

国際課税のケース・スタディ

連結グループ内取引について

〔事例〕

内国法人甲社は米国に100%子会社Pを有している。子会社Pは100%の米国子会社S及びT（それぞれ甲社の孫会社）を保有している。P、S、Tの三社（以下「連結グループ」という）は、米国において連結納税申告書を選択する予定である。この場合、次の連結グループ間の取引等の取扱いはどのようなになるのか。

- 1 連結グループは統一した連結のための一つの帳簿を作成する必要があるのか。また、課税年度、会計処理等を連結グループ内で統一することが必要か
- 2 連結グループ各社間で対照項目の消去を行うこととなるのか
- 3 連結グループ各社間で資産を譲渡したときの課税はどのようなになるのか
- 4 P社がS、T社から配当を受け取るときの処理はどのようなになるのか

〔検討〕

- 1 連結グループは統一した連結のための一つの帳簿を作成する必要があるのか。また、課税年度、会計処理等を連結グループ内で統一することが必要か

米国では、米国内法人で株式所有が80%以上の関連法人は連結納税申告書の提出を選択することができる。したがって、本事例のP、S、Tは連結納税申告書の提出を選択することが可能であり、

Pが提出する連結納税申告書にS、Tの同意書を添付することにより連結納税申告書を選択したことになる。連結納税申告書は同一グループ内の複数の法人が、所定の要件を充足する場合、課税所得金額及び税額の算定上所定の修正を経てその損益を連結して一つの納税申告書を提出する際に用いられる。換言すれば、連結納税申告書制度は、法的側面ではなく、経済的側面を重視し、連結グループを一つの経済実体としてとらえて課税するものである。

連結をする場合、課税年度については親会社の課税年度に連結グループの課税年度を揃えることが必要である。そのため、法人が課税年度の途中で連結グループ各社に加入したり、連結グループから脱退する場合には、当該法人の所得は連結納税申告書に含まれる部分と個別納税申告書に含まれる部分とに区分される。

連結納税を行う場合、連結グループ各社は当初独自に課税所得を計算し、その後連結納税申告書を作成するための修正計算を行うことになる。そのため連結納税申告書を作成するために一つの帳簿を作成する必要はない。

会計処理の方法については連結グループ内で統一する必要はなく、各社個別に選択した方法により課税所得の計算が行われる。

- 2 連結グループ各社間で対照項目の消去を行うか

企業会計上の連結財務諸表と連結納税申告書の手続上の大きな相違は、連結財務諸表は損益計算

書及び貸借対照表の双方について連結の会計処理を行うのに対して、連結納税申告書は課税所得を算定するために税務上の損益計算を行うことがその目的であるため、親会社投資勘定と子会社資本金勘定の消去、債権債務の消去等を行う必要はない。

(1) 連結グループ内取引

連結納税申告書の作成で修正される連結グループ内取引 (intercompany transaction) とは、連結グループ内で連結納税申告中に反映される取引がこれに該当する。ただし、連結グループは、内国歳入庁長官の同意を要件として、すべての財産又は特定の種類の財産について連結グループ内取引として課税の繰延べを行わないことを選択することができる。当該選択を行うことは、繰延べできる所得に課税されるという短所はあるが、一方で、繰延べされた所得に係る複雑な会計処理等を回避するという長所もある。

連結グループ内取引とされるものは、(1)物の販売、(2)役務の提供、(3)利子の支払がその対象となっている。しかし、連結グループ内取引のすべての所得が繰延べの対象とされるものではない。たとえば、利子であっても、連結グループ内で当該利子について益金、損金の双方が計上される場合は未実現利益が生じないため繰延べ又は消去はされないが、利子が資産価額に含められる場合は、当該資産の費用化まで未実現利益が生じるため繰延べの対象となる。

(2) 棚卸資産の特別調整

連結納税申告書を提出する初年度において、期首棚卸金額に連結をする法人に対する利益金額 (initial inventory amount: 以下「期首内部利益」という) が含まれている場合、当該金額は連結納税申告書における原価 (過大な原価) を構成する一方、連結初年度の期末では連結グループ内取引の未実現利益は繰延べされる。したがって、この

ような場合には、連結初年度の利益が圧縮される結果となる。そのため、当該初年度の期首棚卸金額に期首内部利益が含まれる場合は調整を行うことが必要とされている。

連結納税申告書初年度において当該棚卸商品が連結グループ外へ売却された場合、その期首内部利益は資産を売却した法人の所得に加算される。

3 連結グループ各社間で資産を譲渡したときの課税はどのようになるのか

棚卸資産、固定資産等の連結グループ内における譲渡及び交換による所得は繰延べの対象とされる。たとえば、親会社Pが原価90の製品を子会社Sに100で売却した場合、Pの利益10は繰延べされ、Sが翌年に連結グループ外に当該製品を120で売却したときに、Pの繰延利益は戻し入れられ益金に算入され、また、固定資産をPからSに譲渡した場合、上記と同じ金額を使用すると、すなわち、Pの取引価額90、Sに対する譲渡価額100の場合、Pのキャピタルゲイン10は繰り延べられる。

4 P社がS、T社から配当を受け取るときの処理はどのようになるのか

連結グループ法人からの配当の受領は、課税対象とはならず、その支払及び受領が消去される。

なお、一般の米国法人は他の米国法人からの受取配当について、原則として全額益金に算入し、当該受取配当の80%を控除することが認められている。すなわち、内国法人からの受取配当の20%が法人の課税所得を構成することになる。

(税理士 小沢 進)