

【新設】（有形資産の数量その他これに準ずるものの例示）

18-2-6 の 6 令第 155 条の 42 の 2 第 3 項第 2 号ロ《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「有形資産（当該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」には、例えば、電気（当該税額控除等規定の施行前に生産したものを除く。）の電力量及び燃料（当該税額控除等規定の施行前に生産したものを除く。）の数量が含まれることに留意する。

【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。）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 ここで、上記 2 (2)の「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」には具体的にどの

ようなものが含まれるのか疑義が生ずる。

- 4 この点、令和3年12月にOECD/G20「BEPS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、生産量に基づく税制優遇措置は、その優遇額が有形物の生産に基づいて算定される場合を対象とし、これには製造活動に関連する生産だけでなく電力の生産も含まれ、さらには採掘や精製のような加工活動も含まれるとされており（執行ガイダンス4パラ11）、生産量に基づく税制優遇措置の対象には、電力の生産や原油の精製による燃料の生産が含まれることが示されている。
- 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、上記2(2)の「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」には、例えば、電気（その税額控除等規定の施行前に生産したものを除く。）の電力量及び燃料（その税額控除等規定の施行前に生産したものを除く。）の数量が含まれることを例示により留意的に明らかにしている。
- 6 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。