

【新設】（特別給付付き税額控除等相当額がある場合の被配分当期対象租税額の計算）

18-2-6 の 3 令第 155 条の 42 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》の対象会計年度において同項の構成会社等に係る特別給付付き税額控除等相当額（同項に規定する特別給付付き税額控除等相当額をいう。）について同項の規定の適用を受ける場合であっても、被配分当期対象租税額（令第 155 条の 35 第 2 項第 1 号《調整後対象租税額の計算》に規定する被配分当期対象租税額をいう。）の計算においては、これを考慮しないことに留意する。

【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（以下「国別実効税率等」という。）の計算を行うこととされた（令 155 の 42 の 2 ①）。
- 2 また、上記 1 の場合において、上記 1 のグループ国際最低課税額等報告事項等又はグループ国際最低課税額等報告事項等に相当する事項に、上記 1 の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る特別給付付き税額控除等相当額（適格給付付き税額控除額等に該当する特別税額控除等相当額）について同令第 155 条の 42 の 2 第 2 項の規定の適用を受けようとする旨が含まれているときは、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。以下同じ。）及び特別給付付き税額控除等相当額の合計額について、その対象会計年度に係る国別調整後対象租税額に含むものとして、その所在地国に係る国別実効税率等の計算を行うこととされた（令 155 の 42 の 2 ②前段）。この場合の国別実効税率等及び特定国別調整後対象租税額（同法第 82 条の 3 第 2 項第 3 号ハに規定する特定国別調整後対象租税額をいう。）の計算については、その特別給付付き税額控除等相当額をその構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額から減算することとされている（令 155 の 42 の 2 ②後段、規 38 の 34 の 2 ⑨）。

(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（その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に係る特別給付付き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 14 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、その特別給付付き税額控除等相当額の一部につき、法人税法施行令第 155 条の 42 の 2 第 2 項の規定を適用することができる（規 38 の 34 の 2 ⑭）。

3 この国別調整後対象租税額とは、所在地国を同一とする全ての構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額をいい（法 82 の 3 ②ーイ(3)(i)）、調整後対象租税額とは、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る次に掲げる金額の合計額をいうこととされている（法 82 三十、令 155 の 35①）。

(1) 当期対象租税額

(2) 法人税等調整額（税効果会計の適用により計上される法人税等（法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税をいう。以下同じ。）の調整額をいう。）について一定の調整を加えたところにより計算した金額

(3) 特定連結等財務諸表の作成の基礎となる個別財務諸表（純資産の項目又はその他の包括利益の項目に限る。）に記載された対象租税の額（その対象租税の額の基礎とされた金額が個別計算所得等の金額に含まれる場合に限るものとし、(2)に係る部分の金額を除く。）

4 上記 3 (1)の当期対象租税額は、構成会社等又は共同支配会社等の各対象会計年度に係る当期純損益金額に係る法人税等の額（対象租税の額に限る。）に被配分当期対象租税額を加算した金額を基礎として算出することとされている（令 155 の 35②）。そして、調整後対象租税額はこの当期対象租税額等を基礎として算出し、国別調整後対象租税額はこの調整後対象租税額を基礎として算出することとなる。

5 ここで、上記 2 のとおり、同項の規定の適用を受ける場合には、特別給付付き税額控除等相当額を調整後対象租税額から減算して国別実効税率等を計算することとなるところ、これはあくまでも調整後対象租税額から特別給付付き税額控除等相当額を減算するものであるから、特別給付付き税額控除等相当額について同項の規定の適用を受ける場合であっても、調整後対象租税額の算出過程における被配分当期対象租税額の計算には影響がない。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

6 なお、同条第 1 項の規定の適用がある場合には、その対象会計年度に係る国別調整後対象租税額には、その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の合計額を含むものとして国別実効税率等を計算することとなり、同条第 2 項の規定の適用がある場合には、その対象会計年度に係る国別調整後対象租税額には、その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及び特別給付付き税額控除等相当額の合計額の全部又は一部を含むものとして国別実効税率等を計算することとなるところ、特別税額控除等相当額や特別給付付き税額控除等相当額についてこれらの規定の適用を受ける場合であっても、上記 5 と同様に、国別調整後対象租税額の算出過程における被配

分当期対象租税額の計算には影響がない。

- 7 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 ①②）、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。