

## 事業的規模の不動産所得と内国法人からの 役員報酬を有する非居住者の確定申告について

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

A国の居住者（わが国の非居住者）である甲及び乙は、いずれも都内に所在する事務所を拠点として、国内各地に所有するテナントビル全10棟を賃貸している。その他に内国法人の役員を務めており、それに係る役員報酬を受け取っている。

なお、甲及び乙の受領するテナントビルに係る賃貸料及び役員報酬は、非居住者に対する支払いとして所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）が20.42%の税率で源泉徴収されている。

甲及び乙は従来、テナントビルに係る不動産所得と役員報酬に係る給与所得について所得税等の確定申告をしていたが、非居住者に係る課税原則が平成29年分から変わると聞いている。

甲及び乙の所得の状況は例年以下のとおりだが、今後、甲及び乙が提出すべき確定申告の内容、所得税等の税負担はどのように変わるのか。

甲（不動産所得）収入即ち賃貸料総額1億円（含む源泉徴収額）、所得は5千万円

（給与所得）役員報酬1千万円（含む源泉徴収額）

乙（不動産所得）収入即ち賃貸料総額1億円（含む源泉徴収額）、所得は△2百万円

（給与所得）役員報酬1千万円（含む源泉徴収額）

### 〔ポイント〕

平成26年度税制改正でなされた「総合主義から帰属主義へ」という国際課税原則の見直しによって、平成29年分から適用されることによって、甲及

び乙の確定申告の内容、所得税等の税負担がどのように変わるのか、以下の事項に従って検討する。

- 1 改正前の甲及び乙の確定申告（平成28年分以前）
- 2 平成26年度税制改正
- 3 改正後の甲及び乙の確定申告等（平成29年分以後）
- 4 まとめ

### 〔検討〕

#### 1 改正前の甲及び乙の確定申告 （平成28年分以前）

非居住者は、その有する国内源泉所得について所得税の納税義務があることとされている（所法5②一）。実際の課税は、当概非居住者が国内に有する支店や事業所等の態様及びその有する国内源泉所得の種類によって、総合課税即ち確定申告の対象となるものと、分離課税即ち源泉徴収の方法により課税関係が終了するものとに区分される。

例えば、国内に支店、事務所など事業を行う一定の場所を有する非居住者にあつては、全ての国内源泉所得について総合課税の対象となり、国内に事業を行う一定の場所を持たず、国内で1年を超える建設作業等も行わず、また国内に自己のために契約を締結する代理人も有しない非居住者にあつては、国内の不動産の賃貸や譲渡に係る所得など一定の国内源泉所得のみが総合課税の対象となる（旧所法164①一、四）。

なお、非居住者の有する国内源泉所得が源泉

徴収の対象となるものである場合、当該国内源泉所得が、総合課税の対象となるものであればその源泉徴収税額は確定申告を通じて精算され、総合課税の対象とならないものであれば当概源泉徴収により課税関係は終了する（旧所法164②）。

非居住者の国内源泉所得に係る源泉徴収は、原則として支払額に対し一定の税率でなされるが、総合課税即ち確定申告の局面にあつては、各種の所得金額の算出、適用される税率など居住者のそれに準じたものとなっている（所法165, 166）。

甲及び乙はいずれも、国内各地に所有するテナントビル計10棟の貸付を行っており、当該貸付に係る事務は都内所在の事務所においてなされている。この場合、甲及び乙の建物即ちテナントビルの貸付は不動産所得を生ずべき事業として行われているものであり（所基通26-9）、甲及び乙の事務所は「事業を行う一定の場所」に該当するものであることから全ての国内源泉所得について総合課税の方法による課税、即ち確定申告する必要がある（旧所法164①一）。

また甲及び乙はA国の居住者ではあるが、内国法人の役員として役務提供に対する役員報酬即ち給与所得を得ており、それは国内源泉所得となる（旧所法161ハイ括弧書き）。内国法人から役員報酬を受ける非居住者が、国内に支店等、事業を行う一定の場所を有しないものであれば役員報酬の収入金額に対する源泉徴収で給与所得に係る課税関係は完結するが、国内に事業を行う一定の場所を有する甲及び乙にあつては当該役員報酬即ち給与所得を確定申告に含めることとなり、その場合給与所得控除も適用され、乙にあつては不動産所得に係る損失と給与所得の損益通算も認められる（所法165）。

以下が甲及び乙の平成28年分の確定申告の内容となる。なお、以後の計算・記述においては復興特別所得税は省略している。

(単位 円)

	甲	乙
不動産所得（収入）	100,000,000	100,000,000
①不動産所得（所得）	50,000,000	△2,000,000
給与所得（収入）	10,000,000	10,000,000
②給与所得（所得）※ <sup>1</sup>	7,800,000	7,800,000
③合計所得（①+②）	57,800,000	5,800,000
④所得控除計	380,000	380,000
⑤課税所得	57,420,000	5,420,000
⑥算出税額※ <sup>2</sup>	25,359,400	656,500
⑦源泉徴収税額※ <sup>3</sup>	22,000,000	22,000,000
⑧申告納税額（⑥-⑦）	3,359,400	△21,343,500

※<sup>1</sup> 給与収入金額×95% -1,700,000

※<sup>2</sup> (甲) 課税所得×45% -479.6万 (乙) 課税所得×20% -42.75万

※<sup>3</sup> 「不動産所得に係る収入金額の20%」と「給与所得に係る収入金額の20%」の合計

申告納税額は、源泉徴収税額の精算であることから、所得税としての負担額は、甲にあつては25,359,400円、乙にあつては656,500円となる。

## 2 平成26年度税制改正

従来国内法においては、「非居住者が日本国内に事業所等を有して事業を行う場合には、国内における居住者との公平性の観点から、全ての所得を総合課税する」という総合主義 (Entire income principle) が採用されてきたものである。他方租税条約においては、「非居住者の国内事業所得については、事業所即ち恒久的施設 (Permanent establishment, PE) に帰属するもののみ総合課税する。」という帰属主義 (Attributable income principle) が採用されてきたことから、租税条約締結国との間では帰属主義、租税条約のない国とは総合主義という形で、非居住者の事業所得に係る課税原則の二元化が生じていた。

OECD モデル条約においても採用されていた帰属主義ではあるが、その運用が各国によって様々であることによる不都合が生じていた。その不都合を解消するため、2010年改訂モデル条

約において、恒久的施設に帰属する所得の算定方法が規定された。

これを受けて、改正前にあっては、支店等事業を行う一定の場所を有する非居住者（旧所法164①一）、国内で建設作業等を1年を超えて行う非居住者（旧所法164①二）、国内に一定の代理人等を置く非居住者（旧所法164①三）、国内に前記のものを有しない非居住者（旧所法164①四）と、4つに区分されていた非居住者の総合課税の対象となる所得が、恒久的施設を有する非居住者にあつてはa恒久的施設帰属所得、b総合課税の対象となる国内源泉所得（aを除く）とされ（所法164①一）、恒久的施設を有しない非居住者にあつては、総合課税の対象となる国内源泉所得とされ（所法164①二）、区分は2つとなった。

恒久的施設帰属所得とは、「恒久的施設が非居住者から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当概恒久的施設が果たす機能、当概恒久的施設と当概非居住者の事業場等との間の内部取引その他の状況を勘案して、当概恒久的施設に帰せられるべき所得」をいう（所法161①一）。

そして、「恒久的施設」とは、「非居住者又は外国法人の国内にある支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるもの」、「非居住者又は外国法人の国内にある建設作業場」、「非居住者又は外国法人が国内に置く自己のために契約を締結する権限のある者」であることが、新たに定義付けられた（所法2①八の四）。

その他に、改正前は「八号所得（旧所法161①八）」と呼ばれていた「国内勤務に係る給与等」が改正後は所法161①の十二号にずれるなど、所得税法第161条（国内源泉所得）第1項の項立てが変わり、また、帰属主義に変更されたことにより、非居住者が本邦に有する恒久的施設が本店所在地国以外の第三国で獲得した所得も恒久的施設帰属所得としてわが国において所得税の課税対象となることとなったことから、非居住者が外国所得税を納付することとなる場合には、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額につき計算した所得税額のうち国外所得金額に

対応する金額を限度として、当概外国所得税をその年の所得税の額から控除する（所法165⑥）などの所要の改正がなされた。

なお、これらの改正は平成29年分以後の所得税について適用される（改正法附則12）。

### 3 改正後の甲及び乙の確定申告等 （平成29年分以後）

2で述べたとおり、改正後は「恒久的施設を有する非居住者にあつてはa恒久的施設帰属所得、b総合課税の対象となる国内源泉所得」が確定申告の対象となるべき所得とされるところ、甲及び乙にあつては、恒久的施設を有する非居住者であり、恒久的施設帰属所得となる不動産所得以外に総合課税の対象となる所得はない。

甲及び乙の給与所得は、恒久的施設帰属所得でも総合課税の対象となる国内源泉所得でもないことから源泉分離課税（所法164②一）で完結し、以下が甲及び乙の平成29年分の確定申告の内容となる。

（単位 円）

	甲	乙
不動産所得（収入）	100,000,000	100,000,000
①不動産所得（所得）	50,000,000	△2,000,000
給与所得（源泉分離課税）	50,000,000	△2,000,000
②合計所得		
③所得控除計	380,000	380,000
④課税所得	49,620,000	0
⑤算出税額※1	17,533,000	0
⑥源泉徴収税額※2	20,000,000	20,000,000
⑦申告納税額（⑥-⑦）	△2,467,000	△20,000,000

※1 （甲）課税所得×45% - 479.6万

※2 不動産所得に係る収入金額の20%

確定申告における所得税の負担額は、甲は17,533,000円、乙は0円となるが、甲及び乙の役員報酬即ち給与所得1,000万円については20%の源泉徴収で課税関係は終了となる。

それにより、給与所得に係る源泉徴収税額も含めた所得税の負担額は、甲が19,533,000円、乙は2,000,000円となり、甲乙ともに所得の状

況は前年と全く同様であるにもかかわらず、申告分離で完結する給与所得分も含めた所得税負担額は、甲にあっては約580万減少し、乙にあっては約130万増加することとなる。

#### 4 まとめ

平成28年分までは、国内に支店、事務所など事業を行う一定の場所を有する非居住者にあつては全ての国内源泉所得が総合課税の対象となり、例えば不動産所得が損失となる場合、当然に認められた給与所得たる役員報酬との損益通算が、平成29年分以後は「恒久的施設帰属所得」及び「総合課税の対象となる国内源泉所得」以外の所得は申告に含まれなくなったこと

により結果としてみとめられなくなった。

また、平成28年分までは、国内に支店、事務所など事業を行う一定の場所を有する非居住者にあつては全ての国内源泉所得が総合課税の対象となり、その場合の適用税率は原則として5～45%の超過累進税率であったところ、平成29年分以後は総合課税の対象となる所得以外の所得については20%の源泉徴収で課税関係が終了することとなった。

平成29年分にあつては所得の状況が前年とまったく同様であったとしても、これらの理由により所得税の負担額が増減する可能性があることに留意すべきものである。

## 租税訴訟学会ニュース

### 〔名古屋支部研修会について〕

租税訴訟学会名古屋支部では、下記のとおり、研修会を開催いたします。

- ・日 時：6月12日(月) 午後1時30分～4時30分
- ・場 所：ウイंकあいち（愛知県産業労働センター）1304会議室
- ・テーマ1：財産評価基本通達によらない財産の評価—裁判例における「特別の事情」—
- ・講 師 伊川正樹 名城大学教授
- ・テーマ2：平成29年度の税制改正大綱—広大地評価見直しについて—
- ・講 師 松原一孝 不動産鑑定士

### 〔九州北支部第28回税務情報交換会総会について〕

租税訴訟学会九州北支部では、下記のとおり、第28回税務情報交換研修会総会を開催いたしました。

- ・日 時：5月20日(土) 午後4時～午後6時30分

- ・場 所：AQUA 博多(アクア博多) G 会議室
- ・情報交換内容：①「暴力団と課税—上納金課税を契機として—」〔第27回「国税不服審判所裁決の形成過程」解説追加〕／権田和雄 九州国際大学法学部教授；②「他税務情報交換」／木原敬吉 税理士

### 〔お問合せ〕

研究会等参加の申込み・租税訴訟学会への入会方法につきましては、下記の学会ホームページをご覧ください。か、学会事務局までお問合せ下さい。

- ・租税訴訟学会事務局  
Tel 03-3586-3601  
Fax 03-3586-3602  
<http://sozei-soshou.jp/>  
e-mail: info@sozei-soshou.jp