

【新設】（隠蔽又は仮装により当初申告税額控除額固定措置が適用されない場合）

16-3-50 法第 69 条第 16 項第 1 号（外国税額の控除）の「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」とは、例えば、次に掲げるような事実により税額控除額を増加させている場合がこれに該当する。

(1) 実際には納付していない外国法人税をあたかも納付したかのように仮装していること。

(2) 国外所得金額（同条第 1 項に規定する国外所得金額をいう。以下 16-3-50 において同じ。）に該当しない所得の金額を国外所得金額に仮装していること。

(3) 令第 148 条第 4 項（通算法人に係る控除限度額の計算）に規定する非課税国外所得金額（以下 16-3-50 において「非課税国外所得金額」という。）のうち零を超えるものを非課税国外所得金額に該当しない国外所得金額に仮装していること。

(注) 1 例えば、売上除外や架空経費の計上の結果、控除限度額（法第 69 条第 14 項の規定により計算される控除限度額をいう。以下 16-3-50 において同じ。）が異動して税額控除額が過大となっているような場合は、これに該当しない。

2 本文の(1)の事実により控除対象外国法人税額を増加させている場合や、(2)又は(3)の事実により控除限度額を増加させている場合であっても、これらの事実により税額控除額が過大となっていないときは、同条第 15 項の規定の適用はなく、同条第 16 項の規定の適用もないこととなる。この場合、これらの事実により生じた同条第 2 項に規定する繰越控除限度額又は同条第 3 項に規定する繰越控除対象外国法人税額について同条第 2 項又は同条第 3 項の規定の適用を受けた事業年度において同条第 16 項の規定の適用があることとなる。

【解説】

- 1 本通達では、法人税法第 69 条第 16 項の当初申告税額控除額固定解除措置が適用される場合のうち、通算法人又は他の通算法人が、適用事業年度における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（法 69⑩一）について、例示的に明らかにしている。
- 2 通算法人が外国税額控除の適用を受ける場合において、適用事業年度（同条第 15 項に規定する適用事業年度をいう。以下同じ。）の税額控除額（同項に規定する税額控除額をいう。以下同じ。）が、当初申告税額控除額（同項に規定する当初申告税額控除額をいう。以下同じ。）と異なるときは、当初申告税額控除額を税額控除額とみなすこととされている（法 69⑩）。

すなわち、通算法人の適用事業年度に係る期限内申告における当初申告税額控除額の計算に誤りがあった場合であっても、当該適用事業年度に係る外国税額控除額は変わらないことになり、その適用事業年度に係る修正申告又は更正は不要となる（当初申告税額控除額固定措置）。そして、この当初申告税額控除額固定措置の適用がある場合には、正当な税額控除額と当初申告税額控除額との差額については、対象事業年度（同条第 18 項に規定する対象事業年度をいう。以下同じ。）すなわち進行年度における法人税の額から控除し、又は法人税の額に加算することにより、その調整を行うこととされている（進行年度調整措置）（法 69^⑮^⑯）。

3 他方で、通算法人の適用事業年度について、次の(1)又は(2)の場合のいずれかに該当する場合には、当該適用事業年度については、当初申告税額控除額固定措置は不適用とされている（法 69^⑮）。その結果、原則にのっとり、適用事業年度に係る修正申告又は更正が行われることとなる（当初申告税額控除額固定解除措置）。

(1) 通算法人又は他の通算法人が、適用事業年度における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

(2) 法人税法第 64 条の 5 第 8 項の規定の適用がある場合

4 上記 3 (1)でいう「隠蔽し、又は仮装し」（以下「隠蔽仮装行為」という。）は、法人税法第 55 条第 1 項の「隠蔽し、又は仮装すること」又は国税通則法第 68 条第 1 項の「隠蔽し、又は仮装し」と同義であり、平成 12 年 7 月 3 日付課法 2－8 ほか 3 課共同「法人税の重加算税の取扱いについて」（事務運営指針）の第一の 1 (1)から(6)まで又は 2 (1)若しくは(2)に掲げる不正事実は、法人税法第 69 条第 16 項第 1 号の隠蔽仮装行為に該当するものとして取り扱うのが相当である。

なお、同事務運営指針には明示されていないものの、例えば、①実際には納付していない外国法人税をあたかも納付したかのように仮装している場合、②国外所得金額に該当しない所得の金額を国外所得金額であるかのように仮装して控除限度額を水増しする場合又は③非課税国外所得金額を非課税国外所得金額に該当しない国外所得金額であるかのように仮装して控除限度額を水増しする場合も、外国税額控除制度に固有の不正事実として、同号の隠蔽仮装行為に該当するものとして取り扱うのが相当である。

5 ところで、適用事業年度に係る期限内申告における当初申告税額控除額の誤りは、本来であれば当該適用事業年度に係る修正申告又は更正により是正すべきところ、申告事務に係る負担に配慮する観点から、法人税法第 69 条第 15 項は適用事業年度の修正申告を不要とし、同条第 18 項及び第 19 項は税額控除額の過不足額を対象事業年度（すなわち進行年度）の当初申告で調整することとしている。他方で、この仕組みにおいては、当初申告税額控除額が過大となる場合でも加算税が課されないこととなるため、隠蔽仮装行為による過大控除を助長する恐れがある。このため、同条第 16 項は、隠蔽仮装行為により税額控除額を増加させ、これにより法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、当初申告税額控除額固定措置を適用しないこととしている。

6 このことからすれば、同項第1号の「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」とは、単に、隠蔽仮装行為がある場合をいうのではなく、当初申告税額控除額が過大であっても加算税が課されないという当初申告税額控除額固定措置及び進行年度調整措置の仕組みを利用した隠蔽仮装行為、すなわち、上記4なお書で言及した外国税額控除制度に固有の不正事実のように、正に外国税額控除の適用そのものに関する隠蔽仮装行為により税額控除額を増加させる場合が該当するものとして取り扱うのが相当である。

本通達では、本文の(1)から(3)までにおいて同号に該当する場合を例示している。

7 本通達の注書1では、同号に該当しない場合を例示している。例えば、売上除外や架空経費の計上という隠蔽仮装行為の結果、控除限度額が異動して税額控除額が過大となっているような場合、過大に算出された税額控除額については進行年度の当初申告で調整するため、重加算税の対象とならないものの、売上除外や架空経費の計上に伴う追徴税額は重加算税の対象とされることからすれば、当初申告税額控除額固定措置及び進行年度調整措置の仕組みを利用した隠蔽仮装行為とまではいえないため、同号に掲げる場合には該当しないものとして取り扱う（すなわち、当初申告税額控除額固定措置が適用される）のが相当である。

8 本通達注書2では、隠蔽仮装行為があった事業年度と適用事業年度が異なる場合における同号の取扱いを明らかにしている。

当初申告税額控除額固定解除措置は、当初申告税額控除額固定措置を不適用とする規定であるところ、適用事業年度の税額控除額に異動がない場合には、当初申告税額控除額固定措置の適用はないため、当然に当初申告税額控除額固定解除措置の適用もないこととなる。このことは、同条第16項第1号が「税額控除額を増加させることにより」と規定されていることから明らかである。

したがって、例えば、本通達の本文の(1)の事実により控除対象外国法人税の額を水増しし、又は、(2)若しくは(3)の事実により控除限度額を水増ししている場合であっても、それが繰越控除対象外国法人税額又は繰越控除限度額の増加にとどまり、当該事実のあった事業年度の税額控除額が過大となっていないときには、当初申告税額控除額固定措置の適用はなく、当初申告税額控除額固定解除措置の適用もないこととなる。この場合には、当該事実により生じた繰越控除限度額又は繰越控除対象外国法人税額について、同条第2項又は第3項の規定の適用を受けた事業年度を適用事業年度として、当初申告税額控除額固定解除措置の適用があることとなる。

なお、当初申告税額控除額固定解除措置は、他の通算法人が隠蔽仮装行為を行った場合にも適用があるのであるから、例えば、他の通算法人（S社）の隠蔽仮装行為により当該通算法人（P社）の繰越控除限度額が水増しされ、その後の事業年度において同項の規定の適用を受けた場合には、その適用を受けたP社の事業年度を適用事業年度として当初申告税額控除額固定解除措置が適用されることとなる。このことは、当該適用事業年度前にS社が通算グループを離脱している場合であっても同様となる。