

連結納税における海外支店等との取引の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、100%子会社として内国法人乙社と米国所在の子会社A社を所有している。また、子会社乙社は、英国に支店を有しており、その外国支店を通じて甲社は、製品を販売している。

平成14年4月よりわが国において連結納税制度が適用となったことから、内国法人甲社は、連結納税の選択を行うことを予定しているが、この場合、連結納税選択後に生じる課税関係はどのようなのか。

〔ポイント〕

- 1 連結納税制度の意義
- 2 連結納税制度の適用対象法人
- 3 連結法人間取引の処理

〔検討〕

1 連結納税制度の意義

連結納税制度は、その導入に際して法令等の作成の遅れを理由として、平成14年6月26日に法人税法等の改正に関する法律が成立し、4月1日に遡及して適用されることになった。また、連結納税制度に係る政令は、平成14年8月1日に公布されている。

わが国の法人税法等は、平成11年度に株式交換・株式移転に係る法令、平成13年度に企業組織再編税制として合併及び分割等に係る法令を整備してきたが、これら組織再編に係る税制のまとめとして、連結納税制度が平成14年度より適用されることになった。

この連結納税制度に係る税制は、これまでの法人税法が個別法人の課税を規定していたのに対して、経済的に一体である法人のグループを対象として、その法人課税を行うというグループ税制であるとともに、内国法人のみを対象としたグループ税制であり、外国子会社等を含まないことに特徴がある。

そして、連結納税制度における納税者側のメリットは、連結法人間においてその損益を通算できることである。逆にいえば、連結グループを構成する場合、黒字法人と赤字法人をうまく組み合わせ、連結所得を零又はそれ以下とすれば、連結税額は生じないことになる。

2 連結納税制度の適用法人

連結納税制度の適用法人は、内国法人（連結親法人となる予定の法人）とその100%子会社等である他の内国法人であり、これらの法人が、連結納税制度を適用することについて国税庁長官の承認を受ける必要がある。

この場合、留意すべき点は次のとおりである。

- ① 連結親法人となる内国法人に含まれるものは、普通法人と協同組合等である。
- ② 連結親法人となる内国法人に含まれないものは、清算中の法人、協同組合等の100%子法人、外国子法人、連結納税承認の取消し等を受けた法人で処分又は承認を受けた日から5年を経過する日を含む事業年度終了の日までの期間を経過していないもの等である。
- ③ 連結子法人の要件である100%株式所有の関係である完全支配関係は、発行済株式又は出資の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係をいうが、その判定においては、自己株式又は自己株式を除く発行済株式の総数のうちその株式数の合計が5%未満の場合の株式（従業員持株会の株式及びストックオプションにより取得された株式）は除かれている。

以上のことから、本事例の場合、内国法人甲社は、その100%子会社である内国法人乙社と連結申告を選択することができる。ただし、米国に所在する甲社の100%子会社であるA社は、外国法人であることから連結納税制度の適用法人にはなれない。

また、乙社の英国支店は、外国子会社には該当せず、内国法人である乙社の組織の一部であることから、連結納税制度の適用対象となる。

したがって、本事例において連結納税制度の適用対象となる法人は、連結親法人となる甲社と、連結子法人となる乙社（英国支店を含む。）となる。そして、連結納税の承認を受けた後に、連結申告書は甲社の所轄税務署に提出され、その税額は納付される。乙社は、甲社との間において連結税額の負担等を調整するとともに、連結申告に係る個別帰属額等を記載した書類をその所轄税務署長に提出しなければならない。

なお、外国法人がわが国に子会社である内国法人（いわゆる外資系内国法人）を設立するような場合、この外資系内国法人を連結親法人として、その100%子会社である内国法人との間には連結納税制度を適用することができる。

3 連結法人間取引の処理

連結納税制度では、連結法人が内国法人であることから、連結法人間取引は国内取引ということになるが、本事例のように、連結親法人となる甲社が、連結子法人となる乙社の外国支店と取引を行うとすれば、その取引は、連結法人間取引となる。

この連結法人間取引については、取引を時価により行うと規定したことから、売手側の連結法人に利益が生じるが、この利益は、原則として、この譲渡資産が連結外部に譲渡されるまでの間、課税繰延べとなり、連結所得に反映されないことになる。さらに、この譲渡損益課税繰延べの対象となる資産（譲渡損益調整資産）は、帳簿価額が1,000万以上の所定の資産であり、棚卸資産は除かれている。

したがって、甲社とその子法人である乙社の英国支店との取引は、棚卸資産のみであれば課税繰延べの対象とならないが、それ以外の譲渡損益調整資産に該当する場合であれば、その売手側法人の利益は課税繰延べの対象となる。