

# 2025 年度税制改正による外国子会社合算税制の適用に係る留意事項

May 2025

## In brief

2025 年 3 月 31 日に、2025 年度税制改正(令和 7 年度税制改正)に係る法律(所得税法等の一部を改正する法律、地方税法及び地方税法等の一部を改正する法律の一部を改正する法律)が可決・成立し、同日に政省令と共に公布されました。外国子会社合算税制については、2023 年度改正による所得合算税制(Income Inclusion Rule: 以下、IIR)の法制化以後、「第 2 の柱」の導入による追加的な事務負担軽減のための改正が行われてきました(2023 年度税制改正(令和 5 年度税制改正)及び 2024 年度税制改正(令和 6 年度税制改正)による改正)。

与党の令和 6 年度税改正大綱では、「令和 7 年度税制改正以降に見込まれる更なる「第 2 の柱」の法制化を踏まえて、必要な見直しを検討する」事が明記されています。また、経済団体からの継続的な制改正要望<sup>1</sup>もあり、2025 年度税制改正では、外国関係会社の課税対象金額等の合算時期や、添付又は保存書類の範囲の見直し等が行われました。

本ニュースレターでは、2025 年度税制改正による外国子会社合算税制(以下、「改正後本税制」)の適用に係る IIR の観点からの留意事項を中心に解説します。

## In detail

### 1. 外国関係会社の課税対象金額等の合算時期の見直し

内国法人等に係る外国関係会社の各事業年度に係る課税対象金額等に相当する金額は、その内国法人等の収益の額とみなして、当該事業年度終了の日の翌日から 4 月(改正前:2 月)を経過する日を含むその内国法人等の各事業年度<sup>2</sup>の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされました(措法 66 の 6)。改正は、内国法人の 2025 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に係る課税対象金額等(外国関係会社の 2025 年 2 月 1 日以後に終了する事業年度に係るものに限る)について適用されます(法附則 50)。

改正により影響を受ける(合算事業年度が後倒しとなる)のは、外国関係会社の事業年度末の翌日から 4 カ月前に内国法人が事業年度末を迎える場合で、4 カ月以後の場合(事業年度末日が同じ場合も含む)は改正前後で合算事業年度に変更は生じません<sup>3</sup>。(図表 1 参照)

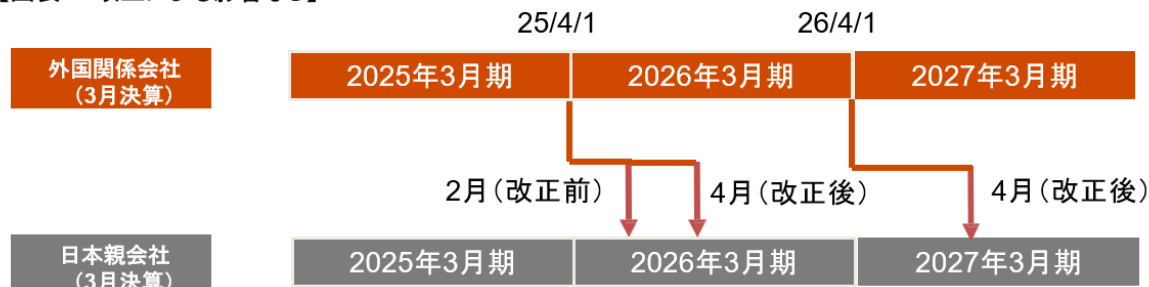
<sup>1</sup> 日本経済団体連合会は、「令和 4 年度税制改正に関する提言」(2021 年 9 月 14 日)において、「第 2 の柱」における IIR の申告フローが円滑なものとなることも見据えて、外国関係会社の所得の合算時期(現状「決算後 2 か月を経過する日を含む事業年度」)を見直すべき。」と提言しました。その後の税制改正提言でも同様の提言を行っています。

<sup>2</sup> 「事業年度終了の日の翌日から 4 月(改正前:2 月)を経過する日」とは、4 か月(改正前:2 か月)後の末日となりますので、外国関係会社が 12 月決算法人であれば内国法人の(翌年の)4 月末(改正前は 2 月末)、外国関係会社が 3 月決算法人であれば、内国法人の(同年の)7 月末(改正前は 5 月末)の日を含む事業年度で合算課税を行うことになります。

<sup>3</sup> 外国関係会社が 12 月決算で内国法人が 3 月決算の場合、改正により合算事業年度が改正前より 1 年後となり、内国法人が 4 月決算の場合、改正前後で合算事業年度に変更はありません。

なお、内国法人の 2025 年 4 月 1 日前に開始した事業年度に係る外国関係会社の課税対象金額等(当該外国関係会社の 2024 年 12 月 1 日から 2025 年 1 月 31 日までの間に終了する事業年度に係るものに限る)について、当該外国関係会社の事業年度終了の日の翌日から 4 月を経過する日を含む当該内国法人の 2025 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において、改正後の取扱いを適用できる経過措置が設けられています(法附則 50)。

【図表 1 改正による影響なし】



【図表 2 合算時期の変更:本則と経過措置】



特殊関係株主等である内国法人等に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例についても、同様の改正が行われています(措法 66 の 11 の 3⑭)。

## 2. 合算時期の選択(経過措置規定の適用等)による IIR への影響

特定多国籍企業グループ等の国別実効税率の計算上、分子となる調整後対象租税額は、当期対象租税額、一定の調整を加えた法人税等調整額(繰延対象租税額)及びその他の包括利益等に含まれる対象租税の額の合計とされています(法令 155 の 35①)。「一定の調整を加えた法人税等調整額(繰延対象租税額)」(法令 155 の 35①二)は、繰延税金資産・負債に係る繰延税金費用が対象とされ、繰延税金資産・負債に係る法人税等調整額配分の方法が明らかとされていなかったため、これまで配分の対象から除外されていました。OECD から 2024 年 6 月に公表された執行ガイダンス 4.2 で、法人税等調整額の配分方法が明示されたことを受け、2025 年度税制改正により、法人税等調整額のうち、一定の金額が「被配分繰延対象租税額」として配分の対象に含まれることとされました(法規 38 の 28③一、同④)。具体的には、適格外国子会社合算税制等<sup>4</sup>の適用を受ける構成会社等の法人税等調整額(法規 38 の 28④四)は、「被配分繰延対象租税額」として配分の対象に含まれることとされましたが、その適用は、内国法人 2025 年 4 月 1 日以後に開始する対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税となります(規則附則 6)。以下、合算時期の選択による調整後対象租税額への影響について解説します。

外国子会社合算税制の適用上、(内国法人である親会社の)個別財務諸表においては、合算対象年度において法人税等が計上されますが、親会社の連結財務諸表上は、外国関係会社等の所得の連結対象会計年度が親会社による合算対象年度に先行する場合には、連結対象会計年度において税効果会計を適用し、法人税等調整額が計上されます。調整後対象租税額の改正により、連結財務諸表上計上された法人税等調整額が被配分繰延対象租税額として配分されることになります。

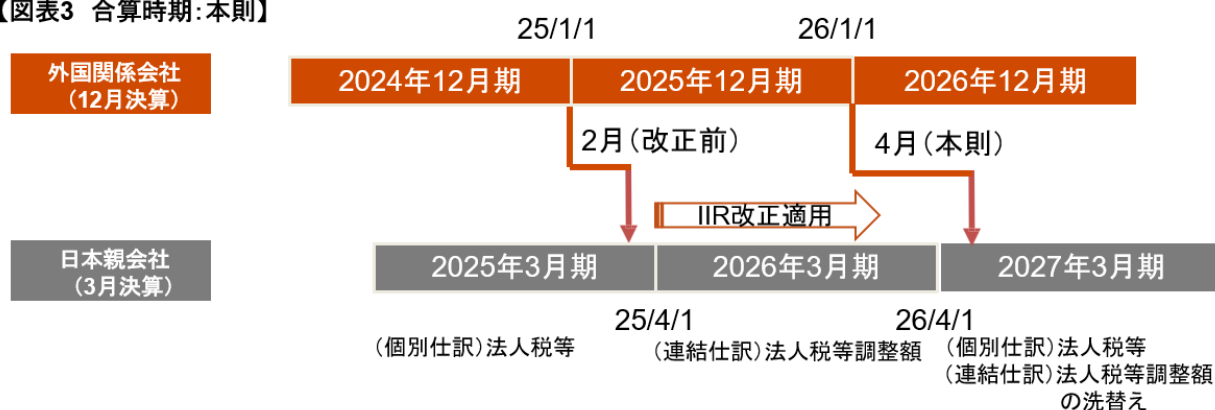
<sup>4</sup> 特定外国子会社合算税制等(いわゆる GILTI)以外の外国子会社合算税制等。

外国関係会社が12月決算法人で日本親会社が3月決算法人である場合、日本親会社の2025年3月期から各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の制度が適用されることになります。外国関係会社の課税対象金額等の合算時期について、経過措置規定によらず、改正前の規定を適用した場合には、2025年3月期において法人税等が計上されるため（連結財務諸表においても計上）、改正前の規則の規定により当該法人税等が被配分当期対象租税額として外国関係会社に配分され調整後対象租税額の計算に加算されることになります。また、2026年3月期には外国関係会社の課税対象金額等の合算が行われませんので法人税等の計上はされませんが、連結財務諸表上で（2027年3月期に合算される課税対象金額等に係る）法人税等調整額が計上されますので、今回の改正により当該金額が被配分繰延対象租税額として外国関係会社に配分され調整後対象租税額に加算されることになります（図表3）。

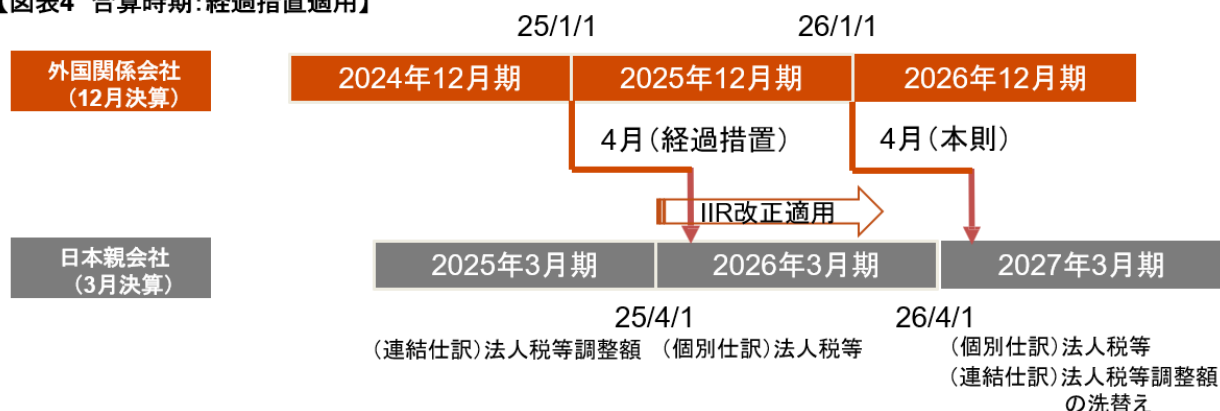
外国関係会社の課税対象金額等の合算時期について、経過措置規定を適用した場合には、2025年3月期において法人税等は計上されませんが、連結財務諸表上で（2026年3月期に合算される課税対象金額等に係る）法人税等調整額が計上されます。ただし、2025年3月期は改正前の規則の規定により外国関係会社における調整後対象租税額の計算が行われることになるため、法人税等調整額は外国関係会社に配分されず調整後対象租税額に加算されません（図表4）。このように法人税等であれば外国関係会社に配分されますが、法人税等調整額は配分されない結果となり、経過措置規定を適用した場合には選択しない場合に比べて不利となる場合がある事に留意する必要があります。

外国関係会社と日本親会社といずれも3月決算法人である場合、合算事業年度の変更の影響は受けませんが、日本親会社の2026年3月期から上記の改正が適用されることになります。従って2025年3月期においては法人税等のみが被配分当期対象租税額として外国関係会社に配分され、2026年3月期は法人税等と法人税等調整額が被配分繰延対象租税額として調整後対象租税額に加算されることになります（図表5）。

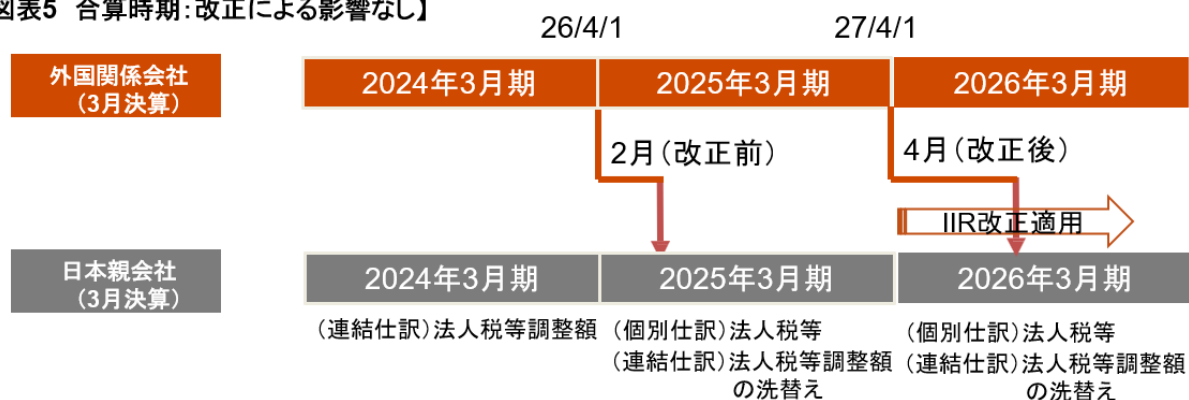
【図表3 合算時期:本則】



【図表4 合算時期:経過措置適用】



【図表5 合算時期:改正による影響なし】



### 3. 添付または保存書類の範囲の見直し

外国子会社合算税制の適用において、内国法人の申告書に添付又は保存をすることとされている外国関係会社に関する書類について見直しが行われ、株主資本等変動計算書及び損益金の処分に関する計算書と貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書は対象から除外されることとされました(措規則 22 の 11④)。改正は、内国法人の 2025 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に係る適用対象金額について適用されます(法附則 50、措規則附則 1)。

- 一 各事業年度の貸借対照表及び損益計算書(これに準ずるものを含む)
- 二 各事業年度の株主資本等変動計算書、損益金の処分に関する計算書その他これらに準ずるもの⇒改正により対象から除外
- 三 第一号に掲げるものに係る勘定科目内訳明細書⇒改正により対象から除外
- 四 本店所在地国の法人所得税により課される税に関する申告書で各事業年度に係るものの写し
- 五 企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される法人所得税の額に関する計算の明細を記載した書類及び当該法人所得税の額に関する計算の基礎となる書類で各事業年度に係るもの
- 六 各事業年度終了の日における株主等の氏名及び住所又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地並びにその有する株式等の数又は金額を記載した書類
- 七 各事業年度終了の日における他の外国法人の株主等並びに他の外国法人及び出資関連外国法人の株主等に係る前号に掲げる書類

なお、特殊関係株主等である内国法人等に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例についても、同様の改正が行われています(措規則 22 の 11 の 3⑭)。

### 4. 法人税及び地方法人税の額から控除される控除対象所得税額等

内国法人が合算課税の適用を受ける場合に、内国法人の法人税及び地方法人税の額から控除される控除対象所得税額等相当額の範囲から各対象会計年度の国際最低課税残余额に対する法人税の額及びその法人税に係る地方法人税の額を除外することとされました(措法 66 の 7④一)。

改正は、2026 年 4 月 1 日から施行されます(法附則 1①三)。

なお、2024 年度税制改正では、適用対象金額の計算において外国関係会社の本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定により所得の金額を計算する場合におけるその法人所得税等の範囲から、外国における各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税等が除外されることとされており(措令 39 の 15、39 の 17 の 2)、内国法人の 2024 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度について適用されています(改正令附則 17)。

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

Email: [jp\\_tax\\_pr-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー  
浅川 和仁

マネージング・ディレクター  
鬼頭 朱実

ディレクター  
荒井 優美子

### 過去のニュースレターのご案内

[過去のニュースレターを読む](#)

### ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

### e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、国際税務、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 149 カ国に及ぶグローバルネットワークに 370,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2025 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.