

外国政府・外国大使館等の
源泉徴収義務及び納税義務

近 石 泰 範

〔研究科第39期〕
〔研 究 員〕

要 約

1 研究の目的

経済・IT・環境等のあらゆる分野でますます国際化が進展し、各国の相互依存関係が深化する今日の国際社会にあつては、政府機関の活動はますます重要性を増し、その範囲も自国領域のみならず、他国の領域に及ぶことが当然となっている。外国政府・外国大使館等の活動も内容如何によっては、我が国において何らかの課税関係が発生することも考えられる。

ところが、外国政府・外国大使館等が源泉徴収の対象となる所得を支払った場合、実務上は源泉徴収義務がないものとして取り扱っているほか、外国政府機関が我が国で活動したことによって稼得した収入については、一般に納税義務が生じないとする考え方もある。このような取扱いや考え方は、「国際礼讓」あるいは「国際慣例」に依るものであると説明されている。しかし、国際礼讓は、慣例または儀礼的な考慮に基づいて行われるものにすぎないため、法的根拠としてあいまいであるという点は否めない。

本稿は、このような問題意識の下、外国政府・外国大使館等の課税関係について検討するものである。

2 研究の概要

(1) 実定租税法の位置付け

イ 源泉徴収義務に関する考察

源泉徴収の対象となる所得の支払者は、支払者自らの納税義務の有無を問わず、すべて源泉徴収義務者となり得る（所法 6 条）。所得税法や国際協定に基づいて、源泉徴収義務を要しない（所法 184 条）とされる場合もあるが、外国政府・外国大使館等に関する規定は置かれておらず、在日大公使館又は在日外交官は源泉徴収をする義務がないものとされる現行の取扱い（所基通 121-5(2)）について、その理由は明らかでない。

ロ 納税義務に関する考察

外国政府は民法 36 条 1 項（「外国法人ハ国、国ノ行政区画及ヒ商事会社ヲ除ク外其成立ヲ認許セス」）の規定から、国内法上外国法人となる。

外国公共法人については、相互主義の下で財務大臣から指定されることを要件として法人税の納税義務は課されていないが、外国政府が非課税となる外国公共法人として指定されていないため、一般に外国政府は外国普通法人として取り扱われることになる。

(2) 租税法の法源と国際法について

実定租税法において外国政府・外国大使館等の課税関係を示す特段の定めは置かれていないが、翻って租税法の法源を確認すると、憲法・法律・条約等のほか、判例、国際法源も租税法の法源たり得るとというのが通説の立場である。

このため、外国政府・外国大使館等の法的権利義務を考察するに当たっては、国家間の合意であり明文化されている関係条約や国家関係を規律する不文の国際慣習法の内容に踏み込んで検証する必要がある。

(3) 国家主権と国家管轄権の適用の限界

国家主権は、国家として存立するための最も重要な権利義務であり、①対外主権（いかなる国家にも従属しない独立権）と②対内主権（領域内のすべてに対して排他的に統治することができる領域主権）に区分される。また国家主権の発現である国家管轄権は、①属地主義（領域内での実行を基礎とするもの）や②属人主義（国籍・本拠地を基礎とするもの）によって行使することになる。

ところが、国家が相互に平和的に生存し共に共生するために国家主権の限界を画することを基本原則としている国際法においては、本来完全かつ排他的な領域主権の発現である国家管轄権が相互主義の下に制約される場合があり、かような国家管轄権の制約が外交官等に対する特権免除又は主

権免除として関係条約又は国際慣習法によって確立されている⁽¹⁾。

一方、課税管轄権は、「源泉地課税」又は「居住地課税」によって行使されているが、課税権は国家の統治権として国家主権を代表するものであり、課税管轄権も国家管轄権の一形態であるといえるから、属地主義による「源泉地課税」をはじめとした課税管轄権は相互主義の下に制約される場合があると考えられる。

(4) 主権免除と課税権免除について

イ 主権免除の意義

主権免除は、国家は他の国家の主権に従属することなく、特別の合意がない限り、一定の行為を強制されることはないとするものであって、通常裁判権からの免除として議論される。古くは、国家のあらゆる行為が裁判権から免除されるという「絶対免除主義」が主流であったが、外国政府機関の活動が多様化する今日においては、その活動を国家の統治権の顕現である主権的行為と私人によっても行い得る業務管理的行為に峻別し、業務管理的行為については、主権免除が認められない「制限免除主義」を採ることが国際的な潮流となっている。

ロ 主権免除と課税権免除

主権免除が領域内における国家管轄権の行使を制約する原則であるとする、これはあらゆる権力作用や規制の適用を受けないとする包括的な概念であると解され、国家管轄権の一形態である課税管轄権も主権免除によって制約されるものと言える。

したがって、他国の主権的行為に対する課税権の行使についても、裁判権免除を中核とする主権免除の原則によって規律されると考えるのが相当であり、我が国の課税権に従属することがないとする課税権免除によって、外国政府・外国大使館等は国内租税法の適用を受けないから、源泉徴収義務及び納税義務を負わないと考える。

(1) 松井芳郎「国家管轄権の制約における相互主義の変容」『国家管轄権—国際法と国内法—』（勁草書房 1998年2月）所収35～60頁

(5) 特権免除と課税権免除について

イ 外交関係条約における特権免除の性質

「外交関係に関するウィーン条約」(以下「外交関係条約」という。)は、国家を代表する外交官等に対してその任務の能率的な遂行を確保することを目的として外交官等への様々な特権免除の規定を置いている。この特権免除は、外交官等個人の利益として与えられているものではなく、国家の利益を保護するものとして派遣国を代表する外交官等に与えられたものであるから、その内容は派遣国の権利義務と表裏一体のものとして、本来的に派遣国そのものが享受していると考えられる。更に特権免除は、相互に平等である国家を前提にしていることから、主権免除の概念を内在しているものであり、両者は密接に関連している⁽²⁾。

ロ 特権免除と源泉徴収義務

外交関係条約 35 条(外交官の公的役務免除)は、派遣国の外交任務と両立しない接受国の公的役務を外交官等が接受国から義務付けられることによって任務の能率的な遂行が困難になることを回避する目的として置かれている。35 条に規定する公的役務は、「一般的な市民義務」⁽³⁾とされており、源泉徴収に係る事務もこれに該当すると考える。更に源泉徴収義務の履行に当たっては、給与等から所得税額に相当する額を徴収して納付する行為にとどまらず、所得税法に基づいた付随的な事務手続や租税法に規定する課税・非課税の判断技術などの負担を含むものであり、このような公的役務を外交官等に求めることは、派遣国の外交任務に少なからず影響を及ぼすものと考えられる。

そうすると、外交官等は、同条の規定によって源泉徴収事務が免除されるから、その結果として外国政府が外国大使館を通じて支払う所得については、源泉徴収を要しないと考えることができる。

(2) 猪俣弘司「特権免除・国家免除と日本の国家実行」『国家管轄権—国際法と国内法—』(勁草書房 1998年2月)所収287~313頁

(3) 横田喜三郎「外交関係の国際法」(有斐閣 昭和38年1月)369~371頁

ハ 特権免除と納税義務

大使館の財産や外交任務を通じて稼得する収入については、外交関係条約 23 条（公館に対する租税免除）及び 28 条（手数料に対する租税免除）によって納税義務を免除されている。しかしながら、外国政府に対する租税免除がこの 2 箇条に限られるものではない。外交関係条約 34 条（外交官等に対する租税免除）に規定する内容に関しても派遣国が享有すると解する余地もある。更に外交関係条約に規定されていない問題については、引き続き国際慣習法の諸原則によるべきことが同条約の前文に明示されていることに鑑みると、特権免除の基本原則と密接に関連する主権免除の原則に基づく課税権免除によって外国政府・外国大使館等は納税義務を負わないと考えるのが相当である。

3 結 論

(1) 源泉徴収義務及び納税義務の現行の取扱いについて

外国政府の主権的領域については、我が国の課税権から免除されるという考え方は、国家主権平等主義や相互主義を基盤とした国際法の諸原則に照らせば妥当なものである。そうすると外国政府・外国大使館等が源泉徴収義務を負わないとする我が国の現行の取扱いや納税義務を課さないとする考え方も国家管轄権を制約する特権免除及び主権免除の原則に倣うものであり、租税法に明文の規定が置かれていないことが直ちに問題となるものではないし、かかる現行の取扱いが否定されるものではないと考える。

(2) 今後の方向について

一方、我が国の企業が外国政府・外国大使館等と経済活動を行う場合、その課税関係が明確にされているか否かは、当事者にとって重要な問題となり得よう。

一般論として、経済活動を行う個人や企業に対して法的安定性や予測可能性を与えることは、課税要件法定主義と課税要件明確主義を柱とする租税法律主義によって要請されるものであることは言うまでもない。

このことからすると、外国政府・外国大使館等の主権的行為については源泉徴収義務及び納税義務を負わないとする明文規定を個別の租税法に置くことが望ましいと考える。

目 次

はじめに	89
問題点の所在	89
研究の進め方（本稿の構成）	90
第1章 外国政府・外国大使館等に関する実定租税法上の位置付け	92
第1節 源泉徴収義務に関する考察	92
1 源泉徴収制度の概要について	92
2 源泉徴収義務者の実定租税法の規定	94
3 源泉徴収制度の法的構造と源泉徴収義務者の法的性質について	95
4 源泉徴収を要しない者	98
第2節 外国法人の納税義務に関する考察	99
1 外国法人の定義と納税義務について	99
2 外国公共法人の納税義務と非課税規定	101
第3節 外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務と納税義務	103
1 外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務	103
2 外国政府・外国大使館等の納税義務	104
第2章 国際法の概要と国家の基本的権利義務	106
第1節 国際法の機能	106
1 国際法の特質と機能	106
2 国際法の法源	107
第2節 国家等の権利能力と基本的権利義務	113
1 国家等の権利能力	113
2 国家等の基本的権利義務について	114
第3章 国家管轄権と課税管轄権	116
第1節 国家管轄権（national jurisdiction）	116
1 国家管轄権の概要	116
2 国家管轄権の適用基準	117

3	国家管轄権の競合と調整基準	119
第2節	課税管轄権 (tax jurisdiction)	123
1	課税管轄権の概要	123
2	課税管轄権の適用基準とその限界	124
第4章	主権免除・特権免除と課税権	130
第1節	主権免除に関する考察	130
1	主権免除の沿革と意義	130
2	諸外国における主権免除の取扱い	133
3	主権免除と課税権免除	135
第2節	特権免除に関する考察	138
1	外交関係と特権免除の根拠	138
2	外交関係に関するウィーン条約の考察	139
3	領事制度の特質と領事関係に関するウィーン条約の考察	143
4	国際機関の特権免除	144
5	特権免除と源泉徴収義務・納税義務	145
第5章	外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務の考察と 今後のあり方	149
第1節	現行租税法における外国政府・外国大使館等に関する非課税 規定	149
1	所得税法における非課税規定と沿革	149
2	その他の税法等から見た非課税規定	152
3	租税法における人的課税除外	154
第2節	租税条約等における外国政府・外国大使館等の取扱いについ て	156
1	OECD モデル条約における取扱い	156
2	租税条約及びアメリカ内国歳入法典における取扱い	157
第3節	外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務のあり 方	159

1 源泉徴収義務及び納税義務の取扱いについて……………	159
2 今後の取扱いの在り方……………	166
結 び に 代 え て……………	169

はじめに

問題点の所在

「グローバル化」という言葉が示すように、今日の国際社会では、政治・経済・環境等のあらゆる分野において国境という垣根を越えて各国の相互依存関係が深化している。このような国際情勢にあつて、国際社会秩序安定の確保や自国の国民の利益を保護することを目的に、各国の政府機関の活動は多様化するほか、その範囲も自国領域外に及ぶことが当然のようになっている。我が国においても、多くの外国大使館・領事館が設置され、あるいは複数国で構成された国際機関も常駐機関として置かれており、これらを拠点として様々な活動が行われているところである。

このように国家機関たる外国政府・外国大使館等が、我が国で活動する場合、その内容如何によっては何らかの課税関係が発生すると考えられるが、外国政府や外国大使館等が所得税法上の源泉徴収の対象となる給与等の支払者となる場合であっても、現行の実務においては、源泉徴収義務がないものとして取り扱われている⁽⁴⁾。

一般的に外国大使館や領事館を含む外国政府、外国の地方公共団体又は特定の国際機関に勤務する者で日本国籍を有していないなど一定の要件に該当する者がその勤務に基づいて受ける給与等については、所得税法の規定によって非課税所得（所得税法9条1項8号）とされているため、これらの職員に対して支払う給与等に係る所得税を源泉徴収する必要はない。しかし、所得税法上非課税とならない者、例えば大使館に勤務する日本人職員などが給与等の支払を受ける場合は、租税法の規定に基づいて源泉徴収されることになるが、給与等

(4) 所得税法基本通達 121-5 において、確定所得申告を要しない規定が適用されない給与所得者の中に「国際慣例により源泉徴収をする義務がないものとされる在日大使館又は在日外交官から給与等又は退職手当等の支払を受ける居住者」を含めているのは、このような取扱いを表しているものとする。

を受ける際に、所得税を源泉徴収されることはなく、自ら確定申告を行っているのが実態となっている。

また、外国政府・外国大使館等が所得税法上の源泉徴収の対象となる報酬等（国内源泉所得）の支払を受ける場合においては、源泉徴収が免除される規定が存在しないため、例外なく源泉徴収を受けることになるが、支払を受ける者が外国政府機関であるならば、納税義務を負うことはなく、その報酬等は、そもそも源泉徴収の対象たり得ないとする考え方もある。

このような取扱いや考え方は、一般に「国際礼讓」若しくは「国際慣例」、とりわけ外国大使館の課税関係に関しては、「外交関係に関するウィーン条約」を拠り所として説明されている⁽⁵⁾ようであるが、租税法に明文の規定が置かれていないことや「課税の普遍性」⁽⁶⁾の観点から、しばしば疑義が呈されることがある。

更に、このような取扱いに対する疑義は、外国政府・外国大使館等から源泉徴収の対象となる給与等の支払を受ける者や外国政府・外国大使館等に対して源泉徴収の対象となる報酬等の支払をする者の立場から見ても、租税法の機能である法的安定性と予測可能性がゆらぐことになり望ましくないと考える。

本稿は、以上のような問題意識の下、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務について、「国際礼讓」に基づくとされる現行の取扱いの妥当性を検証し、今後の在り方を検討するものである。

研究の進め方（本稿の構成）

外国法人や非居住者に対する課税の在り方については、租税法学研究の重要

(5) 武田昌輔監修「DHC コンメンタール所得税法」（第一法規）7842 頁、塩崎潤監修「DHC 源泉徴収所得税積義」（第一法規）384 頁。

(6) 「課税の普遍性」とは、租税公平主義の内容の一つであり、課税は普遍的であり、特権が排除されることである。この点について、水野教授は、「歴史的には、近代以前、貴族や僧侶は課税を免除されていたが、そういう特権は、憲法 14 条の法の下での平等原則により認められない。」と述べられ、租税公平主義の立場から原則的に人的課税除外は認めるべきではないとする考え方を示唆されている（水野忠恒「租税法」（有斐閣 2003 年 4 月）11 頁）。

課題として位置付けられ、これまで多くの体系的な研究がなされてきているが、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務に着目した研究はほとんど見ることがない。

そこで、本稿は、この問題について租税法及び国際法の両面から体系的な検討を行うため、次のような構成により研究を進めることとする。

まず、第1章は、租税法における源泉徴収制度や外国法人に係る納税義務の規定を再確認することによって、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務の取扱いに係る実定租税法上の位置付けを整理する。

第2章においては、国際法の機能と法源を理解した上で、租税法との関連を検証し、国際社会における国家の権利義務について考察する。

第3章では、国家の主権の作用である国家管轄権の概要と租税法における課税管轄権を比較・検討する方法によって考察する。

第4章では、国際法における主権免除と外交特権免除の意義・内容について研究するとともに、源泉徴収義務及び納税義務との関連性について考察する。

なお、主権免除に関しては、諸外国の取扱いもできる限り参照し、外交特権免除に関しては、「外交関係に関するウィーン条約」の条文のうち本稿に係る部分を抽出して検討する。

第5章では、主権免除や外交特権免除の原則に基づいて置かれている租税法や租税条約等の非課税規定の内容について、その沿革も含めて考察し、併せて、以上の考察結果によって導かれる現行の取扱いの妥当性と今後の在り方について論及する。

第1章 外国政府・外国大使館等に関する実定租税法上の位置付け

第1節 源泉徴収義務に関する考察

1 源泉徴収制度の概要について

我が国では、納税義務者自らが租税法の規定に従って課税期間に応じた所得金額から対応する税額を計算し、自主的に申告して納付するという「申告納税制度」を納税方式の基幹としつつ、それを補完する役割として「源泉徴収制度」を採用している。

源泉徴収制度は、給与や利子・配当など所得税法や租税特別措置法に定められた特定の所得について、その支払者が支払の際に法律の規定に基づいて所得税を徴収して国に納付する方式である。

この制度は、主に「的確で安定した税収の確保」、「納税義務者及び課税庁の負担の軽減」などの利点⁽⁷⁾があるとして、我が国の税制において極めて重要な役割を担っている⁽⁸⁾。

一方、源泉徴収制度は、課税庁と納税義務者との間の直線的な二者の関係でなく、その間に源泉徴収義務者の存在があり、納税義務者たる給与等の受給者が直接国に納付する義務を負わないことから、①納税義務者の納税意識の醸成に有効であると言えない、②源泉徴収義務者の負担に対する補償措置が必要である、といった指摘がなされているほか、その法的構造や源泉徴収義務者（支払者）及び納税義務者（受給者）の法的地位について憲法論から

(7) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集第15号（日本税務研究センター 1991年3月）所収56頁、小林博志「源泉徴収の手続」日税研論集第25号（日本税務研究センター 1994年1月）所収276頁。

(8) 源泉徴収制度は、歳入の面から見ても重要な位置を占め、平成16年度当初予算においては、所得税収入13兆7,780億円のうち源泉徴収による租税収入が11兆4,050億円（約83%）とその大部分に当たる（財務省主税局「平成16年2月 税制主要参考資料集」15頁）。

立法論のレベルに至るまで様々な議論がなされている⁽⁹⁾。

また、源泉徴収制度の沿革を見るとその歴史は古く、明治 32 年の所得税法の改正の際に第二種所得税が創設され、公社債から生ずる利子所得に対して源泉徴収による方式が導入されたのが最初である。そして昭和 15 年の所得税法の改正により源泉徴収制度が本格的に採用され、その範囲は、給与所得（当時の分類所得税制においては、「勤労所得」として区分されていた。）に対しても及ぶこととなった。明治 32 年からの導入・改正の趣旨は、安定した戦費調達や租税負担の普遍化など、当時の時代背景に即したものであった。昭和 22 年の税制改正の下では、確定年税額を申告・納付による精算を前提に所得税を前払いしておく制度となり、現行の源泉徴収制度の基礎となる仕組みが整備され、その後も数次の改正を経て、今日に至っている⁽¹⁰⁾。このように種々の改正を重ねながらも現在のようにその制度が精密なものとして発展し、租税徴収制度の根幹をなすようになったのは、前述したように源泉徴収制度が、租税の確実且つ正確な徴収のための効率性・技術的便宜性がきわめて高く、能率的な制度であるからと言える。

-
- (9) 源泉徴収制度の法的な問題について検討した主な論説として、羽生健志「源泉徴収制度」北野弘久編『判例研究日本税法体系第 4 巻』（学陽書房 昭和 55 年 11 月）79 頁以下、宮谷・前掲（注 7）所収 55 頁以下、畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集第 15 号（日本税務研究センター 1991 年 3 月）所収 245 頁以下、小林・前掲（注 7）所収 265 頁以下、松沢智「新版租税実体法」（中央経済社 平成 6 年 11 月）374 頁以下、中津山準一「源泉の実務」（ぎょうせい 昭和 62 年 2 月）33～50 頁、村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会 昭和 54 年 6 月）所収 297 頁、清水敬次「源泉徴収制度を巡る問題点」金子宏編『所得税の理論と課題[二訂版]』（税務経理協会 平成 13 年 4 月）所収 353～368 頁、茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税務大学校論叢 5 号 119 頁以下、堺沢良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税務大学校論叢 10 号 71 頁以下がある。
- (10) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度」日税研論集第 15 号（日本税務研究センター 1991 年 3 月）所収 6～47 頁、注解所得税法研究会編「三訂版注解所得税法」（大蔵財務協会 2001 年 3 月）1060～1066 頁。

2 源泉徴収義務者の実定租税法の規定

納税義務者とは、一般に租税債務を負担する者を指すことから、源泉徴収義務者のように納税義務者から所得税を徴収して納付する者は、本来の納税義務者でないと考えられるが⁽¹¹⁾、国税通則法2条5号では、源泉徴収義務者を「納税者」に含むものとし、同法15条1項は、「国税を納付する義務（納税義務）」に源泉徴収等による国税についても「これを徴収して国に納付する義務」と規定している。

国税通則法が源泉徴収義務者を「納税者」に含めている趣旨については、同法が国税の納付、還付、不服審査等の各税に共通する手続規定を統一的に定めたもので、これらの手続規定の当事者となる者、すなわち、国に対して直接租税を納付する義務を負う者をなんらかの統一的な用語で定義することが条文の規定上から必要であり、源泉徴収義務者は、たとえ各税法上の納税義務者ではなくても、国に対して直接租税を納付する義務を負い、また、その国税についての納付、還付、不服審査等の手続関係の当事者となるので、これに関する規定の適用を受ける納税者の中に含めることが最もふさわしいからであると説明されている⁽¹²⁾。

また、所得税法は、源泉徴収義務者の規定を「納税義務」の章に置き、「第28条1項に規定する給与等の支払をする者その他第4編第1章から第6章までに規定する支払をする者は、この法律により、その支払に係る金額につき源泉徴収義務がある。」（所得税法6条）と定めるほか、その支払をする所得の種類や受給者が居住者であるか非居住者（又は内国法人であるか外国法人）であるかの区別によって個々に源泉徴収義務に関する具体的な内容を規定している⁽¹³⁾。

(11) 金子宏「租税法 第九版」（弘文堂 平成15年4月）146頁

(12) 志場喜徳郎他編「国税通則法精解」（大蔵財務協会 平成12年2月）119頁

(13) 所得税法において源泉徴収義務を規定する各条文は、概ね「〇〇〇に対し国内において第〇条第〇項（〇〇所得）に規定する〇〇等の支払をする者は、その支払の際、その〇〇等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。」という形式を採っている。

これら源泉徴収に係る規定によると、源泉徴収の対象となる所得の支払者は、所得税又は法人税の納税義務を課されない者、例えば、国・地方公共団体、所得税法又は法人税法で規定されている公共法人などの非課税法人、収益事業を営まない公益法人や人格なき社団、事業を営まない個人、国内源泉所得のない非居住者や外国法人であっても、現行法の下では源泉徴収義務を負うこととなる。

3 源泉徴収制度の法的構造と源泉徴収義務者の法的性質について

先にも触れたとおり、源泉徴収制度については、その法的構造や源泉徴収義務者などの法的地位などについて様々な議論が重ねられてきたのではあるが、これらの問題点に関しては、判例・学説を通じて既に考え方の整理ができてきているものと思える。ここでは、これまでの議論について再確認することにより、源泉徴収義務者の法的性質について考察したい。

源泉徴収制度そのものが合憲か否か争われた事例について、最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決⁽¹⁴⁾は、源泉徴収制度が合理的な制度であるとして違憲の主張を斥けた。この判決に対して批判する学説も見られる⁽¹⁵⁾が、源泉徴収

(14) 最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決（刑集第 16 卷 2 号 212 頁）は、「憲法 30 条（納税の義務）及び、同 84 条（租税法律主義）の規定は担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである。税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入させるのが常則であるが、税によつて第三者をして徴収且つ納入させるのを適当とするものもあり、実際においてもその例は少なくない。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによつて国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、（中略）されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない。これすなわち諸国においてこの制度が採用されているゆえんである。」としている。

(15) 羽生氏は、「源泉徴収事務のうちでも、給与所得者に対する年末調整事務等の分量はかなりの負担を支払者にかけているのであり、公共の福祉という一般論ではなく、人々の納得の得られるより具体的な基準をもって示されることが望まれる。」（羽生・前掲（注 6）82 頁）、また小林教授は、「①納税義務者にとって申告から免れることが利点かどうかは見解の分かれるところである、②徴収義務者が源泉所得税を

制度による課税方式を憲法の条項に由来した制度であるとした点で意義が大きいと言える。

また、源泉徴収義務の法的構造について争われた事例として考察するに好適なものとして、最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決⁽¹⁶⁾がある。判決は、「支払者において徴収義務を負担するとは、即ち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏の関係にある。」とした上で、国と源泉徴収義務者の法律関係、国と納税義務者たる受給者との法律関係が別個に存在することを示した⁽¹⁷⁾。

それでは、源泉徴収義務者が有する法的性質は、どのようなものであろうか。

源泉徴収義務者の法的性質に関して、片岡政一氏（大蔵省主税局）は、昭和15年税制改正における給与所得に対する源泉徴収の導入以前ではあるが、次のように述べている。

「第二種所得税及び甲種資本利子税は其の所得又は利子金額支拂の際に於て、支拂者が其の税金を徴収して、之を取り纏めて、その翌月十日迄に政府に納入しなければならぬのである。これは、公法上の事務委託であつて、而も受託者の同意の有無は問わないところの一方的な強制委託である。故に支拂者が其の委託に背いて、故意又は過失に因て徴収すべき第二種所得税又は

納付日まで運用することによって源泉事務の経費を賄うことができるかどうか定かでない、③徴収義務者が税を運用すること自体に問題がある」（小林・前掲（注7）289頁）として、最高裁判決に対して疑問を投げかけている。

(16) 民集24巻13号2243頁

(17) 判示は、続いて「徴収義務者のなした天引き徴収金は、それが国庫に納付されない限り、未だ公金ではないし、受給者が天引きを受忍するのは究極において実定法上有する租税負担義務の故であつて、徴収義務者の徴収権限その他徴収義務者側の有するなんらかの公権力の故でないからで、徴収義務者の徴収義務も受給者の天引き受忍もともに、受給者の正当税額に基づく負担義務の存する限りにおいて成立し、その範囲内で徴収義務者と受給者は、あたかも徴収（債権行使）と受忍（債務履行）の関係にあるごとく見えるが、実定法的には、両者それぞれが独自の義務付けによって税務署長との間で別々の法律関係に立っているものと考えられる。」と述べている。

甲種資本利子税を徴収しないときとか、又は既に徴収したる税金を納付しないときには、国税徴収の例に依って、之を支拂者から強制徴収をするのである。」⁽¹⁸⁾

当時と現在では源泉徴収制度の相違があるとはいえ、源泉徴収義務者における徴収納付義務の性質は、公法上の事務委託すなわち徴収の委託を受ける徴収機関として考えられていたことが窺える。

その後、源泉徴収制度の発展に伴い、これらの議論も活発化し、その法的性質については、上記の徴収機関説のほか、代理人的地位説や公法上の義務説も説かれてきた⁽¹⁹⁾。

他方、金子教授は、租税法が課している義務を給付義務、作為義務、不作為義務及び受忍義務に峻別して、源泉徴収義務者を「納税義務者から租税を徴収する義務（作為義務）と徴収した租税を給付する義務（給付義務）が結合した特殊な義務である。」とするとともに、徴収義務者は、納税義務者の立場から見れば、国のための徴収機関であり、国の立場から見れば、納税義務者に代わって租税を納付する者であるとして、視点によって徴収機能的性格と納税義務が混在していると説かれている⁽²⁰⁾。

先の最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決が示すように源泉徴収制度の法的構造には複数の法律関係が存在し、源泉徴収義務者に関しても、国に対する関係と納税義務者に対する関係があることに鑑みると、その法的性質

(18) 片岡政一「源泉控除税」（第一書房 昭和14年7月）125頁

(19) 畠山・前掲（注9）257頁。代理人地位説は、他人を雇用する者はその他人の納税手続を代理する責任があり、それを法的な制度として定めたものであるという考え方から、徴収義務者は納税者のために納税事務を扱う者であって、納税義務者の法定代理人であると説かれるものである。一方、公法上の義務説は、他人を雇用して収益を享受する地位にある者は、一種の社会的責任があり、そこに公共の福祉の要請に応える一般的義務を負担する必要があるといえ、それは国内公法上の国家に対する義務であり、納税者に対する私法上の義務ではないとするものである。なお、松沢教授は、最高裁昭和37年2月28日大法廷判決を踏まえ、源泉徴収義務者の法的性質については、公法上の義務説の立場を採られている（松沢・前掲（注9）383頁）。

(20) 金子・前掲（注11）682頁

も金子教授が説かれるように二つの側面から捉えるべきであると考えられる。

ともあれ、二つの法律関係を有するという事は、その負担する義務の内容についても複雑に交錯するものである。源泉徴収義務者は、徴収納付義務を怠った場合には、国からその不履行に対して租税法に規定される納税告知や滞納処分を受け、また納税義務者に支払う給与等から誤って過大に税額を徴収した場合には、納税義務者から不当利得返還請求を受けることになる。更には、源泉徴収義務者の給与の支払に係る事務を見ると、①扶養控除等申告書など納税義務者からの提出書類の受理と審査、②支払をする所得に対する税額の計算と徴収、③給与所得にあつては年末調整、④源泉徴収票又は支払調書の作成や提出など、所得税法に基づいた付随的な手続・事務が発生するとともに、多様化する給与形態（福利厚生なども含む。）に応じて、その所得区分や課税・非課税の判断技術の必要性が生じてくるなど、一般の納税義務者以上の事務負担が伴うという性質のものである⁽²¹⁾。

4 源泉徴収を要しない者

所得税法は、源泉徴収義務を包括的に免除する規定を置かず、例えば、同法184条の「源泉徴収を要しない給与等の支払者」⁽²²⁾などに見られるように、個

(21) 先述の最高裁昭和37年2月28日大法廷判決は、「この制度のために、徴収義務者において、所論のような負担を負うものであるとしても、右負担は憲法29条3項にいう公共のための私有財産を用いる場合に該当せず、同条項の補償を要するものではない。」として、源泉徴収義務者に対する補償の必要性を否定したが、源泉徴収制度が定着した現在においても源泉徴収義務者に対する補償の必要性がしばしば議論されている。

(22) 所得税法184条では、「常時二人以下の家事使用人のみに対し給与等の支払をする者は、183条の規定にかかわらず、その給与等について所得税を徴収して納付することを要しない。」としている。給与所得の源泉徴収制度が導入された昭和15年当時は、規則第5条において、給与等の支払をする者のうち、常時10人未満の使用人を使用する個人について、源泉徴収義務が免除されていた。その後昭和19年の改正により、常時3人以上の使用人を使用しない個人について源泉徴収義務を負わないこととされ、昭和40年の所得税法全文改正において、現行法のように規定された。これは、制度導入やその定着度合など時代の背景を考慮しつつ、小規模事業者や単に家事上の使用人に対して給与等を支払っているにすぎない者への源泉徴収に係る事

別の所得に応じて特定の場合に源泉徴収が免除される規定を置いているのみである。もっとも冒頭で述べた外国政府、外国の地方公共団体又は特定の国際機関に勤務する者がその勤務により受ける給与等については、所得税法によって非課税となるものであるから、そのような者に対して支払う給与等については、源泉徴収を要しないことは言うまでもない。

他方、我が国が締結する国際機関との国際協定等には、租税の徴収を免除する明確な定めが設けられているものがあり、これらの国際機関は、租税法に源泉徴収の免除規定が存在しなくても一般的に源泉徴収義務を負わないとされている⁽²³⁾。なお、これらの機関以外にも国際連合大学（本部）やその他の国際機関の日本事務所など多くの国際機関が我が国で活動しているが、源泉徴収義務の免除が明文化されているのは、一部の国際機関に限られている。この点は、おそらく免除規定のある国際機関の多くが、経済分野に関する国際専門機関として融資や貸付けを目的に設立された機関であることから、金融取引に係る利子所得などに対する源泉徴収が念頭に置かれたものと考えられる。

第2節 外国法人の納税義務に関する考察

1 外国法人の定義と納税義務について

我が国の租税法における「法人」という概念については、私法上の概念を借用し、これと同義に解して取り扱うことになる⁽²⁴⁾。民法33条及び43条の

務負担に配慮した措置であると考えられる。

- (23) 源泉徴収を要しない国際機関としては、国際通貨基金、国際復興開発銀行、国際開発協会、アジア開発銀行、投資紛争解決国際センター、国際金融会社、米州開発銀行、アフリカ開発基金、アフリカ開発銀行等が挙げられる。これらの協定、例えば、国際通貨基金協定9条9項(a)では、「基金は、また、公租公課の徴収又は納付の責任を免除される。」と源泉徴収する義務を免除することが明確に定められている。
- (24) 借用概念の意義を当該法分野と同じ意義に解すべきかそれとも徴収確保などの観点から異なる意義に解すべきかの問題については、統合説、独立説及び目的適合説の3つの見解に分かれる。しかし、納税義務は、各種の経済活動から生じ、その活動は第一義的に私法によって規律されることから租税法の中で明確に別意として規

解釈上、一般に法人とは、自然人以外のもので、法律により権利義務の主体として公認されたものと解されており⁽²⁵⁾、このような権利義務の主体となる法律上の資格を法人格と称している。

そして、個人が国籍を有して全世界で権利義務の主体として人格が認められるのと同様に法人にも国籍の概念が認められていることから⁽²⁶⁾、外国の法律によって設立された事業体について、その設立準拠法の下で与えられた法人格は、我が国においても承認される。したがって、租税法上の概念としての「外国法人」は、自然人以外のもののうち、外国の法律に基づいて設立され、その設立準拠法の下で権利義務の主体として認められたもので、国内に本店又は主たる事務所を有しないものと定義づけることができる。

外国法人は、法人税法 138 条に規定する国内源泉所得を有するときは、法人税を納める義務があり（同法 4 条 2 項）、所得税法 161 条のうち特定の所得の支払を受けるときには、所得税を納める義務がある（同法 5 条 4 項）。更に外国法人は、内国法人と同様に公共法人、公益法人及び普通法人に分類され、普通法人は、我が国に恒久的施設を有するものと有しないものとに区分され、各々の区分により課税関係が異なる。

本稿の目的は、外国政府・外国大使館等の納税義務を検証するものであるが、民法 36 条 1 項（「外国法人ハ国、国ノ行政区画及ヒ商事会社ヲ除ク外其成立ヲ認許セス但法律又ハ条約ニ依リテ認許セラレタルモノハ此限ニ在ラス」）から、外国の国及び地方公共団体についても我が国において法人格を認

定していない限りは、当該法分野と同義に取り扱うことが租税法律主義の要請に合致していると考え（金子・前掲（注 11）120～121 頁）。

(25) 水本浩ほか「新版民法（総則・債権）」（青林書院 1998 年 8 月）54 頁

(26) 杉原高嶺「現代国際法講義（第 3 版）」（有斐閣 平成 15 年 10 月）208 頁。なお、法人の国籍の決定基準は各国の国内法に委ねられるのであるが、必ずしも明確でなく、設立準拠法や本拠所在地などの客観的・外形的基準を採用する国と多数株主の国籍（経営支配権）といった主観的・実質的基準を採用する国がある。国際司法裁判所は、バルセロナ・トラクション事件（Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited, deuxième phase, arrêt, *CIJ Recueil 1970*, p42）で、客観的・外形的基準を支持している。

めていることは明確である。更に国や地方公共団体は、一般に行政活動の主体で統治作用が機能する公法人となることから、次に外国公共法人の納税義務について概観する。

2 外国公共法人の納税義務と非課税規定

法人税法は、公共法人を同法別表第一に掲げる法人として定義し、法人税の納税義務はないものとしている（法人税法2条5号、同法4条3項）。公共法人は、外延的に列挙されているため、その定義が明確になっているものではないが、国、地方公共団体などの行政機関のほか、特別法により設立された法人のうち、本来的には国又は地方公共団体が行う業務を代行しているものと認められるもので、利益分配がない法人と言える。特に国又は地方公共団体は、国税又は地方税に係る課税権を行使する者であり、課税権者が有する課税権を自己に行使することは考えられない⁽²⁷⁾。ところが、外国公共法人については、このような外延的な定義でなく、法人税法別表第一第2号の規定により、当該外国法人の本店または主たる事務所の所在地国において、我が国の公共法人のうち、当該外国法人と類似するものに対して、我が国の法人税に相当する税の課税を行わないこと等一定の要件を充足し、かつ財務大臣が指定した外国法人に限り、外国公共法人として法人税が課されないことになる。

更に所得税法も同法別表第一第1号に掲げる法人を公共法人等として、当該法人が支払を受ける同法174条各号に掲げる所得について非課税とする規定を置き（同法11条1項）、同法別表第一第2号に掲げる外国法人については、同法5条4項に規定する外国法人の所得税の納税義務はないものとしている（同法11条2項）。同法別表第一第2号に掲げる外国法人とは、我が国

(27) ただし、消費税などの間接税については、国及び地方公共団体も納税者となる。これは、①直接的に担税力を求めるものでないこと（税が転嫁されること）、②消費税は、消費に対して一般的に広く薄く負担を求める税であり、物流過程が異なったことを理由に取扱いが異なれば、税制の中立性が害されることによるものである。

の公共法人等の国外源泉所得（収益事業から生ずる所得を除く。）について、その国で法人税及び所得税に相当する税を課さないこととしている外国に本店又は主たる事務所を有する我が国の公共法人等に準ずるもので、財務大臣が指定したものをいう。

このように法人税法及び所得税法ともに外国公共法人に対する非課税規定を設けており、その要件として、「相互主義」⁽²⁸⁾及び「我が国の公共法人に準ずるものとして政令で定めるところにより財務大臣が指定したもの」⁽²⁹⁾が挙げられる。ただし、「相互主義」要件については、非課税の範囲などについてまで相互主義によるべきことを規定したものではないと解される。次に「我が国の公共法人に準ずるものとして」については、政令及び省令を見てもその手続的な規定にとどまっており、具体的な要件が示されておらず、その意味においては、別表第一第1号に列挙される公共法人に対応する法人であればよしとすることも考えうるが、この制度を定めた趣旨・目的が、国際的な公共活動を租税面からも支援するために我が国の公共法人と同等の公共活動を行わんとする外国法人に対して非課税の門戸を開かんとするにあるものと解されることから、その活動の公共性の判断を求めるものであると言える⁽³⁰⁾。したがって、この非課税外国公共法人制度は、単に形式的な相互主義をとっているものでなく、その濫用を防止するため、限定指定による厳格な運用が堅持されている。そのような意味からすると、外国の国や地方公共団体も非課税外国公共法人として指定されない限り課税を免れないと解されるのであるが、指定されていない外国政府・外国大使館等に係る課税上の取扱いが問題となる。

(28) 相互免除を条件としているのは、その外国公共法人の活動はその法人の本店所在地国で行われるのが通常であって、我が国において得た所得が我が国で公共のために使用されるとは限らないものであるからである（塩崎・前掲（注5）441頁）。

(29) 財務大臣の指定手続については、所得税法施行令51条の5及び法人税法施行令2条に定められている。

(30) 玉木林太郎「非課税外国法人制度の運用について」国際税務 Vol. 1 No. 3（税務研究会 1981年7月）8頁

第3節 外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務と納税義務

1 外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務

源泉徴収の対象となる所得の支払をする者は、直接的に租税債務を負担するものではなく、その担税力を標識に納税義務が発生するものではないが、徴収納付義務を負い、納税者として租税法の適用を受けることとなるとともに、一定の事務負担を伴うものであることは第1節にみてきたとおりである。

更に源泉徴収義務の免除については、個別の所得に係るもの又は国際協定によるものに見られるが、外国政府・外国大使館等を射程範囲にした特段の定めは置かれていない。したがって、源泉徴収義務を負わないとする取扱いの根拠は、実定租税法で説明することができない。

ところで、外国大使館は、当該外国国家の行政機関であり、外国大使館が源泉徴収の対象となる所得を支払う場合、例えば外国大使館に勤務する職員に給与等の支払をする場合は、一般に派遣している国が支払者となる。所得税法183条1項は、「居住者に対し国内において給与所得に規定する給与等の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、(中略)これを国に納付しなければならない」と規定するところであり、「支払をする者」が源泉徴収義務者になることから、当該外国国家が源泉徴収義務者になると考える。

ただし、同法17条において、「給与所得に規定する給与等の支払をする者(中略)のその支払につき源泉徴収をすべき所得税の納税地は、その者の事務所、事業所その他これらに準ずるものでその支払事務を取り扱うもののその支払の日における所在地とする。(以下省略)」と定められていることから、支払う給与等から所得税に相当する税額を徴収して、外国大使館の所在地を所轄する税務署に納付することとなる。

要するに、外国大使館に勤務する現地職員等に給与等を支払う場合、源泉徴収義務は、当該外国国家が負うこととなるが、徴収機関としての徴収事務や納付事務については、外国大使館に発生し、納付までの手続事務に関して

一定の負担を負うことになる。

ところが、実務においては、所得税基本通達 121-5（「国際慣例により源泉徴収をする義務がないものとされる在日大公使館又は在日外交官」）に基づいて、源泉徴収義務がないものとして取り扱っており、更にそのような取扱いの根拠を「外交関係に関するウィーン条約」に求めているものもある⁽³¹⁾ことから、この問題に関しては、実定租税法を離れて国際社会一般に認められている国際法との関係を検証する必要がある。

2 外国政府・外国大使館等の納税義務

前節で概観したように、外国政府・外国大使館等の納税義務に関しては、所得税法及び法人税法には納税義務を免除又は非課税とする特段の定めは置かれておらず、外国政府・外国大使館等は、非課税外国公共法人としても指定されていない。

したがって、外国政府は、外国普通法人として所得税法又は法人税法の適用を受け、その活動によって稼得した国内源泉所得に対して課税されることとなる。例えば、外国政府が我が国の領土内に所有している土地などの不動産を貸し付けて賃貸料を得た場合、その所得は法人税法 138 条 3 号に該当する国内源泉所得となる。そして、外国大使館は、事業をする一定の場所である支店、工場等に当たらないと思われるため、外国政府は恒久的施設を有しない 4 号法人となり、原則としてその賃貸料が支払われる際に賃貸料の 20% が所得税として源泉徴収され、法人税の確定申告により清算されることになる⁽³²⁾。

ところが、外国政府が我が国の銀行に預けた資金の利子に対する所得税については、課税されず源泉徴収を受けないなど「主権免税」⁽³³⁾と呼ばれる取

(31) 塩崎・前掲（注5）384頁

(32) 小沢進「外国大使館が行った不動産の買換えと不動産の貸付けについての課税関係」税務事例 Vol. 24 No.10（財経詳報社 1992年10月）48頁

(33) 「主権免税」とは、自国の管轄内で発生した他の国家の所得について課税しない

扱いを受ける場合もある。このような扱いは明文化されているものでなく、その根拠は租税法の解釈では導き出せず、国際法に基づくものであらうと考えられることから、源泉徴収義務の問題と同様の検討が必要である。

そこで、次章では、国際法の機能や法源などを概観し、租税法との関連や国家の権利義務について考察する。

ことをいう。宮武敏夫「国際租税法」(有斐閣 1993年3月)12頁、木村弘之亮「国際税法」(成文堂 2000年7月)151頁、小沢・前掲(注32)50頁、泉美之松「税についての基礎知識」(税務経理協会 昭和61年10月)113頁参照。

第2章 国際法の概要と国家の基本的権利義務

第1節 国際法の機能

1 国際法の特質と機能

国際社会は、国家を基本単位として構成されるものであり、各国は、古くからその固有の歴史・伝統と価値観に従って対外関係についての判断と行動を決定してきている⁽³⁴⁾。したがって、国家間の交流や国境を越えた個人・企業などの活動が円滑に行われるためには、一定のルールや最低限の秩序の下に予測可能性及び法的安定性の確保を図る必要があり、これらの目的のためにすべての国が通常従うような国際的な規律が形成される。このような社会法規範が国際法である。

しかしながら、国際社会には、国内法秩序に見られる立法・司法・行政などの上下階層関係による権力を背景に支配し、命令できるような集権化された権能を具えた機関は一般に存在しないことから⁽³⁵⁾、国際法の存在意義や実効性について疑義が生じることも少なくない。この点に関しては、国際法の性質が、①各国間の双務的な権利義務関係、いわゆる相互性の原則⁽³⁶⁾を有し

(34) この点について、山本教授は、「国際社会は、地球上すべての国家を包摂して自然に存在する単一の世界社会でなく、各国がそれぞれの共通の利害関係・目的・専門事項ごとに結集して、意図的・人為的に作り出した複数の国際共同関係を意味し、それらを総称した概念にほかならず、各国が、主権・独立に基づく国内体制の相違を維持しながら、特定の機能別に存在する共通利益を承認することによって構成されるのであり、通常は個々の多数国間条約の適用範囲と対応する。」と述べている（山本草二「国際法（新版）」（有斐閣 1994年1月）17頁）。

(35) 山本・前掲（注34）2～3頁

(36) 「相互性の原則」は、国際法の基本原則の一つであり、国家が負う法的義務・負担や国家が得る権利・利益の均衡を維持させること、又は維持させるべきであるとする考え方をいい、相互に独立した主権国家によって構成される国際社会では特に重視されてきた。また「相互性の原則」は、国際法のみならず国内法においても他国が同様の扱いをすることを条件に「相互の保証」として採用されている（筒井若水ほか編「国際法辞典」（有斐閣 1998年3月）224頁）。

ていること、②基本的に国々の意思に基づいて形成されていること、③国際社会の共通利益に基づく国際的コントロールが働いていることなどから、国内社会のような集権的垂直的構造の法ではなく、分権的水平的構造である国際社会の法としてその有用性が認められている。このようなことから、国際法は、その規律内容が国内公法に類似したものであっても、その法秩序の構造は、国内公法よりもむしろ国内私法に似た性格を有し、国家間の権利義務を調整する機能を持っている。

国際法の第一の役割は、伝統的（第二次世界大戦以前）な国際法にも見られるように国家相互の対抗関係で生ずる権限の競合と抵触を防止する、換言すれば国家の管轄権行使の法的な限界の画定を調整するものであり、第二の役割は、国際社会の基盤の変化に伴い、人権・地球環境問題など国際社会全般に共通する諸問題や国境を越えた多様な活動に対する国家管轄権の適用のあり方など、従来の相互主義（reciprocity）⁽³⁷⁾と互惠平等の原則に立った国際関係のみならず、複数国の共通利益を実現するため、国家行動を一定の方向に整序し規律するものである⁽³⁸⁾。

2 国際法の法源

(1) 国際法の法源について

国際法の法源は国内法と同様、概念上「形式的法源」と「実質的法源」の二つに区別して用いられる。一般に国際法の法源を指す場合には、「形式的法源」を意味することが多い⁽³⁹⁾。「形式的法源」には、①国家間の明示的

(37) 松井教授は、「国際社会の発展に伴い、相互主義が変容を遂げたとするも、国際法が主権国家を主体とする『水平的な体制』においては、相互主義と絶縁することは不可能であろうと見受けられる。今後の課題は、無制約な働きを規制し、補完すべき連帯の原則をいかに育てるのかである。」と述べている（松井芳郎「国家管轄権の制約における相互主義の変容」『国家管轄権—国際法と国内法—』（勁草書房 1998年2月）所収 35～60頁）。

(38) 山本・前掲（注34）15～16頁

(39) 法の根源に一層立ち戻って、国家間の合意がどのような要因・証拠に基づいて成立するに至っているかを基準にする「実質的法源」についても、実体国際法規の新

合意であり成文法である「条約」⁽⁴⁰⁾、②不文法であり国家間の合意⁽⁴¹⁾に関わらず国際社会を拘束する「国際慣習法」の二つがこれに挙げられる。一般に多くの国際法のルールはまず国際慣習法の形で成立し、その後次第に条約として形成されたものが多い⁽⁴²⁾。条約と国際慣習法は、原則対等な効力があり⁽⁴³⁾、「後法優位の原則」や「特別法優位の原則」によって両者の効力関係は決定される⁽⁴⁴⁾。

また、国際司法裁判所においても国際紛争の解決を図るに当たり、適用する国際法について、国際司法裁判所規程 38 条 1 項で、①一般又は特別の国際条約で係争国が明らかに認めた規則を確立しているもの、②法として認められた一般慣行の証拠としての国際慣習、③文明国が認めた法の一般

たな形成または変更を促し、その内容を確定する要因として、注目されるものである。しかし、従来の学説でも国際関係が比較的安定し、限定的な側面をもつという前提に立って、形式的法源だけを一般的適用性のある国際法規として取り扱っている（山本・前掲（注 34）49 頁）。

- (40) 「条約法に関するウィーン条約」では、「条約」の定義を「国の間において文書の形式により締結され、国際法によつて規律される国際的な合意（単一の文書によるものであるか関連する二以上の文書によるものであるかを問わず、また、名称のいかんを問わない。）をいう。」としている。
- (41) 国際慣習法は、一貫して反対してきた国に対して拘束力は持たないとして、国際慣習法の形成に国家間の（黙示的）合意を必要とする立場もあるが、少数であり是認されていない。
- (42) 小寺教授は、「当事国のみを拘束するに過ぎない条約は、国際社会を一般的に規律する一般国際法になることはまれであり、国際慣習法上の法規が一般国際法としての役割を果たす。その意味で国際慣習法が一般国際法、ひいては国際法の基幹的な位置を占めると言うことができる。」と述べている（小寺彰「国際法の法源」（法学教室 No.249）121 頁）。
- (43) 条約と国際慣習法の優劣について、山本教授は、「国際法では元来、国内法のような法規範の間の上下構造もなく、それぞれの法源は、法的には同等の価値をもつものとみなされ、国際慣習法と条約は、その成立形式を異にするだけで、その法規範の定立者の地位とか法規範の内容・性質により、相互の間で他方を変更したり、廃棄するなど、優劣関係を持つもではない。このような国家間の『合意の自由』（*jus dispositivum*）は、原則的に今日もなお維持されており、それが公序維持の観点から制限されるのは、強行規範など、特別の上位規範が存在する場合に限られる。」と述べられている（山本・前掲（注 34）73 頁）。
- (44) 筒井ほか・前掲（注 36）122 頁

原則、④法則決定の補助手段としての裁判上の判決及び諸国の最も優秀な国際法学者の学説、と列挙している⁽⁴⁵⁾。

なお、国際法が国内法秩序に編入され、国内法規としての効力を持って適用されるか否かについては、各国の憲法の定めに委ねられている。一方、国際法と国内法の関係について、国際法上の義務と抵触する国内法については国家責任を生ずるとする点では一致しており、その調整の基準と方法が相違するだけである。問題は、国家相互間では国際法を誠実に執行すべき一般的な義務はあっても、それがそのまま各国の国内法秩序における国際法の実施にも適用可能とはならず、国内法と国際法上の義務との適合性を達成するためにどのような方法を選定するかは、各国の国内管轄事項に属するという点である⁽⁴⁶⁾。

我が国における国際法の取扱いについては、憲法 98 条 2 項で「条約」のほか「確立された国際法規」⁽⁴⁷⁾も誠実に遵守すべき旨を定めているので、明示的に示していないが、特別の変型手続たる国内立法措置をとるまでもなく、すべて国内法として法的拘束力を持つものとされている⁽⁴⁸⁾。

更に国際法の国内法的位置については、各国によって取扱いが異なっており、我が国においても学説で対立はあるものの、一般的には憲法より下位にあり、法律より上位にあるとされている⁽⁴⁹⁾。

(45) このほか、国際連合などの国際組織の決議、国の一方的行為及び衡平などの援用についてもその法源性の可否の余地があることを認めている。

(46) 山本・前掲（注 34）91 頁

(47) 「確立された国際法規」とは、多くの国により承認されている国際慣習法のことであり、我が国が承認したものであることを要件としていない（山本・前掲（注 34）99 頁）。

(48) 国際法の国内的効力の方式として、①我が国のように国際法をそのまま国内法的効力を認めている「一般的受容方式」、②国際法を国内で実現するために国内法固有の法形式に変容する「変型方式」（イギリス・カナダ・オーストラリアなどが採用）、③国際法の国内法的効力を認めるが、その適用について法律で定める「承認による受容方式（「執行指示方式」ともいう。）」（ドイツ・フランスなどが採用）がある。

(49) 国際法の国内法的位置について、オランダ・オーストリアなどは憲法より上位としており、アメリカなどは法律と同等または下位としている。

(2) 国際慣習法の意義と成立要件

前述したように国際慣習法は、一般国際法の法源として、古くから国際社会に認められており、国際法規の法典化が進んでいる現在においても実質的に重要な役割を担っている。国際慣習法は、元来ヨーロッパ中世末期以降の特定国間の慣行に由来したものであり、その後、近代国際社会の下でも、時代の要請に適合する合理性をもつものとして国家間を規律するもつとも重要な不文の一般法規として、諸国を拘束してきた⁽⁵⁰⁾。

国際慣習法の形成は、実体的・客観的要素としての「一般慣行」と心理的・主観的要素としての「法的信念」が確立していることが必要である⁽⁵¹⁾。

「一般慣行」とは、必ずしも完全な画一性と一貫性が要求されるものではないが、同様の実行が反復・継続されて当該事項に利害関係を持つ国家の大多数の実行を意味する⁽⁵²⁾。次に「法的信念」とは、国家その他国際法主体の実行を国際法上に必要または適合するものと認識し確信して行うことをいい、その行為が単に便宜又は慣例としてではなく、国際法上の義務として課せられているとの判断や国際法上の権能として許容されているとの判断の下に行われていることを要するという意味である。

国際慣習法は、国際法制度の固有の趣旨・背景に内在する相互主義や主権平等などの国際法の基本原則が現代国際法の骨格を成していることから、法システムとしては体系的に機能しているとされている⁽⁵³⁾。

(50) 山本・前掲（注 34）52 頁

(51) 山本・前掲（注 34）53～55 頁

(52) 杉原・前掲（注 26）15 頁。「一般慣行」の形成に求められる時間的要素について、かつては相当の期間が必要であると考えられてきたが、国際社会の緊密化に伴い、今日、比較的短期間でも形成されるとするのが、一般的な考え方である。なお、北海大陸棚事件（North Sea Continental Shelf, Judgment, ICJ Report 1969, p. 3.）では、国際慣習法の形成過程について、「短期間の経過であっても、そのこと自体は新しい国際慣習法の形成を妨げない。」とし、「重要なことは、その期間内に特別の利害関係を有する国を含む国家の慣行が広範かつ実際上の一致をみることであり」とした。

(53) 小寺・前掲（注 42）121 頁。一方、小寺教授は、国際慣習法が不文性から生まれる内容の曖昧性に加えて、自然発生性を有することから、それに伴うアドホック性

(3) 国際礼讓の意義と国際慣習法との区分

国際礼讓 (comitas gentium, comity) とは、「国家が国際関係で現実に特定の実行を適用し遵守していても、法的な義務・権能としてではなく、単に政治的な便宜とか慣例または儀礼的な考慮に基づいて行われるもの」⁽⁵⁴⁾であり、国際法上の権利義務の規律とは区別される。したがって、国際礼讓は、法的な規範意識を基調とする法的性質を持っている国際法とは異なり、道德規範のような社会的規範にすぎない。また、国際礼讓は、明文化されているものではなく、また「法的信念」が要請されていないことからしても、一般国際法である国際慣習法とは区別されるものである。

それ故に、「相手国が国際礼讓を拒否しても、単に非友誼的行為にとどまり、これに国家責任を追及することはできない」⁽⁵⁵⁾ことになる。

(4) 租税法の法源と国際慣習法

以上、国際法の特徴や法源について概観してきた。翻って、租税法の法源について確認すると、租税法の法源には、国内法源たる憲法・法律・命令・条例・規則や判例、国際法源たる条約・交換公文がある⁽⁵⁶⁾。

一般に租税法の領域では、明確に法律で定められた法律要件に基づくことが原則となっているのであるが、不文法たる慣習法が租税法の法源となり得るのか、これが本稿の関心とする問題である。この点について、金子教授は、「租税法律主義の趣旨からして国民に不利益を与えるような慣習法

が想像され、人間が意図的に定立する法律等の成文法が有機的・体系的に作成されるのと対照的であるという意味において、国際法秩序を支えることができるかどうかという問題もあると指摘される。更に、もう一つの国際法の特色について、「国際法上の制度から具体的な法規則を導出する過程はまさしく自然法の演繹的方法に類似しており、一般国際法の主な法源が国際慣習法だとしても、アドホックに生成する法規を帰納的に総合したものが国際法システムだと考えるべきではない。」と述べている (小寺・前掲 (注 42) 117~121 頁)。

(54) 山本・前掲 (注 34) 29 頁

(55) 更に山本教授は、「かつては国際礼讓であったが今日では国際法規として確定したものもある。」として、「外交使節の課税免除」を挙げている (山本・前掲 (注 34) 29 頁)。

(56) 金子・前掲 (注 11) 104 頁

の成立の余地はないと解すべきである。」として、基本的には消極的な立場を採られているが、「しかし、納税義務を免除・軽減し、あるいは手続要件を緩和する取扱いが、租税行政庁によって一般的にしかも反復・継続的に行政先例として行われ、それが法であるとの確信（法的信念）が納税者の間に一般的に定着した場合には、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであり、租税行政庁もそれによって拘束され、その取扱いを変えるためには法の改正等が必要であると解すべきである。」⁽⁵⁷⁾として、慣習法であっても租税法の法源となり得る場合があることを説かれている。この金子教授の見解や憲法 98 条 2 項の「確立した国際法規の遵守」に基づけば、外国政府機関等の権利義務は、実定租税法や条約のほか、国際慣習法の援用によっても定まる場合があるということになる⁽⁵⁸⁾。

一方、「国際礼讓」は、これまでの歴史を振り返ると国際協調主義や友好的な国際関係の構築の名の下に、便宜的に用いられ、国内法を特別に取扱うものとして援用されてきた。我が国の租税法では、租税法律主義を原則としており、国際社会の社会規範として認められるといえども、国際慣習法とは区別され、法源とは認識されていない国際礼讓を源泉徴収義務や納税義務の免除⁽⁵⁹⁾の根拠に求めることは望ましくないと考える。

(57) 金子・前掲（注 11） 111 頁

(58) 原田教授は、不文法の法源性に関して、「行政上の法律関係は、主に成文法規によって規律されるが、ときにその空白を埋め、あるいはその疑義を補足解釈するために、不文法源が意味をもつことがある。」として、慣習法と判例法を挙げられており、更に慣習法には、地域的民衆的慣習法と行政先例法が存在すると述べている（原田尚彦「行政法要論（全訂第四版）」（学要書房 1998 年 12 月） 35 頁）。

(59) 国際礼讓は、相手国を尊重することによる自国の行為の実行や制限であることから、租税領域でその根拠を用いるのは、非課税・免税の場合であると想定される。

第2節 国家等の権利能力と基本的権利義務

1 国家等の権利能力

国際法の主体とは、国際法上の権利義務の直接の帰属者をいい、国際法上の権利能力の有無がその認定基準となる。国際法主体として認められるものの範囲は、時代によって、必ずしも同一・不変ではない。国際法は、国際関係の歴史的な展開を通じて各時代の必要性を満たすために、今日では諸国家の集団的活動の媒体（例えば、国際機関）や個人など国家以外の存在に対しても、一定範囲の国際法上の権利能力を付与し、その法主体性を承認している⁽⁶⁰⁾。

国家は、①明確な領土、②永久的住民、③政府、④外交などの能力を有することを要件として国際法上の法人格を取得し、固有の権利に基づいて権利能力をもつ生得的・本源的な国際法主体として、一切の権利義務が包括的かつ無制限に帰属する主体たる地位を持ち、自らの意思に基づいて新たに国際法規範を設定する主体でもある。

これに対して、国際機関は複数の国家の意思に基づいて設立され、国際法上の権利能力を取得する派生的・第二次的な非国家的国際法主体として、特定分野に限定された部分的な権利義務が帰属するにすぎない⁽⁶¹⁾。国際機関の法人格性については、国内法と異なり、設立準拠法などの制度は存在せず、登記や認許などは行われませんが、通常、その設立に際して締結される基本条約において国際法上の法人格に関する明文の一般規定を設けているほか、規

(60) 山本・前掲(注34)122頁。なお、「国連の職務中に被った損害の賠償事件」(I. C. J. Reports 1949, p178)における国際司法裁勸告的意見では、「国連は、広範な国際人格と国際法平面において活動する能力に基づいてのみ説明されうる任務及び権利を行使しかつ享受することを意図され、また実際に行行使しかつ享受している。」「裁判所は、国連が国際人格者(an international person)であるという結論に達する。その意味するところは、国連が国際法の主体であり、国際的な権利義務を保持することができるということ、そして国際請求を提起することによりその権利を主張する能力を有するということである。」として、国際組織の国際法主体性を認めた。

(61) 山本・前掲(注34)123頁

定を置かない場合においても国際社会の自明のものであるとして、広く認められている⁽⁶²⁾。

2 国家等の基本的権利義務について

国家は国際法主体として、国際法上の権利義務を有しており、とくに国家の存立そのものに関わる基本的なものを国家の基本権という。この国家の基本権として取り上げられる内容は必ずしも確定したものではないが、伝統的には、主権、独立権、平等権、自衛権など様々なものが挙げられる。

そのうち、最も重要なものが主権であり、その内容から「国家主権」とも呼ばれ、国家が有する窮極の権力として最高の統治権を指している。国家主権の概念には、その性質から対外主権と対内主権の二つの側面が認められている。前者は独立権とも称され、国家が対外的にいかなる国家にも従属しないこと、自己の意思に反して他の権力に拘束されないことを意味するもので、国際法にのみ服することをいう。後者は、領域権・領域主権とも称され、国家が領域内ですべての人・物・行為に対して排他的に統治を行い、領域を自由に処分することができることをいう⁽⁶³⁾。

主権概念を歴史上に初めて明確にしたのは、フランスのボーダンであり、その著書「国家論」(1576年)において、主権を「国家の絶対的で永久の権力」と定義し、これが国王に帰属するものとした。この論理は、対内的に封建的諸勢力を排除して国家を統一する国王への権力集中を目的として、他方で外部からの干渉を排除するために用いられたものである。18世紀に入ると主権の概念は、市民革命によって成立した市民的国家の自由・独立を確保し、絶対主義国家からの干渉に対抗するための主張として強調された。いずれにしても主権は、外部の権力からの干渉を排除するための対抗概念として主張

(62) 植木俊哉「国際法主体の意味と国連の法人格—国連の職務中に被った損害の賠償事件—」山本草二他編『国際法判例百選』別冊ジュリストNo.156(有斐閣 2001年4月)29頁

(63) 杉原・前掲(注26)71頁

され、本来的に一国内での最高権力を意味するにとどまるものであり、国際法の妥当性を否定する意味を持つものではなかった⁽⁶⁴⁾。しかしながら、19世紀になるとドイツ公法学の思想から絶対主権の下に、国家の主権は最高にして絶対的なものであり、いかなるものにも従属しないとする考えがあらわれた。こうして、国際法は国家の主権の自己制限として存在するにすぎないとする絶対主権論が主張され、各国が国際法上の義務を免れるための事由として援用されるようになった⁽⁶⁵⁾。20世紀の国際法の下では、二度に及ぶ大戦や国際社会の緊密化・相互化を背景として、主権を根拠に国際法の妥当性を否定する見解は斥けられ、他国への従属関係の否定を意味するだけのものとなった。このように主権概念は、国際関係システムの歴史の変遷に伴い、その内容を変容し、グローバル化や国際機関が発展する近年においては、産業・経済競争力の維持及び国際機関の決議等により主権が制限されるなど縮減されつつある。

また、国家の基本的権利義務の一つである平等権について、国連憲章2条1項では「国家の主権平等の原則」を定め、国際法が規定する要件と内容に従って、国家の基本権能と義務とを対応させている。すなわち、各国は、国際法上「法の下での平等」に基づく等位の関係にあり、「完全な主権」に内在するすべての権利を享受し、その政治・社会・経済・文化上の体制を選択し発展させる自由をもつ。またこれに対応して各国は相互に、他国の人格の尊重、領土保全、政治的独立の不可侵、国際法上の義務の誠実な履行など、基本的な義務を負うものとされている⁽⁶⁶⁾。

然らば、国家の最も重要な権利である国家主権は、実質的にどのように作用するのかという点が重要となるが、章を改めて考察することとしたい。

(64) 田畑茂二郎「国際法新講」(東信堂 1990年4月) 100～101頁

(65) 杉原・前掲(注26) 70～71頁

(66) 山本・前掲(注34) 210頁

第3章 国家管轄権と課税管轄権

第1節 国家管轄権 (national jurisdiction)

1 国家管轄権の概要

国家管轄権 (national jurisdiction) とは、一定の範囲の人、財産又は事実に対して、国家が自国の国内法を現実に適用し行使する権能をいい⁽⁶⁷⁾、国家主権の顕現として最も重要な権利であり、国家主権が実定国際法上の権能として変化したことに伴い、その具体的な発現形態である国家管轄権の機能も法技術的に精密なものになっている⁽⁶⁸⁾。

かつて、国内法の管轄権に関する事項は、国家の主権が絶対的なものと観念されていたのを背景に国内統治に関して外国の介入を絶対的に拒否する根拠を提供するにとどまり、その重要性は意識されてこなかった。しかしながら、20世紀に入って、国家が諸個人の活動を公法的に規制することにより、国家管轄権の実質的な適用基準を国際的に調整する必要が生じ、他方これに呼応して国内統治の実効性を確保し、あるいは国際基準の実施を確保するために国家管轄権を域外に拡張して適用する必要が生じたことから、今日では極めて重要な問題と位置付けられている⁽⁶⁹⁾。

国家管轄権は、国家に認められる国家主権、国家平等及び国内問題不干涉等の権利と国家の裁量範囲の関係など、国際法の規制が及ぶ程度はそれぞれに異なることから、峻別して捉える必要がある⁽⁷⁰⁾。その作用面に着目すると次の3つの態様に区分される⁽⁷¹⁾。

(67) 山本草二「国家管轄権の機能とその限界」『国際法の基本問題』(別冊法学教室 基本問題シリーズ1 1986年2月)

(68) 山本・前掲(注34) 231頁

(69) 奥脇直也「国家管轄権概念の形成と変容」『国家管轄権—国際法と国内法—』(勁草書房 1998年2月) 所収3~34頁

(70) 山本・前掲(注67) 232頁

(71) 国家管轄権については、「作用による分類」のほか、①領域とそれ以外での管轄権

① 立法管轄権 (legislative jurisdiction)

国内法令を制定して、一定の事象と活動をその適用の対象とし、合法性の有無を認定する権限をいう⁽⁷²⁾。

② 司法管轄権 (judicial jurisdiction)

司法機関がその裁判管轄の範囲を定め、国内法令を適用して具体的な事案の審理と判決の執行を行う権限をいう。

③ 執行管轄権 (executive or administrative jurisdiction)

行政機関が逮捕、捜査、強制調査、押収、抑留など物理的な強制措置により国内法を執行する権限をいう。

これら三つの管轄権の中で基礎となるのは、立法管轄権であり、国家は原則として、立法管轄権を有しない法を執行・適用することはできない。このため、立法管轄権に対比して、執行管轄権と司法管轄権の両者を合わせて「強制管轄権 (enforcement jurisdiction)」とも呼ばれている⁽⁷³⁾。

2 国家管轄権の適用基準

国際法は、国家主権たる管轄権を無制限に認めているものではなく、一定の行為や事実については国内法による規律の対象とされる。しかし、国内法を適用し執行するためには、国家と行為・事実の間に一定の連関が存在しな

行使が問題となる空間的・場所的基準、②領域外における管轄権の行使の基礎となる人的・事項的基準などの「対象による分類」がある（広部和也「国家管轄権の競合と配分」『国家管轄権—国際法と国内法—』（勁草書房 1998年2月）所収 143～177頁）。

(72) 「立法管轄権」が意味する立法とは、国会（立法）が制定した法に限らず、執行機関（行政）の命令や規則、裁判所（司法）の判断も含まれるため、「規律管轄権」とも言われる。このことから国家管轄権の三分類は、我が国の憲法上の立法、司法、行政に対応するものではなく、むしろ法を定立・適用すること、裁判に服させること、法の適用または実現のために執行することを区別しているものと考えられる（小寺彰「国家管轄権の域外適用の概念分類」『国家管轄権—国際法と国内法—』（勁草書房 1998年2月）所収 343～367頁）。

(73) 広部・前掲（注71）149頁

ければならないとされている⁽⁷⁴⁾。国家管轄権の適用基準については、一般に属地主義 (territorial principle)、属人主義 (personality principle)、受動的属人主義 (passive principle)⁽⁷⁵⁾、保護主義 (protective principle)⁽⁷⁶⁾及び普遍主義 (universality principle)⁽⁷⁷⁾に分類される。以下では主な適用基準である属地主義と属人主義について概観する。

① 属地主義

行為や事実が生じた場所の所在国 (自国内の領域) であることを根拠として、実行者の国籍にかかわらず、これらの行為に対して行使される管轄権であり、場所的空間的な領域を基礎としているという点で、国家の主権平等の原則に由来した国家管轄権適用の最も基本的な基準として認められている。属地主義は、領域という限界を超えて、特定の国外行為を対象に含むことがある。「旗国主義⁽⁷⁸⁾」、「主観的属地主義⁽⁷⁹⁾」及び「客観的属地主義⁽⁸⁰⁾」などがこれに当たる。

更に客観的属地主義の範囲を越えて、外国人の国外行為であっても、自国の秩序に対して「直接的・実質的で予見可能な効果」を与えるものと認

(74) 杉原・前掲 (注 26) 83 頁

(75) 外国人の国外行為によって自国の属人的管轄権の及ぶ国民又は内国法人が被害を被ったとして、国内法令を適用する管轄権であり、「消極的属人主義」ともいわれる。その適用については、国際法で認められているとは言い難く、国際慣習法として形成されていない (山本・前掲 (注 34) 237 頁)。

(76) 自国の安全と存立その他特に重要な国家法益を侵害する行為について、実行者のいかなを問わず、また行為地が国外であっても国内法と管轄権を適用すべきとする立場である。保護主義は、属地主義の例外として援用される。

(77) その実行者と実行地のいかなを問わず、すべての国が自国の国内法に基づいて行使する管轄権である。普遍主義を一般的に適用することは、属地主義の優位を侵し、国際法に違反すると解されてきた。しかし、最近の多数国間条約では、共通利益を害する犯罪の処罰を確実なものとするために普遍主義の設定を認めている例も多い。

(78) 「旗国主義」とは、国外にある自国籍の船舶・航空機などの内部で行われた行為について内国法を適用することをいう。

(79) 「主観的属地主義」とは、自国領域内で開始され国外で完成した行為に対して管轄権を行使することをいう。

(80) 「客観的属地主義」とは、国外で開始され自国領域内で完成した行為に対して管轄権を行使することをいう。

められる行為に国内法の適用を行う国もある。アメリカが、外国企業の事業活動に対してアメリカの反トラスト法を適用するなどの場合がこれに当たる。このような域外適用基準は、「効果主義 (effects principle)」といわれるが、原因行為と有害な結果の発生との間に因果関係を欠くなど、その要件の認定が主観的となり、属地主義と結び付けることに疑問が呈されている⁽⁸¹⁾。

② 属人主義

行為や事実が生じた場所にかかわらず、実行者の国籍又は内国民性を基準として国内法を適用する管轄権である⁽⁸²⁾。もっとも、他国の領域内に在る自国民の行為に対して自国籍の管轄権を及ぼそうとするものである以上、在留国による属地主義の適用の優位のもとで、一定の制限に服さなければならない⁽⁸³⁾。

したがって、属人主義は、在外自国民の重大犯罪に関する行為について、一般的に適用されることになる。また、属人主義における国家との連関については、必ずしも国籍のみが基準となるものではなく、居所や営業所の存在など、領域国と一定の連結関係があれば、第三国にある外国人の経済活動に対してもこの原則を適用することができる。

3 国家管轄権の競合と調整基準

国家管轄権の適用基準は、様々な関連性又は根拠を用いて、領域外の適用を可能としているものであるが、各国が国内法の管轄権を行使する場合に上

(81) 広部・前掲(注71)151頁。また、山本教授は、「効果主義は、税法違反や麻薬・有害商品の輸入に関する経済法令(独占禁止、輸出管理の規制に関するもの)など客観的属地主義の適用になじまない国外行為に適用される。」と述べている(山本・前掲(注34)235頁)。

(82) 「積極的属人主義(active personality principle)」あるいは「国籍主義(nationality principle)」とも言われる。

(83) 例えば、在外自国民に対して、在留国の行為地法上違法とされる行為を行うことを要求したり、属地性の強い道路交通規制などの本国法の遵守を強制してはならないとされている(山本・前掲(注34)235頁)。

述の各々の適用基準のうち一つのみを採用するものでなく、それぞれの分野や場面又はその行為の内容に応じて、一つの法律の中にも異なる適用基準が採用されている。我が国の刑法を例にとっても、①「国内犯」(同法1条)として属地主義と旗国主義、②「すべての者の国外犯」(同法2条)として保護主義、③「国民の国外犯」(同法3条)として属人主義、など犯罪の内容に応じて適用される基準は様々である。

ところが、すべての事項において属地主義を採用している限りは問題とならないが、各国がその裁量により諸主義を採用して領域外の行為に対する国家管轄権を決定する結果、他の関係国の国家管轄権と相互に競合し、あるいは抵触が生ずるようになる。その場合に国際法による調整がどこまで働くかが非常に重要な場面となる⁽⁸⁴⁾。以下に管轄権の基礎となる立法管轄権とその実効性を確保するための執行管轄権について確認する。

(1) 立法管轄権の競合の調整

立法管轄権については、国家に大幅な裁量権が一般的に認められ、他の管轄権に比して国際法による規制が未成熟であると解されてきた。これは、外国人の国外行為を適用対象とする法令であっても、その法の制定自体は、原則として国際法の制限を受けずに各国が自由に行えるという趣旨である。しかし、執行管轄権や司法管轄権などの強制管轄権の競合ないし抵触は立法管轄権を前提にしたものであると考えられることから、規制範囲の検討が基本的な問題とされている。立法管轄権の競合については、民事法関係と公法関係に区別されることが一般的である⁽⁸⁵⁾。

(84) 山本・前掲(注34)240頁。なお、石黒教授は、「域外適用問題について非民事領域においては、立法管轄権と司法管轄権を区別する必要がなく、端的に立法管轄権の問題を論ずれば足り、執行管轄権の行使は、領域外で行えば相手国の主権侵害となる問題に純化して考えるべきである。」と述べている(石黒一憲「国際民事訴訟法」(新世社 1996年2月)13~14頁)。

(85) 山本・前掲(注34)243~245頁。民事法関係を対象とする立法管轄権の域外適用については、その制限の有無に関して見解の対立があったものの、今日では、執行の実現に関わらず、民事に関する各国の域外立法管轄権は、原則として国際法の制限はないとする立場が有力である。民事関係を対象とする立法管轄権に関するその

刑法、行政法、税法及び独占禁止法などの公権力の行使にかかわる立法管轄権は、「正当な根拠」または「真正の連関」がある場合に限り、その域外適用が認められる。これら公法関係の分野では、国家は原則として外国法令を適用せず、専ら自国法令の適用により犯罪その他の違法行為の有無が認定されるのであり、したがって立法管轄権は、国際法上もこのような制限と条件に服せしめる必要があるからである。

立法管轄権の競合の調整は、基本的な属地主義及び属人主義に基づいて次のように考えられている。

- ① 外国人の国外行為に対しては、領域内における住所・居所・資産・法律行為の所在など「真正な結合」を条件に属地主義により公法上の立法管轄権を有する⁽⁸⁶⁾。
- ② 在外自国民の国外行為に対しては、他国の正当な事項に干渉しない限り、属人主義により関係国内法令を適用することが国際法上も許されている。

しかし、依然として立法管轄権の競合が後を絶えないことから、今日においては、その実効性を確保する上で、執行及び裁判管轄の国家間における優先順位の調整、あるいはそのための国際協力をどのように行うかに焦点が移ってきている⁽⁸⁷⁾。具体的には、二国間条約や多数国間条約において、相手国の国内法における管轄権の調整、相互性及び均衡性を維持することで、国家管轄権の競合を調整するものであり、今後もこのような国際法の直接的な介入・規律が国際紛争の解決に資するものと考えられている。

他の見解として、①民事法関係に関する域外適用（在外自国民を除く。）を基準とした法制定は、他国の主権侵害であるため、禁止すべきとして全面的に域外適用を制限する立場、②域外適用対象となる人・物・事象に密接な連関がある場合に限り容認されるとする立場がある。

(86) ただし、効果主義に基づいて、立法管轄権を拡大して適用することは、司法管轄権の行使とも関連して、国際紛争の要因となっている。

(87) 奥脇・前掲（注69）

(2) 執行管轄権の調整

執行管轄権が競合する場合の調整基準は、他の管轄権に比べて明確なものとなっている。税務調査・逮捕・召喚令状の発給・文書提出命令の送達などの執行管轄権の行使は、原則として自国の領域内に限られるとされ、他国の領域内において行使できるのは、①執行に関する共助を取り決めている特別の条約の存在、②相手国の明示又は黙示の合意に基づく場合のみである⁽⁸⁸⁾。

このように執行管轄権は、領域主権に基づく公法・公権力関係の属地性の原則が認められ、相手国の国内法で定められている国家機関の専属機能とされる事項について、執行管轄権を行使することは、主権的機能を侵奪する結果となり、国際法違反となる。

ただし、その例外として属地的な管轄権が排除され、属人的な管轄権が領域外に及ぶものに外交官や軍隊などがある。もっとも二国間関係においては、そのすべての内容を多数国間条約や国際慣習法に委ねず、個々の条約で管轄権が配分される場合もある⁽⁸⁹⁾。

(88) ロータス号事件 (Lotus case, France v. Turkey, 1927, P.C.I.J. Serie A, No. 10) では、「国際法が国家に課するもっとも最初の重要な制限は、それと反対の許容的な規則がない場合には、国家は他国の領域内ではいかなる形でも権力を行使してはならないというものである。」として、執行管轄権が国際慣習あるいは条約から導き出される許容的な規則による以外には、属地的なものであることを示した。ロータス号事件は、フランス船がトルコに向けて航行中に公海においてトルコ船と衝突し、乗客及び船員を死亡させたことについて、フランス船がトルコに入港した後にトルコ側がフランス船の責任者をトルコ刑法に基づき、逮捕し裁判において実刑を下した措置について国家管轄権を争った事例である。この事件は、その判決に対する意見は様々であるが、国家管轄権を議論する上でしばしば引用される (山本草二ほか編「国際法判例百選」別冊ジュリストNo.156 (有斐閣 2001年4月) 42頁)。

(89) 杉原・前掲 (注26) 87～88頁。個々の条約で内容が定められているものには、「日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第六条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定」や「日本国とアメリカ合衆国との間の領事条約」などがある。

第2節 課税管轄権 (tax jurisdiction)

1 課税管轄権の概要

課税権、すなわち租税を賦課する権限の行使は、国家主権に基づくものであることについて異論はないと考える。そうすると国家主権の具体的な発現形態が、国家管轄権であるから、課税管轄権もまた国家管轄権の一形態にほかならない。課税管轄権とは、これを国家管轄権の定義から演繹的に定義すれば、一定の範囲の人や財産又は事実などに対して、国家が自国の国内租税法を適用し行使する権能といえることができる。

各国は、自国の課税権（国家主権）に基づいて、それぞれ国の文化・歴史を背景に自国の合理的な税制を構築し、執行していることから、当然にして各国の税制は一様ではない。このため、関係国がそれぞれに自国の課税管轄権を行使すると必然的に同じ課税物件が複数国において課税される状態も発生する。そうすると国際的活動に係る租税負担が過重となり、国際的交流を活性化させることなく、ひいては国際経済の促進を阻害することになる。そこで課税管轄権における適用基準と競合する場面における調整が重要となるのである。

課税管轄権の内容は、国家管轄権の原則と同様に、立法管轄権、執行管轄権及び司法管轄権に分類することができる⁽⁹⁰⁾。

課税管轄権における立法管轄権とは、賦課のための課税要件（納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準及び税率）や徴収のための手続等を法令で定める権限である。また、執行管轄権とは租税法を具体的に執行する権限であるが、更正処分、滞納処分等の行政処分に限らず、資料情報収集、税務調査及び税務上の公文書の送達等の行為も含み、租税行政活動全般を執行

(90) この点について木村教授は、「租税高権（課税管轄権）とは、租税法の分野における国家の領域主権のひとつの表現であり、国家の本来の主権を意味する。」とし、その分類について、「租税法の領域では、租税高権は、租税立法権、租税収入権及び租税行政権に細分される。」と述べている（木村・前掲（注33）539～540頁）。

する権限であり、司法管轄権は、税務訴訟に関する裁判及び判決の執行の権限である。

ただし、司法管轄権に関しては、法律に基づいた行政処分が基本となるものであるから、課税管轄権における立法管轄権及び執行管轄権と切り離されるものではないと考えられる。したがって、課税管轄権における司法管轄権の適用基準に関して議論する実益は少ない⁽⁹¹⁾。

また、執行管轄権としての課税管轄権も国際法の一般原則と同様に、その適用は自国の領域内に属地的に限定されるから、その適用基準は総じて明確なものである。領域外への適用が可能となるのは、国家間の特別の合意がある場合である。国際的な経済活動が進展する今日にあっては、属地的な適用基準を越えて執行管轄権を行使するため、租税法領域では、国家間の合意である租税条約上に情報交換や徴収共助の規定を置き、国際的な協力関係を構築している⁽⁹²⁾。

ともあれ、国家管轄権と同様に、課税管轄権においても司法管轄権及び執行管轄権は立法管轄権が基礎となることから、課税管轄権における最も重要な論点は、立法管轄権の適用基準であると言ってよかろう。

そこで以下では、課税管轄権のうち、立法管轄権を意図した適用基準について考察することとする。

2 課税管轄権の適用基準とその限界

(1) 課税管轄権の適用基準と競合の調整

国際法における課税管轄権を議論するに当たり、課税管轄権を制約する

(91) 関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄をめぐる課税上の諸問題—財産の所在の判定を中心として—」税務大学校論叢 25 号 61 頁。関野氏は更に、課税管轄権については、立法管轄権と司法管轄権を区別する必要はないとしている。

(92) 本稿では、この点について特に詳細に記述しないが、羽床正秀「国際化時代の賦課徴収のあり方について」ジュリストNo.1000（有斐閣 1992 年 5 月）が詳しい。また、この徴収共助の問題点等を指摘するものとして、石黒・前掲（注 81）62～64 頁参照。

ルールは持たず、国家が課税権を譲歩しなければならないという原則は存在しないとする説⁽⁹³⁾がしばしば用いられる。しかし、この説における内容は、国際法が国家間の関係を規律し、国家主権の範囲を画定するものであり、他方、租税法領域における納税義務等の範囲については、あくまでも国内法が定めるものであって、国際法が主権の範囲を画定したとしても直接的に国内法を規制することにはならないとする意味を示しており⁽⁹⁴⁾、国際法には国家の課税管轄権を制限する原則はないとするよりも国際法が課税管轄権の範囲を制限していると考えるのが妥当である⁽⁹⁵⁾。更にこの説においても国際慣習上として課税権を行使するためには、国家と課税の対象となる人・財産との間に何らかの連関が要求されるものと考えられている⁽⁹⁶⁾。

各国における課税権の行使は、一般的に、①対人主権に基づき、自国民が国内にいるか外国にいるかを問わずに無制限にその課税権を及ぼすことができ、②領土主権に基づき、自国に存在する自国民・外国人に対して課税し、また、国内にある資産や国内で行われた取引等に対して課税権を及ぼすことができるとされている⁽⁹⁷⁾。

したがって、課税管轄権の適用基準は、国家管轄権の適用基準の「属人主義」と「属地主義」の2つに対応して定まってくることになり、国籍や「居住」の事実に基づく「本拠地管轄」ないし「居住地管轄」と課税対象となる領域内の経済活動や財産の所有等の事実を定める「源泉管轄」に大

(93) Norr, Martin, Jurisdiction to Tax and National Income, Tax Law Review vol. 17, 1962, p. 431

(94) アイゼンバーグは、「厳密には、国際的課税なるものは存在しない。すべての租税は大なり小なり純粋に国内租税法を創造したものである。」という（水野忠恒「国際課税の理論と課題」（税務経理協会 平成7年）2頁）。

(95) 矢内一好「租税条約の論点」（中央経済社 平成9年6月）28頁

(96) 水野忠恒「国際課税の制度と理論」（有斐閣 2000年11月）4頁。より具体的に述べるならば居住者については、領域との結びつきが認められるが、非居住者については、所得の所在、財産の所有、取引活動の事実など、領域との結びつきが存在する場合に限り、課税が可能になる。

(97) 中里実「国際租税法上の諸問題」（総合研究開発機構 昭和61年4月）8～9頁

別される⁽⁹⁸⁾。

各国の租税法は、これらの2つの適用基準を人・財産・行為の内容に応じて適用することにより構築しており、「居住地管轄」又は「源泉管轄」を適用するに当たっては、「経済的帰属」という根拠が「国家との連関」として機能すると説明されている。「経済的帰属」による課税権の範囲の決定は、シャンツが提唱したものであり、その後の国際連盟の委嘱により国際的二重課税の問題を検討した経済学者委員会に大きな影響を与えたと言われる⁽⁹⁹⁾。シャンツは、目的適合性の観点から課税権の範囲決定の基準として、①法的所属、②現在地所属、③居住地所属及び④経済的所属を挙げた。その上で、前三者についての種々の問題点を指摘し、「共同体に対する何らかの経済的な結びつきが存在」する「経済的帰属」が最も目的適合的として結論づけた。その後、経済学者委員会から提出された報告書においてもこの経済的帰属を支持し、人と国家の結びつきを生じさせる構成要素として、①所得の源泉地、②財産の所在地、③財産権の執行可能性地及び④居住地の4つを挙げ、その中でも「所得の源泉地」と「居住地」を最も重要な構成要素としている⁽¹⁰⁰⁾。ここに、課税管轄権は、国籍という政治的な結びつきや一時的な滞在ではなく、①所得の消費が行われる「居住地」、②所得の発生、生産が行われる「所得の発生地ないし財産の所在する地」に求める居住地管轄及び源泉管轄の原則が理論的に示されたことになる⁽¹⁰¹⁾。

このように課税管轄権における経済的帰属の理論に示されるように、課税管轄は租税利益説⁽¹⁰²⁾の思想に強く結びつき、納税義務者の決定までは、

(98) 水野・前掲（注96）4頁

(99) シャンツの経済的所属原則やセグリマンら経済学者委員会の報告書については、谷口勢津夫「モデル租税条約の展開（一）—租税条約における「国家間の公平」の考察—」甲南法学第25巻第3・4号合併号所収77～134頁が詳しい。

(100) 更に報告書では、「他の2つの構成要素は、ほとんどの場合、源泉地（国）又は居住地（国）のいずれか一方の課税権を補強するときのみ意味をもつにすぎない」とする（谷口・前掲（注99）95頁参照）。

(101) 水野・前掲（注96）7頁

(102) 租税利益説や能力説は、しばしば租税の根拠又は負担の原則の議論に取り上げら

誰が政府のサービスの利益を享受しているのかということが重要であり、能力説は意味をもたないと言われている⁽¹⁰³⁾。しかしながら、経済学者委員会はその報告書において、富の取得に結びつく利益が個人の担税力を増加させる限り、それらは無視し得ない要因であるとして、今日では租税利益説は能力説によって補われているのであって、能力説は租税利益説の価値を含んでいるため、より合理的な適用が可能だとしている⁽¹⁰⁴⁾。

以上のように 20 世紀前半の国際連盟当時の種々の議論を経て、今日の国際的な課税管轄権の一般原則は、居住地管轄によって居住者についてはその全世界の所得に課税することができ、他方で源泉管轄によって非居住者についてその国内源泉所得に課税しうることが認められる。

このような国際課税の原則に倣うならば、同一の納税者又は経済取引に対して、居住地国は居住地管轄に基づき、源泉地国は源泉管轄に基づきそれぞれ課税権を行使すると課税管轄権が競合することになり、国際的二重課税が生ずることとなる。また、経済的帰属の構成要素である「居住地」や「所得の源泉地」は、単一の国に帰属することが一般的ではあるが、各国の国内法上のこれらの概念が異なることによって、これらが 2 以上の国に帰属する場合があります、やはり課税管轄権が競合し、国際的二重課税⁽¹⁰⁵⁾が発生する可能性がある。具体的には、①居住地国・源泉地国間の競合、②居住地国相互の競合、③源泉地国相互の競合の場合である。それぞれの

れ、「租税利益説」は、租税は国民の受ける公共サービスに応じて支払う公共サービスの対価であると捉え、「能力説」は、租税は個人の負担能力に応じて配分されるべきであるとするものである（水野・前掲（注 6） 4～5 頁）。

(103) 水野・前掲（注 96） 7 頁

(104) 水野・前掲（注 96） 8 頁。水野教授は更に、「所得源泉地においては、そもそも所得を包括的にとらえることは考えられないのであり、課税対象としての包括的所得概念のような原則が妥当しない」と述べている（水野・前掲（注 96） 8 頁）。

(105) 国際的二重課税を「法的二重課税」と「経済的二重課税」に区分する見解もある。前者は、「同一の納税者に対してその同一の取引について異なる国の課税が重複して行われること」、後者は、「同一の取引について異なる納税者に異なる国の課税が重複して行われること」であるとされる（本庄資「ゼミナール国際租税法」（大蔵財務協会 平成 14 年 2 月） 4 頁）。

場合における課税管轄権の競合に対する調整、すなわち国際的二重課税の排除は、二国間租税条約による「双務的救済」又は各国の国内法において採用する「片務的救済」によって行われる。

(2) 課税管轄権の限界

国際的な経済活動に対する課税管轄権の適用基準は、経済的帰属という概念の下に理論的に検討され、居住地管轄と源泉管轄という2つの基準が認められ、適用基準が競合した場合は、租税条約で適正な配分基準を採用することで調整されることとなる。各国は、このような課税管轄権の配分基準を採り入れながらも、自国の歴史的背景や政策的措置を基礎にその裁量によって、領域と何らかの連関が存在するものに対して納税義務を求める国内租税法を制定することができるのである⁽¹⁰⁶⁾。

しかし、これは立法の問題であり、国際法における国家管轄権の一般的概念に照らせば、課税管轄権の適用については、立法管轄権のみならず執行管轄権を無視することはできない。よしんば、国内租税法で領域外の所得に対する課税が認められていても、領域外での具体的な執行活動は、国家間による特別の合意が存在しない限り認められていないのである。最近では、二国間条約によって執行を実現しようとする動きも見られるものの、執行管轄権は事実上、立法管轄権に対して一定の制限を負わざるを得ないものと考えられる。

このように課税管轄権は、経済的帰属という連関を基準にした立法管轄権と領域外での行政活動の禁止という執行管轄権の制限を組み合わせることでその具体的な適用範囲の限界を画定する必要があると考える。

更に国家が相互に平和的に生存し共に共生するために国家主権の限界を画することを基本原則としている国際法においては、領域外における執行管轄権の行使が制限されるのみならず領域内における属地的な国家管轄権が制約される場合があり、かような国家管轄権の制約が外交官等に対す

(106) 水野・前掲(注96) 5頁

る特権免除又は主権免除として関係条約又は国際慣習法によって確立されているのである。

そこで、次章では、国家間相互に管轄権を制約する主権免除及び特権免除の内容を考察するとともに、課税権との関連について研究する。

第4章 主権免除・特権免除と課税権

第1節 主権免除に関する考察

1 主権免除の沿革と意義

国家は、その行為や財産に関して、他国の主権に属する権力作用に服することを強制されない。こうした原則を主権免除 (sovereign immunity) または国家免除 (state immunity) という。主権免除は、他国のあらゆる権力作用や規制の適用を受けないとする包括的な概念であるが、実際には、裁判権からの免除の問題として取り上げられることが多い。したがって、その内容から裁判権免除 (jurisdictional immunity) と言われることもある。

主権免除の原則は、19世紀の各国の国内裁判所の慣行を通じて確立したものであり、裁判権の行使に対する相互排他的な限界という形で国際法の原則として熟成されたものであって⁽¹⁰⁷⁾、国際社会上において国際慣習法として確立されているが、明文規定は存在せず、その範囲は必ずしも明確ではない。

この原則の根拠としては、歴史的背景を考慮すると①国家の主権・独立・平等、②外交特権免除からの類推、などが考えられる⁽¹⁰⁸⁾。

国家の絶対的排他的な国家主権が主張されていた19世紀にその概念と結び付けて裁判権の免除が確立されたため、国家の主権・平等・独立が主権免除の根拠とされている。第2章第2節で述べたとおり、現代国際社会においては、国家主権は制限されつつあるため、国家主権が主権免除の根拠となり得るか否かという疑問もあるが、一定の範囲で外国国家に対して裁判権を行使することが、主権・独立権・平等権を直接的に否定するものではないから、

(107) 田畑・前掲(注64)104頁。なお、田畑教授は、裁判権免除の根拠については、国家平等の原則によるものであるとし、この意味での国家平等には、①国家は法の前において平等である、②国家には、同一の権利あるいは義務を認めなければならない、③自己の意に反して他の拘束を受けない、の3つの意義があると述べている。

(108) 岩沢雄司「外国国家・国有企業との国際取引上の問題点」(総合研究開発機構 昭和62年4月)10~11頁

今日においても国家主権の概念は、主権免除の主要な根拠となると考えてよかろう。更に外交特権免除からの類推については、外交特権免除の原則が歴史的に古くから認められていることから、その趣旨に基づき、外国国家の代表たる外交使節の活動・行為に対して、様々な特権及び免除が与えられているのであれば、当然にして、その外国国家の活動・行為に対しても同様の権利が与えられるべきであるとする考え方である。更には、「強制執行の困難」⁽¹⁰⁹⁾、「国際礼讓」及び「国王に対する裁判権免除」なども根拠⁽¹¹⁰⁾とされることもあり、国家主権の概念を中心とする様々な要素を取り込んだものと考えられる⁽¹¹¹⁾。

19世紀当時の国際社会においては、国家活動の単純さと国際交通の未発達故に、国家活動のすべてが主権的活動として捉えられ、「対等なものは対等なものに対して支配権はもたない (par in parem non habet imperium)」との理念の下で、国家の行為又はその国有財産について広範かつ無条件に主権免除が認められていた。このような主権免除の原則を「絶対免除主義」という。

しかし、20世紀に入ると国家機能が拡大し、経済分野への国家・政府の介入が増加するに伴って、絶対免除主義による主権免除の問題が顕在化し、免除の対象を制限的に捉えるべきであると主張されるようになった。例えば、国家が私人でも行い得る行為や商業的活動等の非主権的行為（以下「業務管

(109) 「強制執行の困難」については、判決の執行がすべて不可能であるということではなく、執行が困難ということのみで、主権免除の根拠とすることは好ましくないと考えられ、その根拠は薄弱であることは否めない。

(110) 岩沢・前掲(注108) 10～11頁

(111) Hazel Fox は、「three main grounds are given for the grant of immunity to foreign States: first, that the national court has no power of enforcement of its judgments against a foreign State; secondly, that the independence and equality of States prevents the exercise of jurisdiction by the courts of one State over the person, acts, or property of another State; and finally, that foreign States ought properly to enjoy a like immunity to that accorded by national courts to their own forum State」として、①管轄権(権限)の限界、②国家平等・独立、③相互的な免除の享受、に主権免除の根拠があるとしている(Hazel Fox, QC, *The Law of State Immunity*, 2002, p. 28)。

理的行為」という。)を行った結果、私人に損害を与えたという場合、国家の行為という一事をもって損害賠償責任が免除されることになれば、私人の権利を著しく侵害することになる。このような認識から国家の一定の行為については主権免除に制限を設けようとする「制限免除主義」が考えられたのである。

制限免除主義を採用するとしてもその判断基準が必要となってくるが、一般に国家の行為を「主権的行為」と「業務管理的行為」に区分し、後者については、主権免除が制限されると解されている。現実に或る国家の行為が両者のいずれに該当するかについての判断基準としては、国家活動の実施の動機・目的を基準とする「行為目的説」と国家行為の性質ないし結果的に生ずる法律関係を基準とする「行為性質説」がある。前者については、主権免除の制限を受ける国家から見れば、主観的要素であって、そこに恣意的判断が入り込む余地があることから、後者の「行為性質説」により判断するのが望ましいということになるが、一方の判断基準のみによって国際慣習法が確立されているわけではなく、結局二つの側面を捉えながら判断することが適当であるとされている⁽¹¹²⁾。

今日においては、主権的行為である国家の行為については、依然として伝統的な主権免除の原則が機能しつつも、制限免除主義への移行や法典化による国家実行の一元化といった傾向があることに注視する必要があるだろう。

なお、我が国では、主権免除に関しての裁判例は一貫として絶対免除主義の立場を採ってきたが、近年においては、制限免除主義を採る裁判例も見受けられる⁽¹¹³⁾。

(112) 山本・前掲(注34)258~259頁

(113) 例えば、東京地裁平成16年2月12日判決(判例集未登載)。なお、最高裁平成14年4月12日第二小法廷判決(民集第56巻4号729頁)も外国国家に対する裁判権免除に関して、「いわゆる絶対免除主義が伝統的な国際慣習法であったが、国家の活動範囲の拡大等に伴い、国家の私法的ないし業務管理的な行為についてまで民事裁判権を免除するのは相当でないとの考えが台頭し、免除の範囲を制限しようとする諸外国の国家実行が積み重ねられてきている。しかし、このような状況下にあ

2 諸外国における主権免除の取扱い

主権免除の原則は、国際慣習法によって認められるものとはいえ、諸外国では国内法や多数国間条約⁽¹¹⁴⁾によって明文化するものもあり、以下アメリカとイギリスの取扱いについて概観する。

(1) アメリカにおける主権免除の取扱い

アメリカでは、絶対免除主義の立場を採用していたが、1952年の「テート・レター」によって、制限免除主義に移行する動きが見られた⁽¹¹⁵⁾。しかし、国家の公的行為と私的行為を区別する基準が不明確であったため、主権免除に関する法典化が検討され、1976年に「外国主権免除法」が制定された⁽¹¹⁶⁾。

外国主権免除法では、裁判権免除を原則として他国の主権を尊重しつ

る今日においても、外国国家の主権的行為については、民事裁判権が免除される旨の国際慣習法の存在を引き続き肯認することができるというべきである。」として、制限免除主義が国際慣習法として形成されつつあることを認めている。

- (114) ヨーロッパにおいては、各国により主権免除に対する立場が異なっていたが、ドイツ及びイギリス以外の多くの国が制限免除主義を採用していた。このような状況に鑑み、ヨーロッパ諸国を対象とした「国家免除条約」は、1972年に署名のため開放され、1976年に効力を発生した。同条約の特徴は、第一に各国における国家実行の傾向を考慮しつつ、最大公約数として各国が認めた免除制限事例を細かく列挙し、列挙されていない事項については、選択事項を設け、相互主義的対応をとることを認めていること、第二に裁判権免除の問題に加え、判決の効力の問題をも規律していることである。裁判権免除が認められない事例として、①法廷地国に存在する不動産、相続・贈与に基づく動産又は不動産についての権利関係、②法廷地国を債務履行地とする契約、雇用契約、③締結国の工業、商業又は金融上の活動、④特許・商標など知的所有権、⑤不法行為等が列挙されている。
- (115) 岩沢・前掲（注108）21～23頁、52～56頁。「テート・レター」とは、1952年国務省法律顧問代理テートから司法長官代理あてに出された文書のことをいう。「テート・レター」によって、主権免除における2つの意見を提言するとともに制限免除主義への転換を促した結果、その思想的統一が図られることとなった。その内容は、「主権免除の新説は、主権者の免除は、国家の主権的又は公的行為に関しては認められるが、私的行為には認められない。」「イギリスを例外として、主権免除の絶対説を引き続き完全に受け入れることは、ソ連及びその衛星国を除いてほとんど支持されないであろう。」というものである。
- (116) 「外国主権免除法」は、合衆国法典（U.S.C）の改正という形式を採り、1602条～1611条の10カ条から成る。

も、裁判権免除を享受できない例外事項として、免除放棄、商業活動、違法取得財産、相続・贈与による取得財産、不動産及び不法行為を掲げている。

商業活動については裁判権免除の適用外とするほか、強制執行についても商業上の財産に対して可能であるとしている。そして、「商業活動」を「常規の過程 (regular course) の商業経営または特殊な商取引ないし商行為のいずれかを意味する。」⁽¹¹⁷⁾と定義するとともに、「活動の商業的性質は、当該活動の目的を参照するよりもむしろ、常規過程の経営の性質または特殊な取引ないし行為の性質を参照することによって決定される。」(1603 条 d 項) と定め、主権的行為と業務管理的行為の区別に関して行為性質説を明示的に採用している⁽¹¹⁸⁾。

(2) イギリスにおける主権免除の取扱い

イギリスは、古くから絶対免除主義を堅持していたが、アメリカの「外国主権免除法」の制定を期に制限免除主義への転換を急速に促し、1978 年に「国家免除法」を制定した。更にイギリス以外の諸外国においても制限免除主義へ転換しないことによる自国の国内経済の衰退を防止するため、イギリスに倣って制限免除主義を採る国も少なくなかった⁽¹¹⁹⁾。

イギリスの国家免除法についても、アメリカ外国主権免除法と同様に「商取引」(3 条) を主権免除の適用外としている。「商取引」は、同条(3)項において、①商品又は役務を提供する契約、②金融条項に係る借款又はその他の取引にかかる契約又はその他の金融上の義務に関する保証又は賠償、

(117) 本間浩「1976 年主権免除法」『外国の立法 17 卷 2 号』(国立国会図書館調査立法
考査局 昭和 53 年 3 月) 73 頁

(118) 猪俣弘司「特権免除・国家免除と日本の国家実行」『国家管轄権—国際法と国内
法—』(勁草書房 1998 年 2 月) 所収 287~313 頁

(119) 岩沢・前掲(注 108) 25 頁。これは、外国と取引を行う民間企業及び金融機関が、
その取引から生じる紛争が裁判所に付託される保証があるのは制限免除主義を採
用する国であり、重要な国際取引や金融取引が自国から他国へ流れるおそれがある
ことが懸念されたからである。

③国家が主権的権威の行使としてではなく締結し又は従事する、その他の契約又は活動（商業、産業、金融、専門（professional）又はその他類似的性格のものに関する。）と定義されている⁽¹²⁰⁾。

3 主権免除と課税権免除

本節ではここまで、主権免除に関して裁判権免除を中心に考察してきた。裁判権は、水平的分権的国際社会における国家主権の平等を原則とした相互主義における国家行為の尊重であり、その免除は領域国の意思に基づいた本来完全かつ排他的な領域管轄権の制約であると考えられる。したがって、裁判権と並んで国家主権を代表するものである課税権についても、それを規律する基本原則は、同一のものとして捉えるべきであろう。

H. Fox は、外交官の特権免除を議論するに当たり、国家間の課税権免除を取り上げて、外国が他の国から享受する課税免除やその根拠に関して法律で明確にされているわけではないが、一国が他の国に課税できないという本質的な根拠に基づいているとして、主権免除と課税権免除を同等に取り扱っている⁽¹²¹⁾。

主権免除を広範に論じた S. Sucharitkul は、主権免除を六つのカテゴリーに分類し、その中の一つとして「課税免除（tax privileges）」を掲げている⁽¹²²⁾。

(120) 山崎公士「1978年国家免除法」『外国の立法 18巻6号』（国立国会図書館調査立法考査局 昭和54年11月）306頁。なお、免除の例外は、商取引のほかに①契約によりその全部又は一部が連合王国において履行されるべき国家の義務に関する訴訟（3条）、②イギリス国民等との間でイギリスで締結又は労務提供のある雇用契約に関する訴訟（4条）、③イギリスにおける作為又は不作為によって生じた身体障害又は財産障害に関する訴訟（5条）、④特許、商標、意匠、著作権、商号等の無体財産権に関する訴訟（6条及び7条）、⑤付加価値税、関税等の租税に関する訴訟（11条）とされる。

(121) Hazel Fox, QC, *op. cit.*, p. 459

(122) Sompong, Sucharitkul, *Immunities of Foreign States before National Authorities*, *Recueil des cours*, 1976- I, pp. 89ff. なお、S. Sucharitkul が行った分類は、「課税免除」のほかに「司法手続き及び管轄権免除（judicial process or jurisdictional immunities）」、「逮捕及び拘留からの免除（arrest and detention）」、「強制執行免除（execution）」、「役務及び強制的な国籍付与からの免除（national

S. Sucharitkul は、主権免除の分類に関しては、実定法適用の免除を示すものではなく、国家の領域管轄権からの免除に関係付けられるものであり、手続的な性質を有すると説く。

そして、「課税免除」に関しては、外国が領域主権による課税から免除される範囲について、独立して個別に議論するに値する問題としているものの、課税免除の特権が与えられる根拠として国際礼譲や相互主義の原理が残存しているが、これらの動機にかかわらず課税権における免除や特権は、主権免除の一部分を構成するものであり、また主権免除の理論を延長した結果であるとして、課税権免除は主権免除から当然に起こりうる帰結であると述べている。

主権免除を各国の実定法の規定の問題ではなく、その手続的な性質を有する問題として捉える S. Sucharitkul の理論に照らすと、国家管轄権の側面から主権免除の法理を見るならば、課税管轄権は立法管轄権よりもむしろ執行管轄権や司法管轄権などの強制管轄権の問題であるということになる。

また、アメリカ対外関係法第三リスティメント（以下「リスティメント」という。）⁽¹²³⁾462 条 1 項では、外国国家の課税管轄権からの免除について、「国際法上、特別な協定・合意がない限り、国家は他国での活動、財産及びその他の経済的利益又はその国の源泉となる所得については、当該他国の課税権からは免除されない。ただし、外交又は領事としての活動及び外交又は領事に関係する財産又はそこから得られる所得に関しては例外とする。」と

services, and compulsory acquisition of nationality)」及び「搜索からの免除及び不可侵権 (search and inviolability)」である。

(123) アメリカ対外関係法第三リスティメントは、アメリカ法律協会が 1987 年に対外関係法に関するものを既存の判例や考え方を条文に表して説明を加え、あるべき方向を示したものである。対外関係法とは、①アメリカに適用される国際法、②アメリカの国内法であって、アメリカの対外関係にとって重要なもの又は他に重要な国際的な結果をもたらすものからなる。リスティメントは法源でないため、法的拘束力はないものの、アメリカでは重要な法的意義をもっている。なお、当リスティメントの邦訳については、国際法外交雑誌第 88 巻 5 号～第 90 巻 4 号（国際法学会 1989～1991 年度発行）を参考とした。

規定している。更に外国国家の活動も「外交関係に関するウィーン条約」に規定する特権免除を享有する外交官と同様の取扱いであることを示している。

ここで重要なのは、リスティメントが、外国国家に対する課税に関して、主権免除が絶対的であった頃は、外国国家に対するあらゆる種類の課税から免除されるとされていたが、制限説が一般的に受け入れられるにつれて、特別の条約が存在しない場合には、外交官又は領事の活動に関するもの以外のものについて、国際法は租税免除を要求していないとする見解があるとして、主権免除の議論を取り上げ、課税関係についても制限免除主義が適用されることを説明していることにある。

更に、外国国家と源泉徴収課税の関係についても、①アメリカが源泉地となる所得を外国国家が受取る場合、②外国国家が、アメリカの納税義務に服する者に対して国外源泉所得（アメリカの国外で支払われる利子等）を支払う場合の源泉徴収、③外国国家がアメリカの納税義務に服する者に対して、アメリカ国内において、賃借料、使用料又は役務に対する報酬を支払う場合の源泉徴収、についてその取扱いを説明している。

①については、前述の課税権免除の原則どおり、外交活動等を除いて制定法又は特別の条約によって免除されない限り、外国人納税者（外国法人）として受取った所得については、その所得に応じた税額を源泉徴収されるとし、②については、国外源泉所得であるため、外国国家は、アメリカの租税法に基づく源泉徴収義務を負わないとしている。

注目すべきは、③の取扱いであり、リスティメントでは、「このような場合、源泉徴収義務者と看做され、租税を源泉徴収するよう要求されることはありえようが、実際にはそのようなことはなされない」としていることにある。その根拠は必ずしも明らかにされていないが、源泉徴収についても主権免除の原則が適用されることを示しているのではないかと考えられる。敷衍して言えば、外国国家が自国の納税義務者に支払う対価に係る租税は、その支払を受ける納税義務者自らが納税義務を履行することが常則であり、それを補完する制度として支払者に義務づけている源泉徴収について、外国国家

はそのような義務までも要求されるいわれはないとの意思表示であるとも考えられる。

以上みてきたように、外国国家を自国の課税権から免除することは、一般国際法で認められている主権免除の一部を構成するものであるといえ、国家の主権的活動に関する行為については、他国の租税法の規定に服することはないということになる。

第2節 特権免除に関する考察

1 外交関係と特権免除の根拠

国家が相互に外交使節団などの国家機関を交換して、一方の国の領土内で活動することにより、それを通して外交上の問題を処理することは、歴史的にも古くから行われてきた⁽¹²⁴⁾。

外交関係は、相互主義を原則とし、それぞれが外交使節団を接受する領域国（以下「接受国」という。）の領域内で外交使節を派遣した国（以下「派遣国」という。）を代表して交渉その他の国家行為を行うことを認め合うことにより、実効的な国家間の協力と相互の連絡・理解を促進し紛争の平和的解決を図るなど、国際関係の維持・確保に不可欠な正規の手續として国際社会秩序の確保と社会基盤の形成のために重要な役割を担っている⁽¹²⁵⁾。

通常、国際社会は、各国家によって分割・支配されており、当該国家領域に対しては、その国の領土的な主権、いわゆる属地的管轄権が及んでいる。その結果、その国家領域内に現にいる個人・法人とその財産は、国際法上例外が認められる場合を除き、その国の排他的な立法・行政・司法の権力に服

(124) 横田喜三郎「外交関係の国際法」(有斐閣 昭和38年1月)1頁。その歴史は、多くの都市国家が存在した13世紀のイタリアで常駐の外交使節が派遣されるようになったことに見られ、17世紀後半においては、ヨーロッパ諸国の間で、常駐の外交使節の交換が一般的な慣行になったと言われている。なお、日本が大国と呼ばれる諸外国に大使館を常設したのは、日露戦争が終結した1905年以降である。

(125) 山本・前掲(注34)567頁。

することになる。つまり、外国人も所在国の法令を守らなければならないという法令遵守義務がある⁽¹²⁶⁾。

しかし、外交使節の派遣・接受の重要性に鑑み、各国は一般国際法上これを保全すべき義務を負うものとされ、外交使節団及びその構成職員、さらには外交活動の主体としての国家には様々な特権及び免除が与えられている⁽¹²⁷⁾。

外交関係に関する法の規則は、古くは大部分が国際慣習法に基づくものであり、不文法であった。欧米諸国の中には、明文化された国内法や二国間条約も存在したが、その効力も地域的に限定されたものであり、また定義や特権免除の内容を確定したものではなく、一般的に外交特権のことは不文にして明らかであることを全体とした取扱いにとどまっていた。

その後、国際連合で、「国際法の法典化」が重要な課題として取り組まれ、外交関係に関する国際慣習法の成文化が、真っ先に着手されることとなった。

2 外交関係に関するウィーン条約の考察

(1) 意義と沿革

外交関係に関するウィーン条約（以下「外交関係条約」という。）は、国家間の関係の基本とも言うべき外交関係の基盤を安定させ、諸国間の関係を円滑ならしめ相互の友好関係と協力を促進することを目的として、外交関係に関する古くからの慣習法を法典化し、1961年のウィーン外交関係会議において採択されたものである。我が国においては、1964年に批准・発効している。

(126) 宮崎繁樹「外交特権など国際法上認められている特権免除の根拠」『国際法の基本問題』（別冊法学教室 基本問題シリーズ1 1986年2月）。外国人は、所在国の法令を遵守しなければ、警察官の取調べを受けたり、逮捕され（警察権）、あるいは行政機関の指示に従わなければならない（行政管理権）。また、所在国の国税・地方税を支払わなければならない（課税権）ほか、民事行政裁判権、刑事裁判権に服することになる。さらに緊急事態などには公的役務に服し、社会保障のために社会保障料の支払いも義務づけられる。

(127) 特権免除は、接受国が一般に行使している管轄権を部分的に排除する「免除」、一般の外国人には与えられていない待遇を与える「特権」の2つから構成される。

外交官の特権免除の根拠は、大別して、①治外法権説、②国家代表説及び③機能的必要説に分類⁽¹²⁸⁾されるが、外交関係条約は、前文で「このような特権及び免除の目的が、個人の利益を与えることにあるのではなく、国を代表する外交使節団の任務の能率的な遂行を確保することにある」としていることから、国家代表説と機能的必要説の立場を採っているものと考えられる⁽¹²⁹⁾。特に国家代表説については、前述の主権免除の場合と同じく国家主権の代表たる地位に鑑みて特権免除を付与するというものである⁽¹³⁰⁾。

外交関係条約の内容には、租税に関するいくつかの特権免除を認めており、また同条約の非当事国の外交使節団及びその構成員に対しても相互主義に基づき、これと同様の取扱いを認めている⁽¹³¹⁾。

以下、外交使節団の公館及び外交官の国税関係に関する課税の免除を定める規定、とりわけ「公館に対する課税免除（23条）」、「手数料等に対する課税免除（28条）」、「外交官等の租税の免除（34条）」のほか、源泉徴収義務が免除される根拠となり得るかという観点から「人的役務及び公的役務の免除（35条）」について、法典化作業を実施した国際法委員会や外交関係会議の審議を踏まえ概観する。

(128) 猪俣・前掲（注118）289頁

(129) この点について、横田・前掲（注124）には次のように記述されている。「外交関係会議（1961年3～4月）の審議で、スイス及びスペインの代表が、『特権免除の現在の理論は、もはや治外法権でなく任務の必要の理論であり、明確にするのが有用である。』と発言した。」

(130) 宮崎・前掲（注126）。なお、治外法権説は、古くから主張されてきた考え方ではあるが、特権免除の範囲があまりにも広範囲に及ぶことから今日では採用されていない。また、外交関係条約41条1項が「特権及び免除を害することなく、接受国の法令を尊重することは、特権及び免除を享有するすべての者の義務である。」と規定していることは、外交使節団が、特権免除を享有する範囲で接受国の法令を無視してはならないということを意味しており、この点からも治外法権説は妥当でないと言える。

(131) 国際法事例研究会「外交・領事関係（日本の国際法事例研究(4)）」（慶應義塾大学出版 1996年10月）131頁

(2) 公館に対する課税免除

外交関係条約 23 条 1 項は、「派遣国及び使節団の長は、使節団の公館（所有しているものであると賃借しているものであるとを問わない。）について、国又は地方公共団体のすべての賦課金及び租税を免除される。（以下省略）」と定めている⁽¹³²⁾。

この条項を審議する際に、国際法委員会は外交関係条約草案時において、公館に関する課税免除については、自明の理であるとし、「すでに国際慣習法として確立していたものを外交関係条約においては、明示的に規定したものである。」⁽¹³³⁾と説明している。

(3) 手数料に対する課税免除

外交関係条約 28 条は、「使節団がその公の任務の遂行にあたって課する手数料及び料金は、すべての賦課金及び租税を免除される。」と規定する。

この規定は、国際法委員会の審議の段階で「自明的なことであるし、小さな問題であるが、後に疑義を残さないため」として設けられたものであり、その後の外交関係会議においても修正されることなく全会一致で採用された⁽¹³⁴⁾。このような過程に鑑みれば、外交使節がその国家の任務の遂行に伴って得る収入について接受国が関与しないことが、外交関係条約の法

(132) ここでいう「公館」とは、大使館や公使館の建物だけでなく、その敷地である土地についても含まれるほか、使節団の長の住居等も含むとしている。また、「国又は地方公共団体のすべての賦課金及び租税」としているのは、直接税・間接税に関わらず、包括的な免除を意味し、先に述べたこれらの課税免除が自明の理であることを示している。

なお、公館等は、賃貸するケースが考えられるため、その2項において、「この条に規定する賦課金又は租税の免除は、派遣国又は使節団の長と契約した者が接受国の法律に従って支払うべき賦課金又は租税については適用しない。」として、接受国の個人が派遣国の外交使節団に土地等を賃貸したとしても、この条文がその個人の課税免除を射程範囲にしていないことを規定しているが、その契約者（賃貸者）が、固定資産税等に相当する金額を賃貸料に含めることについては、これを妨げるものではないことが国際法委員会で確認された（横田・前掲（注 124）240～247 頁）。

(133) 横田・前掲（注 124）240、301 頁

(134) 横田・前掲（注 124）301～302 頁

典化時に既に国際慣習法として確立していたことを窺い知ることができる。

(4) 外交官に対する課税免除

外交関係条約 34 条によると外交官は、商品に通常含められる間接税や接受国内の商業上の企業への投資から生ずる所得に対する租税など一定の租税を除くほか、人、動産又は不動産に関し、国又は地方公共団体のすべての賦課金及び租税を免除される。

外交官に対する租税免除は、外交関係の歴史上広く認められており、その根拠については、単に国際礼讓にすぎないとする説が有力であったが、国際法委員会及び外交関係会議では、その起源は国際礼讓によるものであっても、現在においては少なくとも法として認められた一般慣行の程度に達したと考えられ、国際慣習となり、国際法として醸成したとしている。そのように議論しながらも、「その範囲は必ずしも明確ではなく、各国の国家実行によっても異なるため、国際法上に各国に共通する事項について法典化する必要がある。」として租税免除について条約上明定したのである。しかしながら、条文を見ると免除の基準を定めるものではなく、各国における課税免除の例外⁽¹³⁵⁾を列挙する規定になっていることから、外交官に対する課税が接受国によって包括的に免除されることを認めつつも、接受国において返還が困難である間接税や公務に関連のない所得への課税について国家間で争いに至ることを回避する意図で設けられたものであると考えられる。

(135) Eileen, Denza, *Diplomatic Law* 2nd edn, 1998 p4. E. Denza は、外交官の租税免除に関して、その濫用を最小限にするために設けた免除の例外は 3 つのカテゴリーに区分されるとして、①公務以外で得た利益 (matters unrelated to a diplomat's official activities or to his normal life in the receiving State)、②公共サービスとしての料金 (dues which are not truly taxes but charges for services rendered)、③還付又は免除が行政上に不可能なもの (taxes where refund or exemption would be administratively impractical)、を掲げている。Hazel Fox, QC, *op. cit.*, p. 459

(5) 人的役務及び公的役務の免除

外交関係条約 35 条は、「接受国は、外交官に対し、すべての人的役務、種類のいかんを問わないすべての公的役務並びに徴発、軍事上の金銭的負担及び宿舎割当てに関する業務のような軍事上の義務を免除する。」と規定する。35 条に規定されている人的役務及び公的役務は、通常一般的な市民義務の一部として要求され⁽¹³⁶⁾、または非常事態の場合に一定の人に要求される公的役務を意味するとして、兵役の義務、陪審員になる義務及び道路又は公共災害に関して命令される人的役務が例として挙げられる。外交関係条約の草案時には、この規定は置かれておらず、他に規定する公館・身体・財産の不可侵の条項によって当然にして保護され、接受国の人的役務や公的役務などからは免除されると考えられていた⁽¹³⁷⁾。しかしながら、いくつかの国から規定を設けるように提議されたことを受けて、審議の結果規定されるに至った。外交関係会議においては、人的役務及び公的役務に関して接受国のあらゆる義務から免除されることが確認されている⁽¹³⁸⁾。

3 領事制度の特質と領事関係に関するウィーン条約の考察

外交使節団が、国を代表する資格を持って外交交渉を行うものであるのに対し、領事機関は、主に接受国に滞在する自国民の利益の保護と通商・経済・文化・科学上の関係の発展の促進に関する職務など、その任務は行政的な性質を有するものである⁽¹³⁹⁾。

領事関係に関する規則は、「領事関係に関するウィーン条約」（以下「領事

(136) 横田・前掲（注 124）369～371 頁

(137) Ibid., p. 310

(138) 横田・前掲（注 124）369～371 頁

(139) 横田喜三郎「領事関係の国際法」（有斐閣 昭和 49 年 11 月）2 頁。その起源は、古代ギリシアまで遡り、現在の領事制度に近いものは、中世における地中海の商業都市に見られた。その後、外交使節制度が発達することにより、一時はその任務も縮小されるのであるが、国際的な通商と航海の急速な発展により重要な地位を占めるようになった。

関係条約」という。)として1963年に法典化され、一般規則が成立した。それまでは、通商・経済といった任務の特殊性から各国の実情を勘案した二国間の友好条約・通商航海条約・領事条約といった形で定められることが多く、現在においても有効に機能している⁽¹⁴⁰⁾。

領事機関の任務と外交官の任務とは異なり、領事機関は国家を代表する資格を持たないのであるが、その任務が国家の任務であり、国家のために行っていることは疑う余地がないため、外交関係と同様に機能的必要説の考え方の下に様々な特権免除を享有する⁽¹⁴¹⁾。

領事関係条約においても、「公館に対する課税免除(32条)」、「手数料等に対する課税免除(39条)」、「租税の免除(49条)」及び「人的役務及び公的役務の免除(52条)」などが定められている。その内容は概ね外交関係条約のそれらと同様である。

4 国際機関の特権免除

国際機関は、国際社会の共通利益の確保と人類の発展を目的として、複数の国家の合意の下に創設された特定の任務を遂行するための機関であり、国際法上法人格が付与され、主権免除の概念が援用される。また、国際機関やその職員等は、外交使節や領事機関と同様にその任務の遂行のための特権免除を享有している⁽¹⁴²⁾。国際機関に対して、各国がその裁量に基づいて自由に主権を行使することによって、ややもすると国際機関の活動を制約することになり、その設立目的を阻害する結果となるからである。そういった意味か

(140) 例えば、「日本国とアメリカ合衆国との間の領事条約」(昭和39年7月17日条約第16号)、「日本とグレート・ブリテン及び北部アイルランド連合王国との間の領事条約」(昭和40年9月29日条約第22号)など。なお、領事関係条約については、昭和58年10月に発効している。

(141) 横田・前掲(注139)24頁。領事関係条約前文の「このような特権及び免除の目的が、個人の利益を与えることにあるのではなく、領事機関が自国のために行う任務の能率的な遂行を確保すること」からみて、機能的必要説が妥当すると解される。

(142) 猪俣・前掲(注118)292頁。なお、外務省ホームページによると、我が国に常駐施設を設置して活動する国際機関は、平成16年4月現在で30機関となっている。

ら国際機関においても機能的必要説に基づいて特権免除が認められていると考えられる⁽¹⁴³⁾。

国際機関の特権免除は、相互主義が機能していない点で外交使節等の特権免除の性質と区別されるが、その特権及び免除の内容は、一般的に外交使節と同等の特権免除が与えられることが認知されている⁽¹⁴⁴⁾。

5 特権免除と源泉徴収義務・納税義務

外交特権免除のうち、租税免除に関する内容は、その規定の概観から2つに区分される。一つは、公館（23条）や手数料（28条）に対する課税免除であり、物的な課税要件を捉えたものであり、もう一つは、外交官及びその家族又は使節団の構成員などに対する課税免除（34条）であり、人的な課税要件を捉えたものである。

後者の外交官等に対する課税の免除は、外交官等の地位に基づく個人の租税をできる限り包括的に免除しようとするものであって、外国政府・外国大使館等について直接的に規定するものではない。これに対して前者の公館や手数料に対する課税の免除は、外交官個人に対する租税の免除を否定するものではないと解することも可能であるが、公館の所有者や運営に関する行為責任は、一般的に個人に帰属するものではなく、更に国家代表説の考え方に照らせば、外国大使館は国家行政機関の一部を構成するにすぎず、国際法上法人格を有するものでないから、公館の所有者は当該派遣国であり、また手数料収入も当該派遣国に帰属すると考えるのが相当である。よって、公館に関する租税及び公の任務で得た手数料収入など外交関係活動から生ずる所得

(143) 国連憲章 105 条 1 項は、「機構は、その目的の達成に必要な特権及び免除を加盟国領域において享有する。」と定め、同条 2 項では、「国連加盟国の代表者及び機構の職員は、この機構に関連する自己の任務を独立に遂行するために必要な特権及び免除を享有する。」と定めている。これらを受けて、国際連合は、「国際連合の特権及び免除に関する条約」、国連の専門機関は、「専門機関の特権及び免除に関する条約」によって特権免除の内容を明確化している。

(144) 杉原・前掲（注 26） 257 頁。

に係る納税義務が免除される主体も外国政府であるということになる。

次に、外国政府・外国大使館の源泉徴収義務に係る規定については、外交関係条約上に見ることができないが、源泉徴収義務の性質については、第1章で述べたように徴収する義務と納付する義務の2つの側面を有するほか、一定の事務負担を伴うものであることから、これを外交関係条約に当てはめると、35条の人的役務・公的役務の免除が、源泉徴収義務の免除をも含んでいるか否かを検討する必要がある。35条の人的役務・公的役務の内容は、具体的に示されているものではないが、通常一般的な市民義務とされていることから、通常の事業主が負う保険料の負担や徴収、又は所得税や住民税などの徴収行為についても免除されるものと解するのが相当である。ただし、35条は外交官に対する免除の規定であり、外国政府・外国大使館に対する規定となっていないことから、外国政府・外国大使館の源泉徴収義務の有無までを直ちに判断できるものではない。

したがって、外国政府・外国大使館の課税関係に関しては、外交関係条約の規定のみで直接的に判断することは困難であり、主権免除の理論を併せたところでアプローチする必要があるため、外交関係条約における租税免除の趣旨や背景と主権免除との関係について考察を加えておくべきであろう。

そもそも外交関係条約における外交官に与えられる特権及び免除は、その前文から、①個人に利益を与えるものでないこと、②国家を代表する外交使節団の任務の能率的な遂行を確保すること、の2つの目的に大別され、国家の利益の保護に資するために認められるものであると解される。そして、外交関係条約の内容は、法典化された当時の国際社会に共通する範囲内において定められたものであるが、条約上に明示的にされていない問題については、引き続き国際慣習法の諸規則によるものとしているほか、その47条において、慣習又は合意によって、外交関係条約の規定が定める待遇よりも一層有利な待遇を相互に与えることが認められている⁽¹⁴⁵⁾。

(145) 外交関係条約47条の「慣習又は合意によって」という文言は、草案時には、「相

また、通常外交官は、接受国において、一定の裁判権免除を享有するのであるが、この裁判権免除の放棄が、外交官自身ではなく派遣国によって行わなければならないことに鑑みると、外交官の特権免除は、外交官個人ではなく国の主権平等の原則に留意して派遣国の主権尊重の原理により成り立っているものであると言える。

35条の規定の趣旨を例にとってみると、この規定の主たる目的は、人的又は公的の役務を課することによって、派遣国の任務が中断されることを防ぐことにある。これらの役務を免除することによる接受国の不利益は、外交官がこれらの役務を履行することにより派遣国が受ける不利益と比べてわずかなものであり、外交機能を円滑に遂行するためには免除は享受すべきであるとされており、このことから特権免除が国家間の衡平の原則に従って規定されていることが理解できる⁽¹⁴⁶⁾。

歴史的に見れば、主権免除の概念が19世紀に各国の実行を基に確立された原則であるのに対し、特権免除は、15世紀に国家間で相互に認められるようになった「外交官」という地位に鑑みてその原則が確立されたものであることから、主権免除の考え方は、一般に国家元首や外交使節に与えられる特権免除を擬人化した国家に対して付与するものであるという考え方もある。ただし、時系列的には、外交官の特権免除の考え方が早く確立したわけであるが、それは平等な立場である国家を前提としたものであるから、主権免除の概念が内在した特権免除が個別に発展したものであると言える。いずれにしても特権免除と主権免除は、その基本原理においては密接な関連があることは確かである⁽¹⁴⁷⁾。

外交特権免除を詳細に論じているE. Denzaは、外交官の租税免除に関して、①主権者は、別の主権者に対して課税しない原則に由来している、②外交官

互主義に基づいて」とされていた。これは、外交関係会議において修正されたものであるが、その意味を異にするものではない(横田・前掲(注124)482~483頁)。

(146) 横田・前掲(注139)380~386頁

(147) 猪俣・前掲(注118)287~288頁

を接受国から独立させて、任務の遂行を確保するためには課税免除すべきである、③外交官の任務の内容に鑑みると管理上としては、自国（派遣国）の課税管轄に服する必要がある、と3つの根拠を掲げている⁽¹⁴⁸⁾。

E. Denza の考え方は、特権免除における租税免除の考え方が主権免除における課税免除の考え方と同等であることを示しており、敷衍すると外交関係条約に規定される外交官の租税免除や人的役務・公的役務の免除については、外国政府や外国大使館の権利義務と表裏一体として設けられたものであると解することができ、外交関係条約に規定される租税免除の内容は、外国政府も享受すると考えるのが相当である。

以上、国際法において管轄権の制約として確立されている主権免除及び特権免除について考察し、課税権との関連についても検証してきた。そこで次章では、実定租税法や租税条約等において、主権免除及び特権免除の内容を根拠に置かれた規定を確認するとともに、本稿の目的である外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務について整理することとしたい。

(148) E, Denza, QC, op. cit., p. 295. E, Denza は、「first, that they derived from the principle that one sovereign does not tax another; secondly, that it was necessary to enable the diplomat to carry out his duties independently of the receiving State that he should be exempt from tax at least on goods and income connected with his work and residence in that State; and thirdly, that as a matter of administrative convenience - for revenue authorities as well as for diplomatic services - diplomats should be subject on a continuing basis to the tax regime of the sending State rather than to a succession of varying tax regimes in the States where they serve」と述べる。

第5章 外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務の考察と今後のあり方

第1節 現行租税法における外国政府・外国大使館等に関する非課税規定

1 所得税法における非課税規定と沿革

(1) 外国政府等の職員に対する給与等の取扱いについて

冒頭に述べたように現行のわが所得税法は、外国政府等に勤務する者がその勤務により受ける給与等について非課税としている（所得税法9条1項8号）。

この規定は、昭和37年度税制改正において、明文化されたものであり、それ以前は、所得税基本通達において非課税とする取扱いとなっていた⁽¹⁴⁹⁾。

当時の税制調査会⁽¹⁵⁰⁾では、外交政府職員等に対する非課税の取扱いについて、「外交官の免税特権については、国際法による一応の原則があり、わが国でもこれに従って一定の免税の取扱いをしているが、外国政府の外交官以外の職員及び国際条約等で課税関係を明確にしていない国際機関の職員の報酬に対する課税上の取扱いについては、必ずしも国際法に確立した基準がなく、また、国内法においても明文の規定がない。一方租税条約上

(149) 税制改正以前における通達は次のとおりである。

「法施行地に居住する外国の大使、公使、領事およびその附属職員に対する所得税の可否については、次によるものとする。

(一) 大使、公使及び外交官である大公使館員（それらの者の配偶者を含む。）に対しては、職務上の所得であると、それ以外の所得であるとを問わず、課税しない。

(二) (一) 以外の者については、法施行地において事業を行うときはその者の全部の所得に対して課税し、法施行地において事業を行わないときは、その本国においてわが国の同種職員に対して課税しない場合に限り、相互的に課税しない。（以下省略）」

(150) 税制調査会「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」（昭和36年12月535頁）

は、政府の職員が受け取る俸給、給与等については、その職員の従事する職務が収益事業の性格をもっていないこと、職員が自国の国籍をもっていないこと等を条件として、相互免除を行う規定を設けるのが通例となっている。最近諸外国との政治経済関係が密接化するとともに、外国政府の職員や国際機関の職員でわが国で公務に従事するものも少なくなく、これらの者の受ける公的報酬の課税上の取扱いについて国内法で明らかでないため実際上の問題が生じている。」と問題点を指摘するとともに、諸外国においても外国政府及び国際機関等の給与等の免税を立法化していることに鑑みて、国内法上明らかにする必要があると課題を提示している。

そこで、諸外国の例や租税条約の内容のみならず、国際連合で法典化作業が進められ、採択された外交関係条約や領事関係条約に定める内容を踏まえ、国際的に一般に認められ、明確にされた要件・範囲に基づくことが適当であるとして、外国政府職員が受取る公的報酬については相互主義の下に非課税とする定めを所得税法に設けたのである⁽¹⁵¹⁾。

なお、この規定の創設によって、改正以前の通達による取扱いに比べて非課税の範囲が限定的となり、その職務以外から生ずる所得については租税免除が適用されないこととなったが、現行の所得税基本通達においても「国内に居住する大使、公使及び外交官である大公使館員並びにこれらの配偶者に対しては課税しないものとする」⁽¹⁵²⁾として、一定の職に就く外国政府職員に対しては、依然として包括的に免除される取扱いとなっている。これは、外交官が国を代表する地位にあることを考慮して、他の外国政府職員等とは異なる取扱いをしているものであると考えられる。

ともあれ、外国政府職員等に対しては、一定範囲内で租税免除を享受するのであるが、いかなる国からも課税されない完全な租税免除を意味するものではなく、派遣国の租税法に基づいて課税されることを意味している

(151) 昭和40年の全文改正により、9条1項8号に規定されたが、旧法では、非課税所得として6条17号に置かれていた。

(152) 所得税基本通達9-11

のである。我が国においても外国に派遣した公務員については、国内に住所を有しない期間であっても居住者として取扱い（同法3条1項）、我が国の租税法の適用を受ける規定を設けている⁽¹⁵³⁾。

この規定は、外交関係条約34条及び37条⁽¹⁵⁴⁾に対応させて設けられた規定であるが、派遣国に課税権を行使する権利があることや外交関係条約等の成文化された国際協定が採択される以前から同様の取扱いをしていたことから、国際慣習法として成熟していたものと思われる。

(2) 利子、配当、償還金等の受領者の告知

所得税法224条は、一定の利子、配当及び償還金等の支払を受ける者は、法人税法別表第一（公共法人の表）に掲げる法人その他の政令で定めるものを除き、その支払の確定する日までに氏名、住所等をその支払者に告知し、あるいは告知書を提出しなければならないと規定する。

したがって、法人税法別表第一に列挙されている公共法人については、当該告知は要しないのであるが、所得税法施行令335条2項は、告知を要しない公共法人の範囲として、法人税法別表第一に掲げる公共法人のほか、外国政府、外国の地方公共団体及び同法施行令23条に定める国際機関を掲げている。

このような取扱いを定める条約や国際協定は見当たらず、その根拠は必ずしも明らかではない。当該規定に定める告知義務は、所得税の課税標準算定の基礎となる事実関係を的確に把握するために、その事実内容を明示した支払調書等の提出を義務付けているものであるが、特定の者に対して告知を要しない旨の規定を置いている趣旨は、利子や配当等を受領する者が法人である場合に、その法人が公共法人などの非課税法人や特殊な法人

(153) 租税条約のルールによって課税の空白地帯が発生することを防止するため、「自国籍課税」の原則を導入しているものである（本庄資「租税条約」（税務経理協会平成12年9月）200頁）。

(154) 外交関係条約37条は、外交官以外の職員と家族に対して、外交官と同様の裁判権からの免除、租税免除及び人的役務・公的役務の免除などの特権免除を享有することを規定している。

であるときには、告知をさせる実益が乏しいからであると説明されている⁽¹⁵⁵⁾。しかし、なるほど国際機関についてはその説明は妥当するが、相互主義の下で外国政府及び外国の地方公共団体については課税しないとしていること、同じく相互主義によって告知行為を義務的に履行させることはできないことがこの取扱いの趣旨に隠れていると考えるべきであろう。

なお、国外送金を行う者又は国外からの送金等を受領する者が、法律に定める事実関係を記載した告知書を金融機関等に提出する義務についても、外国政府・外国の地方公共団体及び我が国が加盟している国際機関は、その告知書の提出を要しないとされている⁽¹⁵⁶⁾。

2 その他の税法等から見た非課税規定

(1) 外国大使館等の土地や建物に係る規定

外国政府が外国の大使館・領事館その他これらに準ずる施設の敷地又は建物に関して受ける登記については、登記に係る不動産が直接大使館等の用に供されるものであることについて国税庁長官が確認して交付する書類を登記申請書に添付することを条件として、登録免許税が課されない（登録免許税法6条1項）。

また、地価税法8条は、大公使館又は領事館のほか外交、領事その他の任務を遂行するために必要な施設の用に供される土地等について非課税とする取扱いを定めている。

これらの非課税規定は、外国にある本邦の大使館に係るこれらの租税に類似する租税についてその国において免除されること（相互主義）が条件として適用される。これらの規定は、外交関係条約23条又は34条の内容に合致するものであり、その根拠も明白である。

(155) 武田・前掲（注5）8895頁

(156) 内国税の適正な課税を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律3条及び同施行令4条参照。

(2) 租税特別措置法による非課税規定

租税特別措置法は、外国大使館等に対する消費税及び揮発油税を免税とする規定を置いている。租税特別措置法 86 条は、事業者が、大使館・領事館その他これらに準ずる機関等が、政令で定める方法に基づいて課税資産の譲渡等を行った場合には、消費税を免除することとしている。

また、同法 90 条の 3 は、大使館等の公用品等である自動車の燃料用に供するため、政令で定めるところによって購入される揮発油税を免除する旨を定めている。これらの規定によって消費税又は揮発油税が免除されるためには、主に 2 つの要件があり、一つは、その目的が外交・領事活動の任務を遂行するために必要なものであること、もう一つは、外国にある本邦の大使館や大使等が消費税又は揮発油税に類似する租税についてその国において免除される相互主義が条件になることである。

これらの免除は、無制限に適用されるものではなく、厳格な手続きが必要となる。免除を享受する大使館等は外務省が交付した証明書を必要とし、消費税又は揮発油税を免除する事業者についても国税庁長官が指定した者に限られる。

この非課税の取扱いを外交関係条約 23 条及び 34 条の内容と比較すると、23 条の公館に対する課税免除については、直接税・間接税の区分することなく適用されるから、外国大使館等の土地や建物に係る消費税の免除については、外交関係条約に対応しているが、34 条は、「通常商品又は役務の額に含まれているような間接税」についてまで接受国に租税免除を義務付けているわけではないため、結局消費税及び揮発油税の非課税の取扱いは、特権免除の範囲を広義に捉えた措置であると考えられる。ただし、相互主義に基づくことを明確に示していることから、同条約 47 条にいう相互主義を条件とした条約の内容以上の有利な待遇を与えるにすぎないため、租税特別措置法に定めるいずれの非課税規定も国際法に基づいたものであると言ってよからう。

3 租税法における人的課税除外

本節で見たように、我が国の現行租税法には、外交関係条約に基づく外国大使館や外交官に係る非課税規定が幾つか散見できるが、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務に関して直接的に規定しているものはない。

ところで、本来納税義務者となりうべき者を、その者の特殊性を考慮して立法政策上非課税とすることを人的課税除外という⁽¹⁵⁷⁾が、「課税の普遍性」という租税原則が確立している今日では、租税は能力に応じて公平に負担しなければならず、特権階級を認めてはならないとする考え方が妥当する。しかし、このような考え方が確立されるまでには、様々な歴史的変遷を経てきている。西欧諸国の封建時代においては、封建領主は絶対的な権威者であり、立法・司法・行政に亘る広範な権限の一部として、領民から租税を徴収する権限を有しており、自ら租税を負担することは到底考えられるものではなかった。その後、絶対君主制の時代になっても君主や貴族が一般市民を保護し、社会秩序を確保しているという納税義務に代わる大きな社会的責任を負っているということから税を負担することはなかった。今日では、君主の公的な所得や特定の所得を非課税とする物的課税除外に移行している⁽¹⁵⁸⁾。

我が国においても明治憲法の下では、①天皇・皇族、②外国の君主又は大統領及びその家族、③我が国に派遣された外国の大使、公使及び附属の外交官、④外交官でない大公使館員、領事及び附属職員が人的課税除外として取り扱われていた⁽¹⁵⁹⁾。

この点に関し、大蔵省主税局の松本寅俊氏は、次のように解説している⁽¹⁶⁰⁾。

「天皇は、主権者であって課税権の支配を受くべきものでないことは云ふまでもないことである。皇族は、臣民でないから特別の条文がない限り税法

(157) 金子・前掲(注11) 149頁

(158) 泉・前掲(注33) 105～110頁

(159) 主税局「個人所得の解説」財政第5巻第8号(大蔵財務協会 昭和15年7月)123頁

(160) 松本寅俊「個人所得税」(第一書房 昭和14年5月) 82～83頁

の適用がない⁽¹⁶¹⁾。外國の君主、大統領、其の家族、外國の大使、公使、附屬外交官には國際法上の原則から課税しない。最後の大公使館員、領事、貿易事務官、其の附屬吏員は、國際慣例及行政上の先例に依って課税しないのであって、日本から派遣された同一吏員に對して課税されない場合に限って相互的に我國に於ても課税しないのである。」

松本寅俊氏の説明によれば、当時の人的課税除外の根拠は、君主の主権を尊重するものと國際法によるものの2つに区分される。今日では、君主の主権に基づいた人的課税除外は斥けられ、西欧諸国と同様に物的課税除外に制限されるに至っている。

また、泉美之松氏は、今日の我が国の税制は、「課税の普遍性」により、人的課税除外は認められていないが、このような基本的な考え方の下においても、「外国主権に対する免税」、「外交官免税」、「国又は地方公共団体等の免税特権」及び「公共法人又は公益法人の非課税特権」の4つの人的課税除外を挙げ、それぞれにその内容を述べている⁽¹⁶²⁾。これらのうち、「国又は地方公共団体の免税特権」については、「それぞれ課税権者として、国は国税を負担しないし、地方公共団体も地方税を負担しないことになっているが、ともに課税権者であるという立場を尊重しあって、国も地方公共団体に対しては、所得税及び法人税を課税していないこととするとともに、地方公共団体も国に課税しないこととされている」としている。つまり、この考え方は課税権を有する一定の主権者は、相互主義により他の課税権者に対して課税権の行使が制限されていると言うことにほかならないのであるが、それは国益の確保という観点を除くと主権平等・相互主義を根拠とする「外国主権に対する免税」と類似するものであると理解できよう。

国家主権の内容が制限される今日においても、相互主義を基盤とする課税権者相互の人的課税除外は成文・不文にかかわらず機能していると思われる。

(161) 明治憲法 21 条は、「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定する。

(162) 泉・前掲（注 33）113～118 頁

第2節 租税条約等における外国政府・外国大使館等の取扱いについて

1 OECD モデル条約における取扱い

OECD モデル条約は、主として個人や法人に関する国際的二重課税や国際的租税回避の防止を意図して作成されたものであるため、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務に関する規定は特に置かれていないが、同モデル条約 19 条には、政府職員が政府⁽¹⁶³⁾に対する役務の提供の対価として支払われる給与等については、支払った政府の国においてのみ課税できるとする派遣国の排他的課税権を認める旨を定めている⁽¹⁶⁴⁾。もともと同条 1 項 (a)において、当該役務が他の国で提供され、当該役務の提供者が他の国の国民であるなど他の国の居住者である場合は、他の国いわゆる接受国においてのみ課税権を行使することができるとされている。

これらの原則は、もともと主権国間の国際礼譲と相互尊重の準則に一致せしめるべく構成されていたものであるが、海外における政府活動が著しく拡大したことに伴い、その重要性が高まり、その適用範囲も拡大されるに至った⁽¹⁶⁵⁾。

また、同条 3 項は、政府の収益事業に従事する場合に支払われる対価については、同条 1 項の規定は適用されず他の条項が適用されるとしている。

更に同条約 27 条は、「OECD モデル条約のいかなる規定も国際法の一般原則や特別の協定に認められる外交・領事関係に関する租税上の特権免除に対

(163) 「政府」には、国、地方政府及び地方公共団体が含まれる。

(164) 木村教授は、公務に従事する労働に対する報酬に対しては、国庫地国主義が機能して支払う国家だけが課税権を有するとしている。また、国庫地国主義の例外として排他的居住地国主義が妥当するのは、同条 1 項 (a) に規定する派遣国の公務に従事する者が接受国の居住者である場合と述べている(木村・前掲(注 30) 884 頁)。

(165) 1963 年のモデル条約の草案時には、「派遣国が課税することができる」として排他的課税権を示すものではなかったが、1977 年のモデル条約において排他的課税権が認められるようになった(川端康之監訳「OECD モデル租税条約」(日本租税研究協会 2003 年 11 月) 208 頁)。

して影響を与えるものでない。」と規定し、国際法上の特権免除による取扱いよりも不利な取扱いを受けることがなく、外交関係条約等が優位であることを確認している。

2 租税条約及びアメリカ内国歳入法典における取扱い

(1) 日米租税条約の例

我が国が各国と締結している租税条約においても OECD モデル条約と同様に、外国政府職員に対する課税の取扱いに関する定めがある。例えば、日米租税条約を見ると、18 条にその内容を定める規定が設けられており、OECD モデル条約と異なる点は、政府に提供する役務を「政府の職務の遂行として提供されたもの」に限定し、その適用範囲の拡大を防止している⁽¹⁶⁶⁾。そして、この 18 条の内容と同様の国内法を両国共に規定している。我が国では、前述したように所得税法に政府職員がその勤務により政府機関から受領する給与等の非課税規定を置き、アメリカにおいても内国歳入法典 893 条で、外国政府の職員等の給与に対しては、アメリカ又はフィリピンの市民権を有する個人を除いてこれらの所得に課税しないとしている。

また、日米租税条約においては、一方の国内において生じた利子であって、他方の国が受取るものについては、一方の国では課税されず他方の国においてのみ課税できる旨を規定している（11 条 3 項）。この規定は 2003 年の日米租税条約改訂に伴って設けられ、その趣旨については、投資促進のためとされているが、アメリカでは、1986 年から内国歳入法典において明文化されたものであるため、国内法的側面から見ると租税条約の条項は確認的に定められたものと言える。一方、我が国においては、国内法にこの種の明文の規定は置かれていないが、既にフランスやカナダなど数カ国

(166) OECD モデル条約においては、「政府の職務の遂行として」との文言は、1977 年モデル条約時に削除された。しかしながら、この表現を削除することにより適用範囲が拡大することは望ましくないとして、多くの二国間条約においてその文言が使用されている。我が国が締結している租税条約のほとんどにこの文言が使用されている。

との間の租税条約において同種の条項が置かれ、実務上においてこれらの租税条約に基づいた取扱いをしている⁽¹⁶⁷⁾。

なお、日米租税条約 28 条においても、日米租税条約の内容が国際法に認められる外交関係条約に影響を与えるものではない旨を定めている。

(2) アメリカ内国歳入法典における外国政府の所得の免税

アメリカにおける外国政府の取扱いは、前述のリステイトメントにあるように国内での活動により生じた所得に対しては、外交活動等の主権的な行為から生じた所得を除き、課税を免れることはできないとするものである。内国歳入法典 892 条では、外国政府が稼得する一定の所得については連邦所得税の対象から除外するとしているのであるが、この規定の適用を受ける「外国政府」を「アメリカ国内で商業活動に従事しない限りにおいて、外国主権の構成部分又はその支配に従属する団体」と定義し、外国政府の地位的要件を設定しており、他の主権の主張を制約する意図が窺われる。

なお、歴史的にみてもアメリカにおいては、外国政府等が稼得する一定の種類投資所得を総所得から除外し、「通商活動」を通じて得た所得、すなわち私企業が活動して得た所得と同等と認められる所得については、私企業と同様の課税を行ってきたようである⁽¹⁶⁸⁾。

(167) 我が国においては、外国政府が稼得した利子所得については、租税条約を締結しているか否かにかかわらず一般的に免税として取り扱っている。このような取扱いについて小沢進氏は、「国際礼讓の観点から行われているものであり、その延長として租税条約によって、公的機関の間接融資による利子などを免税としている。」と述べているが（小沢進「国際課税」（中央経済社 平成 13 年 11 月）29 頁）、幾つかの租税条約や各国の国内租税法の規定に見られることに鑑みると、一定の国際慣習法が形成されていると理解すべきであろう。

(168) リチャード・L・ドーンバーク「アメリカ国際租税法（第 3 版）」（川端康之監訳）（清文社 2001 年 6 月）48 頁

第3節 外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務のあり方

1 源泉徴収義務及び納税義務の取扱いについて

第1節及び前節で見たように、我が国の現行租税法や締結する租税条約には、外交関係条約など明文の国際法を基礎として、外国政府や外交官に対するいくつかの非課税規定が置かれているが、これらはいずれも国際法の諸原則である「主権平等」と「相互主義」に基づく国家実行の積み重ねによって国際慣習法が形成され、それが租税法又は条約として明文化されたものと理解できよう。

そうすると外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務に関する取扱いも国際法の諸原則が適用されることはもはや疑問の余地はない。

以下、項を分けて考察を続ける。

(1) 源泉徴収義務について

米国（大使館）の源泉徴収義務が争点となった最近の裁判例⁽¹⁶⁹⁾を素材としながら、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務に関する取扱いについて検討してみたい。

この事案は、米国大使館に勤務する日本人職員（原告）が、米国大使館を通じて米国から支給された給与等について過少に所得税の確定申告を行ったところ、課税庁は実際の支給金額に基づいて更正処分等を行った。これに対し原告は、米国（大使館）には源泉徴収義務があり、原告には申告義務はないから原告に対して行った更正処分等は違法であるとして提訴したものである。

原告は、①租税法や通達の解釈に鑑みると国際慣例により外国大使館に源泉徴収義務がない場合があり得ることを想定しているにすぎないこと、②源泉徴収義務を否定する国際法は条約のみならず国際慣習法に存在しな

(169) 前掲（注113）。東京地裁平成16年2月12日判決

いこと、③外交関係条約に源泉徴収義務を免除する規定が置かれていないこと、④外交関係条約では接受国の法令を尊重する旨の規定が置かれおり、源泉徴収義務は我が国の法令に定めるところ、特権及び免除を害するものでないと解されるから源泉徴収義務を否定するものではないことを理由に挙げて、所得税法 183 条に基づき、米国は源泉徴収義務を負うと主張した。

確かに所得税法には外国政府の源泉徴収義務に関する特段の定めは置かれておらず、実定租税法を直接的に適用すると外国政府も日本国内において源泉徴収の対象となる所得を支払う際に源泉徴収義務を負うと考えることも可能である（第 1 章第 3 節 1 参照）。しかしながら、租税法領域においては、実定租税法のみが法源となるものでなく、それぞれに主権を有する国家間の相互関係を規律する国際法もまた租税法の法源たり得ることは既に述べたとおりである（第 2 章第 1 節 2 (4) 参照）。また、この問題に関しては、外国政府の源泉徴収義務を否定する個別の国際法の存在が重要ではなく、国際法の諸原則に照らして、外国政府がどのような法的権利義務を有するのか、また課税権のような国家主権が、外国政府に対してどのように適用されるかという観点から検討しなければならない。

通常、国家の主権は、領土主権を基礎として自国の領域内にあるすべてのものに対して他国の主権を排除して排他的に領域管轄権を行使することができる。このことは、国家管轄権の一形態である課税管轄権についても同様であり、個人・法人の国籍を問わず領域内での活動から生ずる所得に対して課税することは領域管轄権の顕現として認められるものである。ところが、国家が相互に平和的に生存し共に共生するために国家主権の限界を画することを基本原則とする国際法においては、本来完全かつ排他的な領域管轄権が相互主義の下に制約される場合があり、かような管轄権の制約が主権免除及び特権免除として確立されているのである⁽¹⁷⁰⁾。

主権免除は、第 4 章第 1 節で考察したように、国家主権平等主義及び相

(170) 松井・前掲（注 37）44～47 頁

互主義の下に、国家は他の国家の主権に従属することなく、特別の合意のない限り、一定の行為を強制されることはないとするものであり、外国国家が自国の領域内で行った主権的行為に対して自国の裁判権から免除することを一般に認めているものである。国家の課税権もまた国家の統治権として国家主権を構成するものであることに鑑みると、国家管轄権を構成する課税管轄権も主権免除の原則によって制約されるものであるから、原則として他国に対して自国の課税管轄権を行使することができないとする課税権免除は、裁判権免除と区別されることなく主権免除の問題であると考えるのが相当である。

そうすると、外交又は領事活動のような主権的行為については、国家管轄権の制約や主権免除という国際法の一般原則に基づく課税権免除によって、派遣国は接受国の租税法の適用を受けないから、我が国は、米国（大使館）に対して源泉徴収義務を要求し得ないのである。「源泉徴収義務を否定する国際法は存在しない」とする原告の主張は、このような国際法の一般原則を看過したものと云わざるを得ない。

判決においても「主権をそれぞれに有する国家は、相互に法的に平等であるから、他国に対して権力を持たないと解するのが国際法上の法原則であるというべきである。したがって、外国国家の主権的機能に対しては、外国国家が自発的に免除を放棄する場合を除いては領域国の主権を及ぼすことはできず、外国国家は、領域国の主権に従属するよう強制されない。」として主権免除の原則を説示した上で、「上記のような考え方は、裁判権免除として論じられることが多いものの国家の統治権を代表する課税権についても同様に妥当するものと解されるから、外国国家に対する課税免除は、主権的行為について課税が免除され(る)（中略）と解するのが相当である。

（中略）大使館の現地職員の勤務に対する給与の支払は、国家の統治権の典型的な発現である外交活動を行うためにされるものであるから、少なくともそれを正常に実施している限りは、日本の課税権が免除されると解す

べきである⁽¹⁷¹⁾。(中略)以上によれば、米国は、米国大使館における現地職員への給与の支払に際し、源泉徴収義務を免除されると解するのが相当であるから、原告には、米国大使館からの給与について、申告する義務があるものというべきである。」として、原告の主張を斥けた。

ただし、判決においては、外交関係条約に源泉徴収義務を免除する規定が置かれていないことや外交関係条約では接受国の法令を尊重する旨の規定が置かれおり、源泉徴収義務は特権及び免除を害するものでないとする原告の主張に対して、「ウィーン条約には、前文に『この条約の当事者は、(中略)この条約の規定により明示的に規制されていない問題については、引き続き国際慣習法の諸規則によるべきことを確認して、次のとおり協定した。』と明言されていることに照らし、同条約に規定されていない問題については、一般国際慣習法や他の条約に基づく法的権利義務の観点から別途検討する必要があると解される。」としているだけで、外交関係条約の詳細な内容には踏み込んでいない。

外交関係条約における特権免除は、国家を代表するものに対してその任務の能率的な遂行を確保することを目的に与えられているものであり、またその特権免除の放棄は、特権免除を与えられた外交官によって行われるものでなく派遣国によって行われるべき性質のものであるから、外交関係条約が、外交官や外国大使館の権利義務を定めるものであるとしても、その内容は派遣国の権利義務と表裏一体のものであり、このような特権免除は、派遣国そのものが享受していると考えべきである(第4章第2節5参照)。

(171) 判決においては、「外国国家が、私人によって行い得る行為をする場合には、私人と等しく領域国の主権に服すべきと解され、このように解しても外国国家の主権自体を損なうものと言ひ難いことから、領域国の主権が及ぶものと解するのが相当である。(中略)管理的行為については、自発的な免除の放棄がない限り免除されないと解するのが相当である。」として、外国国家の業務管理的行為についての課税関係を述べているが、管理的行為に関しては、自発的な放棄がなくても課税権から免除されないと解するのが相当である。

外交官等が接受国から一般的な公的役務を免除されるとする外交関係条約 35 条は、派遣国の外交任務と両立しない接受国の公的役務を外交官等が接受国から義務付けられることによって任務の能率的な遂行が困難になることを回避する目的で定められたものであるから、当該任務の相関関係から考えると派遣国自体もこの義務が免除されると解するのが相当である。国税や地方税などを給与等から徴収して行政機関に納付する行為も外交関係条約にいう公的役務に該当すると考えるのが相当であり、これらの行為の履行は、一定の事務負担を負うものであるから、派遣国の外交任務と両立し難く、なかんづく源泉徴収義務のごときは、第 1 章第 1 節に述べたように、給与等から所得税額に相当する額を徴収して納付する行為にとどまらず、受給者（納税義務者）からの提出書類の審査と保管、税額の計算など所得税法に基づいた付随的な事務手続や我が国の租税法に規定する課税・非課税の判断技術の必要性も生ずるなどの負担が伴うものであり、このような義務の履行を外国政府・外国大使館（外交官、事務職員等）に及ぼしめることは、派遣国の外交任務の能率的な遂行の妨げとなり得るから、外交関係条約 35 条の趣旨に反するものであるとすることができる。そうすると、我が国が外国政府に対して源泉徴収義務を課すことができないことは、外交関係条約に照らしても相当と認める余地があることから、「外交関係条約に源泉徴収義務を免除する規定は存在しない」とする原告の主張は、外交関係条約の趣旨・背景に踏み込んだものとは言い難い。

更に原告は、「外交関係条約では接受国の法令を尊重する旨の規定が置かれおり、源泉徴収義務は特権及び免除を害するものでないから源泉徴収義務を否定する根拠になり得ない」と主張する。しかし、外交関係条約 41 条にいう「接受国の法令を尊重する」との意味は、積極的に接受国の法令を遵守しなければならないというものではなく、消極的にこれを無視しないというものであることは、国際法委員会でも確認されているところであ

り⁽¹⁷²⁾、これを根拠に源泉徴収義務の有無が結論付けられるものではない。

以上のように主権免除の原則から課税管轄権は制約され、外国政府は我が国の源泉徴収義務を負わず、また外交関係条約 35 条によってもこの点は理論付けることができるのであり、日本国内において外国政府が、大使館や領事館を通じて我が国の納税義務者に対して給与等を支払ったとしても所得税を徴収して納付する必要はないと考える。

次に原告は、一部の外国大使館が日本国の所得税について源泉徴収を行っていることを理由として、①源泉徴収義務を否定する国際慣習法は形成されていない、②米国が源泉徴収義務の免除を放棄していないと断定することはできない旨主張する。

確かに、主権免除や特権免除を享有する外国政府・外国大使館等であっても源泉徴収の対象となる所得を支払う際に、その所得に係る所得税を自発的に徴収して納付することも考えられないことはない。このような自発的な行為の国際法上の位置付けとしては、課税権免除の放棄または国内法令の尊重という二つの考え方がある。外交関係条約に規律する裁判権免除は派遣国によって放棄できる旨が同条約 32 条に規定され、他の特権免除についても裁判権免除と同様に派遣国によって放棄できると解される。したがって、派遣国が源泉徴収義務を負わないとする課税権免除を放棄することも考えられよう⁽¹⁷³⁾。ただし、特権免除の放棄は派遣国の明示的な意思や二国間の合意によって個別的行われる必要があり、源泉徴収義務の免除の放棄も個別的・明示的な合意ないし意思表示によって行われなければならないが、こうしたケースは現実には少ないであろう。原告が主張するよ

(172) 横田・前掲（注 124）448 頁

(173) この点について、判決も「関係国家間において、個別の合意ないし意思表示により免除権を放棄することが可能であり、他国においても免除権を放棄している場合が実際にあるとしても、米国については、課税権免除についてこれを個別に放棄したものと認めるに足る証拠がないばかりか、本訴係属中においても現地職員から所得税の源泉徴収はしない旨の意思を明らかにしていることが認められる。」として、原告の主張を斥けている。

うな源泉徴収を行う外国大使館が仮に存在するとすれば、それはむしろ後者の考え方の下で、派遣国の意思に基づいて源泉徴収義務（事務）が、自国に与えられた特権及び免除を阻害しないものであると判断して、同条約41条に定める接受国の法令を尊重した結果、当該外国政府が任意かつ自発的に源泉徴収を行っているとして解することになろう。

もつとも、当該外国政府が我が国の法令を尊重して実行した行為の範囲は限定的に解釈すべきであり、源泉所得税を徴収して納付する行為以外の事項に関するものは、別途に主権免除や特権免除の原則によって、租税法の適用を受けないと考えなければならない。

なお、原告は、一部の外国大使館の実行を捉えて、国際慣習法の形成を否定するが、外国政府の主権的行為が接受国の課税権から免除される国際慣習法は、主権免除や特権免除として形成されていることは前述のとおりであり、問題となるものではない。

（2）納税義務について

次に外国政府・外国大使館等の納税義務の取扱いについて整理すると、まず外国政府・外国大使館等が稼得する所得に関して実定租税法には特段の定めが置かれておらず、また非課税外国公共法人として指定されたものでもないことから、外国政府は外国普通法人として取り扱われることになることは、第1章第2節及び第3節で述べたとおりである。更に誰が政府のサービスの利益を享受しているのかという国との連関によって納税義務者を決定づけられるという課税管轄権における租税利益説（第3章第2節2(1)参照）に基づけば、我が国で活動する外国政府・外国大使館等も我が国の公共財を何らかの形態で利用しているのであり、その対価として租税を負担する必要があるとみることも可能である。

しかしながら、外交関係条約において外国大使館の土地・建物に関する租税免除（23条）及び外国大使館が外交活動等を通じて得る一定の手数料収入等に係る租税免除（28条）の規定が置かれているため、これらの所得について納税義務が課されないことは、個別の租税法に規定されているほ

か、租税条約においても「国際法の一般原則や特別の協定に認められる外交・領事関係に関する租税上の特権免除に対して影響を与えるものでない。」として明確になっているものである（第5章1節・2節）。更にこれらの外国政府の納税義務の免除がこれら2箇条に限定されるものではないと考える。外交関係条約に定める特権免除は、本来的には個人の利益に与えられたものでなく国家の利益として国家を代表する外交官等に与えられたものであり、派遣国の租税免除についても外国政府が享有することが当然の理であることは既に述べたとおりである（第4章第2節5参照）。

また、外国の源泉徴収義務が争われた前述の裁判例をみると、外国政府・外国大使館等が義務を負わないとする考え方は、源泉徴収義務に限ったものではないことが分かる。

外国政府・外国大使館等に対して納税義務を課すことは、我が国の課税権を行使するものであり、そのような課税権は、同様の主権を有する外国国家の主権的行為に対しては及ぼすことができないという主権免除の原則によって、外国国家は、我が国の課税権に従属することを強制されないのである。しかして、正常な外交活動のような主権的行為によって稼得する収入について、外国政府・外国大使館等は我が国の租税法の適用を受けず、納税義務はないと考えるのが相当である。

2 今後の取扱いの在り方

以上述べてきたように外国政府・外国大使館等の主権的領域について、源泉徴収義務及び納税義務を課さないとする考え方は、主権平等主義や相互主義を基盤とする国際法の諸原則に照らせば当然のことであり、我が国の現行の取扱いもこのような考え方に倣うものであるから、租税法に明文の規定が置かれていないことが問題となるものではないし、現行の取扱いが否定されるものではない。

しかしながら、経済活動が複雑・多様化する今日の国際社会においては、我が国の企業が外国政府と経済関係を持つことも今後増加すると予想される。

そのような場合、課税関係が明確にされているか否かは、当事者にとって、直接的・実的に重要な問題となり得る。

一般論として、経済活動を行う個人や企業に対して法的安定性や予測可能性を与えることは、課税要件法定主義と課税要件明確主義を柱とする租税法主義の下で要請されるものであることは言うまでもなく、租税法に明文規定が置かれていないことは、事後の無用なトラブルを招きかねず好ましくない。

例えば、所得税基本通達 121-5(2)に示される「国際慣例により源泉徴収をする義務がないものとされる在日大公使館又は在日外交官」は、原則として主権平等主義に基づいて相互に他の国家主権に対して源泉徴収義務を負うことはないという意味するものである。これはもちろん相互主義に基づいて他国の国内法令を任意に遵守することを妨げるものではないとする国際法の諸原則を否定する趣旨のものではないであろうが、通達に示すような外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務に関する規定が実定租税法に存在しないがために「国際慣例により源泉徴収をする義務がないものとされる」という記述が、特別な「国際慣例」によって源泉徴収義務を負わない場合があり得るとの解釈上の誤解を生むおそれがある。現に前述の裁判例（東京地裁平成 16 年 2 月 12 日判決）においても原告は、「国際慣例により大使館に源泉徴収義務がない場合があり得ることを想定しているのであるから、外国大使館は、所得税法 183 条 1 項によって、源泉徴収義務を負うものである」と主張し、源泉徴収義務を免除する特別な法律は存在しないから、所得税法に基づいて外国大使館は源泉徴収義務を負うとして通達の本来の意味を取り違えているがごとくである。

更に第 1 節でも述べたとおり、外交政府職員等に対する非課税規定は、国際連合において外交関係条約が正式に採択された内容を租税法に明文の規定として置かれたものであるが、外交政府職員等に対して課税しない取扱いが国際法の一応の原則に従っているものといえども国内法で明らかになっていないことによって問題となり得るとの将来的危険性の意識があったという点

は見逃すべきではない。国際社会・国際経済の発展をみる今日、国際法の諸原則から導き出すことのできる取扱いは租税法に明確に示すべきではなかろうかと考える。

以上を要するに、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務の取扱いに関しては、個別の租税法に相互主義の下で源泉徴収義務及び納税義務を負わないとする明文の規定を整備し、所得税基本通達 121-5(2)についても「国際慣例により源泉徴収をする義務がないものとされる」を「法〇条の規定によって源泉徴収をする義務がない」と改正することが望まれる⁽¹⁷⁴⁾。

(174) 仮に立法化に時間を要することになるとしても、本通達については、「国際慣習に基づく相互主義の下で源泉徴収をする義務がない」と改めるべきであろう。

結びに代えて

本稿は、外国政府・外国大使館等の源泉徴収義務及び納税義務に関して、主として国際法の観点からアプローチしてその取扱いについて検証したものである。

外国政府・外国大使館等が、源泉徴収義務を負わないとする現行の取扱いや納税義務を負わないとする考え方は、主権免除・特権免除などの国際法の諸原則に照らして、妥当との結論に至った。

加えて本稿の研究中に、外国政府の源泉徴収義務に関する一つの司法判断が示された。司法判断において、主権免除と課税権免除を不可分一体のものとして外国政府の主権的行為については、源泉徴収義務を負わないとする現行の課税実務の取扱いを肯定したことは、画期的であり評価できるものである（東京地裁平成16年2月12日判決。なお、その後の控訴審である東京高裁平成16年6月8日判決（判例集未掲載）も原告の主張を斥けている。）。

ところで、外国政府が、外交・領事活動などの主権的行為を離れた業務管理的行為たる活動を行うことも少なくなく、そのような活動に対しては、主権免除や特権免除の原則の適用が認められず、裁判権が免除されないとする制限免除主義の内容は、租税領域についても妥当するものであるから、外国政府の活動が主権的行為に係るものか業務管理的行為に係るものかを区分する明確な基準を設けることが、今後の重要な課題となるであろう。この点については、①租税法以外の国内公法との関連、②諸外国の実行などについて詳細に検討を重ねた上で主権的行為と業務管理的行為の境界を画定する作業が必要となる。

本稿は、外国政府・外国大使館等の課税関係の在り方について、国家主権という国際法の最も基本的な観念からその課税関係を検討したものであって、国家の主権的行為に係る源泉徴収義務及び納税義務の取扱いに重点を置いて研究したものであることから、主権的行為と業務管理的行為の具体的な区分にまで考察は踏み込んでいないが、本稿がその検討に当たっての一助になれば幸いである。