

非永住者規定の改正

1 非永住者の定義

個人の課税において、日本国内のみで勤務をする者、国内のみに投資を行う者は以下の居住形態の判定を行う必要はないが、日本と外国を行き来して勤務をしたり、国外に投資を行ったり又は国外で事業活動を遂行する個人の場合、その居住形態の判定が重要になる。このように個人の居住形態を区分する理由は、個人の課税所得の範囲がこの居住形態により異なるからである。

日本の所得税法においては、個人の居住形態は、国籍等による法的帰属ではなく、個人の住所の所在地に基づいて判定するという経済的帰属を重視して、居住者と非居住者に分類されている。さらに、居住者は、永住者と非永住者に分けられる。

以上に掲げたそれぞれの用語の所得税法における定義であるが、居住者は、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上住所を有する個人をいい、非居住者は、居住者以外の個人をいう、と定義されている。そして、さらに、居住者が先に述べたように、非永住者と非永住者以外の居住者（永住者）に分けられている。

非永住者は、平成17年度まで「居住者のうち、国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は住所を有する個人をいう。」と定義されていたが、平

成18年度にこの定義は改正されている。この改正については以下において触れる。

この居住形態の判定は、個人の課税所得の範囲を決定することになるが、居住者の定義に使用されている住所とは、個人の生活の本拠をいい（所基通2-1）、居所とは、生活の本拠ではないが、多少の期間継続して現実に居住する場所をいう。さらに、住所の有無の推定規定（所令14、15）の規定がある。

2 課税所得の範囲

前記1で述べたように、個人の課税において、その居住形態が決定すると次にその課税所得の範囲が決まることになる（所法7）。その各居住形態別の課税所得の範囲は次のとおりである。

- ① 永住者の課税所得の範囲は全世界所得である。
- ② 非永住者の課税所得の範囲は、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である。
- ③ 非居住者の課税所得の範囲は国内源泉所得である。

3 非永住者という区分ができた理由

世界各国の税制における個人の居住形態は、英国のように複雑な居住形態を使用している場合を除いて、多くの国では居住者と非居住者の二つに分類する例が多い。我が国は、非永住者

Topics of International Taxation

という外国に例のない居住形態を規定している。

この非永住者という居住形態は、昭和32年度税制改正により創設された概念である。このような居住者と非居住者の中間のような概念を作り出した背景には、第二次大戦終了後の我が国の外国人課税の変遷が影響している。

非永住者が創設された理由としては、生活の本拠が外国にあり、一定の滞在期間後に本国に帰国することが予定されている者について、一般の居住者の場合と同様に課税することは実情に即さない面があること、第二次大戦後の外国人課税が半額課税等軽課であったこと等から、一般の居住者と同様に課税を行うことによる税負担の急増を避ける意図があったものと思われる。

4 平成18年度改正による非永住者の定義

平成18年度改正による非永住者は、「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。」と定義されている（所法2①四）。

このような改正に至った理由として、政府税調の資料（平成17年11月8日 基礎小44-2）において、次のような非永住者制度の適用事例を挙げている。

① 外資系企業に就職したA氏（日本国籍）は、国外で数年間勤務した後、日本企業に転職し、日本の自宅から通勤しているが、永住の意思がないとして非永住者制度の適用を受けている。

② 外資系金融機関の日本支店に勤めるB氏は、

平成9年に来日した後、平成13年まで非永住者として申告した。平成14年の途中にいったん米国に帰国した後、平成15年に再度来日し、平成15年から改めて非永住者の適用を受け始めている。

この政府税調資料にある事例は、いずれも非永住者の定義等の適用に問題があると思われるものである。上記①は、非永住者の定義にあった「居住者のうち、国内に永住する意思がなく」という箇所を逆手に取ったもので、一般には日本国籍のある者であること等を理由として、帰国後永住者として扱われることになるのが通常である。

上記②は、非永住者の定義のうち「現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人をいう。」という期間による判定を回避した事例であろう。すなわち、平成9年から平成13年までの4年間経過後に一度外国に出ることにより期間の計算が中断して、再来日によりこの期間計算が洗い替えられて、平成15年の再来日からリフレッシュ・スタートして永住者となる5年超の期間の適用を避けている。

いずれにせよ、今回の改正は、永住者となることを回避するために非永住者概念を適用することを防止する意図がある。しかし、今回の改正は、このような事例に対処するためのものであり、非居住者概念自体の継続性について今後の議論となった点は問題の先送りといえよう。

中央大学商学部教授

矢内 一好