

国際課税のケース・スタディ

米国と日本の土地を交換した場合の日米両国の課税関係

〔事例〕

日本法人甲社が米国に所有する土地を日本法人乙社の所有する日本の土地と交換することにした。この場合の日米両国の課税関係はどのようなものか。

なお甲社、乙社ともに米国において事業を行っていない。

〔ポイント〕

- 1 法人税法における資産の交換取引(法50)及び租税特別措置法における特定の資産の交換取引(措法65の9)の適用について。
- 2 法人税法上の資産の交換取引における圧縮記帳適用の要件。
- 3 米国内国歳入法における資産の交換取引に対する課税上の特例の適用及び米国において外国法人である甲社が米国内の土地を日本にある土地と交換した場合の米国における課税。

〔検討〕

1 租税特別措置法において、法人が昭和45年4月1日から昭和66年3月31日までの間に、同法65条の7第1項に掲げる資産の交換をした場合課税の特例が認められるが、交換取引の対象とされ

る資産は法人税法の施行地内に所在するものに限られるが、法人税法上の交換においては取引の対象とされる資産についてその所在地を制限するものはない。従って、本事案を検討する場合には法人税法上に規定する圧縮記帳適用上の要件が問題となろう(法50)。

2 資産の交換取引において内国法人が交換により取得した資産(以下「取得資産」という)について圧縮記帳を認められるのは、次の要件のすべてを満たす場合に限られている。

(1) 交換による取得資産及び譲渡資産については、交換当事者においていずれも固定資産として1年以上所有しているものであり、交換のために取得したと認められるものは除かれる。この場合法人が使用する目的で所有しているものが現在遊休の状況にある固定資産を交換した場合にも圧縮記帳は認められる(法基通10-6-1)。

(2) 取得資産は、譲渡資産と種類を同じくする資産であり、かつ、譲渡資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供した場合であることが必要である。取得資産を譲渡直前の用途と同一の用途に供したかどうかは、その資産の種類に応じ、土地については、その現況により宅地、田畑又は塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場又は原野、その他の区分に分けて考察される(法基通10-6-7)。

(3) 取得資産の価額と譲渡資産の価額との差額がこれらの価額のうちのいずれか多い価額の20%を超えないものであることとされている。従って、交換差金等の額が取得資産又は譲渡資産の価額のいずれか多い金額の20%を超えるときは、当該取引当事者双方について圧縮記帳の規定の適用はない。また、ここにいう価額は、それぞれの資産の交換時における市場価額とされている。

(4) 確定申告書に損金算入する圧縮損の金額に関する明細の記載が必要である。

本事例において、交換による圧縮記帳により資産の譲渡益に対する法人税の課税の繰延べの適用を受けるためには、これらの要件のすべてを満たす必要がある。当該取引がこれらの要件のすべてを満たす場合には、外国に所在する資産と日本国内にある資産との交換による譲渡益の繰延べが認められることになる。

3 米国内国歳入法（以下「IRC」という）における資産の交換取引に対する課税上の特例の適用等。

(1) 一般原則

資産の交換により生ずる譲渡損益については、資産の売却と同様に課税され (IRC Sec. 1001(c))、譲渡損益は譲渡資産の時価及び受取交換差金の合計金額から譲渡資産の帳簿価額等を控除した金額とされている (IRC Sec. 1001(a), 1001(b))。

(2) 交換の課税上の特例

事業目的又は投資目的で所有している資産については、同一目的のものとの資産を交換した場合には譲渡益の課税は生じない (IRC Sec. 1031(a))。この場合、譲渡資産の帳簿価額は原則として取得資産に引き継がれる。また、交換差金がある場合にはその範囲内で譲渡所得が発生することになる。なお、棚卸資産、株式等の有価証券、パートナーシップの権利等、交換の課税上の特例が適用されない資産もある。

(3) 外国法人等に対する交換による課税上の特例についての適用の制限

米国は1980年12月に制定した外国人不動産投資税法により、外国法人等が合衆国において所有する米国不動産に対する権利と資産の交換取引を行う場合には、取得資産が将来米国において課税される場合に限って課税の繰延べが認められる (IRC Sec. 897(e))。

本事例では、米国に土地を所有する甲社は交換により日本の土地を取得することになるが、将来当該日本の土地を譲渡したときに米国において課税されないため、当該米国の土地の譲渡益等の課税の繰延べの特例も認められず甲社の交換による譲渡益は米国において課税される。また、乙社は取得資産が米国に所在することから米国における課税は生じない。従って、甲社が米国において当該資産の譲渡益に対する課税の繰延べの適用を受けるためには、当該米国の土地を所定の要件を満たす米国に所在する他の土地と交換することとなる。

(税理士 小沢 進)

× × ×

×

× × ×