

非居住者に対する退職所得の課税（源泉徴収がなかった場合）

税理士 高山 政信

〔事例〕

非居住者であるX（A国の居住者）は2013年に、社員として10年間勤務したA国の法人B社を退職し、当該勤務期間を計算の基礎とする退職金として邦貨換算で800万円を受け取った。

Xは前記10年間のうち6年間B社から、その取引先である日本法人C社に出向し、3年前にA国に帰国したものであるが、その6年間は日本の居住者として引き続き日本国内に滞在・勤務した。

Xが受給した退職金の我が国における課税関係はどのようなになるか。

なお、XおよびB社は日本国内に住所若しくは居所、又は事務所、事業所その他これらに準ずるものを有してはいない。

〔ポイント〕

非居住者に対し国内の支払者から支給される退職金については、その額のうち国内源泉所得に対応する部分に対し20%（平成25年分以後は復興特別所得税も対象になる）の源泉徴収がなされることとなっているが、いわゆる退職所得の選択課税（所法171条）により計算される税額が前述の源泉徴収額より少なくなる場合には、申告をすることで差額の還付を受けることができる（所法173条）。

ところで、国内勤務をしたことのある非居住者に対する退職金はその計算期間に国内勤務を含む場合であっても、その退職金が国外の支払者から支給された場合、国内法の源泉徴収の規定は機能しないこととなる。この場合の課税の

態様、退職所得の選択課税の適用、具体的な申告の方法につき、以下の事項に従って検討する。

- 1 退職所得に係る所得の源泉地（国内法と条約の適用関係）
- 2 課税の態様－源泉徴収がなされる場合
- 3 課税の態様－源泉徴収がなされない場合
- 4 実際の手続き

〔検討〕

1 退職所得に係る所得の源泉地（国内法と条約の適用関係）

その支払を受ける者が居住者であった期間に行った勤務その他の人的役務の提供に基因する退職所得等は国内源泉所得とされており（所法161八）、事例における退職金は甲の勤務期間を計算の基礎とするところ、10年間のうち6年間は我が国の居住者として勤務していたものであることから、支給額のうち10分の6、すなわち、480万円は国内源泉所得となる。

租税条約では一般に「退職金」に係る直接の規定はないが、退職金は給与の一形態（退職に基因して支払われる給与）であることから、給与所得条項又は役員報酬条項が適用されることとなり、退職金のうち我が国における勤務に対応する部分については、国内法と同様に我が国で課税されることとなる。

2 課税の態様－源泉徴収がなされる場合

- (1) Xは我が国に恒久的施設等を有しない非居住者であることから、事例の退職金のうち居住者であった期間に行った勤務に基因する部分の金額は前述のとおり国内源泉所得（所法

161八)として分離課税の対象となるものである(所法164②ニ)。

そして、退職金のうち国内源泉とされる金額を課税標準として(所法169), 所得税率は20%とされ(所法170), 復興特別所得税の率は所得税額の2.1%とされる(復興財確法9①, 10三, 12, 13)。

また、非居住者に対して、国内で源泉徴収の対象となる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、原則として、所得税及び復興特別所得税(所得税額の2.1%)を源泉徴収し、併せて納付しなければならない(所法212①, 復興財確法28①)。

この国内源泉所得の支払が国外において行われる場合において、その支払をする者が国内に住所若しくは居所を有し、又は国内に事務所、事業所その他これらに準ずるものを有するときは、その者が当該国内源泉所得を国内において支払うものとみなされる。この場合には、原則的な納付期限が「翌月十日まで」とされるところ、「翌月末日まで」とされる(所法212②)。

国内源泉所得である退職金は、源泉徴収の対象とされる(所法161八, 212①)ことから、国内でその支払いをする者(「みなされる者」を含む。)は、所得税と復興特別所得税を併せて、20.42%の源泉徴収(所法213①一, 復興財確法28②)をしなくてはならない。

$8,000,000$ (退職金総額) $\times 6/10$
= $4,800,000$ (国内源泉所得となる退職金)
 $4,800,000 \times 20.42\% \ast$
= $980,160$ (源泉徴収税額)
 $\ast 20\%$ (所得税率) $+ 0.42\%$
(= $20\% \times 2.1\%$ (所得税額に対する復興特別所得税率))

(2) 原則として、上記の源泉徴収により課税関係は終了するのであるが、例えば、その勤務期間のほとんどは居住者であったのに、たまたま退職した時期に非居住者であったというような場合、居住者として退職金を支給された場合に比し、税負担が著しく大きくなることがある。

そこで、当該年に支給を受けた退職金等の総額を居住者として受けたものとみなして、勤務期間に応じた退職所得控除を適用した額の2分の1に相当する金額(一定の会社役員等の場合、平成25年分以後は退職所得控除後の金額)に一般の累進税率を適用した所得税額と、これに対する2.1%の復興特別所得税の合計の税額による課税を選択することができることとされている(所法171)。これを「退職所得の選択課税」といい、その特徴は国外源泉所得となる部分も含む「退職金等の総額」を計算の基礎として、非居住者の受給する退職金に居住者並み課税を適用することである。「退職金の計算期間に占める日本居住者期間が短い」、あるいは「超過累進課税により適用される税率が高い。」という場合には、この方法による税額が源泉徴収された税額より大きくなることもある。

この方法による税額が源泉徴収された税額より少なくなるので「退職所得の選択課税」の適用を受けようとする非居住者は、その差額に係る還付を受けるために、退職金の支給を受けた翌年の1月1日(同日前に退職手当等の総額が確定した場合には、確定した日)以後、所定の事項を記載した申告書を提出することができる(所法173)。

(退職金等の総額 - \ast 退職所得控除額) $\times 1/2$
= 退職所得の金額
($8,000,000$ - 40 万円 $\times 10$ 年) $\times 1/2$
= $2,000,000$
 \ast 勤続年数が20年以下... 40 万円 \times 勤続年数
(最低80万円)
勤続年数が20年以下... 800 万円 $+ 70$ 万円 \times (勤続年数 - 20年)
所得税額 $2,000,000 \times 10\% - 97,500$
= $102,500$
復興特別所得税額 $102,500 \times 2.1\%$
= $2,152$
源泉徴収された所得税額等 - 選択課税による所得税額等
= 還付税額
 $980,160$ - ($102,500 + 2,152$)
= $875,508$

3 課税の態様—源泉徴収がなされない場合（事例の場合）

(1) Xは我が国に恒久的施設等を有しない非居住者で、事例の退職金のうち居住者であった期間に行った勤務に基因する部分の金額が国内源泉所得として分離課税の対象となり、その所得税率が20%（所法169・170）、復興特別所得税の率は所得税額の2.1%（復興財確法9①、10三、12、13）とされることは既述のとおりである。

ところで、事例においてXに対する退職金の支払いは、国内で行われておらず、またB社は国内に事務所、事業所その他これらに準ずるものを有してはいないことから、所得税法212条の規定は働かず、源泉徴収はなされないこととなる。

このような場合には、退職金の支給を受けた翌年の3月15日までに、原則として、退職金のうち国内源泉所得となる金額、それに対して20.42%の税率を適用した税額等を記載した申告書を提出し、その税額を納付しなくてはならない（所法172①一・③、復興財確法17⑤一・五、同法18⑦・⑧）。

記載事項（国内源泉所得となる退職金）

……………4,800,000

（納付すべき税額）

……………4,800,000×20.42%

=980,160 他

これは、支払いが国外でなされたことにより源泉徴収されなかった税額を補完するものである。

(2) 2(2)に既述のとおり、退職金のうち国内源泉所得に相当する額に課された源泉徴収税額が、「退職所得の選択課税」による税額より大きい場合には、所得税法173条に基づく申告書を提出し、差額の還付を受けられるところ、事例においては、源泉徴収された税額はなく、当然、還付されるべき税額はなし。

このような場合、「退職所得の選択課税」は税額の還付のためではなく、納付すべき税額を減少するために機能する。

そもそも所得税法172条は源泉徴収の対象

となるべき国内源泉所得の支払いが、国内でなされないことによる源泉徴収の不能を補完するものであり、その意味では事例の場合、172条申告による納税が必要となる。

ところで、国内源泉所得たる退職所得につき源泉徴収がなされていない状態で「退職所得の選択課税」を適用する場合には、172条申告書に記載する「源泉徴収の対象となるべき国内源泉所得」から、当該退職所得を除くこととされている（所法172①一カッコ書き）。

事例において「退職所得の選択課税」を適用する場合には、その他の国内源泉所得はないことから、172条申告書に記載する「A.源泉徴収の対象となるべき国内源泉所得」及び「B.当該国内源泉所得に対して税率を適用した額」は、いずれも0となる。

そのうえで、当該172条申告に、①「退職金等の総額」、②「選択課税による税額」、③「源泉徴収された税額（事例においては0）」、④「②から③を控除した金額」、⑤「選択課税に係る税額の計算の基礎」等を付記（所法172②、復興財確法17⑤一・四）したものを、翌年の3月15日までに提出し、「Bの税額（事例においては0）」と「④の税額」の合計額を納めなくてはならない（所法172①・③、復興財確法17⑤、同法18⑧）。

付記事項①「退職金等の総額」…8,000,000

②「選択課税による税額」

…104,652（含む復興特別所得税）

③「源泉徴収された税額」

…0

④「②から③を控除した金額」

…104,652（含む復興特別所得税）

⑤「選択課税に係る税額の計算の基礎」

…10年勤続、退職所得控除400万円 他

上述のとおり、172条申告において「退職所得の選択課税」を適用することで納税ではあるが、所得税法173条を適用した場合と税負担は同じとなる。

4 実際の手続き

非居住者による申告となるので、申告書の提

出等を処理する納税管理人を事前に選任し、届け出る必要がある（通法117）。

所得税法172条に係る申告書としては、「平成 年分所得税準確定申告書（所得税法第172条第1項に規定する申告書）」があるが、3(2)の付記事項のための欄がない。

所得税法172条申告において、「退職所得の選択課税」を適用する場合には、たとえば、確定申告書B様式（第1表と第2表）と申告書第3表（分離課税用）を使用すれば、付記事項がもれなく記載できるので、その表題部を「平成

年分所得税準確定申告書付表（「退職所得の選択課税」に関する記載事項用）」等と補正して、「平成 年分所得税準確定申告書（所得税法第172条第1項に規定する申告書）」に添付する等の方法が、効率的だと考えられる。

源泉所得税額の還付を受けるための所得税法173条に係る申告書としては、便宜的に、確定申告書B様式（第1表と第2表）と申告書第3表（分離課税用）の表題を「平成 年分退職所得の選択課税申告書」と補正、記入する等の方法が考えられる。

租税訴訟学会ニュース

〔福岡市平成25年12月租税訴訟学会税務情報交換会・税務情報研究ゼミナール開催のご案内〕

租税訴訟学会九州支部では、次のとおり「税務情報交換会・税務情報研究ゼミナール」を開催いたしました。

- ・日 時：12月7日(土) 午後3時～6時30分
- ・場 所：A.R.Kビル(アークビル)A会議室
- ・情報交換内容： 所得税・消費税及びその他（税理士認定研修）

「所得税法における所得区分の基準・一時所得と雑所得を中心に」権田和雄 九州国際大学法学部教授

「消費税額計算時に注意すべき事項の意見交換」上村昇 税理士

〔第42回研究会のご案内〕

租税訴訟学会では、次のとおり「第42回研究会」を開催いたしました。

- ・日 時：12月3日(火) 午後6時～8時30分
- ・場 所：東京税理士会館2階「大会議室」
- ・テーマ：「国税不服審査制度の改正の方向性—経緯、趣旨及び今後の課題について—」
- ・発表者：青木丈 税理士・元総務省行政管理局企画官

〔名古屋支部研修会開催のご案内〕

租税訴訟学会名古屋支部では、次のとおり「総会および研修会」を開催いたしました。

- ・日 時：11月29日(金) 午後2時30分～4時50分
- ・場 所：KKRホテル名古屋 4階「福寿の間」
- ・第1部【支部総会】
- ・議 案 (1)活動報告の件、(2)決算報告及び承認の件、(3)役員選任
- ・第2部【研修会】
- ・テーマ：「消費税の成立過程からみた諸問題と今後における課題」
- ・発表者：都築巖 税理士
- ・第3部【懇親会】

〔お問合せ〕

研究会等参加の申込み・租税訴訟学会への入会方法につきましては、下記の学会ホームページをご覧ください。学会事務局までお問合せ下さい。

- ・租税訴訟学会事務局
- Tel 03-3586-3601
- Fax 03-3586-3602
- <http://sozei-soshou.jp/>
- e-mail: info@sozei-soshou.jp