

日米租税条約における教授条項の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

米国M大学教授で同大学において教鞭をとっているA(米国市民)は、2年間の予定で、日本のY大学に留学して研究を行うことになった。その間、Aに対する給与は、米国M大学から支払われることになる。Aは、日本における滞在中に、日本の出版社に対して原稿を書くとともに、ビジネスセミナーにおいて講演を行い、原稿料及び講演料を取得する予定である。この場合、A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概要
- 2 Aの日本における居住形態
- 3 教授条項の適用範囲

〔検討〕

1 日米租税条約における教授条項の概要

日米租税条約20条(教授条項)は、次のように規定されている。

「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。」

本事例に即して上記の日米租税条約20条1項の規定を解釈すれば、日本にある大学等の教育機関において、教育又は研究を行うために日本に一時的に滞在する個人であるAは、日本に来ることがなければ、本国である米国において租税条約上の居住者であり続けたような場合、その教育又は研究により取得する報酬について、日本に到着した日から2年間、日本の課税が免除されることになる。

また、滞在中が2年を超える場合、2年間は条約免税、2年を超える期間に対応する部分が、滞在する条約相手国(この場合は日本)において課税となる。

日米租税条約20条2項は、主として、特定の者の私的な利益のために行われる研究から生ずる所得については、この免税規定の適用はないことを規定している。

旧来の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が、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。

我が国が締結している他の条約例では、日仏

租税条約の教授条項（同条約21条）において、「(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、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。」と日仏租税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いずれか一方の国において課税されるという点では同様の内容である。

日米租税条約では、上記の条約例とは異なり、「(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、日仏租税条約及び日本・イスラエル租税条約と異なり、日米租税条約4条1項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、本事例の米国市民である教授Aが日本に留学する場合、Aは、米国市民として米国において納税義務があるとともに、日本に入国する以前の状態では、日米租税条約の適用上では、米国居住者ということになる。

したがって、Aは、基本的に日米租税条約20条の適用対象ということになる。

2 Aの日本における居住形態

日米租税条約の適用において、日本で課税関係が生じたとした場合（日本が源泉地国）、その条約適用対象者は、通常であれば、米国居住者で日本非居住者である。

しかし、この教授条項は変則的であり、本事例のAは、2年間の予定で日本に留学するのであるから、その期間における日本における居住形態は居住者である。すなわち、この租税条約における教授条項は、日本居住者である個人に

対して日本の租税を免除するという内容である。

したがって、旧日米租税条約に規定のあった自由職業者所得条項（旧日米租税条約17条）では、非居住者である大学教授等の自由職業者の講演料等は、源泉地国において課税免除であった。現行の日米租税条約においては、自由職業者所得条項は削除され、一般の事業所得条項の適用となることから、源泉地国において恒久的施設の有無が課税要件となる。しかし、本事例では、Aは日本居住者であることからこの規定の適用はないことになる。

3 教授条項の適用範囲

本事例とは異なるが、Aに対して、日本のY大学から講義及び研究に対して報酬が支払われる場合、日米租税条約20条の適用はどうかという問題がある。この場合は、同条に規定する「教育又は研究につき取得する報酬」に該当することになり、日本における課税関係は、生じないことになろう。

では、AがY大学以外の民間の出版社あるいはビジネスセミナーにおける原稿料及び講演料を取得する場合であるが、Aの所得税法上の居住形態は居住者であり、租税条約における課税の免除の規定が働かなければ、日本においては、居住者として課税となるのである。問題は、Aの受領する原稿料等が「教育又は研究につき取得する報酬」に該当するの点であるが、旧日米租税条約19条では、「大学その他の公認された教育機関の招請」という規定があったが、現行の20条にはこの規定はない。同条には、「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」という目的が規定されていることから、Aの原稿料等は、仮に、Aの専門分野の研究に関わる内容であったとしても、租税条約において本来の課税を免除する目的から逸脱したものといえよう。