



## 各国・地域の税制概要とホットトピックス 米国

令和5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

2024年1月

# 目次

## 米国の税制概要

法人税コンプライアンス	4
課税所得計算	5
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	9
進出・撤退時の留意すべき課税関係	10
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	13
雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税	14
バーチャルアサインメントなど多法域に跨る労働移動に伴う個人所得税の取扱い	15
法人課税にかかる各種優遇税制措置	16
PE課税－PE類型	17

税務調査及び異議申立て・税務訴訟	18
ホットトピックス	19
Pillar2の法制化状況について	20
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	22
LF/MFの概要	24
国別報告書の概要	25
移転価格文書化に関するペナルティ	26
最近の移転価格調査におけるトピックス	27
移転価格税制の動向	28

# 米国の税制概要

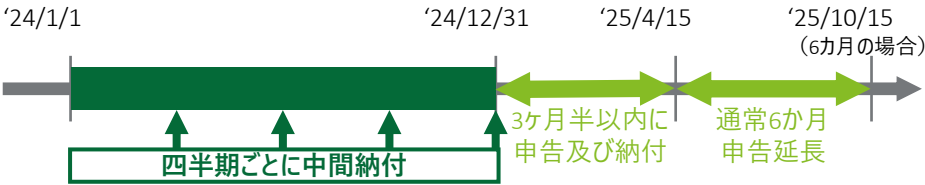
# 法人税コンプライアンス

## 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）

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100万USD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総収益（Gross Income）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。

### 例：12月決算の場合



# 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。

1

事業所得を稼得するために生じた費用

課税所得

[

=

税引前利益

+

損金不算入

-

益金不算入

-

繰越欠損金

]

×

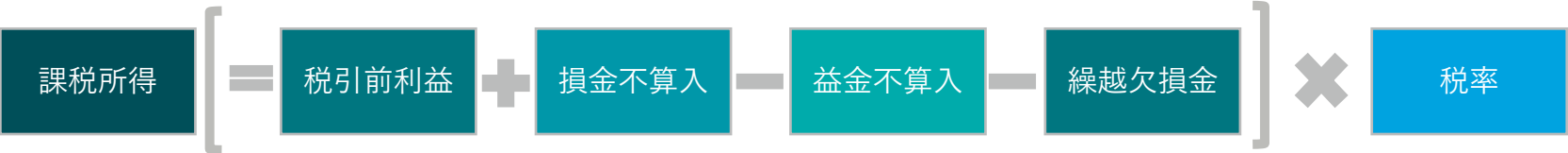
税率

## 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・地方債利子などの非課税所得の稼得のために要した費用。
寄付金	内国歳入庁が認める組織及び団体に対する寄付金については、受取配当金の益金不算入額、寄付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付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）

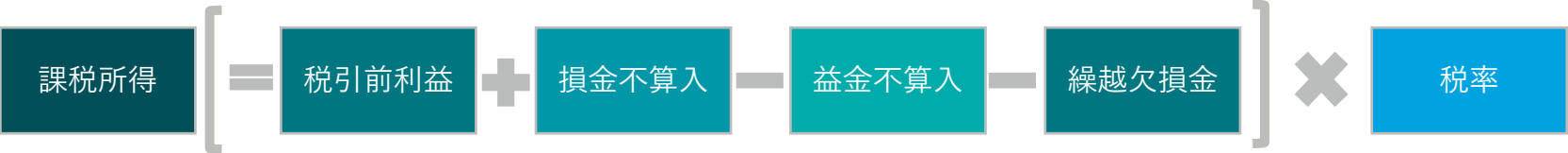


## 損金算入項目（続き）

■ **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、定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><li>■ ただし、2023年1月1日～2023年12月31日に使用開始された償却資産については、80%が即時償却の限度になる。また2023年以後段階的に縮減する。（2024年60%、2025年40%、2026年20%）</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等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が当該外国法人の発行済株式の <b>10%以上を1年超保有する場合、受取配当金の全額が益金不算入となる</b> 。
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される</b> 。

■ 繰越欠損金 について

欠損金等	繰越・繰戻期間	無期限に繰越可能、繰戻は不可（1997年8月6日以後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日以後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>0%から12%の範囲</b> で適用されている。通常、 <b>州法人税課税所得は連邦法人税課税所得に州独自の調整を加えて算出するため、州により課税所得は異なる</b> 。
----	--

■ その他留意点

法人ミニマム税 (Corporate 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額であったが、 <b>2017年度税制改正により廃止された</b> 。 しかし、2022年8月に成立したインフレ抑制法（Inflation Reduction Act of 2022）により新たに <b>法人ミニマム税（Corporate Alternative Minimum Tax）</b> が導入されることになった。特定の大企業に対して調整後会計利益の <b>15%のミニマム税が課されることとなる</b> 。 <b>2022年12月31日以後に開始する事業年度より適用</b> 。
---	--

## 課税所得計算（4/4）

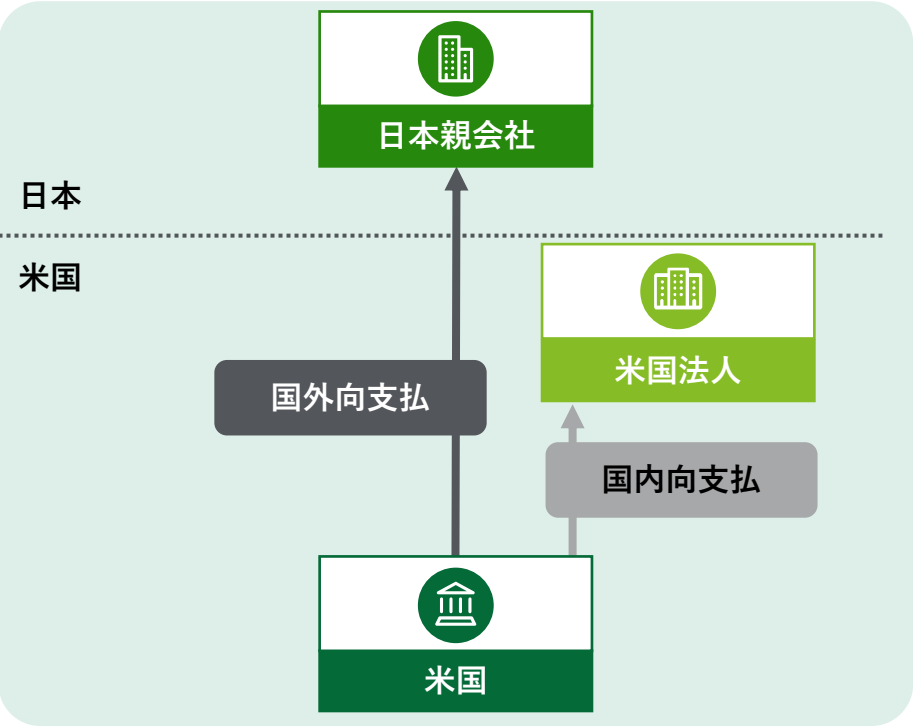
### ■ その他、米国連邦法人所得税に係る所得計算上、知っておくべき各種税制

Global Intangible Low-taxed Income（GILTI）	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（2025年12月31日以後に開始する事業年度からは37.5%に縮小）。また、当該海外子会社が米国以外の国で納付したGILTI所得見合いの税金については、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。
Base Erosion and Anti-Abuse Tax（BEAT）	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振り戻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。
Foreign-derived Intangible Income deduction（FDII）	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（2025年12月31日以後に開始する事業年度からは21.875%に縮小）。なお、年間の総所得の金額が1,000万USD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



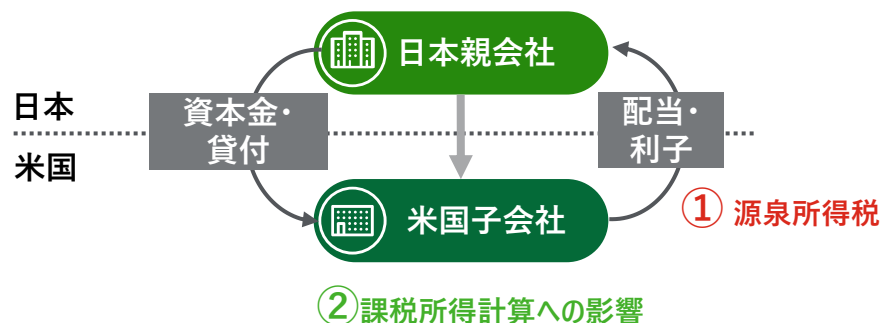
### ■ 利子、配当、使用料に係る源泉税

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% (***)

- (\*)：いわゆる利益連動型の利子については、源泉地国免税は適用されず、10%の限度税率が適用される。また、独立企業間価格を超える部分の利子については、源泉地国免除は適用されず、5%の限度税率が適用される。
- (\*\*)：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カ月以上保有し、所定の条件を満たす場合  
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
- (\*\*\*)：独立企業間価格を超える部分については、源泉地国免除は適用されず、5%の限度税率が適用される。

# 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Form1042並びにForm1042-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Form1042-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

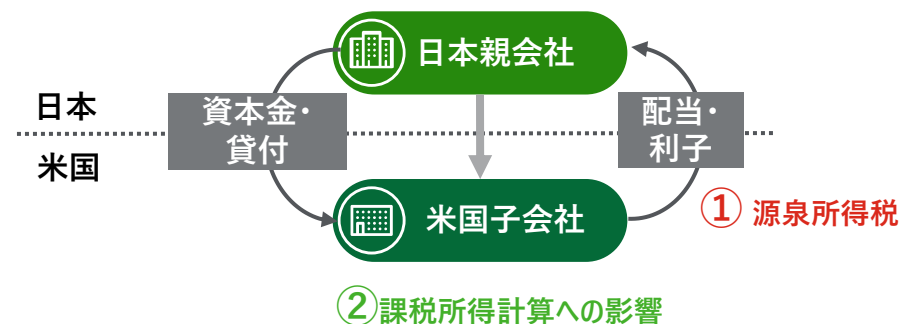
#### ■ 過少資本税制

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人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、仮に米国人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

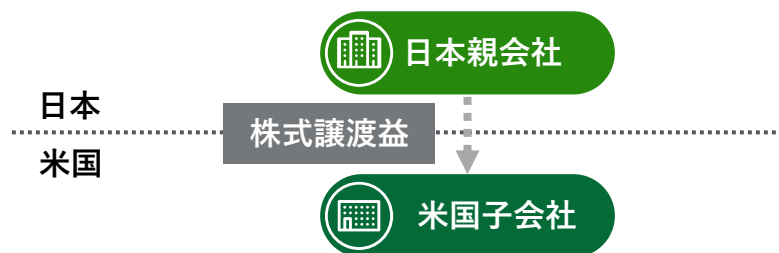
事業上の支払利子は、事業上の受取利子及び特定の資産購入に係る借入利子に調整後の課税所得の30%を加算した金額を上限に損金算入が認められる。調整後の課税所得とは、EBIT（又はEBITDA）相当額となる。

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に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

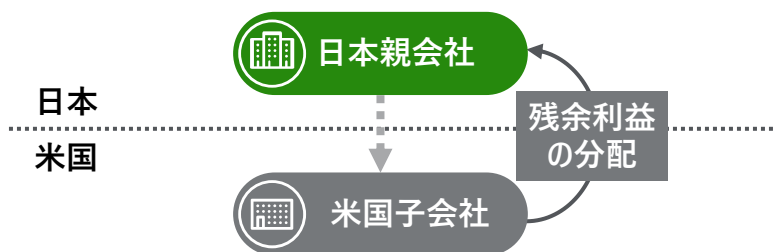
日本親法人を含む米国非居住者による米国法人株式の譲渡により生じたキャピタルゲインは、原則非課税となる。

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る対価の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**ならない。



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。

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**ならない。

# 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、米国において稼得した実質関連所得に課税される。
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)	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)
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、税率は保有割合・保有期間に応じて0%/5%/10%となる。	利益送金に対しては、30%の支店利益税が課されるが、日米租税条約の適用により免除される可能性がある。 その他、実際に支店で生じた支払利息を超える利息額が支店帰属として支店課税所得から控除される場合、上限5%の支店利子税が課される。ただし、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。

# 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、事業者の再販目的の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。

従業員の利用にかかるコスト等	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 連邦社会保障税（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。<ul style="list-style-type: none"><li>➢ 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 2023年度は160,200USD</li><li>➢ 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</li></ul></li><li>■ 連邦失業保険税（Federal Unemployment Tax Act; FUTA）FUTAは雇用主のみが負担する。 給与総額のうち7,000USD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420USDまでとされている。</li></ul>	売上税・使用税 (Sales Tax・Use Tax)	<p>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。州・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。</p> <p>なお、売上税は欧州VATなどの付加価値税と異なり、再販売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。</p> <p>そのため、再販売を目的とする事業者の購入に際し、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。</p> <p>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またはサービスを、使用する州以外で購入し、購入した州では売上税が徴収されない場合に適用される。</p>
印紙税・資産移転税等	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。	国境をまたぐデジタルサービスへの課税	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州独自に設定する閾値を超える事業者については、州内活動の有無を問わず課税対象とする州が年々増加傾向にある。その他、州独自のデジタル課税制度を構築しようとする動きもあるが、連邦法との整合性など法的な問題があり今後の見通しは不明。
総収入税・事業税	法人所得税に代わり少数の州においては総収入税及び事業税を課している。年間売上が一定の閾値を超越する事業者は課税対象となる。		



# バーチャルアサインメントなど多法域に跨る労働移動に伴う個人所得税の取扱い

居住者身分の判定	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 原則として、米国市民以外の外国人は下記のいずれかの「米国居住者」としての条件を満たさなければ、「非居住者」となる</li><li>1) グリーン・カード（米国永住権）保持者: グリーン・カード保持者は米国滞在日数に関係なく居住者となる</li><li>2) 居住者判定: グリーン・カード以外のビザを保持する外国人は、実際に米国に滞在する日数に関して次の2つの条件（Substantial Presence Test- IRC Section 7701(b)を満たすと居住者となる。ただし、A、G、F、J、M、Qビザ等の特定ビザ保有者は当該ルールの対象外）<ul style="list-style-type: none"><li>➢ 当該年度（暦年）の米国滞在日数が累計で31日以上である、かつ</li><li>➢ 当該年度の滞在日数、前年度の米国滞在日数の3分の1及び前々年度の米国滞在日数の6分の1の合計が183日以上である</li></ul></li></ul>
居住者個人	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 上記居住者判定において「米国居住者」となる場合は、給与の稼得地に関わらず居住者個人が取得する年間の総所得に対して課税される</li><li>■ 日本からの出張により居住条件を満たし双方居住者となる場合は日米租税条約第4条に基づきより密接な繋がりのある国の居住者となることができ</li><li>■ 日米で課税される分については外国税額控除が可能</li></ul>
非居住者個人	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 上記居住者判定において、米国非居住者となる場合は、米国源泉所得に対して課税される</li><li>■ 米国源泉所得は、米国内の勤務日数に基づき計算される。リモートワークで日本から米国のために勤務を行う場合は米国源泉所得には含まれない</li><li>■ 日本からの出張者の場合は、米国国内法や日米租税条約の短期滞在者免税条項により免税措置を受けられる場合がある</li></ul>
短期滞在者免税	<p><b>短期滞在者免税 IRC§864(b)</b></p> <p>以下の条件を満たす場合は、「米国税法上」、出張により生じる米国源泉所得は非課税とすることができる</p> <ul style="list-style-type: none"><li>➢ 米国滞在日数が暦年ベースで90日を超えないこと</li><li>➢ 雇用者が米国内で事業活動を行っていないこと</li><li>➢ 米国滞在に伴う給与が3,000USDを超えないこと</li></ul> <p><b>日米租税条約第14条 短期滞在者免税（「183日ルール」）</b></p> <p>一方の締結国の居住者がその勤務について所得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締結国で行われない限り、当該一方の締結国においてのみ租税を課することができる</p> <ul style="list-style-type: none"><li>➢ 日本の居住者であること</li><li>➢ 米国での滞在日数が当該年度に開始または終了するいずれの12か月の期間において米国滞在日数が183日を超えないこと</li><li>➢ 報酬が米国法人（現地法人）から支払われていないこと（最終的に現地法人や現地関連会社に費用を請求する場合はこの条件を満たさない）</li><li>➢ 報酬が米国内に有する恒久的施設（PE）によって負担されていないこと</li></ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 税率：年間の所得に対して累進税率(10%～37%)が適用。（申告ステイタスにより異なる税率が適用される）</li><li>■ 申告ステイタス：夫婦合算申告、夫婦個別申告、独身、特定世帯主、寡婦（夫）選択。（但し、非居住者は夫婦合算申告は選択不可）</li><li>■ 申告書様式：居住者 - Form 1040 居住者申告書、非居住者 - Form 1040-NR 非居住者申告書</li><li>■ 申告書の提出期限：4月15日（6か月間の延長可 - 延長申請後期限：10月15日）</li><li>■ 外国金融口座報告書（FBAR）：居住者が一定条件を満たす場合は米国財務省に対しての提出が必要（提出期限：同上）</li><li>■ 滞在する州によっては州税が発生する場合がある。州の申告義務を満たす場合は、申告および納税が必要となる</li></ul>

# 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後、繰越しが認められる。</li> <li>■ 2018年1月1日以後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。2023年度はそれぞれ116万USD、および289万USD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日以後取得し、かつ2022年12月31日までに事業の用に供した一定の資産、長期製造資産、一定の航空機を取得する企業	<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年以後、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%ずつ減額される。</li> </ul>
国外の無形資産関連所得における所得控除 (IRC § 250)	米国法人が米国非居住者に対する無形資産の売却、ライセンスの付与、役務提供などの輸出にかかる所得(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日以後、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日以後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>■ 2022年1月1日以後に開始する課税年度では、その前年度まで認められていた研究開発費発生年度の損金算入が認められなくなり、資産計上し5年間で償却することが義務付けられた。</li> </ul>
研究開発費の増額にかかる税額控除 (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認められる税額控除。適格試験研究費増加額の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カ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

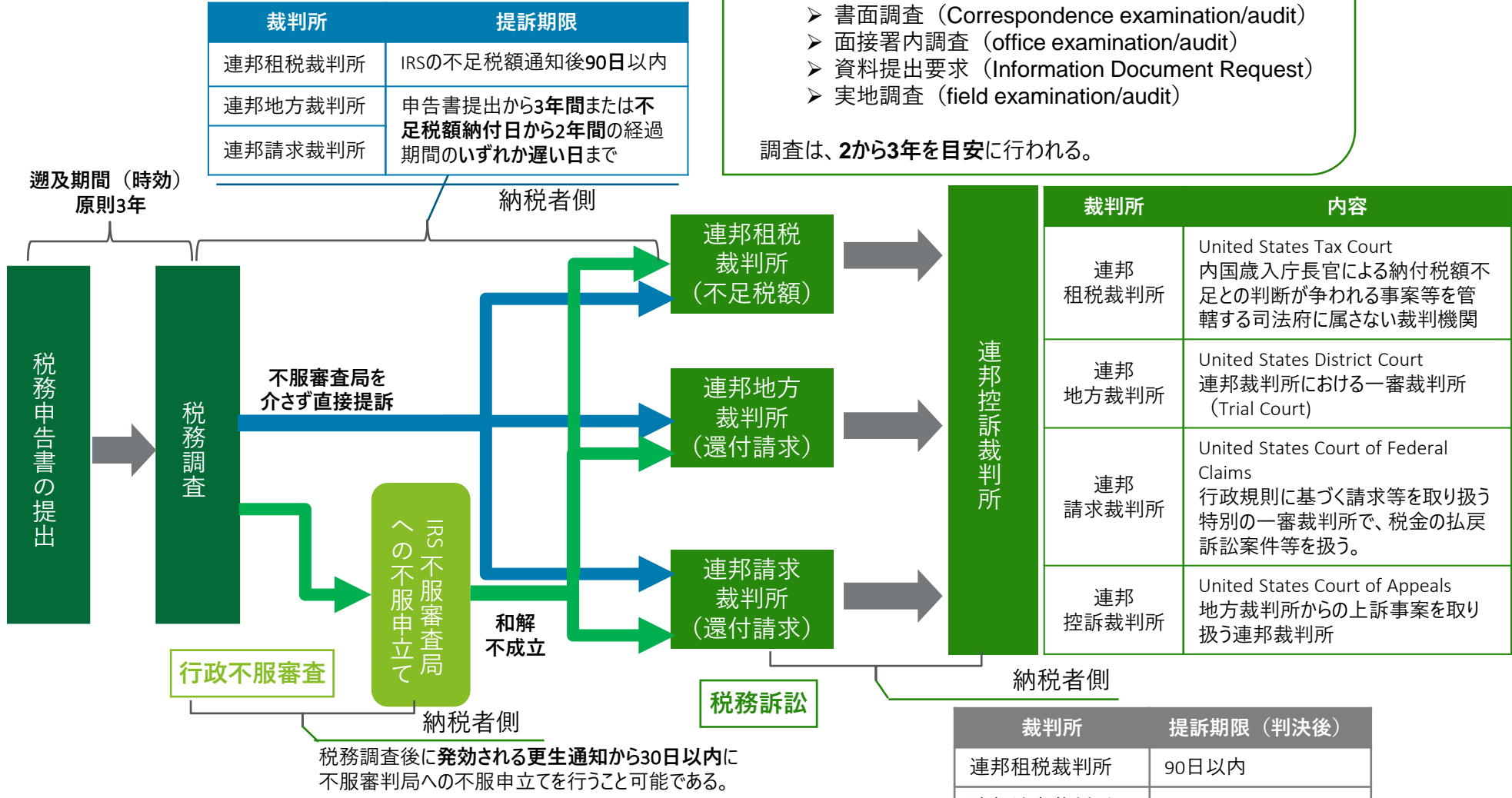
## 紛争解決手続きおよびプロセス（連邦税）

### ■ 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

01

クリーンエネルギー、  
グリーン化・脱炭素に関する優遇税制

論点

2022年8月に成立したインフレ抑制法（IRA）により拡充。  
温室効果ガスの削減と同時に、消費者のエネルギー費用を削減し、米国内のエネルギー資源を確保するための内容となっている。典型的なエネルギー関連分野のみならず、製造・運輸・不動産設備などの幅広い分野を対象としている。

02

IRS (内国歳入庁) の  
大幅な予算増

論点

IRS（内国歳入庁）の税務執行強化のため、今後10年に渡り予算が800億USD積み増しされる。追加された歳出は、納税者サービスの向上・執行の強化・オペレーションサポート・ビジネスシステムの現代化の4つの重点エリアへ配分され、効果として2,000億ドルの歳入増を見込む。

03

2024年予算案  
グリーンブック

論点

2024年予算案（グリーンブック）が2023年3月9日に公表され、以下のような論点が提示された。最終的にどのように法制化されるかは不明ながら、日本企業への影響を注視する必要がある。

- 連邦税率を28%に引き上げ
- 自社株式の取得に係る物品税（excise tax）を4%に引き上げ
- Pillar2に基づく軽課税所得ルール（UTPR）の導入および、BEATの撤廃
- GILTI（Global Intangible Low-Taxed Income）の改正
- FDII（Foreign Derived Intangible Income）の撤廃
- 化石燃料に関わる優遇税制の撤廃

出典：General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2024 Revenue Proposals

# Pillar 2 の法制化状況について

米国では2023年10月現在Pillar2の法制化は行われていない。

項目	施行日	適用初年度	詳細
全体的な 法制化の状況	—	—	■ BEATの撤廃およびUTPRの導入、GILTIの適格IIR化に向けた議論があるが(*)、見通しは不明である。
IIR (Income Inclusion Rule)	—	—	
QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top up Tax)	—	—	
UTPR (Undertaxed Payments Rule)	—	—	

(\*) 出典：General Explanations of the Administration’s Fiscal Year 2024 Revenue Proposals

# 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

### ①作成義務対象者

- 「米国所在の総収入金額が850百万USD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

# 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USD、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USD、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

- 2022年インフレ抑制法（Inflation Reduction Act、IRA）は、今後10年間でIRSに大幅な追加資金を提供するとしており、IRSはこの追加予算を用いて人員の増強やテクノロジー投資を行うことを計画しているため、今後税務執行が強化されることが予想される。またリスクエリアの1つに移転価格が挙げられている。
- 近年IRSは、納税者の移転価格文書の質が改善されるべきであると指摘している。たとえ文書化がされていても、調査において機能リスク分析やベンチマーク分析の適切性を精査し、さらなる罰金賦課の可能性がないか詳細に検証すると発言している。
- またIRSは移転価格調査を実施する際に、移転価格取引が経済的実体を伴っているかをより精査することを示唆している。2022年発行のLB&I発行のメモ（LB&I-04-0422-0014）によると、経済実体の原則に係るペナルティを科するのに必要なIRS内部プロセスが緩和され適用がしやすくなっている。
- このような近年のIRSの様々な発信から、今後、移転価格調査や罰金案件が増えることが予想される。

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。
- 納税者が移転価格同時文書化を実施していない場合や、実施はしているが文書化規定に定められる内容を満たしていない場合、IRSによる厳しい調査や罰則が科される可能性が高まっているため、分析の質を含めた文書化状況の見直しが推奨される
- 現在の取引内容や移転価格ポリシーを見直し、経済実体が疑われる取引がないことを再確認することを推奨。複雑な取引が存在する場合には、その事業目的を明らかにし、毎年の移転価格文書に明記するのが望ましい。経済実体が疑われる取引がある場合には、早急に事実関係を確認し、取引体制の見直しが必要かの判断を行うことが推奨される。

# 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

- 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況にあったか、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。
- パンデミックの影響を評価し毎年報告することがAPAの重要な前提条件に含まれるケースもある。また重要な前提条件が一般的なもの（事業活動や機能・リスクに変化がないという条件）である場合でも、**パンデミックが重要な前提条件抵触のトリガーになり得る**というのがIRSのスタンス。実際に抵触にあたるかどうかは、個別具体的なエビデンスに基づき評価を行い、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。
- すでにいくつかの日米APAで、COVID-19の経済的影響の日米間での負担について合意しているケースがある。**実際にどのようなアプローチを採用するかは、データやエビデンスに基づきケースバイケースで判断する**というのがIRSの考え方である。最終的には金額合意になるので手法は明らかにされないが、COVID-19影響分析にあたってIRSから要求されたデータには以下のようなものが含まれる。
  - COVID-19開始前の複数年の予算データ
  - COVID-19開始前の予算データと実績との比較
  - COVID-19の影響を大きく受けた期間を対象期間から切り出した場合の数値

## 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）

- 業種・企業によって、COVID-19でプラスまたはマイナスの影響を受けており、影響の出方やタイミングは大きく異なるため、**画一的なアプローチはない**。サプライチェーン混乱の影響はその後数年間継続しているケースもある。どのような対応が行えるかは事実関係を確認した上で、個別に検討を要する。
- APA利用企業は、審査の過程でCOVID-19の影響に関する質問が出される可能性が非常に高い。

## 移転価格税制の動向（その他特筆すべき事項）

その他特筆すべき事項	
税務当局における税務調査の状況の変化	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ 前述の通り、予算の増加に伴い、IRSは今後移転価格調査を強化していく可能性があることを示唆している。</li><li>▪ 同時文書を具備している場合にも、分析の内容・質について再度確認することを推奨。</li></ul>
APA審査・協議対応の変化	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ 日米APAは引き続き実績が多く、関係も良好、COVID-19の対応についてもすでに合意しているケース有</li><li>▪ COVID-19から回復後も、年3-4回程度のペースで対面で相互協議が行われている</li></ul>
BEPS2.0 柱1利益Bの議論状況 （税務当局内）	2023年9月現在、IRSから柱1利益Bに関する公式見解は示されていない
BEPS2.0 柱1利益Bの議論状況 （日系企業内）	制度概要の理解を進めている状況である

# 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2023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 トーマツグループ合同会社を含む）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、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市に約1万7千名の専門家を擁し、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 トーマツ 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、ベンガルール、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、ムンバイ、ニューデリー、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ー、リスクアドバイザー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約415,000名の人材の活動の詳細については、（[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)）をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301