

国際課税のケース・スタディ

外国の弁護士が日本法人の役員であって同時に顧問弁護士でもある場合の課税関係

〔事例〕

英国の居住者で弁護士であるAは、内国法人甲の非常勤役員として年間240万円の役員報酬を受領している。

一方、Aは甲との間の契約により、役員資格としてではなく、弁護士固有の業務に基づく顧問報酬として年間1,200万円を受領している。

Aはわが国に弁護士事務所等の固定的施設を有していない。またAの年間におけるわが国での滞在日数は、おおむね90日程度である。

このような場合、当該役員報酬に関しては日英租税条約第17条の規定に基づきわが国で課税の対象とされるが、当該弁護士報酬に関しては日英租税条約第15条の規定に基づきわが国に固定的施設を有していないことからわが国での課税はないものとするが、このような考え方でよろしいかどうかご検討をお願いします。

〔ポイント〕

- 1 内国法人の非常勤役員である非居住者に対する所得税上の課税関係
- 2 内国法人の非常勤役員である英国の居住者に対する日英租税条約の規定について
- 3 非居住者である弁護士が内国法人から受

領する弁護士報酬に対する所得税上の課税関係

- 4 英国の居住者である弁護士が内国法人から受領する弁護士報酬に対する日英租税条約の規定について
- 5 内国法人の非常勤役員が役員報酬と同時に当該内国法人から弁護士報酬を受領する場合の課税上の留意点

〔検討〕

1 内国法人の非常勤役員である非居住者に対する所得税上の課税関係

非居住者に対する所得税は、その者が稼得する所得のうち国内源泉所得に該当する所得のみがわが国で課税の対象とされる。

国内源泉所得に関しては、所得税法第161条に規定されているが、役員報酬等当該非居住者の人的役務提供に係る所得については同条第8号イにおいて次のようにその範囲が規定されている。

「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の政令で定める人的役

務の提供を含む。)に基因するもの」

また、上記の規定における政令は所得税法施行令第285条第1項の規定であり、次のように規定されている。

「法第161条第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うもの(当該役員とし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を除く。)

二 居住者又は内国法人が運航する船舶又は航空機において行う勤務その他の人的役務の提供(国外における寄航地において行われる一時的な人的役務の提供を除く。)」

上記の規定から給与等人的役務の提供に係る所得については、原則としてその役務提供が国内で行われた否かによって国内源泉所得の該当の有無を判定することとしている。

ただし、例外として内国法人の役員報酬に関しては、使用人兼務役員の報酬を除き、その勤務の場所の如何にかかわらずすべてその報酬は国内源泉所得とされる。

したがって、内国法人が非居住者である非常勤役員に報酬を支払う場合には、その者の来日の滞在日数の如何にかかわらず、すべてその支給額に対し20%の税率による源泉徴収課税が行われることとなる(所法212、213)。

2 内国法人の非常勤役員である英国の居住者に対する日英租税条約の規定について

日英租税条約においては、役員報酬について第17条で次のように規定されている。

「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。」

一般に人的役務提供に係る所得については、その役務提供地国に所得の源泉があるとされ、国際間でもこの原則が樹立されているものといわれているが、その例外として役員報酬については役務提供の場所に如何を問わずその法人の所在地国(居住地国)に所得の源泉があるとされ、これもまた国際間で認められているルールといえる。

日英租税条約第17条の規定は、このような国際的に確立されたルールに基づくものであり、また、上述の国内法の規定とも合致するものである。

したがって、日英租税条約の規定の適用においても、英国の居住者である内国法人の非常勤役員が受領する報酬に対しては上述の国内法と全く同一の課税が行われることとなる。

3 非居住者である弁護士が内国法人から受領する弁護士報酬に対する所得税法上の課税関係

弁護士報酬に関する国内源泉所得の規定は、所得税法第161条第2号に次のように規定されている(いわゆる勤務弁護士の給与等は上述の所得税法第161条第8号の規定が適用される)。

「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務提供に係る対価」

所得税法施行令第282条第2号において弁護士の役務提供事業が所得税法第161条第2号に定める人的役務の提供の事業に該当する旨明記されている。

したがって、非居住者である弁護士がわが国で役務提供を行う弁護士業務の対価は国内源泉所得とされ、その対価についてはまず20%の税率による源泉徴収課税が行われることとなる(所法212, 213)。

次いで、所得税法第164条第1項第4号の規定及び第165条の規定により、総合課税による確定申告書の提出が必要とされる。

4 英国の居住者である弁護士が内国法人から受領する弁護士報酬に対する日英租税条約の規定について

日英租税条約においては、弁護士報酬について第15条で次のように規定されている。

「(1) 一方の締約国の居住者が自由職業その他これに類する独立の活動に関して取得する所得に対しては、その者が自己の活動を遂行するために通常使用することができる固定的施設を他方の締約国内に有しない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。その者がそのような固定的施設を有する場合には、当該所得に対しては、当該固定的施設に帰せられる部分についてのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。

(2) 自由職業には、特に、学術上、文学上、美術上及び教育上の独立の活動並びに医師、弁護士、技術士、建築士、歯科医師、公認会計士の独立の活動を含む。」

本事例の場合、当該弁護士はわが国に事務所

を設けていないことから固定的施設がないものとする前提で考察すると、固定的施設がないことから、内国法人から受領する弁護士報酬についてはわが国での課税は全くないこととなる。手続的には、人的役務提供事業の対価に対する所得税の免除についての租税条約に関する届出書の提出が必要とされる。

5 内国法人の非常勤役員が役員報酬と同時に当該内国法人から弁護士報酬を受領する場合の課税上の留意点

本事例の場合、上述のとおり、役員報酬については全額20%の源泉徴収課税が行われ、弁護士報酬については全く課税が行われないことから、税負担を軽減するために本来の役員報酬を弁護士報酬へシフトすることが考慮されるかも知れない。

したがって、原則としては、契約関係により自動的に役員報酬及び弁護士報酬に対してそれぞれの課税関係が決まるものと考えるが、本事例においては、たまたま同一の者が同一法人から役員報酬と弁護士報酬を同時に受領していることから、役員報酬については、その額の他の役員報酬等との比較、また弁護士報酬についても他の弁護士報酬等との比較を行う等、それぞれの報酬の額の妥当性についての説明は用意すべきものとする。

(税理士 小沢 進)