

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

バックナンバー
はこちらから ▶

テーマ：令和 8 年度税制改正：グローバル・ミニマム課税の主要改正事項
～ 共存システムの適用免除、新たな税額控除等（SBTI）、移行期間
CbCR セーフ・ハーバーの延長 ～

令和 8 年 1 月、グローバル・ミニマム課税について、独自の代替最低税や CFC 税制といった最低課税制度を有する米国等の制度との不調和を解消し、双方を共存させるための国際合意（共存システム：Side-by-Side system: SbS）が成立しました。これに対応する新たな適用免除基準が我が国の税制においても措置され、内国法人の令和 8 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ます。

共存システムへの対応に伴う適用免除基準の創設

本改正は、一定の要件を満たす国を所在地国とする最終親会社等をもつ多国籍企業グループについて、我が国における所得合算ルール（IIR）及び軽減課税所得ルール（UTPR）の適用を免除する措置です。本制度は以下の 2 つの適用免除基準から構成されます。

1. SbS（Side-by-Side）セーフ・ハーバー（共存システム①）

適格要件（国内課税要件、国外課税要件、外国税額控除要件）を満たす共存適格国に最終親会社等が所在する多国籍企業グループについては、我が国における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（いわゆる IIR）及び各対象会計年度の国際最低課税残余額に対する法人税（いわゆる UTPR）の適用が免除（課税額をゼロとする）されます。

【共存適格国に求められる適格要件】**① 国内課税要件**

- ・ 地方税調整後の法定名目法人税率が少なくとも 20%以上であること
- ・ 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税（いわゆる QDMTT）、又はグローバル・ミニマム課税の政策目的と整合的な調整を経た財務諸表上の所得に基づき、名目税率で 15%以上の税率の法人代替最低税を有していること
- ・ 当該多国籍企業グループの国内事業全体の利益に対する実効税率が 15%未満となる実質的なリスクがないこと

② 国外課税要件

- ・ 広範な課税ベースに基づく、外国所得に対して適用される包括的な税制を有すること（※当該所得が分配されているかに関わらず外国子会社等の受動的・能動的所得の両方が課税ベースとされていること等）
- ・ BEPS リスクに対処するため、一方的に機能する実質的なメカニズム（※）を組み込んでいる制度であること（※能動的所得に関して生じた外国税額控除につき、受動的所得に関して生じた租税債務の相殺に使用できないこと等）
- ・ 当該多国籍企業グループが国外事業全体の利益に対して 15%未満の実効税率となるリスクがないこと

③ 外国税額控除要件

- ・ QDMTT を含む外国法人所得税に対する外国税額控除制度を提供すること

これらの国内課税要件、国外課税要件、及び外国税額控除要件を満たしていると国際的に認められ、財務大臣が指定する国又は地域に最終親会社等がある場合に、本適用免除基準（SbS セーフ・ハーバー）が適用されます。現時点では、アメリカ合衆国のみが指定されています。これにより、最終親

会社が米国にある多国籍企業グループは、我が国における IIR 及び UTPR の適用免除を受けることが可能となります。今後、国際的な議論の動向によって指定される国・地域が増える可能性があります。

2. UPE (Ultimate Parent Entity) セーフ・ハーバー (共存システム②)

適格要件のうち国内課税要件のみを満たす国に最終親会社等が所在する多国籍企業グループについて、最終親会社等所在国の利益に係る UTPR の適用を免除 (課税額をゼロとする) する措置です。

3. 実務上の留意点 : QDMTT の対象外

日本の QDMTT については本適用免除制度の対象外となります。したがって、例えば米国に最終親会社がある多国籍企業グループの日本子会社が、複数の税額控除の適用等により日本の実効税率が 15%未満となった場合には、本セーフ・ハーバーの適用に関わらず、当該日本子会社に対して日本の国内最低課税 (QDMTT) が課されることになります。

【適用関係】

本改正は、内国法人の 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ます。同月の国際合意に沿って、同日以後に開始する事業年度から遡及適用を行うことが認められています。

新たな税額控除等の取り扱い (SBTI セーフ・ハーバー)

実効税率 (ETR) 計算上、適格給付付き税額控除以外の税額控除は分子 (国別調整後対象租税額) の減算調整として扱われるため、分母 (国別グループ純所得の金額) への加算調整として扱われる適格給付付き税額控除 (QRTC) に比して実効税率の減少幅が大きく、不利な取り扱いとなっていました。この影響を緩和するため、現地での経済的実体と強く結びついた特定の税制優遇措置について、選択により国別実効税率計算の分子に一定の上限額まで足し戻すことを認める「SBTI セーフ・ハーバー」が創設されました。

SBTI セーフ・ハーバーにおいては、法域別の実効税率計算上、一定の実質ベースの税制優遇措置 (適格税制優遇措置 : QTI) の合計額を、一定の上限額まで分子 (調整後対象租税額) に加算することを許容します。さらに、QTI の定義を満たす QRTC 等については、分母 (個別計算所得等の金額) から除外する取り扱いも、年次選択により可能とされました。

本特例で分子に足し戻す加算額の上限は、原則として次に掲げる金額のうちいずれか多い金額の 5.5%相当額となります。

- ・ 特定費用の額 : その所在地国に係る全ての構成会社等の実質ベースの所得除外 (SBIE) における適格給与費用の額の合計額
- ・ 特定資産の減価償却費の額 : その所在地国に係る全ての構成会社等の SBIE における適格有形資産の減価償却費の額の合計額

なお、法人の選択 (5 年選択) により、上記の 5.5%上限に代えて「特定資産 (土地等の非償却資産を除外。減価償却資産に限定) の額に係る帳簿価額の 1%相当額」とすることも可能です。SBIE 計算とは異なり、土地等の非償却資産が上限枠計算から除外される点に注意が必要です。

SBTIセーフ・ハーバーの適用例

前提条件

- 多国籍企業グループのGloBE純所得：11,000
(QTIの定義を満たすQRTC 1,000が含まれる)
- 同グループの税額控除前の税額：1,500
(QTIの定義を満たす税額控除(還付なし) 500を適用したため、調整後対象租税額は1,000)
- SBTIセーフ・ハーバーを適用する場合の上限額：1,100

従来の計算

$$ETR = \frac{1,500 - 500}{11,000} = 9.1\%$$



SBTIセーフ・ハーバーを適用

$$ETR = \frac{1,500 - 500 + 500(\text{※1})}{11,000 - 600(\text{※2})} = 14.4\%$$

※1 QTI 500を分子に加算

※2 上限の残額(1,100 - 500) = 600 のQRTCを分母から除外

SBTI セーフ・ハーバーを QRTC に適用する場合には、特別給付付き税額控除等相当額を分母及び分子から減算調整することが求められます。

これにより、選択した QRTC に限って、従来の分母の加算調整（給付付き税額控除を補助金と同様の取扱いとする調整）をキャンセルし、分子の減算調整（通常の税額控除と同様の取扱いとする調整）を行います。すなわち、本特例の適用を受ける場合には、一般的な特別税額控除と同等の取扱いの状態に引き直す調整を行うこととなります。

【適用関係】

本改正は、内国法人の 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ます。同月の国際合意に沿って、同日以後に開始する事業年度から遡及適用を行うことが認められています。

移行期間 CbCR セーフ・ハーバーの適用期間の延長

グローバル・ミニマム課税制度の導入初期における事務負担を軽減する移行期間 CbCR セーフ・ハーバー（移行期間 CbCR SH）の適用期限が 1 年間延長され、内国法人の「2027 年 12 月 31 日以前に開始し、かつ 2029 年 6 月 30 日までに終了する対象会計年度」まで適用可能となりました。

なお、2027 年からは恒久的な簡素化措置である「簡易 ETR セーフ・ハーバー（ETR 15%固定、「Once out Always Out ルール」無し、CFC 合算税等のプッシュダウン可能）」がグローバルで順次導入されます（我が国では令和 9 年度以後の税制改正で対応検討）。両制度が重複する事業年度については、納税者が国・地域ごとに適用措置を選択することが可能です。

【適用関係】

本改正は 2026 年 4 月 1 日から施行されています。

決算期別セーフ・ハーバー適用タイミング

12月決算企業（外資系子会社等）と3月決算企業（日系多国籍企業等）のそれぞれにおける、各年度の適用セーフ・ハーバーを表にしました。

対象会計年度	12月決算企業（外資系子会社等）	3月決算企業（日系多国籍企業等）
2024 年開始期 (24/12 期 or 25/3 期)	日本の IIR 施行前のため適用対象外	【適用初年度】 ・移行期間 CbCR SH（ETR: 15%）
2025 年開始期 (25/12 期 or 26/3 期)	【適用初年度】 ・移行期間 CbCR SH（ETR: 16%） ・UTPR 等は未施行	【適用2年目】 ・移行期間 CbCR SH（ETR: 16%）
2026 年開始期 (26/12 期 or 27/3 期)	【適用2年目】 ・移行期間 CbCR SH（ETR: 17%） ・本則計算における SBTI SH ・米国親会社等は SbS SH ・UTPR/QDMTT は未施行	【適用3年目】 ・UTPR/QDMTT が適用開始 ・移行期間 CbCR SH（ETR: 17%） ・本則計算における SBTI SH
2027 年開始期 (27/12 期 or 28/3 期) ※R8 改正・延長	【適用3年目（延長分）】 ・UTPR/QDMTT が適用開始 ・以下①②について選択可能 ①延長された移行期間 CbCR SH（17%） ②新設予定の簡易 ETR SH（15%） ・米国親会社等は SbS SH	【適用4年目（延長分）】 ・以下①②について選択可能 ①延長された移行期間 CbCR SH（17%） ②新設予定の簡易 ETR SH（15%）
2028 年開始期以降	・簡易 ETR SH（15%）に完全移行 ・米国親会社等は SbS SH	・簡易 ETR SH（15%）に完全移行

お見逃しなく！

令和8年度税制改正により移行期間セーフ・ハーバーの適用期間が1年延長されましたが、一度でもこのセーフ・ハーバーの適用を受けなかった（または要件を満たせなかった）年度がある場合、それ以降の全ての年度で適用を受けられなくなります（「Once out, always out」ルール）。

この不適用判定には、我が国における IIR の施行前に、既に IIR が先行施行されている他の国における申告において、ある所在地国について本特例の適用を受けずに本則調整計算等を行った場合も含まれます。例えば、海外中間親会社段階の過年度申告において、特定の現地子会社国について本セーフ・ハーバーの適用を受けていなかった場合、日本親会社の初年度申告において、当該国が要件を満たしていたとしても適用不可となります。グループ全体の過年度の海外申告状況の確実な追跡・確認が重要です。