

国際課税における納税者区分の基礎

最近の本コラムでは国際課税の新しい潮流を紹介することが多いですが、今回は国際課税の基礎に立ち返る目的で国際課税独特の納税者区分について触れていきたいと思えます。

国際課税の大きな役割は国同士の課税権を適切に配分することにあります。とりわけ国境をまたいで活動する個人や法人に対してどの範囲の課税を行うのか線引きすることが国際課税の一丁目一番地とも言えます。現行法（国内法）の枠組みでの納税者の区分に応じた課税範囲は以下の通りとなっています（以下、個人の納税者を前提とします）。

納税者区分	居住者	非居住者
課税方法	全世界所得課税	源泉地国課税

各国は自国の居住者に対しては稼得所得に対して源泉地を問わず100%の課税権を有しているのが原則でこれを全世界所得課税と言います。これに対して自国に縁の薄い（所得の獲得活動以外の繋がりが希薄）非居住者に対しては自国に源泉がある所得（国内源泉所得）に対してのみ課税権を有しておりこれを源泉地国課税と言います。こうして納税者区分が異なることで課税方法が全く異なることから納税者の課税上の区分を明らかにすることが非常に重要となります。

1 納税者区分の考え方（国内法）

国内法（所得税法）においては個人納税者を居住者と非居住者とに分類し、更に居住者を非永住者と非永住者以外の居住者に分類しています。なお、こうした居住者・非居住者の判定はいきなり租税条約を絡めて判定するのではなく、始めに国内法ベースで判定することになります。ここで馴染みの以下の表が登場します。

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（所法2①三）
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（所法2①四）
非永住者以外の居住者	居住者のうち非永住者以外の個人（※条文定義は無い）
非居住者	居住者以外の個人（所法2①四）

上掲の表の通り居住者・非居住者の判定は第一義的には「住所」によって行うとされています。住所は所得税法上の規定は無く、同法基本通達2-1で「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」とある通り民法22条の住所概念を借用しています。

なお、客観的事実とは滞在日数、住居の状況、個人の職業、資産の所在、親族の居住の状態、国籍等を総合的に判断するとされています。従って、国籍や滞在日数は判断材料の一つとはなり得ますが形式的に判断することはできません。あくまで経済的実質から判断すると言えます（所令14、15はこうした実質判断の目安を示しています）。

2 租税条約による調整（各国国内法の衝突による双方居住者問題調整）

上記1は国内法（所得税法）における取り扱いを紹介したのですが、各国の国内法で我が国と同じ納税者の区分ルールを採用しているという保障はありません。ソースルール（所得源泉地の取り決め）の競合であれば租税条約の存在を前提とすれば外国税額控除により二重課税を極力排除することになります。しかし、納税者の区分ルールは別ものであり第一義的には各国国内法の定義が尊重されることになるため、いわゆる**双方居住者問題**として国際的二重課税が発生する余地があります。

そこで、各国国内法の納税者区分ルールの違いによる双方居住者問題を解決するために租税条約では規定を置いて対応しています。なお、現在のところOECD条約モデルに準拠しているケースがほとんどとなっています（協議のみによる調整となる国も一部ある）。

同モデル4条には居住者の定義があり、まずは各国国内法において分類し、いずれの国においても「居住者」と判定された場合は以下の基準により決するとあります。

- (a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害関係の中心がある締約国）の居住者とみなす。
- (b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が存在する締約国の居住者とみなす。
- (c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。
- (d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意によって当該事案を解決する。

そして、所得税法上の結論は「居住者」として分類されるものの、租税条約の規定により「非居住者」として分類される場合、租税条約実施特例法6条の適用により所得税法の分類が条約の分類に置き換わることで現実的に調整されます。

3 いわゆる183日ルールとの関係

上記1の通り日本の所得税法の体系上は日数をもって納税者区分を判定する規定は存在せず、また現在日本が交わしている租税条約の居住者の定義規定の中にもそのような書きぶりのものは存在しません。

租税条約の規定の中には給与を含む人的役務提供対価について国際間の人的交流を促進する目的から短期滞在者免税を置いているものがほとんどですが、その免税基準が大体183日とされています（タイのみ何故か180日）。ただ、短期滞在者免税は納税者区分のルールではなくソースルールの問題であるため本来全く別次元の異なる論点と言えます。

とは言え、現実には「何日滞在すれば居住者になるのか？」といった質問が時折外国の方から寄せられます。こうした質問が発生する背景には他国の国内法に日数を基準とした納税者区分の基準があることが原因ではないかと考えられます（条約の問題ではない）。

実際、アメリカ内国歳入法上（米国の所得税法）の居住者・非居住者区分のルールの中に実質的滞在基準（Substantial Presence Test）が存在します。具体的には

- ① 暦年において合衆国滞在が31日以上である
- ② 当該暦年の滞在日数に前年の滞在日数の1/3及び前々年の滞在日数の1/6を合計した日数が183日以上

上記①と②を満たした場合、居住者と判定するというものです（IRS Publication 519 U.S. Tax Guide for Aliens 2024 P.4～5）。

私見ではありますが、こうした質問は母国の国内法の判定ルールと混同したことにより発生していると思われます。

あくまで日本においては第一に住所概念を中心とした判定を行い、第二に相手国の国内法との扱いに整合性があるか確認する。そして、もし違いがあれば租税条約が締結されている国同士であれば上記2の条約による調整に従うという流れになります。現実的には相手国の国内法を精査するところまでは十分出来ていないこともあろうかと思いますが、本来はこの流れが基本のようです。私も今後心がけていきたいと思います。