

## 米国税制改革法の日本企業への影響

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社は、資本金10億円、社員1,000名の機械メーカーで、米国に完全子会社A社を所有している。また、甲社は、カナダに完全子会社C社、メキシコに甲社が株式の30%を保有し、A社が株式の70%を所有するM社があるが、いずれも業績は順調で、A社は、甲社に対して製造特許の使用料を支払っている。米国では2017年末に税制改革法（Tax Cuts and Jobs Act）が成立しているが、同国に進出している甲社の場合、今後どのような影響があるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 米国税制改革法の概要
- 2 米国税制改革法における国際税務関連の改正
- 3 本事例の適用関係

### 〔解説〕

#### 1 米国税制改革法の概要

米国税制改革法は2017年12月22日に成立したトランプ政権にとって選挙公約の実現を図った画期的な税法改正で、1986年のレーガン大統領により行われた税制改革法（TRA）以来の大規模な改正内容といわれている。今回の改正は、当初目論まれた国境調整税が見送られ、15%といわれた法人税率引き下げが21%となったが、所定の資産の償却促進等により国内の投資促進等による経済の活性化を図ると共に、国際税務の分野では、いくつかの改正が行われた。国

際税務分野を除く主たる改正事項は以下のとおりである。

- ① 連邦法人税が2018年1月以降改正前の35%から21%に引き下げられ、これに州税を加えたのが実効税率ということになる。
- ② 法人代替ミニマムタックスの廃止（個人は存続）
- ③ 2017年9月28日以降2022年末までに取得し、事業の用に供された適格資産である動産については100%の即時償却が認められる。
- ④ 繰越欠損金については、繰戻しは廃止、控除額は課税所得の80%に制限され、繰越期限は無制限である。
- ⑤ 事業上の支払利子から受取利子及び資産購入に係る借入金利子を控除した純額のうち、調整課税所得の30%を超える部分については、損金不算入となる。
- ⑥ 個人の所得税率は、改正前の10%、15%、25%、28%、33%、35%、39.60%が10%、12%、22%、24%、32%、35%、37%へとそれぞれ引き下げられた。また、これ以外に、標準控除の増額、項目別控除の廃止或いは縮小等の改正が行われた。

#### 2 米国税制改革法における国際税務関連の改正

##### (1) 外国子会社配当免税制度の創設

改正前は、米国法人の国外からの受取配当について、全世界所得課税と外国税額控除（間接控除）で対応していたが、改正により、米国法人が10%以上の株式を保有する外国子会社から

の配当金を免税することになった。ただし、外国法人段階で損金算入されている配当等は適用除外となる。この制度は、日本の外国子会社配当益金不算入制度等を先行事例としたもので、日本の場合は、当該受取配当の5%を課税としているが、米国は、これに代わって後述する強制みなし配当課税を創設した。

## (2) 強制みなし配当課税の創設

外国子会社配当免税制度が創設されたことに伴い、国外の子会社等から配当として米国に資金が還流することになる。この制度は、外国子会社配当免税制度創設前の未課税の外国留保利益に対して1度限りで課税するものである。適用税率は、金銭・金銭等価物の場合には15.5%、それ以外は8%である。

## (3) CFC（被支配外国法人）の範囲拡大

改正前には、米国法人の外国親会社が保有する第三国の兄弟会社については、CFCの対象外であったが、今回の改正で当該兄弟会社も当該米国法人により保有されているとみなされることになった。なお、当該米国法人の株式保有が合算課税対象となるための要件になるものと思われる。

## (4) グローバル無形資産軽減課税所得

IP等の無形資産の軽減課税国への移転を防止するために、米国においてグローバル無形資産軽減課税所得を合算対象となる所得となる。

## (5) 税源浸食濫用防止税

税源浸食濫用防止税（Base Erosion and Anti Abuse Tax：以下「BEAT」という。）の対象法人は、RIC（規制投資会社：所定の要件を満たす証券投資信託）、REIT（不動産投資信託）、S法人（小規模法人）を除き、過去3年間に米国事業により生じた平均年間総収入が5億ドル（約550億円）を超え、かつ、税源浸食割合が3%以上となる法人である。

この税源浸食割合とは、国外関連者への当該年度の税源浸食的支払（分子）と、当該年度の損金控除額総額（分母）の割合で、税源浸食的支払には、国外関連者への使用料、役務提供料、利息、保証料等が含まれるが、米国において源泉徴収される支払利子は課税分（国内法30%、

租税条約の限度税率10%）が含まれないことから対象金額は支払利子の3分の2となるが、使用料は日米租税条約免税であることから全額対象金額となる。また、国外関連者から購入する機械設備の減価償却費も分子の金額に含まれることになる。

税額計算は、①調整課税所得（課税所得＋税源浸食的支払額）の10%、②通常の法人税額（R&D税額控除等の適用前の額）で、①が②を超える場合、適用税率は2018年以降に開始する事業年度については5%、2026年以降は12.5%である。なお、銀行業等の場合の適用税率は上記の税率に1%が上乗せされる。

## 3 本事例の適用関係

### (1) 税率引き下げの効果

A社は、業績が好調ということで連邦法人税の引き下げによる税負担の軽減を得ることになる。しかし、税効果会計では、減税により将来控除できる税額が減少し、会計上の利益が減少することになる。

### (2) 外国子会社配当免税制度と強制みなし配当課税

A社は、C社及びM社からの受取配当について、外国子会社配当免税制度の適用を受けると共に、強制みなし配当課税の適用を受ける可能性がある。また、甲社は、A社及びM社からの配当について外国子会社配当益金不算入制度の適用がある。

### (3) BEAT等の適用

事例のA社は、BEATの要件を満たさない規模の法人と思われるので、甲社への使用料等に関するBEATの課税は避けられるものと思われる。