

国際課税のケース・スタディ

連結納税申告による連結税額の配分

〔事例〕

日本法人が米国に持株会社及びその子会社（米国法人）を所有し、連結納税申告書を提出する予定である。この場合、連結グループ全体の租税債務は連結納税申告書により計算されるが、グループ各社にどのように配分するのか。また、税務調査等により更正を受けた場合の追加納付税額の処理はどのようにするのか。

〔ポイント〕

- 1 連結納税申告書の概要
- 2 租税債務配分の七つの方法
- 3 租税の追加納付、還付等の場合

〔検討〕

1 連結納税申告書の概要

連結納税申告制度は、わが国では制度化されていないが、米国をはじめドイツ、フランス等で利用されている制度で、米国の場合、親会社が子会社の株式を80%以上所有していることを要件に選択が認められている。会計監査では、株式所有50%超を条件に連結財務諸表の作成が義務付けられているが、米国の連結納税申告書は通常の法人税の納税申告書(Form 1120)を使用し、それに子会社の同意書を添付することで連結納税申告を選択することができる。したがって、米国の納税申告書の作成については、会計上の連結財務諸表とは別に作成しなければならない点に留意が必要である。

2 租税債務配分の七つの方法

連結グループ全体の租税債務(以下「連結税額」という)は連結納税申告書により計算されるが、連結税額は連結グループ内の各社が負担することになるため、連結税額は連結グループ各社に配分されなければならない。その方法とし七つの方法がある。なお、申告、納付等の手続についてはグループの親会社がグループ各社を代理して行うことになる。

連結納税申告を選択する最大の利点は連結グループ内法人の赤字を他のグループ法人の黒字と相殺できる点であるが、連結税額についても連結グループ内の赤字法人に配分するかどうかで方法が分かっている。連結グループ内の黒字法人間のみ租税債務を分配する基本的方法と連結グループ内の赤字法人にまで分配する補充法に分けられる。これらの方法については、基本的方法 (§1552 (e), 財務省規則 1. 1552-1) 及び補充法 (財務省規則 1. 1502-33(d)) のそれぞれに規定が置かれている。

(1) 基本的方法

すでに述べたとおり、連結グループ内の黒字法人のみに連結税額を配分する方法として次の四つの方法がある(注)。

- イ 所得基準法、ロ 個別申告税額基準法、
- ハ 折衷法、ニ その他の方法
- イ 所得基準法

所得基準法は連結納税課税所得に対する連結グループ各社の所得の割合に応じて(赤字法人は除

く) 連結税額を配分する方法である。

ロ 個別申告税額基準法

連結グループ各社が個別に申告した場合の税額を連結グループで合計し、当該合計額に対する連結グループ各社のそれぞれの税額の割合を算定し、当該割合に応じて連結税額を配分する方法である。

ハ 折衷法

この方法は上記の二つの方法の折衷的方法で、連結申告の結果、連結グループ内の法人について個別申告ごとと比較して、連結税額が増加する場合が生ずることもある。その場合、一方では連結することで租税の額を減少させた法人も存するため、増加した税額を連結により節税した法人に対して比較的配分する方法である。

この方法の計算は、所得基準法及び個別申告税額基準法により連結による税額を配分し、いずれか小さい金額の合計額を算定し、連結税額から控除する。この差額の金額が増加税額となる。増加税額は連結による節税額に応じてグループ各社に比例的に配分される。さらに、配分により残額がある場合は、所得基準法により連結グループ各社に配分されることになる。

ニ その他の方法

内国歳入庁長官の承認を得ることを条件に上記以外の方法も認められる。

(2) 補充法

補充法は基本的方法を基礎に計算するが、連結グループ内の赤字法人も取り込んで分配する方法で、連結をすることで利用された赤字法人の欠損等に対しても手当をしようとするものである。補充法には次の三つの方法がある(注)。

イ 複数年度法、ロ 単年度法、ハ その他の方法

イ 複数年度法

この方法については以下の例で説明をする。

(例) 1986年 親会社 所得金額 0

子会社1 所得金額 2,000

子会社2 所得金額(1,000)

税率 15% 連結税額(2,000-1,000)×15%=150

この場合、子会社1が150を負担する。

1987年 親会社 所得金額 0

子会社1 所得金額 1,000

子会社2 所得金額 3,000(繰越欠損を考慮しない金額)

税率 15% 連結税額(1,000+3,000)×15%=600

子会社2の個別申告をした場合の税額

1986年 0 1987年(3,000-1,000)×15%=300

したがって、子会社2の負担限度税額は300となり、残額は子会社1の負担になる。

子会社1は1986年は150節税し、1987年は個別申告よりも150多く支払うことになる。

ロ 単年度法

(例) 上記イと同じ設例とする。

1986年 連結税額(2,000-1,000)×15%=150

連結による節税額 1,000×15%=150

この場合、黒字法人は連結グループの他の赤字法人による欠損による節税額を100%配分される方法を選択することに同意していることとする。

結果として、子会社1は税金150、子会社2への支払いとして150、合計300について子会社1の未処分利益剰余金が減少することになり、子会社2は150未処分利益剰余金が増加することになる。

換言すれば、子会社1は子会社2に対して連結納税申告書を提出した時点で未払金が生じ、逆に子会社2は子会社1に対して未収金が生じ、後日決済することになる。

ハ その他の方法

内国歳入庁長官の承認を得ることを条件に上記以外の方法も認められる。

(3) 届出等の手続

連結納税申告書を最初に申告する際に、選択した方法を明記した届出書を添付しなければならない。この届出書は親会社により作成され、グループ全体を拘束する。選択した方法を変更する場合は内国歳入庁長官の承認を得ることが必要である。

なお、当該選択を怠るときは、所得基準法によるものとされる。なお、補充法も原則は基本的方法と手続は同じである。

(4) 連結グループ内の負担関係

子会社の負担すべき租税債務を親会社が負担した場合は、親会社から子会社への出資となる。

親会社の負担すべき租税債務を子会社が負担した場合は、子会社から親会社への配当として取り扱われる。

子会社1の負担すべき租税債務を子会社2が負担した場合は、子会社2から親会社への配当となり、親会社から子会社2への出資となる。

3 租税の追加納付、還付等の場合

連結による租税は連結グループの親会社、子会社がそれぞれに負担し、グループ内に取決め(agreement)がある場合もこの租税債務を減少させることは認められていない。したがって、すでに述べたとおり、グループ内の取決めにより、仮に連結の租税債務をすべて親会社が支払う旨を定めている場合であっても、親会社による当該支払は子会社への出資として扱われる。

さらに、連結納税申告書を提出することで税務調査等により、増額更正を受ける場合もあり、また、欠損の繰戻等により還付を受ける場合もある。税務調査については、連結グループで一つの連結納税申告書を提出しているため一般的に連結グループ全体として税務調査を受けることになる。これらの租税債務についても当該連結グループが選択している方法に基づいて配分されることになる。

(注) これらの方法については米国内国歳入法典及び財務省規則のいずれにも名称は付されていないが、筆者が便宜上名称を付したものである。

(税理士 小沢 進)

平成2年6月15日現在の通達を収録!

6 訂版

措置法通達逐条解説——法人税関係——

桜井巳津男・松橋行雄他著 (A5判・上製
定価 5,500円(税込))

◎本書は、租税特別措置法の各規定を誤りなく解釈適用するために、疑義の生ずる個所についての留意的説明や、実質に着目した運用基準の明示等を詳細に解説したものです。

財 経 詳 報 社