

教授条項の規定の適用について

〔事例〕

A大学は、このたび、国際学部の新設に伴いあらたにアメリカ、西ドイツ及びギリシャの各大学から教授を招請することとしたが、これらの教授の日本での滞在予定の期間は、それぞれ次のとおりである。

X 昭和61.1.10～昭和63.3.20

Y 昭和61.1.21～昭和63.3.20

Z 昭和61.1.22～昭和63.3.30

X、Y、Zはいずれも来日前はそれぞれその国の居住者に該当している。

〔ポイント〕

租税条約においては、一般に、いわゆる教授条項と呼ばれる規定を設け、学術、文化交流の促進を目的として一定の条件を充足した場合には、相手国からの招請教授等に対しその教育等に対する報酬を免税とするケースが多い。

この免税のための条件は、租税条約によって必ずしもその規定振りが一様とはいえないので実例についてはその条約の具体的な規定の検討が必要とされる。

〔検討〕

1 国内法の規定による課税関係

わが国の所得税法は、納税者の居住形態のいかんによって課税所得の範囲が異なることとしているので、まず、居住形態について考察する。

法令上、日本国内に1年以上居住することを通常必要とする職業を有する者は、日本国内に住所を有するものと推定され(所令14①一)、ま

た居住者のうち日本に永住する意思がなく、かつ、5年以内の期間国内に住所又は居所を有する個人は非永住者とされる(所法2①四)。したがって、X、Y、Zはいずれも非永住者に該当する。非永住者の課税範囲は、国内源泉所得と国外源泉所得のうち国内において支払われ又は国外から送金されたものに限定されている(所令7①二)。A大学におけるX、Y、Zの講義等の教育活動(人的役務の提供)は、すべて国内で行われるものと思われるので、X、Y、ZがA大学から受領する報酬は、いずれも国内源泉所得に該当することとなり、この報酬に対しては、給与所得として源泉徴収課税が行われる。

わが国はギリシャとの間で租税条約の締結がないので、Zについては、上述の国内法の規定に基づく課税が行われることになる。

2 租税条約の規定について

(1) 日米租税条約関係

日米租税条約19(1)では、大学その他の公認された教育機関の招請により、教育若しくは研究を行うことを目的として日本に一時的に滞在する個人は、日本に到着した日から2年を超えない期間、その大学等での人的役務の提供の対価である所得についての課税が免除されることになっている。

本条項の適用対象者は、相手国に「一時的に滞在する」ものであることが必要とされるが、この一時的滞在が具体的にどの程度の期間をいうかについては明定されていない。本条約20条

(学生条項) では、5年間の免除を規定し、更に19条(1)の規定により、この免除を享受した学生が、その勉学を終了した後その大学の招請により教べんをとるような場合には、追加的に2年間、通算すると7年間の免税の享受も行い得ることとなっている。本条約19条及び20条の双方の規定において免税の対象者は、いずれも一時的に滞在する者とされていることから、少なくとも7年間の滞在は、一時的滞在に含まれるものと解することができる。

したがって、Xについては、2年間の免税の適用があるわけで、来日の日の翌日である昭和61年1月11日から昭和63年1月10日までの期間に対応するA大学での勤務提供の対価について免税とされる。昭和63年1月11日から離日予定の昭和63年3月20日までの報酬等については国内法どおり給与所得としての課税が行われるわけであるが、この間の給与所得に対しては出国を理由とする年末調整が行われるので、各種の所得控除の適用により実質的には課税額は大幅に減少される。

#### (2) 日・西独租税条約

日米租税条約の教授条項においては、上述のとおり、当初より2年を超える期間の滞在が予定されている場合であっても、2年間の免除が行われることとなるが、日・西独租税条約ではその規定振りが異なり、免税とされるか否かが解釈上問題となる。

日・西独租税条約20条(1)は、「大学、学校その他の教育機関において教育を行うため一方の締約国を訪れ、2年を超えない期間一時的に滞在する教授又は教員で、現に他方の締約国の居住者であり、又は訪れる直前に他方の締約国の居住者であったものは、その教育に関して取得する報酬につき、当該一方の締約国の租税を免除される。」と規定している。この条項の解釈として次の二つのものが考え得る。

① ここで免税の適用の対象となる者は、2

年を超えない期間一時的に滞在する教授又は教員とされているので、2年を超える滞在が予定されているYは、文字どおり適用の対象外とされ免税とされないと解する。

② 教授条項は、学術、文化交流の促進を狙いとするものであることから、厳格な文理解釈に基づいて、例えば、2年の滞在期間を1日でもオーバーする者は免税とされないとするのは条理上疑問が残る。また、日米租税条約と日・西独租税条約においてその扱いを異にする条約上のポリシーも明確とはいえない。

以上のような疑問点があったとした前提で、次のような目的的文理解釈が許容される。

事実上2年を超えない期間については免税の対象とし、事実上2年を超えた時点で、以後の期間に対応する分を課税とする。すなわち、2年の滞在期間を實際上オーバーしない時点では、本条項の「2年を超えない期間当該他方の締約国を訪れる者」に該当すると解するわけである。したがって、この解釈によれば、課税関係は日米租税条約の場合と同様のものとなる。

上記①②の解釈については、②は本条項の趣旨に沿ったものとはいえるものの、依然として文理上無理があり、免税のための条件の一つとして滞在のリミットが2年間であると解さざるを得ないのではないか。したがって、Yは国内法どおりの課税も止むを得ないと思われる。

なお、参考のため、英語の本文(日、西独両国語の本文の解釈に相違があるときは英語の本文によることとされている)を掲げておく。

#### Article 20

(1) A professor or teacher who makes a temporary visit to a Contracting State for a period not exceeding two years for the purpose of teaching at a university, college, school or other educational institution and who is, or immediately before such visit was, a resident of the other Contracting State shall be exempt from tax of the first-mentioned Contracting State in respect of remuneration for such teaching.

(税務事例研究会)