



Pillar2（グローバル・ミニマム課税） 制度の概要

令和5年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ税理士法人

2024年1月

目次

1. Pillar2（グローバル・ミニマム課税）制度概要

1. 新国際課税制度（デジタル課税）とは	4
2. 第2の柱：グローバル・ミニマム課税	5
3. グローバル・ミニマム課税のイメージ	7
4. IIRの課税イメージ	8
5. 適用フロー	9
6. 適用範囲（Scope）	10
7. GloBEセーフハーバー（GloBE Safe Harbour）	11
8. 移行期間CbCRセーフハーバー（Transitional CbCR Safe Harbour）	12
9. 各セーフハーバーの適用時期	13
10. 実効税率（ETR）の計算イメージ	14
11. GloBE所得の計算のための調整	15
12. 当期法人税等に対する調整	16
13. 対象租税（Covered Taxes）の範囲	17
14. 法人税等調整額に対する調整	18
15. グループ国際最低課税額（Jurisdictional Top-up Tax）	19

16. 実質ベースの所得除外額（Substance based Income Exclusion）	20
17. 会社等別国際最低課税額（Top-up Tax of a Constituent Entity）	21
18. 納税義務者（IIR）	22
19. 国際最低課税額（Allocable Share of the Top-up Tax）	23
20. 税額の計算、申告及び納付等	24

2. GloBE 情報申告

1. 情報申告制度	26
2. GloBE情報申告（GloBE Information Return）	27

3. その他

1. QDMTTセーフハーバー	30
2. 経過的UTPRセーフハーバー	31
3. グローバル・ミニマム課税に係る最近の動向	32

1. Pillar2（グローバル・ミニマム課税）制度概要

1-1 新国際課税制度（デジタル課税）とは

課題

- 市場国に物理的拠点（PE：Permanent Establishment）を置かずにビジネスを行う企業の増加
 - 現在の国際課税原則では、国内に外国企業の支店等のPEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得へ課税できるため、市場国で課税が行えない問題が顕在化。
- 低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き
 - 法人税の継続的な引下げにより各国の法人税収基盤が弱体化。
 - 税制面において企業間の公平な競争条件を阻害。

2021年10月：新たな国際課税ルールを導入が136カ国・地域によって合意

本セミナーの対象範囲

第1の柱：市場国への新たな課税権の配分

【課税対象】

- 全世界売上が200億ユーロ（約3兆円）超、かつ、利益率が10%超の多国籍企業。

【配分割合】

- 売上の10%を超える超過利益の25%を、市場国に売上等に応じて配分。

第2の柱：グローバル・ミニマム課税

【課税対象】

- 年間総収入金額が7億5,000万ユーロ（約1,200億円）以上の多国籍企業

【最低税率】

- 基準税率（実効税率ベース）は、15%。

出所：第21回税制調査会（2022年11月4日）説明資料（新たな国際課税ルールに関する合意について）を基に作成

1-2 第2の柱：グローバル・ミニマム課税（1/2）

本セミナーの対象範囲

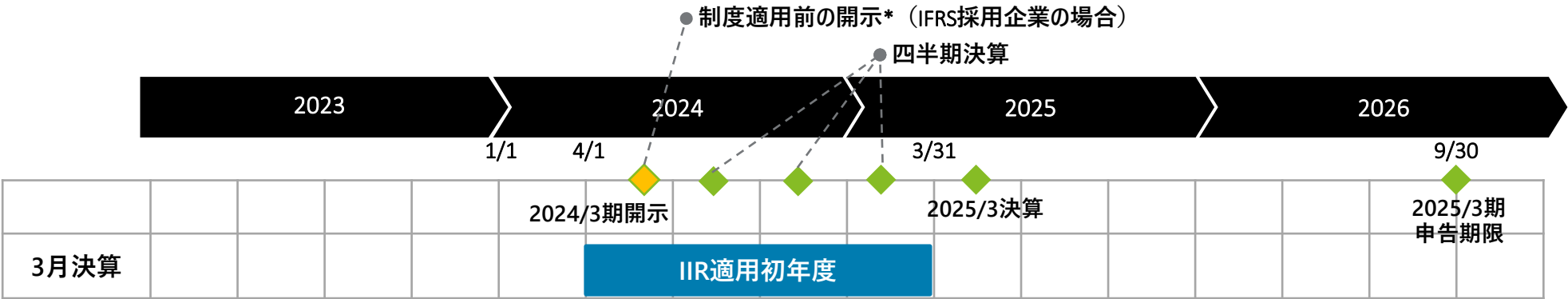
	Global Anti-Base Erosion（GloBE） ルール	国内ミニマム課税（QDMTT）	租税条約の特典否認ルール （STTR: Subject to tax rule）
内容	■ 所得合算ルール（IIR） ➢ 子会社の所在地国の実効税率（ETR）が最低税率を下回る場合に、親会社の所在地国で最低税率まで上乗せ（トップアップ）課税 ■ 軽課税所得ルール（UTPR） ➢ 親会社の所在地国でIIR課税が行われない場合のバックストップとして、UTPR導入国でトップアップ課税	■ 自国に所在する事業体のETRが最低税率を下回る場合に、自国で最低税率までトップアップ課税	■ 関連者への利子・使用料等の支払に対し、受取側の国で適用される表面税率が最低税率を下回る場合に、最低税率までトップアップ課税
最低税率	15%	15%以上	9%
導入方法	各国の国内法に導入	各国の国内法に導入	二国間租税条約に導入

1-2 第2の柱：グローバル・ミニマム課税（2/2）

グローバル・ミニマム課税ルール構成

令和5年度税制改正

1	所得合算ルール（IIR）	軽課税国の子会社等の所得を親会社等の所在地国で最低税率までトップアップ課税	2025年3月期 ～
2	軽課税所得ルール（UTPR）	IIRによる課税が行われない場合のバックストップとして、子会社等所在地国（UTPR導入国）で課税するルール	令和6年度 税制改正以後に措置
3	国内ミニマム課税（QDMTT）	自国に所在する事業体のETRが最低税率を下回る場合に、自国で最低税率までトップアップ課税	令和6年度 税制改正以後に措置



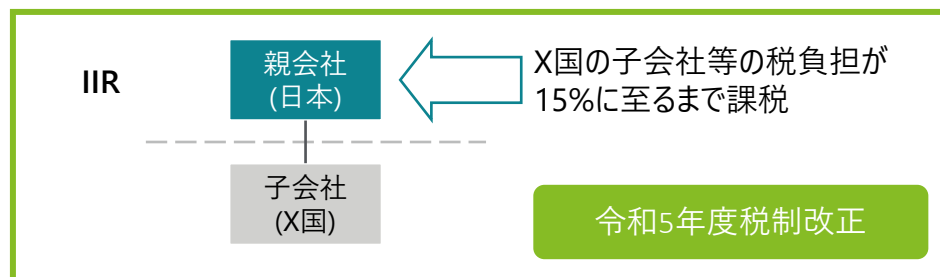
*2023年5月、IASB による改訂IAS第12号の修正が公表され、Pillar2適用から生じる繰延税金の会計処理からの一時的な救済措置を提供するとともに、影響を受ける企業に対しての的を絞った開示要求が示されました。具体的な開示項目は以下の通りです。

- ① IAS第12号の例外として、Pillar2の適用から生じる繰延税金について認識せず、求められる情報開示も行わない一時的な例外措置を適用している旨
- ② Pillar2に関する法人所得税に係る当期税金費用（収益）を区分して開示
- ③ Pillar2に関する法制が制定又は実質的に制定されているが、未発効である期間において、財務諸表の利用者が、当該法制から生じるPillar2法人所得税に対する企業のエクスポージャーを理解するのに役立つ、既知または合理的に見積可能な情報

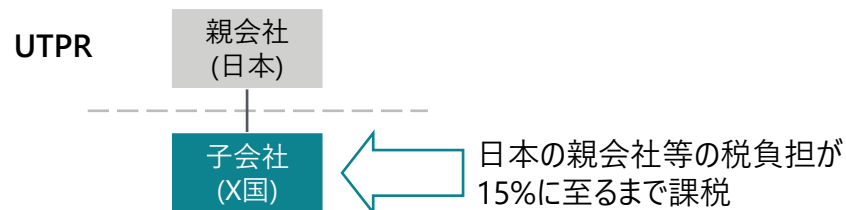
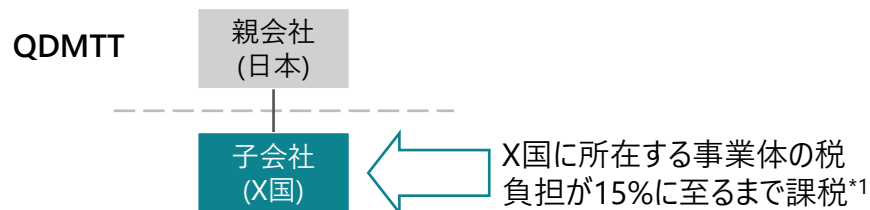
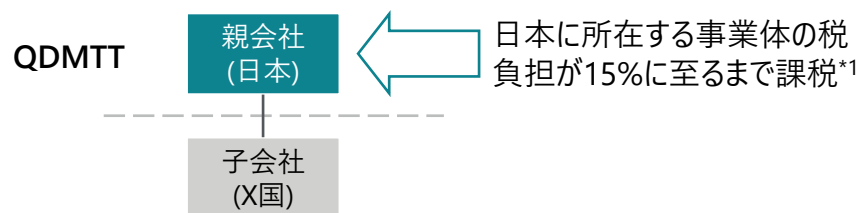
1-3 グローバル・ミニмум課税のイメージ

- 年間総収入金額が7億5,000万ユーロ（約1,200億円）以上の多国籍企業が対象。一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組み。
- 日本においては、国際的な合意に沿って、以下の3つのルールを導入する方向。UTPRとQDMTTについては、国際的な議論を踏まえ、令和6年度税制改正以降の法制化が検討される。

《X国全体のETRが15%未満の場合》



《日本全体のETRが15%未満の場合》

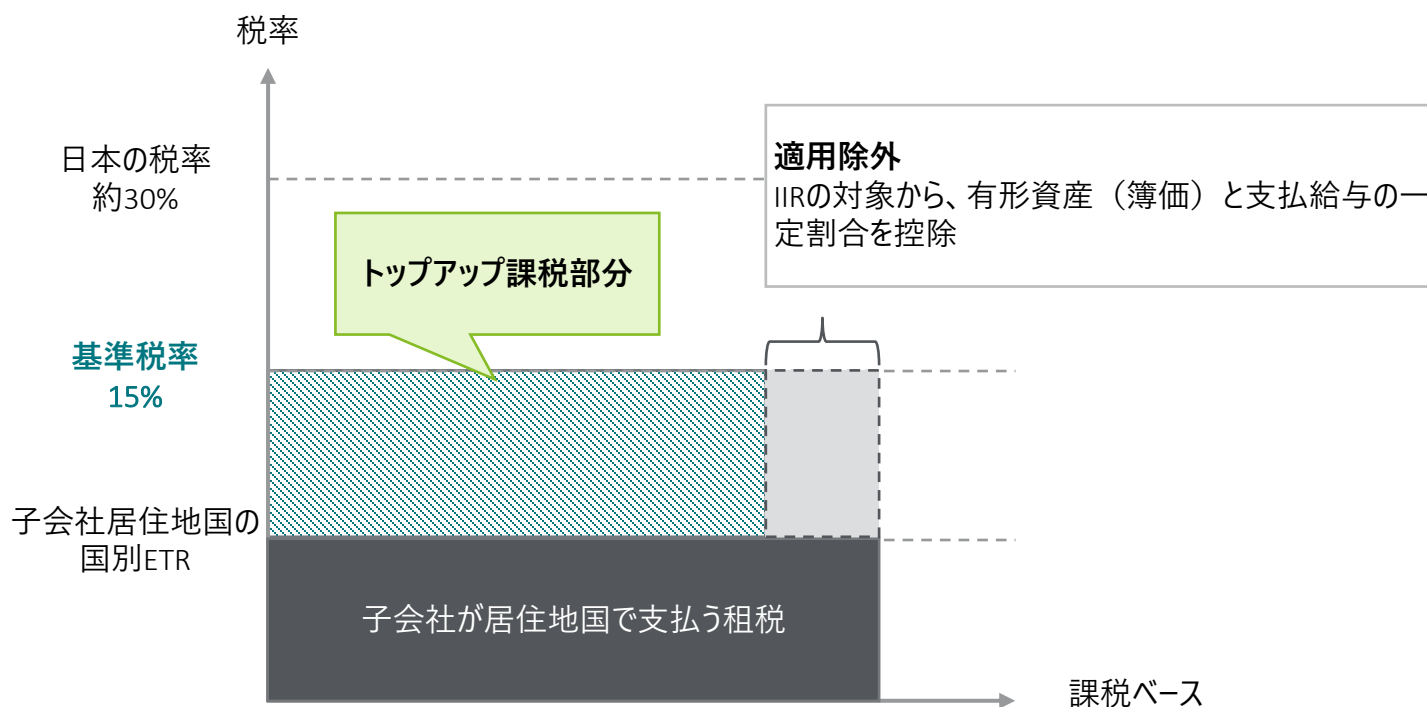


【適用順序】 ①QDMTT→②IIR→③UTPR

*1：QDMTTについては、基準税率が15%以上となる可能性もある（2023年2月執行ガイダンス）

1-4 IIRの課税イメージ

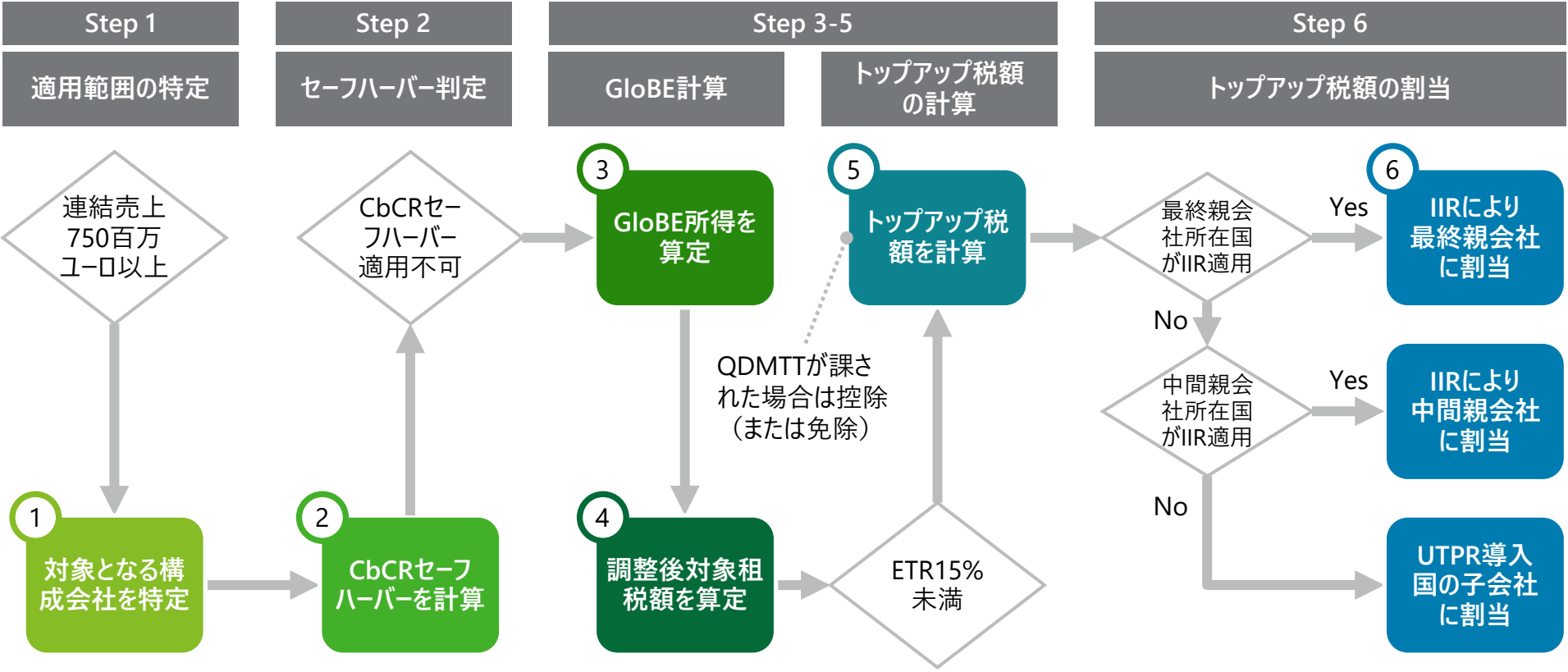
- 軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された基準税率（15%）に至るまで、親会社の所在する国において課税を行う。



出所：税制調査会（2022年11月4日）財務省説明資料（国際課税）を基に作成

1-5 適用フロー

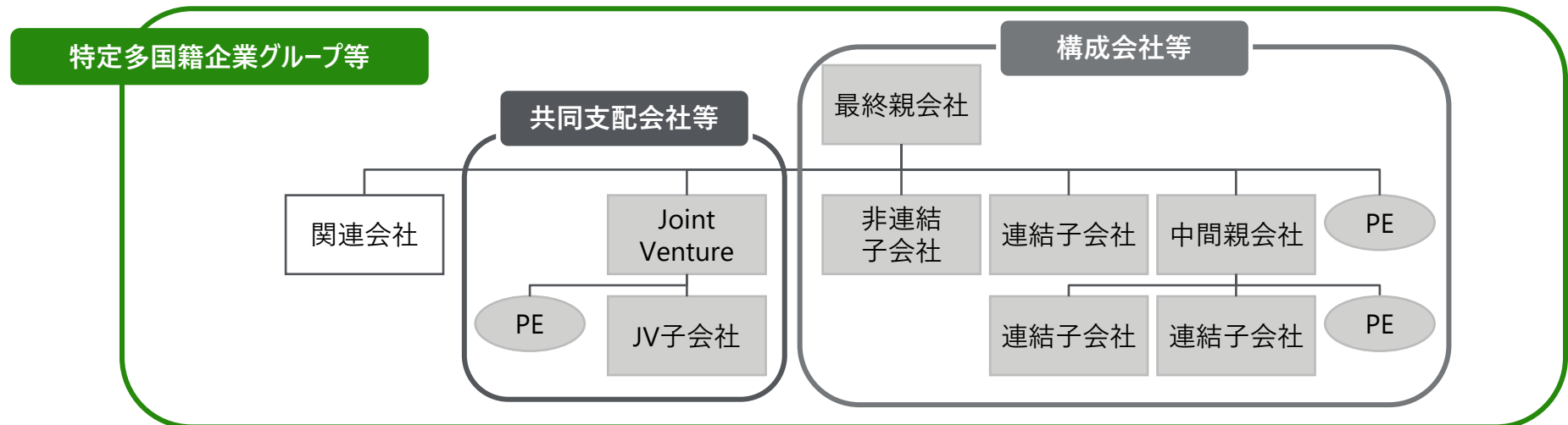
GloBEルール



1-6 適用範囲 (Scope)

GloBEルール

特定多国籍企業グループ等	■ 直前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<u>7億5,000万ユーロ</u>相当額以上の多国籍企業グループ等 (MNE Group)
構成会社等 (Constituent Entity)	① 最終親会社等※¹ (UPE: Ultimate Parent Entity) ② 連結財務諸表上の連結子会社※¹ (重要性等を理由として連結の範囲から除外した会社を含む) ③ ①又は②に掲げる会社等の恒久的施設等 (PE: Permanent Establishment)
共同支配会社等 (JV Group)	① UPEの連結財務諸表等において持分法が適用される会社等で、そのUPEが直接又は間接に50%以上所有するもの (特定多国籍企業グループ等のUPE等を除く) ② ①に掲げる会社等の連結子会社等※¹ ③ ①又は②に掲げる会社等のPE



※1：政府関係機関、国際機関その他の一定の会社等を除く。

1-7 GloBEセーフハーバー（GloBE Safe Harbour）

セーフハーバーに関するガイダンス（2022年12月20日付）

GloBEセーフハーバーの適用要件を満たす場合、その対象会計年度におけるその国の当期国別最低課税額（移行期間CbCRセーフハーバーを満たす場合には、再計算国別国際最低課税額等を含む）をゼロとみなすことができる。

2026年12月31日以前に開始する対象会計年度に適用
（3月決算の場合、25/3期～27/3期）

移行期間CbCRセーフハーバー （Transitional CbCR Safe Harbour）

- ①デミニマス要件（De minimis test）
- ②簡易実効税率要件（Simplified ETR test）
- ③通常利益要件（Routine profits test）

恒久的セーフハーバー* （Permanent Safe Harbour）

- ④デミニマス要件（De minimis test）
- ⑤実効税率要件（ETR test）
- ⑥通常利益要件（Routine profits test）

原則的GloBE計算 （Full GloBE Calculations）

- ⑦デミニマス要件（De minimis exclusion）

①～⑦をいずれも満たせない国は、GloBEルールに従って当期国別国際最低課税額の計算が必要

■ 構成会社等、共同支配会社等は、所在地国が同じであっても、それぞれ別々に判定。

*2023年10月現在、恒久的セーフハーバーにおける各要件判定時の簡易計算の詳細や、重要でない構成会社にかかる簡易計算の詳細は明らかとなっておらず、今後OECDより追加のAdministrative Guidanceが公表されることが想定される。

1-8 移行期間CbCRセーフハーバー（Transitional CbCR Safe Harbour）

共同支配会社等についてはCbCRデータではなく、財務諸表の情報を利用する。

セーフハーバーに関するガイダンス（2022年12月20日付）

① デミニマス要件 (De minimis test)	次に掲げる要件の全てを満たすこと 1. 総収入（Total Revenue） < 1,000万ユーロ 2. 税引前当期利益の額（Profit (Loss) before Income Tax） < 100万ユーロ	■ 総収入・税引前当期利益の額 ^{*3} ：適格CbCR ^{*1} （Qualified CbC Report）記載金額
② 簡易実効税率要件 (Simplified ETR test)	簡易実効税率（simplified ETR） ≧ 経過税率（transition rate） ※簡易実効税率 = $\frac{\text{簡易対象租税額（Simplified Covered Taxes）}}{\text{税引前当期利益の額}}$ ※経過税率： 2023年・2024年中に開始する対象会計年度 15% 2025年中に開始する対象会計年度 16% 2026年中に開始する対象会計年度 17%	■ 簡易対象租税額：「A-B-C」（国別合計） A：適格財務諸表 ^{*2} （Qualified Financial Statements）上の税金費用（income tax expense） B：対象租税（Covered Taxes）に該当しない税金費用 C：不確実な税務ポジション（Uncertain tax positions）
③ 通常利益要件 (Routine profits test)	税引前当期利益の額 ≦ 実質ベースの所得除外額（Substance-based Income Exclusion amount）	■ 実質ベースの所得除外額：GloBEルール5.3条に従って算定

- 「特定多国籍企業グループ等報告事項等」において本セーフハーバーを適用する選択を行った場合にのみ適用することができ、また、過去、本セーフハーバーの適用を受けなかった対象会計年度がある場合には、その後、本セーフハーバーの適用を受けることはできない（“once out, always out” approach）。

*1： 適格CbCRは、連結等財務諸表を基礎として作成されたものに限られる。

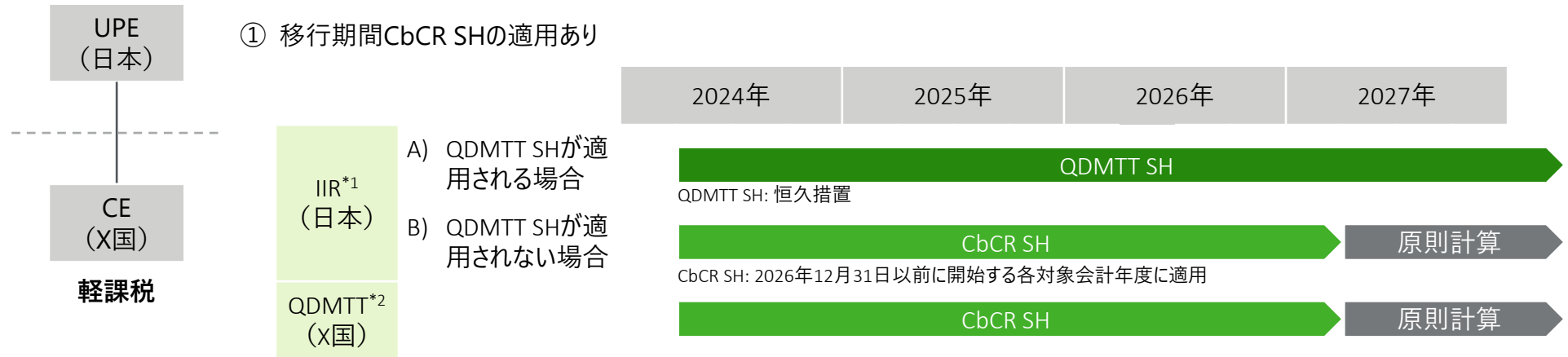
*2： 適格財務諸表とは、原則として最終親会社の連結等財務諸表をいう。

*3： 所有持分（ポートフォリオ投資を除く）の公正価値の変動に起因する「未実現公正価値純損失（Net Unrealised Fair Value Loss）」が国別合計で5,000万ユーロを超える場合には、その国の税引前当期利益の額から当該未実現公正価値純損失の額を除外する。

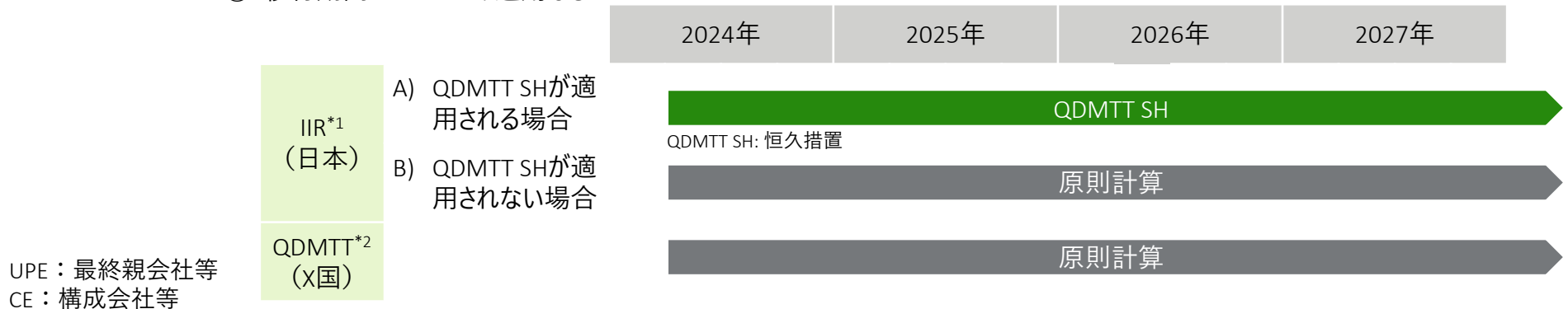
1-9 各セーフハーバーの適用時期

日本におけるQDMTTセーフハーバー（SH）の適用開始時期を2024年4月1日以後に開始する対象会計年度と仮定する場合、移行期間CbCR SHとQDMTT SHの適用関係は、以下のようになることが想定される（恒久的SHは考慮していない）。

（例）3月決算企業の場合



② 移行期間CbCR SHの適用なし

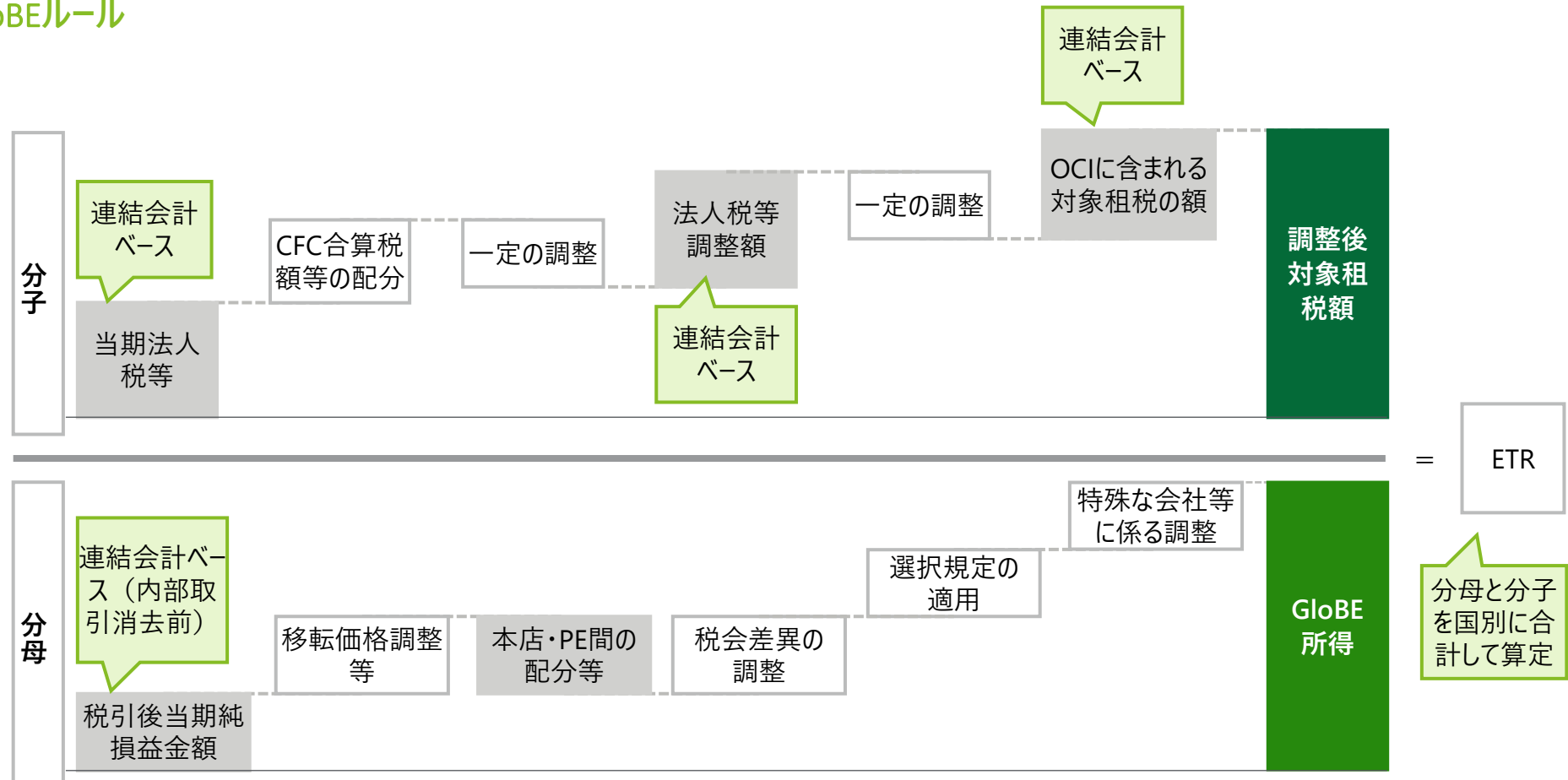


*1：日本のIIRは、2024年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用

*2：X国のQDMTTは、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、かつ、QDMTT法制にもGloBEルールと同等のCbCR SHが導入される想定

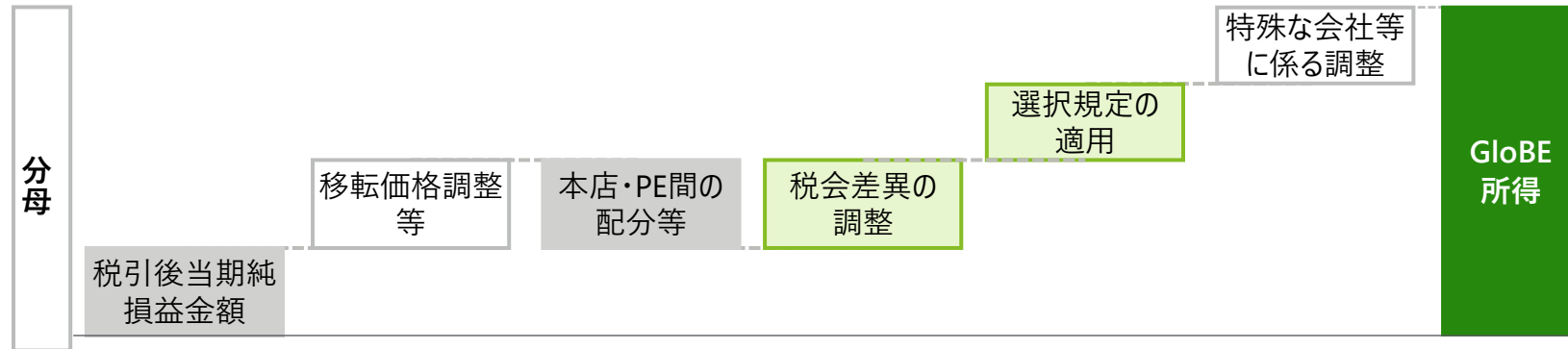
1-10 実効税率（ETR）の計算イメージ

GloBEルール



1-11 GloBE所得の計算のための調整

GloBEルール



税会差異の調整

- ① 対象租税等
- ② 短期保有ポートフォリオ株式以外の所有持分*1からの配当
- ③ ポートフォリオ株式以外の所有持分の時価評価損益
- ④ 所有持分の持分法による損益
- ⑤ ポートフォリオ株式以外の所有持分の譲渡損益
- ⑥ OCIに計上される有形固定資産の時価評価損益
- ⑦ 会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合の外国為替差損益
- ⑧ 違法とされる金銭、物品その他の財産上の利益の供与
- ⑨ 5万ユーロ以上の罰金等
- ⑩ 誤びゅうの訂正又は会計処理の基準の変更
- ⑪ 年金基金に対する費用
- ⑫ 年金基金から得た収益
- ⑬ 給付付き税額控除*2
- ⑭ 租税回避的な資金供与に係る費用

選択規定の適用

- ① 連結納税の適用がある場合の特例
- ② 株式報酬費用に係る特例
- ③ 資産・負債の時価評価損益に係る特例
- ④ 不動産売却益の5年均等特例
- ⑤ 所有持分に係るヘッジ処理に係る特例
- ⑥ 長期保有ポートフォリオ株式からの配当に係る特例
- ⑦ 債務免除等を受けた場合の特例
- ⑧ 時価評価課税が行われた場合の特例 等

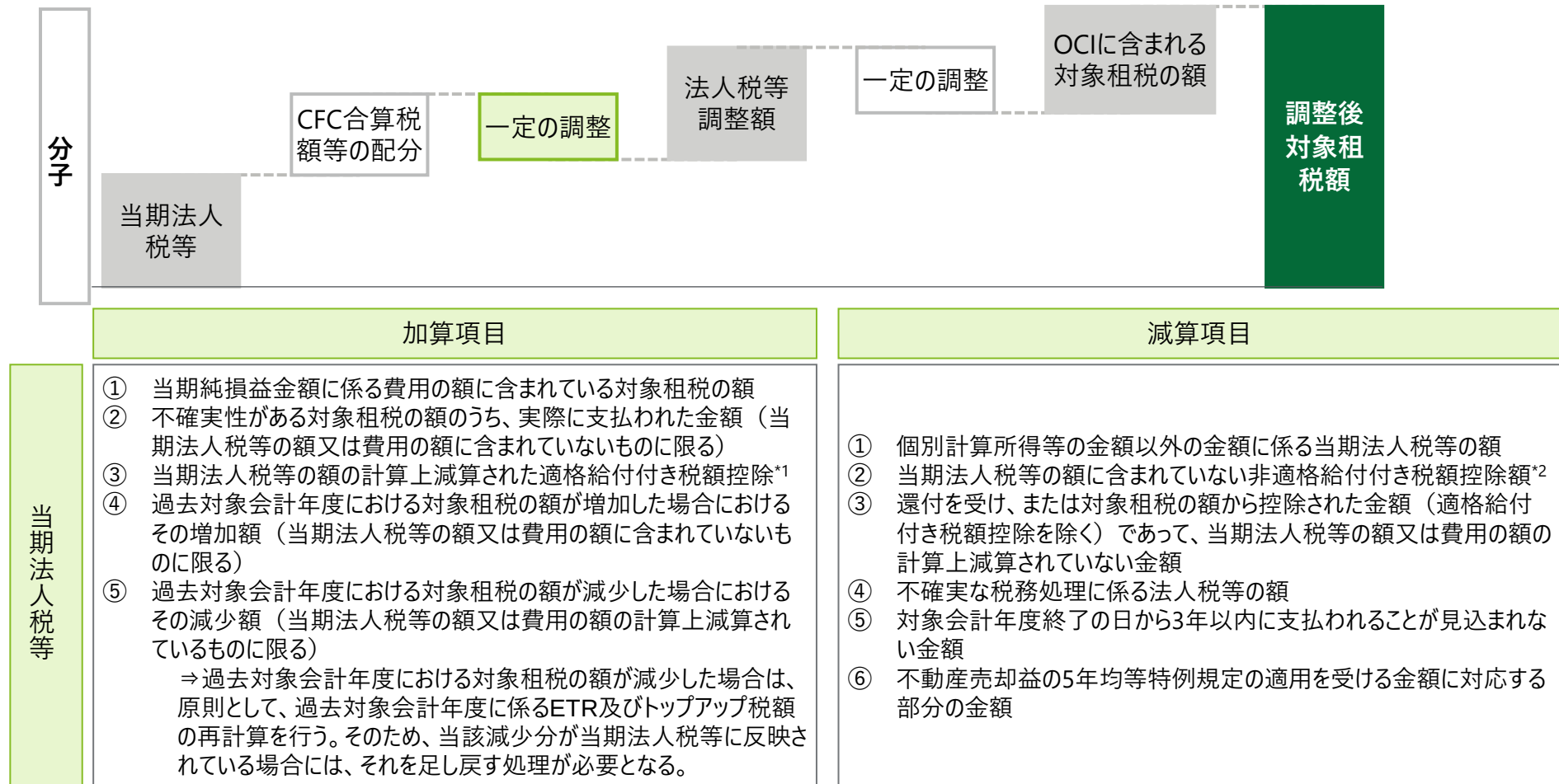
*1：次に掲げる要件のいずれかを満たす所有持分をいう。

- a. 利益の配当を受ける直前において、特定多国籍企業グループ等に属する全ての会社等が有する他の会社等に対する権利（配当を受ける権利、残余財産の分配を受ける権利及び議決権）に係る保有割合のいずれもが10%以上であること
- b. 利益の配当を受ける日まで引き続き1年以上その所有持分を有していたこと。

*2：給付付き税額控除は、給付と税額控除を組み合わせる仕組みその他これに準ずるものをいう。

1-12 当期法人税等に対する調整

GloBEルール



*1：適格給付付き税額控除額（Qualified Refundable Tax Credit：QRTC）とは、国等から受ける給付付き税額控除のうち、現地法令上の適用要件を満たすこととなった日から起算して4年以内に現金又はこれに相当するものによる支払が行われる部分の金額をいう。

*2：非適格給付付き税額控除額（Non-QRTC）とは、国等から受ける給付付き税額控除の額のうち、適格給付付き税額控除額以外のものをいう。

1-13 対象租税（Covered Taxes）の範囲

GloBEルール

対象租税に含まれるもの

- a. その構成会社の所得又は利益に対して課される税で、その構成会社の財務諸表に計上されたもの
- b. 適格分配時課税制度^{*1}に基づき課される税（例：エストニア、ラトビア及びジョージアの法人所得税）
- c. 法人所得税の代わりに課される税（例：源泉税）
- d. 利益剰余金その他の純資産に対して課される税（所得と利益剰余金その他の純資産とに対して課される税を含む）（例：サウジアラビアのザカート）

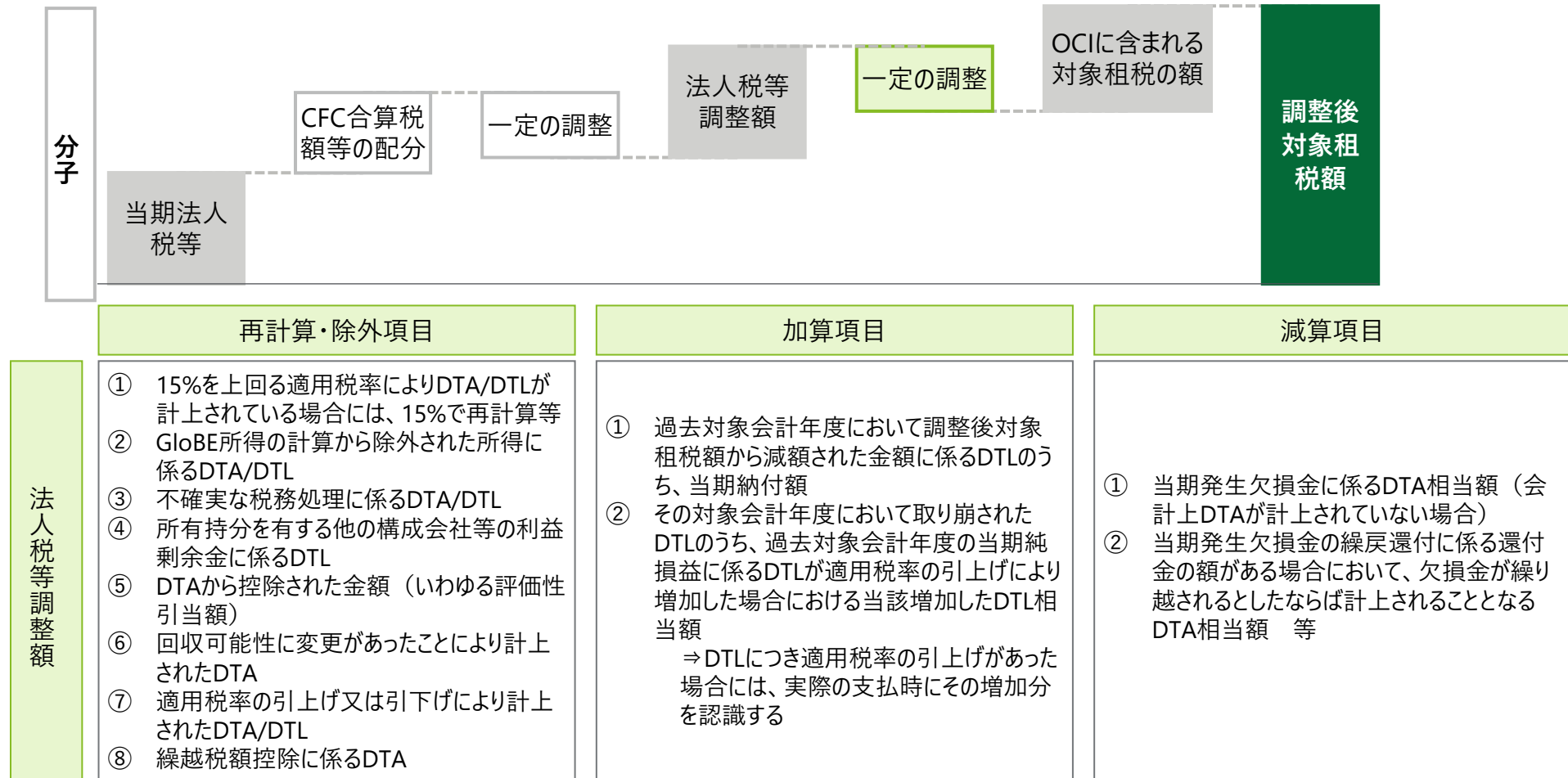
対象租税に含まれないもの

- a. 適格IIR^{*2}に基づき親会社によって計上されたトップアップ税
- b. 構成会社によって計上された適格国内ミニマム税^{*3}
- c. 適格UTPR^{*4}に基づき構成会社によって行われた税務調整に起因する税
- d. 非適格還付有りインプュテーション税^{*5}
- e. 保険会社である構成会社等又は共同支配会社等の租税（当該金額に対応する金額を保険契約者が当該構成会社等又は共同支配会社等に支払うものに限る）

- *1：適格分配時課税制度（Eligible Distribution Tax System）とは、株主への分配時点で15%以上の法人税が課されるものをいう（2021年7月1日以前に施行されたものに限る）。
- *2：適格IIR（Qualified IIR）とは、その国の法令に導入された規定が、GloBEルールの2.1条から2.3条その他の関連規定と同等であると認められるものであり、かつ、GloBEルール（コメンタリーを含む）と同等の方法により施行されるものをいう。
- *3：適格国内ミニマム税額（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, “QDMTT”）とは、国内法において規定された最低税率課税による税額であり、かつ、(a)GloBEルールと同等の方法により構成会社の国内超過利益が決定されること、(b)国内超過利益に係る租税債務を15%まで引き上げる仕組みであること、(c)当該国がGloBEルールによる便益を提供するものでない前提下において、GloBEルールおよびコメンタリーの規定と同様の結果をもたらす形で導入・運用されるものであること、という要件を充足するものをいう。
- *4：適格UTPR（Qualified UTPR）とは、その国の法令に導入された規定が、GloBEルールの2.4条から2.6条その他の関連規定と同等であると認められるものであり、かつ、GloBEルール（コメンタリーを含む）と同等の方法により施行されるものをいう。
- *5：非適格還付有りインプュテーション税（Disqualified Refundable Imputation Tax）とは、構成会社等又は共同支配会社等の所得に対する税であつて、次に掲げる要件のいずれかを満たすもの（当該構成会社等又は共同支配会社等に対する課税とこれらの会社等から利益の配当を受ける者に対する課税との重複を除くために当該所得に対する税の還付又は控除が行われる税として財務省令で定める税を除く。）
- イ 当該構成会社等又は共同支配会社等が利益の配当を行う場合に、当該利益の配当を受ける者が当該所得に対する税の額に係る還付を受け、又は当該利益の配当を受ける者が当該利益の配当に係る税以外の税の額から当該所得に対する税の額を控除することができること。
 - ロ 当該構成会社等又は共同支配会社等が利益の配当を行う場合に、当該構成会社等又は共同支配会社等が当該所得に対する税の額に係る還付を受けることができること。

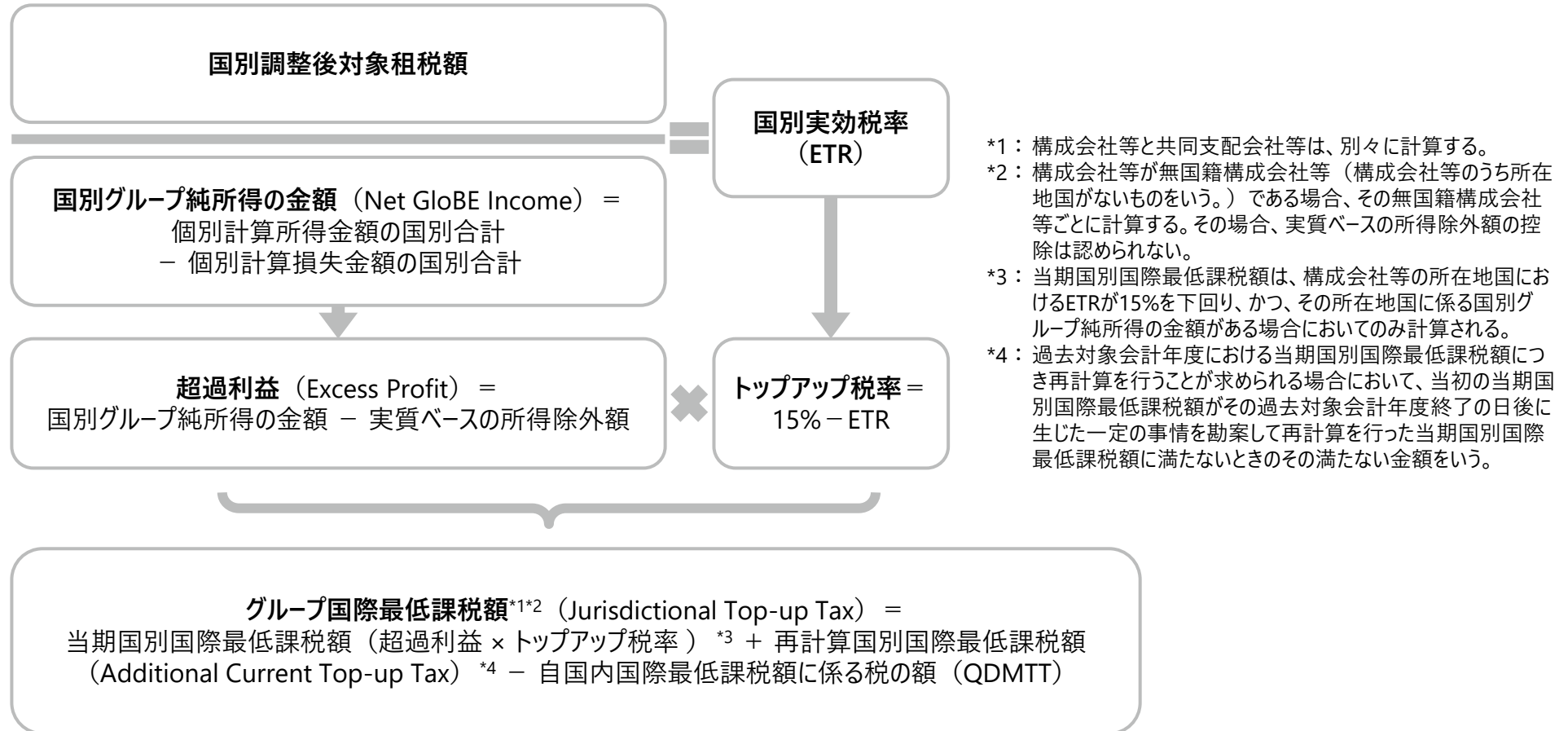
1-14 法人税等調整額に対する調整

GloBEルール



1-15 グループ国際最低課税額（Jurisdictional Top-up Tax）

GloBEルール



出所：pillar-two-GloBE-rules-fact-sheetsを参考に作成

1-16 実質ベースの所得除外額（Substance based Income Exclusion）

GloBEルール

定式的な適用除外として、給与・有形資産簿価に一定割合を乗じて計算したカーブアウト額を課税ベースから控除することができる。税源浸食のおそれが高い事業活動から生じる利益を除外することを意図している。カーブアウト額は以下の要素によって構成される。



- その国で活動を行う適格従業者*1の適格人件費（Eligible Payroll Costs）（給与、健康保険、年金拠出金、雇用税、社会保険料の会社負担額を含む）の5%相当額



- その国内に所在する以下の適格有形資産（Eligible Tangible Assets）の帳簿価額*2の5%相当額
 - 有形固定資産（PPE）
 - 天然資源
 - 有形資産に係る使用権資産
 - 土地使用権、採掘権等
- ※ 販売目的、リース目的及び投資目的で保有する資産を除く

経過措置

- カーブアウト額の控除割合は、当初は有形資産の簿価の8%及び人件費の10%、その後、移行期間（10年）にわたって段階的に（前半5年間は毎年0.2%ずつ、後半5年間は有形資産の簿価の0.4%ずつ及び人件費の0.8%ずつ）引き下げる。

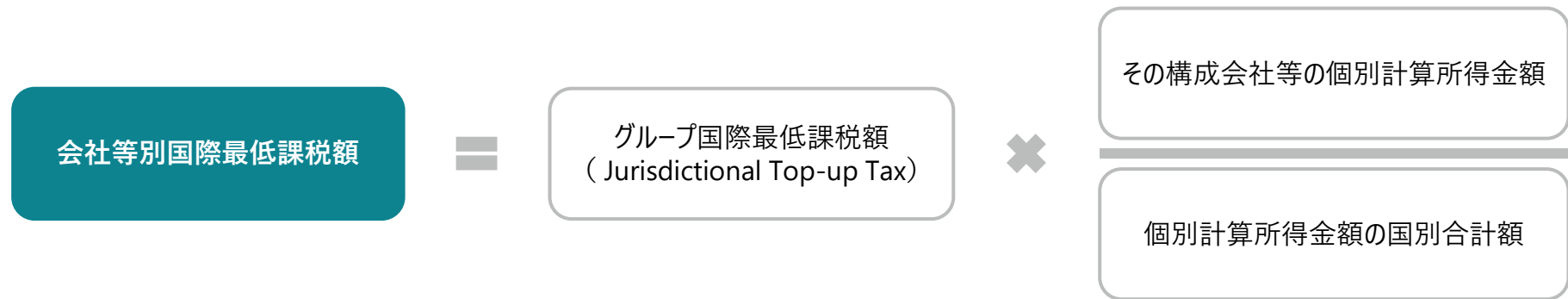
*1：適格従業者（Eligible Employees）とは、構成会社の従業者（パートを含む）及びMNEグループの指揮監督の下でその構成会社の通常業務に従事する独立請負業者をいう。

*2：有形資産の帳簿価額（Net Book Values）は、Reporting Fiscal Yearにおける最終親会社の連結財務諸表上の期首と期末の簿価（減価償却累計額等を控除した金額）の平均値をいう。

1-17 会社等別国際最低課税額（Top-up Tax of a Constituent Entity）

GloBEルール

会社等別国際最低課税額は、「グループ国際最低課税額」に、その構成会社等の個別計算所得金額がその所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の個別計算所得金額の合計額のうちに占める割合等を乗じて計算した金額とされる。

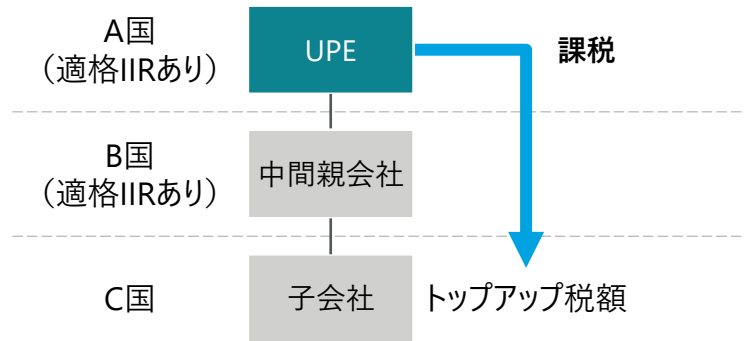


■ 共同支配会社等に係る会社等別国際最低課税額の計算についても、基本的に構成会社等に係る会社等別国際最低課税額の計算と同様。

1-18 納税義務者（IIR）

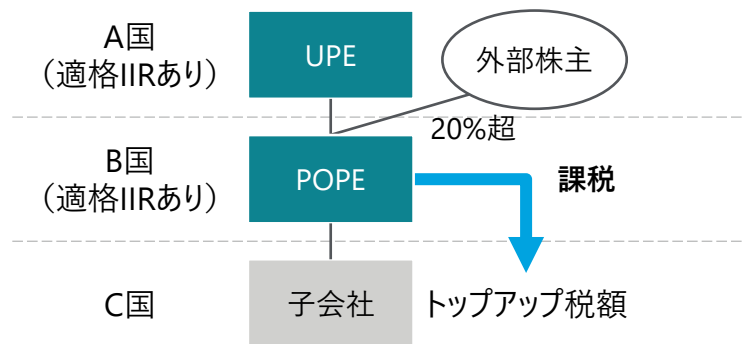
GloBEルール

原則



- 原則として、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等（UPE）である内国法人が国際最低課税額に対する法人税等を納付する。
- 国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされるUPEがない場合、中間親会社等である内国法人が国際最低課税額に対する法人税等を納付する。
- 被部分保有親会社等^{※1}（Partially-Owned Parent Entity：POPE）である内国法人^{※2}が存在する場合には、その内国法人が国際最低課税額に対する法人税等を納付する。

例外



※ 1：「被部分保有親会社等」とは、次に掲げる要件の全てを満たす一定の構成会社等をいう。

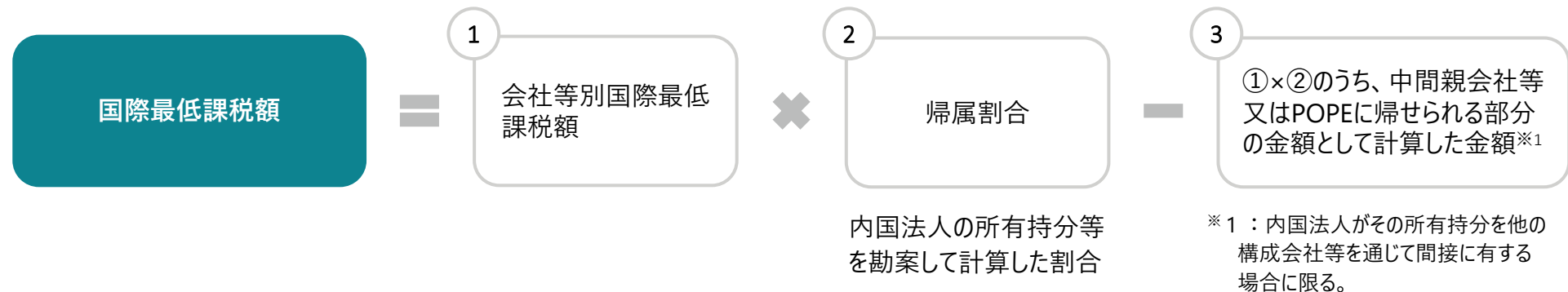
- ① 特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等又はその特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等に対する所有持分を直接又は間接に有すること。
- ② その特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等以外の者が直接又は間接に有するその構成会社等に対する一定の所有持分の割合が20%を超えること。

※ 2：その構成会社等に係る各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税又は外国におけるこれに相当する税を課することとされる他の被部分保有親会社等がその被部分保有親会社等の持分の全部を直接又は間接に有する場合におけるその被部分保有親会社等を除く。

1-19 国際最低課税額（Allocable Share of the Top-up Tax）

GloBEルール

国際最低課税額は、内国法人が所有持分を有する構成会社等について次に定めるところにより計算した金額を合計した金額とされる。



- 内国法人が所有持分を有する会社等のPEに係る国際最低課税額の計算については、会社等がその会社等のPEに対して有する所有持分の割合を100%として計算する点を除き、基本的に同様の計算とされる。
- 内国法人が所有持分を有する共同支配会社等に係る国際最低課税額の計算については、基本的に内国法人が所有持分を有する構成会社等に係る国際最低課税額の計算と同様とされる。

1-20 税額の計算、申告及び納付等

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税

対象会計年度	■ 多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結財務諸表等の作成に係る期間
税額の計算	■ 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国際最低課税額（課税標準）に100分の90.7（90.7％）の税率を乗じて計算した金額とする。 ■ 特定基準法人税額に対する地方法人税の額は、各課税対象会計年度の特定基準法人税額※¹（課税標準）に907分の93（9.3％）の税率を乗じて計算した金額とする。 ※ 地方税である法人住民税・法人事業税（特別法人事業税を含む。）の課税は行われない。
申告及び納付期限	■ 各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月（適用初年度で一定の場合には、1年6月）以内 ※ ただし、当該対象会計年度の国際最低課税額（課税標準）がない場合は、当該申告を要しない。

※ 1：特定基準法人税額は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額とされる。ただし、附帯税の額を除く。

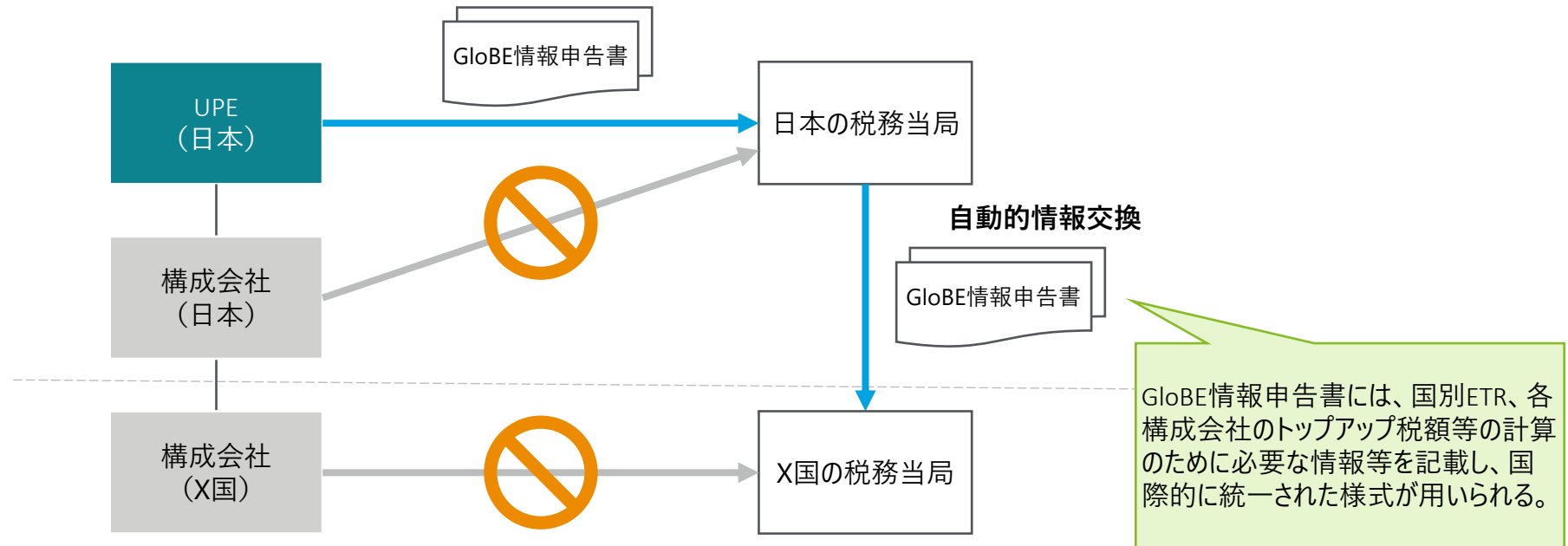
2. GloBE 情報申告

2-1 情報申告制度

GloBEルール

MNEグループは、各対象会計年度終了の日の翌日から**15カ月以内**（適用初年度で一定の場合、**18カ月以内**）に、GloBE情報申告書（GloBE Information Return）を提出しなければならない。^{*1}

最終親会社（指定提供会社^{*2}を指定した場合には、指定提供会社）がGloBE情報申告書を自国の税務当局に提出した場合、各構成会社の提出義務は免除される（最終親会社又は指定提供会社の居住地国との間に適格当局間合意^{*3}がある場合に限る）。



^{*1}：内国法人が複数ある場合には、これらの内国法人を代表する1社がGloBE情報申告書（＝特定多国籍企業グループ等報告事項等）を提供すれば足りる。

^{*2}：指定提供会社（Designated Filing Entity）とは、最終親会社の指定により、GloBE情報申告書をその所在地国の税務当局に提出する構成会社をいう。

^{*3}：適格当局間合意（Qualifying Competent Authority Agreement）とは、権限ある当局間の合意で、年次のGloBE情報申告書についての自動的情報交換規定を含むものをいう。

2-2 GloBE情報申告（GloBE Information Return）（1/2）

- 2023年7月17日にOECDから公表されたGloBE情報申告（GIR）に関するガイダンスにより、以下の枠組みが示された。

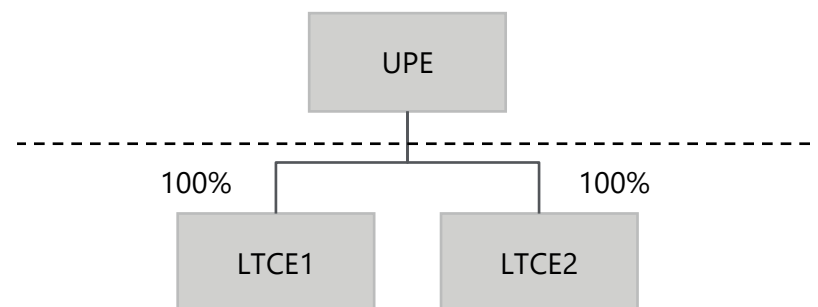
経過的簡易国別報告枠組み（Transitional simplified jurisdictional reporting framework）

本枠組みを選択した場合、当期純損益金額（FANIL）、当期税金費用および繰延税金費用に係るすべての調整項目を構成会社ごとに報告する必要はなく、国ごとに報告することが認められる（一定の例外項目を除く）。

適用要件

- 移行期間中、以下のいずれかの要件を満たす国については、簡易国別報告枠組みを選択することができる。
 - トップアップ税額が発生しない国
 - トップアップ税額が発生したが、会社別に配分する必要がない国

（例）トップアップ税額が発生したが、会社別に配分する必要がないケース



国別トップアップ税額100

移行期間

- **2028年12月31日以前**に開始する対象会計年度（2030年6月30日後に終了する対象会計年度を除く）
 - 3月決算の場合、2025年3月期～2029年3月期の5期分
 - 12月決算の場合、2025年12月期～2028年12月期の4期分（日本で提出する場合）
- 移行期間が終了すると、追加ガイダンスが提供されない限り、簡易国別報告枠組みは利用できなくなる。

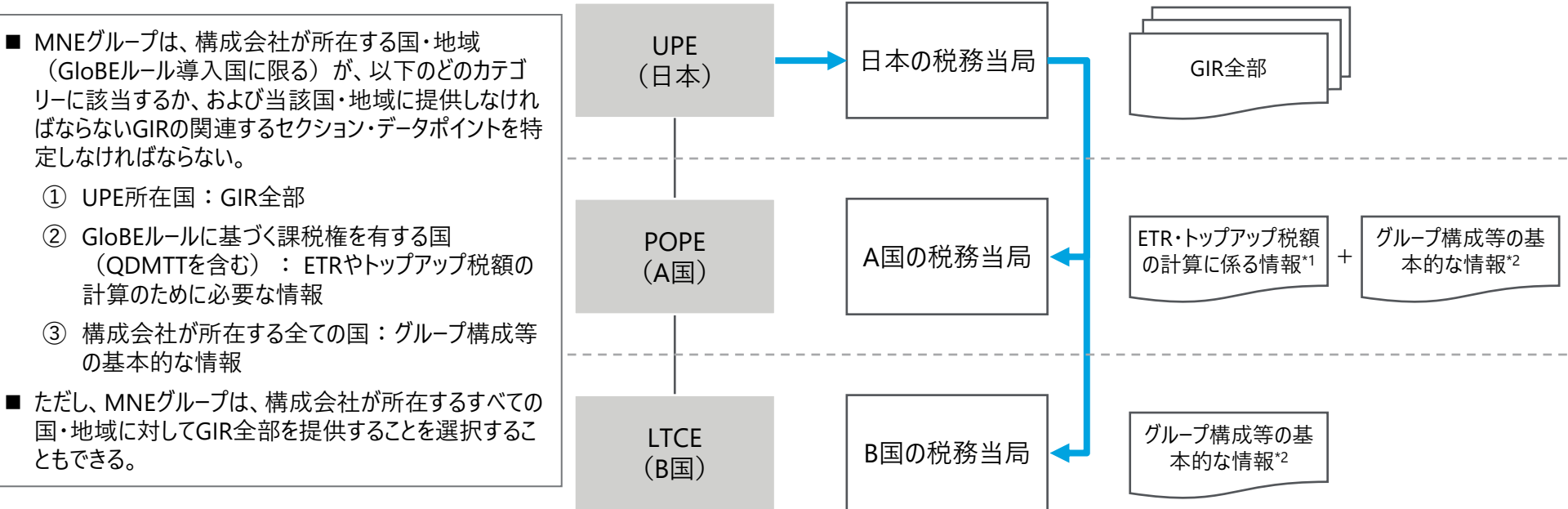
1社の親会社により、その国の全ての構成会社が100%保有されている場合、その親会社に帰せられる会社別トップアップ税額の合計額が国別トップアップ税額と等しくなるため、国別トップアップ税額を会社別に配分する必要がない（GIR Note 3.4.1）。

2-2 GloBE情報申告（GloBE Information Return）（2/2）

■ 2023年7月17日にOECDから公表されたGIRに関するガイダンスにより、以下のアプローチが示された。

セグメンテーション（Dissemination of GloBE Information）

GIRには、MNEグループの構成会社が所在するすべての国・地域に係るETRやトップアップ税額の計算のために必要な情報が含まれる。本アプローチは、ETRやトップアップ税額の計算のために必要な情報が、そのトップアップ税額について課税権を有する国・地域のみに対して提供されるようにするものである。



UPE：最終親会社等
POPE：被部分保有親会社等
LTCE：軽課税国に所在する構成会社等

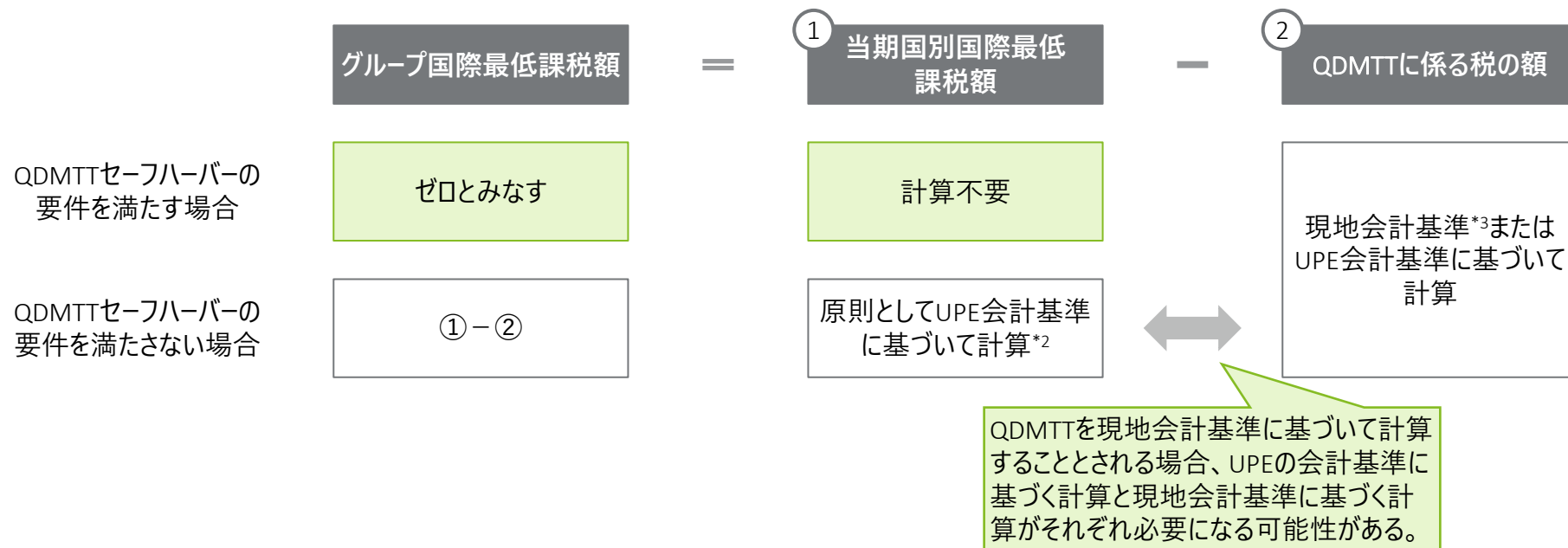
*1：A国が課税権を有する軽課税国（B国）に係るETRやトップアップ税額の計算に関するセクションを指す。
*2：MNEグループに対するGloBEルールの適用状況に関するハイレベル情報（国・地域ごとのETRやトップアップ税額のレンジ等）を含む。

3. その他

3-1 QDMTTセーフハーバー

Administrative Guidance（2023年7月17日付）

- QDMTTセーフハーバーの要件^{*1}を満たす国については、GloBEルールに係るトップアップ税額をゼロとみなすことができる。
- QDMTTがセーフハーバー要件を満たすかどうかは、そのQDMTTの制度設計と運用状況を踏まえて、ピアレビュープロセス（Peer Review Process）によって決定される（ピアレビュープロセスについては、今後、追加的なガイダンスが見込まれている）。



*1： QDMTTセーフハーバーの適用を受けるためには、その国・地域の国内ミニマム課税制度が「適格」であることに加えて、そのQDMTTが次の3つの要件を満たすことが必要とされる。

- ①QDMTT会計要件（QDMTT Accounting Standard）
- ②一貫性要件（Consistency Standard）
- ③運用要件（Administration Standard）

*2： GloBEルールに係るトップアップ税額の計算基礎となる当期純損益金額は、原則としてUPEが使用している会計処理の基準に基づいて計算したものでなければならない。ただし、買収後間もない等の事情によりUPE会計基準に基づくことが実務上困難であると認められる場合には、UPE会計基準以外の会計基準（代用財務会計基準）に基づくものを用いることができる。

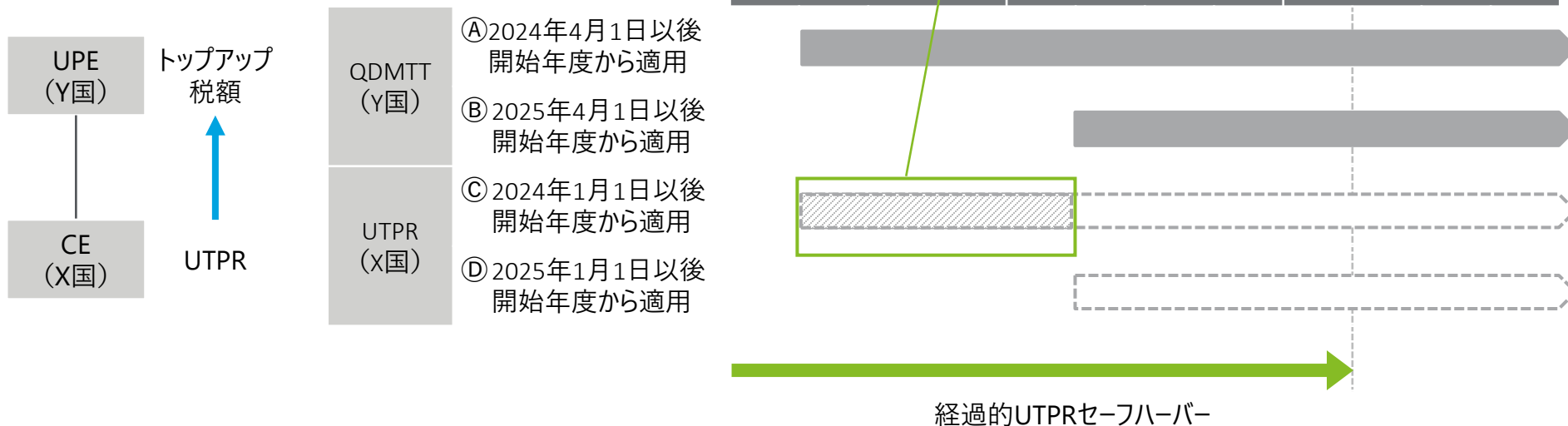
*3： 現地会計基準は、その国の権限ある財務会計機構により承認された特定財務会計基準（IFRSその他これに準ずる会計基準をいう）または適格財務会計基準（当該国において一般に公正妥当と認められる会計処理の基準をいう）であることが必要とされる。

3-2 経過的UTPRセーフハーバー

Administrative Guidance (2023年7月17日付)

- 法定税率が20%以上のUPE所在国について、2025年12月31日以前に開始し2026年12月31日前に終了する各対象会計年度（1年以内の年度に限る）のUTPR トップアップ税額は、ゼロとみなすこととされた。
- なお、移行期間CbCRセーフハーバーとは重複適用できないとされており、その場合は一般的にCbCRセーフハーバーを選択することが想定される。

(例) 3月決算企業の場合



UPE：最終親会社等
CE：構成会社等

3-3 グローバル・ミニмум課税に係る最近の動向

時期		内容
2021年10月	OECD/G20	「BEPS包摂的枠組み」（約140か国・地域が参加）において2つの柱による解決策に合意
2021年12月	OECD	GloBEルールに関するモデルルールの公表
2022年3月	OECD	GloBEルールに関するコメントリーの公表
2022年12月	OECD	セーフハーバーに関するガイダンス、情報申告書のドラフトに関する公開協議文書、税の安定性等に関する公開協議文書の公表
2023年2月	OECD	グローバル・ミニмум課税の解釈・運用に関するAdministrative Guidanceの公表
2023年3月	日本	令和5年度税制改正法の公布
2023年3月	ASBJ（企業会計基準委員会）	実務対応報告第44号「グローバル・ミニмум課税に対応する法人税法の改正に係る税効果会計の適用に関する当面の取扱い」の公表
2023年5月	IASB（国際会計基準審議会）	第2の柱モデルルール（IAS第12号の修正）の公表
2023年6月	日本	令和5年度税制改正法の施行に伴う関係政省令の公布
2023年7月	OECD	GloBE情報申告、Administrative Guidance、STTRモデル条約規定/コメントリーの公表
2023年9月	日本	法人税基本通達の一部改正（グローバル・ミニмум課税に係るもの）の公表
2023年以降（未定）	OECD	GloBEルールの解釈・運用に関するガイダンスを随時公表する予定

お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : info@i-tax-seminar.go.jp

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2023年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

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

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

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



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301