

OECD/G20 BEPS 第2の柱 (Pillar Two)

グローバル・ミニマム課税

包括レポート 専門家向け参照資料

議論の経緯・現行制度・実務対応・Side-by-Side アプローチ

2026年1月現在版 情報基準日：2026年1月

本資料の対象読者・目的

本資料は、国際税務の実務に携わる税務専門家・CFO・財務責任者を対象に、BEPS Pillar Twoの①議論の経緯、②Side-by-Side アプローチを含む現行制度・ルールの概要、③対象企業の実務的対応ステップ、④実務上の落とし穴を網羅的に整理したものです。実務担当及び国際税務初級者向けの実務手引きは別冊「アクションガイド版」をご参照ください。

1. はじめに

OECD/G20「BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework on BEPS)」が主導する BEPS プロジェクトの行動計画1の第2の柱 (Pillar Two) は、大規模多国籍企業 (MNE) に対し、事業を行うすべての国・地域において最低15%の実効税率 (ETR) での課税を確保するための国際課税の枠組みである。法人税率の引下げ競争に歯止めをかけ、企業間の公平な競争条件を確保するために設計されたこのルールは、2026年1月12日現在148カ国・地域が参加する包摂的枠組みの下で実施が進められている¹。

本レポートでは、①議論の経緯、②Side-by-Side アプローチを含む現行制度・ルールの概要、③対象企業の実務的対応ステップ、④実務上の落とし穴を網羅的に整理する。

2. 議論の経緯

2.1 BEPS 1.0 からの発展 (2013年～2019年)

BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクトは2013年に OECD/G20 により立ち上げられ、2015年に

¹ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

15の行動計画に関する最終報告書が公表された。しかし、グローバル・ミニマム課税の概念は当初のBEPS提案には含まれておらず、その後政治的機運が高まるなかで加速していった。

2019年1月、包摂的枠組みは「2本の柱（Two-Pillar）」アプローチに合意し、第1の柱（市場国への課税権配分）と第2の柱（グローバル・ミニマム課税）が並行して検討されることとなった。

2.2 ブループリントから政治合意へ（2020年～2021年）

2020年10月、包摂的枠組みは第1の柱・第2の柱の双方に関する詳細なブループリント報告書を公表した。2021年7月に130カ国・地域（その後同年10月までに137カ国・地域に拡大）が第2の柱を含む2本の柱の解決策に関するハイレベルの政治的声明に合意した。この声明において年間連結売上7.5億ユーロ以上のMNEを対象に15%の最低実効税率を課すことが確認された。

2.3 モデルルールの策定とガイダンスの公表（2021年～現在）

時期	主要文書・出来事
2021年12月20日	GloBEモデルルール公表（Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)）
2022年3月14日	GloBEルールコメンタリー公表（Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)）
2022年12月20日	セーフハーバー・ペナルティ軽減ガイダンス公表（TCSHを含む）GIRドラフト公表（パブリックコンサルテーション用）
2023年2月2日	行政ガイダンス第1弾公表（適用範囲・所得と税金・保険会社・移行・QDMTT等を対象）
2023年3月28日	日本：令和5年度税制改正法成立・公布（令和5年法律第3号）所得税法等の一部改正によりIIR法制化（2024年4月1日開始事業年度から適用）
2023年7月17日	行政ガイダンス第2弾公表（通貨換算・税額控除・SBIE・QDMTTセーフハーバー等を対象）GloBE情報申告書（GIR）最終版公表
2023年12月18日	行政ガイダンス第3弾公表（パーチェス会計調整・TCSH追加ガイダンス・CFC混合税のさらなるガイダンス等）
2024年6月17日	行政ガイダンス第4弾公表（繰延税金負債リキャプチャ・クロスボーダー税配分・Article 9.1移行規定等）
2025年1月15日	行政ガイダンス第5弾公表（Article 9.1移行規定・繰延税金資産等）適格国リスト（IIR・QDMTT暫定適格）公表（27か国のIIR・QDMTT認定）GIR最終更新版・GIR XMLスキーマ・GIR多国間当局間協定（MCAA）公表
2025年3月31日	日本：令和7年度税制改正法公布・施行（令和7年4月1日施行）所得税法等の一部改正によりUTPR（国際最低課税残余額に対する法人税）・QDMTT（国内最低課税額に対する法人税）法制化（2026年4月1日以後開始対象会計年度から適用）

時期	主要文書・出来事
2025年5月9日	統合コメンタリー2025年版公表（2022年3月版を改訂。2024年6月行政ガイダンスまでを統合。計375頁）
2025年6月28日	G7首脳声明においてSide-by-Sideアプローチへの政治的合意を表明
2026年1月5日	OECD包摂的枠組みがSide-by-Sideパッケージ正式公表（TCSH1年延長・SbSセーフハーバー・UPEセーフハーバー・簡易ETRセーフハーバー等を含む）

3. 現行制度・ルールの概要

3.1 対象範囲²

GloBE ルールの適用対象は、直前4対象会計年度のうち2以上の年度において年間連結総収入が**7億5,000万ユーロ（約1,200億円³）**以上の多国籍企業グループである。政府関係機関、国際機関、年金基金、投資ファンド、不動産投資ビークル等は一定の条件で適用除外となる。

3.2 三層構造のルール体系⁴

GloBE ルールは以下の3つの課税メカニズムで構成され、適用順序が明確に定められている。

優先順	ルール名	概要
① 最優先	適格国内ミニマム課税 (QDMTT) 【根拠】第2次行政ガイダンス Section 2 (2023年7月)	各国が自国内に所在する構成事業体のETRが15%を下回る場合に、自国で最低税率までのトップアップ課税を行う。QDMTTが適切に課税されれば、IIR・UTPRによる課税は発生しない。
② 第2位	所得合算ルール (IIR) 【根拠】GloBEモデルルール Article 2.1	QDMTTでカバーされない低課税所得について、最終親会社 (UPE) の所在地国で親会社に対してトップアップ課税を行う。
③ バックス トップ	軽課税所得ルール (UTPR) 【根拠】GloBEモデル	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、UTPR導入国に所在する構成事業体に対して、従業員数・有形資産簿価に応じたUTPR配分割合で課

² OECD 「Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)」(2021年12月) Article 1.1.1 (収入閾値・適用対象), Article 1.5 (適用除外事業体) <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>

³ 法令上の基準日（前会計年度の平均為替レート等）により変動する点に留意する。

⁴ OECD GloBE モデルルール (2021年12月) Articles 2.1 (IIR)、2.4-2.6 (UTPR) OECD 第2次行政ガイダンス (2023年7月) Section 2: QDMTT Safe Harbour <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>

優先順	ルール名	概要
	ルール Articles 2.4-2.6	税する。

3.3 実効税率（ETR）とトップアップ税の計算⁵

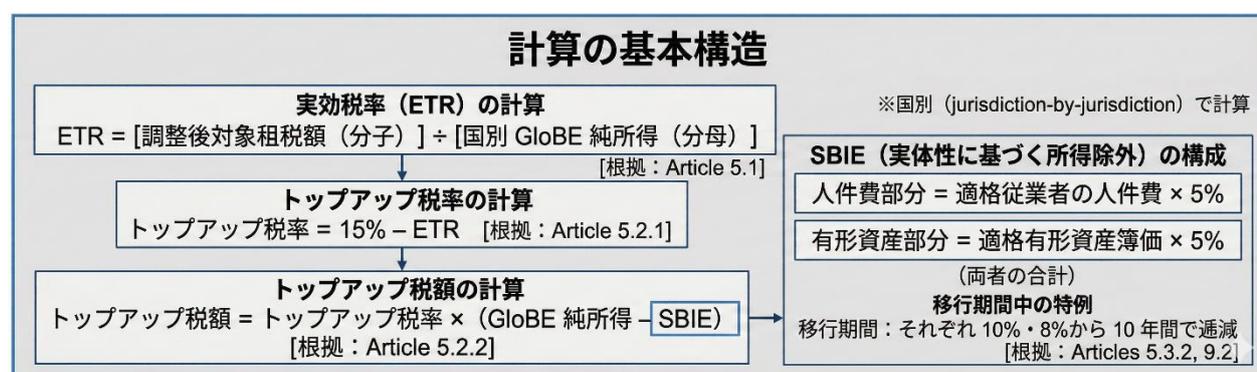
計算の基本構造

ETR = 調整後対象租税額（分子） ÷ 国別 GloBE 純所得（分母） ※国別（jurisdiction-by-jurisdiction）で計算 [根拠：Article 5.1]

トップアップ税率 = 15% - ETR [根拠：Article 5.2.1]

トップアップ税額 = トップアップ税率 × (GloBE 純所得 - SBIE) [根拠：Article 5.2.2]

SBIE の構成：適格従業者の件数費 5%相当 + 適格有形資産簿価 5%相当（移行期間中：それぞれ 10%・8%から 10 年間で逡減） [根拠：Articles 5.3.2, 9.2]



3.4 セーフハーバー制度⁶

適用の基本ロジック

セーフハーバー制度は、MNE グループが本格的な GloBE 計算（ETR・トップアップ税額の精密計算）を行わなくても、簡易な条件を充足することによりトップアップ税額をゼロとみなすことができる制度である。実務上の計算・申告負担の大幅な軽減を目的として設けられており、以下の基本原則に従って運用される。

⁵ OECD GloBE モデルルール (2021 年 12 月) Article 5.1 (ETR 計算)、Article 5.2.1 (トップアップ税率)、Article 5.2.2 (トップアップ税額)、Article 5.3.2 (SBIE：件数費・有形資産カーブアウト)、Article 9.2 (移行期間中の逡減率) <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>

⁶ OECD 「Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)」 (2022 年 12 月 20 日) Chapter 1 <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/safe-harbours-and-penalty-relief.pdf> / OECD 第 2 次行政ガイダンス (2023 年 7 月 17 日) / OECD 「Side-by-Side Package」 (2026 年 1 月 5 日) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>

【原則①】 国別 (jurisdiction-by-jurisdiction) の選択制

セーフハーバーは、MNE グループが対象会計年度ごと・国別に選択して適用する。ある国でセーフハーバーを適用しても、他の国の判定には影響しない。GloBE 計算が必要な国 (=リスク国) に絞ってリソースを集中させることが可能となる。

【原則②】 いずれか1つの充足で足りる (複数の制度の重複適用は不要)

ある国について、TCSH・QDMTT セーフハーバー・簡易 ETR セーフハーバーのうち「いずれか1つ」が充足されれば、その国に係るトップアップ税額はゼロとみなされ、本格的な GloBE 計算は不要となる。複数の制度を同時に充足する必要はない。

【原則③】 セーフハーバーは計算省略であり、実質的課税免除ではない

セーフハーバーを適用しても GIR (GloBE 情報申告書) の提出義務は残る。また、セーフハーバー要件を充足するか判定自体には一定のデータ収集 (CbCR データ等) が必要となる。

【原則④】 SbS・UPE セーフハーバーはグループ全体に作用 (国別選択ではない)

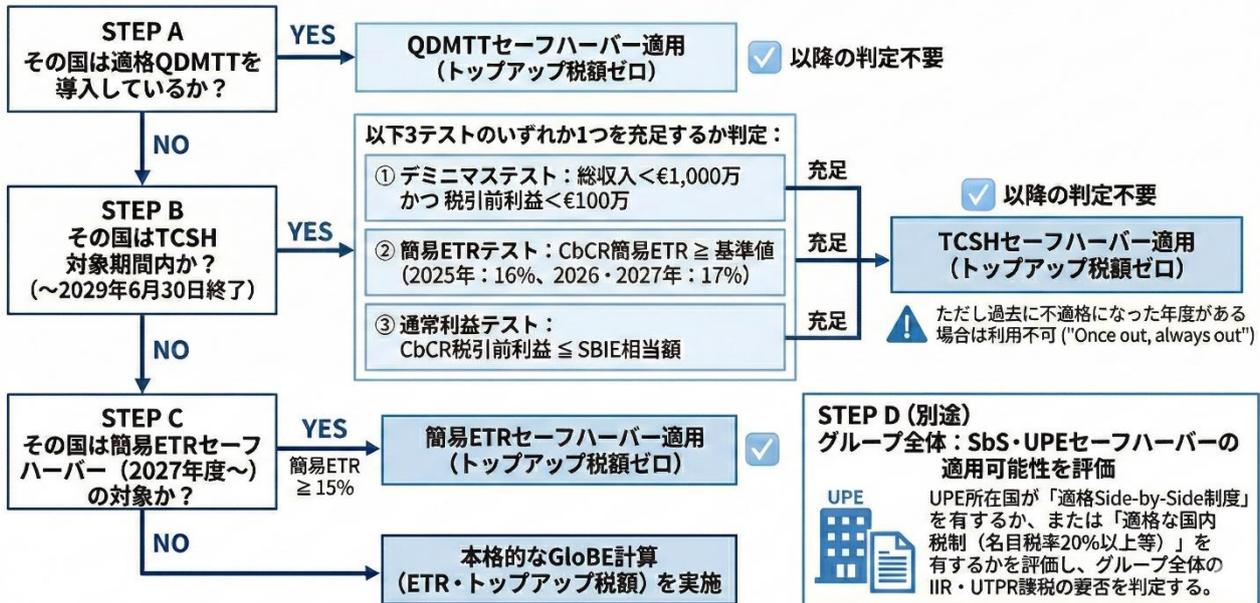
3.5 節で説明する SbS セーフハーバー・UPE セーフハーバーは、国別ではなくグループ全体の IIR・UTPR を対象とする。ただし、QDMTT は引き続き各国で適用される。

各セーフハーバー制度の概要

制度名	適用期間	内容	注意点
移行期間 CbCR セーフハーバー (TCSH) 【根拠】 Safe Harbours and Penalty Relief (2022 年 12 月) Chapter 1, paras 1-45 Side-by-Side Package (2026 年 1 月) Section: Extension of TCSH	2027 年 12 月 31 日以前に開始し、かつ 2029 年 6 月 30 日以前に終了する対象会計年度 (例: 12 月決算→2027 年 12 月期まで、3 月決算→2028 年 3 月期まで) ※2026 年 1 月 SbS パッケージによる 1 年延長後	以下 3 テストのいずれかをクリアでトップアップ税ゼロ ①デミニマス: 総収入<€1,000 万かつ利益<€100 万 ②簡易 ETR: CbCR 簡易 ETR ≧ 基準値 (2025 年:16%、2026・2027 年:17%) ③通常利益テスト: 税引前利益 ≧ SBIE	「Once out, always out」ルール: 一度不適合となった国では以降使用不可 【根拠】 Safe Harbours and Penalty Relief Chapter 1, para 37
QDMTT セーフハーバー 【根拠】 OECD 第 2 次行政ガイダンス (2023 年 7 月) Section 2: QDMTT Safe Harbour	恒久措置	適格な QDMTT を導入する国・地域について、GloBE ルールに係るトップアップ税額をゼロとみなす	ピアレビューにより各国 QDMTT 制度の適格性が審査される
簡易 ETR セーフハーバー 【根拠】 Side-by-Side Package (2026 年 1 月) Section: Simplified ETR Safe Harbour	2027 年度～ (恒久・TCSH の後継)	MNE グループの財務報告パッケージに基づく簡易計算の ETR が 15% 以上ならトップアップ税額ゼロ	条件付きで 2026 年度からも適用可能

セーフハーバー適用の判定フロー（国別、対象会計年度ごと）

Pillar 2 セーフハーバー適用判定フロー（国別・会計年度ごと）



判定フローの中で最も注意すべきは、STEP D（Side-by-Side）の適用タイミングである。SbS セーフハーバーが適用可能な場合でも、各国の QDMTT（STEP A）は引き続き計算・納税が必要となるため、コンプライアンスの完全な免除とはならない点に注意が必要。

なお、フローチャートの STEP C では、簡易 ETR セーフハーバーの適用基準として「簡易 ETR \geq 15%」と記載されているが、これは財務報告パッケージから算出された簡易 ETR に基づいている。また、通常利益テストにおいて使用される SBIE 相当額は、通常の GloBE 計算における SBIE と同じ算出方法に基づく。

3.5 Side-by-Side アプローチ

背景と経緯

Side-by-Side アプローチは、米国が GloBE ルールを直接導入する代わりに既存の GILTI（Global Intangible Low-Taxed Income）制度で対応するという姿勢から生まれた枠組みである。2025 年 6 月 28 日の G7 声明で合意し、2026 年 1 月 5 日に OECD 包摂的枠組みが包括パッケージとして正式に公表した。

Side-by-Side パッケージの 5 要素

要素	内容
① 簡素化措置	MNE および税務当局の計算・報告負担を軽減する一連の措置
② SBTI セーフハーバー	適格な優遇税制 (QTI) を対象租税に加算する新たなセーフハーバー (2026 年以降適用)
③ Side-by-Side / UPE セーフハーバー	適格な税制を有する国に UPE を置く MNE グループ向けの新たな免除措置
④ 実績評価プロセス	公平な競争条件の維持を確保するための証拠に基づく評価 (2029 年までに実施)
⑤ QDMTT の再確認	特に途上国の税収基盤保護のため QDMTT の一次的メカニズムとしての役割を強化

SbS セーフハーバーの概要と要件

UPE が「適格 Side-by-Side 制度」を有する国・地域に所在する MNE グループが SbS セーフハーバーを選択した場合、そのグループの全構成事業体に対する IIR および UTPR のトップアップ税額はゼロとみなされる。ただし、QDMTT は引き続き全面的に適用される。2026 年 1 月時点でセントラルレコードに記載されているのは米国のみ⁷。適用は 2026 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度から。

適格 Side-by-Side 制度として認定されるための **3 要件**は以下のとおりである⁸。

適格 Side-by-Side 制度の要件 (SbS セーフハーバー)	詳細
① 適格な国内税制	自国内に所在する構成事業体に対して適切に課税できる制度 (QDMTT または同等の国内最低課税制度) を有すること
② 適格な全世界課税所得制度 (Worldwide Taxation System)	包括的な外国所得課税制度 (GILTI 等) を有し、外国子会社の低課税所得に対する BEPS リスクに対処する仕組みが組み込まれていること
③ QDMTT に対する外国税額控除	他の外国法人所得税と同条件で QDMTT の外国税額控除を提供すること

UPE セーフハーバー⁹

⁷ 今後他国 (ブラジル等) が追加される可能性がある。

⁸ OECD 「Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package」 (2026 年 1 月 5 日) Section: Side-by-Side Safe Harbour (SbS セーフハーバー要件) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>

⁹ OECD 「Side-by-Side Package」 (2026 年 1 月 5 日) Section: UPE Safe Harbour (UPE セーフハーバー要件) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>

適格な国内税制を有する国に UPE を置く MNE グループは UPE セーフハーバーを選択でき、UPE 所在国の構成事業体について UTPR 税額がゼロとなる。移行期間 UTPR セーフハーバー（暦年事業年度の場合 2025 年末で終了）の実質的な後継措置であるが、技術的要件は SbS セーフハーバーとは異なる点に留意が必要である。

UPE セーフハーバーの適用要件として、UPE の所在国は「適格な国内税制」を有することが求められ、具体的には法定名目法人所得税率が優遇措置調整後 20%以上であること、かつ QDMTT または名目税率 15%以上の法人代替ミニマム税を有することが条件となる。なお、全世界課税所得制度の要件は不要である点で SbS セーフハーバーと区別される。

3.6 日本における導入状況

日本の IIR は 2025 年 1 月の OECD ピアレビューで適格性が認定されている。令和 7 年度税制改正（2025 年 3 月公布）により UTPR（「国際最低課税残余額に対する法人税」）および QDMTT（「国内最低課税額に対する法人税」）が法制化され、いずれも令和 8 年（2026 年）4 月 1 日以後開始対象会計年度から適用される。これにより、日本においては IIR・UTPR・QDMTT の三ルール全ての法制化が完了した。

2026 年 1 月 30 日、国税庁が日本版 UTPR・QDMTT（令和 7 年度税制改正により導入）に係る法令解釈通達（行政ガイダンス、日本語のみ）を公表した。これは、OECD GloBE ルールの UTPR および QDMTT に相当する国内制度の解釈・運用基準を明確化するものである。

ルール	法制化時期	適用開始
IIR（所得合算ルール）	令和 5 年度税制改正 (2023 年 3 月公布)	2024 年 4 月 1 日以後開始対象会計年度
UTPR（軽課税所得ルール）	令和 7 年度税制改正 (2025 年 3 月公布)	2026 年 4 月 1 日以後開始対象会計年度
QDMTT（国内ミニマム課税）	令和 7 年度税制改正 (2025 年 3 月公布)	2026 年 4 月 1 日以後開始対象会計年度

3.7 主要国の導入状況

GloBE ルール（Pillar Two）導入に関する基本事項

本節は、GloBE ルール（Pillar Two）を実施している主要国の導入状況を概説するものである。掲載情報は OECD が適時更新するライブ Web ページ「Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status」（情報基準日：2025 年 12 月 1 日）を一次資料として¹⁰、各国政府の公式立法情報および国際税務専門機関（KPMG・EY・Deloitte 等）の公表情報で補完している。

¹⁰ 出典：OECD 「Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status」 <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>（情報基準日：2025 年 12 月 1 日）

なお、各国の制度の「適格性」は OECD の移行期間資格確認メカニズム（Transitional Qualification Mechanism）に基づくピアレビューを経て確定するものであり、OECD は各国の立法状況を「セントラルレコード」として随時公表・更新している。

なお、上記 OECD のウェブページは GloBE ルールの「ルール順序（rule order）」を確保するために設けられた「移行期間における暫定的な適格地位確認」の記録であり、一国の適格地位の最終判定ではない。同ページに掲載されていない国が不適格を意味するわけではなく、自己認証プロセスが未開始または未完了であることを示すに過ぎない点にも留意が必要である¹¹。

GloBE ルール（Pillar Two）導入の経緯

2021 年 10 月の OECD/G20 包摂的枠組みにおける合意を起点として、GloBE ルール（Pillar Two）の国内法制化は着実に広がりを見せている。欧州連合（EU）加盟国が 2022 年 12 月の EU 最低課税指令（Council Directive 2022/2523）に基づき 2024 年 1 月を起点として順次導入したことが実施の第一波を形成し、これに英国、スイス、カナダ、オーストラリア、日本、韓国、ベトナム等が続いた。2025 年以降はアジアの主要新興国・国際金融センター（シンガポール、マレーシア、タイ、香港、インドネシア、UAE）も実施に加わり、さらにアフリカでは南アフリカが、南米ではブラジルがそれぞれ独自の形で GloBE ルールに対応するなど、導入国は先進国から新興国・途上国へと地理的に拡大している。

導入状況一覧（地域別）

本節の一覧表及び解説は、2025 年 12 月 1 日時点の同ウェブページを一次情報源として作成したものであるが、各国の立法・ガイダンス状況は引き続き変化しており、最新情報は必ず OECD 公式ページや各国における公式情報、専門ファームの公式サイト等を参照されたい。

地域	国・地域	ルール	適用開始
欧州（EU 加盟国 22 ヶ国）	オーストリア、ベルギー、ブルガリア、クロアチア、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、イタリア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロベニア、スウェーデン	★ IIR+QDMTT（各国実施状況に差異あり）	EU 加盟国： 2024 年 1 月 1 日（IIR） 2025 年 1 月 1 日（UTPR） ノルウェー・リヒテンシュタイン等：2024 年 1 月 1 日
欧州（非 EU）	英国、スイス、ジブラルタル、ガーンジー島、アイル・オブ・マン、ジャージ	★ IIR+QDMTT	英国：2024 年 1 月 1 日 スイス：2024 年 1 月 1 日 その他：2025 年 1 月 1 日

¹¹ OECD 「Qualified Status under the Global Minimum Tax – Questions and Answers」 Para. 5 及び Para. 10（2025 年 1 月 15 日）<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/qualified-status-under-the-global-minimum-tax-questions-and-answers.pdf>

地域	国・地域	ルール	適用開始
	一島		
アジア	日本、韓国	★ IIR+QDMTT	日本：2024年4月1日（IIR） 2026年4月1日 （QDMTT/UTPR） 韓国：2024年1月1日
	ベトナム	★ IIR（QDMTT 審査中）	2024年1月1日（法人税追加課税）
	シンガポール、マレーシア、タイ、香港、インドネシア、UAE	○/★ IIR+QDMTT（各国状況に差異あり）	2025年1月1日（各国適用開始）
オセアニア	オーストラリア	★ IIR+QDMTT	2024年1月1日
	ニュージーランド	★ IIR+UTPR（QDMTT なし・DIIR のみ）	IIR/UTPR：2025年1月1日 DIIR：2026年1月1日
北米	カナダ	★ IIR+QDMTT	2024年12月31日以後
アフリカ	南アフリカ	★ IIR+QDMTT（DMTT）（UTPR は未導入）	IIR/QDMTT：2024年1月1日 （適用は2024年課税年度から）
南米	ブラジル	● QDMTT（追加CSLL）のみ（IIR・UTPR：未導入。立法予告あり）	QDMTT：2025年1月1日

4. 対象企業における推奨される実務的対応ステップ

ステップ	内容	優先度
STEP 1	適用範囲（スコーピング）の確定	最高
STEP 2	ガバナンス体制とステークホルダーの教育	最高
STEP 3	データ戦略の策定と基盤構築	高
STEP 4	セーフハーバー適格性の評価	高
STEP 5	テクノロジー基盤の整備	中
STEP 6	GloBE 情報申告書（GIR）の準備	高
STEP 7	Side-by-Side セーフハーバーの影響評価	中（米国拠点を持つグループ）

ステップ	内容	優先度
STEP 8	継続的なモニタリングと適応	継続

STEP 1：適用範囲（スコーピング）の確定

自社グループが 7.5 億ユーロの収入閾値を満たすかを判定する（判定に用いる為替レートは ECB 公表の「対象会計年度の前年 12 月の平均レート」）。閾値の「収入」とは連結損益計算書のトップラインであり、投資活動による純利得や非経常項目も含む。構成事業体の特定、ジョイントベンチャーや被部分保有親会社の存在確認、適用除外事業体（投資ファンド等）の整理が必要である。

STEP 2：ガバナンス体制とステークホルダーの教育

GloBE ルールは税務部門のみならず、財務・経理、IT、内部監査、経営層にも影響を与える。早期段階で関係部門を巻き込んだプロジェクト体制を構築し、追加的な税負担の可能性やリスクについて経営陣に報告する体制を整える必要がある。Deloitte の調査では 50%の企業がコソーシング（外部との協業）モデルを採用している¹²。

STEP 3：データ戦略の策定と基盤構築

Pillar Two は 1 事業体あたり約 250 の新たな非財務データポイントを要求する。PwC の調査では 76%の企業がデータ収集の複雑さを主要な懸念事項としている¹³。具体的には以下が必要となる。

- ・ **適格財務諸表（QFS）の特定**：連結財務諸表の会計基準と各国構成事業体のローカル会計基準との整合性確認
- ・ **データソースの一元化**：各構成事業体の税引前利益、当期税金費用、繰延税金費用を事業体別に収集するプロセスの構築
- ・ **マスターデータの整備**：事業体分類、所在地国コード、所有構造等の基礎情報の正確性確保

STEP 4：セーフハーバー適格性の評価

各国・地域ごとに TCSH（2027 年まで延長）、QDMTT セーフハーバー、簡易 ETR セーフハーバー（2027 年以降）の適用可能性を評価する。特に TCSH は「Once out, always out」ルールの適用に留意が必要であり、一度不適用とした国では再適用が不可能となる。（なお、簡易 ETR テストの基準値が、延長された 2027 年度についても 2026 年度と同じく 17%に据え置かれた。）

STEP 5：テクノロジー基盤の整備

Deloitte の 2025 年調査では、39.5%の企業が必要情報の収集に苦戦しており、完全に準備が整っている

¹² 出典：Deloitte 「Pillar Two in practice: Seven lessons from the front lines of compliance」 <https://www.deloitte.com/us/en/services/tax/articles/pillar-two-seven-lessons-from-compliance.html>

¹³ 出典（データポイント数）：PwC 「Pillar Two Data Input Catalog」 <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/assets/pwc-pillar-two-data-input-catalog.pdf>。出典（76%調査）：PwC 「Pillar Two data and compliance challenges」 <https://www.pwc.com/us/en/services/tax/library/pillar-two-compliance-challenges.html>。

と回答した企業は約 25%にとどまった¹⁴。自動化、税務テクノロジープラットフォームの導入、税務・財務・IT の三部門間の連携が不可欠である。

STEP 6 : GloBE 情報申告書 (GIR) の準備¹⁵

各対象会計年度終了の日の翌日から **15 カ月以内** (適用初年度は 18 カ月以内) に GIR を提出する義務がある。代理申告事業体 (Designated Filing Entity / Surrogate Filer) の選定は戦略的な優先事項として位置づけるべきである。GIR は GloBE モデルルールに基づいて作成する必要があるが、国内法との乖離がある場合には両方の計算を行う必要が生じる可能性がある。

STEP 7 : Side-by-Side セーフハーバーの影響評価

米国に UPE を有する MNE グループは、2026 年以降の SbS セーフハーバーの適用可能性を評価し、IIR・UTPR からの免除のメリットと QDMTT の継続適用を勘案した税務プランニングを行う必要がある。日本に UPE を有するグループについても、米国子会社を含むグローバル構造への影響を分析すべきと考えられる。SbS セーフハーバーの適用によりトップアップ税額がゼロとみなされた場合でも、GIR (GloBE 情報申告書) の提出義務自体は免除されない (ただし簡素化される) 点に留意する。

STEP 8 : 継続的なモニタリングと適応

OECD は追加のガイダンスを継続的に公表しており、各国の国内法化も段階的に進行している。「完全な明確化を待つのではなく、現時点で把握している情報に基づいて前進する」ことが推奨される。

5. 実務上の落とし穴と注意点

#	落とし穴	詳細・対策
5.1	データの品質と一貫性	GloBE ルールの計算基礎となるのは連結財務諸表 (UPE 会計基準) 上の数値であるが、ローカル会計基準との差異、パーチェス会計調整の取扱い、グループ内取引の消去処理など、複数のレベルで一貫性の確保が困難となる場合がある。特に QDMTT がローカル会計基準を採用する国では、UPE 会計基準とローカル基準の二重計算が必要となり得る。
5.2	GIR の二重報告リスク	GIR は GloBE モデルルールに基づく完成が求められる一方、各国の国内法が完全にモデルルールと整合しない場合、国内法に基づく別途の申告・計算が必要となる。「デュアルレポーティング」問題は特に UTPR を適用する国において顕著であり、コンプライアンスコストの大幅な増加を招く。
5.3	ガイダンスの遅延と国内法化のタイムラグ	OECD のガイダンスが公表されてから各国が国内法に反映するまでにはタイムラグがあり、この結果、トップアップ税額の計算が GloBE ルールと国

¹⁴ 出典 : Deloitte 「Pillar Two in practice: Seven lessons from the front lines of compliance」 <https://www.deloitte.com/us/en/services/tax/articles/pillar-two-seven-lessons-from-compliance.html>

¹⁵ OECD GloBE モデルルール (2021 年 12 月) Article 8.1.4 (GIR 記載事項)、Article 8.1.6 (提出期限 : 15 カ月)、Article 9.4.1 (初年度移行措置 : 18 カ月) <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> / OECD 「GloBE Information Return (Pillar Two)」 更新版 (2025 年 1 月 15 日) <https://doi.org/10.1787/a05ec99a-en>

#	落とし穴	詳細・対策
		内法で異なるリスクが生じる。
5.4	無国籍事業体 (Stateless Entities) の取扱い	パートナーシップや米国 LLC のようなフロースルー事業体は無国籍構成事業体として扱われ、TCSH の適格要件を満たさない場合がある。これらの事業体には完全な GloBE 計算が必要となる。
5.5	移転価格との交錯	GloBE 所得の計算においては、グループ内取引が法人所得税目的の移転価格と財務会計上の帳簿価額で異なる場合、法人所得税目的の価格に基づく必要がある。移転価格文書化との整合性確保が一層重要となる。
5.6	繰延税金の取扱いの複雑性	繰延税金負債 (DTL) のリキャプチャールール (5 年以内に取り崩されなかった場合の再計算) や、15% を超える税率で計上された DTA の再計算、評価性引当額の控除など、繰延税金の取扱いは GloBE 計算において最も技術的に複雑な領域の一つである。
5.7	Side-by-Side の不確実性	SbS セーフハーバーは 2026 年 1 月に合意されたばかりであり、各国の国内法への組み込みはこれから。米国の GILTI の実効税率が国別ではなくブレンドベースで計算されることから、Pillar Two の ETR 計算との構造的な齟齬が残されている点に注意が必要である。
5.8	CFC 税制との重複	日本を含む多くの国が CFC 税制 (外国子会社合算税制) を維持しており、Pillar Two との併存による事務負担の増大が懸念される。日本では令和 7 年度税制改正で CFC 税制の合算時期の伸長 (2 カ月→4 カ月) や書類添付義務の緩和が行われているが、根本的な二重計算の負担は残る ¹⁶ 。

6. 今後の展望 (企業における必須対応リストとスケジュール)

包括的枠組みは、グローバル・ミニマム課税および Side-by-Side システムの影響に関する実績評価を 2029 年までに実施する予定だ。この評価では、QDMTT (適格国内ミニマム課税) の実施状況、多国籍企業 (MNE) グループ間の新たな競争上の不均衡、納税者行動の負の傾向などが検討される。

また、2026 年上半期中に以下の追加作業が完了する予定である。

- 通常利益テスト・デミニマステストの恒久化
- GIR (GloBE 情報申告書) ・GIR XML スキーマ・検証ルールの更新
- 裁定防止ルール (アンチ・アービトラージ・ルール) の策定

6.1 2025 年度 (2026 年 3 月期) 法人税申告のポイントと留意点

2025 年度は、日本における IIR (所得合算ルール) 導入の第 2 期にあたりと同時に、最新の「Side-by-Side パッケージ」への対応が焦点となる。

¹⁶ EY 税理士法人「グローバル・ミニマム課税に関する令和 7 年度税制改正が施行」https://www.ey.com/ja_jp/technical/ey-japan-tax-library/tax-alerts/2025/tax-alerts-04-22

- **Side-by-Side セーフハーバーの適用評価:** 2026年1月に公表された Side-by-Side パッケージに基づき、米国などの適格制度を持つ国に最終親会社（UPE）がある場合、IIR・UTPR の免除を受けられる可能性がある。日本に UPE があるグループも、米国子会社等への影響を精査する必要がある。
- **第1回 GIR（2024年度分）の作成着手:** 2024年度（初年度）の GIR 提出期限は 2026年9月末である（3月決算の場合）。約 250 のデータポイントを収集・加工する体制を、申告の数カ月前から構築しなければならない。
- **移行期間 CbCR セーフハーバー（TCSH）の継続管理:** 一度「不適格」となった国では以降二度と使用できない「Once out, always out」ルールに留意し、2025年度の適格性を慎重に判定する必要がある。

6.2 2026年度（2027年3月期）以降の法人税申告のポイントと留意点

2026年度から日本国内でも UTPR および QDMTT が適用開始となり、申告実務はさらに複雑化する。

- **日本版 QDMTT・UTPR の申告開始:** 2026年4月1日以後開始事業年度より、日本独自の QDMTT および UTPR が適用される。これにより、日本国内の構成事業体であってもトップアップ税が発生する可能性が生じる。
- **二重報告（デュアルレポーティング）のリスク:** 日本の QDMTT がローカル会計基準を採用する場合、UPE 会計基準による GloBE 計算と国内法に基づく QDMTT 計算の二重負担が発生する。
- **移行期間 UTPR セーフハーバーの終了:** 暦年事業年度の場合、移行期間 UTPR セーフハーバーは 2025年末で終了し、2026年度から UPE セーフハーバー等の後継措置への対応が必要となる。
- **恒久的な「簡易 ETR セーフハーバー」への移行:** 2027年度からは TCSH に代わり、財務報告パッケージに基づく「簡易 ETR セーフハーバー」が導入されるため、その適格性評価を実施することになる。

6.3 企業におけるアクション・スケジュール サマリーテーブル

年度（会計期間）	フェーズ	必要なアクション	留意事項
2025年度 (2025/4-2026/3)	IIR 運用・GIR 準備	<ul style="list-style-type: none"> ・ 2024年度分 IIR の確定申告（2026年3月末） ・ 初年度 GIR の作成開始 ・ Side-by-Side の影響評価 	Side-by-Side パッケージの国内法化を注視
2026年度 (2026/4-2027/3)	UTPR/QDMTT 開始	<ul style="list-style-type: none"> ・ 初年度 GIR の提出（2026年9月末） ・ 日本版 UTPR・QDMTT の適用開始 ・ 第2年度(2025年度分)GIR の準備 	日本国内でのトップアップ税納税に備える

2027 年度以降 (2027/4-)	恒久措置への移行	<ul style="list-style-type: none"> ・簡易 ETR セーフハーバーの活用戦略策定 ・2029 年実績評価に向けたモニタリング 	TCSH 終了 (2027 年末) 後の計算負荷増加に注意
------------------------	----------	---	----------------------------------

7. 結語

BEPS Pillar Two は、100 年に一度とも言われる国際課税制度の大変革であり、対象企業にとっての影響は税務計算にとどまらず、データガバナンス、テクノロジー基盤、組織体制、そして経営戦略全般に及ぶ。Side-by-Side パッケージの合意により米国 MNE に一定の安定性がもたらされたものの、QDMTT の継続適用や GIR 報告義務の存続により、コンプライアンスの完全な免除はあり得ない。

日本企業にとっては、2026 年 4 月以降の UTPR・QDMTT 適用開始に向けた準備が喫緊の課題であり、同時に各国のルール導入動向を継続的にモニタリングし、セーフハーバーの活用戦略を最適化していくことが重要である。

主要参照リソース

OECD 一次資料 (本レポートの主要根拠文書)¹⁷

文書名	公表年月	主な参照箇所	URL
GloBE モデルルール 「Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)」	2021 年 12 月	Art.1.1 (閾値・適用対象), Art.1.5 (適用除外), Art.2.1 (IIR), Art.2.4-2.6 (UTPR), Art.5.1 (ETR 計算), Art.5.2.1 (トップアップ税率), Art.5.2.2 (トップアップ税額), Art.5.3.2 (SBIE), Art.8.1.2 (代理申告), Art.8.1.4 (GIR 記載事項), Art.8.1.6 (提出期限 15 カ月), Art.9.2 (移行期間逡減率), Art.9.4.1 (初年度 18 カ月)	https://doi.org/10.1787/782bac33-en
GloBE ルール コメントリー統合版 「Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)」	2022 年 3 月 (2025 年 5 月更新)	モデルルール各条項の解釈・定義・例示	https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html
セーフハーバー・ペナルティ軽減ガイダンス 「Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-	2022 年 12 月 20 日	Chapter 1, paras 1-45 (TCSH の 3 テスト)、para 37 (Once out, always out ルール)	https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-

¹⁷ <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html#administrative-guidance>

文書名	公表年月	主な参照箇所	URL
Base Erosion Rules (Pillar Two)』			tax/safe-harbours-and-penalty-relief.pdf
第2次行政ガイダンス (Administrative Guidance on the GloBE Rules, Part 2)	2023年7月17日	Section 2: QDMTT セーフハーバー要件・ピアレビュープロセス (OECD コメントリー統合版に収録)	https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf
GloBE 情報申告書 (GIR) 「GloBE Information Return (Pillar Two)」	2023年7月 (2025年1月15日更新)	申告書様式・記載項目・提出期限・代理申告事業体の指定	https://doi.org/10.1787/a05ec99a-en
Side-by-Side パッケージ Pillar Two 「Pillar Two – Side-by-Side Package」	2026年1月5日	TCSH1 年延長、SbS セーフハーバー3要件、UPE セーフハーバー (20%以上要件)、簡易 ETR セーフハーバー、実績評価プロセス (2029年)	https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf

二次資料・国内参考文献

資料名	URL
EY Japan 税務ニュース (Side-by-Side)	https://www.ey.com/ja_jp/technical/ey-japan-tax-library/tax-alerts/2026/tax-alerts-02-04
EY Japan 税務ニュース (令和7年度税制改正)	https://www.ey.com/ja_jp/technical/ey-japan-tax-library/tax-alerts/2025/tax-alerts-04-22
経済産業省 Pillar2 セミナー資料	https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/itax-seminar2023/26.Pillar2.pdf
財務省 BEPS 研究会資料	https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/beps_kenkyukai/250212shiryo.pdf
国税庁 Pillar2 改正あらまし	https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/0025004-012.pdf
PwC Pillar Two Country Tracker	https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html
WTS Pillar Two Implementation Status	https://wts.com/global/hot-topics/pillar-two/pillar-two-implementation-status-worldwide
Deloitte 「Pillar Two in practice: Seven lessons from the front lines of compliance」	https://www.deloitte.com/us/en/services/tax/articles/pillar-two-seven-lessons-from-compliance.html
PwC 「Pillar Two Data Input Catalog」	https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/assets/pwc-pillar-two-data-input-catalog.pdf

資料名	URL
EY BEPS 2.0 Pillar Two. Developments Tracker	https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiZDI2MDIwM2QtODZjMS00ZmJkLWFjMGQtM2VkMmU0ZTY4NjliIiwidCI6IjViOTczZjk5LTc3ZGYtNGJlYi1iMjdkLWFhMGM3MGI4NDgyYyIsImMiOj9

免責事項：本資料は情報提供のみを目的として作成されており、税務アドバイスを構成するものではありません。具体的な税務対応については、必ず資格を有する税務専門家にご相談ください。情報基準日（2026年1月）以降に OECD ガイダンスおよび各国税法が更新される可能性がありますので、最新情報については各自でご確認して頂きますよう予めご了承ください。