

【新設】（支出した金額を超える部分の金額に含まれないものの例示）

18-2-6 の 5 規則第 38 条の 34 の 2 第 10 項第 2 号《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「当該金額のうち当該構成会社等に係る同号イに規定する支出した金額を超える部分の金額」には、例えば、特別償却、割増償却又は増加償却の規定の適用により計算された償却額で、各対象会計年度に係る当該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は含まれ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（以下「支出金額ベース要件」という。）。
 - (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 本特例の対象となる規定は、上記 4 (1)に掲げる特別税額控除等規定のような税額控除に係る規定のみならず、上記 4 (2)に掲げる特別税額控除等規定のような所得控除に係る規定も含まれている。また、上記 4 (2)に掲げる特別税額控除等規定には、所得控除に係る規定のうち早期償却が認められるもの（例えば、我が国における特別償却、割増償却又は増加償却に係るもの）が含まれると考えられる。一方、特別税額控除

等相当額は、上記 4 (2) のとおり、「支出した金額を超える部分の金額」を基礎として計算することとされていることから、特別償却、割増償却又は増加償却の規定の適用により課税標準から控除された金額を基礎として一定の計算を行った金額がこれに該当するかが問題となる。

6 この点、特別償却、割増償却又は増加償却の規定の適用により所得の金額の計算上損金の額に算入することとなる金額は、減価償却資産の取得に係る一定の支出した金額を合計して算出される取得価額が上限となるため、これらの規定の適用により「支出した金額を超える部分の金額」は生じないこととなる。

7 また、令和 3 年 12 月に OECD/G 20「B E P S 包摂的枠組み」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、単に計上時期の差異を生じさせるだけの資本的支出に係る税務上の控除措置は、本特例の対象外とされている (執行ガイダンス 4 パラ 7)。

8 したがって、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、上記 4 (2) の「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」には、特別償却、割増償却又は増加償却の規定の適用により計算された償却額で、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は含まれないことを例示により留意的に明らかにしている。

9 なお、国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (措法 42 の 10)、特定生産性向上設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (措法 42 の 12 の 7) 等のように、特別償却又は税額控除のうちいずれかの規定を選択して適用することができる場合において、特別償却を選択したときには、その特別償却の規定の適用により課税標準から控除された金額を基礎として一定の計算をした金額は、上記 8 のとおり本特例の対象とはならないが、税額控除を選択したときには、その税額控除の規定は上記 4 (1) に掲げる特別税額控除等規定に該当し、その税額控除の規定の適用により対象租税の額から控除された金額を基礎として一定の計算をした金額は本特例の対象となる。

10 ところで、上記 2 (1) のとおり、支出金額ベース要件とは、「構成会社等が……支出した金額 (……) 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」と規定されているところ、執行ガイダンスでは、この要件に相当する部分について、「納税者が利用できる税額控除額が、対象となる支出の一部に基づいて算定される制度である。発生した費用の一部として計算されるため、優遇対象となる投資と直接的かつ明確な関連性を持つ。」旨が示されている (執行ガイダンス 4 パラ 4)。

これらのことを踏まえると、例えば、我が国における研究開発税制 (措法 42 の 4) については、支出金額ベース要件を満たすものであり、上記 4 (1) に掲げる特別税額控除等規定に該当することとなるため、その税額控除の規定により対象租税の額から控除された金額を基礎として一定の計算をした金額は当然に本特例の対象となるが、我が国におけるイノベーションボックス税制 (措法 59 の 3) については、特許権譲渡等取引に係る一定の所得の金額に一定の研究開発費を基に算出した割合を乗じた金額の 30% を所得控除する特例規定であるため、支出金額ベ

ース要件を満たさず、本特例の対象とはならないと考えられる。

- 11 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。