

非永住者制度の今日的存在意義について

植 田 祐美子

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

我が国の所得税法は、住所の有無を基準として、個人の納税義務者を「居住者」と「非居住者」に区分し、居住者は全世界所得課税、非居住者は国内源泉所得に対する課税を行っている。このような課税方法は、国際的に広く認められている。

ところが、我が国では非永住者制度を採用し、居住者を更に「非永住者」と「非永住者以外の居住者」に区分している。非永住者に該当すれば、居住者であっても原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外され、国内払いや送金があった場合、一定の計算過程を経た国外源泉所得が課税対象とされる。非永住者制度は、本来全世界所得課税の対象である居住者の課税所得の範囲を制限することから、一般的な課税方法から逸脱する制度である。このため、同制度を巡っては古くから議論があるものの、先行研究では、非永住者制度を維持すべきかどうかを含め、一致した見解が示されておらず、研究の蓄積が継続的に進められているわけでもない。同制度は、第二次世界大戦からの復興を目指す中で創設されたところ、制度の大部分がほとんど変更されることなく存続する一方、我が国を取り巻く社会状況は内外ともに一変し、少子高齢化や人材不足を背景に、外国人材の受入れや共生社会の実現が政策目標として掲げられている。果たして、非永住者制度が現在の社会状況や政策目標の実現に適合しているのか、今一度検証してみる価値があると思われる。

そこで、本稿では、まずは制度の改正沿革等を確認し、現行制度の今日的存在意義（目的）を明らかにする（本稿の第一目的）。現実的側面と理論的側面の両方から現行制度の点検を実施し、制度を存続させるべきか否かを判断する（本稿の第二目的）。制度を存続させると結論付けた場合には制度の改善案を提示するとともに、外国で採用されている優遇税制を我が国に輸入すべきかどうかについても敷衍的に検討する（本稿の第三目的）。以上の3点が本稿の目的である。

2 研究の概要

(1) 国際租税法に係る基本事項の概観

非永住者制度は居住外国人を対象とした税制であり、国際課税分野に属する。国際租税法では管轄権に制限（競合）があることを契機にさまざまな問題が生じる。立法管轄権は各国が自由に行使することができるため、課税の競合（国際的二重課税）と空白（二重非課税）を生み出す。執行管轄権は属地主義を採用しているため、国家の領域を超えて行われる国際的な経済活動に関して脱税が行われやすくなる。

国際的二重課税の排除方法には、外国税額控除制度の導入や国外所得の免除（国内法の整備）並びに租税条約の締結がある（他国との協調）。二重非課税の排除方法として各国の国内法や租税条約を統一することが提案されている。脱税の防止のため国際取引を把握する資料収集制度の充実（国外送金等調書、国外財産調書などの国内法の整備）や、租税条約上の情報交換規定の整備が進められている（他国との協調）。

(2) 居住外国人に関する課税沿革

イ 非永住者制度創設前

所得税法創設当時は、不平等条約の影響の下、外国籍の者は課税対象として認識されていなかった（国籍主義の採用）。その後居住外国人の数が増加したこともあり、法律上外国籍の者が我が国の納税義務者となることなどが明示された（明治 32 年改正）。敗戦による占領期は、事実上の措置（SCAPIN）により居住外国人への課税が緩和されていた時期があったが、昭和 25 年措置法改正によりさまざまな優遇措置が法令化された。

課税上の問題（国際的二重課税と執行管轄権の制約）に対しては国外所得免除方式を採用することで対処されていた（明治 32 年改正・大正 9 年改正）。生活費を課税最低限とする生活費課税方式（昭和 25 年措置法改正）は、国外所得の発生や送金の事実を網羅的に把握することが執行上困難であることから手当てされた。

ロ 非永住者制度の創設

非永住者制度は、昭和 31 年答申をきっかけに、昭和 25 年措置法改正で導入された送金ベース課税方式と国内払課税方式を基礎とした恒久的措置として所得税法に創設された。創設理由は、人材の確保という政策目的の実現の際に税負担が阻害要因とならないよう税負担を軽くすることであった。

ハ 非永住者制度創設後

昭和 37 年改正では非永住者の判定に関する恣意性を排除するため住所や永住の意思に係る推定規定が導入された。平成 26 年改正は国外源泉所得が明確化されたことに伴う法の整備であった。平成 29 年改正では高度外国人材の確保のため所得の一部が課税対象から除外された。この時期の改正の中で最も重要であるのは平成 18 年改正である。非永住者制度を利用した租税回避事案に対応するため意思主義を廃止し、国籍要件を追加するとともに、申告書に居住形態に係る書類を添付するよう義務付けられた。

(3) 現行制度の存在意義

非永住者制度が所得税法中に創設された理由は、そのルーツである昭和 25 年措置法改正と同じく、人材確保の際に税負担が阻害要因とならないよう税負担を軽くすることであった。制度創設後も税制改正は実施されているものの、制度の創設目的を変更したと認められるような改正は実施されていないと認められる。

(4) 現行制度の点検結果

イ 政策との関係

高度外国人材を例に点検した結果、我が国で就労する際に所得税の負担が阻害要因となるのは、給与収入が 3,000 万円を超える若しくは国外源泉所得を多く獲得するなど一部の高所得者に限られる可能性が高いことが判明した。税負担が阻害要因となるケースや発生率を正確に把握するためには、どのような属性の、どのような所得状況の者が非永住者

となっているのかを把握する必要がある。

現在、非永住者制度は所得税法に手当てされているところ、獲得したい外国人材に応じた柔軟な制度改革を必要とするのであれば、基本法たる所得税法ではなく措置法に移行する必要があるかもしれない。非永住者の実態を把握する際効率的かつ負担の少ない情報収集制度を整備することが望まれる。

ロ 執行との関係

所得の支払や送金の状況を網羅的に把握することは、現行の情報収集制度を駆使しても困難であり、税務職員が質問検査権を行使する機会を飛躍的に増加させる。このため、国内払いや送金という課税要件は廃止することを前提に検討を進めるべきである。

ハ 総合所得税との関係

外国人材の確保に当たっては税負担が阻害要因とならないよう配慮しつつ、担税力が過度に過小評価されている事例に対しては課税対象から除外する金額に上限を設けたり、イギリスのように所得控除に制限を設けたりする必要があると思われる。制度目的を充足しつつ、過度に担税力を過小評価しない状態を保つためにどのような改正が必要であるかは、非永住者の実態を把握しなければよりよい判断ができない。

ニ 居住地管轄との関係

非永住者制度の対象者を外国籍の者に限定すること、対象者の判定期間を 10 年とすることは妥当である。他方で、5 年もの間居住者である非永住者と我が国との間の人的つながりが相当弱められることに対する積極的な根拠が見出せなかったため、この点は改正すべきであるかもしれない。

この点、高度外国人材を例に検討したところ、我が国の留学生を外国人材として確保する際には留学期間を除外するなど現行制度では認められていない追加的優遇措置が必要である可能性がある。できるだけ長く外国人材を雇用したい雇用者からみれば課税対象から除外する期間

を長くしてほしいと要望されるかもしれない。5年という期間が妥当かどうかは、幅広い非永住者の実態をより詳細に把握した上で判断する必要がある。

ホ 全世界所得課税との関係

(イ) 原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすること

原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する明確な理論的根拠も経済的事情も見出せなかった。このため、非永住者も居住者であることから原則全ての所得を課税対象とし(全世界所得課税)、具体的な理論的根拠が示すことができる所得に限り、課税対象から除外するのが望ましい。税負担の軽減という現実的側面からみて、どのような所得を除外するのが適当であるかは非永住者の実態の把握を進めた上で判断する必要がある。

(ロ) 外国税額控除との関係

非永住者は原則国外所得が免除され国内払いや送金により国外源泉所得が課税対象となった場合には外国税額控除が適用される。このため、国際的・二重課税の排除は国外所得免除方式が中心となっている。国際的・二重課税の排除方式について課税理論を重視し、外国税額控除方式を中心とするのがよいのか、あるいは非永住者の実態(非永住者のうち、どのくらいの者が確定申告を経ずに税の精算を完了しているのか、申告に係る代理の状況や日本語がどれだけ堪能であるのかなど)に配慮し、簡素な税の精算制度として国外所得免除方式を維持するのがよいのかは非永住者の実態に係る幅広いデータがなければ判断できない。

ただし、国内払いや送金という課税要件は、二重課税排除に係る計算過程を非常に複雑化させており、複雑な計算過程を経なければ税の精算ができないこと自体、外国人材が我が国を就労先として決定する際、税に関係する阻害要因となる可能性がある。このため、国内払いや送金という課税要件は廃止する方向で検討するのがよいと考えられ

る。

(ハ) 租税条約との関係

非永住者制度は居住者の国外源泉所得の課税範囲を制限するため、租税条約上の特典(短期滞在者免税など)の利用が制限されない場合、課税の空白を生じさせる。

条約の特典の利用制限を設けることも 1 つの解決手段であるが、根本的な問題解決方法は全世界所得課税に近付けることである。現行の非永住者制度は課税対象から除外する所得金額に制限を設けていないため、課税の空白が広範に及んでいる可能性がある。

課税の空白が看過できる程度のものなのか、あるいは租税条約の改正まで踏み込む必要があるのか、妥当な判断を下すためには、まずは非永住者のうちどの程度の者がどの程度の金額の国外源泉所得を獲得しているのかなど、その実態を把握する必要がある。

ヘ 発生主義との関係

国内払いや送金をきっかけとして国外源泉所得が課税されることは、全世界所得課税に近付くという意味では好ましい。

しかしながら、国外源泉所得を課税対象とするきっかけが国内払いや送金であるという点は見直しが必要である。なぜならば、国内払いや送金という課税要件は、国外源泉所得が発生した時点を所得の認識基準とはせず、所得の年度帰属の操作(繰延べ)を可能としているからである。課税対象から除外される国外源泉所得の額に制限が設けられていないため、操作(繰延べ)の対象金額が大きくなる場合もあり、納税者間の公平性が過度に保たれていない可能性がある。そもそも、国内払いや送金という課税要件は、発生主義のように支払手段の多様化に対応することが難しい。このため、国内払いや送金を課税要件とすることは、廃止する方向で検討すべきである。

(5) 制度存続の必要性

非永住者制度は、一部の高所得者である外国人材の獲得の際に必要な制

度であることが強く推測されるのであり、外国人材の確保は重要な政策課題であって、外国人材の実態を精確に把握しないまま制度を廃止しても、代替する優れた制度を立案することが困難である。これまでの点検を踏まえると、現時点では非永住者制度を存続させる必要があると考えられる。

(6) 主要な問題点

イ 実態の把握が不完全であること

実態把握が不完全であるため、非永住者制度がどのような政策のどのような属性を有する外国人材にとって有効に機能しているのかを判断することができない。制度を所得税法に存置させ、外国人材からみた安定性を確保するのがよいのか、若しくは措置法に移行させ、制度の柔軟性を確保するのがよいのかを見極めるのも難しい（政策との関係）。担税力の過小評価の程度や（総合所得税との関係）、どの程度課税の空白が生じているか（租税条約との関係）を把握することもできない。税負担の軽減期間や二重課税の排除方式について、理論的側面と現実的側面のどちらを重視した制度設計にするのが妥当であるかも判断できない（居住地管轄（全世界所得課税）との関係・外国税額控除との関係）。

ロ 国内払いや送金が課税要件とされていること

国内払いや送金がされると、所得の発生状況だけではなく支払や送金の状況についても網羅的に把握する必要が生じる。これは現行の情報収集制度を駆使しても困難であり、税務職員が質問検査権を行使する機会を飛躍的に増加させる（執行との関係）。所得の帰属時期の操作を可能とし、支払手段の多様化に対応することも困難である（発生主義との関係）。二重課税排除に係る計算過程を複雑化させている（外国税額控除との関係）。

ハ 原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすること

課税対象から除外される国外源泉所得の額が大きい場合、担税力が著しく過小評価される可能性が惹起される（総合所得税との関係）。原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する明確な理由が見出せない状

況である（全世界所得課税との関係）。課税の空白を生じさせている可能性もある（租税条約との関係）。

（7）改善案

イ 幅広い非永住者の実態を把握すること

確定申告が必要な非永住者（給与の年間収入金額が 2,000 万円を超える者や給与以外の一定の収入得る者など）については、居住形態等の確認書から実態の把握をすることが可能である。一方、年末調整で税の精算を完了することが可能な非永住者は確定申告が必要な非永住者と比較すると、圧倒的に実態の把握が進んでいない。高度外国人材の所得状況等から推測すると、給与所得を獲得する非永住者の大半は年間給与収入 2,000 万円以下であり、年末調整で税の精算を完了することが可能であるだろう。

そこで、例えば、給与所得に係る調書（源泉徴収票）を充実させるのはどうだろうか。源泉徴収票に非永住者の対象者か否かをチェックする欄を設け、摘要欄に居住形態等の確認書の記載事項（国籍、入国年月日、在留資格、在留期間など）を記入してもらうのである。調書の提出者（源泉徴収義務者）に対してこのような追加義務を課すことは、外国人材に申告（申請）義務を課す場合に比べると、負担が軽いと思われる。なぜならば事業主は外国人材を雇用（離職）する際、外国人材に対して旅券（パスポート）や外国人登録証などの提示を求めた上で、氏名、在留資格、在留期間、国籍などを確認し、これらの事項を記載した「外国人雇用状況の届出」を提出する義務があるからである（労働施策の総合的な推進並びに労働者の雇用の安定及び職業生活の充実等に関する法律 28 条 1 項、外国人労働者の雇用管理の改善等に関して事業主が適切に対処するための指針の第 5）。

ロ 国内払いや送金という課税要件の廃止

国内払いや送金をきっかけに国外源泉所得が課税対象となることは全世界所得課税に近づくことになるという意味では好ましいが、多くの問

題を発生させている。そもそも、国内払いや送金という課税要件は現在の決済手段の多様化に対応できないことから、同課税要件は廃止すべきである。

ハ 全世界所得課税への回帰

原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する理論的根拠が見当たらず、制度創設当初の経済的事情も解消されていることから、全世界所得課税へ回帰すべきである。ただし、理論的根拠を示すことができたり、非永住者の実態からみて課税しないのが適当であると判断できたりする場合は、その所得を課税対象から除外してもよいと考えられる。

全世界所得課税に近付けることは制度を巡る問題の解決に至らなくとも問題の縮減に繋がる。課税の空白部分を縮小したり、担税力の過小評価を緩和したりするだけではなく、各国の制度の差異を活用した国際的脱税や租税回避の防止にも資するだろう。

(8) 外国税制の輸入の是非

イ オランダの 30%ルーリング

30%ルーリングは、給与（グロス）の 30%を非課税とする優遇措置である。駐在員の子供がインターナショナルスクールに通う場合、その費用に充当するために支給された金員の全額が非課税となる。対象者は、企業や国際的な非営利団体で働く外国籍の幹部や従業員、インターナショナルスクールの教師など一時的にオランダで勤務している者であり、オランダでは入手困難な特別なノウハウを持つ者（高等専門教育を受けていることや少なくとも 2 年半以上の実務経験があることが基準となる。）とされている。国際関係の仕事に従事する被雇用者がジョブローテーションの一環でオランダに出向する場合にも利用できる。

適用要件は、オランダ国外で雇用されていること、オランダで雇用される 24 ヶ月前のうち、16 ヶ月の間、オランダから 150km 以内の場所に居住していないことである（ただし、オランダで職場復帰している場合も適用されることがある。）。一定額以上の給与を受領している必要が

あり、少なくとも 38,961 ユーロの給与（域外費用（自国で労働していれば発生しないであろう一時帰国費用や外国語学習費用等）を含めた場合 55,658 ユーロ）（ただし、修士号を持つ 30 歳未満の駐在員は 29,616 ユーロ（域外費用を含めた場合 42,308 ユーロ）に引き下げられる。）を獲得していることが条件である（ただし、給与に関する条件は大学や知的機関で働く科学者や研究者には適用されない）。適用期間は最大 5 年間である（令和元（2019）年以前は 8 年間）。過去 25 年間におけるオランダの滞在状況によって期間が短縮されることがある。

30%ルーリングの適用者は、ボックス 1 に分類される給与所得と住居から得られる所得について居住者課税を受ける。30%ルーリングが適用される場合でも所得控除が適用される。ボックス 2 と 3 に分類される所得については非居住者課税を受けることになるが、居住者課税を選択することも可能である。30%ルーリングの適用を受けるためには雇用者と共同して税務署に申請を行う必要がある。

ロ 我が国への輸入の是非

30%ルーリングは、①非課税対象額の計算が簡単であること、②雇用者と共同で税務署に申請する必要があるため制度の利用状況が明らかであること、③職種によって制度の利用条件が異なるため、国家としてどのような人材を確保したいのかが明確である。非永住者制度と比べると簡素かつ透明な制度であると言ってよい。非永住者制度と類似している点は幅広い職種を対象としていること、適用期間が最大 5 年であることである。対象者や適用期間という制度の基本部分に親和性があるため、仮に非永住者制度を廃止し、30%ルーリングを輸入した場合違和感なく受け入れられる可能性が高く、かつ、非永住者制度にはないメリット（主として簡素かつ透明であること）を享受することができそうである。

しかしながら、EU に所在する研究所（EU TAX Observatory）が新たに居住することになった個人を対象とした優遇税制（令和 2（2020）年時点で EU 諸国において採用されている合計 28 税制）について実証研

究した報告書をみると、30%ルーリングは①租税競争を加速させる制度であること、②租税競争に係る有害性の測定が可能であった 25 税制中、有害性のスコアが 9 であり、それなりの有害性が算出されたこと（25 税制のうち最大スコアは 16、最小スコアは 6 であった。）、③制度の受益者数が多いこと（令和 2（2020）年は 9 万 2,048 人であり、集計可能な 17 制度中 1 位。過去 5 年間も同じく、受益者数が最も多い。）が指摘されている。我が国は EU に属しているわけではないものの、租税競争を加速させると認識されている制度をそのままの形で輸入するのは適当ではないと考えられる。

3 結論

非永住者制度は、外国人材の確保の際、税負担が阻害要因とならないよう税負担を軽減するために存在する。一部の高所得者に対して有効に機能している可能性が高く、非永住者の実態を把握しない状態で制度を廃止するのは適当ではないことから、本稿では一旦制度を存続すべきであると結論付けた。

しかしながら、廃止説が指摘するように非永住者制度には多くの問題点があり、特に、国内払いや送金といった課税要件は早急に廃止すべきである。全世界所得課税に近付けることは課税理論に関係する多くの問題点の解決には至らなくとも、問題の規模（程度）を縮小する効果がある。制度創設当時とは違い、現在外国人材の在留資格は多様化し、その数も増加している。少子高齢化や人材不足が進む我が国において、外国人材の確保は将来に渡って重要な政策課題であり続けるだろう。まずは、多様化の進む非永住者の実態について把握することを急ぐべきである。非永住者の実態解明を進めることは外国人材の確保に関する他国の制度との比較検討を可能とし、よりよい制度変更を容易にすると考えられる。

個人の優遇税制が国の移動に影響を与えるかどうかには焦点を当てた実証研究は少なく、国境を越えた人の移動は税以外の要因にも左右されるであろうことが既に指摘されている。外国人材に限らず、多様な人々が個人のもつ能

力を十分に発揮できる環境を整備することが人材不足を解消する近道ではないだろうか。租税法からみれば、基本原則である公平負担を犠牲にしなければ外国人材が確保できない状態であるのかを正確に判断する必要があるのがあって、そのためにも、外国人材の実態の把握は喫緊の課題であると言えるだろう。

目 次

はじめに.....	164
第 1 章 非永住者制度の存在意義.....	166
第 1 節 国際租税法に係る基本事項の概観.....	166
1 管轄権と租税法.....	166
2 課税上の問題の発生.....	170
3 対処策.....	172
第 2 節 改正沿革.....	179
1 確認の方針.....	179
2 明治 20（1887）年所得税法の創設.....	180
3 明治 32（1899）年改正.....	181
4 大正 9（1920）年改正.....	183
5 昭和 22（1947）年全文改正.....	185
6 昭和 24（1949）年シャウプ勧告.....	187
7 昭和 25（1950）年措置法改正.....	188
8 昭和 27（1952）年改正.....	197
9 昭和 31（1956）年措置法改正.....	198
10 昭和 32（1957）年改正（非永住者制度創設）.....	199
11 昭和 37（1962）年改正.....	206
12 平成 18（2006）年改正.....	208
13 平成 26（2014）年改正.....	209
14 平成 29（2017）年改正.....	211
第 3 節 現行制度.....	212
1 法律の定め.....	212
2 非永住者制度の位置付け.....	212
3 非永住者該当性の判断.....	213
4 課税所得の決定.....	215

第 4 節	現行制度の存在意義	220
1	改正沿革（理由）の整理	220
2	現行制度の存在意義	223
第 2 章	非永住者制度の点検と存続の必要性	225
第 1 節	先行研究の状況	225
1	廃止説	225
2	維持説	228
3	制度再考説	228
4	本稿の立場	229
第 2 節	点検項目の決定	230
1	2つの側面からの点検の必要性	230
2	具体的な点検項目	230
第 3 節	政策との関係	234
1	政策状況	234
2	高度外国人材の受入れ政策	236
3	高度外国人材の特徴	237
4	所得税負担が阻害要因となっているのか	238
5	点検結果	243
第 4 節	執行との関係	244
1	執行の困難性	244
2	補完制度の不在	245
3	計算過程の複雑化	245
4	点検結果	246
第 5 節	総合所得税との関係	246
1	我が国所得税法の基本的な構造	246
2	担税力の過小評価	247
3	点検結果	249
第 6 節	居住地管轄との関係	249

1	我が国の居住地管轄	249
2	非永住者該当要件の適正性.....	250
3	点検結果.....	252
第 7 節	全世界所得課税との関係.....	252
1	原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすること	252
2	外国税額控除との関係.....	254
3	租税条約との関係.....	257
第 8 節	発生主義との関係	263
1	発生主義を採用する理由	263
2	年度帰属の操作	263
3	支払手段の多様化.....	264
4	点検結果.....	265
第 9 節	制度存続の必要性	266
1	検討.....	266
2	結論.....	267
第 3 章	改善案	268
第 1 節	主要な問題点	268
1	実態の把握が不完全であること	268
2	国内払いや送金が課税要件とされていること	270
3	原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすること	271
第 2 節	改善案.....	271
1	幅広い非永住者の実態を把握すること	271
2	国内払いや送金という課税要件の廃止	273
3	全世界所得課税への回帰	273
第 3 節	30%ルーリング	275
1	オランダ個人所得税の概要.....	275
2	30%ルーリング	276
3	我が国への輸入の是非.....	277

第 4 節 小括	279
結びに代えて	280

凡 例

本稿は、令和 3 年末時点における非永住者制度を研究対象としているところ、平成 26 年改正によって非永住者の課税所得の範囲に関する法令上の文言が変更されている。具体的には、平成 26 年改正より前は「国内源泉所得」と「国内源泉所得に係る所得以外の所得」とされていたのが、改正後は、「国外源泉所得以外の所得」（所得税法施行令 17 条 4 項では「非国外源泉所得」と定義している。）と「国外源泉所得」に変更されている。本稿で引用した先行研究の多くは平成 26 年改正以前に発表されたものであること、非永住者制度に関する改正は平成 26 年改正以前に実施されたものがほとんどでありかつ重要なものが多いことから、本稿では、令和 3 年時点での法令の文言を使用せず、平成 26 年改正前の法令の文言などを使用している場合があることを申し添えておく。

まず、非永住者の現行法令に関する部分（第 1 章第 3 節）は現行法令の文言に従う（「非国外源泉所得」と「国外源泉所得」と表記する。）。それ以外の部分では、「国外源泉所得以外の所得（非国外源泉所得）」を「国内源泉所得」と表記する。

また、所得税法創設当初からの改正沿革や当時の文献を多く引用しているため、現行法令における「国外源泉所得」を「国外所得」と表記している場合がある。第 1 章第 2 節では、現行法令における「国内」・「国外」は過去の法令における法施行地（法律の施行地）・法施行地外（法律の施行地外）であるところ、現行法令で使用されている「国内」・「国外」としている場合がある（過去の法令そのものを示す場合は、「法施行地」・「法施行地外」と表記した。）。

使用している法令等の略称は次のとおりである。

《法令等》	《略称》
平成 24 (2012) 年に OECD の租税委員会が立ち上げた「税源浸食と利益移転に関するプロジェクト」	BEPS プロジェクト
所得税法施行令	所令
所得税法基本通達	所基通
租税特別措置法	措置法
内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律	国外送金等調書法
租税に関する相互行政支援に関する条約	税務行政執行 共助条約
租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律	実特法
連合国軍最高司令部	SCAP
SCAP が日本政府に対して出す指令	SCAPIN
昭和 25 年措置法改正 (措置法 4 条 1 項) で採用された課税方式	国内払課税方式
昭和 25 年措置法改正 (措置法 4 条 2 項) で採用された課税方式	送金ベース課税方式
昭和 25 年措置法改正 (措置法 4 条 3 項) で採用された課税方式	生活費課税方式
昭和 25 年措置法改正 (措置法 5 条ないし 5 条の 3) で採用された課税方式	半額課税方式
昭和 25 年措置法改正 (措置法 5 条の 4) で採用された課税方式	総所得半額課税方式
昭和 31 年 12 月に臨時税制調査会が出した臨時税制調査会答申	昭和 31 年答申

平成 29 年改正により課税対象外とされた所得(非永住者が我が国に入国する前に取得した株式等を外国の金融商品市場等で譲渡することにより得た一定の所得)・・・・・・・・	国外有価証券 関連所得
OECD の公表する「Taxing Wages 2021」・・・・・・・・	OECD 統計
所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国とイタリア共和国との間の条約・・・・・・・・	日伊租税条約
所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアイルランドとの間の条約・・	日アイルラン ド租税条約
オランダの駐在員に対する税の優遇措置・・・・・・・・	30%ルーリン グ
EU に所在する研究所 (EU TAX Observatory) が、新たに居住することになった個人を対象とした優遇税制 (令和 2 (2020) 年時点で EU 諸国において採用されている合計 28 税制) について実証研究した報告書	EU 諸国の租 税競争報告書

[資料の引用について]

国会議事録等の旧字体を用いている資料 (原文) は読みやすさを最優先するため、原文ではカタカナや漢字の旧字体が用いられている部分についてひらがなや現在使われている字体で表記したり、送り仮名を付したりしている場合がある。

はじめに

我が国の所得税法は、住所の有無を基準として、個人の納税義務者を「居住者」と「非居住者」に区分し、居住者は全世界所得課税（所得税法 7 条 1 項 1 号）、非居住者は国内源泉所得に対する課税を行っている（同法 7 条 1 項 3 号）。このような課税方法は国際的に広く認められている。

ところが、我が国では非永住者制度を採用し、居住者を更に「非永住者」と「非永住者以外の居住者」に区分している。非永住者に該当すれば居住者であっても原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外され、国内払いや送金があった場合一定の計算過程を経た国外源泉所得が課税対象とされる。非永住者制度は本来全世界所得課税の対象である居住者の課税所得の範囲を制限することから、一般的な課税方法から逸脱する制度である。このため、同制度を巡っては制度自体の廃止を含め、古くから議論がなされているものの、先行研究では一致した見解が示されておらず、また継続的な研究の蓄積が進められているとは言えない状況である。同制度は第二次世界大戦からの復興を目指す中で創設されているところ、制度の根幹部分がほとんど変更されないまま現存する一方、我が国を取り巻く社会状況は内外ともに一変している。経済がグローバル化し、移動手段や情報技術が飛躍的に進化するによって国境を越えた人やモノの移動が増加し、かつ容易になっている。同制度は居住外国人を対象とするところ、我が国では少子高齢化や人材不足を背景に、外国人材の受入れや共生社会の実現が政策目的として掲げられている。

以上を踏まえると、非永住者制度が、現代社会に適合した制度となっているのか、今日的政策課題の実現に資する制度となっているのか、そもそも、存続させておく意義があるのかについて考察する必要があると考えられる。

本稿では、まずは、制度の改正沿革等から、現行制度について今日的存在意義（目的）があるかを明らかにする（本稿の第一目的）。先行研究で一致した見解が示されていないことから、現実的側面と理論的側面の両方から制度の点検を実施し、制度を存続させるべきか否かを判断する（本稿の第二目的）。制度を

存続させると結論付けた場合は、点検結果から明らかになった問題点に関する改善案を提示するとともに外国で採用されている外国人材確保のための優遇税制を我が国に輸入すべきかどうかについても敷衍的に検討する（本稿の第三目的）。以上の 3 点が本稿の目的である。

第 1 章 非永住者制度の存在意義

非永住者制度は我が国国内法で手当てされている居住外国人に対する課税の一形態であり、国際課税分野に属する。このため、本章では同制度を論じる上での導入として、国際租税法に係る基本的事項を概観する（第 1 節）。所得税法創設時からの我が国の居住外国人に関する課税沿革を辿り（第 2 節）、現行の制度設計等を確認した上で（第 3 節）、その存在意義を明らかにする（第 4 節）。

第 1 節 国際租税法に係る基本事項の概観

国際租税法において、課税管轄権に関して触れることなく議論を行うことは許されないという指摘を踏まえ⁽¹⁾、具体的な制度検討を行う前に本節では国際法における管轄権の概要を確認し、管轄権に由来する課税上の問題点と近年の対処策について概観する。

1 管轄権と租税法⁽²⁾

(1) 管轄権の概要

管轄権とは国内法を定立し執行する権限を指す。管轄権は国家の統治権の中で中心的な位置を占めており、3つの側面（立法管轄権、裁判管轄権、執行管轄権）を有する⁽³⁾。法の定立の側面として立法管轄権、法の執行の側面として裁判管轄権及び執行管轄権がある。裁判管轄権は裁判所による

(1) 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャルレビュー94号8頁（2009）。

(2) 本項（1）ないし（3）は、別途脚注を付していない限り、小寺彰『パラダイム国際法—国際法の基本構成—』94・107頁（有斐閣、2004）を参照して記載した。

(3) 過去、管轄権は2つに分類する説（立法管轄権と執行管轄権）が主流であったが、現在は、立法管轄権、執行管轄権、司法管轄権の3つに分類するのが普通であるということであるから、本稿でも3つに分類する説を採用する（広部和也「国家管轄権の競合と配分」村瀬信也＝奥脇直也編集代表『山本草二先生古希記念 国家管轄権—国際法と国内法—』148頁（勁草書房、1998））。

具体的な紛争に対する法の適用であり、執行管轄権は容疑者の逮捕や判決の強制執行などの国内法の現実の執行のことである。「3つの管轄権の中で、国際法の下では、立法管轄権が基礎となる。」⁽⁴⁾ 裁判管轄権と執行管轄権は立法管轄権が及ぶ範囲内で行使することができる。立法管轄権が及ばない事項に関して裁判管轄権や執行管轄権を行使するのは、立法管轄権を持つ国から裁判管轄権や執行管轄権の委任があった場合だけである。3つの管轄権は別々の作用ではあるものの、「相互に関連し合い、しばしば混同しながら用いられる場合も⁽⁵⁾」あるとされている。

自国内で起こった紛争に対して国内法を適用・執行する場合、国際的な問題が生じることはまずない。問題が生じるのは自国外で行われた行為に対して自国法を適用する「域外適用」の場合である。域外適用について、第二次世界大戦前は主として刑事法分野で議論されていたが、その後国境を越えた人の移動や経済活動が活発になるにつれて租税法や証券取引法など民事法分野でも活発に議論されるようになった。国際租税法においては主として立法管轄権と執行管轄権に関する議論が行われている⁽⁶⁾。

(2) 立法管轄権（租税法の定立）

立法管轄権は刑事法分野と民事法分野とで規制枠組みが異なる。刑事法分野では属地主義（領域主義）と属人主義（国籍主義）が中心的な規制枠組みとなっている⁽⁷⁾。属地主義は領土を権原とし、自国領域内の人・物・事件に対する行使を根拠付けている。属人主義は国籍を権原とし、国外にいる自国民に対して立法管轄権を行使し得ること、すなわち国内法を適用

(4) 広部・前掲注(3)149頁。

(5) 広部・前掲注(3)150頁。

(6) 中里・前掲注(1)8頁。

(7) これ以外に保護主義と普遍主義についても特定の事項について承認されている。保護主義とは、国家の利益が直接的に損なわれる場合に、外国において行われた外国人の行為についても立法管轄権を行使できるという原則である（例えば、通貨偽造罪に妥当する。）。普遍主義は、国際社会の一般利益の擁護のためにすべての国家が管轄権を行使するという原則である（例えば、海賊行為に妥当する。）。詳細は小寺・前掲注(2)98頁を参照されたい。

することを根拠付けている。

一方、民事法分野は刑事法分野とは異なり、立法管轄権について国際法上の制約は意識されてこなかった。国家が行使することのできる課税権力（課税管轄権）について「少なくとも立法管轄権に関しては特に制約がないといわれている。しかし、現実には、世界各国は、国内法または条約によって自国の課税管轄権に対して限界を設けて」⁽⁸⁾おり、領域との結びつきが存在する限りにおいて課税管轄が認められる⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾。

増井教授は小寺教授の説明⁽¹¹⁾を踏まえた上で、所得課税については居住地管轄（所得税法 5 条 1 項）と源泉地管轄（所得税法 5 条 2 項）があり⁽¹²⁾、居住地管轄は国家と所得を獲得する人とのつながり、源泉地管轄は所得を生み出す活動との物的な関連性があることが課税根拠となると整理しておられる⁽¹³⁾。人とのつながりを根拠とする場合、住所を基準とした居住地管轄を採用する国が多い（アメリカは国籍を基準とする⁽¹⁴⁾。）⁽¹⁵⁾。

立法管轄権を行使する際、居住地管轄は住所（生活の本拠）を有する者と国家との間に強度な人的つながりがあることから、全世界所得課税を行

(8) 渕圭吾『所得課税の国際的側面』14 頁（有斐閣、2016）。

(9) 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』5 頁（有斐閣、2000）。

(10) 藤谷教授は、立法管轄権の限界について明確な国際法上の原則が確立しているとは言えないと断った上で、「国際租税法の領域における一般的な国家実行は、自国と納税義務者・課税客体の間に何らかの経済的結びつき（economic allegiance）が認められる場合に限って自国の課税権を主張する、という原則に従っている」と整理しておられる（藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座第 4 巻国際課税』35 頁（日本評論社、2017）。

(11) 本項で主に参照した小寺・前掲注(2)のことである。

(12) 増井良啓「国際課税における手続の整備と改革」日税研論集 71 号『租税手続の整備』7-8 頁（税務研究センター、2017）。

(13) 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法 第 4 版』6 頁（東京大学出版会、2019）。

(14) アメリカは、同国に居住していなくてもアメリカ国籍を保有していれば全世界所得課税を課すところ、これは世界的にも珍しい制度であり、1864 年の法に期限があるということである（渕圭吾「出国税以前」トラスト未来フォーラム研究叢書『金融取引と課税（4）』78 頁（トラスト未来フォーラム、2016））。

(15) 増井良啓「国際課税の制度設計」金子宏監修『現代租税法講座第 4 巻国際課税』6 頁（日本評論社、2017）。

う⁽¹⁶⁾一方、源泉地管轄は住所を有しない非居住者と物的な関連性があることから国内源泉所得に対して課税する⁽¹⁷⁾。「多くの国家は、自国とのかかわりあいの程度に応じて納税義務者を二つの類型に分ける。自国とのかかわりあいの程度の深い納税義務者についてはその納税義務者に帰属するあらゆる所得を所得課税の対象とする。自国とのかかわりあいの程度が浅い納税義務者については、所得のうち類型的に自国とのかかわりあいが深いもののみを課税対象とする」⁽¹⁸⁾ということになる。

(3) 執行管轄権（租税法の執行）

立法管轄権は法分野に即して議論が展開されてきた一方、執行管轄権は法分野を問わず厳格に領土内での行使に限られると解されてきた。執行管轄権は権力行使が直接的であるからである。自国領土以外で執行管轄権を行使することは被行使国の同意がある場合を除き一切許されないと解されている⁽¹⁹⁾。

執行管轄権は属地主義を採用している。「執行管轄権に関する属地主義は、現在の国際社会が主権国家間の対等な関係を基礎としていることのあらわれである。自国の領域内に相手国が手を出してくることを許さないし、逆に、相手国の領域内に自国が土足で踏み込むことも許さない。かかる相互主義が執行管轄権の相互調整ルールの前提である⁽²⁰⁾」のであろう。

(4) 立法管轄権と執行管轄権の関係

国際法分野において立法管轄権と執行管轄権は相互に関連し合っているという指摘がある（本節の 1（1）参照）。租税法分野では増井教授が執行管轄権の制約は立法管轄権に影響を及ぼすと指摘しておられる。居住地管

(16) 増井・前掲注(15)5頁。

(17) 増井ほか・前掲注(13)6・9-10頁。

(18) 渕・前掲注(8)39頁。

(19) 税務職員が、私人が行うのと同様に外国で情報収集するなど公権力の行使を伴わない場合には、執行管轄権の問題は生じないだろうが、増井教授が指摘しておられるように、「執行管轄権の領域的しぼりは、厳格にとらえておいたほうが賢明である」と思われる（増井・前掲注(12)9頁）。

(20) 増井・前掲注(15)5頁。

轄の基準には住所と国籍があるところ、住所は居住地という経済的帰属、国籍は政治的帰属に着目しており、多くの国が住所を基準に採用している。増井教授は、住所を基準として採用する理由として居住することによってその国のサービスを享受しているからであるとともに、現実には国内に住所を有する居住者であればその国の税務職員が居住者に対してコンタクトが取れるからであると説明しておられる（源泉地管轄が自国と物的な関連性があることを基準として国内源泉所得の範囲内で課税するのは、自国で居住していない者に対して税務職員が質問や検査を行うことが容易ではないからであると説明しておられる。）⁽²¹⁾。

立法管轄権に国際法上の制約はないとはいえ、実際に執行できない法（課税要件）を定めることは法の執行に関する租税公平主義を保つことが難しくなる可能性⁽²²⁾があることを踏まえると、増井教授の指摘は、法と執行の関係について、現実的な側面に着目した正当なものであると考えられる。

2 課税上の問題の発生

(1) 課税の競合と空白⁽²³⁾

立法管轄権を及ぼすためには自国との間に何らかの人（物）的つながりが必要であるものの、つながりがある限りにおいて自由に及ぼすことが可能である。立法管轄権の自由度の高さは課税の競合（国際的^{二重課税}）と空白（^{二重非課税}）を生じさせる。

国際的^{二重課税}とは、所得課税においては「同一納税義務者が複数の国

(21) 増井・前掲注(15)6・7頁。

(22) 租税公平主義は、立法面と執行面の両方で論じられるところ（金子宏『租税法〔第24版〕』90-97頁（弘文堂、2021））、国外源泉所得について、執行の制約を全く考慮しない立法がなされた場合（例えば、我が国の非居住者に対し国外源泉所得を含めた全世界所得課税を課すこと）を想定してみる。非居住者であるため、我が国に生活の本拠はなく、滞在期間が10日程度でも全世界所得課税を課すとすれば、その10日間で適正に法を執行することが困難であることは容易に想像できると思われる。

(23) 本節の2（1）については別途脚注を付していない限り、増井ほか・前掲注(13)6・7頁を参照の上記述した。

家によって課税されていることである」⁽²⁴⁾。A 国と B 国の二国間で国際的
二重課税が生じる典型例は 3 つあると思われる。①A 国 B 国双方が同一の
者 (U) に対して居住地管轄を及ぼす場合 (=A 国の居住地管轄と B 国の
居住地管轄により発生する競合)、②A 国と B 国が同一の所得 (M) に対
して源泉地管轄を及ぼす場合 (=A 国の源泉地管轄と B 国の源泉地管轄に
より発生する競合)、③A 国だけが U に対して居住地管轄を及ぼすものの、
U は B 国で所得 (M) を得ているため、A 国 B 国双方が所得 (M) に対し
て課税する場合 (=A 国の居住地管轄と B 国の源泉地管轄により発生する
競合) である。

二重非課税は様々な原因から生じるところ⁽²⁵⁾、本稿執筆時点で通説的定
義は見当たらなかったため、本稿において二重非課税とは、ある所得がど
の国からも課税されない状態をいうものと整理した上で論を進める⁽²⁶⁾。A
国と B 国の二国間で二重非課税が生じる典型例は 3 つあると思われる。①
U が、A 国と B 国の両方で居住者として課税されない場合 (=A 国の居住
地管轄と B 国の居住地管轄により発生する空白)、②U が得る所得 (M)
が、A 国と B 国の両方で源泉がないとして課税されない場合 (=A 国の源
泉地管轄と B 国の源泉地管轄により発生する空白)、③A 国だけが U に対
して居住地管轄を及ぼすものの、A 国からみて B 国に源泉がある所得 (M)
について課税せず、B 国で所得 (M) は源泉がないとして課税されない場

(24) 水野・前掲注(9) 1 頁。

(25) 松田直樹「第 58 回『国際租税協会』ウィーン総会 二重非課税を巡る問題<上>」
国際税務 24 卷 11 号 55 頁 (2004)。

(26) 例えば、藤井教授は、二重非課税について、「どこの国からも課税されないあるいは課税すべき国で十分な課税が行われない」ことを指すものとして、議論を進めておられるところ(藤井保憲「二重非課税の問題点」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポスト BEPS の重要課題』115 頁(中央経済社、2017))、我が国の学説上、二重非課税の定義や発生原因ごとの分類が十分に進んだ状態にあると判断できなかった。本節の目的は、非永住者制度を議論するに先立って、管轄権に由来する課税上の問題を分かりやすく整理しておくことである。二重非課税を議論の対象としているわけではなく、その定義規定の提示等を最終目的とはしていないことから、本稿では、二重非課税について、藤井教授の定義には依拠せず、二重非課税をやや単純化し、ある所得がどの国からも課税されない状態をいうものと一旦整理した。

合(=A国の居住地管轄とB国の源泉地管轄により発生する空白)である。

(2) 国際的脱税

仮に、A国が領土内の居住者(U)に対し、居住地管轄による全世界所得課税を課しているとする。その場合、UはA国内に源泉がある所得(P)に加え、B国に源泉がある所得(M)についてもA国から課税される。ただし、A国の税務職員が質問検査という公権力を行使できるのは、B国の同意がある場合を除いてA国領土内に限定される(執行管轄権による制約。本節の1(3)を参照されたい。)。例えば、A国の税務職員がUの申告が適正であるか否かを確認するため、A国領土以外で公権力の行使(質問検査権の行使)を行いたいとしても原則できない。

国外源泉所得の把握に関しては特に政府の実効可能性による制約が大きな意味をもち⁽²⁷⁾、主権国家の領域を超えて行われる国際的な経済活動を起因として発生する所得について脱税が行われやすくなる⁽²⁸⁾。

3 対処策

国際的⁽²⁷⁾二重課税、二重非課税並びに国際的脱税といった問題に対処する方法は、自国で対応する方法(国内法の整備)と他国と協調して対応する方法(典型的には租税条約の整備)がある。

(1) 自国で対応する方法

イ 国際的⁽²⁷⁾二重課税の排除

国際的⁽²⁷⁾二重課税排除のために国内法を整備するに当たり、最も典型的かつ理念型として外国税額控除あるいは国外所得免除方式を導入する方法が挙げられる。

外国税額控除方式は国家の課税権を属人的に捉え、自国民や法人の所得につき全世界を対象として課税した上で(全世界所得課税)、外国政府に納付した税を自国の税から控除する方式である。この方式は国内に源

(27) 水野・前掲注(9)5頁。

(28) 金子・前掲注(22)561頁。

泉のある所得と国外に源泉のある所得の間の課税の公平の維持に役立つとともに、投資活動を国内と海外いずれで行うかに関して中立性を維持する。このため一般に資本輸出中立性を確保する方式であると言われている。

一方、国外所得免除方式は国家の課税権を属地的に捉え国外にある所得を課税の対象から除外する方式である。この方式は自国の国民や企業が所得の源泉地国において、その国や他の国の国民と同じ条件のもとで競争することができるという意味での公平及び中立性を維持する。このため一般に資本輸入中立性を確保する方式であると言われている⁽²⁹⁾。

水野教授は、外国税額控除方式と国外所得免除方式のいずれを採用するかについて、現代では二重課税排除という問題意識だけではなく、国際経済の状況を踏まえたり、何らかの特定の目的の実現のために組み合わせられたりしていると指摘しておられる⁽³⁰⁾。国外所得免除方式は国際取引に係る歳入が多くなかったという時代背景の下で成立したり、採用される場合であっても対象は特定の所得に限られていたりしていたと指摘しておられる⁽³¹⁾。

我が国においても国際的二重課税の排除のために最初に導入されたのは国外所得免除方式である。同方式を採用したのは国際的二重課税を排除することだけではなく、不平等条約の締結下、他国との紛争を回避するため、また、そもそも国外源泉所得の把握が困難であったからである（後述の第 2 節の 3（明治 32（1899 年）年改正）参照）。その後昭和 27 年改正で国外所得免除方式を廃止し、代わりに昭和 28 年改正で外国税額控除制度を導入した（非居住者の外国税額控除制度は平成 26 年改正で導入された。）。

(29) 本節の 3（1）イの冒頭からこの部分までは金子・前掲注(22)572-575 頁を参照して記述した。

(30) 水野・前掲注(9)17 頁。

(31) 水野・前掲注(9)15 頁。

すなわち、現行の我が国における国際的⁽³²⁾二重課税の排除は原則外国税額控除方式によって行なわれている⁽³²⁾。全世界所得課税と外国税額控除の組み合わせは国際的⁽³³⁾二重課税排除の理念型であること（もう 1 つの理念型は国外所得免除方式である。）⁽³³⁾、国内法において住所を基準とした居住地管轄により全世界所得課税を課すことは国際的な一般原則として承認されていること⁽³⁴⁾、多くの国で採用されていることから⁽³⁵⁾、我が国の現行の国際的⁽³⁴⁾二重課税の排除方法は、国際的に認められる制度設計を採用していると考えられる。

ロ 二重非課税の排除

国際課税⁽³⁶⁾上、国際的⁽³⁶⁾二重課税の排除については古くから議論が行われてきたが⁽³⁶⁾、近年では二重非課税に関する議論が活発に行われ⁽³⁷⁾、重要な問題として認識されている。二重非課税に関する議論のうち、実際の税制に大きな影響を与えているのは平成 24（2012）年に OECD の租税委員会が立ち上げた「税源浸食と利益移転に関するプロジェクト」（以下「BEPS プロジェクト」という。）である。同プロジェクトは多国籍企業が税負担を著しく極小化していることを背景に発足しているため、法人を対象とした議論が中心ではあるが⁽³⁸⁾、同プロジェクトで示された二重非課税の原因と対処策（行動）は個人所得課税に共通する部分も多いと思われるため、ここで若干触れておく。藤井教授は、BEPS 行動計画（1～10）で示された二重非課税の原因は①課税すべき国の税制整備の不備、

(32) 金子・前掲注(22)574 頁。

(33) 増井ほか・前掲注(13)156-159 頁。

(34) 水野・前掲注(9)8 頁。

(35) 大部分の国は、居住者及び内国法人についてその全世界所得に対して所得税又は法人税を課すということであり、具体的な採用国については、本庄資ほか著『国際租税法—概論—〔第 4 版〕』52-53 頁（大蔵財務協会、2018）を参照されたい。

(36) 金子・前掲注(22)561 頁。

(37) 浅川雅嗣「OECD における BEPS と自動的情報交換への取り組み」租税研究 786 号 78 頁（2015）。

(38) 日本租税研究協会『税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画』3-9 頁（日本租税研究協会、2013）。

②各国の課税制度の相違、③租税条約の解釈・適用、④移転価格税制（関連者間取引における適正な価格等決定ルール策定の困難さの問題）の 4 つに分類・整理することができる旨指摘しておられる⁽³⁹⁾。このうち、①②は国内法の整備、③は他国と協調する租税条約に関する対処策である⁽⁴⁰⁾。

従前の国際課税に関する各国間の協力とは国ごとに税制が異なることを前提に租税条約を締結することであった。この点、BEPS プロジェクトでは公平な競争条件の確保を目的として「各国の自国居住者に対する国内税制を統一する可能性も含めて協調する⁽⁴¹⁾」ことを目指している。つまり、同プロジェクトでは立法管轄権には制約がないものの、租税回避や二重非課税に関して積極的な国際協調へ移行した点が画期的であると評価することができる⁽⁴²⁾。

ところで、同プロジェクトで示された対処策は個人所得課税に関する先行研究でも既に検討されている。例えば小松教授は早い段階から双方居住者の増加を視野に入れ、居住者の判定基準について諸外国と足並みを揃えることを提案しておられる⁽⁴³⁾。本庄名誉教授も、交通手段の発達した現代社会ではどの国からも居住者として認定されず、源泉地課税も受けない者（恒久的旅行者）が存在するところ、これを国際社会として認めるのか、認めない場合は新しい課税ルールを定める必要がある旨指摘しておられる⁽⁴⁴⁾。

すなわち、個人所得課税においても各国が協調し、国内法を統一する

(39) 藤井・前掲注(26)116-122 頁。

(40) ④は法人税に関する制度であり、非永住者制度と関連して論ずべき部分が見当たらないため、本稿では割愛させていただく。

(41) 池田義典「BEPS、Post BEPS 及び自動的情報交換」税大ジャーナル 27 号 53 頁 (2017)。

(42) 税制調査会令和元年 9 月「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」15 頁。

(43) 小松芳明「居住者の定義—183 日ルールの導入」『国際課税のあり方』14・17 頁（有斐閣、1987）。

(44) 本庄資『国境に消える税金』67-69 頁（税務経理協会、2004）。

ことや新しい共通の課税ルールを導入することが、二重非課税の排除の対処策として有効であると解される。

ハ 脱税の防止

国際取引は国内で完結する取引に比べると脱税や租税回避の機会が多く、また容易に行うことが可能であり、一国で防止するのは限界がある⁽⁴⁵⁾。背景には執行管轄権の制約があると思われるところ、制約があることを前提として、国内法上国際取引に係る資料収集制度を充実させたり、国内で質問検査権を行使したり⁽⁴⁶⁾、さまざまな対処策を講じることが可能である。

我が国では、「申告納税制度の定着と課税要件事実の的確な把握のため⁽⁴⁷⁾」、納税環境を整備し、種々の制度の具現化・充実化が図られている⁽⁴⁸⁾。例えば内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（以下「国外送金等調書法」という。）は、納税義務者の外国為替や対外取引等に関する国税当局の把握に資することを目的として制定されており（同法 1 条）、国外送金等調書（同法 4 条）、国外財産調書（同法 5 条）、国外証券移管等調書（同法 4 条の 3）並びに財産債務調書（同法 6 条の 2 第 1 項）の提出が義務付けられている。

（２）他国と協調して対応する方法

イ 国際的二重課税の排除

他国と協調する方法として租税条約の締結がある⁽⁴⁹⁾。租税条約の主要な目的は二重課税の排除と脱税の防止であるところ、条約には実体的規

(45) 宮武敏夫『国際租税法』178 頁（有斐閣、1993）。

(46) 増井・前掲注(12)12-14 頁。

(47) 金子・前掲注(22)942 頁。

(48) 金子名誉教授は、具体的な制度として、青色申告、帳簿書類の備付、総収入金額報告書の提出、財産債務調書制度、国外財産調書制度、附帯税、推計課税、質問・検査、租税罰則、支払調書その他各種の情報申告、法定資料の備付、各種の届出、利子配当等の受領者の告知、支払調書等の提出、申告書の公示（廃止された制度である。）、源泉徴収制度の整備等、種々の制度があると紹介しておられる（金子・前掲注(22)942-943 頁）。

(49) 金子・前掲注(22)36 頁。

定と手続的規定がある。実体的規定として、人的適用範囲（例えば二重居住者の振分け）、締約国間の課税権の配分（例えば制限税率の設定）並びに外国税額控除（具体的な二重課税排除の計算方法）がある。手続的規定として相互協議や情報交換があり、これらの規定は条約締結国の執行の足並みを揃え、国や地域間の食い違いから生ずる二重課税の危険を小さくすることに寄与している⁽⁵⁰⁾。OECD 加盟国である我が国は OECD モデル租税条約に沿った条約内容を採用することが多く⁽⁵¹⁾、国際的経済取引の発達により租税条約の締結数は増加する傾向にある⁽⁵²⁾。

ロ 二重非課税の排除

BEPS プロジェクトでは主として条約の目的外使用（濫用）の防止を目指している。同プロジェクトの行動計画 6 は、条約上認められている特典の利用を制限する条項を導入すること、二重非課税を生み出すために租税条約が利用されるのは条約の意図するところではないことを明確にすべきであるとする。行動計画 15 は同プロジェクトで策定された措置を二国間租税条約に迅速に反映させるための多国間協定⁽⁵³⁾の開発を示唆している⁽⁵⁴⁾。ただし、租税条約の目的の中に二重非課税の防止が含まれているかという点について学説上の見解は一致していないようである⁽⁵⁵⁾。条約の中にはその前文において、「脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税軽減の機会を生じさせることなく、二重課税を除去す

(50) 本節の 3 (2) イの租税条約に関する部分は、増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』569-590 頁（有斐閣、2007）を参照し、記述した。

(51) 財務省ホームページ「租税条約に関する資料」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)（令和 4 年 6 月 6 日最終閲覧）。

(52) 金子・前掲注(22)562-564 頁。

(53) 平成 28 年（2016 年）に BEPS 防止措置実施条約として結実し、我が国においても令和元年（2019 年）に発行されている。

財務省ホームページ「BEPS 防止措置実施条約に関する資料」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm)
(令和 4 年 6 月 6 日最終閲覧)。

(54) 日本租税研究協会・前掲注(38)17 頁。

(55) 増井・前掲注(50)571-572 頁。

る」という目的を明らかにしているものもある⁽⁵⁶⁾が、そうでないものもある。

二重非課税を防止するため、租税条約の特典制限条項を設けること、個別の条約の目的を明らかにすることも有益であり、租税条約の統一化を図ること⁽⁵⁷⁾は今後の重要な課題となるのではないかと思われる。

ハ 脱税の防止

脱税の防止は租税条約の主要な目的の 1 つである。我が国では租税条約を締結することで執行管轄権の制約を克服しようと努力してきた。条約には、二国間租税条約、情報交換協定並びに租税に関する相互行政支援に関する条約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）（多国間条約であり、以下では、「税務行政執行共助条約」という。）の 3 類型がある。いずれも、国外源泉所得に関する情報の入手を可能とする規定がある⁽⁵⁸⁾。最も歴史が古い二国間租税条約には、相互協議、情報交換、徴収共助に関する規定が手当てされていることが多い。情報交換協定はいわゆるタックス・ヘイブンである国（地域）との間で締結され、要請に基づく個別の情報交換規定が手当てされている。税務行政執行共助条約は、文書送達や徴収共助、情報交換に関する包括的な規定があるため、二国間条約でカバーされていない事項について適用を可能とする規定が手当てされている⁽⁵⁹⁾。

我が国には租税条約等を実施するために必要な措置を定める国内法として「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例

(56) 増井ほか・前掲注(13)26 頁。

(57) 租税条約のひな型として既に 2 つのモデル（OECD と国際連合）があり、近年の先進国間の租税条約は、OECD のモデル租税条約に従っている（金子・前掲注(22)114 頁）。

(58) 小松教授は、脱税の防止には、税務当局間の協調が必要不可欠であり、情報交換を促進することが重要であると指摘しておられる（小松芳明「脱税の防止と情報交換」『国際課税のあり方』177-180 頁（有斐閣、1987））。

(59) 本節の 3（2）ハの冒頭からこの部分まで、主として増井・前掲注(12)14-18 頁の「3 条約による対処」部分を参照した。

等に関する法律」(以下「実特法」という。)がある。実特法には、相手国等への情報提供(同法 8 条の 2)、相手国等からの情報の提供要請があった場合の我が国の税務職員の質問検査権の行使(同法 9 条)など、租税条約等に関する実施規定が整備されている。国際的脱税が「外国の金融機関等に資金を移動し、あるいは所得を外国で発生させ、それを外国の金融機関に預託することによって行われる例が多いこと⁽⁶⁰⁾」から、OECD は G20 首脳会議の支援の下、共通報告基準(CRS: Common Reporting Standard)により非居住者の口座情報を交換することを求めた。我が国も CRS を導入している(同法 10 条の 5 以下)⁽⁶¹⁾。

第 2 節 改正沿革

1 確認の方針

本稿の研究対象は昭和 32 年に所得税法中に創設された非永住者制度であるため、制度の現在の存在意義を明らかにする際創設以降の沿革を確認すれば足りるのかもしれない。

しかしながら、同制度は居住外国人に対する課税の 1 つの形態であり、我が国の居住外国人に対する課税の変遷を確認することは同制度の存在意義を精確に把握することに繋がると考えられる。このため、本稿では創設当初からの変遷を辿ることとした。シャウプ勧告は法改正ではないが、第二次世界大戦後の居住外国人への課税に対して大きな影響を及ぼしたと考えられるため改正沿革の中で触れることとした。

一方で、所得税法の全文改正のうち法令の用語の統一など居住外国人への課税に影響がないと思われる改正については省略した。

(60) 金子・前掲注(22)566 頁。

(61) CRS について詳しく紹介することはしないが、例えば導入の経緯は浅川・前掲注(37)94-96 頁、制度の詳細は例えば国税庁「平成 27 年税制改正の解説」624-671 頁を参照されたい。

2 明治 20 (1887) 年所得税法の創設

(1) 創設内容

明治 20 年、我が国で所得税法が創設された (明治 20 年 3 月 19 日勅令第 5 号)。「凡そ人民の資産又は営業其他より生ずる所得金高一箇年三百円以上ある者は此税法に依って所得税を納むべし。但し同居の家族に属するものは総て戸主の所得に合算するものとす」と定められた (同法 1 条)。極めて簡素な法律で、「納税者の住居所の関係、所得源の所在地等に関する規定を欠き・・・(省略)・・・納税者の人的事情は一切考慮されていなかった。(62)」

(2) 当時の状況等

法文上「凡そ人民の資産又は営業其他より生ずる所得金高」とされていることについて、法案審議では、人民一般に課税すべきであって海外在住の人民も課税対象となる一方、国内在住の外国籍の者には課税できないという認識が示された(63)。これは、所得税法創設当時は国籍主義の考え方が採用されていたこと(64)、明治政府が外国と対等な関係ではなかったこと (不平等条約の存在) が税法分野にも影響を及ぼしていたことのあらわれではないかと考えられる(65)。

明治 20 年末時点の人口約 3,906 万人に対し、在留外国人数は 7,560 人(66)

(62) 国税庁編『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』1 頁 (1955)。

(63) 織井喜義＝山本洋「創成期の所得税制叢考」税大論叢 20 号 132-137 頁 (1990, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/20/166/ronsou.pdf>)。

(64) 堀口氏は、「当時のプロイセンや米国と同様に、国とその国民という関係を重視し、国民は国に対し義務を負うといういわゆる政治的帰属原則に似た考え方に立ったもの」であると推測している (堀口和哉「明治三二年の所得税法改正立の沿革」税大論叢 28 号 32 頁

(1997, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/28/208/ronsou.pdf>)。

(65) 織井ほか・前掲注(63)136-137 頁及び堀口・前掲注(64)34-36 頁。ちなみに不平等条約は明治 44 年まで継続された (外務省ホームページ「史料と解説」(https://www.mofa.go.jp/mofaj/ms/da/page25_001749.html) (令和 4 年 6 月 6 日最終閲覧))。

(66) 内閣統計局編纂『日本帝国第 8 統計年鑑』27・66 頁 (塚原周蔵、1889)。

と非常に少なかったため、居住外国人に対する課税根拠が未発達であつてもさほど問題にならなかつたのかもしれない。

(3) 小括

所得税法創設当時は不平等条約の存在もあり、国籍主義を採用していた。法律自体も簡素であり、現在の法律では当然規定されるべきであると認識されている所得の源泉地や納税義務者の区分に係る定めは無く、法自体が未発達な状態であつた。実際の居住外国人の数も少なく、法の未整備が問題視されなかつたと史料される。

3 明治 32 (1899) 年改正

(1) 改正内容

明治 32 年 (法律第 17 号)、「帝國內此の法律施行地に住所を有し又は一箇年以上居所を有する者は此の法律に依り所得税を納むる義務あるものとす」とされ (所得税法 1 条)、「前條に該當せざる者此の法律施行地に資産營業又は職業を有するときは其の所得に付てのみ所得税を納むる義務あるものとす」とされた (同法 2 条)。

所得税の課税対象から除外される所得は同法 5 条⁽⁶⁷⁾に規定され、「外国又は此の法律を施行せざる地に於ける資産營業又は職業に依る所得但し此の法律施行地に本店を有する法人の所得を除く」とされた (同法 5 条 6 号)。

(2) 当時の状況等

若槻氏 (明治 32 年改正の国会審議の政府委員) は法律上住所を基準に納税義務者を区分し、明確化した理由について、納税義務者の範囲が明らかでなければ、日本に在留する外国人が増加し、不平等条約が改正され、居住外国人に対して課税を行うことになった際に疑義や紛争が絶えず生じ

(67) 5 条は、6 号以外において、軍人従軍中に係る俸給 (1 号)、扶助料及び傷疾患者の恩給 (2 号)、旅費学資金及び法定扶養料 (3 号)、営利を目的とせざる法人の所得 (4 号)、営利の事業に属せざる一時の所得 (5 号)、此の法律に依り所得税を課せられたる法人より受ける配当金 (7 号) を所得税の課税対象外とした。

ることが危惧されたからであると説明する⁽⁶⁸⁾。実際、居住外国人の数は、明治 32 年末時点で 11,561 人⁽⁶⁹⁾となり、明治 20 年末時点 (7,560 人) と比べると約 1.5 倍となっていた。

「法施行地に住所又は 1 年以上の居所を有する者」は、「人」が法施行地に関係 (住所) を有することを理由に納税義務が生じ、原則全ての所得に課税される。一方、前記に該当しない者は、「所得」が法施行地に関係を有することを理由に納税義務が生じる。法の施行地に資産、営業、職業を有し、そこから所得が生じる場合は、住所や 1 年以上の居所を有す者と比較して不公平とならないように課税されることとなったのである⁽⁷⁰⁾。

ただし、国外の資産営業や職業に係る所得は課税対象外であったため、このような課税範囲の違いは、実際の課税範囲に大きな影響を及ぼすことはなかったと推察される⁽⁷¹⁾。武本宗重郎氏 (当時大蔵省に所属していた者)

(68) 若槻禮次郎講述『現行租税法論』251-252 頁 (和佛法律学校、1903)。若槻氏の帝国議会での発言は以下のとおり。

「現行法のままでは、将来外国人などに適用するに未だ欠けている、どこまでの所を捉まえて外国人に懸けてゆかなければならぬかという所がはっきり定まっておらぬ・・・(省略)・・・法律の整理をして行こうと云うのがおまな目的になっております・・・(省略)・・・第一番にどういふ人達が租税を納めなければならぬということを決めまして・・・(省略)・・・日本人でも外国にいる以上は義務はないが、その代わり外国人でも日本に住居を持っている以上は籍が外国人であるというために納税の義務は免れないのであるということを決めまして・・・(省略)・・・実際日本に盛んに営業して盛んに所得のある人であっても現に住居していないがために課税がせられぬということでもありますれば、一方に住居して営業するものの課税せらるものと公平を保ちませぬから現在住居してなくても、日本に営業するなり、或いは日本に不動産・・・(省略)・・・そういう財産をもって所得があるならば、その財産及び営業から生ずる所得はやはり日本の国法に従って所得税を納める義務があるということを決めました・・・(省略)・・・現行の法律の所でははっきりそう書いてありませぬから、そういう国際の関係が起りました場合はどこまで納税の義務があるということを決めますに納税の義務の有無は現行法によっては疑がありますから一条二条によってこれを決めました」(第 13 回帝国議会衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録第 1 号明治 31 年 12 月 13 日 15 頁)。

(69) 内閣統計局編纂『日本帝国第 19 統計年鑑』81 頁 (東京統計協会出版部阪本貫一、1900)。

(70) 若槻・前掲注(68)258-271 頁。

(71) 明治 32 年改正について、瀨教授は、「自然人には無制限納税義務者と制限納税義務者の区別は存在しないと見るべきかもしれない」と述べておられる (瀨・前掲注(8)21

は、国外で生じた所得を課税対象から除外した理由について、所得税法の性質からすれば、所得がどこで発生したとしても課税することは妨げられないが、国外で調査を実施するのは困難であることに加え、国外で課税され、我が国でも課税するならば重複課税となることを避けるためであったと説明している⁽⁷²⁾。

(3) 小括

本改正では納税義務者を区分し、その基準に住所（1年以上の居所）が採用された。国外の資産、営業又は職業による所得は、所得の捕捉の困難性、国際的三重課税防止の観点から課税対象外とされ、国外所得免除方式が採用されている。水野教授が指摘するように、当時の居住外国人数や国際取引数は我が国の歳入に大きな影響を与えるほどの規模ではなかったことも、国外所得免除方式を採用した1つの理由であったのかもしれない⁽⁷³⁾。

本改正で最も注目すべき点は、法律上国籍を問うことなく、住所の有無によって課税所得の範囲が決定されたことであると考えられる。

4 大正9（1920）年改正

(1) 改正内容

大正9年（法律第11号）、課税対象外となる法施行地外の所得の範囲が「日本の国籍を有せざる者の本法施行地外に於ける資産、営業又は職業より生ずる所得」とされた（所得税法18条6号）。つまり、日本国籍を有し、かつ「法施行地に住所を有し又は1年以上居所を有する者」（同法1条）は

頁）。

(72) 武本宗重郎『改正所得税法積義』185-186頁（同文館、1913）。

なお、若槻氏（政府委員）は帝国議会において「国の法律は別々であるから重複ではないとは理論上は申されますけれどもその一箇の人に取りましてはどうしても負担が重くなる勘定（ママ）になりますからそれで外国で所得する者には課税しない、そういうことにしたいためにその条項（引用者注：5条6号のこと）を設け」と説明している（第13回帝国議会貴族院所得税法中改正法律案特別委員会明治32年1月12日第1号2頁）。

(73) 水野・前掲注(9)15頁。

本法施行地外から生ずる所得も課税対象とされた一方、外国籍の者は法施行地に住所を有し又は 1 年以上居所を有する者であっても、引き続き、法施行地外の資産、営業又は職業に依る所得は課税対象外とされた。

(2) 当時の状況等

大正 7 (1918) 年 11 月に第一次世界大戦が終結し、戦後の国際情勢の変化への対応や国防費に係る財源確保が求められる中、最も普遍的かつ屈伸力に富む所得税とまだ負担の余地があるとされた酒税の増税が行われた⁽⁷⁴⁾。藤澤氏 (大蔵省に在籍していた者) は、大正 9 年改正が先進欧米諸国を参照して実施され、所得税法は同改正により形式上も実質上も租税体系の中心となったと解説している⁽⁷⁵⁾。

居住外国人(日本に住所や 1 年以上の居所を有する外国籍の者)に限り、引き続き国外の資産、営業又は職業によって生じる所得は課税対象外とされた理由について、黒田英雄氏 (当時大蔵省主税局長であった者) は、次のように述べている。

「我国の所得税の制度に於きましては、所得者の居住地主義と所得の発生地課税主義とを併用致しているのでありまして、大体に於て英吉利、亜米利加、独逸とか其他の諸国と同じであります・・・(省略)・・・日本に国籍を有しない外国人が日本におりまして、其の者の外国に於ける資産、営業、職業の所得につきましては課税をしないと云ふことになっているのでありますから、之については外国に於てそれに課税しましても二重課税は生じないのであります。⁽⁷⁶⁾」

つまり、居住外国人に関する二重課税を避けるため、引き続き課税対象から除外としたということであろう。

(3) 小括

(74) 国税庁編・前掲注(62)13 頁。

(75) 藤澤弘『改正所得税法通義』12-13 頁 (経済社、1920)。

(76) 黒田氏が 大正 13 (1924) 年 2 月 19 日開催の国際商業会議所日本国内委員会で行った講演の要旨 (国際二重課税問題について) から抜粋した (大蔵省主税局調査課編『国際租税協定関係の参考資料集』16-17 頁 (国税庁、1951))。

本改正では外国税制を参照し、住所を有する日本国籍の者に対する全世界所得課税が開始された一方、居住外国人については国際的三重課税防止の観点から引き続き国外所得は課税対象から除外された（国外所得免除方式の維持）。

このため、課税所得の範囲は、住所（1年以上の居所）の有無、日本国籍の有無、獲得する所得が国内における所得か否かを基準に決定されることとなった。

5 昭和 22（1947）年全文改正

（1）改正内容

昭和 22 年改正（法律第 27 号）は、第二次世界大戦後に行われた、はじめての本格的な税制改正である。

本改正では「法律の施行地に住所を有し又は 1 年以上居所を有する個人」は所得の全部に対し課税することとされた一方（所得税法 1 条 1 項・2 条）、外国籍の者は法律の施行地に住所を有し又は 1 年以上居所を有する場合でも、「法律の施行地外にある資産又は事業の所得」は課税対象外とされた（所得税法 6 条 6 号）。

すなわち、外国籍の者は、引き続き国外所得が課税対象外とされた。

（2）当時の状況等

イ インフレへの対応の必要性

本改正及び昭和 23 年改正の目的は激しいインフレーションが原因で生じた赤字財政の解消（増税）や、租税負担のアンバランスと資本価値の減少を是正することであった⁽⁷⁷⁾。本改正では分類所得税と総合所得税の 2 本建ての税制から総合所得税への一本化が実施され、課税所得の範囲が拡大されたことから（譲渡所得や一時所得の課税対象への参入）、本改正によって近代的な総合累進所得税が具体化されたと評されること

(77) 佐藤進＝宮島洋『戦後税制史〔第二増補版〕』4 頁（税務経理協会、1990）。

がある⁽⁷⁸⁾。

ただし、外国籍の者は、国外所得のうち職業に関するものは課税対象とされたが、資産、事業に係る所得は引き続き課税対象外とされた（本改正のほぼ全てが、連合国軍最高司令部（以下「SCAP」という。）の提案によるものであったということである⁽⁷⁹⁾）。

ロ SCAP による指令

敗戦後の我が国は GHQ に占領され、連合国最高司令官（Super Commander for the Allied Powers。以下「SCAP」という。）が日本政府に命令（SCAPIN など）を出し、日本政府がその命令を施行するという状態であった⁽⁸⁰⁾。占領期は外国人であることが有利になる時期であったと評する者もいるところ⁽⁸¹⁾、SCAP は差別とならないことを条件として日本政府の外国籍の者への課税を認める一方で、軍人、占領軍に所属する文民などの給与については課税してはならないと命令した（SCAPIN-1826-A（昭和 21（1946）年 7 月 25 日）⁽⁸²⁾）。

SCAPIN-1826-A は、SCAPIN-4938-A（昭和 22（1947）年 11 月 29 日⁽⁸³⁾）により廃棄されたが、SCAPIN-4938-A では、戦争に関する賠償金、軍人等の公的俸給、非円通貨で合法的に受領する所得には日本政府が課税してはならないことが命令されていた。

(3) 小括

本改正では、外国人に対する課税に大きな変更は加えられなかった。外

(78) 金子・前掲注(22)56 頁。

(79) 佐藤ほか・前掲注(77)5 頁。

(80) 山下壽文『戦後税制改革とシャープ勧告—シャープ税制施行 70 周年を顧みて—』12-13 頁（同文館、2020）。

(81) 松本邦彦「解説」竹前栄治＝中村隆英監修『GHQ 日本占領史 第 16 巻 外国人の取り扱い』1 頁（日本図書センター、1996）。

(82) 件名は「非日本人に対する一般課税の適用について」とされていた（租税法研究会編『租税法総論』104 頁（有斐閣、1958））。

(83) 非日本人に対する課税の適用に関して、SCAPIN-1826-A の廃止（1 項）、賠償金への課税の禁止など（2 項）、占領軍軍人等の公的俸給へ課税してはならないことなど（3 項）が命令されていた（租税法研究会編・前掲注(82)104-105 頁）。

国人は SCAPIN によって税負担が減免されており、矢内教授は、「戦勝国側の特権の行使⁽⁸⁴⁾」であろうと述べておられる。

6 昭和 24 (1949) 年シャウプ勧告

(1) 勧告内容

昭和 24 年、シャウプ勧告は「外国人」という節の中で、日本再建のためには外国資本を導入できる経済を作り上げ、外資による商工業を管理運営する外国人が来日する必要があると勧告した。日本の税制について外国人が最も反対しているのは所得税率の高さであるため、最高税率を 55% (45%とすることも視野に入れていた。) に引き下げるよう求めた (昭和 24 年当時の最高税率は 85%であった⁽⁸⁵⁾)。SCAPIN-4938-A は昭和 25 年 1 月 1 日をもって廃止するよう求めた⁽⁸⁶⁾。

(2) 当時の状況等

シャウプ勧告は日本の税制全体の長期的な在り方を勧告しているところ、その基本方針は①公平な租税制度の確立、②租税行政の改善、③地方財政の強化に集約される⁽⁸⁷⁾。勧告を受け、SCAPIN-4938-A は昭和 25 (1950) 年 5 月 27 日に改正され⁽⁸⁸⁾、同年 7 月 1 日以降日本政府は非円通貨で受領した所得に課税することが可能となった。累進税率の是正は昭和 25 年改正 (法律第 71 号) で実施され、最高税率 55% (所得 50 万円を越える部分) に改められた⁽⁸⁹⁾。

一方、アメリカ本国からは日本における外国人への課税が軽減されるよ

(84) 矢内一好『日本・国際税務発展史』21 頁 (中央経済社、2018)。

(85) 税率の推移について分かりやすくまとめた表を掲載しているものとして、例えば、金子ほか編著『ケースブック租税法 [第 5 版]』396 頁 (弘文堂、2017) を参照いただきたい。

(86) 福田幸弘監修『シャウプの税制勧告』120-123・129-130 頁 (霞出版社、1985)。

(87) 金子・前掲注(22)58 頁。

(88) 件名は「SCAPIN4938-A 改正の件」とされていた (租税法研究会編・前掲注(82)105 頁)。

(89) 金子ほか編・前掲注(85)396 頁。

う求められた。例えば、全米貿易審議会は恒久的に日本に居住する外国実業家に対して預金に対する課税を行う場合には引出額のみ課税対象とすること、全給料受領額のうち 50% を控除した金額を課税対象とすること、日本に一時勤務する外国人経営担当者と技術者には 1 年間所得税を免除することを求めた。アメリカ本国であれば年収 200 万円の場合の所得税の負担は 7.75% でよいところ、シャウブ勧告に基づく 50.3% となるため、外国人にとってはシャウブ勧告で示された高い税率は耐えられないという見解⁽⁹⁰⁾をを発表した⁽⁹¹⁾。

(3) 小括

シャウブ勧告によって所得税の累進税率は緩和され、日本政府は非円通貨で獲得した所得に対し課税することが可能となった。敗戦からの復興のため外国人の来日が必要であると勧告されたところ、海外での税負担軽減の要望が昭和 25 年に法律上多様な特別措置（以下では租税特別措置法を「措置法」という。）が導入されるきっかけとなったと思われる⁽⁹²⁾。

7 昭和 25 (1950) 年措置法改正⁽⁹³⁾

(1) 改正の背景

(90) 国税庁編・前掲注(62)298 頁。

(91) 当時の状況について報道したものとして、例えば「外人新課税の延期 米商社が要望」読売新聞昭和 25 年 (1950 年) 1 月 10 日夕刊 1 頁がある。当該新聞報道によると、アメリカの対日協議会は、外国人に対する新しい課税が実施された場合にはアメリカ商社の大多数は日本で業務を行うことを再考するであろうと報告したということである。

(92) 外国人課税について大きな関心を示したのはシャウブ使節団ではなく、当時の日本政府であったという見方がある (大蔵省財政史室『昭和財政史——終戦から講和まで——第 8 巻』50-54・176-177 頁 (東洋経済新報社、1977))。日本政府が高い関心を示し、後述の昭和 25 年措置法改正を実施したのは、実際の税負担額を軽減することはもちろん、外国人が日本の税負担は加重であるというイメージを払拭し、早期の復興に繋がったのかもしれない。

(93) 本項 (7 昭和 25 (1950) 年措置法改正) を執筆する上で、当時の国税庁調査査察部調査課外国人係が編纂した資料集 (国税庁調査査察部調査課外国人係『外国人課税関係参考資料集』(1950)) は、当時の租税、一般為替、貿易、外資導入、外国人に関する法令等が網羅的に収集されており、幅広く参照した。

当時の所得税法は外国籍の者の国外資産や事業に係る所得を課税対象から除外していたため（所得税法 6 条 8 号⁽⁹⁴⁾）、我が国の居住外国人の税負担は日本国籍の者に比べると軽減されていた。昭和 25 年措置法改正（法律第 136 号）は「経済を急速に復興し、その健全な発展をはかるためには、外資と外国技術の適正な導入をはかることが喫急不可欠⁽⁹⁵⁾」であるという認識の下に実施され、特別措置の対象者は外国籍の者だけではなく日本国籍の者も含まれていた⁽⁹⁶⁾。

本改正は、「三百六十円で換算いたしますと・・・（省略）・・・所得税の負担が非常にアメリカより日本の方が高く・・・（省略）・・・外資が入って来る上において非常な支障になります・・・（省略）・・・特別に優遇いたしましたして外資が入りやす⁽⁹⁷⁾」なることを目指して実施された⁽⁹⁸⁾。後述するように、さまざまな優遇措置が導入された背景には当時の所得水準が一般的にアメリカのほうが高かったことに加え、外貨で獲得した所得を日本円に換算すると（当時の基準外国為替相場は 1 ドル 360 円であった⁽⁹⁹⁾）、

(94) 昭和 22 年の全文改正時は所得税法 6 条 6 号で規定されていたところ、昭和 23 年改正（法律第 107 号）で 5 号、昭和 25 年改正（法律第 71 号）で 8 号に移動している。改正を繰り返しているものの、規定内容は変更されていない。

(95) 第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 53 号昭和 25 年 4 月 18 日 3 頁（水田政府委員発言部分）。

(96) 第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 58 号昭和 25 年 4 月 24 日 3 頁（平田政府委員発言部分）。

(97) 第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 54 号昭和 25 年 4 月 19 日 9 頁（平田政府委員発言部分）。

(98) イギリス、アメリカ、日本、昭和 25 年措置法改正後の日本の税負担額を比較した表をみると（昭和 26（1951）年 4 月現在）、同措置法改正による税負担の軽減がなければ、アメリカに比べ、日本の税負担額は重くなる傾向があったことが分かる（大蔵省主税局調査課編・前掲注(76)の附 3 「租税特別措置法の特例による外国人の所得税負担額の比較」 7-15 頁）。

(99) 外国為替及び外国貿易管理法（昭和 24 年法律第 228 号）7 条を受け、昭和 24 年大蔵省告示第 970 号によって、基準外国為替相場はアメリカ合衆国通貨 1 ドルにつき本邦通貨 360 円とされていた（国税庁調査査察部調査課外国人係・前掲注(93)240-241・267 頁）。

財務省ホームページ「告示（昭和 20 年～）」

(https://www.mof.go.jp/about_mof/act/kokuji_tsuutatsu/kokuji/kokuji_s20.htm)
（令和 4 年 6 月 7 日最終閲覧）。

更に所得額が大きくなるという経済的事情があった⁽¹⁰⁰⁾。本改正で手当てされた優遇措置はあくまでも日本経済が世界水準に達するまでの暫定措置であると認識されており、恒久法である所得税法中ではなく措置法に設けられたようであるが⁽¹⁰¹⁾、一部の優遇措置は昭和 32 年に所得税法中に創設された非永住者制度に受け継がれていった⁽¹⁰²⁾。

本改正は非永住者制度の根幹部分に相当すると思料されるため、改正内容をはじめ、実務上の取扱い、当時の外国の状況などについても確認しておく。

(2) 措置法 4 条

イ 対象者

所得税法 1 条 1 項に規定する者で同法の施行地に住所を有していない者（すなわち 1 年以上居所を有する個人）である（措置法 4 条 1 項）。

ロ 対象期間

昭和 25 年から 30 年までである（措置法 4 条 1 項）。

ハ 所得計算

給与所得及び退職所得については所得税法施行地で支払われた部分を課税対象とする（措置法 4 条 1 項。以下「国内払課税方式」という。）。

ただし、給与については国外から送金を受領した場合、給与収入から国内払い部分を控除した金額に達するまでの金額を給与収入としてみなし加算する（措置法 4 条 2 項。以下「送金ベース課税方式」という。）。

(100) 当時、「1 ドル 360 円の為替水準により換算した邦貨換算所得が非常に高くなり、この邦貨換算所得に税法を適用した場合の所得税負担をある程度軽減することはむしろ適切であるとも考えられていたようである」（国税庁編・前掲注(62)298 頁）。

(101) 編集部「外国人課税の特例」税経通信 5 巻 7 号 122 頁（1950）。

(102) 増井教授は、昭和 25 年措置法改正が所得税法に創設された非永住者制度の原型とみることができるであろうという見解を示しておられる（増井良啓「非永住者制度の存在意義」ジュリスト 1128 号 109 頁（1998））。平成 18 年改正の解説においても、非永住者制度の原型は昭和 25 年措置法改正であると説明されている（財務省大臣官房文書課編集人『ファイナンス別冊 平成 18 年度税制改正の解説』452 頁（大蔵財務協会、2006））。

更に、国内で生活するのに通常必要な金額⁽¹⁰³⁾（生活費相当額）が国内払いの給与収入の金額（給与以外の所得がある場合は、それらの所得を合算した金額（退職所得は除く）とする。）を超える場合には、国外払いの給与収入のうち、その差額に相当する部分を国内払いの給与収入の金額に加算する（措置法 4 条 3 項。以下「生活費課税方式」という。）。

ニ 具体的な計算過程⁽¹⁰⁴⁾

計算方法がやや込み入っているため、具体例を示しておく。

【具体例①】

国内払給与 80、国外払給与 120、合計給与収入 200 の者がいるとする。国内払給与 80 が生活費相当額である場合（生活費課税方式の適用はない。）、この者の課税対象給与額は送金の有無によって変化する。

送金額	課税対象給与額
無し	80（＝国内払給与 80）
50	130（＝国内払給与 80+送金額 50）
150	200（＝国内払給与 80+送金額 120）

【具体例②】

国内払給与 80、国外払給与 120、合計給与収入 200 の者がいるとする。この者の生活費相当額が 160 である場合、課税対象給与額は以下のように算出される。

送金額	課税対象給与額
無し	160（＝国内払給与に生活費相当額を加算）
50	160（＝国内払給与と送金額に生活費相当額を加算）
150	200（＝国内払給与 80+送金額 120）

(103) 国内で生活するのに通常必要な金額とは、例えば、昭和 27 年分については、その者が昭和 27 年末日に居住していた家屋についての固定資産税の評価額の 16%を 6 倍した金額（ホテル住まいの場合には、ホテルの部屋代の年額の 3.3 倍の金額）とされていた。ただし、これらの金額が、国内で生活するのに通常必要な金額より多い場合には、証拠を添付した上で、税務署長に申請すれば、申請により承認された金額が上限となる取扱いがなされていたようである（志場喜徳郎「外国人及び外国法人の課税問題」税経通信 8 巻 5 号 107-108 頁（1953））。

(104) 志場・前掲注(103)107 頁を参考に具体例を示した。

ホ 小括

国内払課税方式は、国外で支払われる給与所得又は退職所得を課税対象外とするため、支払場所を変更することで課税範囲を大幅に縮小できる措置である。水田氏（当時の大蔵政務次官）は国会審議において、弊害が生じないよう送金ベース課税方式と生活費課税方式を導入したと発言している⁽¹⁰⁵⁾。生活費課税方式について、志場氏（当時の主税局税制一課の課長補佐）は国外払いや送金額の「確認が困難で、不当に税負担を免れる場合があることにかんがみ、その防止方法⁽¹⁰⁶⁾」として採用されたと説明している。

(3) 措置法 5 条ないし 5 条の 3

イ 対象者

所得税法 1 条 1 項に規定する者で同法の施行地に住所を有していない者（すなわち 1 年以上居所を有する個人）である（措置法 5 条 1 項、5 条の 2 第 1・3 項、5 条の 3 第 1 項）。

ロ 対象期間

昭和 27 年から 30 年までである（措置法 5 条 1 項、5 条の 2 第 1・3 項、5 条の 3 第 1 項）。

ハ 所得計算

日本経済の健全な発展のため、外国資本又は外国技術の導入を必要とする事業を営む外資法人から支払われる給与所得又は退職所得は、各所得の 50% を控除した金額が課税対象となる。日本経済の健全な発展のため外国資本又は外国技術の導入を必要とする事業を営む外資法人ではない法人であっても、科学技術の指導改善のために招聘した者（大蔵大

(105) 第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 53 号昭和 25 年 4 月 18 日 4 頁（水田政府委員発言部分）。ただし、水田政府委員は、弊害の具体的な内容については言及していない。

(106) 志場・前掲注(103)108 頁。「送金がはっきりつかめない場合の補助規定」とも評されている（租税法研究会編・前掲注(82)106 頁）。

臣が指定する者)は同様の取扱いとする(措置法5条1項)。

措置法5条1項の外資法人の事業活動が容易となり、かつ外国資本の適正な導入が促進されるような事業を営む法人から支払われる給与所得又は退職所得も、その50%を控除した金額(控除限度額350万円)が課税対象となる(措置法5条の2第1項)。

措置法5条1項の外資法人の事業活動が容易となり、かつ外国資本の適正な導入が促進される自由職業を営む者の事業所得は、その50%を控除した金額(控除限度額350万円)が課税対象となる(措置法5条の2第3項)。

学校教育法1条の大学や高等学校の教員等の給与所得又は退職所得はその50%を控除した金額(控除限度額350万円)が課税対象となる(措置法5条の3第1項)(措置法5条ないし5条の3において、所得の50%を控除した金額が課税対象となる措置を、以下では「半額課税方式」という)。

二 小括

半額課税方式は外資又は外国技術の導入を必要とする法人等が必要とする者(措置法5条、5条の2)だけではなく、日本の文化を振興し、外国知識等の普及に寄与することが期待できる者⁽¹⁰⁷⁾(措置法5条の3)も対象としていた。つまり、半額課税方式は幅広い職種の者が適用対象であった。

(4) 措置法5条の4

イ 対象者

所得税法1条1項に規定する者で同法の施行地に住所を有していない者(すなわち1年以上居所を有する個人)であること、加えて、本条の規定施行前に国内において非円通貨で合法的に得た所得を有していたか、本条施行後に合法的に所得税法の施行地に居住することとなっ

(107) 第7回国会衆議院大蔵委員会議録第53号昭和25年4月18日4頁(水田政府委員発言部分)。

た⁽¹⁰⁸⁾か、いずれかに該当する者である（措置法 5 条の 4 第 1 項）。

ロ 対象期間

昭和 25 年及び 26 年である（措置法 5 条の 4 第 1 項）。

ハ 所得計算

総所得金額から 50%（控除限度額 350 万円）を控除した金額を課税対象とする（措置法 5 条の 4 第 1 項。総所得金額の 50%を控除した金額を課税対象とすることを以下では「総所得半額課税方式」という。）。

ニ 小括

総所得半額課税方式は、SCAPIN-4938-A が改正され、昭和 25 年 7 月 1 日以降日本政府により非円通貨の課税が開始されると所得税の負担が急激に増加するため、このような事態を避ける経過措置として導入された⁽¹⁰⁹⁾。対象期間が 2 年間であり、他の措置に比べて期間は短いものの、総所得が半額になるため所得税の負担を相当軽くする効果があったと思われる。

(5) 実務上の取扱い

当時、住所の判定（所得税法 1 条）は客観主義が採用されていた⁽¹¹⁰⁾。外国人の場合短期間日本に滞在後帰国する場合がほとんどであることや、措置法の趣旨（外国技術・資本の導入）を踏まえ、外国人に限らずアメリカ

(108) 国税庁調査査察部調査課外国人係の資料集に掲載されている租税特別措置法一般取扱方通達（案）（国税庁調査査察部調査課外国人係・前掲注(93)29 頁）では、合法的に所得税法の施行地に居住することとなった者とは、例えば外国人登録令（昭和 22 年勅令 207 号。外国人の入国や戦後の取扱いの適正化を目的とする（1 条。）の 2 条に該当する者（連合軍の将兵、SCAP の承認を受けた使節団、外国政府関係者並びにこれらの者の家族など）や、3 条 2 項に該当する者（SCAP の承認を受けた外国人）などであって、入国の承認を受け、昭和 25 年 7 月 1 日以後に入国した者であるとされていた。

(109) 第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 53 号昭和 25 年 4 月 18 日 4 頁（水田政府委員発言部分）。

(110) 平田敬一郎政府委員（当時の主税局長）は、所得税法の住所の意義は「大体民法における住所とほぼ同様な解釈・・・（省略）・・・すなわち生活の本拠を住所とするという解釈」であると発言している（第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 54 号昭和 25 年 4 月 19 日 6 頁（平田敬一郎政府委員発言部分））。

に住所をもつ日本人についてもその者が我が国に住所を有すると表示するまでの間は実務上住所がないものとして取り扱われ、措置法の適用対象者とされていた⁽¹¹¹⁾⁽¹¹²⁾。

(6) 国会での質疑

本改正では外資（外国技術）導入のため、国内払課税方式（措置法 4 条 1 項）、送金ベース課税方式（措置法 4 条 2 項）、生活費課税方式（措置法 4 条 3 項）、半額課税方式（措置法 5 条ないし 5 条の 3）並びに総所得半額課税方式（措置法 5 条の 4）といった、これまでに例のない多様な優遇措置が導入された。

このため国会審議では制度設計に関する疑問が寄せられた。例えば川島委員は、アメリカのマーシャル・プランが実施されていた西欧諸国と関係する税法があるのか、もしあるならばどの程度の特別措置を講じているのかなど諸外国の状況について質問している⁽¹¹³⁾。これに対して平田政府委員⁽¹¹⁴⁾はイギリスとフランスについて調べたと回答している。イギリスは

(111) 平田敬一郎政府委員は、「外国人等の場合におきましては、短期間日本を訪れる場合が大多数で・・・(省略)・・・一定の仕事をしてまた帰る。こういうことを最初から予定して参っておるような場合も、どうも住所があるというふうに解釈するのはむりではなかろうか。その辺のところまでは日本に住所がないものとして本法を運用して参りたいと考えております。本法の外国からの技術なり、資本の導入を優遇するというような趣旨は、そのようなものさしで区分することによりまして、大体目的を達成し得るのではないかと・・・(省略)・・・日系米人でありまして、アメリカに住所を有するものでありまして、日本に外資を入れようというような場合におきましては、やはり同じ待遇を与えた方がいいではないかという考えからいたしまして、特に外国人に限るとということにはいたしません」と発言している（第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 54 号昭和 25 年 4 月 19 日 6・7 頁（平田敬一郎政府委員発言部分））。

(112) 国税庁調査査察部調査課外国人係の資料集に掲載されている租税特別措置法一般取扱方通達（案）においても、平田敬一郎政府委員の発言と軌を一にする実務取扱いが示されている。なお、同通達（案）では入国目的の現況から旧台湾省民と朝鮮人は、外国人に含まないと解されていた（国税庁調査査察部調査課外国人係・前掲注(93)22 頁）。

(113) 第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 58 号昭和 25 年 4 月 24 日 1 頁（川島委員発言部分）。

(114) 本節の 7 の「(6) 国会での質疑」の平田政府委員の発言部分は、第 7 回国会衆議院大蔵委員会議録第 58 号昭和 25 年 4 月 24 日 1・4 頁（平田政府委員発言部分）を参照して記述した。

国外払い部分には課税せず、送金された部分、つまり、イギリスで使う部分には課税すること、学校教授等については特別な相互条約の下に免税措置を講じていたこと、フランスでは給与所得等の半額程度を課税対象としていたと答えている（この回答から、国内払課税方式と送金ベース課税方式はイギリス、半額課税方式はフランスを参考に導入されたということが分かる。）。ただし、総所得半額課税方式については我が国独自のものであり、諸外国には例がないだろうという見解を示している。平田政府委員は、イギリスやフランスでは法律ではなく、実務上の取扱いで課税を軽減していた点に触れた上で、我が国では法で整備すべきこと、昭和 25 年措置法改正で手当てされた特別措置を活用した場合でもアメリカより日本のほうが税負担は重くなることから、本改正は外資（外国技術）の導入のために必要不可欠であり、日本国籍の者も対象としたと述べている。同時に本改正による優遇措置の適用者はごく少数であろうと予想していた。昭和 25 年当時の総人口は約 8,400 万人⁽¹¹⁵⁾であったところ、外国人の入国者数は約 1 万 8,000 人であったこと⁽¹¹⁶⁾からこのような予想を立てたのであろう。実際の適用者数が少ないという予想から大胆かつ多様な優遇措置の導入に踏み切れたということなのかもしれない。

(7) 小括

本改正では経済復興（外資や外国技術の導入）を最優先にしてイギリスやフランスを参照の上さまざまな優遇措置が導入された。当時の立法担当者は諸外国のように実務上の取扱いではなく、法整備によって優遇措置を手当てすべきであるとして本改正を実施した。

(115) 総務省統計局ホームページ「第 2 章 人口・世帯」

(<https://www.stat.go.jp/data/nihon/02.html>) (令和 4 年 6 月 10 日最終閲覧)。

(116) 出入国在留管理庁「2021 年版『出入国在留管理』日本語版」の「第 1 部 出入国在留管理をめぐる近年の状況」 2 頁

(<https://www.moj.go.jp/isa/content/001361691.pdf>) (令和 4 年 6 月 10 日最終閲覧)。

8 昭和 27 (1952) 年改正

(1) 改正内容

昭和 27 年改正 (法律第 53 号) により、長らく続いていた外国籍の者の国外資産又は事業に係る所得を課税対象から除外する規定 (所得税法 6 条 8 号) が廃止され、国内に住所を有し又は 1 年以上居所を有する個人であれば、外国籍の者を含め全ての所得が課税対象とされた。

(2) 当時の状況等

本改正は、日本国との平和条約 (通称: サンフランシスコ講和条約。昭和 27 年 4 月 28 日に公布された。) が公布された年に実施されている。昭和 26 年に大蔵省主税局調査課編纂した資料集のはしがきでは、日本が各国と対等の立場で租税協定を結ぶ際に問題が生じることを予想し、他国ではどのような解決が図られてきたのか、国際的¹¹⁷二重課税に係る一般問題や、我が国が初めて租税条約を締結することになるであろうアメリカの条約締結状況等について資料を収集し、編纂したことが明らかにされている⁽¹¹⁷⁾。

本改正で所得税法 6 条 8 号を廃止した理由を明示した文献を探すことはできなかったが、大正 9 (1920) 年改正の際に紹介した黒田氏 (当時大蔵省主税局長であった者) の発言から推測すると (本節の 4 (2) 参照)、同法 6 条 8 号は外国籍の者に係る国際的¹¹⁸二重課税の防止を目的としていたところ、租税条約が締結されれば条約によって国際的¹¹⁸二重課税の防止が担保されることを見据えて廃止したものと推測される。

(3) 小括

本改正では租税条約が結ばれることを念頭に外国籍の者に係る国際的¹¹⁸二重課税の防止のために設けられていた規定 (所得税法 6 条 8 号) が廃止された。ここで、所得税法上外国人に対する特別扱いは消滅し、居住者であれば全世界所得に対し課税され、非居住者であれば国内源泉所得に対して課税される現在の課税原則が整えられたのである⁽¹¹⁸⁾。

(117) 大蔵省主税局調査課編・前掲注(76)のはしがき部分参照。

(118) 中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集「国際課税制度」33号

なお、昭和 28 年改正では「国際二重課税の防止を図り、同時に邦人が海外に発展することを促進する⁽¹¹⁹⁾」ために、外国税額控除制度が導入されている。

9 昭和 31 (1956) 年措置法改正

(1) 改正内容

昭和 31 年措置法改正（法律第 61 号）により、昭和 25 年措置法改正で手当てされた措置の一部（措置法 4 条に規定されている国内払課税方式、送金ベース課税方式並びに生活費課税方式）が継続された。対象期間は昭和 31 年から 35 年である。ただし、日本経済の健全な発展に資する事業を営む法人（大蔵大臣の指定法人）等に勤務する者に支払われるなど、一定の給与所得に限って継続されることとなった。特別措置の対象となる金額も漸次縮小されることが定められ、課税対象となる給与額が国内外の給与額の総和の一定割合（昭和 32 年は 6 割、昭和 33 年は 7 割、昭和 34 年は 8 割、昭和 35 年は 9 割）に満たない場合は、その満たない額が給与収入に加算されることとなった。

(2) 当時の状況等

臨時税制調査会は昭和 30 年に中間答申を提出しており、経済の正常化に伴い、漸次租税特別措置を整理し、税制の簡素化と負担の均衡化を図るよう促している。措置法 4 条ないし 5 条の 3 については昭和 30 年末をもって期限が切れるところ、この措置を延長することは内外人平等の原則からみて適当ではないが、租税負担の急激な増加を緩和するため、短期の経過措置を検討する必要があるという指摘がなされた⁽¹²⁰⁾。本改正の国会審議

148 頁（日本税務研究センター、1995）。

(119) 第 16 回国会参議院大蔵委員会会議録第 9 号昭和 28 年 6 月 30 日 6 頁（泉美之松政府説明員発言部分）。

(120) 臨時税制調査会昭和 30 年 12 月 8 日「臨時税制調査会中間答申」。

日本租税研究協会ホームページ「税制調査会答申集」

(<https://www.soken.or.jp/toushinshu/>（令和 4 年 6 月 10 日最終閲覧））に掲載されているところ、同答申にはページ数が示されていないかった。

においても、山手政府委員（当時の大蔵政務次官）は税負担の急増を避けるための暫定的な経過措置であり、昭和 36 年以後は本来の課税を復活させるという認識を示している⁽¹²¹⁾。

なお、外国人が我が国に住所を有すると表示するまでの間、実務上は引き続きその者に住所がないものとして取り扱われていたようである⁽¹²²⁾。

(3) 小括

昭和 25 年措置法改正の優遇措置を廃止するに当たり、暫定的な経過措置が必要であるとして一部の措置が継続された。つまり、昭和 36 年以降は本来の課税原則（居住者であれば全世界所得課税、非居住者であれば国内源泉所得に課税）が適用される予定であった。

10 昭和 32（1957）年改正（非永住者制度創設）

本改正によって非永住者制度が所得税法中に創設された。このため、創設時に行われた議論や政府職員の海外情報の収集状況並びに我が国の実務上の取扱いを確認した上で非永住者制度の創設理由を明らかにすることとする。

(1) 創設時の条文

昭和 32 年改正（法律第 27 号）によって所得税法中に非永住者制度が創設された（所得税法 2 条 2 項）。

創設時の条文は以下のとおりである。

「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

(121) 第 24 回国会衆議院大蔵委員会議第 11 号昭和 31 年 2 月 24 日 4 頁（山手政府委員発言部分）。

(122) 菅野文治氏（当時の国税庁調査官）は、通達上、外国人の住所の判定は意思主義をとっていたと述べている（菅野文治「外国人の所得税課税の取扱——改正租税特別措置法の取扱方通達について——」税経通信 12 巻 4 号 153 頁（1957））。

を課する」。

(2) 創設時の議論

イ 臨時税制調査会

臨時税制調査会は昭和 31 年 12 月に臨時税制調査会答申（以下「昭和 31 年答申」という。）を提出した。そこでは居住外国人について昭和 31 年措置法改正で手当てされた経過措置とは別に、昭和 36 年以後の居住外国人の課税が一般居住者と同様であるべきかが検討されている⁽¹²³⁾。

同答申の冒頭では累進税率の緩和の必要性が指摘されているところ⁽¹²⁴⁾、居住外国人の課税の問題点として真っ先に指摘されたのは、当時の累進税率（最高税率 65%⁽¹²⁵⁾）を適用すると主要諸外国に比べ我が国で負担する所得税額は著しく高くなるという実際の負担額への懸念であった。次に、生活の本拠が外国にある居住外国人は一定の滞在期間経過後に本国に帰国することを予定しているのであり、このような者に対して一般の日本人居住者と同じ課税をするのは無理がある、特に我が国に入国する前に本国で得た資産性所得（本国で受け取り、本国に保有する所得）に対して我が国が課税する根拠ははるかに薄いという指摘がなされた。更に、外国における居住外国人の取扱いについて触れている。外国では、立法上居住外国人に対して全世界所得課税されると規定していたとしても実務上永住の意思なく居住する場合は非居住者とされ、本国に源泉のある所得に課税しない例が多く、実際に居住外国人に対して一般の日本人居住者と同じような課税を行うのは諸外国の状況からも無理であるという認識が示された。

こうした問題意識等を踏まえ、昭和 31 年答申は、「(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

(123) 臨時税制調査会昭和 31 年 12 月「臨時税制調査会答申」215-216 頁。

(124) 臨時税制調査会昭和 31 年 12 月・前掲注(123)6 頁。

(125) 金子ほか編・前掲注(85)396 頁。

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が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。」⁽¹²⁶⁾と結論付けた。

ロ 国会審議

非永住者制度創設に当たり、国会審議において、原政府委員（当時の大蔵省主税局長）は、「日本に永住する気持なくして参りました外国人につきましては、外国にありますところの資産から生ずる所得につきましても課税になってしまう。これは少しどうも実情に即しないじゃないか、現実にはなかなかその所得はつかまりませんが、税法の建前は、もう住所あるいは居所が1年以上こしますれば、居住者といたしまして、所得の全部、国内源泉所得、国外源泉所得を問わず課税になる・・・(省略)・・・外国の例を見ましても、税務行政の実際におきましては、その点いきなりそんなに長くいない外国人を居住者といたしまして、所得の全部を課税するようなことはしていないところが多い⁽¹²⁷⁾」と発言している。原氏の発言内容は昭和 31 年答申に沿うものである。

ハ 小括

昭和 31 年答申で検討された内容と国会審議での政府委員の発言内容が一致することから、非永住者制度は昭和 31 年答申をきっかけに導入されたということになる。

(3) イギリスの状況

イ 財務省による資料収集

国内払課税方式と送金ベース課税方式はイギリスを参考に導入されているところ（本節の 7（6）参照）、大蔵省主税局調査課が発行する調査

(126) 臨時税制調査会昭和 31 年 12 月・前掲注(123)216 頁。

(127) 第 26 回国会参議院大蔵委員会会議録第 6 号昭和 32 年 2 月 21 日 3 頁（原政府委員発言部分）。

時報（昭和 31 年）では、イギリスの国外所得に係る課税問題が取り上げられている。ここで紹介されているイギリスの状況は非永住者制度が所得税法に創設される際に何らかの影響を及ぼした可能性があるため、以下で紹介しておく。

ロ 王室委員会の勧告

当時のイギリスの所得税法には居所や住所の定義規定がなく、個人の外国所得に関しては裁判所の判決によって問題が解決されていた⁽¹²⁸⁾。王室委員会は外国所得に関する特典である送金主義⁽¹²⁹⁾について、海外との広汎な結びつきがあり、イギリス国民が様々な目的・期間で入出国するとともに外国籍の者が長期間イギリスに滞在することもあることから、送金主義は是認すべきであるという考えを示した⁽¹³⁰⁾。

一方、イギリスで滞在する外国人の所得税法上の取扱いが不明確であり、裁判所の判決と内国歳入庁の施行規則で補足される状況は改善すべきであって、外国人自身がイギリスでどのような課税を受けるのか容易に理解でき、かつ税務行政の判断を簡単にするような法改正を実施するよう勧告した⁽¹³¹⁾。勧告では法改正がなされれば恣意的に滞在期間を調整する者が出てくるかもしれないことに触れた上で、納税者の予測可能性が担保されることを重視した⁽¹³²⁾。

ハ 法案の否決

王室委員会の勧告を受け、送金主義の特典の対象者を大幅に制限した所得税法改正法案（1956 年財政法 9 条）が議会に提出された。

しかしながら、この法案は送金主義の特典を受けていた外国人（特にアメリカ人）からの反対により撤回された。原稿執筆者の宍倉氏は、法

(128) 杉田「個人の外国所得」調査時報 2 巻 5 号 17 頁（大蔵省主税局調査課、1956）。

(129) 杉田氏は、送金主義を「課税される所得の額は、外国所得それ自体ではなく、全部が連合王国に送金されない場合には、所得のうち連合王国に送金された部分である」ということを意味する」と述べている（杉田・前掲注(128)19 頁）。

(130) 杉田・前掲注(128)19-20 頁。

(131) 杉田・前掲注(128)20-22 頁。

(132) 杉田・前掲注(128)25 頁。

案撤回が日本で外国人に係る課税問題が生じた時と全く同じであり、アメリカ人がイギリスから出て行ってしまふことを危惧したからであるという見解を示している⁽¹³³⁾。

宍倉氏はマスコミ報道についても紹介している。宍倉氏によると、外国人がイギリスで働くメリットとは税負担が軽減され蓄財する機会があること（イギリスでの生活のために必要な最小限の送金を行い、送金部分以外の所得については課税されないようにすること）、アメリカ人が税率の低いヨーロッパ諸国に移動してしまふかもしれないこと、提案された改正法案によってどれくらいの外国人が影響を受けるかがわからない状態では（当該改正法案を修正するか、廃案にするのかなど）正しい判断は難しいことなどが報道されたということである⁽¹³⁴⁾。

ニ 小括

調査時報が発行されたのは非永住者制度の創設（昭和 32 年）の前年である。イギリスは外国人材の流出を懸念して送金主義に関する改正法案を通過させることができなかつた⁽¹³⁵⁾。宍倉氏が指摘するように、我が国でも同様に外国人材の確保（流出の阻止）のため、措置法の優遇措置を所得税法中に創設したということであろう。

（4）実務上の取扱い

昭和 31 年答申の指摘（諸外国では永住の意思のない居住外国人について、課税実務上立法とは異なる取扱いをしていること）を受けて整備されたと思われる通達がある（所得税個別通達昭和 33 年直所 1-41^⑩）。当該個別通達では、「非永住者であるかどうかの問題が生ずるのは、主として永住の目的をもたないでわが国に入国した外国人のように入国しても直ちに住

(133) 宍倉「クロウズ・ナインの運命——英国の外国人課税問題——」調査時報 2 巻 8 号 77・80 頁（大蔵省主税局調査課、1956）。

(134) 宍倉・前掲注(133)83-86 頁。

(135) 吉国二郎氏は、昭和イギリスの送金主義が理論的な正当性がなく、改正要望があったことに触れた上で、アメリカと日本のように経済力の違う国の間では実際の税負担が非常に違うということが問題となるという見解を示している（租税法研究会編・前掲注(82)107 頁）。

所をもつに至らない者だけであるから留意すること。なお、わが国に入国しても住所をもつに至らない外国人は、入国してから 1 年間は非居住者であり、1 年を経過してから 5 年に達するまでの間は非永住者、5 年を経過した後は非永住者以外の居住者に該当することとなる⁽¹³⁶⁾とされている。当時、住所の判定は客観的事実により生活の本拠を有するか否かが判断基準となっていたものの（所得税個別通達昭和 27 年直所 1-66⑫⁽¹³⁷⁾）、非永住者の判定は意思主義が採用されていた。

つまり、実務上は外国人の住所の有無の判定は意思主義が採用され、非永住者制度の対象者は外国人に限定されていたのである。

(5) 創設理由の検討

昭和 31 年答申をきっかけに、居住外国人に対する課税の特則が所得税法中に非永住者制度として創設された。措置法の優遇措置が基本法で手当てされたことから、優遇措置が恒久化されたと解される（前記（2））。イギリスでは外国人材の流出を恐れて送金主義に関する改正法案が撤廃されたところ（前記（3））、我が国でも同様に措置法の適用期限が切れることをきっかけに議論がなされ、措置法で手当てされていた優遇措置（送金課税ベース方式と国内払い課税方式）が継続された。

つまり、所得税法中に創設された非永住者制度も、昭和 25 年措置法改正と同じく、人材確保（あるいは措置法で確保した人材流出の阻止）という目的達成のため、当時、まだ累進税率が高かった我が国を居住先として決定する際、税負担が阻害要因とならないように負担を軽減することを目的に導入されたと考えられる。

ここで昭和 31 年答申において示された問題意識等のうち非永住者制度の創設理由として追加すべきものがあるか点検しておく。同答申の指摘は、

(136) 日本税理士会連合会＝中央経済社編『所得税取扱通達集』19 頁（中央経済社、1961）。同書は、昭和 36 年 4 月 1 日現在における所得税法、租税特別措置法などに関する所得税の取扱通達を取りまとめたものである。

(137) 日本税理士会連合会＝中央経済社編・前掲注(136) 4 頁。

①日本で居住すると税負担が重くなること、②我が国に入国する前に本国で得た資産性所得に課税する根拠が薄いこと、③諸外国では法律上はともかく実務上永住意思のない外国人に全世界所得課税を行っていないことの 3 点にまとめることができる。

①の指摘事項は昭和 25 年措置法改正時点と同様、昭和 31 年当時も我が国の税負担が重い状態であったということであり、創設理由として加える点はない。②の指摘事項は昭和 25 年措置法改正時に国会審議等で指摘されていなかったところ、これは、立法管轄権の行使の際自国との間の人(物)的つながりに着目し、つながりの程度に応じた課税をすべきであるという指摘である(第 1 章第 1 節の 1 (2) 参照)。一定期間滞在した後帰国する予定のある外国人は一般居住者(日本国籍の者)と比べると我が国との人的つながりが薄いこと、更に、入国前に取得した資産から生じる所得の源泉地が国外である場合には物的つながりも薄いため、このような所得に課税する理論的根拠が薄いことを指摘している。ところが、実際に創設された非永住者制度は原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外しており、②の指摘を反映した制度設計を採用していない。つまり、②は創設理由として追加することはできない。国とのつながりという理論的根拠が提示されたにも関わらず、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外したことは、それ自体、税負担の軽減が制度創設の主たる目的であったことを窺わせる。③の指摘事項は所得税法上に非永住者制度を創設したことによって充足されるため、新たな創設理由として加えるべき点はない。

以上検討した結果、昭和 31 年答申から、昭和 25 年措置法改正とは異なる新たな創設理由を発見することはできないと結論付けられる。

(6) 小括

措置法の期限が切れることを契機に昭和 31 年答申で外国人に対する課税について検討がなされ、昭和 25 年措置法改正の一部(送金ベース課税方式と国内払課税方式)をベースとした非永住者制度が所得税法中に創設された。創設理由は昭和 25 年措置法改正時と同じく、人材の確保という

政策目的実現の際、税負担が阻害要因とならないように税負担を軽くすることであった。イギリスの状況からも分かるように、一旦外国人材に関する優遇措置を導入すると撤廃するのはかなり困難になるということであろう。立法上国籍要件は課されなかったが、実務上制度の対象者は外国人（永住目的ではない者）に限定されていた。

11 昭和 37（1962）年改正

（1）改正内容

昭和 37 年改正（法律第 44 号）では、非永住者の定義が「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 年以下の期間居所又は住所を有する者」に変更された（所得税法 2 条 2 項）。住所の有無、永住の意思の判定に関しては推定規定が設けられ（同法 2 条 3 項）、職業や配偶者の状況、国籍などの要素を用いて判断されることとなった（昭和 37 年政令第 94 号）。

住所があると推定される場合とは、①法施行地に継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有する場合、②日本国籍（又は永住許可を受けた場合）を有し、配偶者等を伴って居住するなど継続して 1 年以上日本に居住することが推測される場合である。住所がないと推定される場合とは、①法施行地外に継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有する場合、②外国籍（又は外国での永住許可を受けた場合）を有し、法施行地に生計を一にする配偶者等がないこと等、その者が再び法施行地に帰り、主として法施行地に居住すると推測するに足りる事実がない場合である（所得税法施行規則 1 条の 9）。

永住の意思がないと推定される場合とは、①日本国籍を有せず国内で永住する許可も受けていない場合、②日本国籍のほか外国籍も有している者については所轄税務署長に対して法施行地に永住する意思がないと表明した場合である（所得税法施行規則 1 条の 10）。

（2）当時の状況等

昭和 36 年 12 月の税制調査会では非居住者や外国法人の課税について国際的な経済交流が頻繁になる一方、従来の規定は極めて簡素であり法解釈に疑義が生じる点が少なくなかったこと、租税条約が締結されたことにより国内法を整備する必要性が生じていること等を背景に、国際的な側面に係る規定の整備合理化の必要性が示された⁽¹³⁸⁾。この指摘を受けて実施された昭和 37 年改正⁽¹³⁹⁾は「現在の日本の国際課税制度の根幹をつくりだした⁽¹⁴⁰⁾」と評されている。

植松氏（主税局臨時税法整備室長であった者）は、税法上住所の有無の判定は民法上の概念を前提に客観的事実で決定されていたのに対し、実務上外国籍の者は永住の意思を明らかにしない限り住所がなく、最初の 1 年間は非居住者として取り扱っていたことについて⁽¹⁴¹⁾（本節の 10（4）参照）、①法律と実務の取扱いが乖離しているのは問題であること、②永住意思の判定に当たり、恣意性を排除した機械的な処理が可能となるよう改正する必要があること、③最初の 1 年間に非居住者課税（20%の税率）を受けるほうが不利となる者がいることなどを指摘した。その上で法改正によって、非永住者の判定に当たり外国におけるドミサイルの概念に近い永住の意思を採用し、住所や永住の意思に関する推定規定を設けて機械的な処理を可能にしたと述べている⁽¹⁴²⁾。本改正により外国籍の者は入国後の 1 年間は非居住者ではなく、非永住者（居住者）に分類されることとなった。

(138) 税制調査会昭和 36 年 12 月「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」『税制調査会答申及びその審議の内容及び経過の説明』512 頁。

(139) 福山博隆「外国法人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」税経通信 17 卷 6 号 101 頁（1962）。

(140) 中里・前掲注(118)160 頁。

(141) 戦後来日した外国人の住所の概念は、昭和 25 年措置法改正以来、ドミサイルの概念と同様に理解される傾向があったということである（税制調査会昭和 36 年 12 月・前掲注(138)526 頁）。

(142) 国税庁が当時の大蔵省主税局臨時税法整備室長植松守雄氏の改正税法説明会の説明内容を収録し、印刷した冊子である「非居住者、外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説」55-59 頁（1962）を参照した。

なお、本改正も従来と同様、大半の外国人は日本に永住の意思はなく、2・3年経てば帰国するような者を全世界所得課税の対象とするのは適当ではないという認識の下に実施されている⁽¹⁴³⁾。

(3) 小括

本改正により非永住者に関する税法と実務上の取扱いが一致することとなった。恣意性を排除し、機械的な処理を可能とするため、住所や永住の意思に関する推定規定が設けられた。

12 平成 18 (2006) 年改正

(1) 改正内容

平成 18 年改正 (法律第 10 号) では、非永住者の定義が「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」に変更された (所得税法 2 条 1 項 4 号)。

国籍や過去の居住期間を適確に把握するため、その年において非永住者であった期間を有する者が確定申告書を提出する場合には一定の事項 (国籍、入国年月日、在留資格、在留期間など) を記載した書類を添付するよう定められた (所得税法 120 条 7 項。いわゆる「居住形態等に関する確認書」のことである (所得税法施行規則 47 条の 4))。

(2) 当時の状況等

本改正は非永住者に係る課税の適正化⁽¹⁴⁴⁾を図るため、租税回避行為を防止する観点から実施された⁽¹⁴⁵⁾。武内氏は、本改正によって非永住者制度の本来の趣旨を逸脱した利用ができないよう改められたと評している⁽¹⁴⁶⁾。財務省の解説では非永住者制度の趣旨を逸脱する 2 つの事例が紹介されて

(143) 福山・前掲注(139)120 頁。

(144) 税制調査会平成 17 年 11 月「平成 18 年度の税制改正に関する答申」3 頁。

(145) 第 164 回国会衆議院会議録第 7 号平成 18 年 2 月 16 日 2 頁 (谷垣財務大臣発言部分)。

(146) 武内良樹「国際課税の諸問題」フィナンシャルレビュー 84 号 12 頁 (2006)。

いる。

1 つは、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、日本企業に転職して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非永住者の適用を受けている事例である。もう 1 つは、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ところ、平成 14 年の途中にアメリカに帰国した後平成 15 年に再度来日し、平成 15 年から非永住者の適用を受けている事例である。

このような事例に対処するために国籍要件が導入され、本人の意思という主観的課税要件が削除されるとともに、過去 10 年のうち 5 年間が非永住者の対象期間とされた⁽¹⁴⁷⁾。

(3) 小括

本改正では非永住者制度の趣旨を逸脱すると判断された事例に対処するため対象者を外国籍の者に限定し、主観的課税要件（永住の意思）が廃止され、対象期間に制限が設けられた。

13 平成 26（2014）年改正

(1) 改正内容

平成 26 年改正（法律第 10 号）では、「非永住者の課税所得の範囲について、外国税額控除における国外源泉所得の改正により我が国と外国との間で二重課税が生じた場合に我が国で課税する範囲及び外国に課税権を譲歩する所得（国外源泉所得）の範囲が明確化されたことに伴い、非居住者の国内源泉所得ではなく、居住者の外国税額控除の国外源泉所得の概念を引用し、原則として国外源泉所得については外国に課税を譲歩しつつ、そのうち国内で支払われた者及び国外から送金されたものについては、改正前と同様に、我が国の課税の範囲とする規定の明確化が行われた。⁽¹⁴⁸⁾」こ

(147) 財務省大臣官房文書課編集人・前掲注(102)452-453 頁。

(148) 第一法規株式会社提供の DHC プレミアムを閲覧（令和 3 年度版 コンメンタール

れにより、非永住者の課税対象は「国外源泉所得以外の所得」と「国外源泉所得のうち国内で支払われ、又は送金されたもの」とされた（所得税法 7 条 1 項）。

本改正は、国外源泉所得が明確化されたことに伴って実施されているものの、「国外源泉所得以外の所得」には国外源泉所得に規定されていない所得の全てが含まれるため、結果的に非永住者の課税対象を拡大させる効果があった⁽¹⁴⁹⁾。

(2) 当時の状況等

我が国では外国法人や非居住者に係る国際課税原則について国内法上総合主義を採用していたところ、OECD が平成 22 年に帰属主義（恒久的施設に帰属すべき利得の算定アプローチ）を導入したことから、我が国においても帰属主義の導入の機運が高まった。

平成 26 年改正では、租税条約と国内法が帰属主義に統一されれば課税原則が簡素となり国際的調和が図られ投資に好影響を及ぼすことが期待されること、二重課税（非課税）の排除が見込まれること等を理由に帰属主義が導入された⁽¹⁵⁰⁾。

(3) 小括

平成 26 年改正により国際課税原則は帰属主義が採用され、外国税額控除の適用の際に必要な国外源泉所得の範囲が明確化された。これに伴い、非永住者の課税対象（国外源泉所得）の範囲も明確化された。本改正

×所得税務釈義 逐条解説編のコンメンタル所得税法 2 巻 301 の 2 頁以下

(https://zei-ptl.d1-law.com/cgi-bin/D1WP_KAIZEI/D1WPKzPrintImage.exe?SESID=KZPB985ECA8DC591744FB8A19D50C0D070F3435353B55495505559489B595E64FE656F91E2&UNIKEY=1656295130)

(令和 4 年 6 月 27 日最終閲覧)。

(149) 高山政信「非永住者の課税所得の範囲に係る改正」税務事例 50 巻 2 号 52 頁(2018)。

(150) 詳しくは財務省ホームページ「平成 26 年度 税制改正の解説」672-673 頁を参照されたい

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0670_0844.pdf)

(令和 4 年 6 月 13 日最終閲覧)。

では非永住者の課税対象範囲の変更は意図されていなかったようであるが、結果的に非永住者の課税範囲を拡大する効果があった。

14 平成 29 (2017) 年改正

(1) 改正内容

平成 29 年改正（法律第 4 号）では非永住者の課税所得の範囲が縮小された。非永住者が我が国に入国する前に取得し、国外で保有していた株式等を外国の金融商品市場等で譲渡することにより得た一定の所得（以下では当該所得を「国外有価証券関連所得」という。）は国外源泉所得に含められ、国内払いや送金された部分を除き、課税対象から除外されたのである⁽¹⁵¹⁾。

(2) 当時の状況等

金融庁は平成 26 年改正の影響によって非永住者の課税所得の範囲が拡大され、高度外国人材の呼び込みの阻害要因となっているという理由で非永住者の課税対象の見直しを要望した⁽¹⁵²⁾。この要望を反映したのが平成 29 年税制改正である。

(3) 小括

本改正は、高度外国人材の獲得という政策目的の達成のために実施されている。

(151) 国税庁「平成 29 年税制改正の解説」737-741 頁。

(152) 平成 29 年度税制改正要望として、金融庁が提出した「非永住者の課税所得の範囲の見直し」参照

(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/request/fsa/29y_fsa_k_10.pdf)

(令和 4 年 6 月 13 日最終閲覧)。

第 3 節 現行制度

1 法律の定め

(1) 非永住者の定義

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 年以下である個人のことである（所得税法 2 条 1 項 4 号）。

(2) 課税所得の範囲

非永住者には、第 95 条第 1 項（外国税額控除）に規定する国外源泉所得（国外にある有価証券の譲渡により生ずる所得として政令で定めるものを含む。以下この号において「国外源泉所得」という。）以外の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について所得税が課される（所得税法 7 条 1 項 2 号）。

2 非永住者制度の位置付け

我が国の所得税法は、個人の納税義務者を居住者（国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人（所得税法 2 条 1 項 3 号））と非居住者（居住者以外の個人（同法 2 条 1 項 5 号））に大別している。

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五年以下である個人」（所得税法 2 条 1 項 4 号）である。「居住者のうち」と規定されていることから分かるように、非永住者制度は居住者を「非永住者以外の居住者」と「非永住者」に区分する下位分類⁽¹⁵³⁾に位置付けられる（表 1 「個人の納税義務者の分類と定義」参照）。

(153) 増井・前掲注(102)107 頁。

表 1 「個人の納税義務者の分類と定義」

分 類	定 義
居住者	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
非永住者	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
非居住者	居住者以外の個人

3 非永住者該当性の判断

(1) 居住者であること

非永住者は居住者の下位分類に位置するから、まずは居住者に該当しなければならない。つまり、国内に住所を有し、又は引き続いて 1 年以上居所を有している必要がある⁽¹⁵⁴⁾。所得税法は、住所について何ら定義していないところ、最高裁昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決は、「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を相当とする⁽¹⁵⁵⁾」と判示する。

その後の所得税に係る裁判例では、「生活の本拠、すなわち、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り、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である…(省略)…客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かは、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断するのが相当である⁽¹⁵⁶⁾」と判示されている⁽¹⁵⁷⁾。課税実務

(154) ある者が住所を有するか、若しくは居所を有するかは、居住性の判断に関する重要な論点である。ただし、本稿は居住者に該当するか否かを研究課題とはしていないため、住所について争われた代表的な事例のみ示しておく。

(155) 最大判昭和 29 年 10 月 20 日民集 8 卷 10 号 1907 頁。

(156) 東京地判令和元年 5 月 30 日（裁判所ウェブサイト）。同判決は、最高裁平成 23 年 2 月 18 日小法廷判決（裁判所ウェブサイト）を引用している。

(157) そのほか、東京地裁昭和 56 年 3 月 23 日判決（訟月 27 卷 6 号 1190 頁）は、「所得

においても、裁判例と同様に住所の有無は客観的事実（生活の本拠を我が国に有するか否か）に基づいて判断されている（所基通 2-1）⁽¹⁵⁸⁾。

(2) 推定規定

住所の有無については推定規定が手当てされている（所得税法施行令（以下では「所令」という。）14・15条）。職業に関する推定規定があり、通常国内で継続して1年以上居住する必要がある職業に就く場合は国内に住所があると推定される（所令 14 条 1 項 1 号）。他方で、通常国外で継続して1年以上居住する必要がある職業に就く場合は国内に住所がないと推定される（所令 15 条 1 項 1 号。外国籍の者に関係が深い実務上の取扱いとして所基通 3-3⁽¹⁵⁹⁾がある。）。

(3) 小括

非永住者は居住者であることに加え、①日本国籍ではないこと、②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 年以下である必要がある。表 1 「個人の納税義務者の分類と定義」に、非永住者に該当するための要件を加筆したのが表 2 である。

税法上の『住所』とは、個人の生活の本拠、すなわちその者の社会生活上の諸問題を処理する拠点となる地をいう」と判示し、神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決（判例タイムズ 614 号 58 頁）は、「民法におけるのと同じ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」と判示する。これらの裁判例は、最高裁昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決に沿うものと考えられる。

(158) 民法上、住所の判定は主観説と客観説があるものの、通説は客観説であるとされている（石田喜久夫＝石田剛「住所」谷口知平＝石田喜久夫編『新版 注釈民法（1）総則（1）〔改訂版〕』404 頁（有斐閣、2002））。

(159) 所基通 3-3 は、「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。」としている。

表 2 「納税義務者の分類と判断要素」

分類		判断要素	住所	引続き 1 年以上の居所	日本国籍	過去10年以内に住所(居所)を有していた期間の合計
居住者	非永住者以外	有り	無し	有り	有り	5 年超
	非永住者				無し	5 年以下
	非永住者以外	無し			有り	5 年超
	非永住者				無し	5 年以下
非居住者		無し				

※斜線部分は、判断する必要がない部分を示す。

4 課税所得の決定

(1) 全体像

非永住者の課税所得の範囲は、非国外源泉所得と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とされている（同法 7 条 1 項 2 号）。つまり、①その所得が非国外源泉所得と国外源泉所得のいずれに該当するか、②国外源泉所得の支払地は国内と国外のいずれか、③国外から送金された国外源泉所得はあるか、という 3 つの基準によって決定される。3 つの基準は別個独立しているわけではなく、課税所得を決定するまでの間密接に関係する。

非永住者が国外源泉所得を獲得する場合の課税所得の範囲は、所得税法 7 条 2 項による委任を受けた所令 17 条で詳細が定められている（無論、国外源泉所得全てを国外払いかつ送金をしない場合は、課税対象となる国外源泉所得がなく、所令 17 条の出番はない。）。国外源泉所得のうち、課税所得に参入される額を決定するには①国外源泉所得だけではなく、非国外源泉所得についても国外と国内のいずれで支払われたのか、②国外源泉所得のうち、どの所得について国外から送金されたのかを決定する必要がある。このような作業が必要なのは、送金された金員に色がついているわけではなく（どの所得の、どの部分が送金されたのかが金員に記載されていないわけではない。）、一定の計算手順に従って決定する必要があるためである。

る⁽¹⁶⁰⁾。

非永住者の獲得する国外源泉所得は、上記の計算を経なければ具体的な課税対象金額を決定することはできないが、頭の整理のため、納税義務者の区分に応じた課税所得の範囲を簡略化して示しておく（表 3 「納税義務者の分類と課税所得の範囲」）。

表 3 「納税義務者の分類と課税所得の範囲」

判 断 要 素		非国外源泉所得		国外源泉所得		
		国内払い	国外払い	国内払い	国外払い	
					国内送金	国内送金以外
居 住 者	非永住者以外	課 税				
	非永住者	課 税				
非居住者		課 税				

※非居住者は、恒久的施設の有無等によって課税方法等が異なる。

(2) 所令 17 条 4 項で示された手順

課税対象となる国外源泉所得の金額の算出方法は所令 17 条 4 項で定められている。国外からの送金がある場合、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（国外支払い）について送金があったものとみなされる（1号前段）。「その金額の範囲内」とされていることから分かるように、送金された金額そのものが直ちに課税所得とみなされるわけではない⁽¹⁶¹⁾。その年における非国外源泉所得について国外支払部分がある場合は当該非国外源泉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はその残余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される（1号後段）。つまり、非国外源泉所得は、支払地にかかわらず課税される所、非国外源泉所得の支払形態（国内払い・国外払い）は、国外源泉所得の課税所得の範囲の決定に影響を及ぼ

(160) 五味雄治『Q&A 外国人課税のすべて』56 頁（財経詳報社、1992）。

(161) 五味・前掲注(160)56 頁。

すということである。

所得金額は、国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るもの及び非国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るものそれぞれについて、所得税法 23 条から 35 条まで（所得の種類及び各種所得の金額）及び 69 条（損益通算）の規定に準じて計算した金額の合計額に相当する金額となる（2号前段）。「準じて」とされていることから分かるように、課税標準としての各種所得の金額ではない。給与所得又は退職所得はその収入金額を所得金額とみなし、山林所得は収入金額から所得税法 32 条 3 項（山林所得の金額）に規定する必要経費を控除した金額、譲渡所得は所得税法 33 条 3 項（譲渡所得の金額）に規定する資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額を控除した金額、一時所得は収入金額から所得税法 34 条 2 項（一時所得の金額）に規定する支出した金額を控除した金額を所得金額としてみなす（2号後段）。

国外源泉所得に係る各種所得又は非国外源泉所得に係る各種所得について、国内支払部分と国外支払部分の両方があるときは、その各種所得の金額それぞれについて国内払い部分と国外支払い部分を算出する。この計算には各種所得に係る収入金額を用いる。各種所得に係る収入金額のうちに国内で支払われた金額（又は国外で支払われた金額）の占める割合を乗じて計算した金額を、それぞれその各種所得の金額の国内支払部分（又は国外の支払に係るもの）とみなす（3号）。

国外源泉所得に係る各種所得で国外の支払に係るものが2種類以上あるときはどの種類の所得について送金があったかを算出する必要があるところ、この計算には各種所得の金額を用いる。それぞれの各種所得について、同号の規定により送金があったものとみなされる国外源泉所得に係る送金額に当該各種所得の金額（2号後段の所得は、同号後段で計算した金額）がその合計額のうち占める割合を乗じて計算した金額に相当する金額の送金があったものとみなす（4号）。

非永住者の国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るもののうち、前

各号の規定により送金があったものとみなされたものに係る各種所得については、それぞれその各種所得と、これと同一種類の国外源泉所得に係る所得で国内の支払に係るもの及び非国外源泉所得に係る所得とを合算し、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する（5号）。

年の中途で非居住者が非永住者となったり、非永住者が非永住者以外の居住者になったりした場合は、非永住者であった期間は所令 17 条を適用する（6号）。

（3）具体例

前記（2）では所令 17 条 4 項で示された手順を確認したものの、計算過程がやや込み入っているため、単純な例を示しておきたい。

具体例を用いる目的は、①単純な例を示すことで所令 17 条 4 項の複雑な手順の理解を助け、②所得の種類や金額、更には勤務場所が変更しない場合であっても、所得の支払地の変更や送金の有無によって課税範囲が変化するという非永住者制度の特徴をわかりやすく示すことに繋がると考えたからである（このため、ここでは租税条約は考慮しない。）。

【事例 1】

A（X 国出身）は、日本に本社がある B 社の X 国支店で勤務していたが、このたび日本本社で 3 年間（令和 2（2020）年～令和 4（2022）年）勤務することになった。A は今回日本で勤務するために入国する時点において過去 10 年日本に滞在した期間はなく、日本に滞在する 3 年間は全て非永住者に該当する。家族は X 国に残して来日する。令和 2 年中 A は年間を通じてずっと日本で勤務した。給与の支払は国内払い（A の国内開設口座への振込 400 万円）と国外払い（A の家族がいる X 国の A 名義口座への振込 200 万円）がある。

A は X 国で不動産を所有し、年間 100 万円の不動産所得があるが、家賃収入は X 国の A 名義口座で受領し、国内へは送金していない。

上記の場合、令和 2 年の A の日本での課税所得は、給与収入 600 万円（国内払い（400 万円）＋国外払い（200 万円））である。不動産所得は、国外払いかつ送金されないため課税されない。

○令和 2 年

所得分類	非国外源泉所得		国外源泉所得		
	国内払い	国外払い	国内払い	国外払い	
				国内送金	国内送金以外
給与	400	200			
不動産					100

【事例 2】

A は令和 3 年に日本で病気になり、入院費等を工面するため X 国の預金口座から日本へ送金（100 万円）した。

不動産所得（100 万円）は送金の範囲内で課税対象となるが、A は給与収入の一部を国外払いで受領していることから（200 万円）、まず国外払い給与が送金されたものとみなされる。

このため、令和 3 年の A の日本での課税所得は送金がなかった令和 2 年と同じく、給与収入 600 万円（国内払い（400 万円）＋国外払い（200 万円））のみとなる。

○令和 3 年

所得分類	非国外源泉所得		国外源泉所得		
	国内払い	国外払い	国内払い	国外払い	
				国内送金	国内送金以外
給与	400	200			
不動産					100

【事例 3】

A は令和 4 年に高度外国人材の認定を受け、X 国に残していた家族を日本に呼び寄せた。このため給与の全てを国内払い（600 万円）とした。家族が来日するため転居することとし、日本に 200 万円を送金した。この場合不動産所得（100 万円）は送金（200 万円）の範囲内で課税対象となり、A は給与収入（非国外源泉所得）全てを国内払い（600 万円）で受領して

いることから、X 国での不動産所得の全額（100 万円）が課税対象となる。

つまり、令和 3 年の A の日本での課税所得は給与収入 600 万円（国内払い（600 万円））と不動産所得 100 万円となる。

○令和 4 年

所得分類	非国外源泉所得		国外源泉所得		
	国内払い	国外払い	国内払い	国外払い	
				国内送金	国内送金以外
給与	600				
不動産				100	

【事例 1】ないし【事例 3】において、A の所得額や勤務場所に変化はない。変化したのは給与の支払場所と送金の有無だけである。非常に単純な事例ではあるが、非永住者は所得の獲得状況ではなく、その支払場所や送金の有無によって課税範囲が大きく変化するということが確認できる。複数の国外源泉所得がある場合や勤務地が国内外に渡る場合には上記事例に比べ、はるかに複雑な所得計算が必要になることが推測できる。

第 4 節 現行制度の存在意義

改正沿革（理由）を整理し、現行の制度設計を確認した上で今日における非永住者制度の存在意義を明らかにする。

1 改正沿革（理由）の整理

（1）非永住者制度創設前

イ 課税根拠の整備

明治 20 年の所得税法創設時は不平等条約の影響もあり、外国人を課税対象として認識していなかった（国籍主義の採用）。明治 32 年改正では外国との紛争を未然に防止するため、外国籍の者が我が国の納税義務者となることや、住所の有無を基準として課税所得の範囲が決定されることが明文化された。第二次世界大戦後の占領期は SCAPIN によって

外国人への課税が緩和されていた時期があったが、昭和 25 年措置法改正により法整備が進められた。

ロ 国際的二重課税の排除

明治 32 年改正では国外源泉所得を全面的に課税対象から除外し、重複課税を避けていることから、国際的二重課税の排除は国外所得免除方式によって行われていた。大正 9 年改正では外国籍の者に限定して国外源泉所得を課税対象から除外している。外国政府が国外源泉所得に課税したとしても二重課税が生じないよう調整したことから、明治 32 年改正と同じく、外国籍の者に関する国際的二重課税の排除を国外所得免除方式によって行っていたということである。

ハ 執行管轄権の制約の克服

明治 32 年改正では国外で調査を実施することが困難であることを理由に国外所得免除方式を採用している。昭和 25 年措置法改正はさまざまな優遇措置を導入するとともに、国外所得や送金の事実を把握することは困難であることを踏まえ、生活費を課税最低限とする生活費課税方式を導入した。国外所得免除方式と生活費課税方式とは制度の仕組みは全く異なるものの、どちらも執行管轄権の制約を克服するために手当てされたものである。

ニ 人材の確保

敗戦からの復興のため、外資や外国の進んだ技術を持つ人材を確保することが政策として掲げられた。政策目的を達成する際に税負担が阻害要因とならないよう昭和 25 年措置法改正によってさまざまな優遇措置が手当てされた（昭和 31 年措置法改正により一部延長）。

ホ 小括

所得税法創設当時、外国籍の者は課税対象として認識されていなかったが、その後外国籍の者であっても我が国の納税義務者となることが明らかにされた（明治 32 年改正）。敗戦による占領期は SCAPIN により居住外国人への課税が緩和されていた時期があったが、昭和 25 年措置

法改正でさまざまな優遇措置が法令化された。管轄権との関係で生じる課税上の問題（国際的二重課税の発生と執行管轄権の制約）に対しては国外所得免除方式によって対応していた（明治 32 年改正・大正 9 年改正）。生活費課税方式（昭和 25 年措置法改正）も執行管轄権の制約を意識して手当てされた制度である。

非永住者制度の創設前の居住外国人に係る改正の中で、最も注目すべきは昭和 25 年措置法改正である。敗戦からの復興のため、外国技術を有する優れた人材を確保することが政策目的として掲げられ、政策目的の達成を阻害することのないよう税負担を軽減するさまざまな優遇措置が創設された。

（2）非永住者制度の創設

昭和 25 年措置法改正の一部（送金ベース課税方式と国内払課税方式）をベースとした非永住者制度が所得税法中に創設された。創設理由は昭和 25 年措置法改正時と同じく、人材の確保という政策目的実現の際、所得税の負担が阻害要因とならないように税負担を軽くすることであった。

（3）非永住者制度創設後

イ 規定の整備

昭和 37 年改正では非永住者に該当するか否かの判定の際、恣意性を排除するため住所の有無や永住の意思に係る推定規定が導入された。平成 26 年改正では国外源泉所得が明確化されたことに伴う規定の整備が行われた。

ロ 外国人材の確保

平成 29 年改正では高度外国人材の確保という政策目的達成のため、国外有価証券関連所得が国外源泉所得に含められ、国内払いや送金された部分を除き、課税対象から除外された。

ハ 租税回避事例への対応

平成 18 年改正では非永住者制度の趣旨を逸脱すると判断されるような事例に対処するために国籍要件が導入され、意思主義が廃止されると

ともに確定申告の際に居住形態に係る書類の添付が義務付けられた。

二 小括

非永住者制度創設後も規定の整備が進められ（昭和 37 年改正・平成 26 年改正）、高度外国人材の確保のために課税所得の範囲が縮小された（平成 29 年改正）。

非永住者制度の創設後の居住外国人に係る改正の中で最も注目すべきは平成 18 年改正である。同改正では、非永住者制度の趣旨を逸脱するような事例に対処するために国籍要件が導入され、意思主義が廃止されるとともに居住形態に係る書類の添付が義務付けられた。

2 現行制度の存在意義

我が国の居住外国人に対する課税規定は、当初こそ不備が目立つ状態であったものの、社会状況の変化（居住外国人の増加、国際交流の発達、他国との紛争の回避、敗戦など）や、管轄権に由来する問題に対処するため（国際的二重課税の排除と執行管轄権の制約の克服）、順次整備が進められた。非永住者制度は、昭和 25 年措置法改正で導入された優遇措置が期限満了で解消されることを踏まえ、一部の優遇措置（送金ベース課税方式と国内払課税方式）をベースとして所得税法中に創設された。創設理由は昭和 25 年措置法改正と同じく、人材確保の際に所得税の負担が阻害要因とならないよう負担を軽くすることにあった。制度創設後に改正されている部分もあるものの、制度の目的そのものが変更されるような改正は実施されていない。

むしろ、非永住者制度の趣旨目的（外国人材の確保）を逸脱すると判断されるような事例に対処するとともに（平成 18 年改正）、外国人材（高度外国人材）の確保という政策目的達成のための改正が実施されている（平成 29 年改正）。

改正沿革を確認し、検討した結果、非永住者制度の存在意義は創設時から変更されていないということが分かった。すなわち、現行制度も外国人材の確保という政策目的達成の際に所得税の負担が阻害要因とならないよう、税

負担を軽減することに存在意義があると結論付けられる。

第 2 章 非永住者制度の点検と存続の必要性

本章では、非永住者制度に関する先行研究を概観した上で（第 1 節）非永住者制度の点検項目を決定する（第 2 節）。点検結果（第 3 節ないし 8 節）を踏まえた上で制度を存続させる必要があるか否かについて判断する（第 9 節）。

第 1 節 先行研究の状況

非永住者制度に関する先行研究は少ないものの⁽¹⁶²⁾、古くから議論がなされており、制度の廃止や維持だけではなく、制度の見直しを促す学説も存在する。学説を 3 つ（廃止説、維持説、制度再考説）に分類し、その内容を検討した上で本稿の立場を決定する。

1 廃止説⁽¹⁶³⁾

廃止説は、非永住者制度が国際課税の一般原則から外れる制度であり、課

(162) 板垣氏は、非永住者の所得計算に係る先行業績が少ないことを指摘しておられる（板垣康政「国外から送金がある場合の非永住者の所得計算」税理 42 卷 4 号 146 頁（1999））。筆者が確認した限りではあるが、現状、理論面に関する先行研究も数多くなされているわけではないように思われる。

(163) 非永住者制度に関する先行業績は、廃止説に関するものが多く、多様な観点から制度を批判しているという特徴がある。

小松教授は、課税上の真空地帯（抜け穴）が生じる可能性があること、実際に送金されていて課税対象となる所得がある場合であっても立証が困難であること、多くの国が外国人に対しても自国民と同様に無制限納税義務を課していること等を指摘された上で、諸外国で採用する例がほとんどない非永住者制度は撤廃すべきであると説いておられる（小松芳明「非永住者制度の撤廃」『国際課税のあり方』18・21 頁（有斐閣、1987））。

中里教授は、小松教授の指摘を支持するとともに、非永住者制度の歴史的使命は終えており、非永住者制度の妥当性の根拠があいまいになっている点を考慮すると、同制度を廃止することが国際的な趨勢に合致すると述べておられる（中里・前掲注（118）155・156 頁）。

辻教授は、制度導入当時と論文執筆当時の我が国の社会情勢や税制を比較検討した上で、多様な観点から非永住者制度の問題点を指摘しておられる。具体的には、① 1 ドル 360 円という制度創設当時の為替相場に基づく制度創設理由は現在も通用する

税理論上の妥当性が乏しいことを理由に制度を廃止すべきであると指摘する。我が国の所得税法は居住者に無制限納税義務を課し（全世界所得課税）、国際的二重課税に対しては外国税額控除によって対処している。このような課税方法は国際課税上一般的に承認されており、多くの国が採用する（第 1 章第 1 節の 3（1）イ参照）。他方で非永住者制度は居住者の下位分類であり、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外するため、国際課税の一般原則から大きく逸脱する制度である。一般原則から大きく逸脱する制度を採用することは各国の税制との相違を生み出すことを意味し、課税の空白を生じさせるだけではなく、タックス・アービトラージとしての国際的租税回避を惹起させている可能性がある⁽¹⁶⁴⁾。

近年、国際課税分野では税制の各国間の調和が重視されており⁽¹⁶⁵⁾（第 1 章

わけではないこと、②現在の我が国の累進税率が諸外国に比べて高いとは言えないこと、③我が国の国際的二重課税の排除は原則外国税額控除によるのであって、居住者に対する課税を制限する国は少ないこと、④送金された部分については課税対象とするところ、その理論的根拠は不明確であり、消費課税の考え方を持ち込むと整理した場合は所得課税に異なる課税理論を流入させることになること、⑤非永住者の該当性の判断の際、本人の意思が基準となっており、客観主義を採用していないこと（この点については辻教授の論文発表後に平成 18 年改正で手当てされ、客観的要件が導入されている。）、⑥小松教授に賛意を表した上で、例えば短期滞在者免税を活用することによって課税の空白が生じること、⑦税務執行を複雑にし、正確な課税所得の把握が困難であることから、非永住者制度は現代においてその存在意義を失っていると断言しても過言ではなく、非永住者という類型を設けること自体、国際的に適合しなくなっており、逆に課税の真空地帯を生じかねないなど不公平を招来する懸念さえあり、早急な見直しが望まれると結論付けておられる（辻富久「非永住者課税制度に関する一史的考察」税経通信 59 巻 6 号 22-24 頁（2004））。

(164) 金子・前掲注(22)561-562 頁。

(165) 例えば金子名誉教授は、法人税を素材に税制の国際的中立性を確保することが必要であると指摘しておられる（金子宏「法人税制度のハーモニゼーション」ジュリスト 1000 号 97-103 頁（1992））。小松教授は、共通化は短期間では達成できないと断った上で、会計情報の開示を含む各国の制度や執行について可能な限り共通化することを提言している（小松芳明『国際取引と課税問題—国際租税法の考え方—』161 頁（信山社、1994））。中里・前掲注(118)181 頁。増井教授は、税制の国際的調和という場合、何についてどのように調和するかをはっきりさせておかねばならないと前置きした上で国際化が進む中で国家の課税能力を維持するためには、一定の事柄について国際的調和を推進することが不可欠であると述べておられる（増井良啓「租税制度の国際的調和—その規範的根拠と具体的道筋をめぐって—」社会科学研究所 53 巻 4 号 49・65-66 頁（東京大学社会科学研究所、2002））。

第 1 節の 3 参照)、我が国においても国際的調和を目指した税制改正が実施されている(例えば平成 26 年改正。第 1 章第 2 節の 13 (2) 参照)。このような近年の動向は廃止説と親和性がある⁽¹⁶⁶⁾。

廃止説は理論的側面だけではなく、現実的な観点からも非永住者制度を批判する。制度が導入された当時と現在とでは経済的事情が異なるというのである。非永住者制度のルーツは昭和 25 年措置法改正にあるところ、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外した理由は、外貨で獲得した所得を当時の基準為替レート(1ドル=360円)を用いて換算した上で当時の累進税率を適用すると相対的に税負担が重くなる傾向があったからであった(第 1 章第 2 節の 7 (1) 参照)。この点、現在の我が国の所得税の累進税率は相当緩和されており(令和 4 (2022) 年 1 月現在の最高税率は 45%)、主要国(アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス)と比較しても制度創設時とは違って累進度が高い状態ではない⁽¹⁶⁷⁾。外貨で獲得した所得を日本円に換算しても、税負担が著しく増加するという事態は生じないのである⁽¹⁶⁸⁾。非永住者制度が外国人材を確保する際に税負担が阻害要因とならないことを目的とする制度である。経済的事情が変化し、円換算や累進税率の影響で税負担が重くなる状態ではないのであれば、制度は不要であり、廃止すべきであるという指摘には説得力がある。

(166) 青山教授は非永住者制度そのものに対する見解ではないものの、政策目的の達成のため、居住地課税権を犠牲にした制度の 1 つとして非永住者制度を挙げ、我が国は国際協調の下、グローバルスタンダードに配慮した制度設計を採用すべきであると指摘しておられる(青山慶二「澗報告に対するコメント」租税法研究 45 号『戦後税制のダイナミズム』85-86 頁(2017))。

(167) 財務省ホームページ「税率・税負担等に関する資料」を参照されたい(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/b02.htm) (令和 4 年 5 月 25 日最終閲覧)。

(168) 昭和 61 年(1986 年)あたりから 1 ドル=200 円以下の為替相場(東京インターバンク相場の東京市場 ドル・円スポット 17 時点/月末)が続き、令和 4 (2022) 年 1 月は 1 ドル=115.43 円である。昭和 25 年措置法改正の際に言及された基準外国為替相場(1ドル=360円)と比べると 3 分の 1 程度となっている(日本銀行「時系列統計データ検索サイト」の主要時系列統計データ表(更新日時: 2022/03/02 9:00) (https://www.stat-search.boj.or.jp/ssi/mtshtml/fm08_m_1.html) (令和 4 年 3 月 2 日最終閲覧))。

2 維持説

維持説は、現実的な側面に焦点を当てて非永住者制度が必要であると説く。宮武弁護士は平成 7 年に発表した論文において、当時の日本が他国に比べると高税率（平成 7 年当時の最高税率は 50%⁽¹⁶⁹⁾）であることや国際駐在員が一定期間滞在後帰国することを踏まえると、国際交流促進の観点から非永住者制度は必要であると指摘しておられる⁽¹⁷⁰⁾。矢内教授は、現在の高度外国人材の獲得という政策目的達成の際、外国籍の者の税負担を軽減する非永住者制度は政策と合致していると評価しておられる⁽¹⁷¹⁾。田中氏も、外国人誘致を後押ししている可能性がある⁽¹⁷²⁾と述べている。

維持説は現実的な側面から非永住者制度の必要性を主張するが、理論的側面からみた妥当性を提示するものは見当たらなかった。維持説は制度の存在意義（外国人材確保という政策目的達成のために必要な制度であること）を重視し、支持する見解であると思料される。

3 制度再考説

制度再考説は、制度の廃止と維持という二分論ではなく、非永住者制度の見直しを提唱する。非永住者制度が現在の状況に合致した制度となっているのか⁽¹⁷³⁾、創設当時と同じように現在も非永住者を優遇するところ、説得的な政策であるのか、明確な政策方針を見出すことができるのかなど見直しが必要であると指摘する⁽¹⁷⁴⁾。

(169) 金子ほか編・前掲注(85)396 頁。

(170) 宮武敏夫「非居住者、非永住者及び外国法人の課税問題」国際税務 15 卷 11 号 27 頁（1995）。

(171) 矢内・前掲注(84)38 頁。高度外国人材については、本稿第 2 章第 3 節で詳述する。

(172) 田中佳織「国家に有用な労働力確保と非永住者制度及び優遇措置」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』1265 頁（大蔵財務協会、2011）。

(173) 木村氏は、「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」と述べている（木村直人「居住者・非居住者の課税上の問題点」税大ジャーナル 7 号 135 頁（2008））。

(174) 本庄資「居住者概念」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』168 頁（大蔵財務協会、2011）。

更に、諸外国では居住者の中に下位分類を設けないのが通常であることを踏まえると、滞在期間 5 年以下であればなぜ税負担が軽くなるのか、具体的な理由を提示すべきであり、課税の公平の見地から疑問があると指摘する⁽¹⁷⁵⁾。訪日促進税制として透明性が高く、複雑性を排した使いやすい制度にすべきであるという指摘もある⁽¹⁷⁶⁾。

制度再考説は、制度を完全に否定したり、現行のままで容認したりすることとはせず、現行制度に不備がないか、不備があれば改善すべきであり、制度全体の見直しを要求していると考えられる。

4 本稿の立場

廃止説は理論的側面だけではなく、現実的側面も考慮した上で制度の廃止を提唱しており、説得力がある。廃止説が説くように、非永住者制度を廃止し、居住者全員に国際課税の一般原則が適用されることとなれば、課税の空白だけではなく、国際的租税回避の機会を少なくすることにも資するようになる。

一方、維持説は、現実的側面に焦点を当てて制度の存在意義（外国人材の確保に資する制度であること）に賛意を示しているが、理論的根拠が乏しく、やや直感的結論が示されているように見受けられる。

ただし、廃止説の説くように制度を廃止すれば、廃止説の指摘する問題点は解消するが、維持説の指摘する国際交流の促進や外国人材確保にマイナスの影響が出る可能性がある。

そこで、本稿ではひとまず制度再考説に立ち、制度の見直し点検を実施することとする。点検結果を踏まえた上で制度を存続させる必要があるか否かを判断し、制度を存続させる場合には点検結果から明らかになるであろう現

(175) 永峰潤『国際課税の理論と実務〔第 1 巻〕〔改定版〕非居住者・非永住者課税』129 頁（税務経理協会、2009）。

(176) 増井・前掲注(102)112-114 頁。辻教授は、増井教授の当該指摘に賛意を表しておられる（辻・前掲注(163)24 頁）。

行制度の問題点と、問題点を克服するための改善策を提示することとしたい。

第 2 節 点検項目の決定

1 2つの側面からの点検の必要性

非永住者制度を点検するに当たり、注意すべきは、制度を巡る理論的側面からの点検だけではなく現実的な側面からも点検を行う必要があるということである。近年、国際課税分野では課税原則の国際的調和を図るなど（帰属主義への統一）、理論的側面に着目した法整備が進められてはいるものの、居住外国人に係る改正沿革をみたところ、改正のきっかけは国際交流の発展や敗戦など、社会情勢の変化（現実的側面）である場合が多かったからである。そもそも、非永住者制度自体、課税理論ではなく、外国人材の確保という政策目的に裏付けされた制度であることから、制度の見直しの際、現実的な側面からの点検は必須となるであろう。

現実的側面と理論的側面の両方から点検を実施することは、理論的側面と現実的側面の両方に配慮した、よりよい改善案の発見に繋がると思われる。

2 具体的な点検項目

(1) 現実的な側面

イ 政策との関係

非永住者制度は創設当初から、外国人材の確保という政策目的を達成する際に所得税の負担が阻害要因とならないよう、負担を軽減するために存在する。このため、政策との関係について点検することは必須である。まず、現在の政策において、外国人材の確保が掲げられているのかわを確認すべきである。飛躍的なスピードで少子高齢化が進み、人材不足が問題視されている我が国では、外国人材の確保は当面重要な政策課題であり続けるであろうが、念のため現在の政策状況を概観しておく必要があるだろう。

次に、外国人材確保という政策目的達成の際、実際に、所得税の負担が阻害要因となっているのかを確認する必要がある。外国人材が我が国で就労することを決定する際、住環境や獲得する所得額などさまざまな要因が考慮されると思われる。税負担が考慮されるのか、どの程度重視されるのかは個々の外国人材にヒアリングしなければ把握できない。客観的なデータから予想するためには、外国人材の属性（職種、家族状況、滞在年数など）はもちろん、外国人材の所得の獲得状況、出身国での税負担額、非永住者制度による所得税負担の軽減額など幅広いデータを用いた分析が必要である。

しかしながら、現行の非永住者制度は申告要件（申請要件）を課していないため、非永住者の全体像を客観的に把握できず、どのような外国人材が非永住者制度を必要としているのか（同制度がなければ日本で就労しない決定を下す者とはどのような者か）を知る手がかりが少ない。とはいえ、所得税の負担が阻害要因となっているか否かは、制度の存在意義に関係する重要な点検項目である。客観的なデータが揃うまで検討を先送りするのは好ましくない。この点、総務省は、令和元（2019）年に高度外国人材の受入れに関する政策評価を行っており、当該評価書では高度外国人材の属性や所得状況が明らかにされている⁽¹⁷⁷⁾。そこで、同評価書の対象者である高度外国人材を例に制度の点検を行うこととする。当然ながら点検の対象者は限定されてしまうが、平成 29 年改正は高度外国人材の確保のために実施されていることを踏まえると、現行制度の点検の際の対象者として適合しているし、対象が限定されていたとしても、分析を試みることに自体に価値があると思料される。

ロ 執行との関係

非永住者制度は、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外してい

(177) 総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」(https://www.soumu.go.jp/main_content/000627735.pdf) (令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧)。

ることから、国内払いや送金がなければ執行管轄権の制約を受けることはない。ところが、一旦国内払いや送金がされれば所得の獲得状況はもちろん、支払場所や送金に係る事実関係等、確認すべき事項が飛躍的に増加する（第 1 章第 3 節の 4 参照）。国内払いや送金という課税要件が、執行との関係で問題はないかを点検する必要がある。

（2）理論的な側面

イ 制度の基本的枠組みに即した点検の必要性

非永住者制度の基本的枠組みは 4 つに分解することができる。具体的には、①居住者の中に設けられた下位分類であり、居住者を非永住者と非永住者以外の居住者に区分する制度であること、②外国籍の者であり、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 年以下である者を適用対象とすること、③原則として国外源泉所得を課税対象から除外すること、④国内払い若しくは送金された部分は課税対象とすることである。4 つそれぞれについて、所得税法の課税理論と照らし合わせ、妥当な制度枠組みとなっているか、点検する必要がある。

ロ 総合所得税との関係

同じ居住者というカテゴリーの中に下位分類を設けること（前記イの①）は、居住地管轄に関する原則的な取扱いを受ける者（非永住者以外の居住者）と原則以外の取扱いを受ける者（非永住者）を誕生させる。非永住者は原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外されるため、課税対象は限定される一方で、その他の所得税法上の取扱いは非永住者以外の居住者と同じである（例えば所得控除や税率）。非永住者が税負担の軽減を目的とする制度である以上、所得を制限するとともに所得控除を維持することは目的達成のために必要であるのかもしれない。

しかしながら、我が国の所得税法は、各種の人的控除と累進税率が採用され、各人の総合的な所得の大きさに即した課税を目指す総合所得税

を採用している⁽¹⁷⁸⁾。このため、非永住者は課税対象を制限される一方、その他の所得税法上の取扱いは非永住者以外の居住者と同じであることは総合所得税との関係で妥当性を有するか、点検する必要がある。

ハ 居住地管轄との関係

外国籍の者（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 年以下である者）を対象に、本来認められている居住地管轄を制限すること（前記イの②）は、特に入国当初から住所を有する場合に問題となる。入国当初から住所を有する場合、日本国籍の者であれば我が国との強い人的つながりがあるとして居住地管轄（＝居住者への全世界所得課税）が適用される一方、外国籍の者であれば 5 年もの間原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外されるからである。

同じ居住者であるにも関わらず、外国籍であることを理由に課税対象を制限することは、居住地管轄との関係で妥当性を有するか、点検する必要がある。

ニ 全世界所得課税との関係

原則として国外源泉所得を課税対象から除外すること（前記イの③）は、当然のことながら全世界所得課税との関係で問題となる。非永住者も居住者である以上本来全世界所得課税を受けるべきであり、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外するにはそれ相応の理由が提示できなければならない。

原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外することは二重課税の排除方式にも影響を与える。居住者は全世界所得課税を受け、外国税額控除によって二重課税が排除されるのが理念型である一方（第 1 章第 1 節の 3（1）のイ参照）、非永住者は居住者であるにもかかわらず、原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外されるため、二重課税の排除の中心は国外所得免除方式となっている。

(178) 金子・前掲注(22)201 頁。

更に、居住者である非永住者に対して原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外するため、租税条約により源泉地国からも課税されない場合、結果的にどの国からも課税されない所得が発生する事態（課税の空白）が生じる可能性がある。これらの点が全世界所得課税との関係で妥当性を有するか、点検する必要がある。

ホ 発生主義との関係

国内払いや送金がされた場合、課税対象から除外されていた国外源泉所得が課税対象となること（前記イ④）は、全世界所得課税に近付くという観点からは好ましいと言える。

ただし、我が国所得税法は、原則発生主義により所得を認識しているところ、国内払いや送金という課税要件は所得の発生を所得の認識基準としていない。この点、発生主義との関係で妥当性を有するか、点検する必要がある。

第 3 節 政策との関係

1 政策状況

現在、国際的な人材獲得競争が激化していることに加え、我が国では人口が減少し高齢化が進行しているため、人手不足が深刻化している。国内企業が外国人材を必要とする理由は、海外での事業展開、外国人としての感性への期待、外国人の母国との橋渡し、日本人採用だけでは優秀な人材を確保できないなどさまざまである⁽¹⁷⁹⁾。「未来投資戦略 2018」では、従来の専門的・技術的分野だけではなく、一定の専門性・技能を有する外国人材を幅広く受け入れていく必要があるという指摘がなされた⁽¹⁸⁰⁾。実際、我が国で就労する

(179) 総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177)40 頁。

(180) 首相官邸ホームページ「未来投資戦略 2018—『Society 5.0』『データ駆動型社会』への変革— 平成 30 年 6 月 15 日」112 頁
(https://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/miraitousi2018_zentai.pdf)

外国人の総数は、平成 23（2011）年 10 月末時点では約 69 万人⁽¹⁸¹⁾であったところ、10 年後の令和 3（2021）年には約 2.5 倍の 173 万人⁽¹⁸²⁾と飛躍的に増加している。平成 30（2018）年 12 月には、外国人材の受入れ・共生のための取組みをより強力かつ包括的に推進していく観点から「外国人材の受入れ・共生のための総合的対応策」が取りまとめられた。197 もの施策（令和 3（2021）年 6 月 15 日時点）が策定され、①外国人との共生社会の実現に向けた意見聴取・啓発活動等、②円滑なコミュニケーション・情報収集のための支援、③ライフステージ・生活シーンに応じた支援、④非常時における外国人向けのセーフティネット・支援等、⑤外国人材の円滑かつ適正な受入れ、⑥共生社会の基盤としての在留管理体制の構築に取り組んでいる⁽¹⁸³⁾。

外国人が我が国で就労する際の壁は、高い日本語能力を求められることであるという新聞報道があるところ⁽¹⁸⁴⁾、前記の施策（特に②円滑なコミュニケーション・情報収集のための支援や③ライフステージ・生活シーンに応じた支援）の中でも言語の壁を取り除くことを目指すものが多くある。令和 3（2021）年 6 月 18 日の閣議決定（成長戦略実行計画）では、人への投資の強化として、女性・外国人・中途採用者の登用など多様性の推進が掲げられ

（令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧）。

(181) 厚生労働省ホームページ「外国人雇用状況の届出状況（平成 23 年 10 月末現在）」
(<https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r98520000020ns6.html>)

（令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧）。

(182) 厚生労働省ホームページ「『外国人雇用状況』の届出状況まとめ（令和 3 年 10 月末現在）」
(https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_23495.html)

（令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧）。

(183) 首相官邸ホームページ

「外国人材の受入れ・共生のための総合的対応策（令和 3 年度改訂） 令和 3 年 6 月 15 日 外国人材の受入れ・共生に関する関係閣僚会議」

(https://www.kantei.go.jp/jp/singi/gaikokujinzai/kaigi/pdf/taiosaku_r03kaitei_honbun.pdf)

（令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧）。

(184) 日本経済新聞「大卒外国人の採用、『高い日本語力』要求が壁に」日本経済新聞電子版（2021/12/26 21:00（2021/12/27 5:04 更新））から入手

(https://www.nikkei.com/news/print-article/?R_FLG=0&bf=0&ng=DGXZQOUE048YY0U1A800C2000000)

（令和 4 年 2 月 20 日最終閲覧）。

ているところ⁽¹⁸⁵⁾、その一環として高度外国人材の受入の促進が進められている⁽¹⁸⁶⁾。

以上みたとおり、本稿執筆現在（令和 4（2022）年）、外国人材の確保は引き続き政策目的として掲げられており、外国人材の受入れに関しては省庁を横断する総合的な施策が手当てされている。つまり、外国人材の確保という非永住者制度の存在意義に関係する政策は現存し、重要な政策として位置付けられている。以下では、外国人に関する政策のうち、本稿で点検対象者に設定した高度外国人材の受入れ政策の詳細について確認する。

2 高度外国人材の受入れ政策

政府は、令和 4（2022）年末までに 4 万人の高度外国人材の認定を政策目標として掲げている⁽¹⁸⁷⁾。高度外国人材の受入れの推進に関わる基本目標は優秀な人材をできる限り多く、また、できる限り長く受け入れることである⁽¹⁸⁸⁾。政策上、高度外国人材について明確な定義付けが行われていないところ、総務省は、政策評価の対象とする高度外国人材について「高度人材に対するポイント制による出入国管理上の優遇措置における認定を受けた者」と定義している⁽¹⁸⁹⁾。高度人材に対するポイント制とは、高度な能力を持つ外国

(185) 内閣官房ホームページ「成長戦略実行計画 令和 3 年 6 月 18 日」14 頁
(<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/seicho/pdf/ap2021.pdf>)
(令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧)。

(186) 内閣官房ホームページ「成長戦略フォローアップ 令和 3 年 6 月 18 日」41-43 頁
(<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/seicho/pdf/fu2021.pdf>)
(令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧)。

(187) 内閣官房ホームページ「成長戦略フォローアップ 令和 3 年 6 月 18 日」の別添「成長戦略フォローアップ 工程表」79 頁
(<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/seicho/pdf/kouteihyou2021.pdf>)
(令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧)。

(188) 総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177) 3 頁。

(189) 高度外国人材自体の定義がなく、政策評価の対象者を決定するに当たり、対象者の範囲を決定する必要があるからである。本稿でも、高度外国人材は、総務省の定義に依拠する（総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177) 1 頁）。

人（在留資格が「高度専門職」である者）に出入国管理上の優遇措置を与える制度のことである。高度専門職 1 号の場合、在留期間が 5 年付与され、複合的な在留活動が許容される。高度専門職 2 号の場合、在留期間が無制限に付与され就労資格のほぼ全ての活動が許容される。1 号 2 号に共通する優遇措置として、配偶者の就労や親又は家事使用人の帯同の許可、永住許可要件の緩和がある⁽¹⁹⁰⁾。総務省による政策評価は、①高度外国人材の認定、②留学生の就職支援、③就労環境の改善、④生活環境の改善の 4 項目について実施されている⁽¹⁹¹⁾。

3 高度外国人材の特徴⁽¹⁹²⁾

総務省の政策評価の対象者は、平成 24 (2012) 年 5 月から平成 29 (2017) 年 12 月末の間に高度人材ポイント制の認定を受けた高度外国人材 1 万 572 人である（全数調査）。出身国・地域は合計 99 か国・地域であり、その約 7 割 (66.1%) が中国出身である。平均年齢は 32.7 歳であり、全体に占める 34 歳以下の割合 (75.1%) と首都圏（東京都、千葉県、埼玉県及び神奈川県）が所在地の者の割合 (76.1%) は、ともに 7 割を超えている。入国から高度外国人材として認定されるまでの期間は入国後 5 年以上 10 年未満が 47.7% と最も多く、1 年以上 5 年未満の者 (33.9%) が続く。

全対象者（1 万 572 人）から無作為抽出した 500 人を対象に分析した結果、主要な就労先（業種）は、コンピュータ関連サービス業 (27.4%)、製造業 (23.4%)、調査研究 (8.8%)、教育 (7.6%) である。最終学歴は大学院（修士・博士）である者が最も多く (77.4%)、最終学歴の教育機関所在地は日本が半分近くを占める (54.4%)。年収については実際に支給された金員ではな

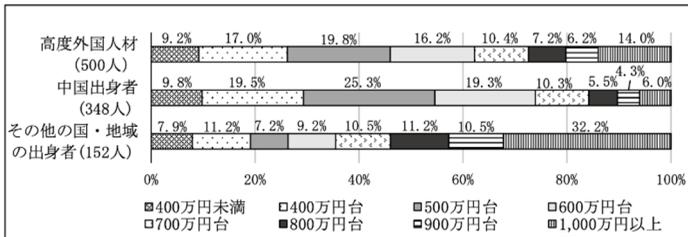
(190) 総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177)16 頁。

(191) 評価結果をみる限り、高度外国人材に限定した補助金事業はないようである（総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177)138-141 頁参照）。

(192) この部分は総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177)26-37 頁を参照した。

く、高度外国人材の認定を受ける際に本人が申請書類に記載した金額を基準にしたデータではあるが、平均年収は 757.7 万円であり、500 万円台の割合がもっとも高く (19.8%)、1,000 万円以上の割合は 14.0%となっている (図表 1 「高度外国人材の年収の状況⁽¹⁹³⁾」参照)。

図表 1 「高度外国人材の年収の状況」



4 所得税負担が阻害要因となっているのか

(1) 所得税に限定した比較検討を行う意味

外国人材が就労先を決定する際、日本国籍の者と同じように職場での処遇 (給与額や昇進のスピードなど) が重要な考慮要素であると思われる⁽¹⁹⁴⁾。我が国において外国人材の確保と活躍 (定着) を阻む壁として英語が公用語ではないこと、仕事に対する姿勢 (文化)、根強く残る日本型雇用システムなどがあるという指摘がある⁽¹⁹⁵⁾。自国ではない他国で就労する際、その国の言語や労働への姿勢も影響を与えるということだろう⁽¹⁹⁶⁾。

(193) 総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年6月 総務省」・前掲注(177)29 頁の図表 1・(4)-④「高度外国人材の年収の状況」から採り、掲載した。

(194) 日経企業に勤務した経験のあるアジア系の人 (542 名) に対し、日本企業で働くメリットとデメリットについてアンケート調査を実施した結果 (平成 29 (2017) 年実施)、メリットとして「製品やサービスがよい」、「雇用が安定している」、「企業のイメージがよい/知名度がある」などが挙げられた一方、デメリットとして「給与条件がすぐれない」、「昇進昇格が遅い」、「組織の風通しが悪い」などが挙げられたということである (杉田昌平ほか『外国人材の雇用戦略～採用・法務・労務』43-45 頁 (日本法令、2020))。

(195) 杉田ほか・前掲注(194)52-55 頁。

(196) 新聞報道においても、OECD の加盟国の高度外国人材の半数以上が英語圏での就

就労決定の際、税負担額の多寡が与える影響の有無や程度は個人差が大きいと思われるものの、一般に税負担は重いより軽いほうが好まれるのは間違いないだろう。外国人材の就労先国の決定の際も税負担は重いよりも軽いほうが有利に働くことが強く予想される。税負担の多寡の国際比較は、本来、所得税だけではなく、消費税なども含めた総額によって行われるべきであるが⁽¹⁹⁷⁾、本稿の研究対象は所得税法中に規定されている非永住者制度であり、同制度の税額軽減対象は所得税であるため、一旦、対象税目を所得税に限定して点検を行うこととする。

(2) 国際比較

高度外国人材は 34 歳以下の占める割合が 75.1%であることから、単身世帯が多いと予測した。財務省が作成した「給与収入階級別の個人所得課税負担額の国際比較（令和 4（2022）年 1 月現在）⁽¹⁹⁸⁾」（日本、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの 5 か国での比較）のうち、単身世帯をピックアップし、当該国際比較を基にして給与収入階級別の税額と税負担の重い順に順位付けをしたのが、表 4 「給与収入階級別の個人所得課税負担額の国際比較（単身世帯）」である。我が国は給与収入が 1,000 万円以内であれば最も負担が軽く、3,000 万円に達して以降、次第に負担が重くなる。高度外国人材のほとんどは年収 1,000 万円未満であることから（86%）、

職を希望していること等を踏まえ、日本型の雇用慣行や海外に比べて低い報酬について変革することが必要であると指摘されている（日本経済新聞「海外金融人材の獲得後押し 自民検討、在留延長特例など香港情勢も影響」日本経済新聞電子版（2020/7/2 1:30（2020/7/2 5:31 更新））から入手

[\(https://www.nikkei.com/news/print-article/](https://www.nikkei.com/news/print-article/)

?R_FLG=0&bf=0&ng=DGXMZO61030800R00C20A7PP8000)

（令和 4 年 6 月 30 日最終閲覧）。

(197) 増井教授は、所得税だけではなく、付加価値税や資産保有税などより多面的な考慮要因があると指摘しておられる（増井・前掲注(102)113 頁）。また、本稿では、後述するように、OECD の作成資料を参照して個人所得税の国際比較を行っているところ、OECD の統計データの説明を加えた上で、近年の租税負担に関する動向や税のくさびの推移について論じたものとして、藤岡祐治「OECD 加盟国における所得税改革の動向」日税研論集 80 号『所得税改革の国際的動向』（税務研究センター、2022）がある。

(198) 財務省ホームページ「税率・税負担等に関する資料」・前掲注(167)参照。

仮に表 4 の 5 か国を就労先として選定する際、我が国の所得税の負担は阻害要因とはならないと推測される。

表 4 「給与収入階級別の個人所得課税負担額の国際比較（単身世帯）」

(単位：万円)

給与収入	日本		アメリカ		イギリス		ドイツ		フランス	
	税額	順位								
500	37.4	5位	61.7	3位	61.3	4位	74.8	2位	78.4	1位
700	68.2	5位	105.2	3位	101.3	4位	137.3	2位	144.9	1位
1,000	144.9	5位	189.1	4位	206.5	3位	252.5	1位	241.8	2位
3,000	1,058.2	4位	879.6	5位	1,118.4	3位	1,145.4	1位	1,132.7	2位
4,000	1,566.6	4位	1,298.1	5位	1,568.4	3位	1,596.7	2位	1,647.3	1位
5,000	2,107.9	2位	1,716.6	5位	2,018.4	4位	2,071.5	3位	2,161.9	1位

比較する国の数を多くしてみよう。

OECD が公表する「Taxing Wages 2021⁽¹⁹⁹⁾」(以下、「OECD 統計」という。)では、OECD 加盟国においてフルタイムで勤務する賃金労働者の令和 2 (2020) 年の平均賃金、被雇用者の負担する所得税、社会保障の負担割合などが確認できる。OECD 統計の Table 1.3⁽²⁰⁰⁾は、子供のいない単身世帯の平均賃金(ドル表記)、賃金に占める所得税及び社会保障費の負担割合を示している。Table 1.3 を所得税の負担割合が高い順に並べ替えたのが、表 5 「令和 2 (2020) 年 OECD 加盟国の平均賃金と所得税及び社会保障費の負担割合」である。

OECD 統計における令和 2 (2020) 年の我が国の平均賃金は約 520 万円である。高度外国人材の給与階級のうち、最も高い割合を占める年収階級(500 万円台が 19.8%を占める。)に該当する。高度外国人材が、OECD 加盟国において OECD 統計の示す平均賃金を常に獲得すると仮定した場

(199) OECD iLibrary ホームページ「Taxing Wages 2021」

(https://www.oecd-ilibrary.org/sites/83a87978-en/1/3/1/1/index.html?itemId=/content/publication/83a87978-en&_csp_=3445743d6909dcc02824b5f0a2e07895&itemIGO=oecd&itemContentType=book)

(令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧)。

(200) Table 1.3 の表題は、「Income tax plus employee social security contributions, 2020 as % of gross wage earnings」である。Table 1.3 の元資料は OECD iLibrary ホームページに掲載されている「OECD Economic Outlook, Volume 2020 issue2」

(<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/39a88ab1-en/index.html?itemId=/content/publication/39a88ab1-en>) (令和 4 年 6 月 16 日最終閲覧) の各国情報である。

合、表 5 における我が国の所得税の負担割合の順位が上位に位置していれば、高度外国人材のうち、年収 500 万円台の者は、OECD 加盟国の中で我が国を就労先として決定する際に税負担が阻害要因となっている可能性がある。表 5 をみてみると、令和 2（2020）年の OECD 加盟国の所得税負担割合の平均は 15.1%である一方、我が国の所得税の負担割合は 7.9%である。平均よりかなり離れた順位（33 位）に位置し下位層に属している。つまり、高度外国人材のうち、最も多くの割合を占める年収 500 万円台の者にとって我が国の所得税の負担は重いというより軽いと認識されている可能性のほうが高い。少なくとも、OECD 加盟国内で勤務場所を選択する場合、我が国に関しては所得税の負担が阻害要因となる可能性は著しく低いであろう。

以上の検討は、OECD 加盟国以外の国及び地域（例えば高度外国人材の約 7 割の出身国である中国）との比較を行っていないため不完全ではあるが、高度外国人材にとって所得税の負担が必ずしも阻害要因とはなっていないことを窺い知る 1 つの手がかりにはなると思料される。

表 5 「令和 2 (2020) 年 OECD 加盟国の平均賃金と所得税及び
社会保障費の負担割合」

順位	OECD加盟国	総負担割合 (%)	所得税 (%)	社会保障費 (%)	平均賃金 (ドル)
1	デンマーク	35.3	35.3	0.0	64 948
2	アイスランド	28.0	27.7	0.3	65 930
3	ベルギー	38.4	24.5	14.0	63 704
4	オーストラリア	24.1	24.1	0.0	63 415
5	アイルランド	24.8	20.8	4.0	57 709
6	フィンランド	30.2	20.0	10.2	53 680
7	イタリア	29.0	19.5	9.5	44 755
8	ノルウェー	27.5	19.3	8.2	63 236
9	ニュージーランド	19.1	19.1	0.0	43 493
10	ドイツ	38.9	18.8	20.1	70 454
11	スウェーデン	24.7	17.7	7.0	53 173
12	ラトビア	27.8	16.8	11.0	26 427
13	アメリカ	24.4	16.8	7.7	60 220
14	ルクセンブルク	28.9	16.7	12.3	66 993
15	ポルトガル	27.4	16.4	11.0	33 539
16	リトアニア	35.8	16.3	19.5	36 456
17	オランダ	28.7	16.2	12.5	69 213
18	フランス	27.3	16.0	11.3	51 985
19	カナダ	23.2	15.7	7.5	48 536
	OECD平均	24.9	15.1	9.7	47 175
20	ハンガリー	33.5	15.0	18.5	34 107
21	スペイン	21.1	14.8	6.4	43 062
22	オーストリア	32.6	14.6	18.0	63 956
23	トルコ	29.1	14.1	15.0	36 976
24	イギリス	23.3	14.0	9.3	57 855
25	エストニア	15.6	14.0	1.6	31 492
26	チェコ共和国	24.9	13.9	11.0	31 616
27	スロベニア	33.7	11.6	22.1	35 781
28	スイス	17.1	10.7	6.4	76 918
29	イスラエル	18.0	10.1	7.9	42 703
30	スロバキア共和国	23.5	10.1	13.4	25 948
31	ギリシャ	25.4	9.9	15.5	38 755
32	メキシコ	10.8	9.4	1.4	13 917
33	日本	22.3	7.9	14.5	51 288
34	ポーランド	24.1	6.3	17.8	33 939
35	韓国	15.0	6.0	9.0	53 284
36	チリ	7.0	0.0	7.0	24 050
37	コロンビア	0.0	0.0	0.0	11 961

(注1) 平均賃金(ドル表記)は、OECD事務局による推定値であるものの、各国政府からの報告資料(OECD Economic Outlook, Volume 2020 issue2)に基づいている。例えば、日本の場合、円建てでは5,185,181円とされている(Taxing Wages 2021のTable 1.7, 「Comparison of wage levels」参照)。

(注2) 四捨五入により、所得税負担割合と社会保障負担割合の合計である総負担割合に0.1%の誤差が生じることがある。

5 点検結果

非永住者制度の創設当初と同様、現在も外国人材の確保は政策目標として掲げられており、むしろ人材不足を背景として幅広い業種で外国人材の確保が必要となっている。高度外国人材を例として我が国を就労先として決定する際に所得税の負担が阻害要因となっているか否かを検討した結果、少なくとも平均的な給与収入（500 万円台）を獲得する者にとって所得税の負担は阻害要因となっていないことが予測される。

日本、アメリカ、イギリス、ドイツ並びにフランスの 5 か国で比較したところ、阻害要因となるケースは、例えば、日本国内で獲得する給与収入が 3,000 万円を超える場合や、多額の国外源泉所得を獲得し、国内源泉所得を合算した結果最高税率が適用される所得の割合が大きくなる場合など、一部の高所得者に出現することが推測される。

本節の点検は、対象者を高度外国人材に限定するとともに所得税負担の比較対象国を限定しているため、この結果を非永住者全体に適用することはできない。所得税の負担が阻害要因となるケースや発生頻度を正確に把握するためには、まずは非永住者の実態を把握する必要がある。しかしながら、確定申告を行う必要がある者（給与の年間収入金額が 2,000 万円を超えるなど（所得税法 120 条・121 条））以外の非永住者の実態を把握する環境は整備されていない。

我が国で就労する外国籍の者は増加傾向にあり、属性（就労資格、出身国など）の多様化も進んでいる。現在、非永住者制度は所得税法に手当てされているところ、獲得したい外国人材に応じた柔軟な制度改正が必要であれば措置法に移行するほうがよいのかもしれない。確定申告が必要でない者を含め、非永住者の実態を正確に把握しておくことは、最適な制度設計を検討する際に必要不可欠である。非永住者への負担を増加させることなく、実態把握を進めるのが望ましいと考える（給与所得に係る調書（源泉徴収票）の記載事項を追加するなど。後記第 3 章第 2 節の 1 参照。）。

第 4 節 執行との関係

1 執行の困難性

非永住者は原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外されていることから、国内払いや送金がされない限り執行管轄権の制約を受ける機会はないと言ってよい。国内払いや送金により国外源泉所得が課税対象となる場合に執行管轄権の制約を受けることになるところ、我が国では執行管轄権の制約に対処するため、資料収集制度を充実化させ、租税条約を締結し、国外源泉所得に関する情報を収集している（第 1 章第 1 節の 3（1）ハ・（2）ハ参照）。非永住者制度が創設された当時と今を比較すると、資料収集制度はかなり充実しているものの、それと同時に情報技術が発達し、決済手段の多様化も飛躍的スピードで進んでいる。現行の情報収集制度を駆使したとしても国内払いや送金の事実をタイムリーかつ網羅的に把握することはかなり困難である。

例えば、金融機関を経由する送金方法として海外口座から国内口座へ資金を移動する方法がある。100 万円を超える場合国外送金等調書の提出対象となるが、100 万円以下の場合調書の提出対象とならない（国外送金等調書法 4 条 1 項柱書、国外送金等調書法令 8 条 1 項）。金融機関を経由しない送金方法として飛行機等で現金を輸入する方法がある。この場合も 100 万円以下の場合申告は不要である⁽²⁰¹⁾（外国為替及び外国貿易法 19 条 3 項、外国為替令 8 条の 2 第 1 項 1 号並びに外国為替に関する省令 10 条 3 項）。このように、調書等の提出は一般的に金額基準が設けられていることが多く、これまで一般的に利用されてきた送金方法であってもその全容を把握することは非常に困難である。更に、調書等の提出対象となる場合であっても、送金先や輸入者が非永住者本人以外の者である場合、実際はその送金が非永住者に係る送金であるなど、送金の実態を把握することは困難である。所得の発生よりも

(201) 税関ホームページ「支払手段等の携帯輸出入の手続」
(<https://www.customs.go.jp/kaigairyoko/shiharaishudan.htm>)
(令和 4 年 6 月 17 日最終閲覧)。

送金の事実を網羅的に把握するほうが執行の困難性は高いように思われる。税務職員が質問検査権を行使することにより送金の事実関係を把握することはもちろん可能であるが、相当の手間と時間が必要となるだろう。

2 補完制度の不在

国内払いや送金という課税要件は、昭和 25 年措置法改正の国内払い課税方式と送金課税ベース方式にルーツがある。同改正では執行管轄権の制約により国外源泉所得や海外からの送金額を把握することは困難であるという認識から、生活費課税方式が導入された。

ところが、昭和 32 年に所得税法中に非永住者制度が創設された際には生活費課税方式のような国内払いや送金の全容を把握できなかった場合の補完制度は手当されなかった。現在、情報収集制度の充実化や租税条約の締結が進められてはいるものの、執行管轄権の制約はある。支払手段の多様化や情報技術が発達する現代社会においても、国内払いや送金という課税要件を維持するならば、生活費課税方式のような補完制度を手当てする必要があるのではないだろうか。

3 計算過程の複雑化

非永住者制度は、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外するため、国内払いや送金がされない限り課税所得や税額の計算は簡単である。ところが、一旦国内払いや送金がされれば国外源泉所得だけではなく、国内源泉所得を含めた全ての所得に係る支払状況（国内・国外）と送金の事実を網羅的に把握する必要が生じる。計算過程が著しく複雑化するため（本稿第 1 章第 3 節の 4 参照）、税務職員が申告された所得金額の適否を確認する際の確認過程も複雑化する。税務職員の調査によらず、国内払いや送金の事実を正確に把握するためには情報収集制度の整備が不可欠である。

しかしながら、非永住者に関する情報収集制度は未発達な部分があるように思われる。例えば、非永住者は国外財産調書を提出する必要がない。その

理由は、「国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において〔ママ〕支払われ、又は国外から送金されたものに限って課税がされている⁽²⁰²⁾」からであると説明されている。この説明は、原則国外源泉所得の全て若しくはほとんどが課税対象とならないことを前提としているようにも読めるところ、一旦国内払いや送金がなされれば非永住者も国外源泉所得が課税対象となるのであり、その計算過程は非永住者以外の居住者よりも複雑である。

正確な所得の算出のため、非永住者についても非永住者以外の居住者と同じく情報収集制度を整備する必要があると考えられる。

4 点検結果

国内払いや送金がされると、正確な所得や税額を算出するためには全世界における所得の発生状況はもちろん、支払状況や送金の有無を網羅的に把握する必要が生じる。昭和 25 年措置法改正では、国内払いや送金を網羅的に把握することが困難であることに鑑みて、補完制度（生活費課税方式）が手当てされていたが、現行の非永住者制度にはそのような補完制度はない。所得の支払や送金の状況を網羅的に把握することは現行の情報収集制度を駆使しても困難であり、税務職員が質問検査権を行使する機会を飛躍的に増加させる。国内払いや送金がされた場合の計算過程が複雑化することを踏まえた情報収集制度の充実化を図るべきである。

これらの問題点を抜本的に解決するには、国内払いや送金という課税要件自体を廃止すべきである。

第 5 節 総合所得税との関係

1 我が国所得税法の基本的な構造

(1) 総合所得税の採用

(202) 国税庁「平成 24 年税制改正の解説」619 頁。

所得税とは個人の所得に対する租税のことであり、多くの国家で重要な位置を占める税である。その理由として、①実際に大きな税収を挙げることが可能であること、②所得が人の総合的担税力の標識として最も優れており、基礎控除等の人的諸控除と累進税率が結びつくことによって担税力（経済的負担能力）に即した公平な税負担を可能とすることが挙げられる⁽²⁰³⁾。

我が国所得税法は、包括的所得概念を背景に人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得として認識する⁽²⁰⁴⁾。所得から所得控除（所得税法 72 条以下）を行い、算出された各種所得を合算して税率（累進税率）を適用することから、基本的には総合所得税を採用していると考えられる⁽²⁰⁵⁾。

（2）所得税額の計算過程

我が国の所得税法は個人ごとに暦年を単位として所得税額を算出する。所得税額は、概要、①発生した所得がどの所得分類に該当するかを判断すること（所得分類）、②所得分類ごとに所得を算出し、損益通算、繰越控除を行うこと（所得金額の算出）、③所得金額から所得控除額を差し引くこと、④①から③で算出した課税標準に税率（累進税率）を適用することで算出される。

2 担税力の過小評価

非永住者は原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外されるため、非永住者以外の居住者と比べると担税力が過小評価されている可能性がある。そうであるにもかかわらず、所得控除や税率は非永住者以外の居住者と同じように適用される。所得控除が認められている主たる理由は担税力を超えた税

(203) 金子・前掲注(22)88-89・192-193 頁。

(204) 利子所得から一時所得に含まれない所得を全て雑所得として課税するということから、所得の範囲は包括的に構成されていると解することができる（金子・前掲注(22)196-197 頁）。ただし、現実の制度は包括的所得概念をかなり修正した状態になっている（中里実「所得税の類型」日税研論集 74 号『所得税の基本的諸問題』10 頁（日本税務研究センター、2018））。

(205) 金子・前掲注(22)202 頁。

額が算出されるのを防ぐことにある⁽²⁰⁶⁾。課税所得が制限されている非永住者に対して非永住者以外の居住者と同様の所得控除を認めることは、担税力を過度に過小評価する事態を発生させかねない。課税対象から除外する国外源泉所得の金額に制限が設けられていないことから、過小評価の程度が著しい場合があり得る。

この点、送金課税方式（国外で取得した所得については国内に持ち込まないことを条件に課税を免除すること）を採用するイギリスでは、送金課税を選択した者は基礎控除を適用することができないなど、税額の算出過程で一定の制限（不利になる項目）を設けている⁽²⁰⁷⁾。イギリスのように基礎控除の適用を制限することも 1 つの解決策ではあるが、担税力が過度に過小評価される原因は、課税対象から除外する国外源泉所得の金額に制限がないからではないだろうか。所得控除は金額が一律であったり、金額に上限があったりするため、担税力を過小評価することになるとしても影響は小さいと思われる。

我が国の非永住者全体の国外源泉所得の獲得状況や所得控除の適用状況が不明であるため、担税力が過度に過小評価されていると判断できるような事態がどのような過程で発生しているのか（若しくは発生していないのか）を把握できない。

まずは、我が国の非永住者の実態の把握を優先すべきであると考えられる。

(206) 金子名誉教授は、所得控除が手当されている理由として 5 つ挙げている。1 つ目は、本人及びその家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分は担税力をもたないこと（所得控除のうち、基礎控除、配偶者控除などいわゆる人的控除が該当する。）、2 つ目は、障害等がある場合追加的な経費が必要であること（障害者控除など）、3 つ目は、一定の金額を超える雑損失や医療費は担税力を弱めること（雑損控除、医療費控除）、4 つ目は、社会保険料など法令で加入・支払が義務付けられている場合（あるいは多くの人が加入する保険である場合）、その支払部分は担税力が弱いこと（社会保険料控除など）、5 つ目は、公益的な事業への個人の寄付を奨励するための特別措置であること（寄附金控除）である（金子・前掲注(22)209-220 頁）。

(207) デロイトトーマツ税理士法人編『欧州主要国の税法（第 3 版）』61-62 頁（中央経済社、2017）。

3 点検結果

非永住者は居住者であり、本来全世界所得課税を受けるべきであるところ、原則国外源泉所得の全てが課税対象から除外される一方、所得控除や税率は非永住者以外の居住者と同じように適用される。このため、非永住者制度は担税力に即した公平な税負担を目指す総合所得税から逸脱する制度である。外国人材の確保のため、税負担が阻害要因とならないよう配慮しつつ、担税力が過度に過小評価されているケースに対しては課税対象から除外する金額に上限を設けたり、イギリスのように所得控除に制限を設けたりする必要があると思われる。

制度目的を充足しつつ、過度に担税力を過小評価しない状態を保つためにどのような改正が必要であるかは、非永住者の実態を把握しなければ判断できない。

第 6 節 居住地管轄との関係

1 我が国の居住地管轄

我が国の居住地管轄は住所を基準とするところ、住所の有無は客観的事実に基づいて判断される（第 1 章第 3 節の 3（1）参照）。現行の非永住者該当性の判断基準は平成 18 年改正で導入されている。それまで採用していた主観的課税要件（永住の意思がないこと）が廃止され、客観的課税要件（①外国籍の者であること、②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 年以下であること）が導入された（第 1 章第 2 節の 12 参照）。現在、居住者及び非永住者性に該当するか否かは、どちらも客観主義により判断されている。我が国の居住地管轄は諸外国と同様に、居住者に対して全世界所得課税を行うこととする一方、前記の客観的課税要件を満たせば、居住者である非永住者には一定の期間、全世界所得課税がされないこととなる（もちろん、国外源泉所得の全てを国内払いするなど全世界所得課税がされることもあるだろうが。）。

2 非永住者該当要件の適正性

非永住者制度は居住者の下位分類であるため、住所の有無の判定基準と同様に、客観的事実に基づいて非永住者の該当性を判断すること、それ自体は妥当である。ただし、非永住者に該当する者を決定する基準が適正であるか否かは別問題である。

この点、外国籍の者であることを条件に税負担を軽くする理論的正当性を見出すことは難しい。我が国の居住地管轄は、住所を基準に我が国と強度の人的つながりがあるとして全世界所得課税を課すことから、本来、外国籍の者であることは課税所得の範囲や税負担の多寡に影響を及ぼす要件にはなり得ない。とはいえ、非永住者制度は外国人材を確保する際に税負担が阻害要因とならないよう税負担を軽くすることを制度目的とすることから、外国籍の者を対象者の判定基準とすることは不可避であり、容認するほかないだろう。

次に、「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」という期間の設定が適正であるかを検討する。

平成 18 年改正の財務省の解説では、過去 10 年を判定対象期間としたのは、その者の過去の滞在歴全てを対象とするとその管理が本人と税務行政の双方にとって容易ではないからであると説明されている⁽²⁰⁸⁾。本来であればその者の滞在歴全てを合算すべきではあるものの、過去 10 年という区切りを設け、滞在歴の管理負担に対する配慮を非永住者の判断基準の中に反映させたということであろう。確かに過去の全ての滞在歴を管理しなければならないとすれば、手続的な負担そのものが税に関係する阻害要因となる可能性がある。10 年の区切りを設けたことは妥当であるだろう。

最後に、滞在期間 5 年以下を非永住者期間としたことが適正であるかを検討する。平成 18 年改正の解説では具体的な理由が述べられておらず、居住者である非永住者に対し、なぜ 5 年もの間国外源泉所得の全てを課税対象か

(208) 財務省大臣官房文書課編集人・前掲注(102)453 頁。

ら除外したのが不明である。原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する以上、相応の理論的根拠か、あるいは実際に 5 年間税負担を軽減しなければ外国人材が獲得できないという事実上の根拠が示されるべきである。推測の域を出ないが、ある程度まとまった期間税負担を軽減する必要があるという考えから、5 年という短くはない期間を設定したと思われる。具体的な理由を示すことができないため、5 年という期間は短縮すべきであるようにも思われるものの、一方で外国人の在留資格や滞在期間は多様化している。居住地管轄からみた場合対象期間 5 年は長いということになるが、非永住者の属性によっては短い場合もあるように思われる。例えば高度外国人材の最終学歴は半数以上 (54.4%)⁽²⁰⁹⁾が日本の大学・大学院であるところ、卒業後そのまま我が国で就労する場合、対象期間 5 年から留学期間は除外されない。就職後に非永住者として税負担が軽減される期間は、大学 (4 年) や大学院 (2 年) などでの在学期間を控除した後の期間となる。我が国の大学と大学院の両方で学業に従事した場合には (留学期間 6 年)、負担が軽減される期間は全くない。高度外国人材の半数以上が我が国の留学生であることに鑑みると、むしろ、対象期間の計算の際に留学期間を除外するなど別途手当てが必要である可能性すらある。

外国人材を雇用する者にとってはどうか。総務省が国内企業 (55 社) に対して行ったヒアリング結果をみると、外国人材に望む勤務期間が 10 年以上である企業の割合は 76.4% (42 社) であり、6 年以上である企業を含めた場合 87.2% (48 社) に上る⁽²¹⁰⁾。雇用者からみると 5 年という対象期間は短いかもしれない。

居住者である非永住者が、5 年もの間国外源泉所得の全てを原則課税対象から除外することについて理論的な根拠や実際の理由が提示できない状態は

(209) 総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177)64-65 頁。全数調査対象者 (1 万 0572 人) から無作為抽出した 500 人を対象とした分析の結果である。

(210) 総務省ホームページ「高度外国人材の受入れに関する政策評価書 令和元年 6 月 総務省」・前掲注(177)39-44 頁。

好ましくないが、獲得したい外国人材の属性や国内企業の要望等も踏まえると、留学期間を対象期間から除外するなど柔軟な対応（追加的優遇措置）が必要な部分であるようにも思われる。

3 点検結果

非永住者制度の対象者を外国籍の者に限定すること、対象者の判定期間を 10 年とすることは容認すべきである。一方、5 年もの間原則国外源泉所得の全てを課税対象外とする具体的な根拠が見出せず、居住地管轄からみれば対象期間は短縮すべきであるという結論になる。

ただし、高度外国人材を例に検討したところ、我が国の留学生を外国人材として確保するためには対象期間から留学期間を除外するなど追加的優遇措置が必要である可能性がある。できるだけ長く外国人材を雇用したい国内企業からすれば、もっと長い間税負担を軽減してほしいということになるかもしれない。5 年という期間が適正であるのか、属性に応じた追加措置が必要であるか否かは、非永住者全体の実態を詳細に把握した上で判断すべきであるだろう。

第 7 節 全世界所得課税との関係

全世界所得課税との関係については大きな論点が 3 つあるため（①原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすること、②外国税額控除との関係、③租税条約との関係）、それぞれについて点検を行う。

1 原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすること

（1）根拠の不在

前節で検討した通り、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外することに関する理論的根拠や事実上の根拠が見当たらなかった。加えて、制度導入当初にあった経済的事情（制度導入当時の為替レートや税率による

と、税負担が重くなること）も解消されている。制度の存在意義に拠る漠然とした理由（政策目的達成のためにある程度の所得税額を軽減する必要があったこと）をしか提示できない状況である。

（2）検討

原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する具体的な理由が見出せない以上、非永住者も居住者として全世界所得課税の対象とするのが妥当である。一旦全世界所得課税の対象とした上で平成 29 年改正や（第 1 章第 2 節の 14 参照）、法人税法のように課税対象から除外する理由が明示できる所得のみ課税対象から除外するのがよい⁽²¹¹⁾。

そもそも、昭和 31 年答申では原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外すべきであるという提言はなされていなかった。同答申は、将来、帰国する予定がある居住外国人については入国前に獲得した海外保有資産から生ずる資産性所得について我が国との物的つながりが薄く、課税対象から除外するのが適当であると説かれていた。同答申が示された当時とは異なり、現在外国籍の者は一般に一定期間滞在後帰国することを予定しているとは言えず、高度外国人材を例にみても高度専門職 2 号に該当する者は在留期間が無制限に認められている。在留外国人数は、昭和 30 年当時 64 万 1,482 人であったところ、令和 2（2020）年には 288 万 7,116 人と約 4.5 倍となっており、そのうち最も多いのは永住者であり、80 万 7517 人となっている⁽²¹²⁾。

ただし、我が国に入国する前に我が国領土以外で獲得した資産から生じる所得は我が国とのつながりが薄いという答申の指摘は、現在でも通用すると考えられる。実際、平成 29 年改正では所得を生み出すモノ（有価証

(211) 平成 21 年改正により、法人税法では外国子会社配当益金不算入制度が導入された。導入理由は、わが国経済の活性化の観点から、海外市場で獲得する利益を我が国に還流させる「好循環」の確立が、我が国経済の持続的発展のために重要であるからと説明されている（国税庁「平成 21 年税制改正の解説」425 頁）。

(212) 出入国在留管理庁「2021 年版『出入国在留管理』日本語版」の「第 1 部 出入国在留管理をめぐる近年の状況」・前掲注(116)25-28 頁。

券)に着目し、その獲得時期や所在地等を踏まえ、我が国と物的つながりが薄いと認められる特定の所得(国外有価証券関連所得)を課税対象から除外した。これは、昭和 31 年答申で示された理論的根拠が時を経て採用されたと解することができるだろう。

(3) 点検結果

原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する明確な理由が見出せない以上非永住者も全世界所得課税の対象とし、具体的な根拠を示すことができる所得に限り課税対象から除外するのが妥当である。

実際にどのような所得をどのくらいの期間課税対象から除外するのが妥当であるかは、理論的側面はもちろん現実的側面(どのようにして税負担を軽減すれば外国人材の確保に資することになるのか)がより重要である。この点については非永住者全体の所得の獲得状況など実態把握を進めることによって妥当な判断が可能となると考えられる。

2 外国税額控除との関係

(1) 折衷方式の導入

制度創設当初、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外したのは経済的事情(為替レートによる税負担の増加)によるものであり、国際的²¹³⁾二重課税の排除が目的ではなかった。現行制度は原則国外所得を免除し、課税対象となる国外源泉所得がある場合に外国税額控除を適用することとなるため、制度の仕組み上、非永住者の国際的²¹³⁾二重課税の排除は原則国外所得免除方式、例外的に外国税額控除方式が採用されている(折衷方式²¹³⁾の採用)。

(2) 検討

増井教授は、所得税法における国際的²¹³⁾二重課税排除の原則的方式は外国税額控除方式であって国外所得免除方式ではないこと、非永住者のみ国外

(213) 金子・前掲注(22)573頁。

源泉所得を免除する理由がないことなどを理由に、原則国外源泉所得の全てを課税対象外とする非永住者制度は説得力があるとは言えないと指摘しておられる⁽²¹⁴⁾。前記 1 の点検結果のとおり、仮に、非永住者に全世界所得課税を課した上で説得的な理由が提示できる所得のみ課税対象から除外するとすれば、非永住者の国際的二重課税の排除方式の中心は、自ずと外国税額控除方式となり、居住者課税に関する理念型（全世界所得課税と外国税額控除の適用。第 1 章第 1 節の 3（1）イ参照。）に近付けることができる。

しかしながら、外国税額控除方式は複雑であるという指摘がある⁽²¹⁵⁾。所得税法上の外国税額控除は、法人税法上の外国税額控除制度に比べれば簡素な仕組みとなっているものの⁽²¹⁶⁾、国外所得免除方式に比べればはるかに複雑な計算を要する⁽²¹⁷⁾。日本語能力や申告書作成の代理の有無など個々の外国人の納税環境には大きな差異があるだろうが、国外所得免除方式から外国税額控除方式への移行は、税の精算に係る手続的負担の増加として我が国で就労するか否かを決定する際の阻害要因となる可能性がある。

(214) 増井・前掲注(102)112 頁。

(215) 例えば、小松芳明「外国税額控除のあり方」『国際課税のあり方』124 頁（有斐閣、1987）。渕圭吾「歴史的な脈の中の外国税額控除制度」金子宏監修『現代租税法講座 第 4 巻 国際課税』238 頁（日本評論社、2017）。

(216) 所得税法上の外国税額控除制度が、法人税法上の外国税額控除制度よりも簡素な仕組みであると整理できる理由として、差し当たり 3 点指摘しておく。法人税法では外国税額控除額を算定する際、①所得に対する負担が高率な部分の金額は、外国税額控除の対象とならない外国法人税の額として、控除対象外国法人税の額から除かれること（法人税法 69 条 1 項、法人税法施行令 142 条の 2 の 1 項）、②控除限度額の計算の基礎となる調整国外所得金額について、全世界所得の 90%に相当する金額を超える場合には、その 90%に相当する金額とすること（法人税法 69 条 1 項、法人税法施行令 142 条 3 項後段）、③調整国外所得金額とは非課税国外所得金額を控除した金額とすること（法人税法 69 条 1 項、法人税法施行令 142 条 3 項前段・4 項）とされている。

一方、所得税法上の外国税額控除額を算出する際、このような計算過程は求められていない。

(217) 渕教授は、「国外所得免除方式に移行すれば、国際的二重課税排除の仕組みは当然のことながら現在よりも単純なものになる」と指摘しておられる（渕・前掲注(215)239 頁）。

外国人の就労環境整備に係る助成金事業⁽²¹⁸⁾は言語の壁を取り除くことを目的とする政策が多いところ(第 2 章第 3 節の 1 参照)、所得税に関しても負担額そのものではなく、手続きが簡単であるかどうか⁽²¹⁹⁾も重要な考慮要素となると思料される。

ただし、国外所得免除方式を中心とする仕組みであっても国内払いや送金がなされれば課税対象となる国外源泉所得の算出過程は相当複雑となるため⁽²²⁰⁾、それに伴い、外国税額控除額の算出過程も複雑になる。

(3) 点検結果

非永住者に対して原則全世界所得課税を課すこととすれば、国際的二重課税の排除は外国税額控除が中心となり、居住者課税に関する理念型に近付けることができる。

しかしながら、外国人材が就労先を決定する際、税に関しては、負担額の多寡はもちろん、精算手続きが簡便であることも重要であるのかもしれない。小松教授は、租税条約の使命の 1 つとして外国人及び外国企業を申告義務等から可能な限り開放することを挙げておられる。外国税額控除の適用があるとしても、実際には外国税法などの入手が困難であること、翻訳が難しいこと、申告・届出が煩わしいこと、不便さ、税務署探しなどを等閑視してはならず、容易に救済されにくい側面があるからであると指摘

(218)例えば、厚生労働省が実施する人材確保等支援助成金事業(外国人労働者就労環境整備助成コース)は、外国人労働者の職場定着に取り組む事業主に対して経費の一部を助成する。受給要件には、就業規則等の社内規定の多言語化、社内マニュアル・標識類等の多言語化が含まれている。詳しくは、厚生労働省ホームページ「人材確保等支援助成金(外国人労働者就労環境整備助成コース)」を参照されたい

(https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/koyou/kyufukin/gaikokujin.html) (令和 4 年 6 月 20 日最終閲覧)。

(219) 現在、原則国外源泉所得の全てを免除しているため、国内払いや送金がされない限り、給与所得者の場合は源泉徴収義務者による年末調整によって税の精算が完了することがほとんどであると思われる。

(220) 送金を受領した場合の非永住者に係る課税標準の算出過程が複雑であることは、本稿で示した事例(第 1 章第 3 節の 4 (3))よりも所基通 7-3 の解説を参照されるほうがよりリアルに想像できる(櫻田明ほか編『所得税法基本通達逐条解説』53-54 頁(大蔵財務協会、2021))。

しておられる⁽²²¹⁾。複雑性を排した簡素な税制を確保することは、非永住者制度に限らず実体法上重要であるところ⁽²²²⁾、英語を公用語としない我が国が外国人材を確保する際には特に重要であるのかもしれない。国際的二重課税の排除方式について課税理論を重視し、外国税額控除方式を中心とするのがよいのか、あるいは非永住者の実態（非永住者のうち、どのくらいの者が確定申告を経ずに税の精算を完了しているのか、申告に係る代理の状況や日本語がどれだけ堪能であるのかなど）に配慮し、簡素な税の精算制度として国外所得免除方式を維持するのがよいのかは、非永住者の実態に係る幅広いデータがなければ判断できない。

ただし、国内払いや送金という課税要件は、国際的二重課税排除に係る計算過程を複雑化させているため、簡素な税の精算手続きを確保するに当たり、真っ先に廃止すべき課税要件であるだろう。

3 租税条約との関係

(1) 課税の空白（二重非課税）の発生

我が国は OECD モデル租税条約に沿った条約内容を採用することが多いところ（第 1 章第 1 節の 3（2）ロ参照）、OECD はモデル租税条約の解説（コメンタリー（commentary））を作成し、更新している。2017 年版のコメンタリーでは、条約特典の制限に関して概要以下のような解説を行っている⁽²²³⁾。

ある国が所得として自国で課税する権利を制限する条約上の条項を受け

(221) 小松芳明『国際租税法講義』19 頁（税務経理協会、1995）。

(222) 金子・前掲注(22)90 頁。

(223) 本稿執筆時点での最新版として、OECD が発行する「Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017」がある（OECD(2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en（令和 4 年 6 月 22 日最終閲覧））。翻訳書として、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』（日本租税研究協会、2019）がある。本稿では当該翻訳書を参考にしつつ、コメンタリー（パラグラフ 82、83、104）の概要を記述した。

入れる場合、一般的にその所得について条約の相手国で課税されることを前提としている。条約相手国の国内法によってある所得に租税が課されないか、若しくは低い税に抑えられている場合、ある国は二重課税のリスクがあるのか、非課税のリスクを高めていないかを検討する必要が生じる。条約を締結する際、条約相手国の国内法によって租税が課されないか若しくは低い税に抑えられている所得について条約の特典の適用を制限することを望む場合には、条約の特典の適用を明確に否定する規定を置くことが許される。その具体例として送金に基づく課税がある。送金されない限り、国外所得は二重課税の対象とはなっておらず、このような所得に条約の特典を与えることは妥当ではないと考えることが可能である。

この解説を、我が国に当てはめてみる。租税条約の人的対象者が居住者であり、居住者には全世界所得課税を課することが前提とされている場合、我が国国内法で手当てされている非永住者制度は居住者の課税所得の範囲を制限する制度である。このため、非永住者の獲得する所得のうち我が国で課税されない部分（国内払いや送金されない国外源泉所得）について、条約の特典の適用を制限する条項を設けることが可能となる。実際、我が国が締結する租税条約の中には我が国で課税される部分に限り、条約上の特典を利用することを許す規定を設けているものがある⁽²²⁴⁾。

ここで注目したいのは、租税条約上特典の利用に関する制限条項がない場合にどうなるのかということである。非永住者が国外源泉所得を獲得しても、国内払いや送金がされない限り我が国は課税しない。我が国が課税

(224) 例えば、所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアイルランドとの間の条約（以下「日アイルランド租税条約」という。）第5条は以下のとおり、非永住者に対して条約の特典の利用を制限している。

（日アイルランド租税条約5条抜粋）

この条約に基づき所得について一方の締約国の租税が軽減される場合において、他方の締約国において施行されている法令により、個人が、当該所得の全額についてではなく当該所得のうち当該他方の締約国に送金され又は当該他方の締約国内で受領した部分について租税を課されることとされているときは、この条約に基づき当該一方の締約国において認められる租税の軽減は、当該所得のうち当該他方の締約国に送金され又は当該他方の締約国内で受領した部分についてのみ適用する。

しない国外源泉所得部分について条約の特典が利用され、源泉地国でも課税されないならば、当該所得について課税の空白が生じるのではないか。課税の空白が生じる典型例として既に3つ紹介しているところ（第1章第1節の2（1）参照）、国内法と租税条約を組み合わせることも課税の空白は生じると考えられる。

（2）検討

非永住者制度により課税の空白が生じていることは、平成 13（2001）年の新聞報道や⁽²²⁵⁾先行研究で既に指摘されている⁽²²⁶⁾。典型例としては非永住者が短期滞在者免税の対象者となる場合が考えられるため、ここでも具体例を示しておきたい。

イ 具体例（イタリア）

非永住者 A は、内国法人 B でシステムエンジニアとして勤務している。A は、令和 3（2021）年、内国法人 B のイタリア子会社 C へ出張し（合計 30 日）、出張期間の給与（60 万円）は内国法人 B からイタリアの A 名義預金口座に支払われた。A の令和 3（2021）年の収入は内国法人 B から受領する給与収入 730 万円のみである。A は令和 3（2021）年中日本への送金を行っておらず、日本とイタリアでの勤務内容に大きな差異はない。日本とイタリアの間には租税条約（所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国とイタリア共和国との間の条約のことであり、以下では、「日伊租税条約」という。）が締結されている。

【A の収入と勤務状況】

年間給与収入額	730 万円
国内払い給与額	670 万円
国外払い給与額（イタリア）	60 万円

(225) 「非永住者の課税に難 戦後の制度、今もズルズル——東京国税局の調査で判明」毎日新聞. 2001.4.4. 東京夕刊 8 頁。

(226) 辻・前掲注(163)23 頁。矢内一好「非永住者課税の創設(2)」税務事例 49 巻 7 号 57 頁（2017）。

国内勤務日数	335 日
国外勤務日数（イタリア）	30 日

【日伊租税条約】

短期滞在者免税が適用されるための 3 要件（15 条（2））	<p>一方の締約国の居住者が他方の締約国内で行なう勤務に関して取得する報酬に対しては、次のことを条件として、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。</p> <p>（条件①）報酬の受領者がその年を通じて合計 183 日をこえない期間当該他方の締約国内に滞在すること</p> <p>（条件②）その報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われること</p> <p>（条件③）その報酬が当該他方の締約国内に雇用者の有する恒久的施設又は固定的施設により負担されないこと</p>
一方の締約国の居住者（4 条（1））	<p>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、本店又は主たる事務所の所在地、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締約国において課税を受けべきものとされる者をいう。</p>
非永住者に関する特典の制限条項	なし

ロ 思考過程

まずは、我が国所得税法への当てはめを行う。非永住者 A は国内と国外（イタリア）の双方で勤務しているため、国内勤務に係る部分が国内

源泉所得となる（所得税法 161 条 1 項 12 号イ）。非居住者が国内と国外の双方で勤務した場合の課税実務上の取扱いを参考に、国内源泉所得を算出する場合の計算式は次のとおりである（所基通 161-41）⁽²²⁷⁾。

（計算式）

$$\begin{array}{ccc} \text{給与総額} \times \text{国内役務提供日数} / 365 \text{ 日} = \text{国内源泉所得} \\ (730 \text{ 万円}) \quad (335 \text{ 日}) \quad (670 \text{ 万円}) \end{array}$$

給与総額 730 万円のうち 670 万円は A の国内源泉所得であり、60 万円は A の国外源泉所得（イタリア）となる。670 万円は国内源泉所得として我が国で課税される。国内で支払われているため、内国法人 B が源泉徴収義務者として源泉徴収を行う。60 万円は国外源泉所得であり、国外で支払われ、かつ送金もされていないことから、我が国では課税されない。国外で支払われているため、源泉徴収もされない（所得税法 7 条 1 項 2 号、183 条 1 項）。

次に、日伊租税条約への当てはめを行う。非永住者 A はイタリアで 30 日間勤務し（日伊租税条約 15 条（2）の条件①の充足）、内国法人 B から国外源泉所得 60 万円をイタリアの A 名義預金口座で受領している（日伊租税条約 15 条（2）の条件②③の充足）。つまり、国外源泉所得 60 万円は短期滞在者免税が適用され、勤務先国であるイタリアでは課税されない。

このように、非永住者に関する特典の制限条項がなく短期滞在者免税が適用される場合、国内法と租税条約を組み合わせることによって課税の空白が生じる場合がある。

（3）点検結果

(227) 先行研究においても同様の計算方法が採用されている。例えば、五味・前掲注(160)135-139 頁。五味にならったとする増井良啓「非永住者の給与分割」税務事例研究 43 号 48-51 頁（1998）。実務家である石塚税理士（石塚洋一「非永住者制度の改正と実務対応」税務弘報 54 巻 6 号 61 頁（2006））、永峰氏（永峰・前掲注(175)128-129 頁）も同じ計算方法を採用している。

非永住者制度と租税条約上の特典が併用されると課税の空白が生じる場合がある。近年の国際課税では課税の空白は解消されるべきであると指摘されているところ（第 1 章第 1 節の 3（1）ロ・（2）ロ参照）、この指摘は非永住者制度にも当てはまる。個別の租税条約上、非永住者による条約の特典の利用を制限することを明示するのも 1 つの解決策ではある⁽²²⁸⁾が、より根本的な解決方法は、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する制度設計を見直し、全世界所得課税に近付けることである。現行の非永住者制度は課税対象から除外する所得金額に制限を設けていないため、課税の空白が広範に及んでいる可能性もある。

課税の空白が看過できる程度のものなのか、あるいは租税条約の改正まで踏み込む必要があるのか、妥当な判断を下すためには、まずは非永住者のうちどの程度の者がどの程度の金額の国外源泉所得を獲得しているのかなど、その実態を把握する必要があるだろう。実態を把握することは、どのような所得を課税対象から除外するのが適当かを判断する際の助けにもなるし、特典の制限がない租税条約のうちどの条約の改正から着手すべきか、優先順位を決める際の判断材料にもなる。

(228) 我が国の非永住者制度と同様の制度が条約相手国に存在しない場合は特に、居住者に係る国際課税の一般原則から逸脱する非永住者について、どの程度租税条約の特典を利用することができるのかを条約上明示しておくのが望ましいのかもしれない。租税条約も国内法と同じく、どのような解釈を採用するかによって課税に関する結論が全く異なることもある。非永住者制度のように一般原則（居住者へ全世界所得課税すること）から大きく逸脱する制度について、条約上どのように取り扱うかは、条約相手国と議論した結果を条文中明示しておくことが無用の争いを回避することに繋がると考えられる。

なお、海外の裁判例を素材として、租税条約上の「居住者」の解釈は必ずしも一致していないことや「居住者」という基礎的概念の説明 1 つとっても総合的に行うのが難しいことは、例えば、李昌熙＝増井良啓「租税条約上の居住者概念は全世界所得課税を要件とするか—各国裁判例の分析」ジュリスト 1362 号 121-131 頁（2008）を参照されたい。また、国際租税法の規範に関連して、租税条約の解釈に関する概念定義の全てを条約交渉の際に合意することは現実的ではないという指摘が既になされている（藤谷・前掲注(10)46-47 頁）。

第 8 節 発生主義との関係

1 発生主義を採用する理由

ある収入がどの年度に帰属するか（課税のタイミング）は、どのような所得の認識基準を採用するかによって異なってくる。所得税法上の所得の年度帰属は、所得税法 36 条 1 項（「収入すべき」という定め）から、原則として発生主義（権利確定主義）を採用していると解される⁽²²⁹⁾。現金主義が全く採用されていないわけではなく、青色申告を条件として小規模事業者に対する収入（費用）の帰属時期の特例が設けられている（同法 67 条）。

発生主義を採用する理由として、佐藤教授は、①現代社会では、支払手段が多様化し、これに対して適切に対処する必要があること（信用取引の発達への対処）、②現金主義だと納税者の恣意により収入の時期を先延ばし（又は人為的にその時期を操作）することが可能であるため、納税者間の公平性が確保できなくなることを挙げておられる⁽²³⁰⁾。

2 年度帰属の操作

非永住者制度は、国外源泉所得について「国内において支払われ、又は国外から送金された」（7 条 1 項 2 号）ことを課税要件とする。つまり、国外源泉所得の課税のタイミングは、所得発生時点（発生主義）ではなく、支払いや送金が基準となっている。このため、国内払いの場合は支払時期の繰延べ（前払いではなく先延ばしであれば応じてもらいやすいと思われる。）、送金

(229) 金子名誉教授は、平成 4（1992）年に発表した論文において、判例では一般的に権利確定主義が採用され、多くの学説が支持しているという見解を示しておられる。また、所得の年度帰属の原則には現金主義と発生主義があり、我が国所得税法は発生主義を採用していること、発生主義を採用することが妥当である理由として、①信用取引が支配的である現代社会において、現金主義だと 1 年間の所得の正確な算定が困難であること、②現金主義の下では納税者が所得のタイミングを操作することができるため、所得の算定が不正確になるおそれがあると指摘しておられる（金子宏「総論—権利確定主義は破綻したか」日税研論集 22 号『所得の年度帰属』3・5 頁（日本税務研究センター、1992））。

(230) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』256・257 頁（弘文堂、2022）。

の場合は納税者自身の選択（操作）によって所得の帰属する年分を操作することができる。

所得税法上現金主義（青色申告の小規模事業者の特例）が採用されている場合はあるものの、金額制限が設けられている（所令 195 条 1 号）。一方、非永住者制度には、課税対象から除外する国外源泉所得の金額に関して制限は設けられていない。国内払いや送金という課税要件は、所得税法で認められている青色申告の小規模事業者の特例と比べると、所得の年度操作が可能となる金額がかなり大きい場合があり得る。

3 支払手段の多様化

佐藤教授が指摘しておられるように、現代社会では情報技術の発展により支払手段の多様化は飛躍的なスピードで進んでいる。このため、どのような支払手段であれば国内払いや送金の範囲に含まれるのか、更にはどのような取引段階に到達すれば国内払いや送金があったと判断すべきかなど、支払手段の多様化に応じた具体的な判断基準を設けることが望ましい。

しかしながら、所得税法上国内払いや送金に係る具体的な定めはなく、わずかに課税実務上の取扱いが存在するだけである（所基通 7-6⁽²³¹⁾）。同通達によると、国外口座を引き落とし口座に指定しているクレジットカードを国内で使用すること⁽²³²⁾や海外で物品を購入して国内に輸送することも送金の範囲に含めてよいと考えられる。ただし、法令上具体的な判断基準が示されていないままでは法的安定性を欠くし、通達で示されている解釈だけを頼りに多様な支払手段に即した適切な判断を下すことは難しい（そもそも通達は法令ではない）。非永住者制度が創設された当時の主要な支払手段は法定通貨であり、支払いや送金を課税要件とすることに不都合はなかったのかもし

(231) 課税実務上の取扱い（所基通 7-6）では、送金には貴金属、公社債券、株券その他の物を国内に携行し又は送付する行為や、国内で借入れ等をし又は立替払を受け、国外にある自己の預金等によりその債務を弁済することとするなどの行為が含まれると解されている。

(232) 辻・前掲注(163)19 頁。

れない。一方、現代社会では誰もが法定通貨以外の支払手段を用いることが可能であり（例えば暗号資産）、金融機関を仲介せずに個人間で決済取引を行うことが可能である。国内払いや送金という課税要件が、このような社会状況の変化に対応しているとは到底思えない。

所得の認識基準は、原則通り、発生主義を採用すべきであって、非永住者の課税所得の範囲を全世界所得課税に近付けることが根本的な問題解決になると考えられる。全世界所得課税に近付けるほど国内払いや送金という課税要件が適用される所得部分は少なくなるからである。支払手段の多様化に対応していないことを理由に、国内払いや送金という課税要件を廃止するのも一案であるだろう。

4 点検結果

国内払いや送金をきっかけとして国外源泉所得が課税されることは、全世界所得課税に近づくという意味では好ましい。

しかしながら、国内払いや送金という課税要件自体には問題があるように思われる。所得が発生した時点を課税のタイミングとして認識しないため、所得の獲得者によって年度帰属の時期を操作することが可能であるからである。特に送金の場合は所得の獲得者自身の独断で送金のタイミングを選択することが可能であるため、操作の余地が大きい。課税対象から除外される国外源泉所得の額に制限が設けられていないため、操作できる金額が大きくなる可能性があり、納税者間の公平性が過度に保たれていない事態が生じているかもしれない。そもそも、国内払いや送金という課税要件が支払手段の多様化に対応していないという問題もある。

以上検討した結果、国内払いや送金という課税要件は特筆すべきメリットはなく、多くの問題点を惹起させていることから、廃止する方向で検討すべきである。

第 9 節 制度存続の必要性

1 検討

非永住者制度の存在意義は、そのルーツである昭和 25 年措置法改正から現在に至るまで変更されていない。外国人材の確保の際、税負担が阻害要因とならないよう、税負担を軽減することにある（第 1 章第 4 節の 2）。

つまり、非永住者制度を存続させる必要があると主張するために充足すべき条件は、①現行政策で外国人材を確保することが推進されていること、②非永住者制度がなければ、外国人材が我が国で就労する際、所得税の負担が阻害要因となる状態にある、この 2 つである。①の条件は、本稿執筆現在、外国人材の確保が政策目的として掲げられていることから満たされている（第 2 章第 3 節の 1 参照）。②の条件は、高度外国人材を例にした点検結果から、一部の高所得者について満たしている可能性は高いが、非永住者全体について当てはまるかは不明である（第 2 章第 3 節の 5）。第 2 章の点検結果を俯瞰的にみると、廃止説が指摘するように非永住者制度は多くの問題を抱えているということが分かる。②の条件の充足状況が不明であること、理論的側面から点検した結果多くの問題点が発見されたことを理由として制度を廃止すべきであるのかもしれない。廃止をきっかけにどのような外国人材が流出したかを調査することで、よりリアルに非永住者制度を必要とする国人材像を描写することが可能となるようにも思われる。

しかしながら、現在、外国人材の確保は重要な政策として位置付けられており、仮に非永住者制度を廃止したとしても別の優遇税制の創設を求められる可能性が強い。何より一部の高所得者には有効に機能していることが強く推測される。非永住者の実態を正確に把握しないまま制度だけを廃止したとしても、非永住者制度に替わる優れた制度を立案することは困難であると思われる。

2 結論

非永住者制度は、一部の高所得者である外国人材の獲得の際、必要な制度であることが強く推測されること、外国人材の確保は重要な政策課題であること、外国人材の実態を精確に把握しないまま制度を廃止しても代替する優れた制度を立案することが困難であること、これらを踏まえると、現時点では非永住者制度を存続させる必要があると結論付けられる。

本章では非永住者に関する様々な問題点が明らかになったことから、次章では問題点を整理し、制度の改善案の提示を目指す。

第 3 章 改善案

本章では第 2 章で把握した非永住者制度の問題点を整理し（第 1 節）、改善案を提示する（第 2 節）。他国で採用されている外国人材の確保のためのインセンティブ制度を我が国へ輸入すべきかどうかについても敷衍的に検討する（第 3 節）。

第 1 節 主要な問題点

1 実態の把握が不完全であること

非永住者全体について実態の把握が不完全であることは、主として、①政策との関係、②総合所得税との関係、③居住地管轄（全世界所得課税）との関係、④外国税額控除との関係並びに⑤租税条約との関係において問題である。

（1）政策との関係

非永住者制度は昭和 25 年措置法改正で手当てされた優遇措置にルーツがあり、昭和 31 年答申を受け、恒久的措置として所得税法に創設されたという歴史的経緯がある。確かに、時限立法である措置法よりも基本法である所得税法で規定されているほうが、将来に向けて制度が維持される可能性が高い。外国人材にとっては将来に渡って安定的に税負担が軽減される可能性が高いということになる。所得税法で規定されていること自体、外国人材の確保にプラスに働くのかもしれない。

他方で、措置法で手当てされる場合と比べると、その時々の方策に応じた柔軟な制度設計に改変することは難しい。外国人材の確保という政策目的を達成する際、制度の安定性を重視して所得税法で手当てするのがよいのか、制度の柔軟性を重視して措置法で手当てするのがよいのか。何よりも現在の非永住者制度がどのような外国人材の確保に繋がっている（いない）のか。これらについて妥当な判断を下すためには、確定申告が必要な

者だけではなく、幅広い非永住者の実態を把握する必要がある（第 2 章第 3 節）。

（2）総合所得税との関係

非永住者制度は総合所得税から逸脱する制度である。外国人材の確保に当たり税負担を軽減するために存在する以上、総合所得税から逸脱した制度となるのは必然であるが、問題は、過度に税負担を軽減するような制度設計となっていないかという点にある。具体的には課税対象から除外される金額に上限がないことや、非永住者以外の居住者と同じように所得控除が適用されることが、担税力を過度に過小評価することに繋がっていないかが問題となる。これらについて妥当な判断を下すためには、確定申告が必要な者だけではなく、幅広い非永住者の実態を把握する必要がある（第 2 章第 5 節）。

（3）居住地管轄（全世界所得課税）との関係

居住者である非永住者について、5 年もの間原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する理論的根拠が見当たらず、制度導入当初にあった経済的事情も解消されている。このため、5 年間という期間は妥当でないようにも思われるが、制度創設当時とは異なり、現在は非永住者の在留資格の多様化が進んでいる。例えば、我が国で留学していた外国人材は留学期間も 5 年間に含まれるため、留学生を外国人材として確保する際非永住者制度は有効に機能していない可能性がある。加えて国内企業は外国人材を長期間安定的に雇用することを希望している。こうした現実的な側面から、5 年という期間が長いと評価できない場合があり得る。非永住者の属性に即した柔軟な期間算定が必要であるのかもしれない。

理論的側面と現実的側面のどちらを重視するのがよいか、妥当な判断を下すためには幅広い非永住者の実態を把握する必要がある（第 2 章第 6 節・第 7 節の 1）。

（4）外国税額控除との関係

非永住者の国際的二重課税の排除方式について、課税理論を重視し、外

国税額控除方式を中心とするのがよいのか、あるいは我が国は英語を公用語としていないこと等に配慮して、税を簡単に精算できる国外所得免除方式を維持するのがよいのか、妥当な判断を下すためには幅広い非永住者の実態を把握する必要がある（第 2 章第 7 節の 2）。

（5）租税条約との関係

非永住者が租税条約の特典を利用すると課税の空白が生じることがあり得る。課税の空白が看過できる程度のものか、あるいは租税条約の改正まで踏み込む必要があるか、妥当な判断を下すためには、まずは、非永住者のうち、どの程度の者が、どの程度の金額の国外源泉所得を獲得しているのかなど、その実態を把握する必要がある（第 2 章第 7 節の 3）。

2 国内払いや送金が課税要件とされていること

国内払いや送金が課税要件とされていることは、主として、①執行との関係、②発生主義との関係、③外国税額控除との関係において問題である。

（1）執行との関係

国内払いや送金がされると、所得の発生だけではなく、支払や送金の状況についても網羅的に把握しなければ正しい所得金額を算出することができない。現行の情報収集制度を駆使したとしても送金等の事実を網羅的に把握するのは困難である。税務職員が質問検査権を行使する機会が飛躍的に増加することになる（第 2 章第 4 節）。

（2）発生主義との関係

国内払いや送金という課税要件は支払手段の多様化が進む現代社会にマッチしているとは言えず、所得の年度帰属の操作も可能としている（第 2 章第 8 節）。

（3）外国税額控除との関係

国内払いや送金という課税要件は二重課税排除に係る計算過程を複雑化させている（第 2 章第 7 節の 2）。

3 原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすること

原則国外源泉所得の全てを課税対象外とすることは、①総合所得税との関係、②全世界所得課税との関係、③租税条約との関係において問題である。

(1) 総合所得税との関係

非永住者制度は、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外し、除外額に上限がない一方、所得控除や税率は非永住者以外の居住者と同様に適用される。このため、課税対象から除外される国外源泉所得の額が大きい場合、担税力が過度に過小評価されている可能性がある（第 2 章第 5 節）。

(2) 全世界所得課税との関係

原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する明確な理由が見出せないまま、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外していること自体、問題である（第 2 章第 7 節の 1）。

(3) 租税条約との関係

居住者である非永住者が、全世界所得課税されない状態で租税条約の特典を利用する場合、課税の空白が看過できないほど生じてしまう可能性がある（第 2 章第 7 節の 3）。

第 2 節 改善案

1 幅広い非永住者の実態を把握すること

非永住者制度は一般的な国際課税原則から逸脱する制度であるため、課税理論との関係で多くの問題点を抱えている。他方で、制度の存在意義が政策目的達成にある以上課税理論から逸脱することは不可避でもある。可能な限り課税理論から乖離することなく、同時に外国人材の確保に資するバランスの取れた制度を構築することが求められている。現行制度が理論的側面と現実的側面の両方に目配りしたバランスのよい制度であるかを判断するためには、幅広い非永住者の実態を把握しておく必要がある。

この点、確定申告が必要な非永住者（給与の年間収入金額が 2,000 万円を

超える者や給与以外の一定の収入を得る者など)については、居住形態等の確認書から実態を把握することができる。一方、給与の年間収入金額が 2,000 万円以下の者は年末調整で税の精算を完了することが可能であるため、確定申告が必要な者と比較すると、税務行政による実態把握は進んでいないと考えられる。高度外国人材の所得状況等から推測すると、給与所得を獲得する非永住者の大半は、年間給与収入 2,000 万円以下であるだろう。仮に非永住者制度の適用者全員に申告(申請)義務を課せば、実態の把握はかなり進むだろうが、非永住者にとっては税に関する手続的な負担が増えることを意味する。英語を公用語としない我が国では、手続きの煩雑性は可能な限り回避しておくのがよいと思われる。

そこで、例えば、給与所得に係る調書(源泉徴収票)を充実させるのはどうだろうか。源泉徴収票に非永住者であるか否かをチェックする欄を設け、摘要欄に居住形態等の確認書の記載事項(国籍、入国年月日、在留資格、在留期間など)を記入してもらうのである。調書の提出者(源泉徴収義務者)に対してこのような追加義務を課すことは、外国人材に申告(申請)義務を課すことに比べると総体的な負担は軽いと思われる。

というのも、事業主は外国人材を雇用(離職)する際、外国人材に旅券(パスポート)や外国人登録証などの提示を求め、氏名、在留資格、在留期間、国籍などを確認し、これらの事項を記載した「外国人雇用状況の届出」を提出する義務がある(労働施策の総合的な推進並びに労働者の雇用の安定及び職業生活の充実等に関する法律 28 条 1 項、外国人労働者の雇用管理の改善等に関して事業主が適切に対処するための指針⁽²³³⁾の第 5)。同届出と源泉徴収票は事業所内での作成担当者が異なったり、源泉徴収票の作成に係る追加記載の事務が増えたりするため、確実に事務負担が増える。

(233) 厚生労働省ホームページ「外国人労働者の雇用管理の改善等に関して事業主が適切に対処するための指針」

(<https://www.mhlw.go.jp/bunya/koyou/gaikokujin13/sisin01.html>)

令和 4 年 6 月 22 日最終閲覧)。

しかしながら、事業主には非永住者の基本属性を確認した上で届出を行う義務が税法以外で既に課されているため、源泉徴収票に「外国人雇用状況の届出」と重複する事項の記載を求めることは、非永住者制度の適用者全員に申告（申請）義務を課す場合よりも負担は小さい。

確定申告情報（主として居住形態等の確認書から得られる情報）と源泉徴収票から得られる情報を併せれば、給与収入を得る非永住者の実態把握は相当進むのではないだろうか。

2 国内払いや送金という課税要件の廃止

国内払いや送金をきっかけに国外源泉所得を課税対象とすることは全世界所得課税に一步近付くという意味では好ましい。しかしながら、それを遥かに凌駕するデメリットが生じている。そもそも、現代社会における決済手段の多様化に対応することが困難な課税要件である。

このため、国内払いや送金という課税要件は廃止すべきである。仮に存続させるとしても、所得の獲得状況に応じた生活費課税方式を導入するなど何かの補完制度を手当することが必須である。

3 全世界所得課税への回帰

原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外する理論的根拠が見当たらず、制度創設当初の経済的事情も解消されていることから、非永住者も居住者である以上全世界所得課税の対象とされるべきである。ただし、理論的根拠を示すことができたり、非永住者の実態からみて課税しないのが適当であると判断できたりする所得については、課税対象から除外して差し支えないと考える。

国際的²二重課税の排除方式には2つの理念型（①全世界所得課税と外国税額控除、②国外所得免除）があるものの、現実の各国の税制は決して理念型を体現したものではなく、現実の制度上の差異は小さくなる傾向があるとい

う指摘がある⁽²³⁴⁾。理念型に一致させることを目指すのではなく、原則全世界所得課税とした上で除外する所得を的確に選定できるのであれば、制度を巡る種々の問題の解決には至らずとも緩和効果は十分見込まれる。国際的に承認された一般的な課税原則への回帰を目指すことは、各国の制度の差異を活用した国際的脱税や租税回避の防止にもプラス効果があると思われる。

ところで、現在の非永住者制度は、原則国外源泉所得の全てを課税対象から除外することによって租税負担を軽減しているところ、我が国で就労する外国人材の多様化が進み、その数も増加している。獲得状況に差異が大きい国外源泉所得ではなく、幅広い外国人材が獲得する国内源泉所得（特に給与所得）を税負担の軽減対象とするほうが、人材獲得に直接的な効果が得られるようにも思われる。国内源泉所得を税の軽減の対象とすれば、税負担の軽減額が明確になるとともに、執行管轄権の制約からも解放される。国外源泉所得の獲得状況に左右される現行制度よりも透明性が高く、確実な効果が見込めるのではないだろうか。

この点、増井教授は、非永住者制度を発展的に解消させる場合、簡素かつ透明性の高い誘引措置としてオランダの駐在員に対する措置（以下では「30%ルーリング」という。）が参考になると指摘しておられる⁽²³⁵⁾。30%ルーリングはオランダ国内で獲得する給与所得の税負担を軽減する。仮に 30%ルーリングのような国内源泉所得の税負担を軽減する制度を導入すれば、同じ居住者である日本国籍の者が不公平感を抱くことになるだろう。居住者の獲得する国内源泉所得は我が国とのとつながりが人的にも物的にも強いため理論的な根拠を示すことも難しい。

しかしながら、国外源泉所得を税負担の軽減対象としても国外源泉所得を獲得しない外国人材にとってはインセンティブとして機能しない。そもそも、国外源泉所得の正確な把握は困難であり、国内払いや送金があった場合の課税対象金額や税額の算出過程が複雑であるため、どれくらい負担が軽減され

(234) 増井ほか・前掲注(13)159頁。

(235) 増井・前掲注(102)113頁。

ているかなど透明性に欠ける点が多いように思われる。国内源泉所得を税の軽減対象とし、透明性が確保されていると評される 30%ルーリングの内容について確認しておくことは、今後よりよい制度設計を確立する際の参考となると思われる。もちろん、非永住者の実態の解明が進めば、どのようにして透明性を確保し、どの要件を改善すべきかが明らかになるであろうが、それまでの間に非永住者制度にはない魅力（特に透明性が確保されていること）ある外国税制の 1 つとして、30%ルーリングの輸入の是非を検討する価値はあると考えられる。

なお、30%ルーリングは、第二次世界大戦後に米国企業を誘致する際にオランダに駐在する個人への優遇措置として導入されたということである⁽²³⁶⁾。30%ルーリングの導入のきっかけは非永住者制度と類似しており、両制度ともに現存していることから、比較対象に 30%ルーリングを選定するのは適当であると思われる。

第 3 節 30%ルーリング

1 オランダ個人所得税の概要⁽²³⁷⁾

オランダには世界最古の証券取引所とされているアムステルダム証券取引所があり、オランダ語以外に英語を話せる人が多い。欧州物流のゲートウェイでもある。本稿で検討する 30%ルーリング以外にも多くの優遇税制がある（イノベーションボックス税制、利子等の源泉税の非課税など）⁽²³⁸⁾。

オランダでは、スケジュール制に基づく個人所得税が課される。オランダ

(236) Trautvetter, C and Winkler, E (2019). “COMPETING FOR THE RICH” A report commissioned by The Greens/EFA group in the European parliament. p.22.

(237) 脚注(238)部分以外は、IBFD が発行しており、世界中の個人課税の概要が確認できるハンドブック（各地域に執筆者が複数名存在する。）の中のオランダに関する部分を参照し、記述した（IBFD Tax Knowledge Centre. (2021). “Global Individual Tax Handbook 2021” IBFD. pp.649-660.）。

(238) 新日本有限責任監査法人編『海外進出の実務シリーズ オランダの会計・税務・法務 Q&A』2・4 頁（税務経理協会、2016）。

の居住者は全世界所得課税、オランダの非居住者はオランダの国内源泉所得に対して課税される。オランダ税法には居住者について明確な定義はなく、居住性は個々の事実や状況によって決定される。課税所得は3つのボックスに分類される。

ボックス1には、給与、年金、事業所得などが分類される。ボックス1の所得は、所得控除を差し引いた後、累進税率（控除額の差引前の金額を基準に決定される。）が適用される。35,129 ユーロまでは 9.45%、35,130 ユーロから 68,507 ユーロまでは 37.1%、68,507 ユーロを超える部分は 49.5%の税率が適用される（令和3（2021）年1月1日以降の有効税率である。）。なお、雇用者が被雇用者に対して給与所得を支払う際、賃金税を源泉徴収しなければならない。賃金税は個人所得税の前取りであり、最終決定所得税額から控除することができる。

ボックス2には株式を実質的に保有することにより生じる所得（国内外の法人の発行済株式数の5%以上を保有することにより生じる配当や株式売買益）が分類され、フラット税率（26.9%）が適用される。

ボックス3には貯蓄と投資から生じる所得（ボックス1と2に分類される場合を除く）が分類される。貯蓄と投資それぞれの純資産額に対応した税率（令和3（2021）年は、想定利回りを基準とした0.59%、1.395%、1.764%の3種類）が適用される。

2 30%ルーリング⁽²³⁹⁾

30%ルーリングは、給与(グロス)の30%を非課税とする優遇措置である。駐在員の子供がインターナショナルスクールに通う場合はその費用に充当するために支給された金員について全額が非課税となる。30%ルーリングは、駐在員等がオランダに滞在することによって発生するコストについて、雇用

(239)主としてIBFD Tax Knowledge Centre, *supra* note (237), pp.658-659 を参考に既述した。併せて新日本有限責任監査法人編・前掲注(238)140-141 頁、デロイトトーマツ税理士法人編・前掲注(207)198 頁を参照した。

者がそのコストをカバーするための給与を支払うことを前提とした制度である。対象者は、企業や国際的な非営利団体で働く外国籍の幹部や従業員、インターナショナルスクールの教師など一時的にオランダで勤務している者であり、オランダでは入手困難な特別なノウハウを持つ者（高等専門教育を受けていることや少なくとも 2 年半以上の実務経験があることが基準となる。）とされている。国際関係の仕事に従事する被雇用者がジョブローテーションの一環でオランダに出向する場合にも利用できる。

適用要件は、オランダ国外で雇用されていること、オランダで雇用される 24 ヶ月前のうち 16 ヶ月の間、オランダから 150km 以内の場所に居住していないことである（ただし、オランダで職場復帰している場合も適用されることがある。）。一定額以上の給与を受領している必要があり、少なくとも 38,961 ユーロの給与（域外費用（自国で労働していれば発生しないであろう一時帰国費用や外国語学習費用等）を含めた場合 55,658 ユーロ。ただし、修士号を持つ 30 歳未満の駐在員は 29,616 ユーロ（域外費用を含めた場合 42,308 ユーロ）に引き下げられる。）を獲得していることが条件である（給与に関する要件は大学や知的機関で働く科学者や研究者には適用されない。）。適用期間は最大 5 年間である（令和元（2019）年以前は 8 年間）。過去 25 年間におけるオランダの滞在状況によって期間が短縮されることがある。

30%ルーリングの適用者は、ボックス 1 に分類される給与所得と住居から得られる所得について居住者課税を受ける。30%ルーリングが適用される場合でも所得控除が適用される。ボックス 2 と 3 に分類される所得については非居住者課税を受けることになるが、居住者課税を選択することも可能である。30%ルーリングの適用を受けるためには、雇用者と共同して税務署に申請を行う必要がある。

3 我が国への輸入の是非

30%ルーリングは、①非課税対象額の計算が容易であること、②雇用者と共同で税務署に申請する必要があるため、制度の利用状況が明らかであり、

透明性があること、③職種によって制度の利用条件が異なるため、国家としてどのような人材を確保したいのかが明確である。非永住者制度と比べると、簡素かつ透明であり、国家のスタンス（どのような外国人材を獲得したいのか）が一見明白な制度であると言ってよい。非永住者制度と類似している点は、幅広い職種を対象としていること、適用期間が最大5年であることである。対象者や適用期間という制度の基本部分に親和性があるため、仮に非永住者制度を廃止し、30%ルーリングを輸入したとしても違和感なく受け入れられる可能性が高い。非永住者制度にはないメリット（主として簡素かつ透明であること）を享受することもできそうである。

しかしながら、EU に所在する研究所（EU TAX Observatory）が新たに居住者となる個人を対象とした優遇税制（令和2（2020）年時点でEU 諸国において採用されている合計 28 税制）について実証研究した報告書（以下では、「EU 諸国の租税競争報告書」という。）⁽²⁴⁰⁾をみると、30%ルーリングは①租税競争を加速させる制度であること、②租税競争に係る有害性の測定が可能であった 25 税制中、有害性のスコアが9であり、それなりの有害性が算出されたこと（25 税制のうち最大スコアは16、最小スコアは6であった。）、③制度の受益者数が多いこと（令和2（2020）年は9万2,048人であり、集計可能な17 制度中1位。過去5年間（平成27（2015）年～令和元（2019）年）も同様に受益者数が最も多い。）が指摘されている⁽²⁴¹⁾。我が国はEU に属しているわけではないものの、租税競争を加速させると認識されている制度をそのままの形で輸入するのは適当ではないと考えられる。

(240) Eloi, Flamant, et al. (2021) . "New Forms of Tax Competition in the European Union: an Empirical Investigation" November 2021 REPORT No.3, pp.13-17.

(241) プリンストン大学の教員である Kleven らは、所得税率と移住に関する論文において、外国人の税負担を大幅に優遇する措置を導入している国の1つとしてオランダを挙げている（その他はデンマーク、フィンランド、フランス、イタリア、ポルトガル、スペイン、スウェーデン）。Kleven らはオランダには課税対象所得を30%除外する措置があるとしており、これは、30%ルーリングのことを指すと認められる（Kleven, Henrik, et al. (2020). "Taxation and Migration: Evidence and Policy Implications." *Journal of Economic Perspectives*, 34 (2): p.123.）。

第 4 節 小括

国際通貨基金 (IMF) は、令和 4 (2022) 年に公表した財政モニターにおいて、労働力 (ヒト) は資本よりも移動が困難であるため、租税競争に曝されるリスクは低いかもしれないと前置きした上で、特定の個人 (高度人材や超富裕層など) を対象とした優遇税制は、その国へ移動するかどうかを決断する際に大きな魅力となっていること、自国の制度が他国へ影響を与える点を考慮すると、喫緊に国際協調が求められている分野の 1 つに個人課税があると指摘している⁽²⁴²⁾。非永住者制度は幅広い外国籍の者を対象とする制度であり、一般的な課税原則から逸脱して所得税の負担を軽減する制度である。非永住者制度もまた、租税競争を惹起する制度であるのかもしれない⁽²⁴³⁾。本稿では非永住者制度を一旦存続させるべきであると整理した上で実態の把握を急ぐべきであること、実態が不明である中においても考えられ得る改善案 (国内払いや送金という課税要件の廃止、全世界所得課税への回帰) を提示した。

非永住者制度が 30%ルーリングと同じように租税競争を惹起している可能性があることや個人課税における国際協調の重要性に鑑みると、やはり、制度を維持するのではなく廃止すべきであると結論付けるのが正当であるのかもしれない。労働力不足が深刻である我が国が税制の国際的調和を進め、租税競争を惹起することなく外国人材を確保するには、我が国の就労環境全体を改善することこそが必要であるようにも思われる。外国人材の実態把握は喫緊の課題であり、税負担を含む外国人の就労決定要因の特定と改善点の早期把握が望まれる。

(242) International Monetary Fund (IMF). 2022. Fiscal Monitor: Fiscal Policy from Pandemic to War. Washington, DC: IMF. p. 25・37.

(243) EU 諸国の租税競争報告書では、個人を対象とした優遇税制にイギリスの送金主義 (non-remittance regime) を含めている (See *supra* note (240), pp.13.)。

結びに代えて

非永住者制度は、外国人材の確保の際に所得税の負担が阻害要因とならないよう負担を軽減するために存在する。一部の高所得者に対して有効に機能している可能性が高く、非永住者の実態を把握しない状態で制度を廃止するのは適当ではないことから、本稿では一旦制度を存続すべきであると結論付けた。

しかしながら、廃止説が指摘するように非永住者制度には多くの問題点があり、特に、国内払いや送金といった課税要件は早急に廃止すべきである。全世界所得課税に近付けることは、課税理論に関係する問題の解決には至らなくとも、緩和効果が見込まれる。制度創設当時とは違い、現在、外国人材の在留資格は多様化し、その数も増加している。人材不足が深刻な我が国において、外国人材の確保は将来に渡って重要な政策で在り続けることが予想される。まずは、多様化の進む非永住者の実態把握を急ぐべきである。非永住者の実態解明を進めることは、外国人材の確保に関する他国の制度との比較検討を可能とし、よりよい制度に変更するに当たり、必要不可欠であると考えられる。

個人の優遇税制が国の移動に影響を与えるかどうかには焦点を当てた実証研究は少なく、国際比較を行うことが難しいものの、高所得者が税逃れのために出国することがあるのは明らかであること、国境を越えた人の移動はその国の政策など税以外の要因にも左右されるであろうことが既に指摘されている⁽²⁴⁴⁾。我が国においても、税法以外の分野で外国人材に係る議論は行われているところ、外国人材は人事評価が適切に実施され十分な説明がなされること、日本語のサポートを含めた社員教育が充実していることを重視しているという報告がある⁽²⁴⁵⁾。外国人材にとっては税負担の多寡以上に就労環境の整備や文化の違いへの配慮が重要であるのかもしれない。外国人材に限定することなく、多様なバックグラウンドを持つ者が職業に従事しやすい国であることが、人材不足

(244) See *supra* note (241), pp.119-142.

(245) 湯川恵子「高度外国人材の日本企業への適応促進に関する研究—ダイバーシティとインクルージョンの視点から—」国際経営フォーラム 31 号 270-271 頁 (2020)。

を解消する近道であるようにも思われる。そもそも、租税の「本来の機能は、公共サービスを提供するために必要な資金を調達すること⁽²⁴⁶⁾」にあるため、政策目的の実現に資することを目的とする非永住者制度は、公平負担の要請に正面から抵触している⁽²⁴⁷⁾。租税法の基本原則である公平負担を犠牲にしてもなお、外国人材の確保を優先すべき状態であるのか。この点を正確に判断するためにも、外国人材の実態の把握は最優先課題であると言えるだろう⁽²⁴⁸⁾。

(246) 金子・前掲注(22)9頁。

(247) 金子・前掲注(22)94頁。

(248) 今後、非永住者の実態の把握がある程度進めば、その段階でデータを公表すべきである。データを公表することによって各国の制度と比較検討することが可能となり、非永住者制度の改善にとどまらず国際協調の必要性についても、より深い議論や研究を行う助けとなると考えられるからである。実際、EU 諸国の租税競争報告書においても、正確なデータが不足していることから、優遇税制が富裕層等の居住場所の選択に与える影響について、研究が進んでいないと指摘している (See supra note (240), p.13.)。