

外国の全額政府出資の機関に勤務する職員に対する所得税の課税関係

〔事例〕

Aは、西独のX国営放送に勤務するアナウンサーであるが、社命により3年間わが国で勤務することとなった。Aは、わが国での滞在中、年間円換算で約1,500万円の給与の支給を受けるが、日本への送金額はその半額となっている。

なお、X国営放送は全額政府出資の法人である。

〔問題点〕

本事例においては、次の3点を中心に考察する必要がある。

- ① わが国の国内法（本事例においては所得税法）上このような外国政府が全額出資する法人に勤務する者に対して所得税の課税の特例があるかどうか。
- ② わが国と西独との間には租税条約が締結されているが、同条約において課税の特例があるかどうか。
- ③ 仮に、国内法及び租税条約において課税の特例がないとした場合、その所得税の課税関係はどうなるか。

〔検討〕

1 外国政府に対する課税及び外国の政府職員に対する課税は、原則として国際礼讓の観点から相互主義をベースとしてその課税を免除するのが一般的であり、多くの国でその国内法にお

いて免除に関する規定が設けられている。

わが国の国内法上外国政府に対しての課税に関しては、外国政府がわが国で所得を稼得するといった事例がきわめて稀であること等の理由もあって、特に外国政府に対する課税の特則を明定していないが、原則として扱いにより免税とされるケースが多い。外国政府の職員に対する所得税の課税関係については、所得税法第9条に規定があり、その要旨は、次のとおりである。

外国の政府又は外国の地方公共団体に勤務する者に関し、その公務員としての勤務に基づいて受領する給与等についてわが国の所得税を課さないこととしている。

この非課税の要件として次のすべての条件の充足が必要とされる。即ち、

① 相互主義条件

その外国が、わが国の国家公務員及び地方公務員に対しても、その外国における勤務に係る給与等を非課税としていること。

② 非営利条件

その外国政府職員の勤務の内容が、わが国の国家公務員又は地方公務員が行う業務に準ずるもので、かつ、収益を目的としたものでないこと（国によっては、政府職員が舞踊、サーカス、オペラ等の芸能活動に従事しているものがあるが、このような職員は、対象外とされる）。

③ 国籍要件

その者が日本国籍を有していないこと又は日

本での永住許可を受けていないこと。

ところで、本事例の場合、Aの勤務先は、全額政府出資の法人であるが政府そのものではないため、Aは所得税法第9条に規定する外国政府又は外国の地方公共団体の職員に該当しない。

なお、一般論として、政府職員が、全額政府出資のいわゆる準政府機関に出向しているような場合には、勤務の場所は準政府機関であるが、その身分は依然として政府職員であることから、上記所得税法第9条の適用の余地はあるものといえよう。

2 日独租税条約第19条は、基本的には、上記の政府職員に対する課税の特則について、租税条約においても、これを確認するものであるが、その適用対象の範囲を拡大するとともに一部のいわゆる準政府機関の職員の適用を明定している。

同条約第19条第1項は次のとおり規定している。

「過去又は現在の勤務に関し、個人に対して、連邦共和国若しくはその州若しくは地方公共団体が支払い、又は連邦共和国若しくはその州若しくは地方公共団体が設立した基金から支払われる報酬（退職年金を含む）に対しては、連邦共和国において租税を課することができる。そのような報酬については、その受領者がドイツの国民であるときは、日本国の租税を免除する」

上記の規定において「連邦共和国等が設立した基金から支払われた報酬」を免税の対象としているが、全額政府出資の機関から支払われる報酬がこれに該当するか否かの問題がある。

この「基金」とは、国等が出資している公務員の退職年金基金等を指すものであって、いわゆる準政府機関がこれに含まれることはないものと解される。その理由としては、同条約第19条第4項及び第5項において、それぞれ、西独

及び日本の準政府機関の特定ものを列挙し、これらの準政府機関から支払われる給与等についてもこれを免税の対象とする旨追加的に明定規定を設けているからである。即ち、上記「基金」に準政府機関が含まれるとすれば、第4項及び第5項を特に設ける必要がない。換言すれば、第4項及び第5項の規定があつて、はじめ、これらの準政府機関からの給与等が免税の対象とされる。

なお、第4項においては、ドイツ連邦鉄道、ドイツ連邦郵便が列挙され、第5項において日本国有鉄道、日本電信電話公社及び日本専売公社が列挙され、それぞれこれらの機関から支払われる給与等が免税の対象とされている。

上記の考察により、租税条約上もAに対する免税理由はないものとなる。

3 Aは、わが国における住所又は居所の所在が3年に過ぎないことから、所得税法上非永住者に該当することとなる。

非永住者については、国外所得のうちわが国で支払われたもの又は国外から送金されたもののみが課税の対象とされている。

ところで本事例の場合その給与1,500万円のうち半額のみがわが国に送金されているが、この1,500万円は、Aがわが国に勤務していることを基因として支払われるものであることから、その所得の源泉はわが国にあることとなり、換言すれば、この1,500万円は、国内源泉所得とされるので、その送金額の如何を問わず、1,500万円全額を給与収入として所得税が課税されることとなる。

(税務事例研究会)

— ☆ —