

3 第 65 条の 6 《資産の譲渡に係る特別控除額の特例》関係

【新設】（損金算入限度額の意義）

3-6 措置法第 65 条の 6 《資産の譲渡に係る特別控除額の特例》に規定する 5,000 万円の限度額は、当該法人及び同条に規定する完全支配関係法人（以下 3-6 において「完全支配関係法人」という。）を一体とした年を通ずる損金算入限度額であるから、仮に、個々の完全支配関係法人の同条の適用対象となる措置法第 65 条の 2 第 1 項、第 2 項若しくは第 7 項《収用換地等の場合の所得の特別控除》、第 65 条の 3 第 1 項《特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除》、第 65 条の 4 第 1 項《特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除》、第 65 条の 5 第 1 項《農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の所得の特別控除》又は第 65 条の 5 の 2 第 1 項《特定の長期所有土地等の所得の特別控除》の損金算入限度額の合計額が 5,000 万円を超えない場合であっても、当該法人及びその完全支配関係法人の措置法第 65 条の 6 に規定する調整前損金算入額が 5,000 万円を超えているときには、当該超える部分の金額は同条の規定の適用があることに留意する。

【解説】

- 1 措置法第 65 条の 2 第 1 項、第 2 項若しくは第 7 項《収用換地等の場合の所得の特別控除》、第 65 条の 3 第 1 項《特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除》、第 65 条の 4 第 1 項《特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除》、第 65 条の 5 第 1 項《農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の所得の特別控除》又は第 65 条の 5 の 2 第 1 項《特定の長期所有土地等の所得の特別控除》（以下「特別控除単独規定」という。）にそれぞれ規定する損金算入限度額は、当該法人の年を通ずる損金算入限度額であり、当該法人において特別控除単独規定により損金算入限度額を計算することとされている。

これに対して、措置法第 65 条の 6 《資産の譲渡に係る特別控除額の特例》（以下「特別控除グループ限度規定」という。）においては、「当該法人及び完全支配関係法人（注：当該法人との間に法人税法第 2 条第 12 号の 7 の 6 に規定する完全支配関係（法人による同号に規定する完全支配関係に限る。）がある法人）がこれらの規定により損金の額に算入した、又は損金の額に算入する金額を合計した金額……が 5,000 万円を超えるときは、」と規定されており、完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）があるグループ（以下「完全支配関係グループ」という。）全体での損金算入限度額が設けられている。

このように、特別控除単独規定においては法人ごとに損金算入限度額を計算し、特別控除グループ限度規定においてこれらの損金算入限度額の合計額に対して再度完全支配関係グループを一体とした損金算入限度額を計算するという構造となっている。本通達においては、このことを留意的に明らかにしている。

- 2 具体的には、例えば、次の計算例のような完全支配関係グループの場合、完全支配関係グループ全体の特別控除単独規定による損金算入限度額の合計額は 8,000 万円であるが、措置法第 65 条の 6 の適用により、特別控除グループ限度規定による損金算入限度額である 5,000 万円を超える部分の金額 3,000 万円は損金の額に算入されないこととなる。

《計算例》

所得の特別控除の適用を受ける法人	特別控除単独規定による損金算入限度額
完全支配関係親法人 P	4,800 万円 (措法 65 の 2 ①) 1,200 万円 (措法 65 の 3 ①)
完全支配関係子法人 S	2,000 万円 (措法 65 の 3 ①)
完全支配関係グループ全体	8,000 万円

$$8,000 \text{ 万円} - 5,000 \text{ 万円} = 3,000 \text{ 万円} \text{ 【X】}$$

特別控除グループ限度規定による損金算入限度額

【X】：完全支配関係グループ全体として損金の額に算入されないこととなる金額（特別控除グループ限度規定による損金不算入額）

この 3,000 万円のうち 2,250 万円が完全支配関係親法人 P の損金不算入額、750 万円が完全支配関係子法人 S の損金不算入額として、それぞれの法人に配分されることとなる。

（各法人ごとの損金不算入額の計算）

$$\text{各法人の損金不算入額} = \text{特別控除グループ限度規定による損金不算入額【X】} \times \frac{\text{各法人の特別控除単独規定による損金算入限度額の合計額}}{\text{各法人の特別控除単独規定による損金算入限度額の合計額の総額 (完全支配関係グループの総額)}}$$

（完全支配関係親法人 P の損金不算入額）

$$3,000 \text{ 万円} \times \frac{(4,800 \text{ 万円} + 1,200 \text{ 万円})}{8,000 \text{ 万円}} = 2,250 \text{ 万円}$$

（完全支配関係子法人 S の損金不算入額）

$$3,000 \text{ 万円} \times \frac{2,000 \text{ 万円}}{8,000 \text{ 万円}} = 750 \text{ 万円}$$

- 3 なお、本通達は、旧措置法第 65 条の 6 の規定が単体納税制度適用法人について特別控除単独規定のうち 2 以上の規定の適用を受ける場合における損金算入限度額の合計額の上限（5,000 万円）を超える部分の金額を損金不算入とする旨の定めであったところ、今般のグループ通算制度の創設に伴う見直しにより当該規定がグループ法人税制に係る措置として改組され、連結納税制度における旧措置法第 68 条の 77《資産の譲渡に係る特別控除額の特例》と同様の規定振りで定められたことから、同条に係る取扱いとして定めている連結措置法通達 68 の 77-1《損金算入限度額の意義》を措置法第 65 条の 6 に係る通達として、グループ法人税制に係る取扱い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。
- 4 このほか、本通達に定める取扱いは、グループ通算制度を適用しない法人にも同様に適用されることを、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》において明らかにしている。