

米国の連結納税制度の概要

政府税制調査会 法人課税小委員会

平成12年11月14日

デロイト トウシュ トーマツ

米国公認会計士 上原 博

米国の連結納税制度の概要

目次

• 背景.....	3
• 連結納税のメリットとデメリット.....	4
• 連結納税制度の概要.....	5
• 連結納税グループ間取引.....	14
• 連結納税グループ子会社株式の税務投資簿価の調整.....	20
• 子会社株式処分損の損金不算入 (Loss Disallowance Rule or LDR).....	24
• Excess Loss Account (子会社株式のマイナス簿価)	25
• 繰越欠損金の使用制限.....	26
• Reverse Acquisition.....	28
• Earnings and Profits (“E&P”).....	29
• 連結納税債務のメンバーへの配賦.....	30

背景

1917年に導入

複数の法人を設立し、課税所得の分散によるSurtax課税回避の阻止

導入当初は適格法人に対しては強制適用（現在は納税者の選択）

三権分立 - 取扱いが複雑な為、「行政機関」である財務省(Treasury)に実質的な「立法機能」が与えられている - Legislative vs Interpretive Regulation

連結納税のメリットとデメリット

メリット

- グループメンバーの損益の通算
- キャピタルゲイン・ロスの相殺
- 移転価格税制の適用が緩和
- グループ間取引の未実現利益の課税繰延

デメリット

- 連結納税債務に対して各メンバーが連帯責任を負う
- 事務手続きが煩雑・取扱いが複雑
- 子会社株式の譲渡損の損金算入制限

連結納税制度の概要

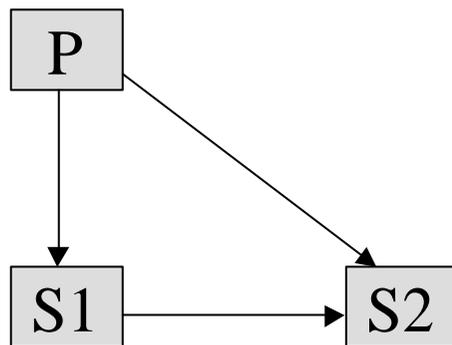
適用対象法人 ー米国法人のみ。但し、次の法人を除く

- 非営利法人 (Tax-exempt corporation)
- 生命保険会社
- Section 936 税額控除を選択している法人 (属領法人)
- Regulated Investment Company (“RIC”)
- Real Estate Investment Trust (“REIT”)
- Domestic International Sales Corporation (“DISC”)
- S 法人

連結納税制度の概要（続き）

株式持分要件

- 議決権付き株式、且つ、全株式の時価総額の80%以上をグループのメンバー全員で直接・間接に保有している事 - 但し、次の例のように一組以上の直接の80%以上の親子関係があること



連結納税制度の概要（続き）

80% 株式保有要件の判定

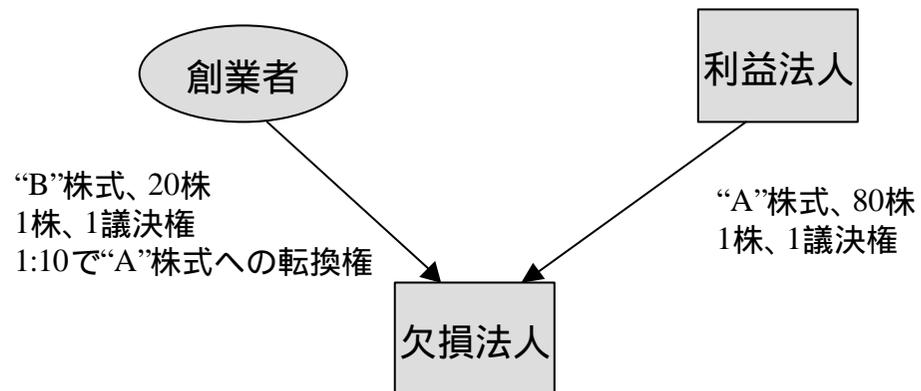
- 次の全要件を充足する株式は判定の対象とはならない（即ち、社債に近い Vanilla Preferred Stock）
 - 議決権のない株式
 - 配当の優先権のみで、配当額が制限されている株式
 - 償還価額が発行価額を上限とした株式
 - 他の株式に転換できない株式

連結納税制度の概要（続き）

80%以上の議決権、且つ、全株式の時価総額の80%以上の保有

- 1984年以前は議決権株式の80%、且つ、その他株式の80%であった
- 改正理由 - 創業期の損失を利用した租税回避 - 例えば、次の例のように創業者が経済的支配権を留保したまま、欠損法人は利益法人と連結納税が可能となる

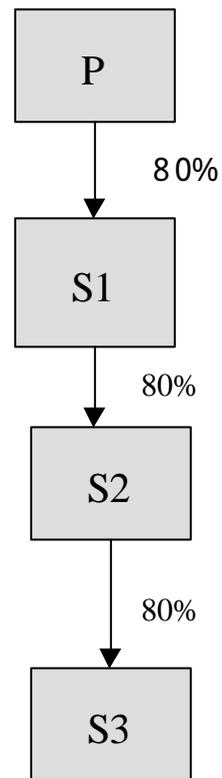
[例] 旧法の問題点



連結納税制度の概要（続き）

現行法の問題点 - 親会社(Common Parent)の持分が80%以下でも連結が可能となる

[例] - PのS3に対する持分は51.2%(=80% \times 80% \times 80%)となるが、P, S1, S2, S3は連結納税の選択が可能となる



連結納税制度の概要（続き）

連結納税の選択

- 任意。但し、新設子会社や株式買収等により、新規に連結納税グループのメンバーとなった法人は強制加入

離脱・再加入

- 連結納税グループを離脱した場合には、税務当局の許可を得ない限り、その後、5年間は同一グループの連結納税の選択はできない

再加入の特例措置 - Revenue Ruling 91-70, Revenue Procedure 91-71

- 親会社の合併等による連結納税グループの解散

連結納税制度の概要（続き）

連結納税グループにおける納税義務者

- 親会社が納税。但し、各メンバーはグループ全体の納税債務に対し連帯責任を負う
- 会計年度 - 親会社と同一の会計年度を採用
- 会計基準 - 親会社と統一する必要はない

連結納税制度の概要（続き）

連結納税親会社の役割

- 連結納税申告書の提出及び税金の納付
- 税務上の各種の選択
- 予定納税の納付
- 還付請求
- 税務調査への第一義的対応、税務当局との交渉等
- その他

連結納税制度の概要（続き）

連結納税課税所得の計算

- 連結納税グループメンバーの単独課税所得の合計額 - 但し、次の項目は連結ベースで計算される
 - グループメンバー間取引に伴う損益（対価受領側メンバーの損益を調整する）
 - Section 1231に規定する損益
 - 繰越欠損金
 - キャピタルゲイン・ロスの相殺
 - 慈善寄付金の損金算入制限
 - 受取配当金の益金不算入額
 - その他

連結納税グループ間取引

定義

- 資産の売買、役務の提供、融資、特定現物出資等を含む連結納税グループ(該当取引直後に判定)間の全ての取引
- 連結納税グループ間取引から生じるグループメンバーの課税関係の説明の為に、便宜的に資産の売り手・役務提供者を“S”、資産の購入者・役務享受者を“B”と言う

連結納税グループ間取引（続き）

次の課税関係を判定する場合、各メンバーは単一法人の部門 (Divisions of a single corporation) として取扱う

- Attributes (損益の属性 (Character)、源泉国 (Source)、所得の課税・非課税等、課税上の取扱い)
- 損益認識のタイミング
- 資産の保有期間
- その他

次の課税関係を判定する場合には、各メンバーの法人格を尊重

- 損益の額
- 損益を認識すべき法人 (Location of gain or loss)

連結納税グループ間取引（続き）

Recomputed Corresponding Items

- Matching Rule/Acceleration Ruleが適用される際（即ち、繰延られたグループ間取引の損益の認識時）、SとBを単一法人の部門として取扱った場合にBが認識すべき損益

Intercompany Items

- Sが認識すべきグループ間取引損益

Corresponding Items

- Bが認識すべきグループ間取引損益

連結納税グループ間取引（続き）

Matching Rule

- SのIntercompany ItemsとBのCorresponding ItemsのAttributes（損益の属性（Character）、源泉国（Source）、所得の課税・非課税等）を、SとBが単一法人の部門である場合と同様な結果になるようマッチさせる

Acceleration Rule

- メンバーのグループからの離脱、又は、資産のグループ外への移管により、連結納税グループ内でのマッチングが不可能となる場合、資産の売り手・役務提供者と資産の購入者・役務享受者の損益の認識を行う

Sのグループ間取引から生じる課税関係を判定する際、Bがグループ間取引の対象となった資産を連結納税グループ外へ処分（譲渡、現物分配、現物出資等）した際の課税関係を考慮して判定する

連結納税グループ間取引（続き）

Matching Rule - [例]

[事実関係]

- Sが保有している簿価\$70、時価\$100の土地をBに\$100で譲渡し、3年後に土地の時価が\$90に下落した時点で、Bがグループ外の株主へ当該土地を現物分配した場合

[課税関係]

- SはBに土地を譲渡した年度では損益を認識しない。3年後にSとBには次のような課税関係が生じる
- BのRecomputed Corresponding Item（BとSを単一法人の部門と考えた場合、Bの税務簿価は\$70となることから譲渡益は $20(=90-70)$ となる

• BのRecomputed Corresponding Item	\$20	20
• BのCorresponding item	-10	0
• SのIntercompany item	30	20

- Bの損金はSection 311(a)の規定により、損金不算入となる為、マッチングルールの規定により、Sの譲渡益は30ではなく、20となる。

旧法の取扱い

- 旧法においてはBがSから購入した資産の税務簿価は、購入価額の100となる。Bの損金(10)は損金不算入となるが、資産が連結納税グループの外へ移転している為、Sは繰延られた譲渡益30を認識することになる。その結果、連結納税グループとしては20ではなく、30の課税所得認識することになる。

連結納税グループ間取引（続き）

グループ間貸付 - [例]

[事実関係]

- SはBに対して100の適正な有利子貸付を行う。その後、市場利率の変動により、100の債権の市場価格が70に下がったとする。この時点で、親会社がS株式を譲渡する。その結果、Sは連結納税グループを離脱する

[課税関係]

- Sが連結納税グループを離脱した時点で、Sの債権はグループ間貸付(Intercompany obligation)ではなくなる。財務省規則1.1502-13(g)(3)の規定により、Sの債権は70で返済されたものと見なされる。その結果、Sは30 (=100-70) の貸倒損失を認識し、Bは30の債務免除益を認識することになる。
- 更に、財務省規則1.1502-13(g)(3)の規定により、Sの債権はその直後に70で見做し再発行したものとして見なされる。その結果、見做し発行価額と額面との差額がOID(Original Issue Discount、発行差金)の規定の適用対象となり、每期、定率で利息収入を認識する。

連結納税グループ子会社株式の税務投資簿価の調整

調整方法

当初の投資額

+ 追加投資

+ 当該子会社の課税所得

+ 当該子会社の非課税所得

- 当該子会社の欠損金（他のグループメンバーが使用した場合、又は、繰越期限が終わった場合に限る）

- 税務上、損金とならない支出

- 親会社への配当額

= 期末の税務投資簿価

税務簿価調整は末端子会社の株式から調整し、親会社の投資簿価を調整

連結納税グループ子会社株式の税務投資簿価の調整（続き）

少数株主が存在する場合

- 少数株主が保有する株式に対応する調整項目は減額される

[例]

- 親会社の持分 - 80%，少数株主の持分 - 20%
- 税務簿価調整総額 \$100
- 親会社の子会社投資税務簿価調整額： $\$80 = 100 \times 80\%$

連結納税グループ子会社株式の税務投資簿価の調整（続き）

簿価調整をしない場合の問題点 - 二重課税

例 -

- 100で子会社を設立。設立後、当該子会社に20の課税所得があり、親会社の課税所得が0のケースで、その後、当該子会社を120で譲渡した場合
- 子会社株式簿価調整を行わない場合には、子会社株式に対する税務簿価は100のままとなる。従って、120で譲渡した場合には、20の譲渡益を認識することになる。結果的に子会社の通常所得が、譲渡益として、二重に課税されることになる

連結納税グループ子会社株式の税務投資簿価の調整（続き）

簿価調整をした場合の問題点 - 課税漏れ

例 -

- 含み益100、税務簿価 0 の資産を保有する子会社を100で買収。買収後、当該子会社が含み益のある資産を100で譲渡し、その後、当該子会社株式を100で譲渡した場合
- 親会社の課税所得が0の場合、連結課税所得は子会社の資産譲渡益の100となる。簿価調整の規定により、子会社株式の税務簿価は200（当初の投資額100 + 子会社の課税所得100）となる。当該子会社を100で譲渡した場合、親会社は100の譲渡損を認識する。結果的に、この一連の取引の課税所得はゼロ（子会社の資産譲渡益100 - 子会社株式譲渡損100）となり、子会社の通常所得が課税漏れとなる

課税漏れを回避する目的でLoss Disallowance Rule が導入された

子会社株式処分損の損金不算入 (Loss Disallowance Rule or LDR)

損金不算入子会社株式処分損

- 子会社株式の売却、清算等による子会社株式の移動に係わる損金

損金不算入額

- 但し、次の3つの合計額を超える部分は損金算入が可能となる
 - Extraordinary gain disposition - 資産譲渡益等による子会社株式税務簿価の増加額
 - Positive investment adjustments - 子会社の課税所得に起因する子会社株式税務簿価の増加額（欠損金との相殺はできない）
 - Duplicated loss - 子会社が譲渡の翌期に使える繰越欠損金や含み損等

問題点

- 連結納税グループに加入後に価値があがった資産の譲渡益もこの対象となり、又、課税所得の年度と損失があった年度の相殺ができない為、子会社株式処分から生じる経済的な損失が損金算入できなくなる弊害が生じる。この規則は財務省の権限を逸脱しているとして、裁判で争われたが納税者が敗訴している

Excess Loss Account（子会社株式のマイナス簿価）

子会社の税務簿価がマイナスの状態、子会社を処分した場合には、親会社は当該マイナス簿価の金額まで益金を認識する

繰越欠損金の使用制限

Separate Return Limitation Year (“SRLY”)

- 連結納税グループ子会社がグループの一員となる以前に有していた繰越欠損金の使用制限
- 使用限度額は、グループ全体の課税所得に当該子会社が寄与した課税所得額の累積ベースで考える

[例1]

	SRLY		連結後の 累積課税所得
	NOL	Year 1 Year 2	
P	-100	100	
S	-200	100 -0-	100

[例2]

	連結後の	
	Year 1	Year 2
	100	- 0-
	-100	100
		累積課税所得
		100
		-0-

例1の場合、Sが累積ベースで連結課税所得に寄与した額は100である。従って、SのSRLY LossはYear 2に控除が可能となる。例2の場合には、Sの累積ベースで連結課税所得に寄与した額はゼロであるから、Year 2にSRLY Lossは控除できない。

繰越欠損金の使用制限（続き）

Section 382 Limitation

- 欠損金（及び資産の含み損失）保有法人の株主（5%以上保有する最終株主）構成が3年以内に50%超変動した場合に、当該法人が変動以前に保有していた繰越欠損金の使用を制限するものである
- 限度額 = Long-term tax exempt rate (IRSより毎月発表) × 当該欠損法人の時価

Section 382 Limitation と SRLYが同時に該当する場合には、Section 382のみが適用される

Reverse Acquisition

価値の小さい法人（単体又は連結納税グループ）がその株式と交換に価値の大きい法人（単体又は連結納税グループ）の株式を取得

価値の大きい法人が連結納税規則の適用（例えば、連結納税グループの会計年度の継続やSRLYの適用等）の際、親会社ととして見なされる

連結納税をしていない複数の法人の株式を持株会社へ移管し、連結納税を選択する場合にも生じる。例えば、日本法人が直接保有する複数の米国法人株式を米国持株法人へ現物出資し、連結納税を選択した場合にもReverse Acquisitionの規則が適用される

Earnings and Profits (“E&P”)

税務上の利益剰余金であるE&Pの計算は、最下位の子会社から算出し、親会社のE&Pに反映させる

連結納税債務のメンバーへの配賦

連結納税債務の各メンバーへの配賦は、親会社と各メンバーの契約に基づいて行なわれる（契約がない場合にはBasic Method 1を選択したものとして取扱う）

基本配賦方法

- Basic Method 1 - 各メンバーの課税所得比率で配賦
- Basic Method 2 - 各メンバーの単独課税所得に対する税債務の比率で配賦
- Basic Method 3 - 1と2の併用

節税メリットを欠損法人へ還元する方法

- Wait-and see Method - 欠損法人が課税所得を認識した年度に節税メリットを還元
- Percentage Method - 每期、欠損法人へ節税メリットを還元