

國學院大學學術情報リポジトリ

租税法における「住所」概念に関する一考察

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2025-04-24 キーワード (Ja): 納税義務者, 住所, 生活の本拠, 客観的判定要素, 複数国滞在 キーワード (En): 作成者: 濱田, 貴世子 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.57529/0002001599

租税法における「住所」概念に関する一考察

濱 田 貴世子

租税法における「住所」概念に関する一考察

濱田貴世子

(内容の要旨)

「住所」は、納税義務の有無やその範囲を決定するための重要な要素とされるが、その判定は近年の国際移動の増加に伴い困難な課題となろう。そこで本論文は、住所に関する学説や裁判例を検討し、租税法における住所の判定基準について考察するものである。これまで租税法は、住所について、客観的判定要素として①滞在日数、②住居、③職業、④生計一親族、⑤資産の所在を掲げ、それらの総合判断により判定することとしているが、その具体的な判定基準は明確でないことから、住所の判定が複雑化する現代において納税者の予測可能性や法的安定性は損なわれかねず、租税法律主義の原則に反するものと思われる。したがって、その判定基準を明確にする必要があり、それに当たっては客観的判定要素の優先度が考慮されるべきではないかと考え、その検討の結果、優先度は「滞在日数>職業>住居・生計一親族・資産の所在」といえるとともに、上記問題解決のため、最も優位な位置付けにある「滞在日数」について、明確な形式的判定基準を設けるべきであるという結論に達した。

そこで、所得税法施行令14条及び15条に基づき第一段階で「滞在日数」、第二段階で「職業」、第三段階で「住居」、「生計一親族」、「資産の所在」、「国籍」と段階に分けて判定することとし、第一段階で租税条約における短期滞在者免税の「183日ルール」の準用を提案したが、基準とする日数を「183日」とすると、滞在国が複数ある場合に日本の滞在日数が最も多いにもかかわらず、183日を超えないために日本に生活の本拠がないと判定されてしまう矛盾が生じることとなる。このような矛盾を解消するために、その日数を「365日をその者の暦年における滞在国数で平均した日数(365日×1/nか国)」とすることが考えられる。なお、「国籍」は今まで客観的判

定要素とされていなかったが、所得税法施行令14条及び15条との整合性や、国際租税法における国と人との結びつきという観点から考慮されるべきではないかと考え、新しい客観的判定要素として提案した。

この検討結果は、住所の判定が複雑かつ困難である納税者のための一つの指針を示すとともに、予測可能性や法的安定性が確保でき、租税法律主義の要請に合致するのではないかと考えられる。キーワード（5語）納税義務者、住所、生活の本拠、客観的判定要素、複数国滞在

キーワード（5語）

納税義務者、住所、生活の本拠、客観的判定要素、複数国滞在

目次

はじめに	5
第一章 租税法における納税義務者の意義	6
第一節 納税義務者の区分	7
一 所得税法上の納税義務者	7
二 相続税法上の納税義務者	10
第二節 所得税法と相続税法の納税義務者の比較	18
一 納税義務者概念の相違点	18
二 住所概念の相違点	19
第二章 租税法における住所の判定基準	20
第一節 民法上の住所概念	20
一 住所の意義	20
二 居所の意義	23
第二節 借用概念論	24
一 借用概念の解釈と諸学説	24
二 借用概念としての住所の解釈	26
第三節 「生活の本拠」の判定基準	27
一 「生活の本拠」の客観的判定要素	28
二 客観的判定要素の検討	29
第三章 租税法上の住所に関する裁判例の検討	31
第一節 武富士事件－最判平 23. 2.18 －	31
一 事件の概要	31
二 判旨	33
三 検討	37
第二節 ユニマット事件－東京高判平 20. 2.28 －	41
一 事件の概要	41
二 判旨	42
三 検討	44

第三節 多国間移動役員（製造業等）事件－東京高判令元.11.27－	46
一 事件の概要	46
二 判旨	48
三 検討	49
第四節 多国間移動役員（ネットビジネス業）事件	
－東京地判令3.11.25－	51
一 事件の概要	51
二 判旨	53
三 検討	54
第四章 租税法上の住所概念の検討	55
第一節 現行の取扱いの問題点	55
一 従来の裁判例からみた問題点	55
二 客観的判定要素間の優先度	56
第二節 解決に向けての私案	62
一 「183日ルール」の準用	62
二 住所判定の具体的基準	64
おわりに	69
参考文献	71

はじめに

一 問題の所在

国内に住所を有するか否かは、所得税法、相続税法及び地方税法等における納税義務の有無やその範囲を画する判定に大きな影響を及ぼす。特に、所得税法及び相続税法においては、住所の有無が国家の課税管轄権の範囲を画するため、重要な要素となる¹。しかしながら、租税法においては「住所」の意義あるいは判定基準についての明確な規定は存在しない。

租税法上の住所の意義については、それを民法と同様に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題となるが、通説は民法からの借用概念として、民法と同じ意義に解すべきとする統一説が妥当とされている²。したがって、借用元である民法における住所概念を明らかにすれば、自ずと租税法上の住所も明らかになるものと考えられるが、民法22条は「各人の生活の本拠をその者の住所とする」と抽象的に定めているのみであり、住所の判定基準、より具体的にいえば生活の本拠の判定基準を明らかにしているわけではない。また、民法上の住所に関する学説をみても、その解釈については様々な見解があることから、統一されているとはいえない。そのような問題があるにもかかわらず、租税法は、住所については統一説に従って解釈すべきであるとして、その具体的な判定基準を明確に定めてはいないことから、住所の判定を巡っては従来から多くの争いが生じている状況にある。

また、近年では、人の移手段や情報通信技術が急速に発展し、人々は容易に国境を越えて活動を行うようになった。外務省の「海外在留邦人数調査統計」によれば、令和3年(2021)年における海外在留邦人は、1,344,900人となっており、平成23(2011)年が1,182,557人であったことからすると、ここ10年でその数は1割以上増加している³。このようなグローバル化の進展に伴い、今後は生活の拠点を2か国以上に置く者の増加により従来にも増して住所の判定が困難になることが予想されることから、その明確な判定基準を示しておくことが重要となると思われる。

以上のことから、本稿では、住所に関する学説や裁判例を検討することにより、租税法における「住所」の判定基準とはいかなるものかを明らかにするとともに、今後の住所判定に当たっての一つの指針を示したいと考えている。

二 問題解決のために

上記問題の探究に当たり、第一章では、租税法、とりわけ所得税法及び相続税法の納税義務者についての規定や住所に係る取扱いを、その沿革も含めて概説する。

第二章では、民法上の住所に係る解釈について概説した後、租税法が住所概念をどのように解釈しているのかを確認する。その上で、これまで租税法が採用してきた住所、すなわち、生活の本拠の判定基準について、裁判例を基にその具体的な客観的要素の考察を行う。

第三章では、租税法上の住所が問題となった裁判例を取り上げ、いかなる判定基準が示されたか、あるいはどのような事実を認定して生活の本拠を判定しているのか、比較検討していく。

第四章では、第三章における検討結果を基に、客観的要素についての分析を加えた上で、租税法上の現行の取扱いにおける問題点を明らかにする。そして、それにより明確となった問題点を解決するための私案を論じることで、わが国における租税法の「住所」概念のあり方を導き出すこととしたい。

第一章 租税法における納税義務者の意義

租税法上の住所の判定基準はいかなるものかについて、裁判例等を分析し、現行の判定基準の妥当性を検討するに当たっては、まず、その住所概念について把握しておく必要がある。そのため、本章では租税法上の住所概念について概観する。

第一節 納税義務者の区分

一 所得税法上の納税義務者

1. 条文及び通達

所得税法においては、納税義務者について、居住者と非居住者で区分した上、さらに居住者については、非永住者とそれ以外の者に区分しており、以下のとおり規定されている。

所得税法2条（定義）

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

（中略）

三 居住者 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。

四 非永住者 居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。

五 非居住者 居住者以外の個人をいう。

（後略）

居住者には無制限納税義務者として、その全世界所得に対し納税義務を課すこととしており（所法5①、同7①一）、他方、非居住者には制限納税義務者として、国内源泉所得に対してのみ納税義務を課すとしている（所法5②、同7①三）。ただし、居住者のうち非永住者については、国内源泉所得及び国外源泉所得のうち国内において支払われ又は国外から送金されたものについてのみ納税義務を負うものとされている（所法5①、同7①二）。なお、実務上、課税庁は、下記の所得税基本通達2-1において、所得税法上の住所の意義については民法上の住所概念によることを示すとともに、住所の判定に当たっては、所得税法3条2項による委任を受け

て所得税法施行令 14条及び 15条の推定規定が定められている⁴。

所得税基本通達 2 - 1 (住所の意義)

法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。

(注) 国の内外にわたって居住地が異動する者の住所が国内にあるかどうかの判定に当たっては、令第14条《国内に住所を有する者と推定する場合》及び第15条《国内に住所を有しない者と推定する場合》の規定があることに留意する。

所得税法施行令14条 (国内に住所を有する者と推定する場合)

国内に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。

- 一 その者が国内において、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。
- 二 その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して1年以上居住するものと推測するに足りる事実があること。

(後略)

所得税法施行令15条 (国内に住所を有しない者と推定する場合)

国内に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する。

- 一 その者が国外において、継続して1年以上居住することを通常必

要とする職業を有すること。

- 二 その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

(後略)

要約すると、国内に住所を有する者と推定されるために、まず14条の第1号では、継続して1年以上居住することを必要とする職業を有することとして、「職業」との関係が重視されている。また、第2号では、日本の「国籍」を有するとともに、「生計を一にする配偶者その他の親族の存在」、「国内での職業」、「資産の有無」等から1年以上の継続的な居住事実が見込まれる場合に限定している⁵。そして、これらの規定は、住所そのものの意義について明示しているわけではないが、職業や生計を一にする親族の状況等の住所の判定要素を示しているということがいえよう。

2. 改正の沿革

所得税法の納税義務者に関し、居住者と非居住者の意義については、現行法が制定された昭和40年以降、変更は行われていない。

しかし、居住者のうち「非永住者」が昭和32年度の税制改正で導入され、「居住者のうち、この法律の施行地に現に住所がなく過去1年以上5年以下の期間居所又は住所を有する者」と規定された⁶。そして、昭和37年度の税制改正において、「居住者のうち、国内に永住する意思がなく、かつ現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所または居所を有する個人」と変更されたが、「国内に永住する意思」という主観的要素も判断基準となると、外資系企業に就職した者（日本国籍）が、国外で数年間勤務した

後、日本企業に転職し、日本の自宅から通勤しているような場合でも、永住の意思がないとして非永住者制度の適用を受けられるといった制度の濫用が問題となったことから、平成18年度において改正が行われ、日本の国籍を有していないことが要件として付加された⁷。すなわち、平成18年度改正以前は日本国籍を有する者であっても国内に永住する意思がなければ非永住者制度の適用が可能であったのに対し、改正後はそのような者は非永住者から除外され、居住者又は非居住者のいずれかに該当することとなった⁸。

二 相続税法上の納税義務者

1. 条文及び通達

現行の相続税法では、納税義務者は、住所や国籍の有無によって、居住無制限納税義務者（相法1の3①一）、非居住無制限納税義務者（相法1の3①二）、居住制限納税義務者（相法1の3①三）、非居住制限納税義務者（相法1の3①四）に区分され、以下のとおり定義されている。なお、贈与税は相続税の補完税とされることから、その納税義務者も同様に取り扱われている（相法1の4）。そのため、本稿では紙幅の関係上、相続税の納税義務者を対象として論を進める。

相続税法1条の3（相続税の納税義務者）

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

- 一 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した次に掲げる者であって、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
 - イ 一時居住者でない個人
 - ロ 一時居住者である個人（当該相続又は遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が外国人被相続人又は非居住

被相続人である場合を除く。)

二 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

イ 日本国籍を有する個人であつて次に掲げるもの

(1) 当該相続又は遺贈に係る相続の開始前10年以内のいずれかの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがあるもの

(2) 当該相続又は遺贈に係る相続の開始前10年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがないもの（当該相続又は遺贈に係る被相続人が外国人被相続人又は非居住被相続人である場合を除く。）

ロ 日本国籍を有しない個人（当該相続又は遺贈に係る被相続人が外国人被相続人又は非居住被相続人である場合を除く。）

三 相続又は遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの（第1号に掲げる者を除く。）

四 相続又は遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（第2号に掲げる者を除く。）

(後略)

そして、これらの分類に応じて課税財産の範囲が決められる（相法2①、②）。その関係を図示すると、図表1のとおりとなる。

【図表 1】 相続税及び贈与税の納税義務者及び課税財産の範囲（令3改正後）

被相続人 贈与者		相続人 受贈者		国内に住所あり		国内に住所なし		
				一時 居住者 (※1)	日本国籍あり		日本国籍 なし	
					10年以内 に住所あり	10年以内 に住所なし		
国内に住所あり								
		外国人被相続人(※2) 外国人贈与者(※2)						
国内に住所なし		日本国籍 あり	10年以内に住所あり	国内・国外財産ともに課税				
			10年以内に住所なし					
		日本国籍なし						国内財産のみに課税

※1 相続開始・贈与の時ににおいて在留資格を有する者で、相続開始・贈与前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるもの

※2 相続開始・贈与の時ににおいて在留資格を有し、かつ、国内に住所を有していた被相続人・贈与者

(出典) 財務省「令和3年度税制改正の解説」761頁

このように、住所の判定が課税財産の範囲等の決定に重要な影響を及ぼすにもかかわらず、相続税法上も住所についての定義規定は設けられておらず、相続税法基本通達1の3・1の4共-5で以下のとおり示されている。

相続税法基本通達1の3・1の4共-5（「住所」の意義）

法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に2箇所以上の住所はないものとする。

上記通達においても、所得税基本通達2-1と同様、民法上の住所の定義規定から引用されているが、生活の本拠の具体的な判定基準については何ら示されていない。

2. 改正の沿革

ところで、図表1で示したとおり、相続税法上の納税義務者は、一見すると複雑な体系となっているが、これは住所を利用した租税回避行為を防止するために、度重なる改正により大きく変化してきたことによるものであり、現行法の取扱い（令3.4.1～）に至るまでの改正の沿革をたどると、次のとおりである。

(1) 昭和25年4月1日～平成12年3月31日

相続税法の制定時においては、相続又は遺贈により財産を取得した者が、財産取得時に国内に住所を有している場合は、取得した財産の全てについて納税義務を負い（無制限納税義務者）、国内に住所を有していない場合には、国内財産についてのみ納税義務を負う（制限納税義務者）こととされていた（図表2参照）。しかし、この制度が簡素であるがゆえ、海外への資産移転による租税回避行為が多数見受けられることとなった⁹。

【図表2】相続税及び贈与税の納税義務者及び課税財産の範囲（平12改正以前）

被相続人 贈与者	相続人 受贈者	国内に住所あり	国内に住所なし
	国内に住所あり	国内・国外財産ともに課税	国内財産のみに課税
国内に住所なし			

(2) 平成12年4月1日～平成25年3月31日

これに対し、税制調査会「平成12年度の税制改正に関する答申」において「相続税については、国際化などの経済社会状況の変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税回避行為の防止などについても必要な措置を検討する必要がある¹⁰」と答申されたことを受け、平成12年度改正により、相続又は遺贈により財産を取得した者が、財産取得時に国内に住所を有していなくとも、日本国籍を

有し、かつその財産の取得者又は被相続人が相続開始前5年以内に国内に住所を有していたことがある場合には、取得した財産の全てについて納税義務を負う（非居住無制限納税義務者）こととされた（図表3参照）。なお、この改正は、租税特別措置法に規定を創設することにより行われたが（旧措法69）、平成15年度改正により相続税法に移されることとなった。

【図表3】相続税及び贈与税の納税義務者及び課税財産の範囲（平12改正後）

被相続人 贈与者		相続人 受贈者	国内に住所なし		
			日本国籍あり		日本国籍 なし
			5年以内に 国内に住所あり	左記以外	
国内に住所あり					
国内に 住所なし	5年以内に 国内に住所あり		国内・国外財産ともに課税		
	上記以外				国内財産のみに課税

(出典)宮脇義男「相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究」税大論叢 69号 265頁 (2011)

(3) 平成25年4月1日～平成29年3月31日

その後、「海外で生まれた孫等で、日本国籍を取得しなかった者に国外に所在する財産の贈与等をすることによって、贈与税の課税を回避するなど従来の制度によっては対応できない租税回避行為が見受けられるようになってき¹¹」たことを理由として、平成25年度改正により、日本国籍を有さない相続人であっても、被相続人が相続開始時に国内に住所を有していた場合には、取得した財産の全てについて納税義務を負うこととされた（図表4参照）。

【図表4】相続税及び贈与税の納税義務者及び課税財産の範囲（平25改正後）

被相続人 贈与者		相続人 受贈者		国内に住所あり	国内に住所なし		
					日本国籍あり		日本国籍なし
		5年以内に国内に住所あり	左記以外				
国内に住所あり					国内・国外財産ともに課税		
国内に住所なし	5年以内に国内に住所あり				国内・国外財産ともに課税		
	上記以外				国内財産のみに課税		

(出典) 財務省「平成25年度税制改正の解説」577頁

(4) 平成29年4月1日～平成30年3月31日

平成29年度改正では、平成12年度改正で国内に住所を有する期間とされた5年が不十分であるとして、その期間が10年に延長された(図表5参照)。その一方、日本で一時的に就労しようとする外国人に係る納税義務の緩和のため、被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人に該当する場合には、平成25年度改正の規定は適用しないこととされた。さらに、相続又は遺贈により財産を取得した者が、相続開始時に国内に住所を有していても、その者が一時居住者に該当し、かつ被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人に該当する場合には、国外財産につき、相続税が課税されないこととなった¹²⁾。

【図表5】相続税及び贈与税の納税義務者及び課税財産の範囲（平29改正後）

被相続人 贈与者		相続人 受贈者		国内に住所あり			国内に住所なし		
		国内に住所あり	短期滞在 の外国人 (※1)	日本国籍あり		日本国籍 なし			
				10年以内に 住所あり	10年以内に 住所なし				
国内に 住所なし	国内に住所あり								
	短期滞在の外国人 (※1)								
	10年以内に住所あり			国内・国外財産ともに課税					
国内に 住所なし	短期滞在の外国人 (※2)								
	10年以内に住所なし					国内財産のみに課税			

※1 出入国管理及び難民認定法別表第1の在留資格の者で、過去15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下のもの

※2 日本国籍のない者で、過去15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下のもの

(出典) 財務省「平成29年度税制改正の解説」579頁

(5) 平成30年4月1日～令和3年3月31日

平成30年度改正においては、課税逃れ防止の必要十分な措置を確保しつつ、高度外国人材等の受入れと長期間の滞在を促進するため、非居住被相続人の要件のうち「相続開始前15年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が10年以下である」という要件が撤廃された(図表6参照)。これにより、外国に住所を有する外国人が、外国に住所を有する外国人である被相続人から相続又は遺贈により取得する国外所在の財産につき、被相続人の国内に住所を有していた期間にかかわらず、相続税は課されないこととなった¹³。

【図表6】相続税及び贈与税の納税義務者及び課税財産の範囲（平30改正後）

被相続人 贈与者	相続人 受贈者	国内に住所あり		国内に住所なし		
		一時 居住者 (※1)	日本国籍あり		日本国籍 なし	
			10年以内に住所あり	10年以内に住所なし		
国内に住所あり						
	一時居住被相続人(※1) 一時居住贈与者(※1)					
国内に 住所なし	10年以内に住所あり		国内・国外財産ともに課税			
	相続税 外国人 贈与税 短期滞在外国人(※2) 長期滞在外国人(※3)					
	10年以内に住所なし				国内財産のみに課税	

※1 出入国管理法別表第1の在留資格で滞在している者で、相続・贈与前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

※2 出国前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の外国人

※3 出国前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年超の外国人で出国後2年を経過した者

(出典) 財務省「平成30年度税制改正の解説」581頁

(6) 令和3年4月1日～

さらに、直近である令和3年度改正では、外国人に係る相続税の納税義務の見直しとして、一時居住被相続人の要件につき、相続開始前の居住期間の要件が撤廃され、「外国人被相続人」として改められた。これにより、10年を超えて日本で就労する者から相続により財産を取得した場合であっても、国外財産にまで課税が及ばなくなった(図表1参照)¹⁴。

このように、相続税法においては、所得税法に比べ、度重なる条文改正が行われているが、その背景には、住所要件の充足回避による租税回避を防止する目的で国籍基準を加えるなど抜け道を作らないよう強化する一方、国外から日本に就労しようとする外国人に対しての緩和化が進められていることが要因と考えられる。

第二節 所得税法と相続税法の納税義務者の比較

一 納税義務者概念の相違点

所得税法及び相続税法の納税義務やその範囲を画する判定を行うに当たり、「住所」は重要な要件となることが前節で確認できた。両法律の条文を比較すると、納税義務者に該当するための要件として、相続税法では専ら住所を挙げているのに対し、所得税法は住所の他に「居所」も挙げている。すなわち、国内に住所を有しない者であっても、引き続いて1年以上国内に居所を有する者は、所得税法上の居住者とされる。所得税法上、居所については住所と同様、条文上何ら定義されておらず、その意義は判例等から解釈することとなる。例えば、家財道具を一切日本に残したまま渡米している者の住所が争われた神戸地裁平成14年10月7日判決¹⁵は、居所の意義について、以下のとおり判示している（下線筆者）。

「居所」についても、「住所」と同様民法 22 条（筆者注：平成 16 年改正前のもの、現行23 条）に定める居所と同様に解すべきであるところ、同条によれば住所を有しない場合には居所を住所とすると規定し、住所が存在する場合と同様の法的効果を付与していることからすれば、居所といいうるためには一時的に居住するだけでは足りず、生活の本拠という程度には至らないものの、個人が相当期間継続して居住する場所をいうものと解される。

すなわち、居所とは、①ある者が単に一時的に居住するのではないことを認識させうる状況の下で、②その者がある特定の場所又はある特定の地域（国内）において滞在する場所と解されている¹⁶。なお、そのような場所が認められる場合には、国籍の如何を問わず、何人も居所を有しているものとされるのであり、このような点において居所の概念は、住所の概念と異なるとされる¹⁷。つまり、外形的な基準のみで判定するのであって、納税者の意思は問題とされないのである¹⁸。

ところで、所得税は、年・月など一定期間の間に累積する所得を対象として課される期間税であり、その課税要件はその期間の終了と同時に充足されるため、その納税義務も期間終了時に成立するという特徴があり¹⁹、その場合の住所の判定は、頻繁な場所的移動がある場合には困難なものとなる。そのため、「現在まで引き続いて一年以上居所を有する」ことを要件としている。これに対して、相続税のような随時税については、財産を取得するごとに課税要件が充足されるため、その時に納税義務が成立することとなり²⁰、そのような「時点」による住所の判定であることから、居所の要件は必要がないものと考えられる。

なお、このような両法律における納税義務者概念の相違について、占部裕典教授は「税目の特徴に基づいた相違はこの『居所』の文言の有無にあるのであり、『住所』の定義に存するのではないということに留意すべきである²¹。」として、居所の有無は住所概念には影響しないものとされるが、同意見である。

二 住所概念の相違点

所得税法及び相続税法は租税法という一つの法領域に属するものであるが、当該法領域において複数の住所が存在し得るか否かという住所複数説の問題がある。つまり、税目（所得税法や相続税法）ごとに住所概念の解釈が異なるか否かということである。この点について、占部裕典教授は「すべての租税法令において用いられている『住所』あるいは『居所』といった文言はこのような意味（筆者注：私法（民法）における法解釈を相続税法や所得税法においても用いること）に解することが求められており、よって、税目ごとに、すなわち租税法令（個別法律）ごとにその法解釈を変えることは予定されておらず、すべて統一的に解釈される」と述べられ、租税法の法領域において、民法における法解釈と異なる解釈をすることは適当でないとして、税目ごとに住所概念が異なることはないとされる²²。

これに対して、水野忠恒教授は「租税法が課税上重要な事実を私法上の

法形式により記述するとはいっても、どのような特徴を課税の対象のメルクマールとするかということは、租税の種類によって異なる。……従って、同一の用語でも、租税によって解釈は異なりうる²³。」とされる。また、酒井克彦教授も「相続税法上の事例においては、相続税法の目的を意識した上で住所の認定がなされなければならないと考える。さすれば、所得税法と相続税法上の住所認定に差異があっても問題はないのかもしれない²⁴。」とされ、所得税法と相続税法は別々の法律であるため、それぞれの税目に従った解釈をしてもよいとされている。

このように、税目ごとに住所概念の解釈が異なるか否かについては、学者の間でも様々な見解がある。確かに上述のとおり、所得税は期間税であり相続税は随時税であって納税義務の成立時期は異なり、国内に住所を有するか否かを「期間」又は「時点」で判断するという観点からみると、税目ごとに住所概念の解釈をすることは妥当であるようにも思われる。しかし、所得税法及び相続税法のいずれにおいても、独自に住所の定義規定は設けておらず、その定義は民法から借用している以上、民法と同意義に解すべきである。そのため、筆者は、所得税法及び相続税法における住所概念に相違はないとするのが相当であると考ええる。

第二章 租税法における住所の判定基準

第一節 民法上の住所概念

第一章では、租税法（とりわけ所得税法及び相続税法）における住所概念については民法から借用されており、民法上の住所概念を把握することにより、その意義を知ることができることを確認した。そのため、本節では民法における住所について考察を行うこととする。

一 住所の意義

民法22条では、住所について以下のとおり規定している。

民法22条（住所）

各人の生活の本拠をその者の住所とする。

民法は、住所は「生活の本拠」であるとしているが、その生活の本拠とは何処であるのか、すなわち、何をもって生活の本拠とするのかという問題が生ずる。これについて民法では、生活の本拠とは、人の生活の中心である場所をいい、その場所は実質的な生活関係に基づいて住所を認定する（実質主義）が、住民登録地や本籍地などの形式的基準に従って画一的に住所を認定する（形式主義）ものではないとされている²⁵。さらに、生活の本拠の解釈については、学者の間で様々な議論（主として(1)主観説と客観説、(2)単一説と複数説の対立する考え）がなされてきた。以下において、簡単に概観する。

（1）主観説と客観説

実質的な生活関係に基づいて住所を認定するに当たり、ある場所を生活の本拠とするという意味（以下「定住意思」という。）が必要であるとする考え方（主観説）と、定住意思を不要とし、そこに実際に居住しているという事実のみを必要とする考え方（客観説）がある。

民法制定当時は、客観説が有力であった。その後一時、主観説が唱えられるが、近時の通説は、①「生活の本拠」という語が意思的要素を含まないこと、②意思の動きは外部より判断できないこと、③住所が他人との接触の場で問題となるからには、客観的に明確でない意思を要件とすれば、債務の履行や裁判管轄などに際し、場所的基準が恣意に流れ、取引の安全を害するおそれがあること、④フランス民法やドイツ民法とは異なり、意思無能力者の住所の規定がないことから、再び客観説が支配的である²⁶。しかしながら、客観説に対する近時の異論として、石田喜久夫教授は、「客観説も意思を無視するのではなく、住所の認定につき本人の意思が補充的に考慮されることを認めており、住所設定の意思を客観的に合理的な意思に限定すれば主観説と客観説の差異はほとんど消滅する」とし、「本人の

意思を完全に排除して法律関係を語ることには、原則として背理の疑いがあり、むしろ、かえって定住の事実のみで原則として住所を認定しようとする客観説こそ、立論の出発点において批判されなければならないように思われる」と述べられている²⁷。

最高裁の判例においては、その数が多くはなく、またしばしば特殊な事例に関するものであるため、明確には判断できないが、基本的には、主観説よりも客観説に近い立場に立っているように思われる²⁸。

(2) 単一説と複数説

上記の主観説と客観説の対立とは別に、住所の個数に関して、ひとりの者について住所は1つのみであるとする考え方（単一説）と、ひとりの者について2つ以上の住所を認めることができるとする考え方（複数説）がある。

日本の学説上、従前は単一説が有力であったが、その後、社会生活の複雑化に伴い、複数説が有力に唱えられるようになり、特に第二次世界大戦後の重層的・多面的に複雑な生活関係のもとでは、生活の中心は複数でありうるのであって、問題となった法律関係につき最も深い関係のある場所をもって住所とすべきであるとの見解が圧倒的多数を占めている²⁹。例えば、星野英一教授は、「むりに一箇所を住所とすべきではあるまい。いくつかの住所があり、各々の法律関係についてそれともっとも関係の深い場所をそれに関する住所とするのが妥当と考えられる³⁰。」とされる。そして、その傾向は現在に至るまで変わっていない。

このように、複数説とは、「問題となった人につき、問題となった法律関係に最も関連の深い場所を住所と認定すべし」という考え方であり、このことから複数説は、「住所相対説」や「法律関係基準説」とも呼ばれている³¹。しかし、ここでいう複数説とは、問題とする法律関係ごとに住所が存在するとするのであって、前章において上述したような一つの法律関係の内に複数の住所が存在するという意味ではないことに留意する必要がある³²。

なお、判例においては、複数説に近いと評価しうるものも、単一説に近いと評価しうるものもあることから、判例全体としては明確ではないとされている³³。

二 居所の意義

民法には、住所に類似する場所的概念として居所がある³⁴。居所とは、人が多少の期間継続して居住しているが、土地との密接の度が住所ほどに至らない場所とされ、住所について前述した主観説の立場をとる学説は、居所には定住の意思を必要としない点が両者の重要な差異となると説く³⁵。

そして、民法23条では、居所について以下のとおり規定している。

民法 23 条（居所）

- 一 住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。
- 二 日本に住所を有しない者は、その者が日本人又は外国人のいずれかであるかを問わず、日本における居所をその者の住所とみなす。ただし、準拠法を定める法律に従いその者の住所地法によるべき場合は、この限りでない。

すなわち、本条は、住所が知れない場合（同条①）や日本に住所を有しない場合（同条②）において、居所を住所とみなすことにより、住所について定められた法律効果を居所について生じさせることを意味している³⁶。ただし、例外として、国際私法上、外国人の住所地の法律によるべき場合には、その外国の住所地によるべきであって、この者が日本に居所を有していても日本の法律によるべきではないとされる（同条②但書）³⁷。

このような居所の法律効果について、早川眞一郎教授は「本条があることによって、住所がないまたは不明である人についても、住所を基準にして定められた各種の法的取扱いが、空振りに終わらずに実行性を持ちうる

ことになる³⁸。」と述べられている。

第二節 借用概念論

一 借用概念の解釈と諸学説

前節で確認したとおり、所得税法及び相続税法上の規定には、課税要件として「住所」が挙げられているにもかかわらず、それについては何ら定義がされていない。そして、租税法が用いている概念のうち、他の法分野で用いられている概念は「借用概念」と呼ばれ³⁹、借用概念の解釈については、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題となるが、わが国ではこの点につき（1）独立説、（2）統一説、（3）目的適合説の3つの見解があるとされている⁴⁰。以下において、各見解の内容をそれぞれ概説する。

（1）独立説

独立説とは、租税法が借用概念を用いているとしても、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとして、1930年代に有力であった考え方である⁴¹。借用概念の解釈に当たって、税収の確保及びその対としての公平な課税という「租税法律の目的」を考慮する考え方が根拠とされているが⁴²、そのような観点から借用概念を解釈すると、最も多くの税収をもたらす解釈があらゆる場合に正しいという、ほぼ無制限に国家に有利になってしまう恐れがある⁴³。そのため、現在では、納税者の経済生活における法的安定性や予測可能性確保の観点から問題があるとして、学説においては支持されていない⁴⁴。なお、独立説は税収の確保という租税法の究極の目的に照らして租税法規の用語を解釈するが、そのような場合には、そもそも借用概念と固有概念を区別する意味がなくなってしまう⁴⁵。

（2）統一説

統一説とは、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけるのと同義に解すべきであるとする考え方である⁴⁶。

租税法においては、「他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致」するとして、統一説が通説であるとされている⁴⁷。金子宏教授は、「私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう⁴⁸。」と述べられ、法的安定性の観点から統一説による解釈を支持される。この見解について、吉村典久教授は「借用概念について私法上の意義とは別意に解すべきことが租税法規の目的等から明らかな場合を広く認める限り、この見解に基づく統一説は、目的適合説に接近する」として、租税法規の目的等の考慮を取り入れる思考枠組みが、目的適合説と部分的に共通しているとされる⁴⁹。

(3) 目的適合説

目的適合説とは、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方である⁵⁰。この学説は、田中二郎教授の「租税法律主義の原則は、当然に、法条の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨・目的にそうよう合目的的に解釈すべきであり、この意味において、概念の相対性を認めるべきである⁵¹」との見解が根拠とされている⁵²。租税法規の目的において、税収の確保という単純化されたことを租税法の目的とする独立説に対し、目的適合説は、その借用概念が用いられている租税法規の個々の規定及び租税法規全体の構造や目的に着目しているのであって、目的適合説は独立説と同様に、借用概念と固有概念の区別は不要となる⁵³。

二 借用概念としての住所の解釈

次に、租税法における「住所」の解釈について、学説及び裁判例から検討する。中里実教授は、「原則として、民法に従って、所得税法における住所の解釈がなされるのであり、租税法独自の観点から、『住所』の解釈がなされるわけではないという点に留意しなければならない。また、住所の有無に関する事実認定も、基本的には、私法上の判断として行うべきであり、租税法独自の判断として行うべきではない⁵⁴。」として、統一説を支持している。

また、住所に関する従来の裁判例を見てみると、たとえば、昭和60年12月2日神戸地裁判決では、「民法におけるのと同一の用語を使用している場合に、同法（筆者注：所得税法）が特に明文をもってその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同一の意義を有する概念として使用するものと解するのが相当であるから、『住所』の意義についても右と同様であり、所得税法の明文またはその解釈上、民法21条（筆者注：平成16年改正前のもの、現行 22条）の住所の意義、即ち各人の生活の本拠と異なる意義に解すべき根拠をみだし難いから、所得税法の解釈においても、住所とは各人の生活の本拠をいうものといわなければならない⁵⁵」として、統一説が支持されている。

このように、借用概念としての「住所」の解釈については、学説も裁判例も統一説に従い、民法と同意義に解すべきであるとしている。それは、確かに租税法主義の予測可能性及び法的安定性という観点からは妥当であると思われる。しかし、前節でも確認したとおり、民法からの借用概念といっても、民法22条は「生活の本拠」を住所とすることを定めているだけであり、その具体的基準は明確にはされていない。また、民法上の「生活の本拠」の解釈については、主観説と客観説、単一説と複数説の対立があり、一つの意義に固定されていないことから、租税法は何を借用すればよいのか迷うことになってしまう。そのため、「生活の本拠」の具体的内

容については、租税法自ら明確にしておくべきではないかと考える。

この点について、目的適合説を提唱する田中二郎教授は、「租税法律主義の原則にしても、租税法の基本理念の一面を表現するにすぎないものであって、そうした一面のみを強調するのでは、租税法の基本理念を正しく把握しているものとはいえない⁵⁶」とした上で、「租税法は、(筆者注：私法の規定における)当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要素として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定し得ない⁵⁷。」とされる。また、酒井克彦教授も「住所を『生活の本拠』と理解することは妥当であると考えるが、問題は生活の本拠の理解を民法の議論に無限定に従わねばならないかという点、そこには陥穽が隠されていると思われるのである。住所概念の理解に当たっては、法律の目的に適合した解釈が要請されるのであって、租税法の観点から結節が考慮されなければならないと考える⁵⁸。」として、3つの見解中、目的適合説を支持されている。さらに民法の解釈においても、我妻榮教授は、「住所の観念はすべての法律を通じて同一に解すべきではなく、それぞれの法律に従ってその意義を定むべきである⁵⁹」とされ、それぞれの法律によって「住所」の解釈を任せることが相当であるとしている。

第三節 「生活の本拠」の判定基準

前節で確認したとおり、「住所」の意義は民法からの借用概念であるとしてもそれ自体が明確ではないことから、その意義は租税法の趣旨や目的も踏まえて考えていくべきではないかと思われる。そのためには、租税法における住所(生活の本拠)の具体的な判定基準を確認する必要があるこ

とから、本節で検討を行うこととする。

一 「生活の本拠」の客観的判定要素

これまで裁判例は、住所の判定要素として幾つかの客観的要素を掲げ、それらの総合判断により判定するという手法を採用してきた⁶⁰。その判定基準を示すリーディングケースの裁判例として、輸出貿易会社の代表取締役Xの所得税法上の住所について争われた神戸地裁昭和60年12月2日判決⁶¹がある。神戸地裁は住所の判定基準につき、次のとおり判示している。

「所得税法の解釈適用上当該個人の生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかは、租税法は多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実、即ち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当である。」(下線筆者)

すなわち、租税法の「多数人を相手方として課税を行う」という特質を踏まえ、公平性の観点から「客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ない」ため、「客観的事実……に基づき判定」することとしている。その上で、その客観的事実としては、①住居、②職業、③国内における生計一親族の有無、④資産の所在等の具体的な判定要素を挙げているのである。これらの要素は、前章で確認した所得税法施行令14条及び15条に基因するものと思われる。同条は、住所推定の判定要素として、居住以外に、①職業、②国籍、③生計を一にする配偶者その他の親族の有無、④資産の有無等の4つの要件を挙げており、これらの状況により「住所」を有するものと推定する旨規定している。ただし、上記政令はあくまでも委任立法としての推定規定であり、その前提には「生活の本拠」としての客観的事実があることに留意しなければならないことは当然である⁶²。

また、上記神戸地裁判決は、判断の枠組みとなる判定要素について「期間（滞在日数）」を明示していないものの、当該事件に係る生活の本拠の判定においては当然に比較すべきものとして検討対象に含めていることから、①滞在日数、②住居、③職業、④生計一親族、⑤資産の所在が主な判定要素（以下、「客観的判定要素」という。）と考えられる。

そして、これについては、占部裕典教授は「ここ（筆者注：所得税法施行令 14条及び 15条）での推定にかかる判断基準は、民法でいう『生活の本拠』の判断基準としておおむね支持されうる要素の一部であり、これらが相続税法や所得税法における具体的な判断基準（要素）として合理性を有していると解することができる⁶³。」と述べられ、これらの判定基準は合理的であるとされる。したがって、前記政令の解釈を基とした神戸地裁の判定基準は妥当なものであると考えられる。なお、この住所の判定基準については、後述する武富士事件等後続の判決においても示されているところである。

二 客観的判定要素の検討

神戸地裁昭和60年12月2日判決が示す判定基準の妥当性については以上のとおりであるが、ここでその客観的判定要素について、より詳しく見ていくこととする。

神戸地裁は、まず「滞在日数」について「国内滞在日数の方が、……それぞれ多く、……住所地と主張する香港には年間精々10日程度しか滞在していない」と認定した（図表7参照）。「滞在日数」は、前述の客観的判定要素に明示されていないものの、判断に当たっては重要な要素として採用されているようである。

【図表7】 Xの滞在日数（神戸地判昭 60.12.2）

	昭和 52 年	昭和 53 年	昭和 54 年	昭和 55 年	昭和 56 年	5 年合計
国内	246 日	207 日	209 日	206 日	189 日	1,057 日
国外	119 日	158 日	156 日	160 日	176 日	769 日
国外のうち 香港	(0 日)	(6 日)	(8 日)	(6 日)	(9 日)	(29 日)
合計	365 日	365 日	365 日	366	365 日	1,826 日

次に、「住居」については、本籍がある芦屋市に「宅地495平方メートル及び三階建て鉄筋コンクリート造の住宅（延べ床面積222.74平方メートル）を所有し」ており、当該住宅はXが取締役を務める会社や大阪空港が近いことから、「平素の通勤及び国外出張の際には便利である」として、職業活動の拠点であったと認定している。

さらに、その「職業」は、Xが国内外に所在する多数の関連企業体を統括し神戸市に本店を構える会社の代表取締役であるため、「永年にわたり国内に居住することを必要とするもの」であると認定した。また、Xが業務遂行上の住所であると主張する香港について、前記の香港の「滞在日数」における認定のほか、当該会社がXの国内外にある本店以外の場所における勤務を「一時的な出張として扱っている」ことから、Xの住所は香港にはないものとしている。「職業」については、Xの会社上の地位が重視されているほか、「住居」の所在や「滞在日数」の多寡によって、職業活動の拠点がどこであったのかを認定している。

「生計一親族」については、Xは所有する芦屋市の住宅に妻子を長年居住させているところ、「夫婦は特段の事情のない限り同居しているものと推認できる」ことから、生計一親族の有無だけでなく、それらの者がどこに居住しているのかという点も考慮されていることが確認できる。

「資産の所在」については、Xが芦屋市に「土地・建物（居宅）・預金その他諸財産を所有し」ているほか、香港にも家屋を所有しており、「住居」と重なるところではあるが、その所在についてはあまり影響しないものと

考えているようである。

以上、神戸地裁昭和60年12月2日判決における客観的判定要素を検討したが、この判定基準は、昭和60年に判示されたものの、その後も同様に考えられていることから、次章では、住所に関する裁判例のうち代表的な4事件を取り上げ、この客観的判定要素間の関係について更に検討を進めることとする。

第三章 租税法上の住所に関する裁判例の検討

前章までの検討により、租税法上の住所概念は民法からの借用概念であるが、民法上の住所については学説及び裁判例をみても、その解釈は統一されておらず、不確定なものであることが確認された。そのため、本章では、租税法上の住所について争われた代表的な裁判例を基に、租税法が住所の判定基準をどのように捉えているかについて比較検討を行うこととする。

第一節 武富士事件—最判平 23.2.18⁶⁴—

武富士事件は、その更正処分額が約1,330億円と巨額であること、審級ごとの裁判で異なる判決が下されたことなどから、世間で大きな関心を呼び、その問題を巡っては、税界や学界において様々な議論がなされてきた。また、近年の住所を巡る裁判例を見るに、本判決が示した解釈が基準とされており、租税法における住所概念を検討するに当たっては、非常に重要な事件と考えられる。

一 事件の概要

大手金融会社T社の代表取締役である亡B（父）及びC（母）の長男であるX（原告、被控訴人、上告人）は、平成11年12月27日付けの株式譲渡証書により、その両親から、A社（T社株式を保有するオランダ王国における有限責任非公開会社）の出資全800口のうち720口（以下、「本件出資」

という。)の贈与を受けた(以下、「本件贈与」という。)。本件贈与前に亡B及びCからA社に譲渡されたT社株式は、A社の総資産の8割以上を占めていた。

なお、平成9年6月から平成12年12月にかけて、XはT社の香港駐在役員として香港に滞在した(以下、この約3年半の期間を「本件期間」という。)。また、月1回のT社取締役会の多くに出席したほか、日本でのその他の業務にも出席した。本件期間中、Xの香港滞在日数割合は約65.8パーセント、日本滞在日数割合は約26.2パーセントである。また、Xは平成12年12月に香港から失踪し、東南アジア諸国や日本国内を転々とした後、平成15年12月4日に昭和57年以来Xがその両親らとともに生活していた東京都杉並区の居宅(以下、「本件杉並居宅」という。)に戻った。Xは独身であり、本件期間中、香港においては、家財が備え付けられ、家事に関するサービスが受けられるアパートメント(以下、「本件香港居宅」という。)に単身で滞在していた。Xは、帰国時には、本件杉並居宅に起居しており、Xの資産の99.9パーセント以上は日本にあった。さらに、贈与者が所有する財産を国外へ移転し、受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって日本の贈与税を回避するという方法は、平成9年当時すでに一般に紹介されており、亡Bは同年2月頃、この方法について弁護士から説明を受けていた。さらに、亡B及びXは平成11年10月頃、公認会計士から本件贈与に関する具体的な提案を受けていた。

Xは本件贈与日に香港に居住しており、日本に住所を有していないこと及び本件出資が国外財産であることから、相続税法(平成11年法律第87号による改正前のもの。以下、「旧法」という。)1条の2第1号により納税義務を負わないとして、本件出資に係る贈与税の申告をしなかった。Y(被告、控訴人、被上告人)は、本件贈与について、Xに対し、贈与税の課税価格を1,653億603万1,200円、納付すべき贈与税額を1,157億290万1,700円とする平成11年分贈与税の決定処分及び納付すべき加算税の額を173億5,543万5,000円とする無申告加算税賦課決定処分を行った。これに対して、Xは、

本件贈与日に日本に住所を有していなかったから旧法1条の2第1号により納税義務を負わないと主張して、異議申立て・審査請求を経て、これらの決定処分等の取消しを求め出訴した。

本件の争点は、本件贈与日において、Xが日本国内に住所を有していたか否かである。

【図表8】Xの国別滞在日数（武富士事件）

国名	平成9年	平成10年	平成11年	平成12年	4年合計
日本	30日	116日	92日	94日	332日
香港	133日	209日	256日	236日	834日
その他	23日	40日	17日	22日	102日
合計	186日	365日	365日	352日	1,268日

（注）1年の総日数のうち平成9年は6月29日以後の日数、平成12年は12月17日までの日数である。

二 判旨

1. 第一審：東京地裁平成19年5月23日判決⁶⁵

東京地裁は、以下の理由から、国内に住所を有していないものと判断し、Xの請求を認容した。（下線筆者。以下同じ）

（1）住所の判定基準について

「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである。そして、一定の場所がある者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関

係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」

(2) 生活の本拠の認定について

「Xは3年半ほどの本件滞在期間中、香港に住居を設け、同期間中の約65パーセントに相当する日数、香港に滞在し、上記住居にて起臥寝食する一方、国内には約26パーセントに相当する日数しか滞在していなかったのであって、Xと亡BないしT社との関係、贈与税回避の目的その他Yの指摘する諸事情を考慮してもなお、本件贈与日において、Xが日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難である。Yの主張は、Xの租税回避意思を過度に強調したものであって、客観的な事実と合致するものであるとはいえない。」

2. 控訴審：東京高裁平成20年1月23日判決⁶⁶

第一審とは異なり、東京高裁は以下の理由により、Xが国内に住所を有しているものと判断して、Xの請求を棄却した。

(1) 住所の判定基準について

「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである。そして、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない。」

(2) 生活の本拠の認定について

「Xは、本件滞在期間以前は、……本件杉並自宅を生活の本拠としていたものである。そして、i) 本件杉並自宅のXの居室は、Xが香港に出国した後も、家財道具等を含めて出国前のままの状態維持され、Xが帰宅すれば、従前と同様にそのまま使用することができる状況にあったのであり、ii) Xは、本件滞在期間中も、1か月に1度は日本に帰国し、本件滞在期間を通じて4日に1日以上割合で日本に滞在し、日本滞在中は、本件杉並自宅で起居し、特別な用事がない限り、朝夕の食事は本件杉並自宅でき、毎朝、本件杉並自宅からT社に出勤し、毎夕本件杉並自宅に帰宅するなど、日本滞在時の本件杉並自宅におけるXの生活の実態は、本件杉並自宅で起居する日数が減少したものの、本件滞在期間以前と何ら変わっていないのであり、iii) Xは、本件滞在期間前から、日本国内において、東京証券取引所一部上場企業であるT社の役員という重要な地位にあり、本件滞在期間中も引き続きその役員としての業務に従事して職責を果たし、その間に前記のとおり昇進していたのであり、iv) Xは、亡Bの跡を継いでT社の経営者になることが予定されていた重要人物であり、XにとってT社の所在する日本が職業活動上最も重要な拠点(組織)であったのであり、v) Xは、香港に滞在するについては、家財道具を移動したことはなく、香港に携帯したのは、衣類程度にすぎず、vi) Xは本件贈与がされた当時、莫大な価値を有する株式等の資産を有していた一方、香港においてXが有していた資産は、Xの資産評価額の0.1パーセントにも満たないものであり、vii) Xの居留意思の面からみても、香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められないのであって、これらの諸事情に、前示のとおり、本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として本件香港自宅と本件杉並自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではないことを考え合わせると、本件滞在期間中のXの香港滞在日数が前記のとおりであり、Xが香港において前記のとおり職業活

動に従事していたことを考慮しても、本件滞在期間中のXの生活の本拠は、それ以前と同様に、本件杉並自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、本件香港自宅は、Xの香港における生活の拠点であったものの、Xの生活全体からみれば、生活の本拠ということはできないものというべきである。」

3. 上告審：最高裁第二小法廷平成23年2月18日判決

最高裁は、以下の理由から、Xが国外に住所を有しているものと判断して、控訴審判決を取り消し、再びXの請求を認容した。

(1) 住所の判定基準について

「旧法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条1号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」

(2) 生活の本拠の認定について

「前記事実関係等によれば、Xは、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約2年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約3分の2の日数を2年単位（合計4年）で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で伪装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞

在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。」

〔(筆者注：Xが贈与税回避のために滞在日数の調整を行っていたことを住所の判断の要素として考慮すべきであるとする控訴審判決に対して)一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2(国内での滞在日数の約2.5倍)に及んでいるXについて前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、旧法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を認容することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである。〕

三 検討

(1) 住所の判定基準について

東京地裁は、「租税法が多数人を相手方として課税を行う」ため、「住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定する」こととした上で、

「主観的な居住意思は、……必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるもの」としている。それに対して、東京高裁は、「住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断する」こととしたが、最高裁は、「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解する」としている。

このように、住所の判定基準は、いずれの裁判所も前述した神戸地裁昭和60年12月2日判決と同様に、客観的事実に基づき行うこととしている。その一方で、主観的な居住意思については、裁判所によってその見解が異なっていることから、この主観的な居住意思の位置付けの違いが結論に影響しているものと考えられる⁶⁷。なお、本件における主観的な居住意思については、当事者が租税回避目的の下であることを認識していることもあり⁶⁸、これを斟酌して判定すべきか否かが問題となっている。

この問題については、最高裁の見解を支持する学者が多く、たとえば、淵圭吾教授は、東京高裁の「問題点は、定住の意思を考慮したことにあるのではなく、租税回避という動機があることによって定住の意思が瑕疵を帯びると判断したことにある」として、「一般に、租税回避が動機であることを理由に法律行為が無効（民 90条）となることはないが、同様の理は『生活の本拠』の判断にもあてはまると考えられる⁶⁹。」と述べられ、租税回避目的があることにより生活の本拠の判定が左右されることはないとされる。また、占部裕典教授も、「『租税回避目的』あるいは『租税回避の意図』といった主観的な要素を課税要件事実の認定や評価に持ち込み、その『生活の本拠』の判断においてことさら主要な要素として強調することは許されない⁷⁰。」と述べられ、事業目的や租税回避目的といった、どのような目的であろうと生活の本拠の判定において考慮すべき要素は変わるものではないとされる。

最高裁は、そのような想定外の意図的な租税回避について、「贈与税回

避を認容することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべき」であると判示した。つまり、他の法分野から用いられている借用概念については、原則として私法におけると同義に解すべきであり、そうである以上、解釈による解決には限界があるため、立法によって解決することが適当であるとしている。これは、租税法律主義を貫き、予測可能性や法的安定性を重視したものとして、租税法における住所の判定基準を明確に示したといえよう。また、須藤正彦裁判長も、法廷意見に対する補足意見として「一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。……納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」と述べられ、租税回避意思の存在によって事実が歪んで解釈されることは適当ではないとされるが、同感である。

(2) 生活の本拠の認定について

東京地裁は、「本件滞在期間中、香港に住居を設け、同期間中の約65パーセントに相当する日数、香港に滞在し、上記住居にて起臥寝食する一方、国内には約26パーセントに相当する日数しか滞在していなかった」と判示し、客観的判定要素の中でも「滞在日数」及び「住居」を主要な考慮要素として国内に生活の本拠がなかったとしている(図表8参照)。これに対し、東京高裁は、「贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、出国後は、本件滞在期間を通じて、本件贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していた」として、租税回避目的の意思が反映される滞在日数の多寡を主

要な考慮要素とすべきではないとした上で、それ以外の客観的判定要素、具体的には「住居」、「職業」、「資産の所在」、そして「主観的な居住意思」の総合的判断によって、国内に生活の本拠があったとした。この東京高裁の判決を受けて、最高裁は「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」とした上で、「各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいるXについて前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない」として、「滞在日数」を他の客観的判定要素よりも重視して、香港に生活の本拠たる実体を有していたと最終的に結論を下した。

このように、本件は「滞在日数」を主要な考慮要素とする東京地裁や最高裁と、主要な考慮要素としない東京高裁とに大きく分けることができよう。この点について、学者の間では意見が分かれており、たとえば前者を支持する竹内進教授は「納税者の主観的な意図を租税回避といったフィルターを意図的に通すことにより精緻化した判断を心がけているかのようであり、法的安定性を不安定にするものである」として、租税回避目的という主観的な居住意思を重視した結果、客観的事実である滞在日数の差を有利としなかった東京高裁の判決を批判している⁷¹。これに対して、後者を支持する吉村典久教授は「本判決（筆者注：最高裁判決）は、本件下級審判決をはじめ多くの下級審裁判所で採用されている客観的事実の総合判断という住所認定の枠組みを実質的にネグレクト若しくは軽視しているように思われる」として、客観的判定要素の総合判断により詳細に検討した東京高裁判決と比較して、最高裁の滞在日数の比較による判定に異議を唱えられる⁷²。

確かに、前述のとおり、Xは租税回避目的の下であることを認識しており、実際に国内に長く滞在していたときは、公認会計士から早く香港に戻るように指導されていた⁷³。そのため、東京高裁が、香港の滞在日数は租税

回避目的により外形的に作出されたものであり、これを生活の本拠として認めることはできないと認定したことは、そのような事実関係も踏まえるならば正当であるようにも思われる。しかし、いかなる目的であっても「滞在日数」という客観的判定要素は考慮されるべきであり、須藤正彦裁判長の補足意見のとおり、租税回避行為が租税法における租税負担の公平性や法の秩序を著しく損なわせる場合には、立法により対処を図るべきであると考えられる。したがって、客観説に基づき滞在日数の多寡を考慮した結果、生活の本拠は香港にあるとした最高裁の判定は妥当なものと考えられる。

第二節 ユニマツト事件—東京高判平 20.2.28⁷⁴—

ユニマツト事件は、日本からシンガポールに住所を移転し居住していた者が、海外で株式譲渡を行った場合に、所得税法の納税義務者の要件となる「住所」を国内に有していたか否かが争われた事件である。本件は、武富士事件と同様に、住所と租税回避の関係について判示している裁判例であり、検討のため取り上げることにした。

一 事件の概要

経営コンサルタント業務等を目的とする複数の内国法人の取締役を務めていたX（原告、被控訴人）は、少数株主として保有しているD社株式の売却を推奨していたE社に対して、平成13年1月6日に香港において、譲渡期日同月12日、譲渡価格 18億9,850万円余とする同株式の譲渡契約を締結した。これには、XがE社の要請を受け入れ、同月6日に株券を交付する覚書が付されていた。また、契約書等の肩書地は、シンガポール共和国Fアパートであった。

なお、Xは、平成12年11月下旬、渋谷区の住居の賃貸借契約を解除して明け渡し、ホテル等に宿泊後、同年12月4日にシンガポールに転出した。また、同日付けで、年190日間はシンガポールに滞在することとする特別顧問契約（契約期間：平成13年1月1日～2年間、合意延長可）をGと、

GとXが代表を務める会社とは同期間の投資顧問契約を締結するとともに、両契約に基づく報酬を相殺する旨の覚書を三者間で作成した。Xには、米国に留学中の長男、独立して生計を営んでいる長女及び両親がいるが、Xの親族でシンガポールに居住していた者はおらず、資産については、シンガポールよりも日本に多く有していた。

Xは、同株式の譲渡当時は既に国内に住所を有していなかったため納税義務を負う居住者ではないとして平成13年分の所得税に係る確定申告書を提出しなかった。それに対して、Y（被告、控訴人）が株式に係る譲渡所得があるとして、Xに対し、平成13年分所得税に係る決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をした。Xは、株式譲渡時はシンガポールに住所があり、納税義務を負う居住者に該当しなかったとして処分の取消しを求め、異議申立て及び審査請求を経て、本訴に及んだ。

本件の争点は、Xが譲渡期日当時において、日本国内に住所を有していたと認められるか否かである。

【図表9】Xの国別滞在日数（ユニマット事件）

国名	平成12年	平成13年	平成14年	平成15年	4年合計
日本	34日	171日	180日	339日	724日
シンガポール	20日	188日	178日	24日	410日
その他	0日	6日	7日	2日	15日
合計	54日	365日	365日	365日	1,149日

（注）1年の総日数のうち平成12年は11月8日以後の日数である。

二 判旨

1. 第一審：東京地裁平成19年9月14日判決⁷⁵

東京地裁は、以下の理由でXが株式譲渡時に国内に住所を有していたと認めることはできず、決定処分等は違法であるとして、Xの請求を認容した。

(1) 住所の判定基準について

「所得税法2条1項3号は、『居住者』を『国内に住所を有する個人』等と定義するところ、法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである。そして、一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、このような居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」

(2) 生活の本拠の認定について

「本件譲渡期日当時におけるXの生活の本拠が日本国内にあったことをうかがわせる事情が幾つか存在するものの、当時におけるXの住居が日本国内になく、むしろシンガポールにあったものと認められること、Xの職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したものと見る事が可能であること、日本国内において生活を一にするXの家族又は親族は存在しなかったこと、日本に所在する資産についても、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえないと認められることなどを総合的に考慮すると、本件譲渡期日当時、Xが日本国内に住所を有していたと認めるには足りない。」

2. 控訴審：東京高裁平成20年2月28日判決

東京高裁は、Xの請求を認容した原審判決は相当であるとして、Yの控訴を棄却した。さらに、Yが予備的主張として、Xのシンガポールへの出国及び出国後における香港での株式譲渡が租税回避目的だったものと追加したことについては、以下のとおり否認している。なお、本件は、控訴審をもって確定している。

「住居、職業、生計を一にする家族又は親族の存否、資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判断した結果、本件譲渡期日当時、Xが国内に住所を有していたと認めることができない……以上、Xが国内に真実の住所を有していたにもかかわらず、シンガポールに住所があるように仮装、偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、Xが課税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。」

三 検討

(1) 住所の判定基準について

東京地裁は、「住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定する」こととし、主観的な居住意思について「必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるもの」として、主たる判定要素とならないと判示した。この判決は、武富士事件の第一審判決と同様である。また、高裁判決は、主観的な居住意思を客観的事実と並列の位置付けとする武富士事件の控訴審より後に行われているが、上記東京地裁の判決を引用して、住所の判定に当たり主観的な居住意思は補充的な考慮要素にすぎないものと判断している。すなわち、本件は民法における客観説を採用したものといえるだろう。そして、前節での検討のとおり、その後の武富士事件の最高裁においても客観説が採用されていることから、租税法における住所の判定基準は客観説が有力であるものと考えられる。

(2) 生活の本拠の認定について

東京地裁は、まず平成12年～平成14年の「滞在日数」について有意な差がないものとしたが（図表9参照）、「住居」について日本滞在時はホテル等を利用する一方で、シンガポール滞在時は日常生活を送るに十分な設備を有するアパートを賃借していること、「職業」についてXのシンガポールにおける業務の実体から「シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したものと見ることが可能である」こと、「生計一親族」について「日本国内において生活を一にするXの家族又は親族は存在しなかった」こと、「資産の所在」についてシンガポールより多く日本において所有しているものの「シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえない」ことから、本件譲渡期日当時、Xが国内に住所を有していたと認めることはできず、Xの生活の本拠はシンガポールにあると認定した。このように、本件は、「滞在日数」に有意な差がみられないことから、その他の客観的判定要素の総合判断により判定が行われており、中でも特に、「住居」及び「職業」が重視されているように思われる。一方で、「生計一親族」はその存在がないことから考慮されず、「資産の所在」はその多寡が積極的な判定要素にならないことが確認できよう。

そして、東京高裁は、租税回避目的について、「Xが課税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない」として、所得税課税を回避する目的の下でのシンガポールへの居留意思は住所の判定に影響するものではないとしているが、これは武富士事件の最高裁判決と同様であると考えられる。この点について、古矢文子税理士は

「本件判決は、……客観的事実だけを詳細に認定・検討し、生活の本拠たる実体を判定し、主観的要素を排した。税法に特別の規定がなく、借用概念にとどまる『住所』の判定の原則を明確に示した点が評価できる⁷⁶。」と述べられ、租税回避意思を排除し、客観的事実を一つひとつ検証することで、生活の本拠の実体を見極めて結論を下した本件判決を妥当なものとする。

している。前節で述べたように、租税法主義の原則の下、租税法独自の問題である租税回避は立法で対処を図るべきであり、住所の判定に当たっては租税回避の目的や意思は切り離して行われなければならないと考えられ、筆者も客観説を採用して住所の判定を行った本件判決に賛同する。

第三節 多国間移動役員（製造業等）事件—東京高判令元.11.27⁷⁷—

第一節では武富士事件について検討したが、その最高裁判決からおよそ10年を経て、移動手段や情報通信技術の急速な発展により、企業やその役員の国境を越えてのグローバルな活動が目立つようになった。そのため、住所の判定においても、以前の国内と国外の2国間の問題ではなく、複数国のうちいずれの国に住所があるかという問題が生ずることとなった。そのような状況下において、近年の住所を巡る裁判例として、以下の2事件を取り上げることとする。

一 事件の概要

各種ラジエーターの製造販売を行う法人の役員であり、海外進出を目指し日本国内及び海外各社の代表取締役を務めていたX（原告、被控訴人）は、平成21年から平成24年を通じて、日本のほか、アメリカ、シンガポール、インドネシア、中国及びその他の国に滞在していた。Xは、インドネシアに渡航する場合はシンガポールを起点とするとともに、中国への渡航の場合はシンガポール又は日本を、アメリカへの渡航の場合は専ら日本をそれぞれ起点としていた。

なお、日本では所有する居宅に滞在するとともに、アメリカでは所有のコンドミニアムに、シンガポールでは3LDKの賃貸物件に、中国及びインドネシアではホテルに滞在していた。Xは日本国籍を有しており、シンガポールにおいて就労ビザを取得し居住者として税務申告を行っていた。また、Xの妻及び二女は日本に居住していたほか、Xは住民登録を日本国内に置いて国内の健康保険組合に加入した上で、毎年国内の病院で人

間ドックを受診していた。Xの平成24年末における資産状況(預貯金残高)は、日本では約1億9,800万円、米国では約440万円、シンガポールでは約1,780万円であった。

Xは、自らが非居住者に該当するとの認識の下、平成21年分から平成24年分(以下、「本件各年分」という。)について、いずれも確定申告期限までに所得税の申告をしなかったところ、Y(被告、控訴人)から居住者に該当するとして期限後申告を勧奨されたため、本件各年分の所得税について期限後申告を行った上で、平成23年及び平成24年分の所得税については更正の請求を行ったが、Yから、いずれも更正をすべき理由がない旨の通知を受け、さらに、本件各年分の所得税の無申告加算税に係る各賦課決定処分を受けた⁷⁸。これに対し、X及び原告各社はXが居住者に該当しないとして、本件各通知処分及び各賦課決定処分の取消を求めて、本訴を提起した。

本件の争点は、①Xが本件各年において「居住者」に該当するか否か、②国税通則法66条1項ただし書及び同法67条1項ただし書に定める「正当な理由」の有無の2点であるが、そのうち①を検討の対象とする。

【図表10】Xの国別滞在日数(製造業等役員事件)

国名	平成21年	平成22年	平成23年	平成24年	4年合計
日本	93日	105日	83日	128日	409日
アメリカ	97日	87日	104日	75日	363日
シンガポール	82日	70日	80日	68日	300日
インドネシア	30日	32日	30日	35日	127日
中国	56日	43日	40日	33日	172日
その他	7日	28日	28日	26日	89日
合計	365日	365日	365日	365日	1,460日

二 判旨

1. 第一審：東京地裁令和元年5月30日判決⁷⁹

第一審は、以下の理由で、Xが「居住者」であると認めることはできないとして、Xの請求を認容した。

(1) 住所の判定基準について

「(所得税法2条1項3号にいう)「住所」とは、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。そして、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かは、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断するのが相当である。」

(2) 生活の本拠の認定について

「Xは、本件各年を通じて、本件各海外法人の業務に従事し、そのために対応の日数においてシンガポールに滞在し、またシンガポールを主な拠点としてインドネシアや中国その他の国への渡航を繰り返しており、これらの滞在日数を合わせると年間の約4割に上っていたことなどからすれば、Xの職業活動はシンガポールを本拠として行われていたものと認められ、他方、日本国内における滞在日数とシンガポールにおける滞在日数とに有意な差を認めることはできず、Xと生計を一にする家族の居所、資産の所在及びその他の事情についても、Xの生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない。これらを総合すると、本件各年のいずれにおいても、Xの生活の本拠が日本にあったと認めることはできないから、Xは所得税法2条1項3号に定める『居住者』に該当するとは認められないというべきである。」

2. 控訴審：東京高裁令和元年11月27日判決

東京高裁は、Xの請求を認容した原審の判決を相当とした上で、Yの控

訴を棄却した。また、従前のXの生活の本拠は日本であり、精緻に時系列的に検討しても、過去にあった生活の本拠たる実体が日本から移転したと認めるべき事情はないと予備的主張をするYに対して、以下のとおり判示している。なお、本件は、控訴審をもって確定している。

「Xは、経営する会社の活動を日本から海外に広げ、日本と海外に複数の居所を有し、海外滞在日数が徐々に増加していったのであるから、通常の引越しのように、特定の日又は期間に目に見える形で生活の本拠が日本から海外に移転するというイベント的なものが存在しないのは当たり前のことである。このような者に対して、過去に日本にあった生活の本拠たる実体が時系列的にみて日本から海外に移転したかどうかを精緻に時系列的に検討することは、検討手法として時代遅れである。Yの主張を採用するには無理がある。」

三 検討

(1) 住所の判定基準について

本件は、海外事業のために多国間を移動している会社役員の所得税法上の住所について争われた事案である。東京地裁は、住所の判定基準について、武富士事件の最高裁が示した「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否か」という基準を採用している。これは、およそ10年を経ても住所の判定基準のあり方が従来と変わらないことを改めて示したものと考えられる。また、これについては当事者間でも異論がない。したがって、本件における問題は客観的事実に対する認識の違いにあり、客観的事実が如何にして認定されるのが本件争点の本質であるといえる。

(2) 生活の本拠の認定について

東京地裁は、まず「滞在日数」及び「住居」について、Xが定住できる態勢を整えていた3か国（日本、アメリカ、シンガポール。以下「居住3国」という。）の滞在日数の比較に当たり、シンガポールが居住3国以外の各国への渡航の際の主な拠点となっていることを考慮すると「日本国内

における滞在日数とシンガポールにおける滞在日数とに有意な差を認めることはでき」と判示した（図表7参照）。次に、「職業」について、「本件各年を通じて、本件各海外法人の業務に従事し、そのために相応の日数においてシンガポールに滞在し、またシンガポールを主な拠点としてインドネシアや中国その他の国への渡航を繰り返しており、これらの滞在日数を合わせると年間の約4割に上っていたこと」から、「Xの職業活動はシンガポールを本拠として行われていた」と認定した。さらに、「生計一親族」及び「資産の所在」については、「Xの生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない」として、これらの総合判断の結果、本件各年のいずれにおいても、Xの生活の本拠が日本にあったと認められず、シンガポールにあるものと判定した。

本件は、客観的判定要素のうち「職業」を重視しているように思われる。また、「滞在日数」については、日本の滞在日数がシンガポールの滞在日数を上回っているにもかかわらず、両国の滞在日数を単純に比較するのではなく、居宅のある国を起点とした海外への出張日数を含めた実質的滞在日数を比較している点が特徴として挙げられる⁸⁰。すなわち、居宅があるシンガポールや日本を起点として渡航した国々への渡航日数を加味しているのである。シンガポールの滞在日数にシンガポールを起点として渡航したインドネシア及びその他の国の渡航日数を加味（計516日）すると、日本の滞在日数（409日）を上回ることとなることから、東京地裁は「両国における滞在日数に大きな差があるとはいえない」として、日本とシンガポールをみの単純な滞在日数の比較はXの生活の本拠が日本国内にあったということを積極的に基礎づけることはできないとしている⁸¹。このような滞在日数の比較は、あくまで職業活動における日数として、「職業」を判定するための考慮要素とされているものと思われるが、この点について、赤坂高司税理士は「本件は、やや職業活動を重視しすぎている感があり、所得税法上として別段の定めがない以上『住所』という『生活の本拠』の判定には、少なくとも職業活動と日常生活の両面からの検討が必要であっ

たと思われる⁸²。」と述べられ、職業上の中心地ではなく、個人が日々起臥寝食する生活の拠点という観点からも考慮されるべきであるとされる。一方で、「生計を一にする親族」や「資産」については、生活の本拠が国内にあったことを積極的に基礎付ける要素とはならないとしているが、この点については、武富士事件やユニマット事件と同様である。

筆者としては、「滞在日数」について、職業活動を中心として考えるのであれば、居宅がある国の滞在日数に海外へ出張として渡航した国々の滞在日数を加味することは合理的であるが、日常生活をも含めて考えるとすれば、そのような比較にはやや違和感がある。生活の本拠は、職業活動と日常生活をも含めて捉えるべきであり、原則として、武富士事件のように単純な滞在日数の比較によって判定すべきではないかと考えることから、滞在日数の量的な観点からの差異を有意なものとしなかった本件判決には賛同できない。

第四節 多国間移動役員（ネットビジネス業）事件

－東京地判令3.11.25⁸³－

本件は、製造業等役員事件と同様に、日本を含む複数の国に滞在していた納税者（日本法人役員）が、所得税法上の居住者に該当するか否かについて争われた事案である。製造業等役員事件では、主に「職業」が重視されていたが、本件では判定基準はやや異なっていることから、両者の判定基準の相違点に重点を置いて、比較検討を行うこととする。

一 事件の概要

X（原告）は、健康器具販売のネットワークビジネスを主な業務とするH社（日本法人）の代表取締役である。このH社は、Xのほか妻等の親族が取締役を務めており、H社の発行済株式総数5,000株のうち、150株をX、残りの4,850株を妻が保有している。XはH社の海外展開を目的として、平成7年10月17日に台湾法人、平成14年2月21日にシンガポール法人を設

立した。Xは、台湾法人及びシンガポール法人の役員も務めていることから、年間を通して台湾やシンガポールに滞在することも多くあった。

なお、Xには本件各係争年において妻以外に生計を一にする親族はおらず、X夫婦が住民登録をした住所地には、H社が所有する地下1階付きの2階建ての住宅があった。

Xは、非居住者であることを前提として計算した平成26年分の所得税等の確定申告書を提出したところ、Yから居住者であることを前提に申告をするよう指導されたため、平成24年分から平成26年分について修正申告をした後、平成27年分については確定申告を行っていた。その後、Xは自らが非居住者に該当するとして、上記各年分の所得税等についてそれぞれ更正の請求をしたところ、Y（被告）からいずれの請求についても更正すべき理由がない旨の通知を受けた。これに対し、Xは自らが居住者に該当せず本件各通知に記載された処分理由にも不備があるとして、同各通知に係る各処分の取消しを求めて本訴に及んだ。

本件の主たる争点は、①Xが所得税法2条1項3号の「居住者」に該当するか否か、②本件各処分の理由提示の違法性の2点であるが、そのうち①を検討の対象とする。

【図表11】 Xの国別滞在日数（ネットビジネス業役員事件）

国名	平成24年	平成25年	平成26年	平成27年	4年合計
日本	257日	243日	247日	248日	995日
台湾	79日	87日	88日	86日	340日
シンガポール	26日	31日	30日	31日	118日
その他	4日	4日	0日	0日	8日
合計	366日	365日	365日	365日	1,461日

二 判旨

東京地裁は、以下の理由により、Xが「居住者」に該当し、Yの行った処分は適法であると判断して、Xの請求を棄却した。なお、本件は、第一審をもって確定している。

(1) 住所の判定基準について

「(所得税法2条1項3号にいう)『住所』とは、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。そして、その具体的な判断に当たっては、滞在日数、住居、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、職業、資産の所在等の事情を総合的に考慮すべきである。」

(2) 生活の本拠の認定について

「Xは、本件各係争年のいずれの年においても、1年のうち3分の2以上の期間を日本国内に滞在し、国内の滞在日数と国外の滞在日数との間に有意な差がある上、日本国内の滞在期間のうち大部分を過ごしていた本件住宅は、X夫婦が事実上所有者として使用できる状況にあったものであり、実際に、Xの癌の治療、療養等の活動において重要な拠点として機能していた。他方、Xの職業活動の中心は国外サミット2社の業務にあり、両社のイベントに参加するために一定の期間台湾又はシンガポールに滞在する必要性が高かったことは認められるものの、同イベントに係るもの以外の業務は、日本国内においても一定程度遂行していたものである。以上の日本における滞在期間、本件住宅における生活実態を考慮すれば、原告の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心は日本にあったものであるから、Xの生活の本拠である『住所』は日本国内の本件住所地であると認めるのが相当である。その他、Xの妻の居所や資産の所在等の事情は上記判断を左右するに足りるものとはいえない。」

三 検討

(1) 住所の判定基準について

本件も、製造業等役員事件と同様に、住所について武富士事件の最高裁判決で示された「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否か」という判定基準を採用している。したがって、今後この点については争われないことがないと思われ、問題となるのは生活の本拠たる客観的事実を如何にして認定するのかということになる。

(2) 生活の本拠の認定について

東京地裁は、まず、「滞在日数」について「本件各係争年のいずれにおいても、1年のうち3分の2以上の期間を日本国内に滞在し、国内の滞在日数と国外の滞在日数との間に有意な差がある」とし（図表11参照）、続けて「住居」について「本件住宅は、X夫婦が事実上所有者として使用できる状況にあったものであり、実際に、Xの癌の治療、療養等の活動において重要な拠点として機能していた」と認定した。次に、「職業」については、「特定の法人の業務において重要な役割を果たしていたことが、直ちに当該法人の所在地に生活の本拠があったことを意味するべきではない」と判示した上で、「Xの職業活動の中心は国外サミット2社の業務にあり、両者のイベントに参加するために一定の期間台湾又はシンガポールに滞在する必要性が高かったことは認められるものの、同イベントに係るもの以外の業務は、日本国内においても一定程度遂行していたものである」と認定した。さらに、「生計一親族」や「資産の所在」は、「上記判断を左右するに足りるものとはいえない」とし、これらの総合判断による検討を行った結果、生活の本拠は日本にあると判断した。

本件では、客観的判定要素のうち「滞在日数」を重視しているものと思われる。この点について、渡辺充教授は、「滞在日数といった形式的指標が、再度、住所の積極的判定要因となり、客観的に信用力が確定する証拠として再認識されたという点が、本件判決の意義である⁸⁴。」と述べられる。すなわち、製造業等役員事件では滞在日数の多寡が積極的な判定要素とさ

れなかったものの、本件では以下の「職業」と相まってその多寡が積極的な判定要素とされて、改めて「滞在日数」が主要な考慮要素として認識されている。また、「職業」については、製造業等役員事件とは異なり主要な判定要素とされなかったが、それは、製造業等役員事件では、Xが国外法人の営業活動や工場の管理等の業務のため、年間66～75パーセント程度の期間を外国で滞在しており、現地で業務を行っているのに対し、本件では、年間3分の2以上の期間を日本で滞在しており、現地でなくとも業務を行うことができたことが影響しているのではないかと思われる。さらに、「生計一親族」や「資産の所在」については、やはりこれまでの裁判例と同様に積極的な判定要素となっていないことから、その重要性は低いものであるといえるだろう。

以上のとおり、本件は、職業活動と日常生活の両面から検討を行ったものであり、Xの生活の本拠が日本にあると判定した判示は妥当であると考ええる。

第四章 租税法上の住所概念の検討

前章では、租税法の住所について争われた代表的な裁判例を基に、租税法の住所概念の解釈について検討を行ったが、国境を跨いで生計を営んでいる者が増加している現代においては、従来とは異なる問題が生じているように思われる。そのため、本章では、前章までの検討を踏まえ、住所概念を巡る問題点を明確にするとともに、その解決策について私見を述べることとする。

第一節 現行の取扱いの問題点

一 従来の裁判例からみた問題点

前章の裁判例の検討から、「住所（生活の本拠）は、客観的事実によって総合的に判定する」という住所の判定基準における認識は、どの裁判例においても同様であるが、客観的事実の具体的な判定基準については明確

でないことが確認された。確かに、住所の判定は事実認定の問題であるため、客観的事実が異なればその判定が異なることは当然のことであろう。しかし、近年の住所に関する争いは、製造業等役員事件やネットビジネス業役員事件に見られるように、様々な国を往来して経済活動を行っている者の生活の本拠の判定であり、武富士事件やユニマット事件のような、日本と他の1か国のどちらが生活の本拠であるかというような問題ではない。このように生活の本拠の判定が複雑化する現代においてその基準が曖昧であることは、納税者の予測可能性や法的安定性が損なわれかねず、租税法律主義の原則に反するものと思われる⁸⁵。筆者は、租税法上の住所概念における真の問題点は、そこにあると考える。すなわち、何を基準として「住所」を判定するかが明確でないということである。そして、その問題の解決に当たっては、客観的判定要素の比重や優先度が考慮されるべきではないかと思われるのである。

二 客観的判定要素間の優先度

前述のとおり、従来の裁判例において客観的判定要素とされる、①滞在日数、②住居、③職業、④生計一親族、⑤資産の所在等の5つの要素について、それらの比重や優先度を検討すると、次のとおりである。

(1) 「滞在日数」について

武富士事件では、最終的に滞在日数の比較から日本と香港には有意な差があることから、香港に生活の本拠があると判定しており、他の要素は劣位に置かれていたものと思われる。それに対し、ユニマット事件では、日本とシンガポールの滞在日数はほぼ均等であり有意な差がないことから、主要な考慮要素とならなかった。また、製造業等役員事件では、シンガポールを拠点として移動を行う他の国々の滞在日数も加味したものをシンガポールの滞在日数として考慮した結果、それらの間には有意な差がないものとされたが、ネットビジネス業役員事件では、滞在日数の比較から日本とシンガポールには有意な差があったとしている。このように、「滞在日数」

は、他の要素より重視されることが多く、いずれの要素よりも積極的な判定要素になるものと考えられる。

「滞在日数」については、他の要素に比べて重要であるとする見解が多く、田中治教授は、

「基本的に、納税者の生活の本拠を問題にするのであれば、納税者の起臥寝食の場となる住居の所在およびそこにおける生活の継続という事実の有無が問われることとなる。その意味で、国内での滞在期間は重要な判定要素の一つといてよいであろう⁸⁶。」として、生活の本拠＝個人が日々起臥寝食する生活の場として考える場合、その基本的な要素となるのは

「期間（滞在日数）」であり、他の要素は副次的、補助的なものにすぎないとされる。

ただし、例外として国際船舶の乗組員等の住所については、公海等で長期間航海する（船舶上で生活を営む）ことが通常であって期間による判断が困難であることから、その他の要素が重視される場合がある。例えば、合衆国海軍に雇用された軍用上陸用舟艇（LST）の乗組員の住所について争われた事例⁸⁷では、その者が数か月に一度日本に寄港するのみであったにもかかわらず、日本における住居と生計を一にする親族の存在が重視された結果、国内に住所を有していると判断された。とはいえ、この事例は特殊なケースであり、課税庁はこのような場合に対応するため、通達で一つの具体例として明示している⁸⁸。

（2）「住居」について

富士山事件は、家財道具等を香港居宅に移動しなかったものの、当該居宅で家事サービスを受けていたことから、費用や手続の煩雑さ、Xの職業からは自然な選択であるとして、住居が主要な考慮要素とならなかった。ユニマツト事件は、日本ではホテル宿泊に対し、シンガポールではアパートに滞在していたことから、シンガポールに生活の本拠があると判定している。さらに、製造業等役員事件では、居宅、コンドミニウム、賃貸物件、ホテルといった多様な住居で各国において生活を営むXについて、ホテル

を除いて定住できる態勢を整えていたものと認定しているが、生活の本拠の判定からは主要な考慮要素となっていないように思われる。そして、ネットビジネス業役員事件では、日本における滞在日数のうち大部分を過ごしていた自宅が病気療養等の重要な拠点とされていたとして、生活の本拠が日本にあるとしている。このように、「住居」は、主にユニマット事件、ネットビジネス業役員事件で重要な要素として検討されていたが、「滞在日数」と併せて検討されている場合が多いことから、住居だけでは積極的な判定要素とならないように思われる。

「住居」については、その居住用建物が生活の拠点となっていたのが重要であると考えられるが、この場合何をもちいて生活の拠点を置いていると判断するのが問題となる。例えば、有料老人ホームに入居した被相続人の住所について争われた事例⁸⁹において、裁判所はその判断の基準として「①その者の日常生活の状況、②その建物への入居の目的、③その建物の構造及び設備の状況、④生活の拠点となるべき他の建物の有無その他の事実を総合考慮して判断すべき」であるとする。しかし、居住形態が多様化する現代においてはその判断は困難な場合があり、生活の拠点を置いている居住用建物は複数あると認定されうることもあることから、前述のとおり住居そのものが積極的な判定要素にならないものとする。

(3)「職業」について

武富士事件では、XのT社における地位や立場の重要性は、滞在日数における有意な差を覆すほどの根拠にはならないとして重視されなかったが、ユニマット事件では、Xのシンガポールにおける業務の実体から、生活の本拠がシンガポールに移転したものとして、積極的な判定要素となっている。また、製造業等役員事件は、業務のために相当期間外国に滞在していたことから、職業活動はシンガポールを本拠としていたと認定しているのに対し、ネットビジネス業役員事件では、日本法人と海外法人から得ていた役員報酬の比較からXの職業活動の中心は海外法人の業務であったと認定したものの、最終的には滞在日数が考慮された結果、生活の本拠は

日本であると判定された。以上のとおり、「職業」は、ユニマツト事件や製造業等役員事件で重視されている一方、武富士事件やネットビジネス業役員事件では「滞在日数」の方が優位となっている。

「職業」については、滞在日数と同様に重視されるか否かで見解が分かれている。上述した田中治教授のように職業は副次的なものにすぎないとされる見解（滞在日数>職業）のほかに、滞在日数と同様に重視されるとする見解（滞在日数=職業）があり、占部裕典教授は、『「住所」の有無の判断基準（判断要素）としては、期間的要素と職業的要素、さらには両者の関係がもっとも重要な要素であり（二要素基準）であり、その余の要素は……主観的な意思も含めて、補充的な要素であるにすぎない⁹⁰。』と述べられる。これに対して、職業が他のどの要素よりも重視されるとする見解（滞在日数<職業）もある。川根誠教授は「担税力の源泉である所得や資産の稼得活動に正面から視線をあてて国と個人の関係の強さを測定していく以外に、正しい道筋は見当たらないと思われるのである。従って『消費活動の中心』ではなく、自らの事業活動あるいは職業活動の拠点はどこか（この前提として、どのような地位に立っているか）、資産はどの国に蓄積しているかといった事実関係が最も重視されるべきものとなろう⁹¹。」と述べられ、滞在日数は決定的な要素にはなり得ず、また、他の要素も稼得活動の基盤を判断するための要素であるとされる。この点について、「職業」は地位、業務内容、報酬源泉といったようにその認定基準は明確なものではなく、予測可能性や法的安定性の観点からは重視すべきでないと考える。したがって、筆者は、それを副次的なものとして位置付けられる田中治教授の見解に賛同する。

（４）「生計一親族」について

武富士事件は、独身であることや両親から独立して生計を営んでいたことを考慮すると、日本滞在中共に居住していた家族は生計一親族として認められなかった。また、ユニマツト事件でも、長女及び両親が日本に居住していたが、それぞれ独立して生計を営んでいたことから、生計一親族と

して認められなかった。一方、製造業等役員事件やネットビジネス業役員事件では、生計を一にする配偶者等が存在していたものの、いずれの事件においても、それらの者の居所が生活の本拠の判定に大きく影響するということはないという旨の判示をしている。

このように、「生計一親族」については、配偶者等の有無によりその重要性は大きく異なる⁹²。また、配偶者等を有していたとしても、単身赴任者の場合は、配偶者等と別々に生活していることが多く、そうした家族形態の多様化が進む現代において、この要素は住居と同様に住所の判定における積極的な判定要素とはなりにくいように思われる。しかし、前述した国際船舶の乗組員等のような、本人の住所を判定することが困難である場合においては、この要素が重視される。また、意思決定を持たない者の住所の判定についても、この要素が重要なものとされる。例えば、乳児の住所について争われた事例⁹³では、本人は生後約8か月であって両親に養育されていたことから、両親の住所を考慮して総合的に判断すべきであるとしている。

(5) 「資産の所在」について

武富士事件では、香港に金融資産を移動していないことについて、海外赴任者に通常みられる行為であるため、これをもって生活の本拠が香港になかったとはいえないとしている。また、ユニマット事件では、シンガポールより多く日本に所在する資産について、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえないとして、その多寡が判定における積極的な要因とならなかった。製造業等役員事件でも、ユニマット事件と同様にXが日本により多くの資産を所有していても、それが生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものでないとしている。さらに、ネットビジネス業役員事件は、国外の資産が日本の資産を上回っているが、それが生活の本拠に係る判断を左右する事情とまではいえないとして、その多寡が生活の本拠の判定に影響することがないことをはっきりと示している。このように、「資産の所在」は、いずれの裁判例においても重視されず、

その位置付けは低いものといえる。

「資産の所在」は、その国での生活に必要な資産を有していたかが重要であると考えられ、そのような場合、土地・建物などの不動産は「住居」に共通して考慮されるであろう。一方、株式・預金などの金融資産は、現代においては遠隔でもその管理を行うことができることから、その多寡をもって生活の本拠を決める積極的な判定要素とはならないものと考えられる。

以上の検討から、客観的判定要素の優先度は、「滞在日数>職業>住居・生計一親族・資産の所在」と導くことができよう。まず、「滞在日数」は、ユニマット事件のようなその差がほぼ均等である場合を除き、武富士事件やネットビジネス業役員事件では特に考慮されていることや、製造業等役員事件では有意な差とされていないものの、職業活動における日数として考慮されていることに鑑みると、他の要素より優位な位置付けにあるものと考えられる。次に、「職業」は、ユニマット事件や製造業等役員事件のように、滞在日数において有意な差とならなかった場合に、職業の中心地はどこであったのかが重視されていることや、武富士事件やネットビジネス業役員事件では、滞在日数の多寡を覆すほどの要素とならなかったことから、滞在日数よりやや劣位な位置付けにあるものと思われる。そして、「住居」、「生計一親族」、「資産の所在」は、上記2つの要素と比較して、特別な場合を除き、これらの要素そのものが決定的な判定要素となり得ないことから、上記2つの要素によっても判定し得ない場合の副次的なものとして、さらに劣位な位置付けにあるものといえよう。

このように、「滞在日数」を最も優位な位置付けに置いているが、この要素は他の要素と比べて形式的な基準として最も信用力のある判定ができることから、住所の判定基準の明確化に当たっては、「滞在日数」がその問題解決の糸口となるのではないだろうか。以上の考察の下、次節で「滞在日数」についての更なる検討を進めることとする。

第二節 解決に向けての私案

一 「183日ルール」の準用

前節で、従来の裁判例の比較検討の結果、客観的判定要素の順位付けとして「滞在日数」が最も優位な位置付けにあると導くことができた。この要素の検討方法について、裁判所はその量的な多寡によって有意であるか否かを認定することとしているが、その指標となる具体的な形式基準は存在していないようである。住所の判定は、客観的事実の総合的判断によって行うこととされているが、その判定要素の中でも特に優位とされる「滞在日数」について明確な形式的判定基準を設けることは、問題となる住所の判定の一つの指針となるのではないかと考える。また、納税者にとっても予測可能性や法的安定性が確保され、租税法律主義の要請にも合致することとなるだろう。

この「滞在日数」における明確な形式的判定基準として、日本で短期滞在者免税制度の適用要件とされている「183日ルール」の準用を提案したい。短期滞在者免税とは、租税条約に基づき規定されているもので、一方の締約国の居住者が他方の締約国内で行う勤務に基づき支払われる給与所得については、一定の要件を満たした場合に他方締約国の課税が免除される制度である（OECD条約15②）⁹⁴。そして、その一定の要件とは以下のとおりである

（下線筆者）。

- ① 当該課税年度に開始又は終了するいずれの12か月の期間においても。報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと。
- ② 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- ③ 報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

これらの要件のうち、①の要件がいわゆる「183日ルール」と呼ばれるものである。なお、この183日ルールの要件は租税条約の締結国によってその計算方法が異なることに注意しなければならない。上記の場合、183日の数え方が「当該課税年度に開始又は終了するいずれの12か月の期間」となっているが、これはOECD条約をベースとして日米租税条約で採用されているものである⁹⁵。それに対して、国連条約をベースとする日中租税条約は、183日の数え方を「当該年を通じて合計183日を超えない期間」としている⁹⁶。

このように、租税条約において短期滞在者の給与所得の二重課税を防ぐための措置を設けることにより、国際的な人的交流の妨げになる要因を排除しているのである。そうした国際的な人的移動が頻繁に行われる現代において、この短期滞在者免税における183日という基準を国内法における住所概念、より具体的にいえばその判定要素である「滞在日数」にも準用することによって、その判定をより明確なものにできるのではないかと考える。

国内法の住所概念に183日ルールを取り入れている国として、例えばアメリカでは、住所について「①本人の出入国管理法上のビザ資格」と「②本人のアメリカにおける滞在日数」という2つの客観的事実に基づき判定することとなっているが、この「②本人のアメリカにおける滞在日数」が、いわゆる183日を基準として行う「実質的滞在テスト」である⁹⁷。実質的滞在テストでは、次のいずれの要件も満たす場合、その者は滞在の目的を問わず居住者とされる⁹⁸。

- ① その年のアメリカ滞在日数が累計31日以上
- ② 以下の(a)+(b)+(c) \geq 183日
 - (a) : その年のアメリカ滞在日数
 - (b) : 前年のアメリカ滞在日数の1/3の日数
 - (c) : 前々年のアメリカ滞在日数の1/6の日数

このような判定基準について、宮武敏夫教授は「簡単に居住者になるこ

とを避けることができるという欠点があると同時に、誰にでも明白であるので、その施行が容易であるという利点がある。アメリカ合衆国のように数多くの外国人が滞在する国においては、後者の利点が重視されたものであろう⁹⁹。」と述べられる。183日ルールという形式的基準が単純なものであるが故に、租税回避行為につながるという短所があるのに対し、納税者にとって予測可能なものであるという長所があり、世界各国からの移民数が最も多い多国籍の国であるアメリカにとっては後者の長所が、前者の短所を上回るのであろう。

日本の租税法は、租税法律主義を原則とすることから、このような形式的基準を設けることは予測可能性や法的安定性の観点から、その要請に合致するのではないかと考える。そのため、筆者は「183日ルール」の準用を提案するが、この基準を「滞在日数」という客観的判定要素に準用する場合、どのように行うのが問題となる。したがって、その準用方法について、具体的事例に基づき検討することとする。

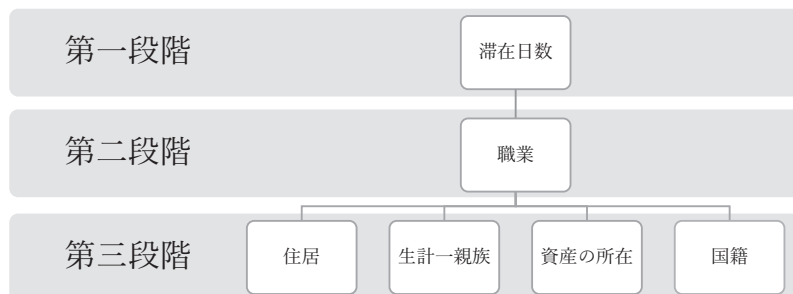
二 住所判定の具体的基準

「滞在日数」について「183日ルール」のような明確な形式基準を設けるべきであるとした場合には、まずは客観的判定要素についてどのように判定すべきかが重要となる。これについて、筆者はその優先度によって段階ごとに判定することを提案したい。第二章で確認したとおり、客観的判定要素は所得税法施行令14条及び15条を基因とするところ、同条はこれらの要素を第1号と第2号とに分けて推定している。このように政令が各要素を二つに分けて推定させていることは、全ての要素を並列の関係としていないと解することができることから、客観的判定要素もその優先度を考慮して段階的に判定することとしても良いのではないかと考えられる。

そこで、以下に客観的判定要素の優先度による階層図を表してみた（図表12参照）。なお、この判定は所得税法及び相続税法それぞれの特徴を考慮すべきではあるが、第一章で確認したとおり相続税法は頻繁な改正に

よって争われることが少なく、近年の裁判例は所得税法上で争われることが多いことから、本節では所得税法を主軸として展開を進めることとする。

【図表12】客観的判定要素の優先度による階層図



まず、第一段階として「滞在日数」の判定を行う。そして、第一段階における判定が困難である場合、第二段階として「職業」の判定を行う。さらに、第二段階においても判定が困難である場合に、第三段階として「住居」、「生計一親族」、「資産の所在」、「国籍」の判定を行う¹⁰⁰。「滞在日数」及び「職業」は、前節における検討のとおり、その両要素の優先度について学者や裁判例ごとに違いはあるものの、これらは他の要素と比べ、住所の判定において積極的な要素となることが多く、特に「滞在日数」は重要とされる見解が多数見られたことから、「滞在日数」を第一段階、「職業」を第二段階、その他の要素を第三段階として分けた。そして、その判定方法について階層ごとに詳述すると、次のとおりである。

(1) 第一段階

第一段階では、「滞在日数」の判定を行うが、ここで前述する「183日ルール」を形式的な基準として設けることで、判定がより容易なものになるのではないかと考える。ここでの判定における「183日ルール」とは、日本の滞在日数が183日を超える場合は日本に住所を有するものとして判定するということになるが、この場合に問題が生じる。それは、製造業等役員

事件やネットビジネス業役員事件から分かるとおり、近年の争いは滞在国が複数あるため、その場合に日本の滞在日数が183日という基準を超えることが困難な場合があると

いう点である。例えば、滞在国が2か国である場合、日本の滞在日数が183日を超えていれば、もう一方の国は日本の滞在日数を上回ることがないため、日本に住所があると判定できる。一方、滞在国が3か国である場合、日本の滞在日数が他国の滞在日数より多い場合であってもその日数が183日を超えていなければ、日本に住所があると判定されないことになる。このように滞在国が増えれば増えるほど、日本の滞在日数が183日を超える可能性は低くなり、1年の中で日本の滞在日数が最も多いにも関わらず、日本に住所があるとはいえないことになるという矛盾が生じることになってしまうこととなろう。

このような矛盾は、基準となる日数を「183日」と決めてしまうことから生じるのであり、この問題を解決するためには、その基準となる日数について「365日をその者の暦年における滞在国数で平均した日数（ $365日 \times 1/n$ か国）」とすることが考えられる¹⁰¹。例えば、滞在国が3か国である場合は、 $365日 \times 1/3$ か国 = 121.66…日 で切り上げた「122日」が基準の日数となることから、日本の滞在日数が122日を超えているとともに、他の2か国のいずれの滞在日数よりも長ければ、日本に住所があると判定できることとなろう。ただし、別の問題となるのが、この場合に何をもってnか国とするかという点である。製造業等役員事件では、住居所有国以外の国々については住居所有国を拠点として移動しているだけとして、それらの国々を含めて見ていた。このように、近年は複数国に生活の拠点を置き、そこから他国へ出稼ぎに行くということもあるので、そうした場合には、住居所有国だけを考慮してnを求めるという方法によることも可能ではないかと思われる。

以上、「滞在日数」における判定基準について検討を行ったが、この滞在日数基準における判定の結果、国内に住所があると判定されなかった場

合に、第二段階の「職業」による判定が行われることとなる。

(2) 第二段階

第二段階の「職業」については、職業活動の拠点はどこにあるのかということが基準となる。ただし、情報通信技術の発達が急速に進んでいる現代において、日本でアメリカ法人の業務を行うといった現地での業務を要しない就業形態が可能になったことから、業務内容によっては生活の本拠の判定とあまり結びつかない場合もあることに注意する必要がある。特に会社役員は、外国会社の業務執行に関する意思決定を有していたとしても、それが現地で生活をしてきたという根拠にはならないように思われる。そのため、業務内容による判定を行うのではなく、その者が肉体的にどこで活動しているのかといった業務実態により判定すべきではないかと考える。

所得稼得活動は担税力の源泉として重要であるため、業務内容は考慮されるべきであるとする見解もあるが、前述のとおり民法は生活の本拠について、人の生活の中心である場所を指しており、実質的な生活関係に基づいて住所を認定するとしているのであって、租税法もその観点から考慮すべきであると考え。すなわち、その者がどこで生活＝起臥寝食を行っていたかということである。このような観点からみた場合、やはり「滞在日数」が重視されることとなるが、業務実態による判定はそれと整合するものと思われる。

なお、「職業」についても形式的な基準を設けている国があり、例えばシンガポールは、183日ルールのほか、シンガポールでの勤務が3課税年度以上にわたる場合には、たとえ入国の年や出国の年の滞在期間が183日未満であっても、実務上居住者として扱われる¹⁰²。このように、「職業」について形式的な基準を設けることも一つの解決案として考えられよう。以上、「職業」における判定基準について検討を行った。「滞在日数」と「職業」は積極的な判定要素といえようが、この両要素だけでは判定できない場合もあるだろう。例えば、滞在日数基準を満たさず各国の滞在日数が均

等であり、職業も各国で業務を行っていたような場合、これらの要素だけで判定することは困難である。このような場合に、第三段階として「住居」、「生計一親族」、「資産の所在」、「国籍」の判定が行われることとなる。

(3) 第三段階

第三段階では、「住居」、「生計一親族」、「資産」、「国籍」による総合的判定を行う。これらの要素は「滞在日数」や「職業」より優先度は低いが、それらだけでは判定できないような場合に考慮すべき要素となる。とはいえ、「住居」がどの国にも所在する場合には決め手とはならないし、また、「資産」もその所在が遠隔であろうとその管理を行うことは可能であることから、決定的な要素とはならないものと思われる。「生計一親族」は、本人にそのような者が存在していれば、その居所が判定に影響を及ぼすこともあるが、存在しない場合には判定の仕様がなないこととなる。したがって、これらの要素については、副次的なものとして他の判定要素と総合的に検討した上で判定することとなろう。

ところで、このような場合には「国籍」を判定要素として加えることで、その問題が解決できるのではないかと考える。なお、国籍については、国籍法においてその所有者たる要件が定められているが、それによれば、日本は国籍の取得について①出生のような血統主義を採用しつつ（国籍法2）、②届出や③帰化のように自らの意思表示によって取得することを認めている（国籍法3、4、17）¹⁰³。さらに、日本の国籍と外国の国籍を有する者（重国籍者）は、一定の期限までにいずれかの国籍を選択する必要があるとしており（国籍法14）、原則として重国籍を認めないこととしている。すなわち、国籍は個人につき一つとされ、その国の国民であることの表れとなることから、どの判定要素によっても生活の本拠が明らかにならない場合には、国との結び付きという点からこの要素が考慮されるべきではないかと考えられる。さらに、前述のとおり、国籍は所得税法施行令14条及び15条の推定規定に明記されていることから、これを客観的判定要素として加えることにより、これらの施行令と判定基準の整合性をとる

こともできよう。また、国際租税法によれば、例えばアメリカは居住の如何にかかわらず自国市民に対しては居住者としてその全世界所得に課税するが¹⁰⁴、その根拠として、自国市民を世界中のどこにいても保護するため、市民権所有者は便益を受けることが挙げられている¹⁰⁵。この考えは、日本についても同じことがいえるだろう。すなわち、日本国籍を有している限り、日本は国民がどこに滞在していようと保護するとともに、国民は安全の保障等の便益を受けるのであるから、国籍は生活の本拠の判定要素として考慮されるべきである。

なお、相続税法では納税義務の判定につき国籍も要件としているが、「日本国籍を有する個人」には、日本国籍と外国国籍とを併有する重国籍者も含まれることが相続税法基本通達で明示されており（相基通1の3・1の4共-7）、生活の本拠の判定要素としての「国籍」についてもそのように取り扱うことで、より明確になるものと考えられる。

以上、これらの検討結果は、住所の判定が複雑かつ困難である納税者に一つの指針を示すものであるが、客観的判定要素の優先度を考慮して段階ごとに住所の判定を行うことで、その判定がより容易なものとなり、納税者の予測可能性や法的安定性を確保できるのではないかと考えられる。

おわりに

所得税法及び相続税法の課税管轄権の範囲を画するに当たり、住所の有無はその要素として重要な意味を持つが、租税法上、住所の意義についての規定は存在しない。そして、租税法上の住所概念は、民法からの借用概念とされているが、民法は住所の意義について「生活の本拠」としているのみで、その明確な判定基準は示していない。そのため、租税法上は住所についてどのように判定するのが問題となることから、本稿では、住所について争われた従来の裁判例を基に、その判定基準についての考察を行った。

租税法上、住所は生活の本拠としての客観的事実の総合判断によって判

定されるが、その客観的判定要素としては①滞在日数、②住居、③職業、④生計一親族、⑤資産の所在の5つの要素が挙げられている。この住所の判定基準について従来の裁判例を検討したところ、客観的事実の総合判断という認識は一貫して存在するものの、客観的判定要素についてはその明確な判定基準がないことが判明した。そのため、租税法上の住所概念における問題点はそこにあると考え、その基準の明確化を図るべく客観的判定要素の優先度について検討を行った結果、その優先度について、「滞在日数>職業>住居・生計一親族・資産の所在」を導き出すとともに、その中で最も優位な位置付けにある「滞在日数」について、明確な形式的基準を設けることで予測可能性や法的安定性を確保して、租税法律主義の要請に合致できるという結論に達し、具体的には所得税法施行令 14条及び 15条に基づき、第一段階として「滞在日数」、第二段階として「職業」、第三段階として「住居」、「生計一親族」、「資産の所在」、「国籍」に分けて判定を行うこととした。また、第一段階において、租税条約における短期滞在者免税制度の「183日ルール」の準用を提案したが、滞在国が複数ある場合には、日本の滞在日数が最も多いにもかかわらず 183日を超えないために日本に生活の本拠がないと判定されてしまう矛盾が生じるため、基準とする日数を「365日をその者の暦年における滞在国数で平均した日数（ $365日 \times 1/n$ か国）」とすることで、その問題に対する筆者なりの解決を図った。なお、「国籍」は今まで客観的判定要素とされていなかったが、所得税法施行令 14条及び 15条との整合性や、国際租税法における国と人との結びつきという観点から、新しい客観的判定要素として考慮されるべきであることも提案した。

住所の判定は、立法によってその基準を明確にすることで解決を図れるのであれば、租税法律主義の観点からは最善であろうが、それは事実認定の問題でもあることから、全てのケースを想定した立法は困難であるのが現実であろう。とはいえ、不明確な現状のままでは絶えず争いが生じることとなり¹⁰⁶、1年の間に居住地を数か国にわたって転々と移動する、いわ

ゆる「永遠の旅人 (Perpetual Traveler, Permanent Traveler)¹⁰⁷」と称される者も存在することを考慮するならば何らかの解決が求められることから、筆者なりの見解を示した次第である。

なお、本稿で提案した「滞在日数基準」は、その日数の数え方が問題となるが、この点については租税条約を締結する国によって数え方が異なることから、滞在日数における国ごとの更なる研究が必要となる。したがって、国際租税法における滞在日数の問題については、今後の研究課題として別の機会に論じることとしたい。

参考文献

【書籍】

- 青山慶二『現代税制の現状と課題（国際課税編）』（新日本法規出版、2017）
浅妻章如「借用概念の意義－武富士事件」『租税判例百選』（有斐閣、第6版、2016）
石田喜久夫ほか『新版注釈民法（1）総則（1）』（谷口知平ほか編）（有斐閣、改訂版、2002）石田穰『民法総則』（信山社、2014）
占部裕典『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013）金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）
金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』（有斐閣、2010）木村弘之亮『国際税法』（成文堂、2000）
四宮和夫＝能美善久『民法総則』（弘文堂、第9版、2018）
渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）田中二郎『租税法』（有斐閣、第3版、1990）
中里実『租税法の潮流〔第四卷〕税制改革の背景』（税務経理協会、2022）
永峰潤『国際課税の理論と実務（第1巻）非居住者・非永住者課税』（本庄資＝川田剛編）（税務経理協会、改訂版、2009）
早川眞一郎『新注釈民法（1）総則（1）』（山野目章夫編）（有斐閣、2018）星野英一『民法概論I（序論・総則）』（良書普及会、改訂版、1990）
増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第4版、2019）水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）
宮武敏夫『国際租税法』（有斐閣、1993）

- 村井正『入門国際租税法』（清文社、改訂版、2020）
- 吉村典久「イェーリングは 21 世紀日本の租税法を救うことができるか？－純粹借用概念論批判」金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018）
- リチャード・L・ドーンバーグ『アメリカ国際租税法』（川端康之監訳）（清文社、2001）
- 我妻榮『新訂民法総則』（岩波書店、1968）
- 我妻榮＝有泉亨『コンメンタール民法総則』（清水誠補訂）（日本評論社、第 3 版、2002）我妻榮ほか『民法 1 総則・物権法』（勁草書房、第 4 版、2021）
- 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－』（日本評論社、第 7 版、2021）

【先行論文等】

- 赤坂高司「多国間を移動する役員の居住者性の判定」税理63巻 8号（2020）
- 今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル第16号（2011）
- 牛嶋勉「国内外に拠点を有する者の所得課税」税務事例研究第87号（2005）
- 後宏治「判決・裁決例からみた国際相続税・国際贈与税の留意点」税経通信 67巻10号（2012）占部裕典「租税法における『住所』の意義とその判断基準・考慮要素」同志社法学60巻 1号（2008）
- 大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定（2）－武富士事件判決を素材として－」税務事例 40巻 5号（2008）
- 加藤俊行「請求人は非永住者以外の居住者であるとした事例」税務事例43巻 9（2011）
- 川田剛「国外での株式譲渡時における住所地が問題とされた事例－ユニマツト事案」税研148号（2009）
- 川田剛「相続税、贈与税における『住所地』が問題となった事例－武富士事件判決－」税務事例39巻12号（2007）
- 川根誠「税務上の『住所』概念の研究－民法上の『住所』概念の不確かさと『借用』の困難性－」税大ジャーナル第28号（2017）
- 後久亮「出入国を繰り返している代表者を『居住者』に該当すると判断した事例」税務事例42巻 3号（2010）
- 齋藤滋「一般的な租税回避行為の否認既定の問題点－武富士事件を手掛かりとして－」税務事例50巻 3号（2018）
- 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（上）－所得税法 2 条 1 項 3 号にいう『住所』概念－」税経通信63巻 1号（2008）

- 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（中）－所得税法2条1項3号にいう『住所』概念－」税経通信63巻2号（2008）
- 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（下）－所得税法2条1項3号にいう『住所』概念－」税経通信63巻3号（2008）
- 酒井克彦「租税法上の『住所』の認定を巡る諸問題」税大ジャーナル第25号（2015）
- 佐藤孝一「居住者・非居住者の認定事例（住所の意義と判断基準）」税務事例44巻8号（2012）佐藤正勝「武富士事件と租税法上の住所の意義－住所の判定要素と関連理論の考察－」税大ジャーナル第10号（2009）
- 品川芳宣「所得税法における『住所』の判定」税研209号（2020）
- 高山政信「183日ルールと我が国での居住形態」税務事例43巻10号（2011）
- 竹内進「贈与税の納税義務者に係る『住所』の意義（武富士事件）」税75巻4号（2020）
- 竹内進「租税法における『住所』に関する考察」税法学第560号（2008）
- 田中治「住所の判断基準をめぐる紛争例」税務事例研究第184号（2021）
- 田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同志社法学64巻7号（2013）
- 田中啓之「米国州法を準拠法とする信託の受益者に対する贈与税の課税が適法とされた事例」ジュリスト1460号（2013）
- 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学第540号（1998）
- 中里実「借用概念と事実認定－租税法における社会通念－」税経通信62巻14号（2007）
- 中島孝一「被相続人が自宅のほか有していたマンションの小規模宅地該当性」税務事例41巻11号（2009）
- 永田金司「2015年居住者判定基準改正（183日ルール）による影響は？」国際税務35巻6号（2015）
- 中西良彦「海外での株式譲渡と住所・居所の認定」税理51巻13号（2008）
- 永橋利志「外国人漁船員らは『非居住者』に当たるとした事例」税務事例43巻9号（2011）
- 西山由美「国内外に職業活動拠点を持つ者の居住者該当性」ジュリスト1554号（2021）
- 林仲宣「有料老人ホームに入居した被相続人の生活の本拠と小規模宅地評価」法律のひろば65巻10号（2012）
- 原幸四郎「所得税法上の『住所』の解釈と適用」税務弘報61巻13号（2013）
- 渕圭吾「贈与税における『住所』の意義とその認定」ジュリスト1422号（2011）
- 渕圭吾「贈与税における『住所』の認定」ジュリスト1440号（2012）
- 古矢文子「海外での株式譲渡時に日本国内に住所を有していたとは認められないとした事例」税務事例43巻9号（2011）
- 古矢文子「生活の本拠の判定」税理49巻13号（2006）

- 古矢文子「相続・贈与における『住所』の判断」税理54巻6号（2011）
- 堀口和哉「日本国から香港に移住し、外国法人の出資口数の贈与を受けた者が日本国内に住所を有していたとして贈与税の決定が適法とされた事例」税務事例 42巻3号（2010）
- 増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件」税研148号（2009）
- 宮脇義男「相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究」税大論叢69号（2011）望月文夫「『183日ルール（短期滞在者免税）』について」国際税務28巻9号（2008）
- 望月爾「海外事業のため多国間を移動する役員の『住所』の判定」税務 QA217号（2020）
- 矢内一好「租税条約における短期滞在者免税について－183日ルール等の検討」租税研究542号（1994）
- 矢内一好「日本国内における滞在日数と居住形態の判定及び恒久的施設の要件」税務事例37巻2号（2005）
- 柳澤賢仁「納税義務をめぐる『住所』の判断」税理54巻6号（2011）
- 山本和義「住所・居住が問題となる税法規定」税理54巻6号（2011）
- 吉村典久「国外財産の贈与と贈与税にかかる住所認定－武富士事件」税研178号（2014）
- 渡辺充「住所事件－その3－」税理65巻12号（2022）
- 渡辺充「武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定（上）」速報税理30巻11号（2011）
- 渡辺充「武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定（下）」速報税理30巻12号（2011）
- 渡辺充「多国間を移動する役員の生活の本拠」税理63巻11号（2020）
- 渡部義信「遠洋まぐる漁船の乗組員が居住者に当たるとした事例」税務事例42巻3号（2010）

【その他】

- 外務省 HP「海外在留邦人数調査統計令和4年（2022年）版」（2022年10月3日閲覧）
<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.mofa.go.jp%2Fmofaj%2Ffiles%2F100293778.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK>
- 国税庁 HP「No.2012 居住者・非居住者の判定（複数の滞在地がある人の場合）」（2022年12月12日閲覧）
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2012.htm>
- 内閣府 HP「平成12年度の税制改正に関する答申：税制調査会」（2022年8月22日閲覧）
<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/1999/zeichod1.html>
- 法務省 HP「国籍法」（2022年12月9日閲覧）
<https://www.moj.go.jp/MINJI/kokusekiho.html>

法務省 HP「国籍 Q & A」(2022年12月9日閲覧)

<https://www.moj.go.jp/MINJI/minji78.html>

¹ そのため、本稿では主に所得税法及び相続税法の「住所」概念について検討することとする。

² 金子宏『租税法』126頁(弘文堂、第24版、2021)

³ 外務省 HP「海外在留邦人数調査統計令和4年(2022年)版」(2022年10月3日閲覧)
<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.mofa.go.jp%2Fmofaj%2Ffiles%2F100293778.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK>

⁴ なお、国家公務員又は地方公務員は、国内に住所を有しない期間についても国内に住所を有するものとみなされるため(所法3①)、この規定の適用は国家公務員又は地方公務員以外の者とされる。

⁵ 占部裕典『租税法における文理解釈と限界』182頁(慈学社出版、2013)

⁶ 昭和25年の非円通貨による外国人所得の非課税措置に伴い導入された、半額課税措置、国内払課税方式、送金ベース課税方式等の経過措置が、この制度の原型といわれている(村井正編『入門国際租税法』50頁(清文社、改訂版、2020))。

⁷ 財務省「平成18年度税制改正の解説」451～453頁

⁸ なお、改正前において日本国籍を有する個人を非永住者と認定した例として、東京地判平成25年5月30日判時2208号6頁がある。

⁹ この租税回避行為について争われた代表的な事案として武富士事件(最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁)があり、本稿でも採り上げる。

¹⁰ 内閣府 HP「平成12年度の税制改正に関する答申:税制調査会」(2022年8月22日閲覧)
<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/1999/zeichod1.html>

¹¹ 財務省「平成25年度税制改正の解説」576頁。この改正のきっかけとして、委託者である祖父が、アメリカ国籍を取得させた孫(乳児)を受益者として海外信託を行うという相続税対策スキームについて争われた事件(名古屋高判平成25年4月3日税資第263号-68 順号12192。以下、「中央出版事件」という。)がある。

¹² 財務省「平成29年度税制改正の解説」577～579頁

¹³ 財務省「平成30年度税制改正の解説」578～581頁

¹⁴ 財務省「令和3年度税制改正の解説」759～761頁

¹⁵ 税資252号順号9208

- ¹⁶ 木村弘之亮『国際税法』56頁（成文堂、2000）
- ¹⁷ 木村・前掲注16、56頁
- ¹⁸ 木村・前掲注16、56頁。木村弘之亮教授は、そうである以上、「強制収容（例えば、刑務所や病院での強制収容）も居所（常用の居所）に該当しうる」とされる。
- ¹⁹ 金子・前掲注2、887頁
- ²⁰ 金子・前掲注2、887頁
- ²¹ 占部・前掲注5、176頁
- ²² 占部・前掲注5、173頁
- ²³ 水野忠恒『租税法』25頁（有斐閣、第5版、2011）
- ²⁴ 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（下）－所得税法2条1項3号にいう『住所』概念－」税経通信 63 卷3号41頁（2008）
- ²⁵ 四宮和夫＝能美善久『民法総則』83頁（弘文堂、第9版、2018）、石田喜久夫ほか『新版注釈民法（1）』402頁〔谷口知平ほか編〕（有斐閣、改訂版、2002）、早川眞一郎『新注釈民法（1）総則（1）』555頁〔山野日章夫編〕（有斐閣、2018）。なお、旧民法人事編 261条は、住所は本籍地にあるとする形式主義の立場をとっていた。
- ²⁶ 石田ほか・前掲注25、404頁
- ²⁷ 石田ほか・前掲注25、404頁～405頁
- ²⁸ 早川・前掲注25、567頁
- ²⁹ 石田ほか・前掲注25、405頁～406頁、早川・前掲注25、567頁～568頁。
- ³⁰ 星野英一『民法概論 I（序論・総則）』114頁～115頁（良書普及会、改訂版、1990）
- ³¹ 石田ほか・前掲注25、407頁
- ³² 本稿においては、両者を区別するため法律関係ごとに住所が存在する考え方を「複数説」とするのに対し、一つの法律関係の内に住所が存在する考え方を「住所複数説」とする。
- ³³ 早川・前掲注25、574頁
- ³⁴ 我妻榮ほか『民法1総則・物権法』54頁（勁草書房、第4版、2021）
- ³⁵ 我妻榮『新訂民法総則』97頁（岩波書店、1968）、我妻榮＝有泉亨『コンメンタール民法総則』116頁（日本評論社、第3版、2002）
- ³⁶ 我妻・前掲注35、97～98頁。なお、本条1項における「住所の知れない場合」とは、どこかに住所を有しているけれども、その所在が不明である場合と、住所を全く有しない場合とを含む（我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－』87頁（日本評論社、第7版、2021））。
- ³⁷ 我妻ほか・前掲注34、54頁

- ³⁸ 早川・前掲注25、579頁
- ³⁹ なお、「利子」や「相続」も借用概念に当たる。もう一つ概念として、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念を「固有概念」といい、「所得」などがこれに当たる（金子・前掲注2、126頁）。
- ⁴⁰ 金子・前掲注2、127頁
- ⁴¹ 金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』388頁（有斐閣、2010）、水野・前掲注23、23頁
- ⁴² 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」『税法学』539号114頁（1998）
- ⁴³ 吉村典久「イェーリングは21世紀日本の租税法を救うことができるのか？－純粹借用概念論批判」金子宏＝中里実編『租税法と民法』153頁（有斐閣、2018）
- ⁴⁴ 水野・前掲注23、23頁
- ⁴⁵ 吉村・前掲注43、153頁
- ⁴⁶ 金子・前掲注41、388頁
- ⁴⁷ 金子・前掲注2、127頁
- ⁴⁸ 金子・前掲注2、127頁
- ⁴⁹ 吉村・前掲注43、157頁。なお、金子宏教授も統一説と目的適合説は完全に対立し合うものではないとしている（金子・前掲注41、395頁）。
- ⁵⁰ 金子・前掲注41、388頁
- ⁵¹ 田中二郎『租税法』84頁（有斐閣、第3版、1990）
- ⁵² 金子宏教授も、田中二郎教授の学説を目的適合説としている（金子・前掲注41、394頁）。
- ⁵³ 吉村・前掲注43、158頁
- ⁵⁴ 中里実「借用概念と事実認定－租税法における社会通念－」税経通信 62 卷 14号20頁（2007）
- ⁵⁵ 神戸地判昭和60年 12月 2日税資 147号519頁
- ⁵⁶ 田中・前掲注51、124頁
- ⁵⁷ 田中・前掲注51、126頁
- ⁵⁸ 酒井・前掲注24、46頁
- ⁵⁹ 我妻ほか・前掲注34、53頁
- ⁶⁰ 田中治「住所の判断基準をめぐる紛争例」税務事例研究 184号37頁（2021）
- ⁶¹ 神戸地判昭和60年12月 2日判タ614号58頁。なお、大阪高裁判決は神戸地裁の判断を認容し（大阪高判昭和61年 9月25日訟月33卷 5号1297頁）、最高裁判決は上告棄却の判断を下している（最判昭和63年 7月15日税資 165号324頁）。
- ⁶² 占部・前掲注5、182頁。なお、酒井克彦教授は「あくまでも推定規定であるから、推

- 定を破る事実が示されればこの限りではないということに注意すべきであろう」と述べられる(酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(上)」税経通信 63巻1号63頁(2008))
- ⁶³ 占部・前掲注5、182～183頁
- ⁶⁴ 訟月59巻3号864頁
- ⁶⁵ 訟月55巻2号267頁
- ⁶⁶ 訟月55巻2号244頁
- ⁶⁷ 最高裁は、主観的な居住意思について直接明言はしていないものの、「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」と判示している(浅妻章如「判批」『租税判例百選』31頁(有斐閣、第6版、2016)参照)。
- ⁶⁸ 川田剛「判批」税務事例 39巻12号6頁(2007)
- ⁶⁹ 淵圭吾「判批」ジュリスト臨時増刊 1440号216頁(2012)
- ⁷⁰ 占部・前掲注5、214頁
- ⁷¹ 竹内進「租税法における『住所』に関する考察」『税法学』560号150頁(2008)
- ⁷² なお、吉村典久教授は「最高裁判例の住所認定にかかる判断枠組みが上記のようなもの(筆者注:比較的少数の事実からの判断)になっている理由として考えられるのは、最高裁は法律審であって事実審ではないため(民訴法321条1項)、原判決で認定された事実を前提として判断を下さざるを得ないということ」であり、そのような「最高裁判所の特質を考慮すれば、破棄差戻しを行う選択肢もあったように思われる。」と述べられる。吉村典久「判批」税研 178号32頁(2014)
- ⁷³ 浅妻・前掲注67、30頁
- ⁷⁴ 判夕 1278号163頁
- ⁷⁵ 判夕 1277号173頁
- ⁷⁶ 古矢文子「判批」税務事例 43巻9号20頁(2011)
- ⁷⁷ 金判 1587号14頁。以下、「製造業等役員事件」という。
- ⁷⁸ また、Xが代表取締役を務める原告会社X1及びX3(以下、併せて「原告各社」という)は、Xに対して支払った役員報酬について、Xが非居住者に該当すると的前提下で所得税を源泉徴収して納付していたところ、Yから、Xが居住者に該当するとして、平成21年11月から平成24年12月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分を受けている。
- ⁷⁹ 金判 1574号16頁
- ⁸⁰ 望月爾「判批」税務 QA217号63頁(2020)
- ⁸¹ 赤坂高司「判批」税理 63巻8号272頁(2020)
- ⁸² 赤坂・前掲注81、274頁

- ⁸³ 判例集未登載。以下、「ネットビジネス業役員事件」という。
- ⁸⁴ 渡辺充「判批」税理 65巻 12号211頁（2022）
- ⁸⁵ 竹内進教授は「重要な課税要件として『生活の本拠』という判断基準自体が抽象的であることから、租税法においては、課税庁による恣意的課税の余地を残すこととなる。」と述べられる（竹内・前掲注71、150頁）。
- ⁸⁶ 田中・前掲注60、42頁
- ⁸⁷ 東京高裁昭和59年9月25日判決（税資 139号612頁）
- ⁸⁸ 所得税基本通達3-1は、船舶、航空機の乗組員の住所の判定について、「船舶又は航空機の乗組員の住所が国内にあるかどうかは、その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するものとする。」としている。
- ⁸⁹ 東京地裁平成23年8月26日判決（判例集未登載）
- ⁹⁰ 占部・前掲注5、206頁
- ⁹¹ 川根誠「税務上の『住所』概念の研究－民法上の『住所』概念の不確かさと『借用』の困難性－」税大ジャーナル第28号48～49頁（2017）
- ⁹² 占部・前掲注5、220～221頁
- ⁹³ 名古屋高判平成25年4月3日税資第263号-68 順号12192
- ⁹⁴ 永峰潤『国際課税の理論と実務〔第1巻〕非居住者・非永住者課税』〔本庄資＝川田剛編〕118～119頁（税務経理協会、改訂版、2009）参照
- ⁹⁵ 永峰・前掲注94、119頁
- ⁹⁶ 望月文夫「『183日ルール（短期滞在者免税）』について」国際税務 28巻9号9頁（2008）
- ⁹⁷ 宮武敏夫『国際租税法』44頁（有斐閣、1993）参照。なお、「①本人の出入国管理法上のビザ資格」を有していれば、「②本人のアメリカにおける滞在日数」を考慮することなく、居住者に該当することとなる。
- ⁹⁸ 宮武・前掲注94、44～45頁、永田金司「2015年居住者判定基準改正（183日ルール）による影響は？」国際税務 35巻6号89頁（2015）参照
- ⁹⁹ 宮武・前掲注97、45頁
- ¹⁰⁰ 「国籍」は、従来の裁判例で客観的要素として明示されていないが、所得税法施行令14条及び15条では要素の一つとして列挙されているため、私案においても一つの要素としている。なお、その妥当性については後ほど検討することとする。
- ¹⁰¹ この基準については、以下「滞在日数基準」という。
- ¹⁰² 高山政信「183日ルールと我が国での居住形態」税務事例 43巻10号44頁（2011）
- ¹⁰³ 法務省 HP「国籍法」（2022年12月9日閲覧）<https://www.moj.go.jp/MINJI/>

kokusekiho.html

- ¹⁰⁴ 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法』10頁（東京大学出版会、第4版、2019）
- ¹⁰⁵ リチャード・L・ドーンバーグ『アメリカ国際租税法』（川端康之監訳）15頁（清文社、2001）
- ¹⁰⁶ 本稿の執筆中、新たに所得税法上の住所について争われた事例として令和4年5月12日判決がある。なお、この事例の判定についても、やはり「滞在日数」が重視されている。
- ¹⁰⁷ 国税庁 HP「No.2012 居住者・非居住者の判定（複数の滞在地がある人の場合）」（2022年12月12日閲覧）<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2012.htm>

