

業務の都合で1年未満で帰国したり、海外勤務が1年以上となった場合の居住者・非居住者の判定は

Q 1年以上の期間の予定で海外勤務のため出国した者が、業務の都合により1年未満で帰国した場合または1年未満の予定で出国した者が、業務の都合で海外の勤務期間が出国の日から1年以上にわたることとなった場合、所得税の納税義務者の区分はどうなりますか。

A ご質問の場合は、予定が変更された時点で、変更後の事情をもとに、新たに納税義務者の区分の判定を行います。

前者の場合は、1月1日から出国の日までは居住者、出国の日の翌日から予定変更により帰国した日までは非居住者、帰国の日の翌日から居住者となります。後者の場合は、1月1日から国外勤務の期間が1年以上となることが明らかとなった日までは居住者、その翌日からは非居住者となります。

また、居住者であるか非居住者となるかによって、課税対象となる所得の範囲も違ってきます。

検 討

1 納税義務者の区分

所得税法では、個人の納税義務者を居住者と非居住者に分け、さらに、居住者を非永住者と非永住者以外の居住者に分けて定義（所法2条）し、それぞれに課税所得の範囲（所法7条1項）や納税方法を定めています。

そして、①国内に住所を有するか②現在まで1年以上居所を有していれば、非永住者以外の居住者となり、国内源泉所得に限らず、所得の源泉が国外にある国外源泉所得も課税対象となります（所法7条1項1号）。この意味から、居住者のことを無制限納税義務者ということがあります。一方、非居住者の課税範囲は、所得税法第164条に定める国内源泉所得に限るとされています（所法7条1項3号）。このことから、非居住者のことを制限納税義務者ということがあります。

ところで、非居住者とは、「居住者以外の個人」とされています（所法2条1項5号）から、国内に住所もまたは1年以上の居所も有せず、かつ、日本の国籍も有せず、過去10年以内に国内に住所または居所を有していた期間が5年以下である個人ということになります。

したがって、所得税法上、ある個人が居住者となるかまたは非居住者となるかについては、その者の住所（または居所）が国内にあるか否かによって判断されることとなりますので、実務においては、住所地の判定が極めて重要なこととなります。

さらに、非居住者が国内源泉所得を有する場合であっても、当該非居住者が国内に支店や事業所などの恒久的施設を有するか否か、また、その国内源泉所得が所得税法に定めるところのどの種類の所得かによっても、課税方法が異なってくることとなります。

個人について、納税義務者の区分と課税所得の範囲をまとめますと、次の表のとおりとなります。

第1 総則 <納税者>

| 納税義務者 | | 定義 | 課税所得の範囲 |
|--------------------|------------------------------|---|--|
| 居 住 者 | 非永住者以外の 居住者（所法2 条1項3号） | 国内に住所を有しまたは現 在まで引き続いて1年以上 住所を有する個人のうち非 永住者以外の者 | すべての所得（国内で得た 所得に限らず、国外で得た 所得も含みます。）（所法7 条1項1号） |
| | 非永住者（所法 2条1項4号） | 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 所または住所を有していた 期間が5年以下である個人 | 所法第95条第1項に規定す る国外源泉所得以外の所得 および国外源泉所得のうち 国内で支払われまたは国外 から送金されたもの（所法 7条1項2号） |
| 非居住者（所法2条 1項5号） | | 居住者以外の個人 | 所法第164条第1項に掲げ る非居住者の区分に応じそ れぞれ同項各号および第2 項各号に定める国内源泉所 得（所法7条1項3号） |

ケ
ー
ス
所
税
一
一
九

居住者該当性を巡る近時の判例（東京地判令5・4・12（令元（行ウ）400））では、日本とシンガポールの法人の代表取締役が、「居住者」に該当するか否かについて「生計を一にする配偶者その他の親族の居所」や「資産の所在」については、生活の本拠たる実体を判断する要素がないことなどから、主に「滞在日数および住居」と「職業」をポイントに判断されました。詳細は前掲設問「半年ごとに日本と外国の間を往復する場合の住所地はどこか」の<参考となる判例>の要旨をご参照ください。

五
六
ノ
六

2 住所地の判定

国家公務員および地方公務員の場合は、現に国外に居住し、かつ、その地に永住すると認められる場合など、ごく限られた者以外は、法令により国内に住所地を有するものとみなされます（所法3条1項）から、納税者の区分についての問題は生じません。

一般の場合、個人がどこに住むか、どこを生活の本拠にするかは、その人の自由であって税制の介入するところではありません。しかし、住所地がどこかによって課税所得の範囲が異なり、それによって、税の負担が大きく変わりますから、課税の公平のためにも、住所地の判定に関してはある程度客観的な基準が必要となります。そこで、新たに①国内に居住することとなった場合と②国外に居住することとなった場合について、次のような推定規定が設けられています。①の場合においては、㉠その者が国内において、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こと、㉡その者が日本の国籍を有し、かつ、国内に生計を一にする配偶者・その他の親族を有すること、または㉢国内におけるその者の職業および資産の状況等の事実を照らし、その者が継続して1年以上国内に居住するものと推測できる事実があること（所令14条）のいずれかの場合に該当すれば、国内に住所を有する者であると推定されます。

この取扱いに関して、請求人が国外在留中も日本に住所または居所を有していたか、換言すれば、居住者であるか否かが争われた事件で、平成21年9月10日、国税不服審判所は注目すべき裁決を出しています。

この裁決を要約しますと、「請求人の日本への滞在は、月に1度程度の頻度であり、日本に所在する家屋は、請求人の妻が勤務先から社宅として賃借していたものであり、請求人の日本滞在中の生活拠点であったことは認められるものの、生活の本拠が同所在地にあったものと直ちに判断することはできない。妻が休業中においても上記家屋の貸与を受け、そこに居住を続けたのは、あくまで妻の従業員としての選択・判断であると認められ、その選択・判断が海外に在留する期間における請求人の生活の本拠を確保することを目的としてなされたものと認められない。」として、海外に在留していた期間は非居住者に該当す

るとしたものです。

つまり、所得税法施行令14条は推定規定であることから、所定の要件を文意どおりに当てはめるのではなく、各要件を総合勘案して判断すべきとしたものです。

同様に②の場合においては、⑦その者が国外において、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こと、④その者が外国の国籍を有しまたは外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないこと、⑤その他国内におけるその者の職業および資産の状況等に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと（所令15条）のいずれかの場合に該当すれば、国内に住所を有しないものと推定されます。なお、この規定の運用に関しては、所得税基本通達3-3（国内に居住することとなった者等の住所の推定）において、「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であると認められる場合を除き、それぞれ令第14条第1項第1号又は第15条第1項第1号の規定に該当するものとする。」とされています。ただし、船舶、航空機の乗務員については、たとえ、遠洋漁業や外国航路に就航している船舶内で長期間起居する場合や、航空機に搭乗して外国との間を往来し、結果的に国外で生活する期間が長期にわたるような場合があったとしても、その者が搭乗する船舶または航空機は単なる勤務場所と考えられますから、その者の住所は、その者の配偶者その他の生計を一にする親族の居住している地あるいはその者が勤務外の期間中通常滞在する地にあるものと思われしますので、一般的には、居住者に該当することとなります（所基通3-1）。

3 納税義務者の区分が異動した場合の課税所得の範囲

そして、ご質問のように、非居住者から居住者になった場合など、個人が年の途中で納税義務者の区分に異動を生じた場合には、その者がその年においてそれぞれの納税義務者の区分であった期間に応じ、それぞれの期間内に生じた

所得税法第7条第1項に掲げる所得に対し、所得税を課することとされています（所法8条）。

4 事例への適用

ご質問は、出国した人の予定が、出国後に生じた会社の事情により、海外での勤務期間が変更になった場合の納税者区分についてですが、前者の場合には、出国時において、国外勤務期間の予定が1年をこえていますから、前記通達の「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であると認められる場合」には該当しません。したがって、所得税法施行令第15条第1項第1号の推定規定により、出国の日の翌日から非居住者として取り扱われているはずですが、今回の帰国が一時的なものでなければ、その年の1月1日から出国の日までは居住者、出国の日の翌日から予定変更に伴う帰国の日までは非居住者、帰国の日の翌日からは居住者としての課税関係が生じます。

後者の場合には、出国時において、国外勤務期間が1年未満であることが明らかでしたから、推定規定は働かず、出国時において納税者区分に変更はありません。しかし、国外における勤務期間が1年をこえることとなった場合には、その時点で、所得税法施行令第15条第1項第1号による推定規定が働き、国内に住所を有しない者と推定され、納税者区分は非居住者となります。したがって、その年1月1日から国外勤務期間が1年をこえることが明らかになった日までは居住者、その日の翌日から非居住者として取り扱われます。

ただし、いずれの場合にも、所得税法施行令は推定規定ですから、生活の本拠となる住所について反証を挙げて推定を覆すことができます。

5 結論

予定が変更された場合には、予定が変更された時点で、変更された事実関係をもとに、改めて納税者区分が判定されます。その変更が1年以内に生じた場合であっても、すでになされているその時点での納税者区分に影響することは

第1 総則 <納税者>

ありません。

1/1～出国の日 出国の日～ 予定変更日の翌日 12/31

前者の場合は、 居住者 ⇨ 非居住者 ⇨ 居住者 ⇨

後者の場合は、 居住者 (変更なし)⇨ 非居住者 ⇨

となります。

<参考となる法令等>

所法2条1項3号・5号、3条、5条1項・2項、7条1項、8条、95条、161条、164条

所令13条～15条

所基通3-1、3-3

<参考となる情報等>

国税庁質疑応答事例「業務の都合により1年未満で帰国したり、海外勤務が1年以上となった場合の居住者・非居住者の判定」

<参考となる裁決例>

平成21年9月10日国税不服審判所裁決

ケ
ー
ス
所
税
二
二
五

五
六
ノ
一
〇

損益通算の概要は

Q 私には、給与と株式の配当収入があります。株式は銀行からの借入金で買いましたので多額の支払利息があります。この利息は配当の収入から差し引きできると聞きましたが、それでもまだ、引ききれません。このような場合、配当の赤字を給与所得から差し引きできるのでしょうか。

また、損益通算の概要についても教えてください。

A 各種の所得に黒字の金額と赤字の金額がある場合、各種の所得を総合して税率を適用するもの与此れらとは別にその所得だけで税率を適用する（申告分離課税といいます。）ものに区分し、さらに、各種の所得を総合して適用するものを経常的に発生するものとそうでないものに区分し損益通算をすることになっています。

ご質問の配当所得を計算する場合、その株式を借入金で買っているとのことですので、借入金利息は収入から差し引くことができますが、配当所得の赤字の金額は損益通算の対象となっていません。

したがって、ご質問のように赤字を給与所得から差し引くことはできません。

検 討

1 配当所得の計算

配当所得を計算する場合、配当を生ずべき株式等を負債によって取得し、その年中に支払うべき利息があるときは、利息の金額を12で除し、その株式等を有していた期間の月数を乗じて計算した金額を配当の収入金額から控除します（所法24条、所令59条）。

2 損益通算の概要

(1) 損益通算とは

所得税法では、個人に帰属する所得を10種類に分類し、まず、これらの所得ごとにその金額を計算した上で、各人の担税力を総合的にとらえその個別事情に即した負担を求めるために、これらの所得を合算して課税標準である総所得金額、退職所得金額および山林所得金額を計算することとしています。この合算を行うにあたり、各種の所得に黒字のものと赤字のものがある場合には、原則として、その黒字と赤字を差し引きして計算することとされています。これを「損益通算」といいます（所法69条）。

(2) 各種所得のグループ分け

各種の所得は、所得を総合して税率を適用するものとこれらとは別にその所得だけで税率を適用する（申告分離課税といいます。）ものに区分され、さらに、所得を総合して適用するものを経常的に発生するもの（経常所得といいます。）とそれ以外のものに区分し、損益通算をすることになっています。

- ① 経常所得には利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、雑所得があります。
- ② 一時的に発生する所得には譲渡所得（次の③の譲渡は除かれ、総合譲渡所得といいます。）と一時所得があります。
- ③ 申告分離課税の所得には山林所得および退職所得ならびに租税特別措置法により土地建物等の譲渡にかかる所得、株式等の譲渡にかかる所得、先物取引にかかる所得があります。

第3 損益通算等 <損益通算>

(注) 土地等にかかる事業所得等の金額については、平成10年1月1日から令和8年3月31日までの期間適用が停止されています(措法28条の4第6項)。

(3) 経常所得内での損益通算

ア 利子所得および退職所得は、所得金額の計算上損失が生じることはありません。また、配当所得、給与所得、一時所得および雑所得の金額の計算上損失が生じることはありますが、その金額は、他の各種所得の金額と損益通算できません(所法69条1項)。さらに、生活に通常必要でない資産にかかる所得の金額の計算上生じた損失は、競走馬の譲渡にかかるもので一定の場合を除き、他の各種所得の金額と損益通算できません(所法69条2項、所令200条)。

(注) 生活に通常必要でない資産については、平成26年度の改正により、主として趣味、娯楽、保養または鑑賞の目的で所有する不動産以外の資産(ゴルフ会員権、リゾート会員権など)が加えられましたが、この改正は、平成26年4月1日以後に行う資産の譲渡等について適用されます(平26政137改正所令附則5条)。

イ 経常所得のうち不動産所得または事業所得の金額の計算上生じた赤字の金額があるときは他の経常所得の黒字の金額から控除します。この場合、経常所得の金額の中に、分離課税の「土地等にかかる事業所得の金額」があるときは、その黒字の金額から控除します。また、不動産所得または事業所得の赤字の金額のうちに変動所得の金額、被災事業用資産の金額またはその他の金額の2以上があるときは、まず、その他の金額を控除し、次に被災事業用資産の金額および変動所得の金額を控除します(所法69条、所令198条1号、199条1号)。

ただし、不動産所得の赤字の金額が次の金額である場合は、損益通算の対象となりません。

- ① 不動産所得を生ずべき業務の用に供する土地等を取得するために要した負債の利子に相当する赤字の金額(措法41条の4)
- ② 生活に通常必要でない資産とされる不動産(別荘やリゾートマンション等)の貸付等から生じた赤字の金額(所法69条2項、所令178条1項2号)
- ③ 民法に規定する組合契約等の組合員のうち特定組合員で組合事業から生じた不動産所得の赤字の金額(措法41条の4の2)

④ 国外中古建物から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の不動産所得の金額の計算上、国外不動産所得の赤字の金額があるときの、その国外不動産所得の赤字の金額に相当する金額（措法41条の4の3）なお、配当所得および雑所得の赤字の金額は、損益通算の対象となっていません。

(4) 総合譲渡所得と一時所得との損益通算

総合譲渡所得は、長期譲渡所得と短期譲渡所得との損益を相殺した後に一時所得との損益通算を行います。

なお、一時所得が赤字の場合は、他の所得との損益通算はできません（所法69条、所令198条2号）。

(5) 経常所得と総合譲渡所得または一時所得との損益通算

経常所得内での損益通算をしても、赤字が残る場合は、前記(4)の後の長期譲渡所得（特別控除後で2分の1前の金額）、短期譲渡所得および一時所得の順で損益通算を行います（所法69条、所令198条3号）。

また、総合譲渡所得と一時所得との損益通算を行っても赤字が残る場合は、前記(3)の後の経常所得と損益通算を行います（所法69条、所令198条4号）。

(6) 総所得金額の計算上、赤字が残った場合の損益通算

前記(3)から(5)の損益通算を行っても、なお赤字が残った場合は、山林所得、退職所得の順で損益通算を行います。この場合、総所得金額のなかに事業所得または不動産所得と譲渡所得に赤字があるときは、まず、事業所得または不動産所得と損益通算を行った後に譲渡所得と損益通算を行います（所法69条、所令198条5号）。

(7) 山林所得の赤字の金額の損益通算

山林所得の赤字の金額は、経常所得、譲渡所得、一時所得および退職所得の順で損益通算を行います。

なお、山林所得の赤字の金額の中に、被災事業用資産の損失の金額とその他の金額とがある場合には、その他の金額から先に控除します（所法69条、所令198条6号、199条2号）。

(8) 申告分離課税の株式等にかかる譲渡所得等の金額の計算上生じた損失

平成28年から株式等にかかる分離課税については、上場株式等にかかる譲渡所得等と一般株式等にかかる譲渡所得を別々の分離課税とする制度となっており（平25法5改正附則42条、措法37条の10、37条の11）、損益通算もそれぞれ次のようになっています。

なお、通算したのち、通算しきれない損失の金額はなかったものとみなされます（措法37条の10第1項、37条の11第1項）。

ア 上場株式等にかかる譲渡所得等の金額の計算上生じた損失

上場株式等にかかる譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額（特定公社債等の譲渡損失を含みます。）については、申告分離課税を選択した配当所得等（特定公社債等の利子所得を含みます。）との損益通算ができます（平25法5改正附則26条、46条、措法8条の4、37条の12の2）。

イ 一般株式等にかかる譲渡所得等の金額の計算上生じた損失

一般株式等にかかる譲渡所得等の計算上生じた損失の金額は、上記アのような損益通算は認められませんが、一般株式等のそれぞれの損益を差引計算することは可能です（措通37の10・37の11共-4(1)）。

ウ 上場株式等にかかる譲渡所得等と一般株式等にかかる譲渡所得等との間の損益通算はできません（措法37条の10第1項、37条の11第1項、措通37の10・37の11共-3）。

なお、株式等、上場株式等、一般株式等および特定公社債等の範囲については、前掲設問「金融所得一体改革により、株式や公社債の区分はどのように変わったか」を参照してください。

(9) 申告分離課税の土地建物等の譲渡により譲渡所得の金額の計算上生じた損失

土地、建物等の譲渡により譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については、一定の居住用財産以外の土地建物等の譲渡による譲渡所得以外の所得との損益通算が認められません。また逆に、土地建物等の譲渡による譲渡所得以外の所得の損失の金額も、土地建物等の譲渡による譲渡所得以外の所

得と損益通算が認められません（措法31条、32条、41条の5、41条の5の2）。

なお、損益通算が例外的に認められる「居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除」（措法41条の5）および「特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除」（措法41条の5の2）について、その適用期限は令和7年12月31日までです。

(10) 申告分離課税の先物取引にかかる雑所得等の金額の計算上生じた損失

先物取引を行い、かつ、差金等決済をしたことにより生じた損失は、先物取引にかかる雑所得等以外の所得の金額と損益通算が認められません。また逆に、先物取引にかかる雑所得以外の所得の損失も、先物取引にかかる雑所得の金額と損益通算が認められません（措法41条の14）。

なお、平成24年1月1日以降に行われる店頭デリバティブ取引等の差金等決済が、新たに対象になります（平23法82改正所法附則43条）。

(11) その他（復興特別所得税）

給与や賞与のほか、預貯金や債権の利子、株式や投資信託の配当金・売却益、外国為替証拠金取引（FX）などのデリバティブ等の利益などには、所得税が課されていますが、これらの所得税が課される所得のうち平成25年から令和19年までの間に生ずるものに対して復興特別所得税が課されます（復興財源確保法9条）。

復興特別所得税とは、平成25年1月1日から令和19年12月31日までの各年分の所得税額（基準所得税額）に2.1%を乗じた金額が、追加的に課税されるものです（復興財源確保法9条、12条、13条）。

また、給与や、株式の配当金などについては、所得税と復興特別所得税の合計額が源泉徴収されていますが、所得税および復興特別所得税の申告書を提出した者について、損益通算をしたり、株式の配当金から負債利子を控除した結果、所得税および復興特別所得税の計算上控除しきれない源泉徴収（特別）税額があるときは、その控除しきれない金額が還付されます（復興財源確保法17条、19条、28条）。

第3 損益通算等 <損益通算>

<参考1> 公社債等の課税方式

金融所得課税の一体化にかかる公社債等の課税方式は次のとおりです。

| | 改正前 (平成27年12月31日以前) | 改正後 (平成28年1月1日以後) | |
|-----------------------------------|--|--|--|
| | | 特定公社債等 (注) | 一般公社債等 |
| 利子所得等 | 20.315% (所得 税 15.315%、住民税 5%) 源泉分離課税 | 原則20.315% (所得 税 15.315%、住民税 5%) 申告分離課税 (申告不要可) | 20.315% (所得 税 15.315%、住民税 5%) 源泉分離課税 |
| 譲渡所得等 (参考2参照) | 原則非課税 | 20.315% (所得 税 15.315%、住民税 5%) 申告分離課税 | 20.315% (所得 税 15.315%、住民税 5%) 申告分離課税 |
| 償還、一時 解約等 | 償還差益は原則雑所得 として総合課税 | 同上 償還金等は特定公社債 等の譲渡所得等にかか る収入金額とみなされ る | 同上 償還金等は、原則とし て一般公社債等の譲渡 所得等にかかる収入金 額とみなされる |
| 損益通算お よび損失の 繰越控除 (参考2参照) | 原則不可 | ①特定公社債等の利子 所得等および譲渡所 得等と上場株式等の 配当所得等および譲 渡所得等との損益通 算可 ②3年間の損失繰越控 除可 | ①一般公社債等の譲渡 所得等と非上場株式 等の譲渡所得等との 損益通算可 ②損失の繰越控除は不 可 |
| 特定口座で の取扱い等 (参考2参照) | 不可 | 可 | 不可 |

ケ
ー
ス
所
税
一
二
三

八
三
四
ノ
一
一

第3 損益通算等 <損益通算>

上記の所得税は復興所得税（所得税に対して2.1%）を含んでいます。

(注) 特定公社債等および一般公社債等の範囲については、前掲設問「金融所得一体改革により、株式や公社債の区分はどのように変わったか」を参照してください。

<参考2> 公社債等の譲渡に係る課税方式の改正の概要

| 【平成27年12月31日以前】 | | 課税方式 | | 【平成28年1月1日以後】 | | 課税方式 (譲渡所得区分) | 特定口座 での取扱い | 損益通算・ 繰越控除 (注) |
|-----------------|-----------------------|-------------------------|--|-----------------|---------------------------|---------------------------|---------------|-------------------|
| 公社債 | | 非課税 | | 特定公社債 | | 申告分離課税 (上場株式等に係る譲渡所得等) | ○ | ○ |
| 証券投資信託 公社債信託 | | 非課税 | | 特定公社債以外 の公社債 | | 申告分離課税 (一般株式等に係る譲渡所得等) | × | × |
| 証券投資信託 | 株式投資信託 | 申告分離課税 (株式等に係る譲渡所得等) | | 公募公社債 投資信託 | 申告分離課税 (上場株式等に係る譲渡所得等) | ○ | ○ | |
| | 株式投資信託 | 申告分離課税 (株式等に係る譲渡所得等) | | 私募公社債 投資信託 | 申告分離課税 (一般株式等に係る譲渡所得等) | × | × | |
| 以外 の投資信託 | 公社債等運用 投資信託 | 非課税 | | 公募株式 投資信託 | 申告分離課税 (上場株式等に係る譲渡所得等) | ○ | ○ | |
| | 公社債等運用投資信託 以外の投資信託 | 申告分離課税 (株式等に係る譲渡所得等) | | 私募株式 投資信託 | 申告分離課税 (一般株式等に係る譲渡所得等) | × | × | |
| 特定 目的 信託 | 社債的受益権 | 非課税 | | 以外 の投資信託 | 公募 投資信託 | 申告分離課税 (上場株式等に係る譲渡所得等) | ○ | ○ |
| | 社債的受益権 | 非課税 | | 私募 投資信託 | 申告分離課税 (一般株式等に係る譲渡所得等) | × | × | |
| | | | | 特定 目的 信託 | 公募社債 的受益権 | 申告分離課税 (上場株式等に係る譲渡所得等) | ○ | ○ |
| | | | | | 私募社債 的受益権 | 申告分離課税 (一般株式等に係る譲渡所得等) | × | × |

(注) 特定公社債等の利子所得、配当所得及び譲渡所得等の所得間並びに上場株式等の配当所得及び譲渡所得等との損益通算が可能

(出所：国税庁HP)

ケ
ー
ス
所
税
一
二
三

<参考3> 個人住民税所得割の税率の見直し

給与負担事務の道府県から地方自治法第252条の19第1項の市（以下「指定都市」といいます。）への移譲に伴い税源移譲を行うこととされ、具体的には、指定都市の区域内に住所を有する納税義務に係る個人住民税所得割（総合課税）の税率を、道府県民税：市民税＝4%：6%から2%：8%に変更することとされました（地法35条1項、314条の3第1項）。これにあわせて、個人住民税所得割（分離課税）の税率も、割合道府県民税：市民税＝2：8（改正前はすべて4：6）になるよう変更されました（退職所得の分離課税に係る所得割はのぞきます。）。

この改正の施行期日は、平成30年1月1日とされ、平成30年度以後の個人住民税について適用することとされています。

金融所得課税にかかる主なものを挙げると次のとおりです。

| 変更前 | 変更後 | 規定 |
|------------|------------|----------|
| 標準税率（総合課税） | 標準税率（総合課税） | 地方税法35条1 |

八
三
四
ノ
一
二

第3 損益通算等 <損益通算>

| | | |
|---------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|
| 道府県民税 4 % 市民税 6 % | 道府県民税 2 % 市民税 8 % | 項、314条の3 第1項 |
| 上場株式等に係る配当所得等 道府県民税 2 % 市民税 3 % | 上場株式等に係る配当所得等 道府県民税 1 % 市民税 4 % | 地方税法附則33 条の2第1項・ 5項 |
| 一般株式等に係る譲渡所得等 道府県民税 2 % 市民税 3 % | 一般株式等に係る譲渡所得等 道府県民税 1 % 市民税 4 % | 地方税法附則35 条の2第1項・ 5項 |
| 上場株式等に係る譲渡所得等 道府県民税 2 % 市民税 3 % | 上場株式等に係る譲渡所得等 道府県民税 1 % 市民税 4 % | 地方税法附則35 条の2の2第1 項・5項 |
| 先物取引に係る雑所得等 道府県民税 2 % 市民税 3 % | 先物取引に係る雑所得等 道府県民税 1 % 市民税 4 % | 地方税法附則35 条の4第1項・ 4項 |

3 結 論

ご質問の借入金で取得された株式の配当所得の赤字と給与所得と損益通算することは、配当所得が損益通算の対象となっていないことからできないこととなります。

<参考となる法令等>

所法24条、69条

平20法23所法改正附則47条

平25法5所法改正附則26条、42条、46条

所令59条、178条1項2号、198条、199条

平26政137改正所令附則5条

措法8条の4、28条の4、31条、32条、37条の10、37条の11、37条の12の2、41条の4、41条の4の2、41条の4の3、41条の5、41条の5の2、41条の14

措令25条の11の2

復興財源確保法9条、10条、12条、13条、17条、19条、28条

地法35条1項、314条の3第1項、附則33条の2第1項・5項、35条の2第1項・5項、35条の2の2第1項・5項、35条の4第1項・4項

措通37の10・37の11共―3、37の10・37の11共―4(1)

<参考となる判例>

○平成16年度の改正により、長期譲渡所得の損失を損益通算の対象外として遡及適用としたことは、課税関係における法的安定に影響を及ぼし得るものではあるが、納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものと解するのが相当であり、憲法84条の趣旨に反するものではない。(最判平23・9・22民集65・6・2756、最判平23・9・30最集民237・519)

<参考となる情報等>

国税庁は、副業収入等の「雑所得」の範囲を明確化するために、令和4年8月1日から8月31日までの期間に、所得税基本通達35-1と35-2の改正案を示し、行政手続法にもとづくパブリックコメントによる意見募集を行い、その意見を検討・修正し次の通達等を、発遣しました。

令4・10・7課個2-21ほか「所得税基本通達の制定について」の一部改正について
(法令解釈通達)

○別紙 新旧対照表

○雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説

○パブリックコメントからの変更点

国税庁HP「所得税還付申告に関する国税当局の対応について」(令和4年11月)
税のしるべ電子版「3事務年度・所得税不正還付申告の発生が3年前の2.5倍に、虚偽の事業所得の赤字と損益通算など手口はさまざま」主な事例
要点は次のとおりです。

〔熊本国税局管内・男性〕

虚偽の事業所得に赤字が生じているものとして、給与所得との間で損益通算することにより、実際に課税された給与所得に係る源泉徴収税額の還付を受けようとする内容となっていた。

〔名古屋国税局・男性〕

「所得税還付申告に関する国税当局の対応について」

虚偽の事業所得に赤字があるものとして、虚偽の給与所得からその赤字を差し引くことにより、虚偽の給与所得において源泉徴収された偽造した所得金額に係る源泉徴収税額の還付を受けようとする内容となっていた。

離婚後に養育費を送金している子供は扶養控除の対象となるか

Q 私たち夫婦には長男がおりますが、協議の上、妻と離婚しました。妻は、長男の親権をとり、実家に帰りました。長男の養育費は、私が負担することになりました。養育費は、毎月送金しておりますので、長男は私の扶養親族になると思いますが、私の所得から扶養控除ができるのでしょうか。

A 扶養親族（または同一生計配偶者）は、納税者と「生計を一にする」ことが要件となっています。「生計を一にする」については、後記の検討「1 扶養親族」のとおり、別居している場合でも、生計を一にすると解される場合もあります。

あなたが離婚した妻の所にいる長男の養育費を送金している場合には、あなたと長男とは「生計を一にする」と解するのが相当と判断されます。

したがって、長男を扶養親族として、あなたの所得金額から長男にかかる扶養控除の額を差し引くことができます。

ただし、長男は、離婚した妻においても扶養親族に該当しますので、扶養控除は、あなたか離婚した妻かどちらか一方についてのみ認められますから、この点については、ご注意ください。

なお、扶養控除の適用については、税制改正により後記の検討「4 扶養控除」のとおり改められていますので、ご注意ください。

検 討

1 扶養親族

扶養親族（または同一生計配偶者）とは、納税者の配偶者以外の親族ならびに児童福祉法第27条第1項第3号の規定により里親に委託された児童または老人で、その納税者と「生計を一にする」もののうち、合計所得金額が48万円（令和元年分以前は38万円）以下である人をいいます（所法2条1項34号）。

このように、扶養親族（または同一生計配偶者）は、納税者と「生計を一にする」ことが要件となっています。

ここにいう「生計を一にする」とは、一方の人が他方の人を扶養する関係にあることをいうのではなく、また、必ずしも同一の家屋に起居していることのみをいうのではなく、勤務、修学、療養等（以下「勤務等」といいます。）の都合上親族である妻子等と別居している場合であっても、勤務等の余暇には、妻子等の親族のもとで起居を共にすることを常例としている場合や妻子等の親族間において常に生活費、学資金、療養費等の送金が行われている場合には、これら親族らは生計を一にしているものとされています（所基通2-47）。

すなわち、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる特段の事情があることを除いて、親族は、通常は同一の生活共同体に属して日常生活の資を共通にしているものと考えられるところから、その場合の親族等は、実務上は生計を一にするものと取り扱われています（所基通2-47）。

なお、平成22年度税制改正により、平成23年分以降の所得税においては、年少扶養親族の扶養控除の廃止および特定扶養親族の扶養控除の見直しが行われましたので、扶養控除の金額については後記4のとおりとなります。

また、平成27年度税制改正により、平成28年分以降の所得税において、非居住者である親族について扶養控除の適用を受ける場合は、親族関係書類および送金関係書類を確定申告書または扶養控除等申告書等に添付し、または提示しなければならないこととされました。

2 離婚と親権

未成年の子は、父母が婚姻中は父母の共同親権に服します（民法818条）。

しかし、離婚すると父母は別々に暮らすことになるので、引き続き父母の共同親権に服することは適当ではありませんから、民法において、離婚に際し、未成年の子の親権者を定め、その親権者は子供の養育、監護に務めなければならないとされています（民法819条）。

離婚には、父母双方の話し合いで離婚を決定させる協議離婚（民法819条）、家庭裁判所に持ち込んで決定させる調停離婚および審判離婚、裁判離婚がありますが、いずれの場合にも必ず親権者を決めることになります。

しかし、親権者の決定のないままのケースもあります。例えば、父母が離婚した場合は、父母の戸籍はそれぞれ異なることとなりますが、子の戸籍は、父母が離婚しても異動は生じません。仮に、離婚したが親権者の決定がないまま、母だけが父の戸籍から離籍し、母が復氏したとしても、母が子を引き取り一緒に生活をしているという場合でも、民法上の親子関係は、戸籍上の異動とは関係なく継続されることとなりますので、このような場合でも、調停、審判、裁判により速やかに親権者を決定することになります。

また、通常は親権者が前記のとおり養育、監護に務めるものですが、親権者と実際に子を引取って世話をする監護者がいる場合もあります。この監護者は父母以外第三者がなっても差し支えないとされていますが、いずれの場合にも養育費（生活費）が必要です。

いずれにしましても、子供にとっては父母は、離婚しても父母であるということであり、父母である親は、扶養の権利・義務が続くということです。

3 養育費

養育費とは、扶養権利者である子自身が扶養義務者である父または母を相手方として請求するものであり、いわゆる子の生活費のほか、教育費も含むとされています。

父母が離婚したのち、子の監護養育のために要する費用は、子の監護のため

必要な処分として、父母の一方から他方に請求することができます(民法766条)。

負担する養育費については、父母双方に負担する義務がありますが、その額は、それぞれの収入比によって決定されるケースが多くあります。

4 扶養控除

(1) 控除額

扶養親族については、前記1のとおりですが、その扶養親族については、扶養控除として1人につき次の金額を所得から差し引くことができます(所法2条1項34号~34号の3、84条、措法41条の16)。

| | 区 分 | | 右記以外の場合 | 同居特別障害者に該当 |
|---|---------|--------|---------|------------|
| ① | 一般の扶養親族 | | 38万円 | 73万円 |
| ② | 特定扶養親族 | | 63万円 | 98万円 |
| ③ | 老人扶養親族 | 同居老親以外 | 48万円 | 83万円 |
| | | 同居老親等 | 58万円 | 93万円 |

ご質問の場合は、前記の①または②のいずれかに該当することになります。

なお、2人以上の納税者(ご質問では、あなたと奥様)がいる場合で、その納税者が同一人をそれぞれ自己の扶養親族として申告したときや誰の扶養親族であるかを定められないときは、その年中にすでに納税者が先に提出した扶養控除等申告書などの記載によりますが、これによっても定められないときは、総所得金額等の合計額やその見積額が最も多い納税者の扶養親族とすることになっています。

(2) 税制改正

平成22年度税制改正による扶養控除の見直しにおいて、上記扶養控除につ

第4 所得控除 <その他の控除>

いては、一部改正があり、次表のようになりました。

ただし、この改正は平成23年分以降の所得税について適用されています。

| 区 分 | 改正前 | 改正後 | 備 考 |
|--|--------|------|------|
| 年齢16歳未満 | 38万円 | — | 廃止 |
| 年齢16歳以上19歳未満 | 63万円 | 38万円 | 改正 |
| 年齢19歳以上23歳未満 | 63万円 | 63万円 | 改正なし |
| 年齢23歳以上70歳未満 | 38万円 | 38万円 | 改正なし |
| 年齢70歳以上 | 48万円 | 48万円 | 改正なし |
| 同居老人扶養親族の場合の加算額 | 10万円加算 | | 改正なし |
| 同居特別障害者の場合の加算額 | 35万円加算 | — | 廃止 |
| (注) 1 同居特別障害者の場合の加算額は廃止され、特別障害者の場合の障害者控除額(40万円)に35万円が加算される措置に改められました。 2 年齢30歳以上70歳未満の非居住者については、令和5年分から下記Bのとおり改正されています。 3 年齢は、その年の12月31日の現況によります。 | | | |

したがって、ご質問の場合の平成23年分以降の所得税にかかる適用については、長男の年齢が不明ですが、年齢が16歳未満であれば、「子ども手当」の支給の見返りとして控除対象扶養親族(所法84条1項)に該当しませんので、扶養控除額はないこととなります(所法2条1項34号の2)。また、年齢が16歳以上19歳未満であれば、上乗せ部分25万円が廃止となり、扶養控除額は38万

ケース所税一三三

一〇四〇ノ一六

円となりました。

また、令和2年度の税制改正において、控除対象扶養親族の定義が見直され、従来は年齢16歳以上とされていたものが居住者と非居住者に区分されて次のとおりとなりました（所法2条1項34号の2）

この改正は、令和5年分以降の所得税について適用されます。

A 居住者

年齢16歳以上の者

B 非居住者

a 年齢16歳以上30歳未満の者

b 年齢70歳以上の者

c 年齢30歳以上70歳未満であって次のいずれかに該当する者

i 留学により国内に住所および居所を有しなくなった者

ii 障害者

iii その居住者からその年において生活費または教育費に充てるための支払を38万円以上受けている者

5 結論

あなたが離婚した妻のもとにいる長男の養育費の大部分を送金しているような場合には、あなたと長男とは「生計を一にしている」と解するのが相当と思われるので、長男は、あなたの扶養親族に該当します。

なお、ご質問では長男の年齢が分かりませんが、平成23年分以降の所得税においては、前記4の表のような取扱いとなりますので、ご注意ください。

<参考となる法令等>

所法2条1項34号～34号の4、84条1項、120条3項、194条4項・6項

措法41条の16

民法766条、818条、819条

所基通2-47