

Global Tax Update

米国

デロイト トーマツ税理士法人 US デスク

2024 年 2 月 15 日

国際運輸業所得に係る米国への報告義務について

~Transportation Income of Occasional Carriers~

米国源泉国際運輸業所得の相互免除を規定する「米国内国歳入法（IRC）第 883 条」の施行規則が制定され、2004 年 9 月 24 日以降から開始した事業年度において、米国に寄港する船舶のオペレーターのみならず保有者等も、非課税措置を受けるためには、IRS（米国内国歳入庁）へ所定の様式（様式 1120F）にて毎年報告することが明確化されている。施行規則導入後、約 20 年が経過し、その間、2007 年 6 月に修正暫定規則が公表され、2010 年 9 月には修正最終規則が公表されている。また、2008 年の報告から様式 1120F Schedule S が必要となり、報告形式が一部変更となり、その他、アラスカ州に寄港する客船のオペレーター及び保有者等は、2007 年からアラスカ州で納税・申告義務が課されるようになっていた。これらの変更点も踏まえ、国際運輸業所得に係る米国への報告義務について、全体が概観できるようニュースレターとしてまとめたので、参考にされたい。

米国に寄港する船舶及び航空機に関わる免税申告の制度は、施行から既に約 20 年の歳月が経つためか、近年担当者の交代や新規の取引や契約などに伴い、免税申告に関する詳細ルールについての誤解などが目立ち始めている。パンデミックの収束後の様々な政治的・経済的状況下において、税務を含む国際運輸のコスト管理の重要性は増しており、米国源泉国際運輸所得に係る免税措置を確実なものにするため、免税申告のルールについて今一度再認識していただきたい。

1. 背景

合衆国 1986 年法により、米国に拠点を持たない外国（法）人の国際運輸業所得についての規則が整備された。1986 年法が導入される以前は、国際運輸業所得の内、米国で課税対象となる所得については明確でない部分もあり、法廷の場で争われることも多くあった。

1986 年法では、米国発・着の国際運輸業に係る総所得の 50% を米国源泉の課税対象とみなし、4% の税率で課税する非常にシンプルな方法が取り入れられた。一方、米国内国歳入法（IRC）第 883 条では、国際運輸業所得の減免措置がとられている。これは、日本、パナマ等、米国居住者が得た国際運輸業所得についての課税を免除している国の居住者に対してのみ、互恵主義の観点から米国の課税を免除するもので、この規定により、これまで、日本、パナマ等の居住者は、米国での国際運輸業所得への課税が免除されていた。現時点では、米国居住者が稼得する国際運輸業所得への減免措置を取る国は、約 100 カ国に増えている。

2003 年 8 月 26 日米国財務省は、財務省決定通知（Treasury Decision：TD）9087 号を公表した。これにより、30 日後の 2003 年 9 月 24 日が IRC 第 883 条に関し、更に詳細を規定した最終規則の発効日となる予定であった。その後、2004 年合衆国雇用創出法（Job Creation Act of 2004）により、導入が 1 年間猶予され、2004 年 9 月 24 日以降から始まる事業年度から最終規則が適用されることとなった。米国財務省は、2007 年 6 月 25 日に規則を一部修正する財務省決定通知 9332 号を公表し、その後、2010 年 9 月 17 日に修正規則が 9502 号により最終規則として制定した。

当初の施行規則からの主な変更点は以下のとおり。

- 所有者テスト (Stock Ownership Test) の条件を満たす適格所有者 (Qualified Shareholder) に保有されている株式に、無記名のもの (Bearer Form) が含まれていないことを様式 1120F に添付する Statement に明記が必要となった。
- 2008 年度以降の様式 1120F には新たに Schedule S の提出が求められ、非課税となる適格所得や所有者テストを満たすことを示すための株主情報の記載が必要となった。
- IRS から要請があった場合には、適格所有者から提出された所有者表明文書 (Ownership Statement) に記載された氏名、住所のリストを IRS へ、30 日以内に提出することが要求されている。ただし、適切な理由 (Reasonable Cause) がある場合には、IRS への提出は 30 日間延長の可能性あり。
- IRC 第 883 条を適用するには、相互非課税措置 (Equivalent Exemption) の条件を米国と外交上の公文書を交わすことで満たすことが必要とされていた。また、租税条約により非課税となる場合には、IRC 第 883 条を適用するのではなく、別の手続が必要であった。しかし 2007 年 6 月 25 日以降に始まる事業年度においては、外交上の公文書がなくても、米国と国際運輸業所得の免除規定を含む租税条約を締結している場合には、相互非課税措置とみなされるようになり、IRC 第 883 条による非課税申告が可能となった。

2. IRC 第 883 条の要旨

外国法人が一定の要件及び報告義務を満たす適格外国法人 (Qualified Foreign Corporation) となった場合、船舶若しくは航空機の国際運営 (International Operation of Ships and Aircraft) から得た米国源泉の適格所得 (Qualified Income) は米国で非課税とすることができる。最終規則では、報告義務が明確に規定されており、怠った場合には、適格所得の非課税措置が受けられなくなり、米国発・着の国際運輸業に係る総所得の 50% を課税対象とし、4% の税率で課税される。ただし、発着とも米国の場合には、その所得は 100% 米国源泉となり当非課税条項には該当しない。

3. 適格所得 (Qualified Income)

米国課税の減免を受けるためには、様式 1120F にて適格所得の内容及び年間所得の概算について報告することが必要となる。主に次の所得が適格所得となる。

- ① 乗客及び貨物の運搬から得る所得
- ② 定期船若しくは航海用船契約からの所得・航空機のウェットリース契約からの所得
- ③ 裸用船契約からの所得・航空機のドライリース契約からの所得
- ④ 裸用船契約に付随して得た所得・航空機のドライリース契約から付随して得た所得
- ⑤ コンテナ関連に付随して発生する所得
- ⑥ 上記④、⑤以外で、船舶若しくは航空機の国際運営に付随して発生する所得
- ⑦ 船舶若しくは航空機の国際運営を行う適格法人が、船舶、航空機、コンテナ、それらの関連機器、若しくは国際運営で使用された移動可能な資産から得るキャピタルゲイン
- ⑧ パートナーシップ、戦略的協業、共同運営契約、コードシェアリング等への参加から生じる所得

4. 適格外国法人 (Qualified Foreign Corporation)

適格国 (Qualified Foreign Country) で設立され、船舶若しくは航空機の国際運営を行い、所有者テスト (Stock Ownership Test) の条件を満たし、IRS への報告義務を負う法人が適格外国法人となる。この場合、適格国とは、外交上の公文書その他 租税条約等により、米国 (法) 人に対して、国際運輸業所得についての同等の非課税措置を採用している国となり、日本やパナマも適格国とされている。

5. 所有者テスト (Stock Ownership Test)

適格法人に該当するためには、適格株式所有者テスト (Stock Ownership Test) 、上場テスト (Publicly Traded Test) 、CFC テスト (Controlled Foreign Corporation Test) の内、いずれかの条件を満たすことが必要となる。

適格株式所有者テストとは、発行済み株式の価値の 50% 超を少なくとも課税年度の内、半年以上の期間にわたり適格所有者 (Qualified Shareholders) が所有していることが条件となる。ここでは、適格国の居住者が、適格所有者となる。仮にパナマ船籍がパナマ籍 SPC により所有されている場合には、当該 SPC の出資者の内 50% 超の株式所有者が日本、パナマ等の適格国の居住者であれば良いこととなる。テストの判定には詳細なルールがあるので、特に出資関係が複雑な場合には専門家にご相談されることを勧める。上場テストを満たすためには、当該法人の株式が、米国若しくは適格国の市場で公開されていることが必要となる。最後に、CFC テストでは、IRC 第 957 条に規定されている条件を満たす必要がある、日本 (法) 人に該当するケースは稀であり、ここでは詳細は割愛する。

6. IRS への報告義務

適格外国法人であるためには、IRS へ様式 1120F（外国法人のための法人税申告書）を毎年提出することが必要となる。

■ 提出期限

米国に恒久的施設を有しない場合は、決算月の翌月から 6 カ月目の 15 日が提出期限となります。

2010 年 12 月決算の会社では、2011 年 6 月 15 日、2011 年 3 月決算の会社では、2011 年 9 月 15 日が提出期限となる。また、延長申請様式 7004 を提出することにより、6 カ月間の延長が可能となる。

■ 開示内容

- 法人名及び住所
- 法人の米国納税者番号
- 法人の設立国
- 外交上の公文書その他租税条約等により、米国（法）人に対して、国際運輸業所得についての同等の非課税措置を採用していることを示す根拠条文等
- 非課税が適用される適格所得の種類
- 非課税が適用される所得金額の概算
- 所有者テストを満たすことを示すための株主情報
- その他様式 1120F で要求されている関連情報

これらの開示に関しては、当初は様式 1120F に開示内容を記載した Statement を添付していたが、2008 年から Schedule S（Exclusion of Income from the International Operation of Ships or Aircraft under Section 883）に必要事項を記載し、様式 1120F に添付して提出する。

■ 開示内容の文書化

IRS は、上記開示内容について、外国法人に資料の提示を求める場合がある。IRS からの要請に 60 日以内（個人である適格所有者の名前と住所については 30 日以内）に資料の提示ができない場合には、非課税規定を享受することができなくなり、税金、延滞利子、ペナルティが課せられる可能性がある。妥当な理由がある場合には、30 日の提出期限の延長が可能となる。

■ 過年度への遡及

適格法人としての資格を過年度に遡及させる選択を行うことができる。この選択を行っていない場合には、過年度に申告書が提出されていないため、IRS の調査が入った場合に問題となる可能性がある。通常は、様式 1120F に選択を表明する Statement を添付することにより行う。

尚、報告義務がある場合で、提出期限に間に合わない場合についても、はじめての申告である場合には、Reasonable Cause（妥当な理由）として説明を行うことにより、非課税の適用の可能性がある。

7. 源泉税免除証明書について（Certificate of Exemption from United States Withholding Tax on Nonresidents）

国際運輸業所得の支払を米国の事業者から受ける場合には、源泉税免除証明書として Certificate of Exemption from United States Withholding Tax on Nonresidents の提出、あるいは、様式 W-8BEN（Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding）を求められるケースが報告されている。免除証明書は、外国法人が一定の要件及び報告義務を満たす適格外国法人であることを宣誓するものであり、報告義務を満たしていない場合などで、適切な提出ができない場合には、30%の源泉徴収が行われる場合がある。

8. アラスカ州税の改正

米国連邦法人税は、適格外国法人が国際運輸業所得による減免措置を申請することにより非課税になるが、客船がアラスカに寄港する場合には、アラスカ州税については減免措置が適用されないため課税対象となり、申告義務を負うことになる。この場合、課税対象となるのは、現時点では客船（Commercial Passenger Vessel）に限られている。ただし、客船を用船している場合には、船主もアラスカ州の申告義務を負うことになる。

おわりに

本規則も既に導入から約 20 年が経過しており、海運会社、商社、リース会社等、船舶及び航空機の運航、所有、用船、リースを行う多くの会社が、報告義務を果たしている。非課税の恩恵を受けることが出来るのは、適格国で設立され、船舶もしくは航空機の国際運営を行い、所有者テストの条件を満たした上で、IRS への報告義務を果たした適格外国法人の場合に限られる。報告義務を果たす負担はそれほど大きくないが、非課税が適用できなかった場合のリスクは大きいことから、適切に報告義務を履行することが重要となる。

Any tax advice included in this written or electronic communication was not intended or written to be used, and it cannot be used by the taxpayer, for the purpose of avoiding any penalties that may be imposed by any governmental taxing authority or agency.

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/us

お問い合わせ

米国税務及び QI/FATCA、OECD CRS に関するお問い合わせは、下記の担当者までご連絡ください。

デロイト トーマツ 税理士法人 東京事務所 US デスク		
パートナー	前田 幸作	kosaku.maeda@tohmatsum.com
パートナー	平山 伊知郎	ichiro.hirayama@tohmatsum.com
マネージングディレクター	竹内 洋人	hiroto.takeuchi@tohmatsum.com
シニアマネジャー	秋葉 奈緒子	naoko.akiba@tohmatsum.com
シニアマネジャー	倉本 光恵	mitsue.kuramoto@tohmatsum.com
シニアマネジャー	五十嵐 寿行	hisayuki.igarashi@tohmatsum.com
マネジャー	榎本 純子	junko1.enomoto@tohmatsum.com
マネジャー	栗原 義明	yoshiaki.kurihara@tohmatsum.com
マネジャー	田名網 智子	tomoko.tanaami@tohmatsum.com
マネジャー	高橋 英絵	hanae.takahashi@tohmatsum.com
所在地	〒100-8362 東京都千代田区丸の内三丁目2番3号 丸の内二重橋ビルディング	
Tel	03-6213-3800 (代)	
email	tax.cs@tohmatsum.com	
会社概要	www.deloitte.com/jp/tax	
税務サービス	www.deloitte.com/jp/tax-services	

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ リスクアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ グループ 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト、www.deloitte.com/jp をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュートーマツ リミテッド（"DTTL"）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して"デロイト ネットワーク"）のひとつまたは複数の指しします。DTTL（または"Deloitte Global"）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市（オーストラリア、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務・法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの革新と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能な継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters"をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの 45 万人超の歴史の人物の活動の詳細については、www.deloitte.com をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公式見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2024. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301