

双方居住者の振分けと課税上の取扱い

税理士 高山 政信

〔事例〕

A国の国籍を有するBは、A国法人C社の役員で、東京駐在員事務所の事務所長をしている。Bは、A国に自己の所有する住居を有し、そこに、配偶者及び3人の子が居住している。

一方、Bは、我が国においても東京営業所に近接する地に我が国滞在中に居住の用に供するマンションの一室を有している。

Bは、C社の役員でもあるため我が国とA国間を頻繁に往復しており、日本とA国における滞在期間は、おおむね年の半分ずつとなっている。

Bは、C社からの給与収入のほか、C社から受領する配当収入がある。Bは、A国の国内法上居住者として取り扱われ、また、我が国の所得税法上も居住者として取り扱われている。

なおBは、日本国内に支店等の恒久的施設を有していない。

〔ポイント〕

通常、各国ともその国内法において納税者を居住者と非居住者に区分し、居住者については、いわゆる全世界所得課税を行い、非居住者についてはその国の国内源泉所得に対してのみ課税を行うこととしている。

国際間の人材の異動が一般的になってきて、双方の国で居住者として課税されるケースが増えてきている。特に、居住者の要件を課税期間における183日超の滞在とする国との関係での発生が多いようである。本件は、外国から我が国へのインバウンドな事例であるが、次の項目

に分けて検討する。

- 1 双方居住者の意義
- 2 国内法上の取扱い
- 3 双方居住者の振分け
- 4 双方居住者の振分けにより我が国の非居住者とされた場合の課税関係
- 5 入国管理上の地位との関係

〔検討〕

1 双方居住者の意義

ある個人が、双方の国において居住者とされることを双方居住者という。居住者とは、通常、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により一方の国において無制限納税義務を負うものとされる者をいう（OECDモデル租税条約4条1項）。

事例の場合、双方の国において全世界所得について課税される場合、両国においてそれぞれC社からの給与収入及びC社からの配当収入について課税されることになる。

2 国内法上の取扱い

所得税法においては、双方居住者について規定していない。

租税条約を締結している国については、租税条約において双方居住者の調整規定の有無によって双方居住者についての課税関係が調整される場合とされない場合が出てくることになる。

3 双方居住者の振分け

双方の締約国の居住者に該当する個人について

ては、次によりその課税地位を決定することとされている（OECDモデル租税条約4条2項）。

(1) 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居が双方の国内に存在する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係のより密接な国（重要な利害関係の中心がある国）の居住者とみなす。

(2) その重要な利害関係の中心がある国の決定ができない場合又はその使用する恒久的住居がいずれの国にも存在しない場合には、当該個人は、その常用の住居が存在する国の居住者とみなす。

(3) 常用の住居が双方の国に存在する場合又はいずれの国にも存在しない場合には、当該個人は、自己が国民である国の居住者とみなす。

(4) 当該個人が双方の国の国民である場合又はいずれの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、問題を合意により解決する。

我が国が締結した租税条約においては、主として、上述のOECDモデル租税条約の規定に準拠したものと、協議により振り分けるものとに分かれている。

4 双方居住者の振分けにより我が国の非居住者とされた場合の課税関係

租税条約の規定により、A国の居住者、日本の非居住者とされた場合には、租税条約の適用上は、日本の非居住者とされる。

また、租税条約実施特例法6条（双方居住者の取扱い）は、次のように規定されている。

「所得税法2条1項3号に規定する居住者で租税条約の規定により当該租税条約の相手国の居住者とみなされるものは、同法及び地方税法の施行地に住所及び居所を有しないものとみなして、所得税法（15条及び16条を除く。）、地方税法（当該租税条約の規定の適用を受ける住民税（道府県民税、市町村民税、都民税及び特別区民税をいう。）又は事業税に係る部分に限る。）及びこの法律の規定を適用する。」

したがって、租税条約の規定によって非居住者とされる者は、所得税法及び地方税法上も非居住者とみなして課税関係が適用されるため、我が国に恒久的施設を有しない非居住者である者は、国外源泉所得については、我が国の課税の対象とならないこととなる。

このような規定を設けた理由としては、同一の納税者が同時並行的に居住者及び非居住者に該当することとなると、その課税関係が極めて複雑なものとなる立法技術上の事情に基づくものと考えられている。

ただし、A国との間に我が国との租税条約が締結されていない場合、双方居住者として、双方の国において居住者として課税されることになる。

5 入国管理上の地位との関係

所得税法上の居住者又は非居住者の判定に当たって、入国管理上の地位は、我が国に住所を有するかどうかの判定の要素の一つとはされるものの、実際に生活の本拠かどうかは別途判定することとされている。

したがって、短期滞在の在留許可しか有しない場合であっても、居住者と判定されることはあり得ることに留意しなければならない。

6 まとめ

A国と租税条約を締結していない場合、C社からの給与収入及びC社からの配当収入について、A国及び我が国の双方の国で居住者として課税されることとなる。我が国においては、二重課税の調整として外国税額控除を適用することになる。

A国と租税条約を締結しており、双方居住者の振分けにより、A国の居住者、我が国の非居住者とされた場合、C社（我が国の外国法人）からの配当収入は、我が国では課税されないこととなる。C社からの給与収入については、我が国での勤務に対応する部分の金額が非居住者の国内源泉所得として課税されることとなる。