

## 内国法人の非常勤取締役である米国の居住者が来日後に支給される役員報酬の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

今般、アメリカに長年居住していた甲が、6月末の株主総会において内国法人乙社の非常勤取締役に就任した。甲は8月1日に来日する予定であるが、乙社以外の国内での業務等の関係で、わが国に2年間の勤務を予定している。

この場合に7月の役員報酬は支払わずに、8月の役員報酬に、7月分と8月分の役員報酬を合算して支払った場合の課税関係はどのようなになるのか。

なお、役員報酬については、社員の給与と同じくその月の報酬が毎月25日に支給されている。

### 〔ポイント〕

内国法人の役員報酬を非居住者として受領するか、居住者として受領するかで課税関係が異なることから、次の項目に分けて検討する。

- 1 給与所得の収入金額の収入すべき時期
- 2 非居住者に対する内国法人の役員報酬の課税関係
- 3 居住者（非永住者）に対する内国法人の役員報酬の課税関係
- 4 日米租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 給与所得の収入金額の収入すべき時期

給与所得の収入金額の収入すべき時期は、契約又は慣習により支給日が定められている給与等についてはその支給日、その日が定められていないものについてはその支給を受けた日によるものとされている（所基通36-9(1)）。

本件の場合は、社員の給与と同じく役員報酬も毎月25日に支給されているとのことなので、毎月支給日が定められているものということになる。したがって、7月分の役員報酬については、現実に給与が支給された日ではなく、7月25日の支給日に給与所得として収入に計上すべきものとなる。また、8月分の役員報酬については、8月25日の支給日に給与所得として収入に計上すべきこととなる。

#### 2 非居住者に対する内国法人の役員報酬の課税関係

7月25日の役員報酬の支給日に、甲は、まだ来日していないので非居住者に該当する。非居住者がわが国に支店等の恒久的施設を有しない場合、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の

うち国内源泉所得とされるものについてその支払の際に20%の所得税が源泉徴収されてわが国の課税関係が終了する。

役員報酬のソースルールは次のとおりである。

#### (1) 原則

内国法人の役員報酬は国外において行う勤務も国内源泉所得とされる(所法161八イ)ことから、7月の支給日に支払われるべき総額が国内源泉所得とされることになる。

#### (2) 例外

内国法人の役員として国外において勤務を行う者が、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は、国外源泉所得とされる(所令285①一カッコ書)。

この場合、「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を行っているにすぎない場合は、これに該当しないこととされている(所基通161-29)。

また、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、「内国法人の使用人として常時勤務を行う場合」に該当するものとされている(所基通161-29)。

- 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。

実務的にみると、現地の特殊事情で、支店形態の営業が認められない場合は現在では非常に少ないものと認められ、例えば、カナダでは銀行業務について支店形態での営業を認めていないため、現地での特殊事情により現地法人形態をとっていると認められることから、通達に該当するものと思われるが、それ以外の場合に、現地の特殊事情に基づくという要件を厳密に解釈しすぎると、本通達の適用される例は限りなく少ないものといえよう。

### 3 居住者(非永住者)に対する内国法人の役員報酬の課税関係

甲は、8月1日に入国した段階で、「国内において継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること」(所令14①一)に該当するものと推定されることから、居住者(非永住者)とされる。したがって、8月分の役員報酬は居住者として受領することになる。

非永住者は、国内源泉所得の全額及び国外源泉所得のうち国内で支払われ、又は国外から送金された所得が課税されることになる(所法7二)が、本件での内国法人の役員報酬は、上記2(2)に該当しないため、勤務地の如何にかかわらず国内源泉所得とされ、その全額が課税されることになる。

### 4 日米租税条約の適用関係

#### (1) 7月分の役員報酬

7月に受領する役員報酬については、非居住者(米国の居住者)として受領すべきものであることから、日米租税条約の適用がある。

同条約18条(1)(給与所得及び役員報酬)では、役員報酬も使用人として提供する労働又は人的

役務によって取得する賃金、給料その他これらに類する報酬に含まれるものと規定している。すなわち、人的役務提供がわが国で行われていれば国内源泉所得となり、国外で行われていれば国外源泉所得となることになる。

事例では、来日前にわが国での勤務がないことから、7月分の役員報酬の全額が国外源泉所得とされ、わが国での課税はないことになる。

(2) 8月分の役員報酬

甲は8月分の役員報酬の受領時にはわが国の居住者（非永住者）である。租税条約は、外国税額控除等の一部の規定を除いて、わが国の居住者については適用がない。したがって、8月

分の役員報酬については国内法どおりの課税関係となる。

5 まとめ

7月に支払われるべき役員報酬については、日米租税条約の適用により、勤務地により所得源泉が決められ、非居住者の受領する国外源泉所得としてわが国では課税されない。一方、8月に受領する役員報酬については、租税条約の適用がないことから、国内法どおり全額が国内源泉所得として、非永住者であっても、全額わが国で課税されることになる。



**DHC  
コメントール  
シリーズ**

**税務専門家のためのコンメンタールの決定版!**

<b>所得税法</b>	武田昌輔／監修 B5判・加除式・全8巻 定価 66,360円
<b>法人税法</b>	武田昌輔／編著 B5判・加除式・全11巻 定価 63,360円
<b>相続税法</b>	武田昌輔／監修 B5判・加除式・全3巻 定価 30,660円
<b>国税通則法</b>	武田昌輔／監修 B5判・加除式・全2巻 定価 25,410円
<b>消費税法</b>	武田昌輔／監修 B5判・加除式・全3巻 定価 25,410円

※定価はすべて税込です。〈送料実費〉詳細カタログ無料送呈



DAI-ICHI HOKI

**第一法規**

東京都港区南青山 2-11-17 〒107-8560  
http://www.daiichihoki.co.jp

Tel. 0120-203-696  
Fax. 0120-202-974