

グローバル・ミニマム課税の実務対応

～各国QDMTTへの対応を含めたGloBE対応プロセス～

デロイト トーマツ税理士法人 シニアアドバイザー 山川 博樹

はじめに

GloBE適用初年度2025年3月期の対応の本番が目前に迫っている。親会社は、我が国IIR及び各国のQDMTT対応を含めたグループ全体の対応プロセスを構築し実行することが求められる。12月決算会社は現下2024年12月期の各国QDMTT対応や中間親会社のIIR対応に余念がない。ここでは、ひとつのオーソドックスな方法論とタイムライン、そして主としてメガ企業実務の考え方の一端を示し、会社の取組の参考に供することができれば幸甚である。

1 制度の基礎と海外動向の整理

(1) 我が国のIIRは2023年度(令和5年度)に恒久的仕組みとして法人税法に新設された。国別ETRと基準税率15%との比較によって適用対象国を特定し、構成会社等の所得を最終親会社の所得に合算するのではなく、その国に係るトップアップ課税額を構成会社等に配賦した上で、最終親会社等に帰属するトップアップ課税額を計算する仕組みである。同時に、経過的CbCRセーフ・ハーバー¹が法人税法の経過措置として導入された。2024年度改正でQDMTT

セーフ・ハーバーが導入され、QDMTT納税額の外税控除の取扱いが明確化された²。また、GloBE情報申告に相当する特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供が定められている。

本年改正で、QDMTTとUTPR³が導入される方向感だろうか。2024年6月執行ガイダンス(以下、AG)の内容でIIR法令解釈で読めないものは、本年のIIR改正とQDMTT新設に取り込まれることになろう⁴。

例えば、税効果プッシュダウンのような影響

- 1 国別ETRが15%以上である可能性が高いと認められる国・地域のトップアップ課税額をゼロとみなすことにより、国別ETR及びトップアップ課税額の計算を不要とする。デミニマス要件、簡易な実効税率要件、通常利益要件のどれかひとつを満たせばよい。現行のGloBE税制は複雑であり、これによりなんとか実務上しのげる税制である。
- 2 例えば、シンガポールのQDMTT法制は、原則は申告事業体が納税額全額を支払い、納税額のうち同国X社に帰属する金額(GloBE所得ベース割当)はX社により支払うことを選択できる仕組みとなろう。仮に親会社国のCFC税制で合算される構成会社に親会社国で外税控除を取るために恣意的・傾斜的にQDMTTを納税させることを可能とするような法制が現出すれば、CFC税制に何某かの規制が課せられる可能性があるだろうか。
- 3 米国政治のトリプルレッド化からUTPR導入国企業への米国報復論が専門誌にみられるところであるが、理屈からすると、米国がIIRを導入しさえすればUTPRの発動はない。このような見立てによるUTPR導入見送りという議論は現下表見上聞こえてこないようにみえる。むしろ、UTPR法制の理論化について、政府部内の共通理解に向けての努力がなされているという状況であろうか。我が国でUTPRが導入されなければ米国企業が(IIRを導入しない)本国米国の国別ETRが15%を下回った場合、我が国はUTPR課税権を失うことになろう。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

の大きいものもあり、IIR適用初年度2025年3月期に遡及適用して間に合わせるようなことがあり得るのか。遡及適用自体は仕組みとしてあり得るとしても納税者にとっての不利益遡及は国内法制上認められない厳格なスタンスと見受けられ、遡及は利益不利益双方ありうることから考えると、AGの内容が国際ルールとして固まっているとしても、現下主義的には困難という見立てであらうか。なお、恒久的セーフ・ハーバーは2024年12月AGでリリースされる見立てはもとよりないといえよう。また、OECDでこれまでのAGを取り込む内容のGIR (GloBE情報申告) の改訂が昨年末に予定されていたところである。

(2) GloBEルールの経過的CbCRセーフ・ハーバーは、CbCRの一部情報 (総収入と税引前利益) を用いる。強制的税開示であるPublic CbCR⁵は、CbCR全体の数値を用いる。CbCRは、課税と市民開示に直結することになり、正

確性の確保が重要となった。GloBEルールは、キャッシュアウト・リスクを伴う。税務当局はIFピアレビューに耐え得る適切なチェック・調査を履行するだろう。これは親会社の税務担当が確保すべき事項である。

日本のCbCR記載要領は、2024年夏に所要の改訂が行われている。期中離脱法人は構成会社に含めることとなり、また他の構成会社からの受取配当金は、支払側の取扱いに応じて収入や税引前利益に含めるかどうかを判断することとされている。前者は、期中離脱法人がGloBEモデルルールや日本のIIR上構成会社に該当することを前提とする制度がすでに導入されていることを踏まえている。後者は、2023年12月AGにおける考え方を受けて2024年5月CbCR実施ガイダンス上規定の追加が行われており、それを受けての改訂である。

日本のCbCR記載要領にあっては、「日本企業にも適用局面が少なからずあることから無国籍企業の扱いをOECD実施ガイダンスに沿っ

4 明確にすべき論点があらうか。例えば、GloBEルール適用前の年度を対象期間とするBAPAにおいて、累積年度検証の結果レンジから外れ、補償調整に係る相互協議合意が成立した。2026年3月期に、この合意に基づき、日本の確定申告上で申告調整 (減算) を行うことを予定している。この場合、2026年3月期の会計上で当期法人税等の額が大きく減少することになるため、日本の国別ETRが15%を下回ることが考えられる。仮に、補償調整を行う2026年3月期において日本でQDMTT (IIR同様) が導入されている場合、QDMTTにおけるETRの計算上、補償調整による当期法人税等の額の減少分はどのように取り扱われるのであろうか。

経過的CbCRセーフ・ハーバー上調整規定はおかれていない (不確実な税務処理によって計上された税金費用は調整対象となりうる) ため、簡易実効税率が15%未満の場合で、デミニマス要件、通常利益要件を満たさない場合、本則計算に服することになる。法令155条の35②二号ホは、「当該対象会計年度において過去対象会計年度に係る当期対象租税額が過大であったことが判明した場合における当該過大であった金額 (当期法人税等の額又は費用の額の計算上減算されているものに限る。)」をETRの分子の加算調整をすると規定している。ここで、法令155条の35②二号ホは、過去対象会計年度に係るトップアップ税額の再計算を行うことが加算の要件とはされていないため、過去対象会計年度におけるETR分子の額が過大であったことが判明した場合には、過去対象会計年度に係るトップアップ税額の再計算を行うか否かに係らず、その過大であった金額を当期のETRの分子に加算することになると文理解釈することができよう。補償調整の合意があった場合には、その合意により「過大であったことが判明した」ことは明らかであるため、補償調整による当期法人税等の額の減少分を、「過大であった金額」として、補償調整を行う年度のETRの分子に加算することになると考えられよう。法令は、GloBEルール適用前の事柄に何の言及もないのではあるが、GloBEルール適用前の年度にかかる補償調整による当期法人税等の額の減少分をETRの分子に加算することについて、明快な整理が必要であらう。なお、2026年3月期は補償調整を行う年度であるが、当該移転価格調整の対象年度ではないので、分母調整は不要である。

また、相手国では増額調整となるが、GloBEルール上過去対象会計年度に係る当期対象租税額が過少のときには分子の調整規定はない。

5 税の定量開示は、税制に基づく以上国別の開示である。これをきっかけとして、国の経済に対する過去から今に至るまでの多種多様な企業の貢献をサステナ推進のコンセプトの中で考えていくという見立てであらうか。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

て明示してほしい]、「IFRS採用企業にjoint operation（比例連結）を認めるのか否かを明示してほしい]、「為替差損益や関連ローン利子について会計上ネット処理している場合にはネット処理を認める旨明示してほしい]、という明文化の要望がなおあるかと思われる。

(3) 制度上の諸期限は、3月決算の場合、日本のIIRの対象初年度は2025年3月期、GIRの提出期限は2026年9月である。最速の欧州やカナダ、豪州、ベトナム等のQDMTTの対象初年度は2025年3月期、申告期限は2026年9月⁶である。なお、EU Public CbCRの対象初年度も2026年3月期と間近である。ルーマニアの対象初年度は異例の2023年12月期であり、その開示期限は2024年末であった⁷。スペインやハンガリーに拠点がある場合の開示期限はEU指令に基づく期限より半年早く2026年9月となる。そうすると、いずれも2026年9月末に期限が集中する。

経過的CbCRセーフ・ハーバーの対象は2027年3月期までである。SBIE（実質ベースの所得除外額）の移行期間措置の他、GIRの経過的簡易国別報告枠組みが2029年3月期までである。経過的ペナルティーリリーフ⁸が2027年3月期まで適用される。

(4) 会計処理及び開示の取扱いであるが、2024年3月の実務対応報告46号は、四半期決算及び中間決算における会計処理として、グローバ

ル・ミニマム課税に係る法人税等を合理的に見積もることは年度決算に比して困難な場合があると考えられ、当面の間法人税等を計上しないことができるとされ、開示についてはその旨を注記すると規律された。2025年3月期末の未払税金対応が求められ、監査人との協議がなされている状況であろう。情報収集に実際かかる時間、前年度の数値やトレンドなどをみながら現実路線での対応となるのであろうか。

また、2023年5月23日のIAS第12号修正は、IFRSの取扱いについて、関連する繰延税金資産と繰延税金負債の認識及び開示の一時的免除と一定の開示要求を規律した。2024年3月期に適用初年度の前年度開示（法律は制定されているが未発効）を求められ、影響について財務諸表利用者が理解するのに役立つ既知の情報または合理的に見積可能な情報などの開示が求められたが、円滑に処理されてきたものと思われる。2025年3月期にあって、四半期毎に当期税金の見積計上が重要性の原則を勘案しつつ適切に行われていることになろう。

現下会計処理及び開示の取扱いに係るUSGAAPの規律はない。

(5) 各国のGloBE導入（見込みを含む。2024年8月現在）状況は、2024年は、欧州⁹・カナダ・豪州がIIR/QDMTT/UTPR導入、ベトナム・南アフリカがIIR/QDMTT導入、韓国がIIR/UTPR導入である。2025年は、香港・タイ・ポーランドが、IIR/QDMTT/UTPR導入、

6 各国の申告期限の相違は、企業のグローバル対応上実務負担をもたらすところ、各国の自由度を許容する必要性がいかほどあったのであろうか。例えば、ベルギーは申告期限は期末後11か月以内、四半期予納（割引あり）である。チェコは申告期限を期末後10か月以内としたドラフトの内容を公表後修正している模様である。

7 ルーマニアには、web開示免除例外規定の仕組みがあるため登記所文書開示での対応がなされていると考えられる。ルーマニアに製造拠点を有する企業は少なくなく、クイックな対応がなされているよう。欧州主要国はドイツを除きweb開示が主流である。EUのモデルテンプレートドラフトは昨年8月にパブコメに付されて以来最終化されていない中で、ルーマニア開示は実施されている模様である。

8 2022年12月AGに、導入初期のソフトランディングを意図して経過措置期間については、適切な対応をとっている多国籍企業グループに対して、GIR申告に関するペナルティを課さない（対応の内容は各国の税制や実務を踏まえて定められるもの）旨規律されているが、日本での法制導入は困難とすでに整理されている。更正されれば加算税は賦課される。更正するかどうかは今後の執行の問題である。なお、更正に係る推定課税は認められていない。

9 EU指令の国内法制化が遅れている国が数か国ある。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

シンガポール・マレーシア・ジャージー・ガンジーがIIR/QDMTT導入、NZがIIR/UTPR導入、マン島がQDMTT導入という見立てである。

QDMTT対応に関しては、現下2025年3月期は欧州・カナダ・豪州・ベトナム・南アフリカに、2026年3月期はこれらに加えて、香港・タイ・シンガポール・マレーシア・ポーランド等に着目する必要がある。この他、現下導入を明言まではしていないが、先々GloBE導入の意向を示す国は少なくないため新たな導入の動きがありうることも銘記すべきである。

(6) DMTTは、トップアップ税モデルと重複するルールを導入し、自国の収入を確保でき、また第2の柱の目標である法人税率の引下げ競争の防止に寄与する新しい概念である。

QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) は、IIR上のトップアップ税額の計算上控除されるという意味でqualifiedであり(そのためにモデルルールとの整合性を求める)、GloBEルール上の概念となる。QDMTTはモデルルールとの整合性を要求される一方、各国による独自設計が一定程度容認される。独自設計は、GloBEの趣旨からIIR税額より大きくする分においては自由度を容認する視点、例えば、最低税率を15%より大きくしてもよい、SBIE控除を認めなくてもよい、デミニマス措置を入れなくてもよい、7.5億ユーロを下回る企業グループにも適用してよいなどの視点を包摂する。この趣旨やこの事由により、以下に述べるQDMTTセーフ・ハーバーを満たさなくなることはない(整合性基準要件に影響させない)。そうはいえ、独自設計は、情報収集フォーマットの修正や構成会社への説明等実務上不測の手間がかかりかねずやや気持ち悪いところである。QDMTTがモデルルールとどの程度整合する必要があるかについて2023年2月及び7月AGに詳細なガイダンスが提供されており、実際にqualifiedであるかどうかについては、IFのピアレビューにより確認される見込みであ

る。現下法制化されている国は20か国あるが、各国の政策を反映し細やかな違いはあるものの、重要な違いがあるという見立てでは現下のところ無い。

このようにQDMTTの計算にあたり一定程度独自の制度設計が認められているため、IIRにおける当該国のトップアップ税額の計算上QDMTTを控除したとしても残額が生じる可能性がある。その場合、IIR適用上その残額にかかる納税金額が生じることもさることながら、この場合、1つの国においてQDMTT計算とIIRトップアップ税額計算を各々に行う必要があり、この事務負担に対処すべくQDMTTセーフ・ハーバーが設計されている。QDMTTセーフ・ハーバー要件を満たすQDMTTは、IIR上のトップアップ税額をゼロとみなす。これにより、IIR上のトップアップ税額の計算は不要となり、親会社のIIR対応負担は格段に軽減される。

2023年7月AGにその適用要件が明記されている。それは、a) QDMTT会計基準要件、b) 整合性基準要件(例えば、CFCプッシュダウンを行わないなど明示的にGloBEルールと異なることを求めている点を除いて、GloBE計算と同様の計算であること)、c) 運用要件(継続的モニタリング要件を満たすこと)である。a) に関し、QDMTTは最終親会社のGAAP及びローカルGAAP等の採用を認めるが、ローカルGAAP等を採用する場合、QDMTTセーフ・ハーバーに適合するには、一定の要件(全ての構成会社はその国のGAAPに従って作成した財務数値を有しており、そして所在地国の法令により財務諸表について使用又は保存が求められること)を満たすことが求められる。ここで税法は概して保存要件を定めているといえよう。c) は比較的容易だろう。b) のGloBE計算と同様であることが争点となりえよう。QDMTTは100%所有されているグループのみに適用すること、納税額の多額化を嫌い、また情報収集の困難への考慮からか、JVを対象外

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

にすることも政策上可能であるが、QDMTTセーフ・ハーバーに適合するには全て適用範囲に含める必要がある。現下のところ、こういうb)に反するQDMTT法制を指向する国があるとの情報は無い。

ただ、実際に要件を満たすかどうかはOECDピアレビュー¹⁰の判定結果に委ねられることもあり、見えにくさがある。上述の通り、QDMTTセーフ・ハーバーは我が国IIR法制にも導入されている。

(7) いずれにせよ、各国法制が、QDMTT要件を満たさないDMTTなのか、それともQDMTTなのか、また、QDMTTセーフ・ハーバー要件を満たさないQDMTTなのか、それともQDMTTセーフ・ハーバー要件を満たすQDMTTなのかは、現地構成会社等のコンプライアンス目線からはいずれであっても同列に映るであろうが、親会社のIIR対応上区分けは重要である。また、各国のQDMTTにおいて、経過的CbCRセーフ・ハーバーは導入される見通しであり、大きな安心材料である。

ところで、経過的CbCRセーフ・ハーバーを満たす(本則計算不要)場合にもなお申告書提出が求められるかどうかは、OECDのAGの所

掌外であり各国の国内法に委ねられているようにみえる。現下、例えば、英国では主に必要情報はGIRに記載されている旨の簡素な届出を出せばよいとされている。

また、QDMTT申告書の内容は、GIRと同じ内容のものを使用する必要はないが、機能的に同等のものであるべきと、2023年2・7月AGに規律されており、それ以降のOECDの発信はない。申告書提出義務が課されたとしても、CbCRセーフ・ハーバー情報は、3つのテストの情報収集フォーマットで出てくるものである。内容は限定的であり、さほど事務負担は無いだろう。しかし、仮に経過的CbCRセーフ・ハーバーを満たさず、本則計算要対応となると所要の細かな情報の記載が求められ、一定の申告負担が生じるだろう。実際、英国は通知書様式の体裁を取りつつも、内容的にはそのような細かさがある。この場合、(親会社のIIR視点からみるGIRガイダンス上は、QDMTTセーフ・ハーバーを満たしている以上GIRに詳細の記載は不要となる中での)親会社の下地作りの下での現地QDMTT対応となるとはいえ、現地子会社のQDMTT申告等対応に一定の負担が生じよう。

2 本番の方法論

さて、IIR対象初年度2025年3月期のGIR提出期限である2026年9月末に向けて、各国QDMTT対応を含めたGloBE対応プロセスの

「いわば本番」をどのようにイメージするのだろうか。

2025年初夏以降の本番プロセスは、A事前

10 IFは2024年6月、適格性認定のためのピアレビューに係るQ&Aを公表した。各国のIIR/UTPR/DMTT、そして、QDMTTセーフ・ハーバーの適格性の認定のためのピアレビューが法制審査と継続的モニタリングからなる共通プロセスで行われることが明示された。各国は自国法令がGloBEルールの主な条項と整合していることを説明するため、自国法令の主な特徴に関する情報(当該情報のテンプレートはQ&A上、見受けられない)を内容とする自己認証をOECD事務局に提出する。法令ドラフトをベースに自己認証できる仕組みである。IFメンバーによる質問がなく、又は出てきた質問が解決された場合、暫定的適格ステータスが付与される(OECDウェブサイト)に公開。それは、IIR適用開始日(例えば2024.1.1)から12か月以内(2024.12.31)に付与され、その法令適用日から適用され、暫定的適格ステータスは、法令適用日から遅くとも2年以内(2025.12.31)に開始される予定の正式法制審査により完了する。例えばEUピラー2の暫定的適格ステータスは2025年1月1日までに確定することになる段取りであろう。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

準備、B情報収集、C税額計算、D情報申告・納付と進むことになろう。Aの事前準備は、構成会社等の整理、スケジュールの準備、プロセスのアナウンスメントである。Bの情報収集は、ETR計算・トップアップ税額計算・申告に必要な情報収集と収集データのレビューである。Cの税額計算は、本社インプット情報の入力、アロケーション項目の調整、選択項目の確認とインプット、QDMTT計算、QDMTTセーフ・ハーバーの特定、恒久的セーフ・ハーバーの判定（未定）、ETR計算、SBIE控除、トップアップ税額計算である。Dの情報申告・納付は、IIRやUTPRに基づく納付先判断、親会社によるGIR入力、専門家によるレビュー、各国の申告・納付（納付税額の手当を含む。）である。業務プロセスや必要な情報に関してCFC税制との共通点は非常に少ないことが分かる。

上記のAプロセスのあと、Bプロセスに入る前に、我が国のIIR法制と各国のQDMTT法制を踏まえて、経過的CbCRセーフ・ハーバーの適用要件を満たすかどうかを検討することになる。①これを満たす場合、QDMTTやIIR計算のための情報収集は不要である。②これを満た

さない場合、そしてQDMTTが導入されていない場合には、IIRの本則計算のための情報収集が必要となる。他方、③QDMTTが導入されており、IIR法制上QDMTTセーフ・ハーバーの要件を満たす場合、IIR計算は不要で、QDMTTの計算のためだけの情報収集が必要となる¹¹。④QDMTTが導入されており、IIR法制上QDMTTセーフ・ハーバーの要件を満たさない場合、IIRの本則計算とQDMTTの双方のための情報収集が必要になり、実務負担は最大となる。上述の通り、各国のQDMTTセーフ・ハーバーを満たすQDMTTの法制化が期待されるべき所以である。

さて、経過的CbCRセーフ・ハーバーテストのプロセスは最大1か月程度を見込むことであろうか。この経過的CbCRセーフ・ハーバーの適用プロセスをAとBの間に挟むことにより、Bの情報収集は、IIR収集のみ、QDMTT収集のみ、IIR+QDMTT収集と分かれていくことになる。もっとも、企業の中には、Bプロセスの中において、IIRとQDMTTとあわせてCbCRの情報収集を同時に行うケース¹²もある。

3 本番（2025年3月期）のタイムライン

初年度（2025年3月期）のGIR提出は2026年9月末であるが、やや先をみて、次年度以降のGIR提出は6月になることを想定して本年度対応を考えるべきであろう。2026年4月から本社税務部門は決算と申告で多忙であるため、3月までには、申告納付の手前までのGloBE対応を終えておきたいと多くの企業は考えるだろう。ここで、逆算視点で税額計算プロセスに係る子会社等との追加のやり取り・収集を考え

て逆算すると、前年11～12月には本則計算に必要な情報の回収をすませていることが妥当であろう。昨年の主にメガ企業のドライランの結果のおさらいや中堅企業にとってドライランの実行が概して困難であった事情を勘案すると、本則計算のための収集対応期間を長めに取ることが賢明である¹³。そのためには親会社は早めに、例えば7～8月には情報収集テンプレートを発出する、そして、そのためには同じ頃には

11 脚注10に記載のとおり予定通りであれば、昨年末までに暫定的適格ステータスがOECDウェブサイトに公開されているはずである。

12 複数回のやり取りがむしろ現実的ではないと考え、そして、やや先をみて本則計算をはなから想定しているからである。この場合、Bの期間は長めである。

13 この見立てが昨年の今頃の見立てとは異なる。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

経過的CbCRセーフ・ハーバーのテストを実行し終えている、そのためには正確性が確保されたCbCRの数値の入手は6～7月に確保されている¹⁴、15、このような段取りを指向することが

賢明である。2のAは3月スタート、Bの情報収集フォーマットの発出は7～8月、経過的CbCRセーフ・ハーバーの対象となるCbCRはなるべく早く作成することが推奨されよう。

4 これまでの取組み ～経過的CbCRセーフ・ハーバーテスト～

経過的CbCRセーフ・ハーバーテストは、①財務影響度分析を主目的とする簡易的な経過的CBCRセーフ・ハーバーテスト、②昨年の本則計算によるドライランの前工程の絞り込みとして実行した経過的CBCRセーフ・ハーバーテスト、③本年、本番で多くの企業に推奨すべき経過的CBCRセーフ・ハーバーテストと観念することができよう。①は、親会社はいったん全世界を対象にエクセル処理で機械的にテストされていよう。

メガ企業は、①・②の双方実施と②のみの実施に大別でき、大多数の中堅企業は①のみ実施という実情であろう。①・②の精度にどれくらい差異があるのか確たるものはない。

現状大多数の会社は、例えば2022年3月期や2023年3月期のデータを対象に、経過的CbCRセーフ・ハーバーテストを簡易的に実行し、国別ETRが15%を下回る国（数か国から最大10数か国）をおおまかに把握したところで、本則計算の財務インパクトが数千万円あるいは数億円と比較的少額にとどまる感触を得ている。金額の重要性より事務負担の問題であると認知されている。実行された経過的CbCRセーフ・ハーバーテストでは、親会社で把握できるデータの範囲内で実行されており、CbCR事項

のほかSBIEや法人税等調整額（サブ連経由でない）は把握できるが、不確実な税務ポジション、SBIEの50%基準、相手先で受取利息益金不算入であれば利息支払法人の税引前利益について支払利息を加算する事項などは、おおかたのところ、みにいかずに対応されていよう。

連結対象以外の持分法適用会社にはもとよりCbCRデータはないところ、持分法適用会社のうち50%以上のJVには構成会社とは別枠で経過的CbCRセーフ・ハーバーテストを実施する必要があり、本来は新たにCbCR対応を行う必要があったところである。

CbCRの正確性は気になるところであるが、実務は経過的CbCRセーフ・ハーバーテストを動かしながらそれを確認するものであった。例えば、収入や税引前利益から構成会社間配当を除外していなかったことが見つければ、それを直す、あわせて世界中に周知を図るという横展開が実施されたところである。

国別ETR15%未満の国は、傾向的に想定外の国を含み広めに拾い上げられる¹⁶ので、原因究明を行う。法定税率が9～10%であるので、また優遇税制を取得しているので間違いなく15%未満だろう¹⁷、ただそうだとした場合、拠点規模が小さいためミニマス基準（国別売上約

14 現状3月の提出間際にデータを収集して対応している会社も少なからずあろう。現状の出来上がり時期よりピッチは相当期間早まる。

15 スペインやハンガリーに拠点がある場合、Public CbCR期限が3月決算の場合には同年の9月に迫っているため、正確性が確保されたCbCRの数値の入手は、全世界の拠点数や国別ナラティブの必要性を踏まえた事務量を勘案した場合、やや余裕をみて6月末には確保できていることが妥当であろうと考えられるところであるが、GloBE対応におけるやや余裕をみたCbCRの数値の入手時期は結果として1～2か月程しか違わないといえよう。

16 GloBEルール上配当源泉税は子会社にプッシュダウンでき、国別ETRを上げるが、経過的CbCRセーフ・ハーバーテストではこれを加味しないことになるため配当性向次第ではあるが、一定程度トップアップ税は過大に見積もられていることもあるかもしれない。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

15億円、税引前利益約1.5億円未満) 免除に該当するだろう、SBIEによりトップアップ税は生じないだろう、などの合理的な思考過程を通じて、本則計算対象国を絞り込んだところであ

るが、順序立てた絞り込みの取組は本番でも同様であろう。ただ、本年春先からの③本番では、上記の不確実な税務ポジション等の数値を確認検討することが必要になろう。

5 これまでの取組み ～ドライランとおさらい～

(1) メガ企業の多くは、本則計算をシステムティックにまわしていこうと考えている。経過的CbCRセーフ・ハーバーが切れた後の年度の対応を一定程度見据えている。2023年12月期や2024年3月期の数値を対象に昨年6～7月からドライランを行った模様である¹⁸。

ドライランの骨格や対象国については、ほぼ親会社で経過的CbCRセーフ・ハーバーをチェックしてから、本則計算必要国を決めるやり方が主流であった。本則計算必要国として、CbCRセーフ・ハーバーテストで15%を下回った国に加えて、RHQに本則計算の推奨国を出してもらうやり方もあり、その中に、BAPA(二国間事前確認手続)などによって不測の補償調整の税額が出てくるかもしれない国をカウントしている会社もみられたところである。

逆に、CbCRセーフ・ハーバーテスト、本則計算、各国QDMTTの全部を想定して、全ての国に情報収集シートを配布するやり方もあった。目星をつけてもその先何が起こるのかわからないので、あえて目星をつけずにシステムで

みにいく考え方である。3年後を見据えて、税額計算よりむしろ本則計算用の情報を取りに行くことに重きを置き、CbCRセーフ・ハーバーをクリアしてもしていなくても本則計算に必要な情報を網羅的に取りに行く考え方に基づいている。本年の本番において、経過的CbCRセーフ・ハーバーを満たさない国は即本則計算となるが、同時に同セーフ・ハーバーを満たす国についても本則計算をやってみることを予定する会社もある。不測の評価損の発生や優遇税制の新たな適用などにより15%を下回ることも起こりうるため、本則計算に慣れるための、いわばドライランの本番中の継続である。

RHQへの任せ方や親会社の重要子会社への着目の仕方については、企業風土や税務ガバナンスの経緯や成り立ちによって微妙な違いがみられた。重要な構成会社等は直接親会社が注視する企業、あるいは、サブ連親(サブ連結の親会社)に傘下の会社について役割分担も含めて多くを委ねる考え方を取る企業、またRHQと親会社が連携協力の下で、傘下の構成会社等の

17 CbCR試算を財務諸表ベースでダブルチェックすると15%未満がそうでなくなることもある。会計税務両面から差異分析を行う必要があるがリソースが不足する場合もあろう。

18 国際税務の要員数も限定的であり、またこれまで海外構成会社等とのやり取りやプラクティスの経験値をあまり持たないという意味で、ピラー2の体力があまりない企業にあって、経過的CbCRセーフ・ハーバーで15%を下回った国がいくつかあったときに(概ね2～5か国程度、例えば、UAE、アイルランド、ハンガリー、ルーマニア、シンガポール、香港、ウルグアイなど、スペシフィックな税優遇措置の適用いかんで、国は企業によってまちまちである。)、1つでも良いので、重要な国で本則計算のドライランを行うことが推奨されたところであるが、多くはそこまで手が回らない事情であったと思われる。ただそれらのクリアできなかった国について、また仮にすべての国がクリアしたとしても、本番での本則計算が必要な場面を想定して、いったん情報収集フォーマットを親会社や当該国の代表法人等が見て入力対応にかかる確認を行い、一通りの論点の潰し込みを行ったという会社もあろうか。

これから極力ミニマム対応で臨んで、各構成会社等とのやりとり無しで済ます途をなんとか探るとしても、一定以上のリスクを取れない(例えば、南アフリカのQDMTT法制には情報不備などのノンコンプライアンスにペナルティが規定されている。)こともあり、現地アドバイザーへのアウトソースを含めた何らかの判断が求められる可能性もあろうか。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

QDMTTの履行を支援する企業など、対応の様相が分かれた。

システムについては、現下、税額計算等に十分に活用されるが、各国ごとのQDMTT法制が今後漸次包摂化されていく、また昨年12月に予定されていたOECDのGIR改正を取り込んでいくことになるという視点からは、進化の過程にあるといえよう。なお、構成会社は連結財務諸表報告通貨ではなく、会計上は現地通貨で仕訳計上しているため、連結財務諸表報告通貨と現地通貨の入力が双方可能であると利便性はより高い。

(2) 各社のドライランの実行にあつては、本社やRHQが傘下企業への勉強会を入念に行い、本則計算用の情報収集シートを投げる、そしてその回収を終えたところで、本則計算のトップアップ税額まで算出する、そしてプロセスを回す中での諸々の課題を抽出し改善を図る、という流れである。

おさらいの概括としては、実際のところ法定税率が低く、使いやすい優遇税制を有する国が概して国別ETRが15%を下回りやすいという想定通りの傾向にあつた。RHQ要員のピラー2制度の再確認にも意義があつた。ドライランでRHQに試行的に傘下法人の実行の全権を委ねたがリソースや自分事化の課題によりハンドリングは困難であつたことが判明したところもあつた。また、本番でも起こる夏休みを想定できたこと、情報収集シートへの入力に当たっての種々の質問を整理できたこと、本社とRHQの微妙なせめぎあいを経験できたこと、歪な数字の気づきから正確性の確保確認は気を抜けないことが改めて認知できたこと、特殊な調整は透明事業体を傘下に有する米国投資会社やグループ金融を営むRHQに比較的限定される傾向があることが判明したこと、JVの情報について想定を超えて回収できたこと、そして連結子会社並に協力を得るのは難しい中で本則計算をなし得たこと、驚異的な情報収集シート回収

率を達成できたことなど、成果や気づきが数々みられているところである。

欧州RHQは、IIR/QDMTT実施国が多く、優遇税制などにより実際国別ETRが15%を下回る国も多く、また企業進出形態としても支店が多いなど、概して煩雑である。米国RHQは、事業部門が強く税務組織もグリップも強い場合が多いが、連結納税が出資80%以上に活用できることもあり、その分各構成会社等の情報取りにくい。米国GILTIプッシュダウン、無国籍会社等の取扱い、また、例えば株式買収を資産買収とみなす規定など米国の複雑な税法に呼応したGloBEモデル規定もあり、テクニカル的に難易度が高い。RHQに対するこのような見立てもみられる。

選択項目（国ごとまたは構成会社ごと）の方針を親会社が示しその該当の有無の確認がとれることもあつた。また、2022年3月期の数値で簡易な経過的セーフ・ハーバーで試算をした結果と比べてそれほど大きな変化がなかったもののデミニマス基準を外れて本則計算に復活した事例もみられた。

(3) ドライランにおいては、単純入力エラー、テクニカルエラー、今後の課題などの発見がみられる。出てきた数値の調整過程を把握し整合性を確認することになる。税引前利益は本則計算では連結パッケージの数値が求められるが、誤ってローカルGAAPの数値を入れてくる法人が少なからずみられる。SBIEの適格人件費や適格有形資産の数値が根拠資料と一致しないことがみつかる。通貨単位や退職給付費用、除外所得に係る対象租税額、構成会社の会計機能通貨と税務機能通貨が異なる場合の非対称外国為替差損益の調整額、分子額から控除する3年間支払われない法人税額などの入力漏れがみつかることがある。また、経過措置適用のため2021年11月30日以降かつグループ内取引の繰延税金資産の明細を細かくみにいかざるを得ない場合、相当程度煩雑である。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

また、適用初年度における構成会社の財務諸表に計上されたすべての繰延税金資産/繰延税金負債は適用初年度及び翌年度以降における国別ETRの計算に含めるとされる。ここで、適用初年度とは、経過的安全・ハーバーテストを満たさず本則計算の始まる初年度であるため、例えば、2025年3月期に当テストを満たしていれば、2026年3月期以降にこの経過措置を使える余地がでてくることになり、この場合、2025年3月31日に繰延税金資産/繰延税金負債の計上又は開示を要する。このようなGloBEルール上の示唆を踏まえ会計上の問題が無かったならば連結会計係から所要の指示を構成会社に発出するかどうかである。このような気づきもあろうか。

帰属割合は着眼の1つのポイントであろう。POPE、JV、MOCEの把握に必須である。JVは、配当請求権と残余財産請求権の双方をみる必要があるところ、優先株発行法人がことのほか多いことへの気づきがあると、情報収集フォーマットにおいてコメントを切り分けて聞くような修正が必要になろう。POPEの20%超の外部株主は自ら税納付負担が生じるため早々にその情報が欲しい¹⁹という意識もあろう。ただ、POPE所在地国がIIRを導入したときからその負担が生じるので、説明もやや複雑である。

米国LLC等の税務上の透明事業体は、GloBEルール上無国籍会社等となり、経過的安全・ハーバーの対象外であるため、本則計算が必要である。そうはいえ、この場合、分子分母の計算において数値は株主に組み込まれているので、分母分子はゼロになると考えられるところ、GIRに所要の記載は必要である。例えば、GIRのセクション3のGloBE計算において、米国の通常の構成会社とは別グループとして、1社ごとに記載を要することになろう。

(4) 回収した情報収集フォーマットを親会社としてどうレビューするか、そのオーソドックスなアプローチとして、重要性の観点から、個別別税引前利益の大きな法人を優先して、個別別会計ETRと個別別GloBE/ETRの差が大きい会社について、ピラー2調整の内容を確認することであろう。確認する対象項目によって煩雑さが異なる。配当や為替差損益であれば根拠資料をみれば容易にわかるであろうが、GloBE組織再編の要件を満たすかどうかとなると現地税法を把握する必要があり、やや大掛かりな作業となろう。そして、国別ETRが15%未満となった国にあっては、SBIEがGloBE所得を上回るとトップアップ税額はでないため、SBIEの数値の正確性を確認することになろう。

また、親会社が回収した情報収集フォーマットをレビューするもう1つのアプローチとして、はなから国別ETRの違和感のある数字をみにいく、例えば前期比、会計上のETRとの対比、法定税率との対比、マイナス値、100を上回る値などを探知して、構成会社等にドリルダウンしていくことも考えられよう。異常なパターンを経験則上探すのもドライランの目的といえるだろう。

(5) 現在、ドライランの結果を踏まえた諸々の整理や対処を終えつつある時期であろう。まずは、本則計算用情報収集フォーマットにおいて、気づきのあった単純エラーにはアラートを付し、複雑なテクニカルエラーには具体例を付す、数値を書く欄にはコメントを書かないよう別の欄を分ける。また、フォーマットはGIRをベースに作っているため、OECDの12月に予定されていたGIRのアップデートを踏まえて必要な項目を取り込むことになろう。昨年6月AGや12月AGの内容をフォーマットに取り込むのか、それともフォーマットの複雑化を避けて個別対

19 POPEはUPEベースでGloBE計算を行い、出資分に応じて納税する務めとなる。実務上の手間は親会社に任せてよく特段の煩雑さはないという整理であろう。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

応とするのか判断を要しよう。フォーマットの最適化を目指す修正はこれを発出する本年7月頃まで余念がないだろう。

また、例えば、金額的インパクトのある再編がGloBE再編に該当するのか容易ならざる検討を当該構成会社との間で継続して行っているところもあるかもしれない。傘下法人への質問に答えられず手詰まりが生じないよう、例えば、RHQのピラー2要員の方々に必要な実践的トレーニングを補完的に施す対応もあるのかもしれない。

今後の作業フローに影響がでるため、現下実務フローを設計するには明らかではない事項が一部に残っているとはいえ、GIR/QDMTT対応のシステム導入をどう考えるのか、判断を求められる時期かもしれない。また、本則計算対象国に建設PEが含まれた場合どうP/Lを組むのか、想定しておく必要もあろうか。現在の対応状況も会社によって様々であろう。

6 IIRとQDMTTのプロセス整理

(1) 現下、QDMTTとIIRプロセスの整理の正念場であろうか。もともとQDMTTコンセプトが少し後に入ったため、親会社はIIRを全世界で実行していくところからGloBE対応が始まっている。昨年のドライランでも、構成会社所在地国の中にQDMTTが入っている国もあれば入っていない国もあるところ、必ずしも本格的にQDMTTを想定してはいなかったであろう。親会社やRHQは傘下企業のQDMTT法制を一定程度知るが、むしろ各国の構成会社がQDMTT法制を必ずしも意識していない。

QDMTT対応が必要な欧州やカナダ、豪州、ベトナム等の拠点の中には、税務はローカル任せで日本人のコーポレート関係の出向スタッフもいない拠点、そもそも申告業務をアウトソースしているので社内で税務対応ができない拠点も少なくない。啓蒙は必要であるが、概括的な説明メールを構成会社に送ってもスルーされる可能性も高く、実際、啓蒙が困難な事情にあるという企業も少なくないだろう²⁰。親会社の税務担当も簡易的な経過的CbCRセーフ・ハーバーをクリアした国の法人には親心（心配させたくない）でQDMTT/IIR法制を現地構成会

社に周知していないケースも少なくないと思われる。

ピラー2の各国法制化状況を知る術として、企業が無料でアドバイザリーファームのサイトに登録すれば、情報をまとめたトラッカーにアクセスできる。ファームの各国のピラー2専門家が各国情報をアップデートしており、各国に法制や執行上の重要事象が発生すれば、直ちに専門家どうしのイントラネットワークでその事象が共有され、世界中の親企業に伝達できる仕組みを持っている。バーチャルのナレッジセンターといえよう。QDMTTの詳細をシステムに完全担保できない部分（レアな項目で標準化に限界がある部分）はこのナレッジセンターや各国の専門家に確認することになろう。親会社にピラー2のアドバイザーがついていない場合には、本社が上記のトラッカーを確認しつつ、現地構成会社に対して、例えば、申告を支援する現地アドバイザーから情報を入れてもらうようにアンテナを張らせることであろう。

会社のプロセスとしては、インフラやツール、下地作りは親会社やRHQで行うとして、現地構成会社は、申告書作成や現地調査対応、

20 2025年3月期のIIR上の引当に係る連結財務諸表の監査は2025年4月には始まる。子会社のQDMTTの引当に係る法定監査は国によって違うが、監査人との議論は、例えば2025年末など相当程度後ろ倒しになろう。構成会社への意識付けには遅いタイミングである。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

所要の情報収集フォーマット入力²¹を行うことになる。そして、仮に国別ETRが15%未満の場合、納税負担が発生する認識が必要である。各国構成会社においてQDMTTのコンプライアンス対応は国内法下での自分事対応であるという認識は必要であろう²²。日本本社がIIRベースで情報収集と計算集計を行い、これを各国QDMTT対応のため海外子会社に展開する段取りがオーソドックスといえようが、とはいえ、現下、現地目線からは今後の日本本社と海外構成会社等との役割分担²³やスケジュールが見通せていない、また日本IIRと各国QDMTTとの間で規定のズレが生じた場合どう対応するのかも見通せていない実情にあらう。

各国のQDMTTの計算結果の数値が出そろわないとGIRの作成はできないだろう。一方で各国のQDMTTの申告時期に相違が見られる。最も早いQDMTTの申告時期に合わせてGIRを作成しておくべきであるのか、それともQDMTTの各国の申告時期に合わせて一定程度、五月雨式に各々の申告処理を行っていくのか、後者の場合プロセスはやや複雑化しようが、整理が必要であらう。

(2) 今後は目線合わせが必要である。GloBE

ルールが前例のない世界規模の税制改革であって複雑で多くの調整計算を含むものであるとの大まかな制度解釈の下で、IIRとQDMTTにおいて異なるGAAPが適用され²⁴各々の異なるデータポイントの設定を要する可能性があることが理解され、グローバルの役割定義²⁵が図られ、世界各国のQDMTTの発効日やGloBEルールとの差異（適用範囲、ETR計算、課税額の配分等）、申告納税届出要件などを組織的にモニターしていくということなど、現地との目線合わせがなされることが必要である。

そして、各国のQDMTT法制を漸次整理した上で、各国のアドミと業務フローと役割分担を整理し確定していくことになる。また、QDMTTの本則計算をどういう体制で対応するのか、親会社では把握困難な現地法令情報をどのようにシートに入力するのか、RHQの手を本当にどこまで借りることができるのかを確定することになる。

システムも上述のとおり、各国QDMTT法制の基盤ができつつあり、計算エンジンも常時アップデートされ、利用価値が高まることになる。QDMTTに関する必要な内容は本則計算用の情報収集シートに織り込まれていくことになる。理屈の上では、各国のQDMTTが

21 特にQDMTTのローカルGAAP適用は本社では管理できない。

22 概して意識は高くない事情下にあるが、英国QDMTTのコンプライアンス対応のため、英国内の構成会社等を集めた勉強会が自発的能動的に現地で開かれたという好例がみられるケースもあろう。

23 同じ国で他に構成会社は何社いるかわからないし、事業部のラインで管理が分かれている中で子会社どうしが日頃連絡を取り合っているわけでもないのが実情である。

24 現下のところ、例えば、ハンガリー、マレーシア、ポーランド、シンガポール（条件を満たせば）のQDMTTはローカルGAAPである。QDMTTをローカルGAAPに基づき計算しなければいけない場合、QDMTTセーフ・ハーバーを満たせばローカルGAAPの数値のみが必要で、親会社のGAAPの数値は一般には不要であらう。シンガポールやマレーシアはQDMTT法制上ローカルGAAPが認められているので、これらの国でQDMTTが導入されそれが日本のIIR上QDMTTセーフ・ハーバーを満たせば、IIR対応は不要となるので、現地ローカルGAAPのみでの対応が可能となろう。

25 現地QDMTT対応の視点においては、親会社の役割は、連結決算用の関係会社一覧などを使っての適用対象法人の特定、申告納税代表法人の選定、IIRベースでの収集データ計算結果の当該国代表への展開となろう。現地QDMTT代表構成会社の役割は、ロードマップや対応フレームワーク策定等のファシリテーション、税務アドバイザー選定、テクニカルサポート、日本本社による計算結果のローカライズ、税務調査の主対応となろう。RHQの役割は、アジアのネットワークを活用しての各国におけるチーム組成、初期における当該国各法人のコーディネーション、確立した対応フレームワークの他国への活用となろう。上記はいうまでもなく、すべての企業に通ずる模範解答では全くなく、各企業グループの状況に応じた最適な設計が必要となる。

新春企画Ⅱ グローバル・ミニマム課税の実務対応

カスタマイズされた、そして、申告書につながったシステムを活用できるのであれば、統一フォーマット使って将来的に本社で対応できる、構成会社は情報をダウンロードすれば迅速に対応できるであろう。この場合には、構成会社は、入力段階でIIR用情報とQDMTT差分情報の双方の入力を行い、親会社はそれに基づきIIR申告を行い、QDMTT申告企業は（所要のアレンジメントの上）QDMTT申告を行うというような中央集権的な効率執行を可能とするであろう。

(3) QDMTT対応は、具体的には、2025年3月期は、欧州²⁶、カナダ、豪州、ベトナム²⁷等を想定し、2026年3月期に向けては、それらに加えて、タイ、シンガポール、マレーシア、香港、ポーランド等を想定しておくことに

なろう²⁸。

概括的には、QDMTTとIIRは見たところ、大きな相違があるわけではない。メガ企業では、1つの国でどの構成会社が主導するか²⁹、役割分担のグランドデザインはできている。親会社主導でIIRで集めたものを極限までQDMTTに活用することを模索すること、IIRの情報収集に協力した法人にとって無駄はないという整理である。

検討事項は多々ある中でアジアを見た場合、2025年3月期から適用されるアジア唯一の国であるベトナムでのQDMTT対応に注力し、そこで得られた知見や対応フレームワークを2026年3月期から適用されるシンガポール、タイ及びマレーシア等での対応に活用する方法も考えられよう。

26 ベルギーと英国では初年度届出ルールがある。ドイツも草案ができてきている。ベルギーでは2024年5月半ば、やや唐突に、ピラー2登録番号取得のための届出が公表された。ベルギーの代表会社が、グループ名、会計年度の開始日・終了日、UPEの住所、連結財務諸表で採用している会計基準、UPE/IPE/POPEの情報等を制度上2024年7月13日までに届け出るものである。その後、5月20日に英国HMRCからピラー2届出が公表された。届出内容は、UPEの名称住所、届出会社の名称住所（UK会社であれば税籍番号）等である。期限は初年度終了後6か月以内である。その後、各国でピラー2届出が整備され、アイルランドが初年度終了後12か月以内、フランスが同5か月以内、ドイツが同2か月以内、ハンガリーは初年度期首より12か月以内とされている。

27 ベトナムは、2023年11月に決議107号（ピラー2）が短期間の審議で可決されたあと、2024年11月あるいは12月頃に正式な政令が発行される予定とされていた。経過的CbCRセーフ・ハーバーが導入されており、将来、恒久的セーフ・ハーバーも導入される見通しである。現下トップアップ税が発生せずとも、QDMTTゼロ申告が必要との情報がある。現政令ドラフトではトップアップ課税が発生する場合、追徴税額の割当先（売上按分が優遇措置適用企業に傾斜させるのかなど）について明確な記載がない。決算日から30日以内に申告企業が親会社から任命されるが、期限内に任命されない場合には、当局が財務諸表上資産簿価が1番大きい構成会社を指定する。決算日から90日以内にQDMTT申告用の税コードを登録する。決算日から12か月以内にGIR、補足法人税申告書、会計基準の差異説明、最終親会社の連結財務諸表を作成するために使用される各構成会社のレポートパッケージの提出が求められる。2024年8月1日までに各管轄税務局はハノイ税務総局に対して、決議107号導入時より精度の高いQDMTT税収見積もりを行うために、2022年まで3年間の管轄企業のCbCRの提出状況取りまとめを提出している。また、2024年8月15日までに、親会社に代表構成会社の任命を要求し、代表構成会社はQDMTTの追徴の影響額の計算ファイルの提出を要求されている。

28 シンガポールは、2024年9月9日に国会提出されたQDMTT法案によると、親会社は対象年度末から6か月以内にQDMTT申告事業体の指定届出を提出する義務がある。在シンガポールの全ての構成会社（JVを含む）が親会社と同じ会計年度であること等の要件を充足する場合、シンガポールGAAPが適用され、それらの要件を充足しない場合には連結財務諸表のGAAPが適用されることになっており、法制上GAAPが定まる仕組みである。QDMTTは申告事業体が原則納税義務を負うが、ETRが15%未満である構成会社にGloBE所得ベースの割当額を納税させる選択を可能としている。なお、同じタイミングで、QRTC（給付付き税額控除）の導入が計られる。

29 一国内に複数の構成会社があり、これらが複数の産業統括の傘下にある場合には、基本的にその国に帰属する法人が多い産業統括が責任を負うとする考えが通例であろう。どの構成会社がQDMTT実行を代表して担当するのか複雑な場合には、基本親会社税務と地域統括RHQにより決定されることになろう。

7 本年の留意事項

GloBEルール適用初年度を的確に乗り切る。CbCRを確保し、経過CbCRセーフ・ハーバーテストを早期に実施し、本則計算用の情報収集シートを早期に送付することを考えることが重要であろう。各国のQDMTTにユニークな性質はないのか、整合性をどの程度確保する形で設計されているのか、ケースバイケースの分析と判断が必要である。また、本番プロセスを通して構成会社等への啓蒙周知を図ることであろう。

現在、OECDで検討中の恒久的セーフ・ハーバーのAGの発出を待つ状況であるが、2028年3月期以降経過CbCRセーフ・ハーバーが切れた後の実務負担に極めて大きな影響を及ぼすため、日本政府には継続的に例えばCbCRベースのセーフ・ハーバーであるものを働きかけることや、AGリリース後には国内法制化を早期に図っていただくことを要望していくことであろう。各企業にあっては、AG（やそのドラフト）の内容を踏まえて自社の本則計算対象国が何か国になるのかに注意を払っておくことである。なお、我が国のCFC税制の見直しの議論はこれからも続くものとみられるが、実務負担軽減

策の側面に関しての本格検討は、恒久的セーフ・ハーバーの法制化を完了して、企業のピラー2の最終的な実務運用が明確になった後に行うのが適しているのではないかとの見立てもあろうか。また、恒久的セーフ・ハーバーの本則計算からの簡素化の程度が、ピラー2で収集する情報のCFC税制への利活用の今後の議論に何某か影響を与えうるのかどうかは現下判断しない。

また、繰り返しになるが、3月決算の場合、EUや豪州のPublic CbCRの対象初年度は2026年3月期、スペインやハンガリーに拠点がある場合の開示期限は2026年9月と間近に迫る。CbCRの早期入手の確保に加えて、国別の開示が強制されていない国をどう扱うのか、開示の粒度をどう考えるのか、定性的な情報をどこまで開示するのか、開示の場所をどこにするのか、法令順守か、それとも国への多様な企業貢献を語ることなどによる市民との信頼の一層の高揚や企業価値の向上を図ることを指向するのか、本年は開示の方針や戦略を固める必要があろう。