

外国人住民に係る住民基本台帳制度の改正と住民税課税について

税理士法人トーマツ ディレクター
税理士 飯塚 信吾

我が国に入国・在留する外国人が年々増加していることなどから、市区町村が外国人の住民に対し日本人と同様に行政サービスを提供するための基礎として、住民基本台帳法が改正(平成24年7月9日施行)され、従来住民基本台帳制度の対象となっていなかった外国人についても、この制度の適用対象とされることになりました。

これに伴い、住民税の外国人納税義務者に関する取扱いについても、所要の改正が行われております。これまで、外国人の住民税の納税義務者は、所得税で居住者と扱われる者とほぼ同一であったため、所得税とは別に、日本が各国と締結している所得に対する租税に関する二重課税の回避等のための条約(以下「租税条約」といいます。)の適用について検討することはほとんどなかったと考えられますが、この改正により、所得税法上、非居住者と扱われる者であっても、住民税の納税義務者となる場合があることになり、住民税の課税について別途租税条約の適用を検討する必要がある場合が生ずるのではないかと考えられます。

また、このような期間に係る住民税の課税標準をどのように計算するかも問題となります。

本稿では、このような外国人に係る住民基本台帳制度の改正とこれに伴う住民税課税の改正及び住民税の課税に租税条約がどのように適用されるかなどについて概説します。

1 外国人住民に係る住民基本台帳制度の改正の概要

従来、外国人住民には、外国人登録法に基づき外

国人登録原票が作成されていましたが、平成24年7月9日に外国人登録法が廃止されるとともに入国管理法、住民基本台帳法が改正され、以下の者については、住民基本台帳法が適用されて住民票が作成されることになりました(住民基本台帳法 第四章の三 外国人住民に関する特例)。

(1) 中長期在留者*

* 中長期在留者とは、国内に在留資格を持って在留する外国人のうち、次に掲げる者以外の者とされ、在留カードが交付することとされています(入管法19条の3)。

- ① 三か月以下の在留期間が決定された者
- ② 短期滞在の在留資格が決定された者
在留資格「短期滞在」の在留期間は90日、30日又は15日のいずれかとされています。
- ③ 外交又は公用の在留資格が決定された者
- ④ これに準ずる者として法務省令で定めるもの

(2) 特別永住者

(3) 一時庇護許可者又は仮滞在許可者

(4) 出生による経過滞在者又は国籍喪失による経過滞在者

以上のとおり、原則的に三か月超の期間、外国人が国内に滞在する場合には、中長期在留者等として住民票が作成され、在留カードが交付されることになりました。

2 外国人住民に対する住民税の課税

(1) 住民基本台帳制度等の改正前の取扱い

市町村民税は、市町村内に住所を有する個人に対

しては均等割額及び所得割額の合算額を課する(地方税法294①一)こととされ、市町村内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、当該市町村の住民基本台帳に記録されている者をいう(地方税法294②)とされています。しかし、住民基本台帳制度の改正前においては、外国人住民は住民基本台帳制度の対象外であったため、その住所等の取扱いが「外国人等 ii に対する個人の住民税の取扱いについて」(昭 41 自治府 54)《以下「昭和 41 年自治府通達」という。》において、次のとおり定められていました。

- ① 個人の住民税の賦課期日(1月1日)まで引き続いて1年以上国内に居住している外国人等について、賦課期日現在の居住地に住所があるものとして、均等割及び所得割を課す。
- ② 居住期間が1年未満であっても、入国後継続して1年以上国内に居住することを通常必要とする職業を有するなどの場合には、1月1日の居住地に住所があるものと推定して均等割、所得割を課す。
- ③ 上記②の推定に反して入国後1年以内に出国した場合には、賦課期日に遡って納税義務が生じなかったこととされ、課税が取り消される。

以上のとおり、住民基本台帳制度改正前、上記③の取扱いでは、その個人は所得税法上居住者と扱われるのに対して、住民税では住所を有しないものとして課税を取り消すこととされていましたが、①及び②の住民税の納税義務者の取扱いは、所得税における居住者の取扱い(所法 2①三、所法 3②、所令 14)と同様であり、原則的には所得税の居住者で賦課期日に国内に居住していた者が住民税(所得割・均等割)の納税義務者であったと言えます。

(2) 住民基本台帳制度等の改正後の取扱い

イ 国内法(地方税法等)による課税関係

「1 外国人住民に係る住民基本台帳制度の改正の概要」に記載したとおり、平成 24 年 7 月 9 日に外国人登録法が廃止されるとともに、入国管理法、住民基本台帳法が改正され、外国人住民についても住民基本台帳法の適用対象となりました。

これに伴い、これまで外国人等の住民税の取扱いを定めていた昭和 41 年自治府通達が廃止され、外国人についても日本人と同様、「市町村内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、当該市町村の住民基本台帳に記録されている者をいう。」とする地方税法第 294 条第 2 項の規定が適用されることになりました。

この点について、総務省の各都道府県に対する通知「地方税法の施行に関する取扱いについて(市町村税関係)」(平成 22 年 4 月 1 日 総税市第 16 号)でも、住民基本台帳法第 30 条の 45(外国人住民に係る住民票の記載事項の特例)に規定する外国人についても、住民基本台帳法の適用を受ける者については、その市町村の住民基本台帳に記録されている者を市町村内に住所を有する個人としています(第 2 章第 1 節第 1「個人の納税義務者」の 5)。

以上のとおり、住民基本台帳法等の改正により、外国人でも中長期在留者(3 か月超の在留期間が決定された者など)等については、住民基本台帳法が適用され住民票が作成され、住民税の賦課期日(1月1日)に住民基本台帳に記録されている場合には、所得税法上の居住者・非居住者に関わりなく、住民税の納税義務者になると考えられます。

ロ 租税条約の適用とこれに基づく課税関係

一般的に、一時的に日本に滞在する外国人等の課税関係には、日本が各国と締結している租税条約の規定が適用されますが、各租税条約には対象税目が規定されており、この対象税目に住民税を含むものと含まないものがあります(下表「租税条約における住民税の取扱い」参照)。

○租税条約における住民税の取扱い

(平成 26 年 7 月 1 日現在)

住民税が条約の対象税目か否か	国・地域
対 象	アイルランド、イギリス、イスラエル、イタリア、エジプト、オランダ、カザフスタン、韓国、クウェート、サウジアラビア、ザンビア、シンガポール、スイス、スウェーデン、スペイン、旧ソ連邦諸国(アゼルバイジャン、アルメニア、ウクライナ、ウズベキスタン、キルギス、グルジア、タジキスタン、トルクメニスタン、ベラルーシ、モルドバ、ロシア)、中国、チェコ、スロバキア、デンマーク、ドイツ、トルコ、ノールウェー、ハンガリー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ブルネイ、ヴェトナム、ベルギー、ポルトガル、ポーランド、

対 象	香港、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルクセンブルク、ルーマニア
対象外	アメリカ、インド、インドネシア、オーストラリア、オーストリア、カナダ、スリ・ランカ、タイ、ニュージーランド、バングラデシュ、パキスタン、フィジー、フィリピン、ブラジル

(注)上記租税条約には、情報交換を主たる内容とする条約を含まない。

例えば、米国から来日し一時的に滞在する場合には、日米条約の適用を検討することになりますが、日米租税条約では、住民税が対象税目とはされていないため、「イ 国内法(地方税法等)による課税関係」に記載したとおり、国内法に従い住民税が課税されることになります。

一方、租税条約の対象税目に住民税が含まれている国・地域から来日する場合には、各租税条約の規定に従い、国内法による住民税の課税が以下のとおり制限されることがあります。

例えば、日英租税条約では、「日英租税条約の適用上、一方の締約国の居住者とは、その一方の締約国の法令の下で、住所、居所、(中略)、その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべき者」とされ、「ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得、利得又は収益のみについて当該一方の締約国において租税を課される者を含まない。」(日英条約 4 条 1 項)とされています。そして、双方の締約国の居住者となる個人については、日英租税条約の規定に従い、いずれか一方の締約国の居住者となるかを決定した上で、各規程を適用することとされています(日英租税条約 4 条 2 項)。

住民税の所得割りは、住所・居所に基づき課税され、国内源泉所得のみに対して課されるものではないので、住民税の所得割りが課されるべき者は、所得税における居住者・非居住者の判定に関わらず、日英租税条約の適用上、日本の居住者に該当することになります。

したがって、住民税の所得割りを課されるべき者が英国においても居住者として課税を受けるべき者である場合には、日英租税条約上の双方居住者として、いずれの居住者であるかを日英租税条約 4 条 2 項の規定に従い、以下の順に判定することになりま

す。

- ① その個人が使用する恒久的住居 iii の所在する国
- ② 人的及び経済的関係がより密接な国(重要な利害関係の中心がある国)iv
- ③ その個人が有する常用の住居が所在する国
- ④ その個人が国民である国
- ⑤ 以上の①～④の基準により決定できない場合には、両国の権限ある当局の合意

そして、この基準に従って判定をした結果、英国の居住者となる場合には、日本では非居住者と扱われ、住民税の所得割りは課されないことになると考えられます。

なお、以上の英国租税条約 4 条 2 項の規定は、OECD 条約モデルの規定と同じであり、最も一般的な基準と考えられます。

ハ 租税条約適用の手続き等

双方居住者の取扱いは、租税条約等の実施に伴う特例等に関する法律(以下「実特法」といいます。)6 条に規定がありますが、この規定は所得税法上の居住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の規定であり、所得税法上非居住者に該当し、かつ住民税の所得割りの納税義務者となる場合の規定ではありません。また、住民税の免除を受ける者の届出に関しては、租税条約等の実施に伴う特例等に関する省令(以下「実特省令」といいます。)11 条に規定がありますが、この規定は所謂教授免税及び留学生、事業修習者等の免税を受ける場合の届出を規定しているもので、この場合に適用されるものではありません。したがって、実務上、このような場合に租税条約を適用するため、適宜の書式に生活の本拠が国内にないことを記載し提出することを求める市区町村もあるようです。

(3) 具体的事例の検討

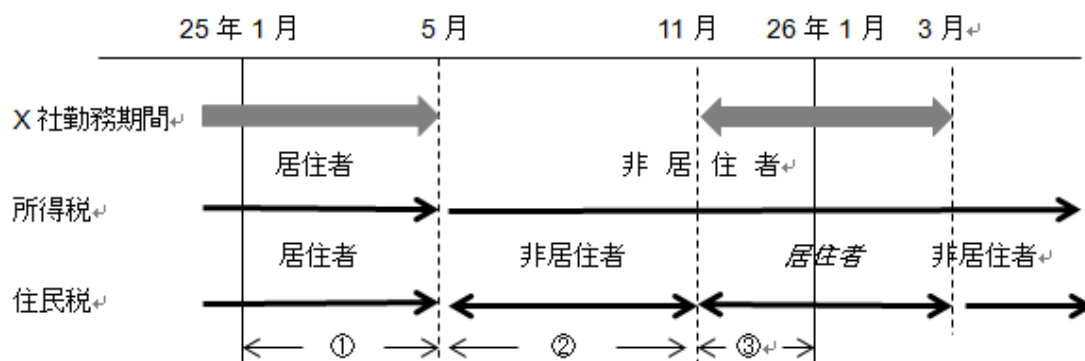
【事例】

英国人 A は平成 25 年 5 月まで日本法人 X 社に勤務し所得税法上居住者と扱われていました。6 月 1 日に英国に帰国し英国法人に勤務していましたが、平成 25 年 11 月から 5 か月間の短期プロジェクトに参加するため日本法人 X 社に再度短期出向で勤務しました(家族を本国に残し単身赴任)。平成 25 年 1 月から 5 月分の所得税については、出国時に確定申告を行い、平成 25 年 11 月からの短期プロジェクトの間の給与については、X 社が非居住者として源泉徴収を行っていますが、この場合の住民税の課

税関係はどのようになるでしょうか。

以下の図のとおり、Aが平成25年11月から平成26年3月まで勤務した期間は、その期間が予め1年未満であることが明らかであるため、所得税法上非居

住者と扱われます(所令14、所基通3-3)が、住民税では、住民基本台帳制度の改正後、居住者(住所を有する者)と扱われ、平成25年の所得に対して住民税が課されることになります。



次に、住民税の所得割の課税標準は、所得税法の総所得金額、退職所得金額又は山林所得(所得税法22条②、③)の例によって計算する(地方税法313条①、②)こととされ、さらに、非居住者期間を有する所得割の納税義務者の課税標準は、所得税法165条(総合課税に係る課税標準)及び所得税法施行令258条(非居住者が居住者となった場合の税額計算)の計算の例によることとされています(地方税法施行令48条の5の2)。

したがって、Aの平成25年中の課税標準は、次のとおり計算することになると考えられます。

- ① 居住者期間
所得税と同様に総所得金額、退職所得金額又は山林所得の金額を計算
- ② 非居住者期間
非居住者の総合課税に係る所得(不動産所得やPEを有する場合の事業所得など)について、所得税と同様に計算
- ③ 地方税法上居住者(所得税法上非居住者)と扱われる期間
所得税法上非居住者となるため、上記②と同様になります。この事例の場合、この期間の所得税法22条2項、3項の総所得金額所得及び退職所得金額又は山林所得金額は「0」になり、この場合は所得税法165条及び所得税法施行令258条に規定される非居住者の総合課税に係る所得もないため、住民税の課税標準も「0」となるのではないかと考えられます。

しかし、地方税法313条(所得割の課税標準)1

項、2項の趣旨は、地方税法上居住者と扱われるのであるから、所得税の計算とは別に、この間の所得について所得税法上の居住者とみなして所得税法22条2項、3項の計算方式に従って計算した金額が住民税の課税標準になる旨規定していると取扱っている場合もあります。この事例では、X社が支払っている給与(所得税は20%の分離課税)を課税標準に加算している場合があります。

以上①～③の金額を合算した金額が住民税の所得割の課税標準となりますが、上記のとおり、所得税法と地方税法で居住者・非居住者の取扱いが異なる期間において課税標準の計算方法が必ずしも明確ではなく、その取扱いが明確になることが望まれるところです。

次に、この課税関係には租税条約が適用されることがあり、英国のようにその租税条約の対象税目に住民税が含まれ、条約相手国でも居住者と扱われる場合には、租税条約の振分け規定に従って居住者・非居住者が振り分けられることになります。その結果、この例のように、5ヵ月程度の期間単身赴任で来日する場合には、恒久的住居の所在、あるいは重要な利害関係の中心を判断すると、条約相手国の居住者に該当し日本では非居住者に該当するため、住民税の課税を取消す必要が生じることが多いのではないかと考えられます。

3 今後検討すべき事項など

以上のとおり、従来想定されなかった所得税と住民税での居住者・非居住者に関する取扱いの相違が

住民基本台帳制度改正後に生じることになりました。そして、住民税は各地方自治体の権限で賦課するものであることも考慮すると、統一された運用のためには、以下の点について、その解釈、取扱いが明確にされることが望まれます。

- (1) 所得税において非居住者と扱われ、住民税においては居住者と扱われる期間において、住民税の課税標準はどのように計算されるか。所得税の計算を準用すべきか、あるいは所得税法上居住者とみなして、課税標準を再計算すべきか(特に、所得税法上非居住者の分離課税の対象となる給与も課税標準に含まれるかなど)。
- (2) 所得税において非居住者と扱われ、住民税においては居住者と扱われる期間において、租税条約における双方居住者の振分け規定を適用し、住民税の免税を求める手続きはどのようにすべきか。現状では明確な手続きが規定されていないため、一旦課税された後、取消しを求めることが困難な場合も想定されます。市区町村に免税の届出を行う手続きなどが整備されることが望まれます。

なお、現状では、以上のとおり、その取扱いが明確になっていない点が残っており、住民税の賦課期日に住民基本台帳の登録がある場合には、従来の取扱いと比較し、想定外の税負担が発生する虞があります。したがって、短期のプロジェクト等で日本に滞在し中長期に留者に該当する場合、可能であれば、住民税の賦課期日(1月1日)を避けて滞在することが望ましいと考えられます。

- i 地方税法上、「住所」について特段の規定はなく、所得税法上の「住所」と同様、民法の借用概念と考えられています。住所の概念について、基本選挙人名簿異議決定取り消し請求事件(最高裁昭和29年10月20日判決)、特別区民税課税処分取消訴訟事件(東京地裁昭和45年3月9日判決)などの判例・裁判例があります。
- ii 「外国人等」とは、新たに国内に居住することとなった個人、国内に住所を有しない個人で国内に事務所、事業所又は家屋敷を有する個人及び国内に居住しないことと個人をいうとされていました。
- iii 「恒久的住居」とは、特定の場所を短期間の滞在のために使用するものとは異なり、恒久的な使用目的のために所有し、維持するものでなければなりません。住居については、一戸建てやアパートあるいは個人で賃借しているものなどいかなる形態のものでも考慮に入れられるが、恒久性は必須であり、その住居が常に継続的使用のために用意されている必要がある(OECD条約モデルコメントリー4条パラ2-12後段及び2-13)とされています。
- iv いずれの国と個人的、経済的關係がより密接かを決定するためには、家族や社会的關係、その職業、政治的・文化的活動、事業を行う場所、資産の管理を行う場所などが考慮に入れられなければならない(OECD条約モデルコメントリー4条パラ2-15前段)とされています。
- v 所得税法上、分離課税とされる所得については、所得税法161条八号ロに規定される年金、同法九号の賞金、同法十号に規定される生命保険年金等が住民税の課税標準として計算されますが、それ以外は対象になっていません(「地方税法の施行に関する取扱いについて(市町村税関係)平成22年4月1日 総税市第16号」第2章「市町村民税」第2節「課税標準及び税率」第3「課税標準」12(5))

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約7,800名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約200,000名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。