

# 国際課税のケース・スタディ

## 米国における不動産の譲渡について

### 〔設 例〕

日本法人A社は、かねてから投資目的で所有していた米国ロスアンゼルスにある土地を譲渡した。この場合の米国及び日本における課税関係はどのようなになるのか。なお、A社は、米国内で事業を行っていない。

### 〔ポイント〕

- (1) 米国における外国法人に対する課税関係
- (2) 米国におけるキャピタル・ゲインに対する課税関係
- (3) 日米租税条約の適用関係
- (4) わが国における課税関係

### 〔検 討〕

#### 1. 米国における課税関係

##### (1) 外国法人の納税義務

米国では、米国内で事業を行う外国法人に対して、原則として、その事業に実質的に関連する所得について申告義務を課し、キャピタル・ゲインに関しても米国内で行う事業に実質的に関連するものは課税対象としている。したがって、米国内で事業を行っていない外国法人は、利子・配当・賃貸料等定額の所得 (Fixed or Determinable Periodical Income) について30%の源泉徴収課税をうける以外は納税義務を負わない(日米租税条約の適用により源泉徴収の税率は軽減される場合がある)(IRC871条, 881条, 882条)。

#### (2) 外国人不動産投資法

##### イ 不動産の処分益に対する課税

以前は、外国法人は米国内で事業を行わないかぎり、米国の不動産を譲渡してもその譲渡益については課税されなかった。米国に不動産投資をする外国投資家のなかには、これを利用して米国での投資を行うものが増大し、このような現象は米国でも大きな問題とされた。そこで、1978年から内国歳入法のもつループホールを閉ざすための税法改正の作業が始まり、1979年12月の外国人不動産投資法 (Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980) の制定に至った。改正法は内国歳入法に新たに897条を追加し、非居住者及び外国法人が米国不動産 (United States real property interest) の譲渡を行った場合、及び米国不動産所有法人 (United States real property holding corporation) の持分を処分した場合、その処分益は、米国内で行われた事業に実質的に関連しているとみなされることとされ米国での申告義務が課されることとなった。ここで米国不動産とは、米国内に所在する不動産(鉱山、油井又はその他の天然沈澱物を含む)をいい、米国不動産所有法人とは、原則として米国不動産の時価が米国不動産、外国不動産及び事業用資産の合計額の50%を超える法人をいうものとされている(IRC897条)。

##### ロ 報告義務

以上の規定が適正に実施されるため、投資家に対し報告義務を課している。報告義務を有する者は、①株主のうち1以上の外国投資家を有する内

国法人で、過去5年間のいかなる時において米国不動産所有法人に該当したもの、②パートナーシップ、信託、遺産財団又は外国法人でその年に時価50,000ドルを超える米国不動産を所有する外国投資家が株主又は出資者となっているもの、③時価50,000ドル以上の米国不動産を所有する外国投資家である(IRC6039C)。報告の内容は、各暦年ごとに、外国投資家の住所、氏名、持株の異動状況、資産の状況、米国不動産の明細等とされ、これを内国歳入庁に提出する義務を負う。

(3) キャピタル・ゲインに対する課税  
イ 1986年税制改正

キャピタル・ゲインの課税については、1986年税制改正により大幅な改正が行われた。従来、6カ月を超えて保有した資本資産(IRC1221条)の売却、交換について、通常の法人税率(最高46%)に代えて軽減税率(28%)が適用されていた。しかしながら、従来最高46%であった法人税率が34%(1987暦年は40%)に引き下げられたことから、キャピタル・ゲインに対する軽減税率の適用は廃止された。しかし、キャピタル・ロス、キャピタル・ゲインからのみ控除されることとされており、この点は従来と同様でありその改正はない。

ロ キャピタル・ロス

キャピタル・ゲイン(ロス)はその資産の保有期間が6カ月を超えるか否かで長期と短期に区分される。そして、まず、同一の課税年度の長期のキャピタル・ゲイン及びロスを通算し、短期のキャピタル・ゲイン及びロスも同様に通算する。さらに長期と短期との間で損益通算を行う(IRC1221条)。以上の結果、キャピタル・ゲインがキャピタル・ロスを超過した場合に課税の対象とされ、逆にキャピタル・ロスがキャピタル・ゲインを上回る場合には、キャピタル・ロスの金額は、繰戻し(3年)、繰越し(5年)の対象となる(IRC1211条、1212条)。

ハ 資産の譲渡益の算定

資産の譲渡益は、実現された価額(amount realized)と譲渡資産の調整価額(a adjusted basis)の差額として算定される(IRC1001条)。譲渡資産の調整価額は、当該資産の取得価額に資本的支出の金額を加算し、減価償却費を控除した金額である(IRC1011条、1012条、1016条)。

2. 日米租税条約の適用

日米租税条約第15条(1)の規定において不動産の処分益については、当該不動産の所在地国で課税することとしている。したがって、この場合の米国での課税は条約上問題とされることはない。

3. わが国での課税関係

わが国では、内国法人に対し無制限納税義務を課し、内国法人は、国外源泉所得を含めた全世界所得について納税義務を負うものとされている。したがって、A社は米国での土地の譲渡益について日本においても課税されることとなる。この場合、譲渡収益についてはこれを計上する日、譲渡原価については当該資産の取得日のそれぞれの電信売買相場の仲値により円に換算される。

また、米国で納付した法人税額は、外国税額控除の対象となる。

4. 計算例

1986年2月に20,000ドル(@200円)で取得した土地を1987年3月に30,000ドル(@150円)で譲渡した場合、日米両国の課税関係は次のようになる。

|            | 米 国      | 日 本              |
|------------|----------|------------------|
| 譲渡収益       | 30,000ドル | 4,500,000円       |
| 譲渡原価       | 20,000ドル | 4,000,000円       |
| 譲渡利益       | 10,000ドル | 500,000円         |
| 法人税額 (40%) | 4,000ドル  | (43.3%) 216,500円 |
| 外人税額控除額    | 0        | 216,500円         |
| 差引納税額      | 4,000ドル  | 0                |

(税理士 小沢 進)