

外国人のための 確定申告の手引き

～近年の税制改正等を中心として～

デロイトトーマツ税理士法人 グローバルエンployヤーサービス, 税理士
飯塚 信吾

間もなく個人所得税、贈与税の確定申告期を迎えることとなりますが、外国人の所得税・贈与税（相続税）の課税関係には、日本人に適用される規定とは異なる規定が適用され、併せて租税条約の規定が適用されるなど複雑な課税関係となる場合が多々あります。

世界的な感染症の拡大により人の移動が引き続き制限されている状況にあります。各分野における国際化の進展に伴い、近年個人に係る国際課税分野においても納税環境整備を含む各種税制改正が行われており、本稿では、このような税制改正事項を中心に外国人の課税関係に関する基本的な事項等についても解説を行います。

I. 所得税関係

1. 居住形態と課税範囲の概要

個人は居住者と非居住者に区分され、さらに居住者は非永住者と非永住者以外の居住者（一般的には「永住者」と呼ばれている）に区分されており、それぞれの区分（居住形態）ごとに課税範囲が下表のとおりとされています。

【居住者の居住形態と課税範囲】

所得の区分 居住形態		非国外源泉所得		国外源泉所得		
		国内払い	国外払い	国内払い	国外払い	
					国内送金分	国内送金以外
居住者	永住者			課税		
	非永住者					非課税

【非居住者の居住形態と課税範囲】

所得の区分	国内源泉所得	非国内源泉所得
非居住者	課税	非課税

(注) 国内源泉所得の種類により課税方法（総合課税・分離課税）が異なります。

2. 居住形態の判定とその留意点

(1) 居住者と非居住者

居住者とは国内に①住所（生活の本拠地）を有する者又は②居所（個人が相当期間継続して居住する場所¹）を引き続き1年以上有する者です。つまり、国内に生活の本拠地があるか、本拠地がない場合でも1年以上継続して居住している場合には居住者となりますが、その場所が生活の本拠地（住所）であるか否かは以下のような実態を総合勘案して判定することとされています（所法2①三、所基通2-1）。

（住所の判定要素となる実態）

- 住居の所在
- 職業（勤務先はどこかなど）
- 生計を一にする配偶者等親族の所在
- 保有する資産の所在
- 国内における滞在日数
- 住民票等の登録場所

以上のとおり、原則的には各個人の実態により居住者であるか非居住者であるかを判定することになりますが、これとは別に以下の住所に関する推定規定が設けられており、一般的にはこの推定規定により居住者であるか非居住者であるかを判定し、明らかにこの推定規定による判定と相違する実態がある場合には、原則に戻り、その実態による判定で居住者・非居住者を決定します（所令14、15、所基通3-3）。

（住所の推定）

- 職業に従事するために国内に居住することになった場合には、在留期間が契約等により予め1年未満であることが明らかな場合を除き、住所がある（居住者）と推定されます。
- 国外に居住することになった場合にも、その期間が予め1年未満であることが明らかである場合を除き、国内に住所がない（原則的に非居住者）と推定されます。

(2) 租税条約の適用

個人が居住者に該当するか否かはそれぞれの国（地域）がその法律等に基づいて判定するため、所得税法等により日本の居住者と判定された期間について、他の国でも居住者と判定されることがあります。このような個人を一般的に双方居住者と呼んでいますが、双方居住者に該当するとそれぞれの国が居住者として課税する結果、二重課税が生じることがあります。

このため、日本が締結している多くの租税条約には、双方居住者をいずれかの居住者とするか振分ける規定が設けられており、この振分け規定には、①両国の協議により振り分けるもの、②OECD条約モデルの規定²に準拠した基準により振り分けるものなどがありますが、一般的に問題の解決には相当に時間を要すること、また、租税条約を適用しても、なお問題の解決に至らない場合もあることから、例えば長期間他国に滞在するような場合には、日本における取扱いだけでなく、相手国における取扱いや適用される租税条約の規定などを予め検討しておく必要があります。

1 神戸地裁平成14年10月7日判決

2 OECD条約モデル4条2項では、双方居住者となった場合に、①恒久的住居が所在する国、②人的・経済的關係がより密接な国（重要な利害関係の中心がある国）、③常用の住居が所在する国、④いずれの国の国民かの順に判定を行うこととされています。

解説

(3) 非永住者

居住者のうち日本国籍を有しない個人で、過去10年以内に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非永住者といいます。永住者は全ての所得が課税対象となるのに対して、非永住者は非国外源泉所得のほか、国外源泉所得で国内において支払われたもの又は国内に送金されたものが課税対象になります。

3. 非永住者の課税範囲に関する留意点**(1) 国外源泉所得で国内に送金されたものの意義**

非永住者の場合、非国外源泉所得（国外源泉所得以外の所得）及び国外源泉所得で国内において支払われたもの又は国内へ送金されたものが課税対象となりますが、この場合の送金とは国外からの自己資金の取寄せをいうと解されており、一旦国外で支払われた所得のうちどの所得を送金したと考えるかについて、以下のとおり、その計算方法が定められています（所令17④）。

(非永住者が国外から送金を受領した場合の計算)

- ① 非国外源泉所得で国外払いの所得がある場合には、その金額を総送金額から控除する。
- ② 以上の控除後の金額の範囲でその年の国外払いの国外源泉所得の送金があったものとみなす

したがって、非永住者の期間に国内に多額の送金を行うと、以上の計算に基づいて国外で支払われた国外源泉所得にも課税されることがあるので、この点に留意する必要があります。

(2) 株式の譲渡等による所得の取扱い

外国法人の株式の譲渡等による所得については、①発行済み株式の一定割合以上の株式を保有する場合に本店所在地国でその譲渡所得に所得税が課されるもの（いわゆる事業譲渡類似株式の譲渡）、②不動産関連法人の株式の譲渡、③所定の国外のゴルフ場の所有又は経営に係る法人の株式の譲渡のみが国外源泉所得として規定されている（所令225の4①四～六）ため、これ以外の外国法人の株式の譲渡等による所得は非国外源泉所得に該当しますが、以下の特定有価証券に該当する株式を外国金融商品市場等を通じて譲渡した場合には、非永住者の所得計算上国外源泉所得に該当することとされ、原則的に課税対象から除外されます（所法7①二、所令17①）。

(特定有価証券)

- 譲渡した株式等の取得日が、株式等の譲渡の日の10年前の日以前であるもの
- 譲渡した株式等の取得日が、株式等の譲渡の日の10年前の日の翌日からその譲渡の日までの間で、かつ非永住者期間ではないもの

4. 非居住者（役務提供所得）の課税に係る留意点

非居住者は国内源泉所得に対して課税されますが、給与・報酬などの役務提供所得の国内源泉所得は、原則的にその給与・報酬などの支払い者に関わらず国内勤務期間に基づき計算される（所基通161-41）ため、国外から出張などで来日する場合であっても各租税条約に規定される短期滞在者免税に該当しない場合には、所得税の課税が生じます。短期滞在者免税の要件は各租税条約により異なりますが、一般的な短期滞在者免税の要件は以下のいずれの要件も満たすことです。

(短期滞在者免税の要件)

- その課税年度に開始又は終了するいずれの12か月の期間においても、報酬の受領者がその国（日本）に滞在する期間の合計が183日を超えないこと
- 報酬がその国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること

(注) この場合の「支払われるもの」とは立替え払いのように報酬を費用として負担しないものは含まないと考えられています

- 報酬が雇用者のその国に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと

(短期退職手当等の計算)

- ① 退職所得控除額を控除した残額が300万円以下である場合
退職所得控除額を控除した残額の2分の1
- ② 上記①に該当しない場合
150万円 + (収入金額 - (300万円 + 退職所得控除額))

(2) ファンドマネージャーが組合事業からその貢献に応じて受取る利益分配（キャリード・インタレスト）に関する課税（明確化）

投資組合事業では、個人であるファンドマネージャーが組合に金銭等の出資を行って組合員となり、その組合の投資に関する意思決定等の権限を有する場合には、金銭のみの出資を行う一般の組合員と比較してその組合に対する貢献度合いが高いと考えられるため、組合の利益が一定の水準を超えることを条件として、ファンドマネージャーに対して出資割合を超えて組合の利益を分配すること（いわゆるキャリード・インタレスト）を定めることがあります。

投資組合事業では、一般的に組合利益の多くが株式の譲渡益で構成されます。このため、ファンドマネージャーの受取るこのキャリード・インタレストの課税について組合損益がパススルーされ株式の譲渡に係る所得などとして課税されるのか、あるいはファンドマネージャーの役務提供の対価として、事業所得など総合課税の対象となる所得として課税されるのか従来から議論がありました。

平成3年度の税制改正大綱に、この点について明確化を行うことが記載され、この税制改正大綱を受けて金融庁の照会に対して国税庁が回答をする形で、所定の条件の下でキャリード・インタレストの課税は組合損益がパススルーされる旨明確化されており、このことは「キャリード・インタレストを受取る場合の所得税基

5. 税制改正等に関する事項

近年の税制改正事項の中には外国人の課税にも影響があると考えられるものがありますが、そのうち重要と考えられる事項は以下のとおりです。

(1) 短期退職手当等の課税

退職手当に対する所得税の計算は、退職手当の収入金額から勤続年数に応じた退職所得控除額を控除し、その残額の2分の1（退職所得の金額）に対して税率を乗じて行うことを原則としています。特定役員退職手当等（役員等として勤続年数が5年以下であるものに対する退職手当）については、退職所得控除額を控除した残額が退職所得の金額になり、これに税率を乗じて税額を計算し、いわゆる2分の1課税の適用がないこととされています。

令和4年分以後は、役員等以外の者であってもその勤続年数が5年以下である者が支払いを受ける退職手当等については、以下のとおり退職手当が一定額以下である場合を除き、2分の1課税の適用がないことになります。

解 説

本通達36・37共-19の適用について（情報）」（令和3年4月1日 国税庁個人課税課，資産課税課）として公表されています。

この国税庁が公表した情報では，組合契約にキャリアード・インタレストが組合利益の分配として規定されている場合に，その分配割合に合理性がある場合にはパススルー課税の対象になる（所基通36・37共-19）旨説明しており，その場合の経済合理性の考え方について概要以下の

要件を満たす必要があるとしています。

なお，金融庁はファンドマネージャーの受取るキャリアード・インタレストが以下の内容を満たしており，パススルー課税の対象であることを確認するため，①経済的合理性等の判定に係るチェックシート及び②キャリアード・インタレストに係る所得に関する計算書の様式を公表しており，これらの書類を確定申告書に添付することとしています。

（経済的合理性を有すると考えるための要件）

- 任意組合契約等の締結及び組合財産の運用が各種の法令に従って適正に行われ，ファンドマネージャーが金銭等をその組合に出資をしていること
（注）労務出資は組合契約等の準拠法で認められないことがあるので，この情報の対象外です。
- キャリアード・インタレストが組合契約で利益の分配に関する条項に規定されていること
- 組合契約の内容，ファンドマネージャーの組合への貢献について
 - i. 組合契約が定める利益の分配条件が恣意的なものでない必要があり，このため，①組合契約が一般組合員（現金出資のみを行う）を含め組合員全員の合意により締結されたもので，かつ，②組合が利害の対立する複数の組合員により構成されたものであること
（注）ファンドマネージャーとその特殊関係者のみでキャリアード・インタレストに関する規定が変更可能であるような場合は，分配条件が恣意的と考えられる可能性があります。
 - ii. 組合契約が国内外の一般的商慣行に基づいていること
次のような組合利益の配分に関する内容が一般的商慣行の例として挙げられています。
 - ① 組合の利益が一定の水準（ハードルレート）に達するまでは，出資割合に応じた分配を行い，これを超える利益は2割をファンドマネージャーに，残り8割を他の組合員に分配する
 - ② ハードルレートまでは優先的にファンドマネージャー以外の組合員に分配し，ハードルレートまでの残余をファンドマネージャーに分配する（キャッチアップ）。キャッチアップ後の利益については，2割をファンドマネージャーに，残り8割を他の組合員に分配する
 - iii. ファンドマネージャーが組合事業に貢献していること
ファンドマネージャーが組合事業の投資意思決定に重要な影響を及ぼす権限を有し，組合利益のため実際にその権限を行使している場合には，組合事業に貢献していると考えられます。

(3) 納税管理人制度の改正

納税管理人の届出を行うべき者がこれを行わなかった場合に、税務署長は納税管理人が処理すべき事項（特定事項）を明示して、60日を超えない範囲の指定日までに届出を行うよう書面で求めることができることとなり、なお届出がない場合には、国内に住所又は居所を有する者で特定事項を処理するのに便宜のある者に納税管理人となるよう書面で求めることができることとなりました。

さらに、それでもなお届出が行われない場合には、税務署長が納税管理人を指名することができます（国税通則法117③～⑤）。

この改正は、令和4年1月1日から施行されており、非居住者課税の手続き規定が整備されています。

(4) 令和5年以降の改正事項

A) 国外居住親族に係る扶養控除等

現行制度では国外に居住する親族でも、その親族に送金等を行い実際に生活の支援を行っていると思われる場合には、その親族が16歳以上であるとの要件（所法2①三十四の二）を満たせば扶養控除等の対象にすることが可能であり、扶養控除の要件にはその親族の合計所得金額が48万円以下などの要件（所法2①三十四）が設けられていますが、非居住者の場合には、この合計所得金額は国内源泉所得のみに基づき計算されることとなっています（所法2①三十イ（2）、165）。

令和2年度の税制改正により、令和5年以降非居住者である扶養親族については以下のとおりとされています（改正後所法2①三十四の二）。

(改正後国外扶養親族)

- 年齢16歳以上30歳未満の者
- 年齢70歳以上の者
- 年齢30歳以上70歳未満で以下のいずれかに該当する者

- ① 留学により国内に住所及び居所を有しなくなった者
- ② 障害者
- ③ その居住者からその年に生活費又は教育費のための支払いを38万円以上受けている者

B) 財産債務調書等の改正

現行の財産債務調書は、所得税確定申告書の提出義務がある者で、その年末に所定額の財産を保有している者に提出義務があることとされていますが、令和4年度の税制改正大綱において、令和5年分以降、所得税の確定申告義務に関わらず、その年末の資産残高が10億円を超えている場合にも提出義務があることとされています。

一方、その提出期限が翌年の6月30日と緩和されることになり、この改正は国外財産調書の提出にも適用するとされています。

II. 相続税・贈与税関係

1. 令和3年度税制改正前の課税範囲

相続税・贈与税の課税範囲は、財産の出し手である被相続人・贈与者及び財産の受け手である相続人・受贈者それぞれの国籍、日本居住期間等により、全ての財産に課税される場合と国内財産にのみ課税される場合がありますが、平成29年度及び平成30年度の税制改正により、高度外国人材等の受入れと長期間の日本滞在を促進する観点から、高度外国人材に係る相続税・贈与税の課税範囲を原則的に国内財産のみとする緩和が行われ、その課税範囲は以下のとおりとされていました。

解説

(令和3年3月31日までに開始した相続・贈与に適用)

相続人・受贈者 被相続人・贈与者	国内に住所あり		国内に住所なし		
	一時居住者	一時居住被相続人・贈与者	日本国籍あり		日本国籍なし
			10年以内に住所あり	10年以内に住所なし	
国内に住所あり					
国内に住所なし	10年以内に住所あり	外国人*	国内・国外財産ともに課税		
	10年以内に住所なし		国内財産のみ課税		

* この場合の外国人とは、非居住被相続人又は非居住贈与者のことをいい、短期非居住贈与者に該当する者を含まない。

表中で、一時居住者、一時居住被相続人及び一時居住贈与者とは以下の者をいうこととされています。

- 相続開始（贈与）の時に、「出入国管理及び難民認定法別表第一」の上欄の在留資格（いわゆる就労ビザ）を有し、相続開始（贈与）前15年以内に国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

なお、令和3年度の税制改正前は、外国人が非居住者となってから贈与を行った場合であっても、短期非居住贈与者に該当すると国外財産を含め贈与税の対象となっていました。短期非居住贈与者とは、以下の要件を満たす外国人であり、長期間日本に滞在した後に出国し、非居住者の間に財産の贈与を行い、短期間のうちに再入国をした者とされていました（この場合には再入国の翌年3月15日が申告期限とされていました）。

- 贈与前10年以内に国内に住所を有していたことがある
- 出国前15年以内の日本居住者期間が10年

を超えている

- 出国後2年経過前に財産の贈与を行い、出国後2年以内に再入国を行った者

2. 令和3年度税制改正後の課税範囲

平成29年度、平成30年度の税制改正後においても、日本に10年を超えて滞在した外国人が日本での就労期間中に亡くなった場合に、国外に居住する相続人が国外財産にまで日本の相続税が課税されることになり、長期滞在の阻害要因になっているとの問題点が指摘されており、これに対処するため、令和3年度の税制改正において、一時居住被相続人、一時居住贈与者とされる日本居住期間の要件が撤廃され、併せて短期非居住贈与者の規定も改正が行われています。

なお、以下の表は相続について記載していますが、令和3年度の税制改正後は贈与税の課税関係も同様となります。

(令和3年4月1日以降に開始する相続，贈与に適用)

被相続人		相続人	国内に住所あり		国内に住所なし		
			一時 居住者*	日本国籍あり		日本国籍 なし	
				10年以内 に住所あり	10年以内 に住所なし		
国内に住所あり							
外国人被相続人**							
国内に 住所 なし	日本 国籍 あり	10年以内に 住所あり		国内・国外財産ともに課税			
		10年以内に 住所なし					
	日本国籍なし					国内財産 のみ課税	

* 一時居住者とは，相続開始の時ににおいて在留資格を有する者で，相続開始前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいう

**外国人被相続人とは，相続開始の時ににおいて在留資格を有し，かつ，国内に住所を有していた被相続人

なお，ここでいう在留資格とは，いわゆる就労ビザ（「出入国管理及び難民認定法別表第一」の上欄の在留資格）を言うので，別表第二の「永住者，定住者，日本人の配偶者，永住者の配偶者」などの在留資格で滞在している場合は，日本人と同様の取り扱いとなるので留意する必要があります。

この結果，税制改正後（令和3年4月1日以後に開始する相続及び贈与）の課税関係は以下のとおりに修正されることになります。

① 日本に滞在している外国人から非居住者で

ある外国人又は一時居住者に該当する外国人が相続・贈与等により財産を取得した場合に，その外国人が就労ビザで滞在している限りは，日本滞在期間に関わらず，国内財産にのみ相続税・贈与税が課税されます。

② 日本に就労ビザで滞在していた外国人が出国後に財産を非居住者である外国人又は一時居住者に該当する外国人に贈与した場合には，日本における滞在期間やその後に入国するか否かに関わらず，国内財産にのみ贈与税が課税されます。