

論 説

居住者・非居住者の課税上の問題点

税務大学校研究部主任教授

木 村 直 人

◆SUMMARY◆

本稿は、経済・社会のグローバル化が進展し、ヒト・モノ・カネ・情報のグローバルな流れが拡大している状況において、我が国の所得税法における納税義務者が、国籍によらず居住地によって判定されることから、居住者と非居住者の区分をする際に問題となる「住所」の所在について過去の裁判例を参考に整理・検討するとともに、同じ居住者であっても永住者と非永住者とで課税所得の範囲が異なることから生じる課税上の問題点、外国人居住者・非永住者・非居住者の確定申告上の問題点・留意事項について、整理・検討したものである。

(税大ジャーナル編集部)

## 目 次

1	はじめに	123
2	居住者と非居住者の区分	124
	(1) 居住者と非居住者の定義	124
	(2) 永住者と非永住者の定義	124
	(3) 永住者、非永住者と非居住者の課税所得の範囲	124
3	居住者と非居住者を区分する基準	124
	(1) 住所又は居所の意義	124
	(2) 「住所＝生活の本拠」を決定する基準	125
	(3) OECD モデル租税条約における居住者	128
4	非永住者制度の意義	128
	(1) 非永住者制度の沿革	128
	(2) 非永住者制度の意義についての考え方	133
5	居住者、非永住者、非居住者の申告	135
	(1) 外国人居住者の申告	135
	(2) 非永住者の申告	135
	(3) 非居住者の申告	136

## 1 はじめに

経済・社会のグローバル化の進展により、「資本や労働力の国境を越えた移動が活発化するとともに、貿易を通じた商品・サービスの取引や、海外への投資が増大することによって世界における経済的な結びつきが深ま<sup>1)</sup>り、ヒト・モノ・カネ・情報のグローバルな流れが拡大している。

所得税法は、個人納税義務者を国籍<sup>2)</sup>ではなく、「国内に住所、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有するか否か」によって、居住者（居住者は、さらに非永住者とそれ以外の居住者（狭義の居住者、以下「永住者」という。）に区分される。）と非居住者に区分する「居住地主義」<sup>3)</sup>を採用している。そして、居住者と非居住者では課税所得の範囲が異なることから、最近とみに活発化している経済活動及び人の移動のグローバル化の進展により、公平な課税の実現にとってその適切な区分の重要性はますます増加している。

そして、居住者であっても、永住者と非永住者では課税所得の範囲が異なるため、永住者と非永住者の区分を適正に行うこともまた重要である。

また、上記のとおり所得税法は、納税義務者を国籍により区分していないため、確定申告義務を有する居住者は、外国人も日本人も国籍の如何を問わず同様に確定申告を行うこととなるが、外国人居住者に対しては、社会政策的な配慮から規定されている所得税法の特別な規定が適用されない場合がある。

本稿は、このような居住者と非居住者の区分について、裁判例を参照しつつ整理・検討するとともに、非永住者の意義と永住者との区分及び外国人居住者等の確定申告における問題点・留意事項について、整理・検討するものである。

## 2 居住者与非居住者の区分<sup>4</sup>

### (1) 居住者与非居住者の定義

所得税法は、居住者とは、「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（法2条3号）、非居住者とは「居住者以外の個人」をいう（法2条5号）と規定しており、居住者か非居住者かは、「国内に住所又は現在まで引き続いて1年以上居所を有するかどうか」によって区分されることになる。

なお、国家公務員又は地方公務員<sup>5</sup>は、国内に住所を有しない期間についても、国内に住所を有するものとみなされて、所得税法の規定（10条（障害者等の少額預金の利子所得等の非課税）、15条（納税地）及び16条（納税地の特例）の規定を除く。）が適用される。

ただし、国家公務員又は地方公務員であっても、日本国籍を有しない者及び日本国籍を有する者で、現に国外に居住し、かつ、その地に永住すると認められるものについては、この取扱いは適用されないこととされている（法3条1項、令13条）。

### (2) 永住者与非永住者の定義

所得税法は、また、居住者を永住者与非永住者に区分し、非永住者とは、「居住者のうち日本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（法2条4号）こととされており、非永住者以外の居住者が永住者に該当することとなる。

### (3) 永住者、非永住者与非居住者の課税所得の範囲

所得税法は、永住者、非永住者与非居住者の課税所得の範囲を、永住者については、「すべての所得」（法7条1項1号）、非永住者については、「法161条（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得（以下「国内源泉所得」という。）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」（法7条1項2号）、非居住者については、「法164条1項各号（非居住者に対する課税方法）に規定する非居住者の区分に応じそれぞれ同項各号及び同条2項各号に掲げる国内源泉所得」（法7条1項3号）と規定しており、それぞれの区分により、課税所得の範囲は大いに異なることとなる。

## 3 居住者与非居住者を区分する基準

### (1) 住所又は居所の意義

#### イ 住所の意義

所得税法には、住所に関する規定はなく、所得税基本通達2-1《住所の意義》に「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」との定めを置くのみである<sup>6, 7</sup>。

所得税法の適用に当たって「国内における住所の有無」が争われた神戸地裁昭和60年12月2日判決（判例タイムズ614号58頁、税務訴訟資料147号519頁）は、「住所の意義」について、「同法が、民法におけるのと同じの用語を使用している場合に、所得税法が特に明文をもってその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同じの意義を有する概念として使用するものと解するのが相当である。したがって、右の所得税法の規定における「住所」の意義についても、右と同様であって、所得税法の明文またはその解釈上、民法21条<sup>8, 9</sup>の定める住所の意義、即ち各人の生活の本拠と異なる意義に解すべき根拠をみいだし難いから、所得税法の解釈においても、住所とは各人の生活の本拠をいうものといわなければならない。」<sup>10</sup>と判示し、「住所」は、租税法の固有概念ではなく、民法からの借用概念であり、「住所の意義」は、「民法21条の定める意義」、すなわち「各人の生活の本拠」をいうものと

している<sup>11、12、13</sup>。

#### ロ 居所の意義

居所についても、所得税法に規定はなく、所得税基本通達にも定めがないが、神戸地裁平成14年10月7日判決は、『居所』についても、『住所』と同様民法22条<sup>14、15、16</sup>の定める居所と同様に解すべきであるところ、同条によれば住所を有しない場合には居所を住所とすると規定し、住所が存在する場合と同様の法的効果を付与していることからすれば、居所とイイうるためには一時的に居住するだけでは足りず、生活の本拠という程度には至らないものの、個人が相当期間継続して居住する場所をいうものと解される。」と判示<sup>17</sup>し、『居所』についても「民法22条の定める居所の意義と同様に解すべき」とし、「生活の本拠という程度には至らないものの、個人が相当期間継続して居住する場所をいうもの」としている。

これまでの我が国における訴訟においては、国内における「住所の有無」が争われることが多く、「国内における居所の有無」が争われた例はほとんど見られない。上記神戸地裁判決は、原告が非居住者に当たるか否かを判断するに当たり、まず、原告の住所が日本国内にあるか否かについて、「原告は、米国内に住所を有していること自体は争っていないところ、同事実及び上記認定事実を総合的に判断すれば、原告の日本における原告所有家屋での滞在は里帰り目的等の一時的なものにすぎず、客観的には原告の生活の本拠は米国内の住所であったと認められる。なお、乙1によれば、原告の夫である乙は、平成6年及び同7年については日本国内に1年の約半分程度は滞在していたことが認められ、原告と乙が生計を一にしている可能性がないとはいえないが、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するかという点は、原告の住所が日本国内にあるのか否かの判断をするに際しての補完的な役割

を果たすものと解すべきであって、上記で認定したとおり、原告が住所であると主張する場所での滞在期間（原告の日本での滞在日数は、平成6年1月1日から7日まで7日、8月16日から9月2日まで18日、12月26日から12月31日まで6日、平成7年1月1日から5日まで5日、5月1日から5月6日まで6日、8月14日から29日まで16日、12月20日から31日まで12日、平成8年1月1日から7日まで7日、5月3日から10日まで8日、カッコ内は筆者）が客観的に明らかである以上、上記可能性の存在によって前記認定が覆るものではない。」と判示し、住所が日本国内にあることを否定した後、次いで、居所が日本国内にあるかどうかについて、「上記で認定した日本での滞在日数からすれば、原告が継続して原告所有建物に滞在していた期間は最長でも18日であり、原告が原告所有家屋に相当期間継続して居住していたと認めることはできない。」と判示し、居所も日本国内にあることを否定したものであり、「国内における居所の有無」のみが争われたものではなかった。

そもそも、日本人に係る居住地判定の場合は、実務上、国内に住所があった者が国外にも生活の拠点を有することになった場合においてもなお国内に住所があるといえるかが問題となることが多く、一方、外国人、特に外国人非永住者に係る居住地判定の場合は、「国内における住所の有無」というよりも「国内における1年以上の居所の有無」が問題となることが多くなると思われる。これまでの裁判例は、その多くが日本人に係る居住地判定の争いであったことから、必然的に「国内における住所の有無」が争われることになったものと思われる。

#### (2) 「住所=生活の本拠」を決定する基準

「住所」が各人の「生活の本拠」であるとして、それでは「生活の本拠」を決定する基準にはどのようなものがあるかについて、上

記神戸地裁昭和60年12月2日判決は、「所得税法の解釈適用上当該個人の生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実、即ち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当である。」と判示し<sup>18</sup>、「生活の本拠」の判定基準として、「住居」、「職業」、「生計を一にする配偶者その他の親族の所在」、「資産の所在等」を掲げている。

「生活の本拠」について判示した他の裁判例も同様の判定基準を掲げており<sup>19</sup>、<sup>20</sup>、裁判においては、これらが「生活の本拠」の判定基準として定着していることが認められる。

これは、国内に居住することとなった個人が、①国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること、②日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足りる事実があること（国外に居住することとなった個人が、①国外において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること、②外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと）、のいずれかに該当する場合には、その者は、国内（国外）に住所を有する者と推定する旨規定する所得税法施行令14条（15条）における推定の基準（か

っこ内は、「国外に住所を有する者と推定する場合」とほぼ整合している<sup>21</sup>。

そして、裁判例は、「生活の本拠」の判定に当たっては、「住居」、「職業」、「国内において生計を一にする配偶者その他の親族の存否」、「資産の所在等」の客観的事実に基づき、「判定するのが相当」又は「総合的に判定するのが相当」とし<sup>22</sup>、判定の基礎となる事実及び認定事実を列挙した上で、「これらから判定すると」又は「それらを総合的に判定すると」、「生活の本拠」は国内又は国外にあると認められると判示する。しかし、これらの基準のうち、どの程度のもが国内又は国外にある場合に、国内又は国外に「生活の本拠」があると判定するのか、また、これらの基準をすべて同じレベルで評価すべきか等明確でない点も多く、個別事案における住所の「生活の本拠」の判定には困難が伴う。

しかし、具体的事案に即して、個別納税義務者の「生活の本拠」がどこに存在するかを判定する場合に、当該納税義務者がどのような者であるか、特にどのような種類の所得を稼得する者であるかによって、「住居」、「職業」、「国内において生計を一にする配偶者その他の親族の存否」、「資産の所在等」といった基準のうちどの基準がより重要性を有するか、その優劣は自ら決まってくるのではないと思われる。

「住居」の存在が必要であるのは当然のこととして、事業所得者や給与所得者であれば、通常、その生活において「職業」が占める割合は極めて大きく、経済的關係からも「職業」がより重要性を持つ基準となるとと思われる。特に、国内及び国外双方に「職業」を有する場合（又は国内外にわたって職務が遂行されるような「職業」を有する場合）には、国内又は国外の「職業」のどちらがより重要性を有しているか等にも注意を払う必要がある。世界的に幅広い活動をしている企業（又は企業グループ）において、その世界戦略に関与

している者である場合には、必ずしも、それぞれの国における滞在期間のみで、その生活の本拠を判定するのではなく、その企業（又は企業グループ）の活動の中心が所在する場所により、その者の「生活の本拠」を判定すべきことが必要となろう。通常は、裁判例<sup>23</sup>が示すように、当該国での滞在日数の多少が「生活の本拠」の重要な判定要素となると思われるが、必ずしも常に滞在期間の長さと同重要な職務の遂行とがイコールとなるものではなく、より短い滞在期間であっても重要な職務遂行地をもって住所とする必要がある場合も多いのではないと思われる。

「生計を一にする配偶者その他の親族」及び「資産等」の所在については、これらを本国に残して出国する場合には「生活の本拠」が依然として本国にある証左となることも考えられるが、必ずしも「生計を一にする配偶者その他の親族」のすべてを連れて又は「資産等」のすべてを持って出国する必要はないことから、あくまでも当該納税者本人についての考察を主とすべきであり、配偶者等の親族の固有の事情により居住地が選択された場合（例えば、自らの仕事のためあるいは子女の教育のため配偶者に同行できない場合）や有効活用の観点から資産等の所在地が選択された場合に、これらのことによって当該納税者本人の住所地判定が左右されてはならない。このような場合には、「生計を一にする配偶者その他の親族の存否」及び「資産等の所在」は、「補充的な考慮要素」ととどまることになると思われる。

生活の本拠の判定に当たって、「主観的な居住意思」、すなわち納税者個人の主観的な居住意思をどう考慮するかについては、裁判例は、「主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、このような居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い

場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」との判示（東京地裁）<sup>24</sup>がある一方で、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。」<sup>25</sup>との判示（東京高裁）もある。

地裁判決と高裁判決は、前者が「主観的な居住意思」を「必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため補充的な考慮要素」とするのに対し、後者が「居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当」としていることから、相反する考え方が示されているようにも見えるが、高裁判決も、「外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思」を総合判断の一要素としているのであって、その者の「定住の意思」を基準に判断するという意味での「意思主義」に立つものと判断することはできない。本件において、地裁判決はこのような「居住者の居住意思」が「外部から認識し難い」と判断したのに対し、高裁判決は「外部から客観的に認識しえた」と判断しているものに過ぎないとも考えられる。しかし、この場合の問題は、「何ををもって外部から客観的に認識しうる」と判断できるかであり、地裁判決と高裁判決で判断が分かれたように、この判断には困難な面があり、今後もその認定には議論が続くものと思われる。

なお、四宮和夫教授、能美義久教授<sup>26</sup>は、我が国の判例がかつては「意思主義」をとっていた（大決昭和 2.5.4 民集 6-219、最判昭和 26.12.21 民集 5-13-796）が、その後、「定住の意志が外部から認識しにくい」ことから「客観主義」の傾向を示している（最判昭和 27.4.15 民集 6-4-413）と述べる一方で、「も

つとも、住民票記載のための住所を定めた旨の届出（住民基本台帳法）や転居通知など、外部に現れた定住の意思は、客観的に生活の本拠を認定する場合の重要な資料となるであろう。」と述べており、学説も「外部に現れた定住の意思」を「客観的に生活の本拠」を認定する場合の重要要素と考えていることが示されている。

### (3) OECD モデル租税条約における居住者<sup>27</sup>

OECD モデル租税条約 4 条（居住者）は、第 1 項において、『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者をいう。」と規定して「一方の締約国の居住者」の意義を明らかにし、第 2 項において、「双方の締約国の居住者に該当する個人については、次によりその課税上の地位を決定する。」と規定し、2 つの居住地間及び居住地と源泉地国（又は所在地国）での課税の結果生ずる二重課税を解決しようとしている。第 2 項が規定する「双方の締約国の居住者」に該当する個人の課税上の地位を決定する基準は次のとおりである。

- ① 使用する「恒久的住居」が存在する国の居住者とみなす。
- ② 使用する恒久的住居が双方の国内に存在する場合には、その人的及び経済的關係のより密接な国（重要な利害關係の中心がある国）の居住者とみなす。
- ③ 重要な利害關係の中心がある国の決定ができない場合又はその使用する恒久的住居がいずれの国にも存在しない場合には、常用の住居が存在する国の居住者とみなす。
- ④ 常用の住居が双方の国に存在する場合又はいずれの国にも存在しない場合には、自己が国民である国の居住者とみなす。
- ⑤ 双方の国の国民である場合又はいずれ

の国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、問題を合意により解決する。

上記④が示すように OECD モデル租税条約は、「常用の住居」が双方の国に存在又は存在しないため、「常用の住居」によってはどちらの国の居住者であるかが判定できない場合には、「国民」である国の居住者とみなすこととしており、「国籍」を最後の判定基準として位置づけている。

また、上記⑤が示すように、OECD モデル租税条約は、ある個人が「双方の国の国民である場合又はいずれの国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、問題を合意により解決する。」と規定し、個人がどの国の居住者に該当するかが争われた場合の解決方法として、それぞれの国において、争訟（異議申立て、審査請求、訴訟）を提起する方法のほか、両締約国の権限ある当局の合意による解決法を提示している。

我が国が締結している租税条約も「相互協議条項」を設け、居住地の判定について両締約国の権限ある当局の協議に委ねることが可能となっている。平成 19 年 6 月 12 日付けの新聞報道<sup>28</sup>において、「両国政府が相互協議で合意に達し、私もそれを受け入れた」との納税者のコメントが掲載されており、居住地に係る争いについて、二国間協議の合意の成立により問題が解決された事例が存在することがうかがわれる。

## 4 非永住者制度の意義<sup>29</sup>

### (1) 非永住者制度の沿革

非永住者制度は、昭和 32 年の所得税法改正（昭和 32 年法律 27 号）により導入された制度であり、昭和 37 年の改正、昭和 40 年の所得税法の全文改正による条文整理を経て、平成 18 年の改正により現行の制度となった。非永住者制度は、他国にあまり例を見ない制度であり、その存在意義について

種々議論があるが、導入以来の規定の変遷は次のとおりである。

#### イ 導入時（昭和 32 年）の非永住者規定

旧所得税法 2 条 2 項（昭和 37 年法律 44 号改正以前のもの）は、「居住者のうち、この法律の施行地に現に住所がなく過去 1 年以上 5 年以下の期間居所又は住所を有する者（以下本条において非永住者という。）については、前項の規定にかかわらず、命令の定めるところにより、この法律の施行地に源泉がある所得の全部及びその他の所得でこの法律の施行地において支払われ又はその施行地外から送金されたものに対し、所得税を課する」と規定し、「居住者のうち、この法律の施行地に現に住所がなく過去 1 年以上 5 年以下の期間居所又は住所を有する者」を非永住者としていた。

立法担当者は、非永住者制度について、昭和 32 年の改正税法詳解「所得税法改正について」<sup>30</sup>において、「所得税法の施行地に居住する者（主として外国人）のうちには日本に永住する意思のないものもあるが、これらの者についても、現行所得税法は、1 年以上居所を有する場合についても、いわゆる『居住者』として、その所得の全部すなわち日本に源泉のある所得のほか、外国に源泉のある所得に対してもすべて所得税が課税される建前となっている。しかし、生活の本拠が外国にあり、一定の滞在期間後に本国に帰ることが予定されている者について、本人が日本に入国する前に本国で受けとり、本国で保有する資産所得等についても、一般居住者の場合も等しく課税することは実情に即しない面もあり、諸外国の立法例でも、わが国の所得税法のように一定期間居所を有する者に対して無制限の納税義務を負わせる建前としている場合でも、実際の運用面においては永住の意思がなくて入国した外国人は居住者とせず、非永住者として取扱いその本国に源泉の存る所得には課税しないこととして

いる例が多い。そこでこれらの諸点から居住者のうち、わが国に現に住所がなく、過去 5 年以下の期間居所又は住所を有する者を『非永住者』と呼ぶこととして、この非永住者についてはわが国に源泉のある所得の全部と外国に源泉のある所得でわが国で支払われ又は外国からわが国に送金されたものに対してのみ所得税の納税義務を有することとし、これらの所得について所得税を課税することに改められている。」とその制度創設の趣旨を述べている。

この制度創設の背景には、「所得税法等の国内規定に関する限り、終戦の直後においても外国人又は外国法人は課税状態に置かれて居たのであるが、連合軍総司令部の管理下にあったことと、日本国政府の行政力のこれ等外国人に対する浸透力の程度によって、その課税は日本国政府と総司令部間に交換された数次に及ぶ覚書を通じて逐次確認され確立されると云う経過を必要」<sup>31</sup>としたこと、また、旧租税特別措置法（昭和 21 年法律 15 号）4 条及び 5 条の 4 による外国人に対する税優遇措置もあり、昭和 25 年 7 月に居住外国人の非円通貨所得に対する我が国の課税権が復活した際においても、直ちに我が国の所得税を全面的に課税することは無理であつたことから、昭和 30 年まで経過的軽減措置がとられてきた（昭和 31 年改正により更に 5 年間、経過的に軽減措置の一部を残すこととされた。）経緯があり、昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申<sup>32</sup>は、このような状況を背景に答申を行い、これにより、上記のとおり、非永住者制度が創設された。答申の概略は次のとおりである。「居住外国人に対する所得税の課税が一般居住者と同様であるべきかどうか、この際あらためて反省する必要がある。居住者のうちでも、生活の本拠が外国にあり、一定の滞在期間経過後に本国に帰国することが予定されているような者については、一般の日本人居住者と同様

の課税をすることは無理ではないかという意見もある。ことに、これらの者が、わが国に入国する前に本国で得た資産について、本国で受けとり本国に保有する資産所得のごときは、一般居住者の外国源泉所得とはその性格を異にし、所得税課税の根拠ははるかに薄いといわなければならない。このような観点から、居住者のうち、何らかの基準によって外国人居住者を区別し、この外国人居住者については、国外に源泉のある所得を課税対象外におくのが適当であるとの意見がある。

(中略)。以上の観点に基き、当調査会は、居住外国人について、次のような措置をとることが適当であるとの結論に達した。(1) 外国に生活の本拠を有する居住者は、その居住期間があまり長期とならない限り、これを居住外国人として一般の居住者と区別する。

(2) 居住外国人の所得のうち、国内に源泉のある所得と、国外に源泉のある所得のうち国内で支払われ、又は国外で支払われたか国内に送金された部分の金額について、所得税を課税する。(3) 居住外国人の課税所得については、所得税の通常の控除及び累進税率を適用する。これらの措置は、従来の経過措置と異なり、恒久的措置とすべきである。」

このように、非永住者制度が創設された趣旨は、「居住外国人に対する特例措置」にあることが示されているが、実際に規定された条文においては、非永住者の定義に「居住外国人」の文言は存在せず、単に「居住者のうち」とされたことから、平成 18 年税制改正の問題意識の 1 つである「日本国籍を有する非永住者」問題が生ずる余地が存在していた。

ロ 昭和 37 年改正規定

昭和 37 年改正(昭和 44 年法律 44 号改正)により、非永住者の定義を「居住者のうち、この法律の施行地に永住する意思がなく<sup>33</sup>、<sup>34</sup>現在まで引き続いて過去 5 年以下の期間居所または住所を有する者(以下本条において非永住者という。)」<sup>35</sup>と変更したが、その趣

旨について、昭和 36 年 12 月税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明<sup>36</sup>は、「給与所得及び退職所得の課税」において、次のように述べている。「《問題の所在》(4) 戦後、来日した外国人について、税務執行上原則としてわが国に住所を有しないものとして取り扱っているのはさききのべたように住所の概念が外国人にとりドミサイルの概念と同様に理解される傾向があったことのほか、一定の外国人の給与所得に対し、わが国に住所がないことを要件として特別の軽減措置を講じた租税特別措置法の規定の適用があった時代から引きつがれたものである。また、現在では、この取扱いの結果、所得税法上『非永住者』を『日本に現に住所がなく過去 1 年以上 5 年以下の期間居所又は住所を有する者』と定義していることと関連して、これら外国人は、わが国に住所を有せず非永住者の取扱いを受けることができる一面がある。しかしながら、この取扱いは、現行の国内法上の住所の概念の本来の内容からみて適当でないばかりでなく、このような取扱いの結果、たとえば家族を伴って来日し、かつ、雇用契約により相当長期間わが国に滞在することが明らかなような者まで、最初の 1 年間は一律に 20% の課税を受けていることは妥当であるかという批判がある。

((5) 省略)。《検討と結論》(6) ((1) 省略)。(ロ)しかしながら、給与所得の課税と関連して外国人は原則としてわが国に住所がないものとして取り扱い、1 年以上わが国に滞在する者も 1 年だけは常に非居住者としての源泉徴収を受けることは常識的にも合理的でないと考えられる。また、家族を同伴し、かつ、雇用契約から見て入国当初から相当期間わが国に滞在することが明らかなものについても住所なしとすることは、本来の住所の概念からみても適当ではない。そこで、住所の有無について、たとえば住居の有無、勤務地、家族の所在地による等具体的な判定基準

に関する規定の整備を行うことも考慮したうえで、たとえば1年以上にわたり滞在することが雇用契約上明らかなもの等一定の要件に該当する外国人については、入国当初からわが国に住所があることとし、居住者としての課税を認めるみちを開くことを検討することが適当であると考えられる。ただし、入国当初から居住者として給与所得の課税を受けることとすれば、現行の取扱いより不利になる場合もあるので、具体的な事例を検討のうえ、居住者として取り扱われるかどうかは本人の選択とすべきかについては、なお検討する必要があると考える。(ハ)また、このような住所の判定基準による場合、外国人がわが国に住所ありとされるときは、非永住者の取扱いを受けられなくなるという問題がある点にかえりみ、非永住者の定義にも整備を加える必要があると考える。現行の取扱いでは、實際上外国人でわが国に永住の意思のないものは原則として非永住者と認める趣旨にかんがみ、たとえば非永住者の概念の定義上、現在の『日本に住所がないこと』という要件にかえて『日本に永住の意思がないこと』という要件とすることを考慮することが適当である。」

この答申を受け、非永住者の定義は、「居住者のうち、この法律の施行地に現に住所がなく過去1年以上5年以下の期間居所又は住所を有する者」から「居住者のうち、この法律の施行地に永住する意思がなく、現在まで引き続いて過去5年以下の期間居所または住所を有する者」へと変更されたが、課税所得の範囲については、変更はされなかった（昭和40年の所得税法の全文改正に当たっては、非永住者の定義規定は2条4号に変更されたが、規定の内容についての変更は行われていない）。以後、平成18年まで、非永住者に係る規定の変更は行われなかった。

#### ハ 平成18年改正規定

平成18年改正後の所得税法2条4号は、

非永住者とは、「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」と規定し、「日本の国籍を有する者」を非永住者から除き、かつ、過去10年間における「国内に住所又は居所を有していた期間を計算」し、その期間の合計が「5年以下」である個人を非永住者とするものとされた。

平成18年税制改正の解説<sup>37</sup>は、この改正について次のように述べている。「この非永住者制度については、その趣旨を逸脱して適用を受けている者も見受けられるとして、次のような問題点が指摘されていました。①外資系企業に就職した者（日本国籍）が、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ような場合でも、永住の意思がないとして適用を受けている事例、②外資系金融機関の日本支店に勤める者が、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ていたが、平成14年の途中にいったんアメリカに帰国した後、平成15年に再度来日し、平成15年からあらためて非永住者制度の適用を受け始めている事例。このような問題点に対処するため、平成18年度改正においては、非永住者の範囲の見直しを行うこととされました。具体的には、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（以下「居住期間」といいます。）の合計が5年以下である個人をいうこととされました。日本の国籍を有していない者を対象としたのは、上記の事例①の問題点は制度の適用がその者の意思によって左右されることであり、本人の意思といった主観的なものを判定基準とするのではなく、なんらかの客観的な基準を設けることによって前述のような問題点が解決されること、そして日本の国籍を有することにより受けることができる便益等を考慮すれ

ば、その課税所得の範囲について、非永住者以外の居住者として課税されている者とあえて差異を設ける必要はないと考えられたことによるものです。また、過去 10 年以内の居住期間の合計が 5 年以下である者を対象としたのは、過去に一定以上の居住期間があれば、その者については非永住者制度の適用を全く認めないとするとも考えられるところですが、それまでの国内の居住履歴をすべて要件としたのでは、その管理が本人にとっても税務当局にとっても容易でないこと等から、今回の改正においては、過去 10 年を区切りとして、現行と同様に 5 年間は非永住者制度の適用を認めることとし、そのうえで過去 10 年以内の居住期間が 5 年を超える者については非永住者制度の適用を認めないこととされました。なお、この過去の居住期間の判定は従来どおり日数を基準とするため、過去 10 年以内の居住期間の合計が 5 年を超えることとなる日以降は、その者は非永住者に該当しないこととなります。また、その判定の際の『過去 10 年』はその判定の日からさかのぼった 10 年であり、その対象となる過去 10 年の開始日も、その判定をしようとする日の経過に応じて移動することとなります。」そして、「非永住者の範囲の見直しが行われたことに伴い、その判定の基礎となる国籍や過去の居住期間を的確に把握する必要があることから、その年において非永住者であった期間を有する者がその年の確定申告書を提出する場合には」、「①申告書を提出する者の氏名、国籍及び住所又は居所、②その年の前年以前 10 年内の各年において、国内に住所又は居所を有することとなった日及び有しないこととなった日並びに国内に住所又は居所を有していた期間、③その年において非永住者、非永住者以外の居住者及び非居住者であったそれぞれの期間、④その年において非永住者であった期間内に生じた(イ)国内源泉所得の金額、(ロ)国内源泉所得

以外の所得の金額並びにその金額のうち、国内において支払われた金額及び国外から送金された金額、⑤その他参考となるべき事項を記載した書類」を確定申告書に添付しなければならないこととされた。

非永住者制度創設の趣旨は、上記イのとおり「居住外国人に対する特例措置」であったが、条文上、単に「居住者のうち」とされたため、「日本国籍を有する非永住者」なるものが現れ、容認される結果となった。非永住者も居住者である以上、このような「日本国籍を有する非永住者」も我が国に「住所又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有」している者であり、かつ、日本国籍も有しているにもかかわらず、「我が国に永住する意思がない」という意思表示をすることによって租税の軽減措置を享受していることになる。これらの者の「将来、国籍を有していない国(すなわち外国)の永住者となるつもりなので我が国に永住するつもりはない。」との主張は、国籍を有する我が国に現に居住しているという事実からも容認できるものではなく、非永住者制度創設の趣旨にも相反するものと思われるが、「非永住者制度」には国籍概念がなく「国籍を問わず適用される」<sup>38</sup>と解釈されることから、「日本国籍を有する非永住者」が容認されてきたことが上記「税制改正の解説」からもうかがわれる。

いずれにしても、平成 18 年税制改正により、「日本国籍を有する非永住者」は明文の規定をもって明確に否定されることとなった。

また、上記事例②のように、外国人非永住者が我が国滞在期間 5 年を経過する直前にいったん離日した後再来日するなど、おおむね 5 年毎に離日と来日を繰り返す、永続的に非永住者としての取扱いを受けるといった問題についても、平成 18 年税制改正の結果、非永住者としての取扱いを受けることができる期間が過去 10 年以内のうちの通算 5 年

とされることによって、封じられることとなった。

## (2) 非永住者制度の意義についての考え方

非永住者制度については、次のとおり、廃止すべきとの見解、評価する見解等種々の見解があり、議論が行われてきた<sup>39</sup>。

永住者制度の廃止を強く訴えていたのは、小松芳明教授であった。同氏は、「非永住者制度の撤廃」として、「この制度のために、しばしば課税上の真空地帯（抜け穴）が醸成されることにもなるのであって、非水住者の場合には、利子、配当その他の投資所得をはじめとする国外源泉所得の大部分が、国内に送金されないということで事実上課税対象から除外されているのである。また、実際には送金されていても立証が至難であって、課税遁脱の温床ともなっている。隣国の韓国をはじめ、マレーシア、シンガポール、タイその他の東南アジア諸国、イギリス、ドイツ、フランスその他の西欧諸国をはじめとする多くの国々が、6ヶ月（183日）以上居住すれば外国人に対しても自国市民と同様に無制限納税義務（全世界所得課税）を課しており、アメリカなど一部の国は、従来1年以上居住すれば無制限納税義務を追及していたのを最近183日基準に改め、むしろ課税の強化を図っているのであって、課税特例を設けるようなことはしていない。戦後40年を超えた今日でもあり、先進国、発展途上国を通じて諸外国にはほとんどその例をみないこの種の制度は、課税の抜け穴閉鎖をめざす国際租税法の整備の一環として早急に撤廃すべきである。経済白書は昭和30年代に入って早々、もはや戦後ではないと明言した。しかし、国内税法にはいまだに多くの『戦後』が残されている。」<sup>40</sup>と述べ、非永住者制度を「戦後」の遺物として一日も早い廃止を強く訴えていた。

また、中里実教授も、「非永住者の制度そのものが、上に引用した資料から明らかなよ

うに戦前からの外国人に対する特別な扱いの流れをくむものであって、もはやその歴史的使命を終えており、その妥当性の根拠が現在においてはあいまいになっていると思われる点を考えると、この制度は早急に廃止すべきであるとする。また、そのほうが国際的な趨勢にあっていると見えよう。」<sup>41</sup>として、歴史的使命を終えた非永住者制度の廃止論を述べている。

一方、この制度を評価するのは弁護士の方武敏夫氏である。同氏は、「日本の非永住者税制は、中国（及び英国）を除いては、他国に例をみないものであり、廃止すべきであるとの意見があるが、筆者は現在のように人の国外勤務の頻繁な国際化時代においては捨て難いものと考えている。今日のように、企業の国際的活動が盛んになると、国外に駐在する従業員はかなりの数にのぼる。それらの国際駐在員は国外に永住するのではなく、ほぼ3年ないし5年で母国に戻る例が多い。この国外駐在の経験は本人にとっても、企業にとっても国際化の時代にあつて貴重であり、国外駐在の慣行は促進されるべきであると思われる。居住者になった途端に母国における所得にも全面的に課税されることは、日本のように他国に比べて高税率の国に一定期間のみ駐在する者にとって過酷であるし、日本の税務当局が所得税法を執行する立場からいっても、国外の所得についての税務調査も困難にならざるを得ない。税務調査の時間や費用を考え、それによって得る税収と比較考慮した場合、絶えず入れ替わる一定期間駐在者の国外所得を追いかける税制は必ずしも賢明な制度とは思われない。むしろ現行制度のように、滞在が5年までの非永住者については国内源泉所得課税を基本とし、日本国内で支払われ、又は国内に送金される国外源泉所得のみを課税する制度のほうが実践的であり、国外滞在の慣行を助長し、国際交流を促進し、日本の国際化をはかる意味

でも望ましいものと思われる。新しい国際化時代に照らして、日本の非永住者税制を再評価すべきであると思料する。」<sup>42</sup>として、非永住者制度は、国際交流の促進、我が国の国際化にとって望ましい制度であると主張している。

また、増井良啓教授は、非永住者制度を「訪日促進という政策目標」を実現するための制度として発展的に解消させることを目指すべきとして、次のように述べている。「非永住者制度の趣旨について以上のように考えるとしても、しかし、訪日促進という趣旨は、現在において考慮に値しないものであろうか。たしかに、シャウブ勧告の当時と異なり、経済復興のための外資導入、外資導入のための外国人招聘という必要は、現在では薄らいでいる。しかしながら、宮武弁護士が指摘されるように、国境を越えた人の往来が激しくなる中、国際交流を促進し、日本の開放性を高めることは、それ自体として、ますます重要な政策目標となってきた。その意味で、訪日促進という趣旨を、所得税制の上で生かす余地がある。問題は、訪日促進という政策目標に照らしてみた場合、現行の非永住者制度が、目標を実現するための手段として必ずしもうまく機能しないように思われる点にある。冒頭に述べたように、非永住者制度は、国内源泉所得の有無、国内支払の有無、送金の有無、という三つのテストによって課税所得の範囲を判定するものであり、その計算ルールはきわめて複雑である。外国税額控除制度とのすり合わせも、必ずしも十分でない。居住者と非居住者との二分法をとる大多数の世界各国との整合性も問題である。むしろ、訪日促進という政策目標を実現するためには、非永住者制度を、駐在員 (expatriates) を日本に招致するための税制として、より簡素な措置に組みかえるべきであろう。すでに、日本の締結した租税条約には、短期滞在者の稼得する給与所得につき、源泉地国の課税を

免除する旨の規定が盛り込まれている。この趣旨をさらに展開し、より長期の駐在員に対する誘因措置として、使い勝手の良い制度を国内法に設け、その中に非永住者制度を発展的に解消させるのである。」<sup>43</sup>。また、「将来にむかって」において、「非永住者制度の趣旨をめぐるこれまでの考え方は、非永住者の対象を外国人と想定したうえで、いわゆる外国人課税の問題の一環としてこの制度の是非を論じてきた。そして、このような土俵の設定は、かなりの程度、日本の実態に即応していた。日本人はほぼ例外なく日本に永住する者であり、非永住者といえばそれは外国に生活の本拠を有し、やがては本国に帰国する外国人であると前提することができたからである。しかし、国境を越えて移動する者の数は、着実に増えている。日本国籍を有しつつ、日本に永住しない者も、出現している。また、日本人・外国人を問わず、永住という概念がおよそなじまないような個人も現れている。このような趨勢がつづけば、非永住者という類型を設けること自体、反省を迫られよう。」<sup>44</sup>として、外国人を想定していた非永住者制度が、その後の経済社会の変貌により、「日本国籍を有しつつ、日本に永住しない者」及び「日本人・外国人を問わず、永住という概念がおよそなじまないような個人」の出現により、「このような趨勢がつづけば、非永住者という類型を設けること自体、反省を迫られよう。」との指摘をされているが、日本国籍を有する者を非永住者から除外した平成 18 年税制改正は、このような指摘に対する一定の回答の提示となっているものと思われる。

また、平成 18 年税制改正により、非永住者制度を廃止することなく、「日本国籍を有する者」をその範囲から除き、その「居住期間」を「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」とする改正が行われたことにより、当分

の間、「非永住者制度」そのものの廃止論が根拠に上ることはないのではないかと思われるが、「日本国籍を有する非永住者」問題が立法的に解決された結果、「非永住者制度」は、「外国人非永住者に対する課税をいかにすべきか」という制度創設時の問題意識に戻ったといえる。

したがって、今後は、「非永住者制度」を戦後から現在までの時間の経過を踏まえた上で、現在の状況に最も合致した制度としてどう位置づけるかが問われることとなる。

## 5 居住者、非永住者、非居住者の申告

### (1) 外国人居住者の申告

上記1のとおり、所得税法上、国籍は居住者の判定に直接関わっていないため、確定申告義務が生じた場合、外国人居住者も日本人居住者と同様に申告を行うこととなるが、政策的配慮から所得税法が定める次のような特別な取扱い及び社会保険料控除については、外国人居住者には適用にならない場合がある。

#### イ 確定給付企業年金規約等に基づく掛金等の取扱い

事業を営む個人又は法人が従業員の退職手当等又は退職年金の支給のための原資として支出した所得税法施行令64条1項各号に掲げる「掛金、保険料、事業主掛金又は信託金等」は、その支出時には「被共済者、加入者、受益者等、企業型年金加入者又は信託の受益者等」の給与所得に係る収入金額には算入されず(令64条1項)、退職手当等又は退職年金の支給時に課税される。

しかし、同令65条各号に掲げる不適格退職年金共済契約等に基づく掛金等については、この取扱いは適用されず、掛金等の支出時に給与所得として課税されることになる。

外国人居住者である給与所得者については、本国の親会社等がこれらの者のために、本国の制度に基づき、同令64条1項各号に

掲げる掛金、保険料、事業主掛金又は信託金等に類似する掛金等を支出したとしても、これらの掛金等は同項各号に掲げる掛金等に該当しないため、この取扱いを受けることができず、掛金等の支出時に給与所得として課税されることとなる。

#### ロ 社会保険料控除

社会保険料控除は、居住者に対し、社会保障制度の一環として、社会保険が原則として強制加入であること等を考慮して認められているが、我が国の社会保障制度を前提としているため、外国人居住者が、本国の社会保障制度に基づき、本国において、社会保険料の支払を行っていたとしても、所得税法74条2項に規定する社会保険料に該当しないため、我が国においては社会保険料控除は適用されないこととなる。もちろん、外国人居住者であっても、我が国の健康保険の保険料など同項に規定する社会保険料を支払っている場合に社会保険料控除の適用があることはいうまでもない。

しかし、平成19年1月11日(日本時間1月12日)パリにおいて、日仏租税条約を改正する議定書の署名が行われたが、その12条に「社会保険料条項」が設けられ<sup>45・46</sup>、「日仏社会保障協定に関連して、相手国社会保障制度に対して支払われる社会保険料について就労地国において所得控除」が認められる(平成20年分の所得税から適用)こととなり、日仏間においては、この問題は解決を見ることとなった。

現在、我が国が社会保障協定を締結ないし交渉中の国があり<sup>47</sup>、社会保障協定の締結国との間において租税条約が改定される際に「社会保険料条項」の導入が進むことが予想され、今後、社会保険料控除の適用が認められる外国の社会保障制度に基づく社会保険料の範囲は拡大して行くものと思われる。

### (2) 非永住者の申告

非永住者も居住者であることから、確定申

告義務を有する非永住者は、通常の居住者と同様に申告を行うこととなる。

ただし、その年に非永住者であった期間を有する者が申告書を提出する場合には、国籍、国内に住所又は居所を有していた期間等の事項を記載した書類を申告書に添付する必要がある（法 120 条 5 項、規 47 の 4）。

### (3) 非居住者の申告

イ 非居住者の総合課税に係る課税所得の範囲

所得税法 164 条は、非居住者を、①国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所を有する非居住者、②国内において建設作業等を 1 年を超えて行う非居住者（①に該当する者を除く。）、③国内に代理人等を置く非居住者（①に該当する者を除く。）、④①、②、③に掲げる非居住者以外の非居住者、の 4 種類に区分し、①の非居住者については、すべての国内源泉所得、②の非居住者については、法 161 条 1 号から 3 号までに掲げる国内源泉所得及び同条 4 号から 12 号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内において行う建設作業等に係る事業に帰せられるもの、③の非居住者については、同条 1 号から 3 号までに掲げる国内源泉所得及び同条 4 号から 12 号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの、④の非居住者については、同条 1 号及び 1 号の 3 に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの並びに同条 2 号及び 3 号に掲げる国内源泉所得を総合課税の対象となる課税所得としている。

ロ 総合課税に係る申告

上記イの①から④の非居住者に係る国内源泉所得は、総合課税の対象とされ、これらの国内源泉所得を有する非居住者は、居住者と同様確定申告をすることとなる。

ただし、課税対象所得の算出に当たっては、所得控除のうち医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金等控除、生命保険料控除、損害保険料控除、障害者控除、寡婦（寡夫）控除、勤労学生控除、配偶者控除、配偶者特別控除及び扶養控除を適用することはできず、また外国税額控除も適用することはできないこととされている（法 165 条）。

ハ 非居住者に対する分離課税（法 169、170 条）

上記イ②又は③の非居住者については、法 161 条 4 号から 12 号までに掲げる国内源泉所得のうち、建設作業等に係る事業又は代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの以外のもの、上記④の非居住者については、同条 4 号から 12 号までに掲げる国内源泉所得が、分離課税の対象とされ、その税率は、20%（同条 4 号及び 11 号の国内源泉所得については、15%）とされる。

これらについては、国内において支払が行われる場合には、その支払者による源泉徴収によって課税関係は終了することとなり、源泉徴収義務者は、徴収の日の属する月の翌月末日までに、源泉徴収税額を国に納付しなければならないこととされる（法 212 条 1 項）。

一方、国外においてこれらの支払が行なわれる場合には、その支払をする者が国内に住所若しくは居所を有し、又は国内に事務所、事業所その他これらに準ずるものを有するときのみ、その者がこの国内源泉所得を国内において支払うものとみなして、源泉徴収されることとなる。この場合、源泉徴収義務者は、徴収の日の属する月の翌月末日までに、源泉徴収税額を国に納付しなければならないこととなる（同条 2 項）。

ニ 分離課税の対象となる非居住者の申告

分離課税の対象となる非居住者が、法 161 条第 8 号イ又はハ（国内において行う勤務に基因する給与等）に掲げる給与又は報酬の支払を受ける場合において、その給与又は報酬

について源泉徴収の規定の適用を受けないときは、退職所得の選択課税による還付の規定による申告書を提出することができる場合を除いて、その年の翌年3月15日（同日前に国内に居所を有しないこととなる場合には、その有しないこととなる日）までに、申告しなければならないこととされている（法172条）。

上記のとおり、分離課税の対象となる国内源泉所得を有する非居住者であっても、確定申告をしなければならない場合があるので留意する必要がある。

#### ホ 退職所得についての選択課税

非居住者が、居住者として行った勤務に基因する法161条8号ハに規定する退職手当等の支払を受ける場合には、その者は、上記ニにかかわらず、その退職手当等について、その支払の基因となった退職を事由としてその年中に支払を受ける退職手当等の総額を居住者として受けたものとみなして、これに法30条（退職所得）及び89条（税率）の規定を適用するものとした場合の税額に相当する金額により所得税を課されることを選択することができることとされている（法171条）。

したがって、居住者として行った勤務に基因する法161条8号ハに規定する退職手当等について、非居住者は、法172条に基づいて非居住者として確定申告をするか（源泉徴収の規定の適用を受けない場合）、又は退職手当等の総額を居住者として受けたものとみなして、法30条（退職所得）及び89条（税率）の規定を適用するものとした場合の税額に相当する金額により所得税を課されるか、のいずれかを選択することが認められている。

なお、当該非居住者がその支払を受ける退職所得について、源泉徴収の適用を受ける場合に、当該退職手当等につき退職所得について居住者として受けたものとみなして課税

を受けることを選択をするときは、その者は、当該退職手当等に係る所得税の還付を受けるため、その年の翌年1月1日（同日前に同条に規定する退職手当等の総額が確定した場合には、その確定した日）以後申告をすることができることとされている（法173条）。

<sup>1</sup> 平成16年度年次経済財政報告(経済財政政策担当大臣報告)―改革なくして成長なし IV―(平成16年7月内閣府)第3章グローバル化の新たな課題と構造改革、第1節日本経済とグローバル化、1 グローバル化の意味

<sup>2</sup> 宮武敏夫「非居住者、非永住者及び外国法人の課税問題〈連載①〉」(INTERNATIONAL TAXATION Vol.15 No.10)(1995年)22頁「アメリカ合衆国の内国歳入法は、国籍に基づいて課税をするという珍しい制度を採っている。」、28頁註(2)「国籍によって、個人の納税義務を区分する税制は、世界の中でも極めて少数派であり、アメリカ合衆国以外ではフィリピンがそのような税制を有する国として知られている。」

<sup>3</sup> 我が国は、伝統的に「国籍主義」ではなく「居住地主義」を採用している。明治32年改正の所得税法(明治32年法律17号)は、納税義務者の範囲を明定し、「帝国内此法律施行地ニ住所ヲ有スル者」及び「1箇年以上帝国内ニ居所ヲ有スル者」は、国籍の如何に拘らず納税義務を負うこととし、又同法施行地に資産営業又は職業を有する者はその所得についてのみ納税の義務を負うこととした。なお、「外国又ハ此ノ法律施行セサル地ニ於ケル資産営業又ハ職業ヨリ生スル所得」は非課税とされた。具体的な規定は次のとおりである。

1条 帝国内此法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ1箇年以上帝国内ニ居所ヲ有スル者ハ此法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス

2条 前条ニ該当セサル者此法律施行地ニ資産営業又ハ職業ヲ有スルトキハ其ノ所得ニ付テノミ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス

5 条 左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス

6 号 外国又ハ此ノ法律施行セサル地ニ於ケル資産営業又ハ職業ヨリ生スル所得

この5条6号の規定は、大正9年の改正（大正9年法律11号）により、「日本ノ国籍ヲ有セサル者ノ本法施行地外ニ於ケル資産、営業又ハ職業ヨリ生スル所得」を非課税とする改正（18条6号）がなされ、日本国籍を保有していない者に限り、国外における資産、営業又は職業から生ずる所得を非課税とすることとされ、日本国籍保有者については、国外所得についても課税対象とされることとなった。そして、この考え方は昭和22年改正の所得税法（法6条8号「日本の国籍を有しない者のこの法律の施行地外にある資産又は事業の所得については所得税を課さない。」と規定）に引き継がれた（昭和27年廃止）。

また、現行法令においても、非永住者から日本国籍を有する者が除外される（平成18年改正後の所得税法2条4号）ほか、所得税法施行令14条1項2号は、国内に居住することとなった個人が日本の国籍を有し、かつ、（中略）その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足りる事実がある」場合には「国内に住所を有する者と推定する」と、同令15条1項2号は、国外に居住することとなった個人が、「外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、（中略）その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がない」場合には「国内に住所を有しない者と推定する」と規定し、居住者、非居住者の推定の基準として国籍の概念を用いるなど、一部国籍の概念が用いられている。

4 居住者、非居住者に対する所得課税について論じたものには次のものがある。

中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集33号（1995年）139～269頁、宮武敏夫・前掲注2（INTERNATIONAL TAXATION Vol.15 No.10からNo.12）（1995年）

5 その他特別な者に係る住所の判定については、

所得税基本通達に次の定めがある。

(1) 船舶、航空機の乗組員の住所の判定（所得税基本通達3-1）

「船舶又は航空機の乗組員の住所が国内にあるかどうかは、その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するものとする。」

(2) 学術、技芸を習得する者の住所の判定（所得税基本通達3-2）

「学術、技芸の習得のため国内又は国外に居住することとなった者の住所が国内又は国外のいずれにあるかは、その習得のために居住する期間その居住する地に職業を有するものとして、令14条第1項（国内に住所を有する者と推定する場合）又は令15条第1項（国内に住所を有しない者と推定する場合）の規定により推定するものとする。（平11課所4-25改正）」

6 旧所得税取扱通達（昭和26年1月1日直所1-1）の1及び2は、住所の判定について次のとおり定めていた。

1 法に規定する住所とは、各人の生活の本拠をいうものであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定し、且つ、同一人に2箇所以上の住所はないものとする。

2 法施行地に住所があるかどうかについては、おおむね、次によるものとする。

(1) 法施行地に本人が住居を有し、且つ、公私の職務を有し、又は配偶者その他生計を一にする親族が居り、若しくは事業場を有する場合においては、法施行地に住所があるものとする。

(2) 法施行地に公私の職務を有し、又は配偶者その他生計を一にする親族が居り、若しくは事業場を有し、法施行地外の地にも他の公私の職務を有し、又は配偶者その他生計を一にする親族が居り、若しくは事業場を有する場合においては、主として本人が法施行地に居るときは法施行地に住所があるものとする。

但し、主として本人が法施行地外の地に居る場合においても、本人のその地に居ることが、諸般の状況からみて臨時的であると認められるときは法施行地に住所があるものとする。

7 相続税の課税財産も「住所の有無」によりその範囲を異にしており、所得税法と同様「住所」の所在は課税財産計算上重要な要素となっている。

(1) 相続税法（平成 12 年改正前のもの）1 条（相続税の納税義務者）及び 1 条の 2（贈与税の納税義務者）は、相続又は贈与により財産を取得した個人を、財産を取得した時の国内における住所の有無により、その納税義務を区分し、①国内に住所を有している者については、相続又は贈与により取得した財産のすべてに対し相続税又は贈与税を納める義務がある（無制限納税義務者）とし、②国内に住所を有していない者については、相続又は贈与により取得した財産のうち国内にある財産に対してのみ相続税又は贈与税を納める義務がある（制限納税義務者）としていた。

(2) 現行の相続税法（平成 15 年改正後のもの）は、無制限納税義務者に、従来の「相続又は贈与により財産を取得した個人が財産を取得した時において国内に住所を有するもの」に加え「相続又は贈与により財産を取得した日本国籍を有する個人で財産を取得した時において国内に住所を有しないものであっても、その者又は被相続人（又は贈与者）が相続又は贈与開始前 5 年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがある場合」にも、相続又は贈与により取得したすべての財産について納税義務があるとしている。（この規定は、平成 12 年制定の租税特別措置法 69 条（相続税の納税義務者等の特例）1 項を本法に規定し直したものであり、実質的にその取扱いと同条の規定と同じである。）

(3) 相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共 5 《「住所」の意義》は、「法に規定する『住所』とは、

各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に 2 箇所以上の住所はないものとする。（平 15 課資 2-1 改正）」と所得税基本通達と同様の定めを置いている。

なお、旧所得税基本通達（昭和 26 年 1 月 1 日直所 1-1）の「1」には、「同一人に 2 箇所以上の住所はないものとする。」との定めがあったが、現行通達ではこの部分は削除されている。

8 民法 22 条（住所）は「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」旨規定する（平成 16 年改正により 21 条は 22 条に改正）。

9 四宮和夫、能美善久「民法総則第 7 版」（弘文堂、2005 年）62~64 頁「民法は、フランス民法（102 条）にならって、『各人の生活の本拠』をもって住所とする（22 条）。(a)『生活の本拠』とは人の生活の中心である場所をいう。住所の決め方には、形式主義と実質主義がある。住民登録や本籍地といった基準で形式的・画一的に住所を決めるのを形式主義、これらの形式的基準によらずに実質的な生活をしている場所を住所とするのを実質主義という。『生活の本拠』とは実質主義によることを明らかにしたものである。（旧民法人事編 261 条は、住所は本籍地にあるとする形式主義の立場を取っていた）。(b) さらに「生活の本拠」がどこにあるかを判断する際に、その人の「定住の意思」を基準に判断する意思主義（主観主義）と客観的事実に基づいて判断する客観主義の考え方がある。外国の立法例には意思主義が多い（フランス民法 103~105 条、スイス民法 23 条 1 項）。我が国の規定はその点が明確でないが、判例は、かつては意思主義をとっていたが（大決昭和 2.5.4 民集 6-219、最判昭和 26.12.21 民集 5-13-796 は農地買収の際の不在地主か否かを定める基準となる住所について、抽象論ながら『住所意思』を問題とする。）、その後、客観主義の傾向を示している（最判昭和 27.4.15 民集 6-4-413 は、『各般の客観的事実を総合して判断すべきも

の』という。)。定住の意思は外部から認識しにく  
いからである。もっとも、住民票記載のための住  
所を定めた旨の届出（住民基本台帳法）や転居通  
知など、外部に現れた定住の意思は、客観的に生  
活の本拠を認定する場合の重要な資料となるで  
あろう。」

10 本事件（源泉所得税納税告知処分等取消請求  
事件）の控訴審判決は、大阪高裁昭和 61 年 9 月  
25 日判決（訟務月報 33 巻 5 号 1297 頁、税務訴  
訟資料 153 号 817 頁）、上告審判決は、最高裁昭  
和 63 年 7 月 15 日第二小法廷判決（税務訴訟資料  
165 号 324 頁）。

11 本判決と同旨の判決には、次の判決がある。

(1) 神戸地裁平成 14 年 10 月 7 日判決（所得税更  
正処分取消訴訟）（税務訴訟資料 252 号順号  
9208）

「そもそも所得税法の規定における『住所』  
の意義については、所得税法の明文またはその  
解釈上、民法 21 条の定める住所の意義、即ち  
各人の生活の根拠と異なる意義に解すべき根  
拠を見出し難いといえる。」

(2) 東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決（所得税決  
定処分取消等請求事件、刊行物未登載）

「法令において人の住所につき法律上の効果  
を規定している場合、反対の解釈をすべき特段  
の事由のない限り、住所とは各人の生活の本拠  
を指すものと解するのが相当であり（最高裁昭  
和 29 年(ワ)第 412 号同 29 年 10 月 20 日大法廷  
判決・民集 8 巻 10 号 1907 頁参照）、生活の本  
拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的  
生活、全生活の中心を指すものである（最高裁  
昭和 35 年(ワ)第 84 号同 35 年 3 月 22 日第三小  
法廷判決・民集 14 巻 4 号 551 頁参照）。」

上記の控訴審判決は、東京高裁平成 20 年 2  
月 28 日判決、刊行物未掲載。

12 贈与税の課税に関し「国内における住所の有  
無」が争われた裁判例には、次のものがある。

(1) 東京地裁平成 17 年 1 月 28 日判決（贈与税等  
更正処分等取消請求事件）（判例タイムズ 1204

号 171 頁）

「およそ法令において人の住所につき法律上  
の効果を規定している場合、反対の解釈をなす  
べき特段の事由のない限り、その住所とは、各  
人の生活の本拠を指すものと解するのが相当  
である（最高裁判所昭和 29 年 10 月 20 日大法  
廷判決・民集 8 巻 10 号 1907 頁参照）。」

上記の控訴審判決は、東京高裁平成 17 年 9  
月 21 日判決、刊行物未登載。

(2) 東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決（贈与税決  
定処分取消等請求事件、裁判所ホームページ  
「裁判例情報」）

「法令において人の住所につき法律上の効果  
を規定している場合、反対の解釈をすべき特段  
の事由のない限り、住所とは各人の生活の本拠  
を指すものと解するのが相当であり（最高裁昭  
和 29 年 10 月 20 日判決参照）、生活の本拠とは、  
その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全  
生活の中心を指すものである（最高裁判所第  
三小法廷昭和 35 年 3 月 22 日・民集 14 巻 4 号  
551 頁参照）。」

(3) (2)の控訴審判決（東京高裁平成 20 年 1 月 23  
日判決、刊行物未登載）

「法令において人の住所につき法律上の効果  
を規定している場合、反対の解釈をすべき特段  
の事由のない限り、その住所とは、各人の生活  
の本拠を指すものと解するのが相当であり（最  
高裁判所昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決・民  
集 8 巻 10 号 1907 頁参照）、生活の本拠とは、  
その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全  
生活の中心を指すものである（最高裁昭和 35 年  
3 月 22 日第三小法廷判決・民集 14 巻 4 号 551  
頁参照）。」

13 「借用概念の解釈において、特段の事情をど  
こまで考慮し得るかという問題を提起した」もの  
に、品川芳宣「海外財産を贈与した場合の受贈者  
の『住所』の認定—武富士事件—」（TKC 税研情  
報 2007 年 10 月号）がある。

14 民法 23 条（居所）1 項は、「住所が知れない

場合には、居所を住所とみなす。」と、同条 2 項は、「日本に住所を有しない者は、その者が日本人又は外国人のいずれかであるかを問わず、日本における居所をその者の住所とみなす。ただし、法令（明治 31 年法律 10 号）その他準拠法を定める法律に従いその者の住所地法によるべき場合は、この限りでない。」と規定している。（平成 16 年改正により 22 条は 23 条に改正）。

15 四宮和夫、能美善久（前掲注 9）65 頁

「人が多少継続的に居住するが、その生活との関係の度合いが住所ほど密接ではない場所を居所という。」

16 我妻栄「新訂民法総則」（岩波書店、1976 年）97 頁

「居所とは、人が多少の期間継続して居住するが、土地と密接の度が住所ほどには至らない場所をいう（住所について意思主義をとる者は、居所には意思的要素がないことをもって特徴とする）。他に住所を有する場合もあり、全然住所を有しない場合もある。」

17 本事件については、注 11(1)参照

18 本事件の控訴審判決、上告審判決については、注 10 参照

19 本事件と同旨の判決には次のようなものがある。

(1) 神戸地裁平成 14 年 10 月 7 日判決（所得税更正処分取消訴訟）（税務訴訟資料 252 号順号 9208）

「実際に当該個人の生活の本拠がいずれに存在するかを決するにあたっては、租税法は多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ない。

したがって、所得税法上の「住所」も、民法 21 条の定める「住所」と同様に各人の生活の本拠をいうと解すべきであり、実際に当該個人の生活の本拠がいずれに存在するかを認定するにあたっては、客観的な事実、即ち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判

定するのが相当である（最高裁判所昭和 63 年 7 月 15 日判決・税務訴訟資料 159 号 51 頁、神戸地方裁判所昭和 60 年 12 月 2 日判決・判例タイムズ 614 号 58 頁参照）。」

(2) 東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決（所得税決定処分取消等請求事件、刊行物未登載）

「一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、このような居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」

上記の控訴審判決は、東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決、刊行物未搭載。

20 贈与税の課税に関し「国内における住所の有無」が争われた裁判の判決には、次のものがある。

(1) 東京地裁平成 17 年 1 月 28 日判決（贈与税等更正処分等取消請求事件、判例タイムズ 1204 号 171 頁）

「租税法において人の住所につき法律上の効果を規定している場合に、生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかについては、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。」

上記の控訴審判決は、東京高裁平成 17 年 9 月 21 日判決、刊行物未登載。

(2) 東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決（贈与税決定処分取消等請求事件、刊行物未登載）

「一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実と具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」

- (3) (2)の控訴審判決（東京高裁平成20年1月23日判決、刊行物未掲載）

「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない（最高裁判所昭和27年4月15日第三小法廷判決・民集6巻4号413頁参照）。」

- 21 「国内に居住することとなった者等の住所の推定」について、所得税基本通達3-3は次のとおり定めている。

「国内又は国外において事業を営み若しくは職業に従事するため国内又は国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、それぞれ令第14条第1項第1号又は第15条第1項第1号の規定に該当するものとする。」

- 22(1) 「…に基づき判定するのが相当である」と

判示したもの

神戸地裁昭和60年12月2日判決（前掲注10参照）、神戸地裁平成14年10月7日判決（前掲注19(1)参照）

- (2) 「…に基づき総合的に判定するのが相当である」と判示したもの

東京地裁平成19年9月14日判決（前掲19(2)参照）、東京地裁平成17年1月28日判決（前掲注20(1)参照）、東京地裁平成19年5月23日判決（前掲注20(2)参照）、東京高裁平成20年1月23日判決（前掲注20(3)参照）

- 23 国内外の滞在日数を示した判決には次のようなものがある。

- (1) 神戸地裁昭和60年12月2日判決（国内に住所を認定）

「本件係争期間中の甲の国内滞在日数と国外滞在日数とを比較した場合、国内滞在日数の方が、昭和52年には127日、昭和53年には49日、昭和54年には53日、昭和55年には46日、昭和56年には13日とそれぞれ多く、しかも国外滞在の場合にも多くの場所に短期間の滞在をしており、とりわけ原告が住所地と主張する香港には年間精々10日程度しか滞在していない。」

- (2) 神戸地裁平成2年5月16日判決（国内に住所を認定）

「甲は、当該期間中、頻繁に出入国を繰り返しているものの、国外の滞在期間はいずれも短期であるから、わが国を活動の本拠としつつ必要に応じて国外に出向くにすぎないと評するほかになく、同人の生活の本拠は国内にあると言ふべきである。よつて、同人を居住者（所得税法2条1項3号）とした被告の認定は、相当である。」

- (3) 大阪高裁平成3年9月26日判決（国内に住所を認定）

「甲は、昭和57年当時テレビ・ステレオ等の製造等を営む関連会社（いわゆるAグループ

ブ)の統括者であって、右関連会社の製造した製品の輸出貿易を営む控訴人の代表取締役の地位にあったため、右事業の性質上日本国外に滞在することが多く、原判決別表6のとおり出入国を繰り返していた。甲の国内外の滞在日数は、原判決別表7のとおりであって、甲は昭和57年のうち、国内に185日間、国外に180日間滞在して国内滞在日数の方が多く、しかも国外滞在の場合にもヨーロッパ、アメリカ及びアジアの多くの都市に短期間滞在しており、とりわけ控訴人が住所地と主張する香港には年間を通じてわずか5日間しか滞在していなかった。」

- (4) 神戸地裁平成14年10月7日判決(国外に住所を認定)

「上記で認定した日本での滞在日数からすれば、原告が継続して原告所有建物に滞在していた期間は最長でも18日であり、原告が原告所有家屋に相当期間継続して居住していたと認めることはできない。」

- (5) 平成17年1月28日東京地裁判決(国内に住所を認定)

「原告は、平成10年3月27日から同年7月16日までの間、その大部分は日本に滞在しており、さらに、同日香港に向けて日本を出国した以降も、別紙(原告の国内外滞在状況)のとおり、毎月、日本へ帰国し、平成10年及び平成11年は、合計すれば、香港での滞在期間の方が長いものの、平成12年及び平成13年は、その4分の3以上の期間を日本で過ごしている。」

- 24 東京地裁平成19年5月23日判決(前掲注12(2)、20(2)参照)。この趣旨の判決には、東京地裁平成19年9月14日判決(前掲注11(2)、19(2)参照)

- 25 平成20年1月23日東京高裁判決(前掲注12(3)、20(3)参照)

- 26 四宮和夫、能美善久(前掲注9、15参照)

- 27 この部分は、「OECDモデル租税条約2005年

版(所得と財産に対するモデル租税条約)簡略版2006.7監訳川端康之」によった。注46も同じ。

- 28 平成19年6月12日読売新聞「松岡さんは11日、スイスの弁護士を通じて、読売新聞に対し、『日本、スイス両国政府が相互協力で合意に達し、私もそれを受け入れた』とコメント」(日本経済新聞、読売新聞、朝日新聞、毎日新聞、産経新聞、東京新聞に関連記事が掲載)

- 29 非永住者制度について論じたものとしては、次のものがある。

増井良啓「非永住者制度の存在意義」(ジュリストNo.1128)(1998.2.15)、増井良啓「非永住者の給与分割」(税務事例研究43号)(1998年)、宮武敏夫・前掲注2、4、中里実・前掲注4、小松芳明「国際課税のあり方」18~21頁(有斐閣、1987年)、辻富久「非永住者課税制度に関する史的考察一試論」(和光レポート、2004年)1~64頁

- 30 臨時税制調査会「昭和31年12月臨時税制調査会答申」

- 31 掃部実(大蔵省主税局税制1課係長)「所得税法の改正について」(税経通信臨時増刊「改正税法詳解」)

- 32 安川七郎(国税庁調査課)「外国人課税の諸問題」(財政1951年11号)26~27頁

- 33 旧所得税法施行規則第1条の10(昭和37年政令94号追加)は、永住の意思の推定について、次のとおり規定していた。

「法施行地に居住することとなった個人が左の各号の一に該当する場合には、当該個人は、法施行地に永住する意思がないものと推定する。

- (1) 当該個人が日本国の国籍を有せず、かつ、法施行地に永住する許可を受けていないこと。  
(2) 当該個人が日本国の国籍のほか外国の国籍を有し、かつ、その納税地の所轄税務署長に対し、法施行地に永住する意思がない旨を表明したこと。」

- 34 旧所得税法施行令第16条(平成2年46号改正)は、国内に永住する意思がないものと推定す

る場合について、次のとおり規定していた。

「国内に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に永住する意思がないものと推定する。

- (1) その者が日本の国籍を有しないこと。
- (2) その者が日本の国籍のほか外国の国籍を有し、かつ、その納税地の所轄税務署長に対し、国内に永住する意思がない旨を表明したこと。」

35 後藤正（大蔵省主税局税制1課課長補佐）「所得税法」（昭和37年4月国税速報臨時増刊号「改正税法総解」）

36 税制調査会「昭和36年12月税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」

37 緒方健太郎・山田彰宏（財務省主税局参事官室補佐）「平成18年税制改正の解説」

38 増井良啓「非永住者制度の存在意義」（前掲注29参照）111頁

39 増井良啓教授「非永住者制度の存在意義」（前掲注29参照）107～108頁において、非永住者制度についての小松芳明教授、中里教授、宮武弁護士の見解が議論されている。

40 小松芳明、前掲注29、20～21頁

41 中里実、前掲注29、155～156頁

42 宮武敏夫、前掲注2、4、29、Vol.15 No.10、27頁

43 増井良啓、前掲注29

44 増井良啓 前掲注29

45 【日仏租税条約（改正議定書）12条】

(1) 次条2の規定が適用される場合を除くほか、過去の勤務につき一方の締約国の居住者に支払われる退職年金その他これに類する報酬に対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。

(2) (a) 一方の締約国において設けられ、かつ、課税上認められた社会保障制度に対し、他方の締約国内において役務を提供する当該他方の締約国の居住者である個人又は当該個人に代わる者が支払う強制保険料（当該個人が役務の

提供を開始する日から継続して60ヶ月を超えない期間に支払われるものに限る。）については、次の(i)から(iii)までに掲げる要件を満たす場合に限り、当該他方の締約国における当該個人の租税の額の決定に際して、当該一方の締約国において課税上の救済の対象とされない範囲内で、当該他方の締約国において課税上認められた社会保障制度に対して支払われる強制保険料と同様の方法及び類似の条件及び制限に従って取り扱う。

(i) 当該個人が、当該他方の締約国において役務の提供を開始する直前において、当該他方の締約国の居住者ではなく、かつ、当該一方の締約国において設けられた社会保障制度に参加していたこと。

(ii) 当該一方の締約国において設けられた社会保障制度が、当該他方の締約国において課税上認められた社会保障制度に一般的に相当するものとして当該他方の締約国の権限のある当局によって承認されていること。

(iii) 給料、賃金その他これらに類する報酬（当該一方の締約国において設けられた社会保障制度に対する強制保険料が賦課されるものに限る。）が、当該他方の締約国において租税を課されること。

(b) (a) の適用上、

(i) 「社会保障制度」とは、個人が(a)の規定にいう役務について社会保障給付を受けるために参加する制度をいう。

(ii) 社会保障制度に対して支払う強制保険料が一方の締約国において課税上の救済の対象とされるときは、当該社会保障制度は、当該一方の締約国において「課税上認められた」こととなる。

46 OECD モデル条約第18条（退職年金に対する課税）に関するコメンタールは、次のとおり規定している。

(パラ31) 多国籍企業においては、その従業員は自らの意思においてしばしば本国を離れて

勤務することが期待されている、ということが特徴である。他国での勤務のために従業員が派遣される勤務条件は雇用者と使用人の双方にとって非常な関心事であり、重要である。その一つの配慮が、問題となる使用人についてなされる退職年金の取り極めである。同様に、独立の人的役務を提供するために他の国へ移動する個人は、当該個人がその本国において設立している退職年金の取り極めに関連する国際的な租税の問題にしばしば直面する。

(パラ 32) 海外で勤務する個人は、しばしば、その海外赴任中においても本国における退職年金制度（年金給付を支給する社会保障制度を含む。）への掛金の拠出の継続を望んでいる。これは、退職年金制度の転籍は権利と給付金の損失に結びつくということと、多数の国で退職年金制度に加入することによって多くの実際上の困難が生ずるということの双方を理由としている。

(パラ 33) 本国外で勤務する個人により負担され又は当該個人のために拠出される退職年金掛金に対する課税上の取り扱いは、国によっても、個別の事案の状況によっても、さまざまである。国外への派遣又はその契約がなされるまでは、これらの個人により又はこれらの個人のために拠出される年金掛金については、通常、本国において租税の控除の対象とすることができる。個人が本国外で勤務する場合であっても、一定の場合において当該掛金はそのような控除の対象とされている。例えば、ある個人が、本国において居住者とされ、全世界所課税を受け続ける場合には、本国で設定された退職年金制度に対して支払う退職年金掛金については、同国において、一般的に課税上の控除適格とされ続ける。しかし、勤務のために国外で勤務する個人が本国において拠出した退職年金掛金については、本国においても受入国においても国内法令上

の課税上の控除を受ける資格を喪失していることがしばしば見られる。このことが妥当な場合には、国外への派遣又はその契約期間中にも本国における退職年金制度の構成員であり続けることは、その負担は禁止的なほどではないとしてもかなり高額なものとなり得る。後述の第 37 パラグラフは、加盟国が希望する場合には、本国を離れて国外で勤務する個人により負担され又は当該個人のために拠出される退職年金掛金について控除を認める規定を二国間条約に含めることを提言している。

(パラ 37) 以下は、上述の問題を取り扱うために二国間条約に含めることができるものとして提言された規定である。

1 一方の締約国において設立され租税に関し認められる退職年金制度への年金掛金であって、他方の締約国において役務を提供する個人により負担され又当該個人のため拠出されるものについては、当該一方の国において支払われる個人の租税及び当該国において租税を課せられる企業の利得の算定上、当該国において、次を条件として、当該国の租税に関し認められる退職年金制度に拠出される年金掛金と同じ方法、条件及び制限に従って扱われるものとする。

- a) 当該個人が、当該国において役務を提供し始める直前において、当該国の居住者でなく、かつ、退職年金制度に加入していた者であること、及び
- b) 当該年金制度が、当該国により同国の租税に関し認められる退職年金制度に一般的に相当するものとして、当該国の権限ある当局により受け入れられたものであること。

2 1 に関し、

- a) 「退職年金制度」という用語は、1 に規定する役務について支払われる退職

後の給付を保障することを目的として個人が加入する取り極めを意味し、及び

- b) 退職年金制度は、当該国において退職年金制度に対する年金掛金が租税に関し控除の資格を有する場合には、当該国において租税に関し認められるものとする。

47 社会保障協定の締結（社会保険庁ホームページ「社会保障協定」）より

〔社会保障協定の目的と概要〕

日本と諸外国の間において国際的に活発な人的交流が行われていることに伴い、日本の事業所から海外にある支店や駐在員事務所などに派遣される日本人が増加しています。このような海外に派遣される人については、年金制度を初めとする日本の社会保険制度と就労地である外国の社会保険制度にそれぞれ加入し、両国の制度の保険料を負担しなければならないことがあります（二重加入の問題）。

また、派遣期間が比較的短い場合、外国の年金制度の加入期間が短いことから、年金が受けられないなど、外国で納めた保険料が結果的に掛け捨てになってしまうこともあります（保険料掛け捨ての問題）。

このような問題を解決するため、二国間で社会保障協定を締結することにより、年金制度等の二重加入を防止するとともに、外国の年金制度の加入期間を取り入れ年金が受けられるようにするものです。

これまでの日本の取り組み（平成20年2月6日厚生労働省ホームページ確認）

- |      |           |            |                 |
|------|-----------|------------|-----------------|
| ドイツ  | 平成10年4月署名 | 平成12年2月発効  | (年金加入期間の通算措置あり) |
| イギリス | 平成12年2月署名 | 平成13年2月発効  | (年金加入期間の通算措置なし) |
| 韓国   | 平成16年2月署名 | 平成17年4月発効  | (年金加入期間の通算措置なし) |
| アメリカ | 平成16年2月署名 | 平成17年10月発効 | (年金加入期間の通算措置あり) |

- |         |               |           |                    |
|---------|---------------|-----------|--------------------|
| ベルギー    | 平成17年2月署名     | 平成19年1月発効 | (年金加入期間の通算措置あり)    |
| フランス    | 平成17年2月署名     | 平成19年6月発効 | (年金加入期間の通算措置あり)    |
| カナダ     | 平成18年2月署名     | 平成20年3月発効 | 予定 (年金加入期間の通算措置あり) |
| オーストラリア | 平成19年2月署名     |           |                    |
| オランダ    | 平成19年4月大筋合意   |           |                    |
| チェコ     | 平成19年6月から交渉中  |           |                    |
| スペイン    | 平成18年10月から協議中 |           |                    |
| イタリア    | 平成19年3月から協議中  |           |                    |
| アイルランド  | 日程調整中         |           |                    |
| スウェーデン  | 日程調整中         |           |                    |
| スイス     | 日程調整中         |           |                    |