

# 国際課税のケース・スタディ

## 退職金と退職年金の課税

### 〔事例〕

米国系内国法人甲社に、米国市民で、かつ、米国居住者である非常勤役員Aと米国市民で、使用人であるBが勤務している。Aは過去5年間非常勤役員として勤務し、その間年に数回来日していたが、今回他の者と交代することになった。また、Bは10年間勤務した甲社を退職して帰国することになった。次の場合これらの者に対する課税はどうなるのか。

- (1) Aの退職に対して退職金を支払う場合その課税はどうなるのか
- (2) Bの退職に対してBの帰国後に退職金を支払う場合その課税はどうなるのか
- (3) Bが退職後に帰国して、米国において米国の公的年金を受け取る場合の課税はどうなるのか

### 〔ポイント〕

給与等の人的役務提供による所得は、その役務を提供した場所を所得源泉地とするのが一般原則である。本事例ではこの原則がすべての人的役務提供に係る所得の課税に適用されるかどうかを検討することになる。

- (1) 非居住者である内国法人の役員退職金
- (2) 外国人社員Bの帰国後に支給される退職金

### の課税

- (3) 退職後に受け取る退職年金の課税

### 〔検討〕

- (1) 非居住者である内国法人の役員に支給される退職金の課税

国内法では、退職所得に規定する退職手当等のうち、これらを受け取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、内国法人の役員として国外において勤務した期間についても国内において勤務したものとして取り扱われる(所法161八ロ)。しかしながら、非居住者の内国法人の役員に支払われる退職金は、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することになり、20%の税率で課税が行われる(所法161八ただし書き)。

租税条約の適用については、米国居住者の非常勤役員退職金に係る所得税の課税の場合、退職年金ではなく給与所得として取り扱われるため日米租税条約第18条が適用される(昭和53年直法6-11)。

日米租税条約の役員報酬課税の特徴として、役員報酬(退職金を含む)についても使用人に対する給与の場合と同様に役務提供地により所得の源泉の場所を判定している。ただし、役員退職金が過大であるためその支払法人の所得金額の計算上

損金算入を否認された場合、この否認に相当する金額は全額、法人居住地国（本例では日本）において課税の対象となる（同条約第6条6項）。また、本例の場合、Aは内国法人の役員であり、同法人からの報酬等については短期滞在者免税の適用はない（同条約第18条2項）。よって、Aの日本における課税所得の計算はつぎのようになる。

$$\text{国内源泉所得} = \text{支給総額} \times \frac{\text{日本滞在日数}}{\text{5年間の総日数}} + \text{過大退職金相当額}$$

（2） Bの退職金をBの帰国後に支給を決定した場合の課税

退職所得の収入すべき時期は原則として支給の基因となった退職の日によるものとされている。ただし、退職所得とみなされる一時金については、その一時金の支給の基礎となる法令、契約又は規定により定められた給付事由が生じた日とされている（所基通36-10）。

本例のように、退職金の支払を受ける時点においてBの居住形態が非居住者であるため、原則として一律20%の税率による課税を受けることとなるが、この場合、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、居住者なみの退職所得の課税を受けることができる。手続としては、非居住者として課税された税額を支給を受けた翌年の1月1日以降申告書を提出することで還付を受けることになる（所法173）。

（3） Bが退職後に帰国して、米国において米国の公的年金及び保険年金を受け取る場合の課税について

国内法では、年金の国内源泉所得は、年金（公的年金等をいう）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とされている（所法161入ロ）。ここでいう公的年金等とは、国民年金、厚生年金、公務員共済年金等のほかに、外国の法令に基づく

保険又は共済に関する制度で日本の社会保険又は共済に関する制度に類する制度に基づいて支給される年金も含まれている（所法35㉓）。

従って、外国の法律に基づく公的年金のうち、わが国における勤務に基因するものは国内源泉所得として課税の対象となる。

日米租税条約第23条の退職年金条項では、政府職員等が受ける年金を除き（同条約第21条適用）個人が受け取る退職年金及び保険年金については、その個人の居住地国においてのみ課税されると規定している。なお、ここにいう退職年金とは、過去の勤務に関連し、提供した役務に対する対価として、又は、受けた障害に対する補償として退職後又は死後に行われる定期的給付をいうものとされている。従って、日米双方において、国内法に基づいて支給される公的年金はこれに該当することになる。また、保険年金とは、過去の役務提供の対価ではないが、適正かつ十分な対価に應ずる給付を行う義務に従い、終身又は特定の期間中に定期的に支払われる所定の金額をいう。

本事例におけるBは、米国に帰国して受ける退職年金について、日本における過去の勤務に関連する部分があったとしても、Bの居住地国である米国にのみ課税権があるため、日本の課税はないことになる。

（税理士 小沢 進）

×	×	×
×	×	×