

国際課税のケース・スタディ

非永住者の国外不動産所得に係る赤字の扱い

〔事例〕

米国人Aは、留学生として日本に4年間滞在し、その後一時帰国し、2カ月後に米国法人の従業員として日本支店へ勤務することとなり再来日した。Aは米国に所有している住宅を賃貸しているが、不動産所得は赤字である。そこで、日本で所得税の確定申告をする際に、日本勤務による給与所得と当該不動産所得との赤字を通算したいと考えている。このような場合の課税関係はどうなるか。

〔ポイント〕

- 1 居住形態の種類と課税関係
- 2 永住者の要件
- 3 国外源泉所得が赤字の場合の送金課税
- 4 土地等の取得に要する負債の利子の取扱い
- 5 国外不動産所得の引き直し計算

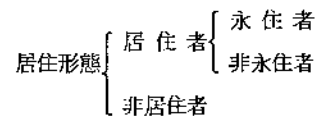
〔検討〕

1 居住形態の種類と課税関係

(1) 居住形態の種類

所得税法では納税者を居住者と非居住者とに区分し、居住者については、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）とに区分し、これらの居住形態の区分に応じて納税義務を定めている（所法5, 7）。したがって、原則として外国人について、その国籍等により課税関係が異なることはない。

居住者とは国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上の期間居所を有する個人をいい、非永住者とは、居住者のうち国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人をいう（所法2①三、四）。また、非居住者とは、居住者以外の個人をいう（所法2①五）。



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どうかは客観的事実によって判定することとなるが（所基通2-1）、国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかについて、国内に住所を有する者と推定する場合（所令14）及び国内に住所を有しない者と推定する場合（所令15）の推定規定が設けられている。

また、居所とは、人が多少の期間継続して居住する場所であるが生活の本拠という程度には至らないものと解されている。

(2) 居住形態による課税関係

居住形態による課税範囲について、居住者のうち永住者はすべての所得、非永住者は国外源泉所

区 分		国内源泉所得	国外源泉所得
居住者	永住者	課 税	非 課 税
	非永住者	課 税	国内払又は国内への送金は課税
非居住者		課 税	非 課 税

課税

得のうち国内において支払われたもの又は国外から送金されたもの(所令17)及び国内源泉所得(所法161)が課税対象となり、非居住者は国内源泉所得のみが課税対象となる(所法7)。

2 永住者の要件

①国内に住所を有する者で国内に永住する意思を有する者、又は、②1年以上の期間引き続き国内に住所を有する者で国内に永住する意思を有する者、及び、③永住の意思の如何にかかわらず5年を超える期間引き続き国内に住所又は住所を有する者は、所得税法上の永住者となる。

本事例における再来日後のAの居住形態について永住者となる場合を検討する。

国内に居住することとなった個人が、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場合には国内に住所を有する者

と推定され(所法14①-1)、国内において職業に従事するため国内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な場合を除き、この推定規定に該当するものとされる(所基通3-3)。

Aは米国法人の日本支店に勤務するために再来日したのであるが、この推定規定に該当すれば入国当初から住所を有する者と推定され、国内に永住する意思を有する場合には永住者となる。

ただし、国内に居住することとなった者が日本国籍を有しない場合には、国内に永住する意思がないものと推定される(所令16-1)ので、国内に永住する意思がある者がこの推定規定に反証しておくために、確定申告時に居住形態等申告書に国内に永住の意思がある旨を記載するなどして、所轄税務署に対し意思表示をしておくことが必要とな

DHCコンメンタール

相
続
税
法

武田昌輔 監修
★B5判・加除式・全2巻・定価27,000円(税別)
我が国唯一の、相続税と贈与税に関する本格的コンメンタール。日米相続税条約・民法相続編も網羅した。

法
人
税
法


武田昌輔 編著
★B5判・加除式・全5巻・定価62,000円(税別)
法人税に関する全法令を逐条解説。関係政省令、判例・各種論文等を豊富に引用したコンメンタール。

ここがポイント

社
会
社
の
税
金
・
社
長
の
税
金

公認会計士清風会 編集
★A5判・240頁・定価2,200円(税別)

土地に関する税制の大幅な見直し、消費税の見直し等、企業とその経営者を取り巻く「税」の状況はますます複雑かつ難解なものになりつつある。本書は、事業者が正しい税の知識を身につけられるよう、会社に係る税金と事業者個人に係る税金の両面に各々Q&A解説を加え、フーチャーシート・図解等でその基礎知識を解説した実務書。



第一法規

〒107 東京都港区南青山2-11-17
☎(03)3404-2251/FAX(03)3404-2269

※定価は税込みです。

ろう。

次に、国内に永住する意思がない者が永住者となるのは、5年を超える期間引き続き国内に住所又は居所を有する場合である。

そこで、本事例のように再入国した場合の居住期間をどのように判定するかについてであるが、国内に居所を有していた者が国外に赴き再び入国した場合において、国外に赴いていた期間中、国内に、配偶者その他生計を一にする親族を残し、再入国後起居する予定の家屋もしくはホテルの一室等を保有し、又は生活用動産を預託している事実があるなど、明らかにその国外に赴いた目的が一時的なものであると認められるときは、その在外期間中も引き続き国内に居所を有するものとして取り扱われることとなっている（所基通2-2）。この取扱いに該当する場合は、再来日前の当初の入国年月日から引き続き5年を超えて国内に居住していれば永住の意思がない場合でも永住者となる。

3 国外源泉所得が赤字の場合の送金課税

前述のように居住者のうち永住者はすべての所得、非永住者は国外源泉所得のうち国内において支払われたもの又は国外から送金されたもの及び国内源泉所得が課税対象となる。そこで、本事例において、Aが永住者に該当しない場合でも、当該不動産所得に係る収入を国内に送金することで、この非永住者の送金課税の適用を受け、他方、当該不動産所得の計算上生じた損失の金額を確定申告の対象とし損益通算ができるのかという疑問がある。非永住者の国外源泉所得のうち課税されるものは、国外源泉所得に係る所得で国外の支払に係るものうち送金があったものとみなされる金額である（所令17）。

このような国外不動産所得金額の算定上生じた赤字に関する損益通算については、その明定規定に欠けることから通算の是非は必ずしも定かでない。

しかしながら、非永住者に対する送金課税の制度の趣旨及び仮に損益通算を行うとした場合における、その損益通算の対象となる赤字部分の算定の規定がないこと等から、扱い上は、損益通算は認められないものとする。

4 土地等の取得に要する負債の利子の取扱い

不動産所得を計算する場合、貸付けの対象となっている土地や建物等を取得するための負債の利子は必要経費になるが、平成3年の税制改正により、平成4年分の所得税から、不動産所得が赤字の場合には、その赤字の金額のうち土地を取得するための負債の利子に相当する部分の金額はなかったものとみなされ、ほかの所得との損益通算ができないこととなった（措法41の6、措令26の6）ので注意を要する。

5 外国不動産所得の引き直し計算

当該外国不動産所得の金額について、米国の税法等に従って計算されている場合には、日本の税法に従って計算し直す必要がある。たとえば、法定耐用年数や償却方法（定率法、定額法等）の相違により建物の減価償却費が異なる場合がある。このほか、収入金額、必要経費等の規定に関して、いずれも日本の税法に従って計算される必要がある。

6 結論

国外で生じた不動産所得に係る赤字は、その者が永住者の場合には、損益通算の対象とされるが、非永住者の場合には損益通算の対象とならない。

（税理士 小沢 進）