

米国税制アップデート

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
アーンスト・アンド・ヤング ニューヨーク事務所

I. 2012年の税法改正 (American Taxpayer Relief Act of 2012)

Contents

- I. 2012年の税法改正 (American Taxpayer Relief Act of 2012)
- II. 米国税制におけるリスクと課題について
- III. 日本本社に対する包括的な税務上のアドバイス

米国の「Fiscal Cliff」いわゆる財政の崖とは、2011年の予算管理法 (Budget Control Act of 2011) に基づく強制歳出削減とブッシュ減税失効による増税の双方が2013年初日に起こることが経済に悪影響を与えることを指しているが、そのうちの減税延長に関しては、年末年始をまたいで妥協案が成立した。その結果、増税による経済への悪影響は取りあえず回避されたことになる。所得税に関しては、2001年及び2003年に行われたブッシュ減税が失効することによる増税の取扱いが最大の争点となっていた。特に、民主党の主張する富裕層の増税に対して共和党が反対し、年内に改正案の合意に至らなかった。また、最大の争点であったブッシュ減税延長問題に加えて、2011年末及び2012年末に失効した時限立法規定の取扱いの行方が争点とされていた。例えば、日系企業にとっては、2011年末で失効した試験研究開発費の税額控除 (R&D クレジット) の2012年以降の適用が懸念されていた。

今回の税法改正では、中間所得層へのブッシュ減税は恒久化される一方で、2011年及び2012年末で失効した減価償却費、税額控除等の優遇税制や国際課税については期限付延長で合意され、議会での法案が可決、大統領の署名を得て2013年1月2日付けで American Taxpayer Relief Act of 2012 が成立した。今回の法律は、上述のブッシュ減税の一部恒久化やその他の暫定規定の延長等が主な内容となっており、これまで議論されてきた国外所得免除方式、法人税率の低減等の抜本的な改革については手が付いていない。今後、根本的な税制度のあり方の議論、そして抜本的な税法改正が必要になると言われているが、具体的な方向は現時点では不透明のままの状態にある。

今回の税法改正前の主な争点をもう少し詳しく見てみると、1. 2001年及び2003年に導入されたブッシュ減税 (2012年末失効)、2. 代替ミニマム税 (Alternative Minimum Tax: AMT) の計算における所得控除の金額 (同2011年末)、3. 2010年に導入された社会保障税 (Social Security Tax) の被雇用者負担分の減税の継続 (同2012年末)、4. 試験研究開発費の税額控除、国際課税、代替エネルギー税制及びその他の優遇税制の取扱い (同2011年末) の延長又は恒久化となっていた。

1. 2001年及び2003年に導入されたブッシュ減税

いわゆるブッシュ減税とは、2001年及び2003年に共和党のブッシュ大統領の政権下で導入された個人所得税及び遺産税を2002年から2010年にかけて段階的に引き下げる時限立法のことを指している。所得税減税、遺産税の段階的引下げの双方とも時限立法であったことから、法律が失効する2011年以降は減税導入前の規定に戻るようになっていた。2010年に民主党のオバマ政権下での税法改正で暫定的な手当てがなされたが、その暫定的措置も含めてブッシュ減税と言われている。この暫定措置は、個人所得税に関しては2010年の改正で2012年末までブッシュ減税の延長、遺産税についてはブッシュ減税の延長ではなく、課税標準の計算における控除金額の増額や税率の引下げ等の緩和(減税)をするという内容であり、その後も2013年以降はブッシュ減税前のレベルに戻り、実質、増税となる予定であった。

個人所得税に関する主な改正点は次の通りである。

① 税率

今回の改正でブッシュ減税において2012年までの期限付きで39.6%から35%に引き下げられた税率が恒久化された。ただし、一定金額以上の所得(独身\$400,000、夫婦合算申告で\$450,000)については、39.6%が適用される。改正後の税率は、10%、15%、25%、33%、35%、39.6%となる。

② 投資所得の税率

キャピタルゲイン及び配当所得に対しては15%の税率を恒久化した。ただし、39.6%の税率が適用される高額所得者に対しては20%の税率が適用される。

③ 人的控除・所得控除の制限の緩和

個人所得税の課税所得は人的控除及び所得控除(個別控除・標準控除)を差し引いて算出されるが、2013年以降は、一定の所得を超えた納税者の控除金額が段階的に減額されるブッシュ減税以前の規定に戻るようになっていた。今回の改正で、控除金額の制限が恒久的に廃止された。ただし、一定の金額を超える高額所得者(独身\$250,000、夫婦合算申告で\$300,000)については控除の制限が課される。

④ その他の個人所得税に係るブッシュ減税

その他のブッシュ減税(Child Tax Creditの増額、夫婦合算申告におけるデメリットの是正、所得控除等)についても、一部恒久化又は2013年までの期限付きで延長された。

2. 代替ミニマム税(Alternative Minimum Tax: AMT)

米国税法上、累進税率で課税される所得税(Regular Tax)とは別に、AMT(税率は26%又は28%)を算出し、Regular TaxとAMTのいずれか高い金額を納付することになる。AMTの税率はRegular Taxより低いものの人的控除の適用がなく、個別所得控除の金額が限定されるため、一定の所得層についてはRegular Taxより高くなるケースが出てくる。ブッシュ減税でAMTの計算上、差し引かれる控除金額(exemption)の金額を増額し、中間所得層のAMTの負担を軽減した。AMTの軽減についても、通常の所得税の税率同様、2013年以降はブッシュ減税以前のレベルに戻るようになっていた。

今回の改正で、控除金額の増額(夫婦合算申告の場合45,000→78,750)規定が恒久化された。また、当該控除金額は、物価指数に連動して増額される。

3. 社会保障税(Social Security Tax)の被雇用者負担部分

社会保障税は、雇用者と被雇用者が50:50で負担することになっている。2010年の時限立法で被雇用者負担部分が6.2%から4.2%に減額されていたが、今回の改正では延長されなかった。その結果、2013年からは減税前の6.2%になる。

4. 試験研究開発費の税額控除、国際課税、代替エネルギー政策及びその他の優遇税制

(1) 試験研究開発費の税額控除(R&D クレジット)

試験研究開発費の税額控除は、時限立法でこれまでも延長を重ねてきた。前回の延長は2011年末に失効したため、2012年については試験研究開発費の税額控除は存在しなかった。今回の改正で2013年末まで延長され、また、2012年1月1日に遡って遡及適用されるため、中断されることなく税額控除の適用が受けられることになる。ただし、税法上は遡及適用があった場合でも2012年には税額控除の規定は失効していたことから、会計上の税効果の計算上、試験研究開発費の税額控除のベネフィットは、延長規定が正式に法律となる日を含む会計期間まで考慮することはできない。その結果、12月決算の会計上の税金費用の計算に影響を与える可能性がある。

(2) 国際課税

国際課税については、タックスヘイブン税制の適用において合算課税の対象となる外国子会社の特定の所得の取扱いが争点となっていた。タックスヘイブン税制の対象となる外国子会社 (Controlled Foreign Corporation: CFC) の利子・配当等のパスシブ所得は、米国株主の合算課税の対象となる。

金融業を行っているCFCの事業所得 (Active Financing Income) については、1997年の時限立法及びその後の改正で例外規定が設けられ、合算課税の対象外となっていた。

また、CFCが他のCFCから受け取る利子・配当等については、2005年の時限立法及びその後の改正で支払者の原資をベースに判断 (Look-Through規定) することとされていた。当該例外規定は、2011年末で失効したが、今回の改正で失効日からの遡及適用で2013年末まで延長された。

(3) 代替エネルギー税制及びその他の優遇税制

代替エネルギーに関する税額控除、新規取得資産の50%一括償却等の優遇税制も2013年末までの期限付きで延長された。

II. 米国税制におけるリスクと課題について

日本企業が米国に進出する上で考慮すべき最重要項目の一つが、キャッシュフローに大きな影響を与えかつ法律が複雑な米国の税金だ。米国の場合、法形式だけでも複雑な上に、場合によっては法形式に囚われず、実態をベースに課税関係を判断することから、事前調査を怠った場合には予期せぬ税負担を負うことも少なくない。また、税務調査を受けて更正を受けた場合には、本税の他に利子・ペナルティーが課される。ペナルティーは、一定の確証度で法的に主張が通り得るポジションの場合には免除されるが、利子が免除されることはない。利子は本税及びペナルティーに対して複利で課されることから、本税を超えることもある。

米国には連邦税と州税 (又はさらに細分化された行政管轄地域の地方税) があり、合衆国と言われる通り、州は独立国家同様に独自の課税権を有しており、税金の検討を一層複雑なものにしている。また、州税に関しては一般に租税条約の適用がないため、連邦税法上は課税関係が発生しない場合でも、州税の負担が発生する場合がある。

米国での税リスクと課題について、日本企業が直面することが多い幾つかの例を説明する。

1. 税務調査の強化とその対応

米国も諸外国同様、財政難であることから連邦及び州における税務調査が強化されている。特に連邦税においては、外国関連者への利子の支払いや移転価格等、国際取引に関する税務調査が強化されている。

米国の場合、申告書における税法上の取扱いについての立証義務は納税者にあることから、税務調査で問題とされた取引について調査官に説得力を持って説明し、早い段階で調査官を納得させることが重要となる。そのためには、取引時点に

おいて税法上の取扱いをきちんと整理し、文書化して用意しておくことが必須となる。調査における資料請求は「Information Documentation Request: IDR」という文書で行われるが、IDRの受領後、速やかに資料を提出することが調査を成功裏に収めるカギになると思われる。取引発生時に文書化の費用を惜しんだ結果、税務調査時に大きなリスクを抱えるというパターンはよく見受けられる。

2. 州税 (Nexus)

州による法人税及び売上税の課税権 (Nexus) は、従来は州内に物理的な拠点が存在する場合に行使されるというのが一般的であった。すなわち、州内に物理的な拠点が無い場合には、その州での課税関係は発生しないとされてきた。しかし、近年は州の財政難から課税ベースの拡大を試みる州が多く、Nexusの定義が拡大される傾向にある。その中でも、納税者が物理的な拠点を有していないにもかかわらず、州が課税権を主張するという「Economic Nexus」と呼ばれる考え方を導入する州が増えている。

Nexusは、各州が独自の法律で規定できるものだが、連邦憲法下で州の課税権が及ぶ範囲には制限があり、物理的な存在を持たない納税者に対するNexusは、場合によっては憲法に抵触するのではないかとされているものも存在する。その判断は、実際にそのような状況で課税対象とされた納税者が法廷で争って初めて司法の解釈が明らかになることから、新しいNexus規定の中には長期的な方向性が不透明なものもあることになる。

近年導入されたEconomic Nexus規定の例に、カリフォルニア州の税法がある。Economic Nexusとは、その州内に物理的な拠点を有していないが、州において一定の取引があった場合にNexusがあったものとして課税を行う規定である。例えば、カリフォルニアにおいては2011年1月1日からは「ブライトライン・エコノミック・ネクサス・スタンダード(Bright-Line Economic Nexus Standard)」が適用され、次の4項目のいずれかを満たした場合には、カリフォルニアで課税対象となる。4項目とは、1)同州で設立された、又は州内を事業拠点としている事業主体、2)州内に保有する資産(不動産、有形資産)が5万ドル、又は総資産の25%を超える場合、3)州内で支払う給与が5万ドル、又は総給与額の25%を超える場合、4)州内売上げが50万ドル、又は25%の総売上額を超える場合、となる。

このような考え方は、カリフォルニア州だけではなく、その他4州、またニューヨーク市においても制定されており、今後もこの流れに沿う州及び地方自治体が出てくることが予想される。

このNexusの考え方は一見、外国法人が米国に何らかの事業施設を持つ場合に課税されるというPE問題に似ているように見える。しかし、連邦税法上は、租税条約の適用がある場合、一定レベルの活動については課税関係は発生しない。例えば、日本法人が顧客に引き渡すために米国に棚卸資産を保有している場合、そのことをもって米国での課税関係は発生しない。(ただし、租税条約適用の届出は必要)しかし、上述のようにカリフォルニアの場合、\$50,000以上の資産を保有している場合には、Nexusがあるものとしてカリフォルニアで課税関係が発生する。したがって、連邦税法上、課税関係が発生しない場合であっても、州における取扱いを確認することが必須となる。

3. Accidental Partnership/Permanent Establishment (PE)

Accidental Partnershipとは、当事者が予期せずに税法上のパートナーシップを組成してしまうことを言う。米国税法上のパートナーシップの定義は大変広く、2人以上の者が利益を得ることを目的とした活動を行うために組成した事業体で、かつ税務上、法人・信託又は遺産として取り扱われないものとされている。州の会社法上、パートナーシップとかLLCとして取り扱われ登記されている事業主体もあり、それらも税務上のパートナーシップとなるが、登記されていないケースでも税務上のパートナーシップを構成してしまうことがある。たとえ、当事者

の契約においてパートナーシップを組成しないことを謳っている場合であっても、税法上のパートナーシップの要件を満たした場合は、パートナーシップとして取り扱われることになる。例えば、日本法人が米国法人と試験開発等の事業提携を行うケースがよくある。当事者が現金や有形・無形の資産を拠出して共同開発を行いその成果を共有する場合は、提携契約においてパートナーシップを組成する意図ではない旨の記載がなされている場合であっても、協同で事業活動を行っているものとして認定され、税法上のパートナーシップの要件を満たしているものとして、当事者の意図に関係なく、パートナーシップを組成したものと取り扱われることがある。

事業がパートナーシップとして取り扱われた場合、パートナーシップに係る税法上の規定の適用を受けることになる。パートナーシップは納税主体ではないため、パートナーシップの所得は各パートナーに対して課税されるが、パートナーの課税所得を情報申告書(Form 1065, Schedule K-1)で報告する義務が発生する。また、パートナーシップの損益は税法上の規定に基づいて各パートナーに配賦されるため、当事者にパートナーシップを組成した認識がない場合には、予期せぬ形で課税所得が発生する可能性がある。

外国法人が、米国で事業活動を行っているパートナーシップのパートナーになっている場合、当該外国法人は、パートナーシップを通じて米国で事業活動を行っているものとして取り扱われる。この場合、パートナーシップの活動拠点が外国法人の米国における恒久的施設(Permanent Establishment: PE)となる。したがって、米国法人と提携している場合は、当該米国法人の活動拠点が米国でのPEとなる。その結果、米国で申告・納税義務が発生する。

このように当事者の意図に関係なく、予期せぬ課税を受ける場合があることから、米国法人と事業提携を行う場合には、契約書を米国税法の観点から精査することが重要である。事業の性格から米国でのパートナーシップの認定が回避できない場合には、パートナーシップとしてのプランニングを行うことにより、最悪の状況を回避することができる。例えば、契約当事者を米国子会社とし、日本法人の米国での課税関係が発生させないようにする。日本法人が契約当事者となることが不可欠の場合は、米国での納税資金の手当て、日本での税額控除のプランニング等、事前に検討することが必須となる。

III. 日本本社に対する包括的な税務上のアドバイス

米国は世界一の経済大国であり、グローバルで事業展開をしている日系企業にとって、世界最大の市場を有する米国での成功は、そのグループ全体の成功を左右すると言っても過言ではない。

米国における法人税の法定税率は、法人が事業を行っている州によって異なるが、概ね40%程度であり、米国における税負担が日系企業グループ全体のキャッシュフローに与える影響は無視できない。したがって、米国において、税務リスクを一定の範囲内に抑えつつ、税引後キャッシュフローを極大化する、又は実効税率を低減化する、すなわち、米国において最適な税務ポジションを構築することは、日系企業における経営上の課題の一つであると言える。

最適な税務ポジションの構築は、一朝一夕にできるものではなく、さらに、税法は頻繁に改正されるため、その最適化の努力は継続して行う必要があるが、下記をその構築のきっかけとしていただきたい。

1. 出資形態と経営管理の分離

日系企業の中には、事業部の独立性が強く、各事業部がそれぞれ独自に米国子会社を有しているケースがある。この場合、連邦法人税や連結納税を認めている州法人税においても、事業部を跨った米国子会社間の損益通算ができず、一方の米国子会社で繰越欠損金が滞留し、他方の米国子会社で法人税を納税という非効率な状況がもたらされる場合がある。出資形態と経営管理を分離し、直接の出資関係がなくともグループ経営上は同じ事業部として管理できる体制を整えることができれば、税務ポジションの最適化を優先する出資形態の構築ができる。

また、同様の課題は米国から管理するカナダ、中南米子会社にも適用される。すなわち、物理的な距離、情報の質量の充実、時差、言語、その他の理由で、米国子会社が米州全体の事業管理をすることは十分に合理的だが、だからと言ってこれらの外国子会社の資本を米国の傘下に持ち込むことは税務上、得策でないことが多い。これは米国が世界で最も高い法人税率を持ち、かつ未だに全世界課税システムを維持しているため、資本は日本が直接持つ方が税引後の利益が大きくなることから。

2. 州税の損益通算

米国の各州は、それぞれ独自の税法を有している。すなわち各州法人税の課税所得は、連邦法人税上の課税所得に一定の加減算を行い、それに州配賦率(売上、資産、人件費等を基に各州の帰属割合を計算したもの)を乗じて計算するケースが多いが、その加減算項目、税率などは、州によって異なり、さらに、連結納税を認めている州、グループ法人の合算申告を強制している州など、その申告方法も様々である。

州により合算申告だったり単独だったりすることは、コンプライアンス実務上は煩雑だが、この差異を利用して各州に分散される事業の機能・リスクをうまく配賦すると、全体で州税負担が低減することがある。また、全体の所得を各州に配賦する比率は州毎の法律で規定されているため、これも様々だが、配賦比率をうまく選択したり、商流を見直すことで、配賦比率合計をできるだけ100%より低減させることも可能である。州税プランニングは、多くのケースでその効果が「永久差異」となることから、キャッシュフローばかりでなく、実効税率にも好影響を与える。

3. 州法人税率の違いに注目

米国各州はそれぞれ異なる税法を有しているため、米国法人の実効税率は、その法人がどの州において事業を行っているのかにより異なる。例えば、法人税率の高いニューヨーク州で販売活動を行っている法人であれば、その実効税率が高くなる。一方、法人税率の低い州に工場を有し、製造業を営んでいる法人であれば、実効税率が低くなる。この実効税率の差を意識することで、税務ポジションは改善できる。例えば、米国で新規事業を展開する際、当初に損失が予想される場合には、実効税率の高いグループ会社にこの損失が計上される投資形態を採る一方、多額の所得が見込まれる事業案件であれば、実効税率の低い法人にその所得が発生するようにする。

理想的には、米国での事業内容を精査し、実効税率が高くなるを得ない事業と、低くできうる事業に分社化し、その差を利用することである。

4. 米国への投資形態を工夫

日系企業が米国で事業展開する際、日本の親会社から米国子会社に出資として現金を投下するケースが多く、この傾向は、平成21年度税制改正により、日本において外国子会社配当益金不算入制度が導入されてから顕著になっている。

この米国に投下する資金を、一旦、英国関連会社に出資し、当該英国法人から貸付けする場合、グループ全体の税負担はどうなるであろうか？先にも触れたが、米国の法人税率は約40%であり、英国の法人税率は26%(2014年には21%になる)であるため、米国子会社に100の支払利息が計上され、40の税金が減る一方、英国子会社で100の受取利息を認識し、26を追加納税しても、ネットで14の税金を減らすことができる。この節約した14を英国子会社から日本親会社へ配当しても、日英租税条約により、当該配当に対する源泉税はゼロであり、また、日本では配当の5%のみに法人税が課される。ここでは英国を例にしたが、OECD加盟国には、その法人税率が25%以下の国が多々ある。グローバル展開している日系企業であれば、第三国を利用することも考慮すべきである。

なお、上記のように第三国を利用する場合には、留意点がある。米国居住者が非居住者に利息を支払う場合、30%の税率で源泉税が課される。米国は、世界の主要な国と租税条約を結んでおり、当該条約の恩典により当該源泉税は減免される。ただし、米国が結んでいる租税条約には特典制限条項(Limitation on Benefits)が含まれており、第三国に所在する関連者がその所在地において一定規模の事業を有し、その事業と米国事業との関連性等を有していなければ、当該条約の恩典を享受できない。逆に言えば、グローバル経営の強みを生かし、米国との租税条約が利用できる関連会社を探せばよいのである。

■ タックスライブラリーのお知らせ

新日本アーnst アンド ヤング税理士法人ウェブサイトの「タックスライブラリー」では、ニュースレター(原則毎月発行)、専門雑誌掲載記事、出版書籍などをご紹介します。

<http://www.eytax.jp/tax-library>

■ メールマガジンのお知らせと登録方法

弊社では、ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページより登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

本記事全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーnst アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 tax.marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーnst・アンド・ヤングについて

アーnst・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の16万7千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーnst・アンド・ヤング」とは、アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーnst アンド ヤング税理士法人について

新日本アーnst アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2013 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EY TAX SCORE CC20130610-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーnst アンド ヤング税理士法人を含むアーnst・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。