

【新設】（特別税額控除等相当額の計算）

18-2-6 の 4 規則第 38 条の 34 の 2 第 10 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「当該各号に定める金額を基礎として、当該所在地国の対象租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額」は、同項各号に定める金額をないものとしたならば算定されることとなる各対象会計年度に係る構成会社等の対象租税の額から、当該対象会計年度に係る当該構成会社等の対象租税の額を控除した残額によることとして差し支えない。

（注） 当該対象会計年度において当該構成会社等に欠損の金額がある場合には、当該欠損の金額のうち、同項第 2 号及び第 3 号に定める金額並びに同項第 2 号及び第 3 号の規定に準じて計算した金額に係る部分の金額を基礎として、当該構成会社等の所在地国の対象租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額を本文により算出した金額に加算することに留意する。

【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 この特別税額控除等相当額とは、特別税額控除等規定の適用に係る金額に一定の調整を加えた金額とされており、ここでいう特別税額控除等規定とは、税額控除等規定のうち、次に掲げる要件のいずれかを満たすもの（一定のものを除く。）をいうこととされている（令 155 の 42 の 2 ③一・二）。
 - (1) 構成会社等が各対象会計年度において支出した金額（その税額控除等規定の施行前に支出した金額を除く。）を基礎として対象租税が軽減され、又は免除される金額（その課税標準から控除し、又はその課税標準に含めないこととされる金額を含む。以下同じ。）を計算するこ

ととされていること。

- (2) 構成会社等が各対象会計年度においてその所在地国で生産した有形資産（その税額控除等規定の施行前に生産したものを除く。）の数量その他これに準ずるものを基礎として対象租税が軽減され、又は免除される金額を計算することとされていること。

3 また、この税額控除等規定とは、構成会社等の所在地国の租税に関する法令におけるその対象租税を軽減し、又は免除することとする規定のうち、次に掲げるものをいうこととされている（令 155 の 42 の 2 ③三、規 38 の 34 の 2 ⑫）。

- (1) その構成会社等の対象租税の額から一定の金額を控除することとする規定
- (2) その構成会社等の対象租税の額の計算において、課税標準とされる所得の金額から一定の金額を控除することとする規定
- (3) その構成会社等の対象租税の額の計算において、課税標準とされる所得の金額に一定の金額を含めないこととする規定
- (4) その構成会社等の対象租税の額の計算において、通常の税率より低い税率を適用することとする規定
- (5) (1)から(4)までに掲げる規定に準ずる規定

4 ここで、上記 2 の特別税額控除等相当額とは、具体的には、次に掲げる特別税額控除等規定（構成会社等の所在地国における投資又は特定の事業を促進するために特別にその対象租税の額を軽減し、又は免除することとするものに限る。以下同じ。）の区分に応じそれぞれに定める金額を基礎として、その所在地国の対象租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額とされている（令 155 の 42 の 2 ③一、規 38 の 34 の 2 ⑩）。

- (1) 上記 3 (1)に掲げる規定に該当する特別税額控除等規定 その規定の適用により、各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額から控除された金額
- (2) 上記 3 (2)に掲げる規定に該当する特別税額控除等規定 その規定の適用により、各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額の計算上課税標準から控除された金額（その規定が上記 2 (1)に掲げる要件を満たすものであり、かつ、その金額がその対象租税の額の計算上通常その課税標準から控除できるものである場合にあっては、その金額のうちその構成会社等に係る上記 2 (1)の支出した金額を超える部分の金額に限る。）
- (3) 上記 3 (3)に掲げる規定に該当する特別税額控除等規定 その規定の適用により、各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額の計算上課税標準に含まれないこととされた金額
- (4) 上記 3 (4)に掲げる規定に該当する特別税額控除等規定 各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額の計算上通常の税率を適用して計算した場合における対象租税の額から、その規定の適用により通常の税率より低い税率により計算したその対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額を控除した金額
- (5) 上記 3 (5)に掲げる規定に該当する特別税額控除等規定 (1)から(4)までの規定に準じて計算した金額

- 5 特別税額控除等相当額は、上記4のとおり、特別税額控除等規定の適用により各対象会計年度に係るその構成会社等の対象租税の額から控除された金額等を基礎として、その所在地国の対象租税に関する法令の規定を勘案して合理的な方法により計算した金額とされていることから、特別税額控除等規定の適用により対象租税の額から直接控除された金額等のみに限定されるものではないと考えられる。例えば、我が国における地方法人税の額は、各事業年度の所得の金額につき計算された法人税の額を基礎として算定されることから、特別税額控除等規定の適用によりその法人税の額が減少する場合には、これに伴って地方法人税の額も減少することとなる。したがって、この場合における特別税額控除等相当額には、特別税額控除等規定の適用により減少した法人税の額に相当する金額のみならず、これに伴い減少した地方法人税の額に相当する金額が含まれることとなる。
- 6 このように、特別税額控除等規定の適用により対象租税の額から直接控除された金額等が他の対象租税の額に影響を及ぼすような場合には、その影響を考慮して特別税額控除等相当額を算出する必要があるところ、実務上、その影響を個別に反映させることが困難な場合も考えられる。
- 7 この点、「特別税額控除等規定を適用しないものとして算定するとしたならば算定されることとなる構成会社等の対象租税の額」から、既に計算されている「その特別税額控除等規定が適用された場合のその構成会社等の対象租税の額」を控除した残額を特別税額控除等相当額とする計算方法（以下「なかりせば計算」という。）を用いることが考えられる。本通達の本書では、特別税額控除等相当額の算出に当たり、このなかりせば計算を用いて差し支えないことを明らかにしている。
- なかりせば計算は、特別税額控除等規定の適用前後における対象租税の額の差額を用いて特別税額控除等相当額を算出する方法であり、他の対象租税の額に及ぼす影響を個別に反映させる必要がないことから、事務負担の軽減にも資することになる。
- 8 上記7のとおり、なかりせば計算は特別税額控除等規定の適用前後の対象租税の額を用いた計算方法であるところ、例えば、構成会社等に欠損の金額がある場合において、その欠損の金額のうちに上記4(2)若しくは(3)に掲げる特別税額控除等規定又は上記(5)に掲げる特別税額控除等規定（上記4(2)又は(3)に掲げる特別税額控除等規定に準ずる規定に限る。）の適用により生じた欠損の金額があるときは、その欠損の金額に係る部分も考慮して特別税額控除等相当額を算出する必要がある一方、この場合の特別税額控除等規定の適用前後における対象租税の額の差額は、これを考慮したものとはならない。そこで、これらの特別税額控除等規定が適用される場合において、その対象会計年度に係るその構成会社等の欠損の金額があるときにおける特別税額控除等相当額は、なかりせば計算により算出した金額に、その欠損の金額のうちその特別税額控除等規定の適用により生じた欠損の金額を基礎として合理的な方法により計算した金額を加算して算出することを本通達の注書において明らかにしている。
- 9 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2①、規38の38の2③）、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。

《設例》 所得控除規定（上記 4 (2)に掲げる特別税額控除等規定）が適用される場合における特別税額控除等相当額の計算

【前提条件】

（Y 1）

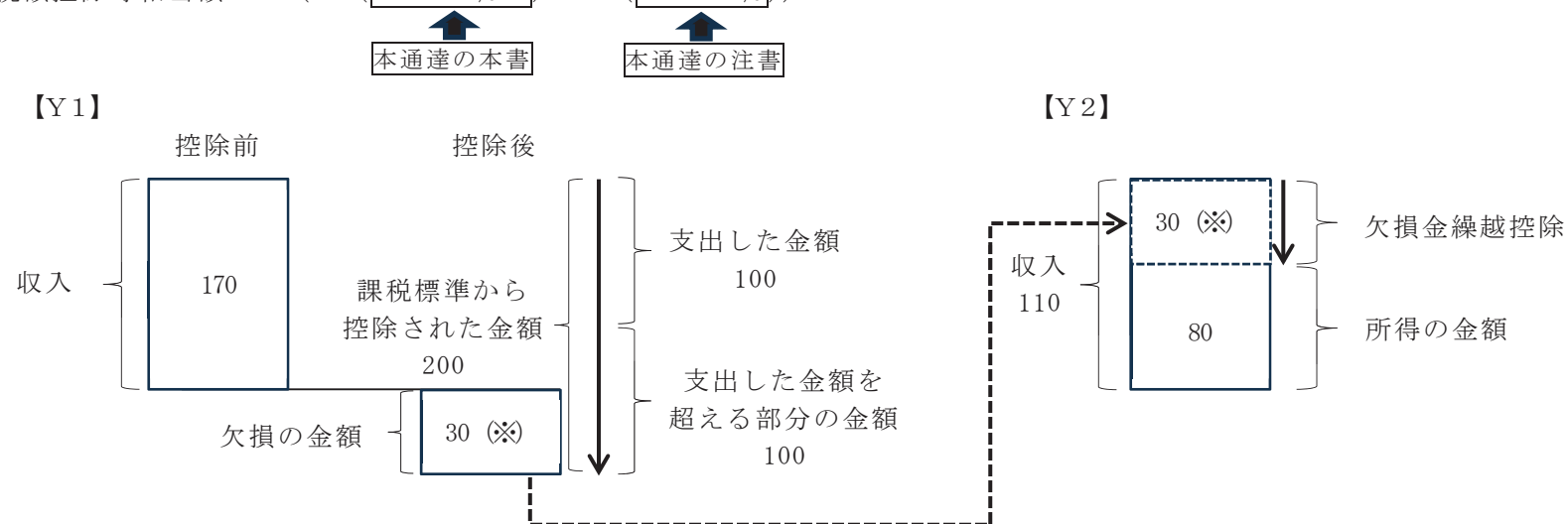
- ・ 収入：170、支出：100、税率：20%
- ・ 所得控除規定により損金の額に算入した額：200（Super deduction：上記の支出 100 に加えて更に 100 控除可能）

（Y 2）

- ・ 収入：110、支出：なし、税率：20%

【特別税額控除等相当額の計算】

- ・ Y 1 の対象租税の額の計算上課税標準から控除された金額 200 のうち、支出した金額 100 を超える部分の金額：100
- ・ Y 1 の特別税額控除等相当額：20（ $14（=70 \times 20\% - 0） + 6（=30 \times 20\%）$ ）



※ Y 1 の欠損の金額（30）は所得控除規定の適用により生じた金額であり、Y 1 の特別税額控除等相当額の計算において考慮する（Y 2 の欠損金繰越控除（30）については、Y 2 の特別税額控除等相当額の計算において考慮されない。）。