

# 目 次

## 第 1 法人税法関係

1	第 2 条《定義》関係	
2-1	(通算親法人及び通算子法人の意義) ……………	1
2	第 14 条《事業年度の特例》関係	
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) ……………	3
3	第 23 条《受取配当等の益金不算入》関係	
2-6	(通算法人に係る償還差損の額の計算) ……………	5
4	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	
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) ……………	8
2-8	(租税条約の適用がある場合の外国子会社の判定) ……………	10
5	第 37 条《寄附金の損金不算入》関係	
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) ……………	12
6	第 52 条《貸倒引当金》関係	
2-11	(売掛金、貸付金に準ずる債権) ……………	13
7	第 57 条《欠損金の繰越し》関係	
2-12	(共同事業に係る要件の判定) ……………	14
2-13	(最後に支配関係を有することとなった日の意義) ……………	15
2-16	(新設法人であるかどうかの判定の時期) ……………	17
8	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	
2-18	(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) ……………	19
9	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	
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) ……………	21
10	第 64 条の 6《損益通算の対象となる欠損金額の特例》関係	
2-22	(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) ……………	22
2-23	(共同事業に係る要件の判定) ……………	23
2-24	(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) ……………	24
11	第 64 条の 9《通算承認》関係	
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) ……………	26
2-28	(通算承認の却下事由に該当するものの例示) ……………	28
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) ……………	30
2-30	(設立事業年度等の承認申請特例の不適用) ……………	32
2-31	(時価評価資産等の判定における資本金等の額) ……………	34
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) ……………	36
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) ……………	39
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) ……………	42
12	第 64 条の 10《通算制度の取りやめ等》関係	
2-35	(通算制度の取りやめの承認事由) ……………	45
2-36	(通算完全支配関係を有しなくなる事実) ……………	46
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) ……………	48
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) ……………	50
2-39	(通算制度の再申請) ……………	52
13	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	
2-41	(最初通算事業年度に離脱した法人の時価評価損益等) ……………	54
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) ……………	56

2-43	(時価評価資産から除かれる資産の範囲)	60
2-44	(一括償却資産に係る時価評価益の計算)	61
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)	63
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)	64
14	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	
2-47	(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)	66
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)	67
2-49	(共同事業に係る要件の判定)	69
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)	71
2-51	(通算制度への再加入時の時価評価の要否)	73
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)	75
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)	79
15	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	
2-56	(通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益等に係る取扱いの準用)	82
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)	83
16	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	
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)	84
2-59	(共同事業に係る要件の判定)	85
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)	86
17	第66条《各事業年度の所得に対する法人税の税率》関係	
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)	87
18	第69条《外国税額の控除》関係	
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)	90
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)	91
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)	92
2-66	(欠損金額を有する通算法人等の調整前控除限度額)	94
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)	96
19	第75条《確定申告書の提出期限の延長》関係	
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)	98
2-70	(申告書の提出期限の延長の再承認)	100
2-71	(通則法第11条による提出期限の延長との関係)	101
20	第75条の2《確定申告書の提出期限の延長の特例》関係	
2-72	(特別の事情がある通算法人又は他の通算法人)	103
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)	104
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)	106
21	第152条《連帯納付の責任》関係	
2-75	(通算離脱法人の連帯納付責任)	108
2-76	(連帯納付責任を有する通算法人が清算結了の登記をした場合の納税義務等)	110

## 第2 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	
3-1	(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)	112
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)	114
2	第43条の3《被災代替資産等の特別償却》関係	
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)	116
3	第65条の6《資産の譲渡に係る特別控除額の特例》関係	
3-6	(損金算入限度額の意義)	118

## 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
所得税法等の一部を改正する法律（令和2年法律第8号）第16条《租税特別措置法の一部改正》の規定による改正前の租税特別措置法	旧措置法	—
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
国税通則法施行令	—	通 令

（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 法人税法関係

### 1 第2条《定義》関係

#### 【新設】（通算親法人及び通算子法人の意義）

2-1 法第2条第12号の6の7《定義》に規定する「通算親法人」及び同条第12号の7に規定する「通算子法人」とは、法第64条の9第4項《通算承認》の規定により通算承認の処分を受け、又は同項若しくは同条第5項、第9項、第11項若しくは第12項の規定により通算承認があったものとみなされるとともに、同条第6項及び第10項から第12項までの規定により通算承認の効力が生じている法人をいうことに留意する。

#### 【解説】

1 法人税法第64条の9第2項《通算承認》の申請を行った内国法人につき同条第4項の規定による通算承認の処分があった場合又は同条第5項の規定によるみなし承認があった場合には、通算承認は、同条第1項に規定する内国法人（親法人）及び同条第2項に規定する他の内国法人（子法人）の全てにつき、通算制度の規定の適用を受けようとする最初の事業年度の開始の日から、その効力を生ずることとされている（法64の9⑥）。

また、同条第10項第1号に規定する時価評価法人又は同条第12項第1号に規定する時価評価法人及びこれらの時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する同条第2項に規定する他の内国法人（いわゆる関連法人（グループ通算通達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》の注書及び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》の注書を参照）については、通算承認が申請特例年度（同条第9項に規定する申請特例年度をいう。以下同じ。）中にあった場合であっても、その通算承認の効力が生ずるのは、当該申請特例年度終了の日の翌日以後とされている（法64の9⑩—⑫一）。

2 ところで、通算親法人及び通算子法人の法令上の定義としては、通算親法人は「第64条の9第1項（通算承認）に規定する親法人であって同項の規定による承認を受けたもの」（法22の六の七）と、通算子法人は「第64条の9第2項に規定する他の内国法人であって同条第1項の規定による承認を受けたもの」（法22の七）と、それぞれ規定されていることから、これらの法人は、その承認を受けた事実をもって、その承認を受けた日から通算法人としての課税関係を律することとなるのではないかと、といった疑問が生ずる。

3 この点について、通算承認の効力が生じていない主体について、これを通算法人として課税関係を律するという事は、法人税法のみならず私法の一般原則に照らしても適当ではない。

このことから、本通達においては、通算法人（通算親法人及び通算子法人）とは、通算承認の処分を受けたこと又はみなし承認の事実があったことのみならず、その承認の効力が生じている法人をいうことを留意的に明らかにしている。したがって、通算承認の処分を受けたあるいはみなし承認の事実があっただけで未だその承認の効力が生じていない法人は、通算法人に該当せず、グループ通算制度を適用しない法人として課税関係を考えることとなる。

4 なお、本通達は、グループ通算制度における通算親法人及び通算子法人の定義について、連結納税制度における連結親法人及び連結子法人の定義と同様の規定が定められたことか

ら、旧法人税法第2条《定義》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達1-3-1《連結親法人及び連結子法人の意義》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。

## 2 第14条《事業年度の特例》関係

### 【新設】（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）

2-3 更生手続開始の決定を受けた更生会社の事業年度は、会社更生法第232条第2項《法人税法等の特例》の規定により、その開始の時に終了し、これに続く事業年度は、更生計画認可の時（その時まで更生手続が終了したときは、その終了の日）に終了するのであるが、通算子法人が更生手続開始の決定を受けた場合であっても、当該通算子法人が当該通算子法人に係る通算親法人の事業年度を通じて当該通算親法人との間に通算完全支配関係があるときは、当該通算子法人の事業年度は、法第14条第3項《事業年度の特例》の規定により当該通算親法人の事業年度と同じ期間となることに留意する。

金融機関等の更生手続の特例等に関する法律第148条の2第2項《法人税法等の特例》又は第321条の2第2項《法人税法等の特例》の更生協同組織金融機関又は更生会社の事業年度についても、同様とする。

### 【解説】

1 会社更生法第232条第2項《法人税法等の特例》では、法人が更生手続開始の決定を受けた場合の事業年度について特例を設けている。すなわち、この場合の更生会社の事業年度は、更生手続の開始の時に終了し、これに続く事業年度は、更生計画認可の時又は更生手続の終了の日を終了することとされている。ただし、その期間が1年を超える場合には1年ごとに打ち切ることとされている。

2 ところで、法人税法における事業年度とは、原則として、法人の会計期間で、法令で定めるもの又は法人の定款等に定めるものをいうこととされている（法13①）が、グループ通算制度に係る事業年度については、法人税法第14条《事業年度の特例》の第2項以降に通算法人（通算親法人及び通算子法人）に係る事業年度の特例の規定として定められている。これらの規定のうち同条第3項では、通算子法人については、その通算親法人の事業年度開始の時に当該通算親法人との間に通算完全支配関係があるものの事業年度は当該開始の日を開始するものとし、その通算親法人の事業年度終了の時に当該通算親法人との間に通算完全支配関係があるものの事業年度は当該終了の日を終了するものとするといったように、通算親法人の事業年度の開始の日又は終了の日に合わせる旨の規定が定められている。

ここで、通算子法人が更生手続開始の決定を受けたことに基因して上記1の更生会社の事業年度の特例が適用され、グループ通算制度に係る法人税の事業年度の期間と異なることとなるような場合に、当該通算子法人は法人税の事業年度について、上記1の会社更生法の規定又は法人税法の規定のどちらによればよいのか、といった疑問が生ずる。

3 この点については、当該通算子法人は、更生手続開始の決定を受けたことにより通算承認の効力を失うことはなく、引き続き当該通算子法人に係る通算親法人との間に通算完全支配関係を有することになるため、法人税法第14条第7項の規定により（すなわち、当該通算子法人の法人税の事業年度について上記1の更生会社の事業年度の特例による期間（法13①）によることとはならず）、同条第3項の規定に従って事業年度を決定することとなる。つまり、通算子法人が更生手続開始の決定を受けた事実をもって、通算子法人の法人税

に係る事業年度がその開始の時で終了するというにはならず、同項の規定による期間をその事業年度として、法人税の申告を行うということになる。本通達の前段では、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 また、金融機関等の更生手続の特例等に関する法律第 148 条の 2 第 2 項《法人税法等の特例》又は第 321 条の 2 第 2 項《法人税法等の特例》でも、上記 1 の会社更生法の更生手続開始の決定を受けた場合の事業年度の特例と同様の規定が定められて同様の取扱いとされているところ、これらの規定に定める更生手続開始の決定を受けた通算子法人に係る法人税の事業年度の期間に関して、上記 2 後段と同旨の疑問が生ずる。

この点については、上記 3 と同様、これらの規定の事業年度の特例による期間によるのではなく、法人税法第 14 条第 3 項の規定に従って事業年度を決定することとなる。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、本通達は、連結納税制度における連結事業年度の規定を踏まえつつ、グループ通算制度における通算法人の事業年度の規定が新たに定められたところ、旧法人税法第 15 条の 2 《連結事業年度の意義》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 1 - 4 - 5 《連結子法人に更生手続開始の決定があった場合の連結事業年度》を、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。

### 3 第 23 条《受取配当等の益金不算入》関係

#### 【新設】（通算法人に係る償還差損の額の計算）

2-6 法人の当該事業年度における令第 19 条第 2 項《関連法人株式等に係る配当等の額から控除する利子の額》に規定する支払利子等の額（以下 2-6 において「支払利子等の額」という。）のうち同項に規定する「第 136 条の 2 第 1 項（金銭債務の償還差損益）に規定する満たない部分の金額」（以下 2-6 において「償還差損の額」という。）がある場合で、当該償還差損の額に係る金銭債権の一部を令第 19 条第 4 項の他の通算法人が有しているとき及び当該事業年度のうち一部の期間について当該他の通算法人が当該償還差損の額に係る金銭債権を有しているときの当該償還差損の額に係る同項の規定により支払利子等の額から除かれる当該他の通算法人に対するものの額は、令第 136 条の 2 第 1 項の規定により当該事業年度の損金の額に算入すべき償還差損の額のうち当該他の通算法人が当該事業年度の期間内において有していた金銭債権の額及びその有していた期間に対応する額として計算した金額によるものとする。

#### 【解説】

- 1 内国法人が受ける関連法人株式等に係る配当等の額については、当該配当等の額から当該配当等の額に係る利子相当額を控除した残額を益金の額に算入しないこととされており（法 23①）、この利子相当額については、配当等の額の 4%相当額を原則としつつ、支払利子等の額（注）の 10%相当額を上限とすることができることとされている（令 19①②⑨）。  
（注） 法人が支払う負債の利子又は手形の割引料、法人税法施行令第 136 条の 2 第 1 項《金銭債務の償還差損益》に規定する満たない部分の金額その他経済的な性質が利子に準ずるものの額をいう（令 19②括弧書）。以下同じ。  
上記の支払利子等の額の 10%相当額については、当該内国法人が通算法人である場合には、通算グループ全体で計算することとされ（令 19④）、この場合の支払利子等の額からは、その生ず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他の通算法人（以下「他の通算法人」という。）に対するものを除くこととされている（令 19④括弧書）。
- 2 ところで、法人が発行した金銭債務（社債）に係る償還差損の額は、その償却費の額を支払利子等の額に含めることとされているが（令 19②、基通 3-2-4 の 2（注））、当該償還差損の額に係る償却費のうち他の通算法人が保有する社債に係る部分の金額については、上記 1 後段のとおり、支払利子等の額には含まれないこととなる。ここで、この支払利子等の額に含まれないこととなる金額を具体的にどのように計算するのか、といった疑問が生ずる。
- 3 この点については、そもそも償還差損が社債の発行から償還までの期間に係る金利調整金としての性格を有するものであることから、本通達において、他の通算法人が、当該通算法人の当該事業年度の期間内において有していた社債の額及びその有していた期間に対応する当該償却費の額を基礎としてその計算を行うことを明らかにしている。  
これを具体的な計算式で表すと、次のとおりとなる。

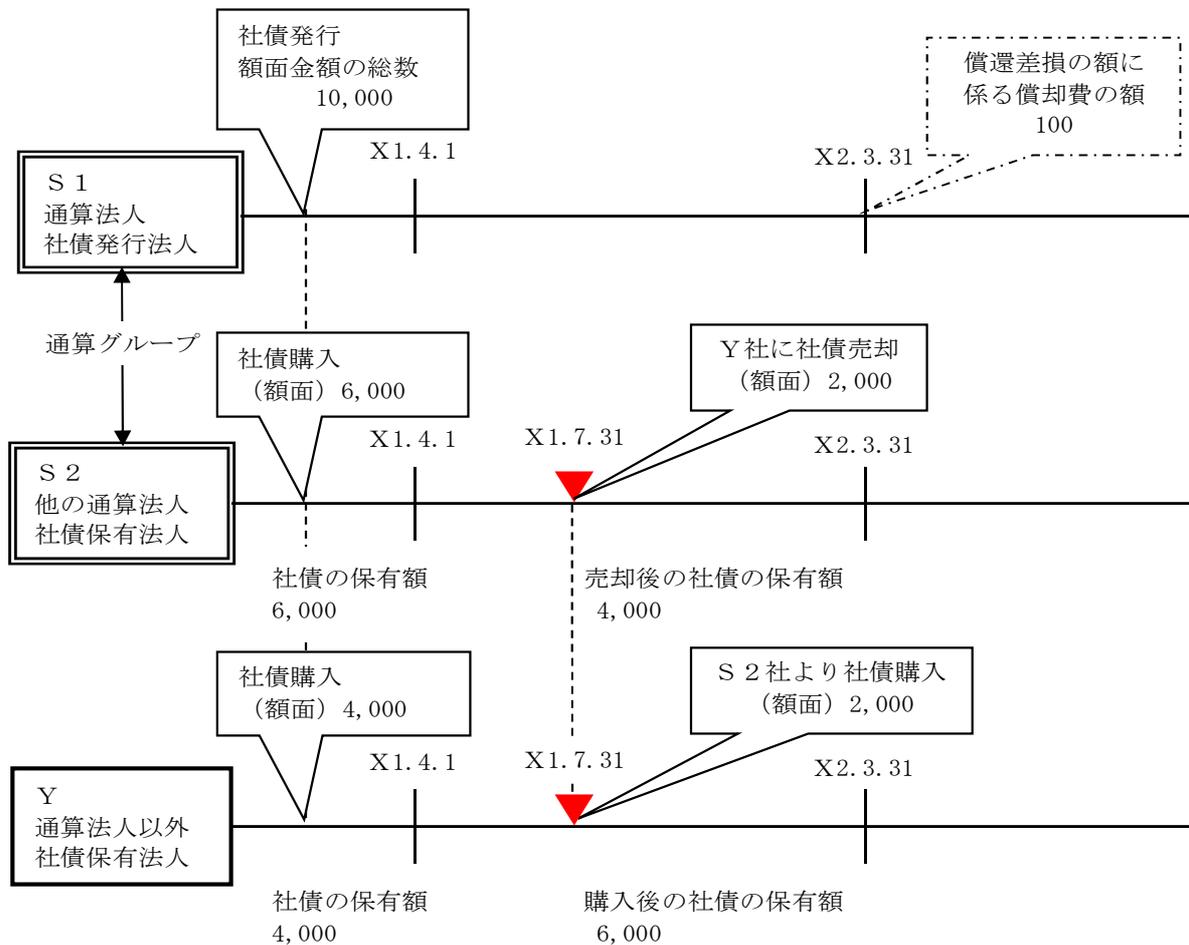
(算式)

$$\frac{\text{支払利子等の額から除く金額}}{\text{償還差損の額に係る償却費の額}} \times \frac{\text{他の通算法人が保有する社債の額面金額の合計額}}{\text{社債の額面金額の総額}} \times \frac{\text{分母のうち他の通算法人による社債の保有日数}}{\text{当該事業年度の日数}}$$

したがって、当該事業年度の中途において他の通算法人が保有する社債の額に異動が生じた場合には、異動前の期間と異動後の期間に区分して支払利子等の額から除くこととなる償還差損の額に係る償却費の額の計算を行うこととなる。

これを、具体的な事例及び計算例により示すと、以下のとおりである。

《設例》



(X2年3月期の通算法人(S1)が発行した社債に係る償還差損の額に係る償却費の額のうち、他の通算法人(S2)が保有する社債に係る部分の金額(α)の計算)

A : X1年4月1日からX1年7月31日までの期間分

$$A = 100 \times 6,000 / 10,000 \times 122 / 365 = 20$$

B : X1年8月1日からX2年3月31日までの期間分

$$B = 100 \times 4,000 / 10,000 \times 243 / 365 = 27$$

α : 他の通算法人(S2)が保有する社債に係る部分の金額(A+B)

$$= 20 + 27 = 47$$

⇒ 通算法人（S 1）が発行した社債に係る償還差損の額に係る償却費の額のうち上記 2 の「支払利子等の額に含まれないこととなる金額」（令 19④）

$$= \text{償還差損の額に係る償却費の額} - (\alpha) = 100 - 47 = 53$$

- 4 なお、本通達は、連結納税制度における負債利子控除に係る償還差損の額の計算と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 81 条の 4 第 4 項《受取配当等》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 3-2-12《他の連結法人に係る償還差損の計算》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。

#### 4 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

##### 【新設】（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）

2-7 令第 22 条の 4 第 1 項《外国子会社の要件等》の剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月以上継続しているかどうかを判定する場合において、同項第 1 号の通算法人である内国法人と同号の他の通算法人との間に当該剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月の期間（以下 2-8 において「株式保有期間」という。）、通算完全支配関係が継続していたかどうかは問わないことに留意する。

##### 【解説】

1 通算法人である内国法人が外国法人の株式等（株式又は出資をいう。以下同じ。）を保有している場合の当該外国法人が、外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度（法 23 の 2、以下「本制度」という。）の適用対象となる外国子会社に該当するかどうかの判定においては、①内国法人及び当該内国法人との間に通算完全支配関係がある通算法人が保有している外国法人の株式等の合計数（出資にあつては、合計額）のその発行済株式等（当該外国法人が有する自己の株式等を除く。）の総数（出資にあつては、総額）に占める割合等が 25%以上であり、かつ、②「その状態」が剰余金の配当等の額（剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の額をいう。以下同じ。）の支払義務が確定する日以前 6 月以上継続していることが要件とされている（令 22 の 4 ①、以下この②の要件を「継続保有要件」という。）。

これは、グループ通算制度においても連結納税制度と同様、通算グループをあたかも一の法人として課税関係を考えることに鑑み、これらの要件についても通算法人ごとに判定するのではなく、通算グループ全体で判定することとされたものである。

2 ところで、これらの要件のうち継続保有要件については、剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日において通算法人であっても、当該確定する日以前 6 月以内の期間中に通算グループに加入した場合など、当該確定する日以前 6 月以内の期間に通算法人でない期間がある法人が外国法人の株式等を保有している場合には、このような通算法人も含めて判定するのか、といった疑問が生ずる。

3 この点について、通算グループ全体でこの継続保有要件の判定をする場合における「その状態」とは、「25%以上の株式等を保有している状態」をいうのであり、「通算法人として 25%以上の株式等を保有している状態」をいうのではない。つまり、通算法人が外国法人から剰余金の配当等の額を受けた場合、通算グループ全体で継続保有要件を満たしているかどうかは、次の(1)及び(2)の法人が保有する株式等により判定することとなるのである。

(1) 通算法人（自ら）

(2) 剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日において(1)の通算法人との間に通算完全支配関係のある他の通算法人

したがって、(2)の他の通算法人において、剰余金の配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月の期間内に通算法人でない期間が含まれていたとしても、そのことをもってこの継続保有要件を満たさないことにはならない。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。

4 なお、本通達は、連結納税制度における外国子会社から受ける配当等の益金不算入と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第23条の2《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達3-3-1《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》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。

### 【新設】（租税条約の適用がある場合の外国子会社の判定）

2-8 通算法人に係る法第 23 条の 2 第 1 項《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》に規定する外国子会社の判定において、その判定の対象となる外国法人が租税条約の二重課税排除条項（令第 22 条の 4 第 7 項《外国子会社の要件等》に規定する「二重課税排除条項」をいう。以下 2-8 において同じ。）により当該外国法人の法第 23 条の 2 第 1 項に規定する発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額に係る保有割合が軽減されている相手国の外国法人である場合には、当該通算法人及び他の通算法人が保有している当該外国法人の発行済株式又は出資の数又は金額を合計した数又は金額の保有割合が 25%未満であっても、当該通算法人が当該租税条約の二重課税排除条項に定める保有割合以上の株式又は出資を株式保有期間を通じて保有するときは、当該通算法人については同項の規定の適用があることに留意する。

### 【解説】

1 通算法人である内国法人が外国法人の株式等（株式又は出資をいう。以下同じ。）を保有している場合の当該外国法人が、外国子会社から受ける配当等の益金不算入制度（法 23 の 2、以下「本制度」という。）の適用対象となる外国子会社に該当するかどうかの判定において、当該外国法人の株式等の保有割合が 25%以上であるかどうか（以下「保有割合要件」という。）は、内国法人及び当該内国法人との間に通算完全支配関係がある通算法人が保有する外国法人の株式等の合計数（出資にあっては、合計額）を基礎として判定する、すなわち通算グループ全体で判定することとされている（法 23 の 2 ①、令 22 の 4 ①一括弧書）。

また、この保有割合要件については、租税条約の二重課税排除条項において外国法人の株式等の保有割合が軽減されている場合には、その軽減された保有割合によることとされているが（令 22 の 4 ⑦）、通算法人にあっては、その軽減された保有割合についても通算グループ全体で判定するのか、といった疑問が生ずる。これは、具体的には、例えば、日米租税条約（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約、平成 16 年 3 月 30 日付条約第 2 号）では、その二重課税排除条項において株式等の保有割合が 10%に軽減されているが、通算法人である内国法人が本制度の適用を受けようとする場合における米国の居住者である外国法人に係るこの 10%以上の保有割合は、通算グループ全体の判定において適用されるのか、それとも通算法人である当該内国法人 1 社の判定において適用されるのかという疑問である。

2 この点については、例えば、日米租税条約の第 23 条 1 (b) では「合衆国の居住者である法人により当該法人の発行済株式の 10%以上を当該配当の支払義務が確定する日に先立つ 6 箇月の期間を通じて所有する日本国の居住者である法人……」と規定され、条約締結国の一の外国法人と一の内国法人との関係が定められており、他の条約締結国との条約も同様の規定振りで定められていることからすれば、この場合の 10%という保有割合は、あくまで一の内国法人が保有している外国法人の株式等の数（出資にあっては、金額）を基礎とする場合に適用されることになる。

したがって、通算法人である内国法人が本制度の適用を受けようとする場合における通算グループ全体の保有割合要件では、租税条約の二重課税排除条項において軽減された

10%という割合は適用されず、法人税法及び法人税法施行令に定められた 25%という割合が適用されることになる。換言すれば、米国の居住者である外国法人を例に、継続保有要件（グループ通算通達 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》の【解説】1を参照）を満たしていることを前提とすると、通算グループ全体で当該外国法人の株式等の 25%以上を保有している場合には、通算グループに属する各通算法人の保有割合にかかわらず、通算法人の全てに本制度が適用されるということである。

他方、通算グループ全体で当該外国法人の株式等の 25%以上を保有していない場合であっても、通算グループに属する通算法人が単独で当該外国法人の株式等の 10%以上を保有しているときには、当該通算法人には本制度が適用されることになる。

本通達において、これらのことを留意的に明らかにしている。

- 3 なお、本通達は、連結納税制度における外国子会社から受ける配当等の益金不算入と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 23 条の 2《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 3-3-3《租税条約の適用がある場合の外国子会社の判定》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。

## 5 第 37 条《寄附金の損金不算入》関係

### 【新設】（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）

2-9 優先出資（協同組織金融機関の優先出資に関する法律第 2 章《優先出資の発行》の規定に基づき発行される有価証券をいう。）を発行する同法第 2 条第 1 項《定義》に規定する協同組織金融機関に係る法第 37 条第 1 項及び第 4 項《寄附金の損金不算入》に規定する「資本金の額及び資本準備金の額の合計額若しくは出資金の額」については、当該協同組織金融機関の出資金の額によるのではなく、協同組織金融機関の優先出資に関する法律第 42 条《資本金及び資本準備金》の規定による資本金の額及び資本準備金の額の合計額によるのであるから留意する。

### 【解説】

- 1 令和 2 年度の税制改正における連結納税制度の見直しに伴い、寄附金の損金不算入制度（法 37、以下「本制度」という。）における一般の寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金の損金算入限度額に係るいわゆる資本金基準が見直され、「資本金等の額」が「資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額」とされた（法 37①④、令 73①一イ、77 の 2①一イ）。
- 2 ところで、金融機関のうち協同組織金融機関の優先出資に関する法律第 2 条第 1 項《定義》に規定する協同組織金融機関については、同法の規定に基づく優先出資を発行する場合があるが、そのような金融機関にあっては、その貸借対照表上の勘定科目としてそれぞれ「出資金」と表示される金額及び「資本準備金」と表示される金額があるところ、このような場合に本制度における上記 1 の資本金基準ではどの金額を用いればよいか、といった疑問が生ずる。  
この点について、同法第 42 条《資本金及び資本準備金》の規定によれば、貸借対照表上「出資金」と表示される金額に相当するものは同法の規定上資本金として取り扱う旨を定めていることから、このような金融機関については、資本金の額と資本準備金の額の合計額によることになる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 なお、上記 1 の改正は、グループ通算制度を適用しない法人についても同様の取扱いとされており、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。

## 6 第 52 条《貸倒引当金》関係

### 【新設】(売掛金、貸付金に準ずる債権)

2-11 法第 52 条第 2 項《貸倒引当金》に規定する「その他これらに準ずる金銭債権」には、基本通達 11-2-16《売掛金、貸付金に準ずる債権》に掲げるもののほか、通算税効果額に係る未収金（当該法人との間に完全支配関係がある他の法人に対して有するものを除く。）が含まれる。

### 【解説】

- 1 貸倒引当金（法 52、以下「本制度」という。）の対象となる金銭債権に含まれる「その他これらに準ずる金銭債権」（法 52②）については、法人税基本通達 11-2-16《売掛金、貸付金に準ずる債権》あるいは連結納税基本通達 10-2-18《売掛金、貸付金に準ずる債権》においてそれぞれ 5 つを例示している。これらの通達のそれぞれの(5)では、連結納税制度において連結法人間で授受される連結法人税の個別帰属額に係る未収金も本制度の対象となることから、「法第 81 条の 18 第 1 項《連結法人税の個別帰属額の計算》に規定する『法人税の負担額』又は『法人税の減少額』として帰せられる金額に係る未収金（当該法人との間に連結完全支配関係がある連結法人に対して有するものを除く。）」と定めている。
- 2 グループ通算制度では、この連結法人間で授受される「法人税の負担額・減少額」として各連結法人に帰せられる金額と同旨の金額として、通算法人間で授受される通算税効果額が規定されているが（法 26④、38③）、この通算税効果額に係る未収金についても同様に、本制度の対象となる金銭債権に該当することを、本通達において明らかにしている。  
ここで、今般の連結納税制度の見直しに合わせた本制度の見直しに伴い、本制度の対象となる金銭債権（個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権）に含まれないものについて、連結納税制度においては連結完全支配関係がある連結法人に対して有する金銭債権とされていたのを、完全支配関係がある法人に対して有する金銭債権とする見直しが行われたところ、上記の通算税効果額に係る未収金から除外するものの本通達の書き振りもこれに合わせる形に変更している（本通達の括弧書き）ことに、併せて留意が必要である。
- 3 なお、上記 2 の改正は、グループ通算制度を適用しない法人についても同様の取扱いとされており、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。

## 7 第 57 条《欠損金の繰越し》関係

### 【新設】（共同事業に係る要件の判定）

2-12 法第 57 条第 8 項《欠損金の繰越し》に規定する「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定（以下 2-14 において「共同事業に係る要件の判定」という。）に当たっては、基本通達 1-4-4 《従業者の範囲》から 1-4-7 《特定役員の範囲》までの取扱いを準用する。

### 【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（「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」）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 この「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定に当たっての要件については、法人税法施行令第 112 条の 2 第 4 項《通算完全支配関係に準ずる関係等》に規定されているところであるが、これらの要件は、同令第 112 条第 3 項及び第 10 項《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》に規定する適格合併における欠損金の引継ぎ・使用制限の要件（みなし共同事業要件）と類似する規定振りとなっている。また、これらの規定は、同令第 4 条の 3 第 4 項《適格組織再編成における株式の保有関係等》に規定する適格合併の要件（共同事業を行うための合併の要件）と類似する規定振りとなっている。

このため、適格合併の要件に関する取扱いを定めた法人税基本通達 1-4-4 《従業者の範囲》から 1-4-7 《特定役員の範囲》までの取扱いについては、本制度においても同様となるのであり、これらの通達に定める取扱いを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（最後に支配関係を有することとなった日の意義）**

2-13 法第 57 条第 8 項《欠損金の繰越し》に規定する「最後に支配関係を有することとなった日」とは、通算親法人与通算法人との間において、同項の「通算承認の効力が生じた日」の直前まで継続して支配関係がある場合のその支配関係を有することとなった日をいうことに留意する。

令第 112 条の 2 第 3 項第 2 号《通算完全支配関係に準ずる関係等》、同条第 5 項において準用する令第 112 条第 7 項《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》及び令第 113 条第 13 項《引継対象外未処理欠損金額の計算に係る特例》において準用する同条第 8 項第 1 号に規定する「最後に支配関係を有することとなった日」についても、同様とする。

**【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（当該通算法人が当該通算法人に係る通算親法人との間に「最後に支配関係を有することとなった日」をいい、当該通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のうち当該通算法人との間に「最後に支配関係を有することとなった日」が最も早いものとの間に「最後に支配関係を有することとなった日」をいう。以下同じ。）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（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の各事業年度）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（支配関係発生日の属する事業年度をいう。）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、以下「欠損金の持込み制限」という。）。
- 2 ところで、この欠損金の持込み制限の対象となる欠損金額を算定する基礎となる支配関係発生日、すなわち上記 1 の「最後に支配関係を有することとなった日」について、例えば次の事例において、通算親法人与通算法人との間に最後に支配関係を有することとなった日とは、上記 1 の「通算承認の効力が生じた日」からみて支配関係が生じた最も古い時点である(1)の時点をいうのか、あるいは「通算承認の効力が生じた日」の直前まで継続した支配関係が生じている(3)の時点をいうのか、といった疑問が生ずる。

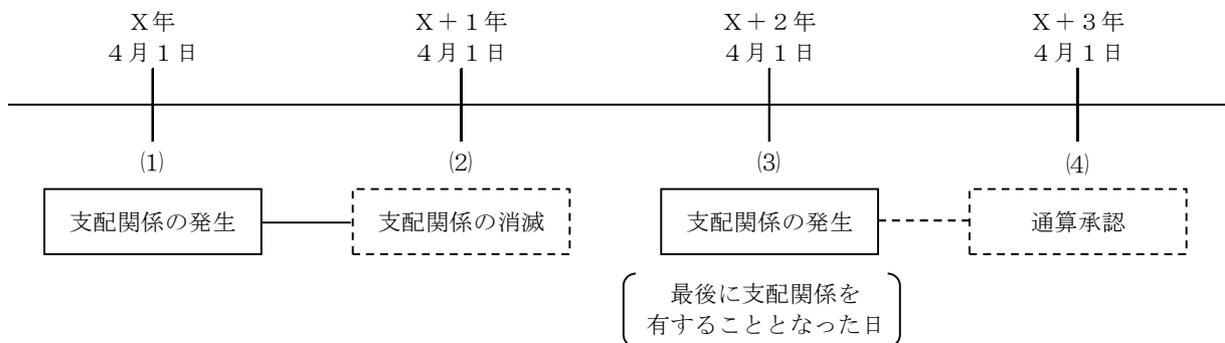
《事例》

	日付	発生した事実
(1)	X年 4月1日	通算親法人Aが法人Bの発行済株式等の50%超を取得（支配関係の発生）
(2)	X+1年 4月1日	通算親法人Aが法人Bの発行済株式等の一部を売却したことにより、その発行済株式等の保有割合が50%以下となる（支配関係の消滅）
(3)	X+2年 4月1日	通算親法人Aが法人Bの発行済株式等の一部を再度取得したことにより、その発行済株式等の保有割合が50%超となる（支配関係の発生）
(4)	X+3年 4月1日	通算親法人Aが法人Bの発行済株式等の残り全部を取得したことにより、その発行済株式等の保有割合が100%となる（完全支配関係の発生＝法人Bに通算承認の効力が発生し、法人Bは通算法人となる）

3 この点について、上記1の「最後に支配関係を有することとなった日」とは、通算親法人と通算法人との間において、通算承認の効力が生じた日の直前まで継続して支配関係がある場合のその支配関係があることとなった日をいうことを、本通達の前段において留意的に明らかにしている。

よって、上記2の事例においては、通算親法人（法人A）と通算法人（法人B）の間に完全支配関係を有することとなった日（すなわち、上記1の「通算承認の効力が生じた日」であるX+3年4月1日）の直前まで継続して支配関係があることとなる(3)の日（X+2年4月1日）が、「最後に支配関係を有することとなった日」となる。

《参考》



4 また、上記1の欠損金の持込み制限に関して、法人税法施行令第112条の2第3項第2号《通算完全支配関係に準ずる関係等》、同条第5項において準用する同令第112条第7項《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》及び同令第113条第13項《引継対象外未処理欠損金額の計算に係る特例》において準用する同条第8項第1号に規定する「最後に支配関係を有することとなった日」についても、上記3と同様に取り扱うことを、本通達の後段において明らかにしている。

### 【新設】（新設法人であるかどうかの判定の時期）

2-16 通算法人が法第 57 条第 11 項第 3 号括弧書《欠損金の繰越し》に規定する「当該内国法人が通算法人である場合において……事業年度でないときにおける当該内国法人」に該当するかどうかの判定（以下 2-16 において「新設法人判定」という。）は、当該通算法人及び他の通算法人（当該通算法人の同条第 1 項の規定の適用を受けようとする事業年度（以下 2-16 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新設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欠損金額の繰越控除における中小法人等の損金算入限度額の特例（法 57⑩、以下「中小法人等の特例」という。）に係るいわゆる新設法人（設立後 7 年内の法人、法 57⑩三）の範囲の見直しが行われ、通算法人が設立後 7 年内の法人であっても、他の通算法人のいずれかの当該各事業年度終了の日の属する事業年度が当該他の通算法人の設立の日である一定の日から同日以後 7 年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度でないときにおけるその通算法人は、この新設法人に該当しないこととされている（法 57⑩三）。
- 2 このように、中小法人等の特例の適用を受けることができる新設法人に該当するかどうかの判定（以下「新設法人判定」という。）については、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。
- 3 まず、本通達の前半において、当該通算法人（自ら）の新設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 57 条第 1 項《欠損金の繰越し》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。）終了の時ににおける当該通算法人（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、中小法人等の特例が一事業年度を通じた欠損金控除前所得金額（損金算入限度額）に対して適用するものであることや、上記 1 の新設法人に該当しない通算法人について法令上「当該各事業年度終了の時ににおいて」と規定されていることから明らかであるが、法令上「当該内国法人が通算法人である場合において他の通算法人のいずれかの当該各事業年度終了の日の属する事業年度」と規定されていることから、その適用事業年度終了の日の属する他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の事業年度に、当該他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の設立の日である一定の日から同日以後 7 年を経過する日までの期間内の日が属しているかについて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、「（当該通算法人の同条第 1 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新設法人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、補足すれば、当該通算法人（自ら）の期末時が属する各通算法人の事業年度を判定対象として、新設法人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、そのグループ内の通算法人全てが新設法人に該当しないことになり、当該通算法人は中小法人等の特例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。

- 4 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は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新設法人判定をどのように行えば良いのか、といった疑問が生ずる。

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、補足すれば、当該中途離脱法人（自ら）の当該前日の属する各通算法人の事業年度を判定対象として、新設法人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新設法人に該当しないということになり、中小法人等の特例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。

## 8 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】（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）

2-18 通算終了事由が生じたことに伴い2以上の通算法人がその有する令第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》に規定する他の通算法人の株式につき同項の規定により一単位当たりの帳簿価額の計算を行うこととなる場合には、これらの通算法人のうち、通算親法人から連鎖する資本関係が最も下位であるものについてこれを行い、順次、その上位のものについてこれを行うことに留意する。

### 【解説】

- 1 グループ通算制度においては、いわゆる投資簿価修正の計算を行う必要があることとされており、この投資簿価修正とは、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）を除く。以下同じ。）について通算承認がその効力を失う場合（以下この通算承認の効力を失うこととなる事由を「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簿価純資産価額に相当する金額に修正を行う（令119の3⑤）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を増減する調整を行うというものである（法28、令96）。
- 2 ここで、通算グループの資本関係が、例えば、親—子—孫—ひ孫の関係（親子間、子孫間及び孫ひ孫間において、それぞれ上位の者が下位の者の発行済株式の100%を直接に保有する関係をいうものとする。）にある場合において、親会社はその保有する子会社の株式を譲渡したときには、当該子会社において通算終了事由が生じ、これに伴い孫会社及びひ孫会社にも通算終了事由が生ずることとなるが、この場合の親会社、子会社又は孫会社のいずれが先にその有する子法人株式の帳簿価額の修正計算を行うのか、といった疑問が生ずる。
- 3 この点について、本通達においては、この縦の資本関係にある複数の通算法人が投資簿価修正を行うこととなる場合の修正計算の順序を明らかにしている。

具体的には、投資簿価修正の計算方法は法人税法施行令第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》に定められており、同項の規定による親会社の修正すべき金額には、子会社及び孫会社につき通算終了事由に基因して生じた修正すべき金額が含まれるのであるから、その具体的な計算においては、まず孫会社の修正すべき金額を確定させ、次に子会社の当該金額を確定させなければ、親会社の当該金額の計算が行えないことになる。よって、投資簿価修正を行うべき通算法人が2以上ある場合の修正計算の順序については、通算親法人から連鎖する資本関係が最も下位である法人から順次、上位のものについて行うこととなる。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 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と同様、いわゆる投資簿価修正の計算の規定が定められたところ、具体的な計算の仕組みは両制度で異なることとされたが、連結納税制度における旧法人税法施行令第9条の2《連結利益積立金額》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達1-8-4《連結子法人株式の帳簿価額修正の順序》については、グループ通算制度においても同様の取扱いとなることから、同通達で定める基

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。

## 9 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

### 【新設】（通算制度の開始等に伴う繰延長期割賦損益額の判定）

2-19 令第 127 条第 1 項《通算制度の開始等に伴うリース譲渡に係る収益及び費用の処理に関する規定の不適用》に規定する繰延長期割賦損益額が 1,000 万円に満たないかどうかの判定については、2-32(2)《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》の取扱いを準用する。

### 【解説】

1 通算承認を受けて通算法人となろうとする内国法人のうちグループ通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益（法 64 の 11①）の適用除外法人に該当しないもの若しくは通算承認を受けて通算子法人となろうとする内国法人のうち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 12①）の適用除外法人に該当しないもの又は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）の適用を受ける法人（法人税法第 64 条の 13 第 1 項第 1 号《通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益》に掲げる要件に該当するものに限る。）が、時価評価事業年度（通算開始直前事業年度（法 64 の 11①）、通算加入直前事業年度（法 64 の 12①）又は通算終了直前事業年度（法 64 の 13①）をいう。以下同じ。）において延払基準（法 63①、令 124①）の適用を受けている場合には、リース譲渡（法人税法第 63 条第 1 項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定するリース譲渡をいう。以下同じ。）に係る収益の額及び費用の額は、これらの事業年度の益金の額及び損金の額に算入することとされている（法 63④、以下「本制度」という。）。

ただし、リース譲渡に係る契約についての時価評価事業年度終了の時における繰延長期割賦損益額が 1,000 万円に満たないものである場合には、上記の各規定は適用されないこととされている（令 127①）。

2 この場合の「1,000 万円に満たない」かどうかの判定については、本制度とは別途、いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法 64 の 9⑦）の適用により通算承認を受けようとする法人が時価評価法人（法 64 の 9⑩-⑫一）に該当するかどうかを判定する場合の時価評価資産等のうちのリース譲渡に係る契約のうち一定のものについて「繰延長期割賦損益額が 1,000 万円以上のもの」などと定められ（令 131 の 13①三等）、この 1,000 万円以上であるかどうかの判定に係る取扱いをグループ通算通達 2-32(2)《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》において定めているところ、本制度においてもこれと同様の取扱いとなるのであるから、同通達の取扱いを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

## 10 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】（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）

2-22 法第 64 条の 6 《損益通算の対象となる欠損金額の特例》の規定の適用に当たっては、基本通達 12 の 2-2-3 《圧縮記帳を適用している資産に係る帳簿価額又は取得価額》、12 の 2-2-4 《資産の評価損の損金算入の規定の適用がある場合の帳簿価額》及び 12 の 2-2-6 《新たな資産の取得とされる資本的支出がある場合の帳簿価額又は取得価額》の取扱いを準用する。

### 【解説】

- 1 通算法人（時価評価除外法人（法 64 の 11①各号又は法 64 の 12①各号）に限る。）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の共同事業に係る要件に該当しないときには、その通算法人の次表の事業年度（(1)にあつては、法人税法第 64 条の 14 第 1 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》の規定の適用がある事業年度を除く。）におけるそれぞれの金額は、損益通算（法 64 の 5）の対象とならないこととされている（法 64 の 6 ①③、以下「本制度」という。）。

	事業年度	損益通算の対象外となる金額
(1)	下記(2)以外の事業年度	通算法人のその事業年度において生ずる通算前欠損金額のうちその事業年度の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額（法 64 の 6 ①）
(2)	多額の償却費が生ずる事業年度（令 131 の 8 ⑥）	通算法人の適用期間内の日を含むその事業年度において生ずる通算前欠損金額（法 64 の 6 ③）

- 2 本制度の仕組みは、法人税法第 62 条の 7 《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》と同様の制度設計とされたものであり、法令の規定についても同様の規定振りで定められている。

したがって、同条に係る取扱いとして法人税基本通達第 12 章の 2 第 2 節《特定資産に係る譲渡等損失額》において定めている通達のうち、本制度でも同様の取扱いとなるものを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（共同事業に係る要件の判定）**

2-23 法第64条の6第1項《損益通算の対象となる欠損金額の特例》に規定する「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定に当たっては、基本通達1-4-4《従業者の範囲》から1-4-7《特定役員の範囲》までの取扱いを準用する。

**【解説】**

1 通算法人（時価評価除外法人（法64の11①各号又は法64の12①各号）に限る。）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の共同事業に係る要件（「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」）に該当しないときには、その通算法人の次表の事業年度（(1)にあつては、法人税法第64条の14第1項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》の規定の適用がある事業年度を除く。）におけるそれぞれの金額は、損益通算（法64の5）の対象とならないこととされている（法64の6①③、以下「本制度」という。）。

	事業年度	損益通算の対象外となる金額
(1)	下記(2)以外の事業年度	通算法人のその事業年度において生ずる通算前欠損金額のうちその事業年度の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額（法64の6①）
(2)	多額の償却費が生ずる事業年度（令131の8⑥）	通算法人の適用期間内の日を含むその事業年度において生ずる通算前欠損金額（法64の6③）

2 この「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定に当たっての要件については、法人税法施行令第131条の8第2項《損益通算の対象となる欠損金額の特例》において準用する同令第112条の2第4項《通算完全支配関係に準ずる関係等》に規定されているところであるが、これらの要件は、同令第112条第3項及び第10項《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》に規定する適格合併における欠損金の引継ぎ・使用制限の要件（みなし共同事業要件）と類似する規定振りとなっている。また、これらの規定は、同令第4条の3第4項《適格組織再編成における株式の保有関係等》に規定する適格合併の要件（共同事業を行うための合併の要件）と類似する規定振りとなっている。

このため、適格合併の要件に関する取扱いを定めた法人税基本通達1-4-4《従業者の範囲》から1-4-7《特定役員の範囲》までの取扱いについては、本制度においても同様となるのであり、これらの通達に定める取扱いを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（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）**

2-24 次に掲げる用語の意義については、それぞれ次に掲げる通達の取扱いを準用する。

- (1) 法第 64 条の 6 第 1 項《損益通算の対象となる欠損金額の特例》並びに令第 131 条の 8 第 1 項第 2 号イ及びロ《損益通算の対象となる欠損金額の特例》に規定する「最後に支配関係を有することとなった日」 2-13《最後に支配関係を有することとなった日の意義》
- (2) 同条第 2 項において準用する令第 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」 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》

**【解説】**

1 通算法人（時価評価除外法人（法 64 の 11①各号又は法 64 の 12①各号）に限る。）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（注 1）に該当しない場合には、その通算法人の次表の事業年度（(1)にあつては、法人税法第 64 条の 14 第 1 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》の規定の適用がある事業年度を除く。）におけるそれぞれの金額は、損益通算（法 64 の 5）の対象とならないこととされている（法 64 の 6 ①③、以下「本制度」という。）。

	事業年度	損益通算の対象外となる金額
(1)	下記(2)以外の事業年度	通算法人のその事業年度において生ずる通算前欠損金額のうちその事業年度の適用期間（注 2）において生ずる特定資産譲渡等損失額に達するまでの金額（法 64 の 6 ①）
(2)	多額の償却費が生ずる事業年度（令 131 の 8 ⑥）	通算法人の適用期間（注 2）内の日を含むその事業年度において生ずる通算前欠損金額（法 64 の 6 ③）

(注) 1 この共同で事業を行う場合とは、法人税法施行令第 131 条の 8 第 2 項《損益通算の対象となる欠損金額の特例》の規定により同令第 112 条の 2 第 4 項《通算完全支配関係に準ずる関係等》の規定を読み替えて準用する場合の同項に定める要件に該当する場合をいう。

2 通算承認の効力が生じた日から同日以後 3 年を経過する日と支配関係発生日（その通算法人がその通算法人に係る通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった日をいい、その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のうちその通算法人との間に最後に支配関係を有することとなった日が最も早

いものとの間に最後に支配関係を有することとなった日をいう。)以後5年を経過する日とのうちいずれか早い日までの期間をいう。

- 2 本制度の仕組みは、法人税法第62条の7《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》と同様の制度設計とされており、これらの法令の規定についても、類似する規定振りで定められている。

これらの規定に係る取扱いについては、グループ通算通達においては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（法57⑧、以下「欠損金の制限措置」という。）に係る通達として取扱いを定めていることから、この欠損金の制限措置に係る各通達のうち、本制度でも同様の取扱いとなるものを準用することとしている。本通達の(1)及び(2)において、このことを明らかにしている。

## 11 第 64 条の 9 《通算承認》関係

### 【新設】（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）

2-27 通算子法人の発行済株式のうち法令第 131 条の 11 第 2 項《通算法人の範囲》の規定により読み替えられた法令第 4 条の 2 第 2 項各号《支配関係及び完全支配関係》に掲げる株式がある場合の完全支配関係の判定は、法令第 131 条の 11 第 2 項の規定により読み替えられた法令第 4 条の 2 第 2 項に規定する「割合」が 5%未満かどうかにより行うのであるから、例えば、通算子法人に係る当該割合が 5%未満である状態が継続していたものが 5%以上となったときには、当該通算子法人はその時において通算親法人との間に当該通算親法人による通算完全支配関係を有し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 3 までにおいて同じ。）があるかどうかの判定上、法人の発行済株式の総数のうちに民法組合方式の従業員持株会が取得した株式及び法人の役員等がストックオプションの権利行使により取得した株式の合計数の占める割合が 5%未満である場合には、これらの株式を発行済株式から除くこととされている（令 131 の 11②、4 の 2②一）。すなわち、グループ通算制度においては、当該「割合」を除いた保有割合をもって、完全支配関係の判定を行う、ということである。
- 2 ところで、例えば、グループ通算制度を適用しようとする事業年度において、その当初は完全支配関係の判定上除かれる株式の対象とされていた従業員持株会の取得株式及びストックオプションの権利行使による取得株式に係る上記 1 の「割合」が 5%未満であったが、その中途において当該「割合」が増加して 5%以上となり当該事業年度末には再び 5%未満となったような場合でも、当該「割合」の変動する都度この判定を行うことは要せず、単に当該事業年度末においてその判定を行えば足りるのではないか、といった疑問が生ずる。
- 3 この点については、法令上、上記 1 のとおり規定されているのみであることからすれば、対象となる株式に異動が生じた都度判定を行い（つまり、当該事業年度末のみに判定を行うのではなく、当該「割合」が 5%以上となった時においてもこの判定を行い）、その結果、その 5%以上となった時には完全支配関係を有していない（つまり、完全支配関係が継続していない）ということになる。したがって、上記 2 のような場合には、当該「割合」が 5%以上となった時点において、その完全支配関係を有しないものとして取り扱うこととなる。本通達では、このことを念のため明らかにしている。

これらのことから、グループ通算制度を継続するためには、通算親法人と通算子法人との間の完全支配関係はグループ通算制度を適用しようとする事業年度の期間を通じて継続している必要がある、ということになる。
- 4 なお、本通達は、連結納税制度における完全支配関係の判定と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法施行令第 4 条の 2 《支配関係及び完全支配関係》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 1-2-5 《連結納税の完全支配関

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》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。

**【新設】（通算承認の却下事由に該当するものの例示）**

2-28 法第64条の9第3項第2号《通算承認》に規定する「その申請を行つている法人に通算予定法人以外の法人が含まれていること」には、例えば、法第64条の10第1項《通算制度の取りやめ等》の承認を受け、法第127条第2項《青色申告の承認の取消し》の規定による通知を受け、又は法第128条《青色申告の取りやめ》に規定する届出書の提出をした内国法人につき、法第64条の9第1項第3号から第5号までに規定する各期間を経過していない場合において、当該内国法人がその申請を行つている法人に含まれていることがこれに該当する。

**【解説】**

1 通算承認の却下事由については、法令上、以下のとおり定められている（法64の9③各号）。

- (1) 通算予定法人（注）のいずれかがその申請を行っていないこと（一号）
- (2) その申請を行つている法人に通算予定法人（注）以外の法人が含まれていること（二号）
- (3) その申請を行つている通算予定法人（注）につき次のいずれかに該当する事実があること（三号）

イ 所得の金額又は欠損金額及び法人税の額の計算が適正に行われ難いと認められること

ロ 損益通算及び欠損金の通算の適用を受けようとする事業年度において、帳簿書類の備付け、記録又は保存が法人税法施行規則第53条《青色申告承認申請書の記載事項》から第59条《帳簿書類の整理保存》までの規定に従って行われることが見込まれないこと

ハ 備え付ける帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録していることその他不実の記載又は記録があると認められる相当の理由があること

ニ 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こと

（注） 通算予定法人とは、法人税法第64条の9第1項《通算承認》に規定する親法人又は同条第2項に規定する他の内国法人（子法人）（すなわち、グループ通算制度を適用する親法人又は子法人となれる法人）をいう。

2 上記1に掲げる事由は、(3)ハを除き、連結納税制度における承認の却下事由（旧法4の3②、以下「連結承認却下事由」という。）から実質的には改正が行われていないのであるが、この連結承認却下事由のうち、職権により連結納税の承認を取り消され、又は連結納税の取りやめの承認を受けた日以後5年以内に連結納税の承認申請書を提出したこと（旧法4の3②三ハ）について、グループ通算制度においても同様の事実関係（グループ通算制度にあっては、青色申告の承認の取消し（法127②）の通知を受け、青色申告の取りやめの届出書を提出し、又は通算制度の取りやめの承認を受けた日以後5年（青色申告の取りやめの届出書の提出にあっては、その届出書の提出をした日以後1年）以内に通算承認の申請書を提出したこと（法64の9①三～五）。以下「取りやめ以後5年等以内申請の事実」という。）は生ずるにもかかわらず、通算承認の却下事由を掲げた上記1の法令においては明示的に列

挙されていない。このことから、取りやめ以後5年等以内申請の事実が通算承認の却下事由に含まれるのか、といった疑問が生ずる。

- 3 この点については、今般の連結納税制度の見直しに伴い、取りやめ以後5年等以内申請の事実は上記1(2)に掲げる事由に含まれると整理されて上記のような法令改正が行われたものであり、グループ通算制度の通算承認の却下事由には該当しなくなったということではない。このように、取りやめ以後5年等以内申請の事実が通算承認の却下事由に該当することについては、改正後の条文の規定振りからは疑義はないものの、上記1(2)に掲げる事由の規定振り自体は連結納税制度の条文から変更されたわけではなく通算承認の却下事由からは除外されたようにも見えることから、本通達において念のためこのことを明らかにしている。

**【新設】（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）**

2-29 法第 64 条の 9 第 2 項《通算承認》に規定する他の内国法人が、既に同項の規定により通算承認の申請を行った同条第 1 項に規定する親法人との間に、当該申請の時から当該親法人の最初通算事業年度（法第 2 編第 1 章第 1 節第 11 款第 1 目《損益通算及び欠損金の通算》の規定の適用を受けようとする最初の事業年度をいう。以下 2-37 までにおいて同じ。）開始の時までの間に、新たに当該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おいて、当該親法人に対して通算承認の処分があったときは、同条第 4 項の規定により、当該他の内国法人についても通算承認があったものとみなすことに留意する。

**【解説】**

- 1 通算承認の申請を行った法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する親法人（以下「親法人」という。）に対して通算承認の処分があった場合には、グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度（以下「最初通算事業年度」という。）の開始の時に当該親法人による完全支配関係（同項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有する同条第 2 項に規定する他の内国法人（子法人）の全てにつきその承認があったものとみなすこととされている（法 64 の 9 ④）。

この承認があったものとみなされる「他の内国法人」について、当該最初通算事業年度の開始の時のみならずその申請の時点においても当該親法人との間に完全支配関係を有している必要があるかどうか、といった疑問が生ずる。

- 2 この点については、上記 1 の「他の内国法人」とは、単に法人税法第 64 条の 9 第 2 項に規定する他の内国法人（＝同条第 1 項に規定する他の内国法人（つまり、同項第 3 号から第 10 号までに掲げる法人を除いた、いわゆる通算子法人になれる法人））をいうにすぎないのであり、親法人が通算承認の申請を行った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があるかどうかまでは問わないのであるから、親法人に対して通算承認の処分があった場合には、最初通算事業年度の開始の時に当該親法人との間に完全支配関係を有する「他の内国法人」の全てにその承認があったものとみなされるということになる。したがって、通算承認の申請時には当該親法人との間に当該親法人による完全支配関係を有しない法人も、当該申請時から最初通算事業年度開始の時までの間に新たに当該親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合には、この承認があったものとみなされる他の内国法人に該当することとなり、当該法人にもこのみなし承認の効力が及ぶこととなる。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。

ここで、本通達の親法人は、この新たに完全支配関係を有することとなった日以後遅滞なく、所定の書類（完全支配関係を有することとなった旨を記載した書類）を納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（令 131 の 12③、規 27 の 16 の 8 ③）ことに併せて留意が必要である。

- 3 なお、本通達は、連結納税制度におけるみなし承認と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 4 条の 3 《連結納税の承認の申請》に係る取扱い

として定めている連結納税基本通達 1 - 3 - 2 《最初連結親法人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》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。

**【新設】（設立事業年度等の承認申請特例の不適用）**

2-30 法第64条の9第1項《通算承認》に規定する親法人の事業年度の期間が次に掲げる場合に該当する場合には、それぞれ次に定める事業年度については、同条第7項の規定の適用はないことに留意する。

- (1) 当該親法人の設立事業年度（同項に規定する設立事業年度をいう。以下2-30において同じ。）の期間が2月を超えない場合（(2)に該当する場合を除く。） 設立事業年度
- (2) 当該親法人の設立事業年度開始の日から当該設立事業年度の翌事業年度終了の日までの期間が2月を超えない場合 設立事業年度及びその翌事業年度

**【解説】**

1 通算承認の申請期限は、原則として、グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度（以下「最初通算事業年度」という。）開始の日の3月前の日とされているが（法64の9②）、次に掲げる事業年度を最初通算事業年度としようとする場合にそれぞれ定める日をこの通算承認の申請期限とすることができる特例が設けられている（法64の9⑦、以下この特例を「設立事業年度等の申請期限の特例」という。）。

- (1) 法人税法第64条の9第1項《通算承認》に規定する親法人（以下「親法人」という。）の設立事業年度（設立の日の属する事業年度をいう。以下同じ。） 設立事業年度開始の日から1月を経過する日と当該設立事業年度終了の日から2月前の日とのいずれか早い日
- (2) 親法人（設立事業年度終了の時に時価評価資産等（令131の13①）を有するもの（時価評価除外法人（法64の11①一）を除く。）を除く。）の設立事業年度の翌事業年度 設立事業年度終了の日と当該設立事業年度の翌事業年度終了の日から2月前の日とのいずれか早い日

2 本通達においては、設立事業年度の期間あるいは設立事業年度及びその翌事業年度を合計した期間が一定期間に満たない親法人がこの設立事業年度等の申請期限の特例の適用による通算承認の申請ができないことについて、具体的な期間を示しつつ、留意的に明らかにしている。

まず、上記1(1)の設立事業年度の特例については、例えば、親法人の設立事業年度の期間が1月である場合には、この設立事業年度の特例を適用しようとしてもその承認申請書の提出期限が当該親法人の設立の前日となって適用できないのであり、本通達の(1)においてこのことを明らかにしている。

また、上記1(2)の設立事業年度の翌事業年度の特例については、例えば、親法人の設立事業年度（第1期）の期間とその翌事業年度（第2期）の期間を合計しても2月を超えない場合に当該第2期を最初通算事業年度としてこの設立事業年度の翌事業年度の特例を適用しようとしても、その承認申請書の提出期限が当該親法人の設立の前日となって適用できないのであり、本通達の(2)においてこのことを明らかにしている。

3 なお、本通達は、連結納税制度における設立事業年度等の申請期限の特例と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第4条の3《連結納税の承認の申請》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達1-3-4《設立事業年度等の承認申請特例の不適用》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。

**【新設】（時価評価資産等の判定における資本金等の額）**

2-31 法人が法第 64 条の 9 第 10 項第 1 号《通算承認》の「時価評価資産その他の政令で定めるもの」を有するかどうかを判定する場合における令第 131 条の 15 第 1 項第 5 号《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に規定する「資本金等の額」は、申請特例年度開始の日の前日の属する事業年度終了の時の資本金等の額となることに留意する。

法第 64 条の 9 第 12 項第 1 号の「時価評価資産その他の政令で定めるもの」を有するかどうかを判定する場合における令第 131 条の 16 第 1 項第 3 号《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に規定する「資本金等の額」については、完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時の資本金等の額となることに留意する。

**【解説】**

- 1 いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法 64 の 9 ⑦）の適用により通算承認を受けようとする法人税法第 64 条の 9 第 2 項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）が、グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度（以下「申請特例年度」という。）の開始の日の前日の属する事業年度終了の時に於いて時価評価資産等（同条第 10 項第 1 号に規定する「時価評価資産その他の政令で定めるもの」をいう。以下 3 までにおいて同じ。）を有する場合は、当該他の内国法人は時価評価法人（法 64 の 9 ⑩一）に該当し、申請特例年度終了の時に有する時価評価資産についてその時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法 64 の 11④）。
- 2 ところで、この時価評価資産等とは、①時価評価資産（法 64 の 11④）、②譲渡損益調整額のうち一定のもの、③リース譲渡（法 63①）に係る契約のうち一定のもの又は④措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものをいうのであるが（法 64 の 9 ⑩一、令 131 の 13②）、①の時価評価資産については、その資産の価額と帳簿価額との差額が資本金等の額の 2 分の 1 に相当する金額と 1,000 万円とのいずれか少ない金額に満たないものはこれに該当しないこととされている（令 131 の 13②一、131 の 15⑤五）。
- ここで、この「資本金等の額」とは、具体的に法人のいつの時点の資本金等の額をいうのか、といった疑問が生ずる。
- 3 この点については、特に法令上も明文の規定はないが、時価評価資産等を有するかどうかの判定を行うのであるから、その判定時、すなわち、申請特例年度開始の日の前日の属する事業年度終了の時に於ける資本金等の額と解するのが相当である。本通達の前段において、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 また、申請特例年度においてその内国法人（親法人）との間に完全支配関係（法人税法第 64 条の 9 第 1 項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有することとなった同条第 2 項に規定する他の内国法人（子法人）につき、その完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等（同条第 12 項第 1 号に規定する「時価評価資産その他の政令で定めるもの」をいう。）を有する場合は、当該他の内国法人

は時価評価法人（法 64 の 9 ⑫一）に該当し、その通算加入直前事業年度（当該他の内国法人について通算承認の効力が生ずる日（＝申請特例年度終了の日の翌日）の前日の属する事業年度をいう。）終了の時に有する時価評価資産（法 64 の 12①）についてその時価評価損益の計上を行うこととされている（法 64 の 12①）。

この時価評価資産等の範囲については、法令上、上記 2 前段と同様に定められており（令 131 の 13③）、そのうちの時価評価資産（法 64 の 12①）に該当するかどうかを判定する場合の「資本金等の額」についても、上記 3 と同様に、その判定時である完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時の資本金等の額によることとなる。本通達の後段において、このことを留意的に明らかにしている。

- 5 なお、本通達は、連結納税制度における設立事業年度等の申請期限の特例の適用により連結納税の承認を受けようとする場合に行う時価評価法人の判定に係る時価評価資産等と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 4 条の 3《連結納税の承認の申請》及び旧法人税法施行令第 14 条の 8《時価評価資産等の範囲》に係る取扱いとして定めている法人税基本通達 12 の 3 - 1 - 1《時価評価資産等の判定における資本金等の額》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、申請特例年度終了の時に有する時価評価資産についてその時価評価損益の計上を行う際の時価評価資産に該当するかどうかの判定における資本金等の額に係る取扱いについては、本通達とは別途、法人税法第 64 条の 11《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に係るグループ通算通達 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》において明らかにしている。

**【新設】（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）**

2-32 令第131条の13第1項《時価評価資産等の範囲》の規定の適用上、次に掲げる金額が1,000万円以上であるかどうかの判定に当たっては、それぞれ次のことに留意する。

- (1) 同項第2号の譲渡損益調整額（以下2-32において「譲渡損益調整額」という。）  
その譲渡損益調整額の対象となる譲渡した資産のそれぞれの譲渡損益調整額ごとに判定する。
  - (2) 同項第3号の繰延長期割賦損益額（以下2-32において「繰延長期割賦損益額」という。） 法第63条第1項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》に規定するリース譲渡（以下2-32において「リース譲渡」という。）に係る契約ごとの繰延長期割賦損益額により判定する。
  - (3) 令第131条の13第1項第4号に規定する特別勘定の金額 その特別勘定の対象となる譲渡した資産又は取得した株式のそれぞれの特別勘定の金額ごとに判定する。  
同条第2項又は第3項の規定による(1)から(3)までに掲げる金額がそれぞれ1,000万円に満たないかどうかの判定に当たっても、同様とする。
- ④ (2)の判定を行う場合において、法人が、リース譲渡につき基本通達2-4-5《延払基準の計算単位》の取扱いにより合理的な区分ごと一括して延払基準を適用しているときは、その契約の属する区分の差益率を基として当該契約に係る繰延長期割賦損益額を計算している限り、これを認める。

**【解説】**

1 親法人が、いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法64の9⑦）のうち設立事業年度の翌事業年度の特例の適用により通算承認を受けようとする場合において、グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度（以下「申請特例年度」という。）の開始の日の前日の属する事業年度終了の時において時価評価資産等を有するときには、当該親法人は、法人税法第64条の11第1項第1号《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に掲げるものを除き、この特例の適用を受けることはできないこととされている（法64の9⑦）。

この「時価評価資産等」とは、①時価評価資産（法64の11①）、②譲渡損益調整額のうち一定のもの、③リース譲渡（法63①）に係る契約のうち一定のもの又は④措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものとされ、このうち②から④までについては、それぞれ以下のものに限ることとされている（令131の13①二～四）。

- (1) ②については、譲渡損益調整額が1,000万円以上のもの（二号）
- (2) ③については、その契約に係る繰延長期割賦損益額が1,000万円以上のもの（三号）
- (3) ④については、その特別勘定の金額が1,000万円以上のもの（四号）

2 ここで、上記1の(1)から(3)までについて、それぞれ1,000万円以上であるかどうかの判定に当たっての判定単位が問題となるが、本通達の(1)から(3)までにおいて、それぞれ次のおりであることを留意的に明らかにしている。

- (1) ②の譲渡損益調整額については、個々の譲渡損益調整資産に対応するそれぞれの譲渡損益調整額ごとに判定する。この譲渡損益調整額については、当該親法人が有する譲渡損益調整額の合計額により判定を行うのではないかと、といった疑問も生ずるが、そもそも法人税法第 61 条の 11 第 1 項《完全支配関係がある法人の間の取引の損益》の規定による課税繰延制度は個々の譲渡損益調整資産の譲渡損益額を繰り延べるものであることから、このような単位で判定することとなる。
- (2) ③のリース譲渡に係る契約の繰延長期割賦損益額については、そのリース譲渡に係る個々の契約の繰延長期割賦損益額ごとに判定する。この繰延長期割賦損益額については、当該親法人が締結したリース譲渡に係る契約の繰延長期割賦損益額の合計額により判定を行うのではないかと、といった疑問も生ずるが、そもそも法人税法第 63 条第 1 項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定による延払基準の方法による経理は個々のリース譲渡に係る契約の繰延長期割賦損益額を繰り延べるものであることから、このような単位で判定することになる（法人税基本通達 2-4-5 《延払基準の計算単位》を適用している場合にあっては、4 参照）。
- (3) ④の措置法に規定する特別勘定の金額については、個々の譲渡資産に対応する特別勘定の金額ごとに判定する。この特別勘定の金額については、その法人が有する特別勘定の金額の合計額により行うのではないかと、といった疑問も生ずるが、そもそも圧縮記帳制度は個々の譲渡資産の譲渡利益額を圧縮してその譲渡利益額を繰り延べるものであることから、このような単位で判定することとなる。
- 3 ところで、上記の親法人が設立事業年度の翌事業年度の特例の適用により通算承認を受けようとする場合におけるその子法人については、その申請特例年度の開始の日の前日の属する事業年度終了の時において時価評価資産等を有するときには、当該子法人は時価評価法人（法 64 の 9 ⑩一）に該当し、当該子法人の通算承認は、当該申請特例年度終了の日の翌日からその効力を生ずることとされている（法 64 の 9 ⑩一）。
- また、上記の親法人が設立事業年度の翌事業年度の特例の適用により通算承認を受けようとする場合において、その申請特例年度中に当該親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。）を有することとなったその子法人については、その完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時において時価評価資産等を有するときには、当該子法人は時価評価法人（法 64 の 9 ⑪一）に該当し、当該子法人の通算承認は、当該申請特例年度終了の日の翌日からその効力を生ずることとされている（法 64 の 9 ⑪一）。
- これらの子法人の時価評価資産等についても、法令上、それぞれ上記 1 後段の親法人の時価評価資産等と同様に定められているところ（令 131 の 13②③）、これらの規定に対応する形で、子法人の時価評価資産等のそれぞれの判定についても上記 2 (1)から(3)までと同様の取扱いとなることを、本通達の後段において明らかにしている。
- 4 ここで、本通達の(2)のリース譲渡に係る契約の繰延長期割賦損益額の判定において、法人が、法人税基本通達 2-4-5 を適用し、資産を同通達の合理的な区分ごとにグルーピングしてリース譲渡に係る損益を計算している場合におけるこの時価評価資産等に該当するかどうかの判定に係る判定単位は、そのグルーピングした資産に係る繰延長期割賦損益額の

合計額により行うのか、それとも、個々の資産のリース譲渡等に係る契約ごとの繰延長期割賦損益額により行うのか、といった疑問が生ずる。

この点について、そもそも、同通達は、個々の資産のリース譲渡等に係る契約単位で繰延長期割賦損益額の損益計上を行う場合の実務の煩雑さや、その場合の課税上の弊害が少ないことも考慮して、グルーピング計算を認めているものである。

一方、もともと、この時価評価資産等に該当するかどうかにより、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の時期やその後の損益の計上額に影響が及ぶところ、この時価評価資産等に該当するかどうかの判定に係る判定単位についての固有の取扱いは、法令上は特段定められていないことから、上記の点については、リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の規定（法 63①）を適用するに当たっての単位により（つまり上記の繰延長期割賦損益額については個々の資産のリース譲渡等に係る契約ごとの繰延長期割賦損益額により）判定を行うことを原則としつつ、同通達で定める取扱いやその定めた趣旨なども踏まえ、この個々の契約に係る繰延長期割賦損益額の計算を次のとおり行っている場合にはこれを認める旨を、本通達の注書において明らかにしている。

（算式）

繰延長期割賦損益額 = 個々の契約に係る売掛金 × その契約の属する区分の差益率

5 なお、本通達は、連結納税制度における設立事業年度等の申請期限の特例の適用により連結納税の承認を受けようとする場合に行う時価評価法人の判定に係る時価評価資産等と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法施行令第 14 条の 8 《時価評価資産等の範囲》に係る取扱いとして定めている次の(1)から(3)までの 3 本の通達を、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（これに併せて 1 本の通達に整理統合）したものである。

- (1) 法人税基本通達 12 の 3 - 3 - 1 《譲渡損益調整額が 1,000 万円に満たないかどうかの判定単位》
- (2) 法人税基本通達 12 の 3 - 3 - 1 の 2 《繰延長期割賦損益額が 1,000 万円に満たないかどうかの判定単位》
- (3) 法人税基本通達 12 の 3 - 3 - 2 《特別勘定の金額が 1,000 万円に満たないかどうかの判定単位》

**【新設】（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）**

2-33 株式移転により設立された法人が、通算グループに属する通算親法人の発行済株式の全部を当該株式移転により取得をして保有した上で、法第64条の9第7項《通算承認》の規定の適用を受けて通算承認の申請を行う場合における当該通算グループに属する通算親法人及び通算子法人は、当該株式移転により設立された法人の申請特例年度開始の日の前日の属するそれぞれの事業年度終了の時に於いて、それぞれ同条第10項第1号の「時価評価資産その他の政令で定めるもの」を有するかどうかにより同号の時価評価法人に該当するかどうかの判定を行う必要があることに留意する。

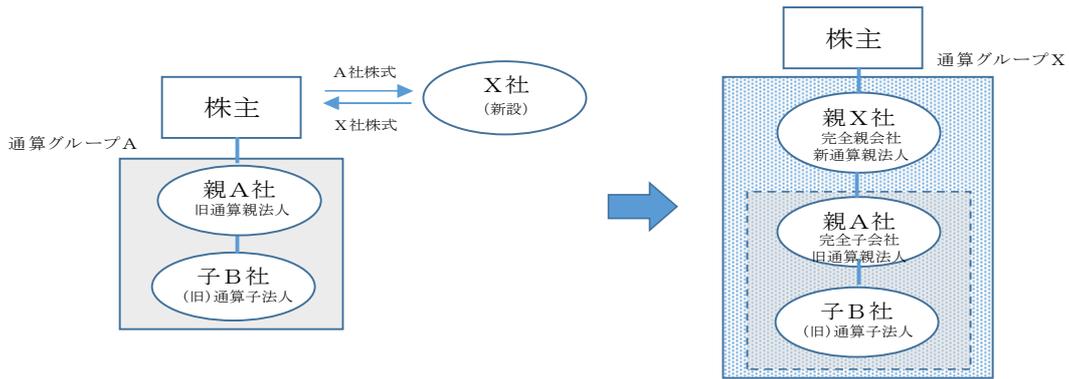
**【解説】**

1 会社法上、株式移転とは、1又は2以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社に取得させることをいうこととされている（会社法2三十二）。すなわち、株式移転により完全親会社（株式会社が他の株式会社の発行済株式の総数を有する場合の当該株式会社をいう。以下同じ。）が新設され、当該完全親会社に対し完全子会社（完全親会社により発行済株式の総数を保有されることとなる株式会社をいう。以下同じ。）の株主が有する当該完全子会社の株式の全部が移転するものである（会社法773①一、774①）。また、株式移転においては、完全子会社の株主に対して、その株式に代えて、完全親会社の株式等を交付することとされている（会社法773①五）。

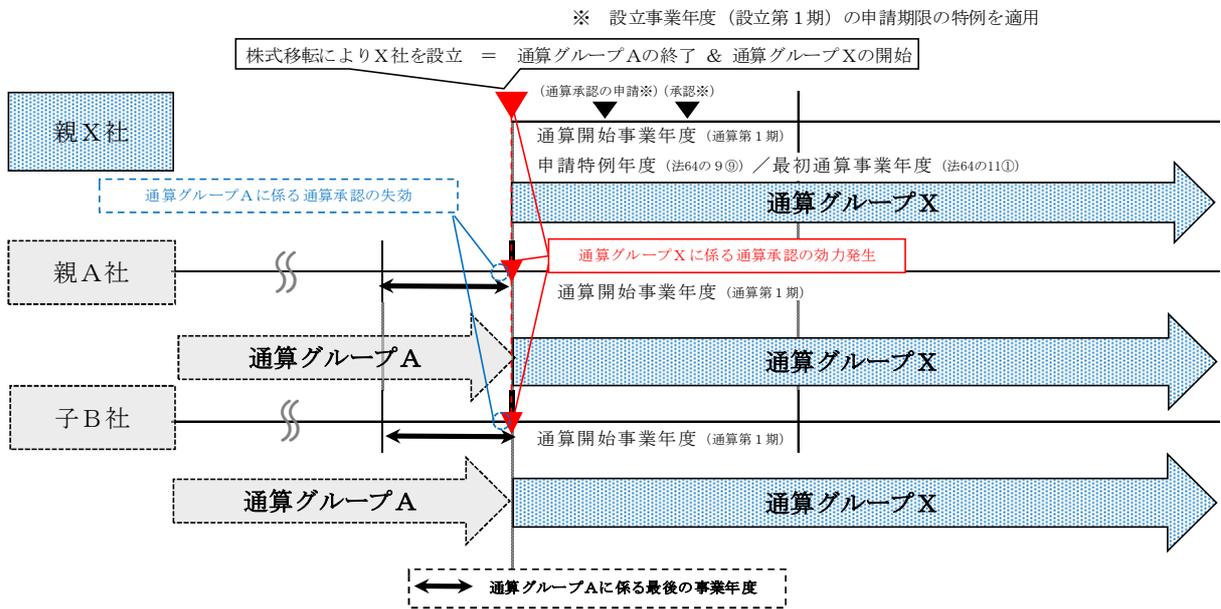
これを前提として、例えば、通算親法人である法人（以下「旧通算親法人」という。）が株式移転により新設された完全親会社の完全子会社となった場合において、当該完全子会社（＝旧通算親法人）を法人税法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）、当該新設された完全親会社を同条第1項に規定する親法人（以下「親法人」という。）として、いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法64の9⑦）の適用によりその設立第1期を最初通算事業年度（グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度をいう。以下同じ。）として新たな通算承認の申請をし、その申請が承認されたときの原則的な取扱いは次のとおりとなる。

- (1) 旧通算親法人が当該新設された完全親会社（以下「新通算親法人」という。）の完全子会社となることにより、旧通算親法人を親法人とする通算グループ（旧通算グループ）に係る通算承認は、新通算親法人が設立された日（完全子会社となった日）においてその効力を失う（法64の10⑥三）。
- (2) 旧通算親法人とその通算子法人については、新通算親法人が設立された日の前日に事業年度が終了し（法14②④二）、この事業年度は旧通算グループに係る最後の事業年度となる。
- (3) 新通算親法人の設立の日から新たな通算承認の効力が生じ（法64の9⑩二）、旧通算親法人及びその通算子法人には、新通算親法人の最初通算事業年度と同じ期間をその期間とする事業年度が生ずる（法14③）。

《株式移転の概要》



《関係図》



2 ところで、いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法 64 の 9 ⑦）の適用により通算承認の申請を行った親法人との間に完全支配関係（法人税法第 64 条の 9 第 1 項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）がある当該他の内国法人（子法人）でその申請特例年度（当該設立事業年度等の申請期限の特例の適用により通算承認を受けてグループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度をいう。以下同じ。）開始の日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等（同条第 10 項第 1 号に規定する「時価評価資産その他の政令で定めるもの」をいう。）を有するもの（同法第 64 条の 11 第 1 項第 2 号《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に掲げる法人を除く。以下「時価評価法人」という。）に係る通算承認の効力は、当該申請特例年度終了の日の翌日から生ずることとされており（法 64 の 9 ⑩一）、この時価評価法人のグループ通算制度の適用開始は一期遅れることとなる。

上記のケースにおいて、旧通算親法人及びその通算子法人が新たに新通算親法人との間に通算完全支配関係を有することとなったとしても、当該旧通算親法人と当該通算子法人との間の通算完全支配関係は引き続き継続していることから、当該旧通算親法人及び当該

通算子法人については、この時価評価法人となるかどうかの判定を行う必要はないのではないか、といった疑問が生ずる。

- 3 この点について、当該旧通算親法人及び当該通算子法人は、新通算親法人との間の完全支配関係の継続が見込まれない場合には、法人税法第 64 条の 11 第 1 項第 2 号に掲げる法人に該当せず、その申請特例年度開始の日の前日の属する事業年度（つまり、旧通算親法人及び当該通算子法人にとっては、旧通算グループに係る最後の事業年度）終了の時ににおいて、この時価評価法人に該当するかどうかの判定を行うこととなる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 なお、本通達は、連結納税制度における設立事業年度等の申請期限の特例の適用により連結納税の承認を受けようとする場合に行う時価評価法人の判定と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 61 条の 11《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 13-1-1《連結事業年度における時価評価法人の判定》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。

**【新設】（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）**

2-34 法第 64 条の 9 第 4 項《通算承認》の規定により通算承認があったものとみなされる同項に規定する他の内国法人は、当該他の内国法人に係る同条第 1 項に規定する親法人の最初通算事業年度の開始の時に当該親法人との間に完全支配関係がある法人に限られるのであるから、例えば、当該最初通算事業年度の開始の日に 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》の場合に該当することとなった当該通算グループに属する当該通算親法人及び当該通算子法人はこれに該当するが、当該最初通算事業年度の開始の日に当該親法人によって設立された法人のように当該開始の日において当該親法人との間に完全支配関係を有することとなった法人はこれに該当せず、同条第 11 項の規定の適用があることに留意する。

**【解説】**

- 1 通算承認の申請につき法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する親法人（以下「親法人」という。）に対して通算承認の処分があった場合には、当該申請に係る同条第 2 項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）の全てにつき、その通算承認があったものとみなすこととされており、この通算承認があったとみなされる他の内国法人（子法人）は、「（同項に規定する）最初の事業年度開始の時に当該親法人との間に完全支配関係があるものに限る。」とされている（法 64 の 9 ④）。

すなわち、この通算承認があったとみなされる他の内国法人（子法人）は、法人税法第 64 条の 12《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用を受ける法人（以下「通算加入法人」という。）ではなく、同法第 64 条の 11《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用を受ける法人（以下「通算開始法人」という。）であるということになるのであるが、本通達の冒頭において、まず、このことについて言及している。

- 2 ここで、他の内国法人（子法人）が通算開始法人に該当するかは、上記 1 のとおり、「最初の事業年度開始の時」に親法人との間に完全支配関係（法人税法第 64 条の 9 第 1 項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）があるかどうかによるのであるが、その判定を行うに当たり前提となる「最初の事業年度開始の日」に完全支配関係を有することとなった法人としては、例えば以下の(1)及び(2)のものが考えられる。

(1) 最初通算事業年度（グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度をいう。以下同じ。）の開始の日にグループ通算通達 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》の場合（すなわち、株式移転により設立された法人が、通算グループに属する通算親法人の発行済株式の全部を当該株式移転により取得をして保有した上で、いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法 64 の 9 ⑦）の適用により通算承認の申請を行う場合）に該当することとなった当該通算グループに属する当該通算親法人及び当該通算子法人

(2) 最初通算事業年度の開始の日に当該親法人によって設立された法人

これらの法人は、上記のとおり、いずれも、その最初通算事業年度開始の日<sup>レ</sup>にその内国法人との間に新たに完全支配関係を有することとなった法人であるところ、「最初の事業年度開始の時」に完全支配関係があるものとして通算開始法人に該当するのか、それとも「最初の事業年度開始の時」後（の当該最初の事業年度開始の日のうち）に完全支配関係を有することとなったとして、通算開始法人ではなく通算加入法人に該当するのか、といった疑問が生ずる。

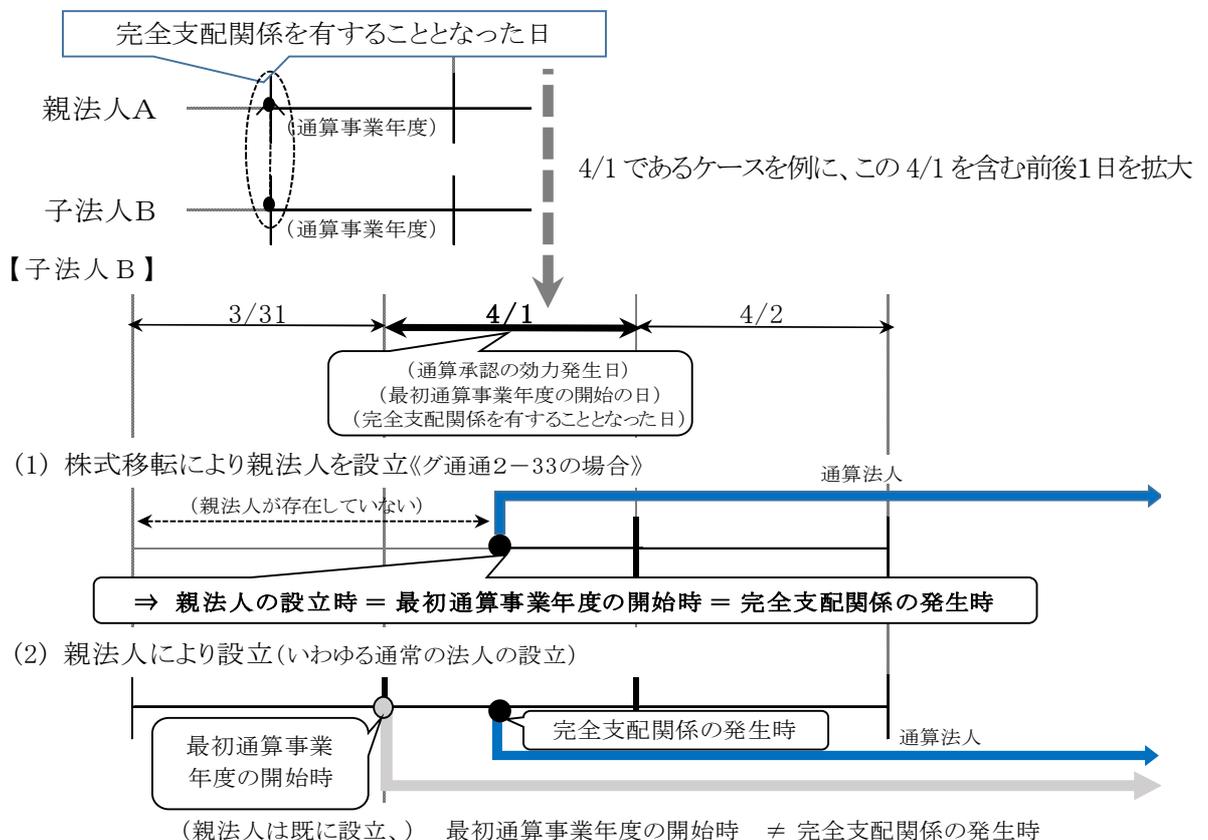
- 3 この点について、上記 2 (1)の株式移転については、会社法で定められている株式移転の法律効果からすると、株式移転による当該通算親法人の設立と最初通算事業年度の開始は同時であり、当該通算親法人と当該通算子法人との間に完全支配関係を有することとなった事実の発生もこれらと同時であることから、当該通算親法人及び当該通算子法人は、通算開始法人に該当するということになる。

一方で、上記 2 (2)については、当該法人は「最初の事業年度開始の時」には未だに当該親法人との間に完全支配関係を有していない（すなわち最初通算事業年度の開始の時後に完全支配関係を有することとなった）と解すべきということとなり、当該法人は、既に通算承認の効力が生じている通算グループに新たに加入するものであるとして、通算開始法人ではなく通算加入法人に該当するということになる。

本通達の後半において、これらのことを留意的に明らかにしている。

- 4 本通達で定める取扱いについて、「最初通算事業年度の開始の日＝完全支配関係を有することとなった日」が4月1日であるケースを例にして示すと、次のとおりである。

《イメージ図》



- 5 なお、本通達は、連結納税制度におけるみなし承認と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第4条の3《連結納税の承認の申請》に係る取扱い

として定めている連結納税基本通達 1 - 2 - 6 《最初連結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》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（注）、グループ通算通達に移設したものである。

（注） 連結納税基本通達 1 - 2 - 6 では上記 2 (2) の取扱いのみを明らかにしていたところ、本通達では、併せて上記 2 (1) の取扱いについても明らかにするなどの所要の見直しも行っている。

## 12 第 64 条の 10《通算制度の取りやめ等》関係

### 【新設】（通算制度の取りやめの承認事由）

2-35 法第 64 条の 10 第 1 項《通算制度の取りやめ等》に規定する「やむを得ない事情があるとき」とは、例えば、通算制度の適用を継続することにより事務負担が著しく過重になると認められる場合をいうのであるから、単に税負担が軽減されることのみを理由として通算制度を適用しないこととする場合は、これに該当しないことに留意する。

### 【解説】

- 1 グループ通算制度の適用については、企業グループがいったんこれを選択した以上は原則として継続して適用されるべきものであることとされている。その一方で、通算法人は「やむを得ない事情」があるときは、国税庁長官の承認を受けてグループ通算制度の適用の取りやめができることとされている（法 64 の 10①）。
- 2 上記 1 冒頭で述べたグループ通算制度の趣旨を踏まえれば、この取りやめの規定の適用については限定的に解するのが相当であると考えられるところ、本通達においては、このグループ通算制度の取りやめの承認が認められる「やむを得ない事情」について例示により明らかにしている。

この「やむを得ない事情」の具体例として、グループ通算制度を適用した申告と適用しない申告とを比較して単に後者の方が税負担の軽減が見込まれることのみを理由としてその適用を取りやめることは認められないとする一方で、グループ通算制度の適用開始時には予見し得ない後発的な事情（例えば、通算法人数の急増等）により、グループ通算制度の適用を継続していくことが著しく事務負担が過重となるに至った結果、その適用が困難と認められる場合などを挙げている。
- 3 なお、本通達は、連結納税制度における取りやめの承認と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 4 条の 3《連結納税の承認の申請》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 1-3-6《連結納税の取りやめの承認事由》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。

**【新設】（通算完全支配関係を有しなくなる事実）**

2-36 法第 64 条の 10 第 6 項第 6 号《通算制度の取りやめ等》に規定する「通算完全支配関係を有しなくなったこと」には、例えば、次に掲げる事実がこれに該当する。

(1) 通算子法人の発行済株式又は出資（以下 2-39 までにおいて「発行済株式等」という。）の全部又は一部が当該通算子法人との間に通算完全支配関係がない者に保有されることとなったこと

(2) 通算子法人の発行済株式等の全部又は一部を直接又は間接に保有する他の通算子法人（以下 2-39 までにおいて「株式等保有通算子法人」という。）に次に掲げる事実が生じたことに基因して通算完全支配関係を有しなくなったこと

イ 株式等保有通算子法人の発行済株式等の全部又は一部が当該株式等保有通算子法人との間に通算完全支配関係がない者に保有されることとなったこと

ロ 破産手続開始の決定による解散

ハ 合併による解散（当該株式等保有通算子法人との間に通算完全支配関係がある通算法人との合併による解散を除く。）

ニ 法第 127 条第 2 項《青色申告の承認の取消し》の規定による通知を受けたことにより通算承認の効力を失ったこと

ホ 令第 131 条の 11 第 2 項《通算法人の範囲》の規定により読み替えられた令第 4 条の 2 第 2 項《支配関係及び完全支配関係》に規定する「割合」が 5%以上となったこと

(3) 通算親法人に(2)ニに掲げる事実が生じたこと

**【解説】**

1 法人税法第 64 条の 10 第 6 項各号《通算制度の取りやめ等》の規定では、通算法人に係る通算承認がその効力を失うこととなる事実が列挙されている。このうち同項第 6 号では、通算子法人が同項第 1 号から第 5 号までに規定する事実以外の事実を基因して通算完全支配関係を有しないこととなり通算承認の効力を失うこととなる事実について、「通算完全支配関係を有しなくなったこと（前各号に掲げる事実を基因するものを除く。）」（法 64 の 10⑥六）と、包括的な文言により定められている。

2 この同項第 6 号の規定により通算承認の効力を失うこととなるのは具体的にどのような事実が生じた場合をいうのか、といった疑問が生ずるが、本通達では、この点について、例示により明らかにしている。

まず、本通達の(1)では、通算子法人の発行済株式又は出資（以下「発行済株式等」という。）の全部又は一部が当該通算子法人との間に通算完全支配関係がない者に保有されることとなったことを掲げている。

次に、本通達の(2)では、当該通算子法人の発行済株式等の全部又は一部を直接又は間接に保有する他の通算子法人（以下「株式等保有通算子法人」という。）について一定の事実が生じたことを掲げており、この一定の事実についてイからホまでに列挙している。このイからホまでに掲げる事実とは、株式等保有通算子法人自身が通算グループから離脱する基因

となる事実であり、株式等保有通算子法人にこれらの事実が生じたことに伴い、当該通算子法人も、通算親法人との間に通算完全支配関係を有しないこととなり、その結果、通算承認の効力を失うこととなる。

最後に、本通達の(3)では、通算親法人が法人税法第 127 条第 2 項《青色申告の承認の取消し》の規定による通知を受けたことにより当該通算親法人の通算承認の効力が失われることとなった結果、その通算グループに属する通算子法人も、当該通算親法人との間に通算完全支配関係を有しないこととなりその通算承認の効力を失うこととなることを、念のため明らかにしている。

- 3 なお、本通達は、連結納税制度における承認のみなし取消事由と同様の規定がグループ通算制度においても定められた（注）ことから、旧法人税法第 4 条の 5《連結納税の承認の取消し等》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 1 - 2 - 7《連結完全支配関係を有しなくなる事実》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。

（注） グループ通算制度にあっては、承認の取消しに代えて承認の失効とされたため、通算承認の失効事由の規定として定められている。

**【新設】（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）**

2-37 法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人が、既に通算承認を受けた同条第1項に規定する親法人（以下2-37において「親法人」という。）について当該通算承認の効力が生ずる前に当該親法人との間に当該親法人による完全支配関係を有しなくなったことは、法第64条の10第6項第6号《通算制度の取りやめ等》に掲げる事実に該当しないのであるから、当該他の内国法人は令第131条の11第3項第1号《通算法人の範囲》に掲げる法人に該当しないことに留意する。

Ⓖ 法第64条の9第10項第2号及び第12項第2号に規定する「前号に掲げる法人以外の法人」が通算子法人となった場合は、たとえ同条第7項の規定の適用を受けて親法人の最初通算事業年度の終了の日までの間に当該親法人との間に通算完全支配関係を有しないこととなったとき（株式等保有通算子法人が破産手続開始の決定による解散に基因して当該親法人による通算完全支配関係を有しなくなった場合を除く。）であっても、当該「前号に掲げる法人以外の法人」は令第131条の11第3項第1号に掲げる法人に該当することに留意する。

**【解説】**

1 通算承認の申請を行った法人税法第64条の9第1項《通算承認》に規定する親法人（以下「親法人」という。）に対して通算承認の処分があった場合には、同条第2項に規定する他の内国法人（子法人）の全てにつき、その通算承認があったものとみなすこととされている（法64の9④）。

この通算承認があったものとみなされる子法人が、その通算承認があったものとみなされる日（＝親法人に通算承認があった日）からグループ通算制度の適用を受ける最初の事業年度（以下「最初通算事業年度」という。）開始の日の前日までの間に親法人との間に完全支配関係（同条第1項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有しなくなった場合には、当該子法人は、いわゆるグループ通算制度への再加入制限がある法人（令131の11③一）に該当するのか、といった疑問が生ずる。

2 この点について、この「再加入制限」を受けるのは、法人税法第64条の10第6項第6号《通算制度の取りやめ等》の規定により通算承認の効力を失った法人とされているところ、上記1後段のような子法人は、通算承認を受けてはいるものの、その通算承認の効力はその最初通算事業年度開始の日に生ずることとされている（法64の9⑥）ことから、当該子法人については、そもそも未だその通算承認の効力は生じておらず、この通算承認の効力を失った法人（すなわち、この再加入制限がある法人）には該当しないと解される。本通達の本文では、このことを留意的に明らかにしている。

3 他方、いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法64の9⑦）の適用により通算承認の申請を行った親法人に係る子法人でその申請特例年度（法人税法第64条の9第9項に規定する申請特例年度をいう。以下同じ。）開始の日からグループ通算制度の適用を受けるもの又は当該設立事業年度等の申請期限の特例の適用により通算承認を受けた親法人との間

にその通算承認の申請後に完全支配関係を有することとなった子法人でその完全支配関係を有することとなった日からグループ通算制度の適用を受けるものについては、それぞれその申請特例年度開始の日又はその完全支配関係を有することとなった日にその通算承認の効力が生じていることから、最初通算事業年度（すなわち、この設立事業年度等の申請期限の特例の適用を受けるケースでは申請特例年度）終了の日までの間に法人税法第 64 条の 10 第 6 項第 6 号に掲げる事実が生じた場合には、株式等保有通算子法人（通算子法人の発行済株式等の全部又は一部を直接又は間接に保有する他の通算子法人をいう（グループ通算通達 2-36《通算完全支配関係を有しなくなる事実》の(2)を参照。))の破産手続開始の決定による解散に基因して当該親法人による通算完全支配関係を有しなくなったときを除き（令 131 の 11③一括弧書）、法人税法施行令第 131 条の 11 第 3 項第 1 号《通算法人の範囲》の「法第 64 条の 10 第 6 項（第 6 号に係る部分に限る…）……の規定により法第 64 条の 9 第 1 項の規定による承認の効力を失った法人」に該当することとなり、上記 1 の再加入制限がある法人に該当するという事となる。本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 なお、本通達は、連結納税制度における対象法人（親法人又は子法人となれる法人）の範囲と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 4 条の 2 《連結納税義務者》及び旧法人税法施行令第 14 条の 6 《連結法人の範囲》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 1-3-3 《最初連結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連結適用制限》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。

**【新設】（通算承認の失効後5年経過前に通算子法人となる法人）**

2-38 2-39(2)《通算制度の再申請》に掲げる事由に該当して通算承認の効力を失った法人は、同通達の(2)に掲げる期間（以下2-38において「適用制限期間」という。）を経過していない場合には当該通算承認の効力を失う直前における当該通算承認の効力を失った法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する法人（以下2-38において「直前保有法人」という。）の通算子法人となることができないのであるが、当該適用制限期間中であっても直前保有法人以外の通算親法人（以下2-38において「他の通算親法人」という。）との間に完全支配関係を有することとなった場合には、当該他の通算親法人の通算子法人となるのであるから留意する。

**【解説】**

- 1 通算子法人である内国法人が、当該内国法人の株式の通算グループ外の第三者への売却等により通算グループから離脱した場合（当該内国法人の発行済株式又は出資（以下「発行済株式等」という。）を保有する通算子法人の破産手続開始の決定による解散に基因して離脱する場合を除く。）において、その通算承認の効力を失った日から5年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間（以下「適用制限期間」という。）を経過していないときにおける当該内国法人は、その効力を失う直前の法人税法第64条の9第1項《通算承認》に規定する親法人との関係において同項に規定する他の内国法人（子法人）には該当しない（つまり、当該内国法人は当該親法人の通算子法人になることはできない）こととされている（令131の11③一）。
- 2 この上記1の規定に関して、当該内国法人が通算親法人との間に当該通算親法人による通算完全支配関係を有しなくなったこと（当該内国法人又は当該内国法人の発行済株式等を直接若しくは間接に保有する法人の破産手続開始の決定による解散に基因して当該有しなくなった場合を除く。法64の10⑥五六）によりその通算承認の効力を失った後、適用制限期間中に、再度、その効力を失う直前における当該内国法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する法人（以下「直前保有法人」という。）との間に完全支配関係（法人税法第64条の9第1項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有することとなったとしても、当該内国法人は当該直前保有法人の通算子法人になることはできない（すなわち、当該内国法人は、適用制限期間中に再度、当該直前保有法人により発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されることとなったとしても、グループ通算制度の適用を受けられない）のであり、本通達の前半で確認的にこのことに言及している。

ただし、上記の事実があったことによりその通算承認の効力を失った後、当該内国法人は、当該適用制限期間中であっても、当該直前保有法人以外の通算親法人（換言すると他の通算グループの通算親法人）との関係においては、法人税法第64条の9第1項に規定する他の内国法人（子法人）になることはできるため、当該適用制限期間中に他の通算グループの通算親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合には、当該他の通算グループの通算子法人としてグループ通算制度の適用を受けられることとなる。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。

3 なお、本通達は、連結納税制度における対象法人（親法人又は子法人となれる法人）の範囲と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第4条の2《連結納税義務者》及び旧法人税法施行令第14条の6《連結法人の範囲》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達1-3-5《承認取消後5年経過前に連結子法人となる法人》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。

### 【新設】（通算制度の再申請）

2-39 法人が、次に掲げる事由に該当して通算承認の効力を失った後に、再度、通算承認を受けるために通算承認の申請を行う場合には、当該申請時において、それぞれ次に掲げる期間を経過している必要があることに留意する。

- (1) 法第 64 条の 10 第 1 項《通算制度の取りやめ等》の承認を受けたこと 当該承認を受けた日の属する事業年度終了の日の翌日から同日以後 5 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間
- (2) 同条第 6 項第 6 号に掲げる事実があったこと（株式等保有通算子法人の破産手続開始の決定による解散に基因して当該事実が生じた場合を除く。） 当該通算承認の効力を失った日から同日以後 5 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間
- (3) 法第 127 条第 2 項《青色申告の承認の取消し》の規定による通知を受けたこと 当該通知を受けた日から同日以後 5 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間
- (四) (2)に掲げる事由に該当して通算承認の効力を失った法人が当該通算承認の効力を失う直前における当該通算承認の効力を失った法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する法人以外の法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する親法人と通算承認を受けるために通算承認の申請を行う場合は、この限りでない。

### 【解説】

- 1 グループ通算制度の対象とならない法人（親法人又は子法人となれない法人）については、法人税法第 64 条の 9 第 1 項各号《通算承認》並びに法人税法施行令第 131 条の 11 第 1 項及び第 3 項《通算法人の範囲》においてそれぞれ掲げられているが、このうち、通算法人に一定の事由が生じた後一定期間を経過していない場合にそのことをもってこの対象とならない法人に該当するものとしては、次のものがある（法 64 の 9 ①）。
  - (1) グループ通算制度の取りやめの承認を受けた法人でその承認を受けた日の属する事業年度終了の日の翌日から同日以後 5 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していない場合における当該法人（法 64 の 9 ①三）
  - (2) 青色申告の承認の取消し（法 127②）の規定による通知を受けた法人でその通知を受けた日から同日以後 5 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していない場合における当該法人（法 64 の 9 ①四）
  - (3) 法人税法第 64 条の 10 第 6 項（第 6 号に係る部分に限るものとし、その発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する通算子法人（株式等保有通算法人）の破産手続開始の決定による解散に基因して同号に掲げる事実が生じた場合を除く。）《通算制度の取りやめ等》の規定により通算承認の効力を失った法人（その効力を失う直前において同法第 64 条の 9 第 1 項に規定する親法人（以下「親法人」という。）による完全支配関係（同項に規定する政令で定める関係に限る。）があったものに限る。）でその効力を失った日から同日以後 5 年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していない場合における当該法人（法 64 の 9 ①十、令 131 の 11③一）

- 2 このとおり、上記1(1)から(3)までに定める事由が生じた法人のうちそれぞれに定める期間を経過していないものは、グループ通算制度を適用する親法人又は子法人になれないこととされていることから、この(1)から(3)までに定める事由に該当して通算承認の効力を失った法人が、再度、通算承認の申請を行おうとする場合でも、単に当該申請に係る申請書を提出する時点において通算承認の効力を失った日から5年が経過していたというだけでは、この(1)から(3)までに定める期間を経過していることにはならない。本通達の本文及び(1)から(3)までにおいて、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 ただし、本通達の(2)に掲げる事由により通算承認の効力を失った法人がその効力を失う直前に当該法人の通算親法人であった法人以外の親法人と再度、通算承認を受けるために通算承認の申請を行う場合には、グループ通算通達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》の【解説】でも述べたとおり、本通達の(2)に掲げる期間を経過している必要はない。本通達の注書において、このことを明らかにしている。
- 4 ところで、上記1(1)から(3)までの各規定とは別に、通算承認の申請に係る却下事由の一つとして、「その申請を行っている法人に通算予定法人（注：通算親法人又は通算子法人になれる法人）以外の法人が含まれていること」が掲げられている（法64の9③二）。つまり、上記1(1)から(3)までにそれぞれ定められている期間を経過していない法人はこの「通算予定法人以外の法人」に該当し、同一グループ内にこの「通算予定法人以外の法人」がいる場合にこの「通算予定法人以外の法人」も含めて通算承認の申請を行っても、この却下事由に該当してその申請は却下されることとなるのであるから、その点にも併せて留意が必要である。
- 5 なお、本通達は、連結納税制度における対象法人（親法人又は子法人となれる法人）の範囲と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第4条の2《連結納税義務者》及び旧法人税法施行令第14条の6《連結法人の範囲》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達1-3-7《連結納税の再申請》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。

### 13 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】（最初通算事業年度に離脱した法人の時価評価損益等）

2-41 法人が、当該法人に係る法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する親法人の最初通算事業年度（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。以下 2-53 までにおいて同じ。）（当該法人が同条第 10 項第 1 号の規定の適用を受ける法人である場合には、当該親法人の最初通算事業年度の翌事業年度）において、法第 64 条の 10 第 6 項《通算制度の取りやめ等》の規定により通算承認の効力を失ったため通算法人でなくなった場合であっても、法第 64 条の 11 第 1 項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定によりその通算開始直前事業年度終了の時に有する時価評価資産について益金の額に算入した評価益の額又は損金の額に算入した評価損の額は、当該通算開始直前事業年度又はその後の各事業年度のいずれにおいても修正は行わないことに留意する。

⑥ 法第 61 条の 11 第 1 項《完全支配関係がある法人の間の取引の損益》の譲渡利益額若しくは譲渡損失額、法第 63 条第 4 項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》の収益の額及び費用の額又は次に掲げる規定により益金の額に算入される特別勘定の金額についても、同様とする。

- 1 措置法第 64 条の 2 第 11 項《収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例》
- 2 措置法第 65 条第 3 項《換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例》において準用される措置法第 64 条の 2 第 11 項
- 3 措置法第 65 条の 8 第 11 項《特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例》
- 4 措置法第 66 条の 13 第 8 項《特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の課税の特例》

#### 【解説】

1 通算承認を受ける内国法人は、一定の法人（法 64 の 11①各号）を除き、そのグループ通算制度開始の直前の事業年度（以下「通算開始直前事業年度」という。）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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法 64 の 11①）。

この規定により時価評価資産の時価評価損益を計上した法人が、その親法人（法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する親法人をいう。以下同じ。）の最初通算事業年度（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。以下同じ。）（注）において同法第 64 条の 10 第 6 項《通算制度の取りやめ等》の規定により通算承認の効力を失った場合、結果として当該法人には一度もグループ通算制度の適用を受ける事業年度が生じないこととなるが、このことをもって通算開始直前事業年度に当該時価評価損益の計上を行う必要はなかったとして、その時価評価損益相当額の取戻し（当該通算開始直前事業年度に係る更正又は修正）を行う等の事後の調整をする必要があるか、といった疑問が生ずる。

（注） 当該法人が同法第 64 条の 9 第 10 項第 1 号の規定の適用を受ける法人である場合には、当該親法人の最初通算事業年度の翌事業年度。

- 2 この点について、法令上、このような取戻しの規定などは特に設けられていないことから、当該時価評価損益の計上を行った事業年度（すなわち通算開始直前事業年度）に遡ってその金額の修正を行いその計上がなかったものとしたり、又はその後の事業年度においてその金額に係る調整を行ったりする必要はない。本通達の本文において、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 また、法人税法第 61 条の 11 第 1 項《完全支配関係がある法人の間の取引の損益》の譲渡利益額若しくは譲渡損失額、第 63 条第 4 項《リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度》の規定により益金の額及び損金の額に算入したリース譲渡（法 63①）に係る収益の額及び費用の額又は措置法第 64 条の 2 第 11 項《収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例》などの規定により益金の額に算入した特別勘定の金額についても、上記 2 と同様に、取戻し等の事後の調整は行わないこととなる。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。
- 4 なお、本通達は、連結納税制度における連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 61 条の 11《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》及び第 61 条の 12《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》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 - 3《最初連結親法人事業年度に離脱した法人の時価評価損益》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（注）である。

（注） これに併せて、法人税法第 64 条の 11《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いに特化して定めるなど、グループ通算通達の通達構成に合わせた通達内容とする見直しを行っている。

**【新設】（時価評価法人の時価評価すべき資産－通算制度の開始）**

2-42 法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人が申請特例年度開始の日の前日の属する事業年度終了の時に、時価評価資産を有しないが令第131条の13第2項第2号、第3号又は第4号《時価評価資産等の範囲》に掲げるものを有する場合には、当該申請特例年度終了の時に当該他の内国法人の有する時価評価資産につき法第64条の11第1項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用があることに留意する。

(ロ) 関連法人（法第64条の9第10項第1号に規定する時価評価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をいい、同号に規定する時価評価法人に該当する法人を除く。）が申請特例年度終了の時に時価評価資産を有するときであっても、当該時価評価資産については法第64条の11第1項の規定の適用はない。

**【解説】**

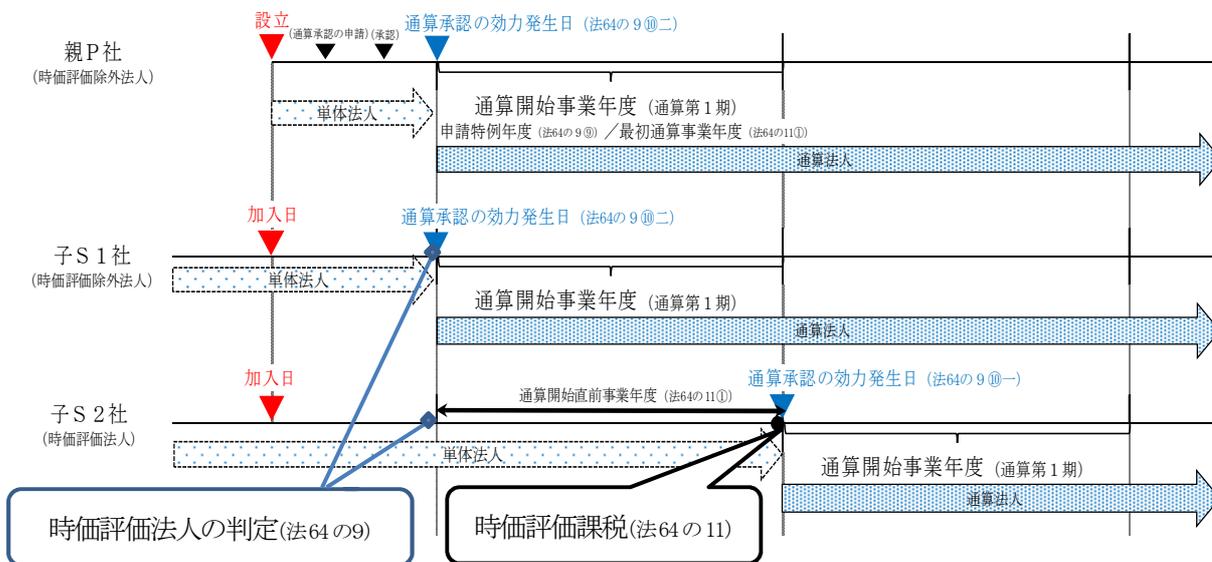
- 1 いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法64の9⑦）の適用により通算承認を受けた法人税法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）のうち、申請特例年度（同条第9項に規定する申請特例年度をいう。以下同じ。）開始の日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等を有するものは、一定の法人（法64の11①二）を除き、時価評価法人（同条第10項第1号に規定する時価評価法人をいう。以下同じ。）に該当し、当該時価評価法人は、通算開始直前事業年度（同条第1項に規定する親法人の最初通算事業年度（注）開始の日の前日（時価評価法人である場合には当該親法人の最初通算事業年度終了の日）の属する事業年度をいう。以下同じ。）（すなわち、この時価評価法人であるケースでは、＝申請特例年度＝当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度）終了の時に有する時価評価資産（同法第64条の11第1項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》）に規定する時価評価資産をいう。以下同じ。）につき時価評価損益（その時の帳簿価額とその時の価額との差額をいう。以下同じ。）の計上を行い（法64の11①、以下「開始時時価評価」という。）、その翌事業年度からグループ通算制度の適用を受けることとされている（法64の9⑩一）。

（注） 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。

一方、当該他の内国法人（子法人）が時価評価法人に該当するかどうかを判定する場合におけるこの「時価評価資産等」とは、①時価評価資産のほか、②譲渡損益調整額のうち一定のもの、③リース譲渡（法63①）に係る契約のうち一定のもの又は④措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものをいうこととされている（法64の9⑩一、令131の13②）。

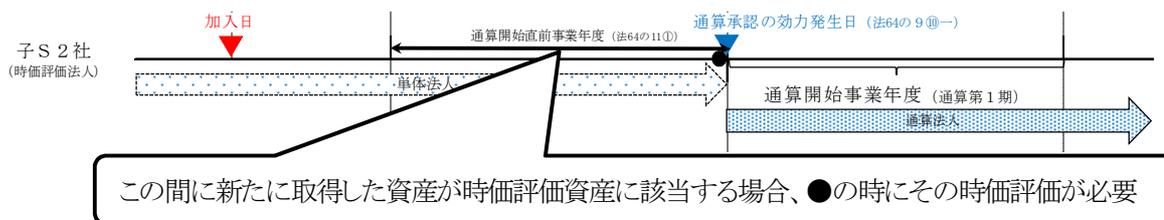
《イメージ図》

設立事業年度等の申請期限の特例の場合の通算承認の効力発生日と開始時時価評価



2 この2つの規定に関して、例えば、時価評価法人であるかどうかの判定時（すなわち、申請特例年度（このケースでは当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度）開始の日の前日の属する事業年度終了の時をいい、以下「時価評価法人判定時」という。）において時価評価資産を有していないものの、譲渡損益調整額のうち一定のもの、リース譲渡（法63①）に係る契約のうち一定のもの又は措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものを有していたため時価評価法人と判定された法人が、当該申請特例年度（当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度）の終了の時、すなわち、実際に時価評価損益の計上を行うべき時においてこの時価評価法人判定時と同様に時価評価資産を有していない場合には、開始時時価評価を行うことはない。しかしながら、例えば、その時価評価法人と判定された法人の当該申請特例年度（当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度）中に新たに取得した資産が当該申請特例年度（当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度）終了の時に時価評価資産に該当する場合には、法人税法第64条の11第1項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定により、当該時価評価資産について開始時時価評価を行うこととなる。本通達の本文において、このことを留意的に明らかにしている。

《本通達本文のイメージ図》

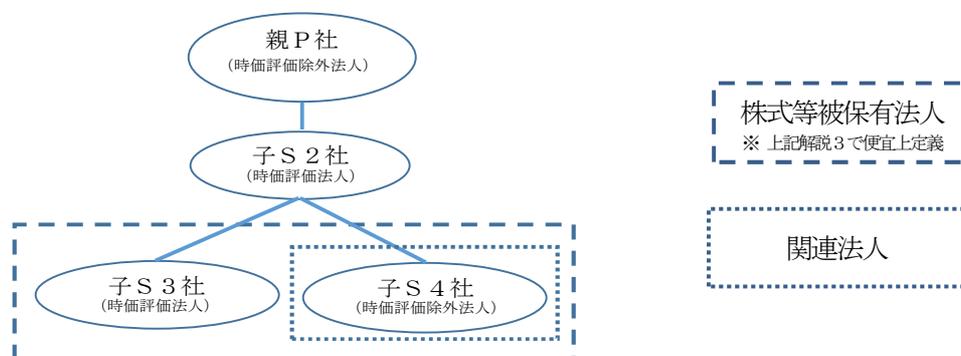


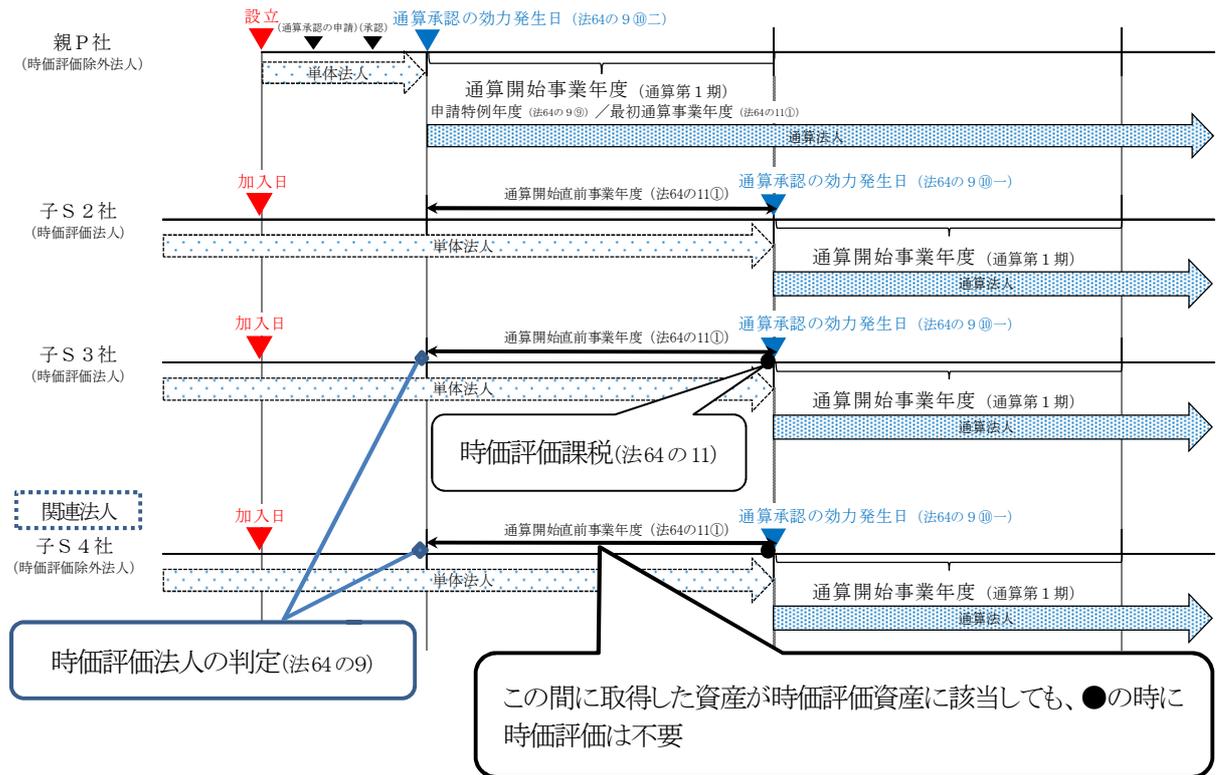
3 他方、当該他の内国法人（子法人）が株式等被保有法人（時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人（子法人）をいう。以下同じ。）と判定された場合も、当該株式等被保有法人は、時価評価法人であるかどうかにかかわらず、その申請特例年度（すなわちこのケースでは当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年

度) 終了の日の翌日から通算承認の効力が生じ、当該申請特例年度(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度)の翌事業年度からグループ通算制度を適用することとなるのであるが(法64の9⑩一)、当該株式等被保有法人が時価評価法人に該当する場合には、当該株式等被保有法人の通算開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度))終了の時に有する時価評価資産について当該通算開始直前事業年度終了の時に開始時時価評価を行うこととなる(法64の11①)。ここで、当該株式等被保有法人がこの時価評価法人判定時において時価評価資産等を有していない場合には、当該株式等被保有法人は時価評価法人には該当せず(法64の9⑩一)、このとき通算開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度))終了の時に開始時時価評価を行わないのであるから(法64の11①括弧書)、たとえ当該株式等被保有法人が当該通算開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度))中に新たに取得した資産が当該通算開始直前事業年度(=申請特例年度(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度))終了の時に時価評価資産に該当することとなったとしても、法人税法第64条の11第1項の規定の適用上、当該株式等被保有法人はその時価評価資産について時価評価損益の計上を行う必要はないということになる。

このことから、関連法人(株式等被保有法人のうち時価評価法人に該当する法人を除いたものをいう。)がその申請特例年度(当該親法人の最初通算事業年度終了の日の属する事業年度)終了の時に時価評価資産を有していても開始時時価評価を行う必要がないことを、本通達の注書において留意的に明らかにしている。

《本通達注書のイメージ図》





- 4 なお、本通達は、連結納税制度における設立事業年度等の申請期限の特例及び連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第61条の11《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いとして定めている法人税基本通達12の3-2-5《時価評価法人の時価評価すべき資産—連結納税の開始》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。

**【新設】（時価評価資産から除かれる資産の範囲）**

2-43 令第131条の15第1項第1号《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用上、同号ハに掲げる規定の適用を受けた減価償却資産には、基本通達10-3-3の後段《工事負担金を受けた事業年度において固定資産が取得できない場合の仮受経理等》の取扱いにより圧縮記帳をした減価償却資産が含まれる。

**【解説】**

- 1 グループ通算制度の適用を受けようとする法人のうち時価評価資産を有する法人は、一定の法人（法64の11①各号）を除き、そのグループ通算制度開始の直前の事業年度終了の時に有する時価評価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をいう。）の計上を行うこととされている（法64の11①）。  
この場合の当該法人が有する資産のうち、法人税法第64条の9第1項《通算承認》に規定する親法人の最初通算事業年度（通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度をいう。）開始の日の5年前の日以後に終了する当該親法人又は同条第2項に規定する他の内国法人（子法人）の各事業年度において同法第45条第1項、第2項、第5項又は第6項《工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入》の適用を受けた減価償却資産は、この時価評価資産には該当しないこととされている（令131の15①一ハ）。
- 2 ところで、法人税法第45条第1項各号に掲げる事業を営む法人が、その事業に必要な施設を設けるために受益者から金銭又は資材の提供を受けた場合に、その提供を受けた事業年度において固定資産を取得できなかったときには、当該提供を受けた金銭又は資材（工事負担金）に相当する金額を仮勘定として経理し、実際に固定資産を取得した日の属する事業年度において同項又は同条第5項の規定に準じて圧縮記帳ができる旨の取扱いを、法人税基本通達10-3-3の後段《工事負担金を受けた事業年度において固定資産が取得できない場合の仮受経理等》において定めている。
- 3 本通達では、この法人税基本通達10-3-3の後段の取扱いを受けた減価償却資産も、法人税法施行令第131条の15第1項第1号ハ《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に掲げる規定（法人税法第45条第1項、第2項、第5項又は第6項）の適用を受けた減価償却資産に含まれること、すなわち時価評価資産には該当しないことを明らかにしている。
- 4 なお、本通達は、連結納税制度における連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益に係る時価評価資産と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法施行令第122条の12《連結納税の開始等に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いとして定めている法人税基本通達12の3-2-9《時価評価資産から除かれる資産の範囲》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。

**【新設】（一括償却資産に係る時価評価益の計算）**

2-44 法人の有する資産が令第131条の15第1項第4号又は第5号《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に掲げる資産に該当するかどうかを判定する場合には、当該資産が令第133条の2第1項《一括償却資産の損金算入》の規定の適用を受けているものであるときであっても、当該資産を令第131条の15第1項第4号に規定する単位に区分した後のそれぞれの資産ごとに判定することに留意する。

⑥ この場合において、同号及び同項第5号に規定する帳簿価額は零として、同項第4号に規定する1,000万円に満たないかどうかの判定及び同項第5号に規定する資本金等の額の2分の1に相当する金額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たないかどうかの判定を行うこととなる。

**【解説】**

1 グループ通算制度の適用を受けようとする法人のうち時価評価資産を有する法人は、一定の法人（法64の11①各号）を除き、そのグループ通算制度開始の直前の事業年度終了の時に有する時価評価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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法64の11①）。

この時価評価資産とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除く。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産で一定のものをいい（法64の11①）、当該法人の有する資産が、法人税法施行令第133条の2第1項《一括償却資産の損金算入》の規定の適用を受けた資産（一括償却資産）であっても、当該資産が時価評価資産に該当する場合には、その時価評価損益の計上を行うこととなる。

2 ところで、一括償却資産とは、減価償却資産でその取得価額が20万円未満であるものを事業の用に供した場合にその全部又は特定の一部を事業年度ごとに一括したものとされていることから（令133の2①）、当該一括償却資産として選定した減価償却資産の全てを一の単位として、時価評価資産に該当するかどうかの判定を行うのではないかと、といった疑問が生ずる。

この点について、この一括償却資産が時価評価資産に該当するかどうかの判定に係る判定単位まで一括して行う旨の取扱いは、法令でも通達でも定められていないことから、原則どおり、時価評価資産について定めた法人税法施行令第131条の15第1項第4号《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》の規定に従い、同号に規定する単位に区分した後のそれぞれの資産ごとにその判定を行うこととなる。本通達の本文では、このことを留意的に明らかにしている。

3 また、本通達の注書においては、この判定を行う場合には、当該一括償却資産の帳簿価額を零として判定を行うことを明らかにしている。これは、法人が減価償却資産につき一括償却の方法を選定した場合には、その対象とした個々の資産の帳簿価額とは関係なく、一括償却資産の取得価額の合計額（一括償却対象額）という概念により捉えていることから、個々の資産の帳簿価額は零であるとしたものである。

4 なお、本通達は、連結納税制度における連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益に係る時価評価資産と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法施行令第122条の12《連結納税の開始等に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いとして定めている法人税基本通達12の3-2-7《一括償却資産に係る時価評価益の計算》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（注）、グループ通算通達に移設したものである。

（注） これに併せて、通達の注書を適正な表現に修正している。

**【新設】（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）**

2-45 法人が時価評価資産を有するかどうかを判定する場合における令第 131 条の 15 第 1 項第 5 号《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に規定する「資本金等の額」は、通算開始直前事業年度終了の時の資本金等の額となることに留意する。

**【解説】**

1 グループ通算制度の適用を受けようとする法人のうち時価評価資産を有する法人は、一定の法人（法 64 の 11①各号）を除き、そのグループ通算制度開始の直前の事業年度（以下「通算開始直前事業年度」という。）終了の時に有する時価評価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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法 64 の 11①）。

この時価評価資産については、その資産の価額と帳簿価額との差額が資本金等の額の 2 分の 1 に相当する金額と 1,000 万円とのいずれか少ない金額に満たないものは、これに該当しないこととされている（令 131 の 15①五）。

ここで、この「資本金等の額」とは、具体的に法人のいつの時点の金額をいうのか、といった疑問が生ずる。

2 この点については、特に法令上も明文の規定はないが、時価評価損益の計上の対象となる資産かどうかを判定するのであるから、その判定時、すなわち、通算開始直前事業年度終了の時点における資本金等の額と解するのが相当である。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

3 本通達は、連結納税制度における連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益に係る時価評価資産と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法施行令第 122 条の 12《連結納税の開始等に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いとして定めている法人税基本通達 12 の 3-2-8《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》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（注）である。

（注） これに併せて、法人税法第 64 条の 11《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いに特化して定めるなど、グループ通算通達の通達構成に合わせた通達内容とする見直しを行っている。

なお、親法人がいわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法 64 の 9⑦）の適用により通算承認を受けようとする場合において当該親法人に係る子法人が時価評価法人（法 64 の 9⑩一⑫一）に該当するかどうかを判定するときの時価評価資産に係る資本金等の額の取扱いについては、本通達とは別途、法人税法第 64 条の 9《通算承認》に係るグループ通算通達 2-31《時価評価資産等の判定における資本金等の額》において明らかにしている。

**【新設】（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）**

2-46 法第 64 条の 11 第 2 項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に規定する株式等保有法人（以下 2-46 において「株式等保有法人」という。）については、次に掲げる場合に該当する場合であっても、同項の規定の適用があることに留意する。

- (1) 同項に規定する内国法人が、その通算開始直前事業年度終了の時に時価評価資産を有していない場合
- (2) 当該株式等保有法人が、当該内国法人の通算開始直前事業年度終了の時に、同条第 1 項各号に掲げる法人に該当する場合又は時価評価資産を有していない場合

**【解説】**

1 グループ通算制度の適用を受けようとする法人のうち時価評価資産（法人税法第 64 条の 11 第 1 項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》に規定する時価評価資産をいう。以下同じ。）を有する法人は、一定の法人（法 64 の 11①各号）を除き、そのグループ通算制度開始の直前の事業年度終了の時に有する時価評価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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法 64 の 11①、以下この制度を「時価評価資産の開始時時価評価」という。）。

他方、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（親法人（法 64 の 9①）並びに親法人との間にその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。）が継続することが見込まれている一定の場合に該当するもの及び初年度離脱開始子法人（令 131 の 15①八）を除く。以下「内国法人」という。）の通算開始直前事業年度（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（親法人の最初通算事業年度）開始の日の前日（時価評価法人（法 64 の 9⑩一）である場合には、当該最初通算事業年度終了の日）の属する事業年度をいう。以下同じ。）終了の時にその内国法人の株式又は出資を有する親法人又は子法人（以下「株式等保有法人」という。）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、その有する当該内国法人の株式又は出資について時価評価損益の計上を行うこととされている（法 64 の 11②、以下この制度を「子法人株式の開始時時価評価」という。）。この規定は、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 このとおり、グループ通算制度の開始に伴い必要とされる資産の時価評価（法 64 の 11）は、グループ通算制度においては上記 1 の 2 つの時価評価から構成されており、いずれも法人税法第 64 条の 11 に規定が定められているものの、次表に示すとおり、その詳細は大きく異なっている。

	時価評価を行う法人	時価評価の対象資産	時価評価を行う時期
時価評価資産の開始時時価評価（法 64 の 11①）	グループ通算制度を開始する当該法人	当該法人の有する時価評価資産	通算開始直前事業年度終了の時
子法人株式の開始時時価評価（法 64 の 11②）	グループ通算制度を開始する子法人の株式を有する法人（株式等保有法人）	当該法人（株式等保有法人）の有するグループ通算制度を開始する子法人の株式	グループ通算制度を開始する子法人の通算開始直前事業年度終了の日の属する当該法人（株式等保有法人）の事業年度

3 このように、2つの資産の時価評価では、時価評価を行う法人やその対象資産、時価評価を行う時期が異なっているのであるが、グループ通算制度で新たに設けられた子法人株式の開始時時価評価については、時価評価資産の開始時時価評価と比較してその取扱いが分かりにくい部分があるため、法令の規定振りとは異なる角度から、子法人株式の開始時時価評価における留意すべき取扱いとして、本通達において以下のことを明らかにしている。

- (1) 株式等保有法人は、内国法人（子法人）が時価評価資産を有しているか否かにかかわらず、当該内国法人（子法人）が時価評価資産の開始時時価評価の対象法人に該当するのであれば、その有する当該内国法人（子法人）株式について、当該内国法人（子法人）の通算開始直前事業年度終了の日の属する当該株式等保有法人の事業年度において時価評価損益の計上を行う必要があること（本通達の(1)）。
- (2) 株式等保有法人は、当該株式等保有法人が時価評価資産の開始時時価評価の対象法人（時価評価除外法人（法 64 の 11①各号）以外の法人）であるか否か・時価評価資産を有しているか否かにかかわらず、内国法人（子法人）が時価評価資産の開始時時価評価の対象法人に該当するのであれば、その有する当該内国法人（子法人）株式について、当該内国法人（子法人）の通算開始直前事業年度終了の日の属する当該株式等保有法人の事業年度において時価評価損益の計上を行う必要があること（本通達の(2)）。

## 14 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）

2-47 法第 64 条の 12《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》の規定の適用に当たっては、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》、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》及び2-43《時価評価資産から除かれる資産の範囲》から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》までの取扱いを準用する。

### 【解説】

1 グループ通算制度においては、通算承認（法 64 の 9 ⑪⑫）の規定の適用を受ける法人税法第 64 条の 9 第 2 項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）は、一定の法人（法 64 の 12①各号）を除き、通算加入直前事業年度（当該他の内国法人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。）終了の時に有する時価評価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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法 64 の 12①、以下この制度を「時価評価資産の加入時時価評価」という。）。

また、時価評価資産の加入時時価評価の対象法人である他の内国法人（子法人）について、通算承認の効力が生じた日において当該他の内国法人の株式又は出資を有する内国法人（以下「株式等保有法人」という。）は、その通算承認の効力が生じた日の前日の属するその株式等保有法人の事業年度において、その有する当該他の内国法人の株式又は出資について時価評価損益の計上を行うこととされている（法 64 の 12②、以下この制度と時価評価資産の加入時時価評価を併せて「本制度」という。）。この規定は、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、グループ通算制度に固有の時価評価としては、本制度のほかに、グループ通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益（法 64 の 11、以下「開始時時価評価」という。）があるが、そちらでは、「時価の意義」をはじめとする取扱いについて、グループ通算通達 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》から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》までの定めを置いている。

3 このように、本制度も開始時時価評価と同様、いわゆる時価を用いて計算を行う旨を定めた規定であるところ、開始時時価評価に係る取扱いとして定めている上記 2 の各通達のうち本制度でも同様の取扱いとなるものを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（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）**

2-48 法第64条の12第1項第3号イ及びロ《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に掲げる要件に該当するかどうかの判定に当たっては、同号イに規定する「従業者」については基本通達1-4-4《従業者の範囲》の取扱いを、同号ロに規定する「主要な事業」については基本通達1-4-5《主要な事業の判定》の取扱いを、それぞれ準用する。

**【解説】**

- 1 グループ通算制度においては、通算承認（法64の9⑪⑫）の規定の適用を受ける法人税法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）は、通算加入直前事業年度（当該他の内国法人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。）終了の時に有する時価評価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をいう。）の計上を行うこととされているが、次に該当する法人は、これを要しないこととされている（法64の12①、令131の16③④、以下「本制度」という。）。
  - (1) 通算法人がその通算法人に係る通算親法人による完全支配関係（同条第1項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）がある法人を設立した場合におけるその法人
  - (2) 通算法人を株式交換等完全親法人とする適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人
  - (3) 通算親法人が法人との間にそ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場合（その有することとなった時の直前においてその通算親法人とその法人との間にその通算親法人による支配関係がある場合に限る。）で、かつ、次のイ及びロの要件の全てに該当する場合におけるその法人（通算承認の効力が生じた後にその法人とその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が継続すること（注）が見込まれている場合に限るものとし、適格株式交換等の要件のうち、対価要件以外の適格要件に該当しない株式交換等により完全支配関係を有することとなったその株式交換等に係る株式交換等完全子法人を除く。）
    - イ その法人の完全支配関係を有することとなる時の直前の従業者のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する者の数がその法人の業務（その法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含む。）に引き続き従事することが見込まれていること。
    - ロ その法人の完全支配関係を有することとなる前に行う主要な事業がその法人（その法人との間に完全支配関係がある法人を含む。）において引き続き行われることが見込まれていること。
  - (4) 通算親法人が法人との間にそ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場合（その有することとなった時の直前においてその通算親法人とその法人との間にその通算親法人による支配関係がある場合を除く。）で、かつ、その通算親法人又は他の通算法人とその法人とが共同で事業を行う場合として一定の要件に該当する場合におけるその法人（通算承認の効力が生じた後にその法人とその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が継続すること（注）が見込まれている場合に限るものとし、適格株式交換等の要件のうち、対価要件以外の適格要件に該当しない株式交換等により完全支配関係を有することとなったその株式交換等に係る株式交換等完全子法人を除く。）

（注） その通算子法人となる法人を被合併法人とする通算グループ内適格合併（通算親法人又は通算親法人による通算完全支配関係が継続することが見込まれている他の通算法人を合併法人とするものに限る。）を行うことが見込まれている場合には、その通算承認の効力が生じた時からその適格合併の直前の時までその完全支配関係が継続することとされている。

- 2 上記1(3)に該当するかどうかの判定に当たっての要件について、1(3)イについては法人税法第64条の12第1項第3号イ《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に、1(3)ロについては同号ロに、それぞれ規定されているところであるが、これらの要件は、法人税法第2条第12号の8ロ《定義》に規定する適格合併の要件（支配関係がある場合の適格合併の要件）における従業者引継要件（法22の8ロ(1)）及び主要事業継続要件（法22の8ロ(2)）と類似する規定振りとなっている。

このため、これら2つの要件に関する取扱いを定めた法人税基本通達1-4-4《従業者の範囲》及び1-4-5《主要な事業の判定》の取扱いについては、本制度における上記1(3)イ及びロの要件においても同様となるのであり、本制度においてもこれらの取扱いを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（共同事業に係る要件の判定）**

2-49 法第64条の12第1項第4号《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に規定する「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定（以下2-50において「共同事業に係る要件の判定」という。）に当たっては、基本通達1-4-4《従業者の範囲》から1-4-7《特定役員の範囲》までの取扱いを準用する。

**【解説】**

- 1 グループ通算制度においては、通算承認（法64の9⑪⑫）の規定の適用を受ける法人税法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）は、通算加入直前事業年度（当該他の内国法人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。）終了の時に有する時価評価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をいう。）の計上を行うこととされている（法64の12①、以下「本制度」という。）。この他の内国法人からは、次の法人（時価評価除外法人）を除くこととされている。
  - (1) 通算法人がその通算法人に係る通算親法人による完全支配関係（同条第1項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）がある法人を設立した場合におけるその法人（法64の12①一）
  - (2) 通算法人を株式交換等完全親法人とする適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人（法64の12①二）
  - (3) 通算親法人が法人との間にそ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場合（その有することとなった時の直前においてその通算親法人とその法人との間にその通算親法人による支配関係がある場合に限る。）で、かつ、従業者継続要件及び主要事業継続要件の全てに該当する場合におけるその法人（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が継続することが見込まれている場合に該当するものに限る。）（法64の12①三）
  - (4) 通算親法人が法人との間にそ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場合（その有することとなった時の直前においてその通算親法人とその法人との間にその通算親法人による支配関係がある場合を除く。）で、かつ、その通算親法人又は他の通算法人とその法人とが共同で事業を行う場合（「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」）に該当する場合におけるその法人（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が継続することが見込まれている場合に該当するものに限る。）（法64の12①四）
- 2 上記1(4)の「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定に当たっての要件については、法人税法施行令第131条の16第4項《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に規定されているところであるが、この要件は、同令第4条の3第4項《適格組織再編成における株式の保有関係等》に規定する適格合併の要件（共同事業を行うための合併の要件）と類似する規定振りとなっている。

このため、適格合併の要件に関する取扱いを定めた法人税基本通達1-4-4《従業者の範囲》から1-4-7《特定役員の範囲》までの取扱いについては、本制度においても同様となるのであり、これらの取扱いを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【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）**

2-50 完全支配関係グループ（法人（通算グループに属する通算親法人との間に当該通算親法人による支配関係があるものを除く。以下2-50において同じ。）及び当該法人との間に当該法人による完全支配関係があ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おける令第131条の16第4項第1号《通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益》に規定する「いずれかの主要な事業」とは、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の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号に規定する子法人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 グループ通算制度においては、通算承認（法64の9⑪⑫）の規定の適用を受ける法人税法第64条の9第2項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）は、通算加入直前事業年度（当該他の内国法人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。）終了の時に有する時価評価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をいう。）の計上を行うこととされている（法64の12①、以下「本制度」という。）。この他の内国法人からは、次の法人（時価評価除外法人）を除くこととされている。
  - (1) 通算法人がその通算法人に係る通算親法人による完全支配関係（同条第1項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）がある法人を設立した場合におけるその法人（法64の12①一）
  - (2) 通算法人を株式交換等完全親法人とする適格株式交換等に係る株式交換等完全子法人（法64の12①二）
  - (3) 通算親法人が法人との間にそ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場合（その有することとなった時の直前においてその通算親法人とその法人との間にその通算親法人による支配関係がある場合に限る。）で、かつ、従業者継続要件及び主要事業継続要件の全てに該当する場合におけるその法人（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が継続することが見込まれている場合に該当するものに限る。）（法64の12①三）
  - (4) 通算親法人が法人との間にそ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場合（その有することとなった時の直前においてその通算親法人とその法人との間にその通算親法人による支配関係がある場合を除く。）で、かつ、その通算親法人又は他の通算法人とその法人とが共同で事業を行う場合に該当する場合におけるその法人（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が継続することが見込まれている場合に該当するものに限る。）（法64の12①四）

2 上記1(4)の共同で事業を行う場合とは、次の(1)から(4)までの要件の全てに該当する場合（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131の16④）。

- (1) 事業関連性要件（子法人事業と親法人事業が相互に関連するものであること）
- (2) 子法人事業と親法人事業の事業規模比5倍以内要件又は特定役員継続要件
- (3) 従業者継続要件
- (4) 主要事業継続要件

この子法人事業とは、上記1(4)の法人又は当該法人が上記1(4)の通算親法人との間に当該通算親法人による完全支配関係を有することとなる時の直前において当該法人との間に完全支配関係がある他の法人（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。）の完全支配関係発生日（当該通算親法人による完全支配関係を有することとなる日をいう。以下同じ。）前に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1(4)の通算親法人又は当該完全支配関係を有することとなる時の直前において当該通算親法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人（当該通算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。）の完全支配関係発生日前に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131の16④一）。

3 ここで、上記2(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（法人（通算グループに属する通算親法人との間に当該通算親法人による支配関係があるものを除く。以下同じ。）及び当該法人との間に当該法人による完全支配関係があ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通算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子法人事業、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2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2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2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子法人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。

**【新設】（通算制度への再加入時の時価評価の要否）**

2-51 法人が、法第64条の10第5項又は第6項《通算制度の取りやめ等》の規定により通算承認の効力を失った後に、再度、当該通算承認に係る通算親法人との間に通算完全支配関係を有することとなった場合には、当該法人が当該通算承認の効力を失う前の通算開始直前事業年度又は通算加入直前事業年度（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》に規定する通算加入直前事業年度をいう。以下2-52において同じ。）において法第64条の11第1項《通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益》又は法第64条の12第1項の規定の適用を受けたかどうかにかかわらず、同項の規定の適用があることに留意する。

**【解説】**

1 グループ通算制度の適用を受けようとする法人のうち時価評価資産（時価評価を要する一定の資産（法64の11①、64の12①））を有するものは、一定の法人（法64の11①各号、64の12①各号）を除き、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の直前の事業年度終了の時に有する当該時価評価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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法64の11①、64の12①）。

2 ところで、通算グループに属する通算子法人である法人が、青色申告の承認の取消し（法127②）の通知を受けたことにより通算承認の効力を失った（法64の10⑤）後も当該通算グループ内にとどまり、グループ通算制度の対象法人とされないこととされる一定期間（グループ通算通達2-39《通算制度の再申請》の【解説】を参照）を経過した場合には、当該法人は、この一定期間の経過によって再び当該通算グループの通算親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。）を有することとなり、当該完全支配関係を有することとなった日において通算承認があったものとみなされ、同日から再び通算承認の効力が生じ、再びグループ通算制度の適用を受けることとなる（法64の9⑩）。

また、通算グループに属する通算子法人である法人が、通算グループからの離脱等により通算承認の効力を失った（法64の10⑥）後に上記のグループ通算制度の対象法人とされないこととされる一定期間を経過した後、再度、法人税法第64条の9第2項に規定する他の内国法人（子法人）として当該通算グループに加入する（つまり、当該通算グループの通算親法人との間に完全支配関係を有することとなった）場合には、当該法人は、当該完全支配関係を有することとなった日において通算承認があったものとみなされ、同日から再び通算承認の効力が生じ、再びグループ通算制度の適用を受けることとなる（法64の9⑩）。

3 ここで、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際して時価評価損益の計上を行った法人が、上記2のように、その通算承認の効力を失った後に再びその通算承認に係る通算親法人との間に通算完全支配関係を有することとなり再びグループ通算制度の適用を受けることとなった場合には、当該法人は、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 12①）の適用により、その有する時価評価資産について時価評価損益を再び計上する必要があるのか、といった疑問が生ずる。

- 4 この点については、たとえ当該法人にとって同一の通算グループに係る時価評価損益の計上が2回目以上となるとしても、そのことをもってその時価評価損益の計上を不要とするような法令上の措置は特段講じられていないのであるから、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際して時価評価損益の計上を行った法人が通算承認の効力を失った後に同一の通算グループへ再加入する場合であっても、既にこれらの時価評価損益の計上を行ったことをもって、その有する時価評価資産について上記3による時価評価損益の計上を行う必要がなくなるということにはならない。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。

なお、同一の通算グループへの再加入ではなく同一の通算グループ以外の他の通算グループに属することとなったことにより再び通算承認の効力が生じてグループ通算制度の適用を受けることとなる場合の取扱いについては、本通達にも他の通達にも定めはないが、上記の同一の通算グループへの再加入の場合と同様に、この時価評価損益の計上が当該法人にとって2回目以上となるとしても、その計上が必要となることに併せて留意が必要である。

- 5 なお、本通達は、連結納税制度における連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 61 条の 12《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》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 - 4《連結納税への再加入時の時価評価の要否》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。

**【新設】（時価評価法人の時価評価すべき資産－通算制度への加入）**

2-52 法人が法第 64 条の 9 第 12 項《通算承認》に規定する完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に、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》に規定する時価評価資産（以下 2-54 までにおいて「時価評価資産」という。）を有しないが令第 131 条の 13 第 3 項第 2 号、第 3 号又は第 4 号《時価評価資産等の範囲》に掲げるものを有する場合には、通算加入直前事業年度終了の時に当該法人の有する時価評価資産につき法第 64 条の 12 第 1 項の規定の適用があることに留意する。

④ 関連法人（法第 64 条の 9 第 12 項第 1 号に規定する時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する同条第 2 項に規定する他の内国法人をいい、同号に規定する時価評価法人に該当する法人を除く。）が通算加入直前事業年度終了の時に時価評価資産を有するときであっても、当該時価評価資産については法第 64 条の 12 第 1 項の規定の適用はない。

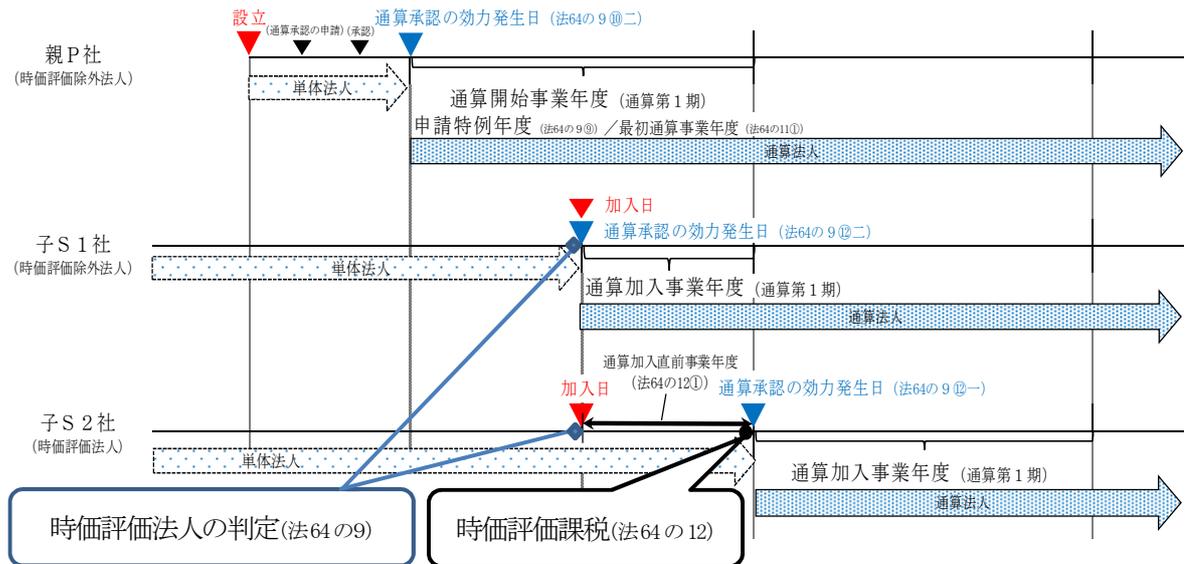
**【解説】**

1 いわゆる設立事業年度等の申請期限の特例（法 64 の 9 ⑦）の適用により通算承認を受ける法人税法第 64 条の 9 第 1 項《通算承認》に規定する親法人（以下「親法人」という。）との間に申請特例年度（グループ通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度をいう。以下同じ。）において当該親法人による完全支配関係（同項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）を有することとなった同条第 2 項に規定する他の内国法人（以下「他の内国法人」という。）（子法人）のうち、当該完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等を有するものは、一定の法人（法 64 の 12 ④各号）を除き、時価評価法人（同条第 12 項第 1 号に規定する時価評価法人をいう。以下同じ。）に該当し、当該時価評価法人は、通算加入直前事業年度（当該他の内国法人について通算承認の効力が生ずる日の前日の属する事業年度をいう。以下同じ。）（すなわちこのケースでは、＝申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時に有する時価評価資産（同法第 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》に規定する時価評価資産をいう。以下同じ。）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をいう。以下同じ。）の計上を行い（法 64 の 12 ①、以下「加入時時価評価」という。）、その翌事業年度からグループ通算制度の適用を受けることとされている（法 64 の 9 ⑫一）。

一方、当該他の内国法人（子法人）が時価評価法人に該当するかどうかを判定する場合におけるこの「時価評価資産等」とは、①時価評価資産のほか、②譲渡損益調整額のうち一定のもの、③リース譲渡（法 63 ①）に係る契約のうち一定のもの又は④措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものをいうこととされている（法 64 の 9 ⑫一、令 131 の 13 ③）。

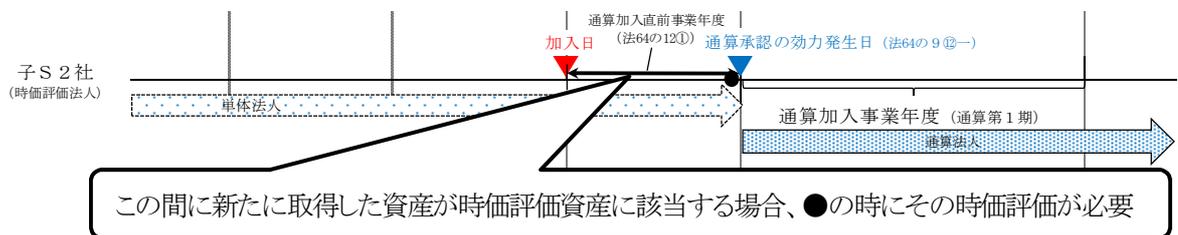
《イメージ図》

設立事業年度等の申請期限の特例の場合の通算承認の効力発生日と加入時時価評価



2 この2つの規定に関して、例えば、時価評価法人であるかどうかの判定時（すなわち、完全支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時をいい、以下「時価評価法人判定時」という。）において時価評価資産を有していないものの、譲渡損益調整額のうち一定のもの、リース譲渡（法63①）に係る契約のうち一定のもの又は措置法に規定する特別勘定の金額のうち一定のものを有していたため時価評価法人と判定された法人が、通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時、すなわち実際に時価評価損益の計上を行うべき時においてこの時価評価法人判定時と同様に時価評価資産を有していない場合には、加入時時価評価を行うことはない。しかしながら、例えば、その時価評価法人と判定された法人が当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）中に新たに資産を取得し、これが当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時に時価評価資産に該当する場合には、法人税法第64条の12第1項の規定により、当該時価評価資産について加入時時価評価を行うこととなる。本通達の本文において、このことを留意的に明らかにしている。

《本通達本文のイメージ図》

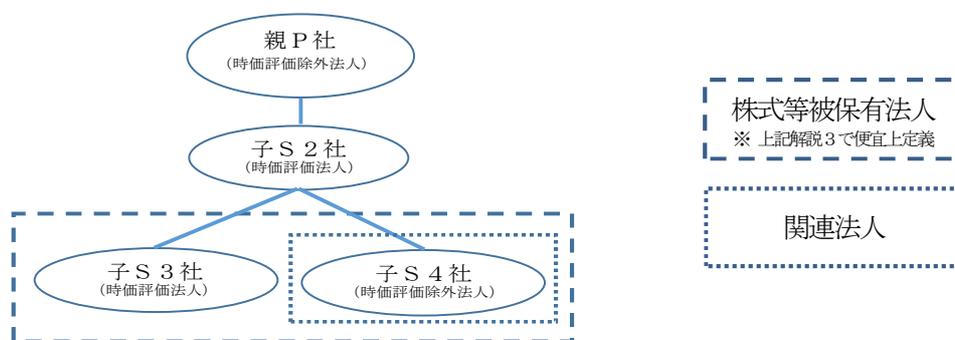


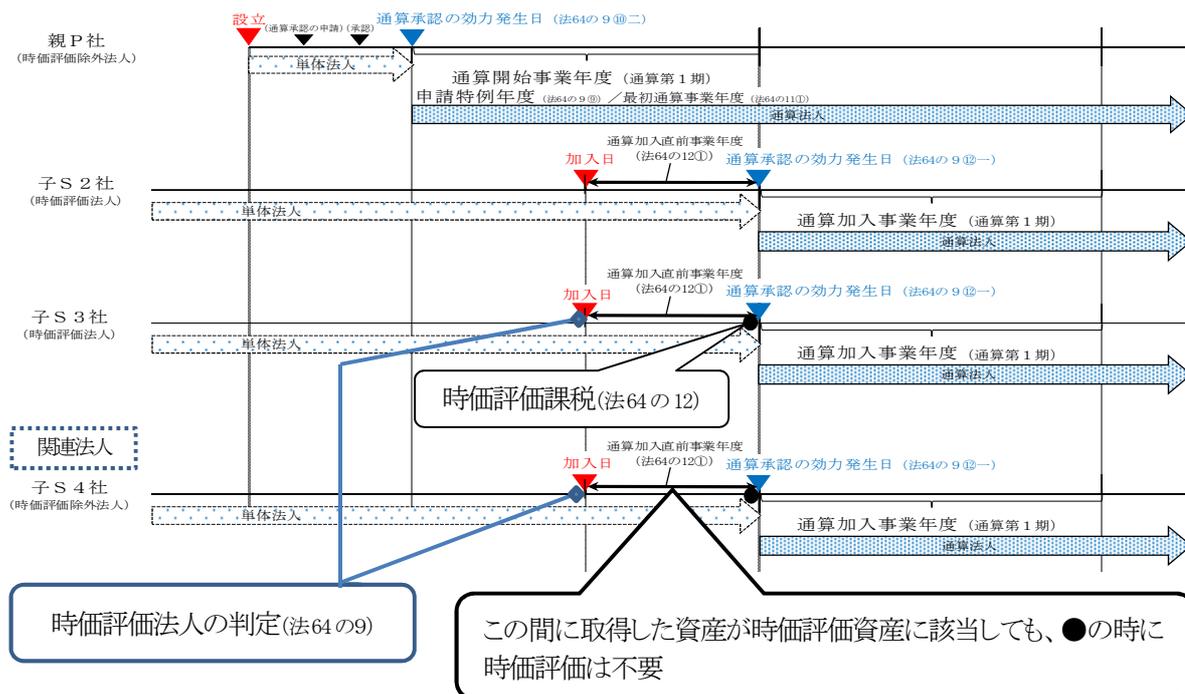
3 他方、この設立事業年度等の申請期限の特例の適用により通算承認を受ける親法人との間に申請特例年度において当該親法人による完全支配関係を有することとなった他の内国法人（子法人）が株式等被保有法人（時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人（子法人）をいう。以下同じ。）と判定された場合、当該株式等被保有法人はその申請特例年度終了の日の翌日から通算承認の効力が生じ、当該申請特例年度終了の日の属する事業年度（すなわち時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度）の翌事業年度からグループ通算制度の適用を受けることとなるのであり（法64の9⑫一）、

当該申請特例年度終了の日の属する事業年度（すなわち時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度）を通算加入直前事業年度として、その終了の時に加入時時価評価を行うこととなる（法 64 の 12①）。このように、時価評価法人と判定された法人について申請特例年度終了の日の属する事業年度（すなわち時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度）終了の時に加入時時価評価を行うこととしているのは、時価評価法人判定時にはグループ通算制度の適用を受けられるか否かがまだ不明な場合もあり、そのような段階で相当な事務負担を伴う時価評価を当該法人に求めるのは適当でないとの趣旨によるものであるが、ここで、当該株式等被保有法人がこの時価評価法人判定時において時価評価資産等を有していない場合には、当該株式等被保有法人は時価評価法人には該当しないのであるから、たとえ当該株式等被保有法人が時価評価法人判定時の属する事業年度の翌事業年度である通算加入直前事業年度（すなわち申請特例年度終了の日の属する事業年度）中に新たに取得した資産が、当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）終了の時に時価評価資産に該当することとなったとしても、当該株式等被保有法人の時価評価法人判定時の期待を侵害しないよう、法人税法第 64 条の 12 第 1 項の規定の適用上、当該株式等被保有法人はその時価評価資産について当該通算加入直前事業年度（申請特例年度終了の日の属する事業年度）において時価評価損益の計上を行う必要はないこととするのが適当であると考えられる。

このことから、関連法人（株式等被保有法人のうち時価評価法人に該当する法人を除いたものをいう。）が通算加入直前事業年度終了の時に時価評価資産を有していても加入時時価評価を行う必要がないことを、本通達の注書において明らかにしている。

《本通達注書のイメージ図》





- 4 なお、本通達は、連結納税制度における設立事業年度等の申請期限の特例及び連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第61条の12《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》に係る取扱いとして定めている法人税基本通達12の3-2-6《時価評価法人の時価評価すべき資産-連結納税への加入》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。

**【新設】（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）**

2-54 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》に規定する株式等保有法人（以下 2-54 において「株式等保有法人」という。）については、それぞれ次のことに留意する。

(1) 同項に規定する他の内国法人（以下 2-54 において「他の内国法人」という。）のその通算承認の効力が生じた日において既に通算承認を受けて通算法人となっている場合も、同項の規定の適用がある。

(2) 次に掲げる場合に該当する場合であっても、同項の規定の適用がある。

イ 他の内国法人が、その通算承認の効力が生じた日の前日において時価評価資産を有していない場合

ロ 当該株式等保有法人が、当該他の内国法人の通算承認の効力が生じた日の前日において、同条第 1 項各号に掲げる法人に該当する場合又は時価評価資産を有していない場合

**【解説】**

1 通算承認（法 64 の 9 ⑪⑫）の規定の適用を受ける法人税法第 64 条の 9 第 2 項《通算承認》に規定する他の内国法人（子法人）で時価評価除外法人（法 64 の 12①各号）に該当しないものは、通算加入直前事業年度（当該他の内国法人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（同法第 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》に規定する時価評価資産をいう。以下同じ。）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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法 64 の 12①、以下この制度を「時価評価資産の加入時時価評価」という。）。

他方、時価評価資産の加入時時価評価の対象法人である他の内国法人（子法人で、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（同条第 1 項に規定する政令で定める関係に限る。以下同じ。）が継続することが見込まれている一定の場合に該当するもの及び初年度離脱加入子法人（令 131 の 16①六）を除く。以下「他の内国法人」という。）について通算承認の効力が生じた日において当該他の内国法人の株式又は出資を有する内国法人（以下「株式等保有法人」という。）は、その通算承認の効力が生じた日の前日の属するその株式等保有法人の事業年度において、その有する当該他の内国法人の株式又は出資について時価評価損益の計上を行うこととされている（法 64 の 12②、以下この制度を「子法人株式の加入時時価評価」という。）。この規定は、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 このとおり、グループ通算制度への加入に伴い必要とされる資産の時価評価（法 64 の 12）は、グループ通算制度においては上記 1 の 2 つの時価評価から構成されており、いずれも法人税法第 64 条の 12 に規定が定められているものの、次表に示すとおり、その詳細は大きく異なっている。

	時価評価を行う法人	時価評価の対象資産	時価評価を行う時期
時価評価資産の加入時時価評価（法 64 の 12①）	グループ通算制度に加入する当該法人	当該法人の有する時価評価資産	通算加入直前事業年度終了の時
子法人株式の加入時時価評価（法 64 の 12②）	グループ通算制度に加入する子法人の株式を有する法人（株式等保有法人）	当該法人（株式等保有法人）の有するグループ通算制度に加入する子法人の株式	グループ通算制度に加入する子法人について通算承認の効力が生じた日の前日の属する当該法人（株式等保有法人）の事業年度

3 このように、2つの資産の時価評価では、時価評価を行う法人やその対象資産、時価評価を行う時期が異なっているのであるが、グループ通算制度で新たに設けられた子法人株式の加入時時価評価については、時価評価資産の加入時時価評価と比較してその取扱いが分かりにくい部分があるため、法令の規定振りとは異なる角度から、子法人株式の加入時時価評価における留意すべき取扱いとして、本通達において以下のことを明らかにしている。

(1) 株式等保有法人は、他の内国法人（子法人）のその通算承認の効力が生じた日において既に通算承認を受けて通算法人となっている場合も、その有する当該他の内国法人（子法人）株式について、当該他の内国法人（子法人）のその通算承認の効力が生じた日の前日において時価評価損益の計上を行う必要があること（本通達の(1)）。

すなわち、既にグループ通算制度の適用を受けている通算グループに子法人が加入してくるケースでは、当該子法人がグループ通算制度を開始するタイミングでその親法人の事業年度が終了するわけではなく、また、当該親法人は時価評価資産の加入時時価評価を行う必要があるわけでもないのであるが、それでも当該親法人は、当該子法人の通算承認の効力が生じた日の前日において（つまり、当該親法人にあっては事業年度の中途であっても）、その有する当該子法人の株式について時価評価損益の計上を行う必要がある、ということになる。

(2) 株式等保有法人は、他の内国法人（子法人）がその通算承認の効力が生じた日の前日において時価評価資産を有していない場合も、その有する当該他の内国法人（子法人）株式について、当該他の内国法人（子法人）のその通算承認の効力が生じた日の前日において時価評価損益の計上を行う必要があること（本通達の(2)イ）。

すなわち、上記(1)と同様に、子法人が通算グループに加入して通算制度を開始するタイミングの時にその親法人は事業年度の中途であっても、時価評価損益の計上を行うことになる。

(3) 株式等保有法人は、他の内国法人（子法人）の通算承認の効力が生じた日の前日において、当該株式等保有法人が時価評価資産の加入時時価評価の対象法人（法人税法第 64 条の 12 第 1 項各号に掲げる内国法人に該当しないものをいい、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が継続することが見込まれている一定の場合に該当するもの及び初年度離脱加入子法人（令 131 の 16①六）を除く。）であるか否か・時価評価資産

を有しているか否かにかかわらず、その有する当該他の内国法人(子法人)株式について、時価評価損益の計上を行う必要があること(本通達の(2)ロ)。

## 15 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

### 【新設】（通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益等に係る取扱いの準用）

2-56 法第 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》の規定の適用に当たっては、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》及び2-43《時価評価資産から除かれる資産の範囲》から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》まで並びに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》の取扱いを準用する。

### 【解説】

- 1 グループ通算制度では、通算承認の効力を失う通算法人（初年度離脱通算子法人（令 24 の 3）など一定の法人を除く。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（その効力を失う日の前日の属する事業年度をいう。）終了の時に有する時価評価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をいう。）の計上を行うこととされている（法 64 の 13①、以下「本制度」という。）。
- 2 ところで、グループ通算制度に固有の時価評価としては、本制度のほかに、グループ通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益（法 64 の 11）及び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 12、以下この 2 つの時価評価を「両制度」という。）があるが、両制度では、「時価の意義」をはじめとする取扱いについて、前者の時価評価にあってはグループ通算通達 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》から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》までの定めを、後者の時価評価にあってはグループ通算通達 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》から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》までの定めをそれぞれ置いている。
- 3 このように、本制度も両制度と同様、いわゆる時価を用いて計算を行う旨を定めた規定であるところ、両制度に係る取扱いとして定めている上記 2 の各通達のうち本制度でも同様の取扱いとなるものを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（他の通算法人に株式等の譲渡等による損失が見込まれていることの意義）**

2-57 法第 64 条の 13 第 1 項第 2 号《通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価損益》の「当該株式又は出資の譲渡……による損失の額として政令で定める金額が生ずることが見込まれていること」には、例えば、通算法人の株式又は出資が通算グループ外の第三者に譲渡されたことにより当該通算法人が当該通算グループから離脱する場合における同号の他の通算法人に当該株式又は出資の譲渡による損失が生ずることもこれに該当する。

**【解説】**

1 グループ通算制度では、通算承認の効力を失う通算法人（初年度離脱通算子法人（令 24 の 3）など一定の法人を除く。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（そ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をいう。以下同じ。）の計上を行うこととされている（法 64 の 13④、以下「本制度」という。）が、この一定の要件とは、次のいずれかに該当する場合をいう。

(1) 通算法人の通算終了直前事業年度終了の時前に行う主要な事業がその通算法人であった内国法人において引き続き行われることが見込まれていないこと（法 64 の 13④一）

(2) その通算法人の株式又は出資を有する他の通算法人において通算終了直前事業年度終了の時後にその株式又は出資の譲渡又は評価換えによる損失の額が生ずることが見込まれていること（法 64 の 13④二）

2 ここで、通算法人の発行した株式又は出資を通算グループ外の第三者に対して譲渡する場合、当該通算法人はその譲渡の日において通算グループから離脱してその通算承認の効力を失い、同日の前日において事業年度は終了することとなる（法 14④二）。この株式又は出資の譲渡により上記 1 (2) の他の通算法人に譲渡損が生ずる場合、当該他の通算法人はその譲渡に係る契約をした日の属する事業年度においてその譲渡損失額を損金の額に算入することとされており（法 61 の 2 ①）、当該契約が譲渡よりも前に締結される場合、当該他の通算法人は、当該譲渡の前日に当該譲渡損失額を計上することとなる。このように、通算子法人の株式又は出資の譲渡により当該他の通算法人に生ずる損失については、結果として損失計上すべき日が譲渡の日（離脱の日）前となることがあるが、このような場合についても上記 1 (2) の「その株式又は出資の譲渡又は評価換えによる損失の額が生ずることが見込まれていること」に含まれるのか、といった疑問が生ずる。

この点については、本制度による時価評価損益の計上を行うべきこの譲渡の日の前日に終了する事業年度である通算終了直前事業年度終了の時から見れば、この譲渡は将来の事象であることから、この「その株式又は出資の譲渡又は評価換えによる損失の額が生ずることが見込まれていること」に該当するということになる。本通達において、このことを明らかにしている。

## 16 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

### 【新設】（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）

2-58 法第 64 条の 14《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》の規定の適用に当たっては、基本通達 12 の 2-2-3《圧縮記帳を適用している資産に係る帳簿価額又は取得価額》、12 の 2-2-4《資産の評価損の損金算入の規定の適用がある場合の帳簿価額》及び 12 の 2-2-6《新たな資産の取得とされる資本的支出がある場合の帳簿価額又は取得価額》の取扱いを準用する。

### 【解説】

- 1 通算法人（時価評価除外法人（法 64 の 11①各号又は法 64 の 12①各号）に限る。）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の共同事業に係る要件に該当しない場合において、その通算法人がその通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった日以後に新たな事業を開始したときは、その通算法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その通算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 64 の 14①、以下「本制度」という。）。
- 2 本制度の仕組みは、法人税法第 62 条の 7《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》と同様の制度設計とされたものであり、法令の規定についても同様の規定振りで定められている。

したがって、同条に係る取扱いとして法人税基本通達第 12 章の 2 第 2 節《特定資産に係る譲渡等損失額》において定めている各通達のうち、本制度でも同様の取扱いとなるものを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（共同事業に係る要件の判定）**

2-59 法第64条の14第1項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》に規定する「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定に当たっては、基本通達1-4-4《従業者の範囲》から1-4-7《特定役員の範囲》までの取扱いを準用する。

**【解説】**

- 1 通算法人（時価評価除外法人（法64の11①各号又は法64の12①各号）に限る。）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の共同事業に係る要件（「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」）に該当しない場合において、その通算法人がその通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった日以後に新たな事業を開始したときは、その通算法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その通算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64の14①、以下「本制度」という。）。
- 2 この「共同で事業を行う場合として政令で定める場合」に該当するかどうかの判定に当たっての要件については、法人税法施行令第131条の19第2項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》において準用する同令第112条の2第4項《通算完全支配関係に準ずる関係等》に規定されているところであるが、これらの要件は、同令第112条第3項及び第10項《適格合併等による欠損金の引継ぎ等》に規定する適格合併における欠損金の引継ぎ・使用制限の要件（みなし共同事業要件）と類似する規定振りとなっている。また、これらの規定は、同令第4条の3第4項《適格組織再編成における株式の保有関係等》に規定する適格合併の要件（共同事業を行うための合併の要件）と類似する規定振りとなっている。

このため、適格合併の要件に関する取扱いを定めた法人税基本通達1-4-4《従業者の範囲》から1-4-7《特定役員の範囲》までの取扱いについては、本制度においても同様となるのであり、これらの通達に定める取扱いを準用することとしている。本通達において、このことを明らかにしている。

**【新設】（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）**

2-60 次に掲げる用語の意義については、それぞれ次に掲げる通達の取扱いを準用する。

- (1) 法第 64 条の 14 第 1 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》並びに令第 131 条の 19 第 1 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》において準用する令第 131 条の 8 第 1 項第 2 号イ及びロ《損益通算の対象となる欠損金額の特例》に規定する「最後に支配関係を有することとなった日」 2-13《最後に支配関係を有することとなった日の意義》
- (2) 令第 131 条の 19 第 2 項において準用する令第 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」 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》
- (3) 法第 64 条の 14 第 1 項に規定する「新たな事業を開始した」 2-15《新たな事業の開始の意義》

**【解説】**

1 通算法人（時価評価除外法人（法 64 の 11①各号又は法 64 の 12①各号）に限る。）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（注）に該当しない場合において、その通算法人がその通算親法人との間に「最後に支配関係を有することとなった日」以後に「新たな事業を開始した」ときは、その通算法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その通算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 64 の 14①、以下「本制度」という。）。

（注） この共同で事業を行う場合とは、法人税法施行令第 131 条の 19 第 2 項《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》の規定により同令第 112 条の 2 第 4 項《通算完全支配関係に準ずる関係等》の規定を読み替えて準用する場合の同項に定める要件に該当する場合をいう。

2 本制度の仕組みは、法人税法第 62 条の 7 《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》と同様の制度設計とされており、これらの法令の規定についても、類似する規定振りで定められている。

これらの規定に係る取扱いについては、グループ通算通達においては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（法 57⑧、以下「欠損金の制限措置」という。）に係る通達として取扱いを定めていることから、この欠損金の制限措置に係る各通達のうち、本制度でも同様の取扱いとなるものを準用することとしている。本通達の(1)、(2)及び(3)において、このことを明らかにしている。

17 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】（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）

2-62 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》に規定する中小通算法人（以下 2-62 において「中小通算法人」という。）の次に掲げる金額に 1,000 円未満の端数が生じた場合の当該端数の取扱いについては、それぞれ基本通達 16-4-1《法人の年 800 万円以下の所得金額の端数計算》の例による。

(1) 同条第 7 項の規定を適用する場合における同項に規定する「800 万円に第 1 号に掲げる金額が第 2 号に掲げる金額のうち占める割合を乗じて計算した金額」

(2) それぞれ次に掲げる金額

イ 中小通算法人が通算子法人である場合において同条第 6 項の各事業年度終了の日が当該中小通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日でないときにおける同条第 7 項に規定する「800 万円を 12 で除し、これに当該中小通算法人の事業年度の月数を乗じて計算した金額」

ロ 通算親法人の事業年度が 1 年に満たない場合における当該通算親法人及び他の通算法人に対して同条第 11 項の規定により読み替えて適用する同条第 7 項に規定する「800 万円を 12 で除し、これに同項の中小通算法人に係る通算親法人の事業年度の月数を乗じて計算した金額に第 1 号に掲げる金額が第 2 号に掲げる金額のうち占める割合を乗じて計算した金額」

⑤ 当該中小通算法人及び他の中小通算法人の本文の取扱いを適用した後の(1)に掲げる金額の合計額が 800 万円を超える場合には、当該合計額が 800 万円を超えないこととなるまで、当該中小通算法人及び他の中小通算法人のうち切捨超過額（基本通達 16-4-1 のただし書の「当該切り捨てられる端数の金額」が「当該事業年度の所得金額について切り捨てられる金額」を超える場合の当該超える部分の金額をいう。）が最も少ないものから順次、同通達のただし書を適用しない。

当該中小通算法人及び他の中小通算法人の本文の取扱いを適用した後の(2)ロに掲げる金額の合計額が(2)ロの「800 万円を 12 で除し、これに同項の中小通算法人に係る通算親法人の事業年度の月数を乗じて計算した金額」を超える場合においても、同様とする。

【解説】

1 単体納税制度におけるいわゆる中小法人の軽減税率（法 66）では、中小法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の金額については 19%の税率を、年 800 万円を超える部分の金額については 23.2%の税率を、それぞれ乗じて計算することとされ（法 66①②）、この事業年度が 1 年に満たない場合には、この年 800 万円は、「800 万円を 12 で除し、これに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額」とされている（法 66④）。したがって、事業年度が 1 年に満たない中小法人の場合は 800 万円をその事業年度の月数であん分して計算する必要があることから、そのあん分計算により算出された金額についても、各事業年度の課税標準たる所得金額に 1,000 円未満の端数が生ずる場合の処理（通法 118①）と同様に、1,000 円未満の端数処理を行う

必要があるが、この端数の取扱いについては所得金額の区分の問題であり法令上は明らかにされていないことを受けて、法人税基本通達 16-4-1《法人の年 800 万円以下の所得金額の端数計算》において取扱いを定めている。同通達では、まず、所得金額のうち年 800 万円以下の金額に 1,000 円未満の端数があるときは、これを切り捨てることとし（同通達の本文）、ただし、その切り捨てられる端数の金額がその事業年度の所得金額について切り捨てられる端数の金額より多いときはこれを切り上げること（同通達のただし書）を明らかにしている。

- 2 グループ通算制度におけるこの中小法人の軽減税率においては、中小通算法人の各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の金額（軽減対象所得金額）以下の金額に対して 19%の税率を乗じて計算することとされ（法 66⑥）、この中小通算法人とは、大通算法人（詳細はグループ通算通達 2-61《大通算法人であるかどうかの判定の時期》の【解説】を参照）以外の普通法人である通算法人をいい（法 66⑥括弧書）、軽減対象所得金額とは、次により計算した金額（すなわち、800 万円を通算グループ内の中小通算法人の所得の金額の比で配分した金額）（注 1）をいうこととされている（法 66⑦）。

（算式）

$$\text{軽減対象所得金額} = 800 \text{ 万円 (注 2)} \times \frac{\text{その中小通算法人の所得の金額}}{\text{各中小通算法人の所得の金額の合計額}}$$

（注）1 当該中小通算法人が通算子法人である場合において、その事業年度終了の日が通算親法人の事業年度終了の日でないときは、800 万円を当該中小通算法人の事業年度の月数であん分して計算した金額となる（法 66⑦括弧書）。

- 2 通算親法人の事業年度が 1 年に満たない場合における当該通算親法人及び他の通算法人については、「800 万円を中小通算法人に係る通算親法人の事業年度の月数であん分して計算した金額」となる（法 66⑩）。

これにより計算をした結果、次の(1)から(3)までに掲げる場合に依じてそれぞれ算出される金額について 1,000 円未満の端数が生じ得るところ、単体納税制度における上記 1 と同様、この端数をどのように取り扱えばよいか、といった疑問が生ずる。

- (1) 上記（注 1）（注 2）の場合のいずれにも該当しない場合において 800 万円を通算グループ内の中小通算法人の所得の金額の比で配分した金額（本通達の(1)）
- (2) 上記（注 1）の場合に該当する場合において上記（注 1）により当該中小通算法人の事業年度の月数であん分して計算した金額（本通達の(2)イ）
- (3) 上記（注 2）の場合に該当する場合において 800 万円を上記（注 2）により当該通算親法人の事業年度の月数であん分して計算した金額を、通算グループ内の中小通算法人の所得の金額の比で配分した金額（本通達の(2)ロ）

グループ通算制度におけるこれらの端数に係る取扱いについても、上記 1 の単体納税制度と同様、法令上は明らかにされていないことから、それぞれ、法人税基本通達 16-4-1 に定める取扱いの例によること（すなわち、1,000 円未満の端数が生じたときは、これを切り捨てることとし、ただし、その切り捨てられる端数の金額がその事業年度の所得金額について切り捨てられる端数の金額より多いときはこれを切り上げること）を、本通達の本文並びに本通達の(1)及び(2)において明らかにしている。

3 ここで、上記2(1)及び(3)の計算について、法人税基本通達16-4-1ただし書の取扱いを適用した結果、通算グループ内の中小通算法人の軽減対象所得金額の合計額が800万円（上記2(3)にあっては、800万円を通算親法人の事業年度の月数で均分して計算した金額。以下3において同じ。）を超えるケースが考えられるが、この800万円を超える部分の金額をどのように取り扱えばよいか、といった疑問が生ずる。

この点については、この800万円を超える部分の金額についてまで中小法人の軽減税率の適用を認めるのは適当ではないことから、当該合計額が800万円を超えないよう、通算グループ内の中小通算法人のうち切捨超過額（同通達ただし書の「当該切り捨てられる端数の金額」が「当該事業年度の所得金額について切り捨てられる金額」を超える場合の当該超える部分の金額をいう。以下同じ。）が最も少ないものから順次、当該合計額が800万円を超えないこととなるまで、同通達のただし書を適用しない（すなわち、軽減対象所得金額に係る当該端数の金額を切り捨てる）こととする旨の取扱いを、本通達の注書において明らかにしている。

4 本通達で定める取扱いを、具体的な事例及び計算例により示すと、以下のとおりである。  
《設例》

(1) 前提条件

イ 通算グループAは、通算親法人A及び通算子法人Bのグループである。

通算親法人A：所得金額23,456,100円

通算子法人B：所得金額12,345,400円 計 35,801,500円

ロ 通算親法人A及び通算子法人Bの事業年度の月数は、いずれも12とする。

(2) 軽減対象所得金額の計算（端数処理前）

$$\text{通算親法人A：800万円} \times \frac{23,456,100 \text{円}}{35,801,500 \text{円}} = 5,241,366 \text{円}$$

$$\text{通算子法人B：800万円} \times \frac{12,345,400 \text{円}}{35,801,500 \text{円}} = 2,758,633 \text{円}$$

(3) 軽減対象所得金額の端数処理

イ 軽減対象所得金額について切り捨てられる金額（i）と課税標準（所得金額）について切り捨てられる金額（ii）との比較

	i	ii	i > ii	切捨超過額 (i - ii)	切捨超過額の 少ない順序	処理
A	366円	100円	該当	266円	2	切上げ
B	633円	400円	該当	233円	1	切捨て

ロ 通算親法人A及び通算子法人Bのいずれも「i > ii」のため、法人税基本通達16-4-1ただし書の例によれば切上げとなるが、その場合、軽減対象所得金額の合計額（5,242,000円+2,759,000円）が8,001,000円となり800万円を超えるため、切捨超過額の最も少ない通算子法人Bについては、同通達ただし書の例によらず、切捨てとなる。

この結果、軽減対象所得金額は、それぞれ、通算親法人A：5,242,000円、通算子法人B：2,758,000円（計：8,000,000円）となる。

## 18 第 69 条《外国税額の控除》関係

### 【新設】（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）

2-63 通算法人に係る基本通達 16-3-12《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》の取扱いの適用に当たっては、同通達の注 1 中「第 142 条第 1 項《控除限度額の計算》」とあるのは「第 148 条第 2 項第 3 号《通算法人に係る控除限度額の計算》」と読み替える。

### 【解説】

1 単体納税制度において内国法人が外国税額の控除限度額（法 69①）を計算する場合における「国外所得金額」とは、法人税法第 69 条第 4 項第 1 号《外国税額の控除》に掲げる国外源泉所得（令 141 の 2 一）に係る所得の金額（以下「国外事業所等帰属所得に係る所得の金額」という。）と同項第 2 号から第 16 号までに掲げる国外源泉所得（令 141 の 2 二）に係る所得の金額（その他の国外源泉所得に係る所得の金額）との合計額とされ（令 141 の 2）、この「国外事業所等帰属所得に係る所得の金額」とは、国外事業所等（法 69④一）を通じて行う事業に係る益金の額からその事業に係る損金の額を減算して計算することとされている（令 141 の 3 ①）。この計算をする場合において、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額のうち販売費、一般管理費その他の費用（法 22③二）で国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務との双方に関連して生じたものの額（共通費用の額）があるときの共通費用の額は、これらの業務に係る収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうちこれらの業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準により配分することとされている（令 141 の 3 ⑥）。

この共通費用の額をいかなる基準により適正に配分するかといった問題に関して、法人税基本通達 16-3-12《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》において、共通費用の額の配賦につきこの費目別計算を行うことが困難な場合の一種の簡便法として合理的と認められる方法を示しており、原則としてこれにより取り扱うこととしている。同通達の注書 1 では、この方法を用いる場合において一定の法人について認められるより簡便な方法を明らかにしているところである。

2 グループ通算制度においては、通算法人の外国税額の控除限度額（法 69④）を計算する場合の「国外所得金額」については、単体納税制度における上記 1 の規定により定められており、同通達の取扱いは通算法人にも同様に適用されるのであるが、通算法人に係る「調整国外所得金額」は単体納税制度における規定（令 142①）とは別途の規定（令 148②三）で定められているところ、同通達の注書 1 の適用に当たってはこれを読み替える必要があることから、本通達においてこのことを明らかにしている。

**【新設】（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）**

2-64 通算法人に係る基本通達 16-3-19 の3 《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》の取扱いの適用に当たっては、同通達の注1 中「第142条第1項《控除限度額の計算》」とあるのは「第148条第2項第3号《通算法人に係る控除限度額の計算》」と読み替える。

**【解説】**

1 単体納税制度において内国法人が外国税額の控除限度額（法 69①）を計算する場合における「国外所得金額」とは、法人税法第 69 条第 4 項第 1 号《外国税額の控除》に掲げる国外源泉所得（令 141 の 2 一）に係る所得の金額（国外事業所等帰属所得に係る所得の金額）と同項第 2 号から第 16 号までに掲げる国外源泉所得（令 141 の 2 二）に係る所得の金額（以下「その他の国外源泉所得に係る所得の金額」という。）との合計額とされ（令 141 の 2）、この「その他の国外源泉所得に係る所得の金額」とは、その他の国外源泉所得に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべきその事業年度の所得の金額に相当する金額とされている（令 141 の 8 ①）。この所得の金額の計算上損金の額に算入された金額のうち販売費、一般管理費その他の費用（法 22③二）でその他の国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務の双方に関連して生じたものの額（共通費用の額）があるときの共通費用の額は、これらの業務に係る収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうちこれらの業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準により配分することとされている（令 141 の 8 ②）。

この共通費用の額をいかなる基準により適正に配分するかといった問題に関して、法人税基本通達 16-3-19 の 3 《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》において、共通費用の額の配賦につきこの費目別計算を行うことが困難な場合の一種の簡便法として合理的と認められる方法を示しており、原則としてこれにより取り扱うこととしている。同通達の注書 1 では、この方法を用いる場合において一定の法人について認められるより簡便な方法を明らかにしているところである。

2 グループ通算制度においては、通算法人の外国税額の控除限度額（法 69④）を計算する場合の「国外所得金額」については、単体納税制度における上記 1 の規定により定められており、同通達の取扱いは通算法人にも同様に適用されるのであるが、通算法人に係る「調整国外所得金額」は単体納税制度における規定（令 142①）とは別途の規定（令 148②三）で定められているところ、同通達の注書 1 の適用に当たってはこれを読み替える必要があることから、本通達においてこのことを明らかにしている。

【新設】（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）

2-65 令第142条の2第2項第1号《外国税額控除の対象とならない外国法人税の額》及び規則第29条第1項第1号《外国税額控除の対象とならない外国法人税の額の計算に係る総収入金額等》に規定する当該資産の譲渡の直前の帳簿価額は、当該資産の譲渡が令第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》の他の通算子法人の株式の通算終了事由が生ずる基因となった譲渡に該当するときには、同項又は令第119条の4第1項《評価換え等があった場合の総平均法の適用の特例》の規定により算出される金額にその譲渡をした株式の数を乗じた金額となることに留意する。

### 【解説】

- 1 利子等（令142の2②）に係る外国法人税（外国法人税が課される国又は地域において、当該外国法人税の額から控除されるものを除く。以下同じ。）の額のうち控除対象外国法人税の額（法69①）とされないものの高率負担部分の計算方法は、内国法人の所得率に応じて定められており、この所得率については、その法人の営む主たる事業の種類に応じてそれぞれ定められた方法により計算することとされている（令142の2②）。例えば、金融業を主として営む法人については、この所得率は、次の算式により計算することとされている（令142の2②一）。

（算式）

$$\text{所得率} = \frac{\text{直近3年以内の各事業年度（注）の調整所得金額（令142の2④）の合計額}}{\text{直近3年以内の各事業年度（注）の総収入金額の合計額}}$$

（注） 外国法人税を納付することとなる事業年度及びその事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度をいう。

ここで、上記の直近3年以内の各事業年度において株式の譲渡を行っている場合には、当該株式の譲渡に係る収入金額から「当該資産（株式）の譲渡の直前の帳簿価額」を控除した残額を当該株式の譲渡に係る収入金額とみなして、上記の算式の分母の総収入金額を計算することとされている（令142の2②一）。

- 2 一方、上記1の法人が譲渡した株式が通算子法人株式である場合には、当該法人は当該通算子法人株式の帳簿価額をその通算子法人の簿価純資産価額に相当する金額に修正を行うこととされているが（令119の3⑤、119の4①、以下「投資簿価修正」という。）、ここで、当該通算子法人株式に係る上記1の「譲渡の直前の帳簿価額」とは、当該通算子法人株式の投資簿価修正による修正前又は修正後のいずれの帳簿価額をいうのか（つまり、投資簿価修正による当該通算子法人株式の帳簿価額の修正を先に行うことでよいのか）、といった疑問が生ずる。

この点については、当該法人が行う当該通算子法人株式の投資簿価修正は、その計算について定めた法令の規定において、「通算終了事由（注：通算承認がその効力を失うこととなる事由）が生じた時の直前の帳簿価額」に所要の加減算を行うこととされており（令119の

3 ⑤)、これは、通算終了事由が通算子法人株式の譲渡によるものである場合にあってはその譲渡の時の直前の帳簿価額に所要の加減算を行うということであり、換言すれば、上記1の「譲渡の直前の帳簿価額」とは、当該通算子法人株式の投資簿価修正による修正後の帳簿価額をいう（つまり、投資簿価修正による当該通算子法人株式の帳簿価額の修正を先に行う）ということになる。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、本通達は、グループ通算制度においても連結納税制度と同様、いわゆる投資簿価修正の計算の規定が定められたところ、具体的な計算の仕組みは両制度で異なることとされたが、連結納税制度における投資簿価修正の適用がある場合の旧法人税法施行令第155条の27《外国税額控除の対象とならない外国法人税の額》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達19-3-24《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連結法人株式の帳簿価額修正額の取扱い》については、グループ通算制度においても同様の取扱いとなることから、同通達で定める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。

**【新設】（欠損金額を有する通算法人等の調整前控除限度額）**

2-66 令第148条第2項《通算法人に係る控除限度額の計算》に規定する「調整前控除限度額」とは、同項第1号の通算法人及び他の通算法人の法人税額の合計額に、同項第2号の当該通算法人及び他の通算法人の損益通算前所得金額（同条第3項の規定により計算した所得の金額をいう。）の合計額のうち当該通算法人の調整国外所得金額（同条第2項第3号に規定する調整国外所得金額をいう。以下2-66において同じ。）の占める割合を乗じて計算した金額をいうのであるから、例えば、欠損金額を有する通算法人であっても、調整国外所得金額がある場合には、調整前控除限度額の計算を行うことに留意する。

㉔ マイナスの調整国外所得金額を有する通算法人であっても、本文の調整前控除限度額の計算を行う必要があり、この場合に算出される調整前控除限度額は、マイナスの金額となるのであるから留意する。

**【解説】**

1 通算法人の外国税額控除の計算上、各通算法人の通算事業年度（法人税法第69条第14項《外国税額の控除》に規定する通算事業年度をいう。以下同じ。）における控除限度額は、概要以下のとおりとされている（令148）。

（算式）

各通算法人の控除限度額 = 調整前控除限度額(1) - 控除限度調整額(2)

(1) 調整前控除限度額 = 各通算法人の法人税額の合計額 ×  $\frac{\text{調整国外所得金額（注1）（注2）}}{\text{各通算法人の所得金額の合計額（注1）}}$

(2) 控除限度調整額 = 各通算法人の調整前控除限度額（赤字に限る。）の合計額 ×  $\frac{\text{通算法人の調整前控除限度額（黒字に限る。）}}{\text{各通算法人の調整前控除限度額（黒字に限る。）の合計額}}$

（注）1 損益通算及び繰越欠損金控除前の金額による（令148③）。

2 各通算法人の調整前国外所得金額（令148④）の合計額が各通算法人の所得金額（令148②）の合計額の90%を超える場合には、90%が上限になるよう比例的に減額する（令148⑥）。

2 上記1のとおり、通算法人に調整国外所得金額がある場合には、当該通算法人の調整前控除限度額が算出され、当該算出された調整前控除限度額は他の通算法人（当該通算法人の当該通算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ものに限る。以下同じ。）の控除限度額の計算要素とされている（つまり、当該通算法人の調整国外所得金額の数値が判明しなければ、他の通算法人は控除限度額の計算を行うことができない計算構造となっている）ことから、当該通算法人が当該通算事業年度において所得金額又は欠損金額のいずれを有しているかにかかわらず、調整国外所得金額を有している場合には、当該通算法人は調整前控除限度額の計算を行う必要があるということになる。

このことは法令上明らかではあるが、グループ通算制度を適用しない法人にあつては、国外所得金額を有している場合であっても自らの全世界所得金額が欠損（赤字）であるときは、自らの控除限度額が生ずることはなく、自らの金額が他の法人の計算要素となっているわけでもないことから、控除限度額の計算自体が不要であり、この点がグループ通算制度適用法人における外国税額控除の計算と異なっているため、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、このグループ通算制度における外国税額控除の控除限度額の計算における調整国外所得金額に関連して、各通算法人は上記 1 の算式により控除限度額を算出することから、マイナスの調整国外所得金額を有する通算法人がある場合、当該通算法人自身にはマイナスの調整前控除限度額が算出されて控除限度額は生じないのであるが、上記 1 の算式の(2)のとおり、このマイナスの調整国外所得金額は他の通算法人が控除限度額の計算を行うに当たり必要な数値であるため、当該通算法人も調整前控除限度額の計算を行う必要がある。このことも法令上明らかとは言えるが、上記 1 に係る留意すべき点を本通達の本文で明らかにすると併せ、本通達の注書において留意的に明らかにしている。
- 4 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とされる一方で、その控除限度額の計算方法については連結納税制度とは異なる仕組みとされてその法令の規定も異なる規定振りで定められたことから、この連結納税制度における控除限度額の計算方法を定めた旧法人税法第 81 条の 15《連結事業年度における外国税額の控除》及び旧法人税法施行令第 155 条の 28《連結控除限度額の計算》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 19-3-37《個別欠損金額を有する連結法人の連結控除限度個別帰属額》を、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。

**【新設】（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）**

2-68 通算法人に係る法第 69 条第 17 項（同条第 22 項において準用する場合を含む。）

《外国税額の控除》の規定の適用に当たっては、それぞれ次のことに留意する。

- (1) 基本通達 16-3-26《外国法人税額に増額等があった場合》の取扱いの適用に当たっては、同通達中「及び第 10 項」とあるのは「、第 10 項及び第 17 項（同条第 22 項において準用する場合を含む。）」と読み替える。
- (2) 基本通達 16-3-30《所得率等が変動した場合の取扱い》の取扱いの適用に当たっては、同通達の本文中「第 3 項まで」とあるのは「第 3 項まで及び第 17 項（同条第 22 項において準用する場合を含む。）」と読み替える。
  - (注) (2)の取扱いは、通算法人が過去適用事業年度につき法第 69 条第 18 項（同条第 22 項において準用する場合を含む。）の規定の適用を受ける場合についても、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においては、この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正事由が生じて外国税額控除額が増減した場合には、当該修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が定められている（法 69<sup>⑰</sup><sup>⑱</sup>、以下この規定を「グループ通算進行年度調整規定」という。）。
- 2 一方、現行の外国税額控除でも、税額控除を適用した外国法人税の額について事後に異動（増額又は減額）があった場合に、その控除対象外国法人税の額（法 69<sup>①</sup>）をその異動があった日の属する事業年度（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法令の規定が定められ（事後の減額：旧法 69<sup>⑬</sup>・旧令 147、以下この規定を「進行年度調整の規定」という。）、又はその旨の取扱いを通達で定めている（事後の増額：法基通 16-3-26、以下この通達を「進行年度調整の通達」という。）。

また、この進行年度調整の通達の取扱いを前提として、外国税額控除の適用を受けた事業年度に係る所得率（令 142 の 2 <sup>②</sup>）又は利子収入割合（法人税法施行令第 142 条の 2 第 2 項第 4 号括弧書《外国税額控除の対象とならない外国法人税の額》に規定する割合をいう。）について事後に異動があったこと等により控除対象外国法人税の額に異動があったとき（この進行年度調整の通達の適用がない場合に限る（注）。）においては、その異動があった日の属する事業年度（いわゆる進行事業年度）ではなく外国税額控除の適用を受けた事業年度において控除対象外国法人税の額の是正を行う旨の取扱いを法人税基本通達 16-3-30《所得率等が変動した場合の取扱い》において定めている。

（注） この進行年度調整の通達の適用がある場合には、その異動があった日の属する事業年度においてその増減した金額の調整を行うこととなる。

- 3 ここで、グループ通算制度に係る法令の規定においては、上記 2 の進行年度調整の規定については、その適用場面に上記 1 のグループ通算進行年度調整規定（法 69<sup>⑰</sup>）（法 69<sup>⑳</sup>）

において準用する場合を含む。)) を含めることとして定められたが (法 69⑫)、上記 2 の進行年度調整の通達及び法人税基本通達 16-3-30 に定める取扱いのグループ通算制度への適用 (グループ通算通達への取込み) に当たっては、これらの通達をそのまま適用できるのか (グループ通算通達の前文)、あるいは所要の読替えを行う必要があるのか、といった疑問が生ずる。

この点については、上記のグループ通算制度に係る法令の規定と同様、これら 2 本の通達についても、それぞれの適用場面にこのグループ通算進行年度調整規定 (進行年度調整の通達にあつては法 69⑰ (法 69⑫において準用する場合を含む。))、基通 16-3-30 にあつては法 69⑰⑱ (それぞれ法 69⑫において準用する場合を含む。)) を含めるように読替えを行う必要があることから、本通達の(1)及び(2)においてこれらのことを明らかにしている。

## 19 第 75 条《確定申告書の提出期限の延長》関係

### 【新設】（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）

2-69 通算法人の事業年度終了の日から 45 日を経過した日後災害その他やむを得ない理由の発生により、当該通算法人若しくは他の通算法人の決算が確定しないため、又は法第 2 編第 1 章第 1 節第 11 款第 1 目《損益通算及び欠損金の通算》の規定その他通算法人に適用される規定（以下 2-71 までにおいて「通算法人向け規定」という。）による所得の金額若しくは欠損金額及び法人税の額の計算を了することができないため、確定申告書の提出期限までに確定申告書を提出することができない場合には、法第 75 条第 8 項第 1 号《確定申告書の提出期限の延長》の規定により読み替えて適用される同条第 1 項の規定に準じて取り扱う。この場合には、確定申告書の提出期限延長の申請書は、当該理由の発生後直ちに提出するものとし、当該申請書の提出があった日から 15 日以内に承認又は却下がなかったときは、当該申請に係る指定を受けようとする日を税務署長が指定した日としてその承認があったものとする。

### 【解説】

1 単体納税制度における確定申告書の提出期限の延長（法 75、以下「本制度」という。）については、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しない場合の確定申告書の提出期限の延長の申請は、その申告に係る事業年度終了の日の翌日から 45 日以内（以下「申請期限」という。）に行わなければならないこととされている（法 75②）。

ここで、この申請期限を経過した日（すなわち当該事業年度終了の日の翌日から 46 日目）から確定申告書の提出期限までの間に災害その他やむを得ない理由が生じた場合の確定申告書の提出期限の延長については、法令上は特段の措置が定められていないものの、いずれにしても納税者の責めに帰すべき事由ではない不可抗力により当該事業年度の期限内申告が困難となっている事情等を考慮して、このような場合にも確定申告書の提出期限の延長の申請を認める旨の緩和的な取扱いを、法人税基本通達 17-1-1 《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》において定めている。

この緩和的な取扱いの適用を受けようとする場合における確定申告書の提出期限の延長の申請書については、当該理由の発生後直ちに提出する必要があること、また、当該申請書の提出があった日から 15 日以内に承認又は却下がなかったときは、当該申請に係る指定を受けようとする日を税務署長が指定した日としてその承認があったものとするを、併せて同通達の後段において定めている。

2 グループ通算制度における本制度についても、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しない場合等における確定申告書の提出期限の延長の申請について、上記 1 の単体納税制度と同様の規定により取扱いが定められているところ、単体納税制度適用法人に係る同通達に定める緩和的な取扱いをグループ通算制度適用法人についても認めない理由はないと考えられる。したがって、本通達において、グループ通算制度適用法人についてもこの緩和的な取扱いを認めることを明らかにしている。

また、ここにいう災害その他やむを得ない理由とは、単体納税制度適用法人に係る法人税基本通達 17-1-1 と同様、風水害、地震、火災、法令違反の嫌疑等による帳簿書類の押

収及びこれらに準ずるものをいい、単に計算書類の作成の遅延による場合や法人の定款等において株主総会等を事業年度終了の日から2月経過後に開催する等の定めをしている場合等は、これに該当しない。

なお、本通達では、確定申告書の提出期限までに確定申告書を提出できない理由で本通達に定める取扱いに係る延長申請理由として認められるものについて、グループ通算制度適用法人が本制度を適用するに当たり必要な法令上の所要の読替えを反映するなどの所要の書き振りの変更を行っている。

**【新設】（申告書の提出期限の延長の再承認）**

2-70 確定申告書の提出期限の延長の承認を受けた通算法人が指定された提出期限までに当該通算法人若しくは他の通算法人の決算が確定しないため又は通算法人向け規定による所得の金額若しくは欠損金額及び法人税の額の計算を了することができないため確定申告書を提出できない場合には、当該通算法人に係る通算親法人の申請によりその指定の日を変更することができる。

**【解説】**

1 単体納税制度における確定申告書の提出期限の延長（法 75、以下「本制度」という。）については、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないため当該申告書その確定申告期限までに提出することができないと認められる場合に、納税地の所轄税務署長が、法人の申請に基づき、期日を指定して行うこととされている（法 75①）。

ここで、当該法人の申請時の見込みと異なり、当該指定された延長後の提出期限までに決算が確定しないこと等も考えられるところ、このような場合に、再度、当該法人の申請によりその提出期限を延長することができる旨の緩和的な取扱いを、法人税基本通達 17-1-2 《申告書の提出期限の延長の再承認》において定めている。

2 グループ通算制度における本制度についても、基本的に上記 1 の単体納税制度と同様の規定により取扱いが定められているところ、単体納税制度適用法人に係る上記 1 の通達に定める緩和的な取扱いをグループ通算制度適用法人についても認めない理由はないと考えられる。したがって、本通達において、グループ通算制度適用法人についてもこの緩和的な取扱いを認めることを明らかにしている。

また、本通達では、確定申告書の提出期限までに確定申告書を提出できない理由で本通達に定める取扱いに係る延長申請理由として認められるものについて、グループ通算制度適用法人が本制度を適用するに当たり必要な法令上の所要の読替えを反映するなどの所要の書き振りの変更を行っている。

### 【新設】（通則法第 11 条による提出期限の延長との関係）

2-71 通算法人又は他の通算法人のいずれかについて通則法第 11 条《災害等による期限の延長》の規定に基づき通則法令第 3 条第 1 項又は第 2 項《災害等による期限の延長》の規定による確定申告書の提出期限の延長がされた場合において、災害その他やむを得ない理由により、当該通算法人又は他の通算法人のいずれかについて、決算が確定しないため、又は通算法人向け規定による所得の金額若しくは欠損金額及び法人税の額の計算を了することができないため、確定申告書その延長された期限までに提出することができないと認められるときは、当該期限を法第 75 条第 8 項第 1 号《確定申告書の提出期限の延長》の規定により読み替えて適用される同条第 2 項の規定による申請書の提出期限として同条（第 5 項を除く。）の規定を適用することができるものとする。この場合には、税務署長は遅滞なく延長又は却下の処分を行うものとし、また、同条第 7 項の規定の適用については、同項中「当該事業年度終了の日の翌日以後 2 月を経過した日から同項」とあるのは、「国税通則法施行令第 3 条第 1 項又は第 2 項の規定により指定された期限の翌日から第 1 項」と読み替える。

### 【解説】

1 国税通則法では、災害その他やむを得ない理由により国税に関する法律に基づく申告等に関する期限までにこれらの行為をすることができないと認められるときは、国税庁長官、国税局長又は税務署長は、その理由がやんだ日から 2 月以内に限り、その期限を延長できることとされている（通法 11、以下「通則法の期限延長」という。）。一方、法人税法では、単体納税制度における確定申告書の提出期限の延長（法 75、以下「本制度」という。）において、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないため確定申告書その提出期限までに提出することができないと認められる場合には、国税通則法の規定によりその提出期限が延長される場合を除き、納税地の所轄税務署長は、法人の申請に基づき、期日を指定してその提出期限を延長することができることとされている（法 75①）。

ここで、国税通則法第 4 条《他の国税に関する法律との関係》において、この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものは、その定めるところによるものとされているところ、上記の通則法の期限延長の規定と本制度の規定の相互関係はやや明確さを欠くおそれがあることから、国税通則法に定める地域指定（通令 3①）又は対象者指定（通令 3②）の規定による期限の延長があった場合でも、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないため確定申告書その延長された期限までに提出することができないと認められるときは、地域指定又は対象者指定により延長された期限を法人税法の災害等による期限の延長申請書の提出期限としてその適用を受けることができる旨を、法人税基本通達 17-1-3《通則法第 11 条による提出期限の延長との関係》において明らかにしている。

なお、個別指定（通令 3③）の規定による期限の延長は、もともと本制度とは選択的に適用されることとなっていることから、この取扱いの対象外としている。

2 グループ通算制度における本制度についても、基本的に上記1の単体納税制度と同様の規定により取扱いが定められているところ、単体納税制度適用法人に係る上記1の通達に定める取扱いをグループ通算制度適用法人については認めない理由はないと考えられる。したがって、本通達において、グループ通算制度適用法人についてもこの法人税基本通達17-1-3で定める取扱いと同様となることを明らかにしている。

また、同通達の後段の定め（①同通達の前段で定める申請書の提出があった場合には、税務署長は遅滞なく延長又は却下の処分を行うこと、②延長申請が認められた場合の利子税の取扱い（法75⑦）に係る起算日等の所要の読替え）についても、本通達の後段においてこれと同様に定めている。

3 なお、本通達では、確定申告書の提出期限までに確定申告書を提出できない理由で本通達に定める取扱いに係る延長申請理由として認められるものについて、グループ通算制度適用法人が本制度を適用するに当たり必要な法令上の所要の読替えを反映するなどの所要の書き振りの変更を行っている。

**【新設】（特別の事情がある通算法人又は他の通算法人）**

2-72 法第 75 条の 2 第 11 項第 1 号《確定申告書の提出期限の延長の特例》の規定により読み替えて適用される同条第 1 項に規定する「特別の事情」がある通算法人又は他の通算法人とは、次のような法人をいう。

- (1) 保険業法第 11 条《基準日》の規定の適用がある保険株式会社
- (2) 外国株主との関係で、決算確定までに日数を要する合弁会社
- (3) 会社以外の法人で、当該法人の支部又は加入者である単位協同組合等の数が多いこと、監督官庁の決算承認を要すること等のため、決算確定までに日数を要する全国組織の協同組合連合会等

**【解説】**

- 1 単体納税制度における確定申告書の提出期限の延長の特例（法 75 の 2、以下「本制度」という。）については、法人の定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるものの定めにより、又は法人に「特別の事情」があることにより、その事業年度以後の各事業年度終了の日の翌日から 2 月以内にその各事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合にその延長が認められることとされ、この場合、納税地の所轄税務署長は、当該法人の申請に基づき、各事業年度の確定申告書の提出期限を 1 月間（所定の場合にあっては、税務署長が指定する月数の期間）延長することができることとされている（法 75 の 2 ①）。

この単体納税制度における本制度の適用要件としての「特別の事情」がある法人とは具体的にどのようなものが該当するかについて、法人税基本通達 17-1-4 《特別の事情がある法人》の(1)から(4)までにおいて例示により明らかにしている。

- 2 グループ通算制度における本制度については、グループ通算制度適用法人に固有に認められる確定申告書の提出期限の延長事由などを除き、上記 1 の単体納税制度と同様の取扱いとされているところ、単体納税制度適用法人に係る上記 1 の通達で定める取扱いも、グループ通算制度適用法人にも同様に当てはまることになる。本通達において、このことを明らかにしている。

なお、本通達では、グループ通算制度適用法人が本制度を適用するに当たり必要な法令上の所要の読替えを反映するほか、法人税基本通達 17-1-4 において例示している法人のうち通算法人には該当し得ないもの（具体的には、同通達(2)の外国法人や(4)の共済組合）を除外するなどの所要の書き振りの変更を行っている。

**【新設】**（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）

2-73 法第75条の2第11項第1号《確定申告書の提出期限の延長の特例》の規定により読み替えて適用される同条第1項の規定により法第74条第1項《確定申告》の規定による申告書の提出期限について2月間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には、例えば、同じ通算グループ内に次のような定款の定めをしている法人（その事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日までの間に定時株主総会が招集される法人を除く。）がある通算法人又は他の通算法人がこれに該当する。

- (1) 定時株主総会の招集時期を事業年度終了の日の翌日から2月を経過した日以後とする旨の定め
- (2) 定時株主総会の招集時期を事業年度終了の日の翌日から3月以内とする旨の定め

**【解説】**

1 単体納税制度における確定申告書の提出期限の延長の特例（法75の2、以下「本制度」という。）については、法人の定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるもの（以下「定款等」という。）の定めにより、又は法人に特別の事情があることにより、その事業年度以後の各事業年度終了の日の翌日から2月以内にその各事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合にその延長が認められることとされ、この場合、納税地の所轄税務署長は、当該法人の申請に基づき、各事業年度の確定申告書の提出期限を1月間（所定の場合にあっては、税務署長が指定する月数の期間）延長することができることとされている（法75の2①）。

これを受けて、法人税基本通達17-1-4の2《定款の定めにより1月間の提出期限の延長を受けることができる法人》では、どのような定款等の定めをしている法人が確定申告書の提出期限の1月間の延長を受けることができるかについて、定時株主総会の準備に通常2月以上を要するなど、一般に事業年度終了の日の翌日から2月以内に定時総会が招集されていない実情にあると考えられる次の(1)及び(2)の2つのケースを例示することにより明らかにするとともに、このようなケースに該当しても実際には事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日までの間に定時株主総会を招集している法人は、2月以内に定時株主総会が招集されない常況にあるとは認められないため、提出期限の延長は認められないこととなることを、そのただし書で明らかにしている。

- (1) 定時株主総会の招集時期を事業年度終了の日の翌日から2月を経過した日以後とする旨の定め
  - (2) 定時株主総会の招集時期を事業年度終了の日の翌日から3月以内とする旨の定め
- 2 グループ通算制度における本制度についても、延長期間が1月間ではなく連結納税制度と同様に2月間とされている点などを除き、上記1の単体納税制度と同様の取扱いとされているところ、単体納税制度適用法人に係る上記1の通達で定める取扱いも、グループ通算制度適用法人にも同様に当てはまることになる。本通達において、このことを明らかにしている。

なお、本通達では、グループ通算制度適用法人が本制度を適用するに当たり必要な法令上の所要の読替えを反映するほか、実際には事業年度終了の日の翌日から2月以内に定時株主総会を招集している法人に係る取扱いについての言及箇所を変更するなどの所要の書き振りの変更を行っている。

**【新設】（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）**

2-74 通算法人又は他の通算法人で、会計監査人を置いているものが、次のような定款の定めをしている場合には、法第75条の2第11項第1号《確定申告書の提出期限の延長の特例》の規定により読み替えて適用される同条第1項第1号に掲げる場合に該当する。ただし、事業年度終了の日の翌日から4月を経過する日（以下2-74において「4月経過日」という。）までの間に定時株主総会が招集される場合は該当しない。

- (1) 定時株主総会を4月経過日後の一定の期間内に招集する旨の定め
- (2) 定時株主総会の議決権の基準日を事業年度終了の日の翌日から1月を経過した日以後の特定の日とする旨及び定時株主総会を当該基準日から3月以内に招集する旨の定め
  - ① 定時株主総会の議決権の基準日を定款に定めていない場合において、定時株主総会を基準日から3月以内に招集する旨を定款に定めているときは、法第75条の2第11項の規定により読み替えて適用される同条第1項第1号に掲げる場合に該当しないことに留意する。
  - 2 同条第11項の規定により読み替えて適用される同条第3項に規定する申請書の提出に当たり、定時株主総会を招集する時期が複数の月に及ぶなど定款の定めからは延長する月数が特定できない場合には、定時株主総会の招集時期が確認できる書類を当該申請書に添付する必要があることに留意する。

**【解説】**

- 1 単体納税制度における確定申告書の提出期限の延長の特例（法75の2、以下「本制度」という。）については、法人が会計監査人を置いており、かつ、定款の定めによりその事業年度以後の各事業年度終了の日の翌日から3月以内にその各事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合は、4月を超えない範囲内で税務署長が指定する月数の期間の確定申告書の提出期限の延長を受けることができることとされている（法75の2①一）。
- 2 これを受けて、法人税基本通達17-1-4の3《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》では、どのような定款の定めをしている法人が上記1によりこの延長の特例を受けることができるかについて、一般に事業年度終了の日の翌日から3月以内に定時株主総会が招集されない常況にあると考えられる次の(1)及び(2)の2つのケースを本文並びに(1)及び(2)で例示することにより明らかにするとともに、このようなケースに該当しても実際には事業年度終了の日の翌日から3月を経過する日までの間に定時株主総会を招集している法人は、3月以内に定時株主総会が招集されない常況にあるとは認められないこととなるため、提出期限の延長は認められないことを、そのただし書で明らかにしている。
  - (1) 定時株主総会を事業年度終了の日の翌日から3月を経過する日後の一定の期間内に招集する旨の定め

- (2) 定時株主総会の議決権の基準日を事業年度終了の日の翌日以後の特定の日とする旨及び定時株主総会を当該基準日から3月以内に招集する旨の定め  
また、同通達の注書では、次の(3)及び(4)のことを留意的に明らかにしている。
- (3) 法人の定款に定時株主総会を基準日から3月以内に招集する旨を定めているものの、その基準日が定款において定められていない場合には、定款の定めだけでは定時株主総会の招集時期が特定できないため、この延長の特例が受けられないこと（注書1）。
- (4) この延長の特例の適用を受けるためには、納税地の所轄税務署長に対し、その確定申告書に係る事業年度終了の日までに、定款の定め、延長月数の指定を受けようとする場合はその延長月数などのほか法人税法施行規則第36条の2《確定申告書の提出期限の延長の特例の申請書の記載事項》に規定する事項を記載した申請書を提出する必要があるが（法75の2①③）、定時株主総会を招集する期間が複数の月に及ぶなど定款の定めからは延長する月数が特定できない場合には、定時株主総会の招集時期が確認できる書類をその申請書に添付する必要があること（注書2）。
- 3 グループ通算制度における本制度についても、定時株主総会が招集されない期間が事業年度終了の日の翌日から3月以内ではなく連結納税制度と同様に4月以内の場合とされている点などを除き、上記1の単体納税制度と同様の取扱いとされているところ、単体納税制度適用法人に係る上記2の通達で定める取扱いも、グループ通算制度適用法人に同様に当てはまることになる。本通達において、このことを明らかにしている。
- なお、本通達では、グループ通算制度適用法人が本制度を適用するに当たり必要な法令上の所要の読替えを反映するなどの所要の書き振りの変更を行っている。

## 21 第 152 条《連帯納付の責任》関係

### 【新設】（通算離脱法人の連帯納付責任）

2-75 通算法人が、法第 64 条の 10 第 1 項《通算制度の取りやめ等》の規定による承認を受け、又は同条第 5 項若しくは第 6 項の規定の適用を受けたことにより通算承認の効力を失った場合であっても、当該通算承認の効力を失う日前に終了した他の通算法人の各事業年度の所得に対する法人税（当該通算法人が当該他の通算法人との間に通算完全支配関係がある期間内に納税義務が成立したものに限る。）については、法第 152 条第 1 項《連帯納付の責任》の規定の適用があることに留意する。

### 【解説】

1 通算法人の各事業年度の申告に係る法人税の納税義務者は各通算法人とされ（法 4 ①）、その申告及び納税は各通算法人が行うこととされている（法 74、77）。

一方で、通算法人は、他の通算法人の各事業年度の所得に対する法人税でその通算法人と他の通算法人との間に通算完全支配関係がある期間内に納税義務が成立したものについては、連帯して納付する責任（以下「連帯納付責任」という。）を負うこととされている（法 152 ①）。したがって、通算グループ内の一の通算法人が当該期間内に納税義務が成立した法人税の額について滞納した場合には、他の通算法人は自己の申告に係る法人税の額だけでなく、その滞納した通算法人が納付すべき法人税の額について連帯納付責任を負うこととなる。

2 グループ通算制度を適用している場合、過去に生じた自らの欠損金が通算グループ内の他の通算法人の所得と通算される等により、その後の所得事業年度（法 64 の 5 ①）においては、欠損金の繰越控除ができず、また、引当財産も十分ではないことから、その法人税について、グループ通算制度を適用しない場合と比べて滞納となってしまう蓋然性が高いと考えられる。

また、グループ通算制度が通算グループ内での損益通算及び欠損金の通算という恩典を受ける制度であるという点を踏まえると、この連帯納付責任が課されているのは、その恩典を受けた法人は、恩典を授けた法人が納付すべき法人税が納付されない場合には、その納付責任を負うことが適当と考えられるため、通算グループに属していた期間内に納税義務が成立した法人税に係る引当財産は、その通算グループに属する各通算法人が所有する全ての財産とすべきであると考えられることによるものであり、このことからすれば、仮に一の通算法人がその通算グループから離脱したとしてもこれが消滅するものではないと考えるのが適当である。

したがって、通算グループから離脱した法人が通算グループに属していた期間に係る通算グループ内の他の通算法人の所得に対する法人税の納付が履行されるまでの間は、その連帯納付責任は、なお存続することとなる。

3 上記 1 及び 2 を踏まえ、本通達においては、通算法人が、通算承認の取りやめの承認を受け（法 64 の 10 ①）、又は青色申告の承認の取消しの通知を受け（法 64 の 10 ⑤）若しくは通算グループからの離脱等により通算承認の効力を失った（法 64 の 10 ⑥）場合であっても、その通算グループに属していた期間内に納税義務が成立した他の通算法人の法人税に

ついでに連帯納付責任は、なお存続する旨を留意的に明らかにしている。

- 4 なお、本通達は、グループ通算制度における連帯納付責任について、連結納税制度における連結子法人の連帯納付の責任（旧法 81 の 28①）と同様の規定振りで定められて同様の取扱いとされたことから、旧法人税法第 81 条の 28《連結子法人の連帯納付の責任》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 1－1－2《連結離脱法人の連帯納付責任》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。

**【新設】（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）**

2-76 通算法人は、法第152条第1項《連帯納付の責任》の規定により他の通算法人の同項に規定する法人税について連帯納付の責任を有するのであるから、当該通算法人が清算終了の登記をした場合においても、当該通算法人は、当該通算法人及び他の通算法人が当該法人税を納める義務を履行するまではなお存続するものとする。

**【解説】**

1 法人は、定款に定める解散事由の発生、破産、株主総会の決議等により解散するが、解散したからといって直ちに法人格を失って消滅してしまうわけではなく、清算の目的の範囲内でなお存続するものとみなされ、その清算が終了するまでは、清算中の法人としてなお法人格が存続する。

他方、会社は、清算が終了した場合には、株主総会等による決算報告等の承認があった後、本店所在地において2週間、支店所在地においては3週間以内に清算終了の登記をしなければならないこととされている（会社法929、932）。したがって、清算終了の登記がされれば、外形的には清算事務が終了し、会社が消滅したものと一応の推定を受ける。しかし、清算事務が残存している場合には、清算終了の登記があった後においても、なお会社は存続するというのが、会社法制定前からの商法上の学説・判例の考え方である。

すなわち、たとえ清算終了の登記がされたとしても、法人税の納税義務が完全に履行されるまでは、その限りにおいてその法人は清算が終了せず、なお法人格が存続することになるのであり、単体納税制度適用法人がこの取扱いとなることについて、法人税基本通達1-1-7《清算終了の登記をした法人の納税義務等》の前段で定めている。

また、連結納税制度においては、連結親法人であった法人で各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める義務がある場合（旧法81の22①、81の26、81の27）及び連結子法人であった法人で連結親法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税につき連帯して納付する責任（以下「連結子法人の連帯納付の責任」という。）を有する場合（旧法81の28①）についても上記の取扱いと同様となるのであり、このことを同通達の後段で定めている。

2 グループ通算制度においては、上記1の連結納税制度における連結子法人の連帯納付の責任（旧法81の28①）と同様、通算法人は、他の通算法人の各事業年度の所得に対する法人税で当該通算法人と当該他の通算法人との間に通算完全支配関係がある期間内に納税義務が成立したものについては、連帯して納付する責任（以下「連帯納付責任」という。）を負うこととされている（法152①）。したがって、通算グループ内の一の通算法人が当該期間内に納税義務が成立した法人税の額について滞納した場合には、他の通算法人は自己の申告に係る法人税の額だけでなく、その滞納した通算法人が納付すべき法人税の額について連帯納付責任を負うこととなる。

この連帯納付責任が課されているのは、グループ通算制度が通算グループ内での損益通算及び欠損金の通算という恩典を受ける制度であるという点を踏まえて、その恩典を受けた法人は、恩典を受けた法人が納付すべき法人税が納付されない場合には、その納付責任を負うことが適当と考えられるため、通算グループに属していた期間内に納税義務が成立し

た法人税に係る引当財産は、その通算グループに属する各通算法人が所有する全ての財産とすべきであると考えられることによるものである。

- 3 以上のことから、上記1で述べた連結納税制度における連結法人についての法人税基本通達1-1-7の後段の取扱いは、グループ通算制度における通算法人についても同様に当てはまるのであり、すなわち、仮にある通算法人が清算終了の登記をしたとしても、当該通算法人が通算グループに属していた期間内に納税義務が成立した他の通算法人の法人税が完納されるまでは、その限りにおいて当該通算法人は残余財産の分配額の確定（清算終了）がされず、その法人格はなお存続することになる。本通達でこのことを明らかにしている。

また、当該通算法人の法人税が完納されない場合には、当該通算法人は、上記1の法人税基本通達1-1-7の前段により、その法人税が完納されるまでは、その限りにおいて、その法人格はなお存続することとなることについても併せて留意が必要である。

- 4 なお、本通達は、グループ通算制度における連帯納付責任について、上記2のとおり連結納税制度における連結子法人の連帯納付の責任（旧法81の28①）と同様の規定振りで定められてこれと同様の取扱いとされたことを踏まえ、上記1の法人税基本通達1-1-7の後段において定めている連結納税制度適用法人に係る取扱いを、同通達の前段において定めている単体納税制度適用法人に係る取扱いとの整合性を取りつつ、グループ通算制度適用法人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。

## 第2 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)

3-1 通算親法人が解散(合併による解散を除く。)をした場合における当該通算親法人に係る通算子法人の当該解散の日の属する事業年度については、措置法第42条の4第8項(同条第18項において準用する場合を含む。)《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の規定の適用はなく、同条第1項若しくは第4項又は第7項の規定の適用があることに留意する。

#### 【解説】

1 研究開発税制(措法42の4、以下「本制度」という。)においては、試験研究費の総額に係る税額控除(措法42の4①)、中小企業技術基盤強化税制(措法42の4④)及び特別試験研究費の額に係る税額控除(措法42の4⑦)の各措置について、グループ通算制度適用法人に係るグループ調整計算の規定がそれぞれ設けられている(措法42の4⑧三、措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧三)。

2 これらの各措置について、単体納税制度においては、法人が解散(合併による解散を除く。)をした場合には、その解散の日の属する事業年度及び清算中の各事業年度における適用はないこととされている(措法42の4①④⑦)。

他方、グループ通算制度においては、通算子法人(措置法第42条の4第8項第1号《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》の通算子法人に限る。)については、その解散の日の属する事業年度及び清算中の各事業年度においても適用があるものとされている(措法42の4⑧一、措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧一)。

ここで、通算親法人が解散(合併による解散を除く。)をした場合には、単体納税制度適用法人と同様、当該通算親法人はこれらの各措置の適用を受けることはできない(措法42の4①④⑦)。一方、当該通算親法人に係る通算子法人については、当該通算子法人に解散(合併による解散を除く。)の事実が生じたわけではないものの、その通算親法人が適用を受けることができないことから、当該通算親法人に係る通算子法人全てがその適用を受けることができないのではないかと、といった疑問が生ずる。

3 ところで、通算親法人が解散(合併による解散を除く。)をした場合には、当該通算親法人及び当該通算親法人に係る通算子法人の通算承認は、当該通算親法人の解散の日の翌日に効力を失い(法64の10⑥一)、当該通算親法人及び当該通算子法人の事業年度は、当該解散の日に終了することとされている(法14①一④二)。したがって、当該解散の日に終了する事業年度については、当該通算親法人及びその通算子法人は通算法人のステータスで法人税の申告を行うことになるが、本制度のグループ調整計算については、当該通算親法人の事業年度が本制度の適用対象から除かれる事業年度(「第1項又は第4項に規定する事業年度」(措法42の4⑧一括弧書)以外の事業年度)となるため、当該通算親法人の通算子法人については、措置法第42条の4第8項第1号の通算子法人に該当せず、また、その事業年度は適用対象事業年度(措法42の4⑧二)に該当しないことから、同項第3号の規定によるグループ調整計算は行われなないこととなる。

すなわち、通算子法人に係る通算親法人が解散（合併による解散を除く。）をした場合におけるその通算親法人の当該解散の日に終了するその通算子法人の事業年度については、上記のグループ調整計算を適用して本制度の適用を受けることはできないが、その通算子法人のみの計算により（すなわち、グループ調整計算を適用しない法人として）本制度の適用を受けることができる、ということになる。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。

なお、当該通算親法人の解散（合併による解散を除く。）の日に終了する当該通算子法人の事業年度が当該通算子法人の解散（合併による解散を除く。）の日の属する事業年度又は清算中の事業年度に該当するものであるときにおける当該通算子法人の当該事業年度については、本制度のうちグループ調整計算の適用があるものとその適用がないもののいずれについてもその適用を受けることができないことに、併せて留意が必要である。

**【新設】（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）**

**3-3** 通算法人の措置法第42条の4第8項第2号《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》に規定する適用対象事業年度における同条の規定の適用に当たっては、それぞれ次のことに留意する。

- (1) 当該通算法人に同条第1項に規定する試験研究費の額がない場合であっても、同条第8項第2号に定めるところにより、同条第1項又は第4項の規定の適用がある。
- (2) 当該通算法人に同条第7項に規定する特別試験研究費の額がない場合であっても、同条第18項の規定により読み替えて準用する同条第8項第2号に定めるところにより、同条第7項の規定の適用がある。

**【解説】**

1 研究開発税制（措法42の4、以下「本制度」という。）においては、試験研究費の総額に係る税額控除（措法42の4①）、中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）及び特別試験研究費の額に係る税額控除（措法42の4⑦）の各措置について、グループ通算制度適用法人に係るグループ調整計算の規定がそれぞれ設けられている（措法42の4⑧三、措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧三）。

2 ここで、上記1の試験研究費の総額に係る税額控除及び中小企業技術基盤強化税制の適用を受けようとする通算法人の適用対象事業年度（措置法第42条の4第8項第2号《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》に規定する適用対象事業年度をいう。以下同じ。）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他の通算法人（以下「他の通算法人」という。）の適用対象事業年度終了の日に終了する事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額がある場合には、その通算法人の適用対象事業年度における試験研究費の総額に係る税額控除及び中小企業技術基盤強化税制の各措置の対象となる試験研究費の額はあるものとする旨規定されている（措法42の4⑧二）。

また、上記1の特別試験研究費の額に係る税額控除についても、これと同様に、その適用を受けようとする通算法人の他の通算法人の適用対象事業年度終了の日に終了する事業年度において損金の額に算入される特別試験研究費の額がある場合には、その通算法人の適用対象事業年度における特別試験研究費の額に係る税額控除の対象となる特別試験研究費の額はあるものとする旨規定されている（措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧二）。

3 この上記2の各規定は、グループ通算制度適用法人と単体納税制度適用法人とでは税額控除限度額（措法42の4①）及び中小企業者等税額控除限度額（措法42の4④）並びに特別研究税額控除限度額（措法42の4⑦）の計算構造が異なることとされている（注）一方で、上記1の各措置はその事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額又は特別試験研究費の額があることが適用要件として定められているところ（措法42の4①④⑦）、グループ通算制度でもこれらの各規定を適用して税額控除を受ける法令構造とされ、当該通算法人自体にこれらの試験研究費の額又は特別試験研究費の額がない場合でもグループ

通算制度で上記1の各措置で定める適用要件を満たすこととするために必要となることから、定められたものである。

(注) グループ通算制度適用法人の税額控除限度額及び中小企業者等税額控除限度額並びに特別研究税額控除限度額については税額控除可能額（当該適用対象事業年度及び他の通算法人の当該適用対象事業年度終了の日に終了する事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額又は特別試験研究費の額の通算グループ全体の合計額等を基礎として計算した金額）を各通算法人の調整前法人税額の比に応じた分配額として計算した金額とされ（措法42の4⑧三、措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧三）、単体納税制度適用法人の税額控除限度額及び中小企業者等税額控除限度額並びに特別研究税額控除限度額については当該事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額又は特別試験研究費の額を基礎として計算した金額とされている（措法42の4①④⑦）。

この上記2の各規定の位置付けとしてはこのとおりであるが、その具体的に意味するところについて換言するならば、当該通算法人の適用対象事業年度に損金の額に算入される試験研究費の額（措法42の4①）又は特別試験研究費の額（措法42の4⑦）がない場合であっても、この上記2の各規定にそれぞれ定めるところにより、当該通算法人については、措置法第42条の4第8項第3号（同条第18項の規定により読み替えて準用する場合を含む。）の規定によるグループ調整計算を適用する法人として（すなわち、グループ調整計算による税額控除限度額及び中小企業者等税額控除限度額並びに特別研究税額控除限度額を基礎として）試験研究費の総額に係る税額控除若しくは中小企業技術基盤強化税制又は特別試験研究費の額に係る税額控除の規定の適用があるということである。本通達の(1)及び(2)において、これらのことを留意的に明らかにしている。

## 2 第43条の3《被災代替資産の特別償却》関係

### 【新設】(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)

3-5 通算法人に係る措置法第43条の3第1項《被災代替資産等の特別償却》の規定の適用上、当該通算法人が同項に規定する「中小企業者等」に該当するかどうかの判定(同条第2項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3-5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) 当該通算法人が同条第1項に規定する被災代替資産等の取得又は製作若しくは建設をした日
- (2) 当該通算法人が当該被災代替資産等を事業の用に供した日
- (3) 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  
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 被災代替資産等の特別償却(措法43の3、以下「本制度」という。)において、中小企業者等にあつては、その対象資産ごとに定められた特別償却割合に係る上乘せ措置を適用でき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等についてもこれと同様とされている(以下これを「中小企業者等の特例」という。)

また、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等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、中小企業者等であるという現況の下に対象資産の取得又は製作若しく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「同条第1項に規定する被災代替資産等の取得等(注:取得又は製作若しくは建設)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43の3-8)。

2 ここで、グループ通算制度適用法人に係る中小企業者等(措法43の3②)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等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等に該当しないものとされているところ(措令27の6①)、グループ通算制度適用法人では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、といった疑問が生ずる。

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通算法人)が対象資産の取得又は製作若しく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、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製作若しく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等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等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等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は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、といった疑問が生ずる。

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）の対象資産の取得又は製作若しく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、当該取得又は製作若しく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等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等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等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ということになる。

本通達の後段において、このことを明らかにしている。

### 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)

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

(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。