

日米地位協定における租税条項に係る考察

高 久 隆 太

【キーワード】 日米地位協定、臨時特例法、所得税、消費税、租税免除

はじめに

「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」（昭和35年6月23日条約第7号）（以下「日米地位協定」）は1960年に締結され、発効後60年が経過している。日米地位協定については、従来裁判権、警察権に関して論じられてきたところであるが、租税条項に関する研究や文献は希有である。本稿では、日米地位協定における租税に関する条項に焦点を当てて、条文を確認しつつ検討を行うこととする。

そもそも、大多数の人にとって日米地位協定の租税に関する条文が直接関係することは少ないであろう。しかし、合衆国軍隊（条文を除き、以下「米軍」）の組織は、法人税、所得税、消費税、関税、一部の地方税等が免除されているうえ、合衆国軍隊の構成員（条文を除き、以下「米軍人」）についても、所得等に対する課税が免除されていることから、国及び関係地方公共団体に対する影響は少なくない。さらに、租税に関する規定が適用されるのはそれだけに止まらない。米軍関係の取引を行う業者に対しても租税に関する規定は適用され、その業者も多岐にわたる。

日米地位協定における租税条項について検討するに際し、日米地位協定の交渉で到達した了解事項（協定各条の具体的な意味等）を記録した行政取極である合意議事録（これについては公開されている）も参照する必要がある。また、今回、本来非公開である外務省機密文書「日米地位協定の考え方 増補版」を参考にした¹⁾。

1 日米地位協定の概要

1.1 日米地位協定の概要

一般に、外国に駐留する軍隊の当該外国における地位につき当該軍隊の派遣国と接受国との間で締結される協定である地位協定は、主として第二次世界大戦後、関係国間に締結されたものである。NATO地位協定がその典型であり、日米地位協定はそれを踏襲したものであると説明されている²⁾。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（以下「日米安全保障条約」）第6条において、「日本国の安全に寄与し、並びに極東における国際平和及び安全の維持に寄与するため、アメリカ合衆国は、その陸軍、空軍及び海軍が日本国において施設及び区域を使用することを許される。前記の施設及び区域の使用並びに日本国における合衆国軍隊の地位は、1952年2月28日に東京で署名された日本国とアメリカ合衆国との間の安全保障条約第3条に基づく行政協定（改正を含む。）に代わる別個の協定及び合意される他の取極により規律される。」と規定されており、この別個の協定が日米地位協定である。

外務省は日米地位協定について、「在日米軍による施設・区域の使用を認めた日米安全保障条約第6条を受けて、施設・区域の使用の在り方や我が国における米軍の地位について定めた国会承認条約」と説明している³⁾。

日米地位協定に関し、かつて日本政府は日本の国内法を米軍に原則適用しないと説明する理由に国際法をあげていた⁴⁾が、国内法の適用による基地問題解決を求める声が強まるなか、適用しない根拠となる国際法を示せないことへの批判があったことから、その説明を修正している。修正後は「一般に、受入国の同意を得て当該受入国内にある外国軍隊及びその構成員等は、個別の取決めがない限り、軍隊の性質に鑑み、その滞在目的の範囲内で行う公務について、受入国の法令の執行や裁判権等から免除され则认为されています。すなわち、当該外国軍隊及びその構成員等の公務執行中の行為については、派遣国と受入国の間で個別の取決めがない限り、受入国の法令は適用されません。以上は、日本に駐留する米軍についても同様です。ただし、米軍や米軍人等が日本で活動するに当たって、日本の法令を尊重しなければならないことは当然であり、日米地位協定にもこれを踏まえた規定が置かれています。」としている⁵⁾。

1.2 米軍人等の定義

1.2.1 一般的定義

日米地位協定において使用する用語については、第1条で次のとおり定義している。

(a)「合衆国軍隊の構成員」とは、日本国の領域にある間におけるアメリカ合衆国の陸

軍、海軍又は空軍に属する人員で現に服役中のものをいう。

- (b) 「軍属」とは、合衆国の国籍を有する文民で日本国にある合衆国軍隊に雇用され、これに勤務し、又はこれに随伴するもの（通常日本国に居住する者及び第 14 条 1 に掲げる者を除く。）をいう。この協定のみの適用上、合衆国及び日本国の二重国籍者で合衆国が日本国に入れたものは、合衆国国民とみなす。

- (c) 「家族」とは、次のものをいう。

- ① 配偶者及び 21 才未満の子
- ② 父、母及び 21 才以上の子で、その生計費の半額以上を合衆国軍隊の構成員又は軍属に依存するもの

1.2.2 国籍

国籍上の要件は規定されていないことから、日本人であっても米軍人であれば合衆国軍隊の構成員に該当すると解される。

なお、協定を受けて、国内税法では、「合衆国軍隊」について「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に基づき日本国にある合衆国の陸軍、空軍及び海軍をいう。」と定義されている（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 2 条）。

1.2.3 軍属

軍属について、「合衆国の国籍を有する文民で日本国にある合衆国軍隊に雇用され、これに勤務し、又はこれに随伴するもの」と定義されている。しかし、この定義は曖昧であり、範囲が拡大解釈されるおそれがあることから、2017 年 1 月、日米両政府が共同文書を発表し、第 3 項において、軍属について以下のように範囲を明確にした⁶⁾。

- ① 予算上の資金により雇用される在日米軍の文民の被用者。
- ② 在日米軍の監督下にある歳出外資金により雇用される文民の被用者。
- ③ 合衆国軍隊が運航する船舶及び航空機の文民の被用者。
- ④ 在日米軍に随伴し、及びこれを直接支援するサービス機関の人員であって合衆国軍隊に関連する公の目的のみのために日本に滞在している人員。
- ⑤ 合衆国軍隊に関連する公の目的のみのためにのみ日本に滞在している合衆国軍隊に雇用されていない合衆国政府の被用者。
- ⑥ 次の要件を満たす契約者の被用者。
 - a. 合衆国政府の正式な招聘により、また、合衆国軍隊に関連する公の目的のみにのみ日本に滞在している契約者の被用者。

b. 合衆国軍隊の任務にとって不可欠であり、かつ、任務の遂行のために必要な高度な技能又は知識を有している契約者の被用者。当該契約者の被用者は、次のいずれかの要件を満たす。

- (a) 高等教育又は専門的な訓練及び経験を通じて技能又は知識を取得していること。
- (b) 任務の遂行のため、合衆国により承認された情報取扱資格を保持していること。
- (c) 任務の遂行のため、合衆国の連邦省庁、合衆国の諸州、合衆国の準州又はコロンビア特別区によって発行された免許又は資格証明書を保持していること。
- (d) 専門的な任務を遂行するため、合衆国軍隊により緊急事態において必要であると認定され、日本での滞在が91日未満であること。
- (e) 合同委員会により特に認められること。

⑦ 地位協定第20条の2の規定に従い維持される軍用銀行施設を運用する被用者。

⑧ 合同委員会によって特に認められる者。

以上のように、契約者の被用者が明示されたが、これにより軍属の範囲が広がった。

1.2.4 家族

配偶者のうち妻については、法的に婚姻関係があれば家族に該当するが、夫については、単に婚姻関係があるだけではなく経済的に、かつ、肉体的又は精神的に自立できない者に限って家族に該当することとされている⁷⁾。

家族について国籍上の要件は規定されていないことから、日本人配偶者も含まれると解される。

2 日米地位協定における租税条項

日米地位協定では、租税に関して、第11条（関税）、第12条（間接税）、第13条（所得・財産に関する租税）等の条項が設けられている。

2.1 関税

関税に関して第11条において次の通り規定している。

2.1.1 原則

第1項は、「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族は、この協定中に規定がある場合を除くほか、日本国の税関当局が執行する法令に服さなければならない。」と規定している。日本国の税関当局が執行する法令には、関税法、関税定率法のほか、酒税法等の間接税に関する法令が、さらに、後述の実施特例法も含まれる。

2.1.2 免除

第2項は、「合衆国軍隊、合衆国軍隊の公認調達機関又は第15条に定める諸機関が合衆国軍隊の公用のため又は合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族の使用のため輸入するすべての資材、需品及び備品並びに合衆国軍隊が専用すべき資材、需品及び備品又は合衆国軍隊が使用する物品若しくは施設に最終的には合体されるべき資材、需品及び備品は、日本国に入れることを許される。この輸入には関税その他の課徴金を課さない。前記の資材、需品及び備品は合衆国軍隊、合衆国軍隊の公認調達機関又は第15条に定める諸機関が輸入するものである旨の適当な証明書（合衆国軍隊が専用すべき資材、需品及び備品又は合衆国軍隊が使用する物品若しくは施設に最終的には合体されるべき資材、需品及び備品にあっては、合衆国軍隊が前記の目的のために受領すべき旨の適当な証明書）を必要とする。」と規定している。

すなわち、関税等の免除を受けて輸入できる物品は、以下のとおりである。

- ① 米軍又はその公認調達機関が米軍の公用に供するため輸入する物品。
- ② 海軍販売所、ビー・エックス⁸⁾、食堂、社交クラブ等第15条に定める諸機関が米軍人、軍属及びそれらの家族の用に供するため輸入する物品。

なお、これらの物品については、合理的な量に限られるとされている⁹⁾。

- ③ 米軍又はその公認調達機関及び第15条に定める諸機関以外の者が、米軍の専用に供するため又は米軍の使用する施設、物品に合体するため輸入する物品。

いずれの場合も、当該物品がこれらの目的のため輸入するものである旨の米軍の証明書が必要である。しかし、当該証明書は、米軍の権限ある当局によって発行されるが、それは米軍側が決定することであり、どの職位の者が具体的には不明である。

「公認調達機関」とは、「米軍の各軍別の調達機関、例えば陸軍では『在日米陸軍調達部』の総称である。米軍の調達機関が日本において米国と第三国とのM S A協定¹⁰⁾による域外買付の業務を兼ねて行っていることが国会で問題とされたことがあるが、米軍調達機関のかかる活動は、日米安保条約第6条1項(b)によって説明されている¹¹⁾」とのことである。

また、第2項では、米軍等が公用のため輸入する資材、需品等は、「日本国に入れることを許される。」旨規定している。この「許される」とは、これらのものが米軍等の公用物品であることが証明される限り、日本の輸入に関する法令上の規則をすべて免除されることを意味するものと解されており、したがって、輸入貿易管理令等の法令のみならず、例えば、米軍が医療用に麻薬を輸入する場合の厚生大臣の輸入許可（麻薬取締法第14条）等を含むものであると説明されている¹²⁾。

「関税その他の課徴金を課さない」とは、輸入に直接関連して課されるもののみでなく、むしろ「関税等の間接税一般」と解するのが妥当であると説明されている。その理由は、そうでないとなれば第12条第3項に基づく米軍による国内調達（一定の間接税が免除される）

の場合と第11条第2項との均衡がとれず、したがって、例えば輸入自動車に対する自動車取得税（自動車登録の際に課税）の課税免除は、公用車については第11条第2項、私用車については同第3項によって説明されうるとされている。ちなみに、国内で購入される自動車の取得税は、公用車については、第12条第3項により課税免除、私用車については同第8項により課税されるとも説明されている¹³⁾。

次に、第3項は、「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族に仕向けられ、かつ、これらの者の私用に供される財産には、関税その他の課徴金を課する。ただし、次のものについては、関税その他の課徴金を課さない。

- (a) 合衆国軍隊の構成員若しくは軍属が日本国で勤務するため最初に到着した時に輸入し又はそれらの家族が当該合衆国軍隊の構成員若しくは軍属と同居するため最初に到着した時に輸入するこれらの者の私用のための家具及び家庭用品並びにこれらの者が入国の際持ち込む私用のための身回品
- (b) 合衆国軍隊の構成員又は軍属が自己又はそれらの家族の私用のため輸入する車両及び部品
- (c) 合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族の私用のため合衆国において通常日常用として購入される種類の合理的な数量の衣類及び家庭用品で、合衆国軍事郵便局を通じて日本国に郵送されるもの」と規定している。

すなわち、次に掲げる物品である。

- ① 米軍人、軍属及びその家族（及び第14条契約者）の引越荷物及び携帯品。

なお、貨物の船積みが所有者の旅行と同時であることを必要とするものではなく、また、積み込み又は船積みが一回であることを要するものでもないと説明されている¹⁴⁾。

- ② 米軍人、軍属が自己又は家族の私用のため輸入する自動車及びその部品。

- ③ 米軍人、軍属及びそれらの家族（及び第14条契約者）の私用に供するため合衆国軍事郵便局を通じて郵送される通常かつ相当量の衣類及び家庭用品。

第4項は、「第2項及び第3項で与えられる免除は、物の輸入の場合のみに適用するものとし、関税及び内国消費税がすでに徴収された物を購入する場合に、当該物の輸入の際税関当局が徴収したその関税及び内国消費税を払いもどすものと解してはならない。」と規定している。

2.1.3 税関検査

第5項は、「税関検査は、次のものの場合には行わないものとする。(a) 命令により日本国に入国し、又は日本国から出国する合衆国軍隊の部隊、(b) 公用の封印がある公文書及び合衆国軍事郵便路線にある公用郵便物、(c) 合衆国政府の船荷証券により船積みされる軍事貨物」と規定している。

「命令により日本国に入国し、又は日本国から出国する合衆国軍隊の部隊」となっているように、税関検査が免除される範囲は狭くなっており、米軍人は、部隊として命令により軍隊として集団的に出入国する場合でなければ税関検査を受けなければならないこととなる。

なお、公用の封印がある公文書のほか合衆国軍事郵便路線上にある公用郵便物も加えられている。また、軍事貨物は、武器及び備品に限定されず、合衆国政府の船荷証券により米軍に向けて船積みされるすべての軍事貨物を指している¹⁵⁾。

2.1.4 関税が免除された物品の国内処分及び再輸出

第6項は、「関税の免除を受けて日本に輸入された物は、日本国及び合衆国の当局が相互間で合意する条件に従って処分を認める場合を除くほか、関税の免除を受けて当該物を輸入する権利を有しない者に対して日本国内で処分してはならない。」、さらに、第7項は、「第2項及び第3項の規定に基づき関税その他の課徴金の免除を受けて日本国に輸入された物は関税その他の課徴金の免除を受けて再輸出することができる。」と規定している。

2.2 間接税

第12条は、米軍による調達、調達資材等の免税、労務関係等について規定している。

2.2.1 米軍による調達

第1項は、「合衆国は、この協定の目的のため又はこの協定で認められるところにより日本国で供給されるべき需品又は行われるべき工事のため、供給者又は工事を行う者の選択に関して制限を受けないで契約することができる。そのような需品又は工事は、また、両政府の当局間で合意されるときは、日本国政府を通じて調達することができる。」と規定している。

すなわち、米国は、「この協定の目的のため」又は「この協定で認められるところにより日本国で供給されるべき需品又は行われるべき工事のため」に、供給者又は工事者の選択に関して制限を受けないで契約できるとされている。この規定は、調達に関してのいわゆる契約自由の原則をうたったものであり、米軍は、日本の国内法上一般には自由に需品及び役務を調達しようとする内容であるが、米軍による調達の自由を認めないとする趣旨の立法を排除するという点で一定の法的意味を有している。米軍は、日米の当局間で合意される時は、日本政府を通じて調達¹⁶⁾することもできるが、現実にはほとんどすべて直接調達によっていると説明されている¹⁷⁾。

第2項は、「現地で供給される合衆国軍隊の維持のため必要な資材、需品、備品、及び役務でその調達が日本国の経済に不利な影響を及ぼすおそれがあるものは、日本国の権限ある当局との調整の下に、また、望ましいときは日本国の権限ある当局を通じて又はその援助を

得て、調達しなければならない。」と規定している。

第2項は、米軍の調達が日本の経済に不利な影響を及ぼすおそれがある場合は、日本政府と調整の下に、また、望ましい時は日本政府を通じて間接調達をしなければならないとしているが、この規定は希少物資の調達を対象としたものであると説明されている¹⁸⁾。なお、米軍は、調達計画の主要変更について、可能な限り事前に日本政府に関係情報を提供することになっている¹⁹⁾。

合同委員会その他適当な者は、日本国及び合衆国の経済関係の法令及び商慣習の相違から生ずる調達契約に関する紛議の満足すべき解決につき研究することとなっている²⁰⁾。

2.2.2 調達資材等の免税

第3項は、「合衆国軍隊又は合衆国軍隊の公認調達機関が適当な証明書を附して日本国で公用のため調達する資材、需品、備品及び役務は、日本の次の租税を免除される。

(a) 物品税 (b) 通行税 (c) 揮発油税 (d) 電気ガス税

最終的には合衆国軍隊が使用するため調達される資材、需品、備品及び役務は、合衆国軍隊の適当な証明書があれば、物品税及び揮発油税を免除される。両政府は、この条に明示していない日本の現在の又は将来の租税で、合衆国軍隊によって調達され、又は最終的には合衆国軍隊が使用するため調達される資材、需品、備品及び役務の購入価格の重要なかつ容易に判別することができる部分をなすと認められるものに関しては、この条の目的に合致する免税又は税の軽減を認めるための手続について合意するものとする。」と規定している。

なお、1989年4月の消費税導入に伴い、物品税、通行税、電気ガス税は消費税に吸収され、廃止されている。米軍又は米軍公認調達機関以外の者²¹⁾が物品等を調達する場合でも、それが最終的には米軍の使用に供されるものである場合には、消費税及び揮発油税は免除される。この場合、最終的には米軍の使用に供されるとの点につき米軍の適当な証明が必要とされている²²⁾。

ここにあげられていない日本の現在の又は将来の租税で、同様に調達される物品等の購入価格の重要なかつ容易に判別されうる部分を構成すると認められるものについては、第12条の目的に合致する免税又は税の軽減を認めるための手続が合意されることになっている。この規定に関し、今日まで追加的に免税が認められているものとしては、消費税のほか、地方道路税、軽油引取税及び石油ガス税があると説明されている²³⁾。

2.2.3 労務関係

第5項は、「所得税 地方住民税及び社会保障のための納付金を源泉徴収して納付するための義務並びに相互間で別段の合意をする場合を除くほか、賃金及び諸手当に関する条件その他の雇用及び労働の条件、労働者の保護のための条件並びに労働関係に関する労働者の権利

は、日本国の法令で定めるところによらなければならない。」と規定している。

すなわち、所得税等の源泉徴収義務及び「相互間で別段の合意をする場合を除くほか」労働関係に関する労働者の権利は、日本の法令によるべきとの内容である²⁴⁾。

2.2.4 個人的購入

第8項は、「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族は、日本国における物品及び役務の個人的購入について日本国の法令に基づいて課される租税又は類似の公課の免除をこの条の規定を理由として享有することはない。」と規定している。

すなわち、米軍人、軍属及びその家族による物品及び役務の個人的購入には、租税は免除されないわけであり、これは当然である。なお、後述のとおり第15条機関による商品及び需品の購入にも租税が免除されない（第15条第2項）。

2.2.5 間接税が免除された物品の国内処分

第9項は、「第3項に掲げる租税の免除を受けて日本国で購入した物は、日本国及び合衆国の当局が相互間で合意する条件に従って処分を認める場合を除くほか、当該租税の免除を受けて当該物を購入する権利を有しない者に対して日本国内で処分してはならない。」と規定している。

すなわち、第3項の租税の免除を受けて調達された物は、日米の当局が相互に合意する条件に従って処分を認める場合を除くほか、免除の特権を有しない者に対して日本国内で処分してはならない²⁵⁾。

2.3 所得・財産に関する租税

第13条は、米軍財産、米軍人の所得等に対する課税の免除について規定している。第1項で組織について規定し、第2項で個人について規定する。

2.3.1 米軍及び米軍人等に対する免税

第1項は、「合衆国軍隊は、合衆国軍隊が日本国において保有し、使用し、又は移転する財産について租税又は類似の公課を課されない。」と規定している。免除される租税は、法人税、所得税、不動産取得税、都市計画税、法定外普通税等である。

第2項は、「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族は、これらの者が合衆国軍隊に勤務し、又は合衆国軍隊若しくは第15条に定める諸機関に雇用された結果受ける所得について、日本国政府又は日本国にあるその他の課税権者に日本の租税を納付する義務を負わない。この条の規定はこれらの者に対し、日本国の源泉から生ずる所得についての日本の租税の納付を免除するものではなく、また、合衆国の所得税のために日本国に居所を有する

ことを申し立てる合衆国市民に対し、所得についての日本の租税の納付を免除するものではない。これらの者が合衆国軍隊の構成員若しくは軍属又はそれらの家族であるという理由のみによって日本国にある期間は、日本の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない。」と規定している。

すなわち、米軍人、軍属及びそれらの家族は、これらの者が米軍に勤務し、又は米軍、第15条機関に雇用された結果受ける所得について租税が免除される。免除される租税は、所得税、都道府県民税、市町村民税等である。そして、米軍人、軍属及びそれらの家族であるという理由のみによって日本に滞在する期間は、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めないこととなっている²⁶⁾。

次に、米軍人、軍属及びそれらの家族に係る日本国内源泉所得については日本の租税が課されるとされている。例えば、米軍人の家族が、企業に雇用され、日本国内で勤務することによって得た給与については、日本国内源泉所得であり、日本において課税される。

米軍、第15条機関による雇用の結果として、又は、米国政府と米国において締結した契約に基づいて日本で受領する所得については、日本国内源泉所得とは認められない旨合意されている²⁷⁾。

また、米国の所得税のために日本に居所を有することを申し立てる米国民²⁸⁾に対し、所得についての日本の租税の納付を免除されないことも規定されている。これは米軍人、軍属及びそれらの家族が米軍、第15条機関による雇用等以外の事由によって報酬を得た場合には、当然日本の租税が課されることを意味する²⁹⁾。

第2項は、米軍人、軍属及びその家族が日本国内において米軍との雇用関係以外から所得を得る可能性があることを前提としている。しかし、いかなる範囲で通常の職業活動が認められるかとの点については明確に規定されていない。この点は、第9条2項においてこれらの者が在留資格等の条件を免除されているのは、あくまでも米軍人、軍属及びそれらの家族としての身分に着目してのことであるので、その身分を逸脱する如き活動、すなわち、通常の職業活動があたかも本業とみられる如き活動は認められないと考えるべきとの指摘がある³⁰⁾。

2.3.2 財産

第3項は、「合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族は、これらの者が一時的に日本国にあることのみに基づいて日本国に所在する有体又は無体の動産の保有、使用、これらの者相互間の移転又は死亡による移転についての日本国における租税を免除される。ただし、この免除は、投資若しくは事業を行うため日本国において保有される財産又は日本国において登録された無体財産権には適用しない。この条の規定は、私有車両による道路の使用について納付すべき租税の免除を与える義務を定めるものではない。」と規定している。

無体の動産とは、米国にあるときから保有していた株券、債券等の有価証券を指し、免除

される租税は、所得税、贈与税、相続税、都道府県民税、市町村民税、法定外普通税等である。ただし、この免除は、当然のことながら投資若しくは事業を行うため日本国において保有される財産、又は、日本国において登録された無体財産権（知的財産権）には適用されないことが明示されている³¹⁾。

次に、私有車両による道路の使用について納付すべき租税は免除されないと規定されている。なお、日本では、道路の使用に係る租税は見当たらない。自動車税は、道路の使用に係る租税ではなく、道路使用税的部分と奢侈品としての税部分からなっていると解されている。実際には、私用車を所有する米軍人等は自動車税、自動車重量税のうち道路使用税部分に相当する一定割合を納付しているとのことである³²⁾。

当初、米国側は課税の全面免除を主張したものの、交渉の結果、一定割合を納付することとなったと説明されている³³⁾。

2.4 関連業者、軍の厚生施設に関する免税

2.4.1 関連者

第14条は、関連業者について規定しているが、本条においても租税の免除について規定している（第1項～第4項は省略）。

第5項は、「前記の人及びその被用者が第1項に掲げる契約の履行のためにのみ保有し、使用し、又は移転する減価償却資産（家屋を除く）については合衆国軍隊の権限ある当局の証明があるときは、日本の租税又は類似の公課を課されない。」と規定している。前記の人とは、指定契約者のことである。

第6項は、「前記の人及びその被用者は、合衆国軍隊の権限ある当局の証明があるときは、これらの者が一時的に日本国にあることのみに基づいて日本国に所在する有体又は無体の動産の保有、使用、死亡による移転又はこの協定に基づいて租税の免除を受ける権利を有する人若しくは機関への移転についての日本国における租税を免除される。ただし、この免除は、投資のため若しくは他の事業を行うため日本国において保有される財産又は日本国において登録された無体財産権には適用しない。この条の規定は、私有車両による道路の使用について納付すべき租税の免除を与える義務を定めるものではない。」と規定している。

第7項は、「第1項に掲げる人及びその被用者は、この協定に定めるいずれかの施設又は区域の建設、維持又は運営に関して合衆国政府と合衆国において結んだ契約に基づいて発生する所得について、日本国政府又は日本国にあるその他の課税権者に所得税又は法人税を納付する義務を負わない。この項の規定は、これらの者に対し、日本国の源泉から生ずる所得についての所得税又は法人税の納付を免除するものではなく、また、合衆国の所得税のために日本国に居所を有することを申し立てる前記の人及びその被用者に対し、所得についての日本の租税の納付を免除するものではない。これらの者が合衆国政府との契約の履行に関し

てのみ日本国にある期間は前記の租税の賦課上、日本国に居所又は住所を有する期間とは認めない。」と規定している。

第7項は、一定の所得について、米国で課税し、日本では課税しないという、二重課税回避のための規定であると説明されている³⁴⁾。

2.4.2 厚生施設

第15条は、軍の厚生施設について規定しているが、本条においても租税の免除について規定している

第1項は、「(a) 合衆国の軍当局が公認し、かつ、規制する海軍販売所、ビー・エックス、食堂、社交クラブ、劇場、新聞その他の歳出外資金による諸機関は、合衆国軍隊の構成員及び軍属並びにそれらの家族の利用に供するため、合衆国軍隊が使用している施設及び区域内に設置することができる。これらの諸機関は、この協定に別段の定めがある場合を除くほか、日本の規制、免許、手数料、租税又は類似の管理に服さない。(b) 合衆国の軍当局が公認し、かつ、規制する新聞が一般の公衆に販売されるときは、当該新聞は、その頒布に関する限り、日本の規制、免許、手数料、租税又は類似の管理に服する。」と規定している。

租税は、所得税、酒税、印紙税、事業税、固定資産税等である。娯楽施設に免税を認めることに異論があるかもしれないが、軍隊の厚生施設は米国政府の機関であって、軍隊の通常の活動の一環と考えてのことであろう。米軍は、東京都港区に厚生施設ニューサンノーホテルを所有しているが、そこでの商品販売、サービス提供には日本の租税が課されないということである。

歳出外資金による諸機関とは、機能の継続のために毎年の又はその他の予算配賦を受けず、かつ、その収入を国庫の歳入に納付することを要求されていない機関を指す³⁵⁾。

第2項は、「これらの諸機関による商品及び役務の販売には、第1項(b)に定める場合を除くほか、日本の租税を課さず、これらの諸機関による商品及び需品の日本国内における購入には、日本の租税を課する。」と規定している。

第3項は、「これらの諸機関が販売する物品は、日本国及び合衆国の当局が相互間で合意する条件に従って処分を認める場合を除くほか、これらの諸機関から購入することを認められない者に対して日本国内で処分してはならない。」と規定している。

3 日米地位協定を受けた国内税法の整備

3.1 国内税法

日米地位協定を受けて、日本では以下のような国内税法（特例法及び施行令）が整備されている。日米地位協定は条約であるから、国内税法よりも優先適用される。

- ① 「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」(以下「所得税法等臨時特例法」)
- ② 「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関税法等の臨時特例に関する法律」(以下「関税法等臨時特例法」)
- ③ 「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国税犯則取締法等の臨時特例に関する法律」
- ④ 「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地方税法等の臨時特例に関する法律」、等

3.2 消費税の取扱い

日米地位協定及び所得税法等臨時特例法第7条第1項に基づき、日本国内の事業者が、米軍又はその公認調達機関等に対して行う以下の①及び②の課税資産の譲渡等については、消費税が免除される。

- ① 米軍又はその公認調達機関が合衆国軍隊の用に供するために購入するもの
- ② 日米地位協定第14条第1項の指定を受けた個人契約者又は法人契約者が、米国政府と締結した建設等契約に係る建設、維持又は運営のみの事業に供するために購入するもので合衆国軍隊の用に供されるもの及びこれらの事業を行うために購入するもののうち一定のもの

「一定のもの」とは、写真用フィルム、乾板及び感光紙並びに揮発油とされている³⁶⁾。

免税の取扱いを受けるためには、合衆国軍隊の権限ある当局が発給し、上記①②の用途に供されたものであることを証明する「免税証明書」を受領し、7年間保存することが必要である。免税証明書の代表的な様式としては、「Standard Form 1034」、「USF J Form 420 EJ (GPC)」などがある³⁷⁾。

なお、日米地位協定により消費税が免除されている場合、これは輸出免税ではなく非課税であるから、仕入税額控除を行うことはできないことに留意する必要がある。

日米地位協定に関わる課税事案は少数であるなか、消費税更正処分に関して審査請求が行われ、裁決が公開されている事例がいくつかある。例えば、貨物運送業を営むA社に対する消費税更正処分(平成10年6月30日裁決(裁決事例集 No.55 p695))、卸売業を営むB社に対する消費税更正処分(平成13年2月13日裁決(裁決事例集 No.61 p647))の事例では、双方とも更正処分は適法であるとの裁決であった。

3.3 消費税以外の間接税

所得税法等臨時特例法第8条において印紙税法、第9条において国際観光旅客税法、第10条において揮発油税法及び地方揮発油税法、第10条の2において石油ガス税法、第10条の3において石油石炭税法の特例が各々規定されている。

4 日米地位協定租税条項の課題

4.1 改正

日米地位協定第27条は、「いずれの政府も、この協定のいずれの条についてもその改正をいつでも要請することができる。」と規定していることから、警察権、裁判権等を中心に抜本的改正が議論されている。租税条項については、租税免除等の経済的特権供与を批判する意見がある³⁸⁾が、前述の軍属に係る日米共同委員会による共同文書の作成等により適宜対応しているのが実態である。改正を妨げる要因として、①利害関係者の利益調整が困難、②関係省庁が多く、その根回しに時間がかかる点等があげられている³⁹⁾。

確かに、日米地位協定は、関連する法令、利害関係者、関係省庁が極めて多いのは事実であり、調整が困難なことは理解できる。しかし、日米地位協定は、時代に即していない点が見受けられることから、改正が検討されて然るべきである。

4.2 用語の定義

4.2.1 軍属

日米地位協定における「軍属」の定義が曖昧であり、範囲が拡大解釈されるおそれがあることから、日米両政府が共同文書を発表し、軍属について範囲を明確にしたことは既に言及したとおりである（前掲1.2.3）。しかし、軍属については依然として広範囲に渡っており、拡大解釈の可能性を否定できない。

4.2.2 権限ある当局

消費税が免除されるには、米軍の権限ある当局による証明書の提出が必要とされているが、米軍の権限ある当局について明確ではない。米軍内で決定するので、日本側は関与しなくとも良いとの考えであろうが、明確化が必要であろう。二国間租税条約であれば、権限ある当局について、具体的に、「財務大臣・・・」と定義されている。

4.3 特殊契約者の指定と免税

第14条第1項において特殊契約者の指定について規定し、第7項において日本における

一定の所得についての免税を規定している。免税の対象は、施設又は区域の建設、維持又は運営に関して米国政府と米国において結んだ契約に基づいて発生する所得となっているが、どこまでがそれに該当するか曖昧である。指定に当り、日本政府との協議を要件としているものの、従来特殊契約者には、建設工事、電気通信施設建設、航空機修理、航空輸送、乳製品製造販売等の業者が指定されており⁴⁰⁾、広範囲に渡っている。今後この範囲が安易に拡大される懸念がある。

4.4 国における歳入に係る課題

日米地位協定に基づく租税免除の影響は少なくない。詳細なデータは米軍が把握しており、正確な免除額は不明であるが、基地数、軍人数を考慮すれば所得税、法人税、消費税等の国税免除額は多額であると推測できる。米軍や米軍人を対象として租税を免除することは首肯できるが、免税対象範囲を米軍や米軍人、軍属及びそれらの家族とし、契約者まで免税範囲を拡大させないこととすべきである。契約者について免税の対象とするにしても、契約者の範囲を限定すべきである。

このほか、日米地位協定に基づき米軍が国有財産を使用する場合は、無償となっており⁴¹⁾、多額の使用料が免除されている。

なお、日米地位協定に係る歳出面では、2020年度約1,900億円⁴²⁾に上る在日米軍駐留経費負担が注目されており、議論のあるところである。

4.5 地方公共団体における歳入に係る課題

地方公共団体にとっても、国同様租税免除による影響は無視できないところであるが、住民税等もさることながら、固定資産税等の影響が大きいと思慮される。日本国内において、日米地位協定に基づいて米軍が使用している施設等は、2020年1月1日現在78施設・区域あり、計263百万平方メートルに及んでいる⁴³⁾。

固定資産税については、租税免除と基地交付金についての検討が必要である。地方税法では、市町村は、国や都道府県などの地方公共団体に固定資産税を課することができないと規定している（地方税法第348条第1項）ことから、国が保有する固定資産で米軍、自衛隊が使用している固定資産については、それが所在する市町村に対して、国から固定資産税及び都市計画税が支払われていない。

市町村が固定資産税の税収が確保できないと歳入不足となることから、1956年「国有資産等所在市町村交付金及び納付金に関する法律」が制定され、所在市町村に対して「国有資産等所在市町村交付金」を支払うことが規定されたが、米軍が使用している国有固定資産については除外規定が設けられ、当該交付金は交付しないこととされた⁴⁴⁾。しかし、米軍基地が所在する市町村の反発もあり、1957年「国有提供施設等所在市町村助成交付金に関する法

律」が制定され、日米地位協定に基づき米軍が使用する一定の固定資産が所在する市町村に対して「市町村助成交付金」いわゆる基地交付金を交付することとした。その金額は僅少であることから、さらなる配慮が必要である。さらに、自動車税、軽自動車税についての影響もあり、私有車両に係る免税については検討の余地がある。

4.6 その他

租税免除、経費負担とは異なるが、執行上の問題も散見される。前述のとおり、命令により日本へ入国する際、税関調査が免除されるが、税関検査が免除される範囲は狭くなっている。軍人は、部隊として命令により軍隊として出入国する場合でなければ税関検査を受けなければならないわけであり、休暇で出入国する場合は、税関検査を受けなくてはならない。税関検査は適正に執行されていると思われるが、税関検査が免除されることによって、短銃、銃弾、麻薬等が密輸される可能性も否定できず、また、何らかの感染症感染者の入国に当たり、入国管理上の規制が適用されないことに危惧を感じる。

ところで、租税ではないにもかかわらず、米軍はNHKの受信料を一種の租税であるとして、受信料を支払っていないとの指摘がある⁴⁵⁾。それが事実であるなら、是正されるべきである。

おわりに

前述のとおり、現在日本には多数の米軍基地があり、固定資産税や都市計画税が免除されている。さらに、在日米軍人数は、約5万5千人（2019年9月末現在）であり⁴⁶⁾、そのほか、軍のために働く民間人である軍属約7,000人（2016年3月現在）⁴⁷⁾やそれらの家族を含めた多数の人に対して経済的特権を供与している。

米軍人、軍属及びそれらの家族が米軍やその関係機関に勤務した結果受領する所得や、日本国内で所有する動産の保有、使用又は移転について課税が免除されることや関税が免除されることについて批判がある。こうした租税免除は、NATO地位協定などにも類似の規定があり、日米地位協定特有の規定ではなく、免除を定める租税条項自体について異論を述べるものではない。しかし、課題として取り上げた点については、検討を要するものと思慮する。

従来国際租税法として租税条約と国内税法があり、租税条約の規定が国内税法の規定に優先されると理解されてきた。しかし、最近租税条約以外の条約における租税条項が注目されてきている。アップル等の米国企業に関して適用されたEU条約における「State aid」条項などはその一例である⁴⁸⁾。今回取り上げた日米地位協定も租税条約ではないものの租税条項が設けられており、その規定は国内税法に優先する。これら租税条約以外の条約若しくは協

定における租税条項について注目していく必要がある。

注

- 1) 「日米地位協定の考え方 増補版」とは、1983（昭和 58）年 12 月に作成された外務省の機密文書である（以下「日米地位協定の考え方」という）。琉球新報社がこれ入手し刊行した（琉球新報社編『外務省機密文書 日米地位協定の考え方 増補版』高文研（2004））。
- 2) 「日米地位協定の考え方」前文。
- 3) 外務省「在日米軍 日米地位協定関連」外務省ホームページ
(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/usa/sfa/index.html>)。
- 4) 衆議院「井上一徳衆議院議員による質問に対する答弁書」（2018 年 5 月 29 日）
- 5) 外務省「日米地位協定 Q & A 問 4」外務省ホームページ
(<https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/usa/sfa/qa03.html>)。
- 6) 「合衆国軍隊の軍属に係る扱いについての協力」日米合同委員会 2017 年 1 月 16 日。
- 7) 「日米地位協定の考え方」注 13。
- 8) ビーエックス（Post Exchange）は陸軍基地内の売店、ビーエックス（Base Exchange）は空軍基地内の売店を指す。
- 9) 「日米地位協定合意議事録」（第 11 条第 1 項）。
- 10) 米国が相互安全保障法（Mutual Security Act）に基づいて自由主義諸国と締結した安全保障協定。
- 11) 「日米地位協定の考え方」第 12 条第 3 項。
- 12) 「日米地位協定の考え方」注 92。
- 13) 「日米地位協定の考え方」注 91。
- 14) 「日米地位協定合意議事録」（第 11 条第 2 項）。
- 15) 「日米地位協定合意議事録」（第 11 条第 3 項）。
- 16) 日本政府が物品調達をしているのは、現在は 1968（昭和 43）年よりの南鳥島・硫黄島におけるコーストガードに対する燃料の供給の例があるだけといわれている（「日米地位協定の考え方」第 12 条第 1 項）。
- 17) 「日米地位協定の考え方」第 12 条第 1 項。
- 18) 「日米地位協定の考え方」第 12 条第 2 項。
- 19) 「日米地位協定合意議事録」（第 12 条第 1 項）。
- 20) 「日米地位協定合意議事録」（第 11 条第 2 項）。
- 21) これは、第 14 条契約者のみならず通常の日本人業者も含まれると解されている（「日米地位協定の考え方」第 12 条第 3 項）。
- 22) この点についての課税免除を確保する手続が合意議事録において規定されている（「日米地位協定の考え方」第 12 条第 3 項）。
- 23) 「日米地位協定の考え方」第 12 条第 3 項。
- 24) 「日米地位協定の考え方」第 12 条第 5 項。
- 25) 「日米地位協定の考え方」第 12 条第 9 項。
- 26) 「日米地位協定の考え方」第 13 条第 2 項。
- 27) 「日米地位協定合意議事録」（第 13 条）。

- 28) 米国民民については、全世界所得に対して課税される。米国民でないなど一定の場合、米国内税法上は一定期間以上海外に居住する者にはその所得について米国所得税が課されなくなる。
- 29) 「日米地位協定の考え方」第13条第2項。
- 30) 「日米地位協定の考え方」注119。
- 31) 「日米地位協定の考え方」第13条第3項。
- 32) 同上。
- 33) 「日米地位協定の考え方」注120。
- 34) 「日米地位協定の考え方」第14条第7項。
- 35) 「日米地位協定の考え方」注128。
- 36) 「外国公館等との取引及びアメリカ合衆国軍隊等との取引に係る消費税の免除について」国税庁ホームページ (<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kokan/index.htm>)。
- 37) 同上。
- 38) 地位協定研究会『日米地位協定逐条批判』新日本出版社(1997) p111 以降。
- 39) 明田川融『日米地位協定 その歴史と現在』みすず書房(2017) pp246-247。
- 40) 「日米地位協定の考え方」注123。
- 41) 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国有の財産の管理に関する法律(地位協定の実施に伴う国有の財産の管理に関する法律)第2条。
- 42) 防衛省『令和2年版防衛白書』p319。
- 43) 「土地の返還及び施設の共同使用等―在日米軍施設・区域(専用施設)面積」防衛省ホームページ (https://www.mod.go.jp/j/approach/zaibeigun/us_sisetsu/pdf/menseki_r020331.pdf)。
- 44) 国有資産等所在市町村交付金及び納付金に関する法律第2条第2項六号。
- 45) 地位協定研究会『日米地位協定逐条批判』新日本出版社(1997) p116。
- 46) 「在日米軍主要部隊・戦力展開状況」外務省ホームページ (<https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000098652.pdf>)。
- 47) 米軍の説明によるもので、国は正確な数値を把握していないといわれている。
- 48) 拙著『アイルランドとEUの租税紛争―背景にある企業誘致と優遇税制―』泉文堂(2017) 参照。

(たかく りゅうた・慶應義塾大学商学部教授)