

日・イタリア租税条約における政府職員条項の規定の解釈について

税理士 小沢 進

〔事例〕

甲は、在京イタリア大使館に勤務する日本国籍を有する者で、所得税法上居住者に該当する。

甲はイタリアの所得税が課されているが、その課税の根拠は日・イタリア租税条約第19条(1)に基づくものと思われる。

そこで、甲は、わが国の所得税の確定申告においてイタリアで課された所得税額をわが国の所得税額から控除すべく外国税額控除の適用を行うつもりでいたところ、知人から、甲の取得する給与はわが国の国内源泉所得に該当するため外国税額控除限度額はゼロと算定され、したがって實際上日本の所得税額から控除される金額はないのではないか、とする指摘があった。

仮にこの指摘どおりだとすると、甲に対し日本とイタリアの両国で二重に所得税が課され、しかもこの二重課税の排除が行い得ないこととなり、不合理な結果となる。

この知人の指摘は妥当か否かをお尋ねしたい。

〔ポイント〕

- 1 所得税法に規定する外国政府職員に対する非課税規定について
- 2 日・イタリア租税条約第19条(1)の規定に

ついて

- 3 甲に対する二重課税の排除について

〔検討〕

- 1 所得税法に規定する外国政府職員に対する非課税規定について

所得税法第9条第1項第8号において次のとおり、外国政府等に勤務する者の受領する給料についての非課税の扱いが規定されている。

「外国政府、外国の地方公共団体又は政令で定める国際機関に勤務する者で政令で定める要件を備えるものがその勤務により受ける俸給、給料、賃金、歳費、賞与及びこれらの性質を有する給与（外国政府又は外国の地方公共団体に勤務する者が受けるこれらの給与については、その外国がその国において勤務する日本国の国家公務員又は地方公務員で当該政令で定める要件に準ずる要件を備えるものが受けるこれらの給与について所得税に相当する税を課さない場合に限る。）」については所得税を課さないこととされている。

ただし、非課税の要件の一つとして当該者が日本の国籍を有しない者であり、かつ、日本国に永住する許可を受けている者でないこととされている。

したがって、甲は日本国籍を有していることからその受領する給与について上記の非課税の規定の適用の対象とはならない。

2 日・イタリア租税条約第19条(1)の規定について

日・イタリア租税条約第19条(1)の規定は次のとおりである。

「政府の職務の遂行として一方の締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体に提供された役務につき、個人に対して、当該一方の締約国若しくはその地方政府若しくは地方公共団体が支払い、又は当該一方の締約国若しくはその地方政府若しくは地方公共団体の支出に係る基金から支払われる報酬（退職年金を含む。）に対しては、当該一方の締約国において租税を課することができる。そのような報酬については、その受領者が当該一方の締約国の国民である場合には、他方の締約国の租税を免除する。」

このようにイタリアでは甲に対する課税ができることとされているので、イタリアの国内法上も甲に対する課税ができるのであれば、その課税は妥当なものといえよう。

甲の場合のようにその勤務地はイタリアの国外であっても課税が行われることについては、甲がイタリアの政府職員であるとすれば必ずしも特異なものではない。わが国の所得税法においても所得税法第3条の規定により国家公務員、地方公務員については、国外勤務であっても国内に住所を有するものとみなされるので、国外勤務に係る給与についても居住者として課税される。この扱いの例外として、この住所を有するものとみなされる者には、日本国籍を有しない者、日本の国籍を有していても外国で永住す

るものと認められる者は除かれている。

仮にイタリアも上記わが国の所得税法と同様の仕組みであれば、甲はイタリア国籍を有しないことからイタリアでの課税が生じないこととなる（この点イタリアでの課税については再確認の必要があるものと思われる）。

3 甲に対する二重課税の排除について

わが国の所得税法上甲が受領する給与はその勤務地が国内であることから国内源泉所得とされ、外国税額控除の適用においてもこれを国内源泉所得としてその控除限度額を算定することとなる。したがって控除限度額はゼロとされ、実際上外国税額の控除は行い得ないこととなる。

ところで日・イタリア租税条約第19条(1)において一方の締約国で課税できると規定されていることから、当該課税の対象とされる給与等の所得の源泉が当該一方の国に在るものと解すれば、甲の受領する給与は国外源泉所得とされ、上記の控除限度額がゼロと算定されることはない。

わが国の国内法上非居住者及び外国法人の課税ベースは国内源泉所得に限定されるとする基本的なルールがある。この基本的ルールに立脚すれば、イタリアでの課税を是認するのであれば、その課税ベースとなる給与はイタリアに所得源泉があるものと解してよいのではないかと考える。

〔結論〕

甲の受領する給与は国外源泉所得に該当するものとして外国税額控除の限度額の算定を行い得るものと考えられる。