

連結課税所得と連結納税額の計算

中 田 信 正

まえがき

I 連結課税所得の計算

- (1) 個別課税所得の計算
- (2) 鉱山開発費の限度計算
- (3) 連結慈善寄付金
- (4) 連結西半球貿易法人控除
- (5) 連結受取配当控除
- (6) 連結公益事業優先株式支払配当控除
- (7) 問題の要約

II 連結納税額の計算

- (1) 税率の適用
- (2) 連結投資税額控除
- (3) 連結外国税額控除
- (4) 連結予定納税
- (5) 問題の要約

ま え が き

連結課税所得の計算においては、連結計算の対象となる個別課税所得を明確にする必要がある。さらに、課税所得の算定において差し引かれる特別控除の限度額については、連結ベースで計算されるため、個別ベースでの控除額の単純合計とは異なる。また、連結納税申告書における税率の適用や税額控除の算定は、個別ベースでの計算と若干異なる要素を含んでいる。本稿においては、上記の問題を中心に、連結課税所得と連結納税額の計算手続を論

じたい。

I 連結課税所得の計算

連結課税所得 (consolidated taxable income) は、次の計算要素によって決定される。

- (1) グループの各メンバーの個別課税所得 (separate taxable income)
- (2) 連結計算項目
 - ① 連結純事業損失控除
 - ② 連結純譲渡所得
 - ③ 連結1231条 (事業用財産売却) 純損失
 - ④ 連結慈善寄付金控除
 - ⑤ 連結西半球貿易法人控除
 - ⑥ 連結受取配当控除
 - ⑦ 公益事業特定優先株式支払配当控除 (Reg. §1.1502-11(a))

(1) 個別課税所得の計算

連結課税所得の計算には、各メンバーの個別課税所得の決定が必要である。連結目的の個別課税所得は、個別納税申告書の個別課税所得と、若干、内容を異にする。その差異は、連結目的の個別課税所得の計算において、①連結修正を反映させるため、そして、②連結計算項目を除外するために、生ずる。この内訳は次のとおりである。

① 個別課税所得の計算に反映させる連結修正項目

- (a) 会社間取引、会社間配当等については、繰延・消去を行う。
- (b) ビルト・イン・ディダクションの制限を計算に入れる。
- (c) 鉱山開発費の制限を計算に入れる。
- (d) 会計方法及びその変更による修正は、連結納税規則 (§1.1502-17) に基づいて決定される。
- (e) 棚卸修正がなされる

(f) 超過欠損金の益金算入額を計算に入れる。

(g) 減価償却費の計算において、会社間に取り引きされた償却資産は、新品としての性格を失わない。

② 連結計算項目であるため、個別課税所得計算より除外される項目

(h) 純事業損失控除

(i) なし

(j) 譲渡所得・損失

(k) 1231条（事業用財産売却）利得・損失

(l) 慈善寄付金

(m) 西半球貿易法人控除

(n) 受取配当控除、特定優先株式支払配当控除

なお、各メンバーの財産価額や利益は、連結納税規則 (§1.1502-31, 32, 33) に基づいて決定される (Reg. §1.1502-12)。

(2) 鉱山開発費の限度計算

① 鉱山開発費

鉱山開発費 (mining exploration) とは、鉱石埋蔵の存在、位置、程度と質を確認するための費用である。この費用は、納税者の選択により、資本的支出とせず、所得計算における控除 (deduction) とすることができる (I. R. C. Sec. 617(a))。

外国における鉱山開発費の控除には、\$400,000 の限度がある。さらに、以前に控除された鉱山開発費は、この限度額より差し引かれる。

② 連結納税申告書における鉱山開発費

鉱山開発費は、連結目的のための各メンバーの個別課税所得の控除項目として計算される。アメリカ国内における鉱山開発費は、各メンバーにおいて全額控除される。外国鉱山開発費については、連結グループ全体に対し \$400,000 の限度が適用される。そして、メンバーが以前に控除した金額を \$400,000 より差し引いて「連結外国開発費限度額 (consolidated foreign

exploration limitation)」を算出する。ついで、この控除限度額を、グループのメンバーに配分して、メンバーの個別課税所得を計算する。この際、連結グループにより採用された配分計画がなければ、各メンバーの外国鉱山開発費の比によって配分する (Reg. §1.1502-16(a))。

(例 1)

法人 X とその全額所有の子会社 Y, Z は、1971年に連結納税申告書を提出した。いずれの法人も、以前の年度に鉱山開発費を支出していない。1971年に、外国鉱山開発費が、Xに \$30,000, Yに \$20,000, Zに \$40,000 生じた。この場合、個別課税所得の計算においては、各法人による実際費用額が控除される (Reg. §1.1502-16(c)Example(1))。

(例 2)

X, Y, Z は、1971年に連結納税申告書を提出し、以前に控除せる鉱山開発費が \$300,000 ある。1971年中、外国鉱山開発費を、Xは \$25,000, Yは \$75,000, Zは \$125,000, 発生させた。この場合、連結鉱山開発費限度額は \$100,000 (\$400,000 - \$300,000) である。

この場合、連結グループによる配分計画がなければ、次のように、\$100,000の控除が各メンバーに配分される。

	支出	限度額	配分額
法人 X	\$ 25,000	$\$100,000 \times \frac{25,000}{200,000}$	= \$12,500
Y	75,000	$100,000 \times \frac{75,000}{200,000}$	= 37,500
Z	125,000	$100,000 \times \frac{100,000}{200,000}$	= 50,000

分母の \$200,000 は次の計算による。

X	\$ 25,000	
Y	75,000	
Z	100,000	(個別納税申告書を提出したと仮定した控除最高限度額)
合計	<u>\$200,000</u>	

(Reg. §1.1502-16(c)Example(2))

(3) 連結慈善寄付金

連結計算項目のうち、損失控除と譲渡所得を除き、所得控除項目の内容を以下に検討したい。

① 慈善寄付金

法人が行う公共的な組織に対する寄付金は、慈善寄付金 (charitable contributions) として、一定限度額が控除される。

慈善寄付金の控除限度額は、課税所得の5%とされている。この課税所得は、慈善寄付金、各種の特別控除、純事業損失繰戻、譲渡損失繰戻を差し引かない前の金額である (I. R. C. Sec. 170(b)(2))。

5%限度超過寄付金は、5年間の繰越が認められている。繰越控除の場合当該年度の寄付金と繰越額の合計が、所得の5%以内でなければならない (I. R. C. Sec. 170(d)(2))。

② 連結慈善寄付金

連結納税申告書において、慈善寄付金は連結ベースで計算される。各メンバーの慈善寄付金は合計される。さらに、限度超過額の繰越も連結ベースで行われる。課税所得に対する5%の限度は、修正連結課税所得に対して5%の限度額を算出する (Reg. §1.1502-24(a))。

修正連結課税所得は、関係会社受取配当100%控除、連結受取配当控除、連結西半球貿易法人控除、連結公益事業優先株式支払配当控除、連結純事業損失繰戻控除、連結譲渡損失繰戻控除を除外したものである (Reg. §1.1502-24(c), I. R. C. Sec. 170(b)(2))。

連結慈善寄付金超過額の繰越は5年間認められ、その繰越額はグループの連結慈善寄付金超過額の合計よりなる (Reg. §1.1502-24(c))。

メンバーがグループを脱退した時、慈善寄付金超過額繰越額のうち脱退メンバーに帰属する金額は、メンバーの個別申告年度に繰り越される。メンバーへの帰属額は、支出年度の慈善寄付金合計に対するメンバーの慈善寄付金の割合によって算出する (Reg. §1.1502-79(e))。

(4) 連結西半球貿易法人控除

① 西半球貿易法人控除

西半球貿易法人 (Western Hemisphere trade corporation) とは、内国法人で、北・中部・南アメリカ又は西インド諸島で事業を行うものである。そして、年度末の前3年間に、総収益 (gross income) の95%以上がアメリカ以外の源泉によっており、さらに、当該期間の総収益の90%が取引・事業の実効のある行為 (active conduct) に基づくものである (I. R. C. Sec. 921)。

西半球貿易法人は、その課税所得の一定割合を控除することが認められる。控除割合は29.167% (14% ÷ 48%) である。これを、西半球貿易法人控除という。計算基準となる課税所得は、西半球貿易法人控除を差し引く前の金額である (I. R. C. Sec. 922(a))。

② 連結西半球貿易法人控除

連結納税申告書において、西半球貿易法人控除は、連結ベースで計算される。しかし、西半球貿易法人の適格性のテストは、各メンバーにつき個別に行われる。この際、適格メンバーの総収益テストは、個別納税申告書を提出した場合の金額によるが、連結納税申告書規則における、特別の繰延・修正が計算に入れられる。これらのものとして、会社間取引、棚卸修正、超過欠損金等がある。

控除は、西半球貿易法人であるメンバーに帰属する連結課税所得の部分に、一定比率を乗じて計算する。この配分計算は、以下による。

$$\text{連結課税所得} \times \frac{\text{西半球貿易法人であるメンバーの課税所得合計}}{\text{全メンバーの課税所得合計}}$$

上記算式において、連結課税所得は西半球貿易法人控除を差し引く前の金額である。さらにメンバーの課税所得は、連結のために計算される個別課税所得に、連結純事業損失控除、連結慈善寄付金控除、連結受取配当控除等のメンバー帰属額を計算に含めたものである (Reg. §1.1502-25)。

(5) 連結受取配当控除

① 受取配当控除

法人は、他の内国法人より配当金を受け取った場合、その金額の85%を控除することができる。さらに、関係法人グループのメンバーが他のメンバーより配当金を受け取った場合は、選択により、その100%を控除することができる (I. R. C. Sec 243(a), (b))。

外国法人よりの受取配当金についても、その外国法人がアメリカ連邦所得税を課税されている等の条件に合致すれば、一定額が控除される (I. R. C. Sec. 245)。

内国法人等からの受取配当の控除合計は、当該法人の課税所得の85%に限られる。この際の課税所得は、純事業損失、受取配当控除、譲渡損失繰戻額等を除外した金額である。なお、この制限は、法人が純事業損失を持ったときには適用されない (I. R. C. Sec. 246(b))。

② 連結受取配当控除

連結納税申告書において、受取配当控除は連結ベースで計算される。課税所得の85%の限度計算も連結課税所得に対して適用される。

連結受取配当控除は、次のいずれか低い方の金額である。

- (1) グループのメンバーに許された受取配当控除合計 (通常は受取配当金合計の85%)
- (2) 連結課税所得の85%

この場合の連結課税所得には、連結純事業損失控除、連結公益事業優先株式支払配当控除、連結受取配当控除、連結純譲渡損失繰戻額を除外する。

85%の制限は、連結純事業損失が生じた場合は適用されない。

連結課税所得の計算において消去された会社間配当は、受取配当控除の計算に入れられない。

(例3)

法人P, S, S₁は、1966年に連結納税申告書を提出し、連結課税所得 (受取配当控除等差引前) \$100,000 を得た。各メンバーの内国法人よりの受取配

当金及び受取配当控除は、次のとおりである。

	受取配当金	受取配当控除
法人 P	\$6,000	85% \$5,100
S	10,000	" 8,500
S ₁	34,000	" 28,900
	<u>\$50,000</u>	<u>\$42,500</u>

受取配当控除合計 \$42,500 が限度額 \$85,000 ($\$100,000 \times 85\%$) より少ない故、連結受取配当控除は \$42,500 とされる (Reg. §1.1502-26(c)Example(1))。

(例 4)

前例 (例 3) において、連結課税所得が \$40,000 とする。この場合、受取配当控除合計が \$42,500 であるため、\$2,500 の連結純事業損失が生じる。したがって、この場合には、課税所得の 85% の制限が適用されず、連結受取配当控除は \$42,500 となる (Reg. §1.1502-26(c)Example(2))。

(6) 連結公益事業優先株式支払配当控除

公益事業による、特定の優先株式についての支払配当は、一定割合を控除することができる。その対象額は、当該年度の、優先株式支払配当、又は、課税所得 (支払配当控除差引前) のいずれか低い方である。控除割合は 29.167% ($14\% \div 48\%$) である (I. R. C. Sec. 247)。

連結納税申告書において、公益事業優先株式支払配当控除は、連結ベースで行われる。したがって、公益事業メンバーによる優先株式支払配当が合計される。さらに、公益事業メンバーの課税所得 (若干の修正を行う) を合計する。そして、いずれか低い方の金額に控除率 (29.167%) を乗じて、連結控除額を計算する (Reg. §1.1502-27)。

(7) 問題の要約

① 連結課税所得の計算は、各メンバーの個別課税所得を合計し、それより連結計算項目を控除 (譲渡所得は加算) して計算される。連結目的の個別課税所得の計算においては、会社間取引利益の繰延等の連結修正を反映させ、

さらに連結ベースの諸控除を除外する。

- ② 鉱山開発費は各メンバーの個別課税所得の控除項目として計算される。この場合、外国鉱山開発費 \$400,000 の限度が連結グループ全体に適用されるため、この控除限度額を、グループのメンバーに配分して、個別課税所得を計算する。
- ③ 連結慈善寄付金は、その限度額、限度超過額の繰越の計算を、連結ベースで行う。控除限度額は、修正連結課税所得の5%で算出される。連結慈善寄付金超過額の繰越は5年間につき認められる。
- ④ 連結西半球貿易法人控除は、西半球貿易法人であるメンバーに帰属する連結課税所得の部分に、一定比率を乗じて計算する。
- ⑤ 連結受取配当控除は、通常、グループ内の会社間配当を消去した後、メンバーの受取配当金合計の85%を差し引く。この場合、連結課税所得の85%が控除限度とされる。
- ⑥ 連結公益事業優先株式支払配当控除は、特定の公益事業メンバーによる優先株式支払配当が合計され、それに一定割合の控除率を乗じて計算する。なお、公益事業メンバーの課税所得合計が優先株式支払配当合計より低い場合は、課税所得合計に控除率を適用する。

II 連結納税額の計算

(1) 税率の適用

通常、法人グループの連結租税債務は、次の税金を合計する。

- (a) 連結課税所得に対する税金（普通税率と付加税率）
- (b) 上記のうち連結純譲渡所得に対する特別税率による税金（選択方式をとった場合）
- (c) 連結同族持株会社税（連結が適用されない場合は個別同族持株会社税の合計）
- (d) 連結留保利益税（連結同族持株会社税が適用されない場合）

さらに、特殊な場合として、次のものが連結租税債務に加算される。

- (e) 生命保険事業を持つ相互貯蓄銀行 (mutual savings banks) に対する
選択的税金
- (f) 連結生命保険会社課税所得に対する税金
- (g) 連結保険会社課税所得に対する税金
- (h) 戦争損害復旧に関する税金

ついで、下記の税額控除を差引く。

- (a) 連結投資税額控除
- (b) 連結外国税額控除

要するに、連結課税所得に対して税率を適用し、それに特別の税金を加え
税額合計より、連結税額控除を差し引いて、連結租税債務を計算する。

特別の税金を除けば、通常の場合、連結課税所得と連結純譲渡所得に対し
て税率が適用される。

アメリカの法人所得税の税率 (1977年12月31日の後に終る年度) は、次の
とおりである。

普通税率 (normal tax)	22%	
付加税率 (surtax)	26%	合計48%

付加税の適用は、1課税年度 \$25,000 までの所得に対し除外され、これを
付加税免除 (surtax exemption) と呼んでいる (I. R. C. Sec. 11(b)(2),
(c)(3))。具体的には、課税所得に48% (22%+26%) の税率を適用し、そ
の金額より \$6,500 (^{付加税免除} \$25,000 × 26%) を差し引いて、税額を算出する。

連結課税所得に対して税率を適用する場合、\$25,000 の付加税免除は、メン
バーの数に関係なく、グループとして一つだけ差し引かれる (Reg. §1.1502-
2)。

80%以上の持株で結ばれた法人のコントロール・グループについては、個
別納税申告書を提出した場合でも、グループ全体として、一つの付加税免除
(\$25,000) しか認められない。これは、1974年12月31日の後に始まる課税年

度より適用されており、付加税免除に関しては、連結納税申告書と個別納税申告書における取扱の相違はない (I. R. C. Sec. 1561(a), 1564(a))。

純譲渡所得（差引長期譲渡所得）に対しては、通常の課税方法にかえて、30%の特別税率の選択適用が認められている (I. R. C. Sec. 1201(a))。

(例5)

親会社P，子会社S，Aは、連結納税申告書を提出した。連結課税所得は\$67,500であり、そのうちに連結純譲渡所得\$35,000が含まれている。連結譲渡所得につき特別税率による選択方式をとった場合の税額の計算は次のとおりである。

	所得金額	税 額
純譲渡所得	$\$35,000 \times 30\%$	\$10,500
普通所得	$\$32,500 \times 48\% - \overset{\text{付加税免除}}{\$6,500} =$	\$9,100
	<u>\$67,500</u>	<u>\$19,600</u>

(2) 連結投資税額控除

① 投資税額控除

投資税額控除 (investment credit) は、設備投資を奨励する目的で設定された税額控除である。1962年の制定当初は、適格投資の7%を控除するというものであったが、その後改正され、現在は次のとおりとなっている。

1975. 1. 21の後より1981. 1. 1の前までの適格投資に対し 10%

なお、特定の場合には11%控除されることもある (I. R. C. Sec. 46(a)

(2))。

〈税額控除の限度〉

投資税額控除は、一応、適格投資の10%として計算されるが、その年度の税額（租税債務）に関連して、次のように限度がきめられている。

当該年度のはじめの \$25,000 の税額	全額
〃 \$25,000 をこえる税額	50%

(I. R. C. Sec. 46(a)(3))

(例6)

i 投資税額控除前の税額 \$100,000, 投資額 \$200,000 の場合

$$\textcircled{1} \text{ 投資額の10\% } \quad \$200,000 \times 10\% \quad = \$20,000$$

$$\textcircled{2} \text{ 限度額 } \quad \$25,000 + (\$100,000 - \$25,000) \times 50\% = \$62,500$$

$$\textcircled{3} \text{ 投資税額控除 } \quad \textcircled{1} \quad \$20,000$$

ii 投資税額控除前の税額 \$100,000, 投資額 \$700,000 の場合

$$\textcircled{1} \text{ 投資額の10\% } \quad \$700,000 \times 10\% \quad = \$70,000$$

$$\textcircled{2} \text{ 限度額 } \quad \$25,000 + (\$100,000 - \$25,000) \times 50\% = \$62,500$$

$$\textcircled{3} \text{ 投資税額控除 } \quad \textcircled{2} \quad \$62,500$$

〈適格投資〉

投資税額控除の対象資産を適格投資 (qualified investment) という。適格投資は、通常、以下の資産を意味する。

- (1) 減価償却資産であること。
- (2) 耐用年数が3年以上であること。
- (3) 有形個人的資産 (tangible personal property) 及び製造等の不可欠な部分として使用されるその他の資産 (建物とその付属設備を除く)。
- (4) 当該年度中に使用に供せられた資産

(I. R. C. Sec. 46(c)(1), Reg. 1.48-1)

新しい資産とともに中古資産も適格投資となるが、中古資産については取得価額のうち \$100,000 までの金額が税額控除の対象となる (I. R. C. Sec. 48(c)(2))。

適格投資は、当該資産の耐用年数によって、次のようにその適用率を異にする。

耐用年数	適格投資比率
3年以上5年未満	33 $\frac{1}{3}$ (%)
5年以上7年未満	66 $\frac{2}{3}$
7年以上	100 (I. R. C. Sec. 46(c)(2))

(例7)¹⁾

次の場合、投資税額控除は\$3,600となる。

資産	耐用年数	取得価額	適用比率	適格投資額
トラック	3	\$12,000	33⅓%	\$4,000
事務用機械	6	18,000	66⅔%	12,000
機械設備	7	20,000	100	20,000
				\$36,000

$\$36,000 \times 10\% = \$3,600$ 投資税額控除

〈税額控除の繰戻と繰越〉

もし投資税額控除が、税額に限度があるため、当該年度の許容額をこえる場合、その未使用額 (unused credits) は、3年間の繰戻、7年間の繰越が認められている。2年以上の年度よりの控除未使用額は、その発生順に使用される。当該年度の控除額と繰越控除額の合計は、当該年度の限度額をこえることはできない (I. R. C. Sec. 46(b), Reg. §1.46-2(a))。

〈税額控除の返還〉

もし適格投資の資産が、耐用年数の終る前に、処分されたり、適格投資でなくなった場合、税額控除の一部又は全部が返還される。控除された税額控除と、実際の使用につき許容された税額控除の差額が、処分年度の税額に加算される (I. R. C. Sec. 47(a), Reg. §1.47-1(a))。

(例8)

耐用年数7年の機械設備 \$10,000を6年目に売却したとすれば、次のとおり投資税額控除が返還される。

① 取得時の投資税額控除

(耐用年数7年による) $\$10,000 \times 100\% \times 10\% = \$1,000$

② 実際使用年数による投資税額控除

(耐用年数6年による) $\$10,000 \times 66\frac{2}{3}\% \times 10\% = \666

1) Prentice-Hall, *Federal Tax Course* 1977, p. 2420.

③ 返還額①－② $\$1,000 - \$666 = \$334$

② 連結納税申告書における投資税額控除

〈連結投資税額控除〉

連結納税申告書において、投資税額控除は連結ベースで計算される。連結投資税額控除は、関係法人グループの全メンバーによって得られた投資税額控除の合計である (Reg. §1.1502-3(a)(1))。

投資税額控除の限度額は、連結租税債務に対して適用される。したがって、連結投資税額控除は、連結租税債務の最初の \$25,000 とその残高の 50% の合計額を限度として、認められる (Reg. §1.1502-3(a)(3))。

メンバーの適格投資額の計算のためには、資産の価額に会社間取引による損益を含めない。

(例 9)

会社間取引によって取得された適格資産が、買手メンバーにつき \$100 の価額を持ち、売手メンバーが \$20 の売却益を持つならば、買手メンバーの適格投資額の計算のためには、当該資産の価額は \$80 とされる (Reg. §1.1502-3(a)(2))。

〈控除未使用額の繰戻・繰越〉

連結投資税額控除の未使用額は、3年間の繰戻・7年間の繰越が認められている。投資税額控除の未使用額の繰戻・繰越は、他の連結申告年度またはメンバーの個別申告年度から、なされることができる (Reg. §1.1502-3(b))。

個別申告制限年度の制限は、投資税額控除未使用額の繰戻・繰越にも適用される。したがって、個別申告制限年度に得られた控除未使用額は、連結申告年度における当該個別メンバーに帰属する租税債務を相殺する場合にのみ、連結申告年度に繰戻・繰越控除される (Reg. §1.1502-3(c))。

個別申告制限年度 (separate return limitation years) とは、メンバーとなる前やメンバーを脱退した後の個別申告年度をいう。

(例10)

Pは全額出資の子会社Sを持っている。両社は継続して連結納税申告書を提出している。1966年と1967年における投資税額控除に関する内訳は、次のとおりである。

	投資税額控除 発生額	連結投資税額 控除発生額	連結税額に基づく 限度額	控除額	繰戻・繰越
1966年	P \$60,000	\$90,000	\$100,000	\$90,000	繰戻額 \$10,000
	S 30,000				
1967年	P 40,000	65,000	50,000	50,000	未使用額 15,000
	S 25,000				
					繰越額 5,000

1966年においては、連結投資税額控除発生額 \$90,000 は、連結税額に基づく限度額 \$100,000 以下であるため、\$90,000 が全額控除される。

1967年においては、連結投資税額控除発生額 \$65,000 は、連結税額限度額 \$50,000 をこえるため、\$50,000 が控除され、\$15,000 は連結税額控除未使用額となる。

連結税額控除未使用額 \$15,000 のうち、\$10,000 は1966年に繰り戻され、\$5,000 は1968年に繰り越されることができる (Reg. §1.1502-3(d) Example(1))。

〈連結申告所有持分の変化〉

買収や株式償還の後に、10人の主要株主において50%をこえる親会社の所有持分が変化する場合、連結申告所有持分の変化 (consolidated return change of ownership) が生じたとされる。この場合、連結投資税額控除未使用額の繰戻・繰越は、グループの旧メンバー帰属額に限定して行われる (Reg. §1.1502-3(e))。

〈個別申告年度への連結投資税額控除未使用額の繰戻・繰越〉

連結投資税額控除未使用額が繰戻・繰越された年度において、メンバーが個別納税申告書を提出している場合、連結投資税額控除未使用額をメンバー

に帰属する部分に配分し、メンバーの個別申告年度に繰戻・繰越をする。

この配分は、控除未使用額発生年度における次の金額によって計算される。

$$\frac{\text{連結投資税額控除未使用額}}{\text{連結投資税額控除発生額}} \times \frac{\text{当該メンバー投資税額控除発生額}}{\text{連結投資税額控除発生額}}$$

(Reg. §1.1502-79(c))

〈会社間取引と適格資産の早期処分〉

連結申告年度中に、メンバーが適格資産を、耐用年数の経過の前に早期に処分した場合、連結投資税額控除の返還額が、グループの連結租税債務に加算される。

しかし、グループの他のメンバーに売却された場合は、早期処分とはされず、連結投資税額控除の返還は適用されない (Reg. 1.1502-3(f))。

(例11)

① 法人P, S, Tは連結納税申告書を提出している。1967年に、Sは耐用年数8年の適格資産を使用に供した。1968年に、SはTにこれを売却した。当該売却は、早期処分とはされず、税額控除の返還は適用されない。

② 1971年に、Tは上記資産を個人Aに売却した。この場合は、連結投資税額控除の返還が適用され、連結租税債務に加算される。適格資産の実際使用期間は、Tの使用期間にSの使用期間が加算される (Reg. §1.1502-3(f)(3) Example)。

(3) 連結外国税額控除

① 外国税額控除

内国法人は、外国において課税年度中に支払・発生せる所得税額につき、税額控除を行うことができる (I. R. C. Sec. 901(a))。これは、国際的二重課税を排除することを目的としている。

外国税額は所得控除 (deduction) として処理することも許されているが、外国税額控除とするか所得控除とするかは、いずれかを選択できる。

外国税額控除は、全所得に対する法人税額のうち、全所得に占める外国所

得の割合で、税額控除の限度が計算される (I. R. C. Sec. 904(a))。

外国税額控除の限度額の計算には、次の二つの方法がある (Reg. §1.904-1)。

(a) 国別限度計算 (per-country limitation)

(b) 全部限度計算 (overall limitation)

〈国別限度計算〉

これは、国別に外国税額控除の限度計算を行うものであり、納税者が全部限度計算を選択しない限り、この方法が適用される。

〈全部限度計算〉

この方法は、外国での納付税額を合計して、外国税額控除の限度計算を行うものである。これは、納税者の選択によって、適用される。

これら二つの方法を計算例で示そう。

(例12)²⁾

A株式会社は内国法人であり、アメリカ国内より\$50,000、X国より\$50,000、Y国より\$50,000の所得を得た。外国よりの所得に対する税金として、X国へは\$21,000、Y国へは\$31,000を支払った。この場合の外国税額控除の計算は、次のとおりである。

〈国別限度計算によった場合〉

課税所得

アメリカ国内の課税所得	\$50,000		
X国での	50,000		
Y国での	50,000	\$150,000	

アメリカ税額控除前法人所得税

普通税率	\$150,000 × 22%	= \$33,000	
付加税率	(\$150,000 - \$25,000) × 26%	= \$32,500	\$65,500

2) Prentice-Hall, *Federal Tax Course* 1974, p. 3704.

各外国に対する限度額

$$\text{X国} \quad \$65,500 \times \frac{50,000}{150,000} = \$21,833.33$$

$$\text{Y国} \quad \$65,500 \times \frac{50,000}{150,000} = \$21,833.33$$

アメリカ税額控除前法人所得税 \$65,500

外国税額控除

	納付額	限度額	控除額	
X国	\$21,000	\$21,833.33	\$21,000	
Y国	31,000	21,833.33	21,833.33	42,833.33
差引納税額				\$22,666.67

〈全部限度計算によった場合〉

アメリカ税額控除前法人所得税 \$65,500

外国税額控除

納付額合計	合計限度額	
\$52,000	\$65,500 × $\frac{100,000}{150,000}$ = \$43,666.67	43,666.67
差引納税額		\$21,833.33

〈外国税額控除の繰戻・繰越〉

外国での納付・発生税額が使用限度額をこえる場合、その超過額は、2年間の繰戻、5年間の繰越が認められている。税額控除の繰戻・繰越は最も早い年度に対して行われ、それから、次の早い年度になされる。(I. R. C. Sec. 904(c))

当該年度の外国税額控除と繰戻・繰越控除額の合計は、当該年度の限度額をこえることができない。

〈外国法人の法人株主に関する外国税額控除〉

外国法人の議決権株式の10%以上を所有する内国法人が、外国法人の留保利益よりの配当を受け取った場合、留保利益につき支払われた外国税額の割

合を外国税額控除とする (I. R. C. Sec. 902(a))。

これは、「配当金グロス・アップ」³⁾方式ともいわれるものであり、算式を示せば次のとおりである。

$$\text{外国税額} \times \frac{\text{受取配当金}}{\text{外国会社留保利益}} \times \frac{\text{外国会社留保利益}}{\text{外国会社総利益}} = \frac{\text{配当として分配された利益より支払われたとみなされる税金}}$$

(例13)

内国法人Bは、外国法人Cの議決権株式を80%所有している。

外国法人Cの所得	\$125,000
// の支払った外国税額	\$ 25,000
// の留保利益	\$100,000
// より内国法人Bへの配当	\$ 50,000
// の留保利益に対する外国税額	
	$\$25,000 \times \frac{100,000}{125,000}$
	\$ 20,000

内国法人Bによって支払われたとみなされる配当に対する外国税額 (外国税額控除)

$$\$20,000 \times \frac{50,000}{100,000} \quad \underline{\underline{\$10,000}}$$

(Reg. §1.902-1(d)(1)より修正の上作成)

② 連結外国税額控除

連結納税申告書において外国税額控除を適用する時は、連結ベースで計算され、連結租税債務に対して控除される。外国税額については所得控除と税額控除の選択があるが、外国税額控除の選択は共通の親会社によりなされる (Reg. §1.1502-4(a))。

〈限度額計算の方法〉

連結外国税額控除の限度額計算を、国別限度計算法または全部限度計算法のいずれによるかは、当該年度につき、共通の親会社に適用される方法によ

3) Prentice Hall, *Federal Tax Course* 1977, p. 3706.

る。以前に他の限度計算法を用いていたメンバーは、連結申告に含まれた初年度に、親会社の適用方法に変更したとみなされる (Reg. §1.1502-4(b))。

〈連結外国税額控除の計算〉

連結外国税額控除は、グループのメンバーによる、外国への支払・発生税額を集計して、計算する。また、外国源泉所得も、各外国を源泉とするメンバーの個別所得の集計額となる。全課税所得は、グループの連結課税所得を用いる (Reg. §1.1502-4(c), (d))。

〈外国税額控除未使用額の繰戻・繰越〉

連結申告年度に生じた外国税額控除未使用額は、2年間の繰戻、5年間の繰越が認められている。連結外国税額控除未使用額繰戻・繰越額には、連結外国税額未使用額とメンバーの個別申告年度での外国税額未使用額が含まれている (Reg. §1.1502-4(e))。

〈個別申告制限年度からの繰戻・繰越の制限〉

個別申告制限年度とは、メンバーとなる前やメンバーを脱退した後の個別申告年度をいう。個別申告制限年度に得られた外国税額控除未使用額は、連結申告年度に繰戻・繰越される場合、当該個別メンバーに控除が可能な部分に限定して、控除される (Reg. §1.1502-4(f))。

〈連結申告所有持分の変化〉

買収や株式償還の後に、10人の主要株主において50%をこえる親会社の所有持分が変化する場合、連結申告所有持分の変化が生じたとされる。この場合、連結外国税額控除未使用額の繰戻・繰越は、グループの旧メンバーに控除が可能な部分に限定して、控除される (Reg. §1.1502-4(g))。

〈連結外国税額控除未使用額の個別申告年度への繰戻・繰越〉

連結外国税額控除未使用額が、未使用額発生時にメンバーであった法人の個別申告年度に繰戻・繰越される場合、連結外国税額控除未使用額をメンバーに配分して、計算されなければならない。

この配分は、控除未使用額発生年度における次の金額によって計算される。

$$\text{連結外国税額控除未使用額} \times \frac{\text{当該メンバーの外国税額支払・発生額}}{\text{グループの全メンバーの外国税額支払・発生額合計}}$$

(Reg. §1.1502-79(d))

(例14)

内国法人Pは、全額所有の内国子会社SとTを持ち、連結納税申告書を提出している。1966年中、Pはアメリカ国内において、SはA国とB国において、TはB国において事業を行った。所得及び外国税額の内訳は、次のとおりである。

法人	アメリカ	A 国		B 国		課税所得合計
	課税所得	課税所得	外国納付税額	課税所得	外国納付税額	
P	\$40,000					\$40,000
T		\$20,000	\$12,000			20,000
S		10,000	6,000	\$10,000	\$3,000	20,000
	<u>\$40,000</u>	<u>\$30,000</u>	<u>\$18,000</u>	<u>\$10,000</u>	<u>\$3,000</u>	<u>\$80,000</u>

アメリカ連結税額控除前法人所得税

普通税率 \$80,000 $\times 22\% = \$17,600$

付加税率 $(\$80,000 - \$25,000) \times 26\% = 14,300$

\$31,900

<国別限度計算>

	外国納付税額	限度額	外国税額控除	繰戻・繰越額
A国	\$18,000	$\$31,900 \times \frac{30,000}{80,000} = \$11,962.50$	\$11,962.50	\$6,037.50
B国	\$3,000	$\$31,900 \times \frac{10,000}{80,000} = \$3,987.50$	\$3,000	
			<u>\$14,962.50</u>	

<全部限度計算>

外国納付税額合計	限度額	外国税額控除	繰戻・繰越額
\$21,000	$\$31,900 \times \frac{40,000}{80,000} = \$15,950$	\$15,950	\$5,050

(Reg. §1.1502-4(j)Example(1))

(4) 連結予定納税

① 予定納税制度

法人所得税納税申告書の提出と税金の納付期限は、課税年度末より3か月目の15日である (I. R. C. Sec. 6072(6), 6151(a))。たとえば、12月31日決算であれば、3月15日が期限となる。

納税申告書に基づく納税のほか、法人は、事前に税額を見積もって納税する、予定納税 (estimated tax) を必要とされる。予定納税額は次の算式による (I. R. C. Sec. 6154(a)(c))。

見積租税債務－見積税額控除＝予定納税額

当該課税年度の税額が\$40以上と見積もられる時は、予定納税の納付がなされなければならない (I. R. C. Sec. 6154(a))。

(イ) 予定納税の納付

予定納税の納付は、分割で行われる。通常は、4か月目、6か月目、9か月目、12か月目の15日に4回にわけて納付される (3回、2回、1回の場合もある) (I. R. C. Sec. 6154(b))。

予定納税の納付の分割比率は次のとおりである。

必要となった時点	予定納税の分割比率			
	4か月目 の15日	6か月目 の15日	9か月目 の15日	12か月目 の15日
課税年度の4か月目の前	25%	25%	25%	25%
“ 6か月目の前(3か月目の後)		33⅓%	33⅓%	33⅓%
“ 9か月目の前(5か月目の後)			50	50
“ 12か月目の前(8か月目の後)				100

(I. R. C. Sec. 6154(b))

(ロ) 予定納税額の修正

予定納税額の計算と納付を行ったあと、当初の金額より相当に増減する場合、予定納税額は再計算されなければならない。そして、その後の納付は、修正後未払額を残余納付回数で除した金額でもって行われる (Sec. 6154

(d)。

(例15)

予定納税修正額	\$120,000
〃 〃 当初見積額に基づく納付済額	40,000
〃 〃 未払額	\$ 80,000
残余納付回数 (9 か月目, 12 か月目)	2
各予定納税納付額	\$ 40,000

(イ) 予定納税の低額納付

予定納税の低額納付に対しては、一定利率の利子税 (penalty) が課せられ、法人所得税に加算される (I. R. C. Sec. 6655(a))。

(注) 利率は年度によって変更があり、たとえば、1975年7月1日の前は6%、1975年7月1日の後の一定期間は9%であった。

低額納付 (underpayment) は、予定納税額が確定申告税額の80%未満である場合が該当する (I. R. C. Sec. 6655(b))。

(ニ) 低額納付とされない場合

予定納税額が次の金額に基づいている時は低額納付とされず、利子税 (ペナルティ) も課せられない。

① 前年度の税金

② 前年度の所得に当期の税率を適用した税額

③ 所得年換算基準税額の80%

(a) 4 か月目期限の場合、最初の3 か月の課税所得の年換算額

(b) 6 か月目期限の場合、最初の3 か月又は5 か月の課税所得の年換算額

(c) 9 か月目期限の場合、最初の6 か月又は8 か月の課税所得の年換算額

(d) 12 か月目期限の場合、最初の9 か月又は11 か月の課税所得の年換算額

(I. R. C. Sec. 6655(d))

(例16)⁴⁾

暦年決算の法人は、1977年9月15日期限の予定納税額を、1977.1.1～1977.8.31の所得 \$280,000 に基づいて計算した。1977.1.1～1977.6.30の所得は \$270,000である。所得の年換算額は次のとおりである。

$$\$280,000 \times \frac{12}{8} = \$420,000$$

$$\$270,000 \times \frac{12}{6} = \$540,000$$

会社が \$420,000 (少ない方の金額) についての予定納税額の80%を支払えば、低額納付とはならず、利子税 (ペナルティ) も課せられない。

(※) 確定申告における予定納税額の控除

納税申告書に基づく税金の納付は、予定納税額を差し引いて行われる。

② 連結予定納税 (consolidated estimated tax)

連結納税申告書においても予定納税の納付が必要とされる。すなわち、グループが連続する2課税年度に連結納税申告書を提出したときは、その後の年度において、連結ベースで予定納税の申請がなされなければならない。

連結予定納税の申請書 (consolidated declaration of estimated tax) の提出や税額の納付は、共通の親会社が個別納税申告書を提出した場合の税務署長 (district director) に対して、行われなければならない (Reg. §1.1502-5(a)(1))。

(例17)

法人PとSは、1966年より連結納税申告書を提出した。1966年と1967年には、PとSは、個別予定納税申請書を提出することができる。1968年には、PとSは、連結ベースで予定納税額を計算しなければならない (Reg. §1.1502-5(c)Example(1))。

はじめの2年間の連結申告年度においては、グループは、予定納税額の申請を、連結でも個別のいずれでも選択することができる (Rev. Rul. 69-622)。

4) *Ibid.*, p. 3526.

連結予定納税の低額納付の利子税についても、個別納税申告書における規定に準じて適用される。

確定申告において、連結租税債務は連結予定納税額を差し引いて算定される。

(5) 問題の要約

〈税率の適用〉

① 連結課税所得に対して48%（普通税率22%と付加税率26%）の税率が適用される。\$25,000までの所得に対しては付加税率が適用されないため、算出税額より付加税免除\$6,500（\$25,000×26%）が差し引かれる。付加税免除は連結グループ全体につき一回限りである。

② 連結純譲渡所得に対しては、30%の特別税率の選択ができる。

③ 連結同族持株会社税等の特別の税金が加えられる。

〈連結投資税額控除〉

④ 連結投資税額控除は、連結ベースで計算され、適格投資の10%が控除される。連結投資税額控除は、連結租税債務の最初の\$25,000とその残高の50%の合計額を限度とする。連結投資税額控除は、3年間の繰戻、7年間の繰越が認められている。メンバーでない個別申告制限年度に得られた控除未使用額は、連結申告年度において、当該個別メンバーに帰属する租税債務を限度として、繰戻・繰越控除がなされる。

⑤ メンバーでない個別申告制限年度に得られた連結投資税額控除未使用額は、連結申告年度において、当該個別メンバーに帰属する租税債務を限度として、繰戻・繰越控除がなされる。また、メンバーの個別申告年度への連結投資税額控除未使用額の繰戻・繰越控除は、メンバー帰属部分を配分して行う。

⑥ 買収や株式償還の後に、50%をこえる親会社の所有持分が変化する場合、連結投資税額控除未使用額の繰戻・繰越は、グループの旧メンバーに控除可能な部分に限定される。

⑦ 適格投資を耐用年数経過前に処分した場合、連結投資税額控除の返還

額を、連結租税債務に加算する。ただし、グループの他のメンバーへの売却は、早期処分とはならない。

〈外国税額控除〉

⑧ 外国税額については所得控除と税額控除の選択があるが、連結外国税額控除の選択は、共通の親会社が行う。また、限度額計算につき、国別限度計算法あるいは全部限度計算法のいずれによるかは、共通の親会社の適用方法による。

⑨ 連結外国税額控除未使用額は、2年間の繰戻、5年間の繰越が認められている。個別申告制限年度から連結申告年度への繰戻・繰越は、当該個別メンバーに控除可能な部分に限定される。メンバーの個別申告年度への繰越・繰戻は、連結外国税額控除未使用額をメンバーに配分して、計算される。

⑩ 買収や株式償還の後に、50%をこえる親会社の所有持分が変化する場合、連結外国税額控除未使用額の繰戻・繰越は、グループの旧メンバーに控除可能な部分に限定される。

⑪ 法人は、事前に税額を見積って、通常、4回に分けて予定納税することを必要とする。連結納税申告書においても予定納税による納付が必要とされ、連結納税第3年目より連結ベースで予定納税がなされる。はじめの2年間については、連結でも個別のいずれでも選択することができる。