

2018年12月17日

Japan tax alert

EY税理士法人

米国財務省、BEAT 規則草案公表

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のアラートは、下記サイトからご覧になれます。

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

2018年12月13日、米国財務省は、193ページにわたる内国歳入法第59A条(税源浸食濫用防止税(Base Erosion and Anti-Abuse Tax、以下「BEAT」))に係わる規則草案を公表しました。

「減税・雇用法」により米国クロスボーダー課税は抜本的に改訂されていますが、BEATはGILTI(Global Intangible Low-Taxed Income: 米国外軽課税無形資産所得)、支払利息損金算入制限、ハイブリッドファイナンス規制と並び、外国関連者への支払いを通じて米国課税所得を圧縮するBase Erosionに網を掛ける目的で制定されています。当該規則草案では不明確であったグループベースの基準適用法、繰越欠損金の考え方等に対するガイダンスが規定されています。また、先行ガイダンスでは、旧アーニングス・ストリップング規定に基づく繰越支払利息は、損金算入のタイミングでBEAT算定に加味するとされていましたが、当該ポジションは覆され、一転BEAT除外となりました。一方、ロイヤルティがいつ売上原価(Cost of goods sold、以下「COGS」)扱いとなるかは、従来からの税法の考え方を踏襲するという指針を表明するに留めており、ロイヤルティの取扱いに基づくBEAT対策を検討している納税者には、慎重な対応が求められることとなります。他の規則草案同様、規定内容には最終化の過程でさらなる変更が加えられる可能性があります。

BEAT概要

BEATは、一定要件を充たす株式会社及び米国税務上事業主体課税を選択している事業体(Corporation)に関して、外国関連者(定義は下記のBase Erosion Payments部分を参照)に対する特定の支出(Base Erosion Payments)に起因する損金算入額(Base Erosion Benefits)及び繰越欠損金使用額のBase Erosion%相当を加算調整した「修正課税所得」に年度によって5%、10%、12.5%(銀行と証券会社はプラス1%)のBEAT税率を乗じ、当該BEAT税額が通常の法人税額を上回る場合に超過額を「BEATミニマム税」とするという規定です。従来の代替ミニマム税(AMT)とは異なり、BEATミニマム税は将来還付されることはありません。規則草案の主たる規定は次の通りです。

BEAT適用対象納税者

- ▶ 売上基準及びBase Erosion%基準の双方を充足するCorporation(S法人、REIT、RICを除く)
- ▶ 売上基準は過去3年間の平均総売上が5億米ドル以上
- ▶ Base Erosion%基準はBase Erosion%が3%以上(銀行及び証券会社は2%以上)

売上基準

- ▶ 米国法人は売上全額、外国法人は米国で申告課税の対象となる米国事業所得(Effectively Connected Income、以下「ECI」)にかかわる売上を加味
- ▶ 米国と租税条約を持つ国の外国法人でPE条項に基づき米国で申告課税を行うケースは、PE帰属所得に係わる売上(ECIのうちPE帰属外の部分は加味されない)
- ▶ パートナーシップ持分を保有するCorporationはパートナーシップ売上の持分相当を加味

Base Erosion%基準

- ▶ Base Erosion%は、当該課税年度の損金算入額にBase Erosion Benefitsが占める%
- ▶ 特定グループ内に銀行、証券会社がメンバーとして存在する場合は、グループ全体に2%の基準が原則として適用されるが、銀行及び証券業のグループに占める売上比率が2%未満の場合は、3%基準を適用
- ▶ 後述のBase Erosion Paymentから除外される米国移転価格税制上のService Cost Method(SCM)に準拠している役務提供対価、適格デリバティブ、Total Loss-Absorbing Capacity(TLAC)に基づく支払いは分母・分子の双方から除外

- ▶ 為替差損益は分母・分子の双方から除外
- ▶ 米国からInversionした企業に支払うCOGSや再保険プレミアム(税法上、費用ではなく総所得算定時の控除額)は、分子・分母の双方に加算
- ▶ 2018年1月1日以降に終了するCFCの課税年度が留保所得一括課税の合算課税年度となる場合、一括課税対象額に低税率を適用する目的で加味される想定控除額は分母に加算

売上基準及びBase Erosion%算定時のグループ合算計算

- ▶ 売上基準及びBase Erosion%は、特定グループメンバー合算ベースで算定し、当該目的では特定グループを単一納税者として取り扱う
- ▶ 特定グループメンバーは、50%超の資本関係にある米国法人及び外国法人の米国で申告課税対象となるECI部分
- ▶ 外国法人が租税条約のPE条項に基づき米国申告課税を行うケースは、ECIに代わりPE帰属部分のみ特定グループメンバーに含める
- ▶ 特定グループメンバーの構成は、BEATが適用される各課税年度末時点で確定し、売上基準に関しては当該メンバーの過去3年の売上を加味する
- ▶ 特定グループメンバーが異なる課税年度を持つ場合、売上基準及びBase Erosion%基準は、算定を行う納税者の課税年度に基づき数字を合算。例えば、3月決算のCorporationが12月決算の特定グループメンバーを持つ場合、12月決算のメンバーの4月～3月までの売上、費用、Base Erosion Payment等を合算して基準額を算定。逆に12月決算のCorporationは、3月決算の特定グループメンバーの1月～12月の数字を合算。他の特定グループメンバーのために、決算期ではない期間の金額を確定する際は、合理的な算定法を適用
- ▶ 合算対象期間がBEAT適用課税年度外となる場合も要合算。例えば、2018年1月からBEAT対象となっている12月決算の法人が属する特定グループに11月決算の法人がメンバーとして存在する場合は、11月決算の法人は2018年12月1日に開始する課税年度に初めてBEAT対象となるが、12月決算の法人がグループ合算計算を行う際に、11月決算の法人のBEAT対象外期間となる2018年11月までの金額も含む2018年1月～12月の数字を合算する

Base Erosion Payments

- ▶ Base Erosion Paymentsは、外国関連者に支払われる損金算入可能な支出、償却対象となる有形・無形資産の取得対価、再保険プレミアム、Inversionした法人に対するCOGSの4項目で構成
- ▶ Base Erosion Paymentsの認定目的での「外国関連者」は、25%株主、納税者及び25%株主の関連者（原則50%超ベース）、資本関係にかかわらず米国移転価格税制上関連者とされる者。当該目的の外国関連者の定義は、売上基準及びBase Erosion%基準を適用する際の特定グループメンバーの定義とは異なる点に注意
- ▶ 支出は現金である必要はない
- ▶ 適格出資、適格清算、組織再編等を通じた外国関連者からの資産取得も、Base Erosion Paymentsとなる。譲受人が譲渡人の税務簿価を引き継ぐ場合のBase Erosion Benefitsは、引き継がれた税務簿価に基づく償却額となる
- ▶ 外国関連者からの分配は、米国Corporationからの対価が存在しないため、現物分配による資産取得はBase Erosion Paymentsとはならない
- ▶ 外国関連者に譲渡された資産の含み損が認識された場合は、Base Erosion Paymentとなる。50%超の資本関係にあるグループ内資産譲渡に基づく損失は、対象資産がグループ外に譲渡されるまで繰延べが原則だが、当該規定は資産が最終的にグループ外に譲渡され課税所得計算に加味される時点で適用、また、Base Erosion Payments判断時の関連者（例：25%株主）との取引となる一方、損失の繰り延べには抵触しない取引が対象となるものと思われる
- ▶ 再保険プレミアムとInversionした法人への支払いを除き、Base Erosion Paymentsは米国税法上損金算入される費用項目に限定（総所得算定時の控除額となるCOGSは含まない）
- ▶ ロイヤルティを含む特定の支出が期間費用、COGSのいずれに区分されるべきかについては、BEAT規則ではなく、従来からの米国税法の考え方を適用する
- ▶ SCMに準拠している役務提供対価はBase Erosion Paymentsから除外されるが、SCM要件を充たしているもののマークアップが存在する場合、マークアップ部分のみをBase Erosion Paymentsとする
- ▶ 適格デリバティブはBase Erosion Paymentsから除外されるが、適格デリバティブに係わる報告義務を怠っている場合には、報告漏れ部分の金額がBase Erosion Paymentsとなる

- ▶ 支払いを受け取る外国関連者が受取額をECI又はPE帰属所得として米国での申告課税に含める場合には、当額支払額はBase Erosion Paymentsとならない
- ▶ 為替差損益は、外国関連者との取引に関連して認識される場合でもBase Erosion Paymentsとはならない
- ▶ 米国連邦準備制度理事会（FRB）が、外国G-SIBsの米国中間持株会社に適用する総損失吸収力（TLAC）最低基準を充たすために発行される内部TLAC適格債に基づく支払いは、Base Erosion Paymentから除外する。ただし、除外額はFRBの要件額に限定する
- ▶ FRBのTLAC要件は米国人のみが対象となることから、外国銀行の米国支店には適用がなく、よってTLACに係わるBase Erosion Payments除外規定も外国銀行の米国支店には関係がない。ただし、他国における同様の要件に基づく支払いの取扱いに関しては、今後の業界等からのコメントを反映してその取扱いを引き続き検討する

適用開始年度以前の支出とBase Erosion Payments

- ▶ 2017年12月31日以前に開始する課税年度に発生している支出はBase Erosion Paymentsとはならない
- ▶ 2017年12月31日以前に開始する課税年度に取得された資産は、支出がBase Erosion Paymentsとはならないことから、2018年1月1日以降の課税年度に計上される償却費用もBase Erosion Benefitsとはならない
- ▶ 2017年12月31日以前に開始する課税年度に発生している外国関連者に対する支払利息に関して、現金ベースで損金算入が認められる金額は、支払いが2018年1月1日以降の課税年度に行われる場合でもBase Erosion Paymentsとならない
- ▶ 2017年12月31日以前に開始する課税年度に発生している外国関連者に対する支払利息が（旧）163条(j)（アーニングス・ストリップング規定）に基づき非適格支払利息として繰り越されていて、2018年1月1日以降の課税年度に（新）163条(j)に基づき損金算入される場合でもBase Erosion Paymentsとはならない。当該ポジションはNotice 2018-28で表明されていたポジションを覆すもの

米国支店とBase Erosion Payments

- ▶ ECI又は租税条約に基づくPE帰属所得に関して納税申告を行う外国法人がネット課税所得を算定する際に、米国税法の規定に基づきECI又はPE帰属所得に配賦される支払利息は、その基となる利息が外国関連者に支払われる範囲のみでBase Erosion Paymentsとなる

- ▶ 支店Bookに計上される支払利息は、実際に外国関連者に支払われる範囲でBase Erosion Paymentsとなる
- ▶ 支店Bookに計上される支払利息がECI又はPE帰属所得に配賦される支払利息を超える場合、支店BookのBase Erosion Paymentsも当該超過額をもって減額される
- ▶ ECI又はPE帰属所得に配賦される支払利息が支店Bookに計上される支払利息を超える場合の超過額に関しては、実際に外国関連者に支払われる利息に相当する額がBase Erosion Paymentsとなる
- ▶ 米国支店が通貨別プール法で支払利息の金額を算定している場合、直接支店に帰属すると取り扱われる金額のうち外国関連者に支払われる金額、及び各通貨プールの支払利息の外国関連者に対する割合相当額に基づく金額がBase Erosion Paymentsとなる
- ▶ 支払利息以外の支出に関しても、支店が計上する費用が、最終的に外国関連者に対する支出にトレーシング(紐づけ)される範囲でBase Erosion Paymentsとなる
- ▶ PE帰属所得の算定を、米国税法ベースではなく、租税条約の規定に基づき、資産、リスク、機能を参照した独立企業ベースで行う場合、米国税法の基本概念である実際に発生している費用の支店に対する配賦・按分ではなく、内部取引(Internal Dealings)に基づく費用控除がPE側で認められることがある。このようなInternal Dealingsに基づく費用は、本店又は他の支店に支払われていると取り扱われる範囲でBase Erosion Paymentsとなる

Base Erosion Benefits

- ▶ Base Erosion Benefitsは、修正課税所得を算定する際に加算調整項目及びBase Erosion%を算定する際の分子として使用される
- ▶ Base Erosion%は、BEAT適用の有無の判断と並び、該当課税年度に使用される繰越欠損金に関する加算調整額の決定に使用される
- ▶ 米国で30%の源泉税課税対象となる支払いは、Base Erosion PaymentsでもBase Erosion Benefitsから除外(条約で源泉税率が低減されているケースでは、低減分がBase Erosion Benefitsとなる)
- ▶ (新)163条(j)で損金算入制限の対象となる支払利息は、非関連者に対する支払利息が優先的に損金不算入となり、その後関連者に対する支払利息が損金不算入となるが、その際に米国内外双方の関連者に対する支払利息が存在する場合、課税年度内に支払う米国内外関連者利息額の比率に準じて各々に金額を配賦。換言すると、163条(j)で損金算

入が認められる金額は関連者に対する支払利息に優先充たされ、その額を米国内外の関連者に按分、うち国外関連者に対する金額がBase Erosion Paymentsとなる

- ▶ (新)163条(j)で過年度から繰り越される支払利息は非関連者に対する支払利息が優先的に損金算入される
- ▶ (新)163条(j)で損金算入制限の対象となる支払利息が存在する場合、課税年度毎に繰越額に占める非関連者及び米国内外関連者金額をトラッキングする必要がある

修正課税所得

- ▶ 修正課税所得は通常の課税所得にBase Erosion Benefits及び繰越欠損金を使用している場合は、使用額のBase Erosion%相当額を「加算」して算定するもので、一からこれらの項目を除外して課税所得を算定し直すものではない。したがって、課税所得に基づき制限枠が決まる他の項目(例えば163条(j)等)を再計算することは認められない
- ▶ 修正課税所得は納税者単位(連結納税グループの場合は連結納税グループ単位)で算定する。売上基準及びBase Erosion%算定に適用される特定グループ計算は、あくまでもそれらの目的でのみ適用されるもので、修正課税所得は特定グループ単位での算定ではない
- ▶ ただし、修正課税所得算定時の加算調整額となる繰越欠損金に対するBase Erosion%相当額は、特定グループベースで算定されたBase Erosion%を使用する
- ▶ 該当課税年度単年で欠損金となる場合、すなわち単年度の損金算入額が益金算入額を上回る場合は、単年度課税所得がマイナスとなることから、加算調整も当該マイナス額を起点として行う
- ▶ 一方、該当課税年度単年ではプラスの課税所得が存在し、これを過年度からの繰越欠損金で相殺する場合、繰越欠損金が単年度課税所得を上回っていても、課税所得はマイナスとせず、ゼロを起点として加算調整を行う。すなわち、修正課税所得計算上の繰越欠損金の使用額は、繰越欠損金使用前の単年度課税所得額に限定される
- ▶ 繰越欠損金を使用している課税年度において加算調整項目となる繰越欠損金のBase Erosion%相当額は、実際に使用している繰越欠損金額に、欠損金発生課税年度のBase Erosion%を乗じて算定する
- ▶ BEAT規定そのものの適用がない2017年12月31日以前に開始する課税年度に関しては、Base Erosion Benefitsという概念が存在しないことから、これらの年度から繰り越される欠損金のBase Erosion%はゼロとなる

BEATミニマム税(BEMTA)

- ▶ BEMTAは、修正課税所得にBEAT税率(初年度5%、2年目以降10%、2026年より12.5%)を乗じたBEAT修正法人税額が通常の法人税を超過する金額。銀行と証券会社に適用されるBEAT税率は1%プラス
- ▶ BEAT修正法人税額算定時には税額控除は適用されない一方、通常の法人税の算定時には税額控除が加味される(したがってBEMTAが発生するリスクが高くなる)
- ▶ 2025年12月31日以前に開始する課税年度に関しては、R&D税額控除、低所得者住宅クレジット及び再生可能エネルギー控除の80%は通常の法人税額に加算調整してBEAT修正法人税額と比較するという緩和措置が規定されているが、外国税額控除は当該緩和規定の対象ではない。税額控除の使用時には、外国税額控除から優先使用されることから、外国税額控除によりR&D及び他の特定控除の使用可能額が減額されることがある。そのような場合も、あくまで実際に使用されるR&D及び他の特定控除のみが緩和措置の対象となる

連結納税グループ

- ▶ BEMTAは連結納税グループ単位で算定

パートナーシップの取扱い

- ▶ パートナーシップそのものはBEAT適用対象納税者ではないが、BEAT適用対象となるパートナーは、パートナーシップの所得や費用の持分相当額を取り込んでBEAT規定を適用する
- ▶ ただし、保有持分が10%未満で持分時価が2,500万米ドル未満の場合は、少額免除規定に基づきパートナーシップからの取り込みは行わない
- ▶ パートナーシップから取り込む金額が外国関連者との間のものかどうかの判断は各パートナー側で行う

濫用防止規定

- ▶ BEAT適用時には次の取引は濫用取引として計算から除外する
 - ▶ 直接支払うとBase Erosion Paymentsとなる取引に、導管、仲介者を介在させてBase Erosion Paymentsではない取引に転換することを主たる目的のひとつとする取引
 - ▶ Base Erosion%の分母となる控除額の恣意的な増額を主たる目的のひとつとする取引
 - ▶ 銀行及び証券会社に適用される1%高いBEAT税率や1%低いBase Erosion%基準を回避することを主たる目的のひとつとする取引

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 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 をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20181217

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