

# 国際課税のケース・スタディ

## 外国の大使館員，国際公務員等の課税関係

### 〔事例〕

わが国に所在する外国の大使館及び国際機関に勤務する者並びにこれらの者の配偶者のわが国における課税関係はどのようになるのか。また，わが国において勤務する外国政府の職員に対してのわが国における課税関係はどのようになるのか。

### 〔ポイント〕

1 大使館員等の課税関係に関しては，わが国の所得税法のはかに租税条約，国際機関の設立協定等にもその規定がある。

2 条約等では，主として課税及び非課税について規定しているが，個人の居住形態を規定しているものもある。

### 〔解説〕

#### 1 大使館に勤務する者について

##### (1) 大使館に勤務する者

大使館に勤務する者は，外交官，事務及び技術職員，役務職員及び個人的使用人に区分される。

外交官とは，使節団の長又は使節団の外交職員をいい，外交官は，一般に接受国の外務省の作成する外交官名簿 (diplomatic list) にその氏名が記載されており，大使，公使，参事官，一等書記官，二等書記官，三等書記官，アタッシュ (attaché) がこれに当たる。

事務及び技術職員とは，使節団の職員で使節団

の事務的業務又は技術的業務のため雇用されているものをいう。

役務職員とは，使節団の職員で，使節団のための役務提供に従事するものをいい，個人的使用人とは，使節団の構成員の家事に従事する者で派遣団が雇用する者でないものをいう。例えば，メイド等がこれに該当する。

#### (2) 課税関係

大使館に勤務する者の課税関係については，所得税法と外交関係に関するウィーン条約 (以下「条約」という) が重層的に適用され，その有利な方の課税方法によることになる。

##### イ 外交官

外交官は，次のものを除くほか，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 (条約第34条)。

(i) 接受国の領域内にある個人の不動産に対する賦課金及び租税 (同条(b))

(ii) 遺産税又は相続税 (同条(c))

(iv) 接受国に源泉がある個人的所得に対する賦課金及び租税並びに接受国内の商業上の企業への投資に対する資本税 (同条(d))

ところで，国内法においては，所得税法第9条第1項第8号により，外国政府に勤務する者は，その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については，非課税とされているが，特に，外交官については「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」(所基通9-11)とされていることから、外交官が接受国に私人として有する不動産からの所得、接受国での個人的所得についても、わが国においては課税されない。従って、所得税に関しては、上記通達により、外交官の配偶者は人的非課税とされている。

#### ロ 事務及び技術職員並びに役務職員

接受国の国民でない場合又は接受国に通常居住していない場合には、自己が雇用されていることによって受ける報酬に対する租税は、免除される(条約第37条第2項及び第3項)。

事務及び技術職員並びに役務職員は、外国政府に勤務する者であることから、所得税法第9条第1項第8号(所令第24条)により、その勤務により受ける報酬は非課税とされるので、条約と同じ扱いとなる。

#### ニ 個人的使用人

接受国の国民でない場合又は接受国に通常居住していない場合には、自己が雇用されていることによって受ける報酬に対する租税は、免除される(条約第37条第4項)。

国内法上、メイド等については、その勤務が国内で行われることから、その報酬は、国内源泉所得となり、個人的使用人が居住者であるか非居住者であるかにかかわらず、わが国において課税されるが、一定の条件のもとに雇用者が大使館の構成員であることによって非課税とされる点で、条約と国内法とでその取扱いに大きな違いがある。

## 2 領事館に勤務する者について

領事は、外交官のように一般慣習法上認められたものではなく、通商航海条約や領事条約で認められてきたものであって、わが国が1983年に「領事関係に関するウィーン条約」を批准した後も変わるものではない(同条約第73条第1項で、同条約は、従来の条約の効力を妨げない旨、規定している)。

わが国が締結した領事条約の中では、認められる特権の範囲に違いがあるものの、課税の免除については、おおむね同様の規定振りであることから、「日本国とアメリカ合衆国との間の領事条約」(以下、「日米条約」という)を基に説明する。

### (1) 領事館に勤務する者

領事館に勤務する者は、領事官、事務技術職員、役務職員及び個人的使用人に区分される。

領事官とは、その資格において領事任務を遂行する者をいい、事務技術職員とは、領事機関の事務的業務又は技術的業務のため雇用されている者をいい、役務職員とは、領事機関の役務(サービス)のために雇用されている者をいう。個人的使用人とは、専ら領事館の構成員の個人的な役務のために雇用されている者をいう。

### (2) 課税関係

領事館に勤務する者の課税関係については、所得税法と日米条約が重層的に適用され、その有利な方の課税方法によることになる。

#### イ 領事官、事務技術職員及び役務職員

領事官、事務技術職員及び役務職員は、派遣国以外の国民であるかどうかを問わず、派遣国から受領する公の給与、俸給、賃金又は手当に対し接受国又はその地方公共団体が課するすべての種類の租税又はこれに類する課徴金の納付を免除される(日米条約第13条第1項)。これらの者について、課税の免除から除外される範囲は、外交官の場合と同じである。領事は、外交官ではないことから、外交官に適用された上記の通達の適用はなく、領事官が接受国に私人として有する不動産からの所得、接受国での個人的所得についても、わが国においては課税される。従って、所得税に関しては、上記通達の適用がないことから、領事官の配偶者も人的非課税とはされない。

#### ロ 個人的使用人

日米条約においては、領事館の個人的使用人に

についての課税関係について規定していない。従って、国内法どおりの課税関係となる。

### (3) 名誉領事

領事関係に特有のものであって外交関係にないものに、名誉領事の制度がある。名誉領事は接収国に居住する人から選ばれて領事の事務を委託されたものであり、手数料の性質の手当を受ける。

領事関係に関するウィーン条約第66条によれば、名誉領事官は、領事任務の遂行に関連して派遣国から受領する報酬及び給与についてすべての賦課金及び租税を免除される。課税の免除の始期は、名誉領事に就任した時からであり、その終期は、名誉領事としての任務を終えた時である（同条約第53条及び第58条）。

## 3 国際機関に勤務する者について

### (1) 課税関係

わが国に所在する主要な国際機関としては、国際連合大学本部があるが、国際連合の職員である大学本部の職員については、大学が支払った給料及び手当に対する課税が免除されている（国際連合大学本部に関する国際連合と日本国との間の協定第16条第1項(b)）。国際連合の職員の特権及び免除については、「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」（国連憲章第105条第2項）こととされている。国際連盟規約においては「連盟国代表者及び連盟職員ハ連盟ノ事務ニ従事スル間、外交官ノ特権及び免除ヲ享有ス」（第7条第4項）と規定されていたので、この両者を比較すると、現行の国連職員については、その特権及び免除の範囲が縮小され、上記の外交官に関する所得税法の通達の適用はない。

国内法でも、所得税法第9条第1項第8号により、政令で定める国際機関に勤務する者は、その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については、非課税とされ、この非課税の対象となる国際機関につ

いては、大蔵大臣が指定することになっている。（現在指定されている国際機関には、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、東南アジア貿易投資観光促進センターがある）。

### (2) 居住形態

国際連合の職員である大学本部の職員（D-1の等級以上の等級を有する者に限られる）であって、日本国民でなく、かつ、日本国に通常居住していないものに関しては、当該職員がその任務の遂行のため日本国に滞在する期間は、居住期間とみなされない（同条第2項(d)）。従って、当該職員が日本で滞在している間は、わが国の課税上、非居住者として取り扱われることになる。米国の軍人、軍属の場合も同様の規定が有るが（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6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の実施に伴う所得税法等の臨時特例に関する法律第3条第3項）、この場合は、その家族も非居住者としてみなされるのに対して、国連大学の職員の場合はそのような規定はないので、その家族については、実際の居住形態によって、居住者、非居住者の判定が行われる。

### (3) 自国籍留保

例えばアジア開発銀行設立協定を例にみると同協定第56条第2号（課税の免除）によれば、銀行が理事、代理、役員又は使用人（銀行のための任務を遂行する専門家を含む）に支払う給料その他の給与に対し又はこれらの給与に関しては、いかなる租税も課してはならない、と規定し、ただし、加盟国が自国の市民又は国民に銀行から支払われる給料その他の給与に対して自国及びその行政区画が課税する権利を留保する旨の宣言を批准書又は受諾書とともに寄託する場合には、この限りでない旨規定されている。これが、自国内にある国際機関に勤務する自国籍の者に対しては、自国の課税の免除は留保するという自国籍留保といわれ

るものであるが、国連大学については、わが国は自国籍留保をしていない。

#### 4 外国政府職員について

##### (1) 国内法による課税関係

外国政府、外国の地方公共団体に勤務する、いわゆる外国政府職員（日本国籍を有する者及び永住許可を受けている者を除く）に対しては、その勤務により受領する俸給、給料、賃金、歳費、賞与及びこれらの性質を有する給与については、その外国においてもわが国の政府職員に対して同様の免除措置をとる場合、すなわち、相互主義に基づいてわが国の所得税を課さないこととしている（所得税法第9条第1項第8号）。

また、外国政府職員であっても、その従事する業務が収益を目的とする業務に該当する場合には、その給与に対する非課税の規定の適用はない。

##### (2) 租税条約による課税関係

租税条約においては、いわゆる政府職員条項に関する規定により、一般的に外国政府の職員としてのステータスがない場合であっても、その外国政府に提供された役務につき外国政府から支払われる報酬について、源泉地国での課税が免除される。

（税理士 小沢 進）

×	×	×
×	×	×

### 国 税 ニ ば れ 話

#### 秋は会議の季節……●

▶秋は国税庁にとっては会議の季節。8月末の全国国税局長会議を皮切りに、9月に入るとは直税部、間税部など各部の部長会議が開かれ、10月からは課長会議といった具合に延々と続けられている。

▶「税務執行についての具体的な内容の打合わせや情報交換は大切ですからね。『税を知る週間』や来春の『確定申告』への対応などもキメ細かく詰めておく必要がありますし……」（幹部）とその必要性を強調することしきり。

▶ただ、税制改革法案は審議が再開されたばかりで、その行先は明らかではない。法案が成立すれば執行体制をキチンと整えたり、改正内容の具体的なPRなどを実施しなければならないだけに困惑の色は隠せない。「法案が成立しないのに先行してやるわけにはいきませんし、だからといって準備をしておかなくては間に合いませんし……」（同）とジレンマに落ち入っている様子。

▶それにしても会議会議の連続には批判的な声もなく

はない。「秋といえば税務調査など一番重要な時期だし、その時期に出張するのはどうかな」「会議のための資料作りもたいへんな労力ですよ……」などの意見も聞かれるが、「表面的には会議の連続にみえるが、各部課ごとに、一日、二日でするので、問題はなはずです」（幹部）と。

#### 長雨で盛り上がり欠くスポーツの秋……●

▶秋といえば、スポーツ、課内旅行が盛んだが、今年は長雨の影響もあって盛り上がりを欠いているようだ。晴れ間をぬって各課対抗ソフトボール大会が開かれたが、「例年だと女性を含めて和気あいあいに行っていたのに、今回は出場者が足りずに他の課から借りてやっと試合ができる有様でしたからね」とかで、「フル出場で翌日はからだのあちこちが痛くて……」と訴える人も。

▶各課の有志が行った『釣り大会』も、秋晴れのよい天気とはいかず、氣勢をそがれたようで「うねりも高く条件はあまりよくなかったですね、それでもソーダカツオなど適当に釣れて結構楽しめましたよ」という人もいたが、中には船酔いで、「全然ダメでした」という人も。課内旅行も計画を変更して遠出を避けたところもあるようで、この秋の長雨、とんだところにも大きな影響を及ぼしてしまったようだ。