

疑問 相談

所得税

日本法人の役員が受け取る退職金に関わる
日米両国における所得税の調整

Q

当社（日本法人）の役員であるX（日本人）は、役員就任期間中に米国に出向し、その後当社に戻り役員としての職務を終え、今回役員を退任すると同時に社内で積み立てていた退職一時金を受け取るようになりました。Xは米国市民権もグリーンカードも保有しておりませんので、米国で勤務した期間に相当する退職金の額が米国で課税されると思いますが、一方日本でも退職金課税を受けることから、日米両国で納税することとなる所得税等はどのように調整すればよいのでしょうか？ 役員であることにより、何か特別な取扱いがあるのでしょうか？

A

内国法人の役員としての職務に対しXに支払われる退職金は、退職金支払対象期間にXが内国法人の役員の立場のまま国外において役務提供をした期間に相当する金額を含む全額が日本の国内源泉所得とされ、全額に対し居住者として日本で退職金課税の対象となります。一方、米国市民権あるいは米国グリーンカードを持たないXは、内国法人の役員としての職務に対して支払われる退職金のうち、米国での勤務期間により按分した金額について、米国で非居住者として給与課税を受けます（日本の退職金課税制度に相当する制度はありません）。日本において全額が課税対象であることより、米国で課税を受ける部分について二重課税が生じることになるため、Xの居住地国である日本の申告に

おいて外国税額控除を適用し、二重課税を排除することになります。なお、外国税額控除の計算を行う際には、米国で課税される部分の所得について国外源泉所得に置き換えて控除限度額を計算することになります。

【解 説】

Xが居住者として受け取る退職金は、国内法上、内国法人の役員（使用人兼務役員を除く）としての職務に対して受け取るものであり、役務の提供地が日本国内か国外であるかに関わらず、その全額が国内源泉所得とされます（所法161ハイかつこ書、所令285①一）。これに対し、米国税法では、米国以外の法人の役員の職務に対して受け取る報酬であっても、従業員の場合と同様その役務提供地に所得の源泉があるとされています。この両国のそれぞれの国内法により、内国法人の

役員として受け取る報酬は、退職金を含め、日米両国で課税される部分につき二重課税が生じることになります。

このような日本と外国との間の二重課税の調整のため、国内法上、外国税額控除の規定が設けられており、日本の居住者が外国の法令に基づき外国所得税を納める場合には、その年の所得のうち外国で課税を受ける所得について源泉がその外国地にあるものとして控除限度額を計算し、その金額を限度として外国所得税額をその年分の所得税の額から控除することとされています(所法 95 ①)。

ところが、内国法人の役員については、国内法上の先の規定のとおり、役員としての職務に対して受け取る報酬はその全額が国内源泉所得とされ、役員報酬の他に源泉が国外にある所得がない限り、国内法の規定を用いて外国税額控除を適用し二重課税を排除することができませんでした(国外源泉所得がなく、外国税額控除限度額の計算において控除限度額がゼロとなるため)。しかしながら、日米間の課税関係においては、日米租税条約の二重課税防止規定(日米租税条約第 23 条第 1 項)に基づき外国税額控除の適用が行われ、日本の居住者がその年に受け取る所得で、日米租税条約の規定に従って米国で租税を課されるものは米国に源泉があるものとみなすという『源泉地置換え規定』により、その内国法人の役員が受け取る報酬(このケースの場合は退職金)のうち、米国での勤務期間に相当するもので米国において課税されるものは米国源泉所得とみなされ、その結果算出された外国税額控除の限度額の範囲で米国での所

得税を控除することにより、二重課税が調整されていました。

一方、国内法においても、平成 23 年度税制改正により、この日米租税条約が規定する『源泉地置換え規定』に相当するものが導入されました。これは、『源泉地置換え規定』を設けられていない租税条約を締結している条約相手国等との間で従来排除できなかった国際的二重課税の問題に対処すべく、国内法において国内源泉所得とされるものであっても、日本の居住者が受益者である所得であっても、租税条約の規定に従って他方の締約国において所得税を課されるものは国外源泉所得に該当するものとして、外国税額控除限度額算出の対象とするものです(所令 222 ④三)。これにより、内国法人の役員が租税条約に『源泉地置換え規定』のない条約締約国で役務提供した期間に相当する役員報酬について、租税条約の規定に従い、その相手国で平成 23 年 1 月 1 日以降に所得税を課される所得は、日本の申告において外国税額控除限度額を算出するにあたり、その金額を国外源泉所得として扱うことができるようになり、日米条約と同様の取扱いが可能となりました。

なお、この取扱いは、日本と二重課税防止に係る租税条約を締結している国等において、その条約の規定に従って課される所得について適用されるものであり、租税条約締約国等以外で課されるものや、租税条約の規定に沿わない課税を受けた場合の所得については対象外となりますので、この点に注意が必要です。

《税理士法人トーマツ GES グループ パートナー 川井久美子

ディレクター 飯塚信吾 アシスタントマネジャー 岡本奈緒美》