

令和 5 年度産業経済研究委託事業

米国の税制改正動向にかかる調査研究事業
調査報告書

令和 6 年(2024 年)3 月 22 日

EY 税理士法人



【執筆者等】

EY 税理士法人(受託者)

関谷 浩一	代表者	ビジネス・タックス・サービス部 パートナー
秦 正則		US Tax Desk シニア・テクニカルアドバイザー
荒木 知	業務管理者	ビジネス・タックス・サービス部 ディレクター
田中 久博		国際税務・トランザクションサービス部 ディレクター
岡 映		国際税務・トランザクションサービス部 シニアマネージャー
栗原 浩保		ビジネス・タックス・サービス部 マネージャー
西森 真由美		国際税務・トランザクションサービス部 アシスタント・マネージャー
北原 希世子		ビジネス・タックス・サービス部 アシスタント・マネージャー
前田 雄太		ビジネス・タックス・サービス部 アシスタント・マネージャー

目次

第1章 事業概要	5
第1節 事業目的	5
第2節 実施内容	6
第3節 本書の構成	7
第2章 Inflation Reduction Actの概要	13
第1節 IRA成立までの経緯	14
第2節 IRAの政策目的	15
1. クリーンエネルギー	15
2. 税制改革(税の公平性確保)	15
3. 雇用創出	16
4. 米国製造業の強化	16
5. 医療費削減	16
第3節 IRA施行による10年間の歳入・歳出の見積りの概要	17
第4節 IRAによる各種税額控除プログラム及びその特徴	18
1. 投資、生産及び消費者による購入に対する税額控除プログラム	18
2. 税額控除の手続	27
3. 政策目的に沿った税額控除の要件・インセンティブの付与	27
3.1 雇用創出目的	27
3.1.1 税額控除率の加算の適用要件の例	28
3.2 米国製造業の強化目的	28
3.2.1 税額控除の適用要件の例	28
3.2.2 税額控除率の加算の適用要件の例	28
4. 補助金等との違い	31
第5節 税額控除の活用方法	33
第3章 実勢賃金・見習い雇用要件	34
1. Davis-Bacon Actとの整合性	35
2. PWA(実勢賃金及び見習い雇用要件)適用対象納税者	35
3. 見習い工	36
4. PWA不履行是正・ペナルティ	36
第4章 クリーン自動車購入税額控除のForeign Entity of Concern要件	38
1. 30D税額控除	39
2. FEOC要件	39
3. デューデリジェンス要件	40

4.	トレース不能のバッテリー鉱物に対する時限緩和措置	40
5.	重要鉱物のトレースの簡便化	41
6.	FEOC要件準拠宣誓義務	41
第5章	税額控除の譲渡制度	42
1.	適格クレジット譲渡制度に関する財務省規則草案	42
2.	譲渡制度の概要	42
3.	譲渡選択対象納税者	43
4.	譲渡対象除外クレジット	43
5.	譲渡選択	44
6.	譲渡選択手続	44
7.	譲渡選択Statement	45
7.1	原則	45
7.2	譲渡選択に適用される制限	45
8.	譲渡可能適格クレジット額	45
9.	譲渡対価の取扱い	46
10.	譲受人側の取扱い	46
11.	パートナーシップの取扱い	46
12.	事前登録制度	48
13.	過剰クレジット譲渡	49
14.	3年間の延長繰り戻し期間	49
第6章	税額控除の還付制度	50
1.	適格クレジット還付制度に関する財務省規則草案	50
2.	還付制度の適格主体	51
3.	還付選択できる納税者	51
4.	還付制度の適格主体及び還付選択できる納税者が所有する事業体	51
5.	パートナーシップについて	52
6.	パートナーシップ以外の者に係る還付選択対象金額	53
7.	還付選択を行う申告書	54
8.	事前登録制度	55
9.	過剰クレジット譲渡	55
第7章	IRAの活用状況及び政策効果	56
1.	IRAの活用状況	56
2.	IRA成立後1年経過段階における政策効果	57
付録	BEPS行動計画5と移転価格原則との関係～米国と日本の状況	60
第1節	BEPS行動計画5におけるネクサス・アプローチと移転価格の関係	61
第2節	BEPS行動計画5における米国FDIIの位置づけ及び米国の対応	63

1. 米国FDII税制の概要	63
2. BEPS行動計画における米国FDIIの扱い	63
3. 米国の税務の執行における立証責任関係の違い	64
第3節 我が国企業における移転価格税制への対応	65
1. 移転価格税制	65
2. 移転価格文書化	65
3. ローカルファイル	66
4. 日本の独立企業間価格の算定方法	67

第1章 事業概要

第1節 事業目的

昨今、米国をはじめとする世界各国では、デジタル化、最先端技術の開発、グローバルサプライチェーンの再構築等、コロナ後の経済・社会システムの再構築を見据えて、これまでにない規模と形式の産業政策を展開する動きが見られている。このように、産業政策のあり方が大きく変化しうる時代を迎える中、我が国においても、国内の投資を拡大し、イノベーションを起こし、所得が向上するという3つの好循環の実現に向け、新たな税制措置を含めた産業政策のあり方を検討していく必要がある。

具体的な政策の検討にあたっては、近年インフレ削減法により国内投資に対する長期的かつ大規模な税制措置を導入する米国を取り上げ、インフレ削減法などでどのような税制措置が行われるのかについて、インフレ削減法成立後から現在までに判明している政策効果も含めて研究する。

このため、本事業では、米国の税制や産業政策に関する詳細な文献調査等を、アメリカの専門家チームや日本の有識者へのヒアリングを重ねながら行うことにより、インフレ削減法における予算、税制措置、金融措置等の各種政策の実態及びその活用状況や効果等を調査・分析することを目的とする。

第2節 実施内容

本事業において、EY 税理士法人は、米国のインフレ削減法を中心とした米国税制の実態に係る調査として、次の2つの業務を実施した。

- ▶ 米国のインフレ削減法における税制の実態調査及び分析
- ▶ インフレ削減法における税制に係るヒアリング

米国のインフレ削減法における税制の実態調査及び分析としては、インフレ削減法に関する予算の概要、エネルギー安全保障・気候変動対策に係る各種税額控除プログラムの概要と、米国の産業政策にも絡む控除の要件、税額控除に係る活用制度等について、沿革や活用状況、効果等を含めた調査を行った。

当該調査においては、文献調査に加え、弊社の海外提携事務所であるアメリカオフィスの米国政策専門家への聞き取り調査を随時実施した。また、当該調査に関して学者等の外部有識者を招いた勉強会を実施した。以上の調査等を踏まえて、インフレ削減法に関する政策目的、予算概要、各種税額控除プログラムの要件とその特徴、税額控除の活用制度、活用状況及び効果等を分析し整理した。

なお、これらの調査は、特段の断りがない限り、令和6年(2024年)1月1日時点の公開情報に基づいている。

第3節 本書の構成

1. 構成

本書は、以下の7つの章と付録から構成されている。

第1章 事業概要

第2章 Inflation Reduction Act の概要

第3章 実勢賃金・見習い雇用要件

第4章 クリーン自動車購入税額控除の Foreign Entity of Concern 要件

第5章 税額控除の譲渡制度

第6章 税額控除の還付制度

第7章 IRA の活用状況及び政策効果

付録 BEPS 行動計画 5 と移転価格原則との関係～米国と日本の状況

2. 各章の概要

第1章においては、本事業の概要及び目的、本書の構成として、次の項目を記載した。

第1節 事業目的

第2節 実施内容

第3節 本書の構成

第2章においては、米国の Inflation Reduction Act (インフレ削減法(以下、「IRA」という。))の概要として、IRA の政策目的及び IRA のうちエネルギー安全保障・気候変動対策により提供される税額控除プログラムとその特徴についての調査結果として、次の項目を記載した。

第 1 節 IRA 成立までの経緯

第 2 節 IRA の政策目的

1. クリーンエネルギー
2. 税制改革(税の公平性確保)
3. 雇用創出
4. 米国製造業の強化
5. 医療費削減

第 3 節 IRA 施行による 10 年間の歳入・歳出の見積りの概要

第 4 節 IRA による各種税額控除プログラム及びその特徴

1. 投資、生産及び消費者による購入に対する税額控除プログラム
2. 税額控除の手続
3. 政策目的に沿った税額控除の要件・インセンティブの付与
 3. 1 雇用創出目的
 3. 1. 1 税額控除率の加算の適用要件の例
 3. 2 米国製造業の強化目的
 3. 2. 1 税額控除の適用要件の例
 3. 2. 2 税額控除率の加算の適用要件の例
4. 補助金等との違い

第 5 節 税額控除の活用方法

第 3 章においては、IRA における税額控除プログラムの一部において、控除の加算が可能となる実勢賃金・見習い雇用要件について、その概念の沿革 (Davis-Bacon Act) も踏まえた調査結果として、次の項目を記載した。

1. Davis-Bacon Act との整合性
2. PWA (実勢賃金及び見習い雇用要件) 適用対象納税者
3. 見習い工
4. PWA 不履行是正・ペナルティ

第 4 章においては、IRA の税額控除プログラムのうち、北米進出を図る世界の自動車及び自動車部品の製造会社から注目されているクリーン自動車購入税額控除について、その控除要件の一つである Foreign Entity of Concern (以下、「FEOC」という。)要件を中心に、調査結果として次の項目を記載した。

1. 30D 税額控除
2. FEOC 要件
3. デューデリジェンス要件
4. トレース不能のバッテリー鉱物に対する時限緩和措置
5. 重要鉱物のトレースの簡便化
6. FEOC 要件準拠宣誓義務

第 5 章においては、IRA における税額控除の画期的な活用方法として注目されている税額控除の譲渡制度について、その調査結果として、次の項目を記載した。

1. 適格クレジット譲渡制度に関する財務省規則草案

2. 譲渡制度の概要

3. 譲渡選択対象納税者

4. 譲渡対象除外クレジット

5. 譲渡選択

6. 譲渡選択手続

7. 譲渡選択 Statement

7. 1 原則

7. 2 譲渡選択に適用される制限

8. 譲渡可能適格クレジット額

9. 譲渡対価の取扱い

10. 譲受人側の取扱い

11. パートナーシップの取扱い

12. 事前登録制度

13. 過剰クレジット譲渡

14. 3 年間の延長繰り戻し期間

第 6 章においては、IRA における税額控除の活用方法の一つである還付制度を取り上げ、調査結果として次の項目を記載した。

1. 適格クレジット還付制度に関する財務省規則草案
2. 還付制度の適格主体
3. 還付選択できる納税者
4. 還付制度適格主体及び還付選択できる納税者が所有する事業体
5. パートナーシップについて
6. パートナーシップ以外の者に係る還付選択対象金額
7. 還付選択を行う申告者
8. 事前登録制度
9. 過剰クレジット譲渡

第 7 章においては、IRA 成立から現在まで経過年数は短い、現在において判明している IRA の活用状況や公表されている政策効果並びに今後の効果の見込みについて、調査結果として次の項目を記載した。

1. IRA の活用状況
2. IRA 成立後 1 年経過段階における政策効果

付録においては、BEPS 行動計画と移転価格原則との関係について、主に米国と日本の状況を取り上げた。これを付録で取り上げた理由は、OECD の BEPS (base erosion and profit shifting) プロジェクトの有害税制に関する行動計画 5 における国際的基準に対して、米国はどのように対応しているのかについて考察することは、我が国の税制を考える上でも一考に値するためである。また、BEPS 行動計

画 5 は移転価格税制との関連も大きいことから、BEPS 行動計画 5 及び移転価格税制の内容並びに米国と日本の状況について取り上げ、その調査結果として次の項目を記載した。

第 1 節 BEPS行動計画 5 におけるネクサス・アプローチと移転価格の関係

第 2 節 BEPS行動計画 5 における米国FDIIの位置づけ及び米国の対応

1. 米国FDII税制の概要
2. BEPS行動計画における米国 FDII の扱い
3. 米国の税務の執行における立証責任関係の違い

第 3 節 我が国企業における移転価格税制への対応

1. 移転価格税制
2. 移転価格文書化
3. ローカルファイル
4. 日本の独立企業間価格の算定方法

第2章 Inflation Reduction Act の概要

2022 年 8 月 16 日に米国のバイデン大統領は法案 5376「The Inflation Reduction Act of 2022 (インフレ削減法(以下、「IRA」という。))に署名し、同法が成立した。IRA は、2022 年度からの 10 年間で各種施策により 7,390 億ドルの歳入増を図る一方で、4,370 億ドルの投資を図るものである^{1・2}。中でも、米国におけるクリーンエネルギー製造関連の雇用創出を狙いとして、エネルギー安全保障及び気候変動対策に関しては過去最大規模となる 3,690 億ドルを投資することが盛り込まれており、これは前例のない大規模な投資である。クリーンエネルギー設備・蓄電池・電動車両の生産を加速するための税額控除や、クリーン電力を導入・拡大させるための助成金・融資の各種政策には企業から高い注目が集められている。以下、本報告書においては、IRA の中でも、投資の面から大きな注目を集めているエネルギー安全保障及び気候変動対策に関する税額控除プログラムについて主に取り上げることとしたい。

本章では IRA の概要として、IRA の政策別目的、10 年間の歳入・歳出の見積り、及び IRA に規定された税額控除の概要を順に説明する。

¹ Chris Van Hollen 米国上院議員資料「SUMMARY: THE INFLATION REDUCTION ACT OF 2022」(2022.8.11)

<https://www.vanhollen.senate.gov/imo/media/doc/One-Pager%20Summary-%20Nationally.pdf>

² 米国上院議会資料「SUMMARY: THE INFLATION REDUCTION ACT OF 2022」

https://www.democrats.senate.gov/imo/media/doc/inflation_reduction_act_one_page_summary.pdf

第1節 IRA 成立までの経緯

2020 年から 2021 年にかけて、バイデン政権は、Build Back Better Plan と呼ばれる一連の政策を発表している。Build Back Better Plan の一部として、American Jobs Plan と呼ばれる、インフラ整備や住宅建設等に加えて気候変動対策を含めた政策が 2021 年 3 月に発表された³。当該 American Jobs Plan の気候変動対策部分も含めた法案が、「The Build Back Better Act」(以下、「BBBA」という。)(法案 5376)として 2021 年 9 月 27 日に下院に提出され、審議が始まり、同年 11 月 19 日に 220 対 213 で下院を通過した。その後、上院の審議が継続していたが、West Virginia 州上院議員 Joseph Manchin III(民主党)が、「BBBA に規定される歳出が財政赤字を加速させ、インフレーションの更なる悪化を招きかねない。増額子女控除の受給に就労要件が含まれていない。」等の理由で、BBBA に反対し、可決の目途が立たないまま 2022 年の上半期が終わった。上院における民主党と共和党との交渉を経て、2022 年 8 月 6 日に BBBA は、法人税率 28%引き上げ、GULTI 税率 21%引き当て及び国別計算等の規定は削除され、法人税に関しては法人ミニマム税のみが残るという新たな内容で、Inflation Reduction Act と名称変更され、上院修正法案として上院で再審議が開始された。翌 8 月 7 日、上院投票結果が 50 対 50 であったところ、副大統領が決裁権を行使し、上院に同法案は可決された。8 月 12 日に下院が同法案を 220 対 207 で可決し、バイデン大統領が 8 月 16 日に署名して同法案は法律として成立した⁴。

³ ホワイトハウス資料

・「The Build Back Better Framework」<https://www.whitehouse.gov/build-back-better/>

・「FACT SHEET: The American Jobs Plan (March 2021)」

<https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2021/03/31/fact-sheet-the-american-jobs-plan/>

⁴ Congress.gov (H.R.5376 – 117th Congress (2021-2022) Bill History)

第2節 IRA の政策目的

IRA の政策目的については、米国ホワイトハウスの説明によると以下のとおり整理される。

1. クリーンエネルギー

IRA により、2030 年までに 10 億トンの温室効果ガス排出量の削減を見込んでおり、炭素排出量を 2030 年までに 2005 年比で半減することに貢献し、2050 年までにネットゼロを達成することが可能となると見込まれている⁵。

2. 税制改革(税の公平性確保)

財政赤字を軽減し、超富裕層と企業に納税の公正な負担を求めるとし、年間所得 40 万ドル以上の高所得者及び大企業へ増税の負担を求める。具体的には、最低税率 15%の法人税や、自社株買いに対する 1%課税を通じて、税の公平性の確保を図る。また、年間所得が 40 万ドル以下の者には、税金の負担が増えることはない⁶。

⁵ ホワイトハウス資料

・「FACT SHEET: How the Inflation Reduction Act Builds a Better Future for Young Americans」

<https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2022/08/16/fact-sheet-how-the-inflation-reduction-act-builds-a-better-future-for-young-americans/>

・「FACT SHEET: One Year In, President Biden's Inflation Reduction Act is Driving Historic Climate Action and Investing in America to Create Good Paying Jobs and Reduce Costs」

<https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2023/08/16/fact-sheet-one-year-in-president-bidens-inflation-reduction-act-is-driving-historic-climate-action-and-investing-in-america-to-create-good-paying-jobs-and-reduce-costs>

⁶ ホワイトハウス資料「FACT SHEET: The Inflation Reduction Act Supports Workers and Families」

<https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2022/08/19/fact-sheet-the-inflation-reduction-act-supports-workers-and-families/>

3. 雇用創出

600 億ドル超の投資を通じて、新たに数百万人規模のクリーンエネルギー製造関係の国内雇用の創出を図る¹。

また、企業に対して税額控除のインセンティブを与えることで、労働者が公正な賃金を得られる雇用を促進する⁴。

4. 米国製造業の強化

国内のクリーンエネルギー生産に税額控除のインセンティブを与えることで、米国のクリーンエネルギー・サプライチェーンの構築を図る。また、税額控除額及び税額控除率の加算を通して米国産の製品や素材の活用を促進する⁴。

5. 医療費削減

被保険者 1 人当たり年間約 800 ドルの医療費負担の削減を図るほか、インフレ率を超える価格上昇分について薬品会社に割り戻しを行う義務がある¹。

第3節 IRA 施行による 10 年間の歳入・歳出の見積りの概要

IRA 施行による 2022 年度から 10 年間の歳入・歳出の見積り概要は下表のとおりである⁷。

＜10 年間の歳入・歳出の見積りの概要＞

歳入(財源)	合計7,370億ドル	歳出(投資)等	合計7,370億ドル
15%最低法人税	2,220億ドル	エネルギー安全保障・気候変動	3,690億ドル
処方薬価格改革	2,650億ドル	低所得者向け医療補助制度の延長	640億ドル
内国歳入庁の税務執行強化	1,240億ドル	西部干害支援	40億ドル
1%自社株買い課税	740億ドル	(歳出合計)	4,370億ドル
損失控除制限期間の2年延長	520億ドル	財政赤字削減	3,000億ドル

以降では、IRA の中でも、最も大きく予算配分され、投資の面からも注目を集めているエネルギー安全保障・気候変動対策の税額控除プログラムを取り上げる。

⁷ 以下の資料より作成

・Chris Van Hollen 米国上院議員資料「SUMMARY: THE INFLATION REDUCTION ACT OF 2022」(2022.8.11)

<https://www.vanhollen.senate.gov/imo/media/doc/One-Pager%20Summary-%20Nationally.pdf>

・米国上院議会資料「SUMMARY: THE INFLATION REDUCTION ACT OF 2022」

https://www.democrats.senate.gov/imo/media/doc/inflation_reduction_act_one_page_summary.pdf

第4節 IRA による各種税額控除プログラム及びその特徴

IRA によるエネルギー安全保障・気候変動対策の各種税額控除プログラムには大きく 3 点の特徴があり、①投資、生産、購入の各段階で適用可能なプログラムが分かれること、②税額控除を受けるための手続きとしてエネルギー省の事前承認が必要なものがあること、③政策目的に応じて金額・割合が異なることが挙げられる。

1. 投資、生産及び消費者による購入に対する税額控除プログラム

適用できる税額控除の種類については、投資・生産・購入の各段階に応じて規定されており、主な種類としては以下が挙げられる。ただし、投資税額控除と生産比例税額控除は併用不可である。

▶ 設備投資の段階における投資税額控除(ITC:Investment Tax Credit)

主な ITC(投資税額控除)は以下のとおりである。

IRC ⁸ §	ITC(投資税額控除)	推定額 ⁹	基本控除率
48	再生可能エネルギー施設への投資に対する税額控除	\$ 140 億	投資額の 6%
48E	温室効果ガス排出ゼロ以下の発電施設及びエネルギー貯蔵技術への投資に対する税額控除	\$ 509 億	投資額の 6%
48C	先端エネルギー製造設備への投資に対する税額控除	\$ 100 億	投資額の 6%
30C	代替燃料自動車の燃料供給設備への投資に対する税額控除	\$ 17 億	投資額の 6%

⁸ IRC とは Internal Revenue Code(内国歳入法)の略称であり、以下、同じとする。

⁹ 推定額については、以下の資料を参照して作成した。

Congressional Budget Office 資料「Estimated Budgetary Effects of Public Law 117-169, to Provide for Reconciliation Pursuant to Title II of S. Con. Res. 14」 <https://www.cbo.gov/publication/58455>

上記のうち、48C の投資税額控除には総額 100 億ドルが割り当てられ(そのうち少なくとも 40 億ドルはエネルギーコミュニティ¹⁰に割り当てられる¹¹)、控除対象も広いことから多くの企業から注目を集めている。

48C は先端エネルギー製造設備を新設・拡張・再装備するための適格投資に対する投資税額控除であり、この対象となる設備¹²について、設備の区分ごとに例示したものが次頁の表である。

48C の投資税額控除の基本額は、適格と認められた投資額の 6%であるが、設備建設に係る労働者の実勢賃金及び見習い雇用条件を満たす場合は、投資額の 30%の税額控除が認められる。

¹⁰ 炭鉱又は石炭火力発電所が閉鎖された地域等。詳細はエネルギー省資料「Energy Community Tax Credit Bonus」
<https://energycommunities.gov/energy-community-tax-credit-bonus/>を参照。

¹¹ ホワイトハウス資料「BUILDING A CLEAN ENERGY ECONOMY: A GUIDEBOOK TO THE INFLATION REDUCTION ACT'S INVESTMENTS IN CLEAN ENERGY AND CLIMATE ACTION CLEANENERGY.GOV JANUARY 2023, VERSION」
<https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2022/12/Inflation-Reduction-Act-Guidebook.pdf>

¹² IRS 資料「Additional Guidance for the Qualifying Advanced Energy Project Credit Allocation Program under Section 48C(e)」<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-23-44.pdf>

§48C の対象となる設備		例示等
1 先端エネルギーの生産・リサイクルのための産業・製造設備の設置・再装備・拡張		
a	太陽光・水力・風力・地熱・その他の再生可能エネルギーの発電設備	太陽パネル、浮体式洋上風力発電、風力・水力・地熱タービン
b	燃料電池、マイクロタービン、エネルギー貯蔵システム・部品	定置用蓄電池、定置用水素燃料電池、水素貯蔵容器
c	電力グリッドの現代化用設備・部品	電力供給のためのグリッド設備・変換器・高度ケーブル
d	酸化炭素の回収・除去・利用・隔離のための設備	二酸化炭素耐性コンクリート、酸化炭素輸送装置
e	再生可能又は低炭素・低排出の燃料・化学品・製品の精製・電解・混合のための装置	再生可能な運送用燃料の精製装置、クリーン水素電解装置
f	省エネ技術（住宅・商業・産業用）を生産するための設備	住宅・商業ビルのエネルギー高効率化の設備、超効率化給湯システム
g	小型・中型・大型の電気自動車・燃料電池自動車、及びその関連技術・部品・材料・充電・燃料補給インフラ	電気自動車、プラグインハイブリッド車、燃料自動車、バッテリー、正極負極材、燃料電池、電気自動車充電設備
h	総重量 14,000 ポンド以上のハイブリッド車、及びその関連技術・部品・材料	牽引用バッテリー、コンバーター、電力電子機器
i	その他財務長官決定の温室効果ガス排出削減のための先端エネルギー設備	原子力発電所及びその燃料（製造・変換・濃縮含む）の専門的装置、太陽光発電技術の供給に必要なダイヤモンドワイヤーソー
2 温室効果ガス排出を 20%以上削減する産業・製造設備の再装備		
a	低炭素・ゼロ炭素プロセス熱システム	電気ヒートポンプ、熱併給発電システム、蓄熱技術
b	酸化炭素の回収・輸送・利用・貯蔵システム	酸化炭素の輸送・貯蔵に必要な特殊機器・材料、酸化炭素を合成燃料・炭素製品等に返還する機器も含む

c	産業プロセスでのエネルギー効率化・廃棄物削減	産業用のヒートポンプ・熱併給発電システム・断熱材・制御装置
d	その他温室効果ガス排出削減のための産業技術・省エネ技術	直接燃料使用プロセスの電化、再生可能エネルギー・低排出エネルギー燃料及び原料の採用、温室効果ガスを 20%以上削減する装置の設置
3 重要鉱物の処理・精製・リサイクルのための産業設備の設置・再装備・拡張		
重要鉱物（アルミニウム等）は米国地質調査所やエネルギー長官によって決定されたもの（原鉱石、塩湖、鉱山廃棄物等を重要鉱物に加工するものも含む）		

▶ 製造や発電の生産販売量に比例した生産比例税額控除（PTC：Production Tax Credit）

主な PTC（生産比例税額控除）は以下のとおりである。

IRC§	PTC(生産比例税額控除)	推定額 ¹³	基本控除率(例)
45	再生可能エネルギーの生産に対する税額控除	\$ 511 億	生産販売量の ¢ 0.3/kWh 等
45X	先端製造設備の部品の生産に対する税額控除	\$ 306 億	生産販売量の ¢ 4/W 等
45U	原子力発電に対する税額控除	\$ 300 億	生産販売量の ¢ 0.3/kWh 等
45Y	温室効果ガス排出ゼロ以下の発電施設による発電 に対する税額控除	\$ 112 億	生産販売量の ¢ 0.3/kWh
45V	温室効果ガス低排出の水素の生産に対する税額控 除	\$ 132 億	\$ 0.6/kg 等
45Z	温室効果ガス低排出の燃料の生産に対する税額控 除	\$ 29 億	生産販売量の ¢ 20/gallon
40A	バイオ・再生可能ディーゼル・代替燃料の生産に対 する税額控除	\$ 56 億	生産販売量の \$ 1/gallon 等
45Q	酸化炭素の回収・隔離に対する税額控除	\$ 32 億	\$ 17/ton 等

¹³ 推定額については、Congressional Budget Office 資料「Estimated Budgetary Effects of Public Law 117-169, to Provide for Reconciliation Pursuant to Title II of S. Con. Res. 14」 <https://www.cbo.gov/publication/58455> を参照して作成した。

上記のうち、45X は、再生エネルギーの生産設備に使用される部品を米国内で製造・販売した量に応じて受けられる税額控除であり、製造企業から注目されている。

45X の対象分野とその部品例は、次の表のとおりであり、税額控除額は各部品ごとに細かく規定されている¹⁴。

¹⁴ 内国歳入法 45X 条

§45X 対象分野	部品	税額控除額
太陽光発電部品	薄膜太陽電池又は結晶シリコン太陽電池	¢ 4/W
	太陽光発電ウェーハ	\$ 12/m ²
	ソーラーグレードポリシリコン	\$ 3/kg
	ポリマーバックシート	¢ 40/m ²
	ソーラーモジュール	¢ 7/W
	トルクチューブ	¢ 87/kg
	構造用ネジ	\$ 2.28/kg
風力発電部品	オフショア風力船舶	販売価格の 10%
	ブレード	¢ 2/W
	ナセル	¢ 5/W
	タワー	¢ 3/W
	固定プラットフォームの基礎	¢ 2/W
	浮動プラットフォームの基礎	¢ 4/W
インバーター	セントラルインバーター	¢ 0.25/W
	ユーティリティインバーター	¢ 1.5/W
	商用インバーター	¢ 2/W
	住宅用インバーター	¢ 6.5/W
	マイクロインバーター	¢ 11/W
	分散型風力発電インバーター	¢ 11/W
バッテリー部品	電極活物質	生産費用の 10%
	バッテリーセル	\$ 35/kWh
	バッテリーモジュール	\$ 10/kWh
	バッテリーモジュール(セルなし)	\$ 45/kWh
重要鉱物	アルミニウム、アンチモン、バライト、ベリリウム、セリウム、セシウム、クロム、コバルト、ジスプロシウム、ユーロピウム、蛍石、ガドリニウム、ゲルマニウム、黒鉛、インジウム、リチウム、マンガン、ネオジウム、ニッケル、ニオブウム、テルル、スズ、タングステン、バナジウム、イットリウム、他	生産費用の 10%

45X の対象となる部品は米国内で生産され、非関連者へ販売されたものである必要がある。
45X は重要鉱物を除き、段階的に縮小されていくことが規定されており、税額控除額が販売する年に応じて、次の割合に減額されていく。2030 年中の販売は 75%、2031 年中の販売は 50%、2032 年中の販売は 25%で、2033 年以降の販売に対しては、廃止となる。

なお、PTC 制度は 1992 年の Energy Policy Act¹⁵において、風力及びバイオマスに対する 1.5 ¢ /kWh の税額控除として初めて導入された。

▶ クリーン自動車等の購入段階における税額控除(例: クリーンビークル・クレジット)

電気自動車・燃料電池自動車の購入に対する税額控除(IRC Section30D)、中古の電気自動車・燃料電池自動車の購入に対する税額控除(IRC Section25E)、商用の電気自動車・燃料電池自動車の購入に対する税額控除(IRC Section45W)がある。

特に 30D の電気自動車等の購入に対する税額控除が注目されており、条件を満たす電気自動車・燃料電池自動車の購入者に対して、最大一律 7,500 ドルの税額控除が受けられる(なお、税額控除の内訳については、後記の 3.2.1 を参照)。

▶ 住居・ビルの改修段階における税額控除

住居・ビルの回収等に対する主な税額控除は、次の表のとおりである。

¹⁵ The Energy Policy Act of 1992 102nd Congress H.R.776.ENR。1992 年 10 月 24 日に可決した。当時の下院・上院は民主党多数であり、大統領は George H. W. Bush(共和党)であった。

IRC§	税額控除	推定額	基本控除率
25D	住宅用の太陽光発電・燃料電気・風力発電・地熱設備の購入に対する税額控除	\$ 220 億	費用の 30%
25C	エネルギー効率の高い住宅への改修に対する税額控除	\$ 125 億	費用の 30%
45L	エネルギー効率の良い住宅の取得に対する税額控除	\$ 20 億	適格要件ごとに \$ 500~5,000
179D	エネルギー効率の高い商業ビルへの改修に対する税額控除	\$ 4 億	費用の 0.5/ft ² 等

2. 税額控除の手続

税額控除の手続きとして、一般に納税者による税務申告以外に要件はない。法人税・所得税の額から税額控除額が減額される。税額控除の未使用額は、還付されない代わりに 1 年繰り戻し、20 年繰り越しが認められる。ただし、投資プロジェクト等、エネルギー省の事前承認を要するものには留意が必要である(IRC Section 48C 等)。

3. 政策目的に沿った税額控除の要件・インセンティブの付与

各税額控除は、IRA の政策目的に沿った要件に基づき控除額・控除率(加算)が規定されている。主な要件としては政策目的別に以下が挙げられる。

3.1 雇用創出目的

雇用創出の目的から以下の要件が IRA における多くの税額控除に規定されている(例; IRC Section 45, 45Y, 45Z, 48, 48C, 48E 等多数)。

3.1.1 税額控除率の加算の適用要件の例

- ▶ 実勢賃金要件:賃金の実勢賃金を下回らないこと。
- ▶ 見習い雇用要件:見習い工（apprentices）を建設等作業の一定割合に従事させること。

なお、実勢賃金要件及び見習い雇用要件については、これまでの歴史を含め詳細は第3章において説明する。

3.2 米国製造業の強化目的

IRAにおいては、米国製造業の強化を目的に以下の要件が規定されている。

3.2.1 税額控除の適用要件の例

- ▶ 原材料・製品等に係る要件:最終組み立てが北米地域で行われ、また部品の一定割合が北米地域で製造されたものであること(IRC Section30D)。

具体的には、30Dは、車両の最終組立が北米(米国・カナダ・メキシコのいずれか)で行われた電気自動車・プラグインハイブリッド車・燃料電池自動車を対象としており、2023年4月18日以降の購入に適用される。控除額の内訳としては、①バッテリーの部品価格の半額以上(2024年以降10%ずつ引き上げ、2029年以降は全額)の製造地が北米の場合は3,750ドル、②バッテリーの材料である重要鉱物価格の4割(2024年以降10%ずつ引き上げ、2027年以降は8割)以上の採掘地・加工地が北米・FTA締結国(日本を含む)、又はそのリサイクル地が北米の場合は、3,750ドルの税額控除となり、①及び②の両方満たす場合は合計7,500ドルの控除が受けられる。

なお、詳細は第4章において説明する。

3.2.2 税額控除率の加算の適用要件の例

- ▶ 原材料・製品等に係る要件:原材料や部品が国産であること(IRC Section45,45Y,48,48E等)。

原材料や部品が米国内で一定の条件の下で製造・生産された場合に、税額控除のプログラムによっては、次の表のとおり税額控除率を加算できる。

IRC §	税額控除の対象	① 基本控除率	①への控除加算率		
			②実勢賃金・見習い雇用要件を満たす場合	国産部品要件を満たす場合の控除加算率	
				①の場合	②の場合
48	再生可能エネルギー施設への投資	6%等	5 倍	2%	10%
48E	温室効果ガス排出ゼロ以下の発電施設及びエネルギー貯蔵技術への投資	6%	30%	2%	10%
45	再生可能エネルギーの生産	¢ 0.3/kWh 等	5 倍	10%	
45Y	温室効果ガス排出ゼロ以下の発電施設による発電	¢ 0.3/kWh	¢ 1.5/kWh	10%	

例として、45Y の温室効果ガス排出ゼロ以下の発電施設による発電に対する生産比例税額控除の場合、基本的要件として、米国内で生産された電力のみが対象となり、基本控除額は生産電力販売量の ¢ 0.3/kWh (最大正味出力が 1MW 未満であるか、又は相場賃金・見習い要件を満たす場合は ¢ 1.5/kWh) のところ、適格発電施設について、さらに次のいずれかの米国内生産要件が満たされる場合は、ボーナスクレジットとして、基本控除額に 10% 加算した税額控除が受けられる¹⁶。

- 適格施設部品の鉄・鉄鋼又は製造製品が米国内で生産された場合

鉄鋼及び鉄の製造工程は、鉄鋼添加剤の精製を伴う冶金工程を除き、すべて米国内

¹⁶ 内国歳入法 45Y 条

で行われなければならない¹⁷。鉄鋼及び鉄に関する当該要件は、主として鉄鋼又は鉄で作られ、かつ、輸送又は保守のための施設、鉄道及び橋梁のような基盤整備事業において使用されるすべての建設資材に適用される。

また、製造製品(manufactured product)の製造工程は、すべて米国内で行われなければならない(ただし、この条件については、次に述べる緩和措置が用意されている)。製品の構成部品は、すべて米国原産でなければならない。なお、構成部品が米国で製造された場合は、当該構成部品の下部構成部品の原産地にかかわらず、米国原産とみなされる。

- 適格施設部品が製造製品の場合において上記米国内生産要件の緩和措置が適用される場合

適格施設部品が製造製品の場合は、上記の、製造工程がすべて米国内で行われなければならないという要件について、以下の緩和措置がある。すなわち、適格発電施設の構築が完了した後、その施設のすべての製造製品の総費用に対し、米国内で採掘、生産、又は製造された部品費用の割合(次表では、「部品の米国内生産割合」と示す。)が一定の割合以上の場合には、米国内で生産されたものとみなされ、上記のボーナスクレジットの対象となる。一定の割合については、次表のとおりであり、発電施設の構築を開始した時期が後になるほど、必要な米国内生産割合が増加する。

¹⁷ なお、当該要件は、他の製造製品又は車両の構成部品やその下部構成部品として使用される鉄鋼・鉄、又は鉄鋼・鉄の構成部品を組み込んだ二重金属電力レール(bimetallic power rail)には適用されない。

発電施設	発電施設の構築を開始した時期	部品の米国内生産割合
一般	2024 年以前	40%
	2025 年	45%
	2026 年	50%
	2027 年以降	55%
洋上発電施設	2024 年以前	20%
	2025 年	27.5%
	2026 年	35%
	2027 年	45%
	2028 年以降	55%

4. 補助金等との違い

政策ツールを選択する上で、補助金や助成金と税額控除の違いとしては以下が存在する。

まず、これは米国に限らないことではあるが、補助金や助成金は歳出予算措置を要するのに対し、税額控除の場合は、減税であり、歳入の減少で対応するという性質の違いがある。

次に、米国議会が補助金よりも税額控除を好んで採用する理由は、Ernst & Young(弊社アメリカオフィス)の税制担当者によれば、主に以下の二つがあると考えられる。

一つ目の理由として、補助金を受給するには、申請者が関係省庁に申請の上、競争入札において採択される必要があるため、申請者に必ずしも受給が認められるとは限らない。採択される可能性を高めるためには、申請者は申請手続に多くの費用、時間を費やさなければならないという制度的なデメリットがある。一方、税額控除は、適格要件を満たす限り、事前承認手続を経ることなく、納税者が申告書に反映することで誰でも恩典を得ることができるというメリットがある。

また、二つ目の理由として、補助金制度は毎年議会の予算審議を通じて、エネルギー省その他の所管省庁に予算が割り当てられるが、予算の割り当ては、議席の多数を占める政党が入れ変わると、内容が急変することもあり、制度の安定性に欠けるというデメリットがある。これに対して、税額控除を規定する税法は、毎年の予算審議の影響を受けないという点で制度的安定性がある。

なお、IRA においては、政策ツールの選択についての議論の過程は明らかになっていない。

第5節 税額控除の活用方法

再生可能エネルギー等の設備には多額の先行投資が必要となるが、事業開始当初は税負担が発生しないことが多く、税額控除等の優遇措置を活用しきれないケースも想定される。IRA ではこの弊害をカバーするため、以下の仕組みを設けており、第5章以降において詳述する。

▶ 税額控除の第三者への譲渡

これについては、第 5 章において詳述する。

▶ 税額控除の還付制度

これについては、第 6 章において詳述する。

▶ 税額控除の繰越

第3章 実勢賃金・見習い雇用要件

実勢賃金要件の概念は、IRAの以前から存在し、1931年に米国政府によって制定された連邦法 Davis-Bacon Actにおいては、連邦政府公共事業における労働者に公正で一般的賃金を支払うことを初めて義務付けた。IRAでは同要件を税額控除額の加算（以下、「適格クレジット増額」という。）と紐づける形で税法に初めて導入した。

米国財務省及び内国歳入庁（「Internal Revenue Service」（以下、「IRS」という。））は、2023年8月30日に、実勢賃金及び見習い雇用要件（「Prevailing Wage and Apprenticeship」（以下、「PWA」という。））及び実勢賃金要件のみ¹⁸に基づく適格クレジット増額¹⁹に関する規則草案を公表した²⁰。規則草案は2022年10月24日に公表されたNotice 2022-51²¹に基づき、納税者・アドバイザー等から寄せられたコメントレターを参考に策定されている。また、2022年11月30日にはPWAに関わる一部先行ガイダンスとなるNotice 2022-61²²が公表されている。PWAに基づき増額が可能な適格クレジットのタイプに関しては第2章（第3節3.1）で言及しているので、ここでは規則草案で規定された要件充足ルールを中心に取り上げたい。

¹⁸ 特定の適格クレジット増額は実勢賃金要件のみ（見習い雇用要件は課されない。）に基づいて認められるが、ここでは一律 PWA という用語で統一する。

¹⁹ 正確にはクレジットに加え、Section 179D に基づく費用控除の増額についても同様の PWA 規定が含まれているが、ここではクレジットのみに言及する。

²⁰ REG-100908-23

²¹ 2022-43 I.R.B. 331

²² 87 FR 73580

1. Davis-Bacon Act²³との整合性

PWAは、適格クレジットの対象となる設備の建設・改装・修繕に従事する労働者及び機械工（以下、「労働者」という。）について、Davis-Bacon Act（以下、「DBA」という。）に準じた（「in accordance with」）実勢賃金支払い要件を課している²⁴。DBA及びDBAに基づく労働省規則は、実勢賃金の金額に加えて、労働省への週毎の報告書の提出の他、多くの付随要件も規定しているため、PWAに関してどこまでDBAに準じる必要があるか明確ではなかった。規則草案では、PWAにおいては、DBAの規定のうち賃金算定法、賃金の定義、労働者・元請け・下請け業者の定義、設備建設・改装・修繕の定義、該当地域の認定方法等については踏襲するものの、公共事業の受注者に求められるその他の報告要件等への準拠は規定されていない²⁵。

2. PWA（実勢賃金及び見習い雇用要件）適用対象納税者

納税者は、PWAの要件を充足させるためには、納税者自らが雇用する者だけではなく、納税者の元請けや下請け業者が雇用する労働者に関しても、記録維持義務を含むPWAのすべての要件を充足させる必要があり²⁶、その立証責任は納税者にある。ただし、納税者がPWAの適用において負う立証責任は、税法外で通常適用される連邦・州・地方法には何ら影響を持たない。適格クレジットが譲渡対象となる場合、譲渡人がPWAの充足に対する立証責任を負う²⁷。

²³ 40 U.S.C. 3141。DBA は連邦政府及びコロンビア特別地区が発注する公共事業に関して労働省が定める実勢賃金を支払うことを規定した 1931 年の連邦法。

²⁴ 内国歳入法 45 条(b)(7)(A)

²⁵ 財務省規則草案 1.45-7 条

²⁶ 財務省規則草案 1.45-7 条(b)(1)

²⁷ 財務省規則草案 1.45-7 条(d)(9)

3. 見習い工

PWA下において、見習い工に対して実勢賃金より低い賃金を支払うことが認められるのは、納税者がその見習い工を自ら雇用し、労働省徒弟制度オフィス又は公認州制度における徒弟プログラム²⁸に登録した場合のみである。見習い工の賃金レベルはその徒弟プログラムの規定に準じている必要がある。この徒弟プログラムの制度外で雇用される見習い工や制度に規定される比率を超過して雇用される見習い工には、通常の実勢賃金の支給が求められる²⁹。

4. PWA 不履行是正・ペナルティ

労働者に対して設備の建設、改装、修繕時に実勢賃金が支給されておらず、PWAを満たしていない場合、納税者は是正措置を取り、ペナルティを支払うことにより、PWAを満たしたものとして取り扱われる³⁰。PWAは賃金支給時点で充足されている必要があるが、PWAは増額クレジットに関わる要件なのでペナルティの支払いは増額クレジットを適用する課税年度の申告書提出時に求められる。ペナルティは、PWA要件を満たしていない労働者一人当たり\$5,000となる³¹。

是正措置とは、労働者に実勢賃金に対する不足額及び利息を支払うものである³²。利息の利率は、連邦指標利率（AFR）の短期金利にプラス6%である。ペナルティの支払いとは異なり、是正措置は申告書の提出まで待つ必要はなく、早期に是正を開始することで支払利息の負担を緩和することができる。

PWAの充足は増額クレジットの適用を目的としていることから、IRSによる増額クレジットの否認通知を

²⁸ IRA が求めるのは Registered Apprenticeship Programs で、それは労働省の Office of Apprenticeship と州の公認 Apprenticeship 部局に登録された徒弟プログラムです。徒弟プログラムは、登録見習いプログラム(RAP)の登録と監督を担当する 2 種類の事業体で構成される。この事業体として、米国労働省の見習い局と認定された州見習い機関がある。

<https://www.apprenticeship.gov/inflation-reduction-act-apprenticeship-resources>

<https://www.apprenticeship.gov/about-us/apprenticeship-system>

²⁹ 財務省規則草案 1.45-7 条(b)(7)

³⁰ 内国歳入法 45 条(b)(7)(B)(i)

³¹ 財務省規則草案 1.45-7 条(c)(1)(ii)

³² 財務省規則草案 1.45-7 条(c)(1)(i)

納税者が受け入れる場合、是正措置及びペナルティの支払いは求められない。否認通知を受けた後に納税者が増額クレジット適用を希望する場合、通知後180日以内に是正措置及びペナルティの支払いを行う必要がある。なお、PWAを満たさない場合においても、増額を伴わない基礎クレジット額適用には悪影響はない³³。

³³ 財務省規則草案 1.45-7 条(c)(1)(iii)

第4章 クリーン自動車購入税額控除の Foreign Entity of Concern 要件

IRA の税額控除プログラムの中でも、クリーン自動車(30D)は、日本を含む世界の自動車及び自動車部品の製造会社から、北米での生産拠点進出の観点から高い注目を集めていることから、本章ではクリーン自動車購入税額控除について、そのプログラムにおいて重要となる FEOC 要件を中心に取り上げたい。

IRA³⁴は、クリーン自動車を新規に購入する納税者に\$7,500 を上限に税額控除を認める 30D 条(以下、「30D 税額控除」という。)を改訂した³⁵。米国財務省及び IRS は、2023 年 12 月 1 日に 30D 税額控除に関する規則草案(以下、「規則草案」という。)を公表した³⁶。規則草案は、先行して公表されている 2023 年 4 月 17 日³⁷及び 10 月 10 日³⁸の規則草案に続くガイダンスとなる。規則草案では、30D 税額控除適格の車両はサプライチェーンにおいて懸念国の事業体(「Foreign Entity of Concern」(以下、「FEOC」という。))³⁹が関与してはいけないという要件(以下、「FEOC 要件」という。)⁴⁰について詳細を規定している。30D 税額控除の適格要件の中でも FEOC 要件は最も議論を呼ぶことが多いことから、本章において、規則草案が提案している FEOC 要件及び時限緩和措置を説明する。

³⁴ Public Law 117-169, 136 Stat. 1818。IRA の立法趣旨を記した正式な文書は存在しない。

³⁵ 内国歳入法 30D 条

³⁶ REG-118492-23

³⁷ REG-120080-22

³⁸ REG-113064-23

³⁹ FEOC は「the Infrastructure Investment and Jobs Act (42 U.S.C. 18741(a)(5))」で定義され、現時点では中国、ロシア、イラン、北朝鮮がその対象となる。

⁴⁰ 内国歳入法 30D 条(d)(7)

1. 30D 税額控除

30D 税額控除は 2008 年にプラグイン電気自動車の普及目的で制定され⁴¹、その後、数回の修正を経て現在の条文に至る。30D 税額控除は 2032 年 12 月 31 日で終了する⁴²。IRA による法改正の結果、2023 年 4 月 18 日以降に利用を開始する車両に対して、一定の重要鉱物要件を満たす場合は最高\$3,750⁴³、一定の充電電池要件を満たす場合は最高\$3,750⁴⁴、両者を満たす場合は合計\$7,500 の 30D 税額控除が認められる。

2. FEOC 要件

FEOC 要件(サプライチェーンにおいて FEOC が関与してはいけないという要件)については、車両のバッテリー部品となるバッテリーセル、セル以外のバッテリー構成部品、バッテリー全体、バッテリーに含まれる重要鉱物において、それぞれ定義されており、充足する必要がある⁴⁵。バッテリーセルは重要鉱物も含むことから、バッテリーセルに係る FEOC 要件は、バッテリー構成部品とは別に定義されており、それぞれについて FEOC 要件を充足する必要がある。

なお、30D 税額控除が不適格となる車両としては⁴⁶、2024 年 1 月 1 日以降に利用を開始する車両については、バッテリーに組み込まれる構成部品が FEOC により製造・組み立てられている車両が不適格となる。さらに、2025 年 1 月 1 日以降に利用を開始する車両については、FEOC により採掘、加工又はリサイクルされた重要鉱物がバッテリーに少しでも含まれている車両についても、30D 税額控除の不適格となる。

⁴¹ Energy Improvement and Extension Act of 2008, Division B of Public Law 110-343

⁴² 内国歳入法 30D 条(h)

⁴³ 内国歳入法 30D 条(e)(1)

⁴⁴ 内国歳入法 30D 条(e)(2)

⁴⁵ 規則草案 1.30D-6 条(a)(11)

⁴⁶ 内国歳入法 30D 条(d)(7)

3. デューデリジェンス要件

製造者は、バッテリー構成部品及びバッテリーに含まれる重要鉱物の全てについて、FEOC 要件充足に対して合理的な確証度合いのデューデリジェンス（注意）義務を負う⁴⁷。その際、製造者は、それが不実だと実際に知っているまたは合理的に知り得る場合を除いて、合理的な範囲で、サプライヤーのデューデリジェンス義務の充足に関する宣誓に依拠することが認められる。サプライヤーは、FEOC 要件に影響を与えるサプライチェーンの変更時には、製造者にその変更を通知する義務を契約上負う必要がある。

また、製造者は、バッテリー要件充足レジャー⁴⁸と呼ばれる台帳を作成及び維持し、FEOC 要件を充足しているバッテリーの数の増減や残高を管理する義務があるところ、デューデリジェンスはバッテリー要件充足レジャーの作成完成前に行われ、その後も継続的に実行する必要がある。

4. トレース不能のバッテリー鉱物に対する時限緩和措置

トレース不能のバッテリー鉱物とは、含まれる鉱物について複数の原産地が存在する可能性があるところ、加工過程でそれらが混合されるため、現時点の業界の実務上、製造者が原産地を特定できない低価値鉱物を指す⁴⁹。2026 年 12 月 31 日までの時限緩和措置として、トレース不能のバッテリー鉱物については、製造者が定期的に文書化を行う条件でデューデリジェンス要件は免除される⁵⁰。また、トレース不能のバッテリー鉱物については、バッテリーセルに対する FEOC 要件充足の判断の際には、検討の対象から除外することが認められる。時限緩和措置を適用する製造者は、緩和措置の失効後にどのようにこれらの鉱物を全てトレースし、FEOC 要件を充足する予定であるかについてレポートを作成しておく必要がある。

⁴⁷ 財務省規則草案 1.30D-6 条(b)(1)

⁴⁸ 財務省規則草案 1.30D-6 条(d)

⁴⁹ 財務省規則草案 1.30D-6 条(a)(13)(i)

⁵⁰ 財務省規則草案 1.30D-6 条(b)(2)

5. 重要鉱物のトレースの簡便化

個別セルの製造に使用した重要鉱物は、本来、物理的に個々にトレースして FEOC 要件を充足する必要があるが、物理的にトレースする代わりに、製造ラインでバッテリーセルの製造全体に供した鉱物の各割合を個々のバッテリーセルに対するものとみなして配賦計算する方法 (allocation-based determination) が認められる⁵¹。当該配賦計算方法については、2026 年 12 月末までの時限緩和措置となる⁵²。

6. FEOC 要件準拠宣誓義務

2025 年 1 月 1 日以降、30D 税額控除適格車両を製造する者は、今後規定される手続に従って、FEOC 要件の準拠(充足)を示す文書を元に、FEOC 要件の宣誓を IRS に提出する必要がある。IRS はエネルギー省と共に当該宣誓の審査を行う⁵³。

⁵¹ 財務省規則草案 1.30D-6 条(c)(3)(ii)(A)

⁵² 財務省規則草案 1.30D-6 条(c)(3)(ii)(F)

⁵³ 財務省規則草案 1.30D-3 条(e)

第5章 税額控除の譲渡制度

IRAにおける税額控除については、一定の条件下で認められた適格クレジットについて、譲渡制度が用意されており、日本では類を見ないが、投資を呼び込む制度として注目されていることから、本章で税額控除の譲渡制度について取り上げることとする。

1. 適格クレジット譲渡制度に関する財務省規則草案

米国財務省及び IRS は 2023 年 6 月 21 日に適格クレジットの譲渡に関する規則草案を公表した⁵⁴。規則草案は、2022 年 10 月 24 日に公表された Notice 2022-50⁵⁵に基づき、納税者・アドバイザー等から寄せられた 200 通を超えるコメントレーターを参考に策定されている。ここでは、規則草案が規定している譲渡制度の概要について取りまとめる。IRA で規定された譲渡制度について、導入経緯を含む立法趣旨の記録はないが、譲渡制度が規定されたことにより、課税所得がないため還付を受けることができない、またはクレジットより法人税額が低い納税者に対して、税額控除の未使用額を将来に繰り越すのではなく、クレジット換金の選択肢を与えた⁵⁶。

2. 譲渡制度の概要

- 制度の要件を満たし譲渡される適格クレジットは、税法上、譲受人のみがクレジットを適用することができ⁵⁷。
- 特定の譲渡人が適格クレジットを譲渡する譲受人は 1 名である必要はなく、譲渡クレジット総額が譲渡適格クレジット額を超えない限り、複数の譲受人への譲渡が可能である⁵⁸。

⁵⁴ 88 FR 40496、REG-101610-23

⁵⁵ 2022-43 I.R.B. 325

⁵⁶ なお、適格クレジットを含む GBC (General Business Credit) には IRA 成立以前は還付制度はなかった。また IRA で導入された還付制度において、対象クレジットは限定的であることは第 6 章で説明する。

⁵⁷ 財務省規則草案 1.6418-2 条(a)(1)

⁵⁸ 財務省規則草案 1.6418-2 条(a)(2)

- 譲渡は現金を対価に行われる必要がある。現金は米国ドルを意味し、現金授受のほか、小切手、銀行小切手、マネーオーダー、送金、ACH 送金、その他資金が即使用が認められる銀行間送金のいずれかの方法が認められる。現金対価は譲渡対象適格クレジットが発生する課税年度開始日から当課税年度の申告書提出期限の期間内に行われる必要がある。譲渡に関する事前確約や契約の存在は現金対価ルールに違反しない⁵⁹。

3. 譲渡選択対象納税者⁶⁰

- 米国税務上支店として取り扱われる主体(Disregarded Entity(以下、「DRE」という。))が行うクレジットの譲渡は、DRE そのものではなく、DRE 持分所有者である構成員が譲渡選択を行う。
- 不分割所有権(特定部分ではなく、施設や資産の全体を複数の者が共有する所有形態)で所有される適格設備から生じるクレジットは、各所有者各々に帰属するクレジット額に関して各所有者が個別に譲渡選択を行う。
- 連結納税グループの属する法人のクレジットは各法人単位で譲渡選択を行う。
- パートナーシップ及び S 法人が所有する適格設備から生じるクレジットの譲渡は、パートナーシップ及び S 法人が譲渡選択を行う。

4. 譲渡対象除外クレジット⁶¹

譲渡対象除外となるクレジットは以下のとおりである。

- 設備工事進行途中の投資額に基づくクレジット
- 部分的にでも現金以外の対価を伴って譲渡するクレジット

⁵⁹ 財務省規則草案 1.6418-1 条(f)

⁶⁰ 財務省規則草案 1.6418-2 条(a)(3)

⁶¹ 財務省規則草案 1.6418-2 条(a)(4)

- Carbon Oxide 廃棄、Carbon Oxide 使用、Carbon Oxide の第三次処理 (Tertiary Injectant)、に基づくクレジット
- 設備の賃借者に選択を通じて認められるクレジット

5. 譲渡選択⁶²

- 譲渡選択は個々のクレジット適格設備単位で行う。複数の適格設備を所有する納税者は、個々の設備に関して個別に譲渡選択が必要である。一定の条件下で複数の設備をグルーピングして、1つの譲渡選択を認めるかどうかは、財務省が引き続き検討することとされている。
- 譲渡選択は適格クレジット発生時の課税年度ごとに行う。

6. 譲渡選択手続⁶³

譲渡人は、譲渡対象となる適格クレジットが発生した課税年度のオリジナル申告書(申告期限内に提出される新オリジナル申告書を含む)に、以下の情報を添付する。修正申告書による譲渡選択は認められない。また、譲渡選択遅延に対して、行政緩和措置(9100 救済)は認められない⁶⁴。

オリジナル申告書には次の情報を含む General Business Credit(以下、「GBC」という。)の計算様式(Form 3800)を添付する。

- 事前登録制度に基づき交付された登録番号
- 適格設備ごとの適格クレジット譲渡額
- 譲渡選択 Statement

⁶² 財務省規則草案 1.6418-2 条(b)

⁶³ 財務省規則草案 1.6418-2 条(b)(3)

⁶⁴ 財務省規則草案 1.6418-2 条(b)(4)

7. 譲渡選択 Statement⁶⁵

7.1 原則

原則、譲渡に関して十分な情報が明確となった後は、どのタイミングでも作成可能である。ただし、譲渡人又は譲受人のいずれかが、クレジットが発生した課税年度の申告書又はクレジットを譲り受ける課税年度の申告書を提出した後の作成は認められない。

7.2 譲渡選択に適用される制限⁶⁶

譲渡選択に適用される制限は以下のとおりである。

- 譲渡を一旦選択すると取消し不可。
- 譲受人による再譲渡は不可⁶⁷。

8. 譲渡可能適格クレジット額⁶⁸

- 譲渡人が譲渡可能なクレジットは、譲渡人がクレジットを譲渡しなければ当期に使用できる十分な法人税額があるかないかに関わらず、譲渡対象とすることができる。
- 譲渡人がパートナーシップ又は S 法人のケースで、「At-Risk 制限規定」⁶⁹に基づきパートナー等の認識可能クレジット額が減額される場合、パートナーシップによる譲渡可能クレジット額も同様に減額される。

⁶⁵ 財務省規則草案 1.6418-2 条(b)(5)

⁶⁶ 財務省規則草案 1.6418-2 条(c)

⁶⁷ 財務省規則草案前文では、ブローカー等の譲渡を斡旋する者が税務上、クレジット所有者として位置づけられる取引においては、ブローカーの介在は認められないとする一方で、単に仲介業者として譲渡人のために譲受人を探し、譲受人のために譲渡人を求める仲介行動に従事する役務提供は、譲渡には該当しないとされている。

⁶⁸ 財務省規則草案 1.6418-2 条(d)

⁶⁹ クレジットに関わる At-Risk 制限規定は、個人パートナー（同族法人を含む）に関して、パートナーシップがノンリコースローンでファイナンスする設備から生じるクレジットに対する制限である（内国歳入法 49 条）。

9. 譲渡対価の取扱い⁷⁰

- 譲渡人が受け取る適格クレジットの譲渡対価は、譲渡人の課税所得とならない。
- 譲受人が使用する適格クレジット額が取得対価を超過する額についても、譲受人の課税所得とならない⁷¹。

10. 譲受人側の取扱い⁷²

- 譲受人は、譲渡対象の適格クレジットを、譲渡人側で譲渡対象クレジットが発生した課税年度の終了日を含む譲受人側の課税年度において適用する。
- 譲受人が、譲渡クレジットを適用する課税年度の申告書に添付する Form 3800 には(自己創出の GBC 同様に)、買い取られた譲渡対象適格クレジット及び同クレジットの事前登録番号を記載する。

11. パートナーシップの取扱い⁷³

- パートナーシップレベルで発生する適格クレジットの譲渡、又はパートナーシップが買い取る適格クレジットに関しては、パートナーではなくパートナーシップそのものが譲渡人・譲受人となる点に注意を要する。パートナーシップ(上層パートナーシップ)が別のパートナーシップ(下層パートナ

⁷⁰ 財務省規則草案 1.6418-2 条(e)

⁷¹ 譲渡取引の付随費用の取扱いについて、また何らかの理由で譲渡対価がクレジット譲渡額を上回る場合の譲受人側の損失の取扱いについて、どのように規定するかは今後の検討課題である。

⁷² 財務省規則草案 1.6418-2 条(f)

⁷³ 財務省規則草案 1.6418-3 条(a)(同様の規定が S 法人にも適用されるが、ここでは日本企業への影響が大きい「パートナーシップ」のみに言及。S 法人にも同様の概念適用あり。)。パートナーシップとは 2 名以上の構成員を持ち、パススルー課税を選択する事業である。

ーシップ)のパートナーの場合、下層パートナーシップにおいて発生するクレジットについては下層パートナーシップが譲渡人となる。

- パートナーシップが所有する別のパートナーシップがクレジット譲受人となり、上層パートナーシップに配賦(Allocation⁷⁴)されるクレジットは、上層パートナーシップ合意書及び税法に基づいて上層パートナーシップのパートナーに配賦(Allocation)する。上層パートナーシップによる譲渡は認められない。
- 譲渡人による ITC 適格設備の除却又は用途変更に伴い、法人税額に ITC 額の一定の割合が加算されるという、いわば税務当局による税の取戻し(以下、「Recapture」⁷⁵という。)が生じる場合、譲受人が Recapture に伴う課税関係を負う。ただし、譲渡人がパートナーシップである場合、当該パートナーシップへのクレジット配賦の翌年以降の課税年度において、パートナーの持分変動によって生じる Recapture については、当該パートナーシップのパートナーがその課税関係を負担する。
- 譲渡人パートナーシップが受け取る譲渡対価は、パートナーシップで非課税所得と認識される。当該非課税所得は譲渡対象クレジットが(譲渡されなければ)パートナーシップ合意書及びパートナーシップ税制に基づき各パートナーに配賦(Allocation)されたであろう比率に基づき配賦(Allocation)される。非課税所得の配賦(Allocation)はパートナー側のパートナーシップ投資簿価に影響がある。

⁷⁴ パートナーシップはパススルー課税のため、自ら税金を支払う納税主体ではないが、所得・費用・税額控除(クレジット)等を算定し、これらの項目を税法及びパートナーシップ合意書に基づき各パートナーに每期配賦(Allocation)する。配賦(Allocation)は現金等の分配(Distribution)有無に関わらず、每期行われる。各パートナーはパートナーシップから配賦(Allocation)された項目を自己の申告書に取り込んで申告する。

⁷⁵ ITC 対象設備が事業用途に供されてから 5 年以内に除却又は用途変更で ITC 適格設備でなくなる場合(以下、「除却等」という。)、原則、当該除却等が生じる課税年度以降に ITC 額の一定の割合が法人税額に加算される。一定の割合は1年目の100%に始まり、以降一年毎に 20%減額され、5 年経過した時点で 0%となる。この除却等に伴い生じる法人税額に加算を「Recapture」という。

- 各パートナーの課税ポジションの差異に基づき、パートナーシップ間で、譲渡希望と、そうでないパートナーが混在する場合、次のステップで各パートナーの希望を満たすことが可能である。
 1. パートナーシップ合意書及びパートナーシップ税制に基づき、各パートナーに配賦 (Allocation) されるクレジット額 (「パートナー・適格クレジット額」) を算定する。
 2. 各パートナーは、自己に配賦 (Allocation) されるパートナーの適格クレジット総額のうち、クレジットとして配賦 (Allocation) されるのを希望する額 (クレジット配賦 (Allocation) 希望額) 及びクレジットの譲渡を希望する額 (クレジット譲渡希望額) を指定する。
 3. パートナーシップは各パートナーが上のステップで指定したクレジット配賦 (Allocation) 希望額をクレジットとして、クレジット譲渡希望額に対応する対価額を非課税所得として各パートナーに配賦 (Allocation) する。
- 譲受人パートナーシップが譲渡クレジットを各パートナーに配賦 (Allocation) する取引は、再販には当たらない。
- 譲受人パートナーシップは、譲渡クレジット取得対価の支出額をパートナーシップ契約に基づく「損金不算入・非資産計上支出」の配賦 (Allocation) 比率にて、各パートナーに配賦 (Allocation) する。譲渡クレジットそのものも同じ比率で配賦 (Allocation) される。

12. 事前登録制度⁷⁶

クレジット譲渡を希望する納税者は、譲渡対象クレジットが発生する課税年度の申告書を提出する前に、IRS のオンラインポータルを介して対象設備の登録を行う。登録が認められると IRS が対象設備毎に登録番号が交付される。登録番号はクレジット対象の各設備個々に交付を受ける必要がある。

⁷⁶ 財務省規則草案 1.6418-4 条(a)

13. 過剰クレジット譲渡⁷⁷

過剰クレジット額とは、IRS が税務調査等でクレジットが過大に計上されていたとして更正を行う金額を意味する。IRS に譲渡クレジット額過剰⁷⁸を指摘される場合、指摘課税年度に過剰額プラス 20%加算税が譲受人に課せられる。ただし、過剰クレジットに関して IRS が合理的だと納得する理由を説明できる場合、20%加算税は免除可能である。譲渡選択そのものに不備が存在する場合、譲渡自体が認められず、したがって過剰クレジットには当たらない。

14. 3 年間の延長繰り戻し期間⁷⁹

「GBC の繰り戻しは原則 1 年であり、繰り戻し対象課税年度に繰り戻す対象となる特定のクレジットが未だ法制化されていない場合には繰り戻しが認められない。」という GBC に関する規定に関わらず、特定のクレジット⁸⁰は 3 年間の繰り戻しが認められる⁸¹。買い取った譲渡クレジットに関して、当該クレジットが特定クレジットに当たる場合、譲受人側で 3 年間繰り戻しすることが可能となる。

⁷⁷ 財務省規則草案 1.6418-5 条(a)

⁷⁸ 過剰クレジット額とは譲渡人が本来計上できるクレジット額を超えて譲渡したと IRS が認定する金額である。

⁷⁹ 財務省規則草案 1. 6418-4 条(g)

⁸⁰ 内国歳入法 6417 条(b)に規定されるクレジットで以下のもの (Section30C、45、45Q、45U、45V、168、45W、45X、45Y、45Z、48、48C、48E クレジット)

⁸¹ 内国歳入法 39 条(b)(4)

第6章 税額控除の還付制度

本章では、IRAにおける税額控除の活用方法の一つである還付制度について取り上げることとする。

1. 適格クレジット還付制度に関する財務省規則草案

米国財務省及びは 2023 年 6 月 21 日に適格クレジットの還付(Elective Pay)に関する規則草案を公表した⁸²。正確には、還付は適格クレジット額を連邦法人税納付額⁸³として取り扱うことにより実施される⁸⁴。還付制度は選択を行う課税年度及びその後の4課税年度(計 5 課税年度)において適用されるが、2033 年 1 月 1 日以降に開始する課税年度は適用対象外となる⁸⁵。還付選択は対象 5 課税年度内に取り消すことができるが、一旦取り消された選択を撤回することは認められない⁸⁶。規則草案は、2022 年 10 月 24 日に公表された Notice 2022-50⁸⁷に基づき、納税者・アドバイザー等から寄せられた 200 通を超えるコメントレターを参考に策定されている。ここでは規則草案が規定している還付制度を中心に取りまとめる。

⁸² REG-101607-23

⁸³ 個人の場合は所得税納付額と取り扱われるが、ここでは法人税という用語で統一する。

⁸⁴ 内国歳入法 6417 条

⁸⁵ 内国歳入法 6417 条(d)(1)(D)(ii)(I)

⁸⁶ 内国歳入法 6417 条(d)(1)(D)(ii)(II)

⁸⁷ 2022-43 I.R.B. 325

2. 還付制度の適格主体⁸⁸

次の主体が適格クレジットの還付を選択することができる。

- 「26 U.S. Code Subtitle A (Income Taxes)」から免除されている団体。これは、原則 section 501(a)に規定される「Tax exempt organizations」(例えば教育や科学の振興を唯一の目的とする団体)を意味する。また、団体ではない主体は非課税団体には当たらないが、合衆国の海外領土及び当領土管轄下行政区は含まれる。
- 州政府及び州政府管轄下行政区。コロンビア特別区(ワシントン DC)を含む。
- テネシーバレー自治政府・先住民自治政府・アラスカ先住民行政法人(ANC)・過疎地電力供給自治組合

3. 還付選択できる納税者⁸⁹

Section 45Q、45V、及び 45X クレジットに関しては、還付制度の適格主体でない納税者も還付選択を行うことができる。この目的で納税者は、所得税、法人税、給与税、Excise 税のいずれかの対象となっている者と広義に解釈される。

4. 還付制度の適格主体及び還付選択できる納税者が所有する事業体

還付制度の適格主体及び還付選択ができる納税者(以下、「適格・選択主体」という。)が、米国税務上、支店として取り扱われる事業体(Disregarded Entity(以下、「DRE」という。))を所有する場合、DRE が認識する適格クレジットに関して、DRE 所有者の適格・選択主体が還付選択を行う⁹⁰。

⁸⁸ 財務省規則草案 1.6417-1 条(c)

⁸⁹ 財務省規則草案 1.6417-1 条(g)

⁹⁰ 財務省規則草案 1.6417-2 条(a)

適格・選択主体が、米国税務上、法人課税の対象となる主体（税務上の Corporation）を所有し、法人が認識する適格クレジット還付を希望する場合、所有する法人そのものが適格・選択主体である必要がある⁹¹。

適格・選択主体が不分割所有権という形態で所有する適格設備から発生した適格クレジットを得る場合、各適格・選択主体が各々に帰属するクレジット額に関して、個別に還付選択を行う。税務上パートナーシップとして取り扱われない（又はパートナーシップ税制の適用除外選択をしている）共同契約に基づき所有される施設についても、同様の取り扱いとなる⁹²。

5. パートナーシップ⁹³について

- パートナーシップは還付制度適格主体には当たらない。パートナーシップのパートナーにどれだけの還付制度適格主体が含まれている場合においても、また、全パートナーが還付制度適格主体である場合においても同様である⁹⁴。したがって、還付制度適格主体が他者との協働を通じてクレジット還付制度を利用するには、上述の不分割所有権や共同契約を利用する必要がある。
- 一方、パートナーシップは還付選択納税者の対象にはなり得る⁹⁵。
- パートナーシップが還付選択を行う場合の取扱いとは次のステップのとおりである⁹⁶。

1. 適格クレジット額はパートナーシップに直接還付する。

⁹¹ 財務省規則草案 1.6417-1 条(c)

⁹² 財務省規則草案 1.16417-2 条(a)

⁹³ 財務省規則草案 1.16417-2 条(a) (同様の規定が S 法人にも適用されるが、ここでは日本企業への影響が大きい「パートナーシップ」のみに言及。S 法人にも同様の概念適用あり。)

⁹⁴ 譲渡目的ではパートナーシップも適格となる点と取り扱いが異なる。

⁹⁵ 還付選択納税者にしかなり得ないことから、パートナーシップによる還付選択は Section 45Q、45V、及び 45X クレジットに限定される。

⁹⁶ 財務省規則草案 1.6417-4 条(c)

2. 還付選択対象の適格クレジット額に関して、パートナーシップによる各パートナーへのクレジット Allocation 対象額はゼロとなる。
3. パートナーシップが受け取る還付額はパートナーシップ税制上の非課税所得として取り扱われる⁹⁷。
4. 適格クレジットを還付選択しなければ適格クレジットがパートナーシップ契約及びパートナーシップ税制に基づき各パートナーに Allocation されていたであろう金額に基づき、上記 3. のステップの非課税所得を各パートナーに Allocation する⁹⁸。

6. パートナーシップ以外の者に係る還付選択対象金額

- パートナーシップ以外の者に係る還付選択対象金額 (Elective payment amount)⁹⁹は、適格・選択主体が、該当課税年度に選択をしなければ使用が認められたであろう適格クレジット額に加え、当年度に発生する適格クレジット額で GBC (General Business Credit) 使用制限枠に抵触する金額を含む。このことから、還付を選択する適格クレジット額は、繰り越し、繰り戻しの対象にはならない¹⁰⁰。
- 還付対象額の特定は次のステップで行われる¹⁰¹。
 1. GBC を考慮する前の法人税額を算定する。
 2. 還付選択を行う課税年度に発生する GBC 及び過年度から繰り越される GBC に関して、通常の GBC 使用制限枠 (GBC 適用前の法人税額に基づく) を適用する。後述のとおり還付選

⁹⁷ パートナーシップが受け取る現金そのものの用途に関する特別な規定はなく、通常のパートナーシップ税制に基づきパートナーシップによる再投資・パートナーへの現金分配 (非課税所得 Allocation 額と同様の必要はない) 等は、パートナーシップ契約に基づき自由に決めることができる。

⁹⁸ 非課税所得のパートナーへの Allocation は Allocation を受けるパートナーのパートナーシップ投資簿価を増額させる。

⁹⁹ 財務省規則草案 1.6417-1 条(h)

¹⁰⁰ 毎期の GBC 使用額制限適用前の額を対象とできる「譲渡」選択制度と異なる取扱いとなる。

¹⁰¹ 財務省規則草案 1.6417-2 条(e)

扱はオリジナル申告書で行われる必要があることから、将来年度から繰り戻される GBC は還付対象適格クレジット額の算定には加味されない。

3. ステップ2で計算された当課税年度 GBC(適格クレジット含む)使用可能額で法人税を減額する。
 4. GBC 使用制限枠に抵触している当課税年度に発生した GBC 超過額のうち、還付選択をしている適格クレジット額を特定し、当額を法人税納付額に加算する。超過適格クレジット額は他の GBC 額と異なり、繰越・繰戻対象から除外される。
 5. ステップ3で使用が認められ GBC 総額に含まれる還付選択対象の適格クレジット額、及びステップ4で特定した GBC 超過額に含まれる還付選択対象の適格クレジット額の総額で適格クレジット額を減額(結果、還付を選択する適格クレジットはゼロとなる。)する。
- 特定の設備から発生する適格クレジットに関して部分的に還付選択をすることは認めらない¹⁰²。
 - 適格クレジットは適格・選択主体自らが所有する設備又は従事する活動に基づいて発生する必要があり、他者から買い取った譲渡対象クレジットは対象外である¹⁰³。

7. 還付選択を行う申告書¹⁰⁴

還付選択は該当課税年度の申告書上で行われる。申告書には、適格設備事前登録制度に基づき交付された登録番号を明記した GBC 計算様式 Form 3800 と、各適格クレジット額算定を開示する様式の添付が求められる。還付選択を行う場合は、次の申告書による。

- 還付選択如何に関わらず、申告書の提出が求められる納税者は上記申告書(パートナーシップによる Form 1065、Tax exempt organization による Form 990-T を含む)。

¹⁰² 財務省規則草案 1.6417-2 条(b)

¹⁰³ 財務省規則草案 1.6417-2 条(c)

¹⁰⁴ 財務省規則草案 1.6417-1 条(b)

- 合衆国海外領土に所在する納税者等、通常米国に申告書を提出しない納税者は、もし米国に所在していたら提出したであろう申告書。
- 州政府等、通常、申告書提出要件が適用されない者は Form 990-T。

還付選択はオリジナル申告書(延長を含む申告期限内に提出される新オリジナル申告書含む)で行われる必要があり、修正申告書による選択は認められない。通常、申告書を提出しない者は、申告するとしたら適用されたであろう申告期限内に提出しなければならない。一旦選択すると取り消しはできない。また選択遅延に対して行政緩和措置(9100 救済)は認められない¹⁰⁵。

8. 事前登録制度¹⁰⁶

還付を選択する納税者は、還付対象適格クレジットが発生する課税年度の申告書提出前に IRS のオンラインポータルを介して対象設備の登録を行う。登録が認められると IRS が対象設備毎に登録番号を交付する。登録番号はクレジット対象の各設備個々に交付を受ける必要がある。

9. 過剰クレジット譲渡¹⁰⁷

IRS に還付選択クレジット額過剰¹⁰⁸を指摘される場合、指摘課税年度に過剰額プラス 20%加算税が適格・選択主体に課せられる。ただし、過剰クレジットに関して IRS が合理的だと納得する理由を説明できる場合、20%加算税は免除可能である。

¹⁰⁵ 財務省規則草案 1.6417-2 条(b)

¹⁰⁶ 財務省規則草案 1.6417-5 条(b)

¹⁰⁷ 財務省規則草案 1.6417-6 条(a)

¹⁰⁸ 過剰クレジット額とは本来計上できるクレジット額を超えて還付請求したと IRS が認定する金額である。

第7章 IRA の活用状況及び政策効果

ここまで、IRA のプログラムのうち、エネルギー安全保障・気候変動対策の税額控除プログラムの内容を取り上げてきた。本章では、その税額控除プログラムの活用状況及び政策効果について、米国政府機関において現在公表されている資料等を中心に取り上げたい。

1. IRA の活用状況

IRA の税額控除の活用状況について、現在のところ所管の財務省や DOE からの公的な情報は見当たらないが、進捗状況について公的情報として確認できる例として、例えば Qualifying Advanced Energy Project Credit(48C)プログラムがある。このプログラムは、2009 年の American Recovery and Reinvestment Act によって設立され、2022 年の IRA に基づく 100 億ドルの投資によって拡大されたものである。Advanced Energy Project Credit は、26 USC§48C(c)(1)に定義されているように、先進的なエネルギープロジェクトへの投資に対する税額控除を提供する。

財務省と IRS は、DOE と協力して、クリーンエネルギーの製造・リサイクル及び重要物質の精製・加工・リサイクルを拡大するプロジェクトと、産業施設における温室効果ガス排出量を削減するプロジェクトに対して、第 1 回目の税額控除として最大 40 億ドルを発表した¹⁰⁹。第1回目の申込みの締切は 2023 年 12 月に行われ、今後申請結果は申請者に対して通知される見込みであるが、申請状況等は現在のところ公表されていない。

また、税額控除の譲渡(Transfer)及び税額控除の還付制度(Elective Pay)を利用する可能性がある場合、税額控除の対象設備は前もって IRS の設置したポータルサイトに登録する必要があるところ、その登録件数が 1,290 件になったと IRS が公表している¹¹⁰。これは設備の登録件数であり、実際に

¹⁰⁹ 米国エネルギー省資料「Qualifying Advanced Energy Project Credit (48C)Program」

<https://www.energy.gov/infrastructure/qualifying-advanced-energy-project-credit-48c-program>

¹¹⁰ IRS 資料「IRS and Treasury reach major milestone implementing key provisions using the IRS Energy Credits Online Elective Pay and Transferability Tool」

<https://www.irs.gov/newsroom/irs-and-treasury-reach-major-milestone-implementing-key-provisions-using-the-irs-energy-credits-online-elective-pay-and-transferability-tool>

税額控除の譲渡(Transfer)や還付(Elective Pay)が実行されるかは不明である。またこの登録件数は、IRA による場合だけでなく、別の制度である CHIPS Act¹¹¹による場合も含まれている。

2. IRA 成立後 1 年経過段階における政策効果

米国エネルギー情報局(U.S. Energy Information Administration(以下、「EIA」という。))が 2023 年 3 月に公表した資料¹¹²によると、IRA によるクリーンエネルギー及び関連製品への影響について、二酸化炭素排出削減や再生可能エネルギーの向上に対してポジティブな影響がある一方、電気自動車の市場シェアや電気ヒートポンプの家庭用・商業用の暖房普及への影響は限定的であると分析している。

具体的には、EIA が、IRA の実施によるエネルギーシステムへの影響を分析した『AEO2023 Issues in Focus: Inflation Reduction Act Cases in the AEO2023』によると、IRA による再生可能エネルギーの発電及びクリーン技術のキャパシティの向上効果の見通しの概要は次のとおりである。

- IRA はエネルギー関連の二酸化炭素排出を、2030 年において 2005 年水準を約 27%~34% の範囲で削減する。
- IRA は太陽光発電と風力発電を加速させ、太陽光発電及び風力発電は 2022 年の総発電量の 15%から 2050 年までに少なくとも 39%まで増加する。
- 電気自動車は 2030 年にかけて売り上げシェアを伸ばすと見込まれ、電気自動車は 2030 年において自動車販売の 12%~17%を占めると予想されるが、組立てやバッテリー・重要鉱物に係る要件、また購入者の所得制限などにより、従来のガソリン車がまだ優勢となる。

¹¹¹ CHIPS Act とは、Creating Helpful Incentives to Produce Semiconductors for America Act の略であり、2022 年 8 月 9 日にバイデン大統領の署名により成立した法律で、米国の半導体産業を支援し、国内での半導体製造の促進を目的としている。同法では、米国国内半導体製造設備投資に対する税制上の優遇措置を規定しており、還付制度(Elective Pay)を通じた換金法が提供されている。

¹¹² EIA 資料「AEO2023 Issues in Focus: Inflation Reduction Act Cases in the AEO2023」
https://www.eia.gov/outlooks/aeo/IIF_IRA/pdf/IRA_IIF.pdf

- 電気ヒートポンプは市場シェアを伸ばし、2022 年において世帯数の 11%から 2050 年には約 13%に増加する一方で、暖房は通常、交換が必要になるまで長期間使用され、天然ガスは暖房燃料として経済的競争力もあることから、2050 年においても天然ガスが家庭や商業建物の暖房に使用されるエネルギーの大半を占める。
- IRA の効果として、2030 年には電力価格は 2022 年比で 10%(約 10 ¢ /kWh)低くなる見込みである。

その後、2023 年 8 月公表のホワイトハウス資料¹¹³によると、IRA 成立から 1 年を経た段階における IRA に係る fact sheet として、以下の内容を成果として発表している。

- 産業界が総額 1,100 億ドルにものぼるクリーンエネルギー製造に係る投資を表明した。そのうち電気自動車(EV)供給チェーンには 700 億ドル以上、太陽光エネルギーの製造には 100 億ドル以上が含まれる。
- IRA 等に基づく産業界の投資は 2030 年に温室効果ガスの排出を約 10 億トン削減する見込みである。
- 外部団体の推計によると、IRA のクリーンエネルギーと気候変動対策の規定により、17 万人以上の仕事が生まれた。
- エネルギー省によると、2022 年から 2030 年までの米国の家族世帯の電気料金は、IRA がなかった場合と比べて、270 億から 380 億ドル節約できる見込みである。

¹¹³ ホワイトハウス資料「FACT SHEET: One Year In, President Biden's Inflation Reduction Act is Driving Historic Climate Action and Investing in America to Create Good Paying Jobs and Reduce Costs」(August 2023)
<https://www.whitehouse.gov/briefing-room/statements-releases/2023/08/16/fact-sheet-one-year-in-president-bidens-inflation-reduction-act-is-driving-historic-climate-action-and-investing-in-america-to-create-good-paying-jobs-and-reduce-costs/>

また、Brookings InstitutionのJohn Bistlineらによる“The Inflation Reduction Act could energize the economy”（2023年5月）では、IRAによるインセンティブで削減される二酸化炭素の削減コストは1トンあたり100ドル未満であり、2030年に1トンあたり100-380ドルともされる二酸化炭素排出によるダメージよりも低いところ、IRAは脱炭素化を加速させるものであると指摘している。

さらに、米国におけるIRAによる多額の援助がヨーロッパ等他地域・国からの産業流出につながるのではないかという論調もあるが、ミュンヘンのifo instituteのKlaus Gründlerらによる“The Global Impact of the U.S. Inflation Reduction Act: Evidence from an International Expert Survey”（2023年6月）は、欧州経済の専門家による懸念は比較的小さいとしている。また、Centre for Economic Policy ResearchのMaxime Fajeauらによる“The US Inflation Reduction Act: How the EU is affected and how it should react”（2023年10月17日）においても、IRAのEUへの影響は限定的であるが、EU自身によるエネルギーコスト削減を含めたエネルギー・産業政策の再検討が必要ではないかとしている。

付録 BEPS 行動計画 5 と移転価格原則との関係～米国と日本の状況

イノベーションを促す税制の文脈においては、他国との税制上のイコールフットイングを図る目的から、米国においても、FDII (Foreign Derived-Intangible Income) 税制と呼ばれる IP (知的財産) のライセンス収入を含む国外からの所得に対して、所得控除を認める制度を有している。こうした IP に関わる税制を措置する上においては、BEPS (base erosion and profit shifting/税源浸食と利益移転) プロジェクトの有害税制に関する行動計画 5 といった国際的なルールとの整合性が求められると考えられる¹¹⁴。また、こうした BEPS ルールに沿って税制を運用していく上では、移転価格税制が大きく関わっており、移転価格税制を踏まえた運用を行う必要がある。このため、BEPS 行動計画 5 及び移転価格税制の内容並びにそれらに対する米国の対応状況を調査し、考察することは、我が国の税制を考える上でも一考すべきことから、付録として、BEPS 行動計画 5 におけるネクサス・アプローチと移転価格の関係及び BEPS 行動計画 5 における米国 FDII の位置づけ並びに米国と日本の状況について取り上げたい。

¹¹⁴ OECD (October 2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report.

第1節 BEPS 行動計画 5 におけるネクサス・アプローチと移転価格の関係

BEPS 行動計画 5 では、有害税制により効果的に対抗するために、実質的活動要件に焦点を当てること、透明性の改善、ルーリングの自発的交換の義務付けなどが求められている。

知的財産に係る優遇税制における実質的活動要件については、価値創造アプローチ、移転価格アプローチ、ネクサス・アプローチの 3 つの異なるアプローチのうち、ネクサス・アプローチを適用することが合意され、G20 により承認されている。

ネクサス・アプローチでは税務恩典を受ける対象所得を以下の数式で計算される金額とされる。

$$(\text{IP 資産開発のための適格支出} / \text{IP 開発のための支出総額}) \times \text{IP 資産から生じる全所得} = \text{税務恩典を受ける対象所得}$$

特許権や著作権付ソフトウェアといった IP 資産（知的財産権）から生じる全所得は、各法域が移転価格原則適用後の自らの税制における所得の定義と一貫した定義づけを行うことを前提に、恩典を受ける所得が比例的であること及び、IP 所得に限定されることの 2 つの原則に従うことを求めている。

後者の IP 所得に限定される原則において、所得は IP 資産から得られる所得のみを含むべきとされている。これには、ロイヤルティ、IP 資産の販売から得られる資本利得や他の所得、製品の販売や IP 資産に直接関連するプロセスの使用から得られる販売価格に組み込まれる形態の IP 所得が含まれる。価格埋め込み型の IP 所得へ恩典を付与することを選択する法域は、IP と無関係の所得（例えばマーケティングや製造にかかる収入）を IP から生じる所得とを分離するための整合的かつ一貫した方法を適用する必要がある。これを可能にする方法のひとつとして、移転価格原則に基づく方法が示唆されている。この移転価格原則に基づく方法とは、BEPS 行動計画 8～10 報告において示されているものとされている¹¹⁵。

すなわち、IP が組み込まれた製品の販売に係る所得をイノベーションボックス対象所得とする場合、マーケティング由来の所得を対象所得から取り除く必要がある。その際のマーケティング由来の所得を算定する手法として移転価格税制の手法の適用が求められることとなる。移転価格税制の手法は多

¹¹⁵ OECD (October 2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, p. 29.

岐にわたるが、例えば、マーケティング活動と研究開発活動に係る費用の割合に基づいて全体の所得からマーケティングに係る所得の割合を控除する手法が考えられる。

また、上記数式の IP 資産開発のための適格支出／IP 開発のための支出総額の割合をネクサス比率というところ、分母である IP 開発のための支出総額の中には外部からの IP の取得費用が含まれる。その際、IP が関連企業から取得される場合には、当該 IP の価額は、関連者との取引であるからといって不当に低価格にならないよう、移転価格原則の求める独立企業間価格での取引が求められている¹¹⁶。

¹¹⁶ OECD (October 2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, p. 30.

第2節 BEPS 行動計画 5 における米国 FDII の位置づけ及び米国の対応

1. 米国 FDII 税制の概要

FDII とは、Foreign Derived-Intangible Income の略で、2017 年減税・雇用法（いわゆる「トランプ税制」）により導入され、2018 年1月1日以降に開始する課税年度に適用されており、米国法人が米国外顧客に対する販売、ライセンス、役務提供から認識する超過所得に対して 37.5%の所得控除を認めることにより、実効税率を通常の 21%から $13.125\% (= (100\% - 37.5\%) \times 21\%)$ に引き下げる優遇税制である。

[参考] GILTI 税制の概要

GILTI は Global Intangible Low-taxed Income の略であり、FDII 同様、トランプ税制として導入され、特定の海外子会社の所得を米国株主である親会社側の所得の計算上、合算課税する制度である。海外子会社の合算所得については、50%の所得控除が適用される。また、当該海外子会社が米国以外の国で納付した所得に対して課された税金については、80%を上限に米国親会社が納めた税金とみなして、外国税額控除を適用することができる。

2. BEPS 行動計画における米国 FDII の扱い

米国で FDII 税制が導入された年である 2018 年の 8 月に OECD より公表された Peer Review に関する報告の中で、IP regime 及び Miscellaneous regime の2分類において、Peer Review 対象の税制に指定されている。FDII については、その存続について米国内あるいは OECD との間で議論はあるものの、現在も引き続き適用されている。

3. 米国の税務の執行における立証責任関係の違い¹¹⁷

移転価格税制を執行する上で、税務当局又は納税者のどちらが立証責任を負うのかが関係しているとの指摘もあることから、整理することとする。米国においては、租税裁判所規則 (Tax Court Rules) 142 条により、原則、納税者が負うこととされている。ただし、内国歳入法 (Internal Revenue Code) 7491 条により、納税者が税務調査に十分な協力を行う等の一定の要件を満たす場合は納税者から税務当局への立証責任の転換が規定されている。日本においては税務当局が負うとされており¹¹⁸、課税当局が立証責任を負う理由については諸説がある中で、法律要件分類説が有力とされている。当該説によれば、権利の発生を定める法条 (権利根拠規定) の要件事実はその主張をする者が証明責任を負うとされ、課税処分 (権利) の発生を定める税制 (権利根拠規定) の要件事実を主張する税務当局が立証責任を負うとする考え方がとられている。

参考として、他諸外国の状況について、英国¹¹⁹やシンガポール¹²⁰は納税者に立証責任があるとしており、フランスは税務当局側に立証責任があるとしている¹²¹。

¹¹⁷ 居波邦泰「BEPS による国際課税制度下での立証責任に対する一考察」国税庁

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/87/02/index.htm>, (参照 2024-02-26)

¹¹⁸ 課税当局に立証責任があると判示した判例として所得税更正処分取消請求控訴事件 東京高等裁判所平成 24 年 (行コ) 第 421 号 (平成 25 年 5 月 29 日第 17 民事部判決) がある。

¹¹⁹ Brady v. Group Lotus [1987] STC 635 at 639 and 642 といった判例は、「課税が規定通りに行われた場合には、当該課税を取り消すにあたっての立証責任は当初から納税者に存する。」と判示している。

¹²⁰ NE v Comptroller of Income Tax [2006] SGHC 199 といった判例は、「論点となっている費用の目的が専ら所得の獲得のために発生したことを証明する責任は申立人 (納税者) に存する。」と判示している。

¹²¹ 内閣府 (2000 年): (資料 6) 「諸外国の所得税の課税方式と立証責任の所在」

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2000/p379.html>

第3節 我が国企業における移転価格税制への対応

1. 移転価格税制

租税特別措置法第66条の4(国外関連者との取引に係る課税の特例)に基づき、内国法人が国外関連者との取引においてその取引価格が独立企業間価格でないときには独立企業間価格に引き直して所得計算を行うとされている。

そのため、法人は国外関連者との取引について独立企業間価格であるかどうかの確認を求められることとなる。

2. 移転価格文書化

移転価格税制を執行する上では、法人から移転価格税制及び独立企業間価格に係る資料を提出させることが重要である。

このような移転価格文書の整備は各国税務当局共通のグローバルな課題でもあり、OECDがリードしているBEPS (base erosion and profit shifting)プロジェクトの行動計画13「多国籍企業情報の文書化」において、移転価格税制の観点から多国籍企業が準備すべき文書についてのルールが提案された¹²²。当該行動計画13を受けて、日本においても、平成28年(2016年)税制改正において移転価格税制に関する文書制度が整備されている。

当該文書制度においては、連結総収入金額 1,000 億円以上の多国籍企業グループが作成、提出すべき国別報告書(country-by-country reporting)も含まれているものの、より広範な法人に影響を与える文書化制度は、ローカルファイルであると考えられる。当該ローカルファイル制度に基づき、国外関連取引を行った法人は、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類の作成が求められることとなる。

¹²² OECD (2015) Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report.

3. ローカルファイル

租税特別措置法第66条の4第6項は、ローカルファイルについて以下のように定めている。

「法人が、当該事業年度において、当該法人に係る国外関連者との間で国外関連取引を行った場合には、当該国外関連取引に係る第一項に規定する独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類として財務省令で定める書類を、当該事業年度の法人税法第七十四条第一項又は第百四十四条の六第一項若しくは第二項の規定による申告書の提出期限までに作成し、又は取得し、財務省令で定めるところにより保存しなければならない。」

ローカルファイルの作成義務者は、国外関連取引を行った法人であり、広範な範囲の法人が対象となっている。また、独立企業間価格算定に必要な書類を確定申告書の提出期限までに作成又は取得し、保存する必要があるため、「同時文書化義務」とも言われている。

なお、一定の規模未満の取引の場合には同時文書化義務が免除されている。一つの国外関連者との前年度の取引が50億円未満で、かつ無形資産の取引金額が3億円未満の場合が該当する(租税特別措置法第66条の4第7項)。

また、当該ローカルファイルは申告の際に提出する必要はなく、税務調査において提示又は提出を求めた日から一定の期日までに提出することが求められる。同時文書化義務のあるローカルファイルは、45日以内の税務調査官が指定する日までに提出することが求められ、ローカルファイルでないもの(同時文書化義務のないもの)についても、独立企業間価格算定のために重要と認められる文書については、60日以内の税務調査官が指定する日までに提出することが求められる(租税特別措置法第66条の4第17項)。

移転価格文書は申告期限までの作成が求められているものの、法人は多くの場合、国外関連者との取引が行われる前、ないしは取引時に、移転価格税制の対象となる関連者取引の内容及び独立企業間価格の算定及び検証方法について検討を行うこととなる。

4. 日本の独立企業間価格の算定方法

我が国の独立企業間価格の算定方法は、OECD移転価格ガイドライン¹²³において国際的に認められた方法に沿った次のようなものとなっている¹²⁴。

①基本3法

- ・ 独立価格批准法
- ・ 再販売価格基準法
- ・ 原価基準法

②その他の方法

- ・ 取引単位営業利益法
- ・ 利益分割法
- ・ ディスカウント・キャッシュ・フロー法

上記のうち、取引単位営業利益法(transactional net margin method)は、関連者取引の一方に重要な無形資産がない場合に営業利益率を用いて独立企業間価格を算定する手法で、日本においては2004年に導入されている。また、移転価格税制導入当初より、独立価格批准法といった基本3法を優先して適用し、基本3法が適用され得ない場合にはその他の方法の適用を検討する仕組みであったところ、2011年より日本においても基本3法優先ではなく、最も適した手法を適用するベスト・メソッド方式が採用されていることもあり、取引単位営業利益法は最も頻繁に用いられる手法となっている。

¹²³ OECD「Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022」

¹²⁴ 財務省「移転価格税制の概要」 https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/177.htm

国税庁の発表した移転価格税制適用に係る国税庁と外国税務当局との相互協議手続の執行状況においても、令和4事務年度(2022年7月-2023年6月)における相互協議処理事案の独立企業間価格算定方法において、取引単位営業利益法は188件中95件と最多の手法となっている¹²⁵。

以上

¹²⁵ 国税庁(2023年11月)「令和4事務年度の「相互協議の状況」について」(別紙3)

免責事項

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。