

非居住者税制と
源泉徴収質疑応答集
【第三版】

法令出版

はじめに

我が国は、資源のない狭い国土に1億人を超える人口を抱えており、日本経済を支えていくために、国外との交易を盛んにしていくこととなります。こうした交易が盛んになるにしたがって、人的交流も当然に増加してまいります。日本人が日本企業の国外拠点で就業するばかりでなく、外国人の方々が日本において、日本企業において職を得るという状況も増えてきております。

こうした人的交流の増加に伴い、企業においては、外国勤務者、又は国内勤務で、税法上、非永住者、非居住者に区分される社員に対する源泉徴収業務が当然のように増加してまいります。現状、課税庁による源泉税調査においても、必ずと言ってよいほど、国際源泉徴収の適否が問題として提起される状況にあります。このことは、今後ますます企業における国際源泉徴収に対する取り組みが重要となってくるという側面があります。源泉徴収業務に携わる方々においては、所得税法等の国内法の規定に加えて、租税条約との関係についての理解が求められておりますが、そうした知識等の習得の一助となればと考え、本書は企画され、今回、第三版として発刊することとなりました。

本書は、理論編と実務編に分けて、質疑応答として構成しています。

理論編については、平成23年、東京税理士会研修部において開催された、日本人社員が外国に出向く場合、外国人が日本にやってくる場合における非居住者関係の源泉徴収についての講演要旨を基礎としております。

実務編については、新法に沿って、より実務担当者のお役に立つよう整理しました。基本的な考え方は、前版の改訂を担当していただいた永田金司先生の記述を踏まえ、新たな項目等も加えております。

内容的には課税庁における標準的な扱いについて記述するように心がけておりますが、あくまでも本書の内容の意見、法令解釈等は私見であることをご承知いただければと存じます。

本書が、国際源泉徴収、特に、企業の実務を担当される方々に少しでもお役に立てれば幸いです。

平成 31 年 4 月

吉川 保弘

目次

第 I 部 ◇ 理論編 —非居住者課税の基本的な仕組みと考え方—

第 1 章 非居住者課税の概要

- Question 1** 居住者及び非居住者の区分と納税義務の範囲 …………… 2
Question 2 課税管轄 …………… 10
Question 3 国内源泉所得の決定 …………… 12

第 2 章 非居住者恒久的施設帰属所得(事業所得)の総括規定の構成と課税方式

- Question 4** 非居住者課税の総括規定の概要 (1号所得) …………… 15
Question 5 国内にある資産の運用・保有により生じる所得
(2号所得)…………… 21
Question 6 国内にある資産の譲渡により生じる所得
(3号所得)…………… 24
Question 7 復興特別所得税の創設に伴う実効税率 …………… 28

第 3 章 非居住者課税の個別規定

- Question 8** 恒久的施設を通じて行う組合事業から生ずる利益
(4号所得)…………… 30
Question 9 外国組合員に対する(国内源泉所得の)課税の特例 …… 32
Question 10 外国組合員等による事業譲渡類似株式の譲渡課税の改正 42

Question11	土地等の譲渡対価に係る所得（5号所得）	44
Question12	人的役務提供に係る所得（6号所得）	47
Question13	芸能法人に対する課税	50
Question14	人的役務提供と著作権等の使用料との区分	52
Question15	不動産の貸付の対価に係る所得（7号所得）	56
Question16	債券の利子等に係る所得（8号所得）	58
Question17	ダブルSPCスキームを利用した場合の社債利子の課税	60
Question18	民間国外債等の利子の特例	62
Question19	割引債の償還差益に対する源泉徴収	66
Question20	内国法人から受ける配当等に係る所得（9号所得）	71
Question21	国内業務に係る営利貸付金の利子に係る所得 （10号所得）	76
Question22	国内業務に係る無形資産等の使用料に係る所得 （11号所得）	81
Question23	給与、報酬又は年金に係る所得（12号所得）	87
Question24	広告宣伝のための賞金に係る所得（13号所得）	94
Question25	年金契約に係る所得（14号所得）	95
Question26	一定の金融商品に係る所得（15号所得）	98
Question27	匿名組合契約に基づく利益の配当に係る所得 （16号所得）	99
Question28	その他その源泉が国内にある所得等（17号所得）	101

第4章 恒久的施設の区分と課税範囲

Question29	恒久的施設の区分と源泉徴収	102
Question29-2	恒久的施設認定の人為的回避防止規定の導入	109
Question29-3	恒久的施設認定の人為的回避防止規定の内容①	111
Question29-4	恒久的施設認定の人為的回避防止規定の内容②	113
Question29-5	恒久的施設認定の人為的回避防止規定の内容③	119

Question30	源泉徴収義務者である内国法人の留意すべき点	120
-------------------	-----------------------	-----

第5章 租税条約と国内法との関係

Question31	租税条約の目的と意義	122
Question32	租税条約の優先適用	124
Question33	租税条約の適用の方法	128

第Ⅱ部◇実務編 —非居住者課税の実務における取扱例と考え方—

第1章 日本人社員の海外派遣等

Question34	海外出張のための支度料の取扱い	132
Question35	海外に出向する社員の配偶者が受ける 語学研修費用の会社負担	137
Question36	土地等の譲渡の間に譲渡者が非居住者と なった場合の取扱い	141
Question37	国外出向社員の一時帰国の取扱い	145
Question38	業務の都合により1年未満で帰国した場合 及び海外勤務が1年以上となった場合の居住者、 非居住者の判定	150
Question39	年途中で出国した社員に対する出国時の年末調整① —生命保険料の取扱い—	153
Question40	年途中で出国した社員に対する出国時の年末調整② —非居住者となった後に結婚した場合の配偶者控除の 取扱い—	157

Question41	年の途中で出国した社員に対する出国時の年末調整③ —出国した者に出国後に支払う賞与の取扱い—	160
Question42	非居住者となった後に結婚した場合の扶養親族の 判定時期	163
Question43	海外勤務のため、年の途中で出国した社員の住民税	170
Question44	年の途中で出国し非居住者となった社員が後発的な 事由により帰国し居住者となった場合の年末調整	172
Question45	海外子会社に長期出張した本社員（居住者）に 対し海外子会社で支払う出張期間中の給与	178
Question46	給与の計算期間の途中で非居住者となった社員に 支給する超過勤務手当	182
Question47	海外子会社に出向した社員（非居住者）に対して 支給する賞与	185
Question48	海外子会社に出向した社員（非居住者）に対して 支給する留守宅手当	192
Question49	国外関連会社に出向した役員に対する報酬	195
Question50	出向した役員に対して支給する役員報酬と租税条約	199
Question51	オーストラリア（豪州）支店で使用人として 常時勤務する役員に対して支給する役員報酬	202
Question52	海外子会社に出向した役員に支払う借入金利子	207
Question53	国外関連会社に出向した社員の所有する家屋の 借上げに対する取扱い	215
Question54	海外子会社に出向した社員（非居住者）に支払う マンション管理料等の共益費	219
Question55	海外支店で勤務する社員に支給する 永年勤続表彰金の取扱い	222
Question56	海外勤務者に付与されたストックオプションの取扱い	229
Question57	海外子会社に出向した社員（非居住者）に対する 住宅取得資金の無利息貸し付け	236
Question58	海外出張中の社員が疾病のために支払った	

	医療費の補填金	238
Question59	海外支店から帰任する際に、現地で処分した 自家用車の譲渡損失の補填金	241
Question60	非居住者であった期間内の社会保険料、 生命保険料と年末調整	244
Question61	海外勤務者が帰国後に現地課税庁から課された 追徴税金分の会社負担の取扱い	249

第2章 非居住者である社員等に支給する退職金

Question62	海外勤務者が出向中に退職するに当たり 支給する退職金の取扱い	252
Question63	非居住者が退職所得の選択課税を受けるための手続き	257
Question64	非居住者が退職所得の選択課税を受けた場合の 諸控除の取扱い	261
Question65	退職後に非居住者となった者に対する退職金の支払	265
Question66	海外支店に勤務する日本人役員（非居住者）の 死亡退職金	268

第3章 現地社員の日本派遣等

Question67	外国人社員（長期出張者）の留守家族に対して 国外で支払われる給与	272
Question68	外国人アルバイトが一時帰国した場合の 居住形態の判定	275
Question69	役員（居住者）の報酬に外国で所得税が 課された場合の外国税額の取扱い	280
Question70	滞在期間が短期（183日以下）である	

外国人社員に支給する給与の取扱い	286
Question71 短期滞在者免税を適用する場合の 183日以下の判定（滞在日数の計算）	291
Question72 外国人社員（居住者）に対する短期滞在者免税の 適用	294
Question73 外国人社員が1年未満のビザで入国した場合の取扱い	302
Question74 非居住者である社外取締役に支給する報酬等の取扱い	305
Question75 弊社の非居住者役員に対する報酬を居住者として 源泉徴収した場合の是正の方法	312
Question76 外国人役員が1年の半分以上を海外で勤務する 場合の取扱い	319
Question77 外国人社員に対するホーム・リース費用の 負担の取扱い	331
Question78 外国人社員の子女が通学するインターナショナル スクールに対する寄附金	336
Question79 外国人社員（非永住者）が受ける国外払いの給与	340
Question80 海外子会社を経由して国外において支払う 外国人社員（非永住者）の給与の取扱い	346
Question81 外国人社員（非永住者）が海外出張期間中に その出張先で支給された給与に係る税金の 外国税額控除の取扱い	349
Question82 外国人社員の年末調整	353
Question83 外国人社員の国外居住親族に係る扶養控除等の適用	356
Question84 外国人社員の支払った医療費に係る 医療費控除の取扱い	365
Question85 外国人社員の海外勤務期間が明確に 決まっていない場合の取扱い	371
Question86 外国人社員（非居住者）の国内に居る 妻子に支払われる給与の取扱い	375
Question87 外国人社員の帰国後に課税された住民税の取扱い	379

Question88 海外支店に帰任した外国人社員（非居住者）に 海外支店から支払う国内勤務中の賞与	383
Question89 帰国した外国人社員（非居住者）が受ける 厚生年金の脱退一時金	385
Question90 国際線の航空機の外国人パイロットに 支払われる給与	388
Question91 外国人社員が非永住者から永住者（居住者）に なった場合の取扱い	392
Question92 外国人社員（非居住者）に対する 短期滞在者免税の適用	396
Question93 外国人社員（永住者）の国外払給与	404
Question94 外国人社員（非永住者）が国外にある 不動産を譲渡した場合の取扱い	411
Question95 日本で勤務した外国人社員が帰国後に ゴルフ会員権を譲渡した場合の取扱い	416
Question96 外国人社員に居住者期間と非居住者期間がある 場合の所得控除	420
Question97 外国人社員（居住者）の海外支店勤務に係る所得税	426
Question98 外国人社員（居住者）が米国で課された 所得税の外国税額控除の対象範囲	434
Question99 外国人社員（非永住者）の海外支店勤務に係る所得税	437
Question100 外国人非常勤役員（非居住者）が国内にある 不動産を譲渡した場合の取扱い	441
Question101 留学生をアルバイトとして雇用した場合の 賃金の源泉徴収	446

【凡例】

1. 法令は平成 31 年 1 月 1 日現在によっています。
2. 本書において使用する法令・通達の略称は次の例によるものとします。

《法令・通達》

所得税法	所法
所得税法施行令	所令
所得税法施行規則	所規
法人税法	法法
法人税法施行令	法令
相続税法	相法
相続税法施行令	相令
相続税法施行規則	相規
租税特別措置法	措法
租税特別措置法施行令	措令
租税特別措置法施行規則	措規
租税条約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	実施特例法
租税条約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 関する法律の施行に関する省令	実施特例省令
所得税基本通達	所基通
租税特別措置法関係通達	措基通
法人税基本通達	法基通

3. 本書における略称等の使い方は次のとおりです。

条…… 1、2、3
項……①、②、③
号……一、二、三

第Ⅰ部 ◇ 理論編

— 非居住者課税の基本的な仕組みと考え方 —

第 1 章 非居住者課税の概要

Question 1 【居住者及び非居住者の区分と納税義務の範囲】

居住者及び非居住者はどのような基準で区分されるのでしょうか。また、居住者及び非居住者とでは納税義務の内容に違いがあるのでしょうか。

要 点

1. 居住者及び非居住者の区分と課税範囲
2. 居住地の判定（居住者・非居住者の区分）
3. 居住者・非永住者・非居住者の区分チャート
4. 永住者・非永住者の意義

Answer

1 居住者及び非居住者の区分と課税範囲

(1) 居住者及び非居住者の区分とその必要性

個人は、所得税法上「居住者」と「非居住者」に区分され、「居住者」は「永住者」と「非永住者」に区分されます。

なぜ区分が必要かという点、対象となる課税範囲が異なるからです。つまり、永住者である居住者にはあらゆる所得に対して、非永住者である居住者には国内源泉所得と一部の国外源泉所得に対して、非居住者には国内源泉所得のみに対して課税することとしているからです。

(2) 課税範囲

所得税法では、居住者については無条件で納税義務あり（所法 5①）とし、非居住者については「国内源泉所得を有するとき」という条件付きで納税義務（所法 5②一）を規定しています。

また同法 7 条では、居住者を区分して、

- ① 非永住者以外の居住者は、すべての所得（所法 7①一）

- ② 非永住者（注）は、国内源泉所得と一部の国外源泉所得（国内で支払われた若しくは国外から送金されたもの）（所法 7①二）

（注）昭和 30 年までは、居住外国人に対しては、送金課税方式と半額課税方式を骨子とする軽減措置が取られていました。送金課税方式とは、所得のうち日本国内で支払われた分と国外でなされた支払のうち日本に送金された部分のみを課税対象とするものです。半額課税方式とは、日本経済の再建に寄与する特定の産業の従事者等の給与を課税上 350 万円までは半額控除するというものです。この送金方式が非永住者の課税スタイルに影響を与えています。

- ③ 非居住者は、恒久的施設の有無により課税範囲は異なりますが、国内源泉所得のみ（所法 7①三）と規定しています。

《居住者・非永住者・非居住者と課税範囲》

納税義務者の区分		課税所得の範囲	条文
居住者	所法 2①三	全世界所得	所法 7①一
非永住者	所法 2①四	国内源泉所得 + 一部の国外源泉所得	所法 7①二
非居住者	所法 2①五	国内源泉所得	所法 7①三

2 居住地の判定（居住者・非居住者の区分）

(1) 居住地の判定基準

所得税法は、居住者とは「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人をいう」としています（所法 2①三）。

つまり、所得税法は、居住者に当たるかどうかの基準を「住所」や「居所」で判定することとしているということです。

しかし所得税法では、「住所」や「居所」を定義していませんから、「住所」や「居所」は、固定概念ではなく借用概念ということです。

民法 22 条は「各人の生活の本拠をその者の住所とする」と規定しています。また同 23 条は「住所が知れない場合には、居所を住所と

みなす」としています。居住者に当たるかどうかの基準となる住所の意義については、所得税法においても民法と同義に解されており、裁判例においても生活の本拠を意味するものと判示されています（東京地判昭和56年3月23日）。

所得税法では、住所とは客観的事実に基づき判定される「生活の本拠」と解されています（所基通2-1）。

「客観的事実に基づき」とした点については、制度導入時の趣旨として、仮に「生活の本拠」を主観的な意思に委ねた場合に、定住の意思は必ずしも常に存在するものでないこと、定住の意思は外部からは判断しがたいこと、意思無能力者についての法定住所の定めがない我が国の法制度では住所を決定できなくなる等の問題を避けたものと言われています。

次に、居所とは、一般に生活の本拠とまではいえないが、ある程度継続して住んでいる場所を意味すると解されています。

(2) 推定居住者・非居住者の判定基準

そして、「住所を有する場合」に該当するものとして、所令14条（この規定は外国人が来日したときの判定基準となります。）では、国内において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有するなどの事情がある場合には、国内に住所があるものと推定するとしています。この規定から、原則、当該外国人は居住者として我が国の課税に服することとなります。

「職業を有している」場合には、契約などで在留期間が予め1年未満であることが明らかなケースを除き「継続して1年以上居住するもの」として扱われます（所基通3-3）。

すなわち、明示的な契約がなければ、職業がある場合には国内に住所があるものと推定されることとなります。推定規定なので反証があれば推定が取り消されることとなります。

「住所を有しない場合」として、所令15条（我が国の居住者が海外勤務者となる場合を想定した規定です。）は、「国内に住所を有していない者と推定する」として、次のいずれかに該当するものを規定してい

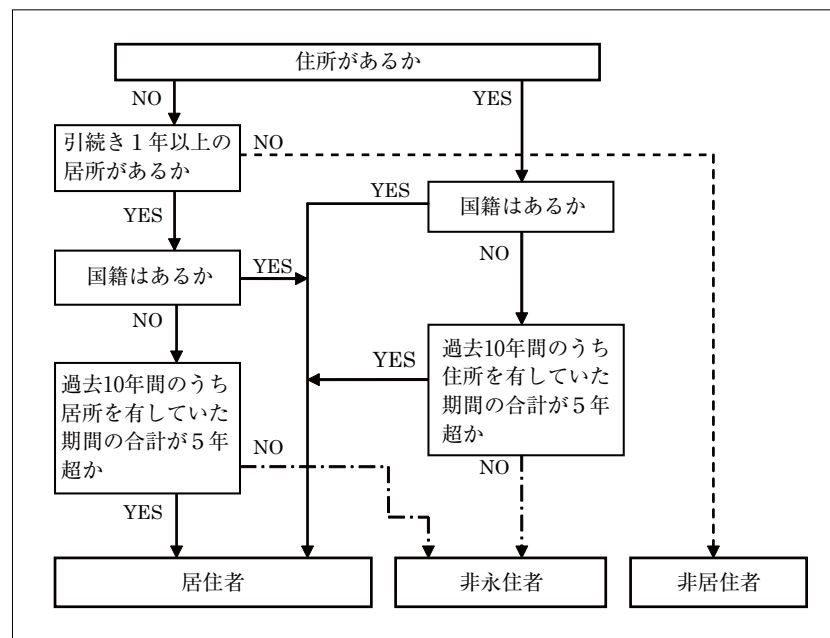
ますので留意してください。

- ・ 国外に継続して1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
- ・ 外国国籍又は外国永住権を有し、かつ、国内において生計を一にする配偶者等を有しないこと、その他国内における職業及び資産の有無等の状況に照らし、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る事実がないこと

このような場合には、非居住者として我が国の課税に服することとなります。

非永住者とは、「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10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5年以下である個人を非永住者という。」とされています（所法2①四）。

3 居住者・非永住者・非居住者の区分チャート



注意すべきは、居住者か非居住者かを税法上は、国籍、住民登録の有無、外国人登録の有無等を基準にして区別することになっていないことです。

我が国の居住者が国外勤務になった時に1年未満の契約があるから、直ちに居住者として判定されるのではなくて、推定であるから、その認定に対して反証がある場合には、原則に戻って、その者の生活の本拠が国外勤務の期間、国内にあるのかどうかによって国内に住所があるかどうかを検討することとなります。

来日外国人が6か月契約で非居住者と推定される場合であっても、反証があれば、原則により生活の本拠が国内にあるかどうかの検討を行うということになります。

我が国においては以上の基準で居住者か非居住者かを区分していますが、米国のように、住所を有するだけでなく、住所の有無を問わず市民権を有する者にも全世界所得課税を及ぼす国もあることから、法人と同様に個人においても複数の国から居住者として全世界課税を受ける可能性があります。

4 永住者・非永住者の意義

所得税法2条1項4号では、「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10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5年以下である個人」を非永住者と規定しています。

この現行規定は平成18年度の所得税法において改正導入されたものですが、従前の規定によれば、「居住者のうち、日本国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人は非永住者とされる。」とし、居住者とは異なる課税の扱いを受けていました(上記1(2)参照)。

つまり、本人の意思により、永住者である居住者か、非永住者である居住者かを決定していました。そのため、我が国に国籍を持つ者が帰国したときに、非永住者を選択すると国外源泉所得の一部しか納税義務が発生しないなど、居住者に比較して有利な扱いとなっていたという事情がありました。

<参考法令>

所得税法

第3条(居住者及び非居住者の区分) 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(中略)の規定を適用する。

(以下略)

第5条(納税義務者) 居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。
2 非居住者は、次に掲げる場合には、この法律により、所得税を納める義務がある。

一 第161条第1項(国内源泉所得)に規定する国内源泉所得(中略)を有するとき(後略)。

二 その引受けを行う法人課税信託の信託財産に帰せられる内国法人課税所得(中略)の支払を国内において受けるとき又は当該信託財産に帰せられる外国法人課税所得(中略)の支払を受けるとき。

(以下略)

第7条(課税所得の範囲) 所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。

一 非永住者以外の居住者 全ての所得

二 非永住者 第95条第1項(外国税額控除)に規定する国外源泉所得(中略)以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの

三 非居住者 第164条第1項各号(非居住者に対する課税の方法)に掲げる非居住者の区分に応じそれぞれ同項各号及び同条第2項各号に定める国内源泉所得

(以下略)

所得税法施行令

第 13 条（国内に住所を有するものとみなされる公務員から除かれる者） 法第 3 条第 1 項（居住者及び非居住者の区分）に規定する政令で定める者は、日本の国籍を有する者で、現に国外に居住し、かつ、その地に永住すると認められるものとする。

第 14 条（国内に住所を有する者と推定する場合） 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 1 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 1 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外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。

所得税基本通達

3-2（学術技芸を習得する者の住所の判定） 学術、技芸の習得のため国内又は国外に居住することとなつた者の住所が国内又は国外のいずれにあるかは、その習得のために居住する期間その居住する地に職業を有するものとして、令第 14 条第 1 項《国内に住所を有する者と推定する場合》又は第 15 条第 1 項《国内に住所を有しない者と推定する場合》の規定により推定するものとする。

東京地判昭和 56 年 3 月 23 日

所得税法上の「住所」とは、個人の生活の本拠、すなわちその者の社会生活上の諸問題を処理する拠点となる地をいうのであり、その意味では L S T は単なる勤務場所にすぎず、これを住所ということはできない。L S T 乗組員のような船員の場合は、配偶者その他生計を一にする親族が居住し、あるいはその者が勤務外の期間中通常滞在する地が住所に該当すると解されるところ、L S T 乗組員は、右のような住所を日本国内に有していたものと認められるのであって、所得税法上の居住者に該当するものというべきである。