

国際課税のケース・スタディ

役員等(非居住者)に対する退職金課税

〔事例〕

当社は東南アジア、ヨーロッパ向け電子部品の輸出入及び国内販売を行う専門商社です。この度、下記の海外勤務役員甲、乙及び使用人丙が、翌年（1996年）5月末退職することになり、退職金の支給を予定しておりますが、日本での課税上の留意点を教えてください。

当社での役職	派遣先	派遣先での地位	海外在住期間	帰国日
甲取締役	インドネシア 駐在員事務所	事務所長	5年	96年 6月10日
乙取締役	イランの 100%子会社	代表取締役	4年	96年 6月15日
丙使用人	イギリスの 100%子会社	代表取締役	4年	現地で 再就職

上記取締役の退職及び退職金額は1996年5月25日の定時株主総会で確定し、使用人丙については同年5月末確定し、いずれも同年6月末支給される予定です。

なお、イラン子会社については、同国で支店の設置が困難なことから現地法人形態をとったもので、営業、人事、給与決定等すべて当社の国内支店と同様に扱っています。

〔ポイント〕

- ① 退職金についての一般的な課税の仕方はどのように定められているか。
- ② 非居住者の受領する退職金の課税の方法は

どのように定められているか。

- ③ 非居住者に適用される退職所得の選択課税とはどのようなものか。

〔検討〕

1 退職金に対する課税方法

居住者が受ける退職金は、退職所得控除額を控除し、その控除後の金額の半額を所得金額とするほか、他の所得と区分して課税するという方法が採られているが、非居住者の受ける退職金については、原則として、この課税方法は適用されず、その支払金額のうち国内源泉所得、すなわち、支払額のうち居住者としての勤務期間に対応す部分について一律20%の源泉徴収課税が行われる。

居住者の退職金か非居住者の退職金かの区分は、退職金の収入確定時期に受給者が居住者か非居住者かによることとなる。

退職金の収入確定時期は一般には退職の日であり、役員については株主総会等の決議の日を基準に判定する。

したがって、甲、乙及び丙は、いずれも退職に係る株主総会決議の日もしくは退職日においては海外に勤務しており、退職金支給確定日に非居住者であるため非居住者としての退職金課税を受ける。

2 非居住者の受ける退職金に対する課税

非居住者である海外勤務者に支払う退職金でわが国で課税対象となるのは、国内源泉所得に該当する退職金とされる。国内源泉所得に該当する退職金とは、①使用人、役員等を問わず、居住者であった期間に行った勤務に基因するもの、②内国法人の役員にあつては、内国法人の役員として非居住者であった期間に行った国外勤務に基因するものも含まれるが、③役員のうち使用人兼務役員については、①と同様、居住者としての勤務期間に対応する部分をいう（所法161八ハ、所令285③）。

ここに使用人兼務役員とは、以下のとおり、例えばロンドン支店長兼取締役等、内国法人の役員であるとともに内国法人の使用人として常時勤務している者をいい、役員としての勤務の特殊性よりも使用人としての勤務を重視して、一般使用人と同様に居住者としての期間に基因するもののみが国内源泉所得に該当し、課税対象となる。

使用人兼務役員の範囲は次のとおり（法法35⑤）。

- ① 使用人としての職制上の地位を有していること
- ② 常時使用人としての職務に従事していること

③ 社長等特定の役員でないこと

①の「使用人としての職制上の地位」とは、支店長、工場長、営業所長、支配人、主任等、法人の機構上定められている使用人の職制上の地位をいう（法基通9-2-2）。

よつて、貴社役員でインドネシア駐在員事務所長の甲は、使用人兼務役員に該当し、退職金のうち居住者期間に対応する部分が課税される。

次に、内国法人の役員が海外の現地法人に常時勤務する場合でも、以下に掲げる要件のすべてを満たしているときは、内国法人の支店や工場に勤務しているのと実態的には変わらないと認められることから、内国法人の支店長等として勤務しているのと同様に取り扱われる（所基通161-30）。

① その子会社の設置が現地の特殊事情に基づくものであつて、その子会社の実態が内国法人の支店、出張所と変わらないもの

② その役員の子会社における勤務が内国法人の命令に基づくものであつて、その内国法人の使用人としての勤務であると認められること

海外の発展途上国の中には外国法人に対し直接自国で営業活動することを法令で規制し、営業活動は事実上すべて現地法人の形態によらざるをえない国がまゝあり、イランもその一つである。

税務上の解釈が難解な具体的事例をQ & A形式で分かりやすく解説！

項目別 法人税実務対応 Q & A

東京国税局調査第一部調査審理課 編

A5判・2800円・〒380円

複雑な企業の経済活動の結果生じた、税務上の解釈が難解な事例を、
実務に則して分かりやすく解説。

税務職員・職業会計人はもとより、企業の経理担当者必携。

財 経 詳 報 社

したがって、イラン子会社とはいっても、営業上の意思決定、人事、給与等すべて本社が直接決めている場合は、上記要件に該当し、代表取締役乙は実質上支店長に準じて取り扱われ使用人兼務役員に該当する。

最後に使用人丙は、退職金を負担する貴社において役員でない以上、たとえ出向先の海外子会社で役員となっても、そもそも貴社の役員には該当しないため、使用人兼務役員とはならず、非居住者たる使用人としての課税を受ける。

3 非居住者の退職所得の選択課税

(1) 非居住者の受ける退職金に対する課税は、概して居住者に比し過大となるため、長年居住者であった者がたまたま退職時に非居住者であったばかりに税負担が増大する不合理を避けるため、非居住者の退職金については、「退職所得の選択課税」(所法171)が認められ、非居住者が受ける退職所得につき全額を仮に居住者として支払いを受けたものとして計算した場合の税額が、その退職所得の源泉税額より少額である場合は、その差額の還付を受けることができる。

このため、甲、乙、丙はいずれも選択課税の適用が受けられる。

(2) 選択課税の手続

退職所得に対する所得税は、原則として源泉徴収によってその納税が済まされることになっており、具体的には退職者が「退職所得の受給に関する申告書」を支払法人に提出することにより課税関係は完結する。

しかし、この取扱いは非居住者には認められておらず(所法121②)、非居住者の退職金については退職所得の選択課税を受ける場合、支払者はその支払の際20%の源泉徴収を行うことになるが、本人は源泉徴収された税額の還付を受けるため原則としてその翌年1月1日(本件では1997年1月

1日)以後に還付申告することになる(所法173)。

ただし、還付申告の時期は選択課税の対象となる退職所得の総額が確定した日以後であれば提出できるのであるから(所法173かつこ書)、甲、乙、丙とも支給金額の確定する1996年5月末以後に還付申告を行うことができる。

なお、この場合、申告書の提出先の税務署は、帰国後国内に住所を有する場合はその住所地の所轄の税務署、引き続き海外に家族と居住する場合は出国直前の住所地の所轄の税務署となる。

なお、選択課税による還付申告の際には、「退職所得の受給に関する申告書」の提出は不要であるが、申告書には次の事項を記載しなければならない。

- ① 退職所得の総額と居住者として受け取る場合の所得税額
- ② 退職所得について実際に源泉徴収された又はされるべき所得税額
- ③ ②から①を控除した金額

【結 論】

(1) 甲、乙及び丙は、退職金支給の確定時に非居住者であるため、すべて非居住者としての退職金課税を受ける。

(2) 甲及び乙は内国法人の使用人兼務役員に該当し、非居住者たる使用人と同様の取扱いとなり、また、丙も含めてすべての者は退職所得の選択課税の適用がある。

(税理士 小沢 進)