

租税法研究会  
第91回

# 非永住者制度の存在意義

東京大学助教授  
**増井良啓**  
ますい・よしひろ

## 一 問題

### (1) 居住者と非居住者

ある個人が日本国に対して所得税の納税義務を負う場合、その義務の成立のしかたには、ふたつのものがある。

ひとつは、居住者(所得税法(以下「法」という)二条一項三号)として、無制限納税義務を負う場合である(法五条一項)。居住者は、世界中どこから所得を得たかにかかわらず、すべての所得について所得税を納める義務がある(法七条一項一号)。

いまひとつは、非居住者(法二条一項五号)として、制限納税義務を負う場合である(法五条二項)。非居住者は、国内源泉所得についてののみ、所得税を納める

義務を負う。非居住者は、居住者と比べ、日本国とのつながりがうすい。そのため、課税所得の範囲が、国内源泉所得に限られているのである(法七条一項三号)。

このように、居住者に対しては全世界所得に課税し、非居住者に対しては国内源泉所得に課税するという課税ルールは、多くの国の所得税制に共通にみられるところであり、日本に特有のものではない。

### (2) 居住者の下位類型としての非永住者

ところが、日本の所得税法上、居住者が全世界所得に対して課税されるという原則には、重要な例外が設けられている。居住者のうち、「非永住者」については、課税所得の範囲が限定されている

のである。すなわち、所得税法は、「国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて五年以下の期間国内に住所

又は居所を有する個人」を「非永住者」と定義したうえで(法二条一項四号)、非永住者の課税所得の範囲を、①「第一条に規定する国内源泉所得」、および、②「これ以外の所得で国内において支払

われ、又は国外から送金されたもの」に限っている(法七条一項二号)。これを逆にいえば、国外源泉所得のうち、国外において支払われ、かつ国外から送金されないものは、非永住者の課税所得の範囲から除外されていることになる。

たとえば、ある非永住者が、日本国内にある営業所に預け入れた預貯金の利子は、国内源泉所得になるから(法一六一条四号ロ)、課税所得の範囲に含まれる。これに対して、同じ非永住者が、外国で

形成した資産を外国銀行の日本国外にある営業所に預け入れ、そこから預貯金の利子を得る場合、その利子は国外源泉所得となる(ただし法一六一条一号に該当する場合別の議論が必要である)。このとき、国外源泉所得とされるその利子は、国内において支払われるか、あるいは、国外から日本に送金される場合にのみ、非永住者の課税所得の範囲に含まれる。

このように、非永住者の課税所得の範囲は、国内源泉所得か否か、国内において支払われたか否か、国外から送金されたか否か、という三つのテストによって定められる。この三つのテストは、それぞれに微妙な解釈問題を生む。何が国内源泉所得にあたるか。いかなる行為をもって「国内において支払われ」たものと判定するか。どの所得の部分を「国外から送金された」と計算するか。これらは、かなり判定の難しい問題である。そのため、現行法上、種々のこみいったルールがおかれている(1)。

### (3) 非永住者制度に対する立法論上の賛否

非永住者に関するこのような課税ルール(以下「非永住者制度」と略称する)については、立法論上、賛否が半ばしている。早い時期から廃止論を展開してこられ

たのは、小松教授である(2)。一九八二年の段階で、小松教授は、次のようにべておられる。「この制度のために、しばしば課税上の真空地帯(抜け穴)が醸成されることにもなるのであって、非永住者の場合には、利子、配当その他の投資所得をはじめとする国外源泉所得の大部分が、国内に送金されないということである。また、実際には送金されているのも立証が至難であって、課税遁脱の温床ともなっている。隣国の韓国をはじめ、マレーシア、シンガポール、タイその他の東南アジア諸国、イギリス、ドイツ、フランスその他の西欧諸国をはじめとする多くの国々が、六ヶ月(二八三日)以上居住すれば外国人に対しても自国民と同様に無制限納税義務(全世界所得課税)を課しており、アメリカなど一部の国は、従来一年以上居住すれば無制限納税義務を追及していたのを最近一八三日基準に改め、むしろ課税の強化を図っているのであって、課税特例を設けるようなことはしていない。戦後四〇年を超えた今日でもあり、先進国、発展途上国を通じて諸外国にはほとんどその例をみないこの種の制度は、課税の抜け穴閉鎖をめざす国際租税法の整備の一環として早急に撤廃すべきである。」同様に、中里教授も、廃止を唱えられる(3)。

これに対して、非永住者制度に肯定的な評価を与えられるのは、宮武弁護士である(4)。いわく、「日本の非永住者税制は、中国(及び英国)を除いては、他国に例をみないものであり、廃止すべきであるとの意見があるが、筆者は現在のように入の国外勤務の頻繁な国際化時代においては捨て難いものと考えている。今日のように、企業の国際的活動が盛んになってくると、国外に駐在する従業員はかなりの数にのぼる。それらの国際駐在員は国外に永住するのではなく、ほぼ三年ないし五年で母国に戻る例が多い。この国外駐在の経験は本人にとっても、企業にとっても国際化の時代にあつて貴重であり、国外駐在の慣行は促進されるべきであると思われる。居住者になつた途端に母国における所得にも全面的に課税することは、日本のように他国に比べて高税率の国に一定期間のみ駐在する者にとつて過酷であるし、日本の税務当局が所得税法を執行する立場からいっても、国外の所得についての税務調査も困難にならざるを得ない。税務調査の時間や費用を考え、それによつて得る税収と比較考慮した場合、絶えず入れ替わる一定期間駐在者の国外所得を追いかけ税制は必ずしも賢明な制度とは思われな。むしろ現行制度のように、滞在が五年までの非永住者については国内源泉所

得課税を基本とし、日本国内で支払われ、又は国内に送金される国外源泉所得のみを課税する制度のほうが実践的であり、国外滞在の慣行を助長し、国際交流を促進し、日本の国際化をはかる意味でも望ましいものと思われる。」

(4) 本稿で検討する問題

それでは、非永住者制度には、いったい、いかなる存在意義があるのだろうか。この点について考えるために、本稿では、非永住者の立法趣旨を、沿革を検討することによつて抽出してみたい。そして、非永住者の立法目的が現在において正当なものといえるかどうか、さらに、立法目的を達成する手段として現行の非永住者制度は適当なものであるかどうか、若干の検討を加えることにする。

なお、別稿において、現行法上の非永住者に関する規定を前提としたケース・スタディー(5)を予定している。

二 沿革

(1) 前史・その1——第二次大戦

直後の外国人課税

所得税法に非永住者に関する規定が登場したのは、比較的新しく、昭和三二年三月のことである。だが、これには、や

やくみいった前史がある(6)。

第二次大戦直後にあつても、所得税法の規定の文面の上からだけでは、外国人または外国法人は課税の対象とされてきた。しかし、現実に適用する課税ルールは、連合国軍総司令部との覚書によつて決まっていた。たとえば、在日外国人が円以外の通貨で合法的に受領した所得について、日本政府は課税しないことになつていたのである(7)。このような事情に執行上の課税態勢の未整備があつて、一般的に戦後に入国した外国人及び外国商社については積極的な課税は殆ど行われていなかった(8)といわれる(9)。

(2) 前史・その2

——シャープ勧告

このような中、昭和二四年のシャープ勧告も、「外国人(Foreign Nationals)」という一節を設けている(9)。シャープ勧告は、一方では、経済復興のためには外資導入が重要であり、外資導入のためには外国資本とともに外国事業家が一緒に来日しなければならぬことを強調した。この見地から、所得税の最高税率が高すぎることを、富裕税は外国人が日本の中で個人資産を蓄積する範囲をこえては課税すべきでないこと、などが述べられている。もっとも、他方では、シャープ

勧告は、外国人課税の軽減の方向にのみ傾いていたものではない。たとえば、外国人が非円通貨で得ている所得について、当時存在した上述の非課税措置を廃止せよと勧告した。

この勧告をうけ、昭和二五年になると、連合国最高司令官は、非円通貨による外国人所得の非課税措置を廃止する旨覚書を発した<sup>(10)</sup>。この非課税措置については、「占領の前半期にあつては、円以外の通貨により合法的に受領される所得は総べて占領軍に直結する事業であると解された点に存在理由が認められて居つたが、漸次外国人の商業活動が盛んになるに及び同年七月一日以降廃止されたものである。」と評されている<sup>(11)</sup>。昭和二五年七月一日にこの非課税措置が廃止されたことをきっかけとして、外国人に対する課税が実質的に再開する。

### (3) 前史・その3——昭和二五年 租税特別措置法改正

昭和二五年五月二日、日本政府は、租税特別措置法の一部を改正する法律（法律一三六号）を公布した。この改正は、外資導入の必要性をにらみつつ、外国人の所得課税について特例を設けるものであった。基本政策の点からは、外国資本とともに外国人が一緒にこななければならぬとしたシャープ勧告の叙述に照応す

る。と同時に、外国人に対する課税再開に備えたものでもあった。

このとき導入された特例は、大きく三つに類別できる。

第一は、外資導入の誘因措置である。

外国資本および外国技術の日本への導入に関連する特定の外国人の給与所得および退職所得の収入金額のうち、半分（ただし上限三五〇万円）が課税ベースから除外された（五条ないし五条の三）。このいわゆる半額課税措置は、昭和二七年から三〇年までの時限措置とされている。そのため、適用がなくなる昭和三一年分の課税に際してさらに議論をよび、昭和三二年に非永住者概念が所得税法に導入される伏線となる。

第二は、外国人課税の再開に備えた経過措置である。すなわち、昭和二五年五月二日前に非円通貨をもって合法的に得た所得を有していた者に対しては、昭和二五年分および昭和二六年分の所得税については、総所得金額の半額を控除した金額が課税総所得金額とみなされた（五条の四）。控除額には三五〇万円の限度があった。この措置は、昭和二五年五月二日後に合法的に日本に居住することとなった者にも適用される。

第三は、外国人の給与所得・退職所得に関する国内払課税方式と送金ベース課税方式の採用である。改正後の租税特別

措置法第四条は、日本に一年以上居所を有するが住所を有しない者の給与所得・退職所得について、日本国内で支払われる金額と日本国内に送金された金額だけを対象として課税する。これ自体は、昭和二五年から三〇年までの限時規定であり、事実上外国人に対して適用される特例とみられていた。しかしながら、法律の文面だけからすると、外国国籍をもつ者に対してのみ適用される規定ではなく、住所の有無を基準とするより一般的な課税ルールが宣明されている。内容的にも、国内払課税方式と送金ベース課税方式を採用しており、現行課税ルールにつながる。その意味では、非永住者に関する現行法の原型とみることができよう。

そこで、この第四条の内容を、規定に即して紹介しておく。

・第一項（支払課税方式。日本における支払いによる金額だけを収入金額とみなす規定である。すなわち、「所得税法第一條第一項に規定する者で同法の施行地に住所を有しないもの昭和二十五年から昭和三十年までの各年における給与所得又は退職所得については、同法の施行地における支拂に因る収入金額を同法第九條第一項第五号又は第六号に規定する収入金額として、同法の規定を適用する。」）

・第二項（送金課税方式。外国からの送金を収入金額に含める規定である。「前項に規定する各年において同項に規定する者が所得税法の施行地外から送金を受領した場合においては、その受領した金額のうち、同法第九條第一項第五号に規定する収入金額から同法の施行地における支拂に因る給与所得の収入金額を控除した金額に達するまでの金額は、前項の規定の適用については、同法の施行地における支拂に因る収入金額とみなす。」）

・第三項（生活費課税方式。送金を捕捉できない場合のための補助規定である。日本国内における「生活に通常必要な金額」が、国内払いの給与と送金額の合計額を超えている場合にはその「生活に通常必要な金額」を収入金額として課税するものとされていた。

なお、これら第四条の規定は、上述の半額課税措置とあわせて適用される場合がありえた。この場合、当該外国人給与所得者の課税は、非常に軽くなる。

### (4) 前史・その4——昭和三一年 租税特別措置法改正

昭和二七年に平和条約が締結され、連合軍による占領が終了した。これに対応して、外国人課税のルールも徐々に変更をとげる。たとえば、昭和二七年所得税法改正では、外国人の外国にある「資産

又は事業の所得」に対する非課税規定が消滅した。同年には、日米行政協定の実施に伴い、所得税法の特例として、米軍関係者の給与所得等を非課税とする法律も制定されている。昭和二十九年には、日米租税条約が締結された。

この中で、(3)で先述した外国人に対する課税軽減措置が、昭和三〇年をもって終了した。これにかえて、昭和三十一年四月の租税特別措置法改正は、特別措置の段階的縮小を打ち出した。まず、いわゆる半額課税措置(租税特別措置法五条ないし五条の三)については、これをすべて廃止する。さらに、第四条の国内払および送金ベースの課税方式については、次の措置をとった。

・特例の対象から退職所得をはずし、給与所得のみに限定する。

・給与所得のうち、「日本経済の健全な発展に資するものとして大蔵大臣の指定する事業を営む法人」から支払いを受ける給与等、一定のものに限って、特例の対象とする。

・昭和三二年分から昭和三五年分までの各年分の所得税法の適用につき、上記の給与所得については、日本における支払額と日本への送金額との合計額(当該合計額が生計費相当額に満たないときは生計費相当額)のみを課税対象とする。その限りで、国内払および送金ベースの課税方

式は維持されるわけである。

しかし、昭和三二年以降、国内払および送金ベースの課税方式の適用範囲を、段階的に縮小する。すなわち、昭和三二年には、課税対象となる部分の給与が国内外を通じた総給与の六割に満たないときは、六割相当額を課税の対象とする。以後毎年この割合を七割、八割、九割と引き上げる。昭和三五年に九割に達したら、そこで特別措置法の適用年限が満了する。こうして、昭和三六年以後は、一般居住者と同様の課税を行うことがもくろまれた。

このように、昭和三二年四月の租税特別措置法改正は、国内払および送金ベースの課税方式を段階的に死滅させることを意図していた。この改正に伴って、取扱通達も改廃をみた<sup>12)</sup>。

#### (5) 昭和三二年法による「非永住者」概念の所得税法への導入

しかし、歴史は一直線には進まず、その年のうちに反転する。昭和三二年二月二五日の「臨時税制調査会答申」が、居住外国人に対する特別の考慮を示したのである。その背景には、日本の所得税率の累進度が急であるため、外国人の居住が一年以上になり、いったん居住者となってしまうと、所得税の負担が諸外国の居住者である場合と比べ著しく重くな

るといふ事情があった。当時の日本は高度成長による離陸をはじめたところであり、比較的豊かな訪日外国人の所得は、おのずから高い税率段階に属することになる。

こういった背景をふまえて、答申は、次のように論ずる<sup>13)</sup>。すなわち、「昭和三六年以後に適用される恒久的税制について考えると、居住外国人に対する所得税の課税が一般居住者と同様であるべきかどうか、この際あらためて反省する必要がある。居住者のうちでも、生活の本拠が外国にあり、一定の滞在期間後に本国に帰国することが予定されているような者については、一般の日本人居住者と同様の課税をすることは無理ではないか」という意見もある。ことに、これらの者が、わが国に入学する前に本国で得た資産について、本国で受けとり本国に保有する資産所得のごときは、一般居住者の外国源泉所得とはその性格を異にし、所得課税の根拠ははるかに薄いといわなければならない。このような観点から、居住者のうち、何らかの基準によって外国人居住者を区別し、この外国人居住者については、国外に源泉のある所得を課税対象外におくのが適当であるとの意見がある。」

この考察を基礎として、答申は、次の三点を結論した。

・外国に生活の本拠を有する居住者は、その居住期間があまり長期にならない限り、これを居住外国人として一般の居住者と区別する。

・居住外国人の所得のうち、国内に源泉のある所得と、国外に源泉のある所得のうち国内で支払われ、または国外で支払われたが国内に送金された部分の金額について、所得税を課税する。

・居住外国人の課税所得については、所得税の通常の控除及び累進税率を適用する。これらの措置は、従来の経過措置と異なり、恒久的措置とすべきである。

この答申をうけて、所得税法の中に、非永住者に関する課税ルールが導入された。昭和三二年三月の「所得税法の一部を改正する法律(法律二七号)」による。導入された規定は、次の通りである。

〔「所得税法第二条二項」居住者のうち、この法律の施行地に現に住所がなく過去一年以上五年以下の期間居所又は住所を有する者(以下本条において非永住者という)については、前項の規定にかかわらず、命令の定めるところにより、この法律の施行地に源泉がある所得の全部及びその他の所得でこの法律の施行地において支払われ又はその施行地外から送金されたものに対し、所得税を課する。〕

この規定については、注目すべき点か二点ある。

第一に、この規定には、先の答申の構想と異なり、「非永住者」という概念が用いられている。答申自体は、一般の居住者から区別して、「居住外国人」に対する課税ルールを設けるべきだとしていた。これに対して、導入された規定そのものは、「非永住者」についての課税ルールであり、国籍を問わず適用される。

この点で、答申とこの規定とは差異がある。もっとも、昭和三二年当時、日本国籍を有する者の中で、「この法律の施行地に現に住所がなく過去一年以上五年以下の期間居所又は住所を有する者」は少なかつたであろうと想像される。非永住者に関するこの規定が対象として予想していたのは、答申にいわれる「居住外国人」、すなわち、いずれは外国に帰国するであろう長期滞在者であった。

第二に、この規定には、ソース・ルールの考え方が顔を出している。この点で、昭和二五年租税特別措置法第四条と異なる。かつての措置法第四条は、国内源泉所得という観念を知らず、国内払課税方式と送金ベース課税方式を、外国人の給与所得と退職所得に対してそのまま適用するものであった。これに対して、新しい所得税法二条二項のルールによると、まず国内源泉所得は、すべて非永住者の課税所得となる。そして、国外源泉所得について課税の対象が限定され、国内

内払または送金されたものが課税所得とされた。いいかえれば、課税所得から除外されるのは、国外源泉所得のうち、国外払であつて日本に送金されないものだけであつた。

このように、昭和三二年のこの規定は、非永住者という概念を用い、国外源泉所得のうち一定のものを課税所得から除外した。これが、現行規定の直接の父祖である。

(6) 昭和三七年法による「非永住者」の定義の変更

その後、昭和三七年改正により、非永住者になるための要件を、「現に住所がない者」から「永住する意思がない者」に変更した。この変更は、住所の有無の判定基準の変更に伴うものである。

若干説明すると、従来、本人から日本に住所を有する旨の意思表示がない限り、すべて日本に住所を有しないものとして取り扱っていた。これに対して、昭和三七年改正は、住所の本来の意義により非居住者かどうかの判定を行うこととした。その改正以降は、外国人が入国した後、直ちに居住者となるケースが増えることになる。そこで、これに対応して非永住者の要件を変更し、「永住する意思がない者」とした。立法担当者の解説によると、非永住者の要件変更により、

「大半の外国人は日本に永住する意思がないことから、たとえ入国当初から住所ありとされても、入国の日から五年経過するまでは非永住者として取り扱われる。その結果、従来との相違点は、非居住者としての一年の期間が無くなる代りに、非永住者としての期間が一年長くなることとなる」とされている(1)。

(7) 昭和四〇年全文改正

昭和四〇年の所得税法全文改正は、この定義を引き継ぎ、現行法に至っている。

三 立法趣旨

(1) 歴史上存在するふたつの流れ

以上からは、非永住者制度の形成にあたり、ふたつの異なる考え方が働いていたことが判明する。

その第一は、外資導入のために外国人の訪日を促進することが必要であるという考え方である。シャープ勧告は、この考え方を明示していた。また、昭和二五年の租税特別措置法第四条は、まさに外資導入のための誘因措置として立法化されたものであった。そして、この措置法第四条は、立法の経緯からしても、規定の内容からしても、現行規定の原型を示しているものとみることが出来る。

もっとも、この考え方は、租税誘因措置として非永住者制度を構築することは正当化するものの、所得税法の本則として非永住者という類型を設けることを根拠づけるものではない。そのため、訪日誘因措置としての非永住者制度という説明は、歴史的経緯の理解としては妥当といえても、現行所得税法の理解としては必ずしも十分でない。げんに、昭和三一年租税特別措置法の改正の段階においては、このような措置は段階的に廃止することが企図されていた。

そこで第二に、居住者であっても、本国に帰国することが予定されているような者については、日本とのつながりが薄いから、一般の居住者と同様の全世界所得課税を行う根拠が弱いという考え方が登場する。この考え方は、要するに、居住地 (residence) を根拠とする課税管轄権の行使に、限定を設けようとするものである。昭和三一年二月の臨時税制調査会の答申は、この考え方にたつて、外国に生活の本拠を有する「居住外国人」につき、一定の所得を課税所得の範囲から除外するべきであるとした。昭和三二年に導入された非永住者制度は、この答申をうけている。その意味で、この考え方が、現行非永住者制度の立法趣旨を示すものといえることができる。

## (2) 現在における非永住者制度の存在意義

それでは、現在において、非永住者制度のこの立法趣旨には合理的な理由があるか。

昭和三二年答申に示された議論は、一見すると、現在でも妥当するかのようにはみえなくもない。答申の議論の核心を再度引用するならば、それは、「日本に入国する前に本国で得た資産について、本国で受けとり本国に保有する資産所得のときは、一般居住者の外国源泉所得とはその性格を異にし、所得税課税の根拠は「薄く」に薄く」というものであった(16)。この種の所得については、本国だけで課税すればよく、日本が課税権を及ぼすべきでないというのである。これは、国外所得免除方式につらなる一つの考え方である。

しかしながら、この議論には、いくつもの陥穽が隠されている。たとえば第一に、非永住者は、本国においてだけ資産所得を得るのではない。とくに現在、個人が資産を全世界に分散し、異なる複数の国々を源泉とする所得を得ることは、当時比べてはるかに容易になってきている。この点、答申が、本国と日本という二国だけを想定し、日本よりもより密接な関係にある本国での課税にすべて下駄

を預けているのだとすれば、想定が現実から乖離しているものといわざるをえない。

第二に、日本の現行所得税法における国際的二重課税排除の原則的な方式は、外国税額控除方式であって、国外所得免除方式ではない(16)。それにもかかわらず、木に竹をつぐようなやり方で国外所得免除のルールを接合しようとするところに、無理が生ずる。基本政策をつぎはぎに貼り合わせる帰結として、外国税額控除の控除限度額の計算上、その年分についてははるうじて一定の手当てがおかれています(17)。(所得税法施行令三二条三項、外国税額控除の対象となる外国所得税の範囲の中に、日本で課税の対象とならない国外源泉所得にかかる外国所得税が入り込んでしまうことを解釈上阻止しにくくなってしまう(18)。(所得税法施行令三二条)。一步譲って、もし仮に国外所得免除方式が望ましいというのであったとしても、非永住者のみに限って国外所得免除方式をとる理由はない。

第三に、日本における課税の根拠が薄いとすれば、その考慮は、外国税額控除の制度によっても、部分的に対応可能である。答申のあげる例で考えてみよう。ある非永住者が、日本に入国する前に本国で蓄積した富から、資産所得を得る。そして、本国でこの資産所得に

つき所得税が課されたものとする。このとき、全世界所得主義によれば、日本国は、当該資産所得を、国内支払によるものか国外支払によるものかを問わず、また、日本に送金があったかどうかを問わず、すべて課税所得に含める。すると本國と日本国との間で国際的二重課税が生じるので、これを排除するため、一定の制限のもとに本國の所得税額を日本の所得税額から控除する。ということは、本國の所得課税が優先しているのであり、日本としては、外国税額控除を認める限度で、自國の課税を控えているのである。

このように考えると、非永住者の制度趣旨として答申があげた点は、現在においては、必ずしも説得的とはいえない。むしろ、電子商取引をめぐる近年の議論が明らかにしているように(19)、グローバルな取引の裾野が広がる中では、居住地主義にもとづく課税の強化こそが、その当否については検討の必要があるにせよ、政策論議の方向感となっている。

なお、非永住者の制度趣旨としては、以上のほかにも、執行面の考慮がありうる。しかし、国外源泉所得について税務調査が困難であるから課税所得の範囲から除外するのだという議論は、根拠論としてはいかに弱い。同様の困難は、非永住者以外の居住者についても、妥当す

るからである。一九九八年四月からの改正外為法の施行に伴い、このような困難はますます増大するものと思われるが、これに対しては、国内法における情報報告制度の整備や租税条約に基づく情報交換等によって対処するのが正攻法である(18)。

### (3) 訪日促進税制への組みかえ

非永住者制度の趣旨について以上のようには考えられても、しかし、訪日促進という趣旨は、現在において考慮に値しないものであるか。たしかに、シャウブ勸告の当時と異なり、経済復興のための外資導入、外資導入のための外国人招聘、という必要は、現在では薄れている。しかしながら、宮武弁護士が指摘されるように(19)、国境を越えた人の往来が激しくなる中、国際交流を促進し、日本の開放性を高めることは、それ自体として、ますます重要な政策目標となってきた。その意味で、訪日促進という趣旨を、所得税制の上で生かす余地がある。

問題は、訪日促進という政策目標に照らしてみた場合、現行の非永住者制度が、目標を実現するための手段として必ずしもうまく機能しないように思われる点にある。冒頭に述べたように、非永住者制度は、国内源泉所得の有無、国内支

払の有無、送金の有無、という三つのテストによって課税所得の範囲を判定するものであり、その計算ルールはきわめて複雑である。外国税額控除制度とのすり合わせも、必ずしも十分でない。居住者と非居住者との二分法をとる大多数の世界各国との整合性も問題である。

むしろ、訪日促進という政策目標を実現するためには、非永住者制度を、駐在員 (expatriates) を日本に招致するための税制として、より簡素な措置に組みかえるべきであろう。すでに、日本の締結した租税条約には、短期滞在者の稼得する給与所得につき、源泉地国の課税を免除する旨の規定が盛り込まれている(20)。この趣旨をさらに展開し、より長期の駐在員に対する誘因措置として、使い勝手の良い制度を国内法に設け、その中に非永住者制度を発展的に解消させるのである。

この点で興味深いのが、オランダの措置である(21)。オランダでは、一九七〇年以來、オランダに滞在する外国からの従業者に対して、特別の優遇措置がとられてきた。特に有名なのが、報酬の三五パーセントを所得控除できるといいうわゆる三五パーセント・ルーリングであった。これが一九九二年に改正され、控除にかえて非課税措置が導入された。それによると、多国籍企業の従業員・役員

や、国際的非営利組織の従業員、インターナショナル・スクールの教師などであるが、オランダに暫定的に勤務する者が、このルーリングを申請することができ、ルーリングを得た者は、最初の四八カ月の間、非居住者とみなされ、一定のオランダ源泉所得についてのみ課税される。さらに、この期間、使用者から支払われる報酬のうち一定の計算式に基づく額が非課税とされる。加えて、子どもが通うインターナショナル・スクールの授業料を会社から支給されても、従業員等の課税所得に入らない。この特別措置は、最長九六カ月まで延長することができる。オランダでは、他の投資誘因措置にあわせ、駐在員に対してこのような措置をとることによって、多国籍企業の拠点を自国に引き寄せようとしているのである。この措置は、オランダ国籍を有する者に対して、過去最低八年の間オランダに住んで働いていなかった場合、外国籍を有する者に対してと同様に適用される。

このような誘因措置は、現在の非永住者制度よりも、透明性が高い。また、明示された政策目標に適合するように、制度を設計することができる。もちろん、この誘因措置にも欠点がなくはない。これによって失われる税収は、たしかに存在するであろう。また、他の居住者との

取扱いの差異も、問題となろう。けれども、税収の点も、他の居住者との区別も、実は、現在の非永住者制度の下ですでに存在する問題である。それゆえ、これらの欠点は、非永住者制度を訪日誘因措置に組みかえるにあたって、必ずしも決定的な障害にならないものと思われる。

なお、シャープ勧告が指摘していたように、この問題を考える場合には、前提として、所得税の最高税率をどの高さにとり、セットするかが重要である。おそらく、国境を越えて移動可能な者にとって、考慮要因として効いてくるのは限界最高税率であろう。また、駐在員を派遣する多国籍企業が、駐在員に対して税引後ベースで手取の給与額を保証したいと考える場合、所得税の限界税率は、派遣国の選定に影響を及ぼす可能性がある。その意味で、所得税だけをとりてみれば、個々の訪日誘因措置を云々するよりも、より基本的な問題として、税率構造のあり方が大切である。もっとも、所得税の税率構造は、訪日促進の要請よりも基本的な垂直的公平の要請を反映するものであるから、とりあえずはこれを所与のものとして考えておいたほうが穩当であろう。オランダでも、個人所得税の最高税率は六〇パーセントにのぼる。なお念のため付言すれば、以上は所得税だけを視野に

入れた場合の議論であって、付加価値税や資産保有税など、税制だけを考えると、派遣国の選定におよぼす考慮要因についてはより多面的に考える必要がある。

#### (4) 将来にむかって

非永住者制度の趣旨をめぐりこれまで考えた方は、非永住者の対象を外国人と想定したうえで、いわゆる外国人課税の問題の一端としてこの制度の是非を論じてきた。そして、このような土俵の設定は、かなりの程度、日本の実態に即応していた。日本人はほぼ例外なく日本に永住する者であり、非永住者といえればそれは外国に生活の本拠を有しやがては本国に帰国する外国人であると前提することができたからである(22)。

しかし、国境を越えて移動する者の数は、着実に増えている。日本国籍を有しつつ、日本に永住しない者も、出現している。また、日本人・外国人を問わず、永住という概念がおよそなじまないような個人も現れている。このような趨勢がつつけば、非永住者という類型を設けること自体、反省を迫られよう。

#### 四 結 語

以上、非永住者制度の存在意義につい

て、居住地主義にもとづく課税原則の観点からは必ずしも合理的ではなく、むしろ駐在員の訪日を促進するための使いやすき誘因措置に組みかえていくべきである旨を論じた。立論にあたって、占領期の不幸な経緯に対する感情や、対外関係に関する政治的配慮を、極力排するよう努力したつもりである。というのも、この制度を起点として、前向きに検討を進めるべき課題が山積しているからに他ならない。非永住者制度の問題は、国境を越えた個人の移動に関する大きな問題領域の一部にすぎない。個人の入国・出国に際しては、キャピタル・ゲイン課税や年金課税など、さまざまな問題が生ずる(23)。にもかかわらず、これまでの事例の少なさを反映してか、日本の所得税法には、これらの問題についての規定がほとんど存在しない。類似の問題に苦心しつつ法形成を行ってきた各国の例が存在するだけに、今後の検討が待たれる。

- (1) 法七条二項の委任をうけた所得税法施行令一七条。また、国税庁の解釈を示すものとして、所得税基本通達七・一ないし七・五。これらのルールについて詳しくは、大島隆夫・西野真一『所得税法の考え方・読み方(第二版)』三七頁(一九八六)および五味雄二『Q&A外国人課税のすべて』五五頁(一九九二)。
- (2) 小松芳明『国際課税のあり方——国際租税法の発展をめざす——』一八

- 頁(一九八七、初出一九八二)。
- (3) 中里実「外国人・非居住者に対する所得課税」日税研論集三三三号一五五頁(一九九五)。
- (4) 宮武敏夫「非居住者・非永住者及び外国人の課税問題」国際税務一五巻一七号二七頁(一九九五)。

- (5) 増井良啓「非永住者の給与分割」税務事例研究四三三号掲載予定。なお、筆者が非永住者について研究を開始するにあたっては、岡本勝秀氏に有益なご教示をいただいた。記して感謝申しあげる。
- (6) 占領期の外国人課税についての参考文献として、租税法研究会編『租税法総論』一〇二頁(一九五八)、井上二郎「戦後租税法行政資料補遺Ⅲ外国人に対する課税上の諸問題」税法学二七八号四二頁、二八二号三八頁、二八三号三二頁(一九七四)、大蔵省財政史室編『昭和財政史——終戦から講和まで——第八巻』一七六頁(石弘光執筆)、四〇二頁(植松守雄執筆)(一九七七)、井上二郎「租税法行政史——終戦から占領初期まで」一八二頁(一九八〇)。

- (7) 「非日本人に対する課税の適用に関する件」日本政府に対する覚書昭和二年一月二九日 SCAPIN4938A。租税法研究会編『租税法総論』一〇四頁に引用されたものによる。
- (8) 安川七郎「外国人課税の諸問題」財政一六巻二一七頁(一九五二)。
- (9) 第五章C。「シャープ使節団日本税制報告書(復元版)」六六頁(日本税理士会連合会出版局一九七九)を参照した。
- (10) 「SCAPIN4938A 改正の件」連合国最高司令官日本政府覚書昭和五年五月二七日。租税法研究会編『租税法総論』一〇五頁に引用。

- (11) 安川・前掲注(8)二九頁。
- (12) 菅野文治「外国人の所得税課税の取扱——改正租税特別措置法の取扱方通達について——」税経通信二二巻四号一四八頁(一九五七)。
- (13) 昭和三十一年二月二五日「臨時税制調査会答申」二二六頁。日本税務研究センター図書室で閲覧させていただいた。
- (14) 福山博隆「外国人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」税経通信一七巻六号一三〇頁(一九六二)。

- (15) 前掲注(13)二一六頁。
- (16) 金子宏「租税法(第六版)」三〇四頁(一九九七)。ただし、占部教授は、外国所得免除方式への転換を検討する必要があるとされる。占部裕典「外国税額控除制度」租税法研究二二九九頁(一九九三)。川端教授も、転嫁を考慮した場合には必ずしも外国税額控除が中立的とはいえないことを指摘された上で、外国所得免除方式の有用性を視野に入れつつ、限度額管理や所得配分ルールの経済的影響を定量的に検討すべきであるとされる。川端康之「外国税額控除制度の諸問題」水野忠恒編『国際課税の理論と課題』八七頁(一九九五)。

- (17) 増井良啓「電子商取引と国家間税収分配」ジュリー一一七号四一頁(一九九七)にあげた文献参照。また、川田剛「国際化・情報化と税務調査」税経通信五二巻一四号七四頁、七九頁(一九九七)、佐藤正勝「国際化・情報化と租税法」税経通信五二巻一四号八一頁(一九九七)。
- (18) 中里実「外国為替法改正と租税法」税経通信五二巻八号二五頁(一九九七)。平成九年一月税制調査会金融課税小委員会中間報告「金融システム改革と金融関係税

制」も、金融関係税制の適正な執行の確保に一章をあて、改正外為法への対応や納税者番号制度について論じている。

- (19) 宮武・前掲注(4)二七頁。
- (20) たとえば、日米租税条約一八条二項、日韓租税条約二二条三項、日中租税条約二五条二項など。短期滞在者免税措置については、矢内一好「租税条約の論点」一四三頁(一九九七、初出一九九四)。
- (21) Gerrit te Spenke, TAXATION IN THE NETHERLANDS, 3rd edition, 53, 1995.
- (22) 所得税法施行令一六条が国籍の有無を基準として永住意思の推定をおこなっているのも、このような前提によるものである。
- (23) 一九九七年一月二三日にニューデリーで開催されたIFA第五一回総会のセミナーC(The taxation of expatriates)においても、これらの問題につきオーストラリア・ベルギー・ブラジル・オーストリアのカントリーレポートが提出され、議論が行われた。