

# Deloitte.

デロイト トーマツ



## 各国・地域の税制概要とホットトピックス 米国

令和4年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ 税理士法人

2022年1月



# 目次

## 米国の税制概要

法人税コンプライアンス	3
課税所得計算	4
居住者による利子・配当・使用料の支払いに係る源泉所得税	8
進出・撤退時の留意すべき課税関係	9
進出形態の違いによる課税範囲・コンプライアンス手続き等の比較	12
雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税	13
法人課税にかかる各種優遇税制措置	14
PE課税-PE類型	15
税務調査及び異議申立て・税務訴訟	16

ホットトピックス	17
----------	----

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）関連措置	18
----------------------------	----

## 米国の移転価格税制の概要、各国特有の事項、ホットトピックス

移転価格税制の概要	21
-----------	----

LF/MFの概要	23
----------	----

国別報告書の概要	24
----------	----

移転価格文書化に関するペナルティ	25
------------------	----

最近の移転価格調査におけるトピックス	26
--------------------	----

移転価格税制の動向 （新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響）	27
--	----

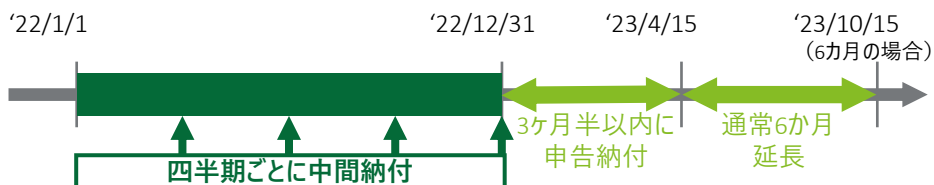
# 米国の税制概要

# 法人税コンプライアンス

## 連邦法人所得税

居住者	米国連邦法・州法に基づき設立された法人
居住者の課税範囲	全世界所得課税
税率	2018年1月1日以後、原則として21% (州税を除く)
課税年度	原則として1年(52~53週)を超えない期間であれば、自由に設定することが認められている。
申告納付期限	課税年度後の4ヶ月目の15日(一般に6か月の提出期限の延長可能。納付期限は延長不可)

### 例：12月決算の場合

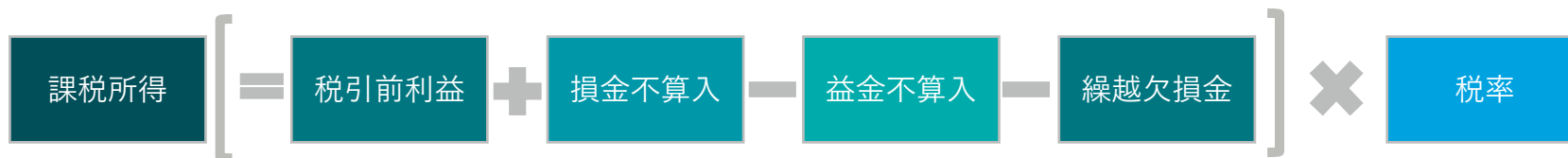
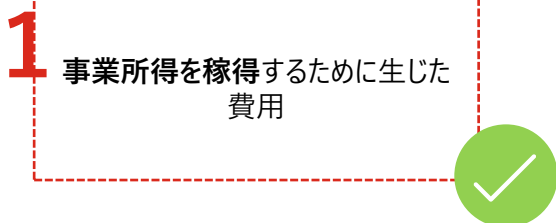


中間納付	四半期ごとに(1)当期の年間所得の予測額の1/4又は(2)前年の確定税額の1/4のうち少ない方を納付する。ただし、直近3年間のいずれかでUSD 1百万以上の課税所得があった大規模法人については(1)の方法によらなければならない。
時効	原則連邦法人税申告書の提出から3年。ただし、申告書に記載されているGross income(総収益)の25%を超える申告漏れがある場合は6年に延長される。また、意図的な租税回避行為が発見された場合、IRSは無制限に訴訟の提起が可能。
連結納税制度	共通の親会社の子会社(米国居住法人)の議決権等の80%以上及び当該子会社の全株式時価総額の80%以上を直接所有していることなどの要件を満たす場合、連結納税制度を適用することができる。

# 課税所得計算 (1/4)

## 損金性が認められる費用について

- 以下の要件を満たす費用は損金の額に算入することができる。

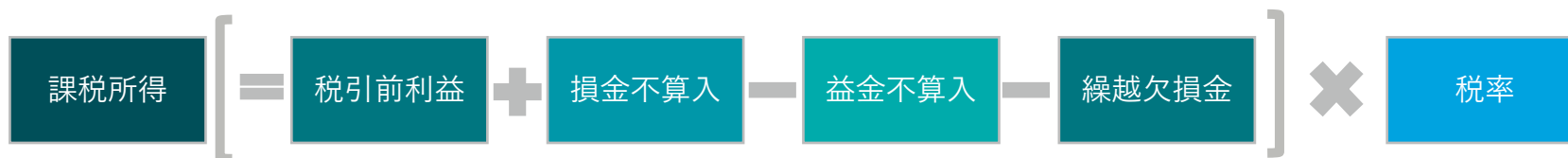


## 損金算入項目

- 損金不算入 及びその他留意すべき項目の代表例

引当金・準備金	見積に基づく引当金については、原則損金の額に算入することが認められない。ただし、回収不能が明らかな債権等については、貸倒損失として損金の額に算入することが認められる。
課税対象外収益に関連する費用	州・地方債利子など、非課税所得の稼得のために要した費用。
寄附金	内国歳入庁が認める組織及び団体に対する寄附金については、受取配当金の益金不算入額、寄附金の損金算入額等の調整前の課税所得に対して10%を上限として控除が認められるが、内国歳入庁が認める組織以外に対する寄附金は全額損金不算入となる。
キャピタルゲイン・ロス	キャピタルロスはキャピタルゲインとのみ相殺可能であり、通常所得との相殺は認められない。未使用のキャピタルロスは、5年間の繰越と3年間の繰戻しが認められる。なお、キャピタルゲインについては、通常所得と同税率で課税される。

## 課税所得計算（2/4）

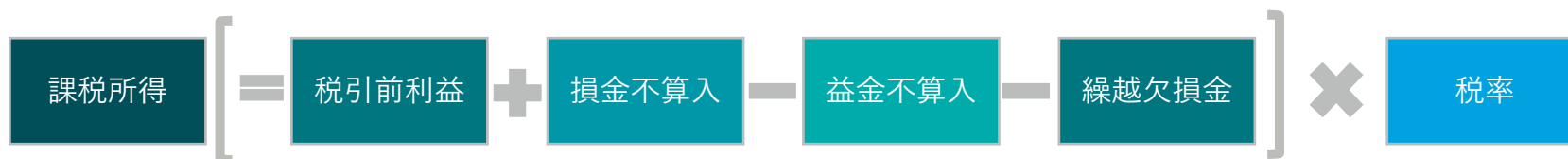


### 損金算入項目（続き）

- **損金不算入** 及びその他留意すべき項目の代表例

減価償却費等	不動産	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 居住用賃貸不動産以外の不動産（＝事業用不動産で土地を除く）：耐用年数39年で定額法</li> <li>■ 居住用賃貸不動産（土地を除く）：耐用年数27.5年で定額法</li> </ul>
	有形固定資産 (不動産以外)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 標準耐用年数に応じて対象資産の償却方法を分類している。</li> <li>■ 耐用年数が3、5、7及び10年の償却資産は200%定率法が適用され、耐用年数15年と20年の償却資産は150%定率法償却が適用される（ただし、低額法による償却額が定率法による償却額を超えた時点で定額法に変わる）。</li> <li>■ 有形動産で耐用年数が20年未満の資産は、一定の要件を満たす場合に100%即時償却可能</li> </ul>
	無形資産	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 営業権などの無形資産で買収特で取得したものについては、15年の定額法により償却が認められる。</li> </ul>
賃借権	一般に、不動産の賃借権の取得費用はリース期間に応じて償却される。賃借資産改良費は原則として改良費の耐用年数で償却される。	

# 課税所得計算 (3/4)



## 益金算入項目

- **益金不算入** として、留意すべき項目の代表例

受取配当	米国国内の配当については、発行済株式の <b>所有割合</b> に応じて、 <b>受取配当益金不算入額の控除率が異なる</b> 。一方、 <b>外国法人から米国居住法人が受け取る配当</b> について米国居住法人当該外国法人の発行済株式の <b>10%以上を原則、1年間保有</b> 場合、受取配当金の <b>全額が益金不算入</b> となる。
キャピタルゲイン	キャピタルゲインについては、 <b>通常所得と同税率で課税</b> される。

- **繰越欠損金** について

欠損金等	繰越・繰戻期間	<b>無期限に繰越可能、繰戻は不可</b> (1997年8月6日以降2017年12月31日以前発生分は繰越20年、繰戻2年)
	控除限度額	課税所得の <b>80%を上限</b> (1997年8月5日以降2020年12月31日までに開始した課税年度分は100%控除可能)

- **税率** について

税率	2018年1月1日以後、原則として <b>21%</b> (州税を除く) <b>州税の適用税率</b> は州ごとに異なり、税率は <b>2.5%から12%の範囲</b> で適用されている。通常、 <b>州法人税課税所得</b> は連邦法人税課税所得に <b>州独自の調整</b> を加えて算出するため、 <b>州により課税所得は異なる</b> 。
----	--

- その他留意点

代替 ミニマム税 (Alternative Minimum Tax)	法人所得に対する税額は、通常の法人所得税の他、代替ミニマム税 (Alternative Minimum Tax) を算定して求められる税金であったが、 <b>2017年度税改正により廃止</b> されている。
--	--

## 課税所得計算（4/4）

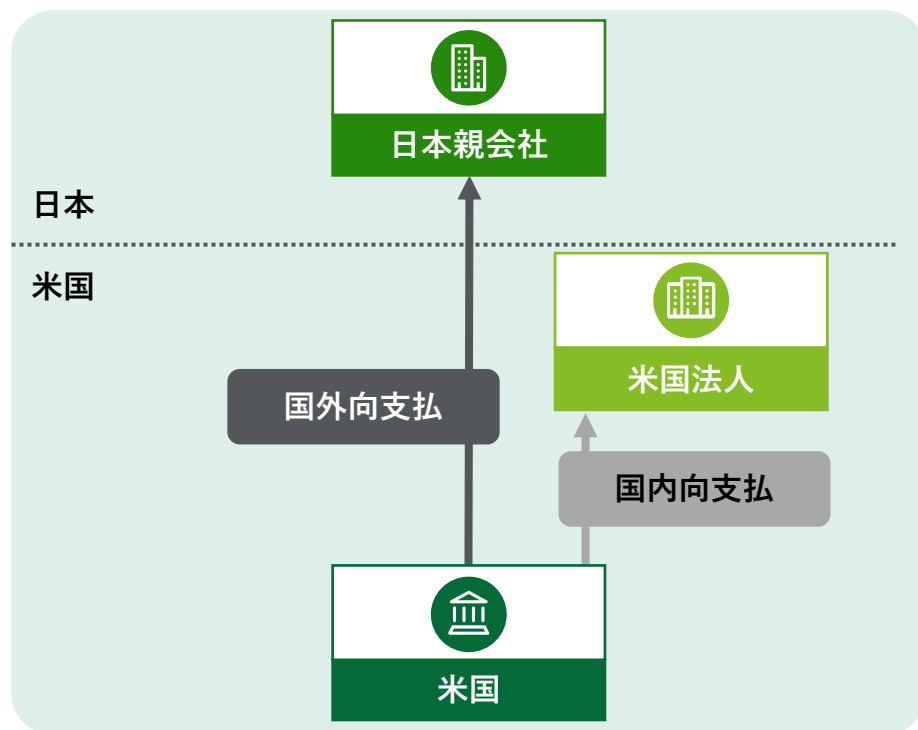
### ■ その他、米国連邦法人所得税に係る所得計算上、知っておくべき各種税制

GILTI (Global Intangible Low-taxable Income)	GILTIは、特定の海外子会社の所得に関する米国株主である親会社側の所得の計算上の合算課税制度である。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%を上限に米国株主である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。
BEAT (Base Erosion and Anti-Abuse Tax)	BEATは一定基準を満たす大企業グループに属する米国法人が国外関連者に対して行った支払い（発生した金額）のうち、法人税課税所得から損金の額に算入された国外関連者に対する支払金額を損金不算入とした調整後所得に対してBEATの適用税率を乗じて計算した税額が通常の法人所得税を上回る場合に、その超過額を課税する制度である。
FDII (Foreign-derived Intangible Income deduction)	FDIIとは、米国法人が米国以外の国で稼得した一定の所得について、所得控除を認める制度である。所得控除額は、対象所得に対して37.5%である。なお、年間の総所得の金額が1,000万ドル未満である小規模事業者の場合等を除き、当該FDIIの適用を受けるためには一定の書類作成義務等が課される。



# 居住者による利子・配当・使用料の支払いに係る源泉所得税

## 利益の送金および関連者取引



### ■ 利子、配当、使用料に係る源泉税

受領者 所得	レート		
	居住者	非居住者	
	国内法		租税条約
利子	0%	30%	0%
配当	0%	30%	0%/5%/10%(*)
使用料	0%	30%	0%

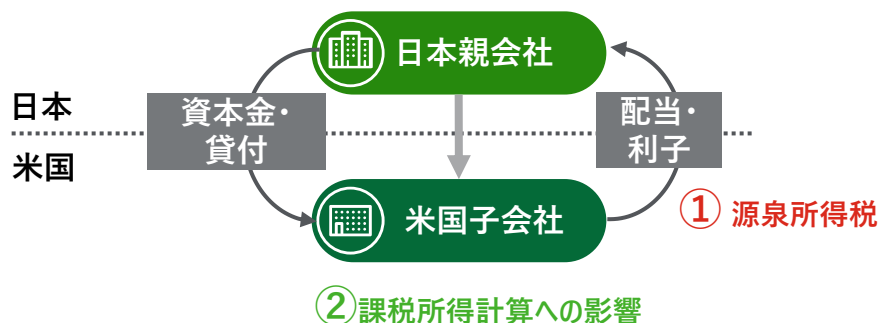
(\*)：0%：議決権のある株式の50%以上を直接又は一以上の日本・米国のいずれかの居住者を通じて間接に6カ月以上保有する場合

5%：議決権のある株式の10%以上を直接又は間接に保有する場合

10%：その他の場合

# 進出・撤退時の留意すべき課税関係 (1/3)

## 進出時の資金注入した場合の留意点



### ① 源泉所得税

#### 日本親会社

租税条約の適用（米国子会社側はForm 1042並びにForm 1042-Sを作成し、IRSに対して両Formを提示し、受益者（日本親会社）に対しForm 1042-Sを開示する。一方の日本の親会社側は配当又は利子の受領前に米国子会社に対してW-8BEN-Eを開示する。）により、米国子会社が日本親会社に対して支払う配当に係る源泉所得税は保有割合・保有期間に応じて0/5/10%となる。

一方、米国子会社が日本親会社に対して支払う利子については、源泉所得税が免除される。

対価を受領する者	適用税率	
	配当	利子
非居住者	0/5/10%*	0%*

(\*)租税条約の制限税率を記載

### ② 課税所得計算への影響

#### 米国子会社

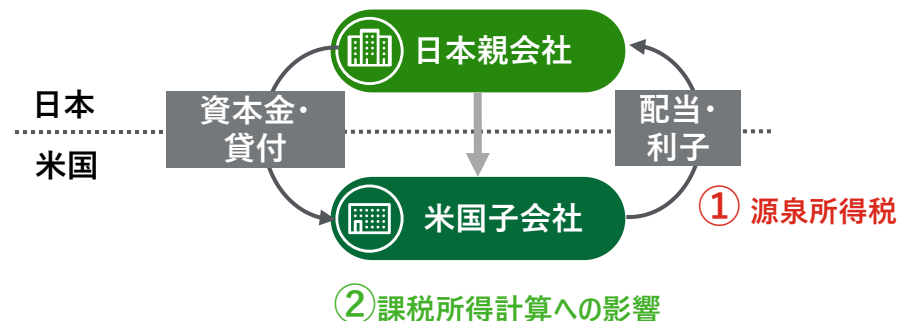
##### ■ 過少資本税制

米国では様々なファイナンス形式が認められているため、株式の議決権又は時価総額の80%以上の保有関係を有する企業が米国法人に対して行う貸付については、当該取引が形式上、貸付として行われた場合であっても、取引の事実関係などの実態に基づき、出資とみなされる可能性がある。これは日本親会社が完全支配関係下にある米国子会社に対して行う貸付も対象となる。仮に借入時において、将来の元本返済及び利息の支払能力が当該米国子会社ないと認定されれば、当該貸付は経済的合理性がなく、株主であるという理由で資金が融通された税務上の出資とみなされる可能性がある。日本親会社から米国子会社に対して行われる当該貸付が実質は出資であるとみなされた場合、米国子会社から支払われる利子は「配当」とみなされ、米国子会社の所得の計算上、損金の額に算入することができない。

その上、名目上の貸付金は出資金とみなされるため、仮に米国法人からの貸付が回収不能となった場合も損金算入は認められない。

## 進出・撤退時の留意すべき課税関係 (2/3)

### 進出時の資金注入した場合の留意点 (続き)



#### ② 課税所得計算への影響

#### 米国子会社

##### ■ 支払利子控除制限

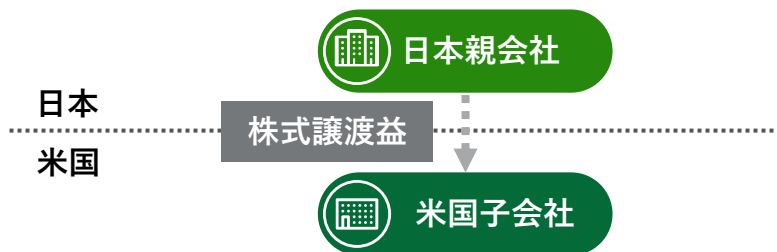
事業上の支払利子は、事業上の受取利子及び特定の資産購入に係る借入利子に調整後の課税所得の30%を加算した金額を上限に損金算入が認められる。調整後の課税所得とは、EBIT (又は EBITDA) 相当額となる。

なお、控除が認められない金額は無期限で繰越ができる。

EBIT (Earning before interests and taxes) とは、税引前当期純利益に支払利息を加算、受取利息を控除したものをいう。

EBITDA (Earning before Interest Taxes Depreciation and Amortization) とは、EBITからさらに減価償却費を加算して計算されたものをいう。

### 撤退時のキャピタルゲイン (譲渡益) 課税



#### ■ 米国におけるキャピタルゲイン課税

#### 日本親会社

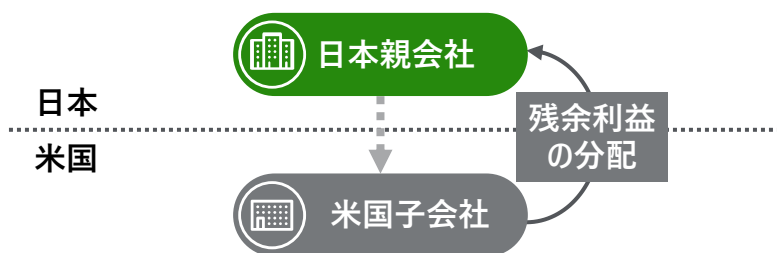
日本親法人を含む米国非居住者による米国法人株式の譲渡により生じたキャピタルゲインは、原則非課税となる。

ただし、譲渡される米国法人の総資産時価の50%以上が米国の不動産及び類似資産により構成される場合、当該米国子会社株式の譲渡により対価の15%が源泉所得税の対象となる。譲渡を行った米国非居住者は、譲渡損益確定後に確定申告を行うことで還付が受けられる。

なお、当該米国における課税権は、日米租税条約により制限されることはない。

## 進出・撤退時の留意すべき課税関係 (3/3)

### 清算時の残余利益に対する課税



#### ■ 米国における配当課税の有無

#### 日本親会社

清算する米国子会社から受け取る残余財産の分配のうち、**留保利益に係る分配**については、原則、**配当から除外**され、**課税の対象**とされない。



ただし、**米国持株会社**（子会社株式保有以外の事業を行っておらず、**清算前設立期間5年以上経過**等、一定の要件を満たす法人）の清算に伴い受領する残余財産の分配については、その**留保利益相当額**につき、**配当として取り扱われ**、米国において**源泉所得税（30%）**の対象となる。

国内法に基づき当該配当に係る源泉所得税は、**日米租税条約の適用が認められる場合**、**持分割合により**、**減免措置**を受けることができる。

残余財産のうち**資本金相当部分の分配**については、**資本の払戻し**に該当し、**課税の対象**とされない。

## 進出形態の違いによる課税範囲・コンプライアンス手続き等の比較

支店については、支店利益税や支店利子税などの規定が設けられているが、制度の趣旨として進出形態の如何による差異を生じさせるために設けられたものではなく、一定の要件を満たす限りにおいて、利益の還流に関する大きな差異は散見されない。

	 子会社 (現地法人)	 支店
課税所得の範囲	全世界所得課税	外国法人の支店に対し、 <b>米国において稼得した実質関連所得</b> に課税される。
法人所得税適用税率	21%	21%
申告手続き	課税年度後の <b>4ヶ月目の15日</b> (一般に6か月の提出期限の延長可能。納付期限は延長不可)	課税年度後の <b>4ヶ月目の15日</b> (一般に6か月の提出期限の延長可能。納付期限は延長不可)
利益の還流	30%の源泉所得税が課されるが、日米租税条約の適用が認められる場合、 <b>税率は保有割合・保有期間に応じて0/5/10%となる。</b>	利益送金に対しては、 <b>30%の支店利益税</b> が課されるが、 <b>日米租税条約の適用により免除される可能性がある。</b> その他、 <b>実際に支店で生じた支払利息を超える利息額</b> が支店帰属として <b>支店課税所得から控除される場合、上限5%の支店利子税</b> が課される。ただし、 <b>租税条約上の適格居住者に該当する場合、支店利子税は免除される。</b>

# 雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税

売上税は、事業者の再販目的に仕入れには課税されず、制度が日本の消費税とは異なるため、留意が必要である。

<p>従業員の雇用 にかかるコスト等</p>	<p><b>連邦社会保障税</b>(Federal Insurance Contribution Act ; FICA) は、老齢者、遺族、障害者保険(the old-age, survivors and disability insurance tax ; OASDI)及び医療保険(Hospital Insurance; HI又はMedicare)で構成される。</p> <p>OASDI : 事業主負担率6.2% 従業員負担率6.2% ただし、年間課税対象上限額が設けられている。 2021年度はUSD 142,800 HI又はMedicare : 事業主負担率1.45% 従業員負担率1.45% (年間課税対象の上限なし)</p> <p><b>連邦失業保険税</b>(Federal Unemployment Tax Act; FUTA) FUTAは雇用主のみが負担する。 給与総額のうちUSD7,000までが課税対象となる。 適用税率は6%で、従業員につき最大税額はUSD 420までとされている。</p>	<p>売上税・使用税 (Sales Tax ・Use Tax)</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 売上税は、基本的に物品又は一部サービスの最終消費者に対する販売又は役務の提供に対して課される間接税である。</li><li>■ 州・地域自治体レベルで課税されるため、適用税率・課税年度、申告の頻度や申告期限など州によりその規定が異なるため、留意が必要である。</li><li>■ なお、売上税は欧州VATなどの付加価値税と異なり、再販を目的とする事業者に対する取引は対象外となり、消費を主たる目的とする最終消費者に対して行う取引が、原則、課税の対象となる。</li><li>■ そのため、再販を目的とする事業者が購入に際し、売上税免除の適用を受けようとする場合には、Resale Certificateを提示し、当該取引が再販売を目的とした仕入れ・調達であることを証明する必要がある。</li><li>■ 使用税は納税者が居住する州で使用、保管または消費することとなる課税対象物品等を使用する州以外で購入し、使用する州では売上税が徴収されない場合に適用される。</li></ul>
<p>印紙税・ 資産移転税等</p>	<p>連邦レベルにおいて、印紙税その他資産の移転に係る取引税は課されない。ただし、州レベルでは、それぞれの規定に基づき、株式・債券の譲渡に対して取引税等が課されるが、現行は殆ど全ての州において課されていない。</p>	<p>国境をまたぐ デジタルサービス への課税</p>	<p>なし。 外国籍のEC事業者であっても、州内顧客向けの年間売上等が各州が独自に設定する閾値を超える事業者（例えば、CA州の場合、年間売上USD500,000以上）については、州内活動の有無を問わず課税対象となる州が年々増加傾向にある。</p>

# 法人課税にかかる各種優遇税制措置

項目	対象企業	優遇措置内容
IRC第179条資産にかかる一括償却計算の選択制度 (IRC § 179)	一定の要件を満たす減価償却資産を保有する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 一定の減価償却資産につき、その取得価額の全額を一括償却することを選択することができる。</li> <li>■ 償却額は償却費を認識する事業年度における課税所得を超えることができない。</li> <li>■ 償却超過額は翌年以降、繰越しが認められる。</li> <li>■ 2018年1月1日以降に開始する課税年度に取得した資産については、償却限度額及び投資上限額が年度ごとに異なる。2021年度はそれぞれ105万ドル、および262万ドルとインフレ率を基に毎年調整される。</li> </ul>
初年度特別償却 (IRC § 168 (K))	現行は2017年9月27日以降取得し、かつ2017年9月28日から2022年12月31日までに事業の用に供した一定の資産を保有する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 初年度特別償却が認められ、取得価格の全額（100%）が損金算入可能となる。</li> <li>■ なお、2023年以降、損金算入できる初年度特別償却の費用の割合は1年ごとに20%ずる減額される。</li> </ul>
国外の無形資産関連所得における所得控除 (IRC § 250 (K))	物品輸出・米国国外へ役務提供などからの所得 (Foreign-derived Intangible Income; FDII) がある企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ FDIIを稼得した米国法人が米国外で稼得したとみなされる一定の収入について所得控除が認められる。</li> <li>■ 2018年1月1日以降、2025年12月31日までに開始する課税年度については37.5%、2026年1月1日以降に開始する課税年度については、21.875%が部分的に所得控除可能である。</li> </ul>
研究開発費の損金算入時期の特例 (IRC § 174)	研究開発費が発生する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 研究開発費につき、支出時に損金算入するか、または、資産計上し5年間で償却をするかのいずれかを選択することが認められる。</li> </ul>
研究開発費の増額に係る税額控除 (IRC § 41)	研究開発費が発生する企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 過年度に比して研究開発費の支出が増加している納税者に対して認められる。税額控除は、適格研究開発費増加額の20%及び適格基礎研究開発費増加額の20%がそれぞれ適用可能である。</li> </ul>

# PE課税—PE類型

## PEの種類

### 支店PE

- ① 事業の管理の場所
- ② 支店
- ③ 事務所
- ④ 工場
- ⑤ 作業場
- ⑥ 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所



### 代理人PE

独立した地位を持つ者を除き、企業を代表して活動し、企業の名において契約する権限を有する者で、当該権限を反復して行使する代理人



米国のPE類型は、日本と締結した租税条約において規定されている。

### 建設PE

12か月を超える期間存続する建設工事現場もしくは建設もしくは据付工事又は天然資源の探査のために使用される設備、掘削機器もしくは掘削船



### MLI条約の署名：

なし（従って、現行有効な租税条約のみを参照すればよい。）

### PEに関連するMLI条約の規定の適用

なし（従って、現行有効な租税条約のみを参照すればよい。）



# 税務調査および異議申立て・税務訴訟

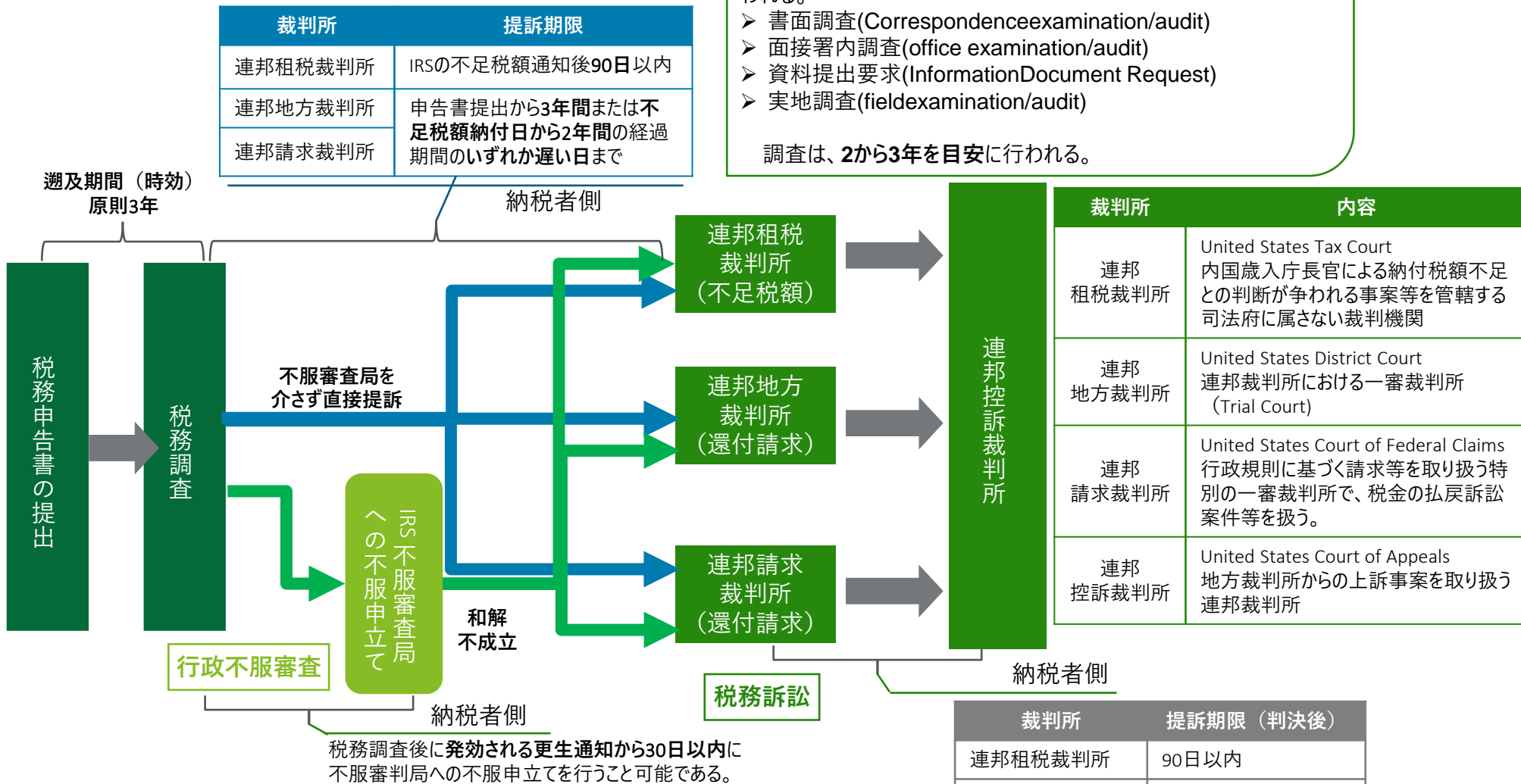
## 紛争解決手続きおよびプロセス（連邦税）

### ■ 税務調査

IRS任意に選定した納税者に対して、以下の方法により調査が行われる。

- 書面調査(Correspondence examination/audit)
- 面接署内調査(office examination/audit)
- 資料提出要求(Information Document Request)
- 実地調査(field examination/audit)

調査は、**2から3年を目安**に行われる。



■ 税務当局の名称：内国歳入庁（Internal Revenue Service; IRS） <https://www.irs.gov>

# ホットトピックス

米国国外への税源流出防止策や税率引き上げなどの課税強化対策が講じられている。

01

各国共通法人最低税率15%以上

論点

タックスヘイブンなど租税回避地及び法人税引下げ競争の歯止めと国際的最低税率の設定による公平性の維持を目的としている。  
対応として、**従来の税組織体制の見直し**が推奨される。

02

連邦法人所得税における  
炭素保管及び隔離税額控除

論点

地球温暖化対策に向け、**炭素保管及び隔離用設備投資に対する優遇税制適用条件に、設備地域安全保障**が施行される。  
この点、優遇税制適用条件のガイドラインに準拠する、**設備所在地における保守及び安全確認体制への先行投資**が推奨される。

03

州における売上税・使用税  
経済的Nexusルールの導入

論点

州における課税対象基準をNexus（ネクサス）といい、**新たに経済的Nexusルールが施行される**。従来では非課税であった州において課税対象となる可能性が生ずる。  
経済的Nexusルールは州ごとに課税対象額が異なってくるため、**事業展開している州の税専門家との相談や各州における売上及び設備投資額の見直し**が推奨される。

04

リモートによる税務調査

論点

昨今のパンデミックに伴い、**米国歳入庁はリモートによる税務調査や納税者の主張を取り入れ始めている**。過年度に渡り税務調査委員の減少に伴い、**技術的な改革を取り入れ、税務調査体制の柔軟性が目的と推察される**。

05

バイデン税制の主要税改正

論点

- 法人所得税率を21%から26.5%へ引上げ
- GILTI 税率を10.5%から21%へ引上げ
- BEAT 税率を段階的に18%まで引上げ
- FDII 控除率引下げの早期化を検討中
- 特定期間における純利益1000億ドル以上の法人に対し15%ミニマム課税
- 2022年以降、上場企業による自社株買いに対する1%のサーチャージ課税

## 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）関連措置（1/2）

項目	内容
<p>欠損金 Net Operating Loss(NOLs)</p>	<p>トランプ政権下において大幅な税改正が行われたが、欠損金についても改正が行われた。改正前は、欠損金が発生した年から2過年度の繰り戻し還付と将来20年間の欠損金の繰延べが認められていたが、改正後は、欠損金の繰り戻しが廃止され、対象事業年度の所得に対する欠損金利用が同事業年度の課税所得の80%相当額に制限されることとなった。一方で、未使用の繰越欠損金については、無期限繰越が認められた。</p> <p>COVID-19対策として、トランプ政権下で廃止された繰戻欠損金による還付請求制度が一時的に復活した。これにより、2018年度、2019年度、そして2020年度に発生した欠損金については、繰戻期間が5過年度にまで延長され、過年度の課税所得と相殺できるようになった。また、当該特別措置は、上記の年度において発生した欠損金の全てが使い切れなかった場合でも、繰延欠損金として将来発生する課税所得と相殺することを認めている。ただし、2021年度以降に発生する欠損金の利用については、課税所得の全額ではなく80%相当額までが上限とされる。</p>
<p>適格リース物件改良費 Qualified improvement property (QIP)</p>	<p>納税者によるQIP（原則的に、納税者のリース物件内装及びオフィス内装の改良費）への投資費用に係る一括損金算入制度は、2001年の9.11やリーマンショックの後に施行されており、QIPに該当する費用の一括損金算入を認めるものであった。ところが、トランプ政権下による税制改正の手違いによりQIPの減価償却期間は39年と改められたため、意図せず一括損金算入の対象外とされてきた。今回の特別措置により、2018年1月1日以降に行ったQIP（原則的に、納税者のリース物件内装及びオフィス内装の改良費）への投資については、従前のように15年の減価償却期間とすることが認められ、再び一括損金算入制度の対象資産とすることが認められた。そのため、納税者は2018年度に遡り当該QIPの一括損金算入を行うことが可能となった。</p>
<p>給与補填プログラム借入 Paycheck Protection Program(PPP) loan</p>	<p>PPPローンは、中小企業の労働力及び従業員の雇用体制の維持を用途とした事業運転資金を補填するプログラムである。借入資金が従業員の雇用や事業形態の現状を維持するために必要な最低限の経費に充てられている場合、U.S. Small Business Administration(“SBA”又は中小企業庁)によりPPPローンの返済を免除してもらえる。債務免責に該当するための条件として、借入が人件費や給与、モーゲージの利息払い、賃貸料、光熱費（PPPローン制度改正案により条件が改正され、借入の最低60%を給与の用途としなければならない）など、借入を指定された用途に充てられていることが証明できる場合、借入全額の債務免責を認められる。なお、当該債務免除益は税務上、益金の額には算入されない。</p>

## 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）関連措置（2/2）

項目	内容
社会保障税繰延措置 Payroll tax deferral	社会保障税の雇用者負担分を繰延することが認められている。原則、6.2%の社会保障税を従業員の給与額から源泉徴収し、雇用者は従業員の給与から源泉徴収された社会保障税と同額を別途納付しなければならない。特別税制措置により、2020年3月27日～2020年12月31日までの雇用者負担分の社会保障税を繰延することができ、繰延総額の50%は2021年12月31日まで納付期限が延長され、残額は2022年12月31日まで延長される。
従業員継続雇用税額控除 Employee Retention Credit(ERC)	2020年3月13日から2021年12月31日の期間において労働実績のない従業員へ給与を支払った事業者は、支払った給与額の50%をIRSへ還付請求できる制度である（従業員1名につき2020年は5,000ドル、2021年度は7,000ドルが上限となる）。ただし、同一給与に関してERCとPPPローンについての二重申請は禁止されているため、計算の根拠となる給与については、PPPローンの対象となっていない給与に限られる。（2021年11月時点において本制度が、2022年1月1日以降も延長されるかは未定である。）

# 米国の移転価格税制の概要、 各国特有の事項、ホットトピックス

# 移転価格税制の概要（1/2）

01

## 移転価格税制導入時期

1968年：Internal Revenue Code（IRC、内国歳入法）482条が成立

02

## 関連者の定義

2人以上の組織、商売、または事業（法人であるか否か、米国に所在するか否か、および子会社であるか否かは問わない）が同一の利害関係者によって直接的または間接的に、所有または支配されている場合（IRC 482）

03

## 移転価格調査の時効

原則は3年。更正所得金額が申告所得の25%を超える場合には6年間遡って課税可能。  
また、無申告、悪質な租税回避の場合には更正期限なし（IRC 6501）

## 移転価格税制の概要 (2/2)

04

### 独立企業間価格の算定方法

#### (棚卸資産取引)

1. Comparable uncontrolled price method (CUP法)
2. Resale price method (RP法)
3. Cost plus method (CP法)
4. Comparable profit method (CPM)
5. Transactional profit split method (PS法)

#### (無形資産取引)

1. Comparable uncontrolled transaction method (CUT法)
2. CPM
3. PS法
4. 具体的に明示されていない方法 (Unspecified Method)

#### (役務提供取引)

1. Services cost method (SCM, SC法)  
一定条件に当てはまる役務提供取引であれば、マークアップ無しでコストのみを回収、または7%以下のマークアップを加えることをArm's lengthとする方法
2. Comparable uncontrolled services price method (CUSP法)※CUP法に該当
3. Gross services margin method (GSM法)※RP法に該当
4. Cost of services plus method (CSP法)※CP法に該当
5. CPM
6. PS法
7. 具体的に明示されていない方法 (Unspecified Method)

#### (資金貸借取引)

1. CUP法
2. Situs of the borrower rule  
貸し手が当該資金を調達する金利と関連するコストをArm's length金利とするルール
3. Safe Haven rule  
上記2が適用できる状況がなく、貸し手が第三者への金融を本業としていない場合に、IRSの公表するApplicable Federal Rateを基にした幅内の利率をArm's lengthとするルール (USD建て取引に限る)

05

### 日本とのAPA/MAPの適用可能性

- 日本との租税条約の有無：あり（発効日：2004年3月30日）
- 実務上の適用可能性：あり（日米間の相互協議は年に複数回実施されている）

# LF/MFの概要

## ローカルファイル (LF) の概要

### ①作成義務対象者

- 金額基準等による対象者の限定は規定されていない
- 「すべての納税者は独立企業原則に則して移転価格が設定されていることを合理的に示した移転価格文書の作成が求められる。」(Treas. Reg. § 1.6662-6(d)(2)(iii))

### ②作成期限

- 税務申告書提出まで(Treas. Reg. § 1.6662-6(d)(2)(iii))

### ③提出期限

- IRSによる正式な提出要請から30日以内(IRC 6662(e)(3)(ii)(III), Treas. Reg. § 1.6662-6(d)(2)(iii)(a))

### ④作成言語

- 英語

### ⑤罰則

- 未作成についての罰則はないが、税務申告までに作成しておくことで（同時文書化）、調査において移転価格の更正を受けた際のペナルティが免除される。(Treas. Reg. § 1.6662-6(d)(2)(iii))

## マスターファイル (MF) の概要

### ①作成義務対象者

- 作成義務なし

### ②作成／提出期限

- 規定なし



# 国別報告書の概要

## 国別報告書 (CbCR) の概要

(セカンダリーファイリング\*の場合のみ)

### ①作成義務対象者

- 「米国所在の総収入金額が850百万ドル超の多国籍企業グループの最終親会社に提出義務」という規定は日系企業にあてはまらない。また、セカンダリーファイリング(\*)に関する規定はなく、日系企業は米国でCbCRを提出することは基本的に想定されない。

### ②提出期限／作成期限

- セカンダリーファイリングに係る規定なし

### ③罰則

- セカンダリーファイリングに係る規定なし

### ④国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否

- 個別のNotificationの必要なし

\*セカンダリーファイリングとは、本来CbCRは親会社所在国でのみ提出して、租税条約または情報交換協定により、政府同士で共有することが想定されているが、何らかの理由でそれができない場合に、子会社からその国の税務当局に提出することをいう

# 移転価格文書化に関するペナルティ

## 1. 移転価格文書を期限までに作成していない場合のペナルティ

- MF：米国の移転価格ルールにおいてはMFの作成は要請されておらず、未作成のペナルティはない
- LF：文書の有無に関するペナルティはないが、移転価格調査において更正を受けた場合に適用される可能性のあるペナルティを回避するために、規定に則した(\*)移転価格文書を税務申告までに作成・保管しておくことが求められる
  - 移転価格更正の際に適用される可能性のあるペナルティは以下の通りであり、課税リスクの高い取引においては、税務申告までに移転価格文書を作成（同時文書化）をしておくことが望ましい。
  - なお、移転価格文書を税務申告とあわせて提出する義務はなく、作成後は保管しておき、調査においてIRSから提出が求められた場合に30日以内に提出する必要がある。

### 税務申告までに移転価格文書（LF）が作成されていた場合に免除されるペナルティ

#### 20%ペナルティ

- 1事業年度につき、更正金額が500万ドル、あるいは売上の10%のどちらか少ない金額を超えた場合
- 移転価格が200%以上（高く購入した場合）または50%以下（安く販売した場合）に変動する調整を受けた場合

#### 40%ペナルティ

- 1事業年度につき、更正金額が2,000万ドル、あるいは売上の20%のどちらか少ない金額を超えた場合
- 移転価格が400%以上（高く購入した場合）または25%以下（安く販売した場合）に変動する調整を受けた場合



上記の要件に該当し、税務申告までにLFが作成されていなければ移転価格の追徴税額に対してペナルティを賦課される

\*Best Method selectionを含め、作成された文書の内容がReasonableでAdequateであるかIRSが確認するプロセスがあるので留意が必要。

# 最近の移転価格調査におけるトピックス

01

現地側課税事例の  
傾向

論点

- 移転価格調査の強化
  - 2022年連邦予算案では、今後10年間で725億USDをかけてIRSの活動を強化していくことが謳われており、申告の厳格化や調査の強化を通じて様々な“Tax Gap”を埋めるための計画が実行されることになる。それに伴い、IRSの組織も関連部署の改編が引き続き行われる。
  - 現在有効なIRSのキャンペーンの一つにRelated Party Transaction Campaignがあり、IRSは引き続き移転価格調査にリソースを優先的に割いている。
  - 日系企業の米国子会社を含め、巨大企業でなくても調査の対象となっており、売上が5,000万ドル以下でも実際に調査が行われてきた。（近年には、総資産1,000万ドルから2億5,000万ドルの外資系（日系を含む）販売会社をターゲットとして集中的に調査するキャンペーンを実施していた（現在そのキャンペーンは終了）。）
- 加えて、米国内の州政府による移転価格調査にも注意が必要で、昨今、いくつかの州では制度・組織面で移転価格調査の強化を進めており、あわせて対策が必要となっている。
- バイデン政権による税制改革、およびOECD Pillar IIの議論により、BEAT（税源浸食乱用防止税）やGILTI（米国外形課税無形資産所得）のルールの変更について議論されているため、新たな税制への対応も必要となる。

02

対応方法についての  
助言

論点

- 無形資産取引、役務提供取引、金融取引については、引き続き移転価格調査の焦点があたる傾向にあるので、機能・リスクについての整理及び関連者間の利益配分を見直し、事前に税務当局への説明を検討することが推奨される。
- IRSは2020年4月に「Transfer Pricing Documentation Best Practices Frequently Asked Questions (FAQs)」を公表しており、納税者により質の高い移転価格文書の作成を呼び掛けている。上記のような事実関係の整理および分析を移転価格文書としてまとめておくことが推奨される。

# 移転価格税制の動向（新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響）

## APA申請・審査・相互協議 における影響

- COVID-19による経済的影響に対するIRSの考え方
  - IRSの基本姿勢は、既存のAPAや新規のAPAにパンデミックが与える影響について、納税者と個別具体的な議論・検討を行うことを歓迎する一方、パンデミックであることだけを理由として具体的な分析なしにAPAで合意されたレンジを下回ったりすることは認めない、というものである。具体的な分析とは例えば、納税者がどのような経済的状况にあったか、いつどのような形（売上、コスト）で影響を受けたか、またその影響はいつまで続くのかといった内容である。
  - パンデミックがAPAの重要な前提条件（事業活動や機能・リスクに変化がないという一般的な条件）への抵触にあたるかという点についても、同様に個別具体的なエビデンスが必要であるという姿勢で、もし抵触する場合には、APAのフレームワークの中でどのように解決するか議論する。APA期間の変更等、2020年をどのように取り扱うかはいくつかの選択肢があるというのがIRSの考えである。
  - パンデミックにより生じた特定のコスト（または収入）の取り扱いも同様で、比較対象企業における取り扱いの確認等、IRSは慎重な検討を行うことを表明している。
  - 最近の合意事例では、重要な前提条件の一つとして、COVID-19の影響をAPA期間を通じて分析して実質的な変化があると判断された場合には再協議すること、また年次報告書の要件としてCOVID-19による影響の具体的な分析を記載することを求める内容が含まれている。
- FCDモデル
  - COVID-19とは別の文脈であるが、IRSが2019年に公表したFCDモデル（Functional Cost Diagnostic Model）もIRSのAPA対応に関する最近のトレンドの一つである。
  - 過去にCPM/TNMMで合意されているAPAの更新案件においても、バリューチェーン全体での利益配分の再評価のために、APA更新の審査プロセスでFCDモデル記入が依頼されている。ただし、これをもってIRSが納税者の移転価格算定方法に必ずしも反対するものではないとIRSは明確にしている。

## COVID-19へ対応する 移転価格実務 （比較可能性の検討、 特殊要因の検討、 その他の取扱いの検討等）

- 上記のAPAの文脈から示唆される通り、APAを利用しない納税者も2020年度の移転価格文書作成においては、COVID-19の影響について、詳細な分析をすることが推奨される。
- 業種によっては、比較対象企業の2020年度実績をみても大きく利益率を落としていない場合もあり、必ずしも同じタイミングで影響を受けていない可能性もあるため、比較対象企業の選定の見直しも視野に検討が必要。

# お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : [info@i-tax-seminar.go.jp](mailto:info@i-tax-seminar.go.jp)

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数 を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001