

## 海外支店に勤務する内国法人役員に対する課税

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社の役員であるAは、甲社の英国支店の支店長として勤務している（3年程度の英国勤務の予定）。Aの給与が、甲社で全額が支払われている場合と英国支店で支払われている場合で課税上の相違が生じるのか。また、Aが英国勤務の期間中1か月ほど日本で勤務を行うことになるが、その際の日本における課税関係はどうなるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 Aの居住形態
- 2 内国法人の役員の課税（国内源泉所得）
- 3 内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の課税
- 4 内国法人払いと英国支店払いの場合の課税
- 5 短期間の帰国中の課税

### 〔検討〕

#### 1 Aの居住形態

日本居住者であったAは、3年程度の期間英国勤務となる予定であることから、Aの居住形態はその出国時から非居住者ということになる。したがって、Aの日本における課税所得の範囲は、国内源泉所得となる。また、Aは出国後、英国居住者となり、日英租税条約の適用を受けることができることになる。

#### 2 内国法人の役員の課税（国内源泉所得）

給与等の国内源泉所得について規定している所得税法161条8号イによれば、俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するものは、国内源泉所得ということになる。しかし、この規定におけるかっこ書きの部分である内国法人の役員給与の国内源泉所得については、所得税法施行令285条1項1号に次のような規定がある。

「法第161条8号イ（国内源泉所得）に規定する政令で定める人的役務の提供は、次に掲げる勤務その他の人的役務の提供とする。

一 内国法人の役員としての勤務で国外において行なうもの（当該役員としての勤務を行な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なう場合の当該役員としての勤務を除く。）」

したがって、内国法人の役員の場合、その勤務が国外において行われたとしても、その給与は国内源泉所得ということになるが、「その内国法人の使用人として常時勤務を行なう場合」はこの例外となる旨が規定されている。

#### 3 内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の課税

上記2の所得税法施行令285条1項1号の例

外となる、内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の意義については、所得税基本通達161-29に次のような規定がある。

「令第285条第1項第1号かつこ内に規定する『内国法人の使用人として常時勤務を行なう場合』とは、内国法人の役員が内国法人の海外にある支店の長として常時その支店に勤務するような場合をいい、例えば、非居住者である内国法人の役員が、その内国法人の非常勤役員として海外において情報の提供、商取引の側面的援助等を行っているにすぎない場合は、これに該当しないことに留意する。」

したがって、本事例のAの場合、この基本通達の規定に該当することになり、結果として、その給与は、そのすべてが国内源泉所得とはならず、役務提供地に所得源泉があることになる。

なお、法人税法34条（役員給与の損金不算入）1項に規定のある、「使用人としての職務を有する役員」については、同条5項において、1項に規定する使用人としての職務を有する役員とは、役員（社長、理事長その他政令で定めるものを除く。）のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう、と規定されている。したがって、Aは、内国法人の役員であり、かつ、英国支店の支店長という使用人としての職制上の地位を有することから、使用人兼務役員に該当することになる。

#### 4 内国法人払いと英国支店払いの場合の課税

Aの日本における居住形態は非居住者であり、英国では居住者ということになる。また、上記3において検討したように、Aの給与については、所得税法施行令285条1項1号の例外となる、内国法人の使用人として常時勤務を行う場合に該当することから、英国に滞在して支店長として勤務する限りにおいては、その役務の対価は、英国源泉所得となるために、内国法人払いと英国支店払いのいずれの場合であっても、日本から見れば、国外源泉所得となって、日本

における課税関係は原則として生じないことになる。

#### 5 短期間の帰国中の課税

事例にあるように、Aは、在英期間中の1か月を日本に帰国して勤務することになった。上記4では、Aに対する給与が内国法人払いであっても、英国支店払いであっても日本における課税に影響を及ぼさないとしたが、この短期間の帰国中の課税は次のようになるものと思われる。

内国法人がAの給与を支払っている場合であれば、Aは英国居住者として日英租税条約の適用を受ける。Aの帰国中の日本勤務期間に対応する給与は、国内源泉所得になるが、日英租税条約14条（給与所得）2項に規定する短期滞在者免税の適用の可否が問題となる。上記の条件の場合、Aの給与は、内国法人から支払われていることから、同租税条約14条2項(b)の要件に該当せず短期滞在者免税の適用がないことになる。

英国支店がAの給与を支払っているとするとしても、日英租税条約14条2項の短期滞在者免税の適用が受けられないことは同様である。したがって、所得税法212条（非居住者又は法人の所得に係る源泉徴収）2項において、国内源泉所得の支払が国外において行われる場合において、その支払をする者が国内に住所若しくは居所を有し、又は国内に事務所、事業所その他これらに準ずるものを有するときは、その者が当該国内源泉所得を国内において支払うものとみなして、源泉徴収を行う、と規定されていることから、この規定が適用される。なお、本事例には関連しないが、租税条約実施特例法3条の2第2項に、相手国居住者等が支払を受ける相手国居住者等配当等であって所得税の免除を定める租税条約の規定の適用があるものについては、所得税法212条2項等の規定の適用はないものとする、と規定されている。