

## 米国大学の教授に対する退職金

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

A（英国人）は、5年程度米国の大学の教授として勤務していた。Aは、同僚の教授であるB（米国市民）と共に日本の大学における教育のため約1年半日本に滞在し、日本における教育に従事した。その間、A及びBは日本の大学から給与を受け取ってきた。また、両者は、帰国に当たり、1年を超えて勤務したことによる約1月分の給与の額に相当する退職金を受け取ることになった。この場合、AとBの日本における課税関係はどうなるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 日米租税条約における教授条項の適用関係
- 2 Bに対する日米租税条約の適用
- 3 Aに対する日米租税条約の適用

### 〔検討〕

#### 1 日米租税条約における教授条項の適用関係

この事例では、国籍は別にしても、日米租税条約の適用上、米国居住者であるAとBという2名の大学教授が日本において教育を行うということであるので、日米租税条約第20条の教授条項を検討する必要がある。第20条の条文は次のとおりである。

#### 〔第20条

- 1 一方の締約国内にある大学、学校その他の教育機関において教育又は研究を行うため当該一方の締約国内に一時的に滞在する個人で

あって、他方の締約国において第4条1にいう居住者に引き続き該当するものが、その教育又は研究につき取得する報酬については、当該一方の締約国に到着した日から2年を超えない期間当該一方の締約国において租税を免除する。

- 2 1の規定は、主として1又は2以上の特定の者の私的利益のために行われる研究から生ずる所得については、適用しない。」

この日米租税条約における規定は、本国において第4条1にいう居住者に引き続き該当するものが、源泉地国となる国において課税を免除されると規定している。

以前に締結された租税条約における教授条項の適用では、教育又は研究のために外国から来る教授等は、その本国と滞在先の国の双方で条約による免税措置を受けることができたこともあった。しかし、近年の租税条約の規定では、双方の国で課税を受けないという税の真空地帯の存在することを回避するために、本国で居住者として課税を受けることを条件として、滞在先の国において課税の免除ができることを規定するように改正されている。

#### 2 Bに対する日米租税条約の適用

本事例では、国籍が異なるが居住地国は米国で共通という2名の教授に関する課税関係であるが、最初に、米国市民であるBについて検討する。

Bは米国市民であることから、Bが日本における教育又は研究のために滞在中の場合、日米租税条約では、Bは日本居住者、米国非居住者

ということになる。しかし、日米租税条約におけるセービング・クローズの適用により、この者は、米国市民として米国において納税義務があることになる。ちなみに、日米租税条約におけるセービング・クローズの条文（同条約第1条第4項）は次のとおりである。

「4 (a)この条約は、5の場合を除くほか、第4条の規定に基づき一方の締約国の居住者とされる者に対する当該一方の締約国の課税及び合衆国の市民に対する合衆国の課税に影響を及ぼすものではない。」

この結果、Bは米国においては、米国市民としてそのすべての所得を米国において申告納税する義務があるが、日本における教育により取得する給与については、日本における滞在期間が2年を超えない1年半であること、日本の学校教育法に規定する教育機関における教育に対する報酬としての給与等を取得すること等から、既に述べた日米租税条約第20条第1項に該当して、日本においては所得税の課税を免除されることになる。なお、この場合は、租税条約に関する届出が必要となる。本事例では、Bは退職金を受け取ることになっているが、このような退職一時金について、租税条約では給与等として扱っていることから、第20条に規定する「その教育又は研究につき取得する報酬」に該当することになる。

また、Bは、1年を超えて日本に滞在することから日本の所得税法上では日本居住者ということになり、セービング・クローズとの関連が問題となるが、日米租税条約第1条第5項に、セービング・クローズの規定は、第20条（教授条項）等により認められている特典に影響を及ぼすものではないことが規定されている。

本事例とは逆に、日本居住者である教授が米国の大学に教育等のために招聘される場合、この者が公務員であれば、所得税法第3条及び日米租税条約第18条（政府職員条項）の適用となり日本で課税となるが、これに該当しない者で米国滞在期間が1年を超える者の場合、日本における居住形態が非居住者となり、日本の勤務先である教育機関からの給与に関する日本の課

税はないことになるため、この者は、日米租税条約における教授条項による米国免税措置を受けることができないことになる。

### 3 Aに対する日米租税条約の適用

Aは、長期にわたり米国に居住していることから、米国における居住形態は居住外国人となり、米国における課税においては、米国市民と同様の課税関係ということになる。Aのようにこれだけ長期にわたる米国滞在となる場合、Aは米国において外国人に対して永住権を認めた証明書であるグリーンカードを所有している可能性が高いといえる。仮にそうであるならば、Aは米国における納税義務が米国市民と同様になることから、Bの課税関係と同じとなる。

また、Aは、グリーンカードを所有していない英国国籍の米国居住者ということであれば、米国居住者として日英租税条約ではなく日米租税条約の適用となる。Aの米国における所得税法における居住形態は、居住者となる場合は、グリーンカード所有の有無又は実質滞在テスト（Substantial Presence Test）により判定される。

Aがグリーンカードを所有せず、米国非居住者、日本居住者となるのであれば、米国における日本源泉の給与等に対する課税は生じないことから、日米租税条約第20条の適用はなく、Aは、日本居住者として日本において課税を受けることになる。なお、退職所得の場合は、退職所得控除額を控除することから収入金額が80万円を超える場合のみ課税関係が生じることになる。