

## OECD モデル租税条約の改正と自由職業所得条項の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社では、フランス人の著名な医師乙をわが国での講演のために招聘することを予定している。聞くところによると、OECDモデル租税条約が改正され、自由職業所得条項が廃止されたとのことであるが、本件の適用関係はどのようなになるのか。

### 〔ポイント〕

自由職業所得についてOECDモデル租税条約で改正されたが、わが国が締結した租税条約との関係について、次のとおり検討する。

- 1 自由職業所得条項の内容
- 2 国内法の課税関係
- 3 OECDモデル租税条約の改正の内容
- 4 日仏租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 自由職業所得条項の内容

##### (1) 概要

自由職業所得について、相手国の居住者が役務提供地国内に固定的施設を有しない限り、役務提供地国では課税しない旨を規定している。さらに、役務提供地国内に固定的施設を有する場合であっても、当該固定的施設に帰属する部

分のみ、役務提供地国で課税されることを規定している。

自由職業所得に対する源泉地国における課税原則は、「固定的施設なければ課税なし」といわれていた。これは、事業所得に対する課税原則である「恒久的施設なければ課税なし」と同様の考え方に基づくものといえる。

##### (2) 自由職業所得の意義

「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、歯科医師及び公認会計士の独立の活動も含むこととされている。

要するに、独立の地位に基づいて提供される人的役務が「自由職業」に該当するものとされている。したがって、医師、弁護士等の所得であっても、雇用関係に基づいて提供される役務に係る所得は、本条項に規定する所得ではなく、給与所得条項の規定が適用されることになる。

また、芸能人、職業運動家は、たとえ独立的地位に基づいてその活動を行う場合であっても、その活動の特殊性（短期で、高額など）から芸能人等条項により規定されている場合が多い。

##### (3) 固定的施設の意義

OECDモデル租税条約では、特段の定義はしていないが、自由職業所得は、人的役務を主体とした特定の事業所得といえるので、固定的施設は、事業所得における恒久的施設のうち自

由職業の特性に合致した施設とされ、具体的には、医者、診療所、建築士若しくは弁護士、事務所等が例示として挙げられている。

## 2 国内法の課税関係

非居住者である自由職業者が国内において行う人的役務の提供に基因する報酬については、わが国の国内源泉所得（所得税法161条8号）に該当し、その支払者が支払の際に20%の税率で源泉徴収をしなければならない。

また、自由職業者が国内に有する「固定的施設」は、わが国の所得税法で規定する支店等の恒久的施設（PE）と同義と解されているので、わが国にPEを有する非居住者と同様の課税関係となる。すなわち、その人的役務の提供に基因する報酬について、支払の際に20%の税率で源泉徴収がされ、確定申告の段階で精算されることになる。

この場合の所得区分は、独立の地位に基づいて提供されることから事業所得と考えるのが相当である。

## 3 OECDモデル租税条約の改正の内容

### (1) 規定の内容

OECDモデル租税条約から削除されるまでの、14条の自由職業所得の規定は次のとおりである。

「1 一方の締約国の居住者が自由職業その他の独立の資格を有する活動について取得する所得に対しては、その者が自己の活動を行うため通常使用することの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、当該他方の国において租税を課することができる。

2 「自由職業」とは、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、技師、建築士、歯科医師及び会計士の独立の活動を含む。」

### (2) 改正の概要

2000年のOECDモデル租税条約の改正により14条の自由職業所得条項が削除された。

改正の背景には、次のような事実が指摘されている。すなわち、7条で規定する恒久的施設概念と固定的施設概念に明確な違いが認められないこと、また7条の事業所得条項に基づく利益の計算及び税額の計算と14条に基づくそれらの計算の間に明確な違いが認められないこと、加えて、7条に対する14条の射程範囲にある活動が常には明確ではなかったことなどが挙げられている。

### (3) 改正後の効果

14条の規定が削除された結果、専門的な活動又は独立の資格を有する活動から取得する所得は、7条の下で事業所得として取り扱われることになった。

## 4 日仏租税条約の適用関係

日仏租税条約では、その14条（自由職業所得）で、改正前のOECDモデル租税条約14条の自由職業所得条項と同様に規定している。

OECDモデル租税条約は、モデル条約であって実体規定ではないことから、直接的に、租税条約の規定そのものへの影響がないものと解されている。

日仏租税条約が、OECDモデル租税条約と同様に改正された場合、その効果も変更されることになる。現在までのところ、日仏租税条約

14条は改正されていないため、現行の規定どおりの効果が与えられている。

## 5 まとめ

OECD モデル租税条約において、自由職業所得について、独立した条項から事業所得条項で取り扱うことに変更されたが、現行の日仏租税条約の自由職業所得条項の変更がされていないことから、今までどおり、自由職業者の所得については、単純に、自由職業所得条項の規定を適用したところで判断すべきことになる。

しかしながら、今までの課税実務を概観すると、外国の大学教授や医者がわが国での講演に来日する場合に、本国での職業等の就業状態について特に考慮することなく自由職業所得とし

て取り扱われてきたようであるが、本所得を事業所得の範疇で考えると、検討が必要と考える。すなわち、わが国においては、人的役務の提供について、給与所得とされる場合を除くと事業所得と雑所得に分かれている。一般的に、給与所得者がアルバイト的に講演をした場合は雑所得として扱われている。その論理でいくと、本国で大学の教授をしている人や病院での勤務医師をしている人がたまたま日本に講演に来たからといって、講演の所得が事業所得に該当するということは困難ではないかと考える。その意味で、わが国での自由職業所得に対する取扱いについて、再検討の時期に来ているのではないか。

## 創業100周年 —情報価値創造による社会貢献への決意をあらたに—

弊社は、平成15年4月1日をもって「第一法規出版株式会社」から「第一法規株式会社」へ社名を変更いたしました。

### 現行規定について法的解釈の究極を追求した、税務専門家のためのコンメンタール

#### DHCコンメンタールシリーズ

- 我が国における租税法研究の権威である武田昌輔氏を中心に、第一線の実務家等が、豊富な知識・経験を基に執筆する、コンメンタールの決定版。
- 租税関係法令の中で特に複雑難解な税法について(要旨)(沿革)(注釈)により、各条文毎に立法の趣旨はもとより、具体的な各規定の背景、改正経緯を含めた条文の解釈、取扱通達、裁判例、裁決例を広範に網羅しました。

DHC コンメンタール	<b>所得税法</b>	武田昌輔 監修 ●B5判・加除式・全8巻・本体価格63,200円(〒実費)
DHC コンメンタール	<b>法人税法</b>	武田昌輔 編著 ●B5判・加除式・全9巻・本体価格63,200円(〒実費)
DHC コンメンタール	<b>相続税法</b>	武田昌輔 監修 ●B5判・加除式・全3巻・本体価格29,200円(〒実費)
DHC コンメンタール	<b>国税通則法</b>	武田昌輔 監修 ●B5判・加除式・全2巻・本体価格24,200円(〒実費)
DHC コンメンタール	<b>消費税法</b>	武田昌輔 監修 ●B5判・加除式・全3巻・本体価格24,200円(〒実費)

詳細  
カタログ  
送呈中!

●ご希望の方は下記宛、ご連絡下さい。

■定価はすべて税別です。

## 第一法規

〒107-8560 東京都港区南青山2-11-17  
TEL0120-203-696 FAX0120-202-974  
<http://www.daiichihoki.co.jp>