

日米租税条約の教授条項等について

1 日米租税条約の改正

平成15年11月に新日米租税条約の署名が行われ、日米双方の議会の承認を経て平成16年3月末に両国間において批准書の交換が行われて、新日米租税条約(以下「日米租税条約」という。)が発効した。この条約は、源泉徴収に関する項目については、平成16年7月1日以降、その他の事項に関する項目については、平成17年1月1日以降適用ということになっている。

本稿で取り上げる学生・事業修習者条項(同条約19条)及び教授条項(同条約20条)は、人的役務提供所得の末尾に規定されているものであるが、細かい点において若干不明確なこともあり、実務において生じた場合、その解釈に困ることもある規定である。

この二つの条項に共通することは、いずれも源泉地国免税を規定していること及び同条約1条4項に規定するセービングクローズの例外となっているが、同条5項において、米国においてこの課税上の特典を受けることができるのは米国市民ではなく、かつ、米国における永住を適法に認められた者でない場合に限り認められることになっていることである。なお、このセービングクローズとは、例えば、米国市民権を有する個人が米国非居住者であっても米国において全世界所得の課税を受けることから、この

ような米国市民は、条約相手国の居住者となったとしても、租税条約上の課税の減免規定を適用せずに米国国内法どおりの課税を行うことを規定したものである。

2 学生・事業修習者条項(同条約19条)

この条項は、学生と事業修習者について規定しているが、その内容は、両者についての源泉地国免税を規定したものである。この条項における課税上の要件の第1は、滞在する条約相手国に到着した時点において、その者が他方の締約国の居住者であるか又はその直前にその者が他方の締約国の居住者であった者である。第2の要件は、教育又は訓練を受けることを主たる目的として入国することである。

この規定における解釈上の疑義の一つは、上記の第1の要件にある、「その直前にその者が他方の締約国の居住者であった者」の意味が何かということである。この規定は、OECDモデル租税条約のコメンタリー(20条パラ2)に説明のあるように、過去に一方の締約国の居住者であった者が、他方の締約国に入国する前に第三国にその居住地を移転させた場合、この条項の適用がないことを明示するための規定である。

また、事業修習者に関して、新入社員の訓練という名目で条約相手国に送り込み、当該社員が給料を受け取りながら条約相手国で勤務をす

Topics of International Taxation

るような場合は、この条約相手国に入国した目的が主として勤務することにあるとしてこの条項にある恩典を受けることはできない。

3 教授条項（同条約20条）

以前にわが国が締結した租税条約における教授条項の適用では、公務員の資格を有する者を除いて、留学する教授等は、その本国と留学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。しかし、最近の租税条約の規定では、双方の国で課税を受けないことは好ましくないとして、本国で居住者として課税を受けることを条件として、留学先の国において課税の免除ができることを規定している。

例えば、平成8年3月に発効した日本・フランス租税条約の教授条項（同条約21条）では、「(略) その教育又は研究に係る報酬でその者が当該他方の締約国(筆者注：本国)において租税を課されるものにつき、当該他方の締約国においてのみ租税を課される。」と規定されている。同様に、平成5年12月に発効した日本・イスラエル租税条約の教授条項（同条約21条）は、「(略) その教育又は研究に係る報酬でその者が当該他方の締約国(筆者注：本国)において租税を課されるものにつき、当該一方の締約国(筆者注：留学先の国)において租税を免除される。」と対フランス条約における表現と若干異なる規定をしているが、いずれもその課税関係は同様である。

日米租税条約では、上述の租税条約例とは異なり、「(略)他方の締約国(筆者注：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(以下略)」と規定している。この規定は、上述の対フランス租税条約及び対イスラエル租税条約と異なり、若干遠まわしの表現であるが、同条約4条1に規定する居住者として本国で課税を受ける者が、その留学先の国で課税を免除されるとしている。

例えば、米国市民である教授が日本に留学するとしても、この者は、米国市民として米国において納税義務がある。他方、日本居住者である教授が米国に留学する場合、この者が公務員であれば、所得税法3条及び日米租税条約18条(政府職員条項)の適用となり日本で課税となるが、それ以外の者は、日本における居住形態が非居住者となり、日本の勤務先からの給与に関する日本の課税はないことになる。そうであれば、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。したがって、この者の留学期間が1年未満であれば、日本における居住形態は居住者のままであるが、1年以上の留学が当初から予定されている場合、米国における課税の免除はないことになる。なお、旧日米租税条約の教授条項に基づく税の減免を受けている者については旧条約が引き続き効力を有するとした場合にその特典を受ける権利を失う時までその特典を受けることができる。

中央大学商学部教授

矢内 一好