

非居住者である内国法人の役員が受給する退職金の課税

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社に、米国に居住している米国民の A が非常勤監査役として勤務していた。その間年に数回来日していたが、今回退任することとなり、役員 A の退職に対して退職金を支払うこととなった。

次の(1)(2)の場合、それぞれ退職金の課税関係はどうなるのか。

- (1) 非常勤監査役として4年間勤務し、退職金5百万円を受領する場合
- (2) 非常勤監査役として8年間勤務し、退職金1千万円を受領する場合

〔ポイント〕

本事例では、非居住者である内国法人の役員が受給する退職金について、課税対象となる国内源泉所得の範囲及び日米租税条約の取扱いを検討する。また、特定役員退職手当等に該当するか否かによる影響について検討する。

〔検討〕

1 非居住者である内国法人の役員が受給する退職金の課税

退職金の受給者である A が内国法人の役員である場合、国内法では、内国法人の役員として非居住者であった期間に行った勤務を含めて国内源泉所得として取り扱われる（所法161①十二ハかっこ書き）。

また、日米租税条約においては、役員報酬に

関する規定が適用され、役員については、その役務提供地ではなく、法人の居住地（所在地）国で課税される（日米租税条約第15条）。

したがって、本事例の場合、内国法人甲社の非常勤監査役 A が受給する退職金は、当該役員の前居住者期間の役務提供に基因する金額であってもすべて国内源泉所得に該当し、一律20.42%の税率による源泉徴収を受けることとなる（所法164②二、所法212①）。

なお、非居住者の退職所得の選択課税（所法171）が認められているので、居住者なみの選択課税を受けることができる。手続きとしては、退職金の支払いを受けた翌年1月1日以後に確定申告書を提出することにより、非居住者として課税された税額の一部又は全部の還付を受けることができる（所法173）。ただし、非居住者の退職所得の選択課税を採用した場合、所得控除は基礎控除を含めて何も認められない。また、(1)の事例のように非常勤監査役として4年間勤務して退任する場合には、非常勤監査役 A に対する退職金は特定役員退職手当等に係る退職所得に該当し、退職所得の金額を計算する上での退職所得控除額を控除した残額を2分の1にする措置は適用されない（所法30②かっこ書き）。ここで、特定役員退職手当等とは、役員等勤続年数が5年以下である人が支払いを受ける退職手当のうち、その役員等勤続年数に対応する退職手当として支払いを受けるものをいう（所法30④）。

2 非居住者である内国法人の役員が特定役員に該当する場合の退職金の計算

(1)の事例のように、役員等勤続年数が5年以下で特定役員退職手当等に該当する場合は、非居住者の退職所得の選択課税による確定申告において、退職所得の金額を計算する上での退職所得控除額を控除した残額を2分の1にする措置は適用されない(所法30②かっこ書き)。

《(1) 勤続年数4年、退職金5,000,000円の場合》

非居住者が退職金を受給する際の源泉徴収税額

$$=5,000,000 \times 20.42\% = 1,021,000$$

特定役員の場合の課税退職所得金額

$$=5,000,000 - 400,000 \times 4 = 3,400,000$$

非居住者の退職所得の選択課税による確定税額

$$= (3,400,000 \times 20\% - 427,500) \times 102.1\%$$

$$= 257,802$$

非居住者の退職所得の選択課税による還付税額

$$= 1,021,000 - 257,802$$

$$= 763,198$$

最終的な退職金の手取額

$$= 5,000,000 - 257,802$$

$$= 4,742,198$$

なお、非居住者Aが日本に居所等を有せず、非居住者の退職所得の選択課税に係る確定申告書の提出を処理する必要があるときは、納税管理人を定めなければならない(通則法117①)。この納税管理人は個人・法人を問わないので、例えば、Aが勤務していた内国法人甲社を納税管理人とすることも可能である。その際、当該納税管理人に係る国税の納税地を所轄する税務署長(Aの納税地を所轄する税務署長)にその旨を届け出なければならない(通則法117②)。この届出書として国税庁は「所得税・消費税の納税管理人の届出書」の様式を用意している。納税管理人の届出書を提出した後、退職金の支払いを受けた翌年1月1日以後、確定申告書に当該納税管理人の記名・押印を行い、納税管理人の振込口座を記入して確定申告書を提出することにより、納税者本人に代わって還付を受けることとなる。

3 非居住者である内国法人の役員が特定役員に該当しない場合の退職金の計算

(2)の事例のように、役員等勤続年数が8年で特定役員退職手当等に該当しない場合には、非居住者の退職所得の選択課税による確定申告において、退職所得の金額を計算する際、原則どおり退職所得控除額を控除した残額を2分の1にする措置が適用されることとなる。

《(2) 勤続年数8年、退職金10,000,000円の場合》

非居住者が退職金を受給する際の源泉徴収税額

$$= 10,000,000 \times 20.42\% = 2,042,000$$

特定役員でない場合の課税退職所得金額

$$= (10,000,000 - 400,000 \times 8) \times 1/2 = 3,400,000$$

非居住者の退職所得の選択課税による確定税額

$$= (3,400,000 \times 20\% - 427,500) \times 102.1\%$$

$$= 257,802$$

非居住者の退職所得の選択課税による還付税額

$$= 2,042,000 - 257,802 = 1,784,198$$

最終的な退職金の手取額

$$= 10,000,000 - 257,802 = 9,742,198$$

4 非居住者が受給する退職金の課税関係のまとめ

仮に退職金を受給するAが使用人であるとした場合、国内法では、退職所得に規定する退職手当等のうち、これら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ものは国内源泉所得と規定している(所法161①十二ハ)。

また、日米租税条約においては、給与所得に関する規定が適用され、原則として、役務提供が行われた国で課税される(日米租税条約第14条)。

非居住者が受給する退職金の課税関係の内容を表にまとめると、次のとおりである。

退職金の受給者	課税対象の国内源泉所得	日米租税条約の取扱い
非居住者（下記以外）	退職手当等のうち、受給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もの（所法161①二十八）。	給与所得に関する規定が適用され、原則として、役務提供が行われた国で課税される（日米租税条約第14条）。
内国法人の役員である非居住者	内国法人の役員として非居住者であった期間に行った勤務を含む（所法161①二十八かっこ書き）。ただし、当該役員としての勤務を行う者が同時にその内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の当該役員としての勤務を除く（所令285③）。	役員報酬に関する規定が適用され、役員については、その役務提供地ではなく、法人の居住地（所在地）国で課税される（日米租税条約第15条）。

(注) 特定役員に該当する場合は、非居住者の退職所得の選択課税による確定申告において、退職所得の金額を計算する上での退職所得控除額を控除した残額を2分の1にする措置は適用されない（所法30②かっこ書き）。