

## 米国、GILTI財務省規則案公表

### EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてアラートは、下記サイトからご覧になれます。

<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

米国財務省は2018年9月13日、米国税制改正(The Tax Cuts and Jobs Act: TCJA)で新規導入された「米国外軽課税無形資産所得(Global Intangible Low-Taxed Income、以下、「GILTI」)合算課税」に関する財務省規則草案(Proposed Regulations)を公表しました。財務省は、今後、秋から冬にかけて、外国税額控除、支払利息の損金算入制限、BEAT、FDIIを含むクロスボーダー課税等に関するさらなる規則草案の公表を予定しています。

今回規則草案が公表されたGILTI合算課税は、外国子会社(以下、「CFC」)が認識する課税所得を、配当の有無にかかわらず、每期米国株主側で合算課税するという全く新しい概念のクロスボーダー課税です。GILTIという名称は、規定の内容を正確に反映しておらず、実際には、CFCが米国外において高税率で外国法人税を支払っていても、また無形資産を保有していなくても、機械的な算定式に基づき「みなし無形資産所得」として合算課税額が決定されます。

具体的には、各CFCがCFCレベルで「Tested Income(Loss)」という米国税法ベースの税引後所得を算定、米国株主側で保有する全CFCのTested IncomeとLossを通算し、「Net Tested Income」を算定します。このNet Tested Incomeから「みなし動産リターン(ルーティーン所得)」を差し引いた金額が「みなし無形資産所得」として合算課税対象のGILTI所得となります。みなし動産リターンは、プラスのTested Incomeを計上しているCFCが保有する有形償却資産のネット簿価を米国株主側で合算し10%を乗じた金額から特定支払利息を差し引いた金額となります。

GILTIは、一旦全額合算された後、50%相当額の所得控除が認められます。結果としてGILTIは通常の法人税率21%の半分、10.5%で課税されることとなります。さらにGILTIに適切に対応していると認められる外国法人税の80%が外国税額控除の対象となります。したがって理論的には、GILTIが合算課税されても、CFCが国外で13.125%(10.5%÷80%)の法人税を支払っていれば、米国では追加法人税が発生しないように見えますが、50%所得控除、米国株主側に十分な課税所得がないと外国税額控除の制限に抵触します。また、外国税額控除の算定時には、米国株主側の費用をGILTIバスケットに配賦する必要があると思われることから、外国税額控除が完全に切り切れず、結果としてCFCが米国外において高税率で法人税を支払っていても、実際には米国側で何らかの追加法人税が発生するケースが多くなることが危惧されています。さらに、GILTIは課税年度単年ベースの独立算定となることから、原則Tested Lossや外国税額控除枠を超える外国法人税の繰越・繰戻が認められない点も米国側での課税リスクを増幅していると言えます。

GILTI合算課税は2018年1月1日以降に開始するCFCの事業年度から適用が開始されます。

今回の規則草案の主な規定は、次の通りです。

#### Tested Income(Loss)

- ▶ CFCのTested Lossは、原則優先株主には配賦されない
- ▶ 課税年度中に持分を取得したCFCから配賦されるTested Lossは、米国株主が課税年度中に当該CFCを保有していた期間に対応する額に限定される
- ▶ 米ドル以外の機能通貨を持つCFCのTested Income(Loss)、有形償却資産ネット簿価は、CFC課税年度の平均為替レートで換算される
- ▶ 例えば、各CFCの課税済み留保所得算定目的等で、GILTI(米ドルベース)を各CFCに配賦し戻す際も、CFC課税年度の平均為替レートで換算する
- ▶ CFCレベルのTested Income(Loss)の算定は、各CFCを米国法人であるかのように取り扱い、既存のSubpart F所得算定法に準じて行う

- ▶ Tested Incomeから免除されている項目の一つにSubpart F所得があるが、Subpart F所得が課税年度の当期E&Pの上限に抵触して合算額が減額されている場合、Subpart F所得全額をTested Incomeから免除する(Subpart F所得の合算は、各CFCの当期E&Pを上限とする規定が従来から存在)
- ▶ 逆に、翌年以降、過去にE&P上限枠規定の影響により合算されていないSubpart F所得をRecaptureして合算する際には、当該合算額はTested Incomeからの免除額とはならない
- ▶ Tested Incomeから免除されている「高税率課税を理由にSubpart F所得とならない金額」は、本来Subpart F所得となる項目に関して、納税者が高税率の例外選択を実際に行っている金額のみを対象とする

#### 有形償却資産

- ▶ CFCの課税所得がTested Income以外の項目を含む場合(例えば、Subpart F所得)、有形償却資産ネット簿価は、各所得項目のグロス収入ベースで按分する
- ▶ 有形償却資産ネット簿価は、「Alternative Depreciation System(ADS)」と呼ばれる、通常より長期の耐用年数に基づく定額法定償却法で決定される必要があるが、CFCがGILTI規定の適用以前から保有している有形償却資産に関しても、取得日に遡ってADSを適用し、今後の簿価算定を行う
- ▶ 12カ月未満の短期課税年度のGILTI算定に使用される有形償却資産ネット簿価は、課税年度の期間に応じて日数按分する
- ▶ CFCが持分を保有するパートナーシップが所有する有形償却資産は、まずパートナーシップ側でネット簿価を算定し、その額をCFCがパートナーシップの持分に準じて取り込む
- ▶ パートナーシップが所有する有形償却資産ネット簿価を取り込むことができるのは、プラスのTested Incomeを持つCFCのみ
- ▶ 各CFCの有形償却資産ネット簿価の米国株主側への配賦は、原則、Tested Incomeの配賦比率に基づくが、優先株主に配賦される有形償却資産ネット簿価は、当該株主に配賦されるTested Incomeの10倍を上限とする

## 特定支払利息

- ▶ GILTI合算課税額の算定時に米国株主側でNet Tested Incomeから控除される「みなし動産リターン」は、米国株主に配賦される有形償却資産ネット簿価総額の10%から「特定支払利息」を控除した金額となる。特定支払利息は、各CFCがTested Income(Loss)を算定する際に加味されている支払利息を米国株主側で合算した金額だが、同じ米国株主が保有する他のCFCで受取利息として認識されている金額は含まれない。この計算を行う際に、個々の支払利息をトレースするのは実務的に煩雑であるため、代わりに米国株主側で全CFCの支払利息及び受取利息(Tested Income(又はLoss)の算定に加味されている範囲で)を一旦保有持分に準じて取り込み、米国株主側でネットして特定支払利息の算定を行う
- ▶ 特定支払利息の算定時に加味される利息は、米国税法上、利息と取り扱われる項目のすべてを含む
- ▶ 特定支払利息はTested Lossを計上するCFCの支払利息も含む(有形償却資産ネット簿価はTested Incomeを計上しているCFCからのものに限定されることは対照的)

## 米国パートナーシップ

- ▶ 米国パートナーシップが10%以上保有するCFCに関して、パートナーの間接持分が10%未満の場合には、GILTIはパートナーシップレベルで算定し、その額をパートナーに配賦する
- ▶ 一方、パートナーの間接持分が10%以上(すなわちパートナー自身も米国株主扱い)となる場合には、パートナーは間接持分に準じてLook-throughする形でCFCからGILTI算定に必要な各項目の金額を取り込み、パートナーが保有する他のCFCの金額と合算してGILTI算定を行う

## 連結納税グループ

- ▶ 連結納税グループ内法人のGILTIは、Tested Loss、有形償却資産ネット簿価、CFC支払利息及び受取利息の各項目をグループで一旦合算の上、各項目をTested Incomeを持つ法人にTested Incomeの比率で配賦して、各法人がGILTIを算定(実質的に連結納税グループでの合算ベースとなるが、各法人のGILTI額が個別に決定されるため、連結納税規則に基づく子会社株式簿価の調整や、各法人が保有するCFCへのGILTIの再配賦などが容易に可能となる)

## CFC株式簿価

- ▶ 累計でTested Lossを計上しているCFCの株式における譲渡損益計算の目的では、米国株主側でTested Incomeを減額したTested Loss累計額をもって株式簿価を減額する

## GILTI課税回避防止規定

- ▶ 保有期間が12カ月未満の有形償却資産はネット簿価計算上勘案しない
- ▶ CFCのGILTI課税対象初年度開始以前(かつ2018年1月1日以降)に他のCFCから取得した有形償却資産のステップアップ分はネット簿価算定上勘案しない

また、今回の規則草案で取扱いが規定されておらず、今後、別の規則草案でカバーする必要がある主な不明点としては、次のような項目が挙げられます。

- ▶ GILTIの50%所得控除
- ▶ GILTIに係わる外国税額控除規定、特にGILTIに適切に対応している外国法人税のグロスアップ額の外国税額控除目的でのバスケットカテゴリー
- ▶ CFCのTested Income(Loss)算定時の内国歳入法第163条(j)に基づく支払利息損金算入制限の適用の有無
- ▶ CFCのTested Income(Loss)算定時の内国歳入法第267A条のハイブリッド・ファイナンスに係わる支払利息損金算入制限の適用の有無

## メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
  2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- \* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY\_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

### EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンド コミュニケーション部  
tax.marketing@jp.ey.com

## EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

### EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20180920

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)