

PwC JBN Tax Seminar

米国税制アップデート

December 19, 2019
2pm-4pm, Chicago



Presenters



有馬 和茂
マネージングディレクター

Tel: 1-646-471-5031
Mobile: 1-213-280-8989
Email: kazushige.arima
@pwc.com

1999年 PwC米国ロサンゼルス事務所に入所。2006年にニューヨーク事務所に転籍。現在はニューヨーク事務所日本企業部(税務)を統括。

米国にて事業を展開する日系企業に対する米国および国際税務アドバイス、コンプライアンスに従事。主要クライアントは、商社、通信、製造、流通、ファイナンス、アセットマネジメント、不動産、サービス業等多岐にわたる。

国際基督教大学教養学部卒、国際基督教大学行政学研究科修士課程修了、南カリフォルニア大学税法修士課程修了、ニューヨーク州・カリフォルニア公認会計士

1

米国税制改正
アップデート

2017年米国税制改正の全体像（法人税）

（Pub. L. 115-97, 通称 Tax Cuts & Jobs Act “TCJA”）

実効税率減

- ・法人（35%→21%）
- ・個人（最高39.6%→37%）
- ・パススルー事業体の個人構成員（20%控除＝実効税率29.6%）
- ・適格資産への設備投資は即時損金化

国内課税ベース改革

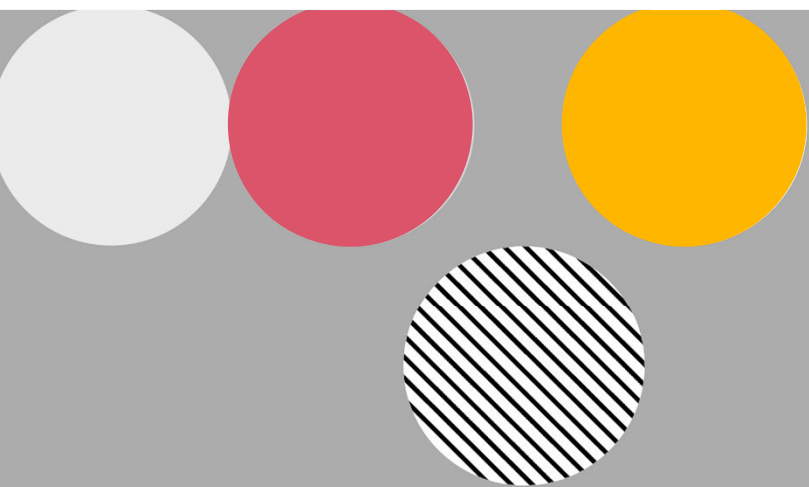
- ・国内製造活動控除の廃止
- ・純支払利子損金算入制限（EBITDA/EBIT相当額の30%、関連者間も）
- ・NOL使用制限（当年度所得80%、無期限繰越可）

国際課税

- ・外国子会社配当免税
- ・累積海外留保利益の一回課税
- ・BEATの導入

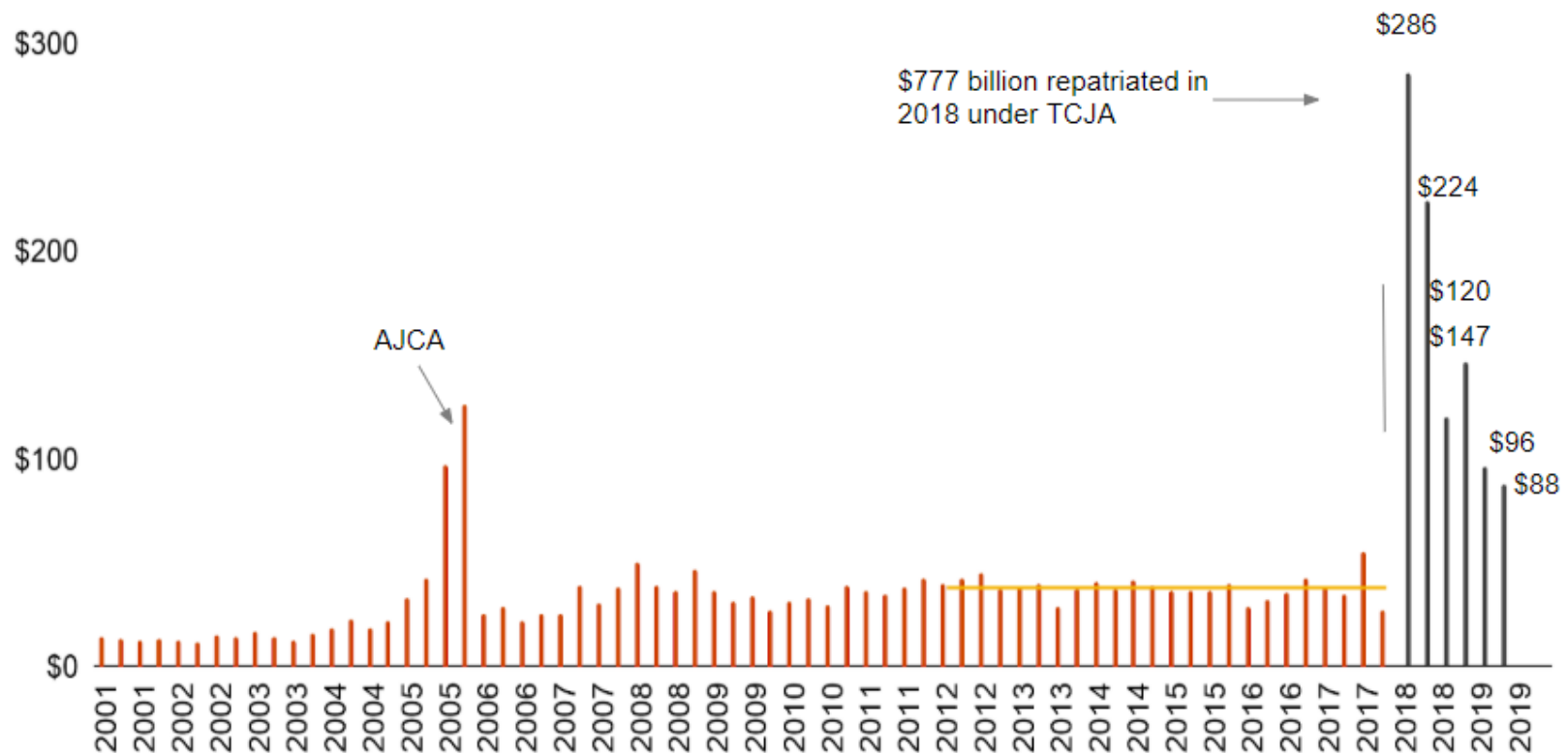
米国企業・IPの国外移転防止

- ・低課税国CFCの超過収益の合算課税（GILTI）
- ・米国法人の国外稼得超過収益の軽減課税（FDII）



2017年税制改正後の 税制改正議論

海外から米国への利益配当額 税制改正前との比較で400%増

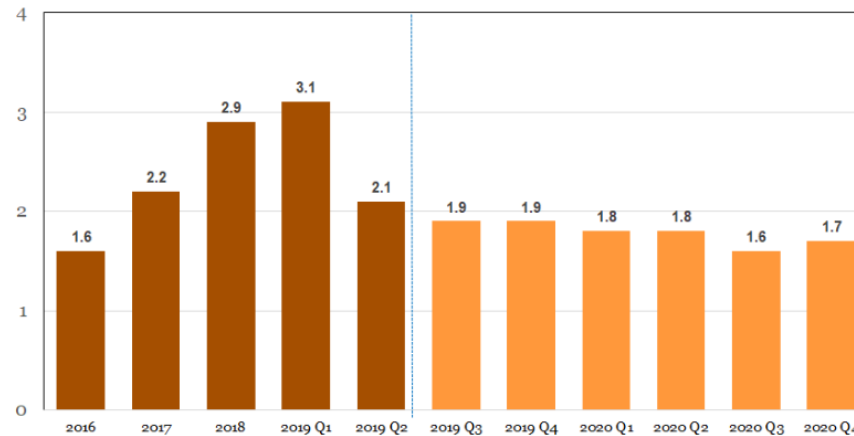


Source: Bureau of Economic Analysis, September 2019

経済成長率推移と景気サイクル

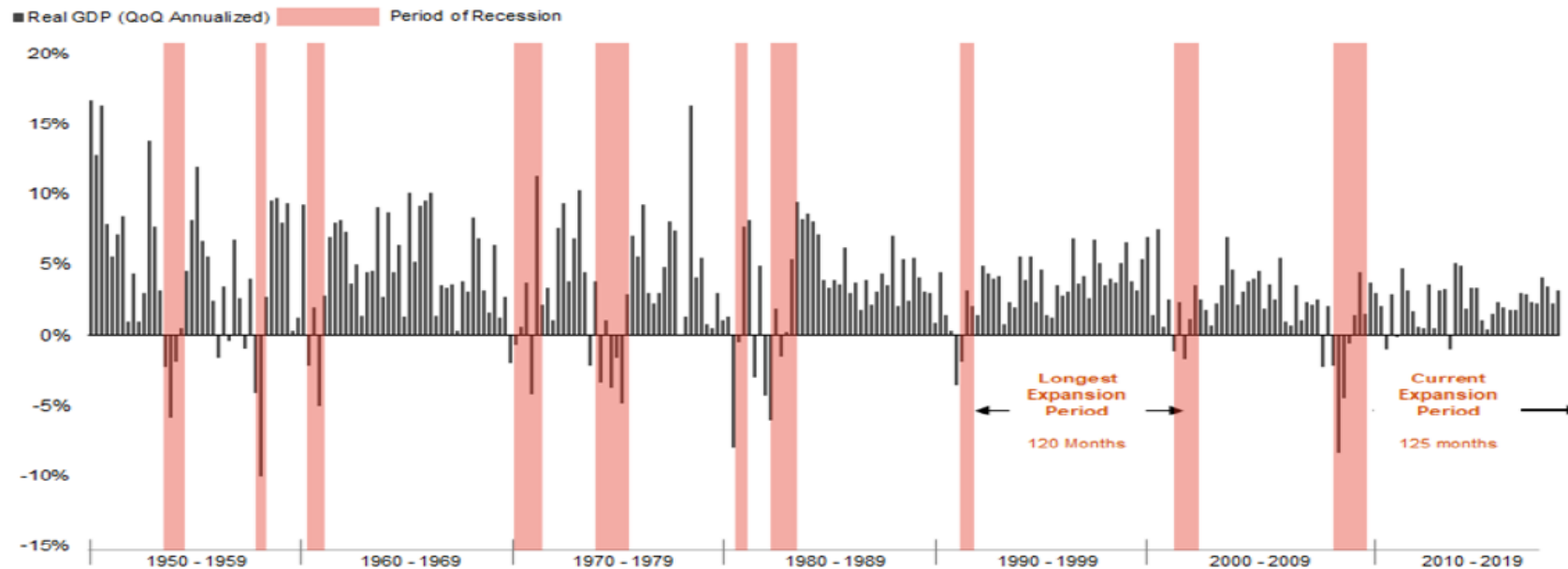
短期予想堅調も、好景気期間は米国史上最長に

Blue Chip Forecast July 2019



Source: Bureau of Economic Analysis, July 26, 2019, and Blue Chip Economic Indicators, July 2019.

US Expansionary Economic Cycles

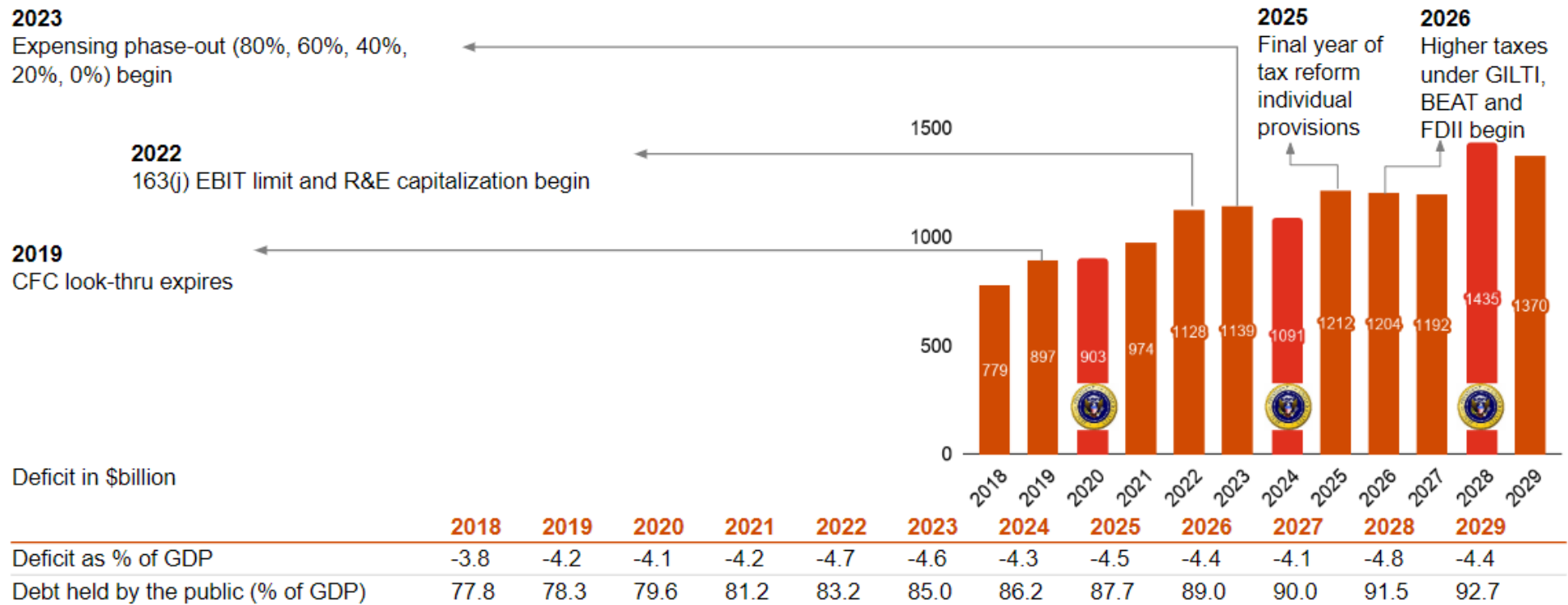


Source: Bureau of Economic Analysis, Bloomberg, PwC Analysis

December 2019

財政赤字見込額

大減税に伴い、単年赤字額は継続して増加する見込み



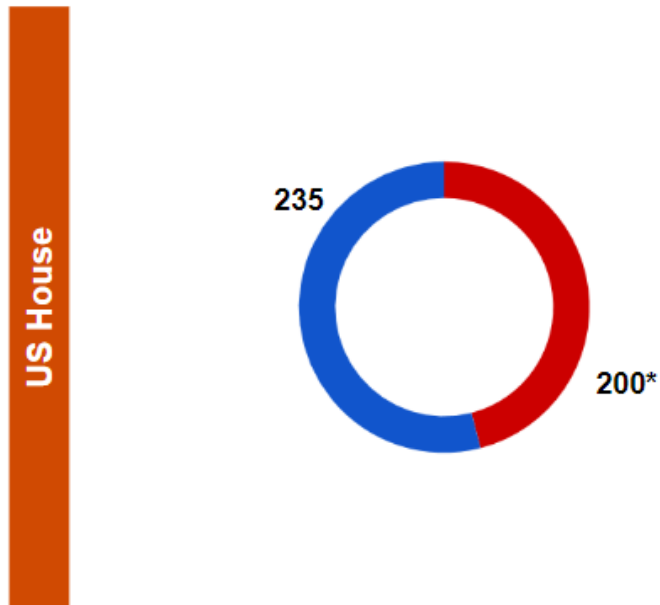
Source: Congressional Budget Office, January 2019

2018年中間選挙後の米国議会

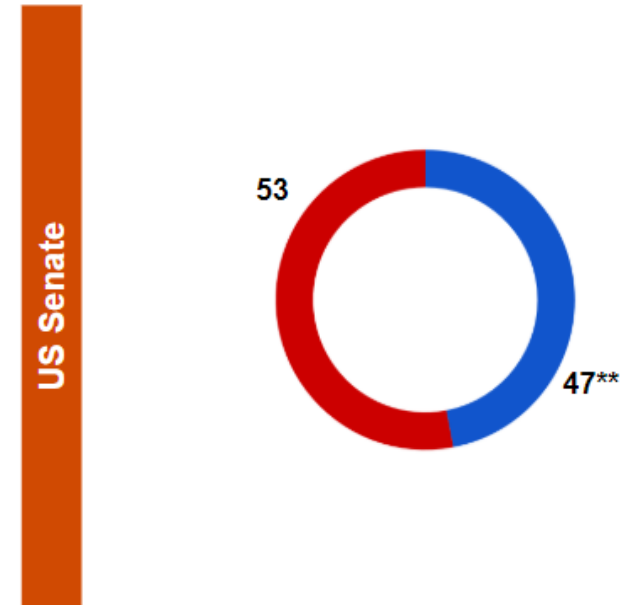
共和党が上院、民主党が下院をコントロール

→2020年総選挙（および2022年中間選挙）により大統領・上下院多数党が再び揃う可能性はあるか？

Net change needed to gain control: House Republicans +18*



Senate Democrats +4 (+3 with Democratic VP)



■ Republicans ■ Democrats ■ Vacant

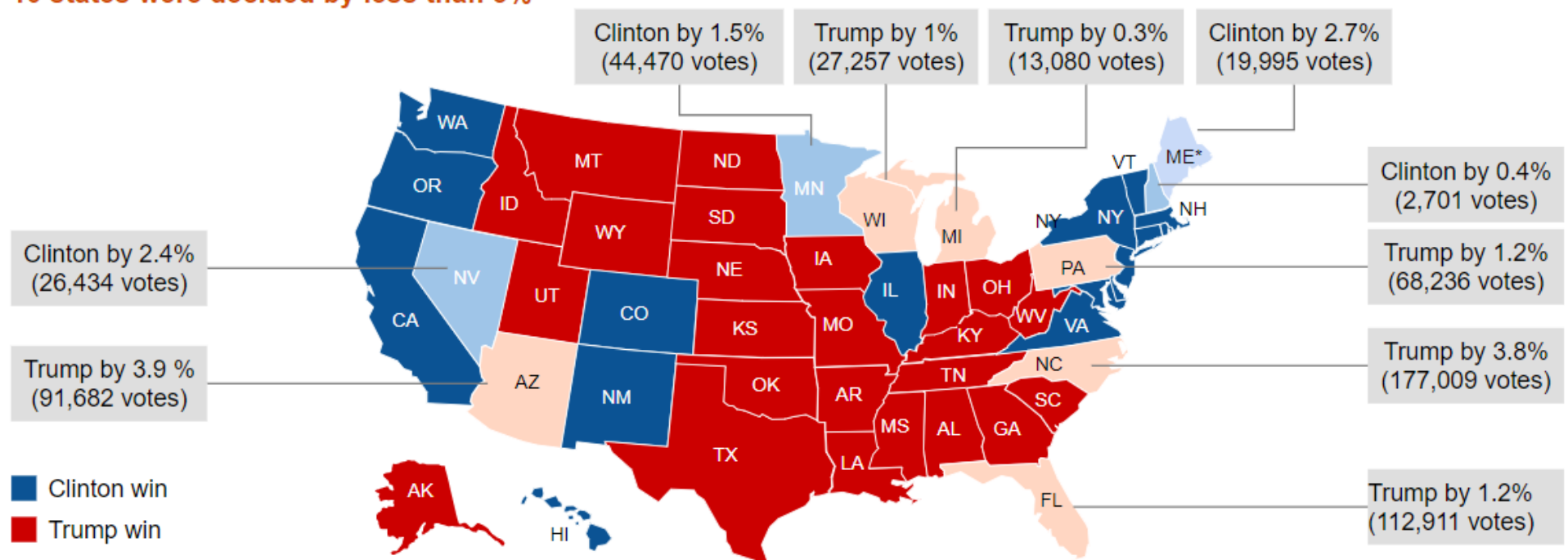
* Includes Rep. Justin Amash (I-MI)

** Include two Independents: Senator Bernie Sanders (I-VT) and Angus King (I-ME)

2020年大統領選への見通し

前回選挙では、複数の重要な州で票差が僅少

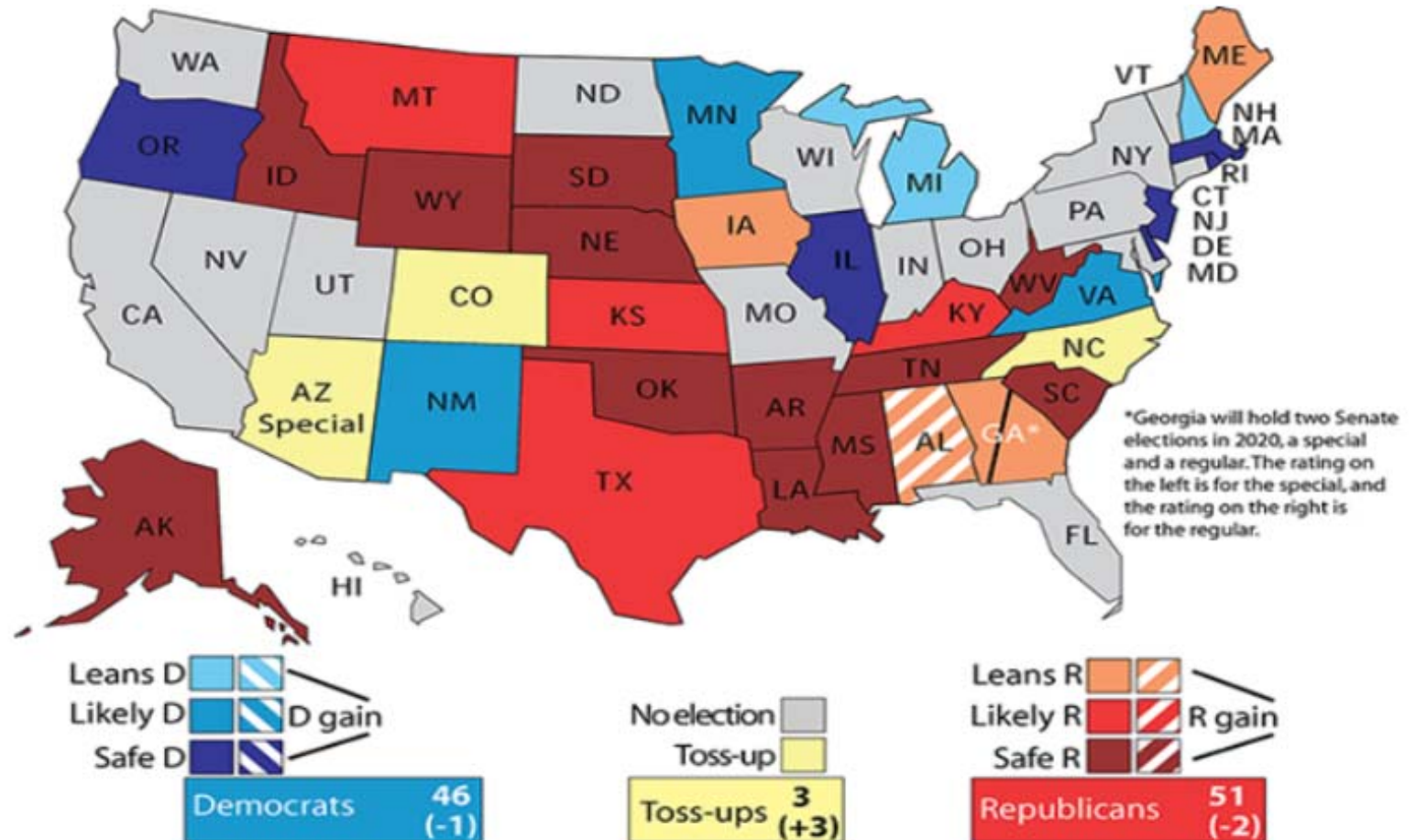
10 states were decided by less than 5%



Source: National Journal research 2019

2020年上院選への見通し

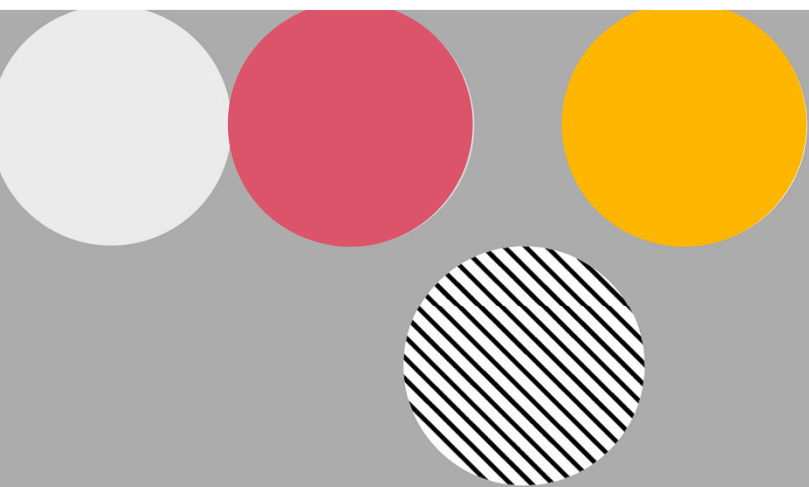
民主党が4議席増（大統領選勝利の場合3議席増）すれば上院でも多数党となる一方で、接戦となる州は限定的か



Source: University of Virginia Center for Politics (updated October 3, 2019)

各大統領候補の提案する税制改正案

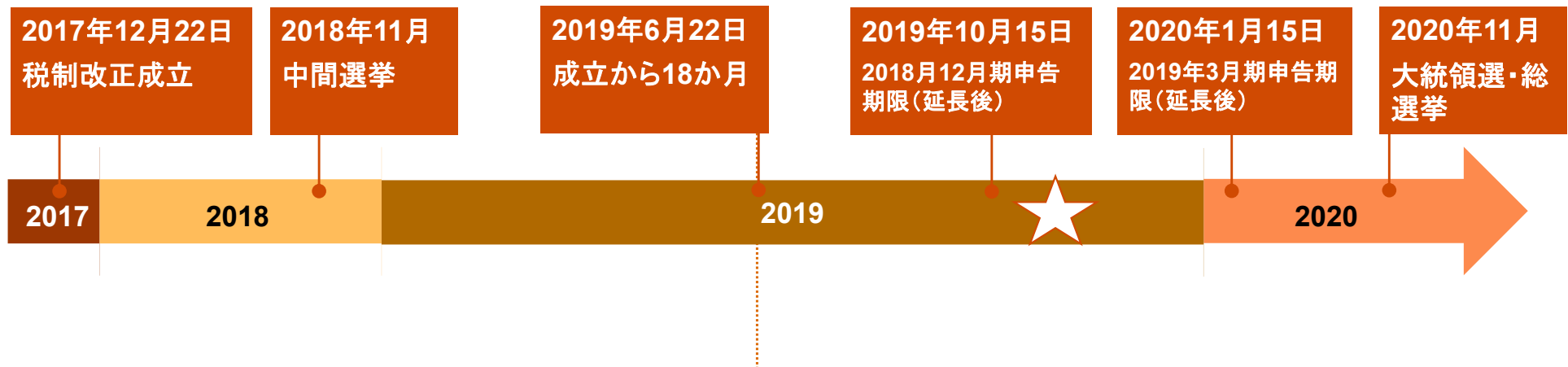
- **トランプ大統領(共和党)**
 - 新たな中間層への減税を提案する見込み
 - 財務省規則を通じてキャピタルゲイン計算上の取得価額をインフレ率にインデックス化する提案には反対
- **バイデン前副大統領(民主党)**
 - 法人税率を28%へ、個人の最高所得税率を39.6%へ引き上げ
 - 相続で得た資本資産の税務簿価ステップアップを廃止
 - 所得\$1M超の個人のキャピタルゲイン税を2倍に
- **ウォーレン上院議員(民主党)**
 - 所得\$100M超の法人に7%付加税
 - 富裕税("The Ultra Millionaire Tax"): 純資産\$50Mを超える部分に2%課税、\$1Bを超える部分に3%課税
 - PEファンドの利子費用控除をさらに制限し、carried interestに対してキャピタルゲイン税率ではなく通常税率で課税
- **サンダース上院議員(民主党)**
 - 富裕税("Tax on Extreme Wealth"): 資産\$16M(夫婦合算申告の場合\$32M)を超える個人に1-8%課税
 - CEOの報酬額と従業員報酬平均額との割合に応じて法人税率を増額
 - 個人の累進税率を大幅に引上げ(最高累進税率52%)
 - Top 1%に対するキャピタルゲイン・配当課税の優遇を廃止



2017年税制改正に伴う 各種ガイダンス

米国税制改正後の時間軸

財務省は2019年6月までに各種規則の最終化を目標としていたが、完了せず。



国内歳入法7805条

(b) RETROACTIVITY OF REGULATIONS

(1) **IN GENERAL** Except as otherwise provided in this subsection, no temporary, proposed, or final regulation relating to the internal revenue laws shall apply to any taxable period ending before the earliest of the following dates:

(A) The date on which such regulation is filed with the Federal Register.

(B) In the case of any final regulation, the date on which any proposed or temporary regulation to which such final regulation relates was filed with the Federal Register.

(C) The date on which any notice substantially describing the expected contents of any temporary, proposed, or final regulation is issued to the public.

(2) **EXCEPTION FOR PROMPTLY ISSUED REGULATIONS** Paragraph (1) shall not apply to regulations filed or issued within 18 months of the date of the enactment of the statutory provision to which the regulation relates.

ガイダンス作成のプライオリティ (2019-2020 Priority Guidance Plan)

- 2019年10月8日、財務省およびIRSは今年度(7/1/2019 - 6/30/2020)におけるガイダンス作成のプライオリティ(priority guidance plan)を公表した(https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2019-2020_pgp_initial.pdf)。
- Priority guidance planにおいては、203のプロジェクトが計画されており、そのうち52項目が2017年税制改正関連となっている(うち31項目については2019年9月30日時点でガイダンスが公表されている)。
- 2017年税制改正のほか、時限措置となっている財務省規則の取扱いが主なプロジェクトである。
- 以下の項目がPriority guidance planに含まれている。
 - § 59A(BEAT)
 - § 163(j)(過大支払利子損金算入制限)
 - § 245A(外国子会社配当免税)
 - § 250(FDIIおよびGILTIにかかる所得控除)
 - § 267A(ハイブリッド支払の損金算入制限)
 - 一定の外税控除
 - 各種のCFCルールの改正(GILTI、PTEP等)
 - § 385規則における文書化義務

各種ガイダンスの公表（2018年9月まで）

日付	種類	概要
12/29/2017	Notice 2018-08	強制みなし配当に関する細則
12/29/2017	Notice 2018-09	上場パートナーシップの持分処分時の源泉徴収税適用に関する細則
1/19/2018	Notice 2018-13	強制みなし配当に関する細則
2/13/2018	Rev. Proc. 2018-17	CFCの米国税務上の課税年度変更に関する細則
3/13/2018	IRS Website Q&A (IR 2018-53)	強制みなし配当の計算および申告にかかるQ&A
4/2/2018	Notice 2018-26	強制みなし配当に関する細則
4/2/2018	Notice 2018-28	純支払利子の損金算入制限に関する細則
4/2/2018	Notice 2018-29	非上場パートナーシップの処分益課税に関する細則
4/13/2018, 6/4/2018	Amendments to IR 2018-53	上記Q&Aの修正
8/1/2018	965条規則案	強制みなし配当
8/3/2018	168条(k)規則案	適格固定資産の即時償却
8/18/2018	199A条規則案	パススルー事業体を通じて個人が稼得した所得の20%控除
9/13/2018	951条A規則案	GILTI

各種ガイダンスの公表（2019年3月まで）

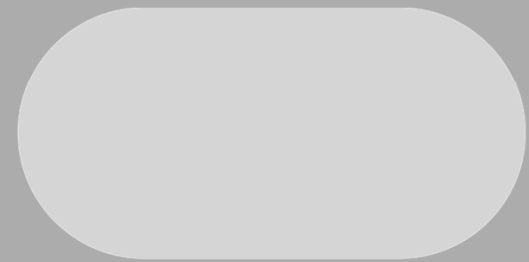
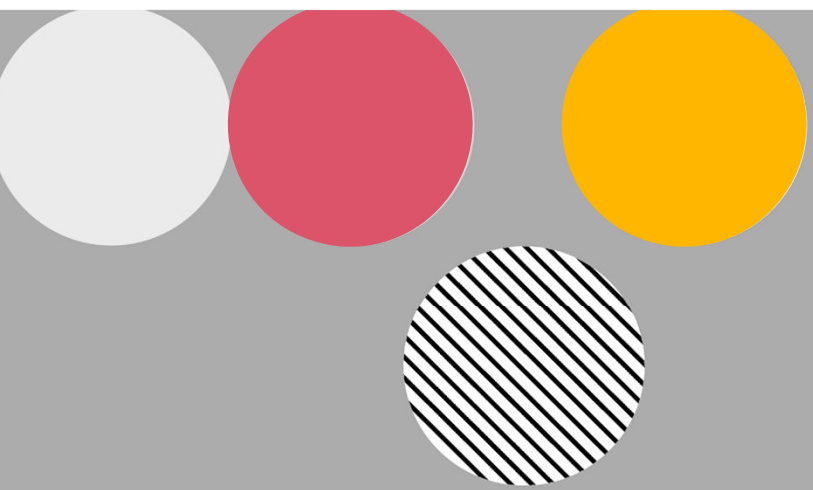
日付	種類	概要
10/31/2018	956条規則案	CFCによる米国資産投資にかかる合算課税
11/26/2018	163条(j)規則案	利子費用損金算入制限
11/28/2018	901条等規則案	外国税額控除
12/13/2018	59条A規則案	BEAT
12/14/2018	Notice 2019-01	CFCの課税済みE&Pの分配(959条)に関する細則
12/20/2018	267A条規則案	ハイブリッド支払に関する損金不算入
12/20/2018	864条(c)(8)規則案	外国の者による米国事業パートナーシップ持分処分時の課税
1/18/2019	199A条最終規則	パススルー事業体を通じて個人が稼得した所得の20%控除
2/5/2019	965条最終規則	強制みなし配当
3/4/2019	250条A規則案	FDII

各種ガイドンスの公表（2019年4月以降）

日付	種類	概要
5/7/2019	1446条(f)規則案	外国の者による米国事業パートナーシップ持分譲渡時の源泉徴収
5/22/2019	956条最終規則	CFCによる米国資産投資にかかる合算課税
6/14/2019	951条A最終規則	GILTI
6/14/2019	951条A規則案	GILTIの米国パートナーシップへの適用等
6/14/2019	245条A暫定規則・規則案	国外子会社配当免税
7/10/2019	1298条規則案	PFICの判定基準にかかる細則
7/31/2019	Notice 2019-33	即時償却適用の選択が適時に行われなかった場合の救済手続
8/14/2019	861条規則案	クラウドコンピューティングで稼得する所得の源泉地に関する規則案
9/9/2019	451条(b)(c)規則案	所得認識基準(advanced payment)
9/10/2019	382条(h)規則案	支配変更に伴うNOL等使用制限額の算定に関する細則
9/13/2019	168条(k)最終規則・規則案	即時償却
10/2/2019	958条(b)規則案	958条(b)(4)撤廃(Downward attributionルールの拡大)に伴う調整措置
11/4/2019	385条最終規則	関連者間貸付の負債性にかかる文書化義務の撤廃
12/2/2019	901条等最終規則	外国税額控除
12/2/2019	59条A最終規則	BEAT

重要規則・規則案の効力発生日

税目	規則・規則案の取扱い
BEAT	- Effective for taxable years beginning after December 31, 2017 - In lieu of applying these final regulations, taxpayers may apply the provisions matching § 1.59A-1 through 1.59A-9 from the Internal Revenue Bulletin (IRB) 2019-02 in their entirety for all taxable years ending on or before December 6, 2019.
§ 163(j)	- Proposed to be effective for taxable years ending after the date the regulations are published in final form in the Federal Register. - Taxpayers may elect to apply the Proposed 163(j) Regulations for tax years beginning after December 31, 2017, so long as the Proposed Regulations are applied on a consistent basis by the taxpayer and its related parties.
FDII	- Proposed to be effective for taxable years ending on or after March 6, 2019. - Taxpayers that elect to apply the Proposed Regulations for taxable years beginning before March 6, 2019 may use "any reasonable documentation maintained in the ordinary course of [its] business," to satisfy documentation requirements relating to the foreign person, foreign use, and location (of persons or property) requirements. This includes the documentation described in the "small business" and "small transaction" rules.



BEAT

(税源浸食濫用防止税)

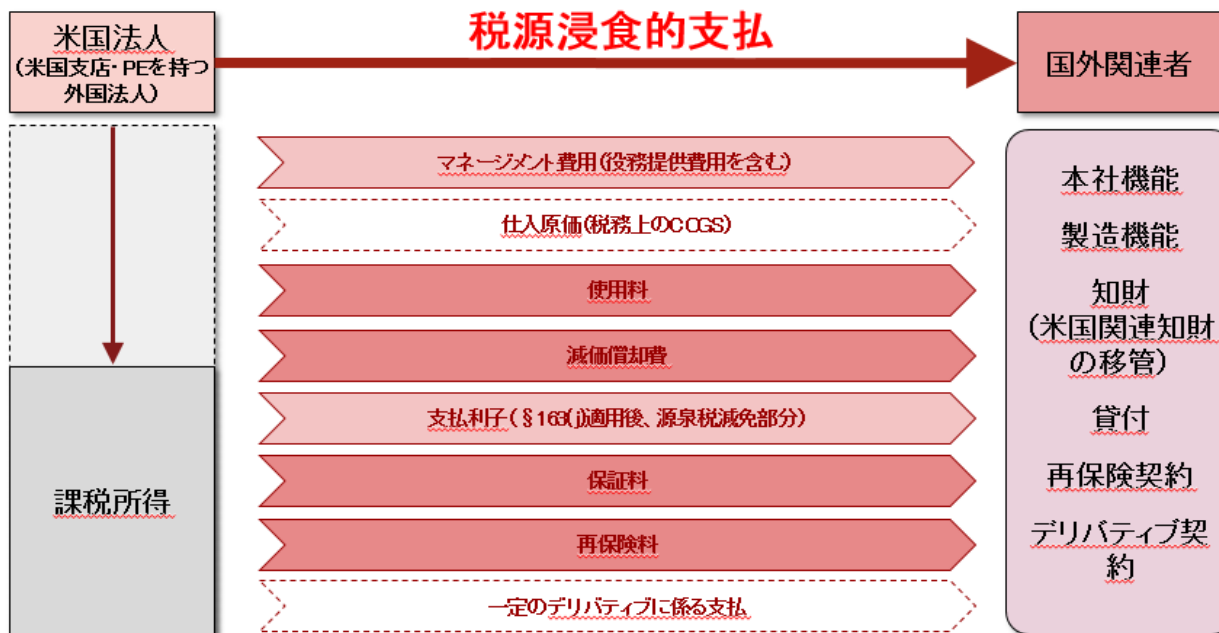
BEAT 概要

適用除外

1. S法人等一定のパススルー課税法人、あるいは、
2. aggregate group (後述)ベースで

- ① 過去3年間の平均総収入\$500M未満、あるいは、
- ② 税源浸食割合3% (金融機関の場合2%) 未満

$$\text{税源浸食割合} = \frac{\text{税源浸食的支払の控除額}}{\text{課税所得}}$$

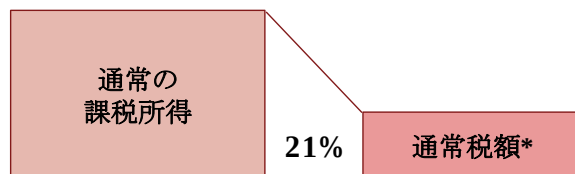


国外関連者

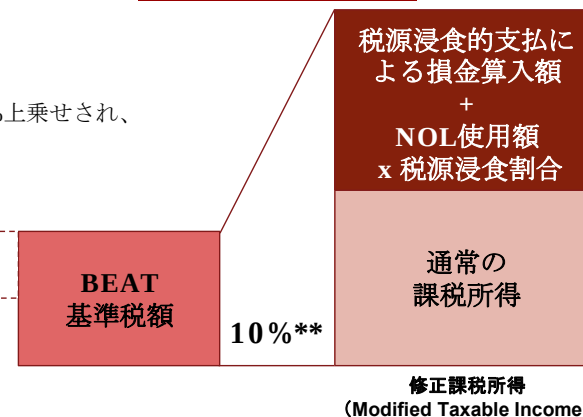
- ① 当該米国法人の25%以上の持分(議決権又は時価)を有する米国外の者
- ② 上記①の米国外関連者(50%超資本関係)
- ③ 移転価格適用上の米国外関連者

通常税額の計算

- * R&D税額控除、エネルギー関連の税額控除等の一定の税額控除前
- ** 2018年暦年開始課税年度は5%、2026年以降は12.5%の税率
銀行業又は証券ディーラーを含む関連グループのメンバーは上記税率に1%上乗せされ、6%/11%/13.5%が適用



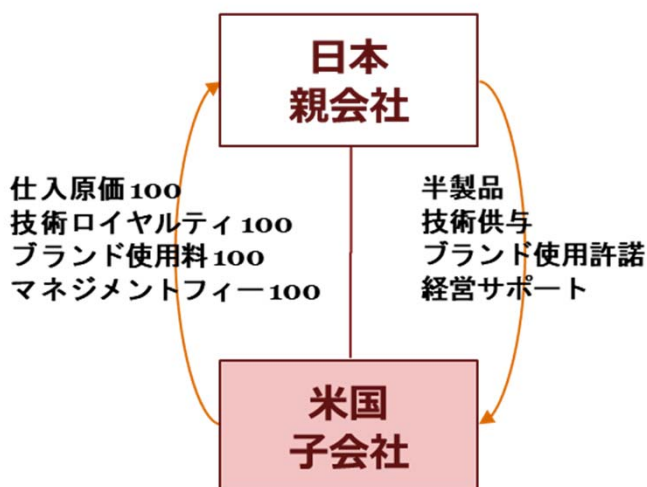
BEAT基準額の計算



BEATにおける税務上のCOGS

BEATにおける税務上のCOGSの取扱い

- **税源浸食的支払**: 税源浸食的支払とは、国外関連者 (foreign person which is a related party) に対して支払われ、又は発生した額のうち、内国歳入法により控除 (deductions) が認められるものをいう。
- **米国税務上の売上原価 (cost of goods sold、COGS)** は総所得 (gross income) の減算項目 (reduction) であって控除額 (deduction) ではないから、原則、税源浸食的支払いを構成しない。



税務上のCOGS

- BEAT規則では、BEAT適用対象外となる税務上のCOGSについて61条によりCOGSとなるものと明確に規定された。
- ここでのCOGSは内国歳入法に定める**税務上のCOGS**であり、**会計上の取扱いとは関係がない**。一般に、**税務上のCOGS**は**資産の販売における売上原価を想定しており**(次項参照)、役務提供取引については想定されていない。
- 263条A (UNICAP) においては、棚卸資産の製造に関連する費用 (技術ロイヤルティや技術供与対価等) については、会計上の扱いに関わらず、税務上資産化することが認められている。
- 従前は会計上も税務上もSG&Aとして扱っていた費用についても、税務上の会計方法変更を行うことにより新たにUNICAPの適用を行うことが可能である。会計方法変更に伴い税務上の不足税額が生じる場合は、5年間の延払いによる調整が行われる。
- BEAT適用前は、必ずしもUNICAPに基づく詳細な判定を行って税務上のCOGSを計算していなかった (例えば、全くUNICAPの適用を行っておらず全額SG&Aとしていた、あるいは、逆に非常に保守的にCOGSを計上していた等) 場合があるので、米国子会社での取扱いについて確認することが望ましい。修正を行う場合には、米国専門家を関与させ、^{May 2019}適切な文書化を行うことが推奨される。

参考：内国歳入法におけるCOGSの取扱い

§ 11 Tax Imposed

(a) Corporations in general. A tax is hereby imposed for each taxable year on the taxable income of every corporation.

§ 63 Taxable Income Defined

(a) In general

Except as provided in subsection (b), for purposes of this subtitle, the term “taxable income” means gross income minus the deductions allowed by this chapter (other than the standard deduction).

§ 61 Gross Income Defined

(a) General definition Except as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived, including (but not limited to) the following items:

(1) Compensation for services, including fees, commissions, fringe benefits, and similar items; (2) Gross income derived from business; (3) Gains derived from dealings in property; (4) Interest; (5) Rents; (6) Royalties; (7) Dividends; (8) Annuities; (9) Income from life insurance and endowment contracts; (10) Pensions; (11) Income from discharge of indebtedness; (12) Distributive share of partnership gross income; (13) Income in respect of a decedent; and (14) Income from an interest in an estate or trust.

Treas. Reg. § 1.61-1 Gross income.

(a) General definition. Gross income means all income from whatever source derived, unless excluded by law. Gross income includes income realized in any form, whether in money, property, or services. Income may be realized, therefore, in the form of services, meals, accommodations, stock, or other property, as well as in cash. Section 61 lists the more common items of gross income for purposes of illustration. For purposes of further illustration, § 1.61-14 mentions several miscellaneous items of gross income not listed specifically in section 61. Gross income, however, is not limited to the items so enumerated.

Treas. Reg. § 1.61-3 Gross income derived from business.

(a) In general. In a manufacturing, merchandising, or mining business, “gross income” means the total sales, less the cost of goods sold, plus any income from investments and from incidental or outside operations or sources. Gross income is determined without subtraction of depletion allowances based on a percentage of income to the extent that it exceeds cost depletion which may be required to be included in the amount of inventoriable costs as provided in § 1.471-11 and without subtraction of selling expenses, losses or other items not ordinarily used in computing costs of goods sold or amounts which are of a type for which a deduction would be disallowed under section 162 (c), (f), or (g) in the case of a business expense. The cost of goods sold should be determined in accordance with the method of accounting consistently used by the taxpayer. Thus, for example, an amount cannot be taken into account in the computation of cost of goods sold any earlier than the taxable year in which economic performance occurs with respect to the amount (see § 1.446-1(c)(1)(ii)).

BEAT規則 重要ポイント

- BEATの対象となる支払は一般にグロスの額で判定する(契約書上は複数の支払をネットで行うことが定められていても、グロスの額を用いる)。
- グロスの額の意義については、連邦税法の一般的原則に従って決定する(BEATのための特定の算定方法は定められていない)。
- 「支払」の定義は幅広く、多くの課税繰延取引(適格現物出資等)を含む。
- 実際にマークアップが課されている場合であっても、Service Cost Methodの例外規定を適用する(非マークアップ部分のみ)ことが可能である。
- NOLの取扱いについて、①足し戻し時にはNOL発生時の税源浸食割合を用いる、②修正課税所得の起算点をゼロ未満にはできない。
- 国外関連者の米国PE/支店所得(Effectively Connected Income)に算入される支払については税源浸食的支払を構成しない。

BEAT規則

重要ポイント（続き）

- 2018年1月1日より前に開始した課税年度（税制改正適用開始前）から繰り越されてきた超過利子額が上記以後開始事業年度で控除可能となったとしても、税源浸食的支払を構成しない。
- § 15は適用されず、12月決算法人以外の法人（fiscal year taxpayers）は、5%（初年度税率）と10%（2年度以降税率）とを日割り按分をせず、5%の税率が適用される（この規定は初年度のみで、12.5%に税率となる年度では § 15による按分が必要）。
- 濫用防止ルールの対象として、①非関連者、導管、中間者を介在させる取引、②税源浸食割合の分母（総控除額）を増加させることを目的とした取引、③金融業に関する特則などが示されている。
- 修正課税所得の計算として、add back methodが採用された。
 - Aggregate groupベースで計算した税源浸食割合を、税源浸食的支払を行っていないグループ法人の将来年度の足し戻しが必要となる。
- パートナースhipはパススルー事業体（aggregates）として扱われ、パートナー段階で各種判定・計算が行われる。

BEAT規則

重要ポイント（続き）

- CFCに対する支払で、当該CFCにおいて米国CFC税制上の合算課税（サブパートF所得、GILTI）の対象となっている場合においてもBEATの対象となる。
- 異なる課税年度を含むグループの適用除外判定を行う場合、当該納税者の課税年度中に開始または終了する課税年度の数字を用いて計算を行うことが認められた。
- 非関連者との取引で生じた為替差損を税源浸食割合算定上の分母に含めることが認められた
- 通常所得計算上の控除（deduction）を全て放棄する（gross incomeで所得税額計算を行う）代わりにBEAT適用判定上の税源浸食割合を0%とする（BEAT適用対象外とする）選択が可能
- 課税繰延取引となる清算（内国歳入法332条）、現物出資（同351条）、組織再編（368条）が生じた場合、原則として税源浸食的支払の対象外規定（いわゆるbootが用いられる場合（負債引受を含む）を除く）。



Section 163(j) (純利子費用控除制限)

§163(j)

概要

	新税制	旧税制
負債資本比率	なし (負債資本比率の如何にかかわらず適用)	1.5:1を超える場合に適用
対象となる利子	事業に関連する全ての純支払利子 (受取利子-支払利子) → 関連者・非関連者、国内・国際問わず全ての利子	調整後課税所得 × 50%を超える純支払利子のうち、非適格利子の額までの部分 → 国外関連者への利子
損金算入制限額	- EBITDA相当額 × 30%(2021年まで)あるいはEBIT相当額 × 30%(2022年以降) - 連結納税グループベースで計算	- 調整後課税所得 × 50% - グループベースで計算
繰越額	- 超過利子は無制限で繰越可 - 超過制限額は繰越し不可	- 超過利子は無制限で繰越可 - 超過制限額は繰越し可
適用開始	2018年以降開始事業年度 (適用開始以前に導入された負債にかかる利子を含む)	

§163(j) 控除限度額

事業利子
損金算入限度額

=

受取事業利子

+

調整課税所得
× 30%

+

Floor Plan
Financing Interest

連邦課税所得
-/+ 事業に直接関連のない所得及び費用
+/- 事業上の支払利子及び受取利子
+ 繰越欠損金控除額
+ パススルー事業体からの国内適格事業所得に係る20%相当額の所得控除
+ 減価償却、減耗償却等(ただし、2021年以前開始の課税期間に限る)
調整課税所得(Adjusted Taxable Income)

以下の要件を満たす債務にかかる利子
A. 自動乗用車の販売
又はリースの購入資金に充てられるもの
B. 購入された自動乗用車そのものが当該債務の担保として供されていること

適用除外

- 直近過去3年間の平均総収入額が\$25,000,000以下の小規模事業者
- 一定の役務提供事業および公共の水道、電気、ガス等供給事業
- 選択により、不動産事業及び農業
(適用除外選択を行うと即時償却も対象外)

§163(j)規則案 重要ポイント

- 対象となる利子の範囲が、従前より連邦税務上で利子とされているものよりも広い。
 - Substitute interest payment, debt issuance costs, guaranteed payments for the use of capital, commitment fees (but only if some amount of financing is actually provided), certain amounts that alter the taxpayer's effective cost of borrowing, certain amounts that alter the taxpayer's yield with respect to a debt instrument that the taxpayer holds.
- 原則として税務上資産化された利子費用は § 163(j)の対象外。
- 租税回避防止規定として、控除・損失のうち主に金銭の時間的価値の対価として発生したもの (predominantly incurred in consideration of the time value of money) については § 163(j)の対象となる。
- 超過利子の繰越は無期限に可能であるが、超過制限額の繰越は不可。
- 調整課税所得の計算上、①キャピタルロス繰越・繰戻額、適用対象事業 (non-excepted trade or business) に配賦されない所得・控除項目は除外、②償却額のうち § 263A (UNICAP) により資産化されるものは足し戻しから除外。

§163(j)規則案

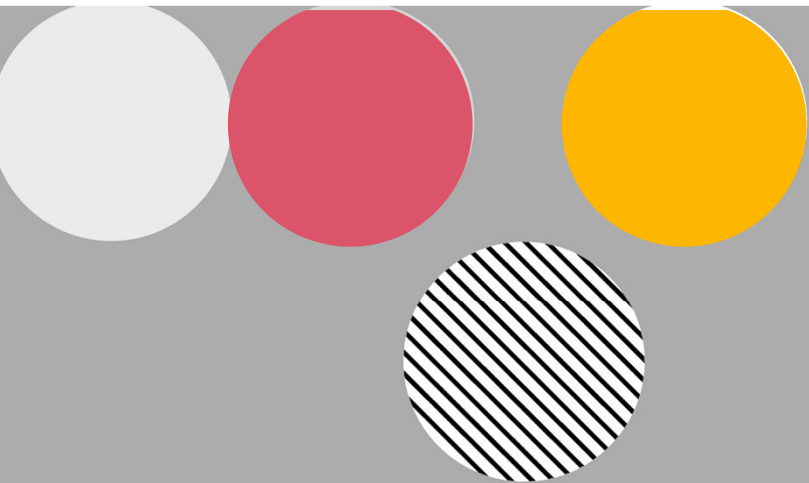
重要ポイント（続き）

- パートナーシップで計算し配賦された超過利子はパートナーレベルで繰越を行い、将来に当該パートナーシップにおいて控除枠が生じた場合のみ控除可能となる。
- 減価償却資産が将来年度に売却された場合、過去の減価償却部分について調整課税所得計算上の減算調整を行う。
- GILTIおよびFDIIの特別控除（50%および37.5%）は § 163(j)の適用より先に行う。
- § 163(j)は個々のCFCの所得計算上も適用される。合算課税の対象となる米国株主段階においては、サブパートF所得およびGILTIの合算所得（GILTIの場合50%特別控除後）および外国税額グロスアップ額を調整課税所得から除外。
- CFCへの適用にあたっては、CFCグループベースでの適用（CFCグループで控除枠を計算する選択（CFC group election）が可能。

§163(j)規則案

最終規則に向けてのOpen Issues

- 効力発生日は、最終規則がFederal Registerで公表された日以降に終了する課税年度となっている。つまり、当期(2019年12月期・2020年3月期)からの適用の可能性が残されている。
- CFCグループ選択はCFC単体の場合でも可能か。
- 税務上資産化される(COGSとして扱われる)利子費用を足し戻しできないか。
- 複数のパートナーシップが連なる場合の適用関係についてガイダンスが示されるか。



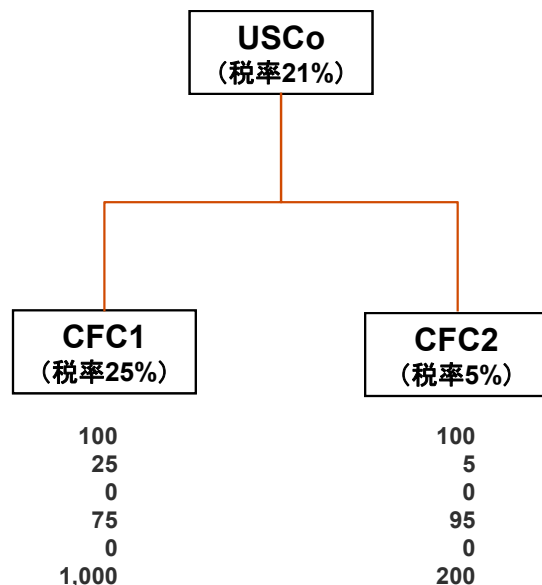
GILTI

(グローバル無形資産低課税所得)

GILTIの概要

- **CFC全体ベースで、CFCの一定の税引後所得(対象所得, tested income)が適格事業資産投資簿価(QBAI: 一定の有形減価償却資産の米国税務上簿価)の10%(みなし無形資産リターン, net DTIR)を超過する部分の額をグローバル無形資産低課税所得(GILTI)として合算課税**
 - 対象所得からはSubpart F所得は除外(**Subpart F所得の合算課税が優先適用**)。また、**税引後の概念**である点に留意。
 - 「無形資産」という名称が含まれているが、使用料や無形資産の保有だけが対象ではない(一定のRoutine Returnを超えるROAがある場合に、超過収益の源泉たるなんらかの無形資産があるものと考えている)。
 - **有形固定資産を伴う製造活動を行っている場合はGILTIが生じにくい、IP保有会社のようなQBAIの低い場合は多額のGILTIが生じる可能性が高くなる。また、単年で多額の所得が生じた場合(高価値のIPや子会社を譲渡した場合など)にも、GILTIが生じる可能性が高くなる。【設例①】**
 - 対象所得の計算上考慮された純利子費用の額はnet DTIRを減少→借入によるQBAIの増加を規制
- **CFC段階ではなく米国株主段階で総額計算する。**すなわち、個々のCFCの対象所得及びQBAIの米国株主への分配割合(一般には持分割合を乗じた額)の額を合計した上で、GILTI額の計算を行う。
 - **CFC全ての対象所得やQBAIの情報が必要となるため、非常に重い事務対応が必要となる。**
 - 対象所得マイナス(対象損失、tested loss)のCFCとの自動的な相殺が行われる
 - CFC税務簿価やE&P管理を適切に行うためにGILTI合算額を個々のCFCに割り振り戻す必要がある
- 合算対象額は50%控除可能(外税控除前の**実効税率10.5%**)。2026年以降は37.5%控除へ減額(実効税率13.125%)。FDIIとの共通の控除制限により、当該控除により**NOLを増額させることは認められない**。
 - 所得が僅少の場合、あるいは欠損法人の場合、控除額に制限が生じる場合がある【Appendix - 設例③】
- 当該合算対象額に帰属する**外国税額の80%まで外税控除可能**
 - 理論上はCFCの当該年度の実効税率13.125%(=10.5 / 0.8)未満(2026年以降は**16.406%**)の場合に米国税負担が生じる。
- 当該外税控除については、**GILTIのみを対象とした外税控除枠計算を行う(GILTIバスケット)**
 - **実際の外税控除枠計算上、GILTIバスケットに対しても共通費用配賦が行われる(外税控除枠計算上の国外源泉所得を引き下げる)ことから、米国でGILTIによる税負担を生じさせないためのCFC実効税率は13.125%より高くなる【Appendix - 設例②】。**
 - 但し、国外子会社配当が100%免税を認めている(国外配賦利子を考慮していない)点に留意
- **GILTIに帰属する超過外国税額は繰越が認められない。**
 - PwC➢ 単年ベースのミニマム税として設計されている

GILTI：設例①



GILTI				
Item		CFC1	CFC2	US Parent
1	対象所得	\$75	\$95	\$170
2	対象損失	\$0	\$0	\$0
3	Net CFC Tested Income			\$170
4	対象外国税額	\$25	\$5	\$30
	対象所得に対するCFC実効税率	25.0%	5.0%	15.0%
5	QBAI	\$1,000	\$200	\$1,200
6	Net DTIR (10% x L5)			\$120
7	GILTI (Excess of L3 over L6)			\$50
8	Inclusion % (L7/L1)			29%
9	対象外国税額 (Inclusion%部分) (L8*L4)			\$8.82
10	対象外国税額 (上記の80%部分) (80%*L9)			\$7.06
11	GILTI+グロスアップ (L7 + L9)			\$58.82
12	§250控除 (50% * L11)			\$29.41
13	GILTIによる課税所得 (L11-L12)			\$29.41
14	GILTI税額 (外税控除前) (21% * L13)			\$6.18
15	外税控除 (L10)			\$7.06
16	GILTI税額 (外税控除後) (L14-L15)			\$0.00

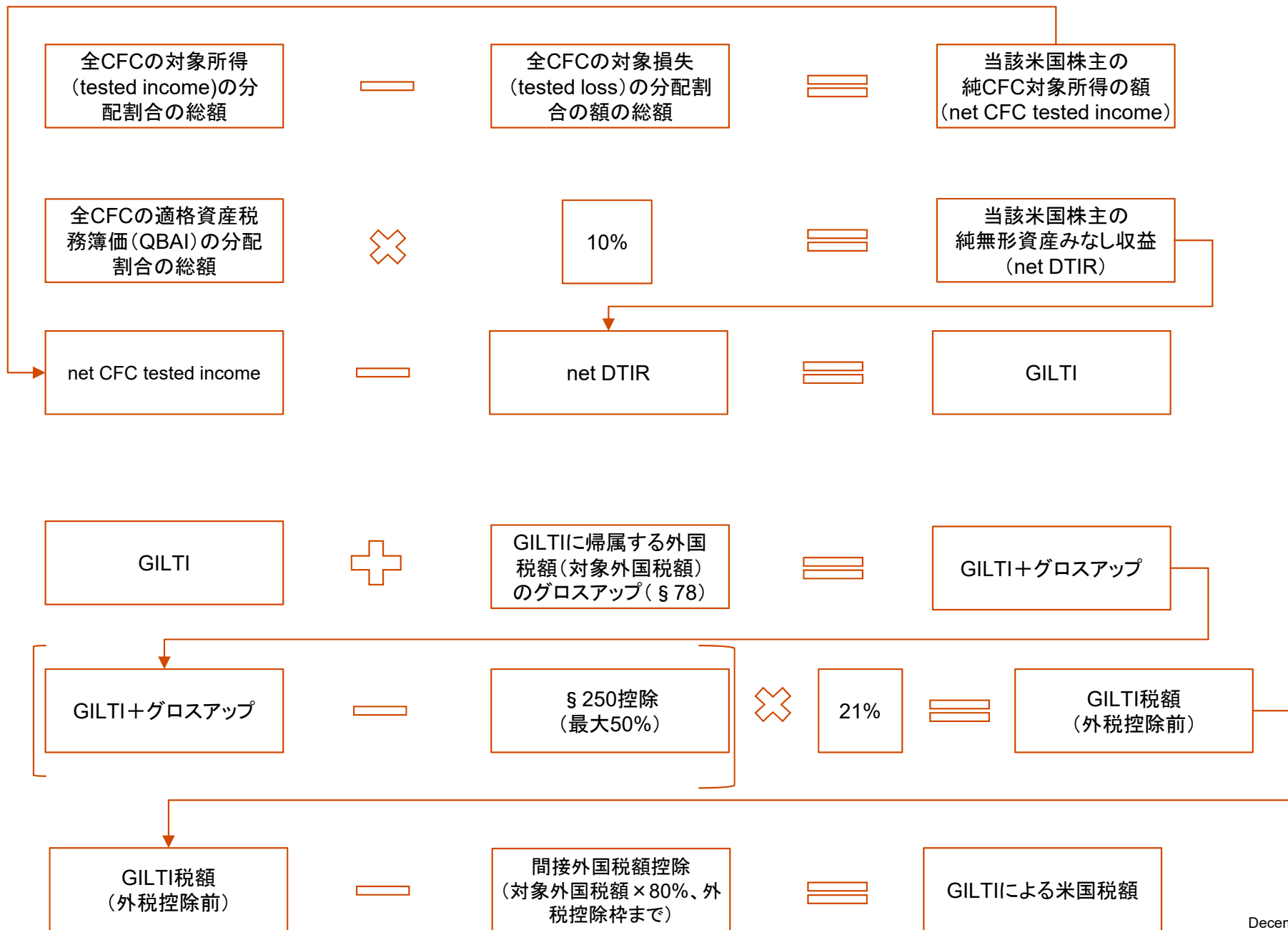
全CFCベースの実効税率が15%であることから、外税控除の適用により、GILTI税額が生じない(持株構造にかかわらず高税率国CFCと低税率国CFCの利益が全てブレンドされる)。他方、超過外国税額は繰り越されないから、米国においてそれ以上の税メリットは存在しない。

実効税率マネジメント上、GILTI税率までCFC実効税率を引き下げる努力は有益だが、それ以上は無益である。

GILTIのCFCへの配賦				
Item		CFC1	CFC2	US Parent
1	GILTI (上記L7)			\$50
2	対象所得 (上記L1)	\$75	\$95	
3	対象所得総額に対する割合	44%	56%	
4	GILTI配賦額	\$22	\$28	

GILTI合算額は対象所得の割合で各CFCに配賦され、株式簿価を増額し、また、課税済み留保利益(PTEP)としてトラックされる。

GILTIの計算（全体像）



改正後の米国国際税制

2つのCFC合算課税制度が並立

国外所得の種類	米国での実効税率 (原則)	外税控除	外税控除枠 計算	顧客所在地	米国で追加税負担の生じない CFC所在地国税率 (例外あり)
外国子会社					
Subpart F (従前のCFCルール)	21%	100% (繰越可)	通常の計算	全世界	21%
GILTI	10.5%	80% (繰越不可)	別枠計算	全世界	13.125%
それ以外 (国外子会社配当免税)	0%	n/a	n/a	全世界	0%
外国支店・PE					
外国支店・PE	21%	100% (繰越可)	別枠計算	全世界	21%
米国法人自身の所得					
国外源泉所得	21%	100% (直接外税控除)	通常の計算	全世界	n/a
FDII	13.125%	100% (直接外税控除)	通常の計算	米国外のみ	n/a

GILTI最終規則

重要ポイント

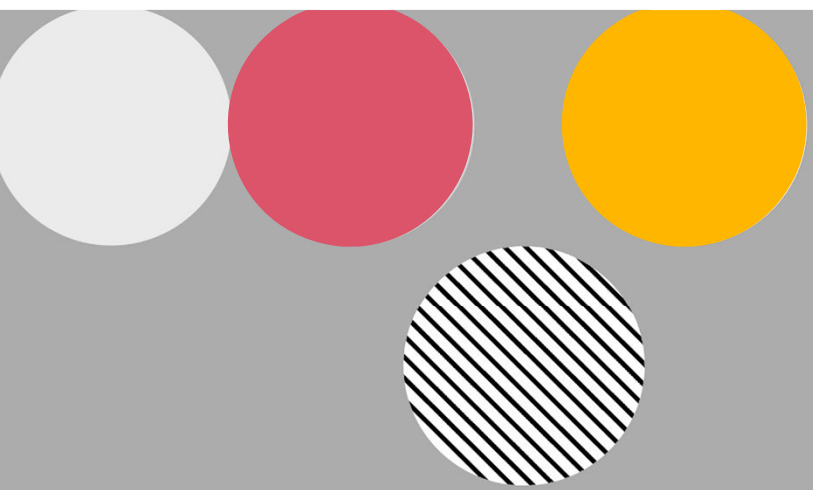
- 2019年6月14日、財務省は2018年9月13日に公表していたGILTI規則案を最終化(「GILTI最終規則」)するとともに、別の論点に関するGILTI規則案(「2019年GILTI規則案」)を公表した
- GILTI最終規則
 - 米国パートナーシップについて、従前の規則案の提案していたHybridアプローチを不採用とし、GILTI適用上はパススルー事業体として扱う(Aggregateアプローチ)を採用した。
 - サブパートF所得とGILTI対象所得(tested income)との関係につき明確化
 - デミニマス例外や積極的活動の例外等によりサブパートF所得から除外された所得は対象会社に含まれることを確認
 - 高税率CFCグループの例外(high tax exception)は最終規則には含まれていない
- 2019年GILTI規則案
 - High tax exceptionを提案(次項)
 - サブパートF所得の合算課税においても米国パートナーシップをパススルー事業体として扱うアプローチを提案
 - 最終規則としてFederal Registerに公表されるまでは適用されない。

2019年GILTI規則案

High Tax Exceptionの概要

- CFCグループを支配する米国株主の選択により適用される。一旦選択すると60か月は再選択できない。
- 選択を行った場合、当該CFCグループの全てのCFC(QBU)に対して適用が行われる。(一部のCFCだけ対象外とすることができない)
- CFC(QBU)の対象所得の国外実効税率が18.9%(=21% x 80%)の場合にGILTI合算対象外とする。
- High Tax Exceptionに該当する対象所得に帰属する外国税額は(別の理由により)合算課税された場合の外税控除の対象とならない。
- High Tax Exceptionに該当するCFC(QBU)のQBAIは除外される。

→ 高税率国CFCの対象所得をキックアウトできる一方で、外税控除やQBAIは低税率国CFCだけで計算しなければならなくなるので、必ずしも全体として有利になるかどうかはモデル計算してみないとわからない。



FDII

(国外由来無形資産所得)

FDII - 概要

§ 250: 米国法人の国外由来無形資産関連所得 (Foreign-derived Intangible Income、FDII) について最大37.5%の所得控除が認められる(税率21%においては実効税率13.125%)。

- 2026年1月1日以降に開始する課税年度からは21.875%に減額(実効税率16.40625%)。
- RIC、REIT、S法人は適用対象外

$$\text{FDII} = (\text{DEI} - \text{DTIR}) \times \frac{\text{FDDEI}}{\text{DEI}}$$

DEI (deduction eligible income、控除対象所得): 総所得(①Subpart F所得、②GILTI、③金融サービス所得、④CFC配当、⑤国内石油ガス関連所得、⑥国外支店所得を除く)から当該総所得に適切に配賦される控除額(外国税額を含む)を控除した額

DTIR (deemed tangible income return、みなし有形資産リターン): 米国法人の適格事業資産投資簿価(QBAI) × 10%

- GILTIにおけるQBAIと同様の定義であるが、対象所得ではなくDEI (FDDEIである必要はない)を生み出す特定有形資産が対象。また、利子費用に係る減額調整は適用されない。

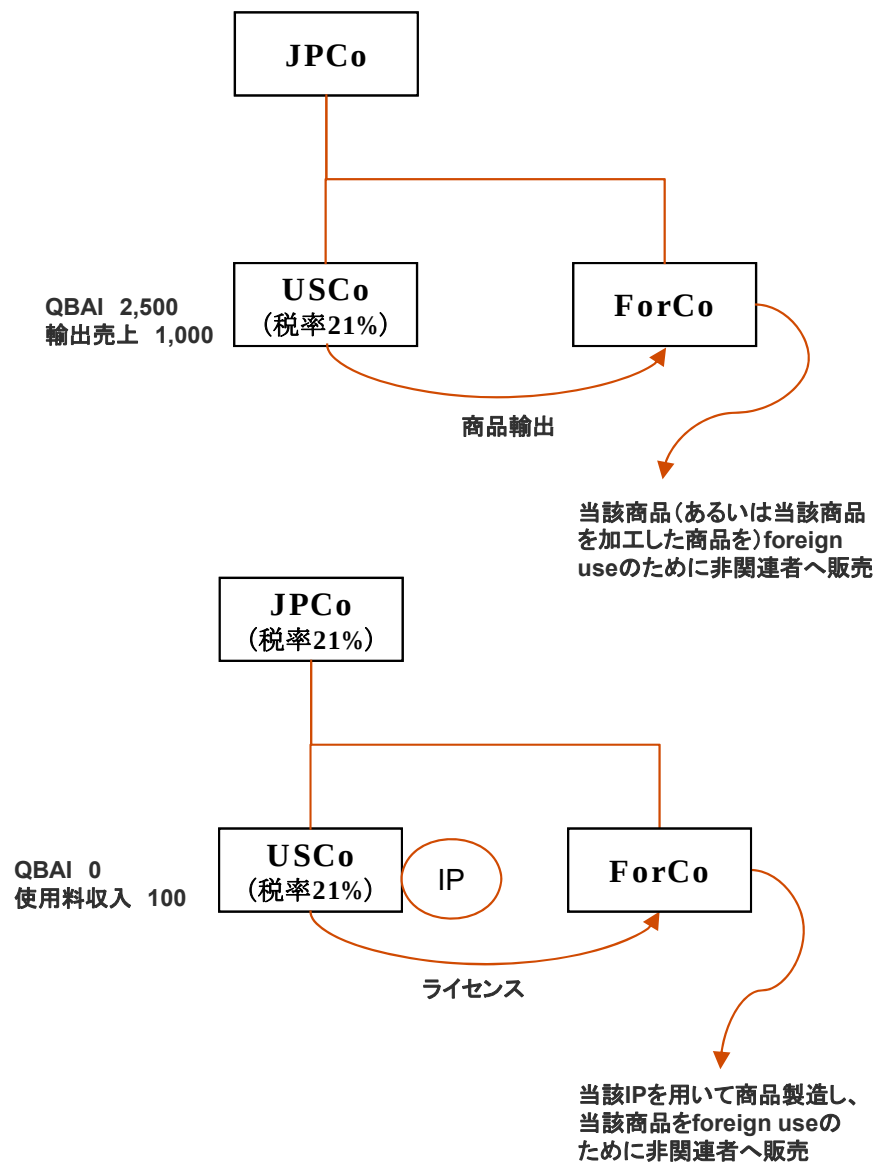
FDDEI (foreign-derived deduction eligible income、外国由来控除可能所得): DEIのうち、米国外の者 (any person who is not a United States person) に売却 (sale) され国外で使用 (foreign use) される資産、又は、米国外の者又は資産 (any person, or with respect to property, not located within the United States person) に対して提供される役務から生じる所得

- 国外関連者に対する取引については、当該資産が国外で使用 (foreign use) されること、あるいは、国内の者に対する役務提供された役務と実質的に類似しないことを立証しない限り、FDDEIとして扱われない。

GILTIとの関係

- FDIIとGILTI(グロスアップを加算した額)の合計額が課税所得の額(FDII・GILTI控除を考慮せずに計算したもの)を超える場合には、当該超過額の当該合計額に対する割合に応じてFDII控除とGILTI控除の額が減額される。

FDIIの計算（例）



Deduction eligible income (DEI)	100
Less: Deemed tangible income return (QBAI x 10%)	-
Deemed intangible income (DII)	100
Percentage of Foreign-derived deduction eligible income (FDDEI) to deduction eligible income (DEI)	100%
Foreign-derived intangible income (FDII)	100
Less: 37.5% deduction for FDII	(37.50)
Taxable income	62.50
US Tax @ 21%	13.125
ETR	13.125%

FDII規則案の概要

規則案の公表

2019年3月、米国財務省はFDIIに関する規則案(以下「§ 250A規則案」という。)を発表した。

FDDEI sales (売却から生じるFDDEI): 一般資産(general property)あるいは無形資産(intangible property)を国外の者(foreign person)に国外使用のために(for foreign use)売却

- 「売却」は、リース、ライセンス、交換その他の処分を含む(§ 367(d)の適用により所得が認識される無形資産移転も含まれる)
- 「無形資産」とは、§ 367(d)(4)に定める無形資産をいう
- 「一般資産」とは、無形資産および証券あるいはコモディティ以外の資産をいう
- 関連者への売却は、関連者(a related party)が当該資産を非関連者に対して国外使用のために売却している場合、あるいは、関連者による非関連者への(国外使用のための)資産売却において当該資産が用いられている場合には、FDDEIを構成する。
(例) 米国法人が米国外関連者Aにライセンス→Aが当該ライセンスを用いて製造、米国外関連者Bに販売→Bが米国外顧客に販売
- 「国外の者」であることの証明: 自らは国外の者であることを示す文書等、一定の文書を差し入れてもらう必要がある。小規模事業者の小規模取引については、資産を送付する際の宛先が米国外であることを示すことで足りる。
- 「国外使用」の意味
 - 一般資産の場合: ①引渡後3年以内に国内使用されないこと、あるいは、②当該資産が国内使用されるより前に米国外で製造・組立その他の処理の対象となること
 - 国際運輸資産の特則: 国際運輸の用に供される航空機・船舶・自動車・鉄道車両等については、滞在時間及び移動距離の50%超が米国外であることが必要
 - 無形資産の場合: 当該資産が米国外での使用(exploitation)を通じて収益を生むこと
 - 米国内外で使用される場合、米国外の使用から生じる収益の割合だけが国外使用となる。
 - 商品の製造・売却・流通に用いられる無形資産については、当該商品がエンドユーザーに売却された際のエンドユーザーの場所を基準に判定する。
- 「国外使用」であることの証明
 - 一般資産の場合: ①当該資産が国外使用を意図していることを示す受領者からの書面、②国外使用を示す契約書類、③米国外への配送を示す書面、④fungible goodsの場合の特則あり
 - 無形資産の場合: ①当該資産の売却・サブライセンスによって生じる米国外収益の同全世界収益に対する割合を示す受領者からの書面、②米国外でのみ当該資産を使用(exploit)することを示す契約書類、③米国内外の収益を示す監査済財務諸表、annual statement、それに類する書面、④当該資産の売却価格を決定する目的で使用された地域別売上予測
 - いずれの場合も、国外使用でないことを売却者が知っている・知りうべき場合には証明として認められない

FDII規則案の概要（続き）

FDDEI services (役務提供から生じるFDDEI): 米国外に存在する者あるいは資産に対して提供された役務

- 以下の5つのカテゴリに分けたうえで、国外提供の判定を行う
 - **米国外の消費者 (consumer) に対する一般役務 (general service)**
 - 役務提供時の当該消費者の所在地で判定
 - **米国外の事業上の取引相手 (business recipient) に対する一般役務**
 - 当該役務提供から生じる総所得が当該取引相手の米国外事業に帰するものと認められるか否かで判定
 - **米国外の取引相手 (recipient) に対する近接役務 (proximate service)**
 - 近接役務とは、実質的に全ての役務が取引相手 (事業上の取引相手の場合はその従業員) の物理的所在地で提供される場合の役務をいう。
 - 当該近接役務の提供地 (役務提供者の所在地) で判定
 - **米国外の有形資産に関する資産関連役務 (property service)**
 - 資産関連役務とは、有形資産に関連して、実質的に全ての役務が当該資産の所在地で提供される場合あるいは (組立・メンテナンス・修理など) 当該資産の物理的変容 (physical manipulation) をもたらす場合の役務をいう。
 - 当該資産関連役務の提供期間中における当該有形資産の所在地で判定
 - **米国外の取引相手あるいは資産に対する運輸役務 (transportation service)**
 - 運輸役務とは、航空機・鉄道車両・船舶・自動車その他の類似の輸送方法により人や資産を輸送するために提供される役務をいう。
 - 出発地と到着地のいずれかが米国外である場合、50%を国外提供として扱う
 - 出発地と到着地の両方が米国外である場合、100%を国外提供として扱う

連結納税グループの取扱い

- DEI、FDDEI、DTIRおよびGILTI全てを連結グループで合算し、§ 250控除額計算を行う。
- 算定された § 250控除額は、各連結グループメンバーのFDDEIおよびGILTI寄与割合に応じて配賦される。

パートナーシップの取扱い

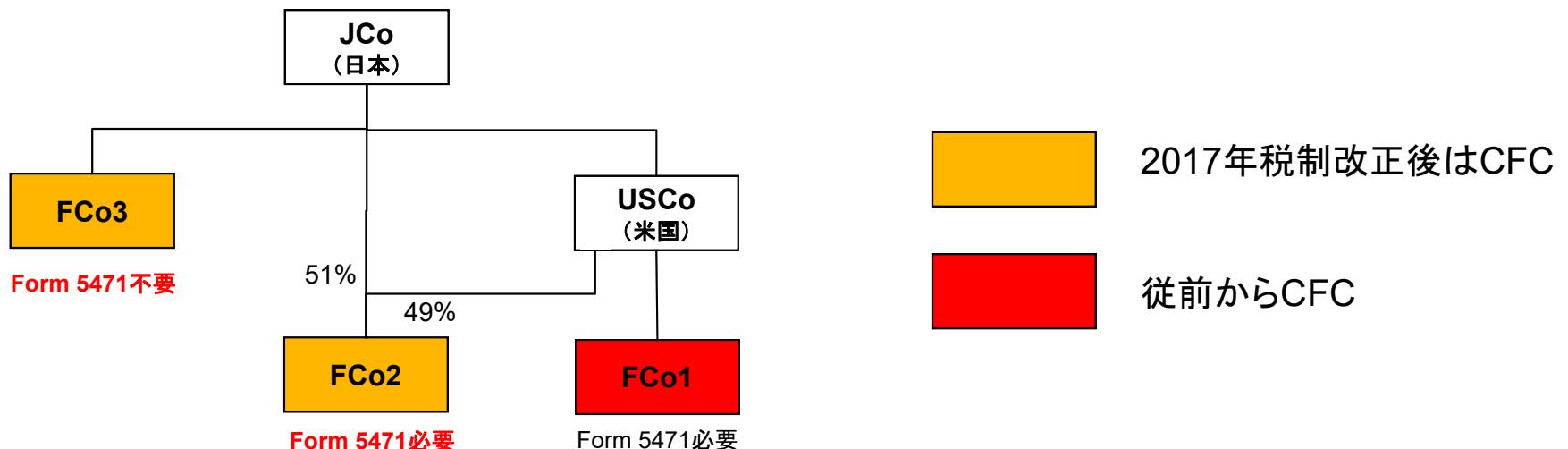
- § 250控除はパートナー段階で計算する。
- パートナーシップで生じたgross DEI/gross FDDEIは、パートナーシップの配賦割合に従いパートナーに配賦され、米国法人であるパートナーは当該額を自らのFDDI計算に算入する。



§ 958(b)(4)規則案 (Downward Attributionルール)

§958(b)(4)規則案 背景

- Downward Attributionルール: § 318(a)(3)は、法人の株式の50%以上(価値ベース・間接保有含む)を株主が保有している場合、当該法人は当該株主を通じて当該株式を保有しているとみなされる(当該株主が保有する株式の持分が当該法人に帰属する)ことを定めている。
- 2017年税制改正前は、§ 958(b)(4)により、CFCルールにおけるCFCおよび10%以上保有米国株主(U.S. shareholder)の適用判定上はDownward Attributionルールの適用が排除されていた。
- 2017年税制改正は § 958(b)(4)を廃止したことから、従前はCFCとなっていなかった外国法人がCFCとして扱われることとなった。
 - 新たにCFCとなる外国法人のうち、米国法人が直接・間接に持分保有しないものについては、CFCに関する開示(Form 5471)は不要。1%でも直接・間接持分がある場合は、開示が必要。
- 上記改正は、米国傘下外の国外グループ会社がCFC持分を取得することでCFC外しを行う(いわゆる decontrol)を規制することが目的であったが、CFCルール外の規定でCFCステータスに依拠・参照しているものとの整合性が問題となっていた。



§958(b)(4)規則案 概要

- 財務省は2019年10月1日に規則案を公表するとともに、Rev. Proc. 2019-40において米国法人が関連会社のCFCステータス判定をどこまで行う必要があるかについてのガイダンスを示した。
 - 規則案は公表後に開始する課税年度から適用されるが、最終化前であっても納税者がこれに依拠することを認めている。
- 以下の規定について、基本的にDownward Attributionルールの適用を排除している。
 - § 267(a)(3)(B)(i)・・・Treas. Reg. 1.267(a)-3(c)(2)（米国法人から外国法人への利子以外の支払については、当該支払が租税条約の適用により米国で免税となっている場合には、米国法人において発生主義での控除が可能）の例外として、米国法人からCFCへの支払については、当該所得が支払者において合算課税の対象となっている場合でなければ発生主義での控除が認められない。
（直接・間接保有持分がゼロである場合だけDownward Attributionルールを排除）
 - § 1297(e)・・・PFIC判定における資産テストにおいて、CFCの場合は時価テストが必要。
 - § 904(d)(3)・・・外税控除限度額計算上、CFCから受領する所得は原則としてpassiveバスケットに含まれない。
 - Treas. Reg. § 1.367(a)-8(k)(14)・・・米国の譲渡者が5%以上保有する外国法人がGRAの対象となっている法人の実質的全資産を取得する場合にはGRAをトリガーしない。

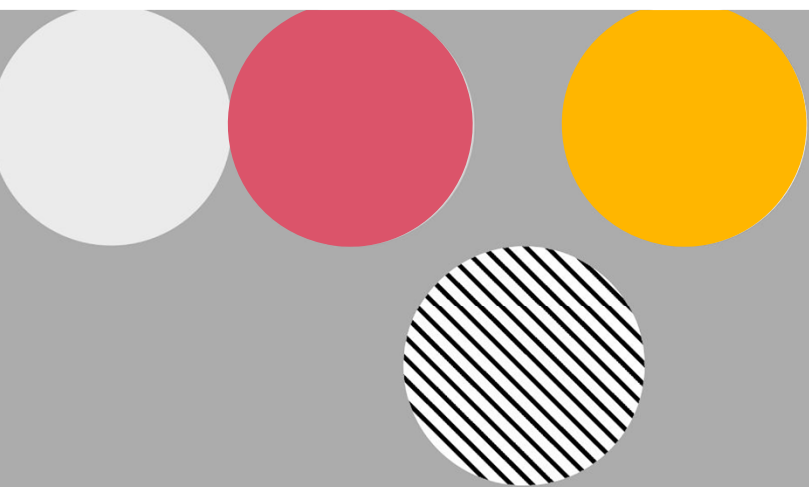


Section 382(h)規則案 (支配変更時のNOL等使用制限)

§382(h)規則案

背景と概要

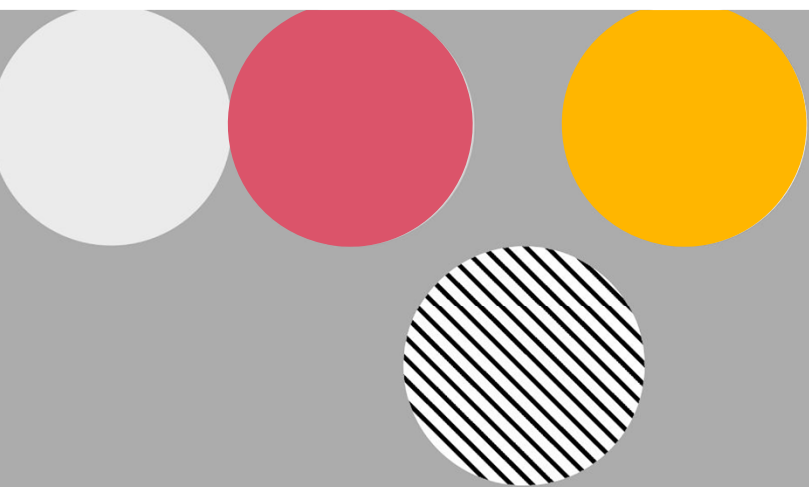
- § 382は、欠損法人の支配変更があった際に、NOL等の税務上の繰越項目について、一定の年間使用限度額の対象となることを定めている。当該年間使用限度額は、原則として支配変更時の欠損法人の株式価値にIRSが毎月公表する長期免税利子率を乗じた額とされているが、支配変更時の欠損法人の資産含み損益に併せて一定の調整が行われる。
 - 従前は調整の細則について定める財務省規則が存在せず、Notice 2003-65は2つの方法(§ 1374アプローチ、§ 338アプローチ)を提示していた。
- 2017年税制改正に伴い、適格再編等の課税繰延取引の際の税務上の引継項目を定める§ 381が改正され、§ 163(j)による超過利子額(§ 163(j)による使用限度額を上回る利子費用の額)が加わった。同時に、§ 382も改正され、支配変更が生じた際には超過利子額もまた年間使用制限の対象となった。
 - 従って、買収の際の対象会社が欠損法人でない場合でも超過利子額を保有する場合には、支配変更の影響につき留意する必要がある。
- 2019年9月9日、財務省は§ 382(h)規則案を公表し、§ 163(j)の超過利子への適用拡大に伴う所要の措置および欠損法人資産の含み損益に基づく制限額調整の細則を示した。
 - § 338アプローチについては不採用とされた。規則案前文では§ 163(j)の使用限度額の考え方(課税所得が増加すると使用限度額が増加)との整合性の問題について言及されている。



Section 385最終規則

§385最終規則 文書化義務の撤廃

- 2016年10月に公表された385条最終規則は、関連者間借入の負債性について詳細な文書化義務を定めていたが、その後、財務省は文書化義務を撤廃するとともに大幅に簡素化する方針を示す2018年暫定規則を公表した。
- 2018年暫定規則は2019年10月13日に失効する予定であったが、その直前の2019年10月11日、財務省はNotice 2019-58を公表し、本件に関する新たなガイダンスの公表までは当該暫定規則に依拠することを認めていた。
- 2019年11月4日、財務省は385条最終規則を公表し、上記文書化義務を正式に撤廃した（公表日から発効）。
 - 文書化義務の再検討は継続しており、将来において簡素化・修正した文書化義務を提案する可能性があるとのことである。ただしその場合でも、新たな文書化義務について遡及的適用は行わない見込みである。
- 同最終規則では、従前の385条最終規則(Treas. Reg. § 1.385-3)に定められている一定の行為に伴う借入の資本へのみなし規定について、より整備され対象を絞った(more streamlined and targeted)規定を新規規則案として将来において提案すると述べている。
 - 新規規則案においては、現行のファンディングルールにおける36か月間規定に替えて、一定の行為と関連者間借入との間に十分な事実上の関連が存在する場合のみ資本へのみなしが行われる規定を導入するほか、現行のファンディングルールの例外規定についても見直しが行われる見込みである。
 - 新規規則案について遡及的適用は行われない見込みである。

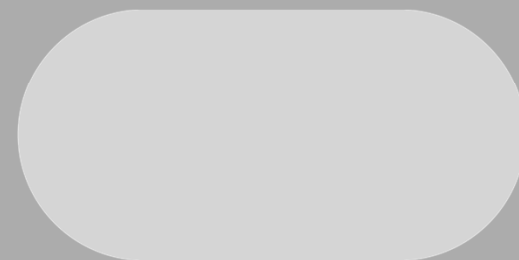
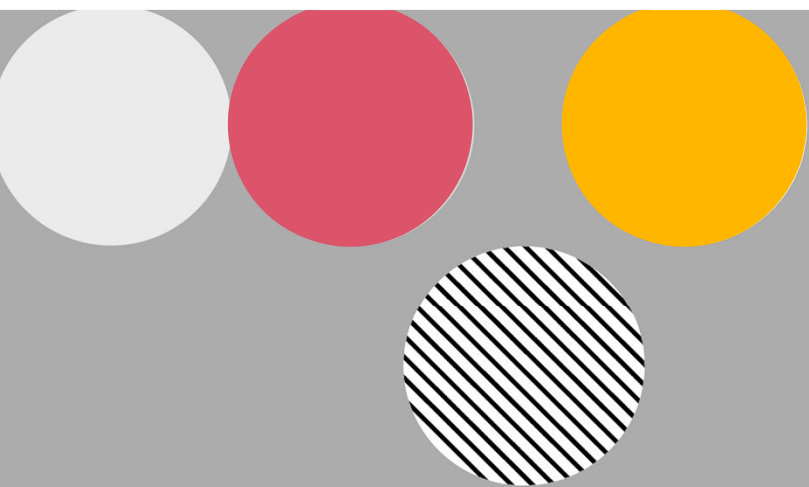


§451(b)規則案 (advance payment)

§451(b)規則案

背景と概要

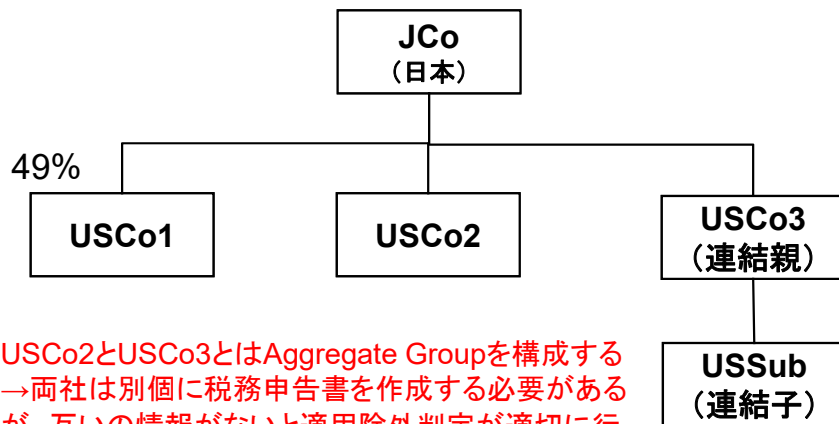
- 前受金 (advance payment) の収益認識時期について、発生主義を採用している納税者は § 451 に定める all events test に従い判定を行っていた。
- 2017年改正により § 451(b)(c) が創設された。
 - All events test の適用上、適用財務諸表 (applicable financial statements, AFS) における収益認識時期より遅いタイミングで税務上収益認識することが禁じられた。
 - AFS には、① SEC ファイリングで要求される財務諸表 (10-K、annual statements 等)、② その他の目的 (資金調達等) で用いられる監査財務諸表、③ それ以外の場合で米国連邦政府に提出される財務諸表、④ 前3者が存在しない場合、IFRS に従い外国の証取委に提出される財務諸表のうち一定の要件をみたすもの、が含まれる。
- 前受金に関しては、選択により限定的な繰延 (受領時には AFS で収益認識される額だけを認識し、残額を繰延) が認められる。
- 2019年9月9日に公表された規則案は、発生主義とは異なる税務上の会計方法 (mark-to-market (§ 475), OID ルール (§ 1272) 等) を採用している所得項目については上記の適用がないことを示した。



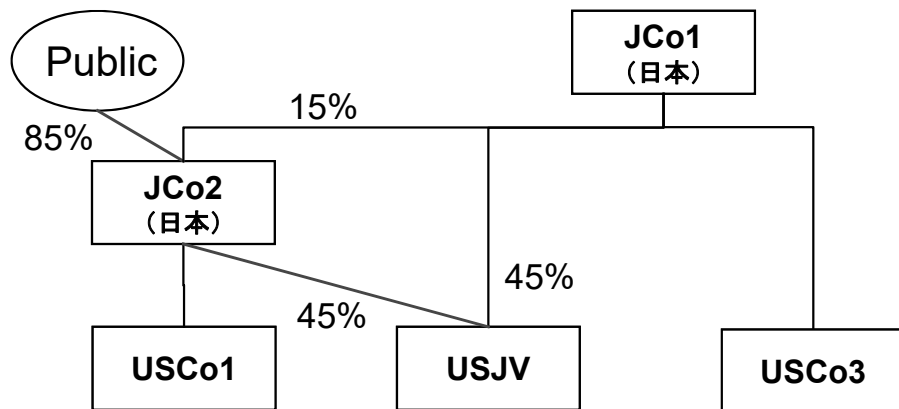
ケーススタディ

BEAT

Aggregate Group判定



USCo2とUSCo3とはAggregate Groupを構成する
→両社は別個に税務申告書を作成する必要があるが、互いの情報がないと適用除外判定が適切に行うことができない。



JCo1からの持分: $45\% + 15 \times 45\% = 51.75\%$
 JCo2からの持分: 45%
 → US JVとUSCo 3とはAggregate Groupを構成する

- 適用除外にかかる総収入・税源浸食割合の判定は、“aggregate group”ベースで行われる。

- 同グループには、以下の法人が含まれる。

- ①資本関係50%超の米国法人(米国外法人を通じた資本関係(例・日本親会社が直接保有する米国兄弟会社)も含む)
- ②資本関係50%超の米国外法人で、米国内事業所得(ECI)を稼得している、あるいは、米国PEを保有しているもの(但し、総収入テストおよび税源浸食割合テストの判定上は、ECIあるいはPE帰属所得を構成する項目のみが考慮される)

- 実務上の課題

- 日本法人が複数の米国子会社・米国連結納税グループを保有している場合には、BEAT適用除外計算を適切に行うための情報共有を行う必要がある。
- また、日本法人側での持分関係が複雑な場合、正確な持分関係を踏まえて資本関係50%超の判定に行う必要がある。

→日本親会社、米国子会社間で持分関係、総収入および税源浸食割合に関する情報が適切に共有されるよう誰かがコントロールする必要がある。

BEAT Form 8991

Form 8991 (December 2018) Department of the Treasury Internal Revenue Service	Tax on Base Erosion Payments of Taxpayers With Substantial Gross Receipts For tax year beginning _____, 20____, and ending _____, 20____ ▶ Go to www.irs.gov/Form8991 for instructions and the latest information. ▶ See instructions.	OMB No. 1545-0123																		
Name _____		Employer identification number _____																		
Part I Applicable Taxpayer Check box if this form is being filed by a taxpayer with which another taxpayer has been aggregated under section 59A(e)(3) . ☐ If the above box is checked, attach a statement listing the names and EINs of all separate taxpayers taken into account in the determination of "1 person" under section 59A(e)(3).																				
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 33%;">(a) First Preceding Tax Year</th> <th style="width: 33%;">(b) Second Preceding Tax Year</th> <th style="width: 33%;">(c) Third Preceding Tax Year</th> </tr> </table>	(a) First Preceding Tax Year	(b) Second Preceding Tax Year	(c) Third Preceding Tax Year																
(a) First Preceding Tax Year	(b) Second Preceding Tax Year	(c) Third Preceding Tax Year																		
1a Gross receipts of the applicable taxpayer. See instructions b Gross receipts from partnerships c Gross receipts of all other persons treated as 1 person as the "applicable taxpayer" pursuant to section 59A(e)(3) d Gross receipts. Combine lines 1a through 1c e Gross receipts of first, second, and third preceding tax years. Combine columns (a), (b), and (c) of line 1d f 3-year average annual gross receipts (Divide line 1e by 3.0) g Is line 1f \$500 million or more? ☐ Yes. Continue to line 2. ☐ No. STOP here and attach this form to your tax return.		1e _____ 1f _____ 2a _____ 2b _____ <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">2c</td> <td style="width: 33%;"></td> <td style="width: 33%;"></td> </tr> <tr> <td>2d</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2e</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> 2f _____ <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">2g</td> <td style="width: 33%;"></td> <td style="width: 33%;"></td> </tr> <tr> <td>2h</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2i</td> <td></td> <td></td> </tr> </table> 2j _____ 2k _____ 2l _____ %	2c			2d			2e			2g			2h			2i		
2c																				
2d																				
2e																				
2g																				
2h																				
2i																				
2a Aggregate base erosion tax benefit (from Schedule A, line 14) b Aggregate amount of deductions allowable under Chapter 1 of the Internal Revenue Code c Other allowable deductions not included in line 2b above d Base erosion tax benefits resulting from reductions in insurance premiums reported on Schedule A, line 8, column a-2 e Base erosion tax benefits resulting from reductions in gross receipts reported on Schedule A, line 10, column a-2 f Add lines 2c through 2e g Total deductions for amounts paid or accrued for services to which the exception under section 59A(d)(5) applies (from Schedule A, line 5b) h Qualified derivative payments excepted by section 59A(h) i Total deductions allowed under sections 172, 245A, and 250 for the tax year. j Combine lines 2g through 2i k Total Deductions. Subtract line 2j from the sum of line 2b and line 2f l Base Erosion Percentage for purposes of section 59A(c)(4)(A). Divide line 2a by line 2k m Is the taxpayer's base erosion percentage on line 2l 3% or higher (2% or higher for a bank or securities dealer)? ☐ Yes. Continue to Part II. ☐ No. STOP after completing Part I and Schedule A and attach this form to your tax return.																				

For Paperwork Reduction Act Notice, see separate instructions.

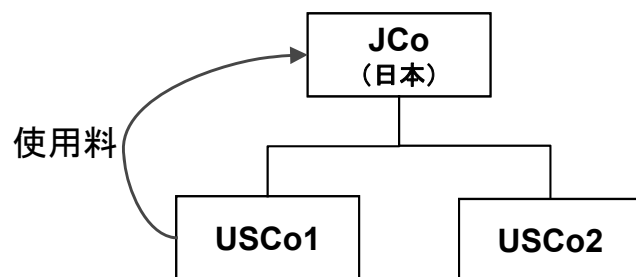
Cat. No. 37815N

Form **8991** (12-2018)

- 適用除外にかかる総収入・税源浸食割合の判定結果は、Form 8991上で数字を含めて開示を行う必要がある。
- Tax Provision時には見込判定していた場合でも、一定の数字が必要となる。
- 実務上の課題
 - 総収入テスト、税源浸食割合テストの判定の基礎となる課税年度は、当該適用除外判定の対象となる米国法人の課税年度と考えられる。
 - 従って、原則としては、3月決算の米国法人(あるいは米国連結グループ)の適用除外判定にあたって、Aggregate Group内に12月決算の米国法人が含まれている場合であっても、4月1日~3月31日の期間の総収入を反映させる必要があると考えられる。

BEAT

税源浸食割合

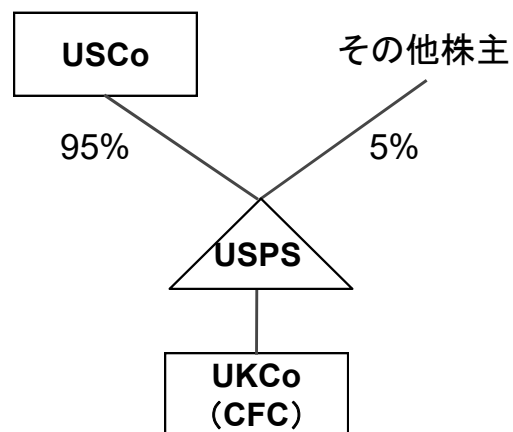


	USCo1		USCo 2
	Year 1	Year 1	Year 2
売上	1,500	0	2,000
JCoへの使用料 (税源浸食的支払)	50		0
その他経費	450	500	1,000
総控除額	500	500	1,000
課税所得 (NOL適用前)	500	- 1,000	1,000
課税所得 (NOL適用後)	500	- 1,000	0
通常税額(21%)	105	0	0
税源浸食的支払	50	- 1,000	0
NOL使用額x税源浸食割合	0	0	50
修正課税所得	550	- 1,000	50
BEAT税額 (10%)	55	0	5
最終税額	105	0	5
NOL	0	1,000	0
税源浸食割合 (グループベース)	5%	5%	
* グループ総収入は\$500Mを超えているものと想定する			

- 修正課税所得計算上、当期NOL使用額に税源浸食割合を乗じた額を足し戻す必要がある。
- BEAT規則案では以下の2点が示されている。
 - 適用する税源浸食割合は、当該NOL発生年度(vintage year)のものを使用すること
 - 税源浸食割合は、Aggregate Groupベースで計算したものであること
- 以上を前提とする場合、左記の例では、税源浸食的支払を行っているのはUSCo1だけであり、USCo1単体での税源浸食的支払いは0%である。にもかかわらず、年度2においてUSCo2がNOL使用額を足し戻す際には、グループベースの税源浸食的割合を用いることから、BEAT税額が生じることとなる。
- 最終規則においてどのような取扱いとなるかについては、最終規則公表時に確認が必要である。

GILTI

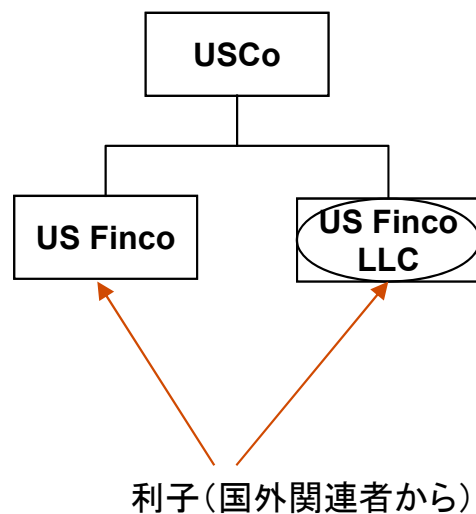
米国パートナーシップを通じた国外への投資



- USCoは、米国パートナーシップ(US PS)を通じて、UKCoの持分を保有している。
- 従前より、CFC判定上はUS Partnershipは事業体として扱われていた(entity approach)。
 - 左記の例では、UKCoはUS PSが100%保有しているため、米国税務上のCFCとなる。
- 他方、GILTI最終規則によると、GILTIの計算上は、米国パートナーシップはパススルー事業体として扱われる(aggregate approach)。
 - 左記の例では、USPS段階でGILTI計算を行わず、USCoが分配割合(持分)に応じてUKCoの対象所得等を取り込んでGILTI計算を行う。

FDII

金融サービス所得



- 金融サービス所得については、FDIIの基礎となるDEIから除外されている。
- 金融サービス所得とは、主として銀行業、金融業、その他類似の事業に重視している者において受領あるいは発生する所得のうち、当該事業から生じる所得等および受動所得に該当するものをいう(§ 904(d)(2)(D))。
 - 「主として」の判定は、金融サービス所得が総所得の80%以上であるかを基準に判定を行う。
 - 上記判定は、単体ベースとグループベース(80%以上資本関係)の両方で行われる(両方で80%未満となつてはじめて金融サービス所得から除外される)
- 左記の例では、いずれもグループベースで上記テストをクリアしなければならないが、US Fincoの場合は単体ベースでも判定を行う必要があるのに対して、US LLCの場合は単体ベース判定を行う必要がない。

2017年税制改正と欠損法人

欠損法人ほど適切なプランニングが重要となる場合がある

	問題	対応策
適格固定資産の即時償却	当期損失は当期所得と全額相殺可だが、2018年以降発生の特許NOLは当期所得の80%までしか相殺できないため、一時的に大きな償却を取ってもNOLが増加し、将来にキャッシュタックスが生じる可能性がある。	- 即時償却の適用除外選択 - 収益認識時期のプランニング
BEAT	当期損失の場合の修正課税所得の起算点は当該負の値であるが、NOL使用時の修正課税所得の起算点はゼロである(NOLによる相殺により通常税額が出ていない場合に税源浸食的支払があると必ずBEAT税額が生じる)。	- 税源浸食的支払を抑制するためのプランニング - BEAT税額の範囲内であれば通常税額が増加してもニュートラルであると想定する
FDII / GILTI	50%特別控除が当期損失やNOLの増加に寄与する場合、特別控除が制限される。すなわち、NOLで通常所得がゼロとなっている場合、GILTI合算に特別控除が適用されない(実効税率21%)ままNOLを消費することとなる。	GILTI合算所得を抑制するためのプランニング
累積留保利益の強制みなし配当課税 (Toll Charge) (2017年申告のみ)	2018年以降は従前の間接外税控除繰越額が使用できなくなるにもかかわらず、一定の選択を適時に行っていない限りみなし配当額が先にNOLを相殺してしまい外税控除繰越額が使われないまま残ってしまう(現段階では、適時に選択を行わなかった納税者に対する救済措置が示されていない)。	特になし

2

新日米租税条約

日米租税条約改正 改正内容

○経緯

- ・ 2019年7月17日(米国時間)、米国上院本会議において、日米租税条約改正議定書(2013年1月条約改正署名)が可決
- ・ 2019年8月30日、日米両国による批准書の交換が行われ、議定書が発効

○改正内容

1. 配当・利子源泉税の免税対象拡大

- ・ 配当:議決権株保有要件が、「50%超12ヶ月以上」から「50%以上6ヶ月以上」に
- ・ 利子:原則免税に
 - ・ 例外は、①利益連動型の利子(contingent interest)、②米国の不動産担保共同出資(REMIC)、③従前から対象とならないもの(独立企業間価格を超えて支払われる利子(5%限度税率)および導管取引にかかる利子)

2. 役員報酬

- ・ 源泉地国免税の対象となる役員の範囲につき、従前は各国の国内税法に従っていたが、改正後は取締役会の構成員のみが対象に

3. 教授規定の廃止

4. 仲裁規定の導入(後述)

5. 徴収共助の拡大

- ・ 従前は条約濫用の場合に限定されていたが、改正後は滞納租税債権一般について適用

6. その他の形式的な改正

- ・ 日本における国外配当益金不算入の導入を反映
- ・ 譲渡収益条項における不動産化体株式の定義

日米租税条約改正 仲裁規定の導入

- 仲裁の対象となる事案
 - 一方又は双方の締約国の措置により条約の規定に適合しない課税を受けた事案のうち、日米両当局の協議開始日より2年以内に解決のための合意に達することのできない事案
- 仲裁決定の方法
 - 各締約国の権限ある当局が、仲裁委員会に対して、当該事案の解決策を提出し、仲裁委員会は、両締約国の権限ある当局から提出された事案の解決策のいずれか一つを選択することにより仲裁決定（いわゆる「ベースボール方式」）
- 申立者による仲裁
 - 決定の受入れ申立者は、仲裁決定を受領した日の後45日以内に、決定を受け入れる旨を当該事案の申立てを受けた権限ある当局に対して通知
- 仲裁決定の効力
 - 仲裁決定は、申立者がその決定を受け入れない場合を除き、権限ある当局間の合意による事案の解決とみなされ、両締約国を拘束
- 仲裁規定の適用関係
 - 改正議定書の発効日において相互協議が行われている事案及び発効日後に相互協議が行われる事案について適用
 - 改正議定書の発効日において相互協議が行われている事案については、当該事案に係る開始日は議定書発効日

日米租税条約改正 適用タイミング

- 2019年8月30日が改正議定書の発効日であることから、各種規定の適用日は以下の通りとなる。
 - ① 源泉徴収される租税: 2019年11月1日以後に支払われ、または貸記される額(amounts paid or credited)から適用。
 - ② その他の租税: 2020年1月1日以後に開始する各課税年度に適用。
 - ③ 第25条(相互協議)の改正により加わる仲裁制度規定:
 - 2019年8月30日において日米の権限のある当局が検討を行っている事案については議定書発効日から適用。
 - 2019年8月30日以後に検討が行われる事案については、検討開始時から適用。
 - ④ 第26条(情報交換)第27条(徴収共助)の改正後の規定: 2019年8月30日から適用。
 - 国税庁は2019年9月に公表した「源泉所得税の改正のあらまし」(<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/0019008-055.pdf>)を公表
 - 前回改正時のガイダンス(国税庁「Guidance regarding the Commencement of Application of the New Tax Convention between Japan and the United States (unofficial translation)」, 2004年6月、IRS, Announcement 2004-60, June 23, 2004)に示されている適用タイミングの基準日は以下の通り
 - ① 日本における基準日
 - 配当に関しては、配当宣言日(会社法に定める定時株主総会における配当宣言日。中間配当の場合は、中間配当を決議した取締役会の決議日。但し、当該決議において中間配当の効力発生日を特定した場合には、当該効力発生日。)
 - 利子および使用料に関しては、契約上の支払期日の定めがある場合には当該支払期日、そうでないものについては実際の支払日
 - ② 米国における基準日
 - 配当に関しては、支払または貸記が行われた日
 - 利子および使用料に関しては、米国の税法に照らし支払または貸記されたと扱われる日
- *例として以下が示されていることから、日本における利子の取扱いに類似して実際の契約上の支払日を基準としているものと思われる。
- 毎四半期末が支払期日と契約上定められている債務の利子を6月30日に支払った場合、6月30日が「支払または貸記」された日と扱われる。
 - ライセンス契約上、半期毎の売上をベースに使用料額を計算し翌月15日までに支払うこととされている使用料について、4月1日から9月30日までの売上をベースに10月5日に使用料が支払われた場合、10月5日が「支払または貸記」された日と扱われる。

3

Wayfair判決とその影
響

売上税の概要

	売上税(米国)	消費税(日本)
課税当局	45州	国
課税対象	主に有形資産の譲渡(州による)	資産又は役務の譲渡
税率	7%～10%(地域による)	一律10%
対象取引	事業者が行う最終消費者向け取引	事業者が事業として対価を得て行う取引
控除対象税	なし	前段階取引の控除対象仮払消費税
申告義務者	各州ネクサスによる	資本金、課税売上高等による

売上税におけるエコノミックネクサス

ネクサス	取引イメージ	内容
物理的存在		- 当該州に存在する倉庫など - 当該州の展示会に参加等、販売促進行為の実施 - 当該州の不動産・有形/無形資産の保有など
クリックスルーネクサス		- インターネットウェブサイトのリンク等のクリックをベースにコミッションを当該州の居住者に対して支払う場合、当該州にネクサスが存在するとされる。 - 当該州に対するクリックスルーネクサスを通じた売上が閾値(基本的にはUSD 10,000)を下回る場合には、申告納付義務は課されないこととなる。
アフィリエイトネクサス		当該州において代理人や、販売代理店、もしくは関係者、関係会社が特定の活動(販売・配送・設置・組立・取次等)を行っている場合には、当該州にネクサスがあるものとされる。
エコノミックネクサス		- 州内に物理的な活動拠点を持たない事業者であっても、一定の売上や取引数がある場合には、その州において、売上税の徴収、申告および納税義務が生じる - 例えばサウスダコタ州では、(1) 年間10万ドル超の州内の売上、又は、(2) 年間200件以上の州内顧客との取引がある場合(ウェイウェア判決、2018年6月21日 米国連邦最高裁判所)

Wayfair判決とその対応

- 2018年6月 売上税の申告基準に関する米国連邦最高裁判決
- 州内に物理的拠点を持たない事業者にも売上税の申告義務を課すサウスダコタ州税法を合憲とした
- いわゆる「エコノミック・ネクサス」を初めて採用
 1. 年間10万ドル超の物品販売、あるいは役務提供収入を有する場合
 2. 年間200件以上の物品販売、あるいは役務提供取引を有する場合
- 過去判例は、州政府は売上税を課すには、納税者が州内に物理的実体を有することが必要であり、州内に物理的実体のない州外販売業者に対しては売上税の徴収・納税義務を課せないとされてきた。
- 最高裁判決後、同様の基準を採用する州が増加しており、2020年までに43州でエコノミックネクサスが採用される見込みである。

今後の対応

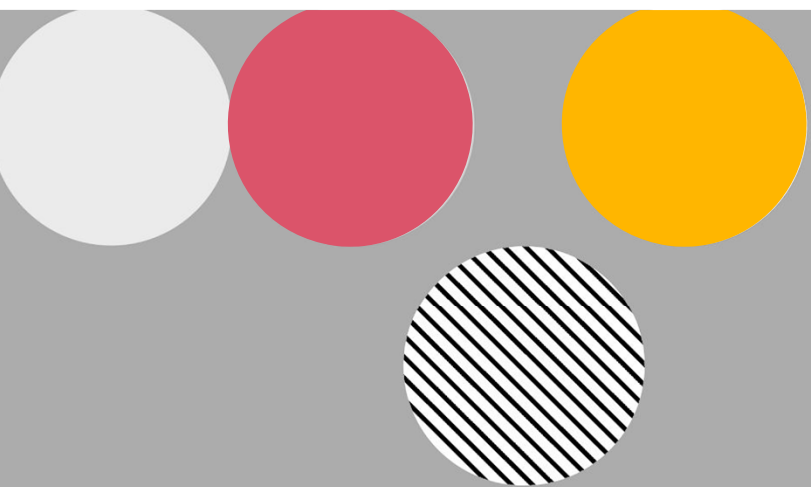
- 米国のある州における一定の売上規模や取引数があれば、その州でネクサスを有することとなり、同州での売上税の徴収、申告および納税義務が生じることとなる。各州での売上税の徴収、申告および納税義務について、事前に検討およびモニターしていく必要がある。
- 企業に売上税の徴収・納税義務が生じた場合は、まず州に売上税の事業者登録を行う必要がある。
- 多くの州において、売上税の税率は一定ではなく、同じ州でも郡や市などの各地方自治体レベルで20－30以上の異なる税率がある場合も多い。またインターネットで消費者に商品を販売する場合、オーダーがプロセスされる瞬間に税率を把握し、クレジットカード等での支払いをプロセスする必要がある。売上税の徴収、申告・納税に際しては、適切な税務コンプライアンスのため、外部システムの利用も検討することが推奨される。

エコノミックネクサスを導入した州

Date	States
Pre-Wayfair	RI (8/17/2017), MA (10/1/2017), OH (1/1/2018), WA (1/1/2018) PA (3/1/2018)
June 21, 2018	NY
July 1, 2018	HI, ME, OK, VT
September 1, 2018	MS
October 1, 2018	AL, IL, IN, KY, MD, MI, MN, NV, ND, WA, WI
November 1, 2018	NC, NJ, SC, SD
December 1, 2018	CO, CT
January 1, 2019	DC, GA, IA, LA, ND, NE UT, WV
February 1, 2019	WY
March 1, 2019	WA (3/14/19)
April 1, 2019	CA
June 1, 2019	CO, ID
July 1, 2019	AR, CT, IA, NM, PA, RI, VA
October 1, 2019	AZ, ME, MN, TN, TX
November 1, 2019	OK
January 1, 2020	AZ, GA, LA (7/1/2020)

4

Appendix



民主党大統領候補の 税制改正案

民主党大統領候補の税制改正案

Corporate Tax Rate

- 35% Booker, Castro, Harris, and Sanders
- 28% Biden, O'Rourke
- 27% Delaney
- 25% Klobuchar
 - JCT estimates revenue of \$96 billion for a 1 percentage point increase in corporate tax rate over 2019-2028
 - Note impact on GILTI/FDII rates: 13.125% current law rate becomes 15.625% with a 25% rate and 17.5% at a 28% rate; after 2025, scheduled 16.41% rate becomes 19.5% with a 25% rate and 21.875% at a 28% rate

Add-on Corporate Tax

- 7% tax on public companies with **global financial statement income** over \$100 m, Warren's "**Real Corporate Profits Tax**"
 - Warren advisers estimate revenue of \$1.05 trillion over 2019-2028

International Taxation

- Tax all foreign income at regular corporate rate, Harris, Sanders, "Corporate Tax Dodging Prevention Act" (S. 586, 2017)
- Modify GILTI to a per country tax and eliminate QBAI, Klobuchar "Removing Incentives for Outsourcing Act" (S. 1610)
 - Possibly \$170 billion in revenue over 10 years
 - Klobuchar, Van Hollen, Duckworth and DeFazio Sept. 2019 letter to Sec. Mnuchin and IRS Commissioner Rettig: "initial reports confirm our belief that [QBAI and global blended rate of GILTI] favor the offshoring of physical operations by US corporations."
- Classify as an inversion under sec. 7874 any control of more than 50% or management and control occurs primarily in US; Sanders, "Stop Corporate Inversions Act" (S. 2140)

民主党大統領候補の税制改正案（続き）

Other Base Broadening

- Repeal **LIFO**, Sanders
 - \$58 billion in revenue over 10 years
- Excise **tax on lobbying expenditures**, Warren
 - 35% tax on expenditures exceeding \$0.5 million, phasing up to 75% tax on expenditures over \$5 million.
- **Surtax** on corporate income for disproportionate CEO-pay ratio, Sanders
 - 0.5% tax if CEO pay exceeds 50 times median employee, phasing up to 5% tax if CEO pay exceeds 500 times median employee
- Repeal **like-kind exchange** exemption for real estate, Booker

Other New Taxes

- **Financial institution tax**, Sanders (0.07%), Buttigieg and Harris (unspecified rates), financial institutions with assets greater than \$50m
 - \$50 billion in revenue over 10 years @0.07% tax rate
- **Financial transaction tax** on stocks, bonds, derivatives, Buttigieg, Harris, O'Rourke, Sanders, Yang
 - \$775 billion in revenue over 10 years @0.10% tax rate
- **“Robot tax” on job-displacing capital investments**, Delaney
- **Carbon tax**, supported by Biden, Booker, Buttigieg, Castro, Delaney, Harris, Klobuchar, Warren, Yang
 - \$1.1 trillion in revenue over 10 years at \$25/ton, indexed 2% faster than inflation
- **VAT**, Yang, 10% rate
 - \$3.8 to \$6.0 trillion in revenue over 10 years @10% tax rate on a narrow and broad base, respectively

民主党大統領候補の税制改正案（続き）

Top Ordinary Income Tax Rate (e.g., Sanders plan)

- 40% on income between \$250,000 and \$500,000
- 45% on income between \$500,000 and \$2 million.
- 50% on income between \$2 million and \$10 million
- 52% on income above \$10 million.

* JCT estimates revenue of \$125 billion for a 1 percentage point increase in ordinary rates for individuals with income over \$200,000 for singles (\$400,000 married filing joint) over 2019-2028

Capital Gains

- **Tax at ordinary rates** for
 - most taxpayers, Booker, Delaney, O'Rourke, Yang
 - income over \$250,000, Sanders
 - income over \$400,000, Castro and Klobuchar
 - income over \$1 million, Biden
 - Each may be combined with **mark-to-market** tax (\$1.5 to \$2 trillion)
- Eliminate **step-up of basis** at death, Booker, Biden, Castro, O'Rourke

Private equity, Warren (S. 2155)

- Tax **carried interest** as ordinary income
- Tighten **163(j)** for PE firms by lowering 30% of EBITDA threshold
- Impose 100% tax on acquisition transaction fee paid by target
- Two-year ban on capital distributions

Repeal 20% pass-through business deduction, Michael Bennet

Itemized deductions

- Limit deductions to 28% tax rate, Sanders

Social Security Tax Rate

- 14.8% (7.4% on employee & employer) on wage and investment income over \$250,000, Warren
- 12.4% (6.2% & 6.2%) on wages over \$250,000, Sanders
- Additional 7.5% employer payroll tax on payrolls over \$2 million, Sanders
- Eliminate payroll tax and NIIT exemptions for pass-through owners, Sanders, Warren

民主党大統領候補の税制改正案（続き）

Wealth Taxes

- Warren (married and single rates)
 - 2% over \$50 million
 - 3% over \$1 billion

*Advisers estimate revenue of \$2.75 trillion over 10 years
- Sanders (married rates)
 - 1% over \$32 million
 - 2% over \$50 million
 - 3% over \$250 million
 - 4% over \$500 million
 - 5% over \$1 billion
 - 6% over \$2.5 billion
 - 7% over \$5 billion
 - 8% over \$10 billion

*Advisers estimate revenue of \$4.35 trillion over 10 years

Estate Taxes

- e.g., Sanders plan
 - Reinstate \$3.5 million/ \$7 million exemption
 - 45% tax rate on estates over \$3.5 million
 - 50% tax rate on estates over \$10 million
 - 55% tax rate on estates over \$50 million
 - 77% tax rate on estates over \$1 billion

Inheritance Taxes

- Tax inheritances greater than \$2 million under income tax and payroll tax, Castro



補足資料 (BEAT、GILTI、FDII)

BEATの計算方法

BEAT税額(BEMTA):下記の①が②を上回る場合のその額をいう。

- ① BEAT税率を修正課税所得(modified taxable income)の額に乗じた額
 - ② § 26(b)に定める税額控除前の通常法人税額。ただし、以下の(a)が(b)を上回る場合の当該上回る額について減額する。
 - (a) 適用税額控除額
 - (b) 以下の2つの合計額
 - (A) § 38税額控除のうち、§ 41(a)のR&D税額控除に該当する額
 - (B) 一定の § 38税額控除(applicable section 38 credits)が「当該一定の § 38税額控除又は当該一定の税額控除を考慮しなかった場合のBEMTAいずれか少ない方までの額に80%を乗じた額」を超える場合のその額
- *「一定の § 38税額控除」とは、§ 42(a)に定めるlow-income housing credits, § 45(a)に定めるrenewable electricity production credit, § 46 に定める投資税額控除のうち § 48 energy creditに該当する額の3つの額の合計である。

修正課税所得:課税所得に対して以下の額を足し戻した額。

- ① 税源浸食の支払い(base erosion payment)に係る税源浸食的税利益(base erosion tax benefits)
- ② 当年度繰越欠損金使用額 × 税源浸食割合(base erosion tax percentage)

税源浸食的支払:税源浸食的支払とは、国外関連者(foreign person which is a related party)に対して支払われ、又は発生した額のうち、内国歳入法により控除(deductions)が認められるものをいう。

- ・ **米国税務上の売上原価(Cost of goods sold, COGS)**は総所得(gross income)の減算項目(reduction)であって控除額(deduction)ではないから、原則、税源浸食的支払いを構成しない。米国税務上の売上原価について、§ 59Aは、特段の定義を置いていないため、従前の取扱いに従い税務上売上原価として扱われる費用については、BEAT適用上も尊重されるものと現時点では考えられる。
- ・ また、償却資産の取得に伴う支払いや、再保険料も税源浸食的支払いとされる。
- ・ さらに、インバージョン税制の適用により米国法人扱いとされる外国法人(surrogate foreign corporation)及びその関連法人グループのメンバーによる支払いで、当該外国法人の総収入を減額させるものも税源浸食的支払いを構成する。
- ・ なお、関連者とは、法人の25%以上の持分を有する株主(以下、「25%株主」という。)、25%株主と50%超の持分関係で繋がる関連者、当該法人与50%超の持分関係で繋がる関連者及び移転価格適用上の関連者をいう。

税源浸食的税利益:税源浸食的支払いにより当年度において生じた控除額をいう。

- ・ 償却資産に対する支払いに係る税源浸食的税利益は当該資産に係る当年度償却額である。
- ・ 再保険料の支払いに係る税源浸食的利益は、§ 803(a)(1)(B)又は § 832(b)(4)(A)に従い当年度のプレミアム総額を減少させる額をいう。
- ・ インバージョン税制の適用により米国法人扱いとされる外国法人による支払いについては、当年度における総収入を減少させる額をいう。

BEATの計算（続き）

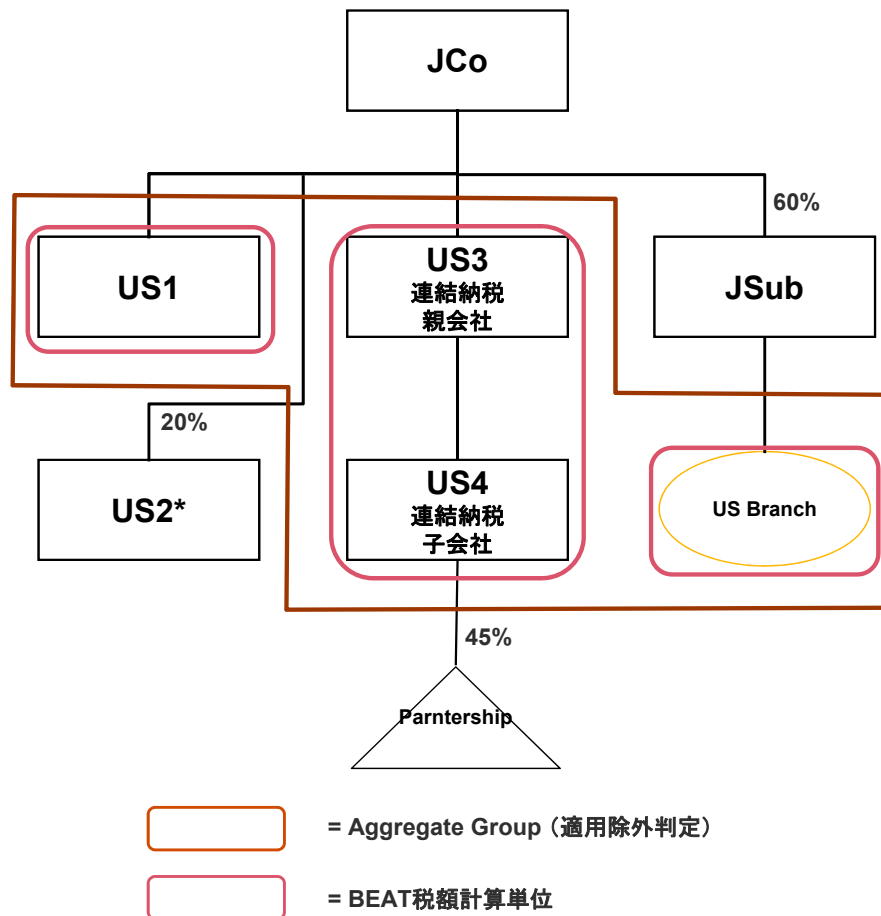
税源浸食割合: 税源浸食的税利益が以下の合計額に占める割合である。②と③を足しているのは、これら自身は税務上の控除額(deductions)に該当しないためである。

- ① 納税者の当年度における控除合計額
 - ② 再保険に係る税源浸食的税利益
 - ③ インバージョン税制の適用により米国法人扱いとされる外国法人による支払いに係る税源浸食的税利益
- ただし、以下のものは①から除外される。
 - 繰越欠損金控除、100%控除の対象となる外国子会社配当、FDII及びGILTIにかかる控除
 - 米国移転価格税制適用上のService Cost Methodの対象となる、又はマークアップが不要と考えられる場合の役務提供対価から生じる控除
 - 税源浸食的支払を構成しない適格デリバティブによる控除

利子控除制限との関係:

- 法人が行う利子の支払いについては、新 § 163(j)の適用により、控除が認められない場合がある。関連者に対する利子費用の控除が認められない場合、当該利子費用は税源浸食的支払から除外されることになるが、新 § 163(j)は、関連者又は非関連者を問わず純支払利子費用の控除を制限するため、控除制限が生じた場合の制限額が関連者間利子と非関連者間利子のいずれに充当されるかが問題となる。この点、§ 59A(c)(3)は、新 § 163(j)による控除制限額は非関連者間利子に先に充当されることを定めている。

BEAT規則(1)



*US2は別個のAggregate Groupに含まれる、あるいはBEAT課税対象となる可能性がある。

適用除外判定の対象となる関連者グループ(Reg. Sec. 1.59A-1)

- 適用除外にかかる総収入・税源浸食割合の判定は、“aggregate group”ベースで行われる。同グループには、以下の法人が含まれる。

- ①資本関係50%超の米国法人(米国外法人を通じた資本関係(例・日本親会社が直接保有する米国兄弟会社)も含む)
- ②資本関係50%超の米国外法人で、米国内事業所得(EGI)を稼得している、あるいは、米国PEを保有しているもの(但し、総収入テストおよび税源浸食割合テストの判定上は、EGIあるいはPE帰属所得を構成する項目のみが考慮される)

- 適用除外判定における総収入・税源浸食割合の判定上、aggregate group内の取引は無視される。

連結納税グループの取扱い(Reg. Sec. 1.1502-59A)

- BEAT税額は納税者単位で計算する。従って、米国連結納税グループは単一の納税者として計算を行う。
- BEAT税額計算上、米国連結納税グループ内での取引(減価償却資産の譲渡、利払い等)は無視される。

パートナーシップの取扱い(Reg. Sec. 1.59A-7)

- パートナーシップ自体はBEATの適用対象とはならない一方で、パートナーシップの売上や支払は、各パートナーレベルでBEATの適用対象判定および税源浸食的支払額計算上考慮される(aggregate approach)。
- De minimis exception: 法人がパートナーシップ持分を保有する場合、資本・利益・所得・損失に対する持分が10%未満であり、かつ、当該持分のFMVが\$25M未満である場合には、上記のaggregate approachの適用が免除される。

BEAT規則 (2)

想定

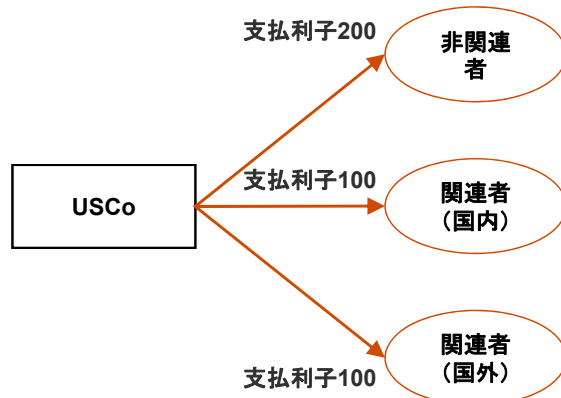
- ・総所得額 300
- ・税源浸食的支払 50
- ・繰越欠損金 500
- ・繰越欠損金発生時の税源浸食割合 1%

	NOL使用時	当期損失時
総所得(売上 - COGS)	\$300	\$300
営業費用	(70)	(350)
NOL使用額 (80%)	<u>(184)</u>	<u>n/a</u>
課税所得	\$46	\$(50)
足し戻し		
①税源浸食的支払	50	50
②NOL使用額	1.84	n/a
修正課税所得	<u>\$97.84</u>	<u>\$0</u>
x 10% (BEAT基準税額)	\$9.784	\$0

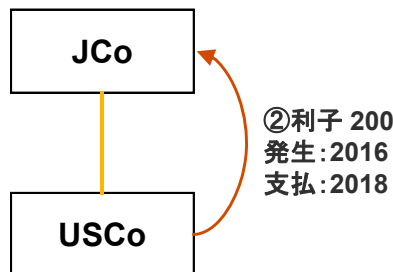
修正課税所得の計算 (Reg. Sec. 1.59A-4)

- ・ 修正課税所得計算の起算点となる通常所得の額は、(1)当期損失の場合は当該マイナス額、(2)当期所得があるがNOL適用によりゼロとなっている場合にはゼロ(マイナスにはならない)となる。
- ・ 修正課税所得計算において当期NOL使用額を足し戻す場合に適用される税源浸食割合は、当該NOL使用年度ではなく当該NOL発生年度(vintage year)のものをを用いる。

BEAT規則 (3)



- 163条(j)による支払利子損金算入限度額 300 (想定)
- 163条(j)適用後の支払利子損金算入額 $100 = 400 - 300$
 - 国内関連者への支払 50
 - 国外関連者への支払 50 → 税源浸食的支払



- ① 2015年支払利子 100 (旧163条(j)の下で損金不算入)

内国歳入法163条(j)との関係(Reg. 1.59A-3)

- 非関連者と関連者との双方に対して支払利息がある場合、163条(j)による損金不算入額は非関連者に対する支払利息に対して先に配賦される。
- 163条(j)により認められた損金算入可能額は関連者に対する支払利息に対して先に配賦(国外関連者と国内関連者とでは按分)され、残余の損金算入可能額が非関連者に対する支払利息に対して配賦される。

内国歳入法163条(j)および内国歳入法267条(a)との関係(Reg. 1.59A-3)

- 旧163条(j)の下での超過利子(disallowed disqualified interest)繰越額については、2018年以降開始事業年度において損金算入された場合でも税源浸食的支払を構成しない(従前発表されていたNotice 2018-28とは異なり、納税者有利の取扱い)。
- 2018年以降開始事業年度において認められた損金算入額のうち、2017年12月31日以前開始事業年度における税源浸食的支払に関連するものは、BEAT計算上の「税源浸食的支払による損金算入額(base erosion tax benefits)」から除外される。
- 内国歳入法267条(a)は、米国法人の国外関連者への発生利子については支払時に損金算入すべき旨を定めている。このことから、米国法人の日本親会社に対する利子が2016年において発生し、2018年に支払われた場合、損金算入は2018年であるが、BEAT計算上は除外される。

BEAT規則（４）

税源浸食的支払の範囲(Reg. Sec. 1.59A-3/1)

- 税源浸食的支払(base erosion payments)=国外関連者に対する控除可能な(deductible)支払

- 国外関連者とは、米国外の者のうち以下のいずれかに該当するものをいう*。

- ① 当該米国法人の25%以上持分(議決権または価値ベース)(直接・間接)を保有する者
- ② 当該米国法人あるいは①の関連者(一般に、50%以上の資本関係。内国歳入法267条(b)あるいは707条(b)(1))
- ③ 当該米国法人に関して米国移転価格税制の対象となる関連者(Treas. Reg. Sec. 1.482-1(i)(5))

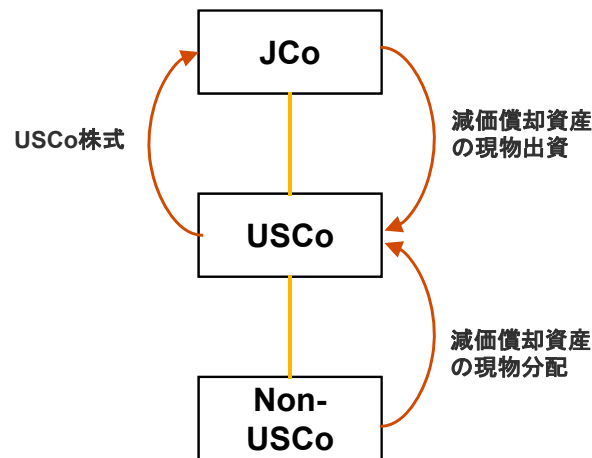
*持分判定上、法人が保有する株式は、当該法人の持分(価値ベース)10%以上を直接・間接に保有する者に対して持分比率分だけ帰属する。株主が保有する株式は、当該株主が50%以上持分(価値ベース)を直接・間接に保有する法人に対して帰属する(但し、米国外株主から米国法人に対する持分帰属は生じない)。

- 控除可能な(deductible)支払とは、以下の4つのいずれかに該当する支払額あるいは発生額をいう。

- ① 米国税務上のdeductionが認められるもの(米国税務上のCOGSは含まれない)
- ② 減価償却(depreciation)あるいは償却(amortization)可能な資産の購入に関するもの
- ③ 再保険料(内国歳入法803条(a)(1)(B)あるいは832条(b)(4)(A))
- ④ 米国インバージョン税制の適用対象となる米国外法人に対するもの

- ネットティング、代理、導管取引、税務上のCOGSについて特段の定義規定やガイダンスは含まれず、一般的に適用される連邦所得税の原則(generally applicable federal income tax principles)に従うこととされている。従って、複数の取引が契約上はネットで決済される場合であっても、グロスベースでの計算が必要となるものと考えられる。
- 含み損資産の譲渡により損失が認識された場合についても、税源浸食的支払を構成する。但し、一定の為替差損(内国歳入法988条)については、BEAT計算上除外される。
- 内国歳入法482条(財務省規則1.482-9)に定めるService Cost Methodの適用要件を満たす支払については、実際にマークアップが行われていたとしても、役務提供にかかる総費用の額は税源浸食的支払から除外される(後述)。

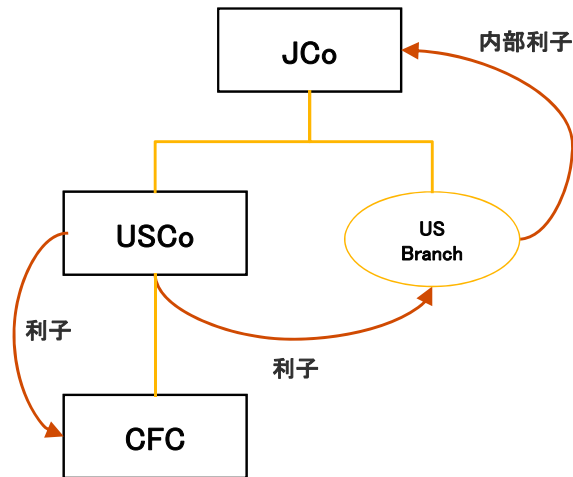
BEAT規則 (5)



税源浸食的支払の範囲(Reg. Sec. 1.59A-3/1)(続き)

- 税源浸食的支払の対象となる支払額には、現金、現物弁済、債務引受、株式交付を含むいかなる種類の対価の交付が該当する。これは、組織再編規定等により課税繰延取引とされていた場合でも同様である。
- 最終規則では、以下の取引により国外関連者から減価償却資産を取得した場合には税源浸食的支払を構成しないと規定された(いわゆるbootが用いられる場合(負債引受を含む)を除く)。
 - ① 適格現物出資(内国歳入法351条)
 - ② 適格清算(内国歳入法332条)
 - ③ 適格組織再編(内国歳入法368条)
- 他方で、米国法人が国外関連者から現物分配(内国歳入法301条の適用を受けるもの)により減価償却資産を取得しても、米国法人は対価を支払っていないと考えられるため、税源浸食的支払があったものとして扱われない。
- 内国歳入法302条(a)等の適用される償還(一定の自己株買い)や、関連者間の子会社株式譲渡(内国歳入法304条)および非適格清算(内国歳入法331条)については税源浸食的支払となる。

BEAT規則（6）



米国支店・PE・CFCの取扱い(Reg. Sec. 1.59A-3)

- 支払先の国外関連者が米国でECI(米国内事業所得)課税あるいはPE課税を受けている場合には、税源浸食的支払を構成しない。
- 米国外法人の米国支店・米国PE帰属所得の計算上(いわゆるECI方式またはAOA方式を選択することにより、適用方法が異なるものの)、一定の控除項目(例・米国支店から国外関連者に対する支払利子および国外関連者に対して支払ったものとみなされる利子)については、国外関連者への支払として税源浸食的支払を構成する。
- 米国CFC税制の対象となる米国外子会社に対する支払が米国CFC税制による合算対象となっている場合についての除外規定は設けられていない。従って、米国法人からCFCへの支払が、米国法人においてBEAT、CFCにおいて米国での合算課税(例えばGILTI課税)という2重の追加税負担を惹起する可能性がある。

BEAT規則（ 7 ）

租税回避否認規定(Reg. Sec. 1.59A-9)

- BEAT適用回避を主要な目的(principal purpose)とする取引は、BEAT適用上無視される。
- 具体的には、以下の取引が含まれる。
 - 税源浸食的支払を回避するための導管(conduit)として中間者(intermediary)を用いた取引
 - 税源浸食割合の分子の額を増加させるために行われた取引
 - 銀行・証券業者に対する特則の適用を回避するために行われた関連者間取引

効力発生日(Reg. Sec. 1.59A-10)

- 2018年12月17日以降開始事業年度からの適用。ただし、2018年1月1日から開始する事業年度に遡って適用してもよい。

BEAT規則案（８）

支配変更にかかる使用制限の対象となっている繰越欠損金等の扱い(Prop. Reg. Sec. 1.383-1)

- 内国歳入法382条・383条は、米国法人の支配変更が生じた場合には、支配変更以前のNOLや税額控除等の繰越額に対して一定の年間使用制限額が生じる旨を定めている。
- BEAT税額は所得税本税の税額修正(a change to the calculation of income tax)ではなく所得税にかかる追加の税額(an addition to income tax)であるから、BEAT税額が発生しても、上記制限を適用する上でのNOLや税額控除使用額に影響は生じない。

開示義務(Prop. Reg. Sec. 1.6038A-2/4)

- 従前から、米国法人の25%以上持分が米国外法人(reporting corporation)に保有されている場合、当該米国法人の法人税申告書にForm 5472を添付し、当該米国外法人の情報や両者の取引に関する内容を開示することが義務付けられている。
- 2018年以降開始事業年度においては、Form 5472および新フォーム(Form 8991, Tax on Base Erosion Payments of Taxpayers With Substantial Gross Receipts)においてBEAT税額・税額計算に関する開示が必要となる。
 - Form 8991およびそのInstructionsのドラフト版は既にIRSウェブサイト公開されている(2018年10月17日)が、規則案では、両フォームを今後アップデートする旨が示されている。
- Form 5472の開示を怠った場合のペナルティの額が\$25,000に増額された。

163条(j)規則案 (1)

C法人への適用 (Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-4)

- 改正後の163条(j)は、適用対象となる利子について「事業上の利子(business interest)」と定義しているが、これは、同条の適用対象を法人以外にも拡大したために設けられた文言(個人における投資活動との区別を行う趣旨)であり、米国税務上の法人(C法人)については、投資活動を通じて生じた利子についても「事業上の利子」に含まれる(Notice 2018-28で既に示されていた見解と同じ)。

利子の定義(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-1)

- 以下の全てを含む幅広い定義が置かれている。

(1)負債にかかる利子

(2)税務上の定めにより利子と扱われるもの(例えば、延払取引に関して内国歳入法483条の適用により利子とみなされる部分の額)

(3)経済的に利子に相当する一定の支払(以下のものが例示されている)

- Substitute interest payments;
- Debt issuance costs;
- Guaranteed payments;
- Commitment fees (but only if some amount of financing is actually provided);
- Certain amounts with respect to derivatives that affect the taxpayer's effective cost of borrowing (such as gain or loss on an interest rate swap); and
- Certain amounts that alter a taxpayer's effective yield with respect to a debt instrument held by the taxpayer.

163条(j)規則案 (2)

調整課税所得(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-1)

- 調整課税所得の計算上算入される資産譲渡益の額からは、当該資産について2018年-2021年の間に生じた減価償却・償却額が(当該資産譲渡益の額を上限として)減算される。
- 当該償却額は調整課税所得(EBITDA類似額)の計算上足し戻される(あるいは既に過年度で足し戻されている)ため、調整課税所得計算上のダブルカウントを防止する趣旨と考えられる。

超過利子(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-5)

- 内国歳入法163条(j)(2)およびNotice 2018-28で示された見解の通り、超過利子は翌年以降に繰り越され、翌年以降の損金算入制限枠内での使用が可能となる。
- この場合、当該法人の将来年度における163条(j)の適用上は、当該将来年度で新たに生じた純支払利子を過年度から繰り越された超過利子よりも先に使用することが明確化された。

E&Pの計算(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-4)

- 法人の税務上留保利益(E&P)の計算上は、163条(j)による損金算入の可否にかかわらず当年度での減算が行われる一方で、超過利子が将来年度で損金算入された場合にはE&Pの計算上減算が生じないことが明確化された。

163条(j)規則案（３）

パススルー事業体への適用(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-6)

- パススルー事業体（パートナーシップ・S法人）において純支払利子が生じる場合、当該パススルー事業体レベルで163条(j)に照らし損金算入可能額計算を行うこととされている（内国歳入法163条(j)(4)）。パートナーシップレベルで損金算入可能とされた利子額は、パートナーレベルで再度163条(j)による制限の対象とはならない。
- 規則案では、パートナーシップレベルで163条(j)適用を行う場合の11ステップにわたる計算細則（例えば、一定の含み損益にかかるパートナーシップ所得配賦額調整の取扱い等）が定められている。
- 他方で、パートナーシップが複数階層にわたる場合やパートナーシップ同士の組織再編が生じた場合等についての取扱は今後のガイダンスに委ねられている。

連結納税グループへの適用(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-2)

- 連結納税申告を現に行っているグループについては、163条(j)の損金算入限度額計算上は単一の法人とみなされる結果、グループベースでの計算が可能（グループ内取引は無視）となる。他方、80%以上の資本関係を持つグループであっても、連結納税申告を現に行っていない場合には別個の法人とみなされる。

米国傘下の海外子会社への適用(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-7)

- 米国税務上のCFC（一定の米国株主が50%超を支配する米国外法人）に対しても、合算課税対象となる所得（Subpart F所得）やGILTIの計算上163条(j)が適用されることが明確化されるとともに、その計算の細則が示された。
- 例えば、一定の場合にはCFCグループを一体として扱う選択を行うことで、163条(j)の適用上はCFC間の取引を無視することが可能となる。また、調整課税所得計算上のダブルカウントを防止する趣旨から、米国株主において合算課税が生じる場合の当該合算所得は米国株主自身の調整課税所得からは除外される。

163条(j)規則案（４）

米国PE/支店を持つ米国外居住者への適用(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-8)

- 米国PE/支店を通じて米国事業関連所得(EGI)を得る者についても163条(j)が適用されることが明確化されるとともに、その計算の細則について定められた。
- 例えば、米国支店を持つ米国外法人の場合、(163条(j)を考慮せずに)内国歳入法882条に従い利子費用の本支店間配賦を行ったのちに、163条(j)に基づき支店に配賦された利子費用が損金算入可能かを判定すべきこととされている。
- 米国で事業を行うパートナーシップが米国外パートナーを保有する場合の同条適用の細則が定められた。

移行措置(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-11)

- Notice 2018-28に示された見解に従い、旧163条(j)の下で生じた超過制限額については2018年以降は繰越されないことが明確化された。
- 旧163条(j)の下で生じたグループベースの繰越超過利子の取扱いの細則が定められた。

適用開始日(Prop. Reg. Sec. 1.163(j)-11)

- 163条(j)規則案は、最終規則が連邦官報(Federal Register)により公表された日以降に終了する事業年度から適用される。
- 納税者の選択により、また、規則案を一貫して適用することを条件として、2018年1月1日以降に開始する事業年度から適用を行うことが可能。

GILTI の計算方法

GILTIの額＝米国株主の当該課税年度における純CFC対象所得(net CFC tested income)が純みなし無形資産収益(net deemed tangible income return、以下「net DTIR」という。)を上回る額

純CFC対象所得(net CFC tested income)：米国株主の当該課税年度における各CFCの対象所得(tested income)のうち当該米国株主に対する分配割合に応じて帰属する部分の総額(aggregate of such shareholder's pro rata share)が、各CFCの対象損失(tested loss)のうち当該米国株主に対する分配割合に応じて帰属する部分の総額を超過する部分の額。

- 対象所得及び対象損失はCFCの計算属性であるが、純CFC対象所得は対象所得及び対象損失のうち米国株主に帰属する部分とされているため米国株主の計算属性となっている。

対象所得(tested income)：CFCの総所得(gross income)が § 954(b)(5)に準じて当該総所得に配賦される控除額(外国税額を含む)を超過する部分の額。

- 総所得の計算において、① § 952(b)に規定される米国内事業に実質的に関連する米国内に源泉のある所得項目、②サブパート F所得、③外国基地会社所得及び保険所得から高税率国の例外(high tax exception)により除外された所得、④ § 954(d)に定める関連者からの受取配当、⑤ § 907(c)(1)に定める外国石油ガス関連所得は、計算から除外される。

対象損失(tested loss)：CFCの上記の総所得(gross income)に配賦される控除額が上記の総所得額を超過する部分の額。

- なお、サブパート F所得の合算課税においてサブパート F所得はCFCの当期E&Pの額を超えない旨規定されているが、対象損失の額はその規定の適用において当該E&Pの額に加算される。これは、対象損失がある場合にサブパート F所得の上限額を増加させることにより、損失の二重取りを防止する趣旨と考えられ、上述のサブパート F所得とGILTIとの二重課税を回避する観点からサブパート F所得をGILTIの基礎となる対象所得から除外されていることと、対照的といえる。

純みなし無形資産収益(Net DTIR)：各CFCの適格事業資産投資簿価(qualified business asset investment、QBAI)のうち、当該米国株主に対して分配割合に応じて帰属する部分の総額(aggregate of such shareholder's pro rata share)に10%を乗じた額。

- ただし、純CFC対象所得の計算上考慮された純利子費用の額を上回る額とされる。
- QBAIはCFCの計算属性であるが、net DTIRはQBAIのうち米国株主に帰属する部分に10%を乗じるため米国株主の計算属性となっている。

QBAI：特定有形資産(specified tangible property)のうち、当該CFCの事業の用に供されており、かつ、§ 167に定める減価償却の対象となっているものに係る米国税務簿価の各四半期末の平均値をいう。

特定有形資産：対象所得(tested income)を生み出す有形資産。なお、当該資産が、対象所得とそれ以外の所得の双方を生み出すために用いられている場合、総所得に対して対象所得が占める割合相当が特定有形資産として扱われる。

- QBAIの米国税務簿価については、加速度償却やボーナス償却ではなく、代替的減価償却制度(Alternative Depreciation System)を用いて計算することとしている。また、CFCがパートナーシップを保有し、かかるパートナーシップが有する資産が事業活動に使用され、減価償却の対象となり、かつ対象所得を稼得するために使用されている場合は、パートナーの持分割合に応じた当該資産の金額を含める必要がある。
- なお、§ 951A(d)(4)は、資産の一時的な譲渡若しくは保有、又はQBAIに関するルール of the 適用を回避することが資産の譲渡若しくは保有の一要素(a factor)となっているとなっている場合、これらを否認する財務省規則を制定する権限を財務省に委ねている。 § 951A(b)(1)

GILTI の計算方法（続き）

分配割合等の計算

- 分配割合 (pro rata share) に応じて帰属する部分の額の計算は、サブパートF所得の合算における計算と同様の方法で行われる。
- また、GILTIの適用上、CFCの課税年度末時点で当該CFC株式を保有する者が米国株主として扱われる。

GILTIのCFCへの配賦

- GILTIの合算課税制度は、サブパートF所得等の合算課税制度と同様に、CFCの一部の所得を米国で課税済みとするものであるため、配当に係る税額控除の取扱い等他の計算規定に対する調整が必要となる。特に、§ 959に定める課税済みE&Pからの分配の所得除外及び § 961に定めるCFC株式の税務簿価の調整は、課税済み所得の二重課税調整の観点から重要となる。
- GILTIの合算課税制度は、§ 951A(f)(1)(A)に定める次の制度について、サブパートF所得等の合算課税制度と同様に扱うこととされている。
 - § 168(h)(2)(B) (ADS適用の適用対象外とされる国外資産の例外)
 - § 535(b)(10) (留保利益税の対象となる所得からサブパートF所得等の合算額を除外)
 - § 851(b) (RIC判定上の配当所得にサブパートF所得等の合算額を算入)
 - § 904(h)(1) (サブパートF所得等の合算にかかる外国税額控除適用上のソースルールの適用関係)
 - § 959 (サブパートF所得等の合算課税済みE&Pからの分配については所得除外)
 - § 961 (サブパートF所得等の合算に伴うCFC株式税務簿価の調整)
 - § 962 (個人がCFC税制について米国人と同様の課税を選択した場合の取扱い)
 - § 993(a)(1)(E) (DISC適用判定上の適格輸出収入に算入される受取配当の取扱い)
 - § 996(f)(1) (DISC適用時の留保利益の算定にかかる受取配当の取扱い)
 - § 1248(b)(1) (個人に対する § 1248適用上のみなし配当の基礎となるCFCの留保利益の算定においてサブパートF所得等による合算を反映)
 - § 1248(d)(1) (法人に対する § 1248適用上のみなし配当の基礎となるCFCの留保利益の算定においてサブパートF所得等による合算を反映)
 - § 6501(e)(1)(C) (サブパートF所得等の合算に関しては6年の時効が適用)
 - § 6654(d)(2)(D) (サブパートF所得等の合算も個人の予納額計算の基礎となる所得の額に算入)
 - § 6655(e)(4) (サブパートF所得等の合算も法人の予納額計算の基礎となる所得の額に算入)
- ただし、サブパートF所得等はCFC段階で行われる計算項目であるもののGILTIは上述のとおり米国株主段階で行われる計算項目であるため、GILTIをCFC段階で行われる計算項目に引き直すこと、具体的にはGILTIの米国株主帰属分を米国株主からCFCに配賦 (allocation back) する必要がある。CFCに配賦されるGILTIの額については、①CFCに対象所得がない場合はゼロと、②CFCに対象所得がある場合は米国株主に帰属する対象所得の割合に応じて当該米国株主に帰属する額とすることが定められている。

GILTI の計算方法（続き）

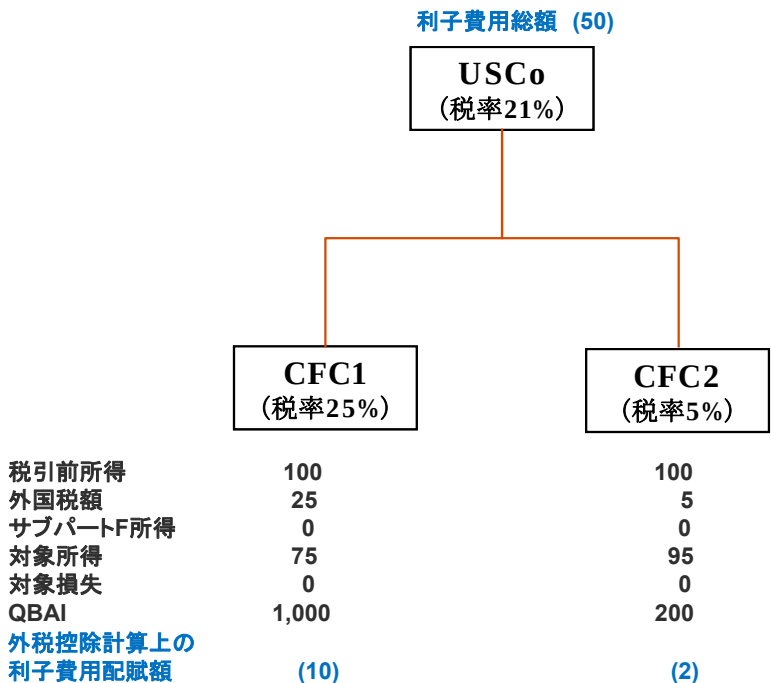
§ 250Iにおける所得控除

- § 250(a)(1)(B)は、合算対象となるGILTIの50%控除を定めている。なお、個人株主にもGILTIは適用されるが、当該特別控除は設けられておらず、100%が課税対象となる。

外国税額控除

- GILTIに帰属する対象外国税総額 (aggregate tested foreign income tax) に米国法人株主の算入割合 (inclusion percentage) を乗じた金額の80%までを間接税額控除可能である。また、当該間接税額控除についてはGILTI所得のみを対象とした外国税額控除枠計算が行われる。
- 対象外国税額とは、CFCが支払った又は計上した外国税額のうち対象所得に帰属する部分をいう。また、米国法人株主の算入割合とは、米国法人株主のGILTIの額をCFCの対象所得のうち当該米国法人株主に対する分配割合に応じて帰属する部分の総額で割った比率をいう。
- 50%特別控除及び80%間接外税控除により、理論的には、GILTIの実効税率は10.5%であり、CFC所在地国で13.125% ($10.5\% / 80\% = 13.125\%$) の課税を受けている場合には米国で追加税負担が生じないという計算になる。他方で、外国税額控除計算はGILTI所得のみを対象として行う (GILTI income basket) ことから、外税控除枠計算上の利子費用等の配賦により控除枠が縮小されると、CFC所在地国で13.125%での課税を受けていてもGILTIにより追加での税負担が生じる場合がある。§ 960(d)(1). 従前間接外国税額控除を定めていた § 902が廃止された一方で、従前直接外国税額控除を定めていた § 901が改正され、§ 960のもとで支払われたとみなされる外国税が税額控除の対象として追加された。
- § 904(d)(1)は、外国税額控除枠の計算上、GILTI、国外支店、受動的所得 (passive category income)、能動的所得 (general category income) は別々のバスケットとされ、別個の計算が行われることが定められている。なお、サブパートF所得は、その所得の性質に応じて能動的所得若しくは受動的所得のバスケットに分類される。

GILTI : 設例②

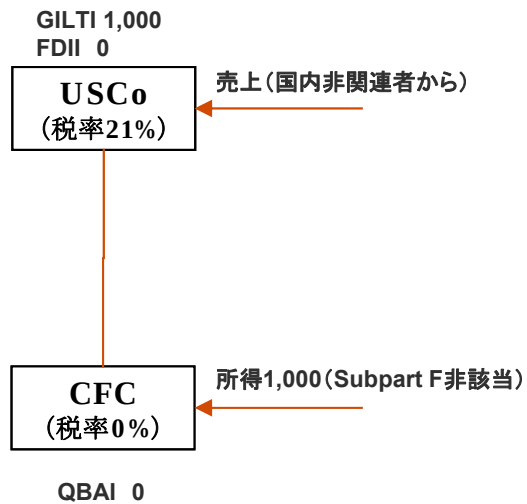


GILTI				
Item		CFC1	CFC2	US Parent
1	対象所得	\$75	\$95	\$170
2	対象損失	\$0	\$0	\$0
3	Net CFC Tested Income			\$170
4	対象外国税額	\$25	\$5	\$30
	対象所得に対するCFC実効税率	25.0%	5.0%	15.0%
5	QBAI	\$1,000	\$200	\$1,200
6	Net deemed tangible income (10% L5)			\$120
7	GILTI (Excess of L3 over L6)			\$50
8	Inclusion percentage (L7/L1)			29%
9	対象外国税額 (inclusion%部分) (L8*L4)			\$8.82
10	同上 (80%部分) (80%*L9)			\$7.06
11	GILTI (グロスアップ後) (L7 + L9)			\$58.82
12	50%控除 (50% * L11)			\$29.41
13	GILTIによる課税所得 (L11-L12)			\$29.41
14	GILTI税額 (外税控除前) (21% * L13)			\$6.18
15	外税控除計算上の費用配賦			\$12.00
16	外税控除計算上の国外源泉所得 (L13 - L15)			\$17.41
17	外税控除枠 (L16 x 21%)			\$3.66
18	外税控除 (MIN of L10 or L17)			\$3.66
19	GILTI税額 (外税控除後) (L14-L15)			\$2.52

外税控除枠計算上の費用配賦の結果、CFC実効税率が15%であったにもかかわらずGILTI税額が生じている。超過外国税額は繰り越せないから、当該GILTI税額は純粋な税コストである。

GILTI : 設例③

GILTI以外の所得を超える額の当期損失あるいはNOLがある場合、当該超過分(Case 2/3では\$200)の50%だけ\$250控除が減額される。



		GILTI				
Item		Case 1	Case 2	Case 3	Case 4	Case 5
1	売上	\$3,500	\$3,000	\$2,800	\$3,000	\$1,500
2	COGS	-\$3,000	-\$3,000	-\$3,000	-\$3,000	-\$3,000
3	NOL	\$0	\$0	\$0	-\$200	\$0
4	GILTI合算	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
5	FDII	\$0	\$0	\$0	\$0	\$0
6	課税所得 (\$250控除前)	\$1,500	\$1,000	\$800	\$800	-\$500
7	GILTI+FDII (\$250控除前)	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
8	GILTIのL6に占める割合	100%	100%	100%	100%	100%
9	FDIIのL6に占める割合	0%	0%	0%	0%	0%
10	L7がL6を上回る額 (L7 - L6)	\$0	\$0	\$200	\$200	\$1,500
11	L10のGILTI配賦額 (L10 x L8)	\$0	\$0	\$200	\$200	\$1,500
12	\$250控除計算上のGILTI合算額 (L4 - L11)	\$1,000	\$1,000	\$800	\$800	\$500
13	GILTIの\$250控除額 (L12 x 50%)	-\$500	-\$500	-\$400	-\$400	\$0
9	課税所得 (\$250控除後)	\$1,000	\$500	\$400	\$400	-\$500

NOL計算上は\$250控除は認められない

Thank you

[pwc.com](https://www.pwc.com)

© 2019 PwC. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.