

【新設】(損金算入限度額の意義)

65の6-1 措置法第65条の6の規定による5,000万円の限度額は、完全支配関係法人グループ(当該法人及び同条に規定する完全支配関係法人(以下「完全支配関係法人」という。))によって構成されたグループをいう。以下同じ。)全体の年を通ずる損金算入限度額であるから、当該法人に完全支配関係法人がある場合における各年に係る損金算入限度額の計算に当たっては、次のことに留意する。

(1) 当該法人の当該年中にした譲渡に係る個別控除適用額(同条の適用対象となる措置法第65条の2第1項、第2項若しくは第7項、第65条の3第1項、第65条の4第1項、第65条の5第1項又は第65条の5の2第1項の規定の適用を受けて損金の額に算入した、又は損金の額に算入する金額をいう。以下同じ。)の合計額が5,000万円を超えない場合であっても、当該法人及び完全支配関係法人の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額(完全支配関係法人グループに属している期間中にした譲渡に係る個別控除適用額をいう。以下同じ。)の合計額が5,000万円を超えるときには、その超える部分の金額(以下「グループ超過額」という。)については措置法第65条の6の規定の適用がある。

(2) 当該法人が当該年中に完全支配関係法人グループに加入し、又は完全支配関係法人グループから離脱した法人である場合、当該法人は、次に掲げる金額の合計額を損金の額に算入することができる。ただし、当該合計額が5,000万円を超える場合には、その超える部分の金額は、当該法人の損金の額に算入しない。

イ 当該法人の当該加入前又は当該離脱後にした譲渡(当該年中にしたものに限る。)に係る個別控除適用額の合計額

ロ 当該法人の当該年中にした譲渡に係るグループ個別控除適用額の合計額から当該合計額のうち同条の規定により損金不算入とされる金額を除いた金額

(3) (1)の各特別控除の規定の適用がある譲渡が同一事業年度中に2以上あり、かつ、これらの譲渡が年を異にして行われたときは、各年中にした譲渡に係る個別控除適用額についてそれぞれ同条の規定の適用がある。

【解説】

- 1 本通達では、措置法第65条の6の規定における5,000万円の損金算入限度額の計算について留意すべき事項を明らかにしている。
- 2 令和2年度の税制改正前の措置法第65条の6では、法人がその有する資産の譲渡をした場合において、その譲渡の日の属する年におけるその資産の譲渡につき①収用換地等の場合の所得の特別控除(5,000万円控除)、②特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除(2,000万円控除)、③特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除(1,500万円控除)、④農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の所得の特別控除(800万円控除)、⑤特定の長期所有土地等の所得の特別控除(1,000万円控除)のうち2以上の規定の適用を受けて損金の額に算入した、又は損金の額に算入する金額の合計額が5,000万円を超えるときは、その超える部分

の金額は、各事業年度の損金の額に算入しないこととされていた。また、連結納税制度においては、この 5,000 万円を超える部分の金額は、連結グループ全体で計算することとされていた。

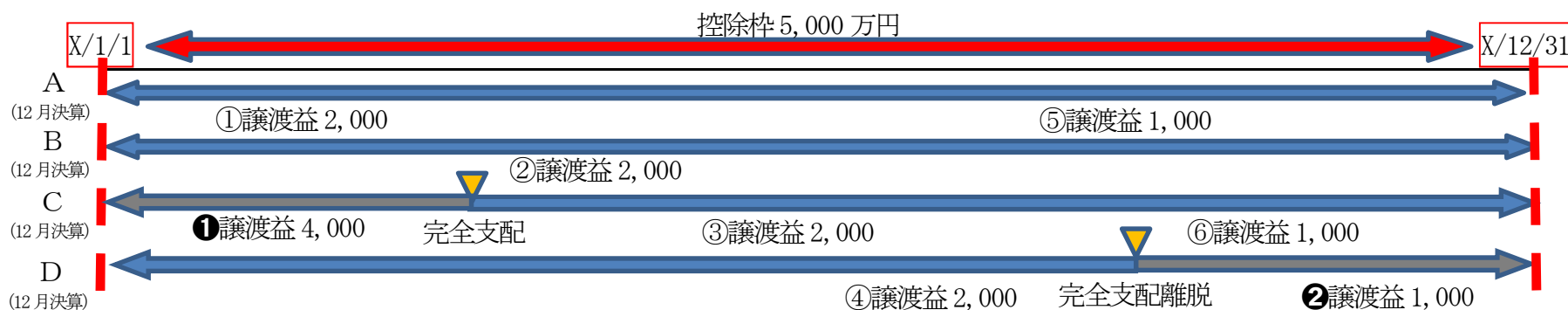
- 3 令和 2 年度の税制改正により、本制度は、グループ法人税制に移行され、法人及び完全支配関係法人（措置法第 65 条の 6 に規定する完全支配関係法人をいう。以下同じ。）が上記 2 の各特別控除の適用を受けて損金算入できる金額の合計額は、完全支配関係があるグループ全体で年 5,000 万円を限度とすることとされ、当該合計額が 5,000 万円を超える場合は、その超える部分の金額を損金不算入額として各法人に配賦することとされている（措法 65 の 6。下の算式参照）。

各年における各法人の特別控除額の合計額（＝調整前損金算入額）>5,000 万円

$$\text{各法人の損金不算入額} = \text{超過部分の金額} \times \frac{\text{その法人が損金算入した、又は損金算入する金額の合計額}}{\text{調整前損金算入額（グループ合計額）}}$$

- 4 本通達の本文及び(1)では、同条の規定における 5,000 万円の限度額は、当該法人（自己）及び完全支配関係法人で構成される完全支配関係法人グループ全体の年を通ずる損金算入限度額であるから、当該法人（自己）の各年中にした譲渡について上記 2 の各特別控除の適用を受けて損金算入した、又は損金算入する金額（以下「個別控除適用額」という。）の合計額が 5,000 万円を超えない場合であっても、当該法人（自己）及び完全支配関係法人が完全支配関係法人グループに属している期間中にした譲渡に係る個別控除適用額（グループ個別控除適用額）で、当該年中にした譲渡に係るものの合計額が 5,000 万円を超えるときには、その超える部分の金額については同条の規定の適用があることを明らかにしている。
- 5 本通達の(2)では、当該法人（自己）が当該年の途中に完全支配関係法人グループに加入し、又は完全支配関係法人グループから離脱した場合、当該法人（自己）は、①その加入前又は離脱後にした譲渡に係る個別控除適用額の合計額と②完全支配関係法人グループに属している期間中にした譲渡に係る個別控除適用額（グループ個別控除適用額）の合計額のうち損金不算入とされない金額との合計額を損金算入することができることを明らかにしている。すなわち、完全支配関係法人グループに属していない期間中にした譲渡に係る個別控除適用額と完全支配関係法人グループに属している期間中にした譲渡に係る個別控除適用額とを区分し、前者については、グループ全体での限度額計算を要しないということである。ただし、①と②の合計額が年 5,000 万円を超える場合には、5,000 万円が損金算入の上限となる。

(参考) 暦年中のグループ全体の適用額が 5,000 万円を超える場合 (全ての法人が 12 月末決算のケース)



	グループ控除枠 (5,000 万円)		加入前・離脱後の譲渡に係る個別控除適用額 (B)	計 (C=A+B)	C>5,000 万円の場合の損金不算入額 (D=C-5,000 万円)	損金算入額 (C-D)
	グループ超過額 5,000 万円 (グループ個別控除適用額の合計額 1 億円-5,000 万円) のあん分額 (損金不算入額)	損金算入額 (A)				
A社	$5,000 \times 3,000 \text{ (①⑤)} / 10,000 = 1,500$	$3,000 \text{ (①⑤)} - 1,500 = 1,500$	—	1,500	—	1,500
B社	$5,000 \times 2,000 \text{ (②)} / 10,000 = 1,000$	$2,000 \text{ (②)} - 1,000 = 1,000$	—	1,000	—	1,000
C社	$5,000 \times 3,000 \text{ (③⑥)} / 10,000 = 1,500$	$3,000 \text{ (③⑥)} - 1,500 = 1,500$	4,000 (①)	5,500	500	5,000
D社	$5,000 \times 2,000 \text{ (④)} / 10,000 = 1,000$	$2,000 \text{ (④)} - 1,000 = 1,000$	1,000 (②)	2,000	—	2,000
合計	5,000	5,000	5,000	—	—	9,500

6 なお、同条の規定は、暦年ベースで 5,000 万円の控除限度額を定めているため、同条の規定の対象となる譲渡が同一事業年度中に 2 以上あり、かつ、これらの譲渡が異なる年中に行われた場合は、各年中の譲渡に係る個別控除適用額についてそれぞれ同条の規定の適用がある。本通達の(3)では、このことを明らかにしている。