

# 国際課税のケース・スタディ

## 米国の外国販売会社を利用した場合の課税関係

### 〔事例〕

内国法人甲社は米国で現地生産を行い、米国からその製品の輸出を検討している。この場合、外国販売会社 (foreign sales corporations: 以下「FSC」という) を利用した場合、どのような課税関係になるか。

### 〔ポイント〕

- 1 FSC の概要
- 2 FSC の定義
- 3 FSC の課税
- 4 FSC の課税と移転価格税制及びタックス・ヘイブン税制との関連
- 5 FSC の計算例
- 6 FSC の利点

### 〔検討〕

#### 1 FSCの概要

米国は輸出を税制面から促進するために1971年に輸出専門会社 (Domestic International Sales Corporation: 以下「DISC」という) 制度を創設して、輸出所得について課税の繰延による優遇措置を講じてきたが、GATTにより不当な輸出促進策として批判を受け、1984年の税制改正法 (PL No. 98-369) によって、GATTの指摘に抵触しない新しい輸出促進策であるFSC制度を創設した。DISCとFSCはその規定の内容は異なるものの、その目的と効果は同様といえる。すな

わち、双方共に米国からの輸出所得に優遇を与える点では共通しているが、DISCは課税の繰延を認めたが、FSCでは輸出所得の一部を非課税にするとともに、FSCから米国親会社が受け取る配当についても非課税とした。

#### 2 FSCの定義

(1) FSCの要件は次のとおりである (内国歳入法典 § 921—927)

- イ 適格の外国法令 (プエルトリコ以外の属領も可) に基づいて設立された外国法人であること
- ロ 株主数は25名以下であること
- ハ 優先株式を発行しないこと
- ニ 米国の国外に事務所を有し、一方、米国内に内国歳入法典 § 6001 に基づく記録を備えること
- ホ 米国の居住者でない取締役が一人以上いること

なお、上記にいう適格の外国とは、米国と情報交換プログラムを有する米国との租税条約の締結国及び米国属領をいうが、日本はこれには含まれていない。

#### (2) FSCの手続き

FSCの選択をした法人は当該事業年度開始後90日以内にその選択をした旨の届出書 FORM 8279を提出しなければならない。

#### 3 FSCの課税

- (1) 外国貿易総収入金額 (foreign trading gross receipts)

外国貿易総収入金額は次の5つの活動から生じたものとされている。

- イ 輸出資産の売却、交換、その他の処分
- ロ 米国外の賃借人による使用のための輸出資産の賃貸
- ハ 上記イ又はロに係る役務提供
- ニ 米国外に所在する建設工事に係る技術提供又は建設のための役務提供
- ホ 上記イ又はハの外国貿易総収入金額の増加のための非関連 FSC 又は DISC に対する経営サービス

FSC が外国貿易総収入金額を有するとされる場合には対象となる課税年度において次に掲げる要件のいずれをも充足することが必要とされる。

- イ 取締役会及び株主のすべての会合が米国外で開催されること
- ロ 主たる銀行口座が米国外にあること
- ハ すべての配当、法律及び会計に係る費用、役員報酬の支出が米国外の銀行口座から支払われること

更に、外国貿易総収入金額を稼得するための取引とされるためには次の2つの要件の充足が必要とされる。

- イ FSC 又はその代理人が米国外で勧誘、交渉、契約の締結に参加すること
- ロ 当該取引の費用のうち、外国において生じた直接費用が50%以上を占めていること又は輸出資産の販売に関する次の取引に係る費用について、外国において生じた直接費用が85%以上であること

- (i) 広告宣伝又は販売促進
- (ii) 顧客注文の処理又は輸出資産の引渡し
- (iv) FSC の取得時から顧客への引渡しまでの輸送

- (v) 送り状、請求書及び領収書の決定と送達
- (vi) 貸倒れの想定額

(2) 輸出資産 (export property)

輸出資産とは次に掲げる資産をいう。

- イ FSC 以外の者が米国内で製造、生産、栽培又は採取した資産

## 延滞税から重加算税までを体系的に解明!!

# 附帯税の事例研究

品川芳宣 著

定価 3,500円  
(本体3,398円)  
A5上製函入  
〒 310円

■本書は附帯税に係る判例・裁決例約600例を分析し、体系化するとともに、その課税実務から争訟事件にいたるまでの諸問題をやさしく解説したものです。

財 経 詳 報 社

- 米国外の直接使用、消費又は処分を目的として、営業又は事業の通常の過程で主として、FSC により又は FSC への販売、リース又は賃貸のため保有される資産
- ハ 資産の公正な市場価額のうち米国に輸入された製品等の占める割合が50%以下である資産

(3) 外国貿易所得(foreign trade income)

FSC の外国貿易所得の一部は、米国の事業と実質的に関連を有しない外国源泉所得として米国における課税を免除される。当該免税部分の決定については、次の各原則に基づく計算方法のいずれかを適用するかによって異なることになる。

- イ 非関連者間の取引に関する一般原則
- 特殊関連者間の取引に関する独立企業間価格についての内国歳入法典§482の原則
- ハ 選択的管理価格決定原則

上記イ又は□により所得計算を行う場合、法人が FSC の株主であれば、外国貿易所得の30%が免税とされ、70%が課税外国源泉所得となる。上記ハにより計算をする場合は、外国貿易所得のうち23分の15(約65%)が免税とされ、残りの23分の8が米国源泉所得となる。

(4) 株主への課税

FSC からの株主への分配は、先ず外国貿易所得から行われたものとされ、次いでその他の収益からの分配とされる。米国法人が外国貿易所得に基づき FSC から受け取る配当については100%の控除が適用されるが、管理価格決定原則に拠らずに決定される課税所得からの分配についてはその控除の適用はない。

4 FSCの課税と移転価格税制及びタックス・ヘイブン税制の関連

(1) FSC と移転価格税制の関連

米国親会社と FSC が特殊関連者に該当する場合、FSC に対する資産の輸出販売について米国の移転価格税制との関連が問題となるが、この取引についてセーフハーバーの基準が設けられている。FSC の課税所得の上限は次のいずれかの金額のうち最大のものをいうとされている。

イ 総収入法

FSC が輸出資産の販売から生じた外国貿易収入金額の1.83%

□ 連結所得法

FSC 及び関連会社の輸出資産の販売から生じた連結課税所得の23%

ハ 独立企業間価格法

内国歳入法典§482の要件を満たす実際の販売価

# 謹 賀 新 年

本年も何卒宜しく御願ひ致します

平成 2 年 元 旦



財 経 詳 報 社

格に基づく課税所得

以上の各方法の適用については、上記イ、ロは管理価格決定原則に基づくものであり、ハはイ及びロの原則に合致しない場合に適用される。

(2) タックス・ヘイブン税制（サブパートF条項）

FSC の外国貿易所得及び当該所得に係る控除項目は米国のタックス・ヘイブン税制の適用の対象とならない。

5 FSCの計算例

(1) FSC の外国貿易取引総収入金額

1,000,000(ドル)

FSC の経費 60,000

FSC の連結課税所得 100,000

(2) FSC が管理価格決定原則により計算される外国貿易所得の計算

FSC の外国貿易取引総収入金額の1.83%  
18,300(イ)

FSC の連結課税所得の23%  
23,000(ロ)

FSC の外国貿易所得は、23,000となる。

(3) FSC の税額の計算

総収入	83,000	
経費	<u>-60,000</u>	
外国貿易所得	23,000	
外国貿易所得の15/23	<u>-15,000</u>	
FSC の外国貿易に係る課税所得	8,000	
税額(34%)	2,720	

(実効税率約12%)

6 FSCの利点

FSC の課税上の利点は、米国人の輸出による利益の一部が、セーフハーバーに基づく移転価格の基準により、外国子会社に移転することで米国における課税を軽減することである。FSC は配分された所定の一部のみが米国で課税を受け、残額は米国において免税となる。

FSC は米国人であった DISC とは異なり、米国の関税領域外である、プエルトリコを除く米属領及び外国で設立することを要件にしているため、FSC を設立した国における課税の問題が生じる。そこで、米属領も FSC 設立の場所として検討されることになる。

米属領については、一般的に、米国本土から遠いこと及び交通、通信の分野で不便なこともあって問題は多いが、米国バージン諸島は例外である。米国バージン諸島は会社法及び独自の税法を有している。当該税法によれば、1986年後の FSC の輸出所得に課される税率は0.85%以下である。また、当該会社法により設立された法人は年次取締役会を当地で開催することが義務付けられている。

(税理士 小沢 進)