

米国税制改正下院法案の発表

November 6, 2017

In brief

2017年11月2日(米国時間)、下院歳入委員会は429頁におよぶ税制改正法案(“Tax Cuts and Jobs Act of 2017”、以下「下院法案」)を発表しました。下院法案の骨子は9月発表の税制改正フレームワークと同様(法人税率の大幅引下げ、国外所得免税制度への移行等)ですが、支払利子の損金算入制限の内容や適用開始時期等の詳細が明確化されるとともに、米国企業の国際競争力を高めるための新税制が創設されています。

In detail

現時点での下院法案の概要については以下の通りです。なお、下院法案は一次ドラフトであり、今後複数の修正が行われる見込みである点にご留意ください。すなわち、下院法案は今週から始まる下院歳入委員会、更にその後の下院本会議での審議・修正の対象となります。また、上院でも税制改正法案(「上院法案」)が今週発表される予定であり、両院での成立後、下院法案と上院法案との摺合せが行われます。

また、以下の概要は私どもの初期的な見解であり、実務上の取り扱い等については今後変更される可能性がある旨ご留意の程お願い申し上げます。

下院法案のハイライト

- 連邦法人税率を20%へ引き下げ。弁護士法人等一定の人的役務提供を行う法人について法人税率25%を適用。
 - 下院法案においては、財政調整に伴う制約(10年の時限立法措置等)は含まれておらず、上院審議時に議論されるものと考えられる。
- 国外所得免除制度(テリトリアル税制)の導入に伴う強制みなし配当税率は12%または5%(間接外国税額控除一部適用可)。計算の基準日は、2017年11月2日あるいは2017年12月31日(いずれか留保利益(E&P)の額の高い方)。
 - 11月2日以降に海外子会社で損失を生じさせてE&Pを圧縮しても節税効果は生じないものと考えられる。
- 支払利子の損金算入制限については、既存の内国歳入法163条(j)を全面改正。
 - 負債資本比率1:1.5のセーフハーバーを廃止するとともに、制限額を「調整後修正課税所得」(従来のものに類似)の50%から30%へ引下げ。

- 加えて、一定の企業グループについては、グループ全体の純支払利子に対する米国法人の割合がグループ全体の EBITDA に対する米国法人の割合の 110%を超えている場合に、当該米国法人の純支払利子の損金算入を制限(163 条(n)の創設)。
- 一定の企業グループについては、米国法人から国外関連者への支払(棚卸資産の購入対価、マネージメント・フィー・使用料等)について、当該米国法人に対する 20%の excise tax (物品税)を創設。
 - 国外関連者が当該支払を米国内事業所得と扱いネットの所得額を申告納税した場合(つまり、あたかも米国PEがあったものとして申告納税した場合は免税)。
 - 一定の企業グループとは、一般に、国際財務報告を行っているグループで、上記支払額が年間 \$100M に達しているものをいう。すなわち、米系・日系の企業グループ双方に適用されるものと思われる。
 - 国境調整との差異は、(1)輸出免税がない、(2)一定の企業グループの関連者間取引のみの適用、(3)損金不算入ではなく excise tax の課税、という点にあるものと思われる。
 - 本税は excise tax であり所得税ではないので既存の租税条約に抵触しないという意図があるものと思われるが、この点については今後議論になりうると考えられる。
- 各種改正の適用開始日は原則として 2018 年 1 月 1 日以降に開始する課税年度。

下院法案の概要

ビジネス関連

1. 法人税率の引下げ

現行制度上は、所得金額に応じて最高 35%の税率で課税される。改正法案においては、2018 年以降に開始する課税年度から一律 20%に引下げ。但し、一定の人的役務提供法人にかかる税率は 25%となる。税率の引下げにより、2018 年から 2027 年の 10 年間で \$1,461 billion の税収減が見込まれる。

2. パススルー事業体にかかる税率

現行制度上は、パススルー事業体を構成する構成員の所得に応じた累進課税制度により課税されている。改正法案においては、2018 年以降に開始する課税年度から、構成員が個人の場合は、投下資本収益である事業所得(Business Income)とみなされる部分は 25%の税率で課税される。

- 納税者は、パススルー所得の 30%を事業所得(25%課税)、残りの 70%を通常の労働所得として個人所得税の税率で課税されることを選択することが可能(事業の実態に基づき他の比率を適用することも可能)。
- 一定の人的役務提供事業(例:コンサルティング、エンジニアリング業務等の専門職)については 25%の税率の適用はない

3. 固定資産の即時償却制度の創設

現行制度においては、一定の固定資産について事業供用年度においてボーナス償却(2017 年は 50%, 2018 年は 40%, 2019 年は 30%)が認められている。改正法案においては、2017 年 9 月 27 日以降、2022 年末までに事業供用をした一定の固定資産については取得価額の全額を償却可能。尚、一定の固定資産とは主に以下の要件を充足する資産をいい、ガス水道電気事業や不動産事業に用いられる固定資産については適用なし。

- a. 償却年数 20 年以内の資産
- b. コンピューターソフトウェア(内国歳入法 197 条の適用を受けるものを除く)

- c. 水道供給設備
- d. 税制適格賃借物件改良資産

4. 支払利子の損金不算入制度

現行制度においては、過少資本税制等の一定の損金算入制限はあるものの、原則として支払利息は損金算入が認められている。改正法案においては、2018年以降に開始する課税年度から、支払利子から受取利子を控除した純支払利子のうち、調整後課税所得金額の30%を超える部分については損金不算入。尚、調整後課税所得金額とは、課税所得金額に減価償却額、繰越欠損金等を戻し入れたキャッシュベースの課税所得に相当する。但し、総収入金額\$25M以下の小規模事業者、水道電気等の供給事業、不動産取引事業については適用なし。

- 損金不算入額は向こう5年間で繰越控除可能
- 上記制度の創設に伴って、現行の過大支払利子税制(内国歳入法 163条(j))は撤廃し、新 163条(j)に置き換え。

5. 繰越欠損金の利用制限

現行制度においては、繰越欠損金について2年間の繰り戻し還付、20年間の繰越控除が認められている。改正法案においては、現行のAMT制度と同様に、繰越欠損金控除前の課税所得金額の90%を限度として控除可能。また、小規模事業者については1年間の繰り戻し還付制度を認めるが、原則として同制度は廃止。90%の利用制限が課される繰越欠損金は、2018年以降の課税年度において生じたものに限る。

- 繰越欠損金の現在価値を維持する観点から、2018年度以降に発生した繰越欠損金の金額は繰越期間に一定の利率(短期連邦利率(Short-term AFR)+4ポイント)を乗じた額を増額調整。

6. 国内製造控除制度(内国歳入法 199条)の廃止

現行制度においては、米国内での製造活動から生じた所得について9%(一定のガス・原油事業については6%)の所得控除が認められている。改正法案において、2018年以降に開始する課税年度から同制度を廃止。

7. 交際費損金不算入

現行制度においては、交際費の50%が損金不算入とされている。改正法案においては、一定の飲食費を除いて、原則として交際費は全額損金不算入。

8. パートナーシップにおけるみなし清算制度(Technical Termination)の廃止

現行制度においては、12ヶ月以内にパートナーシップ持分の50%以上が売却又は譲渡された場合には、税務上、当該パートナーシップは一旦清算され、新たなパートナーシップに引継がれたものとして取扱われる。改正法案においては、2018年以降に開始する課税年度から当該みなし清算制度を廃止。

9. 小規模事業者にかかるその他の特別制度

現行制度においては、一定の制限が設けられているものの、原則として、課税年度毎に\$500,000まで固定資産の即時償却が認められている。改正法案においては、小規模事業者に限り、原則として、課税年度毎に\$5Mの即時償却が可能。

- 現行制度においては、総収入金額\$5M以下の小規模事業者に認められていた現金主義会計を総収入金額\$25Mまで引き上げる等、小規模事業者にかかる会計制度を簡素化。

10. 同種資産の交換取引

現行制度上は、不動産から個人所有の動産に至るまで一定の同種資産の交換取引から実現した損益については課税の繰延が認められている。改正法案により、一定の経過措置はあるものの、2018年以降に行われる不動産の交換取引についてのみ課税の繰延が認められる。

11. 代替ミニマム税(AMT)の廃止

2018年以降、AMTを廃止。過年度においてAMT税額控除の繰越が生じている場合には、2019年から2021年の3年間は繰越額の50%を限度として還付請求可能(但し、各年における年間税額を限度)。残額は2022年において還付請求可。

12. エネルギー税額控除(Production Tax Credit, PTC)の縮小

現行制度においては、適格エネルギーリソースの電力生産について、発電設備の建設開始年度から向こう10年間にわたり、1.5セント/kWhの基礎控除額にインフレ調整された金額(2016年は2.3セント/kWh)の税額控除が各年において認められている。改正法案においては、2017年11月2日以降に建設が開始する発電設備等において生産される電力及び精製炭(合成燃料)の生産について、インフレ調整は廃止となる(つまり控除額が1.5セント/kWhの基礎控除額となる)。また、適用開始の判断における発電設備等の「建設開始」の定義要件が明確化される。

13. 投資税額控除(Investment Tax Credit, ITC)の縮小

現行制度においては、適格エネルギー設備への投資について、太陽エネルギー、風力、光ファイバー太陽エネルギー、地熱発電、燃料電池などは投資額の最大30%(適用開始時期によって逡減が生じる)、マイクロタービン、コージェネレーション(CHP)及び地熱は投資額の10%の税額控除が各年において認められている。改正法案においては、現行制度において投資額の最大30%の控除を受けられる設備について、各設備ごとに異なる控除割合の逡減時期や適用期限の整合化が図られて、2020年より前にその建設が開始するものであれば引き続き同30%の税額控除を受けられることができる。なお、2022年にかけて控除割合は順次逡減し、それ以降に建設が開始するものについてはITCの適用対象外となる。また、現行制度において投資額の10%の控除を受けられる設備についても2022年より前にその建設が開始するものであれば引き続き同10%の控除を受けられることができるが、地熱など一定の設備で2027年以降にその建設が開始するものについては、ITCの適用対象外となる。なお、PTCと同様に、適用開始の判断における発電設備等の「建設開始」の定義要件が明確化される。

国際課税制度

1. 海外配当益金不算入制度の創設

現行制度上は、全世界所得課税制度を採用しており、海外子会社等からの配当については米国で課税されると共に間接外国税額控除制度により二重課税を排除する措置が採られている。改正法案においては、10%以上の株式を保有する海外法人からの配当については全額が益金不算入となる。尚、益金不算入とされる配当は、2018年以降に配当決議されたものに限り、当該配当について課された外国源泉税額等は損金不算入となる。

2. 海外子会社の留保所得にかかる課税制度の見直し

現行制度上は、海外子会社の留保所得を米国へ再投資(米国親会社への貸付を含む)した場合には、米国親会社において当該再投資額が課税対象となる。改正法案においては、2018年以降に行う再投資額にかかる課税制度を廃止。

3. 海外法人株式にかかる売却損失

現行制度上は、海外子会社等一定の法人にかかる株式の売却が行われた場合には、売却益のうち同社の利益剰余金のうち持分相当額に達するまでの金額は配当として、残額を譲渡損益として取扱う。改正法案においては、売却損失が計上される場合に限り、益金不算入制度の適用を受ける配当金相当額を海外子会社等の株式の税務簿価から除外する。

4. 海外留保所得にかかる強制みなし配当課税制度の創設

海外配当益金不算入制度の創設により、10%以上の持分を保有する海外子会社等にかかる海外留保所得について強制みなし配当課税制度が創設される。一時課税の対象となる海外留保所得とは、1986年から2017年11月2日又は2017年12月31日までに生じた米国で課税対象とされていない利益剰余金のうち、米国株主の持分相当額をいう(2017年11月2日と2017年12月31日時点の利益剰余金でいずれか高い方の金額を基礎とする)。

- 海外留保所得を構成する資産に応じた税率が適用され、現金又は現金等価物に対応する部分は12%、その他の資産に対応する部分は5%となる。外国税額控除は一部適用可能。同制度における税額は、向こう8年間で分割払いが可能。

5. 間接外国税額控除制度の廃止

現行制度上は、海外配当金について米国内で課税されると共に間接外国税額控除が認められている。改正法案においては、海外配当益金不算入制度の創設に伴い、同制度を原則として廃止。

税源侵食への対応

1. CFCルール of 拡大…外国超過利益 (Foreign High Return) に対する課税

現行制度においては、タックスヘイブン税制により海外子会社が稼得した一定の所得(サブパートF所得)を米国親会社の所得と見做して課税される。改正法案においては、更に、一定水準以上の純利益を海外子会社が得ている場合には当該超過利益 (Foreign High Return) の50%が発生年度に米国で課税対象となる。超過利益とは、海外子会社等の所得が、償却可能な固定資産等にかかる平準運用利回り(7%に連邦短期レートを加算した率で算定)を超える額をいう。海外子会社が所在地国において課税を受けている場合には、支払った外国税額の80%を限度として外国税額控除の適用あり。海外へ流出した無形資産から発生する利益を米国で課税する仕組み。

2. 一定の企業グループにおける支払利子に対する損金不算入制度(163条(n))の創設

現行制度において支払利子は過少資本税制、過大支払利子税制の規定があるが、米国法人が国外関連会社から借入を行うことにより米国の課税ベースを圧縮することが可能となっている。改正法案においては、一定の国際財務報告グループ(International Financial Reporting Group: 財務諸表上の連結グループ)に帰属する米国法人による支払利息の損金算入は、当該グループ全体の純支払利子に対する米国法人(の純支払利子)の割合がグループ全体のEBITDAに対する米国法人(のEBITDA)の割合の110%を超えている場合、その限りにおいて制限の対象となる。

- 例えば、米国法人の純支払利子が10、グループ全体の純支払利子20、米国法人のEBITDAが100、グループ全体のEBITDAが400だった場合、以下のような制限が生じるものと思われる(概算)。

① 純支払利子の米国割合	$10/20 = 50\%$
② EBITDAの米国割合	$100/400 = 25\%$
③ 損金算入可能割合(②×110%)	$25\% \times 110\% = 27.5\%$
④ 損金算入限度額	$20 \times 27.5\% = 5.5$
⑤ 損金算入否認額	$10 - 5.5 = 4.5$

この規定はグループ総売上が\$100Mを超える場合に適用され、損金不算入となった支払利子は5年間に亘って繰越される。この規定はEBITDAによる制限(ビジネス関連法案 No. 3)と同時に適用され、いずれか多い否認額が最終的な否認額となる。

3. 一定の企業グループにおける国外関連会社への支払に対する20%の物品税

現行制度において国外法人は一定の資産性所得(FDAP 所得)または米国事業関連所得(Effectively Connected Income)に対して米国において課税を受けている。ただし、租税条約により実際の課税は軽減もしくは免税となっている。改正法案においては、支払利子以外の国外関連会社への支払に対して損金算入可能なもの、売上原価に含まれるもの、減価償却対象資産の簿価に含まれるものは20%の物品税(Excise tax)の対象となる。当該物品税は米国法人において損金不算入となる。

一定の選択により、国外関連会社は米国法人から受け取った支払を米国事業関連所得として取り扱い、米国でネット課税を受けることも可能である。その場合、国外関連会社の米国事業関連所得に関連する損金は該当製品ラインに関する財務諸表上の利幅を使って計算される。米国事業関連所得に対して発生した国外の租税債務は外国税額控除の対象とはならない。

個人課税関連

1. 中低所得者向けの所得税率の引下げ

現行制度上7段階の累進課税制度を、2018年から12%、25%、35%、39.6%の4段階へと簡素化。夫婦合算申告における適用税率は、年所得\$90,000以下が12%、年所得\$90,000-\$260,000が25%、年所得\$260,000-\$1,000,000が35%、年所得\$1,000,000超が39.6%。

2. 標準控除の倍増

現行制度上は、単身者\$6,350、夫婦合算申告者\$12,700の標準控除が認められている。改正法案における標準控除額は、単身者\$12,000、夫婦合算申告者\$24,000となり現行制度と比べて概ね倍増。

3. 人的控除の廃止

現行制度上は、一人当たり\$4,050の人的控除(扶養控除、基礎控除)が認められている。改正法案においては、当該控除を廃止。

4. 子女税額控除

現行制度上は、子女一人当たり\$1,000の税額控除が認められている。改正法案において、子女控除額を\$1,600に増額すると共に、2022年末まで子女以外の扶養者1人につき\$300の税額控除制度を創設。
- 子女控除前の年間税額が子女控除額未満の場合には、\$1,000まで還付可能とする。子女以外の扶養者にかかる税額控除については還付制度はなし。

5. 控除制度の廃止又は縮小

現行制度で認められている以下の控除について、改正法案においては廃止又は縮小等がされる。

- 項目別控除の原則廃止(主な廃止項目は、医療費、一定の自然災害を除く災害損失)
- 住宅借入金利子控除の限度額の引下げ(現行制度上は、借入金額\$1Mまでの住宅借入金利子が控除可能であるが、改正法案においては、2017年11月2日以降に生じた借入金額\$500,000迄にかかる支払利子のみ控除可能)
- 州税・地方税の控除限度額の設定(現行制度上は、一定の州税・地方税を項目別控除として控除可能であるが、改正法案においては、原則廃止。一方で、事業所得にかかる州税・地方税及び固定資産税については年額\$10,000まで控除可能)

d) 寄付金控除制度の見直し(寄付金の種類毎に調整総所得の 50%又は 60%の限度額を設定等)

6. 代替ミニマム税(AMT)の廃止

AMT を廃止。過年度において AMT 税額控除の繰越が生じている場合には、2019 年から 2021 年の 3 年間は繰越額の 50%を限度として還付請求可能(但し、各年における年間税額を限度)。残額は 2022 年において還付請求可。

7. 遺産税等の廃止

現行制度上は、基礎控除額\$5.49M を超える相続財産について最高 40%の税率で課税される。改正法案においては、2018 年以降、基礎控除額を\$10M に引き上げると共に 2023 年以降は遺産税を廃止。

贈与税については、現行制度上は、基礎控除額\$14,000 を超える贈与について最高 40%の税率で課税される。改正法案においては、2018 年以降、最高税率を 35%に引下げ。

今後の動向

下院歳入委員会は来週月曜日(11/6)に当該法案について審議を開始し、来週中(11/13 迄)に同委員会の賛成を得る予定である。更に、下院議長であるポール・ライアン氏は、同法案を感謝祭による休会前の 11 月 13 日の週に下院議会において審議し可決を目指す旨の発言をしている。

また、上院財政委員会委員長のオリン・ハッチ氏は上院財政委員会における税制改正法案を 11 月 6 日の週に提出予定であり、複数の共和党主力議員も、感謝祭前に、同委員会及び上院議会における税改正法案の審議・採決を目指す旨の発言をしている。上下院における両法案が出揃った段階で、両法案の内容を調整し最終法案としてクリスマス前までに大統領の署名を完了させることにより法制化することが目指されている。

参考情報

改正法案(全文)

https://waysandmeansforms.house.gov/uploadedfiles/bill_text.pdf

改正法案(要約)

https://waysandmeansforms.house.gov/uploadedfiles/tax_cuts_and_jobs_act_section_by_section_hr1.pdf

PwC 米国ニュースレター(英語版)

- House Ways and Means Chairman Brady releases tax reform bill (2017 年 11 月 2 日発行)

<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-house-ways-and-means-chairman-brady-releases-tax-reform-bill.pdf>

- Overview of Ways and Means Chairman Brady's tax reform bill (2017 年 11 月 5 日発行)

<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-overview-of-ways-and-means-chairman-brady-tax-reform-bill.pdf>

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

米国タックスデスク

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

山岸 哲也

080-1114-3872

tetsuya.t.yamagishi@jp.pwc.com

パートナー

山口 晋太郎

03-5251-2503

shintaro.yamaguchi@jp.pwc.com

シニア マネージャー

小林 秀太

090-1764-5403

shuta.s.kobayashi@jp.pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 620 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

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 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザ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。

© 2017 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。