

英国所得税法における居住者課税と2008年改正

1 三つの概念

英国の所得税法では、個人は、居住者 (Resident)、通常の居住者 (Ordinary Resident)、永住者 (Domiciler)、非居住者に区分される。この英国所得税法における区分は、独特のもので、日本の個人の居住形態と課税所得の範囲と対比することは難しいといえる。以下では、英国課税当局の作成した文書 (国際シリーズ文書番号 IR20 「居住者と非居住者」) を参考に、本論は、居住形態の区分と課税所得の範囲及びこれらに関連する2008年改正事項に触れることとする。

2 居住形態判定の要件

居住者と通常の居住者を判定する際の基礎となる居所 (residence) と通常の居所 (ordinary residence) という用語については、英国税法に定義はなく、その解釈は判例等に依存している。

(1) 居住者

個人は、1課税年度に183日以上英国に滞在する場合、例外なく居住者となる。この場合の日数換算については、合計日数で判定することから、継続した滞在である必要はなく、また、当該年度中に出入国を繰り返しても判定に影響しない。これまで日数換算については入国日と出国日を計算に入れなかったが、2008年歳入法により、2008年4月6日以降は、原則として、入国日と出国日を算入するが、実務上は午前零時の回数でカウントされる^(注)。

上記の要件以外に、一課税年度183日未満であっても、いずれかの年に経常的に英国に入国

し、その翌年以降4課税年度にわたり、各課税年度平均で91日以上英国に滞在する場合、原則として居住者として扱われることになる。

(2) 通常の居住者

通常の居住者は、英国に何年間にわたり居住する個人で、1課税年度に183日を超えて英国に滞在しても、通常英国外に居住している場合は、居住者であっても通常の居住者には該当しない。また、英国に通常居住しているが、ある年度の間、海外に滞在して英国を留守にする場合、通常の居住者であるが、居住者ではないことになる。

(3) 永住者

一般的に英国に恒久的住居を有する者は、永住者となる。このドミサイルという概念は国籍又は居所とは異なる概念である。英国にドミサイルを有する個人をここでは永住者と分類しているが、国際私法の分野では、ドミサイルを住所と訳している。

国際私法の分野では、英国法におけるドミサイル概念は、次の三つに分けられている (櫻田嘉章『国際私法 (第5版)』87頁 (有斐閣 平成18年11月))。

- ① 本源住所 (domicile of origin) は、人が出生によりその親から法律上当然に取得するものである。
- ② 選択住所 (domicile of choice) は、一定の年齢に達した後自らの選択により取得するもので、取得要件、特に永住の意思の認定が厳格になされる。
- ③ 従属住所 (domicile of dependence) は、特定の人の住所に依存して住所が定まるものである。

Topics of International Taxation

英国税法上のドミサイル概念は、その国を母国とする者であり、民法上の住所とは異なる概念といえる。

3 居住形態と課税所得の範囲

居住者は、原則として、全世界所得が課税所得の範囲である。ただし、居住者であるが通常の居住者又は永住者でない者の場合、国外所得のうち英国に送金された部分が課税対象となる。居住者であるが永住者でない者又は居住者であるが通常の居住者ではなく、かつ、英連邦の国民あるいはアイルランド市民のいずれかの場合、この送金課税は、国外投資所得（アイルランド源泉分を除く。）に対して適用となる。

国外の譲渡所得の課税については、英国において送金課税を受ける場合は、次の者である。

- ① 居住者で、通常の居住者であるが、永住者でない者
- ② 居住者であるが、通常の居住者及び永住者でない者
- ③ 通常の居住者であるが、居住者及び永住者でない者

したがって、居住者と通常の居住者のいずれか又は双方に該当しないが、永住者である者は、その所得源泉地を問わず、すべての譲渡所得について英国で課税となる。

4 送金課税に関する2008年改正

(1) 改正前の送金課税

上記3で記述したように、次に掲げる者が英国で国外源泉所得について送金課税を受けることになる。

- ① 原則として、居住者であるが通常の居住者又は永住者でない者
- ② 国外投資所得の場合は、居住者であるが永住者でない者又は居住者であるが通常の居住者ではなく、かつ、英連邦の国民あるいはアイルランド市民のいずれかに該当する者

- ③ 国外譲渡所得の場合は、居住者と通常の居住者のいずれか又は双方に該当するが、永住者でない者

(2) 2008年改正事項

2008年財政法により上記の送金課税が改正され、2008年4月6日以降の課税年度に適用となる。送金課税に関する改正事項は次の二つである。

第1は、永住者でない者が7年間英国居住者であった後に、年間3万ポンドの追加の税を支払えば送金課税を利用することができるようになった（適用対象者から18歳未満の者を除く等の措置がある。）。この追加の税を支払わずに送金課税を選択しない場合、その者は全世界所得が英国における課税所得となる。この場合、改正法の施行のときに、過去の居住期間を考慮することになる。例えば、2008年4月にそれまでの英国居住の期間が5年であれば、残りは2年ということになる。この改正は、英国居住者にとってある種の税制上の優遇措置であった送金課税について、英国政府は、その継続を望むのであれば所定の税額を支払い、そうでないならば、全世界所得課税となるという選択を納税義務者に迫ったことになる。したがって、納税義務者は、年間3万ポンドと送金課税による節税額と比較して有利な方を選択することになる。

第2は、送金課税を選択する納税義務者は、人的控除が認められないこととなった。

(注) Crown, John, "The UK Budget-A Practitioner's View" (Tax Notes International, march 24, 2008. p. 1034).

中央大学商学部教授

矢内 一好