

# 国際課税のケース・スタディ

## 米国の連結納税申告における課税について

### 〔事例〕

内国法人甲社は米国にそれぞれ100%子会社であるA社、B社を設立する予定である。A社は黒字、B社は赤字が生じることが想定されている。甲社はA社、B社について米国における連結納税申告を検討しているが、A社、B社について、米国における課税はどのようになるのか。また、連結納税申告をした米国法人から甲社が配当を受け取った場合の日本における間接外国税額控除はどのようになるのか。

### 〔ポイント〕

1. 連結納税申告制度の概要
2. 米国における連結納税申告の利点と不利な点
3. 親子会社と兄弟会社
4. 持株会社への出資に係る課税
5. 日本における外国税額控除

### 〔解説〕

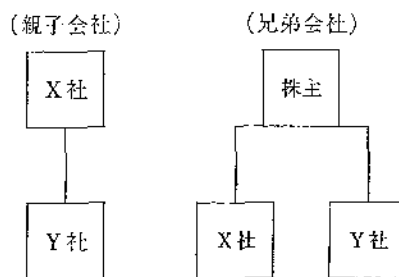
#### 1 連結納税申告制度の概要

米国では古くから連結納税申告制度が導入されている。英国にもグループ・リリーフといった、グループの構成員である法人間の損益通算を認める制度はあるが、わが国にはこのようなグループ内の損益を通算する制度はない。連結納税申告制度は1917年に米国において導入されたがその背景には、当時、超過利益税が累進税率により課され

たため、子会社の設立によって所得の分割を図り、この税を回避することが見られた。そこで、このような弊害を除去するため、連結納税申告の制度が導入されたという経緯がある。その後に幾多の変遷があったが、現在は法的単位としての法人よりも、支配法人を中心とした一つの経済単位であるグループに対して課税することが経済の実態に即しているとする考え方に基づいてこの制度は継続されている。

#### (1) 連結グループ

支配グループ (controlled group) の形態を大別すると親子会社 (parent-subsidiary corporations) と兄弟会社 (brother-sister corporation) の形態がある。これらの関係を図示すると次の様になる。



連結納税申告が認められているのは親子会社形態の場合である。本事例のA社、B社は兄弟会社に該当するため、そのままでは連結納税申告をすることができないことになる。

#### (2) 株式所有要件

原則として、親会社が子会社の全ての株式の80

%を所有することが要件とされているが、議決権のない優先株等は当該株式の範囲から除かれている。なお会計上の連結の要件は50%超の株式保有であり税務上の要件とは異なっている。

さらに、親会社が80%以上株式を所有する子会社がその子会社（孫会社）の株式を80%以上所有する場合には、当該孫会社も連結納税の対象に含まれることになる。

### (3) 連結対象法人

非課税法人、外国法人等は連結納税申告の対象法人から除かれている。但し、メキシコ又はカナダで設立された法人については直接、間接にその100%の持分を米国法人が所有している場合には、米国法人の選択により連結納税の対象に含めることができる。

### (4) 連結納税申告の手続

連結納税申告書の提出においては、内国歳入庁に申請書等を提出する必要はなく、連結納税申告書を提出することでその選択が行われたことになる。なお、連結納税申告書を提出することについて子会社が同意している旨の書類 (Form 1122) を連結納税申告書に添付しなければならず、さらに子会社はその事業年度を親会社の事業年度と同一のものとする必要がある。

### (5) 租税の納付

連結納税申告書により計算された租税債務は連結納税の対象とされるグループ各社に配分されるが、実務上は親会社が連結納税申告書に係る租税債務について代理人に指定され、グループ全体の租税に関する手続きを代理することになる。従って、租税の賦課、徴収に関する書類はグループ各社を納税義務者とするものであるが、その送付は親会社宛に行われる。

## 2 米国における連結納税申告の利点と不利な点

### (1) 連結納税申告の利点

イ、連結グループ内の法人の赤字が他のグループ内法人の黒字と相殺することができる。

ロ、グループ法人間の資産の売却益は当該資産がグループ外に売却されるまで繰り延べることができる。

ハ、外国税額控除の控除限度額、寄付金の損金算入限度額は連結ベースで計算することができる。

ニ、グループ内法人からの受取配当について課税を受けない。通常の場合、米国法人は他の米国法人からの受取配当につきその20%相当額が課税の対象とされる。

ホ、連結グループ内での取引については移転価格の問題は生じない。

### (2) 連結納税申告の不利な点

イ、連結納税申告書を提出することによる会計等の処理の煩雑さがある。

ロ、一度、連結納税申告を選択すると、原則として、継続適用が義務付けられる。

## 3 親子会社と兄弟会社

本事例のような場合、内国法人甲社はその所有するA社、B社の株式を出資の対象として米国に持株会社を設立することにより連結納税が行い得るよう措置することが一般的である。さらに他の方法としては兄弟会社を親子会社に変えることが考えられる。即ち、兄弟会社の株主がいずれかの子会社の株式を他方の子会社に出資する方法である。(Gunlock Corp. Tax Court Memorandum 1982-105)。

## 4 持株会社への出資に係る課税

米国において持株会社を設立する場合、所要の要件を具備すれば米国子会社の株式を持株会社に出資する取引は米国で課税されることはない（内国歳入法 § 351）。

一方、日本においても甲法人は次の条件を充足することによって課税を受けずに現物出資による

子会社の設立が可能とされる（法51④，法令93）。

- (1)新設法人の設立のための出資であること
- (2)甲法人は新設法人の設立時の発行済株式の95%以上を保有すること
- (3)5%未満の株主等の払込金額が甲法人の払込金額に比して著しく低くないこと
- (4)新会社は甲法人から出資された資産につき、甲法人の帳簿価額以下で受け入れること

### 5 日本における外国税額控除

昭和63年12月の税制改正により，外国の持株会社からの配当についても外国税額控除の間接控除が認められるようになった。

米国の子会社から日本法人が配当を受け取る場合，米国払いの配当に係る源泉徴収は親子間配当（株式所有割合10%以上）であれば日米租税条約の規定の適用により10%の税率で課税され，当該税額は日本において外国税額控除の直接控除の対象とされる。さらに，当該配当が一定要件を満たすものであれば，外国子会社に課された外国法人税のうち当該配当に見合う金額については，日本法人が自ら納付したものとみなされ外国税額控除の間接控除の対象となる。但し，間接控除の対象となる範囲は子会社に限定され孫会社等はその対象とならない。

さらに，日本において外国税額控除制度を利用するために，例えば，米国持株会社（日本法人の子会社）は連結子会社から配当を受け取るのみであれば当該配当は連結する段階で消去されるため，持株会社として機能するのみであれば持株会社に利益は生じないことになる。したがって，通常は持株会社であっても事業を行い利益を集中させる方法をとることが必要となろう。結果として，米国持株会社黒字，米国孫会社赤字の状態にして米国において連結納税申告書を提出することになる。

間接控除の控除の対象となる外国法人税額(A)

は，外国子会社の配当に係る事業年度の外国法人税の額(B)に外国子会社の配当等に係る事業年度の所得金額(C)から外国子会社の配当に係る事業年度の外国法人税の額(B)を控除した金額に占める外国法人からの配当等の金額(D)の割合を乗じた金額である。ここまでの説明を算式で示すと次のようになる。

$$A = B \times \frac{D}{C - B}$$

連結納税申告書を米国において提出した子会社から日本法人が配当を受け取った場合，米国子会社黒字，米国孫会社赤字であれば連結納税の所得金額は孫会社の赤字を相殺した金額になり，当該米国子会社は米国において法人税を節約したことになる。通常は連結納税申告書による租税債務は所得のある法人が負担することになるため，上記算式による，外国子会社の配当に係る事業年度の外国法人税の額(B)及び外国法人からの配当等の金額(D)は確定するが，外国子会社の配当等に係る事業年度の所得金額(C)を連結納税申告書の所得金額にするか，又は当該外国子会社の単独の所得金額にするかの問題がある。この場合，連結納税申告書はグループ全体の租税債務の金額を算定する方法であり，一方配当は当該外国子会社の所得を原資としていることから，当該外国子会社の単独の所得金額を外国子会社の配当等に係る事業年度の所得金額(C)とすることになる。

(税理士 小沢 進)

× × ×

× × ×