

## 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）

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

（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。