

不動産譲渡事件

非居住者への支払に係る源泉徴収義務の確認

木村浩之 弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

はじめに

今回取り上げる不動産譲渡事件、①東京地判平成23年3月4日・税資261号順号11635（以下、「①事件」という）及び②東京地判平成28年5月19日・裁判所ウェブサイト（以下、「②事件」という）は、日本の居住者が不動産を購入し、非居住者である売主に代金を支払う際の源泉徴収義務の有無が争われた事案である。

この点、非居住者に対する支払については、それが日本の国内で生じた所得(国内源泉所得)に該当すると認められる場合、日本に課税権が生じる。しかし、所得の支払を受けた非居住者が自主的に申告納税するとは限らず、その課税権の行使には執行上の困難が伴う。

そこで、非居住者に対する一定の支払については、支払者が支払の際に一定の割合を源泉徴収して国に納付することが定められている。ところが、実際には、支払者が支払の相手方の居住地を必ずしも正確に把握しているわけではなく、非居住者であると判断することが困難なことも多い。

このようなことから、本件では、支払者が源泉徴収義務を免れる場合がありうるのではないかという点が争われた。なお、本件は不動産譲渡の対価に係る源泉徴収が問題となったが、それ以外にも非居住者に対する支払において源泉徴収が必要となる場面は多い。そこで、本稿では、より一般に非居住者に対する支払に係る源泉徴収義務について検討したい。

I

不動産譲渡事件

1 不動産譲渡対価に係る源泉徴収義務

非居住者が日本の国内にある不動産を譲渡して得た対価については、国内源泉所得として申告納税義務が課せられている。もっとも、現実には、日本に居住しない者が適正に申告納税することが期待できない場合も多い。そこで、非居住者から不動産を購入して対価を支払う者は、その支払額の10%を源泉徴収することが義務づけられている。

なお、これは総額（グロス金額）に対する源泉徴収であり、非居住者としては、実際の譲渡益（ネット金額）に適用される税率を乗じて算定される納税額が源泉徴収額を下回る場合、確定申告して還付を受けることができる。逆に、上回る場合には、納税が必要となる。

いずれにしても、国としては、非居住者が確定申告をしなくても、支払額の10%の納税を確保することができる。これが支払者に源泉徴収義務が課せられる理由である。

2 納税者の主張

以上のとおり、法令上、支払者に源泉徴収義務が課せられていることは争いがないが、それが一定の場合には免れると解釈すべきではないかということが納税者によって争われた。

すなわち、①事件では、納税者は、支払者に

において相手方が非居住者であると認識する「期待可能性」や「予見可能性」がない場合には源泉徴収義務は生じないと解すべきであり、本件では売主が日本人であり、契約書や不動産登記簿上の住所が日本国内であったことから、その認識可能性がなかった旨の主張をした^(注1)。

また、②事件では、納税者は、支払者において相手方が非居住者であるか否かを確認すべき注意義務を負うところ、かかる注意義務を尽くしてもなお確認できなかった場合には源泉徴収義務は生じないと解すべきであり、本件では住民票、印鑑登録証明書、登記書類などの公的書類で住所を確認するなど、注意義務を尽くしていた旨の主張をした^(注2)。

3 裁判所の判断

以上の納税者の主張に対して、①事件と②事件で理由は異なるものの、いずれも結論として源泉徴収義務は免れないと判断された。

まず、①事件では、裁判所は、不動産の買主は売主の住所・居所、資力その他の事情や属性に強い関心を有するのが通常であり、売主が非居住者に該当するか否かは買主において調査確認が予定されており、それによって通常容易に判定できるとし、法令上に記載のない「期待可能性」や「予見可能性」といった要件を設けて源泉徴収義務を限定する必要はない旨を判示した。さらに、かかる買主の主観的事情によって源泉徴収義務の有無が左右されるとすれば、かえって制度としての明確性が失われる旨を判示した。

これに対して、②事件では、裁判所は、買主が注意義務を尽くした場合には源泉徴収義務は生じないと解すべきか否かという法令解釈上の問題については実質的な判断をせず、事実認定の問題として、本件では買主が注意義務を尽くしたとは認められないことから、結論として源泉徴収義務は免れない旨を判示した。

なお、①事件は控訴されたが、控訴審で第一

審の判断が実質的に維持され、さらに最高裁は上告を受理しなかった。また、②事件も控訴されたが、控訴審で第一審の判断が実質的に維持されている。

4 検討

①事件では「期待可能性」や「予見可能性」が問題とされ、②事件では「注意義務」が問題とされたが、納税者としては、要するに、一定の事情が認められる場合には源泉徴収義務が生じないと解すべき（源泉徴収義務を限定して解釈すべき）旨を主張したものである。これに対する裁判所の応答として、①事件ではこれを正面から取り上げて否定したが、②事件ではこの法令解釈上の問題については判断を避け、事実認定の問題として処理した。

そこで、①事件に係る裁判所の判断について検討すると、確かに、取引の相手方が非居住者に該当するか否かを容易に判定できる場合ももちろんあるが、後記Ⅱで述べるとおり、非居住者該当性は多分に事実認定の問題であり、実はそれほど容易ではない場合もありうる。かかる場合にまで、国の徴収の便宜のため、課税当局のように調査権限を有するものでもない私人に源泉徴収義務を負わせるのは酷ではないかと思われる。

したがって、まず、立法論として、一定の事情が認められる場合には源泉徴収義務を免除することを明文化することが検討されるべきであろう（米国では、納税者番号と非居住者ではない旨の宣誓供述書の提出があれば、買主の源泉徴収義務が免除されるとのことである）。

次に、解釈論として、一般論としては、源泉徴収制度を採用することは国の立法裁量の範囲内であり、それに基づいて支払者に源泉徴収義務を負わせること自体は合理性があつて適法であると認められる。しかしながら、源泉徴収義務は申告納税義務とは異なり、国の便宜のために本来の納税者に代わって納税するという性質

を有するものであり、そのような義務を課すことが酷と認められる特段の事情がある場合、もはや制度としての合理性を欠き、源泉徴収義務が免除されると解する余地がある（その根拠として、憲法29条に基づく財産権の保障を挙げることができる）と思われる（注3）。



II 非居住者の判定

1 原則は支払者が要判定

以上のとおり、解釈論として、一定の場合に源泉徴収義務が免除されると解する余地がありうるとしても、原則としては、支払者は自ら源泉徴収義務を負うものかどうかを判断する必要がある。その判断にあたって、支払の相手方が非居住者に該当するか否かをどのように判定すべきかについて検討したい。

2 国内法の定め

日本の国内法上、法人の場合、国内に本店を有する法人（日本で設立され、国内の住所を本店として登記がなされた法人）が内国法人であり、それ以外の法人が外国法人、非居住者として取り扱われる（法法2三・四）。これは形式的な基準であり、商業登記などで容易に判断することが可能である。

これに対して、個人の場合は問題である。個人の場合、①日本国内に住所を有するか、又は②日本国内に1年以上居所を有するか、という基準で判断され、いずれかの要件を満たせば居住者となり、そうでない場合に非居住者として取り扱われる（所法2①三・五）。

ここでいう「住所」とは、生活の本拠をいうとされており、その者の所在、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づいた総合的かつ実質的な判断が必要である（注4）。

また、「居所」とは、実際に居住する場所を

いうものと解されるが、これが1年以上継続しているかどうかもやはり実質的な判断が必要となりうる。

3 実務上の対応

実質的な判断が求められる事実認定を何らの調査権限もない私人が行うには必然的に限度があるが、少なくとも相手方が海外に所在する可能性があるとして認められる何らかの事情がある場合、その家族を含めた所在についての詳細のほか、職業や資産の状況などを確認した上で、日本の国内に住所や居所があるかを判断する必要がある。

この点、たとえ住民票や登記簿のような公的書類で説明がなされても、それが実態を正しく反映したものとは限らず、ましてや契約書などの私的書類に記載された「住所」をそのまま信用することは相当でない。

買主としては、売主が非居住者であるとの認識を欠いていたとしても、法令の定めによって源泉徴収義務が課せられている。源泉徴収が漏れていた場合、後で国から追徴されることになる。その場合、売主に求償を求めることができるが、それは現実的とは限らない。

したがって、売主が非居住者に該当する可能性があるとして認められる場合、入出国の状況、各国における滞在期間、家族や資産の状況など、具体的な事実関係を確認した上で、非居住者該当性を判定し、源泉徴収の要否を慎重に判断することが必要である。



III 源泉徴収の対象となる所得

1 国内法上の源泉徴収義務

不動産の譲渡対価のみならず、それ以外にも非居住者に対して一定の支払をする場合、支払者は源泉徴収義務を負うことになる。そのような支払には、主に次のものが含まれる（所法

212①・161①)。

<非居住者に対する支払の際に源泉徴収が必要となる主なもの>

- ① 不動産の譲渡対価
- ② 不動産の賃料
- ③ 人的役務提供の対価
- ④ 利子
- ⑤ 配当
- ⑥ 使用料
- ⑦ 給与
- ⑧ (匿名) 組合利益分配金

以上に該当する支払をする場合、支払者としては、相手方が非居住者であるかどうかを確認することが必要となる。

2 租税条約による減免

国内法で源泉徴収が必要とされている場合でも、租税条約が適用されることで、その税率が軽減され、又は免除されることがありうる。そこで、支払者としては、相手方が非居住者である場合、その者が日本との間で租税条約を締結している国の居住者であるかどうかを確認した上で、租税条約による減免の有無についても検討する必要がある。

租税条約による減免がある場合、支払を受ける者が税務署に租税条約の適用の届出をする必要があるが、実際には支払者を通じて届出書を提出することになる。そして、支払者は、届出書を提出した上で、適切な額の源泉徴収をすることが求められる。

ただし、届出書を提出せずに支払者が国内法に基づく源泉徴収をしたとしても、その支払を受けた者は直接税務署に対して還付の請求をすることができることとされている。

なお、租税条約の適用を受けることができるのは、租税条約の相手国の居住者である場合に限られるが、相手国の居住者であるかどうかは

基本的には相手国の国内法に基づいて判定されることになる。支払者としては、届出書の提出にあたって、あらかじめ相手方から居住者証明書などの書類を提示するように求めることが必要である。

IV まとめ

非居住者に対して一定の所得の支払をする場合、相手方が非居住者であるとの認識がないとしても、法令上、支払者には源泉徴収義務が課せられている。支払者において、源泉徴収義務の有無やその適正な額の判断には困難が伴う場合も少なくないが、かかる負担は適法なものとしてされている。

仮に適切に源泉徴収がなされていなかった場合、国から追徴を受けるのは支払者であり、支払者としては、自己防衛手段として、支払をする際に相手方が非居住者に該当するかどうかを確認することが重要となる。非居住者に該当する可能性があるとして認められる場合、入出国の状況、各国における滞在期間、家族や資産の状況など、具体的な事実関係を調査することが必要である。

(注1) ①事件の評釈につき、駒宮史博「国際課税における源泉徴収の意義」別冊ジュリスト228号『租税判例百選〔第6版〕』134頁参照。

(注2) ②事件の評釈につき、平川英子「非居住者に不動産の譲渡対価を支払う者(源泉徴収義務者)の注意義務」『新・判例解説Watch(法学セミナー増刊)』21号223頁参照。

(注3) 日本と同様に支払者に源泉徴収義務が課せられている韓国で、支払者が注意義務を尽くしていた場合に源泉徴収義務の免除が認められた判例(韓国の最高裁判所による2013年4月11日判決)がある。

(注4) 最判平成23年2月18日・判時2111号3頁(武富士事件)など参照。