

# 目 次

## 第 1 前文関係

前文	1
----	---

## 第 2 法人税法関係

1 第 2 条《定義》関係	
2-2 (他の通算法人に修正があった場合の本税に係る通算税効果額の利益積立金額の計算)	7
2 第 14 条《事業年度の特例》関係	
2-4 (完全支配関係がある場合の加入時期の特例の適用)	10
2-5 (通算法人が他の通算グループに加入する場合の加入時期の特例の適用)	12
3 第 41 条《法人税額から控除する外国税額の損金不算入》関係	
2-10 (通算法人が外国法人税の一部につき控除申告をした場合の取扱い)	15
4 第 57 条《欠損金の繰越し》関係	
2-14 (完全支配関係グループが通算グループに加入する場合のいずれかの主要な事業の意義)	16
2-15 (新たな事業の開始の意義)	18
5 第 61 条の 2《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》関係	
2-17 (通算子法人の通算離脱の時価評価と通算子法人株式の投資簿価修正の順序)	20
6 第 64 条の 5《損益通算》関係	
2-20 (通算グループから中途離脱した通算法人についての損益通算の適用)	22
2-21 (期限内申告書を提出しなかった法人に係る損益通算の取扱い)	24
7 第 64 条の 6《損益通算の対象となる欠損金額の特例》関係	
2-25 (償却費として損金経理をした金額の意義)	26
8 第 64 条の 7《欠損金の通算》関係	
2-26 (特定欠損金額の損金算入の順序及び損金算入額の上限)	28
9 第 64 条の 11《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》関係	
2-40 (通算制度の開始に伴う時価評価資産等に係る時価の意義)	30
10 第 64 条の 12《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》関係	
2-53 (通算法人が他の通算グループに加入する場合の資産に係る時価評価)	34
2-55 (通算法人が他の通算グループに加入する場合の通算子法人株式の投資簿価修正と加入の時価評価の適用関係)	36
11 第 66 条《各事業年度の所得に対する法人税の税率》関係	
2-61 (大通算法人であるかどうかの判定の時期)	38
12 第 69 条《外国税額の控除》関係	
2-67 (進行年度調整規定の適用に係る対象事業年度の意義等)	41

## 第 3 租税特別措置法関係

1 第 42 条の 4《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係	
3-2 (通算法人に係る中小企業者であるかどうかの判定の時期)	44
2 第 42 条の 11 の 3《地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係	
3-4 (通算法人に係る中小企業者であるかどうかの判定の時期)	46

## 第 4 共通事項関係

4-1 (単体法人にも共通して適用される取扱い)	48
--------------------------	----

## 省 略 用 語 例

法令等の名称	本文中略語	引用略語
法人税法	—	法
法人税法施行令	—	令
法人税法施行規則	—	規
所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）による改正前の法人税法	旧法人税法	旧 法
法人税法施行令等の一部を改正する政令（令和2年政令第207号）による改正前の法人税法施行令	—	旧 令
法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令和2年財務省令第56号）による改正前の法人税法施行規則	—	旧 規
法人税基本通達	—	基 通
連結納税基本通達	—	連基通
租税特別措置法	措置法	措 法
租税特別措置法施行令	措置法令	措 令
租税特別措置法施行規則	措置法規則	措 規
租税特別措置法関係通達（法人税編）	措置法通達	措 通
租税特別措置法関係通達（連結納税編）	連結措置法通達	連措通
東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律	震災特例法	—
東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律関係通達（法人税編）の制定について	震災特例法通達	—
減価償却資産の耐用年数等に関する省令	耐用年数省令	耐 令
耐用年数の適用等に関する取扱通達	耐用年数通達	耐 通
消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて	消費税経理通達	—
グループ通算制度に関する取扱通達の制定について	グループ通算通達	グ通通
国税通則法	—	通 法

（注）この情報は、令和2年9月30日現在の法令に基づいて作成している。

## 第 1 前文関係

所得税法等の一部を改正する法律（令和 2 年法律第 8 号）によりグループ通算制度が創設されたことに伴い、標題のことについて別紙のとおり定めたから、令和 4 年 4 月 1 日以降これにより取り扱われたい。

なお、本通達に定めがない場合には、次に掲げる法令解釈通達の定めによる。

- 1 昭和 44 年 5 月 1 日付直審（法）25「法人税基本通達の制定について」
- 2 昭和 50 年 2 月 14 日付直法 2 - 2「租税特別措置法関係通達（法人税編）の制定について」
- 3 平成 23 年 4 月 27 日付課法 2 - 5 ほか 2 課共同「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律関係通達（法人税編）の制定について（法令解釈通達）」

### 【解説】

- 1 グループ通算通達は、令和 2 年度の税制改正で創設されたグループ通算制度（施行：令和 4 年 4 月 1 日）に係る取扱いについて、単体納税制度適用法人向けの基本通達（注）によらないものをグループ通算制度固有の取扱いとして定めたものである。

（注）ここでは、法人税基本通達、措置法通達及び震災特例法通達（第 3 震災特例法（連結納税）関係を除く。）をいう。

グループ通算制度に係る法令解釈通達（法人税関係）については、グループ通算制度に対応した措置法関係及び震災特例法関係の法令改正が上記の施行まで順次見込まれていること等を踏まえ、以下のとおり対応していくことを予定している。

- (1) 上記の単体納税制度適用法人向けの基本通達とは別に新たに個別通達としてグループ通算通達を制定し、施行までのグループ通算制度に関する法令改正に対応した通達の新設等は、グループ通算通達の一部改正により行う。
- (2) グループ通算制度の施行後までの当面の間、上記の単体納税制度適用法人向けの基本通達は、グループ通算制度に関する法令改正に係る通達改正を行わない。

グループ通算制度の施行後の適宜のタイミングで、グループ通算制度に関する法令改正に伴う通達改正（引用法令の条項改正などの義務的な修正への対応も含む。）を行うことと合わせ、グループ通算通達を単体納税制度適用法人向けの基本通達に取り込む改正を行う。章立て等のこの具体的な取込方法は未定である。

- (3) 連結納税制度適用法人向けの基本通達（注）は、上記のグループ通算制度の施行まで廃止せず存置し、施行までの法令改正を反映した通達改正を行った後の適宜のタイミングで、所要の経過的取扱いを定めた上で、これらの通達全体を廃止する。

（注）ここでは、連結納税基本通達、連結措置法通達及び震災特例法通達（第 3 震災特例法（連結納税）関係に限る。）をいう。

- (4) 連結納税制度固有の取扱いを定めているその他の通達（耐用年数通達、消費税経理通達など）についても、上記(2)(3)のタイミングで、所要の経過的取扱いを定めた上で、該当通達の削除等の改正を行う。

2 上記1のとおり、グループ通算通達ではグループ通算制度固有の取扱いを定めることとしたことから、上記の連結納税制度適用法人向けの基本通達のように、連結納税制度を適用しない法人と同じ取扱いとなる通達を新たに定めることはせず、上記の単体納税制度適用法人向けの基本通達を包括的に準用することとしている。このことを、この前文のなお書き部分において明らかにしている。

3 なお、グループ通算通達は、グループ通算制度の創設に伴い現行の制度内容の見直しが行われ、同じ適用時期とされた以下の改正事項についても、その射程としている。

(1) 受取配当等の益金不算入制度【株式等の区分判定、関連法人株式等に係る配当等の額から控除する負債利子の額】(法 23)

(2) 寄附金の損金不算入制度【損金算入限度額の計算】(法 37)

(3) 貸倒引当金【対象となる金銭債権の範囲】(法 52)

(4) 資産の譲渡に係る特別控除額の特例【定額控除限度額の計算】(措法 65 の 6)

この(1)～(4)に係る通達で定めた取扱いについては、グループ通算制度を適用しない法人にも適用されるものであり、グループ通算通達4-1《単体法人にも共通して適用される取扱い》において、このことを明らかにしている。その詳細については、同通達の定め及び同通達中で引用している各通達の定め並びにこれらの各通達に係る【解説】を参照されたい。

#### 《参考》

グループ通算通達は、大きく以下の3つの区分で構成されている。

① グループ通算制度に固有の新たな取扱いを定めたもの(47本)

② 連結納税基本通達又は連結措置法通達において定めている通達をグループ通算制度向けに改組の上移設したもの(15本)

③ 法人税基本通達又は措置法通達において定めている通達をグループ通算制度向けに改組したもの(22本)

これらを一覧として示すと次表のとおりであるので、参考とされたい。

○ グループ通算通達一覧 【①新規、②連基通・連措通からの移設、③基通・措通の並び】

通番	区分	通達番号	通達見出し	基通・措通番号	連基通・連措通番号
第1 定義関係					
1	①	1-1	用語の意義		
第2 法人税法関係					
第2条《定義》関係					
2	②	2-1	通算親法人及び通算子法人の意義	-	1-3-1
3	①	2-2	他の通算法人に修正があった場合の本税に係る通算税効果額の利益積立金額の計算		
第14条《事業年度の特例》関係					
4	②	2-3	通算子法人に更生手続開始決定があった場合の事業年度	-	1-4-5
5	①	2-4	完全支配関係法人がある場合の加入時期の特例の適用		
6	①	2-5	通算法人が他の通算グループに加入する場合の加入時期の特例の適用		
第23条《受取配当等の益金不算入》関係					
7	③	2-6	通算法人に係る償還差損の額の計算	3-2-10	3-2-12
第23条の2《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》関係					
8	③	2-7	外国子会社の要件のうち「その状態が継続していること」の意義	3-3-1	3-3-1
9	③	2-8	租税条約の適用がある場合の外国子会社の判定	3-3-3	3-3-3
第37条《寄附金の損金不算入》関係					
10	①	2-9	優先出資を発行する協同組織金融機関の資本金の額及び資本準備金の額		
第41条《法人税額から控除する外国税額の損金不算入》関係					
11	②	2-10	通算法人が外国法人税の一部につき控除申告をした場合の取扱い	16-3-1	19-3-1
第52条《貸倒引当金》関係					
12	①	2-11	売掛金、貸付金に準ずる債権	11-2-16	10-2-18
第57条《欠損金の繰越し》関係					
13	①	2-12	共同事業に係る要件の判定	12-1-3	11-1-4
14	①	2-13	最後に支配関係を有することとなった日の意義	12-1-5	11-1-5
15	①	2-14	完全支配関係グループが通算グループに加入する場合のいずれかの主要な事業の意義		
16	①	2-15	新たな事業の開始の意義		
17	①	2-16	新設法人であるかどうかの判定の時期		
第61条の2《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》関係					
18	①	2-17	通算子法人の通算離脱の時価評価と通算子法人株式の投資簿価修正の順序		
19	③	2-18	2以上の通算法人が通算子法人株式を有する場合の投資簿価修正の順序	1-6-4	1-8-4
第63条《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》関係					
20	③	2-19	通算制度の開始等に伴う繰延長期割賦損益額の判定	12の3-3-3	13-3-3
第64条の5《損益通算》関係					
21	①	2-20	通算グループから中途離脱した通算法人についての損益通算の適用		
22	①	2-21	期限内申告書を提出しなかった法人に係る損益通算の取扱い		
第64条の6《損益通算の対象となる欠損金額の特例》関係					
23	①	2-22	特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の取扱いの準用		
24	①	2-23	共同事業に係る要件の判定	12-1-3	11-1-4

通番	区分	通達番号	通達見出し	基通・措通番号	連基通・連措通番号
25	①	2-24	最後に支配関係を有することとなった日の意義に係る欠損金の繰越しの取扱いの準用		
26	①	2-25	償却費として損金経理をした金額の意義		
第64条の7《欠損金の通算》関係					
27	①	2-26	特定欠損金額の損金算入の順序及び損金算入額の上限	—	11-1-1 後段
第64条の9《通算承認》関係					
28	②	2-27	通算グループの完全支配関係の判定における従業員持株会等に係る株式の保有割合の意義	—	1-2-5
29	①	2-28	通算承認の却下事由に該当するものの例示		
30	②	2-29	最初通算事業年度開始の時までの間に完全支配関係を有することとなった法人のみなし承認	—	1-3-2
31	②	2-30	設立事業年度等の承認申請特例の不適用	—	1-3-4
32	③	2-31	時価評価資産等の判定における資本金等の額	12の3-1-1	13-1-2
33	③	2-32	譲渡損益調整額等が1,000万円以上であるかどうかの判定単位等	12の3-3-1 12の3-3-1の2 12の3-3-2	13-3-1 13-3-1の2 13-3-2
34	③	2-33	通算法人が株式移転により他の通算グループに属することとなる場合の申請特例年度の直前事業年度における時価評価法人の判定	—	13-1-1
35	③	2-34	最初通算事業年度開始の日に完全支配関係を有することとなった法人の取扱い	—	1-2-6
第64条の10《通算制度の取りやめ等》関係					
36	②	2-35	通算制度の取りやめの承認事由	—	1-3-6
37	②	2-36	通算完全支配関係を有しなくなる事実	—	1-2-7
38	②	2-37	最初通算事業年度開始の日の前日までの間に完全支配関係を有しなくなった法人の通算制度の適用制限	—	1-3-3
39	②	2-38	通算承認の失効後5年経過前に通算子法人となる法人	—	1-3-5
40	②	2-39	通算制度の再申請	—	1-3-7
第64条の11《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》関係					
41	③	2-40	通算制度の開始に伴う時価評価資産等に係る時価の意義	12の3-2-1	13-2-2
42	③	2-41	最初通算事業年度に離脱した法人の時価評価損益等	12の3-2-3	—
43	③	2-42	時価評価法人の時価評価すべき資産—通算制度の開始	12の3-2-5	—
44	③	2-43	時価評価資産から除かれる資産の範囲	12の3-2-9	13-2-6
45	③	2-44	一括償却資産に係る時価評価益の計算	12の3-2-7	13-2-4
46	③	2-45	時価評価時に時価評価資産から除かれる資産を判定する場合の資本金等の額	12の3-2-8	13-2-5
47	①	2-46	株式等保有法人が有する子法人の株式等の時価評価損益		
第64条の12《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》関係					
48	①	2-47	通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益に係る取扱いの準用		
49	①	2-48	支配関係がある場合の時価評価除外法人となる要件に係る従業者の範囲及び主要な事業の判定	1-4-4 1-4-5	—
50	①	2-49	共同事業に係る要件の判定	12-1-3	11-1-4
51	①	2-50	完全支配関係グループが通算グループに加入する場合のいずれかの主要な事業の意義		
52	③	2-51	通算制度への再加入時の時価評価の要否	12の3-2-4	—
53	③	2-52	時価評価法人の時価評価すべき資産—通算制度への加入	12の3-2-6	—
54	②	2-53	通算法人が他の通算グループに加入する場合の資産に係る時価評価	—	13-2-1

通番	区分	通達番号	通達見出し	基通・措通番号	連基通・連措通番号
55	①	2-54	株式等保有法人が有する子法人の株式等の時価評価損益		
56	①	2-55	通算法人が他の通算グループに加入する場合の通算子法人株式の投資簿価修正と加入の時価評価の適用関係		
第64条の13《通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益》関係					
57	①	2-56	通算制度の開始に伴う時価評価損益等に係る取扱いの準用		
58	①	2-57	他の通算法人に株式等の譲渡等による損失が見込まれることの意義		
第64条の14《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》関係					
59	①	2-58	特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の取扱いの準用		
60	①	2-59	共同事業に係る要件の判定	12-1-3	11-1-4
61	①	2-60	最後に支配関係を有することとなった日の意義等に係る欠損金の繰越しの取扱いの準用		
第66条《各事業年度の所得に対する法人税の税率》関係					
62	①	2-61	大通算法人であるかどうかの判定の時期		
63	①	2-62	中小通算法人の年800万円以下の軽減対象所得金額の端数計算	16-4-1	19-4-1
第69条《外国税額の控除》関係					
64	③	2-63	通算法人の国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算における共通費用の額の配賦	16-3-12	19-3-12
65	③	2-64	通算法人のその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算における共通費用の額の配賦	16-3-19の3	19-3-19の3
66	③	2-65	高率負担部分の判定をする場合の総収入金額の計算における投資簿価修正が行われた通算子法人株式の帳簿価額の取扱い	16-3-24	19-3-24
67	②	2-66	欠損金額を有する通算法人等の調整前控除限度額	—	19-3-37
68	①	2-67	進行年度調整規定の適用に係る対象事業年度の意義等		
69	③	2-68	通算法人の過去適用事業年度に係る外国法人税額に増額等があった場合又は所得率等が異動した場合の取扱い	16-3-26 16-3-30	19-3-26 19-3-30
第75条《確定申告書の提出期限の延長》関係					
70	①	2-69	申請期限後に災害等が生じた場合等の申告書の提出期限の延長	17-1-1	20-1-1
71	①	2-70	申告書の提出期限の延長の再承認	17-1-2	20-1-2
72	①	2-71	通則法第11条による提出期限の延長との関係	17-1-3	20-1-3
第75条の2《確定申告書の提出期限の延長の特例》関係					
73	①	2-72	特別の事情がある通算法人又は他の通算法人	17-1-4	20-1-4
74	①	2-73	定款の定めにより2月間の提出期限の延長を受けることができる通算法人又は他の通算法人	17-1-4の2	20-1-4の2
75	①	2-74	4月を超えない範囲内で提出期限の延長を受けることができる場合	17-1-4の3	20-1-4の3
第152条《連帯納付の責任》関係					
76	②	2-75	通算離脱法人の連帯納付責任	—	1-1-2
77	③	2-76	連帯納付責任を有する通算法人が清算終了の登記をした場合の納税義務等	1-1-7	—
第3 租税特別措置法関係					
第42条の4《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係					
78	①	3-1	通算親法人が合併以外の事由による解散をした場合の通算子法人の適用関係		
79	①	3-2	通算法人に係る中小企業者であるかどうかの判定の時期	42の4(3)-1	68の9(3)-1

通番	区分	通達番号	通達見出し	基通・措通番号	連基通・連措通番号
80	①	3-3	試験研究費の額又は特別試験研究費の額を有しない通算法人に係る適用関係		
第42条の11の3《地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係					
81	①	3-4	通算法人に係る中小企業者であるかどうかの判定の時期	42の11の3-2	68の15-2
第43条の3《被災代替資産等の特別償却》関係					
82	①	3-5	通算法人に係る中小企業者等であるかどうかの判定の時期	43の3-8	68の18-8
第65条の6《資産の譲渡に係る特別控除額の特例》関係					
83	②	3-6	損金算入限度額の意義	—	68の77-1
第4 共通事項関係					
84	①	4-1	単体法人にも共通して適用される取扱い		



## 第2 法人税法関係

### 1 第2条《定義》関係

#### 【新設】（他の通算法人に修正があった場合の本税に係る通算税効果額の利益積立金額の計算）

2-2 通算法人が、当該通算法人が修正申告を行い若しくは更正を受けたこと又は他の通算法人が修正申告を行い若しくは更正を受けたこと（以下2-2において「修正の事実」という。）による当該通算法人の修正申告若しくは更正又は当該他の通算法人の修正申告若しくは更正の対象となる法人税又は地方法人税の額につき通算税効果額の授受をすることとしている場合には、当該通算法人又は他の通算法人がその受け取り又は支払う通算税効果額のうち本税に係る額は、当該修正の事実があった日の属する事業年度ではなく当該通算法人の修正申告若しくは更正の基因となった事業年度又は当該他の通算法人の修正申告若しくは更正の基因となった事業年度終了の日に終了する当該通算法人の事業年度に係る令第9条第1号へ《利益積立金額》に掲げる金額又は同号カに規定する「その支払うこととなる金額」として利益積立金額を計算するのであるが、他の通算法人が修正申告を行い又は更正を受けたこと（法第64条の5第5項《損益通算》の規定又は法第64条の7第4項から第7項まで《欠損金の通算》の規定などのいわゆる遮断措置が適用されるものに限る。）による当該他の通算法人の修正申告又は更正の対象となる法人税又は地方法人税の額につき通算税効果額を授受するときは、当該通算法人がその受け取り又は支払う通算税効果額のうち本税に係る額は、当該修正の事実があった日の属する当該通算法人の事業年度に係る同号へに掲げる金額又は同号カに規定する「その支払うこととなる金額」として利益積立金額を計算することができる。

#### 【解説】

1 内国法人が他の内国法人との間で通算税効果額の授受を行う場合、その受け取る金額はその受け取る内国法人において益金の額に算入しないこととされ（法26④）、その支払う金額はその支払う内国法人において損金の額に算入しないこととされている（法38③）。

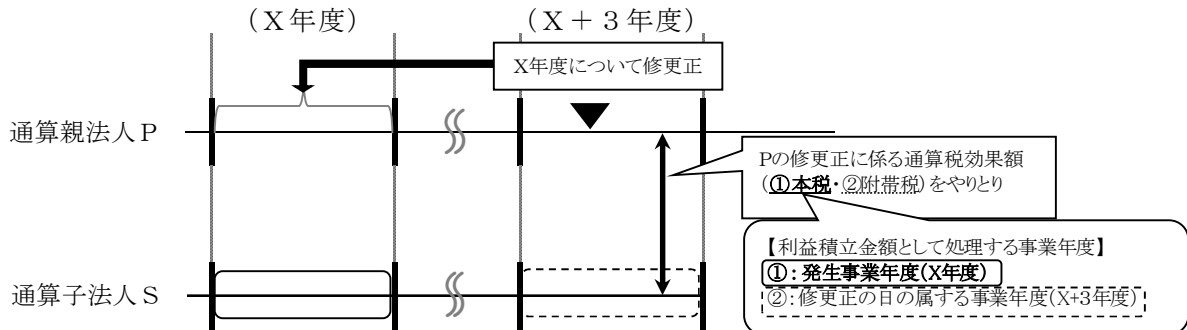
この通算税効果額とは、法人税法第64条の5第1項《損益通算》又は第64条の7《欠損金の通算》の規定その他通算法人（通算法人であった内国法人を含む。以下同じ。）のみに適用される規定を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として通算法人と他の通算法人との間で授受される金額をいう（法26④）。

2 この通算税効果額のうち本税に係る部分の金額及び附帯税に係る部分の金額に係る利益積立金額の計算については、それぞれ次のとおりとされている。

- (1) 本税に係る部分の金額……発生した日の属する事業年度で加算（令9一へ）・減算（令9一カ）
- (2) 附帯税に係る部分の金額……確定した日（賦課決定（≡修正）の日）の属する事業年度で加算（令9一ホ）・減算（令9一柱書）

これを、下記の通算グループ（通算親法人P、通算子法人S）の通算親法人Pに修正があったケースを例に当てはめると、通算親法人P及び通算子法人Sの本税部分及び附帯税部分に係る利益積立金額の計算は、それぞれ以下の事業年度で行うこととなる。

【法令で定める取扱い（イメージ図）】

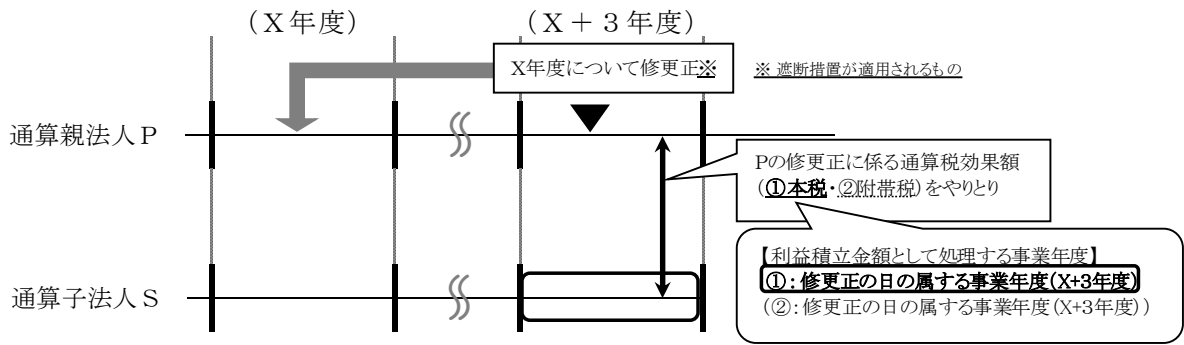


3 ここで、上記2の例の通算子法人Sについて、例えば、発生事業年度（X年度）から修正のあった日の属する事業年度の前事業年度（X+2年度）までの間に通算グループ内において非適格組織再編成を行っていたような場合（純資産簿価により資産及び負債の譲渡原価を計算していた場合）には、その授受する通算税効果額のうち本税部分につき発生事業年度（X年度）の利益積立金額の増減として再計算すると、その非適格組織再編成による資産及び負債の譲渡原価も増減することから、仮にPの修正が法人税法第64条の5第5項又は第64条の7第4項から第7項までなどいわゆる遮断措置の適用されるものであったとしても、Sの修正が必要となるなど、通算グループ内の一の通算法人に修正事由が生じたことにより他の通算法人の修正が必要となって遮断が達成されていない結果となってしまう。

4 そこで、このような結果にならないよう、他の通算法人が修正申告を行い又は更正を受けたこと（遮断措置が適用されるものに限る。）による当該他の通算法人の修正申告又は更正の対象となる法人税又は地方法人税の額につき通算税効果額を授受するときは、当該通算法人がその受け取り又は支払う通算税効果額のうち本税に係る額は、当該他の通算法人が修正申告を行い又は更正を受けた日の属する当該通算法人の事業年度に係る利益積立金額の増減として計算することができることを、本通達において明らかにしている。

したがって、上記2の例では、Pの修正が遮断措置の適用されるものである場合、Sは、その授受する通算税効果額のうち本税部分についても、Pの修正の日の属する事業年度であるX+3年度（いわゆる進行事業年度）の利益積立金額の増減として計算することができることとなる。

【本通達で定める取扱い（イメージ図）】



## 2 第14条《事業年度の特例》関係

### 【新設】（完全支配関係法人がある場合の加入時期の特例の適用）

2-4 内国法人と他の内国法人との間に当該内国法人による完全支配関係（法第64条の9第1項《通算承認》に規定する政令で定める関係に限る。以下2-11を除き同じ。）がある場合において、当該内国法人が法第14条第8項第1号《事業年度の特例》の規定の適用を受けるときは、当該他の内国法人も同号の規定の適用を受けるのであるから留意する。

### 【解説】

1 グループ通算制度においては、内国法人（通算子法人となる法人）が、通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係（法人税法第64条の9第1項《通算承認》に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有することとなり、又は親法人の申請特例年度の期間内に親法人との間に親法人による完全支配関係を有することとなった場合には、次のとおり事業年度を調整できることとされている（法14⑧、以下「加入時期の特例」という。）。

(1) 通算親法人又は親法人との間に完全支配関係を有することとなった日（以下「加入日」という。）から加入日の前日の属する特例決算期間（注1）の末日まで継続してその内国法人と通算親法人又は親法人との間にその通算親法人又は親法人による完全支配関係がある場合……その内国法人及びその内国法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人（注2）については、加入日の前日の属する特例決算期間の末日の翌日をもって、事業年度の特例の規定（法14④一⑤二）を適用する（法14⑧一）。

（注）1 特例決算期間とは、次の期間のうちその特例の適用を受ける旨等を記載した書類に記載された期間をいう。以下同じ。

イ 上記の内国法人の月次決算期間

ロ 上記の内国法人の会計期間

2 上記の内国法人の加入日からその特例決算期間の末日までの間にその通算親法人又は親法人との間に完全支配関係を有することとなったものに限る。

(2) 上記(1)に該当しない場合（加入日から加入日の前日の属する特例決算期間の末日までの間に完全支配関係を有しないこととなった場合）……その内国法人及びその内国法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人については、加入日の前日を事業年度終了の日としない（法14⑧二）。

この加入時期の特例は、連結納税制度から設けられていたものであるが、上記(1)（注1）ロの会計期間に係る特例については、グループ通算制度において新たに設けられたものである。

2 ところで、通算グループに加入するパターンとしては、複数の子法人（上記1の「他の内国法人」、いわゆる連れ子）がある加入法人（上記1の「内国法人」）をM&Aにより完全子会社にするケースがあるが、このケースについて、連結納税制度では、この加入法人及び連れ子が各々この加入時期の特例の適用を選択することが可能となっていた。一方、グループ通算制度では、上記1(1)（注1）ロの会計期間に係る特例が新たに措置されて加入を遅らせ

る期間を最大1年とされることとなったこと等を機に、加入法人がこの加入時期の特例の適用を選択した場合にはその連れ子について強制適用とされ、加入法人と同時期まで加入を遅らせることとなっている。

このように、グループ通算制度においては、加入時期の特例に係る取扱い内容が変更され、上記のケースで加入法人がこの加入時期の特例を選択した場合にその子法人も強制適用となることについて、改正後の法令（法 14⑧一）の規定振りからは若干分かりにくいとも思われることから、本通達において留意的に明らかにしている。

- 3 なお、上記2のケースについて、加入法人がこの加入時期の特例を適用しない（つまり、原則どおり加入日に通算グループに加入する）場合でも、連れ子が上記1の「内国法人」としてこの加入時期の特例の適用を選択することができることに、併せて留意が必要である。この場合の連れ子にさらに子法人（いわゆる連れ孫）があるときには、当該連れ孫は、当該連れ子がこの加入時期の特例の適用を選択したことに伴い強制適用とされることとなり、当該連れ子と同時期まで加入を遅らせることとなる。

**【新設】（通算法人が他の通算グループに加入する場合の加入時期の特例の適用）**

2-5 通算親法人の発行済株式又は出資の全部が他の通算グループ（他の通算親法人及び当該他の通算親法人との間に当該他の通算親法人による通算完全支配関係を有する法人によって構成されたグループをいう。以下2-53までにおいて同じ。）に属する通算法人に保有されることとなったことにより、当該通算親法人及びその通算子法人が当該他の通算グループに属する通算法人との間に当該他の通算グループに属する通算法人による完全支配関係を有することとなった場合における当該通算親法人及び当該通算子法人は、法第14条第8項《事業年度の特例》の規定の適用を受けることができることに留意する。

⑥ 当該通算親法人及び当該通算子法人が同項第1号の規定の適用を受ける場合における当該通算親法人及び当該通算子法人の事業年度は、当該通算親法人にあつては同条第2項の規定により、当該通算子法人にあつては同条第4項第2号の規定により、それぞれ当該完全支配関係を有することとなった日の前日に終了するのであるから留意する。

**【解説】**

1 グループ通算制度においては、内国法人（通算子法人となる法人）が、通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係（法人税法第64条の9第1項《通算承認》に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有することとなり、又は親法人の申請特例年度の期間内に親法人との間に親法人による完全支配関係を有することとなった場合には、次のとおり事業年度を調整できることとされている（法14⑧、以下「加入時期の特例」という。）。

(1) 通算親法人又は親法人との間に完全支配関係を有することとなった日（以下「加入日」という。）から加入日の前日の属する特例決算期間（注1）の末日まで継続してその内国法人と通算親法人又は親法人との間にその通算親法人又は親法人による完全支配関係がある場合……その内国法人及びその内国法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人（注2）については、加入日の前日の属する特例決算期間の末日の翌日をもって、事業年度の特例の規定（法14④一⑤二）を適用する（法14⑧一）。

（注）1 特例決算期間とは、次の期間のうちその特例の適用を受ける旨等を記載した書類に記載された期間をいう。以下同じ。

イ 上記の内国法人の月次決算期間

ロ 上記の内国法人の会計期間

2 上記の内国法人の加入日からその特例決算期間の末日までの間にその通算親法人又は親法人との間に完全支配関係を有することとなったものに限る。

(2) 上記(1)に該当しない場合（加入日から加入日の前日の属する特例決算期間の末日までの間に完全支配関係を有しないこととなった場合）……その内国法人及びその内国法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人については、加入日の前日を事業年度終了の日としない（法14⑧二）。

この加入時期の特例は、連結納税制度から設けられていたものであるが、上記(1)（注1）の会計期間に係る特例については、グループ通算制度において新たに設けられたものである。

- 2 ここで、ある通算グループ（以下「旧通算グループ」という。）に属する法人がグループごと買収された等により他の通算グループ（他の通算親法人及び当該他の通算親法人との間に当該他の通算親法人による通算完全支配関係を有する法人によって構成されたグループをいう。以下同じ。）に属することとなった場合のように、ある通算グループを離脱すると同時に他の通算グループに加入するようなケースがあるが、この旧通算グループの通算親法人及び通算子法人（以下それぞれ「当該通算親法人」及び「当該通算子法人」という。）に係る加入時期の特例の適用については、連結納税制度ではこの当該通算親法人及び当該通算子法人に相当する連結親法人及び連結子法人とも適用不可とされていたところ（旧法14②①十一）、グループ通算制度では当該通算親法人及び当該通算子法人とも適用可能とされている（注）。

（注） 当該通算親法人が加入時期の特例を選択した場合には、当該通算子法人は強制適用とされ、当該通算親法人と同時期まで加入を遅らせることとなっている。

この、ある通算グループを離脱すると同時に他の通算グループに加入するケースにおいても上記の取扱いとなることについて、グループ通算通達2-4《完全支配関係法人がある場合の加入時期の特例の適用》においてこの加入時期の特例に係る加入法人及びその連れ子の取扱いを留意的に明らかにしたことと合わせて、本通達の本文において留意的に明らかにしている。

- 3 また、この当該通算親法人及び当該通算子法人が加入時期の特例（法14⑧一に係る部分に限る。）の適用を受ける場合には、これらの法人の事業年度は、それぞれ旧通算グループの離脱日の前日に事業年度が終了し、当該通算親法人の特例決算期間の末日までの間の事業年度については当該通算親法人及び当該通算子法人ともグループ通算制度を適用しない事業年度となる。この取扱いとなることについて、本通達の注書では、これらの法人について適用する法令の規定が異なること（当該通算親法人：法14②、当該通算子法人：法14④二）に言及しつつ、留意的に明らかにしている。
- 4 ところで、本通達で定める「ある通算グループを離脱すると同時に他の通算グループに加入する」場面は、グループ通算通達2-53《通算法人が他の通算グループに加入する場合の資産の時価評価》の本文に定める場面と同様であるが、同通達では旧通算グループに属してから他の通算グループに属するまで連続してグループ通算制度の適用を受ける事業年度となるところ、本通達の加入時期の特例を適用するケースでは、他の通算グループの他の通算親法人による完全支配関係を有することとなった時には他の通算グループに係る通算承認の効力は生じずにグループ通算制度を適用しない事業年度が一度は生じている点が異なっている。

なお、グループ通算通達2-53の注書では、「通算子法人の発行済株式又は出資の全部が他の通算グループに属する通算法人に保有されることとなった」場面の取扱いを定めているが、この場面における加入時期の特例についても、上記2及び3と同様の取扱いとなる（つまり、上記2及び3の「当該通算親法人」及び「当該通算子法人」を同通達の注書で定める「当該通算子法人」及び「当該通算子法人との間に当該通算子法人による完全支配関係

がある通算法人」と、それぞれ読み替えた場合の取扱いとなる) ことに、併せて留意が必要である。



### 3 第 41 条《法人税額から控除する外国税額の損金不算入》関係

#### 【新設】（通算法人が外国法人税の一部につき控除申告をした場合の取扱い）

2-10 通算法人又は法第 41 条第 2 項《法人税額から控除する外国税額の損金不算入》の他の通算法人が、当該事業年度において納付する外国法人税の額（法第 69 条第 1 項《外国税額の控除》に規定する控除対象外国法人税の額に限る。以下 2-10 において同じ。）の一部につき同条の規定の適用を受ける場合であっても、法第 41 条第 2 項の規定により、全ての通算法人が当該事業年度において納付する外国法人税の額の全部が損金の額に算入されないことに留意する。

#### 【解説】

- 1 通算法人又は法人税法第 41 条第 2 項《法人税額から控除する外国税額の損金不算入》の他の通算法人（以下「他の通算法人」という。）が当該事業年度において納付することとなった外国法人税について、外国税額控除の適用を受けるか、それともその適用を受けずに損金算入するかは、当該通算法人の属する通算グループの選択に任されているが、外国税額控除の適用を選択した場合には、仮にその選択した事業年度において各通算法人が納付することとなった外国法人税の額（控除対象外国法人税の額（法 69①）に限る。以下同じ。）の一部についてしかその申告において税額控除の適用を受けていないときであっても、通算グループ内の各通算法人が納付することとなる外国法人税の額の全部が損金不算入とされている（法 41②）。つまり、外国法人税を納付する通算法人を含む通算グループ内の各通算法人は、事業年度ごとに、その事業年度において各通算法人が納付することとなった外国法人税の額の全部について、税額控除の適用を受けるか、損金算入するかを選択することになるのであって、例えば、①通算法人の当期に納付する外国法人税の額が 2 以上ある場合に、当該通算法人がその一方について外国税額控除の適用を受けて残りを損金算入する、②通算法人及び他の通算法人の当期に納付する外国法人税の額がそれぞれ 2 以上ある場合に、当該通算法人は外国税額控除の適用を受け、当該他の通算法人は損金算入する、ということとはできないこととなる。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。
- 2 なお、本通達は、グループ通算制度においても連結納税制度における外国税額控除（旧法 81 の 15）と同様のグループ調整計算規定が置かれて同様の仕組み・同様の規定振りとされたことから、旧法人税法第 81 条の 15《連結事業年度における外国税額の控除》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 19-3-1《外国法人税の一部につき控除申告をした場合の取扱い》を、基本的な取扱いを維持しつつグループ通算制度向けに改組した上でグループ通算通達に移設したものである。

このほか、所得税額控除（法 68）の場合には、控除の対象とする所得税額のみが損金不算入とされている（法 68①）のに対し、外国税額控除についてはこれとやや異なる制度とされているので、その異なる点についても併せて留意が必要である。

#### 4 第 57 条《欠損金の繰越し》関係

【新設】（完全支配関係グループが通算グループに加入する場合のいずれかの主要な事業の意義）

2-14 令第 112 条の 2 第 4 項第 1 号《通算完全支配関係に準ずる関係等》に規定する「いずれかの主要な事業」とは、例えば、完全支配関係グループ（通算グループに属する通算法人との間に同条第 3 項各号の支配関係のいずれもない法人及び当該法人との間に当該法人による完全支配関係を有する法人によって構成されたグループをいう。）が当該通算グループに加入する場合にあっては、当該完全支配関係グループに属するいずれかの法人にとって主要な事業ではなく、当該完全支配関係グループにとって主要な事業であることをいうのであり、当該完全支配関係グループにとって主要な事業が複数ある場合の共同事業に係る要件の判定に当たっては、そのいずれかの事業を同条第 4 項第 1 号に規定する通算前事業として同号に掲げる要件に該当するかどうかの判定を行うことに留意する。

#### 【解説】

1 グループ通算制度の開始又はグループ通算制度への加入に伴う欠損金の持込み制限の要件については、組織再編税制における欠損金の引継ぎ・使用制限の要件と整合的な要件として定められており、具体的には、通算法人で時価評価除外法人（法 64 の 11①各号又は法 64 の 12①各号）に該当するものが通算承認の効力が生じた日の 5 年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその通算承認の効力が生じた日まで継続してその通算法人に係る通算親法人（その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか）との間に支配関係がある場合に該当しない場合で、かつ、その通算法人について通算承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う場合に該当しない場合において、その通算法人が支配関係発生日以後に新たな事業を開始したときは、その通算法人のその通算承認の効力が生じた日以後に開始する各事業年度においては、その通算法人のグループ通算制度の開始又はグループ通算制度への加入後に持込み可能な欠損金額は、その通算法人の支配関係事業年度以後の事業年度に係る欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額（法 64 の 14②）から成る部分の金額以外の金額に限定することとされている（法 57⑧）。

この共同で事業を行う場合とは、次の(1)から(3)までの要件、次の(1)及び(4)の要件又は次の(5)の要件に該当する場合（以下「共同事業に係る要件」という。）をいうこととされている（令 112 の 2 ④）。

- (1) 事業関連性要件（通算前事業と親法人事業が相互に関連するものであること）
- (2) 通算前事業と親法人事業の事業規模比 5 倍以内要件
- (3) 通算前事業の事業規模拡大 2 倍以内要件
- (4) 通算前事業の特定役員継続要件
- (5) 加入時時価評価（法 64 の 12①）に係る共同で事業を行う場合に該当する場合の要件を満たす法人等であることの要件

この通算前事業とは、上記の通算法人又は通算承認の効力が生じた日（以下「通算承認日」という。）の直前においてその通算法人との間に完全支配関係（法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）がある法人（その完全支配関係が継続することが見込まれているものに限る。）の通算承認日前行う事業のうちのいずれかの主要な事業をいい、親法人事業とは、上記の通算法人に係る通算親法人（当該通算法人が通算親法人である場合にあっては他の通算法人のいずれか）又は当該通算承認日の直前において当該通算親法人との間に完全支配関係がある法人（当該完全支配関係が継続することが見込まれているものとし、当該通算法人を除く。）の当該通算承認日前行う事業のうちのいずれかの事業をいうこととされている（令 112 の 2 ④一）。

- 2 ここで、上記 1 (1)の事業関連性要件については、通算グループへの加入の前に完全支配関係グループ（通算グループに属する通算法人との間に法人税法施行令第 112 条の 2 第 3 項各号《通算完全支配関係に準ずる関係等》の支配関係のいずれもない法人及び当該法人との間に当該法人による完全支配関係を有する法人によって構成されたグループをいう。以下同じ。）を構成している場合にその完全支配関係グループが当該通算グループに加入するケースを例に考えてみると、その完全支配関係グループを構成する各法人及び通算グループを構成する各法人をそれぞれのグループごとに一体とみて、それぞれのグループの事業（前者の完全支配関係グループについては通算前事業、後者の通算グループについては親法人事業）の事業関連性を判定するものであるから、上記 1 の「いずれかの主要な事業」とは、完全支配関係グループ内において主要な事業をいう、ということになる。したがって、その事業を行う法人にとっての主要な事業ということではないのであり、換言すれば、その事業を行う法人にとっての主要な事業であるからといって必ずしも上記 1 の「いずれかの主要な事業」に該当するということにはならない、ということである。本通達の前半において、このことを留意的に明らかにしている。

また、この「いずれかの主要な事業」の意味するところを前提として、当該完全支配関係グループにとって主要な事業が複数ある場合の上記 1 の「共同事業に係る要件」の判定については、そのいずれかの事業を通算前事業として事業関連性要件の判定を行うこととなるのであり、本通達の後半においてこのことを留意的に明らかにしている。

- 3 なお、法人税法第 64 条の 6 《損益通算の対象となる欠損金額の特例》及び第 64 条の 14 《特定資産譲渡等損失額の損金不算入》においても、上記 1 の「共同事業に係る要件」と同様の制度設計・同様の規定振りとされており、本通達と同様の取扱いとなることから、グループ通算通達において両規定に係る取扱いとして、本通達の準用通達を定めている（グ通通 2-24(2)、2-60(2)）。

### 【新設】（新たな事業の開始の意義）

2-15 法第57条第8項《欠損金の繰越し》に規定する「新たな事業を開始した」とは、同項の通算法人が当該通算法人において既に行っている事業とは異なる事業を開始したことをいうのであるから、例えば、既に行っている事業において次のような事実があっただけではこれに該当しない。

- (1) 新たな製品を開発したこと
- (2) その事業地域を拡大したこと

### 【解説】

- 1 グループ通算制度の開始又はグループ通算制度への加入に伴う欠損金の持込み制限の要件については、組織再編税制における欠損金の引継ぎ・使用制限の要件と整合的な要件として定められており、具体的には、通算法人で時価評価除外法人（法64の11①各号又は法64の12①各号）に該当するものが通算承認の効力が生じた日の5年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその通算承認の効力が生じた日まで継続してその通算法人に係る通算親法人（その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか）との間に支配関係がある場合に該当しない場合で、かつ、その通算法人について通算承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う場合に該当しない場合において、その通算法人が支配関係発生日以後に新たな事業を開始したときは、その通算法人のその通算承認の効力が生じた日以後に開始する各事業年度においては、その通算法人のグループ通算制度の開始又はグループ通算制度への加入後に持込み可能な欠損金額は、その通算法人の支配関係事業年度以後の事業年度に係る欠損金額のうち特定資産譲渡等損失額（法64の14②）から成る部分の金額以外の金額に限定することとされている（法57⑧）。
- 2 ここで、この「新たな事業を開始した」の意味するところについては、換言するならば、その法人自身が既に行っている事業とは異なる事業を開始したということであり、本通達の本文前半においてこのことを明らかにしている。
- 3 また、本通達の本文後半並びに本通達の(1)及び(2)では、この「新たな事業を開始した」ことに該当しない事実の具体例について、その法人が既に行っている事業において、①新たな製品を開発したこと、②その事業地域を拡大したこと、の2つを示すことにより明らかにしている。つまり、この2つに該当する事実しか認められない場合には、上記1の欠損金額の切捨ての対象とはならないということであり、また、あくまでこれらの事実は例示に過ぎないため、これら以外にも、例えば現在は休業中となっている事業を再開したような事実があった場合や、本通達に例示した事実に該当しなくてもその他の事実関係に照らして「新たな事業を開始した」とは認められないような場合には、上記1の欠損金額の切捨ての対象とはならないと考えられる。

このように、本要件に該当するか否かは、あくまで当該通算法人の行っている「事業」に係る個々の具体的事情を総合勘案して判定されるものであるから、本通達では、日本標準産業分類などの統計分類に基づく事業単位・事業区分などを基にした本要件に係る判定指標・

判定方法や、売上金額や事業所数などに基づく事業規模の推移などに関する数値基準などといった、本要件の該当性を判定するに当たってのメルクマールを示したりはしていない。

- 4 このほか、法人税法第 64 条の 14《特定資産譲渡等損失額の損金不算入》においても、同様の制度設計・同様の規定振りとされており、本通達と同様の取扱いとなることから、グループ通算通達において同条に係る取扱いとして、本通達の準用通達を定めている（グ通通 2-60(3)）。

## 5 第 61 条の 2 《有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入》関係

### 【新設】（通算子法人の通算離脱の時価評価と通算子法人株式の投資簿価修正の順序）

2-17 令第 119 条の 3 第 5 項《移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があった場合の一単位当たりの帳簿価額の算出の特例》の規定の適用に当たっては、同項の規定の適用の対象となる株式を発行した他の通算法人が法第 64 条の 13 第 1 項《通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用を受ける場合には、同項の規定が適用されたことに基因して令第 131 条の 18 第 2 項《時価評価資産に関する他の規定の不適用等》の規定等により増額又は減額がされた後の当該他の通算法人の資産及び負債（新株予約権に係る義務を含む。）の帳簿価額を基礎として当該株式の一単位当たりの帳簿価額の計算を行うのであるから留意する。

### 【解説】

1 グループ通算制度における投資簿価修正とは、通算法人が有する株式を発行した通算子法人（初年度離脱通算子法人（令 24 の 3、以下同じ。）を除く。以下 1 において同じ。）について通算承認の効力を失う場合（この通算承認の効力を失うこととなる事由を、以下「通算終了事由」という。）に、その通算子法人の株式の帳簿価額をその通算子法人の純資産簿価に基づき算出された金額に修正を行うとともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うというものである（法 2 十八、令 9 六、119 の 3 ⑤、119 の 4 ①）。

具体的には、通算子法人について通算終了事由が生じた場合におけるその株式の一単位当たりの「帳簿価額」は、その通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額に簿価純資産不足額を加算し、又はその直前の帳簿価額から簿価純資産超過額を減算した金額をその株式の数で除して算出することとされている（令 119 の 3 ⑤一～三）。

2 また、グループ通算制度からの離脱等に当たっては、通算承認の効力を失う通算法人（その通算法人が通算子法人である場合には、初年度離脱通算子法人を除く。以下同じ。）が一定の要件に該当する場合には、その通算法人の通算終了直前事業年度（通算承認の効力を失う日の前日の属する事業年度をいう。以下同じ。）終了の時に有する時価評価資産の時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）をその通算終了直前事業年度において益金の額又は損金の額に算入することとされている（法 64 の 13①、以下「離脱時時価評価」という。）。この離脱時時価評価の適用を受けた場合において、その評価益の額又は評価損の額を益金の額又は損金の額に算入された資産の「帳簿価額」は、その適用を受けた事業年度以後においては、別段の定めがあるものを除き、その適用を受けた事業年度終了の時ににおいて、その益金の額に算入された金額に相当する金額の増額がされ、又はその損金の額に算入された金額に相当する金額の減額がされたものとされる（令 131 の 18②）。

3 上記のとおり、投資簿価修正では株式の一単位当たりの帳簿価額をその株式の発行人の純資産簿価に基づき算出された金額に修正することとされ、一方で離脱時時価評価の適用があった場合にはその評価益の額又は評価損の額をその株式の発行人の有する資産又は負債の帳簿価額に加減算する（つまり、結果的に当該発行人の純資産簿価が変動することとされているが、これらの計算規定はいずれも株式を発行した通算子法人についてそ

の通算承認の効力を失ったことに基因して行うものであるところ、そのいずれの規定を先に適用するのかについては、これらの規定振りから文理上明らかとまでは言えない。そこで、本通達では、投資簿価修正の規定による株式の一単位当たりの帳簿価額の計算は、離脱時時価評価の適用を受ける場合にはその時価評価による増減後の当該他の通算法人の資産及び負債（新株予約権に係る義務を含む。）の帳簿価額を基礎として行うこと、すなわち、離脱時時価評価の計算は投資簿価修正の計算より先に行うことを、留意的に明らかにしている。

## 6 第 64 条の 5 《損益通算》関係

### 【新設】(通算グループから中途離脱した通算法人についての損益通算の適用)

2-20 法第 64 条の 5 第 1 項《損益通算》に規定する所得事業年度及び同条第 3 項に規定する欠損事業年度は、通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限られるのであるから、当該通算親法人の事業年度の間において当該通算親法人との間に通算完全支配関係を有しなくなったことにより通算承認の効力を失った通算法人のその有しなくなった日の前日に終了する事業年度については、これらの規定の適用はないことに留意する。

### 【解説】

1 グループ通算制度における損益通算とは、通算法人の所得事業年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人の当該終了の日に終了する事業年度において通算前欠損金額が生ずる場合に、その通算法人のその所得事業年度の通算対象欠損金額は、その所得事業年度において損金の額に算入し(法 64 の 5 ①)、通算法人の欠損事業年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人の当該終了の日に終了する事業年度において通算前所得金額が生ずる場合には、その通算法人のその欠損事業年度の通算対象所得金額は、その欠損事業年度において益金の額に算入することとされている(法 64 の 5 ③)。

この所得事業年度とは通算前所得金額の生ずる事業年度をいい、欠損事業年度とは通算前欠損金額の生ずる事業年度をいい、これらの所得事業年度及び欠損事業年度において損益通算の規定の適用を受けることとなるのであるが、いずれも上記の通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限られている(法 64 の 5 ①③)。

2 ここで、この上記 1 の後段の具体的に意味するところについて、換言すると、損益通算の適用を受けるためには、通算法人は通算親法人の事業年度の終了の日までその通算グループ内にいる必要があるということであり、すなわち、通算親法人の事業年度の間において通算承認の効力を失い通算グループから離脱した法人のその離脱日の前日に終了する事業年度については、損益通算の規定を適用できないということとなる。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。

3 なお、この損益通算のほか、いわゆるグループ調整計算が措置されている各種規定(注)についても本制度にならった制度設計とされ、同様の規定振りで定められているところ、これらの各種規定における事業年度についても上記 2 の取扱いとなることを前提としていることに、併せて留意が必要である。

(注) 例えば、次の規定がこれに該当する。

- (1) 受取配当等の益金不算入(令 19④～⑨)
- (2) 会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入(法 59)
- (3) 欠損金の通算(法 64 の 7)
- (4) 各事業年度の所得に対する法人税の税率(法 66⑥～⑪)
- (5) 特定同族会社の特別税率(留保金課税)(令 139 の 8)
- (6) 外国税額の控除(法 69⑭～⑯)



- (7) 欠損金の繰戻しによる還付（法 80⑦⑧）
- (8) 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（措法 42 の 4 ⑧⑬⑱）
- (9) 地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除（措法 42 の 12⑤）
- (10) 通算法人の仮装経理に基づく過大申告の場合等の法人税額（措法 42 の 14①）
- (11) 新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除（措法 59③）
- (12) 沖縄の認定法人の課税の特例（措法 60④～⑧）
- (13) 国家戦略特別区域における指定法人の課税の特例（措法 61③～⑦）

**【新設】（期限内申告書を提出しなかった法人に係る損益通算の取扱い）**

2-21 法第 64 条の 5 第 5 項《損益通算》に規定する「第 74 条第 1 項（確定申告）の規定による申告書」とは、期限内申告書をいい、期限後申告書は含まれないのであるから、通算法人のうち期限内申告書を提出しなかったものに係る法第 64 条の 5 第 1 項に規定する通算前所得金額及び同条第 3 項に規定する通算前欠損金額は零となり、同条第 1 項又は第 3 項の規定により当該通算法人の損金の額又は益金の額に算入される金額は、同条第 8 項の規定が適用される場合を除き、ないこととなることに留意する。

**【解説】**

1 グループ通算制度における損益通算に係るいわゆる遮断措置については、通算グループ内の一法人に修正事由が生じた場合には、損益通算に用いる通算前所得金額（法人税法第 64 条の 5 第 1 項《損益通算》に規定する通算前所得金額をいう。以下同じ。）及び通算前欠損金額（同条第 3 項に規定する通算前欠損金額をいう。以下同じ。）を当初申告額に固定することにより、その修正事由が生じた通算法人以外の他の通算法人への影響を遮断し、その修正事由が生じた通算法人の申告のみが是正されるという仕組みであるが、法令上、通算法人の通算事業年度（注）の通算前所得金額又は通算前欠損金額がその通算事業年度の「第 74 条第 1 項（確定申告）の規定による申告書」に添付された書類に通算前所得金額又は通算前欠損金額として記載された金額（それぞれ「当初申告通算前所得金額」又は「当初申告通算前欠損金額」という。）と異なるときは、当初申告通算前所得金額を通算前所得金額と、当初申告通算前欠損金額を通算前欠損金額と、それぞれみなす旨、規定されている（法 64 の 5 ⑤）。

（注） 法人税法第 64 条の 5 第 1 項の通算法人の所得事業年度若しくは同項の他の通算法人の当該所得事業年度終了の日に終了する事業年度又は同条第 3 項の通算法人の欠損事業年度若しくは同項の他の通算法人の当該欠損事業年度終了の日に終了する事業年度をいう。

- 2 この「第 74 条第 1 項（確定申告）の規定による申告書」とは、いわゆる期限内申告書をいい、期限後申告書を含まない意味で法令上用いられているのであるが、本通達の冒頭において、まず、この文言の具体的に意味するところについて、念のため明らかにしている。
- 3 ここで、損益通算に係る遮断措置は、上記 1 のとおり、通算法人の期限内申告書に記載された金額に固定する措置であるが、通算グループ内に当初申告において期限内申告書を提出しなかった通算法人がいた場合に当該通算グループの損益通算の適用はどのような取扱いとなるのか（具体的には、①通算グループ内の全ての通算法人が損益通算の適用を受けられないのか、あるいは②上記①でない場合に当該期限内申告書を提出しなかった通算法人については損益通算をどのように適用するのか）、といった疑問が生ずる。
- 4 この点に関して、まず①については、損益通算においては、期限内申告の要件はその通算法人又は他の通算法人に修正があった場合の遮断措置の中で定められているが、他の通算法人のうち期限内申告を行っていない法人があったとしても、その期限内申告を行っていない法人を除く他の通算法人との損益通算の適用を妨げるものとはなっていない。な

お、欠損金の通算（法 64 の 7 ①）においても、その適用に当たりその通算法人の期限内申告要件の規定（法 64 の 7 ⑩）は定められているが、欠損金の通算の適用要件として他の通算法人を含む全ての通算法人の期限内申告要件が定められているわけではない。

- 5 次に、②については、期限内申告書を提出しなかった通算法人は、その損益通算の適用に当たっては期限内申告書に記載した通算前所得金額又は通算前欠損金額はない（すなわち当該通算法人のこれらの金額は零である。）。当該通算法人が期限後申告において損益通算の適用を受けようとした場合、当該通算法人の期限後申告におけるこれらの金額（＝通算前所得金額又は通算前欠損金額）が当該通算法人の期限内申告書に記載されたこれらの金額（＝当初申告通算前所得金額又は当初申告通算前欠損金額）と異なる結果、遮断措置の発動により、期限内申告書を提出しなかった当該通算法人の通算前所得金額又は通算前欠損金額は零となり、当該通算法人に通算前所得金額又は通算前欠損金額が生じないため、損益通算の規定（法 64 の 5 ①③）により損金の額又は益金の額に算入される金額は、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合の全体再計算の規定（法 64 の 5 ⑧）の適用がある場合を除き、ないこととなる。本通達の後半において、このことを留意的に明らかにしている。

また、他の通算法人についても、自らの損益通算の規定（法 64 の 5 ①③）の適用に当たり、自らにとって他の通算法人である法人のうちに期限内申告書を提出しなかったものがある場合には、法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合の全体再計算の規定（法 64 の 5 ⑧）の適用があるときを除き、その期限内申告書を提出しなかった法人に係る通算前所得金額又は通算前欠損金額を、その期限内申告書を提出しなかった法人の当初申告通算前所得金額又は当初申告通算前欠損金額である零として、損金算入額又は益金算入額の計算を行うことになる。

- 6 なお、この損益通算のほか、いわゆるグループ調整計算における遮断措置が設けられている各種規定（注）についても同様の規定振りで定められているところ、期限内申告書を提出しなかった法人に係る上記の取扱いは、これらの各種規定においても同様の取扱いとなることに、併せて留意が必要である。

（注） 例えば、次の規定がこれに該当する。

- (1) 受取配当等の益金不算入（令 19⑤）
- (2) 欠損金の通算（法 64 の 7）
- (3) 外国税額の控除（法 69⑮⑱）
- (4) 新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除（措令 35④）
- (5) 沖縄の認定法人の課税の特例（措法 60⑤）
- (6) 国家戦略特別区域における指定法人の課税の特例（措法 61④）

## 7 第 64 条の 6 《損益通算の対象となる欠損金額の特例》関係

### 【新設】(償却費として損金経理をした金額の意義)

2-25 令第 131 条の 8 第 6 項第 2 号《損益通算の対象となる欠損金額の特例》に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、基本通達 7-5-1 《償却費として損金経理をした金額の意義》又は 7-5-2 《申告調整による償却費の損金算入》の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることに留意する。

### 【解説】

1 法人税法第 64 条の 6 《損益通算の対象となる欠損金額の特例》では、損益通算(法 64 の 5)の対象となる欠損金額の制限措置が定められており、具体的には、通算法人で時価評価除外法人(法 64 の 11①各号又は法 64 の 12①各号)に該当するものが通算承認の効力が生じた日の 5 年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその通算承認の効力が生じた日まで継続してその通算法人に係る通算親法人(その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか)との間に支配関係がある場合に該当しない場合で、かつ、その通算法人について通算承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う場合に該当しないときには、通算前欠損金額のうち適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額(法 64 の 6②)に達するまでの金額又はその通算法人の適用期間内の日の属する多額の償却費の額が生ずる事業年度において生ずる通算前欠損金額は、損益通算の対象とならないこととされている(法 64 の 6①③)。

この「多額の償却費の額が生ずる事業年度」とは、次の「(2)の金額/(1)の金額」の割合が 100 分の 30 を超える事業年度とされている(令 131 の 8⑥、以下「償却費割合要件」という。)

(1) その事業年度の収益に係る原価及びその事業年度の販売費、一般管理費その他の費用として確定した決算において経理した金額の合計額

(2) その通算法人がその有する減価償却資産につきその事業年度においてその償却費として損金経理をした金額の合計額

2 ここで、上記 1(2)の「償却費として損金経理をした金額」とは、当該事業年度の確定した決算において費用又は損失として経理した償却費の額をいい、これには損金経理の方法又はその事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により特別償却準備金として積み立てた金額を含み、法人税法第 31 条第 4 項《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》の規定により償却費として損金経理をした金額に含むものとされる過年度のいわゆる償却限度超過額は除くこととされている(令 131 の 8⑥二括弧書)。

(注) 法人税法施行令第 131 条の 2 第 3 項《リース取引の範囲》の規定により「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとされるリース資産の賃借人が賃借料として損金経理をした金額又はいわゆるリースバック取引の譲渡人が賃借料として損金経理をした金額は、法令上除外されていないことから、本制度における「償却費として損金経理をした金額」に含まれる。

3 ところで、この「償却費として損金経理をした金額」に関して、これに含まれるものとされる金額を定めた法人税基本通達7-5-1《償却費として損金経理をした金額》又は7-5-2《申告調整による償却費の損金算入》の取扱いがあるが、これらの通達に定める金額はこの「償却費として損金経理をした金額」に含まれるか否か、疑問が生ずる。

この点について、まず、法人税基本通達7-5-1は、法人が減価償却資産について償却費以外の科目名で費用化した金額であっても、その性質上償却費として損金経理をしたものとみて差し支えないものを例示し、これについては、税務上も減価償却をしたものとして取り扱うこととしているものである。

次に、法人税基本通達7-5-2は、法人が減価償却資産の取得価額の全部若しくは一部を資産に計上しないで損金経理をした場合又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合でも、その事業年度の確定申告書又は修正申告書に添付する減価償却費の計算に関する明細書でその金額を記載し申告調整をしているときは、確定した決算に基づく財務諸表と申告書の双方を通じて見れば償却の意思が表示されているので、その記載した金額は「償却費として損金経理をした金額」として取り扱うこととしているものである。

これらの通達で定めている取扱いは、形式的に見る限り法人が償却費として損金経理をした金額には該当しないものであっても、種々の実情に即して実質的に償却費として損金経理をした金額とみて差し支えないものについては、課税上の弊害にも配慮しつつ、税務上は減価償却をしたものとみなして取り扱うこととしているものである。

本件償却費割合要件を判定する場合についても、法令上も同じ規定振りである中、これらの通達で定める取扱いと異なる取扱いをする特段の理由もないと考えられることから、同様の取扱いとすべきと考えられる。よって、「償却費として損金経理をした金額」には、原則として、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることを、本通達において留意的に明らかにしている。

## 8 第 64 条の 7 《欠損金の通算》関係

### 【新設】（特定欠損金額の損金算入の順序及び損金算入額の上限）

2-26 一の事業年度において生じた法第 64 条の 7 第 1 項第 2 号イ《欠損金の通算》に規定する欠損金額（以下 2-26 において「欠損金額」という。）のうちに特定欠損金額（同条第 2 項に規定する特定欠損金額をいい、同条第 3 項の規定により当該特定欠損金額とみなされた金額を含む。以下 2-26 において「特定欠損金額」という。）が含まれる場合における同条第 1 項の規定の適用に当たっては、次のことに留意する。

- (1) 欠損金額の一部のみが特定欠損金額である場合には、当該特定欠損金額に相当する金額から損金算入を行う。
- (2) 同項第 1 号に規定する適用事業年度において損金算入できる特定欠損金額の上限は、たとえ当該通算法人が法第 57 条第 11 項第 1 号《欠損金の繰越し》に規定する中小法人等以外の法人に該当する場合であっても、同条第 1 項ただし書に規定する損金算入限度額に達するまでの金額ではなく、法第 64 条の 7 第 1 項第 3 号イに規定する欠損控除前所得金額に達するまでの金額を基礎として計算した金額となる。

### 【解説】

1 グループ通算制度においては、通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算は、欠損金の繰越控除の規定（法 57①）の適用を受ける事業年度（以下「適用事業年度」という。）開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度（以下「10 年内事業年度」という。）のうち最も古い事業年度から順に、その 10 年内事業年度ごとに計算を行い、その 10 年内事業年度ごとに計算した損金算入額の合計額が、その通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額となる（法 64 の 7 ①）。

その 10 年内事業年度ごとの欠損金額の損金算入額の計算は、まず、特定欠損金額（法 64 の 7 ②③、以下同じ。）の損金算入額の計算を行い（法 64 の 7 ①三イ）、次に、特定欠損金額以外の欠損金額（以下「非特定欠損金額」という。）の通算グループ全体の合計額を各通算法人に配賦して、各通算法人の非特定欠損金額を計算し（法 64 の 7 ①二ロ～ニ）、その非特定欠損金額の損金算入額の計算を行い（法 64 の 7 ①三口）、この特定欠損金額の損金算入額と非特定欠損金額の損金算入額の合計額がその 10 年内事業年度ごとの通算法人の欠損金額の損金算入額となる（法 64 の 7 ①三）。

2 上記のとおり、特定欠損金額は非特定欠損金額より先に損金算入額の計算を行うのであるが、これは、連結納税制度における特定連結欠損金額（旧法 81 の 9 ③、以下同じ。）の損金算入と同様の取扱いであり、同一の連結事業年度において生じた連結欠損金額が特定連結欠損金額とそれ以外から成るときにおける繰越控除の順序については、連結納税基本通達 11-1-1 《繰越連結欠損金の損金算入の順序》において当該特定連結欠損金額に相当する金額から先に損金の額に算入する旨を留意的に明らかにしている。

グループ通算制度における特定欠損金額に係る繰越控除についても、この特定連結欠損金額の繰越控除に係る規定と同様の規定振りとされ、その繰越控除の順序について同様の取扱いとなるところ、本通達の(1)では、同通達と同様の取扱いとなることを留意的に明らかにしている。すなわち、一の事業年度において生じた欠損金額が特定欠損金額と特定欠損金

額以外の欠損金額（非特定欠損金額）から成るときには、先に特定欠損金額を先に繰越控除した上で、その後に特定欠損金額以外の欠損金額（非特定欠損金額）を繰越控除することになる。

- 3 ところで、特定欠損金額について損金の額に算入できる金額（特定損金算入限度額）については、次の算式（注1）により計算した金額とされている（法64の7①三イ）。

（算式）

$$\text{特定損金算入限度額} = \frac{\text{(1) その通算法人のその10年内事業年度の特定欠損金額（欠損控除前所得金額（注2）を限度）（法64の7①三イ柱書）}}{\text{(2) 各通算法人の適用事業年度に係る損金算入限度額（注3）の合計額（注4）（法64の7①三イ(1)）}} \times \frac{\text{(3) 各通算法人のその10年内事業年度に係る特定欠損金額（欠損控除前所得金額（注2）を限度）の合計額（法64の7①三イ(2)(3)）}}{\text{(3)}}$$

（注）1 (2)の金額が(3)の金額に占める割合が1を超える場合には、その割合を1として計算し、(3)の金額が零の場合には、その割合は零として計算する。

2 法人税法第57条第1項《欠損金の繰越し》の規定等を適用しないものとして計算した場合における適用事業年度の所得金額から、その10年内事業年度より古い10年内事業年度で生じた欠損金額とされた金額で法人税法第57条第1項の規定により適用事業年度の損金の額に算入される金額を控除した金額をいう。

3 法人税法第57条第1項ただし書に規定する損金算入限度額、すなわち、その通算法人の所得金額の50%に相当する金額（中小法人等、更生法人等及びいわゆる新設法人（設立後7年以内の法人をいう。）については、所得金額）をいう。

4 この合計額からは、その10年内事業年度より古い10年内事業年度で生じた欠損金額とされた金額で法人税法第57条第1項の規定により適用事業年度の損金の額に算入される金額の合計額を控除する。

このとおり、損金算入額の上限に係る計算方法については、グループ通算制度を適用しない法人における欠損金の繰越控除（法57①）では、中小法人等（法57①一）以外の法人にあつては損金算入限度額（法57①ただし書）を限度とするが、グループ通算制度適用法人については、中小法人等以外の法人にあつても上記算式のとおりであるなど、同じ個別申告でありながら、その計算方法は大きく異なっている。この金額の具体的な計算については、法人税申告書別表7関係を基に行うこととなるのであるが、同じく自らの所得金額からのみ控除する仕組みでありながら計算方法がこのように異なることについて、本通達の(2)において留意的に明らかにしている。

## 9 第 64 条の 11 《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》関係

### 【新設】（通算制度の開始に伴う時価評価資産等に係る時価の意義）

2-40 法第 64 条の 11 《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用に当たっては、次による。

- (1) 同条第 1 項に規定する時価評価資産（以下 2-46 までにおいて「時価評価資産」という。）の「その時の価額」は、当該時価評価資産が使用収益されるものとしてその時において譲渡されるときに通常付される価額によるのであるが、次に掲げる資産について、次に掲げる区分に応じそれぞれ次に掲げる方法その他合理的な方法により当該資産のその時の価額を算定しているときは、課税上弊害がない限り、これを認める。

#### イ 減価償却資産

(i) 令第 13 条第 1 号から第 7 号まで《減価償却資産の範囲》に掲げる減価償却資産 基本通達 9-1-19 《減価償却資産の時価》に定める方法により計算される未償却残額に相当する金額をもって当該減価償却資産の価額とする方法

(ii) 同条第 8 号及び第 9 号に掲げる減価償却資産 当該減価償却資産の取得価額を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時まで旧定額法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額をもって当該減価償却資産の価額とする方法

ロ 土地 当該土地につきその近傍類地の売買実例を基礎として合理的に算定した価額又は当該土地につきその近傍類地の公示価格等（地価公示法第 8 条《不動産鑑定士の土地についての鑑定評価の準則》に規定する公示価格又は国土利用計画法施行令第 9 条第 1 項《基準地の標準価格》に規定する標準価格をいう。）から合理的に算定した価額をもって当該土地の価額とする方法

ハ 有価証券 基本通達 9-1-8 《市場有価証券等の価額》、9-1-13 《市場有価証券等以外の株式の価額》、9-1-14 《市場有価証券等以外の株式の価額の特例》又は 9-1-15 《企業支配株式等の時価》に定める方法に準じた方法によって算定した価額をもって当該有価証券の価額とする方法

#### ニ 金銭債権

(i) その一部につき貸倒れその他これに類する事由による損失が見込まれる金銭債権 当該金銭債権の額から当該金銭債権につき法第 52 条第 1 項《貸倒引当金》の規定を適用した場合に同項の規定により計算される個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額を控除した金額をもって当該金銭債権の価額とする方法

(ii) (i) 以外の金銭債権 当該金銭債権の帳簿価額をもって当該金銭債権の価額とする方法

#### ホ 繰延資産

(i) 令第 14 条第 1 項第 1 号から第 5 号まで《繰延資産の範囲》に掲げる繰延資産 当該繰延資産の帳簿価額をもって当該繰延資産の価額とする方法

(ii) 同項第 6 号に掲げる繰延資産 当該繰延資産の額を基礎としてその支出の時か



ら通算開始直前事業年度終了の時まで令第 64 条第 1 項第 2 号《繰延資産の償却限度額》の規定により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額をもって当該繰延資産の価額とする方法

(注) この場合における償却期間は、基本通達 8-2-1 《効果の及ぶ期間の測定》から 8-2-5 《公共下水道に係る受益者負担金の償却期間の特例》までに定める償却期間による。

- (2) 法第 64 条の 11 第 2 項に規定する株式又は出資の「その時の価額」は、当該株式又は出資がその時において譲渡されるときに通常付される価額によるのであるが、当該株式又は出資について、(1)ハに掲げる方法その他合理的な方法によりその時の価額を算定しているときは、課税上弊害がない限り、これを認める。

### 【解説】

1 通算承認を受ける内国法人（(1)に掲げるものに限るものとし、(2)に掲げるものを除く。）は、通算開始直前事業年度（最初通算事業年度（当該通算承認の効力が生ずる日以後最初に終了する事業年度をいう。以下同じ。）開始の日の前日の属する当該内国法人の事業年度をいう。以下同じ。）終了の時に有する時価評価資産（時価評価を要する一定の資産）について時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）の計上を行うこととされている（法 64 の 11①、以下本制度を「時価評価資産の開始時時価評価」という。）。

(1) 親法人及び当該親法人の最初通算事業年度開始の時に当該親法人との間に当該親法人による完全支配関係（法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する政令で定める関係に限る。）があるもの

(2) 時価評価除外法人（法 64 の 11①各号）

また、時価評価資産の開始時時価評価の対象法人である内国法人（初年度離脱開始子法人（令 131 の 15⑤）及び親法人を除く。）の通算開始直前事業年度終了の時においてその内国法人の株式を有する内国法人（株式等保有法人）は、その通算開始直前事業年度終了の日の属するその株式等保有法人の事業年度においてその株式の時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）の計上を行うこととされている（法 64 の 11②、以下本制度を「子法人株式の開始時時価評価」という。）。

2 本通達においては、グループ通算制度の適用開始時において時価評価が必要となる上記 1 の 2 つの時価評価における時価の意義及びその合理的な方法として認められる評価方法について、時価評価資産の開始時時価評価についてはその(1)で、子法人株式の開始時時価評価についてはその(2)で、それぞれ明らかにしている。

なお、これらの取扱いは、連結納税制度における時価評価資産の開始時時価評価（旧法 61 の 11①）又は時価評価資産の加入時時価評価（旧法 61 の 12①）に係る取扱いとして定めている法人税基本通達 12 の 3-2-1 《連結納税の開始等に伴う時価評価資産に係る時価の意義》を、グループ通算制度において新たに定められた時価評価資産の開始時時価評価及び子法人株式の開始時時価評価の規定（法 64 の 11①②）向けに改組した上でグループ通算通達に移設したものである。

3 本通達では、まず、時価評価資産の開始時時価評価について、この場合の当該時価評価資産に係るその時の価額（以下3において「時価」という。）は、当該時価評価資産がその状態で使用収益されるものと仮定した場合の通常付される譲渡価額によることを、(1)本文の前半において明らかにしている。なお、この考え方は資産の評価損益を計上する場合の取扱い（基通9-1-3）と同様である。

しかしながら、実務上、時価の算定を行うことは、必ずしも容易でない場合もあると考えられる。そこで、それぞれの資産の種類に応じ、それぞれに掲げる方法で算定した金額については、課税上弊害がない限り、これを時価と認める旨を、本通達の(1)本文の後半において明らかにしている。

(1) 減価償却資産（本通達の(1)イ）

有形減価償却資産については、当該資産の再取得価額（新品としての取得価額）を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時まで旧定率法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額を「時価」とする方法を掲げている。なお、定率法による未償却残額の方が旧定率法による未償却残額よりも適切に時価を反映するものである場合には、定率法によることも差し支えないこととされている。

また、無形減価償却資産及び生物については、当該資産の取得価額を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時まで旧定額法により償却を行ったものとした場合に計算される未償却残額に相当する金額を「時価」とする方法を掲げている。

(2) 土地（本通達の(1)ロ）

土地については、①近傍類地の売買実例の価格、②近傍類地の地価公示法の標準地における公示価格（公示地価）又は③近傍類地の国土利用計画法の基準地における標準価格（基準地価）を基礎として合理的に算定された価額を「時価」とする方法を掲げている。

なお、土地の時価の算定に当たり、相続税の財産評価の方法である路線価（財産評価基本通達）によることもできるのではないかと考える向きもあろう。

しかしながら、相続税の財産評価における路線価とは、評価の安全性等を考慮して、一般に土地の時価に近接した公示価格の評価水準よりも低額に定められており、時価を示すものではないとされていることから、法人税法における時価の概念として、直接的に路線価を採用することは適当ではないと考えられる。

ただし、例えば、当該土地につきその近傍類地に売買実例がなく、また、公示価格や標準価格も存しないような場合に、当該土地の1㎡当たりの相続税評価額に、当該土地が所在する地域内又はその隣接地域内における公示価格比準倍率（その地域内の全ての標準地の公示価格を同地に隣接する街路の路線価で除した割合）の平均値を乗じて計算した価格に修正することにより、当該土地の価額を算出した場合には、当該算出した価額をもって当該土地の時価の一つとして取り扱って差し支えないものと考えられる。

(3) 有価証券（本通達の(1)ハ）

有価証券については、法人税法第33条第2項《資産の評価損の損金不算入》の規定を適用する場合の法人税基本通達に定める方法に準じた方法によって算定した価額をもって「時価」とする方法を掲げている。

(4) 金銭債権（本通達の(1)ニ）

本通達の(1)ニ(イ)の損失が見込まれる金銭債権（個別評価金銭債権）については、金銭債権の額から法人税法第52条第1項《貸倒引当金》に規定する個別貸倒引当金繰入限度額相当額を控除した残額をもって「時価」とする方法を掲げている。

また、本通達の(1)ニ(ロ)の(イ)以外の金銭債権（健全債権）については、その帳簿価額を「時価」とする方法を掲げている。

(5) 繰延資産（本通達の(1)ホ）

本通達の(1)ホ(イ)の会社法上の繰延資産のうち、その償却が任意とされるもの（創立費、開業費、開発費、株式交付費、社債等発行費）については、その繰延資産の帳簿価額を「時価」とする方法を掲げている。

また、本通達の(1)ホ(ロ)の税法上の繰延資産については、その取得価額を基礎としてその取得の時から通算開始直前事業年度終了の時までその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間に応じて償却を行ったものとした場合の未償却残額を「時価」とする方法を掲げている。

4 次に、子法人株式の開始時時価評価について、本通達の(2)において、この場合の当該株式又は出資のその時の価額（以下4において「時価」という。）は、本通達の(1)の時価評価資産の開始時時価評価と同様、当該株式又は出資がその時において譲渡されるときに通常付される譲渡価額によることを明らかにするとともに、本通達の(1)のハに掲げる方法で算定した金額については、課税上弊害がない限り、これを時価と認める旨を明らかにしている。

5 なお、グループ通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益（法64の12①②）及びグループ通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益（法64の13①）においても時価評価を行う旨が定められており、これらの時価評価における「時価」についても本通達と同様の取扱いとなるところ、グループ通算通達において両規定に係る取扱いとして、本通達の準用通達を定めている（グ通通2-47、2-56）。

## 10 第 64 条の 12《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》関係

### 【新設】（通算法人が他の通算グループに加入する場合の資産に係る時価評価）

2-53 通算親法人の発行済株式又は出資の全部が他の通算グループに属する通算法人に保有されることとなったことにより、当該通算親法人及びその通算子法人が当該他の通算グループに属する他の通算親法人との間に当該他の通算親法人による通算完全支配関係を有することとなった場合における当該通算親法人及び当該通算子法人が当該通算完全支配関係を有することとなった日の前日に有する資産については、法第 64 条の 12 第 1 項《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》の規定及び法第 64 条の 13 第 1 項《通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益》の規定のいずれもが適用されるのであり、この場合には同項の規定を先に適用することに留意する。

(ロ) 通算子法人の発行済株式又は出資の全部が当該他の通算グループに属する通算法人に保有されることとなったことにより、当該通算子法人が当該他の通算グループに属する他の通算親法人との間に当該他の通算親法人による通算完全支配関係を有することとなった場合の当該通算子法人及び当該通算子法人との間に当該通算子法人による完全支配関係がある通算法人が当該他の通算グループへの加入に係る最初通算事業年度開始の日の前日に有する資産についても、同様とする。

### 【解説】

1 グループ通算制度への加入に伴う時価評価資産の時価評価（法 64 の 12①）においては、通算加入直前事業年度（他の内国法人（法 64 の 9 ⑩⑪）について通算承認の効力が生ずる日の前日の属する当該他の内国法人の事業年度をいう。以下同じ。）終了の時に有する時価評価資産（時価評価を要する一定の資産）について時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）の計上を行うこととされている。

また、グループ通算制度からの離脱等に伴う時価評価資産の時価評価（法 64 の 13①、以下「離脱時時価評価」という。）においては、通算終了直前事業年度（通算承認の効力を失う日の前日の属する事業年度をいう。以下同じ。）終了の時に有する時価評価資産（時価評価を要する一定の資産）について時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）の計上を行うこととされている。

2 ここで、ある通算グループ（以下「旧通算グループ」という。）に属する法人がグループごと買収された等により他の通算グループ（他の通算親法人及び当該他の通算親法人との間に当該他の通算親法人による通算完全支配関係を有する法人によって構成されたグループをいう。以下同じ。）に属することとなった場合のように、ある通算グループを離脱すると同時に他の通算グループに加入するようなケースでは、この旧通算グループの親法人及び子法人（以下 2 においてそれぞれ「当該通算親法人」及び「当該通算子法人」という。）における旧通算グループからの離脱に係る通算終了直前事業年度と他の通算グループへの加入に係る通算加入直前事業年度が重複するところ、当該通算親法人及び当該通算子法人について、①上記 1 の 2 つの時価評価のうちいずれの時価評価（あるいはその両方）が適用されるのか、②上記①で 2 つの時価評価が両方とも適用される場合にその適用順序はあるのか、といった疑問が生ずる。

この点について、当該通算親法人及び当該通算子法人には上記 1 の 2 つの時価評価の規定がいずれも適用され、その場合の適用順序については離脱時時価評価が先であることを、本通達の本文で留意的に明らかにしている。

- 3 なお、通算子法人の発行済株式又は出資の全部が他の通算グループに属する通算法人に保有されることとなった場面における当該通算子法人及び当該通算子法人が発行済株式又は出資の全部を直接又は間接に保有する他の通算子法人が当該他の通算グループへの加入に係る最初通算事業年度（通算承認の効力が生ずる日以後最初に終了する事業年度をいう。）開始の日の前日に有する時価評価資産についても、上記 2 と同様の疑問が生ずるところであるが、本通達の本文と同様に、上記 1 の 2 つの時価評価がいずれも適用され、その場合の適用順序は離脱時時価評価が先となる。本通達の注書において、このことを留意的に明らかにしている。

**【新設】（通算法人が他の通算グループに加入する場合の通算子法人株式の投資簿価修正と加入の時価評価の適用関係）**

2-55 2-53《通算法人が他の通算グループに加入する場合の資産に係る時価評価》の場合における当該通算親法人及び当該通算子法人の株式を有する通算法人が有する当該通算子法人の株式に係る法第64条の12第2項《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用に当たっては、同項に規定する「その時の帳簿価額」は、令第119条の3第5項《移動平均法を適用する有価証券について評価換え等があった場合の一単位当たりの帳簿価額の算出の特例》の規定による計算をした後の金額となるのであるから留意する。

**【解説】**

1 グループ通算通達2-53《通算法人が他の通算グループに加入する場合の資産に係る時価評価》の本文に定める場面（ある通算グループに属する法人がグループごと買収された等により通算グループを離脱すると同時に他の通算グループに加入することとなった場面）において、当該通算親法人は、その有する当該通算子法人の株式について、当該通算親法人の当該通算グループからの離脱に係る通算終了直前事業年度（＝当該他の通算グループへの加入に係る通算加入直前事業年度）において当該通算子法人の株式の帳簿価額の修正（以下「投資簿価修正」という。）を行うこととされている（令119の3⑤）。

また、同通達に定める場面において、当該通算親法人は、当該通算親法人の当該他の通算グループへの加入に係る通算加入直前事業年度（＝当該通算グループからの離脱に係る通算終了直前事業年度）においてその有する当該通算子法人の株式の時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額）の計上（以下「子法人株式の加入時時価評価」という。）を行うこととされている（法64の12②）。

2 上記1のとおり、当該通算親法人は、その有する当該通算子法人の株式について、同一の事業年度に2つの計算を行う必要があるところ、法令上は、投資簿価修正では「通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額」（令119の3⑤）と、子法人株式の加入時時価評価では「その時（注：通算承認の効力が生じた時）の帳簿価額」（法64の12②）と、それぞれ規定されているのみであり、これらの計算順序について文理上明らかであるとまでは言えない。

そこで、本通達においては、グループ通算通達2-53の本文で定める上記1の場面における当該通算親法人が子法人株式の加入時時価評価で用いる当該通算子法人株式の帳簿価額は、投資簿価修正により加減算された後の帳簿価額となること（すなわち、当該通算親法人は、その有する当該通算子法人の株式の投資簿価修正の計算を先に行うこと）を、留意的に明らかにしている。

3 ところで、本通達においては、グループ通算通達2-53の注書に定める「通算子法人の発行済株式又は出資の全部が他の通算グループに属する通算法人に保有されることとなった」場面における上記1の2つの計算に係る取扱いについては言及していないが、上記2と同様の取扱いとなる（つまり、上記2の「当該通算親法人」及び「当該通算子法人」を、同通達の注書で定める「当該通算子法人」及び「当該通算子法人との間に当該通算子法人によ

る完全支配関係がある通算法人」と、それぞれ読み替えた場合の取扱いとなる) ことに、併せて留意が必要である。

- 4 なお、上記 1 の 2 つの計算については、同通達の本文に定める当該通算親法人に限らず、当該通算子法人の株式を有する通算法人(すなわち、通算グループ内で通算親法人以外にも通算子法人株式を保有している法人がいる場合のその法人) も行う必要があるところ、このことについて本通達では「及び当該通算子法人の株式を有する通算法人(が有する当該通算子法人の株式)」として表現していることに、併せて留意が必要である。

## 11 第 66 条《各事業年度の所得に対する法人税の税率》関係

### 【新設】(大通算法人であるかどうかの判定の時期)

2-61 法第 66 条第 6 項《各事業年度の所得に対する法人税の税率》に規定する大通算法人に該当するかどうかの判定（以下 2-61 において「大通算法人判定」という。）は、当該通算法人及び他の通算法人（当該通算法人の同項の規定の適用を受けようとする事業年度（以下 2-61 において「適用事業年度」という。）終了の日において当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。）の適用事業年度終了の時の現況によるのであるが、通算親法人の事業年度の中途において通算承認の効力を失った通算法人のその効力を失った日の前日に終了する事業年度の大通算法人判定についても、同様とする。

### 【解説】

- 1 グループ通算制度の創設に伴いいわゆる中小法人の軽減税率（法 66）における中小法人の範囲の見直しが行われ、通算法人である普通法人のうち、大通算法人に該当するものは、この中小法人に該当しないこととされている（法 66⑥）。

また、グループ通算制度適用法人の法人税率は、通算法人ごとに適用することとされ（法 66、措法 67 の 2、68）、この通算法人のうち中小通算法人の軽減対象所得金額（法 66⑦）以下の所得の金額に対しては、中小法人の軽減税率と同様、軽減税率を適用することとされているが、この中小通算法人とは、大通算法人以外の普通法人である通算法人をいうこととされている（法 66⑥）。
- 2 ここで、この大通算法人とは、通算法人である普通法人又はその普通法人の各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうち、いずれかの法人が次の法人に該当する場合におけるその普通法人をいうこととされている（法 66⑥）。
  - (1) 当該各事業年度終了の時ににおける資本金の額又は出資金の額が 1 億円を超える法人
  - (2) 当該各事業年度終了の時ににおいて次の法人に該当する法人
    - イ 相互会社
    - ロ 大法人（資本金の額又は出資金の額が 5 億円以上である法人、相互会社、外国相互会社及び法人課税信託に係る受託法人をいう。以下同じ。）との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人
    - ハ 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合においてそのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人
    - ニ 法人課税信託に係る受託法人
- 3 このように、中小法人の軽減税率の適用を受けることができる法人は、大通算法人以外の普通法人に限られるのであり、この大通算法人に該当するかどうかの判定（以下「大通算法人判定」という。）をどのように行うかが重要となってくる。グループ通算制度適用法人に係るこの大通算法人判定は、通算グループ内の他の通算法人も含めて行う必要があるところ、この具体的な判定の時期について、本通達において明らかにしている。



4 まず、本通達の前半において、当該通算法人（自ら）の大通算法人判定に当たっては、当該通算法人（自ら）の適用事業年度（法人税法第66条第6項《各事業年度の所得に対する法人税の税率》の規定の適用を受けようとする事業年度をいう。以下同じ。）終了の時に於ける当該通算法人（自ら）と他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の現況によることに言及している。この適用事業年度終了の時をその判定の時期とすることについては、一事業年度を通じた所得の金額に対して中小法人の軽減税率を適用することや、上記2のとおり大通算法人の定義について法令上「各事業年度終了の時に於ける」と規定されていることから明らかではあるが、法令上「通算法人である普通法人又は……他の通算法人のうち、いずれかの法人が」と規定されていることから、その適用事業年度終了の時に於ける他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の現況も確認するという取扱いとなることを、念のため明らかにしたものである。

ここで、他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）について、通達上、「（当該通算法人の同項の規定の適用を受けようとする事業年度……終了の日において当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。）」旨の限定を付しているが、これは、損益通算（法64の5）などのグループ通算制度の規定が適用されるのはその事業年度が当該通算グループの通算親法人の事業年度終了の日に終了する法人に限られており、上記2のとおり、「当該普通法人の各事業年度終了の日において当該普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人」と規定されていることから、当該通算法人に係る大通算法人判定の対象に含める法人の範囲についても念のため明らかにしているものである。

これらのことから、当該通算法人（自ら）の期末時において大通算法人に該当する法人が通算グループ内に1社でもいる場合には、そのグループ内の通算法人全てが大通算法人に該当することになり、当該通算法人は中小法人の軽減税率の適用を受けられないこととなる。また、通算グループ内に当該通算法人の適用事業年度（＝通算親法人の事業年度）の途中で通算グループから離脱するなどして通算完全支配関係を有しなくなった他の通算法人がいる場合には、当該他の通算法人は判定対象に含める必要はない。

5 ところで、通算親法人の事業年度の中で通算グループから離脱した等により通算承認の効力を失った通算法人（以下「中途離脱法人」という。）については、その通算承認の効力を失った日の前日に当該中途離脱法人の事業年度は終了することとされているところ（法14②④二）、当該中途離脱法人は当該前日の属する事業年度において通算法人ステータスを満たしていたことに変わりはないことから、当該中途離脱法人の当該前日の属する事業年度における大通算法人判定をどのように行えば良いのか、疑問が生ずる。

この点については、上記4の取扱いと同様となること、すなわち、当該中途離脱法人（自ら）の当該前日の時点における当該中途離脱法人（自ら）及び他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の現況によるのであり、その時点で大通算法人に該当する法人が通算グループ内に1社でもいる場合には、当該中途離脱法人は大通算法人に該当するということになり、中小法人の軽減税率の適用を受けられないということになる。このことを、本通達の後半で明らかにしている。

6 この大通算法人については、上記の中小法人の軽減税率のほか、以下の各制度に措置されている中小企業向け措置についても適用しないこととされているところ、これら各措置に

においても、本通達で定める大通算法人の判定の時期に係る取扱いは適用されることに、併せて留意が必要である。

(1) 貸倒引当金（法 52①②）

(2) 欠損金の繰越し（法 57⑩一イ）

(3) 特定同族会社の特別税率（留保金課税）（法 67①）

7 なお、欠損金の繰越し（法 57）におけるいわゆる新設法人（設立後 7 年以内の法人、法 57 ⑩三）についてもこの大通算法人と同様の制度設計・同様の規定振りとされており、その判定の時期についても本通達と同様の取扱いとなることから、グループ通算通達において法人税法第 57 条《欠損金の繰越し》に係る取扱いとして、本通達と同様の通達を定めている（グ通通 2-16）。

## 12 第 69 条《外国税額の控除》関係

### 【新設】（進行年度調整規定の適用に係る対象事業年度の意義等）

2-67 法第 69 条第 17 項又は第 18 項《外国税額の控除》の規定（以下 2-67 において「進行年度調整規定」という。）は、同条第 17 項に規定する通算法人（以下 2-68 までにおいて「通算法人」という。）の同項に規定する過去適用事業年度（以下 2-68 までにおいて「過去適用事業年度」という。）に係る期限内申告書に記載された同項に規定する税額控除額が誤っていたことが当該期限内申告書の法定申告期限後に判明した場合に適用があるのであるが、当該進行年度調整規定の適用に当たっては、それぞれ次のとおりとする。

- (1) 当該判明した日（過去適用事業年度に係る修正申告書の提出又は更正が必要となる場合には、当該過去適用事業年度に係る修正申告書の提出又は更正が行われた日。（2）において同じ。）の属する当該通算法人の事業年度を同項に規定する対象事業年度（以下 2-67 において「対象事業年度」という。）として、当該進行年度調整規定を適用する。
- (2) 当該判明した日が過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 5 年（当該期限内申告書に係る修正申告書の提出又は更正が次に掲げる規定に基づき行われる場合には、それぞれ次に掲げる期間）を経過した日以後である場合には、当該進行年度調整規定の適用はない。

イ 通則法第 70 条第 3 項《国税の更正、決定等の期間制限》の規定 同項の更正の請求書の提出があった日から 6 月

ロ 同条第 5 項（第 1 号に係る部分に限る。）又は措置法第 66 条の 4 第 27 項《国外関連者との取引に係る課税の特例》（措置法第 67 条の 18 第 13 項《国外所得金額の計算の特例》において準用する場合を含む。）の規定 当該過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 7 年

- ② (2)の取扱いは、法第 69 条第 21 項又は第 22 項の規定により同条第 17 項又は第 18 項の規定を準用する場合においても、同様とする。

### 【解説】

1 外国税額控除におけるグループ調整計算の規定の適用を受けた事業年度の期限内申告につきいわゆる修更正事由が生じた場合には、当該修更正事由が生じている事業年度ではなく、いわゆる進行事業年度においてその増減した金額の調整を行う旨の規定（以下「進行年度調整規定」という。）が定められているが、具体的にはそれぞれ以下のとおり規定されている。

- (1) 通算法人（……）の各事業年度（…「対象事業年度」…）において、過去適用事業年度（当該対象事業年度開始の前日に開始した各事業年度で第 15 項の規定の適用を受けた事業年度をいう。…）における税額控除額（…「調整後過去税額控除額」…）が過去当初申告税額控除額（当該過去適用事業年度の第 74 条第 1 項の規定による申告書に添付された書類に当該過去適用事業年度の第 1 項から第 3 項までの規定による控除をされるべき金

額として記載された金額…をいう。…)を超える場合には、税額控除不足額相当額(……)を当該対象事業年度の所得に対する法人税の額から控除する(法69⑰)。

- (2) 通算法人の対象事業年度において過去当初申告税額控除額が調整後過去税額控除額を超える場合には、当該対象事業年度の所得に対する法人税の額は、……法人税の額に、税額控除超過相当額(……)を加算した金額とする(法69⑱)。

すなわち、この進行年度調整規定の意味するところについて、換言すると、過去適用事業年度(修更正事由があった事業年度)の外国税額控除額が異なることが対象事業年度(進行事業年度)において判明した場合には、当該判明した増減額を当該対象事業年度(進行事業年度)において調整する、ということである。

- 2 ここで、進行年度調整規定については、法令上は上記1(1)(2)のとおり規定されているところ、この対象事業年度に関して、その規定振りからは文理上以下の点について明らかとは言えず、その具体的な取扱いについて疑問が生ずる。

- (1) いわゆる進行事業年度を指すとされているが、具体的にいつの日の属する事業年度をいうのか。
- (2) 過去適用事業年度からの経過期間の制限はあるのか。

本通達では、これらの具体的な取扱いについて明らかにしている。

- 3 本通達では、まず、上記2(1)(2)に係る具体的な取扱いに言及する前に、進行年度調整規定の基本的考え方について、その本文において明らかにしている。すなわち、進行年度調整規定は、上記1(1)(2)のとおり、通算法人の過去適用事業年度に係る期限内申告書に記載された税額控除額(外国税額控除額)が誤っていたこと(つまり、正当額が期限内申告額と異なっていたこと)が当該期限内申告書の法定申告期限後(つまり、当該期限内申告書の提出後)に判明した場合に適用されるものである、ということである。このことは、進行年度調整規定が実際に適用される場面を考えれば当然のこととも言えるが、法令の規定振りとは異なる角度から、本通達の冒頭でいわば確認的に述べているものである。

- 4 次に、上記2(1)の対象事業年度に係る一つ目の疑問に対する答えとして、本通達の(1)を定めている。その中では、進行年度調整規定が「判明した場合」に適用されるものであるとの本通達の本文の定めに対応して、その「判明した日」の属する事業年度を対象事業年度とすることが基本となることを明らかにしている。一方で、「判明した日」とするのみでは、当事者の内面の認識にのみ依拠する不安定なものになってしまうことから、過去適用事業年度に係る修更正が必要となる場合、すなわち、納税者による修正申告書の提出や税務当局による更正処分といった具体的な行為を通じてその判明した日が外形的・客観的に明らかにされるような場合には、こういった具体的な行為が行われた日を「判明した日」として、その「判明した日」の属する事業年度を対象事業年度として、進行年度調整規定を適用することとしている。

- 5 さらに、上記2(2)の対象事業年度に係る二つ目の疑問に対する答えとして、本通達の(2)を定めている。ここでは、国税通則法の規定による除斥期間の制限があることを明らかにしており、具体的には次のとおりとしている。

- (1) 原則として、判明した日において、過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から5年(通法70①)を経過していないことが要件となる。

(2) ただし、過去適用事業年度に係る期限内申告書に係る修正申告書の提出又は更正が次の規定に基づき行われる場合には、判明した日において、それぞれ次の期間を経過していないことが要件となる。

イ 国税通則法第 70 条第 3 項《国税の更正、決定等の期間制限》の規定 同項の更正の請求書の提出があった日から 6 月

ロ 国税通則法第 70 条第 5 項（第 1 号に係る部分に限る。）の規定 過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 7 年

ハ 措置法第 66 条の 4 第 27 項《国外関連者との取引に係る課税の特例》（措置法第 67 条の 18 第 13 項《国外所得金額の計算の特例》において準用する場合を含む。）の規定 過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 7 年

なお、この 5 の取扱いは、法人税法第 69 条第 21 項又は第 22 項の規定により同条第 17 項又は第 18 項の規定を準用する場合においても同様であり、本通達の注書においてこのことを明らかにしている。

### 第3 租税特別措置法関係

#### 1 第42条の4《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係

##### 【新設】（通算法人に係る中小企業者であるかどうかの判定の時期）

3-2 通算法人に係る措置法第42条の4第4項《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の規定の適用上、当該通算法人が中小企業者（同条第19項第7号に規定する中小企業者をいう。）に該当するかどうかの判定（以下3-2において「中小判定」という。）は、当該通算法人及び他の通算法人（当該通算法人の同条第4項の規定の適用を受けようとする事業年度（以下3-2において「適用事業年度」という。）終了の日において当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。）の適用事業年度終了の時の現況によるものとする。

通算親法人の事業年度の中途において通算承認の効力を失った通算法人のその効力を失った日の前日に終了する事業年度における中小判定についても、同様とする。

##### 【解説】

- 1 いわゆる研究開発税制（措法42の4）のうち中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④、以下「本制度」という。）における中小企業者に関して、グループ通算制度適用法人にあっては、通算グループ内の法人のうちいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合には、その通算グループ内の法人の全てが中小企業者に該当しないものとされている（措令27の4⑰）。
- 2 ところで、本制度におけるグループ通算制度を適用しない法人に係る中小企業者に該当するかどうかの判定（以下「中小判定」という。）の時期に関しては、この取扱いに係る法令の明文規定が定められていない中、本制度が一事業年度を通じた試験研究費の額を対象として税額控除を行うものであることを踏まえて、従来から通達において「当該事業年度終了の時の現況による」旨の取扱いを定めているところ（措通42の4(3)-1）、グループ通算制度適用法人に係るこの判定の時期について具体的にどのような取扱いになるのか、疑問が生ずるところである。
- 3 この点について、グループ通算制度適用法人においてもグループ通算制度を適用しない法人と同様の取扱いとなること、すなわち、当該通算法人（本制度の適用を受けようとする自ら）のその適用を受けようとする事業年度（以下「適用事業年度」という。）の終了時における、当該通算法人（自ら）及び他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の現況によることを、本通達の前段で明らかにしている。

また、他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）について、通達上、「（……事業年度（…「適用事業年度」…）終了の日において当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。）」旨の限定を付しているが、これは、グループ通算制度が適用されるのはその事業年度が当該通算グループの通算親法人の事業年度終了の日に終了する法人に限られることから、これと整合性が採れるよう、当該通算法人に係る中小判定の対象に含める法人の範囲を定めたものである。

これらのことから、当該通算法人（自ら）の期末時において中小企業者に該当しない法人が通算グループ内に1社でもいる場合には、その通算グループ内の通算法人全てが中小企

業者に該当しないということになり、当該通算法人は本制度の適用を受けられないということになる。また、通算グループ内に当該通算法人の適用事業年度（＝通算親法人の事業年度）の途中で通算グループから離脱するなどして通算完全支配関係を有しなくなった他の通算法人がいる場合には、当該他の通算法人は判定対象に含める必要はない。

- 4 ところで、通算親法人の事業年度の中途において通算グループから離脱した等により通算承認の効力を失った通算法人（以下「中途離脱法人」という。）については、その通算承認の効力を失った日の前日に当該中途離脱法人の事業年度は終了することとされているもの（法 14②④二）、当該中途離脱法人は当該前日の属する事業年度において通算法人ステータスを満たしていたことには変わりはないところ、当該中途離脱法人の当該前日の属する事業年度における中小判定をどのように行えば良いのか、疑問が生ずる。

この点については、上記 3 の取扱いと同様となること、すなわち、当該中途離脱法人（自ら）の当該前日の時点における当該中途離脱法人（自ら）及び他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の現況によるのであり、その時点で中小企業者に該当しない法人が通算グループ内に 1 社でもいる場合には、当該中途離脱法人は中小企業者に該当しないということになり、本制度の適用を受けられないということになる。このことを、本通達の後段で明らかにしている。

## 2 第 42 条の 11 の 3 《地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係

### 【新設】(通算法人に係る中小企業者であるかどうかの判定の時期)

3-4 通算法人に係る措置法第 42 条の 11 の 3 第 1 項又は第 2 項《地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》の規定の適用上、当該通算法人が措置法令第 27 条の 11 の 3 第 1 項第 2 号《地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》に規定する中小企業者に該当するかどうかの判定（同号に規定する適用除外事業者に該当するかどうかの判定を除く。以下 3-4 において「中小判定」という。）は、当該通算法人及び他の通算法人（次の(1)又は(2)の日及び次の(3)の日のいずれにおいても当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。）の当該(1)及び(2)の日の現況によるものとする。

- (1) 当該通算法人が措置法第 42 条の 11 の 3 第 1 項に規定する建物及びその附属設備並びに構築物の取得又は建設をした日
- (2) 当該通算法人が当該建物及びその附属設備並びに構築物を事業の用に供した日
- (3) 当該通算法人の同項又は同条第 2 項の規定の適用を受けようとする事業年度終了の日

通算親法人の事業年度の中途において通算承認の効力を失った通算法人のその効力を失った日の前日に終了する事業年度における中小判定についても、同様とする。

### 【解説】

1 いわゆる地方拠点強化税制における投資促進税制（措法 42 の 11 の 3、以下「本制度」という。）において、中小企業者にあつては、その対象資産である特定建物等の取得価額合計額が 2,000 万円以上であることとする要件が 1,000 万円以上であることとされており、グループ通算制度適用法人に係る中小企業者についてもこれと同様とされている（以下これを「中小企業者の特例」という。）。

また、この中小企業者の特例におけるグループ通算制度を適用しない法人に係る中小企業者に該当するかどうかの判定（以下「中小判定」という。）に関しては、この取扱いに係る法令の明文規定が定められていない中、本制度が設備投資に対する税制上の優遇措置であることからみて、中小企業者であるという現況の下に対象資産の取得又は建設をして事業の用に供することを予定しているものといえるため、従来から「建物及びその附属設備並びに構築物の取得等（注：取得又は建設）をした日及び事業の用に供した日の現況による」旨の取扱いを定めている（措通 42 の 11 の 3-2）。

2 ここで、グループ通算制度適用法人に係る中小企業者（措法 42 の 4 ⑨七）については、通算グループ内の法人のうちいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合には、その通算グループ内の法人の全てが中小企業者に該当しないものとされているところ（措令 27 の 4 ⑰）、グループ通算制度適用法人に係るこの判定の時期について具体的にどのような取扱いになるのか、疑問が生ずるところである。

3 この点について、グループ通算制度適用法人においてもグループ通算制度を適用しない法人と同様の取扱いとなること、すなわち、当該通算法人（本制度の適用を受けようとする



自ら)が対象資産の取得又は建設をした日及び対象資産を事業の用に供した日における、当該通算法人(自ら)及び他の通算法人(通算グループ内の他の通算法人)の現況によることを、本通達の前段並びに本通達の(1)及び(2)において明らかにしている。

また、他の通算法人(通算グループ内の他の通算法人)について、通達上、「(次の(1)又は(2)の日及び次の(3)の日のいずれにおいても当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。)」旨の限定を付しているが、グループ通算制度が適用されるのはその事業年度が当該通算グループの通算親法人の事業年度終了の日を終了する法人に限られることから、これと整合性が採れるよう、当該通算法人に係る中小判定の対象に含める法人の範囲を定めたものである。

これらのことから、当該通算法人(自ら)の対象資産の取得又は建設をした日及び対象資産を事業の用に供した日において中小企業者に該当しない法人が通算グループ内に1社でもいる場合には、その通算グループ内の通算法人全てが中小企業者に該当しないということになり、当該通算法人は中小企業者の特例の適用を受けられないということになる。ただし、通算グループ内に当該通算法人が本制度の適用を受けようとする事業年度(=通算親法人の事業年度)の途中で通算グループから離脱するなどして通算完全支配関係を有しなくなった他の通算法人がいる場合には、当該他の通算法人はこの判定対象に含める必要はない。

- 4 ここで、通算親法人の事業年度の中で通算グループから離脱した等により通算承認の効力を失った通算法人(以下「中途離脱法人」という。)については、その通算承認の効力を失った日の前日に当該中途離脱法人の事業年度は終了することとされているところ(法14②④二)、当該中途離脱法人は当該前日の属する事業年度において通算法人ステータスを満たしていたことに変わりはないことから、当該中途離脱法人の当該前日の属する事業年度における中小判定をどのように行えば良いのか、疑問が生ずる。

この点については、上記3の取扱いと同様となること、すなわち、当該中途離脱法人(自ら)が対象資産の取得又は建設をした日及び対象資産を事業の用に供した日における、当該中途離脱法人(自ら)及び他の通算法人(通算グループ内の他の通算法人)の現況によるのであり、当該取得又は建設をした日及び事業の用に供した日において中小企業者に該当しない法人が通算グループ内に1社でもいる場合には、当該中途離脱法人の当該前日の属する事業年度については中小企業者に該当しないということになり、当該中途離脱法人は中小企業者の特例の適用を受けられないということになる。この場合でも、当該中途離脱法人に係る中小判定の対象に含める法人は、本通達の(3)により、当該取得若しくは建設をした日又は事業の用に供した日に当該中途離脱法人との間に通算完全支配関係がある法人のうち当該中途離脱法人が本制度の適用を受けようとする事業年度終了の日(すなわち、離脱により通算承認の効力を失った日の前日)に当該中途離脱法人との間に通算完全支配関係がある法人に限られることになる。

本通達の後段において、このことを明らかにしている。

- 5 なお、措置法第43条の3《被災代替資産等の特別償却》におけるグループ通算制度適用法人に係る中小企業者等であるかどうかの判定の時期についても、本通達と同様の取扱いをグループ通算通達において同条に係る通達として定めている(グ通通3-5)。

## 第4 共通事項関係

### 【新設】(単体法人にも共通して適用される取扱い)

4-1 2-9《優先出資を発行する協同組織金融機関の資本金の額及び資本準備金の額》、2-11《売掛金、貸付金に準ずる債権》及び3-6《損金算入限度額の意義》の取扱いは、通算制度を適用しない法人についても適用される。

### 【解説】

1 令和2年度の税制改正においては、連結納税制度の見直しに伴いグループ通算制度が創設されたほか、この見直しに合わせて単体納税制度にも影響のある以下の改正が行われた。

(【】は見直しに係る項目名を表している。)

- (1) 受取配当等の益金不算入制度【株式等の区分判定、関連法人株式等に係る配当等の額から控除する負債利子の額】(法23)
- (2) 寄附金の損金不算入制度【損金算入限度額の計算式】(法37)
- (3) 貸倒引当金【対象となる金銭債権の範囲】(法52)
- (4) 資産の譲渡に係る特別控除額の特例【定額控除限度額の計算】(措法65の6)

これらの改正事項については、いずれも、グループ通算制度の施行時期(令和4年4月1日)に合わせて適用することとされている。

2 上記1に掲げた改正項目のうち、(2)、(3)及び(4)については、それぞれグループ通算通達の2-9《優先出資を発行する協同組織金融機関の資本金の額及び資本準備金の額》、2-11《売掛金、貸付金に準ずる債権》及び3-6《損金算入限度額の意義》において取扱いを定めているところである。

グループ通算通達では、前文関係の【解説】のとおり、グループ通算制度に係る固有の取扱いのほかにもその見直し方針を踏まえて制度内容の見直しが行われた改正項目についてもその射程に含めることとしているため、これらの改正項目に係る通達で定めた取扱いは、グループ通算制度を適用しない法人についても適用されることとなる。本通達において、このことを念のため明らかにしている。