

実務研究

日本税務会計学会
令和5年3月 月次研究会



別所 徹弥(麹町)

企業において広まる国別地域別納税額の自主的開示 ～EUにおける国別報告書の開示を踏まえて～

はじめに

2021年12月21日にCbCRの開示に関するEU指令が正式に発効された。日本企業についてもEUに一定規模の拠点を有する場合、2024年6月22日以降に開始する事業年度について、全EU加盟国、並びにEUの指定するブラックスリスト及びグレイリストの国又は地域に関して、CbCRを開示する義務を負うことになる。EU指令においては、早期適用も認められており、ルーマニアにおいては2023年

1. EU Public CbCRの制度内容

当該EU指令の内容は、次のとおりである。

(1) 対象者

- ① EUに本拠（本社）を置き、複数の国・地域で活動し、かつ直近の2事業年度それぞれにおいて7億5000万ユーロを上回る連結合計（全世界）売上高を計上している多国籍企業
- ② EU域外に本拠を置き、(I) EU加盟国の「中規模」若しくは「大規模」子会社を保有、又は(II) EU加盟国内に支店を保有し、直近の2事業年度それぞれにおいて7億5000万ユーロを上回る連結合計
- (全世界) 売上高を計上している多国籍企業
- ▼ 中規模法人…以下のうち2つ以上満たす法人
- ＊ 総資産…400万ユーロ超（加盟国は600万ユーロまで変更可）
- ＊ 純売上…800万ユーロ超（加盟国は1200万ユーロまで変更可）
- ＊ 平均従業員数…50人超
- ▼ 大規模法人…以下のうち2つ以上満たす法人
- ＊ 総資産…2000万ユーロ超
- ＊ 純売上…4000万ユーロ超
- ＊ 平均従業員数…250

人超
なお、EUにおいて設立された金融機関は、既に指令2013/36/EUに基づき国別報告書（CbCR）の公表を義務付けられているため、本開示は免除される。

(2) 開示内容

- ① 最終親会社の名称、事業年度及び使用通貨
- ② 事業活動
- ③ 従業員数
- ④ 収入金額
- ⑤ 税引前利益
- ⑥ 発生税額
- ⑦ 納付税額
- ⑧ 利益剰余金
- ⑨ 開示場所
- 国別報告書（CbCR）は、EU加盟国の公簿及び自社ウェブサイトにおいて、

1月1日以降に開始する事業年度からの適用が法制化されたⁱⁱ。日本企業が事業活動を行う諸国において、CbCRの開示義務化についての動向を注視する必要がある^{iv}。

サステナビリティの観点からの税情報開示要請への対応は、今までは自主的な開示の域だったところ、今回のEU指令により、日本企業においても一定の要件を満たすと、国別報告の開示義務を負うことになる。

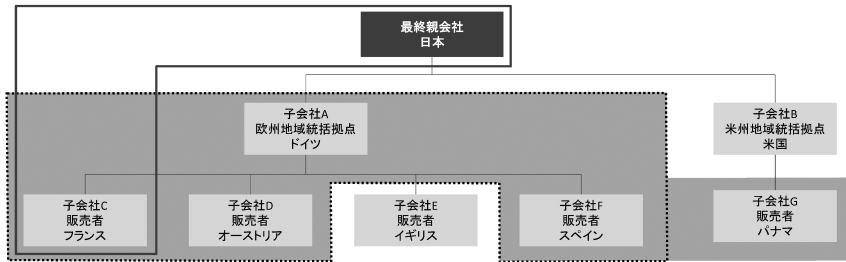
て、閲覧に供する必要がある。なお、EU域内の第三者が国別報告書（CbCR）を公簿で無償閲覧できる場合、EU加盟国は企業の自社ウェブサイトにおける開示を免除することも可能である。

(4) 開示時期

対象年度終了後、12か月以内に開示し、5年間にわたり閲覧に供する必要がある。

(5) 任意延期

具体的な情報項目の開示によって、当該グループの営業上の立場が著しく損なわれる場合、EU加盟国は、当該項目の省略を認めることができる。ただし、省略された項目は、当該省略日から5年以内に、後続



- ・どの拠点において、Public CbCRを開示する義務が発生するのか？
- 子会社A(ドイツ)、子会社C(フランス)、子会社D(オーストリア)及び子会社F(スペイン)
 - ただし、上記のうち一社(例えば、子会社C(フランス))がPublic CbCRの情報を、所在地の公簿で開示し、最終親会社がCbCRの情報及び当該一か国をEU加盟国の言語でウェブサイトに掲載する場合、他の対象子会社(子会社A(ドイツ)、子会社D(オーストリア)及び子会社F(スペイン))において開示する義務はない
 - 最終親会社、子会社B、子会社E及び子会社Gは、EU加盟国に所在していないため、開示する義務はない
- ・どの拠点に関する情報を開示しなければならないのか？
- 子会社A(ドイツ)、子会社C(フランス)、子会社D(オーストリア)、子会社F(スペイン)及び子会社G(パナマ)。パナマはEUリストに記載される非協力国であるため、パナマに関する情報についても開示義務

Confidential - All Rights Reserved - Ernst & Young Tax Co. 2023

年度の国別報告書（CbCR）において開示されなければならない。

一方で、EUの指定するブラックスリスト及びグレイリストに掲載された国又は地域に関する情報は、いかなる場合においても省略はできない。

- (6) 罰則
- いずれかの義務を履行しなかった場合には、罰則が科せられる可能性がある。
- EU加盟国は、国内法に基づいて科される罰則の種類・金額を決定できるため、EU加盟国間で罰則が統一されない可能性がある。
- (7) 監査要件
- 監査済財務諸表の作成を義務付けられた（EUに本拠を置く）事業者の法定監査人は、当該事業者が国別報告書（CbCR）の作成

義務を負っていたかどうか、及び負っていた場合には開示されたかどうかを監査報告書に記載する必要がある。ただし、監査では国別報告書（CbCR）が開示された旨の事実確認のみを実施すればよく、内容の確認までは必要とされない。

- (8) 開示義務免除（代表制度）
- 日本に本社が所在するグループ企業が、EUに複数の子会社を有する場合、開示情報に加え、EU加盟国に所在し、Public CbCRを公簿で開示した子会社一社の名称及び住所を最終親会社のウェブサイトに掲載すれば、当該子会社一社を除き、EU加盟国に所在する子会社は開示する必要はない。

2. 開示義務の例

1. を踏まえて、日本最終親会社に係る開示義務に
- ついて、例を示せば上の図のとおりである。

3. 税情報開示に関する国際的な潮流と日系企業の対応

上述のEU指令以外で、企業の税情報の開示に関する国際的な潮流とそれに対する日系企業の対応は、次のとおりである。

- (1) 近年サステナビリティ／ESGの観点から自主的な税情報の開示が求められる、開示状況に応じて企業のESG格付けに影響がある。
- (2) BEPS2.0／第2の柱グローバル・ミニマム課税導入により、2024年4月1日以降に開始する事業年度から各国の税額情報等を収集して報告・納税が必要となる^{vii}。多くの日系企業においても、グローバル・ミニマム課税に係る報告・納税について、ESG関連の税情報開示と整合をとる必要がある等のため、情報収集・計算プロセスに基づいた税務ポリシー

を定める必要があり、多くの日系企業においても、財務開示については、監査人との事前確認を要するため、確認及び集計プロセスの精緻化等の検討を開始している。

スについて検討を開始している。

(3) IFRS（国際財務報告基準）は、2023年1月1日以降開始事業年度の年次報告書において、グローバル・ミニマム課税ルール導入に伴う影響額の開示

おわりに

上述の国際的な潮流を見ても、企業は、今後、ますますステークホルダーに対する説明責任としての税情報開示への取組が必要となってくる。

すなわち、企業の財務部門は、IR部門等と連携のうえ、ESGの観点から、様々な要請への対応を検討していく必要がある。その際には、企業のESG戦略

要件を設定した^{viii}。多くの日系企業においても、財務開示については、監査人との事前確認を要するため、確認及び集計プロセスの精緻化等の検討を開始している。

に基づいた税額情報の開示項目の選択と、定性情報とを合わせた開示内容の検討が必要になる。また、その検討の前には、税務ガバナンス、税務コンプライアンス、税務リスク、海外子会社及び実効税率の管理等の企業の税務戦略に基づいた税務ガバナンス体制整備が重要である。

- i Country by Country Reporting (国別報告書)。2015年に出されたG20/OECDのBEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 行動13により作成が提言された3文書のうちの1つ。日本において2016年4月1日以降に開始する最終親会社年度より適用されている。

- ii ブラックリスト…所定の期限までにEUの基準を満たすことを怠った国又は地域。グレイリスト…税制改革に取り組む公約をした国又は地域。
- iii ルーマニアの制度は、EU指令に沿った内容である。その後、EU圏内ではないもののオーストラリアも追従しており、2023年7月1日以降開始事業年度から適用見込み。
- iv EUにおける開示要請等の国際的な潮流を受け、日

- v EYが2022年10月に調査を実施（日本企業の売上高上位200社のサステナビリティレポート（非財務情報開示）におけるGRI Index（開示状況一覧表）の掲載内容）
- vii 令和5年度税制改正（法人税法82条の4ほか）
- viii IFRS – IASB amends tax accounting requirements to help companies respond to international tax reform (2023年6月10日閲覧)

- 本其主要企業の3割超が国別や地域別の納税額を自主的に開示（日経新聞2022年12月4日）
- △ Global Reporting Initiativeの略。サステナビリティに関する国際基準と情報公開の枠組を策定することを目的とした国際的な非営利団体である。