

米国税制改正下院法案の通過、および上院改正案の内容

November 17, 2017

In brief

米国時間 11 月 16 日、米国下院において税制改正法案「Tax Cuts and Jobs Act of 2017 (H.R.1)」が賛成多数(227 票対 205 票)で通過しました。通過した法案は、11 月 2 日に発表されたもの(以下、「当初改正法案」)に、11 月 9 日までの第二次修正を加えたもの(以下、「修正案」)となります。

修正案においては、当初改正案において創設されている Excise tax(物品税)に関して外国税額控除が認められるなど大きな変更が生じているのみに留まらず、新たに受取国内配当控除の縮小などが盛り込まれています。

他方、米国時間 11 月 9 日、上院財政委員会は、247 頁におよぶ税制改正案(Description of The Chairman's Mark of the "Tax Cuts and Jobs Act"、以下「上院改正案」)を発表しました。下院修正案との比較上特色すべき点として 20%の物品税が上院改正案には含まれておらず、また、各改正項目について適用開始時期が異なるケースが散見されます。特に法人税率引き下げが下院税制法案と比べ一年遅れて適用されています。

[追記:米国時間 11 月 16 日深夜、米国上院財政委員会は上院改正案を賛成多数(14 対 12)で可決しました。同案は、11 月 9 日発表の当初案(本稿記載)に複数の修正(個人所得税減税のサンセット(時限措置)等)を加えた案となります。上院改正案の修正内容につきましては、次回の配信でお伝えいたします。]

In detail

下院修正案、および、上院改正案の概要については以下の通りです。上院改正案は上院財政委員会を通過後、感謝祭休暇を挟んで 11 月 27 日の週から上院本会議での審議の開始が見込まれています。また、両院での法案成立後は下院法案と上院法案の摺合せが行われます。これらの過程で、更に複数の修正が加えられる可能性がある点にご留意ください。

また、以下の概要は私どもの初期的な見解であり、実務上の取り扱い等については今後変更される可能性がある旨ご留意の程お願い申し上げます。

下院修正案および上院改正案のハイライト

- 下院修正案
 - 米国法人から海外関連者に対する支払いに関する 20% Excise tax (物品税) については、海外関連者が米国で PE 申告を行う際に、本国での租税債務の 80% までを外国税額控除として適用可。従って、多くの日本法人にとっては、PE 申告をすれば外税控除を適用することにより米国での実質的な税負担は軽減されることになるものと思われる。
 - 強制みなし配当の税率を従前の 12%/5% から 14%/7% へと引き上げ。
 - 米国内法人間の受取配当について益金不算入とされる範囲を縮小。米国内での JV (法人形態) や連結納税グループ外関連会社からの配当にかかる税負担について影響を与えるものと思われる。
- 上院改正案
 - 20% 法人税率の適用開始が (下院法案の 2018 年ではなく) 2019 年 1 月 1 日とされている。
 - 20% Excise tax (物品税) は法案に含まれていない。他方、国外関連者への支払が多額である米国法人に一定の追加税負担を求める税制を提案。
 - 強制みなし配当の税率は 10%/5%。
 - 支払利子の損金不算入制度については下院法案と概ね同様の制度が提示されているが、制限額の計算方法が異なる点に留意。

上下院の法案比較

下院法案と上院法案の概要比較 (11/14/2017時点)			
項目	現行	下院法案 (H.R.1)	上院法案
法人税			
税率減			
法人税率	35%	20% 1/1/2018以降開始事業年度より適用	20% 1/1/2019以降開始事業年度より適用
パスルー事業体を通じて個人が得る所得に対する課税	構成員の税率で課税 (個人最高税率は39.6%)	25% (一定の人的役務提供事業を除く。低所得の場合の軽減税率あり)	実効税率最高31.8% (非資金相当部分の17.4%を損金算入可。上記は個人の新最高税率38.5%で課税した場合の実効税率)
国際課税			
外国子会社配当	益金算入 (全世界所得課税) + 直接・間接外国税額控除	100%益金不算入 間接外国税額控除は原則廃止	
累積海外留保利益の強制みなし配当課税	米国への配当およびみなし配当時に課税	現金または類似の資産は14%税率 その他の資産は7%税率 8年間の延払い可 間接外税控除一部適用可	基本的に下院法案と同様であるが、適用税率は10%/5%
CFC規制 (サブパートF)	CFCの受動的所得、一定の関連会社間取引から生じる所得等 (サブパートF所得) を本国へのみなし配当として課税	サブパートF所得に対する課税は維持 (合算対象となった所得にかかる間接外国税額控除は維持) 新たなサブパートF所得類型として、海外超過所得を創設 (実効税率10%で課税。間接外税控除一部適用の結果、外国税率12.5%以上の場合は米国税負担なし。)	サブパートF所得に対する課税は維持 (合算対象となった所得にかかる間接外国税額控除は維持) 新たなサブパートF所得類型として、グローバル無形資産低課税所得を創設 (一定の海外低課税所得につき、実効税率12.5%で課税。間接外税控除一部適用の結果、外国税率15.6%以上の場合は米国税負担なし。)
税源浸食への対応	n/a	一定規模の企業グループ内での米国法人から国外関連者に対する支払 (原価あるいは損金を構成するもの、利子は除く) について20%物品税を創設 一定の利益率を基礎にECI申告 (PE申告) を行うことにより物品税は免税。この場合、外国税額の80%までを税額控除可。	一定規模の企業グループについては、下記の(i)が(ii)を超える場合、超過額を追加税額とする (i) 課税所得 (国外関連者に対する一定の支払を除外して計算したもの) の10% (ii) 法人税額 (一定の税額控除適用前のもの)
キャッシュフロー課税			
減価償却	修正加速度償却法等により減価償却	9/28/2017 - 12/31/2022における設備投資につき即時損金化	下院法案にほぼ同じ
支払利子損金算入	発生時損金算入	関連者間・非関連者間負債ともに、支払先の国内外を問わず、以下2つの損金算入制限額のうち小さい方の額を適用 (1) 調整課税所得 (EBITDA類似) の30% (2) International financial reporting groupについては、全世界ベースのEBITDAの米国割合に応じた制限 損金算入否認額は5年繰越可	関連者間・非関連者間負債ともに、支払先の国内外を問わず、以下2つの損金算入制限額のうち小さい方の額を適用 (1) 調整課税所得 (EBIT類似) の30% (2) Worldwide affiliated groupについては、全世界ベースの負債資本比率および米国負債の規模に応じた制限 損金算入否認額は無期限繰越可
その他			
国内製造活動にかかる特別控除	適格所得の9%まで損金算入可	1/1/2018以降開始事業年度より廃止	1/1/2019以降開始事業年度より廃止
R&D税額控除	適格R&D費用につき20%税額控除可能	維持 (一定の改正)	維持
繰越欠損金 (NOL)	2年繰戻、20年繰越可	当年度所得の90%までに使用制限、繰戻不可、無期限繰越可 (現在価値反映)	当年度所得の90%までに使用制限、繰戻不可、無期限繰越可
代替ミニマム税 (AMT)	個人等につき28%、法人につき20%で課税	1/1/2018以降開始事業年度より廃止	1/1/2019以降開始事業年度より廃止

I. 下院修正案における当初改正法案からの変更の概要

ビジネス所得課税制度

1. 受取配当控除の縮小(修正案より新設)

現行制度上は、株式を80%以上所有(議決権および株式価値ベース。以下同じ)している会社から受領した国内配当には100%の受取配当控除(Dividends Received Reduction)が適用され、株式を20%以上所有している会社から受領した国内配当には80%の受取配当控除が適用され、また、株式所有20%未満所有している会社から受領した国内配当には70%の同控除が適用される。修正案においては、2018年以降に開始する課税年度から株式を20%以上所有(議決権および株式価値ベース。以下同じ)している会社から受領した国内配当には65%、株式所有20%未満所有している会社から受領した国内配当には50%へとそれぞれ控除率が縮小される。よって、現行の80%DRDが65%となり、70%DRDが50%とそれぞれ縮小される。100%DRDは維持される模様。

2. 支払利子の損金不算入制度

当初改正法案において創設された新163条(j)において損金不算入の対象とされる支払利子の範囲から、修正案においては(乗用車などの)購入資金の融資(floor plan financing indebtedness)について生じる支払利子が除外されることとなる。尚、購入資金の融資とは以下の要件を充足する債務をいう。

- a. 一般消費者に販売される自動乗用車の購入資金に充てられるもの。自動乗用車には、普通乗用車、トラック、キャンピングカー、オートバイ、ボート、農機具または建設機器が含まれる
- b. 購入された自動乗用車そのものが当該債務の担保として供されること

3. 小規模法人(S Corporation)から内国法人(C Corporation)へ変更した法人に係る配当課税の見直し(修正案より新設)

現行制度上は、株主への分配が行われる場合において、小規模法人の累積利益剰余金から構成される利益剰余金調整勘定(Accumulated Adjustments Accounts、又はAAA)及び内国法人の利益剰余金(Earnings & Profits、又はE&P)が同時に存在する時は、先にこの利益剰余金調整勘定を原資として分配が行われたものとして取り扱われ分配が非課税となる。修正案において、新改正案の対象となる小規模法人から内国法人への転換後の株主への分配は、当該小規模法人の利益剰余金調整勘定および利益剰余金の残高に応じて分配の原資が按分計算される結果、利益剰余金を原資とする部分の分配額について株主は配当所得として課税を受けることとなる。なお、当該新規の対象となる小規模法人は、小規模法人選択の終了をしたもので以下の要件を充足する法人をいう。

- a. 内国法人で改正法案施行日より前に小規模法人であったもの
- b. 改正法案施行日開始後の2年間において小規模法人選択を撤回したもの
- c. 改正法案施行日および上述b.における小規模法人の撤回をした日における株主構成が同じであること

4. 試験研究費の償却計上(修正案より新設)

現行制度上は、研究開発費の支払いまたは発生した期に全額を即時費用化することが認められている(選択により資産計上し、減価償却する事も可能となる)。修正案においては、2024年以降に開始する課税年度から一定の研究開発費について資産計上が強制され、その後5年間(研究開発活動が米国外で実施される場合には15年間)の期間にわたり償却される。

国際課税制度

海外留保利益にかかる強制みなし配当課税制度の創設

当初改正法案では、海外配当益金不算入制度の創設により、10%以上の持分を保有する海外子会社等にかかる海外留保利益について強制みなし配当課税制度が創設されたが、税率については従前の税率(海外留保利益のうち現金又は現金等価物に対応する部分は12%、その他の資産に対応する部分は5%)が引き上げられ、流動資産に対応する部分に対して14%、非流動資産に対応する部分に対して7%の税率とされている。

税源侵食への対応

国外関連会社への支払に対する20%のExcise tax(物品税)

当初改正法案において国外関連会社への支払に対する20%の物品税の適用が提示され、一定の選択により、国外関連会社は米国法人から受け取った支払を米国事業関連所得として取り扱い、米国でネット課税を受けることも可能とされていた。その場合、国外関連会社の米国事業関連所得に関連する損金は該当製品ラインに関する財務諸表上の利幅(みなし費用(Deemed Expense))を使って計算されるとされていたが、第一次修正案ではみなし費用に更にマークアップを上乗せする事が許されていた。ただし、第二次修正案では、みなし費用に対するマークアップは撤回されている。

また、当初改正法案では、米国事業関連所得に対して発生した国外の租税債務は外国税額控除の対象とはならないこととされていたが、第一次修正案では外国税額控除は国外の租税債務の50%まで適用可能とされていた。みなし費用に対するマークアップが撤回された代わりに、第二次修正案では**外国税額控除は国外の租税債務の80%まで適用可能とされている**。なお、第一次修正案では適用対象とされる国外の租税債務は財務諸表を基準とした計算であったが、第二次修正案では現行内国歳入法906条によって算出された通常の外国税額控除額と修正されている。

参考情報

成立した下院法案(全文)

<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BILLS-115hr1rh/pdf/BILLS-115hr1rh.pdf>

下院法案に関する下院歳入委員会レポート

<http://docs.house.gov/billsthisweek/20171113/HRPT115-409.pdf>

JCTによる下院法案にかかる歳入見積

<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=5034>

下院法案成立に関するPwC米国ニュースレター(英語版)

<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-house-passes-tax-reform-bill.pdf>

下院修正案に関するPwC米国ニュースレター(英語版)

<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-house-ways-and-means-committee-approves-amended-tax-reform.pdf>

当初改正法案に関するPwC米国ニュースレター(英語版)

<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-house-ways-and-means-chairman-brady-releases-tax-reform-bill.pdf>

II. 上院改正案の概要

ビジネス関連

1. 法人税率の引下げ

現行制度上は、所得金額に応じて最高 35%の税率(一定の人的役務提供法人については 35%の固定税率)で課税される。上院改正案においては、2019 年以降に開始する課税年度から一律 20%に引下げられ、また、一定の人的役務提供法人に適用される固定税率が取り除かれる。

2. 受取配当控除の縮小

現行制度上は、株式を 80%以上所有(議決権および株式価値ベース。以下同じ)している会社から受領した国内配当には 100%の受取配当控除(Dividends Received Reduction)が適用され、株式を 20%以上所有している会社から受領した国内配当には 80%の受取配当控除が適用され、また、株式所有 20%未満所有している会社から受領した国内配当には 70%の同控除が適用される。修正案においては、2019 年以降に開始する課税年度から株式を 20%以上所有(議決権および株式価値ベース。以下同じ)している会社から受領した国内配当には 65%、株式所有 20%未満所有している会社から受領した国内配当には 50%へとそれぞれ控除率が縮小される。よって、現行の 80%DRD が 65%となり、70%DRD が 50%とそれぞれ縮小される。100%DRD は維持される模様。2019 年以降に開始する課税年度から適用される。

3. 179 条即時償却選択の拡大

現行制度上は、179 条の規定により課税年度毎に\$500,000 まで固定資産の即時償却が認められており、年間の固定資産取得価額の合計が\$2,000,000 を超えると即時償却額は遡減され、\$2,500,000 以上になると即時償却は適用されない。上院改正案においては、2018 年以降に開始する課税年度から、課税年度毎に\$1,000,000 まで固定資産の即時償却が認められており、年間の固定資産取得価額の合計が\$2,500,000 を超えると即時償却額は遡減され、\$3,500,000 以上になると即時償却は適用されないこととなる。2018 年以降に開始する課税年度から適用される。

4. 現金主義適用に係る要件の緩和

現行制度上は、課税所得計算の基礎となる会計処理の基準について法人が現金主義を選択する場合は、小規模法人(S Corporation)、内国法人(C Corporation)のパートナーを有さないパートナーシップ、一定の農業従事者または人的役務提供法人に加えて、直近課税年度 3 年間の年間平均総収入が\$5,000,000 以下となる内国法人(C Corporation)についても適用が認められている。上院改正案においては、2018 年以降に開始する課税年度から、内国法人における直近課税年度 3 年間の年間平均総収入のテスト基準が\$15,000,000 へと拡大される。尚、小規模法人(S Corporation)、内国法人(C Corporation)のパートナーを有さないパートナーシップ、一定の農業従事者または人的役務提供法人については当該テスト基準を経ることなく引き続き現金主義の選択が可能となる。2018 年以降に開始する課税年度から適用される。

5. 統一資本化ルール(Uniform Capitalization Rule)適用除外要件の緩和

現行制度上は、棚卸資産の購入に関して直接又は間接に生じる一定の費用を当該棚卸資産の取得価額に算入する必要があるが、例外として、年間平均総収入が\$10,000,000 以下となる小規模の小売卸売業者については適用されない。上院改正案においては、2018 年以降に開始する課税年度から、小売卸売業者における年間平均総収入のテスト基準が\$15,000,000 へと拡大されるのに加えて、製造業者についても当該テスト基準の対象となる模様。2018 年以降に開始する課税年度から適用される。

6. 工事進行基準適用除外要件の緩和

現行制度においては、長期工事などの長期契約から生じる所得については工事進行基準を適用して、各課税年度において長期契約の進捗状況(各期に完了したパーセンテージ)を算定し、当該パーセンテージに契約対価の総額を乗じた金額を所得として認識する必要があるが、例外として、(i)契約開始日から2年以内に契約完了が見込まれること、(ii)直近課税年度3年間の年間平均総収入が\$10,000,000以下となる納税者、について生じる小規模契約については適用されない。上院改正案においては、2018年以降に開始する課税年度から、小規模契約における年間平均総収入のテスト基準が\$15,000,000へと拡大される。2018年以降に開始する課税年度から適用される。

7. 支払利子の損金不算入制度

現行制度においては、過少資本税制、過大支払利子税制等の一定の損金算入制限はあるものの、原則として支払利子は損金算入が認められている。上院改正案においては、2018年以降に開始する課税年度から、純支払利子のうち、調整後課税所得金額の30%を超える部分については損金不算入となる。調整後課税所得金額とは、課税所得金額に非事業所得、支払利子および受取利子、パススルー所得に対する17.4%の控除(個人課税関連法案 No. 4)、繰越欠損金控除等を戻し入れた課税所得に相当する。連結納税を行っている場合には連結グループベースで適用され、パートナーシップまたは小規模法人(S Corporation)は事業体レベルで適用され支払利子の損金算入額を算定する。グローバル関連会社グループに適用される支払利子に対する損金不算入制度(財源侵食への対応の No. 1を参照)と同時に適用され、いずれかの低い方の制限が適用され、否認された支払利子は恒久的に繰越される。

ただし、直近課税年度3年間の年間平均総収入が\$15,000,000以下(ビジネス関連法案 No.4のテスト基準と同様)となる小規模事業者については適用されない。選択により、不動産事業も適用除外となる。水道、電気、ガス等の公益供給事業も適用対象外。

上記制度の創設に伴って、現行の過大支払利子税制(内国歳入法 163条(j))は廃止。2018年以降に開始する課税年度から適用される。

8. 固定資産の即時償却制度の創設

現行制度上は、一定の固定資産について事業供用年度において特別減価償却(2017年は50%、2018年は40%、2019年は30%)が認められている。上院改正案においては、2017年9月27日以降、2022年末までに事業供用をした一定の固定資産については取得価額の全額を償却可能。2017年9月27日以降開始の最初の課税年度では50%の特別減価償却を選択することも可能(Transition Rule)。工場設備については事業共用した日もしくは接合した日が基準日となる。なお、一定の固定資産とは主に以下の要件を充足する資産をいい、ガス水道電気事業や不動産事業に用いられる固定資産については適用なし。

- ・ 償却年数20年以内の資産
- ・ コンピューターソフトウェア(内国歳入法 197条の適用を受けるものを除く)
- ・ 水道供給設備
- ・ 税制適格賃借物件改良資産

なお、上院改正案において土地を除く不動産の減価償却期間が39年から25年に縮小されることも言及されている。

9. 繰越欠損金の利用制限

現行制度上は、繰越欠損金について2年間の繰り戻し還付、20年間の繰越控除が認められている。上院改正案においては、現行のAMT制度と同様に、繰越欠損金控除前の課税所得金額の90%を限度として控除可能。また、一定の農業事業から生じる欠損金については引き続き2年間の繰り戻し還付制度を認めるが、

原則として同制度は廃止。90%の利用制限が課される繰越欠損金は、2018年以降の課税年度において生じたものに限り、無期限に繰越控除が可能となる。

10. 国内製造控除制度の廃止

現行制度上は、米国内での製造活動から生じた所得について9%（一定のガス・原油事業については6%）の所得控除が認められている。上院改正案において、2019年以降に開始する課税年度から同制度を廃止。

11. 未使用の一般事業税額控除繰越額の損金算入制度の廃止

現行制度上は、一般事業税額控除(General Business Credits)については1年間の繰戻還付および20年間の繰越控除が可能となり、20年間の繰越期間に控除をできなかった未使用部分については、直後の課税年度(つまり21年目の課税年度)において損金算入することが認められている。上院改正案においては、2018年以降に開始する課税年度から同制度を廃止。

12. 過大従業員報酬の損金算入制限

現行制度上は、162条(m)の規定により上場企業(Publicly Held Corporation)の特定従業員(Covered Employees)に支払われる報酬の額は各年毎に\$1,000,000を限度として損金算入が認められる。コミッションおよびパフォーマンスベースに基づく報酬は損金算入制限が課せられる報酬の額には含まれない。上院改正案においては、2018年以降に開始する課税年度から、162条(m)適用上の“上場企業(Publicly Held Corporation)”および“特定従業員(Covered Employees)”の定義が以下のとおり拡大されて、また、コミッションおよびパフォーマンスベースに基づく報酬も損金算入制限が課せられる報酬の額に含まれることにより、損金算入制限が強化される。

米国預託証券(American Depositary Receipt)を通じて上場する全ての内国法人および外国法人も新たに“上場企業”に該当

主たる経営責任者および財務責任者(対象課税年度中にこれらの肩書きを有した者も含む)の両者ならびにこれら以外の従業員で上位3番目までの高額報酬を得ている者は“特定従業員”に該当

本制度は2018年以降に開始する課税年度から適用される。

13. パートナーシップ持分の譲渡課税(Look Through ベースによる課税)

現行制度上は、非居住者または外国法人による米国パートナーシップ持分の譲渡により生じる譲渡益に関して、原則パートナーシップ持分という独立した一つの資本資産(capital asset)の譲渡により生じる資本損益(capital gain)として取り扱われ、使用資産テスト(asset use test)および事業活動テスト(business activities test)に基づき非居住者または外国法人について米国での課税対象となる米国実質関連所得(ECI)に該当するか否かの判定が行われる結果、米国実質関連所得に該当せず課税対象外となるケースが一般的であると考えられる。

上院改正案においては、2018年以降に行われるパートナーシップ持分の譲渡について、パートナーシップが保有する全資産を公正価値にて譲渡すると仮定した場合に生じる譲渡損益について独立した一つの資本資産としてではなく、パートナーシップ内の個々の資産の譲渡として当該譲渡損益の属性を捉えるアプローチ(Look Through ベース)により米国実質関連所得が生じる限りにおいては、非居住者又は外国法人による当該パートナーシップ持分の譲渡損益についても米国実質関連所得として取り扱われる。また、パートナーシップ持分の譲渡を受ける者は、譲渡を行う者が非居住者または外国法人に該当しないことを証明しない限り、パートナーシップ持分譲渡の実現利得の10%を源泉徴収義務が生じる。

14. パートナーシップが保有する資産の税務基準額の調整

現行制度上、パートナーシップ持分の譲渡を行う場合において、754 条による選択またはパートナーシップが実質的な含み損(\$250k 超の含み損)を有するときは、譲り受けたパートナーにおいて、パートナーシップ持分の税務基準額とパートナーシップ保有資産の税務基準額が一致するように、パートナーシップ保有資産の税務基準額を調整することが認められている。実質的な含み損の判断は原則パートナーシップレベルで行われる。上院改正案においては、2018 年以降に行われるパートナーシップ持分の譲渡について、パートナーシップ持分の譲り受けを受けるパートナーに割り当てられるパートナーシップ保有資産に関して\$250k 超の含み損が生じている取引の判断はパートナーシップレベルのみならずパートナーレベルでも行われる。

15. 代替ミニマム税(AMT)の廃止

AMT を廃止。過年度に支払った AMT クレジットの繰越が生じている場合には任意の年度の年間税額と相殺可能。また、2018 年から 2021 年の間では、ミニマム税控除額(MTC)が当該年度の年間税額に対する控除額を超える場合には、その超過額の 50%を限度として還付請求可能(2021 年は 100%還付可能)。2018 年以降に開始する課税年度から適用される。

国際課税制度

1. 海外配当益金不算入制度の創設

現行制度上は、全世界所得課税制度を採用しており、海外子会社等からの配当については米国で課税されると共に外国税額控除制度により二重課税を排除する措置が採られている。上院改正案においては、10%以上の株式を保有する海外法人からの配当については全額が益金不算入となる。外国源泉の配当のみに適用され、支払海外子会社で支払が損金されている場合(Hybrid Dividends)には適用されない。保有期間要件が設けられており、10%米国株主が海外法人株式を 1 年間保有することが要件となり、この要件は、10%米国株主が配当の支払確定日より 731 日以内に最低 365 日、その海外法人株式を保有することにより満たされる。ただし、その保有期間中に継続して 10%米国株主である必要がある。

上院改正案は、10%以上の株式を保有する海外法人の 2018 年以降に開始する課税年度が終了する日を含む 10%米国株主の課税年度から適用され、当該配当について課された外国源泉税額等は損金不算入となる。間接外国税額控除制度は原則撤廃となる。

2. 海外法人株式にかかる売却損失

現行制度上は、海外子会社等一定の法人にかかる株式の売却が行われた場合には、売却益のうち同社の利益剰余金のうち持分相当額に達するまでの金額は配当として、残額を譲渡損益として取扱う。上院改正案において、2018 年以降に受領する配当で益金不算入制度の適用を受ける 10%以上の株式を保有する海外法人株式の売却を行う場合において売却損失が計上されるときは、益金不算入制度の適用を受ける配当相当額を海外子会社等の株式の税務簿価から除外される結果、売却損失は計上されない。

3. 海外留保所得にかかる強制みなし配当課税制度の創設

海外配当益金不算入制度の創設により、この益金不算入制度が導入される以前に海外で蓄積された利益への影響として、上院改正案では米国で課税を受けていない累積海外留保所得(Accumulated Deferred Foreign Income)を強制的に課税所得に算入されるとされている。

具体的には、新制度導入の前年度(2018 年 1 月 1 日より前に開始する各課税年度のうち最も直近に終了する課税年度)の特定の外国法人(米国株主が 1 人以上存在する外国法人。PFICs は除外。)の Subpart F 所得として認識される。累積海外留保所得は 2017 年 11 月 9 日またはその他の適切な日(other applicable measurement date)を基準日として算定される。累積海外留保所得は 1986 年度から開始する課税年度から累積されている所得で米国で課税を受けておらず、米国事業に関連しない所得となる。なお、2004 年に一時

的に導入された DRD の取扱いは無視される。累積された海外の損失を使って累積海外留保所得を相殺することも可能とされている。強制みなし配当課税に係る除斥期間は 6 年とされる(通常は 3 年)。累積海外留保所得は金銭に帰属するものは 10% で課税され、それ以外は 5% で課税される。選択により、同制度における税額は、下記の要領で向こう 8 年間で分割払いが可能となる。なお、支払の滞納、米国株主の事業の停止などの事象が発生する場合には即時支払が要求される。

1 年目から 5 年目	8%
6 年目	15%
7 年目	20%
8 年目	25%

4. 低税率国の CFC に移転された無形資産から生じる所得に対する課税

上院改正案においては、低税率国の CFC に移転された無形資産に関連して生じた所得(グローバル無形資産低課税所得(Global Intangible Low-taxed Income))は、Subpart F における合算課税と類似した方法で CFC の米国株主において合算課税の対象となる(下記 No. 5 の 37.5% 損金算入と併せると、実効税率 12.5% での課税となる)。2018 年以降に開始する課税年度から適用される。2018 年以降に開始する外国法人の課税年度の終了日が含まれる米国株主の課税年度から適用される。

5. 国外無形資産関連所得に対する一定の控除

上院改正案においては、米国法人で認識される外国源泉無形資産関連所得および低税率国の CFC に移転された無形資産に関連して生じた所得(国際課税制度関連法案 No.4)の合計または米国法人の課税所得のいずれか低い金額の 37.5% 相当の控除を認めている。2018 年以降に開始する課税年度から適用される。

6. CFC から米国株主への無形資産の移転

上院改正案においては、CFC から米国株主に対して無形資産の現物分配が行われる場合、分配時におけるこの無形資産の公正価値は分配直前の税務簿価を越えないこととされる(つまり含み益が認識されない)。2018 年以降に開始する外国法人の課税年度の終了日が含まれる米国株主の課税年度から適用される。

7. Subpart F 所得に関する改正

上院改正案においては、Subpart F 所得に関する改正として、以下の内容が盛り込まれている。

- ・ 適用除外基準のうち、\$1,000,000 の De minimis 基準についてインフレーション調整の対象となる
- ・ 海外子会社の CFC 判定上の帰属ルールの改正(海外株主が保有する CFC 株式はその関連米国株主にも帰属)
- ・ 対象となる米国株主の定義に 10% 以上の海外子会社の株式時価を保有する米国者を追加(現行制度は議決権基準)
- ・ 合算課税要件に係る 30 日ルールの廃止
- ・ Look-through ルールの恒久化
- ・ 海外子会社が行う米国資産への投資増加による Subpart F 所得の合算課税に関して、海外子会社を直接又はパートナーシップを通じて保有する内国法人を対象法人から除外

8. 間接外国税額控除制度の廃止

現行制度上は、海外配当金について米国内で課税されると共に間接外国税額控除が認められている。上院改正案においては、海外配当益金不算入制度の創設に伴い、同制度を原則として廃止する。

9. 外国税額控除計算上の海外支店利益

上院改正案では、国外支店所得に係る外国税額控除の控除限度額計算上、国外に所在する適格事業単位(QBU)に帰属する所得を国外支店所得として扱い、現行制度における既存の受動所得、一般所得等とは区別されたカテゴリーに分類し外国税額控除限度額を算出する。

税源侵食への対応

1. グローバル関連会社グループに適用される支払利子に対する損金不算入制度

現行制度において支払利子の損金性についてはは過少資本税制、過大支払利子税制等の否認規定があるが、米国法人が国外関連会社から借入を行うことにより米国の課税ベースを圧縮することは引き続き可能となっている。上院改正案においては、一定の関連会社グループ(World Wide Affiliated Group:50%以上(議決権および株式価値ベース)の資本関係で繋がる関連会社グループ)に帰属する米国法人による支払利息の損金算入は、当該グループ全体の負債・資本比率をベースに計算された超過支払利子額により減額される。超過支払利子額は当該グループ全体の負債・資本比率をベースに計算される米国負債額の110%を超える負債額に帰属する金額となる。よって、本制度において10%相当の超過負債額を米国にて発生させることは容認されている。

本制度は新規のSection 163(j)と同時に適用され、いずれかの低い方の制限が適用され、否認された支払利子は恒久的に繰越される。本制度は2018年以降に開始する課税年度から適用される。

2. 無形資産の海外移転による利益移転の制限

現行制度において内国歳入法936条(h)(3)(B)で定義されている無形資産の海外移転は内国歳入法482条と関連財務省規則で規定される移転価格税制により管理されている。基本原則は変わらないとしているものの、上院改正案においては、無形資産の定義の明確化、複数の無形資産が移転された場合の評価分析の考え方、現行制度より現実的な無形資産評価の代替案の条例化などが提案されている。本制度は2018年以降に開始する課税年度から適用される。

3. ハイブリッド取引におけるハイブリッド事業体による支払損金の制限

上院改正案において、ハイブリッド取引(Hybrid Transaction)におけるハイブリッド事業体(Hybrid Entity)による非適格関連会社間支払(disqualified related party payment)が損金不算入となる。非適格関連会社間支払とは利子及び使用料の支払で以下の要件を充たすものとなる。なお、Subpart F所得は非適格関連会社間支払から除外される。

- ・ 対応する受取所得が居住国で課税を受けていない場合、又は
- ・ 支払が居住国で損金算入されている場合

関連会社は現行のCFC税制の関連会社の定義に基づくが、海外子会社ではなく国内の支払法人を判断する際にこの定義を用いる。ハイブリッド取引とは利子と使用料の支払で受取会社の居住国で異なる取扱いを受ける取引である。上院改正案では財務省が財務省規則又はその他のガイダンスを用いて非適格関連会社間支払を否認する様々な取扱いを決める権限を与えるとしている。本制度は2018年以降に開始する課税年度から適用される。

4. DISC ルールの廃止

現行制度において一定の要件を充たす法人はDomestic International Sales Corporation (DISC)とみなされ、所得税が免税となりDISC株主は課税の繰延をすることが可能となる。Interest Charged DISC (IC-DISC)においては繰延期間にみなし利息が認識され課税繰延のベネフィットは無効となるが引き続き法人レベルの課税を回避することが可能となる。

上院改正案において、DISC 及び IC-DISC が廃止となる。法人レベルで課税が発生し、DISC 株主は通常の法人株主と同じ取扱いとなる。2018 年以降に開始する課税年度から既存の DISC 選択は全て無効となり、翌年からその効果が発生する。2018 年 12 月 31 日より後に開始する課税年度から DISC の新規の選択が禁止となる。

5. 国外関連者への支払による課税ベース浸食 (Base Erosion Payment) に対する追加課税措置

国外関連者への支払を通じて米国の課税ベースを過大に浸食することを防止する措置として、以下の税制が新設される。すなわち、①総収入の過去 3 年の平均額が \$500M に達する法人 (S 法人、RIC 等は除く) で、②国外関連者への支払 (損金算入可能なもの、あるいは、売上原価や減価償却資産の簿価を構成するもの) (“Base Erosion Payment”) が年間の損金算入総額の 4% 以上に達する者については、下記の (i) が (ii) を超える場合、超過額を追加税額として納税する義務が生じる。

- (i) 当該法人の課税所得 (国外関連者に対する上記支払を除外して計算したもの) の 10%
- (ii) 法人税額 (一定の税額控除適用前のもの)

個人課税関連

1. 所得税率の引下げ

現行制度と同様に上院改正案においても 7 段階の累進課税制度が採用。現行制度の税率 10%, 15%, 25%, 28%, 33%, 35%, 39.6% の税率を上院改正案では 10%, 12%, 22.5%, 25%, 32.5%, 35%, 38.5% にそれぞれ引き下げる。最高税率 38.5% は独身申告では \$500,000、夫婦合算申告では \$1,000,000 を超える所得に対して適用される。

2. 標準控除の倍増

現行制度上は、単身者 \$6,350、夫婦合算申告者 \$12,700 の標準控除が認められている。上院改正案における標準控除額は、単身者 \$12,000、夫婦合算申告者 \$24,000 となり現行制度と比べて概ね倍増。

3. 人的控除の廃止

現行制度上は、一人当たり \$4,050 の人的控除 (扶養控除、基礎控除) が認められているが、上院改正案においては、当該控除を廃止。

4. パススルー事業体所得に対する所得控除

現行制度ではパススルー事業体所得は株主レベルで所得に含められ課税。上院改正案においては、2018 年以降に開始する課税年度から、所得を合算した上で、パススルー事業体からの国内適格事業所得の 17.4% 相当額を課税所得から控除可能 (ただし、W-2 給与の 50% を上限とする)。当該控除は特定の人的役務事業には適用がされないが、納税者の課税所得が \$150,000 (夫婦合算申告)、\$75,000 (それ以外は \$75,000) 以下であるには適用可能。

5. 子女控除

現行制度上は、子女一人当たり \$1,000 の税額控除が認められている。上院改正案においては、子女控除額を \$1650 に増額されている。また、現行制度では調整後所得 (AGI) が夫婦合算申告で \$110,000、独身申告で \$75,000 を超える場合に子女控除が減額が適用されるが、上院改正案では夫婦合算申告で \$1,000,000、それ以外の申告形態で \$500,000 を超える場合に基準金額が緩和されている。

6. 控除制度の廃止又は縮小

現行制度で認められている以下の控除について、上院改正案では廃止又は縮小等がされる。
項目別控除項目の一部廃止(主な廃止項目は、固定資産税及び売上税、住宅取得時を除く住宅価値担保借入金利息、一定の自然災害を除く災害損失、確定申告書作成費用)
全ての雑控除に対して調整後所得(AGI)の2%制限が適用(現行制度は一部の雑控除は制限なし)
項目別控除に係る高額所得者への控除制限の廃止

7. 主たる住居の譲渡益に対する非課税特例

現行制度では、主たる住居を譲渡する時、譲渡直前の5年間中最低2年間その住居を保有し居住していた場合に、譲渡益のうち最大で\$250,000(夫婦合算申告の場合は\$500,000)が非課税。上院改正案においては、期間要件が譲渡直前の8年間中最低5年間の保有及び居住に変更される。また、現行制度では、当該非課税特例を2年に1度まで適用可能であったが、上院改正案では5年に1度と変更されている。

8. 引越費用の控除

現行制度では、一定の引越し費用は総所得から控除可能されるが、上院改正案においては控除不可。

9. 遺産税及び贈与税の基礎控除額の引き上げ

現行制度上は、遺産税及び贈与税の基礎控除額は\$5.49M(2017年)とされているが、上院改正案では基礎控除額が2倍の\$10M(夫婦合算申告の場合は\$20M)に引き上げられる。

10. 代替ミニマム税(AMT)の廃止

AMTを廃止。過年度に支払ったAMTクレジットの繰越が生じている場合には任意の年度の年間税額と相殺可能。また、2018年から2021年の間では、ミニマム税控除額(MTC)が当該年度の年間税額に対する控除額を超える場合には、その超過額の50%を限度として還付請求可能(2021年は100%還付可能)。

参考情報

上院改正案詳細(11月13日)

<https://www.finance.senate.gov/download/tax-reform-chairmans-mark>

上院財政委員会による改正案概要

<https://www.finance.senate.gov/download/tax-reform-policy-highlights>

上院改正案発表に関するPwC米国ニュースレター

<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-finance-committee-chairman-hatch-releases-senate-tax-reform-bill.pdf>

今後の動向

上院改正案は上院財政委員会において11月13日以降審議が開始されており、複数の共和党主力議員も、感謝祭前に、同委員会及び上院議会における上院改正案の審議・採決を目指す旨の発言をしている。上下院における両法案が出揃った段階で、両法案の内容を調整し最終法案としてクリスマス前までに大統領の署名を完了させることにより法制化することが目指されている。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

米国タックスデスク

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

山岸 哲也

080-1114-3872

tetsuya.t.yamagishi@jp.pwc.com

パートナー

山口 晋太郎

03-5251-2503

shintaro.yamaguchi@jp.pwc.com

シニア マネージャー

小林 秀太

090-1764-5403

shuta.s.kobayashi@jp.pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 620 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2017 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。