

海外留学生の所得税法及び相続税法上の居住性の判定

税理士 高山 政信

〔事例〕

日本人甲及び乙は、父親丙が死亡したため、丙が貸し付けていた不動産をそれぞれ相続することになった。相続開始時、甲は海外の大学の3年生であり、乙は3カ月の短期留学の途中であった。

相続により、今後不動産所得を申告することになるが、所得税の申告において、非居住者として申告することになるのか。

また、相続税の申告も国内に住所を有しない者として申告することになるのか。

なお、丙が死亡するまで、甲及び乙は、丙から学費及び生活費の送金を受け、丙の扶養親族となっていた。

〔ポイント〕

所得税法では、居住者と非居住者との間で取扱いが異なっている。相続税法においても課税財産の範囲が、国内に住所を有するかどうかにより異なっている。その意味で、両法においても住所の有無が重要である。

海外に留学している場合の住所の判定について、所得税法及び相続税法上の取扱いを検討することになる。

〔検討〕

1 所得税法上の取扱い

非居住者とは、居住者以外の個人をいう（所法2①五）。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。したがって、非居住者とは、国内に住所がなく、かつ、現在まで引き続いて1年以上居所を有しない個人をいうことになる。

(1) 住所の定義

住所とは、「各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」（所基通2-1）。

(2) 住所の推定規定

国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかの判定に当たっては、政令に推定規定がある。

国内に住所を有しない者と推定する場合については、所得税法施行令15条では、次のとおり規定している。

「国外に居住することとなっ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。」

(3) 職業の意義

職業を有するかどうかについて、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）では、次のとおり規定している。

「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っ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。」

(4) 旧通達との相違

旧通達（昭38直審（源）66「7」）では、この職業の範囲を厳格に解し、学術とか技芸の学習は、使用者の命令によって行うものでない限り職業には該当しないと考えていた。したがって、いわゆる自費留学として国内又は国外に居住することとなった者については、たとえその留学期間が当初から1年以上であることが明らかであっても、その留学期間が終了すれば元の居住地に復帰すると認められる限り、そ

の者の住所は、元の居住地にあるものと推定することに取り扱われていた。そのため、同じく学術、技芸の習得のための留学であっても、使用者の命令によるもの（給与所得者）と自費によるものとの住所の判定が異なることとなっていた。

その目的が学術、技芸の習得であっても、長期間継続して同一地に居住することとなる場合には、むしろその地に生活の本拠があると考えの方が実態に即するところから、旧通達で、この場合の職業を広く解し、この推定規定の適用に当たっては、学術、技芸の習得も職業の範囲に含めて取り扱う旨を明らかにしたものとされている。

(5) 甲及び乙の所得税法上の住所の判定

結局、甲については、「その者が国外において、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。」に該当するため、非居住者と推定される。

乙については、短期留学のため、「その者が国外において、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。」に該当しないので、現況により判断することになるが、海外での居住期間が1年以内なので、居住者と判定されることとなる。

2 相続税法上の居住性の判定

相続税の課税財産の範囲は、相続税法の施行地に住所を有するものであるかどうかにより異なる。国内に住所を有する者は、その者が相続に因り取得した財産の全部に対し相続税が課される。国内に住所を有しない者は、その者が相続に因り取得した財産で、この法律の施行地にあるもの、すなわち国内にある財産に対してだけ相続税が課される。

なお、平成12年の相続税法の改正により、「特例納税義務者」の概念が導入され、日本国籍を有する相続人については、相続時国内に住所のない相続人についても、5年以内に国内に住所があった場合には国内にある相続財産だけでなく、国外にある相続財産についても相続税が課されることになった（措法69）。

(1) 住所の意義

相基通1・1の2共-5（「住所」の意義）では、次のとおり規定している。

「法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その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ものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする。」

(2) 住所の取扱い

相基通1・1の2共-6（国外勤務者等の住所の判定）では、次のとおり規定している。

「日本の国籍を有している者又は出入国管理及び難民認定法別表二に掲げる永住者については、その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、その者が次に掲げる者に該当する場合（1・1の2共-5によりその者の住所が明らかに法施行地外にあると認められる場合を除く。）は、その者の住所は、法施行地にあるものとして取り扱うものとする。

(1) 学術、技芸の習得のため留学している者で法施行地にいる者の扶養親族となっている者

(2) 国外において勤務その他の人的役務の提供をする者で国外における当該人的役務の提供が短期間（おおむね1年以内である場合をいうものとする。）であると見込まれる者（その者の配偶者その他生計を一にする親族でその者と

同居している者を含む。）

（注）その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、国外出張、国外興行等により一時的に法施行地を離れているにすぎない者については、その者の住所は法施行地にあることとなるのであるから留意する。」

これは、学術、技芸の習得に対する職業の取扱いについて、所得税法上の旧通達の取扱いを踏襲しているものと考えられる。

3 結論

海外留學生の取扱いについては、所得税法と相続税法で異なっている。甲は、所得税法上は非居住者として取り扱われるが、相続税法上では国内に住所がある者として取り扱われることに留意する必要がある。

行政庁である税務署長が事実関係を認定する場合に、同じ事実関係をとって、所得税法上では国内に住所がないと推定し、相続税法上では国内に住所があると取り扱うのは、両法がともに「住所」という借用概念を採用しているとすると、税法が異なるからというだけでは説明が難しいのではないか。