

論 説

租税条約の政府職員条項についての一考察

国税不服審判所部長審判官

小 島 俊 朗

◆SUMMARY◆

一般に、外国政府職員は、国内法や租税条約により免税とされているが、経済の国際化の進展に伴い、各国政府の海外における活動が急速に拡大し、政府活動が種々の政府関係機関を通じて行われている今日では、免税とされる政府職員の範囲が不明瞭となっており、派遣国と派遣先国で政府職員の範囲が相違する場合には、課税上の問題が生じることになる。本稿は、政府職員の範囲を異にする二国間における課税関係について考察したものであり、海外に駐在する政府職員の増加という現在の世界情勢を見据えた先駆的な意義が認められる。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	39
1 歴史的経緯	40
2 適用範囲	40
3 わが国の政府職員課税の概要	40
(1) わが国の政府等の職員が国外で勤務する場合	40
(2) 外国政府等の職員がわが国で勤務する場合	41
4 わが国の締結する租税条約	41
(1) 二国間租税条約の種類	41
(2) モデル条約とわが国の締結する租税条約との比較	42
(3) 国内法と租税条約	44
5 政府職員の意義	44
6 政府関係機関	45
7 米国の国内法上の扱いと経緯	47
8 政府職員条項の適用を巡る問題	49
(1) 政府職員の範囲	49
(2) 相手国が政府関係機関を免税の対象とする場合の扱い	53
(3) 民間出向者、政府派遣専門家等の扱い	54
(4) 政府職員の判定	54
まとめ	55

はじめに

租税条約の政府職員条項は、自国の居住者である相手国の政府職員につき免税を与えるものであり、自国の非居住者に係る課税関係を規定する租税条約の中では特異な条項の一つである。

近年、国際化の進展を背景に各国政府や政府関係機関の海外における活動も著しく拡大しており、海外に駐在するそれら職員も相当数に上っている。そこで問題となるのが免税となる政府職員の範囲である。政府の活動は国により様々であり、政府関係機関との区分も明確とはいえないことから、政府職員条項の適用が問題となるケースは無数にあるものと思われる¹⁾。特に、東アジアやBRICs諸国のように急速な発展を遂げつつある開発途上国では、外国人への徴税強化が顕著になっ

てきており、これまで当該国での活動規模が小さかったことなどの理由から、課税ステータスが曖昧なままであったわが国政府関係機関職員につき同条項の適用が問題となるケースが出てきている。発展途上国では、駐在員の所得は当該国の一般の国民と比べて著しく高く、課税が行われると、厳しいペナルティ、最高税率に近い高率課税が行われることとなり、それらの活動や公的機関としての信頼に大きなダメージとなるばかりか、国際関係に与える影響も懸念される。

政府職員条項は近年その重要性が高まっていると思われるが、同条項が国際礼譲に基づく課税慣行を明文化したものであるとの経緯もあり、これまでに十分な議論が行われてきたとは言いがたい。そこで本稿では、政府職員条項の意義を明らかにすると共に、その適

用範囲、特に政府関係機関職員の扱いに焦点を当てて検討するものである。なお、文中意見にわたる部分は個人的な見解である。

1 歴史的経緯

政府職員条項は、もともと主権国間の国際礼讓と相互尊重のルールに一致させるために租税条約に置かれた条項であった。適用範囲は初期においてはかなり限定されたものであったが、公共部門の増大の結果として、海外における政府活動が著しく拡大し、その重要性と適用範囲が拡大した。報酬の支払国が当該支払いに対して排他的課税権を持つことは、当初から意図されたことではないが²、現在ではOECD加盟国の現行租税条約に広く採用されており、既に国際的に受け入れられたといえることができる。

2 適用範囲

政府職員条項の適用範囲について、OECDモデル条約（以下「モデル条約」という。）の第19条及びその注釈（以下「コメンタリー」という。）では、次の点が明らかにされている。

- ① 報酬の支払国に排他的課税権を与えるという原則は、外交関係に関するウィーン条約及び領事関係に関するウィーン条約の規定にも合致するもので、租税条約は、実質的に、これらの適用のない場合を取り扱うことになる。なお、国際機関に関する取決めで、これらの条約と同様の規定を有するものについても租税条約の適用を要しない。
- ② この原則が適用される報酬の支払者は、国だけではなくその地方政府及び地方公共団体（州、広域行政区、県、省、カントン、行政区、郡、区、地方自治体又は地方共同体等）が含まれる。
- ③ 自国の国民及び専らその役務を提供するために自国の居住者となったものでないものには、この原則は適用されない。
- ④ 報酬を支払う国、その地方政府及び地方

公共団体によって行われる事業に関連して提供される場合には、この原則は適用されない。このような場合には、通常のルール、すなわち、モデル条約で言えば、賃金及び報酬については第15条、役員報酬その他これに類するものについては第16条、退職年金については第18条の規定がそれぞれ適用される。

一方、わが国の国内法では、収益を目的とする業務に係る勤務でないことを免税の要件に加えている。また、わが国の締結する租税条約において、この要件を明示するものは少なくない（後述4(1)(e)参照）。

（参考）

- ① 所得税法施行令第24条第2号（給与が非課税とされる外国政府職員等の要件）

「その者のその外国政府又は外国の地方公共団体のために行う勤務が、日本国又はその地方公共団体の行う業務に準ずる業務で収益を目的としないものに係る勤務であること」

- ② 日伊租税条約第19条第2項（政府職員条項）

「一方の締約国又はその地方政府若しくは地方公共団体が利得を得る目的で行う営業又は事業に関連する勤務につき支払われる報酬又は退職年金については、第15条から第18条までの規定を適用する。」

3 わが国の政府職員課税の概要

(1) わが国の政府等の職員が国外で勤務する場合

わが国の国家公務員又は地方公務員（日本国籍を有しない者を除く。）が国外で勤務する場合、わが国の国内法又は租税条約に基づき、あるいは国際的慣例として、一般に相手国は当該職員の報酬を免税としていることから、当該職員が国内に住所を有しない期間についても国内に住所を有するとみなして本国課税している（所法第3条）。これによりわが国では「居住者」とみなして全世界所得に課税されるため、政府等の職員の報酬は、相手国で

個人的に稼得した収益も含めて課税対象となる。なお、租税条約締結国で、当該報酬に課税が行われた場合は、本来課税されない所得であることから、わが国では外国税額控除を受けられず二重課税となる。この場合、納税者は、相手国で不服申立て等の国内法上の救済措置を求めるか、条約に適合しない課税として、政府間協議を求めることとなる。

海外勤務者には、勤務の特殊性を考慮して、国内勤務の場合に受けるべき通常の給与に加算して、在勤手当その他これに類する特別の手当てが支給されるが、それらは非課税とされる(所法第9条第1項第7号)。ただし、非課税となるのは、勤務地における物価、生活水準及び生活環境並びに勤務地と国内の間の為替相場等の状況に照らし、加算して支給を受けることにより国内に勤務したときに比して利益を受けると認められない部分の金額とされる(所令第22条)。非課税となる在外手当は、海外勤務に要するいわゆる必要経費の範囲内といえることができる。

(2) 外国政府等の職員がわが国で勤務する場合

国内に居住する外国の大使、公使及び外交官である大公使館員とこれらの配偶者は、人的非課税とされ、所得税は課税されない(外交関係に関するウィーン条約、所基通9-11)。また、領事等についても課税上の特例が認められている(領事関係に関するウィーン条約)。

外国政府等に勤務する職員については、相互主義を条件として、それら職員のうち一定の要件を備えるものが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(以下、単に「給与」という。)は非課税とされる(所法第9条第1項第8号)。この一定の要件とは、①日本の国籍を有せず、かつ、永住許可を受けている者等として財務省令で定めるものでないこと、②その者の外国政府等のために行う勤務が、わが国の政府

等の行う業務に準ずる業務で収益を目的としないものに係る勤務であることである(所令第24条)。したがって、外国政府等の駐在員事務所に勤務する日本人や出入国管理令第4条第5項の規定により永住の許可を受けた者は非課税とならない。

ここでいう外国政府等とは、外国政府若しくは外国の地方公共団体又は昭和47年12月8日付大蔵省告示第152号に定める国際機関をいい³、これらに該当しない法人から受ける給与は、それら外国政府等の全額出資にかかるものであっても非課税とならない(所基通9-12(1))。外国政府若しくは外国の地方公共団体が何を指すかは明らかにされていないが、これを個々に明示することは困難である。政府や地方公共団体の性格は特殊であり相手国においては明確に他と区分されていると考えられるので、わが国がここでいう外国政府若しくは外国の地方公共団体と認めるか否かは別として、その判断の客体はおのずと限定されるであろう。また、この点は、わが国若しくはわが国の地方公共団体の行う業務以外の業務又は収益を目的とする業務(例えば、舞踊、サーカス、オペラ等の芸能の提供)に従事したことにより受ける給与は非課税とならないとしている(同(3))ことから、非課税となる団体は、その業務の内容によっても限定される。

勤務により受ける給与であっても、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与は、非課税とならない(同(2))。しかし、退職年金については、わが国の締結する租税条約の多くが非課税としている(後述4(1)(d)参照)。

4 わが国の締結する租税条約

(1) 二国間租税条約の類型

わが国の締結する租税条約は、モデル条約に沿っており、政府職員条項もこれに準じたものとなっている。現在、わが国は45カ国と

租税条約を結んでいるが⁴、その政府職員条項の内容を区分すると次のようになる。

(a) モデル条約第19条と同じもの⁵

イスラエル、インド、インドネシア、ベトナム、スウェーデン、タイ、韓国、中国、トルコ、ノルウェー、バングラディシュ、フィリピン、ブルガリア、ポーランド、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、米国の18カ国

(b) 免税の対象に（特定の）政府関係機関を含めるもの

① 条約本文に規定するもの

オーストリア（包括的な規定）、ドイツ（特定の機関を列記）、フィンランド（特定の機関を列記するほか包括的な規定も置く）

② 議定書によるもの

フランス、シンガポール

(c) 同条第1項(b)(ii)に相当する規定を欠くもの⁶

イタリア、オランダ、スイス、スペイン、ドイツ、フィンランド、デンマーク、ブラジル、旧ソ連の9カ国

(d) 同条第2項の退職年金等を免税対象としないもの

カナダ（退職年金）、オーストラリア（退職年金）、ニュージーランド（恩給）

(e) 同条第3項に関し、(利得を得る目的で行う) 営業を免税対象から除外するもの

アイルランド、イタリア、アラブ連合共和国、オーストラリア、オーストリア、オランダ、英国、ザンビア、シンガポール、スイス、スペイン、スリランカ、旧チェコスロバキア、デンマーク、ドイツ、ニュージーランド、パキスタン、ハンガリー、フィンランド、ベルギー、ルーマニア、ルクセンブルクの22カ国

(f) 同条第3項に関し、「事業に関連して提供される役務」による報酬を免税対象から除外する規定を有しないもの

ブラジル、旧ソ連

(g) 一方又は双方の国の居住者に限らず同条を適用する旨の規定を置くもの

イタリア、スペイン、デンマーク、ドイツ、フィンランド

(2) モデル条約とわが国の締結する租税条約との比較

イ モデル条約第19条第1項（政府職員免税）

モデル条約第19条第1項は、次のように規定している。

「(a) 一方の締約国又は一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体に対して提供される役務につき、個人に対し当該一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体によって支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬（退職年金を除く。）に対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。

(b) もっとも、当該役務が他方の締約国内において提供され、かつ、当該個人が次の(i)又は(ii)に該当する当該他方の締約国の居住者である場合には、その給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる。

(i) 当該他方の締約国の国民

(ii) 専ら当該役務を提供するため当該他方の締約国の居住者となった者でないもの」

(イ) 免税の対象となる所得

免税の対象は、一方の締約国又は当該一方の国の地方政府若しくは地方公共団体（以下「政府等」という。）に対して提供される役務への対価であり、免税対象となる役務はその提供先により限定される。政府職員が私的な役務の提供により得た報酬はこの規定により免税対象から排除される。わが国の締結する租税条約では、更に「政府の職務の遂行として」という文言が加わっている。1963年のモデル条約の草案第19条では、政府等に提供された役務につき、「政府の職務の遂行として」という表現が併用されていたが、1977年のモ

デル条約において削除された。モデル条約ではこの削除により適用範囲を広げるものではないとされているが、この文言は免税対象となる政府職員の役務の性格を機能面から限定するものといえよう。削除することにより免税範囲が拡大することは望ましくないと考える国は、「政府の職務の遂行として」という表現を使用することができ、また明文によることが望ましいとされる (コナリー・パラス)。わが国の締結する租税条約には、1977年改訂以降に締結したのものも含め、ドイツ、スリランカを除く全ての条約にこの文言が入っている。

免税の対象は、相手国の政府等によって支払われる給与、賃金その他これらに類する報酬（以下、単に「報酬」という。）であり、免税となる報酬はその支払者についても限定される。わが国の締結する租税条約はモデル条約に沿っており、免税の対象は報酬の支払者が外国政府等であるか否かで判断することとなる。国内法では、「外国政府等に勤務する者」が非課税（以下、条約上の免税と同義で使用する。）の対象になることから、国内法は勤務先がどこであるかにより、また、条約は報酬の支払者がどこであるかにより、免税か否かを判断することとなる。外国の公的な機関の職員が日本の公務員に相当するか否かの判断は必ずしも容易ではないが、その職員の勤務先や報酬の支払者を特定することは容易であり、簡便かつ明確である。ただし、報酬の支払者については政府関係機関等を経由した間接的な支払も免税の対象とするのか議論が生じよう。

(ロ) 免税を受けることができない者

一定の外国政府の職員は免税対象から除外される。第1項サブパラグラフ(b)は、自国の国民及び専らその役務を提供するために居住者となった者でないものを除外している。自国の国民や永住者に対してまで免税を認めることは、国際礼讓の範囲を超えるとの考え方によるが、この考え方は外国の外交使節団及

び領事館の職員であっても一定の者について、同様に免税を認めていないことから当然といえよう。

ロ モデル条約第19条第2項（退職年金の免税）

政府等による過去の雇用により退職年金を取得した者については、過去の役務提供を行った国ではなく、退職年金の支払国あるいは退職年金が支払われる基金の設立国のみが課税できるとするものである。ここでいう基金とは、わが国でいえば、公務員の共済制度に基づいて公務員の退職時又は退職後に支払われる退職一時金又は退職年金の支給の原資となる基金をさす。わが国の締結する租税条約のうち退職年金等を免税対象としていないのはカナダ、オーストラリア、ニュージーランドの3カ国にとどまっており、退職年金等の扱いもモデル条約に沿うものとなっている。

ハ モデル条約第19条第3項（免税対象からの除外）

モデル条約第19条第3項は、次のように規定している。

「一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体の行う事業に関連して提供される役務につき支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬及び退職年金については、第15条、第16条、第17条及び第18条の規定を適用する。」

一般に、政府関係機関の事業は、政府等の事業に関連して提供される場合に該当し、異なる扱いが明示されない限り、政府関係機関職員には政府職員条項の適用はないと解される。第3項は、政府職員免税の対象から政府関係機関職員を除外する趣旨であるとされている。ただし、第3項を省略して政府関係機関職員を免税の対象に含めることも、第3項は維持するが国有鉄道、郵便局、国立劇場等の特定の公共的な団体を免税対象に含めるこ

とに合意することもできるとされる (コムクリー・パラ6)。単に第3項がない場合は、政府関係機関職員も含めることを意図しているか判然としないが、政府職員条項の適用範囲が拡大してきたとしても、もともと同19条は国際礼讓の観点から本国課税の国際的慣行ができていたものを明文化したものであるので、第3項がないことを理由に、政府関係機関職員を免税対象に含めてもいいとの解釈はできないと考えられる。

モデル条約にはないが、わが国の締結する租税条約には、政府等が利得を得る目的で行う営業につき支払われる報酬を免税対象から除外しているものが多い。免税対象となる役務を非営利の業務に限定するもので、国内法の規定とも合致している。一方、当該規定のない租税条約も約半数にのぼっているが(4(1)(e)参照)、当該規定のない条約においては、営利を目的とする業務に従事する政府職員も免税対象となるであろうか。

租税条約で適用範囲を広げているとすれば条約が優先して当該職員も免税対象となるが、「政府の職務の遂行」に収益事業を含める積極的意図があるとは考えられず、当該規定がないことを理由に免税となると考えることは妥当ではないと思われる。所得税法第9条第1項第8号は、租税条約の政府職員条項の受け皿として条約の免税となる職員の意義を明らかにしているが、収益を目的とする事業を行う政府職員については、所得税法施行令第24条で非課税対象から除いている。ただし、政府活動でも料金や手数料を徴収するものや受益者負担を求める活動もあることから、収益を目的とする事業か否かの認定について、疑義が生じることもあると思われる。

(3) 国内法と租税条約

国内法に政府職員免税の規定をおく場合、その適用は、租税条約の締結国に限らない。もともと政府職員免税は国際礼讓に基づき相

互主義を要件に本国で課税しようとするもので、国際的慣行を条文化したものであり、その適用を条約締結国に限る必要はない。租税条約の政府職員条項は、相手国との間の個別の状況を反映しているものもあるが、趣旨は同じであり、租税条約に対して所得税法第9条第1項第8号が受け皿として機能する。国内法と租税条約で免税範囲が異なる場合は、条約が国内法に優先する。ただし、国内法が、租税条約より免税範囲を広く規定しており、国内法が有利に働く場合には国内法が適用されることになる(プリザベーション・クロス)。したがって、国内法で政府職員の範囲が広く規定され又は解されている場合、国内法が免税範囲を広げることになり、わが国の政府関係機関職員につき、相手国が国内法で自国の政府職員に相当すると判断する余地が生じる。米国では外国政府の一部(part of a foreign government)に当たると判断されれば条約の政府職員条項が適用される⁷。また、フランス、ベルギーでは「公的役務」に多様な解釈を認めており、租税条約の政府職員条項により免税とされる給与が、直接政府から支払われる必要はないとされる⁸。このように形式より実質を重視する国では、機能を重視した判断が行われることも考えられる。この場合、片務的に相手国の職員に免税を与えることになるが、課税できるものを何らかの理由で課税しないのはその国の自由である。

5 政府職員の意義

政府職員条項における「一方の締約国又は当該一方の国の地方政府若しくは地方公共団体」(以下「政府等」という。)の意義はどのように考えるべきであろうか。租税条約上の用語の意義は、条約に定義されているもの及び文脈により別に解釈すべきものを除いて、その条約が適用される国のその条約の適用される租税(本件では所得税)に関する法令上の意義を有するものとされる(モデル条約第

3条第2項)。

わが国の締結した租税条約には、フィンランドを除き、政府職員条項につき「政府」の意義を明記しているものはない。したがって、わが国に居住する相手国の駐在員が外国政府等の職員であるか否かは、「文脈により別に解釈すべき」場合を除き、原則に従って、条約適用国であるわが国の所得税法等に照らして判断することになる。反対に、相手国に駐在するわが国の駐在員が日本国の政府等の職員であるか否かは、相手国の所得税に関する法令に照らして判断されることになる。

この場合、二国間租税条約では、相手国が特定しており、その前提で条約が締結されたのであるから「文脈により別に解すべき」であり、政府職員条項の「政府等」は、相手国が自国につき定義している「政府等」を意味すると考えることはできるであろうか。少なくともわが国の国内法は、相手国の政府職員の意義をそのまま受け入れる規定にはなっていない。国内法では、免税対象となる外国政府等のために行う勤務は、「わが国の政府等の行う業務に準ずる業務」でなければならないとしており、自国の概念で判断することを前提としている。同様の規定は諸外国の国内法にもみることができる。例えば、米国では、免税要件の1つとして、政府職員の役務の範囲を、「外国における米国政府の職員によってなされる役務と同様の性格であること」とし、免税の付与に当たっては、國務大臣が財務大臣に、要件を満たす国の国名及び外国で米国政府職員により提供される役務の性格を認証することを定めている⁹。二国間租税条約の相手国は特定していても、その政府に属する機関は多種多様であり、免税対象となる職員の範囲が明確であるとは言いがたい。したがって、その範囲については条約適用国の意義に当てはめて解釈することが妥当と思われる。

政府職員につき、自国の意義を当てはめる場合には、まず日本政府及び地方公共団体(以

下「日本政府等」という。)の職員が行う業務を特定する必要がある。わが国が日本政府等の職員をどの範囲と解しているのかは、相互主義について規定する、所得税法第9条第1項第8号括弧書きに現れている。同号は、外国政府等の職員の報酬の非課税を規定しているが、その要件として、相手国がわが国の国家公務員又は地方公務員につき同様の非課税措置をとることを求めている。また、同法第3条ではいわゆる「みなし居住者」となる者を国家公務員又は地方公務員としているが、同条は外国における日本政府等の職員の免税を前提にした本国課税のための規定であり、この点からも日本政府等の職員とは、わが国の国家公務員又は地方公務員であることが裏付けられる。

わが国の国家公務員法(国家公務員たる職員について適用すべき各般の根本基準を定めた法律)によると、国家公務員とは国家公務員法の定める官職を占める者をいうとされる。この中には、独立行政法人通則法(平成11年法律第103号)第2条第2項に規定する特定独立行政法人が含まれる。また、地方公務員法によれば、地方公務員とは地方公共団体及び特定地方独立行政法人(地方独立行政法人法(平成15年法律第118号)第2条第2項¹⁰¹¹)に規定する特定地方独立行政法人をいう(第3条。)とされる。したがって、いわゆる公務員型の独立行政法人(特定独立行政法人及び特定地方独立行政法人)は政府職員に当たりますが、非公務員型の独立行政法人の職員は、わが国の所得税法においても公務員とは解されず、わが国が自国を指している場合の「政府の職員」に該当しないと解するのが妥当である。

6 政府関係機関

わが国では、政府関係機関とは公法人で予算・決算が国会に提出される機関とされている。また、公法人とは、特定の行政目的を遂

行するために設立された法人であり、その対立概念である私法人とは、私法上の法人でその内部の法律関係は自治を原則とし国家による統制を加えられないとされる(出典：大辞林)。このような定義における政府関係機関は相当に限定されているが、一般には公法人に当たるものも含めて政府関係機関ということが多いと思われる。ここでは政府職員免税の対象となる外国の政府等の職員であるか否かを検討しているので、政府関係機関の概念を実質的に捉えて判断するのが適当であり、この定義では狭きに失する。しかし、政府職員免税は国際礼譲に基づく例外的な扱いであり、その対象を安易に拡大することは許されないと考えられることから、政府等と政府関係機関の境界を議論するに当たっては、単に公的な活動をする団体ということではなく、資本金あるいは基本財産の全額あるいは大部分が政府等からの出資によるものを念頭に置くこととする(以下、この意味で「政府関係機関」という)。

政府関係機関が法人税を免税とされることと、当該政府関係機関の職員がその給与につき免税を受けられることとは一致しない。わが国では、外国政府等でなくても外国の公共法人や収益事業を行わない公益法人であれば一定の条件の下に法人税は課されない(法人税法別表第1第2号、別表第2第2号)。したがって、外国の政府関係機関でその機関について免税を受けているとしても、政府職員免税が与えられるか否かは別途検討されなければならない。また、わが国の所得税法では、外国政府職員の非課税規定における外国政府を定義していない。前述のとおり、外国政府職員はわが国の国家公務員又は地方公務員に相当する者と考えられるが、外国に同様な法律があるとは限らないし、実務上これを検証することも現実的ではない。したがって、相手国の扱いを機械的に受け入れず、実質的な判断により政府職員と政府機関職員とを区別

する場合には、法人格の有無、資本関係、活動の内容や原資(交付金、補助金等)に注目することとなる。

政府関係機関は、一般に特別な法律で法人格を与えられ、資本金等の全部あるいは大部分を政府等からの支出によっており、その活動原資は主に交付金や補助金に依存している。独立行政法人のような政府関係機関がその活動資金を交付金や補助金に依存する場合、報酬の支払者は実質的に政府であるとして政府職員免税を主張できるであろうか。

M. A. Flammeによると「公共企業体とは、国家とは別個の公的人格において構成される国家の公的サービス機関であるが、その監督機関は、それが属する部門を指導する大臣の階層的権限に従う。大臣は、一種の分散された監督機関として権力を行使するのであり、国家の代理人ではない。」¹²とされる。すなわち、公共企業体は、それを管轄する省庁の大臣の監督下におかれてはいるが、その場合の大臣は、国の代理人としてではなく、当該企業体の監督機関として権力を行使するのであって、公共企業体が国の機関であるとはみなされないといえることができる。したがって、交付金はいったん公共企業体の裁量に委ねられ、支払いはその公共企業体により行われることから、公共企業体の職員の報酬の原資が交付金であるとしても、一般には国が支払者ということとはできないと考えられる。また、補助金についても、補助金がその用途を補助目的に限られるとはいえ、個別の用途が特定されているわけではなく、補助の目的に沿っているかどうかであることから、仮にその補助金の目的となっている事業に従事するものであったとしても、国が支払者ということとはできないと思われる。

一方、フランスは、支払者が誰であるかより所得の性質が公のものであることが重要であるとして、支払者が公的な法的実体である場合の報酬を免税対象に含めるべきであると

している (コメンタリー・パラ13)。また、日仏租税条約でも、その議定書で「自己の所有する機関を通じて支払う報酬についても適用する。」旨を定めている。フランスのように実質判断を重視する国があることは確かであるが、政府等による間接的な支払を免税対象とする国は少なく、支払が政府等から直接に行われない場合には一般に免税の扱いを受けることは困難であると思われる。なお、フランスは、免税の要件として①当該機関は専ら公務を遂行するものであること、②当該報酬は相手国において租税を課されることとしており、職務においても課税上の扱いにおいても政府職員と同等の実質を求めていることに留意すべきである。

わが国では、外国政府等に該当しない法人は、たとえ全額出資であっても当該法人の職員に政府職員免税が適用されない旨が通達上明らかにされている。しかし、わが国の特定独立行政法人の職員のように、公務員の身分を有するものが創設された今日においては、政府関係機関について一律に外国政府等に該当しないとすることはもはや現状に合わなくなったとも思われる。もっとも、外国の政府関係機関にわが国の特定独立行政法人に相当するものがあるか否かを判定することは実務上困難であり、反証がない限り、外国の政府関係機関を一律に外国政府等に該当しないものとして扱うこともやむを得ない。ただし、当該政府関係機関の職員が相手国で納税している場合は、通達を機械的に適用するのではなくその職務の内容等を十分に検討し、免税の可否を判断すべきものと考えられる。

なお、政府関係機関は、一般に公益的な活動を行っていることから、相手国が国内の産業育成や国際交流の促進等の政策的配慮から国内法に免税規定を有する場合がある。免税措置を受けるためには、政府職員条項の適用と共に相手国の国内法を研究することも重要である。

7 米国の国内法上の扱いと経緯

わが国の所得税法では、外国政府等を外国政府若しくは外国の地方公共団体又は昭和47年12月8日付大蔵省告示第152条に定める国際機関に限定している(所基通9-12)。このことから、わが国では外国の政府関係機関の全てが適用対象外であると解することもできるが、このような扱いが国際的に一般的であるということとはできない。この意味で米国の例を参照することとしたい。

米国内国歳入法第893条は、次を満たすことを要件に、外国政府の職員の報酬を免税としている。

- (ア) 米国の市民でないこと (フィリピン共和国の市民はこの要件の適用はない)。
- (イ) その役務は外国における米国政府の職員が行う役務と同様の性格であること。
- (ウ) 相手国で同様の役務を提供する米国政府の職員に、相当する免税を与えていること。

一方、次の職員には、免税は与えられない。

- ① 第892条(a)(2)(B)に定義する被支配商業機関 (controlled commercial entity) の職員
- ② その者の役務が、主に外国政府の商業活動に関連する場合の当該職員

米国内国歳入法第893条は、外国政府職員の免税規定であるが、外国政府の意義は、外国政府の所得に対する免税規定である第892条の財務省規則 (Treasury Regulation) に規定されている。財務省規則1.892-2Tは、外国政府を外国国家主権の一部あるいはその被支配機関 (integral parts or controlled entities of a foreign sovereign) と定義している。ここでいう被支配機関とは、外国国家主権から形式において分離しあるいは別個の法人格を有する機関で、次の4つの基準を満たすものをいう。

- ① 外国国家により、直接にあるいは一以上の被支配機関を通じて間接的に、資本の全額を所有され、支配されていること。

- ② 外国の法律により設立されていること。
- ③ その純所得が自己の所得として、あるいは当該外国国家の所得とされ、いかなる私人の利益となる部分もないこと。
- ④ 解散の場合、その資産は当該外国国家に帰属すること。

一方、免税が与えられない被支配商業機関とは、米国の内外を問わず、商業活動を行う団体で、政府がその団体の持分の価額あるいは議決権の50%以上を直接又は間接に有する、あるいはその他の持分により実質的な支配力を有するものをいうとされる。また、商業活動とは、現在又は将来の所得又は収益を得る目的で納税者あるいはその他の者によって通常に行われるあらゆる活動（米国の内外を問わない。）をいうが、次の活動を除くとしている（同1.892-4T）。なお、商業活動の意義は、外国政府自体の免税となる所得の範囲を定めるものではあるが、同時に第893条の外国政府職員の免税対象からの除外においても使用されることに留意する必要がある。

① 投資活動

株式、債券、その他証券への投資、貸付金、政府の財政金融政策の実施に際して保有される金融商品への投資等（銀行業務、融資業務等による投資を除く。）

② 文化的行事

アマチュア競技の米国内外での実施及び公開試合並びに文化事業団体による芸術の振興に資する事業

③ 公益活動

営利を目的とする私企業の活動としてあるいはその私企業によって常習的に行われるものではない活動。なお、米国の政府等によって行われる活動と同じあるいは類似していても必ずしも公益活動ということとはできない。例えば、鉄道事業は米国政府が行うことがあるとしても公益活動ではない。

④ 政府機能

政府機能は米国を基準に判定する。一般に、

公共の福祉に関して一般国民のために行われる活動又は政府の何らかの行政局面に関連する活動は政府機能である。例えば、図書館、有料通行の橋、地方の旅客運送事業並びに連邦航空管制局、州間商業委員会（Interstate Commerce Commission）及び米国郵政サービスと実質的に同等の活動はこれに該当する。

⑤ 購入

外国政府の使用に供するための物の単なる購入

米国で稼得された投資所得について外国政府の特定の所得が免税となることが規定されたのは1917年の戦時歳入法(War Revenue Act)第30条によるが、外国政府の免税を巡る訴訟は、これ以来の長い歴史がある。法令としては、1919年の法改正 (Revenue Act of 1918) で、投資所得に加えて米国内源泉所得の他のいかなる所得も免税の対象とするとの文言が入り、免税となる所得の範囲が拡大した。更に、1945年の改正により国際機関が免税対象機関に追加され、内国歳入法第892条として現在に至っている。内国歳入局（Bureau of Internal Revenue：以下「当局」という。）の第892条以前の取扱いについては、その初期において、外国政府は定義されておらず、当局は外国政府免税を、形式上分離しているが外国政府に密接に関連 (formally separated but closely affiliated) する機関にも認めていた。また、この免税は所得を商業活動によるものと投資活動によるものとに区別せず認めていたとされる。1920年に、当局は、法人として設立されていたオーストラリア・コモンウェルス銀行に免税を与えた。1946年、内国歳入局長官は、チリ政府のために開発資金を管理していたチリ政府所有の法人に認めていた免税を認めないこととした。同年、当局はそれまでの解釈を撤回し、同銀行の免税を取り消すと共に、外国政府により完全に所有された法人であっても、「法人がその唯一の株主

から明確に分離された (separate and distinct) 機関である限り」もはや免税は与えられないとした。その4年後、租税裁判所は、免税を制限される法人は「米国において法人と解釈されるもの」(以下、通常の意味での法人と区別するため『法人』と表記する。)に限るとして、その適用を緩和した。1952年、当局はVialケースにおいて、外国政府によって所有された事業が行われている鉄道事業が「外国政府の執行機関と密接に一体化 (so closely integrated with executive arm) している」として、外国政府に該当し免税対象となるとした。このケースとその6年前の取り扱いを区別するため、当局は同鉄道事業者は『法人』でないと説明した。1966年、内国歳入庁は、Vial判決に基づき、また、歳入規則 (Revenue Ruling) 66-73によって、「外国政府と形式上分離し、外国政府により完全に所有されている機関は、米国の解釈において一般に理解されるところの法人に該当しない限り、第892条の下で免税が与えられる」としてその取り扱い及び解釈を明らかにした。この場合、ある機関が『法人』に当たるか否かは、その目的、機能及び活動に基づき判断するとし、その機関の目的、機能及び活動が、全体として、慣習的に営利企業に帰属し、また営利企業によって行われている場合は、たとえ米国において政府と同じあるいは同様の活動を行っているとしても、その所有者とは別の『法人』であるとみなされるとした。1975年、当局は同規則を廃止し、歳入規則75-298によって、「外国政府によって設立された米国で商業活動に従事しない機関は、次の4つの要件を満たす限り、免税が与えられる。①外国政府により完全に所有され支配されていること、②その資産及び所得はその活動及び投資並びにその外国政府からのみ生じるものであること、③その純所得の全てが自己の所得として、あるいは当該外国政府の所得とされ、いかなる私人の利益となる部分もないこと、④米国

でその機関が投資する場合は受動的所得 (passive income) を生み出す投資に限られること。」とした。

以上、第892条を中心に述べてきたところであるが、歳入規則66-73、75-298はいずれも、ある組織が外国政府に当たるか否かの第892条における判定は、第893条の意義においても同じく適用されるとしていることから、第892条に係る上記の経緯は、政府職員免税の意義を検討するにおいても参考とすべき事実といえよう。

8 政府職員条項の適用を巡る問題

海外における政府活動が著しく拡大した今日、海外に駐在するわが国の政府職員あるいは政府関係機関職員への報酬につき、政府職員免税の適用が問題となるケースは少なくないと思われる。相手国との関係上、その適用には次のような問題が生じる。

(1) 政府職員の範囲

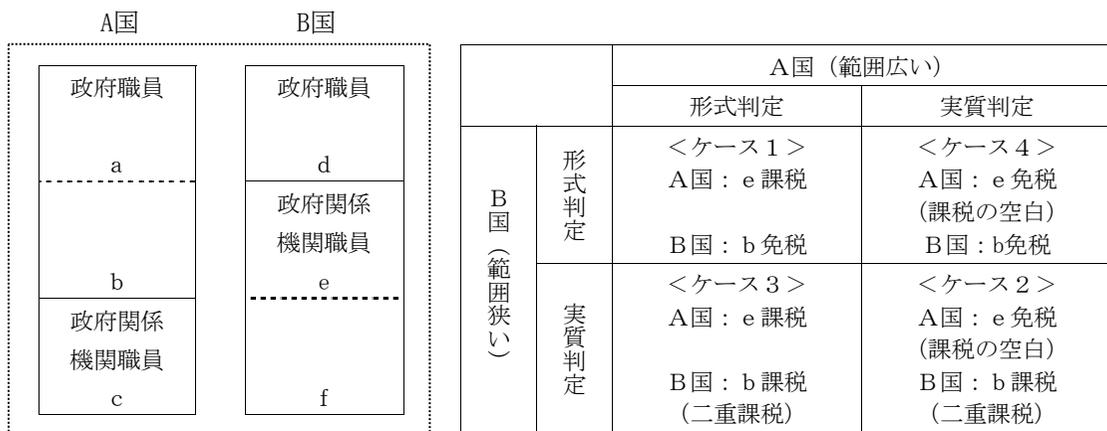
条約上の用語解釈の原則に従うと、政府職員の意義は条約に異なる規定がない限り、条約適用国の意義により解釈される。したがって、自国の政府等の海外駐在員が相手国の法令に照らして政府職員と認められないこと、あるいは反対に、自国で政府等とされない政府関係機関の海外駐在員が相手国の法令に照らして政府職員と認められることがありうる。しかし、現実には、相手国の政府職員であることが確認されれば免税として扱うのが一般的であろう。政府職員の範囲は、歴史的な背景もあり、国によってさまざまであるし、条約適用国の執行上、自国の政府職員の役務と同じかどうかを一々厳密に判定することは現実的ではないからである。また、条約がそのような厳密性を要求するものであるかも疑問である。更に、政府職員は一般に本国で課税を受けることになることから、相手国で当該国の意義に当てはまらないことを理由に政府職員免税を与えない場合は、二重課税となり

紛争が生じる。

一方、相手国の政府職員であれば無条件に免税として扱うこととすると、政府職員の解釈が広い国と狭い国の間では、厳密な意味で相互免税の関係が崩れる。ある程度の違いは容認されようが、あまりに違う場合は政府職員の範囲が狭い国は自国の政府関係機関職員が相手国において相手国の政府職員と同一の役務を果たしているにもかかわらず相手国で免税を受けられないことに不満を持つかもしれない。特に問題なのが先進国の政府関係機関が発展途上国に駐在員を派遣している場合である。先進国の職員の給与は途上国のそれと比べて相当高く、また、駐在員の場合は、本国での給与に在外勤務手当、居住手当、光熱費補助、ホームリーブやメディカルチェック等のための旅費給付、子女教育手当などの海外勤務特有の手当があることや、国内給与水準を保障するため職員に課される税金や社会保険料を所属機関が払うこと（所得保障）が一般的であることから、適用される税率は最高税率に近くなる。したがって、先進国の当該政府関係機関職員に免税が与えられないとその職員に対して、あるいは所得保障をしていけばその政府関係機関に対して過大な負担を与える。その結果、当該政府関係機関の当該国での活動が予算面から制約されるか、あるいはその政府関係機関が補助金や交付金で運営されている場合には、その政府の追加

負担になりうる。対抗措置としては、条約適用のルールに従って、相手国の政府職員を自国の法令に照らし政府職員と認めないことが考えられるが、この場合は、二重課税になる可能性に留意しなければならない。反対に、相手国に対して自国の政府関係機関職員を政府職員と認めさせることも選択肢である。相手国にとって政府職員の範囲は広く、政府間協議を通じて相手国に対し相手国の政府職員に相当する扱いを勝ち取ることもありうるであろう。この場合、当該政府関係機関職員は本国で非居住者として非課税となっているであろうから、課税の空白を作らないためには、報酬に税金相当の減額調整を行うことが考えられる。

政府職員の範囲が広い国（以下「A国」という。）と狭い国（以下「B国」という。）との関係を下図により検討する。外国政府の意義については、両国とも、ケース1では、相手国で政府職員となっているか否かで判断する（以下「形式判定」という。）、また、ケース2では、駐在員の所属機関の機能に着目して、自国の政府等に相当するか否かを判断するものとする（以下「実質判定」という。）。なお、いずれの国も外国の政府関係機関の職員は免税とならないと解釈している。また、いずれの国もそれぞれの国内法で海外に駐在する自国の政府職員を居住者とみなして本国課税している。



いずれのケースにおいても政府関係機関職員 c と f には免税が与えられず、政府職員 a と d には免税が与えられる。問題は、A 国の政府職員 b と B 国の政府関係機関職員 e である。ケース 1 では、A 国は B 国の政府関係機関職員 e に免税を与えず、B 国は A 国の政府職員 b に免税を与えることになる。一方、ケース 2 では、B 国は A 国の政府職員 b に免税を与えず、A 国は B 国の政府関係機関職員 e に免税を与えることになる。なお、A 国の政府職員 b に二重課税が生じ、一方で B 国の政府関係機関職員 e に課税の空白が生じる。いずれの場合も機能的に同じ機関の職員につき異なる扱いとなる。ケース 1 では、B 国は A 国の政府職員 b を免税としているのに、同じ機能を持つにもかかわらず A 国で B 国の e が免税とならないことに、B 国は不満を持つかもしれない。また、ケース 2 では、A 国の政府職員 b に自国の政府職員であるにもかかわらず、B 国が免税を与えなかったことに異議を唱えるかもしれない。

次に、両国が同じ判定基準とは限らないことから、ケース 3 では、A 国が形式判定を B 国が実質判定を行うものとし、ケース 4 では、A 国が実質判定を B 国が形式判定を行うものとする。ケース 3 では、A 国は B 国の政府関係機関職員 e に免税を与えず、B 国も A 国の政府職員 b に免税を与えないこととなる。ケース 4 では、A 国は B 国の政府関係機関職員 e に免税を与え、B 国も A 国の政府職員 b に免税を与えることとなる。いずれの場合も機能的に同じ機関の職員に同じ扱いをすることになるが、政府職員免税の与えられる範囲は、ケース 3 では B 国の狭い範囲に、ケース 4 では A 国の広い範囲に一致する。なお、ケース 3 では A 国の政府職員 b に二重課税が生じ、ケース 4 では B 国の政府関係機関職員 e に課税の空白が生じる。現実には何が起きているであろうか。前述したように、相手国の政府職員とされる者について実質判定をすることは実務上困難といえる。また、二重課税が頻繁に起きる扱いは容認されないであろう。したがって、現に紛争が多発している状況にない以上、ケース 2、3 は例外といわざるを得

ない。ケース 4 は、A 国が B 国の政府関係機関職員 e を A 国では政府職員に当たるとして免税を与えることになるが、免税を与えられている B 国の政府関係機関職員 e やその所属機関あるいは B 国政府が異議を唱えることは考えにくく、仮にケース 4 となれば変更されることは少ないであろう。しかし、免税の適用範囲が広い A 国が B 国の政府職員でない e に対して進んで実質判定を行い、免税とすることは起こりそうもない。また、B 国の政府職員でない e は非居住者として自国 B では免税となっているにもかかわらず、重ねて A 国に免税を求めることも現実には生じにくいと考えられることから、一般にはケース 1 になると思われる。

次に、相互主義を考慮する。租税条約は二国間の合意であり、結果として適用範囲に差が生じたとしても、合意の範囲内と考えられる。締結国間の経済構造に差があるのは常態であるし、締結の合意は全体としての相互主義が成立していれば許されるとも考えられる。このような緩やかな条件で相互主義の成立を認める考え方（広義の相互主義）に対して、双方の国で機能別に同じ扱いがされなければならないとする相互主義もあるであろう（狭義の相互主義）。前者の考え方に立てば、扱いの差が締結国の許容範囲を超えない限り、ケース 1 は許されることになる。後者の考え方にたてば、ケース 1 もケース 2 も許容されない。ケース 1 では B 国が、また、ケース 2 では A 国が不服を申し立てるであろう。その結果は、ケース 3、ケース 4 あるいはその中間となるかもしれない。

広義の相互主義でよしとする場合でも、両国の扱いにあまりに大きな差がある場合は実質判定が原則と考えられるので、是正を求めることには根拠がある。ケース 1 の B 国は、A 国についてだけ実質判定を行うことを決定するかもしれない。すなわちケース 3 となり、免税範囲は狭い範囲に一致するが B 国では二重課税が生じ紛争となろう。あるいは、両国で協議が行われれば、A 国が B 国の政府関係機関に免税を与えるという決着もありうる。この場合は、ケース 4 となり、免税範囲は広い範囲に一致するが A 国では課税の空白が生じ

る。空白を埋めるため、B国は、自国の政府関係機関職員 e の報酬を税金相当だけ減額調整し、交付金を減らすことができる。

わが国の国内法では、報酬が非課税とされる外国政府職員等の要件の一つとして、わが国の政府等の行う業務に準ずる業務であることを明記しており、実質判定をする必要がある。実務的には形式判定が行われていると思われるが、わが国では近年の政府機能の縮減、独立行政法人化、民営化により政府職員の範囲はますます狭くなっており、一方では、特に途上国において外国駐在員への課税強化・適正化が進んでいることから、わが国政府関係機関への課税をめぐる紛争が起きやすくなっている。条約適用上は、実質判定が原則と考えられるので、わが国の政府関係機関職員が政府職員の範囲が広い国で課税となる場合に、当該国に実質判定を求めることは妥当であろう。個別の協議を行うことは種々の政府関係機関がある状況では不都合であるし、政府関係機関が個別に相手国で争うことは困難が伴う。したがって、適用範囲が大きく異なる場合は、租税条約に事前に非課税となる政府関係機関の要件を明記するなど適用範囲を明確にしておくことが望ましい。

わが国の二国間租税条約で政府関係機関を政府職員免税の対象にすることを規定するものは、オーストリア、ドイツ、フィンランド、フランス、シンガポールの5ヵ国である。それぞれの規定は次のとおりである。

(オーストリア)

第12条第1項

(a) ・ ・ 日本国政府若しくは日本国の地方公共団体若しくは政府関係機関が支払い、又は日本国政府若しくは日本国の地方公共団体若しくは政府関係機関の支出に係る基金から支払われる給料、賃金、恩給又はこれらに類する報酬は、オーストリアの租税を免除される。

(b) ・ ・ オーストリア、その他の地方政府その他オーストリアの公法人が支払い、又はオーストリア、その他の地方政府その他オーストリアの公法人が設立する基金から支払われる給料、賃金、恩給又

はこれらに類する報酬は、日本国の租税を免除される。

(ドイツ)

第19条第4項、第5項

(1)の規定は、ドイツ連邦鉄道及びドイツ連邦郵便が支払う報酬又は退職年金についても、同様に、適用する。

(2)の規定は、日本国有鉄道、日本電信電話公社及び日本専売公社が支払う報酬又は退職年金についても、同様に、適用する。

(フィンランド)

第19条第3項

この条の適用上、「締約国」とは、次のものを言う。

(a) 日本国については、日本国政府が資本の全部を所有する機関及び日本銀行

(b) フィンランドについては、政府関係機関、フィンランド銀行及び国民年金機関

(フランス)

議定書第10項

条約第19条に関し、次のことが了解される。

(a) 同条の規定は、一方の締約国の政府が自己の所有する機関(専ら公務を遂行するものに限る。)を通じて支払う報酬についても適用する。ただし、当該報酬が、当該一方の国において租税を課される場合に限る。

(シンガポール)

書簡交換告示第4項

協定第19条に関し、同条の規定は、専ら政府の活動を行う機関であってシンガポール政府の所有するものを通じてシンガポール政府によって支払われる報酬及び退職年金についても適用することが了解される。

また、外国の締結する租税条約について例示すると次のとおりである。

(ベルギー)

フランス、ドイツ、オーストリア、スイスとの条約につき、「締約国若しくはその下部組織又は地方公共団体」に加えて、「公法に従う法人」と追記している。

(英国)

政府関係機関を含める条約はほとんど締結していないが、韓国との租税条約に「政府の性格を有する活動を行う政府所有機関」と記しているほか、マレーシア、シンガポールとの条約で政府関係機関 (statutory body) を含めている。

(フランス)

政府関係機関の表現は様々¹³であるが、米国、イギリス、旧ソ連、スイスほか多数の国と政府関係機関を免税対象に含める旨の条約を締結しており、むしろ含める方が一般的であるように思われる。なお、ポーランドとの条約では、「国、地方政府又は公法にしたがって設立された法人 (legal entity constituted in accordance with public law) への役務が政府の性格を有するか否かは、締約相手国の法による」としており、また、スロバキアとの条約でも、「政府関係機関 (legal entity) か否かは、その設立地である国の法にしたがって決定される」と明記していることが注目される。

(ドイツ)

オランダとの条約において「公法により法人化された機関 (legal entities incorporated under public law)」と記しているほか、スイス、シンガポール、ルーマニアと同様な条約を締結している。また、イタリア、スペイン、スウェーデン、タイとの条約ではドイツ連邦銀行、ドイツ連邦鉄道、ドイツ連邦郵便など免税となる政府関係機関を個別列挙しているほか、カナダとの条約では、政府関係機関 (instrumentality) を免税対象に含めるとともにその定義を置いており、「締約国の権限のある当局間の交換書簡で特定されかつ合意される政府の性格の機能を実施するために、その政府等によって創設されあるいは組織された機関 (agency or entity) をいう」としている。更に、メキシコとの条約では、「政府等により作られた公的基金 (public fund) によって支払われ、両国政府等の合意による開発協力計画の下で締約国の同意により相手国に派遣される専門家及びボランティアの報酬は免税とする。」旨を規定しており、同様の規定を置く条約をベトナム、ベネズエラ、フ

ィリピン、チュニジアと締結している。

適用範囲の明確化に当たっては、条約や交換公文等において、免税対象となる政府関係機関を個別列挙する方法と包括的規定を置く方法があるが、個別列挙については、政府関係機関は多く、多数の政府関係機関を漏れなく列挙することは現実的でないことや、どの範囲までを免税対象とするのか線引きが難しいことが問題となろう。しかし、近年、東アジア、BRICs諸国等との経済関係が一層緊密になり、これに伴い海外における政府活動も著しく拡大していることを考慮すると、特に適用範囲が大きく異なる国については、政府職員免税の範囲につき、取扱いの明確化を図ることが望ましいと思われる¹⁴。

(2) 相手国が政府関係機関を免税の対象とする場合の扱い

上記(1)では、基本的に、機能的には同じであるが一方の国は政府等により行政目的が遂行され、他方の国では政府関係機関により遂行される場合を念頭において検討したが、両国とも政府関係機関により行政目的が遂行される場合でも、一方の国は政府関係機関であっても政府等に含め、他方の国では政府等に含めない場合に同様のことが生じうる。わが国では「外国政府等に該当しない法人から受ける給与は、たとえその法人が外国政府等の全額出資に係るものであっても非課税とならない。」とされているが、米国のように相手国が国内法で外国政府のうちに外国政府の全額出資に係る法人等を含める場合には、租税条約上の外国政府の解釈に齟齬が生じうる。わが国が一律に政府関係機関の職員に免税を与えない場合、相手国は相互主義の観点から、わが国の政府関係機関については一律に免税対象からはずすこともありうると思われる。前述のとおり、わが国においてもいわゆる公務員型の独立行政法人があるように、外国の政府関係機関を一律に外国政府等からはずすという扱いは妥当か検討が必要ではないかと思われる。また、「外国政府等に該当しない法人から受

ける給与は」との文言が、特定の国際機関以外に外国政府等に該当する法人があるというのであれば、その内容・区分が明確にされなければならない。

(3) 民間出向者、政府派遣専門家等の扱い

現代における政府活動は多岐に及んでおり、情報収集、産業育成、技術協力、援助、知的支援等の目的で、政府や政府関係機関が民間の専門家を海外に派遣したり、出向者として受け入れた上で海外駐在させたりすることがある。

公の機関が、正式に職員に任命しないで、一定の業務に携わることを依頼したとき、その人の地位を嘱託というが、公の機関が、嘱託員として民間の専門家や役職員を派遣する場合、嘱託員は派遣元に身分を残して業務を遂行することになる。わが国の労働法では雇用関係とは労働者が事業主の支配を受けて、その規律の下に労働を提供し、その提供した労働の対償として賃金、給料その他これらに準ずるものの支払を受けている関係をいうとされることから¹⁵、わが国の解釈では、海外事務所で一般の職員と同様に勤務し派遣先の指揮命令に服する限り、その勤務による報酬は免税対象になると考えられる。また、嘱託員を他の職員と区分することは実務的に困難であり、条約の文言に従い、役務の提供先も報酬の支払者も共に相手国の政府等であれば、正式に職員として任命されていない者についても免税の対象となっているものと思われる。

民間人あるいは公務員が、政府等又は政府関係機関の出向者又は嘱託員として、その海外事務所に勤務する場合の政府職員条項の適用関係は、次のようになると考えられる。

① 民間人が政府等に出向した上で海外に派遣される場合

公務員としての地位が与えられれば、その間は政府職員免税の適用があると考えられる。なお、勤務先は政府等でも給与差額を出向元の企業が当該個人に補填することもありうる。政府の職務の遂行のため支給されたと解する余地もあるである

うが、給与差額の負担者は民間企業であり、政府等から直接に支払われないものについては、免税の対象にはならないと思われる。

② 民間人が政府等に嘱託として採用され海外に派遣される場合

身分は所属する民間企業等にあり、公務員でないことから本来は適用除外とも考えられるが、前述のとおり、わが国では労働法上嘱託であっても雇用関係があるとされるので、給与の支払者が政府等であるとして政府職員免税が適用されるべきとの主張も許されるものと思われる。しかし、免税を与えるか否かは、原則として相手国の法令によるので必ずしも受け入れられるとは限らない。民間からの嘱託員は公務員でないことから、日本では非居住者と扱われており、日本でみなし居住者として扱っていないこと、納税していないことなどの事実認定の下では否定される可能性も高いと思われる。

③ 民間人が政府関係機関に出向し又は嘱託として採用され海外に派遣される場合

給与の支払者が政府関係機関である以上、一般には政府職員免税の適用は困難であろう。

④ 政府又は地方公共団体の職員が政府関係機関に出向し又は嘱託として採用されて海外に派遣される場合

出向の場合は、すでに公務員の地位を失っており、給与の支払者が政府関係機関である以上、一般には政府職員免税の適用は困難であろう。嘱託の場合は、公務員の身分を有したままであれば政府職員免税の適用は可能と思われる。

(4) 政府職員の判定

相手国の政府職員であるか否かを判断することは必ずしも容易ではない。判定に当たってはしばしば次の事実が検証される。

- ① 居住証明（公務員であれば、一般に自国の居住者として扱われる。）
- ② 所得証明（公務員であれば、一般に自国で課税される。）
- ③ 租税条約上の免税申請（政府職員条項に基づ

く申請)のための証明

- ④ 公務員を証明する登録・名簿等
- ⑤ 設置法等の法令(政府の職務を果たす目的の団体か、活動財源は何かを特定する。)
- ⑥ 設立法(法人格のあるものは除外)

政府には法律により人格を与える必要がないことから、一般に法人の職員は政府職員と判断されない。しかし、前述のとおり、わが国の一部の独立行政法人(特定独立行政法人及び特定地方独立行政法人)にはその職員に国家公務員法又は地方公務員法が適用されることから、わが国では政府職員と考えられるが、その概念が相手国に通じるか疑問がある。わが国のように非公務員型の独立行政法人があることを考えると、法人格の有無は、判定の一要素にとどまるものと考えられるが相手国の理解を得ることは容易でないと思われる。

- ⑦ 旅券の種類(公用旅券)

公用旅券とは、国の用務のため外国に渡航する者及びその者が渡航の際同伴し、又は渡航後その所在地に呼び寄せる配偶者、子又は使用人に対して発給される旅券をいう(旅券法第2条)。公用旅券を有する駐在員は国の職員であることが推定されよう。国の用務のため外国に渡航する者であるため、公務員に限って発給されているとは限らないが、現実には最も容易な判定方法として旅券の種類を確認されることは少なくないと思われる。

政府関係機関が、その海外事務所の職員給与の手取り保障をしている場合、相手国の課税は、当該機関の負担となることから租税回避の誘因となりうる。相手国に対し自国の政府職員と見せかけるため政府関係機関が国に公用旅券を発給してもらい、あるいはいったん官公庁に派遣した上で駐在させるなどの行為があるのも事実である。

- ⑧ 事務所の登記上のステータス

特に途上国では、種々の行政管理上の理由で、駐在員事務所に登記(登録)を義務付けていることが多い。登記上のステータスと課税ステータスは必ずしも一致しないが、登記上の政府機関か民間機関かの区別が課税ステータスの判断に大きく影響することには留意する必要がある。政府関係

機関という区がないため、民間機関として登記等されている場合が問題となる。

以上の判定方法は、簡便かつ実務的であるが、確実なものということではできない。政府活動が高度に進化した今日、政府職員条項の適正な運用のためには、租税条約上の情報交換制度を機動的に活用できるような国際的協力体制の構築が有益であると思われる。

まとめ

海外における各国の政府活動が著しく拡大した今日、政府職員条項の適正な執行はその重要性を増している。

一般に政府職員免税は、条約に特に異なる規定がない限り、政府関係機関の職員には適用されないと解されている。しかし、一方の国では政府等の活動であるものが他方の国では政府関係機関の活動として行われる場合は少なくない。この場合は、厳格な意味での相互主義が崩れることになる。政府の範囲についてはそれぞれの国の歴史的背景もあり一律の考え方は取り得ない。免税対象となる「政府職員」の解釈・適用の食い違いは、経済合理性によって解決されず、課税処分の対象となった政府の機関にとっては解決困難な問題となりうる。したがって、問題が起きた場合は、政府間の協議に委ねざるを得ないであろう。

政府職員条項の適用においては、①相手国の政府職員であれば免税を与える形式判定と、②自国の政府職員の概念を当てはめて免税の適格者を判断する実質判定とがある。前者は、判断が比較的容易かつ執行も簡便であり、相手国がみなし居住者として課税をしているという前提からは二重課税の問題はない。しかし、政府職員の範囲は国により異なり、厳密な意味での相互主義は成立しない。反対に、後者は、相互主義は成立するものの、実務上の困難に加え、二重課税や課税の空白の危険がある。したがって、後者が原則であるが、現実には二重課税や課税の空白が問題になっていないことから、一般には形式判定が行われていると推測される。また、相互主義については、政府職員

の範囲にある程度の差があることは公知の事実であり、一般には厳格な相互主義は求められていないと考えられる。

しかし、政府職員の範囲に大きな差がある場合に形式判定が行われると、政府の範囲が狭い国は、相互主義が満たされないことに不満を持つかもしれない。特に、その政府関係機関職員が所得水準の高い先進国から低い途上国に赴任した場合のように、相手国で極めて高い税率が適用される場合は当該政府関係機関の大きな負担増になり事業を圧迫する。政府関係機関の海外事務所は所在国において重要な役割を担っており、事業活動へのマイナスは両国の経済交流等に少なからず影響するであろう。また、当該政府関係機関の事業が国庫で賄われ、職員が所得保障を受けていれば、結局は自国の国庫の負担増となりうる。そこで、自国の機能的に同じ機関の職員が免税を受けないなら、相手国の政府職員についても課税することが起こりうる。この場合、相手国がみなし居住者として課税していれば二重課税となる。紛争の未然防止には、わが国の締結する幾つかの二国間条約にあるように、租税条約や交換公文等において、予め免税の対象となる機関を個別あるいは包括的に規定しておくことが有効である。

政府職員条項の適用上、政府等や政府関係機関に勤務する民間からの出向者や嘱託員の扱いにも問題が生じうる。また、形式判定が一般的であるとすれば、相手国の政府職員か否かの判定は相手国の扱いを確認することにより適正に行われる必要がある。政府活動が多様化する状況下、これらの問題については、税務当局相互の協力が極めて重要かつ効果的であり、情報交換等の機動的な活用が望まれる。

¹ 2006年1月30日付Asahi Shimbun Weekly AERA報道

² 1963年のモデル条約案では、支払国は、支払国、その地方政府又はその地方公共団体に提供された役務に対する支払いについて課税権があるとしており、一方の国においてのみ租税を課すことができることにはなっていない。

³ 告示により指定を受けている国際機関は、犯罪

の防止及び犯罪者の処遇に関するアジア及び極東研修所と東南アジア貿易投資観光促進センターの二つである。なお、これ以外に、国際連合等の国際機関の職員が受ける給与についても条約等により非課税とされる場合がある。「外国人の税務」税務研究会 p.54参照。

⁴ 旧ソ連の12カ国は、旧ソ連との条約が適用され、また、チェッコとスロバキアの両国は、チェッコ・スロバキアとの条約が適用されることから条約が適用される国の数は56である。

⁵ フランス、シンガポールは、規定はモデル条約第19条と同じであるが、議定書により、フランスとは、一定の条件の下に免税の対象に政府関係機関を含めることや、同条第1項(b)(ii)を一定の条件の下に適用しないことを了解しているため、また、シンガポールとは、政府の所有する機関を通じて政府により支払われる報酬及び退職年金についても免税の対象とすることとしていることから、(b)以降に区分している。

⁶ モデル条約第19条第1項(b)に相当する規定がない場合でも、自国の国民である政府職員を免税対象とする国はなく、この場合は、免税を規定する条項に、免税対象を相手国の国民に限る旨の規定がある。

⁷ 米国内国歳入庁Revenue Ruling 66-73(廃止)、75-298参照

⁸ ベルギーの2004年3月4日最高裁判決では、政府職員条項につき「政府あるいは地方当局に提供された役務」には政府あるいは地方当局によってまかなわれ支配される私的機関に対し正規の雇用によって提供される役務を含む旨判示している。また、フランスも公的役務を広く解しており、公的な法実体が支払う報酬も適用範囲に含まれるべきとして、モデル条約第19条に留保を付している。

⁹ 内国歳入法第893条(c)

¹⁰ 独立行政法人通則法第二条

この法律において「独立行政法人」とは、国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律及び個別法の定めるところにより設立される法人をいう。

この法律において「特定独立行政法人」とは、独立行政法人のうち、その業務の停滞が国民生活又は社会経済の安定に直接かつ著しい支障を及ぼすと認められるものその他当該独立行政法人の目

的、業務の性質等を総合的に勘案して、その役員及び職員に国家公務員の身分を与えることが必要と認められるものとして個別法で定めるものをいう。

¹¹ 独立行政法人数

平成17年10月1日現在の独立行政法人数は113法人であり、そのうち特定独立行政法人は57法人。所管省庁別には、内閣府5、総務省4、外務省2、財務省5、文部科学省28、厚生労働省14、農林水産省21、経済産業省11、国土交通省21、環境省2である。また、設立年度で見ると、平成13年57法人、平成14年2法人、平成15年33法人、平成16年16法人、平成17年5法人である。

¹² M. A. Flamme著「行政法」(ブリュッセル、Bruylant, 1989年)

¹³ 政府関係機関の表現には、governmental legal entity, public body, public legal entity, statutory body, agency or instrumentality, entities of public law, public establishment, public sector entity, public corporation, legal entity constituted in accordance with public law等がある。

¹⁴ 租税条約の規定は、OECDモデル条約に沿った規定に改訂される傾向にあり、明確化するとしても本文に規定するのではなく政府等の解釈として交換公文等により行なうのが適切であると思われる。

¹⁵ 有斐閣 法律用語辞典 第2版 法律用語研究会編 P. 515