

## 裁決評釈

### 非永住者の課税所得に含まれる国外源泉所得について 国外から送金を受けた金額から国外へ返金した金額を 控除することは認められないとされた事例

国税不服審判所平成 20 年 8 月 4 日裁決（裁決事例集 76 号 77 頁）

東京国税不服審判所次席国税審判官  
作田 隆 史

#### SUMMARY

非永住者の課税所得の範囲は、国内源泉所得の全部と国外源泉所得のうち国内において支払われたもの及び国外から送金されたものである。

国税不服審判所平成 20 年 8 月 4 日裁決は、非永住者の課税所得に含まれる国外源泉所得について、国外から送金を受けた後に国外に返金した事実があっても、当該国外へ返金した金額を課税所得から控除することは認められないと判断した。

本評釈は、上記裁決を取り上げ、非永住者に対する課税制度の趣旨を含めて解説及び検討を行うとともに、同制度と同様に、国外源泉所得の送金ベースでの課税制度を持つ英国において近年行われた改正の例を紹介し、非永住者に対する課税制度のあり方についても考察するものである。（平成 24 年 7 月 31 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 事案の概要	162
2 裁決の要旨等	162
(1) 関係法令	162
(2) 裁決の要旨	162
3 評 釈	163
(1) 非永住者に対する課税制度の沿革等	163
(2) 本裁決の検討	164
(3) 英国の送金ベース課税の制度と我が国の非永住者制度の今後について	165

1 事案の概要

本事案は、非永住者であった審査請求人(以下「請求人」という。)が、平成15年分及び同年16年分の所得税について、国内源泉所得のみを確定申告していたところ、原処分庁が、請求人が上記各年中に受領した国外からの送金については、国外源泉所得で国外の支払に係るものについて送金があったものとみなされ、課税所得に含まれるとして、所得税の更正処分等を行ったことから、請求人が、当該送金額については、その年中に国外の銀行口座に返金しているから、当該返金額は控除されるべきである等と主張して、同処分等の一部の取消しを求めた事案である。

2 裁決の要旨等

(1) 関係法令

所得税法第7条第1項第2号は、非永住者には、同法第161条《国内源泉所得》に規定する国内源泉所得(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に所得税を課する旨、また、同法第7条第2項は、第1項第2号に掲げる所得の範囲に関し必要な事項は、政令で定める旨規定している。

また、所得税法施行令第17条《非永住者の国外源泉所得のうち課税される部分の金額

の範囲等》第1号は、所得税法第7条第1項第2号に規定する国内源泉所得以外の所得(以下「国外源泉所得」という。)で国内において支払われ、又は国外から送金されたものの範囲について、非永住者が各年において国外から送金を受領した場合には、その金額の範囲内でその非永住者のその年における国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るものについて送金があったものとみなす旨規定し、また、同号ただし書きは、その非永住者がその年における国内源泉所得に係る所得で国外の支払に係るものを有する場合は、まずその国内源泉所得に係る所得について送金があったものとみなし、なお残余があるときに当該残余の金額の範囲内で国外源泉所得に係る所得について送金があったものとみなす旨規定している。

(2) 裁決の要旨

請求人は、所得税法第7条第1項第2号に規定する国外源泉所得で国外から送金されたものの金額の算定に当たっては、非永住者が国外から送金された金額をその年中に国外に返金した場合、当該返金額を控除すべきである旨、また、仮に控除が認められないとしても、その翌年において、再度、当該返金額を国外から送金した場合、当該返金額が二重に課税所得の対象とされることになるから、当

該送金額のうち、当該返金額に達するまでの金額は国外源泉所得に係る所得を送金したとはいえない旨主張する。

しかしながら、所得税法第7条第1項第2号の規定が、国内で支払われ、又は国外から送金されたことを、非永住者の国外源泉所得を課税所得とするための要件としているのは、送金を課税権を行使する契機としたものというべきであり、さらに、所得税法施行令第17条第1号の規定が送金の内容に特段の限定を付していないことにも照らせば、いったん国外払の所得が国外から国内に送金された事実があれば、特段の限定なくこれらの規定による送金があったということができるといふべきである。非永住者であっても、国外源泉所得自体を課税所得とする点では、非永住者以外の居住者と変わりはないのであって、請求人が主張するように、同一年中に送金額を返金した場合は、これを送金額から控除できると解すべき理由はない。また、国外からの送金額を返金し、再度、その翌年に当該返金額を送金したとしても、当該送金額が国外から送金されたものと扱われることについて、請求人は当該返金額が二重に課税所得の対象とされることになることを主張するが、その年とその翌年の各年分の国外源泉所得に課税したものであって、同一の所得に二重に課税したのではないから、請求人の主張には理由がない。

### 3 評 釈

#### (1) 非永住者に対する課税制度の沿革等

非永住者とは、平成18年税制改正において、定義に変更が加えられ、「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」をいうこととされたが、本事案の当時は、「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」との定義であった。そして、非永住者の所得税の課税対象の範囲は、国内源泉所得の全部と国外源泉所得のうち国内において支払われたもの及び国外から送金されたものである（所得税法第7条第1項2号）。つまり、これは、「居住者であっても我が国における滞在期間が短い者等については、『非永住者』としてその課税対象とされる所得を一定の範囲に制限する」制度である。

この非永住者に対する課税の制度は、戦後の占領政策により居住外国人の非円通貨所得に対して我が国では課税されていなかったのが、昭和25年にその課税権が復活した際に、課税優遇措置として導入された措置がその原型であるとされている。昭和25年税制改正にかかる「外資導入等の促進のための課税の特例に関する要綱」においては、「非円通貨所得に対し課税せられることとなった場合における過渡的軽減措置を講ずること」とされ、その措置の一つとして、本邦に1年以上居所を有するが住所を有しない者の昭和25年分から昭和30年分までの給与所得又は退職所得に対する所得税の特例として、本邦で支払われた給与所得又は退職所得に外国で支払われた給与所得のうち外国から送金を受けた金額を合計し課税することを掲げている。

この給与所得の送金ベースでの課税については、昭和31年の改正で、負担急増を緩和するための特例措置として存続させ、段階的に縮小しつつ、昭和35年をもって終了する予定とされたのであるが、昭和32年の改正で、現在と同様の、非永住者に対する課税制度が恒久的な制度として創設された。これは、「居住者のうち、国内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」を非永住者として一般の居住者と区分し、国内に源泉のある所得の全部及びその他の所得で国内において支払われ又はその国外から送金されたものに対し課税するという制度である。この昭和32年の改正について、

昭和 32 年 2 月 21 日の参議院大蔵委員会で、塩崎潤説明委員は、日本に永住する気がない外国人に、外国の資産から生ずる所得について課税するのは「少し実情に則さない点があるんじゃないか」と述べた上で、「外国源泉の所得につきましては、日本に送金されたものだけ課税すると、こういうことにいたしましたわけでございます。この程度にすれば、先ほど申し上げました外国の例から見まして実情に即したことになるんじゃないかと私どもは考えております」と述べている。

また、昭和 37 年には、非永住者の定義に改正が加えられ、「現に住所がない者」が「国内に定住する意思がない者」とされたのであるが、その際の主税局の室長の説明（昭和 37 年 5 月 1 日、主税局臨時税法整備室長植松守雄氏による改正税法説明会での説明）では、非居住者の国外源泉所得の送金ベース課税について、「例えば向こうにある株式の配当所得とか、あるいは預金の利子所得とかこういうものを日本で申告しろと言っても税務執行上なかなか難しいことだし、どうも常識にも合わない面があります」と述べている。

ところで、非永住者は、居住者の一形態であり、本来、居住者として、その全世界所得に対して我が国が立法上の課税管轄権を持つと考えられるところである。実際にも、居住者には全世界所得に対して課税する国も多岐に及ぶ中、我が国が、居住者の中に非永住者の類型を設け、国外源泉所得への課税に制限を設けているのは、一方的な課税権の譲歩、あるいは、一種の政策措置であると考えられるが、その理由としては、歴史的には外国人に対する優遇措置を引き継ぐ措置として必要とされたという理由があるし、また、政策的には、後に(3)で見ると、外国労働者の訪日を促す効果が期待できよう。ただし、現在のような課税の範囲となっていることについては、上でみたように、経済的な結びつきを考慮して実情に合わせるという利益説的な考え方

に基づく理由、及び 我が国に送金されない海外源泉所得は我が国の税務当局では把握しにくいという税務執行上の理由が大きいと思われる。

つまり、非永住者の課税所得の範囲を、国外源泉所得について、国内において支払われたもの及び国外から送金されたものに限定しているのは、我が国とのつながりが希薄と考えられる所得については、執行上の問題もあって、課税権の行使に一定の限定を行っているからであり、国外源泉所得のうち国外から送金されたものについては、送金等がされたことにより我が国との関連が生じて、税務執行上の問題もなくなり、課税権の行使を限定する必要がなくなるから、課税所得の範囲に取り込まれるものと理解される。

## (2) 本判決の検討

以上のように解するならば、本判決における事例のように、国外から送金された金額を国外に返金したとしても、一度送金されたことによって、課税権の行使が発動されたものについて、当該返金をもって再び我が国の課税権の行使を限定あるいは停止する必要はないと考えられるから、当該返金額は、課税所得に含まれる国外源泉所得から控除はできないと解するのが適当であろう。

また、非永住者の課税所得に含まれる国外からの送金額については、所得税法施行令第 17 条第 1 号ただし書が国内源泉所得の国外払いがあればそれをまず控除して考えることを規定している以外、具体的な取扱いを定めた規定がないのであるが、同号が課税所得の範囲の計算を容易にするために、国外からの送金の原資の実態如何にかかわらず、まず国内源泉所得に係る所得について送金があったものとみなし、なお残余があるときに当該残余の金額の範囲内で国外源泉所得に係る所得について送金があったものとみなす旨規定していることからすると、課税所得となる国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るもの

と送金の資金源を形成する所得の同一性は要求されていないと解されるところである。

よって、非永住者の課税所得に含まれる国外源泉所得について、国外から送金を受けた後に国外に返金した事実があっても、当該国外へ返金した金額を課税所得から控除することは認められないと判断される。

なお、本判決の中では、送金の範囲として、「所得税法第7条第1項第2号が課税所得の範囲として規定していないことが明らかな相続や贈与により取得した資金などを原資とする送金を受領した場合には、これを課税所得の範囲とすることを認めた規定とまでは解されない」と述べている箇所がある。所得税法施行令第17条第1号の規定が送金の内容に特段の限定を付していないとしても、所得税法第7条第1項第2号が、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に所得税を課する旨規定しているのであるから、この解釈は当然であろう。

本判決は、非永住者の課税所得に含まれる国外源泉所得について、国外から送金を受けた後に国外に返金した事実があっても、当該国外へ返金した金額を課税所得から控除することは認められないことを判断した初めての判決であるとともに、その判断の過程では、非永住者の国外源泉所得の送金ベースでの課税について、「送金を課税権を行使する契機とした」ものと、その意義を述べており、非永住者制度について考える際に参考にすべき判決と考えられる。

### (3) 英国の送金ベース課税の制度と我が国の非永住者制度の今後について

増井良啓教授は、この非永住者に対する課税制度について、「居住地主義にもとづく課税原則の視点からは必ずしも合理的ではなく、むしろ駐在員の訪日を促進するための使いやすい誘引措置に組みかえていくべきである」旨論じておられる。この点、英国には、この非永住者の制度と似た、送金ベース

(Remittance Basis) 課税の制度があるが、英国では、この制度が租税回避をもたらしているという問題意識を持っていたため、その問題を一定程度解決し、一方で、英国に有能な労働者を引き続き惹きつけるために、「バランスのとれた改善措置」として、2008年に、この送金ベース課税制度の大きな改革を行っている。英国が、改革を加えつつもこの制度を残した理由は、英国の国際競争力の維持のためである。そこで、この英国の制度改革について紹介しておきたい。

英国では、居住者(Resident)であって通常居住者(Ordinarily Resident)でない納税者は雇用所得(Employment Income)について、また、居住者であって英国にドミサイル(Domicile; 永住意図のある国)を有しない納税者は海外資産から生ずる所得(Gains that were made on assets situated outside the UK)について、国外源泉所得のうち英国に送金した金額による課税を選択することが可能である<sup>(注)</sup>。

そして、2008年の改正では、この制度について、当概年に2,000ポンド以上の送金されない国外源泉所得を有する場合は、個人的所得控除(Personal Allowances)、キャピタルゲインの定額非課税(Annual Exempt Amount)が適用できない、当概年に2,000ポンド以上の送金されない国外源泉所得を有する、当該年と前9年中7年以上居住者であった者が、送金ベース課税を選択する場合には、年3万ポンドの代替的課税を導入する(約8万ポンド超の送金されない国外源泉所得がある場合に選択すると有利になる)等の改革が行われているが、併せて、これまで細かな定めがなかった取扱いについても、詳細にルールを定めることを行っており、例えば、本事案で問題となったような海外への返金などのケースについても、次のような取扱いが定められた(Temporary Importation Rule)。

すなわち、英国では、資産でも現金でも、

英国に持ち込まれれば「送金」( Remittance )として扱われるのであるが、それらが、英国に 275 日以内しか存在しなければ、それを課税される送金 ( Taxable Remittance ) としては扱わないこととしている。また、この他、海外の共有資産の取扱いや海外決済クレジットカードの取扱いなどについても定めている。

これら、個別の取扱いについては、全体の制度設計の中で、制度全体との整合性に配慮しながら決めるべき問題であると考え、もし我が国が今後、非永住者制度を、有能な外国労働者の訪日誘引措置として考えていくのであれば、我が国においても、海外の共有資産の取扱いや海外決済クレジットカードの取扱い等についての詳しいルールも含めて制度設計して、納税者の予測可能性を高めるよう配慮していくことが望まれよう。

#### 参考文献

- 増井良啓『非永住者制度の存在意義』(ジュリスト 1998 年 2 月 15 日号、107 頁)  
 HM Treasury ( UK ) 'Paying a fairer share: a consultation on residence and domicile' ( 2007 年 12 月 )  
 RDRM ( 英国歳入関税庁職員向公表マニュアル ) 34210 ( [http : //www.hmrc.gov.uk/manuals/rdrmmamual/RDRM34210.htm](http://www.hmrc.gov.uk/manuals/rdrmmamual/RDRM34210.htm) )

---

(注) 英国では、課税年度のうち 183 日以上 UK に滞在した場合は当該年度、2 年以上居住する ( live ) 意図で来英した場合には到着日から、毎年継続的に来英し課税年度で平均 91 日以上滞在する場合には、最大 4 連続年超から 'Resident' に該当する。一方、'Ordinary Resident' には、連年 Resident であれば通常該当し、また、3 年以上居住する意図で来英したことが明らかな場合には到着日から該当する。また、'Domicile' は、法の一般概念であり、国籍、居住者、市民 ( Citizenship ) とは異なる概念である。多くの要因に左右されるが、通常父方から引き継ぐステータスで、'Permanent Home Country' をいう。成人になって変えられるが、そのためには、永久又は無期限に居住する意思を示す必要がある。