

繰越欠損金の控除上限の特例 (2021年度税制改正)の留意事項

Issue 130, September 2021

In brief

2021年度税制改正において、一定の要件を満たす場合にはコロナ禍の影響で生じた欠損金について、一定期間に限り所得金額の最大100%までの控除を可能とする特別措置が講じられました。本制度の適用によって、繰越欠損金の早期利用により短期的にはキャッシュフローの改善が見込まれる一方で、試験研究費に係る特別控除や人材確保等促進税制の適用が可能な法人は、中長期的に本制度を適用しない方が総額の税負担額が少なくなる場合も考えられます。

本ニュースレターでは、本制度の内容、適用にあたっての留意事項について解説します。

In detail

1. 背景

大法人の繰越欠損金の控除限度額は、課税ベース拡大のため段階的に引き下げられ、現行制度上、原則として所得金額の50%とされています。ただし、今般のコロナ禍の影響で生じた欠損金については、企業の積極的な投資を促進する観点から、産業競争力強化法に基づく事業適応計画の認定を受けた場合、一定期間に限り、DXやカーボンニュートラル等、事業再構築・再編に係る投資に応じた範囲において、最大100%までの控除を可能とする特別措置が講じられています。

2. 改正の内容

(1) 適用対象法人

本制度の適用対象は、青色申告書を提出する法人で、改正産業競争力強化法の施行日(2021年8月2日)から同日以後1年を経過する日までの間に、同法の規定する事業適応計画の認定を受けた認定事業適応法人とされています。

なお、中小法人等については、現行制度上の控除限度額は原則として所得金額の100%とされており、本制度の対象外となります(大法人の100%子法人等を除く)。

(2) 適用対象となる事業年度

本制度の適用対象となる事業年度は、次に掲げる要件の全てを満たす事業年度とされます。

- ① 認定を受けた事業適応計画の実施時期内の日を含む各事業年度であること。
- ② 特例事業年度(*1)の初年度以降で、欠損控除前所得金額が生じた最初の事業年度開始の日以後5年以内に開始する事業年度であること。
(*1)特例事業年度とは、①新型コロナウイルス感染症による外部環境の変化によって、②事業活動に影響が生じたことで、③企業収益が悪化し欠損が生じたまたは生じる見込みのある事業年度を指します。原則として、2020年4月1日から2021年4月1日までの期間内の日を含む事業年度のうち、新型コロナウイルス感染症の影響により青色欠損金額または連結欠損金額が生じたまたは生じる予定の2事業年度とされています。
- ③ 2026年4月1日以前に開始する事業年度であること。

【例】 2021年3月期及び2022年3月期に欠損金が生じ、2023年3月期から開始する計画が2022年3月期に認定された場合。



(出典: 経済産業省「『繰越欠損金の控除上限』の特例ガイドライン」)

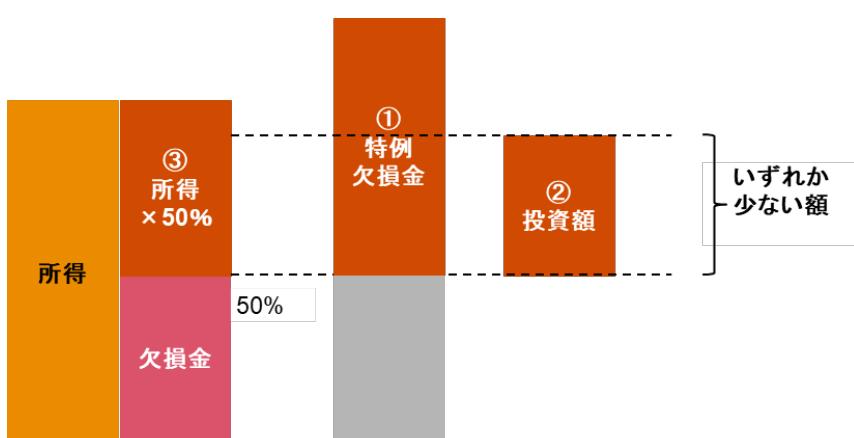
(3) 対象となる欠損金額

本制度では、適用事業年度において所得金額が生じた場合に、通常の控除限度額(所得金額の50%)に加えて、超過控除対象額を加算した金額を控除限度額とすることにより、最大で所得金額の100%相当額を控除限度額とできるものとされています。超過控除対象額とは、次に掲げる金額のうち最も少ない金額とされています。

- ① 特例事業年度において生じた欠損金額から次に掲げる金額の合計額を控除した金額
 - (イ) 当該欠損金額に相当する金額のうち、適用事業年度前の各事業年度において通常の控除限度額の範囲内(所得の50%相当額)で損金の額に算入された金額の合計額
 - (ロ) 当該欠損金額に相当する金額のうち、適用事業年度において通常の控除限度額の範囲内(所得の50%相当額)で損金の額に算入される金額
- ② (A)に掲げる金額から(B)及び(C)に掲げる金額の合計額を控除した金額
 - (A) 当該適用事業年度終了の日までに、認定を受けた事業適応計画に従って行った一定の投資の額
 - (B) 当該適用事業年度前の事業年度において本制度の適用を受けた各特例事業年度において生じた欠損金額に係る超過控除対象額の合計額
 - (C) 当該適用事業年度における当該特例事業年度前の各特例事業年度において生じた欠損金額に係る超過控除対象額の合計額
- ③ 当該適用事業年度の所得金額の50%相当額から前号(C)に掲げる金額を控除した金額

超過控除対象額イメージ

(下図の①～③は、上記(3)①～③に対応)



(4) 対象となる投資の額

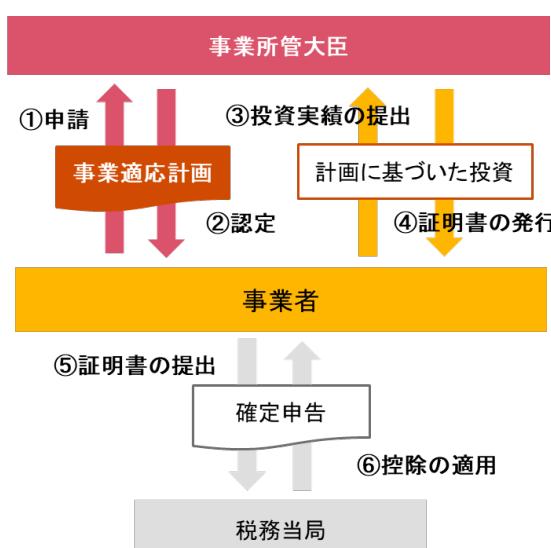
本制度において対象となる投資は、以下に該当するものとされています。

- ① 事業適応計画を実施するために必要な投資であること。
- ② 新商品・サービスの開発、新生産方式の導入、商品またはサービスの新販売方式・新提供方式の導入のいずれかの取組に資するものであること。
- ③ 研究開発投資、固定資産投資(有形・無形)、企業の合併・買収その他戦略的取組への出資、人的投資、構造改革投資に該当すること。

(5) 適用を受けるための手続き

本制度の適用を受けるための手続きは、事業適応計画の認定のための手続き、税制の適用を受けるための手続きに区分されます。

- 事業適応計画の認定のための手続き
 - ① 事業者は事業適応計画を策定し、事業の所管省庁に申請。
 - ② 所管省庁が審査の上、事業所管大臣が認定。
- 税制の適用を受けるための手続き
 - ③ 事業者は所管省庁に対し、計画に基づく投資を行った事業年度の終了日から1ヶ月以内に投資実績を提出。
 - ④ 事業者は所管省庁より証明書の発行を受ける。
 - ⑤ 事業者は税務申告時に関連別表、証明書を併せて提出。なお、当初申告時に適用が必要であり、修正申告または更正の請求時の適用は認められない。



(出典:経済産業省「『繰越欠損金の控除上限』の特例ガイドライン」を基に作成)

The takeaway

以上のとおり、2020年4月1日から2021年4月1日までの期間内の日を含む事業年度において生じた欠損金額は、その後の事業年度において所得金額の100%相当額を限度として控除することが可能となります。ただし、本制度の適用により適用事業年度におけるキャッシュフローは改善するものの、本制度の適用がなくとも将来稼得する所得により繰越欠損金額の全額の使用が見込まれる企業においては、通年で考えた場合の法人税の総負担額は変わらないものと考えられます。

また、例えば、試験研究費に係る税額控除や人材確保等促進税制による税額控除を適用可能な事業年度において、本制度の適用により法人税額が発生しないこととなった場合には、控除する法人税がなくなるため税額控除を行うことができません。さらに、平時であれば外国税額控除が適用出来ていたものの、今般のコロナ禍の影響により繰越欠損金が生じたために控除対象外国法人税額について繰越の処理を行っているようなケースでは、繰越対象となった控除対象外国法人税額が本制度の適用により控除できず消滅する場合も想定されます。

| 本制度適用有り | 21/3期 | 22/3期 | 23/3期 | 24/3期 | 25/3期 | 26/3期 | 合計 |
|--------------|---------|---------|---------|---------|-------|-------|---------|
| 所得金額 | ▲ 2,000 | ▲ 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 4,000 |
| 欠損金控除額(100%) | 0 | 0 | ▲ 2,000 | ▲ 2,000 | 0 | 0 | ▲ 4,000 |
| 控除後課税所得 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 法人税等(30%) | 0 | 0 | 0 | 0 | 600 | 600 | 1,200 |
| 特別控除 | 0 | 0 | 0 | 0 | ▲ 50 | ▲ 50 | ▲ 100 |
| 控除後法人税等 | 0 | 0 | 0 | 0 | 550 | 550 | 1,100 |

| 本制度適用無し | 21/3期 | 22/3期 | 23/3期 | 24/3期 | 25/3期 | 26/3期 | 合計 |
|-------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 所得金額 | ▲ 2,000 | ▲ 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 4,000 |
| 欠損金控除額(50%) | 0 | 0 | ▲ 1,000 | ▲ 1,000 | ▲ 1,000 | ▲ 1,000 | ▲ 4,000 |
| 控除後課税所得 | 0 | 0 | 1,000 | 1,000 | 1,000 | 1,000 | 4,000 |
| 法人税等(30%) | 0 | 0 | 300 | 300 | 300 | 300 | 1,200 |
| 特別控除 | 0 | 0 | ▲ 50 | ▲ 50 | ▲ 50 | ▲ 50 | ▲ 200 |
| 控除後法人税等 | 0 | 0 | 250 | 250 | 250 | 250 | 1,000 |

コロナ禍の影響で自社やグループ会社において欠損金が見込まれる場合や、不振に喘ぐ企業に投資する場合等、本制度を積極的に活用することで、事業を好転させるための投資資金を確保することが可能となる場合も考えられます。一方で、上述のように本制度を適用することで中長期的には税負担が増加する場合も想定されます。本制度の適用に際しては、将来の課税所得の見込みや各種の税額控除の適用可能性を踏まえて、本制度の適用によるメリット・デメリットについて慎重に検討を行う必要があるものと考えられます。

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

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
清宮 陽二

ディレクター
岩田 哲靖

マネージャー
信夫 将

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

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 155カ国に及ぶグローバルネットワークに 284,000 人以上のスタッフを有し、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 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。

© 2021 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 for further details.