

米国の差別的または域外適用的な税制への対応 — 内国歳入法(IRC)Section 891、およびSection 899(案)

March 2025

In brief

米国は、米国市民や米国企業に対して差別的または域外適用的な税を課すと見なされる外国に対応するためのさまざまなアプローチを検討しています。最近の大統領令によれば、これらの税にはデジタルサービス税(DST)などや、OECDの第2の柱(Pillar Two)に係る税(例えば、軽課税所得ルール(Undertaxed Payments Rule:UTPR))が含まれる可能性があります。一つのアプローチは、既存のSection 891に基づくもので、大統領の宣言に従い、当該宣言が行われた課税年度(当該課税年度中における、当該宣言前後の稼得所得を含みます)¹において特定の外国企業や個人に対する特定の米国税率を倍増させるものです。もう一つのアプローチは、下院に提出されたSection 899(案)で、既存の条約上の義務にかかわらず、特定の外国企業や個人に対する特定の所得に対して最大20%の追加税を課すものです。

納税者は、これらの調査のタイムラインと、これらの大統領令に沿ったさらなる措置の可能性を考慮して、潜在的な影響を検討する必要があります。例えば、日米租税条約によって源泉税が免除または軽減されている場合であっても上述の米国国内法の税率に基づいて、上述の規定が適用される可能性に留意が必要です。

In detail

2025年1月20日、トランプ大統領は、就任初日の大統領令(法的効力を持つ大統領の指令)(「[America First Trade Policy](#)」)²において、財務長官に対し、商務長官および米国通商代表部(United States Trade Representative:USTR)と協議の上、[Section 891](#)³に基づき、外国が米国市民または企業に対して差別的(discriminatory)または域外適用的(extraterritorial)な税を課しているかどうかを調査し、[2025年4月1日までに](#)取りまとめた報告書を提出するよう指示しました。さらに、2025年1月21日に下院に提出された法案([H.R.591](#) -

¹ 一方、Section 899(案)の規定は、「適用日」後に開始する課税年度から適用されます。当該適用日は、財務長官がSection 899(a)に基づいて議会の適切な委員会に最初の報告書(当該外国が一以上の域外的または差別的な税を有している旨を記載)を提出する日から180日後の翌日です。源泉税については、適用日後に行われる支払いに対して本規定が適用され、米国不動産持分の処分および分配については、適用日後の処分および分配に対して本規定が適用されます。なお、2021年当時、USTRは、各國のDSTの調査を行っています([Section 301 – Digital Services Taxes \(USTR\)](#))が、その中で、例えば、フランスのDSTについて、「DSTの遡及適用が異例であり、現行の税制原則と矛盾しており、対象となる米国企業にとって特に負担が大きい税となって」いるなどとして、DSTの遡及適用性を問題視しています。

² 本ニュースレターにおいて、「大統領令」は、「Memoranda」を指すものとします。Presidential Documentsは、「Executive Orders」、「Proclamations」、「Administrative orders」に分かれ、「Administrative orders」はさらに「Presidential orders」、「Memoranda」、「Determinations」、「Notices」などに分かれています(米国政府の[Presidential Documents Guide](#)より)。

³ Section 891(Doubling of rates of tax on citizens and corporations of certain foreign countries)は、1930年代にできた規定で、未だ適用例はないとされます。Section 891の原型は1934年にできた旧Section 103であり、その後1938年の改正などを経て、最終的に1954年にSection 891となりました。

[Defending American Jobs and Investment Act](#)⁴によると、新 Section 899(案)では、米国市民または米国企業に対して域外適用的または差別的となると見なされる税制を有する国・地域の個人(citizens)、またはでこれらの国・地域で設立された(または税務上の居住者である)企業などが稼得した特定の所得に対して追加の税を課すことを規定しています。

また、2025年2月21日署名の大統領令(「[Defending American Companies and Innovators From Overseas Extortion and Unfair Fines and Penalties](#)」)により、財務長官は、商務長官およびUSTRと協議の上、外国が米国市民または企業に対してデジタルサービス税(Digital Service Tax:DST)などの差別的または域外適用的な税を課しているか、または米国企業のグローバル競争力を損なうその他の措置を講じているか、米国との租税条約に違反していないか、Section 891またはその他の税関連の法規制の下で対処可能か、を判断するよう指示しました。その結果を受け、OECDグローバル税制合意に関する大統領令(「[Global Tax Deal](#)」(2025年1月20日))のsection 2で求められている報告書の一部として含まれ、60日以内([2025年3月21日まで](#))に提出されることになっています。

1. Section 891

Section 891(旧 Section 103)⁵は、1930年代に制定された規定で、未だ適用例はないとされます。外国が米国市民や米国企業に対して差別的または域外適用的な税を課していると判断した場合、米国大統領はその旨の宣言を行うことができ、当該外国の企業や個人(米国居住者である外国市民(例:上級管理職やマネージャー)も含まれます)に対する税率が倍増します。

当該宣言が行われた場合、Section 891は、対象となる外国法人や非居住者が稼得する米国源泉の一定の所得(利子、配当、使用料その他の受動的所得(fixed, determinable, annual, or periodical (FDAP) income)に対するSection 871(米国非居住者関連)および881(外国法人関連)に基づく税率が30%から60%に倍増するほか、対象となる外国法人や米国非居住者が米国で申告納税を行う際のSection 1(個人に係る所得税率)およびSection 11(法人に係る所得税率)に基づく税率も倍増することを定めています⁶。これらの税率はその後の各年にわたって引き上げられますが、納税者の課税所得の80%(一定の特別控除や免除の適用前)が限度となります。

⁴ 2023年5月25日、ジェイソン・スミス下院歳入委員会委員長(共和党)および下院歳入委員会共和党議員は、法案(Defending American Jobs and Investment Act)を提出しています。本法案は、第2の柱の一部(域外適用効果のある軽課税所得ルール(UTPR)を指すとみられます)、およびユーラテラル税(デジタルサービス税(DST)などを指すとみられます)への対処法案ですが、2025年1月22日、ジェイソン・スミス委員長は、当該法案を一部修正して再提出しています。

⁵ Section 891は、租税条約や国内法の減免規定との潜在的な相互適用関係について言及していません。

なお、本規定(原型は、1934年にできた旧 Section 103)の創設の直接の起因になったのは、フランスの子会社への配当源泉税規定(米国親会社の全世界所得に係る配当に基づき課税)であったとされます(米仏租税条約は1932年4月に署名され、米国上院の批准手続きは同年6月に行われた一方、フランスでの批准手続きは1935年4月)。一般的なルールとして、条約による軽減税率は、その後に法律が条約と矛盾し、議会が条約を無効にする意図を明確にしない限り、尊重されるべきとされます。今日有効なすべての条約はSection 891よりも後の時点で締結されたものであるため、租税条約上の適格居住者であれば、当該条約の減免規定に基づく米国源泉税率が適用される可能性もあります。他方で、Section 891に基づく宣言が条約の一時停止または終了を伴うことや、当該宣言前に現行法のSection 891が改正されることも想定されるところです。

また、Section 891は、Section 1441から1446(米国非居住者や外国法人に対する源泉徴収規定)にも言及していません。このうち、Section 1446(foreign partners' share of effectively connected income、米国内事業に従事するパートナーシップを通じて外国の者が稼得する米国内事業実質関連所得に対する四半期毎の源泉徴収規定)の源泉税率は、実体法上の所得税率・法人税率を参照して課されるため、Section 891に基づく所得税率・法人税率の引き上げに伴い当該源泉税は自動的に増加するものと考えられます。一方、Section 871および881に基づき非居住者や外国法人が米国内源泉の配当・利子等(FDAP所得)を稼得した際に適用される所得税がSection 891に基づいて自動的に増加する場合でも、Section 1441(米国非居住者に係る源泉税)および1442(外国法人に係る源泉税)の税率は、条文上自動的には増加しないものと見受けられます。この場合、当該所得の受領者が米国で所得税申告を行い、追加の税額を支払う必要が生じる可能性があります。

今後、財務省および他の機関が大統領令に従い提出する報告書の中で、Section 891適用に関する上述および他の論点に対する対応が示される可能性もあります。

⁶ Section 891は、Section 899(案)と異なり、「支店利益税」には適用されません(Section 891は「支店利益税」より数十年前に制定のため)。

2. Section 899(案)

Section 899(案)⁷は、財務省の報告書に記載された外国に係る差別的および域外適用的な税に対して、特定の外国市民、外国法人、および外国パートナーシップに対して最初に課される所得税(米国支店を有する場合の支店利益税を含む)および源泉税率を引き上げるもので。税率引き上げは、初年度に従前の適用税率を5%引き上げ、4年間で最大20%まで毎年5%ずつ行われます。差別的または域外適用的な税が有効である限り、引き上げられた税率は継続されます。Section 899(案)には、差別的および域外適用的な税を有するとしてリストに掲載された外国に対する他の措置も含まれています。これには、連邦政府の調達に関する制限や、二国間租税条約や貿易協定の締結に関する制限が含まれます。

なお、Section 899(案)は租税条約に明示的に言及しており、いかなる租税条約の定めにも関わらず同法に基づく米国内法の源泉徴収規定(Section 1441 および Section 1442)が適用されるという条項が含まれています。一方、Section 891は、現在有効な全ての米国の租税条約よりも前に制定されているため、後の条約によりSection 891に基づく課税が制限するかどうかという論点があり、今後、より明確な対応がなされる可能性があります。

Section 891またはSection 899(案)の対象となる可能性のある税には、さまざまなDST⁸が含まれる可能性があります。さらに、第2の柱のUTPR⁹も対象に含まれる可能性があります。これらのDSTおよびUTPRを有する国の多くが米国と租税条約を締結しているため、これらの税と、既存条約との相互作用を理解することが重要です。

3. DSTに係る大統領令

トランプ大統領は、フランス、オーストリア、イタリア、スペイン、トルコ、英国のDSTに関して、1974年通商法のSection 301に基づく調査を更新するかどうかをUSTRに決定させる大統領令(上述の「Defending American Companies and Innovators From Overseas Extortion and Unfair Fines and Penalties」)に署名しました¹⁰。この大統領令ではまた、1974年通商法のSection 302(b)に基づいて、米国企業に対して差別的、もしくは負担となる、または米国の商取引を制限する可能性のある他国のDSTを調査するかどうかをUSTRに決定するよう指示しています。また、本大統領令では、USTRに対し、カナダのDSTに関して、米国・メキシコ・カナダ協定(United States-Mexico-Canada Agreement:USMCA)に基づく紛争解決を追求するかどうかを判断し、Section 302(b)に基づいて調査するかどうかを検討するよう指示しています¹¹。

さらに、本大統領令では、財務長官、商務長官、およびUSTRに対し、他国によるDSTを含む貿易およびその他の規制慣行を特定し、米国企業のデジタル経済および競争力の観点から評価し、適切な対策を推奨するよう指示して

⁷ 裁判所は一般的に、条約より後に制定された国内法が条約上の義務に優先(後法優先)するか否かを判断する際に、法律または立法の過程における議会の明示的な意図を重視します。Section 899が予算調整法案の一部として上院で検討される場合、上院の手続き規定(例えば、歳入に影響を与えない条項や税務以外の他の委員会に付託する必要がある条項を考慮するための「Byrd Rule」など)をも考慮して、後法優先の明示的な意図の有無について詳細に検討する必要があるとみられます。現在のSection 899(案)では、租税条約に係なく源泉税率の引き上げる旨を明示的に規定していますが、実質的な税率の引き上げに関しては条約を明示的に上書きしていません。他方、米国の租税条約は実質的な税の軽減のみを扱っているため、条約に係なく源泉税率を引き上げることは条約の上書きとは見なされず、上述の手続き上の懸念が該当しないものと解される可能性があります。

なお、Section 891は、実際に外国で課税されていることが適用要件とされている一方、Section 899(案)は、制度が創設されていれば適用の可能性があります。

⁸ オーストリア、カナダ、フランス、イタリア、スペイン、トルコ、英国、インドなど、いくつかの国がDSTなどを制定しています。なお、インドの2%の平衡税は、2024年8月1日から廃止されています(デジタル広告に係る平衡税(税率6%)は引き続き適用)。

⁹ オーストラリア、オーストリア、ベルギー、ブルガリア、カナダ、クロアチア、キプロス、チェコ共和国、デンマーク、フランス、フィンランド、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、インドネシア、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロベニア、韓国、スペイン、スウェーデン、タイ、トルコなど、いくつかの国が最近第2の柱に基づくUTPRを制定しています。なお、2025(令和7)年度税制改正大綱(2024年12月27日閣議決定)によれば、日本でも、2026年4月1日以後に開始する対象会計年度から、UTPR(国際最低課税残余額に対する法人税(仮称))が適用見込みとなっています。

¹⁰ 米国は、フランス、オーストリア、イタリア、スペイン、トルコ、英国と、第1の柱(利益A)の税額から、暫定期間(2024年6月まで)に係るこれらの国のDST(同期間に係る第1の柱(利益A)の想定額を超える分)を控除する(超過額は、無期限繰越し)旨等に合意し、暫定期間の終了まで、既存のDSTなどについてかかる措置(trade actions)も課さない(1974年通商法のSection 301に基づく調査の終了を含む)としていたところです。なお、イタリアは、2025年予算法でDSTに係る5.5百万ユーロの国内デジタル収益閾値を撤廃しています(2025年から)。

¹¹ 2024年8月30日、USTRは、カナダのDSTが、カナダ法人を優遇し、米国法人を差別的に扱うものである可能性があるとして、USMCAに基づき、米国が、カナダとの紛争解決協議を要請した旨を公表しました。

います。本大統領令では、USTR に対し、この評価の結果を上述の「America First Trade Policy」に係る報告書の一部として含めるよう指示しています。また、本大統領令では、財務長官に対し、上述の「Global Tax Deal」に係る報告書の一部として、差別的または域外適用的な税(または Section 891 に基づくその他の措置)の決定結果を含めるよう指示しています。

本大統領令によれば、政権は、DST 以外の慣行にも焦点を当てているとしており、例えば、不公平な罰金、慣行や罰則が米国企業の事業を阻害し、追加のコンプライアンスコストとなり、米国のグローバル経済競争力を低下させるか否かについても焦点を当てています。本大統領令ではさらに、DST、罰金、慣行、および外国政府が米国企業に課す政策に対抗するために、関税などの対応措置を検討するとしています。

The takeaway

2025年2月20日、USTRは、国別での不公平(unfair)で非互恵的(non-reciprocal)な外国貿易慣行に関するコメントの募集を開始しました(2025年3月11日期限)¹²。これは上述の「America First Trade Policy」および「[Reciprocal Trade and Tariffs](#)」(2025年2月13日)に基づく作業の一環であり、貿易相手国との非互恵的な貿易慣行を調査するとしています。関税の他、付加価値税を含む不公平/差別的/域外適用的な税、非関税障壁、補助金や規制要件に係るコスト、為替政策、賃金抑制や市場アクセスに係る不当な制限など、広範な項目が調査対象に含まれています。USTRは、米国の最大の貿易経済圏(例えばG20諸国)や米国が物品貿易で大きな貿易赤字を抱える国々(日本を含みます)に関連するコメントに焦点を当てるとしています。

日本では、第2の柱のUTPRが創設見込みであることを踏まえて、Section 891およびSection 899(案)の適用やそれに伴う日米租税条約の停止/終了、関税に係る対応措置(交渉の一環としてのものを含む)の可能性など、今後の米国政権や米国議会の動きや、各国の動きに引き続き留意が必要です。

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

〒100-0004 東京都千代田区大手町1丁目2番1号 Otemachi One タワー

Email: jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
白土 晴久

顧問
岡田 至康

パートナー
浅川 和仁

パートナー
小林 秀太

パートナー
山口 晋太郎

¹² [USTR Seeks Comment from the Public on Unfair and Non-Reciprocal Foreign Trade Practices](#)

2025年3月3日、USTRは[2025 Trade Policy Agenda](#)を公表しています。「2024 Annual Report」では、オーストリア、フランス、インド、イタリア、スペイン、トルコ、英国のDSTに係るこれまでの経緯などをまとめています。フランスでは、DSTの税率5%/6%への引上げ案があります。2025年3月3日、米国商工会議所は、USTRに対し、世界市場における米国のリーダーシップを強化し、デジタル貿易ルールを優先するよう求める文書([Multi-Organization Letter Urges USTR to Restore U.S. Leadership on Digital Trade Rules](#))を公表しています。これには、DSTなどの措置を通じて米国のデジタル製品やサービスで歳入を得ようとする諸外国に対する措置などが含まれています。なお、本文書では、関税に係る世界貿易機関(World Trade Organization:WTO)電子商取引モラトリームにも言及しています。1998年に始まった本モラトリームは、電子的な送信に対して関税を課さないことを約束したものです。しかしながら、特定の発展途上国からの懸念により、モラトリームのさらなる延長は困難となる可能性も出てきています。2024年に開催されたWTO第13回閣僚会議において、加盟国は2024年3月2日の閣僚決定([WORK PROGRAMME ON ELECTRONIC COMMERCE \(MINISTERIAL DECISION\)](#))に基づき、電子商取引に対する関税のモラトリームをさらに2年間延長することに合意していますが、WTO第14回閣僚会議か2026年3月31日のいずれか早いほうで、本モラトリームが終了する予定となっています。

過去のニュースレターのご案内

[過去のニュースレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

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 149 カ国に及ぶグローバルネットワークに 370,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリ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。

© 2025 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.