pwc

BEPS News

グローバル・ミニマム課税（第 2 の柱） 新たな執行ガイダンス、改訂版 GloBE 情報申告書（GIR）および包括的立法レビューの枠組みの公表

October 2026

In brief

OECD/G20 BEPS 包摂的枠組み（Inclusive Framework：以下「IF」）は、2026 年 9 月 11 日に、第 2 の柱に関する一連の文書をパッケージとして公表しました [1]。本パッケージは、以下の 3 つの文書から構成されています。

- **執行ガイダンス（Administrative Guidance）**：
  一定の条件付租税の取扱い、および企業グループの会計年度と各国・地域の適格国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）における会計年度が一致しない場合の取扱いに関するガイダンス。
- **改訂版 GloBE 情報申告書（GloBE Information Return：以下「GIR」）**：
  2026 年 1 月の Side-by-Side（以下「SbS」）パッケージに起因する報告事項の改訂を織り込んだもの。原則として 2025 年 12 月 31 日以降に開始する会計年度に適用される。
- **包括的立法レビュー（Full Legislative Review）の枠組み文書**：
  第 2 の柱に関して各国・地域が導入した法制度の適格性を審査する枠組みに関するガイダンス

このうち、執行ガイダンスは、特定の租税について GloBE ルール上の実効税率（Effective Tax Rate：以下「ETR」）の計算上考慮しないことを示し、また企業グループの会計年度と各国・地域の QDMTT における会計年度が一致しない場合の QDMTT セーフハーバーの適用に関する手続きを示すものであり、実務に影響を与える可能性があります。

本ニュースレターでは、本パッケージの 3 要素の概要について解説します。

1 https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2026/09/global-minimum-tax-inclusive-framework-releases-a-package-to-strengthen-consistency-and-certainty-for-mnes-and-jurisdictions.html

In detail

1. 執行ガイダンス

2026 年 9 月の執行ガイダンスは、明示的条件付租税（Explicitly Conditional Taxes）と、会計期間が一致しない場合の QDMTT の会計処理およびセーフハーバールールの適用という 2 つの論点を扱っています。

(1) 明示的条件付租税

本ガイダンスが対象とする「明示的条件付租税」とは、以下のいずれかの要件を満たす租税をいいます。これらの租税は原則として対象租税（Covered Taxes）に該当せず、また原則として QDMTT に該当しないものとされます。

1. 納税者が属する多国籍企業グループが他国・地域において適格 IIR（Income Inclusion Rule）または適格 UTPR（Undertaxed Profits Rule）の適用を受け、かつ Side by Side セーフハーバー（以下「SbS SH」）の適格性を有しないことを理由として課されるよう設計された租税
2. 納税者が属する多国籍企業グループが他国において適格 IIR または適格 UTPR の適用を受けないこと、または SbS SH を適用することを理由として課税されないこととされる租税 [2]

上述の要件に関連して、連結収入が一定の閾値を満たす多国籍企業グループの構成事業体にのみ適用されるという理由のみでは、明示的条件付租税とはみなされない旨も示されています。

明示的条件付租税に該当する場合、調整後対象租税から除外されます。また、モデルルール第 3.2.1 条(a)に基づく純税金費用の加算調整の額にも含まれないものとされています [3]。

なお、その租税が明示的条件付租税に該当するための条件が 2024 年 11 月 30 日より前に制定され、かつ当該租税が 2025 年 1 月 1 日以後に開始する会計年度についてはその条件が適用されない場合には、2025 年 1 月 1 日より前に開始するいずれの会計年度についても対象租税として取り扱われます [4]。

他方、明示的条件付租税に該当する DMTT は QDMTT に該当せず、条件付の IIR および UTPR も、モデルルール第 1.1 条との整合性を欠くため、適格 IIR・適格 UTPR とはなりません。

IF は、明示的条件付租税以外にも、その租税の性質から差別的租税として対象租税として取り扱わないこととなるものについて、2026 年 12 月 31 日までに追加のガイダンスを公表する予定です [5]。

(2) QDMTT における会計年度が多国籍企業グループの会計年度と一致しない場合の取扱い

GloBE ルール上、構成事業体の GloBE 所得および調整後対象租税は、原則として最終親会社の連結財務諸表の作成に使用される財務諸表に基づいて計算されます。多くの場合、連結財務諸表の会計年度と構成事業体の現地財務諸表の会計年度は一致しますが、グループ内で異なる決算期を有する事業体が存在する場合もあります。

---

2 上述 1.は包含型（GloBE 上の追加税が生じる場合に課税するもの）、2.は除外型（GloBE 上の追加税が生じない場合に非課税とするもの）であり、いずれの起草形式でも明示的条件付租税に該当し得る。

3 条件が租税の一部にのみ及ぶ場合で、付加税を分離できる場合には、当該部分のみを切り分けて取り扱う。例えば、一般に 10%の租税が課され、一定の条件を満たす場合にのみ 5%のサーチャージが追加で課されるとき、当該サーチャージが分離可能であれば、その 5%部分のみが対象租税から除外される。分離可能でなければ、10%を含む租税全体が明示的条件付租税となる。

4 条件付 DMTT については、2024 年 11 月 30 日より前に制定され、かつ 2025 年 1 月 1 日以後に開始する会計年度について無条件に適用されることを定めるサンセット条項を備えている場合、期間限定のデロゲーションにより 2024 年 1 月 1 日から適格 DMTT（QDMTT）として取り扱われ、その旨が中央記録簿に記録される。中央記録簿では、条件付 DMTT と選択的 DMTT（当該国・地域に所在する構成会社等を DMTT の対象とするかを多国籍企業グループが選択できる制度）は別類型として識別されており、選択的 DMTT については、グループがその適用を選択していない場合、QDMTT セーフハーバーを主張できないとされている。

5 差別的租税の論点は DMTT に限られず、多国籍企業グループを差別的に取り扱う租税一般について対象租税該当性が問題となる。

QDMTT セーフハーバーの適用要件の一つとして、「構成事業体の財務諸表の会計年度が連結財務諸表の会計年度と異なるすべての場合において、QDMTT が最終親会社の財務会計基準に基づいて計算されること」が定められています。この点に関し、本ガイダンスは、構成事業体の現地財務諸表の会計年度が連結財務諸表の作成に使用される当該構成事業体の会計年度と同一であれば、QDMTT の適用において最終親会社の財務会計基準への切替えは不要であることを明確にしています。

また、本ガイダンスでは、QDMTT 国・地域が最終親会社の会計年度とは異なる独自の会計年度を適用することを認めています。この場合、現地会計基準に基づいて QDMTT を計算し、モデルルール第 1.1.1 条に関するコメンタリー第 1 章パラグラフ 13.2 から 13.8 の原則に従ってデータを算定することが求められます [6] [7]。

QDMTT の計算対象となる会計期間（「QDMTT 会計期間」）が連結財務諸表の会計期間（「UPE（最終親会社：Ultimate Parent Entity）会計期間」）と異なる場合、QDMTT セーフハーバーの適用判定は、UPE 会計年度中に開始する QDMTT 会計年度（Required QDMTT Fiscal Period）および当該 UPE 会計年度中に終了する QDMTT 会計年度の双方について行われます。具体的には、以下のとおりです。

原則：UPE 会計年度中に開始する QDMTT 会計年度、および当該 UPE 会計年度中に終了する QDMTT 会計年度の双方がセーフハーバーの適格要件を満たす場合

経過措置：2023 年 12 月 31 日に開始する UPE 会計年度、または 2024 年中に開始する UPE 会計年度については、当該 UPE 会計年度中に開始する QDMTT 会計年度のうちいずれか 1 つがセーフハーバーの適格要件を満たす場合

なお、いずれかの QDMTT 会計年度がセーフハーバーの要件を満たさない場合、QDMTT セーフハーバーの適用は認められず、当該国の国内トップアップ税は各月に配分され、UPE 会計年度内に終了する月の配分額の合計が、第 5.2.3 条の適用上の QDMTT 支払額となります [8] [9]。

2. 改訂版 GloBE 情報申告書（GIR）

改訂版 GIR は、原則として 2025 年 12 月 31 日以降に開始する会計年度に適用されます。ただし、記載要領に係る明確化はそれ以前の GIR 申告にも適用されるとしています。改訂版 GIR には、SbS SH、UPE セーフハーバー、簡素化 ETR セーフハーバー、および SBTI（実質ベース税制優遇措置）セーフハーバーに関する報告項目が追加されています。

改訂版 GIR の Section 3.3.4 では、QDMTT について報告項目が追加されており、財務会計基準、QDMTT 納付額、便益（Benefits）の額に加えて、当該便益が QDMTT 国・地域により完全に中和されたか（Yes／No）も報告項目とされています [10]。

---

6 コメンタリー第 1 章パラグラフ 13.5（抜粋）：当該構成事業体の会計年度の数値をそのまま連結財務諸表に含めている MNE グループについては、その金額を GloBE ルールにおける計算に使用しなければならない。他方、UPE の会計年度に対応する当該構成事業体の財務数値を計算し、その財務数値を連結財務諸表に含めている MNE グループについては、その金額を GloBE ルールにおける計算に使用しなければならない。

7 会計基準の切替えが不要とされる取扱いには、①2026 年 9 月 2 日前に開始する会計期間については厳格な適用は求められないこと、②組織再編等に起因して会計期間の相違が生じた場合は対象外であること、③現地の会計期間が UPE 会計年度と異なる場合には、QDMTT 国はなお UPE の財務会計基準の使用を求め得ること、の 3 つの留保がある。

8 月次配分は、原則として UPE 会計年度の各月に当該月に生じた所得に基づいて行い、これが実行可能でない場合には、期間に基づくプロラタでの按分が認められる。

9 QDMTT セーフハーバーには、会計期間の一致・不一致とは別系統のスイッチオフ・ルールが設けられている。導管会社等に QDMTT を課さない場合、各種投資会社等に課さない場合、第 9.3 条相当の経過的除外を無限定に採用している場合、共同支配会社等または JV グループの構成員に係る税を本体の構成会社等に課す場合、証券化会社等を対象外とする場合などには、当該国・地域について QDMTT セーフハーバーの適用が認められない（証券化会社等に係る税を他の構成会社等に課す場合等を除く）。

10 「中和」とは、QDMTT 国の一般政府が付与した便益に相当する額が QDMTT 上完全に打ち消され、QDMTT 納付額の実質的な減額として残らない状態をいい、完全に中和されていない場合には、関連する便益の禁止に係る QDMTT の適格性が問題となる。また、Section 3.3.1 には、争訟中または徴収不能とされた QDMTT 額（多国籍企業グループが司法的または行政的手続において争っている金額、または当該国の税務当局が憲法上の制約、その他の上位規範若しくは税制安定契約・投資契約等に基づき賦課若しくは徴収できないと判定した金額）の報告欄が設けられている。

IF は「関連する便益（Related Benefits）」に関するガイダンスおよび別途のモニタリングプロセスを開発中であり、当該プロセスが稼働するまでの間、利害関係者は法制レビューを通じて便益に関する意見を提出できるとされています。

3. 包括的立法レビュー（Full Legislative Review）

IF は、GloBE ルールを導入する各国・地域の国内法制度を審査するための包括的立法レビューの審査基準および評価方法を公表しました。

GloBE ルールは共通アプローチの下、各国・地域が国内法制化する仕組みであり、ルールの一貫性と各国・地域間の調整を確保するため、IIR、UTPR、国内ミニマム課税（Domestic Minimum Top-up Tax：DMTT）および QDMTT セーフハーバーの適格ステータスをピアレビュー・プロセスにより認定することにしています。このプロセスは、①暫定的適格認定（自己審査に基づく暫定認定）、②包括的立法レビューによる国内法制度の詳細分析、③継続モニタリング（レビュー後の法改正等への対応）の 3 段階で構成されます。

審査結果は、①対処すべき不整合と②モニタリング対象事項に分類されます。対処すべき不整合には是正期限が設定され、期限内に是正されない場合、最終的に適格ステータスを喪失する可能性があります。特に重大な不整合の場合には適格ステータスの撤回が決定されることもありますが、その撤回の効力は将来の期間に対してのみ及びます。

IF は、GloBE ルールの最初の適用年度の状況を踏まえて、2030 年 12 月 31 日以降にこのプロセスの見直しを行う予定です [11][12]。

The takeaway

今回のパッケージは、新たなセーフハーバーの導入といった制度そのものの変更ではなく、既に導入・施行が進められている GloBE ルールについて、各国・地域における適用の一貫性の確保および報告の標準化を図るための枠組みを整備するものと位置づけられます。したがって、企業にとっては新しい計算制度への対応というより、改訂版 GIR、法制レビューおよび執行ガイダンスを既存の計算・申告プロセスに組み込む対応が重要となります。

今後は、改訂版 GIR の XML スキーマが公表される予定であり、差別的租税に関する追加ガイダンスが 2026 年 12 月 31 日までに公表される予定です。また、関連する便益（Related Benefits）に関するガイダンスおよびモニタリングプロセスが開発中であるため、記載要領・様式・XML スキーマの適用関係を早期に確認し、システム・プロセスを見直すとともに、各国・地域の法制レビューの進捗を注視することが求められます。

11 審査の対象は IIR、UTPR、DMTT および QDMTT セーフハーバーの適格性であり、法人所得税その他の対象租税に該当する税の制定といった他の措置は射程外とされる。実施国は原則として法令の適用開始日から 2 年内にレビューを開始することが期待されるが、2025 年 4 月 1 日以前に施行された法令については 3 年内とすることができ、UTPR のレビューは 2028 年 1 月 1 日前には開始されない。また、レビュー開始の 24 カ月以上前に公表された執行ガイダンス等が審査対象とされ、それ以外は継続的モニタリングプロセスにおいて監視される。

12 他の IF 加盟国、納税者およびその他の利害関係者は潜在的な不整合を指摘することができ、事務局はレビュー開始後速やかに納税者からの意見募集を OECD ウェブサイトに掲載する。提出期間は 4 週間で、提出された意見は提出者の氏名を含めて実施国に共有される一方、OECD ウェブサイトで公表されることはない。なお、QDMTT セーフハーバーの適格性を有する QDMTT のレビューは、これを有しない QDMTT よりも高い整合性の基準に依拠するとされている。

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

パートナー
浅川 和仁

パートナー
舩谷 晃一

パートナー
神保 真人

パートナー
沼尻 雄樹

ディレクター
鈴木 俊二

ディレクター
白井 浩

ディレクター
鶴田 将吾

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 137 の国と地域に 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、アドバイザリーサービスなど、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.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.