

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に係る留意点ー移行対象会計年度前に生じた繰越欠損金がある場合ー

June 2025

In brief

日本においては 2024 年 4 月 1 日以降開始事業年度から各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税 (Income Inclusion Rule: 以下、「IIR」) が導入されています。このため、今後、日系企業がクロスボーダーM&Aを行う場合には、買収後の買収対象会社の現地税務の取扱いに加え、IIR 上の影響も留意する必要があるものと考えられます。

例えば、現地税務上は繰越欠損金の使用により課税所得が減額され租税負担が減少する一方で、IIR 上の国別実効税率 (Effective Tax Rate: 以下、「ETR」) は最低税率 (15%) 未満となり、トップアップ税額の負担が生じる場合があります。以下では、IIR の観点から留意すべき事項のうち、移行対象会計年度前に生じた多額の繰越欠損金がある場合に、実務上注意が必要な論点を紹介します。

In detail

移行対象会計年度前に生じた繰越欠損金がある場合

移行対象会計年度とは、IIR の対象となる構成会社等が、最初にある国・地域に所在することとなった対象会計年度をいいます。ただし、移行期間 CbCR (Country by Country Report) セーフハーバーの適用により、その国・地域の構成会社等に係るグループ国際最低課税額がゼロとされる会計年度については、移行対象会計年度に該当しないものとされるため、移行対象会計年度は、構成会社等の所在する国・地域ごとに異なります。

IIR の計算上、移行対象会計年度以前に計上された税務上の欠損金に係る繰延税金資産 (Deferred Tax Assets: 以下、「DTA」) は、原則として、移行対象会計年度後の ETR の計算上考慮することが認められています (法人税法施行令 155 の 35①二)。ただし、2021 年 12 月 1 日以降で移行対象会計年度前に行われた取引から生じた税務上の欠損金のうち、個別計算所得等の金額に含まれない支出又は損失に係るものがある場合、当該欠損金に係る DTA は IIR の計算上考慮されないことになります (法人税法施行規則 38 の 28⑱)。

そのため、税務上の欠損金と将来の課税所得と相殺することを前提にプランニングを行う場合、当該欠損金の発生時期および発生原因を確認し、IIR 上の影響を検討する必要があります。

想定される具体例

- ・ 税務デュー・デリジェンスにおいて多額の税務上の欠損金があることが確認され、その主な発生原因が過去の買収や組織再編であった場合
- ・ 買収後の組織再編において、多額の税務上の欠損金が計上される場合

上記の取扱いを数値例でみると下記ようになります。

(前提)

- ・ A 法人は A 国に所在している構成会社である。
- ・ A 国法人税率は 15%とする。
- ・ 移行対象会計年度前(FY0)において、A 国税務上のみににおいて譲渡損 2,800 を計上した。その結果、FY0 において繰越欠損金 1,800 が生じている。また、会計上、当該譲渡損は計上されていない。
- ・ 会計上、FY0 において、当該繰越欠損金 1,800 に対して DTA270 が計上されている。
- ・ A 国法人所得税の課税所得計算上、A 法人は移行対象会計年度(FY1)において、FY0 において生じた繰越欠損金 1,000 を使用し、対応する DTA150 を取り崩した。

(計算例)

移行前 (FY0)			移行年度 (FY1)		
税引前利益	a	1,000	税引前利益	a	1,000
税務上の譲渡損	b	△2,800	繰越欠損金使用	b	△1,000
課税所得	c=a+b	△1,800	課税所得	c=a+b	-
当期法人税		-	PL 当期法人税		-
法人税等調整額	d=c*15%	△270	PL 法人税等調整額	d=b*15%	150
			GloBE所得	a	1,000
			対象租税額 (調整前)	e	150
			対象租税額 (法人税等調整額調整)	f	△150
			対象租税額 (調整後)	g=e+f	-
			ETR	h=g/a	0%
			Top up Tax	i=a*(15%-h)	150

計算の概要

FY1

- ・ 課税所得計算上、税引前利益 1,000 に対して、繰越欠損金 1,000 を使用したことにより、会計上これに係る DTA が 150 取り崩され、PL 上、法人税等調整額が 150 計上されます。
- ・ ただし、当該繰越欠損金は、移行対象会計年度前である FY0 に、A 法人の個別計算所得等の金額に含まれない損失から生じたものであるため、当該 DTA の取り崩しから生じた法人税等調整額 150 は、Top up Tax の計算上考慮されません。
- ・ したがって、対象租税額(調整後)及び ETR はゼロとなり、A 法人に係る Top up Tax が 150 生じることになります。

The takeaway

税務上の欠損金を利用することを前提に将来の課税所得のプランニングを行う場合、現地税制下では税額が減少する一方で、IIR 上はその所在地国の実効税率が 15%未満となり、トップアップ税額の負担が生じる場合もある点に留意する必要があります。

このため、日系企業が多額の税務上の繰越欠損金を有する会社の買収を伴うクロスボーダーM&Aを行う場合には、従来のように日本の外国子会社合算税制の影響や、現地税務の観点からの対象会社の大株主の変更による税務上の繰越欠損金の使用制限及び当該繰越欠損金の繰越期限等の検討に加えて、現地税務上の繰越欠損金の発生時期および発生原因を確認し、買収後の IIR 上の ETR への影響を考慮する必要があることに留意が必要です。

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

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
沼尻 雄樹

シニアマネージャー
松下 正文

マネージャー
小野 智正

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューレターを読む](#)

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、国際ショナルタックス、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 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 for further details.