

国際課税トピックス

はじめに

連結納税申告に加入できる法人が、内国法人であることを要件とすることは、諸外国の連結納税申告等を参照してもいずれの制度も共通である。ただし、米国は、例外的に、選択により、米国連結グループ法人が直接間接に100%株式を所有するメキシコ及びカナダ法人（以下、「米国隣接法人」という。）について、米国法人として取り扱われることを条件として、連結納税申告への加入を認めている。

他方、連結財務諸表制度は、一定要件の法人であれば、連結対象法人を内国法人に限定していない。

では、連結納税申告が、適用対象法人を内国法人に限定して、外国子会社等を適用対象としない理由があるはずである。

1 課税管轄権の問題

例で説明すると、内国法人である親会社が、外国に100%株式所有の子会社を有する場合、日本における連結納税申告において、当該外国子会社の所得と親会社の所得を通算することは、わが国が法律の規定を設けることで解決できる。このようなことができる理由は、当該親会社が内国法人であり、当該親会社は、わが国の課税管轄権に服する立場にあるからである。言い換えれば、内国法人に対しては、わが国がその課税を自国の法律により律する立場にある。

例えば、特定の外国子会社等の所得に対して、

わが国が課税する方式は、タックスヘイブン対策税制において実際に行われていることから、親会社の居住地国としての課税の技術的な問題はないが、外国子会社等の所在地国の課税について、わが国の課税管轄権が及ばないことから、課税上、居住地国の課税問題のみが解決される結果となる。

他方、当該外国子会社の課税は、その設立された国における法人税法に従うことになることから、連結税額を当該子会社に配分してその税額を納付することは出来ない。すなわち、当該子会社の所在地国に課税管轄権が存在することから、その所在地国の課税に、わが国の税法を適用することができないからである。

外国子会社等への

例えば、内国法人が外国において事業を行うために支店を有しているとする。この支店の欠損は、当該支店の所在地国において繰越欠損金を控除する制度があるとする、当該欠損金額は、本支店の合算所得において、本店所得と通算され、欠損の翌事業年度における当該支店の所得と通算される。表面的には、同一の欠損金額が二回利用されたように思えるが、本支店の合算課税は、日本の税法であり、繰越欠損金の処理は、当該支店の所在地国の税法の適用であることから、欠損金額の二重控除ではない。

したがって、外国子会社等の所得又は欠損を

Topics of International Taxation

連結納税申告の対象とすることは、すでに述べたように実行可能性に乏しいものであるが、移転価格税制の側面から見ると、親会社の居住地国である日本における移転価格課税の問題は解消することになる。例えば、日本親会社が、外国子会社に対して所得を移転したとすると、日本親会社及び当該外国子会社の所得は、合算して、日本で課税を受けるのであれば、わが国では、当該親会社の所得を再配分する必要性がなくなることになる。しかし、逆に、外国子会社の所得が日本親会社に移転しているような場合、当該外国子会社の所在地国の課税当局は、当該外国子会社の所得を再配分することになるため、連結納税申告により、双方の国の移転価格課税

連結納税申告の適用

問題が解消するわけではない。

2 米国における取扱い

上記1の項目において述べたように、米国隣接法人を連結納税申告に含めることができる米国の場合、例えば、連結納税制度のあるメキシコでは、メキシコの子会社が欠損であり、その欠損金額を、メキシコにおける課税において、他の連結グループ法人の所得と通算し、他方、米国における連結納税申告において損益を通算することができるのかどうか焦点となる。

すでに述べたように、メキシコは、50%超の

株式持分を要件にして、連結納税制度があることから、米国隣接法人が親会社となって、そのメキシコ子会社との間において損益通算（米国隣接法人が欠損でそのメキシコ子会社が利益のある場合）を行う可能性はある。

米国においては、米国隣接法人を含む双方居住法人（dual resident companies）により生じた二重連結欠損（dual consolidated loss）の控除を制限している（内国歳入法典第1503条(d)）。すなわち、連結又は個別の事業年度において生じた二重連結欠損は、双方居住法人の事後の課税所得とのみ通算できるという、SRLY原則が適用される。

したがって、双方居住法人の欠損は、米国における連結納税申告の計算上、他の連結法人の所得と通算することはできず、双方居住法人の所得が生じたときに、その所得を限度として通算されることになる。

わが国が導入を予定している連結納税制度は、内国法人のみを対象としたものとなろうことから、米国のような措置は不要であろう。

日本大学教授

矢内 一好