

ドミサイルと住所

1 ドミサイル (domicile) の意味

国際税務の領域において、ドミサイル (domicile) という用語に出会うことがある。英語の辞書によれば、居所、住所、法定住所、本籍等、多様な訳が付されている。

例えば、日米租税条約第4条第1項(居住者条項)の日本語訳は次のようになっている。「この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいい、次のものを含む。」

この上記の規定にある、住所の英文表記は domicile、居所の英文表記は residence になっている。そして、居住者は resident である。

しかし、このドミサイルという用語は、国により異なった使用がなされているといえる。その典型例が英国である。

2 英国における個人の居住形態

個人の課税所得の範囲は、居住者と非居住者では異なっている。これは日本の税法も英国の税法も同様な規定である。

日本の場合、所得税法においては、居住者(所法2①三)、非永住者(所法2①四)、非居住者(所法2①五)の定義があり、居住者のうち非永住者以外の居住者については、特に用語の規定はないが、一般に永住者と称されている(所法7①一)。そして、この居住形態ごとに、日本における課税所得の範囲が異なっている。

すなわち、非永住者以外の居住者(永住者)は、すべての所得(全世界所得課税)であり、非永住者は、所定の国外源泉所得以外の所得及びこれ以外の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り、非居住者は、国内源泉所得が課税所得の範囲である。日本の所得税法における特徴は、非永住者という概念があり、その課税所得算定に送金課税が採用されていることである。

英国では、2013年財政法による改正が行われる前の段階で、個人の居住形態は、居住者(resident)、通常の居住者(ordinary resident)、ドミサイル(domicile)のある者、非居住者(non-resident)に区分されていた。このうち、通常の居住者は、2013年財政法により廃止され、現在は使用されていない。この概念は居住者とも異なり、裁判により確立したものであり、数年間英国居住者である場合、通常英国に居住していることから、通常の居住者となる。通常の居住者が問題となるのは、英国国外源泉所得がある場合で、この所得は英国で課税となる。

3 英国税制等の特殊性

英国の税制については、いくつかの前提の理解が必要となる。

1つは「外国」という用語である。例えば、英国王室直轄地であるチャンネル諸島、マン島は、税制上外国となる。この英国の例は、米国における「属領」と類似しているものがある。米国税法では、グアム、プエルトリコ等の米国属領は、税法上、外国という扱いである。

なぜ、この「外国」という定義が重要かという点、英国税法には、日本の非永住者課税と同

Topics of International Taxation

様に、送金課税基準 (remittance basis) という規定があり、所定の居住形態の個人にとって、国外源泉所得が生じたとしても、発生基準 (arising basis) ではなく、送金課税基準を選択することができるのである。

この規定の意味するところは、特定の居住形態の個人の場合、国外源泉所得が生じたとしても、発生基準により英国の課税所得に含まれるのではなく、送金課税基準を選択することにより、国外源泉所得を国外に留保して英国に送金しなければ、英国において課税にならないということである。

理解の前提のための第2の点は、次に掲げる表である。

1965年	Capital Gains tax (以下「CGT」という。)を導入。
1996・1997課税年度	個人所得税に申告納税制度導入。
2009年4月5日まで有効	HMRC, Residents and non-residents : Liability to tax in the United Kingdom (IR20)
2010年	HMRC RDR1, Residence, domicile and the remittance basis: PART 5の送金課税の項は、2010年2月改訂。他は、2010年12月改訂。
2013年	2013年財政法の第218条、第219条及びシエジュール45により Statutory Residence Test (SRT) 導入。
2013年12月	HMRC : Guidance note : Statutory Residence Test (SRT) 公表。

英国は所得税に株式等の譲渡収益を課税する規定がなく、富裕層に対する税制上の優遇措置という批判を受けて、1965年にCGTを導入したのである。したがって、所得税法が適用となる所得とCGTが適用となる利得の双方を英国国外源泉所得ということになる。

なお、上記の2013年財政法により改正されたSRTによる区分を適用した場合、個人は次の3つのいずれかに分類されることになる。

1	確定英国非居住者 (Conclusively UK nonresident)
2	確定英国居住者 (Conclusively UK resident)
3	英国居住形態判定のための英国との密接関連テスト (sufficient ties tests)

個人が、上記1又は2に該当しない場合、3により判定されることになる。

4 英国におけるドミサイルの意味

英国税法上、ドミサイルは永住地 (permanent home) の場所のことである。ドミサイルは、一般的な法概念であり、国籍との関連がなく、住所地とも別である。英国居住者であっても、ドミサイルが他にあることもある。国外源泉所得或いは国外のキャピタルゲインを有する者の場合、ドミサイルの判定は重要である。ドミサイルには、後発的ドミサイル (domicile of choice) と血統ドミサイル (domicile of origin) がある。前者は、裁判等を通じて取得したドミサイルであり、後者は、出生地或いは両親からの血統によるドミサイルである。感覚的に、ドミサイルは「ふるさと」に近い概念と思われる。

課税上では、2013年財政法による改正後、個人の居住形態と課税所得の関係は次のように整理されることとなった。

1	居住者(原則)	全世界所得が課税となる。
2	非居住者	英国国内源泉所得のみが課税となる。
3	居住者であるがドミサイルがない場合	国外所得と国外キャピタルゲイン (FCG) について送金がない場合英国における課税なし。

また、このドミサイルの有無は、英国の相続税の課税にも影響を及ぼすことから、重要な課税要件ということになる。

中央大学商学部教授

矢内 一好