

実務研究

日本税務会計学会
平成19年9月 月次研究会



渡邊 敬之 [神田]

双方居住者 —日米租税条約・米国民課税の問題を中心として—

はじめに

各国での「国内法」の定めにより「居住者」の判定をする上、二国間で「双方居住者」(Resident of both of The Contracting States) 又は「二重居住者」(Dual resident) が生じることがある。

I 居住者の定義・判定

— 先ずそれぞれの国内法で判定（ステップ1）—

租税条約では、条約適用対象者を明記している。

日米租税条約第1条では、「この条約は、この条約の別段の定めがある場合を除くほか、一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用する。」と規定している。また、第4条①において「居住者」の定義では、「この条約の適用上、一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又

どうしてであれば、後述の（ステップ3）に相当する判定ルールがあるため、最終的には相互協議によりどちらか一国のみの居住者になり、双方居住者が生じないよう手当てされている。

（OECDモデル租税条約第4条、その他各国との条約参照）

（日米租税条約第4条①）

は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けらるべきものとされる者」と定めている。したがって、居住者の判定は、それぞれの締約国の国内法により判定される。その国において居住者として課税を受けるものが、租税条約の適用上居住者となる。

（1）米国の国内法の居住者のルール
『米国は、居住のいかん

を問わず自国民に対してその全世界所得に課税する例外的な国である。この米国民と同様に「居住外国人」も「居住者」とされ、全世界所得に対して課税される。これに対して、「非居住外国人」は、一定の米国民源泉所得と米国の営業・事業に実質関連所得にのみに対して課税される。（IRC 7701条 (b) (A) (B) 1985年改正定義）

米国での「居住者」とは、①米国籍の者、②グリーンカード（永住許可証）の所有者、③「実質的存在」基準（IRC 7701条 (b) のいずれかの該当者である。

なお、この「実質的存在」基準（IRC 7701条 (b)）とは、当年度の米国民在米期間が、31日以上で、かつ、当年度を含めた過去3年間の「米国民在米期間」の合計が183日以上をいう。

II 米国民・永住権を有する外国人で、米国民居住者

（日米租第4条②）（ステップ2）

米国では、米国民権を有する場合や、永住を適法に認められた外国人も、物理的・身体的に居住する場所を問わず米国民在米法で居住者とされる。したがって、日米租税『条約』でも第4条①により米国民居住者となる。

ただし、この第4条①の

【注】この「米国民在米期間」の計算は、初年度は1、前年度は1/3、前々年度は1/6を乗算する（分数計算をし、端数処理調整はしないで判定）（IRC 7701条 (b) (3)）。

（2）日本での国内法の居住者のルール
居住者は、全世界所得に対して課税されるが、非居住者は、一定の日本源泉所得（所第138条）にのみ課税される。この「居住者」とは、一年以上継続的に日本に居住する者をいい、「非居住者」とは、日本に住所を有しない者で一年以上継続的に日本に居住していない者をいう。この住所とは、その者の生活の本拠をいい、個人意思による主観ではなく客観的な事実により判断し、数力所ではなく一ヶ所とされる。

この第4条③の規定により、一方の締約国の居住者とみなされる個人は、この条約の適用上、当該一方の締約国のみの居住者とみなす。」こととされる。

また、この規定により、所得税法に規定する居住者で、米国民居住者とみなされたものは、日本において所得税法及び地方税法（住民税及び事業税）等において非居住者として適用を受ける（租税条約実施特例法第6条）。

(a) 恒久的住居 (Permanent home) の存在、重要な利害関係入的 (Centre of vital interests) の中心

・当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。また、その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係がより密接

し、又は恒久的住居若しくは恒久的住居を有する。(c) 日米以外の国との間の条約で、米国民以外の国の居住者とされる者でない。

III 双方居住者の最終振り分け基準

（日米租第4条③）（ステップ3）

この第4条③の規定により、一方の締約国の居住者とみなされる個人は、この条約の適用上、当該一方の締約国のみの居住者とみなす。」こととされる。

また、この規定により、所得税法に規定する居住者で、米国民居住者とみなされたものは、日本において所得税法及び地方税法（住民税及び事業税）等において非居住者として適用を受ける（租税条約実施特例法第6条）。

(a) 恒久的住居 (Permanent home) の存在、重要な利害関係入的 (Centre of vital interests) の中心

・当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。また、その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係がより密接

めのものであり、(c)の規定は、第三国の居住者である米国民又はグリーンカード保有者が、日本と居住地国である第三国との条約の特典を超える日米租税条約の特典を享受する選択を阻止しようとするものである。

この第4条③の規定により、一方の締約国の居住者とみなされる個人は、この条約の適用上、当該一方の締約国のみの居住者とみなす。」こととされる。

（c）国籍
・その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。

（d）相互協議（権限ある当局の協議）
・当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。

（b）常用の住居 (Habitual abode) の存在
・その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができる場合又はその使用する恒久的

（a）恒久的住居 (Permanent home) の存在、重要な利害関係入的 (Centre of vital interests) の中心

・当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。また、その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係がより密接

し、又は恒久的住居若しくは恒久的住居を有する。(c) 日米以外の国との間の条約で、米国民以外の国の居住者とされる者でない。

IV 外国税額控除

（スリーバイト・ルール）（日米租第23条③）

条約上、日本の居住者になる場合であっても、米国の市民権を有する者は、結果として日米両国で「居住者」として全世界所得を課税され二重課税の問題が生じる。二重課税は、日米条約でその外税控除につい

て、次のようなルール（参考 US Model Income Tax Convention スリーバイト・ルール）を定めている。（日米租税条約第23条③）

まず、日本の外国税額控除の際には、控除する米国民所得額は、その個人が米国民でない非居住者と仮定して、米国民で課されるであろう（日米租税条約での限度税率等適用後）額とし、日本の所得税の計算を行う（第23条③(a)）。

これで、米国民法の米国民課税が日本の外国税額控除に影響を与えないようにしたうえで、日本の所得税の額をまず確定することになる。次に、その確定した日本の所得税の額を米国民で外国税額控除することになる（同条③(b)(c)）。

「日本の居住者（米国の非居住者）」である米国民に対して、このように米国民で外国税額控除を認めることは、セイビング・クローズ（米国民課税に対する米国の課税権留保規定）（日米租税条約第1条④）から生ずる当然の理論的に解決するための計算手順である。

参考文献
・新日米租税条約解釈研究 本庄資著 税務経理協会
・ US Model Income Tax Convention, IRS Pub 519, Form 1116