



Transaction M&A News

2025 年度税制改正

国際最低課税額に対する法人税の計算における構成会社等間の租税の配分への影響と留意点

December 2025

In brief

2024 年 4 月 1 日以降、日本では開始会計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」)が導入されており、日系企業がクロスボーダーM&Aを行う場合には、IIR 上の影響も留意する必要があります。

IIR 上の影響を検討する際、必要に応じて構成会社等間の租税配分を考慮する必要があります。2025 年度税制改正により、2025 年 4 月 1 日以降開始会計年度において、構成会社等間の租税配分の対象に法人税等調整額も含まれることとなる基準が設けられました。

本ニュースレターでは、構成会社等間の租税の配分についての改正点と、外国子会社合算税制に係る租税の配分についての留意点をご紹介します。

In detail

1. 改正前の取り扱い(2025 年 3 月 31 日以前開始会計年度)

構成会社等間で国別実効税率の計算における分母(個別計算所得等の金額)と分子(調整後対象租税額)とを対応させるために、調整後対象租税額の計算で被配分当期対象租税額の配分調整が認められています。

被配分当期対象租税額とは、恒久的施設が存在する場合や外国子会社合算税制の適用を受ける場合等における恒久的施設等の個別計算所得等の金額に対応する対象租税額や、外国子会社合算税制による益金算入額に対応する対象租税額等を示します(法人税法施行令 155 の 35③)。この被配分当期対象租税額は、本店もしくは外国子会社合算税制の課税対象となる構成会社等で生じた対象租税をその所在地国の調整後対象租税額から除き、恒久的施設や外国関係会社である構成会社等の所在地国の調整後対象租税額へ加える形(プッシュダウンする形)で調整されます。

2025年3月31日以前開始会計年度においては、調整後対象租税額の計算における配分調整の対象が、上記のように被配分当期対象租税額(当期純損益金額に係る対象租税の額)のみとされており、法人税等調整額は対象外となっていました。

2. 改正後の取り扱い(2025年4月1日以降開始会計年度)

(1) 被配分繰延対象租税額の配分

2025年度税制改正により、2025年4月1日以降開始会計年度から構成会社等間の租税の配分について、被配分当期対象租税額に加えて、被配分繰延対象租税額もその対象に含められることとなりました。

被配分繰延対象租税額とは、構成会社等の間において、ある構成会社等が計上した法人税等調整額のうち、その発生の原因となった個別計算所得等の金額を有する構成会社等に対して配分される額を示します(法人税法施行規則38の28④)。

(2) 外国子会社合算税制に係る被配分繰延対象租税額の適用例

外国子会社合算税制に係る被配分繰延対象租税額の配分について、数値例でみると以下のようになります。

(前提)

- 日本法人であるA社は、B国に100%子会社であるC社を有している。
- A社グループでB国に所在する子会社はC社のみである。
- C社は毎期100の所得を有しているが、B国における優遇税制を利用し、現地で税負担は生じていない。
- C社は外国子会社合算税制において会社単位の合算課税の対象となる法人である。
- A社はC社の利益を連結財務諸表に取り込む会計年度において、C社の利益に対応する外国子会社合算税制にかかる法人税等調整額として30を計上している。
- A社は外国子会社合算税制の課税が生じる会計年度において、法人税等30を計上するとともに、同額の法人税等調整額(前年度に計上した繰延税金負債の取り崩し額)を認識している(なお、以下の影響分析においては簡略化のため記載を省略)。
- C社の2024年12月期の所得については、外国子会社合算税制の合算時期の改正にかかる早期適用を行い、A社の2026年3月期の所得に取り込むこととする。

(税制改正による被配分繰延対象租税額の配分への影響)

以下のように、被配分繰延対象租税額の配分調整が認められていない2024年4月1日開始対象会計年度においては、B国の調整後対象租税額は0となります。一方で、2025年4月1日開始対象会計年度においては、被配分繰延対象租税額の配分調整が行われ、合算所得を基準税率15%で再計算した15がB国の調整後対象租税額となります。

	2024/3/31	2025/3/31	2026/3/31	2027/3/31
C社の所得	所得:100	所得:100		
A社の合算課税		合算課税額: 30	合算課税額: 30	
A社が計上する法人税等調整額	法人税等調整額: 30	法人税等調整額: 30		
B国の調整後対象租税額	0	15		

本数値例の結果を一覧化して示すと以下の通りとなり、被配分繰延対象租税額の配分調整の有無によって、B国 の国別実効税率に差異が生じることとなります。

	2025年 3月期	2026年 3月期
① C社の課税所得額	100	100
② C社のB国租税額(国内税率0%)	0	0
③ A社におけるC社所得合算額	100	100
④ A社が計上する法人税等調整額	30	30
⑤ C社所得合算額×基準税率15%	15	15
⑥ 被配分繰延対象租税額	0	15
⑦ B国調整後対象租税額(②+⑥)	0	15
⑧ B国国別実効税率(⑦÷①)	0%	15%

(3) 外国子会社合算税制に係る租税配分についての留意点

2025年度税制改正により、2025年4月1日以後に開始する事業年度においては、外国子会社合算税制に係る所得合算時期は、外国関係会社の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の事業年度となりました(租税特別措置法66の6①)。

例えば、3月決算の内国法人の場合、12月決算の外国関係会社に関する改正前後の取り扱いの違いは下記となり、連結財務諸表上で外国関係会社の利益を計上する会計年度と実際に外国子会社合算税制で課税が生じる会計年度が一致しないこととなります。この場合、IIRの観点で法人税等調整額の計上時期に留意が必要となります。

改正前：x1年12月期の外国関係会社の所得は、x2年3月期の内国法人の所得に合算

改正後：x1年12月期の外国関係会社の所得は、x3年3月期の内国法人の所得に合算

IIRの国別実効税率の計算においては、分子となる調整後対象租税額は、分母となる個別計算所得等の金額に対応したものである必要があります。すなわち、外国関係会社のx1年12月期の利益に対応する外国子会社合算税制に係る法人税等調整額を配分調整するためには、外国関係会社の利益を連結財務諸表に取り込む会計年度である内国法人のx2年3月期に法人税等調整額を計上しなければならないため、留意が必要です。

The takeaway

2025年4月1日以降開始会計年度においては、実際に外国子会社合算税制で課税が生じる会計年度の前の外国関係会社の利益を連結財務諸表に取り込む会計年度において適切に法人税等調整額の計上を行う必要があります。適切な計上を行わなかった場合、外国関係会社である構成会社等に対する法人税等調整額のプッシュダウンができず、構成会社等の所在地国における国別実効税率が低く計算され、結果として不要な国際最低課税額に対する法人税の負担が生じるような状況も想定されます。

特に新しく外国法人を取得する場合には、上記の影響を理解したうえで、外国法人買収後の外国法人に対する外 国子会社合算税制の適用関係やそれを踏まえた決算方針を明確化しておくことが推奨されます。

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

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

神保 真人

シニアマネージャー

並木 祐弥

マネージャー

上田 啓史

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューラーを読む](#)

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、インターナショナルタックス、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、クライアントが複雑性を競争優位性へと転換できるよう、信頼の構築と変革を支援します。私たちは、テクノロジーを駆使し、人材を重視したネットワークとして、世界 136 カ国に 364,000 人以上のスタッフを擁しています。監査・保証、税務・法務、アドバイザリーサービスなど、多岐にわたる分野で、クライアントが変革の推進力を生み出し、加速し、維持できるよう支援します。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.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.