

事業的規模の不動産所得と源泉徴収免除の関係について

税理士 高山 政信

〔事例〕

米国の大学へ長期留学している甲は、被相続人が所有していた日本にある事業的規模の不動産を相続により取得した。

非居住者である甲は、賃貸料を受け取る際に20%の税率により所得税が源泉徴収されることとなるが、毎年確定申告しており、資金繰りの関係もあるので、源泉徴収が免除されないか検討している。

外国法人の場合、一定の要件を充足していると、源泉徴収義務が免除されるようだが、個人の場合には源泉徴収の免除の規定の適用はないのか。

〔ポイント〕

非居住者が国内に保有する不動産の賃貸から生じる所得については、受取り時に20%の税率で源泉徴収された上で、確定申告により所得税が精算される。一方、一定の外国法人等については、一定の要件を充足すれば源泉徴収を免除することとされている。事業的規模の不動産を保有していることでその要件を充足できるのかどうかについて、次のとおり検討する。

- 1 源泉徴収免除の内容
- 2 1号に規定する恒久的施設の内容
- 3 事業的規模の不動産所得との関係

〔検討〕

1 源泉徴収免除の内容

外国法人の源泉徴収の免除については、所得税法180条（国内に恒久的施設を有する外国法人の受ける国内源泉所得に係る課税の特例）に規定されている。

一方、非居住者については、同法214条で規定されている。

同条によれば、同法164条1項1号（国内に恒久的施設を有する非居住者）に掲げる非居住者に該当する場合、同法161条2号（人的役務提供事業の対価）、3号（不動産所得）、6号（貸付金の利子）、7号（使用料等）、8号イ（人的役務の対価。給与に係る部分は除かれる。）又は10号（年金等）に掲げる国内源泉所得（前掲のうち、一定のものは除かれる。）については、一定の要件を備えていること及びその支払を受ける国内源泉所得が、当該各号に掲げる国内源泉所得に該当することにつき納税地の所轄税務署長の証明書の交付を受け、その証明書を当該国内源泉所得の支払をする者に提出した場合には、その支払をする者は、その証明書が効力を有している間に、その証明書を提出した者に対して支払う当該国内源泉所得については、源泉徴収義務の規定にかかわらず、所得税を徴収して納付することを要しない、こととされている。

具体的には、国内に恒久的施設を有する非居

住者が、その支払を受ける際に税務署長から交付を受けた「外国法人又は非居住者に対する源泉徴収の免除証明書」を支払者に提出することにより、源泉徴収が免除される。

2 1号に規定する恒久的施設の内容

非居住者が、源泉徴収を免除されるためには、源泉徴収の免除の対象となっている国内源泉所得（これについては、3号の不動産所得に該当する。）を有するだけでなく、所得税法164条1項1号に規定する恒久的施設を有することが要件となっている。

同号に規定する恒久的施設とは、国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものを有するとし、所得税法施行令289条では、次のとおり規定している。

「1 支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）

2 鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所

3 その他事業を行う一定の場所で、前2号に掲げる場所に準ずるもの」

3 事業的規模の不動産所得との関係

所得税法及び所得税法施行令だけでは、事業的規模の不動産が恒久的施設に当たるかどうかは明確ではないが、所基通164-3（事業を行う一定の場所で事業所、事務所等に準ずるもの）では、所得税法施行令289条1項1号に掲げる「前2号に掲げる場所に準ずるもの」とは、事業所得、不動産所得、又は山林所得を生ずべき事業を行う一定の場所で、同項第1号又は第2号に掲げる場所をいうのであるから、農園、真珠、かきの養殖場、事業活動の拠点となっているホテルの一室、展示即売場又は貸ビル若しくは植林地のようなものがこれに該当する、と規定している。

問題は、貸ビルである。

所得税法において、不動産所得が事業として

行われるかどうかについては、所基通26-9（建物の貸付けが事業として行われているかどうかの判定）に次のとおり規定している。

「建物の貸付けが不動産所得を生ずべき事業として行われているかどうかは、社会通念上事業と称する程度の規模で建物の貸付けを行っているかどうかにより判定すべきであるが、次に掲げる事実のいずれかに該当する場合又は賃貸料の収入の状況、貸付資産の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事業がある場合には、特に反証がないかぎり、事業として行われているものとする。

(1) 貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね10以上であること。

(2) 独立家屋の貸付けについては、おおむね5棟以上であること。」

一般的には、「5棟10室」の基準を示したものであり、これに該当すれば不動産を事業として行っているとされる。これより規模が大きければ、事業的規模の不動産所得であるとして、専従者給与、資産損失等で事業に至らない不動産所得とは取扱いが異なっている。

本件では、事業的規模の不動産とのことであるので、通達にいう貸ビル業を行っているのと同等の取扱いということになる。

4 結論

非居住者の源泉徴収の免除の要件が、1号に規定する恒久的施設を有することとされている。恒久的施設とは、そもそも事業を行う一定の場所であり、事業所得と密接に関連する概念であるが、事業的規模の不動産を有することが恒久的施設となることには違和感があるが、現在の取扱いに基づけば、事業的規模の不動産を有する者は、わが国に恒久的施設を有するものとされており、本件においても、所得税の源泉徴収の免除の要件を充足するものとする。