

目 次

法人税基本通達関係

1	国際最低課税額	
	【新設】18-2-6 の 2（特定資産に係る償却費の額の意義）	3
	【新設】18-2-6 の 3（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）	5
	【新設】18-2-6 の 4（特別税額控除等相当額の計算）	8
	【新設】18-2-6 の 5（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）	12
	【新設】18-2-6 の 6（有形資産の数量その他これに準ずるものの例示）	16
2	国内最低課税額	
	【新設】18-4-5 の 2（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
	【改正】18-4-9（構成会社等に係る当期グループ国内最低課税額等の円換算）	21
	【新設】18-4-10（共同支配会社等に係る当期グループ国内最低課税額等の円換算）	23
3	経過的取扱い	
	【新設】（経過的取扱い(1)…改正通達の適用時期(1)）	25
	【新設】（経過的取扱い(2)…改正通達の適用時期(2)）	26

省 略 用 語 例

法令等の名称	本文中略語	引用略語
法人税法	—	法
法人税法施行令	—	令
法人税法施行規則	—	規
法人税基本通達	—	基通
租税特別措置法	—	措法

（注）この情報は、令和８年８月７日現在の法令に基づいて作成している。

1 令和 8 年度の税制改正のうち各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の一部改正

「B E P S プロジェクト」は、公平な競争環境の確保という考え方の下、各国政府・グローバル企業の透明性を高め、B E P S (Base Erosion and Profit Shifting) を防止するために、国際課税ルール全体を見直す取組みとして、平成 24 年 (2012 年) に O E C D 租税委員会によって立ち上げられ、その後、平成 27 年 (2015 年) に「B E P S 最終報告書」が公表された。

B E P S プロジェクトにおいて示された 15 の行動計画のうち、行動 1 では「電子経済の課税上の課題への対応」について検討が行われ、消費課税上の課題については見直しを提言するに至ったが、法人課税における対応については合意に至らず、将来に向けて検討を継続することとされていた。その後の検討を経て、令和 3 年 (2021 年) 10 月に、O E C D / G 20「B E P S 包摂的枠組み」(Inclusive Framework on BEPS) において、市場国への新たな課税権の配分 (「第 1 の柱」) とグローバル・ミニマム課税 (「第 2 の柱」) の「2 本の柱」からなる解決策が最終的に合意されるに至った。

グローバル・ミニマム課税については、令和 3 年 (2021 年) 10 月の最終合意以降、同年 12 月、B E P S 包摂的枠組みにより、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) が、次いで令和 4 年 (2022 年) 3 月には当該モデルルールに係るコメンタリー (Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) が承認された。その後も、納税者のコンプライアンス上の事務負担の軽減等の観点からセーフ・ハーバー等に関するルールを定めた「実施パッケージ (Implementation Package)」が公表され、また、制度の明確化等の観点からコメンタリーを補足する「執行ガイダンス (Administrative Guidance)」が順次公表された。

なお、令和 3 年 (2021 年) 10 月の最終合意において、このモデルルール等は、「コモン・アプローチ」と位置付けられている。これは、B E P S 包摂的枠組みへの各参加国は、必ずしも国内で同制度を導入することを要求されない一方、導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められるというものである。

我が国においては、このモデルルール等を踏まえ令和 5 年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税、令和 7 年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税が創設されている。令和 8 年度の税制改正においても、これらの制度について執行ガイダンスの内容や国際的な議論を踏まえた見直しが行われた。

2 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の一部改正に伴う法人税基本通達等の一部改正

令和 8 年度の税制改正により各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直しが行われたことに伴い、法人税基本通達等の一部改正を行うこととした。

上記 1 のとおり、各国がグローバル・ミニマム課税を導入する場合には、モデルルール等に定められた結果に整合する形で制度を実施・運用することが求められている。

このような背景から、法人税基本通達等の一部改正においても、その法令解釈についてはモデルルール等の趣旨を十分に踏まえて行っており、また、諸外国の税制や会計制度は区々であることから一義的な取扱いを定めることができないようなケースについては、例示をするにとどめている。したがって、通達中に例示がない、通達に定められていない等の理由で法令の規定の趣旨、本制度の導入の背景等に即しない解釈に陥ることのないよう留意が必要である。

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。

【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。

【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）

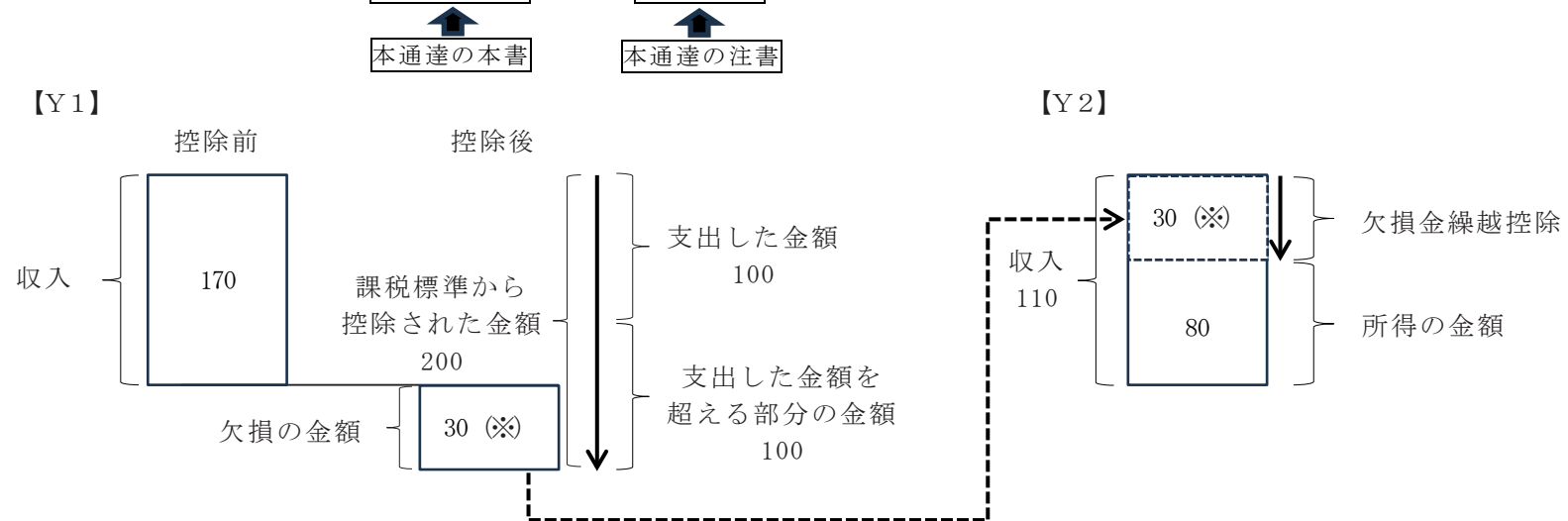
- ・ 収入：170、支出：100、税率：20%
- ・ 所得控除規定により損金の額に算入した額：200（Super deduction：上記の支出 100 に加えて更に 100 控除可能）

（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（ $14 \left(\frac{70 \times 20\% - 0}{1} \right) + 6 \left(\frac{30 \times 20\%}{1} \right)$ ）



※ 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。）。

【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。

【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。

2 国内最低課税額

【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）

18-4-5 の 2 令第 155 条の 68 の 2 第 2 項（国内特別税額控除等相当額がある場合の国内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、国内特別税額控除等相当額がある場合の国内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内最低課税額報告事項等（グループ国内最低課税額の計算につき法人税法施行令第 155 条の 68 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内最低課税額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 ⑥）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 19 第 2 項第 1 号イ(3)(i)に規定する国内グループ調整後対象租税額には、その対象会計年度に係る国内特別税額控除等相当額（我が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（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、同号イ(3)に規定する国内実効税率及び同号イに規定する当期グループ国内最低課税額並びに国内グループ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「国内実効税率等」という。）の計算を行うこととされた（令 155 の 68 の 2 ①）。
- 2 また、上記 1 の場合において、上記 1 のグループ国内最低課税額報告事項等又はグループ国内最低課税額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（その所在地国が我が国であるものに限る。）に係る特別給付付き税額控除等相当額について同令第 155 条の 68 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、我が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（特別給付付き税額控除等相当額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内グループ調整後対象租税額に含むものとして、国内実効税率等の計算を行うこととされた（令 155 の 68 の 2 ②前段）。この場合の国内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 19 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(その所在地国が我が国であるものに限る。以下2において同じ。)のその対象会計年度に係る個別計算所得等の金額及び同項第1号イに規定する国内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68の2②後段、規38の59の2⑨)。

(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内最低課税額報告事項等(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59の2第11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内最低課税額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3⑥)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68の2第2項の規定を適用することができる(規38の59の2⑩)。

3 この国内グループ調整後対象租税額とは、我が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国内調整後対象租税額の合計額をいい(法82の19②一イ(3)(i))、国内調整後対象租税額とは、被配分当期対象租税額(一定の場合における被配分当期対象租税額を除く。)及び被配分繰延対象租税額がないものとして計算した場合における構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)の調整後対象租税額をいうこととされている(法82の19②一イ、令155の61①)。

(注) 一定の場合における被配分当期対象租税額としては、例えば、構成会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)が親会社等(その所在地国が我が国であるものに限る。)に対して利益の配当を行った場合における被配分当期対象租税額がある(基通18-4-1)。

4 この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。)

5 上記4(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、国内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し、国内グループ調整後対象租税額はこの国内調整後対象租税額を基礎として算出することとなる。

6 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国内調整後対象租税額から減算して国内

実効税率等を計算することとなるところ、これはあくまでも国内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、国内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。

7 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内グループ調整後対象租税額には、我が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内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内グループ調整後対象租税額には、我が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内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6と同様に、国内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。

8 共同支配会社等について国内特別税額控除等相当額がある場合の国内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76の2①、規38の64の2①②）、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。

【改正】（構成会社等に係る当期グループ国内最低課税額等の円換算）

18-4-9 特定多国籍企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合には、外国通貨表示の金額により計算された法第 82 条の 19 第 2 項第 1 号イ（国内最低課税額）に規定する当期グループ国内最低課税額、同号ロに規定する再計算グループ国内最低課税額、令第 155 条の 67（構成会社等に係る未分配所得国内最低課税額）の株主等別未分配額及び法第 82 条の 19 第 2 項第 3 号ハに規定する控除した残額を円換算することとなるが、この場合の円換算は、例えば、次の方法による。

- (1) 各対象会計年度における期中平均相場（当該各対象会計年度における対顧客直物電信買相場（以下 18-4-10 までにおいて「電信買相場」という。）の平均値又は対顧客直物電信売相場と電信買相場の仲値（以下 18-4-10 までにおいて「電信売買相場の仲値」という。）の平均値をいう。以下 18-4-10 において同じ。）により円換算を行う方法
- (2) 各対象会計年度末日における電信買相場又は電信売買相場の仲値により円換算を行う方法
- (3) 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を納付する日における電信買相場又は電信売買相場の仲値により円換算を行う方法

【解説】

- 1 令和 8 年度の税制改正により、法人税法施行規則別表二十二付表一（以下「別表二十二付表一」という。）が新たに定められ、構成会社等に係る次に掲げる額の計算については、日本円を単位として行うことが明らかにされた。
 - (1) 当期グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「当期グループ国内最低課税額 (4)」の欄から「(4)×(11) (12)」の欄まで）
 - (2) 再計算グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「再計算グループ国内最低課税額 (13)」の欄から「(24)の計 (25)」の欄まで）
 - (3) 株主等別未分配額に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「対象株主等の名称 (26)」の欄から「(27)の計 (28)」の欄まで）
 - (4) 永久差異調整に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額 (29)」の欄から「(29)×(35) (36)」の欄まで）
- 2 改正前の本通達では、連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合（例えば、我が国のみならず外国でも上場している場合、外国に最終親会社等がある場合、為替変動の影響を排除する目的で外国通貨建ての連結等財務諸表を作成している場合等）において、課税標準国内最低課税額の算出に当たり外国通貨表示の金額で計算される国内最低課税額を円換算する方法について例示により明らかにしていた。
- 3 上記 1 のとおり、当期グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額等について日本円を単位として計算することとされたことから、本通

達について、これを踏まえた改正を行っている。

- 4 なお、各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）を有する構成会社等である外国法人は、各対象会計年度の国内最低課税額について、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課することとされているところ（法 8 の 3）、恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人の各対象会計年度に係る国内最低課税額に対する法人税は、構成会社等である内国法人の各対象会計年度に係る国内最低課税額に対する法人税に関する規定に準じて計算した金額をいうこととされているため（法 145 の 6 ②）、恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人に係る国内最低課税額についても本通達と同様に取り扱うこととなる。したがって、外国法人に係る国内最低課税額を円換算する方法を明らかにしていた旧法人税基本通達 20－10－1 《課税標準国内最低課税額の円換算》を廃止している。

【新設】（共同支配会社等に係る当期グループ国内最低課税額等の円換算）

18-4-10 特定多国籍企業グループ等に係る最終親会社等の連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合には、外国通貨表示の金額により計算された法第 82 条の 19 第 5 項第 1 号イ《国内最低課税額》に規定する当期グループ国内最低課税額、同号ロに規定する再計算グループ国内最低課税額、令第 155 条の 75《共同支配会社等に係る未分配所得国内最低課税額》において準用する令第 155 条の 67《構成会社等に係る未分配所得国内最低課税額》の株主等別未分配額及び法第 82 条の 19 第 5 項第 3 号ハに規定する控除した残額を円換算することとなるが、この場合の円換算は、例えば、次の方法による。

- (1) 各対象会計年度における期中平均相場により円換算を行う方法
- (2) 各対象会計年度末日における電信買相場又は電信売買相場の仲値により円換算を行う方法
- (3) 各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を納付する日における電信買相場又は電信売買相場の仲値により円換算を行う方法

【解説】

- 1 令和 8 年度の税制改正により、法人税法施行規則別表二十二付表一（以下「別表二十二付表一」という。）が新たに定められ、共同支配会社等に係る次に掲げる額の計算については、日本円を単位として行うことが明らかにされた。
 - (1) 当期グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「当期グループ国内最低課税額 (4)」の欄から「(4)×(11) (12)」の欄まで）
 - (2) 再計算グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「再計算グループ国内最低課税額 (13)」の欄から「(24)の計 (25)」の欄まで）
 - (3) 株主等別未分配額に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「対象株主等の名称 (26)」の欄から「(27)の計 (28)」の欄まで）
 - (4) 永久差異調整に係る国内最低課税額（別表二十二付表一「永久差異調整に係るグループ国内最低課税額 (29)」の欄から「(29)×(35) (36)」の欄まで）
- 2 改正前の法人税基本通達 18-4-9 では、連結等財務諸表が外国通貨で表示される場合（例えば、我が国のみならず外国でも上場している場合、外国に最終親会社等がある場合、為替変動の影響を排除する目的で外国通貨建ての連結等財務諸表を作成している場合等）において、課税標準国内最低課税額の算出に当たり外国通貨表示の金額で計算される国内最低課税額を円換算する方法について例示により明らかにしていた。
- 3 上記 1 のとおり、当期グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額等について日本円を単位として計算することとされたことから、本通

達では、当期グループ国内最低課税額に係る国内最低課税額等を円換算する方法について例示により明らかにしている。

- 4 なお、各対象会計年度において特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等（その所在地国が我が国であるものに限る。以下同じ。）を有する共同支配会社等である外国法人は、各対象会計年度の国内最低課税額について、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税を課することとされているところ（法 8 の 3）、恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人の各対象会計年度に係る国内最低課税額に対する法人税は、共同支配会社等である内国法人の各対象会計年度に係る国内最低課税額に対する法人税に関する規定に準じて計算した金額ということとされているため（法 145 の 6 ③）、恒久的施設等を有する共同支配会社等である外国法人に係る国内最低課税額についても本通達と同様に取り扱うこととなる。したがって、外国法人に係る国内最低課税額を円換算する方法を明らかにしていた旧法人税基本通達 20－10－1 《課税標準国内最低課税額の円換算》を廃止している。

3 経過的处理

【新設】(経過的处理(1)…改正通達の適用時期(1))

この法令解釈通達による改正後の取扱い、経過的处理(2)を除き、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の3第1項《国際最低課税額》に規定する国際最低課税額（以下経過的处理(1)において「国際最低課税額」という。）に対する法人税、同日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の11第1項《国際最低課税残高》に規定する国際最低課税残高に対する法人税及び同日以後に開始する対象会計年度分の法第82条の19第1項《国内最低課税額》に規定する国内最低課税額に対する法人税について適用し、同日前に開始した対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税については、なお従前の例による。

【解説】

令和8年度の税制改正において、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税、各対象会計年度の国際最低課税残高に対する法人税及び各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の見直しが行われ、これに伴い、令和8年8月7日付で「法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）」を発遣している。

この法令解釈通達による改正後の取扱い、経過的处理(2)を除き、令和8年4月1日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税、同日以後に開始する対象会計年度分の国際最低課税残高に対する法人税及び同日以後に開始する対象会計年度分の国内最低課税額に対する法人税について適用することを本通達において明らかにしている。

また、令和8年4月1日前に開始した対象会計年度分の国際最低課税額に対する法人税については、経過的处理(2)を除き、この法令解釈通達による改正前の取扱いを適用することを明らかにしている。

【新設】(経過的处理(2)…改正通達の適用時期(2))

この法令解釈通達による改正後の 18－2－6 の 2 から 18－2－6 の 6 までの取扱い、令和 8 年 1 月 1 日以後に開始する対象会計年度について適用する。

【解説】

この法令解釈通達による改正後の 18－2－6 の 2 から 18－2－6 の 6 までの取扱い（すなわち、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関する取扱い）は、令和 8 年 1 月 1 日以後に開始する対象会計年度について適用することを本通達において明らかにしている。