

年の中で非居住者から居住者になった場合の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

米国に長年居住していた日本国籍を有するAは、昨年4月から日本勤務となった。今まで勤務していた米国法人B社については常勤の役員から非常勤の役員になり、今まで非常勤の役員であった日本法人C社の常勤の役員になったものである。

Aは、上記のB社及びC社の役員報酬のほか、米国において銀行預金があり、その利子を受領しているが、日本での確定申告に当たっては、非居住者期間のC社の役員報酬及び米国の銀行預金の利子も含めたところで申告するのか。

なお、Aは給与所得者なので、当然のことながら、我が国に恒久的施設を有していない。

〔ポイント〕

年の中で居住形態が変更した場合の課税関係である。次の項目に分けて検討する。

- 1 年の中で課税関係が変更した場合の取扱い
- 2 非居住者の総合課税の対象とされる所得
- 3 居住者の居住形態と課税所得の範囲
- 4 確定申告の場合の留意点

〔検討〕

1 年の中で課税関係が変更した場合の取扱い

年の中で居住形態が変更した者については、所得税法102条で次のように規定している。この規定は、その年の12月末現在居住者である者について規定したものであるが、その逆の場合

も、この規定に準じて取り扱うこととされている（所基通165-1）。

「その年12月31日（その年の中で死亡した場合には、その死亡の日）において居住者である者でその年において非居住者であった期間を有するもの又はその年の中で出国をする居住者でその年1月1日からその出国の日までの間に非居住者であった期間を有するものに対して課する所得税の額は、前2章（課税標準及び税額の計算）の規定により計算した所得税の額によらず、居住者であった期間内に生じた第7条第1項第1号（居住者の課税所得の範囲）に掲げる所得（非永住者であった期間がある場合には、当該期間については、同項第2号に掲げる所得）並びに非居住者であった期間内に生じた第164条第1項各号（非居住者に対する課税の方法）に掲げる非居住者の区分に応ずる同項各号及び同条第2項各号に掲げる国内源泉所得に係る所得を基礎として政令で定めるところにより計算した金額による。」

以上の規定によれば、居住者期間に総合課税される所得と非居住者期間に総合課税される所得の合計額について、確定申告において総合課税されるものである。

なお、非居住者期間の国内源泉所得も確定申告においては記載すべきこととされているが、分離課税により課税額を算出することとされており、支払の際に20%の税率で源泉徴収されている場合は、確定申告によっても異動がないことになり、この非居住者期間の分離課税の対象とされる国内源泉所得をどのように記載したらいいのか、現行の確定申告書の様式では、明確に説明されていないようである。過去の様式に

においては、居住者期間と非居住者期間の総合課税の対象となる所得がある確定申告においても修正申告書を使用して、当初申告欄と修正申告欄を、居住者期間欄及び非居住者期間欄としたものである。

2 非居住者の総合課税の対象とされる所得

Aは、我が国に恒久的施設を有していない。我が国に恒久的施設を有しない非居住者は、次の所得について総合課税の対象とされる（所法164④四）。

- ① 所得税法161条1号及び1号の3に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの
- ② 同条2号及び3号に掲げる国内源泉所得（人的役務の提供事業所得及び不動産所得）

Aは、内国法人C社の役員報酬が国内源泉所得に該当するが、上記の総合課税される所得は有しないことになる。

したがって、非居住者期間に総合課税される所得はないことになる。

3 居住者の居住形態と課税所得の範囲

日本国籍を有するAは、帰国後、内国法人C社の常勤役員となることから、入国した段階で非永住者以外の居住者（永住者）とされる（所令14）。

Aが居住者のうち永住者に該当するのか非永住者に該当するのかについては、平成18年度税制改正により、非永住者とは、「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」と規定されたことから、日本国籍を有するAは、非永住者とされることはなくなった（所法2④四）。

永住者の課税所得の範囲は、全世界所得が課税されることになる。したがって、居住者期間の米国法人B社の役員報酬及び米国の銀行預金の利子は、共に国外源泉所得であるが、永住者となるためいずれも課税されることとなる。

なお、分離課税の対象とされる銀行預金等の

利子は、所得税法23条1項に規定する利子等のうち、国内で支払を受けるべきものに限定されている（措法3①）ので、米国での銀行預金の利子は対象とされず、総合課税されることになる。

4 確定申告の場合の留意点

非居住者期間に国内源泉所得（C社の役員報酬）があるが、総合課税の対象とはされず、分離課税により課税されることと規定されている。外国法人の役員報酬及び米国での銀行預金の利子は、国外源泉所得とされることから非居住者期間については課税されず、居住者期間については総合課税されることとなる。

総合課税の対象とされるこれらの所得について米国で課税された場合は、外国税額控除を適用することにより二重課税を調整することとなる。

なお、非居住者期間のこれらの所得に対して米国で課税されても、非居住者期間に生じた所得はなかったものと規定され、また、居住者がその年以前の年において非居住者であった期間内に生じた所得に対して課されるものは外国所得税に含まれないものと規定されている（所令221⑥一、258④）。

確定申告において適用される医療費控除や社会保険料等の所得控除については、居住者期間に支払われたものに限定されるが、雑損控除については、非居住者期間内に国内にある資産について生じた損失についても適用されることになる（所令258③）。

5 まとめ

以上をまとめると、次の表のとおりとなる。

	非居住者期間	居住者期間
内国法人の役員報酬 （国内源泉所得）	分離課税(20%)	総合課税
外国法人の役員報酬 （国外源泉所得）	課税されない	総合課税
米国での銀行預金の利子 （国外源泉所得）	課税されない	総合課税