

国際的租税回避に対する米国税制改革案

2009年5月、米国オバマ政権は国際的租税回避の取締り厳格化等の税制改革案を提案しました(米国財務省は、まず同月4日に「対等な競争の場の実現に向けて一タックス・ヘイブン活用の制限、及び海外への雇用移転に関する租税インセンティブの撤廃 (Leveling the Playing Field: Curbing Tax Havens and Removing Tax Incentives for Shifting Jobs Overseas)」と題するプレスリリース(以下「プレスリリース」といいます。)を公表しました。さらに、同月11日に具体的な内容を説明する提案書 (General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2010 Revenue Proposals、以下「提案書」といいます。)を公表しました。)。プレスリリースでは、2004年において国際的事業を展開する米国企業は海外において合計7000億ドルの利益を得ながら米国への納税額は160億ドルにとどまっている(米国税実効税率2.3%)等の事実が指摘されており、行き過ぎた国際的租税回避等を是正して収税を確保するという目標が示されています。

日米を含めグローバルに展開する我が国企業にとっては米国の税制改正の動向を注視することが重要であり、また米国の税制改正は我が国の将来の税制改正に影響を与える可能性があると考えられるため、本稿では、プレスリリース及び提案書の内容のうち、特に重要と思われる事項について概要を紹介し、もっとも、同改革案はその実現のために多くの米国租税法の改正が必要となり、具体的にどのような法案が提出され、いかなる改正が行われるかは今後の推移を見守る必要があります。

1. 国内投資よりも外国投資が税務上有利に取り扱われる点の是正

(1) 外国投資に係る費用の損金算入時期の制限

現行の米国租税法では、事業遂行のために通常かつ必要な費用については、国内投資に係る費用であるか、外国投資に係る費用であるかに拘わらず、原則として、当該費用が発生した事業年度において損金に算入することが認められています。例えば、米国企業Pが内国法人D又

は外国法人Sの株式を取得するために負担した借入れにかかる利子については、たとえD株式又はS株式から所得が生じていない場合でも(典型的には配当を受領していない場合でも)、いずれも、Pの課税所得の計算上、当該利子が発生した事業年度において損金に算入することが通常可能とされています。

他方、米国企業の投資先である内国法人又は外国法人の稼得する所得が米国において課税される時期については、国内投資と外国投資とで差異が生じます。即ち、上記事例を用いると、内国法人Dが稼得した所得については、その所得が発生した事業年度において、Dにおいて米国の法人税が課されます。これに対して、外国法人Sが稼得した所得については、Sが所在する外国の法人税を負担するものの、SにCFC税制(我が国のタックス・ヘイブン対策税制に相当)等が適用されない限り、PがSから配当を受領するまでは米国における課税が生じません(課税の繰延効果)。

このように、現行の米国租税法上、米国企業が外国法人に投資を行った場合、その投資先である外国法人から配当がなされるまでは当該外国法人が稼得する所得への課税の繰延べが認められているにも拘わらず、当該投資に係る費用(国外源泉所得に対応する費用)は、その発生した事業年度において直ちに損金に算入することが認められていることは、投資先の法人税率(米国よりも低税率であることを前提)と相俟って、国内投資に比して外国投資への税務上のインセンティブを与えていると指摘されています。

そこで、オバマ政権は、国内外の対等な競争を実現するため、米国において課税が繰り延べられている国外源泉所得(例えば、外国子会社において留保されている所得)に対応する費用については、米国親会社等の米国企業に対する配当等がなされることにより米国において当該国外源泉所得に課税されるまでは、米国における課税所得の計算上損金算入を認めないこと(但し、試験研究費について例外あり)を提案しています。これによって2011年から2019年までの間に601億ドルの収税増が見込まれると

本ニュースレターの執筆者

みやづか ひさし
宮塚 久きたむら みちと
北村 導人うね き としのり
采木 俊憲パートナー
弁護士アソシエイト
弁護士アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニュースレターに関する一般のお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話:03-5562-8352 E-mail:info@jurists.co.jp)

ています。

日本が 2009 年税制改正により外国子会社配当益金不算入制度(法人税法第 23 条の 2)を導入し、英国も 2009 年 7 月 1 日以降に受領する外国子会社からの配当に関する課税を免除(Exemption)する制度を導入するなど、自国企業の国際的競争力を維持するために全世界所得課税方式から国外所得免除方式へ移行する世界的な動きが見られますが、オバマ政権はこの動きに追随していません。米国財界ではこの提案に強く反対する声もあり、諸外国が国外所得免除方式を採用して国外源泉所得を非課税とする一方で米国が全世界所得課税方式を維持・強化することは、米国企業の国際的競争力を失わせる可能性がある」と批判されています。

(2) 外国税額控除制度の修正

現行の米国租税法では、国外源泉所得に関して支払った外国税額について米国税務申告上、税額控除を行うことが認められています。この外国税額控除制度の目的は、全世界所得課税方式を取る米国租税法の下では米国企業の国外源泉所得について米国と当該外国において二重課税が生じる可能性があることから、これを排除するために、一定の限度で、その外国税額の控除を認めることにあります。

しかし、現行法の外国税額控除制度には課税上のループレールがあるといわれています。その一つが、米国企業が高税率国と低税率国にそれぞれ外国子会社を有する場合に、高税率国の外国子会社からのみ配当を受領することによって人為的に外国税額を増大させて米国への納税額を減少させる余地があるという点、もう一つが、いわゆるハイブリッド事業体などを用いて、関連する国外源泉所得と控除対象となる外国税額との関係を不適切に分離し、これを利用したタックス・プランニングによって、現行の米国租税法上課税されていない国外源泉所得についても外国税額控除の適用を受けることで米国における納税額を減少させる余地があるという点です。これらの点は、国内よりも外国で事業活動を行うインセンティブになっているとも考えられます。

そこで、オバマ政権は、①間接外国税額控除の計算において、各外国子会社の外国税額と剰余金(E&P)をそれぞれ合算して、控除対象となる外国税額を算出することを提案しています。これは従前のように実際に配当等を行う子会社ごとに外国税額を算出するのではなく、各外国子会社の外国税額と剰余金を合算して算出される実効税率で課税する趣旨であると解されています。また、②米国において課税されない所得に関して支払われた外国所得税額には外国税額控除を認めないと改正することを提案していま

す。オバマ政権は、これらによって 2011 年から 2019 年までの間に 430 億ドルの税収増が見込まれるとしています。

2. 国際的租税回避に対する取締り強化

(1) Check-the-box 規則の修正

米国企業が軽課税国(いわゆるタックス・ヘイブんとされる国)とそうでない国にそれぞれ外国事業体を設立し、当該 2 つの外国事業体間で一定の所得(例えば借入金利子)が移転された場合、米国租税法上両者が独立した Corporation であれば、一定の要件の下に CFC 税制が適用され、移転された当該所得は米国企業の受動所得等として課税されることとなります。

しかし、現行の米国租税法におけるいわゆる Check-the-box 規則の下では、一定の範囲の外国事業体について、Corporation として課税されるか、Partnership として構成員課税されるか(構成員が一人である場合には税法上無視(disregard)されるか)を選択することができるため、当該 2 つの外国事業体が構成員課税が行われる事業体とすることを選択した場合には、これらの事業体間の所得移転は単なる会社内資金移動と扱われることとなります。現状では、これを利用して米国による課税なしに外国事業体間で所得を移転するということが行われています。

例えば、米国企業がドイツの新工場設立を計画しているとします。米国企業は 100%株主となるケイマン持株会社を設立し、ケイマン持株会社の下にさらに、ケイマン持株会社が 100%持分を所有するケイマン事業体及びドイツ事業体を設立します。ドイツ事業体には工場の設立・稼働による稼得利益が生じますが、ケイマン事業体から借入れを行い利子を支払うことによってケイマン事業体に利子の形で所得が移転し、当該支払利子を費用として損金算入することによってドイツ事業体はドイツ税法に基づく課税を軽減することとなります。また、ケイマン事業体は利子収入を得ますが、ケイマン事業体が Corporation であれば米国租税法上一定の要件の下で米国企業の受動所得として課税されることになるところ、Check-the-box 規則によってケイマン事業体とドイツ事業体をそれぞれ米国税法上構成員課税が行われる事業体とすることを選択した場合には、この支払利子は単なる会社内資金移動と扱われ、米国による課税が生じなくなってしまう。

そこで、オバマ政権は、米国企業に対して、一定の外国事業体を米国税務申告において Corporation と扱うことを強制し、構成員課税が行われる事業体とすることを選択する(その結果、米国 CFC 税制上の課税を回避する)ことができなくなるよう改正することを提案しています。この改正によって 2011 年から 2019 年までの間に 865 億ドルの税

収増が見込まれるとしています。

この Check-the-box 規則の見直しについては提案書でさらに内容が説明されており、構成員が単数である外国事業体において、当該唯一の構成員の設立国が当該外国事業体の設立国と一致する場合には Check-the-box 規則に基づき納税者の選択により構成員課税が行われる事業体として取り扱うこともできるが、当該唯一の構成員の設立国と外国事業体の設立国が一致しない場合には Corporation と取り扱うことを強制すべきと提案されています。これに従うと上述の例ではドイツ事業体は、その構成員はケイマン持株会社になりますので、米国税法上 Corporation と取り扱われ、ケイマン事業体の利子収入について、一定の要件の下で米国 CFC 税制が適用されることとなります。同提案は、Check-the-box 規則の全面改正というよりも、同規則を維持した上で選択の余地なく法人と扱われる Per se corporation の範囲を拡大する部分的な改正と理解できます。

なお、提案書においては、唯一の構成員である米国企業が直接保有する外国事業体については、租税回避目的である場合を除き、この提案の対象外とする（従前通り、Check-the-box 規則の適用を認める）ものとされています。

(2) 金融機関からの情報収集、海外口座の監視強化

現行の米国租税法では、国際的租税回避を監視するため、適格仲介者 (Qualified Intermediary) に該当する金融機関に、IRS (米国内国歳入庁) に対する米国顧客情報の提供義務を負わせています。ところが、同制度には、適格仲介者に該当しない金融機関（以下「非適格仲介者」といいます。）を経由する取引を把握するのが困難であるという問題点があるとされます。

そこで、オバマ政権は、非適格仲介者を利用した取引を把握するため、①外国銀行及び金融勘定報告書 (Report of Foreign Bank and Financial Accounts) 提出義務違反の民事責任について非適格仲介者を利用する米国市民側に立証責任を転換、②非適格仲介者への FDAP 所得の支払いに対する一律の源泉徴収義務（一定の例外あり）、及び③外国銀行口座等を利用する米国顧客の資金・資産移転報告義務強化の改正を提案しています。

加えて、④国際的税務調査の実効性を高めるため、④外国事業体の設立・取得等について情報開示義務の拡大、及び⑤米国市民が外国銀行等の金融機関を通じて行う一定の取引について第三者たる適格仲介者等の情報開示義務等も提案されています。

米国租税法において納税者や取引関係者等は IRS に対して情報提供義務を負担しますが、実際の情報提供作業は適格仲介者に委ねられている部分が多く、この非適格仲介者を経由する取引を把握することの困難さを利用して一部の金融機関が課税逃れを主導している可能性があるといわれています。本改正はかかる可能性を排除するため、適格仲介者及び非適格仲介者を通じた情報収集や海外口座の監視強化を図るもので、上記①ないし⑤の改正によって 10 年間で 87 億ドルの収増が見込まれるとしています。

(3) その他

罰則の強化や時効の延長（納税者が必要な情報を提出してから 6 年間等）等の税法改正に加えて、国際的租税回避の取締り強化のため、IRS が弁護士ら専門家等を新規に 800 人程度採用する方針も示しています。

以上

なお、本ニュースレターは米国の法制度に関する内容を含んでいますが、米国政府が一般に公表している内容を、日本の読者への一般的情報提供の目的で取りまとめたものにすぎず、いかなる意味でも米国法に関する法的助言を目的・内容とするものではありません。個別の案件につきましては、米国法について助言する資格を有する弁護士にご相談下さい。当事務所及び当事務所の弁護士は、本ニュースレターの米国の法制度に関する内容につき依拠されて生じた結果について一切責任を負いません。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニュースレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確かなサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)
電話 : 03-5562-8500 (代) FAX : 03-5561-9711~9714
E-mail : info@jurists.co.jp URL : http://www.jurists.co.jp/ja/

© Nishimura & Asahi 2009