

特許庁委託事業

知的財産管理会社を設立して
日米の知的財産管理を行う際の
米国税法に関する留意点

2021年3月

独立行政法人 日本貿易振興機構

ニューヨーク事務所

(知的財産部)

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）が現地調査会社に委託し作成したものであり、調査後の法律改正などによって情報が変わる場合があります。掲載した情報・コメントは調査委託先の判断によるものであり、情報の正確性や一般的な解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報等に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求め下さい。

ジェトロおよび調査委託先は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的な損害および利益の喪失について、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたかにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロまたは調査委託先が係る損害等の可能性を知らされていても同様とします。

2021年3月26日

このレポートは、知的財産管理会社（以下「知財管理会社」と言います）に関して、米国税法に関する問題の概要を提供することを目的としています。まずは、知財管理会社の基本的な構造について説明し、知財管理会社の設立、運営、配当金分配、及び清算に関する一般的な米国税法上の取り扱いを説明したうえで、知財管理会社に影響を与えうる最近の米国税法の改正と今後の動向に触れ、その他、知財管理会社に密接に関わる移転価格税制やその他の考慮事項について説明します。米国税法問題については、多くの例外が適用されるので、特定事項の分析が実際の税への影響を理解するための鍵となります。このレポートは、知財管理会社を利用した場合の米国税法以外の、例えば知的財産またはその他の法律上の影響について説明することを目的としたものではありません。

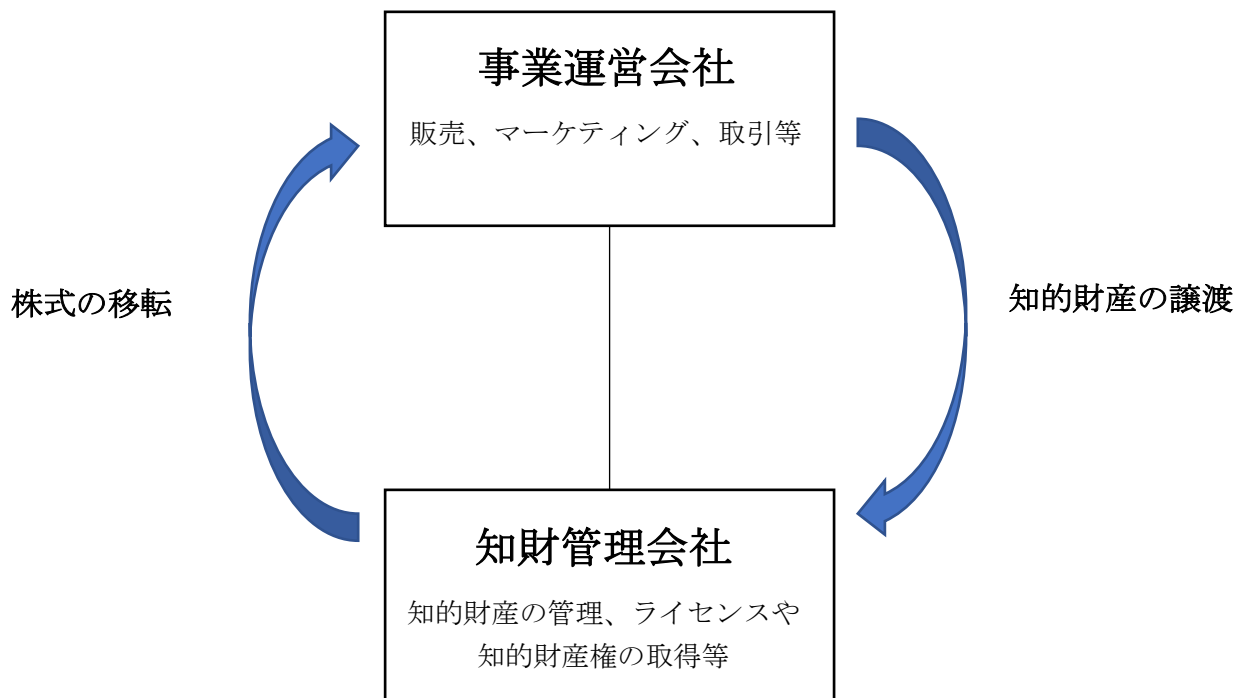
〈目次〉

1.	知財管理会社の構造.....	1
A.	知的財産を所有する日本企業が米国で知財管理会社を設立する場合.....	2
B.	日本企業の米国子会社が、知的財産を所有しており、米国内に知財管理会社を設立する場合.....	6
C.	日本企業の米国子会社が知的財産を所有しており、米国外に知財管理会社を設立する場合.....	7
D.	知的財産を所有する日本企業が米国外に知財管理会社を設立する場合.....	10
E.	知的財産を所有する日本企業が日本に知財管理の子会社を持ち、研究開発部門を持つ米国子会社を持ち、米国子会社が日本の知財管理会社との間で、研究開発に関する費用分担契約を締結する場合.....	10
2.	米国連邦所得税法の最近の動向.....	11
A.	Tax Cuts and Jobs Act.....	11
(1)	法人の代替ミニマム税（ATM）の廃止.....	12
(2)	税源浸食濫用防止税（BEAT）.....	13
(3)	250 条控除.....	14
a.	外国源泉無形資産関連所得（FDII）.....	14
b.	グローバル無形資産低課税所得（GILTI）.....	15
c.	課税所得の制限.....	17

(4) 受取配当金控除－外国源泉部分	18
B. バイデン政権	18
3. その他の考慮事項.....	20
A. 移転価格－連邦所得税の問題.....	20
B. 移転価格－州所得税の問題	23
C. その他の問題－譲渡税、給与税等	24
4. 結論.....	25

1. 知財管理会社の構造

最も単純な知財管理会社の構造は、知的財産の所有者であった親会社と、その親会社の完全子会社で知的財産の所有権の移転を受ける知財管理会社があるという構造です。子会社である知財管理会社は、親会社、その関連会社、または非関連会社やビジネスに対し、所有する知的財産のライセンスを供与し、ロイヤリティーを得ます。



日本企業またはその米国子会社の知的財産を管理するための知財管理会社を設立する際（所得税の観点から）の主な考慮事項は、知財管理会社の管轄地の選択です。この決定は、知財管理会社の設立に関連する所得税、営業利益に対する課税方法、及び、知財管理会社からの配当の分配または知財管理会社の清算について、課税されるかまたはどのように課税されるかに影響を与えます。

知財管理会社が採用する法人格の種類を選択も重要です。米国籍でない親会社の多くは、親会社自体が米国税の対象となる結果を生む支店利益税（U.S. branch profit tax）を回避するために、米国支社を会社法人として設立しています。米国では、会社が、会社として課税される場合（事業体自体が納税義務者となる場合）、パートナーシップとして課税される場合（事業体自体ではなく、事業体を通り過ぎてのその所有者が納税義務者となる場合）、納税上法人格が無視される場合（有限責任会社（LLC）が1名の所有者によって所有されている場合）があります。

以下、知財管理会社の5つの基本的な構成を説明します。

A. 知的財産を所有する日本企業が米国で知財管理会社を設立する場合

(1) 設立

日本企業は、米国企業の設立に関して、その所有する知的財産を米国税法上非課税で米国企業に譲渡することができます。通常、米国法上、設立のための譲渡直後に総議決権及び米国企業の株式価値の少なくとも80パーセント以上を所有することになる場合、非課税で米国企業を設立することが出来ます¹。

(2) 事業活動

¹ 内国歳入法 351条(a)。ただ、日本企業が株式以外の資産を米国で設立される知財管理会社から受領した場合、または、米国企業が日本企業の負債の一部を引き受けた場合には、一部利益が認識されることがあります。米国の不動産の持分も知財管理会社に譲渡される場合、米国の知財管理会社が日本企業の米国支店の設立であるとみられる場合、譲渡された財産の公正市場価額が所得税務上課税 Basis よりも低い場合には、特別の規定が適用されます。このレポートでは、これら特別事情がある場合については、言及しません。

日本企業による米国知財管理会社設立後、米国の知財管理会社には、通常所得に対して一律 21 パーセントの法人税率が課税されます²。詳細については 2017 年の税制改正のところで詳しく説明しますが、2021 年時点では、外国源泉無形資産関連所得（Foreign-Derived Intangible Income。以下「FDII」と言います）については、37.5 パーセントの控除が認められ、グローバル無形資産低課税所得（Global Intangible Low-taxed Income。以下「GILTI」と言います）については、50 パーセントの控除が認められます。これによって、FDII の実効税率が 13.125 パーセント、GILTI の実効税率が 10.5 パーセントとなります³。ただし、日本の親会社が米国子会社である知財管理会社に対してロイヤリティーを支払う場合は、日本の親会社が米国外の顧客に製品を販売するため、関連会社でない米国外の顧客にサービスを提供するため、または、無形資産を関連会社でない米国外の法人等にサブライセンスをする等の特段の事情がない限り、この FDII 控除は適用されません⁴。また、米国会社が、被支配外国法人（Controlled Foreign Corporation。米国人または米国法人が、直接、間接、または擬制的に 50 パーセント（議決権または持分の価値）を超えて所有する非米国会社を言います⁵。以下「CFC」と言います）の持分を所有していない限り、GILTI はありません。

² 内国歳入法 11 条(b)

³ 内国歳入法 250 条

⁴ 内国歳入法 250 条(b)(5)(C)

⁵ 内国歳入法 957 条。958 条(b)によって擬制的に所有する場合が含まれるので、例えば、日本の親会社が 90 パーセント、米国子会社である知財管理会社が 10 パーセントを所有する米国外の会社も CFC に含まれます。

米国の知財管理会社から日本企業への現金分配による利益のリターンは、知財管理会社の収益、利益の分配であると見なされる範囲で、配当として課税されます。それを超える分配は、知財管理会社の株式内の日本企業の課税 Basis の範囲内で、課税 Basis の返還として扱われます。それ以外の部分は、資本資産の看做し売却または交換として扱われます⁶。日米租税条約の恩恵を受ける範囲で、課税 Basis の返還または株式の交換として課税される分配の一部は、通常、日本企業に対して課税されません⁷。日米租税条約によって、米国の完全子会社が日本の親会社に支払う配当に対して、外国籍法人に適用される 30 パーセントの米国税率及び源泉徴収税率ではなく、通常 5 パーセントの税率及び源泉徴収税率が適用されます⁸。特定の保有期間及びその他の要件が満たされている場合は、0 パーセントの税率適用も可能です⁹。

米国の知財管理会社は、利益を留保し続け配当をしないことで課税される可能性もあります。留保利潤金課税 (Accumulated Earnings Tax) と人的所有会社税 (Personal Holding Company) は、通常の税に加えて年 20 パーセントの課税がなされます。留保利潤金課税は、業種によって一定額控除後、米国企業の累積課税所得に対し 20 パーセントで課されます。同様に、人的所有会社税は、米国の人的所有会社の未配当所得に 20 パーセントで課されます。これらの課税は排他的で、人的所有会社税は、米国会社

⁶ 内国歳入法 301 条(c)

⁷ 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の二国間条約 (以下「日米租税条約」といいます) 13 条

⁸ 内国歳入法 1442 条(a), 1441 条(a)-(b). 配当の受益者が米国の租税条約の条件に基づいて優遇措置を受ける資格があることを証明した場合、配当を支払う企業はより低い税率で源泉徴収することができます。26 CFR § 1.1441-6

⁹ 日米租税条約 10 条及び 22 条

が人的所有会社である場合にのみ適用され、留保利潤金課税は、米国会社が人的所有会社でない場合に課されます。人的所有会社とは、調整後通常所得額の少なくとも 60 パーセントが人的所有会社所得、つまり、ロイヤリティーや、その他の受動的な所得で占められていて、直接または間接的に会社の持分の 50 パーセント以上を所有する株主が 5 名以下であることが要件となるので、日本の親会社が上場会社である場合には通常適用されません¹⁰。留保利潤金課税は、法人が「収益と利益を分配するのではなく留保することによって所得税を回避する目的で設立または利用された」場合を除き適用されず、この意図を決定するために客観的基準が使用されます¹¹。一般に、これらの課税は、両者とも、配当金の支払い控除後に計算されるため、米国会社が十分な収益を配当している場合は、軽減または排除できます¹²。

(3) 清算

日本企業の米国子会社である知財管理会社を清算する際の税務上の取り扱いは、米国企業の米国子会社を清算する場合より不利です。通常、米国子会社の株式の少なくとも 80 パーセントを所有する米国親会社の米国子会社を清算する場合、米国税法上、非課税です。しかし、親会社が米国会社でない場合、米国知財管理会社の清算は、通常、米国知財管理会社が所有する資産が、その公正市場価額で米国外の親会社に売却

¹⁰ 内国歳入法 542 条

¹¹ 内国歳入法 532 条(a), 533 条(a)

¹² 内国歳入法 561 条

されたと看做されて、課税されます。その際、損失認識の制限に関する特別規定が適用されます¹³。

B. 日本企業の米国子会社が、知的財産を所有しており、米国内に知財管理会社を設立する場合

(1) 設立

日本企業の米国子会社による米国知財管理会社の設立は、通常、1 A で説明したのと同様の規定に基づき、非課税です。

(2) 事業活動

米国の知財管理会社の所得は、1 A で説明したのと同様、通常、一律 21 パーセントの税率で課税されます。また、1 A と同様に米国知財管理会社の FDII は、37.5 パーセントが控除の対象となり、いずれかの米国会社が、CFC の 10%の株主でない限り、課税対象の GILTI はありません。また、留保利潤金課税及び人的所有会社税は、上記 1 A と同様の条件のもと適用されます。米国知財管理会社から米国会社に対する現金配当は、通常、米国知財管理会社の収益及び利益から生じたと看做される範囲で配当として課税され、それを超える場合は株式内に残る課税 Basis の範囲で課税 Basis の返還として、残りは、知財管理会社の株式の売却または交換と看做されて課税されます。この税務上の取り扱いは、上記の 1 A で説明したのとほぼ同様ですが、米国知財管理会

¹³ 26 CFR § 1.367(e)-2(a)(2).

社の親会社である米国会社は、100パーセントの受取配当金控除を受けられ、売却または交換と扱われる分配の部分に課税される点で異なります¹⁴。

(3) 清算

米国会社が100パーセント子会社である知財管理会社を清算する場合は、通常、非課税です。

C. 日本企業の米国子会社が知的財産を所有しており、米国外に知財管理会社を設立する場合

(1) 設立

上記のシナリオに記載されているルールのほとんどは、米国子会社が米国以外の国で設立された知財管理会社に知的財産を譲渡する場合には、適用されません。例えば、知的財産の譲渡は非課税ではなく、米国子会社は、所有する知的財産を売却し、その代わりに、知的財産の生産性に応じて耐用期間中（選択がなされても上限20年）年払いで支払いを受け取るかのように課税されます。これにより、米国子会社は、移転価格原則に基づく金額のロイヤリティー支払いを知財管理会社から受け取ったかのように課税されます。知財管理会社が無形財産を売却した場合、これらの看做し支払いは停止し、米国所得税務上は利益を認識する必要があります。一定の状況下では、米国子会社は、最初の譲渡をロイヤリティーではなく、売却として扱うことを選択することが出来ます。

¹⁴ 内国歳入法 243条(a)(b)

(2) 事業活動

米国子会社が米国外に完全子会社の知財管理会社を設立する場合、米国子会社が、知財管理会社の 50 パーセント（議決権または持分の価値）を超えて所有しているため、知財管理会社は CFC と看做されます。原則として、CFC の少なくとも 10% を所有している米国の株主は、CFC の「サブパート F 所得」を持分比率で按分した所得を含める必要があります¹⁵。「サブパート F 所得」には、「国外人的所有会社所得（Foreign personal holding company income）」を構成するロイヤリティーその他の消極的所得が含まれますが、取引または事業の能動的活動から得られた金額及び関連会社から受領したのではない金額は含まれません¹⁶。また、CFC の持分の少なくとも 10 パーセントを所有するすべての米国株主（日本企業の米国子会社も米国株主となります）は、CFC の GILTI（後に詳細を説明します）の持分も所得に含める必要があります¹⁷。

CFC である知財管理会社が米国親会社に現金配当を行う場合、米国親会社は、配当として課税された米国外源泉部分について、100 パーセントの受取配当金控除を受けることができます¹⁸。配当の米国源泉部分は、複数の方法で課税されます。CFC である知財管理会社の総所得のすべてが米国との貿易または事業の実施に関連している場合、米国親会社は 100 パーセントの受取配当金控除を受けることができます¹⁹。それ以外

¹⁵ 内国歳入法 951 条(a).

¹⁶ 内国歳入法 954 条(c)(1)(A), (2)(A).

¹⁷ 内国歳入法 951A 条

¹⁸ 内国歳入法 245A 条(a).

¹⁹ 内国歳入法 245 条(b)(1)-(2).

の場合は、65パーセントの受取配当金控除が適用されます²⁰。上記の優遇措置を受けるためには、保有期間要件を満たす必要がある場合があります。

FDII と GILTI の扱いは、米国子会社が、一部または全部の知的財産を保有する CFC を形成するかどうかで異なります。CFC は米国会社ではないため、一般に、CFC に対しては、FDII または GILTI の控除は認められません。また、CFC が米国子会社の知的財産の所有者として扱われるため、通常米国子会社は FDII 控除も利用できません。ただし、CFC からの GILTI に関しては、米国子会社が控除を受けることができます。FDII と GILTI については後に詳しく説明します。

留保利潤金課税や人的所有会社税は CFC である知財管理会社には適用されません。また、米国子会社が CFC である知財管理会社から受け取った配当金は、人的所有会社所得の定義には含まれません²¹。

配当と清算による分配に関する上記 1 A で説明したシナリオに基づく問題は、米国子会社が日本親会社に配当、分配する場合に適用されます。ただし、清算による分配が CFC である知財管理会社の持分に起因する場合は、最初に米国子会社によって認識される看做し配当として扱われます。ここでは、米国子会社は不動産持株会社でないと想定しています。

²⁰ 内国歳入法 245 条(a)、 243 条(a)(1), (c)(1).

²¹ 内国歳入法 543(a)(1)(C).

(3) 清算

CFCである知財管理会社の米国子会社への完全な清算は、CFCから米国子会社に対して、「すべての収益と利益」に等しい金額の看做し配当として扱われます。つまり、上記のルールに基づいて課税されます²²。

D. 知的財産を所有する日本企業が米国外に知財管理会社を設立する場合

知財管理会社の設立、運営、清算に関して上記のシナリオで述べたルールは、米国の会社に関与しない場合には適用されません。

E. 知的財産を所有する日本企業が日本に知財管理の子会社を持ち、研究開発部門を持つ米国子会社を持ち、米国子会社が日本の知財管理会社との間で、研究開発に関する費用分担契約を締結する場合

費用分担契約の条項では、米国の研究開発（R&D）機能を持つ子会社が、日本の知財管理会社が将来所有することになる知的財産を生み出す役務を行うことに対して、日本の知財管理会社が米国 R&D 子会社に役務提供の対価を支払うと想定します。日本の知財管理会社が知財の所有者として、特許権、商標権、及び著作権等の出願を米国及びその他の国で行うこととなります。米国 R&D 子会社の設立、運営、及び清算に関して、税務上の取り扱いは、上記 1 A で説明したのと同じ扱いになります。日本の知財管理会社の設立、運営、清算については、1 D で説明したのと同様に米国会社が絡んでいないので米国法の適用はありません。

²² 26 CFR § 1.367(b)-3(b)(3)(i).

日本の知財管理会社と米国の費用分担契約の税務上の取り扱いについて、通常、税務上は、米国 R&D 子会社から日本の知財管理会社の知的財産の譲渡とはみなされません。なぜなら、米国 R&D 子会社は、日本の知財管理会社のために役務を提供しているだけで、税務上は知的財産権の所有に絡んだ利益を得たり負担を負ったりしていません。これは、発明者とその雇用主が雇用の範囲内で発明された知的財産権を譲渡するという契約を締結する際の扱いに類似しています。このような契約は、税務上は、発明者から雇用者に発明が譲渡されたとして課税対象利益を認識しません。所得税上、知的財産の譲渡が行われていないことを考えると、基礎となる知的財産権ではなく、費用分担契約に基づいて支払われた額を後述の 3A で詳細を説明する移転価格税制（Transfer pricing rule）に基づいて分析することになります。

2. 米国連邦所得税法の最近の動向

A. Tax Cuts and Jobs Act

米国では、連邦政府が所得税を課し、ほとんどの州が独自の州所得税を課しています。2017 年、米国議会は、減税及び雇用法（Tax Cuts and Jobs Act、以下「改正法」と言います）を可決しました。これは、1986 年の内国歳入法を大幅に見直したものであり、ほとんどの州の所得税が一部内国歳入法に基づいていることを考えると、多くの州にも波及効果を及ぼしました。

この改正法には、所得税率及び米国外で得られた法人所得に対する課税の大幅な改正が含まれています。改正法が可決される以前、米国企業は、連邦所得税として最高

35%の税率で課税されていましたが、改正法成立後、税率は一律 21%に引き下げられ、他国の企業と比較して米国企業の競争力が大幅に高まりました。改正法の多くの規定とは異なり、21 パーセントの税率は、議会によって別途修正されない限り、かつ 2025 年に終了しない限り、変更はありません。

改正法以前は、米国企業を含む米国人は、通常、全世界の所得に対して課税される一方、外国企業が米国企業に配当として所得を分配するまでは、外国で運営される外国法人から間接的に得られた所得に対して課税されませんでした。しかし、改正法により、米国会社が一定の要件を満たす海外子会社からの外国源泉収益に基づく配当を受ける場合、非課税となりました²³。それに伴い、後述の GILTI 等、外国法人から配当がなされていない一定の所得も米国法人の所得とみなす制度が採用されました。

米国で課税される外国での所得が外国管轄区域内でも課税される場合、例外もありますが、米国は通常、外国源泉所得に課せられる米国税を相殺するために、外国税額控除 (foreign tax credit) を与えています²⁴。

その他の重要な改正内容を以下説明します。

(1) 法人の代替ミニマム税 (ATM) の廃止

改正法が可決される以前、米国法人は、4 万ドルの免税額を超える「代替ミニマム課税所得」に対して 20 パーセントの税金が課されてきました。この税は、企業に一般的

²³ H.R. Rept. 115-466, at 599.

²⁴ 同上.

に適用されていた 15%から 35%の段階的な税率で計算された通常の税額よりも、計算された代替ミニマム税の方が大きい場合に適用されていました。改正法は、この法人の代替ミニマム税を完全に廃止しました²⁵。結果として、知財管理会社として設立された法人を含む米国法人は、以前の税制優遇条項に関係なく、通常、一律 21 パーセントで課税されます。

(2) 税源浸食濫用防止税 (BEAT)

米国は、法人の代替ミニマム税を廃止しましたが、それに代わって税源浸食濫用防止税 (Base Erosion and Anti-Abuse Tax。以下、「BEAT」と言います) を採用しました。これは、平均年間総収入が 5 億ドル以上の特定の米国企業 (このレポートに関係ない特定企業を除きます) に 10 パーセントのミニマム税を課すものですが、下記の表に示すように 2026 年から税率が上がります。BEAT は、米国企業が米国以外の関連会社に控除対象となる支払いを行う場合で、その控除対象となる支払いが合計控除額の 3 パーセント以上となる場合に適用されます。これにより、例えば、日本企業の米国子会社が、関連する日本の知財管理会社などの非米国企業に対して控除対象となるロイヤリティを支払う場合に適用される可能性があります。

法人の合計控除額の計算において、欠損金控除額 (net operating loss deductions)、外国源泉受取配当金控除額、FDII 及び GILTI の 250 条控除額 (後述します) やその他の一定の控除は考慮されません。

²⁵ 内国歳入法 55 条(a).

下記は、税源浸食濫用防止税の税率とその年度です。

年度	BEAT 税率
2021-2025	10%
2026+	12.5%

(3) 250 条控除

知財管理会社の課税に関連して、改正法は、このレポートに関係のない特定種類の企業を除く米国の企業に FDII 及び GILTI に関して大幅な控除を認めました。この控除は、知財管理会社をどこに設立するかを決定する際に考慮すべき事項です。例えば、米国で設立された知財管理会社は、FDII 控除により、米国以外からのロイヤリティ所得に関して、恩恵を被ることになります。また、米国以外の知財管理会社を持つ米国企業は、知財管理会社が業務を行う管轄区域を選択する際に、GILTI 控除と外国税額控除がどのように連携するかを認識しておく必要があります。後述しますが、GILTI はその名前にも関わらず、無形財産からの所得に結び付けられているというわけではありません。

a. 外国源泉無形資産関連所得 (FDII)

前述のように、米国企業の所得は、通常、一律 21 パーセントの税率で課税の対象となります。また、FDII に対して、37.5 パーセントの控除が認められており、この控除により、FDII の 2021 年の実効税率が 13.125 パーセントとなります。この控除は、2025 年 12 月 31 日以降に開始する課税年度では、21.875 パーセントに減少する予定で、それに伴って実効税率が、16.406 パーセントに上がります。下記の表は、米国法人税

率、FDII に適用される控除率、及び、特定の課税年度の実効法人税率を示しています。

課税年度	法人所得税率	FDII 控除率	FDII の実効税率
2018-2025	21%	37.5%	13.125%
2026+	21%	21.875%	16.406%

米国企業の FDII は次の式に従って計算されます。

$$\text{FDII} = \text{看做し無形財産所得} \times (\text{外国源泉控除可能な所得} \div \text{控除可能な所得})$$

基本的に、米国企業に起因すると看做される無形財産所得の金額を計算し、米国と外国の管轄区域間で按分することになります。控除は、「米国外を源泉とする」と看做される所得の部分に関して認められます。したがって、米国を源泉とする無形資産所得は、21 パーセントの一律税率で課税され、上記の表に記載されている、低い実効税率の対象にはなりません。

また、日本の親会社が米国子会社である知財管理会社に対してロイヤリティーを支払う場合は、前述したような特段の事情がない場合には、FDII 控除が適用されません。

b. グローバル無形資産低課税所得 (GILTI)

改正法では、米国企業が、10 パーセントを超える CFC の持分を所有している（議決権または価値により決定）場合は、一般に CFC の GILTI の持分割合を所得に含めなければならないことが追加されました。上記 1 C で説明したように、日本企業の米国子会社が米国外に知財管理会社を設立した場合に適用される可能性があります。

米国企業の GILTI は、通常、CFC の総所得を決定し、特定の項目（米国に関連する取引または事業に関する所得及び前述の「サブパート F 所得」等）を差し引き、CFC が有形の減価償却可能な資産について持つ課税 Basis の 10 パーセントも差し引いて計算します。米国企業は、毎年 GILTI を決定する必要があります。

米国企業（このレポートに関係のない特定の法人を除く）は、GILTI の最大 50 パーセントを控除することが出来ます。ただ、FDII と同様に GILTI に関する控除パーセンテージは、永久的ではありません。改正法で、2025 年 12 月 31 日後に開始する課税年度では、控除は 37.5 パーセントに減少します。下記の表は、米国法人税率、GILTI に適用される控除率、及び、特定の課税年度の実効法人税率を示しています。

課税年度	法人所得税率	GILTI 控除率	GILTI の実効税率
2018-2025	21%	50%	10.5%
2026+	21%	37.5%	13.125%

上記の控除に加えて、米国企業は、外国の管轄区域から得た所得に対して CFC が支払った税の最大 80 パーセントの外国税額控除が認められます。これは、CFC である知財管理会社の管轄区域を選択する際に留意すべき重要な事項です。例えば、日本企業の子会社である米国法人が米国法人のすべての知的財産を米国法人のアイルランドの子会社に譲渡したと仮定します。また、アイルランドの子会社が 2021 年に 100 万ドルの GILTI を有しており、アイルランドの法人税は 12.5 パーセントであると仮定します。この場合、アイルランドの CFC はアイルランド税法に基づいて、アイルランドに 12 万 5 千ドルの税金を支払う必要があります。しかし、米国法人には、アイルランドの CFC

から 100 万ドルの GILTI も帰属しており、同じ 100 万ドルは、米国で 10.5 パーセントの税率で課税され、10 万 5 千ドルの米国連邦所得税が発生します。米国企業は、この 10 万 5 千ドルの税金を 10 万ドル（アイルランドに支払った 12 万 5 千ドル×80 パーセントの外国税額控除）で相殺することしかできず、アメリカに 5 千ドルの残余税を残すこととなります。上記と同じ事実のもとで、CFC が法人所得税のない国にある場合、GILTI の 100 万ドルに対する米国の税率は、10 万 5 千ドルとなります。

GILTI に関する 80 パーセントの外国税額控除を考えると、CFC が所在する国の法人税率が 13.125 パーセント（10.5 パーセントを 80 パーセントで割ったパーセント）以上でない限り、外国税額控除が米国の税を完全に相殺しないため、残余税が課せられる計算となります。これによって、税率が 13.125 パーセント未満の米国外に CFC を設立するインセンティブが下がることとなります。

c. 課税所得の制限

FDII 及び GILTI の控除は、課税所得額の制限を受けることに注意しなければなりません。米国法人の FDII と GILTI が課税所得（これらの控除なしで計算する）を超える場合、控除額を計算するために考慮される FDII と GILTI の額は、米国法人の課税所得の金額に制限されます。この制限は比例按分で行われます。

例として、下記の表のように米国法人が 2021 年に次の課税項目を有していたとします。

外国源泉無形資産関連所得	\$10,000,000
--------------	--------------

グローバル無形資産低課税所得	\$5,000,000
課税所得 (FDII と GILTI 考慮前)	\$13,000,000

この事例で、米国法人が考慮すべき FDII 控除額は、8,666,666.67 ドル ($\$10,000,000 - (((\$10,000,000 + \$5,000,000) - \$13,000,000) \times \$10,000,000 \div \$15,000,000)$)となり、考慮すべき GILTI 控除額は 4,333,333.33 ドル ($\$13,000,000 - \$8,666,666.67$)となります。結果として、企業の FDII 及び企業の GILTI 金額に関して認められる合計控除額は 5,416,666.67 ドル ($(\$8,666,666.67 \times 37.5\%) + (\$4,333,333.33 \times 50\%)$)となります。

上記の課税所得の制限により、FDII または GILTI 控除を使用できない場合、それは、将来への繰越し、または過去の課税年度への繰戻しの対象にもならず、消滅します。

(4) 受取配当金控除—外国源泉部分

上記 1 C で説明したように、米国法人が非米国法人の 10 パーセント以上を所有している場合、その非米国法人から受取った配当金の外国源泉部分につき、100 パーセントの受取配当金控除を認めています。これは、例えば、米国企業が CFC である知財管理会社を有している場合で、その知財管理会社が米国以外を源泉とする所得に関して米国企業に配当を支払う場合に起こりえます。

B. バイデン政権

バイデン政権の最初の数カ月は、主要な立法は、COVID-19 からの救済に焦点を置いており、このレポート作成時点では、上記の FDII 及び GILTI の取り扱いを大幅に変更する

ような具体的な税法改正案が審議されているわけではありません。とはいえ、バイデン大統領は、大統領選挙中には、以下に説明するように、法人所得税率と FDII 及び GILTI の控除額を大幅に変更する提案を行っていました。

バイデン大統領の税制改正提案のうち、知財管理会社に影響を及ぼしうるものとして以下のものがあげられます²⁶。

- 法人所得税の税率を 21 パーセントから一律 28 パーセントに引上げ。
- 米国ビジネスの外国子会社に対する GILTI の税率を現在の実効税率 10.5 パーセントから 21 パーセントに引上げ。
- GILTI の計算に使用される 10 パーセントの適格事業資産投資免除を排除。
- 国ごとに GILTI を評価。
- 1 億ドル以上のグローバルの帳簿上所得に対して 15%の代替ミニマム税を採用。

28 パーセントの一律な法人税率が採用され、FDII の控除額と時期をそのままにして、GILTI の額を 2 倍にするという改正法が可決されたとすると、米国法人に課される実効税率は以下ようになります。

	法人所得税率	控除率	実効税率
通常所得	28%	N/A	28%
FDII	28%	37.5%	17.5%
GILTI	28%	25%	21%

²⁶ <https://taxfoundation.org/joe-biden-tax-plan-2020/>

これらの実効税率と現在有効な税率を比較すると、バイデンの税法改正提案では、法人税率と FDII に適用される実効税率の両方が 33.33 パーセント増加し、GILTI に適用される実効税率が 100 パーセント増加することになります。

3. その他の考慮事項

事業会社または、知財管理会社のいずれかが、米国企業である場合、以下で説明する移転価格税制を考慮する必要があります。

A. 移転価格—連邦所得税の問題

二つ以上のビジネスが、同じ企業グループによって所有またはコントロールされている場合、脱税を防止するために、またはこれらのビジネスの所得を適切に反映するために、米国の税法では、米国内国歳入庁（「IRS」といいます）に、二つ以上のビジネス間での所得、控除、または税額控除の項目を配賦または割当ててを認めています。目的は、「コントロールされた納税者の真の課税所得を決定することによりコントロールされた納税者に対してコントロールされていない納税者と同様に課税すること」です²⁷。

移転価格税制の根底にある基本的な概念は容易に理解できます。例えば、A 社と B 社が同じ企業グループによって所有またはコントロールされており、A 社が高税率の管轄区域にあり、B 社が低税率の管轄区域にあると仮定します。A 社はグループ外の企業

²⁷ 26 CFR § 1.482-1(b)(1).

に、100ドルで製品を販売しています。しかし、A社が同じ製品をB社に販売し、B社がそれを加工して、独自の製品を製造する場合、A社はB社に80ドルで販売しています。これにより、A社の収益が20ドル減少し、B社の売上原価が20ドル減少し、それによってB社の利益が増加します。A社の純利益の減少はB社の純利益の増加によって結果的には相殺されますが、A社は高税率の管轄区域にあり、B社は低税率の管轄区域にあるため、企業全体としての税負担は減少します。もし、A社の税率が21パーセントで、B社の税率が5パーセントである場合、B社に製品をより安い価格で販売することに起因する正味の節税額は、製品1つにつき、3.20ドル $((\$20 \times 21\%) - (\$20 \times 5\%))$ となります。

この結果を回避するために、米国税法は、関連する非米国企業と米国企業の間で発生する取引に適用される独立企業間基準（アームズ・レングス基準）を適用しています。この基準では、実際の課税所得は、独立企業間取引が無関係の企業と同じ状況で同じ取引を行う場合の企業の所得を参照して計算されます。したがって、前段落の例で考えると、A社が米国企業である場合、IRSは、A社が無関係の企業に販売するのと同様に、B社に製品を100ドルで販売したとして考えます。その結果、A社は20ドルの追加利益があったと看做され、4.20ドル $(\$20 \times 21\%)$ 追徴税を支払うことを余儀なくされます。

知的財産に関して言えば、米国税法は、無形財産（例えば、特許、著作権、商標、商号、フランチャイズ、ノウハウ、顧客リスト、のれん等）の譲渡、ライセンス、ロー

ン、その他権利移転の移転価格効果を決定する場合に、この原則を適用します。通常、米国では、知的財産の譲渡またはライセンスに関して、企業から報告された所得が、各課税年度の無形資産に起因する所得と釣り合っているかどうかを調べます。その結果、1年以上続く取り決めは定期的な調整の対象となります。

納税者が選択した算定方法がこの独立企業間基準を満たしているかどうかを判断するのは難しい場合がありますが²⁸、納税者は、事前価格相互合意プログラム（Advance Pricing and Mutual Agreement Program）を通じてユニラテラルまたはバイラテラルの事前価格合意（Advance Pricing Agreement。以下「APA」と言います）により、移転価格の算定方法について事前承認を求めることが出来ます。APAは、通常、拘束力のある合意として扱われ、同じ企業グループによって所有され、またはコントロールされている二つ以上の法人の間の収益その他の項目の配賦に関して適用されます。納税者がAPAの条件を遵守している限り、IRSは、ARAに記載されている移転価格設定方法を独立企業間基準を満たしているものとして扱います。これらの合意は通常、その開始日

²⁸ 無形資産のライセンスや譲渡の前後に支払われたロイヤリティーまたはその他の金額が独立企業間取引であるかを評価するため、様々な方法があります。例えば、「独立価格比準法」（comparable uncontrolled transaction）では、利害関係のない当事者間の比較対象となりうる取引での金額を参照します。「利益基準法」（comparable profits）では、同様の状況下で同様の事業活動を行うコントロールされていない納税者によって得られる利益のレベルの指標を調べることにより、コントロールされた取引が独立企業間取引であるかを判断します。「利益分割法」（profit split）は、コントロールされた取引に起因する営業利益と損失の割当てを、営業利益または損失に対する各納税者の貢献の価値を参照します。他の「指定されていない方法」も使用することが出来ます。使用する方法は、一定の事実と状況下で最も信頼できる独立企業間取引の結果を提供する方法です。

から始まり、少なくともその後5年間をカバーするように締結されます²⁹。納税者はAPAの対象となる年度ごとに、年次報告書を提出しなければなりません。

ただ、APAは、必ずしもすべての日本企業またはその米国子会社にとって実用的であるとは言えません。なぜなら、このプログラムを利用するために多額のフィーを支払う必要があるからです。例えば、一般的なAPAの申請費用は、6万ドルで、以前のAPAの対象範囲や決定方法に大幅な拡張や変更がない場合の更新申請費用は、3万5千ドルです。現在のユニラテラルまたはバイラテラルAPAの修正の申請費用は1万2500ドルです。ただ、納税者が小規模APA利用者フィーの対象となる場合は、通常のAPA申請費用よりも低額なフィーが適用される可能性があります。厳しい要件を満たす必要があります。

B. 移転価格—州所得税の問題

ほとんどの米国の州には移転価格問題に対処するための規制が採用されています。つまり、所得税が低い州に利益が移されるのを防ぐために、国際的な取引のみならず、州を跨いで取引にも適用されます。多くの州が関連会社に対して統合報告

(Combined reporting)の義務を課しています。他の州は、単に上記の連邦レベルで適用されるものと同様のルールを適用し、なかには明示的に連邦移転価格ルールを採用する州もあります。これらの州は連邦と同様に、取引が独立企業間基準に基づいて締結されたかのように取引内容を見直します。これらの州は、取引が有利な税率を得る

²⁹ Rev. Proc. 2015-41.

ことを動機としているのかを見る場合もあります。州の所得税を計算する目的で、関連会社に支払われたロイヤリティーに関する控除額を連邦の課税所得に加算する州もあります。

IRS と同様に、州によっては、納税者が州レベルで事前価格合意を締結するための自主的なプログラムがあります。

c. その他の問題－譲渡税、給与税等

米国は、連邦レベルでは、資産譲渡に関連して売却、使用または譲渡税を課していません。実際、2019 年には、米国連邦歳入の約 50 パーセントが個人の所得税、7 パーセントが法人所得税、36 パーセントが給与税、残りの 7 パーセントが物品税とその他が占めています³⁰。連邦では、連邦消費税を課していませんが、ほとんどの州は消費税を課しています。

知的財産の譲渡が州の譲渡税の対象とならないように、各州の税法を慎重に検討する必要があります。ほとんどの州は通常、会社の設立に関して課税しませんが、知的財産またはその他の資産のその後の売却は、譲渡税または同様の州税の対象となる場合があります。

米国連邦政府及び州は、通常、企業の従業員に支払われる給与に給与税を課します。

米国の知財管理会社が従業員を雇用している場合、雇用に関する税法を遵守しなけれ

³⁰ [What are the sources of revenue for the federal government? | Tax Policy Center](#)

ばなりません。多くの企業は、給与税に関する税務に遵守するため、給与システムの会社を利用しています。

4. 結論

知財管理会社を設立するかどうか、または、どこに設立するかには、様々な税務上の考慮事項を検討しなければなりません。知財管理会社が設立される場所は、設立、事業活動、配当、及び清算に対する税務上の取り扱いに大きな影響を及ぼします。

[特許庁委託事業]

知的財産管理会社を設立して日米の知的財産管理を行う際の米国税法に関する留意点

2021年3月

禁無断転載

[調査受託]

Michael Best & Friedrich LLP

独立行政法人 日本貿易振興機構

ニューヨーク事務所

(知的財産部)