

# 国際課税のケース・スタディ

日本法人が米国の不動産を

譲渡したときに課される源泉徴収について

## 〔事例〕

日本法人A社は米国に100%子会社B社を設立し、B社を通じて米国の不動産を購入、管理している。A社は今回B社の株式の50%を売却することを決定した。この場合、売却先を米国法人とした場合又は日本法人とした場合の課税関係はどのようなになるのか。

## 〔背景〕

米国は1980年の外国人不動産投資税法（以下「FIRPTA」という）の成立により米国非居住外国人及び外国法人による米国不動産の処分に対して課税することとなった（FIRPTAの概要については本誌昭和62年12月号参照）。さらに、1984年に制定された赤字削減法（Deficit Reduction Act of 1984）により当該処分の取引金額について源泉徴収を行うことが決定され、内国歳入法に新たに第1445条が追加され、1985年以降の米国不動産の処分に対して適用されることになった。この源泉徴収の実施については、1980年のFIRPTAの審議の過程で米国議会上院で検討されたが、源泉徴収義務者に過重な負担がかかること及び米国への投資に影響が出ることを配慮して採用されなかった経緯がある。しかしながら、FIRPTAにおける納税義務者は米国非居住外国人及び外国法人であることから、米国における適正な課税を担保するために源泉徴収制度の導入に踏み切ったものと推察できる。

## 〔ポイント〕

- 1 1985年以降の米国不動産の譲渡の対価に課される源泉徴収の概要
- 2 米国法人B社が内国歳入法（第897条(C)(2)）に規定する米国不動産保有法人に該当する要件
- 3 B社の株式を米国法人に譲渡した場合の米国における課税
- 4 B社の株式を他の日本法人に譲渡した場合の米国における課税
- 5 日米租税条約の適用の有無
- 6 日本における課税

## 〔検討〕

### 1 1985年以降の米国不動産の譲渡の対価に課される源泉徴収の概要

#### (1) 一般原則

米国に対し投資を行う米国非居住外国人及び外国法人（以下「外国投資家」という）が米国不動産に対する権利を譲渡した場合（一定の株式の譲渡も含まれる）、当該権利を取得した者（以下「譲受者」という）は譲渡において実現した取引金額の10%相当額を源泉徴収しなければならない。

#### (2) 適用除外

次に掲げる場合は源泉徴収が免除される。

イ 譲渡した者が外国投資家でない旨の宣誓書を譲受者に提出した場合。

ロ 非上場会社が米国不動産保有法人でない旨の宣誓書を譲受者に提出した場合。

ハ 源泉徴収以外の方法で納税が担保される場合、このような場合内国歳入庁は適格証明書を譲受者に発行するが、この適格証明書の発行を受けた場合。

ニ 譲受者の取得した資産が30万ドル以下で、当該資産を自己の居住の用に供する場合。

ホ 上場会社の株式の処分。

上記イ、ロの適用上、譲受者は受領した宣誓書に記載された内容に誤りがあることを知っている場合又は誤りがあることを譲渡した者から知らされている場合には源泉徴収の免除はない。

### (3) 源泉徴収税額の軽減

内国歳入庁は譲渡者から要請があれば譲渡者の最高納税額（純所得に対して累進税率を適用した税額）を決定しなければならない。源泉徴収される金額はこの最高納税額を上回ることにはできないが、仮に上回って源泉徴収を行った場合には、譲渡者は確定申告期限であっても還付申告を行うことが認められる。

### (4) 源泉徴収した税額の納付等

譲受者は譲渡した日から20日の間に源泉徴収税額につき、その申告及び納付をしなければならない。内国歳入庁は申告書（Form 8288）を収受した後、その写しである8288-Aを譲渡者に送付する。この写しは譲渡者にとって米国で納税した証明書となる。

## 2 米国不動産保有法人の要件及び課税

### (1) 要件

米国不動産保有法人とは、保有する米国不動産についての権利の価額が当該法人の保有する米国及び外国の不動産、並びにその他のすべての事業用資産の価額の合計額の50%を超える法人をいう。従って外国法人であっても上記要件に合致すれば米国不動産保有法人に該当することとなる。

### (2) 課税関係

外国投資家が米国不動産保有法人の株式を譲渡

した場合には、その米国不動産保有法人が米国法人であるときに課税されるが、その米国不動産保有法人が外国法人であるときには米国において課税されない。ただし、当該外国法人が清算等により米国不動産の権利を分配するときには当該外国法人に対する譲渡課税が生じる。この課税については一定の適用除外があるが、米国不動産保有法人が米国上場法人であるときは株式の5%未満を所有する株主に対しては課税はない。従って米国法人である米国不動産保有法人の株式の譲渡は課税要件として販売数量の基準がなく、また、取引の交渉及び取引の双方が外国で外国投資家間で行われても米国において課税となる。

## 3 B社の株式を米国法人に

### 譲渡した場合の米国における課税

日本法人A社がB社の株式を米国法人に譲渡した場合、最初にB社が米国不動産保有法人に該当するか否かを検討しなければならない。A社が当該譲渡について米国で課税されるのはB社が米国不動産保有法人に該当する場合である。その理由は、B社は米国法人であり、かつ、米国不動産保有法人となるために、B社の株式の譲渡は米国不動産の権利の譲渡に該当するためである。この場合の課税は、外国投資家による米国不動産の権利の譲渡であることから当該譲渡の損益にかかわらず取引金額に対して原則10%の税率で譲受者である米国法人により源泉徴収が行われる。

また、B社が米国不動産保有法人に該当しないときは、B社の株式の譲渡はFIRPTAの規定の対象とはならないため通常の株式の売買として扱われ、日米租税条約第16条に規定する「資産の譲渡」の条項の適用があり、その譲渡益は米国で免税とされる。

## 4 B社の株式を他の日本法人に

### 譲渡した場合の米国における課税

上記3と同様に、B社が米国不動産保有法人に

該当するか否かにより米国における課税の相違がある。B社が米国不動産保有法人に該当する場合、日本法人A社が他の日本法人にB社の株式を譲渡する際に、取引の交渉その他一切を日本において行ったとしても、当該譲渡は米国不動産の権利の譲渡として米国で課税の対象とされる。従って、譲受者となる日本法人は原則として当該取引金額の10%相当額を源泉徴収し、内国歳入庁に納付しなければならない。

また、B社が米国不動産保有法人に該当しない場合、日米租税条約第16条の適用により米国における課税はない。

#### 5 日米租税条約の適用の有無

FIRPTA は租税条約との関連について次のように定めている。

(1) 以下(2)の場合を除いて、内国歳入法第894条(a)及び7852条(d)に定める租税条約優先の規定は適用されず、1985年以降、内国歳入法第897条の外国投資家に対する譲渡収益課税の規定が租税条約に優先して適用される。従って、租税条約に当該譲渡収益免税の定めがある場合、本来租税条約の恩恵を享受できる外国投資家であっても内国歳入法により課税が行われる。

(2) 既に米国との間で締結されている租税条約の規定が内国歳入法第897条と抵触する場合、問題点を解消するために租税条約改訂に着手し、かつ新たに締結される租税条約が1984年までに署名を終えているときは、FIRPTA の実施を1985年に代えて新租税条約署名後2年まで遅らせることができる。

日米租税条約は上記(2)に該当しないため、日本の居住者が米国不動産の権利を処分した場合、内国歳入法第897条が適用され、日米租税条約を適用することは難しい。ただし、米国法人の株式の譲渡であっても、上記3に述べたように、内国歳入法第897条の適用がない米国法人の株式の譲渡に関しては、日米租税条約第16条の規定により原則として源泉地国(米国)の課税を免除される。

#### 6 日本における課税

日本法人A社の所得は所得の源泉地にかかわらず、すべて日本において課税される。A社がB社の株式を譲渡したことにより米国において課税された場合は、米国において納付した税額について日本で外国税額控除の請求をすることになる。

(税理士 小沢 進)

●移転価格税制の導入により大改訂!

三  
訂  
版

## 海外進出の税務

A5判・上製  
定価 3,900円  
〒 300円

五味 雄治 著

- ◇本書では、第1部でわが国企業の直接投資額の最も大きい8カ国の税制を、第2部では海外での所得がわが国の税法の適用上どうはね返り、取り扱われるかを、第3部では租税条約の内容を説明しています。
- ◇また注目の“移転価格税制”について、第2部にあらたに章を設けて解説しており、ますます充実したものになりました。

財 経 詳 報 社