

Deloitte.

グローバルミニマム課税に関する特集

No.1: 移行期間CbCRセーフハーバー

2024年9月



I. 移行期間CbCRセーフハーバー（TCSH）



概要

- 2023年11月29日、ベトナム国会は、Global Anti-Base Erosion（GloBE規則）に基づく追加の法人所得税（CIT）の適用に関する決議第107/2023/QH15号（以下「決議107号」）を公表した。現在、税務総局は、決議107の一部の条項に関する政令ガイダンスを策定・最終化しており、2024年11月に公表される予定。
- OECDガイドライン及び決議107の規定には、国別報告（CbCR）に基づく移行期間中のセーフハーバー（TCSH・Transitional CbCR Safe Harbour）に関する規定が含まれている。この仕組みは、OECDより、グローバル・ミニマム課税（GMT・Global Minimum Tax）が発効する最初の数年間において、多国籍企業（MNE・Multinational Enterprises）グループの行政手続の負担を軽減するための重要なメカニズム。TCSHは、所得合算ルール（「IIR・Income Inclusion Rule」）および適格国内ミニマム課税（「QDMTT・Qualified Domestic Minimum Top-up Tax」）の両方に適用できる。
- 具体的には、移行期間中（2026年12月31日以前に開始し、2028年6月30日以降に終了する会計年度を含まないすべての会計年度（以下「会計年度」）を対象とする）、ベトナムまたはグループが事業を行う他の管轄地域におけるトップアップ税は、テストされた管轄地域がセーフハーバーに関する以下の3つの要件のいずれかを満たす場合、0（ゼロ）とみなされる。
 - (i) デミニマス要件（De minimis test）
 - (ii) 簡易実効税率要件（Simplified ETR test）
 - (iii) 通常利益要件（Routine profits test）
- OECDは、TCSHが多国籍企業グループがGMTの原則を段階的に理解するための一時的なメカニズムであると述べている。そのため、GloBEルールに従って詳細で複雑な計算を行う必要はなく、CbCRおよび構成主体（以下「CE・The Constituent Entities」）の個別の財務諸表（以下「FS」）に基づくデータソースのみを使用することができる。しかし、OECDのコメンタリーでは、データソースが「適格」とみなされ、TCSHの条件を満たすことを保証するために、多くの特定の状況や複雑な条件を示している。
- 本アラートは、多国籍企業グループ（外資系企業を有するベトナム多国籍企業グループおよびベトナム国内にCEを有する外国多国籍企業グループを含む）が、OECDガイドラインに基づくセーフハーバーの主要原則を理解し、決議107号および今後の政令の規定に従って、適用初年度（2024年度）に向けて適切な準備をすることを目的としている。



推奨ロードマップ

デロイトは、2024年度のTCSH適用ロードマップを以下の通り推奨している。

現在の対応

2024年度の会計データの入手後の対応

1

予備評価

- ✓ データベースの準備状況を評価。（適格CbCR、CEの適格FSなど）
- ✓ 2023年度の最新データに基づき、TCSHの適用可否に関する評価を実施する。

2

再評価

- ✓ 2024年度の監査済み財務データに基づいて適用可否を再評価する。
- ✓ グループが事業を展開している各管轄地域に適した要件を検討し、選定する。

3

計算

- ✓ 適格CbCRおよび適格FSから関連データを収集する。
- ✓ 各テストの計算を実行する。
- ✓ 計算結果に基づいてTCSHの適用可否を評価する。

4

申告

- ✓ 適切な情報をGloBE情報申告書およびトップアップ税申告書に記載し、期日までに税務当局へ提出することにより、TCSHの適用有無を選定する。

Contact

Website: [deloitte.com/vn](https://www.deloitte.com/vn)

Email: deloittevietnam@deloitte.com

For reference purposes only, not for distribution or sale

Transfer Pricing
Firm of the Year

Tax Firm
of the Year

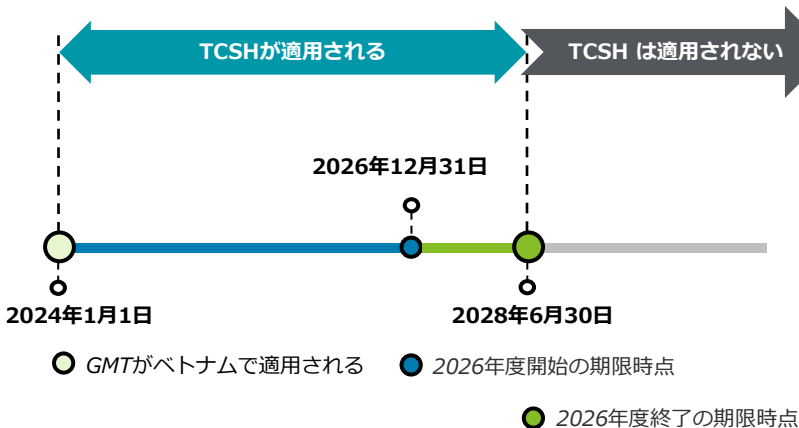
I. 移行期間CbCRセーフハーバー（TCSH）

原則と移行期間

概要

- TCSHは、GMTが適用される最初の数年間に、MNEグループがコンプライアンスの負担を軽減するために設計されたメカニズム。
- 移行期間中、その対象会計年度の管轄地域におけるトップアップ税は、適格CbCRおよび適格FSでの利用可能なデータに基づいて計算された3つの要件のいずれかを満たす場合、0(ゼロ)とみなすことができる。

移行期間



「ONCE OUT, ALWAYS OUT」の原則

TCSHに関する規定は、「Once Out, Always Out」の原則に従い、管轄地域内のすべての構成主体（CE）および恒久的施設に適用される。

「ONCE OUT, ALWAYS OUT」

GloBEルール of 適用対象年度において、TCSHの適用を受けなかった対象会計年度がある場合、前年度に当該地域にCEが存在しなかった場合を除き、翌年度において当該地域にセーフハーバーの適用を受けることができない。

次のような条件を持つ多国籍企業グループを仮定すると

- 会計年度が毎年1月1日に開始、12月31日に終了。
- 2024年度、2025年度、2026年度においてGloBEルールの対象になる

TCSHはベトナムに所在するCEにどのように適用される？

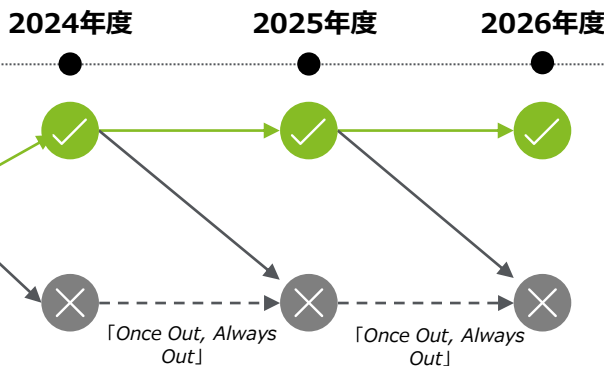
→ ● TCSHが適用される。

→ ⊗ TCSHはCEがないため、適用されない。

- - ⊗ TCSHは、前年度にTCSHが適用されていないため、適用されない。

シナリオ 1:

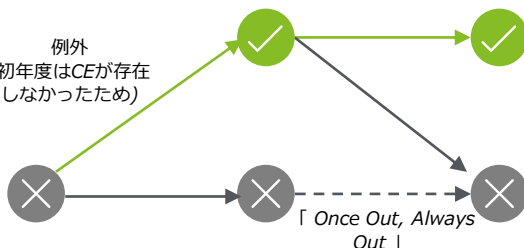
2024年度にベトナムにCEがある



シナリオ 2:

2024年度にベトナムにCEがない

例外
(初年度はCEが存在しなかったため)



Contact

Website: deloitte.com/vn

Email: deloittevietnam@deloitte.com

For reference purposes only, not for distribution or sale

Transfer Pricing Firm of the Year

Tax Firm of the Year

I. 移行期間CbCRセーフハーバー（TCSH）



TCSHテスト

TCSHは、以下の3つの要件のいずれかが満たされた場合に適用されるもの

要件	条件	データソース	注意事項
(1) デミニマス要件 (De minimis test)	(i) 総収入（Total Revenue）が 1,000万ユーロ未満及び (ii) 税引前当期利益の額（Profit (Loss) before Income Tax）が 100万ユーロ未満	・ 適格CbCR	デミニマス要件は、グループに含まれる売却目的で保有する構成主体があり（これらの構成主体は通常、グループの連結財務諸表やCbCRに含まれない）、かつこれらの法人の総収益とグループのCbCRに報告された総収益を合わせた額が1,000万ユーロ以上である場合には適用できない
(2) 簡易実効税率要件 (Simplified ETR Test) $\text{簡易実効税率} = \frac{\text{総簡易対象税額}}{\text{税引前当期利益の額}}$	各国の簡易実効税率は、 少なくとも以下のとおりとされる。 ✓ FY24は15% ✓ FY25は16% ✓ FY26は17%	・ 適格CbCR ・ 適格FS	恒久的施設の収入に対する法人税費用について： ・ その施設の所在地に限定して配分されること； ・ かつ、その施設の所在地における簡易的な実効税率（ETR）テストにのみ含まれ、主要な法人の所在地には含まれないこと
(3) 通常利益要件 (Routine Profits Test)	税引前当期利益の額 ≤ 実質ベース所得除外額 (SBIE・Substance-based Income Exclusion amount)	・ 適格CbCR ・ GloBEルールに基づいた計算	・ SBIE額には、GloBEルールに基づいてる売却目的で保有する構成主体および除外された事業体の給与および有形資産を含めない ・ 構成主体がCbCR及びGloBEの下で異なる管轄地域に所在している場合、その給与及び有形資産は、両地域のSBIE額を基本的利益テストから除外 ・ 会計年度に損失を計上した管轄地域は、当然として基本的利益テストを満たし、SBIEを計算する必要はない

適格CbCR	適格FS
<ul style="list-style-type: none"> 適格FSを使用して作成及び提出されたCbCR なお、CbCRの提出が義務付けられていない場合であっても、適格FSの税引前総収入及び税引前利益のデータを用いて移行期間CbCRセーフハーバーを適用することができる 	<ol style="list-style-type: none"> 最終親会社の連結FSを準備するために使用される財務勘定 各構成主体の個別のFS は、以下のいずれかの基準で作成される <ul style="list-style-type: none"> 所在地国の財務会計基準 又は認可された財務会計基準およびその基準に基づく財務諸表に含まれる信頼できる情報 構成主体が規模又は重要性の要因によりMNEグループの連結FSに連結されていない場合に、MNEグループのCbCRの作成に使用された財務勘定

特記事項:

- 適格FSは、データを正確かつ一貫して使用されている
- 適格FSから抽出されたCbCR上のデータに対する調整は、OECDの解説または合意された管理ガイダンスで明示的に要求される調整を除き、テストされた管轄地域が移行期間CbCRセーフハーバーの適用資格を失う原因となる
- 構成主体の財務諸又は個別財務諸表におけるPPA（取得原価会計）調整の効果は、特定の状況を除き、基本的に認められない

Contact

Website: deloitte.com/vn

Email: deloittevietnam@deloitte.com

For referen 構成主体 purposes only, not for distribution or sale

Transfer Pricing Firm of the Year

Tax Firm of the Year

I. 移行期間CbCRセーフハーバー（TCSH）

📄 その他

特別なケース

■ 合併会社及び合併会社の子会社

TCSHは、適格FSで報告されたデータを使用して、別の多国籍企業の構成主体であるように扱われる

■ 最終親会社がフロー・スルー事業体である場合

最終親会社の全ての所有持分が適格者によって保有されている場合を除き、その最終親会社の管轄地域には適用されない

■ 未実現公正価値評価損

管轄地域で5,000万ユーロを超える場合、税引前利益(損失)から除外される

■ 投資主体

投資主体は、GloBEルールを別途適用される
ただし、投資主体の管轄地域及び投資主体の所有者の管轄地域におけるTCSHの適用には影響されない

除外事項

TCSHは以下には適用されない。

1	ステートレス（無国籍）構成主体
2	単一の適格CbCRに結合されたグループの情報が含まれていない複数の親会社を持つMNE
3	適格分配税制の適用を選択した構成主体を有する国・地域
4	昨年度にTCSHを適用していない国・地域（「On out, always out」）

ハイブリッド型裁定取引の扱い

- 多国籍企業グループが2022年12月15日以降に締結されたハイブリッド型裁定取引を行っている場合、テスト対象の管轄地域の税引前利益及び法人税費用を調整する必要がある
- ハイブリッド型裁定取引の種類と調整方法は以下の通りとなる

(1) 控除/含めない取り決め

構成主体(A)が別の構成主体(B)にクレジット提供又は投資し、その結果、(A)のFS以下の状況で費用又は損失が発生した場合

- (B)のFSには、収益又は利益に見合った増益は計上しない
- 又は、(B) 見込み課税収入が相応しく増益を計上しない

(2) 重複損失の取り決め

費用又は損失が構成主体(A)のFSに認識された場合

- 構成主体(B)のFSの費用又は損失として同時に認識される
- 又は、別の管轄地域にある構成主体(B)の課税収入を計算する際に控除可能な費用を生じさせる

(3) 重複課税の取り決め

構成主体(A) および (B) が、次の条件で法人税費用を同時に計上する場合

- 調整された対象税
- TCSH適用のための簡易ETR

上記の取り決めによる費用又は損失は、要件対象の管轄地域の税引前利益から除外される。

上記の取り決めによる法人税費用は、テスト対象の管轄地域の所得税費用から除外される

📞 Contact

Website: deloitte.com/vn

Email: deloittevietnam@deloitte.com

For referen 構成主体 purposes only, not for distribution or sale

Transfer Pricing Firm of the Year

Tax Firm of the Year

II. 恒久的セーフハーバー

恒久的セーフハーバー(簡易計算セーフハーバー)

OECDのガイダンスによれば、MNEグループが移行期間中セーフハーバーの要件を満たさない場合にしても、恒久的セーフハーバーの条件に該当する可能性がある。その場合、MNEグループは簡易計算を行い、以下の3つの条件のいずれかを満たすことで、その地域の追加税が0（ゼロ）とみなすことも可能性がある。但し、恒久的セーフハーバーのメカニズムに関する規定は明くされていない。以下は現在の基本的なガイダンスとなる

恒久的セーフハーバーの概要

- **恒久的セーフハーバー**に関する規則によると、管轄地域の会計年度の追加税（調整された現行年度の追加税を除く）は、次の3つのテストのいずれかを満たす場合、0（ゼロ）とみなすことができる
 - (1) 通常利益要件（Routine profits test）
 - (2) デミニマス要件（De minimis test）
 - (3) 実効税率要件（ETR test）
- 構成主体は、**上記の要件のいずれかが満たされているかどうかを判断する目的で、簡易計算方法**を使用することを選択することができる。簡易計算方法の詳細は、今後の文書でOECDによってさらにアップデートされる

非重要構成主体

非重要構成事業体(以下「NMCE・Non-material Constituent Entity」)については、簡易計算法の適用の適格性を判断するために、申告担当構成主体は、**NMCE簡易計算を使用してNMCEのGloBE収入又は損失及び調整対象税を決定するための年次選択を行うことができる**

定義：

NM構成主体とは以下の条件が満たされる限り、**規模や重要性**の理由でUPE（最終親会社）の**連結財務諸表に連結されていない**主体及びその恒久的施設であること

- ✓ 連結財務諸表はGloBEルールに準拠していること
- ✓ 連結財務諸表は外部独立監査をされていること
- ✓ CbCR作成のために使用される財務諸表は、受け入れられた又は認定された財務会計基準に従って作成されていること（主体の収益が5000万ユーロを超える場合）

NM構成主体向けの簡易計算セーフハーバーの適用：

GloBEルールではなく、関連するCbCR規制に準拠したパラメータを使用して、セーフハーバーの適格性を判断する



関連CbCR規則は以下の通りとなります。

- UPE管轄地域のCbCR規制；
- UPEに代わってCbCRを提出する親会社の管轄地域のCbCR規制；
- OECD BEPSのアクション13の最終報告書及びOECDのCbCR報告実施に関するガイダンス（UPE「最終親会社」所在国にCbCR「国別報告書」の要件がない場合、又はMNEグループがいかなる管轄地域でもCbCRを提出する義務がない場合）

Contact

Website: deloitte.com/vn

Email: deloittevietnam@deloitte.com

For referen 構成主体 purposes only, not for distribution or sale

Transfer Pricing
Firm of the Year

Tax Firm
of the Year

Contact us



Bui Tuan Minh
National Tax Leader
+84 24 7105 0022
mbui@deloitte.com



Thomas McClelland
Tax Partner
+84 28 7101 4333
tmcclelland@deloitte.com



Bui Ngoc Tuan
Tax Partner
+84 24 7105 0021
tbui@deloitte.com



Phan Vu Hoang
Tax Partner
+84 28 7101 4345
hoangphan@deloitte.com



Dinh Mai Hanh
Tax Partner
+84 24 7105 0050
handinh@deloitte.com



Vo Hiep Van An
Tax Partner
+84 28 7101 4444
avo@deloitte.com



Vu Thu Nga
Tax Partner
+84 24 7105 0023
ngavu@deloitte.com



Tat Hong Quan
Tax Partner
+84 28 7101 4341
quantat@deloitte.com



Vu Thu Ha
Tax Partner
+84 24 710 50024
hatvu@deloitte.com



Dang Mai Kim Ngan
Tax Partner
+84 28 710 14351
ngandang@deloitte.com



Tran Quoc Thang
Tax Partner
+84 28 710 14323
qthang@deloitte.com



Pham Thi Quynh Ngoc
Legal Partner
+84 24 710 50070
ngocpham@deloitte.com

Office

Hanoi Office

15th Floor, Vinaconex Building,
34 Lang Ha Street, Dong Da District,
Hanoi, Vietnam
Tel: +84 24 7105 0000
Fax: +84 24 6288 5678

Ho Chi Minh City Office

18th Floor, Times Square Building, 57-
69F Dong Khoi Street, District 1,
Ho Chi Minh City, Vietnam
Tel: +84 28 7101 4555
Fax: +84 28 3910 0750

Contact

Website: deloitte.com/vn

Email: deloittevietnam@deloitte.com

For reference purposes only, not for distribution or sale

**Transfer Pricing
Firm of the Year**

**Tax Firm
of the Year**



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte Asia Pacific is a member firm of Deloitte Global. Deloitte Asia Pacific members and affiliates provide services to clients in more than 100 cities in the region, including Auckland, Bangkok, Beijing, Bengaluru, Hanoi, Hong Kong, Jakarta, Kuala Lumpur, Manila, Melbourne, Mumbai, New Delhi, Osaka, Seoul, Shanghai, Singapore, Sydney, Taipei and Tokyo. In member countries, business activities are carried out independently by separate legal entities.

About Deloitte Vietnam

In Vietnam, services are provided by separate and independent legal entities, each of which may be referred to or known as Deloitte Vietnam.

This document contains general information and is for informational purposes only, therefore, no DTTL company, or any of its affiliates or subsidiaries and their employees shall be deemed to, within the scope of the content of this document, provide services or give opinions, professional advice for readers. This document does not constitute advice to the reader and shall not affect other advice provided by any employee of the Deloitte Foundation. The information presented in this document does not apply to the individual cases of the enterprise. Before making any decision or action that may affect your financial or business situation, you should consult a professional advisor.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are made as to the accuracy or completeness of the information contained herein, and no member of the Deloitte Companies Network shall be liable for any damages, losses incurred directly or indirectly as a result of the reader’s use, publication, dissemination of, or reliance on this material to act, inaction, or make any decisions.