

新日米租税条約における 条約適格者について

はじめに

平成16年5月20日に租税条約に関する届出書等の様式が公表された。特に、今回の改正は、新日米租税条約に関するものが多いことから注目されていた。そのうちでも、LLC等の事業体に係る新日米租税条約第4条第6項に関連する届出書、特典制限条項に関連する届出書が新規に作られている。本論は、このような様式が整えられたことを受けて新日米租税条約第4条第6項(a)について検討する。

1 わが国における LLC 課税

平成13年6月、国税庁はホームページ上に米国 LLC に関するわが国の税務上の取扱い（「米国 LLC に係る税務上の取扱い」）を質疑応答の形式により公表している。その概要は次のとおりである。

米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（LLC：Limited Liability Company）は、米国各州が制定する LLC 法（Limited Liability Company Act）に基づいて設立される事業体であり、LLC 法は、1977年に米国ワイオミング州で制定されたのを皮切りに、現在では全米の各州（50州）及びコロンビア特別区において制定されている。

LLC は法人（Corporation）に似かよった性

質を有しているが、米国における課税上、法人課税又は構成員課税のいずれを選択した場合であっても、LLC 法に準拠して設立された米国 LLC については、以下の理由等から、原則的にはわが国の私法上、外国法人に該当するものと考えられる、としている。

- ① LLC は、商行為をなす目的で米国の各州の LLC 法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。
 - ② 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。
 - ③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。
 - ④ 統一 LLC 法においては、「LLC は、構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」、「LLC は事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること。
- ただし、米国の LLC 法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異なることから、個々の LLC が外国法人に該当するか否かの判断は、個々の LLC 法（設立準拠法）の規定等に照らして、個別に判断する必要がある、としている。

2 新日米租税条約における規定

第4条（居住者条項）第6項(a)の規定は次のとおりである。

「6 この条約の適用上、

- (a) 一方の締約国において取得される所得であつて、
- (i) 他方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、
- (ii) 当該他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国の租税に関する法令に基づき当該受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該他方の締約国の居住者である当該受益者、構成員又は参加者（この条約に別に定める要件を満たすものに限る。）の所得として取り扱われる部分についてのみ、この条約の特典（当該受益者、構成員又は参加者が直接に取得したものとした場合に認められる特典に限る。）が与えられる。」

この規定は、日本からみて外国法人として納税義務を負う米国 LLC が、米国における課税において構成員課税を選択している場合、米国居住者である当該構成員の所得のみが新日米租税条約の特典を受けるというものである。すなわち、立法当局の説明を参考にすれば、この規定の解釈を複雑にしている理由は、日本側が米国 LLC を外国法人とし、米国国内では当該 LLC が納税主体とはならず、構成員課税を選択しているという、日本側の取扱いと米国側の

取扱いが異なるという点である。

一般的に、租税条約における租税条約適用対象者である居住者の判定は、それぞれの締約国の国内法により判定され、その国において居住者として課税を受ける者を、租税条約の適用上居住者とすることになる。

したがって、所得源泉地国である日本における課税は、当該居住者の居住地国における課税形態（構成員課税）を受けて、当該構成員が条約上の適用対象者となることはこれまでの条約例から自然のことである。まして、前記に引用したわが国における米国 LLC の取扱いでも、「原則として」という表現、及び最後のただし書等からみて、米国 LLC を取扱い上外国法人と100%決めているとは読めないのである。私見では、種々の形態がある米国 LLC について、源泉地国である日本における取扱いを外国法人と言い切っても良かったのではないかと考えている。

前記に引用した立法当局の説明では、米国 LLC を外国法人とすることを既成のものとして説明しているが、本論冒頭の国税庁の見解とは若干の違和感がある。本論は、米国 LLC に対する国内の取扱いと新日米租税条約との整合性について若干の違和感を感じることを指摘したものである。

中央大学商学部教授

矢内 一好