

**米国 LLC とタックス・ヘイブン税制における「特定外国子会社等」への該当性**

我が国の企業がグローバルに事業を展開する中で、外国に子会社を持つということは、近時は一般的となりました。このような中で、一定の外国子会社の所得を、我が国の内国法人の所得に合算させる外国子会社合算税制(以下「タックス・ヘイブン税制」といいます。)が適用されるか否かは、海外において事業を展開する際のタックス・プランニングにおいては重要なファクターを占めていますが、その解釈上は、依然として不明確な点が見受けられます。

今月は、このうち、「特定外国子会社等」への該当性に焦点を絞り、特に米国 LLC(Limited Liability Company)がこれに該当するかという法的論点についてご紹介します。なお、便宜上、以下ではタックス・ヘイブン税制が適用される主体を法人に限定して説明します。

**1. 「特定外国子会社等」への該当性判断の重要性**

タックス・ヘイブン税制とは、一定の外国子会社の所得を、その持分に応じて、我が国の内国法人の所得に合算させる制度であり、そこでいう一定の外国子会社は、「特定外国子会社等」であることが要件とされています。「特定外国子会社等」とは、内国法人にその株式等の 50%超を直接及び間接に保有された外国法人のうち、所得に対して課される税がない国又は所得に対する税負担が 25%以下の国に所在するものをいいます(租税特別措置法(以下「措法」といいます。))66 条の 6 第 1 項、租税特別措置法施行令(以下「措令」といいます。))39 条の 14 第 1 項)。

もっとも、たとえある内国法人の外国子会社が「特定外国子会社等」に該当する場合でも、いわゆる①事業基準、②実体基準、③管理支配基準、及び④(a)非関連者基準又は(b)所在地国基準といった要件(以下「適用除外要件」といいます。)を満たした場合には、タックス・ヘイブン税制の適用はありません(措法 66 条の 6 第 4 項、措令 39 条の 17)。しかしながら、法令上は、かかる適用除外要件を満たした場合においても、確定申告書に当該要件を満たした旨を記載した書面を添付し、かつ当該要件を満たしたことを

明らかにする書類その他の資料を保存している場合においてのみ、タックス・ヘイブン税制の適用がないとされております(措法 66 条の 6 第 6 項)。

従って、例えば、外国に子会社を持つ我が国の内国法人が、当該子会社について、適用除外要件を充足するにもかかわらず、そもそも「特定外国子会社等」に該当しないと判断することにより、確定申告書において適用除外要件の充足性に関する書面を添付しなかった場合には、実際の税務の執行においては硬直的な運用は行われていないとの指摘はあるものの、税法上は、当該内国法人に対して、タックス・ヘイブン税制が適用されてしまう虞があります。

以上から、タックス・ヘイブン税制の適用を検討するに当たっては、納税者である我が国の内国法人においても、外国子会社が「特定外国子会社等」に該当するのかどうかを明確に判断しなければならず、この点で、「特定外国子会社等」への該当性を判断することは、タックス・ヘイブン税制の適用を考える上で重要な意味を持つと言えます。

**2. 米国 LLC に係る問題点**

米国 LLC が「特定外国子会社等」に該当するかが問題となる理由は、我が国と米国における米国 LLC の税法上の取扱いの相違にあります。すなわち、米国においては、いわゆるチェック・ザ・ボックス・ルールに基づき、米国 LLC について法人課税を選択するかパス・スルー課税を選択するかが認められており、当該 LLC が後者を選択した場合には、当該 LLC 自体には法人税が課されず、当該 LLC の稼得した所得については、稼得時点において、その構成員の所得として配分され、各構成員単位で課税が行われます。他方、我が国においては、米国 LLC は外国法人として捉えられることがあります<sup>1</sup>。

米国 LLC が、米国においてパス・スルー課税を選択した場合には、上記に述べたとおり、米国において法人税が課されることはありません。他方で、当該 LLC が我が国の税法上外国法人として取り扱われる場合には、米国において当該 LLC に法人税が課されていないという点を捉えれば、当該 LLC は「所得に対して課される租税の額が当該

**本ニュースレターの執筆者**おだしま きよと  
小田嶋 清治

税理士

いわち ひろふみ  
岩谷 博紀アソシエイト  
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室  
(電話: 03-5562-8352 E-mail: info@jurists.co.jp)

所得の金額の 100 分の 25 以下である」(措令 39 条の 14 第 1 項 2 号)外国法人であることとなり、「特定外国子会社等」に該当し得ることとなってしまいます。

しかしながら、このような帰結は必ずしも妥当なものとは言えないように思われます。例えば、我が国の内国法人が米国に子会社を有し、当該米国子会社が米国 LLC を子会社(我が国の内国法人から見ると当該 LLC は孫会社)として持っている場合を想定すると、当該 LLC がパス・スルー課税を選択した場合には、当該 LLC の稼得した所得は、米国の子会社における所得として構成員課税を受け、さらに我が国においては、タックス・ヘイブン税制に基づき、我が国の内国法人の所得に合算され課税を受けることとなる可能性があります。このような、いわば同一所得に対する二重課税を惹起することは、我が国のタックス・ヘイブン税制の趣旨が租税回避として軽課税国に子会社を所在させることを防止することにあるという点に鑑みても、妥当であるとは言えないように思われます。

### 3. 解釈論の方向性

それではどのような解釈論により、米国 LLC が「特定外国子会社等」ではないと結論付けるべきでしょうか。

まず第 1 に、タックス・ヘイブン税制は必ずしも外国法人が実際に支払った租税の額に限定して「所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の 100 分の 25 以下である」かどうかを判断していないとして(措令 39 条の 14 第 2 項 2 号口、3 号及び 4 号参照)、「所得に対して課される租税の額」とは、実際に当該法人が納付することとなる税だけでなく、制度上課税される可能性がある税も含まれると考える解釈があり得ます。かかる解釈によれば、米国 LLC について、チェック・ザ・ボックス・ルールに基づき、パス・スルー課税を選択していた場合であっても、仮に法人課税を選択していた場合の税率を想定して、当該 LLC が「所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の 100 分の 25 以下である」かどうかを判断することとなります。しかし、この解釈によると、例えば、パス・スルー課税を選択した米国 LLC がその事業実体を無税国のケイマンに置くと、米国では LLC とその構成員に対する課税が一切行われなにもかかわらず(ケイマンでの課税もありません。)、当該 LLC に対してタックス・ヘイブン税制も適用されないというループホールが生じ得ます。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)  
電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714  
E-mail : info@jurists.co.jp URL : http://www.jurists.co.jp/ja/

そこで、第 2 に、「所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の 100 分の 25 以下である」かどうかは、米国 LLC が納税主体となる場合だけではなく、当該 LLC の稼得した所得に対して課税されている場合には、各構成員が納税主体となる場合も含むと解釈することが考えられます。かかる解釈によれば、米国 LLC の稼得した所得に各構成員の持分を乗じたものを「所得」とし、各構成員に対して課される税を「租税の額」として計算し、かかる計算の結果に応じて、「所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の 100 分の 25 以下である」かどうかを判断することとなります<sup>2</sup>。

### 4. おわりに

以上において述べた問題の他、外国における連結納税制度との関係で「特定外国子会社等」が問題となるケースも考えられます。すなわち、我が国の内国法人が外国に子会社を有し、その子会社が当該国において子会社(我が国の内国法人から見ると孫会社)を持っていて、これらが連結納税を行うと、仮に子会社が黒字でも孫会社の赤字が大きいと、子会社は法人税を負担しなくて済むこととなります。当該子会社に法人税が課されていないという点に着目すれば、当該子会社も「特定外国子会社等」に該当することになりますが、①グループ内の損益通算は各年におけるグループ各社の赤字・黒字の平準化を行うという性格のものであり非課税所得を創出するものとは言えないこと、②単体での欠損の場合には租税負担割合算定の特則が設けられていること(措令 39 条の 14 第 2 項 4 号)等を考え合わせ、連結納税をしなかったと仮定した場合の税負担率によるか、他社の欠損金を控除した分は非課税所得としない等、妥当な取扱いを導き出すことが求められます。

以上に述べたとおり、タックス・ヘイブン税制における「特定外国子会社等」への該当性については未だに不明確な点が残っており、解釈の明確化が望まれます。

<sup>1</sup> この点については、以下の国税庁 HP もご参照ください。  
<<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm>>

<sup>2</sup> 全構成員の所得及び納税額を合算することで計算することも考えられますが、各構成員が互いの納税額を把握していない場合も考えられることから、かかる解釈は妥当ではないものと思われま