

速報重要判例解説

【No.2004-017】

外国大使館の現地職員に対する給与の支払につき当該外国に日本の課税権が及ばないとされた事例

【文献番号】	28091636
【文献種別】	判決 / 東京地方裁判所 (第一審)
【判決年月日】	平成16年 2月12日
【事件番号】	平成13年(行ウ)第313号 平成13年(行ウ)第318号 平成13年(行ウ)第319号 平成13年(行ウ)第320号 平成13年(行ウ)第321号 平成13年(行ウ)第322号
【事件名】	所得税更正処分取消等請求事件
【裁判結果】	棄却
【裁判官】	藤山雅行 広沢諭 加藤晴子
【参照法令】	所得税法9条1項6号, 120条, 121条 国税通則法70条5項

《本件判決についての解説》

1. 事実の概要

- (1) 原告Xは、平成6年10月から平成11年5月まで在日米国大使館に現地職員として勤務していたが、その給与につき所得税の源泉徴収を受けていなかった。そこで、Xは、所得税の申告に際し、米国大使館からの給与につき、平成6年分はその収入のすべてを除外し、平成7年分ないし平成11年分については、実際の収入額の37.5%から56.6%の金額を除外して申告した。

これに対して、被告Y税務署長は、平成6年分及び平成7年分の所得税については、Xが真実の給与収入金額を秘して過少に給与収入金額を申告したものであって、国税通則法70条5項に規定する「偽りその他不正の行為」に該当するとして、同項に規定する7年の更正の制限期間を適用して、平成8年分及び平成11年分の所得税とともに、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。

- (2) Xは、これらの処分につき、(a) 米国大使館には源泉徴収義務があるから、Xは、申告義務を負わない、(b) 給与収入とされた金額のうち、住居手当は非課税所得である、(c) 平成6年分及び平成7年分の所得税については、Xは正しい申告と信じて申告したから、国税通則法70条5項を適用したのは違法であるなどと主張して、各処分の取消しを求めて争った。

2. 判決の要旨

- (1) 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というべきである。したがって、外国国家の主権的機能(主権的行為)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。しかし、外国国家が、私人によっても行い得る行為(管理的行為)をする場合には、私人と等しく領域国の主権に服すべきものと解される。

- (2) 米国大使館の現地職員に対する給与の支払につき、米国に日本の課税権が及ぶかどうか

かについては、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。

- (3) 米国大使館の現地職員に対する給与の支払につき、米国は所得税の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、当該現地職員は、その給与について所得税の申告義務を負う。
- (4) 納税者は、給与支給額に含まれる住宅手当相当額は非課税である旨主張するが、所得税法9条1項6号は、物で支給されることを要件としており、金銭による支給の場合には適用がないのであるから、これを非課税とする根拠はないというべきである。
- (5) 国税通則法70条5項にいう「偽りその他不正の行為」とは、税額を免れる意図のもとに、税の賦課徴収を不能又は著しく困難にするような何らかの偽計その他の工作を伴う不正な行為を行っていることをいうものと解すべきである。そうすると、単なる不申告行為はこれに含まれないものの、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避する意思の下に、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免れる行為は、単なる不申告に止まらず、偽りの工作的不正行為といえることができるから、「偽りその他不正の行為」に該当するものと解するのが相当である（最高裁昭和52年1月25日第三小法廷判決・訟務月報23巻3号563頁参照）。
- (6) 外国大使館から受けた給与収入について、初年度は申告の必要がないとしてその全部を除外し、翌年度は住宅費及び交際費相当額としてその過半の額を除外して過少な申告をした場合、国税通則法70条5項に規定する「偽りその他不正の行為」に該当し、更正の除斥期間は7年となる。
- 請求棄却 -

3. 本件判決についてのコメント

- (1) 本件における争点の意味

本件では、(a) 米国大使館は、源泉徴収義務を負うかどうか、(b) 給与収入のうち住宅手当は、非課税所得に当たるかどうか、(c) 国税通則法70条5項を適用したのは、違法であるかどうか争われている。

このうち、(a) の争点については、若干の説明を要する。

所得税法121条1項1号は、給与所得者で給与収入額が2,000万円以下であるものであって、給与等の支払者から源泉徴収を受け年末調整の対象となっており、かつ、給与所得以外の所得金額が20万円以下である場合には、確定申告書の提出を要しないものとしている。この規定が、給与等につき源泉徴収及び年末調整の対象となっていることを前提としていることは明らかであるが、Xは、米国大使館が源泉徴収義務を負うことを前提とすることによって、所得税の申告義務を負わないことを主張しているのである。

これに対し、Y税務署長は、米国大使館ないし米国政府は、国際慣例上領域国の主権に服さず、源泉徴収義務を負わないことを前提として、Xには所得税法121条1項1号の適用がなく、申告義務を負うことを主張しているのである（所得税基本通達121-5参照）。

次に、(b) の争点については、Xの受けた給与に住宅手当という項目があるわけではなく、給与収入中住宅の家賃相当額について非課税と主張するものである。

なお、Xの主張には、給与収入とされた金額のうち、通勤手当は非課税所得である旨の主張が含まれているが、本件更正処分においては、非課税所得とされる通勤手当の金額は、給与収入金額から除外されており、課税対象とはされていないとの事実認定の下にその主張が退けられているので、以下では解説しないこととする。

さらに、(c) の争点については、更正の期間制限が一般に3年とされているところ、その制限を超えてされた平成6年分及び平成7年分の所得税について、国税通則法70条5項の適用があるかどうかを争うものである。

(2) 裁判権の主権免除

国際法上、国家・外交使節・領事・軍隊などは、外国の主権に服しないとされる。この点は、裁判権の免除について多く議論されてきたところである（注1）。

このような主権免除は、対等なものは、対等なものに支配権をもたないという法諺に基づくものとされている。

裁判権についていえば、古く大審院昭和3年12月28日第二民事部決定・大審院民集7巻1128頁は、次のとおり判示している。

「凡ソ國家ハ其ノ自制ニ依ルノ外他國ノ權力作用ニ服スルモノニ非サルカ故ニ不動産ニ關スル訴訟等特別理由ノ存スルモノヲ除キ民事訴訟ニ關シテハ外國ハ我國ノ裁判權ニ服セサルヲ原則トシ只外國力自ラ進ンテ我國ノ裁判權ニ服スル場合ニ限り例外ヲ見ルヘキコトハ國際法上疑ヲ存セサル所ニシテ此ノ如キ例外ハ條約ヲ以テ之カ定ヲ爲スカ又ハ當該訴訟ニ付若ハ豫メ將來ニ於ケル特定ノ訴訟事件ニ付外國力我國ノ裁判權ニ服スヘキ旨ヲ表示シタルカ如キ場合ニ於テ之ヲ見ルモノトス然レトモ此ノ如キ旨ノ表示ハ常ニ國家ヨリ國家ニ對シテ之ヲ爲スコトヲ要スルハ勿論ニシテ假ニ外國ト我國臣民トノ間ニ民事訴訟ニ關シテ外國力我國ノ裁判權ニ服スヘキ旨ノ協定ヲ爲スモ其ノ協定自體ヨリ直ニ外國ヲシテ我國ノ裁判權ニ服セシムルノ效果ヲ生スルコトナキモノト謂ハサルヘカラス然ラハ外國ニ對シ我國ノ臣民ヨリ民事訴訟ノ提起アリタルニ當リテハ敍上ノ如キ外國力我國ノ裁判權ニ服スヘキ特別ノ事情ノ存スル場合ノ外我國ノ裁判權ハ外國ニ對シテ存在セサルモノニシテ該訴訟ノ不適法ナルヤ極メテ明瞭ナリ從テ抗告人所論ノ如キ本件手形ノ振出行爲ニ因リテ假ニ之ニ關スル訴訟ニ付中華民國ニ於テ我國ノ裁判權ニ服スル旨ノ當事者間ノ合意ヲ認ムヘキモノナリトスルモ未タ之ニ因リ中華民國ヲシテ我國ノ裁判權ニ服セシムルノ效果ヲ生セサルカ故ニ此ノ點ノ所論ハ採用ノ限リニ在ラス而シテ我國ノ臣民ヨリ外國ニ對シテ民事訴訟ノ提起アリタルトキハ敍上特別ノ事情ノ存セサル場合ト雖仍ホ一般ノ規定ニ基キ訴狀ヲ相手方ニ送達シ期日ヲ定メテ當事者ヲ呼出シ以テ應訴ノ有無即本件ニ於テハ中華民國力我國ノ裁判權ニ服スル意思ノ有無ヲ檢スヘキ機會ヲ與フヘシトノ所論ニ付テハ必スシモ論議ナキニ非スト雖我民事訴訟法ニ於ケルカ如ク同法第百九十三條第百六十一條ニ基キ職權ニ依リ爲サル送達及期日ノ呼出ハ即我國權ノ行使ニ外ナラサルカ故ニ我國權ニ服セサル外國ニ對シテ之ヲ強フヘキモノニ非サルハ言ヲ俟タサル所ナルニ依リ敍上ノ特別事情ノ存セサル本件ニ於テハ此ノ如キ措置ヲ講スルノ餘地ナキモノト謂ハサルヘカラス」

この判決は、およそ外国国家が行う行為又はその所有し運用する財産についてすべて無条件に裁判権免除を認める絶対的主権免除主義を基調としたものと考えられる。

しかし、20世紀に入って国家の活動範囲が拡大し、従来は私人の活動の領域とされてきた経済活動の分野に国家が進出したため、絶対的免除主義を維持すれば、外国の国家と取り引きする自国の国民の法的な地位を不安定にし、経済的な予測可能性を損い、国家の関与する経済取引の拡大を妨げるおそれが大きくなるということが、各国において認識されるようになった。そこで国内において外国と取り引きする自国民の取引の安全を保障しつつ外国国家の国際的な経済活動の基盤を安定させる必要から、制限的免除主義（国家活国家活動をその機能により本来の「主権的行為」と私法的商業的な性質をもつ「業務管理的行為」に二分し、前者の主権的行為についてだけ裁判権免除を認めようとする考え方）が台頭し、そのような国家実行の例が諸外国においてみられるようになってきている。

この点につき、最高裁平成14年4月12日第二小法廷判決・民集56巻4号729頁（いわゆる横田基地夜間飛行差止請求事件）は、次のとおり判示している。

「外国国家に対する民事裁判権免除に関しては、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。本件差止請求及び損害賠償請求の対象である合衆国軍隊の航空機の横田基地における夜間離発着は、我が国に駐留する合衆国軍隊の公的活動そのものであり、その活動の目的ないし行為の性質上、主権的行為であることは明らかであって、国際慣習法上、民事裁判

権が免除されるものであることに疑問の余地はない。したがって、我が国と合衆国との間でこれと異なる取決めがない限り、原告人らの差止請求及び損害賠償請求については被告原告人に対して我が国の民事裁判権は及ばないところ、両国間にそのような取決めがあると認めることはできない。」

この訴訟は、外国軍隊の活動を制約しようとするものであるから、国際慣習法上、民事裁判権が免除されるものであることは明らかであり、判決において必ずしも制限免除主義に言及する必要はなかったとも考えられるが、あえて制限免除主義に言及しているところに、最高裁の姿勢が窺われる。

下級審判決でも、外国国家の裁判権免除の主張を排斥した事例がみられる（注4）（注5）。

最後に、訴状及び期日呼出状を外国公館に送達することは、上記大審院判決に示されているとおり、それ自体国権の行使とみられるところから、自制すべきものとされており、これらを送達するには、我が国の外務省から外交ルートを通じて相手国政府に届けられる慎重な手続となっている（注4に掲げた判決には、その送達の手順が示されている。）。

次に、外国国有財産に対する強制執行は、裁判管轄権の行使よりもさらに一層慎重に取り扱うべきものと考えられている。この点につき、外交関係に関するウィーン条約（昭和39年条約第14号）32条4項は、「民事訴訟又は行政訴訟に関する裁判権からの免除の放棄は、その判決の執行についての免除の放棄をも意味するものとみなしてはならない。判決の執行についての免除の放棄のためには、別にその放棄をすることを要する。」と規定しており、強制執行は単なる裁判権行使よりも一層重大な行為と取り扱われている。

（3）課税権の主権免除

国の課税権は、租税高権とも呼ばれるように、公権力の行使であって、国際慣習法上外国又はその機関には及ばさないという取扱いが確立している。国家は、法人であるが、我が国法人税法は、公共法人は納税義務を負わないものとし（同法4条）、公共法人の範囲を定める同法別表第一に外国国家を掲記していないが、その2号に、外国法人で内国法人である公共法人に準ずるものとして財務大臣が指定したものは公共法人に含まれるとすることにより、外国国家の公的機関とみられるものに対する非課税の姿勢を示している。

源泉徴収により徴収される所得税についても、国の為替管理の目的から生じる外貨資金の利子等については、非課税とすべきものと考えられる。これに対し、社会主義国においては、例えば、バレエ団、サーカス団なども国の機関とされるようであるが、公務員とされるこれらの団員の出演に係る出演料、放映料等については、資本主義国における国の業務範囲からみて課税免除は容認されるべきではないであろう。

外交官については、外交関係に関するウィーン条約31条において、外交官は、接受国の刑事裁判権からの免除を享有するものとされ、個人の不動産に関する訴訟等を除いて、民事裁判権及び行政裁判権からの免除を享有するものとされる。

また、租税については、同条約34条に基づき、特定の個人的な原因によるものを除き、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。なお、同条では、「商品又は役務の価格に通常含まれるような間接税」、「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」、「接受国内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」などが免除対象とならないことを明記している点に注意すべきである。

これを承けて、所得税法9条1項8号は、「外国政府、外国の地方公共団体又は政令で定める国際機関に勤務する者で政令で定める要件を備えるものが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」を非課税としているが、いわゆる相互主義によることを明らかにしている。

このような特権及び免除の目的は、個人に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（同条約前文）。さらに、ウィーン外交条約は、必ずしも主権免除について網羅的に規定したのではなく、「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」を確認している（同条約前文）。

本件におけるような外国大使館の現地職員は、上記の外交官の範疇には含まれず、接受国が容認している限度においてのみ免除が与えられるに過ぎない（同条約 38 条）。我が国の税法では、外国大使館に勤務する自国民に対して税を免除する法制を採っていないから、X は、外国大使館から受ける給与についても、所得税を納税する義務を負うことになる。

（４）源泉徴収義務

ところで、我が国所得税法は、一般に、給与所得について所得税の源泉徴収を行うこととしており、一の勤務先から給与を受けるにとどまる給与所得者については、原則として、年末調整により 1 暦年間の所得税額が正当に計算される仕組みになっているために、上記のように確定申告を要しないとする法制が採られているのである。そして、源泉徴収制度の下では、特定の所得について、所得の支払者が、その支払の際に所定の所得税額を徴収し、法定納期限までに国に納付しなければならないのであり、その意味で、所得の支払者は、源泉徴収義務者と呼ばれる。また、所得の受給者は、源泉徴収義務者による源泉徴収を受忍し、正当な所得税額を負担する責任を負うにとどまり、課税権者たる国との間で直接の法律関係の当事者となることはないのである。国との間で直接の法律関係の当事者となるのは、専ら源泉徴収義務者であり、源泉徴収に過誤がある場合、国による強制徴収の責めに任じ、不納付加算税を負担するのは源泉徴収義務者である（最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決・民集 24 卷 13 号 2243 頁参照）。その意味で、源泉徴収義務は、納税義務の一態様であり、源泉徴収義務者に関する所得税法 6 条は、「第 2 章 納税義務」の中に規定され、国税通則法 2 条 5 号は、源泉徴収義務者を「納税者」に含めている。

本件のケースでは、所得の支払者は、米国の機関である大使館であり、米国が源泉徴収義務を負うかどうかという問題に帰着することになる。

本判決は、「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。」とした。

本件の給与の支払は、現地職員に対してするものであるとはいえ、源泉徴収義務が及ぶものとする、自ら所得税を負担するものではないとしても、外国大使館の運用する資金について調査の権限を及ぼしたり、また、その計算に過誤がある場合には、強制徴収が及ぶことになるから、結果的に外交活動に支障が生じるとの非難が避けられず、当該外国に主権免除の放棄を求め、当該外国から明確な放棄の意思表示されない限り、外国に源泉徴収義務を負わせることは困難であると考ええる。

本件現地職員に対する給与の支払につき、米国は所得税の源泉徴収義務を免除されると解されるから、当該現地職員は、その給与について申告不要制度の適用がなく、所得税の申告義務を負うことになる。

（５）給与中の家賃相当額

X は、住宅手当の非課税を主張しているが、X の受けた給与に住宅手当という項目があるわけではなく、給与収入中住宅の家賃相当額について非課税と主張するものである。

所得税法 9 条 1 項 6 号及び所得税法施行令 21 条 4 号は、「国家公務員宿舎法 12 条（無料宿舎）の規定により無料で宿舎の貸与を受けることによる利益その他給与所得を有する者でその職務の遂行上やむを得ない必要に基づき使用者から指定された場所に居住すべきものがその指定する場所に居住するために家屋の貸与を受けることによる利益」を非課税としている。これは、駐在所に勤務する警察官、官署の管理責任者であって、その職務を遂行するために官署の構内又はこれに近接する場所に居住しなければならない消防署長、へき地にある灯台に勤務する灯台職員に給付される宿舎の利用による利益などを予定したものであって、現物給付である。X の受けた利益は、まさに給与として金銭で支給されたものであって、この非課税規定には該当しない。

（６）更正の制限期間

国税通則法 70 条 5 項にいう「偽りその他不正の行為」について、本判決は、最高裁昭和 52 年 1 月 25 日第三小法廷判決を引用している。この引用判決は、さらに最高裁

昭和48年3月20日第三小法廷判決（刑集27巻2号138頁）を引用したものであるが、国税通則法70条5項の解釈としては、リーディング・ケースとなっている。この事案は、解撤船の権利売買を業とする者が、その売買に係る事業所得を秘匿して申告せず、給与所得及び雑所得のみを記載し、税額を算定した確定申告書を提出したこと、税務調査においても、同人は、「売買については契約書等は全く作成せず、領収証等も作成せず、関係書類は全くなく、売却先も全くわからない。」などと述べて具体的な資料を提示しなかったことなどを認定して、意図的な過少申告行為が「偽りその他不正の行為」に該当するとしたものである。

本件においても、Xが、源泉徴収が行われず、源泉徴収票が存在しないことを奇貨として、多額の収入を除外してことさらな過少申告をしたものであって、その課税を放棄することは著しく公平を欠くというべきであろう。脱税の発覚を困難にする手段は多様であり、「偽りその他不正の行為」に該当するかどうかは、当該事案の具体的、個別的事情を総合して判断せざるを得ず、どのような具体的態様、脱税の質的、量的な程度が不正と評価されるかは、今後とも、事案の累積にまつほかないと思われる（注6）。

（注1）主権免除に関する文献として、次のものがある。

太寿堂鼎「主権免除をめぐる最近の動向」法学論叢94巻5＝6号152頁以下（京都大学法学会1974年3月）。

太寿堂鼎「民事裁判権の免除」（新・実務民事訴訟講座7巻）45頁以下（日本評論社1982年4月）。

松田幹夫「裁判権免除」（波多野里望＝小川芳彦編・国際法講義所収）94頁以下（有斐閣1982年12月）。

山本草二・国際法208頁以下（有斐閣1985年5月）。

村瀬信也「国家の権利義務」（寺沢一＝山本草二＝広部和也編・標準国際法所収）115頁以下（青林書院1989年6月）。

水島朋則「外国国家免除と国際法上の『裁判を受ける権利』との関係」（1）法学論叢154巻2号82頁以下（京都大学法学会2004年2月）。

（注2）本件の評釈として、次のものがある。

江川英文「外国に対する裁判権——外国は其の自制によるの外民事訴訟の当事者として我国の裁判権に服するものに非ず」法学協会雑誌47巻12号。

高桑昭「裁判権の免除」別冊ジュリスト114号38頁。

高桑昭「裁判権の免除」民事訴訟法判例百選（1）＜新法対応補正版＞（別冊ジュリスト145）38頁（1998年2月）。

小田滋「裁判権の免除——約手に関する訴訟」別冊ジュリスト16号158頁。

小田滋・渉外判例百選＜第2版＞（別冊ジュリスト87）184頁（1988年2月）。

小田滋、岩沢雄司・渉外判例百選＜第3版＞（別冊ジュリスト133）192頁（1995年5月）。

小林秀之・民事訴訟法判例百選＜第2版＞（別冊ジュリスト76）18頁（1982年5月）。

（注3）本件の評釈として、次のものがある。

横田守弘・「基地騒音公害訴訟と米国に対する民事裁判権の免除」法学セミナー47巻7号107頁（2002年7月）。

加藤健次・法と民主主義368号56頁（2002年5月）。

湯山智之・「横田基地夜間飛行差止訴訟等請求事件最高裁判決」法令解説資料総覧247号107頁（2002年8月）。

長谷川俊明・「外国の主権免責特権を扱った事例」国際商事法務30巻9号1317頁（2002年9月）。

広部和也・月刊法学教室269号164頁（2003年2月）。

（注4）東京地裁平成12年11月30日判決・判例時報1740号54頁。

東京地裁平成15年7月31日判決・判例タイムズ1150号284頁。

は、ナウル共和国の保証の下にナウル共和国金融公社が発行した円貨債券を取得したイギリス法人によるその償還等の請求を認容した事例であり、 は、その再審請求事件である。両事件のケースでは、債券の券面上に管轄裁判所を東京地方裁判所とする旨、ナウル共和国が免除特権の放棄を確約する旨記載されていた。

(注5) 東京高裁平成12年12月19日判決・金融・商事判例1124号36頁は、「制限的免除主義は、それを定める条約の締結又は国内立法によってなされない限り、民事訴訟法の解釈として採りうるものではない」としている。

この事件は、マーシャル諸島共和国との間で、一定の要件の下に同国の永住権取得を経由した5年後にアメリカ永住権の取得を可能にするという内容の合意をし対価を支払ったと主張する日本人からの同国に対する不当利得返還請求の訴えを却下した事例である。永住権の付与という公法的な行為を対象としているから、制限的免除主義の下でも、裁判権を認めることができない事案であったといえよう。

(注6) 国税通則法70条5項に関するものではないが、「偽りその他不正の行為」に近い概念として重加算税の賦課要件である「隠ぺい・偽装行為」があり、これに関するものとして、次の判例も参考となろう。

最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決・民集48巻7号1379頁。

最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決・訟務月報41巻11号2887頁。

2004年8月9日
著者：税理士 荻野豊