



原口 総合法律事務所

〒105-0001 東京都港区虎ノ門一丁目4番3号
KDX虎ノ門ビル 9階
Tel: 03-6205-4404 Fax: 03-6205-4405
E-mail: kharaguchi@haraguchi-law.com

外国人に対する税務（1）

外国人医師、弁護士、公認会計士、コンサルタント

2015年12月23日
原口総合法律事務所
所長弁護士 原口薫

I. はじめに

日本の国際化が進み、日本国内に多くの外国人が移住し働いている。その中には、医師、弁護士、公認会計士、コンサルタントのように、特定の企業から独立した立場で報酬を得ている人々（自由職業者）も少なくない。そのような人々の中には米国のように市民主義がとられ、我が国における収入についても米国で課税されるような人もいる。このような日本の居住者である外国人が、国内において、当該外国人が国籍を有する国（米国）の企業や個人に対して人的役務を提供し、対価としての報酬を得た場合、どのように課税されるか。

II. 結論の要旨

自由職業者が居住者であって、国内において役務を提供している限り、その対価について所得税法に基づき課税される。

Ⅲ. 自由職業者の居住形態¹

1 居住形態

A 序

所得税法では、個人の納税者を「居住者」と「非居住者」に区分し、居住者について、さらに「非永住者」と「非永住者以外の居住者」（以下、「**永住者**」という。）に区分している。そして、居住形態の区分に応じて課税所得の範囲や課税所得の計算方法が異なっている。

区分		定義	課税所得	
個人	居住者	永住者	次のいずれかに該当する場合。 (1) 国内に住所を有する個人 (2) 国内に現在まで引き続き1年以上の居所を有する個人（所法2(1)三)	国の内外で生じたすべての所得 (所法5(1)、7(1))
		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年以下である個人をいう（所法2(1)四)	国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの（所法5(1)、7(1)二)
	非居住者	居住者以外の個人（所法2(1)五） （日本国内に住所も1年以上の居所も有しない個人）	国内源泉所得 (所法5(2)、7(1)三)	

B 居住者

居住者とは、①国内に住所を有する個人または②国内に現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（所得税法2条1項3号）。

ここで「住所」とは、「各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるか、否かは客観的事実によって判定する。」（所得税基本通達2-1）とされている。

C 非永住者

前述のように、居住者はさらに、非永住者と永住者に区別される。

非永住者は、居住者のうち日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所または居所を有していた期間の合計が5年以内である個人をいう。

¹ これより以下の記載は、原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」（税務大学校論叢、2010年）65号20頁から28頁を参考にした。

D 永住者

非永住者以外の居住者であり、居住者のうち日本国籍を有するもの及び日本の国籍を有しないもので、過去 10 年以内において国内に住所または居所を有していた期間の合計が 5 年を超えるものをさす。

E 非居住者

非居住者とは居住者以外の個人をいい（所得税法 2 条 1 項 5 号）、次に該当するものが非居住者となる。

- ① 国内に住所及び居所を全く有しない者
- ② 国内に住所を有さず、かつ、現在まで引続いて 1 年未満の期間しか居所を有していない者

2 居住形態の推定

A 序

個人の納税者の居住形態を判定する際、国の内外にわたって居住地を移動するものについては住所が国内にあるかどうかについて、次の推定規定が設けられている。

B 国内に住所を有するものと推定する場合

次のいずれかに該当する場合、その者は「国内に住所を有するもの」と推定される（所得税法施行令 14 条）。

- ① 国内に居住することになったものが、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。
- ② 国内に居住することになったものが日本国籍を有し、かつ、その者が国内に生計を一にする配偶者等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などの状況に照らし、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る事実があること。

C 国内に住所を有しない者と推定する場合

次のいずれかに該当する場合、その者は「国内に住所を有しない者」と推定される（所得税法施行令 15 条）

- ① 国外に居住することとなった者が、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。
- ② 国外に居住することとなった者が、外国の国籍を有し、または外国に永住する許可を受け、かつ、その者が国内に生計を一にする配偶者等を有してい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、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る事実がないこと。

D 住所の推定規定についての取扱い

国内または国外において事業を営み、もしくは職業に従事するため国内または国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、それぞれ上記(2)①または(3)①に該当するものとして取り扱う(所得税法基本通達3-3)。

3 居住形態に関する租税条約の規定

A 序

日本が規定する租税条約は、日本の所得税法に優先する。したがって、当該締結国の国籍を有する外国人の課税関係を日本の税法上確定するためには租税条約における居住者概念についても検討を要する。

B 双方居住者の振り分け

日本が締結する租税条約の中には、一人の納税者が日本と条約相手国双方で居住者として取り扱われた場合に、いずれの国の居住者となるかについての規定が設けられているものがある。そして、所得税法上居住者に該当する者が、租税条約の規定により相手国の居住者とみなされる場合には、国内に住所及び居所を有しないものとみなして所得税法を適用することとされている(租税条約実施特例法6条)。

C 日米租税条約の居住者概念

米国の税法上、米国市民及び米国の永住権保持者は、その居住地に関係なく米国において課税対象とされている。

そして、日米租税条約上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締結国において課税を受けるべきものとされるもの²をいうとされているため(日米租税条約4条1項)、日本に居住している米国市民または米国の永住権保持者は、双方居住者の問題が生ずる。

しかし、日米租税条約上、米国市民または米国の永住権保持者については、①日本の居住者に該当しないこと、②米国内に実質的に所在し、又は恒久的住所若しくは常用の住居を有すること、③第三国との租税条約の適用上、第三国の居住者とされる者でないこととの三つの要件を満たす場合に限り、米国居住者とする²とされている(日米租税条約4条2項)

²。

² 翻って、合衆国の市民等の地位を有する者が同時に我が国税法上の居住者の要件を満たす場合には、我が国の居住者として扱われる(浅川雅嗣『コンメンタール 改訂日米租税条約』(財団法人大蔵財務協会、2005年)53頁)。

したがって、日米租税条約上、米国の市民などについては、その者が日本の居住者に該当するか、否かによってそのものが日米租税条約上、日本の居住者に該当するか、否かが定まることになる。

IV 課税所得の範囲

1 序

外国人の課税所得の範囲は、次のようにその居住形態によって、異なっている。

区分		課税所得の範囲				
		国内源泉所得		国外源泉所得		
		国内支払	国外支払	国内支払	国外支払	
国外から国内に送金されたもの(注1)	国外から国内に送金されないもの(注2)					
居住者	永住者(所法5(1))	全額課税	全額課税	全額課税	全額課税	全額課税
	非永住者	全額課税	全額課税	全額課税	全額課税	非課税
非居住者		原則として課税		非課税		

(注1) 海外から日本の口座に振込まれたもの

(注2) 海外の口座に振込まれたもの

2 永住者

永住者は、国内及び国外で生じたすべての所得、すなわち、国内源泉所得及び国外源泉所得のすべてが課税の対象となる(所得税法5条1項、7条1項1号)。

ここで国内源泉所得とは、日本国内における役務の提供など、日本国内で生ずる所得をいい、所得税法161条に列挙されており、所得の支払が国内でなされるか、国外でなされるかは問わない。

また、国外源泉所得とは、国内源泉所得以外の所得をいい、一般的には、国外にある不動産の賃貸料、外国にある銀行に預けた預金などの利子、外国法人から受ける利益の配当等がこれに該当する。

3 非永住者

非永住者の場合には、①国内源泉所得及び②国外源泉所得で国内において支払われ、または国外から送金されたものが課税対象になる（所得税法5条1項、7条1項二号）。

4 非居住者の場合には、国内源泉所得に対してのみ課税される（所得税法5条1項、7条1項3号）

この場合、非居住者が日本国内に恒久的施設を有しているかどうか、また所得の種類が何であるかなどによって課税される方法がことなる。

ここに、恒久的施設とは、「事業を行う一定の場所などをいい、具体的には、①支店、出張所その他の事業所や事務所、工場など、②1年を超えて行う建設、据え付け、組立その他の作業または作業の指揮、監督を行う場所、③非居住者に代わって契約を締結する権限を有する代理人などをいう」（所得税法164条1項）。

5 年の途中で居住形態が変わった場合

年の途中で非永住者から永住者に代わるなど、居住形態に変更があった場合には、それぞれの期間に応じて課税所得を計算することとなる（所得税法8）。

V. 自由職業者の課税関係

1 永住者

先に述べた通り、自由営業車が永住者である場合、日本在住の日本人と同様、国内及び国外で生じたすべての所得、すなわち、国内源泉所得及び国外源泉所得のすべてが課税の対象となる。

2 非永住者

A 序

非永住者の場合には、先に述べた通り、①国内源泉所得及び②国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものが課税対象となる（所得税法5条1項、7条1項）。

B 居住者（永住者・非永住者）である自由職業者の国内源泉所得

所得税法上、自由職業者としての人的役務の対価で、国内源泉所得に該当するのは、**国内において**行う人的役務に起因するものである（所得税法161条8号イ）。

したがって、国外において自由職業者が人的役務の提供を行ったことによる対価は、国内源泉所得には該当せず、日本において課税されない。

また自由職業者による役務提供が国内及び国外の双方にわたって行われたときは、その人的役務の報酬総額のうち、国内において行われた役務報酬に起因する部分の金額が国内源泉所得となる。

国内源泉となる部分の金額の計算は、それぞれの役務提供期間に応じて案分する（所得税基本通達 161-28）。

C 申告納税

永住者であろうと、非永住者であろうと、居住者である自由職業者は各年度毎の所得を申告して、納税しなければならない（所得税法 120 条）

D 日米租税条約

先述のように、日本の居住者（永住者及び非永住者）である米国人については、非居住者である米国人に適用される P E（恒久施設）なくば課税なしという原則（日米租税条約 7 条 1 項）³は適用がなく（同条約 4 条 2 項 a 号）、日本の居住者である米国人は、恒久施設の有無にかかわらず、国内源泉所得について納税義務を負担する。

これに対して、当該自由職業者が非居住者である場合には、当該自由職業者が恒久的施設を国内に設ける場合を除き、当該自由職業者の国内源泉所得については国内課税は免除される（日米租税条約 7 条 1 項）。

VI. 結論

当該自由職業者の役務の提供が日本国内で行われる限り、その対価は国内源泉に該当し、当該自由職業者が居住者であるかぎり、永住者であろうと、非永住者であろうと課税される。これに対して、当該自由職業者が非居住者である場合、当該自由職業者が国内に恒久的施設を有するのでなければ、課税されない。

以 上

³ 日米租税条約 7 条は「企業」という用語を使用するが、日米租税条約 3 条 1 項 (g) が「企業」をあらゆる事業の遂行について用いると規定していること、これとは別に同 1 項 (f) が「法人」とは、法人格を有する団体又は租税法に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいうと規定していることを勘案すれば、「企業」は個人をも含むと考えられる。また、浅川前掲 40 頁に、OECD 条約モデル 2000(平成 12)年改定時に…(中略)…個人事業者によるものも含めあらゆる事業の遂行を意味するものとして「企業(enterprise)」の定義を設けることとされたが、日米租税条約 1(g)はこれを踏まえたものである、との指摘がある。