている¹²⁴。

MNE グループは、5 年選択により、モデルルール 4.3.2.(a),(b),(c)または(e)に基づく対象租税につき、モデルルール 4.3.2 および 4.3.3 に従い、他の構成会社等に配分することができる。この選択は、MNE グループ全体に関する選択であり、またこれらモデルルール 4.3.2(a),(b),(c),(e)に係る対象租税すべてに適用されるものであり、いずれかひとつのパラグラフごと（例(a),(b),(c),(e)に係る対象租税ごと）の限定適用は、できない。ただし、本店等所在地国において、PE 簡素化選択が有効な場合は、PE の配分を前提として、モデルルール 4.3.2(a)に係る対象租税には、この 5 年選択は適用されない。当該 5 年選択が行われた場合における取扱いは、次のとおりである¹²⁵。

- (a) QDMTT を有さない国に所在する構成会社等に対して配分された租税は、当該構成会社等を含む判定対象国の簡易租税に含まれる。
- (b) QDMTT を有する国に所在する構成会社等に対する配分可能な租税は、すべての国の簡易租税から除外される。

¹²² Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph152

¹²³ Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph153

¹²⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph155

¹²⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 5.1. Paragraph157

2.2.5.2. 移転価格調整

2.2.5.2.1. 取引年度終了後 12 か月以内のクロスボーダー移転価格調整に係る取扱い

一般に、モデルルール 3.2.3 は SESH においても適用される。したがって、MNE グループは、簡易所得を算定する際は、まずは財務諸表上に反映された価格が概ねベースとなる。これは構成会社等の財務諸表上、グループ間の取引価格についても、独立企業間原則に基づいて計上されていることが前提とされている。ただしこれには、2 つの例外がある。まず 1 つ目は、構成会社等が、法人税等の税目的のうえで、財務諸表に計上されている価格とは異なる移転価格を適用しされている場合である。2 つ目は、財務諸表が取引価格を原価で計上されている場合である。これらの場合における SESH 適用上の取扱いは、次のとおりである¹²⁶。

MNE グループが課税所得を計算する場合、財務諸表に計上された価格とは異なる移転価格を用いることがある。この税務上の移転価格調整（TP taxable income adjustment）は、移転価格事前確認（APA）による場合、財務諸表上の価格が、独立企業間原則に整合しないと MNE グループが、自ら判断した場合がある。取引年度末から 12 か月以内に税務上の移転価格調整が行われた場合、MNE グループは、当該調整額を（調整が行われた）判定対象会計年度の判定対象国の JPBT への調整として含める。期末の財務諸表に反映された法人税等の額と、JPBT 調整の対象となった取引年度の実際の対象租税債務による差額は、当該調整が行われた対象会計年度の JITE への調整として含めなければならない¹²⁷。

一般に、税務上の移転価格調整が行われる場合には、取引の相手側も対応する税務上の移転価格調整が行われることが想定される。判定対象国で税務上の移転価格調整があり、その相手側に対応する税務上の移転価格調整がない場合には、相手側の構成会社等の所在する判定対象国の JPBT に、当該税務上の移転価格調整を行わなければならない¹²⁸。

MNE グループは、5 年選択により、取引年度から 12 か月以内に生じた税務上の移転価格調整および関連する対象租税債務の増減を、取引年度の JPBT および JITE への調整として、含めることができるとされている。この選択は、MNE グループが所在するすべての国・地域におけるすべての税務上の移転価格調整および関連する対象租税債務の増減に関し適用される¹²⁹。

2.2.5.2.2. 異なる判定対象国に所在する構成会社間の簿価取引

一部の公正妥当な会計基準では、グループ内取引に関し、原価計上される場合がある。このような場合、グループ内で移転した資産につき、会計上の損益は認識されず、取得側では、当該資産につき、公正価値では認識せず、移転時の簿価を引き継ぐ。モデルルール 3.2.3 では、そのような移転取引に適用され、移転（売手）側の構成会社等の所得を、独立企業間原則に整合させるための調整を求められている。SESH の適用上、MNE グループは、移転側の判定対象国の JPBT を、税務上の課税所得計算に用いた価格に一致させるための調整が、求められる。ただし、当該移転取引が、税務上課税取引ではない場合、JPBT への調整は、独立企業間原則に基づく。MNE グループは、一般に、財務諸表上の簿価に基づき資産または負債を認識し、これを用いて取得側の判定対象国の簡易所得を、算定しなければならない。また MNE グループは、税務上の簿価（当該取引が課税取引ではない場合には公正価値）と会計上の簿価との差額に関する繰延税金資産（最低税率にリキャストした金額）を取得側の判定対象国の簡易租税の計算に用いなければならない。これは、MNE グループが、既存の財務諸表に可能な限り依拠出来ることにより、簡素化が図られている¹³⁰。

¹²⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 5.2. Paragraph158

¹²⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 5.2. Paragraph159

¹²⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 5.2. Paragraph160

¹²⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 5.2. Paragraph161

¹³⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 5.2.2. Paragraph162

ただし、無形資産に関しては、例外的な取扱いが適用される。無形資産は、移転（譲渡）側が、その簡易所得または GloBE 所得算定時に考慮した価値、すなわち独立企業間価格で取得側は認識しなければならない¹³¹。

2.2.5.2.3. 同一判定対象国内に所在する構成会社間取引

モデルルール 3.2.3 は、同一の判定対象国内に所在する構成会社等間の取引につき次の 2 つのケースに該当する場合には適用される。

まず、1 つ目のケースとしては、異なる種類の判定対象国グループに所在するグループ内取引の場合である。これらの取引は、SESH の適用上、クロスボーダー取引として取り扱われる¹³²。

2 つ目のケースとしては、資産の売却により損失が生じる場合である。モデルルール 3.2.3 は、その損失が独立企業間価格で記録されていない範囲において、調整を求めている。クロスボーダー取引に適用されるモデルルール 3.2.3 の要件は、同一の判定対象国内に所在する構成会社等間で行われ、損失を生じさせる資産の売却、その他の移転に係る取引にも適用される。対象国に係る現地法が、売却価格について、独立企業間価格をベースに調整する代わりに、損失を否認する税務調整の場合は、当該否認された損失の金額が、移転価格調整額とみなされる¹³³。

2.2.6. 課税上中立な会社等

2.2.6.1. 課税上中立な最終親会社等

GloBE ルールには、パス・スルー課税の対象となる最終親会社等に適用される特別なルールがある。

最終親会社等である導管会社は、モデルルール 7.1¹³⁴の適用対象となり、配当控除所得課税規定の適用を受ける最終親会社等については、モデルルール 7.2¹³⁵の適用対象となる。整合性が確保されるため、SESH においても、これらのルールを適用するが、これらのルールにより GloBE 所得・損失と調整後対象租税がゼロに減額される場合における簡素化の取扱いが、設けられている¹³⁶。

2.2.6.2. 課税上透明な会社等

課税上透明な会社等の所得は、モデルルール 3.5¹³⁷に基づいて配分され、当該課税上透明な会社等が最終親会社等でない場合、その所得に係る対象租税は、モデルルール 4.3.2(b)¹³⁸、また後述の SbS パッケージ第 2 章セクション 5.1 に基づき配分される。多くの場合、モデルルール 3.5 および 4.3.2(b)の適用により、税務上の課税上透明な会社等の所得および対象租税、ともにゼロとなる。したがって、課税上透明な会社等の簡易所得および簡易租税は、当該課税上透明な会社等のすべての所得および対象租税が、モデルルール 3.5 および 4.3.2(b)の適用により、結果としてゼロに減少する場合は、ゼロとみなされる¹³⁹。

2.2.6.3. 投資会社等を課税上透明として扱う選択

モデルルール 7.5.1 により、5 年選択により、各種投資会社等を課税上透明な会社等と同様の取扱いができる¹⁴⁰。

¹³¹ Side-by-Side Package Chapter2. 5.2.2. Paragraph163

¹³² Side-by-Side Package Chapter2. 5.2.3. Paragraph164

¹³³ Side-by-Side Package Chapter2. 5.2.3. Paragraph165

¹³⁴ モデルルール Article7.1.

¹³⁵ モデルルール Article 7.2.

¹³⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 6.1. Paragraph166

¹³⁷ モデルルール Article 3.5.

¹³⁸ モデルルール Article 4.3.2. (b) / Article 3.5.1(b)

¹³⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 6.2. Paragraph169

¹⁴⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 6.3. Paragraph171

この選択は、SESH の適用上も利用可能である。一定の投資会社等の各持分保有者である構成会社等において、モデルルール 7.5 に基づく選択が行われた場合、当該投資会社等は、別個の判定対象国に所在する課税上透明な会社等として取り扱われる。SESH 適用上、投資会社等が、その持分保有者である構成会社等に関して実際に課税上透明な会社等である場合、その保有者は、モデルルール 7.5 に基づく選択を行ったものとみなされる。これにより、当該投資会社等の所得および対象租税は、モデルルール 3.5 および 4.3.2(b)に従って配分され、当該投資会社等のトップアップ税額はゼロとみなされる¹⁴¹。

2.2.7. 適用制限

2.2.7.1. 不適格な判定対象国

2.2.7.1.1. 無国籍会社等

無国籍構成会社等は、SESH 上、異なる判定対象国として取り扱われ、SESH の適用対象とならない¹⁴²。

2.2.7.1.2. 投資会社等

投資会社等については、モデルルール 7.4 に基づき、個別の実効税率の計算が求められるため、各種投資会社等は、SESH を適用する目的において、異なる判定対象国として取り扱われる¹⁴³。

この場合、投資会社等は、SESH の適用対象とならない（SbS パッケージ第 2 章セクション 6.3 に定める場合を除く。）¹⁴⁴。

2.2.7.1.3. モデルルール 7.3 の選択を適用する判定対象国

判定対象国につき、モデルルール 7.3¹⁴⁵に基づく適格分配時課税制度に関する選択を行った MNE グループは、当該対象会計年度の開始時点で、その判定対象国に係る繰延みなし分配税額（Deemed Distribution Tax Recapture Account）の残高がある場合、その判定対象国について、SESH の選択はできない。判定対象国の繰延みなし分配税額が、ゼロに減少した対象会計年度直後の対象会計年度から、MNE グループは、当該判定対象国につき、SESH の選択をする資格を得る¹⁴⁶。

2.2.7.2. 選択および再選択要件

2.2.7.2.1. 最初の選択

MNE グループは、直前 24 カ月以内に開始した各対象会計年度において、判定対象国に係るトップアップ税額（Top-up Tax liability）を有していなかった場合に、初めて SESH の選択資格を有する。MNE グループが、構成会社等および同一国の投資会社等を単一の判定対象国として含める選択をする場合は、直前 24 カ月以内に開始した各対象会計年度のいずれにおいても、当該構成会社等およびすべての同一国の投資会社等が、トップアップ税額を有していない場合に限り、当該判定対象国は、SESH の適用資格を有する¹⁴⁷。

最初の適格性テストは、SESH を選択する対象会計年度の初日から遡る 24 カ月以内に開始したすべての対象会計年度において、MNE グループが、いかなる理由であれ、トップアップ税額を有していなかった場合（例えば本則計算の適用、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用資格）により充足される。ある対象会計年度について判定対象国につき、GloBE ルールまたは QDMTT の適用対象ではなかった MNE グループは、その対象会計年度に

¹⁴¹ Side-by-Side Package Chapter2. 6.3. Paragraph 172

¹⁴² Side-by-Side Package Chapter2. 7.1.1 Paragraph173

¹⁴³ Side-by-Side Package Chapter2. 7.1.2. Paragraph176

¹⁴⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 7.1.2. Paragraph177

¹⁴⁵ モデルルール Article 7.3.

¹⁴⁶ Side-by-Side Package Chapter2. 7.1.3. Paragraph180

¹⁴⁷ Side-by-Side Package Chapter2. 7.2.1. Paragraph182

において、トップアップ税額は、有していないものとみなされる（当該対象会計年度に MNE グループが、当該判定対象国に構成会社等を有していたかどうかは問われない）¹⁴⁸。

2.2.7.2.2. 再選択要件

MNE グループは、SESH が選択されなかった対象会計年度の初日から 24 カ月以内に開始するすべての対象会計年度において、次のいずれかの適用の結果、判定対象国に係るトップアップ税額（Top-up tax liability）を有していない場合に SESH の再選択が認められている¹⁴⁹。

- 本則計算
- いずれかの「特定セーフ・ハーバー」の適用

2.2.7.3. Integrity rules

SESH は、MNE グループが、関連する GloBE ルール上の税務属性（GloBE tax attributes）を各判定対象国に配分できる場合にのみ、選択適用が可能である。SESH は、同一の GloBE 費用（GloBE expense）を複数の国に配分する等、特定の税務属性に関し二重計上がある場合、または、いずれの判定対象国にも配分されていない税務属性（例えば、いずれの判定対象国にも配分されていない GloBE 所得がある場合等）がある場合には、適用可能とすべきではない。従って、NE グループは、簡易所得および簡易租税の算定結果が、GloBE ルールおよび SESH に基づくいかなる簡素化とも整合し、次の 4 原則を満たすため、必要なすべての調整を行う場合にのみ、SESH の適用対象とされている¹⁵⁰。

- マッチング原則（Matching principle）：グループ内取引による収益は、対応する費用が、認識される対象会計年度より後の対象会計年度に認識されず、また収益の額は対応する費用の額の金額と一致していること
- 完全配分原則（Full allocation principle）：すべての損益は、判定対象国に配分されていること
- 単一費用・損失の原則（Single expense and loss principle）：各費用および損失は、一度だけ、かつ単一の判定対象国において控除されていること
- 単一税額の原則（Single tax principle）：すべての租税は、一度だけ、かつ単一の判定対象国において計上されていること

これら要件を満たさない MNE グループは、上記原則に適合するために必要な調整を行わない限り、SESH を適用できない。簡素化のため、複数の国の会計に反映されている費用、損失、租税は、当該すべての判定対象国に係る簡易所得と簡易租税の算定上、除外される。これは、どの国において、費用、損失、または対象租税を認めるべきか決定するための新たなルールの策定の必要性等を、回避するためである。マッチング原則に係る調整は、費用が計上された国において調整が行われ、完全配分原則に関しては、GloBE ルールに基づき収益が報告される国にて調整が行われる¹⁵¹。

CFS に係る会計基準と QDMTT 適用国で要求される LFAS の相違のみを起因とする、マッチング原則の非充足性の状況を防ぐため、取引の相手側が、SESH の適用上、（当該相手側の所在地国において）LFAS が採用されていることのみを要因とする場合は、マッチング原則は充足するものとして取り扱う。なお、MNE グループ内で、一方の構成会社等が発行し、他方の構成会社等が保有するいかなる金融商品（Financial instruments）に関しては、発行者側の簡易所得の計算に用いる会計基準に基づき、発行者側と保有者側双方にて、当該金融商品が、負債か資本（Equity）に係るものかにつき、統一分類しなければならない。¹⁵²。

¹⁴⁸ Side-by-Side Package Chapter2. 7.2.1. Paragraph183

¹⁴⁹ Side-by-Side Package Chapter2. 7.2.2. Paragraph185

¹⁵⁰ Side-by-Side Package Chapter2. 7.3. Paragraph189

¹⁵¹ Side-by-Side Package Chapter2. 7.3. Paragraph190

¹⁵² Side-by-Side Package Chapter2. 7.3. Paragraph 191

完全配分原則では、連結消去を考慮することなく、各構成会社等のすべての損益が、当該構成会社等を含む判定対象国の簡易所得に反映されることが要求される¹⁵³。

2.2.7.4. 適用時期

導入国（Implementing Jurisdictions）および QDMTT のみ適用される国（QDMTT-only Jurisdictions）は、SESH に係る制度（framework）を、自国の国内法に導入し、2026 年 12 月 31 日以後に開始するすべての対象会計年度について、利用可能なものとしなければならない¹⁵⁴。

ただし、導入国または QDMTT のみ適用される国は、2025 年 12 月 31 日以後に開始する対象会計年度について SESH を利用可能とすることが認められる。この場合、申告構成会社等は、次に掲げる場合は、2025 年 12 月 31 日以後に開始する対象会計年度について SESH を選択することができる¹⁵⁵。

- i. 判定対象国において QDMTT セーフ・ハーバーが適用される場合
- ii. 判定対象国に対して課税権を有する国が一つしかない場合
- iii. 判定対象国に対して課税権を有するすべての国が SESH の早期適用を採用しており、そのすべての国について SESH の選択を行う場合

2.3. 移行期間 CbCR セーフ・ハーバー（TCSH）の延長

SbS パッケージでは、SESH の導入に併せて、移行期間 CbCR セーフ・ハーバー（Transitional CbCR Safe Harbour：以下「TCSH」）が、1 年間延長されている。TCSH 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¹⁵⁶についても適用対象とされる。ただし、2029 年 6 月 30 日後終了対象会計年度は含まれない¹⁵⁷。

2.4. 実質ベース優遇税制（SBTI）セーフ・ハーバー

2.4.1. 概要

SbS パッケージでは、実質ベース優遇税制（Substance-based Tax Incentive：以下「SBTI」）に基づく恒久的セーフ・ハーバー（Substance-based Tax Incentive Safe Harbour）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：以下「QTI」）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およ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¹⁵⁸。

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¹⁵⁹。

¹⁵³ Side-by-Side Package Chapter2. 7.3. Paragraph 192

¹⁵⁴ Side-by-Side Package Chapter2. 7.4. Paragraph 196

¹⁵⁵ Side-by-Side Package Chapter2. 7.4. Paragraph 197

OECD /G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 「Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-GloBE Information Return（January 2025）」Introduction Jurisdictions with taxing rights under GloBE rule order Paragraph 23-27

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/01/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-globe-information-return-january-2025_b03274ed/a05ec99a-en.pdf 閲覧日 2026 年 2 月 21 日

¹⁵⁶ TCSH 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(Side-by-side Package Chapter3. 1. Paragraph3)。

¹⁵⁷ Side-by-Side Package Chapter3. 1 Paragraph3

¹⁵⁸ Side-by-Side Package Chapter4 2. Paragraph1

¹⁵⁹ Side-by-Side Package Chapter 4. Box Substance-based Tax Incentive Safe Harbour Paragraph 8

2.4.2. 適格優遇税制（QTI）

QTI には、支出ベース優遇税制（expenditure-based tax incentive）および生産量ベース優遇税制（production-based tax incentive）が含まれる。これには、一般に納税者の対象租税債務が減額される優遇税制を指す。したがって、対象租税以外の税負担を減額させる優遇措置、GloBE 所得に含まれない収入等に係る支出のみに適用される優遇措置または補助金・助成金は含まれない。ただし、QRTC または MTTC が、支出ベース優遇税制または生産量ベース優遇税制の要件を満たす場合には、これらを QTI として取り扱うことを選択できる¹⁶⁰。

2.4.2.1. 支出ベース優遇税制

支出ベース優遇税制とは、適格支出（qualifying expenditures）に基づいて減免額が算定される優遇税制をいう。支出ベース優遇税制を有する国・地域は、通常、研究開発、生産性向上または環境に対するポジティブな影響といった正の波及効果が期待される活動に関連して生じる支出が、対象とされる¹⁶¹。

優遇措置に係る税ベネフィット（tax benefit）の価値が、その計算の基礎とされた支出額を上回る場合におけるその優遇措置は、QTI から除かれる。税ベネフィットの価値とは、その優遇税制により免除または軽減される租税債務の額の最大値をいう。税額控除の場合には、その価値は税額控除の額である。Super deduction、所得控除（enhanced allowance）または免除の方式により適用される優遇措置の場合には、追加控除額または免除所得額に法定税率（statutory tax rate）を乗じた額がその価値とされる¹⁶²。

2.4.2.2. 生産量ベース優遇税制

生産量ベース優遇税制は、生産量または製造工程で発生する産業廃棄物等の削減量を、ベースとして設計される。生産量ベース優遇税制は、生産単位（units produced）または排出ガス等の負の外部性（negative externalities）の削減量に基づき適用される。これらの優遇措置は、一般的に税額控除方式で適用され、通常、特定のアウトプット（例：ウィジェット（widgets）、クリーンエネルギー）に基づき、減免額が算定される¹⁶³。

2.4.2.3. 支出ベースまたは生産量ベースによる算定

QTI は、その減免額が確定される時点までに発生した支出または生産されたアウトプットに基づいて算定される優遇措置として、定義される。したがって、優遇措置の施行前に発生した支出または生産量に基づいて減免額が計算される場合における、その優遇措置および、将来の支出または生産に対するコミットメントに基づいて減免額が算定される優遇措置は、QTI に該当しない¹⁶⁴。

2.4.2.4. 一般に利用可能な優遇措置

QTI は、納税者にとって一般に利用可能な優遇措置として定義される。したがって、MNE グループのみに、その適用を限定するための適用条件（例えば、モデルルール 1.1¹⁶⁵に基づく収入閾値（7 億 5,000 万ユーロ））を有する優遇措置は、QTI に該当しない¹⁶⁶。

¹⁶⁰ Side-by-Side Package Chapter4. 2. Paragraph3

¹⁶¹ Side-by-Side Package Chapter4. 2.1. Paragraph4

¹⁶² Side-by-Side Package Chapter4. 2.1. Paragraph8

¹⁶³ Side-by-Side Package Chapter4. 2.2. Paragraph9

¹⁶⁴ Side-by-Side Package Chapter4. 2.3. Paragraph12

¹⁶⁵ OECD モデルルール Article 1.1.

¹⁶⁶ Side-by-Side Package 2.4. Paragraph15

2.4.2.5. 継続的モニタリング

BEPS 包摂的枠組みは、GMT の施行に関連する便益（Related Benefits）の識別に関する追加のガイダンス、および調整後対象租税額の減算として取り扱われなければならない便益を、明確化するためのガイダンスを策定している。このガイダンスは、関連する便益に対する協調的な評価を確保するための、継続的モニタリング・プロセスにより、サポートされることが、予定されている¹⁶⁷。

2.4.3. QTI の取扱い

2.4.3.1. QTI に係る調整

SBTI セーフ・ハーバーの選択が行われた場合、判定対象国に係る実効税率の算定において、QTI に係る調整が行われる。この調整は、判定対象国単位で行われるため、モデルルール第 3 章および第 4 章に基づいて、GloBE 所得および調整後対象租税額が計算された後に適用される¹⁶⁸。

QTI は、判定対象国に係る調整後対象租税額に加算される。この加算額は、その対象会計年度において使用された QTI の額と限度額（Substance Cap）のうち、いずれか少ない金額とされる¹⁶⁹。

QRTC および MTTC と異なり、QTI は GloBE 所得に含まれない。これは、優遇措置を QRTC または MTTC として取り扱うより、QTI として取り扱う方が、MNE グループにとって有利となりうることを意味する。このため、MNE グループは、一定の QRTC・MTTC を QTI として取り扱う 1 年選択を行うことができる。この場合には、QRTC・MTTC は GloBE 所得から除外され、調整後対象租税額の減少として取り扱われた後に、QTI として調整後対象租税額に加算される。限度額（Substance Cap）についても、QTI に係る調整額の合計額に対して適用される¹⁷⁰。

2.4.3.2. 対象会計年度において使用された QTI の額の計算

上記のとおり、調整後対象租税額に加算される QTI の額は、その対象会計年度において使用された QTI の額と限度額（Substance Cap）のうち、いずれか少ない金額とされる。その対象会計年度において使用された QTI の額は、次に掲げる場合に応じて計算される¹⁷¹。

2.4.3.2.1. 税額控除

QTI が税額控除である場合には、その対象会計年度において使用された QTI の額は、単純に、その期間における対象租税債務を減額するために、実際に使用された税額控除の額に相当する¹⁷²。

2.4.3.2.2. Super deduction、所得控除および免除

QTI に係る調整は、調整後対象租税額への加算という形で行われるため、super deduction、所得控除（enhanced allowance）または免除方式による減免額は、税額ベースに換算される必要がある。これは、追加の所得控除額（additional tax deduction）または免除所得額にその国の法定税率（statutory tax rate）を乗じた額に相当する。例えば、支出額の 150%の損金算入が認められる優遇措置の場合には、その super deduction（すなわち追加の所得控除額）の価値は、その支出額の 50%に法定税率を乗じた額に相当する。

¹⁶⁷ Side-by-Side Package Chapter4. 2.5. Paragraph17

¹⁶⁸ Side-by-Side Package Chapter4. 3.1. Paragraph19

¹⁶⁹ Side-by-Side Package Chapter4. 3.1. Paragraph20

¹⁷⁰ Side-by-Side Package Chapter4. 3.1. Paragraph21

¹⁷¹ Side-by-Side Package Chapter4. 3.2. Paragraph23

¹⁷² Side-by-Side Package Chapter4. 3.2.1. Paragraph24

同様に、支出額の50%に相当する所得が免除される優遇措置の場合には、その免除の価値は、所得免除額に法定税率を乗じた額に相当する¹⁷³。

2.4.3.2.3. 優遇税率が適用される支出に基づいて計算された所得

QTI には、発生した支出の一部に基づいて算定される適格所得に対して優遇税率が適用される一定の措置も含まれる。このような優遇措置の額についても、QTI に係る調整額を決定するため、税額ベースに換算される必要がある。これは、その優遇税率が適用される所得の額に、法定税率と当該優遇税率との税率差を乗じた額が相当する¹⁷⁴。

2.4.4. 限度額 (Substance Cap)

QTI に係る調整額は、所在地国における一定の限度額 (Substance Cap) が上限とされる。この限度額は、QTI に係る調整を、その所在地国における実質的な活動の指標を反映した金額に制限するものであり、実質ベース所得除外額 (SBIE) の算定に用いられる指標に基づいて、設定されている¹⁷⁵。

限度額の計算には、2つの方法がある¹⁷⁶。

第一の方法では、所在地国において MNE グループのために活動を行う適格従業員 (Eligible Employees) の適格人件費 (Eligible Payroll Costs) の合計額、またはその所在地国に所在する適格有形資産 (Eligible Tangible Assets) に係る減価償却等の額 (当該対象会計年度に係る FANIL に計上されたもの) のうちいずれか大きい額に 5.5% を乗じた金額として計算される¹⁷⁷。

この方法は、MNE グループが、所在地国について第二の方法を適用するための 5 年選択をしない限り、適用される¹⁷⁸。

第二の方法では、所在地国に所在する適格有形資産 (土地その他の非償却資産を除く) の帳簿価額の 1% に相当する額として計算される¹⁷⁹。

MNE グループが第二の方法の適用を取り止めた場合には、過去対象会計年度に係る限度額 (Substance Cap) の算定に含まれていた適格有形資産に係る減価償却費等については、第一の方法による限度額の計算上の減価償却費等の額から、除外しなければならない¹⁸⁰。

2.5. Side-by-Side システム

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¹⁸¹。

¹⁷³ Side-by-Side Package Chapter4. 3.2.2. Paragraph25

¹⁷⁴ Side-by-Side Package Chapter4. 3.2.3. Paragraph28

¹⁷⁵ Side-by-Side Package Chapter4. 4.Paragraph30

¹⁷⁶ Side-by-Side Package Chapter4. 4. Paragraph 31

¹⁷⁷ Side-by-Side Package Chapter4 BOX Substance-based Tax Incentive Safe Harbour Paragraph 6.(i)

¹⁷⁸ Side-by-Side Package Chapter4. 4.Paragraph 32

¹⁷⁹ Side-by-Side Package Chapter4. BOX Substance-based Tax Incentive Safe Harbour Paragraph 6.(ii)

¹⁸⁰ Side-by-Side Package Chapter4. 4. Paragraph33

¹⁸¹ Side-by-Side Package Chapter 5. Paragraph 1

2.5.1. SbS セーフ・ハーバー (Side-by-Side safe harbour)

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 および 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) ¹⁸²。

2.5.1.1. 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¹⁸³
 - a 20%以上の法定名目法人税率 (Statutory Nominal Corporate Income Tax (CIT) Rate) ¹⁸⁴を有すること
 - b QDMTT または法人代替ミニマム税 (Corporate Alternative Minimum Tax) ¹⁸⁵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¹⁸⁶
 - a すべ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) ¹⁸⁷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) ¹⁸⁸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
- ④ 適格国内課税制度およ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、また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¹⁸⁹

¹⁸² 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(Side-by-Side Package Chapter5. 1.Paragraph3)。

¹⁸³ Side-by-Side Package Chapter5. Box Side-by-Side Harbour Paragraph4

¹⁸⁴ 法定名目法人税率は、優遇措置 (Preferential Adjustments) および地方法人税等 (Sub-national Corporate Income Taxes) を考慮した後の税率をいう(Side-by-Side Package Chapter5. 1.4.1. Paragraph10)。

¹⁸⁵ 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(Side-by-Side Package Chapter5. 1.4.1..Paragraph13-15)。

¹⁸⁶ Side-by-Side Package Chapter5. Box Side-by-Side Harbour Paragraph5

¹⁸⁷ 包括的な課税制度は、利益の分配の有無にかかわらず、国外支店等および外国子会社等 (CFCs) に係る能動的所得およ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 (Side-by-Side Package Chapter5 1.4.2. Paragraph 20-21)。

¹⁸⁸ 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とされている (Side-by-Side Package Chapter5 1.4.2. Paragraph22)。

¹⁸⁹ 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 年または 2028 年に順次評価することとされている(Side-by-Side Package Chapter5 1.4.4. Paragraph27)。

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¹⁹⁰。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¹⁹¹。

2.5.1.2. 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（または 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¹⁹²。

2.5.1.3. 情報申告

IIR または 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¹⁹³。今後、SbS セーフ・ハーバーに関連して、GIR の改定が行われることが、予定されている¹⁹⁴。

2.5.2. UPE セーフ・ハーバー（UPE Safe Harbour）

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¹⁹⁵。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¹⁹⁶（QDMTT の適用関係および 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¹⁹⁷）。

2.5.2.1. 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¹⁹⁸¹⁹⁹。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²⁰⁰。

2.5.2.2. 適用時期

UPE セーフ・ハーバーは、2026 年 1 月 1 日以後に開始する対象会計年度について適用される。これは SbS セーフ・ハーバーの適用時期と同一である。SbS セーフ・ハーバーの施行日に関する解説は、UPE セーフ・ハーバーにも同様に適用される²⁰¹。

¹⁹⁰ Side-by-Side Package Chapter5. Box Side-by-Side Harbour Paragraph6

¹⁹¹ OECD Central Record for purposes of the Global Minimum Tax /Qualified SbS Regimes table 閲覧日 2026 年 1 月 6 日

<https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html#>

¹⁹² 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(Side-by-Side Package Chapter5 1.5.Paragraph28)。

¹⁹³ 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(Side-by-Side Package Chapter5 1.5.Paragraph28)。

¹⁹⁴ Side-by-Side Package Chapter5 1.6. Paragraph1

¹⁹⁵ Side-by-Side Package Chapter5. 2. Paragraph33

¹⁹⁶ Side-by-Side Package Chapter5. 2. Paragraph35

¹⁹⁷ Side-by-Side Package Chapter5. 2. Paragraph36

¹⁹⁸ Side-by-Side Package Chapter5. 2.1. Paragraph37

¹⁹⁹ Side-by-Side Package Chapter5. Box UPE Side Harbour Paragraph2

²⁰⁰ Side-by-Side Package Chapter5. Box UPE Side Harbour Paragraph3

²⁰¹ Side-by-Side Package Chapter5. 2.2. Paragraph40

2.5.2.3. 情報申告

GIR は、UPE セーフ・ハーバーの適用選択を行うための追加的なデータポイントを追加するために改定されることが予定されている。GIR の general section は、MNE グループの corporate structure に関する情報（最終親会社等の名称およびその所在地の国・地域 等が含まれる）を提供するため、MNE グループは、UPE セーフ・ハーバーの適格性を立証するための追加的な情報の提供は必要とされない²⁰²。

²⁰² Side-by-Side Package Chapter5. 2.2. Paragraph41

3. 諸外国のデジタル・サービス税（DST）の動向調査

3.1. DSTに関する各国の動向

3.1.1. DSTに関するこれまでの動向

世界の経済活動は急速にIT化が進展し、市場国に物理的な拠点を持たないグローバル・テック企業が、各国で巨額の収益を上げる一方、従来の国際課税ルールでは、各市場国において、これらの取引への十分な課税が困難な状況が顕在化していた。こうした課題に対応するため、OECD/G20は2013年からBEPSプロジェクトを推進し、その一環としてデジタル課税に係る国際ルールの整備にも着手した²⁰³。「第1の柱」と呼ばれる新たなデジタル課税の枠組みの議論が本格化する一方で、国際合意の遅れを理由として英国、フランスなどの一部の国は、オンライン広告等の一部のサービスや広範なデジタル取引等を課税対象とする暫定的な措置として、独自のデジタル・サービス税（DST）を一方向的に導入した。このような独自の一方的な措置を導入する動きは途上国を含め世界各地で見られ、例えば、インドは、2016年にDSTにあたる平衡税を導入し、2020年にその範囲を拡大した。また、トルコは、2020年に7.5%という高い税率のDSTを導入した。こうした各国による独自の一方的な措置に対して、米国は通商法第301条に基づく調査を実施し、制裁関税による対抗措置を表明した。

2021年に入ると新型コロナウイルス感染症の世界的な流行を受け、各国において大規模な経済支援措置が必要となり、その税財源の確保も各国共通の課題になったこと等により、デジタル課税導入の機運が世界的にさらに高まり国際議論は大きく進展した。そして2021年10月にはOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において約140カ国・地域²⁰⁴が、多国籍企業の利益の一部を市場国に分配する新たなルールを策定し、多数国間条約発効まで新たなDST導入を控えることや、既存DSTの撤廃に係る手順に関する協議などについて歴史的合意に達した²⁰⁵。これを受けて、同年10月21日に、米国とDST導入済の英国、オーストリア、フランス、イタリア、スペインの5カ国は政治的合意に達し、米国は制裁関税案を取り下げた²⁰⁶（11月22日にトルコ²⁰⁷、11月24日にインド²⁰⁸も米国と同様の合意）。

しかし、「第1の柱」を実施するための多数国間条約の条文最終化や主要国の批准は難航し、2026年春時点でも「第1の柱」に関する国際合意の実現は見通せない状況が続いている。この間、一部の国においては、独自のDST導入が進められているが、米国は、DSTは米国企業に差別的な税制であるとの理由で、DST導入国に対する報復措置や制裁関税を示唆しており、税制に関する国際協調の枠組み形成に大きな影響を及ぼしている。

米国の対応等を背景に、インドやカナダ、パキスタンなどではDST廃止や導入取りやめの動きが見られる一方、英国、フランス、トルコなどではDSTは維持されている。こうした状況の中、企業は二重課税リスクや各国ごとの異なるコンプライアンス対応を迫られている。

「第1の柱」に関する多数国間条約の実施が実現しない限り、各国の独自措置（DST等）と米国の対抗措置が綱引きをする状況が続く見通しである。国際課税ルールの不透明さや二重課税リスク、各国ごとの制度変

²⁰³ OECD, [Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy \(2015\)](#), 閲覧日 2026年1月17日

²⁰⁴ 2023年6月時点

²⁰⁵ OECD, [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021](#), 閲覧日 2026年1月17日

²⁰⁶ U.S. Department of the Treasury, [The United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom Announce Extension of Agreement on the Transition from Existing Digital Services Taxes to New Multilateral Solution Agreed by the G20/OECD Inclusive Framework | U.S. Department of the Treasury](#), 閲覧日 2026年2月5日

²⁰⁷ USTR, [USTR Welcomes Agreement with Turkey on Digital Services Taxes | United States Trade Representative](#), 閲覧日 2026年2月6日

²⁰⁸ USTR, [USTR Welcomes Agreement with India on Digital Services Taxes | United States Trade Representative](#), 閲覧日 2026年2月6日

更への対応は、企業にとって引き続き重要な課題となる。今後の国際協調の成否が、デジタル課税の実効性・公平性・安定性に大きく影響する。

3.1.2. 各国のデジタル課税制度の動向

2025 年の諸外国の DST に関する動向をみると、米国との関税交渉等の中で、DST 導入後、撤廃・撤回した国が複数ある。カナダのマーク・カーニー首相は、2025 年 6 月、トランプ大統領が貿易交渉の打ち切りを示唆したことを受け、3%の DST を撤回すると発表し²⁰⁹、カナダの財務省は 2025 年 11 月、2024 年 6 月 20 日の発効日まで遡って 3%の DST を廃止する法案を提出した²¹⁰。2026 年に予定されている米国・メキシコ・カナダ協定（USMCA）のレビューにおいても、米国産業界からは、DST の禁止条項の導入を求める声が出ている²¹¹。また、ドイツでは、閣僚の一人が DST の導入を提案したが、すぐに撤回された²¹²。パキスタンでも、Digital Presence Tax が導入された後、一か月足らずで米国の反応を受け撤回した²¹³。

米国と複数の国との二国間貿易合意の枠組みの中には、デジタル貿易に対する障壁の抑制、ならびに米国のデジタルサービスや製品を差別する DST の課税を控える旨が含まれている。具体的には、タイ²¹⁴、グアテマラ²¹⁵、アルゼンチン²¹⁶、スイス、リヒテンシュタイン²¹⁷、エクアドル²¹⁸、エルサルバドル²¹⁹との合意で、有害な DST の差し控えを含む強固なデジタル貿易原則の確立や、差別的な DST の禁止条項が盛り込まれている。

一部の国は米国との交渉等を踏まえ、DST を撤回または控えることを決定している一方で、フランスでは、DST について、憲法裁判所での合憲性レビューが行われた結果、2025 年 9 月に合憲との判断が出されている²²⁰ことから、フランスの DST は存続する可能性がある。一方、米国議会議員らは、フランスが、同国市場で事業を展開する米国企業に対する DST の税率を現行の 3%から 6%に引き上げを計画していることについて、大統領に継続的な懸念を表明する書簡を送付し、米国企業を保護するために DST の差別的性質を調査することを検討するよう大統領に促し、いかなる対応策も支持すると表明した²²¹。

トルコにおいても、DST は存続される方針で、7.5%から 12.5%への税率引上げの提案が行われたが、その後 7.5%から 2026 年に 5%、2027 年に 2.5%に引下げる計画が公表された²²²。

²⁰⁹ Tax Notes, [Canada Rescinds Digital Services Tax to Preserve U.S. Trade Talks | Tax Notes](#), 閲覧日 2026 年 1 月 25 日

²¹⁰ Tax Notes, [Canadian Budget Bill Repeals DST, Improves Business Incentives | Tax Notes](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²¹¹ Tax Notes, [Business Groups Look to 'Future-Proof' USMCA Against DSTs | Tax Notes](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²¹² POLITICO, [Berlin drafts bill to tax digital platforms – POLITICO](#), 閲覧日 2026 年 1 月 26 日

²¹³ DAWN, [Digital proceeds tax to not apply on foreign goods and services ordered online: FBR - Pakistan - DAWN.COM](#), 閲覧日 2026 年 1 月 26 日

²¹⁴ Office of the United States Trade Representative (USTR), [Fact Sheet: The United States and Thailand Reach a Framework for an Agreement on Reciprocal Trade | United States Trade Representative](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²¹⁵ Office of the United States Trade Representative (USTR), [Fact Sheet: The United States and Guatemala Agree to a Framework for Agreement on Reciprocal Trade | United States Trade Representative](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²¹⁶ Office of the United States Trade Representative (USTR), [Fact Sheet: The United States and Argentina Agree to a Framework for an Agreement on Reciprocal Trade and Investment | United States Trade Representative](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²¹⁷ Office of the United States Trade Representative (USTR), [Fact Sheet: The United States, Switzerland, and Liechtenstein Reach a Historic Trade Deal – The White House](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²¹⁸ Office of the United States Trade Representative (USTR), [Fact Sheet: The United States and Ecuador Agree to a Framework for Agreement on Reciprocal Trade | United States Trade Representative](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²¹⁹ Office of the United States Trade Representative (USTR), [Fact Sheet: The United States and El Salvador Agree to a Framework for Agreement on Reciprocal Trade | United States Trade Representative](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²²⁰ Le Monde, [French Constitutional Council upholds GAFA tax](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²²¹ Tax Notes, [U.S. Congressional Members Criticize French Digital Services Tax | Tax Notes](#), 閲覧日 2026 年 1 月 22 日

²²² VAT Calc, [Turkey 7.5% Digital Services Tax reduction proposal - vatcalc.com](#), 閲覧日 2026 年 1 月 26 日

新たな導入を検討する国もある。ポーランドでは、2026年早期のDST導入を検討中で、税率は3%の見込みである²²³。スロバキアやブラジルでも導入が検討されており、ブラジルでは、主要デジタル・プラットフォームの売上に7%の課税をする案が提案されている²²⁴。

また、従来のデジタルサービス税に代わる制度を公表している国もあり、ケニアでは、1.5%のデジタルサービス税に代わり、総売上高の3%を課される重要な経済拠点（Significant Economic Presence、SEP）税の法案が公表された。対象は、ケニアのユーザーにデジタルサービスを提供する非居住事業体である²²⁵。ジンバブエは、2026年1月1日から、すべての国外のデジタル・プラットフォームへの支払いに15%のデジタル・サービス源泉徴収税（DSWHT）を導入した。この税は取引時点で徴収され、銀行やモバイルマネー事業者などの現地金融機関を支払代理人として、資金が海外に送金される前に15%の源泉徴収が行われる。DSWHTは、国外事業者によるデジタルサービスに対する従来のVATに実質的に取って代わるものである²²⁶。

3.2. 英国のDST

3.2.1. 英国におけるDSTの評価

英国のDSTはあくまでも一時的な措置との位置づけであることを踏まえ、2020年4月の導入の際、政府は5年後にDSTの見直しをすることを約束していた²²⁷。導入から5年が経過し、英国のDSTの動向が注目される中、英国財務省はDSTの実績、運営状況、影響について評価を行い、2025年11月16日にDST評価報告書（Digital Services Tax Review）²²⁸を公表した。

3.2.2. 英国におけるDSTの概要

2020年に英国で導入されたDSTは、ソーシャルメディアプラットフォーム、検索エンジン、オンラインマーケットプレイスを英国ユーザーに提供することで得られる収益に対して2%の税金を課している。対象となる事業活動による全世界の売上高が5億ポンドを超え、そのうちの25百万ポンド以上が英国のユーザーから得られたものである企業のみが課税の対象となる²²⁹。

まず、事業者は、法律の定義に基づいて、課税対象となる事業活動を行っているか評価する必要がある。DST導入前に、2019年7月に発表されたパブリックコメントに対する英国財務省の公表資料（Digital Services Tax: response to the consultation）²³⁰において、英国政府の考え方が示されている。

ソーシャルメディアプラットフォームの対象となるオンラインプラットフォームとは、(a) プラットフォームの主な目的または主な目的の1つが、ユーザー間の相互作用を促進すること、(b) 他のユーザーとコンテンツを共有することを可能にすること、を満たしているものとされている²³¹。また、オンラインマーケットプレイスは、(a) プラットフォームの主な目的または主な目的の一つが、利用者による特定の物の販売を容易にするもの、(b) 利用者がプラットフォーム上で特定の物を他の利用者に販売し、または特定の物を広告その他の方法で他の利用者に販売のために提供することを可能にするものと定義されている²³²。

²²³ POLITICO, [Poland presses ahead with 3 percent digital tax despite Trump threat – POLITICO](#), 閲覧日 2026年1月23日

²²⁴ Bloomberg Tax, [Brazilian Lawmaker Proposes 7% Tax on Large Digital Companies](#), 閲覧日 2026年1月26日

²²⁵ Tax Notes, [Kenya Proposes Significant Economic Presence Regulations | Tax Notes](#), 閲覧日 2026年1月22日

²²⁶ Ecofin Agency, [Zimbabwe to Impose 15% Tax on Foreign Digital Services From 2026 - Ecofin Agency](#), 閲覧日 2026年1月22日

²²⁷ Deloitte, [Digital services tax \(DST\) review | TaxScape | Deloitte | Deloitte](#), 閲覧日 2026年1月17日

²²⁸ HM Treasury, [Digital Services Tax Review - GOV.UK](#), 閲覧日 2026年1月17日

²²⁹ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 3.1, 閲覧日 2026年1月17日

²³⁰ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 閲覧日 2026年1月17日

²³¹ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 3.32, 閲覧日 2026年1月17日

²³² HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 3.46, 閲覧日 2026年1月17日

一方、ほとんどのケースで DST の対象外とみなされる事業として、金融サービス²³³、映画や音楽といったコンテンツを開発または購入し、ストリーミング、放送、出版する事業²³⁴、ビデオゲーム事業²³⁵が挙げられている。事業活動が DST の対象内と対象外のどちらかに帰属させることが不可能な場合（例：年間サブスクリプションで対象内、対象外どちらのサービスにもアクセスすることができる場合）、これらの収益を課税の対象内の活動に公正かつ合理的に配分する²³⁶。

3.2.3. 対象者・対象収益の特定方法

上述のように課税の対象となる事業活動を「英国ユーザー」に提供することで得られる収益に対して 2%の DST が課される。上記 2019 年の英国財務省の公表資料において、「英国のユーザー」とは、通常英国に所在または拠点を有すると合理的に推定される者を指すと述べられている²³⁷。企業により入手可能な情報が異なるため、企業は、ユーザーが英国のユーザーであると推定することが合理的かどうかを判断するために、入手可能な情報を使用し判断を行うことが求められる²³⁸。

異なる証拠がユーザーの所在地について矛盾する情報を提供する場合、企業は証拠のバランスを考慮して、ユーザーが英国のユーザーであると合理的に推定できるかどうかを判断する²³⁹。同様に、特定の技術的問題（例：VPN）によりユーザーの通常の所在地を特定することが困難な場合、企業は、ユーザーが英国のユーザーであると合理的に推定できるかどうかを、入手可能な情報を使用して判断することが認められている²⁴⁰。

英国における収益を算定する際には、事業者は対象活動から生じた収益のうち、英国のユーザーに帰属するものを評価するよう努めるべきである。これには、以下が含まれるが、これらに限定されない²⁴¹。

- 英国のユーザーが閲覧することを意図した広告から得られた収益
- 英国のユーザーが関与する取引における手数料から得られた収益
- 英国のユーザーへのサブスクリプション料金の請求から得られた収益

3.2.4. 英国 DST の徴収実務

2025 年 11 月の英国財務省の評価報告書によれば、英国の DST は課税対象を限定し、閾値を設けることで、対象となる活動から実質的な収益を上げている企業のみが対象となるよう設計されているとの見解が示されている²⁴²。対象となる企業は、DST 導入時に課税対象となる収益を追跡し、税額を計算する IT ツールの導入等の初期コストを負担するとともに、その後継続的に申告やコンプライアンス要件に対応する必要がある²⁴³が、上述のとおり、企業が利用可能な情報からユーザーの所在地を特定することを許容しており、費用負担が妥当となるように、各企業の状況に合わせて合理的な調整を行った上で、相対的に収益金額を決めることを可能にしていると評価されている²⁴⁴。

²³³ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 3.61, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²³⁴ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 3.74, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²³⁵ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 3.75, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²³⁶ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 4.15~4.16, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²³⁷ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 5.9, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²³⁸ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 5.10, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²³⁹ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 5.11, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴⁰ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 5.12, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴¹ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 5.13, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴² HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 5.2, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴³ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 5.3, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴⁴ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 5.4, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

また、同報告書によれば、DST の申告は各企業ごとの個別申告や年複数回の申告ではなく、企業グループで年 1 回の申告を行うこととされていることから、事務負担は軽減されているとされている²⁴⁵。

さらに、これまでのところ 2020 年 4 月の導入以降、DST に関連する租税回避行為等は検知されておらず、申告における誤りのほとんどは意図的なものではなく、法解釈の相違や計算上の誤りであるとされている²⁴⁶。

しかしながら、実務上の障害としては、合理的判断をするためのデータ収集が困難という課題は残っている可能性がある。例えば、納税者側からは、特にユーザー情報の抽出がシステム化されていない企業においては、ユーザー情報の抽出・判定に多大な事務量を要しているとの声が聞かれている。

3.2.5. 英国 DST の税収

DST の税収については、2025 年 11 月の英国財務省の評価報告書において、導入初年度の 2021 年の 3 億 8 千万ポンドから継続的に増加し、2024 年には 8 億 8 百万ポンドと、当初の予想を大きく上回る税収となっていることが公表されている²⁴⁷。同報告書では、納税者の居住地は公表されていないが、ごく少数の企業の納税が DST 税収の大半を占めていることが示されている²⁴⁸。

3.2.6. 問題点

DST は利益ではなく収入に対する課税であり、法人税に関しては、DST 納税額分は納税費用として費用計上できるが、税額控除は認められないため、二重課税（同一の売上げに対して、DST では収益課税がされ、法人税では利益課税がされる）を完全に排除する仕組みはない。

他にも、二重課税をもたらす場合として、複数の異なる DST 適用地域に所在するユーザーが関与する越境取引があるが、英国 DST では、DST 導入済みの国との越境適格取引については、売上の 50%のみが課税対象となる仕組みとなっている²⁴⁹。また、DST は利益率の水準を考慮していないため、利益率の低い企業グループに不利益を与える可能性があるという見解もある²⁵⁰。

その他の問題としては、コンプライアンス対応費用のユーザーへのコスト転嫁がある。現状、手数料等を増やすことにより、多くの企業が DST をユーザーに転嫁している。企業の中には転嫁を規約に明記しているところもある。例えば、Google は条件を明確にしており、ウェブサイトでも公開している²⁵¹。一方、DST の存続期間が長くなるにつれて、当初 DST は一時的なものと考え転嫁を行わなかった企業においても DST のユーザーへのコスト転嫁が検討されるケースが増える可能性がある²⁵²。

3.2.7. 今後の英国の DST に対する検討

2021 年に公表された米国通商代表部（USTR）の英国 DST に関する調査報告書²⁵³は、英国の DST は米国企業に差別的であると結論付けていた。

²⁴⁵ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 2.12, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴⁶ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 2.10, 閲覧日 2025 年 12 月 4 日

²⁴⁷ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 4.4, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴⁸ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 4.15, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁴⁹ HM Treasury, [Digital Services Tax: response to the consultation](#), 5.28, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁵⁰ National Audit Office, [Investigation into the Digital Services Tax](#), 2.10, 閲覧日 2025 年 12 月 5 日

²⁵¹ Google, [Jurisdiction-specific surcharges - Google Ads Help](#), 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁵² HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 5.5, 閲覧日 2025 年 12 月 4 日

²⁵³ USTR, [UKDSTSection301Report.pdf](#), IV. Conclusions, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

一方、2025 年 11 月の英国財務省の評価報告書では、納税に抵抗している企業の存在は認識されておらず、DST 導入前の財務省・歳入関税庁による丁寧な納税者対応は、納税者からも好意的に受け止められていると述べられている²⁵⁴。

また、同報告書では 2019 年から 2024 年の間に、英国のデジタル経済は、DST の対象となるすべての種類のデジタルサービスにわたって著しく拡大しており、ソーシャルメディアプラットフォームとオンラインマーケットプレイスの利用が大幅に増加している一方で、検索エンジンは一貫して高いレベルの利用率を維持していることが強調されている²⁵⁵。そしてこのデジタル活動の拡大は、これらの分野が消費者や企業にとってますます重要になっており、2020 年 4 月の DST の実施にもかかわらず、広範な市場においてその影響が限定的であることを示す重要な兆候を示していると結論付けている。

なお、2025 年にトランプ米大統領が導入した相互関税等を受けた、米英間の通商交渉の過程では、英国に更なる関税を課さないことと引き換えに、DST の税率変更、一部セクターの免除や非課税控除額の増額等を行う可能性があるとの報道^{256,257}も見られたが、合意後は、そのような報道も減少し、2026 年初頭の時点で改正に向けた動きは見られない。上述の 2025 年 11 月の英国財務省の評価報告書においても、「DST は、一時的な措置 (interim measure) であり、課税権の再配分に関するグローバルな解決策が導入されれば DST は廃止する」という従来からの方針が維持されている²⁵⁸。

3.3. インドの平衡税

3.3.1. 平衡税の制度導入・廃止の背景

インドの DST にあたる平衡税 (equalization levy) は、インドのデジタル経済拡大に伴う直接税の課題に対処するため、OECD が BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクトの行動計画 1 で示した勧告に沿って、2016 年に導入された²⁵⁹。これに基づき、インド政府は、2016 年財政法第 VIII 章により、非居住企業の提供するオンライン広告、デジタル広告等の特定のサービスに対し、6%の平衡税を導入した。

さらに、2020 年財政法²⁶⁰により平衡税の対象範囲が拡大され、「オンラインプラットフォーム上で行われる資産の譲渡または役務の提供 (e-commerce supply or service) 」に対し、電子商取引事業者 (e-commerce operator) が受領または受領予定の対価に 2%の平衡税が課された。

しかし、2%の平衡税は 2024 年 8 月²⁶¹に、6%の平衡税は 2025 年 4 月に²⁶²、それぞれ廃止された。廃止は次のような理由によるものと考えられている。

- OECD 枠組みとの整合性： インドはグローバルな税制課題への対応として世界各国が合意した OECD の「2本の柱」の合意の署名国であり、インドが「第 1 の柱」を導入する場合、平衡税は廃止されることが予

²⁵⁴ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 4.12, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁵⁵ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 5.8, 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁵⁶ BBC, [UK considers big tech tax changes to appease Donald Trump](#), 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁵⁷ Financial Times, [UK looks at ways to soften impact of its digital tax on US tech groups \(ft.com\)](#), 閲覧日 2025 年 12 月 5 日

²⁵⁸ HM Treasury, [Digital Services Tax Review .pdf](#), 5.12, 閲覧日 2026 年 1 月 17 日

²⁵⁹ FINANCE BILL, 2016 PROVISIONS RELATING TO DIRECT TAXES, <https://www.indiabudget.gov.in/budget2016-2017/ub2016-17/memo/mem1.pdf>, p5 Equalisation Levy, 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶⁰ 2016 年財政法の 163 条、164 条、165A 条が改正された。Income Tax Department, Ministry of Finance, Government of India, [Equalisation Levy](#), 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶¹ THE FINANCE (NO. 2) BILL, 2024, [Microsoft Word - Final Finance \(No.2\) Bill, 2024](#), p157, 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶² MINISTRY OF LAW AND JUSTICE, 2025 年財政法, [Finance-Act-2025.pdf](#), p49 Article 146, 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

定されていた。実際、インドと米国は平衡税に関する暫定アプローチについて合意していた²⁶³。報道によれば、シタラムン印財務大臣は、平衡税の撤廃が米国の関税圧力によるものかと問われた際、「米国や現在進行中のグローバルな貿易摩擦とは関係ない」と主張し、決定はコンプライアンスの緩和とグローバルな税制規範への適合を目的とした長期的な計画の一環であると述べている²⁶⁴。

- コンプライアンス負担の軽減：平衡税の廃止のもう一つの重要な理由は、適用範囲の曖昧さに起因する非居住者のコンプライアンス負担の軽減である。以前より一部の関係者からは、2%の平衡税の適用範囲が曖昧であり、その結果、コンプライアンス負担が生じるとの懸念が示されていた²⁶⁵。
- 米国通商法 301 条調査報告：インドに対して米国通商代表部（USTR）は、2021 年、通商法 301 条調査に関する報告書²⁶⁶を公表し、平衡税を米国のテクノロジー企業への差別的措置と見做し、報復関税を示唆するなど、通商法 301 条に基づく対抗措置が相当であると結論付けた。

3.3.2. インドの平衡税の税収や課題等

2%の平衡税と 6%の平衡税の廃止前の税収について、過去数年間にどれだけの収入があったかを示す公式文書は政府から公表されていないが、平衡税の徴収額は 2023 年度で約 350 億インドルピー（約 3 億 9 千万米ドル）、2024 年度で約 330 億インドルピー（約 3 億 6 千 6 百万米ドル）であったと報じられている²⁶⁷。また、Alphabet 傘下の Google と Facebook の親会社 Meta が、インドの平衡税の半分以上を支払っており平衡税は「Google 税」と同義語となっているとも報じられており、平衡税の廃止はテック大手にとっては安堵させられるものだったと考えられている²⁶⁸。

一方、インドのデジタルニュース出版業界は、アシュウィニ・ヴァイシュナウ IT 大臣に対し、平衡税の撤廃はデジタルエコシステムに不均衡な競争環境を生み出し、外国デジタル企業を有利にしているとして、外国デジタル企業への 6%平衡税の撤廃を再考するよう正式に要請している²⁶⁹。

デロイト・インド事務所によれば、平衡税の実務上の課題として、一部の納税者（非居住法人）からの訴訟が発生していた。これらの納税者は自主的に 2%の平衡税を支払ったにも関わらず（本来、平衡税の対象所得には他の税は課されない）、インド所得税法の通常規定に基づき、その所得に対しても源泉徴収税が課されたケースがあった（顧客が非居住法人への支払いをロイヤリティや技術サービス料として扱い源泉徴収をした）ため、これらの非居住法人は顧客によって徴収された源泉徴収税の還付を税務当局に請求している。実務的には、税務官がこうした還付を簡単に認めることは少なく、特に所得が本当に平衡税の対象かどうかを慎重に確認しているとされる。これは、源泉徴収税率が通常平衡税率より高いためである。

3.3.3. SEP（重要な経済拠点）による課税の概要

諸外国には新たなデジタル課税の手法として、DST だけでなく、従来の PE の範囲を拡大し、重要な経済拠点（Significant Economic Presence、SEP）や重要なデジタル拠点（Significant Digital Presence）を認定することによりその国でデジタル取引に課税を行う手法や、デジタル取引に対して源泉徴収を行う手法として取り

²⁶³ 2021 年 11 月 24 日オーストリア、フランス、イタリア、スペイン、英国の 5 カ国と米国の共同声明を受け、インドと米国は暫定期間のインドの平衡税額が、第 1 の柱導入初年度の利益 A による税額を上回る場合、超過額を後から控除することを条件に、第 1 の柱が導入されるまでインドは平衡税を継続し、米国は貿易措置を取らないことを合意した。財務省プレスリリース 2024 年 6 月 [Press Release: Press Information Bureau](#), 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶⁴ The Indian Express, [Equalisation levy withdrawal not linked to Trump tariffs: Nirmala Sitharaman | India News - The Indian Express](#), 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶⁵ TAX Guru, [Equalisation Levy: Journey From Inception to Abolition & New Tax Regime](#), 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶⁶ USTR, [Report on India's Digital Services Tax.pdf](#), 閲覧日 2026 年 2 月 5 日

²⁶⁷ Money control, [Abolishing Equalisation Levy to cost Centre over Rs 3,000 crore in revenue loss](#), 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶⁸ Fortune India, [Google, Meta set to benefit as India proposes to scrap equalisation levy from April 1](#), 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

²⁶⁹ India Today, [Indian digital news publishers say Big Tech should pay Equalisation Levy - India Today](#), 閲覧日 2026 年 1 月 18 日

入れている国が見られ、インドもそのような国のひとつである。上述のとおり、平衡税は廃止されたが、SEP による課税は引き続き継続している。

インド国内法における SEP の定義は、多くの租税条約に規定される「恒久的施設（PE）」の概念よりも広範である。SEP は、所得税法第 9 条第 1 項(i)の説明 2A で導入されており、「事業関係」の定義を「(a) インドのいかなる者との間の財・サービス・財産に関する取引、または (b) 一定の基準を満たすインド国内での事業活動の系統的かつ継続的な勧誘やユーザーとのやりとりのいずれか」にまで拡大している。

SEP による課税について、外国法人がインドに SEP を有するとみなされるのは、i) インド居住者との取引による売上高（データやソフトウェアのダウンロードを含む）が 2,000 万インドルピーを超える場合、または、ii) インドのユーザー30 万人超との体系的かつ継続的な事業活動や関与がある場合で、SEP が生じた場合、外国法人は関連活動に帰属する所得について、通常 40%の税率で課税される。

しかし、1961 年所得税法第 90 条第 2 項および第 90A 条第 2 項の下では、納税者はインド国内法と適用される租税条約のうち、より有利な方を適用することができる。その結果、非居住者が条約による保護を受けており、かつ二重課税防止協定（DTAA）の第 5 条に基づく恒久的施設（PE）をインドに有していない場合、たとえインド国内法の第 9 条第 1 項(i)の説明 2A に定める SEP の条件を満たしていても、その所得は DTAA 第 7 条のもとでインドで課税されることはない。インドの裁判所も繰り返し「条約優先」の原則、すなわち条約の規定が国内法と矛盾する場合は条約が優先され、条約がより納税者に有利であれば国内税法よりも条約が優先されることを認めている。そのため、インドと二国間租税条約を締結している国の居住者（法人）については、租税条約上の PE を有しない限りは、SEP を根拠としてインドで事業利益課税がされることはない。

実務上の SEP の適用可否の判断は、多チャンネルでの取引が複雑なため困難な場合がある。実務上、インドの税務専門家は保守的なアプローチを取る傾向があり、インド側取引先との該当取引はすべて 2,000 万インドルピーの基準額に算入している。一方、ユーザー30 万人超の基準はより動的で、あらゆる形態のユーザーとのやり取りを含むと一般的に解釈されている。この広範な解釈は、所得税法第 9 条第 1 項(i)の説明 2A の文言によるもので、デジタル取引や広告取引だけでなく、輸出入、リース、ソフトウェアダウンロード、データ駆動型サービスなど幅広い活動を網羅している。

コンプライアンスの実務について、納税者は通常、定められた基準（2,000 万インドルピーの合計支払額またはユーザー30 万人超）を確認する。これらの基準を超えた場合、インド側の源泉徴収義務者は、非居住者がインドに PE を有しない旨の宣誓書（No PE Declaration）を取得する。これに加えて、租税条約の適用を受けるために、非居住者は納税地証明書（TRC）や、インド所得税法で定められたオンラインフォームである Form 10F などの条約関連書類を提出する。これにより、非居住者は条約の恩恵を受ける資格があることを証明する。

3.3.4. SEP（重要な経済的存在）による課税の実務的負担

SEP に関しては、デロイト・インド事務所によれば、実務上以下のような課題が見られている。

- 納税者側の実務的な負担：所得税法第 9 条第 1 項(i)の説明 2A の文言が広範（「資産・サービス・財産（transactions in respect of goods, services or property）に関する取引」）であり、輸入やリースなど非デジタル取引も対象となりうるため、これらの検証が必要となる。多層的な取引や、デジタルと物理的な要素が混在する等様々なサービスが束ねられた取引の場合、SEP の範囲内かどうかの判断が困難となる。また、非居住者はインド国内の総支払額やユーザー数の全体像を把握できないことが多く、定められた基準の遵守が困難である。非居住者への支払時に源泉徴収義務を負うインド側の支払者も、非居住者の SEP 該当性を判断する十分な情報を持たず、非居住者からの宣誓書のみを頼ることが多い。SEP は比較的新しい概念であり、司法判断の明確さが不足しているため、非居住者・居住者双方にとって課題となっている。

- 税務当局側の実務的な負担：特にユーザ30万人超の基準については、外国企業の協力がなければ非居住者の活動を追跡するのが困難である。宣誓書や報告をインド側支払者に依存しているため、執行にギャップが生じている。インドに物理的な拠点を持たない非居住者から税金を徴収することは、訴訟となった場合に、監査や税金回収のために外国法域との連携が必要となり、実務上非常に複雑になる。

3.3.5. 電子商取引事業者（E-commerce operators）の源泉徴収

インドでは広範なデジタル課税の手法の一つとして、2020年10月1日より、インド居住者がオンラインプラットフォーム上で販売を行った場合、プラットフォーム運営者に1%の源泉徴収税が課されている。

インドのオンラインプラットフォーム上のすべての販売者には、売上高にかかわらず、GST（Goods and Service Tax）の登録が義務付けられている。この過程で、販売者は国内での事業拠点および法的身分を証明する書類を提出する必要があり、インド国内の事業所に関する所有権証明書、賃貸契約書、公共料金請求書（電気・水道など）、銀行口座情報、会社設立証明書なども求められ、これらが事業体の国内での法的設立を確認する資料となる。これらの公式書類や情報の提出・確認を義務付けることで、電子商取引事業者は、販売者がインドの税法（GST や所得税など）に準拠した居住者であるかどうかを判定する。インド税法上の源泉徴収や源泉課税の規定は、販売者の居住性に基づいて設計されており、事業者は正しい税務処理のためにこの居住性を確認する必要がある。

また、販売者は、電子商取引事業者に登録する際、PAN（恒久口座番号）および Aadhaar（固有識別番号）²⁷⁰を提出しなければならず、これらはインド政府が発行する身分証明書であり、納税地や住所と密接に結びついている。PAN または Aadhaar の提出がない場合、源泉徴収税の税率が5%となる。

デロイト・インド事務所によれば、プラットフォーム運営者の源泉徴収にあたっての実務上の負担や課題として、商品の返品や返金などが発生した場合の整合性を維持すること、正しい源泉徴収税を適用するためにすべての販売者から PAN や KYC 情報を収集すること、年間売上5万ルピーおよび PAN または Aadhaar 提出による免除基準の管理・追跡をすること、複数の取引先に対する TDS 証明書の発行や四半期ごとの申告書の正確な作成・提出をすること、PAN や必要書類を提出しない非協力的な販売者への対応をすること、「販売の促進」という広範な用語が用いられているため、法的解釈に曖昧さがあることが確認されている。

3.4. 実務における DST への対応と課題

3.4.1. 実施概要

海外の DST の納税について、実務対応を行っている大手企業2社を対象に、DST の課税対象となる取引を判定する際の課題や、DST と法人税の負担等を把握するためヒアリング調査を実施した。

3.4.2. 調査結果

調査の結果、得られた回答については項目ごとに以下のとおりである。

実務上で DST の対応をしている国

回答企業からは、フランス、イタリア、スペイン、イギリスといった、欧州の各国で DST 関連の対応を行っているとの回答が得られた。また、DST 廃止前はカナダでも対応を行っていたという回答も得られた。

1年あたりの DST の負担額

各国を合わせて年間約100万ユーロ程度の納付を行っているといった回答が得られた。また、納付額自体は非公表との回答もあった。

²⁷⁰ JETRO, [インド版マイナンバーカード「Aadhaar」の新アプリがリリース予定\(インド\) | ビジネス短信 - ジェトロの海外ニュース - ジェトロ](#), 閲覧日

2026年1月19日

DSTに関する二重課税の懸念

二重課税が生じているという回答が得られた。DST は一般的に売上（収入）を基に課税が行われている一方で、法人税では最終的な利益を基に課税が行われており、かつ、法人税申告において DST の税額控除が認められていないことから、二重課税になっているという意見があった。また、赤字であっても DST の負担が生じるといった意見や、DST は恒久的施設を根拠とした所得課税では無いことから、OECD モデル租税条約や二国間租税条約とも矛盾しているといった意見があった。

今後の税制として DST と Pillar1 のどちらが好ましいか

Pillar1 の方が好ましいとする回答が得られた。理由としては、①OECD で検討が進められていること、②DST による二重課税が生じていること、③DST は国ごとに制度が異なることからそれに対応するためのシステム開発等のコストの追加発生により事業者の負担となり、その一部はユーザに転嫁されることなどが挙げられた。

また、単独企業の税負担という観点のみ考慮した場合には、Pillar1 の方が DST よりも閾値が高いことから、納税義務を負わないのであれば、Pillar1 の方が実務上の負担が少なくなる可能性があるといった意見もあった。

DST に係る税負担の顧客への価格転嫁

顧客への価格転嫁を行っているという回答、行っていないという回答の両方が得られた。

価格転嫁を行っている理由としては、DST をコストとして考え、売価に反映するというものが挙げられた。しかし、価格転嫁を行っているという回答した企業であっても、DST の価格転嫁を受け入れないという取引先もあることや、価格競争の観点から DST の全額を価格転嫁できているわけではないとの回答であった。

一方、価格転嫁を行っていない理由としては、営業戦略の一環との回答が得られた。

DST の課税対象となる取引範囲や、サービス利用者の把握などの実務上の対応

課税対象となる取引かどうかの判定にあたっては、各国において定義されている DST の対象となる取引の範囲に基づいて、納税義務者である企業内で判定しているという回答もあれば、DST の課税対象取引となるかどうか現地の税理士等の専門家や、現地の税務当局への照会を行ったという回答もあった。

なお、判定を行うにあたって、実務上の判断が難しいという回答が得られた。具体的には、DST の対象となる取引の定義が具体性に欠けている国があることや、複数の要素を構成する取引がある場合に、その取引が DST の対象となる取引に分類されるのかどうか、実務上の判断が難しかったという意見があった。

DST の課税対象となる取引におけるサービス利用者の把握については、顧客情報が登録されている場合には、その顧客情報に基づいて判断が可能という回答が得られた。また、顧客情報を登録していない会員へのオンライン広告などについては、その広告主の所在地を参考に保守的に判断しているという回答が得られた。

なお、対象取引を判定・集計するための IT ツール開発に多大なコストがかかっているとの意見もあった。

DST に関する税務調査

税務調査が行われたことは無いという回答が得られた一方で、税務調査が行われたかどうか具体的なことは示せないが現地の税務当局から指摘を受けたことがあるとの回答もあった。なお、税務当局からは、DST の課税対象となる取引の範囲についての指摘を受けたとの回答を得られた。

その他 DST に関する懸念等

DST は、国内で事業を行っているものの、恒久的施設が無いこと等を理由に、その国に税金を納めていない外国の企業に対し課税することを目的とした制度と思われるが、DST が価格転嫁される場合には、納税義務を負う企業のサービス利用者が DST を実質的に負担することとなり、目的を果たせない懸念があるという意見があった。また、DST の納税義務は特定の産業の企業にのみ課されているが、公平な市場競争の環境に悪影響を与えることや、貿易摩擦の火種にもなり得ることから、特定の産業のみが差別されるべきではないという意見があった。

その他、DST の課税対象となる取引の判定及び集計を行うための IT ツール開発に多額のコストがかかっていることも懸念であるとの意見があった。

4. 「第 2 の柱」の導入に伴う諸外国の動向調査

4.1. 調査対象国・地域、調査項目および調査方法

4.1.1 から 4.1.3 に記載の方法により、「第 2 の柱」の導入に伴う諸外国の動向調査を実施した。

4.1.1. 調査対象国・地域

日本、シンガポール、ベトナム、EU、ドイツ、アイルランド、英国

4.1.2. 調査項目

「第 2 の柱」の調査対象国・地域の国内法等に関して、次の項目に差異があるか等について調査を行った。

大項目	#	調査項目
1. IIR	1	適用開始時期
	2	適格性
	3	どの執行ガイダンス（AG）まで国内法制化されているか
	4	適用初年度にどの AG まで適用されるか
	5	モデルルールに定めのない各国独自の取扱い
	-	各国国内法における以下の取扱い
	6	対象租税に含まれる税・含まれない税（連結納税制度有の場合、グループ内租税債務が対象租税に含まれるか）
	7	海外支店所得課税の有無および（有の場合）海外支店所得と本店欠損の相殺有無
	8	外国子会社合算税制（CFC 税制）の有無および（有の場合）CFC 所得と親会社の欠損金との相殺可否
9	適格還付可能税額控除（QRTC）に該当する税額控除	
2. UTPR	1	適用開始時期
	2	UTPR の課税方法（損金算入否認方式またはトップアップ税額の直接賦課のいずれを採用しているか）
	3	構成会社等間の UTPR 納税義務の配分方法
3. QDMTT	1	適用開始時期
	2	適格性
	3	QDMTT セーフ・ハーバー要件充足
	4a	適用範囲
	4b	会計基準（a、b のどちらを採用しているか） a. UPE 財務会計基準（GloBE モデルルール 3.1.2 および 3.1.3 に相当する規定） b. 現地財務会計基準規定
	5	任意の乖離が生じる取扱い（実質ベースの所得除外額（SBIE）、デミニマス除外、最低税率等）
6	国際活動の初期段階における免除規定	

	7	スイッチオフ・ルール ²⁷¹ が適用される取扱い（最終親会社等である導管会社等、各種投資会社等）
	8	構成会社等間での QDMTT 納税義務の配分方法
	9	QDMTT に係る税の納税義務者および連帯納税義務の有無
4. 申告義務	1	GloBE 情報の交換に関する多国間の権限ある当局による協定（GIR MCAA）への署名
	2	GIR 申告期限
	3	QDMTT 申告期限および納期限
	4	事前届出義務の有無および（有の場合）その期限
	5	国内申告義務の有無および（有の場合）申告期限
5. その他	1	産業界からの要望等

4.1.3. 調査方法

各調査対象国・地域に所在するデロイトメンバーファーム（デロイトシンガポール、デロイトベトナム、デロイト UK、デロイトアイルランド、デロイトドイツおよびデロイトトーマツ税理士法人（日本））にて公表資料を基に調査を行った。

4.2. 調査結果

以下の 4.2.1 から 4.2.5 に、調査項目のうち主要な項目に関する各調査対象国・地域の調査結果の概要を記載している。なお、すべての調査項目に関する調査結果については、別紙 1 を参照されたい。

4.2.1. IIR

- 適用開始時期
 - ベトナム、EU、ドイツ、アイルランド、英国：2023 年 12 月 31 日または 2024 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度から適用
 - 日本：2024 年 4 月 1 日以後開始対象会計年度から適用
 - シンガポール：2025 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度から適用
- 適用初年度にどの AG まで適用されるか
 - ベトナムにおいては、法令上、どの AG が適用されているかについては明示されていない。（2025 年 10 月 23 日時点）
 - EU においては、AG は EU 指令に導入されていないが、法解釈に際しては AG を含む OECD のコメントリーが考慮される。
 - ドイツにおいては、2023 年 12 月に公表された執行ガイダンス（2023 年 12 月 AG）、2024 年 6 月に公表された執行ガイダンス（2024 年 6 月 AG）、2025 年 1 月に公表された執行ガイダンス（2025 年 1 月 AG）の適用時期について議論中の状況であるが、適用初年度から遡及適用される可能性がある。
 - アイルランドにおいては、2025 年 1 月 AG までの一部 AG について初年度に適用される（遡及適用される）。ただし、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに係る裁定取引防止ルールについては 2024 年 12 月 31 日以後に開始する対象会計年度から適用される。（2026 年 1 月 8 日時点）
 - 英国においては、大部分の AG は初年度から適用される一方で、一部の項目は 2025 年以降から適用されると考えられる。また、そのうちいくつかは 2024 年から遡及適用を選択できる。なお、移行期間 CbCR セーフ・ハーバーに係る裁定取引防止ルールは 2024 年 3 月 14 日から適用される。（2025 年 11 月 4 日時点）
 - 日本、シンガポールにおいては、IIR 適用初年度において 2023 年 12 月 AG まで適用される。
- モデルルールに定めのない各国独自の取扱い

²⁷¹ スイッチオフ・ルールとは、特殊な会社等に関して QDMTT に係る税を課さない場合において、その QDMTT に係る税を QDMTT セーフ・ハーバーの対象としつつ、その QDMTT に係る税が課されない会社等またはその会社等の MNE グループに属する他の会社等については、QDMTT セーフ・ハーバーを適用しないこととする取扱いをいう。

- 日本においては、一例として、所有持分については、会社等の純資産の部に計上されるその会社等に対する持分のうち次に掲げる権利が付されたものをいうこととされている²⁷²。
 - (1) 利益の配当を受ける権利
 - (2) 残余財産の分配を受ける権利
- EUにおいては、収入基準 7 億 5 千万ユーロを満たす大規模国内グループも Pillar2 の適用対象とされる。
- ドイツにおいては、一例として、次の取扱いが定められている。
 - ✧ EU 指令と同様に、収入基準 7 億 5 千万ユーロを満たす大規模国内グループについても Pillar2 の適用対象とされる。
 - ✧ 構成会社等に該当しない除外会社等のうち非営利会社等の定義について、モデルルールで定められたものに加えて国内法上の定義が追加されている。
- 対象租税に含まれる税・含まれない税
 - ドイツにおいては、モデルルールとは異なり、Pillar2 適用前の年度に係る法人所得税等で当期に費用計上されたものは、対象租税の額に該当しないこととされている。
 - 日本においては、通算法人間で授受される通算税効果額は、対象租税の額に該当しないこととされている。
- CFC 税制の有無および（有の場合）CFC 所得と親会社の欠損金との相殺可否
 - 日本、ドイツの CFC 税制においては、CFC 所得と親会社の欠損金が相殺される。
 - アイルランド、英国の CFC 税制においては、CFC 所得と親会社の欠損金は相殺できない。
 - シンガポール、ベトナムは、CFC 税制を有していない。
- QRTC に該当する税額控除
 - シンガポールにおいては、2024 年に施行された投資税額控除（RIC）が QRTC に該当するように制度設計されている。
 - ドイツにおいては、研究開発税制（Forschungszulage）が QRTC に該当する可能性があるが、ドイツ当局は該当するか否かを明示していない。
 - アイルランドにおいては、アイルランド R&D 税額控除およびデジタルゲーム税額控除の二つが QRTC に該当することがアイルランド税務当局により明示されている。
 - 英国においては、英国税務当局は、研究開発税額控除（RDEC）が QRTC に該当することを示している。
 - 日本、ベトナムにおいては、QRTC に該当する税額控除は存在しないと考えられる。

4.2.2. UTPR

- 適用開始時期
 - EU、ドイツ、アイルランド、英国：2024 年 12 月 31 日または 2025 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度から適用
 - 日本：2026 年 4 月 1 日以後開始対象会計年度から適用
 - シンガポール、ベトナム：UTPR に関する法案は施行されていない（2025 年 10 月 24 日時点）。
- UTPR の課税方法（損金算入否認方式またはトップアップ税額の直接賦課のいずれを採用しているか）
 - アイルランドは、損金算入否認方式を採用している。
 - その他の調査対象国・地域は、トップアップ税額の直接賦課を採用している。

4.2.3. QDMTT

- 適用開始時期
 - ベトナム、ドイツ、アイルランド、英国：2023 年 12 月 31 日または 2024 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度から適用
 - シンガポール：2025 年 1 月 1 日以後開始対象会計年度から適用
 - 日本：2026 年 4 月 1 日以後開始対象会計年度から適用

²⁷² モデルルールでは、資本持分のうち、次に掲げる権利が付されているものが「所有持分」とされている。

- ① 会社等の当期利益に対する権利
- ② 会社等の利益剰余金（過去の利益）に対する権利
- ③ 会社等の資本に対する権利

- 適用範囲
 - ドイツ、アイルランド、英国においては、収入基準を満たす国内企業グループや国内単体法人も QDMTT の適用対象となる。
- 任意の乖離が生じる取扱い（SBIE、デミニマス除外、最低税率等）
 - ベトナムにおいては、いくつか乖離が生じており、一例として、SBIE の計算において金融資産が適格有形資産に含まれることが明示されている。
- 国際活動の初期段階における免除規定
 - コメンタリー第 10 章の параграф 118.51 において、次の 3 つのオプションが示されている。
 - ✧ オプション 1：QDMTT 法令に当該免除規定を導入しない
 - ✧ オプション 2：QDMTT 法令に当該免除規定を導入するが、QDMTT 適用国に所在する構成会社の所有持分のいずれもが適格 IIR の適用される親事業体によって保有されていない場合に限り、当該免除規定を適用する。
 - ✧ オプション 3：（オプション 2 における制限無く）QDMTT 法令に当該免除規定を導入する
 - アイルランド、英国は、オプション 1 を採用している。
 - 日本は、オプション 2 を採用している。
 - ベトナム、ドイツは、オプション 3 を採用している。
 - シンガポールは、該当する免除規定はない。
- スイッチオフ・ルールが適用される取扱い
 - シンガポールにおいては、投資事業体および保険投資事業体に対して国内ミニマム課税（DTT）が適用されないため、これらの事業体に対してスイッチオフ・ルールが適用される。一方で、フロースルー事業体には DTT が適用されるため、当事業体に対してスイッチオフ・ルールは適用されないと考えられる。
 - ベトナムにおいては、現在、一定の発電所プロジェクト（一定の条件を満たすものに限る）に対して QDMTT をゼロとみなすことを提案する決議案が準備されており、当該発電所プロジェクトに対してスイッチオフ・ルールが適用される可能性がある。
- QDMTT に係る税の納税義務者および連帯納税義務
 - シンガポールにおいては、MNE グループによって指定された会社が納税義務者となるが、選択により特定の構成会社等に納税額の配分を割り当てることができる。納付期限内に納税されない場合には、シンガポールに所在する他の構成会社等に連帯納税義務が生じる。
 - ベトナムにおいては、指定された申告構成会社等は、ベトナム国内の他の構成会社等を代表して QDMTT の申告およびトップアップ税額の支払を実施する必要がある。その後、関連する債権および債務がグループ内で精算される。当該申告構成会社等およびグループ内の他の構成会社等は、税務当局によるグループの QDMTT 申告義務に関する調査の対象となる。
 - ドイツにおいては、ドイツ・ミニマムタックス・グループに属する会社等に係る QDMTT に係る税は、代表会社に配分される。ドイツ・ミニマムタックス・グループ内のすべての会社等は、当該代表会社に配分された税額について連帯納税義務を負う。当該代表会社は、他のグループ内の会社等に対して法的請求権を有する。
 - アイルランドにおいては、アイルランドの QDMTT グループ会社に代わって申告書を提出する代表会社を指名できる。QDMTT が代表会社によって納付されなかった場合、QDMTT グループ会社が連帯納付義務を負う。代表会社が納付を行った場合における QDMTT グループ内部の債権債務の清算方法については、法令上規定されていない。
 - 英国においては、原則として各構成会社が QDMTT 納税義務を負うが、1 社のみを QDMTT の納税義務者に指名することもできる。納税義務者が納付期限（対象会計年度終了後 15 か月以内（初年度は 18 か月以内））から 3 か月以内に納付しない場合、英国税務当局は、他の構成会社等にグループ納付通知を発行する権限を有している。

4.2.4. 申告義務

- GIR MCAA への署名
 - シンガポール、ベトナムは、2025 年 10 月時点において GIR MCAA への署名が行われていない。
 - その他の調査対象国・地域は、GIR MCAA に署名済みである。
- QDMTT 申告期限および納期限

- シンガポール、ベトナムにおいては、それぞれ次の相違点があると考えられる（その他の調査対象国・地域では、GIR 提出期限（対象会計年度終了後 15 か月以内（初年度は 18 か月以内））と同様）。
 - ✧ シンガポールの申告期限については GIR 提出期限と同じであるが、納期限については申告期限から 1 か月以内となっている。
 - ✧ ベトナムにおいては、対象会計年度終了後 12 か月以内に QDMTT 申告および納付を行う必要がある。
- 事前届出義務の有無および（有の場合）その期限
 - シンガポールにおいては、MNE グループの適用初年度終了後 6 か月以内に指定 DTT 申告構成会社等（DFE）および指定 GIR 申告構成会社等（GFE）を指定するための届出を行う必要がある。
 - ベトナムにおいては、適用初年度終了後 30 日以内に事前申告通知を行う必要がある。また、原則として適用初年度終了後 90 日以内に Tax コードの登録を行う必要があるが、適用初年度が 2025 年 6 月 30 日以前に終了する場合には、施行日（2025 年 10 月 15 日）から 90 日後の 2026 年 1 月 13 日またはその対象会計年度に係る QDMTT 申告期限（対象会計年度終了後 12 か月以内）のいずれか早い日までに登録することが認められている。
 - ドイツにおいては、ドイツ・ミニマムタックス・グループの代表会社を指定するための届出を行う必要があり、その提出期限は、対象会計年度が暦年である場合には 2025 年 2 月 28 日、暦年ではない場合には 2026 年 2 月 28 日とされる。この届出義務は、最初の対象会計年度にのみ適用される。ただし、代表会社を変更する場合には、その都度、届出義務が生じる。
 - アイルランドにおいては、適用初年度の終了後 12 ヶ月以内にアイルランドに所在する各構成会社等がそれぞれ届出を行う必要がある。
 - 英国においては、適用初年度の対象会計年度終了後 6 か月以内に届出を行う必要がある。

4.2.5. その他

- 産業界からの要望等
 - 日本においては、経団連による令和 8 年度税制改正に関する提言として、国際最低課税額の計算において、① グローバル・ミニマム課税と米国のミニマム課税制度の共存に係る対応、② 恒久的セーフハーバーの創設、③ CFC 課税額および PE 課税額のプッシュダウンに係る取扱いの明確化、④ 建設 PE の財務諸表の活用の許容等に係る要望が行われている。
 - ベトナムにおいては、ベトナム財務省により、政府保証付きの BOT（Built-Operation-Transfer）型発電所プロジェクトに対する QDMTT をゼロとみなすことが提案されている。
 - ドイツにおいては、業界団体により恒久的な簡素化措置が要望されている。

4.3. 2026 年 1 月 5 日に公表された Side-by-Side Package（SbS パッケージ）に関する調査対象国・地域の動き等

4.3.1. 調査対象国・地域の動き

調査対象国・地域における、SbS パッケージに関する国内法制化等の状況について、報道ベースでは次のような情報がある（2026 年 3 月 3 日時点）。

- 日本：令和 8 年度税制改正において、SbS パッケージに則り、本邦制度の見直しを行うことが、財務省より公表された²⁷³。
- EU：欧州委員会（EC）が SbS パッケージに基づく措置について認知し、EU 指令の枠組みにおいてその適用を確認するとしている²⁷⁴。
- アイルランド：SbS パッケージに基づく措置を 2026 年財政法案を通じて導入し、2026 年 1 月 1 日に遡及適用する方針を検討している²⁷⁵。
- 英国：SbS パッケージに基づく措置を財政法案で提出し、2026 年 1 月 1 日以降に開始される会計期間から適用される方針を検討している²⁷⁶。

²⁷³ 財務省、[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](#)：財務省、閲覧日 2026 年 1 月 24 日

²⁷⁴ Official Journal of the European Union, [Commission Notice – The OECD Inclusive Framework Agreement on Safe Harbors and the Pillar Two Directive](#)、閲覧日 2026 年 3 月 3 日

²⁷⁵ Tax Notes, [Ireland Plans to Implement Pillar 2 Agreement in Finance Bill | Tax Notes](#)、閲覧日 2026 年 3 月 3 日

²⁷⁶ Tax Notes, [U.K. to Adopt Pillar 2 Side-by-Side Package in Next Finance Bill | Tax Notes](#)、閲覧日 2026 年 3 月 3 日

4.3.2. 経済団体等の反応

経済産業諮問委員会（BIAC）は、今後さらなる簡素化や実務への明確化が必要であると指摘しつつも、SbS パッケージが多国籍企業に対して明確性、安定性をもたらす点、税制インセンティブが GloBE ルールにより損なわれないように配慮している点、経済界の意見を取り入れる姿勢等を評価している²⁷⁷。

²⁷⁷ Tax Notes, [Business at OECD Applauds Pillar 2 Side-by-Side Package](#) | Tax Notes、閲覧日 2026 年 3 月 3 日

お問い合わせ

デロイト トーマツ 税理士法人

Tel 03-6213-3800 (代)
email tax.cs@tohatsu.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”をバース（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、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”）が本資料をもって専門的な助言やサービスを提供するものではありません。皆様の財務または事業に影響を与えるような意思決定または行動をされる前に、適切な専門家にご相談ください。本資料における情報の正確性や完全性に関して、いかなる表明、保証または確約（明示・黙示を問いません）をするものではありません。また Deloitte Global、そのメンバーファーム、関係法人、社員・職員または代理人のいずれも、本資料に依拠した人に関係して直接または間接に発生したいかなる損失および損害に対しても責任を負いません。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す。

本文中の弊法人の意見、解釈の対象は、本文中に記載された事項に厳格に限定され、本文中において明示的に述べられていない如何なる事項についても、類推又は拡大解釈できないものであることにご注意ください。

弊法人の意見、解釈は現時点で有効な日本国又は関係各国の税法等に基づくものですが、これら法令等について異なった解釈が可能場合もあり、また現時点の法令等又はその解釈が、遡及して、あるいは将来変更される可能性があります。仮に変更された場合には、弊法人の意見、解釈もこれに伴い変わる可能性があります。これに対応して本文書を更新する義務を負うものではありません。

弊法人の意見、解釈は、別段の断りがない限り、日本国又は関係各国の税法の適用に関するものですが、税務当局、行政庁、自主規制機関及びこれに類する機関（以下、「税務当局等」）を拘束するものではなく、税務当局等が異なる意見、解釈をもって課税関係を決定しないことを保証するものでもないという点をご了承ください。

なお、本文書に第三者が依拠することはできないものであることにご注意ください。

本報告書上の文言等の解釈は、OECD ウェブサイトにより公表されている文書等の公表資料を正とし、報告書上の日本語抄訳は正本ではありません。本報告書は、OECD ウェブサイトにより公表されている文書等の公表資料と合わせて読まれることを前提としておりますので、その旨ご注意ください。

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>

Deloitte.

デロイトトーマツ



別紙 1

「第2の柱」の導入に伴う諸外国の動向調査

目次

1. IIRの各国比較	3
2. UTPRの各国比較	12
3. QDMTTの各国比較	15
4. Filing Obligationの各国比較	28
5. その他	33
略称一覧	36
Disclaimer	37

1. IIRの各国比較

1. IIRの各国比較

所得合算ルール（IIR）



		JP	SG	VN
1	適用開始時期	2024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。	2025年1月1日以後に開始する対象会計年度から適用される（シンガポールではMTTと呼ばれる。）。	2024年1月1日から適用される。
2	適格性（Yes or No）	Yes	Yes	Yes
3	どの執行ガイダンス（以下、AGとする）まで国内法制化されているか	2024年6月のAGまで法制化済みである。 （2025年12月末時点）	2024年6月のAGまで法制化済みである。 （2026年1月24時点）	2023年12月AG(*) (*)ただし、すべてのAG上の内容が、法令化がなされているわけではなく、またどのAGが具体的に導入されているかについて公表はなされていない。 （2025年10月23日時点）
4	適用初年度にどのAGまで適用されるか	適用初年度は2023年12月のAGまで適用される。 （2025年12月末時点）	適用初年度は2023年12月のAGまで適用される。	上述のとおり現地法令上、どのAGが適用されるか等明記はない。また2023年12月AG後のAGに関する現地法令上の導入見込みについても公表はなされていない。 （2025年10月23日時点）

1. IIRの各国比較

所得合算ルール (IIR)



		EU指令	DE	IE	UK
1	適用開始時期	2023年12月31日以後開始対象会計年度から適用される。	2023年12月31日以後開始対象会計年度から適用される。	2024年1月1日以後に開始する対象会計年度から適用される。	2023年12月31日以後に開始する対象会計期間から適用される。
2	適格性 (Yes or No)		Yes	Yes	Yes
3	どの執行ガイダンス (以下、AGとする) まで国内法制化されているか	Directive 2022/2523は2022年12月22日に発行され、それまでに公表されたモデルルール及びコメントリーにおける規定は組み込まれているが、その後に公表されたAGについては、各国の法令に取り込まれている。	2023年2月AG及び2023年7月AGまで法制化済み 2023年12月AG、2024年6月AG、2025年1月AGは今後法制化される見込み (2025年10月28日時点)	2024年6月AGまで法制化済み (以下設問も参照) (2026年1月8日時点)	2024年6月AGまで法制化済み (2025年11月4日時点)
4	適用初年度にどのAGまで適用されるか	Administrative Guidanceは Union lawには導入されていないが、法解釈においてはAdministrative Guidanceを含むOECDコメントリーが考慮される。	2023年2月AG、2023年7月のAGまで初年度に適用 2023年12月AG、2024年6月AG、2025年1月AGの適用時期については議論中であるが、初年度から遡及適用される可能性がある。 (2025年10月28日時点)	2025年1月AGまで初年度に適用される (2025年財政法案による更新は遡及適用される)。 ただし、移行期間CbCRセーフハーバーに係る裁定取引防止ルールは2024年12月31日以後に開始する対象会計年度から適用される。 (2026年1月8日時点)	大部分のAGは初年度から適用される一方で、一部の項目は2025年以降から適用される。また、そのうちいくつかは2024年から遡及適用を選択できる。 なお、移行期間CbCRセーフハーバーに係る裁定取引防止ルールは2024年3月14日から適用される。(2025年11月4日時点)

1. IIRの各国比較

所得合算ルール（IIR）



		JP	SG	VN
5	モデルルールに定めのない各国独自の取扱い	<p>原則としてOECDモデルルールと一致している、該当するものとして以下一例：</p> <p>所有持分 モデルルールでは、利益の配当を受ける権利について、その配当の原資の違いによって①当期利益に対する権利と②利益剰余金（過去の利益）に対する権利がそれぞれ定められているが、我が国においては、配当を受ける権利が付された持分についてその配当の原資の違いによって区分されることは一般的とは言えないため、①と②の権利を併せて「利益の配当を受ける権利」として規定されている。</p> <p>特定基準法人税額に対する地方法人税 法人税による課税と地方法人税による課税をあわせて実効税率が基準税率に達するまでの課税を確保する仕組みが採用されている。</p>	該当なしと認識している。	ベトナムIIRルールは、原則としてOECDモデルルールと一致している。

1. IIRの各国比較

所得合算ルール（IIR）



		EU指令	DE	IE	UK
5	モデルルールに定めのない各国独自の取扱い	大規模国内グループも対象	<p>該当するものとして以下一例：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・グループ会計基準からの軽微な逸脱の否認 OECDは、GloBE所得を計算する際のグループ会計基準からの軽微な乖離を容認しているが、ドイツ法令上は当該取扱いが言及されていない。 ・ドイツ・ミニマムタックス・グループの創設 MNEグループに属する構成会社等のうちドイツに所在するもので構成されるドイツ・ミニマム・タックスグループが創設された。グループのうち代表会社はそのグループ全体の申告・納税を行うこととなる。 ・非営利会社等の定義 ドイツ国内法では、非営利会社等の定義に、モデルルールで定められたものに加えて、国内法上の定義が追加されている。 ・Pillar2適用範囲の拡大 EU指令と同様に、大規模国内グループもPillar2の適用対象となる。 ・投資会社等の定義 追加の出資者の投資参加が排除されていない限り、たとえ出資者が一人のみであっても、投資会社等に該当する可能性がある。ただし、これは暫定的な取扱いであり、政府による承認はまだなされていない点に留意が必要。 	N/A	英国のIIRルールは、原則としてOECDモデルルールと一致している。

1. IIRの各国比較

所得合算ルール (IIR)



		JP	SG	VN
6	対象租税に含まれる税・含まれない税（連結納税制度有の場合、グループ内租税債務が対象租税に含まれるか）	<p>対象租税に含まれる税及び対象租税に含まれない税については、OECDモデルルールと一致している。</p> <p>通算税効果額 通算税効果額は、通算法人間で授受される金額であり、国又は地域の法令における所得に対する法人税又は法人税に相当する税の額等には該当しないため、対象租税の額に該当しない。</p>	<p>対象租税に含まれる税</p> <p>a. 構成会社等の所得又は利益に対する租税（構成会社等が所有持分を保有する他の会社等の所得又は利益で構成会社等の保有割合に対応するものに対する租税を含む。）</p> <p>b. 適格分配時課税制度により課される租税</p> <p>c. シンガポールで一般的に適用されている利益に対する租税の代替として課される租税（所得に対する源泉税を含む）</p> <p>d. 利益剰余金及び会社資本を参照して課税される租税（所得及び資本の双方を基に課税される租税を含む。）</p> <p>対象租税に含まれない税</p> <p>e. MTT、適格IIRに基づく税</p> <p>f. DTT、QDMTTに基づく税</p> <p>g. 適格UTPRに基づく税</p> <p>h. 非適格還付有りインピュテーション税</p> <p>i. 保険契約者に対するリターンに関して保険会社により支払われた租税の額</p> <p>連結納税等の制度は制定されていない。</p>	<p>対象租税の範囲については、OECDモデルルールと一致している。</p> <p>連結納税等の制度は制定されていない。</p>

1. IIRの各国比較

所得合算ルール (IIR)



		EU指令	DE	IE	UK
6	・対象租税に含まれる税・含まれない税 (連結納税制度有の場合、グループ内租税債務が対象租税に含まれるか)		<p>対象租税の定義は基本的にモデルルールと一致している。</p> <p>対象租税に含まれる税</p> <ul style="list-style-type: none"> ①法人所得税(KSt) ②営業税(GewSt) ③キャピタルゲイン税 (法人所得税の一部) ④源泉所得税 <p>対象租税に含まれない税</p> <ul style="list-style-type: none"> ・モデルルールとは異なり、Pillar2適用前の年度に係る法人所得税等で当期に費用計上されたものは、対象租税に該当しない。 ・連結納税による租税債務は対象租税に該当しないと考えられる (ただし、ドイツ当局から明確な見解は示されていない)。 	<p>対象租税の定義は基本的にモデルルールと一致している。</p> <p>アイルランドには連結納税制度がないため、連結納税による税金費用が対象租税に該当するかという論点は発生しない。</p>	<p>英国税務当局は対象租税に含まれる税、及び対象租税に含まれない税を明確化していない。なお、英国には連結納税制度ではなくグループリリーフ制度が存在する。</p>

1. IIRの各国比較

所得合算ルール (IIR)



		JP	SG	VN
7	海外支店所得課税の有無及び（有の場合）海外支店所得と本店欠損の相殺有無	法人税法においては、全世界所得課税方式を採用しており、外国の恒久的施設等で生じた所得及び欠損についても、課税所得の計算上考慮される。	<p>テリトリアル課税方式を採用。 なお、シンガポール本店が、国外支店帰属所得に関しシンガポール国内で受領もしくは受領したとみなされる場合においても、（一定の要件(*)を満たすことで、シンガポール法人税法上免税となる。 (*)当該受領者がシンガポール居住者で以下の要件を満たすことで免税となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 当該受領所得に関し、支店所在地国にて課税がなされている。 • 当該所得受領時において、支店所在地国における(法人税率(headline tax rate)が15%以上であること • シンガポール税務上の居住者である法人が法人所得税申告で免税申請をしていること 	全世界所得課税を採用（ただし、租税条約の有無によって課税範囲が異なる）。租税条約がある場合、外国の恒久的施設等で生じた所得と本店欠損は相殺される。本店において実際に課税が生じない場合には、恒久的施設等にプッシュダウンすることはできないと想定される。租税条約がない場合、外国の恒久的施設等の所得と本店欠損は相殺できない。
8	CFC税制の有無及び（有の場合）CFC所得と親会社欠損の相殺有無	<ul style="list-style-type: none"> • 外国子会社合算税制有り • CFC所得と親会社欠損は相殺される（なお、CFC欠損と親会社所得の相殺は不可） 	<ul style="list-style-type: none"> • 外国子会社合算税制無し 	<ul style="list-style-type: none"> • 外国子会社合算税制無し
9	QRTCに該当する税額控除	該当なし	2024年に投資税額控除（RIC）が施行されており、これはGloBEルール上のQRTCにおけるその趣旨含め該当するための制度設計がなされており、シンガポールにおいてはQRTCに該当するものとされている。	現行のベトナムの税法では、QRTCに該当する税額控除は存在しない。

1. IIRの各国比較

所得合算ルール (IIR)



		EU指令	DE	IE	UK
7	・海外支店所得課税の有無及び（有の場合）海外支店所得と本店欠損の相殺有無		ドイツと海外支店所在地国との間にOECDモデル租税条約第7条に相当する規定が含まれる二重課税防止協定が存在する場合：海外支店所得課税無し（海外支店所得と本体欠損の相殺も無い） 当該二重課税防止協定が存在しない場合：全世界所得課税が採用され、海外支店の所得は本店の所得と合算され課税され得る。	アイルランドの国内法においては、全世界所得課税方式を採用しており、国外の恒久的施設等で生じた所得及び欠損についても、課税所得の計算上考慮される。 本店欠損が支店所得を上回る場合に、支店にプッシュダウンできないと想定される。	英国の国内法においては、全世界所得課税方式を採用しており、原則として、外国の恒久的施設等で生じた所得についても、課税所得の計算上考慮される。ただし、支店免税選択により、全ての外国の恒久的施設等で生じた所得及び欠損をイギリスの国内法における法人税の対象外とすることを選択できる。
8	・CFC税制の有無及び（有の場合）CFC所得と親会社欠損の相殺有無		外国子会社合算税制有り CFC所得とドイツ親会社の欠損金は相殺可能 親会社が欠損の場合にCFC子会社にプッシュダウンが認められるかどうかは審議中である。	外国子会社合算税制有り アイルランド親会社で発生した欠損金はCFC所得と直接相殺はできない。親会社が欠損がCFC所得を上回る場合に、CFC子会社にプッシュダウンできない問題は発生しないと想定されるが、個別に要検討。	外国子会社合算税制有り CFC所得と親会社欠損は相殺できない。
9	・QRTCに該当する税額控除		研究開発税制(Forschungszulage)が該当する可能性があるが、ドイツ当局は該当するか否かを明示していない。	アイルランド税務当局は税務・関税マニュアル (Part 04A-01-02)にて下記の二つがQRTC該当することを示している。 (1) アイルランドR&D税額控除 (2) デジタルゲーム税額控除	英国税務当局は、研究開発税額控除 (RDEC) がQRTCに該当することを示している。

2. UTPRの各国比較

2. UTPRの各国比較

軽課税所得ルール（UTPR）



		JP	SG	VN
1	適用開始時期	2026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。	2025年10月24日時点で、UTPRは施行されていない。	UTPRに関する法案は現状施行されていない。
2	UTPRの課税方法 (例：損金算入方式)	トップアップ税額の賦課	N/A	N/A
3	構成会社等間のUTPR 納税義務の配分方法	構成会社等の従業員数と有形資産の額の割合に応じて配分される。	N/A	N/A

2. UTPRの各国比較

軽課税所得ルール (UTPR)



		EU指令	DE	IE	UK
1	適用開始時期	2024年12月31日以後に開始する対象会計年度から適用される。	2024年12月31日以後に開始する対象会計年度から適用される。	2025年1月1日から適用される。	2024年12月31日以後に開始する対象会計期間から適用される。
2	UTPRの課税方法 (例：損金算入方式)	トップアップ税額の賦課または損金算入否認方式	トップアップ税額の賦課	損金算入否認方式	トップアップ税額の賦課
3	構成会社等間のUTPR 納税義務の配分方法	構成会社等の従業員数と有形資産の額の割合に応じて配分される。	構成会社等の従業員数と有形資産の額の割合に応じて配分される。	構成会社等の従業員数と有形資産の額の割合に応じて配分される。	構成会社等の従業員数と有形資産の額の割合に応じて配分される。 ただし、英国所在の構成会社等のうち、1社をUTPRトップアップ税額の納税義務者として選択できる。

3. QDMTTの各国比較

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		JP	SG	VN
1	適用開始時期	2026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。	2025年1月1日以後に開始する対象会計年度から適用される（シンガポールではDTTと呼ばれる。）	2024年1月1日以後に開始する対象会計年度から適用
2	適格性（Yes or No）	Yes	Yes	Yes
3	QDMTT SH要件充足（Yes or No）	Yes	Yes	Yes

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		EU指令	DE	IE	UK
1	適用開始時期		2023年12月31日以後に開始する対象会計年度から適用される。	2024年1月1日から適用	2023年12月31日以後に開始する対象会計年度から適用される。
2	適格性 (Yes or No)		Yes	Yes	Yes
3	QDMTT SH要件充足 (Yes or No)		Yes	Yes	Yes

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		JP	SG	VN
4a	適用範囲	<p>次の会社等に係る国内最低課税額に対して課税される。</p> <ul style="list-style-type: none"> 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等(*) 特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等(*) <p>(*) その所在地国が我が国であるものに限る。</p>	<p>次の会社等に係る国内最低課税額に対して課税される。</p> <ul style="list-style-type: none"> 特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等（部分保有構成会社を含む）(*1) 特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等(*1) 被少数保有サブグループの構成会社等と、被少数保有構成会社等(*1) シンガポール内で設立・登録・法人化されており、responsible members(*2)でないリバースハイブリッドエンティティ <p>(*1) その所在地国がシンガポールであるものに限る。 (*2) responsible membersとはシンガポールに所在する、または所在する国・地域においてQualified IIRの対象となる次のいずれかの構成会社等である。</p> <ul style="list-style-type: none"> 特定多国籍企業グループの最終親会社等 特定多国籍企業グループの最終親会社等の国・地域においてIIRが施行されていない場合の中間親会社等 特定多国籍企業グループの最終親会社により100%保有されていない場合の被少数保有構成会社等 	<p>ベトナムQDMTTは以下に適用される。</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) 構成会社 (ii) 恒久的施設(PE)(*1) (iii) ジョイントベンチャー(JV)及びJV子会社 <p>(*1) OECDコメントリーと異なる点として、恒久的施設は、特定の条項で個別に言及されることがあるため構成会社に含まれずに定義がされている。</p>
4b	<p>会計基準（aあるいはbのどちらを採用しているか）</p> <ul style="list-style-type: none"> a. UPE財務会計基準（GloBEモデルルール3.1.2及び3.1.3に相当する規定） b. 現地財務会計基準規定 	a. UPE財務会計基準	<p>シンガポール国内の全ての構成会社等が一定の要件を満たせば、b.現地財務会計基準規定でのQDMTT計算が求められる。それ以外の場合、またはその構成会社等の財務諸表の会計年度がUPEの連結財務諸表の会計年度と異なる場合にはa. UPE財務会計基準でのQDMTT計算となる</p>	a. UPE財務会計基準

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		EU指令	DE	IE	UK
4a	適用範囲		<p>QDMTTの計算上、無国籍会社等は設立国に所在するものとして扱われる。JV及びJV子会社は親会社の持分比率に関わらず、所得の100%がQDMTTの対象となる。また、収益基準を満たす国内企業グループ及び国内単体法人はQDMTTの適用対象となる。</p>	<p>連結子会社及びJVがQDMTTの対象となる。またOECDコメンタリーとの相違点として、大規模国内企業グループや国内単体法人もQDMTTの対象となる他、一部の無国籍事業体もQDMTTの対象となる。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 次の会社等に係る国内最低課税額に対して課税される。 <ul style="list-style-type: none"> 特定多国籍企業グループ等 英国国内企業グループ(*)（グループ会社の全てが英国に所在する企業グループ） 英国所在の単体法人(*) (*)各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が7億5,000万ユーロ以上であるものその他これに準ずるものに限る。 英国に他の構成会社等が存在しない場合、投資会社及び保険投資会社は対象から除かれる。英国に他の構成会社等が存在する場合には、当該他の構成会社等にトップアップ課税が行われる。 証券化ビークルは対象から除外される。
4b	<p>会計基準（aあるいはbのどちらを採用しているか）</p> <p>a. UPE財務会計基準（GloBEモデルルール3.1.2及び3.1.3に相当する規定）</p> <p>b. 現地財務会計基準規定</p>	<p>グループ会計基準の代わりに、許容または承認された会計基準を用いたQDMTT計算を容認。</p>	<p>a. UPE財務会計基準</p>	<p>アイルランドに所在する構成会社等と連結財務諸表の会計年度が一致している等の一定の条件を満たす場合、b.現地財務会計基準規定でのQDMTT計算が求められる。</p> <p>それ以外の場合は、a.UPE財務会計基準でのQDMTT計算が求められる。</p>	<p>a. UPE財務会計基準</p>

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		JP	SG	VN
5	任意の乖離が生じる取扱い（SBIE、デミニマス除外、最低税率、その他）	N/A	シンガポールのDTTは基本的にGloBEルールに準拠している。	<p>ベトナムのQDMTTとGloBEルールには主に以下の違いがある。</p> <ol style="list-style-type: none"> 適用範囲 ベトナムQDMTTは、無国籍会社・無国籍PE、収入課税型(*1)の恒久的施設及び投資会社等・保険投資会社等には適用されない。 (*1)ベトナムの現地税制の下では、恒久的施設を有する外国企業が、以下のいずれかの方法で法人所得税を申告・納付することが認められている： (i) 通常の事業体のように純利益ベースで課税される方法 (ii) 外国請負業者税制度に基づく収入ベースで課税される方法 (= 収入課税型の恒久的施設) 多くの恒久的施設が簡便的な収入ベースのCIT納付方法を採用している。この場合、その恒久的施設はQDMTTの対象範囲から除外される。 GloBE収益・損失調整 GloBE再編に該当する資産・負債の処分による損益、QRTC・MTTC、不動産の譲渡に係る特例及び連結等納税規定の適用がある場合の特例は、適用されない。 ACT（Adjusted Covered Taxes）の配分 QDMTTでは、恒久的施設やCFC税制対象の構成会社及び恒久的施設、ハイブリッド事業体、利益の配当を行った会社等については適用されない。 ACTの調整 QRTC及びMTTCに関する税額控除・還付に係る調整は適用されない。 SBIE（実質ベースの所得除外額） 金融資産が適格有形資産として認められることが明記されている。

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		EU指令	DE	IE	UK
5	任意の乖離が生じる取扱い（SBIE、デミニマス除外、最低税率、その他）	N/A	N/A	N/A	N/A

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		JP	SG	VN
6	<p>国際活動の初期段階における免除規定</p> <p>コメントリーのパラグラフ118.51に記載されている本規定の導入に関するオプション： オプション1：規定を導入しない オプション2：規定を導入するが、QDMTT適用国に所在する構成会社の所有持分のいずれもが適格IRRの適用される親事業体によって保有されていない場合限り、当該免除規定を適用する。 オプション3：規定を導入する</p>	<ul style="list-style-type: none"> オプション2を採用 	<p>特段該当する免除規定はない</p>	<ul style="list-style-type: none"> オプション3を採用

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		EU指令	DE	IE	UK
6	<p>国際活動の初期段階における免除規定</p> <p>コメントリーのパラグラフ118.51に記載されている本規定の導入に関するオプション： オプション1：規定を導入しない オプション2：QDMTT国の構成会社の所有持分がいずれも適格IIRが適用される親事業体によって保有されていない場合に限り、規定を導入する オプション3：規定を導入する</p>	QDMTTに係る規定無し	オプション3を採用	オプション1を採用	オプション1を採用

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		JP	SG	VN
7	スイッチオフ・ルールが適用される取扱い（最終親会社等である導管会社等、各種投資会社等）	現時点では他国のIIR法令上でスイッチオフ・ルールの対象とされる可能性のある本邦QDMTT上の取扱いは検出されていないものの、個別の検討が必要である。	シンガポールDTTは投資事業体及び保険投資事業体には適用されないため、これらの事業体にはQDMTTセーフハーバー目的でスイッチオフ・ルールが適用される。一方で、フロースルー事業体にはシンガポールDTTが適用されるため、当事業体にはQDMTTセーフハーバー目的でスイッチオフ・ルールは適用されない。	次に掲げる場合には、多国籍企業グループはベトナムについてQDMTTセーフハーバーを適用できないと明記されている： <ul style="list-style-type: none"> グループがQDMTTの対象外である場合 税務当局がグループのベトナム構成会社等からQDMTTを徴収できない場合 <p>現在、ベトナム政府は、政府保証付きBOT（Build-Operate-Transfer）発電所プロジェクトに対して、以下の条件を満たす場合にQDMTTをゼロとみなすことを提案する決議案を準備中：</p> <p>(i) BOT契約に税務上の保証(*1)が含まれていること</p> <p>(ii) その契約が2024年1月1日より前に締結されていること</p> <p>したがって、当該BOTプロジェクトに対してスイッチオフルールが適用される可能性がある。</p> <p>(*1)「税務上の保証」とは、投資家/企業に与えられた税制優遇措置が、たとえ国の法律が変更された場合でも保護されるという税制安定化条項を意味する。</p>

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		EU指令	DE	IE	UK
7	スイッチオフ・ルールが適用される取扱い（最終親会社等である導管会社等、各種投資会社等）		現時点では他国のIIR法令上でスイッチオフ・ルールの対象とされる可能性のあるドイツQDMTT上の取扱いは検出されていないものの、個別の検討が必要である。	現時点では他国のIIR法令上でスイッチオフ・ルールの対象とされる可能性のあるアイルランドQDMTT上の取扱いは検出されていないものの、個別の検討が必要である。	適用なし

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		JP	SG	VN
8	構成会社等間でのQDMTT納税義務の配分方法	<p>当期グループ国内最低課税額等は、調整後対象租税相当額が個別計算所得等の金額に基準税率を乗じた金額を下回る部分の金額等の割合に応じて各構成会社等に配賦される。</p>	<p>指定申告構成会社等（DFE）が代表してQDMTTの納税者となる。ただし、当該構成会社等の納税義務を一定の適格構成会社等(*1)に一定の算式(*2)により配分することを選択できる。</p> <p>(*1) 次に掲げる構成会社等は、適格構成会社等から除かれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・GloBE損失が生じている構成会社等 ・リバースハイブリッド事業体に該当しないフロースルー事業体 ・ETRが15%以上の構成会社等 ・当該MNEグループから離脱した構成会社等 <p>(*2)基本的に、シンガポール所在構成会社のGloBE所得の額の割合に応じて配分される。</p>	<p>QDMTTの負担額は、MNE（多国籍企業）グループ自身が決定した配分方法に基づいてベトナム国内の構成会社等間で配分される。また、配分された金額をQDMTT申告書に記載する必要がある。</p>
9	QDMTT税額の納税者及び連帯納税義務の有無	<p>納税義務者</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 構成会社等又は共同支配会社等に該当する内国法人 ・ 恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限る。）を有する構成会社等又は共同支配会社等に該当する外国法人 <p>連帯納税義務</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 条文上明記されていない。 	<p>DFEが納税者となる。ただし、選択により特定の構成会社等にDTT納税額の配分を割り当てることができる。</p> <p>当該DFEの指定には原則として最終親会社等のIIR/QDMTT適用対象初年度末から6か月以内にシンガポール税務当局へ通知を行う必要がある。</p> <p>なお、DFEが代表して納税をした場合、当該グループ間における債権債務の認識等については現地会計基準において明確に規定されていない。構成会社等間（必要に応じて会計監査人）における協議事項になることが想定されるが、個別に要検討。</p> <p>なお、DFEが納付期限内に納税しない場合にはシンガポール所在の他の構成会社等に連帯納税義務が生じる。</p>	<p>指定された申告構成会社等は、ベトナム国内の他の構成会社を代表してQDMTTの申告およびトップアップ税額の支払を実施する必要がある。その後、関連する債権および債務がグループ内で精算される。</p> <p>当該申告構成会社等およびグループ内の他のCEは、税務当局によるグループのQDMTT申告義務に関する調査の対象となる。</p>

3. QDMTTの各国比較

国内ミニマム課税ルール（QDMTT）



		EU指令	DE	IE	UK
8	構成会社等間でのQDMTT納税義務の配分方法		ドイツに所在する各構成会社等のGloBE所得（所得の場合のみ）がドイツ全体のGloBE所得に占める割合に基づいて配賦される。	所在地国の合計適格所得に対する各構成会社等の適格所得に基づいてQDMTT税額を割り当てる。適格所得を保有している場合は、ETRが15%以上の構成会社等に対してもQDMTT納税義務が配分される。	当期グループ国内最低課税額等は、GloBE所得とETRに基づき各構成会社等に配賦される。なお、構成会社等のうち、1社を当期グループ国内最低課税額等の納税義務者として選択できる。この選択をした場合、他の構成会社等に納税義務は配賦されない。
9	QDMTT税額の納税者及び連帯納税義務の有無		ドイツ・ミニマムタックス・グループ内のドイツ会社等に係るQDMTTの金額は、代表会社に配分される。 ドイツ・ミニマムタックス・グループ内のすべての会社は代表会社に帰属する税額について連帯納付義務を負う。 代表会社は他のグループ内の会社に対して法的な請求権を有する。	アイルランドのグループメンバー全員に代わって関連する申告書を提出するメンバーを任命できる。QDMTTが代表会社によって納付されなかった場合、QDMTTグループメンバーが連帯納付義務を負う。 代表会社が納付を行った場合、内部の債権債務の清算方法についてはグループ内部で議論が行われると思われる。	納税義務者 <ul style="list-style-type: none"> 上記にて納税義務を負うこととなった構成会社等 連帯納税義務 <ul style="list-style-type: none"> 納税義務者が期限（適用初年度は対象会計年度末から18か月以内、2年目以降は各対象会計年度末から15か月以内）から3か月以内に納付しない場合、英国税務当局は他の構成会社等にグループ納付通知を発行する権限を有している。

4. Filing Obligationの各国比較

4. Filing Obligationの各国比較

Filing Obligation



		JP	SG	VN
1	GIR MCAAへの署名 (Yes or No)	Yes	No(2025年10月現在)	No(2025年10月現在)
2	GIR申告期限	各対象会計年度終了の日の翌日から15か月以内 (初年度は18か月以内)。 なお、最終親会社等の所在国で同等情報が期限内に申告され、日本との適格当局間合意により情報交換が可能なら内国法人の報告義務は免除されるが、同期限内にe-Taxで最終親会社等届出事項の届出は必要となる。	各対象会計年度終了の日の翌日から15か月以内（初年度は18か月以内）。 ただし、シンガポール以外に所在する構成会社等がその所在地国でGIRを提出しており、かつ、シンガポールと当該GIRが提出された国との間に情報交換協定が締結されている場合には、GIR申告構成会社等（GFE）はGIRを提出する必要がなくなる。この場合、GFEはGIRの提出に代えて、毎年税務当局に対してGloBEに関する届出を最終親会社の事業年度末から15か月以内（移行事業年度は18か月以内）に実施する必要がある。	各対象会計年度終了の日の翌日から15か月以内（初年度は18か月以内）。
3	QDMTT申告期限及び納期限	申告対象法人は、各対象会計年度終了の日の翌日から15か月（最初に提出すべき対象会計年度は18か月）以内に、税務署長に対し、一定の事項を記載した申告書を提出・納付しなければならない。	申告は最終親会社の対象会計から15か月以内（移行事業年度は18か月以内）に行われる必要がある。 なお、納期限については上記申告期限から1か月以内である。	提出義務のある構成会社等（Filing CE）は、会計年度終了後12か月以内にQDMTTを提出する必要がある。 納期限も提出期限と同じ。

4. Filing Obligationの各国比較

Filing Obligation



		EU指令	DE	IE	UK
1	GIR MCAAへの署名 (Yes or No)		Yes	Yes	Yes
2	GIR申告期限	各構成会社等の情報申告書は、指定現地会社が構成会社等を代表して提出することが可能。	各対象会計年度終了の日の翌日から15か月以内（初年度は18か月以内）。	各対象会計年度終了の日の翌日から15か月以内（初年度は18か月以内）。	各対象会計年度終了の日の翌日から15か月以内（初年度は18か月以内）。
3	QDMTT申告期限及び納期限		GIRと同様	GIRと同様	GIRと同様

4. Filing Obligationの各国比較

Filing Obligation



		JP	SG	VN
4	登録・届出義務等の有無及び（有の場合）その期限	グループ国際最低課税額等報告事項等やグループ国内最低課税額報告事項等の報告対象法人のうち報告義務が免除される法人は当該特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係る最終親会社等の情報等の一定の事項を、当該各対象会計年度終了の日の翌日から15か月（最初に提供すべき対象会計年度は18か月）以内に、財務省令で定めるところにより、電子情報処理組織を使用する方法により、当該内国法人の納税地の所轄税務署長に提供しなければならない。	DFE及びGFEの指定はDTTが適用される特定多国籍企業グループのUPEの適用初年年度末から6か月以内（または税務当局が認める延長期間内）に行う必要がある。	事前申告通知は適用初年度会計年度末から30日以内に提出する必要がある。 Taxコードの登録は適用初年度会計年度末から90日以内だが、初めて適用対象となるグループで会計年度末が2025年6月30日以前の場合は、施行日（2025年10月15日）から90日後の2026年1月13日または該当するQDMTT申告期限（年度末から12か月以内）のいずれか早い方までに登録することが認められている。
5	国内申告義務の有無及び（有の場合）申告期限	IIR、UTPRそれぞれに関して各対象会計年度終了の日の翌日から15か月（最初に提出すべき対象会計年度は18か月）以内に、税務署長に対し、一定の事項を記載した申告書を提出しなければならない。ただし、当該対象会計年度の課税標準金額がない場合は、当該申告書を提出することを要しない。	最終親会社の事業年度末から15か月以移行事業年度は18か月以内にMTT申告書を提出する必要がある。当該対象会計年度のトップアップ税額が生じない場合にも、当該申告書を提出することを要する。	MNEグループが初めてGloBEルール適用対象となった会計年度の期末から18か月以内、またその後の各年度については期末から15か月以内にIIRに関するトップアップ税申告書を提出および納税する必要がある(UTPRは施行されていない)。ただし、当該対象会計年度のベトナムにおけるトップアップ税額がない場合は、当該申告書を提出することを要しない。

4. Filing Obligationの各国比較

Filing Obligation



		EU指令	DE	IE	UK
4	登録・届出義務等の有無及び（有の場合）その期限		ドイツ・ミニマムタックス・グループの代表会社の指定は12月31日が決算日の場合は2025年2月28日が期限となる。それ以外の決算日の場合は2026年2月28日となる。これは最初の対象会計年度にのみ適用される。代表会社を変更する場合は再度届出の義務がある。	適用初年度の終了後12ヶ月以内に各構成会社等がそれぞれ登録する必要がある。	適用初年度の対象会計年度末から6か月以内に税務当局へ登録する必要がある。
5	国内申告義務の有無及び（有の場合）申告期限		国内申告義務有り。 IIR、UTPR、QDMTTが、一つの税務申告書に統一されており、初年度の申告期限は対象会計年度末から18か月後であり、2年目以降の申告期限は、対象会計年度末から15ヶ月後である。 当該対象会計年度のトップアップ税額が生じない場合にも、申告が必要である。	IIR、UTPRおよびQDMTTは個社ごとの申告が必要。UTPRとQDMTTについてはグループ申告を選択可能。申告期限及び納税期限は対象会計年度末から15か月後（初年度は18か月後）となる。 課税が生じない場合にも国内申告が求められるか否かについては、2026年1月8日時点で公表されていない。	QDMTT・IIR・UTPRの対象である企業グループ等はself-assessment returnを毎年税務当局へ提出する必要がある。当該企業グループ等を構成する構成会社等（英国所在のものに限る）の名称、TIINs（納税者識別情報番号）、及びQDMTT・IIR・UTPRの納税義務額が記載される。この提出の期限は適用初年度は対象会計年度末から18か月後、2年目以降は各対象会計年度末から15か月後である。 当該対象会計年度のトップアップ税額が生じない場合にも、当該申告書を提出することを要する。

5. その他

5. その他

その他事項



		JP	SG	VN
1	特に産業界からの要望の強い 明確化事項、簡素化事項等	<ul style="list-style-type: none"> 日本においては、経団連による令和8年度税制改正に関する提言として、国際最低課税額の計算において、① グローバル・ミニマム課税と米国のミニマム課税制度の共存に係る対応、② 恒久的セーフハーバーの創設、③ CFC課税額およびPE課税額のプッシュダウンに係る取扱いの明確化、④ 建設PEの財務諸表の活用の許容等に係る要望が行われている。 	<p>明確化や簡素化の要望は主に民間企業とIRAS間で協議され、公表されていない。</p>	<p>財務省は現在、政府保証付きのBOT (Built-Operation-Transfer) 型発電所プロジェクトにおいて、QDMTTがゼロ (0) とみなされることを提案している。なお、当該BOT(Built-Operation-Transfer)除外規定が適用される場合、MNE (多国籍企業) のBOT会社に割り当てられるQDMTTはゼロ (0) とみなされるが、MNEはグループレベルでIIRを計算し、トップアップ税を支払う必要がある可能性がある点に留意されたい。</p>

5. その他

その他事項



		EU指令	DE	IE	UK
1	特に産業界からの要望の強い明確化事項、簡素化事項等		<p>業界団体やその他の関係者は、改正法案（https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-08-20-MinStGAnpG/0-Gesetz.html で閲覧可能）に関する声明を公表している。</p> <p>例えば、一部の団体はリキャプチャールール（§ 50a MinStGで導入）を批判し、さらなる修正を求めている。</p> <p>最近では、業界団体が恒久的な簡素化措置／セーフハーバー（https://bga.de/presse/bga-steuerrundschreiben/steuern-152025/3-stellungnahme-zum-simplified-etr-safe-harbour/）を要望している。</p>	N/A	N/A

略称一覧

JP	日本
SG	シンガポール
VN	ベトナム
DE	ドイツ
IE	アイルランド
UK	イギリス
EU	European Union
IIR	Income Inclusion Rule
UTPR	Undertaxed Profits Rule
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax
AG	Administrative Guidance
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
CFC	Controlled Foreign Corporation

QRTC	Qualified Refundable Tax Credits
CbCR	Country-by-Country Reporting
UPE	Ultimate Parent Entity
SH	Safe Harbour
R&D	Research & Development
GloBE	Global Anti-Base Erosion
SBIE	Substance Based Income Exclusion
MNE	Multi-National Entities
CE	Constituent Entities
GIR	Global Information Return
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement

Disclaimer

- 本文書中の弊法人の意見、解釈の対象は、本文書中に記載された事項に厳格に限定され、本文書中において明示的に述べられていない如何なる事項についても、類推又は拡大解釈できないものであることにご注意ください。
- 弊法人の意見、解釈は現時点で有効な日本国又は関係各国の税法令等に基づくものですが、これら法令等について異なった解釈が可能な場合もあり、また現時点の法令等又はその解釈が、遡及して、あるいは将来変更される可能性があります。仮に変更された場合には、弊法人の意見、解釈もこれに伴い変わる可能性があります。これに対応して本文書を更新する義務を負うものではありません。
- 弊法人の意見、解釈は、別段の断りが無い限り、日本国又は関係各国の税法の適用に関するものですが、税務当局、行政庁、自主規制機関及びこれに類する機関（以下、「税務当局等」）を拘束するものではなく、税務当局等が異なる意見、解釈をもって課税関係を決定しないことを保証するものでもないという点をご了承ください。
- なお、本文書に第三者が依拠することはできないものであることにご注意ください。

Deloitte.

デロイト トーマツ

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。



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

<http://www.bsigroup.com/clientDirectory>

MAKING AN
IMPACT THAT
MATTERS
since 1845