

パートナーシップ経由の受取配当の間接税額控除

はじめに

米国の内国法人が、パートナーシップを間にして間接的に外国法人株式を保有する場合、その外国法人からパートナーシップに対して支払われる配当について、この米国内国法人は外国税額控除(間接税額控除)を適用できるのかどうかという問題がある。これについては、既に歳入規則71-141が発遣されているが、2004年10月の米国における税制改正(The American Jobs Creation Act of 2004:以下「2004年改正法」という。)においてこの点に関する改正が行われている。

本論は、歳入規則71-141の内容と、2004年改正法における改正点について触れることとする。

1 問題の所在

2003年7月に公表された米国議会の租税合同委員会による報告書(Joint Committee on Taxation, The U.S. International Tax Rules, p.36 July 14, 2003)は、米国法人がパートナーシップを間に挟んで外国法人から受け取る配当について間接税額控除を受けられるかどうか不明瞭な点のあることを指摘している。

なお、米国における間接税額控除の要件は次のとおりである。

- ① 株主である内国法人が外国法人の議決権株式の10%以上を所有していること
- ② 外国法人の課税済留保利益からの配当であ

ること

2 歳入規則71-141の概要

この歳入規則における事例は、米国法人2社によりデラウェア州において設立されたパートナーシップ(MQ:米国法人2社がそれぞれ50%ずつ出資)に対して、MQに株式の40%を所有されている外国法人(T社)が役務提供(MQからの技術提供等)及びT社のためにMQにより購入された機械等の対価と配当を支払っている。

T社からMQに対する使用料及び配当に対してT社の所在地国(Y国)において源泉徴収が行われ、T社は、Y国において法人税を納付している。

内国歳入法典(1954年法)第702条(a)の規定により、各パートナー(この場合米国法人2社)は、パートナーシップに課された租税を分配できる。したがって、米国法人2社は、直接税額控除と、間接的にT社の株式を10%以上所有していることから、間接税額控除の要件を満たし間接税額控除ができる。

3 米国におけるパートナーシップ等の外国税額控除

米国におけるLLCの場合は、パートナーシップに適用となるパススルー・ルールが適用される(歳入手続88-76)。また、パートナーシップの外国税額控除に係るセーフ・ハーバー・ルールは、次の条件を満たす場合、パートナーの

Topics of International Taxation

持分に従うことになる (Rhodes & Langer, U. S. International Taxation and Tax Treaties, Matthew Bender, p.12-47)。

- ① 契約により所得の配分と外国税額の配分が同じであること
- ② パートナーシップの契約が財務省規則の規定に従って、パートナーの出資勘定の維持に関する規定を含んでいること

4 2004年改正法

上記の2に掲げた歳入規則で明らかのように、米国法人がパートナーシップを経由して外国法人から配当を受け取る場合、内国歳入法典の間接税額控除の要件(第902条)を満たすのであれば、間接税額控除ができることになっていた。

言い換えれば、2004年改正法まで、IRS(米国内国歳入庁)は、歳入規則71-141により、法人がパートナーであるパートナーシップを通じての間接所有の場合、当該パートナーシップが配当支払外国法人を所有し、かつ、法人パートナーがゼネラル・パートナーである場合に外国税額控除を認めていた。しかし、財務省規則(§1.902-1)に明定されていなかったことは、パートナーシップのような導管が外国法人から受け取った配当に係る間接税額控除についてパートナーである米国法人においてその額を計算する点を解決していなかった。要するに、歳入規則71-141には、間接税額控除ができることのみ規定されている。

したがって、本論冒頭で触れた米国議会の合同委員会報告書の記述は、米国法人がパートナーシップを経由して受け取る配当に関して間接税額控除を適用できるかではなく、その計算をどうするのかという点が不明瞭であるということであろう。

これについて以下の事例で考える (Rhodes & Langer, U.S. International Taxation and Tax Treaties, Matthew Bender, p.13-6.2)。

(事例)

米国法人A社は、フランスのパートナーシップBの持分の25%を所有している。Bは、フランス法人C社の株式すべてを所有している。C社はBに対して10万ドルの配当を行った。そのうち2万5,000ドルは、A社に帰属する。問題は、A社が間接税額控除を請求できるかどうかである。

既に触れたように、2004年税制改正前には、上記と同様の事例に関して納税者はその課税関係について不明瞭な点があったということである。

そこで、2004年改正法では次のようになっている。

- ① 2004年税制改正により内国歳入法典第902条(c)(7)が追加され、パートナーシップにより所有された株式は、実際にそのパートナーにより比例的に所有しているものとみなす(この部分が今回改正のポイント)、とされた。結果として、上記の事例では、米国法人A社は間接税額控除を受けることができる。
- ② 内国歳入法典第902条(c)(7)は、この改正法が成立した2004年10月22日以後に開始される事業年度において外国法人より納付することとなる税について適用となる。

中央大学商学部教授

矢内 一好