

双方居住者の振分け

〔事例〕

米国籍を有するAは、米国加州で牧場経営を行い、同州に自己の所有する住居を有し、そこに、配偶者及び2人の子女が居住している。

一方、Aは、わが国においても、東京でレストランを経営し、そのレストランに近接する地にわが国滞在中に居住の用に供するマンションの一室を所有している。

Aは、牧場経営及びレストラン経営のため日米両国間を頻繁に往復しているが、日米両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。

なお、Aは上記の牧場経営及びレストラン経営により稼得する所得のほか、イギリス法人から受領する配当及びフランスに所在する銀行からの預金利子の収入がある。

Aは、米国の国内法上米国の居住者とされ、またわが国の所得税法上もわが国の居住者として扱われている。

〔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とに区分し、居住者についてはいわゆるグローバルな課税（所得の発生の場所のいかんを問わず、その者の稼得するすべての所得に対して課税すること）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。

このような居住者と非居住者との区分は、それぞれの国がその国内法において定めているこ

とから場合によっては、同一の者が2国の居住者に該当するケースが生じる。この場合、その2国間で租税条約の締結があるときは、租税条約の規定に基づいて、2国のうちいずれかの居住者に振り分けて課税関係を定めることとしている。

租税条約の締結がない場合には、その納税者は、両国のいずれにおいても居住者とされ、それぞれのグローバルな課税を受ける結果となる。

〔解説〕

1 米国及びわが国における居住形態の判定

米国においては、Aは牧場経営を行い、米国を出国する場合にも、そのつど短期間で帰国が予定されているので、米国の居住者として扱われることとなる。

わが国においては、国内に引き続いて1年以上居所を有する者は居住者とされている（所法2④三）が、Aの場合、頻繁に日本からの出国があるものの、わが国にマンションを所有し短期間で再入国が予定されているので居住者として扱われる（所基通2-2）。

したがって、Aは、日米両国のそれぞれの規定により、両国のいずれもの居住者に該当することになる。

2 租税条約による双方居住者の振分け

租税条約は、ある納税者についての2国間でのそれぞれの課税関係を定めるものであるが、その対象となる納税者は、一方の締約国の居住者で他方の締約国の非居住者とされるものであ

る。したがって、双方の居住者については、結果的に租税条約の規定が全く適用されないこととなる。そこで、それぞれの国の国内法上居住者とされるいわゆる双方居住者については一定の基準によりいずれかの居住者に振り分けることとしている。

日米租税条約においては、同条約第3条(3)の規定により、次のような振分け基準を定めている。

- ① 恒久的住居が所在する場合には、その恒久的住居の所在する国の居住者とする。
- ② 恒久的住居がいずれの国にも所在するか、又はいずれの国にも所在しない場合には、その者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)の居住者とする。
- ③ 重要な利害關係の中心の所在する国を決定することができない場合には、常用の住居が所在する国の居住者とする。
- ④ 常用の住居が双方の国に所在する場合又は所在しない場合には、その国籍を有する国の居住者とする。
- ⑤ いずれの国の国籍をも有する場合又は有しない場合には、両国の権限のある当局間の合意によりいずれかの国の居住者とする。

したがって、本件においては、Aについて、①恒久的住居の有無、②重要な利害關係の中心の場所、③常用の住居の有無、④納税者の国籍等についての事実に基づく判定が必要とされるわけである。

ところで、双方居住者の振分けについては、従来判定上問題となった具体的事例が少なく、また、条約上規定されている「恒久的住居」、「重要な利害關係の中心の場所」、「常用の住居」といった文言の概念が必ずしも明確ではない。Aが所有する米国の住居の規模、財産的な価値等がわが国で所有するマンションの一室に比しすべて上回る場合には、そこにAの配偶者及び

子女が居住していることからこれをのみ恒久的住居とみる考え方もあり得るし、また、わが国のマンションもAがわが国でレストランの経営を行う限り、恒久的にその使用が予定されるものとして「恒久的住居」に該当するとして、日米両国それぞれに「恒久的住居」が併存するとする解釈も可能である。

本件の場合、実際には、具体的な細部におたる事実關係をベースにその振分けの判定が行われることとなろうが、最終的にはAが米国籍を有することから、米国の居住者として振り分けられる可能性が大といえる。

3 双方居住者の振分けによりわが国の非居住者とされた場合の扱いについて

日米租税条約の規定によりAが米国の居住者、日本の非居住者とされた場合には、同条約第3条(3)の規定によりAは日米租税条約の規定の適用上はわが国の非居住者とされる。

ところで、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第6条により、租税条約の規定により、わが国の非居住者とされたものについては、所得税法上非居住者とみなして所得税法の適用を行うこととされているため、Aが取得するイギリス源泉の配当及びフランス源泉の利子は、いずれも国外源泉所得に該当するのでわが国での課税の対象とならない。

すなわち、日米租税条約の規定により、わが国の非居住者とされた者については、日米両国間の課税關係についてのみ、その者を非居住者として扱うのでなく、日米租税条約に關係のない所得についても、一律に非居住者としての課税を行うものである。

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併行的に居住者及び非居住者の双方に該当することとするとその課税關係が極めて複雑なものとなる立法上の技術的な事情に基づくものといえよう。(税務事例研究会)