

米国税務

米国税制改正案「Tax Cuts and Jobs Act」の現状

2017年12月12日

米国連邦議会下院が米国時間11月16日、上院は12月2日にそれぞれ異なる税制改正案を可決し、昨年から続く改正手続は最終段階に入ってきた。下院案可決前の時点では年内の法律成立を予想していた専門家は少数派であったが、年内、場合によってはクリスマス前に法律が成立する可能性も十分考えられる状況になってきた。法人税の大幅減税を含め多岐にわたる改正が検討されているが、ここでは日系企業が特に注目している2つの改正案について説明する。

1. 上院の「Base Erosion Minimum Tax(税源侵食税)」及び下院の「Excise Tax(物品税)」

国外関連者への支払額に20%を課税するという下院の物品税への対案として、上院ではより影響が限定的な税源侵食税が可決されている。税源侵食税は下記の計算で算出され、法人税率が20%になることを想定した場合、国外関連者への支払額が課税所得額を超える場合(税額控除を適用している場合にはそれ以下であっても)には特に留意が必要になるとと思われる。

- ① (通常課税所得 + 国外関連者への支払額(減価償却資産購入額は含むが、棚卸資産及び源泉税課税済みの支払額は含まず)) × 10%(2026年以降は12.5%)
- ② 通常課税所得 × 法人税率 - 税額控除(2025年度まではR&D控除は含まず)

$$\text{税源侵食税} = \text{①} - \text{②}$$

なお、上院案の可決に先立ち、下院では国外関連者への支払に対する20%の物品税を可決しており、こちらは選択により外国税額控除が認められるものの、上院の税源侵食税と比べ税額、対象法人ともにより大きな影響が予想される。下院の物品税は売上原価に含まれる支払額も対象とした衝撃的な内容であり、他方、取引先関連外国法人が米国でPE課税を選択することで米国法人への課税が回避できる等、非常に斬新なアイデアも取り込まれている。ただし、本稿執筆時点においては、一部の専門家は同下院案が最終法制化される可能性を高くないとみているようである。

2. 全世界課税方式からテリトリアル課税方式への変更とみなし配当課税

国外子会社の利益への課税方法について、米国は全世界課税方式を採用するG-7で唯一の国となっている。OECD加盟国を例にとっても、主要加盟国のほぼすべてがテリトリアル課税方式を採用している中、米国もかねてより自国が採用している全世界課税方式が時代遅れの課税方法であることを認識していた。インバージョン等の租税回避対策や米国への資金還流奨励も背景に、今回の税制改正では上院、下院ともにテリトリアル課税方式への変更をサポートしており、同方式が最終法律化することは既定路線となっている。

全世界課税とテリトリアル課税の違いを一言にまとめれば、国外子会社の利益に対する米国での課税有無となる。現行の全世界課税方式の下では、米国法人が外国子会社から配当を受け取った時点において米国で課税を受けるため、米国企業の多くは外国子会社での再投資を理由に配当の実施を抑えていた。今後テリトリアル課税方式に変更後は、一部例外を除き、10%以上保有する外国子会社からの配当は米国で免税となるため、この点については産業界もおおむね歓迎しているようである。

一方で、テリトリアル課税方式に変更するに当たり、外国子会社に留保される累積未配当利益について一律課税を行うという追加課税条項も含まれている。共和党は2004年のブッシュ政権時代にも外国子会社配当について一部配当免税を導入したが、実際に配当が行われなければ課税もされなかったため、想定には程遠い資金しか米国に還流されなかった。今回は強制的に課税されるため、米国へ多額の資金還流が予想される。具体的には、特定の外国子会社の1986年以降の累積国外未配当利益について、上院案では14.49%(外国子会社の総資産に占める現金及び流動資産の割合について)と7.49%(同それ以外の割合について)、下院案では各々14%と7%で課税を受け

る。両院案ともに間接外国税額控除は認められるものの、状況次第で課税額は多大となり、8年間の分割納税方法が用意されているが、納税資金を含め多額の資金が米国に還流し、米国内投資が活性化することも期待されている。なお、未配当利益の確定基準日には過去の日付も含まれているため、残念ながら今後の配当による課税対象額の軽減は見込めない。

多くの米国大企業は繰延税金の見直しを喫緊の課題と認識し、既に作業に着手しているところも多いようである。見直し作業自体が時間を要するものだが、中でも、国外未配当利益に係る影響額試算には米国税務上の未配当利益(E&P)計算等が必要となり、過去E&P計算を行っていなかった場合など、多大な時間を要する場合も考えられる。本ニュースレター執筆時点では税制改正案が年末までに法制化される可能性も十分あるため、2017年12月期の財務諸表については、できる限り前倒しに対応されることが推奨される。

3. おわりに

デロイトトーマツ税理士法人では、米国にて豊富な経験を有する米国税務の専門家が多数在籍しており、日本において、米国投資や米国での事業展開についてのアドバイスや米国での連邦・州税の申告書作成サービスを行っています。今回の、税制改革についても、米上下両院の法案一本化への協議を踏まえ詳細な分析を行っており、2018年2月に東京、大阪において米国デロイトの専門家も招き、米国税制改革についてのセミナーの開催を予定しています。セミナーの参加方法等については近日中にホームページほかにて掲載を予定していますので、ご興味のある方はぜひ参加をご検討ください。

【日系企業へ特に大きな影響が予想される法人関連改正案の概要比較】

	現行法	下院案	上院案
法人税率	35%(最高税率)	20% • 2018年1月1日以降開始事業年度から適用	20% • 2019年1月1日以降開始事業年度から適用
代替ミニマム税	代替ミニマム課税所得の20%	廃止	変更なし
特定新規設備投資の償却	時期により一部初年度一括償却	100%初年度一括償却 • 2022年12月31日まで	100%初年度一括償却 • 2023年1月1日から年20%一括償却額を段階的に削減
支払利子控除	基本的に制限なし • 国外関連者への支払等に対し過小資本税制による制限あり	利子所得+30%のEBITDAに制限 • 否認額は5年繰越し • 多国籍企業グループ会社についてはEBITDAに基づく追加制限あり	利子所得+30%のEBITに制限 • 否認額は無期限繰越し • 多国籍企業グループ会社についてはグループの負債対資本比率に基づく追加控除制限あり
国内製造活動控除	適格製造活動所得の9%	廃止(2018年以降)	廃止(2019年以降)
繰越欠損金(NOL)	制限なし • 繰戻し2年、繰越し20年	課税所得の90%までに制限 • 繰戻しなし、繰越し無期限	課税所得の90%までに制限(2023年以降は80%に制限) • 繰戻しなし、繰越し無期限
国際課税方式	全世界課税方式により米国で課税 • 外国税額控除あり	テリトリアル課税方式により100%非課税(10%保有外国子会社からの配当について) • 受動的外国投資会社(PFIC)は除く	テリトリアル課税方式により100%非課税(10%保有外国子会社からの配当について) • 受動的外国投資会社(PFIC)は除く
外国税額控除	直接及び間接外国税額控除	基本的に撤廃(CFC税制に基づくみなし配当時を除く)	基本的に撤廃(CFC税制に基づくみなし配当時を除く)
国外未配当利益への課税	配当時まで非課税(CFC税制に基づくみなし配当を除く)	特定の外国法人が保有する1986年以降発生した累積国外未配当利益に対し下記の課税: 14%(流動資産割合) 7%(上記以外の割合) • 2017年11月2日または2017年12月31日時点のどちらか大きい方の未配当利益額が対象 • 外国税額控除あり	基本的に下院と同様だが、以下の税率で課税: 14.49%(流動資産割合) 7.49%(上記以外の割合) • 2017年11月9日または2017年12月31日時点のどちらか大きい方の未配当利益額が対象 • 外国税額控除あり
税源侵食対策税	なし	国外関連者に対する特定の支払額に対し20%の物品税を課税 • 支払利息以外のほぼすべての支払額が対象(金融機関に関する追加例外規定あり) • 選択により、支払先外国法人が米国実質関連所得として代替納税可 • 80%の外国税額控除あり	国外関連者に対する特定の支払額に関し、下記(a)-(b)を税源侵食税として課税 (a) 国外関連者への特定の支払額を加算調整後の調整後課税所得×10% (b) 通常税額(税額控除後) • 支払利息及び売上原価に含まれる支払額は対象外(金融機関に関する追加例外規定あり) • 2025年まではR&D控除は(b)の計算から除外 • 2026年以降は10%→12.5%

上記概要は各改正案に関する初期的解釈に基づくものであり、情報提供を目的としたものです。最終法案が上記のいずれとも異なる可能性は十分ありますので、予めご了承ください。

Any tax advice included in this written or electronic communication was not intended or written to be used, and it cannot be used by the taxpayer, for the purpose of avoiding any penalties that may be imposed by any governmental taxing authority or agency.

4. 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/us

5. 問い合わせ

米国税務に関するお問い合わせは、下記の担当者までご連絡ください。

デロイト トーマツ税理士法人 東京事務所		
パートナー (US Desk)	前田 幸作	kosaku.maeda@tohatsu.co.jp
ディレクター (GTS)	竹内 洋人	hiroto.takeuchi@tohatsu.co.jp
ディレクター (US Desk)	平山 伊知郎	ichiro.hirayama@tohatsu.co.jp
シニアマネジャー (US Desk)	倉本 光恵	mitsue.kuramoto@tohatsu.co.jp
マネジャー (US Desk)	五十嵐 寿行	hisayuki.igarashi@tohatsu.co.jp
所在地	〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階	
Tel	03-6213-3800 (代)	
email	tax.cs@tohatsu.co.jp	
会社概要	www.deloitte.com/jp/tax	
税務サービス	www.deloitte.com/jp/tax-services	

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (英国の法令に基づく保証有限責任会社) のメンバーファームであるデロイト トーマツ 合同会社およびそのグループ法人 (有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む) の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters” を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”) ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL (または “Deloitte Global”) はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社 (デロイト トーマツ 税理士 法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します) に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001