

非居住者（米国人）が受領する内国法人の役員報酬及びコンサルタント料についての課税関係

〔事例〕

米国人Aは、内国法人甲（婦人用服飾のメーカー）の代表者である。Aは甲より年額2,000万円の役員報酬及び1,000万円の賞与を受領している。

Aは甲の取引先乙より服飾デザインのコンサルタント料として年間3,000万円の報酬を得ている。

Aは、年間次のとおり各国に滞在しているが、わが国に滞在中は、甲が賃借しているアパートの一室に居住し、米国内に滞在中は、主としてAの所有する住居に家族と共に居住している。日本及び米国以外に滞在する場合には、主としてホテルを利用することとしている。

日本における滞在期間……………120日

米国における滞在期間……………150日

その他の諸国（フランス、イタリア等）における滞在期間……………95日

〔ポイント〕

1. 国内法上内国法人の役員報酬は使用人兼務役員の場合を除いてすべて国内源泉所得とされ課税の対象とされる。また、一般に租税条約の適用がある場合であっても役員報酬はその法人の居住地国で課税されることになっているが、日米租税条約においては、他の租税条約と異なり、原則として使用人の給与の場合と同様に、いわゆる短期滞在者に対する免税措置が講じら

れている。

2. コンサルタント料については、国内法上わが国における役務提供に係る部分が国内源泉所得とされ課税の対象とされるが、日米租税条約においては、一定の条件を充足する場合に、わが国での課税を免除することとしている。

〔検討〕

1. Aの居住性について

所得税法第2条第3号により、居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き継いで1年以上住所を有するものとされ、非居住者とは居住者以外の者をいうものとされている。本事例では、各国の滞在日数等については、その年分のデータしか明示されていないので、断定的にその居住性を判定することは困難であるが、米国に滞在する期間が最も長く、また米国に家族も起居する自宅が所在することから住所、即ち生活の本拠は米国に所在するとみるのが妥当といえる。わが国における滞在期間も120日に過ぎないので、Aを非居住者と判定することで差し支えないといえよう。

2. 内国法人の役員報酬及び賞与について

(1) 国内法上の規定

所得税法第161条第8号イにおいて俸給、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、国内において行い勤務その他の人的役務の提供に基因するものは、国内源泉所得とされて

いるが、内国法人の役員報酬、賞与については、使用人兼務役員の場合を除いて、その報酬、賞与のすべてが国内源泉所得とされている。従って、国内法の規定によれば、Aの受領する役員報酬及び賞与のいずれもわが国で課税されることになる。

本事例においては、Aが米国の居住者であるので、次に述べる日米租税条約の規定の適用があり、その規定が国内法の規定に優先して適用される。

(2) 日米租税条約の規定

日米租税条約第18条第1項及び第2項の規定により、Aが歴年を通じわが国に183日以下の滞在の場合には、その役員報酬、賞与はわが国で免税とされるが、同条項の第5項の規定によりAが受領するもののうち、甲の法人税の所得金額の計算上損金算入を否認される部分は、わが国で課税されることになる。

従って、本事例においては、役員報酬2,000万円については免税とされるが、賞与の1,000万円については、わが国で課税されることとなる。

3. コンサルタント料について

(1) 国内法上の規定

上述のとおり、人的役務提供の対価については、その役務提供が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る。

その人的役務提供が国内及び国外双方において行われた場合には、取扱上所得税基本通達161-28で次のようにわが国に滞在する日数を基準として按分によりその対価を国内源泉所得及び国外源泉所得に配分している。

報酬の総額 × $\frac{\text{国内で行った人的役務の提供の期間(日数)}}{\text{報酬の総額の計算の基準となった期間(日数)}}$

本事例においては、コンサルタント料は年間3,000万円とされているが、その役務提供がすべて日本で行われたのかどうか、あるいはその役務提供が、国外及び国内の双方においてどの

程度行われたのか、といったような事実については不明である。

従って、本事例においては、この種の実事認定を基としないとその解決が困難といえるが、本来的にコンサルタント料のように役務提供の対価については、その提供の場所、提供の程度等が国内及び国外のいずれにおいてなされたかを区分すること自体が極めて困難であるケースが多い。そこで、実際には、上記の通達のとおりコンサルタントに関する契約の有効期間中にわが国に滞在する期間に対応する部分のコンサルタント料を国内源泉所得として扱う方式が客観的に国内源泉所得を算定し得る方式といえよう。

この方式によれば、次のとおり国内源泉所得とされるコンサルタント料が算定される。

$$30,000,000円 \times \frac{120日}{365日} = 9,863,013円$$

(2) 日米租税条約

日米租税条約第17条の規定により米国の居住者である個人がわが国において独立の資格で行う人的役務の提供によって稼得する所得については、その者がわが国に歴年を通じて183日を超えて滞在している場合又は、その者がわが国に事務所等条約にいう固定的施設を183日を超えて保有している場合（この場合の課税対象となる所得は、その固定的施設に帰せられる部分とされている）にわが国での課税が行われることになる。本事例においては、Aのわが国での滞在期間は120日であるので、滞在日数による免税条件を充足していることになるが、Aがわが国に固定的施設を有するか否かは事実認定の問題とされよう。

ここでは、場合によっては、Aが代表者である甲の事務所又はAのアパートの一室も固定的施設に該当することもあり得ることを付言するにとどめる。
(税務事例研究会)