

183日ルールと我が国での居住形態

税理士 高山 政信

〔事実関係〕

内国法人A社の創業者で同社役員である我が国の居住者Bは、海外への移住を考えており、富裕層に対して永住者への受入れに積極的なシンガポールに居住地を移すことを考えている。その場合、Bは、A社の代表権のある役員であるが、後継者への経営権等の委譲を近い将来に予定しているものの、それまでは、代表取締役として、必要の都度帰国して、取締役会への出席や取引先との会合、国内工場の管理等をする予定である。

国内での滞在日数が183日を超えない場合、我が国の課税上、非居住者として取り扱われるのか。なお、Bの妻はBが所有する国内の家屋に居住を継続しており、子供達は、独立して別世帯を構えている。

〔ポイント〕

国外へ居住することとなった場合の居住形態について、次の項目に分けて検討する。

- 1 183日ルール
- 2 我が国での居住者及び非居住者の意義と課税所得の範囲
- 3 住所及び居所の意義
- 4 住所を有しないことの推定規定の適用
- 5 シンガポールでの課税関係
- 6 租税条約の適用関係

〔検討〕

我が国では、居住者であるか非居住者であるかの区分により、その課税関係が異なっており、

場合によっては我が国での納税額に著しい差異が生じることがある。居住者であるか非居住者であるかの居住形態の判定が重要であることの原因がここにある。

今回は、居住者だった者が、国外で居住することとなる場合を検討する。

1 183日ルール

183日ルールとは、その国の居住者であるかどうかの判定を、その国に183日超滞在しているかどうかで判定することをいう。中国、米国等の多くの国によって採用されているが、我が国では、居住者の判定について183日ルールによることを明示した規定や取扱いはない。

居住者の判定についての183日ルールと混同するのは、我が国と租税条約を締結している場合に短期滞在者免税を規定する場合との課税関係である。

現地に183日超滞在しないと課税されないの、租税条約の締結相手国で課税される実態から判定して、逆に、日本においても183日超滞在しなければ課税されないと考えているようである。

この短期滞在者免税の規定が適用されるのは、租税条約を締結した相手国において居住者、我が国では非居住者とされている場合に限定されるので、そもそも、相手国で居住者とされているからといって、必ずしも、我が国の居住者ではないとはいえないことである。

2 我が国での居住者及び非居住者の意義と課税所得の範囲

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(所法2三)。居住者は、永住者と非永住者に分かれる。

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いう(所法2四)。

永住者はすべての所得について課税される(所法7一)。非永住者は、国内源泉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が課税される(所法7二)。

非居住者とは、居住者以外の個人をいう(所法2五)。

非居住者は、所得税法164条1項各号に掲げる非居住者の区分に応じそれぞれ同項各号に掲げる国内源泉所得については確定申告の対象とされ、同条2項各号に掲げる国内源泉所得については所得税が分離課税される(所法7三)。

3 住所及び居所の意義

我が国では、居住者の判定を、まず、住所の有無により、住所がない場合は現在まで引き続いて1年以上居所を有するかによっている。

(1) 住所

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こととされている(所基通2-1)。

(2) 居所

居所とは、その者の生活の本拠ではないが、その者が多少の期間継続して現実に居住する場所と考えられている。

4 住所を有しないことの推定規定の適用

居住する場所が国外へ異動する者の住所が、国内にあるか国外にあるかどうかについては、所得税法施行令15条(国内に住所を有しない者と推定する場合)に推定規定が置かれている。

(1) 推定規定

海外に居住することとなった個人が、住所を有しないことについて、次のとおり規定している。

「1 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。」

(2) 通達での取扱い

国外において事業を営み若しくは職業に従事するため国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、所得税法施行令15条1項1号の規定に該当するものとされている(所基通3-3)。

以上によれば、①Bは、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していないこと、②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といえないことから、国外に住所を有すると推定されないこと

になる。

逆に、国内に自己が所有する家屋があり、そこに配偶者が居住を続けていることや内国法人の代表取締役であることなどを総合的に判断すると、住所が引き続き国内にあると判定される可能性が強いものと考えられる。

5 シンガポールでの課税関係

(1) 居住者の意義

シンガポールでは、賦課年度の直前の歴年において183日以上シンガポールに滞在する者は居住者とされる。さらに、シンガポールでの勤務が3課税年度以上にわたる場合には、たとえ入国の年あるいは出国の年の滞在期間が183日未満であっても、実務上居住者とみなされる。また、シンガポールでの勤務が2課税年度にまたがり、連続して183日以上にわたる場合、両課税年度において居住者とみなされる。

(2) 居住者の課税所得の範囲

シンガポール居住者の課税所得の範囲は、シンガポールの非居住者と同様に、シンガポール国内源泉所得だけである。シンガポールの国外源泉所得については、シンガポールへの送金又は受領の有無にかかわらず免税である。ただし、シンガポールにおけるパートナーシップを通じて受領する国外源泉所得については免税とされない。

なお、シンガポールにおいては、その者のシンガポールでの投資の履行やシンガポールに保有する資産等によって永住権が与えられており、シンガポールにおいては居住者として取り扱われている。

6 租税条約の適用関係

以上によれば、Bは、日本及びシンガポールの双方の国において居住者として取り扱われようである。

日本とシンガポールとの間には租税条約が締結されており、その条約の4条2項(居住者)に、双方居住者については、次のように規定されている。

「2 1の規定により双方の締約国の居住者に

該当する個人については、次の原則によるものとする。

- (a) 当該個人は、その人的及び経済的關係が最も密接な締約国(重要な利害關係の中心がある国)の居住者とみなす。
- (b) その重要な利害關係の中心がある締約国を決定することができない場合には、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。」

Bが双方居住者とされた場合には、まず、重要な利害關係の中心がある国はどちらか、次に、常用の住居を有する国がどちらか、それらによって判定できない場合は国籍によって判定し、それでも判定できない場合は権限のある当局の合意によって解決することと規定されている。

Bの場合は、人的及び経済的に我が国との關係が密接と認められることから、我が国の居住者とされる可能性が強いものといえよう。

7 まとめ

我が国には183日ルールによる簡便な居住者の判定規定がないので、居住者だった個人が国外へ居住する場合の居住形態の判定は、海外現地法人等への転勤の場合を除いて、非常に難しいといえよう。