

## 税法と判定基準としての国籍基準

### 1 問題の所在

個人の税務に関連する税法である所得税法及び相続税法において、その個人の居住形態を判定する場合、これらの税法は、所得税法では納税義務者を居住者と非居住者、相続税法では納税義務者を無制限納税義務者と制限納税義務者に区分をしているが、その個人の国籍によりその課税上の地位を判定することを原則として行っていない。

このように、居住者と非居住者の区分を基準として税法に規定する国は日本以外にも多くあるが、それ以外の少数派として、国籍による基準を採用している国として米国等がある。国籍基準を採用している米国は、日本等と異なり、国籍（市民権）を区分の基準としていることから、米国市民権を有する者は、世界のどこに住んでいても米国において全世界所得を申告する義務を負うことになる。

これまで我が国の所得税法及び相続税法において、国籍という用語が使用されてきた例はあるが、居住地国の税負担を回避するために各国を転々として税逃れをする個人（「永遠の旅人」又は「永遠の旅行者」といわれている。）が出現する等の事態を受けて、国籍基準が見直されることも今後考えられるのである。本論はこの場合の問題点を検討する。

### 2 国籍選択について

我が国の場合、国籍法及び国籍法施行規則の規定により、重国籍になった日本国民は、国籍

の選択を行う期限が次のように定められている（国籍法第14条）。

① 重国籍になったときが20歳以前である場合は22歳に達するまで

② 重国籍になったときが20歳に達した後である場合はその時から2年以内

重国籍で上記の期限内に日本国籍を選択しない者に対しては法務大臣が書面により国籍の選択を催告することになる（国籍法第15条第1項）。この催告を受けた者は、その催告を受けた日から1月以内に日本国籍を選択しなければ日本国籍を失うことになる（国籍法第15条第2項）。

以上のことから明らかなように、我が国は、重国籍を認める米国の場合等と異なり、重国籍を認めていない。したがって、日本国籍を離脱して外国国籍を選択する場合、その者が日本に住所を有するときは住所地を管轄する法務局又は地方法務局、その者が外国に住所を有するときはその国の領事官（大使館又は公使館）に戸籍謄本、住所を証明する書面、外国国籍を有することを証明する書面を添えて、国籍離脱の届出を提出する（国籍法施行規則第3条）。

### 3 国籍が規定されている税法規定

国籍が法令に規定されているもので、国際税務に関連するものには次のような規定がある。

① 非永住者の定義において、「居住者のうち日本国籍を有しておらず」という規定がある。

② 日本国内に住所を有すると推定する場合、「その者が日本国籍を有し」という規定があ

# Topics of International Taxation

る。

③ 租税条約の双方居住者の振り分け規定（例えば日米租税条約第4条第3項）において、双方の締約国の居住者に該当する個人をいずれかの国の居住者と判定する場合、国籍により判定する基準が定められている。

④ 相続税法の納税義務者の規定（相続税法第1条の3）において、相続人又は受贈者である日本国籍を有する個人という条文がある。

特に、上記の①は、平成18年度の税制改正により、非永住者の旧法の定義を悪用した租税回避に対応するために現行のような規定に改められたものである。また、上記④は、平成12年度の税制改正により現行の規定になったものであるが、相続人又は受贈者である個人が、外国に住所を移すことにより制限納税義務者となって相続税又は贈与税の課税を回避することを防止するための規定である。

この例だけで速断するのは早計であろうが、個人の区分をする場合、居住者又は非居住者という区分に問題があると、次に、その解決策として国籍という基準が用いられる傾向がある。

## 4 国籍の離脱

この国籍基準の弱点は、その個人が国籍を離脱して外国国籍になった場合に法令の規定が適用できないということである。

仮に、上記3に掲げた法令が、日本国民は国籍を離脱することはないという仮定を前提としたものであれば、この仮定は非現実的であり、税法において国籍基準を偏重すると、国籍離脱という租税回避の手段が盛んになるという結果になりかねない規定であるということがいえよう。

例えば、本稿の冒頭で述べた「永遠の旅人」のような個人が増加した場合、現行の居住者・

非居住者という基準に加えて、国籍基準を重複させて個人の課税所得の範囲を定めた場合、その個人は、国籍を離脱して我が国の課税を逃れるかもしれない。

コンピュータ等の通信技術の発達、為替管理の規制緩和、航空運賃の引下げ、日本からの海外旅行者の増加、各国の税率引下げ等の要素を勘案すれば、外国に居住していても生活できる環境にいる者が今後も増加することになるだろう。

米国では、国籍基準を採用していることは既に述べたが、他方、国籍離脱についても税法上の手当を行っている（内国歳入法典第877条）。

例えば、米国の市民権課税を嫌って国籍離脱をしてタックスヘイブンの国民になった者がいるとする。この場合、この個人が米国市民権を有する者又は長期居住者であり、かつ、米国を離れる前の5課税年度の平均納税額が12万4,000ドル超であること、又は、この者の米国を離れる時点における純財産が200万ドル以上である場合等の要件を満たす場合、離脱後10年間にわたり納税義務が生じるのである。

したがって、今後、税法が国籍基準を採用する場合、国籍離脱した場合の処理に関する条項とセットにしないと、課税逃れのための国籍離脱という現象が生じる可能性があるだろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好