

## 事業所得者の居住形態が居住者から非居住者になる場合の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

日本の居住者であるAは、国内で骨董店を営んでおり、青色申告を申請している。そして、母親を青色事業専従者として当該事業を手伝ってもらっている。

このたび、米国人Bとの結婚を契機に、3か月後にBの居住地である米国へ移住する予定であるが、骨董店については、年に数回来日することにより経営を継続する予定であるが、税務上問題があるのか。

なお、Aは当該事業を継続して主宰しているものとする。

### 〔ポイント〕

我が国においては、人材の国際的な移動が簡単、かつ、安価にできるようになってきているので、事業所得者の場合も、国内での事業を継続しながら、生活の拠点を海外に移す人も出てきているようである。次の項目に分けて検討する。

- 1 年の途中で出国する者の課税関係
- 2 非居住者の課税標準及び税額等の計算並びに青色申告等
- 3 非居住者の納税地
- 4 納税管理人の意義
- 5 米国での課税関係
- 6 日米租税条約の適用関係

### 〔検討〕

年の途中で、居住者から非居住者に変更する事業所得者の課税関係である。

#### 1 年の途中で出国する者の課税関係

(1) 年の途中で出国をする場合の確定申告  
居住者は、年の途中で出国をする場合において、その年1月1日からその出国の時までの間における総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額について、確定申告書を提出しなければならない場合に該当するときは、出国までに純損失の申告書を提出する場合を除き、その出国の時までに、税務署長に対し、その時の現況により所要の事項を記載した申告書を提出しなければならない(所法127①)。

#### (2) 出国の意義

出国とは、居住者については、国税通則法117条2項(納税管理人)の規定による納税管理人の届出をしないで国内に住所及び居所を有しないこととなることをいい、非居住者については、同項の規定による納税管理人の届出をしないで国内に居所を有しないこととなること(国内に居所を有しない非居住者で所得税法164条1項1号から3号まで(非居住者に対する課税の方法)に掲げる非居住者に該当するものについては、これらの号に掲げる非居住者のいずれにも該当しなくなることとし、国内に居所を有しない非居住者で同項4号に掲げる非居住者

に該当するものについては、国内において行う同法161条2号（人的役務の提供事業に係る対価）に規定する事業を廃止することとする。）をいう（所法2①四十二）。

### (3) 事例の場合

出国前に納税管理人の届出書の提出をしない場合は、Aの出国（税務上の出国と断らない場合は、事実上、国外に出て行くことをいう。以下同じ。）までに本年の1月1日から出国までの間の所得について確定申告をしなければならない。さらに、Aについては、国内に事務所を有して事業を営むため、その年の国内源泉所得のすべてについて、改めて、来年の3月15日までに確定申告をしなければならない。

出国前に納税管理人の届出書を提出した場合は、出国前に確定申告をする必要はなく、その年の国内源泉所得のすべてについて、来年の3月15日までに確定申告をすることになる。

## 2 非居住者の課税標準及び税額等の計算並びに青色申告等

### (1) 総合課税に係る課税標準及び税額等の計算

非居住者の有する国内源泉所得について総合課税に係る所得税の課税標準及び所得税の額は、国内源泉所得について、居住者に係る所得税の課税標準、税額等の計算の規定に準じて計算した金額とされている。ただし、所得税法73条（医療費控除）から77条（地震保険料控除）まで、79条（障害者控除）、81条（寡婦控除）から85条まで（扶養親族等の判定の時期等）及び95条（外国税額控除）の規定の適用は除かれている（所法165）。

したがって、骨董店の事業所得の金額については、居住者のときと同様に計算することになるが、出国した翌年以降の所得控除については、原則として基礎控除だけが適用されることとなる。

### (2) 申告、納付及び還付

居住者に係る申告、納付及び還付の規定は、非居住者の総合課税に係る所得税についての申告、納付及び還付について準用することとされており、非居住者の青色申告についても、居住者の場合に準じて適用されることになる（所法166）。この場合に、居住者から非居住者に変更した場合も、青色申告について、改めて、青色申告の申請や専従者給与の届出書の提出を求められていないので、特に手続等は不要ということになる。

## 3 非居住者の納税地

所得税の納税地は、納税義務者が次の各号に掲げる場合のいずれに該当するかに応じ当該各号に掲げる場所とされる（所法15）。

国内に住所を有する場合は、その住所地（1号）、国内に住所を有せず、居所を有する場合は、その居所地（2号）、所得税法164条1項1号から3号まで（国内に恒久的施設を有する非居住者）に掲げる非居住者に該当する場合は、その国内において行う事業に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地（これらが二以上ある場合には、主たるものの所在地）（3号）とされている。

事例の場合は、非居住者が国内で行う事業に係る事務所、事業所等を有するものとされるので、骨董店の所在地が納税地とされることになる。

納税地の変更については、次表のとおりとなる。

	居住者	非居住者	納税地の変更届
納税地	住所	事業所	必要
	事業所	事業所	不要

#### 4 納税管理人の意義

個人である納税者がこの法律の施行地に住所及び居所（事務所及び事業所を除く。）を有せず、若しくは有しないこととなる場合において、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理する必要があるときは、その者は、当該事項を処理させるため、この法律の施行地に住所又は居所を有する者で当該事項の処理につき便宜を有するもののうちから納税管理人を定めなければならないこととされている。

納税者は、納税管理人を定めたときは、当該納税管理人に係る国税の納税地を所轄する税務署長にその旨を届け出なければならず、その納税管理人を解任したときも、また同様とされている（国税通則法117）。

#### 5 米国での課税関係

Aは、米国では居住者として取り扱われることとなるので、全世界所得について課税されることになる。したがって、我が国で経営する骨董店の所得についても、米国で課税されることとなるが、仮に、我が国で納税する所得税については、米国でも外国税額控除の適用を通じて二重課税が調整されることとなる。

#### 6 日米租税条約の適用関係

Aは、我が国に支店等の恒久的施設を有することとなる。

日米租税条約7条では、次のとおり規定している。

「1 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、

その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

したがって、我が国にある支店等（骨董店）の恒久的施設を有して事業所得を獲得する場合は、租税条約においても、我が国の課税を容認していることとなる。

その場合、我が国の国内法においては、国内源泉所得のすべてが総合課税の対象とされていたが、日米租税条約においては、当該恒久的施設（事例では骨董店）に帰属する所得だけが総合課税の対象（事業所得）とされることとなる。

#### 7 まとめ

Aは、出国前に納税管理人の届出書を提出することにより、改めて年の中途で確定申告をすることなく、居住者の場合に準じて確定申告することができることとなるが、納税管理人の届出書を提出しない場合は、かなり複雑な手続が必要とされることになる。