

そこが知りたい！

太陽 ASG 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 平成 21 年税制改正における米国 LLC の取扱い

近年、日本企業が米国の LLC (Limited Liability Company) に出資するケースが増大しています。米国 LLC に対する日本の税務上の取扱いについては依然として不明瞭な点が多いものの、平成 21 年税制改正では、米国 LLC のようなパス・スルー課税事業体を、我が国では外国法人として取り扱うことを前提とした規定が創設されています。

日本における米国 LLC の取扱い

国税庁はそのホームページにおいて「米国 LLC に係る税務上の取扱い」を公表しています。これによれば、米国 LLC が米国の税務上、法人課税またはパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、外国法人として取り扱うのが相当とされています。

外国税額控除適用の問題

内国法人がパス・スルー課税を選択した米国 LLC に直接出資した場合には、米国 LLC の所得に対する持分相当額について内国法人自身が、米国で課税されることとなりますが、米国で納税した租税が外国税額控除の適用対象となるかどうかの問題となります。

この点に関して、LLC の構成員である内国法人には、自己の所得として現実に外国法人税を納付し、内国法人名のタックスレシートが交付されている事実があります。さらに、直接外国税額控除に関する法人税法第 69 条第 1 項においても、「内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、・・・その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する」とされていることから、本条の規定による外国税額控除が認められるものと考えられます。

平成 21 年税制改正における取扱い

内国法人が外国子会社の発行済み株式総数の 25% 以上の株式を保有していること等、一定の要件を満たす外国子会社から受ける配当については原則として益金不算入とされ（法法 23 の 2①）、またこのような配当に係る外国源泉税等は損金不算入となることとされました（法法 39 の 2）。この外国源泉税等には、外国子会社の所得に対して内国法人に外国法人税が直接課される場合におけるその外国法人税が含まれますので（法令 78 の 2①②）、パス・スルー課税を選択した米国 LLC の出資者に直接課される米国所得税（法人税）も、この外国法人税に含まれるものと考えられます。

さらに、法人税法第 23 条の 2 に規定する外国子会社から受ける配当を課税標準として課される外国法人税は、直接外国税額控除の対象から除かれました。ここでいう外国法人税には、配当に係る源泉税のみならず、外国子会社の所得のうち内国法人に帰せられるものとして計算される金額を課税標準として内国法人に課される外国法人税を含むものとされており（法令 142 の 3⑦三）、パス・スルー課税を選択した米国 LLC のようなケースを念頭に置いているものと考えられます。

すなわち、内国法人が米国 LLC に一定割合以上出資している場合の配当が、益金不算入とされることにより、配当に対する日米の二重課税を排除する必要がなくなったため、出資者に対して直接課された外国法人税については、外国税額控除の適用対象から除かれたというのが改正の骨子です。

お見逃しなく！

- ・ 外国子会社が租税条約締結国に所在する法人であって、租税条約の二重課税排除条項によって、25%未滿の出資割合が定められている場合には、この出資割合を満たしていれば、配当益金不算入の適用があります（法令 22 の 3④）。日米条約では、この割合を「議決権のある株式の 10% 以上」と定めています。
- ・ 出資割合が低い場合配当が益金に算入されるケースでは、従来どおり外国税額控除の適用が認められます。ただし、米国 LLC から出資者への損益配分（Allocation）と現金分配（Distribution）のいずれが配当確定の事実として取扱われるかが必ずしも明らかでないため、収益確定時期と税額確定時期が乖離した場合、外国税額控除の適用ができなくなるケースも想定されます。