

1 国際最低課税額

【新設】（特定資産に係る償却費の額の意義）

18-2-6 の 2 規則第 38 条の 34 の 2 第 2 項（国別特別税額控除等相当額がある場合の国別実効税率等の計算の特例）の規定により読み替えられた令第 155 条の 38 第 1 項第 2 号（国別グループ純所得の金額から控除する金額）の「特定資産に係る償却費の額」は、損益計算書又は連結損益計算書の項目に計上される特定資産に係る償却費の額をいうことに留意する。

【解説】

- 1 令和 8 年度の税制改正により、国別特別税額控除等相当額がある場合の国別実効税率等の計算の特例が創設され、特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国に係る構成会社等に係るグループ国際最低課税額の計算につき法人税法施行令第 155 条の 42 の 2 第 1 項の規定の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下 1 において同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にそのグループ国際最低課税額等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3 ③）の適用がある場合に限る。）には、その対象会計年度に係る法人税法第 82 条の 3 第 2 項第 1 号イ(3)(i)に規定する国別調整後対象租税額には、その対象会計年度に係る国別特別税額控除等相当額（その所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の特別税額控除等相当額（適格給付付き税額控除額等に該当するものを除く。）の合計額（その合計額が、適用上限額を超える場合には、その適用上限額）をいう。以下同じ。）を含むものとして、その所在地国に係る同号イ(3)に規定する国別実効税率及び同号イに規定する当期国別国際最低課税額並びに国別調整後対象租税額が零を下回る場合のその下回る額の計算を行うこととされた（令 155 の 42 の 2 ①）。
- 2 この適用上限額とは、次に掲げる金額のいずれか多い金額に 5.5%を乗じて計算した金額とされている（令 155 の 42 の 2 ①、規 38 の 34 の 2 ①②）。
 - (1) その構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る特定費用の額（実質ベース所得除外額（同号イ(2)に掲げる金額をいう。以下同じ。）における特定費用（俸給、給料、賃金、歳費、賞与等の一定の費用をいう。）の額（資産計上されている特定費用の額を含み、一定の金額を除く。）をいう。）について一定の計算をした額の合計額（規 38 の 34 の 2 ①）
 - (2) その構成会社等の所在地国を所在地国とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る特定償却費の額（実質ベース所得除外額における特定資産（有形固定資産等の一定の資産をいう。）に係る償却費の額（一定の金額を除く。）について一定の計算をした額をいう。）の合計

額（規 38 の 34 の 2 ②）

（注） 特定多国籍企業グループ等の各対象会計年度に係るグループ国際最低課税額等報告事項等（国別特別税額控除等相当額につき法人税法施行規則第 38 条の 34 の 2 第 3 項の規定の適用を受けようとする旨を含むものに限る。以下同じ。）の提供がある場合又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令を執行する当局にそのグループ国際最低課税額等報告事項等に相当する事項の提供がある場合（提供義務免除規定（法 150 の 3 ③）の適用がある場合に限る。）には、減価償却資産総額に 1 % を乗じて計算した金額を適用上限額とする特例が設けられている（規 38 の 34 の 2 ③）。

- 3 ここで、この特定償却費の額は、上記 2 (2) のとおり、特定資産に係る償却費の額（一定の金額を除く。）について一定の計算をした額をいうところ、この特定資産に係る償却費の額について、構成会社等の損益計算書の項目に計上される償却費の額と最終親会社等の連結損益計算書の項目に計上される償却費の額とが異なる場合に、いずれの償却費の額を用いて計算するのか疑義が生ずる。
- 4 この点、令和 3 年 12 月に OECD/G20「BEPS 包括的枠組み」において承認された各国が国内法整備に当たって参照すべきモデルルール（Global Anti-Base Erosion Model Rules）のガイダンスである、令和 8 年 1 月に OECD から公表された執行ガイダンス（Administrative Guidance）（以下「執行ガイダンス」という。）において、本特例に係る適用上限額の計算における償却費の額は、財務会計上の純利益又は純損失に計上された減価償却費及び減耗費とされており（執行ガイダンス 4 パラ 2）、いずれの金額を基にして適用上限額の計算を行うかについて特段制限されていない。
- 5 本通達では、法令の規定、執行ガイダンスの記載等を踏まえ、「特定資産に係る償却費の額」は損益計算書又は連結損益計算書の項目に計上される特定資産に係る償却費の額をいうことを明らかにしている。
- 6 なお、実質ベース所得除外額の計算においては、資産の帳簿価額を時価により評価した価額とする会計処理（いわゆるパーチェス会計による処理を除く。）及び連結財務諸表を作成する際におけるグループ内取引に係る金額を相殺する会計処理が行われなかったものとして算出した特定資産の帳簿価額である特定帳簿価額（同令第 38 条の 31 第 6 項第 3 号に規定する特定帳簿価額をいう。以下同じ。）を基に計算することとされているが（規 38 の 31 ⑤⑥）、この特定資産に係る償却費の額の計算においては、特定帳簿価額を基に計算することとはされていないため、これらの会計処理が行われなかったものとする調整は要しないことに留意が必要である。
- 7 また、法令の規定、執行ガイダンスの記載（「減価償却費及び減耗費」）等を踏まえると、特定資産に係る「償却費」の額には減損損失の額が含まれないこととなる点にも留意が必要である。
- 8 共同支配会社等について国別特別税額控除等相当額がある場合の国別実効税率等の計算の特例については、構成会社等に係る本特例の規定が準用されているため（令 155 の 49 の 2 ①、規 38 の 38 の 2 ③）、共同支配会社等についても本通達と同様に取り扱うこととなる。