

## 疑問 相談

## 所得税

## 非居住者が受け取る還付加算金の課税関係

**Q** 日本法人A社に出向していたXは平成25年7月にA社における出向が終了したため、日本を出国しカナダに帰国しました。Xは帰国の日までに得た所得に基づき確定申告を行っており、納税管理人は定めておりません。ところが、出国の際提出した確定申告に基づく還付金が平成25年末に振り込まれた時に、還付加算金150,000円が併せて振り込まれていました。この還付加算金はどのように扱ったらよいのでしょうか？  
なお、Xは日本に、恒久的施設（PE）に相当するものは有していません。

**A** 還付加算金は所得税法161条1号に規定される国内にある資産の運用、保有により生じる所得に該当しますから、Xのように国内にPEを有しない場合であっても、総合課税の方法で申告を行う必要があります。Xは、7月までの所得で既に申告を行っていますが、非居住者となってから総合課税に係る所得がある場合には、居住者期間の所得と、この非居住者期間の総合課税に係る所得を合算して、平成26年3月の確定申告の期限までに再度申告を行う必要があります。

## 【解説】

還付加算金は、納税者が国に対して有する還付金債権に対し付されるもので、所得税法161条1号の2から12号に規定される国内源泉所得には該当しません。しかし、「所得税法161条1号に掲げる『国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡による所得』とは、

国内にある資産の運用、保有又は譲渡により生じる所得のうち、同条1号の2から12号までに掲げるもの以外の全ての所得をいい、令280条1項各号及び2項各号（国内にある資産の所得）に掲げる資産に係る所得には限られないのであるから、例えば、国内にある供託金につき受ける利息及び……のようなものも法161条1号に掲げる所得に該当することに留意する。」（所基通161-5）とされており、還付加算金は所得税法161条1号に規定される国内にある資産の運用、保有により生じる所得に該当することになると考えられます。

なお、所得税法161条4号（利子）所得に該当する所得は限定列举されており、還付加算金はこれには該当しません。

Xは、出国後非居住者に該当し、国内にPEを有していませんが、このようなPEを有しない非居住者であっても、上記所得税法161条1項に規定される国内にある資産の運用又は保有により生じる所得を有する場合に

は、総合課税の方法により申告を行うこととなります(所法 164 条 1 項 4 号イ)。

次に、年の途中で居住者が非居住者となり、非居住者期間に総合課税に係る所得がある場合には、所得税法 102 条(年の途中で非居住者が居住者となった場合の税額の計算)の規定から委任を受けた所令 258 条の規定に従い、居住者期間の所得と非居住者期間の総合課税の所得を合算したうえで、再度 1 年間の所得を総合課税の方法により翌年の 3 月 15 日までに申告する必要があります(所基通 165-1)。

なお、この場合に、翌年の 3 月 15 日までに 1 年間の所得を合算して行う申告は、実務上、出国までに提出した申告書の訂正申告等として扱われているようです。

ところで、租税条約の中には、例えば日蘭租税条約 20 条のように、いわゆる「その他所得」条項が規定されているものがあります。

《税理士法人トーマツ グローバル エmployヤー サービス

パートナー 川井久美子 ディレクター 飯塚信吾

一般的に、その他所得条項においては、租税条約が規定する所得以外の所得については、居住地国でのみ課税することとされています。出国先の国との租税条約が、このようなその他所得条項を含む条約である場合には、通常租税条約に還付加算金が該当する所得に関する規定は設けられていないので、その租税条約のその他所得条項に従い、還付加算金は居住地国(出国先の国)のみで課税されることになり、日本で課税関係は生じないこととなります。

帰国後 X が居住しているカナダとの租税条約では、その他所得条項が設けられていますが、一般的なその他所得条項と異なり源泉地国の課税を認めるその他所得条項になっているため、上記国内法による課税関係がそのまま適用され、非居住者期間に受け取った還付加算金は居住者期間の所得と合算の上、総合課税の方法で申告することとなります。

## 国税速報 ご購読特典

- ① ホームページの「国税速報データベース」で、過去の記事の検索・閲覧ができます。
- ② 1 年分の「通達」及び「通達解説記事」を収録した CD-ROM をお届けします。
- ③ 当協会発刊書籍が、2 割引・送料無料で購入できます(特定書籍を除く)。
- ④ 「改正税法のすべて」(定価 3,500 円相当)を無料進呈いたします。
- ⑤ 当協会主催のセミナーに割引価格でご参加いただけます。