

国際課税のケース・スタディ

非居住者が国内の不動産を譲渡した場合の課税関係(源泉徴収)

〔事例〕

香港の居住者A及び米国の居住者Bは、わが国に所有する不動産を、この度売却することとなった。その場合の課税関係は、どうなるのか。また、わが国の不動産を所有する法人の株式を売却した場合は、どうなるのか。A及びBは、わが国に恒久的施設(PE)を有していない。

〔ポイント〕

- 1 非居住者又は外国法人がわが国の不動産を売却した場合及びわが国の不動産を所有する法人の株式を売却した場合の課税関係
- 2 上記の場合の源泉徴収義務の有無
- 3 租税条約との関係

〔検討〕

- 1 非居住者又は外国法人がわが国の不動産を売却した場合及びわが国の不動産を所有する法人の株式を売却した場合の課税関係

(1) 不動産を譲渡する場合、不動産そのものを譲渡する場合と株式に化体させて譲渡する場合(例として、法人が不動産を現物出資して子会社を設立し、その子会社の株式を譲渡する又は外国法人が不動産を取得して、その外国法人の株式を譲渡する等)がある。

わが国の税法の規定では、従来より、PEを有

しない非居住者又は外国法人の不動産そのものの譲渡については、所得税法及び法人税法ともに確定申告により総合課税されていた(所法164①、税法141①)。平成2年の税制改正により、支払の段階で源泉徴収制度が適用されることとなった。その場合、確定申告で、源泉所得税が精算されることになり、過納の場合は還付されることとなる。

(2) PEを有しない非居住者又は外国法人の株式の譲渡については、従来より、事業等の譲渡に類似する株式等の譲渡については、他の総合課税される国内源泉所得とともに、確定申告により、累進税率により課税されていた。

平成元年の税制改正により、従来原則非課税であった個人の株式の譲渡が、原則課税に変更された。これに伴い、恒久的施設を有しない非居住者の株式の譲渡についても課税方法が変更された。

PEを有しない非居住者の株式の譲渡については、総合課税される国内源泉所得と区分して、次に掲げるものに該当する場合には、これらの株式等の譲渡に係る国内源泉所得について、その年中の株式等の譲渡に係る国内源泉所得金額(ネット)に対し、20%の税率により申告分離課税されることとなった(措法37の12、所令291①三)。

- ① 買集めによる所得
- ② 特別報告銘柄の株式の相当数の譲渡による所得
- ③ 内国法人の特殊関係株主である非居住者が

行いその内国法人の株式等の譲渡による所得

③は、特殊関係株主である非居住者が行い譲渡で、譲渡の年以前3年内のいずれかの時において、その株式の25%以上を所有し、その譲渡の日の属する年において、5%以上の株式を譲渡した場合をいう。③の要件は、法人の要件に合わせたものである。改正前の非居住者の課税される要件は、5%の要件は法人と同じであり、持株比率は30%と緩く、更に、累積譲渡の要件があり、譲渡の年以前3年内に合計15%以上譲渡していなければ課税されなかった。

なお、申告分離課税とは、土地等を譲渡した場合と同様の課税方法であり、他の所得と区分して税額の計算がされ、他に所得が無い場合、所得控除の適用がある。

2 わが国の不動産を売却した場合の源泉徴収義務

(1) 概要

平成2年の税制改正により、非居住者又は外国法人がわが国の不動産を平成2年4月1日以降売却し、その代金が国内で支払われる場合、その支払の時に支払金額に対し10%の税率で源泉徴収されることとなった。

新聞等でわが国の不動産の譲渡所得の売り逃げ(その所得を申告しないこと又は申告しても納税しないこと)が話題とされてきており、それに対処するためのものである。外国では、米国のIRC 1445条に同様の規定がある。税率も10%と同じである。基本的には、米国の条項と同じであり、原則として、非居住者又は外国法人がわが国の不動産を譲渡した場合に源泉徴収の網の目を被せるが、個人が一定の居住用の不動産を取得した場合については、源泉徴収を免除するものである。

米国の例と比べて、次の点でその規定が相違するものといえよう。

① 源泉徴収税額の精算が翌年までできないこと

と。

米国では、源泉徴収されたあと、すぐ、精算のための申告が許されていること。

② 免除の規定がないこと。

米国では、担保又は保証を入れることによって源泉徴収義務を免除している。

③ 国外で支払われた場合、源泉徴収義務がないこと。

米国では、国外で支払われた場合も源泉徴収する必要がある。

④ 不動産を所有する法人の株式を譲渡した場合、源泉徴収義務がないこと。

米国では、米国の不動産を一定以上所有する法人の株式の譲渡の場合も、源泉徴収義務がある。

(2) 改正の内容

具体的には、所得税法第161条の国内源泉所得の項に、新たに1号の2を新設し、わが国の不動産の譲渡が1号の国内源泉所得から、1号の2の国内源泉所得として抜き出され、源泉徴収の対象の所得となった。

イ 新設された所得税法第161条の1号の2の国内源泉所得は、

「国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその付属設備若しくは構築物の譲渡による対価(政令で定めるものを除く。)」と規定されている。

本規定上、政令で除外されるものとは、所得税法施行令第281条の2により、土地等の譲渡による対価(その金額が1億円を超えるものを除く)で、当該土地等を自己又はその親族の居住の用に供するために譲り受けた個人から支払われるものとされている。

ロ 適用除外は、個人が1億円以下の居住用の不動産を購入した場合に限定されている。具体的には、譲り受ける者が法人の場合は、すべて源泉徴収義務があることになる。また、個人でも、事

業用資産として購入した場合、投資用として購入した場合、居住用であってもその対価が1億円を超える場合も源泉徴収義務があることになる。

ハ なお、この源泉徴収義務は、所得税法の第212条の条項に国内源泉所得の1号の2の所得を追加したものであることから、完全な国外→国外の譲渡については、源泉徴収義務の規定の適用がないままである。購入者がわが国に事務所等を保有している場合は、完全な国外→国外の譲渡についても所得税法第212条第2項の「みなし国内払」の規定の適用があり、結果として、源泉徴収義務のあることに留意する必要がある。

ニ 所得税法第161条の1号の2の土地等の定義の中に、主として土地が資産である法人の株式が含まれていないことから、資産が主として不動産である法人の株式の譲渡について、今回の改正によっても源泉徴収義務が課されていない。

3 租税条約との関係

(1) 香港

香港との間に租税条約がないことから、Aについては、不動産そのものであっても、持株会社の株式の譲渡であっても、国内法どおり適用されることとなる。

(2) 米国

Bについては、日米租税条約を検討することになる。

イ 不動産の売却

日米租税条約第15条では、不動産の譲渡については、国内法どおり適用される旨規定されていることから、売却の段階で、その支払が国内でなされれば源泉徴収の対象とされ、翌年確定申告により、精算されることとなる。その支払が国外でなされて源泉徴収の対象とされていない場合、原則として、翌年の確定申告により納税することとなる。

ロ 不動産を所有する法人の株式の売却

日米租税条約第16条によれば、資本資産の譲渡については、原則として、源泉地国の課税が免除される。棚卸資産又は営業上の資産でない株式は、資本資産とされることから、一般的に、不動産を所有する法人の株式の売却による所得は、課税されないことになる。

ハ 実務上の問題点

以上が一般的な解釈であるが、米国の外国人不動産投資税法 (Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980「FIRPTA」) との関係で問題がある。

FIRPTAによれば、米国の非居住者又は外国法人が米国不動産保有法人の株式を売却した場合、米国での事業と実質的に関連のある所得として、米国での納税義務があるとされている。米国不動産保有法人とは、所有する米国不動産の価額が、米国の内外に所在するすべ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。資産が主として米国の不動産である法人は、通常、米国不動産保有法人に当たることとなる。

従って、日本の居住者(内国法人を含む。以下同じ)が米国の不動産を保有する法人の株式を売却した場合、米国で課税されるのに対して、米国の居住者がわが国の不動産を保有する法人の株式を売却した場合、わが国での課税はないこととなる。

本来、租税条約は基本的には相互主義に基づき、両締約国いずれの課税においてもその課税ルールが同一であることが期待されている。米国のみの一方向的な課税は日本サイドにおける同条約第16条の規定の解釈に反するものであり、政府間の協議等によるその解決が望まれる。

(税理士 小沢 進)