

米国税務最新動向

2018年4月

アーンスト・アンド・ヤングLLP パートナー
野本 誠

新たな支払利息損金算入制限規定に関するガイダンスを 発表

4月2日、IRSは、「減税・雇用法」により新たに導入された支払利息損金算入制限規定に関する限定的なガイダンスを示した公告 (Notice 2018-28) を発表しました。

「減税・雇用法」では、主として国外関連者への支払利息の損金算入を制限する旧163条(j)(アーニングス・ストリップング・ルール)が撤廃され、新たに純支払利息を「調整後課税所得」の30%に制限する「新163条(j)」が導入されました。ここでいう「純支払利息」とは、事業上の支払利息から受取利息を差し引いたものであり、「調整後課税所得」は繰越欠損金控除前の課税所得に純支払利息と減価償却費を加算した額になります(ただし、2022年1月1日以降に開始する課税年度については、減価償却費の加算は認められなくなります)。純支払利息が調整後課税所得の30%を超えたことにより損金不算入となる支払利息は、無期限で繰り越しとなります。新163条(j)は、直近の3年間の平均総収入(米国内関連者グループ単位)が2,500万ドル超の納税者について、2018年1月1日以降に開始する課税年度に適用されます。また、公共ユーティリティ業者については適用免除、不動産業と農業については、一定の条件下で選択により適用免除となります。

今回の公告では、旧163条(j)により損金不算入とされ繰り越されていた不適格利息について、新163条(j)の適用初年度において過年度からの繰越支払利息として取り扱う方針が明確化されました。また、2017年12月31日以前に開始する課

税年度から旧163条(j)に基づき繰り越されていた不適格利息が2018年1月1日以降に開始する課税年度において新163条(j)に基づき損金算入され、その支払先が税源侵食濫用防止税(BEAT)規定上の国外関連者である場合には、税源侵食支出(Base Erosion Payment)として取り扱われることとなります。旧163条(j)上の損金算入制限枠の繰越余裕額は、新163条(j)では余裕額の繰越規定がないため消滅することとなります。

新163条(j)の対象となるのは、事業上の支払利息および受取利息とされていますが、「事業上」と「非事業上」の区分が必ずしも明確ではありませんでした。今回の公告によれば、Cコーポレーションの支払利息と受取利息は全額が事業上のものとして取り扱われることとなります。Sコーポレーションやパートナーシップについては、財務省規則で今後詳細を規定するとしています。

また、旧163条(j)は、直接的・間接的資本関係が50%超の米国内関連会社グループ単位で適用されていましたが、今回の公告により、新163条(j)は、米国内関連会社グループ単位ではなく、連結納税グループ単位で適用される方針が確認されました。連結グループ内の個社レベルでの取り扱い等に関する詳細は、今後発表される財務省規則で規定される予定です。

新163条(j)は、原則としてパートナーシップのレベルで適用されることが条文で規定されていますが、パートナーシップとパートナーの各レベルでの取り扱いの詳細についても、今後発表される財務省規則により規定されることとなります。

外国人によるパートナーシップ持分譲渡時の源泉徴収に関するガイダンスを発表

IRSは、非居住外国人もしくは外国法人(以下、「外国人」)が米国で事業活動を営んでいるパートナーシップの持分を譲渡した際の源泉徴収に関する限定的ガイダンスを示した公告(Notice 2018-29)を発表しました。

米国内事業活動を行っているパートナーシップの持分を有する外国人は、パートナーシップを通じて米国内事業活動を行っているものとして取り扱われ、当該米国内事業活動に実質的に関連する所得(実質関連所得)の持分について米国で課税されます。この課税を担保するため、パートナーシップは、外国人パートナーの実質関連所得の持分について源泉徴収義務を有します。

従来、IRSの見解によれば、外国人パートナーが米国内事業活動を行っているパートナーシップの持分を譲渡した場合の譲渡益は米国で実質関連所得として課税されます(Rev. Rul. 91-32)。しかしながら、2017年7月、連邦租税裁判所がIRSの見解を否定する判決(Grecian Magnesite Mining, Industrial & Shipping Co., SA vs. Comm'r, 149T. C. No. 3(Jul. 13, 2017))を下しました。

「減税・雇用法」には、この判決を覆す条項が含まれており、外国人パートナーが米国内事業活動を行っているパートナーシップの持分を譲渡した際の譲渡益は実質関連所得として米国で課税することが定められています(内国歳入法第864条(c)(8))。また、米国内事業活動を行っているパートナーシップの持分を外国人パートナーから譲受した者は、2018年1月1日以降、譲渡対価の10%を源泉徴収しなければならないとされています(内国歳入法第1446条(f))。なお、譲受人による源泉徴収がなされていない場合には、パートナーシップによる源泉徴収を義務づける規定も含まれています。

ただし、「減税・雇用法」成立直後の2017年12月27日、IRSはNotice 2018-08を発行し、上場パートナーシップの持分の譲渡については、譲渡人が外国人であるか否かを判断することが難しいこと等を理由に源泉徴収義務を暫定的に免除するとともに、源泉徴収手続についてコメントを公募していました。

今回の公告は、一般からのコメントを勘案し、外国人による非上場パートナーシップ持分の譲渡の際の源泉徴収手続に関する限定的ガイダンスを与えるものです。その骨子は、以下の通りです。

- 当面、源泉徴収手続については、外国人不動産投資税法(FIRPTA)に基づく米国不動産権益譲渡時の源泉徴収手続および様式(Form 8288および8288-A)を準用する
- 源泉徴収額の納付は譲渡から20日以内とする
- 源泉徴収漏れの場合、2018年5月31日までに納付を完了すれば、ペナルティーを免除する
- 譲受人が以下のいずれかの書面を入手した場合、譲受人の源泉徴収義務を原則免除する
 - 譲渡人が外国人でない旨の譲渡人による宣誓供述書もしくは様式W-9

- 譲渡人の譲渡益がゼロ以下である旨の譲渡人による宣誓供述書(非課税取引は対象外)
- パートナーシップの直近の申告済課税年度と前2年において、譲渡人が配賦された課税所得に占める実質関連所得の割合が25%未満である旨の譲渡人による宣誓供述書(譲渡前30日以内に発行)
- パートナーシップの保有資産の含み益に占める実質関連所得の割合が25%未満である旨のパートナーシップによる宣誓供述書(譲渡前30日以内に発行)
- 譲渡が非課税取引となる旨の譲渡人による宣誓供述書
- パートナーシップの負債に対する譲渡人の持分の減少額が譲渡対価に含まれるため、譲受人は譲渡人もしくはパートナーシップから譲渡人の負債持分に関する宣誓供述書を取得しなければならない
- 譲渡人の負債持分に関する宣誓供述書が入手できない場合等は、譲渡価格全額が源泉徴収額となる

メールマガジンのお知らせと登録方法

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

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

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

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

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EY について

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

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

EY 税理士法人について

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

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

Japan Tax SCORE 20180921

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

www.eytax.jp