

【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）

16-3-51 法第 69 条第 18 項又は第 19 項（外国税額の控除）の規定（以下 16-3-51 において「進行年度調整規定」という。）は、同条第 18 項に規定する通算法人（以下 16-3-51 において「通算法人」という。）の同項に規定する調整後過去税額控除額が同項に規定する過去当初申告税額控除額と異なること（以下 16-3-51 において「相違事実」という。）が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) 相違事実が判明した日（次に掲げる場合に該当する場合にはそれぞれ次に定める日。以下 16-3-51 において「判明日」という。）の属する事業年度を同項に規定する対象事業年度（以下 16-3-51 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。

イ 同条第 32 項又は第 33 項の規定による調査結果の内容の説明（以下 16-3-53 までにおいて「進行年度調整に係る調査結果説明」という。）が行われた場合 当該進行年度調整に係る調査結果説明が行われた日

ロ 相違事実の基因となった事由を生じさせた当該通算法人又は他の通算法人について当該事由に係る修正申告書の提出又は更正が必要となる場合（イに掲げる場合を除く。） 当該修正申告書の提出又は更正が行われた日

(注) 判明日が当該判明日の属する事業年度の開始の日から当該事業年度の直前の事業年度の法定申告期限までの期間内の日である場合には、当該通算法人は、当該直前の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ができるものとする。

なお、本文のイに掲げる場合に該当する場合に、この取扱いを適用するときは、同条第 21 項第 3 号に掲げる場合に該当しないものとして取り扱う。

(2) 判明日が同条第 18 項に規定する過去適用事業年度の法定申告期限から 5 年（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、それぞれ次に定める期間）を経過した日以後の日である場合には、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（国外関係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

ハ ロに掲げる規定のほか、通則法第 70 条の規定による国税の更正の期間制限についての特例を定める規定 当該規定に定める期間

(注) (2)の取扱いは、法第 69 条第 23 項又は第 24 項の規定により同条第 18 項又は第 19 項の規定を準用する場合においても、同様とする。

## 【解説】

- 1 本通達の(1)では、法人税法第 69 条第 18 項又は第 19 項の進行年度調整措置が適用される対象事業年度とはいかなる事業年度をいうのかを明らかにしている。また、(2)においては、国税通則法における除斥期間との関係を踏まえて進行年度調整措置が適用される期限について明らかにしている。
- 2 通算法人が外国税額控除の適用を受ける場合、通算法人の適用事業年度（同条第 15 項に規定する適用事業年度をいう。以下同じ。）に係る期限内申告における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。）の計算に誤りがあった場合でも、当該適用事業年度に係る修正申告又は更正は不要とされ（法 69<sup>⑮</sup>）（当初申告税額控除額固定措置）、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。）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<sup>⑮⑯</sup>）。

同条第 18 項又は第 19 項における対象事業年度とは、いわゆる進行年度のことをいうのであるが、具体的にいつの日の属する事業年度をいうのか、法令上、明確な定めはない。

（注） 同条第 21 項第 3 号では、同条第 32 項又は第 33 項の規定による調査結果の内容の説明（以下「進行年度調整に係る調査結果説明」という。）が行われた日の属する事業年度を対象事業年度と規定している。

この点、進行年度調整措置とは、過去適用事業年度（同条第 18 項に規定する過去適用事業年度をいう。）における調整後過去税額控除額（同項に規定する調整後過去税額控除額をいう。）が過去当初申告税額控除額（同項に規定する過去当初申告税額控除額をいう。）と異なる場合に、対象事業年度においてその過不足額を調整する措置であることからすれば、その異なること（以下「相違事実」という。）が判明した日（以下「判明日」という。）の属する事業年度を対象事業年度として進行年度調整措置を適用するのが相当である。

本通達の(1)では、このことを原則として定めている。

- 3 他方で、「相違事実が判明した日」とするのみでは、客観性に欠け、進行年度調整措置の適用関係が不安定となる。そのため、本通達の(1)では、具体的な判明日を明らかにしている。

まず、(1)イでは、当該通算法人に対して法人税に関する調査（実地の調査又は実地の調査以外の調査）が行われ、進行年度調整に係る調査結果説明が行われた場合には、その説明が行われた日を判明日としている。このことは同条第 21 項第 3 号の規定とも整合的である。

次に、(1)ロでは、当該通算法人に対する調査以外（自発的な見直し等）により相違事実が判明した場合で、相違事実の基因となった事由（具体的には、控除限度額の計算要素となる法人税法施行令第 148 条第 9 項に規定する法人税額等の異動）を生じさせた当該通算法人又は他の通算法人について当該事由に係る修正が必要となるときには、当該修正日を判明日としている。これは、修正日が最も客観性が高く恣意

性もないと考えられるためであり、また、他の通算法人に同令第 148 条第 9 項に規定する法人税額等の異動に伴う修正がある場合には、異動する法人税額等の通知と併せて修正日も通知するのが一般的と考えられるためである（グループ通算制度に関する Q & A 問 81）。

このイ及びロのいずれにも該当しない場合（調査以外により相違事実が判明した場合で、グループ内のいずれの法人にも修正がないとき）には、相違事実が判明した日が判明日となる。この点、当該通算法人が同項の規定による通知をし、又は他の通算法人から同項の規定による通知を受けた場合には、それぞれの通知日と通知以外の方法により相違事実を知った日のいずれか早い日が判明日となる。

相違事実がある場合の処分等の区分に応じた各手続と判明日の例をまとめると次表のとおりとなる

	処分等	結果説明		通知(※ 4)		判明日		
		通法説明(※ 1)	外税説明(※ 3)	他への通知	他からの通知			
調査	修正	有	有	(※ 5)	(※ 6)	外税説明日		
	修正なし	無(※ 2)	有					
自発的見直し等	修正(※ 7)	/				(※ 5)	(※ 6)	修正日
	修正なし							通知日と通知以外の方法により相違事実を知った日のいずれか早い日

(※ 1) 国税通則法第 74 条の 11 第 2 項の調査結果の内容説明をいう。

(※ 2) 実地の調査の場合、同条第 1 項の更正決定等をすべきと認められない旨の通知を行う。

(※ 3) 法人税法第 69 条第 32 項又は第 33 項の調査結果の内容説明をいう。当該通算法人（自己）に修正がない場合でも、相違事実があるときには「有」となる。

(※ 4) 法人税法施行令第 148 条第 9 項の規定に基づき、控除限度額の計算要素（所得（欠損）金額・法人税額・非課税国外所得金額・加算前国外所得金額）に異動があった場合に行う通知をいう。

(※ 5) 当該通算法人（自己）に修正がある場合、所得税額の控除額や中間申告分の法人税額のみが異動するようなときを除き、基本的には「他への通知」は「有」となる。また、当該通算法人（自己）に修正がない場合でも、(※ 4) の控除限度額の計算要素に移動があるときは「他への通知」は「有」となる。

(※ 6) 他の通算法人において (※ 4) の控除限度額の計算要素に移動がある場合、「他からの通知」は「有」となる。

(※ 7) 当該通算法人（自己）に修正がない場合で、他の通算法人に修正がある場合の当該他の通算法人の修正を含む。

4 本通達の(1)の注書では、本文(1)の判明日が当該判明日の属する事業年度の開始の日から当該各事業年度の直前の事業年度の法定申告期限までの期間内の日である場合には、当該通算法人は、当該直前の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もできることを明らかにしている。

本通達の(1)の本文では、判明日の属する事業年度を対象事業年度と定め、当該対象事業年度について進行年度調整規定を適用することとしている。しかし、例えば、3月決算である通算法人が、X年3月期の税額控除額について、X1年4月1日からX1年3月期の法定申告期限（申告期限が2月延長されている場合はX1年7月末日）までの間に誤りがあることが判明した場合には、判明日の属する事業年度であるX2年3月期ではなく、X1年3月期を対象事業年度として早期に進行年度調整を行うことを望む法人もあると考えられるところ、過去適用事業年度の誤りを可及的速やかに是正することに特段の弊害もないことから、法人がこのような処理を行う場合には、そのような処理も可能であることを明らかにしている。

なお、進行年度調整に係る調査結果説明が行われた場合に、(1)の注書の取扱いをすると、形式的には、その説明が行われた日の属する対象事業年度の期限内申告において当該説明内容を踏まえた進行年度調整をしていないこととなり、法人税法第69条第21項第3号に掲げる場合に該当し得るが、この場合には、同号に掲げる場合に該当しないものとして取り扱うこととしている。

5 本通達の(2)においては、国税通則法における除斥期間との関係を踏まえて進行年度調整措置が適用される期限について明らかにしている。すなわち、法人税に係る更正決定は、原則として法定申告期限から5年を経過した日以後においてはすることができないこととされているため（通法70①一）、過去適用事業年度に係る法人税の法定申告期限から5年を経過した日以後に相違事実が判明した場合には、法人税法第69条第18項又は第19項の規定（進行年度調整規定）の適用はないことを明らかにしている。

なお、進行年度調整規定の適用はないとしているため、同条第32項に規定する「第18条又は第19条の規定を適用すべきと認める場合」に該当しないこととなり、進行年度調整に係る調査結果説明は行われなないこととなる。

ただし、国税通則法第70条第3項若しくは第5項第1号の規定、措置法第66条の4第27項（措置法第67条の18第13項において準用する場合を含む。）の規定又は国税通則法第70条の規定の特例を定める他の規定（典型的には、同法第71条の規定）により5年を超える除斥期間が定められている場合には、判明日が各規定に定める期間を経過した日以後の日であるときに、進行年度調整規定の適用がないこととなる（本通達の(2)の括弧書）。