

### 内国法人の非常勤役員の報酬、賞与 についての課税関係

#### 〔事例〕

株式会社甲は、医薬品の製造販売を営む内国法人であるが、甲の非常勤役員のうちには外国人3名が含まれている。

外国人Aは、アメリカ国籍を有する者で、サンフランシスコに居住している。

外国人Bは、アメリカ国籍を有しているが、永年ロンドンに居住している。

外国人Cは、オーストラリア国籍を有する者で、シドニーに居住している。

甲は、これらの外国人の非常勤役員に対し役員報酬としていずれの者にもそれぞれ年間300万円を支給している。昨年は、この報酬の外賞与としていずれの者にもそれぞれ50万円支給した。

なお、昨年中我が国に株主総会その他の社用のために滞在した期間は、Aは30日、Bは20日、Cは40日である。

#### 〔ポイント〕

これらの役員はいずれも非居住者に該当するが、非居住者については、国内法上国内源泉所得のみが課税の対象とされる。

国内法上内国法人の役員の報酬、賞与等は、その役員の勤務の場所が国内であるか、国外であるかにかかわらず、すべて国内源泉所得とされ、課税の対象とされるが、租税条約によりこれと異なる定めのある場合には、租税条約の規定が優先して適用されるので、租税条約の規定の検討が必要とされる。

#### 〔検討〕

##### 1 国内法上の規定

勤務その他の人的役務の提供の対価である給与、賃金、報酬等については、原則としてこれらの勤務又は人的役務の提供のうち日本国内で行われた部分に対応するものが国内源泉所得とされている。

具体的には、我が国における勤務日数等を基準として下記のように日数による按分計算により国内源泉所得を算定することとしている。

$$\text{給与、報酬等の額} \times \frac{\text{日本国内における勤務等の日数}}{365 \text{日}} = \text{国内源泉所得}$$

しかしながら、内国法人の役員の報酬、賞与等については、上記の原則の例外として、その勤務が国外で行われる場合があってもその報酬等のすべてが国内源泉所得とされている。従って、内国法人の役員の報酬は、その勤務等の役務の提供の場所を考慮することなく、その全額が国内源泉所得とされる。

なお、いわゆる使用人兼務役員については、その役員部分の報酬も、使用人の場合の給与と同様に、上記の日数按分により国内源泉所得が算定される。

##### 2 租税条約上の規定

###### (1) 外国人Aについて

日米租税条約第6条(6)の規定により人的役務の提供の対価については、その役務の提供が行われた場所に所得の源泉があるとされている。従って、国内法の規定と異なり内国法人の役員

であっても、その役務の提供が日本国内で行われない限り、所得の源泉は日本にはないこととなる。但し、例外としてその報酬が法人所在地の法令によりその法人の所得の計算上損金に算入されないものは、法人の所在地国に所得の源泉があることとされている。

なお、日米租税条約第18条の規定により、法人の役員についても、いわゆる短期滞在者免税の規定の適用があることとされているが、免税とされるためには、次の三つの条件のすべての充足が必要とされる。

- ① 相手国内における滞在期間がその課税年度中183日以下であること
- ② 自国の居住者（法人を含む）の役員又は使用人であること、又は自国以外の居住者がその国に恒久的施設を有する場合にその使用人であること
- ③ その報酬等が相手国に所在する恒久的施設によって負担されていないこと

外国人Aの場合には、日本法人の役員であることから上記②の条件を充足していないこととなり、短期滞在者の免税とされることはない。

従って、外国人Aは内国法人から支給される賞与50万円については全額国内源泉所得として課税され、報酬300万円については我が国での勤務日数30日に対応する金額24万6,575円 $(300万円 \times \frac{30日}{365日})$ が国内源泉所得として課税される。課税の仕方は、報酬等の支払の際国内源泉所得の金額に対し20%の税率で源泉徴収によることとなる。

#### (2) 外国人Bについて

日英租税条約第17条の規定により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

の役員の資格で取得する報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができるとされており、外国人Bが取得する報酬及び賞与はいずれも国内法の規定どおりすべて我が国の国内源泉所得とされ、その支払の際20%の税率による源泉徴収により課税される。

#### (3) 外国人Cについて

日豪租税条約第11条(4)の規定により役員報酬と使用人給与とは同一の課税の方法によることとされている。また、同条約第11条(1)の規定により、役員又は使用人が相手国で勤務その他の人的役務の提供を行わない限り、相手国での課税はないこととされ、相手国での勤務等から生ずる報酬又は給与のみが相手国における国内源泉所得とされる。

なお、日豪租税条約においては、役員についてもいわゆる短期滞在者免税の規定が適用されることとなっているが、その免税のための条件として外国人Cの場合には、内国法人の役員ではなく、オーストラリア法人の役員であることが必要とされるので、この条件の充足がないため免税とされることはない。

日豪租税条約の場合には、日米租税条約の場合と異なり、役員報酬のうち法人の所得計算上損金不算入部分についての例外的扱いのような規定はない。従って、外国人Cについては、役員報酬及び賞与の合計額350万円のうち我が国での勤務等に対応する部分38万3,561円 $(350万円 \times \frac{40日}{365日})$ が国内源泉所得とされ、その支払の際に20%の税率による源泉徴収により課税されることとなる。以下、外国人A、B、Cについての課税関係を一覧にすると下記ようになる。

(税務事例研究会)

	課税の対象とされる賞与の額	賞与に対する所得税額	課税の対象とされる報酬の額	報酬に対する所得税額
A (30日滞在)	500,000円	100,000円	246,575円	49,315円
B (20日滞在)	500,000円	100,000円	3,000,000円	600,000円
C (40日滞在)	54,794円	10,958円	328,767円	65,753円