

国際課税のケース・スタディ

外国大使館が行った不動産の買換えと不動産の貸付けについての課税関係

〔事例〕

A国では財政危機のため、国外にある大使館等の経費削減を求めている。わが国にあるA国大使館は、都心の一等地に広い敷地を有している。この度、この土地を利用して、等価交換により高層ビルを建築し、一部を大使館として、他の部分は賃貸することを予定している。その賃貸料は大使館の経費に充てられる。その場合、等価交換による譲渡所得及び不動産賃貸料の課税関係はどのようになるか。

〔ポイント〕

わが国の法人税法においては、国に対する明確な規定がないが外国政府の出先機関である外国大使館をどのように捉えるのか。そしてそれに対するわが国の課税上の取扱いを米国の規定も参照しながら、次の項目に分けて検討する。

- 1 外国大使館と税法との関係
- 2 恒久的施設を有しない外国法人が行った不動産の買換えと不動産の貸付けに対する国内法の取扱い
- 3 租税条約等との関係
- 4 米国での外国政府の所得に対する課税関係
- 5 主権免税について

〔検討〕

1 外国大使館と税法との関係

わが国の租税法では、原則として、その課税主体を法人と個人とに区分し、例外的に人格のない社団を法人として取り扱っている。そして、法人

を外国法人と内国法人とに区分し、個人は居住者と非居住者に区分される。内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいい、外国法人とは、内国法人以外の法人をいうこととされている(法2三、四)。

法人税法別表第一に掲げる法人は法人税の課税の対象とされず、いわゆる非課税法人といわれるものであるが、国等については非課税とする明文の規定はない。

外国法人についてもわが国の公同法人と同等のものとして大蔵大臣が指定するものは法人税が課されないこととなっているが、外国政府に対しての課税関係を規定したものはない。

外国政府をどのように捉えるかであるが、「法人とは、自然人以外で、法律上の権利義務の主体となることを認められた者をいう」とされていることから、国家は、法人として捉えられることになり、外国政府は税法の規定上外国法人に該当するとの解釈もありえよう。

このように解した場合、わが国の租税法の適用上、外国政府は、外国法人として取り扱われることとなるが、大使館は、事業をする一定の場所である支店、工場等に当たらないものと思われ外国法人のうち、恒久的施設を有しない4号法人ということになる。

2 恒久的施設を有しない外国法人が行った不動産の買換えと不動産の貸付けに対する国内法の取扱い

恒久的施設を有しない外国法人については、法人税法第138条第1号の国内源泉所得のうち事業所得については課税されず、法人税の総合課税の

対象となるのは、①同号に掲げる国内源泉所得のうち国内にある資産の運用もしくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの及び②同条第2号《人的役務の提供事業の対価》及び第3号《不動産等の貸付けによる対価》に掲げる国内源泉所得である。

外国法人についても、特定資産の買換特例等においてその規定の諸条件をすべて満たす場合、その適用が認められることとなるが、譲渡益について全額を圧縮記帳することができないことから、譲渡益のうち、一部課税される部分が生ずることとなる。

不動産の貸付けによる所得は、恒久的施設を有しない外国法人の場合でも課税されることとなるが、原則として、その賃貸料について20%の税率で所得税が源泉徴収され、法人税の確定申告により精算されることとなる。

3 租税条約等との関係

わが国が締結した租税条約には、締結相手国そ

のものの所得について、規定しているものはない。政府職員条項の中で、相手国政府のために提供した人的役務の対価について免税を規定している条約もあるが、政府の所得そのものは規定されていない。思うに、租税条約の締結に当たって、政府の所得というものが予定されていないからではないかと考えられる。


外交関係に関するウィーン条約では、外交官等の本国政府から受領する所得の免税は規定されているが、外国政府の所得そのものの規定はされていない。大使館についても、その不可侵は規定されているが、大使館の土地の譲渡等の所得については規定されていない。

4 米国での外国政府の所得に対する課税関係

米国では、外国政府の所得についてその取扱いを明らかにしている。

米国では、歴史的に外国政府が稼得する米国源泉の一定の種類所得を免税としていた(I.R.C. SEC.892)。しかしながら、外国政府が稼得する所

※定価は税込みです。



第一法規

〒107 東京都港区南青山2-11-17
☎(03)3404-2251/FAX(03)3404-2259

10月上旬発売予定

★B5判・加除式・全2巻・定価25,000円(含消費税)

大蔵省主税局税制第三課長 監督
地価税法研究会 編

地価税の実務

TAX & LAW

★定価175,000円

不動産事業実務研究会 編集

★B5判・加除式・全1巻・定価15,000円(含消費税)

複雑・多岐にわたる不動産関連実務を「経営全般」「法律」「登記」「流通」「評価と事業方式」等に機能的に分類し、Q&Aで解説。また、実務手法等のみならず、多様化するニーズに
応える「サービス」の提供等、幅広い情報を満載した実務書。

A&Q 不動産事業の 実務と運営手法

不動産事業に必要な
幅広い知識と運営手法やノウハウをQ&Aで詳解!

10月上旬発売予定

★B5判・加除式・全2巻・定価25,000円(含消費税)

大蔵省主税局税制第三課長 監督
地価税法研究会 編

地価税の実務

TAX & LAW

★定価175,000円

不動産事業実務研究会 編集

★B5判・加除式・全1巻・定価15,000円(含消費税)

複雑・多岐にわたる不動産関連実務を「経営全般」「法律」「登記」「流通」「評価と事業方式」等に機能的に分類し、Q&Aで解説。また、実務手法等のみならず、多様化するニーズに
応える「サービス」の提供等、幅広い情報を満載した実務書。

A&Q 不動産事業の 実務と運営手法

不動産事業に必要な
幅広い知識と運営手法やノウハウをQ&Aで詳解!

得であっても、商業活動 (Commercial activities) によって稼得された所得は、一般的に、外国の私法人 (private corporation) による所得と同じように課税されていた。その特色は、外国政府を外国の法人として捉えていること、及び免税とされる要件を明定していることである。

免税を受けるためには、二つの要件を満たさなければならない。すなわちステイタスの要件と所得の要件である。

(1) ステイタスの要件

ステイタスの要件とは、外国政府は、本条の適用上、外国政府としての資格を満たしていなければならないということである。外国政府という用語には、外国の主権によって支配された主体 (法人) も含まれる。支配された主体とは、外国の一つの主権が基本的にそのすべてを所有し、その所有がいかなる個人のものともされることがなく、そして、その精算に当たってはすべての資産が当該外国の主権に帰属されるというものである。

(2) 所得の要件

所得の要件とは、本条で免税とされる所得でなければならないということである。具体的には、外国政府は、株式、債券又はその他の証券及び銀行預金からの所得が免税とされる。

外国政府が商業活動によって稼得した所得は、米国で課税される。さらに、被支配商業主体 (controlled commercial entity) によって稼得された所得又は被支配商業主体からの所得は、米国で課税される。被支配商業主体とは、世界中のどこかで商業活動に従事している主体で、外国政府がその50%以上を所有 (実質的にその主体を支配している場合はそれ以下の割合でも該当する) しているものである。

商業活動とされない投資には、上述の株式、債券、又は他の証券、貸付金、不動産に対するネットリース、土地 (その売却又は不動産のネットリースに対する投資以外に所得を生まないもの)、銀行預金に対する投資が挙げられる。商業活動であるかどうかは、事実状況等のすべてを総合勘案

して決められる。

5 主権免税について

外国政府自体が事例のように所得を得る場合があり、しばしば外国政府所有の銀行預金の利子等が事例として挙げられている。この利子等については、原則として、わが国では課税されていないようであるが、前述のとおり、法人税法に基づくものではなく、国際礼讓に基因する国際慣行を考慮してのものであり、このような扱いは主権免税といわれている。

外国政府が稼得する所得が主権免税の対象とされるか否かは、わが国においては、課税当局が個別に判断するものと思われる。相手国で同様の状況の時わが国に対して同様の特典が与えられるかどうかという相互主義が満たされるか否か、通常の政府機能の範疇に含まれるものであるかどうかについて、それぞれ個別の事例に即して具体的に判断されることとなろう。通常の政府機能の範疇に含まれる行為であるか否かは、わが国のそれと対比しつつ判断されるものと思われる。米国の場合と同様に、専ら民間ベースに属する事業から生じる所得は免税の対象から除かれるものとする。事例についても、相互主義に基づいて上述のポイントを考慮しながら国際礼讓の観点から免税かどうか判断されることとなろう。

(税理士 小沢 進)