

令和 8 年 8 月 7 日付課法 2－17 ほか 2 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）による主な改正点は、次のとおりです。

この改正は、令和 8 年度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改正に伴うものであり、本制度は、2021 年 12 月及び 2022 年 3 月に OECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」において承認されたモデルルール及びそのコメンタリーのほか、これらを補足するために順次公表された「執行ガイダンス（Administrative Guidance）」等（以下「モデルルール等」といいます。）に則って法制化が行われています。モデルルール等は、各国又は地域に対してグローバル・ミニマム課税の導入を義務付けるものではなく、コモン・アプローチとしての位置付けとされていますが、各国又は地域がグローバル・ミニマム課税を導入する場合には、モデルルール等が意図する結果と整合する形で導入及び実施をすることとされており、モデルルール等に沿った運用が求められています。

このような背景から、今回の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ます。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す。

なお、この改正後の通達のうち、「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」に係るものについては令和 8 年 1 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について適用し、それ以外のものについては令和 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等について適用することとなります。

法人税基本通達関係

○ 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創設（法令改正）

令和 8 年度税制改正により、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」の計算につき本特例の適用を受けようとする旨を含むものに限ります。）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（提供義務免除規定の適用がある場合に限ります。）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

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（注）（適格給付付き税額控除額等に該当するものを除きます。）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）をいいます。）を含むものとして、その所在地国に係る国別実効税率及び当期国別国際最低課税額の計算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する特例が創設されました。

なお、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、特別給付付き税額控除等相当額（特別税額控除等相当額のうち、適格給付付き税額控除額等に該当するものをいいます。以下同じです。）について本特例の適用を受けようとする旨が含まれている場合には、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について本特例の対象とすることができることとされており、この場合において、その所在地国に係る国別実効税率及び当期国別国際最低課税額の計算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及び特定国別調整後対象租税額の計算については、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ます。

（注） 特別税額控除等相当額とは、特別税額控除等規定の区分に応じた一定の金額を基礎として、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をいい、この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一定のものをいいます。

- (1) 構成会社等が各対象会計年度において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（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みます。(2)において同じです。）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。

○ 特定資産に係る償却費の額の意義（基通18－2－6の2 新設）

本特例により国別調整後対象租税額に含むものとされる国別特別税額控除等相当額に係る適用上限額は、原則として、その国又は地域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（実質ベース所得除外額の計算において用いる特定費用）の額の合計額又は特定資産（実質ベース所得除外額の計算において用いる特定資産）に係る償却費の額の合計額のいずれか多い金額に5.5%を乗じた金額とされています。

本通達では、この「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を留意的に明らかにしています。

○ **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（基通18－2－6の3 新設）**

特別給付付き税額控除等相当額について本特例の適用を受ける場合には、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きます。）及び特別給付付き税額控除等相当額の合計額（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）をいいます。）を国別調整後対象租税額に含むものとして、国別実効税率等の計算を行うこととされています。

上記の場合における計算は国・地域単位で算出される国別実効税率に関する特別な取扱いであり、個社単位で算出される調整後対象租税額の計算過程について影響を及ぼすものではありません。したがって、本通達では、上記の場合における計算を行う場合であっても、調整後対象租税額の計算過程で算出される被配分当期対象租税額の計算においては、これを考慮しないことを留意的に明らかにしています。

なお、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税についても本特例と同様の特例が措置されていることから、各対象会計年度の国内最低課税額に対する法人税の取扱いについて定めた基通18－4－5の2において本通達と同旨の通達を措置しています。

○ **特別税額控除等相当額の計算（基通18－2－6の4 新設）**

特別税額控除等相当額とは、特別税額控除等規定の区分に応じた一定の金額を基礎として、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をいいます。

本通達では、この「合理的な方法により計算した金額」は、その一定の金額をないもの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、その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旨を明らかにしています。

○ **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（基通18－2－6の5 新設）**

本特例の対象となる特別税額控除等規定のうち、課税標準から一定の金額を控除する規定に該当する特別税額控除

等規定の場合における特別税額控除等相当額は、「対象租税の額の計算上課税標準から控除された金額（……その金額のうちその構成会社等に係る……支出した金額を超える部分の金額に限る。）」を基礎として算出することとされています。

本通達では、この「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ます。

○ 有形資産の数量その他これに準ずるものの例示（基通18－2－6の6 新設）

税額控除等規定のうち、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一定の有形資産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一定のものは、本特例の対象となる特別税額控除等規定に該当します。

本通達では、この「その他これに準ずるもの」には、電気の電力量及び燃料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ます。