

非永住者課税の問題点

1 非永住者の定義

所得税における個人の居住形態は、最初に、居住者と非居住者に区分されている。

居住者は、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人」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。

居住者は、さらに、非永住者とそれ以外の居住者（永住者）に区分される。

非永住者は、平成17年まで「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居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。

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。

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不適切な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年の途中で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」という箇所を強調したもので、一般には日本国籍のある者であること等を理由として、日本に永住する意思の推定規定（平成18年度改正により廃止）の規定等に基づいて、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る。そのため、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。

2 非永住者の課税

非永住者に該当する納税義務者は、通常、日本の会社に数年間の予定で勤務する外国人社員が典型的な例であるが、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。

非永住者の課税は、居住者の課税所得の範囲が全世界所得であり、非居住者の課税所得の範囲が国内源泉所得であることから、非居住者であった者が、日本における滞在が1年を超えると居住者となることで課税上の激変を避けた

めに、昭和32年度の税制改正により、その中間の居住形態として創出されたものである。

この非永住者の規定は、租税条約にも影響を及ぼしており、例えば、日米租税条約第4条第5項に非永住者課税による二重課税排除に係る規定がある。

日本の非永住者規定と類似する規定は、英国の居住者 (Resident) の規定に見ることができる。英国の場合の居住形態では、永住者でない居住者と永住者 (Domicile) が区別されており、前者の課税所得の範囲は、選択により、英国国内源泉所得と国外源泉所得のうち英国に送金された部分とすることができる。英国の個人所得税では、この国外源泉所得のうち国内送金部分を課税する方式が古くから採用されており、英国以外では、この課税方法が現在のシンガポールにおける個人の課税に残っている。

3 非永住者課税の問題点

(1) 非永住者課税と短期滞在免税の場合

すでに述べたように、非永住者課税を受ける個人には、数年間日本に勤務する外国人社員が該当するケースが多い。この外国人社員の給与が本国で支払われる国外払いの場合は、次のような問題が生じることになる。

- ① 国外払いの給与所得は日本において源泉徴収の対象とならない。
- ② 国内源泉所得は、日本における勤務期間に対応すること (日数按分による計算) になるので、例えば、年のうちの3分の1を日本以外の国の関連子会社等へ出張等、年のうちの3分の2を日本国内で勤務しているのであれば、この3分の1の期間に対応する給与所得は国外源泉所得となり、日本への送金がない限り、日本における課税は生じないことになる。
- ③ この外国人社員の日本における課税は、申告納税である。
ここでの問題は、日本で課税所得の範囲とな

らない国外勤務分に相当する3分の1の部分である。この外国人社員が国外で勤務した国と日本との間に租税条約が締結されているとする。租税条約の給与所得条項には、短期滞在者免税という規定があり、一般的に、12か月の期間で183日を超えない期間の滞在であれば、その国において課税が免除されることになる。結果として、この外国人社員は日本における居住形態が非永住者であることから、国外源泉所得について送金がなければ課税がなく、また、役務を提供した出張先の国でも租税条約による短期滞在者免税により課税がないという事態が生じることになる。

(2) 非永住者課税と第三国所得の場合

米国市民権を有する個人は、国外に居住していたとしても、米国において全世界所得課税を受けることから、この例には該当しないが、日本に滞在している期間に非永住者となり、その個人の本国でも非居住者となる者がこの例の該当者である。

この該当者が、日本に滞在中に、タックスヘイブン等において所得を取得した場合、このタックスヘイブン等において取得した第三国所得の課税関係が問題となる。

この例の者の課税関係を整理すると、次のようになる。

- ① 本国では、非居住者として、日本源泉所得及び第三国所得に対する課税はない。
- ② 日本では、非永住者として、国外源泉所得からの送金があれば、国内源泉所得のみの課税となる。
- ③ 第三国所得は、その所得源泉地国で課税がなければ、本国、日本でも課税はない。

この種の所得は、OECDによるBEPS (税源浸食と利益移転) 防止の活動計画の対象となっている国際的な二重非課税となる。

中央大学商学部教授

矢内 一好