

「非居住者等との不動産取引に係る源泉徴収義務」

— 非居住者等に対する課税のしくみ —

村上 敬子 (むらかみ けいこ)

村上敬子税理士事務所
税理士



外務省の発表によりますと、平成27年（2015年）10月1日現在、海外に在留する日本人の総数は、131万7,078人で、前年より2万6,903人（約2.1%）の増加となり、統計を開始した昭和43年（1968年）以降最多となりました。このうち、「長期滞在者」は85万9,994人（前年比約0.7%増）で在留日本人全体の約65%を占め、「永住者」は45万7,084人（前年比約4.7%増）となっています。在留日本人は、この5年間で13万4,521人（約11%）増加しています（図1）。

「年金生活の充実」や「魅力的な消費市場での労働」などを目的とする移住は従来から話題になっていましたが、平成23年（2011年）の東日本大震災以来、「教育移住」や「介護移住」など移住目的の多様化が進み、そのメリットやデメリット、リスクなど様々な視点で議論されるようになってきました。

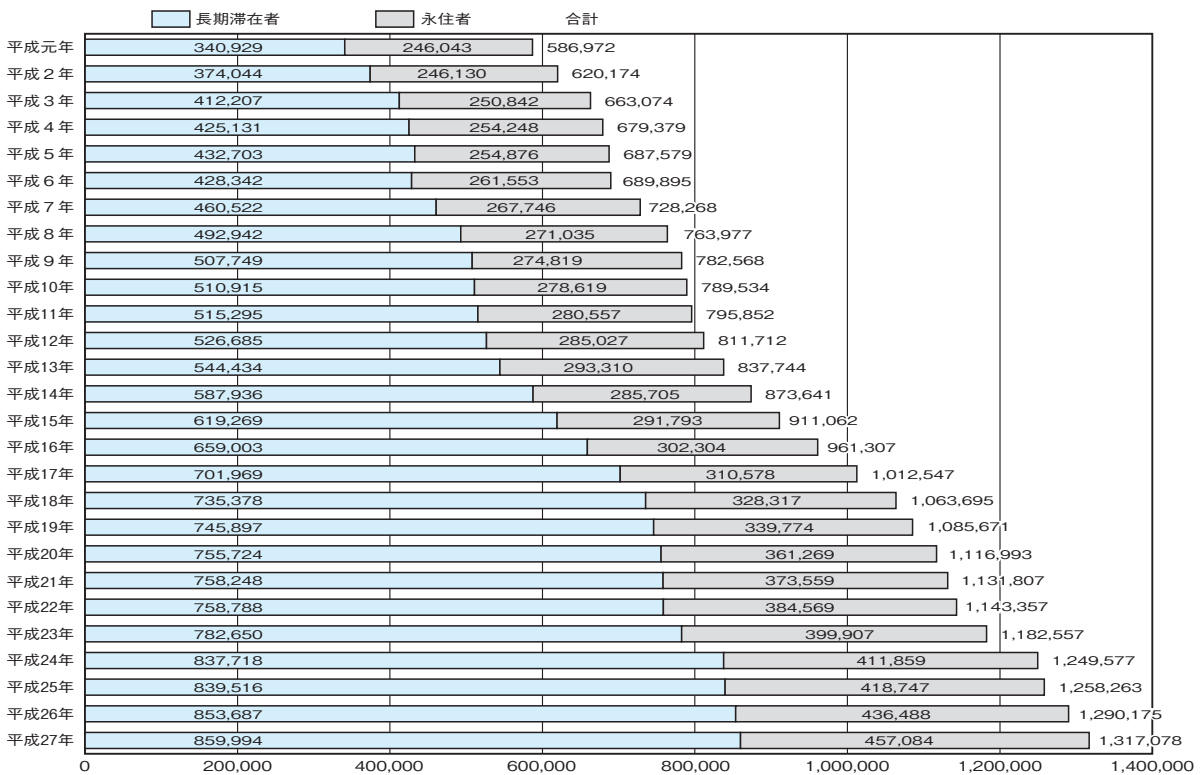
また、海外に進出している日系企業の総数（拠点数）は、7万1,129拠点で、前年より2,556拠点（約3.7%）の増加となり、統計を開始した平成17年以降最多となっています（図2）。

さて、わが国の税金は、国籍を問わず個人の納税義務者を「居住者」と「非居住者」に、法人を「内国法人」と「外国法人」とに分けた上で、「非居住者又は外国法人（非居住者等）」に対する課税の範囲を日本国内で生じる所得（国内源泉所得）に限ることとされています。そして納税については、原則として、その所得の支払者が源泉徴収の方法によって納付することになっています。

国税庁公表の「平成26事務年度 法人税等の申告（課税）事績の概要」によれば、非居住者等に対する支払（非居住者等所得）からの源泉所得税等の税額は、5,370億円で前年比153.8%と大きく増加しています。さらに国税庁は、「経済の国際化に伴い、企業や個人による国境を越えた経済活動が複雑・多様化する中、非居住者等所得について、源泉所得税等の観点から、重点的かつ深度ある調査を実施している。」として、平成26事務年度の調査においては、源泉所得税等の課税漏れを1,500件（前年比113.4%）把握し、41億円（前年比133.9%）を追徴課税したとしています（表1）。

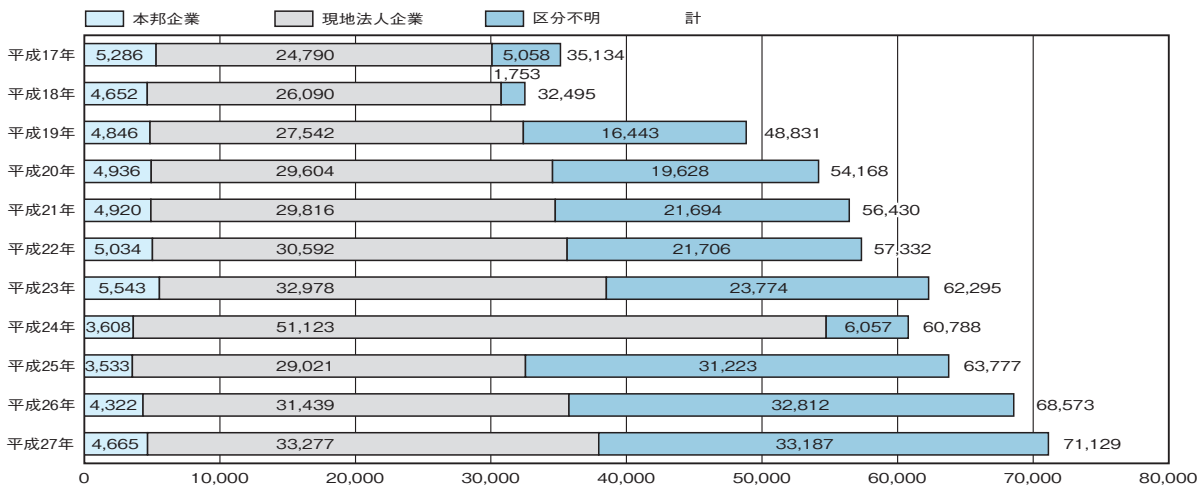
こうした状況を背景に、今後、非居住者等との取引が非日常のことではなくなりつつあることも容易にイメージできるのではないのでしょうか。思いがけず源泉徴収義務者になり、思わぬ事態に陥らないよう、取引の相手方が居住者なのか非居住者等なのか、国内に恒久的施設を有する相手か否か、あるいはその取引がいかなる国内源泉所得に該当するのかなど、今まで経験したことがない方面に向けて細心の注意を払う必要が生じます。非居住者等から土地等を譲り受けた場合や、不動産等を賃借する場合は、その対価の支払いの際所定の源泉徴収をして納期限までに納付しなければならない源泉徴収義務者の身の上となります。そこで今月号では、そのような場合の留意点など国税庁が示す非居住者所得に係る事例のうち、昨今特にありがちなケースを例に見ていきます。

図1：海外在留邦人数推移（各年10月1日現在）



出所：外務省「海外在留邦人数調査統計（平成28年要約版）」
<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000162701.xlsx>

図2：（区分別）日系企業（拠点）数推移（各年10月1日現在）〔単位：拠点〕



出所：外務省「海外在留邦人数調査統計（平成28年要約版）」
<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000162701.xlsx>

表1：海外取引等に係る源泉所得税等の実地調査の状況

項目	事務年度等	22	23	24	25	26	前年対比
非違があった件数		1,348件	1,477件	1,291件	1,317件	1,493件	113.4%
調査による追徴本税額		3,874百万円	4,173百万円	4,377百万円	3,042百万円	4,072百万円	133.9%

出所：国税庁「平成26事務年度 法人税等の調査事績の概要」平成27年11月
https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf

〔質問1〕

税務上の非居住者についてその定義を教えてください。

〔回答〕

1. 国内法による取扱い

わが国の所得税法では、「居住者」以外の個人を「非居住者」と規定しています。「居住者」とは、国内に「住所」を有し、又は、現在まで引き続き1年以上「居所」を有する個人をいいます。

■「住所」とは

「個人の生活の本拠」をいい、国内に「生活の本拠」があるかどうかは「客観的事実によって判定する」ことになっています。1年の間に居住地を数か国にわたって転々と移動するような場合であっても、その人の生活の本拠がわが国にあれば、わが国の居住者となります。また、滞在地が2か国以上にわたる場合に、その住所がどこにあるかを判定するためには、例えば、住居、職業、資産の所在、親族の居住状況、国籍等の客観的事実によって判断することになります。

■「居所」とは

「その人の生活の本拠という程度には至らないが、その人が現実に居住している場所」とされています。

2. 租税条約による取扱い

租税条約では、わが国と異なる規定を置いている国との二重課税を防止するため、居住者の判定方法を定めています。

具体的には、それぞれの租税条約によることとなりますが、一般的に個人については、「恒久的住居」→「利害関係の中心的地方」→「常用の住居」→「国籍」の順に考えて、どちらの国の「居住者」となるかを決めます。なお、必要に応じ、両国当局による相互協議が行われることもあります。

〔質問2〕

非居住者等について、源泉徴収の対象となる国内源泉所得にはどのようなものがありますか。また源泉徴収すべき税率を教えてください。

〔回答〕

源泉徴収の対象となる国内源泉所得とその税率は、表2のとおりです。

■ 租税条約が結ばれている場合には、税率が免除又は軽減されることがあります。この免除又は軽減を受けようとする場合には、支払日の前日までに「租税条約に関する届出書」等をその国内源泉所得の支払者を經由してその支払者の納税地の所轄税務署長に提出することとされています。

■ 非居住者等に対する支払いが国外で行われる場合であっても、支払者が国内に住所若しくは居所又は事務所等を有するときは、国内での支払とみなして、源泉徴収をしなければならないこととされています。

■ 非居住者等に対する支払いが外貨により行われる場合には、円に換算した上で源泉徴収を行うこととされています。換算は、支払期日におけ

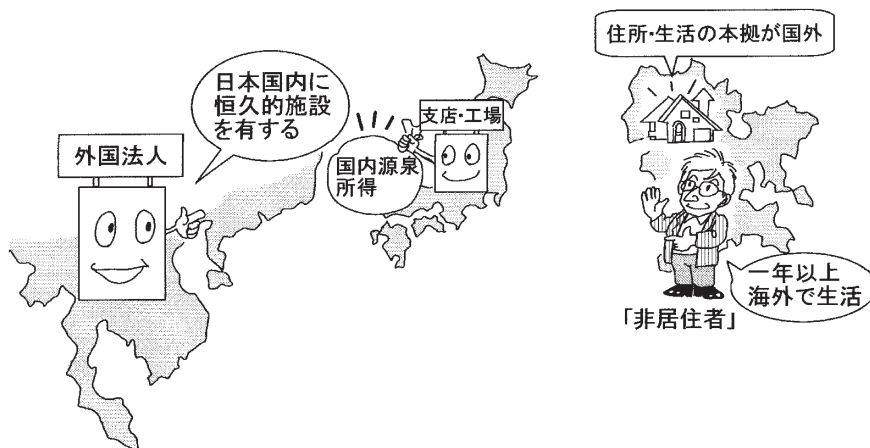


表2：源泉徴収の対象となる国内源泉所得と税率（平成28年4月1日現在法令等）

国内源泉所得		税率(%)
①	組合契約事業利益の配分	20.42
②	土地等の譲渡対価（※一定の場合は源泉徴収不要）	10.21
③	人的役務提供事業の対価	20.42
④	不動産の賃貸料等（※一定の場合は源泉徴収不要）	20.42
⑤	利子等	15.315
⑥	配当等	
	イ. 上場株式等の配当等	15.315
	ロ. 私募公社債等運用投資信託等の収益の配分	15.315
	ハ. イ及びロ以外の配当等	20.42
⑦	貸付金の利子	20.42
⑧	使用料等	20.42
⑨	給与、人的役務提供の報酬等	20.42
⑩	公的年金等（※一定の金額を控除した金額に税率を乗じる）	20.42
⑪	事業の広告宣伝のための賞金（同上）	20.42
⑫	生命保険契約等に基づく年金等（同上）	20.42
⑬	定期積金の給付補てん金等	15.315
⑭	匿名組合契約等に基づく利益の配分	20.42

る電信買相場が原則ですが、その支払が著しく遅延していない場合は、現に支払った日における電信買相場によっても差し支えありません。

〔質問3〕

非居住者等から土地等を購入したとき、注意すべきことはありますか。

〔回答〕

1. 土地等の譲渡対価に対する源泉徴収

(1) 源泉徴収義務

非居住者等から国内にある土地等を購入して、その譲渡対価を国内で支払う者は、非居住者等の申告漏れを防止するため、その対価の支払いの際、10.21%の税率で、所得税及び復興特別所得税を源泉徴収しなければなりません。したがって、売主である非居住者等に支払う金額は、譲渡対価の89.79%相当額ということになります。

(2) 源泉徴収の対象となる土地等の範囲

源泉徴収の対象となる土地等には、土地又は土地の上に存する権利、建物及びその附属設備、構築物が含まれます。

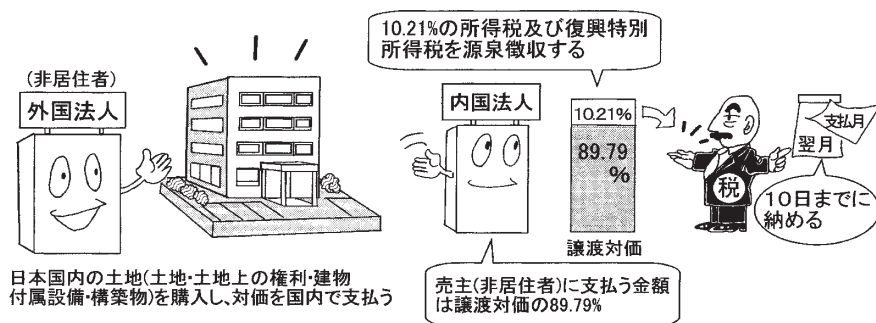
(3) 源泉徴収義務者の範囲

源泉徴収義務者には「土地等の譲渡対価の支払をする者」のすべてが含まれます。したがって、給与の支払者であるかどうかは問わず、一般のサラリーマンなども原則として源泉徴収義務者になります。

但し、その土地等の譲渡対価が1億円以下で、かつ、個人が自己又はその親族の居住の用に供するために、非居住者等から土地等を購入した場合には、支払の際源泉徴収をしなくてもよいことになっています。

(4) 租税条約

わが国が締結している多くの租税条約では、土地等の不動産の譲渡対価について、不動産の所在



する国においても課税できるとする規定を置いています。したがって、非居住者等が国内にある不動産を譲渡した場合には、租税条約においても、その譲渡により生じる所得について、わが国で課税できることになっています。

2. 源泉徴収をした所得税及び復興特別所得税を納める期限

非居住者等に対して、国内において支払った土地等の譲渡の対価から源泉徴収した所得税及び復興特別所得税の納付期限は、原則として、支払った月の翌月10日です。

また、非居住者等に対して土地等の譲渡対価を国外で支払う場合であっても、支払者が国内に住居若しくは居所又は事務所等を有するときは、国内での支払とみなして、源泉徴収しなければなりません。この場合の納付期限は、支払った月の翌月末日となります。

〔質問4〕

Aは、自己所有の国内の土地と、B所有の国内の土地を交換（等価）することにしました。Aは居住者ですが、Bは数年前結婚を機に海外に移住した非居住者です。

交換に際し、A所有土地とB所有土地の時価は等価であるため、譲渡対価の支払いは生じません。Aから非居住者Bへの対価の支払いはありませんので、この場合、源泉徴収をする必要はないでしょうか。

〔回答〕

譲渡には、通常の売買のほか、交換、競売、公売、代物弁済、財産分与、収用、法人に対する現物出資など有償無償を問わず、所有する資産を移転させる一切の行為が含まれるものと解されています。この場合の交換も土地等の譲渡に該当しますので、Aは**交換した時の時価を譲渡対価として源泉徴収**し、翌月10日までに納付しなければなりません。したがって、Aは時価の10.21%をBから受け取り納付する必要があります。

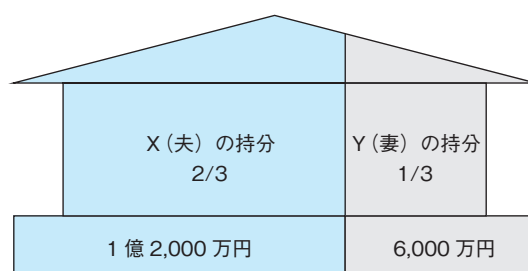
但し、Aが非居住者Bから取得する土地の交換時の時価が1億円以下で、かつ、Aが取得する土地を自己又はその親族が居住の用に供するために

取得するのであれば、源泉徴収をする必要はありません。

また、土地等の交換については、所得税法（固定資産の交換の場合の譲渡所得の特例）や租税特別措置法（特定の居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例）により、譲渡がなかったものとみなされる制度がありますが、これらの規定をもって源泉徴収不要とすることはできません。

〔質問5〕

Aは、国内に所在する1億8,000万円相当の不動産の購入を検討しています。購入後は、Aとその親族が居住する予定です。この不動産は、数年前に海外に移住した夫婦の共有であることが判明し、X（夫）が2/3、Y（妻）が1/3の持分となっています。この不動産を購入した場合、土地等の譲渡対価に対して源泉徴収の必要はありますか。



〔回答〕

土地等の譲渡対価が1億円を超えず、かつ、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対価については、源泉徴収の対象となる土地等の譲渡対価から除かれています。

このケースで問題となるのは、譲渡対価が1億円超か否かです。

国税庁の照会回答要旨によれば、**譲渡対価が1億円超であるかどうかの判定は、土地等の取得者側の支払金額又は譲り受けの対価ではなく、あくまで土地等を譲渡した側の譲渡対価の額で判定する規定ぶりとなっていることが示されています。**

したがって、非居住者であるX（夫）の譲渡対価1億2,000万円については源泉徴収が必要となり、Y（妻）の譲渡対価6,000万円については源泉徴収

が不要ということになります。

〔質問6〕

居住者Aは、国内にある店舗併用住宅の購入を検討しています。床面積の構成比は、店舗と住宅がそれぞれ1/2で、購入後、店舗部分で飲食店を営み、住宅部分にはAとその親族で住むことを予定しています。この物件の所有者は非居住者Bで、譲渡対価は1億円です。この店舗併用住宅を購入した場合、Aは源泉徴収義務者になるのでしょうか。

〔回答〕

このケースで問題となるのは、対価の支払者であるAが「その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」に該当するかどうかということです。

国税庁の照会回答要旨によれば、購入する土地等に居住用以外の部分が含まれる場合であっても、居住の用に供する部分が主たる部分であり、かつ、土地等の対価の額が1億円以下のときは、その居住用以外の部分も含め源泉徴収を要しないとしています。この場合、その家屋の床面積の2分の1以上を居住の用に供する場合には、居住の用に供するために取得したものととして扱うのが相当であるとしています。

「その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」に該当するかどうかの判定について、国税庁は、

- ① 「一部でも居住の用以外の用に供している部分があることをもって源泉徴収を要する。」と

するのは適当でない。

- ② 「一部でも居住の用に供している部分があれば源泉徴収を要しない。」とするのは、源泉徴収をすることとした趣旨に反し、源泉徴収の実効性が実質的に担保し得なくなる。
- ③ 「その主たる用途が居住の用途かそれ以外かにより判定する。」ことには合理性がある。などを掲げ、家屋の床面積の1/2を基準として主たる用途を判断するとしています。

〔質問7〕

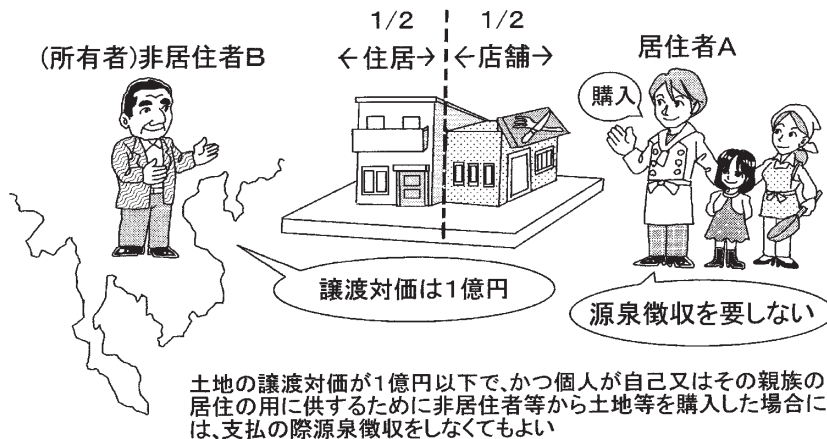
国内法人A社は、本年6月に、非居住者Bが国内に所有する土地を購入しました。A社は本年7月に土地の引渡しを受け、本年9月に土地の購入代金を支払いました。

Bは従来から海外企業へ出向していたため海外に居住していましたが、本年8月に帰国し居住者となりました。支払時の9月時点でBは居住者となっていますので、源泉徴収は不要と考えてよいでしょうか。

〔回答〕

通常、目的物の引渡しと売買代金の支払いは同時履行の関係にあります。このケースで問題となるのは、Bが非居住者である期間に先行して土地の引渡しが行われ、その後居住者となってから譲渡対価の支払いが行われている点です。

土地の譲渡対価を収入すべき時期について、所得税基本通達では、「譲渡所得の基因となる資産の引渡しがあった日」と定めています。したがって、土地の引渡しがあった日においてその譲渡対



価の支払を受ける者が居住者であるか非居住者であるかによって源泉徴収の有無を判定することになります。

このケースの場合は、土地の引渡しが行われた本年7月において、Bは非居住者に該当していますので、A社は、非居住者に対する譲渡対価として源泉徴収する必要があります。

〔質問8〕

内国法人A社は、公務員Bの妻C所有の福島県内の建物を賃借し、事務所として使用しています。このほど、Bが海外勤務となったため、Cも一緒に3年間の予定で出国することになりました。A社は引き続き建物を賃借し、家賃を支払うことにしていますが、出国後のCへの支払家賃について、A社が源泉徴収をする必要はありますか。

〔回答〕

公務員は、たとえ1年を超えて海外勤務をする場合であっても所得税法3条1項により居住者と

して取り扱われることとなります。しかし、公務員の配偶者については、このような取扱いの適用はなく、一般の例により居住者か非居住者かを判定することとなります。つまり、Cは出国の日の翌日から非居住者に該当することとなりますので、A社が支払う家賃については、源泉徴収の対象となります。家賃に係る源泉税率は20.42%となります。

したがって、A社は家賃の支払いの際、支払金額の79.58%相当額をCに支払い、支払金額の20.42%相当額の源泉徴収税額については、支払をした月の翌月10日までに納付しなければなりません。一方、賃貸人である非居住者Cは、確定申告をすることにより、源泉徴収された金額が精算されることとなります。

なお、一定の要件に該当する非居住者が、納税地の所轄税務署長から源泉徴収免除証明書の交付を受け、この免除証明書を国内源泉所得の支払者に提示した場合には、その免除証明書の有効期間内に支払われる不動産の賃貸料については、源泉徴収を要しないこととされています。

本稿で参照した資料等は、本文に掲記したもののほか、以下のサイトでご確認いただけます。
財務省「平成26年度改正関係参考資料（国際課税関係）」

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/

「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」／最終改正：平成二八年三月三十一日法律第一五号

<http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S44/S44H0046.html>

税制調査会／国際課税ディスカッショングループ「国際課税原則の総合主義から帰属主義への見直し」平成25年12月

<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/25zen4kai3.pdf>

国税庁「国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし」平成27年10月

<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/pdf/h27kokusai-aramashi.pdf>

国税庁「源泉徴収免除制度の対象となる国内源泉所得の改正について」平成28年3月

<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/gensen/menjo.pdf>

検索☞国税庁 >> 質疑応答事例 >> 源泉所得税関係 >> 非居住者等所得

【非居住者が土地等を交換した場合】【土地等が共有されている場合の取扱い】【非居住者から1億円以下の店舗併用住宅を取得する場合】【源泉徴収の対象とされる支払が居住者に対するものか非居住者に対するものかの判定】【外国に居住する公務員の妻に支払う家賃】

<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/gensen/01.htm>