

米国のCFC税制改正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、米国に完全子会社S社を所有し、同社を北米地域の事業活動の拠点としている。S社は、メキシコにおいて製造を担当するM社の株式40%を所有し、残りのM社株60%は甲社が所有している。この甲社グループでは、S社が製造販売と関連会社の管理、M社が製造を担当している。2017年12月に米国は税制改正を行い、米国のタックスヘイブン税制であるサブパートF条項におけるCFC (Controlled Foreign Company) の条件が変更されているが、この改正はS社の課税に影響があるのか。

〔ポイント〕

- 1 米国のサブパートF条項の概要
- 2 日本の外国子会社合算税制との相違点
- 3 2017年12月の米国税制改正 (CFC条件の変更) と事例の検討

〔解説〕

1 米国のサブパートF条項の概要

米国のタックスヘイブン税制は1962年に創設され、その規定が内国歳入法典サブパートF条項 (SUBPART F - Controlled Foreign Corporations (§ 951 to 965)) に規定されている。この税制は、タックスヘイブンに所得を留保して米国への配当を遅らせることによる課税繰延を阻止する観点から、CFCの株式を所有する所定の米国株主は、サブパートF所得に該

当する留保所得の持分相当額を配当として受領していなくとも合算課税するものである。

本税制の課税要件であるが、CFCとは外国法人のうち、米国株主により直接又は間接に議決権株式又は株式の価値の50%超が所有されているものをいう。なお、この保有割合については、間接保有の場合、いわゆる掛け算方式により算定されることになる。

本税制の納税義務者は、CFCの議決権株式の10%以上を所有している米国市民、米国居住者、米国法人、米国パートナーシップ、トラスト及びエステートである。

合算対象となる所得は、保険所得、外国基地会社所得 (Foreign base company income) 等で、国際的ボイコット所得、政府高官に対する賄賂等の所得も含まれる。この外国基地会社所得には、外国人的持株会社所得、外国基地会社販売所得、外国基地会社役務提供所得が含まれるが、その中心となるのは、外国基地会社所得のうちの販売所得 (Foreign base company sales income) である。この販売所得は、所定の関連者との間におけるCFC所在地国以外で製造等された動産の購入・販売取引であり、所定の関連者とは、CFCを支配又は支配されている個人、法人、パートナーシップ、トラスト及びエステート、又は、CFCを支配している同一の者により支配されている個人、法人、パートナーシップ、トラスト及びエステートである。

適用除外の要件としては、CFCが取得する米国実質関連所得である場合、CFCにおける外国基地会社所得等の占める比率が5%又は

100万ドルのいずれか少ない金額を満たさない場合、米国の内国歳入法典第11条に規定する最高税率の90%超の税率が外国基地会社所得等に課されている場合等である。

2 日本の外国子会社合算税制との相違点

日本は平成29年度の税制改正において、外国子会社合算税制の改正を行っている。

(1) 合算対象とされる外国法人の判定方法等
合算対象の判定方法の改正は次のとおりである。

- ① 外国関係会社の判定を従前の掛け算方式から連鎖方式に変更する。
- ② 居住者又は内国法人が外国法人の概ねすべての残余財産を保有する場合等も外国法人との間に実質支配関係のあるものとして外国関係会社の範囲に加え、その居住者又は内国法人を本税制による合算課税の対象となる者に加える。

③ トリガー税率を廃止する。

(2) 合算税制の適用関係

合算税制の適用関係はまとめると次のとおりである。

- ① 経済活動基準を満たす場合→租税負担率(20%未満)→受動的所得の合算課税
- ② 経済活動基準を満たさない場合→租税負担率(20%未満)→会社単位合算課税
- ③ ペーパーカンパニー、事実上のキャッシュボックス、ブラック・リスト国所在→租税負担率(30%未満)→会社単位合算課税
- ④ 租税負担率(30%以上)→合算課税免除
上記の経済活動基準(適用除外基準)は、以下の基準のうちいずれかを満たさない外国関係会社について、会社単位の合算課税の対象となる。その基準とは、①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、④所在地国基準又は非関連者基準、である。

ペーパーカンパニーとは、次に掲げる要件のいずれも満たさない外国関係会社について、会社単位の合算課税の対象となる。

- ① その主たる事業を行うに必要と認められ

る事務所等の固定施設を有していること。

- ② その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること。

キャッシュボックスは、総資産に占める受動的所得の割合が高い事業体を指す用語であるが、その要件は次のとおりである。①総資産の額に対する一定の受動的所得の金額の合計額の割合が30%を超える外国関係会社、かつ、②総資産の額に対する有価証券、貸付金、貸付の用に供している固定資産及び無形資産等の合計額の割合が50%を超える外国関係会社、である。

日本と米国の当該税制の相違は、米国型がCFCの特定の所得を合算対象所得としているのに対して、日本は、合算対象所得の一部として資産所得が規定されているが、基本的に所得の種類にかかわらず、外国関係会社のうち所定の法人を対象とするエンティティ・アプローチを採用している。

3 2017年12月の米国税制改正(CFC条件の変更)と事例の検討

米国の2017年の税制改正では、サブパートF条項では、適用除外となる外国基地会社の所得等の少額基準が従前の100万ドルからインフレ調整の金額になる等の改正が行われた。また、CFCの定義について、従前の「外国法人のうち、米国株主により直接又は間接に議決権株式又は株式の価値の50%超が所有されているもの」、についての改正があり、外国親会社(事例の場合は甲社)を通じての所有も米国法人(事例のS社)のCFC(事例のM社)と判定されることになる。事例では、S社はM社の株式を40%所有し甲社が60%所有していることから、改正後の規定では、M社はS社のCFCに該当するが、M社の取引する動産がCFC所在地国で製造されていることから、外国基地会社販売所得に該当しないものと思われる。