

税 調 委 員 海 外 調 査 報 告

— ア メ リ カ : 連 結 納 税 、 会 社 分 割 —

一 橋 大 学 学 長 石 弘 光

一 橋 大 学 教 授 水 野 忠 恒

目 次

I	連結納税制度関係	1
1	連結納税申告の状況	1
2	連結グループの範囲	2
3	連結グループへの加入及び離脱	2
4	連結課税所得の計算等	3
II	会社分割税制関係	8
1	米国における会社分割税制の概要	8
2	分割に係る課税関係	11

Ⅰ 連結納税制度関係

はじめに

米国の連結納税制度について、米国への出張調査により聴取等を行った主な項目は、次のとおりである。

なお、米国の連結納税制度の基本的な仕組みについては、記載を省略している。

1 連結納税申告の状況

- 連結納税申告の状況は次のとおりであるが、大規模な企業グループは概ね連結納税申告を行っている。

米国における連結納税申告の状況（1996年度）

	申告件数	課税所得金額	税額（注1）
法人所得税申告（注2） ①	2,318 千件	6,394 億ドル	1,704 億ドル
内 連結納税申告 ②	66 千件	5,450 億ドル	1,446 億ドル
②／①	2.8%	85.2%	84.9%

（注1）税額は、税額控除後の金額を示す。（注2）S Corporation等に係るものを除く。

出典：Statistics of Income 1996 (Internal Revenue Service):

RETURNS OF ACTIVE CORPORATIONS, OTHER THAN FORMS 1120S, 1120-REIT, AND 1120-RIC
RETURNS OF ACTIVE CORPORATIONS, CONSOLIDATED RETURNS

2 連結グループの範囲

- 外国法人は、連結グループの親会社から除かれる。また、外国法人は、原則として、子会社からも除かれる。

なお、親会社は外国法人に支配されている法人であっても差し支えない。

3 連結グループへの加入及び離脱

- 持株割合を変動させることにより、関連会社を連結グループに加入させたり、連結グループから離脱させることは可能とされている。

関連会社が離脱した場合には、その関連会社は、原則として、5年間はその連結グループに再加入することはできない。

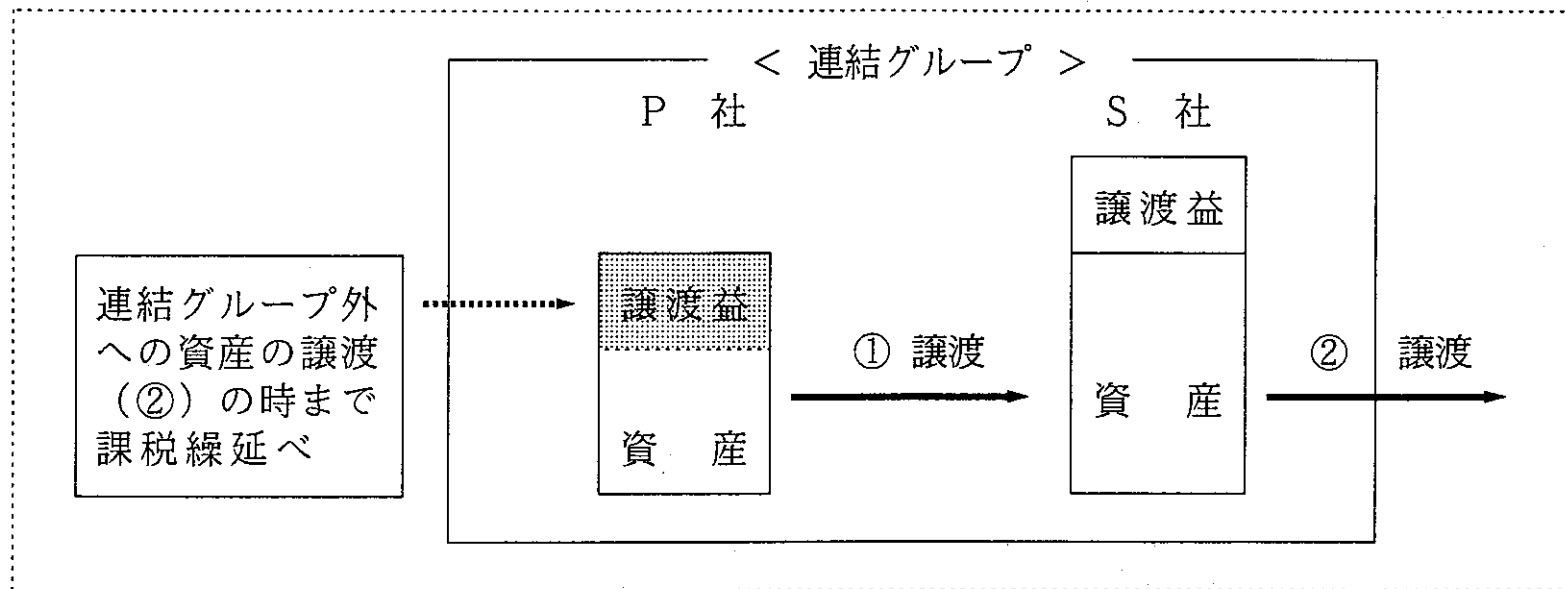
4 連結課税所得の計算等

(1) 連結課税所得金額の算出

- 連結納税申告と連結決算とは、その目的と範囲が異なることから、連結財務諸表を課税所得金額算出のベースに用いるといったことは行われておらず、連結課税所得金額は独自に算出されている。

(2) 内部取引項目の調整

- 1995年の規則改正により、連結グループ内取引に係る損益の帰属時期、性質等について、連結グループ全体を実質的に単一の法人として扱う傾向が強くなっている。
- 内部取引項目の管理、特に連結グループ法人間で移転した資産の管理に関しては、多くの労力と経費が費やされている。



(3) 欠損金の取扱い

- 連結グループ加入前に生じた欠損金については、①S R L Yルール及び②株主持分が著しく変動した場合の繰越欠損金の控除の制限措置がある。これらの規定の適用要件に重複して該当することとなる場合には、原則として、②の規定が優先して適用される。

(注1) S R L Y (Separate Return Limitation Year) ルールとは、子会社に連結グループ加入前に欠損金が生じていた場合に、連結納税申告における繰越控除の対象金額を、その子会社の連結申告年度に発生する課税所得の累積額の範囲内に制限するものである。

(注2) 株主持分が著しく変動した場合の繰越欠損金の控除の制限措置とは、欠損法人の株主持分に著しい変動(3年間に、5%以上の持分を有する株主の持分が50ポイント超増加)が生じた場合に、その繰越欠損金に係る各年度の控除限度額を、その欠損法人の持分変動前の株式の時価の一定額に制限するものである。

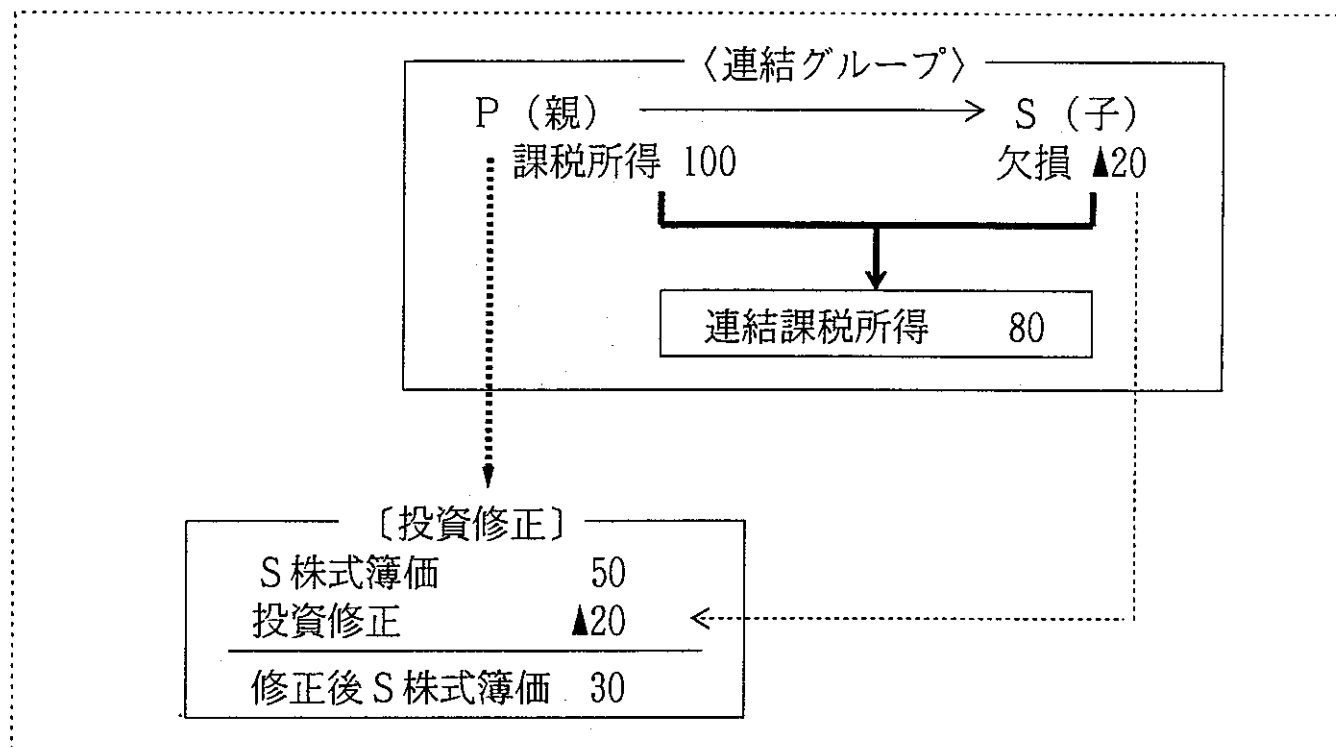
(4) 連結グループ加入時の資産の含み損の取扱い

- 子会社が連結グループ加入時に有していた資産に含み損があり、加入後にその含み損が実現したときは、前記(3)と同様の制限措置が適用される。

(5) 子会社株式の帳簿価額の修正(投資修正)

- 連結納税制度に関する項目のうち、テクニカル・アドバイス(税務署長等の要請に基づき内国歳入庁が行う税法等の解釈)で最も多いものは、投資修正に関するものである。
- 投資修正の処理は、実務上、多大な労力を要することから、每期行うことはせずに、子会社株式の譲渡等を行うとき等、投資修正の処理が必要となった場合に、遡って行うことが多い。

(注) 子会社株式の帳簿価額の修正（投資修正）とは、子会社株式の帳簿価額について、その子会社の課税所得又は欠損金額を加算又は減算する修正を行うものであり、次のような処理をいう。



(6) 子会社株式の譲渡損の否認

- 連結グループ内の法人が譲渡した連結子会社株式の譲渡損については、原則として、損金の額に算入しないこととされている。

この制度の有効性については裁判で争われ、国側の主張が認められている。

(注) 子会社株式の譲渡損を否認する規定は、投資修正によって増額された子会社株式の帳簿価額が譲渡原価となることによって、一旦、連結課税所得として取り込んだ子会社の利益が相殺されてしまうことを防ぐ趣旨で講じられた措置である。

(7) 租税回避行為に対する措置

- 脱税又は租税回避を目的として、直接・間接に法人の議決権又は株価総額の50%以上を取得した場合などにおいては、課税当局は、繰越欠損金の損金控除、税額控除等の適用を否認することができるものとされており、連結グループに子会社を加入させた場合にもこの取扱いが適用される。

II 会社分割税制関係

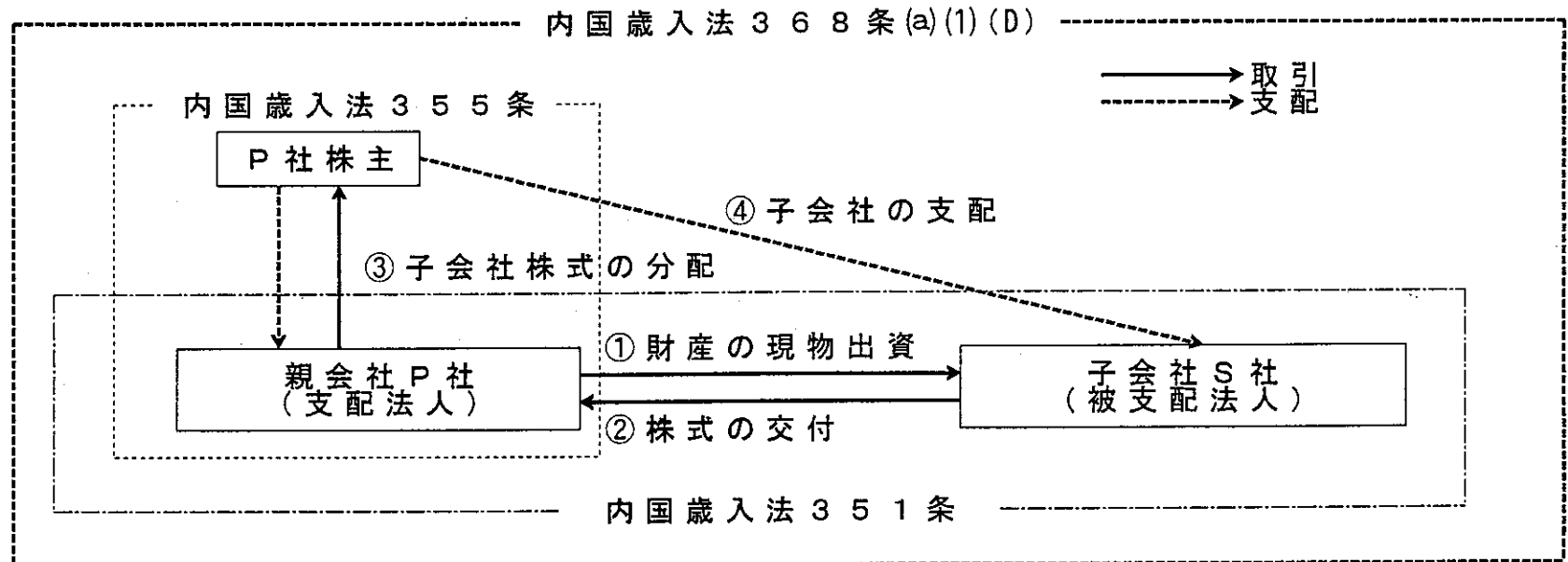
1 米国における会社分割税制の概要

- 米国の税制においては、三つの形態の分割に係る規定が設けられている。
この米国の税制における分割は、我が国に導入される分割とは基本的に形態等が異なっており、その概要は次のとおりである。

(1) 分割の形態

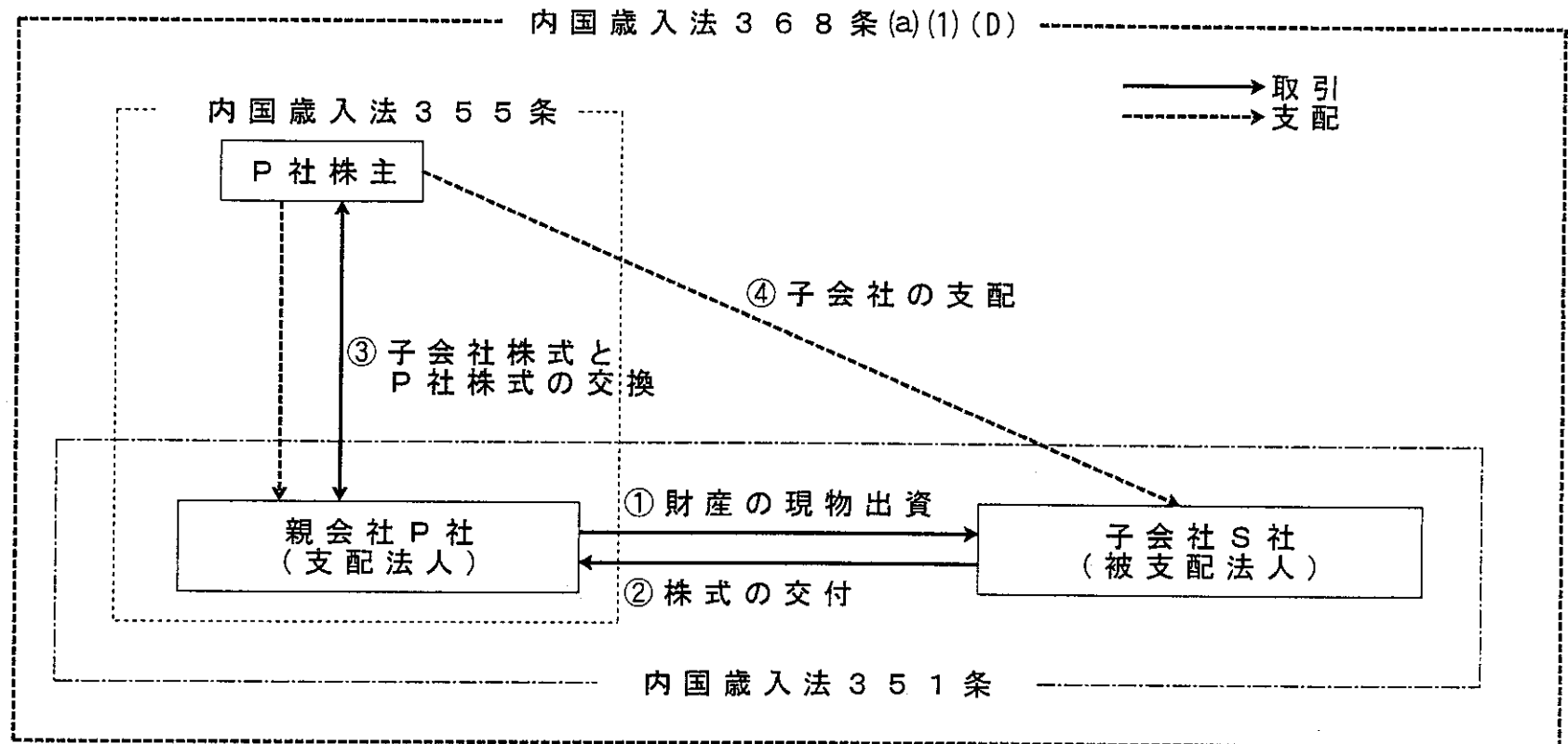
① スピン・オフ (Spin-off)

親会社（P）が財産出資により子会社（S）を設立して同社の株式を取得し、その株式を親会社（P）の株主に分配する形態。



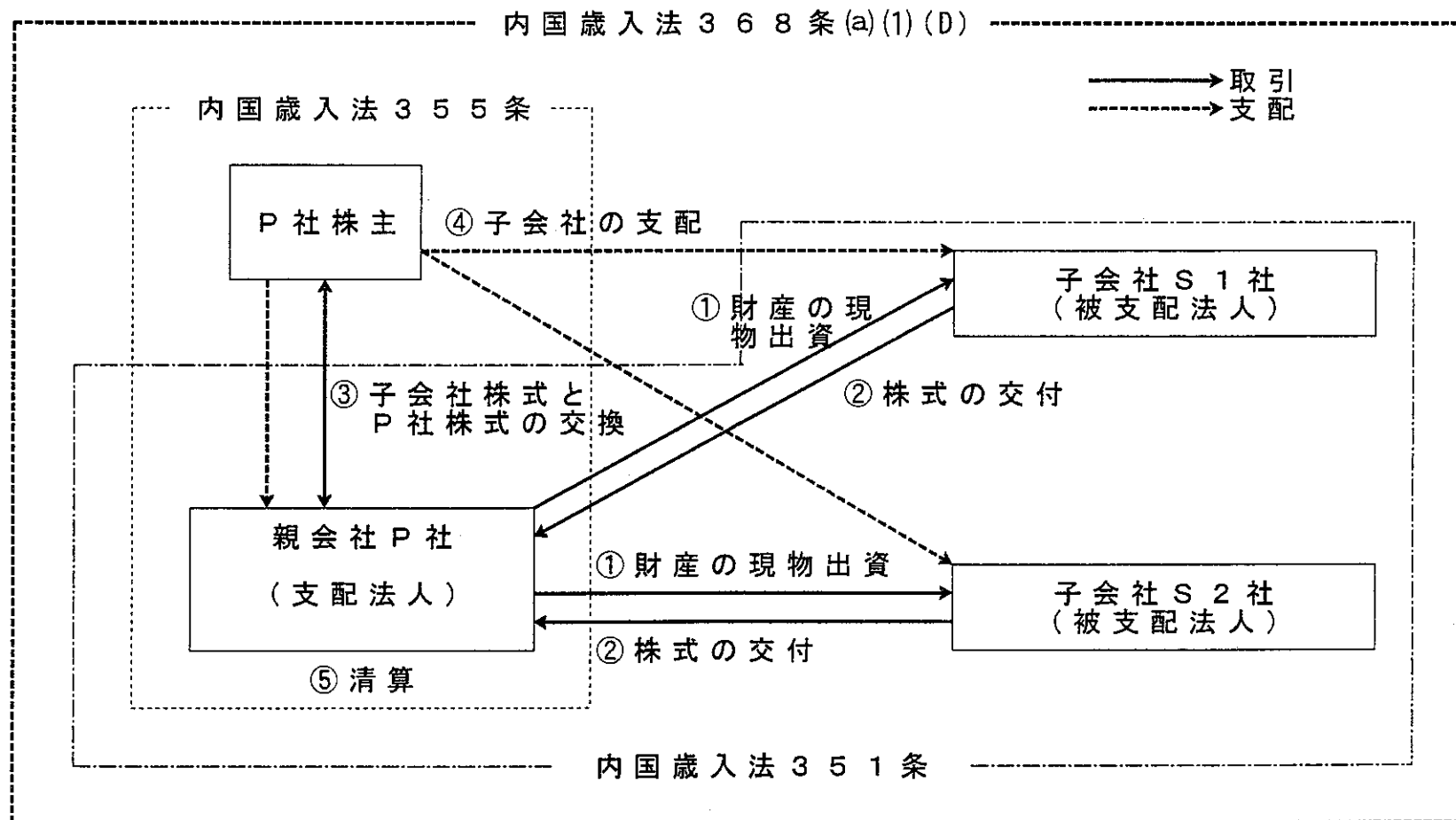
② スプリット・オフ (Split-off)

親会社（P）が財産出資により子会社（S）を設立して同社の株式を取得し、その株式を親会社（P）の株主が所有するP社株式と交換する形態。



③ スプリット・アップ (Split-up)

親会社（P）が財産出資により複数の子会社を設立してこれらの株式を取得し、その株式を親会社（P）の株主が所有するP社株式と交換して、親会社（P）は清算する形態。



(2) 分割に係る規定の各ステージ

- ① 被支配法人への財産移転：内国歳入法 351 条 ⇒ 子会社の設立
- ② 組織変更：内国歳入法 368 条 (a)(1)(D) ⇒ 分割予定の組織変更
- ③ 被支配法人の株式分配：内国歳入法 355 条 ⇒ 子会社株式の分配

2 分割に係る課税関係

(1) 被支配法人への財産移転（内国歳入法 351 条）

- 原則として、支配法人（親会社）に対し、被支配法人（子会社）に移転した財産に係るキャピタル・ゲイン課税が行われる。
- 経済的には所有形態の形式的変更にすぎず、利益を現金化しておらず、あるいは、事業を終了していないことから、次の要件を満たす場合に限り、課税繰延べを認めている。
 - ① 財産の移転が被支配法人（子会社）の株式と交換で行われること。
 - ② 財産を移転した者が、交換の直後にその被支配法人（子会社）を支配（株式の 80% 以上を保有）すること。
- 我が国の特定現物出資に対応。

(2) 組織変更（内国歳入法 368 条 (a)(1)(D)）

- 原則として、支配法人（親会社）に対し、被支配法人（子会社）への資産譲渡に係るキャピタル・ゲイン課税、支配法人（親会社）の株主に対し、配当又はキャピタル・ゲイン課税が行なわれる。
- 組織再編成計画に基づき、資産を他の法人に移転して株式を取得し、その株式を分配するプロセスを経て行う組織変更について、課税繰延べを認めている。
具体的には、次の要件を満たす必要がある。
 - ① 他の法人に、法人の資産の全部又は一部を移転すること。
 - ② 清算又は分配の規定により、他の法人（被支配法人）の株式を分配すること。

(3) 被支配法人の株式分配（内国歳入法 355 条）

- 原則として、支配法人の株主に対し、配当又はキャピタル・ゲイン課税が行われる。
- 被支配法人の株式が、支配法人の株主に分配される場合には、次に掲げる要件を満たす場合に限り、課税繰延べを認めている。

〔参考〕子会社株式の分配・清算により、財産処分を行うために、子会社株式の現物配当が濫用されたため、1951年以前は、spin-offの課税繰延べは認められていなかった。

- ・ 支配要件： 被支配法人の株式分配直前に、支配法人が80%以上の株式を保有することによって、被支配法人を支配していること。
- ・ 被支配法人の株式分配後の実質的活動（active conduct of business）
 ： 株式分配後、支配法人、被支配法人ともに、積極的に事業に従事すること。
 （注1） 投資財産を移転することによって行う分割は、active conduct には該当しない。
 （注2） 様々な機能が統合されて一つの事業をなしている場合（integrated businessの場合）には、active conductに該当するか否かについて問題が生ずることがある。
- ・ 5年要件：① 被支配法人の株式分配前、5年間継続して積極的な活動を行ってきた事業であること。
 ② 被支配法人の株式分配前、5年以内に取得した事業でないこと。
- ・ 事業主利益継続要件： 会社分割後、事業主利益が継続すること（判例法）。
- ・ 事業目的要件： 正当な事業目的による分割であること（判例法）。
- ・ device要件（租税回避目的でないこと）
 ： 収益の分配を主たる目的とする分割は不可という考え方を採っており、具体的には次のとおり。

① 割合的 (pro rata)

pro rataであることは、配当に代わるものであり、deviceの証拠たりうる。

② 事業外資産

事業外資産の移転・分割はdeviceとされやすい。

③ 分配後の法人間取引

分配を行った後に、子会社が親会社のみと取引を行っている場合には、deviceとされやすい。

- ・ その他の要件： 分配の前から存在していた計画により、支配法人、被支配法人のいずれかの50%以上の支配権が、第三者に取得されることのないこと（第三者による取得が分配の前後2年間に実行された場合には、これに当たるものと推定される。）。

○ 米国の会社分割税制は非常に複雑であることから、会社分割による課税繰延べは、非常にトラブルの多い領域であるとされており、また、要件を満たさない場合には、法人段階と株主段階の双方で課税となる場合がほとんどであることから、advance ruling等がなければ取引は安全でないとされている。

なお、rulingの発行には、通常6カ月程度かかるといわれている。

(4) 共通事項

① 支配法人及び支配法人の株主が追加対価 (boots) を取得した場合の取扱い

○ boots の適正時価を限度として利益を認識する。

○ boots があるとされる場合の例

- ・ 交換が租税回避を主目的とするものである場合又は合理的な事業上の理由がない場合
- ・ 被支配法人の引き継いだ負債の額が引き渡された資産の税制上の簿価を上回る場合

② 繰越欠損金の引継ぎ

○ 支配法人から被支配法人への繰越欠損金の引継ぎは認められない（内国歳入法 368 (a)(1)(D) における資産の全部移転の場合を除く）。