

グループ通算制度に関するQ & A

連結納税制度から移行されたグループ通算制度は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされています。

この「グループ通算制度に関するQ & A」は、グループ通算制度に係る疑問点等について、税務上の取扱い等を取りまとめたものです。

令和2年6月

(令和2年8月・令和3年6月・令和4年7月改訂)

国税庁

[略 語]

このグループ通算制度に関するQ & Aの文中で用いている略語は次のとおりです。

法	法人税法（昭40法律第34号）
令	法人税法施行令（昭40政令第97号）
規	法人税法施行規則（昭40大蔵省令第12号）
措法	租税特別措置法（昭32法律第26号）
措令	租税特別措置法施行令（昭32政令第43号）
措規	租税特別措置法施行規則（昭32大蔵省令第15号）
通法	国税通則法（昭37法律第66号）
通令	国税通則法施行令（昭37政令第135号）
国税オンライン化省令	国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令（平15財務省令第71号）
平30改正法附則	所得税法等の一部を改正する法律（平30法律第7号）附則
令2改正法附則	所得税法等の一部を改正する法律（令2法律第8号）附則
令2改正令附則	法人税法施行令等の一部を改正する政令（令2政令第207号）附則
令2改正規附則	法人税法施行規則等の一部を改正する省令（令2財務省令第56号）附則
令4改正令附則	法人税法施行令等の一部を改正する政令（令4政令第137号）附則
法基通	法人税基本通達

(注) このグループ通算制度に関するQ & Aは、令和4年4月15日現在公布されている法令に基づいて作成しています。

《 目 次 》

1	適用対象法人等	
問1	通算親法人となることができる法人	1
問2	通算子法人となることができる法人	3
問3	完全支配関係と通算完全支配関係の意義	5
問4	通算子法人となることができない法人（外国法人が介在している場合）	7
問5	通算子法人となることができない法人（一般財団法人）	8
2	通算制度への移行	
問6	連結法人の通算制度への移行に関する手続	9
問7	通算制度へ移行しなかった法人がその後通算法人となることについて	11
問8	連結法人が通算制度へ移行する場合におけるe-Taxによる申告の特例に係る届出書の提出の要否	13
問9	通算制度へ移行しなかった法人の青色申告の承認申請について	15
問10	連結法人が通算制度へ移行する場合における確定申告書の提出期限の延長の特例について	17
問11	通算制度へ移行しなかった法人の確定申告書の提出期限の延長の特例について	19
3	通算制度の承認	
問12	通算制度の承認の申請書の提出期限	21
問13	完全支配関係を有しなくなる見込みのある法人に係る通算制度の承認申請書への記載	22
問14	離脱した法人を通算親法人とする通算制度の承認申請	23
問15	通算グループへの加入制限がある法人が再加入する場合のみなし承認	25
問16	承認申請の却下事由	27
問17	通算制度の承認の効力を失う場合	28
問18	通算制度の適用の取りやめにおける対象法人	30
4	申告・納付	
問19	確定申告書の提出期限	31
問20	災害等による確定申告書の提出期限の延長	33
問21	通算子法人の解散又は残余財産の確定があった場合の申告	35
問22	各通算法人の確定申告	37
問23	通算子法人の法人税の申告書記載事項等の提供を行う者について	38

問24	中間申告書の提出を要する通算法人	40
問25	通算法人の確定申告書に係る法人税の納付期限の延長	42
問26	通算法人の連帯納付責任	43
問27	通算制度離脱時の連帯納付責任	44
5 青色申告		
問28	通算制度の承認申請と青色申告の承認申請との関係	45
問29	通算離脱法人に係る青色申告の承認手続	47
問30	通算法人に対する青色申告の承認の取消し	48
6 事業年度		
問31	通算親法人となる法人と決算期が異なる通算子法人となる法人の通算制度の規定の適用時期と事業年度の特例	49
問32	通算制度に加入する場合の事業年度の特例	51
問33	通算制度から離脱する場合の事業年度の特例	53
問34	通算親法人の同一の事業年度中に加入及び離脱をした法人の事業年度の特例	55
問35	設立事業年度等の承認申請特例による通算制度の承認申請の承認前に離脱した法人の事業年度	58
問36	会計期間の途中で通算制度に加入する法人の加入時期の特例	60
問37	通算制度の加入時期の特例を適用することとした法人が、会計期間の末日までに完全支配関係を有しなくなった場合の申告	62
7 開始・加入・離脱の時価評価		
問38	通算制度の開始に伴う時価評価を要しない法人	64
問39	通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人	65
問40	通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人	67
問41	時価評価資産の範囲	69
問42	通算制度加入直後に離脱した場合の時価評価	73
問43	設立事業年度等の承認申請特例の適用がある場合における時価評価資産等を有する法人か否かの判定時期等について	76
問44	時価評価した減価償却資産に係る評価後の減価償却の方法	80
問45	通算制度離脱後に再加入した場合の時価評価	82
8 通算法人の間の取引の損益調整		
問46	通算グループ内の法人の間の取引の損益調整	84

問47	譲渡損益を繰り延べている通算法人が他の通算法人と適格合併をした場合の取扱い	89
問48	譲渡損益調整資産を譲渡した通算子法人が通算グループから離脱した場合の譲渡損益の戻入れ時期	91
9	損益通算	
問49	通算制度の当初申告における損益通算の計算	93
問50	損益通算の対象とはならない欠損金額等	96
問51	所得の金額が当初申告と異なることとなった場合の損益通算の取扱い	99
10	欠損金額	
問52	通算制度の開始・加入の際の過年度の欠損金額の切捨て	103
問53	過年度の欠損金額を通算制度適用後に損金算入することの可否	105
問54	通算法人の過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法	107
問55	修正申告等があった場合の通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算方法	113
問56	通算グループ内の通算子法人同士の適格合併が行われた場合の被合併法人の欠損金額の取扱い	119
問57	通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度終了前に離脱した通算子法人の過年度の欠損金額の取扱い	121
11	通算税効果	
問58	通算税効果額の計算方法	123
問59	通算税効果額等の申告書別表への記載について	128
12	投資簿価修正	
問60	投資簿価修正（原則法）の概要	132
問61	複数の株主がいる場合の通算子法人株式の投資簿価修正の計算について	135
問62	通算法人が他の通算グループに加入する場合における時価評価資産の時価評価等と投資簿価修正の適用順序	138
問63	投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置	141
問64	株式の取得が段階的に行われる場合の資産調整勘定対応金額等の計算	147
問65	通算グループ内で適格合併があった場合における資産調整勘定対応金額等の加算措置の適用	151

13	受取配当等の益金不算入	
問66	通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算	157
問67	通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算が当初申告と異なることとなった場合の取扱い	160
14	外国子会社配当等の益金不算入	
問68	外国子会社から受ける配当等の益金不算入規定の適用がある外国子会社の判定	169
15	貸倒引当金	
問69	貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合における通算法人の間の金銭債権の取扱い	171
問70	貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合における法定繰入率の取扱い	173
問71	通算制度から離脱した通算子法人に対して金銭債権を有する場合の貸倒実績率の計算	175
16	所得の特別控除	
問72	収用換地等の場合における所得の特別控除の適用関係	177
17	交際費	
問73	通算法人に対する交際費等の損金不算入制度の適用	179
18	試験研究費	
問74	通算法人における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算	183
問75	通算法人の修正申告等における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算	189
問76	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除に係る通知義務	196
19	法人税（税率）	
問77	通算法人の法人税の税率	199
20	外国税額控除	
問78	通算法人に係る外国税額の控除の計算	202
問79	外国税額の控除における通算制度開始又は加入前から有する控除余裕額、控除限度超過額の取扱い	205

問80	通算法人の外国税額の控除額に変動が生じた場合の外国税額の控除の計算	207
問81	外国税額の控除に係る通知義務	212
21	その他	
問82	中小法人等の欠損金額の特例措置の適用判定について	215
問83	通算制度における適用除外事業者の取扱いについて	218
22	消費税等	
問84	消費税等の処理方法	223

通算親法人となることができる法人

(問1)

通算制度において、通算親法人となることができる法人は、どのような法人ですか。

【回答】

内国法人である普通法人又は協同組合等に限りません。ただし、清算中の法人など一定の法人は除きます。

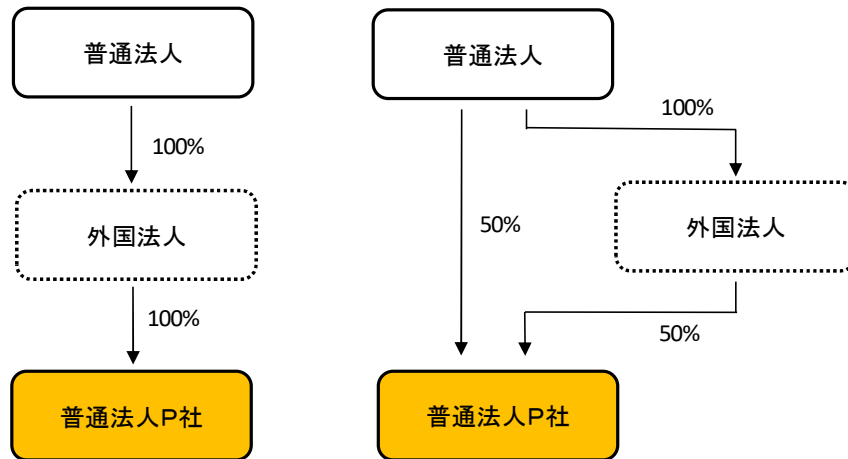
【解説】

通算制度において、通算親法人となることができる法人は、内国法人である普通法人又は協同組合等に限ることとされていますが、次の法人は通算親法人となることができないこととされています（法64の9①、令131の11①）。

- (1) 清算中の法人
- (2) 普通法人（外国法人を除きます。）又は協同組合等との間にその普通法人又は協同組合等による完全支配関係（通算除外法人（注）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。）がある法人
- (3) 法人税法第64条の10第1項の規定により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法人
- (4) 法人税法第127条第2項の規定により青色申告の承認の取消しの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法人
- (5) 法人税法第128条の規定により「青色申告の取りやめの届出書」を提出した法人でその届出書を提出した日から同日以後1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法人
- (6) 投資信託及び投資法人に関する法律第2条第12項に規定する投資法人
- (7) 資産の流動化に関する法律第2条第3項に規定する特定目的会社
- (8) 法人課税信託（投資信託及び投資法人に関する法律第2条第3項に規定する投資信託又は資産の流動化に関する法律第2条第13項に規定する特定目的信託に限ります。）に係る法人税法第4条の3に規定する受託法人

例えば次の図の普通法人P社は、普通法人との間に外国法人が介在していることから上記(2)に該当せず、また、それ以外のいずれにも該当しないことから、通算親法人となることができます。

(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。



(参考)

通算子法人となることができる法人、完全支配関係の意義、通算除外法人及び外国法人が介在しない一定の関係については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

問4 通算子法人となることができない法人（外国法人が介在している場合）

通算子法人となることができる法人

(問2)

通算制度において、通算子法人となることができる法人は、どのような法人ですか。

【回答】

通算親法人となる法人又は通算親法人による一定の完全支配関係がある内国法人に限ります。ただし、通算除外法人は通算子法人となることができません。

【解説】

通算制度において、通算子法人となることができる法人は、通算親法人となる法人又は通算親法人による完全支配関係（通算除外法人（注）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。）がある内国法人（通算除外法人を除きます。）とされています（法64の9①⑪、令131の11③）。

(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、次に掲げる法人をいいます。

- (1) 法人税法第64条の10第1項の規定により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法人
- (2) 法人税法第127条第2項の規定により青色申告の承認の取消しの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法人
- (3) 法人税法第128条の規定により「青色申告の取りやめの届出書」を提出した法人でその届出書を提出した日から同日以後1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法人
- (4) 投資信託及び投資法人に関する法律第2条第12項に規定する投資法人
- (5) 資産の流動化に関する法律第2条第3項に規定する特定目的会社
- (6) 普通法人以外の法人
- (7) 破産手続開始の決定を受けた法人
- (8) 通算親法人との間に通算完全支配関係を有しなくなったことにより通算承認の効力を失った通算子法人であった法人（通算親法人が通算承認の効力を失ったこと又はその法人若しくはその法人の発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を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その効力を失った法人を除きます。）で、再び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を有することとなったもののうち、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法人

- (9) 法人課税信託（投資信託及び投資法人に関する法律第2条第3項に規定する投資信託又は資産の流動化に関する法律第2条第13項に規定する特定目的信託に限ります。）に係る法人税法第4条の3に規定する受託法人

(参考)

完全支配関係の意義及び外国法人が介在しない一定の関係については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

問4 通算子法人となることができない法人（外国法人が介在している場合）

完全支配関係と通算完全支配関係の意義

(問3)

完全支配関係と通算完全支配関係とは、それぞれどのような関係をいいますか。

【回答】

完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式若しくは出資（その法人が有する自己の株式又は出資を除きます。以下「発行済株式等」といいます。）の全部を直接若しくは間接に保有する一定の関係又は一の者との間にその一定の関係がある法人相互の関係をいいます。

通算承認を受けることができる親法人による完全支配関係は、通算除外法人及び外国法人が介在しない一定の完全支配関係に限られます。

通算完全支配関係とは、通算親法人と通算子法人との間の一定の完全支配関係又は通算親法人との間にその一定の完全支配関係がある通算子法人相互の関係をいいます。

【解説】

完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係として法人税法施行令第4条の2第2項に定める関係又は一の者との間に同項に定める関係がある法人相互の関係とされています（法二十二の七の六、令4の2②）。

通算承認を受けることができる親法人による完全支配関係については、通算除外法人（注1）及び外国法人が介在しない一定の完全支配関係に限ることとされており、この一定の完全支配関係に係る法人税法施行令第4条の2第2項に定める関係とは、内国法人が他の内国法人（通算除外法人を除きます。以下同じです。）の発行済株式等（注2）の全部を保有する場合におけるその内国法人と当該他の内国法人との間の関係（以下「直接完全支配関係」といいます。）とされています（令4の2②、131の11②）。また、この場合において、その内国法人及びこれとの間に直接完全支配関係がある一若しくは二以上の法人又はその内国法人との間に直接完全支配関係がある一若しくは二以上の法人が他の内国法人の発行済株式等の全部を保有するときは、その内国法人は当該他の内国法人の発行済株式等の全部を保有するものとみなされます。

通算完全支配関係とは、通算親法人と通算子法人との間の完全支配関係（通算除外法人（注1）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。）又は通算親法人との間にその完全支配関係がある通算子法人相互の関係とされています（法二十二の七の七）。

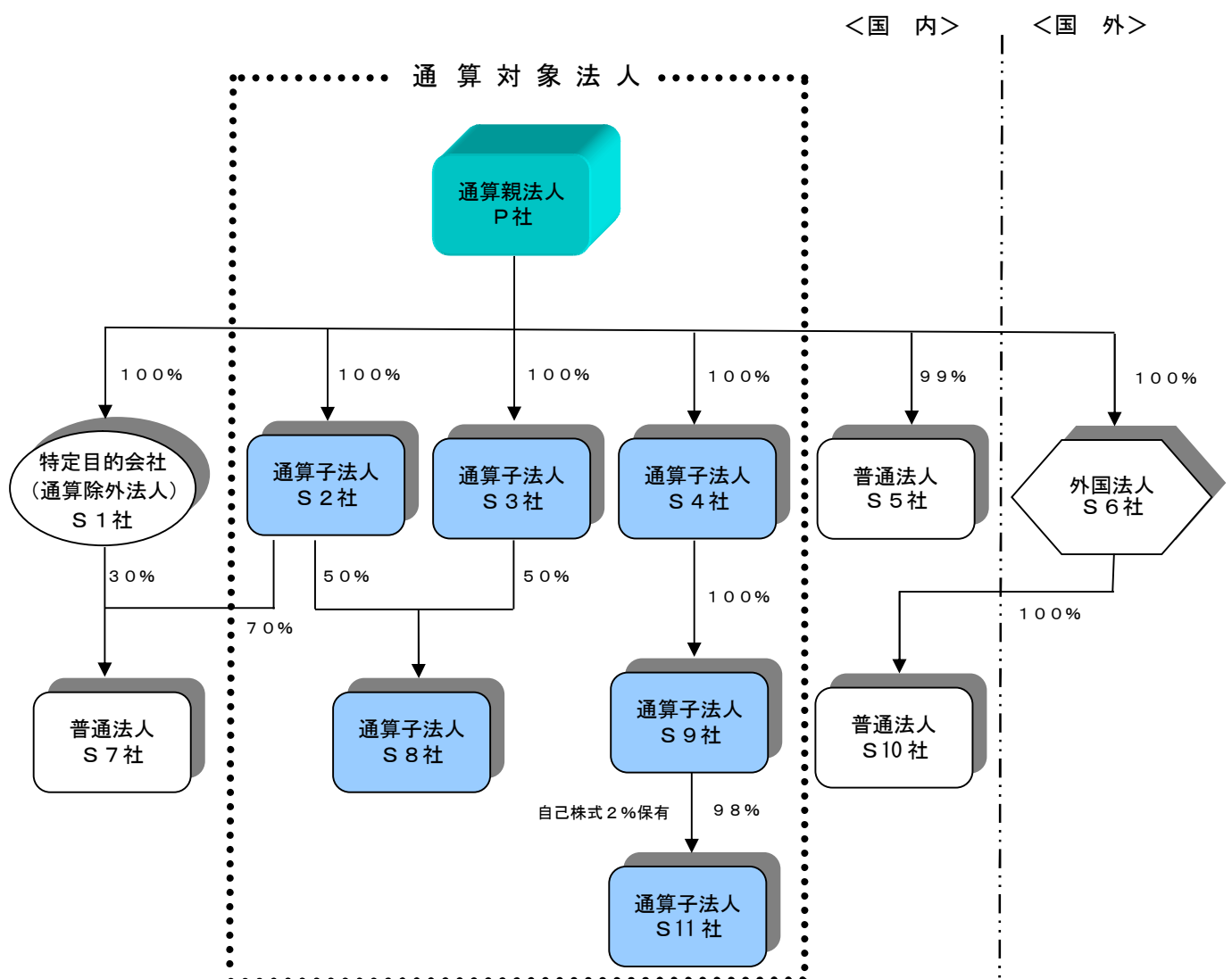
したがって、例えば次の図において、P社とS7社との関係及びP社とS10社との関係は、それぞれ完全支配関係となりますが、P社との間に通算除外法人（S1社）又は外国法人（S6社）が介在していることから、通算完全支配関係とはなりません。

（注1） このQ&Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

（注2） 発行済株式（自己株式を除きます。）の総数のうちに次に掲げる株式の数を合

計した数の占める割合が5%に満たない場合のその株式を除くこととされています。

- ① 当該他の内国法人の使用人が組合員となっている民法第667条第1項に規定する組合契約（当該他の内国法人の発行する株式を取得することを主たる目的とするものに限ります。）による組合（組合員となる者がその使用人に限られているものに限ります。）のその主たる目的に従って取得された当該他の内国法人の株式
- ② 会社法第238条第2項の決議により当該他の内国法人の役員又は使用人（その役員又は使用人であった者及びその者の相続人を含みます。以下「役員等」といいます。）に付与された新株予約権等の行使によって取得された当該他の内国法人の株式（その役員等が有するものに限ります。）



(参考)

通算除外法人については、次のQ & Aを参照してください。

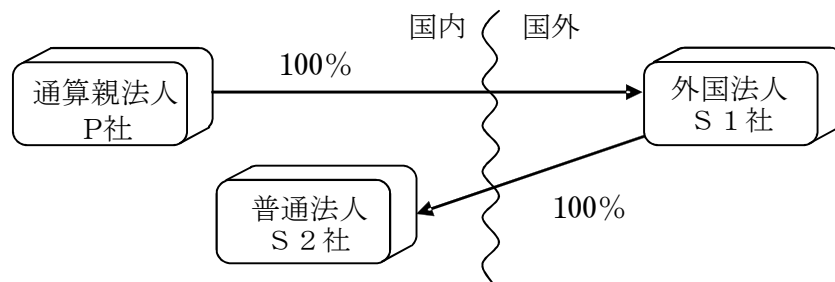
問2 通算子法人となることができる法人

通算子法人となることができない法人（外国法人が介在している場合）

（問4）

通算親法人であるP社は、外国法人であるS1社の発行済株式の全てを保有しています。この度、S1社は、内国法人である普通法人S2社の発行済株式の全てを保有することとなりました。

この場合、P社がS2社の発行済株式の全てを間接に保有していることから、S2社は、P社の通算子法人となることができませんか。



【回答】

S2社は、P社の通算子法人となることができません。

【解説】

通算制度において、通算子法人となることができる法人は、通算親法人となる法人又は通算親法人による完全支配関係（通算除外法人（注）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。）がある内国法人（通算除外法人を除きます。）とされています（法64の9①⑪、令131の11③）。

本件は、P社はS1社の発行済株式の全てを直接に保有し、また、S2社の発行済株式の全てを間接に保有していることから、P社とS2社との間には法人税法第2条第12号の7の6に規定する完全支配関係があるものの、外国法人であるS1社が介在していることから、S2社は、P社の通算子法人となることができません。なお、外国法人であるS1社も通算子法人となることができません。

（注） このQ&Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

（参考）

通算子法人となることができる法人、通算除外法人及び完全支配関係の意義については、次のQ&Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

通算子法人となることができない法人（一般財団法人）

（問5）

通算親法人が設立する一般財団法人は、通算子法人になることができますか。

【回答】

一般財団法人は通算子法人になることができません。

【解説】

通算制度において、通算子法人となることができる法人は、通算親法人となる法人又は通算親法人による完全支配関係（通算除外法人（注）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。）がある内国法人（通算除外法人を除きます。）とされています（法64の9①⑪、令131の11③）。

一般財団法人の設立者は、一般財団法人に対して財産の拠出をした場合であっても、株式会社等において株主等が有する剰余金配当請求権、残余財産分配請求権及び株主総会等における議決権に相当する権利は与えられないことから、一般財団法人は株式を発行する法人又は出資を受ける法人には該当しません（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律153③二）。

したがって、一般財団法人に対して財産を拠出していても発行済株式又は出資を保有していることにはならず、本件のように通算親法人が一般財団法人の財産の全てを拠出したとしても、その一般財団法人との間に完全支配関係を有することにはならないことから、その一般財団法人は通算子法人になることができません。

なお、一般財団法人（非営利型法人に該当するものを除きます。）は、公共法人、公益法人等、協同組合等及び人格のない社団等に含まれず、普通法人に該当することから（法2五～九の二、別表2）、通算親法人になることができます（法64の9①）。

（注） このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

（参考）

通算親法人となることができる法人、通算除外法人、完全支配関係の意義及び外国法人が介在する場合の取扱いについては、次のQ & Aを参照してください。

問1 通算親法人となることができる法人

問2 通算子法人となることができる法人

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

問4 通算子法人となることができない法人（外国法人が介在している場合）

連結法人の通算制度への移行に関する手続

(問6)

連結納税制度の適用を受けている法人は、通算制度の施行日である令和4年4月1日以後に開始する事業年度についてはどのような申告を行うこととなりますか。

【回答】

令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度からは、連結納税制度に代えて通算制度の適用を受けることとなり、通算法人として申告を行うこととなります。

ただし、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに税務署長に「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を提出した場合には、その連結親法人及び連結子法人は令和4年4月1日以後に開始する事業年度については連結納税制度及び通算制度のいずれも適用しない法人として申告を行うこととなります。

【解説】

通算制度は、原則として、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされています（令2改正法附則14①）。

令和4年3月31日において連結親法人に該当する内国法人及び同日の属する連結親法人事業年度終了の日においてその内国法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人については、同日の翌日において、通算制度の承認があったものとみなされることとされています（令2改正法附則29①）。

このため、連結納税制度の適用を受けている法人は、原則として、令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度から連結納税制度に代えて通算制度の適用を受けることとなり、通算法人として申告を行うこととなります。

ただし、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を税務署長に提出した場合には、その連結親法人及び当該前日においてその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人について、通算制度を適用しない法人となることとされています（令2改正法附則29②、令2改正規附則5①）。

また、その連結親法人の令和4年4月1日以後に開始する事業年度からは、その連結親法人及び連結子法人については、連結納税制度の適用もありません（令2改正法附則14）。

したがって、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに税務署長に上記の届出書を提出した場合には、その連結親法人及び連結子法人は連結納税制度及び通算制度のいずれも適用しない法人として申告を行うこととなります。

なお、連結法人が通算制度を適用しない法人となることを選択した場合には、最終の連結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法人は、通算制度の適用を受けて通算法人となることは

きないこととされています（令2改正法附則29③）。

（参考）

連結法人が通算制度へ移行する場合におけるe-Taxによる申告の特例に係る届出書の提出の要否及び確定申告書の提出期限の延長の特例については、次のQ & Aを参照してください。

問8 連結法人が通算制度へ移行する場合におけるe-Taxによる申告の特例に係る届出書の提出の要否

問10 連結法人が通算制度へ移行する場合における確定申告書の提出期限の延長の特例について

通算制度へ移行しなかった法人がその後通算法人となることについて

(問7)

連結納税制度の適用を受けている連結親法人A社(3月決算)は、「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出し、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から通算制度を適用しないこととしました。

その後、A社は、令和4年9月30日に通算親法人P社(3月決算)により発行済株式の全部を取得されたことに伴い、P社との間にP社による完全支配関係を有することとなりました。

この場合、A社はP社の通算子法人となることはできますか。

【回答】

A社は通算除外法人に該当するため、一定の期間が経過するまではP社の通算子法人となることはできません。

【解説】

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法人は、通算除外法人(注)に該当することとなります(法64の9①三)。

また、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その連結親法人及び当該前日においてその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人で、最終の連結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ものは、上記の通算除外法人とみなして、通算承認に関する規定(法64の9)を適用することとされています(令2改正法附則29③)。

本件は、連結納税制度の適用を受けているA社が、通算制度を適用しないこととした場合ですが、A社は、最終の連結事業年度終了の日(令和4年3月31日)の翌日(令和4年4月1日)から同日以後5年を経過する日(令和9年3月31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法人であるため、通算除外法人とみなされ、令和4年4月1日から令和9年3月31日の属する事業年度終了の日までの期間が経過するまでは通算法人となることはできません。

なお、連結納税制度の適用を受けている連結法人が、連結納税の取りやめの承認を受けた場合においても、「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を提出した連結親法人及び令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日においてその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人と同様に、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法人は、上記の通算除外法人とみなして、通算承認に関す

る規定（法64の9）を適用することとされています（令2改正法附則29④）。

（注） このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

（参考）

通算除外法人、通算子法人となることができる法人、連結法人の通算制度への移行に関する手続及び通算グループへの加入制限がある法人が再加入する場合には次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問6 連結法人の通算制度への移行に関する手続

問15 通算グループへの加入制限がある法人が再加入する場合のみなし承認

連結法人が通算制度へ移行する場合における e-Tax による申告の特例に係る届出書の提出の要否

(問 8)

連結納税制度の適用を受けている連結親法人 P 社及び P 社の連結子法人である S 社（いずれも 3 月決算）は、令和 4 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から通算制度へ移行することとしました。

P 社は電子情報処理組織（以下「e-Tax」といいます。）による申告を要する特定法人（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 81 の 24 の 2 ②）には該当していませんが、従来から e-Tax による申告を行っています。

ところで、通算法人は e-Tax による申告を要する特定法人（法 75 の 4 ②）に該当し、この特定法人については、「e-Tax による申告の特例に係る届出書」を提出する必要があると聞きました。

この場合において、P 社及び S 社は、通算制度への移行により通算制度の承認の効力が生じたことに伴い「e-Tax による申告の特例に係る届出書」を提出する必要がありますか。

【回答】

P 社及び S 社は、通算制度の承認の効力が生じた日である令和 4 年 4 月 1 日から 1 月以内に「e-Tax による申告の特例に係る届出書」を提出する必要があります。

【解説】

令和 4 年 3 月 31 日において連結親法人に該当する内国法人及び同日の属する連結親法人の事業年度終了の日においてその内国法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人については、同日の翌日において、通算制度の承認があったものとみなされ、この承認は、当該翌日から、その効力が生ずることとされています（令 2 改正法附則 29 ①）。

また、特定法人（注）である内国法人は、各事業年度の所得に対する法人税の申告については、e-Tax を使用して、申告書記載事項等を入力して送信する方法により提供する必要があります（法 75 の 4 ①②）。

この特定法人でなかった内国法人について、通算制度の承認の効力が生じた場合には、その効力が生じた日等から 1 月以内に「e-Tax による申告の特例に係る届出書」を提出しなければならないこととされています（規 36 の 4）。

本件では、P 社及び S 社は、P 社の連結事業年度終了の日（令和 4 年 3 月 31 日）の翌日（令和 4 年 4 月 1 日）から通算制度の承認の効力が生ずることとなりますが、P 社は連結納税制度を適用している事業年度において特定法人に該当しておらず、また、P 社及び S 社は「e-Tax による申告の特例に係る届出書」を提出していないことから、令和 4 年 4 月 1 日から 1 月以内に「e-Tax による申告の特例に係る届出書」をそれぞれの納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。

なお、P社が連結納税制度を適用している事業年度において特定法人に該当する場合は、S社のみが「e-Taxによる申告の特例に係る届出書」を納税地の所轄税務署長に提出することとなります。

(注) 特定法人とは、次に掲げる法人をいいます（法75の4②）。

- (1) その事業年度開始の時ににおける資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人
- (2) 通算法人（(1)に掲げる法人を除きます。）
- (3) 保険業法に掲げる相互会社（(2)に掲げる法人を除きます。）
- (4) 投資法人（(1)に掲げる法人を除きます。）
- (5) 特定目的会社（(1)に掲げる法人を除きます。）

(参考)

連結法人の通算制度への移行に関する手続については、次のQ & Aを参照してください。

問6 連結法人の通算制度への移行に関する手続

通算制度へ移行しなかった法人の青色申告の承認申請について

（問9）

S社（3月決算）は、その設立初年度から連結親法人P社（3月決算）の連結子法人に該当することから、これまで青色申告の承認申請は行っていません。

この度、P社が「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出したことから、S社は令和4年4月1日以後に開始する事業年度から通算制度が適用されないこととなります。

一方、S社は、自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度において青色申告を行おうと考えています。

- (1) S社は「青色申告の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要がありますか。
- (2) S社が「青色申告の承認申請書」を提出する必要がある場合、その提出期限はいつになりますか。

【回答】

- (1) S社は「青色申告の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。
- (2) S社の「青色申告の承認申請書」の提出期限は、最終の連結事業年度の翌事業年度開始の日以後3月を経過した日の前日である令和4年6月30日となります。

【解説】

連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その連結親法人及び当該前日においてその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人は、通算制度を適用しない法人となることとされています（令2改正法附則29②）。

上記の規定により通算制度を適用しないこととした法人が、最終の連結事業年度の翌事業年度以後の各事業年度の確定申告書等について青色申告の承認を受けようとする場合には、青色申告の承認申請書の提出期限は、その翌事業年度開始の日以後3月を経過した日とその翌事業年度終了の日とのうちいずれか早い日の前日とされています（令2改正法附則36②）。

本件において、S社は、連結納税制度を適用していましたが、過去に青色申告の承認を受けていないことからその承認申請を行う必要があります。令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度から青色申告を行うためには、最終の連結事業年度の翌事業年度開始の日（令和4年4月1日）以後3月を経過した日（令和4年7月1日）とその翌事業年度終了の日（令和5年3月31日）とのうちいずれか早い日の前日（令和4年6月30日）までに「青色申告の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。

(参考)

通算制度への移行に関する手続及び通算制度へ移行しなかった法人がその後通算法人となることについては、次のQ & Aを参照してください。

問6 連結法人の通算制度への移行に関する手続

問7 通算制度へ移行しなかった法人がその後通算法人となることについて

連結法人が通算制度へ移行する場合における確定申告書の提出期限の延長の特例について

(問10)

連結納税制度の適用を受けている連結親法人P社及びP社の連結子法人であるS社（いずれも3月決算）は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度において通算制度へ移行することとしました。

P社は連結確定申告書の提出期限の延長の特例（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81の24①、以下同じです。）の承認を受けていますが、P社及びS社は、通算制度へ移行後も連結納税制度と同様に確定申告書の提出期限の延長の特例の規定（法75の2①、以下同じです。）を適用したいと考えています。

この場合、P社及びS社は確定申告書の提出期限の延長手続を行う必要がありますか。

【回答】

P社及びS社は、確定申告書の提出期限の延長の特例の規定の適用について特段の手続を行う必要はありません。

【解説】

令和4年3月31日において連結親法人に該当する内国法人及び同日の属する連結親法人事業年度終了の日においてその内国法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人については、同日の翌日において、通算制度の承認があったものとみなすこととされています（令2改正法附則29①）。

この規定により、通算制度の承認があったものとみなされた内国法人（連結親法人であったものに限り、以下「移行法人」といいます。）が令和4年3月31日の属する連結事業年度において連結確定申告書の提出期限の延長の特例の規定の適用を受けていた場合には、その移行法人及びその連結事業年度終了の日においてその移行法人との間に連結完全支配関係があった内国法人（同日の翌日においてその移行法人との間に通算完全支配関係を有しなくなったものを除きます。）は、当該翌日において、確定申告書の提出期限の延長の特例による申告期限の延長がされたものとみなされます（令2改正法附則34①）。

本件では、P社が連結確定申告書の提出期限の延長の特例の規定の適用を受けていることから、P社及びP社の連結事業年度終了の日（令和4年3月31日）においてP社との間に連結完全支配関係があるS社は、同日の翌日（令和4年4月1日）において、確定申告書の提出期限の延長の特例による申告期限の延長がされたものとみなされます。

したがって、P社及びS社は、連結納税制度から通算制度への移行に伴い、確定申告書の提出期限の延長の特例の規定の適用を受けるために特段の手続を行う必要はありません。

なお、移行法人が令和4年3月31日の属する連結事業年度において連結確定申告書の

提出期限の延長月数の指定（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81の24①各号）を受けていた場合についても、その移行法人及びその連結事業年度終了の日においてその移行法人との間に連結完全支配関係があった内国法人（同日の翌日においてその移行法人との間に通算完全支配関係を有しなくなったものを除きます。）は、当該翌日において、その指定に係る月数を確定申告書の提出期限の延長の特例における指定（法75の2①各号）に係る月数として延長月数の指定を受けたものとみなされます（令2改正法附則34②）。

（参考）

通算制度への移行に関する手続、通算制度へ移行しなかった法人の確定申告書の提出期限の延長の特例及び確定申告書の提出期限については、次のQ & Aを参照してください。

問6 連結法人の通算制度への移行に関する手続

問11 通算制度へ移行しなかった法人の確定申告書の提出期限の延長の特例について

問19 確定申告書の提出期限

通算制度へ移行しなかった法人の確定申告書の提出期限の延長の特例について

(問11)

連結納税制度の適用を受けている連結親法人A社は、「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出し、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から通算制度を適用しないこととしました。

A社は連結確定申告書の提出期限の延長の特例(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81の24①、以下同じです。)の承認を受けていますが、A社及びA社の連結子法人であるB社は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度において、それぞれ確定申告書の提出期限の延長の特例の規定(法75の2①、以下同じです。)を適用したいと考えています。

この場合、A社及びB社は確定申告書の提出期限の延長手続を行う必要がありますか。

なお、A社及びB社は連結納税制度適用前の各事業年度において、確定申告書の提出期限の延長の特例の規定の適用は受けていません。

【回答】

A社及びB社は、「定款の定め等による申告期限の延長の特例の申請書」をそれぞれの納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。

【解説】

令和4年3月31日において連結親法人に該当する内国法人及び同日の属する連結親法人事業年度終了の日においてその内国法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人については、同日の翌日において、通算制度の承認があったものとみなすこととされています(令2改正法附則29①)。

一方、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その連結親法人及び当該前日においてその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人については、通算制度を適用しない法人となることとされています(令2改正法附則29②)。

本件においては、A社及びB社は、連結納税制度適用前の各事業年度において、確定申告書の提出期限の延長の特例の規定の適用を受けていないことから、令和4年4月1日以後に開始する事業年度終了の日までに「定款の定め等による申告期限の延長の特例の申請書」をそれぞれの納税地の所轄税務署長に提出する必要があります(法75の2③)。

なお、通算制度の承認があったものとみなされた連結親法人であった内国法人(以下「移行法人」といいます。)が令和4年3月31日の属する連結事業年度において連結確定申告書の提出期限の延長の特例の規定の適用を受けていた場合には、その移行法人及びその連結事業年度終了の日においてその移行法人との間に連結完全支配関係があった内国法人(同日の翌日においてその移行法人との間に通算完全支配関係を有しなくなった

ものを除きます。)は、当該翌日において、確定申告書の提出期限の延長の特例による申告期限の延長がされたものとみなされます(令2改正法附則34①)。

本件では、A社は「グループ通算制度へ移行しない旨の届出書」を提出して通算制度を適用しない法人となることから、移行法人に該当せず、したがって、A社及びB社は確定申告書の提出期限の延長の特例による申告期限の延長がされたものとはみなされません。

(参考)

連結法人の通算制度への移行に関する手続及び通算制度へ移行しなかった法人の青色申告の承認申請については、次のQ&Aを参照してください。

問6 連結法人の通算制度への移行に関する手続

問9 通算制度へ移行しなかった法人の青色申告の承認申請について

通算制度の承認の申請書の提出期限

(問12)

P社(12月決算)は、自X5年1月1日至X5年12月31日事業年度から自社を通算親法人とする通算制度の適用を受けるため、通算制度の承認の申請書を提出する予定ですが、その提出期限はいつになりますか。

【回答】

P社の通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度(自X5年1月1日至X5年12月31日事業年度)の開始の日の3月前の日(X4年9月30日)となります。

なお、通算親法人となるP社及び通算子法人となる法人の全てが連名で、通算制度の承認の申請書をP社の納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出することとされています。

【解説】

通算制度の適用を受けようとする場合には、同一の通算グループとなる法人の全ての連名で、通算制度の承認の申請書を通算親法人となる法人の納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出することとされています(法64の9②、規27の16の8①)。

また、その提出期限は、原則として、通算親法人となる法人の通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度開始の日の3月前の日とされています(法64の9②)。

なお、通算親法人となることができる法人の設立事業年度が設立事業年度等の承認申請特例(法64の9⑦)の適用を受けて通算制度の規定の適用を開始しようとする事業年度(以下「申請特例年度」といいます。)である場合のその提出期限は、その設立事業年度開始の日から1月を経過する日とその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とされ、また、その設立事業年度の翌事業年度が申請特例年度である場合(その設立事業年度が3月に満たない場合に限り)のその提出期限は、その設立事業年度終了の日とそ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とされています(法64の9⑦)。

本件では、P社の通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度(自X5年1月1日至X5年12月31日)の開始の日の3月前の日(X4年9月30日)までに、P社及び通算子法人となる法人の全てが連名で、通算制度の承認の申請書をP社の納税地の所轄税務署長を経由して、国税庁長官に提出することとなります。

(参考)

連結法人の通算制度への移行に関する手続については、次のQ&Aを参照してください。

問6 連結法人の通算制度への移行に関する手続

完全支配関係を有しなくなる見込みのある法人に係る通算制度の承認申請書への記載

(問13)

A社は、完全支配関係がある他の内国法人と、自社を通算親法人とする通算制度の規定の適用を受けるため、通算制度の承認の申請書を提出する予定ですが、当該他の内国法人に該当する法人の1社であるB社は、その承認申請期限の日から通算制度の規定の適用を受けようとする事業年度の開始の日の前日までに、A社による完全支配関係を有しなくなる見込みです。

この場合、B社も連名で通算制度の承認申請書を提出する必要がありますか。

【回答】

B社も連名で通算制度の承認申請書を提出する必要があります。

【解説】

通算制度の規定の適用を受けようとする場合には、通算親法人となることができる法人及びその法人との間に完全支配関係（通算除外法人(注)及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。以下同じです。）がある他の内国法人（通算除外法人を除きます。以下同じです。）の全ての連名で、通算制度の承認申請書を提出することとされています（法64の9②）。

すなわち、承認申請書を提出する時点において通算親法人となることができる法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の全てが連名でその承認申請書を提出する必要があります。

したがって、本件では、B社がA社の通算制度の規定の適用を受けようとする事業年度の開始の日の前日までにA社による完全支配関係を有しなくなる見込みであっても、申請時にその完全支配関係があれば、B社も連名で通算制度の承認申請書を提出する必要があります。

なお、当該他の内国法人（B社）が、通算親法人となることができる法人（A社）との間に完全支配関係を有しなくなった場合には、その通算親法人となることができる法人（A社）は、その有しなくなった日以後遅滞なく、その有しなくなった日等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ります（令131の14④二）。

(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人及び通算制度の承認申請書の提出期限については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

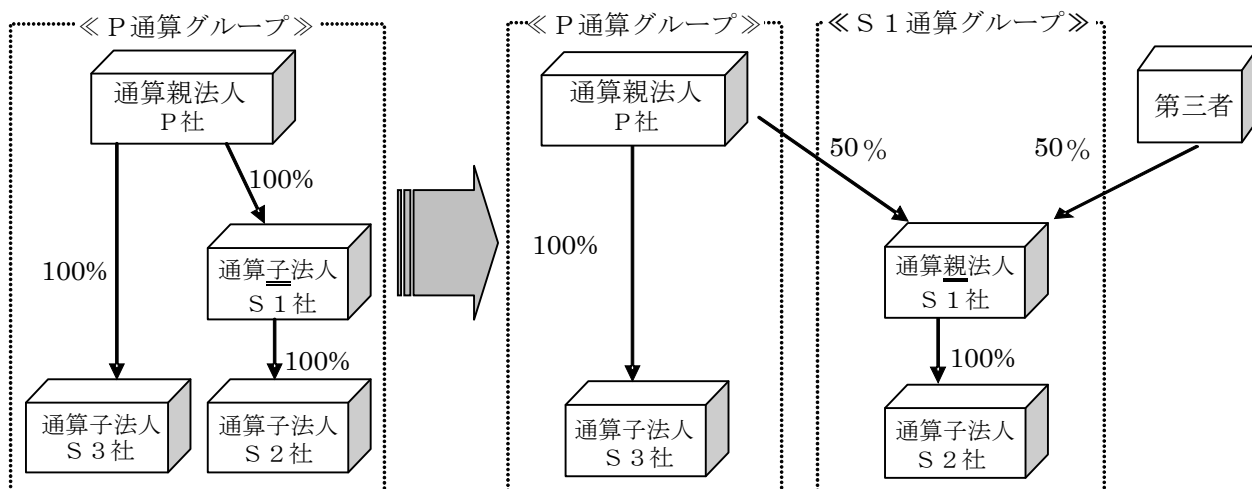
問12 通算制度の承認の申請書の提出期限

離脱した法人を通算親法人とする通算制度の承認申請

(問14)

通算子法人であるS1社は、通算親法人であるP社がS1社の発行済株式の50%を通算グループ外の第三者に譲渡したことに伴い、P社との間に通算完全支配関係を有しなくなったことから、通算制度の承認の効力を失うこととなりました。

この場合において、S1社は、新たに同社を通算親法人とする通算制度の承認申請を行いたいと考えていますが、この承認の効力を失った日から5年を経過していないときであっても、通算制度の承認申請書を提出することはできますか。



【回答】

S1社は、通算制度の承認申請書を提出することができます。

【解説】

通算親法人となることができる法人は、内国法人である普通法人又は協同組合等に限られ、一定の法人を除くこととされています（法64の9①）。

この一定の法人とは、清算中の法人や法人税法第64条の10第1項の規定により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法人などとされています（法64の9①）が、通算完全支配関係を有しなくなったことにより通算承認の効力を失った法人（法64の10⑥六）は、この一定の法人には該当しないこととされています。

したがって、本件のS1社は、上記の一定の法人に該当せず通算親法人となることができるため、S1社を通算親法人とする通算制度の承認申請書を提出することができます。

(参考)

通算親法人となることができる法人及び通算子法人となることができる法人については、次のQ & Aを参照してください。

問1 通算親法人となることができる法人

問2 通算子法人となることができる法人

通算グループへの加入制限がある法人が再加入する場合のみなし承認

(問15)

通算親法人P社は、X3年12月1日にS社(3月決算)の発行済株式の全部を取得し、S社との間に完全支配関係を有することとなりました。このS社は、過去にP社の通算子法人でしたが、X1年12月1日にP社がS社の株式を通算グループ外の第三者に売却して完全支配関係を有しなくなったことにより、通算承認の効力を失うこととなりました。この場合、S社はいつの時点でP社の通算グループに再加入することになるのでしょうか。

【回答】

S社は、通算承認の効力を失った日(X1年12月1日)以後5年を経過する日の属する事業年度終了の日の翌日(X7年4月1日)から、P社の通算グループに再加入することになります。

【解説】

通算制度において、通算子法人となることができる法人は、通算親法人となる法人又は通算親法人による完全支配関係(通算除外法人(注)及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。以下同じです。)がある内国法人(通算除外法人を除きます。)とされています(法64の9①)。

この通算除外法人には、通算親法人との間に通算完全支配関係を有しなくなったことにより通算承認の効力を失った通算子法人であった法人で、再び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を有することとなったもののうち、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法人が含まれます(法64の9①十、令131の11③一)。

したがって、通算除外法人に該当しない内国法人が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には、その内国法人はその有することとなった日に通算承認があったものとみなされますが(法64の9⑪)、その内国法人が通算除外法人である場合には、その有することとなった日に通算承認があったものとはみなされません。

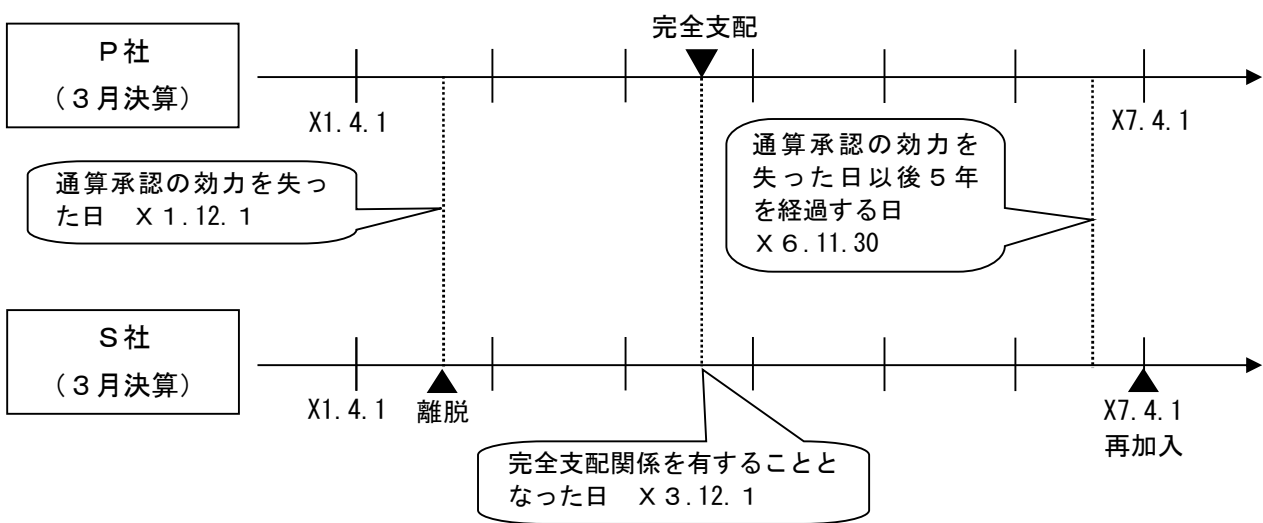
ただし、その通算除外法人が、通算親法人による株式の売却などに基因してその通算親法人による通算完全支配関係を有しなくなったことにより通算承認の効力を失った法人であるときは、通算承認の効力を失った日から同日以後5年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間が経過した時点(すなわち同日の翌日)で通算除外法人に該当しないこととなりますので、その経過した時点でその通算親法人による完全支配関係を有していれば、その内国法人はその経過した時点で通算承認があったものとみなされます(法64の9⑪)。

本件においてS社は、X3年12月1日にP社による完全支配関係を有することとなり

ましたが、その時点では、S社が完全支配関係を有しなくなって通算承認の効力を失うこととなった日（X1年12月1日）から同日以後5年を経過する日（X6年11月30日）の属する事業年度終了の日（X7年3月31日）までの期間を経過しておらず、通算除外法人となりますので、通算承認があったものとはみなされません。

そして、S社は同日の翌日であるX7年4月1日に通算除外法人に該当しないこととなりますので、その時点でS社がP社による完全支配関係を有している場合には通算承認があったものとみなされ、P社の通算グループに再加入することとなります。

また、この場合には、P社は通算除外法人に該当しなくなった日（X7年4月1日）以後遅滞なく、完全支配関係を有することとなった日等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ります（令131の12③、規27の16の8③）。



(参考)

通算除外法人、通算子法人となることができる法人、完全支配関係の意義及び通算制度の承認の効力を失う場合については、次のQ & Aを参照してください。

- 問2 通算子法人となることができる法人
- 問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義
- 問17 通算制度の承認の効力を失う場合

承認申請の却下事由

(問16)

通算制度の承認申請が却下されるのは、どのような場合ですか。

【回答】

通算予定法人（通算親法人となることができる法人又は通算子法人となることができる法人をいいます。以下同じです。）のいずれかがその申請を行っていない場合や通算予定法人について所得の金額等の計算が適正に行われ難いと認められる場合等に却下されることとなります。

【解説】

国税庁長官は、次のような場合には、通算制度の承認の申請を却下することができることとされています（法64の9③）。

- (1) 通算予定法人のいずれかがその申請を行っていないこと（法64の9③一）。
- (2) 申請を行っ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（法64の9③二）。
- (3) 申請を行っている通算予定法人について次のいずれかに該当する事実があること。
 - 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（法64の9③三イ）。
 - ロ 通算制度の規定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、記録又は保存が財務省令で定めるところに従って行われることが見込まれないこと（法64の9③三口）。
 - ハ その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（法64の9③三八）。
 - 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（法64の9③三二）。

また、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開始の日の前日までに、その承認又は却下の処分がなかったときは、通算親法人となる法人及び通算子法人となる法人の全てについて、その開始の日にその承認があったものとみなされます（法64の9⑤）。

(参考)

通算親法人となることができる法人及び通算子法人となることができる法人については、次のQ & Aを参照してください。

- 問1 通算親法人となることができる法人
- 問2 通算子法人となることができる法人

通算制度の承認の効力を失う場合

(問17)

通算制度の承認の効力を失う場合とは、どのような場合ですか。

【回答】

通算法人が青色申告の承認の取消処分のお知らせを受けた場合には、そのお知らせを受けた日から、その通算法人の通算制度の承認の効力を失うこととなります。

また、通算親法人が解散したこと、通算子法人が通算親法人との間に通算完全支配関係を有しなくなったこと等一定の事実が生じた場合にも、それぞれ一定の日において通算制度の承認の効力を失うこととなります。

【解説】

(1) 青色申告の承認の取消しの場合

通算法人が、次のイからニまでのいずれかに該当する場合において法人税法第127条第2項の規定により青色申告の承認の取消処分のお知らせを受けたときには、その通算法人については、通算制度の承認は、そのお知らせを受けた日から、その効力を失うものとされています（法64の10⑤、127）。

- イ その事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が法人税法第126条第1項に規定する財務省令で定めるところに従って行われていないこと
- ロ その事業年度に係る帳簿書類について法人税法第126条第2項又は第3項の規定による国税庁長官、国税局長又は税務署長の指示に従わなかったこと
- ハ その事業年度に係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、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真実性を疑うに足りる相当の理由があること
- ニ 確定申告書（法74①）をその提出期限までに提出しなかったこと

(2) 上記(1)以外の場合

次の表の左欄の事実が生じた場合には、中欄の通算法人は、それぞれ右欄の日において通算制度の承認の効力を失うものとされています（法64の10⑥）。

事象	事実	対象となる 通算法人	承認の効力を 失う日
イ	通算親法人の解散	通算親法人 及び全ての通 算子法人	その解散の日の翌 日（合併による解散 の場合には、その合 併の日）
ロ	通算親法人が公益法人等に該当すること となったこと	通算親法人 及び全ての通 算子法人	その公益法人等に 該当することとなっ た日

ハ	通算親法人と内国法人（普通法人又は協同組合等に限りません。）との間にその内国法人による完全支配関係（注）が生じたこと	通算親法人及び全ての通算子法人	その完全支配関係（注）が生じた日
ニ	通算親法人と内国法人（公益法人等に限りません。）との間にその内国法人による完全支配関係（注）がある場合において、その内国法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなったこと	通算親法人及び全ての通算子法人	その内国法人が普通法人又は協同組合等に該当することとなった日
ホ	通算子法人の解散（合併又は破産手続開始の決定による解散に限りません。）又は残余財産の確定	その通算子法人	その解散の日の翌日（合併による解散の場合には、その合併の日）又はその残余財産の確定の日の翌日
ヘ	通算子法人が通算親法人との間にその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（イ～ホの事実を基に除きます。）	その通算子法人	その通算完全支配関係を有しなくなった日
ト	通算法人が通算親法人のみとなったこと	通算親法人	その通算親法人のみとなった日

（注） 通算除外法人（問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。

（参考）

通算除外法人については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

通算制度の適用の取りやめにおける対象法人

(問18)

個々の通算法人が通算制度の適用の取りやめを行うことはできますか。

【回答】

通算制度の適用の取りやめの申請は、通算法人の全てが連名で行う必要があるため、個々の通算法人がその申請を行うことはできません。

【解説】

通算制度の適用は、やむを得ない事情があるときに、国税庁長官の承認を受けて取りやめることができることとされています（法64の10①）。

この通算制度の適用の取りやめの申請は、通算法人の全ての連名で行うこととされており（法64の10②）、通算親法人に対してこの申請が承認された場合には、その承認を受けた日の属する通算親法人の事業年度終了の時に於いて、通算法人の全てが取りやめることとなります（令131の14②）。

したがって、通算制度の適用の取りやめの申請は、個々の通算法人がその申請を行うことはできません。

(参考)

通算制度の承認の効力を失う場合については、次のQ & Aを参照してください。

問17 通算制度の承認の効力を失う場合

確定申告書の提出期限

(問19)

通算法人は、いつまでに確定申告書を提出しなければなりませんか。

【回答】

通算法人は、通算制度を適用しない法人と同様、原則として各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、確定申告書を提出する必要があります。

ただし、確定申告書の提出期限の延長の特例を受ける場合には、全ての通算法人につきその期限が原則として2月間延長されます。

【解説】

通算法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、確定申告書を提出しなければならないこととされています(法74①)。

ただし、通算法人又は他の通算法人が、定款等の定め又は特別の事情により、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株主総会が招集されない常況にあり、又は通算法人が多数に上ることなどの理由により、通算法人に適用される規定による所得の金額等の計算を了することができないために確定申告書を提出期限までに提出することができない常況にあると認められる場合には、所轄税務署長は通算親法人の申請に基づき、その各事業年度の確定申告書の提出期限を2月間延長することができることとされています(法75の2①⑪一)。

また、上記にかかわらず、次に該当する場合には、次に定める期間まで確定申告書の提出期限を延長することができます。

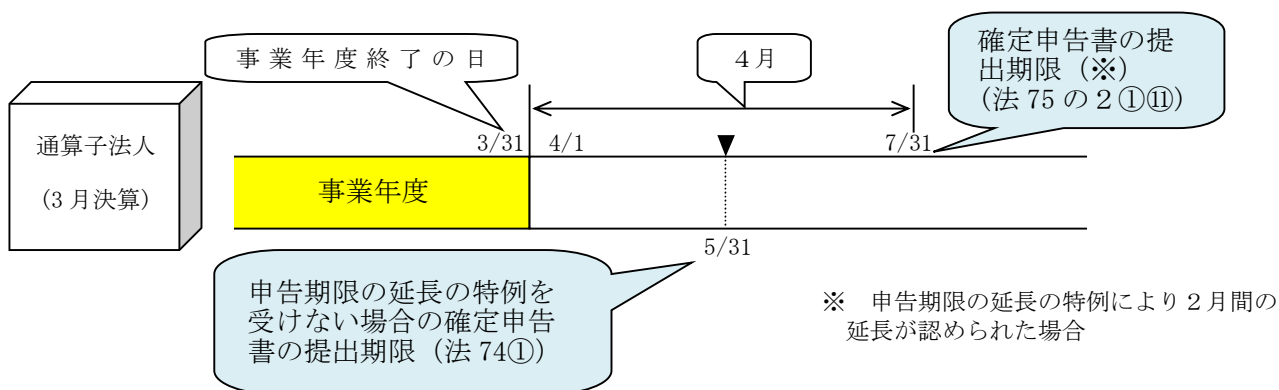
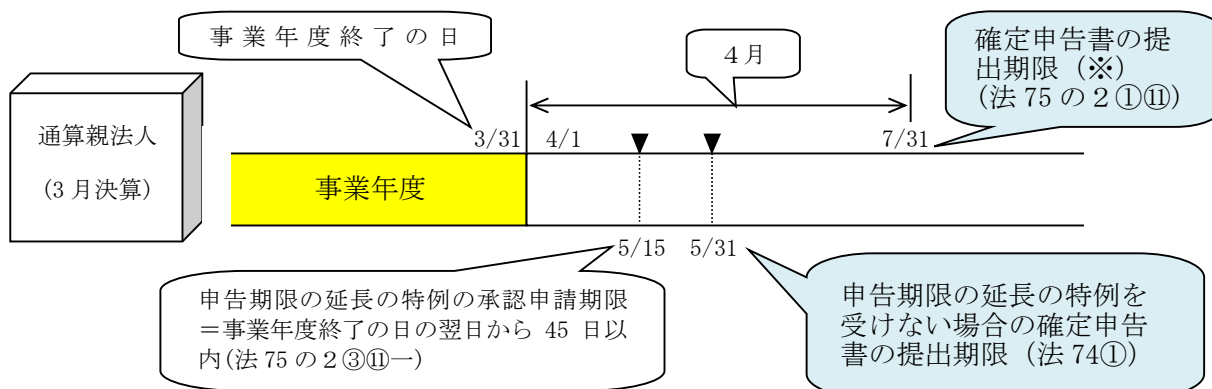
- (1) その通算法人又は他の通算法人が会計監査人を置いている場合で、かつ、定款等の定めによりその事業年度以後の各事業年度終了の日の翌日から4月以内にその各事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあると認められる場合(下記(2)に掲げる場合を除きます。)は、4月を超えない範囲内において税務署長が指定する月数の期間
- (2) その通算法人又は他の通算法人に特別の事情があることによりその事業年度以後の各事業年度終了の日の翌日から4月以内にその各事業年度の決算についての定時総会が招集されない常況にあることその他やむを得ない事情があると認められる場合は、税務署長が指定する月数の期間

この確定申告書の提出期限の延長の特例を受けるためには、通算親法人がその適用を受けようとする事業年度終了の日の翌日から45日以内に、その申請書を通算親法人の納税地の所轄税務署長に提出する必要があります(注)(法75の2③⑪一)。

また、通算親法人が確定申告書の提出期限の延長について、その適用を受けた場合には、他の通算法人の全ての確定申告書の提出期限についても延長されたものとみなされます(法75の2⑪二)。

(注) 通算子法人は、この申請書を提出することができません(法75の2⑪三)。

<通算法人の確定申告書の提出期限>



(参考)

災害等による確定申告書の提出期限の延長及び通算法人の確定申告書に係る法人税の納付期限の延長については、次のQ&Aを参照してください。

問20 災害等による確定申告書の提出期限の延長

問25 通算法人の確定申告書に係る法人税の納付期限の延長

災害等による確定申告書の提出期限の延長

(問20)

通算法人における災害等による確定申告書の提出期限の延長制度の概要を教えてください。

【回答】

通算法人に対して、災害等による確定申告書の提出期限の延長の規定が適用された場合には、他の通算法人についてもその申告書の提出期限が延長されたものとみなされます。

【解説】

(1) 国税通則法第11条の規定による確定申告書の提出期限の延長がある場合

国税庁長官等は、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、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収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るときは、その理由のやんだ日から2月以内限り、その期限を延長することができることとされています（通法11）。

この規定により通算法人の確定申告書の提出期限が延長された場合（注1）には、他の通算法人についても全て、以下の規定により指定された期日まで、確定申告書（その延長された申告書に係る事業年度終了の日に終了する当該他の通算法人の事業年度に係るものに限ります。）の提出期限が延長されたものとみなされます（法75の3、令150の3②）（注2）。

イ 地域指定（通令3①）

国税庁長官は、都道府県の全部又は一部にわたり災害その他やむを得ない理由により、国税通則法第11条に規定する期限までに同条に規定する行為をすることができないと認める場合には、地域及び期日を指定してその期限を延長することとされています。

ロ 対象者指定（通令3②）

国税庁長官は、災害その他やむを得ない理由により、国税通則法第11条に規定する期限までに同条に規定する行為をすべき者（上記イの規定の適用がある者を除きます。）であって、その期限までにその行為のうち特定の税目に係る国税に関する法律又は情報通信技術を活用した行政の推進等に関する法律第6条第1項の規定により電子情報処理組織を使用して行う申告その他の特定の税目に係る特定の行為をすることができないと認める者（以下「対象者」といいます。）が多数に上ると認める場合には、対象者の範囲及び期日を指定してその期限を延長することとされています。

ハ 個別指定（通令3③）

国税庁長官等は、災害その他やむを得ない理由により、国税通則法第11条に規定する期限までに同条に規定する行為をすることができないと認める場合には、上記イ及びロの規定の適用がある場合を除き、その行為をすべき者の申請により、期日を指定してその期限を延長することとされています。

(注1) 通算承認を受ける前に上記の地域等の指定がされていた場合で、その通算承認の効力が生ずる日以後に終了する事業年度の確定申告書の提出期限が延長されるときも含まれます。

(注2) その指定された期日が当該他の通算法人の確定申告書の提出期限前の日である場合には、適用されません。

したがって、各通算法人がその期限として指定された期日のうち、最も遅い日まで延長されることとなります。

(2) 国税通則法第11条の規定による確定申告書の提出期限の延長の適用がない場合（上記(1)以外の場合）

上記(1)の確定申告書の提出期限の延長の適用がない場合であっても、災害その他やむを得ない理由により、その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、又は通算法人に適用される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に確定申告書を提出期限までに提出することができると認められる場合には、納税地の所轄税務署長は、通算親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ます（法75①⑧一）。

この提出期限の延長の規定を適用するためには、通算親法人がその適用を受けようとする事業年度終了の日の翌日から45日以内に、その申請書を通算親法人の納税地の所轄税務署長に提出し、その延長の規定の適用を受ける必要があります（法75②④⑤⑧）。

通算親法人に対して提出期限が延長された場合には、他の通算法人の全てにつき提出期限の延長がされたものとみなされます（法75⑧二）。

なお、通算子法人は、この規定を適用するための申請書を提出することができません（法75⑧三）。

(参考)

確定申告書の提出期限については、次のQ & Aを参照してください。

問19 確定申告書の提出期限

通算子法人の解散又は残余財産の確定があった場合の申告

(問21)

通算子法人S社（3月決算）は、X2年1月17日に解散（合併又は破産手続開始の決定による解散ではありません。）し、X2年10月15日に残余財産が確定しました。

- (1) S社の解散に係る申告はどのように行うこととなりますか。
- (2) S社の残余財産の確定に係る申告はどのように行うこととなりますか。
- (3) S社において、残余財産の確定の日の属する事業年度で生じた欠損金額は、通算親法人P社（3月決算）でどのように取り扱われますか。

なお、P社はS社の発行済株式の全てを直接保有しています。

【回答】

- (1) S社は、解散によって通算制度の承認の効力が失われることはなく、また、解散日までの事業年度が生じないことから、自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度については、P社の通算グループ内の通算法人として、通算制度の規定を適用して申告を行うこととなります。
- (2) S社の残余財産の確定の日の翌日であるX2年10月16日にS社の通算制度の承認の効力は失われることから、X2年4月1日からX2年10月15日までの期間について事業年度が生ずることとなり、その事業年度についてはS社が通算法人として損益通算の規定（法64の5）等を適用しないで申告を行うこととなります。
- (3) その残余財産の確定の日の翌日の属するP社の事業年度（自X2年4月1日至X3年3月31日事業年度）において、損金の額に算入することとなります。

【解説】

- (1) 通算子法人の解散（合併又は破産手続開始の決定による解散に限ります。）があった場合には、その解散の日の翌日（合併による解散の場合には、その合併の日）において、その通算子法人の通算制度の承認の効力が失われます（法64の10⑥五）。したがって、その通算子法人は通算親法人との間に通算完全支配関係を有しなくなることから、その通算子法人の事業年度は、その有しなくなった日の前日に終了することとなります（法14④二）。

しかしながら、本件のように合併又は破産手続開始の決定による解散以外の解散である場合には、S社の通算制度の承認の効力が失われることはなく、また、解散日までの事業年度が生じないことから（法14⑦）、S社は、自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度において、P社の通算グループ内の法人として通算制度の規定を適用して申告を行うこととなります。

- (2) 通算子法人の残余財産の確定があった場合には、その残余財産の確定の日の翌日において、通算子法人の通算制度の承認の効力が失われ（法64の10⑥五）、その残余財産が確定した日の翌日に通算完全支配関係を有しなくなることから、その通算子法人

の事業年度は、残余財産の確定の日に終了することとなります（法14④二）。

また、その事業年度については、通算親法人の事業年度終了の日に終了しないことから、損益通算の規定（法64の5）等の適用はありません。

したがって、本件において、S社は、通算親法人の事業年度開始の日であるX2年4月1日から残余財産の確定の日であるX2年10月15日までの期間の事業年度について、通算法人として申告を行うこととなりますが、損益通算の規定（法64の5）等の適用はありません。

- (3) 通算法人との間に通算完全支配関係がある他の内国法人でその通算法人が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定した場合（その残余財産の確定の日が通算親法人の事業年度終了の日である場合を除きます。）において、その残余財産の確定の日の属する事業年度で生じた欠損金額があるときは、その欠損金額に相当する金額（注）は、その通算法人のその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度において、損金の額に算入することとされています（法64の8）。

したがって、本件において、その欠損金額に相当する金額は、S社の残余財産の確定の日の翌日（X2年10月16日）の属するP社の事業年度（自X2年4月1日至X3年3月31日）において損金の額に算入することとなります。

（注） その残余財産が確定した他の内国法人に株主等が2以上ある場合には、その欠損金額に相当する金額を当該他の内国法人の発行済株式又は出資（当該他の内国法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額で除し、これにその通算法人の有する当該他の内国法人の株式又は出資の数又は金額を乗じて計算した金額をいいます。



（参考）

損益通算については、次のQ & Aを参照してください。

問49 通算制度の当初申告における損益通算の計算

各通算法人の確定申告

(問22)

通算制度においては、各通算法人がそれぞれ確定申告を行う必要がありますか。

【回答】

通算制度においては、その適用を受ける通算グループ内の各通算法人を納税単位として、通算制度を適用しない法人と同様、その各通算法人が法人税額の計算及び申告を行う必要があります。

また、通算法人は、事業年度開始の時点における資本金の額又は出資金の額が1億円超であるか否かにかかわらず、電子情報処理組織を使用する方法により納税申告書を提出する必要があります。

【解説】

通算制度においては、その適用を受ける通算グループ内の各通算法人を納税単位として、その各通算法人が法人税額の計算及び申告を行います(法74等)。

また、通算法人は、事業年度開始の時点における資本金の額又は出資金の額が1億円超であるか否かにかかわらず、電子情報処理組織(以下「e-Tax」といいます。)を使用して、申告書記載事項を入力して送信する方法等により納税申告書を提出する必要があります(法75の4①②、規36の4)。

なお、通算親法人が、通算子法人の法人税の申告に関する事項の処理として、その通算親法人の代表者又は国税庁長官が定める者の電子署名を行い申告書記載事項又は添付書類記載事項をe-Taxによる申告に併せて入力して送信し、又は提出する方法等により提供した場合には、その通算子法人はこれらの記載事項をe-Taxにより提供したものとみなされます(法150の3①②、規68①②、国税オンライン化省令5⑦、6②)。

すなわち、この通算親法人の電子署名を用いた方法等による通算子法人の申告書記載事項の提供により、通算子法人は、e-Taxにより確定申告を行ったこととなります。

(参考)

国税庁長官が定める者については、次のQ&Aを参照してください。

問23 通算子法人の法人税の申告書記載事項等の提供を行う者について

通算子法人の法人税の申告書記載事項等の提供を行う者について

(問23)

- 1 通算子法人が法人税の申告書を提出する際の電子署名を行う者とは、どのような者をいうのでしょうか。
- 2 通算親法人は、通算子法人の法人税の申告書記載事項等の提供を行うことができるのですが、通算親法人が通算子法人の法人税の申告書記載事項等を提供する際の電子署名を行う者とは、どのような者をいうのでしょうか。

【回答】

- 1 通算子法人が法人税の申告書を提出する際の電子署名を行う者とは、次の者をいいます。
 - (1) 通算子法人の代表者
 - (2) 通算子法人の代表者から法人税の申告書記載事項等の提供の委任を受けた通算子法人の役員又は職員
 - (3) 通算子法人の関与税理士
- 2 通算親法人が通算子法人の法人税の申告書記載事項等を提供する際の電子署名を行う者とは、次の者をいいます。
 - (1) 通算親法人の代表者
 - (2) 通算親法人の代表者からその提供の委任を受けた通算親法人の役員又は職員
 - (3) 通算親法人の代表者からその提供の委任を受けた通算親法人の関与税理士

【解説】

- 1 通算子法人の法人税の申告書を提出する者について
通算子法人が電子情報処理組織（以下「e-Tax」といいます。）を使用してその法人税の申告書を提出する場合は、その代表者が電子署名を行い、その電子署名に係る電子証明書と併せてこれらを送信することにより、納税申告書を提出する必要があります（法75の4①、国税オンライン化省令5①）。
また、国税庁長官が定める以下の者がe-Taxを使用して通算子法人の法人税の申告書を提出する場合は、その通算子法人の代表者の電子署名及びその電子署名に係る電子証明書の送信を要しないこととされています（国税オンライン化省令第5条第1項第2号に規定する国税庁長官が定める者を定める件）。
 - (1) 通算子法人の代表者から委任を受けたその通算子法人の役員又は職員が電子署名を行い、e-Taxにより法人税の申告書記載事項等の提供を行う場合のその通算子法人の代表者
 - (2) 通算子法人の法人税に係る税理士法第2条第1項第2号に規定する税務書類の作成の委嘱を受けた者

上記(1)の通算子法人の役員又は職員がe-Taxによる送信を行う際には、その通算子法人の代表者がその役員又は職員にe-Taxにより法人税の申告書記載事項等の提供を行うことを委任した旨の電子委任状を添付する必要があります。

また、上記(2)の者がe-Taxにより法人税の申告書の提出を行う場合には、上記(2)の者が電子署名を行い、送信することになります。

2 通算親法人による通算子法人の申告書記載事項等の提供について

通算親法人が、通算子法人の法人税の申告に関する事項の処理として、その通算親法人の代表者又は国税庁長官が定める者の電子署名を行い申告書記載事項又は添付書類記載事項をe-Taxを使用して、入力して送信する方法等により提供した場合には、その通算子法人はこれらの記載事項をe-Taxにより提供したものとみなされます（法150の3①②、規68①②、国税オンライン化省令5⑦、6②）。

この国税庁長官が定める者は、国税庁告示（国税オンライン化省令第5条第7項に規定する国税庁長官が定める者を定める件）において次のように定められています。

(1) 通算親法人の代表者から委任を受けたその通算親法人の役員又は職員

(2) 通算親法人の代表者から委任を受けたその通算親法人の法人税に係る税理士法第2条第1項第2号に規定する税務書類の作成の委嘱を受けた者

(注) 通算親法人の代表者並びに上記(1)及び(2)の者が行うことができる通算子法人の申告書記載事項等の提供は、通算親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法人税に係るものが対象となり、その申告に係る修正申告を含みます。

上記(1)及び(2)の者がe-Taxによる送信を行う際には、通算親法人の代表者が上記(1)及び(2)の者にe-Taxにより法人税の申告書の提供を行うことを委任した旨の電子委任状を添付する必要があります。

なお、通算子法人の申請等の手続についても、通算親法人が、通算子法人の申請等に関する事項の処理として、申請書面等記載事項及び添付書面等記載事項をe-Taxを使用して提供する場合に電子署名をすべき者は、申告書記載事項の提供の際に電子署名をすべき者と同様とされています（国税オンライン化省令5⑦）。

(参考)

通算法人のe-Taxによる確定申告については、次のQ & Aを参照してください。

問8 連結法人が通算制度へ移行する場合におけるe-Taxによる申告の特例に係る届出書の提出の要否

問22 各通算法人の確定申告

中間申告書の提出を要する通算法人

(問24)

通算制度において中間申告書の提出を要する場合は、どのような場合ですか。

【回答】

前期実績に基づく予定申告については、その通算法人に係る通算親法人の事業年度の月数が6月を超える場合（その通算親法人が協同組合等である場合を除きます。）において、その通算法人の前期実績基準額が10万円を超えるときは、中間申告書を提出する必要があります。

仮決算に基づく中間申告については、通算法人が中間申告書の提出を要する場合において、その通算法人が予定申告に代えて仮決算に基づく中間申告を行おうとするときは、通算グループ内の全ての通算法人が仮決算に基づく中間申告書を提出する必要があります。

ただし、通算グループ内の全ての通算法人の仮決算に基づく中間申告の法人税額の合計額がこれらの通算法人の前期実績基準額の合計額を超える場合には、通算グループ内の全ての通算法人について、仮決算に基づく中間申告を行うことができません。

【解説】

(1) 前期実績に基づく予定申告

普通法人については、前期実績基準額（注）が10万円を超える場合には、中間申告書を提出しなければならないこととされています。

この中間申告書には、原則として、前期実績基準額を記載しなければならないこととされています。

ただし、その普通法人が通算親法人である協同組合等との間に通算完全支配関係がある場合には、中間申告書の提出は要しません（法71①ただし書）。

(注) 前期実績基準額とは、次の算式により計算した金額をいいます。

$$\text{前期実績基準額} = \frac{\text{前事業年度の確定法人税額（※1）}}{\text{前事業年度の月数}} \times \text{中間期間（※2）の月数}$$

(※1) 前事業年度の確定法人税額とは、前事業年度の確定申告書に記載すべき法人税の額で、その事業年度開始の日（通算子法人にあっては、その開始の日の属する通算親法人の事業年度の開始の日）以後6月を経過した日（以下「6月経過日」といいます。）の前日までに確定したものをいいます（法71①一）。

(※2) 中間期間とは、当該事業年度開始の日から6月経過日の前日までの期間を

います（法71①一）。

(2) 仮決算に基づく中間申告

普通法人が中間申告書を提出しなければならない場合において、仮決算に基づき中間期間の所得金額及び法人税額を計算し、その法人税額が前期実績基準額を超えないときは、その所得金額及び法人税額を記載した中間申告書を提出することができることとされています（法72①）。

ただし、通算法人にあつては、通算グループ内の全ての通算法人が仮決算に基づく中間申告書を提出する必要があります。

また、通算グループ内の全ての通算法人の仮決算に基づく中間申告の法人税額の合計額がこれらの通算法人の前期実績基準額の合計額を超える場合には、通算グループ内の全ての通算法人について、仮決算に基づく中間申告を行うことができません。

なお、通算グループ内のいずれかの通算法人に中間期間において生じた災害損失金額があるため、その中間期間において所得税額の還付を受ける場合又は災害損失欠損金額の繰戻しによる法人税額の還付を請求する場合（その通算親法人が協同組合等である場合を除きます。）においては、通算グループ内の全ての通算法人が中間申告書を提出することを要しないときであっても、通算グループ内の全ての通算法人が仮決算に基づく中間申告書を提出することにより、これらの還付を受け、又は請求することができます（法72⑤二）。

通算法人が仮決算に基づく中間申告を行った場合において、通算グループ内のいずれかの通算法人が仮決算に基づく中間申告を行わなかったときは、通算法人から提出された仮決算に基づく中間申告書は、次の場合の区分に応じ、それぞれ次のとおり取り扱うこととされています（法72⑤四）。

- イ その通算法人が中間申告書を提出しなければならない法人である場合
前期実績基準額が記載された中間申告書とみなす。
- ロ その通算法人が中間申告書を提出しなければならない法人でない場合
その提出がされなかったものとみなす。

(参考)

各通算法人の確定申告については、次のQ & Aを参照してください。

問22 各通算法人の確定申告

通算法人の確定申告書に係る法人税の納付期限の延長

(問25)

通算法人が、確定申告書の提出期限の延長の特例を受けている場合には、その申告書に係る法人税の納付期限についても延長されますか。

【回答】

納付期限についても、通算制度を適用しない法人と同様に延長されます。

【解説】

確定申告書を提出した通算法人は、その申告書に記載した法人税の額を、その申告書の提出期限までに、国に納付しなければならないこととされています（法77）。

そのため、通算法人がその確定申告書の提出期限の延長の特例を受けている場合には、その申告書に係る法人税の納付期限についても延長することが認められます。

なお、確定申告書に係る法人税の納付期限が延長される場合には、その延長された期間の日数に応じて、利子税が課されることとなります（法75⑦、75の2⑧、措法93）。

(参考)

確定申告書の提出期限については、次のQ & Aを参照してください。

問19 確定申告書の提出期限

通算法人の連帯納付責任

(問26)

通算法人が法人税を滞納した場合には、他の通算法人は何らかの責任を負うこととなりますか。

【回答】

通算法人は、他の通算法人の納付すべき法人税につき、連帯納付の責任を負うこととなります。

【解説】

通算制度において、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のうちその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法人税について、連帯して納付する責任を負うこととされています（法152①）。

このため、通算法人がその法人税を滞納した場合には、他の通算法人の全てはその法人税の全部について納付する必要があります。なお、この連帯納付の責任には限度額は設けられていません。

また、通算法人が連帯納付の責任を負うこととなるその法人税については、他の通算法人の納税地の所轄税務署長のみならず、その通算法人の納税地の所轄税務署長からも滞納に係る処分を受ける場合があります（法152②、通法43①）。

(参考)

通算法人の確定申告書に係る法人税の納付期限の延長及び通算制度離脱時の連帯納付責任については、次のQ & Aを参照してください。

問25 通算法人の確定申告書に係る法人税の納付期限の延長

問27 通算制度離脱時の連帯納付責任

通算制度離脱時の連帯納付責任

(問27)

通算子法人であるS社(3月決算)は、X3年7月1日に通算親法人であるP社(3月決算)がその発行済株式の一部を通算グループ外の第三者に売却したことにより、P社の通算グループから離脱することとなりました。

この場合において、S社の事業年度は、P社による完全支配関係を有しなくなった日(X3年7月1日)の前日(X3年6月30日)に終了することとされていますが、S社の自X3年4月1日至X3年6月30日事業年度の所得に対する法人税について、P社及びP社の通算グループ内の他の通算法人は、連帯納付責任を負うこととなりますか。

なお、S社を除いたP社の通算グループ内の他の通算法人については、自X3年4月1日至X4年3月31日事業年度において通算制度からの離脱はありませんでした。

【回答】

P社及びP社の通算グループ内の他の通算法人は、S社の自X3年4月1日至X3年6月30日事業年度の所得に対する法人税について連帯納付責任を負うこととなります。

【解説】

法人税の納税義務は、事業年度終了の時ににおいて成立するものとされ(通法15②三)、法人は、その納税義務が成立した法人税について納付する責任を負うこととされています。

ところで、通算制度において通算法人は、他の通算法人の各事業年度の所得に対する法人税のうちその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法人税について、連帯して納付する責任を負うこととされています(法152①)。

本件において、S社の自X3年4月1日至X3年6月30日事業年度の法人税については、事業年度終了の時であるX3年6月30日において納税義務が成立することとなり、同日においてP社及びP社の通算グループ内の他の通算法人はS社との間に通算完全支配関係があることから、P社及びP社の通算グループ内の他の通算法人は、S社の自X3年4月1日至X3年6月30日事業年度の所得に対する法人税について連帯して納付する責任を負うこととなります。

(参考)

通算法人の連帯納付責任及び通算制度から離脱する場合の事業年度の特例については、次のQ&Aを参照してください。

問26 通算法人の連帯納付責任

問33 通算制度から離脱する場合の事業年度の特例

通算制度の承認申請と青色申告の承認申請との関係

(問28)

P社は、いわゆる設立事業年度等の承認申請特例を適用し、設立事業年度から通算制度の規定の適用を受けるために、通算制度の承認申請書とその提出期限内に提出しました。

ここで、P社は、この通算制度の申請が却下された場合でも設立事業年度から青色申告を行うことができるよう、「青色申告の承認申請書」についてもその提出期限内に提出しました。

- (1) P社の通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度開始の日の前日までに通算制度の承認の申請が承認又は却下されなかった場合、青色申告の承認申請はどのように取り扱われますか。
- (2) 通算制度の承認の申請が却下された場合、青色申告の承認申請はどのように取り扱われますか。

【回答】

- (1) その通算制度の承認の効力が生じた日において青色申告の承認があったものとみなされます。
- (2) その青色申告の承認申請について設立事業年度終了の日までに承認又は却下されなかったときは、その日において青色申告の承認があったものとみなされます。

【解説】

内国法人が青色申告を行うためには、その内国法人は「青色申告の承認申請書」をその提出期限内に提出し、青色申告の承認を受ける必要があります(法122①)。また、青色申告の承認を受けていない内国法人が通算制度の承認を受けた場合には、その通算制度の承認の効力が生じた日において青色申告の承認があったものとみなされます(法125②)。

ここで、設立事業年度から通算制度の適用を受けようとする場合、通算制度の承認申請書を提出した日から二月を経過する日までに通算制度の承認の申請が承認又は却下されなかった場合には、その二月を経過する日において、その通算制度の承認があったものとみなされ(法64の9⑨)、設立事業年度開始の日以後の期間についてその通算制度の承認の効力が生ずることとなり、その開始の日において、青色申告の承認があったものとみなされます(法64の9⑩二、125②)。

また、青色申告の承認申請について、その事業年度終了の日までに承認又は却下されなかったときは、その日において青色申告の承認があったものとみなされます(法125①)。

したがって、(2)のお尋ねのように通算制度の承認の申請が却下された場合でも、青色申告の承認とは関係がありませんので、その青色申告の承認申請について設立事業年度終了の日までに承認又は却下されなかったときは、その日において青色申告の承認があ

ったものとみなされます。

(参考)

通算制度へ移行しなかった法人及び通算制度から離脱した法人に係る青色申告の承認申請については、次のQ & Aを参照してください。

問9 通算制度へ移行しなかった法人の青色申告の承認申請について

問29 通算離脱法人に係る青色申告の承認手続

通算離脱法人に係る青色申告の承認手続

(問29)

当社は、設立事業年度から通算制度の規定を適用して申告を行っている通算子法人であることから、青色申告に係る承認申請を行っていません。将来、通算親法人が当社の発行済株式を通算グループ外の第三者に譲渡することにより通算完全支配関係を有しないこととなった場合には、当社は、通算グループから離脱して申告をすることとなりますが、引き続き青色申告を行いたいと考えています。

この場合、青色申告の承認を受けるための申請手続を行う必要はありますか。

【回答】

青色申告の承認を受けるための申請手続を行う必要はありません。

【解説】

青色申告の承認を受けていない内国法人が通算制度の承認を受けた場合には、その承認の効力が生じた日において、青色申告の承認があったものとみなされます(法125②)。

この青色申告の承認は、その事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が所定の方法に従って行われていないことなど一定の事実がある場合に、税務署長が取り消すことができることとされていますが、通算完全支配関係を有しなくなったことはこの一定の事実には該当しません(法127①③④)。したがって、その内国法人が通算制度の承認を受けた後に通算グループから離脱したとしても、青色申告の承認が取り消されるものではないことから、その離脱に伴い改めて青色申告の承認を受けるための申請手続を行う必要はありません。

(参考)

通算制度から離脱する場合に生ずる事業年度については、次のQ & Aを参照してください。

問33 通算制度から離脱する場合の事業年度の特例

通算法人に対する青色申告の承認の取消し

(問30)

通算法人が青色申告の承認の取消しの処分の通知を受けた場合、通算制度の承認の効力も失われることとなりますか。

【回答】

青色申告の承認の取消しの処分の通知を受けた日から、その通知を受けた通算法人は通算制度の承認の効力を失うこととなります。

また、通算法人の青色申告の承認については、青色申告の承認の取消しの通知を受けた日の前日（当該前日が通算親法人の事業年度終了の日である場合には、その通知を受けた日）の属する事業年度以後、その効力を失うこととなります。

【解説】

通算法人が青色申告の承認の取消しの処分の通知を受けた場合には、その通算法人に係る通算制度の承認は、その通知を受けた日から、その効力を失うものとされています（法64の10⑤）。

また、通算法人に対する青色申告の承認については、その取消しの通知を受けた日の前日（当該前日が通算親法人の事業年度終了の日である場合には、その通知を受けた日）の属する事業年度以後、その効力を失うものとされています（法127①③）。

なお、納税地の所轄税務署長は、青色申告の承認を受けた内国法人について、その承認の取消事由が生じた場合には、その承認の取消事由に該当する事業年度まで遡って、その承認を取り消すことができることとされていますが、通算法人であった内国法人について、その承認の取消事由に該当する事業年度が失効事業年度（注）前の事業年度である場合には、失効事業年度（注）までとされています（法127①④）。

（注） 失効事業年度とは、通算承認の効力を失った日の前日（当該前日が通算親法人の事業年度終了の日である場合には、その効力を失った日）の属する事業年度をいいます。

通算親法人となる法人と決算期が異なる通算子法人となる法人の通算制度の規定の適用時期と事業年度の特例

(問31)

P社(3月決算)は、自X2年4月1日至X3年3月31日事業年度より通算制度の規定の適用を受けるため、その事業年度の開始の日の3月前の日までに通算制度の承認申請書を提出しました。この承認申請書に記載した通算子法人となる法人の中には、P社と決算期が異なる法人S社(9月決算)があります。

- (1) S社はいつから通算制度の規定の適用を受けることとなりますか。
- (2) S社は上記(1)に伴いどのような申告を行うこととなりますか。

なお、通算制度の規定の適用を受けようとする事業年度の開始の日(X2年4月1日)の前日までに、通算制度の承認申請に係る処分はありませんでした。

【回答】

- (1) 自X2年4月1日至X3年3月31日事業年度から通算制度の規定を適用して申告を行うこととなります。
- (2) 自X1年10月1日至X2年3月31日事業年度について、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。

【解説】

- (1) 通算制度の承認申請について、通算親法人となる法人に対して通算制度の承認の処分があった場合には、通算子法人となる法人の全てにつき、その承認があったものとみなされます(法64の9④)。

また、通算制度の承認申請書を提出した場合(設立事業年度等の承認申請特例(法64の9⑦)の適用を受けて提出した場合を除きます。)において、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の前日までに通算制度の承認又は却下の処分がなかったときは、通算親法人となる法人及び通算子法人となる法人の全てにつき、その開始の日においてその承認があったものとみなされます(法64の9⑤)。

これらの場合において、通算制度の承認は、通算親法人となる法人及び通算子法人となる法人の全てにつき、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ます(法64の9⑥)。

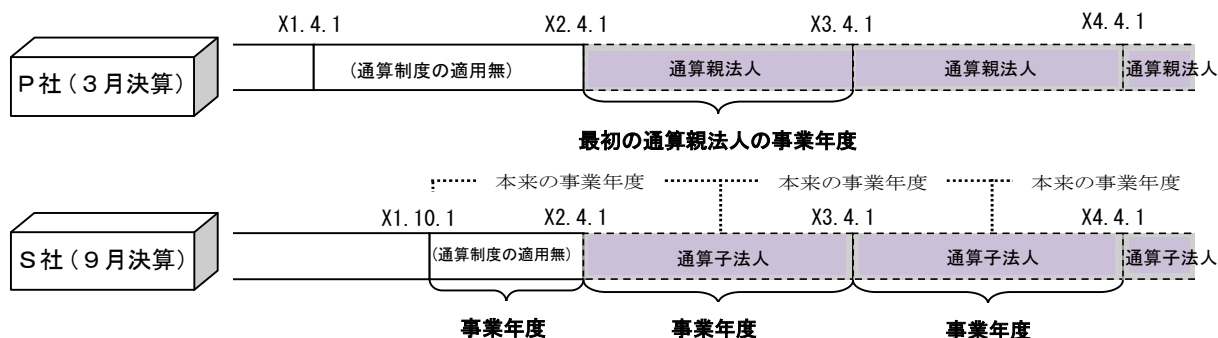
本件では、通算制度の規定の適用を受けようとする最初の事業年度開始の日であるX2年4月1日の前日までに、通算制度の承認又は却下の処分がなかったことから、P社及びS社を含む通算子法人となる法人の全てにつき、X2年4月1日においてその承認があったものとみなされ、同日からその効力を生ずることとなるため、S社は、同日に開始する事業年度以後の事業年度について、P社及び他の通算子法人とともに、通算制度の規定の適用を受けることとなります。

- (2) 通算子法人となる法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係

(通算除外法人(注)及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。以下同じです。)を有することとなった場合には、その通算子法人となる法人の事業年度は、その完全支配関係を有することとなった日の前日に終了するものとされています(法14④一)。

また、通算子法人で通算親法人の事業年度開始の時にその通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人の事業年度は、その開始の日を開始するものとされ、通算子法人で通算親法人の事業年度終了の時にその通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人の事業年度は、その終了する日に終了するものとされています(法14③)。

本件では、X2年4月1日に通算制度の承認の効力が生ずることにより、S社がP社との間にP社による通算完全支配関係を有することとなり、S社の事業年度はその前日に終了しますので、S社は、その事業年度開始の日(X1年10月1日)から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開始の日の前日(X2年3月31日)までの期間について、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。



(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

通算制度に加入する場合の事業年度の特例

(問32)

S社(3月決算)は、通算親法人P社(3月決算)がX1年10月1日にS社の発行済株式の全てを取得したことから、P社の通算グループに加入することとなりました。

この場合、S社はどのような申告を行うこととなりますか。

【回答】

P社との間に完全支配関係を有することとなった日(以下「加入日」といいます。)であるX1年10月1日の前日の属する事業年度開始の日(X1年4月1日)からその加入日の前日(X1年9月30日)までの期間について、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。

また、その加入日から事業年度終了の日(X2年3月31日)までの期間については、P社の通算子法人として通算制度の規定を適用して申告を行うこととなります。

【解説】

内国法人(通算除外法人(注)を除きます。)が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係(通算除外法人及び外国法人が介在しない一定の範囲に限ります。以下同じです。)を有することとなった場合には、原則として、その完全支配関係を有することとなった日において通算制度の承認があったものとみなされ、その通算制度の承認は、その加入日から、その効力を生ずるものとされています(法64の9⑪)。

また、内国法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合には、その内国法人の事業年度は、その加入日の前日に終了するものとされています(法14④一)。

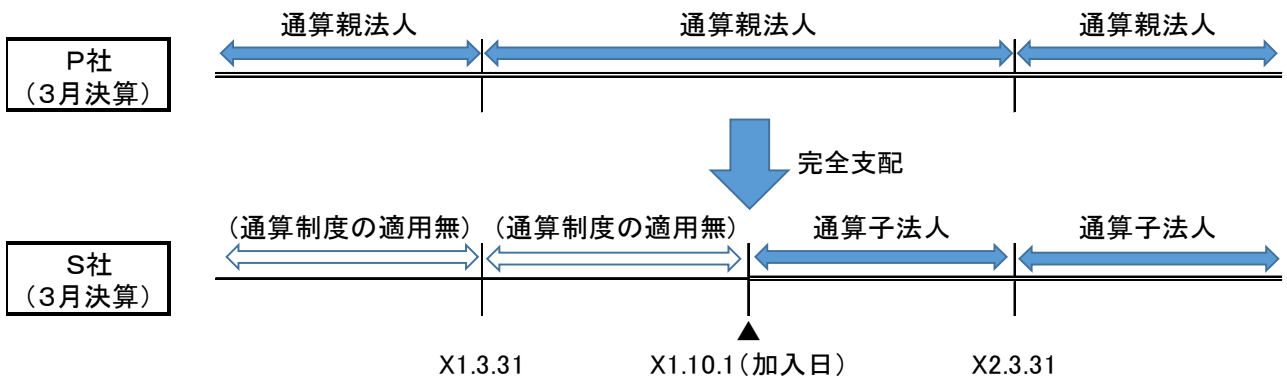
なお、通算子法人で通算親法人の事業年度終了の時にその通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人の事業年度は、その終了の日に終了するものとされています(法14③)。

本件では、S社は、X1年10月1日にP社による完全支配関係を有することとなりましたので、加入日の前日の属する事業年度開始の日(X1年4月1日)からその加入日の前日(X1年9月30日)までの期間について、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。

また、S社は、X2年3月31日においてP社との間に通算完全支配関係がありますので、その加入日(X1年10月1日)から事業年度終了の日(X2年3月31日)までの期間について、S社はP社の通算子法人として通算制度の規定を適用して申告を行うこととなります。

なお、通算親法人(P社)は、通算子法人となる法人(S社)がその通算親法人(P社)による完全支配関係を有することとなった日以後遅滞なく、その完全支配関係を有することとなった日等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ります。

す（令131の12③）。



(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人、完全支配関係の意義及び会計期間の途中で通算制度に加入する法人の加入時期の特例については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

問36 会計期間の途中で通算制度に加入する法人の加入時期の特例

通算制度から離脱する場合の事業年度の特例

(問33)

通算子法人S社(12月決算)は、通算親法人P社(3月決算)がX1年10月1日にS社の発行済株式の50%を通算グループ外の第三者に譲渡したことから、P社の通算グループから離脱することとなりました。

この場合、S社はどのような申告を行うこととなりますか。

【回答】

通算親法人(P社)の事業年度開始の日(X1年4月1日)からP社との間にその通算完全支配関係を有しなくなった日であるX1年10月1日(以下「離脱日」といいます。)の前日(X1年9月30日)までの期間については、損益通算の規定等の適用はありませんが、通算法人として申告を行うこととなります。

また、離脱日から通算子法人(S社)の事業年度終了の日(X1年12月31日)までの期間については、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。

【解説】

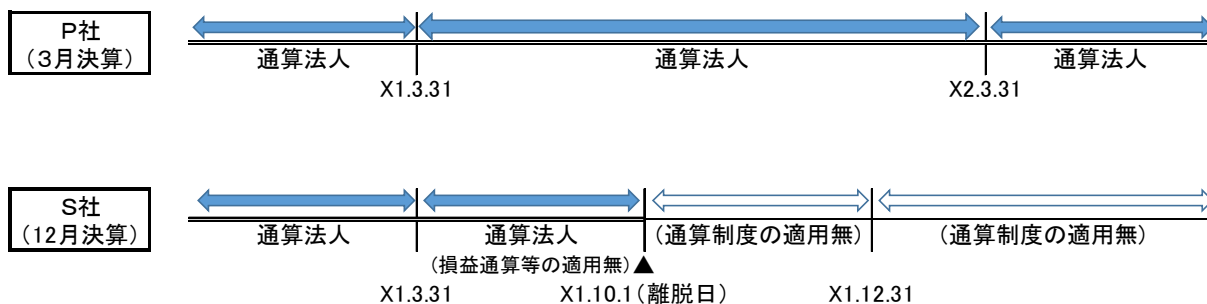
通算親法人が通算子法人の株式を通算グループ外の第三者に譲渡したことなどにより、通算子法人が通算親法人との間にその通算親法人による通算完全支配関係を有しなくなった場合には、通算制度の承認は、その通算完全支配関係を有しなくなった日から、その効力を失うこととされています(法64の10⑥六)。

この場合において、その通算子法人の事業年度は、その有しなくなった日の前日に終了することとされています(法14④二)。

したがって、S社は、通算親法人の事業年度開始の日(X1年4月1日)から離脱日の前日(X1年9月30日)までの期間について通算法人として申告を行うこととなりますが、その事業年度については通算親法人の事業年度終了の日に終了しないことから、損益通算の規定(法64の5)等の適用はありません。

また、S社が通算グループから離脱することに伴い、通算親法人の事業年度に合わせた事業年度とする規定が適用されませんので(法14⑦)、その離脱日(X1年10月1日)からS社の事業年度終了の日(X1年12月31日)までの期間については、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります(法13①)。

なお、通算子法人(S社)が通算親法人(P社)との間に通算完全支配関係を有しなくなった場合には、その通算親法人(P社)は、その有しなくなった日以後遅滞なく、その有しなくなった日等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ります(令131の14④一)。



(参考)

通算完全支配関係の意義、通算親法人の同一の事業年度中に加入及び離脱をした法人、設立事業年度等の承認申請特例による通算承認前に離脱した法人については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

問34 通算親法人の同一の事業年度中に加入及び離脱をした法人の事業年度の特例

問35 設立事業年度等の承認申請特例による通算制度の承認申請の承認前に離脱した法人の事業年度

通算親法人の同一の事業年度中に加入及び離脱をした法人の事業年度の特例

(問34)

S社(12月決算)は、通算親法人P社(3月決算)がX1年8月10日にS社の発行済株式の全てを取得したことから、P社の通算グループに加入することとなりました。

しかし、P社がその事業年度中であるX2年3月20日にS社の発行済株式の50%を通算グループ外の第三者に譲渡したことから、S社はP社の通算グループから離脱することとなりました。

この場合、S社はどのような申告を行う必要がありますか。

【回答】

S社は、

- ①自X1年1月1日至X1年8月9日事業年度
- ②自X1年8月10日至X2年3月19日事業年度
- ③自X2年3月20日至X2年12月31日事業年度

について、それぞれ申告を行うこととなります。

なお、②の事業年度については、S社に通算制度の承認の効力が生じていますが、損益通算の規定等の適用はありません。

【解説】

通算子法人となることができる法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係(通算除外法人(注)及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。以下同じです。)を有することとなった場合には、原則として、その完全支配関係を有することとなった日(以下「加入日」といいます。)において通算制度の承認があったものとみなされ、その通算制度の承認は、加入日からその効力を生ずるものとされています(法64の9⑪)。

また、通算親法人が通算子法人の株式を通算グループ外の第三者に譲渡した等により、通算子法人が通算親法人との間にその通算親法人による通算完全支配関係を有しなくなった場合には、その通算完全支配関係を有しなくなった日(以下「離脱日」といいます。)から通算制度の承認は効力を失うものとされています(法64の10⑥六)。

通算子法人となることができる法人が、通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合におけるその通算子法人となることができる法人の事業年度は、加入日の前日に終了し、これに続く事業年度は、その加入日から開始するものとされています(法14④一)。

更に、通算子法人に該当する期間については、その通算子法人の会計期間を事業年度とする規定(法13①)は適用しないこととされており(法14⑦)、通算親法人の事業年度開始の時にその通算親法人との間に通算完全支配関係がある通算子法人の事業年度は、

その開始の日を開始するものとされ、通算親法人の事業年度終了の時にその通算親法人との間に通算完全支配関係がある通算子法人の事業年度は、その終了の日を終了するものとされています（法14③）。

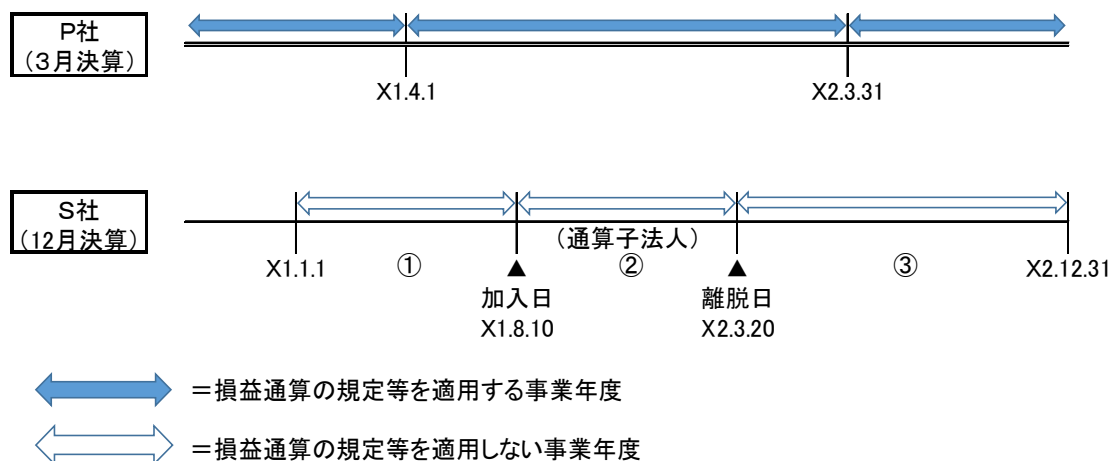
加えて、通算子法人が、通算親法人との間にその通算親法人による通算完全支配関係を有しなくなった場合には、その通算子法人の事業年度は、離脱日の前日に終了し、これに続く事業年度は、その離脱日から開始するものとされています（法14④二）。

本件では、S社がP社の通算グループに加入したことに伴って、S社の事業年度（次の図における①の期間）は加入日（X1年8月10日）の前日（X1年8月9日）に終了し、これに続く事業年度は、その加入日から開始することとなります。

この加入日から開始する事業年度（次の図における②の期間）については、S社は通算子法人に該当するため、S社の会計期間が事業年度となることはなく、その事業年度は離脱日（X2年3月20日）の前日（X2年3月19日）に終了し、これに続く事業年度は、その離脱日から開始することとなります。

そのため、この離脱日から開始する事業年度（次の図における③の期間）については、S社は通算親法人との間に通算完全支配関係がないことから、S社の事業年度終了の日はP社の事業年度の終了の日（X2年3月31日）ではなく、その会計期間終了の日（X2年12月31日）となります。

なお、加入日から離脱日の前日までの事業年度（次の図における②の期間）については、S社において通算制度の承認の効力が生じていますが、その事業年度は、通算親法人の事業年度終了の日に終了しないことから、損益通算の規定（法64の5）等の適用はありません。



(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人、通算完全支配関係の意義、通算制度加入及び離脱の場合の事業年度については、次のQ & Aを参照してください。

- 問2 通算子法人となることができる法人
- 問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義
- 問32 通算制度に加入する場合の事業年度の特例
- 問33 通算制度から離脱する場合の事業年度の特例

設立事業年度等の承認申請特例による通算制度の承認申請の承認前に離脱した法人の事業年度

(問35)

X 2 年 4 月 1 日に設立された P 社（3 月決算）は、自 X 2 年 4 月 1 日至 X 3 年 3 月 31 日を通算制度の適用を受ける最初の事業年度とするいわゆる設立事業年度等の承認申請特例の承認を受けるため、X 2 年 4 月 20 日に通算制度の承認申請書を提出しました。

その後、通算制度の承認の申請が承認又は却下される前の X 2 年 5 月 1 日に、P 社は、P 社との間に完全支配関係を有していた S 社（9 月決算）の発行済株式の全てを通算グループ外の第三者に譲渡することとなりました。

この場合、S 社は、どのような申告を行う必要がありますか。

【回答】

S 社は、

- ① 自 X 1 年 10 月 1 日至 X 2 年 3 月 31 日事業年度
- ② 自 X 2 年 4 月 1 日至 X 3 年 3 月 31 日事業年度
- ③ 自 X 3 年 4 月 1 日至 X 3 年 9 月 30 日事業年度

について、それぞれ申告を行う必要があります。

なお、いずれの事業年度についても通算制度の規定の適用はありません。

【解説】

通算親法人となる法人が設立事業年度等の承認申請特例の規定（法64の9⑦）の適用を受けようとする場合において、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」といいます。）開始の時にその通算親法人となる法人との間に完全支配関係（通算除外法人（注）及び外国法人が介在しない一定の範囲に限ります。以下同じです。）がある法人（以下「他の内国法人」といいます。）の事業年度は、その申請特例年度開始の日の前日に終了し、これに続く事業年度は、その申請特例年度開始の日から開始するものとされています（法14⑤一）。

また、この場合において、他の内国法人が通算制度の承認（法64の9①）を受けなかったときは、当該他の内国法人のその申請特例年度開始の日から開始する事業年度は、申請特例年度終了の日に終了し、これに続く事業年度は、その申請特例年度終了の日の翌日から開始するものとされています（法14⑥）。

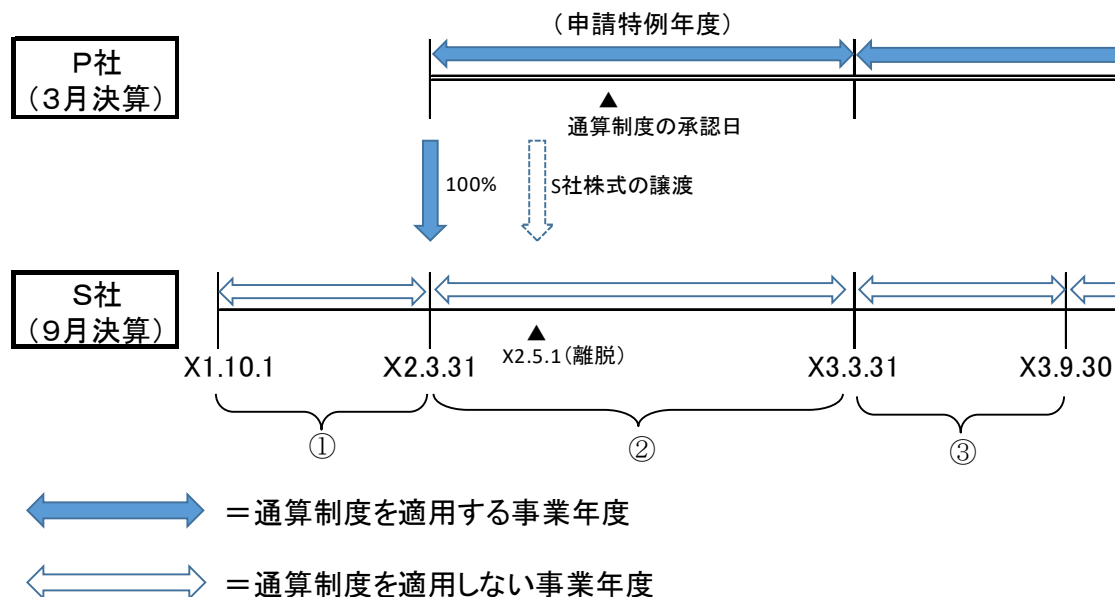
このような場合には、他の内国法人には通算子法人に該当する期間がないこととなりますが、申請特例年度開始の日から申請特例年度終了の日までの期間については、当該他の内国法人の会計期間を事業年度とする規定（法13①）は適用しないこととされています（法14⑦括弧書）。

本件では、P 社が自 X 2 年 4 月 1 日至 X 3 年 3 月 31 日事業年度を申請特例年度とする通算制度の承認の申請書を提出していることから、S 社の事業年度（次の図における①

の期間)は、申請特例年度開始の日(X2年4月1日)の前日(X2年3月31日)に終了し、これに続く事業年度はその申請特例年度開始の日から開始することとなります。

また、S社は、通算制度の承認を受ける前のX2年5月1日にP社との間に完全支配関係を有していないため、通算制度の承認を受けないことから、この事業年度(次の図における②の期間)は、申請特例年度終了の日(X3年3月31日)に終了し、その申請特例年度終了の日の翌日(X3年4月1日)から次の事業年度が開始することとなります(次の図における③の期間)。

なお、他の内国法人(S社)が通算親法人となる法人(P社)との間にその通算親法人となる法人(P社)による完全支配関係を有しなくなった場合には、その通算親法人となる法人(P社)は、その有しなくなった日以後遅滞なく、その有しなくなった日等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ります(令131の14④二)。



(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人、設立事業年度等の承認申請特例による通算制度の承認の申請書の提出期限、通算制度から離脱する場合の事業年度の特例、通算親法人の同一の事業年度中に加入及び離脱をした法人については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問12 通算制度の承認の申請書の提出期限

問33 通算制度から離脱する場合の事業年度の特例

問34 通算親法人の同一の事業年度中に加入及び離脱をした法人の事業年度の特例

会計期間の途中で通算制度に加入する法人の加入時期の特例

(問36)

通算親法人P社(3月決算)が、X1年12月3日にS社(3月決算)の発行済株式の全てを取得したため、S社はP社の通算グループに加入することとなりました。

S社は、この加入に伴って生ずる事業年度について申告を行うこととなりますが、その申告に際して、会計期間の末日の翌日を加入日とする加入時期の特例があると聞きました。

- (1) この特例を適用した場合、S社はどのような申告を行うこととなりますか。
- (2) この特例の適用を受けるには、どのような手続が必要となりますか。

【回答】

- (1) S社は、自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度について、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります(S社は、自X2年4月1日至X3年3月31日事業年度より、P社の通算グループ内の通算法人として、通算制度の規定を適用して申告を行うこととなります)。
- (2) この特例の適用がないものとした場合に生ずることとなるS社の通算グループに加入する日(X1年12月3日)の前日の属する事業年度(自X1年4月1日至X1年12月2日事業年度)に係る確定申告書の提出期限となる日までに、P社がこの特例を受ける旨等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ります。

【解説】

- (1) 通算子法人となることができる法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係(通算除外法人(注)及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。以下同じです。)を有することとなった場合には、原則として、その完全支配関係を有することとなった日(以下「加入日」といいます。)において通算制度の承認があったものとみなされ、その通算制度の承認は、その完全支配関係を有することとなった日から、その効力を生ずるものとされています(法64の9①)。

この場合には、通算子法人となる法人の事業年度は、加入日の前日に終了し、これに続く事業年度は、その加入日から開始するものとされています(法14④一)。また、通算子法人で通算親法人の事業年度終了の時にその通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人の事業年度は、その終了の日に終了するものとされています(法14③)。

上記に加え、通算子法人となる法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合には、加入時期の特例の適用を受けることができません。その場合には、通算子法人となる法人の事業年度は、会計期間又は月次決算期間の末日に終了し、これに続く事業年度は、その会計期間又は月次決算期間の末日の翌日から開始するものとされています(法14⑧一)。

このときには、加入日の前日の属する会計期間又は月次決算期間の末日の翌日において通算制度の承認があったものとみなされ、その承認は同日からその効力を生ずる

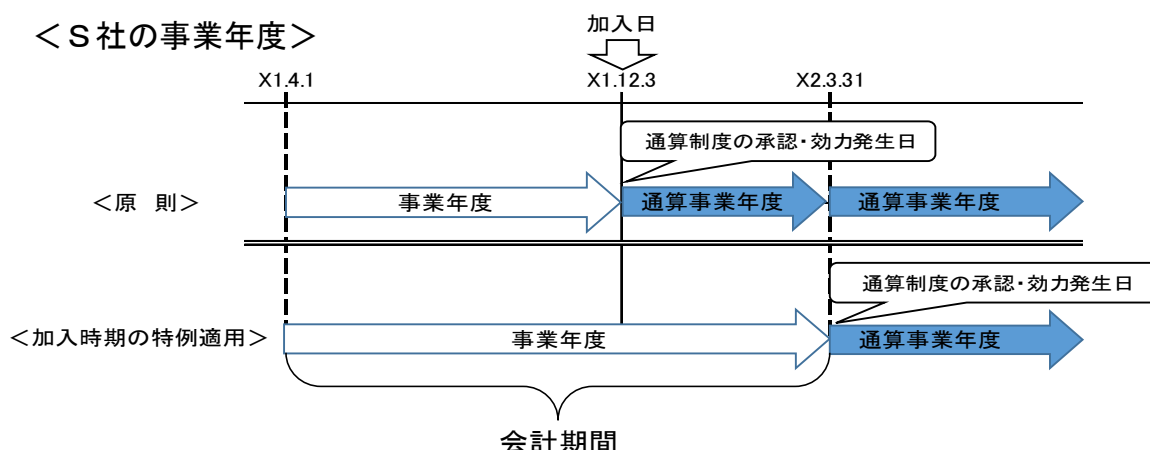
ものとされています（法64の9⑪括弧書）。

本件では、S社がP社による完全支配関係を有することとなった日はX1年12月3日となりますが、S社の会計期間の末日（X2年3月31日）の翌日（X2年4月1日）を加入日とする加入時期の特例の適用を受けることによって、S社の自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度については、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。

そして、S社はX2年4月1日から通算制度の承認の効力が生じ、同日に開始する事業年度以降は通算制度の規定を適用して申告を行うこととなります。

- (2) この加入時期の特例を受けるためには、この特例の適用がないものとした場合に生ずることとなる加入日の前日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限となる日までに、通算親法人又は通算親法人となる法人が加入時期の特例を受ける旨等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ります（法14⑧、規8の3の3）。

本件では、この特例の適用がないものとした場合に生ずることとなるS社の通算グループに加入する日（X1年12月3日）の前日の属する事業年度（自X1年4月1日至X1年12月2日事業年度）に係る確定申告書の提出期限となる日までに、P社が加入時期の特例を受ける旨等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ります。



(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人、通算制度加入の場合の事業年度及び通算制度の加入時期の特例を適用することとした法人が、会計期間の末日までに完全支配関係を有しなくなった場合については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問32 通算制度に加入する場合の事業年度の特例

問37 通算制度の加入時期の特例を適用することとした法人が、会計期間の末日までに完全支配関係を有しなくなった場合の申告

通算制度の加入時期の特例を適用することとした法人が、会計期間の末日までに完全支配関係を有しなくなった場合の申告

(問37)

S社(9月決算)は、通算親法人P社(3月決算)がX1年12月3日に自社の発行済株式の全てを取得したため、P社の通算グループに加入することとなりました。

S社は、これによって生ずる加入した日の前日の属する事業年度について、会計期間の末日の翌日を加入日とする加入時期の特例を適用して申告を行うこととし、P社は、S社がその適用を受けるための一定の書類をその提出期限内に納税地の所轄税務署長に提出しました。

しかし、X2年5月25日にP社がS社の株式を通算グループ外の第三者へ売却したことから、S社はP社による完全支配関係(通算除外法人(注)及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。以下同じです。)を有しないこととなりました。

この場合、S社はどのような申告を行うこととなりますか。

【回答】

S社は、自X1年10月1日至X2年9月30日事業年度について、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。

【解説】

通算子法人となる法人が、通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合において、その完全支配関係を有することとなった日(以下「加入日」といいます。)からその加入日の前日の属する会計期間又は月次決算期間の末日まで継続してその通算子法人となる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あるときには、通算親法人又は通算親法人となる法人が会計期間又は月次決算期間の末日の翌日を加入日とする加入時期の特例に関する一定の書類をその提出期限内に納税地の所轄税務署長に提出することにより、この特例を適用することができることとされています(法14⑧一)。

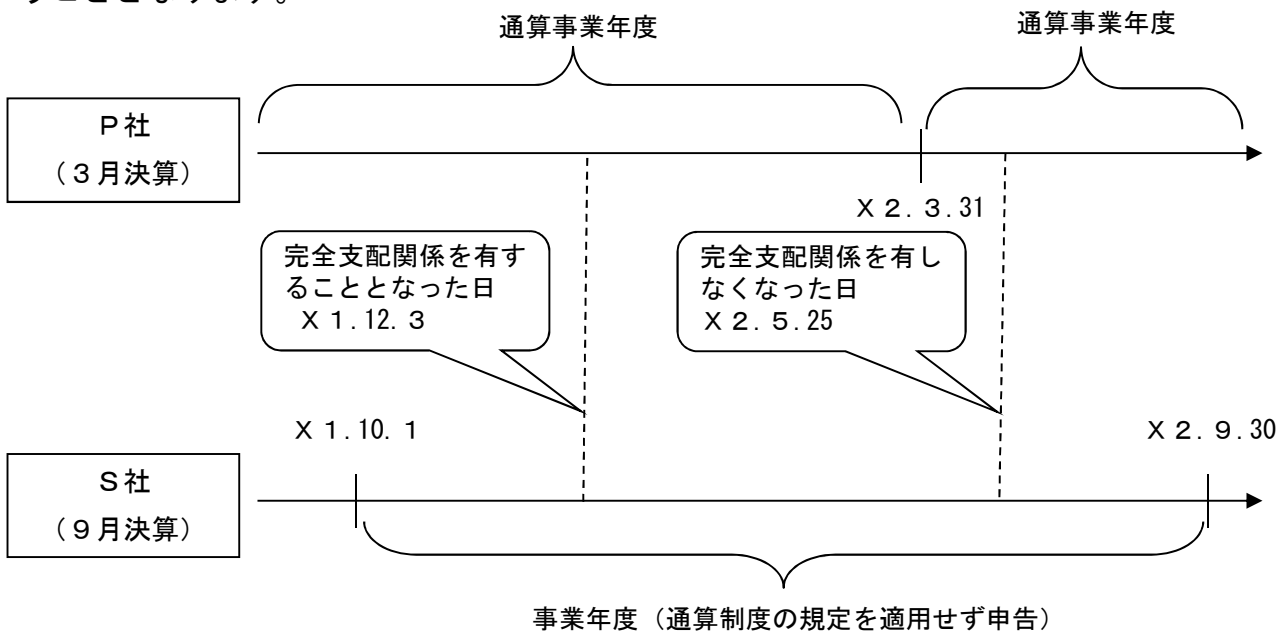
このとき、その通算子法人となる法人の事業年度は、会計期間又は月次決算期間の末日に終了し、これに続く事業年度は、その会計期間又は月次決算期間の末日の翌日から開始するものとされています(法14⑧一)。

また、法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなった場合において、この特例に関する一定の書類をその提出期限内に納税地の所轄税務署長に提出したものの、その完全支配関係を有することとなった日からその日の前日の属する会計期間又は月次決算期間の末日までの間にその通算親法人による完全支配関係を有しないこととなるときには、その法人の事業年度は通算親法人による完全支配関係を有することとなった日の前日に終了しないこととされています(法14⑧二)。

このときにおいて、その法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関

係を有することとなったとしても、その有することとなった日において通算制度の承認の効力は生じません（法64の9⑪括弧書）。

本件では、S社はP社によりX1年12月3日に発行済株式の全てを取得されたため、同日においてP社による完全支配関係を有することとなりましたが、X2年5月25日にP社がS社の株式を売却したことにより完全支配関係を有しなくなり、その有することとなった日（X1年12月3日）からその有することとなった日の前日の属する会計期間の末日（X2年9月30日）までの間にP社による完全支配関係を有しないこととなります。ここで、P社はS社の会計期間の末日の翌日を加入日とする加入時期の特例に関する一定の書類をその提出期限内に提出していることから、完全支配関係を有することとなった日の前日（X1年12月2日）に事業年度は終了せず、また、S社にはP社による完全支配関係に係る通算制度の承認の効力も生じませんので、X1年10月1日からX2年9月30日までの会計期間を事業年度として、通算制度の規定を適用しないで申告を行うこととなります。



(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人及び通算子法人となる法人の加入日からその加入日の前日の属する会計期間の末日まで通算親法人による完全支配関係が継続している場合の事業年度の特例については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問36 会計期間の途中で通算制度に加入する法人の加入時期の特例

通算制度の開始に伴う時価評価を要しない法人

(問38)

通算制度の開始に当たり、時価評価資産を有していても時価評価を要しない法人があるようですが、具体的にはどのような法人が該当しますか。

【回答】

時価評価を要しない法人は、次の(1)及び(2)の法人となります。

- (1) 通算親法人となる法人と通算子法人となる法人のいずれかとの間に完全支配関係が継続している場合におけるその通算親法人となる法人
- (2) 通算親法人となる法人と通算子法人となる法人との間に完全支配関係が継続している場合におけるその通算子法人となる法人

【解説】

通算制度の承認を受ける内国法人が、通算制度の開始直前の事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その開始直前の事業年度において、益金の額又は損金の額に算入する必要がありますが、次の(1)又は(2)の場合に該当するそれぞれの法人は、時価評価資産の時価評価を要しないこととされています（法64の11①、令131の15③④）。

- (1) 通算制度の承認の効力が生じた後に通算子法人となる法人（通算制度の承認の効力が生ずる日以後最初に終了する事業年度開始の時にその通算親法人となる法人との間にその通算親法人となる法人による完全支配関係（注1）があるものに限りません。以下同じです。）のいずれかとの間に完全支配関係が継続している場合におけるその通算親法人となる法人
- (2) 通算制度の承認の効力が生じた後に通算親法人となる法人との間にその通算親法人となる法人による完全支配関係（注1）が継続すること（通算制度の承認の効力が生じた後にその通算子法人となる法人を被合併法人とする適格合併（注2）を行うことが見込まれている場合には、その通算制度の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通算親法人となる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おけるその通算子法人となる法人

(注1) 通算除外法人（問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。

(注2) その通算親法人となる法人又はその通算親法人となる法人による完全支配関係が継続している法人を合併法人とするものに限りません。

(参考)

通算除外法人については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人

(問39)

通算制度への加入に当たり、時価評価資産を有していても時価評価を要しない法人があるようですが、具体的にはどのような法人が該当しますか。

【回答】

通算法人がある通算法人に係る通算親法人による完全支配関係がある法人を設立した場合におけるその法人や、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などが、時価評価を要しない法人に該当します。

【解説】

通算制度の承認を受ける内国法人が、通算制度への加入直前の事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その加入直前の事業年度において、益金の額又は損金の額に算入する必要がありますが、次に該当する法人は、時価評価資産の時価評価を要しないこととされています（法64の12①、令131の16③④）。

- (1) 通算法人がある通算法人に係る通算親法人による完全支配関係（通算除外法人（注1）及び外国法人が介在しない一定の範囲に限ります。以下同じです。）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ります。）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（通算制度の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2）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きます。）
 - 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%以上に相当する数の者がその法人の業務（その法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含みます。）に引き続き従事していること。
 - 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みます。）において引き続き行われることを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次のイからニまでの要件の全てに該当する場合（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きます。)におけるその法人(通算制度の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2)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きます。)

イ その法人又はその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る法人に限ります。)のその通算親法人による完全支配関係を有することとなる日(以下「完全支配関係発生日」といいます。)前に行う事業のうちいずれかの主要な事業(以下「子法人事業」といいます。)とその通算親法人又はその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(その通算完全支配関係が継続することが見込まれる法人に限ります。)の完全支配関係発生日前に行う事業のうちいずれかの事業(以下「親法人事業」といいます。)とが相互に関連するものであること。

ロ 子法人事業と親法人事業(その子法人事業と関連する事業に限ります。)のそれぞれの売上金額、その子法人事業と親法人事業のそれぞれの従業者の数若しくはこれらに準ずるものの規模の割合がおおむね5倍を超えないこと又は完全支配関係発生日の前日の子法人事業を行う法人の特定役員(注3)の全てが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ことに伴って退任するものでないこと。

ハ その法人が通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなる時の直前のその法人の従業者のうち、その総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその法人の業務(その法人との間に完全支配関係がある法人の業務を含みます。)に引き続き従事することが見込まれていること。

ニ その法人の完全支配関係発生日前に行う主要な事業(その主要な事業が上記イの子法人事業でない場合には、その子法人事業を含みます。)がその法人(その法人との間に完全支配関係がある他の法人でその完全支配関係が継続することが見込まれるものを含みます。)において引き続き行われることが見込まれていること。

(注1) このQ&Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(注2) 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ります。)を行うことが見込まれている場合には、その通算制度の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ます。

(注3) 特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいいます。

(参考)

通算除外法人については、次のQ&Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

(問40)

通算制度からの離脱等に当たり、その有する時価評価資産につき時価評価が必要となる法人があるそうですが、具体的にはどのような法人が該当しますか。

【回答】

以下の通算法人が該当します。

- (1) 離脱等の前に行う主要な事業が離脱等後において引き続き行われることが見込まれていない通算法人
- (2) 通算法人の株式を有する他の通算法人においてその通算法人の離脱等の後にその株式の譲渡等による損失の計上が見込まれている場合のその通算法人

【解説】

通算制度の承認の効力を失う通算法人（その通算法人が通算子法人である場合には、初年度離脱通算子法人（注1）等を除きます。以下同じです。）が、次に掲げる要件のいずれか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います。以下同じです。）終了の時に有する時価評価資産（次表の(1)又は(2)に掲げる要件のいずれに該当するかに応じたそれぞれの資産をいいます。）の評価益の額又は評価損の額は、その通算終了直前事業年度において益金の額又は損金の額に算入することとされています（法64の13①、令131の17①）。

	要件	資産
(1)	その通算法人のそ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(注2)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(注3)	固定資産、棚卸資産たる土地(土地の上に存する権利を含みます。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産(これらの資産のうち、資産(営業権を除きます。)の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産、その通算法人が有する他の通算法人(通算親法人を除きます。)の株式又は出資などの一定の資産を除きます。)(令131の17③)
(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として損金の額に算入される一定の金額(令131の17⑤)が生ずることが見込まれていること(上記(1)に該当する場合を除きます。)	その通算法人がその通算終了直前事業年度終了の時に有する上記(1)に定める資産(通算終了直前事業年度終了の時間における帳簿価額が10億円を超えるものに限り)のうちその時後に譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由(令131の17⑥⑦)などが生ずること(注4)が見込まれているもの

(注1) 初年度離脱通算子法人とは、通算子法人で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日の属するその通算親法人の事業年度終了の日までにその通算完全支配関係を有しなくなる法人のうち、その通算完全支配関係を有することとなった日以後2月以内にその通算グループ内の通算法人による株式の売却等の一定の事実が生ずることによりその通算完全支配関係を有しなくなる法人(その通算グループ内の合併又は残余財産の確定によりその通算完全支配関係を有しなくなる法人を除きます。)をいいます(令24の3)。

(注2) その内国法人との間に完全支配関係がある法人並びに適格合併等によりその主要な事業がその適格合併等に係る合併法人等に移転することが見込まれている場合におけるその合併法人等及びその合併法人等との間に完全支配関係がある法人を含みます。

(注3) その通算法人の通算終了直前事業年度終了の時に有する資産の評価益の額の合計額が評価損の額の合計額以上である場合を除きます(令131の17②)。

(注4) その事由が生ずることにより損金の額に算入される金額がない場合又はその事由が生ずることにより損金の額に算入される金額がその事由が生ずることにより益金の額に算入される金額以下である場合を除きます。

(参考)

時価評価資産の範囲については、次のQ & Aを参照してください。

問41 時価評価資産の範囲

時価評価資産の範囲

(問41)

通算制度の開始、通算制度への加入及び通算制度からの離脱に当たっては、時価評価が必要となる法人の有する一定の資産については、時価評価をすることとされていますが、時価評価の対象となる資産とはどのようなものをいうのですか。

【回答】

時価評価の対象となる資産（以下「時価評価資産」といいます。）とは、固定資産、棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含みます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいます。

ただし、これらの資産のうち、資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産等、一定の資産が除かれます。

【解説】

時価評価資産とは、固定資産、棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含みます。以下同じです。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいいますが、これらの資産のうち、通算制度の開始、通算制度への加入及び通算制度からの離脱のそれぞれの場合に応じた以下の資産を除くこととされています（法64の11～64の13、令131の15～131の17）。

(1) 通算制度の開始に伴う資産の時価評価の対象から除かれる資産（令131の15）

イ 通算制度を開始する最初の事業年度開始の日の5年前の日以後に終了する各事業年度において、国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法42）等の規定（以下(3)までにおいて「圧縮記帳等の規定」といいます。）の適用を受けた減価償却資産（適格合併等により移転を受けた圧縮記帳等の規定の適用を受けた減価償却資産を含みます。）

ロ 売買目的有価証券（法61の3①一）及び償還有価証券（令119の14）

ハ 資産の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産

ニ 資産の価額とその帳簿価額との差額（その5年前の日以後に終了する各事業年度において圧縮記帳等の規定の適用を受けた固定資産のうち減価償却資産以外のもので、その価額がその帳簿価額を超えるものについては、その圧縮記帳等の規定により損金の額に算入された金額又はその超える部分の金額のいずれか少ない金額を控除した金額）が、その資産を有する通算親法人となる法人若しくは通算子法人となる法人の資本金等の額の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場合のその資産

ホ 通算親法人となる法人との間に完全支配関係がある内国法人（清算中のもの、合併による解散以外の解散をすることが見込まれるもの又はその通算親法人となる法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込

- まれるものに限ります。)の株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないもの
- ヘ 通算親法人となる法人又は通算子法人となる法人が他の通算グループに属していた場合のその法人が有する他の通算法人(通算親法人を除きます。)の株式又は出資
 - ト 初年度離脱開始子法人(注1)の有する資産
- (2) 通算制度への加入に伴う資産の時価評価の対象から除かれる資産(令131の16)
- イ 通算親法人との間に完全支配関係(通算除外法人(注3)及び外国法人が介在しない一定の範囲に限ります。)を有することとなった日以後最初に開始するその通算親法人の事業年度開始の日の5年前の日以後に終了する通算子法人となる法人の各事業年度において、圧縮記帳等の規定の適用を受けた減価償却資産(適格合併等により移転を受けた圧縮記帳等の規定の適用を受けた減価償却資産を含みます。)
 - ロ (1)ロ及びハに掲げる資産
 - ハ 資産の価額とその帳簿価額との差額(その5年前の日以後に終了する各事業年度において圧縮記帳等の規定の適用を受けた固定資産のうち減価償却資産以外のもので、その価額がその帳簿価額を超えるものについては、その圧縮記帳等の規定により損金の額に算入された金額又はその超える部分の金額のいずれか少ない金額を控除した金額)が、通算子法人となる法人の資本金等の額の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場合のその資産
 - ニ 通算子法人となる法人との間に完全支配関係がある内国法人(清算中のもの、合併による解散以外の解散をすることが見込まれるもの又はその通算子法人となる法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるものに限ります。)の株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないもの
 - ホ 通算子法人となる法人が他の通算グループに属していた場合のその法人が有する他の通算法人(通算親法人を除きます。)の株式又は出資
 - ヘ 初年度離脱加入子法人(注2)の有する資産
- (3) 通算制度からの離脱に伴う資産の時価評価の対象から除かれる資産(法64の13①二、令131の17③)
- イ 通算制度の承認の効力を失う日の前日の属する事業年度(以下「通算終了直前事業年度」といいます。)終了の日の翌日の5年前の日以後に終了する各事業年度において、圧縮記帳等の規定の適用を受けた減価償却資産(適格合併等により移転を受けた圧縮記帳等の規定の適用を受けた減価償却資産を含みます。)
 - ロ (1)ロに掲げる資産
 - ハ 資産(営業権を除く。)の帳簿価額が1,000万円に満たない場合のその資産

- ニ 資産の価額とその帳簿価額との差額（その5年前の日以後に終了する各事業年度において圧縮記帳等の規定の適用を受けた固定資産のうち減価償却資産以外のもので、その価額がその帳簿価額を超えるものについては、その圧縮記帳等の規定により損金の額に算入された金額又はその超える部分の金額のいずれか少ない金額を控除した金額）が、通算制度から離脱する通算法人の資本金等の額の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場合のその資産
- ホ 通算制度から離脱する通算法人との間に完全支配関係がある内国法人（清算中のもの、合併による解散以外の解散をすることが見込まれるもの、又はその通算法人との間に完全支配関係がある内国法人との間で適格合併を行うことが見込まれるものに限ります。）の株式又は出資で、その価額がその帳簿価額に満たないもの
- ヘ 通算制度から離脱する通算法人の有する他の通算法人（通算親法人を除きます。）の株式又は出資
- ト 通算制度から離脱する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として損金の額に算入される一定の金額が生ずることが見込まれていることから時価評価を要することとされているその通算法人が有する資産（上記イからへまでに掲げる資産を除きます。）のうち、次に掲げる資産
- (イ) 通算終了直前事業年度終了の時ににおける帳簿価額が10億円以下の資産
- (ロ) 通算終了直前事業年度終了の時ににおける帳簿価額が10億円超の資産のうち、その時に譲渡などの一定の事由が生ずることが見込まれていない資産
- (注1) 初年度離脱開始子法人とは、通算親法人となる法人の最初の事業年度終了の日までにその通算親法人となる法人との間に完全支配関係（通算除外法人（注3）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。）を有しなくなる法人のうち、その最初の事業年度開始の日以後2月以内にその通算グループ内の通算法人による株式の売却等の一定の事実が生ずることによりその完全支配関係を有しなくなる法人（その通算グループ内の合併又は残余財産の確定によりその親法人による完全支配関係を有しなくなる法人を除きます。）をいいます（令131の15①八）。
- (注2) 初年度離脱加入子法人とは、通算親法人による完全支配関係（通算除外法人（注3）及び外国法人が介在しない一定の関係に限ります。）を有することとなった日の属するその通算親法人の事業年度終了の日までにその完全支配関係を有しなくなる法人のうち、その完全支配関係を有することとなった日以後2月以内にその通算グループ内の通算法人による株式の売却等の一定の事実が生ずることによりその完全支配関係を有しなくなる法人（その通算グループ内の合併又は残余財産の確定によりその完全支配関係を有しなくなる法人を除きます。）をいいます（令131の16①六）。

(注3) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人及び通算制度加入直後に離脱した場合の時価評価については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問42 通算制度加入直後に離脱した場合の時価評価

通算制度加入直後に離脱した場合の時価評価

(問42)

S社は、X1年10月1日に通算親法人P社（3月決算）によりその発行済株式の全てを取得され、P社の通算グループに加入しましたが、X1年11月30日にP社がS社株式を通算グループ外の第三者に売却したため、P社の通算グループから離脱しました。S社は1,000万円以上の含み益のある土地を保有していますが、下記の事業年度においてその土地の時価評価を行う必要があるのでしょうか。

- (1) 通算グループへの加入直前の事業年度
- (2) 通算グループから離脱する直前の事業年度

【回答】

- (1) 通算グループへの加入直前の事業年度終了の時にS社が保有する土地は、時価評価資産には該当しませんので、時価評価をする必要はありません。
- (2) 通算グループから離脱する直前の事業年度において、S社は時価評価を要する法人から除かれるため、時価評価を行う必要はありません。

【解説】

(1) 通算グループへの加入直前の事業年度の時価評価

通算制度への加入に当たっては、原則として、その加入直前の事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その加入直前の事業年度において益金の額又は損金の額に算入することとされています。ただし、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（通算除外法人（注1）及び外国法人が介在しない一定の範囲に限り、以下同じです。）がある法人を設立した場合におけるその法人など一定の法人は時価評価を要しないこととされています（法64の12①）。

この時価評価資産とは、固定資産、棚卸資産たる土地（土地の上に存する権利を含みます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいい、これらの資産のうち一定の資産は時価評価資産から除かれています。初年度離脱加入子法人（注2）の有する資産は、この時価評価資産から除かれる一定の資産とされています（令131の16①六）。

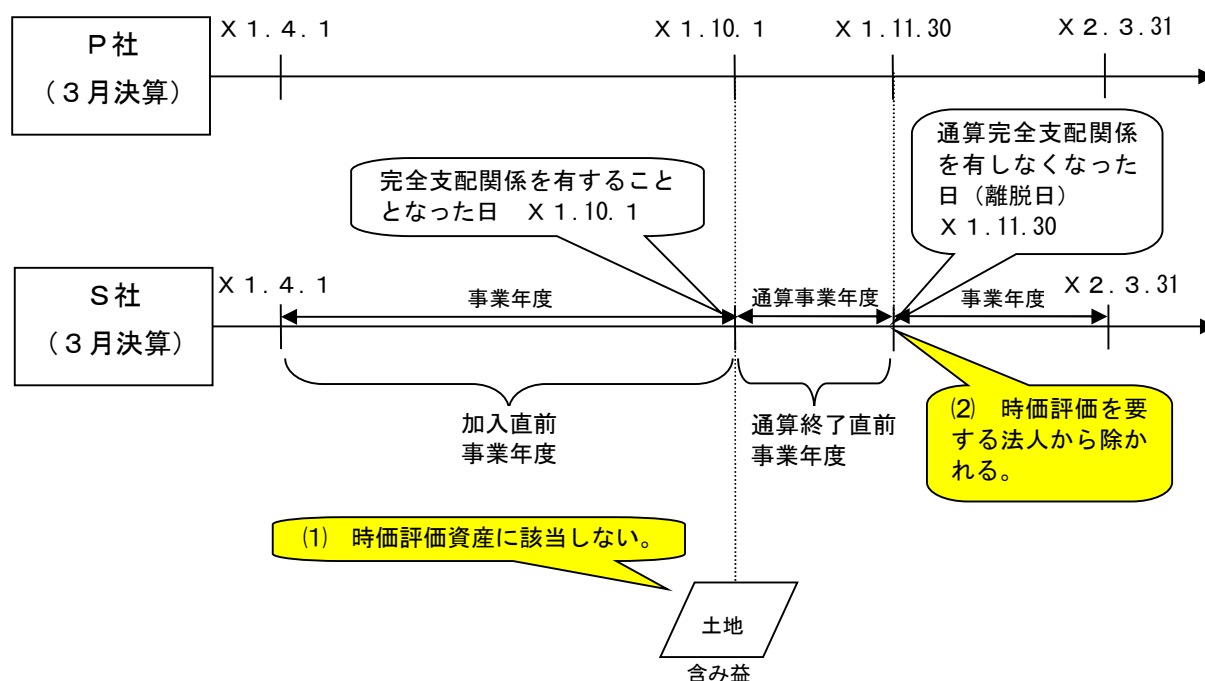
本件は、S社がP社との間に完全支配関係を有することとなった日（X1年10月1日）以後2月以内の日（X1年11月30日）にP社がS社株式を通算グループ外の第三者に売却したことによりその完全支配関係を有しなくなることから、S社は初年度離脱加入子法人に該当し、その保有する土地は時価評価資産には該当しませんので、時価評価をする必要はありません。

(2) 通算グループから離脱する直前の事業年度の時価評価

通算制度の承認の効力を失う通算法人が、そ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います。以下同じです。）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など一定の要件に該当する場合には、その通算終了直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、その通算終了直前事業年度において益金の額又は損金の額に算入することとされていますが、その通算法人が初年度離脱通算子法人（注3）及びその通算グループ内の合併又は残余財産の確定に基因して通算制度の承認の効力を失う法人に該当する場合には、時価評価を要する法人から除かれます（法64の13①、令131の17①）。

本件は、上記(1)で述べたとおり、S社がP社との間に完全支配関係を有することとなった日（X1年10月1日）以後2月以内の日（X1年11月30日）にP社がS社株式を通算グループ外の第三者に売却したことによりその通算完全支配関係を有しなくなることから、S社は初年度離脱通算子法人に該当し、時価評価を要する法人から除かれるため、時価評価をする必要はありません。



(注1) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(注2) 初年度離脱加入子法人とは、通算親法人による完全支配関係を有することとなった日の属するその通算親法人の事業年度終了の日までにその完全支配関係を有しなくなる法人のうち、その完全支配関係を有することとなった日以後2月以内にその通算グループ内の通算法人による株式の売却等の一定の事実が生ずることによりその完全支配関係を有しなくなる法人（その通算グループ内の合併又は残余財産の確定によりその完全支配関係を有しなくなる法人を除きます。）をいいます（令131の16①六）。

(注3) 初年度離脱通算子法人とは、通算子法人で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日の属するその通算親法人の事業年度終了の日までにその通算完全支配関係を有しなくなる法人のうち、その通算完全支配関係を有することとなった日以後2月以内にその通算グループ内の通算法人による株式の売却等の一定の事実が生ずることによりその通算完全支配関係を有しなくなる法人（その通算グループ内の合併又は残余財産の確定によりその通算完全支配関係を有しなくなる法人を除きます。）をいいます（令24の3）。

（参考）

通算除外法人、加入時期の特例、通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人、通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人、時価評価資産の範囲については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問36 会計期間の途中で通算制度に加入する法人の加入時期の特例

問37 通算制度の加入時期の特例を適用することとした法人が、会計期間の末日までに完全支配関係を有しなくなった場合の申告

問39 通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人

問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

問41 時価評価資産の範囲

設立事業年度等の承認申請特例の適用がある場合における時価評価資産等を有する法人か否かの判定時期等について

（問43）

通算制度の開始に当たり、いわゆる設立事業年度等の承認申請特例の適用を受ける場合には、時価評価資産等を有する時価評価法人は、通算親法人の最初の事業年度の翌事業年度から通算制度の規定を適用することとされていますが、この時価評価資産等を有する法人か否かの判定は、いつの時点でどのように行うことになりますか。

【回答】

時価評価資産等を有する法人か否かの判定は、次の法人の区分に応じ、それぞれ次の時点において時価評価資産その他の一定の資産（以下「時価評価資産等」といいます。）を保有しているか否かによって行います。

- (1) 設立事業年度等の開始の時に親法人との間に完全支配関係がある法人
その通算親法人となる法人の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の前日の属する事業年度終了の時
- (2) 通算親法人の設立事業年度等の承認申請特例の適用を受ける事業年度の中途にそ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法人
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

【解説】

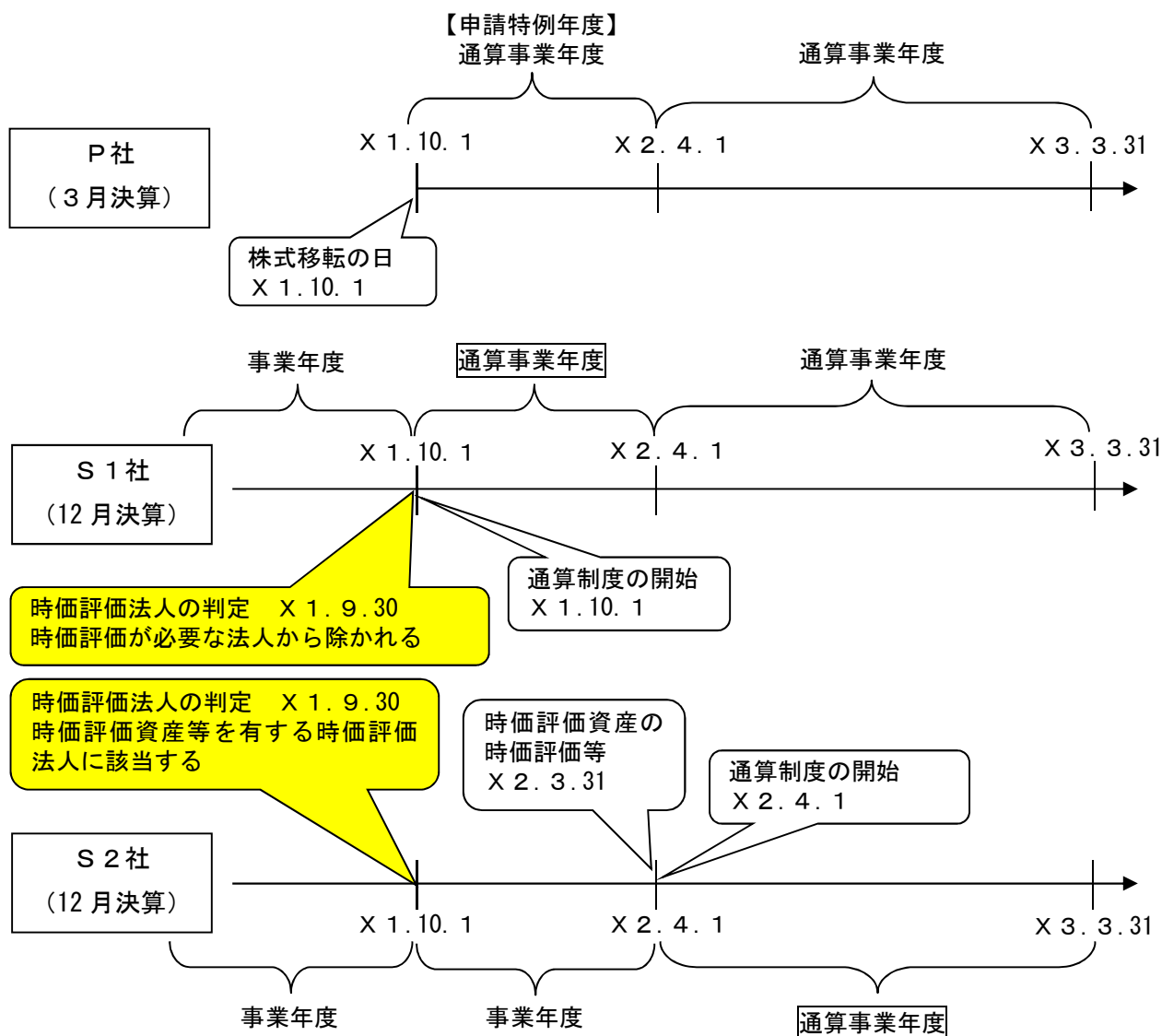
通算親法人となる法人が設立事業年度等の承認申請特例（法64の9⑦）の適用を受ける場合において、時価評価資産等（注1）を有する法人か否かの判定時期等は、以下のとおりです。

- (1) 設立事業年度等の開始の時に親法人との間に完全支配関係（通算除外法人（注2）及び外国法人が介在しない一定の範囲に限ります。以下同じです。）がある法人については、通算制度を開始しようとする事業年度（以下「申請特例年度」といいます。）の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か否かで判定を行うこととなります（法64の9⑩一）。

ただし、時価評価資産等を有する法人であっても、通算親法人となる法人と通算子法人となる法人との間に完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその通算子法人となる法人は、時価評価が必要な法人から除かれます（法64の11①二）。

例えば、X1年10月1日に株式移転により設立されたP社（3月決算）とその株式移転に係る株式移転完全子法人であるS1社（12月決算）及びX1年4月1日からS1社による完全支配関係を有するS2社（12月決算）が、自X1年10月1日至X2年3月31日事業年度を申請特例年度とする設立事業年度等の承認申請特例の適用を受ける場合のS1社及びS2社（いずれも時価評価資産等を有していますが、S1社は時価評価が必要な法人から除かれる法人に該当します。）が時価評価資産等を有する法人

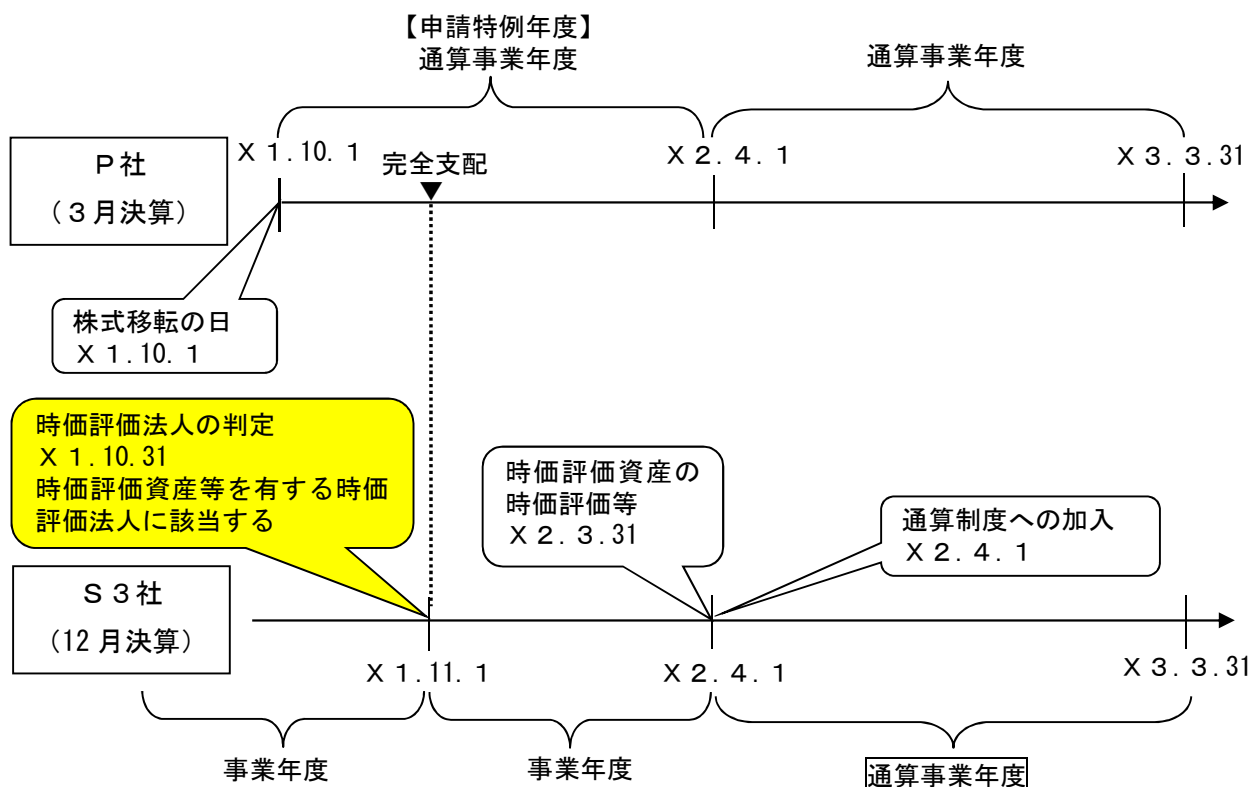
か否かの判定の時期は、次のとおりです。



(2) 申請特例年度の中途に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通算子法人となる法人については、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時価評価資産等を有するか否かで判定を行うこととなります(法64の9⑫一)。

ただし、時価評価資産等を有する法人であっても、通算法人が通算親法人による完全支配関係がある法人を設立した場合におけるその法人など、一定の法人は時価評価が必要な法人から除かれます(法64の12①各号)。

例えば、上記(1)のP社が、申請特例年度の中途であるX1年11月1日にP社とS3社(12月決算)との間に完全支配関係を有することとなった場合、S3社(時価評価資産等を有しており、また、時価評価が必要な法人から除かれる法人に該当しません。)が時価評価資産等を有する法人か否かの判定の時期は次のとおりです。



(注1) 上記(1)及び(2)の時価評価資産等とは、次に掲げるものをいいます(令131の13②③)。

イ 通算制度の開始に伴う資産の時価評価損益(法64の11①、令131の15①)又は通算制度への加入に伴う資産の時価評価損益(法64の12①、令131の16①)に規定する時価評価資産

ロ 完全支配関係がある法人の間の取引の損益に規定する譲渡損益調整額(法61の11④)のうち次に掲げる以外のもの

(イ) 1,000万円に満たないもの

(ロ) 親法人の通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度(上記(2)においては完全支配関係を有することとなった日の属する事業年度)終了の日までにその親法人との間にその親法人による完全支配関係を有しなくなる法人(上記(1)においてはその最初の事業年度開始の日以後2月以内、上記(2)においては完全支配関係を有することとなった日以後2月以内にその完全支配関係を有しなくなる法人に限ります。)の有する譲渡損益調整額

ハ リース譲渡契約(法63①、所得税法等の一部を改正する法律(平成30年法律第7号)による改正前の長期割賦販売等を契約に含みます(平30改正法附則28⑦。))に係る繰延長期割賦損益額のうち1,000万円以上のものなど一定のもの

ニ 収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例(措法64の2④一)等に規定する特別勘定の金額のうち1,000万円以上のものなど一定のもの

(注2) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人、通算制度開始又は加入に当たり時価評価を要しない法人及び時価評価資産の範囲については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問38 通算制度の開始に伴う時価評価を要しない法人

問39 通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人

問41 時価評価資産の範囲

時価評価した減価償却資産に係る評価後の減価償却の方法

(問44)

通算制度の開始、通算制度への加入及び通算制度からの離脱に当たり、その法人の有する時価評価資産である減価償却資産について評価益又は評価損を計上する場合、その評価益又は評価損を計上した事業年度後の各事業年度における減価償却に係る計算方法はどのようになりますか。

【回答】

その評価益又は評価損を計上した事業年度後の各事業年度における減価償却の計算に係る取得価額や損金経理額などについて、必要な調整を行うこととなります。

【解説】

時価評価資産に係る評価益又は評価損を計上した事業年度（以下「時価評価年度」といいます。）後の各事業年度における減価償却に係る計算については、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次のとおりとなります。

(1) 評価益を計上した場合

イ 取得価額

時価評価年度後の各事業年度においては、税務上、時価評価の直前の取得価額にその評価益の金額を加算した金額に相当する金額をもってその減価償却資産の取得価額とみなされるため、その加算後の取得価額を基礎として償却可能限度額及び償却限度額の計算を行うこととなります（令54⑥）。

ロ 損金経理額

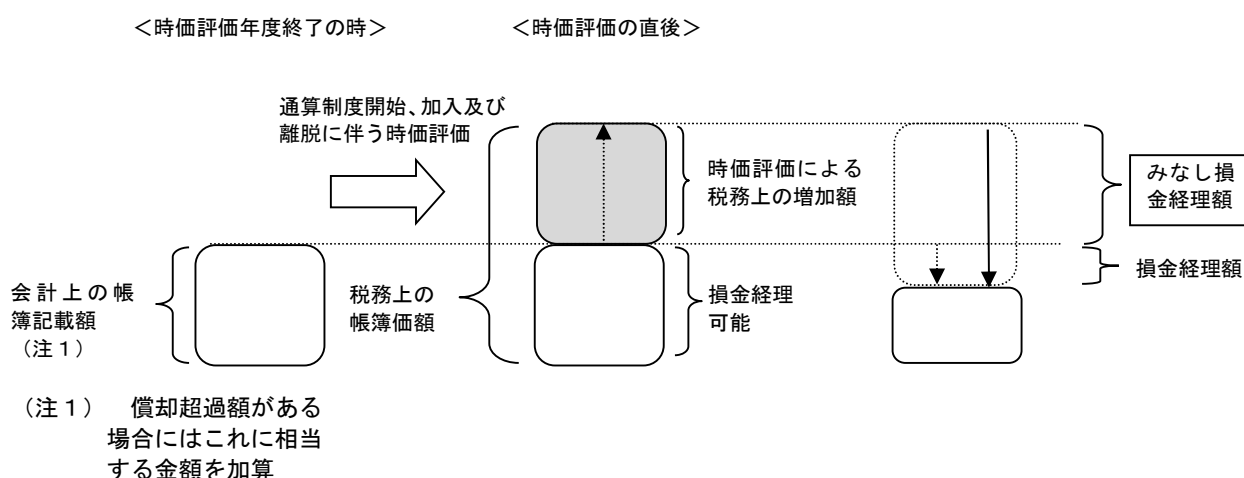
時価評価年度後の各事業年度の減価償却について、次の算式により計算された金額は、時価評価年度以前の各事業年度の損金経理額とみなされることとされています（法31⑤、令61の3表五）。

損金経理額とみなされる金額	
時価評価の直後の帳簿価額	— 時価評価年度終了時のその資産の価額として帳簿に記載された金額（注）

(注) 時価評価年度以前の各事業年度の損金経理額のうち損金の額に算入されなかった金額がある場合には、その金額を加算します。

したがって、時価評価年度後の各事業年度において損金経理により計上した償却費の額がその事業年度の償却限度額を下回る場合には、その下回る金額は、上記の損金経理額とみなされた金額及び過年度からの償却超過額との合計額の範囲内で損金の額に算入されることとなります。

時価評価年度後の減価償却資産の取得価額及び減価償却における損金経理額を图示すると以下のとおりです。



(2) 評価損を計上した場合

イ 償却可能限度額

時価評価年度後の各事業年度において、その評価損を計上した減価償却資産の償却可能限度額を計算する場合における前事業年度までに損金の額に算入された償却額の累積額には、その評価損の金額が含まれることとなります（令61①）。

ロ 償却限度額の計算（旧定率法、定率法）

減価償却資産の償却の方法として旧定率法又は定率法を適用している場合には、その評価損の金額を既にした償却の額で損金の額に算入された金額に含めて償却限度額の基礎となる金額の計算を行うこととなります（令48②、48の2②）。したがって、税務上、評価損を計上した減価償却資産について、会計上はその評価損を計上していないため償却費を計上することが可能な場合であっても、その償却費の計上額が、税務上の償却限度額を超えるときは、その超える部分の金額は損金の額に算入されないこととなります。

通算制度離脱後に再加入した場合の時価評価

(問45)

通算制度の開始又は通算制度への加入に当たり時価評価資産の評価益又は評価損の計上を行った法人は、通算親法人による株式の売却などにより通算制度から離脱して加入制限期間の経過後に再度通算制度に加入する場合にも、時価評価資産の時価評価を行い、評価損益を計上する必要がありますか。

【回答】

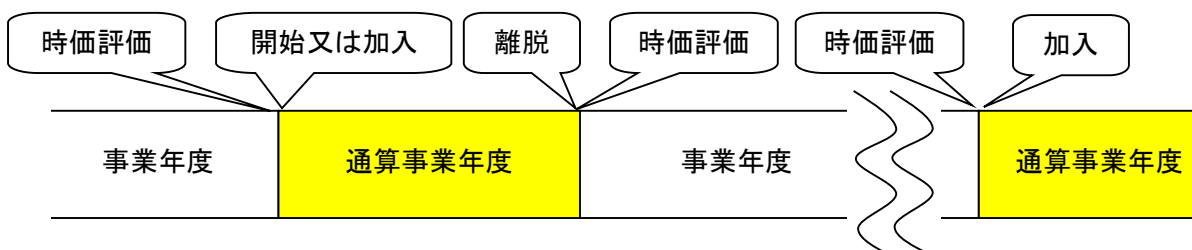
通算制度に再度加入する場合であっても、その加入の直前の事業年度終了の時に時価評価資産を保有しており、かつ、時価評価を要しない一定の法人に該当しないときは、時価評価資産の時価評価を行い、評価損益を計上する必要があります。

【解説】

通算親法人との間に完全支配関係（通算除外法人（注）及び外国法人が介在しない一定の範囲に限ります。以下同じです。）を有することとなったため通算制度に加入する通算子法人となる法人（時価評価を要しない一定の法人を除きます。）は、その通算制度の承認の効力が生ずる日の前日の属するその通算子法人となる法人の事業年度（以下「通算加入直前事業年度」といいます。）終了の時に有する時価評価資産の時価評価を行い、その評価益の額又は評価損の額をその通算加入直前事業年度において益金の額又は損金の額に算入することとされています（法64の12①）。

このように、時価評価資産を有する法人が通算制度に加入する場合には、通算法人が設立した完全支配関係を有する法人などの時価評価を要しない一定の法人に該当しない限り、その法人は評価損益を計上することとされていますので、通算制度に再加入する場合であっても評価損益の計上が必要となります。

なお、通算制度からの離脱等の際にも、その通算法人の通算制度の承認の効力を失う日の前日の属する事業年度（以下「通算終了直前事業年度」といいます。）終了の時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などの一定の要件に該当する場合には、通算終了直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の時価評価を行い、その評価益の額又は評価損の額をその通算終了直前事業年度において益金の額又は損金の額に算入することとされています（法64の13①）。



(注) このQ & Aにおいて、通算除外法人とは、問2の(1)から(9)までに掲げる法人をいいます。

(参考)

通算除外法人、通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人及び通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人については、次のQ & Aを参照してください。

問2 通算子法人となることができる法人

問39 通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人

問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

通算グループ内の法人の間の取引の損益調整

(問46)

通算法人S1社は、その有する譲渡損益調整資産を通算グループ内の他の通算法人S2社に譲渡することとなりました。

- (1) S1社は、その譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡損益を繰り延べることとなりますか。
- (2) (1)で繰り延べる必要がある場合、その繰り延べられた譲渡損益はどのような事由が生じた場合に益金の額又は損金の額に算入(戻入れ)することとなりますか。

【回答】

- (1) 通算法人S1社において譲渡損益を繰り延べることとなります。
- (2) 繰り延べられた譲渡損益は、通算法人S2社がその譲渡損益調整資産を譲渡等した場合には、所定の計算により算出した金額を戻し入れることとなります。

ただし、通算法人S1社の通算法人S2社に対する譲渡損益調整資産の譲渡がS2社以外の通算法人(損益通算の規定等の適用を受けない一定の法人及び通算親法人を除きます。)の株式又は出資の譲渡であるときは、戻入れは行わないこととなります。

【解説】

- (1) 内国法人(普通法人又は協同組合等に限り)がその有する譲渡損益調整資産をその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人(普通法人又は協同組合等に限り)に譲渡したことにより生じた譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度において損金の額又は益金の額に算入することとされています(法61の11①)。

この「譲渡損益調整資産」とは、固定資産、棚卸資産たる土地(土地の上に存する権利を含みます。)、有価証券、金銭債権及び繰延資産で一定の資産(注)以外の資産をいいます(法61の11①、令122の12①)。

本件は、その内国法人S1社及び他の内国法人S2社がともに同一通算グループ内の通算法人である場合(すなわち、通算完全支配関係がある場合)ですが、通算完全支配関係も完全支配関係に該当しますので、この場合でも同様に、通算法人S1社がその有する譲渡損益調整資産を通算グループ内の他の通算法人S2社に譲渡したことにより生じた譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度において損金の額又は益金の額に算入することとなり、譲渡損益が繰り延べられます(法61の11①)。

- (注) 一定の資産とは、次に掲げる資産をいいます(令122の12①)。

- イ 売買目的有価証券
- ロ その譲渡を受けた他の内国法人(その内国法人との間に完全支配関係がある

他の内国法人に限ります。)において売買目的有価証券とされる有価証券
 ハ その譲渡の直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産(通算法人が法人税法第61条の11第8項に規定する他の通算法人の株式又は出資を当該他の通算法人以外の通算法人に譲渡した場合を除きます。)

(2) また、繰り延べられた譲渡損益について、例えば、次のような事由が生じたときには、所定の計算により算出した金額は、益金の額又は損金の額に算入(戻入れ)することとなります(法61の11②③④、令122の12④)。

イ その譲渡損益調整資産を取得した法人(譲受法人)が完全支配関係グループ内の他の法人へその譲渡損益調整資産を譲渡したとき

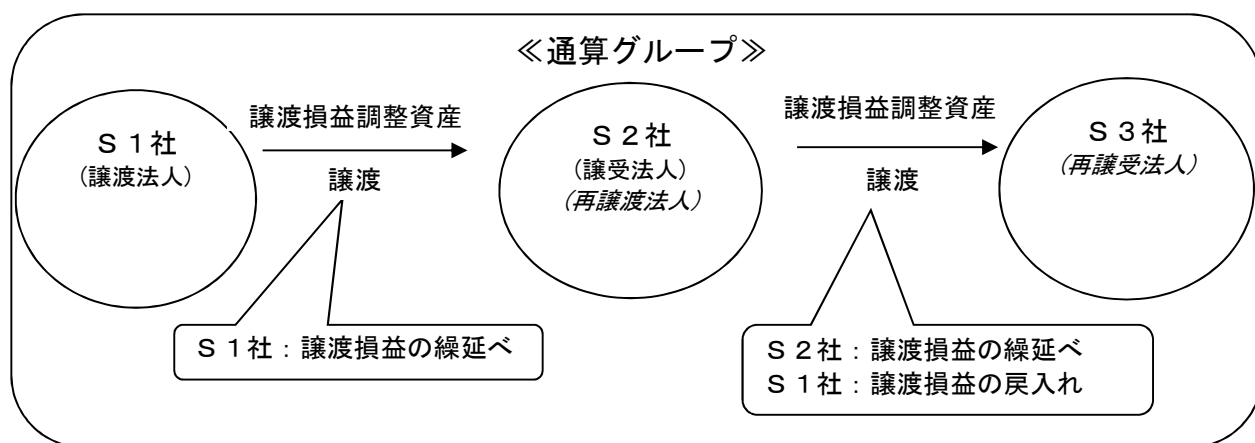
ロ 譲受法人が完全支配関係グループ外の第三者へその譲渡損益調整資産を譲渡したとき

ハ 譲受法人においてその資産の償却、評価換え、貸倒れ、除却等を行ったとき

ニ その譲渡損益調整資産を譲渡した法人(譲渡法人)が一定の事由により譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなったとき

ホ 譲渡法人が通算制度の開始・加入・離脱等に伴う時価評価を行うこととなったとき

通算グループ内で譲受法人(S2社)が他の通算法人S3社に譲渡損益調整資産を譲渡した場合(上記イ)におけるその譲渡損益調整資産に係るS1社・S2社の取扱いを示すと次のとおりです。



ただし、通算制度においては、上記(1)の譲渡損益調整資産の譲渡が他の通算法人(損益通算の規定(法64の5)等の適用を受けない一定の法人及び通算親法人を除きます。)の株式又は出資の当該他の通算法人以外の通算法人に対する譲渡であるときは、上記(2)の戻入れの規定は適用されず、その株式又は出資の譲渡に係る譲渡損益は計上されません(法61の11⑧)。この場合、その譲渡益又は譲渡損に相当する金額は、利益積立金額に加算又は減算することとなります(令9一チ)。

したがって、通算法人S1社の通算法人S2社に対する譲渡損益調整資産の譲渡がS2社以外の通算法人(損益通算の規定(法64の5)等の適用を受けない一定の法人及び

通算親法人を除きます。)の株式又は出資の譲渡であるときは、戻入れは行わないこととなります。

例えば、同一の通算グループ内で譲渡法人（S1社）が譲渡損益調整資産（帳簿価額100）を譲受法人（S2社）に120で譲渡し、その譲渡損益調整資産を譲受法人（S2社）が再譲受法人（S3社）に再譲渡した場合の処理は次のとおりです。

イ 譲渡損益調整資産が土地である場合

① S1社がS2社に土地を譲渡した場合のS1社の処理

（会計上）

現金 120 / 土地 100
 / 土地売却益 20

（税務上）

現金 120 / 土地 100
 / 譲渡損益調整勘定 20

（申告調整）

土地売却益 20 / 譲渡損益調整勘定 20（譲渡損益の繰延べ）

《S1社の別表四の記載例（抜粋）》

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額		20	20	
減算	土地売却益	20	20	
所得金額又は欠損金額		0	0	

《S1社の別表五（一）の記載例（抜粋）》

区分	期首	減	増	期末
譲渡損益調整勘定			▲20	▲20
繰越損益金			20	20
差引合計額			0	0

② 上記イ①の土地をS2社がS3社へ再譲渡した場合のS1社の処理

（会計上）

仕訳なし

（税務上）

譲渡損益調整勘定 20 / 土地売却益 20

（申告調整）

譲渡損益調整勘定 20 / 土地売却益 20

《S 1 社の別表四の記載例（抜粋）》

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額		0	0	
加算	土地売却益	20	20	
所得金額又は欠損金額		20	20	

《S 1 社の別表五（一）の記載例（抜粋）》

区分	期首	減	増	期末
譲渡損益調整勘定	▲20	▲20		0
繰越損益金	20			20
差引合計額	0	▲20		20

□ 譲渡損益調整資産が同一通算グループ内のS 2 社以外の通算法人の株式である場合

① S 1 社がS 2 社に株式を譲渡した場合のS 1 社の処理

（会計上）

現金 120 / 株式 100
/ 株式売却益 20

（税務上）

現金 120 / 株式 100
/ 譲渡損益調整勘定 20
譲渡損益調整勘定 20 / 利益積立金額 20

（申告調整）

株式売却益 20 / 譲渡損益調整勘定 20
譲渡損益調整勘定 20 / 利益積立金額 20

《S 1 社の別表四付表の記載例（抜粋）》

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
減算	他の通算法人に対する通算法人株式の譲渡利益額	20		20

《S 1 社の別表四の記載例（抜粋）》

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額		20	20	0
減算	通算法人に係る減算額	20		20
所得金額又は欠損金額		0	20	▲20

《S 1 社の別表五（一）の記載例（抜粋）》

区分	期首	減	増	期末
譲渡損益調整勘定		▲20	▲20	0
繰越損益金			20	20
差引合計額		▲20	0	20

② 上記口①の株式をS 2 社からS 3 社へ再譲渡した場合のS 1 社の処理

（会計上）

仕訳なし

（税務上）

仕訳なし

（参考）

完全支配関係と通算完全支配関係の意義については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

譲渡損益を繰り延べている通算法人が他の通算法人と適格合併をした場合の取扱い

(問47)

通算子法人S1社は、前期に通算子法人S2社に対して譲渡損益調整資産を譲渡し、その譲渡損益を繰り延べていましたが、当期においてS1社を被合併法人、通算子法人S3社を合併法人とする適格合併が行われることとなりました。

この場合、被合併法人となるS1社が繰り延べていた譲渡損益は、どのように取り扱われることとなりますか。

【回答】

S1社が繰り延べていた譲渡損益は、S3社に引き継がれ、S3社がその譲渡損益を繰り延べているものとして取り扱うこととなります。

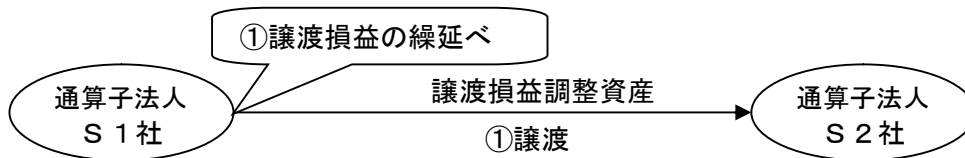
【解説】

内国法人が譲渡損益調整資産を譲渡し、その譲渡損益を繰り延べる規定(法61の11①)の適用を受けた場合において、その内国法人(譲渡法人)を被合併法人とする適格合併(合併法人が譲渡法人との間に完全支配関係のある内国法人である場合に限り、以下同じです。)によりその内国法人が解散したときは、その適格合併に係る合併法人のその適格合併の日の属する事業年度以後の各事業年度においては、その合併法人がこの規定の適用を受けた法人とみなされ、法人税法第61条の11の規定を適用することとされています(法61の11⑤)。これは、内国法人が通算法人である場合(すなわち、合併法人との間に通算完全支配関係がある場合)も同様です。

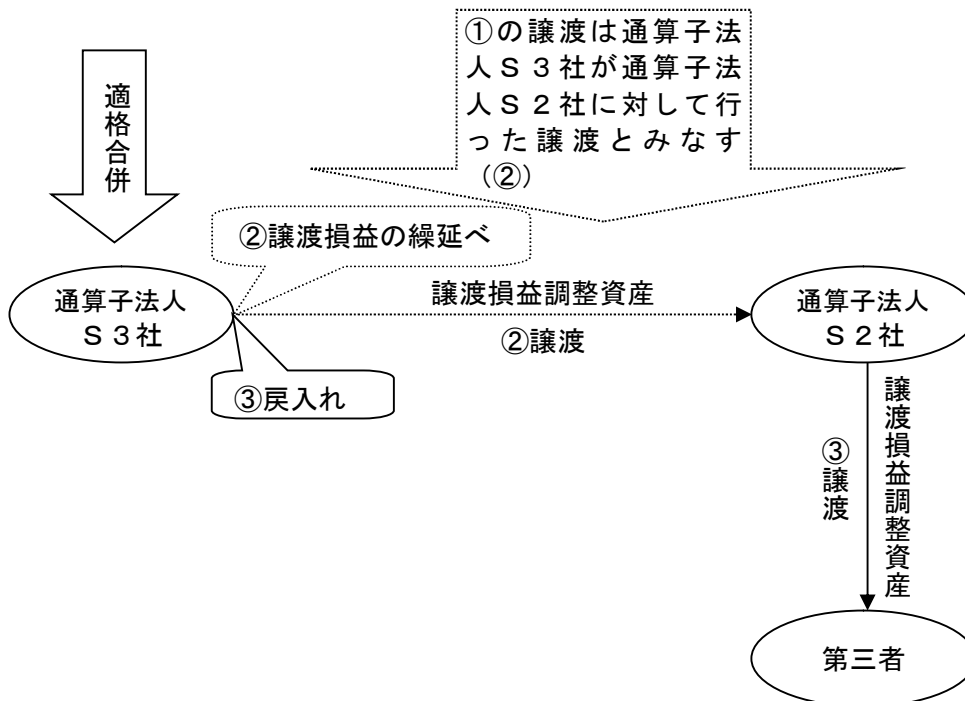
したがって、本件のように通算子法人S1社が譲渡損益調整資産を通算子法人S2社に譲渡(次の図における①)してその譲渡損益を繰り延べている場合において、S1社を被合併法人、他の通算子法人S3社を合併法人とする適格合併が行われたときには、S3社がその譲渡損益調整資産を通算子法人S2社に譲渡(次の図における②)したものとみなされ、S3社がその譲渡損益調整資産の譲渡損益を繰り延べているものとして取り扱うこととなります。

また、その譲渡損益調整資産を取得したS2社がその譲渡損益調整資産を完全支配関係を有しない通算グループ外の第三者に譲渡(次の図における③)するなどしたときには、その適格合併に係る合併法人となるS3社において譲渡したものとみなされた譲渡損益調整資産に係る譲渡損益について、所定の計算により算出した金額を、益金の額又は損金の額に算入(戻入れ)する(次の図における③)こととなります。

【前期】



【当期】



(参考)

完全支配関係と通算完全支配関係の意義及び通算グループ内の法人の間の取引の損益調整については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

問46 通算グループ内の法人の間の取引の損益調整

譲渡損益調整資産を譲渡した通算子法人が通算グループから離脱した場合の譲渡損益の戻入れ時期

(問48)

通算親法人P社(3月決算)は、通算子法人S1社(3月決算)及び通算子法人S2社(3月決算)の発行済株式の全てを直接保有しています。

S1社は、X1年6月15日に譲渡損益調整資産に該当する固定資産をS2社に譲渡し、その固定資産に係る譲渡損益を繰り延べていましたが、P社がX2年10月19日にS1社の発行済株式の一部を通算グループ外の第三者へ譲渡したことによってP社の通算グループから離脱する(P社との間に完全支配関係を有しない)こととなりました。

この場合に、S1社は繰り延べていた譲渡損益を戻し入れる必要がありますか。

また、その必要がある場合には、いつ戻し入れることとなりますか。

【回答】

S1社は、P社の通算グループから離脱した日(X2年10月19日)の前日の属する事業年度(X2年4月1日からX2年10月18日までの期間)において、譲渡損益を戻し入れる必要があります。

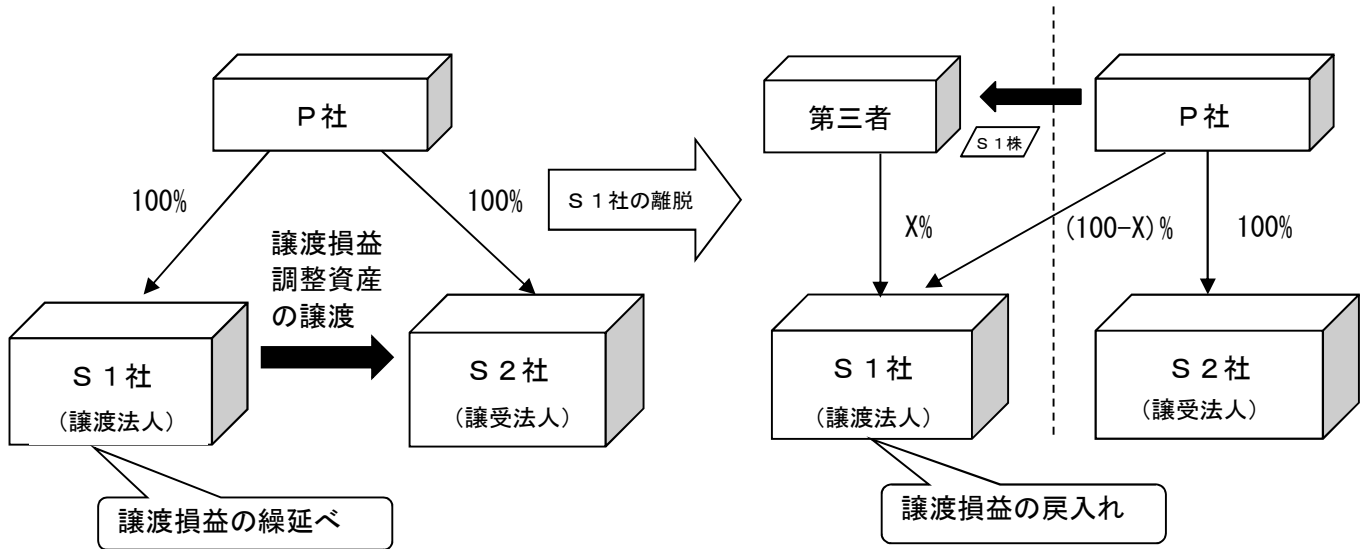
【解説】

内国法人(普通法人又は協同組合等に限りません。)がその有する譲渡損益調整資産をその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人(普通法人又は協同組合等に限りません。)に譲渡し、その譲渡損益を繰り延べる規定(法61の11①)の適用を受けた場合において、その内国法人(譲渡法人)がその譲渡損益調整資産に係る当該他の内国法人(譲受法人)との間に完全支配関係を有しないこととなったとき(その内国法人の適格合併による解散など一定の事由に基因して完全支配関係を有しないこととなった場合を除きます。)は、その内国法人のその有しないこととなった日の前日の属する事業年度において、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額(その有しないこととなった日の前日の属する事業年度前の各事業年度において益金の額又は損金の額に算入された金額を除きます。以下同じです。)を益金の額又は損金の額に算入(戻入れ)することとされています(法61の11③)。

本件は、その内国法人S1社及び他の内国法人S2社がともに同一通算グループの通算法人である場合(すなわち、譲渡法人S1社と譲受法人S2社との間に通算完全支配関係がある場合)ですが、通算完全支配関係も完全支配関係に該当しますので、この場合でも同様となります。

すなわち、S1社の譲渡損益調整資産(固定資産)について繰り延べた譲渡損益は、その後P社がS1社の発行済株式の一部を通算グループ外に譲渡したことによって譲渡法人S1社は譲受法人S2社との間に完全支配関係を有しないこととなりますので、S1社がP社の通算グループから離脱した日(すなわち、S2社との間に完全支配関係

を有しないこととなった日であるX2年10月19日)の前日の属する事業年度(X2年4月1日からX2年10月18日までの期間)において、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を益金の額又は損金の額に算入(戻入れ)することとなります。



(参考)

完全支配関係と通算完全支配関係の意義及び通算グループ内の法人の間の取引の損益調整については、次のQ&Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

問46 通算グループ内の法人の間の取引の損益調整

通算制度の当初申告における損益通算の計算

(問49)

通算制度の当初申告における損益通算の計算はどのように行うのですか。

【回答】

通算法人の所得事業年度において、他の通算法人に通算前欠損金額が生ずる場合には、その通算法人のその所得事業年度の通算対象欠損金額は、その所得事業年度において損金の額に算入されます。

また、通算法人の欠損事業年度の終了日において、他の通算法人に通算前所得金額が生ずる場合には、その通算法人のその欠損事業年度の通算対象所得金額は、その欠損事業年度において益金の額に算入されます。

【解説】

(1) 所得事業年度の通算対象欠損金額の損金算入

通算法人の損益通算及び欠損金の控除前の所得の金額（以下「通算前所得金額」といいます。）の生ずる事業年度（その通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日を終了するものに限り、以下「所得事業年度」といいます。）終了の日（以下(1)において「基準日」といいます。）においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人の基準日に終了する事業年度において損益通算前の欠損金額（以下「通算前欠損金額」といいます。）が生ずる場合には、その通算法人のその所得事業年度の通算対象欠損金額は、その所得事業年度において損金の額に算入することとされています（法64の5①）。

すなわち、通算グループ内の欠損法人の欠損金額の合計額が、所得法人の所得の金額の合計額を限度として、その所得法人の所得の金額の比で各所得法人に配分され、その配分された通算対象欠損金額が所得法人の損金の額に算入されます。

この通算対象欠損金額とは、次の算式により計算した金額をいいます（法64の5②）。

通算対象欠損金額	
① 他の通算法人の基準日に終了する事業年度において生ずる通算前欠損金額の合計額 (その合計額が③の金額を超える場合は③の金額)	② 通算法人の所得事業年度の通算前所得金額
×	
	③ 通算法人の所得事業年度及び他の通算法人の基準日に終了する事業年度の通算前所得金額の合計額

(2) 欠損事業年度の通算対象所得金額の益金算入

通算法人の通算前欠損金額の生ずる事業年度（その通算法人に係る通算親法人の事

業年度終了の日に終了するものに限ります。以下「欠損事業年度」といいます。) 終了の日(以下(2)において「基準日」といいます。)においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人の基準日に終了する事業年度において通算前所得金額が生ずる場合には、その通算法人のその欠損事業年度の通算対象所得金額は、その欠損事業年度において益金の額に算入することとされています(法64の5③)。

すなわち、上記(1)で所得法人において損金算入された金額の合計額と同額の所得の金額が、欠損法人の欠損金額の比で各欠損法人に配分され、その配分された通算対象所得金額が欠損法人の益金の額に算入されます。

この通算対象所得金額とは、次の算式により計算した金額をいいます(法64の5④)。

通算対象所得金額	
① 他の通算法人の基準日に終了する事業年度の通算前所得金額の合計額(その合計額が③の金額を超える場合は③の金額)	② 通算法人の欠損事業年度において生ずる通算前欠損金額 <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> ③ 通算法人の欠損事業年度及び他の通算法人の基準日に終了する事業年度において生ずる通算前欠損金額の合計額
×	

(3) 通算制度における損益通算の計算例

通算制度における損益通算の計算は、例えば、次のように行います。

イ 通算前所得金額の合計額が通算前欠損金額の合計額より多い場合

	P社(親法人)	S1社(子法人)	S2社(子法人)	S3社(子法人)
通算前所得(欠損)	所得事業年度 500 (上記(1)算式②)	所得事業年度 100 (上記(1)算式②)	欠損事業年度 ▲50 (上記(2)算式②)	欠損事業年度 ▲250 (上記(2)算式②)
損益通算	P社500 + S1社100 = 600 通算前所得金額の合計額 (上記(1)算式③) (上記(2)算式①)		S2社▲50 + S3社▲250 = ▲300 通算前欠損金額の合計額 (上記(1)算式①) (上記(2)算式③)	
	▲300 × 500/600 = 250 ⇒ 損金算入	▲300 × 100/600 = 50 ⇒ 損金算入	300(※) × 50/300 = 50 ⇒ 益金算入	300(※) × 250/300 = 250 ⇒ 益金算入
損益通算後	所得250	所得50	欠損0	欠損0

(※) 通算前所得金額の合計額(600)が通算前欠損金額の合計額(▲300)を超えることから、通算前欠損金額の合計額(▲300)が上限となる(法64の5④一)。

□ 通算前欠損金額の合計額が通算前所得金額の合計額より多い場合

	P社（親法人）	S 1社（子法人）	S 2社（子法人）	S 3社（子法人）
通算前所得 （欠損）	所得事業年度 250 （上記(1)算式 ②）	所得事業年度 50 （上記(1)算式 ②）	欠損事業年度 ▲500 （上記(2)算式 ②）	欠損事業年度 ▲100 （上記(2)算式 ②）
損益通算	P社250 + S 1社50 = 300 通算前所得金額の合計額 （上記(1)算式③） （上記(2)算式①）		S 2社▲500 + S 3社▲100 = ▲ 600 通算前欠損金額の合計額 （上記(1)算式①） （上記(2)算式③）	
	▲300(※) × 250/300 = 250 ⇒損金算入	▲300(※) × 50/300 = 50 ⇒損金算入	300 × 500/600 = 250 ⇒益金算入	300 × 100/600 = 50 ⇒益金算入
損益通算後	所得0	所得0	欠損▲250 ⇒翌事業年度 へ繰り越す欠 損金	欠損▲50 ⇒翌事業年度 へ繰り越す欠 損金

(※) 通算前欠損金額の合計額（▲600）が通算前所得金額の合計額（300）を超えることから、通算前所得金額の合計額（300）が上限となる（法64の5②一）。

損益通算の対象とはならない欠損金額等

(問50)

通算制度において、損益通算の対象となる欠損金額等が制限されることはありますか。

【回答】

次の(1)及び(2)の場合におけるそれぞれの金額は、損益通算の対象となりません。

- (1) 通算法人(通算制度の開始・加入時に時価評価の対象とならない法人に限ります。)が、通算制度の承認の効力が生じた日の5年前の日又は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制度の承認の効力が生じた日まで継続して通算親法人との間に支配関係がない場合において、他の通算法人との間の共同事業に係る要件を満たさないときにおける、一定の欠損金額
- (2) 法人税法第64条の8の規定により損金の額に算入される金額がある場合において、被合併法人又は残余財産が確定した他の内国法人に制限対象額があるときにおける、その制限対象額に達するまでの金額

【解説】

- (1) 通算法人(通算制度の開始・加入時に時価評価の対象とならない法人に限ります。)が、通算制度の承認の効力が生じた日の5年前の日又は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制度の承認の効力が生じた日まで継続して通算親法人(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ない場合において、その通算制度の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一定の場合に該当しないときは、その通算法人の次表の事業年度(イにあっては、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の規定(法64の14①)(注1)の適用がある事業年度を除きます。)におけるそれぞれの金額は損益通算の対象とはならないこととされています(法64の6①③、令112の2④、131の8①②)。

事業年度	損益通算の対象外となる金額
イ 下記ロ以外の事業年度	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(注3)に達するまでの金額(法64の6①)
ロ 多額の償却費の額が生ずる事業年度(注4)(令131の8⑥)	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6③)

(注1) 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

の適用期間（注5）において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その通算法人の各事業年度において損金の額に算入しないこととされています。

（注2） 通算制度の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（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。以下「支配関係発生日」といいます。）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います。

（注3） 特定資産譲渡等損失額とは、次の(イ)から(ロ)を控除した金額をいいます（法64の6②、令123の8②～⑦、131の8③④）。

(イ) 通算法人が有する資産（棚卸資産、帳簿価額が少額であるものその他の一定のものを除きます。）で支配関係発生日の属する事業年度開始の日前から有していたもの（これに準ずるものとして一定のものを含みます。以下「特定資産」といいます。）の譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他の事由による損失の額として一定の金額の合計額

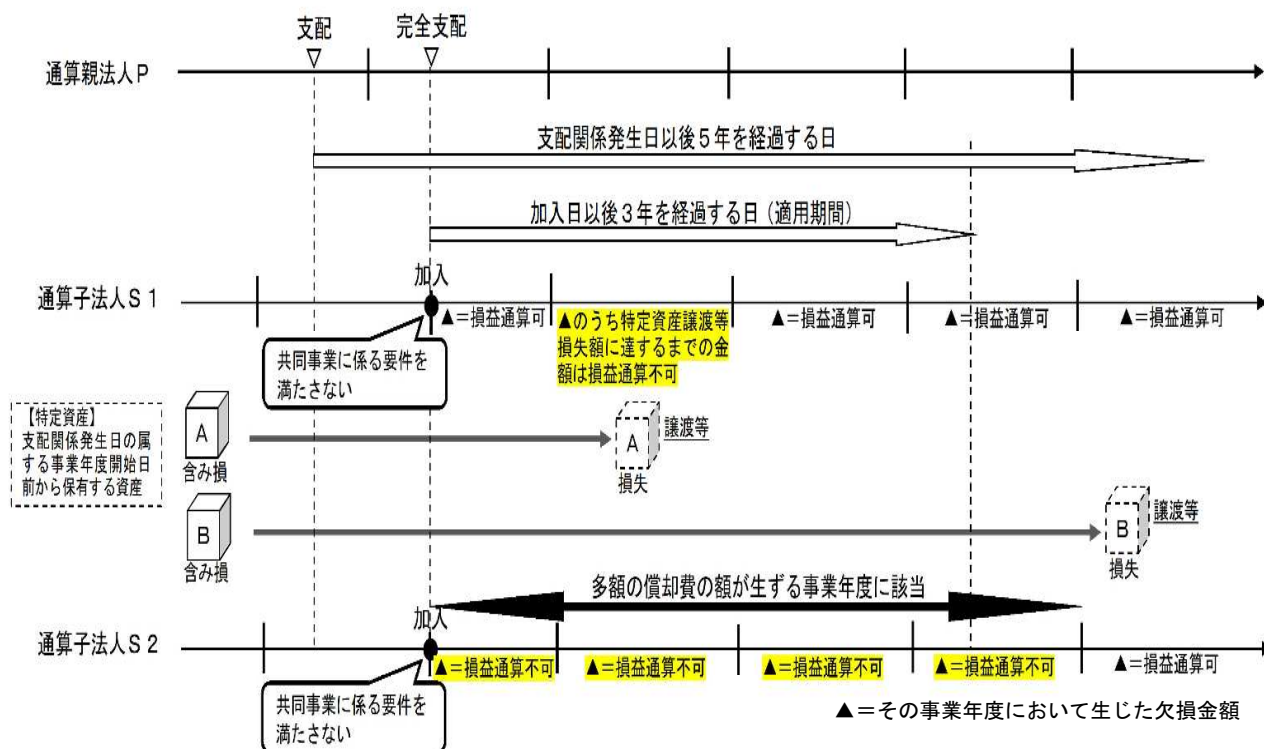
(ロ) 特定資産の譲渡、評価換えその他の事由による利益の額として一定の金額の合計額

（注4） 多額の償却費の額が生ずる事業年度とは、次の(イ)のうちに(ロ)の占める割合が30%を超える事業年度をいいます。

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

(ロ) 通算法人がその有する減価償却資産につきその事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（特別償却準備金として積み立てられた金額を含み、前事業年度から繰り越された償却限度超過額を除きます。）の合計額

（注5） 通算制度の承認の効力が生じた日とその事業を開始した日の属する事業年度開始の日とのうちいずれか遅い日からその効力が生じた日以後3年を経過する日とその支配関係発生日以後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います。



(2) 通算法人の各事業年度において法人税法第64条の8の規定により損金の額に算入される金額がある場合において、被合併法人又は残余財産が確定した他の内国法人に制限対象額（注6）があるときは、その通算法人の当該各事業年度において生ずる通算前欠損金額のうち制限対象額に達するまでの金額は、損益通算の対象とはならないこととされています（法64の6④）。

（注6） 制限対象額とは、通算グループ内の法人間の合併に係る被合併法人又は通算グループ内の残余財産が確定した他の内国法人の最後事業年度の欠損金額で合併法人又は株主である通算法人において、法人税法第64条の8の規定により損金算入されるものの生じた事業年度について上記(1)又は(2)の規定を適用したならば損益通算の対象とはならないこととされる金額をいいます。なお、残余財産が確定した他の内国法人に株主等が2以上あるときは、その金額に相当する金額を当該他の内国法人の発行済株式又は出資（他の内国法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額で除し、これにその通算法人の有する当該他の内国法人の株式又は出資の数又は金額を乗じて計算した金額が制限対象額となります。

（参考）

当初申告における損益通算の計算及び通算制度の開始・加入の際の過年度の欠損金額の取扱いについては、次のQ & Aを参照してください。

問49 通算制度の当初申告における損益通算の計算

問52 通算制度の開始・加入の際の過年度の欠損金額の切捨て

所得の金額が当初申告と異なることとなった場合の損益通算の取扱い

(問51)

事後の税務調査により損益通算前の所得の金額が当初（期限内）申告と異なることとなった場合、通算法人の損益通算の計算はどのように行うこととなりますか。

【回答】

原則として、損益通算に係る損金算入額又は益金算入額は期限内申告の金額に固定して、その通算法人の所得の金額を計算することとなります。

ただし、通算法人の全てについて期限内申告において所得金額が零又は欠損金額があるなど一定の要件に該当する場合には、通算グループ内の全法人が損益通算を再計算（全体再計算）することとなります。

このほか、欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するためや、離脱法人に欠損金を帰属させるために、あえて誤った期限内申告を行うなど、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ときは、税務署長は、損益通算を適用（全体再計算）することができます。

【解説】

(1) 遮断措置（期限内申告に固定）

損益通算の規定（法64の5①③）により通算対象欠損金額又は通算対象所得金額を損金算入又は益金算入する場合において、その損金算入額を計算する場合における通算法人の所得事業年度若しくは他の通算法人の基準日に終了する事業年度又はその益金算入額を計算する場合における通算法人の欠損事業年度若しくは他の通算法人の基準日に終了する事業年度（以下「通算事業年度」といいます。）の通算前所得金額又は通算前欠損金額が、その通算事業年度の期限内申告書に添付された書類に通算前所得金額又は通算前欠損金額として記載された金額（以下それぞれ「当初申告通算前所得金額」又は「当初申告通算前欠損金額」といいます。）と異なるときは、当初申告通算前所得金額を通算前所得金額と、当初申告通算前欠損金額を通算前欠損金額と、それぞれみなすこととされています（法64の5⑤）。

したがって、通算法人が修正申告書の提出を行う場合又は税務署長が更正する場合には、原則として、損益通算に係る損金算入額又は益金算入額は期限内申告の金額に固定して、その通算法人の所得の金額を計算することとなります。

(2) 遮断措置の不適用（全体再計算）

通算事業年度（期限内申告書を提出した事業年度に限ります。）のいずれかについて修正申告書の提出又は更正がされる場合において、次のイ～ハに掲げる要件の全てに該当するときは、上記(1)の遮断措置は適用しないこととされています（法64の5⑥、令131の7①）。

イ 通算事業年度の全てについて、期限内申告書にその通算事業年度の所得の金額として記載された金額が零であること又は期限内申告書にその通算事業年度の欠損金額として記載された金額があること【要件1】

ロ 通算事業年度のいずれかについて、期限内申告書に添付された書類にその通算事業年度の通算前所得金額として記載された金額が過少であり、又は期限内申告書に添付された書類にその通算事業年度の通算前欠損金額として記載された金額が過大であること【要件2】

ハ 通算事業年度のいずれかについて、損益通算の遮断措置の不適用（法64の5⑥）、欠損金の通算の遮断措置の不適用（法64の7⑧）、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の全体計算の遮断措置の不適用（令19⑦）及び交際費等の損金不算入の遮断措置の不適用（措法61の4③四）の規定を適用しないものとして計算した場合におけるその通算事業年度の所得の金額が零を超えること【要件3】

すなわち、通算グループ全体では所得金額がないにもかかわらず、期限内申告額に固定することにより所得金額が発生する法人が生ずることのないようにするため、一定の要件に該当する場合には、損益通算の規定の計算に用いる所得の金額及び欠損金額を当初申告額に固定せずに、通算グループ全体で再計算されます。

したがって、これらの3要件全てを満たす場合には、通算グループ内の法人全てについて、損益通算の計算を期限内申告の所得金額に固定せずに再計算（全体再計算）することとなります。

このほか、税務署長は、例えば、欠損金の繰越期間に対する制限を潜脱するためや、離脱法人に欠損金を帰属させるためにあえて誤った期限内申告を行うなど法人税の負担を不当に減少させる結果となると認めるときは、通算グループ内の法人全てについて、損益通算の計算を期限内申告の所得金額に固定せずに再計算（全体再計算）することができます（法64の5⑧）。

(3) 計算例

イ 遮断措置の適用がある場合

次の計算例は、期限内申告において通算前欠損金額▲250と記載したS3社が、所得300を加算して修正申告をする場合のS3社の所得金額の計算です。

なお、P社、S1社及びS2社については、損益通算の遮断措置の適用があるため、所得金額の変動はありません。

	P社（親法人）	S1社 （子法人）	S2社 （子法人）	S3社 （子法人）
通算前所得 （欠損）	500	100	▲50	▲250 ⇒50（+300）
損益通算	P社500+S1社100=600 通算前所得金額の合計額		S2社▲50+S3社▲250=▲300 通算前欠損金額の合計額	
	▲300× 500/600=250 ⇒損金算入	▲300× 100/600=50 ⇒損金算入	300(※1)× 50/300=50 ⇒益金算入	300(※1)× 250/300=250 ⇒益金算入
	損益通算による益金算入額又は損金算入額を計算する基礎となる通算前所得金額又は通算前欠損金額は、期限内申告書に添付された書類に記載された金額に固定する（法64の5⑤）。			
損益通算後	所得250	所得50	欠損0	所得300(※2)

(※1) 通算前所得金額の合計額（600）が通算前欠損金額の合計額（▲300）を超えることから、通算前欠損金額の合計額（▲300）が上限となります（法64の5④一）。

(※2) 損益通算前の所得50に、期限内申告における損益通算による益金算入額250を加えた金額となります（法64の5④⑤）。

□ 遮断措置が不適用となる場合

次の計算例は、期限内申告において通算前欠損金額▲100と記載したS3社が、所得200を加算して修正申告をする場合ですが、下記(イ)の要件判定の結果、上記(1)の遮断措置が不適用となるため、下記(ロ)の全体再計算を行うこととなります。

(イ) 要件判定

上記(2)の要件1から要件3までの全てに該当するかを判定します。

	P社（親法人）	S1社 （子法人）	S2社 （子法人）	S3社 （子法人）
通算前所得 （欠損）	250	50	▲500	▲100 ⇒100（+200）
損益通算	P社250+S1社50=300 通算前所得金額の合計額		S2社▲500+S3社▲100=▲600 通算前欠損金額の合計額	
	250 ⇒損金算入	50 ⇒損金算入	250 ⇒益金算入	50 ⇒益金算入
損益通算後	所得0	所得0	欠損▲250	欠損▲50 ⇒所得150

【要件3】 S3社の益金算入額50を固定して計算した場合の所得金額（150）>0

【要件1】 通算法人の全てについて、期限内申告所得金額=0又は期限内申告欠損金額あり

要件1から要件3までの全てに該当することから、全体再計算を行います。

(ロ) 全体再計算

	P社(親法人)	S1社 (子法人)	S2社 (子法人)	S3社 (子法人)
通算前所得 (欠損)	250 所得事業年度	50 所得事業年度	▲500 欠損事業年度	▲100 ⇒100(+200) 所得事業年度
損益通算	P社250+S1社50+S3社100=400 通算前所得金額の合計額		S2社▲500 通算前欠損金額	通算前所得 (100)をP社及びS1社と合算
	▲400(※3) ×250/400= 250 ⇒損金算入	▲400(※3)× 50/400=50 ⇒損金算入	400×500/500 =400 ⇒益金算入	▲400(※3)× 100/400=100 ⇒損金算入
損益通算後	所得0	所得0	欠損▲250 ⇒欠損▲100	欠損▲50 ⇒所得0

(※3) 通算前欠損金額の合計額(▲500)が通算前所得金額の合計額(400)を超えることから、通算前所得金額の合計額(400)が上限となります(法64の5②一)。

(参考)

当初申告における損益通算の計算については、次のQ&Aを参照してください。

問49 通算制度の当初申告における損益通算の計算

通算制度の開始・加入の際の過年度の欠損金額の切捨て

(問52)

通算法人において過年度の欠損金額が切り捨てられるのはどのような場合ですか。

【回答】

通算法人が次の(1)又は(2)に該当する場合には、それぞれの場合に応じてその有する過年度の欠損金額のうち、所定の金額が切り捨てられます。

- (1) 時価評価除外法人に該当しない場合
- (2) 時価評価除外法人に該当する場合で支配関係発生日後に新たな事業を開始するなど一定の要件に該当する場合

【解説】

(1) 時価評価除外法人に該当しない場合（時価評価を要する法人の場合）

通算法人が時価評価除外法人（通算制度の開始・加入時に時価評価の対象とならない法人をいいます。以下同じです。）に該当しない場合（その通算法人が通算子法人である場合には、通算制度の承認の効力が生じた日から同日の属する通算親法人の事業年度終了の日までの間に通算制度の承認の効力を失ったときを除きます。）には、その通算法人（その通算法人であった内国法人を含みます。）の通算制度の承認の効力が生じた日以後に開始する各事業年度については、同日前に開始した各事業年度において生じた欠損金額はないものとされます（法57⑥）。

(2) 時価評価除外法人に該当する場合（時価評価を要しない法人の場合）

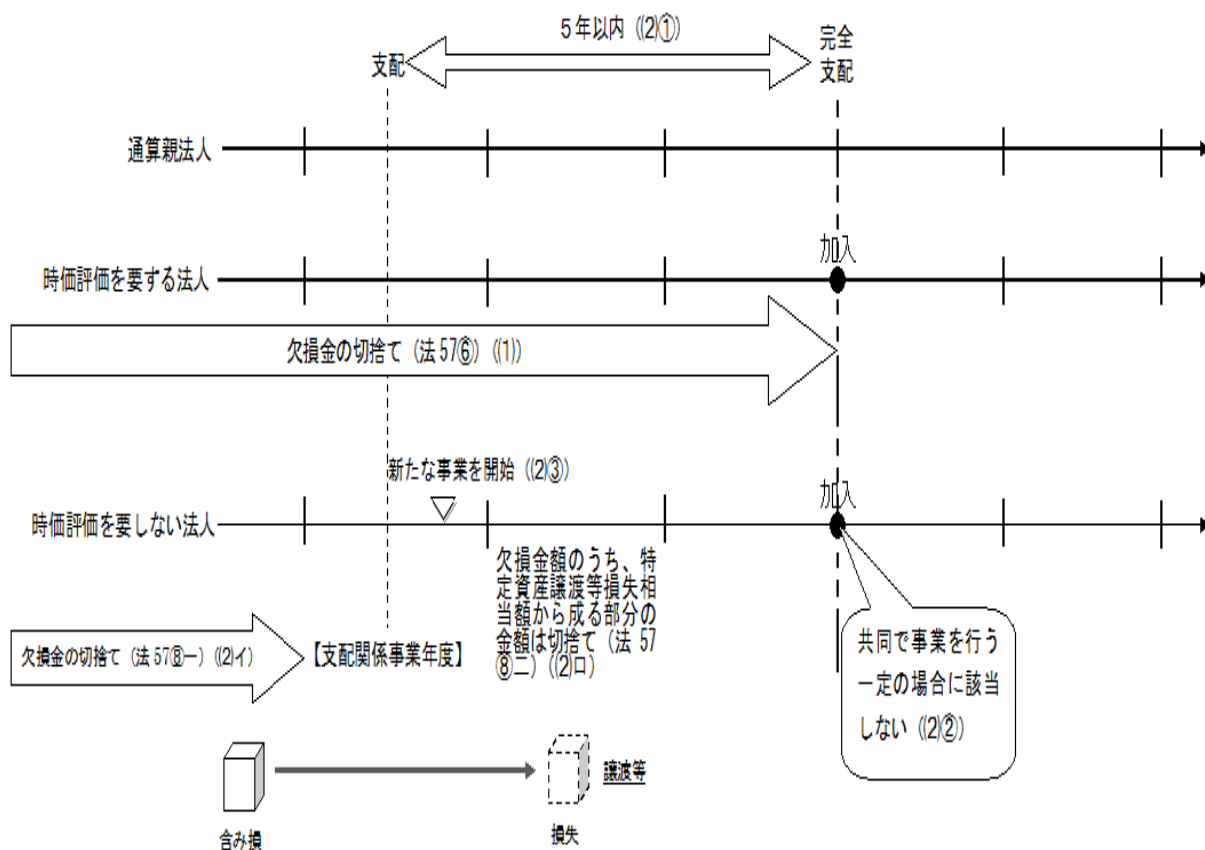
通算法人で時価評価除外法人に該当する法人が①通算制度の承認の効力が生じた日の5年前の日又はその通算法人の設立の日のうちいずれか遅い日からその承認の効力が生じた日まで継続して通算親法人（その通算法人が通算親法人である場合には、他の通算法人のいずれか）との間に支配関係がある場合に該当しない場合で、かつ、②通算制度の承認の効力が生じた後にその通算法人と他の通算法人とが共同で事業を行う一定の場合に該当しない場合において、③その通算法人が通算親法人との間に最後に支配関係を有することとなった日（以下「支配関係発生日」（注）といいます。）以後に新たな事業を開始したときは、その承認の効力が生じた日以後に開始する各事業年度については、次のイ及びロの欠損金額はないものとされます（法57⑧、令112の2③④）。

イ 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います。以下同じです。）前の各事業年度において生じた欠損金額

ロ その通算法人の支配関係事業年度以後の各事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法第64条の14第2項に規定する特定資産譲渡等損失額に相当する金額から成る部分の金額等一定の金額

(注) 支配関係発生日は、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となります。

時価評価を要する法人、時価評価を要しない法人それぞれにおいて欠損金額が切り捨てられる場合を図示すると以下のとおりです。



(参考)

時価評価除外法人、損益通算の対象とはならない欠損金額等及び特定欠損金額については、次のQ & Aを参照してください。

問38 通算制度の開始に伴う時価評価を要しない法人

問39 通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人

問50 損益通算の対象とはならない欠損金額等

問53 過年度の欠損金額を通算制度適用後に損金算入することの可否

過年度の欠損金額を通算制度適用後に損金算入することの可否

(問53)

通算親法人となるP社（3月決算）と、P社による完全支配関係を有する通算子法人となるS社は、通算制度の承認を受けてX6年4月1日から通算制度を開始しました。

時価評価除外法人に該当するP社とS社の間には、その通算制度の開始日（X6年4月1日）の5年前の日（X1年3月31日）から継続して支配関係があります。

P社には、通算制度を開始する前の事業年度において生じた欠損金額がありますが、この欠損金額は、通算制度を開始した日以後に開始する事業年度において、P社の損金の額に算入できますか。

【回答】

P社の欠損金額は、通算制度を開始した日以後に開始する事業年度において、特定欠損金額として、P社の損金の額に算入することとなります。

【解説】

通算法人が時価評価除外法人（通算制度の開始・加入時に時価評価の対象とならない法人をいいます。以下同じです。）に該当しない場合（その通算法人が通算子法人である場合には、通算制度の承認の効力が生じた日から同日の属する通算親法人の事業年度終了の日までの間に通算制度の承認の効力を失ったときを除きます。）には、その通算法人（その通算法人であった内国法人を含みます。）の通算制度の承認の効力が生じた日以後に開始する各事業年度については、同日前に開始した各事業年度において生じた欠損金額はないものとされます（法57⑥）。

また、通算法人で時価評価除外法人に該当する法人が、①通算制度の承認の効力が生じた日の5年前の日などの一定の日からその承認の効力が生じた日まで継続して通算親法人（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、②その承認の効力が生じた後に共同で事業を行う一定の場合に該当しない場合において、③支配関係発生日以後に新たな事業を開始した場合には、過年度の欠損金額のうち所定の金額が切り捨てられることとされています（法57⑧）。

したがって、通算親法人で時価評価除外法人に該当する法人が、通算制度の承認の効力が生じた日の5年前の日から通算子法人との間に支配関係がある場合には、通算制度の開始に伴い通算制度を開始する前の事業年度において生じた欠損金額が切り捨てられることはありません。

この場合、通算制度を開始する前の事業年度において生じた欠損金額は、通算制度の承認の効力が生じた日以後の事業年度においては、特定欠損金額として、一定の方法により算出した損金算入額を通算親法人の損金の額に算入することとなります（法64の7①②）。

この特定欠損金額とは、次の金額をいいます（法64の7②）。

- (1) 通算法人（時価評価除外法人に限ります。）の最初通算事業年度（通算制度の承認の効力が生じた日以後最初に終了する事業年度をいいます。）開始の日前10年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額
- (2) 通算法人を合併法人とする適格合併（被合併法人がその通算法人との間に通算完全支配関係がない法人であるものに限ります。）が行われたこと又は通算法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその通算法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するもの（その通算法人との間に通算完全支配関係がないものに限ります。）の残余財産が確定したことに基因して法人税法第57条第2項の規定によりこれらの通算法人の欠損金額とみなされた金額
- (3) 通算法人に該当する事業年度において生じた欠損金額のうち法人税法第64条の6の規定により損益通算の対象外とされたもの

本件では、P社は、通算親法人で時価評価除外法人に該当し、通算制度を開始しようとする日（X6年4月1日）の5年前の日（X1年3月31日）から継続して通算子法人であるS社との間に支配関係があることから、P社の通算制度を開始する前の事業年度において生じた欠損金額は切り捨てられることはありません。

また、P社の通算制度を開始する前の事業年度において生じた欠損金額は、上記(1)の欠損金額に該当し、通算制度の承認の効力が生じた日以後の事業年度において、特定欠損金額としてP社の損金の額に算入することができます。

（参考）

時価評価除外法人、損益通算の対象とはならない欠損金額等、通算制度の開始・加入の際の過年度の欠損金額の切捨て及び通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算方法については、次のQ&Aを参照してください。

問38 通算制度の開始に伴う時価評価を要しない法人

問39 通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人

問50 損益通算の対象とはならない欠損金額等

問52 通算制度の開始・加入の際の過年度の欠損金額の切捨て

問54 通算制度の過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法

通算法人の過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法

(問54)

P社、S1社及びS2社（同一の通算グループ内の通算法人で、いずれも3月決算です。）は、前期において生じた次の欠損金額を有しており、また、当期の期限内申告における欠損金額を控除する前の所得の金額（法57①。以下「所得金額」といいます。）はそれぞれ次のとおりです。

	前期			当期
	特定欠損金額	特定欠損金額 以外の欠損金額	欠損金額 の合計	所得金額
P社	0	150	150	220
S1社	50	70	120	80
S2社	0	300	300	180
合計	50	520	570	480

この場合の当期におけるP社、S1社及びS2社の欠損金額の損金算入額の計算はそれぞれどのように行うのでしょうか。

なお、P社、S1社及びS2社は、中小法人等などの法人には該当しません。

【回答】

本件における欠損金額の損金算入額の計算は、まず、各通算法人の特定欠損金額の損金算入額の計算を行い、次に、特定欠損金額以外の欠損金額の通算グループ全体の合計額を各通算法人に配賦して各通算法人の非特定欠損金額を計算し、非特定欠損金額の損金算入額の計算を行います。

各通算法人の欠損金額の損金算入額は、特定欠損金額の損金算入額と非特定欠損金額の損金算入額の合計額となります。

その結果、P社、S1社及びS2社の損金算入額は、それぞれ104、50及び86となります。

【解説】

1 通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算

通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算は、欠損金の繰越控除の規定（法57①）の適用を受ける事業年度（以下「適用事業年度」といいます。）開始の日前10年以内に開始した各事業年度（以下「10年内事業年度」といいます。）のうち最も古い事業年度から順番に、その10年内事業年度ごとに計算を行い、その10年内事業年度ごとに計算した損金算入額の合計額が、その通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額となります（法64の7①）。

その10年内事業年度ごとの欠損金額の損金算入額の計算は、まず、特定欠損金額の損金算入額の計算を行い（法64の7①三イ）、次に、特定欠損金額以外の欠損金額の通

算グループ全体の合計額を各通算法人に配賦して、各通算法人の非特定欠損金額を計算し（法64の7①二ロ～ニ）、その非特定欠損金額の損金算入額の計算を行います（法64の7①三口）。

その10年内事業年度ごとの通算法人の欠損金額の損金算入額は、特定欠損金額の損金算入額と非特定欠損金額の損金算入額の合計額となります（法64の7①三）。

2 10年内事業年度ごとの特定欠損金額の損金算入額

10年内事業年度ごとの特定欠損金額の損金算入額は、その10年内事業年度の特定欠損金額のうち、特定欠損金額の損金算入限度額（以下「特定損金算入限度額」といいます。）に達するまでの金額となります（法64の7①三イ）。

(1) 特定損金算入限度額の計算（法64の7①三イ）

特定損金算入限度額は、次の算式により計算した金額となります。

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

なお、上記算式における②の金額が③の金額に占める割合が1を超える場合には、その割合を1として計算し、③の金額が零の場合には、その割合は零として計算します。

すなわち、通算グループ全体の損金算入限度額の合計額を上限とした各通算法人の特定欠損金額（欠損控除前所得金額を限度）の合計額を、各通算法人のそれぞれの特定欠損金額（欠損控除前所得金額を限度）の比で配賦した金額が、この特定損金算入限度額となります。

(注1) 損金算入限度額とは、法人税法第57条第1項ただし書に規定する損金算入限度額、すなわち、その通算法人の所得金額の50%に相当する金額（中小法人等、更生法人等及び新設法人については、所得金額）をいいます。

(注2) この合計額からは、その10年内事業年度より古い10年内事業年度で生じた欠損金額とされた金額で法人税法第57条第1項により損金算入される金額の合計額を控除します。

(注3) 欠損控除前所得金額とは、法人税法第57条第1項の規定等を適用しないものとして計算した場合における適用事業年度の所得金額から、その10年内事業年度より古い10年内事業年度で生じた欠損金額とされた金額で法人税法第57条第

1 項により損金算入される金額を控除した金額をいいます。

(2) 本件の特定欠損金額の損金算入額の計算

次のとおりとなります。

	P社	S 1 社	S 2 社	合計
損金算入限度額 (所得×50%)	110	40	90	240
特定欠損金額	—	50	—	50
特定損金算入限 度額 (上記(1))	—	50 =50×1 (240/50>1)	—	50
特定欠損金額 の損金算入額	—	50	—	50

3 10年内事業年度ごとの非特定欠損金額の損金算入額

10年内事業年度ごとの非特定欠損金額の損金算入額は、その10年内事業年度の非特定欠損金額のうち、非特定欠損金額の損金算入限度額（以下「非特定損金算入限度額」といいます。）に達するまでの金額となります（法64の7①三口）。

(1) 各通算法人の非特定欠損金額の計算

非特定損金算入限度額の計算を行う場合には、まず、その10年内事業年度に生じた欠損金額のうち特定欠損金額以外の金額の通算グループ全体の合計額を各通算法人に配賦して、各通算法人の非特定欠損金額を計算します（法64の7①二）。

この非特定欠損金額とは、その10年内事業年度に通算法人で生じた特定欠損金額以外の欠損金額に、①次の(2)の算式により計算した金額（以下「非特定欠損金配賦額」といいます。）がその特定欠損金額以外の欠損金額を超える場合にはその超える部分の金額（以下「被配賦欠損金額」といいます。）を加算し、②非特定欠損金配賦額がその特定欠損金額以外の欠損金額に満たない場合にはその満たない部分の金額（以下「配賦欠損金額」といいます。）を控除した金額をいいます（法64の7①二）。

すなわち、通算グループ全体の特定欠損金額以外の欠損金額の合計額を、各通算法人のそれぞれの損金算入限度額（注4）の比で配賦した金額が、この非特定欠損金額となります。

(2) 非特定欠損金配賦額

非特定欠損金配賦額とは、次の算式により計算した金額をいいます。

非特定欠損金配賦額	
① 各通算法人のその 10 年内事業年度に係る特 定欠損金額以外の欠損 金額の合計額 (法 64 の 7 ①二ハ(1))	② その通算法人の適用事業年度の損金 算入限度額(注 4) (法 64 の 7 ①二ハ(2))
×	③ 各通算法人の適用事業年度に係る損 金算入限度額の合計額 (法 64 の 7 ①二ハ(2)(3))

(注4) 上記(1)及び(2)の損金算入限度額からは、(i)その10年内事業年度より古い10年内事業年度で生じた欠損金額とされた金額で法人税法第57条第1項により損金算入される金額及び(ii)その10年内事業年度に係る対応事業年度で生じた特定欠損金額で法人税法第57条第1項により損金算入される金額を控除します。

(3) 本件の各通算法人の非特定欠損金額の計算

本件の各通算法人の非特定欠損金額の計算は次のとおりとなります。

	P社	S1社	S2社	合計
繰越欠損金額 【内 特定欠損金額】	150【0】	120【50】	300【0】	570【50】
損金算入限度額 (所得×50%)	110	40	90	240
損金算入される 特定欠損金額	—	50 上記2(2)	—	50
損金算入される 特定欠損金額控除後の 損金算入限度額	110 上記(2)②	0 上記(2)②	90 上記(2)②	200 上記(2)③
特定欠損金額以外の 欠損金額	150	70	300	520 上記(2)①
非特定欠損金配賦額 (上記(2))	$520 \times 110 / 200 = 286$	$520 \times 0 / 200 = 0$	$520 \times 90 / 200 = 234$	520
被配賦欠損金額 (上記(1))	$286 > 150$ $286 - 150 = 136$	—	—	136
配賦欠損金額 (上記(1))	—	$0 < 70$ $70 - 0 = 70$	$234 < 300$ $300 - 234 = 66$	136
非特定欠損金額	$150 + 136 = 286$	$70 - 70 = 0$	$300 - 66 = 234$	520

(4) 非特定損金算入限度額の計算 (法64の7①三口)

非特定損金算入限度額は、次の算式により計算した金額となります。

非特定損金算入限度額	
① その通算法人のその10年内事業年度の非特定欠損金額 (法64の7①三口柱書)	×
② 各通算法人の適用事業年度に係る損金算入限度額の合計額(注5) (法64の7①三口(1))	÷
③ 各通算法人のその10年内事業年度に係る特定欠損金額以外の欠損金額の合計額 (法64の7①三口(2))	

なお、この計算において、上記算式における②の金額が③の金額のうちに占める割合（以下「非特定損金算入割合」といいます。）が1を超える場合には、その割合を1として計算し、③の金額が零の場合には、その割合は零として計算します。

すなわち、通算グループ全体の損金算入限度額の合計額を、各通算法人のそれぞれの非特定欠損金額の比で配賦した金額が非特定損金算入限度額となります。

(注5) この合計額からは、(i)その10年内事業年度より古い10年内事業年度で生じた欠損金額とされた金額で法人税法第57条第1項により損金算入される金額の合計額及び(ii)その10年内事業年度に係る対応事業年度で生じた特定欠損金額で法人税法第57条第1項により損金算入される金額の合計額を控除します。

(5) 本件の各通算法人の非特定欠損金額の損金算入額の計算次のとおりとなります。

	P社	S1社	S2社	合計
非特定欠損金額 (上記③)	286	0	234	520
非特定損金算入割合 (上記④の②/③)	$(240 - 50) / 520 = 190 / 520$			
非特定損金算入限度額 (上記④の①×②/③)	$104 = 286 \times 190 / 520$	0	$86 = 234 \times 190 / 520$	190
非特定欠損金額 の損金算入額	104	0	86	190

4 10年内事業年度ごとの欠損金の損金算入額

本件の10年内事業年度ごとの欠損金の損金算入額は次のとおりとなります。

	P社	S1社	S2社	合計
非特定欠損金額 の損金算入額（上記3 (5)）(X)	104	0	86	190
特定欠損金額の損金算入 額（上記2(2)）(Y)	—	50	—	50
欠損金額の損金算入額 (X+Y)	104	50	86	240

5 通算法人の損金算入欠損金額及び翌期以後の繰越欠損金額の計算

各通算法人の当期における欠損金額の損金算入額は上記4のとおりとなりますが、翌期以後に繰り越す欠損金額は、次の(1)の損金算入欠損金額が各通算法人の損金の額に算入されたものとして計算を行います（法64の7①四）。

(1) 損金算入欠損金額

損金算入欠損金額とは、次のイ及びロの金額の合計額をいいます。

イ その通算法人のその10年内事業年度において生じた特定欠損金額のうち特定損金算入限度額に達するまでの金額

ロ その通算法人のその10年内事業年度において生じた特定欠損金額以外の欠損金額に非特定損金算入割合を乗じて計算した金額

(2) 本件の各通算法人の損金算入欠損金額及び翌期以後の繰越欠損金額の計算次のとおりとなります。

	P社	S1社	S2社	合計
繰越欠損金額 【内 特定欠損金額】	150【0】	120【50】	300【0】	570【50】
特定欠損金額の損金算入額(上記(1)イ)(①)	—	50	—	50
特定欠損金額以外の欠損金×非特定損金算入割合(上記(1)ロ)(②)	54 =150×190 ÷520	26 =70×190 ÷520	110 =300×190 ÷520	190
損金算入欠損金額(上記(1))(①+②)	54	76	110	240
翌期繰越欠損金額 【内 特定欠損金額】	96【0】 =150-54	44【0】 =120-76	190【0】 =300-110	330【0】

(参考)

特定欠損金額及び修正申告等があった場合の過年度の欠損金額の損金算入額の計算方法については、次のQ&Aを参照してください。

問53 過年度の欠損金額を通算制度適用後に損金算入することの可否

問55 修正申告等があった場合の通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算方法

修正申告等があった場合の通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算方法

(問55)

P社、S1社及びS2社（同一の通算グループ内の通算法人で、いずれも3月決算です。）は、前期において生じた次の欠損金額を有しており、また、当期の期限内申告における欠損金額を控除する前の所得の金額（法57①、以下「所得金額」といいます。）は次のとおりです。

	前期			当期		
	特定欠損金額	特定欠損金額以外の欠損金額	欠損金額の合計	期限内申告の所得金額	修正申告後の所得金額	期限内申告における過年度の欠損金額の損金算入額
P社	0	150	150	220	600	104
S1社	50	70	120	80	180	50
S2社	0	300	300	180	-	86
合計	50	520	570	480	-	240

その後、税務調査によりP社及びS1社の所得金額がそれぞれ600及び180となったため、P社及びS1社は修正申告を行うこととなりました。

この場合のP社及びS1社の欠損金額の損金算入額の計算はそれぞれどのように行いますか。また、S2社は、P社及びS1社の修正申告に伴い、損金算入額を再計算する必要はありますか。

なお、P社、S1社及びS2社は、中小法人等などの法人には該当しません。

【回答】

期限内申告において通算グループ内の他の通算法人との間で欠損金額を固定する調整をした上で、P社及びS1社はそれぞれの法人のみで損金算入額を計算することとなります。

本件については、P社及びS1社の期限内申告における損金算入額は、それぞれ104及び50ですが、修正申告に伴いそれぞれ200及び94となります。

一方、S2社において損金算入額の再計算を行う必要はありません。

【解説】

1 他の通算法人の修正申告等による通算法人（自社）への影響の遮断

他の通算法人の次の(1)から(6)の金額が修正申告等により期限内申告書に添付された書類に記載された金額と異なることとなった場合には、通算法人の欠損金の通算の規定（法64の7①）による損金算入額の計算上は、その書類に記載された金額を次の(1)

から(6)までの金額とみなすこととされています（法64の7④）。

すなわち、修正申告等により通算グループ内の他の通算法人の損金算入限度額等が増減したとしても、その増減がなかった通算法人は、当該他の通算法人の損金算入限度額等を期限内申告書に添付された書類に記載された金額に固定して損金算入額を算出することにより、他の通算法人の修正申告等による影響を遮断することとしています。

- (1) 他の通算法人の損金算入限度額(注1)
- (2) 他の通算法人において生じた欠損金額
- (3) 他の通算法人において生じた特定欠損金額
- (4) 上記(2)のうち他の通算法人の損金の額に算入される金額
- (5) 上記(3)のうち他の通算法人の損金の額に算入される金額
- (6) 他の通算法人の所得金額

本件については、P社及びS1社の修正申告によりそれぞれの所得金額が増加することに伴い、P社及びS1社の損金算入限度額等が変動することとなりますが、S2社は、その損金算入限度額等をP社及びS1社の期限内申告書に添付された書類に記載された金額に固定して損金算入額を算出するため、原則として、これらの修正申告によりS2社の損金算入額が変動することはありません。このため、S2社において損金算入額の再計算を行う必要はありません。

- (注1) 損金算入限度額とは、法人税法第57条第1項ただし書に規定する損金算入限度額、すなわち、その通算法人の所得金額の50%に相当する金額（中小法人等、更生法人等及び新設法人については、所得金額）をいいます（法64の7①二八(2)）。

2 修正申告等を行った通算法人の過年度の欠損金額の損金算入額の計算

通算法人の修正申告等により損金算入限度額等の金額が期限内申告書に添付された書類に記載された金額と異なることとなった場合には、その通算法人の損金の額に算入される過年度の欠損金額は、次の(1)及び(2)の金額の合計額とされます（法64の7⑤）。

- (1) 期限内申告書に添付した書類に次のイからホまでの金額として記載された金額を修正申告等後のイからホまでの金額とみなした場合における被配賦欠損金控除額（注2）（法64の7⑤一）。

すなわち、当初申告において他の通算法人から配賦された欠損金額で通算法人の所得金額から控除した金額は、損金の額に算入される金額となります。

- イ 通算法人の損金算入限度額
- ロ 通算法人において生じた欠損金額
- ハ 通算法人において生じた特定欠損金額
- ニ 通算法人の特定損金算入限度額
- ホ 通算法人の非特定損金算入限度額

- (2) その通算法人の過年度の欠損金額のうち次のイの金額をないものとし、その通算法人の損金算入限度額を次のロの金額とし、かつ、欠損金の通算の規定（法64の7①二・三）を適用しないものとした場合に欠損金の繰越しの規定（法57①）により損金の額に算入される金額（法64の7⑤二）。

すなわち、通算法人の過年度の欠損金額のうち、当初申告において他の通算法人に配賦した欠損金額で他の通算法人の所得金額から控除した金額（次のイの金額）を、その通算法人の過年度の欠損金額から控除したうえで、その控除後の欠損金額のうち損金算入限度額とされる金額（次のロの金額）に達するまでの金額が、損金の額に算入される金額となります。

イ 過年度の欠損金額のうち、ないものとされる金額

その通算法人において生じた欠損金額のうち、期限内申告書に添付した書類に上記(1)のイからホまでの金額として記載された金額を修正申告等後のイからホまでの金額とみなした場合における配賦欠損金控除額（注3）（法64の7⑤二イ）。

ロ 損金算入限度額とされる金額

通算法人の修正申告等後の損金算入限度額に、次の①の金額がある場合にはその金額を加算し、次の②の金額がある場合にはその金額を控除した金額から、上記(1)の金額（被配賦欠損金控除額）を控除した金額（法64の7⑤二ロ）。

すなわち、修正申告等後の損金算入限度額に、期限内申告書で他の通算法人から配賦を受けた損金算入限度額（次の①の金額）がある場合にはその金額を加算し、他の通算法人に配賦をした損金算入限度額（次の②の金額）がある場合にはその金額を控除し、更に上記(1)で損金の額に算入される金額を控除した金額が、損金算入限度額とされる金額となります。

① 当初損金算入超過額（注4）（法64の7⑤二ロ(1)）

- (i) 期限内申告書に添付された書類に法人税法第57条第1項の規定により損金の額に算入される金額として記載された金額
- (ii) その通算法人の期限内申告書に添付された書類に記載された損金算入限度額

② 当初損金算入不足額（注5）に損金算入不足割合（注6）を乗じて計算した金額（法64の7⑤二ロ(2)）

(注2) 被配賦欠損金控除額とは、非特定欠損金配賦額が特定欠損金額以外の欠損金額を超える場合のその超える部分の金額（法64の7①二八、以下「被配賦欠損金額」といいます。）に非特定損金算入割合（法64の7①三口）を乗じて計算した金額をいいます。

(注3) 配賦欠損金控除額とは、非特定欠損金配賦額が特定欠損金額以外の欠損金額に満たない場合のその満たない部分の金額（法64の7①二二、以下「配賦欠損金額」といいます。）に非特定損金算入割合を乗じて計算した金額をいいます。

(注4) 当初損金算入超過額とは、(2)ロ①(i)の金額が(ii)の金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。

(注5) 当初損金算入不足額とは、(2)ロ①(i)の金額が(ii)の金額に満たない場合におけるその満たない部分の金額をいいます。

(注6) 損金算入不足割合とは、次の算式により計算した割合をいいます。

$$\text{損金算入不足割合} = \frac{\text{各通算法人の当初損金算入超過額の合計}}{\text{各通算法人の当初損金算入不足額の合計}}$$

3 P社及びS1社の修正申告における過年度の欠損金額の損金算入額の計算

(1) 期限内申告における過年度の欠損金額の損金算入額の計算

	P社	S1社	S2社	合計
繰越欠損金額 【内 特定欠損金額】	150【0】	120【50】	300【0】	570【50】
損金算入限度額 (所得×50%)	110	40	90	240
損金算入される 特定欠損金額	—	50	—	50
損金算入特定欠損金額 控除後の損金算入限度 額	110	0	90	200
特定欠損金額以外の 欠損金額	150	70	300	520
非特定欠損金配賦額	$520 \times 110 / 200 = 286$	$520 \times 0 / 200 = 0$	$520 \times 90 / 200 = 234$	520
被配賦欠損金額	$286 - 150 = 136$	—	—	136
配賦欠損金額	—	$70 - 0 = 70$	$300 - 234 = 66$	136
非特定損金算入割合	$36.5\% = (240 - 50) / 520$			
非特定損金算入限度額	$104 = 286 \times 36.5\%$	0	$86 = 234 \times 36.5\%$	190
欠損金額の損金算入額 【内 特定欠損金額】	104	50【50】	86	240【50】

(2) 修正申告におけるP社の損金算入額の計算

	P社	S1社	S2社	合計
被配賦欠損金控除額 (X) 上記2(1)	50 =136×36.5%			
配賦欠損金控除額 上記2(2)イ	—			
当初損金算入超過額 上記2(2)ロ①	—	10 =50-40	—	10
当初損金算入不足額 上記2(2)ロ②	6 =110-104	—	4 =90-86	10
損金算入不足割合	100%=10/10			
損金算入不足額×損金 算入不足割合 (上記2(2)ロ②)	6			
配賦欠損金控除額控除 後の繰越欠損金額 (上記2(2))	150 =150-0			
損金算入限度額とされ る金額(上記2(2)ロ)	244 =300-6-50			
上記2(2)の損金算入額 (Y)	150 150<244			
P社の損金算入額 (X+Y)	200			

(3) 修正申告におけるS1社の損金算入額の計算

	P社	S1社	S2社	合計
被配賦欠損金控除額(X) 上記2(1)		—		
配賦欠損金控除額 上記2(2)イ		26 =70×36.5%		
当初損金算入超過額 上記2(2)ロ①	—	10 =50-40	—	10
当初損金算入不足額 上記2(2)ロ②	6 =110-104	—	4 =90-86	10
損金算入不足割合	100%=10/10			
損金算入不足額×損金算入 不足割合(上記2(2)ロ②)		—		
配賦欠損金控除額控除後の 繰越欠損金額 (上記2(2))		94 =120-26		
損金算入限度額とされる金 額(上記2(2)ロ)		100 =90+10		
上記2(2)の損金算入額(Y)		94 100>94		
S1社の損金算入額 (X+Y)		94		

(参考)

過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法については、次のQ & Aを参照してください。

問54 通算法人の過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法

通算グループ内の通算子法人同士の適格合併が行われた場合の被合併法人の欠損金額の取扱い

(問56)

通算親法人P社（3月決算）の通算子法人S2社は、X1年12月1日にP社の通算グループの通算子法人S1社を合併法人とする適格合併を行いました。S2社のその合併の日の前日の属する事業年度において欠損金額が生じています。この場合のS2社の合併の日の前日の属する事業年度に生じた欠損金額及びその事業年度前の通算制度の適用を受けていた事業年度に生じた欠損金額は、どのように取り扱われるのでしょうか。

【回答】

S2社の自X1年4月1日至X1年11月30日事業年度に生じた欠損金額は、S1社の自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度において損金の額に算入されます。

また、S2社の各事業年度に生じた欠損金額のうち、適格合併によりS1社の欠損金額とみなされる金額は、S2社の特定欠損金額に達するまでの金額は特定欠損金額として、それ以外の欠損金額は特定欠損金額以外の欠損金額として、それぞれS1社の欠損金額に加算されます。

【解説】

通算子法人が通算親法人の事業年度の中途において合併により解散した場合には、その通算子法人はその合併の日において通算制度の承認の効力が失われ、通算親法人との間に通算完全支配関係を有しなくなることから、その通算子法人の事業年度は、その有しなくなった日の前日に終了することとなります（法14④二、64の10⑥五）。

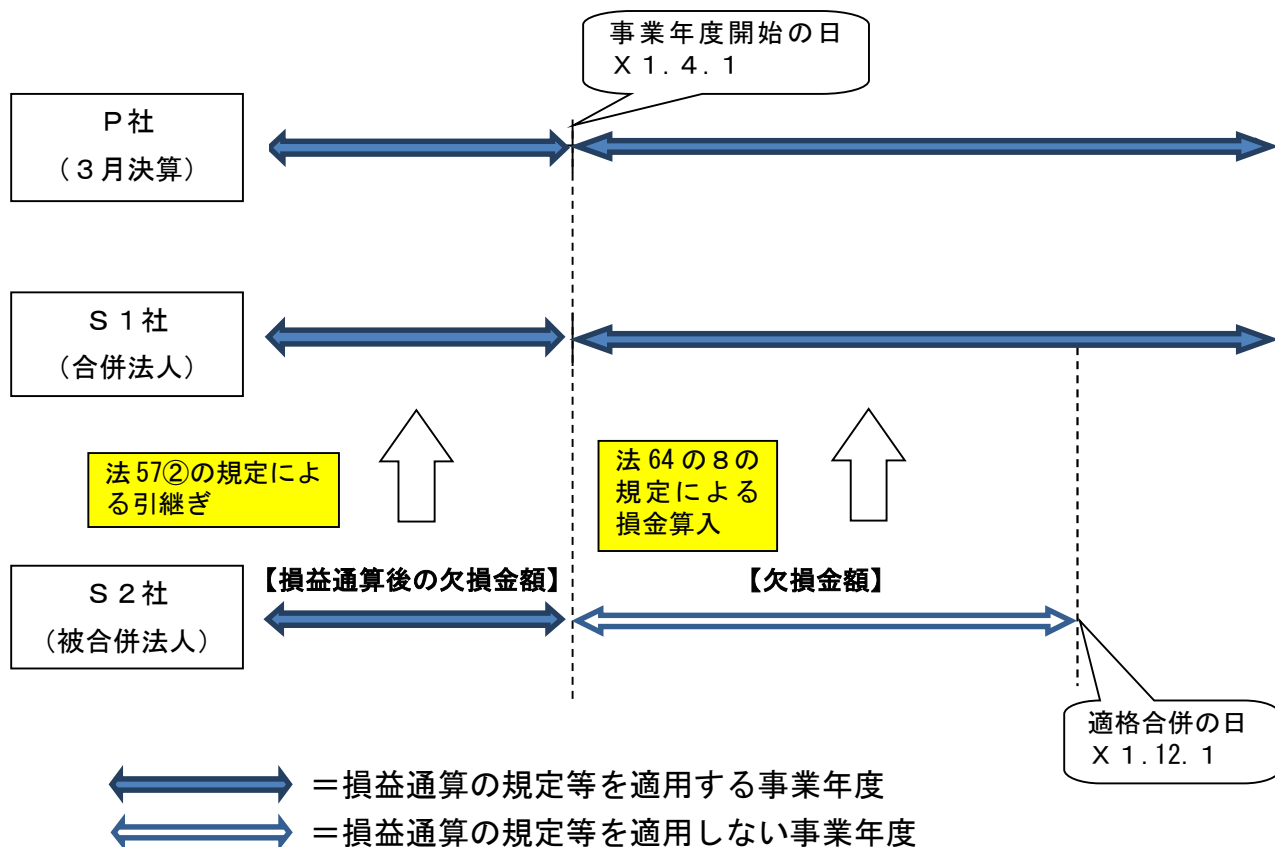
したがって、通算子法人の事業年度は通算親法人の事業年度終了の日に終了しないことから、損益通算の規定（法64の5）等の適用はありません。

この場合に、その被合併法人である通算子法人のその合併の日の前日の属する事業年度において欠損金額が生じたときは、その欠損金額に相当する金額は、その合併法人である通算子法人のその合併の日の属する事業年度において損金の額に算入されます（法64の8）。

また、適格合併が行われた場合は、被合併法人の過年度の欠損金額（一定のものを除きます。）は合併法人の欠損金額とみなされます（法57②）が、そのみなされた金額のうち、被合併法人の特定欠損金額に達するまでの金額は、その合併法人の特定欠損金額とみなされ（法64の7③）、この特定欠損金額以外の金額は、合併法人の特定欠損金額以外の欠損金額となります。

本件では、被合併法人であるS2社は、その事業年度開始の日（X1年4月1日）からその合併の日（X1年12月1日）の前日（X1年11月30日）までの事業年度について申告を行う必要がありますが、その事業年度に生じた欠損金額は、S1社のその合併の日の属する事業年度において損金の額に算入されることとなります。

また、本件合併は適格合併であることから、被合併法人S 2社の過年度の欠損金額で適格合併により合併法人S 1社の欠損金額とみなされた金額のうち、被合併法人S 2社の特定欠損金額に達するまでの金額は、合併法人S 1社の特定欠損金額とみなされ、それ以外の金額は合併法人S 1社の特定欠損金額以外の欠損金額とみなされます。



(参考)

特定欠損金額及び通算法人の過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法については、次のQ & Aを参照してください。

問53 過年度の欠損金額を通算制度適用後に損金算入することの可否

問54 通算法人の過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法

通算制度の適用を受けようとする最初の事業年度終了前に離脱した通算子法人の過年度の欠損金額の取扱い

(問57)

通算親法人となることができるP社（3月決算）とP社による完全支配関係を有する通算子法人となることができるS社（3月決算）ほか1社は、自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度を最初の通算制度の適用を受ける事業年度とする通算制度の承認を受けることとなりましたが、P社がX1年12月1日にS社の株式をP社の通算グループ外の第三者に売却したことにより、S社はP社の通算グループから離脱することとなりました。

この場合に、S社は通算子法人となる前の各事業年度において生じた欠損金額は、P社の通算グループを離脱した後も引き続きS社の欠損金額として取り扱うこととなるのでしょうか。

また、この取扱いはS社が時価評価除外法人に該当しない場合であっても同様となるのでしょうか。

【回答】

S社のX1年4月1日前の各事業年度に生じた欠損金額は、P社の通算グループを離脱した後も引き続きS社の欠損金額となります。

また、この取扱いはS社が時価評価除外法人に該当しない場合であっても同様です。

【解説】

通算制度の適用を受けようとする法人が通算制度の承認を受けた場合には、その承認の効力は、その通算制度の適用を受ける最初の事業年度開始の日から生ずることとなります（法64の9⑥）。

そして、通算親法人が事業年度の間において通算子法人の株式を通算グループ外の第三者に売却したこと等により、その通算子法人がその通算親法人による通算完全支配関係を有しなくなった場合には、その通算子法人はその有しなくなった日から通算制度の効力を失うこととなります（法64の10⑥六）。

この場合には、その通算子法人の事業年度はその有しなくなった日の前日に終了することとなり（法14④二）、その事業年度は通算親法人の事業年度終了の日に終了しないことから、通算子法人は、その事業年度について損益通算の規定（法64の5）等の適用はありません。

また、通算法人で時価評価除外法人（通算制度の開始・加入時に時価評価の対象とならない法人をいいます。）に該当しない場合には、その通算法人の通算制度の承認の効力が生じた日以後に開始する各事業年度については、原則として、同日前に開始した各事業年度において生じた欠損金額はないものとされます（法57⑥）。

しかし、その通算法人が通算子法人である場合において、その通算法人の通算制度の

通算税効果額の計算方法

(問58)

次のケース1及びケース2の場合に、通算税効果額はそれぞれどのように計算しますか。

ケース1

同一の通算グループ内の法人であるA社、B社及びC社において、次のとおり損益通算及び一般試験研究費の額に係る税額控除が行われた場合

	A社	B社	C社	合計
通算前所得	780	1,800	▲1,720	
損益通算	▲520	▲1,200	1,720	
損益通算後所得	260	600	0	
調整前法人税額	60	140	0	
試験研究費の額	400	0	200	600
税額控除額	15	35	—	50

ケース2

同一の通算グループ内の法人であるP社、S1社及びS2社において、次のとおり欠損金の通算が行われた場合

	P社	S1社	S2社	合計
特定欠損金額以外の欠損金額	150	70	300	520
被配賦欠損金額	136	—	—	136
配賦欠損金額	—	70	66	136
非特定欠損金額	286	0	234	520
非特定損金算入割合	190/520			
非特定欠損金額の損金算入額	104	0	86	190

【回答】

通算税効果額は、合理的に計算することになります。ケース1及びケース2の場合に授受される通算税効果額について、合理的と考えられるものを一例として示すと、【解説】(2)のとおりです。

【解説】

(1) 授受する通算税効果額の取扱い

通算法人が他の通算法人との間で授受する通算税効果額は、益金の額及び損金の額に算入しないこととされています(法26④、38③)。

この通算税効果額とは、損益通算の規定（法64の5①）又は欠損金の通算の規定（法64の7）その他通算法人及び通算法人であった法人のみに適用される規定を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額（利子税の額を除きます。）に相当する金額として通算法人（通算法人であった法人を含みます。）と他の通算法人（通算法人であった法人を含みます。）との間で授受される金額をいいます（法26④）。

また、この通算税効果額は、合理的に計算することになります。

(2) 本件における通算税効果額の計算例

イ ケース1

ケース1では、損益通算及び一般試験研究費の額に係る税額控除が行われていますが、このそれぞれに係る通算税効果額の計算方法として、例えば、それぞれ以下の方法が考えられます。

① 損益通算

損益通算により減少する所得金額について法人税率を乗じて算出された金額（地方法人税相当額を含みます。）を通算税効果額とする方法

② 一般試験研究費の額に係る税額控除額

通算グループ全体の税額控除額の合計額を各通算法人の試験研究費の額の比であん分して算出された金額と各通算法人の税額控除額との差額（地方法人税相当額を含みます。）に基づいて通算税効果額を算出する方法

この方法による計算例を示すと以下のとおりとなります。

	A社	B社	C社	合計
損益通算	▲520	▲1,200	1,720	
損益通算に係る 通算税効果額 (①)	▲133 (※1) ⇒損金不算入	▲307 (※2) ⇒損金不算入	440 ⇒益金不算入	
	(※1) 法人税 $520 \times 23.2\% = 121$ 地方法人税 $121 \times 10.3\% = 12$ 合計 $121 + 12 = 133$ (※2) 法人税 $1,200 \times 23.2\% = 278$ 地方法人税 $278 \times 10.3\% = 29$ 合計 $278 + 29 = 307$			
試験研究費の額	400	0	200	600
税額控除額	15	35	—	50
試験研究費の額 の比であん分	33 $= 50 \times 400 / 600$	0 $= 50 \times 0 / 600$	17 $= 50 \times 200 / 600$	
税額控除に係る 通算税効果額 (②)	20 (※3) ⇒益金不算入	▲39 ⇒損金不算入	19 (※4) ⇒益金不算入	
	(※3) 法人税 $33 - 15 = 18$ 地方法人税 $18 \times 10.3\% = 2$ 合計 $18 + 2 = 20$ (※4) 法人税 $17 - 0 = 17$ 地方法人税 $17 \times 10.3\% = 2$ 合計 $17 + 2 = 19$			
通算税効果額 合計 (①+②)	▲113 ⇒損金不算入	▲346 ⇒損金不算入	459 ⇒益金不算入	

(注) 損益通算の金額及び税額控除額の計算については、問49及び問74を参照してください。また、通算税効果額は、法人税率を23.2%、地方法人税率を10.3%として計算しています。以下同じです。

損益通算に係る通算税効果額としてそれぞれ減少する法人税及び地方法人税に相当する金額として算出した133 (A社) 及び307 (B社) について、C社に支払った場合には、その支払った金額は、A社及びB社においては損金不算入、C社においては益金不算入となります。

また、一般試験研究費の額に係る税額控除額については、通算グループ全体の税額控除額の合計額50を試験研究費の額の比であん分した金額 (A社: 33、B社: 零、C社: 17) と、実際の税額控除額 (A社: 15、B社: 35、C社: 零) との差額に基づいて算出した金額を通算税効果額として授受を行った場合には、その授受した金額はB社においては損金不算入、A社及びC社においては益金不算入となります。

なお、通算税効果額の授受が通算親法人などの一の通算法人を通じて行われる場合 (例えば、B社が通算税効果額346をA社に支払い、A社がこの346と自社の通算税効果額113との合計額459について、C社に支払う場合) であっても、上記と同様に、A社及びB社においてそれぞれ113及び346が損金不算入、C社において459が益金不算入となります。

□ ケース 2

ケース 2 では、欠損金の通算が行われていますが、これに係る通算税効果額の計算方法として、例えば、被配賦欠損金控除額（法64の7⑤一）及び配賦欠損金控除額（法64の7⑤二）に基づいて通算税効果額を算出する方法が考えられます。

この方法による計算例を示すと以下のとおりとなります。

	P社	S 1 社	S 2 社	合計
特定欠損金額以外の欠損金額	150	70	300	520
被配賦欠損金額	136	—	—	136
配賦欠損金額	—	70	66	136
非特定欠損金額	286	0	234	520
非特定損金算入割合	190/520			
欠損金の通算に係る通算税効果額	▲13 ⇒損金不算入	7(※5) ⇒益金不算入	6(※6) ⇒益金不算入	
	(※5) 法人税 $70 \times 190/520 \times 23.2\% = 6$ 地方法人税 $6 \times 10.3\% = 1$ 合計 $6 + 1 = 7$ (※6) 法人税 $66 \times 190/520 \times 23.2\% = 5$ 地方法人税 $5 \times 10.3\% = 1$ 合計 $5 + 1 = 6$			

(注) 被配賦欠損金額、配賦欠損金額及び非特定欠損金額並びに非特定損金算入割合の計算については、問 54 を参照してください。

P社の被配賦欠損金額 136 に非特定損金算入割合 190/520 を乗じた金額 50 (被配賦欠損金控除額) に基づいて、13 ($50 \times 23.2\% = 12$, $12 \times 10.3\% = 1$) を通算税効果額として、S 1 社及びS 2 社に対してそれぞれ 7 及び 6 を支払った場合には、その支払った金額は、P社においては損金不算入、S 1 社及びS 2 社においては益金不算入となります。

なお、ケース 1 と同様に、通算税効果額の授受が通算親法人などの一の通算法人を通じて行われる場合 (例えば、S 2 社が通算税効果額 7 を S 1 社に支払い、S 2 社がこの 7 と自社の通算税効果額 6 との合計額 13 について、P社から受け取る場合) であっても、上記と同様に、P社において 13 が損金不算入、S 1 社及びS 2 社においてそれぞれ 7 及び 6 が益金不算入となります。

(参考)

損益通算の計算、欠損金額の損金算入額の計算、通算税効果額等の申告書別表への記載及び一般試験研究費の額に係る税額控除の計算については、次の Q & A を参照してください。

問49 通算制度の当初申告における損益通算の計算

問54 通算法人の過年度の欠損金額の当初申告における損金算入額の計算方法

問59 通算税効果額等の申告書別表への記載について

問74 通算法人における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

通算税効果額等の申告書別表への記載について

(問59)

法人の間で授受される法人税の負担額及び減少額等について、連結納税制度及び通算制度それぞれの場合において、申告書別表の記載はどのように異なることとなりますか。

ケース 1

連結納税制度を適用している連結親法人 X 社並びに連結子法人 Y 社及び Z 社の各連結法人の損益計算書等に記載された金額が以下のとおりである場合

《X 連結グループ内における各連結法人の損益計算書（抜粋）》

	連結親法人 X 社	連結子法人 Y 社	連結子法人 Z 社	計
税引前当期純利益	1,000	500	▲900	600
法人税、住民税及び事業税	250	125	▲225	150
当期純利益	750	375	▲675	450

〔法人税、住民税及び事業税計上額の内訳〕

	連結親法人 X 社	連結子法人 Y 社	連結子法人 Z 社	計
各社納付額（納税充当金）	150	0	0	150
連結法人税個別帰属額及び 連結地方法人税個別帰属額	100	125	▲225	0
計	250	125	▲225	150

ケース 2

通算制度を適用している通算親法人 A 社並びに通算子法人 B 社及び C 社の各通算法人の損益計算書に記載された金額が以下のとおりである場合

《A 通算グループ内における各通算法人の損益計算書等（抜粋）》

	通算親法人 A 社	通算子法人 B 社	通算子法人 C 社	計
税引前当期純利益	1,000	500	▲900	600
法人税、住民税及び事業税	250	125	▲225	150
当期純利益	750	375	▲675	450

〔法人税、住民税及び事業税計上額の内訳〕

	通算親法人 A 社	通算子法人 B 社	通算子法人 C 社	計
各社納付額（納税充当金）	100	50	0	150
通算税効果額	150	75	▲225	0
計	250	125	▲225	150

なお、ケース 1 又はケース 2 のいずれの場合においても法人税率は 25%、地方法人税、

住民税及び事業税は考慮しないものとして法人税等の実効税率は25%とし、また、中間納付税額及び税効果会計については考慮しないものとします。

【回答】

連結納税制度及び通算制度それぞれの場合における申告書別表の記載例を示すと、【解説】のとおりです。

【解説】

1 連結納税制度（ケース1）の場合

(1) 連結法人の間で授受される法人税の負担額及び減少額等に係る会計処理

X社	I	法人税、住民税及び事業税	150	／	未払法人税等	150
	II	未収入金（Y社）	125	／	法人税、住民税及び事業税	125
	III	法人税、住民税及び事業税	225	／	未払金（Z社）	225
Y社	IV	法人税、住民税及び事業税	125	／	未払金（X社）	125
Z社	V	未収入金（X社）	225	／	法人税、住民税及び事業税	225

(2) 連結親法人X社の個別所得に係る別表四の二付表の記載例（抜粋）

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額		750	750	0
加算	損金経理をした連結法人税個別帰属額及び連結地方法人税個別帰属額	(Ⅲ) 225	225	
	損金経理をした納税充当金	(Ⅰ) 150	150	
減算	収益として経理した連結法人税個別帰属額及び連結地方法人税個別帰属額	(Ⅱ) 125	125	
個別所得金額又は個別欠損金額		1,000	1,000	0

(3) X連結グループの連結所得に係る別表四の二の記載例（抜粋）

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額の合計額		450	450	0
加算	損金経理をした連結法人税個別帰属額及び連結地方法人税個別帰属額	(Ⅲ+Ⅳ) 350	350	
	損金経理をした納税充当金	(Ⅰ) 150	150	
減算	収益として経理した連結法人税個別帰属額及び連結地方法人税個別帰属額	(Ⅱ+Ⅴ) 350	350	
連結所得金額又は連結欠損金額		600	600	0

(4) 連結親法人X社の個別帰属額届出書に係る別表五の二(一)付表一の記載例（抜粋）

区分	期首	減	増	期末
未収入金（Y社の個別帰属額）			▲125	▲125
未払金（Z社の個別帰属額）			225	225
未収連結法人税個別帰属支払額（X社+Y社）			375	375
未払連結法人税個別帰属受取額（Z社）			▲225	▲225
未納連結法人税			▲150	▲150
繰越損益金			750	750
小計			850	850
納税充当金			150	150
未払連結法人税個別帰属額（X社）			▲250	▲250
差引合計額			750	750

(5) X連結グループの連結利益積立金額に係る別表五の二(一)の記載例（抜粋）

区分	期首	減	増	期末
X社			850	850
Y社			500	500
Z社			▲900	▲900
小計			450	450
納税充当金			150	150
未納連結法人税			▲150	▲150
差引合計額			450	450

2 通算制度（ケース2）の場合

(1) 通算法人の間で授受される通算税効果額等に係る会計処理

A社	Ⅵ 法人税、住民税及び事業税	100	／	未払法人税等	100
	Ⅶ 法人税、住民税及び事業税	150	／	未払金（通算税効果額）	150
B社	法人税、住民税及び事業税	50	／	未払法人税等	50
	法人税、住民税及び事業税	75	／	未払金（通算税効果額）	75
C社	未収入金（通算税効果額）	225	／	法人税、住民税及び事業税	225

(2) 通算親法人A社の別表四付表の記載例（抜粋）

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
加算	損金経理をした通算税効果額 （附帯税の額に係る金額を除く。）	(Ⅶ) 150	150	

(3) 通算親法人A社の別表四の記載例（抜粋）

区分		総額	処分	
			留保	社外流出
		①	②	③
当期利益又は当期欠損の額		750	750	
加算	損金経理をした納税充当金	(Ⅵ) 100	100	
	通算法人に係る加算額	(上記(2)) 150	150	
所得金額又は欠損金額		1,000	1,000	

(4) 通算親法人A社の別表五(一)の記載例（抜粋）

区分	期首	減	増	期末
未払金（通算税効果額）			150	150
繰越損益金			750	750
納税充当金			100	100
未納法人税			▲100	▲100
未払通算税効果額			▲150	▲150
差引合計額			750	750

(参考)

通算税効果額の計算方法については、次のQ&Aを参照してください。

問58 通算税効果額の計算方法

投資簿価修正（原則法）の概要

（問60）

通算制度における、いわゆる「投資簿価修正」とはどのようなものでしょうか。

【回答】

投資簿価修正は、通算法人が有する株式を発行した一定の通算子法人について通算制度の承認がその効力を失う場合に、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とともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うものです。

なお、通算子法人株式の帳簿価額とされるその通算子法人の簿価純資産価額に一定の金額を加算することができる措置が設けられており、その詳細は問63を参照してください。

【解説】

投資簿価修正（原則法）は、通算子法人の稼得した利益に対する二重課税や、通算子法人に生じた損失に対する二重控除の排除、通算制度開始・加入前の含み益に対する課税の確保、組織再編税制との整合性（通算制度開始・加入及び離脱は、100%子法人化してその子法人を親法人が吸収合併すること及び分割により法人を切り出すことと同様と考えられます。）といった観点から、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を除きます。以下同じです。）について通算制度の承認がその効力を失う場合（以下、この承認の効力を失うこととなる事由を「通算終了事由」といいます。）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（注1）に修正を行うとともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うというものです（法28、令96、119の3⑤、119の4①）。

具体的には、通算子法人について通算終了事由が生じた場合におけるその株式の1単位当たりの帳簿価額は、その通算終了事由が生じた時の直前の帳簿価額に簿価純資産不足額（注2）を加算し、又はその直前の帳簿価額から簿価純資産超過額（注3）を減算した金額をその株式の数で除して算出することとされています（令119の3⑤一～三）。

（注1） 簿価純資産価額に相当する金額とは、以下の算式で計算した金額となります。

$$\text{簿価純資産価額に相当する金額} = \left(\begin{array}{l} \text{資産(注4)} \\ \text{の帳簿価額} \\ \text{の合計額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{負債(注5)} \\ \text{の帳簿価額} \\ \text{の合計額} \end{array} \right) \times \frac{\text{その法人が有するその通算子法人の株式の数}}{\text{その通算子法人の発行済株式(注6)の総数}}$$

(注2) 簿価純資産不足額とは、その株式の帳簿価額が簿価純資産価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額をいいます。

(注3) 簿価純資産超過額とは、その株式の帳簿価額が簿価純資産価額を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。

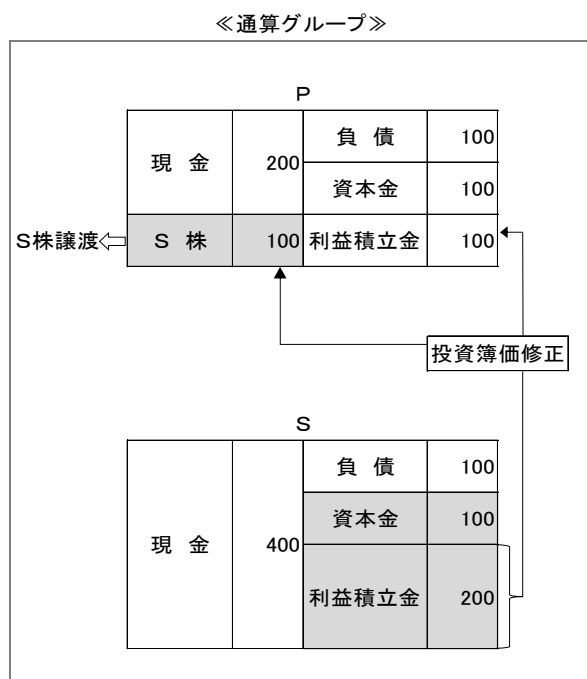
(注4) その通算子法人の通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時において有する資産となります。

(注5) その通算子法人の通算承認の効力を失った日の前日の属する事業年度終了の時において有する負債（新株予約権及び株式引受権に係る義務を含みます。）となります。

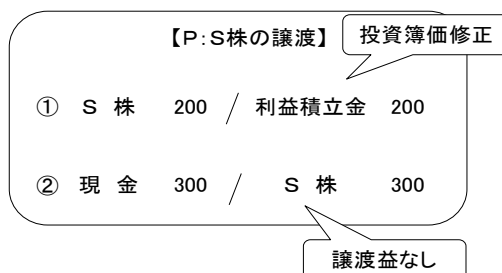
(注6) その通算子法人の通算承認の効力を失う直前の発行済株式となります。

通算親法人であるP社が100を出資してS社を設立し、翌事業年度以後にP社が現金400及び負債100を有するS社の株式の全部を300で譲渡したことにより、S社が通算グループから離脱した場合の投資簿価修正の計算例を示すと以下のとおりです。

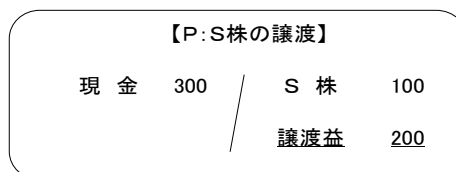
- (1) P社が有するS社株式の帳簿価額 : 100
- (2) S社の簿価純資産価額 : $(400 - 100) \times 100\% = 300$
- (3) 簿価純資産不足額 : $300 - 100 = 200$
- (4) 投資簿価修正後のP社が有するS社株式の帳簿価額 : $100 + 200 = 300$



○ 投資簿価修正



(参考) 投資簿価修正を行わない場合



(参考)

初年度離脱通算子法人、通算子法人の株式の他の通算法人に対する譲渡損益、複数の株主がいる場合の帳簿価額修正の計算方法、通算法人が他の通算グループに加入する場合における時価評価資産の時価評価等と投資簿価修正の適用順序及び投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置については、次のQ & Aを参照してください。

問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

問46 通算グループ内の法人の間の取引の損益調整

問61 複数の株主がいる場合の通算子法人株式の投資簿価修正の計算について

問62 通算法人が他の通算グループに加入する場合における時価評価資産の時価評価等と投資簿価修正の適用順序

問63 投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置

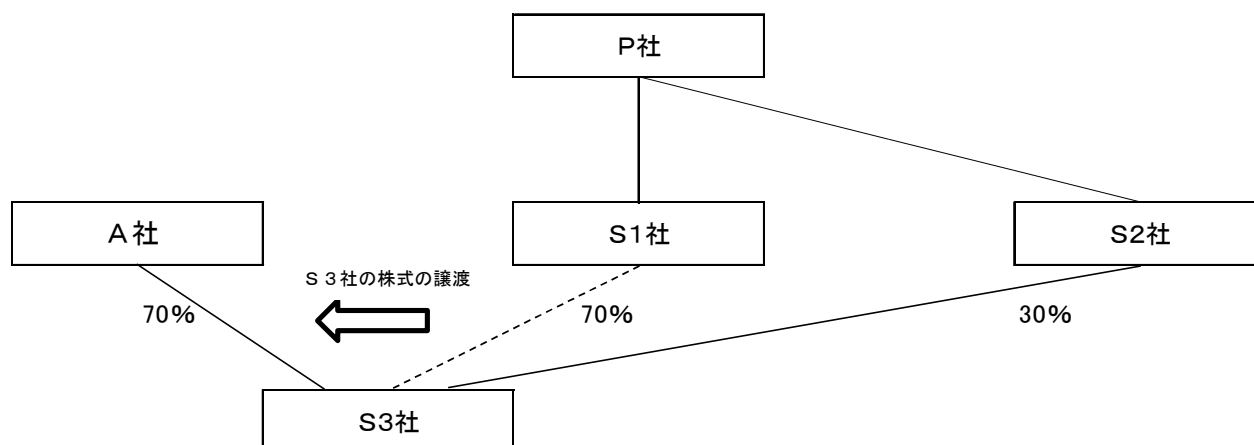
複数の株主がいる場合の通算子法人株式の投資簿価修正の計算について

(問61)

通算親法人P社（3月決算）の通算グループの通算子法人S1社及び通算子法人S2社は、同一の通算グループの通算子法人S3社（発行済株式の総数は100、初年度離脱通算子法人には該当しません。）の発行済株式を保有（S1社：70株、S2社：30株）していますが、X1年4月1日にS1社はその有するS3社の株式の全てを通算グループ外のA社に譲渡しました。

- (1) この場合、どの法人がいわゆる投資簿価修正を行うこととなりますか。
- (2) また、その場合に投資簿価修正はどのように計算することとなりますか。

なお、S1社及びS2社が有するS3社の株式の帳簿価額は、それぞれ650及び400、S1社がS3社の株式を譲渡した日の前日にS3社が有する資産の帳簿価額の合計額は1,500、負債の帳簿価額の合計額は500とします。



【回答】

- (1) S1社及びS2社が投資簿価修正を行うこととなります。
- (2) この投資簿価修正により、S1社及びS2社が有するS3社の株式の帳簿価額（S1社：650、S2社：400）について、それぞれ700及び300に修正を行うこととなります。また、利益積立金額について、S1社は50増加させ、S2社は100減少させる調整を行うこととなります。

【解説】

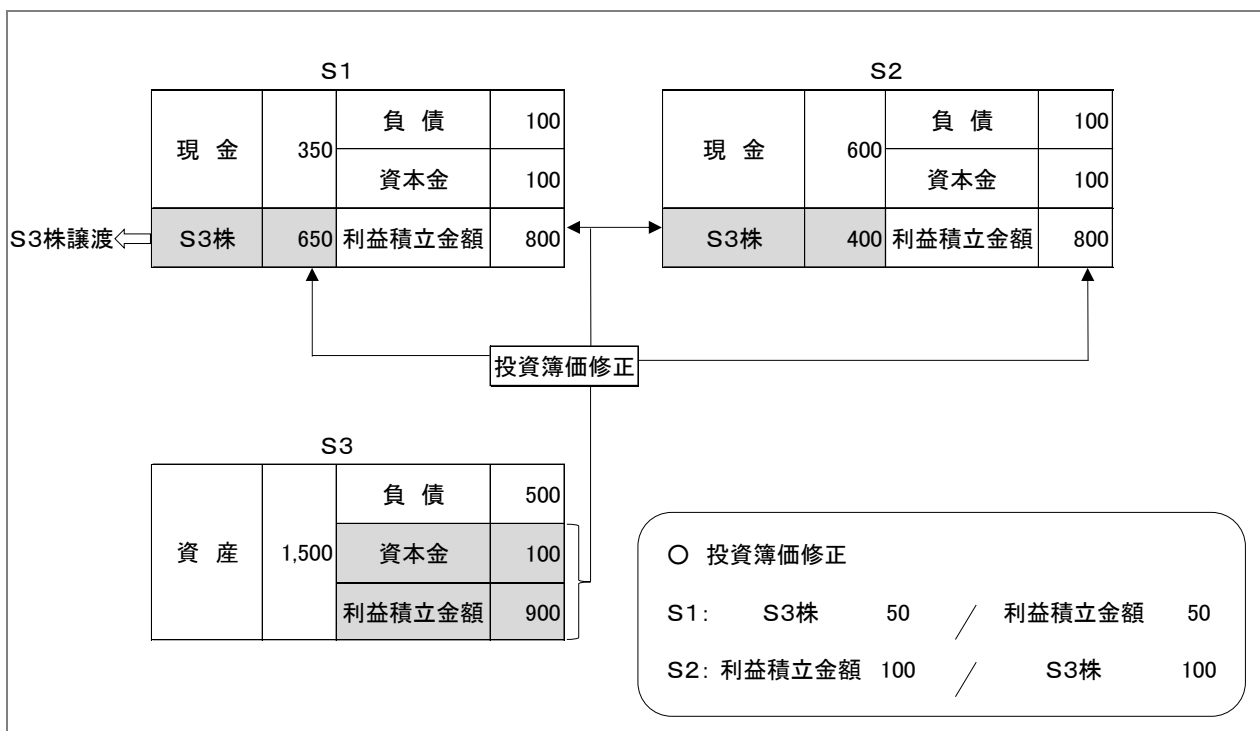
通算法人が有する株式を発行した通算子法人（初年度離脱通算子法人を除きます。以下同じです。）について通算制度の承認がその効力を失う場合（以下、この場合における投資簿価修正事由を「通算終了事由」といいます。）には、その通算子法人の株式の帳簿

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とともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うこととされています（法二十八、令九六、119の3⑤、119の4①）。

したがって、通算子法人に通算終了事由が生じた場合には、通算子法人の株式を譲渡した通算法人に限らず、その通算子法人の株式を保有する全ての通算法人が投資簿価修正を行うこととなります。

本件では、S1社によるS3社の株式の譲渡の直前にS3社の株式を保有していたS1社及びS2社は、その譲渡の前に、それぞれ次のとおり、S3社の株式の帳簿価額について簿価純資産価額に相当する金額となるように修正を行うとともに、それぞれの利益積立金額についてその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うこととなります。

- (1) S3社株式の帳簿価額（S1社650、S2社400）
- (2) S3社に係る簿価純資産価額
 S1社： $(1,500 - 500) \times (70 \div 100) = 700$
 S2社： $(1,500 - 500) \times (30 \div 100) = 300$
- (3) 簿価純資産不足額又は簿価純資産超過額
 S1社： $700 - 650 = 50$ （簿価純資産不足額）
 S2社： $400 - 300 = 100$ （簿価純資産超過額）
- (4) 投資簿価修正
 S1社：〔S3社株式 50 / 利益積立金額 50〕
 S2社：〔利益積立金額 100 / S3社株式 100〕



(参考)

初年度離脱通算子法人、投資簿価修正（原則法）の概要及び投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置については、次のQ & Aを参照してください。

問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

問60 投資簿価修正（原則法）の概要

問63 投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置

通算法人が他の通算グループに加入する場合における時価評価資産の時価評価等と投資簿価修正の適用順序

(問62)

通算親法人A社及びA社の通算子法人であるB社（いずれも3月決算）は、X1年4月1日に他の通算グループである通算親法人P社（3月決算）によりA社の発行済株式の全部を取得されたことに伴い、P社の通算グループに加入することとなりました。この場合、

- ① P社の通算グループへの加入に伴うB社の時価評価資産の時価評価
- ② A社が保有するB社株式の投資簿価修正
- ③ P社の通算グループへの加入に伴うA社の時価評価資産の時価評価及びA社が保有するB社株式の時価評価

についてどのような順序で行うこととなりますか。

なお、A社及びB社は、いずれも通算制度からの離脱等に伴う時価評価（法64の13）を要する法人には該当せず、通算子法人株式の帳簿価額とされるその通算子法人の簿価純資産価額に一定の金額を加算することができる措置の適用についても考慮しません。

【回答】

①→②→③の順序で行うこととなります。

【解説】

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を除きます。以下同じです。）について通算制度の承認がその効力を失う場合には、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とともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うこととなります（法28、令96、119の3⑤、119の4①）。

また、通算制度に加入する内国法人が、通算制度への加入直前の事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益の額又は評価損の額は、原則として、加入直前の事業年度において、益金の額又は損金の額に算入する必要があります（法64の12①）。

さらに、通算制度に加入する内国法人について通算制度の承認の効力が生じた日においてそ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」といいます。）のその株式又は出資の評価益の額又は評価損の額は、その通算制度の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、益金の額又は損金の額に算入する必要があります（法64の12②）。

通算親法人が他の通算グループの通算法人に発行済株式の全部を取得されたこと等により当該他の通算グループへ加入することとなる場合、その通算親法人が有する通算子法人株式の投資簿価修正と、その通算親法人の他の通算グループへの加入に伴う時価評価資産の時価評価と、その通算親法人（株式等保有法人）が保有するその通算子法人株

式の時価評価及びその通算子法人の他の通算グループへの加入に伴う時価評価資産の時価評価のいずれの規定も適用されることとなりますが、その適用順序については、通算子法人の稼得した利益に対する二重課税の排除等という投資簿価修正の制度趣旨から、(1)→(2)→(3)の順序で行うこととなります ((2)→(3)の順序であることについて、法基通12の7-3-16)。

(1) その通算子法人の他の通算グループへの加入に伴う時価評価資産の時価評価

(2) その通算親法人が有するその通算子法人株式の投資簿価修正

(3) その通算親法人の他の通算グループへの加入に伴う時価評価資産の時価評価及びその通算親法人(株式等保有法人)が保有するその通算子法人株式の時価評価

本件では、①B社が有する時価評価資産の時価評価を行い、次に②A社が有するB社株式の投資簿価修正を行い、最後にA社が有する③時価評価資産の時価評価及び③' B社株式の時価評価を行うこととなります。

以上の処理につき、計算例(※)を示すと次のとおりです。

(※) B社の時価評価資産の時価評価益を500、A社の時価評価資産の時価評価益を100、B社株式の時価を1,200とします。

【B社の時価評価資産の時価評価】

(1) B社の時価評価資産の時価評価益 : 500 (①)

【A社が有するB社株式の投資簿価修正】

(2) B社の簿価純資産価額 : $(800+500) - 300 = 1,000$

(3) A社が有するB社株式の帳簿価額 : 400

(4) 簿価純資産不足額 : $1,000 - 400 = 600$ (②)

(5) 投資簿価修正後のA社が有するB社株式の帳簿価額 : $400 + 600 = 1,000$

【A社の時価評価資産の時価評価及びB社株式の時価評価】

(6) A社の時価評価資産の時価評価益 : 100 (③)

(7) 投資簿価修正後のA社が有するB社株式の時価評価益 : $1,200 - 1,000 = 200$ (③')

《通算グループ》

A			
		負債	500
資産	2,500	資本金	1,000
			1,000
B株	400		400
② B株	600	利益積立金	600
③' B株	200		200
③ 資産	100		100

B			
		負債	300
資産	800	資本金	400
			100
① 資産	500	利益積立金	500

投資簿価修正

【A社の仕訳】

- ② B株 600 / 利益積立金 600
- ③ 資産 100 / 時価評価益 100
- ③' B株 200 / 時価評価益 200

投資簿価修正

【B社の仕訳】

- ① 資産 500 / 時価評価益 500

(参考)

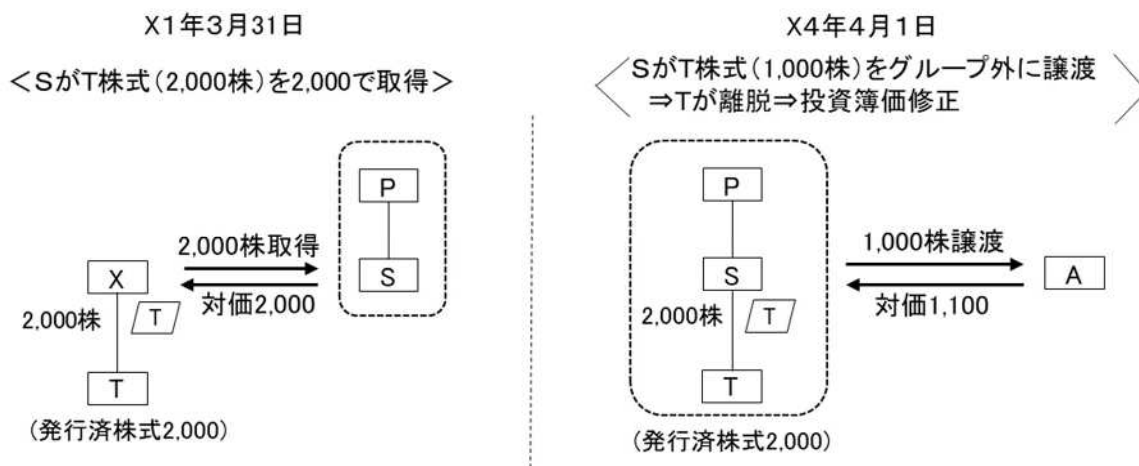
通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人、初年度離脱通算子法人及び簿価純資産価額に相当する金額については、次のQ&Aを参照してください。

- 問39 通算制度への加入に伴う時価評価を要しない法人
- 問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人
- 問60 投資簿価修正（原則法）の概要

投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置

(問63)

通算法人S社（3月決算）がT社（3月決算）の発行済株式の全部を取得したことにより、T社は、Pグループに加入しました。その後、S社は、T株式の50%を通算グループ外のA社へ譲渡したことにより、T社はPグループから離脱することとなりました。



この場合、S社は、保有するT株式の帳簿価額をT社の離脱時の簿価純資産価額に修正することとなりますが（投資簿価修正）、一定の場合には、T株式の取得価額に含まれる買収プレミアム（のれん相当額）を加算して計算した金額を簿価純資産価額とすることができる措置があると聞きました。具体的にはどのようなもののでしょうか。また、T株式の取得及び譲渡に関する事項は次のとおりですが、のれん相当額（調整勘定対応金額）の計算及び投資簿価修正は、どのように行うのでしょうか。

1 S社は、X1年3月31日に、T株式の100%（2,000株）を2,000で購入しました。この2,000は、購入手数料などの付随費用が含まれた金額です。

同日にT社の有する資産の帳簿価額の合計額は3,000で、このうちには帳簿価額1,000（時価1,200）の土地が含まれています。また、同日にT社の有する負債の帳簿価額は1,600で、このほかにT社のX1年3月期の貸借対照表には退職給付引当金300と賞与引当金100が計上されています。

2 S社は、X4年4月1日に、T株式の50%（1,000株）を通算グループ外のA社へ1,100で譲渡しました。同日におけるT社の簿価純資産価額は1,800です。

【回答】

離脱法人の株式を有する全ての法人が離脱時の属する事業年度の確定申告書等に別表十四（五）を添付し、いずれかの法人が調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存している場合には、離脱法人株式の離脱直後の1単位当たりの帳簿価額の計算における簿価純資産価額は、離脱法人の離脱時の簿価純資産価額に調整勘定対応金額の合計額を加算した金額に持株割合を乗じて計算した金額となります。調整勘定対応金額の具体的な計算及び投資簿価修正の方法については、「4 本件における投資

簿価修正」を参照してください。

【解説】

1 投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置の概要

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（※1）を除きます。以下同じです。）について通算制度の承認がその効力を失う場合（以下、この承認の効力を失うこととなる事由を「通算終了事由」といいます。）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（※1）に修正を行うとともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行います（投資簿価修正）（法28、令96、119の3⑤、119の4①）。

なお、この場合において、その通算子法人の株式を有する全ての法人がその通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に調整勘定対応金額の合計額等の計算に関する明細を記載した書類（別表十四（五））を添付し、その通算子法人の株式を有する法人のうちいずれかの法人が調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存しているときは、その通算子法人の株式の帳簿価額は、次の算式により計算した簿価純資産価額とされます（令119の3⑥）。すなわち、簿価純資産価額とされる金額は、いわゆる買収プレミアムに相当する調整勘定対応金額の合計額を加算して計算した金額となります。

$$\text{簿価純資産価額とされる金額} = \left(\text{資産の帳簿価額の合計額} - \text{負債の帳簿価額の合計額} + \text{調整勘定対応金額の合計額} \right) \times \frac{\text{その法人が有するその通算子法人の株式の数}}{\text{その通算子法人の発行済株式の総数}}$$

（※1） 初年度離脱通算子法人については問40、簿価純資産価額に相当する金額については問60を参照してください。

2 調整勘定対応金額の合計額

上記1の算式中の調整勘定対応金額の合計額とは、①通算グループ内の各法人が通算完全支配関係発生日（注1）以前に取得をした他の通算法人（離脱法人）の対象株式（注2）に係る各取得の時ににおける資産調整勘定対応金額の合計額から②通算グループ内の各法人が同日以前に取得をした当該他の通算法人（離脱法人）の対象株式に係る各取得の時ににおける負債調整勘定対応金額の合計額を減算した金額をいいます（令119の3⑥二）。

（注1） 通算完全支配関係発生日とは、当該他の通算法人（離脱法人）がその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日をいいます（令119の3⑦一）。

(注2) 対象株式とは、法人税法施行令第119条第1項の規定の適用がある同項第1号又は第27号に掲げる有価証券に該当する株式とされています(令119の3⑦二)。具体的には、その購入の代価が取得価額となる購入した有価証券又はその取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額が取得価額となる交換等により取得した有価証券に該当する株式です。

3 資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額

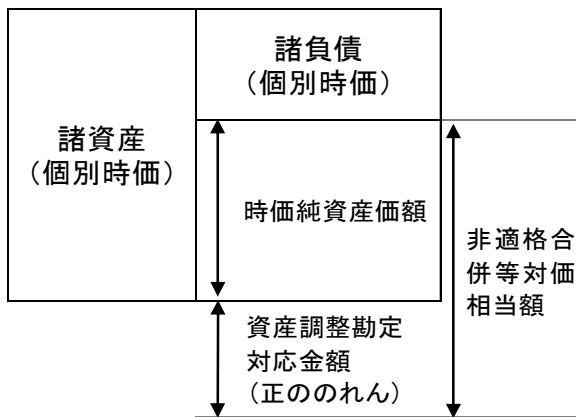
上記2の資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額とは、通算グループ内の他の通算法人(離脱法人)の対象株式の取得の時ににおいて、当該他の通算法人を被合併法人とし、その取得をした法人を合併法人とし、その取得に係る対象株式の取得価額をその対象株式の数で除し、これに当該他の通算法人のその取得の時ににおける発行済株式の総数を乗じて計算した金額に相当する金額を非適格合併等対価額(注3)とする非適格合併が行われたものとみなして、法人税法第62条の8第1項又は同条第3項の規定を適用する場合に資産調整勘定の金額(注4)又は負債調整勘定の金額(注5)として計算される金額に、当該他の通算法人のその取得の時ににおける発行済株式の総数のうちにその取得に係る対象株式の数の占める割合を乗じて計算した金額をいいます(令119の3⑦三・四)。

すなわち、他の通算法人(離脱法人)の株式の時価による取得を当該他の通算法人を被合併法人等とする非適格合併等とみなした場合の資産調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額に相当する金額であり、当該他の通算法人の株式の取得の対価に含まれるその取得の時の当該他の通算法人の時価純資産価額を超える部分の金額(すなわち、未実現の正ののれん相当額)又は時価純資産価額に満たない部分の金額(未実現の負ののれん相当額)に対応する金額を計算するものです。

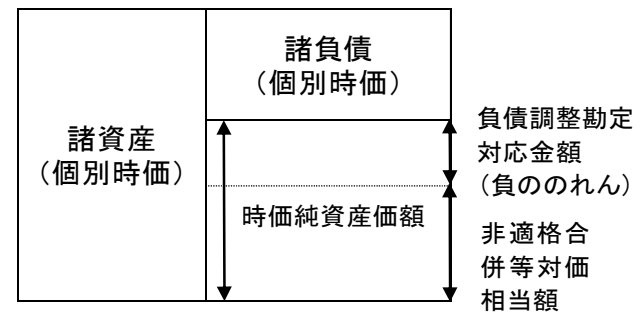
$$\begin{array}{l}
 \text{調整勘定} \\
 \text{対応金額} = \left(\begin{array}{c} \text{非適格合} \\ \text{併等対価} \\ \text{額に相当} \\ \text{する金額} \end{array} - \left[\begin{array}{cc} \text{株式取得} & \text{株式取得} \\ \text{時に有す} & \text{時に有す} \\ \text{る資産} & \text{る負債} \\ \text{(時価)} & \text{(時価)} \end{array} \right] \right) \times \frac{\text{取得した通算子} \\
 \text{法人の株式数}}{\text{取得時の通算子法人} \\
 \text{の発行済株式総数}} \\
 \text{〈取得株式数割合〉}
 \end{array}$$

※非適格合併等対価額相当額 > 時価純資産価額 ⇒ 資産調整勘定対応金額が算出
 非適格合併等対価額相当額 < 時価純資産価額 ⇒ 負債調整勘定対応金額が算出

離脱法人の株式取得時の資産・負債



離脱法人の株式取得時の資産・負債



(注3) 非適格合併等対価額とは、法人税法第62条の8第1項に規定する非適格合併等対価額をいい、具体的には、非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた内国法人がその非適格合併等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額とされています。

なお、資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額は、対象株式の取得価額を基礎として計算した金額を非適格合併等対価額とみなして計算するところ、その取得に係る付随費用がある場合には、付随費用を加算した金額が対象株式の取得価額となるため(令119①一、法基通2-3-21の8)、付随費用込みの取得価額をその対象株式の数で除し、これに当該他の通算法人のその取得の時ににおける発行済株式の総数を乗じて計算した金額に相当する金額が非適格合併等対価額とみなされます。

(注4) 資産調整勘定の金額とは、法人税法第62条の8第1項に規定する資産調整勘定の金額をいい、具体的には、非適格合併等に係る非適格合併等対価額がその非適格合併等により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額(※2)を超える場合におけるその超える部分の金額(その移転を受けた資産の取得価額の合計額がその移転を受けた負債の額の合計額に満たない場合には、その満たない部分の金額を加算した金額)のうち資産等超過差額に相当する金額以外の金額とされています。

(※2) 時価純資産価額とは、非適格合併等により移転を受けた資産の取得価額の合計額からその非適格合併等により移転を受けた負債の額の合計額を控除した金額をいいます。移転を受けた資産は、営業権にあっては、独立取引営業権(法人税法施行令第123条の10第3項に規定する独立取引営業権をいいます。)に限ることとされています(法62の8①、令123の10③)。

なお、法人税法第62条の8第1項の規定においては、時価純資産価額の計算上、移転を受けた負債の額には、退職給与債務引受額及び短

期重要債務見込額を含むこととされていますが、資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算上は、これらの金額は負債の額に含まれません（法基通2-3-21の6）。また、賞与引当金など税務上は負債として取り扱われないものも含まれません。

（注5） 負債調整勘定の金額とは、法人税法第62条の8第3項に規定する負債調整勘定の金額（差額負債調整勘定の金額）をいい、具体的には、非適格合併等に係る非適格合併等対価額がその非適格合併等により移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たない場合におけるその満たない部分の金額とされています。

なお、他の通算法人（離脱法人）の株式の時価による取得の時ににおいて、当該他の通算法人が、①資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額に係る資産又は負債、②独立取引営業権以外の営業権を有する場合には、一定の金額を法人税法第62条の8第1項に規定する資産の取得価額又は負債の額の合計額に加算するものとして資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額を計算します。すなわち、これらの金額について資産調整勘定対応金額を減額し、又は負債調整勘定対応金額を増額します。

おって、他の通算法人（離脱法人）を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には、その非適格合併等前に取得した対象株式に係る調整勘定対応金額はないものとされます（令119の3⑥二、⑦三・四）。

4 本件における投資簿価修正

S社が離脱時の属する事業年度（自X3年4月1日至X4年3月31日）の確定申告書等に別表十四（五）を添付し、かつ、下記(1)の調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存している場合には、T株式の投資簿価修正は、下記(2)のとおりとなります。

(1) 調整勘定対応金額の計算

資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額は、非適格合併等対価額に相当する金額と対象株式の取得の時ににおける他の通算法人（離脱法人）の時価純資産価額との差額に、その取得時の取得株式数割合を乗じて計算します。

イ 非適格合併等対価額に相当する金額

$$T \text{ 株式の取得価額 } 2,000 \div 2,000 \text{ 株} \times 2,000 \text{ 株} = 2,000$$

ロ T株式取得時ににおけるT社の時価純資産価額

$$(3,000 + 200) - 1,600 = 1,600$$

資産の額には、土地の評価益の額200が含まれます。他方で、負債の額には退職給付引当金300及び賞与引当金100は含まれません。

ハ 資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額

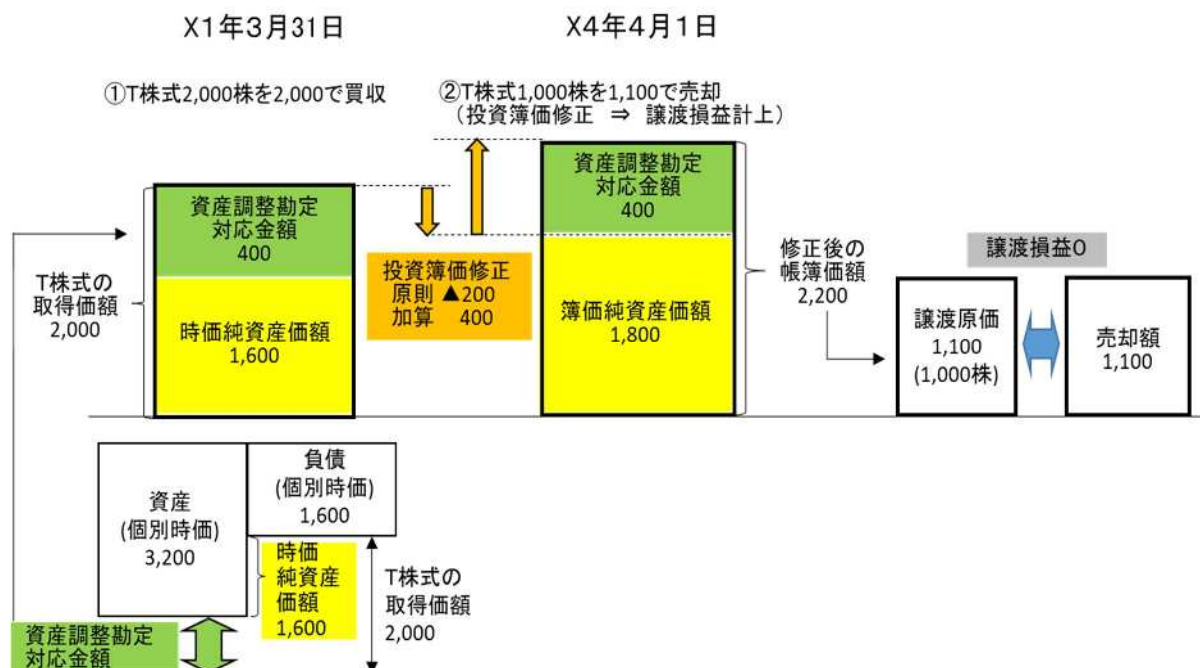
$$\left[\begin{array}{r} \text{非適格合併等対価} \\ \text{額相当額} \\ 2,000 \end{array} - \begin{array}{r} \text{時価純資} \\ \text{産価額} \\ 1,600 \end{array} \right] \times \frac{\text{取得したT株式 } 2,000}{\text{取得時のT社の発行} \\ \text{済株式総数 } 2,000} = \text{資産調整勘} \\ \text{定対応金額} \\ 400$$

(2) T株式の投資簿価修正（投資簿価修正後の帳簿価額）

$$\left(\begin{array}{l} \text{簿価純資} \\ \text{産価額} \\ 1,800 \end{array} + \begin{array}{l} \text{調整勘定} \\ \text{対応金額の合} \\ \text{計額} \quad 400 \end{array} \right) \times \frac{\text{S社が有する} \\ \text{T株式} \quad 2,000}{\text{T社の発行済株式} \\ \text{総数} \quad 2,000} = \begin{array}{l} \text{簿価純資産} \\ \text{価額とされ} \\ \text{る金額} \\ 2,200 \end{array}$$

(3) T株式の譲渡損益

$$\text{譲渡対価} 1,100 - \text{譲渡原価} 1,100 \quad (2,200 \times 1,000 \text{株} / 2,000 \text{株}) = 0$$



(参考)

初年度離脱通算子法人、簿価純資産価額に相当する金額及び株式の取得が段階的に行われる場合の資産調整勘定対応金額等の計算については、次のQ & Aを参照してください。

問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

問60 投資簿価修正（原則法）の概要

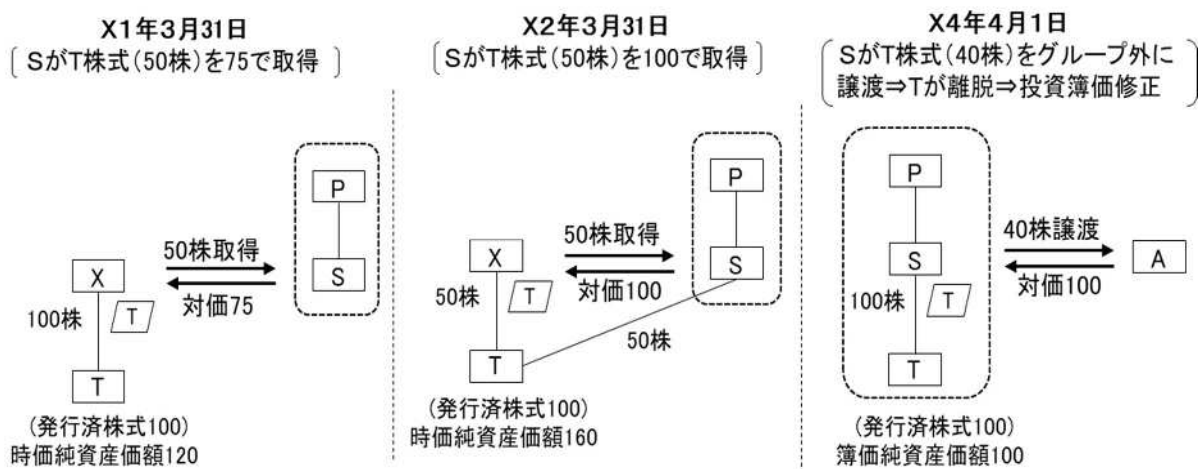
問64 株式の取得が段階的に行われる場合の資産調整勘定対応金額等の計算

株式の取得が段階的に行われる場合の資産調整勘定対応金額等の計算

(問64)

通算法人S社（3月決算）がX1年3月31日及びX2年3月31日にT社（3月決算）の株式を段階的に取得したことにより、T社は、Pグループに加入しました。X4年4月1日に、S社が通算グループ外のA社にT株式を譲渡したことにより、T社はPグループから離脱することとなりました。

このように対象株式を段階的に取得する場合に、T社の離脱時にS社が有するT株式について行う投資簿価修正において資産調整勘定対応金額等の加算措置の適用を受けるときには、調整勘定対応金額の計算及び投資簿価修正はどのように行うのでしょうか。



【回答】

対象株式を段階的に取得する場合、調整勘定対応金額の計算は対象株式の取得ごとに行います。具体的には、「3 本件における投資簿価修正」のとおりです。

【解説】

- 1 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（※）を除きます。以下同じです。）について通算制度の承認がその効力を失う場合（以下、この承認の効力を失うこととなる事由を「通算終了事由」といいます。）、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（※）に修正を行うとともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行います（投資簿価修正）（法28、令96、119の3⑤、119の4①）。

なお、この場合において、その通算子法人の株式を有する全ての法人がその通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に調整勘定対応金額の合計額等の計算に関する明細を記載した書類（別表十四（五））を添付し、その通算子法人の株式を有する法人のうちいずれかの法人が調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項

等を記載した書類を保存しているときは、その通算子法人の株式の帳簿価額は、調整勘定対応金額の合計額を加算して計算した簿価純資産価額（※）となります（投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置）（令119の3⑥）。

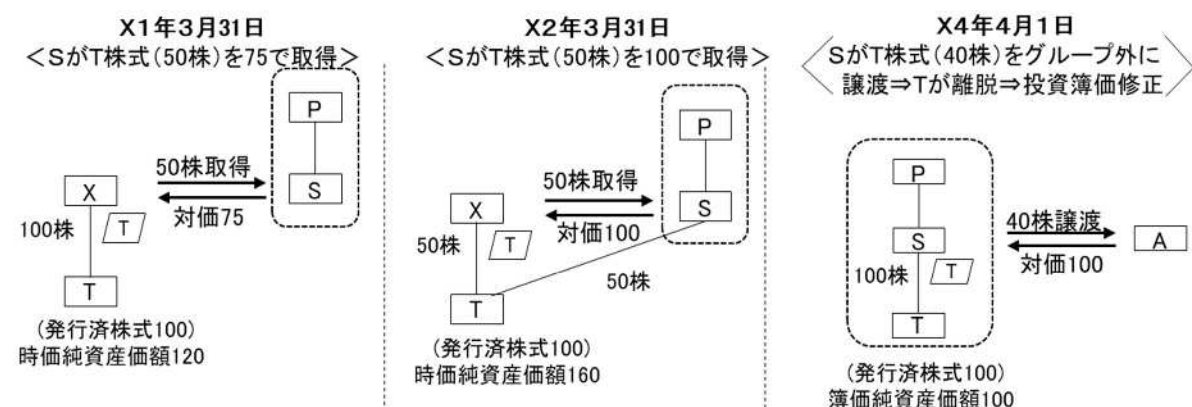
（※） 初年度離脱通算子法人については問40、簿価純資産価額に相当する金額については問60、調整勘定対応金額の合計額を加算して計算する簿価純資産価額については問63を参照してください。

2 上記1の調整勘定対応金額は、通算完全支配関係発生日にその通算子法人（離脱法人）の株式を有する法人ごとに、かつ、その対象株式の取得ごとに計算することとされています（注）。

（注） その取得後から通算完全支配関係発生日までの間にその通算子法人の株式の譲渡（適格分割型分割による分割承継法人への移転を含みます。）をした場合には、各取得の時における調整勘定対応金額の合計額から、譲渡した株式数に応じた一定の金額を控除することとされています（令119の3⑥ニイ～ニ）。

3 本件における投資簿価修正

本件における調整勘定対応金額の計算及び投資簿価修正は次のように行われます（資産調整勘定対応金額等の加算措置及び調整勘定対応金額の計算の詳細については問63の「1」から「3」までを参照してください。）。



<p>T株式の取得価額 75(50株)</p> <p>【調整勘定対応金額】 ・非適格合併等対価額 $75 \div 50株 \times 100株 = 150 \dots \textcircled{A}$ ・時価純資産価額 120 $\dots \textcircled{B}$</p> <p>・資産調整勘定対応金額 $(\textcircled{A} - \textcircled{B}) \times 50/100株 = 15 \dots \textcircled{1}$</p>	<p>T株式の取得価額 100(50株)</p> <p>【調整勘定対応金額】 ・非適格合併等対価額 $100 \div 50株 \times 100株 = 200 \dots \textcircled{C}$ ・時価純資産価額 160 $\dots \textcircled{D}$</p> <p>・資産調整勘定対応金額 $(\textcircled{C} - \textcircled{D}) \times 50/100株 = 20 \dots \textcircled{2}$</p>	<p>離脱直前の T株式の帳簿価額 175(100株)</p> <p>【投資簿価修正(加算措置適用)】 ・T株式の帳簿価額 = 簿価純資産価額100 + 資産調整勘定対応金額の合計額 $(15(\textcircled{1}) + 20(\textcircled{2}))$ = $135 \times 100/100株 = 135$</p> <p>【譲渡原価】 $135 \times 40/100株 = 54$</p>
---	---	--

(参考) S社の別表十四(五)の記載例

通算終了事由が生じた他の通算法人の株式につき資産調整勘定対応金額等がある場合の簿価純資産価額とする金額の計算に関する明細書		事業年度	X3・4・1 X4・3・31	法人名	S					
通算終了事由が生じた他の通算法人の名称	1	T	資産調整勘定対応金額合計額 (各法人の(34)の合計)		8	35				
通算完全支配関係発生日	2	X2・3・31	負債調整勘定対応金額合計額 (各法人の(39)の合計)		9	0				
通算終了事由が生じた日	3	X4・4・1	資産調整勘定等対応金額合計額 (8)-(9)		10	35				
(3)の直前における保有株式又は出資の数又は金額	4	100株	通算内適格合併に係る被合併法人の名称		11					
(1)の法人の(3)の直前における発行済株式又は出資の総数又は総額	5	100株	通算内適格合併の年月日		12	・				
(1)の法人の(3)の直前における資産の帳簿価額の合計額	6	1,000	被合併法人調整勘定対応金額 加算対象資産調整勘定対応金額等 (10)+(13)		13	円				
(1)の法人の(3)の直前における負債の帳簿価額の合計額	7	900	総通算簿価純資産価額相当額 (6)-(7)+(14)		14	35				
			簿価純資産価額とする金額 (15)× $\frac{(4)}{(5)}$		15	135				
			簿価純資産価額とする金額 (15)× $\frac{(4)}{(5)}$		16	135				
資産調整勘定対応金額又は負債調整勘定対応金額の計算										
対象株式の取得又は譲渡をした法人の名称	17	S								
(1)の法人の株式の取得又は譲渡をした日	18	・	・	X1・3・31	X2・3・31	・	・	計	・	計
取得又は譲渡の別	19	取得・譲渡	取得	譲渡	取得・譲渡	取得	譲渡	取得・譲渡	取得	譲渡
取得した対象株式又は譲渡した株式若しくは出資の数又は金額	20	50株	50株							
取得又は譲渡の直前における保有株式又は出資の数又は金額	21	0株	50株							
対象株式の取得価額	22	円	75円	100円	円					
(1)の法人の取得の時に発行済株式又は出資の総数又は総額	23	100株	100株							
非適格合併等対価額に相当する金額 (22)× $\frac{(23)}{(20)}$	24	円	円	円	円					
(1)の法人の時価純資産価額	25	120	160							
時価純資産価額に係る加算調整額	26									
調整後時価純資産価額 (25)+(26)	27	120	160							
資産調整勘定金額又は負債調整勘定金額として計算される金額 (24)-(27)	28	30	40							
取得割合 $\frac{(20)}{(23)}$	29	0.5	0.5							
資産調整勘定対応金額 (28)×(29) (マイナスの場合は0)	30	円	円	円	円	円	円	円	円	円
譲渡割合 $\frac{(20)}{(21)}$	31									
譲渡に係る調整額 (直前の(18)における(33))×(31)	32	円	円	円	円	円	円	円	円	円
資産調整勘定対応金額の累計 (直前の(18)における(33))+(30)-(32)	33	15	35							
資産調整勘定対応金額の合計額 (30の計)-(32の計)	34	35								
負債調整勘定対応金額 (直前の(18)における(38))+(35)-(37)	35	円	円	円	円	円	円	円	円	円
譲渡割合 $\frac{(20)}{(21)}$	36									
譲渡に係る調整額 (直前の(18)における(38))×(36)	37	円	円	円	円	円	円	円	円	円
負債調整勘定対応金額の累計 (直前の(18)における(38))+(35)-(37)	38									
負債調整勘定対応金額の合計額 (35の計)-(37の計)	39	円								

別表十四(五) 令四・四・一以後終了事業年度分

(参考)

対象株式、初年度離脱通算子法人、簿価純資産価額に相当する金額及び調整勘定対応金額の合計額を加算して計算する簿価純資産価額については、次のQ & Aを参照してください。

問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

問60 投資簿価修正（原則法）の概要

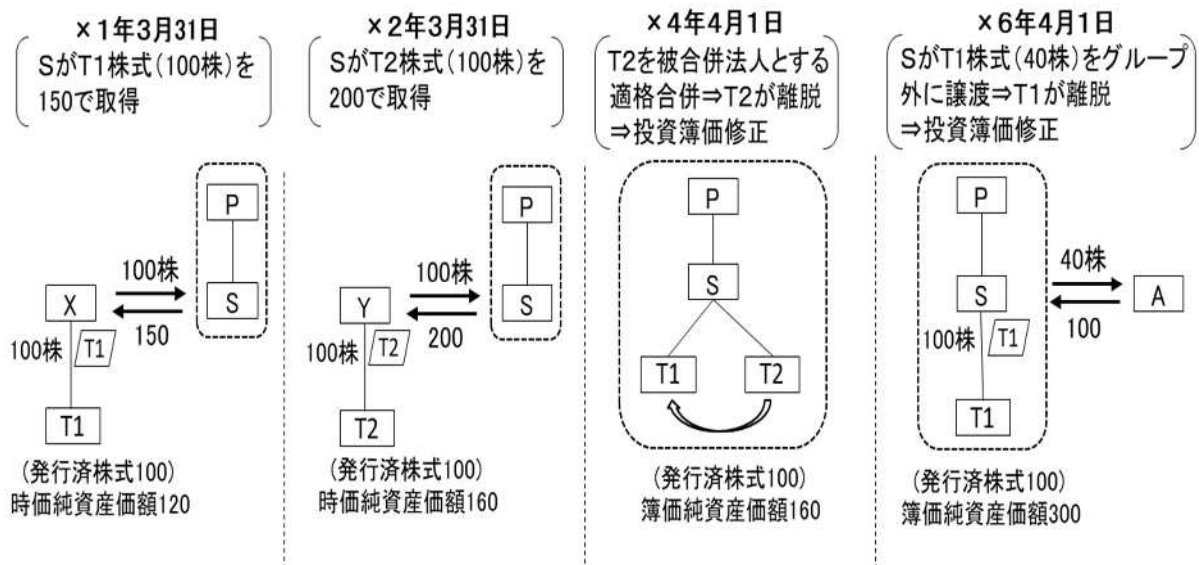
問63 投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置

通算グループ内で適格合併があった場合における資産調整勘定対応金額等の加算措置の適用

(問65)

通算法人S社がX1年3月31日にT1社の発行済株式の全部を、X2年3月31日にT2社の発行済株式の全部を取得したことにより、T1社及びT2社は、Pグループに加入しました。その後、T1社及びT2社は、X4年4月1日に、T1社を合併法人、T2社を被合併法人とする通算内適格合併（無対価合併）を行いました。この度、S社がX6年4月1日に、T1株式の40%を通算グループ外のA社へ譲渡したことにより、T1社はPグループから離脱することとなりました。

ところで、S社は、通算内適格合併による解散により通算グループを離脱するT2社の株式に係る投資簿価修正において資産調整勘定対応金額等の加算措置の適用を受けており、今回のT1株式の譲渡により通算グループを離脱するT1社の株式に係る投資簿価修正においても資産調整勘定対応金額等の加算措置の適用を受ける予定ですが、具体的には、どのような計算を行うのでしょうか。



【回答】

被合併法人であるT2社の株式に係る投資簿価修正において資産調整勘定対応金額等の加算措置の適用を既に受けている場合で、合併法人であるT1社に通算終了事由が生じた際にS社がこの加算措置の適用を受けるための一定の要件を満たしているときは、T1株式の投資簿価修正において、T1社を合併法人とする通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額をT1株式に係る調整勘定対応金額の合計額に加算した金額をT1社の離脱時の簿価純資産価額に加算します。

【解説】

- 1 通算内適格合併が行われた場合の調整勘定対応金額の計算

(1) 投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置

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（※）を除きます。以下同じです。）について通算制度の承認がその効力を失う場合（以下、この承認の効力を失うこととなる事由を「通算終了事由」といいます。）、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（※）に修正を行うとともに、自己の利益積立金額につきその修正により増減した帳簿価額に相当する金額の増加又は減少の調整を行います（投資簿価修正）（法二十八、令九六、119の3⑤、119の4①）。

なお、この場合において、その通算子法人の株式を有する全ての法人がその通算終了事由が生じた時の属する事業年度の確定申告書等に調整勘定対応金額の合計額等の計算に関する明細を記載した書類（別表十四（五））を添付し、その通算子法人の株式を有する法人のうちいずれかの法人が調整勘定対応金額の計算の基礎となる事項等を記載した書類を保存しているときは、その通算子法人の株式の帳簿価額は、調整勘定対応金額の合計額を加算して計算した簿価純資産価額（※）となります（以下、この措置を「本加算措置」といいます。）（令119の3⑥）。

（※） 初年度離脱通算子法人については問40、簿価純資産価額に相当する金額については問60、調整勘定対応金額の合計額を加算して計算する簿価純資産価額については問63を参照してください。

(2) 通算内適格合併が行われた場合

通算終了事由が生ずる他の通算法人を合併法人とする通算内適格合併（注1）が行われた場合において、その通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額（注2）があるときは、上記(1)の調整勘定対応金額の合計額にその被合併法人調整勘定対応金額に相当する金額を加算することとされています（令119の3⑥二括弧書）（注3）。

なお、通算内適格合併が行われた場合において、被合併法人である通算子法人の株式につき本加算措置の適用を受けることを選択しなかったときには、その後、合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際に本加算措置の適用を受けたとしても、被合併法人調整勘定対応金額に相当する金額を合併法人株式に係る調整勘定対応金額の合計額に加算することはできません。

また、被合併法人である通算子法人の株式につき本加算措置の適用を受けていた場合であっても、合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際に本加算措置の適用を受けることを選択しなかったときには、被合併法人調整勘定対応金額を含め、合併法人（離脱法人）の簿価純資産価額に加算される金額はないこととなります。

$$\begin{array}{l}
 \text{簿価純資産額} \\
 \text{純価さる} \\
 \text{資産額}
 \end{array} = \left(\begin{array}{l} \text{資産の帳簿額} \\ \text{の合計額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{負債の帳簿額} \\ \text{の合計額} \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{調整勘定} \\ \text{対応金額} \\ \text{の合計額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{被合併} \\ \text{法人調整} \\ \text{勘定額} \end{array} \right) \times \frac{\text{その法人が有するその通算子法人の株式の数}}{\text{その通算子法人の株式の総数}}$$

(注1) 通算内適格合併とは、通算グループ内の他の通算法人の通算終了事由が生じた時前に行われた適格合併のうち、その適格合併の直前の時において当該他の通算法人に係る通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人を被合併法人及び合併法人とするもの並びにその通算親法人との間に通算完全支配関係がある法人のみを被合併法人とする合併で法人を設立するものをいいます(令119の3⑦五)。

(注2) 被合併法人調整勘定対応金額とは、通算内適格合併に係る被合併法人の対象株式(令119の3⑦二)につき本加算措置の適用を受けた場合におけるその適用に係る調整勘定対応金額の合計額に相当する金額をいいます(令119の3⑦六)。

(注3) 通算内適格合併に係る被合併法人の株式についての本加算措置の適用に当たり、その被合併法人を合併法人とする他の通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額がある場合には、その通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額は、その被合併法人の株式に係る調整勘定対応金額の合計額に当該他の通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額に相当する金額を加算した金額となります。

例えば、T1社を合併法人、T2社を被合併法人とする通算内適格合併(後続合併)より前に、T2社を合併法人、T3社を被合併法人とする通算内適格合併(先行合併)があり、T3株式の投資簿価修正において本加算措置の適用がある場合には、後続合併に係る被合併法人調整勘定対応金額は、後続合併に係る被合併法人の株式に係る調整勘定対応金額(T2株式に係る調整勘定)に先行合併に係る被合併法人の株式に係る調整勘定対応金額(T3株式に係る調整勘定)を加算した金額となります。

すなわち、複数の通算内適格合併があった場合には、各通算内適格合併に係る被合併法人調整勘定対応金額は最終的な合併法人の株式に係る投資簿価修正の計算上簿価純資産価額に加算されることとなります。

2 本件における計算例

(1) 通算内適格合併に伴うT2社の離脱時に行うT2株式の投資簿価修正

$$\left(\begin{array}{l} \text{簿価純資} \\ \text{産価額} \\ 160 \end{array} + \begin{array}{l} \text{T2株式に} \\ \text{係る調整勘} \\ \text{定対応金額} \\ \text{の合計額} \\ 40 \end{array} \right) \times \frac{\text{S社が有する} \\ \text{T2株式} \ 100}{\text{T2社の発行済} \\ \text{株式総数} \ 100} = \begin{array}{l} \text{簿価純資産価額} \\ \text{とされる金額} \\ 200 \end{array}$$

T2株式に係る調整勘定対応金額の計算については下表を参照ください。

なお、被合併法人株式(T2株式)は、通算内適格合併(無対価合併)により消滅し、合併法人株式(T1株式)の帳簿価額は、その通算内適格合併の直前の帳簿価額(150)に被合併法人(T2社)のその通算内適格合併の直前の帳簿価額(投資簿価修正後の帳簿価額200)を加算した金額(150+200=350)となります(令119の3⑳)。

(2) T1社の離脱時に行うT1株式の投資簿価修正

$$\left[\begin{array}{l} \text{簿価純資産価額} \\ 300 \end{array} + \left(\begin{array}{l} \text{T1株式に係る調整勘定} \\ \text{対応金額の合計額} \\ 30 \end{array} + \begin{array}{l} \text{被合併法人調整勘定} \\ \text{対応金額} \\ 40 \end{array} \right) \right] \times \frac{\text{S社が有するT1株式} 100}{\text{T1社の発行済株式総数} 100} = \begin{array}{l} \text{簿価純資産} \\ \text{価額とされる金額} \\ 370 \end{array}$$

T1株式に係る調整勘定対応金額の計算については下表を参照ください。

(3) T1株式の譲渡損益

譲渡対価100 - 譲渡原価148 (370 × 40株 / 100株) = ▲48 (譲渡損失)

X1年3月31日 SがT1株式(100株)を150で取得	X2年3月31日 SがT2株式(100株)を200で取得	X4年4月1日 T2を被合併法人とする適格合併 ⇒T2が離脱⇒投資簿価修正	X6年4月1日 SがT1株式(40株)をグループ外に譲渡⇒T1が離脱⇒投資簿価修正
<p>(発行済株式100) 時価純資産価額120</p>	<p>(発行済株式100) 時価純資産価額160</p>	<p>(発行済株式100) 簿価純資産価額160</p>	<p>(発行済株式100) 簿価純資産価額300</p>
T1株式の取得価額 150(100株)	T2株式の取得価額 200(100株)	離脱直前のT2株式の帳簿価額 200(100株)	離脱直前のT1株式の帳簿価額 350(100株)
【T1株式に係る調整勘定対応金額】 ・非適格合併等対価額 $150 \div 100 \text{株} \times 100 \text{株} = 150 \dots \text{A}$ ・時価純資産価額 120 $\dots \text{B}$ ・資産調整勘定対応金額 $(\text{A} - \text{B}) \times 100 / 100 \text{株} = 30 \dots \text{1}$	【T2株式に係る調整勘定対応金額】 ・非適格合併等対価額 $200 \div 100 \text{株} \times 100 \text{株} = 200 \dots \text{C}$ ・時価純資産価額 160 $\dots \text{D}$ ・資産調整勘定対応金額 $(\text{C} - \text{D}) \times 100 / 100 \text{株} = 40 \dots \text{2}$	【投資簿価修正(加算措置適用)】 ・T2株式の帳簿価額 $= \text{簿価純資産価額} 160$ + 資産調整勘定対応金額の合計額(40(2)) $= 200 \times 100 / 100 \text{株} = 200$ 【T1(合併法人)株式の帳簿価額に加算】 T1株式(100株)の帳簿価額 $150 + 200 = 350$	【投資簿価修正(加算措置適用)】 ・T1株式の帳簿価額 $= \text{簿価純資産価額} 300$ + 資産調整勘定対応金額の合計額(30(1)) + 被合併法人調整勘定対応金額(40(2)) $= 370 \times 100 / 100 \text{株} = 370$ 【譲渡原価】 $370 \times 40 / 100 \text{株} = 148$
T1取得価額 150	T2取得価額 200	T1帳簿価額350 (T2)200 (T1)150 T2帳簿価額200 40 (2)	T1帳簿価額370 40 (2) 30 (1)

3 経過措置

(1) 経過連結法人に関する経過措置

通算グループ内の他の通算法人(離脱法人)が、連結納税制度から通算制度への移行

に係る経過措置(令2改正法附則29①)により通算承認があったものとみなされた内国法人(連結親法人であったものに限り、以下「経過連結親法人」といいます。)の令和4年3月31日の属する連結事業年度終了の日においてその経過連結親法人との間に連結完全支配関係があった内国法人(以下「経過連結子法人」といいます。)である場合における当該他の通算法人に係る通算完全支配関係発生日は、その通算承認があったものとみなされた日ではなく、当該他の通算法人がその経過連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日とされています(令4改正令附則6②)。

(2) 経過適格合併に関する経過措置

経過連結親法人が、令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度終了の日までに、経過適格合併(注4)に係る対象金額(注5)につき「投資簿価修正における簿価純資産価額の特例計算に関する経過措置を適用する旨の届出書」(注6)を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その経過適格合併に係る合併法人の株式に係る本加算措置の適用については、その経過適格合併を通算内適格合併と、その対象金額を被合併法人調整勘定対応金額と、それぞれみなすこととされています(令4改正令附則6③)。

すなわち、連結納税制度からグループ通算制度に移行した法人が連結グループ内で適格合併を行っていた場合の被合併法人の株式に係る調整勘定対応金額も、本加算措置の対象とされます。

(注4) 経過適格合併とは、令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日以前に行われた適格合併のうち、経過対象子法人を被合併法人及び合併法人とするもの並びに経過対象子法人のみを被合併法人とする合併で法人を設立するものをいい、経過対象子法人とは、その適格合併の日の前日において上記の経過連結親法人との間に連結完全支配関係があった法人をいいます。

(注5) 対象金額とは、経過適格合併に係る被合併法人を通算グループ内の他の通算法人(離脱法人)と、その経過適格合併が行われたことを通算終了事由と、その被合併法人がその経過連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日を通算完全支配関係発生日と、それぞれみなして本加算措置を適用するものとした場合に調整勘定対応金額の合計額として計算される金額をいいます。

(注6) 対象金額はこの届出書の記載事項とはされておらず、合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際に、その通算法人の対象株式に係る資産調整勘定対応金額及び負債調整勘定対応金額の計算の明細とともにその対象金額及びその計算の明細を確定申告書等に添付することとなります。

なお、被合併法人調整勘定対応金額と同様、経過適格合併に係る対象金額について届出書を提出していた場合においても、合併法人である通算法人に通算終了事由が生じた際に本加算措置の適用を受けることを選択しなかったときは、対象金額を含め、加算される金額はないこととなります。

(参考)

初年度離脱通算子法人、簿価純資産価額に相当する金額、調整勘定対応金額の合計額を加算して計算する簿価純資産価額、対象株式及び通算完全支配関係発生日については、次のQ&Aを参照してください。

問40 通算制度からの離脱等に伴う時価評価を要する法人

問60 投資簿価修正（原則法）の概要

問63 投資簿価修正における資産調整勘定対応金額等の加算措置

通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算

(問66)

通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算はどのように行うのでしょうか。

【回答】

関連法人株式等に係る配当等の額からその配当等の額に係る利子等の額に相当する金額を控除した金額が益金不算入額となります。

【解説】

(1) 関連法人株式等に係る配当等の額で益金不算入となる金額

関連法人株式等に係る配当等の額で益金不算入となる金額は、関連法人株式等に係る配当等の額からその配当等の額に係る利子の額に相当する金額を控除した金額とされ、具体的には、次の算式により計算することとされています（法23①、令19①②）。

益金不算入となる金額	=	内国法人が受ける関連法人株式等に係る配当等の額	—	内国法人が受ける関連法人株式等に係る配当等の額の4%に相当する金額(注1)
------------	---	-------------------------	---	---------------------------------------

(注1) 法人税法第23条第1項の事業年度（以下「適用事業年度」といいます。）に係る支払利子等の額(注2)の合計額の10%に相当する金額がその適用事業年度において受ける関連法人株式等に係る配当等の額の合計額の4%に相当する金額以下であるときは、適用事業年度の確定申告書、修正申告書又は更正請求書に一定の書類を添付することにより、その10%に相当する金額にその配当等の額がその適用事業年度において受ける関連法人株式等に係る配当等の額の合計額のうち占める割合を乗じて計算した金額となります（令19②⑨）。

(注2) 法人が支払う負債の利子又は手形の割引料、社債を割引発行した場合の収入額と債務額との差額、生命保険契約に基づく責任準備金の積立額のうち保険料積立金に係る利子に相当する金額など、その経済的な性質が利子に準ずるものの額をいいます（令19②③）。

(2) 通算法人の場合の支払利子等の額の合計額

通算法人である場合（適用事業年度終了の日がその法人に係る通算親法人の事業年度終了の日である場合に限ります。）には、上記(1)(注1)の支払利子等の額の合計額は、その合計額（通算完全支配関係がある他の通算法人に対するものを除きます。以下「支払利子合計額」といいます。）に、支払利子配賦額が支払利子合計額を超える場合にはその超える部分の金額を加算し、支払利子配賦額が支払利子合計額に満たない場合にはその満たない部分の金額を控除した金額とされます（令19④）。

支払利子配賦額とは、次の算式により計算した金額をいいます。

	各通算法人(注3) の支払利子合計額 を合計した金額	×	その通算法人の適用関連法人配当等 の額(注4)の合計額 <hr style="border: none; border-top: 1px solid black; margin: 5px 0;"/> 各通算法人(注3)の適用関連法人配 当等の額の合計額の合計
支払利子配賦額 =			

(注3) その通算法人以外の通算法人については、適用事業年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある通算法人に限ります。

(注4) 関連法人株式等に係る配当等の額で、法人税法第23条第1項の規定の適用を受けるものをいいます。

なお、各通算法人（その通算法人を含みます。）の支払利子合計額又は適用関連法人配当等の額の合計額が、期限内申告のこれらの金額と異なることとなった場合であっても、原則として、期限内申告のこれらの金額を支払利子合計額又は適用関連法人配当等の額の合計額とみなすこととされています（令19⑤）。

すなわち、支払利子合計額又は適用関連法人配当等の額の合計額は期限内申告のこれらの金額に固定され、通算法人の修正申告等によりこれらの金額が変動したとしても、他の通算法人への影響は遮断されることとなります。

(3) 益金不算入額の計算例

通算法人における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算は、例えば、次のように行います。

	A社	B社	C社	合計
①配当等の額	200	1,800	0	2,000
② ①×4%	8	72	0	80
③支払利子合計額	100	200	300	600
④支払利子配賦額 (③の合計額×(①/①の合計額))	60 =600×200/2,000	540 =600×1,800/2,000		600
⑤ {③+(④-③)} ×10%	60-100=▲40 (100-40)×10%=6	540-200=340 (200+340)×10%=54		60
⑥ ②と⑤のうち小さい方の金額	6 8>6	54 72>54		60
⑦益金不算入額 (①-⑥)	200-6=194	1,800-54=1,746		1,940

(参考)

通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算が当初申告と異なることとなった場合の取扱いについては、次のQ & Aを参照してください。

問67 通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算が当初申告と異なることとなった場合の取扱い

通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算が当初申告と異なることとなった場合の取扱い

(問67)

税務調査により、支払利子合計額又は適用関連法人配当等の額の合計額が当初申告と異なることとなった場合、通算法人の受取配当等の益金不算入額の計算はどのように行うこととなりますか。

【回答】

原則として、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相当する金額を支払利子等の額の合計額の10%に相当する金額とする特例を適用できるかどうかの判定等において、支払利子合計額又は適用関連法人配当等の額の合計額を当初申告の金額に固定して、各通算法人の受取配当等の益金不算入額を計算することとなります。

なお、修正申告を行った通算法人の修正申告後の適用関連法人配当等の額の合計額が当初申告における支払利子配賦額（修正申告における支払利子合計額から当初申告における支払利子合計額を減算した金額（利子修正額）がある場合には、その利子修正額を加算した金額）の10%に相当する金額に満たない場合には、その満たない部分の金額を益金の額に算入します。

ただし、当初申告において関連法人株式等に係る配当等の額の4%に相当する金額を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相当する金額としている場合や、通算グループ内の全法人が損益通算を再計算する等の一定の場合においては、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相当する金額を支払利子等の額の合計額の10%に相当する金額とする特例を適用できるかどうかの判定等において、支払利子合計額又は適用関連法人等の額の合計額を当初申告の金額に固定せずに受取配当等の益金不算入額を再計算することとなります。

【解説】

(1) 支払利子配賦額の計算等における修正申告等による影響の遮断

通算法人の事業年度（その通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限ります。）若しくは他の通算法人のその事業年度終了の日に終了する事業年度（以下「通算事業年度」といいます。）に係る支払利子合計額又はその通算事業年度において受ける適用関連法人配当等の額の合計額が、当初申告支払利子合計額又は当初申告関連法人配当合計額（注1）と異なる場合、適用関連法人配当等の額から控除する利子の額に相当する金額を支払利子等の額の合計額の10%に相当する金額とする特例を適用できるかどうかの判定（注2）及び支払利子合計額へ加算され又は支払利子合計額から控除される金額の計算に当たり、次のイ～ニの金額の計算（イ、ハ及びニの支払利子配賦額（注3）の計算を含みます。）については、当初申告支払利子合計額又は当初申告関連法人配当合計額をその通算事業年度に係る支払利子合計額又はそ

の通算事業年度において受ける適用関連法人配当等の額の合計額とみなすこととされています（令19⑤）。

イ 支払利子配賦額（注3）の10%に相当する金額（令19②一）

ロ 関連法人株式等に係る配当等の額の合計額（適用関連法人配当等の額の合計額）の4%に相当する金額（令19②二）

ハ 支払利子配賦額（注3）が支払利子合計額を超える場合におけるその超える部分の金額（令19④一）

ニ 支払利子配賦額（注3）が支払利子合計額に満たない場合におけるその満たない部分の金額（令19④二）

これにより、その通算法人は、他の通算法人の当初申告支払利子合計額又は当初申告関連法人配当合計額に誤りがあった場合においても、関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額は変わらないことになり、その通算法人の当初申告支払利子合計額又は当初申告関連法人配当合計額に誤りがあった場合には、その通算法人についてのみ修正申告又は更正を行うこととなります。

（注1） 当初申告支払利子合計額又は当初申告関連法人配当合計額とは、通算事業年度の期限内申告書に添付された書類にその通算事業年度に係る支払利子合計額又はその通算事業年度において受ける適用関連法人配当等の額の合計額として記載された金額をいいます。

（注2） 適用関連法人配当等の額から控除する利子の額に相当する金額について、適用事業年度（関連法人株式等について法人税法第23条第1項の規定の適用を受ける事業年度をいいます。以下同じです。）の関連法人株式等に係る配当等の額の合計額の4%に相当する金額に代えて、適用事業年度の支払利子配賦額の10%に相当する金額とすることができるかどうか（適用事業年度の支払利子配賦額の10%に相当する金額（上記イ）が適用事業年度の関連法人株式等に係る配当等の額の合計額の4%に相当する金額（上記ロ）以下であるかどうか）の判定をいいます。

（注3） 支払利子配賦額とは、次の算式により計算した金額をいいます（令19④）。

支払利子配賦額	=	各通算法人の支払利子合計額を合計した金額	×	その通算法人の適用関連法人配当等の額の合計額
				各通算法人の適用関連法人配当等の額の合計額を合計した金額

(2) 遮断措置があった場合における控除不足となる金額の益金算入

(1)の遮断措置があった場合に(1)の通算法人の通算事業年度において受ける修正後の適用関連法人配当等の額の合計額がその通算事業年度に係る当初申告における支払利子配賦額（イに掲げる金額がある場合にはその金額を加算した金額とし、ロに掲げる金額がある場合にはその金額を控除した金額とします。）の10%に相当する金額に満

たない場合には、その満たない部分の金額に相当する金額は、その通算事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（令19⑥）。

イ その通算事業年度に係る支払利子合計額が当初申告支払利子合計額を超える場合におけるその超える部分の金額（令19⑥一）

ロ その通算事業年度に係る支払利子合計額が当初申告支払利子合計額に満たない場合におけるその満たない部分の金額（令19⑥二）

(3) 遮断措置等の不適用（全体再計算）

通算事業年度のいずれかについて修正申告書の提出又は更正がされる場合において、次に掲げる場合のいずれかに該当するときは、(1)の通算法人の通算事業年度については、遮断措置等（上記(1)及び(2)）は適用しないこととされています（令19⑦）。

イ 各通算法人の支払利子合計額（上記(1)による遮断措置適用後）を合計した金額の10%に相当する金額が、各通算法人の適用関連法人配当等の額の合計額（上記(1)による遮断措置適用後）を合計した金額の4%に相当する金額を超える場合

ロ 各通算法人の支払利子合計額（正当額）を合計した金額の10%に相当する金額が、各通算法人の適用関連法人配当等の額の合計額（正当額）を合計した金額の4%に相当する金額を超える場合

ハ 法人税法第64条の5第6項の規定の適用がある場合

ニ 法人税法第64条の5第8項の規定の適用がある場合

(4) 計算例

イ 修正申告により遮断措置が適用される場合においてA社の支払利子が増加し益金不算入額の一部が減少するときの計算について

	A社	B社	C社	合計
①配当等の額	200	1,800	0	2,000
② ①×4%	8	72	0	80(※3)
③支払利子合計額	当初申告：100 修正申告：250(+ 150)	200	300	当初申告：600 修正申告：750 (+150)
④支払利子配賦額 (当初申告の③の合計額×(当初申告の①/当初申告の①の合計額))	$600 \times 200 / 2,000 = 60$ (※1)	$600 \times 1,800 / 2,000 = 540$ (※1)		600
⑤ {③ + (④ - 当初申告の③)} × 10%	$60 - 100 = \blacktriangle 40$ (※1) 当初申告：(100 + $\blacktriangle 40$) × 10% = 6 修正申告：(250 + $\blacktriangle 40$) × 10% = 21(※2)	$540 - 200 = 340$ (※1) (200 + 340) × 10% = 54		当初申告：60 修正申告：75 (※3)
⑥⑤を配当等の額から控除できるかどうか(当初申告の② ≥ 当初申告の⑤に該当するかどうか)の判定	該当 (8 ≥ 6)	該当 (72 ≥ 54)		
⑦配当等の額から控除する金額(⑥が該当の場合は⑤、それ以外の場合は②)	当初申告：6 修正申告：21 (※2)	54		当初申告：60 修正申告：75 (+15)
⑧益金不算入額 (① - ⑦)	当初申告：194 (200 - 6 = 194) 修正申告：179 (200 - 21 = 179)	1,746 (1,800 - 54 = 1,746)		当初申告：1,940 修正申告：1,925

(※1) 支払利子配賦額(A社：60 B社：540)及びA社の支払利子合計額から控除していた金額40は当初申告における金額に固定されることとなります。

(※2) 修正申告により増加したA社の支払利子150は通算グループ内で配賦せず、A社の支払利子としてA社の配当等の額から控除する利子の額の計算をすることとなります。

(※3) ⑤の合計の当初申告の金額(60)及び修正申告の金額(75)が②の合計(80)の金額を超えていないため、上記(3)イ及びロの場合に該当せず、遮断措置が適用されます。

ロ 修正申告により遮断措置が適用される場合においてA社の配当額が減少し支払利

子配賦後の控除額を控除しきれなくなったときの益金算入額の計算について

	A社	B社	合計
①配当等の額	当初申告：10,000 修正申告：50 (▲9,950)	2,500	当初申告：12,500 修正申告：2,550 (▲9,950)
② ①×4%	当初申告：400 修正申告：2	100	当初申告：500 修正申告：102 (※6)
③支払利子合計額	500	500	1,000
④支払利子配賦額 (当初申告の③の合計額× (当初申告の①/当初申告の ①の合計額))	$1,000 \times 10,000/12,500 = 800$ (※4)	$1,000 \times 2,500/12,500 = 200$ (※4)	1,000
⑤ {③+(④-当初申告の ③)}×10%	$800-500=300$ $(500+300) \times 10\% = 80$	$200-500 = \blacktriangle 300$ $(500+\blacktriangle 300) \times 10\% = 20$	100 (※6)
⑥⑤を配当等の額から控除 できるかどうか(当初申告 の②≥当初申告の⑤に該当 するかどうか)の判定	該当 ($400 \geq 80$)	該当 ($100 \geq 20$)	
⑦配当等の額から控除する 金額(⑥が該当の場合は ⑤、それ以外の場合は②)	当初申告：80 修正申告：80	20	当初申告：100 修正申告：100
⑧益金不算入額 (①-⑦)	当初申告：9,920 ($10,000-80=9,920$) 修正申告：0 ($50-80 = \blacktriangle 30 < 0$)	2,480 ($2,500-20=2,480$)	当初申告：12,400 修正申告：2,480
⑨益金算入額 (④×10%-①)	修正申告：30 ($80-50=30$) (※5)		修正申告：30

(※4) 支払利子配賦額(A社：800 B社：200)は当初申告における金額に固定されることとなります。

(※5) A社の①の修正申告における金額(50)が、④×10%(80)に満たないため、その満たない部分の金額(30)は益金の額に算入することとなります。

(※6) ⑤の合計(100)の金額が②の合計の当初申告の金額(500)及び修正申告の金額(102)を超えていないため、上記(3)イ及びロの場合に該当せず、遮断

措置が適用されます。

ハ 修正申告により遮断措置が適用される場合においてA社の支払利子が増加し支払利子配賦後の控除額を控除しきれなくなったときの益金算入額の計算について

(イ) 関連法人配当等の額を有する法人（A社）の支払利子が増加した場合

	A社	B社	合計
①配当等の額	100	9,900	10,000
② ①×4%	4	396	400(※9)
③支払利子合計額	当初申告：500 修正申告：2,000 (+1,500(利子修正額))	500	当初申告：1,000 修正申告：2,500 (+1,500)
④支払利子配賦額(当初申告の③の合計額×(当初申告の①/当初申告の①の合計額))	$1,000 \times 100 / 10,000 = 10$ (※7)	$1,000 \times 9,900 / 10,000 = 990$ (※7)	1,000
⑤{③+(④-当初申告の③)}×10%	$10 - 500 = \blacktriangle 490$ (※7) 当初申告： $(500 + \blacktriangle 490) \times 10\% = 1$ 修正申告： $(2,000 + \blacktriangle 490) \times 10\% = 151$	$990 - 500 = 490$ (※7) $(500 + 490) \times 10\% = 99$	当初申告：100 修正申告：250 (※9)
⑥⑤を配当等の額から控除できるかどうか(当初申告の②≥当初申告の⑤に該当するかどうか)の判定	該当 (4≥1)	該当 (396≥99)	
⑦配当等の額から控除する金額(⑥が該当の場合は⑤、それ以外の場合は②)	当初申告：1 修正申告：151	99	当初申告：100 修正申告：250
⑧益金不算入額(①-⑦)	当初申告：99 (100-1) 修正申告：0 (100-151=▲51<0)	9,801 (9,900-99=9,801)	当初申告：9,900 修正申告：9,801
⑨益金算入額((④+利子修正額)×10%-①)	修正申告：51 ($(10+1,500) \times 10\% - 100$)(※8)		修正申告：51

(※7) 支払利子配賦額(A社：10 B社：990)及びA社の支払利子合計額

から控除していた金額 490 は当初申告における金額に固定されることとなります。

- (※ 8) A社の①の金額(100)が、(④+利子修正額)×10%(151)に満たないため、その満たない部分の金額(51)は益金の額に算入することとなります。
 - (※ 9) ⑤の合計の当初申告の金額(100)及び修正申告の金額(250)が②の合計(400)の金額を超えていないため、上記(3)イ及びロの場合に該当せず、遮断措置が適用されます。
- (ロ) 関連法人配当等の額を有しない法人(A社)の支払利子が増加した場合

	A社	B社	C社	合計
①配当等の額	0	200	2,300	2,500
② ①×4%	0	8	92	100(※12)
③支払利子合計額	当初申告：300 修正申告：450 (+150(利子修正額))	100	200	当初申告：600 修正申告：750(+150)
④支払利子配賦額 (当初申告の③の合計額×(当初申告の①/当初申告の①の合計額))		$(600 \times 200 / 2,500) = 48$ (※10)	$(600 \times 2,300 / 2,500) = 552$ (※10)	600
⑤ {③+(④-当初申告の③)}×10%		$48 - 100 = \blacktriangle 52$ (※10) $(100 + \blacktriangle 52) \times 10\% = 5$	$552 - 200 = 352$ (※10) $(200 + 352) \times 10\% = 55$	60(※12)
⑥⑤を配当等の額から控除できるかどうか(当初申告の②≥当初申告の⑤に該当するかどうか)の判定		該当 ($8 \geq 5$)	該当 ($92 \geq 55$)	
⑦配当等の額から控除する金額(⑥が該当の場合は⑤、それ以外の場合は②)		5	55	
⑧益金不算入額(①-⑦)		195 ($200 - 5 = 195$)	2,245 ($2,300 - 55 = 2,245$)	2,440
⑨益金算入額((④+利子修正額)×10%-①)	修正申告：15 ($(0 + 150) \times 10\% - 0$)(※11)			修正申告：15

(※10) 支払利子配賦額 (B社：48 C社：552) は当初申告における金額に固定されることとなります。

(※11) A社の①の金額(0)が(④+利子修正額)×10%(15)に満たないため、その満たない部分の金額(15)は益金の額に算入することとなります。

(※12) ⑤の合計(60)の金額が②の合計(100)の金額を超えていないた

め、上記(3)イ及びロの場合に該当せず、遮断措置が適用されます。

(参考)

支払利子合計額、適用関連法人配当等の額及び通算制度における関連法人等に係る受取配当等の益金不算入額の計算については、次のQ & Aを参照してください。

問66 通算制度における関連法人株式等に係る受取配当等の益金不算入額の計算

外国子会社から受ける配当等の益金不算入規定の適用がある外国子会社の判定

(問68)

通算法人が外国法人から剰余金の配当等を受ける場合において、外国子会社から受ける配当等の益金不算入規定が適用となる外国子会社の判定は、どのようになりますか。

なお、通算法人がその外国法人の株式をその外国法人から受ける剰余金の配当等の支払義務が確定する日以前6月以上継続保有していることを前提とします。

【回答】

通算法人が外国法人から剰余金の配当等を受ける場合において、外国子会社から受ける配当等の益金不算入規定の適用がある外国子会社の判定は、原則として、通算グループ全体で保有するその外国法人の株式の保有割合が25%以上であるか否かにより行いません。

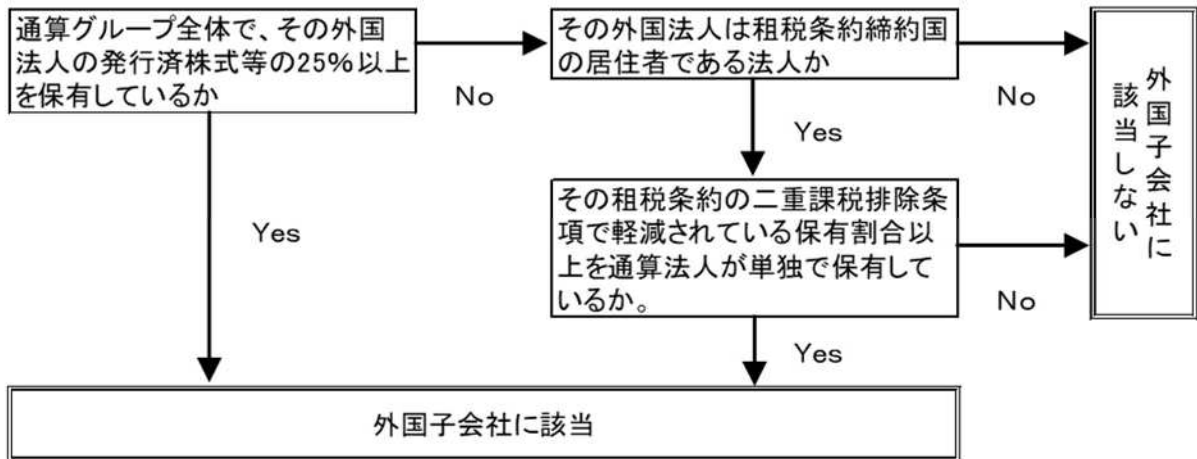
ただし、通算グループ全体で保有するその外国法人の株式の保有割合が25%未満の場合であっても、その外国法人が租税条約締約国の居住者である法人であり、通算法人単独での保有割合が租税条約の二重課税排除条項で軽減された割合以上である場合には、その外国法人は、外国子会社から受ける配当等の益金不算入規定の適用がある外国子会社に該当し、その通算法人は、当該規定を適用することができます。

【解説】

通算法人が外国法人から剰余金の配当等を受ける場合において、その外国法人の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きます。以下「株式等」といいます。）の総数又は総額のうちにその通算グループ全体で保有しているその外国法人の株式等の数又は金額の占める割合が25%以上であり、かつ、その状態がその外国法人から受ける剰余金の配当等の支払義務が確定する日以前6月以上継続している場合には、その外国法人は外国子会社に該当し、通算法人は、その外国法人からの剰余金の配当等について、外国子会社から受ける配当等の益金不算入規定を適用することができます（法23の2①、令22の4①）。

ただし、その外国法人の株式等の総数又は総額のうちにその通算グループ全体で保有しているその外国法人の株式等の数又は金額の占める割合が25%未満である場合であっても、その外国法人が租税条約締約国の居住者である法人で、その外国法人の株式等の総数又は総額のうちにその通算法人単独で保有しているその外国法人の株式等の数又は金額の占める割合が租税条約の二重課税排除条項で軽減された割合以上であり、かつ、その状態がその外国法人から受ける剰余金の配当等の支払義務が確定する日以前6月以上継続している場合には、その外国法人は外国子会社に該当し、その通算法人は、その外国法人からの剰余金の配当等について、外国子会社から受ける配当等の益金不算入規定を適用することができます（法23の2①、令22の4⑦）。

判定チャート



(参考) 租税条約の二重課税排除条項により株式等の保有割合が軽減されている国

- ・ アメリカ【10%】(日米租税条約23①(b))
- ・ フランス【15%】(日仏租税条約23②(b))
- ・ ブラジル【10%】(日伯租税条約22(2)(a)(ii))
- ・ オーストラリア【10%】(日豪租税条約25①(b))
- ・ オランダ【10%】(日蘭租税条約22②)
- ・ カザフスタン【10%】(日カザフスタン租税条約22②(b))

貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合における通算法人の間の金銭債権の取扱い

(問69)

通算法人が貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合において、その通算法人が通算グループ内の他の通算法人に対して有する金銭債権は、その計算の基礎となる金銭債権に含まれますか。

【回答】

通算法人が通算グループ内の他の通算法人に対して有する金銭債権は、貸倒引当金の繰入限度額の計算の基礎となる金銭債権には含まれません。

【解説】

法人が各事業年度において、その法人が有する個別評価金銭債権（注1）又は一括評価金銭債権（注2）の貸倒れ等による損失の見込額として損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額のうち、個別貸倒引当金繰入限度額又は一括貸倒引当金繰入限度額に達するまでの金額は、その法人のその事業年度において損金の額に算入されます（法52①②、令96①⑥）。

ただし、この規定を適用できるのは、次の法人に限られています。

- (1) その事業年度終了の時において、普通法人のうち、資本金の額等が1億円以下である（資本金の額が5億円以上である法人による完全支配関係があるものや大通算法人（注3）などを除きます。）又は資本等を有しないもの（大通算法人を除きます。）に該当する内国法人（法52①一）
- (2) 銀行や保険会社など一定の法人（法52①二、令96④）
- (3) 売買があったものとされる一定のリース取引に係る金銭債権を有する法人など一定の法人（法52①三、令96⑤）

ここで、内国法人がその有する金銭債権について貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合には、その内国法人との間に完全支配関係がある他の法人に対してその内国法人が有する金銭債権は、個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権には含まれないこととされています（法52⑨二）。

本件は、通算制度における通算法人が通算グループ内の（通算完全支配関係がある）他の通算法人に対して有する金銭債権とのことですが、通算完全支配関係も完全支配関係に該当しますので、質問の金銭債権は、個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権には含まれません。

（注1） 個別評価金銭債権とは、金銭債権のうち、更生計画認可の決定に基づいて弁済を猶予されることなどの一定の事実が生じていることによりその一部について貸倒れ等の事由による損失が見込まれるものをいいます（法52①、令96①）。

（注2） 一括評価金銭債権とは、売掛金や貸付金などの金銭債権で、個別評価金銭債

権以外のものをいいます（法52②）。

（注3） 大通算法人とは、通算法人である普通法人又はその普通法人の各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうち、いずれかの法人がその各事業年度終了の時ににおける資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人など一定の法人に該当する場合におけるその普通法人をいいます（法66⑥括弧書）。

（参考）

完全支配関係及び通算完全支配関係の意義については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合における法定繰入率の取扱い

(問70)

P社、S1社及びS2社は同一の通算グループ内の通算法人で、P社の事業年度（自X1年4月1日至X2年3月31日）終了の時に各通算法人の資本金の額がそれぞれ以下のとおりである場合、P社、S1社及びS2社の一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額の計算において、法定繰入率を用いることができるのでしょうか。

なお、いずれの法人も適用除外事業者には該当しません。

	P社	S1社	S2社
X2年3月31日における資本金の額	1億円	8,000万円	5,000万円

【回答】

P社、S1社及びS2社いずれの法人も、法定繰入率を用いることができます。

【解説】

(1) 法定繰入率を用いて貸倒引当金の繰入限度額を計算することのできる法人

内国法人の一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額の計算は、原則として、その内国法人が事業年度終了の時に有する一括評価金銭債権（その内国法人との間に完全支配関係がある他の法人に対してその内国法人が有する金銭債権などを除きます。以下同じです。）の帳簿価額の合計額に貸倒実績率を乗じて計算することとなりますが（法52②⑨二、令96⑥）、その事業年度終了の時に次次の法人に該当する内国法人については、貸倒実績率に代えて法定繰入率を乗じて計算することができます（措法57の9①、措令33の7①）。

イ その事業年度終了の時に、普通法人（投資法人及び特定目的会社を除きます。）のうち、資本金の額等が1億円以下であるもの（資本金の額が5億円以上である法人による完全支配関係があるものや大通算法人（注1）などを除きます。）又は資本等を有しないもの（大通算法人を除きます。）に該当する内国法人（法52①一イ）（適用除外事業者（措法42の4⑱八）に該当するもの（注2）を除きます。）

ロ 公益法人等又は協同組合等（法52①一ロ）

ハ 人格のない社団等（法52①一ハ）

この場合の法定繰入率とは、その法人が営む主たる事業の次の区分に応じ、それぞれ次の割合となります（措令33の7④）

事業区分	割合
卸売及び小売業（飲食店業等を含み、割賦販売小売業を除きます。）	10／1,000
製造業（電気業等を含みます。）	8／1,000
金融及び保険業	3／1,000
割賦販売小売業等	7／1,000
上記事業以外の事業	6／1,000

なお、法定繰入率を用いて一括貸倒引当金繰入限度額の計算をする場合には、その計算の基礎となる一括評価金銭債権の帳簿価額から、その一括評価金銭債権に係る債務者から受け入れた金額があるため実質的に債権と見られない部分の金額など一定の金額を除くこととなります（措法57の9①、措令33の7②）。

- (注1) 大通算法人とは、通算法人である普通法人又はその普通法人の各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうち、いずれかの法人がその各事業年度終了の時点における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人など一定の法人に該当する場合におけるその普通法人をいいます（法66⑥括弧書）。
- (注2) 通算法人の各事業年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうちいずれかの法人が適用除外事業者に該当する場合には、その通算法人を含みます。

(2) 本件について法定繰入率を用いることの可否

P社、S1社及びS2社のいずれの法人もX2年3月31日における資本金の額が1億円以下（P社：1億円 S1社：8,000万円 S2社：5,000万円）であるため、貸倒引当金の繰入限度額の計算において、法定繰入率を用いることができます。

(参考)

通算法人が貸倒引当金の損金算入の規定を適用できる場合の要件、一括評価金銭債権及び適用除外事業者の意義については、次のQ&Aを参照してください。

問69 貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合における通算法人の間の金銭債権の取扱い

問83 通算制度における適用除外事業者の取扱いについて

通算制度から離脱した通算子法人に対して金銭債権を有する場合の貸倒実績率の計算

(問71)

通算子法人S社は、5年前から通算親法人P社による通算完全支配関係がありましたが、P社の自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度の中途(X2年1月1日)にP社がS社株式を通算グループ外の第三者に売却したため、S社はP社の通算グループから離脱しました。また、P社はS社に対して5年前から貸付金を有しています。

この場合、P社の自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度の一括評価金銭債権に係る貸倒実績率の計算において、そのP社の事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の一括評価金銭債権にS社に対する貸付金は含まれますか。

【回答】

S社は、P社の事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度終了の時ににおいてP社との間で完全支配関係を有していますので、S社に対する貸付金はこの一括評価金銭債権に含まれません。

【解説】

内国法人(法52①各号に掲げる内国法人に限ります。以下同じです。)の一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入限度額の計算は、原則として、その内国法人がその事業年度終了の時に有する一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額に貸倒実績率を乗じて計算することとなりますが、その一括評価金銭債権には、その内国法人との間に完全支配関係がある他の法人に対してその内国法人が有する金銭債権などは含まれません(法52②⑨二、令96⑥)。

この場合の貸倒実績率とは、次の(1)の金額のうちに(2)の金額の占める割合(小数点以下4位未満の端数があるときは、これを切り上げます。)をいいます(令96⑥)。

- (1) その内国法人のその事業年度開始の日前3年以内に開始した一定の事業年度(以下「前3年内事業年度」といいます。)終了の時ににおける一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額を前3年内事業年度の数で除して計算した金額
- (2) その内国法人の前3年内事業年度における売掛金等(その内国法人が完全支配関係を有する他の法人に対して有する金銭債権などを除きます。以下「売掛債権等」といいます。)の貸倒れにより生じた損失の額や、前3年内事業年度に含まれる各事業年度において損金の額に算入された個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入額(売掛債権等に係る金額に限ります。)の合計額から前3年内事業年度に含まれる各事業年度の前事業年度において損金の額に算入された個別評価金銭債権に係る貸倒引当金の損金算入額で前3年内事業年度に含まれる各事業年度において益金の額に算入された額など一定の金額(売掛債権等に係る金額に限ります。)の合計額を控除した残額に12を乗じてこれを前3年内事業年度の月数の合計数で除して計算し

た金額

上記(1)の一括評価金銭債権は前3年内事業年度終了の時のものとなりますので、一括評価金銭債権から除かれる完全支配関係を有する他の法人に対して有する金銭債権かどうかは、その前3年内事業年度終了の時の状況により判定することとなります。

また、上記(2)の売掛債権等や個別評価金銭債権についても同様の取扱いとなります。

本件においてP社は、事業年度終了の時（X2年3月31日）にS社との間に通算完全支配関係を有していませんが、その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度終了時にS社との間に通算完全支配関係を有しています。

この点、通算完全支配関係も完全支配関係に該当しますので、P社はその事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度終了の時にS社との間で完全支配関係を有しており、S社に対して有する貸付金は、貸倒実績率の計算の基礎となる一括評価金銭債権には含まれません。

(参考)

通算法人が貸倒引当金の損金算入の規定を適用できる場合の要件、一括評価金銭債権及び個別評価金銭債権の意義については、次のQ&Aを参照してください。

問69 貸倒引当金の繰入限度額を計算する場合における通算法人の間の金銭債権の取扱い

収用換地等の場合における所得の特別控除の適用関係

(問72)

通算法人の所有する土地について収用換地等が行われた場合において、同一の通算グループ内の通算法人であるS 1社及びS 2社が所得の特別控除を選択したときの損金の額に算入される金額はどのようになりますか。

【回答】

S 1社及びS 2社が所得の特別控除の規定の適用を受けようとする金額の合計額が同一の年(暦年)で5,000万円を超えるときは、その超える部分の金額は、S 1社及びS 2社のそれぞれにおいて損金の額に算入しないこととされています。

【解説】

- (1) 法人がその事業年度のうち同一の年(暦年)に属する期間中に収用換地等により譲渡した資産のいずれについても圧縮記帳(措法64、65)の規定の適用を受けないときは、その法人は収用換地等の場合の所得の特別控除の規定を適用することができることとされ、この規定の適用を受けようとする金額は、同一の年(暦年)で5,000万円が限度であるとされています(措法65の2①)。
- (2) また、法人及びその法人との間に完全支配関係がある法人が有する資産の譲渡について、収用換地等の場合の所得の特別控除(措法65の2)等の規定の適用を受けようとする金額の合計額が、法人による完全支配関係があるグループ全体で同一の年(暦年)で5,000万円を超えるときは、その超える部分の金額は法人及びその法人との間に完全支配関係がある法人の各事業年度において損金の額に算入しないこととされています(措法65の6)。

本件では、S 1社及びS 2社がともに同一通算グループ内の通算法人である場合(すなわち、S 1社とS 2社との間に通算完全支配関係がある場合)ですが、通算完全支配関係も完全支配関係に該当しますので、この場合でも同様に、法人による完全支配関係があるグループ全体で同一の年(暦年)で5,000万円を超える部分の金額は、S 1社及びS 2社のそれぞれにおいて損金の額に算入されません。

なお、このS 1社及びS 2社の損金の額に算入されない金額は、例えばS 1社及びS 2社の所得の特別控除の規定の適用を受けようとする金額がそれぞれ6,000万円及び2,000万円である場合、次のB及びCのとおりとなります(措法65の6)。

S 1 社の所得の特別控除の規定の適用を受けようとする金額 6,000 万円	S 2 社の所得の特別控除の規定の適用を受けようとする金額 2,000 万円	
A		
S 1 社の損金の額に算入されない金額…B	法人による完全支配関係がある グループ全体の損金算入額 5,000 万円	S 2 社の損金の額に算入されない金額…C

A : 所得の特別控除の規定の適用を受けようとする金額の法人による完全支配関係があるグループ全体の合計額8,000万円が5,000万円を超えていることから、その超える部分の金額3,000万円は、S 1 社及びS 2 社において損金の額に算入しないこととなります。

B : S 1 社の損金の額に算入されない金額

$$(8,000\text{万円} - 5,000\text{万円}) \times 6,000\text{万円} \div 8,000\text{万円} = 2,250\text{万円}$$

C : S 2 社の損金の額に算入されない金額

$$(8,000\text{万円} - 5,000\text{万円}) \times 2,000\text{万円} \div 8,000\text{万円} = 750\text{万円}$$

(参考)

完全支配関係及び通算完全支配関係の意義については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

通算法人に対する交際費等の損金不算入制度の適用

(問73)

通算法人に対して交際費等の損金不算入制度は、どのように適用されますか。

【回答】

通算法人以外の法人と同様に適用されますが、通算法人については、以下の【解説】のとおり、別段の取扱いが定められています。

【解説】

1 交際費等の損金不算入制度の概要

法人が支出する交際費等の額は、損金の額に算入しないこととされています（措法61の4①）。ただし、その適用年度（平成26年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度をいいます。以下同じです。）終了の日における資本金の額等が100億円以下である法人については、その支出する交際費等の額のうち接待飲食費の額の50%相当額以下の金額は、その適用年度において交際費等の損金不算入の規定の適用はありません（接待飲食費に係る損金算入の特例）（措法61の4①）。

なお、資本金の額等が1億円以下の法人（普通法人のうち資本金の額等が5億円以上の法人等の100%子法人等を除きます。）については、支出する交際費等の額のうち年800万円（定額控除限度額）を超える部分の金額を損金不算入額とすることができます（中小法人に係る定額控除限度額の特例）（措法61の4②）。

2 通算法人に対する交際費等の損金不算入制度の適用

通算法人に対しても上記1の制度の適用がありますが、次の点において取扱いが異なります。

(1) 接待飲食費に係る損金算入の特例及び中小法人に係る定額控除限度額の特例の対象法人の範囲

通算法人のその適用年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうちいずれかの法人の同日における資本金の額等が100億円を超える場合におけるその通算法人は、接待飲食費に係る損金算入の特例の対象法人から除かれています（措法61の4①）。

また、通算法人のその適用年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうちいずれかの法人が次に掲げる法人である場合には、中小法人に係る定額控除限度額の特例の対象法人から除かれています（措法61の4②二）。

イ その適用年度終了の日における資本金の額等が1億円を超える法人

ロ 通算法人である普通法人のうち、その適用年度終了の日において法人税法第66条第5項第2号又は第3号に掲げる法人に該当するもの

すなわち、通算グループ内のいずれかの法人の資本金の額等が100億円又は1億円を超える場合には、通算グループ内の全ての法人が、接待飲食費に係る損金算入の特例又は中小法人に係る定額控除限度額の特例を適用することはできません。

(2) 通算子法人の適用年度

交際費等の損金不算入制度の適用期間は平成26年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度とされており、通算子法人の事業年度にこの制度の適用があるかどうかの判定は、通算親法人の事業年度によることとされています（措法61の4③一）。ただし、通算親法人の事業年度の中途において離脱した通算子法人の離脱日の前日に終了する事業年度については、その通算子法人の事業年度が平成26年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する事業年度であるかどうかによって判定します。

(3) 中小通算法人の定額控除限度額

通算法人に対する中小法人に係る定額控除限度額の特例については、次の算式により計算した金額（以下「通算定額控除限度分配額」といいます。）が定額控除限度額となります（措法61の4③二）。

$$800 \text{ 万円 (注)} \times \frac{\text{その通算法人が支出する交際費等の額}}{\text{各通算法人が支出する交際費等の額の合計額}}$$

(注) 通算親法人の事業年度が1年に満たない場合は、月数あん分した金額となります（措法61の4③二）。以下(4)①において同じです。

すなわち、800万円を通算グループ内の各通算法人が支出する交際費等の額の比であん分した金額が各通算法人の定額控除限度額となります。

なお、この(3)は、通算子法人にあっては、その通算子法人に係る通算親法人の事業年度終了の日においてその通算親法人との間に通算完全支配関係があるもの限り適用されますので、通算親法人の事業年度の中途において離脱した通算子法人の離脱日の前日に終了する事業年度は、定額控除限度額を他の通算法人との間で配分することにはなりません。

(4) 通算定額控除限度分配額の計算における修正申告等による影響の遮断

上記(3)の通算定額控除限度分配額を計算する場合において、通算グループ内の通算法人の交際費等の額が期限内申告書に添付された書類に交際費等の額として記載された金額（以下「当初申告交際費等の額」といいます。）と異なるときは、当初申告交際費等の額を上記(3)の算式中の交際費等の額とみなすこととされています（措法61の4③三）。

すなわち、通算グループ内の通算法人（自己及び他の通算法人）の期限内申告における交際費等の額の計算に誤りがあった場合においても、通算定額控除限度分配額は変わらないこととなります（遮断措置）。

ただし、自己又は他の通算法人の事業年度のいずれかについて修正申告等が行われる場合において、次の①から③までのいずれかに該当するときは、この遮断措置

は適用されず、各通算法人の通算定額控除限度分配額の再計算（全体再計算）を行うこととなります（措法 61 の 4 ③四）。

① 遮断措置を適用しないものとした場合における、上記(3)の算式の分母の金額（各通算法人が支出する交際費等の額の合計額）が 800 万円以下である場合

② 法人税法第 64 条の 5 第 6 項（欠損事業年度の全体再計算）の規定の適用がある場合

③ 法人税法第 64 条の 5 第 8 項（法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合の全体再計算）の規定の適用がある場合

上記①又は②の場合に該当して全体再計算をして修正をした後に、再度、交際費等の額の誤りが把握された場合の遮断措置の適用については、その修正後の交際費等の額を当初申告交際費等の額とみなすこととされています（措法 61 の 4 ③五）。

3 通算定額控除限度分配額の計算例

通算定額控除限度分配額の計算例は次のとおりです。

（単位：万円）

当初申告			
A 社 交際費等の額	B 社 交際費等の額	C 社 交際費等の額	合計 交際費等の額 600
350	150	100	
通算定額控除 限度分配額 467 (800 × 350 / 600)	通算定額控除 限度分配額 200 (800 × 150 / 600)	通算定額控除 限度分配額 133 (800 × 100 / 600)	
修正申告① A社の交際費等の額が150増加			
交際費等の額 500 (+150)	交際費等の額 150	交際費等の額 100	交際費等の額 750
通算定額控除 限度分配額 533 (800 × 500 / 750)	通算定額控除 限度分配額 160 (800 × 150 / 750)	通算定額控除 限度分配額 107 (800 × 100 / 750)	800 以下のため通算定額控除限度分配額の全体再計算を行う（上記 2 (4) ① 該当）
修正申告② B社の交際費等の額が150増加			
交際費等の額 500	交際費等の額 300 (+150)	交際費等の額 100	交際費等の額 900
通算定額控除 限度分配額 533 (800 × 500 / 750)	通算定額控除 限度分配額 160 (800 × 150 / 750)	通算定額控除 限度分配額 107 (800 × 100 / 750)	800 超のため当初期限内申告の交際費等の額（全体再計算した場合（本件）は修正後の交際費等の額）による計算に固定（措法 61 の 4 ③三・五）

修正申告①では、通算定額控除限度分配額の再計算をする結果、いずれの法人においても交際費等の損金不算入額が生じませんが、修正申告②では、遮断措置が適用され、B社について損金不算入額140（300－160）が生ずることとなります。

なお、損金の額に算入される交際費等の額は、それぞれ上記表の下線の金額となります。

通算法人における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

(問74)

同一の通算グループ内の通算法人であるA社、B社及びC社の自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度の所得の金額、調整前法人税額、試験研究費の額及び比較試験研究費の額はそれぞれ次のとおりとなっています。

この場合に、A社、B社及びC社の一般試験研究費の額に係る税額控除（措法42の4①）の計算はそれぞれどのように行うこととなりますか。

なお、A社、B社及びC社の上記の事業年度は、一般試験研究費の額に係る税額控除の控除上限額の上乗せ措置の適用がある事業年度には該当せず、また、A社、B社及びC社はいずれも中小企業者等には該当しません。

	A社	B社	C社	合計
所得の金額	260	600	0	860
調整前法人税額	60	140	0	200
試験研究費の額	400	0	200	600
比較試験研究費の額	300	0	200	500

【回答】

通算法人における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算は、通算グループを一体として計算した税額控除限度額と控除上限額とのうちいずれか少ない金額を、通算法人の調整前法人税額の比であん分することにより行います。

本件については、A社、B社及びC社の税額控除額は、それぞれ15、35及び零となります。

【解説】

1 一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

ご質問のあった自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度において、青色申告書を提出する法人につき試験研究費の額がある場合には、その試験研究費の額に次の(1)又は(2)の区分に応じて計算される税額控除割合を乗じた金額の法人税額の特別控除ができることとされています。ただし、税額控除上限額はその事業年度の調整前法人税額の25%相当額(注1)とされています(措法42の4①②一二)。

(1) 下記(2)以外の事業年度

イ 増減試験研究費割合(注2)が9.4%を超える場合(ハの場合を除きます。)

$$\text{税額控除割合 (14\%を上限)} = 10.145\% + \{ (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35 \}$$

ロ 増減試験研究費割合が9.4%以下である場合(ハの場合を除きます。)

$$\text{税額控除割合 (2\%を下限)} = 10.145\% - \{ (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175 \}$$

ハ 設立事業年度である場合又は比較試験研究費の額(注3)が零である場合
8.5%

(2) 試験研究費割合(注4)が10%を超える事業年度

上記(1)イからハまでのそれぞれの場合に応じて次のとおり計算します。

$$\begin{array}{l} \text{税額控除割合} \\ \text{(14\%を上限)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{上記(1)イからハ} \\ \text{までの税額控除} \\ \text{割合} \end{array} + \begin{array}{l} \text{上記(1)イからハまでの税額控除} \\ \text{割合} \times \{ (\text{試験研究費割合} - 10\%) \\ \times 0.5 (10\%を上限) \} \end{array}$$

(注1) 本制度の適用を受ける事業年度が次表の(イ)から(ハ)までに掲げる事業年度に該当する場合、調整前法人税額の25%相当額に、それぞれに掲げる上乗せ金額(※1)を加算します(措法42の4③)。

	事業年度	上乗せ金額
(イ)	次の要件を満たす事業年度(措法42の4③一) (i) その適用を受ける事業年度が設立の日とされる一定の日から同日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度に該当すること (ii) その適用を受ける事業年度終了の時に、法人税法第66条第5項第2号又は第3号に掲げる法人及び株式移転完全親法人(法二十二の六の六)のいずれにも該当しないこと (iii) その適用を受ける事業年度終了の時に、翌事業年度に繰り越される欠損金額を有すること	調整前法人税額×15%
(ロ)	試験研究費割合が10%を超える事業年度(措法42の4③二)	調整前法人税額×{(試験研究費割合-10%)×2(10%を上限)}
(ハ)	基準年度比売上金額減少割合(注5)が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額(注6)を超える事業年度(措法42の4③三)	調整前法人税額×5%

(※1) (イ)及び(ロ)のいずれにも該当する事業年度については、(イ)及び(ロ)の上乗せ金額の合計額とし、(ロ)及び(ハ)のいずれにも該当する事業年度については、(ロ)及び(ハ)の上乗せ金額の合計額とします。

(注2) 増減試験研究費割合とは、増減試験研究費の額(※2)の比較試験研究費の額に対する割合をいいます(措法42の4⑱三)。

- (※2) 増減試験研究費の額とは、本制度の適用を受ける事業年度の試験研究費の額から比較試験研究費の額を減算した金額をいいます（措法42の4⑱三）。
- (注3) 比較試験研究費の額とは、本制度の適用を受ける事業年度開始の日の3年前の日からその適用を受ける事業年度開始の日の前日までの期間内に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額をその各事業年度の数で除して計算した平均額をいいます（措法42の4⑱五）。
- (注4) 試験研究費割合とは、試験研究費の額の平均売上金額（※3）に対する割合をいいます（措法42の4⑱六）。
- (※3) 平均売上金額とは、本制度の適用を受ける事業年度及びその事業年度開始の日の3年前の日からその適用を受ける事業年度開始の日の前日までの期間内に開始した各事業年度の売上金額の平均額として一定の方法により計算した金額をいいます（措法42の4⑱十四）。
- (注5) 基準年度比売上金額減少割合とは、本制度の適用を受ける事業年度の売上金額が基準事業年度（令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度をいいます。以下同じです。）の売上金額（その基準事業年度の月数と本制度の適用を受ける事業年度の月数とが異なる場合には、その売上金額にその事業年度の月数を乗じてこれをその基準事業年度の月数で除して計算した金額）に満たない場合のその満たない部分の金額がその基準事業年度の売上金額に占める割合（その基準事業年度の売上金額が零である場合は、零）をいいます（措法42の4⑱六の二）。
- (注6) 基準年度試験研究費の額とは、基準事業年度の試験研究費の額（その基準事業年度の月数と本制度の適用を受ける事業年度の月数とが異なる場合には、その試験研究費の額にその事業年度の月数を乗じてこれをその基準事業年度の月数で除して計算した金額）をいいます（措法42の4⑱六の三）。

2 通算法人における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

ご質問のあった自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度において、通算法人が一般試験研究費の額に係る税額控除の適用を受ける場合において、その通算法人の各事業年度がその通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものであるときは、次の算式により計算した税額控除可能分配額を税額控除限度額として、その通算法人の各事業年度の税額控除額を計算します（措法42の4①⑧三八九）。

税額控除 可能分配額	=	税額控除 可能額 (注7)	×	$\frac{\text{その通算法人の調整前法人税額}}{\text{各通算法人の調整前法人税額の合計額}}$
---------------	---	---------------------	---	--

- (注7) 上記算式の税額控除可能額とは、通算グループを一体として計算した税額控除限度額（下記(1)）と控除上限額（下記(2)）とのうちいずれか少ない金額をいいます。

す（措法42の4⑧三八九）。

(1) 通算グループを一体として計算した税額控除限度額

その適用を受ける事業年度の各通算法人の試験研究費の額の合計額に、次のイ又はロの区分に応じて計算される税額控除割合を乗じて計算した金額（措法42の4⑧三イハ）

イ 下記ロ以外の事業年度

(イ) 合算増減試験研究費割合（注8）が9.4%を超える場合（(ハ)の場合を除きます。）

$$\text{税額控除割合 (14\%を上限)} = 10.145\% + \{(\text{合算増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35\}$$

(ロ) 合算増減試験研究費割合が9.4%以下である場合（(ハ)の場合を除きます。）

$$\text{税額控除割合 (2\%を下限)} = 10.145\% - \{(9.4\% - \text{合算増減試験研究費割合}) \times 0.175\}$$

(ハ) 各通算法人の比較試験研究費の額（注9）の合計額が零である場合
8.5%

ロ 合算試験研究費割合（注10）が10%を超える事業年度

上記イ(イ)から(ハ)までのそれぞれの場合に応じて次のとおり計算します。

$$\text{税額控除割合 (14\%を上限)} = \text{上記イ(イ)から(ハ)までの割合} + \{ \text{上記イ(イ)から(ハ)までの割合} \times (\text{合算試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5 \}$$

(注8) 合算増減試験研究費割合とは、その適用を受ける事業年度に係る各通算法人の試験研究費の額の合計額から各通算法人の比較試験研究費の額の合計額を減算した金額の各通算法人の比較試験研究費の額の合計額に対する割合をいいます（措法42の4⑯十一）。

(注9) 通算法人が一般試験研究費の額に係る税額控除の適用を受ける場合における比較試験研究費の額とは、その適用を受ける通算法人に係る通算親法人の事業年度開始の日の3年前の日からその適用を受ける事業年度開始の日の前日までの期間内に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額をその各事業年度の数で除して計算した平均額をいいます（措法42の4⑯五）。

(注10) 合算試験研究費割合とは、その適用を受ける事業年度に係る各通算法人の試験研究費の額の合計額の各通算法人の平均売上金額（※4）の合計額に対する割合をいいます（措法42の4⑯十二）。

(※4) 通算法人が一般試験研究費の額に係る税額控除の適用を受ける場合における平均売上金額とは、その適用を受ける事業年度及びその通算法人

に係る通算親法人の事業年度開始の日の3年前の日からその適用を受ける事業年度開始の日の前日までの期間内に開始した各事業年度の売上金額の平均額として一定の方法により計算した金額をいいます（措法42の4⑭十四）。

(2) 通算グループを一体として計算した控除上限額

その適用を受ける事業年度に係る各通算法人の調整前法人税額の合計額の25%に相当する金額（次表のイからハまでに掲げる事業年度に該当する場合、調整前法人税額の合計額の25%に相当する金額にそれぞれに掲げる上乗せ金額（※5）を加算した金額）（措法42の4⑧三口・八九イ）

	事業年度	上乗せ金額
イ	<p>次の要件を満たす事業年度（通算子法人にあつては、通算親法人の次の要件を満たす事業年度終了の日に終了する事業年度）（措法42の4⑧九イ(1)）</p> <p>(イ) 通算グループ内の全ての通算法人について、その適用を受ける事業年度が設立の日とされる一定の日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度に該当すること</p> <p>(ロ) その適用を受ける事業年度終了の時に於いて、法人税法第66条第5項第2号又は第3号に掲げる法人及び株式移転完全親法人（法二十二の六の六）のいずれにも該当しないこと</p> <p>(ハ) 通算グループ内のいずれかの通算法人がその適用を受ける事業年度終了の時に於いて、翌事業年度に繰り越される欠損金額（特定欠損金額を除きます。）を有すること</p>	調整前法人税額の合計額 × 15%
ロ	<p>合算試験研究費割合が10%を超える事業年度（措法42の4⑧九イ(2)）</p>	調整前法人税額の合計額 × {(合算試験研究費割合 - 10%) × 2 (10%を上限)}
ハ	<p>基準年度比合算売上金額減少割合（注11）が2%以上であり、かつ、各通算法人の試験研究費の額の合計額が各通算法人の基準年度試験研究費の額（注6）の合計額を超える事業年度（措法42の4⑧九イ(3)）</p>	調整前法人税額の合計額 × 5%

(※5) イ及びロのいずれにも該当する事業年度については、イ及びロの上乗せ金額の合計額とし、ロ及びハのいずれにも該当する事業年度については、ロ及びハの上乗せ金額の合計額とします。

(注11) 基準年度比合算売上金額減少割合とは、各通算法人の事業年度の売上金額の合計額が各通算法人の基準事業年度の売上金額の合計額に満たない場合のその満たない部分の金額がその各通算法人の基準事業年度の売上金額の合計額に占める割合（その各通算法人の基準事業年度の売上金額の合計額が零である場合は、零）をいいます（措法42の4⑬十三）。

3 本件における各通算法人の一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

本件のA社、B社及びC社の一般試験研究費の額に係る税額控除の計算は次のとおりとなります。

	A社	B社	C社	合計
所得の金額	260	600	0	860
調整前法人税額	60	140	0	200
試験研究費の額	400	0	200	600
比較試験研究費の額	300	0	200	500
合算増減試験研究費割合 (上記2(1)イ(イ)) (注8)	20% (600-500) / 500 = 20%			
税額控除割合 (上記2(1)イ(イ))	13.8% 10.145% + {(20% - 9.4%) × 0.35} = 13.855%			
税額控除限度額 (上記2(1))	82 600 × 13.8% = 82			
控除上限額 (上記2(2))	50 200 × 25% = 50			
税額控除可能額 (上記2(注7))	50 (82 > 50)			
税額控除可能分配額 (上記2)	15 50 × 60 / 200 = 15	35 50 × 140 / 200 = 35	0 50 × 0 / 200 = 0	50

(参考)

特定欠損金額及び通算法人の修正申告等における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算については、次のQ & Aを参照してください。

問53 過年度の欠損金額を通算制度適用後に損金算入することの可否

問75 通算法人の修正申告等における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

通算法人の修正申告等における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

(問75)

同一の通算グループ内の通算法人であるA社、B社及びC社の当初申告（自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度）における所得の金額、調整前法人税額、試験研究費の額及び比較試験研究費の額はそれぞれ次のとおりとなっています。

その後、税務調査によりA社の試験研究費の額が100となりました。通算制度における一般試験研究費の額に係る税額控除では、修更正事由があった通算法人以外の他の通算法人には影響させない遮断措置があるそうですが、この場合、A社、B社及びC社の再計算はそれぞれ具体的にどのように行うこととなりますか。

なお、A社、B社及びC社の事業年度は、税務調査の前後いずれにおいても一般試験研究費の額に係る税額控除の控除上限額の上乗せ措置の適用がある事業年度には該当せず、また、A社、B社及びC社はいずれも中小企業者等には該当しません。

		A社	B社	C社	合計
所得の金額		260	600	0	860
調整前法人税額		60	140	0	200
試験研究費 の額	(当初申告)	400	0	200	600
	(調査後)	100	0	200	300
比較試験研究費の額		300	0	200	500

【回答】

通算グループ内の他の通算法人に修更正事由があった場合には、当該他の通算法人の試験研究費の額と調整前法人税額等を当初申告額に固定することにより、その通算法人への影響が遮断されます。

このため、本件においては、再計算の結果、通算グループ全体で44の税額控除超過額が生ずることとなり、A社は税額控除額が15減少し、また、これとは別に29の追加課税額が生ずることにより法人税額44を納付することとなりますが、B社及びC社の法人税額は変わりません。

【解説】

1 通算法人の一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

ご質問のあった自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度において、通算法人が一般試験研究費の額に係る税額控除の適用を受ける場合に、その通算法人の各事業年度がその通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものであるときは、次の算式により計算した税額控除可能分配額を税額控除限度額として、その通算法人の各事業年度の税額控除額を計算します（措法42の4①⑧三八九）。

税額控除 可能分配額	=	税額控除可 能額(注1)	×	$\frac{\text{その通算法人の調整前法人税額}}{\text{各通算法人の調整前法人税額の合計額}}$
---------------	---	-----------------	---	--

(注1) 上記算式の税額控除可能額とは、通算グループを一体として計算した税額控除限度額(下記(1))と控除上限額(下記(2))とのうちいずれか少ない金額をいいます(措法42の4⑧三八九)。

(1) 通算グループを一体として計算した税額控除限度額

その適用を受ける事業年度の各通算法人の試験研究費の額の合計額に、次のイ又はロの区分に応じて計算される税額控除割合を乗じて計算した金額(措法42の4⑧三イハ)

イ 下記ロ以外の事業年度

(イ) 合算増減試験研究費割合(注2)が9.4%を超える場合((ハ)の場合を除きます。)

税額控除割合(14%を上限)	=	$10.145\% + \{(\text{合算増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35\}$
----------------	---	---

(ロ) 合算増減試験研究費割合が9.4%以下である場合((ハ)の場合を除きます。)

税額控除割合(2%を下限)	=	$10.145\% - \{(9.4\% - \text{合算増減試験研究費割合}) \times 0.175\}$
---------------	---	--

(ハ) 各通算法人の比較試験研究費の額(注3)の合計額が零である場合
8.5%

ロ 合算試験研究費割合(注4)が10%を超える事業年度

上記(イ)及び(ロ)のそれぞれの場合に応じて次のとおり計算します。

税額控除割合 (14%を上限)	=	上記イ(イ)から (ハ)までの割合	+	$\frac{\text{[上記イ(イ)から(ハ)までの割合]} \times (\text{合算試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5}$
--------------------	---	----------------------	---	--

(注2) 合算増減試験研究費割合とは、その適用を受ける事業年度に係る各通算法人の試験研究費の額の合計額から各通算法人の比較試験研究費の額の合計額を減算した金額のその各通算法人の比較試験研究費の額の合計額に対する割合をいいます(措法42の4⑩十一)。

(注3) 比較試験研究費の額とは、本制度の適用を受ける通算法人に係る通算親法人の事業年度開始の日の3年前の日からその適用を受ける事業年度開始

の日の前日までの期間に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額をその各事業年度の数で除して計算した平均額をいいます（措法42の4⑯五）。

（注4） 合算試験研究費割合とは、その適用を受ける事業年度に係る各通算法人の試験研究費の額の合計額の各通算法人の平均売上金額の合計額に対する割合をいいます（措法42の4⑯十二）。

(2) 通算グループを一体として計算した控除上限額

その適用を受ける事業年度に係る各通算法人の調整前法人税額の合計額の25%に相当する金額（次表のイからハまでに掲げる事業年度に該当する場合、調整前法人税額の合計額の25%に相当する金額にそれぞれに掲げる上乗せ金額（※）を加算した金額）（措法42の4⑧三口・八九イ）

	事業年度	上乗せ金額
イ	<p>次の要件を満たす事業年度（通算子法人にあつては、通算親法人の次の要件を満たす事業年度終了の日に終了する事業年度）（措法42の4⑧九イ(1)）</p> <p>(イ) 通算グループ内の全ての通算法人について、その適用を受ける事業年度が設立の日とされる一定の日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度に該当すること</p> <p>(ロ) その適用を受ける事業年度終了の時に、法人税法第66条第5項第2号又は第3号に掲げる法人及び株式移転完全親法人（法二十二の六の六）のいずれにも該当しないこと</p> <p>(ハ) 通算グループ内のいずれかの通算法人がその適用を受ける事業年度終了の時に、翌事業年度に繰り越される欠損金額（特定欠損金額を除きます。）を有すること</p>	調整前法人税額の合計額 × 15%
ロ	合算試験研究費割合が10%を超える事業年度（措法42の4⑧九イ(2)）	調整前法人税額の合計額 × [(合算試験研究費割合 - 10%) × 2 (10%を上限)]
ハ	基準年度比合算売上金額減少割合（注5）が2%以上であり、かつ、各通算法人の試験研究費の額の合計額が各通算法人の基準年度試験研究費の額（注6）の合計額を超える事業年度（措法42の4⑧九イ(3)）	調整前法人税額の合計額 × 5%

(※) イ及びロのいずれにも該当する事業年度については、イ及びロの上乗せ金額の合計額とし、ロ及びハのいずれにも該当する事業年度については、ロ及びハの上乗せ金額の合計額とします。

(注5) 基準年度比合算売上金額減少割合とは、各通算法人の事業年度の売上金額の合計額が各通算法人の基準事業年度（令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度をいいます。以下同じです。）の売上金額（その基準事業年度の月数と本制度の適用を受ける事業年度の月数とが異なる場合には、その売上金額にその事業年度の月数を乗じてこれをその基準事業年度の月数で除して計算した金額）の合計額に満たない場合のその満たない部分の金額がその各通算法人の基準事業年度の売上金額の合計額に占める割合（その各通算法人の基準事業年度の売上金額の合計額が零である場合は、零）をいいます（措法42の4⑬十三）。

(注6) 基準年度試験研究費の額とは、基準事業年度の試験研究費の額（その基準事業年度の月数と本制度の適用を受ける事業年度の月数とが異なる場合には、その試験研究費の額にその事業年度の月数を乗じてこれをその基準事業年度の月数で除して計算した金額）をいいます（措法42の4⑬六の三）。

2 通算法人の修正申告等における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

通算法人又は他の通算法人に修更正事由があった場合における上記1の計算は次のとおりとなります。

(1) 他の通算法人に修更正事由があった場合

他の通算法人に修更正事由があったことにより、他の通算法人の各事業年度の試験研究費の額、平均売上金額若しくは基準事業年度の売上金額又は上記1の適用を受ける事業年度の調整前法人税額が当初申告額と異なることとなった場合には、通算法人の上記1の計算上は、それぞれの当初申告額が当該他の通算法人の各事業年度の試験研究費の額、平均売上金額若しくは基準事業年度の売上金額又は上記1の適用を受ける事業年度の調整前法人税額とみなされます（措法42の4⑧四・十）。

すなわち、通算グループ内の他の通算法人に修更正事由があった場合には、当該他の通算法人の試験研究費の額、平均売上金額若しくは基準事業年度の売上金額又は調整前法人税額を当初申告額に固定することにより、その通算法人への影響が遮断されます。

(2) 通算法人に修更正事由があった場合

イ 税額控除可能額が当初申告額以上となる場合

通算法人の税額控除可能額が当初申告額以上であるときは、確定申告書等（措法2②二十八）に添付された書類に税額控除可能分配額として記載された金額（以下「当初申告税額控除可能分配額」といいます。）が税額控除可能分配額とみなされます（措法42の4⑧五）。

すなわち、通算法人に修正事由があったことにより、税額控除可能額が当初申告額を超えることとなった場合であっても、税額控除可能分配額は当初申告額に固定されます。

□ 税額控除可能額が当初申告額未満となる場合

通算法人の税額控除可能額が当初申告額未満であるときは、次の場合に応じそれぞれ次のとおりとなります（措法42の4⑧六）。

(イ) 当初申告税額控除可能分配額が零を超える場合

当初申告税額控除可能分配額から、当初申告税額控除可能額からその税額控除可能額を減算した金額（以下「税額控除超過額」といいます。）を控除した金額が上記1の適用を受ける事業年度の税額控除可能分配額とみなされます（措法42の4⑧六イ）。

すなわち、税額控除超過額は、当初申告税額控除可能分配額の範囲内でその通算法人の税額控除可能分配額から控除されます。

(ロ) 税額控除超過額が当初申告税額控除可能分配額を超える場合

上記1の適用を受ける事業年度の法人税の額は、その法人税の額に税額控除超過額から当初申告税額控除可能分配額を控除した金額に相当する金額を加算した金額とされます（措法42の4⑧六ロ）。

すなわち、上記(イ)により控除されなかった税額控除超過額は、その通算法人の法人税の額に加算されます。

3 本件における各通算法人の一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

(1) 本件の当初申告における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

本件の当初申告におけるA社、B社及びC社の一般試験研究費の額に係る税額控除の計算は次のとおりとなります。

	A社	B社	C社	合計
所得の金額	260	600	0	860
調整前法人税額	60	140	0	200
試験研究費の額	400	0	200	600
比較試験研究費の額	300	0	200	500
合算増減試験研究費割合 (上記1(1)イ(1))(注2)	20% (600-500) / 500 = 20%			
税額控除割合 (上記1(1)イ(1))	13.8% 10.145% + {(20% - 9.4%) × 0.35} = 13.855%			
税額控除限度額 (上記1(1))	82 600 × 13.8% = 82			
控除上限額 (上記1(2))	50 200 × 25% = 50			
税額控除可能額 (上記1(注1))	50 (82 > 50)			
税額控除可能分配額 (上記1)	15 50 × 60 / 200 = 15	35 50 × 140 / 200 = 35	0 50 × 0 / 200 = 0	50

(2) 一般試験研究費の額に係る税額控除の再計算

A社、B社及びC社の一般試験研究費の額に係る税額控除の再計算は次のとおりとなります。この結果、通算グループ全体で44の税額控除超過額が生ずることとなり、A社は税額控除額が15減少し、また、これとは別に29の追加課税額が生ずることにより法人税額44を納付することとなりますが、B社及びC社の法人税額は変わりません。

	A社	B社	C社	合計
所得の金額	260	600	0	860
調整前法人税額	60	140	0	200
試験研究費の額	100	0	200	300
比較試験研究費の額	300	0	200	500
合算増減試験研究費割合 (上記1(1)イ(注2))	▲40% (300-500) / 500 = ▲40%			
税額控除割合 (上記1(1)イ(ロ))	2% 10.145% - {(9.4% - ▲40%) × 0.175} = 1.5% < 2%			
税額控除限度額 (上記1(1))	6 300 × 2% = 6			
控除上限額 (上記1(2))	50 200 × 25% = 50			
税額控除可能額 (上記1(注1))	6 (6 < 50)			
税額控除超過額 (上記2(2)ロ(イ))	44 50(上記(1)の税額控除可能額) - 6 = 44			
税額控除可能分配額 (上記2(2)ロ(イ))	0 15(上記(1)) - 15 = 0	35 上記(1)	0 上記(1)	35
法人税額に加算 (上記2(2)ロ(ロ))	29 44 - 15 = 29	—	—	29

(参考)

特定欠損金額及び通算法人における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算については、次のQ & Aを参照してください。

問53 過年度の欠損金額を通算制度適用後に損金算入することの可否

問74 通算法人における一般試験研究費の額に係る税額控除の計算

試験研究を行った場合の法人税額の特別控除に係る通知義務

(問76)

通算法人が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を受ける事業年度後において、試験研究費の税額控除限度額の計算の基礎となる一定の金額が当初申告額と異なることとなった場合には、他の通算法人に対して通知義務があるとのことですが、その通知はどのように行うこととなりますか。

【回答】

ご質問の通知については、法令上、通知すべき事項は定められていますが、通知の方法及び様式等は特段定められていません。したがって、通算法人と他の通算法人との間で任意の方法により通知することになります。

なお、法令で定められた通知すべき事項を盛り込んだ通知書の書式の例として、下記(参考)のような書式が考えられますので、実務上の参考としてください。

【解説】

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を受けている通算法人（通算法人であった法人を含みます。以下同じです。）は、その規定の適用を受ける事業年度（以下「適用対象事業年度」といいます。）後において、次の(1)～(5)（税額控除限度額又は控除上限額の上乗せ措置の適用がある場合には、(1)～(7)）に掲げる金額のいずれかが当初申告額（その適用対象事業年度の確定申告書等（措法2②二十八）に添付された書類及びその確定申告書等に記載された金額をいいます。）と異なることとなった場合には、他の通算法人に対し、その異なることとなった金額を通知しなければならないこととされています（措法42の4⑩⑱）。

- (1) 適用対象事業年度の試験研究費の額
- (2) 適用対象事業年度前の各事業年度の試験研究費の額
- (3) 適用対象事業年度の特別試験研究費の額
- (4) 適用対象事業年度の所得に対する租税特別措置法第42条の4第19項第2号に規定する調整前法人税額
- (5) 適用対象事業年度において生じた欠損金額
- (6) 適用対象事業年度の租税特別措置法第42条の4第19項第14号に規定する平均売上金額
- (7) 適用対象事業年度の租税特別措置法第42条の4第19項第6号の2に規定する基準売上金額

この通知の方法及び様式等については、法令等において特段定められていませんので、任意の方法により通知を行うこととなります。

(参考)

租税特別措置法第42条の4第10項(試験研究を行った場合の法人税額の特別控除)の規定に基づく通知書

【通知年月日】 令和〇年〇月〇日

通知法人(甲)

(法人名)
(所在地)
(連絡先)

通知先法人(乙)

(法人名)
(所在地)
(連絡先)

当社(甲)の適用対象事業年度の確定申告書等に添付した書類及び当該確定申告書等に記載した次の金額が異なることとなりましたので、租税特別措置法第42条の4第10項(試験研究を行った場合の法人税額の特別控除)の規定に基づき、異動後の金額を通知します。

1 当該適用対象事業年度の試験研究費の額

適用対象事業年度	異動前の試験研究費の額	異動後の試験研究費の額
自: . .		
至: . .		

2 当該適用対象事業年度前の各事業年度の試験研究費の額

	事業年度	異動前の試験研究費の額	異動後の試験研究費の額
調整対象年度	自: . .		
	至: . .		
	自: . .		
	至: . .		
	自: . .		
	至: . .		

3 当該適用対象事業年度の特別試験研究費の額

適用対象事業年度	異動前の特別試験研究費の額	異動後の特別試験研究費の額
自: . .		
至: . .		

4 当該適用対象事業年度の所得に対する調整前法人税額

適用対象事業年度	異動前の調整前法人税額	異動後の調整前法人税額
自： ・ ・		
至： ・ ・		

5 当該適用対象事業年度において生じた欠損金額

適用対象事業年度	異動前の欠損金額	異動後の欠損金額
自： ・ ・		
至： ・ ・		

6 当該適用対象事業年度の平均売上金額

適用対象事業年度	異動前の平均売上金額	異動後の平均売上金額
自： ・ ・		
至： ・ ・		

7 当該適用対象事業年度の基準売上金額

適用対象事業年度	異動前の基準売上金額	異動後の基準売上金額
自： ・ ・		
至： ・ ・		

通算法人の法人税の税率

(問77)

通算法人に適用される法人税の税率はどのようになっていますか。

【回答】

普通法人である通算法人は23.2%、協同組合等である通算法人は19%の税率が適用されます。また、中小通算法人等の所得金額のうち軽減対象所得金額以下の金額は15%の税率が適用されます。

【解説】

(1) 通算法人に適用される法人税の税率

通算法人の各事業年度の所得の金額に対する法人税の税率は、各通算法人の区分に応じた税率が適用されます。したがって、原則として、普通法人である通算法人は23.2%、協同組合等である通算法人は19%の税率が適用されます(法66①③)。

(2) 軽減対象所得金額以下の所得の金額に対する軽減税率

中小通算法人等の所得の金額のうち軽減対象所得金額以下の金額に対する税率は15%とされます(法66⑥、措法42の3の2①~③)。

ここで、中小通算法人等とは、中小通算法人又は通算親法人である協同組合等をいい、中小通算法人とは、大通算法人(注1)以外の普通法人である通算法人をいいます。

また、軽減対象所得金額とは、次の算式により計算した金額(その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800万円を月数あん分した金額)をいいます(法66⑦、措法42の3の2③二三)。

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

(3) 軽減対象所得金額の計算における修正申告等による影響の遮断

上記(2)の軽減対象所得金額を計算する場合において、修正申告等により、通算グループ内の通算法人の所得の金額が期限内申告書に所得の金額として記載された金額と異なるときは、その記載された金額を上記(2)の算式の所得の金額とみなして軽減対象所得金額を計算することとされています(法66⑧、措法42の3の2③二三)。すなわち、修正申告等により通算グループ内の通算法人の所得の金額が増減したとしても、軽減対象所得金額は変動せず、修正申告等による影響が遮断されます。

ただし、次のイからハまでのいずれかに該当するときは、この遮断措置は適用され

ず、修正申告等後の所得の金額に基づき各通算法人の軽減対象所得金額の再計算（全体再計算）を行うこととなります（法66⑨、措法42の3の2③二三）。

イ 修正申告等により、通算グループ内の中小通算法人等の所得金額が期限内申告書に所得の金額として記載された金額と異なる場合において、その記載された金額を上記(2)の算式の所得の金額とみなす規定（法66⑧、措法42の3の2③二三）を適用しないものとしたとき、上記(2)の算式の分母の金額（各中小通算法人等の所得の金額の合計額）が800万円（注2）以下である場合

ロ 通算法人の全てについて、期限内申告所得金額が零又は期限内申告欠損金額があるなど一定の要件に該当する場合（法64の5⑥）

ハ 欠損金額の繰越期間に対する制限を潜脱するためや、離脱法人に欠損金を帰属させるためあえて誤った当初申告を行うなど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ため、税務署長が通算グループ内の全法人について損益通算の額を正当額にて再計算する場合（法64の5⑧）

(4) 軽減対象所得金額の計算例

上記(2)及び(3)に基づいた軽減対象所得金額の計算は、次のように行います（注3）（注4）。

（単位：万円）

当初申告			
A社 所得 350	B社 所得 150	C社 所得 100	合計 所得 600
軽減対象所得金額 467 (800×350/600)	軽減対象所得金額 200 (800×150/600)	軽減対象所得金額 133 (800×100/600)	
修正申告① A社の所得が150増加			
(+150) 所得 500	所得 150	所得 100	所得 750
軽減対象所得金額 533 (800×500/750)	軽減対象所得金額 160 (800×150/750)	軽減対象所得金額 107 (800×100/750)	800 以下のため軽減対象所得金額の全体再計算を行う（上記(3)イに該当）
修正申告② B社の所得が150増加			
所得 500	(+150) 所得 300	所得 100	所得 900
軽減対象所得金額 533 (800×500/750)	軽減対象所得金額 160 (800×150/750)	軽減対象所得金額 107 (800×100/750)	800 超のため期限内申告所得（全体再計算を行った場合は修正後の所得）による計算に固定（法66⑧⑩）

修正申告①では、所得の金額が増加するA社にのみ修正事由が生じ、修正申告②では、所得の金額が増加するB社にのみ修正事由が生ずることとなります。

また、修正申告②におけるB社の軽減対象所得金額は、修正申告①で行った全体再計算後の金額160に固定され（法66⑩）、軽減対象所得金額でない所得の金額140（300－160）については、23.2%の税率が適用されます。

なお、修正申告①で全体再計算が行われているため、修正申告②では修正申告①に記載されたA社の所得の金額500を当初申告における所得の金額とみなして計算を行うこととなります（法66⑩）。

（注1） 大通算法人とは、通算法人である普通法人又はその普通法人の各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうち、いずれかの法人がその各事業年度終了の時における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人その他一定の法人に該当する場合におけるその普通法人をいいます（法66⑥括弧書）。

（注2） 通算親法人の事業年度が1年に満たない場合は月数あん分した金額となります（法66⑪）。

（注3） A社、B社、C社はいずれも中小通算法人に該当します。

（注4） 軽減税率の対象となる所得の金額は、所得の金額のうち軽減対象所得金額以下の金額（それぞれ上記表の下線の金額）となります。

通算法人に係る外国税額の控除の計算

(問78)

同一の通算グループ内の法人であるA社、B社及びC社の所得金額、国外所得金額、法人税の額及び外国法人税の額はそれぞれ次のとおりとなっています。なお、いずれの法人も非課税国外所得金額はありません。

この場合に、A社、B社及びC社の外国税額の控除の計算はそれぞれどのように行うこととなりますか。

	A社	B社	C社	合計
所得金額	0	200	400	600
国外所得金額	200	100	▲60	240
法人税の額	0	40	80	120
外国法人税の額	40	15	0	55

【回答】

通算法人の外国税額の控除の計算は、通算グループの要素（各通算法人の所得金額、国外所得金額及び法人税の額の合計額）を用いて行います。

本件については、A社、B社及びC社の控除可能額は、それぞれ32、15及び零となります。

【解説】

1 通算法人に係る外国税額の控除の計算

通算法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、控除限度額を限度として、その外国法人税の額をその事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされています（法69①⑭、令148①）。

(1) 控除限度額の計算

この控除限度額とは、次の算式により計算した金額をいいます。なお、調整前控除限度額が零を下回る場合には零とされます（令148①）。

$$\text{控除限度額} = \text{調整前控除限度額} - \text{控除限度調整額}$$

(2) 調整前控除限度額の計算

上記(1)の調整前控除限度額とは、次の算式により計算した金額をいいます（令148②）。

$$\text{調整前控除限度額} = \frac{\text{各通算法人の法人税の額(注1)の合計額} \times \text{その通算法人の調整国外所得金額(注3)}}{\text{各通算法人の所得金額(注2)の合計額} - \text{各通算法人の欠損金額(注2)の合計額}}$$

- (注1) この法人税の額は、特定同族会社の特別税率（法67）などの一定の規定を適用しないで計算した場合等の法人税の額をいい、附帯税の額は除きます（令148②一）。
- (注2) この所得金額及び欠損金額は、欠損金の繰越し（法57）及び損益通算（法64の5）などの一定の規定を適用しないで計算した場合の金額をいいます（令148③）。
- (注3) この調整国外所得金額は、次の算式により計算した金額をいい、調整前国外所得金額が零を下回る場合は、調整前国外所得金額となります（令148②三）。

調整国外所得金額	=	$\frac{\text{国外所得金額 (注4)} - \text{非課税国外所得金額 (注5)}}{\text{加算前国外所得金額}}$	+	加算調整額 (注6)	-	調整金額 (注7)
----------	---	---	---	------------	---	-----------

- (注4) この国外所得金額は、欠損金の繰越し（法57）及び損益通算（法64の5）などの一定の規定を適用しないで計算した場合の法人税法施行令第141条の2各号に掲げる国外源泉所得に係る所得の金額の合計額をいいます（令148④）。
- (注5) 国外所得金額から減算する非課税国外所得金額は、零を超えるものに限ります（令148④）。
- (注6) この加算調整額は、次の算式により計算した金額をいいます（令148⑤）。

加算調整額	=	各通算法人の零を下回る非課税国外所得金額の合計額のうち非課税国外所得金額（零を超えるものに限ります。）の合計額に達するまでの金額	×	$\frac{\text{その通算法人の加算前国外所得金額 (零を超えるものに限ります。)}}{\text{各通算法人の加算前国外所得金額 (零を超えるものに限ります。)}の合計額}$
-------	---	--	---	--

- (注7) この調整金額は、次の算式により計算した金額をいいます（令148⑥）。

調整金額	=	各通算法人の調整前国外所得金額の合計額が所得金額（注8）の合計額の90%を超える部分の金額	×	$\frac{\text{その通算法人の加算前国外所得金額 (零を超えるものに限ります。)}}{\text{各通算法人の加算前国外所得金額 (零を超えるものに限ります。)}の合計額}$
------	---	---	---	--

- (注8) 上記（注2）と同様です。

(3) 控除限度調整額の計算

上記(1)の控除限度調整額とは、次の算式により計算した金額をいいます（令148⑦）。

控除限度調整額 =	各通算法人の調整前控除限度額	×	その通算法人の調整前控除限度額 (零を超えるものに限ります。)
	が零を下回る場合のその下回る額の合計額		各通算法人の調整前控除限度額 (零を超えるものに限ります。)の合計額

2 本件における各通算法人に係る外国税額の控除の計算

本件のA社、B社及びC社の外国税額の控除の計算は次のとおりとなります。

	A社	B社	C社	合計
所得金額	0	200	400	600
国外所得金額	200	100	▲60	240
調整前国外所得金額 (上記1(2)(注3))	200	100	▲60	240
調整金額 (上記1(2)(注7))	— 240 < 540 (=600 × 90%)			
調整国外所得金額 (上記1(2)(注3))	200	100	▲60	240
法人税の額	0	40	80	120
外国法人税の額	40	15	0	55
調整前控除限度額 (上記1(2))	120 × 200 / 600 = 40	120 × 100 / 600 = 20	120 × ▲60 / 600 = ▲12	48
控除限度調整額 (上記1(3))	12 × 40 / 60 = 8	12 × 20 / 60 = 4	—	12
控除限度額 (上記1(1))	40 - 8 = 32	20 - 4 = 16	0	48
税額控除額 (上記1)	32 < 40 ⇒ 32	16 > 15 ⇒ 15	0	47

(参考)

通算法人の外国税額の控除額に変動が生じた場合の外国税額の控除の計算については、次のQ & Aを参照してください。

問80 通算法人の外国税額の控除額に変動が生じた場合の外国税額の控除の計算

外国税額の控除における通算制度開始又は加入前から有する控除余裕額、控除限度超過額の取扱い

（問79）

- (1) 通算法人の外国税額の控除額の計算において、内国法人の通算制度を適用する事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度で生じた控除余裕額又は控除限度超過額は、通算制度を適用する事業年度に繰り越すことができますか。
- (2) また、その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度に連結事業年度に該当するものがあつた場合には、連結事業年度の個別控除余裕額又は個別控除限度超過額はどのように取り扱われますか。

【回答】

- (1) その控除余裕額又は控除限度超過額は、通算制度を適用する事業年度に繰り越すことができます。
- (2) 前3年以内に開始した連結事業年度の個別控除余裕額又は個別控除限度超過額は、その連結事業年度の期間に対応する各事業年度の控除余裕額又は控除限度超過額とみなされます。

【解説】

- (1) 内国法人の外国税額の控除額の計算において、内国法人が事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度で生じた国税及び地方税の控除余裕額又は控除限度超過額は、その事業年度に繰り越すことができません（法69②③、令144①、145①）。
このことは通算法人においても同様であり、事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度が通算制度を適用する事業年度であつたとしても、上記と同様に繰り越すことができます。このことは、通算制度からの離脱等によつてその後通算制度の適用を受けないこととなつた場合であつても同様です。
- (2) また、内国法人が外国税額控除を適用する事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度（以下「前3年内事業年度」といいます。）に連結事業年度に該当するものがある場合には、その連結事業年度の国税及び地方税の個別控除余裕額又は個別控除限度超過額は、その連結事業年度の期間に対応するその内国法人の前3年内事業年度の国税及び地方税の控除余裕額又は控除限度超過額とみなして、繰越控除限度額又は繰越控除対象外国法人税額を計算することとされています（令2改正令附則35②、36②）。

(例)

事業年度			通算事業年度	
X 1 年期	X 2 年期	X 3 年期	X 4 年期	
S 1 社: X1 年期に生じた 控除余裕額 80	→ X2 年期に生じた 控除余裕額 10	→ X3 年期に生じた 控除余裕額 20	→ 控除余裕額 110 (80+10+20)	
S 2 社:	X2 年期に生じた 控除限度超過額 60	→ X3 年期に生じた 控除限度超過額 30	→ 控除限度超過額 90 (60+30)	

通算法人の外国税額の控除額に変動が生じた場合の外国税額の控除の計算

(問80)

同一の通算グループ内の法人であるA社、B社及びC社の各事業年度の期限内申告における外国税額の控除の計算は次のとおりとなっています。

(1) 自X1年4月1日至X2年3月31日事業年度（以下「前々期」といいます。）

	A社	B社	C社	合計
所得金額	0	200	400	600
調整前国外所得金額	200	100	▲60	240
調整金額	0 (240 < 540 (600 × 90%))			
調整国外所得金額	200	100	▲60	240
法人税の額	0	40	80	120
外国法人税の額	40	15	0	55
調整前控除限度額	$120 \times 200 / 600 = 40$	$120 \times 100 / 600 = 20$	$120 \times \text{▲}60 / 600 = \text{▲}12$	48
控除限度調整額	$12 \times 40 / 60 = 8$	$12 \times 20 / 60 = 4$	—	12
控除限度額	$40 - 8 = 32$	$20 - 4 = 16$	0	48
税額控除額	32 (32 < 40)	15 (16 > 15)	0	
翌期に繰り越す 控除限度超過額	8	—	—	
翌期に繰り越す 控除余裕額	—	1	—	

(2) 自X2年4月1日至X3年3月31日事業年度（以下「前期」といいます。）

	A社	B社	C社	合計
所得金額	0	200	400	600
調整前国外所得金額	200	100	0	300
調整金額	0 (300 < 540 (600 × 90%))			
調整国外所得金額	200	100	0	300
法人税の額	0	40	80	120
外国法人税の額	35	30	0	65
控除限度超過額	8	—	—	
控除余裕額	—	1	—	
調整前控除限度額	$120 \times 200 / 600 = 40$	$120 \times 100 / 600 = 20$	$120 \times 0 / 600 = 0$	60
控除限度調整額	—	—	—	—
控除限度額	40	20	0	60
税額控除額	40	21	—	
翌期に繰り越す 控除限度超過額	3	9	—	
翌期に繰り越す 控除余裕額	—	—	—	

その後、C社の所得金額及び法人税の額につき税務調査に基づく更正（法人税法第69条第32項又は第33項の規定による調査結果の内容の説明日：X3年12月1日）が行われ、これに伴い前々期の外国税額の控除の計算における所得金額、調整前国外所得金額、法人税の額が次のとおり変動することとなりました。

	X2年3月期 (前々期)	X3年3月期 (前期)	X4年3月期 (当期) ▲ 調査結果説明日 (X3年12月1日)			
	A社	B社	C社		合計	
			期限内申告	更正後	期限内申告	更正後
所得金額	0	200	400	460	600	660
調整前国外所得金額	200	100	▲60	0	240	300
法人税の額	0	40	80	92	120	132
外国法人税の額	40	15	0	0	55	55

通算制度における外国税額の控除では、修更正事由があった場合でも、そのことによる金額の異動は進行事業年度に調整すればよく、修正申告等を行う必要はないようですが、この場合、A社、B社及びC社の計算はそれぞれ具体的にどのように行うこととなりますか。

なお、いずれの法人も前々期及び前期において非課税国外所得金額はありません。

【回答】

期限内申告における税額控除額（法人税法第69条第1項から第3項までの規定による控除をされるべき金額をいいます。以下同じです。）と再計算後の税額控除額との間に過不足額が生じることとなる場合であっても、税額控除額は期限内申告の金額で固定することとされており、修正申告等を行う必要はありません。期限内申告の金額との過不足額はいわゆる進行事業年度（法人税法第69条第32項又は第33項の規定による調査結果の内容の説明が行われた場合には原則としてその説明が行われた日の属する事業年度）で調整することとなります。

本件については、A社は、進行事業年度（当期）において、前々期の税額控除額の不足額8を法人税の額から控除するとともに、前期の税額控除額の超過額5を法人税の額に加算することとなります。また、B社は、進行事業年度（当期）において、前期の税額控除額の不足額4を法人税の額から控除することとなります。

【解説】

1 通算法人の税額控除額に変動が生じた場合の外国税額の控除の計算

(1) 税額控除額の期限内申告額による固定

通算法人の外国税額の控除の計算は、通算グループの要素（各通算法人の所得金額、国外所得金額及び法人税の額の合計額）を用いて行うため、通算法人の過去の事業年度におけるこれらの要素に変動が生じた場合には、通算グループ内の全ての通算法人は、その変動後の要素に基づいて外国税額の控除の再計算を行う必要が生じます。

ただし、その過去の事業年度について、期限内申告における税額控除額と再計算後の税額控除額との間に過不足額が生じることとなる場合であっても、その過去の事業年度の税額控除額は期限内申告の金額で固定することとされており（法69⑮）、修正申告等を行う必要はありません（注）。

（注） 税額控除額の計算の基礎となる事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して税額控除額を増加させることによりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合等に該当するときは、(1)の措置は適用されません。

(2) 過不足額の進行事業年度における調整

上記(1)の過不足額については、対象事業年度（いわゆる進行事業年度をいい、法人税法第69条第32項又は第33項の規定による調査結果の内容の説明が行われた場合には原則としてその説明が行われた日の属する事業年度）において、次の調整を行うこととされています（法69⑱⑲）。

- イ 期限内申告における税額控除額 < 再計算後の税額控除額
⇒差額を進行事業年度の法人税の額から控除
- ロ 期限内申告における税額控除額 > 再計算後の税額控除額
⇒差額を進行事業年度の法人税の額に加算

2 本件における各通算法人に係る外国税額の控除の計算

(1) 調査後の金額に基づく前々期の外国税額の控除の計算

本件のC社の調査後の金額に基づく前々期のA社、B社及びC社の外国税額の控除の計算は次のとおりとなります。

	A社	B社	C社	合計
所得金額	0	200	460	660
調整前国外所得金額	200	100	0	300
調整金額	0 (300 < 594 (660 × 90%))			
調整国外所得金額	200	100	0	300
法人税の額	0	40	92	132
外国法人税の額	40	15	0	55
調整前控除限度額	$132 \times 200 / 660 = 40$	$132 \times 100 / 660 = 20$	$132 \times 0 / 660 = 0$	60
控除限度調整額	—	—	—	—
控除限度額 (期限内申告額)	40 (32)	20 (16)	0	
税額控除額 (期限内申告額)	40 (32)	15 (15)	0	
翌期に繰り越す 控除限度超過額 (期限内申告額)	0 (8)	—	—	
翌期に繰り越す 控除余裕額 (期限内申告額)	—	5 (1)	—	

A社は税額控除額の不足額（8）が生じますが、税額控除額は期限内申告額（32）で固定し、この不足額についてはA社の進行事業年度（以下「当期」といいます。）で調整を行うこととなります。

また、B社は控除限度額が変動しますが、税額控除額（15）は変動しません（控除余裕額のみ変動）ので、期限内申告額に固定する措置は適用されません。

(2) 調査後の金額に基づく前期の外国税額の控除の計算

本件のC社の前々期の調査後の金額に基づく前期のA社、B社及びC社の外国税額の控除の計算は次のとおりとなります。

	A社	B社	C社	合計
所得金額	0	200	400	600
国外所得金額	200	100	0	300
調整前国外所得金額	200	100	0	300
調整金額	0 (300 < 540 (600 × 90%))			
調整国外所得金額	200	100	0	300
法人税の額	0	40	80	120
外国法人税の額	35	30	0	65
控除限度超過額 (期限内申告額)	0 (8)	—	—	
控除余裕額 (期限内申告額)	—	5 (1)	—	
調整前控除限度額	$120 \times 200 / 600 = 40$	$120 \times 100 / 600 = 20$	$120 \times 0 / 600 = 0$	60
控除限度調整額	—	—	—	—
控除限度額	40	20	0	60
税額控除額 (期限内申告額)	35 (40)	25 (21)	0	
翌期に繰り越す 控除限度超過額 (期限内申告額)	0 (3)	5 (9)	—	
翌期に繰り越す 控除余裕額 (期限内申告額)	5 (0)	—	—	

前期の控除限度超過額及び控除余裕額が変動する結果、A社は税額控除額の超過額（5）が、B社は不足額（4）がそれぞれ生じますが、税額控除額はA社及びB社それぞれ期限内申告額（A社：40、B社：21）で固定し、この超過額及び不足額はA社及びB社それぞれ当期で調整を行うこととなります。

(3) 調査後の金額に基づく当期の外国税額の控除の過不足額の調整

本件のC社の前々期の調査後の金額に基づく当期のA社、B社及びC社の外国税額の控除の計算は次のとおり当期の法人税の額から控除又は法人税の額に加算します。

	A社	B社	C社
当期の法人税の額に加算 (上記1(2)ロ)	5 (上記2(2))	—	—
当期の法人税の額から控除 (上記1(2)イ)	8 (上記2(1))	4 (上記2(2))	—

このように、A社及びB社の前々期及び前期の税額控除額の変動額をA社及びB社それぞれの当期の法人税の額から控除又は法人税の額に加算します。

(参考)

通算法人に係る外国税額の控除の計算については、次のQ & Aを参照してください。

問78 通算法人に係る外国税額の控除の計算

外国税額の控除に係る通知義務

(問81)

通算法人が外国税額の控除の規定の適用を受ける事業年度後の事業年度において、外国税額の控除限度額の計算の基礎となる一定の金額が当初申告額と異なることとなった場合には、他の通算法人に対して通知義務があるとのことですが、その通知はどのように行うこととなりますか。

【回答】

ご質問の通知義務については、法令上、通知すべき事項は定められていますが、その通知の方法及び様式等は特段定められていません。したがって、通算法人と他の通算法人との間で任意の方法により通知を行うこととなります。

なお、法令で定められた通知すべき事項を盛り込んだ通知書の書式の例として、下記(参考)のような書式が考えられますので、実務上の参考としてください。

【解説】

外国税額の控除(法69)の規定の適用を受けている通算法人(通算法人であった内国法人を含みます。以下同じです。)が、その規定の適用を受ける事業年度(その通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限り、以下「通算事業年度」といいます。)及び地方法人税法第7条に規定する課税事業年度(その通算法人に係る通算親法人の課税事業年度終了の日に終了するものに限り、以下「通算課税事業年度」といいます。)後において、次に掲げる金額のいずれかが当初申告額(その通算事業年度の法人税法第74条第1項の規定による申告書及びその課税事業年度の地方法人税法第19条第1項の規定による申告書に添付された書類に次に掲げる金額として記載された金額をいいます。)と異なることとなった場合には、他の通算法人(外国税額の控除の規定の適用を受けている通算法人のその通算事業年度終了の日においてその通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人をいいます。以下同じです。)に対し、その異なることとなった次に掲げる金額を通知しなければならないこととされています(令148⑨、地方法人税法施行令3⑦)。

- (1) その通算法人のその通算事業年度の所得に対する法人税の額(法人税法施行令第148条第2項第1号イに掲げる金額)
- (2) その通算法人の法人税法施行令第148条第2項第2号イに規定するその通算事業年度の所得金額又は同号ロに規定するその通算事業年度の欠損金額
- (3) その通算法人のその通算事業年度の法人税法施行令第148条第4項に規定する非課税国外所得金額
- (4) その通算法人のその通算事業年度の法人税法施行令第148条第4項に規定する加算前国外所得金額
- (5) その通算法人のその通算課税事業年度の地方法人税の額(地方法人税法施行令第

3条第5項第1号に掲げる金額)

なお、この通知義務は、外国税額の控除の規定の適用を受けていない通算法人や通算グループを離脱した法人についても過去の通算事業年度及び通算課税事業年度の上記(1)から(5)までに掲げる金額がその後に変動した場合には、その義務が課されることとされています。

この通知の方法及び様式については、法令等において特段定められていませんので、任意の方法により通知を行うことになります。

(参考)

法人税法施行令第148条第9項（通算法人に係る控除限度額の計算）及び地方法人税法施行令第3条第7項（外国税額の控除限度額の計算）の規定に基づく通知書

【通知年月日】 令和〇年〇月〇日

通知法人（甲）

(法人名)
(所在地)
(連絡先)

通知先法人（乙）

(法人名)
(所在地)
(連絡先)

当社（甲）は、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及び地方法人税法第12条第4項（外国税額の控除）に規定する通算課税事業年度の期限内申告書に添付した書類に記載した次の金額が、当該通算事業年度及び当該通算課税事業年度後の事業年度において異なることとなったので、法人税法施行令第148条第9項（通算法人に係る控除限度額の計算）及び地方法人税法施行令第3条第7項（外国税額の控除限度額の計算）の規定に基づき、次のとおり通知します。

1 通知の対象となった通算事業年度（通算課税事業年度）

通算事業年度（通算課税事業年度）	自 令和 年 月 日 至 令和 年 月 日
------------------	-----------------------

2 当該通算事業年度（通算課税事業年度）に係る調査結果の内容の説明の有無及び調査結果の内容の説明日

調査結果の内容の説明の有無	有・無	調査結果の内容の説明日	令和 年 月 日
---------------	-----	-------------	----------

3 当該通算事業年度（通算課税事業年度）に係る修正申告書の提出又は更正の有無及び修正申告書の提出又は更正があった日

修正申告書の提出又は更正の有無	有・無	修正申告書の提出又は更正があった日	令和 年 月 日
-----------------	-----	-------------------	----------

4 法人税法施行令第148条第2項第1号イに掲げる当該通算事業年度の所得に対する法人税の額

異動前の法人税の額	異動後の法人税の額
円	円

5 法人税法施行令第148条第2項第2号イに規定する当該通算事業年度の所得金額又は同号ロに規定する当該通算事業年度の欠損金額

異動前の所得金額又は欠損金額（△）	異動後の所得金額又は欠損金額（△）
円	円

6 法人税法施行令第148条第4項に規定する当該通算事業年度の前課税国外所得金額

異動前の前課税国外所得金額	異動後の前課税国外所得金額
円	円

7 法人税法施行令第148条第4項に規定する当該通算事業年度の加算前国外所得金額

異動前の加算前国外所得金額	異動後の加算前国外所得金額
円	円

8 地方法人税法施行令第3条第5項第1号に掲げる当該通算課税事業年度の地方法人税の額

異動前の地方法人税の額	異動後の地方法人税の額
円	円

中小法人等の欠損金額の特例措置の適用判定について

(問82)

連結納税制度の適用を受けている連結親法人P社（3月決算）、連結子法人S1社及びS2社（いずれも普通法人に該当します。）は、通算制度の施行日である令和4年4月1日以後に開始する事業年度から通算制度へ移行することとなりました。

連結納税制度下において、P社は中小法人等に該当していたため、P社の各連結事業年度開始の日前10年以内に開始した連結事業年度において生じた連結欠損金額について、その各連結事業年度の連結所得の金額を限度として損金の額に算入していました（以下、連結納税制度下におけるこの特例と通算制度下におけるこれと同様の特例を総称して「中小法人等の欠損金額の特例」といいます。）。

P社の連結グループが通算制度へ移行した最初の事業年度（自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度）終了の時ににおける各通算法人の資本金の額がそれぞれ次のとおりである場合、P社、S1社及びS2社はそれぞれ中小法人等の欠損金額の特例を引き続き適用することはできますか。

	P社	S1社	S2社
令和5年3月31日における資本金の額	8,000万円	2億円	5,000万円

【回答】

自令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度において、P社、S1社及びS2社いずれの法人についても中小法人等に該当しないため、連結納税制度下において適用していた中小法人等の欠損金額の特例の適用を受けることはできません。

【解説】

1 欠損金額に相当する金額の損金算入について

内国法人の各事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、その欠損金額に相当する金額は、各事業年度の所得の金額の50%に相当する金額を限度として（注）損金の額に算入することとなります（法57①）。

（注） 中小法人等は、各事業年度の所得の金額が限度となります（法57⑪）。

2 中小法人等に該当する法人について

中小法人等とは、各事業年度終了の時ににおいて次に掲げる法人に該当する内国法人をいいます（法57⑪一）。

- （1）普通法人（投資法人、特定目的会社及び法人税法第4条の3に規定する受託法人を除きます。）のうち、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの（次に掲げる法人及び大通算法人（注）を除きます。）又は資本若しくは出資を有しない

もの（保険業法に規定する相互会社及び大通算法人（注）を除きます。）

イ 大法人（次に掲げる法人をいいます。）との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人

- (イ) 資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人
- (ロ) 保険業法に規定する相互会社及び外国相互会社
- (ハ) 法人税法第4条の3に規定する受託法人

ロ 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部をその全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合において、そのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人（上記イに掲げる法人を除きます。）

(注) 大通算法人とは、通算法人である普通法人又はその普通法人の各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうち、いずれかの法人がその各事業年度終了の時点における資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人など一定の法人に該当する場合におけるその普通法人をいいます（法66⑥括弧書）。

- (2) 公益法人等又は協同組合等
- (3) 人格のない社団等

すなわち、通算グループ内の法人がいずれも普通法人に該当し、かつ、その通算グループ内のいずれかの法人の資本金の額又は出資金の額が1億円を超える場合、その通算グループ内の各通算法人はいずれも中小法人等には該当しないこととなります。

3 中小法人等の欠損金額の特例の適用可否

本件において、P社の通算グループの各通算法人の欠損金額の特例の適用可否は以下のとおりとなります。

(1) P社及びS2社

P社及びS2社は、自らは資本金の額が1億円以下であるものの、自らの事業年度終了の日において通算完全支配関係がある他の通算法人であるS1社が資本金の額が1億円を超える法人に該当し（資本金の額：2億円）、大通算法人に該当して中小法人等には該当しないことから、その特例の適用はありません。

(2) S1社

自らが資本金の額が1億円以下の法人に該当せず、中小法人等には該当しないことから、その特例の適用はありません。

このように、連結納税制度下においてP社の連結グループは中小法人等の欠損金額の特例の適用を受けることができませんでしたが、P社の通算グループの最初の事業年度である令和4年4月1日至令和5年3月31日事業年度においては、P社、S1社及びS2社いずれもその特例の適用は受けられないこととなります。

(参考)

完全支配関係及び通算完全支配関係については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

通算制度における適用除外事業者の取扱いについて

(問83)

通算制度の適用を受けている通算親法人P社、通算子法人S1社はいずれも適用除外事業者には該当しませんが、この度、適用除外事業者に該当するS2社がP社の通算グループに中途加入しました。

資本金の額が1億円以下の中小企業者等のうち、適用除外事業者に該当する法人については、租税特別措置法上の中小企業向け特例（中小企業者等の法人税率の特例など）の適用対象とはならないと聞きましたが、このような場合、各通算法人の判定はどのように行うこととなりますか。

なお、P社、S1社及びS2社は、いずれも資本金の額が1億円以下の普通法人に該当します。

【回答】

通算制度における適用除外法人（中小企業者等の法人税率の特例などの租税特別措置法上の中小企業向け特例の適用対象とならない法人をいいます。以下同じです。）の判定は、次のとおり行うこととなります。

1 2以外の場合

通算法人である法人又は他の通算法人（その通算法人である法人の各事業年度終了の日においてその通算法人である法人との間に通算完全支配関係があるものに限ります。以下同じです。）のうちいずれかの法人が適用除外事業者に該当する場合には、その通算法人である法人は適用除外法人に該当し、租税特別措置法上の中小企業向け特例の適用対象となりません。

2 適用除外事業者に該当する法人が通算グループに加入し、期末まで通算グループ内にいる場合で一定の措置の適用を受けようとするとき

適用除外事業者に該当する法人が通算グループに加入し、その加入した日の属する通算親法人の事業年度終了の日までその通算グループ内にいる場合で次の(1)及び(2)の措置の適用を受けようとするときには、その加入した法人及び他の通算法人の適用除外法人の判定は、それぞれ次のとおりとなります。

(1) 中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）等

その加入した法人は、中小企業者から除かれる適用除外事業者から除かれ、他の通算法人の適用除外法人の判定上、適用除外事業者から除かれます。

したがって、他の通算法人がいずれも適用除外事業者に該当しない場合には、その加入した法人及び他の通算法人の全てが適用除外法人に該当しません。

(2) 中小企業投資促進税制（措法42の6）等

その加入した法人は適用除外事業者に該当しますが、他の通算法人の適用除外法人の判定上は、その加入した法人は適用除外事業者から除かれます。

したがって、他の通算法人がいずれも適用除外事業者に該当しない場合には、そ

の加入した法人のみが適用除外法人に該当し、他の通算法人は適用除外法人に該当しません。

【解説】

1 租税特別措置法上の中小企業向け特例の適用対象とならない法人について

租税特別措置法上の中小企業向け特例として、次のような特例が設けられていますが、中小企業者のうち適用除外事業者に該当するものはその適用対象から除くこととされています。

- (1) 中小企業者等の法人税率の特例（措法42の3の2）等
- (2) 中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）等
- (3) 中小企業投資促進税制（措法42の6）等

この適用除外事業者とは、その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度（以下「基準年度」といいます。）の所得の金額の合計額を各基準年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額（設立後3年を経過していないこと等の一定の事由がある場合には、その計算した金額につき一定の事由の内容に応じて調整を加えた金額となります。）が15億円を超える法人をいいます（措法42の4⑱八）。

2 通算制度における適用除外法人の判定について

(1) (2)以外の場合

通算法人である法人について、租税特別措置法上の中小企業向け特例の適用対象となる中小企業者からは、適用除外事業者に該当するもののほか、他の通算法人のうちいずれかの法人が適用除外事業者に該当する場合におけるその通算法人である法人を除外することとされています（措法42の3の2①括弧書等）。

したがって、通算法人である法人又は他の通算法人のうちいずれかの法人が適用除外事業者に該当する場合には、その通算法人である法人は適用除外法人に該当することとなり、租税特別措置法上の中小企業向け特例の適用対象となりません。

(2) 適用除外事業者に該当する法人が通算グループに加入し、期末まで通算グループ内にいる場合で一定の措置の適用を受けようとするとき

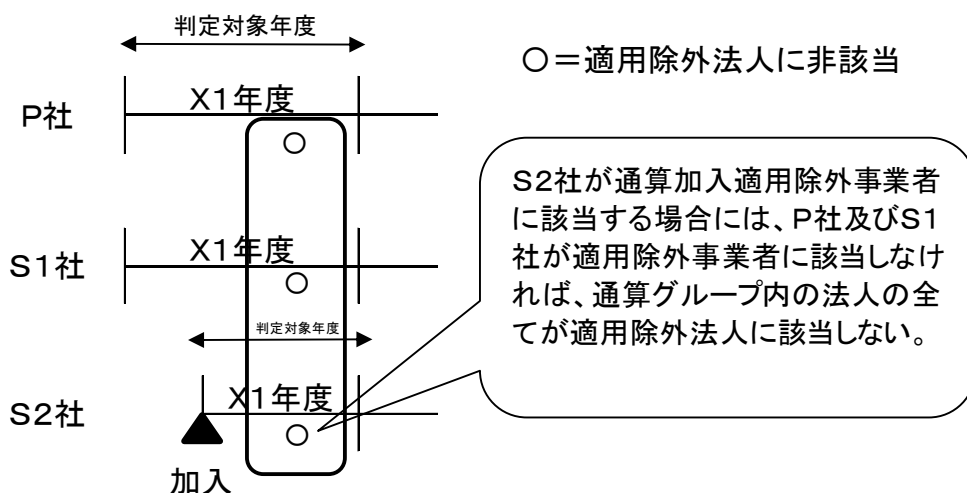
適用除外事業者に該当する法人が通算グループに加入し、その加入した日の属する通算親法人の事業年度終了の日までその通算グループ内にいる場合でその加入した法人及び他の通算法人が次のイ及びロの措置の適用を受けようとするときには、その加入した法人及び他の通算法人の適用除外法人の判定は、それぞれ次のとおりとなります。

イ 中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）等（※1）

中小企業技術基盤強化税制の適用を受けることができる中小企業者に該当するかどうかの判定上、通算加入適用除外事業者（注）は、中小企業者から除かれる適用除外事業者から除くこととされています（措法42の4④）。

また、通算グループに加入した法人が通算加入適用除外事業者該当する場合には、他の通算法人のうちいずれかの法人が適用除外事業者該当するかどうかの判定上は、その加入した法人は適用除外事業者から除くこととされています（措法42の4⑱八の二）。

したがって、他の通算法人がいずれも適用除外事業者該当しない場合には、その加入した法人及び他の通算法人の全てが適用除外法人に該当しません。



(※1) 対象としている措置は以下のとおりです。

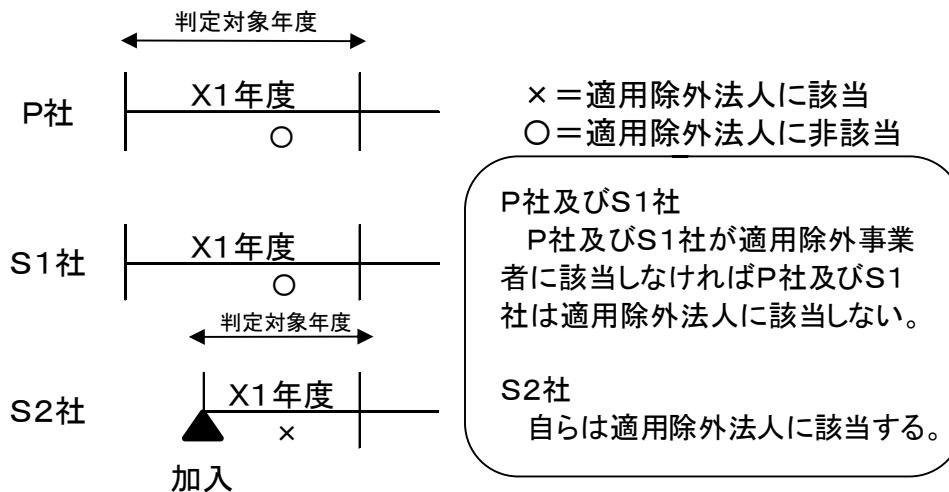
- ・ 中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）
- ・ 特定税額控除制度の不適用措置における適用除外の全体判定（措法42の13⑦一）

(注) 通算加入適用除外事業者とは、通算法人である法人に係る通算親法人の事業年度開始の日以後に当該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一定の適用除外事業者をいいます（措令27の4⑱）。

ロ 中小企業投資促進税制（措法42の6）等（※2）

通算グループに加入した法人が通算加入適用除外事業者該当するかどうかは、その加入した法人が適用除外法人に該当するかどうかの判定に影響を及ぼしません（措法42の6①括弧書）。したがって、その加入した法人は適用除外法人に該当します。

また、その加入した法人が通算加入適用除外事業者該当する場合には、他の通算法人が適用除外法人に該当するかどうかの判定上は、その加入した法人は適用除外事業者から除くこととされています（措法42の6①括弧書、42の4⑱八の二）。したがって、他の通算法人がいずれも適用除外事業者該当しない場合には、他の通算法人の全てが適用除外法人に該当しません。



(※2) 対象としている措置は以下のとおりです。

- ・ 特別試験研究費の額に係る税額控除における大学等との共同研究及び大学等に対する委託研究の要件に係る法人の判定（措規20⑱⑳）
- ・ 中小企業投資促進税制（措法42の6）
- ・ 地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除における対象資産の規模要件の引下げ（措令27の11の3）
- ・ 中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（措法42の12の4）
- ・ 中小企業者等の給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除（措法42の12の5②）
- ・ 特定税額控除制度の不適用措置における適用除外の個別判定（措法42の13⑤）
- ・ 特定事業継続力強化設備等の特別償却（措法44の2）
- ・ 特定地域における工業用機械等の特別償却における対象資産の規模要件の引下げ等（措令28の9）
- ・ 中小企業事業再編投資損失準備金（措法56）

なお、中小企業者等の法人税率の特例（措法42の3の2）等（※3）については、適用除外事業者該当する法人が通算グループに加入し、その加入した日の属する通算親法人の事業年度終了の日までその通算グループ内にいる場合にその加入した法人及び他の通算法人がこれらの措置の適用を受けようとするときにおいても、上記(1)によることとなります。

(※3) 対象としている措置は以下のとおりです。

- ・ 中小企業者等の法人税率の特例（措法42の3の2）
- ・ 被災代替資産等の特別償却における特別償却率の上乗せ（措法43の3）

- ・ 中小企業者等の貸倒引当金の特例（措法57の9）

（参考）

通算完全支配関係の意義については、次のQ & Aを参照してください。

問3 完全支配関係と通算完全支配関係の意義

消費税等の処理方法

(問 84)

通算グループ内の各通算法人の消費税等に係る経理処理（税抜経理方式・税込経理方式）の方法を統一する必要はありますか。

【回答】

消費税等に係る経理処理の方法を統一する必要はありません。

【解説】

通算制度では、通算グループ内の各通算法人の会計処理の方法について、これを統一することまでは求められていません。

したがって、消費税等に係る経理処理についても、通算法人ごとに税抜経理方式、税込経理方式又は併用方式のいずれかにより処理することが認められます。