

国際課税のケース・スタディ

米国法人株式の贈与とその後の課税関係

〔事例〕

日本居住者甲は息子の米国居住者乙に、甲が所有する米国法人A社の株式を贈与することとした。この場合、日米双方における贈与税の課税関係はどうなるか。また、贈与のち数年して乙は日本に戻ることにしているが、その場合、贈与された株式を譲渡する場合等の日米双方の課税関係はどのようになるか。なお、A社は甲が不動産を運用するために米国に設立した法人である。

〔ポイント〕

1. 日米両国の贈与税課税
2. 乙が所有するA社の株式を譲渡した場合の米国における課税
3. A社が保有する不動産を譲渡する場合の課税
4. A社が完全清算した場合の米国における課税
5. 乙が被相続人になる場合の課税

〔検討〕

1 日米両国の贈与税課税

わが国の贈与税は贈与を受けた者がその納税義務を負うことになる。また、米国は贈与をした者が原則として納税義務を負う贈与者課税方式である。そのため、日本居住者が米国居住者に財産を

贈与した場合、わが国では、贈与を受けた者が制限納税義務者としてわが国に所在する財産の贈与についてのみ納税義務を負うこととなる（相法1の2. 2の2）。株式については法人の本店又は主たる事務所の所在地が財産の所在地となるため（相法10①六）、本件の場合、米国法人の株式の所在場所は米国内とされるため、この米国法人株式の贈与について日本における課税はない。また、米国における課税については、贈与者が日本居住者ではあるが、原則として米国に所在する財産については米国において贈与税の課税が行われ、米国に所在する不動産等が贈与された場合は課税関係が生ずる。しかしながら、米国法人の株式、社債等は米国非居住者の贈与税の課税範囲から除かれているため、当該贈与は米国においても課税されないことになる。

2 乙が贈与を受けた株式を譲渡した場合

この場合は乙の日米両国における居住形態及びA社の保有する不動産の所在地の如何によって課税関係が異なる。ここでは、事例に沿って乙が贈与を受けたのち、すぐにA社株式の譲渡を行わず、日本に戻ってから譲渡を行うものと想定し、株式譲渡のときの乙の居住形態は日本居住者、米国非居住者として考察する。更に、A社の資産としては、そのほとんどが米国不動産の場合と日本の不動産の場合の二通りを想定して考察することとする。

(1) A社が日本不動産を保有している場合の米国における課税

乙は米国非居住者であるため、米国において株式を譲渡すると米国国内法により課税となるが、日米租税条約第16条の規定により、原則として条約の規定により米国における課税は免除されることになる。日本においては、乙は居住者であるため、株式の譲渡益についてその所得源泉が国外であっても課税を受けることになる。

(2) A社が米国不動産を保有している場合の米国における課税

A社の資産のほとんどが米国不動産であることから、1980年に制定された外国人不動産投資税法の規定の適用が問題となる。本例の場合のように、米国人の株式を譲渡することによって、米国人の保有する不動産の所有権が間接的に移転する場合、日米租税条約第16条の規定の適用による免

税の対象から除外され、米国国内法通りの課税となる。この課税が問題とされるケースは、A社の保有する米国不動産の時価がA社の米国不動産及び外国不動産並びに事業用資産の時価の50%以上を占める場合である。

乙は当該株式を譲渡した場合、その株式を譲り受けた者は、原則として、当該取引金額の10%を源泉徴収しなければならない。乙は米国で確定申告をして最終の税額を納税することになる。乙は更に、日本において当該所得を含むすべての所得について納税義務があるため、米国において納付した税額については日本において外国税額控除によりその二重課税を調整することになる。

(3) 乙の日本における課税

平成元年4月1日以降の株式譲渡については、従来原則非課税の扱いが廃止され、課税されることとなった。

上手な事業承継は企業発展の必須条件です!!

事業承継の法務と税務

川越憲治 編著
大野正道

定価 2,100円(本体2,039円)
A5判・千310円

■本書は、事業の承継に付随する法律的な諸問題と税務上の処理・対策について、商法学者、弁護士、公認会計士、税理士の5人の執筆者が各々専門の立場から事業承継の実務を解説したものです。

■特に、税務対策のみならず、民法及び商法上の法律問題を取り扱っている点で類書と異なる画期的な意義を有する本格的な実務書となっています。

財 経 詳 報 社

課税方法としては、申告分離課税又は源泉分離選択課税の方法によることになるが、申告分離課税は、株式等の譲渡に係る所得金額を他の所得と区分して確定申告を行い、当該所得に20%の税率を適用するものである。一方、源泉分離選択課税は上場株式等の譲渡による譲渡利益金額（上場株式の譲渡金額の5%相当額）に対して20%の税率で源泉徴収することで課税関係が終了する方式である。

なお、本例のように、株式を発行した法人の資産が主として土地等である場合、当該株式の譲渡による所得が実質的に短期保有の土地等の譲渡に該当する場合は、土地等に係る短期譲渡所得の課税の特例（土地重課）が適用される（措法37の10①、32②、措令21⑤、⑦⑧）。なお、日本国外に所在する土地等についての土地重課の規定の適用はない。

3 A社が保有する不動産を譲渡する場合

この場合、A社株式を保有する乙が当該株式を処分するのではなく、法人A社が所有する不動産を譲渡した場合の課税関係である。A社は米国法人であることから、不動産の譲渡益を含む米国法人の所得に対して米国において通常の法人税率により課税が行われる。

また、米国には代替ミニマムタックスという税目があるが、この税においては通常の法人所得に税の優遇項目を加算し、その合計額から原則として40,000ドルを控除した金額を課税標準として、この金額に20%の税率で課税額が計算され、仮に、このミニマムタックスによる税額が通常の法人税額を上回るときには、ミニマムタックスの税額を納付しなければならない。

4 A社が清算をした場合

米国法人の清算所得については米国で法人税が課されることになる。更に、A社が米国不動産を保有するための投資会社である場合、外国人不動

産投資税法の規定により、清算分配金について10%の税率による源泉徴収が行われる。

清算後に乙に分配される金銭等は、乙の配当所得として（所法25④三）日本で課税を受けることになるが、個人については外国税額控除の間接控除の適用がないため、米国法人の清算所得に課された米国法人税は日本における外国税額控除の対象とはならず、米国清算所得については、米国法人税と日本の所得税の双方が課税されることになる。

5 乙が死亡した場合の相続税の課税

乙が当該株式を所有している間に死亡した場合、相続人のすべてが日本に住所のある無制限納税義務者であれば、米国法人の株式にも日本の相続税が課される。また、米国は遺産者課税方式であるため、被相続人乙が米国居住者か否かにより課税範囲が異なるが、本例における米国法人の株式は米国に所在する財産に該当するため米国相続税の課税対象となる。そのため、当該株式について、米国と日本の双方で課税されるが、この二重課税は日本の相続税額の計算において、米国で納付した相続税額を外国税額控除することにより調整される。

（税理士 小沢進）