

国際課税のケース・スタディ

内国法人が米国に土地を所有する

米国子会社の株式を譲渡した場合の課税関係

〔事例〕

内国法人甲は米国に不動産を購入する際に、米国に設立した100%子会社を通じて不動産を購入したが、この子会社の株式を譲渡した場合の日本及び米国における課税関係はどのようになるのか。なお、内国法人甲は米国内に恒久的施設を有していない。

〔ポイント〕

本例の問題点は、1980年の米国国内法の改正により、従来の米国における外国法人又は非居住外国人（以下「米国非居住者」という）の譲渡所得に対する課税方法が大きく変更された点及びそれに伴う租税条約と米国国内法との関連の問題である。従って、次の点を中心に述べることとする。

- 1 米国の外国人不動産投資税法（Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980: 以下「FIRPTA」という）の規定の意義及び米国における米国非居住者の譲渡課税について
- 2 日米租税条約第16条の規定の適用について
- 3 租税条約と国内法の規定について

〔解説〕

1 FIRPTA 制定前の米国内国歳入法

法改正前の内国歳入法における、米国非居住者の譲渡所得についての課税関係は次のとおりであった。

(1) 譲渡所得が米国非居住者の米国における事業と実質的に関連があるときは米国居住者と同様に課税された。

(2) 譲渡所得が米国における事業と実質的に関連のないときは、米国非居住者が1課税年度中に米国に183日以上滞在したときには、その譲渡益に対して30%の税率による課税が行われた。外国法人については実質関連所得に該当しないときは課税を受けなかった。

従って、日本の居住者が米国に所在する不動産を直接購入しその後これを譲渡した場合、又は、米国子会社を通じて不動産を購入しその後当該子会社の株式を譲渡した場合には、これらの譲渡益が米国における事業と実質的関連がなければ、米国における課税はなかった。このような内国歳入法による譲渡益の課税に関する規定を利用して様々な租税回避が行われたこともあって、1980年12月にFIRPTAが制定され、以後原則として米国非居住者も米国居住者と同様に不動産の譲渡益に対して課税されることとなった。

2 FIRPTA の概要

(1) 実施時期

FIRPTAは1980年6月19日以降に行われる不動産の譲渡に対して適用された。各種の報告業務については1980年から適用された。

(2) 三つの特徴

イ 内国歳入法897条の追加

当該条項には二つの重要な内容が規定されている。

(イ) 米国非居住者の米国不動産の譲渡益は、当該者の米国における事業と実質的に関連を有しているか否かにかかわらず、米国の事業に実質的に関連あるものとして取り扱われる。

(ロ) この規定は、米国非居住者が米国法人の株式を譲渡した場合に、当該法人が株式の譲渡前5年間のいずれかのときに米国不動産保有法人 (united states real property holding corporation) に該当するときは当該条項の適用がある。この米国不動産保有法人とは、所有する米国不動産の価額が、米国内外に所在する全ての不動産とそれ以外の事業用資産の価額の合計の50%以上を占める場合をいう。

ロ 報告義務

報告義務のある者としては、

(イ) 過去5年間に米国不動産保有法人に該当した法人で、その株主が米国非居住者であるもの。

(ロ) 外国法人等で、暦年において5万ドル以上の米国不動産を有するもの。

(ハ) 米国において事業を行わず、米国不動産に対する権利を5万ドル以上所有する外国人。

この報告義務者は、暦年ごとに、当該米国非居住者の住所、氏名、所有株式の変動等を内国歳入庁に報告しなければならない。この報告を怠ると暦年で最高2万5,000ドルの罰金が課される。

なお上記(イ)(ロ)の報告義務は1984年の税制改正により撤廃された。

ハ 租税条約に対する経過措置

FIRPTA は1985年1月1日以降、原則として、租税条約の規定にかかわらず条約に優先して、適用されることを定めている。当時の米国の租税条約で FIRPTA と相反する条項を有する条約としては、スウェーデン、カナダ、オランダ (アンチールを除く)、西ドイツ、フィンランド、ベルギー、日本、ルーマニア、ポーランドとの間の条約があった。これらの条約における規定との調整を図る

ため一定の期間の猶予を設け、その間に条約相手国との交渉により問題の解決を行うこととした。しかしながら、実際には当該期間中に租税条約において考慮されたのはカナダとの条約のみである。カナダは1980年に第三次米-カナダ租税条約の改正を行ったが、1983年に議定書の形式で FIRPTA における改正を条約に取り入れた。その結果、カナダは FIRPTA に定めた期間猶予の適用を受け、1985年中は旧条約が有効となったため、カナダ居住者は FIRPTA による新たな課税を受ける時期を延長された。

3 米国における米国非居住者の譲渡益課税

FIRPTA の創設により、従来非課税であった米国非居住者の米国不動産に係る譲渡益についてはその処分が直接、間接いずれの場合であってもこれに対する課税が行われることとなった。個人の非居住者の場合は内国歳入法871条(b)(1)、外国法人の場合には、同882条(a)(1)が適用される。これらの規定によれば、当該譲渡益は米国内における事業の遂行と実質的に関連する所得として取り扱われて課税される。

4 日米租税条約 (以下「条約」という) における取扱い

(1) 所得の源泉地

条約第6条(7)において、動産の売買から生ずる所得はその動産の売却地の所在地国において生じたものとされる。従って、株式売買益の場合には当該株式の売却地が所得の源泉地になる。

(2) 資本資産

条約16条は資産の譲渡益についての課税を定めるものである。本条項は資本資産という概念を採用し、原則として資本資産の譲渡益については源泉地国での課税を免除し、例外として、源泉地国で課税される場合を列挙したものである。また、この資本資産という概念がわが国においては使用されていないことから、原則として、条約上のこ

の概念は米国内法に定められた資本資産と同義と解されている。

イ 資本資産の定義

資本資産とは、営業又は事業との関連の有無を問わず、納税者が所有する資産であり資本資産に該当しない主要なものは次のとおりである（内国歳入法1221条）。

(i) 棚卸資産、貯蔵品又は主として顧客への販売のために保有されている資産。

(ii) 事業用減価償却資産又は営業もしくは事業の用に供せられる不動産。

(iii) 著作権、文学的、音楽的もしくは芸術的作品又は書簡もしくはメモランダム、その他これらと類似の資産。

ロ 源泉地国課税が行われる場合（条約16条(1)～(4)）

(i) 資本資産に該当する不動産であっても、当該不動産の譲渡益は不動産所在地国で課税される。

(ii) 使用料条項に規定する財産又は権利等である使用料の譲渡について、生産性等に対応する部分については使用料として源泉地国において課税する。

(iii) 恒久的施設に帰属する所得は、恒久的施設の所在地国で課税が行われる。

(iv) 1課税年度を通じて合計183日を超えて固定的施設が存続する場合、当該施設に実質的に関連を有する所得は源泉地国において課税される。

(v) 1課税年度を通じて源泉地国に183日以上滞在する個人の譲渡益は課税される。

5 租税条約と国内法の関連

(1) 日本の場合

日本国憲法第98条第2項に「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」と定め、憲法を除く国

内法に対して、条約が優先適用するというのがこの条項の解釈の多数説になっている。

(2) 米国の場合

米国憲法の下では、租税条約は議会において制定された法律と同等の効果がある。法律と租税条約の規定が対立する場合、その規定の成立の新しいものが優先適用されるいわゆる後法優先の定めがある。また、米国憲法では、「全ての歳入増加となる法案は下院において審議されなければならない」と定められているため内国歳入法に係る立法は下院歳入委員会に始まり、下院本会議で採決の後、上院財政委員会、上院本会議で採決され、上下両院法案に相違がなければ大統領により承認される。一方、租税条約は、行政府が調印した条約草案が上院において審議されるが、条約批准のためには上院の3分の2の賛成が必要とされる。その際、下院は租税条約の承認には関与しない。従って、米国においては、上院の承認のみで下院の関与のないままに租税条約の承認が行われることになる。このようなことから、米国においては国内法の租税条約に対する優先適用を支持する考え方があり、本例の FIRPTA 制定以前においても国内法が租税条約に優先するとした事例はいくつかある(注)。

6 わが国における課税

内国法人は、その全世界所得について日本において課税される。

[検討]

1 米国内法による取扱い

米国内法によれば、日本法人が米国に所在する不動産を譲渡した場合及び当該法人の子会社を通じて不動産を購入し、当該子会社の株式を譲渡することで間接的に当該不動産を譲渡した場合も一定の条件の下で課税される。本例では当該米国子会社は米国不動産保有法人に該当することから

当該子会社が米国において事業に従事しているものとみなされ、株式の譲渡損益は米国における事業と実質的関連を有する所得とみなされ課税される。

2 日米租税条約による取扱い

本例に則して考えると、当該内国法人の米国における株式の譲渡の場合、株式が条約に規定する資本資産に該当することから、当該譲渡損益は米国源泉所得ではあるが条約16条により米国において課税を免除されると解される。

3 結論

米国においては、租税条約が全てに渡って国内法に対し優先適用されるとは限らない。FIRPTAもその例に該当する。従って、本例の場合、株式の売却地がどこであれ1985年以降の取引について

は米国において課税されることとなる。

(注) 米国内国法が租税条約に優先して適用されるとした事例。

(1) 1962年の内国歳入法改正法は租税条約に優先すると定め、実際に対ギリシャ相続税租税条約と競合する部分があったが当該条約の改訂でこの問題は解消した。

(2) 外国税額控除の控除限度額である国別限度額方式を廃止した1976年内国歳入法の公式説明では、租税条約が国別限度方式であっても内国歳入法に規定する一括限度額方式が優先すると述べている。

(3) 1980年の国内産原油消費税(windfall profit tax)の立法者の見解によれば、租税条約に異なる定めがあれば同法が優先すると述べている。

(Joint Committee on Taxation「Tax Reform Proposal」1985より引用)

(税理士 小沢 進)

新 法 令

▶租税特別措置法第56条の5第1項の規定の適用を受ける特定工事及び期間を指定する件の一部を改正する件(昭62.10.22大蔵省告示第141号)は、原子力発電工事償却準備金(現行措置法56条)積立ての対象となる特定工事及び期間を新たに指定したもの。

▶所得税法施行令の一部を改正する政令(昭62.10.27政令第356号)は、所得税法等の一部を改正する法律の施行に伴い、公的年金等の範囲、公的年金に係る源泉徴収制度の細目、給与所得者の特定支出の範囲の細目等を定めるほか、有価証券の譲渡所得課税の対象となる有価証券の継続的取引等の基準の見直しを行う等所要の改正を行ったもの。

▶租税特別措置法施行令の一部を改正する政令(昭62.10.27政令第357号)は、所得税法等の一部を改正する法律の施行に伴い、みなし法人課税を選択した場合の過大報酬等の額の計算の方法を定めるほか、所要の規定の整備を行ったもの。

▶災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律の施行に関する政令の一部を改正する政令(昭62.10.27政令第358号)は、所得税法等の一部を改正

する法律の施行に伴い、災害を受けた公的年金等の受給者に係る租税の減免、徴収猶予等に関する細目を定めたもの。

▶所得税法施行規則の一部を改正する省令(昭62.10.27大蔵省令第57号)は、所得税法等の一部を改正する法律の施行に伴い、公的年金等に係る源泉徴収の手続、給与所得者の特定支出の支出等の証明書等を定めるほか、所要の規定の整備を行ったもの。

▶租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令の一部を改正する省令(昭62.10.27大蔵省自治省令第1号)は、所得税法等の一部を改正する法律の施行に伴い、所要の規定の整備を行ったもの。

▶寄付金控除の対象となる寄付金又は法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する寄付金を指定する件の一部を改正する件(昭62.10.28大蔵省告示第144号)は、別表職業訓練法人神奈川能力開発センターの項中大蔵大臣が指定した期間を昭和63年9月10日まで延長し、また、社会福祉法人恩賜財団済生会が募集する済生会病院の救急医療用病棟増設及び救急医療機器購入の費用他2件を新たに指定する等の改正を行ったもの。