

January 2005  
Gets Vol. 27

## 2004 年米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)

### I. 米国雇用創出法の概要

米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004、以下「本改正」とする)が、米国上院と下院ともに賛成多数により可決された後、2004 年 10 月 22 日にブッシュ大統領により署名、成立しました。

本改正は、1986 年以來の大規模な税制改正となっており、改正分野は非常に多岐にわたっています。例えば、国内製造業所得に係る所得控除、海外子会社からの配当に係る所得控除、米国企業の国際競争力を高めるための国際税務分野における改正(外国税額控除及び Controlled Foreign Corporation(CFC)のサブパート F 所得における改正)など多国籍企業に対する大規模な優遇措置が設けられている一方で、米国の輸出促進税制(ETI に係る所得控除)の撤廃及びタックスシェルターに関する報告義務不履行に対する罰則規定の強化など、企業にとって不利な影響を及ぼす可能性のある改正事項も含まれています。

本稿では、本改正の中から日本企業に影響があると考えられる以下の重要な項目について、その概要を説明いたします。

1. ETI(Extraterritorial Income)に係る所得控除の撤廃
2. 国内製造業所得に係る所得控除
3. 海外子会社からの配当に係る所得控除
4. 外国税額控除の改正
5. CFC のサブパート F 所得の改正
6. タックスシェルターに関する報告義務不履行に対するペナルティ
7. その他改正事項
  - (1) 建物附属設備の耐用年数の改定
  - (2) 内国歳入法第 179 条に係る損金算入限度額に関する改正
  - (3) 開業費用に係る償却年数の改定
  - (4) 財務省による実態調査と議会への報告に関する規定
  - (5) その他

### II. ETI(Extraterritorial Income)に係る所得控除の撤廃

従来、米国企業の競争力強化及び輸出促進を目的として、米国法人が稼得する一定の要件を満たした外国貿易所得(Qualifying Foreign Trade Income)について、連邦税を課さないこととしていました。

しかし、ETI 税制は WTO から違法な輸出補助金として認定されたこと、また、EU から制裁として特別関税が課されていることから、国際的な調和を考慮し、本改正により撤廃することとなりました。なお、撤廃に際しては以下のような経過措置が設けられています。

2004 年度	:	ETI 税制のもとで所得控除される額の 100%
2005 年度	:	同上の 80%
2006 年度	:	同上の 60%
2007 年度以降	:	適用なし

### III. 国内製造業に対する所得控除

#### 1) 概要

本改正により、米国内において製造業を営む法人は、税制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」)に所得控除割合を乗じた金額を課税所得から控除することが認められることになりました。これは、先に述べた ETI 税制の撤廃に伴って新たに規定された優遇措置です。

#### 2) 適格製造所得

適格製造所得とは、国内製造売上から以下の費用項目を控除した金額をいいます。

- a) 当該売上に対する売上原価
- b) その他の費用のうち、当該売上に直接的に関連する費用(例えば、販売マーケティング費用)
- c) その他の費用のうち、当該売上に配賦されるべき間接費用(例えば、販売マーケティング費用に配賦されるべき一般販管費)

上記費用項目の算定方法及び配賦方法については、今後財務省により何らかのガイドラインが出されることになっていますが、基本的には既存の規定(内国歳入法第 263A 条、第 861 条)に準じた方法になるものと思われます。

#### 3) 国内製造売上

ここでいう国内製造売上に該当する売上として、以下の行為から生じる売上が規定されています。

- a) 米国内でその全部又は重要な部分が製造、栽培、抽出された製品(有形動産、コンピュータ・ソフトウェア、音声の録音物などを含む)に係る販売、交換、リース、賃貸又はライセンス
- b) 米国内における建設行為
- c) 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
- d) 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
- e) 米国における納税者により製造された電気、天然ガス又は携帯用飲料水のリース、賃貸、ライセンス、販売又は交換

一方、以下の行為から生じる売上は、国内製造売上には該当しない売上として除外されます。

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

国内製造売上として認められる売上項目 a)の中で、「米国内でその全部又は重要な部分」とありますが、これが具体的には何を意味するのか現在のところ不明確です。財務省により今後明確な定義がなされることが期待されています。

4) 所得控除割合

所得控除割合は原則として9%ですが、以下のような経過措置が設けられています。

2005年度 - 2006年度	:	3%
2007年度 - 2009年度	:	6%
2010年度以降	:	9%

5) 控除限度額

控除金額は、原則として、適格製造所得に上記の所得控除割合を乗じて求められますが、次の項目のうち、いずれか小さい金額までしか控除できないことになっています。

- a) 国内製造業所得控除を適用しないで計算した課税所得
- b) 支払賃金(W-2、すなわち日本でいう源泉徴収票に記載される賃金総額)の50%  
支払賃金の50%制限に関して、課税年度が暦年でない納税者の場合には、所得控除を受けようとする課税年度中に終了する暦年に係る支払賃金の総額がその対象となるので留意が必要です。

6) 関連者グループの場合の取扱い

同一の関連会社グループに属するすべての納税者は、当該所得控除の計算上ひとつの法人として取り扱われることとなります。ここでいう関連者グループとは、Sec.1504(a)(連結納税の適用対象グループの規定)で規定される関連者グループを拡大したもので、具体的には50%以上の資本関係にある場合の関連者グループをいいます。

ただし、所得控除額及び控除限度額は、関連者グループをひとつの法人として計算されますが、実際の所得控除は適格製造所得の割合で関連者グループに属する各法人に按分されるので留意が必要です。

7) 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、その株主又はパートナーレベルで所得控除を受けることとなります。株主又はパートナーに対する所得控除額の配賦に関する制限や、当該所得控除に関する報告義務については、財務省から詳細な規則が今後出される予定です。

8) 代替ミニマム税上の取扱い

代替ミニマム税の計算上も当該所得控除の適用が認められます。したがって、多額の所得控除額を享受した場合でも、それだけで代替ミニマム税の対象となることはありません。

9) 会計上の影響

当該所得控除がFAS109において、税率そのものの低下ととらえられるか、又は、特別な所得控除ととらえられるべきかは現在のところ不明確です。

その法人に対して適用される連邦税率が低下したのと同様の場合、その所得控除を受けた課税年度の税金費用が小さくなるだけでなく、税効果会計による繰延税金資産及び負債の再評価を行う必要が生じると考えられます。

一方、特別な所得控除と考えられる場合、その優遇措置を受ける課税年度の税金費用のみに影響を与え、繰延税金資産及び負債には影響はありません。

企業会計基準委員会 (FASB) は、当該所得控除を税効果会計上どのように扱うべきかについて立場を表明していませんが、2004 年末までには何らかのガイダンスが出されるのではないかと期待されています。

#### 10) 適用開始日

2005 年以降に開始する課税年度から適用されます。

### IV. 海外子会社からの配当に係る所得控除

#### 1) 概要

一定の要件を充足する海外子会社からの受取配当金(「適格配当」)について、選択により、その 85% を課税所得から控除することが認められます。ただし、控除に際して、以下の要件又は制限をクリアする必要があります。

- a) 海外子会社からの配当であること。
- b) 現金配当であること。
- c) 経営陣によって承認された米国内での再投資計画に基づき当該配当が再投資されること。
- d) 海外子会社からの受取配当金のうち、基準期間の平均配当額を超える金額のみが適格配当として認められる。
- e) 財務諸表に記載される APB23 所得(国外において永久に再投資される留保所得金額として認められる金額)以内の金額であること。

#### 2) 海外子会社からの配当であること

ここでいう海外子会社とは、いわゆる Controlled Foreign Corporation に該当する海外子会社 (CFC) であり、米国居住者(総議決権の 10% 以上を所有する米国居住者に限る)により議決権の総数又は株式価値の 50% 超を保有される外国法人をいいます。

#### 3) 現金配当であること

現金による配当のみが適格配当となります。したがって、CFC のサブパート F 所得として、米国の親会社で CFC の留保利益として課税される取引は、適格配当に該当しないことになります。

また、2004 年 10 月 3 日から、当該配当控除を受けようとする課税年度の末日までに、CFC に対する貸付が行われるか、又は、増額される場合、CFC の現金が貸付により調達されたとして、その増額分に関しては適格配当の取り扱いが認められないので留意しなければなりません。

#### 4) 経営陣によって承認された米国内での再投資計画に基づき当該配当が再投資されること

適格配当となるためには、当該配当が米国内で再投資されることが配当を行う前に、経営陣によって承認された再投資計画に記載されていなければなりません。ここでいう経営陣による承認としては、CEO による承認のみならず、取締役会の承認も要します。

また、ここでいう米国内における投資には、例えば、従業員の雇用や研修のための投資、インフラ整備のための投資、研究開発投資、設備投資、雇用を維持又は創造する目的でなされる財務状況を安定化させるための投資、などが含まれます。一方、経営陣に対する報酬などに充当されるようなケースは含まれません。ここでいう投資に何が該当するかは現在のところ不明確であるため、財務省から追加のガイダンスが出されることが期待されます。

- 5) 海外子会社からの受取配当金のうち基準期間の平均配当額を超える金額のみが適格配当として認められること

基準期間における平均配当金額とは、2003年6月30日以前に終了する過去5課税年度のうち、配当金額の最も大きい年度と最も小さい年度を除く3課税年度の平均配当額をいいます。ただし、2003年6月30日以前に終了する課税年度が5課税年度に満たない場合には、過去のすべての課税年度を考慮して計算することになります。なお、平均配当額の計算において考慮すべき配当の範囲は、上記で述べた現金配当の範囲よりも広範であるため留意が必要です。

- 6) 財務諸表に記載される APB23 所得 (国外において永久に再投資される留保所得金額と認められる金額) 以内の金額であること

適格配当と認められる金額は、以下の金額のうち最も大きい金額以内に限られます。

- a) 5億ドル
- b) 財務諸表上、米国外で永久に投資される金額として報告されている留保所得
- c) 上記 b) の金額が財務諸表上報告されていない場合には、CFC の留保所得に係る繰延税金負債を 35% で割り戻した金額

上記の財務諸表は、2003年6月30日以前に米国において一般に認められた基準に基づき作成されたものであることを公認会計士が証明したものでなければならぬので留意が必要です。

- 7) 外国税額控除に関する留意点

適格配当のうち控除対象となる部分に関しては、外国税額控除は認められません。また、控除対象となる配当については、外国税額控除計算上グロスアップする必要はなく、控除対象とならない部分についてのみ行います。

- 8) 会計上の影響

当該配当控除を受ける納税者が APB23 の例外規定の適用を受けるためには、当該配当により分配された留保所得以外の海外留保所得について、海外で永久に投資していく意思とその能力について再度明確にする必要があります。それが明確にできないと、これまで当該留保所得について計上していなかった繰延税金負債の計上を求められる可能性があります。

- 9) 適用日

2004年10月21日以前に開始した直近課税年度又はその翌課税年度に受領した適格配当に対してのみ適用があります。

## V. 外国税額控除制度の改正

### 1) 概要

本改正では、米国企業の国際競争力強化のため、外国税額控除制度の改正も行われています。重要な改正事項としては以下があげられます。

- a) 対象外国税額の繰越期間及び繰戻期間の改正
- b) 代替ミニマム税上の制限撤廃
- c) 外国税額控除枠計算における計算カテゴリーの削減
- d) 国内損失 (Overall Domestic Loss) が生じた場合の所得の源泉地変更規定
- e) 支払利息の配賦方法に関する改正

### 2) 控除対象外国税額の繰越期間及び繰戻期間の改正

本改正により、控除対象外国税額の繰越期間が現行の5年から10年に延長されました。また、繰戻期間に関しても現行の2年から1年に短縮されました。

### 3) 代替ミニマム税上の制限撤廃

代替ミニマム税の計算上、従来外国税額控除はAMTの90%までしか認められていませんでしたが、2004年後に開始する課税年度から、その制限が撤廃されることになりました。

### 4) 外国税額控除枠計算における計算カテゴリーの削減

控除限度額の計算はこれまで9種類のカテゴリーごとに行われることになっていましたが、2006年後に開始する課税年度からはGeneral BasketとPassive Basketの2種類のカテゴリーで計算されることになりました。

### 5) 国内損失 (Overall Domestic Loss) が生じた場合の所得の源泉地変更規定

本改正により、過去の課税年度において国内損失により国外源泉所得が相殺された場合で、その後の課税年度において米国源泉所得が生じたときには、外国税額控除限度計算上、当該国内源泉所得のうち一定の金額が国外源泉所得として源泉地が変更されることになりました。

### 6) 支払利息の配賦方法に関する改正

外国税額控除限度額計算における国外源泉所得の計算上、支払利息は、これまで関連者グループに属するすべての米国法人をひとつの法人とみなして、その総資産に占める国内源泉所得に係る資産と国外源泉所得に係る資産との割合で配賦されてきました。本改正により、納税者は、その選択により、米国法人のみならず、世界中の関連者グループに属する法人をひとつの法人とみなして、支払利息の配賦計算を行うことが認められることになりました。

## VI. CFCのサブパートF所得の改正

本改正では、米国企業の国際競争力強化の観点から、CFC及びサブパートF所得に係る規定も改正されています。重要な改正項目としては以下の項目があげられます。

- 1) 外国関係会社(CFC)が25%以上所有するパートナーシップ持分を売却した場合は、その譲渡から発生する所得の性格付けは当該パートナーシップが所有する資産を所有割合に応じて売却したものとして決定されることになりました。
- 2) 外国同族持株会社及び外国投資会社に関する規定(Sec.551-558)が撤廃されました。
- 3) 船舶又は航空機による運輸業所得がサブパートF所得から除外されました。
- 4) 一定の国際運輸に用いられる航空機及び船舶からの賃貸所得に関する規定に宥恕規定が設けられました。

## VI. タックスシェルターに関する報告義務不履行に対するペナルティ

### 1) 概要

本改正により、タックスシェルターに関する報告義務が適切に履行されない場合の罰則規定が強化されました。主に以下の規定が新設されています。

- a) 指定取引(Listed Transactions)の開示漏れに対する罰則
- b) その他の報告義務対象取引の開示漏れに対する罰則
- c) 報告内容の精度に関する罰則
- d) 米国証券取引委員会(SEC)に対する報告義務
- e) 指定取引開示義務違反に対する時効の延長

### 2) 指定取引(Listed Transactions)の開示漏れに対するペナルティ

指定取引の開示漏れがあっても、独自のペナルティが課されることはこれまではありませんでしたが、本改正により、指定取引を開示しなかった場合、個人でない納税者には1件につき免除不可能な20万ドルのペナルティが課されることになりました。このペナルティの賦課には情状酌量の余地がありません。

当該罰則規定は2004年10月23日以後に提出期限が到来するすべての申告書及び届出書について適用されます。

### 3) その他の報告義務対象取引の開示漏れに対する罰則

今回の改正により、指定取引以外の報告対象取引を開示しなかった場合にも、個人以外の納税者には1件につき5万ドルのペナルティが課されることになりました。適用日は指定取引に対する罰則規定と同様です。

### 4) 報告内容の精度に関する罰則

指定取引及び重大な租税回避を目的とした指定取引以外の報告対象取引について、その報告金額が実際の取引金額よりも過少となった場合、当該過少金額に対して、取引が開示されているときは20%(一定の場合免除可能)、開示されていないときは30%のペナルティ(免除不可能)が課されることになりました。当該罰則規定は2004年10月23日以後に終了する課税年度から適用されます。

5) 米国証券取引委員会 (SEC) に対する報告義務

公開会社など SEC への報告義務を有する法人が、指定取引の開示漏れに関するペナルティの対象、また、報告内容の精度に関する 30% のペナルティの対象となった場合には、その旨を SEC に報告する義務が課されることになりました。SEC に対する報告義務を怠った場合には、追加の指定取引の開示義務違反があったとして、報告対象となったペナルティとは別に、20 万ドルの追加のペナルティが課されます。当該罰則規定は 2004 年 10 月 23 日以後に提出期限が到来するすべての申告書及び届出書について適用されます。

6) 指定取引開示義務違反に対する時効の延長

指定取引の開示漏れに関しては、その指定取引が納税者あるいはアドバイザーにより IRS に対し開示されてから 1 年を経過する日まで時効が到来しないこととなりました。

## VII. その他の改正事項

1) 建物附属設備、内装等の耐用年数の改定

非住居用不動産に対して行われた建物附属設備、内装等は、従来 39 年の定額法で償却されてきました。本改正により、2004 年 10 月 23 日以後で 2005 年 12 月 31 日までに事業の用に供された一定の要件を充足する適格建物附属設備等は、15 年の定額法で償却されることになりました。

2) 内国歳入法第 179 条の少額資産の一括償却に係る損金算入限度額に関する改正

2003 年の税制改正 (Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003) により、2005 年までの課税年度についての一括償却損金算入限度額が 2 万 5 千ドルから 10 万ドルへ、投資制限金額が 20 万ドルから 40 万ドルへ引き上げられました。本改正では、その適用をさらに 2 年延長し、2006 年及び 2007 年にも適用できるようになりました。

3) 創業費、開業費に係る償却年数の改定

創業費、開業費用は、従来、選択により、事業を開始した月から少なくとも 60 ヶ月の期間にわたり定額法で償却されました。

具体的には、事業を開始した事業年度においては、5 千ドルまでの額を選択により一時に損金算入し、その残額を事業を開始した月から 180 月 (15 年) にわたり定額法で償却することとなりました。ただし、開業費用の総額が 5 万ドルを超える場合には、その超えた金額だけ上記の 5 千ドルの一時損金算入額を減少する必要があるため留意が必要です。

4) 調査報告に関する規定

本改正では、これまで述べてきた改正事項以外に、財務省に対して以下の事項について調査し、議会に報告することを求めています。

- a) 現行のアーニングス・ストリップング・ルール (内国歳入法第 163 条(j)) の有効性及びその経済的効果
- b) 現行の移転価格税制及び移転価格同時文書化規定の有効性

- c) 租税条約の濫用事例の調査
  - d) 法人の海外移転(Corporate Inversion)に関する改正の有効性
- 5) このほか、表面的には日系企業に適用がないように見受けられる規定、例えば、本社の米国外への移転制限条項、非課税取引により取得した資産等の税務上の取得価格の規定などが、取引形態によっては日系企業に大きな影響を及ぼす可能性があり、今後の財務省規則の制定状況などとあわせて十分注意する必要があると考えられます。

© 2004 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: [pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com) Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村