

12 第 69 条《外国税額の控除》関係

【新設】（進行年度調整規定の適用に係る対象事業年度の意義等）

2-67 法第 69 条第 17 項又は第 18 項《外国税額の控除》の規定（以下 2-67 において「進行年度調整規定」という。）は、同条第 17 項に規定する通算法人（以下 2-68 までにおいて「通算法人」という。）の同項に規定する過去適用事業年度（以下 2-68 までにおいて「過去適用事業年度」という。）に係る期限内申告書に記載された同項に規定する税額控除額が誤っていたことが当該期限内申告書の法定申告期限後に判明した場合に適用があるのであるが、当該進行年度調整規定の適用に当たっては、それぞれ次のとおりとする。

- (1) 当該判明した日（過去適用事業年度に係る修正申告書の提出又は更正が必要となる場合には、当該過去適用事業年度に係る修正申告書の提出又は更正が行われた日。（2）において同じ。）の属する当該通算法人の事業年度を同項に規定する対象事業年度（以下 2-67 において「対象事業年度」という。）として、当該進行年度調整規定を適用する。
- (2) 当該判明した日が過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 5 年（当該期限内申告書に係る修正申告書の提出又は更正が次に掲げる規定に基づき行われる場合には、それぞれ次に掲げる期間）を経過した日以後である場合には、当該進行年度調整規定の適用はない。

イ 通則法第 70 条第 3 項《国税の更正、決定等の期間制限》の規定 同項の更正の請求書の提出があった日から 6 月

ロ 同条第 5 項（第 1 号に係る部分に限る。）又は措置法第 66 条の 4 第 27 項《国外関連者との取引に係る課税の特例》（措置法第 67 条の 18 第 13 項《国外所得金額の計算の特例》において準用する場合を含む。）の規定 当該過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 7 年

- ② (2)の取扱いは、法第 69 条第 21 項又は第 22 項の規定により同条第 17 項又は第 18 項の規定を準用する場合においても、同様とする。

【解説】

1 外国税額控除におけるグループ調整計算の規定の適用を受けた事業年度の期限内申告につきいわゆる修更正事由が生じた場合には、当該修更正事由が生じている事業年度ではなく、いわゆる進行事業年度においてその増減した金額の調整を行う旨の規定（以下「進行年度調整規定」という。）が定められているが、具体的にはそれぞれ以下のとおり規定されている。

- (1) 通算法人（……）の各事業年度（…「対象事業年度」…）において、過去適用事業年度（当該対象事業年度開始の前日に開始した各事業年度で第 15 項の規定の適用を受けた事業年度をいう。…）における税額控除額（…「調整後過去税額控除額」…）が過去当初申告税額控除額（当該過去適用事業年度の第 74 条第 1 項の規定による申告書に添付された書類に当該過去適用事業年度の第 1 項から第 3 項までの規定による控除をされるべき金

額として記載された金額…をいう。…)を超える場合には、税額控除不足額相当額(……)を当該対象事業年度の所得に対する法人税の額から控除する(法69⑰)。

- (2) 通算法人の対象事業年度において過去当初申告税額控除額が調整後過去税額控除額を超える場合には、当該対象事業年度の所得に対する法人税の額は、……法人税の額に、税額控除超過相当額(……)を加算した金額とする(法69⑱)。

すなわち、この進行年度調整規定の意味するところについて、換言すると、過去適用事業年度(修更正事由があった事業年度)の外国税額控除額が異なることが対象事業年度(進行事業年度)において判明した場合には、当該判明した増減額を当該対象事業年度(進行事業年度)において調整する、ということである。

- 2 ここで、進行年度調整規定については、法令上は上記1(1)(2)のとおり規定されているところ、この対象事業年度に関して、その規定振りからは文理上以下の点について明らかとは言えず、その具体的な取扱いについて疑問が生ずる。

- (1) いわゆる進行事業年度を指すとされているが、具体的にいつの日の属する事業年度をいうのか。
- (2) 過去適用事業年度からの経過期間の制限はあるのか。

本通達では、これらの具体的な取扱いについて明らかにしている。

- 3 本通達では、まず、上記2(1)(2)に係る具体的な取扱いに言及する前に、進行年度調整規定の基本的考え方について、その本文において明らかにしている。すなわち、進行年度調整規定は、上記1(1)(2)のとおり、通算法人の過去適用事業年度に係る期限内申告書に記載された税額控除額(外国税額控除額)が誤っていたこと(つまり、正当額が期限内申告額と異なっていたこと)が当該期限内申告書の法定申告期限後(つまり、当該期限内申告書の提出後)に判明した場合に適用されるものである、ということである。このことは、進行年度調整規定が実際に適用される場面を考えれば当然のこととも言えるが、法令の規定振りとは異なる角度から、本通達の冒頭でいわば確認的に述べているものである。

- 4 次に、上記2(1)の対象事業年度に係る一つ目の疑問に対する答えとして、本通達の(1)を定めている。その中では、進行年度調整規定が「判明した場合」に適用されるものであるとの本通達の本文の定めに対応して、その「判明した日」の属する事業年度を対象事業年度とすることが基本となることを明らかにしている。一方で、「判明した日」とするのみでは、当事者の内面の認識にのみ依拠する不安定なものになってしまうことから、過去適用事業年度に係る修更正が必要となる場合、すなわち、納税者による修正申告書の提出や税務当局による更正処分といった具体的な行為を通じてその判明した日が外形的・客観的に明らかにされるような場合には、こういった具体的な行為が行われた日を「判明した日」として、その「判明した日」の属する事業年度を対象事業年度として、進行年度調整規定を適用することとしている。

- 5 さらに、上記2(2)の対象事業年度に係る二つ目の疑問に対する答えとして、本通達の(2)を定めている。ここでは、国税通則法の規定による除斥期間の制限があることを明らかにしており、具体的には次のとおりとしている。

- (1) 原則として、判明した日において、過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から5年(通法70①)を経過していないことが要件となる。

(2) ただし、過去適用事業年度に係る期限内申告書に係る修正申告書の提出又は更正が次の規定に基づき行われる場合には、判明した日において、それぞれ次の期間を経過していないことが要件となる。

イ 国税通則法第 70 条第 3 項《国税の更正、決定等の期間制限》の規定 同項の更正の請求書の提出があった日から 6 月

ロ 国税通則法第 70 条第 5 項（第 1 号に係る部分に限る。）の規定 過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 7 年

ハ 措置法第 66 条の 4 第 27 項《国外関連者との取引に係る課税の特例》（措置法第 67 条の 18 第 13 項《国外所得金額の計算の特例》において準用する場合を含む。）の規定 過去適用事業年度に係る期限内申告書の法定申告期限から 7 年

なお、この 5 の取扱いは、法人税法第 69 条第 21 項又は第 22 項の規定により同条第 17 項又は第 18 項の規定を準用する場合においても同様であり、本通達の注書においてこのことを明らかにしている。