

米国国内製造会社に対する国内税額控除

This document was not intended or written to be used, and it cannot be used, for the purpose of avoiding U.S. federal, state or local tax penalties.

本号では、2004年10月22日に成立した米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)から、米国で製造業を営んでいる日系企業の皆様にもインパクトの大きい「国内製造業所得にかかわる所得控除制度」をご紹介します。本制度は、Gets27号の米国雇用創出法の中でその概要をご紹介しますが、本号ではその後に発表された通告及び財務省規則草案も含めて、この規則の詳細をご紹介します。

国内製造所得控除制度

2004年に成立した連邦雇用創出法の一部として、国内製造所得にかかわる所得控除制度が導入されました。この規定は、米国企業の国際市場における競争力強化及び輸出奨励を目的として導入された輸出販売所得控除(Extraterritorial Income Exclusion)が、違法な輸出補助金と認定され撤廃された後に、代替として導入された優遇措置です。この控除は米国内で製造業を営む者(法人、パートナーシップ、個人事業者、信託)に適用され、輸出販売所得控除で優遇措置の対象者であった非製造者である輸出業者、配給会社、卸業者等には適用されません。この制度は2005年度1月1日以降に開始する課税年度から適用されます。この記事は内国歳入庁から既に出されている Notice 2005-14 及び 2005年10月20日に発行された財務省規則草案に基づいています。

1. 概略

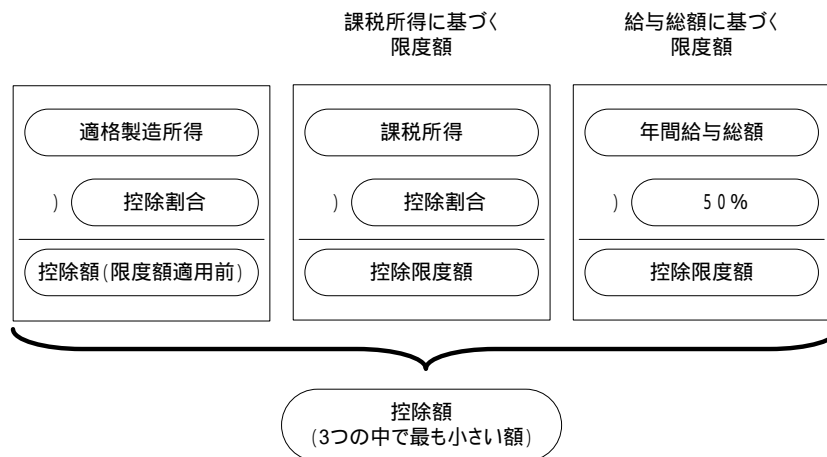
税法上適格と認められる製造活動から生じた所得(適格製造所得)については、9%の所得控除が認められます。ただし控除対象額には以下のような経過措置が設けられています。

| | |
|----------------|----|
| 2005年度及び2006年度 | 3% |
| 2007年度から2009年度 | 6% |
| 2010年度以降 | 9% |

控除額は以下の3つの内の一番少ない額となります。

- 適格製造所得に控除率を乗じた額
- 源泉徴収票(W-2)に記載されている支払賃金総額の50%
- 国内製造所得控除の適用前の課税所得に控除率を乗じた額

ただし、控除により欠損となる場合でも、繰越欠損金、繰戻欠損金の額を増やすことはできません。また支払賃金の50%の制限は、課税年度が暦年でない納税者の場合は、所得控除を受けようとする課税年度内に終了する暦年の支払賃金の総額がその制限の根拠額となります。所得控除は代替ミニマム税の計算上も控除対象とされます。



設例 1

米国法人 X の 2010 年度の国内製造所得控除適用前の課税所得及び適格製造所得を\$600 とします。支払賃金総額は\$300 とします。2010 年度への繰越欠損金は\$500 とします。法人 X の 2010 年度の国内製造所得控除は\$9(9% X 課税所得\$100)となります。

設例 2

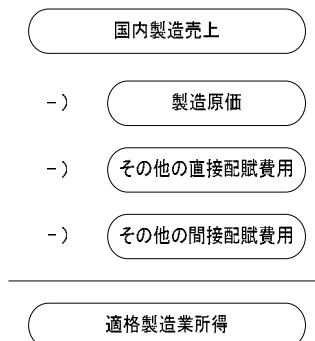
米国法人 X の 2010 年度の国内製造所得控除適用前の課税所得及び適格製造所得を\$100 とします。支払賃金総額は\$300 とします。2010 年度への繰越欠損金は\$500 とします。

X 法人の 2010 年度の国内製造所得控除はゼロとなります(9% X 課税所得\$0)。2011 年度への繰越欠損金額は、\$400(2010 年度への繰越欠損金\$500-2010 年度で使用された欠損金\$100)となります。

米国内で行われた同一の製造活動について、二以上の納税者が国内製造所得控除を受けることは認められません。例えば、法人Aが法人Bに製品の製造を委託する場合、法人Aと法人Bの両方が同一の製造活動に関して所得控除を受けることはできません。もし法人Aが所有する原材料に関して、法人Aが法人Bに製造を依頼した場合には、法人Aが製造活動を行ったとみなされて所得控除を受けられます。法人Bは、委託製造契約に基づいて法人Aに対してサービスを提供したとみなされ、所得控除を受けることができません。法人Bが自ら所有する原材料を用いて製造活動を行い、完成品もしくは半製品をAに売却する場合には、法人Bは売却時点までの製造活動から発生する所得に基づく所得控除を受けることができます。

2. 適格製造所得

適格製造所得は、国内製造売上から、これらに対応する製造原価、直接及び間接的に配賦される他の費用を減じて算出されます。適格製造所得は、部門や製品ラインごとではなく、製品(item)ごとに計算し、その後すべての製品別のグループを合算します。製品ごとの所得は欠損となっても構いません。例えば、1枚のシャツからの適格製造所得が\$3、帽子1個の適格製造所得が\$1の欠損とすると、その納税者の最終的な適格製造所得は\$2となります。建設行為や、エンジニアリングサービス等からの収入については、すべての事実関係やその産業の慣習を基に、合理的な方法を用いて算出します。



3. 国内製造売上

国内製造売上には、以下の5つの種類の売上が含まれます。

- 米国内でその全部または重要な部分が、製造、生産、栽培、抽出された製品(有形動産、コンピューターソフトウェア、音声の録音物等を含む)の販売、交換、リース、賃貸またはライセンス
- 米国内における建設行為
- 米国内で行われている建設プロジェクトに対するエンジニアリング及び設計サービス

- 人件費の50%が米国内で提供されることにより制作された映画及びテレビ番組のリース、賃貸、ライセンス、販売、交換もしくはその他の供与
- 米国納税者により製造された電気、天然ガスまたは携帯用飲料水のリース、賃貸、ライセンス、販売または交換

一方、以下の行為から生じる売上は国内製造売上とはみなされません。

- 納税者によって小売施設において販売される飲食物
- 電気、天然ガスまたは携帯用飲料水の輸送及び配達
- 納税者の関連者へのリース、賃貸、ライセンス

納税者が半製品を購入しこれを用いて最終製品を製造する場合、納税者の製造活動が「全部または重要な部分」に該当する場合には、当該最終製品の売上は国内製造売上に含まれます。納税者が米国で行う製造活動が「全部または重要な部分」にあたるかどうかの判断は、原則として事実認定の問題です。ただし納税者が米国内で行う製造活動にかかるコンバージョンコスト(直接労務費及び関連する工場操業費用)が完成品の製造原価の20%以上を占める場合には、当該製造活動は「重要な部分」を構成するとして扱うことができます。また、もし国内製造売上に該当しない売上が納税者の年間総売上の5%未満である場合には、納税者の売上のすべてを国内製造売上として扱うことができます。

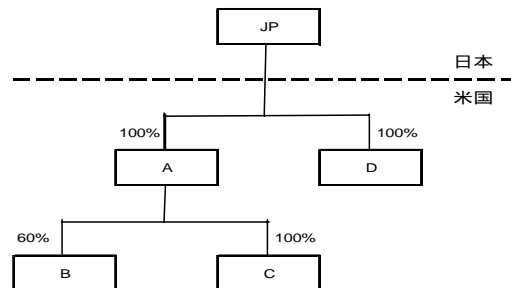
4. 国内製造売上ににかかる製造原価及びその他の費用

製造原価は、期首棚卸資産に当期購入額、当期発生製造原価を加えたものから期末棚卸資産を差し引いて計算します。ここで使用する製造原価は会計上の製造原価の額ではなく、税務上の製造原価の額です。国内製造売上とそれ以外の売上がある場合、事実関係を基に合理的な方法により全体の製造原価を国内製造売上にかかる部分とそれ以外の部分に配賦する必要があります。なお小規模事業者と認定された納税者(原則として3年間の平均年間総売上が5百万ドル以下で課税年度の総原価が5百万ドル以下)では、製造原価を売上比率の割合に基づいて国内製造売上へ配賦することが認められます。

国内製造売上から差し引く製造原価以外のその他の費用は、原則として内国歳入法第861条の規定に準じて計算します。内国歳入法第861条の規定とは、特定の収益に対して、まず直接帰属する費用を特定し、残りの費用を合理的な方法で配賦するというものです。また上記の小規模事業者及び特定の納税者(原則として直近3年間の平均年間総売上が2千5百万ドル以下もしくは期末の総資産1千万ドル以下)には、費用を売上比率の割合で配賦する簡便法の使用が認められています。

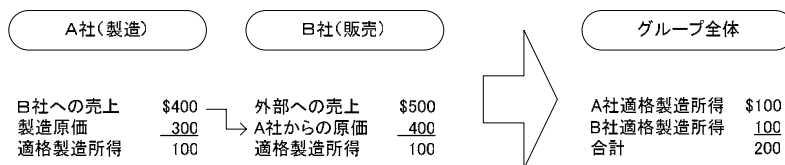
5. 関連者グループの場合の扱い

同一の関連会社グループに属するすべての納税者は、所得控除額の計算上一つの法人として取り扱われます。ここでいう関連者グループとは、50%超の資本関係でつながる親子会社群をいいます。外国法人を親会社に持つ兄弟会社は、同一の関連会社グループに含まれません。また連邦税法上の連結グループは、一つのメンバーとして取り扱われます。



A社、B社、C社で一つの関連者グループをつくりD社は同一関連者グループには入りません。

関連グループの所得控除額を計算する上では、グループに属する各メンバーの課税所得、適格製造業所得、年間給与総額の合計額を使用します。ただし関連グループの課税所得を計算する際に、メンバーの繰越欠損の使用は当該メンバーの課税所得を上限とします。また、関連者グループに属するメンバーは、同じグループに属する別のメンバーが行った製造活動を自分自身で行ったとして取り扱うことができます。例えば、法人Aが米国で製造活動を行い、Aの関連会社グループに属する法人BがAが製造した製品を顧客に販売する場合、所得控除額の計算上、A及びBは一つの法人として扱われるため、Bの売上は国内製造売上として扱われ、そこから原価及びその他の費用を差し引いた額がグループの適格製造業所得に含まれます。



関連グループ全体の控除総額は、各メンバーの適格製造業所得の割合に応じて分配されます。ここで、メンバーの適格製造業所得がマイナス(損失)である場合には、そのメンバーの適格製造業所得はゼロとして計算します。

各メンバーに割り振られる控除額は、各メンバー単体の年間給与額や課税所得(又は損失)の額に影響されません。また、各メンバーに分配された控除額が控除前の課税所得を超える場合、超過額はその課税年度の欠損金として扱われ、繰戻し又は繰越されます。

| X社 | | Y社 | | グループ全体 | |
|----------------------------|-------|----------------------------|-------|----------------|-------|
| 適格製造所得 | \$400 | 適格製造所得 | \$200 | 適格製造所得 | \$600 |
| それ以外の所得(又は損失) | 200 | それ以外の所得(又は損失) | (400) | それ以外の所得(又は損失) | (200) |
| 課税所得 | 600 | 課税所得 | (200) | 課税所得 | 400 |
| 年間給与総額 | 1,000 | 年間給与総額 | 100 | 年間給与総額 | 1,100 |
| <hr/> | | | | | |
| 控除額 | \$8 | 控除額 | \$4 | 適格製造所得 × 控除率3% | \$18 |
| (\$12 × 400 / (400 + 200)) | | (\$12 × 200 / (400 + 200)) | | 課税所得に基づく限度額 | 12 |
| 控除後の課税所得 | 592 | 控除後の課税所得 | (204) | 給与総額に基づく限度額 | 550 |
| | | | | 控除額 | 12 |

関連者グループに年度末の異なる納税者が属している場合には、所得控除を計算する納税者の課税年度中に終了する他のグループのメンバーの課税年度の適格製造業所得、課税所得及び給与の額を勘案します。

設例

X社、Y社、Z社は同一関連者グループのメンバーとします。X社、Y社の課税年度は暦年、Z社の課税年度は6月30日とします。X社、Y社は連結納税グループを構成しません。X社、Y社、Z社とも、適格製造業所得控除を受けるのに十分な課税所得と支払賃金があると仮定します。2005年12月31日のX社の適格製造所得を\$8,000、Y社の適格製造所得を(\$6,000)とします。2006年6月30日のZ社の適格製造所得を\$2,000とします。

- (i) この制度は2005年度1月1日以降に開始する課税年度から適用されるため、Z社は2005年6月30日には適格製造所得控除の対象とはなりません。
- (ii) X社、Y社の2005年12月31日日期の適格製造所得控除を計算する際には、Z社は考慮されません。したがってX社、Y社の総適格製造所得は\$2,000となり、\$60の適格製造所得控除額(\$2,000 × 3%)はX社に配賦されます。
- (iii) 2006年6月30日日期のZ社の適格製造所得控除を計算する際、X社、Y社の2005年12月31日日期の適格製造所得、課税所得、支払賃金が考慮されます。関連者グループの適格製造所得は\$4,000(\$8,000 - \$6,000 + \$2,000)となり、適格製造所得控除額は\$120(\$4,000 × 3%)となります。Z社に配賦される適格製造所得控除額は\$24(\$120 × \$2,000 / \$8,000 + \$0 + \$2,000)となります。

6. パススルー事業体の場合の取扱い

パートナーシップやSコーポレーション等のパススルー事業体の場合には、そのパートナーまたは株主レベルで所得控除を受けます。以下にパートナーシップの場合の取扱いを説明しますが、Sコーポレーションの場合もこの扱いに準じる取り扱いとなります。

パートナーには、パートナーシップの収益、損金等がその持分割合等に応じて配賦されます。配賦された収益及び損金等のうち、適格な国内製造売上に該当するパートナーシップの売上及びこれに対応する製造原価及びその他の費用は当該パートナーに帰属します。ただし、税務上の簿価による制限などの他の規定により、パートナーが当期の益金・損金として扱うことができないものは、適格製造所得控除額計算の目的でも当期の益金・損金に含まれません。これらの益金・損金が、次年度以降に算入が認められる場合には、当該算入が認められた年度において適格製造所得控除額の計算に含まれます。

パートナーは、パートナーシップから配賦される年間給与総額と、パートナーシップ投資以外の独自の事業活動に関連して発生する年間給与総額を合計して、所得控除限度額を計算します。控除額計算で使用するパートナーに配賦される年間給与総額は、以下のうち、いずれか少ない額となります。すなわちパートナーシップを通じて稼得される所得については、追加の限度額の対象となります。

- パートナーシップで発生した年間給与総額のうち、当該パートナーの持分割合等に応じて配賦される額
- パートナーに配賦されるパートナーシップの適格製造業所得(パートナーシップの国内製造売上から製造原価及びその他の費用を差し引いた額のうち、パートナーに配賦される額)に当期の控除率(3%~9%)を乗じた額の2倍

7. 州税法上の扱い

内国歳入法第199条で定められている国内製造所得控除が州税上どのように扱われるかは、その州が内国歳入法をどのように州税法に取り入れているかによって決まります。例えば、内国歳入法の規定を現在の時点でそのまま採用している州で、内国歳入法の第199条の国内製造所得控除金額の加算を要求しない場合は、連邦税の国内製造所得控除を自動的に取り入れられることとなります。同じように、連邦税の内国歳入法を特定の年度ごとに採用している州は、内国歳入法をこの連邦税の税法改正を含めた2004年10月22日時点まで採用していれば、連邦税上の国内製造所得控除も取り入れられることとなります。しかし、内国歳入法を項目ごとにしか採用していない州では、この国内製造所得控除が記載されている内国歳入法第199条を州税法上採用しない限りは、国内製造所得控除を取り入れることはできません。

現時点では、2004年に成立した連邦雇用創出法の採用をまだ検討している州もあるので、どの州が国内製造所得控除を取り入れるか取り入れないかは将来的に変わってきますが、2005年10月16日の時点では、州税上の国内製造所得控除の扱いは以下のようになります。

連邦税の国内製造所得控除を取り入れている州は、アラバマ州、アラスカ州、アリゾナ州、コロラド州、コネチカット州、デラウェア州、ワシントンDC、フロリダ州、アイダホ州、イリノイ州、アイオワ州、カンザス州、ケンタッキー州、ルイジアナ州、ミズーリ州、ネブラスカ州、ニューメキシコ州、ニューヨーク州、オハイオ州、オクラホマ州、ペンシルバニア州、ロードアイランド州、ユタ州、ヴァージニア州、ウィスコンシン州です。

連邦税の国内製造所得控除を取り入れていない州は、アーカンソー州、カリフォルニア州、ジョージア州、ハワイ州、インディアナ州、メイン州、メリーランド州、マサチューセッツ州、ミネソタ州、ミシシッピ州、モンタナ州、ニューハンプシャー州、ノースカロライナ州、ノースダコタ州、オレゴン州、サウスカロライナ州、サウスダコタ州、テネシー州、テキサス州、ベルモント州、ウエストヴァージニア州です。

2005年10月16日時点で、ミシガン州は連邦税上の国内製造所得控除を否認する法案が提出されています。ニュージャージー州では、適格製造所得控除の適用を本来の製造活動(例えば自動車の製造)のみに限定し、リース、レンタル、ライセンス、売買交換等から発生する所得については、連邦税法上は製造所得控除が認められる場合でも、ニュージャージー州税法上は製造所得控除が否認される法案が可決されました。ネバダ州、ワシントン州、ワイオミング州では法人税は存在しません。

ほとんどの州では、(国内製造所得控除が含まれている)連邦税上所得から計算が始まるので、これらの国内製造所得控除を採用していない州では、州税の課税所得の計算上、連邦税国内製造所得控除額を加算する必要があります。

© 2006 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村