

デジタル課税第 2 の柱

GloBE ルールの協調的実施に関する新たなセーフハーバー規則のパッケージ (Side-by-Side Package) 文書の公表

January 2026

In brief

2026 年 1 月 5 日、経済協力開発機構(OECD)は、BEPS 包摂的枠組み(Inclusive Framework:以下「IF」)メンバーである 147 カ国が、第 2 の柱の下でのグローバル税源浸食防止(GloBE: Global Anti-Base Erosion)ルール(以下、「GloBE ルール」)の協調的実施を目指す新たな複数のセーフハーバー規則を含む包括的パッケージについて合意したとして、GloBE ルールに係る Side-by-Side Package(以下、「本パッケージ」)文書を公表しました¹。

本パッケージは、以下のセーフハーバー規則に関する合意されたガイダンスから構成されています。

- 簡易 ETR セーフハーバー(Simplified ETR Safe Harbour)として、多国籍企業および税務当局における GloBE ルールの計算・申告に係るコンプライアンス負担軽減のための移行期間 CbCR セーフハーバーに代わる恒久的なセーフハーバー
- 移行期間 CbCR セーフハーバー(Transitional CbCR Safe Harbour)の適用期限の延長
- 実質ベースの税制優遇措置セーフハーバー(Substance-based Tax Incentive Safe Harbour)として、国内の経済的な実体活動と強く結びついた一定の税制優遇措置に対するトップアップ税額をゼロとみなすセーフハーバー
- Side-by-Side Safe Harbour として、適格 Side-by-Side 税制の要件を充足する税制を有する国に UPE を置く多国籍企業グループに対して、IIR および UTPR の適用を免除するセーフハーバー
- UPE セーフハーバーとして、多国籍企業グループの UPE が所在する国が適格 UPE 制度の要件を充足する税制を有する場合に、当該国における UTPR の適用を免除するセーフハーバー

¹ <https://www.oecd.org/en/about/news/press-releases/2025/12/international-community-agrees-way-forward-on-global-minimum-tax-package.html>

OECD によれば、本パッケージの合意により、国際税務協力の下で GloBE ルールに関する税務の確実性を高め、複雑性を低減し、税基盤を保護することが期待されるとともに、今後、IF において、本パッケージの実施を推進し、さらなるコンプライアンス負担の軽減及び簡素化に向けた提案を進めるとしています。

本ニュースレターでは、第 2 の柱の GloBE ルールの協調的实施を目指す包括的パッケージとして公表された新たなセーフハーバー規則の概要について解説します。

In detail

1. 簡素化措置関係の概要

(1) 「簡易 ETR セーフハーバー」(Simplified ETR Safe Harbour)

簡易 ETR セーフハーバーは、移行期間 CbCR セーフハーバーに代わる恒久的なセーフハーバーとして、簡易な ETR 計算を提供しグローバル・ミニマム課税におけるコンプライアンス負担を軽減する制度として設計されています。具体的には、簡易 ETR セーフハーバーを選択した多国籍企業グループの国別 ETR 計算について、当該グループの連結財務諸表の作成に使用される財務会計データをベースに最小限の限定的な調整により算出された ETR(簡易 ETR)が最低税率(15%)以上である場合または簡易所得がマイナス(簡易損失)である場合、当該国におけるトップアップ税額をゼロとみなすセーフハーバーとなります。

簡易 ETR は、「簡易租税(Simplified taxes)」を「簡易所得(Simplified income)」で除することによって算出され、これらの数値は、多国籍企業グループの連結財務諸表の作成に使用される財務会計データに基づいて計算されます²。

「簡易所得」の調整項目としては、基本調整(除外配当および除外持分法損益、並びに賄賂・リベート等の違法な支払いおよび罰金等の政策上認められない費用の除外)、追加調整(金融サービス・海運事業向けの業種別調整、移転価格調整および M&A 取引に係る簡易計算の選択適用等)および任意の選択適用調整が含まれます。

「簡易租税」の調整項目としては、非対象租税の排除、簡易所得と簡易租税との整合性調整(簡易所得に含まれない所得に係る租税を除外等)、不確実な税務処理に係る繰延税金費用や繰延税金資産に係る評価性引当金の除外、繰延税金費用の 15%再計算に係る簡易計算、リキャプチャーの対象外となる繰延税金費用の除外および特定の任意の選択適用調整が含まれます³。なお、法域間での対象租税の配賦は基本的に考慮されず、納税者が選択を行った場合にのみ考慮することができます。

簡易 ETR セーフハーバーの適用関係については、当該セーフハーバーを選択する会計年度開始の日前 24 カ月以内に開始する会計年度(直近2会計年度)において、当該国においてトップアップ税額が発生していない場合⁴、当該会計年度について簡易 ETR セーフハーバーを選択することができるとしています。

簡易 ETR セーフハーバーは、基本的に 2026 年 12 月 31 日以降に開始する会計年度に適用されるとし、GloBE ルール実施国は、国内法において簡易 ETR セーフハーバーを法制化し 2026 年 12 月 31 日以降に開始する会計年度において適用可能としなければならないとしています⁵。

² QDMTT 導入国が現地財務会計基準(LFAS)により簡易 ETR SH を適用することを求める場合には、LFAS を用いなければならないとされています。

³ この他、簡易 ETR 計算においては、移転価格調整について当該調整が行われた会計年度の ETR 計算に反映することができるとする選択適用、PE 帰属所得/対象租税の本支店間配分に係る簡易計算の選択適用などが含まれています。

⁴ トップアップ税額が発生しなかった場合については、GloBE ルールの完全な ETR 計算を適用した結果、および移行期間 CbCR セーフハーバーの適用結果によるものを含むとしてまいります。また、当該国において直近2会計年度に GloBE ルール(QDMTT を含む)の対象とならなかった多国籍企業グループは、(当該会計年度に当該国に構成事業体を有していたか否かに関わらず)トップアップ税額が発生しなかったものとみなされるとしています。

⁵ また、GloBE ルール実施国は、2025 年 12 月 31 日以降に開始する会計年度において簡易 ETR セーフハーバーを適用可能とすることができ、多国籍企業グループは一定の要件の下で簡易 ETR セーフハーバー選択を行うことができます。

また、移行対象会計年度との適用関係について、移行期間 CbCR セーフハーバーとは異なり、ある国において簡易 ETR セーフハーバーの適用を受けた最初の会計年度が当該国における移行対象会計年度となります(ただし、GloBE ルールの対象となる多国籍企業グループに属する構成会社等が、最初に当該国に所在することとなった会計年度が早い場合には、当該会計年度が移行対象会計年度となる)。なお、移行対象会計年度に係るルール(モデルルール 9.1 条関連)は全て適用されます。

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

既存の移行期間 CbCR セーフハーバーについて、簡易 ETR セーフハーバーへの移行の円滑化を図るため、その適用期限を 2027 年 12 月 31 日以前に開始する会計年度(ただし、2029 年 6 月 30 日以降に終了する会計年度は含まない)まで延長することとし、延長期間中の ETR は 17%のまま維持するとしています。

(3) 更なる簡素化に向けた作業計画

本パッケージでは、IF が GloBE ルールのさらなる明確化と簡素化を実現するための作業プログラムに取り組むことにコミットしているとしており、コンプライアンス負担の軽減のための新たなセーフハーバールールとして、ルーチン利益テストおよびデミニステストに関する作業が進行中であるとしています(2026 年前半までに完了予定)。また、GloBE ルールに関連する技術的問題に関するさらなる行政ガイダンスの推進、および簡易 ETR セーフハーバーにおける簡易化計算をグローバル・ミニマム課税制度の設計に統合するための検討が含まれるとしています⁶。

2. 実質ベースの税制優遇措置セーフハーバー(Substance-based Tax Incentive Safe Harbour)の概要

実質ベースの税制優遇措置セーフハーバー(Substance-based Tax Incentive Safe Harbour)は、国内における経済的な実体活動と強く結びついた特定の税制優遇措置(「適格税制優遇措置(Qualified Tax Incentives: QTI)」)について、当該国に所在する構成事業体の対象租税に加算する一方で GloBE 所得へは加算しないことを認める制度として導入されます。

これによって、多国籍企業グループは、当該セーフハーバーを選択することにより、QTI の利用に相当する額のトップアップ税額が減額される、すなわち当該 QTI の利用に相応するトップアップ税額がゼロとみなされることとなります⁷。

実質ベースの税制優遇措置セーフハーバーの導入の背景として、所在地国の構成事業体の行う事業活動に強く結びついて提供される一定の税制優遇措置は BEPS リスクの影響を受けにくく、従ってグローバル・ミニマム課税が対処すべきリスクを生じさせる可能性が低いとされることを踏まえ、当該税制優遇措置の恩恵を継続して受けられるものとするためのセーフハーバーとして合意されたとしています。

QTI の定義については、税制優遇措置の金額が、当該国で発生した支出額(支出ベースの税制優遇措置)または生産された有形資産の金額(生産ベースの税制優遇措置)に基づいて計算され、一般的に利用可能な税制優遇措置とされており、それぞれの概要は以下のとおりとなります。

- 支出ベースの税制優遇措置: 納税者が利用できる税額控除額が対象となる支出の一部に基づいて算出される制度で、通常、研究開発・生産性向上・環境への好影響などプラスの波及効果が期待される活動において発生した支出を対象とする税制優遇措置

6 加えて、IF は、報告義務の合理化に向けた追加作業を実施し、GloBE 情報申告書(GIR)、GIR XML スキーマ及び関連する検証ルールについて、今回合意されたセーフハーバーに適合させるための検討を行うとしています。この作業は、合意されたセーフハーバーの適用会計年度に間に合うよう 2026 年前半の完了を目標としているとしています。

7 但し、実質ベースの税制優遇措置セーフハーバーによるトップアップ税額の減額には、事業実体に基づく限度額が設定されており、当該国における給与費用または有形資産の財務会計上の減価償却費のいずれか大きい方の 5.5%を上限とするとしています。また、多国籍企業グループの選択により、当該国における有形固定資産(土地や非償却資産を除く)の帳簿価額の 1%に等しい額を代替上限とすることができるとしています。

- ・ 生産ベースの税制優遇措置：納税者による生産過程で生み出された生産量(生産単位数)または産業副産物(排出量などの負の外部性)の削減量に基づいて適用され、納税者の経済活動の成果として生み出された生産高に比例して減税額が算出される税制優遇措置

多国籍企業グループは、2026年1月1日以降に開始する会計年度について、QTIを有する国に対して実質ベースの税制優遇措置セーフハーバーの選択を行うことができるとされています。

3. Side-by-Side System

(1) Side-by-Side Safe Harbour

Side-by-Side Safe Harbourは、多国籍企業グループの国内所得及び国外所得に対して最低税率以上の課税を確保すると認められる適格 Side-by-Side 税制⁸の要件を充足する税制を施行する国に UPE を置く多国籍企業グループに対して適用されます。Side-by-Side Safe Harbour を選択した多国籍企業グループは、IIR および UTPR の適用対象とはならず、グローバル・ミニマム課税の枠組みから除外されることとなります。2026年1月14日現在、Side-by-Side Safe Harbour の適格税制要件を充足するとして OECD 中央記録(Central Record)に公表されている国は米国のみとなっています^{9 10}。

ただし、新たな Side-by-Side Safe Harbour は、既存の適格国内ミニマム課税(QDMTT)には影響を与えないとし、Side-by-Side Safe Harbour の適用を受けた多国籍企業グループは、グループ構成事業体の所在する QDMTT 施行国において引き続き QDMTT の適用対象となるとしています。したがって、Side-by-Side Safe Harbour の適用を受ける米国に UPE が所在する多国籍企業グループであっても、QDMTT 施行国に所在するグループの構成事業体は QDMTT の適用対象となります。

IF において適格 Side-by-Side 税制を有している国と判断した場合、当該税制の施行国は Central Record において公表され、当該施行国に UPE の所在する多国籍企業グループは、2026年1月1日以降に開始する会計年度について Side-by-Side Safe Harbour を選択することができるとしています。

(2) UPE セーフハーバー(UPE Safe Harbour)

UPE セーフハーバーは、多国籍企業グループの UPE が既存の適格国内税制(Side-by-Side Safe Harbour における適格国内税制と同一の基準)を有する国を所在地国とする場合¹¹、UTPR の適用において UPE 所在地国におけるトップアップ税額をゼロとみなすセーフハーバーを提供するものです。なお、2026年1月14日現在、UPE セーフハーバーの適用対象となるのは、米国のみとなっています。

UPE セーフハーバーは、多国籍企業グループの選択により、2026年1月1日以降に開始する会計年度に適用され、2026年末に失効する移行期間 UTPR セーフハーバーに実質的に代替するものとなります。

⁸ 適格 Side-by-Side 税制を充足する要件として、以下の「適格国内税制」および「適格全世界課税制度」を有していること、ならびに QDMTT に対して他の控除可能な対象租税と同様の条件で外国税額控除を提供していることと定義されています。

「適格国内税制」：以下のすべての要件を充足する税制を意味する。

- 税制優遇措置調整及び地方法人所得税を考慮した後の法定名目法人所得税率が 20% 以上であること、
- 財務諸表上の所得を基礎として名目税率 15% 以上の QDMTT または代替的な法人最低税率課税制度を有していること、
- 当該国に UPE が所在する多国籍企業グループの国内事業全体の利益に対して 15% を下回る実効税率の結果となる実質的なリスクがないこと

「適格全世界課税制度」：以下のすべての要件を充足する税制を意味する。

- すべての居住者である法人の国外源泉所得に対して適用される包括的な税制を有し、かつ広範な課税ベースに基づく課税制度であること(外国支店および CFC の能動的・受動的所得を課税対象とし、最低税率課税の政策目的と整合する限定的な除外所得のみ認めるもの)、
- BEPS リスクに片務的に対処する実質的な機能を有するメカニズムを組み込んでいること、
- 当該国に UPE が所在する多国籍企業グループの国外事業全体の利益に対して 15% を下回る実効税率の結果となる実質的なリスクがないこと

⁹ <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html#qdmmt-rules-safe-harbours>

¹⁰ 現時点では適用対象は米国のみとなりますが、今後、IF メンバー国からの要請に基づき IF で適格 Side-by-Side 税制と認められる場合には、当該国は OECD 中央記録で追加公表されることとなります。

¹¹ IF 加盟国からの要請に基づき、IF は、2026 年上半年期までに当該国の既存税制が UPE セーフハーバーに係る適格国内税制の適格性基準を充足するかどうかを評価し、IF が適格性を有するものと判断した場合には、当該国は OECD 中央記録(Central Record)において公表される。

The takeaway

今回 OECD より公表された Side-by-Side Package は、新たな追加的セーフハーバー規則の提供により、既に各国で導入・施行が進められている GloBE ルールについて、恒久的な簡素化措置を通じたコンプライアンス負担の軽減を図るとともに、GloBE ルールと政策目的・効果を同じくしつつも異なる最低税率課税制度の存在について国際的協調の下での共存を実践していく新たな枠組みを提供するものですが、簡易 ETR セーフハーバーは期待された簡素化とは程遠い印象であり、計算ルールや情報申告ルールにおいて更なる簡素化が必要であると考えられます。また、実質ベースの税制優遇措置セーフハーバーについても、その適用範囲が必ずしも明確とはなっておらず、適用可能であるか否かについての更なる明確化が必要であると考えられます。

また、Side-by-Side Safe Harbour については、今後追随する国が出るのか、また米国 UPE グループの情報申告義務はどうなるか等、今後明らかにされることが期待されます。

GloBE ルール施行国においては、この追加ガイダンスの公表を受け、これらの新たな追加的セーフハーバー規則実施のため国内法制化の作業が進められていくものと想定されます。また、簡素化についてはさらなる作業が継続しており、コンプライアンス負担の軽減措置として、ルーチン利益テストおよびデミニミステストに関する作業が 2026 年前半までに完了するとしており、さらに、GloBE ルールに関する技術的問題に係る追加的な行政ガイダンスの推進を図るとしています。

GloBE ルール適用対象企業グループにおいては、これらの新たなセーフハーバー規則の内容を精査し、関係する GloBE ルール施行国において、恒久的な簡易 ETR セーフハーバーをはじめ本ガイダンスに示された内容がどのように法制化され実施していくのか注視していくとともに、また、現行の移行期間 CbCR セーフハーバーなどの適用状況や今後公表される追加ガイダンスをも踏まえ、グループ各社のそれぞれの状況に応じて想定される影響を分析・評価していく必要があると考えます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

デジタル経済課税対応支援 チーム リードパートナー 白土 晴久	顧問 岡田 至康	パートナー 浅川 和仁
パートナー 船谷 晃一	パートナー 神保 真人	パートナー 沼尻 雄樹
パートナー 武田 恭世	ディレクター 城地 徳政	ディレクター 鈴木 俊二

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、国際税務、M&A 税務、税務業務における生成 AI などの最新テクノロジーの活用を含め、幅広い税務コンサルティングを PwC グローバルネットワークと連携しながら提供しています。税務の専門性とテクノロジーを融合させ、経営課題の解決に資するビジネスパートナーとして、企業を包括的に支援することを目指します。

PwC は、クライアントが複雑性を競争優位性へと転換できるよう、信頼の構築と変革を支援します。私たちは、テクノロジーを駆使し、人材を重視したネットワークとして、世界 136 カ国に 364,000 人以上のスタッフを擁しています。監査・保証、税務・法務、アドバイザーサービスなど、多岐にわたる分野で、クライアントが変革の推進力を生み出し、加速し、維持できるよう支援します。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2026 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.