

## 共同議題：非居住者の納税義務

### 1) 非居住者の定義

#### 1. 国内法における定義と取扱い

##### (1) 非居住者の定義

日本の所得税法では、「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、「居住者」以外の個人を「非居住者」と規定している（所得税法第 2 条）。

##### (2) 住所の判定基準

「住所」は、「個人の生活の本拠」をいい、「生活の本拠」であるかどうかは、客観的事実によって判定する。すなわち、ある人の滞在地が 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る。

##### (3) 居所の定義

「居所」は、「その人の生活の本拠ではないが、その人が現実に居住している場所」とされている。

（注）滞在日数のみによって判断するものでないことから、外国に 1 年の半分（183 日）以上滞在している場合であっても、わが国の居住者となる場合がある。

1 年の間に居住地を数か国にわたって転々と移動する、いわゆる「永遠の旅人（Perpetual Traveler, Permanent Traveler）」の場合であっても、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る。

（ご参考）

#### 民法

（住所）

第二二条 各人の生活の本拠をその者の住所とする。

（居所）

第二三条 住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。

2 日本に住所を有しない者は、その者が日本人又は外国人のいずれであるかを

問わず、日本における居所をその者の住所とみなす。ただし、準拠法に定める法律に従いその者の住所地法によるべき場合は、この限りでない。

( 仮住所 )

第二四条 ある行為について仮住所を選定したときは、その行為に関しては、その仮住所を住所とみなす。

## 2 . 租税条約における取扱い

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、個人、法人を含めた居住者の判定方法を定めている。

具体的には、それぞれの租税条約によらなければならないが、個人の場合、一般的には、「恒久的住居」、「利害関係の中心的場所」、「常用の住居」そして「国籍」の順序で居住者かどうかを判定する。

なお、日韓租税条約における扱いも、同様の順序における判定となっている。

( ご参考 : 関連する法令条文 )

### **所得税法**

( 定義 )

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

- 一 国内 この法律の施行地をいう。
- 二 国外 この法律の施行地外の地域をいう。
- 三 居住者 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。
- 四 非永住者 居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。
- 五 非居住者 居住者以外の個人をいう。

( 居住者及び非居住者の区分 )

第三条 国家公務員又は地方公務員( これらのうち日本の国籍を有しない者その他政令で定める者を除く。 ) は、国内に住所を有しない期間についても国内に住所を有するものとみなして、この法律( 第十条( 障害者等の少額預金の利子所得等の非課税 )、第十五条( 納税地 ) 及び第十六条( 納税地の特例 ) を除く。 ) の規定を適用する。

2 前項に定めるもののほか、居住者及び非居住者の区分に関し、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項は、政令で定める。

### **所得税法施行令**

(国内に住所を有する者と推定する場合)

第十四条 国内に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。

一 その者が国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二 その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足りる事実があること。

2 前項の規定により国内に住所を有する者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国内に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有する者と推定する。

(国内に住所を有しない者と推定する場合)

第十五条 国外に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する。

一 その者が国外において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二 その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

2 前項の規定により国内に住所を有しない者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国外に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有しない者と推定する。

### **日韓租税条約(抜粋)**

(前略) 双方の締結国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。

(a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国(重要な利害關係の中心

がある国)の居住者とみなす。

- (b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。
- (c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、自己が国民である締約国の居住者とみなす。
- (d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。

## 2) 国内源泉所得の種類

### 1. 国内源泉所得とは

非居住者に対して課税される所得の範囲は、所得税法第 161 条に規定された国内源泉所得という特定の所得に限られ、その種類は次表の第 1 号から第 12 号までとなっている。

#### 国内源泉所得の区分とその概要

区 分	内 容
1 号 事業の所得等(所法 161 一)	国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有もしくは譲渡により生ずる所得その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの
1 号の 2 組合契約に基づく分配金(所法 161 一の 2)	国内において民法 667 条第 1 項に規定する組合契約に基づいて行う事業から生ずる利益で当該組合契約に基づいて配分を受けるもののうち政令で定めるもの
1 号の 3 土地建物等の譲渡対価(所法 161 一の 3)	国内にある土地もしくは土地の上に存する権利または建物およびその附属設備もしくは構築物の譲渡による対価

2号 人的役務提供事業の対価 (所法 16 二)	国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令に定めるものを行う者が受けるその人的役務の提供に係る対価
3号 不動産等の貸付対価(所法 161 三)	国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利もしくは採石法の規定による採石権の貸付け（地上権又は採石権の設定その他他人に不動産、不動産の上に存する権利または採石権を使用させる一切の行為を含む。） 鉱業法の規定による租鉱権の設定または居住者若しくは内国法人に対する船舶もしくは航空機の貸付けによる対価
4号 債権・預貯金等の利子(所法 161 四)	<p>所得税法 23 条第 1 項に規定する利子等のうち次に掲げるもの</p> <p>イ、日本国の国債もしくは地方債または内国法人の発行する債券の利子</p> <p>ロ、外国法人の発行する債券の利子のうち当該外国法人が国内において行う事業に帰せられるものその他の政令で定めるもの</p> <p>ハ、国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるものに預け入れられた預貯金の利子</p> <p>ニ、国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託または公募公社債等運用投資信託の収益の分配</p>
5号 配当所得(所法 161 五)	<p>所得税法 24 条第 1 項に規定する配当等のうち次に掲げるもの</p> <p>イ、内国法人から受ける第二十四条第一項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配または基金利息</p> <p>ロ、国内にある営業所に信託された投資信託（公社債投資信託および公募公社債等運用投資信託を除く）または特定受益証券発行信託の収益の分配</p>
6号 貸付金利子(所法 161 六)	国内において業務を行う者に対する貸付金（これに準ずるものを含む）で当該業務に係るものの利子
7号 工業所有権等の使用料(所法 161 七)	<p>国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価でその業務に係るもの</p> <p>イ、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式もしくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価</p> <p>ロ、著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む）の使用料またはその譲渡による対価</p> <p>ハ、機械、装置その他政令で定める用具の使用料</p>

<p>8号 給与 等的人的役務 提供の対価 (所法 161 八)</p>	<p>次に掲げる給与、報酬または年金 イ、俸給、給料、賃金、歳費、賞与またはこれらの性質を有する 給与その他人的的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行 う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外にお いて行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む）に基 因するもの ロ、所得税法 35 条 3 項に規定する公的年金等 ハ、所得税法 30 条 1 項に規定する退職手当等のうちその支払を受 ける者が居住者であつた期間に行った勤務その他の人的役務の提 供（内国法人の役員として非居住者であつた期間に行った勤務そ の他の政令で定める人的役務の提供を含む）に基因するもの</p>
<p>9号 広告 宣伝の賞金 (所法 161 九)</p>	<p>国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として政令で定め るもの</p>
<p>10号 保険 契約に基づ く年金(所 法 161 十)</p>	<p>国内にある営業所または国内において契約の締結の代理をする者 を通じて締結した生命保険契約、損害保険契約その他の年金に係 る契約で、政令の定めに基づいて受ける年金で第 8 号ロに該当す るもの以外のもの</p>
<p>11号 定期 積金の給付 補てん金等 (所法 161 十一)</p>	<p>次に掲げる給付補てん金、利息、利益又は差益 イ、所得税法 174 条 3 号に掲げる給付補てん金のうち国内にある 営業所が受け入れた定期積金に係るもの ロ、所得税法 174 条 4 号に掲げる給付補てん金のうち国内にある 営業所が受け入れた同号に規定する掛金に係るもの ハ、所得税法 174 条 5 号に掲げる利息のうち国内にある営業所を 通じて締結された同号に規定する契約に係るもの ニ、所得税法 174 条 6 号に掲げる利益のうち国内にある営業所を 通じて締結された同号に規定する契約に係るもの ホ、所得税法 174 条 7 号に掲げる差益のうち国内にある営業所が 受け入れた預貯金に係るもの ヘ、所得税法 174 条 8 号に掲げる差益のうち国内にある営業所ま たは国内において契約の締結を代理する者を通じて締結された同 号に規定する契約に係るもの</p>
<p>12号 匿名 組合等の分 配金(所法 161 十二)</p>	<p>国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約に 基づいて受ける利益の分配</p>

## 2. 国内源泉所得に関する包括規定（1号所得）

### (1) 1号所得の区分

国内において行う事業から生ずる所得

所得税法および法人税法では、事業の範囲を次の7つに区分している。

1	棚卸資産の購入販売
2	棚卸資産の製造販売
3	建設作業等
4	国際運輸
5	保険業
6	出版・放送業
7	その他の事業（上記の6つに該当しない事業について、独立企業間原則と利益分割法とを勘案して、国内源泉所得を算定）

また非居住者が国外において譲渡を受けた棚卸資産を、国内において譲渡する場合は、その国内における譲渡により生じるすべての所得が国内源泉所得となる。

国内にある資産の運用、保有もしくは譲渡により生ずる所得

国内にある資産の運用または保有により生じる所得は、次表の通りである。

1	公社債のうち日本国の国債もしくは地方債もしくは内国法人の発行する債券又は約束手形
2	居住者に対する貸付金に係る債権で当該居住者の行う業務に係るもの以外のもの
3	国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるものまたは国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険契約、その他これらに類する契約に基づく保険金の支払または剰余金の分配を受ける権利
4	公社債を国内において貸し付けた場合の貸付料
5	国債、地方債、債権もしくは資金調達のために発行する約束手形に係る償還差益または発行差金
6	債権の利子およびその償還または貸付金に係る債権をその債権金額に満たない価額で取得した場合におけるその満たない部分の金額
7	国内にある供託金について受ける利子
8	個人から受ける動産（その個人が国内において生活の用に供するものに限る）の使用料

国内にある資産の譲渡により生じる所得は、次表の通りである。

1	日本国の法令に基づく免許、許可その他これらに類する処分により設定された権利
2	金融商品取引法に規定する有価証券または有価証券に準ずるものの範囲に掲げる権利で次に掲げるもの イ、取引所金融商品市場において譲渡されるもの ロ、国内にある営業所を通じて譲渡されるもの ハ、契約その他に基づく引渡しの義務が生じた時の直前において証券若しくは証書または当該権利を証する書面が国内にあるもの
3	社債、株式等の振替に関する法律に規定する振替口座簿に記載又は記録がされている社債等、国債に関する法律の規定により登録されている国債及び内国法人に係る持分
4	法人税法施行令 187 条第 1 項 3 号( 恒久的施設を有しない外国法人の課税所得 )に規定する株式等でその譲渡による所得が同号イ又はロに該当するもの
5	法人税法施行令 187 条第 1 項 4 号に規定する株式でその譲渡による所得が同号に該当するもの
6	国内にあるゴルフ場の所有または経営に係る法人の株式または出資を所有することがそのゴルフ場を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合におけるその株式または出資
7	国内にある営業所が受け入れた預貯金、定期積金もしくは掛金に関する権利または国内にある営業所に信託された合同運用信託( 貸付信託を除く )に関する権利
8	国内において業務を行うものに対する貸付金または居住者に対する貸付金に係る債権で居住者の行う業務に係る以外のもの
9	国内の営業所を通じて締結した年金の支払いを受ける権利または国内の営業所を通じて締結された生命保険に基づく権利
10	国内にある事業所を通じて締結された抵当証券の契約に係る債権
11	国内において事業を行う者に対する出資の匿名組合契約に基づいて利益の分配を受ける権利
12	国内において行われる事業に係る営業権
13	国内にあるゴルフ場その他の施設の利用に関する権利
14	上記資産のほか、その譲渡につき契約その他に基づく引渡しの義務が生じた時の直前において国内にある資産( 棚卸資産である動産を除く )



### 3. 2号から12号までの国内源泉所得

#### (1) 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得（2号所得）

国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で、次に掲げる者の役務の提供に係る対価となる。

映画、演劇の俳優、音楽家その他芸能人または職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業

弁護士、公認会計士、建築士その他の自由職業者の役務の提供を主たる内容とする事業

科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識または特別の技能を有する者のその知識または技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業、ただし次に掲げる事業を除きます。

(ア)機械設備の販売その他事業を行う者の主たる業務に付随して行われる場合の事業

(イ)建設、据え付け、組立てその他の作業の指揮監督の役務の提供を主たる内容とする事業

#### (2) 国内にある不動産の貸付等の所得（3号所得）

国内にある不動産の貸付等の所得とは、次に掲げる対価となる。

国内にある不動産の貸付

国内にある不動産の上に存する権利の貸付

採石権の貸付

租鉱権の設定

居住者もしくは内国法人に対する船舶もしくは航空機の貸付

#### (3) 利子所得（4号所得）

利子所得とは所得税法23条1項に規定する利子等のうち、次に掲げるものである。

公社債のうち日本国の国債もしくは地方債または内国法人の発行する債券の利子

国内にある営業所に預け入れられた預貯金の利子

国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託または公募公社債等運用投資信託の収益の分配

#### (4) 配当所得（5号所得）

配当所得とは、内国法人から受ける所得税法24条1項に規定する次の配当に

係る所得となる。

内国法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配または基金利息

国内にある営業所に信託された投資信託（公社債投資信託および公募公社債等運用投資信託を除きます）または特定目的信託の収益の分配

(5) 貸付金の利子（6号所得）

日本国内において事業を行うものに対する貸付金で、その用途が国内業務に係る場合には、その貸付金の利子は6号所得に該当する。この基準は資金の使用地によって所得の源泉地を決定することから、一般に「使用地主義」と呼ばれている。

国内業務に係る貸付金の利子（法基通 20-1-18）

(ア) 居住者または内国法人の国内にある事業所等に対して提供された貸付金の利子

(イ) 国内において業務を行う非居住者または外国法人に対して提供された貸付金の利子で、次のいずれかに該当するもの

- ・ 国内にある事業所等を通じて提供された貸付金の利子
- ・ 非居住者又は外国法人の国内源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費または損金の額に算入されるもの

貸付金に準ずるもの

(ア) 預け金のうち法人税法 138 条 4 号八《預貯金の利子等の所得》に掲げる預貯金以外のもの

(イ) 保証金、敷金その他これらに類する債権

(ウ) 前渡金その他これに類する債権

(エ) 他人のために立替払をした場合の立替金

(オ) 取引の対価に係る延払債権

(カ) 保証債務を履行したことに伴って取得した求償権

(キ) 損害賠償金に係る延払債権

(ク) 当座貸越に係る債権

ただし、金融機関が国内において業務を行う者に対して有する、資産の譲渡または役務の提供の対価に係る債権で、その発生の日からその債務を履行すべき日までの期間が六月を超えないものの利子は、国内源泉所得からは除かれるが（法令 180 条 1）、国内において行う事業所得には含まれることになる（法令 180 条 2）。

(6) 工業所有権等の使用料またはその譲渡の対価（7号所得）

国内において業務を行う者の業務に係る使用料または譲渡の対価は、国内源泉所得となり、その範囲は次に示すとおりである。ただし、使用料も貸付金の利子と同様に「使用地主義」基準によるが、その対象となる外国と租税条約が締結されている場合は、「債務者主義」基準が採用されることになる。

工業所有権等の使用料またはその譲渡の対価の範囲

(ア)工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式もしくはこれらに準ずるものの使用料またはその譲渡による対価

(イ)著作権(出版権および著作隣接権その他これに準ずるものを含む)の使用料またはその譲渡による対価

(ウ)機械、装置その他政令で定める用具の使用料

原則として国内業務に係る使用料等に該当するもの(法基通20-1-20)

(ア)居住者または内国法人の国内にある事業所等に対して提供された上記(ア)から(ウ)までに掲げる資産の使用料または対価

(イ)国内において業務を行う非居住者又は外国法人に対して提供された当該資産の使用料または対価で、次のいずれかに該当するもの

a.国内にある事業所等を通じて提供された資産の使用料又は対価

b.その非居住者または外国法人の国内源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費または損金の額に算入されるもの

工業所有権の意義(法基通20-1-21)

工業所有権等とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案または方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、ノーハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報または機械、装置、原材料等の材質等の鑑定もしくは性能の調査、検査等はこれに該当しない。

用料の意義(法基通20-1-22)

工業所有権等の使用料とは、工業所有権等の実施、使用、採用、提供もしくは伝授または工業所有権等に係る実施権もしくは使用権の設定、許諾もしくはその譲渡の承諾につき支払を受ける対価の一切を含む。また著作権の使用料とは、著作物の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用または出版権の設定につき支払を受ける対価の一切を含む。したがってこれらの使用料には、契約を締結す

るに当たって支払を受けるいわゆる頭金、権利金等のほか、これらのものを提供し、または伝授するために要する費用に充てるものとして支払を受けるものも含まれることに留意が必要である。

(7) 給与その他の人的役務の提供の報酬等（8号所得）

次の報酬等は国内源泉所得となる。

俸給、給料、賃金、歳費、賞与またはこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するもの

公的年金等（外国の公的年金制度により支払われる年金を除く）

退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行つた勤務その他の人的役務の提供に基因するもの

(8) 広告宣伝のための賞金（9号所得）

国内において行われる事業において、広告宣伝の賞金として支払われる金品その他の経済的な利益は国内源泉所得となる。（法令 182 条）

(9) 生命保険契約その他の年金契約に基づいて受ける年金（10号所得）

国内にある営業所または国内において契約の締結を代理する者を通じて締結した生命保険契約、損害保険契約その他の年金に係る契約書に基づいて受ける年金で、公的年金等以外のものが該当する。また、年金の支払の開始の日以後にその年金に係る契約に基づき分配を受ける剰余金または割戻しを受ける割戻金およびその契約に基づき、年金に代えて支給される一時金を含む。

(10) 定期保険金の給付補填金等（11号所得）

定期預金または相互掛金の給付補填金、抵当証券に係る利息、金貯蓄等に係る利益、外貨建預金の差益、および一時払養老保険等に基づく差益のうち、国内にある営業所を通じて締結された契約に係る所得が該当する。

(11) 匿名組合契約等に基づく利益の分配（12号所得）

国内において事業を行う者に対する出資のうち、匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配は国内源泉所得に該当する。

またこの匿名組合契約とは、当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約と規定されている（商法 535 条、法令 184 条）。

（参考文献）

望月文夫 「図解 国際税務（平成 22 年版）」財団法人大蔵財務協会

三好 毅 「海外勤務者をめぐる税務（平成 23 年版）」財団法人大蔵財務協会

牧野好孝 「事例でわかる国際源泉課税」税務研究会出版社

### 3) 非居住者に対する所得税の課税方法

非居住者は、日本国内で稼得した所得（国内源泉所得）については、日本で課税されることになっている（所法 5 、所法 161 ）。

これは、日本国内で稼得した所得（国内源泉所得）は、日本に住んでいる人も日本に住んでいない人も、原則ほぼ同様の所得の範囲で日本において課税することで、課税関係が平等になるからである。居住者が日本で稼得した所得に対して課税されるのに、非居住者が日本で同様に稼得した国内源泉所得に課税されないのでは、日本国内での課税関係が不公平になるからである。

ただ、課税方法では、異なる取扱になっている。居住者の場合は、1年間の所得について翌年の3月15日までに税務署に「確定申告書」を提出することになっている。これに対し、非居住者の場合は、日本に住んでいないので、1年間の所得をまとめて翌年に税務署に申告させようとしても、その時にすでに日本にいない場合も考えられる。

そこで、日本での課税漏れを防ぐために、源泉徴収制度（所法 213）を多くの場合に取り入れている。仕組みとしては、源泉徴収制度の下では、先にいったん税金を徴収するので、税金の取り漏れが少なくなるからと考えられる。このような考え方は、国際税務に共通したもので、諸外国でも同じような考え方の制度になっている。

課税される所得の範囲や課税方法は、非居住者が恒久的施設を有するか否か、また恒久的施設の種類によって異なる（恒久的施設：permanent establishment：PE と呼ばれる）。

非居住者の課税所得の範囲は、恒久的施設（PE）の有無によって異なるが、具体的には、次のようになる（所法 164 ）。

支店等を有する非居住者（1号PE）

すべての国内源泉所得

建設作業所等を有する非居住者（2号PE）

イ）所得税法第 161 条 1 号から 3 号までに掲げる国内源泉所得等

ロ）所得税法第 161 条 4 号から 12 号までの国内源泉所得のうち PE の国内事業に帰せられるもの

代理人等を有する非居住者（3号PE）

と同じ

上記以外の非居住者

イ）所得税法 161 条 1 号及び 1 号の 3 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

ロ）所得税法 161 条 2 号及び 3 号に掲げる国内源泉所得

所得税基本通達 164-1 によると、非居住者に対する課税関係の概要は、次表の通りとなるが、租税条約にこれと異なる取り決めがある場合があることに留意するとされている。

	国内に恒久的施設を有する者			国内に恒久的施設を有しない者	源泉徴収
	支店その他事業を行う一定の場所を有する者	1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件等を備える代理人等を有する者			
事業の所得	総合課税			非課税	無
資産の所得	総合課税			総合課税	無
その他の国内源泉所得	総合課税			総合課税	無
組合契約事業利益の配分	源泉徴収の上総合課税			非課税	20%
土地等の譲渡対価	源泉徴収の上総合課税			源泉徴収の上総合課税	10%
人的役務の提供事業の対価	源泉徴収の上総合課税			源泉徴収の上総合課税	20%
不動産の賃貸料等	源泉徴収の上総合課税			源泉徴収の上総合課税	20%
利子等	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	15%
配当等	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	20%
貸付金利子	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	20%
使用料等	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	20%
給与、報酬、公的年金、退職手当等	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	20%
事業の広告宣伝のための賞金	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	20%
生命保険契約に基づく年金等	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	20%
定期預金の給与補てん金等	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	15%
匿名組合契約等に基づく利益の分配	源泉徴収の上総合課税			源泉分離課税	20%

#### 4) 譲渡所得と退職所得の課税方法

##### 1. 譲渡所得の課税方法

資産の譲渡による所得に対する課税は、資産が国内に存在する限り国内源泉所得として課税される。

###### (1) 不動産に係る譲渡

不動産の譲渡については、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価をもって国内源泉所得とされる(所得税法第161条一の三)。

土地等の譲渡対価は、非居住者の区分による違いはなく、10%の源泉徴収の上、総合課税されることとなる(所得税法第212条第1項、第213条第1項第2号)。すなわち、非居住者から国内にある土地等を譲り受け、その対価の支払をする者は、その支払の際、原則として対価の10%の税率の所得税の源泉徴収を要することとされている。この場合、源泉徴収された所得税は、確定申告において精算される。

ただし、譲渡の対象となる土地等の譲渡対価の額が1億円以下であり、かつ、当該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から支払われるものについては、国内源泉所得とならない(所得税法施行令第281条の3)。

###### (事例)

韓国在住の個人A(所得税法第164条第1項第4号に該当する非居住者)が、日本国内に所有していた土地(取得費9千万円、所有期間5年超)を1億円で売却した。この場合の所得税について検討する。(ただし、不動産の譲渡以外の所得、譲渡所得を計算するための譲渡費用・特別控除及び基礎控除以外の所得控除については考慮しないものとする。)

非居住者が日本国内に所有する不動産を譲渡したことにより生じる所得は、国内源泉所得に該当し、総合課税の方法により課税されることとなる。

また、日韓租税条約第13条(譲渡収益)においても、不動産等の譲渡から生ずる所得は、その不動産の所在する国で課税する旨規定されている。

###### (所得税法第212条第1項、所得税法第213条第1項第2号)

非居住者から国内にある土地等を譲り受け、その対価の支払をする者は、

その支払いの際、原則として所得税（対価の10%の税率）の源泉徴収を要することとされている。

【対価の授受時】

買主

源泉徴収税額

100,000,000 円 （100,000,000 円×10%）  
= 90,000,000 円の支払

売主（非居住者）

【譲渡があった翌年2月16日～3月15日までの期間内】

不動産の譲渡による所得を、確定申告する必要がある。

非居住者に対する税額の計算方法は、通常の所得税の計算方法とおおむね同じであり、異なる点は、源泉所得税が徴収されることと、所得控除が雑損控除・寄付金控除・基礎控除に限定されることである。

源泉所得税は確定申告で精算されるので、最終的には、海外に居住する外国人も日本国内に居住する外国人と同額の所得税の負担をすることになる。

所得金額	10,000,000 円	
	(収入金額 100,000,000 円 - 取得費 90,000,000 円)	
所得控除	<u>380,000 円</u> (基礎控除)	
課税所得金額	9,620,000 円	
所得税額	1,443,000 円	長期譲渡所得の場合 15% (短期譲渡所得の場合 30%)
源泉徴収税額	<u>10,000,000 円</u>	
差引還付税額	8,557,000 円	

(2) 株式等の譲渡

措置法第37条の10の規定により国内に恒久的施設を有する者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用される。

なお、平成20年改正前の旧措置法第37条の11の規定により、平成15年から平成20年12月31日までの間の上場株式等の譲渡による所得については7%の軽減税率が適用され、また、平成21年1月1日から平成23年12月31日までの上場株式等の譲渡による所得については、平成20年改正法附則第43条の規定により、7%の軽減税率が適用される。



国内に恒久的施設を有しない非居住者が行う株式等の譲渡については、次の  
～ のいずれかに該当する所得が国内源泉所得として課税対象となる。

内国法人の株券等の買集めをし、これをその内国法人等に対し譲渡すること  
による所得

内国法人の特殊関係株主等である非居住者が行う、その内国法人の株式等の  
譲渡による所得

税制適格ストックオプションの権利行使により取得した特定株式等の譲渡に  
よる所得

特定の不動産関連法人の株式の譲渡による所得

日本に滞在する間に行う内国法人の株式等の譲渡による所得

日本国内にあるゴルフ場の株式形態のゴルフ会員権の譲渡による所得

上記 ～ に該当するものについては 15%の税率により申告分離課税とな  
り、 ～ に該当するものについては総合課税の対象となります。なお、これらに  
該当する場合は確定申告が必要となる。

ただし、これらに該当する場合であっても、租税条約により日本で課税され  
ないことがある。

## 2. 退職所得の課税方法

非居住者が、退職所得等のうち居住者であった期間に行った勤務その他の人  
的役務の提供（内国法人の役員として非居住者であった期間に行った勤務その  
他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するものは、国内源泉所得と  
なるので、20%の源泉徴収がなされる（所得税法第 212 条、第 213 条）。この退  
職所得は分離課税であるので、課税関係はこれで終了する（所得税法第 161 条  
第 8 号八、第 164 条第 2 項の二、第 170 条）。

所得税法第 30 条により、居住者が退職手当等の支払を受ける場合は、退職後  
の収入減少や老後の生活等の担税力の弱さを考慮して勤労年数に基づく退職所  
得控除額を控除し、その控除後の金額の 2 分の 1 を退職所得の金額とすること  
により所得税の負担の軽減を図っている。

そこで、非居住者に対しても国内勤務に基因して支払を受ける退職所得があ  
る場合には、その担税力を考慮し、居住者期間中の勤務に対応する部分（国内  
源泉所得）の 20%相当額の課税に代えて、その支払いの基因となった退職（そ  
の年中に支払を受ける当該退職手当等が 2 以上ある場合には、それぞれの退職  
手当等の支払いの基因となった退職）を事由としてその年中に支払を受  
ける退職手当等の総額を居住者として受けたものとみなして、居住者の退職  
所得の課税を選択することができる（所得税法第 171 条）。

この場合、勤続年数は、あくまでも居住者の退職所得の金額を計算する場合と同様に計算することになっているので、勤続年数の計算には、非居住者期間中も含めて計算することになる。

なお、この退職所得の選択課税の適用を受けるためには、退職手当等の支払を受ける年の翌年1月1日（同日前にその退職手当等の総額が確定した場合には、その確定した日）以後に、所轄税務署長に対し、所定の事項を記載した申告書を提出することになっている（所得税法第173条第1項）。

(参考文献)

水野忠恒 「21世紀を支える税制の論理 第4巻 国際課税の理論と課題（二訂版）」税務経理協会

望月文夫 「図解 国際税務」大蔵財務協会

木谷昇／橋本清治 「税務力UPシリーズ 所得税」清文社

財団法人納税協会連合会 「所得税実務問答集」清文社

## 非居住者の納税義務（韓国）

### 1. 非居住者の定義

#### (1) 定義

‘居住者’とは国内に住所があり1年以上居所がある個人をいうが、このような居住者でない個人を‘非居住者’という。

区分	税目	納税義務の範囲
非居住者	所得税	国内源泉所得に対してだけ納税義務を負う

\*外国人短期居住者に対する課税特例: 該当課税期間終了日 10 年前から国内に住所や居所をおいた期間の合計が 5 年以下の外国人居住者には、課税対象所得のうち国外源泉所得の場合、国内で支払われたり国内に送金された所得に対してだけ課税する。

#### (2) 住所の判定基準

住所は国内で生計を共にする家族および国内に所在する資産の有無など生活関係の客観的事実により判定する。

##### 1) 国内に住所があるとみる場合

継続して1年以上国内に居住することを通常必要とする職業を持った時

国内に生計を共にする家族がいて、その職業および資産状態に照らして継続して1年以上国内に居住することと認められる時

##### 2) 国内に住所がないとみる場合

継続して1年以上国外に居住することを通常必要とする職業を持った時

外国国籍であったり外国法令によりその外国の永住権を得た者として、国内に生計を共にする家族がなく、その職業および資産状態に照らし、また入国して主に国内に居住するだろうと認められない時

#### (3) 居所の概念と居住期間の計算

居所は、住所地以外の場所のうち相当期間にわたって居住する場所として住所とともに密接な一般的生活関係が形成されない場所をいう。

そして、国内に居所を置いた期間は、入国した日の翌日から出国した日までとする。ただし、国内に居所を置いていた個人が出国後また入国した場合に、生計を共にする家族の居住地や資産所在地などに照らしてその出国目的が明白に一時的なこととして認められる時には、その出国した期間も国内に居所を置

いた期間としてみる。一方、国内に居所を置いた期間が2課税期間にわたって1年以上である時にも国内に1年以上居所を置くものとしてみる。

#### (4) 租税条約にともなう課税特例

非居住者が得た所得に対する課税問題は、租税条約の対象になる。租税条約は、締約国間の所得に関する課税権の配分(二重課税防止)および脱税防止を目的として、居住者の定義、固定事業場の範囲、課税対象所得の範囲、所得源泉地国の判定問題、適用税率の最高限度(制限税率)等の内容を含む。

原則的に、非居住者の国内源泉所得を課税する場合、所得税法など国内税法の規定が適用されることでも、わが国と租税条約が締結された国家の居住者に対する課税は国内税法と租税条約が共に適用される。したがって、非居住者などの国内源泉所得に対する所得税または法人税を課税する時に国内税法の規定と租税条約の規定が相反する場合、特別法優先の原則により租税条約をまず適用する。そして非居住者は、租税条約または国際法規によって変更または制限が加えられることになる。

## 2. 国内源泉所得

### (1) 国内源泉所得の要件

国内源泉所得は、理論上次のような二種類の条件を充足していることに限定される。

所得を発生させる決定的要因が国内になければならない。すなわち所得発生の源泉になる行為などが国内で成し遂げなければならない。

国内で所得の支払を受けなければならない。すなわち国家、地方自治体、居住者、内国法人、非居住者または外国法人の国内事業場から受けるものに限定されて、非居住者または外国法人から受けるものや内国法人の国外事業場から受けるものは除外されること。

### (2) 国内源泉所得の範囲

国内税法は、非居住者の課税対象所得の国内源泉所得について列挙規定して、国内税法で明らかに列挙されない所得は国内では課税されない。

#### 1) 利子所得

次に規定する利子所得

国家、地方自治体、居住者、内国法人、非居住者、外国法人の国内事業場から受ける所得

居住者から受ける所得としてその所得の支払をする非居住者の国内事業場と実質的に関連してその国内事業場の所得金額を計算する時に、損金・必要経費に算入されるもの

\* 利子所得の範囲から除外されるもの

外国法人が発行した債券、証券の利子と割引額

国外で受ける預金の利子と信託の利益

居住者または内国法人の国外事業場のためにその国外事業場が直接借用した借入金の利子

## 2) 配当所得

内国法人(または法人とみる団体)やその他の国内から受ける配当所得

\* [国際租税調整に関する法律]に伴う移転価格税制および課税資本税制の適用によって配当で処分された金額を含む。

## 3) 不動産所得

国内にある不動産または不動産上の権利と国内で取得した鉱業権、租鉱権、砂石採取に関する権利、地下水の開発、利用権の譲渡、賃貸、それ以外の運営によって発生する所得

\* 9)の譲渡所得に該当するものは除外。

\* 所得税法には上記の他にも漁業権の譲渡、賃貸その他運営によって発生する所得が列挙されている。

## 4) 船舶、航空機などの賃貸所得

居住者、内国法人、非居住者、外国法人の国内事業場に船舶、航空機、登録された自動車、建設機械または、産業用、化学用の機械、設備、装置、運搬具、工具、器具および備品を賃貸することによって発生する所得

## 5) 事業所得

非居住者が国内で経営する事業で発生する所得

\* 6)の人的サービス所得は除外

\* 租税条約により国内源泉事業所得で課税できる所得を含む。

\* 国外で発生する有価証券投資所得のうち一定の所得として国内事業場に帰属するものは含む。

#### 6) 人的役務所得

国内で一定の人的役務を提供することによって発生する所得

\* 人的役務を提供された者が、人的役務提供と関連して航空会社、宿泊業者または飲食業者に直接支払をした航空料、宿泊費または飲食費を負担する場合にその費用を除いた金額をいう。

#### 7) 勤労所得

国内で提供する勤労の代価として受ける給与

#### 8) 退職所得

国内で提供する勤労に対応する年金と退職給与

#### 9) 譲渡所得

譲渡所得税課税対象資産である次のうちいずれか一つに該当する資産、権利の譲渡所得、ただしその所得を発生することとなる資産、権利が国内にある場合にだけ該当する。

土地、建物および不動産に関する権利

その他資産のうち事業用固定資産と共に譲渡する営業権と特定施設物利用権

内国法人の株式または出資持分(これを基礎にして発生した預託証書および新株引受権を含む)のうち譲渡日が属する事業年度開始の日現在その法人の資産総額のうち土地、建物および不動産に関する権利の資産価額の合計額が50%以上の法人の株式または出資持分(以下「不動産株式等」とする)として証券市場に上場されていない株式または出資持分

#### 10) 使用料所得

一定の資産、情報または権利を国内で使用したりその代価を国内で支払をする場合のその代価

一定の資産、情報または権利の譲渡で発生する所得

\* ただし、所得に関する二重課税防止協約で使用地を基準としてその所得の国内源泉所得の可否を規定している場合には、国外で使われた資産、情報または権利に対する代価は国内で支払をされても国内源泉所得とみない。この場合、特許権、実用新案権、商標権、デザイン権など権利を行使しようとするのに登録が必要な権利は、該当特許権等が国外で登録されていて国内で製造、販売などに使用された場合には国内登録可否に関係なく国内で使われたものとしてみる。

#### 11) 有価証券譲渡所得

次のうちいずれか一つに該当する株式、出資持分(我が国の証券市場に上場された不動産株式等を含む) またはその他の有価証券の譲渡で発生する所得

内国法人が発行した株式または出資持分と有価証券

外国法人が発行した株式または出資持分(証券市場に上場されているものだけ該当する)および外国法人の国内事業場が発行したその他の有価証券

\*有価証券譲渡所得の範囲から除外されるもの

次の要件を全て満たした非居住者または国内事業場がない外国法人の株式(または出資持分)の譲渡所得は、課税対象から除外する。

我が国証券市場(有価証券市場またはコスダック市場)を通じて株式(または出資持分)を譲渡することによって発生する所得であること

該当譲渡者およびその特殊関係者が、譲渡日が属する年度とその直前5年の期間中に継続して該当株式(または出資持分)を発行した法人の発行株式総額(または出資持分)の25%未満を所有すること

#### 12) その他所得

その他国内でする事業、国内で提供する人的役務または、国内資産と関連して受けた経済的利益による所得、またはこれと類似する所得として列挙されたもの

\*法人税法によりその他所得で処分された金額を含む。

\*国外特殊関係者が保有している内国法人の株式および出資持分が不公正資本取引によりその価値が増加することによって発生する所得を含む。

#### (3) 国内源泉所得としてみない所得

国内事業場がない非居住者が場内派生商品を通じて取得した所得は国内源泉所得としてみない。

国内事業場がない非居住者が証券取引法の規定により国内事業場がない非居住者、外国法人と有価証券(債券などは除く) 貸借取引をして有価証券借入者から支払われる利子、配当などの補償金相当額は国内源泉所得としてみない。

### 3 . 国内事業場

#### (1) 国内事業場の概念と範囲

##### 1) 国内事業場の概念

‘国内事業場’とは、国内に存在する事業の全部または一部を遂行する固定された場所(fixed place of business)をいう。このような国内事業場はいわゆる

‘恒久的施設(permanent establishment; PE)’として、たびたび‘固定事業場’とも呼ばれる。

このような国内事業場が存在するのか、または国内源泉所得がその国内事業場に帰属するかというのは、総合課税の可否を判定する基準として大変重要である。

## 2)国内事業場に該当する場所

支店、事務所または営業所

商店やその他の販売場所

作業場、工場または、販売場所

6ヶ月を超過して存続する建設場所、建設、組み立て、設置工事の現場またはこれと関連する監督をする場所

雇用人を通じて役務を提供する場所として次のうちいずれか一つに該当する場所

)役務が継続して提供される12ヶ月のうち合計6ヶ月を超過する期間の間に、役務が遂行される場所

)役務が継続して提供される12ヶ月のうち合計6ヶ月を超過しない場合として、類似の種類役務が2年以上継続的、反復的に遂行される場所

鉱山、採石場または海底天然資源やその他の天然資源の探査場所および採取場所

## 3)国内事業場に該当しない場所

資産の購入だけのために使う一定の場所

販売を目的としないで資産の保存、保管だけのために使う一定の場所

広告、宣伝、情報の収集と提供、市場調査をしたり、その他事業遂行上、予備的、補助的事业活動を行うために使われる一定の場所

自らの資産を他人をして加工だけするために使用する一定の場所

## (2) 擬制国内事業場

非居住者が国内事業場を持たない場合に、国内に自己のために契約を締結し権限を持ってその権限を反復的に行使する者またはこれに準ずる者を置いて事業を営む場合には、その自己の事業場所在地(事業場がない場合には住所地、住所地がない場合には居所地)に国内事業場を置いたものとみる。

このような者はいわゆる‘従属代理人(dependent agent)’として国内事業場と同じ役割を遂行するので、これは国内事業場と擬制するものである。



## 4. 課税方法

### (1) 基本構造: 総合課税と分離課税

非居住者の課税方法は総合課税と分離課税に分けられる。‘総合課税’とは国内源泉所得を合算して課税することをいい、‘分離課税’とは国内源泉所得を所得ごとに各々別に課税することをいう。

区 分	総合課税	分離課税
非居住者	国内事業場がある場合のその国内事業場に 帰属する所得(その国内事業場と実質的に 関連する所得に限る) 不動産所得	その他の すべての所得

\* 退職所得および譲渡所得は除く

### (2) 非居住者の課税方法

国内事業場がある非居住者と不動産所得がある非居住者に対しては、国内源泉所得(退職所得、譲渡所得は除外)を総合して課税するものの、国内事業場と実質的に関連しないその国内事業場に帰属しない所得(不動産、勤労、退職、譲渡所得は除外)に対しては、所得別に分離して課税する。国内事業場がない非居住者に対しては、国内源泉所得を所得別に分離して課税する。

#### 1) 総合課税

非居住者に対し総合課税する場合に課税標準と税額の計算と申告、納付(中間予納含む)および決定、徴収については、居住者に対する所得税の場合を準用する。ただし、総合所得控除の場合、人的控除(基本控除、追加控除および多子女追加控除)のうち非居住者本人以外の者に対する控除と特別控除はしない。

#### 2) 分離課税(源泉徴収の特例)

非居住者の国内源泉所得(不動産、勤労、退職所得は除外)として国内事業場と実質的に関連しないその国内事業場に帰属しない所得金額(国内事業場がない非居住者に支払う金額を含み、事業所得のうち租税条約により国内源泉事業所得に課税することができる所得は除く)に対しては、源泉徴収で課税を終結する(ただし、譲渡所得は予納的源泉徴収対象に該当する)。この場合、国内源泉所得を支払う者(譲渡所得を支払する居住者および非居住者は除外)は、国内源泉所得の支払をする時、源泉徴収をして、翌月 10 日まで納付しなければならない。

その源泉徴収税額は次の通り計算する。

区分	源泉徴収税額
利子所得、配当所得、使用料 所得その他所得(*注1)	・ 支払金額×20% ・ 国家、地方自治体および内国法人が発行する債券で発生する利子所得： 支払金額×14%
事業所得、船舶、航空機などの 賃貸所得	・ 支払金額×2%
人的役務所得	・ 支払金額×20%
勤労所得	・ 居住者の場合を準用
譲渡所得(予納的源泉徴収) 有価証券譲渡所得(*注2)	・ MIN [支払金額×10%、(支払金額 - 取得 価額 + 譲渡費用)×20%]

(\*注1)非居住者のその他所得のうち賞金と副賞に該当するその他所得は、収入金額から支払された金額の80%相当額(実際に必要とされた金額が80%相当額を超過する場合にはその超過する金額を含む)を必要経費で控除することができる。

(\*注2)国内事業場がない非居住者として有価証券譲渡所得が次の要件を備えている場合には、正常価格をその支払金額とする。

国内事業場がない非居住者と特殊関係がある非居住者(外国法人を含む)間の取引

上記 の取引による取引価格が正常価格に達しない場合

### 3)人的役務所得に対する総合課税の選択

人的役務所得がある非居住者が、分離課税規定にかかわらず総合課税標準確定申告をする場合には、国内源泉所得(源泉徴収される所得は除外)に対し総合して課税することができる。

### 4)非居住者の有価証券譲渡所得に対する申告、納付等の特例

国内事業場がない非居住者が、同一の内国法人の株式(または出資持分)を同じ事業年度(該当株式を発行した内国法人の事業年度をいう)に2回以上譲渡することによって租税条約で定めた課税基準を充足することになった場合には、譲渡当時源泉徴収されない所得に対する源泉徴収税額相当額を、譲渡日が属する事業年度終了日から3ヶ月以内に納税地管轄税務署長に申告、納付しなければならない。国内事業場がある非居住者の所得としてその国内事業場と実質的に関連しない

その国内事業場に帰属しない所得に対してもまた同じである。

納税地管轄税務署長は、非居住者がこのような申告や納付をしなかったり、申告する課税標準に達しないで申告する場合、または納付しなければならない税額に達せず納付する場合には、居住者または内国法人の場合を準用して徴収しなければならない。

#### 5) 租税避難所に所在する非居住者に対する源泉徴収手続き特例

源泉徴収義務者は企画財政部長官が告示する国家または地域(Tax Heaven)に所在する非居住者および外国法人の国内源泉所得のうち、利子所得、配当所得、使用料所得または有価証券譲渡所得に対し所得税および法人税として源泉徴収する場合には、租税条約にともなう非課税、免除または制限税率に関する規定にかかわらず、所得税法および法人税法にともなう源泉徴収税率をまず適用して源泉徴収しなければならない。ただし、租税条約にともなう非課税、免除または制限税率に関する税率規定の適用を受けることができることを、国税庁長が事前承認した場合にはその限りではない。

### 5 . 非居住者の譲渡所得および退職所得課税方法

#### (1) 譲渡所得課税方法

##### 1) 非居住者の不動産など譲渡所得に対する源泉徴収

非居住者に譲渡代価を支払する者である全ての源泉徴収義務者で、支払者である譲受者が居住者、内国法人、非居住者、外国法人のいずれの地位にあるとしても支払をする者であれば源泉徴収義務者に該当する。したがって、非居住者相互間の取引、すなわち譲受人と譲渡人全てが非居住者でも、支払者は源泉徴収義務者である。この時、支払方法とは関係ないので供託の場合にも支払に該当する。

##### 2) 源泉徴収対象である譲渡所得の範囲

非居住者の譲渡所得に対する源泉徴収対象資産は、所得税法第 94 条譲渡所得の範囲で規定する下記の資産の譲渡による所得である。

土地と建物

不動産に関する権利

その他資産(法人の資産総額のうち不動産等の価額が 50% 以上である非上場株式等に限る)

### 3)国内事業場の帰属の有無に関する源泉徴収対象の可否

非居住者に対する源泉徴収対象は、原則的に国内事業場に帰属しなかった所得に限定するが、譲渡所得は別途の所得と分類して課税する現行の所得税課税体系下では、譲渡所得は他の所得と合算申告対象ではなく、譲渡所得だけを別に申告しなければならないので、譲渡者が個人の非居住者の場合には国内事業場帰属の有無に関係なく源泉徴収対象になるものである。

### 4)源泉徴収時期および税率

源泉徴収時期:貸金を分割して支払する場合にも最終残金を清算する時に一括して源泉徴収する。

源泉徴収税率

)原則:譲渡対価すなわち支払金額の10%

)例外:取得価額および譲渡費用が確認される場合には譲渡価額の10%と譲渡差益の25%のうち少ない金額

\*源泉徴収義務者は源泉徴収税額の10%を住民税として徴収し納付しなければならない。

### 5)源泉徴収義務の免除

譲渡者が譲渡時期の到来前に予定申告し納付した場合:譲渡者が譲渡所得税申告納付確認書を交付してもらって提出する場合

不動産等の譲渡所得が非課税または課税未達対象である場合:譲渡者が管轄税務署長の非課税、課税未達確認書を提出する場合

### 6)非居住者の譲渡所得税の申告および還付

譲受者の源泉徴収とは別に、譲渡者は居住者と同一に譲渡所得税の予定および確定申告をするべきで、この時、源泉徴収税額を“非居住者源泉徴収領収書(別紙書式)”を添付して既納付税額として控除を受けることができる。また、譲受者が源泉徴収した以上、納付の有無にかかわらず、既納付税額で控除可能であり、源泉徴収税額が譲渡者が納付する税額より大きい場合には超過額を還付申請する。

### 7)非課税確認書の発給業務

非居住者が譲渡所得税をすでに申告納付したり、非課税または課税未達に該当する場合、譲受者の源泉徴収義務を免除して納税便宜を図るために譲渡物件の所在地の管轄税務署長が発給する。

## 8)非居住者の1世帯1住宅非課税規定

譲渡所得がある非居住者に対しては、1世帯1住宅に対する非課税および1世帯1住宅に対する長期保有特別控除は適用しない。ここで非居住者は居住者でない個人をいうものの、1世帯1住宅に対する非課税の適用に関しては保有期間および居住期間の制限を受けないで非課税となる場合に該当する非居住者を除く。

## (2) 退職所得課税方法

### 1)概要

非居住者が国内で提供する勤労に対応する年金と退職給与と関連する退職所得に対しては、居住者と同様の方法で課税する。国内で非居住者に退職所得を支払う者は、その非居住者に対する退職所得の決定税額を源泉徴収してその徴収の日が属する月の翌月10日まで政府に納付しなければならない。退職所得は他の所得と合算しないで別に分類課税され、源泉徴収で課税が終結する。

### 2)現実的な退職および退職所得の収入時期

退職所得は、非居住者が現実的に退職することによって受ける退職所得だけ該当する。ここでの現実的な退職というのは、雇用関係ないし勤労関係が終了することにより退職することを意味する。一方、一般的な退職所得の収入時期は退職した日であり、剰余金処分による退職所得は該当法人の剰余金の処分決議日になる。

### 3)退職所得税計算

退職所得金額 = 退職給与額 - 非課税退職所得

退職所得課税標準 = 退職所得控除 (所得比例控除 + 勤続年数控除)

退職所得算出税額 = 退職所得課税標準 × 1 / 勤続年数 × 基本税率 × 勤続年数

退職所得決定税額 = 退職所得算出税額 - 外国納付税額控除