

国際課税のケース・スタディ

日韓租税条約における役員報酬条項

〔事例〕

甲は、韓国法人Aの役員であるが、Aが日本に支店を有していることから、甲は、年間100日前後来日し、日本支店で勤務することとしている。

日韓租税条約第12条(2)(c)の規定により、甲は、韓国法人の役員であることから、その受領する報酬は韓国源泉の所得とされる。したがって、甲がわが国の非居住者で韓国の居住者であれば、上記のとおり甲が100日前後日本に滞在しても日本での甲に対する所得税が課されないと思われるが、このような判断で間違いはないか。

仮に、甲が183日を超えて日本に滞在した場合であっても日本での課税はないと判断してよいか。

〔ポイント〕

- 1 所得税法における非居住者が取得する役員報酬に関する規定について
- 2 日韓租税条約第12条(2)(c)の規定について
- 3 OECDモデル条約における役員報酬条項について
- 4 わが国の租税条約例における役員報酬条項について

〔検討〕

- 1 所得税法における非居住者が取得する役員報酬に関する規定について

非居住者に対しては、国内源泉所得がその課税

の対象とされるが、国内源泉所得の範囲に関しては、原則として役務の提供の対価については、役務の提供がわが国で行われる場合に、その対価は国内源泉所得とされる。

例外として、内国法人の役員報酬については、その役務提供の場所の如何を問わず、すべてその報酬が国内源泉所得に該当することとされている(所得税法第161条第8号)。

内国法人の役員報酬については、このように特例が定められているが、外国法人の役員報酬については特例がないことから、その役務提供がわが国で行われる限り、その役員報酬は国内源泉所得に該当することとなる。

したがって、本件の場合、国内法の規定によれば、甲が受領する韓国法人の役員報酬のうち日本に滞在する期間に対応するものは国内源泉所得に該当し課税の対象とされる。

2 日韓租税条約第12条(2)(c)の規定について

日韓租税条約第12条(2)(c)の規定は次のとおりである。

「……個人が法人の役員資格で受け取る報酬は、その個人が役員である法人が一方の締約国の法人である場合には、当該一方の締約国内の源泉から生じた所得として取り扱う」

このような規定振りから、日本法人の役員報酬はすべて日本源泉の所得とされ、また韓国法人の役員報酬はすべて韓国源泉の所得とされる。

したがって、本件の場合には、甲は韓国法人の

役員であることからその役員報酬はすべて韓国源泉とされるので、わが国での課税はないことになる。

3 OECDモデル条約における役員報酬条項の規定について

OECDモデル条約第16条において役員報酬の規定がみられるが、その内容は次のとおりである。

「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」

この規定振りから、源泉地国における課税においては、源泉地国の法人の役員報酬については、その勤務の場所の如何を問わず源泉地国で課税ができることとなる。

一方の締約国の居住者が、一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役員報酬については全く触れていないこととなる。

この場合の役員報酬は、OECDモデル条約第15条（給与所得）の本則の規定からその勤務の場所にその所得源泉があるものとされる。

また、外国法人の役員報酬に関しても、同条の規定からいわゆる短期滞在者免税の規定の適用があるものと解される。本件の場合のように100日程度の滞在であれば、この短期滞在者免税の規定により、源泉地国すなわちわが国での課税はないことになる。

次に、役員報酬に関する日韓租税条約とOECDモデル条約との相違点を考察する。

日韓租税条約においては、源泉地国の法人の役員報酬は、当該源泉地国の国内源泉所得とすることに加えて、居住地国の法人の役員報酬についても居住地国の国内源泉所得としている。

したがって、韓国の居住者で韓国法人の役員である者に対しては、その役員報酬についてのわが国での課税はないことになる。

一方、OECDモデル条約の規定によれば、条約締結相手国の居住者がその国の法人の役員である場合、短期滞在者免税の規定の適用により、その条件の充足があれば、わが国での課税はないことになる。その役員が日本での滞在期間を有するのであれば、日韓租税条約の規定の趣旨は定かではないが、役員報酬についてはすべてその法人の所在地国に所得源泉があるとする割切りにより二重課税が生ずる場合を制限しているものともいえる。

4 わが国の租税条約例における役員報酬条項の規定について

わが国の租税条約例をみると、その大半がOECDモデル条約の規定と同様又は同趣旨のものであり、それ以外のタイプは使用者給与と役員報酬との区分をすることなく一様な扱いをするものが多い。

いずれにしても、日韓租税条約における役員報酬条項のような規定振りは、唯一のものであり、異例なものといえる。

〔結論〕

日韓租税条約第12条(2)(c)の規定の適用により、韓国の居住者が受領する韓国法人の役員報酬については、その所得源泉が韓国とされることから、わが国での課税はない。

したがって、仮に韓国居住者が、183日を超えてわが国に滞在するケースであっても、その役員報酬についてのわが国での課税はない。

(税理士 小沢 進)