

**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**

【文献種別】 判決／東京地方裁判所

【裁判年月日】 平成28年5月19日

【事件番号】 平成26年（行ウ）第114号

【事件名】 所得税納税告知処分取消請求事件

【裁判結果】 請求棄却

【参照法令】 所得税法（平成26年法律第10号による改正前のもの）161条1号の3・212条1項・213条1項2号

【掲載誌】 公刊物未掲載

LEX/DB 文献番号 25536352

**事実の概要****1 本件訴訟に至る経緯**

原告Xは、不動産の取得、処分、賃貸借、管理、利用、開発等を目的とする株式会社である。Xは、訴外A（個人）から東京都杉並区に所在する土地・建物（以下、本件不動産という）を購入する売買契約を締結し、売買代金および精算金の合計7億6,215万9,273円（以下、本件譲渡対価という）を支払った。その際、Xは源泉徴収を行わなかった。

課税庁は、Aは所得税法（平成26年法律第10号による改正前のもの。以下、同じ）2条1項5号の非居住者に該当し、Xは同法212条1項（以下、本件条項という）に基づく源泉徴収義務を負うとして、本件譲渡対価の10%に相当する源泉所得税7,621万5,927円の納税告知処分を行った。Xは、当該告知処分を不服として、異議申立て・審査請求（いずれも棄却）を経て、本件訴訟を提起した<sup>1)</sup>。

**2 争点**

本件の争点は、①Aが非居住者に該当するか否か（Aは本件支払日において国内に住所を有していなかったのか否か、Aは本件支払日まで引き続いて1年以上居所を有していなかったのか否か）、②Xは源泉徴収義務を負うか否かである<sup>2)</sup>。争点②に関しては、Xは、本件条項の適用について、源泉徴収義務者が注意義務を尽くしても、支払いの相手方が「非居住者」であると確認できない場合には源泉徴収義務を負わないと解釈すべきであること、Xにおいて本件譲渡対価の支払いの際にAが「非居住者」であるか否かを確認する注意義務を尽く

したと主張している。

**判決の要旨****1 争点①について**

東京地裁は「住所」の意義に関する従来の判例を踏襲し、認定事実を踏まえて次のように判示した。

「Aは、米国において、米国籍及び社会保障番号を取得しており……、日本国内には米国発給の旅券を用いて入国している……。また、Aは、平成10年以降、多くて年4回日本に入国しているものの、その滞在期間は、1年の半分にも満たない……。そして、Aが、2000年（平成12年）11月に本件米国住居を購入し、2001年（平成13年）以降は本件米国住居において本件長男と同居して生活していたこと……に鑑みれば、本件支払日の当時において、Aの生活の本拠は、本件米国住居にあったというべきである。」

「Aは、日本国内に滞在している間は、本件建物を生活の場所としているものの、Aが本件建物に滞在していたのは、平成10年以降多くとも年4回程度にすぎず、日本国内における滞在期間も1年の過半には満たない……。そして、Aが本件支払日以前の1年間において本邦に滞在した日数は156日であるから……。Aが本件支払日時点において日本国内に1年以上居所を有していなかったことは明らかである。」

以上によれば、「Aは、本件支払日において、①日本国内に住所を有しておらず……。②本件支払日まで引き続いて1年以上日本国内に居所を有していなかったのであるから、Aは、本件支払

日において、所得税法上の『非居住者』であったというべきである。」

## 2 争点②について

本件においては、本件条項の解釈・適用の在り方が争われているところ、Xが、本件譲渡対価を支払う際、Aが「非居住者」であるか否かを確認すべき義務（本件注意義務）を負っていたこと自体については当事者間に争いがなく、また、Xが本件注意義務を尽くしていなかった場合において、Xが本件条項に基づく源泉徴収義務を負うこと自体についても実質的に当事者間に争いはないと解されるとして、まず、Xが本件譲渡対価を支払う際に本件注意義務を尽くしていたか否かについて検討する。

「Xの担当者（B及びC）は、本件不動産の取得について交渉している際、Aの対応や本件建物の室内の様子から、Aが本件建物で生活しているものと認識しており……、また、本件売買契約の締結に至る過程において入手した各種書類には、Aの住所が本件建物所在地（ないし本件旧住所）である旨が記載されていたこと……を併せ考えれば、原告の担当者（B及びC）において、Aが本件建物で生活しており、本件建物所在地がAの住所であると考えたこと自体は至極自然なことであったということではできる……。しかしながら、他方において、①Bは、平成19年8月当時、本件建物に電話を掛けても繋がらず、本件建物を3、4回訪問しても不在であったのであり……、②本件不動産の売却交渉が開始した後も、Aが、約1か月にわたり、渡米し、Bはこれを認識していたというのであって……、③Aが、Bに対し、以前米国で生活していた旨を説明していたこと……を併せ考えれば、原告の担当者（B及びC）は、例えば、Aが米国と日本を行き来するなどしている可能性をも踏まえて、Aの非居住者性を検討する必要があったといえることができる。さらに、④Aが、本件代金を26口に分割して本件米国口座に振込送金することを依頼しており……、⑤本件手書メモには、本件米国口座の名義人の名前が『A〇〇』である旨が記載され……、原告の担当者は、Aの住所として、本件米国住所を本件送金依頼書に記入していたこと……に鑑みれば、原告の担当者（B及びC）は、Aが非居住者である（米国に生活の本拠を有している）可能性をも踏まえて、Aに対し、その具体的な生活状況等（例えば、A

の出入国の有無・頻度、米国における滞在期間、米国における家族関係や資産状況等）に関する質問をするなどして、Aが非居住者であるか否かを確認すべき注意義務を負っていたというべきであり……、上記の事実関係の下においては、Aの住民票等の公的な書類を確認したからといって、そのことのみをもって、原告が本件注意義務を尽くしたということではできない。」

Xが本件譲渡対価の支払いに当たり、Aが非居住者であるか否かについて確認すべき注意義務を尽くしていたかについて、「原告の担当者（B、C）は、……本件手書メモに記載された『A〇〇』や本件米国住所について、具体的な事実関係を確認することをしていない……。……Aが国内居住者であるか否かについて直接尋ねているものの、……国内居住者とは、どのような人を用いるのかなどについて、Aに具体的な説明をしていなかった……。しかしながら、国内居住者に当たるか否かは、客観的な事情を総合勘案して判断されるべきものであるから……Aの非居住者性に関する客観的な事情（例えば、Aの出入国の有無・頻度、米国における家族関係、資産状況等）について具体的に質問して確認する必要がある、このような具体的な事実関係を把握することなく、Aの居住者性を判定することは困難である。……Aが以前米国で生活していた旨を説明していたことを踏まえても、米国内に合計12の金融機関に合計18もの預金口座……を有していることについて何らかの疑問を抱くのが自然であり、その口座名義人の住所が米国内の住所（本件米国住所）とされていること……に鑑みれば、Aが米国内に生活の本拠を有している可能性を検討する必要があったといえるべきである。しかしながら、原告の担当者（B及びC）は、この点について特段の質問をしておらず、本件手書メモないし本件米国口座に関して抱くべき疑問を解消することをしていないといわざるを得ない。……原告は、……Aの米国における家族関係を確認することが必要であったといえるべきである。なお、原告の担当者は、Aが本件不動産を売却した後の居住関係についても具体的に確認することをしていないところ……本件売買契約書……の内容……によれば、原告及びAは、本件不動産を売却した後においても、相互に協議することがあり得ることを認識していたといえるべきであって、原告の担当者が、Aの本件不動産売却

後における居住関係等を確認しないこと自体、本件売買契約に基づく注意義務を尽くしていなかったことをうかがわせる事情である……。以上によれば、原告が、本件譲渡対価の支払に当たり、Aが非居住者であるか否かについて確認すべき注意義務……を尽くしていたということはできない。」

## 判例の解説

### 一 本件判決の意義

本件判決は、非居住者に対する不動産の譲渡対価にかかる源泉徴収義務に関し、支払者が非居住者性の判定において注意義務を尽くしていたか否かについて事例判断を行ったものである。同種の事案が、非居住者性の判定における支払者の注意義務をもつばら不納付加算税における「正当な理由」の有無において考慮しているのに対し<sup>3)</sup>、本件判決は、支払者が注意義務を尽くしても判定が不可能ないし困難な場合には、源泉徴収義務自体を負わないことがあり得ることを示唆している点に意義がある<sup>4)</sup>。

### 二 非居住者に対して支払われる不動産の譲渡の対価にかかる源泉徴収義務

非居住者による国内にある土地等の不動産の譲渡の対価は国内源泉所得とされ（所得税法 161 条 1 項 1 号の 3）、その支払者には譲渡対価の 10% を源泉徴収する義務がある（同法 212 条 1 項、同法 213 条 1 項 2 号）<sup>5)</sup>。この制度は平成 2 年度の税制改正により導入された。改正前において、非居住者による国内不動産の譲渡については総合課税の対象となる国内源泉所得とされていたものの、現実問題として適正な申告が期待できないという問題に対処するため、典型的な売り逃げ事案に対して一定の課税権を行使するため導入された<sup>6)</sup>。

### 三 非居住者性の判定における支払者の注意義務

本件判決では、非居住者に対する不動産の譲渡対価の支払いにおける源泉徴収義務の成立の前提問題として、非居住者性の判定における支払者の注意義務が問題とされている。本件判決は、売買契約の締結過程について詳細な事実認定を行い、支払者が注意義務を尽くしていたか否かを検討し、これを否定している。

同種の事案として東京地判平 23・3・4（税資 261 号順号 11635）<sup>7)</sup>がある。同事案では、本件同様に非居住者に対する不動産の譲渡対価の支払いにおける源泉徴収義務および不納付加算税にかかる「正当な理由」の有無が問題となっている。また売買契約の交渉開始時点で売主は米国に居住しており、取引の便宜のために登記簿上の住所を日本国内に一時的に移していたところ、買主の担当者がこれらの事情を認識していたと推認されるケースであった。買主側は、売主の非居住性を認識することができる期待可能性またはその予見可能性があった場合に初めて源泉徴収義務が生じると限定的に解釈すべきであると主張した。これに対し、裁判所は「売主が『非居住者』等に該当するか否か……は、……売買契約の目的を完全に達するために必要な事項に関連するものであるから、買主において調査確認等……をすることが予定されているということができ、売主の住所（居所を含む）は、売買契約の締結に当たっての調査確認等により通常容易に判定することができると考えられ、これにより源泉徴収義務の有無を決することとなったとしても買主に酷な負担を強いるものとは到底考えられない」とし、「法令上に記載のない『期待可能性』ないし『予見可能性』といった要件を設けて源泉徴収制度を限定解釈（限定適用）する必要はない」とした。なお、同事案では売主の非居住者性の判定における買主の注意義務はもつばら不納付加算税にかかる「正当な理由」に当たる事情の有無の問題とされている<sup>8)</sup>。

上記の事案と本件とを比較すると、上記の事案が本件条項の限定解釈の余地をそもそも認めないのに対し<sup>9)</sup>、本件では注意義務が尽くされていたか否かを認定事実に基づいて詳細に検討しているという点で、ある種の救済の余地を認めているように思われる。すなわち、本件判決は、買主が非居住者性の判定において注意義務を尽くした結果、売主が非居住者に該当しないと判断したのであれば、実際には売主が非居住者であった場合でも源泉徴収義務は生じないと解する余地を残していると考えられ、支払者たる買主にとって一定の場合の救済の可能性を示唆するものといえる<sup>10)</sup>。

### 四 非居住者性の認定における注意義務の限度

本件条項の立法趣旨に鑑みれば、不動産の譲渡

対価の支払者において、非居住者性の判定について一定の範囲において注意義務が課されることは合理的であり、異論はないであろう。問題はその限度である。

非居住者性の判定は、日本国内に住所（または現在まで引き続き1年以上居所）を有するか否かによるところ、住所とは生活の本拠をいい（最大判昭29・10・20民集8巻10号1907頁）、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによる（富士事件・最判平23・2・18判時2111号3頁）。そして、その判定に当たっては、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を総合的に考慮することが必要であり<sup>11)</sup>、とりわけ通信・交通手段の発達した今日においては、売主が日本と外国とを頻繁に行き来していたり、日本と外国の双方に職業や不動産を有していることも十分にあり得るのであり（富士事件最高裁判決において須藤裁判官の補足意見は国内・国外双方に生活の本拠が認められる状況があり得ることを指摘する）、場合によっては、生活の本拠の認定には相当な困難を伴うと考えられる<sup>12)</sup>。そのような場合にまで非居住者性の判定の責任を一個人である支払者に負わせるものであるとすれば、不動産取引において必要な注意義務の範囲を超えて、過度な負担を課すものとして、その合理性に疑いの余地が生じるものと思われる<sup>13)</sup>。

●—注

- 1) 本件訴訟については、東京地裁が請求棄却の判決をしたため、Xが控訴。控訴審（東京高判平28・12・1（公刊物未登載））は原審認定事実および原審の判断をほぼ引用の上、Xの請求を棄却している。
- 2) Xはこれらの争点に加えて、訴外D社がAに対して支払っていた駐車場賃料については、源泉徴収されておらず、納税告知処分もされていないことから、Xに対する本件告知処分は租税公平主義に反する等の主張をしているが、本解説ではこの点に関しては扱わないこととする。
- 3) 後述の東京地判平23・3・4税資261号順号11635、国税不服審判所裁決平25・5・21裁決事例集91集1頁を参照。
- 4) 本件判決の評釈である南繁樹・ジュリ1498号（2016年）10頁も同旨を指摘する。
- 5) ただし、譲渡対価が1億円以下であり、かつ、譲受人がその土地等を居住の用に供する場合の対価は除外される（所得税法施行令281条の3）。
- 6) DHC コメントール所得税法161条にかかる注釈（7233

頁。平成29年2月現在最新のものを参照。

- 7) 控訴審は東京高判平23・8・3税資261号順号11727（控訴棄却）、上告審は最決平24・9・18（上告不受理）により確定。評釈として、駒宮史博・租税判例百選（6版）（2016年）134頁、山口敬三郎・税理59巻7号（2016年）85頁、宮西恵「非居住者からの不動産購入と源泉徴収義務」税務事例44巻8号（2012年）19頁がある。
- 8) 裁判所は、売買契約の交渉開始時（契約締結前）に買主が米国に居住し、登記簿上の住所も米国とされていたこと、売買契約締結の直前の一時帰国した際に住民登録がされていたことから、買主の担当者において、売買契約の代金決済・不動産引渡し当時の売主の住所が国内にあるのか否かについて強い関心を払い、予めその調査確認等を行うべきであったといわざるを得ず、その当時、売主が実際に本件登録地に居住し、またはこれを生活の本拠（住所）とする予定ではなかったことを認識していたと推測することができるとして「正当な理由」が認められる場合には該当しないとされた。このほか、不納付加算税にかかる「正当な理由」については、賃貸人に対する賃借料の支払いについて、当該賃貸人が居住者から非居住者に変更になった事案につき、国税不服審判所裁決平25・5・21裁決事例集91集1頁は、「不動産の賃貸借等において、賃借料の支払いの都度、居住者・非居住者の別を確認することを義務付けた明文の規定はなく、また、本件賃貸借契約に係る取引のように、賃貸人等との接触をほとんど必要としない取引について、そのような煩雑な手続をとることが必要であるとするのは合理的でない」として、賃貸人が非居住者に該当することになったことを直ちに知り得る状況にはなく、「正当な理由」があると認められるとした。同裁決の評釈として、佐藤孝一・税務事例46巻4号（2014年）1頁、寺澤典洋・税務事例47巻12号（2015年）6頁がある。
- 9) 山口・前掲注7）91頁も同旨の指摘をする。
- 10) 本件では不納付加算税の賦課決定がなされていないことからすれば、課税庁は少なくとも「正当な理由」がある場合に該当すると判断したものと考えられる。
- 11) 国税庁・タックスアンサー（No.2012居住者・非居住者の判定（複数の滞在地がある人の場合））を参照（<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/2012.htm>（2017年2月20日閲覧））。
- 12) 青山慶二「最近の判決から見る国際課税に関する課税リスク 第2回：個人納税者による住所の移動」（TKC税研情報2016年12月号54頁）は、住所の判定について、何をもって生活の本拠と認定するかにつき総合的な価値判断を要するところ、判例の積み重ねが不十分な下では、納税者の予測可能性が必ずしも保証されないと指摘する。
- 13) 南・前掲注4）11頁も同旨。