

年の途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〕

内国法人甲社に勤務する A は、3年間米国子会社に出向していたが6月末に帰国し、同年7月より出向前と同様に甲社の勤務に復帰した。本年の A の所得等に関する事項は次のとおりである。なお、A は再度米国で勤務する予定もなく、またグリーンカードも所有していない。A の配偶者は年間所得なし。A の子弟1名は小学生である。

(米国勤務期間中：1月～6月)

- ① 米国子会社からの給与所得（1月～6月）
- ② 日本にある留守宅の賃貸による所得（1月～6月の間の所得60万円）と前年分の所得の日本の税額（3月納付）
- ③ 前年分の所得に対して納付した米国所得税（4月に納付）
- ④ 米国慈善団体に対する寄附金（5月に寄付）
- ⑤ 日本へ4月に一時帰国した際に支払った医療費（20万円）

(日本勤務期間中：7月～12月)

- ⑥ 甲社からの給与所得（7月～12月）
- ⑦ 年を通じて支払った生命保険料（1月～12月）

〔ポイント〕

- 1 A の帰国した年分の1月～6月間の米国所得の課税処理
- 2 日本における出国許可の検討
- 3 A が在米期間中の日本における課税

4 A の帰国後の課税関係

〔検討〕

1 A の帰国した年分の1月～6月間の米国所得の課税処理

A は帰国するに際して、米国における納税処理を終了する必要がある。米国における納税等を完了したことを証明する遵法証明書 (Certificate of Compliance) が必要になる。A は、離米に際して、所定の期限までに Form1040-C (U.S. Departing Alien Income Tax Return) に必要な書類等を添付して IRS に提出する必要がある。上記証明書は、離米前の30日までに発行されることになる。なお、Form1040-C に基づいて納税をした場合であっても、翌年の4月15日までに確定申告を行う必要がある。

また、米国の州の課税では、地方所得税を課さない州が数州あり、州ごとに課税環境が異なることになる。A の住所地となった米国の州がどこであるかは定かではないが、例えば、ニューヨークに居住していた場合、州税の他に市税が課税されることになる。

Form1040-C 提出に該当しない者（例えば、課税所得がない等）の場合、Form2063 (U.S. Departing Alien Income Tax Statement and Annual Certificate of compliance) の提出が必要となる。米国の場合、米国を離れるすべての外国人は、この遵法証明書が必要になる。この証明書は、一般には、出国許可 (Sailing Permit) と称されている。

以上のことを踏まえると、Aの1月から6月までの課税関係は、Form1040-Cで申告するのは、事例①の米国子会社からの給与所得と、②の日本における不動産所得となる。また、この期間に米国で納付する税額は、前年分の4月納付分と、6月末にForm1040-Cの申告で納付する分ということになる。

2 日本における出国許可の検討

出国許可については、日本においても検討されていた事項である。古い話であるが、昭和36年4月に公表された「税制調査会第一次答申関係資料集（その2）」の768頁に、昭和33年12月の租税徴収制度調査会答申において出国査証と租税に関する次のような答申が行われている。

「租税を滞納したまま出国し、その租税の徴収が不能になる事態を防止するため、外国人が本邦から出国しようとするとき及び日本人が外国に永住するために本邦から出国しようとするときには、租税の滞納がないことを要件として出国査証を発行する措置を講じるべきである。」

しかし、本件は、法務省入国管理局と折衝の結果、税務以外の例えば犯罪者の出国防止等についても採用する必要があるのではないかなどから、国税徴収法にこの種の規定を置くことが見送られた経緯がある。

その後、昭和36年4月公表の税制調査会第一次答申関係資料集（その2）では、米国、インド、パキスタン、ビルマ、フィリピン、シンガポール、香港についての離国者に対する納税証明制度の調査が付されている。このことから、日本はこの制度に関心を示していたが、同様の制度を導入することについては、現在も当時と同じで制度化が難しいのが現状である。

現行では、租税条約において締約国相互に滞納した租税を徴収する徴収共助規定が創設されていることから、上記の時代とは多少状況に変化があるが、日本は米国等に比してこの種の制度の整備が遅れているといえよう。

3 Aが在米期間中の日本における課税

Aは、米国勤務の期間について、日本国内に

住所を有しない者であることから、所得税法では非居住者ということになる。しかし、この非居住者期間に、Aは、日本において国内源泉所得に該当する不動産所得があることから、日本において確定申告を行う必要がある。

非居住者の所得控除は、雑損控除。寄附金控除、基礎控除の3つである。

Aは、在米勤務中、米国では居住外国人（居住者）、日本では非居住者ということになることから、米国における確定申告では、米国国内源泉所得である給与所得等の他に、日本における不動産所得も申告を要する所得であり、日本で納税した所得税については、米国において外国税額控除の対象となる。

4 Aの帰国後の課税関係

Aの帰国した年分の所得税法上の居住形態は、1月から6月までは米国居住者、日本非居住者である。7月からは日本居住者で、米国非居住者である。

非居住者の場合、国内源泉所得（例えば、国内不動産の賃貸料収入など）のみが課税対象とされ、日本の法人の役員の場合を除き海外勤務に基づき支給される給与は課税されない。

ところが、帰国後は居住者となるので、国内源泉所得に限らず全ての所得が課税の対象となる。

なお、帰国後の勤務に対する給与については年末調整の対象になり、確定申告は帰国前の国内源泉所得（源泉分離課税となるものを除く。以下同じ）と帰国後の全ての所得を合計して計算することになるので、1か所から給与の支払を受けている人で、年末調整の対象となる給与所得以外の所得金額が20万円を超える場合は、確定申告をする必要がある（所法102、所令258）。

(1) 日本非居住者期間の課税関係

すでに述べたように、Aは、1月から6月までは米国居住者、日本非居住者であることから、この期間の日本における課税所得の範囲は国内源泉所得ということになる。したがって、事例①にある米国子会社からの給与所得は日本で課

税にならない。

(2) 帰国後の課税関係

すでに述べたように、Aは帰国後は日本居住者となることから、国内源泉所得だけでなく、国外源泉所得を含めたすべての所得が課税所得となるが、7月以降の所得は甲社からの給与即ち国内源泉所得のみである。

非居住者期間の国内源泉所得もAの課税所得となることから、事例②のとおり6月までに非居住者の国内源泉所得たる不動産所得が60万円あることから、給与所得以外の所得金額が20万円を超える場合に該当し、Aが確定申告をしなくてはならない(所法121)。

②は留守宅の賃貸であることから、Aの帰国後は発生していないが、Form1040-Cにおいて申告納税されており、さらに、Aの日本における確定申告に含まれることから、日米双方における二重課税ということとなる。

ところで、わが国における外国税額控除は、国外で生じた所得が「外国所得税」の課税対象となる場合に適用されることとなることから、Aの帰国した年分に係る申告において計上されているのは全て日本国内において生じた所得であり、「その年分の所得税の額×(その年分の国外所得総額/その年分の所得総額)」で求められる「所得税の控除限度額」は0(ゼロ)となる。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外国所得税の額」は「外国税額控除の対象とならない外国所得税の額」とされており(所法95、所令222の2④一)、当該二重課税はわが国においては救済されない。

(3) 帰国後の課税関係における所得控除

Aは帰国後の所得税法上の居住形態は日本居住者であることから、所得税の所得控除は、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除と人的控除ということになる。人的控除である配偶者控除、扶養控除、障害者控除、寡婦(夫)控除、勤労学生控除の額は、その年の12月31日の現況により判定したところで計算する。Aの場合は、配偶者控除が該当することになる。

事例⑤にある医療費であるが、医療費控除は日本居住者である期間に支払った医療費のみが対象となることから、Aの日本非居住者期間の医療費は控除の対象にならない。

また、事例⑦にある生命保険料であるが、帰国した後の居住者期間に支払った金額を基として計算することから、7月から12月の支払額が所得控除の対象となる。

事例④の寄附金であるが、米国では項目別控除(Itemized deductions)であれば250ドル以上が控除対象となり、概算控除(standard deduction)の場合は明細はでない。また、非居住者期間の寄附金控除は認められるのではというむきもあるが、所得税法上の寄附金控除の対象となる「特定寄附金」の範囲は、国や地方公共団体、特定公益増進法人などに対するものに限定されていることから、④の控除はできない。