

海外拠点に勤務する内国法人の使用人兼務役員 に対するわが国での課税について

〔事例〕

当社は金融業を営む内国法人であるが海外に数多くの現地法人、支店等の拠点を有している。

これらの拠点のうち、当社の役員が赴任しているのは、①米国支店（支店長として）、②英国支店（支店長として）、③仏国駐在員事務所（事務所長として）、④ 独国現地法人（現地法人の社長として）の計4名である。

当社としては、これら4名は、税務上すべて使用人兼務役員であると解している。

したがって、わが国での課税においてはこれら4名に対する給与については、いずれも使用人と全く同様の課税とされることから、結果としてわが国での課税はないとみて差し支えないか。

〔ポイント〕

非居住者の居住地国とわが国との間で租税条約の締結がある場合には、一次的には、すべてその租税条約の規定の適用がある点に留意が必要である。

- ① 使用人兼務役員の意義について
- ② 使用人兼務役員の報酬に係る国内源泉所得の規定について
- ③ 日米租税条約の規定の適用について
- ④ 日英租税条約の規定の適用について
- ⑤ 日仏租税条約の規定の適用について

⑥ 日独租税条約の規定の適用について

〔検討〕

1 使用人兼務役員の意義について

法人税法第35条第5項において使用人兼務役員に関し、次のとおり定義を行っている。

「第2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。」

本件の場合、貴社は、当該4名をいずれも使用人兼務役員と位置づけているが、税務上も使用人兼務役員に該当するか否かの確認が必要とされ、この該当の有無によって課税関係が相違することとなるので留意が必要とされる。

2 使用人兼務役員の報酬に係る国内源泉所得の規定について

当該4名は、いずれも海外拠点の責任者として現地に赴任してその職務に従事していることから、すべて所得税法上非居住者に該当するものと思われるので、以下いずれも非居住者に該当すると仮定して検討を行うこととする。

所得税法第161条第8号イにおいて、次のとおり給与所得等に関する国内源泉所得が規定されている。

「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政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの」

このように会社等における勤務その他の人的役務の提供についての対価は、その所得の源泉地は、その勤務、役務の提供の行われた場所にあるとするものである。

例外として、内国法人の役員が受領する報酬等については、その者の役務の提供の場所如何にかかわらず、すべて国内源泉所得に該当するものとされている。

ただし、所得税法施行令第285条第1項第1号において、内国法人の役員としての勤務を行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う場合の当該役員としての勤務に関しては、上記の例外の適用がないこととされているので、一般の使用人の場合と同様に、その役務の提供の場所に所得の源泉があることとされる。

なお、使用人として「常時勤務を行っている場合」の意義に関し次のように通達による定めがある。

所得税基本通達161-29（内国法人の使用人として常時勤務を行う場合の意義）

「令第285条第1項第1号かっこ内に規定する「内国法人の使用人として常時勤務を行う場合」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。」

3 日米租税条約の規定の適用について

貴社の米国支店長は、貴社の使用人兼務役員に該当することとなるので、まず、日本に出張等による一時帰国がない限り、その受領する報酬等に対するわが国での課税はない。

また、日本に出張等による一時帰国がある場合であっても、日米租税条約第18条第2項に定める短期滞在者免税の要件の充足があるものと思われるのでその受領する報酬等についてわが国での課税はないことになる。

すなわち、①わが国での滞在日数は183日以下と思われること、②貴社の米国支店の使用人であること、③貴社は、わが国に恒久的施設を有することはないこと（恒久的施設がなければ恒久的施設による負担の有無の要件は必要とされない）からわが国での課税はないものと判断される。

4 日英租税条約の規定の適用について

貴社の英国支店長は使用人兼務役員に該当することとなるので、日本に出張等による一時帰国がない限り、英国支店長の受領する報酬等について日本での課税は生じない。

ただし、出張等による一時帰国の場合には、英国支店長は日英租税条約第16条に定める短期滞在者免税の要件を欠くこととなるので、一時帰国によりわが国で滞在する期間（休暇の期間は除かれる）に対応する報酬等（収入金額）について20%の税率による源泉徴収課税が行われる（英国支店長の報酬等がすべて国外で支払われる場合であっても所得税法第212条第2項の規定により源泉徴収の対象とされる。）。

5 日仏租税条約の規定の適用について

仏国駐在員事務所長の場合には、まず、上記所得税基本通達161-29の扱いがあることから、その者が「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を行っているに過

ぎない場合」に該当するか否かのチェックが必要とされる。

通常、役員が駐在員事務所長として派遣されるようなケースでは、その駐在員事務所は単なる情報提供を業務とするものではなく、例えば、支店設置のための準備、その他常時行うべき業務を有していると思われるので、上記通達により使用人兼務役員としてのステータスが否認されることはないものと思われるが、いずれにしてもこのような通達の定めがあることから、事実に基づく判断がベースとして求められることとなる。

使用人兼務役員としてのステータスがあれば、その課税関係は基本的には上記英国支店長の場合と同様に、その報酬等についてわが国に一時帰国がなければわが国での課税はないが、わが国に一時帰国があれば、その滞在期間に対応した報酬等につき20%の税率による源泉徴収課税が行われる。

仮に、扱い上使用人として常時勤務を行っている者に該当しないものとされた場合には、その支給される報酬等について、わが国への一時帰国の有無にかかわらず、すべて20%の税率による源泉徴収課税が行われることとなる。

6 日独租税条約の規定の適用について

日独租税条約第16条の規定（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ことができる）により、わが国で国内法の規定に従って課税が行われることとなる。したがって、貴社から受領する報酬等についてすべて20%の税率による課税が行われることとなる。

一方、その者が現地法人から支給される報酬等については、出張等による一時帰国がない限りわが国での課税が生じないが、出張等による

一時帰国がある場合であっても、日独租税条約第15条に定める短期滞在者免税によりわが国での課税はないことになる。

なお、例外的に、現地法人の役員であっても、下記の通達のとおり内国法人の使用人兼務役員と同様の扱いを行うケースが定められている。

所得税基本通達161-30（内国法人の役員が国外にあるその法人の子会社に常時勤務する場合）

「内国法人の役員が国外にあるその法人の子会社に常時勤務する場合において、次に掲げる要件のいずれをも備えているときは、その者の勤務は、令第285条第1号かっこ内に規定する内国法人の役員としての勤務に該当するものとする。

- (1) その子会社の設置が現地の特殊事情に基づくものであって、その子会社の実態が内国法人の支店、出張所と異なるものであること
- (2) その役員の子会社における勤務が内国法人の命令に基づくものであって、その内国法人の使用人としての勤務であると認められること

本件の場合、その子会社の設置がドイツにおける特殊事情に基づくものとは解せないことと、通常、現地法人であれば、支店等とは種々の面で異なっており、上記の特例に該当するケースは限定されていることから、現地法人の役員が、内国法人の使用人として常時勤務する者に該当することはないものとする。

（税理士 小沢 進）