

【新設】(事業年度を異にする2以上の譲渡があった場合の損金算入額)

65の6-2 当該法人及び完全支配関係法人の各年のグループ個別控除適用額に係る譲渡が2以上あり、かつ、これらの譲渡の日の属する当該法人及び完全支配関係法人の事業年度終了の日が異なる場合における措置法第65条の6の規定の適用については、次のことに留意する。

(1) 当該法人及び完全支配関係法人の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額は、先行して終了する当該法人又は完全支配関係法人の事業年度から順次、損金の額に算入し、当該法人及び完全支配関係法人の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の合計額が5,000万円を超えることとなった場合には、その超えることとなった当該法人又は完全支配関係法人の事業年度(以下「超過事業年度」という。)終了の日以前に終了した各事業年度(当該年中に終了した事業年度に限る。)について、同条の規定によるグループ超過額のある分計算を行い、当該法人又は完全支配関係法人に配賦されるグループ超過額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。この場合において、当該配賦されるグループ超過額が、当該法人又は完全支配関係法人の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の合計額から当該合計額のうち当該法人又は完全支配関係法人の超過事業年度終了の日前に終了した事業年度(当該年中に終了したものに限る。)において既に損金の額に算入された金額の合計額を控除した金額を超える場合は、当該事業年度に遡って、当該事業年度の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額について損金の額に算入された金額の修正を行う。

(注) 超過事業年度終了の日後に終了する当該法人又は完全支配関係法人の事業年度において新たにグループ個別控除適用額が生ずる場合には、再度同条の規定によるグループ超過額のある分計算をすることとなる。

(2) (1)の取扱いにかかわらず、当該法人又は完全支配関係法人のうち、超過事業年度終了の日を終了する事業年度の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額がある全ての法人が、当該配賦されるグループ超過額を次の算式により計算して、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととしている場合で、完全支配関係法人グループに属する全ての法人が、同日前に終了した事業年度にそのグループ超過額を配賦せず、かつ、同日後に終了する事業年度にした譲渡(当該年中にした譲渡で完全支配関係法人グループに属している期間中にしたものに限る。)について65の6-1(1)の各特別控除の規定の適用をしない場合には、これを認める。

(算式)

$$\frac{\text{グループ超過額}}{\text{グループ超過額}} \times \frac{\text{超過事業年度終了の日を終了する当該法人又は完全支配関係法人の事業年度の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の合計額}}{\text{超過事業年度終了の日を終了する当該法人又は完全支配関係法人の事業年度の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の合計額と同日に終了する完全支配関係法人グループに属する他の法人の事業年度の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の合計額とを合計した金額}}$$

【解説】

1 本通達では、各年のグループ個別控除適用額に係る譲渡が2以上あり、かつ、これらの譲渡が異なる事業年度で行われた場合における措置法第65条の6の取扱いについて留意すべき事項を明らかにしている。

同条は、グループ全体の控除限度額（5,000万円）を暦年ベースで定めているため、12月末決算以外の法人の場合、この控除限度額のグループ計算と限度超過額の配賦を、いつ、どのように行うのか疑義が生ずる。この点について、本通達では、(1)でその原則的な取扱いを明らかにするとともに、(2)で簡便な計算方法による例外的取扱いを認めることを明らかにしている。

2 当該法人（自己）及び完全支配関係法人（同条に規定する完全支配関係法人をいう。以下同じ。）の各年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額は、当該年の開始後、先行して終了する当該法人（自己）又は完全支配関係法人の事業年度から順次、損金の額に算入し、当該年中にした譲渡に係るグループ全体のグループ個別控除適用額の合計額が5,000万円を超えることとなった場合には、その超えることとなった事業年度（超過事業年度）終了の日以前に終了した各事業年度について、グループ超過額のある分計算を行い、各法人に配賦されるグループ超過額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金不算入となる。

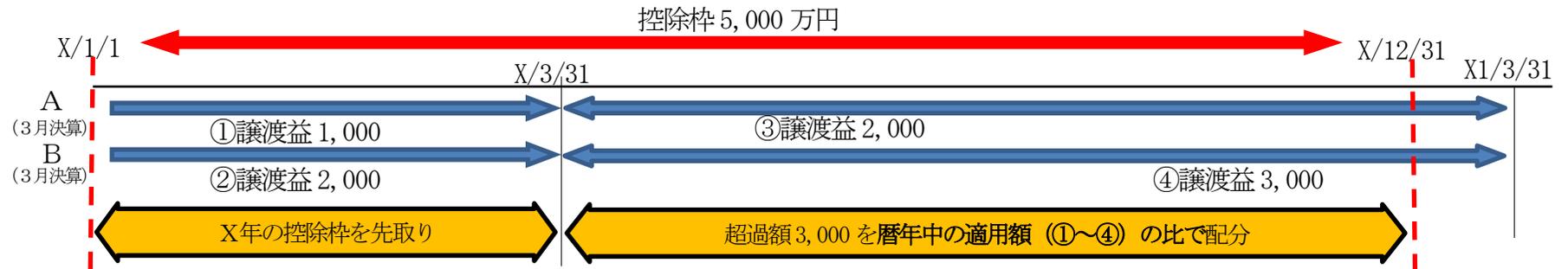
この場合において、当該各法人に配賦されるグループ超過額が、当該各法人の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の合計額から当該合計額のうち超過事業年度終了の日前に終了した事業年度において既に損金算入された金額の合計額を控除した金額を超える場合、すなわち、当該各法人の先行して終了する事業年度において損金算入限度額を使用済等のため、当該配賦されるグループ超過額を後続する超過事業年度終了の日に終了する事業年度において損金不算入とできない場合は、先行して終了する事業年度に遡って、損金算入した金額の修正を行うこととなる。

すなわち、当該年中にした譲渡に係るグループ全体のグループ個別控除適用額の合計額が5,000万円を超えることとなった場合には、超過事業年度終了の日以前に終了した各事業年度についてグループ超過額のある分計算を行うのであるが（本通達(1)前段）、本通達(1)後段に該当しない場合、つまり、当該配賦されるグループ超過額が、当該各法人の超過事業年度にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の範囲内である場合（超過事業年度において損金不算入額の調整が可能である場合）には、その超過事業年度において当該配賦されるグループ超過額が損金不算入となることとなる（つまり、先行して終了する事業年度において損金算入した金額の修正は行わない。）（参考1図参照）。他方で、その超過事業年度終了の日に終了する事業年度において損金不算入額の調整が不可能である場合には、先行して終了する事業年度に遡って損金算入した金額の修正を行うこととなるのである（本通達(1)後段）（参考2図参照）。本通達(1)では、このことを明らかにしている。

なお、グループ内の各法人の決算期がそれぞれ異なる場合で、超過事業年度終了の日後に終了する当該各法人の事業年度においてグループ個別控除適用額が生ずるときには、当該事業年度において損金不算入額の調整が不可能となることから、当該事業年度において再度、控除限

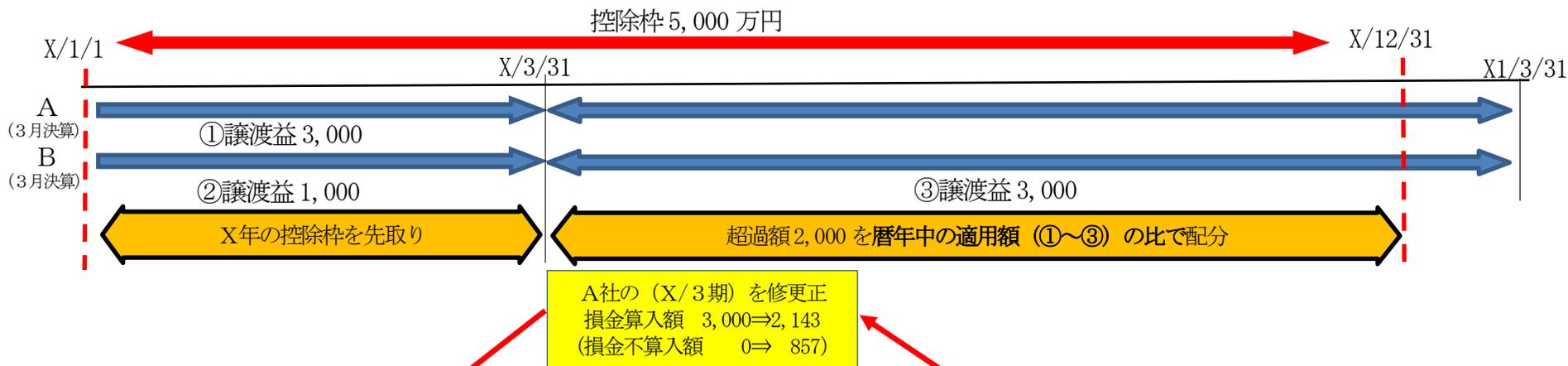
度額のグループ計算と限度超過額の配賦を行い、当該事業年度終了の日前に終了した事業年度に遡って、損金算入した金額の修正を行うこととなる（参考3図参照）。本通達の(1)の注書では、このことを明らかにしている。

（参考1）暦年中のグループ全体の適用額が5,000万円を超える場合で、超過事業年度での損金不算入額の調整が可能なとき



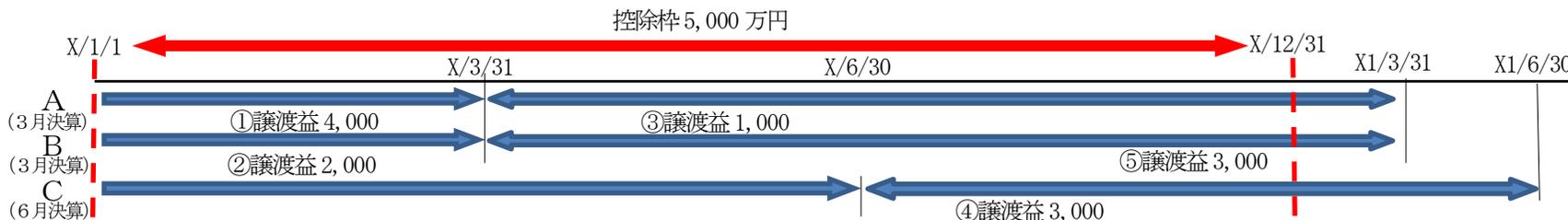
	グループ控除枠（年 5,000 万円）			損金算入額計 (C) = (A) + (B)
	先行年度の 損金算入額 (A)	超過事業年度		
		グループ超過額 3,000 万円（グループ個別控除適用額の合計額 8,000 万円 - 5,000 万円）のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (B)	
A 社	1,000	$3,000 \times 3,000 \text{ (①③)} / 8,000 = 1,125$	$3,000 \text{ (①③)} - 1,000 \text{ (A)} - 1,125 = 875$	1,875
B 社	2,000	$3,000 \times 5,000 \text{ (②④)} / 8,000 = 1,875$	$5,000 \text{ (②④)} - 2,000 \text{ (A)} - 1,875 = 1,125$	3,125
合計	3,000	3,000	2,000	5,000

(参考2) 暦年中のグループ全体の適用額が5,000万円を超える場合で、超過事業年度終了の日に終了する事業年度での損金不算入額の調整ができないとき



	グループ控除枠 (年 5,000 万円)			損金算入額計 (C = A + B)
	先行年度の 損金算入額 (A)	超過事業年度終了の日に終了する事業年度		
		グループ超過額 2,000 万円 (グループ個別控除 適用額の合計額 7,000 万円 - 5,000 万円) のあん分 額 (損金不算入額)	損金算入額 B	
A 社	3,000	$2,000 \times 3,000 \text{ (①)} / 7,000 = 857$	$3,000 \text{ (①)} - 3,000 \text{ (A)} - 857 = \blacktriangle 857$	2,143
B 社	1,000	$2,000 \times 4,000 \text{ (②③)} / 7,000 = 1,143$	$4,000 \text{ (②③)} - 1,000 \text{ (A)} - 1,143 = 1,857$	2,857
合計	4,000	2,000	1,000	5,000

(参考3) 暦年中のグループ全体の適用額が5,000万円を超える場合で、超過事業年度終了の日後に終了する事業年度においてグループ個別控除適用額が生ずるとき



	グループ控除枠 (5,000 万円)						損金算入額 計 (D = A + B + C)
	先行年度 (超過事業年度終了の日に 終了する事業年度)		後続年度 (X 1 / 3 期)		後続年度 (X 1 / 6 期)		
	グループ超過額 1,000 万円 のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (A)	グループ超過額 5,000 万円 のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (B)	グループ超過額 8,000 万円 のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (C)	
A 社	1,000 × 4,000 (①) / 6,000 = 667	4,000 (①) - 667 = 3,333	5,000 × 5,000 (①③) / 10,000 = 2,500	5,000 (①③) - 3,333 (A) - 2,500 = ▲833	8,000 × 5,000 (①③) / 13,000 = 3,077	5,000 (①③) - 2,500 (A③) - 3,077 = ▲577	1,923
B 社	1,000 × 2,000 (②) / 6,000 = 333	2,000 (②) - 333 = 1,667	5,000 × 5,000 (②⑤) / 10,000 = 2,500	5,000 (②⑤) - 1,667 (A) - 2,500 = 833	8,000 × 5,000 (②⑤) / 13,000 = 3,077	5,000 (②⑤) - 2,500 (A③) - 3,077 = ▲577	1,923
C 社	—	—	—	—	8,000 × 3,000 (④) / 13,000 = 1,846	3,000 (④) - 1,846 = 1,154	1,154
計	1,000	5,000	5,000	0	8,000	0	5,000

A社の先行年度 (X / 3 期) を修正
 損金算入額 3,333 ⇒ 2,500
 (損金不算入額 667 ⇒ 1,500)

C社のX 1 / 6 期の申告時にA・B社の配賦超過額の異動が確定
 ⇒A社の先行年度 (X / 3 期) を再修正 損金算入額 2,500⇒1,923 (損金不算入額 1,500⇒2,077)
 ⇒B社の先行年度 (X 1 / 3 期) を修正 損金算入額 833⇒256 (損金不算入額 2,167⇒2,744)

3 上記2のように、当該年中にした譲渡に係るグループ全体のグループ個別控除適用額の合計額が5,000万円を超えることとなった場合には、超過事業年度終了の日以前に終了した各事業年度について、グループ超過額のおん分計算を行うのが原則であるが、この方法による場合、グループ内の各法人の事業年度終了ごとにグループ超過額のおん分計算をやり直し、上記2のように、超過事業年度終了の日以後に終了する事業年度において損金不算入額の調整が不可能である場合には、当該事業年度終了の日前に終了した事業年度に遡って修正が必要となるため、事務負担が生ずる。

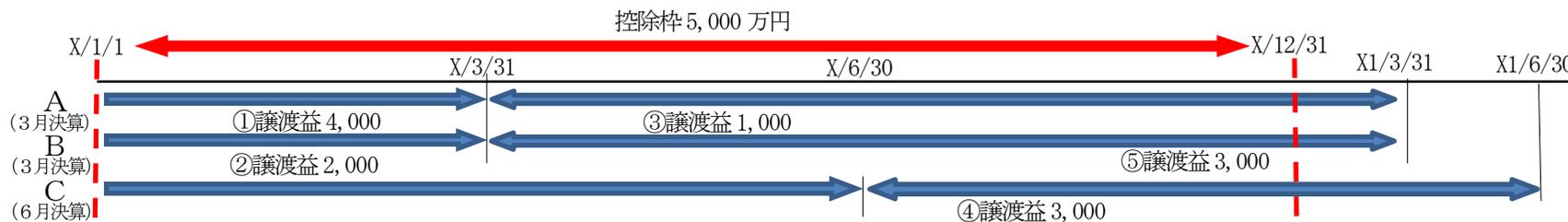
そこで、グループ内の全ての法人が、配賦されるグループ超過額を本通達の(2)の算式により計算して損金不算入としている場合で、超過事業年度終了の日前に終了した事業年度において損金算入した金額の修正を行わず、かつ、超過事業年度終了の日後に終了する事業年度において特別控除の規定の適用を受けないときには、その取扱いを認めることとしている。すなわち、①超過事業年度終了の日前に終了した当該法人（自己）又は完全支配関係法人の事業年度において既に損金算入したグループ個別控除適用額は固定し、②超過事業年度終了の日に終了する事業年度にした譲渡に係るグループ全体のグループ個別控除適用額のうち当該事業年度にした譲渡に係る各法人のグループ個別控除適用額の占める割合でグループ超過額のおん分計算を行って配賦し、③超過事業年度終了の日後に終了する事業年度においては措置法第65条の6の対象となる各特別控除の適用を受けないこととしている場合には、その取扱いを認めることを明らかにしている（参考4、5図参照）。

（参考4）参考2の事例について特例を適用する場合



	グループ控除枠（5,000万円）			損金算入額計 (C) = (A) + (B)
	修正不要 先行年度の 損金算入額 (A)	超過事業年度終了の日に終了する事業年度		
		グループ超過額 2,000 万円のおん分額 (損金 不算入額)	損金算入額 (B)	
A社	3,000	$2,000 \times 0 / 3,000 = 0$	0	3,000
B社	1,000	$2,000 \times 3,000 \text{ (C)} / 3,000 = 2,000$	1,000	2,000
合計	4,000	2,000	1,000	5,000

(参考5) 参考3の事例について特例を適用する場合



	グループ控除枠 (5,000 万円)						損金算入額 計 (D) = (A) + (B) + (C)
	先行年度 (超過事業年度終了の日に終了する事業年度)		後続年度 (X 1 / 3 期)		後続年度 (X 1 / 6 期)		
	グループ超過額 1,000 万円 のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (A)	グループ超過額 のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (B)	グループ超過額 のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (C)	
A 社	1,000 × 4,000 (①) / 6,000 = 667	4,000 (①) - 667 = 3,333	—	各特別控除の規定の適用なし	—	—	3,333
B 社	1,000 × 2,000 (②) / 6,000 = 333	2,000 (②) - 333 = 1,667	—	—	—	—	1,667
C 社	—	—	—	—	—	—	—
計	1,000	5,000	—	—	—	—	5,000

修正不要