

外国人労働者の給与所得に対する課税関係

—租税条約の取扱いを中心として—

松 岡 克 俊

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、全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）

日本国内において、少子高齢化に伴う人口減少が指摘されており、それに伴う国内の労働力不足は近年急速に深刻化している。また、人手不足を理由とする倒産も増えつつあり、外国人労働者による労働力確保の動きが急務となっている。

一方、2017 年 11 月に施行された外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律（以下「技能実習法」という。）により技能実習制度が改正され、2019 年 4 月に施行された出入国管理及び難民認定法（以下「入管法」という。）の一部改正により新たな在留資格（特定技能）が導入され、外国人労働者の受入れが更に拡大することが予想されている。

こうした中、今後、これまで外国人労働者を雇用してこなかった事業所からも、外国人労働者を巡る給与に対する源泉徴収等の相談が税務署の窓口等に寄せられ、相談件数が増加することが考えられる。

しかしながら、外国人労働者に係るこのような相談については、居住者・非居住者の判定から始まり、在留資格の確認や外国人労働者の母国と日本との間における租税条約締結の有無の確認や租税条約の適用関係の検討を必要とするなど一筋縄ではいかないケースが多い。

そこで、本研究においては、外国人労働者を巡る入管法等の現状等を的確に把握した上で、外国人労働者の主な所得である給与所得の課税に関して、租税条約の適用関係を中心に研究を行う。

具体的には、技能実習や職業訓練のために来日している非熟練の外国人労働者の課税関係を中心に、OECD モデル租税条約第 20 条、いわゆる学生等条項が規定されている租税条約の適用関係や入管法における在留資格と租税条約との関連性について明らかにする。

2 研究の概要

(1) 外国人労働者の概要

日本政府は、長年外国人の単純労働力を受け入れない方針を執ってきたが、1980 年代頃から日本は外国人労働者の単純労働力を用いなければ、その生産力や国際競争力を維持することができない状況になってきた。

そのため、日本政府は単純労働力の受入れではないとしつつも、在留資格の拡大（日系人の受入れ、技能実習制度など）によって実質的には外国人の単純労働力を受け入れてきた。その結果、外国人労働者は年々増加し、2019 年 10 月末現在、約 166 万人にのぼっているのが現状である。

現在の日本国内の人手不足は深刻であり、外国人労働者に依存する傾向は、今後も続いていくことが予想される。

(2) 入管法の概要

イ 在留資格

入管法では、日本に入国しようとする外国人は、入管法に定める在留資格を有することの審査を受けなければならないと、原則として、一定の在留資格をもって日本に在留するものとされている（入管法 2 の 2）。

ロ 在留管理

日本に入国するまでは「査証（ビザ）」、入国してからは「在留資格」により外国人を管理することになる。

ハ 不法就労

就労を認められていない在留資格の外国人が就労した場合や、就労を認められている場合でも許可なく資格外の見習い活動を行ったときには不法就労となる（入管法 19①）。

不法就労が発覚した場合、外国人は退去強制の対象となる。1989 年の入管法改正により、雇用主の刑事責任を問う不法就労助長罪が新設された。意図的に不法就労させた場合はもちろんのこと、外国人が不法就労していることを雇主が知らなかったとしても処罰は免れない。

(3) 労働法の概要

労働法とは、労働契約法、労働基準法、最低賃金法、労働安全衛生法、職業安定法、労働者派遣法等の労働関係法規の総称として捉えられている。こうした労働法については、外国人労働者が不法滞在であるか否かを問わずに適用されることになる。

(4) 外国人労働者に対する租税条約の適用

本論が扱う外国人労働者の多くは、アジア諸国からの労働者であり、技能実習生と留学生によるアルバイトで外国人労働者のほぼ半数を占めている状況である。こうした労働者が、雇用先から受け取る給与等に関して、租税条約の適用において関連してくると思われるのが、学生等の取扱いを定めた OECD モデル租税条約第 20 条である。そこで、OECD モデル租税条約第 20 条に関し、次のとおり用語の定義等について検討する。

イ OECD モデル租税条約第 20 条の主旨

この条項は、一方の締約国に滞在する学生又は事業修習者が、生計、教育又は訓練のために受領する給付について、滞在地国で免税とすることを規定している。ただし、その給付が学生又は事業修習者の本国から給付されるものに限り免税とされているので、日本で給付されているものについては免税とされない規定となっている。

ロ 「学生」(student) の用語の意味

用語の意味について、OECD モデル租税条約では定義されていない。日本が締結している租税条約においても条約中に定義はないが、租税条約等実施特例省令第 8 条 1 項により、「学生」とは、学校教育法 1 条に規定する学校（大学、短大、高校等）の学生をいうと定義されている。

ハ 「事業修習者」(business apprentice) の用語の意味

用語の意味は、「学生」(student) 同様、OECD モデル租税条約上、定義されていない。直訳すれば「事業上の見習い」ということであるが、国税庁 HP には「企業内の見習研修者や日本の職業訓練所等において訓練、研修を受ける者」と定義されている。

ニ 「滞在直前に他方の締約国の居住者」

この用語が挿入されたのは、かつて一度締約国に居住していたことがある者が、留学や実習を行うため他の締約国を訪れる前に、居所を第三国へ移動した者には適用しないということを明確にするためのものである。

ホ 「専ら教育又は訓練を受けるため」

留学生が、締結国の大学に学籍はありながらも、ほとんど授業には出席せず、留学生としての本来の目的ではなく専ら就労活動をしている状況では、免税規定の適用はないということになるだろう。

ヘ 「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」の範囲

一般的に「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」とは、宿舍費、食費等の生活費など、学生や技能実習生が必要な実費に充てるものをいうと解され、人的役務の提供の対価ではなく、飽くまでも学生や研修上の実費弁済と考えられる。

ト 「ただし、その給付が当該一方の締約国外の源泉から生じたものに限る。」

学生又は事業修習者が教育又は訓練のみの目的で在留している国の国外にある源泉から生じる支払に限って適用されるとされている。

しかし、中国との日中租税条約第 21 条では、この「ただし、その給付が当該一方の締約国外の源泉から生じたものに限る。」部分が記載されておらず、国内外問わず、いずれから受領した給付についても免税という取扱いになっている。

チ その他 OECD モデル租税条約以外における必要な用語の解釈等

「研修員」(trainee)、「事業習得者」について言及。

(5) 入管法における在留資格と租税条約

イ 租税条約の用語等を入管法による在留資格により解釈する意義

外国人労働者の租税条約への適用可能性を検討する際、それぞれ外国人労働者の持つ在留資格により、租税条約上のどの用語（事業修習者、事業習得者等）に該当するのかをおおよそ検討することができれば、租

税条約の適用可能性を見極める際の一助となるのではないかと考える。

ロ 在留資格「技能実習」に関する考察

在留資格「技能実習 1 号」は、最初の 1 年間、「講習による知識修得活動」及び「雇用契約に基づく技能等修得活動」を行い、さらに在留資格「技能実習 2 号」として 2 年間、在留資格「技能実習 1 号」の活動内容に従事し技能等を修得した者がその技能等に習熟するため、実習を行うことになっている。一方、OECD モデル租税条約第 20 条に規定されている「事業修習者」については、「企業内の見習研修者や日本の職業訓練所等において訓練、研修を受ける者」と定義されており、在留資格「技能実習 1 号」及び「技能実習 2 号」の外国人労働者は、「事業修習者」に該当する可能性が高いと考える。

ハ 在留資格「留学」に関する考察

日本との二国間租税条約上、「学生」の範囲については、「学校教育法第 1 条に規定する学校の学生、生徒又は児童をいう。」と規定されている（実施特例省令 8 ①）。したがって、日本の大学、短期大学、高等学校等の学生には、租税条約の適用があるが、日本語学校等の専修学校（学校教育法第 124 条）や各種学校（学校教育法第 134 条）の学生には適用がないということになる。

ニ 在留資格「特定技能」に関する考察

2019 年 4 月に新設された在留資格「特定技能」においては、日本に滞在する外国人労働者は、一定水準以上の技能を有しており、人手不足が深刻な日本の労働力として、就労目的で日本に在留しているのであるから、一般的に租税条約上の「事業修習者」又は「事業習得者」に該当しないとされている。

ホ 在留資格「研修」に関する考察

国税不服審判所・平成 21 年 3 月 24 日裁決「外国人研修生等が在留資格の基準に適合する活動を行っていないことを理由に日中租税条約第 21 条の免税規定の適用がないとした事例」について言及。技能実習法に

基づく技能実習制度が始まる以前の研修制度下で行われた労働であるが、「研修」等の在留資格の基準に適合するような活動を行っている者とはいえないことから、日中租税条約による免税を認めなかった裁決事例である。

(6) 海外の状況

ドイツ、フランス、イギリスの EU 3 か国について、日本と同様に外国人労働者を受け入れる各国の在留状況を確認した。

3 結びに代えて

外国人労働者について、技能実習や職業訓練のために来日している非熟練の外国人労働者の課税関係を中心に、OECD モデル租税条約第 20 条、いわゆる学生等条項が規定されている租税条約の適用関係や入管法における在留資格と租税条約との関連性について言及した。

その中で大きな問題としてあげておきたいのが、入管法の在留資格と学生等条項がある租税条約との関連性である。租税条約上の「事業修習者」等について租税関係法令が特段の規定を置いていない状況下においては、租税条約に規定する「事業修習者」等に該当するか否かの検討においては、入管法上の在留資格の基準に適合するか否かの観点からのみではなく、個々の案件に応じた事実関係に基づいて十分な検討・吟味・評価を行って判断することが求められるであろう。

目 次

はじめに	15
第 1 章 外国人労働者についての概要	17
第 1 節 外国人労働者の現状	17
1 外国人労働者の定義	17
2 外国人労働者数の推移	18
3 外国人労働者の属性	19
4 外国人労働者の変遷	22
第 2 節 外国人労働者の受入れを巡るこれまでの動き	23
1 日本政府の方針	23
2 日本における外国人労働者の始まり	24
3 小括	26
第 2 章 入管法の概要	28
第 1 節 在留資格制度	28
1 在留資格の種類	29
2 外国人労働者との関連性があると思われる在留資格	31
3 在留資格の問題点等	41
第 2 節 在留管理制度	46
1 入国手続	46
2 不法就労	50
3 在留審査手続	51
4 外国人登録法の廃止と在留カードの導入	53
第 3 章 労働法の概要	56
第 1 節 労働法の意義と主な労働関係法令	56
1 「労働法」の意義	56
2 「労働法」における主な法令	56
3 労働基準法の役割	56

第 2 節 外国人労働者に対する労働関連法令の適用	57
1 労働関連法令の適用可能性	57
2 外国人差別の禁止	58
第 3 節 外国人労働者の労働法上の問題点等	59
1 職業安定（雇用形態）に関する問題	59
2 労働基準に関する問題	60
3 労働安全衛生に関する問題	60
4 在留制度に関する問題	60
5 その他の人権問題	61
6 小括	62
第 4 章 外国人労働者に係る課税の概要	63
第 1 節 居住者・非居住者の判定	63
1 個人の納税義務者の区分	63
2 個人の課税所得の範囲	64
3 住所及び居所の定義	65
4 推定規定	65
第 2 節 外国人労働者の源泉所得税等の取扱い	67
1 居住者の源泉所得税等の取扱い	67
2 非居住者の源泉所得税等の取扱い	67
第 3 節 租税条約の概要	68
1 租税条約の目的	68
2 外国人労働者への租税条約の適用	68
3 租税条約適用の現状	69
4 租税条約の基本ルール	69
5 OECD モデル租税条約等	71
第 5 章 外国人労働者に対する租税条約の適用についての考察	74
第 1 節 OECD モデル租税条約第 20 条の解釈	74
1 OECD モデル租税条約第 20 条の概要	74

2 OECD モデル租税条約第 20 条における各用語の解釈等	76
3 OECD モデル租税条約以外における必要な用語の解釈等	82
第 2 節 入管法における在留資格と租税条約	85
1 租税条約の用語等を入管法による在留資格により解釈する意義	85
2 在留資格「技能実習」に関する考察	85
3 在留資格「留学」に関する考察	92
4 在留資格「特定技能」に関する考察	94
5 在留資格「研修」に関する考察	96
6 在留資格「特定活動」等に関する考察	99
7 その他	101
8 小括	102
第 6 章 海外の状況	103
第 1 節 欧州主要国における外国人労働者受入れの概要等	103
1 ドイツ	104
2 フランス	108
3 イギリス	110
第 2 節 欧州主要国における外国人労働者と租税条約	113
1 ドイツについての考察	114
2 フランス	115
3 イギリス	117
4 小括	118
結びに代えて	120

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 2 年 3 月 31 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通法
所得税法・・・・・・・・・・・・・・・・	所法
所得税法施行令・・・・・・・・・・・・・・・・	所令
所得税基本通達・・・・・・・・・・・・・・・・	所基達
地方税法・・・・・・・・・・・・・・・・	地法
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の施行に関する省令.....	実施特例省令
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政府とアメリカ合衆国政府との間 の条約・・・・・・・・・・・・・・・・	日米租税条約
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政府と中華人民共和国政府との間 の協定・・・・・・・・・・・・・・・・	日中租税条約
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政府とフランス共和国政府との間 の条約・・・・・・・・・・・・・・・・	日仏租税条約

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政府とセイロン政府との間の条約	日本・スリランカ租税条約
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インドネシア共和国との間の協定・・・・・・・・・・・・・・・・	日本・インドネシア租税条約
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フィリピン共和国との間の条約	日比租税条約
所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止のための日本国とドイツ連邦共和国との間の協定・・・・・・・・	日独租税条約
所得及び譲渡収益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グレートブリテン及び北アイルランド連合王国との間の条約・・・・・・・・	日英租税条約
外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律・・・・・・・・	技能実習法
外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律施行令・・・・・・・・	技法令
外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する施行規則・・・・・・・・	技法規
出入国管理及び難民認定法・・・・・・・・	入管法
日本国との平和条約に基づき日本の国籍を離脱した者等の出入国管理に関する特例法・・・・・・・・	入管特例法
労働基準法・・・・・・・・	労基法
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・・・・・・・・	労働施策総合推進法
雇用の分野における男女の均等な機会及び待遇の確保等に関する法律・・・・・・・・	男女雇用機会均等法

短時間労働者の雇用管理の改善等に関する法律・・・	パートタイム 労働法
労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の 保護等に関する法律・・・・・・・・・・・・・・・・	労働者派遣法

はじめに

日本国内において、少子高齢化に伴う人口減少が指摘されており、それに伴う国内の労働力不足は近年急速に深刻化している。また、人手不足を理由とする倒産も増えつつあり、外国人労働者による労働力確保の動きが急務となっている⁽¹⁾。

一方、2017 年 11 月に施行された外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律（以下「技能実習法」という。）により技能実習制度が改正され、2019 年 4 月に施行された出入国管理及び難民認定法（以下「入管法」という。）の一部改正により新たな在留資格（特定技能）が導入され、外国人労働者の受入れが更に拡大することが予想されている。

こうした中、今後、これまで外国人労働者を雇用してこなかった事業所からも、外国人労働者を巡る給与に対する源泉徴収等の相談が税務署の窓口等に寄せられ、相談件数が増加することが考えられる。

しかしながら、外国人労働者に係るこのような相談については、居住者・非居住者の判定から始まり、在留資格の確認や外国人労働者の母国と日本との間における租税条約締結の有無の確認や租税条約の適用関係の検討を必要とするなど一筋縄ではいかないケースが多い。

特に、現在の日本において、外国人労働者の出身国の大半を占めるアジア諸国との租税条約の規定は、国によって様々であり、各国の租税条約を的確に踏まえ、適用関係を整理しなくてはならない。

そこで、本研究においては、外国人労働者を巡る入管法等の現状等を的確に把握した上で、外国人労働者の主な所得である給与所得の課税に関して、租税条約の適用関係を中心に研究を行う。

具体的には、技能実習や職業訓練のために来日している非熟練の外国人労働

(1) 日本貿易振興機構 HP 「外国人労働者を巡る最近の動向と施策について」
(https://www.jetro.go.jp/ext_images/jetro/activities/support/ryugakusei/pdf/report_20190228/5.pdf)（2020 年 2 月 13 日最終閲覧）。

者の課税関係を中心に、OECD モデル租税条約第 20 条、いわゆる学生等条項が規定されている租税条約の適用関係や入管法における在留資格と租税条約との関連性について明らかにする。

第 1 章 外国人労働者についての概要

日本国内において、少子高齢化に伴う人口減少が指摘されており、それに伴う国内の労働力不足は近年急速に深刻化している。また、人手不足を理由とする倒産も増えつつあり、外国人労働者による労働力確保の動きが急務となっている。本章においては、まず、日本における外国人労働者の現状を確認しておく。

第 1 節 外国人労働者の現状

1 外国人労働者の定義

「外国人労働者」の定義については、法的に定められたものはないが、厚生労働省の指針⁽²⁾の中に次のように定義されている。

「外国人」とは、日本国籍を有しない者をいい（入管法 2 ②）、特別永住者⁽³⁾並びに在留資格が「外交」及び「公用」の者を除くものとしてされている。また、「外国人労働者」とは、外国人の労働者をいい、技能実習法に規定する「技能実習生」も含まれるとされている。

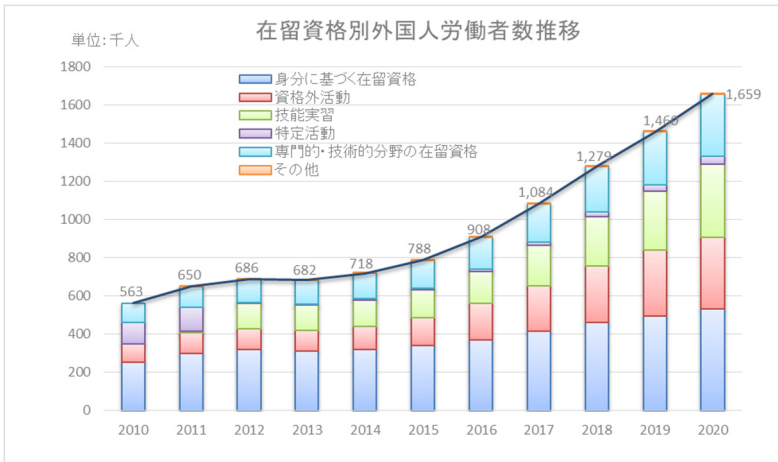
本論文においても同様の定義を使用することとしたい。

-
- (2) 厚生労働省 HP「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」平成 19 年 8 月 3 日厚生労働省告示第 276 号 (<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-11650000-Shokugyouanteikyokuhakenyukiroudoutaisakubu/1015820920.pdf>)（最終閲覧 2020 年 6 月 30 日）。
- (3) 1991 年 11 月に施行された「日本国との平和条約に基づき日本の国籍を離脱した者等の出入国管理に関する特例法（入管特例法）」に定められた在留資格。敗戦後、1952 年のサンフランシスコ平和条約で朝鮮半島・台湾などが日本の領土でなくなったことにより国籍を離脱したため、在日韓国人・朝鮮人・台湾人が日本への定住などを考慮した上で入管特例法により永住を許可したもの。

2 外国人労働者数の推移

厚生労働省による「外国人雇用状況」（令和元年 10 月末現在）⁽⁴⁾では、外国人労働者を雇用している事業所数は、242,608 か所、外国人労働者数は、1,658,804 人である。これは前年 10 月末現在の 216,348 か所、1,460,463 人に比べ、それぞれ 26,260 か所（12.1%）、198,341 人（13.6%）の増加となっている。

【在留資格別外国人労働者数推移】⁽⁵⁾



なお、平成 19 年に届出が義務化⁽⁶⁾されて以降、外国人を雇用している事業所数及び外国人労働者数とともに過去最高の数値を更新した。

外国人労働者数が増加した要因としては、日本政府が推進している高度外国人材や留学生の受入れが進んでいること、雇用情勢の改善が着実に進み、「永住者」や「日本人の配偶者」等の身分に基づく在留資格の者の就労が進

(4) 厚生労働省 HP 『外国人雇用状況』の届出状況まとめ（令和元年 10 月末現在）」（https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_09109.html）（2019 年 2 月 10 日最終閲覧）。

(5) 厚生労働省 HP 『外国人雇用状況』掲載の数値を参考に執筆者がグラフ化した。

(6) 事業主は、新たに外国人を受け入れた場合、又はその外国人が離職した場合には、その者の在留資格、在留期間等の事項について確認し、当該事項を厚生労働大臣に届けなければならない（労働施策総合推進法 28①）。

んでいること、技能実習制度の活用により技能実習生の受入れが進んでいること等が背景にあると考えられる⁽⁷⁾。

3 外国人労働者の属性

厚生労働省による「外国人雇用状況」（令和元年 10 月末現在）に基づき、外国人労働者の属性について見てみる。

（1）国籍別

国籍別にみると中国が最も多く 418,327 人であり、外国人労働者数全体の 25.2%を占める。次いで、ベトナムが 401,326 人（同 24.2%）、フィリピンが 179,685 人（同 10.8%）と続き、他のアジア諸国では、ネパール 91,770 人（同 5.5%）、韓国 69,191 人（同 4.2%）、インドネシア 51,337 人（同 3.1%）となっている。

(7) 前掲注(4) 別添 1。

【国籍別・在留資格別外国人労働者数】⁽⁸⁾

(単位:人)													
総数	①専門的・技術的分野 の在留資格		②特定活動		③技能実習		④資格外活動		⑤身分に基づく在留資格				⑥不明
	計	うち技能・人文 知識・国際業務	計	うち短期滞在 等	計	うち留学 等	計	うち永住者の 配偶者等	うち永住者の 配偶者等	うち永住者の 配偶者等	うち永住者の 配偶者等		
全国籍計	1,658,804	329,034	260,556	41,075	383,978	372,894	318,278	531,781	308,419	94,167	14,742	114,453	42
		(13.8%)	(15.7%)	(2.5%)	(23.1%)	(22.5%)	(19.2%)	(32.1%)	(18.6%)	(5.7%)	(0.9%)	(6.5%)	(0.0%)
中国 (香港等を含む)	418,327	114,856	96,702	4,938	86,982	99,510	84,014	112,040	77,652	18,191	5,722	10,475	1
	(25.2%)	(27.6%)	(22.1%)	(1.2%)	(20.8%)	(23.8%)	(20.1%)	(26.8%)	(18.6%)	(4.3%)	(1.4%)	(2.5%)	(0.0%)
韓国	69,191	31,208	27,054	3,880	62	9,021	7,891	25,019	17,674	5,576	479	1,290	1
	(4.2%)	(45.1%)	(40.5%)	(5.6%)	(0.1%)	(13.0%)	(13.0%)	(38.2%)	(25.5%)	(8.1%)	(0.7%)	(1.5%)	(0.0%)
フィリピン	179,685	11,579	7,855	5,121	34,965	2,819	2,099	125,197	73,572	18,429	2,776	30,420	4
	(10.8%)	(6.4%)	(4.4%)	(2.8%)	(19.5%)	(1.8%)	(1.2%)	(69.7%)	(40.5%)	(10.3%)	(1.5%)	(15.8%)	(0.0%)
ベトナム	401,326	49,159	45,114	6,196	193,912	137,410	130,893	14,646	6,955	3,230	1,323	3,508	3
	(24.2%)	(13.2%)	(11.2%)	(1.5%)	(48.3%)	(34.2%)	(32.6%)	(3.6%)	(1.6%)	(0.8%)	(0.3%)	(0.9%)	(0.0%)
ネパール	91,770	12,720	9,547	3,438	501	70,942	45,246	4,169	2,075	1,001	471	622	0
	(5.5%)	(13.9%)	(11.5%)	(3.7%)	(0.5%)	(77.3%)	(49.3%)	(4.5%)	(2.5%)	(1.1%)	(0.5%)	(0.7%)	(0.0%)
インドネシア	51,337	4,759	3,261	2,976	32,480	5,291	5,002	5,830	2,953	1,462	140	1,265	1
	(3.1%)	(3.3%)	(2.4%)	(6.4%)	(8.5%)	(1.0%)	(9.7%)	(11.4%)	(5.8%)	(2.8%)	(0.3%)	(2.5%)	(0.0%)
ブラジル	135,455	1,071	705	49	129	263	211	133,943	63,738	18,078	1,077	51,050	0
	(8.2%)	(0.8%)	(0.5%)	(0.0%)	(0.1%)	(0.2%)	(0.2%)	(98.9%)	(47.1%)	(13.3%)	(0.8%)	(37.7%)	(0.0%)
ペルー	29,554	115	67	22	73	70	63	29,274	19,695	1,555	723	7,295	0
	(1.8%)	(0.4%)	(0.2%)	(0.3%)	(0.2%)	(0.2%)	(0.2%)	(99.1%)	(66.6%)	(5.3%)	(2.5%)	(24.7%)	(0.0%)
G7/8 + オーストラリア + ニュージーランド	81,003	47,481	25,518	1,904	60	2,719	2,106	28,814	15,081	12,810	239	684	25
	(4.9%)	(58.6%)	(32.7%)	(2.4%)	(0.1%)	(3.4%)	(2.6%)	(35.6%)	(18.8%)	(15.8%)	(0.3%)	(0.8%)	(0.0%)
うちアメリカ	34,454	21,346	10,445	96	38	733	524	12,218	6,474	5,351	93	300	23
	(12.1%)	(62.0%)	(50.3%)	(0.3%)	(0.1%)	(2.1%)	(1.5%)	(35.5%)	(18.8%)	(15.5%)	(0.3%)	(0.9%)	(0.1%)
うちイギリス	12,352	7,276	4,193	293	0	220	170	4,563	2,523	1,951	24	65	0
	(0.7%)	(52.9%)	(54.0%)	(0.4%)	(0.0%)	(1.8%)	(1.4%)	(38.9%)	(20.4%)	(15.8%)	(0.2%)	(0.5%)	(0.0%)
その他	201,156	56,086	43,031	12,551	34,814	44,849	40,753	52,849	29,384	13,835	1,786	7,844	7
	(12.1%)	(27.9%)	(21.4%)	(6.2%)	(17.3%)	(22.3%)	(20.3%)	(26.3%)	(14.6%)	(7.9%)	(0.5%)	(5.9%)	(0.0%)

注1：「」内は、外国人労働者数に対する当該国の在外労働者の割合。()内は、当該国の外国人労働者数に対する当該国の在外労働者の割合を示す。

注2：在留資格「特定活動」(2)は、ワーキング・ホリデー、外交官等に類する専任外国人労働者の合計。

注3：在留資格「特定活動」は、①専門的・技術的分野の在留資格に含む。

(8) 前掲注(4) 別添3『「外国人雇用状況」の届出状況表一覧』の別表1。

(2) 在留資格別

在留資格別にみると、「身分に基づく在留資格」⁽⁹⁾が 531,781 人で外国人労働者数全体の 32.1%を占め、次いで、「技能実習」が 383,978 人(同 23.1%)、「資格外活動(留学)」を含む「資格外活動」が 372,894 人(同 22.5%)、「専門的技術的分野の在留資格」⁽¹⁰⁾が 329,034 人(同 19.8%)となっている。

「技能実習」は、前年同期比で 75,489 人(24.5%)増加し、「専門的・技術的分野の在留資格」も前年同期比で 52,264 人(18.9%)増加している。

(3) 国籍別・在留資格別

国籍別・在留資格別にみると、中国では「専門的・技術的分野の在留資格」が 114,856 人で中国人労働者全体の 27.5%を占め、「身分に基づく在留資格」が 112,040 人(同 26.8%)、「技能実習」が 86,982 人(同 20.8%)、「資格外活動」が 99,510 人(同 23.8%)となっている。

ブラジルでは、「身分に基づく在留資格」が 133,943 人でブラジル人労働者全体の 98.9%を占めており、その内訳をみると「永住者」が 63,738 人(同 47.1%)と最も高い割合となっている。

ペルーでは、「身分に基づく在留資格」が 29,274 人でペルー人労働者全体の 99.1%を占めており、その内訳をみると「永住者」が 19,695 人(同 66.6%)と最も高い割合となっている。

フィリピンでは、「身分に基づく在留資格」が 125,197 人でフィリピン人労働者全体の 69.7%を占めており、その内訳をみると「永住者」が 73,572 人(同 40.9%)と最も高い割合となっている。

(9) 「身分に基づく在留資格」には、「永住者」、「日本人の配偶者等」、「永住者の配偶者等」、「定住者」が該当する。

(10) 「専門的・技術的分野の在留資格」には、「教授」、「芸術」、「宗教」、「報道」、「高度専門職 1 号・2 号」、「経営・管理」、「法律・会計業務」、「医療」、「研究」、「教育」、「技術・人文知識・国際業務」、「興行」、「介護」、「技能」、「特定技能」が該当する。

ベトナムでは、「技能実習」が 193,912 人でベトナム人労働者全体の 48.3%を占めており、次いで「資格外活動(留学)」が 137,410 人(同 34.2%)を占めている。

インドネシアでは、「技能実習」が 32,480 人でインドネシア人労働者全体の 63.3%を占めている。

また、ネパールでは「資格外活動(留学)」が 45,246 人でネパール人労働者全体の 49.3%を占めている。

(4) 産業別

産業別の割合をみると、「製造業」が 49,385 か所で外国人雇用事業所全体の 20.4%、「卸売業、小売業」が 42,255 か所(同 17.4%)、「宿泊業、飲食サービス業」が 34,345 か所(同 14.2%)、「建設業」が 25,991 か所(同 10.7%)の順となっている。

各産業の占める割合をみると、「製造業」は前年同期比で 1.0 ポイント減少し、「宿泊業、飲食サービス業」は同 0.3 ポイント減少。一方で、「卸売業、小売業」は前年同期比 0.4 ポイント増加、「建設業」は同 1.3 ポイント%増加となっている。

4 外国人労働者の変遷

外国人労働者の国籍、在留資格、就労する地域や業種には、その時々においてトレンドがあり、1990 年代から 2008 年のリーマンショックの頃にかけては、東海や北関東の製造業の工場で日系ブラジル人をはじめとする南米出身労働者が「身分に基づく在留資格」として増加し、2000 年頃からは、金属加工業、縫製業や地方の農業、漁業などの零細な業種において中国人研修・技能実習生が多数受け入れられた。2010 年代半ばになると、中国人に代わってベトナム人が多数、技能実習生として就労するようになった。また、「資格外活動(留学)」の許可を受けたベトナム人留学生在が飲食店やコンビニエンスストアの店員として勤務する姿を見かけることが多くなった。

これらの他、一定の知識や技能を要する業務に就く外国人労働者に認められている「技術・人文知識・国際業務」（技師、通訳人など）や「技能」（コックなど）などの在留資格をもって各国の労働者が就労している。

今後は、入管法改正による在留資格「特定技能」の新設に伴い、介護、建設、飲食店、各種製造業などの現場で外国人労働者が更に増えることが予想される⁽¹¹⁾。

第 2 節 外国人労働者の受入れを巡るこれまでの動き

1 日本政府の方針

日本政府は、1980 年代中頃までは、外国人労働者の受入れに消極的であったが、1980 年代後半、バブル経済の絶頂期において、人手不足が深刻な状況となり、外国人労働者を受け入れるべきか否かで、関連省庁で意見が交わされることとなった。1991 年 12 月、第 3 次臨時行政改革推進審議会で「開発途上国から来日する外国人が、一定の条件の下に日本人と同様の待遇を受けつつ、帰国後は本人の就業及び母国の経済社会開発に役立つ機能を習得できるような制度を創設すべきである」との答申がなされた。

その結果として誕生した技能実習制度には、4 つの原則として、①技術・技能分野の労働に限って外国人を受け入れること、②受入れ人数の総量規制を行うこと、③移民ではないので一定期間が経てば必ず母国へ帰すということ、④日本人の働き方を学び、母国へ帰って活躍するという国際貢献が目的ということとされ、外国人労働者の受入れは、飽くまでも国際貢献が目的であり、移民政策を目的としたものではないことが強調された⁽¹²⁾。

(11) 四方久寛「外国人労働者が直面する問題状況と抜本的制度の見直しの課題」『労働の科学』74 巻 4 号 10 頁（大原記念労働科学研究所、2019）。

(12) 柳澤共榮『『技能実習生』という外国人労働者たちは—』『正論』平成 31 年 2 月号 104 頁（産業経済新聞社、2019）。

日本政府は「移民は認めない」、「専門的・技術的職種の人材は受け入れるがいわゆる単純労働者は認めない」という政策を選択して、1990 年に改正入管法を施行し、それ以降、約 30 年にわたる日本の外国人労働者政策あるいは移民政策の基本構造となってきた⁽¹³⁾。

2017 年 6 月、日本政府が示した「未来投資戦略 2017—Society5.0 の実現に向けた改革」の中でも、第 4 次産業革命の推進やイノベーション創出のために高度外国人材の呼び込みが掲げられている一方で、外国人の受入れについては、「移民政策と誤解されないような仕組みや国民的なコンセンサス形成の在り方」を調査、検討していくとされている⁽¹⁴⁾。

2 日本における外国人労働者の始まり

(1) 1980 年代における動き

日本が実体として外国人労働者の受入れ国となったのはバブル経済絶頂期の 1980 年代後半のことであり、人手不足の労働集約的な産業・職種に外国人雇用が広がり、プラザ合意以降の円高を背景に興行ビザで入国する「じゃばゆきさん」や農村での嫁不足解消を狙った外国人花嫁が入国するようになった⁽¹⁵⁾。

外国人労働者が急速に国内に流入するに伴い、同時に不法就労外国人の増加が社会問題となってきた。定住の韓国・朝鮮・中国人等一定の在留資格と在留期間を有する外国人、難民、急増するその他の外国人労働者、というように、国内の外国人が多様化する中で旧入管法では対応することが困難となり、1989 年入管法が改正され、翌 90 年施行された。これにより、外国人の受入れ法制が整備され、今日の在留資格の原型ができあがった。

(2) 1990 年代以降の動き

(13) 萩原久美子「入管法改正と日本社会の狭間で—労働、ケア、シチズンシップ」『生活経済政策』2019.3 No.266 3 頁（生活経済政策研究所、2019）。

(14) 山田亮介「日本における移民・外国人労働者受け入れ政策の現状」『国士館大学 政治研究』平成 31 年 2 月第 10 号 129 頁（国士館大学政経学部附属政治研究所、2019）。

(15) 前掲注(13) 3 頁。

イ 外国人技能実習制度

人材不足が深刻さを増し、建設業、製造業、サービス業など特定分野の人材不足を補うために、「研修」という在留資格の省施行令基準を緩和し、実質的に単純労働を行う「研修生」が大量に生じるようになった。

こうして外国人技能実習制度が 1993 年にスタートした。1982 年に「外国人研修生」の在留資格が創設されていたが、この研修で一定水準以上の技術等を取得した外国人については、「研修 1 年＋技能実習 1 年（計 2 年間）」の在留を可能とする制度で、1997 年には計 3 年間に延長された。この技能実習は、当初、研修期間は「労働者」とは見なされず、労働関係法令の適用外とされた。最低賃金も時間外労働の規制や割増賃金も適用されない。そのため、多くの受入れ先企業で実質的な「低賃金労働者」と位置づけられ、さまざまな問題が生じるようになった。

そこで、2010 年に制度改正が行われ、労働関係法令が適用されない研修期間を原則 2 か月に短縮。2016 年には、外国人技能実習法が成立し、人権侵害などのケースに罰則が規定されるとともに、外国人技能実習制度を適正に実施するための要となる「外国人技能実習機構（認可法人）」が新たに設立された⁽¹⁶⁾。

技能実習法は、一つの在留資格についての単独立法としては、おそらく初めてのものである⁽¹⁷⁾。

ロ 日系人労働者

日本政府は、「専門・技術的分野の外国人労働者は受け入れ、単純労働者については受け入れない」という方針を維持しながらも、1990 年施行の改正入管法により、ブラジル、ペルーなどの「日系人」とその家族に対して、日本人の子又は孫であれば「日本人の配偶者等」として該当し

(16) 「守ろう！技能実習生の人権～外国人技能実習制度の適正な実施を～」『連合』2018.4 No.356 10 頁（日本労働組合総連合会、2018）。

(17) 旗手明「このままでいいのか！？外国人技能実習政策—技能実習制度を中心に—」『社会民主』2018.4 No.755 15 頁（社会民主党全国連合機関紙宣伝局、2018）。

ない場合（日系 3 世など）にも、「定住者」という就労可能な在留資格を認めて、南米日系人労働者が単純労働に従事できるようになった⁽¹⁸⁾。

これにより、1990 年代、日系人が急増、さらに 2004 年に製造業について労働者派遣が解禁され、外国人労働者の間接雇用が拡大し、雇用が不安定化してきた。特に日系人労働者については、製造業について労働者派遣が解禁される以前から、工場主から工場内勤務を請け負う業務請負の名目で工場内において労働者を派遣するいわゆる偽装請負が横行するなど日系人労働者は、間接雇用や有期雇用のために雇用が極めて不安定な状態に置かれていることが多かった⁽¹⁹⁾。

そんな中、2008 年秋にはリーマンショックに直撃され、派遣切りで仕事を失う日系人労働者が相次いだ。日本政府は内閣府に外国人支援のための「定住外国人施策推進室」を設けたが、一方で帰国支援金を支給することで日系人の帰国を促した。日系人労働者が景気の調整弁として使われることとなった⁽²⁰⁾。

3 小括

日本政府は、長年外国人の単純労働力を受け入れない方針を執ってきたが、1980 年代頃から日本は外国人労働者の単純労働力を用いなければ、その生産力や国際競争力を維持することができない状況になってきた。

そのため、日本政府は単純労働力の受入れではないとしつつも、在留資格の拡大（日系人の受入れ、技能実習制度など）によって実質的には外国人の単純労働力を受け入れてきた。その結果、外国人労働者は年々増加し、2019 年 10 月末現在、約 166 万人にのぼっているのが現状である。

(18) 前掲注(14) 129 頁。

(19) 前掲注(11) 11 頁。

(20) 石原進『『期限付き』で深まらぬ議論、その場しのぎでない共生策を』『エコノミスト』2019.1.22 34 頁（毎日新聞出版、2019）。

現在の日本国内の人手不足は深刻であり、外国人労働者に依存する傾向は、今後も続いていくことが予想される。

そうした中、国税においても外国人労働者、特に技能実習など単純労働に従事している者の課税関係について、国籍別、在留資格別等の現状を踏まえ、検討する必要があると考える。

第 2 章 入管法の概要

前章においては、外国人労働者に関する現状について述べてきた。本章では、外国人労働者が日本に在留する際の許可要件や手続、在留資格制度等について定めた入管法について概要を論ずることとする。

一般的に日本人を雇用する場合には、労働法などの一定のルールを守ればよいが、外国人を雇用する場合には、それに加えて入管法も考慮しなければならない、日本人を雇用する場合との一番の違いとなっている。

また、入管法の特徴として、法律のみならず、入管法に関する施行令、規則、省令、指針、命令、告示などを含めると膨大な範囲となり、容易に理解することができない⁽²¹⁾。

そこで、本論においては、在留資格制度、在留管理制度及び制度上の問題点等、後に論ずる課税関係を考察するに当たり、関連性が強いと思われる事項を中心に論ずることとしたい。

第 1 節 在留資格制度

入管法では、日本に入国しようとする外国人は、入管法に定める在留資格を有することの審査を受けなければならない、原則として、一定の在留資格をもって日本に在留するものとされている（入管法 2 の 2）。外国人労働者が、日本において就労する場合には、一定の在留資格が必要であり、在留資格と課税との関係を検討する上で重要なポイントである。

それでは、具体的に在留資格制度について論じることとする。

(21) 佐野誠「中小企業のはじめての外国人雇用」『先見労務管理』2019.5.25 49 頁（労働調査会、2019）。

1 在留資格の種類

在留資格は、大きく「活動資格」と「居住資格」とに分類することができる⁽²²⁾。

(1) 活動資格（入管法別表第一）

外国人が日本で行う活動に着目して分類された在留資格である。原則、就労活動ができる在留資格と、就労活動が認められない在留資格に分類される。

イ 就労可能な在留資格

- ① 外交、公用、教授、芸術、宗教、報道（入管法別表第一の一）
- ② 高度専門職、経営・管理、法律・会計業務、医療、研究、教育、技術・人文知識・国際業務、企業内転勤、介護、興行、技能、特定技能、技能実習（入管法別表第一の二）
- ③ 法務大臣が個々の外国人に与える許可により就労可能な在留資格である特定活動（入管法別表第一の五）

ロ 就労が許されない在留資格

- ① 文化活動、短期滞在（入管法別表第一の三）
- ② 留学、研修、家族滞在（入管法別表第一の四）

(2) 居住資格（入管法別表第二）

外国人の身分や地位に着目して分類された在留資格である。就労を目的とする在留資格ではないが、その活動内容に制限がないことから、就労活動に従事することも可能である。

- 永住者、日本人の配偶者等、永住者の配偶者等、定住者（入管法別表第二）

(22) 大西・楠テア「出入国管理と就労資格拡大」『法学教室』 May 2019 No.464 40-41 頁（有斐閣、2019）。

【在留資格一覧表】 (23)

身分・地位に基づく在留資格（活動制限なし）

在留資格	該当例
永住者	永住許可を受けた者
日本人の配偶者等	日本人の配偶者・実子・特別属子
永住者の配偶者等	永住者・特別永住者の配偶者、我が国で出生し引き続き在留している実子
定住者	日系3世、外国人配偶者の連れ子等

就労の可否は指定される活動によるもの

在留資格	該当例
特定活動	外交官等の家事使用人、ワーキングホリデー等

就労が認められない在留資格（※）

在留資格	該当例
文化活動	日本文化の研究者等
短期滞在	観光客、会議参加者等
留学	大学、専門学校、日本語学校等の学生
研修	研修生
家族滞在	就労資格等で在留する外国人の配偶者・子

就労が認められる在留資格（活動限あり）

在留資格	該当例
外交	外国政府の大使、公使等及びその家族
公用	外国政府等の公務に従事する者及びその家族
教授	大学教授等
芸術	作曲家、画家、作家等
宗教	外国の宗教団体から派遣される宣教師等
報道	外国の報道機関の記者、カメラマン等
高度専門職	ポイント制による高度人材
経営・管理	企業等の経営者、管理者等
法曹・会計業務	弁護士、公認会計士等
医療	医師、歯科医師、看護師等
研究	政府関係機関や企業等の研究者等
教育	高等学校、中学校等の専任教員等
技術・人文知識・国際業務	機械工学等の技術者等、通訳、デザイナー、語学講師等
企業内転勤	外国の事務所からの転勤者
介護	介護福祉士
興行	俳優、歌手、スポーツ選手等
技能	外国料理の調理師、スポーツ指導者等
特定技能（注1）	特定産業分野（注2）の各業務従事者
技能実習	技能実習生

（注1）平成31年4月1日から

（注2）介護、ビルクリーニング、素形材産業、産業機械製造業、電気・電子情報関係産業、建設、造船・船用工業、自動車整備、航空、宿泊、農業、漁業、飲食料品製造業、外食業（平成30年12月25日閣議決定）

(23) 法務省 HP「新たな外国人材の受け入れ及び共生社会実現に向けた取組」2 頁「在留資格一覧表」(<http://www.moj.go.jp/content/001293198.pdf>) (2020 年 6 月 17 日最終閲覧)。

2 外国人労働者との関連性があると思われる在留資格

在留資格の種類については、大まかな区分を前述したところであるが、各在留資格の詳細を網羅的に説明するには種類が多過ぎることから、本論では、後に論ずる課税関係を考察する上で必要と思われるものに絞って、いくつかの在留資格について詳細に説明することとする。

(1) 在留資格「高度専門職」⁽²⁴⁾

高度外国人材の活動内容を、「高度学術研究活動」、「高度専門・技術活動」、「高度経営・管理活動」の3つに分類し、それぞれの特性に応じて、「学歴」、「職歴」、「年収」などの項目ごとにポイントを設け、ポイントの合計が一定点数（70点）に達した場合に、出入国在留管理上の優遇措置を与えることにより、高度外国人材の我が国への受入れ促進を図ることを目的としている。就労の在留資格に関する要件（在留資格該当性・上陸許可基準適合性）を満たす者の中から高度外国人材を認定する仕組みとし、在留資格「高度専門職」が付与される。

(2) 在留資格「経営・管理」⁽²⁵⁾

外国人が我が国において、事業を起こし、その経営又は管理し、実質的に事業に参画していること、すなわち、事業の運営に関する重要事項の決定、事業の執行若しくは監査の業務に従事する活動を行っている場合には、在留資格「経営・管理」が付与される。

(3) 在留資格「技術・人文知識・国際業務」⁽²⁶⁾

日本の公私の機関との契約に基づいて行う理学、工学その他の自然科学の分野又は法律学、経済学、社会学その他の人文科学の分野に属する技術

(24) 出入国在留管理庁 HP「高度人材ポイント制とは？」（http://www.immi-moj.go.jp/newimmiact_3/system/index.html）（2020年6月17日最終閲覧）。

(25) 法務省 HP「在留資格『経営・管理』の基準の明確化」（http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyuukokukanri07_00052.html）（2020年6月17日最終閲覧）。

(26) 法務省 HP「『技術・人文知識・国際業務』の在留資格の明確化等について」（http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyukan_nyukan69.html）（2020年6月17日最終閲覧）。

や知識を要する業務など一定水準以上の技術や知識を要する業務で活動する場合に付与される。現場作業などの単純作業には従事できない。一般的に日本の大学を卒業した外国人が申請することが多い。

(4) 在留資格「企業内転勤」⁽²⁷⁾

日本に本店、支店その他の事業所のある公私の機関の海外にある事業所の職員が、日本にある事業所に期間を定めて転勤し、「技術・人文知識・国際業務」に該当する活動を行う場合に付与される在留資格で、海外にある親会社、関連会社（現地法人等）からの出向者等が対象となる。

(5) 在留資格「介護」⁽²⁸⁾

日本の公私の機関との契約に基づいて日本の介護福祉士の資格を有する者が介護又は介護の指導を行う業務に従事する場合に付与される在留資格。なお、介護分野における在留資格はその制度の趣旨や要件が異なる 4 パターンが存在し、極めて複雑な制度となっていることから後ほど整理して論ずる。

(6) 在留資格「技能」⁽²⁹⁾

日本の公私の機関との契約に基づいて行う産業上の特殊な分野に属する熟練した技能を要する業務に従事する場合に付与される。「産業上の特殊な分野」とは、外国に特有の産業分野のほか、日本の水準よりも外国の技能レベルが高い産業分野、日本において従事する技能者が少ない産業分野等が該当する。「熟練した技能」とは、個人が自己の経験の集積によって有することとなった技能が熟達の域にある能力を指す。基準省令において、具

(27) 法務省 HP「企業内転勤」
(http://www.moj.go.jp/ONLINE/IMMIGRATION/ZAIRYU_HENKO/shin_henko10_12.html) (2020 年 6 月 17 日最終閲覧)。

(28) 法務省 HP「介護」
(http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyuukokukanri07_00142.html)
(2020 年 6 月 17 日最終閲覧)。

(29) ACROSEED グループ『外国人実習・雇用実戦ガイド 第 2 版』 94 頁（第一法規出版、2019）。

体的に以下①～⑧の者が該当すると規定されており、各類型ごとに実務経験年数等の要件が定められている。

①調理人、製菓技術者、ソムリエ等、②外国様式の建築物の建築技能者、③外国に特有の製品の製造又は修理技術者、④毛皮、宝石加工技術者、ペルシャじゅうたん加工師、⑤動物調教師、⑥石油探査・地熱開発技術者、⑦航空機操業者、⑧スポーツ指導者

(7) 在留資格「技能実習」⁽³⁰⁾

イ 技能実習法

2017 年 11 月、外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護に関する法律（以下「技能実習法」という）が施行された。技能実習法は、在留資格の種類を規定した唯一の法律である。外国人の技能実習の適正な実施及び技能実習生の保護を図るため、技能実習に関し、基本理念を定め、国等の責務を明らかにするとともに、技能実習計画の認定及び監理団体の許可の制度を設け、これらに関する事務を行う外国人技能実習機構を設ける等の所要の措置を講ずることとされた。この制度に基づき技能実習を行う外国人に在留資格「技能実習」が付与されることとなる。

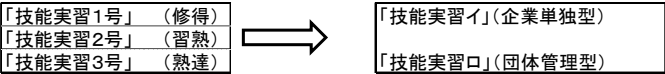
在留資格「技能実習」とは、日本で開発され培われた技能・技術・知識の開発途上国等への移転等を目的とし、1 年目から労働者として在留する外国人技能実習生に与えられる在留資格である。この在留資格の特徴は、技能実習生が労働基準法や最低賃金法等の労働関係法上の保護が受けられるよう、原則として雇用契約に基づいた技能等の修得をする活動を行うことを義務づけている。そのため、技能実習生にも労働基準法が適用され、最低賃金や残業代の支払、夜間の割増賃金などの規定が適用されることになる⁽³¹⁾。

(30) 法務省 HP「外国人技能実習制度について」3 頁。
(<http://www.moj.go.jp/content/001318235.pdf>) (2020 年 6 月 17 日最終閲覧)。
(31) 前掲注(29) 175 頁。

ハ 在留資格「技能実習」の種類

【在留資格「技能実習の分類」】⁽³²⁾

活動内容による分類	
「技能実習1号」	「講習による知識習得活動」及び「雇用契約に基づく技能等修得活動」
「技能実習2号」	「技能実習1号」の活動内容に従事し、技能等を修得した者がその技能等に習熟するため、雇用契約に基づき修得した技能等を要する業務に従事する活動
「技能実習3号」	優良な監理団体、実習実施者に限定した拡充措置
受入形態による分類	
「技能実習イ」	海外にある合併企業など事業場の関係を有する企業の社員を受け入れて行う活動(企業単独型)
「技能実習ロ」	商工会などの営利を目的としない団体の責任及び管理の下で行う活動(団体監理型)



「技能実習」は、在留資格が上図のとおり、細かく分かれている。

まず、活動内容による分類について説明する。

(イ) 在留資格「技能実習1号」

在留資格「技能実習1号」は、最初の1年間、指定職種・作業について「講習による知識修得活動」及び「雇用契約に基づく技能等修得活動」を行い、その終了時に技能検定基礎2級に合格するなど一定の技能等の修得が認められると「技能実習2号」の在留資格に移行できる。

(ロ) 在留資格「技能実習2号」

在留資格「技能実習2号」は、更に2年間、「技能実習1号」の活動内容に従事し、指定職種・作業の技能等を修得した者がその技能等に習熟するため、雇用契約に基づきこの技能等を要する業務に従事する活動を行い、その終了時に技能検定3級に合格するなど一定の技能等

(32) 前掲注(29) 176 頁。

の習熟が認められ、監理団体及び実習実施者が一定の条件を充たし優良であると認められた場合、「技能実習 3 号」の在留資格に移行できる。

(ハ) 在留資格「技能実習 3 号」

在留資格「技能実習 3 号」は、優良な監理団体・実習実施者に限定した拡充措置であり、「技能実習 2 号」の活動内容に従事し指定職種・作業の技能等を習熟した者がその技能等に熟達するため、更に 2 年間、雇用契約に基づき、この技能等を要する業務に従事する活動を行う。

なお、「技能実習 1 号」から「技能実習 3 号」終了時まで、通算で 5 年間の在留期間と長期間となり、母国とのつながりを適切に確保しておくため、「技能実習 2 号」における技能検定 3 級に合格後、母国へ一旦帰国（1 か月以上）することが「技能実習 3 号」になる要件となっている。

(ニ) 受入形態「イ 企業単独型」・「ロ 団体監理型」

次に受入形態による分類であるが、「技能実習」は受入形態により「イ 企業単独型」又は「ロ 団体監理型」に区分されており、「技能実習 1 号～3 号」それぞれが「イ 企業単独型」又は「ロ 団体監理型」へ分類されることになる。

企業単独型は、日本企業が契約に基づき海外企業の社員等を受け入れて実習を行うものであり、団体監理型は外国の送出機関から日本の非営利団体が受入当該団体の加入する企業の下で実習を行うものである。

技能実習制度の仕組み

※令和元年末時点



(8) 在留資格「研修」⁽³⁴⁾

外国人労働者の研修制度とは、18 歳以上の外国人を日本に受け入れ、日本での産業上の技術や技能、それに知識などを習得させ、本国で活用してもらうことにより、人材育成を通じた国際貢献を行うための制度であり、日本が経済発展の波に乗った 1960 年代にその基礎が出来上がったといわれている。

当時、多くの日本企業が海外進出を果たし、世界中に日本企業との合弁会社や現地法人が設立されたが、現地雇用の外国人従業員の研修が大きな課題となった。繊細な技術を必要とする製造業では、外国人従業員を日本に招へいし、自社の工場などを利用した上で必要な知識・技術・技能を直接教える必要があり、このような多くの企業の要望から外国人研修制度が発足した。当時はいわゆる「企業単独型」での受入れしか規定されていなかったが、1989 年改正法によって、海外に拠点を持たない中小企業においても中小企業団体、商工会議所等の受入れ団体を通じて、海外の送り出し機関と協定を締結した上で研修生を受け入れる、いわゆる「団体監理型」が可能となった。1993 年にはより実践的な技術や技能を習得させるために、受入機関との雇用関係の下に成立する技能実習制度が実施されることになった。しかし、実務研修については、実質的には外国人研修生を低賃金労働者として扱う不正の受入れが目立ち、様々な問題が起きたため、2017 年により技能実習法が施行され、さらなる大幅な改正が行われ、現在における、在留資格「研修」と「技能実習」のいずれかによる受入れが可能となっている。

「研修」の在留資格は、2010 年、「技能実習」の在留資格の創設に伴い、現在の在留資格「技能実習 1 号」に該当する活動が除かれ、実務研修を全く伴わない研修、国や地方公共団体等の資金により主として運営される事業として行われる公的研修等に限定されることになった⁽³⁵⁾。

(34) 前掲注(29) 168 頁。

(35) 法務省 HP「パッケージ型インフラの海外展開に係る在留資格『研修』における『非

そのため、「研修」の在留資格で日本に滞在する研修生は、原則として国内で就労することはできないので、国内企業から給与等を支払われることはないが、研修生の受入企業は来日・帰国の旅費のほか、国内滞在中の交通費、滞在中の生計に充てるため研修手当を支給できることとされており、入国出入国管理庁への資格認定証明書交付申請には、月額研修手当を記載することになっている。

(9) 在留資格「特定技能」⁽³⁶⁾

2019 年 4 月から施行されている改正入管法において、新たに追加された就労可能な在留資格であり、「特定技能 1 号」と「特定技能 2 号」がある。これらは、人材不足が予測される産業分野において、即戦力になる外国人労働者を確保するための方策の一環として導入されたが、2019 年中の特定技能の在留資格付与は 2019 年 12 月末時点で 1,621 人に留まっている⁽³⁷⁾。日本政府は 19 年度の見通しを「最大 4 万 7 千人」としていたが大きく下回った。原因としては、資格取得に必要な試験の実施が少なかったり、入国に必要な手続が面倒なため、受入れ先が準備に手間取ったことなどが影響したものと思われる⁽³⁸⁾。

しかしながら、在留資格「特定技能 1 号」は、「技能実習 2 号」の修了者から「特定技能 1 号」への移行時の試験が免除されることから、今後多くの技能実習生が特定技能へと移行し、そのまま継続して日本において雇用されることが予想されている⁽³⁹⁾。

イ 在留資格「特定技能 1 号」⁽⁴⁰⁾

実務研修』の範囲の明確化について」によると、「非実務研修」の事例として、試作品の製造、模擬訓練、見学、マンツーマン指導などが該当するとのこと (http://www.moj.go.jp/nyuukokukanri07_00053.html) (2020 年 5 月 13 日最終閲覧)。

(36) 前掲注(23) 6 頁。

(37) 日本経済新聞電子版「特定技能で 1621 人が在留 昨年 12 月末時点、入管庁」(<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO55391550X00C20A2EA3000/>) (2020 年 5 月 13 日最終閲覧)。

(38) 朝日新聞「特定技能は低調」2020 年 2 月 1 日朝刊。

(39) 前掲注(29) 9 頁。

(40) 前掲注(29) 206 頁。

「特定技能 1 号」で在留する外国人に対しては、相当程度の知識又は経験を必要とする技能が求められている。これは、相当期間の実務経験等を要する技能をいい、特段の育成・訓練を受けることなく直ちに一定程度の業務を遂行できる水準のものである。

また、ある程度日常会話ができ、生活に支障がない程度の日本語能力が求められており、日本語能力水準が一定の試験等により確認されることになっている。

ロ 在留資格「特定技能 2 号」⁽⁴¹⁾

「特定技能 2 号」で在留する外国人に対しては、熟練した技能が求められている。これは、長年の実務経験等により身につけた熟達した技能をいい、現行の専門的・技術的分野の在留資格を有する外国人と同等又はそれ以上の高い専門性・技能を要する技能であって、自らの判断により高度に専門的・技術的な業務を遂行できる水準のものをいう。現場においては、現場監督として従事できる程度の外国人が該当することになる。

(10) 在留資格「特定活動」⁽⁴²⁾

「特定活動」は既存の在留資格には分類できない活動を行おうとする外国人を受け入れるために設けられた在留資格である。「特定活動」の在留資格で滞在する外国人が行うことができる活動には、法務大臣があらかじめ告示をもって定める活動とそれ以外の活動が存在する。特定活動告示に基づく特定活動には、ワーキングホリデー、インターンシップ、サマージョブ、アマチュアスポーツ選手としての活動等がある。告示外特定活動は、告示に定められていないものの法務大臣が個々の外国人に対し指定することが適当と認めた場合に付与されるもので、先例としては、就職内定者及びその家族の継続在留活動や人身取引等被害者の在留活動などがある。

また、2020年東京オリンピックパラリンピック競技大会関連の建設需要

(41) 前掲注(29) 214 頁。

(42) 前掲注(29) 142-143 頁。

に対応するため、緊急かつ時限的な措置として即戦力となる外国人労働者の受入れを「特定活動」として実施した⁽⁴³⁾。

イ ワーキングホリデー⁽⁴⁴⁾

「ワーキングホリデー」とは、二つの国・地域間での取決め等に基づき、それぞれの国・地域が、相手国・地域の青少年に対して自国・地域の文化や一般的な生活様式を理解する機会を提供するため、一定の機関の休暇を過ごす活動とその間の滞在費を補うための就労を相互に認める制度である。

ロ サマージョブ⁽⁴⁵⁾

「サマージョブ」とは、外国の大学生が学業の遂行及び将来の修業に資するものとして、夏季休暇等を利用して日本の企業等の業務に従事する活動をいう。現在では、優秀な外国人留学生に自社の業務を体験してもらい、就職活動時の参考にしてもらう企業が増えている。

ハ インターンシップ⁽⁴⁶⁾

「インターンシップ」とは、外国の大学生が一定期間日本企業などで働き、自分の将来に関連のある就業体験を行う制度のことをいう。外国の大学生を日本企業が受け入れる場合、有償であれば「特定活動」となり、報酬を受けない場合には、滞在期間が 90 日を超える場合には「文化活動」、滞在期間が 90 日を超えない場合には「短期滞在」の在留資格となる。

また、ここでいう「報酬」とは、インターンシップの活動を行う学生に対し、就労の対価として受入機関から支払われる金銭を指し、具体的

(43) 国土交通省 HP「建設分野における外国人材の活用に係る緊急措置（関係閣僚会議とりまとめ）（平成 26 年 4 月 4 日）」

(https://www.milt.go.jp/totikensangyo/const/totikensangyo_tk2_000084.html)

(2020 年 6 月 30 日最終閲覧)。

(44) 一般社団法人日本ワーキング・ホリデー協会 HP (<https://www.jawhm.or.jp/>) (最終閲覧 2020 年 6 月 18 日)。

(45) 前掲注(29) 150 頁。

(46) 前掲注(29) 148-149 頁。

には、日額単価に勤務日数を乗じた額の金銭が支払われた場合などが該当する。これは支給される手当の個々の内容により判断されるが、報酬額等についての制限は設けられていない。さらに、その学生が日本企業において一般社員と同様の業務に従事するなど生産活動に直接従事し、企業と学生の間に使用従属関係が認められるようなケースでは、労働関係法令が適用されることがある。

(11) 在留資格「留学」⁽⁴⁷⁾

日本の大学、短期大学、高等学校、専修学校等の学生が教育を受ける活動としての在留資格。このままの在留資格では、就労不可であるが、「資格外活動」として法務大臣の許可を受けることで、週 28 時間まで就労することが可能である⁽⁴⁸⁾。

最近、こうした留学生を巡り、次のような報道⁽⁴⁹⁾があった。

都内の大学において、多数の留学生が所在不明になっていることが発覚した。これに伴い、文部科学省は留学生の在籍管理の徹底を大学に求め、不法残留や不法就労の増加に歯止めをかける姿勢を強く打ち出すことになり、今後、大学から毎月、所在不明や退学、除籍になった留学生数を文科省に報告を求め、指導後も改善しない場合、文科省は「在籍管理非適正大学」として法務省に通告する。法務省は改善するまでの間、新規に入る学生への「留学」の在留資格の付与を停止するとのことである。これにより今後就労目的で安易に留学する者が減少してくると思われる。

3 在留資格の問題点等

(1) 労働を目的としない在留資格の者による労働力

(47) 法務省 HP「留学」

(http://www.moj.go.jp/ONLINE/IMMIGRATION/ZAIRYU_NINTEI/zairyu_ninteil0_17.html) (2020 年 6 月 30 日最終閲覧)。

(48) 出入国管理庁 HP「資格外活動の許可」

(<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/zairyu/shikakugai.html>) (2020 年 6 月 30 日最終閲覧)。

(49) 日本経済新聞「留学生受け入れ停止指導」2019 年 6 月 11 日夕刊。

日本の外国人労働者の特徴として、労働者として受け入れた者でない者が労働力化していることがあげられる。2019 年 10 月末現在の 1,658,804 人のうちでも、「身分に基づく在留資格」で受け入れられた日系人等が 531,781 人、留学生のアルバイト等が多くを占める「資格外活動」は 372,894 人で、この二つのカテゴリーだけで 904,675 人（54.5%）と 6 割近くを占めてしまう。

外国人労働者に占める労働を目的としない者の割合に変化はあまり起きていない。2008 年でも 63.1%であって（身分に基づく在留資格＋資格外活動）、それぞれの年度を見ても大きな変化はない。労働者になるための訓練を受けに来た者として解釈されている「技能実習生」を加えれば、いずれの年度も 8 割以上が労働目的の外国人以外が労働者化していることになる⁽⁵⁰⁾。

このように労働者として受け入れたのではない者の労働者化で必要労働力が確保されるあり方は、バックドアとか、サイドドアからの労働力の受入れと評価されることも多い。

（2）在留資格「技術・人文知識・国際業務」の濫用

「技術」、「人文知識」、「国際業務」はこれらの在留資格が創設された時と比べると、近年、急速に新たな職種が加えられたこともあり、積極的に活用されている。

他方、これら三つの在留資格は近時一つのカテゴリーにまとめられ、その濫用が問題となっている。これまで転職が可能な外国人労働者は、高度な専門性を持った者か、「身分に基づく在留資格」の多くを占める日系人しかいなかった。しかし、長期的な労働力不足が顕著化してきた中で、「技術・人文知識・国際業務」の在留資格の職務内容が広がってきた。企業が正社員で雇用する際に「技術・人文知識・国際業務」の在留資格は活用されて

(50) 丹野清人「日本の入管法改正の問題点—外国人の受け入れを考えるに当たって何が抜け落ちているのか」『労働法律旬報』2019.3 月上旬号 No.1931 6・7 頁（旬報社、2019）。

いるが、企業の中で外国人労働者が就いている実態を考えると、出入国在留管理庁は、事実上、職務内容はほとんど問題視されておらず、それよりも雇用契約上の安定的な位置付け（一定額の毎月の給与と健康保険・年金への加入等）がされているかどうかのポイントになっているようである。

上記のことを表しているのが、外国人労働者の所属機関が、出入国在留管理庁へ在留資格認定証明書交付申請をする際のカテゴリー分けである⁽⁵¹⁾。次のとおり、カテゴリー 1 から 4 まであり、それぞれのカテゴリーごとに提出書類が異なっている。

各カテゴリーに該当する企業・団体等の区分は次のとおり。

【カテゴリー 1】

- ・日本の証券取引所に上場している企業
- ・保険業を営む相互会社
- ・日本又は外国の国・地方公共団体
- ・独立行政法人
- ・特殊法人・認可法人
- ・日本の国・地方公共団体の公益法人
- ・法人税法別表第 1 に掲げる公共法人
- ・高度専門職
- ・一定の条件を満たす企業等

【カテゴリー 2】

前年分の給与所得の源泉徴収票等の法定調書合計表中、給与所得の源泉徴収票合計表の源泉徴収税額が 1 千万円以上ある団体・個人

【カテゴリー 3】

節年分の職員の給与所得の源泉徴収票等の法定調書合計表が提出された団体・個人(カテゴリー 2 を除く)

(51) 法務省 HP「在留資格認定証明書交付申請 技術・人文知識・国際業務」
(http://www.moi.go.jp/nyuukokukanri/kouhou/nyuukokukanri07_00089.html)
(2020 年 5 月 1 日最終閲覧)。

【カテゴリ 4】

いずれにも該当しない団体・個人

中小企業及び個人が多く所属するカテゴリ 3 及び 4 に所属する機関では、大企業等が所属する 1 及び 2 で必要としない詳細な証明書類まで提出を求められており、財務的により安定した機関の申請を優先しようとする姿勢が見て取れる。

また、税務的に注目すべき点として、カテゴリ 2 及び 3 においては、分類基準に「前年分の給与所得の源泉徴収票等の法定調書合計表」を用いており、提出書類として「前年分の職員の給与所得の源泉徴収票等の法定調書台計表(受付印のあるものの写し)」を求めている。

(3) 「技能実習」を巡る問題

外国人研修制度は、実質的には 1950 年代後半からスタートしており、81 年には「留学」の枝番ともいえる在留資格「4-1-6 の 2」として明確にされた。その後、90 年に「研修」という在留資格となり、93 年には「研修」に接ぎ木される形で、在留資格「特定活動」の一つとして技能実習がスタートした。当初は、研修 1 年 + 技能実習 1 年 = 2 年というものであったが、97 年に技能実習が 2 年とされ、計 3 年間の制度として定着した。

制度が拡大する中、さまざまな人権侵害が明らかとなり、国内ばかりでなく国際的にも指摘されるようになった。国連の自由権規約委員会・女性差別撤廃委員会・人種差別撤廃委員会などから、また国連人権理事会の UPR 審査⁽⁵²⁾などからの指摘もあった⁽⁵³⁾。

厚生労働省は、全国の労働局や労働基準監督署が、平成 29 年に技能実習生の実習実施者（受入れ企業）に対して行った監督指導や送検等の状況をまとめた。監督指導を実施した 5,966 事業場のうち 7 割に当たる 4,226 事業場で労働基準関係法令違反が認められた。主な違反事項は、「労働時間」

(52) UPR (Universal Periodical Review = 普遍的・定期的審査) は、2006 年国連人権理事会の創設に伴い新たに作られた制度。

(53) 前掲注(17) 14 頁。

26.2%、「使用する機会に対して講ずべき措置などの安全基準」19.7%、「割増賃金の支払」15.8%、の順に多かった。技能実習生からの申告件数は 89 件であった。重大・悪質な労働基準関係法令違反が認められた事案として労働基準監督機関が送検した件数は、34 件である。調査では、監督・申告・送検それぞれの指導・捜査事例も計 8 件紹介されている。

(4) 介護分野における在留資格

労働力不足が深刻化する中、介護分野では、在留資格「特定活動」としての EPA（経済連携協定）による受入れ、在留資格「介護」による国家資格取得者の受入れ、在留資格「技能実習」の介護職種としての受入れと、目的を異にする複数の受入れ方が併行し、その間に政策的整合性が取られていない。

包括的な外国人労働者政策の中で位置づけられることがなく、人手不足の分野においてさみだれ的に実施されている⁽⁵⁴⁾。

(5) 在留資格の活動要件

在留資格の活動要件をめぐる最高裁の判例⁽⁵⁵⁾があるので、本論の今後の展開のため、参考に触れておくこととする。

在留資格の種類は、入管法別表に掲げられているが、別表第 1 は「日本において行うことができる活動」が示されており、別表第 2 は「日本において有する身分又は地位」との関係で在留資格が定められている。

本裁判は、別表第 2 に係る「日本人の配偶者等」の在留資格に関して、在留資格「日本人の配偶者等」該当性の要件として日本人の配偶者としての活動をする者であること（活動要件）を必要とするかどうかが争点となった事案である。

活動要件必要説は、全ての在留資格について、それに対応する活動を行う者であることを在留資格取得の要件とする見解であり、「日本人の配偶者

(54) 旗手明「外国人労働者政策の現在 - 技能実習制度を中心として」『福音と世界』2018.6 20 頁（新教出版社、2018）。

(55) 最一小判平成 14 年 10 月 17 日民集 56 巻 8 号 1823 頁。

等」の在留資格については、外国人は日本人と法律上有効な婚姻関係にあることだけでは足りず、当該外国人が日本において行おうとする活動が配偶者としての身分に基づく活動に該当することを必要とするものである。

本裁判、他の多くの判例及び入管事務においても活動要件必要説が採用されており、日本人と外国人との婚姻関係が回復し難いまでに破綻し、その実体を失って形骸化しているような場合には、当該外国人はもはや社会通念上日本人の配偶者としての活動を行う余地があるものとはいえないとして、「日本人の配偶者等」として該当しないとしたものである。

一方、活動要件必要説に対して、活動要件不要説が存在し、入管法の別表第 2 にある身分又は地位に基づく在留資格に関して、当該身分又は地位にあること以外に何ら条件を付加しておらず、当該身分又は地位にある者の活動というものには実質的な意味はないとして、当該身分又は地位を有していれば在留資格該当性を認めることができるとする見解である。

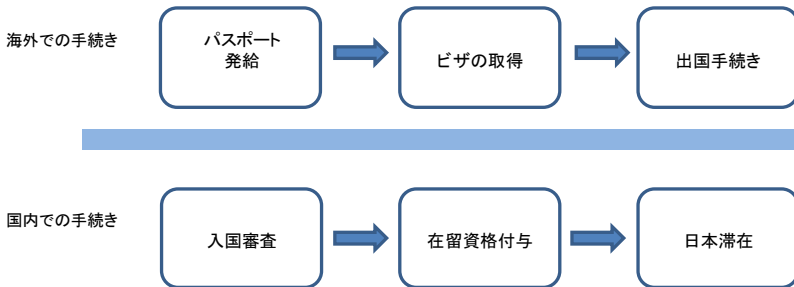
同見解によると、日本人との婚姻関係が正常な状態でない外国人であっても、離婚手続等によって婚姻関係が解消されない限り、その者の「日本人の配偶者」該当性は肯定される⁽⁵⁶⁾。

「日本人の配偶者等」という在留資格は、後に論ずる租税条約とは直接関係はないが、在留資格の考え方として、活動要件必要説を採るとする判例が示されていることは、在留資格に関連することを取り扱う上で興味深い判例である。

第 2 節 在留管理制度

1 入国手続

(56) 青野洋士「判批」ジュリスト 最高裁 時の判例 I 142-144 頁 (有斐閣、2003)。

【外国人の入国手続】⁽⁵⁷⁾(1) 査証（ビザ）⁽⁵⁸⁾

日本国内に上陸しようとする外国人は、原則として有効な旅券を所持していることのほかに、所持する旅券に日本国領事館等が発給した有効な「査証（ビザ）」を所持していなければならない⁽⁵⁹⁾。

一方、「在留資格」は入国した外国人が日本に滞在するために必要なものである。出入国在留管理庁から「在留資格」として許可された活動を日本国内で行うことが可能である。

つまり、日本に入国するまでは「査証（ビザ）」、入国してからは「在留資格」により外国人を管理することになる。

(2) 在留資格認定証明書交付申請手続⁽⁶⁰⁾

入管法は、外国人が「短期滞在」以外の在留資格で我が国に上陸しようとする場合には、申請に基づき法務大臣があらかじめ在留資格に関する上陸条件の適合性を審査し、その結果、当該条件に適合する場合にその旨の証明書を交付できることを定めている。交付される文書を在留資格認定証

(57) 出入国在留管理庁 HP を参照し執筆者が作成した。

(58) 出入国在留管理庁 HP 「1 査証（ビザ）」 (<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/kanri/visa.html>) (2020 年 3 月 6 日最終閲覧)。

(59) 観光、商用、親族訪問等 90 日以内の滞在で報酬を得る活動をしないう短期滞在の場合、査証（ビザ）は、中国、ロシア、フィリピン、ベトナム等を除き、原則不要。

(60) 出入国在留管理庁 HP 「2 在留資格認定証明書」 (<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/kanri/visa.html>) (2020 年 3 月 6 日最終閲覧)。

明書といい、この制度は、入国審査手続の簡易・迅速化と効率化を図ることを目的としている。

在留資格認定証明書は、我が国に上陸しようとする外国人が、我が国において行おうとする活動が上陸のための条件（在留資格該当性・上陸基準適合性の要件）に適合しているかどうかについて法務大臣が事前に審査を行い、この条件に適合すると認められる場合に交付されるものである。なお、その外国人が我が国で行おうとする活動に在留資格該当性・上陸基準適合性が認められる場合でも、その外国人が上陸拒否事由に該当するなど他の上陸条件に適合しないことが判明したときは、在留資格認定証明書は交付されない。

（３）上陸審査手続（入管法６）⁽⁶¹⁾

我が国に上陸しようとする外国人は、原則として法務省令に定められている出入国港において入国審査官の上陸審査を受けなければならない。

入国審査官の行う上陸審査は、不法入国者、上陸拒否事由該当者、入国目的に疑義のある者等、我が国にとって好ましからざる外国人の上陸を阻止し、公正な入国管理を行うために不可欠なものである。

我が国に上陸しようとする外国人は、上陸審査を受け、旅券に上陸許可の証印をうけることによって初めて合法的に上陸することができる。上陸審査を受けない外国人は、合法的に上陸することができず、許可を受けないまま上陸すれば、不法入国又は不法上陸に該当し、退去強制の対象となるほか、刑事罰の対象となる。

次に外国人が上陸を認められるためには、入管法では、外国人が上陸を希望する場合に以下の５つの満たすべき条件を定めている。

- ① 有効な旅券及び日本国領事館等が発給した有効な査証を所持していること

(61) 出入国在留管理庁 HP「入国・帰国手続＜外国人の上陸手続（入管法第６条）＞」（<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/kanri/zyouriku.html>）（2020 年 2 月 6 日最終閲覧）。

- ② 申請に係る活動が偽りのものでないこと
- ③ 我が国で行おうとする活動が、入管法に定める在留資格のいずれかに該当すること、また、上陸許可基準のある在留資格については、その基準に適合すること
- ④ 滞在予定期間が在留期間を定めた施行規則の規定に適合すること
- ⑤ 入管法 5 条に定める上陸拒否事由に該当しないこと

上陸の申請は、出入国港において法務省令で定める手続により行われなければならない。また、上陸の申請をしようとする外国人は、法令により提供が免除されている場合を除き、入国審査官に対し、個人識別情報（指紋及び顔写真）の提供を行わなければならない。

入国審査官による審査の結果、上陸のための条件に適合していると認められなかった場合には、特別審理官に引き渡され、口頭審理を受けることになる。また、法令により提供が免除されていない外国人が個人識別情報の提供を拒否した場合も同様である。

口頭審理の結果、特別審理官により上陸の条件に適合すると認定された外国人には、直ちに上陸が許可されるが、上陸のための条件に適合しないと認定された外国人は、特別審理官の認定に服するかあるいは異議を申し出るかを選択することができ、認定に服した場合には日本からの退去を命じられる。また、意義を申し出る場合には認定後 3 日以内に法務大臣に異議の申出を行うことができる。

法務大臣は、特別審理官により上陸条件に適合しないと認定された外国人からの異議の申出があったときは、その異議の申出に理由があるかどうか、すなわち、外国人が上陸条件に適合しているかどうかを裁決する。裁決の結果、「理由あり」とされた場合には直ちに上陸を許可されるが、「理由なし」とされた場合には日本からの退去を命じられ、退去命令を受けた外国人が遅滞なく日本から退去しない場合には、退去強制手続が執られる。

なお、法務大臣は、意義の申出に「理由がない」と認めた場合でも、特別に上陸を許可すべき事情があると認められるときは、その外国人の上陸を特別に許可（いわゆる上陸特別許可）できることになっている。

このように、我が国における外国人の上陸審査手続は、外国人が上陸のための条件に適合することを自ら十分に主張・立証する機会が与えられている。

2 不法就労⁽⁶²⁾

（1）不法就労のケース

就労を認められていない在留資格の外国人が就労した場合や、就労を認められている場合でも許可なく資格外の上陸活動を行ったときには不法就労となる（入管法 19①）。また、そもそも査証や在留資格を受けないで不法入国して就労する場合も不法就労となる。典型的には、入国時には査証が必要ない「短期滞在」などの在留資格で入国し、そのまま在留期限が切れても日本で就労し続けるというパターンが多い。不法就労外国人は単に出入国管理の秩序を乱すのみならず、労働市場にも悪影響を及ぼすため、不法就労を防ぐことも出入国管理の重要な役割の一つとされている⁽⁶³⁾。

（2）不法就労助長罪

不法就労が発覚した場合、外国人は退去強制の対象となる。他方において、安い労働力として不法就労の外国人を利用した雇用主が責任は追及されずに利益のみを得るということではバランスを欠くことから、1989 年の入管法改正により、雇用主の刑事責任を問う「不法就労助長罪」が新設された。意図的に不法就労させた場合はもちろんのこと、外国人が不法就労していることを雇主が知らなかったとしても処罰は免れない。

（3）在留資格及び在留期限の確認

(62) 前掲注(22) 41 頁。

(63) 所得税法では、不法就労であるか否かにより課税関係に影響はない。不法就労による所得でも課税される。金子宏『租税法 [23 版]』 196 頁（弘文堂、2019）。

外国人を雇用する雇主からすると、その外国人が就労資格を持つのか、またどのような就労活動に従事することが認められているのかを判断するのは難しい。原則、雇主が外国人労働者本人に確認を求めることになるが、より確実に確認する方法として就労資格証明書がある。就労資格証明書とは、ある業務について働くことができる在留資格を有していることを証明する書類になる。

3 在留審査手続

(1) 在留資格の変更手続（入管法 20）⁽⁶⁴⁾

在留資格を有する外国人が在留目的を変更して別の在留資格に該当する活動を行おうとする場合に、法務大臣に対して在留資格の変更許可申請を行い、従来有していた在留資格を新しい在留資格に変更するために許可を受ける必要がある。

この手続により、我が国に在留する外国人は、現に有している在留資格の下では行うことができない他の在留資格に変更するために許可を受けることができる。

(2) 在留期間の更新（入管法 21）⁽⁶⁵⁾

入管法では、法務大臣が我が国に在留する外国人の在留を引き続き認めることが適当と判断した場合に、在留期間を更新してその在留の継続が可能となる手続を定めている。

在留期間の更新を受けようとする外国人は法務省令で定める手続により、法務大臣に対し在留期間の更新許可申請をしなくてはならない⁽⁶⁶⁾。

(64) 出入国在留管理庁 HP「在留資格の変更（入管法第 20 条）」(<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/zairyuu/henkou.html>)（2020 年 2 月 6 日最終閲覧）。

(65) 出入国在留管理庁 HP「在留期間の更新（入管法第 21 条）」(<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/zairyuu/koushin.html>)（2020 年 2 月 6 日最終閲覧）。

(66) 法務省 HP「在留資格の変更、在留期間の更新許可のガイドライン」(<http://www.moj.go.jp/content/001313775.pdf>)（2020 年 5 月 1 日最終閲覧）。
在留資格の変更及び在留期間の更新は、入管法により法務大臣が適当と認めるに足りる相当の理由があるときに限り許可することとされている。その相当の理由があるか

(3) 再入国許可 (入管法 26) ⁽⁶⁷⁾

再入国許可とは、我が国に在留する外国人が一時的に出国し再び我が国に入国しようとする場合に、入国・上陸手続を簡略化するために法務大臣が出国を先立って与える許可である。

我が国に在留する外国人が再入国許可を受けずに出国した場合には、その外国人が有していた在留資格及び在留期間は消滅してしまうので、再び我が国に入国しようとする場合には、その入国に先立って新たに査証を取得した上で、上陸申請を行い上陸審査手続を経て上陸許可を受けることとなる。

これに対し、再入国許可を受けた外国人は、再入国時の上陸申請に当たり、通常必要とされる査証が免除され、上陸後は従前の在留資格及び在留期間が継続しているものとみなされる。

再入国許可には、1 回限り有効のものと有効期間内であれば何回でも使用できる数次有効のものの 2 種類があり、その有効期間は、現に有する在留期間の範囲内で、5 年間 (特別永住者 6 年間) を最長として決定される。

また、海外で病気その他のやむを得ない理由により再入国の期限内に日本に帰国できない場合には、その国にある在外公館に出頭し、再入国許可の有効期間の延長を受けることができる。

再入国許可の有効期間は、現に有する在留期間の範囲内で、5 年 (特別永住者は 6 年) を超えない期間となる。

(4) みなし再入国許可 (入管法 26 の 2) ⁽⁶⁸⁾

否かの判断を行うためにガイドラインが公表されており、それによると、在留資格該当性及び上陸許可基準については、原則として適合していることが求められ、その他適当と認める相当の理由の項目の中に、「納税義務を履行していること」という項目があり、納税の義務がある外国人の場合には当該納税義務を履行していることが変更や更新の要件として求められている。

(67) 出入国在留管理庁 HP「在留期間の再入国許可 (入管法第 26 条)」(<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/zairyuu/sainyuukoku.html>) (2020 年 2 月 6 日最終閲覧)。

(68) 前掲注(67)。

みなし再入国許可とは、我が国に在留資格をもって在留する外国人で有効な旅券を所持している者のうち、3 か月以下の在留期間を決定された者及び「短期滞在」の在留資格をもって在留する者以外の者が、出国の日から 1 年以内に再入国する場合には、原則として通常の再入国許可の取得を不要とする制度である。

みなし再入国許可により出国しようとする場合は、有効な旅券（中長期在留者は旅券及び在留カード）を所持し、出国時に入国審査官に対して、みなし再入国許可による出国を希望する旨の意図を表明する必要がある。具体的には、再入国出国記録（再入国 ED カード）に一時的な出国であり、再入国する予定である旨のチェック欄があるので、同欄にチェックし、入国審査官に提示するとともに、みなし再入国許可による出国を希望する旨を伝えれば、完了である。

みなし再入国許可の有効期間は、出国の日から 1 年間（特別永住者は 2 年）、また在留期限が出国の日から 1 年を経過する前に到来する場合にはその在留期限までとなる。

頻繁に出入国を繰り返すビジネスマンは、ほとんど「みなし再入国許可」の制度を利用しているが、「再入国許可」と異なり、有効期間を海外で延長することができない。

4 外国人登録法の廃止と在留カードの導入

2009 年 7 月 15 日に交付された改正入管法により、2012 年 7 月 9 日から、適法な在留資格をもって日本に中長期間在留する外国人（以下「中長期在留者」という）を対象として、法務大臣が必要な情報を継続的に把握する新たな在留管理制度が施行された。これに伴い外国人登録法は廃止された。

新たな在留管理制度は、従来の入管法と外国人登録法に基づいて行っていた二次的な在留管理の制度を改め、中長期在留者について、法務大臣がその在留状況を一元的かつ継続的に把握できるようにする制度である。

(1) 対象者⁽⁶⁹⁾

新たな在留管理制度の対象となる中長期在留者は、次の①～⑥までのいずれにも当てはまらない者をいう。この制度の対象者は、例えば、日本人と結婚している人、日系人、企業等に勤務している人、留学生や永住者などである。旅行者や外交官などは対象にはならない。

- ① 「3 月」以下の在留資格が決定された人
- ② 「短期滞在」の在留資格が決定された人
- ③ 「外交」又は「公用」の在留資格が決定された人
- ④ 「特定活動」の在留資格が決定された、台北駐日経済文化代表等若しくは駐日パレスチナ総代表部の職員又はその家族
- ⑤ 特別永住者
- ⑥ 在留資格を有しない人

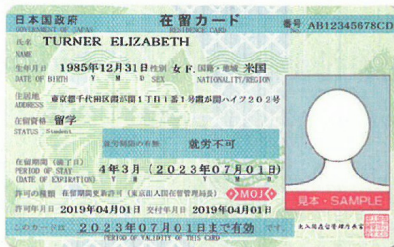
(2) 制度の内容⁽⁷⁰⁾

中長期在留者を対象として、①上陸許可、在留期間の更新許可、在留資格の変更許可等に伴って在留カードが交付されるほか、②中長期在留者本人から法務大臣への在留状況に係る変更届出、③勤務先等の所属機関から法務大臣への情報提供などにより、法務大臣が当該外国人の在留状況をこれまでより正確かつ継続的に把握することができるようになった。

(69) 法務省 HP「法務省だより あかれんが Vol.39 新しい在留管理制度について」(<http://www.moj.go.jp/KANBOU/KOHOSHI/no39/2.html#report03>) (2020 年 6 月 30 日最終閲覧)。

(70) 前掲注(69)。

【在留カード】(71)



在留カード表面



在留カード裏面

(3) 「在留カード」と「マイナンバーカード」

2012 年 7 月に施行された「住民基本台帳法の一部を改正する法律」により、外国人住民に対しても住民票が作成されることになった。

また、2016 年 1 月から、社会保障、税、災害対策の行政手続に個人番号が用いられることとなり、外国人住民に対してもマイナンバーカードを交付することとなった。

これにより、3 か月以上日本国内に在留することとなる外国人については、「在留カード」とともに、「マイナンバーカード」も交付されることになっている⁽⁷²⁾。

日本政府は、今後、「在留カード」の偽造防止及び「マイナンバーカード」の新たな活用策として、「在留カード」と「マイナンバーカード」の一体化を検討している⁽⁷³⁾。

(71) 出入国在留管理庁 HP「在留カード」(<http://www.immi-moj.go.jp/tetuduki/zairyukanri/whatzairyu.html>) (2020 年 6 月 30 日最終閲覧)。

(72) 総務省 HP「外国人住民に係る住民基本台帳制度」(https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_gyousei/e-gyousei/zairyu/index.html) (2020 年 6 月 30 日最終閲覧)。

(73) 読売新聞「マイナンバー 在留カードと一体化」2019 年 12 月 15 日夕刊。

第 3 章 労働法の概要

一般的に外国人労働者は、日本国内に生活基盤を有していないこと、日本語や日本の労働慣行に精通していないことなどから、就労に当たって様々なトラブルが生じやすいといえる。本章では、そうした外国人労働者に関わる労働法の概要について論じておく。

第 1 節 労働法の意義と主な労働関係法令

1 「労働法」の意義

「労働法」と呼ばれている専門的法分野は、一つの定義として「労働市場、個別的労働関係及び団体的労使関係に関する法規整の総体をいう」とされている⁽⁷⁴⁾。

2 「労働法」における主な法令

「労働法」における主な法令は、労働基準法、労働契約法、労働安全衛生法、労働組合法、労働関係調整法、最低賃金法、男女雇用機会均等法、パートタイム労働法、労働者派遣法などがある。

3 労働基準法の役割

労働条件について何の制約もなく決定されることとなると、使用者と労働者の力関係から、労働者は劣悪な条件の下で働かされることになりかねない。そのため、労働基準法が労働者保護の観点から労使間で、一定の制限を設けている。

労働基準法が定める労働条件とは、賃金、労働時間、解雇、災害補償、安全衛生等に関する条件の全てを含む労働者の職場における一切の待遇をいう。

(74) 菅野和夫『労働法 [第 12 版]』1 頁 (弘文堂、2019)。

これらの待遇について、労働基準法が定める基準は飽くまで最低限のものである。

また、労働基準法は法定労働時間や時間外・休日・深夜の割増賃金の規定に違反すると、6 か月以下の懲役又は 30 万円以下の罰金に処せられる（労基法 119 条）と定めており、刑法的性格も合わせもっている。

第 2 節 外国人労働者に対する労働関連法令の適用

1 労働関連法令の適用可能性

外国人労働者に対して、労働法が適用されるのか、対応別に具体的に検討してみる。

（1）労働者の保護

労働基準法、労働安全衛生法、最低賃金法などの労働保護法規は、日本国内における強行的な法秩序として、外国人労働者の在留資格が適法か否かを問わずに適用される。

（2）労働者の紹介・派遣・供給

職安法、労働者派遣法における職業紹介、労働者派遣、労働者供給の原則的禁止条項についても、外国人労働者の在留資格が適法か否かを問わずに適用される。

職安法による公共職業安定機関による職業紹介・職業指導のサービスは、入管法に即して、在留資格が適法な外国人労働者にのみ利用可能という取扱いになっている。

（3）労働・社会保険

労災保険は、強行的な労働保護法的一种として、外国人労働者の在留資格が適法か否かを問わずに適用される。

雇用保険については、外国人労働者の在留資格が適法か否かを問わず被保険者とはしない取扱いがなされていたが、雇用関係の終了と同時に帰国

することが明らかな者を除き、在留資格が適法か否かを問わず原則として被保険者として取り扱われることになった。

(4) 国民年金、厚生年金、健康保険

外国人労働者の在留資格が適法か否かを問わず、被保険者として適用される。

なお、国民健康保険については、1 年以上の滞在予定が見込まれる者に適用されることになっている。

【労働関連法令適用可能性】⁽⁷⁵⁾

ケース	関係法令等	在留資格による適用	備考
労働者の保護	労働基準法	適法か否か問わず全ての労働者に適用	
	労働安全衛生法	適法か否か問わず全ての労働者に適用	
	最低賃金法等	適法か否か問わず全ての労働者に適用	
労働者の紹介・派遣・供給	職安法	一部サービスを除き適法か否か問わず全ての労働者に適用	公共職業安定機構による職業紹介・職業指導のサービスは適法者のみ
	労働者派遣法(職業紹介、労働者派遣、労働者供給の原則禁止事項)	適法か否か問わず全ての労働者に適用	
労働・社会保険	労災保険	適法か否か問わず全ての労働者に適用	
	雇用保険	適法か否か問わず全ての労働者に適用	雇用関係終了と同時に帰国する者を除く
国民年金、厚生年金、健康保険	国民年金	適法か否か問わず全ての労働者に適用	
	厚生年金	適法か否か問わず全ての労働者に適用	
	健康保険	適法か否か問わず全ての労働者に適用	国民健康保険は、1 年以上滞在予定が見込まれる者に適用

2 外国人差別の禁止

労働基準法には、外国人についての均等待遇原則が明記されている（労基 3）。同条は、「使用者は、労働者の国籍、信条又は社会的身分を理由として、賃金、労働時間その他の労働条件について、差別的取扱をしてはならない」と規定しており、国籍による労働条件の差別を禁止している。

(75) 前掲注(74) 127 - 138 頁を参考に執筆者が図表化した。

同条に関しては、外国人研修・技能実習制度に基づいて来日した外国人と日本人従業員との間の賃金格差に関する裁判例がある⁽⁷⁶⁾。

この裁判例では、原告である外国人が十分な日本語能力を有せず、日本人従業員と完全に同等の業務遂行能力を有していたとはいえないこと、被告である受入れ企業が受入れコストを負担していることを理由に、賃金格差は合理的なものとして容認されるとされ、採用時の差別には適用されないと解されている⁽⁷⁷⁾。

第 3 節 外国人労働者の労働法上の問題点等

外国人労働者が日本で直面する労働問題は、①職業安定（雇用形態）に関する問題、②労働基準に関する問題、③労働安全衛生に関する問題、④在留制度に関する問題、⑤その他の人権問題の大きく 5 つに分類できる⁽⁷⁸⁾。

1 職業安定（雇用形態）に関する問題

2004 年に製造業について労働者派遣が解禁されて以降、間接雇用が拡大し、雇用が不安定化してきた。外国人労働者についてはそれがいっそう顕著であり、直接雇用されている場合でも有期雇用であることが多い。

特に日系人（とその家族）労働者については、製造業について労働者派遣が解禁される以前から、工場主から工場内勤務を請け負う業務請負の名目で工場内で労働者を派遣するいわゆる偽装請負が横行していた。

このように外国人労働者は、間接雇用や有期雇用のために雇用が極めて不安定な状態に置かれていることが多く、雇用の調整弁として利用されていた。

(76) 東京地判平成 23 年 12 月 6 日判決 労働判例 1044 号 21 頁。

(77) 小針泰介「賃金から見た外国人労働者問題」『調査と情報 - ISSUE BRIEF -』2018.11.5 No.1024 9 頁（国立国会図書館調査及び立法考査局、2018）。

(78) 前掲注(11) 11-14 頁。

2 労働基準に関する問題

単純労働に従事する外国人労働者は、資金力、競争力のない零細企業に雇用されていることが多く、その職場では長時間労働や残業代の不払いといった労働基準法違反が横行していた。特に技能実習生については、残業代の時給が一律 300 円～500 円に設定されていたり、最低賃金違反、強制貯金、趣旨の不明確な給与からの天引きがあったりといった、日本人労働者では通常考えられないような違法行為が横行していた。

3 労働安全衛生に関する問題

日系人労働者が就労する工場では、工場内業務が下請、孫請けに委託されている場合が少なくなく、そうした場合には労働者の安全に関する責任の所在が曖昧になってしまうという問題がある。

そのため、外国人労働者にも、労災保険の適用はあるが、不法就労の場合や工場内業務の下請の場合などを中心に、雇用主が労災事故の発覚をおそれて、治療費や休業中の給料を支払う代わりに労働申請に協力しないケースが散見される。

4 在留制度に関する問題

外国人は、「日本人の配偶者等」や、「永住者」、「定住者」といった身分に基づく在留資格を有する場合を除き、原則として在留資格によって認められた範囲の活動しかできないため、自ずと外国人の就労には在留資格による制限がある。たとえば、「技術・人文知識・国際業務」の在留資格を有している外国人労働者が工場機械の単純なオペレーティング業務に就くことは許されないし、プレスの技能実習生が水産加工の業務（技能実習生）に就くことは許されない。

したがって、就労先での仕事の内容が在留資格に見合っていなければ、その原因はどうあれ在留期間の更新は認められない。場合によっては在留期間

の途中であっても入管法違反（資格外活動）として摘発を受け、在留資格が取り消されることもある。

このように、外国人労働者の雇用は、在留資格との関係で非常に不安定なものとなっているといえることができる。

5 その他の人権問題

技能実習のような単純労働に従事する外国人労働者が、母国で日本からの求人に応募し、日本の企業に採用されて来日する場合、そこには母国の斡旋業者と日本の斡旋業者（派遣会社、業務請負会社や技能実習制度における監理団体など）が介在するため、国境を越えた労働者派遣の様相を呈する。

しかし、母国の斡旋業者には日本の労働法による労働者保護は直接及ばないため、さまざまな問題が発生することになる。外国人労働者の中には、斡旋業者（ブローカー）から「日本へ行けば稼げる」と聞かされ、母国での給料の何年分かに当たるような多額の借金をし、多額の斡旋料や保証金（日本でトラブルを起こした場合には没収するとしてあらかじめ外国人労働者から徴収する金額）、母国での研修費用などを支払って来日する者もいる。

それでも外国人労働者は、日本語が十分に理解できず、ほかに頼る者もないため、就労と生活の全てにおいて、雇用主や斡旋業者とその通訳人に依存せざるをえない。また、雇用主とトラブルになって帰国させられるようなことになっても、保証金を返してもらえず、借金も返済できなくなるおそれがある。このため、余程追い詰められない限り、人権侵害に黙って耐えるしかない。

特に技能実習法が制定される前の技能実習制度においては、このような問題が顕著にみられ、国際的にも人身売買との非難がなされるゆえんとなっている。

6 小括

外国人労働者が直面する諸問題の多くは、本来、労働契約法、労働基準法、最低賃金法、労働安全衛生法、職業安定法、労働者派遣法等の労働関係法規の規則により解決されるはずのものである。しかし、そうした労働関係法規に違反する行為について行政機関の監督が行き届いていないのが現状である。

課税面において、こうした外国人労働者の労働法上の現状も踏まえた上で、適切に事実認定を行うことが大切である。

第 4 章 外国人労働者に係る課税の概要

外国人労働者に係る租税条約適用関係を論ずる前に外国人労働者に対する課税関係について整理しておく。

第 1 節 居住者・非居住者の判定

外国人労働者に係る課税関係を検討する上で、所得税法上、個人の納税義務者の区分及び課税所得の範囲を的確に把握することは、非常に重要なことである。

1 個人の納税義務者の区分

(1) 居住者

イ 居住者のうち非永住者以外の居住者

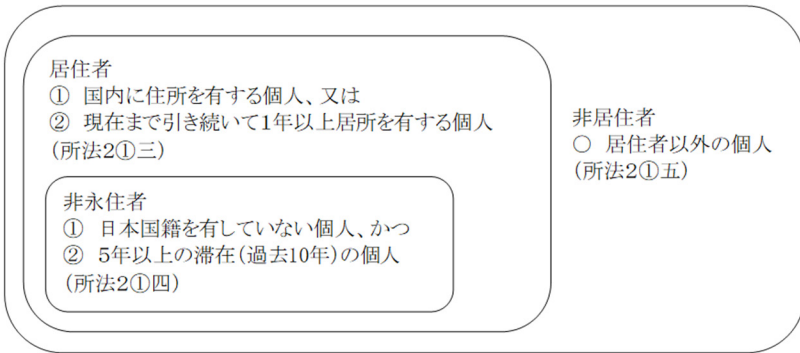
居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人をいう（所法 2 ①三）。

ロ 非永住者

非永住者とは、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が 5 年以下である個人をいう（所法 2 ①四）。

(2) 非居住者

非居住者とは、居住者以外の個人をいう（所法 2 ①五）。すなわち、国内に住所を有せず、又は引き続いて 1 年以上国内に居所を有しない者である。

【個人の納税義務者区分】⁽⁷⁹⁾

2 個人の課税所得の範囲

(1) 居住者のうち非永住者以外の居住者に対する課税

居住者のうち非永住者以外の居住者である永住者については、その全ての所得が一般的な日本人と同様に全世界所得に対して課税される(所法7①一)。

(2) 非永住者に対する課税

日本に来日して勤務する外国人労働者の多くが、この非永住者に該当すると思われる。非永住者の課税所得の範囲は、非国外源泉所得、並びに国外源泉所得のうち国内で支払われ、又は国外から送金されたものとされる(所法7①二)。

(3) 非居住者に対する課税

非居住者の課税範囲は、所得税法164条1項各号に掲げる非居住者の区分に応じ、それぞれ同項各号及び同条第二項各号に定める国内源泉所得とされている(所法7①三)。

(79) 国税庁「令和2年版 源泉徴収のあらまし」265頁を参照し執筆者が図式化。

【個人の課税所得の範囲】⁽⁸⁰⁾

所得区分 居住区分		国外源泉所得以外の所得		国外源泉所得	
		国内源泉所得		国内払	国内送金
居住者	非永住者以外の居住者	課税（所法 7 ①一）			
	非永住者	課税（所法 7 ①二）			
非居住者		課税（所法 7 ①三）			

3 住所及び居所の定義

「住所」及び「居所」は、前述のとおり、居住者と非居住者の区分を判定する上で重要な要素であるが、所得税法上に定義が置かれていないので、民法における概念を借用することで定義している。

(1) 住所

住所とは、各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判断する（民法 22、所基通 2－1）。

(2) 居所

居所とは、人が相当期間継続して居住する場所であるが、生活の本拠という程度には至らないもの（民法 23）。

4 推定規定

(1) 国内に住所を有する者と推定する場合

国内に居住することとなった個人が次のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者（居住者）と推定する（所令 14）。

- ① その者が国内において継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。また、国内において事業を営み若しくは職業に従事するため国内に居住することになった者は、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、

(80) 国税庁「令和 2 年版 源泉徴収のあらまし」265 頁及び 270 頁を参照し執筆者が図式化した。

国内において継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有するものとされる（所基通 3－3）。

② その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して 1 年以上居住するものと推測するに足りる事実があること。

③ ①及び②により国内に住所を有する者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国内に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有する者と推定する。

（2）国内に住所を有しない者と推定する場合

国外に居住することとなった個人が次のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者（非居住者）と推定する（所令 15）。

① その者が国外において継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。また、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外に居住することになった者は、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、国外において継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有するものとされる（所基通 3－3）。

② その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないこと、その他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

③ ①及び②により国内に住所を有しない者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国外に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有しない者と推定する。

第 2 節 外国人労働者の源泉所得税等の取扱い

1 居住者の源泉所得税等の取扱い

外国人労働者が居住者の場合、源泉所得税の取扱いは、日本人従業員と同じである。外国人労働者が給与所得者の扶養控除等申告書を会社へ提出した場合、会社は給料から甲欄で源泉所得税を徴収し、提出しなかった場合、会社は給料から乙欄で源泉所得税を徴収する。徴収した源泉所得税は、徴収した日の属する月の翌月 10 日まで、あるいは、会社が源泉所得税の納期の特例の承認を受けている場合は、半年ごとに「給与所得・退職所得等の所得税徴収高計算書」にて納付する（所法 183、216）。

外国人労働者が留学生で外国人労働者の母国と日本の間で租税条約が締結されている場合、源泉徴収税が免除されることがある。詳細は後述参照（次節「2 外国人労働者への租税条約の適用」）（所法 162）。

なお、住民税の取扱いも日本人従業員と同じである。1 月 1 日時点で居住している市区町村が住民税を課税する。会社が特別徴収義務者である場合、会社は外国人労働者の住民税を徴収する（地法 39、318）。

2 非居住者の源泉所得税等の取扱い

外国人労働者が非居住者の場合、会社は給料から原則 20.42%の税率で源泉所得税を徴収する。徴収した源泉所得税は、徴収した日の属する月の翌月 10 日までに「非居住者・外国法人の所得についての所得税徴収高計算書」にて納付する（所法 212、213）。

なお、外国人労働者の母国と日本の間で租税条約が締結されている場合、源泉徴収税が免除されることがある。詳細は後述参照（次節「2 外国人労働者への租税条約の適用」）（所法 162）。

第 3 節 租税条約の概要

1 租税条約の目的

租税条約は、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。

租税条約には、国際標準となる「OECD モデル租税条約」があり、OECD 加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっている。OECD 加盟国である我が国も、おおむねこれに沿った規定を採用している。

我が国は、2019 年 12 月 1 日現在、135 か国・地域において、75 条約等が適用されている⁽⁸¹⁾。

2 外国人労働者への租税条約の適用

外国人労働者が一定の在留資格に基づいて来日し、日本で役務提供を行い、給与等の支払を受けた場合、前述のとおり国内法では、居住者か非居住者かの別により課税されることとなる（所法 28、161①十二、183、212）。

なお、その際、租税条約に異なる定めがある場合は、租税条約の定めに従うことになっており、国内法に優先して適用される。

したがって、外国人労働者の場合、外国人労働者の母国と日本との間に租税条約が締結されており、かつその外国人労働者が支払を受ける給与等が租税条約に定める「学生」、「事業修習者」、「事業習得者」等に該当する場合には、所定の手続を行うことにより、その外国人労働者が得る「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」について免税になる場合がある（所法 162①）。

租税条約の免税の適用を受けるためには、外国人留学生等が「租税条約に関する届出書」（様式 8 「教授等・留学生・事業等の修習者・交付金等の受領者の報酬・交付金等に対する所得税及び復興特別所得税の免除」）等を給与の

(81) 財務省 HP「租税条約に関する資料」

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm) (2020 年 3 月 16 日最終閲覧)。

支払者を經由して、最初の給与の支払日の前日までに所轄税務署へ提出する必要がある。その際、「学生」の場合には、在学する学校の在学証明書を添付するほか、「事業修習者」等である場合には、事業修習者等が訓練や実習を行っている事務所等が事業修習者等であることを証明する書類を添付する必要がある（実施特例省令 8）。

また、租税条約の届出が最初の給与の支払日に間に合わなかった場合でも、後日、「租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書」（様式 11）を「租税条約に関する届出書」（様式 8）及び所定の証明書類とともに、給与の支払者を經由して所轄税務署に請求することができる。

3 租税条約適用の現状

国税庁から発表された「平成 25 事務年度 法人税等の調査事績の概要」によると、租税条約の免税特典の適用誤りが多いことが指摘されている。

日本が締結する租税条約では、相手国の法人・居住者に支払う利子・配当・使用料につき、日本の所得税法で定める源泉税率を減免する規定が設けられているが、その適用に当たり、所得の受領者である相手側が、国税庁が様式を定めている所定の適用届出書を作成し、支払者（源泉徴収義務者）である日本企業を經由して所轄税務署長にこれを提出する必要があるが、「租税条約による源泉徴収の免税の適用を受けられない者であるにもかかわらず、租税条約に関する届出書を提出し、免税の適用を受けていた事例」が調査により把握されており、源泉徴収義務者にとって、租税条約の適用に当たっては、事実関係を確認し、的確に適用することが求められている⁽⁸²⁾。

4 租税条約の基本ルール

租税条約を解釈するに当たり、その基本的な働きを理解することが重要である。そのため、国内法に基づく課税関係、租税条約の適用関係、租税条約

(82) 「非居住者に対する給与等の源泉漏れ及び租税条約の免税特典の適用誤りに注意！」月刊国際税務 Vol34 No.12 19 頁（国際税務研究会、2014）。

に基づく課税権の分配、という大きく 3 つのステップに分けて基本的なルールを説明する⁽⁸³⁾。

(1) 国内法に基づく課税関係

租税条約は、国の課税権を制限するものであって、課税権を創設するものではない。租税条約を根拠に国が課税することは認められず、課税は常に国内法に基づいてなされる必要がある。

(2) 租税条約の適用関係

租税条約の適用を受けるためには、基本的に締結国のいずれか一方（又は双方）の居住者であることが必要である。非居住者に対しては、国が包括的な課税権を行使することは予定されておらず、租税条約の恩恵を享受させるための国とのつながりが乏しいと考えられている。

(3) 租税条約に基づく課税権の分配

租税条約は、所得の性質に応じて、いずれの国が（優先的な）課税権を有するかについての具体的な分配ルールを定めている。そのルールを適用するに当たっては、①問題となる所得がどの条文の適用対象になるか（適用条文）、②当該条文が定める要件を充足するか（要件）、③当該条文が適用された場合にいかなる効果が生じるか（効果）をそれぞれ検討する。

イ 適用条文

租税条約は、所得の性質に応じて適用条文を区分しており、各条文が定める所得の定義及びその対象範囲（所得区分）を理解する必要がある。

租税条約上の所得区分は、国内法上の所得区分とは別のものであり、必ず租税条約が定める所得の定義及びその対象範囲を確認する必要がある。

ロ 要件

当該条文の適用要件を全て満たすかを検討する。この際、租税条約に特有の問題として、実体的な要件のほかに、いわば形式的な要件として、

(83) 木村浩之「租税条約の読み方入門」『経理情報』2017.2.1 No.1469 58-61 頁（中央経済社、2017）。

条文の「射程」が問題となることがある。すなわち、ある所得がある条文の所得区分に当てはまる場合であっても、当該条文が適用されるための形式的な要件を満たさず、当該条文の射程外になることがある。

ハ 効果

条文の適用要件を全て満たす場合には、当該条文が定めるところに従い、締約国における課税の制限（限度税率の適用、免税など）といった効果が生じることになる。

なお、租税条約が国内法との関係で実際にどのように適用され、課税の減免を受けるために具体的にどのような手続が必要であるかについては、各国によって異なる。

5 OECD モデル租税条約等

現在、世界中で締結されている租税条約は、約 3,000 件以上といわれている。しかしながら、多くは OECD モデル租税条約やそれを改編した国連モデル租税条約、米国モデル租税条約等、一定の共通性を持った定型的なモデルに基づいて作成されている。

そのため、モデル租税条約を理解することが、各二国間租税条約の理解につながることを考えると考えられることから、上記 3 つのモデル租税条約の概要を示しておく。

(1) OECD モデル租税条約

OECD モデル条約は全 31 条の条文からなるが、大別すると以下の三つで構成されている。

イ 適用範囲と定義（第 1 条から第 5 条）

人的範囲（第 1 条）、対象税目（第 2 条）、一般的定義（第 3 条）、居住者（第 4 条）及び恒久的施設（第 5 条）について規定している。

ロ 課税及び二重課税の排除（第 6 条から第 23 条）

所得の種類ごとに、源泉地国の課税権を定めている（第 6 条から第 21 条）。租税条約に定められた範囲で源泉地国の課税が限度税率による制

限なく認められる所得（不動産所得、恒久的施設帰属所得、芸能人等の所得、給与所得等）、源泉地国での課税が一定の限度額税率等で制限される所得（配当、利子）、源泉地国では免税とされ居住地国のみで課税となる所得（使用料、年金、株式譲渡所得等）について規定している。

また、これらの源泉地国課税に対して、居住地国は、二重課税の排除の義務を負い、その排除方法については、外国税額控除等によることを定めている（第 23 条）。

ニ 雑則（第 24 条から第 29 条）

無差別取扱い（第 24 条）、相互協議（第 25 条）、情報交換（第 26 条）、徴収共助（第 27 条）等について規定している。

（2）OECD モデル租税条約コメンタリー

OECD モデル条約には、条約の規定の解釈等を説明するコメンタリーが添付されている。このコメンタリーは、二国間租税条約交渉時や適用時の解釈指針として一般的に参照され、加盟国の判例においても幅広く引用されている。

（3）国連モデル租税条約⁽⁸⁴⁾

現在の国連モデル条約は、先進国と発展途上国との間のモデル条約といわれている。OECD が制定した OECD モデル条約に相対するモデルとして、より発展途上国側の視点に立った課税原則が盛り込まれている。つまり、より発展途上国側に課税権を認める傾向があり、具体的には、源泉地国での源泉税率が OECD モデルに比して高く、また事業所得の課税権の根拠となる PE の範囲が広く捉えられている。

国連モデル条約は、国際連盟の時代のモデル条約を発展させたものではなく、国際連合が設立されてから新たに検討が始まったもので、初めて採択されたのは 1979 年 12 月である。現在の国連モデル条約は、OECD モデル条約の改正に対応しつつ、2000 年以降順次改正されてきている。

(84) 品川克己「税務マエストロ 租税条約の歴史と BEPS 条約」T&Amaster No.697 2017.7.3 35-36 頁（新日本法規、2017）。

(4) 米国モデル租税条約⁽⁸⁵⁾

米国財務省では、自らの租税条約ポリシーに基づき、自国の条約交渉案の参考及び解釈の指針とするため、従来から米国モデル租税条約 (U.S. Model Income Tax Convention) 及びその説明 (Model Technical Explanation) を作成している。2013 年に改正された日米租税条約においても、米国モデル租税条約を踏まえた交渉の末、日米両国政府間にて合意されている。

米国モデル租税条約は、米国が他国と二か国間租税条約を交渉する際のスターティングポイントとして米国財務省が公表しているものであり、その説明 (Model Technical Explanation) も、個別の租税条約についての説明の土台となる。

しかしながら、米国の締結する租税条約の内容は、必ずしも米国モデル租税条約と同一の内容というわけではなく、相手国との交渉状況によって米国モデル租税条約とは異なる文言や米国モデル租税条約にはない条項が採用されることもある。

いずれにしても、米国の租税条約交渉のスターティングポイントとなる、米国の租税条約ポリシーを占めるものとして、モデル租税条約の概要を把握することは有益であると考ええる。

(85) EY 税理士法人「米国財務省が米国モデル租税条約の改定案を公表」月刊国際税務 Vol.35 No.10 102-103 頁 (税務研究会、2015)。

第 5 章 外国人労働者に対する租税条約の適用についての考察

前章において、外国人労働者に対する課税の概要について説明した。

本章においては、前述した外国人労働者に係る入管法等などの関連法令の規定を踏まえ、外国人労働者の主な所得である給与所得の課税に関して、租税条約の適用関係を中心に考察を深めて行くこととする。

第 1 節 OECD モデル租税条約第 20 条の解釈

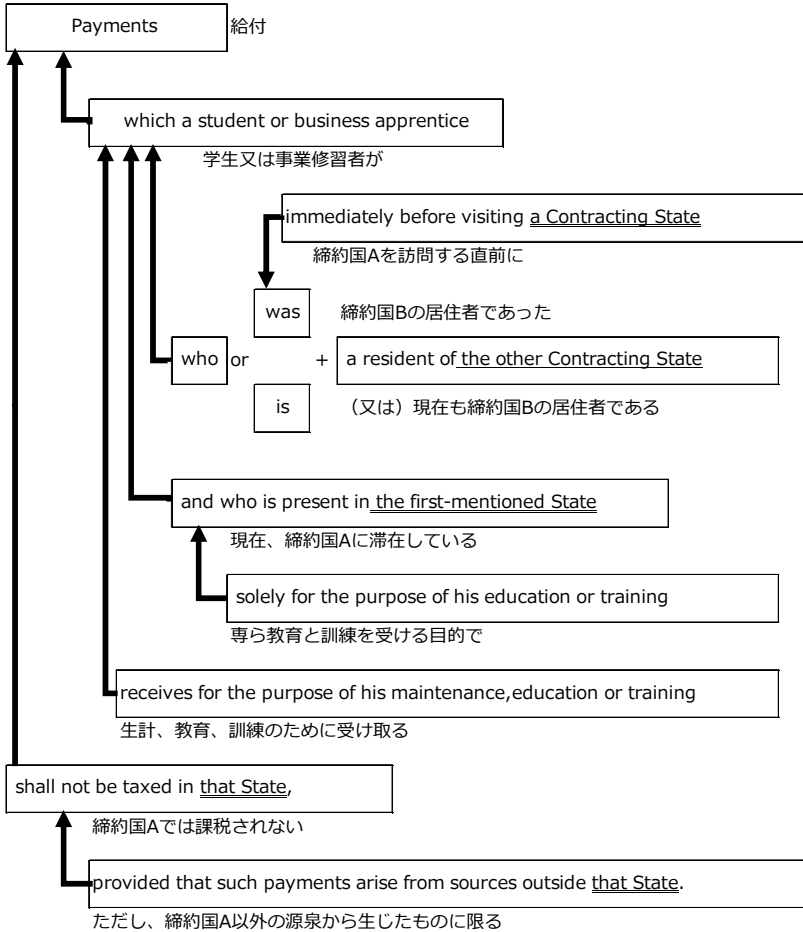
本論が扱う外国人労働者の多くは、アジア諸国からの非熟練の労働者であり、在留資格「技能実習」である技能実習生と在留資格「留学」に基づき「資格外活動」の許可を得たアルバイトの二つの在留資格で、我が国の外国人労働者のほぼ半数を占めている状況である。こうした労働者が、雇用先から受け取る給与等に関して、租税条約の適用を検討する際に関連してくると思われるのが、学生等の取扱いを定めた二国間租税条約の基礎となっている OECD モデル租税条約第 20 条である。そこで、OECD モデル租税条約第 20 条に関し、用語の定義等について考察する。

1 OECD モデル租税条約第 20 条の概要

(1) OECD モデル租税条約第 20 条条文

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

(2) 日本語による検討

【OECD モデル租税条約第 20 条条文関連図】⁽⁸⁶⁾

※ 二重線：A国 単線：B国

(86) OECD モデル租税条約第 20 条の条文の意味に基づき、執筆者が関連づけたもの。

OECD モデル租税条約第 20 条

専ら教育又は訓練を受けるため一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在の直前に他方の締約国の居住者であったものが、その生計、教育又は訓練のために受け取る給付については、当該一方の締約国においては、租税を課することができない。ただし、その給付が当該一方の締約国外の源泉から生じたものに限る。

(1) の英文による OECD モデル租税条約第 20 条について、日本語による理解を進めるために上記のとおり、日本語に翻訳した条文と文節ごとに分解した関連図により検討してみた。英文による修飾句等が複雑に関係し合っており、一つ一つ注意深く検討しなければ、全体を理解するのは容易ではないことがわかる。

(3) 国連モデル租税条約第 20 条

OECD モデル租税条約 20 条と同様に学生関係の条項である国連モデル租税条約 20 条についても参考に下記に掲載しておく。OECD モデル租税条約 20 条との違いは、一見するとわかるとおり、trainee or を追加したことだけである。

国連モデル租税条約第 20 条

Payments which a student or business trainee or apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that state, provided that such payments arise from sources outside that State.

2 OECD モデル租税条約第 20 条における各用語の解釈等**(1) OECD モデル租税条約第 20 条の主旨**

この条項は、一方の締約国に滞在する学生又は事業修習者が、生計、教育又は訓練のために受領する給付について、滞在地国で免税とすることを規定している⁽⁸⁷⁾。

国内法では、国内で勤務することにより支払を受ける者が外国人の学生や労働者であるからとして非課税とされることはない（所法 28、183①）が、日本が締結している租税条約においては、学生又は事業修習者に対する生計、教育又は訓練のための給付については、免税という規定がおかれている。しかし、その給付が学生又は事業修習者の本国から給付されるものに限り免税とされているので、我が国で給付されているものについては免税とされないと規定されている。

ただし、中国のように生計、教育又は訓練のために受ける給付は、日本において支払われるものも含めて免税になるとしている国もある（日中租税条約 21）。

日中租税条約 第 21 条（学生、事業修習者等への給付金）

専ら教育若しくは訓練を受けるため又は特別の技術的経験を習得するため一方の締約国内に滞在する学生、事業修習者又は研修員であつて、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在の直前に他方の締約国の居住者であつたものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付又は所得については、当該一方の締約国の租税を免除する。

（２）「学生」（student）

「学生」（student）の用語の意味について、OECD モデル租税条約では定義されていない。

日本が締結している租税条約においても条約中に定義はないが、租税条約等実施特例省令第 8 条 1 項により、「学生」とは、学校教育法 1 条に規定する学校（大学、短大、高校等）の学生をいうと定義されている。したがって、大学の聴講生、大学院生は含むが、日本語学校などの専修学校（学校

(87) 川田・徳永「2017 OECD モデル条約コメンタリー逐条解説」514 頁（税務研究会、2018）。

教育法 124) や各種学校 (学校教育法 134) に就学する者は含まれないなど限定的な取扱いになっている⁽⁸⁸⁾。

しかしながら、OECD モデル租税条約及び米国モデル租税条約を説明した解説書⁽⁸⁹⁾には、「学生」(student) の用語については、幅広く解釈すべきだとし、「学生」(student) という用語には、一定の職務上必要な訓練を修了した者が、特定の分野について更なる知識を獲得しようとしている者の意味も含むとしている。必ずしも「学生」であることに捉われておらず、その者の主要な目的に着目して解釈されていることがわかる。

また、アメリカ合衆国内国歳入庁 IRS では、アメリカにおける入国申請書に記載された内容から、一般的に限定されうる人々の主要な目的 (F ビザであれば学生、J ビザであれば教師、調査員、研修員等。) に着目しているとのことである。

実際、連邦租税裁判所において、学生として F ビザでアメリカ国内に入国したにも関わらず、主要な目的であるはずの勉学の目的を果たさず、雇用契約に基づき働いていた学生の租税条約による免税を否認した裁決事例もある。

(3) 「事業修習者」(business apprentice)

「事業修習者」(business apprentice) の用語の意味は、「学生」(student) 同様、OECD モデル租税条約上、定義されていない。

「事業修習者」(business apprentice) は直訳すれば「事業上の見習い」ということであるが、国税庁 HP の質疑応答事例⁽⁹⁰⁾では、「企業内の見習研修者や日本の職業訓練所等において訓練、研修を受ける者」と定義が示されており、初歩的な事業上の技能等を修習するために訓練又は研修を受

(88) 国税庁 HP 質疑応答事例「専修学校等の就学生に対する免税条項の適用の是非」(<http://www.nta.go.jp/law/shitsugi/gensen/06/16.htm>) (2020 年 3 月 13 日最終閲覧)。

(89) Ekkehart Reimer et al.(2015) “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Fourth Edition Volume II” Wolters Kluwer 1516 頁。

(90) 前掲注(88)。

ける者を意味していると考えられる。また、この訓練又は研修には、雇用契約に基づかない座学による研修、雇用契約に基づく実習による研修も含まれると解釈される。

一方、「事業修習者」(business apprentice)については、明確に定義するのは非常に困難としつつ、自国において職業訓練が修了することができず、海外においてその訓練を成し遂げようとする限定的な者であるとする見解もある⁽⁹¹⁾。

その見解によると、特定分野の専門家又は知的職業人として従事するための法的な資格が不足しており、その仕事や知的職業の入門レベルに合う基本的な経験を得るために、権威ある熟練された者の下で、一時的に一方の締結国に居住する者であるとしている。

(4) 「滞在直前に他方の締約国の居住者」

(who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other)

「immediately」の用語は、1977 年に OECD モデル租税条約第 20 条に挿入された用語である。OECD モデル租税条約コメンタリーによると、この用語が挿入されたのは、かつて一度締約国に居住していたことがある者が、留学や実習を行うため他の締約国を訪れる前に、居所を第三国へ移動した者には適用しないということを明確にするためのものである⁽⁹²⁾。

したがって、中国人留学生が日中租税条約第 21 条を使って免税の対象となるためには、日本の滞在直前に米国に留学していたなど、中国以外の居住者であった場合は、要件を満たさないこととなる。

(5) 「専ら教育又は訓練を受けるため」

(solely for the purpose of his education or training)

OECD モデル条約コメンタリーでは、この部分については言及されていないが、いくつかの見解があることから若干触れておく。

(91) 前掲注(89) 1517 頁。

(92) 水野忠恒「OECD モデル租税条約 2017 年版」366 頁(日本租税研究協会、2019)。

「専ら」(solely)の表現については、海外の税法学者の間では、締結国内において居住者の主たる目的が主に教育であり、それを補助する程度の学生による経済的活動であれば、それを認めてもいいのではないかとの見解が述べられている⁽⁹³⁾。

したがって、そういった見解においては、留学生が、締結国の大学に学籍はありながらも、ほとんど授業には出席せず、留学生としての本来の目的ではなく専ら就労活動をしている状況では、免税規定の適用はないということになるだろう。

(6) 「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」の範囲

(receives for the purpose of his maintenance, education or training)

OECD モデル条約コメンタリーでは、本条に該当する支払は、当該受領者が生計維持、教育又は訓練のために受領した支払のみに限定するとされている⁽⁹⁴⁾。

カナダの税務裁判所における判例によると、医学部博士課程の中国人生生がカナダの法律事務所に勤め、報酬を得ていた。その学生はその支払が「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」に該当するとして租税条約による免税を求めたが、税務当局は、その支払には当該学生自身の生計維持、教育等の費用だけでなく、家族の生活費に当たる分も含まれているとして、否認した事案がある。判例では、学生条項の租税条約では、たまたま学生であったからというだけで、受け取る全ての報酬に対して免税の適用があるわけではないとしている⁽⁹⁵⁾。

一般的に「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」とは、宿舍費、食費等の生活費など、学生や技能実習生が必要な実費に充てるものをいうと解され、人的役務の提供の対価ではなく、飽くまでも学生や研修上の実費弁済と考えられる。

(93) 前掲注(89) 1521 頁。

(94) 前掲注(92) 366 頁。

(95) 前掲注(89) 1525 頁。

したがって、我が国の場合、入国事前審査において承認された範囲内の研修手当（宿舍費、食費等の生活費など研修等に必要の実費）であれば、まさに「生計、教育又は訓練のために受け取る給付」に該当し、問題ない範囲に該当すると思われる（所法 161①十二イ、所令 239 二）。

また、一般的に「購買力補償方式」といわれる方式が採用されることがあり、3～5 年など一定の期間を海外で勤務後に本国へ帰ることを前提とし、「本国での生計費を派遣先でも補償する」という考えに基づき、本国に勤務していた場合には支給されるはずの給与の中で、生計費として消費される部分については、本国と同等の購買力を補償することにより、‘No Loss, No Gain’（海外派遣することによって損もしなければ得のしない）に当たる給与を決定する。そしてそれ以外の部分については、各企業の方針によって海外の特殊性という観点から支給される、現地での住宅補助、海外勤務推奨励給（インセンティブ）や生活環境差（ハードシブ）手当といった部分を別途明確に区別することとしている⁽⁹⁶⁾。

この方式は、日本のビジネスマン等が海外へ赴任した際に適用するのには適しているかもしれないが、海外から日本に技能実習等で来日している外国人労働者へ適用するにはいささか難があると思われる。

(7)「ただし、その給付が当該一方の締約国外の源泉から生じたものに限る。」

(provided that such payments arise from sources outside that State.)

OECD モデル条約コメンタリーでは、学生又は事業修習者が教育又は訓練のみの目的で在留している当該国の外にある源泉から生じる支払に限って適用されるとされている。したがって、当該国内の源泉から生じる支払は当該条約のその他の条項が該当することとなる⁽⁹⁷⁾。

(96) 小嶋大志「外国人の雇用・研修における課税関係」JC ECONOMIC JOURNAL 12 月号中国ビジネス Q&A

(http://www.jc-web.or.jp/publics/download/691/1359/891/?file=content_type/type019/891/201506232313352351.pdf) (2020 年 1 月 29 日最終閲覧)。

(97) 前掲注(87)。

また、所得の受領者がいずれの国の居住者でもない場合（滞在地国を訪れる直前に相手国の居住者であったものの、所得を受領する時点ではいずれの国の居住者でもない場合）に敢えて特に排除するものではないとされている⁽⁹⁸⁾。

中国との日中租税条約第 21 条では、この「ただし、その給付が当該一方の締約国外の源泉から生じたものに限る。」部分が記載されておらず、国内外問わず、いずれから受領した給付についても免税という取扱いになっており、実務上問題となる事例が多いので、注意が必要である。

3 OECD モデル租税条約以外における必要な用語の解釈等

(1) 「研修員」(trainee)

イ OECD 諸国における「研修員」(trainee)

OECD モデル租税条約第 20 条と国連モデル租税条約第 20 条を比較した時、国連モデル租税条約には、「事業修習者」(apprentice)だけでなく、「研修員」(trainee)も併せて規定されており、これが唯一の違いになっている。

また、米国モデル租税条約には、1996 年の改定において、国連モデル租税条約と同様に、「事業修習生」(apprentice)と「研修員」(trainee)の両方が規定されていたが、2006 年の改定において、「研修員」(trainee)に用語が一本化されている。

先ほどの参考書⁽⁹⁹⁾によると、「事業修習者」と「研修員」の意味を一括りの用語として規定しているということである。

ロ 日本における「研修員」(trainee)

OECD 報告書⁽¹⁰⁰⁾には一時的移住労働者(temporary migrant workers)という項目がある。これは、季節労働者(seasonal workers)、ワーキン

(98) 木村浩之『租税条約入門』162 頁（中央経済社、2017）。

(99) 前掲注(89) 1517 頁。

(100) OECD 「International Migration Outlook 2019」246 - 247 頁、OECD 関係者が

グホリデー (working holidaymakers)、研修員 (trainee)、EC 域内の転勤・派遣労働者 (posted workers)、企業内転勤 (intra-company transferees)、留学生 (international student) を総称したものである。

この報告書によれば、日本は一時的移住労働者として約 19 万人を受け入れていることになっているが、その多くは技能実習生が含まれる研修員 (trainee) とされている。日本以外の先進諸国では研修員 (trainee) をほとんど受け入れておらず、OECD 諸国全体で約 14 万人の受入に留まるが、このうち約 12 万人の研修員 (trainee) を技能実習生等として日本が受け入れているということになっている⁽¹⁰¹⁾。

また、「留学生」と「研修員」を「教育 (education)」という一つのカテゴリーとして分類してあるのも興味深い。つまり、「研修員」の意味には、日本における技能実習生等を含め、初歩的な事業上の技能等を修習するために訓練又は研修といった教育的な意味合いが強いと考えられる。

(2) 「事業習得者」

「事業習得者」に関する規定がある日本との二国間租税条約は、令和 2 年 1 月現在、インドネシア、スリランカ、フィジー、フィリピン、フランスの 5 か国である。

これらの租税条約では、「事業習得者」という用語自体は使用されておらず、例えば日仏租税条約第 20 条 3 項では、「他方の締約国の企業若しくは 2 (同条 2 項のこと) に掲げる団体 (一定の公益団体) の使用人として又はこれらの企業若しくは団体との契約に基づき、専らこれらの企業若しくは団体以外の者から技術上、職業上又は事業上の経験を習得するため、1

自国について提供している情報をもとに毎年まとめられている。日本の項目は、厚生労働省及び法務省により共同で取りまとめられ、OECD 本部において分析されている。(https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/c3e35eec-en.pdf?expires=1599347674&id=id&accname=guest&checksum=750FABA24AFF5577AF0B3B22E9949BEF) (2020 年 6 月 30 日最終閲覧)。

(101) 山神進「OECD 諸国における国際移住の動向」『国際人流』2018 年 12 月号 12 頁 (公益財団法人入管協会、2018)。

年を超えない期間一方の締約国内の一時的に滞在する個人であって、現に他方の締約国の居住者である者又はその滞在前に他方の締約国の居住者であったものは、自己の生計のための当該他方の締約国からの送金について、当該、一方の締約国において租税を免除される」旨規定されている。

「事業習得者」については、このように条文中にある文言を借用することにより「企業の使用人として又は契約に基づき、当該企業以外の者から高度な職業上の経験等を習得する者」として、国税庁 HP の質疑応答事例⁽¹⁰²⁾において定義されており、実際の租税条約の条文に定義されたものを「事業習得者」と定義していると思われる。

なお、国税庁 HP の質疑応答事例では、「高度な職業上の経験等を習得する者」と定義されているが、租税条約では「高度な」の表現はない。これは高度でない職業上の経験等を習得する場合は、「事業修習者」の条項が適用されるので、「事業修習者」を除いた「事業習得者」を定義する際に「高度な」という用語を追加したと思われる。

また、「事業習得者」に関する規定がある租税条約はいずれも日本における滞在期間を 1 年以内としているので、原則として非居住者に該当することになる。

さらに「事業習得者」に対して日本国内において支払われる報酬についても免税対象とする条約もある。インドネシアは年間 180 万円以内（国外払の給付と合計して）（日本・インドネシア租税条約 21②）、スリランカは年間 100 万円以内（日本・スリランカ租税条約 14②）、フィリピンは 4,000 米ドル相当額以内（国外払の給付と合計して）（日比租税条約 21③）であれば免税とされている。

(102) 前掲注(88)。

第 2 節 入管法における在留資格と租税条約

本節では、これまでの入管法の在留資格及び OECD モデル租税条約の検討を踏まえ、入管法における在留資格と租税条約の関連性について、更なる検討を行うことにより、租税条約の解釈を深めて行くこととする。

1 租税条約の用語等を入管法による在留資格により解釈する意義

入管法では、日本に入国しようとする外国人は、原則として、一定の在留資格をもって日本に在留するものとされている（入管法 2 の 2）。

したがって、外国人労働者が、日本において就労する場合には、一定の在留資格を有しており、租税条約の適用を受ける外国人労働者も全て在留資格を所持していることになる。

こうした状況において、外国人労働者の在留資格と租税条約の適用関係を検討するのは大変意義のあることだと考える。

具体的には、外国人労働者の租税条約への適用可能性を検討する際、それぞれ外国人労働者の持つ在留資格により、租税条約上のどの用語（事業修習者、事業習得者等）に該当するのをおおよそ検討することができれば、租税条約の適用可能性を見極める際の一助となるのではないかと考える。

まずは、日本に在留している外国人労働者の中で、在留資格として多い「技能実習」等を中心に詳細に検討してみることとする。

2 在留資格「技能実習」に関する考察

（1）租税条約の適用可能性の検討

技能実習制度は、技能移転による国際貢献を目的としているものの、実体は、単純作業に安価な報酬で外国人労働者を受け入れ、毎年多くの技能実習生が来日している状況である。

在留資格「技能実習 1 号」は、最初の 1 年間、「講習による知識修得活動」及び「雇用契約に基づく技能等修得活動」を行い、さらに在留資格「技能

実習 2 号」として 2 年間、「技能実習 1 号」の活動内容に従事し技能等を修得した者がその技能等に習熟するため、更なる実習を行うことになっている。

この「修得」、「習熟」するための従事内容が、初心者や実習生、練習生という立場で、単純作業に従事している外国人労働者ということができるであろう。

一方、OECD モデル租税条約第 20 条に規定されている「事業修習者」については、国税庁 HP の質疑応答事例⁽¹⁰³⁾では、「企業内の見習研修者や日本の職業訓練所等において訓練、研修を受ける者」と定義されている。

したがって、「技能実習 1 号」及び「技能実習 2 号」の在留資格を所持する外国人労働者は、まさに OECD モデル租税条約第 20 条に規定されている「事業修習者」(apprentice) が該当する可能性が高いと考えられる。

(2) 租税条約の適用に当たっての問題点

イ 在留資格「技能実習」の「事業習得者」への適用可能性

前述のとおり、在留資格「技能実習 1 号」及び「技能実習 2 号」は、「事業修習者」に該当する可能性が高いと考えられるが、租税条約における「事業習得者」に該当しないのかという疑問が生じる。

「事業習得者」については、国税庁 HP の質疑応答事例⁽¹⁰⁴⁾において「相手国の企業等の使用人として又は当該企業・団体との契約に基づき、当該企業・団体以外の企業・団体（原則として日本の企業）から技術上、高度な職業上又は事業上の経験を習得するため日本国内に一時的に滞在する個人」と定義されている。

個人的な見解であるが、「事業習得者」の規定がある租税条約にあっては、条約の規定上、「事業修習者」の方が免税の要件が緩い規定⁽¹⁰⁵⁾になっ

(103) 前掲注(88)。

(104) 前掲注(88)。

(105) フィリピンとの租税条約においては、「事業修習者」は国外払いであれば免税であるが、「事業習得者」は国内外合わせて 4000 ドルまで免税と規定されている（日比租税条約 21③）。

ているので、より高等な技能等を習得しようとする者を対象に「事業習得者」の免税規定が設けられていると考えられ、狭義の意味としては、「事業習得者」は日本の企業が契約等に基づき受け入れて高度な技能等の修習を行う者であると考えられる。

したがって、「技能実習 1 号」又は「技能実習 2 号」は、初歩的な事業上の技能等の習得活動と一般的に考えられているので、租税条約上の「事業修習者」となり、「事業習得者」には該当しないと考える。

それでは、「事業習得者」に該当する在留資格は何に当たるのであろうか。それに関して、「技能実習」について、団体監理型の技能実習生は「事業習得者」に該当し、企業単独型は「事業修習者」となる旨記載している先行の研究論文⁽¹⁰⁶⁾もあるが、租税条約の概念を中心に言及されていて、具体的に判別する手立てがない。

なお、「事業習得者」が、「相手国の企業等の使用人として又は当該企業・団体との契約に基づき、当該企業・団体以外の企業・団体（原則として日本の企業）から技術上、職業上又は事業上の経験を習得するため日本国内に一時的に滞在する個人」と定義されているところからすると、企業間の契約により受入れている企業単独型に該当する可能性が高いと思われる。

したがって、「技能実習 3 号」の実習生が、企業単独型によるものについては、「事業習得者」と考えてもよいかもしれないが、団体監理型であれば「事業修習生」ということとなり、「事業習得者」となる余地はないと考える。

その他「事業習得者」については、「高度な職業上の経験等を習得する者」であることに着目すると、それに相当する在留資格として考えられるのは、「技術」、「技能」、「企業内転勤」等に当たるのではないかと考える。

(106) 久川秀則「外国人技能実習生の給与等に対する源泉所得税」『国税速報』平成 26 年 12 月 1 日 No.6340 19-20 頁（大蔵財務協会、2014）。

ただし、「事業習得者」に関する規定がある租税条約は、いずれも日本における滞在期間を 1 年以内としているので、原則として非居住者に該当することとなり、1 年を超えて従事しようとする者は該当しないことになる。

ロ 在留資格「技能実習 1 号」の納税義務者区分

ところで、在留資格「技能実習 1 号」は 1 年間、「技能実習 2 号」は 2 年間、それぞれ技能実習に従事することとなっているが、あらかじめ 2 年間従事することになる「技能実習 2 号」であれば、居住者に該当するということで問題ないが、在留資格「技能実習 1 号」は 1 年間従事期間としていることから、所得税の納税義務者の区分（居住者・非居住者の区分）の問題が出てくると思われる。

事例に基づいて説明すると、次のとおりである⁽¹⁰⁷⁾。

(107) 国税庁 HP タックスアンサー No.2875 「居住者と非居住者の区分」中のリンク先「別紙 住所の推定」(<https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/2875-1.htm>) (2020 年 3 月 31 日最終閲覧)。

【事例】

日本における法人において、次の外国人技能実習生を受け入れることになった場合の所得税の納税義務者の区分（居住者・非居住者の区分）はどうなるか。なお、この実習生は、「技能実習 1 号」のみを予定しており、「技能実習 2 号」へは移行せずに帰国する予定である。

- ・ 入国予定日：X 1 年 8 月 20 日
- ・ 在留期間（満了日）：X 2 年 8 月 20 日
- ・ 講習：X 1 年 8 月 21 日～X 1 年 9 月 20 日
- ・ 雇用契約：X 1 年 9 月 21 日～X 2 年 8 月 20 日
- ・ 在留資格：技能実習 1 号ロ（団体監理型）

【回答】

この実習生は一般的には非居住者に該当する。

技能実習制度においては、入国後に所定の講習を受講することが義務付けられていることを踏まえると、「その者が国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること」（所令 14①一）という要件の「職業」にはこの講習も含めて考えることが相当である。

そうであると、この「1 年以上居住すること」の要件は、実習生が、入国日（X 1 年 8 月 20 日）の翌日から起算して 1 年を経過する日（X 2 年 8 月 20 日）を超えて国内に居住する場合（X 2 年 8 月 21 日以降も国内に居住する場合）に満たすことになる（通法 10）。

したがって、X 2 年 8 月 20 日までには出国（帰国）する本事例ではこの要件を満たさず、国内に住所を有する者と推定されることはないため、国内に住所を有する事実が認められない限り一般的には非居住者と判定されることになる（所基通 3-2）。

2014 年、技能実習制度の見直し⁽¹⁰⁸⁾に当たり、最大 3 年間とされた技能実習期間について、職種によっては 5 年間に延長すべきであるとの意見が出された。それに伴い、安易な低賃金労働者の確保の手段とならないように、また、監理団体等にインセンティブを持たせるために、過去の受入れ実績や受入れ体制等を考慮して適正な受入れを行ってきていると認められる優良な監理団体・実習機関には、より高度な技能実習を行う「技能実習 3 号」へ 2 年間の実習期間の延長が認められることとなった。

また、これにより「技能実習 1 号」において 1 年間、「技能実習 2 号」において 2 年間及び「技能実習 3 号」において 2 年間ということになると、日本において通算 5 年間の在留期間となり、実習生が母国の家族と離れている期間が長期化してしまうという問題があるため、技能実習生を一時帰国させ、再度入国させるという制度改正が行われた。

その結果、第 2 号技能実習が終了後、第 3 号技能実習を開始する前に 1 か月以上本国に一時帰国することが技能実習計画の認定基準となった（技法規 10②三ト）。

さらにその後、帰国の時期をこれまでの第 3 号技能実習を開始する前に加え、第 3 号技能実習開始後 1 年以内に 1 か月以上 1 年未満の一時帰国を行うことも認められるよう改正された⁽¹⁰⁹⁾。

ただし、一時帰国の時期は、第 3 号技能実習計画の認定申請前に決定し、技能実習計画に記載する必要がある。また、一時帰国に係る往復旅費については、監理団体（企業単独型の場合は、実習実施者）が負担することとなっているほか、原則雇用契約が維持され、一時帰国に際し有給休暇を取得することも可能となっている。

(108) 法務省 HP「技能実習制度の見直しの方向性に関する検討結果（報告）」
(<http://www.moj.go.jp/content/000123755.pdf>)（2020 年 4 月 1 日最終閲覧）。

(109) 外国人技能実習機構 HP「第 3 号技能実習移行時における一時帰国要件について」
(<https://www.otit.go.jp/files/user/190906-6.pdf>)（2020 年 6 月 30 日最終閲覧）。

ところで、在留資格「技能実習 3 号」の実習生が、一時帰国することを踏まえた場合、租税条約の適用関係はどうなるであろうか。

来日している中国人技能実習生が日中租税条約第 21 条を適用する事例を検討してみると、一般的に租税条約適用の要件⁽¹¹⁰⁾として、次の①～⑤が必要である。①教育又は訓練を受ける目的のみで滞在地国（日本）に滞在する、②学生又は実習生であり、③現に相手国（中国）の居住者であるか、あるいは滞在地国（日本）を訪れる直前に相手国（中国）の居住者であった者に対する、④その生計、教育、訓練のための給付について、⑤それが滞在地国（日本）の国内で生じるものでない限り、滞在地国（日本）における課税が免除される。このうち、⑤については、日中租税条約においては日本国内も国外もともに免税ということになる。

在留資格「技能実習 3 号」について、前述のとおり、「事業修習生」に該当するということであれば、上記要件のうち、③が問題になってくると思われる。

そこで、在留資格「技能実習 3 号」の実習生が、滞在国（日本）から相手国（中国）に一時帰国し、再び滞在国（日本）へ戻ってくる状況（中国）から租税条約の適用関係を検討してみる。

まず、相手国（中国）へ一時帰国する時点の状況であるが、在留資格「技能実習 2 号」として 2 年間、継続従事しているので、滞在地国（日本）の居住者に該当しているといえる（所法 2①三）。

その後、第 3 号技能実習を開始する前に「1 か月以上」、又は第 3 号技能実習開始後に「1 か月以上 1 年未満」の一時帰国を行うことが義務付けられている（技法規 10②三ト）。この一時帰国期間については、いずれのパターンも第 3 号技能実習の期間に含まれないが、第 3 号技能実習計画の認定申請前に決定し、技能実習計画に記載する必要があるものである。

(110) 前掲注(98) 162 頁。

また、一時帰国に係る往復旅費については、監理団体（企業単独型の場合は、実習実施者）が負担することとなっており、滞在国（日本）の職業に強く紐づけされたものであるということがいえるだろう。

そのため、相手国（中国）への「1 か月以上」又は「1 か月以上 1 年未満」の規定の一時帰国後、当然、滞在国（日本）に戻ってくることが考えられ、相手国（中国）において継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有するとはいえないと考える（所令 15①）。

さらに自己都合による出国ではなく、法的な規定に基づく一時的な出国であり、雇用契約が継続している出国前に所属していた企業へ帰国することが明らかであることから、一時的に国外に赴いた期間も含めて「引き続いて国内に居住を有するもの」と考えられるであろう（所基通 2－2）⁽¹¹¹⁾。

したがって、相手国（中国）へ一時帰国期間中も、滞在地国（日本）において、引き続いて国内に居住するものとして取扱うことになることから、上記の要件③「現に相手国（中国）の居住者であるか、あるいは滞在地国（日本）を訪れる直前に相手国（日本）の居住者であった者」を考えた場合、改めて「滞在地国（日本）を訪れる直前に相手国（中国）の居住者であった者」であったかどうかを問題にする必要はなく、もともと、技能実習 1 号を開始した時点において、「滞在地国（日本）を訪れる直前に相手国（中国）の居住者であった者」であれば足りると考える。

3 在留資格「留学」に関する考察

（1）租税条約の適用可能性の検討

(111) 森谷義光ほか共編著『所得税基本通達逐条解説』20 頁（大蔵財務協会、2014）。
「一時的な出国であることが明らかであれば足り、出入国管理令による再入国許可の有無や在外期間の長短は、必ずしもこの判定に当たっての重要な要素とはならない」と考えられている。

在留資格「留学」は、日本の大学、短期大学、高等学校、専修学校等の学生が教育を受ける活動としての在留資格である。そのままの在留資格では、就労不可であることから、多くの学生が「資格外活動」として法務大臣の許可を受けることにより、週 28 時間まで就労することが可能となっているようである。

国内法には留学生であることによる免税規定はないが、租税条約上においては、「学生」として「事業修習者」とともに規定が置かれている租税条約が多い。日本との二国間租税条約上、「学生」の範囲について、具体的に定義はされていないが、租税条約実施特例法省令第 8 条において、「学校教育法第 1 条に規定する学校の学生、生徒又は児童をいう。」と規定されている（実施特例省令 8 ①）。

したがって、日本の大学、短期大学、高等学校等の学生には、租税条約の適用があるが、日本語学校等の専修学校（学校教育法第 124 条）や各種学校（学校教育法第 134 条）の学生には適用がないということになる。

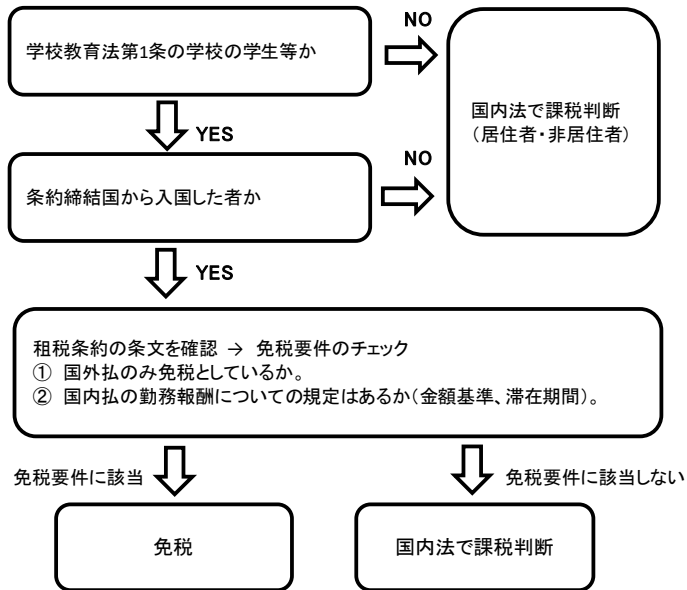
（2）租税条約の適用に当たっての問題点

イ OECD モデル租税条約第 20 条（学生等）関係の適用要件

「事業修習者」同様、前述のとおり、次の①～⑤の要件が必要である。

①教育又は訓練をうける目的のみでその国（滞在地区）に滞在する、②学生又は実習生であり、③現に相手国の居住者であるか、あるいは滞在地区を訪れる直前に相手国の居住者であった者に対する、④その生計、教育、訓練のための給付について、⑤それが滞在地区の国内で生じるものでない限り、滞在地区における課税が免除される。

上記適用要件において、③が問題になってくるかと思われるが、来日後 1 年を超えて日本語学校へ通い、その後大学等へ入学する者については、日本語学校、大学が連続しており、問題ないと考える。特に上記⑤にかかわらず、国内で受領する報酬についても免税とされる中国からの留学生を巡っての取扱いが問題になることが多いため、学生関係の取扱いについては、下記のフローチャートにまとめた。

【「学生」関係フローチャート】⁽¹¹²⁾

なお、各種学校等の就学生が、①政府、教育団体等から勉強、研究のための交付金、奨励金等を受領している者（交付金等の受領者）又は②政府間の協定に基づき専ら訓練、研修等のため滞在している者（政府間の交換研修生）である場合には、租税条約において別途免税の取扱いをしているケースがある⁽¹¹³⁾。

4 在留資格「特定技能」に関する考察

（１）租税条約の適用可能性の検討

2019 年 4 月に新設された在留資格「特定技能」においては、日本に滞在する外国人労働者は、一定水準以上の技能を有しており、人手不足が深刻

(112) 「学生」関係の規定を執筆者が整理した。

(113) 「改訂新版 源泉国際課税の実務」426-427 頁（大蔵財務協会、2001）、韓国、フィリピン、インドネシア、パキスタン等との租税条約に規定されている。

な日本の労働力として、就労目的で日本に在留しているのであるから、一般的に租税条約上の「事業修習者」又は「事業習得者」に該当しないとされている⁽¹¹⁴⁾。

(2) 租税条約の適用に当たっての問題点

「特定技能 1 号」又は「特定技能 2 号」は、もともと昨今の人手不足に対応するため、単純労働者を確保するという経済界の要望を受けて創設されたものである。そのため、事実上の移民制度の解禁との批判を受け、最低限の知識・技能を有する者であることを事前に確認を行った上で労働者として受け入れる制度とされ、単純労働者の受入ではないとの位置づけをされているところである。一方、制度上は、特定技能制度に則った形で人材を確保しつつも、「深刻な人手不足に対応するため新たな在留資格を設け、単純労働で初めて外国人の就労を認める。」との受け止め方をするマスコミ報道もある⁽¹¹⁵⁾。

しかしながら、「特定技能」の現状を踏まえ、「技能実習」の従事内容と大差ない単純作業に従事しているとしても、「特定技能」は実習や訓練を伴わず、人手不足が深刻な日本の労働力として人的役務の提供を行うために来日している外国人労働者であり、「事業修習者」には該当しないと考える⁽¹¹⁶⁾。

また、「特定技能」の在留資格に限った話ではないが、各在留資格の取得の有無のみをもって、形式的に租税条約上の「事業修習者」や「事業習得

(114) 「技能実習と特定技能 条約等の免税条項」週刊税務通信 2019 年 11 月 25 日 No.3582 6・8 頁(税務研究会、2019)。

(115) 日本経済新聞「外国人材、働きやすく『選ばれる国へ』法的保護」2019 年 12 月 11 日電子版 (<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO38739700Q8211C1M110600/>) (2020 年 5 月 13 日最終閲覧)。

(116) 「特定技能 1 号」は、作業内容的に「技能実習」に類似することもあるかもしれないが、「特定技能 2 号」については、現場監督を担うだけの熟練した技能が求められていることからして「事業修習者」には該当しないと考える。

者」に該当するか否かの判定を行うのではなく、実際行われている業務内容等の実態を踏まえて事実認定を行うことが、重要であろうと考える⁽¹¹⁷⁾。

5 在留資格「研修」に関する考察

(1) 租税条約の適用可能性の検討

在留資格「研修」は、日本の公私の機関に受け入れられて技能等を修得する活動に従事するという点においては、在留資格「技能実習」と同様である。しかし、「技能実習」は、一定期間の講習の後に日本の公私の機関との雇用契約に基づいて、その機関の業務に従事して技能等を修得する活動に従事するものであり、雇用契約等による雇用関係の有無に大きな違いがある。

そのため、在留資格「研修」が租税条約上、適用可能性のあるのは「事業修習生」ではなく、国連モデル租税条約に定められている「研修員」(trainee)が該当するのではないかと考えられる。

(2) 租税条約の適用に当たっての問題点

イ 研修員 (trainee)

「研修員」及び「事業修習者」に該当する外国人労働者が受け取る給付については、本来、生計又は訓練を保証するために要する費用の額の水準を超えるべきものではないと考えられるが、技能実習生制度に基づき支払われる給与については、外国人労働者と同程度の技能を要する日本人労働者と同等以上であることを求められており⁽¹¹⁸⁾、実態として「事業修習者」又は「研修員」の範囲から逸脱した支払もあったのではないかと推測される。

(117) 前掲注(114)。

(118) 法務省 HP「技能実習制度運用要領」87 頁

(<http://www.moj.go.jp/content/001291237.pdf>) (2020 年 5 月 15 日最終閲覧)。

外国人労働者の報酬は、同程度の技能を要する日本人労働者と同等以上であることを求めている。

ロ 国税不服審判所・平成 21 年 3 月 24 日裁決「外国人研修生等が在留資格の基準に適合する活動を行っていないことを理由に日中租税条約第 21 条の免税規定の適用がないとした事例」⁽¹¹⁹⁾

技能実習法に基づく技能実習制度が始まる以前の研修制度下で行われた労働が、在留資格の基準に適合するような活動を行っている者とはいえないことから、日中租税条約による免税を認めなかった裁決事例である。

(イ) 裁決要旨

請求人は、生鮮魚、水産加工品販売を営み、現に「研修」又は「特定活動」の在留資格を有する中国人の外国人研修生等を雇い、研修手当等を支払っていた。また請求人は、実際に水産加工における包丁の技術、日本語などの研修を行っており、本件研修生が受領した研修手当等は日中租税条約第 21 条に規定する所得税の免税の適用がある旨主張する。

一方、日中租税条約第 21 条の「事業修習者」等は、在留資格に応じたそれぞれの活動を行うことができるのであるから、技術等の修得を行う「研修」⁽¹²⁰⁾などの在留資格をもった者はその在留資格の基準に適合する活動を行わなければならない、たとえ、在留を許可され滞在している者であっても、在留資格の基準に適合しないような活動を行っている者にあつては、日中租税条約第 21 条に規定する「事業修習者」等には該当しないと解される。しかしながら、請求人は、水産加工品梱包方法など入管法で定められた研修計画書に記載された研修を行っていないことなどからすれば、本件研修は「研修」等の在留資格の基準に適合するような活動を行っている者とはいえず、日中租税条約第 21 条に規定する「事業修習者」等には該当しないので、研修手当等について、日中租税条約に規定する租税の免除の適用はないとされた。

(119) 国税不服審判所平成 21 年 3 月 24 日裁決事例集 77 集 232 頁。

(120) 現在の在留資格「技能実習 1 号」の内容を含む。

(四) 上記判決の検討

本論の第 2 章において、在留資格を巡る最高裁判決（最一小判平成 14 年 10 月 17 日）を引用したが、その中で、「全ての在留資格について、それに対応する活動を行う者であることを在留資格取得の要件とする」と活動要件が必要とする見解が述べられている。

その最高裁判決からすると、外国人労働者は在留資格の基準に適合するような活動を行っている者とはいえず、日中租税条約第 21 条に規定する「事業修習者」等には該当しない。つまり、「事業修習者」等に該当するか否かは「在留資格」を有しているだけでは足りず、「在留資格基準」に適合する活動を行っているという 2 つの要件が必要である旨を判断しているということになる⁽¹²¹⁾。

また、在留資格という法形式は充足するが、許可要件を実質的に充足する活動をしていないという、研修生の研修の実態の実質と形式が不一致である場合に、租税条約による免税規定の適用がいかにあるべきかといった租税法上の重要な論点⁽¹²²⁾については、一般的に税負担を軽減すると目される行為が真実に存在しないと認定される場合、それに即した法律効果は生じず、税負担の免除ないし軽減の効果も生じないとされており⁽¹²³⁾、本判決においても在留資格の基準に適合するような活動を行っている者とはいえず「事業修習者」等には該当しないので、日中租税条約に規定する租税の免除の適用はないとされ、十分妥当な判決であるといえよう。

しかしながら、租税条約において、入管法の在留資格を借用して定義している概念はなく、たとえ在留資格に適合していない従事内容だったとしても、それだけをもって、租税条約の免税の適用を否認で

(121) 加瀬昇一「外国人研修生等の研修手当等は租税条約の免税適用がないとされた事情」税務弘報 2011.2 94 頁（中央経済社、2011）。

(122) 増田英敏「租税法務学会裁決事例研究、通算第 198 回」税務弘報 2011.2 87 頁（中央経済社、2011）。

(123) 前掲注(63) 141 頁。

きるのであろうかという疑問は残る。

また、在留資格の基準に適合した活動が求められるのは、入管法の在留資格の問題であって、それが直ちに課税についても適用されるものとは考えられない。「事業修習者」等について租税関係法令が特段の規定を置いていない状況下においては、本件研修生のように研修のために来日した者が日中租税条約第21条に規定する「事業修習者」等に該当するか否かの検討においては、在留資格の基準に適合するか否かの観点からのみではなく、個々の案件に応じた事実関係に基づいて十分な検討・吟味・評価を行って判断することが求められるとする見解もある⁽¹²⁴⁾。

個人的見解であるが、原処分庁である税務当局は、在留資格に該当しない活動だからとして租税条約の適用を間接的に否認しているが、むしろ外国人労働者の研修手当等に着目し、「生計、教育又は訓練のために受ける給付」ではなく、人的役務の提供による支払であるとして課税する、直接的なアプローチをする方法もあったのではないかと考える。

(ハ) 上記裁決の射程

上記裁決の射程ということでは、我が国が締結している二国間租税条約において、「学生」、「事業修習者」、「事業習得者」、「研修員」等に該当することで、国内の課税関係が変わることを規定している租税条約が射程になるであろう。外国人労働者が「在留資格」を有しているだけでは足りず、「在留資格基準」に適合する活動を行っているかどうか、的確な事実認定に基づく課税関係の判断が重要であると考える。

6 在留資格「特定活動」等に関する考察

(1) 租税条約の適用可能性の検討

(124) 辰巳重正「源泉徴収を巡る諸問題」税務事例 Vol.42 No.7 22 頁（財経詳報社、2010）。

いわゆる「サマージョブ」や「インターンシップ」による活動のうち一定のものが、在留資格「特定活動」として在留資格が付与されている。

「サマージョブ」については、前述のとおり、外国の大学生が学業の遂行及び将来の修業に資するものとして、夏季休暇等を利用して日本の企業等の業務に実際に従事する就労活動をいう。また「インターンシップ」については、外国の大学生が一定期間日本企業などで働き、自分の将来に関連のある就業体験を行う制度のことをいう。

いずれも就職活動時、大学生を採用する企業側が各企業の実情を実体験してもらい、採用に繋げようとする就労活動の一環である。その実体験である就労活動について、具体的にどのようなものであるか、事実認定を行い、租税条約上、どのように取り扱われる可能性があるかを検討する必要がある。

(2) 租税条約の適用に当たっての問題点

「インターンシップ」とは、外国の大学生が一定期間日本企業などで働き、自分の将来に関連のある就業体験を行う制度のことをいうが、外国の大学生を日本企業が受け入れる場合、有償であれば「特定活動」となり、報酬を受けない場合には、滞在期間が 90 日を超えるときには「文化活動」、滞在期間が 90 日を超えないときには「短期滞在」の在留資格となる。

また、ここでいう「報酬」とは、「インターンシップ」の活動を行う学生に対し、就労の対価として受入機関から支払われる金銭を指し、具体的には、日額単価に勤務日数を乗じた額の金銭が支払われた場合などが該当する。これは支給される手当の個々の内容により判断されるが、報酬額等についての制限は設けられていない。さらにその学生が日本企業において一般社員と同様の業務に従事するなど生産活動に直接従事し、企業と学生の間に使用従属関係が認められるようなケースでは、労働関係法令が適用されることがある。

なお、ワーキングホリデーと同様に、原則として風俗営業等に該当する職種の従事が許可されることはない。

また、中国の大学から日本の企業に派遣されるインターン（在留資格は就労許可が与えられた「特定活動」）であるが支払を受ける給与について、日中租税協定 21 条の「事業修習者」に該当し免税になるか否かの問題がある。

インターンシップは本来職場体験学習であって技能実習ではないので原則として「事業修習者」には該当しないが、採用内定者に対する技能実習としてインターンシップ制度が利用されていることがあることに鑑みると、一概にインターンシップであるから直ちに「事業修習者」に該当しないとすることはできないのではないかと考える。

実務的には、企業における受入実態が事業修習に該当するとの資料（研修計画書など）が提出されれば、それに基づき、「事業修習者」に該当するか否かの事実認定を的確に行うべきであると考ええる。

また、サマージョブ、ワーキングホリデー制度で日本に滞在する外国人についても、実質的に「事業修習者」ではないかと考えられる場合もあるかもしれないが、それについても在留資格に捉われず、個別の事実認定に基づき判断することが大切であろう。

7 その他

○ 外国人建設就労者受入事業の就労者

2020年東京オリンピックパラリンピック競技大会関連の建設需要に対応するため、緊急かつ時限的な措置として即戦力となる外国人労働者⁽¹²⁵⁾の受入れを行うこととなった⁽¹²⁶⁾。在留資格は「特定活動」である。

国土交通省のHPの資料⁽¹²⁷⁾によると、2020年度終了までという時限的措置ではあるものの、「技能実習 2 号」の修了後に 2 年間の従事、又は一時帰

(125) 建設分野に係る技能実習 2 号又は 3 号修了者が対象。

(126) 前掲注(43)。

(127) 国土交通省 HP「外国人建設就労者受入事業について」

(<https://www.mlit.go.jp/common/001203074.pdf>) (2020 年 5 月 19 日最終閲覧)。

国を終えて 2 年間の従事など明らかに技能実習生の受け皿として利用しようとしている施策であることがわかる。

しかしながら、この制度で来日した外国人就労者は、技能実習等の計画に基づき訓練を受けるために来日したのではなく、建設分野における熟練工が就労目的で日本に在留しているのであるから、「事業修習者」等に該当することはないと考える。

8 小括

2019 年 4 月から施行された改正入管法により、新たに追加された在留資格「特定技能」については、人材不足が予測される産業分野において、即戦力になる外国人労働者を確保するための方策として機能することが期待されているが、作業の実体は技能実習の内容と大差のない単純労働であるとの報道もある。「特定技能」は、制度上、求められている人材の能力は、技能実習に従事する者よりも高いかもしれないが、実際に従事している内容は、単純作業であることが多いということだろうか。

しかしながら、「特定技能」の現状が「技能実習」の従事内容と大差ない単純作業に従事している状況があったとしても、「特定技能」は実習や訓練を伴わず、人手不足が深刻な日本の労働力として人的役務の提供を行うものであり、「事業修習者」には該当しないと考える。

また、各在留資格の取得の有無のみをもって、形式的に租税条約上の「事業修習者」や「事業習得者」に該当するか否かの判定を行うのではなく、実際行われている業務内容等の実態を踏まえて事実認定を行うことが、重要であろうと考える。

第 6 章 海外の状況

本論では、日本における外国人労働者と租税条約の取扱いについて、入管法の在留資格と租税条約を関連づけながら論じてきた。

本章では、日本だけでなく、ドイツ、フランス、イギリスの EU 3 か国について、日本と同様に外国人労働者を受け入れる各国の体制を確認した。

第 1 節 欧州主要国における外国人労働者受入れの概要等

各国の外国人労働者について言及するに当たり、注意すべきことが何点かある。

外国人労働者について言及する場合、どの国においても高度人材の受入れと非高度人材の受入れという 2 種類の受入れ方の考えがあり、本論では、主に日本における技能実習生などを中心に非高度人材の外国人労働者について論じてきたところである。

こうした状況を海外各国と比較する場合、高度人材と非高度人材を分ける境界線が国によって異なるという事情がある。さらに、この両者を隔てる境界線は、労働市場における外国人材のニーズが時代によって異なるため、同じ国の中においてさえ、時として上下することがある。

日本においても、「特定技能」という在留資格が制定され、「技能実習」より高い技能が求められており、高度人材と非高度人材を分ける境界線が分かりにくくなってきているという状況がある。

そのため、受け入れた外国人材を高度人材と称するか、非高度人材と称するかは、基本的にはその国の判断に委ねられており、これらのことは、外国人材受入制度の国際比較が容易ではないことを示している⁽¹²⁸⁾。

(128) 独立行政法人労働政策研究・研修機構「序文：諸外国における外国人材受入制度—非高度人材の位置づけ」

(https://www.jil.go.jp/foreign/labor_system/2019/01/preface.html) (2020 年 5 月 19

そこで本論においては、外国人材の受け入れについて長い歴史を持ち、安定的な外国人労働者受入れを行っている欧州主要国について外国人材の受入状況について検討し、その後に租税条約との間係について考察することとする。

1 ドイツ

(1) 経緯⁽¹²⁹⁾

ドイツでは、労働力不足に対応するため、1955 年以降、イタリア、トルコ、ユーゴ等から外国人労働者を受け入れていたが、石油危機後に国内において失業者が増大したことに伴い、外国人労働者の国外募集を原則停止し、労働許可証の発給に労働市場テスト⁽¹³⁰⁾を導入し、外国人労働者受入れに慎重に対応することとなった。

しかし、実際には、すでに国内に受入れていた長期滞在者の家族の呼び寄せや、子の出生等により、国内における外国人数が 1980 年代から増大し、雇用情勢が急速に悪化し始めた。そこで、外国人労働者の受入れが自国民の雇用に悪影響を及ぼさないよう 1993 年に労働許可証発給の運用が厳格化されることになった。

一方、1989 年から、経済援助の一環として二国間協定⁽¹³¹⁾を締結し、外国人労働者や実習生の受入れを開始した。例えば、チェコ、ハンガリー等の東欧諸国から 3 年を限度として建設プロジェクト等に携わる請負契約労働者を

日最終閲覧)。

(129) 厚生労働省 HP「外国人雇用問題研究会報告書平成・14 年 7 月第 4 章各国の外国人労働者受入れ制度の比較」25 頁 (<https://www.mhlw.go.jp/topics/2002/07/dl/tp0711-1n4.pdf>) (2020 年 4 月 9 日最終閲覧)。

(130) 一定期間求人を出して国内労働者により充足されないことを確認するなど国内労働市場の状況を踏まえて外国人に就労の許可を与える制度。ドイツをはじめ、フランス、イギリス等で行われている。国内労働市場に配慮した外国人労働者の受入れが可能であるというメリットがある反面、国内労働市場の状況を確認するために著しい行政コストと時間がかかるなどのデメリットもある。日本では行われていない。

(131) 二国間協定は、二国間で受入れ数や期間などを取り決めて外国人を受け入れる制度である。ドイツは、1989 年 11 月の「ベルリンの壁」崩壊後、東欧諸国との関係強化と経済協力を迫られ、個別に東欧諸国との間に協定を締結して、外国人労働者の募集停止の例外という形を採用している。

受け入れたほか、若年労働者の相互交流の促進と就労を通じての技術・技能と語学力の向上を目的としたゲスト労働者の受入れ、農林業・ホテル・飲食店等における季節労働者の受入れなど、二国間協定により様々な分野で外国人労働者を受け入れた。

このほか、IT 技術者の受入れの促進のため、IT 分野について大卒程度以上の学歴を有する者又は技術者で年収 10 万マルク以上を得ている者に通常よりも簡素化した手続で労働許可を付与するグリーンカード制度を 2000 年から導入している。

(2) 現状⁽¹³²⁾

ドイツでは、労働許可は公共職業安定所（連邦政府の機関）、滞在許可は市町村の外国人局というように別々の行政機関が担当し、別々に審査、付与されているため、手続に長時間を要するという問題があったが、2002 年 3 月に可決された新移民法案には、滞在許可と労働許可を統合し行政手続を簡素化することが盛り込まれている。

ドイツ国内において就労するためには、国が労働市場テストとして・公共職業安定所が 4 週間、ドイツ人や EU 出身者で求人が充足できないことや、ドイツ人の雇用条件等を悪化させるおそれがないこと等についての審査を経て初めて就労可能となる。ただし、大学等の教員、公私の研究機関の研究員など国内に利益をもたらす専門的・技術的労働者や 3 か月以内の短期の労働者等については、労働許可を受けなくても、滞在許可のみで就労することが可能となっている。

日本の在留資格に該当するドイツの分類は次のとおりである。

(132) 前掲注(129) 29 頁。

【ドイツにおける外国人労働者の区分】⁽¹³³⁾

区分	レベル	業種(職種)	スキーム
熟練労働者	高度	高資格者、EUブルーカード、大卒者、上級幹部、専門家、学術・研究開発、訓練終了資格者、ドイツ語学校卒業業者、外国専門資格・継続訓練修了者、求職者・長期滞在時の雇用	就労には、原則として連邦雇用エージェンシーの同意が必要(高度人材等、例外的に同意不要あり)
期限付きの雇用		人材交流、外国プロジェクト、外国企業派遣者、外国語教師・外国料理人、慈善活動、教育実習(インターンシップ)	
	非熟練	オペア(子守)、家事使用人、季節労働者、ショービジネス、介護	
送り出し労働者		商業活動出張者・社内研修、ジャーナリスト、製品納品・組み立て・保守・管理・修理等、陸運・鉄道、EU-EEAに営業所がある企業の常用労働者の一時的派遣	
特定の職業グループ・特定のグループ		講演・公演・プロスポーツ選手・コーチ・モデル・旅行ガイド等、国際スポーツ行事への参加者・関係者、海運・航空、芸術家・エンターテイナー、特定国民、ドイツ民族、越境労働者	
その他		国際協定(トルコ、セルビア、ボスニア・ヘルツェゴビナ、マケドニア等)、滞在許可なしの雇用国際協定	国際協定
人道的		人道配慮等に基づく外国人に対する就労許可、職業訓練許可等国際条約	国際条約

ドイツの就労令上、非熟練労働者は、主に一般区分における期限付き雇用に位置づけられているのがわかる。ただし、この就労令上の区分には高度人材対象の職種も混在していることから、図表では、非熟練関連の職種を分けて記載されている。

ドイツで就労を伴う滞在をする場合、原則として連邦雇用エージェンシーの出先機関である労働局が発行する「労働許可」が必要となる。外国人は原則として、有効な「滞在許可」と「労働許可」の両方の交付を受けるまでは一切の就労活動はできない。また、非熟練労働者については、期限付きの区分で受け入れられるため、長期滞在や定住資格を得ることも不可となる。EU

(133) 独立行政法人労働政策研究・研修機構「諸外国における外国人材受入制度 - 非高度人材の位置づけ - ドイツ」

(https://www.jil.go.jp/foreign/labor_system/2019/01/germany.html) (2020 年 5 月 19 日最終閲覧)。

域外からの非熟練労働者の流入については、やはり厳しく制限されているとのことである。

しかし、欧州の中でも比較的好調な経済状況を受け、ドイツ労働市場の労働力需要は強い。したがって、EU 域外向けのゲートを狭める一方で、EU 域内へのゲートは広げる政策を執っている。従来、ドイツの非熟練労働市場の中で最も規模の大きかったのが「季節労働者」であった。就労許可は毎年 30 万件程度発行されていたが、2011 年から急激に減少し始め、2013 年以降は発行されていない。この変化は、EU 第 5 次拡大で加盟した新規加盟国に対する移行措置の終了時期、すなわちドイツが労働市場を EU 域内労働者に完全開放した時期と重なる。このことから、ドイツにおいても、非高度人材供給は EU 域内労働者によって置き換えが進んでいるものと見られ、需要の増大を背景に EU 域内労働者の流入は拡大している。

このほか、非熟練の関連区分としては「送り出し労働者 (posted workers)」がある。例えば建設労働者などは、EU・EEA⁽¹³⁴⁾に営業所がある企業を通じて一時的派遣という形態で供給されている。また、特定の職業グループや国際協定を通じての受入れなどでも個別の受入規定が設けられ、一部非熟練労働力の受入れが行われている。

他方、近年においては、大量の難民受入れがあり、労働市場へも少なからず影響を及ぼしていると思われる。特にシリア紛争の影響で 100 万人規模の難民を受け入れた 2015 年以降、認定された難民の一部が労働市場へも参入し始めているものと見られ、難民受入れをめぐる議論が増大している。

(134) EEA (欧州経済領域) の参加国は、オーストリア、ベルギー、デンマーク、フィンランド・フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ポルトガル、スペイン、スウェーデン及びイギリス (以上 EU 加盟国) にアイスランド、リヒテンシュタイン及びノルウェーを加えた 18 か国。参加国の国民は、他の参加国において自由に、滞在、就労することができる。

2 フランス

(1) 経緯⁽¹³⁵⁾

フランスでは 1945 年以来、第二次世界大戦によって減少した国内の人口を補い、経済を再建するために労働力が必要との観点から、旧仏植民地からの移民を中心に、外国人労働者の大量導入を推進していた。

しかし、60 年代には移民の流入が急増したことにより、移民の管理が困難となり、不法入国者も増加したため、流入規制へと政策転換し、労働市場テストを導入した。労働市場テストによる求人募集がフランス人及び適法に滞在している外国人労働者により充足されなかったことや関係分野の雇用失業情勢等から外国人労働者受入れの必要性が認められた場合に、新規募集が許可されるが、国内の失業率が高い現状では、新規に許可されることはほとんどない。また、従来、旧植民地出身者は、入国、滞在、就労に関して一般の外国人よりも優遇されてきたが、これらの者に対しても、規制が強化されている。

こうしたフランスが EU 域外からの非熟練労働者の移入を厳しく制限している背景には、フランスが過去において非熟練労働者を大量に受け入れた歴史が深く関係している。フランスが第二次世界大戦後の経済成長期に労働力の受け入れを行ったのは、主には旧植民地であったマグレブ系（北アフリカのモロッコ・アルジェリア・チュニジアの 3 国）の労働者だった。彼らの一部は受入れ停止後も帰国することなく滞留し、家族を呼び寄せるなどして移民のコミュニティを形成した。現在は二世若しくは三世の世代に移ってきているが、彼らが集住している地域の貧困や治安の悪化が社会問題として顕在化している。

(2) 現状⁽¹³⁶⁾

(135) 前掲注(129) 25 頁。

(136) 前掲注(129) 29 頁。

フランスでは、労働許可と滞在許可は一体化されており、就労を許可する場合には、臨時滞在許可証に「被雇用者」のスタンプを押印することで労働許可証の発給に代えている。これにより手続の簡素化が図られている。

フランスの就労許可に当たっては、労働市場テストを行い、30 日間の求人募集の結果や申請に係る職種、地域の雇用失業情勢等に基づき、外国人労働者受入れの必要性を審査している。失業率が高い現状では、ほとんどの場合、新規労働許可申請は却下されるが、大学等の教員、公的な研究機関の研究員等の高度な労働者については・雇用情勢に関係なく、フランスに対する経済的、文化的貢献度により判断される。また、IT 技術者の受入れの促進のため、情報処理学科を卒業した留学生のうち、修士レベルに相当する情報処理エンジニアの資格を有し、かつ年収 18 万フラン以上得られる者については、留学生資格の臨時滞在許可証から労働許可付きの臨時滞在許可証への資格変更を認めている。

日本の在留資格に該当するフランスの分類は次のとおりである。

フランスでは、セネガル、チュニジア、コンゴなど旧仏植民地であるアフリカ諸国との間に二国間協定が結ばれ、農業をはじめとする季節労働者としての受入れがなされている。これらの受入れに関しては、個別に入国及び滞在に関する諸条件が定められており、例えば、季節労働者には、フランス国外を主たる居住地とすることが求められ、1 年につき半年を超えてフランスに滞在することはできない。フランスは、上記以外の非熟練労働者受入スキームを設けておらず、EU 域外からの非熟練労働者受入に関しては抑制する方針を堅持し、極めて厳しい内容となっている。

他方、フランスの労働市場にもイギリス、ドイツと同様に、EU 第 5 次拡大以降の新規加盟国出身労働者が多く参入している。加盟国の労働者は、原則としてフランス国内の労働市場へアクセスするに際して許可等の手続を採る必要がないことから、非高度人材労働市場においても広く就労していると見られる。

【フランスにおける外国人労働者の区分】⁽¹³⁷⁾

区分	レベル	業種(職種)	スキーム
高度熟練の労働者	高度・専門	専門分野あるいは科学分野の修士。3カ月以上の雇用契約の締結、年間給与総額は、3万5,963.20ユーロ以上。	滞在有効期間は雇用契約期間と同じ(最大4年まで)。
革新的企業の従業員		企業の研究開発プロジェクトに直接関与する職務(年間給与:3万5,963.20ユーロ以上)。	長期滞在ビザ(4カ月から1年)。
給与所得者		フランスを拠点とする企業との雇用契約の締結(最低年間給与:3万2,366.38ユーロ)。	長期滞在ビザ(4カ月から1年)。
学術研究者		公的及び民間研究機関の研究者、大学レベルの教員。	研究機関等の受け入れ証明(管轄する自治体の知事による)。
起業家		商業、工芸、工業に関するプロジェクト事業の実現。	長期滞在ビザ(4カ月から1年)。
投資家		永続的な利益(少なくとも資本の10%)を確保する会社に対する個人的投資等フランス領土に少なくとも投資30万ユーロの有形または無形資産へ投資。	長期滞在ビザ(4カ月から1年)。
執行役員		企業組織の法定代表者。年間総額給与:5万3,944.80ユーロ以上。	長期滞在ビザ(4カ月から1年)。
芸術・文化関連職業		芸術的・文化的活動家及び制作者。	最長4年間の制限内で、滞在中のフランスの活動期間または雇
国内で特に不足する職種の労働者	非熟練	非熟練農業その他を対象とした季節労働。	セネガル、チュニジア、コンゴなど旧植民地諸国との二国間協定。
学生		留学生	就労時間上限。

3 イギリス

(1) 経緯⁽¹³⁸⁾

イギリスにおいても国内労働者の雇用を確保しつつ外国人労働者を受け入れるため、ドイツ・フランスと同様に労働市場テストを導入した。

(137) 独立行政法人労働政策研究・研修機構「諸外国における外国人材受入制度 - 非高度人材の位置づけ - フランス」

(https://www.jil.go.jp/foreign/labor_system/2019/01/france.html) (2020 年 5 月 19 日最終閲覧)。

(138) 前掲注(129) 26 頁。

季節農業労働者の受入制度⁽¹³⁹⁾など個別の分野ごとの受入制度もあり、2002 年には、新たに、特に高度な技術・経験を有する労働者の受入促進のための制度⁽¹⁴⁰⁾が導入されている。

なお、かつての大英帝国を構成していた英連邦の国民については、特別な受入れの仕組みがあり、英国で生まれた祖父母を持つ者は、英国において、職種に制限なく就労することが可能である。

(2) 現状⁽¹⁴¹⁾

イギリスの労働許可では、資格・技能の要件として、大卒以上の学歴や「全国職業資格」⁽¹⁴²⁾のレベル 3 以上の資格の保有と 3 年以上の実務経験等を求めている。全国職業資格が主要職種を網羅していること、外国資格を国内資格に読み替えるための対応表が整備されていることなど職業能力開発面の制度が整っているため、労働許可申請の客観的かつ迅速な処理が可能になっている。

労働市場テストは、事業主が 4 週間求人広告を行い、国内労働者又は EEA の労働者によって求人が満たされなかった場合に労働許可を発給している。なお、政府が経営者団体と協議して決定した「人手不足職業」(IT 技術者・医師、看護師、教師等)については、労働市場テストは不要となっている。

イギリスの外国人材受入制度は、従来の度重なる制度改変で複雑化していたスキームを 5 つの階層に整理することにより、審査基準の明確化、手続の簡素化(入国・就労許可の一体化など)を図った。同時に、EU 域外

(139) 受入れ資格は 18 歳から 25 歳までの学生であること。労働市場テストは不要だが、代わりに受入れ枠がある。在留期間は、延長も含めて最長 6 か月。

(140) 労働者の学歴、職歴、実精等をポイント化して受入れの可否を審査する。労働市場テストも数量制限もなし。

(141) 前掲注(129) 30 頁。

(142) イギリス国内統一の公的職業資格制度。特定の分野・職種において必要とされる個別の技能・知識を認定する職業資格である。ほぼ全職種を網羅している「レベル 3」の一般的指針は「広い範囲の多様な仕事、特に責任と自立性を持ち、他の従業員を統率する能力」となっている。

からの外国人受け入れに関する引き締め策としてのポイント制⁽¹⁴³⁾を、2008 年から導入している。

日本の在留資格に該当するイギリスの分類は次頁の図のとおりである。

制度構造としては、5つの階層から構成されている。第1階層（Tier 1）が高度技術者、第2階層（Tier 2）が専門技術者、第3階層（Tier 3）が非熟練労働者。第4階層（Tier 4）が学生、第5階層（Tier 5）がその他となっているが、第3階層の非熟練労働者枠に関しては、制度導入以来一度も開かれてはいない。それでは、イギリスは非熟練職種に外国人労働者を用いていないのであろうか。そうではない。この非熟練労働市場における供給不足分を補っているのが、EU 第5次拡大以降加盟した中東欧諸国出身の労働者である。彼らの EU 域内における移動は原則自由であり、外国人材受入スキームの枠外にあるため、制度表上（図表）には存在していない。しかし現実には、中東欧諸国出身労働者という枠が、主には第3階層の枠上に存在しているのである。イギリスにおいては、特にポーランドからの労働者が多く、男性においては建設業、配管工など、女性においてはホテル・飲食業のほか小売業などのサービス業でも広く就労しているといわれる。

(143) ポイント制はイギリス及びカナダで行われている。①多様な事項を考慮した上で総合的な判断を下すことができること、②申請者である外国人労働者にとって、あらかじめある程度の許可可能性を予測しやすいこと、③判断基準が明確であるため、不許可時のトラブルが生じにくいことがメリットとして挙げられる。一方、①何に比重を置いて受入れを判断するかは配点次第なので、配点に対する基本的スタンスを別途決めなければならないこと、②異なる要素を一律に点数化することは、本来は困難であり、政治的影響を受ける可能性があること、③ボーダーライン上に同点の申請者が集中した場合の選定のための基準を別途決めておく必要があることがデメリットとして挙げられる。

【イギリスにおける外国人労働者の区分】⁽¹⁴⁴⁾

区分	階層	レベル	業種(職種)	スキーム
高度技術者経済発展に貢献する高度なスキルを持つ者	Tier1	高度	科学者、企業家、起業家、投資家、学卒起業家	ポイント制
			一般	停止(2011年)
			就学後就労	停止(2012年)
専門技術者国内で不足している技能を持つ者	Tier2	専門	看護師、教員、スポーツ選手、企業内異動、宗教家	ポイント制:雇用許可制(労働市場テスト有)
			エンジニア、科学者、IT技術者、看護師、シェフ	ポイント制:労働力不足職種リスト(労働市場テスト免除)
非熟練労働者技能職種の不足に応じて人数を制限して入国する者	Tier3	非熟練	不足職種	停止中
学生	Tier4			ポイント制:受け入れ許可制
他の短期労働者、若者交流プログラム等	Tier5			ポイント制

第 2 節 欧州主要国における外国人労働者と租税条約

前節に基づき・欧州主要国における外国人労働者への租税条約の適用可能性の検討を行う。本節では、第 5 章での検討同様、OECD モデル租税条約第 20 条に関係があると思われる非高度人材である「学生」、「事業修習者」、「事業習得者」への適用可能性を検討することとする。

(144) 独立行政法人労働政策研究・研修機構「諸外国における外国人材受入制度 - 非高度人材の位置づけ - イギリス」

(https://www.jil.go.jp/foreign/labor_system/2019/01/uk.html) (2020 年 5 月 19 日最終閲覧)。

1 ドイツについての考察

(1) 租税条約の適用可能性の検討

ドイツでは、1989 年から経済援助の一環として二国間協定を締結し、労働者や実習生の受入れを開始しているということであり、実習や訓練を必要とする「事業修習者」に該当するような実習生が、非熟練労働者として、ドイツ国内に入っていたと思われる。また、若年労働者の相互交流の促進と就労を通じての技術・技能と語学力の向上を目的としたゲスト労働者の受入れなどを実施するなど様々な分野で外国人労働者を受入れが行われていたことであることからして、「事業修習生」への適用可能性があるかと考えられる。

○ 日独租税条約

第 19 条 学生

専ら教育又は訓練を受けるための一方の締約国内で滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付（当該一方の締約国外から支払われるものに限る。）については、当該一方の締約国においては、租税を課することができない。この条に定める租税の免除は、事業修習者については、当該一方の締約国内において最初に訓練を開始した日から一年を超えない期間についてのみ適用する。

(2) 租税条約の適用に当たっての問題点

ドイツの在留資格については、前述の表のとおりであり、非熟練労働者は、主に一般区分における「期限付き雇用」に位置づけられている。では、非熟練労働者は、具体的にどのような仕事に従事しているのだろうか。従来、ドイツの非熟練労働市場の中で最も規模の大きかったのが「季節労働者」である。

働者」であったということであるが、実習や訓練を伴わない、日本における出稼ぎ労働者のように確固たる就労を目的とした活動だと思われる。

また、非熟練の関連区分としては「送り出し労働者 (posted workers)」が存在するが、この労働者についても、EU・EEA に営業所がある企業を通じて一時的派遣という形態で供給されている建設労働者である。したがって、両者の実態に「事業修習者」等の定義に該当する者はいないのであると思われる。

一方、ドイツでは、シリア紛争の影響で 100 万人規模の難民を受け入れ、2015 年以降、認定された難民の一部が労働市場へも参入し始めているとのことであるから、こうした者に「事業修習者」等の定義に該当する者がいるのではないかと考えられる。

ドイツにおける区分表には、国際協定や人道的配慮に基づく在留資格もあり、日本とは状況が異なるが、実際の従事内容を踏まえ、実態に応じて租税条約の適用を検討することになるであろう。

2 フランス

(1) 租税条約の適用可能性の検討

フランスでは、旧植民地からの移民を中心に、外国人労働者を大量に導入してきたが、60 年代には移民の流入が急増したことにより、不法入国者も増加したため、流入規制へと政策転換することになった。

フランスでは、主にセネガル、チュニジア、コンゴなど旧植民地であるアフリカ諸国との間に二国間協定が結ばれ、農業をはじめとする季節労働者としての受入れが行われている。これらの季節労働者は、実習や訓練を伴わない、日本における出稼ぎ労働者のように確固たる就労を目的とした活動だと思われる。また、これらの季節労働者は、フランス国外を主たる居住地とすることが求められ、1 年につき半年を超えてフランスに滞在することはできないなどの制約が課されている。

日仏租税条約では、第 20 条 3 項に「事業習得者」の規定が設けられているが、フランス国内では適用される外国人労働者は該当がなさそうである。

○ 日仏租税条約

第 20 条 学生又は事業修習者への給付金

- 1 専ら教育又は訓練を受けるため一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であつて、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在前に他方の締約国の居住者であつたものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付については、当該一方の締約国において租税を課さない。ただし、当該給付が当該一方の締約国外から支払われるものである場合に限る。
- 2 政府又は宗教、慈善、学術、文芸若しくは教育の団体から支払われる主として勉強又は研究のための交付金、手当又は奨励金の受領者として、二年を超えない期間一方の締約国内に一時的に滞在する個人であつて、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在前に他方の締約国の居住者であつたものは、当該交付金、手当又は奨励金について、当該一方の締約国において租税を免除される。
- 3 他方の締約国の企業若しくは 2 に掲げる団体の使用人として又はこれらの企業若しくは団体との契約に基づき、専らこれらの企業若しくは団体以外の者から技術上、職業上又は事業上の経験を習得するため、一年を超えない期間一方の締約国内に一時的に滞在する個人であつて、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在前に他方の締約国の居住者であつたものは、自己の生計のための当該他方の締約国からの送金について、当該一方の締約国において租税を免除される。

(2) 租税条約の適用に当たっての問題点

フランスでは、二国間協定による季節労働者以外、非熟練労働者受入スキームを設けておらず、EU 域外からの非熟練労働者受入に関しては抑制

する方針を堅持している。他方、フランスの労働市場にもイギリス、ドイツと同様に、EU 第 5 次拡大以降の新規加盟国出身労働者が多く参入している。加盟国の労働者は、原則としてフランス国内の労働市場へアクセスするに際して許可等の手続を採る必要がないことから、非高度人材労働市場においても広く就労していると見られる。

いずれにしても、外国人労働者の実態を把握し、事実認定を的確に行うことにより、適用判断を行うことになるであろう。

3 イギリス

(1) 租税条約の適用可能性の検討

イギリスでは、ドイツ、フランスと同様に労働市場テストを導入しており、労働許可を発給している。これらの者は、労働を目的にイギリスに移動しているのであり、「事業修習者」等への適用可能性はないと思われる。

そうした労働許可以外に、季節農業労働者の受入制度が導入されている。また、かつての大英帝国を構成していた英連邦の国民については、特別な受入れの仕組みがあり、英国で生まれた祖父母を持つ者は、英国において、職種に制限なく就労することが可能である。

なお、前述の日独租税条約第 19 条と全く同一文である。

○ 日英租税条約

第 19 条 学生

専ら教育又は訓練を受けるための一方の締約国内で滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付（当該一方の締約国外から支払われるものに限る。）については、当該一方の締約国においては、租税を課することができない。この条に定める租税の免除は、事業修習者については、当該一方の締約国

内において最初に訓練を開始した日から一年を超えない期間についての
み適用する。

(2) 租税条約の適用に当たっての問題点

イギリスの労働許可では、資格・技能の要件として、大卒以上の学歴や「全国職業資格」のレベル 3 以上の資格の保有と 3 年以上の実務経験等を求めていることから、実習や訓練レベル程度の「事業修習者」等への適用可能性はないと思われる。また、イギリスの外国人材受入制度において非熟練労働者は、主に EU 第 5 次拡大以降加盟した中東欧諸国出身の労働者ということであり、特にポーランドからの労働者の多くが、男性においては建設業、配管工など、女性においてはホテル・飲食業のほか小売業などのサービス業でも広く就労しているといわれている。これらの者は、実習や訓練を伴った就労ではなく、労働の対価として報酬を得ているのであり、実態としては租税条約の適用は難しいと思われるが、適用の場合には外国人労働者の実態を把握し、事実認定を的確に行うことにより判断を行うことになるであろう。

4 小括

本章では、ドイツ、フランス、イギリスの EU 3 か国について、外国人労働者の状況を確認した。しかし、判例等が少なく、実際の執行状況に触れられなかったのは、反省すべき点である。

各国とも日本とは外国人の入国制度が異なっており、日本との比較を行うのは容易ではない。特に EU の存在は異色であり、外国人労働者が EU 域内であれば、自由に行き来できる点は、EU における大きな特色であろう。

また、「研修員」のところで前述したように、「trainee」に該当するような外国人労働者は、この 3 か国においては、ほとんど事例がないと思われる。それゆえ、ドイツ及びイギリスの租税条約の該当条文中に「事業修習者」の

単語はあるものの、条文タイトルは「学生」とだけ記されており、あまり縁がないものとなっているようである。

しかしながら、3 か国とも非熟練として区分している労働者がいることや、ドイツにおける難民の受入れ、フランスの旧植民地からの移民など単純作業に従事していると思われる労働者などもあることから、事実認定を的確に行うことにより、「事業修習者」等に該当する場合もあるかもしれない。

結びに代えて

外国人労働者について、技能実習や職業訓練のために来日している非熟練の外国人労働者の課税関係を中心に、OECD モデル租税条約第 20 条、いわゆる学生等条項が規定されている租税条約の適用関係や入管法における在留資格と租税条約との関連性について言及してきた。

その中で大きな問題としてあげておきたいのが、入管法の在留資格と学生等条項がある租税条約との関連性である。租税条約は、我が国と各国が締結するものであるから、その内容に我が国特有の入管法の定義を借用することは正しくないと思えるが、租税条約において定義されていない用語（「学生」、「事業修習者」、「事業習得者」、「研修員」等）の解釈については、入管法における在留資格の定義を利用した的確な解釈に繋げるのは有意義なことであると思える。

そうした意味において、平成 21 年 3 月 24 日裁決「外国人研修生等が在留資格の基準に適合する活動を行っていないことを理由に日中租税条約第 21 条の免税規定の適用がないとした事例」は、大変意義のある裁決だといえるであろう。日中租税条約第 21 条にいう「事業修習者」等に該当するか否かは「在留資格」を有しているだけでは足りず、「在留資格基準」に適合する活動を行っているという 2 つの要件が必要である旨を判断している。

しかしながら、「在留資格基準」に適合した活動が行われていることが求められるのは、入管法の在留資格の問題であって、それが直ちに課税についても適用されるものとは考えにくい。「事業修習者」等について租税関係法令が特段の規定を置いていない状況下においては、本件研修生のように研修のために来日した者が日中租税条約第 21 条に規定する「事業修習者」等に該当するか否かの検討においては、在留資格の基準に適合するか否かの観点からのみではなく、個々の案件に応じた事実関係に基づいて十分な検討・吟味・評価を行って判断することが求められるであろう。

また、昨今の日本における入管法の在留資格の問題に関して、法律立法の主旨と実態が異なっている状況が見受けられる。

2020 年 4 月、コロナ禍においてテレビのニュースでは、アジアからの技能実習生が来なくなったため農作業が始められないとか、工場が動かせないという報道がなされていた。それは雇用主側からみると、日本政府が国際貢献のために導入している技能実習生という扱いではなく、まさに欠くことができない労働力として依存しているということになるだろう。雇用主の外国人労働者に対する認識と前述の裁決との関係で若干の違和感を覚える。

更に日本政府は国内の労働力不足を補うために新たな在留資格「特定技能」を設け、ある程度の知識又は経験を持ち合わせ、特段の育成・訓練を受けることなく直ちに一定程度の業務を遂行できる外国人労働者を確保しようとした。これらの外国人労働者は、立法の主旨からは単なる見習いである「事業修習者」とは関係ないように思われるが、実際は技能実習の延長となるような単純作業に従事しているという実態もあり、的確な事実認定に基づき、判断することが求められるところである。

しかし、「事業修習者」の認定においては、たとえ「特定技能」の外国人労働者が技能実習の内容と大差ない単純作業に従事していたとしても、「特定技能」は実習や訓練を伴わず、人手不足が深刻な日本の労働力として人的役務の提供を行うために来日している外国人労働者なのであるから、「事業修習者」には該当しないと考える。

最後の章において、海外における外国人労働者の受入れについても言及したが、学生等条項のある租税条約の適用可能性を検討するに当たっては、端的に適用可能性を判断できる定義はなく、やはり、事実関係に基づいた的確な判断をすることが重要ということになるであろう。