

新日米租税条約上の役員範囲

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社の執行役（officer）である A は、米国の居住者であり、米国法人の CEO（chief executive officer：最高経営責任者）も兼務しており、年の半分程度を国内で甲社の業務に従事している。

旧日米租税条約では、役員報酬についても国内での役務の提供に対応する部分を国内源泉所得として処理していたが、A は、甲社の取締役会の役員（director）ではないため、新日米租税条約の適用上は、使用人としての課税関係を適用してもいいのか。

〔ポイント〕

新日米租税条約では、役員報酬については、支払法人の居住地国で課税されることと規定されたが、和文と英文で若干用語が異なっているので、以下の項目を中心に検討する。

- 1 旧日米租税条約での課税関係
- 2 新日米租税条約での課税関係
- 3 「役員」の和文及び英文での定義の内容
- 4 条約に規定がない用語の解釈
- 5 OECD での解釈

〔検討〕

1 旧日米租税条約での課税関係

旧日米租税条約18条(1)では、次のように規定

していた。

「一方の締約国の居住者である個人が使用人として提供する労働又は人的役務によって取得する賃金、給料その他これらに類する報酬（法人の役員が取得する報酬を含む。）に対しては、当該一方の締約国が租税を課することができる。これらの報酬で他方の締約国内の源泉から取得するものに対しては、(2)の規定が適用される場合を除くほか、当該他方の締約国も、租税を課することができる。」

したがって、役員報酬についても、通常の使用人と同様に、我が国での役務の提供（日本で行われる役員会等への出席等）がない場合、我が国では課税されなかった。旧日米租税条約の適用下では、A は、日本での滞在期間に対応する部分のみが課税されていたことになる。ただし、我が国において利得の分配として取り扱われ、当該法人による損金算入を否認されるものに対しては、我が国において課税されることと規定されていた（同18条(2)）。

2 新日米租税条約での課税関係

改訂された新日米租税条約では、役員報酬について、15条で次のとおり規定することとなった。

「一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の役員資格で取得する役員報酬その他これに類する支払金に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができ

る。」

したがって、旧日米租税条約と異なり、役員報酬については、我が国での役務の提供の有無に関わりなく、我が国で課税されることとなった。

3 「役員」の和文及び英文での定義の内容

問題は、新日米租税条約には役員報酬条項の規定はあるものの、「役員」そのものの定義がないことである。そこで、日米両国の役員の意義を検討することにする。

(1) 国内法上の役員の範囲

法人税法2条15号において、次のように規定している。

「役員 法人の取締役、執行役、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう。」

Aについては、執行役に該当することから、役員に該当することになる。

なお、法定の役員以外の者でも、法人の経営に従事している者については役員とされることから、いわゆるCEO(chief executive officer: 最高経営責任者)は、法人の経営に従事している者と認定されるものと思われるので、たとえ執行役員とされていても、税務上の役員とされることになろう。

(2) 米国での役員の範囲

米国において、役員とは、取締役会におけるメンバーそのものを意味し(a member of the board of directors)、我が国で規定する執行役等に関する規定はないようである。

4 条約に規定がない用語の解釈

新日米租税条約3条2項で、条約に定義されていない用語等について、次のとおり規定している。

「2 一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合又は両締約国の権限のある当局が第25条の規定に基づきこの条約の適用上の用語の意義について別に合意する場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとする。当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意義に優先するものとする。」

事例の場合は、この条約の適用を受けるのが内国法人の役員報酬に関する課税関係なので、その適用時に、我が国の租税法において有する意義を有するものとされ、結局、国内法の役員範囲によることになろう。

5 OECDでの解釈

新日米租税条約と同じ規定ぶりであり、役員報酬については、法人の居住地で課税することを規定している。しかし、役員そのものの定義規定はない。

6 まとめ

内国法人の執行役であるAは、国内法上、内国法人の役員とされ、日米租税条約の適用上も、役員報酬条項に基づいて課税されることとなるが、一方で、仮に、日本の居住者が、米国法人のCEOとして受け取る報酬については、米国においては、役員として取り扱っていないことから、我が国と異なる課税関係となる可能性もあることになる。