

国際課税のケース・スタディ

外国の宝くじの賞金と租税条約（その他所得条項）

〔事例〕

わが国の永住者甲（日本人）及び非永住者乙（外国人）は、宝くじへの投資が趣味であり、長年、世界各国の宝くじに投資をしていたが、今年になって、甲が米国の宝くじに、乙がイタリアの宝くじに少額ではあるが当選した。それらの賞金についての課税関係はどうなるか。

〔ポイント〕

海外の宝くじが近年注目されている。その賞金額が高額であることに加えて、国内に購入を代行する者が現れたことで、購入が容易にできることになったこともその理由の一つとされている。そこで、海外の宝くじの賞金は国際課税の面からどのように取り扱われるか、次の項目に分けて検討することにする。

1. 海外の宝くじの所得区分とわが国での課税関係
2. OECDモデル租税条約（その他所得条項）
3. 日米租税条約の適用関係
4. 日伊租税条約の適用関係

〔検討〕

1 海外の宝くじの賞金の所得区分とわが国での課税関係

わが国の税金額を算出する場合、海外の宝くじの賞金がどの所得になるかは重要である。所得区分の違いにより所得の金額の計算方法が異なり、租税負担が異なるからである。

また、個人が永住者であるか、非永住者であるかによって、課税所得の範囲が異なってくる。

(1) 海外の宝くじの所得区分と所得の計算

イ 所得区分

国内で発行される宝くじの当せん金は、当せん金付証券法により非課税とされるが、外国で発行されるものには、適用がない。

ギャンブル等による所得は、営利性、対価性及び継続性がないことから、一般的には、一時所得とされている。

一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち（これには、一時所得と雑所得がある。このうち、一時所得とされるのは）、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で、労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいうとされている。継続性若しくは対価性を認定

されれば雑所得とされることになる。

事例の場合、自分の小遣いの範囲内で毎月投資している程度であれば、毎月宝くじに当選でもしない限り、継続性や対価性を認識するには困難が伴うであろう。

ロ 所得金額の計算

一時所得と判定される場合、賞金額から当たりくじの投票券額を控除し、その残額から50万円控除後の金額についてその2分の1が総所得金額に算入される。はずれくじに投票した分は、控除されない。要するに、概ね、当選した賞金額から50万円を控除した後の金額の2分の1が課税されるわけである。

ハ 課税所得の範囲

わが国の居住者は、永住者と非永住者に区分される。永住者は、賞金の源泉地のいかんを問わず全世界所得について課税される。非永住者は、わが国の国内源泉所得及び国外源泉所得で国内で支払われ若しくは国内に送金されたものが課税される。

そのため、海外の宝くじの賞金の源泉地が問題となるが、海外の宝くじは、海外の企業体が発行し、海外で賞金が支払われることから、宝くじの発行される国に源泉があるとするのが相当である。

事例の場合、甲の取得する米国の賞金は米国源泉所得、乙の取得するイタリアの賞金はイタリア源泉所得ということになる。

甲は、永住者であるから、米国の賞金は国外源泉所得であるがわが国で課税されることとなる。

乙は非永住者であることから、イタリアの賞金は国外源泉所得であり、国内で支払われ若しくは国内に送金されず外国に留保されている限り、わが国での課税はないこととなる。

2 OECD モデル租税条約（その他所得条項）

(1) 所得区分

宝くじの賞金を国際課税の分野でどのように捉えるかが問題である。

事業所得とされるか、利子、配当、使用料の投資所得に含まれるかということである。

結論から先にいうと、事例の場合、いずれにも当たらないものといえよう。すなわち、宝くじに投資するということは、ある程度確率の問題もあるものの、運を天に任すといった通常の事業活動とは相いれない面があり、大規模に資金を投入し、営利を目的として継続的に投資活動をして利潤をあげるといったことでもない限り、事業所得と認定されるのは困難と思われる。投資所得については、租税条約でその内容を定義しており、宝くじを投資所得の一つとして含めているものは、今のところないようである。

したがって、海外の宝くじの賞金は、事業所得、投資所得等の租税条約で明定している所得以外のその他所得に該当することになる。

(2) その他所得条項

旧 OECD モデル条約（1963年）では、租税条約で明示していないその他所得については規定しておらず、租税条約の適用がないことから、結果として、源泉地とされる国の法令によることにされていた。そのため、源泉地国の法令を検討して、その課税の可否を判定することとなっていた。

改定 OECD モデル条約（1977年）では、第21条でその他所得について、次のとおり規定している。

「1 一方の締約国の居住者の所得（源泉地を問わない。）で前各条に規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。」

したがって、租税条約で規定していない所得は、

居住地国だけで課税されることになった。このことにより、相手国の国内法に習熟していない場合であっても、租税条約で規定していない所得は、租税条約によって相手国で課税されないこととなり、当該所得についての相手国での課税について、予測ができることになった。

わが国が締結した租税条約で OECD モデル条約に範を取っているものは、同様の内容のものが規定されている。

3 日米租税条約の適用関係

(1) 日米租税条約

米国の宝くじの賞金を日米租税条約でどのように捉えているかであるが、事例の場合、事業所得にも含まれず、利子・使用料等の投資所得の定義にもないことから租税条約で明定している所得以外のその他所得ということになる。

日米租税条約には、その他所得について居住地国課税の規定はなく、第6条(9)(源泉規定)で「(1)から(8)までの規定が適用されない項目の所得の源泉は、各締約国によりその国内法令に従って決定される。」と規定されている。

事例の場合は、結果的に、日米両国の国内法どおりに課税されることとなる。

(2) 米国での課税関係

イ わが国の永住者甲は、米国では非居住者と考えられるが、米国とわが国では居住者とされる要件が異なり、米国内に183日を超えて滞在する場合等一定の要件を充足する時は米国の居住者とされる。その場合、日米租税条約第3条(3)の双方居住者の振分け規定を検討することとなるが、仮に米国の居住者とされると、宝くじの賞金による所得を含めて全世界の所得が総合課税されることとなる。

ロ 非居住者は米国内の事業と実質的に関連を有する所得については総合課税され、米国内の事業

と実質的に関連を有しない固定的若しくは定期的所得並びに一定のキャピタルゲインについては、30%の税率で源泉徴収される。

事例の場合、事実認定の問題ではあるが、現地で買付けをする者が代理人 PE として恒久的施設と認定されない限り、米国内の事業と実質的に関連を有する所得とも、米国内の事業と実質的に関連を有しない固定的若しくは定期的な所得等とも認められないことから米国での課税はないものとされよう。

4 日伊租税条約の適用関係

イタリアの宝くじの賞金も、事業所得に含まれず、利子・使用料等の投資所得の定義にもないことから租税条約で明定している所得以外のその他所得ということになる。

日伊租税条約は OECD モデル条約を模範としている条約であって、日伊租税条約第22条では OECD モデル条約第21条と同様に、その他所得について居住地国課税を規定している。

ところで、乙は非永住者であることから、国外源泉所得である当該賞金が国内で支払われ若しくは国内に送金された場合に課税されることとなるが、国外に留保したままの場合、イタリアで課税されないだけでなく、わが国でも課税されないこととなる。

(税理士・小沢 進)