

税法における住所の判断基準の再検討

最近の2つの東京高裁判決を素材として

相澤拓也

(法学専攻 リーガルスペシャリストコース)

はじめに

第1章 税法における住所の解釈

第1節 所得税法と相続税法の住所規定

第2節 民法22条「生活の本拠」の解釈

第3節 判例の立場

第4節 税法における「生活の本拠」の解釈

第2章 裁判例の検討

第1節 ユニマット事件 東京高判平成20年2月28日

第2節 富士事件 東京高判平成20年1月23日

第3章 住所の解釈のあり方の再検討

第1節 住所の主観的要素

第2節 住所の個数

おわりに

はじめに

税法で使われる用語のほとんどは、すでに他の法律で使われているものの借用である。特に民法からの借用が多く、また用語の意味も民法と一致していることが多い。これまで「住所」もそういった用語のひとつと考えられてきた。民法を知らない人は、住民票の記載地が住所だと思っているだろう。そのような理解が間違っているとはいえないが、税法上、正確に言うと「生活の本拠」¹⁾が住所になる。

それでは「生活の本拠」とは、どのような意味なのか。この点に関する

議論は、終戦後選挙権の拡大に伴い一気に盛り上がることになる。郷里を離れて暮らす学生が、普段生活する大学寮の所在地で選挙権を行使しようとしたところ、これを認めない旨の通達が旧自治省から出された。これに対し民主主義の流れに逆行するものとして多くの学説が異を唱え、最高裁昭和29年判決によって学生側が勝訴することによって決着がついた²⁾。

このときすでに民法上の住所理論は一定レベルに到達し、統一的な理解があった³⁾。しかし、最高裁は「生活の本拠」に関する実質的な判断基準は示さなかった。そのため今日に至るまで、住所が争点になる事例では、その都度個別具体的にいくつかの要素から住所が判定されることとなった。

そして、住所に関する議論は、税法に舞台を移し再度大きく取り上げられることとなる。移動手段や情報網が高度に発達し、グローバル化の進んだ現代社会において、住所の問題は時にそれが国外にあるのか、国内にあるのかということまで争われるようになった。住所は納税義務者の範囲を決める上で重要な役割を果たしているが、「生活の本拠」という判断基準だけでははっきりしない。そこで、納税者の予測可能性を確保するため、住所の判断基準が法令等で一定程度明確化されている。それでもやはりあらゆるケースを想定した立法は不可能であるから、「生活の本拠」がどこなのかをめぐって納税者と課税庁とで争いとなることも多い。

納税者の予測可能性が条文だけでは担保できない場合、最終的に納税者の権利を守るのは裁判所である。裁判所の判断が納税者の予測可能性に即したものであるか問題になる。

本稿は、まず第1章において、住所の判断基準に関するこれまでの議論を整理し、税法上の「生活の本拠」の解釈における問題点を明らかにする。そして、第2章では、住所の判断をめぐる最近の裁判例を通して、裁判所が予測可能性の確保された範囲内で住所の認定を行っているか検討していく。最後に、第3章では税法上の住所に関する学説の整理・再検討を行い、私見を述べることとする。

第1章 税法における住所の解釈

第1節 所得税法と相続税法の住所規定

まず前提として、税法において「住所」がどのような役割を果たしているのか、各税法の規定を確認する。なお、以下の規定は近年改正が行われ、改正前の法律が適用となる事件とは少し状況が異なるので注意を要する。

1. 所得税法の住所規定

所得税法上、納税義務者は居住者と非居住者に分けられる。居住者には無制限納税義務が課せられ（所法5 ），非居住者には国内源泉所得のみが課税される（所法5 ）。さらに居住者は、永住者と非永住者に分けられる。これをより詳しく図示すると以下の通りとなる。

図表.1 所得税の課税範囲

納税義務者		所得税の課税範囲
居住者	永住者	全ての所得
	非永住者	国内の所得（国内源泉所得）の全てと国外の所得（国外源泉所得）のうち国内で支払われたもの及び国内に送金されたもの
非居住者		国内において行う勤務等に起因するもの（国内源泉所得）

また、それぞれの納税者の定義も所得税法2条で定められているので以下で確認する。

図表.2 納税義務者の定義

居住者 (所法2)	国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう。
非永住者 (所法2)	居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10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5年以下である個人をいう。
非居住者 (所法2)	居住者以外の個人をいう。

図表．2を見ると、住所が国内にあるかどうかが納税義務者を判定する上で重要な判断要素になっているのがわかる。規定は複雑だが、外国人の視点で見るとわかりやすい。要するに、日本に滞在していても5年以下であれば非永住者となって課税範囲が少し狭くなる。ただし1年以上居所を有していれば居住者になるし、住所があれば期間に関係なく居住者となって、全ての所得が課税範囲になる。ちなみに非永住者の規定は平成18年に改正が加えられたので、以下に改正前の規定を掲げて比較してみる。

図表．3 平成18年度改正以前

非永住者	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をいう。
------	--

改正の結果、非永住者の規定が狭くなったのがわかる。これは国際企業の日本支店に勤める外国人で非永住者の適用を受けている者が、永住者の適用をうけないよう5年経たないうちにいったん帰国して再度来日し非永住者の適用を受ける、というように制度の濫用が目立ったためである⁴⁾。改正によって、こういった者でも10年以内に5年を超えれば居住者になるし、さらには日本国籍を持っている者が非永住者規定からそもそも除外されているので、日本国籍のある者は居住者が非居住者のどちらかになるということになる。

2．相続税法の住所規定

次に相続税法を見ていく。納税義務者は居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者、制限納税義務者の3つに分けられる。これらの納税義務者はどれも、国内財産に関して課税対象となっているという点で共通する。国外財産に関しては課税対象とならない場合があり、以下の図表のように分かれている。ちなみに、相続税法の納税義務者は、贈与税が相続税の補完税であることから、贈与に関する規定も含まれていることに注意しなければならない。

図表．4 納税義務者の定義と相続税の課税範囲⁵⁾

取得者の要件	他の要件	国内財産	国外財産	相続税法上の区分
国内に住所を有していた	特になし	課税対象		居住無制限納税義務者
国外に住所を有していた	， どちらも該当するもの	課税対象		非居住無制限納税義務者
	上記以外	課税対象	課税対象外	制限納税義務者

相続人が日本国籍を有すること

相続人または被相続人が相続開始前5年以内に日本国内に住所を有したことがある場合

図表．4において課税対象外となっているのは、制限納税義務者の国外財産だけである。制限納税義務者になるには、国外に住所を有した状態で、図表．4に掲げた要件 のどちらかに該当しなければよい。日本国籍を有している場合は、相続人と被相続人がどちらも5年超国外に住所を有する必要がある。要するに、国外に住所を有して、かつ、非居住無制限納税義務者に該当しなければよいわけだが、非居住無制限納税義務者の規定が少々わかりづらい。

この非居住無制限納税義務者の規定は、平成12年4月1日に租税特別措置法で導入され、相続税法の平成15年改正によって本法規定となった。当時の相続税法では、受贈者の住所が国内にあれば国内・国外全ての財産が課税対象になり、国内に住所がない場合は国内財産のみが課税対象となるという非常に簡素な制度であった。

簡素であるがゆえに、資産家がその子息を何年か海外へ語学留学に行かせ、国外財産を贈与すれば日本の贈与税がかからない、などといった節税策が横行し、かねてから税務当局が問題視していた⁶⁾。そのため改正によって、 国籍要件が加えられ、 受贈者だけでなく贈与者の住所も要件に加えられ、これをどちらも満たせば国内・国外全ての財産が課税対象となった。

このように相続税法でも、住所の判定が課税要件の重要な要素となって

いるが、所得税法と同様に定義規定は置かれてない。一方で民法上は定義規定があるため、まず民法上の解釈を見ていくことが税法上の住所を考える出発点となる⁷⁾。

第2節 民法22条「生活の本拠」の解釈

民法22条の解釈は、すでに石田論文及び山崎論文に詳しく述べられている⁸⁾。そのためここではあえて詳細な検討は避け、議論を進める上での最低限の理解を示しておくこととする。

1. 「生活の本拠」の意味

民法22条は、「各人の生活の本拠をその者の住所とする」と規定する。しかし「生活の本拠」という抽象的な表現では何の判断基準も示していることにならない。そのためこの条文の存在意義に関して、「住所規定は我民法においてはその実質的な存在位置を殆んど喪失してしまっている」とする川島論文をきっかけに批判が展開された⁹⁾。もっともこの規定が全く意味のないものと考えられているわけではなく、川島教授自身が述べるように、この規定の存在意義は実質主義を採用することを明らかにした点にある。旧民法は形式主義を採用し本籍や住民登録などの形式的基準によって住所を認定しようとしていたのに対し、実質主義を採用し実質的な生活関係に基づいて住所を認定するという点を明らかにしたのである¹⁰⁾。

2. 民法における住所複数説の通説化

住所はひとつでなければならないのか、それとも複数ありえるのか、という点に関して、民法上は、生活の本拠が客観的に複数ある場合複数の住所もありえると考えられている(住所複数説)¹¹⁾。「本拠」というからにはすべての社会生活を通じて当然一箇所である、という理解はわかりやすい(住所単数説)。しかし、もともと東京で暮らしていた者が神戸の支店に転勤となり、平日は神戸でアパートに住んで働き、週末は家族のいる東京で

過ごすというように、生活の本拠が必ずしも明らかでない場合がある。このような場合は、問題となる法律関係ごとにその都度、東京か神戸のどちらが生活の本拠となるのか考えていく必要がある。そうすると今日のように人の移動が容易になった現代社会では、生活の本拠は複数あると考えたほうが現実的だろう。

ただし、このとき注意したいのはいくら住所複数説といっても、ひとつの法律関係において、住所が複数存在するというにはならないことだ。選挙権行使の際の住所が東京と神戸どちらにもあるということにはならない。住所複数説の主張において最も重要な点は、異なる法域ごとにその法律の趣旨・目的から住所を判定すべきということである¹²⁾。よって、選挙権は神戸にあるが税金を納めるのは東京であるということも十分ありうる。要するに、住所が複数あることを強調しているのではなく、法律問題ごとに異なる住所が認定されることがあるということを主張している。このような意味で、住所複数説というより、法律関係基準説と呼ぶ方が適切であるともいわれている¹³⁾。

3. 主観説と客観説の相対化

また、居住の「事実」と定住の「意思」のどちらを重視するか、という対立もある。民法上は客観的事実のみによって判断すべきとする学説が強い（客観説）¹⁴⁾。しかしこの点はよくよく考える必要がある。当然のことながら、定住の意思を有していてもそれが外部の事実に見れない限り意思は法律上斟酌されないから、意思のみを重視するわけにはいかない¹⁵⁾。また、住所が問題になるケースはまさに事実だけでは判断し難いからこそ争われているのであって、意思が判断要素のひとつとなることもありえるが¹⁶⁾、その場合の意思は客観的状況から合理的に判断される意思でなくてはならない¹⁷⁾。そう考えると、主観説と客観説の対立はほとんど差異がなくなるから¹⁸⁾、居住の「事実」に本人の「意思」が補足的に考慮されるとするのが、もっとも妥当な解釈であると思われる¹⁹⁾。

以上、民法の住所に関する議論を概観した。結局のところ、民法22条は解釈基準として何も提供していないに等しいが、それゆえに各法域の必要に応じてその内容が決定されるという柔軟性にこそ、存在意義を有する²⁰⁾。

第3節 判例の立場

次に判例の立場を検討する。最高裁昭和29年判決及び昭和35年判決は、公職選挙法上の住所についても民法と同様に解すべきことを示した判例として有名である²¹⁾。もっともこれらの判例は、その具体的な解釈について民法学説の通説的立場と必ずしも同じとはいえない。

1. 公職選挙法上の住所

茨城大学の学寮に居住する学生が、同居地における選挙人名簿に自己の氏名のないことを発見し、選挙管理委員会に異議を申し立てた²²⁾。同委員会は、学資の大半を父母の仕送りに頼り両親と独立して生活を営むものではないから学生らの住所は実家にあるとし、異議申立を棄却した。郷里で選挙権を行使しなければならないことになると、立候補者の吟味ができず実質的に選挙権を制限されているのと変わらない。戦後新しく選挙権を獲得した学生らは一般に革新政党に投票するものと考えられていたから、保守党政府の思惑が批判され、民主主義の流れに反するとして公法・民法どちらの立場からも強い批判が展開された²³⁾。

最高裁昭和29年10月20日判決は、「およそ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、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、その住所とは各人の生活の本拠をさすものと解するのを相当とする。」と一般論を述べた上で、寮生は数年間在寮を予定しており、休暇以外はほとんど帰省せず、また配偶者があるわけでもなく、管理すべき財産を持っているわけでもないのだから、生活の本拠を学生寮にあるとした。判決の翌日、旧自治省が問題の通達を撤回することによって学生の選挙権の問題は解決の方向に向かう。

しかし、判決は住所の判断基準として「住所とは各人の生活の本拠」とするだけで、なんら具体的なものは示していない。住所複数説によれば、公職選挙法の趣旨・目的から住所の意義を理解すべきであり、何らかの実質的な判断が欲しいところであるが、最高裁はこの点について明確にはしなかった。学説は結論には賛成するものの、その理論構成について住所複数説の立場から多くの批判が提起される中²⁴⁾、同じく選挙法上の住所に関して昭和35年に判決が出された。

最高裁昭和35年3月22日判決は「公職選挙法及び地方自治法が住所を選挙権の要件としているのは、一定期間、一の地方公共団体の区域内に住所を持つ者に対し当該地方公共団体の政治に参与する権利を与えるためであつて、その趣旨から考えても、選挙権の要件としての住所は、その人の生活にもつとも関係の深い一般的生活、全生活の中心をもつてその者の住所と解すべく……私生活面の住所、事業活動面の住所、政治活動面の住所等を分離して判断すべきものではない」とし上告を棄却している。

引用した判決文を見ると、公職選挙法及び地方自治法の趣旨から考えて住所を判断しようとしていることがわかる。しかしその判断基準として示されたのは「その人の生活にもつとも関係の深い一般的生活、全生活の中心」という漠然としたものだった。これでは民法22条の生活の本拠を言い換えたに過ぎない²⁵⁾。住所の定義づけを行っただけで、判断基準として何も示していない。

この結果、法令ごとに趣旨・目的から住所の意義を定めようとする住所複数説の主張とは裏腹に、最高裁は判断基準として民法の定義以上のものは何も示さないという姿勢がより鮮明になった。これ以後、下級審レベルではこれらの最高裁判決を引用した上で、具体的な判断基準はともかく事案ごとに実質的に判断していくという判断が一般化することとなる。

2. 税法上の住所

先の最高裁昭和29年及び35年判決を受けて、税法上の住所も民法と同義

に解すべきとされている。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じ用語を使用している場合に、同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じ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」としている²⁶⁾。

もっとも、「生活の本拠」が判断基準として何ら明確でないことはすでに見た通りであるから、税法において「生活の本拠」がどのように解されるのか、さらに検討を要する。

第4節 税法における「生活の本拠」の解釈

民法における住所複数説の立場から言えば、税法の趣旨・目的から住所の意義を考えていくべきということになる。税法は憲法に定められた租税法律主義の考え方に立脚しているから、租税法律主義の観点から考えていくべきだろう。本稿では予測可能性や法的安定性といった租税法律主義の観点から、住所の判断基準について検討することとする。

1. 税法における「生活の本拠」の判断基準

納税者の予測可能性を確保するため、より具体的な判断基準が事前に示される必要がある。そこで各法令や通達がその判断基準を具体化している。たとえば所得税法施行令14条をみると、住所推定の判断要素として 期間、 住居、 職業、 国籍、 生計を一にする親族の有無、 資産の所在等があげられている。また相続税法基本通達1の3・1の4共5は、住所の意義を生活の本拠と定め、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判断するものと定めている。

次に、判例が示す判断基準として、神戸地裁昭和60年12月2日判決は「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」と判示した。税法の特質を踏まえて、客観的事実を中心に判定するとしたこの判断基準は、その後多くの裁判でも採用されることとなった²⁷⁾。

神戸地裁が掲げた判断基準は妥当であると考えるが、これらの判断要素がどういった意味を持つのか、以下において詳しく見ていく。

2. 判断要素それぞれの意味

神戸地裁昭和60年判決が掲げた判断要素に目を向けると、所得税法施行令14条が掲げる6要素のうち「期間」と「国籍」が明示されていないものの、この2点も裁判では当然に検討対象となっている。

「期間」は一般的に重要な要素と考えられているが²⁸⁾、期間の多寡のみで判断されるわけではない。実際、住所が問題となるのは期間の多寡だけでは判断できないケースが多い。たとえば航海中の船員の住所が日本にあるとされた事例では²⁹⁾、船員は4、5か月に一度日本に寄港するのみであったが、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国内に住所があると判定されている。また、転勤のため平日は宿舎で寝泊りし、週末は自宅で生活している者の住所が自宅にあると判断された事例では³⁰⁾、期間だけを見れば宿舎の生活期間のほうが長いですが、職業的立場や住居の使用状況まで細かく分析され、自宅に住所があると認定されている。

「国籍」は個人と国家との間の政治的公法的紐帯であるといわれ³¹⁾、税法上の法律要件要素としては重要性が低いと考えられる³²⁾。国籍は自分ではどうしようもないことの方が多いから、通常は問題にならない。一方で近年、改正によって納税義務者の範囲に国籍要件が付加されているのは、

国際化の急速な進展で、租税回避がグローバルに行われるようになって来たことに対応するものであり、同様の例はドイツにも見られる³³⁾。

「住居」に関しては、生活の本拠として使用する住居が問題となる。資産家が家屋をたくさん持っていたからといって、普段生活で使用するもの以外は重要ではない。問題となるのは、平日仕事のために寝泊りしているアパートと、週末家族とともに過ごす自宅が異なるケースなどのように、普段の生活で使用している住居がいくつかある場合である。この場合、生活の本拠として使用する住居にどれくらい滞在したか、ということが重要な争点となるので「期間」と合わせて検討されることが多い。

「職業」は、納税義務者の経済的関係の中核的要素であるから重要である³⁴⁾。職業自体が重要というより、問題となっている勤務地に職業上とだけ居住の必要性があるかという点が問われる³⁵⁾。だからといって、常に職業上居住の必要性のある場所が住所と認定されるわけではなく、家族と共に暮らす場所が他に存在する場合の判定は難しい。そのために個人の職業歴、職業的地位、社会的地位等も合わせて検討される。ちなみに、内国法人の従業員であっても、国外支店を勤務地とするものは、職業は国外に有していることになる³⁶⁾。

「生計を一にする親族」が、どこに住んでいるかについても重要な判定要素である。生計を一にする親族の中でも、配偶者が問題となることが多い。両親は一般的に独立して生計を営んでいることが多いし、子どもがいる場合はそれ以前に配偶者が存在しているから、特に配偶者の存在が重要になるのである。また、そもそも配偶者自身が独立して生計を営んでいる場合もあるので、裁判では生計を一にするかどうか争点となることもある。結果、生計を一にしない親族であればあまり重要な要素とならない。

「資産」に関しては、生活の本拠を判定する上で重要なものに限られる。たとえば居住のための「住居」と家財道具、身の回りの品、資金は重要であるが、その他の資産はあまり重要ではない。外国人が日本に別荘を有していることや、株式・預金などの金融資産を有しているというだけで日本

に生活の本拠があることにならないのと同じである³⁷⁾。

3. 税法における住所判定の限界

以上、生活の本拠の判断要素をそれぞれ具体的に見てきた。「国籍」は事実認定で変わるものではなく、「資産」で重要なのは生活の本拠としての「住居」であるから、この中で特に重要性の高いものは 滞在期間、生活の拠点となる住居の存在、職業上の居住の必要性、生計を一にする家族の居住地と考えられる³⁸⁾。

住所の認定が問題となる場合、このように個人的事情をかなり詳しく検討していくことになる³⁹⁾。本来、租税法律主義の観点からすれば判断基準を立法によって明確化するのが最善ではあるが、住所の判定のように個人的事情に関する判断が多分に必要とされる場合、あらゆるケースを想定した立法は不可能である。立法による判断基準の明確化に限界があるとすれば、こういった判断基準を裁判所が適切に運用しているか、裁判所の住所認定方法は予測可能性によって担保されたものかということを見極めていくことのほうが重要だろう。このとき、もしも裁判所の判断が納税者の予測可能性に即したものでなければ、「生活の本拠」という判断基準も課税要件として適切ではなく、租税法律主義違反との批判を受けることとなる⁴⁰⁾。

要するに、住所の問題は最終的には事実認定で決まるから、裁判所が納税者の権利を守っているかどうかが鍵となるのである。そこで以下において、具体的な裁判例を取り上げて検討する。

第2章 裁判例の検討

本稿では、近年税法上の住所が争われた事件として有名なユニマット事件と武富士事件を中心に取り上げる⁴¹⁾。ユニマット事件は、シンガポールの居住者となったものが香港で株式の譲渡を行った際の住所を争った事案

であるが、地裁及び高裁ともに納税者勝訴となりすでに確定している。

また、武富士事件は、平成12年税制改正以前に、香港在住の子息に国外財産を贈与した事案であるが、後に贈与当時の住所が国内にあったかが争われ、地裁で納税者勝訴、高裁では納税者逆転敗訴となり、現在上告中となっている。この事件については、贈与当時当該方法は富裕層を中心に広く紹介されていた節税策と考えられていただけに、高裁判決に対して納税者擁護の立場から多くの反対が表明されている⁴²⁾。

どちらの事件も住所の所在が争点となり、一方では地裁及び高裁ともに納税者勝訴となり、一方では地裁と高裁で判断がわかれた。2つの判決の明暗を分ける決め手となったのは何だったのだろうか。以下2つの事件の比較検討を通して、税法上の住所の判断基準を考える。

第1節 ユニマット事件 東京高判平成20年2月28日

ユニマット事件において、裁判所の判断は一貫して納税者に有利に働いた。そのことから住所の判定に関して、何か確実な根拠があったのだと思われる。あまり議論には取り上げられていないが、この事件は税法上の住所の判断基準を考える上で大きなヒントを与えてくれているので、本稿はまずユニマット事件から検討を進める。

1. ユニマット事件概要

原告A(以下「A」という)はかつて弁護士業を営んでいたが、証券取引法違反で逮捕され弁護士登録を取り消された。この間、Aは内国法人を設立して経営コンサルタント業や株式取引に従事していたが、会社の業績は芳しくなかった。平成12年春頃Aは株式トレーディングの専門家であるNDC(シンガポールのヘッジファンド運用会社、以下「NDC」という)の取締役P(以下「P」という)と会い、同年12月ころからシンガポールに渡りNDCに法的助言などを行う一方、NDCから投資に関するアドバイスを得て株式取引業務を開始した。平成13年1月12日、Aは香港で個人

的な株式の譲渡契約を行ったが、シンガポールの居住者であったため日本でこの譲渡所得にかかる確定申告をしなかった。

本件で争点となった期間、国内・国外の滞在日数に有意の差はなかった⁴³⁾。Aは日本に親族こそいるものの、生計を一にはしていなかった。Aは出国の際、従来居住していたマンションを解約し、出国まで国内のホテル等に宿泊していた。出国後も頻繁に日本に滞在していたが、その際寝泊りしたのはやはりホテル等であった。このような状況を踏まえ、以下では特に、生活の拠点となる住居の存在、職業上の住居の必要性、資産について検討を加える。

この争点に関して東京地裁判決は、日本に帰国する都度ホテル等に滞在し、出国する都度チェックアウトしていたのであるから、国内に住居といえる場所はなく、一方でシンガポールのアパートにはNHKのケーブルを引き生活用品などを置いて数年間継続して賃貸して居住していた。

日本で営んでいた経営コンサルティング業が不調であったAとしては、NDCから適時に助言を受け株式取引に従事する方がより多くの収益を上げることが期待でき、実際シンガポールに渡航してまもなく株式取引を開始して補助者3名も使用していた。Aの国内財産は債務超過の会社に対する持分や債権、さらには抵当権の都合から原告名義にしているだけの土地など、資産内容にはさまざまな事情が存在し国外からでも管理可能であった、などの理由から原告の住所をシンガポールと認めた。

2. 生活の「拠点」不存在

東京地裁及び高裁ともに納税者勝訴となった最大の理由は、生活の「拠点」となる住居が日本になかったことであろう。Aは日本滞在中ホテル等を利用していただけで、生活用品を管理して寝泊りするための特定の場所がなく、日本には生活の「拠点」といえる場所すら存在しない状況にあった。

このとき問題だったのはむしろ課税庁の主張である。課税庁の主張では、

国内に特定の場所を生活の本拠としている必要はなく、ホテルや職場などを転々としていても国内のどこかを生活の本拠としてさえいれば、居住者に該当するとしていた。しかし、特定できない場所が生活の本拠となるはずがない⁴⁴⁾。

他方で滞在日数に目を向けると、1年の半分は日本国内で生活していたのであるから、むしろこの点はAにとって不利であった。また争点となっている期間、内国法人の取締役を兼ねたままであったから全く職業がないとはいえ、しかも、Aの親族が同社の取締役や監査役に就任しているという事情もあり、課税庁が追及する根拠は多分にあった。

それでもなお判決が終始納税者に有利に働いたのは、やはり日本滞在中は決まった居所すら存在しなかった点にあると思われる⁴⁵⁾。

第2節 武富士事件 東京高判平成20年1月23日

1. 武富士事件概要

武富士の創業者が保有株式を事前に海外資産に転化した上で、平成11年12月27日、香港在住の息子X(以下「X」という)に贈与した。このときXは香港の居住者となり所得税も納めていたため、日本国内において贈与にかかる確定申告をしなかった。その後、課税庁は贈与当時Xの住所は国内にあったとして更正処分を出した。

時は遡って、海外での事業展開を図っていた武富士は平成9年6月頃、香港子会社を設立しXが代表者に就任していた。そのころからXは香港のサービスアパートメントに居住し、ベンチャー・キャピタル業務を行っていた。Xは武富士の取締役を兼ねていたため、月に一度は日本に戻り取締役会に出席していた。香港出国以前Xは家族とともに杉並区の自宅(以下、「杉並自宅」)で生活していたが、出国後も自室はそのままの状態であったため、日本滞在中はそこで寝泊りしていた。平成9年6月頃から平成11年末に贈与を受けるまで、Xの香港滞在割合65.8%、日本滞在割合26.2%であり、残り9%は出張などで他国に滞在していた。Xの資産の99.9%以上

は国内にあったがその中身は預金や借入金，株式の時価であり，一方で香港の口座にも生活に必要な資金は有していた。

本件は滞在期間こそ香港の方が長い，日本滞在中は特定の場所で寝泊りしていたのであるから，香港にも日本にも生活の拠点がある状況であった。問題はどちらが本拠か，ということである。これを判定するには，生活の本拠の諸要素を具体的にひとつひとつ検討していくこととなる。

2．地裁及び高裁判決の比較

裁判所の判断は地裁と高裁で分かれた。ここでは判断の大きく分かれた点のみ，滞在期間，生活の拠点となる住居の存在，職業上の居住の必要性，資産，居住意思，に加えて高裁で詳しく検討された租税回避目的について比較を進める。

東京地裁は，争点となっている期間において，日本滞在中は杉並自宅で起居し，香港滞在中は香港自宅で起臥寝食していたのであるからいずれも生活の本拠となりえるが，香港のサービスアパートメントは2年契約のもので更新もなされておりコピー機などを設置していることから香港滞在が一時的なものとはいえず，Xがベンチャーキャピタリストとして一人前の能力に欠けるとしても，武者修行の場が香港である以上，職業生活の場が香港であることに変わりなく，Xの活動は香港を中心としたものであり，Xの資産は国内にあるものが主であるが，香港でも生活に必要な資産を有し，生活費等の支払も双方の銀行口座からなされていた，「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」として，贈与税回避の目的等諸事情を考慮しても国内に生活の本拠を有していたと認定することは困難である，と判断した。

これに対し，東京高裁は 出国以前は家族とともに杉並自宅を生活の

本拠としていたから、Xの居室は出国後も出国前の状態で維持され、日本滞在中、杉並自宅におけるXの生活実態は起居する日数が減少しただけで出国以前と何ら変わっておらず、杉並自宅の所有者である株式会社の株式を30パーセント保有していたこともあわせると、Xと杉並自宅との結びつきは香港自宅よりも強かった。Xは、亡父の跡を継いで武富士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にとって武富士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。資産の大部分が日本にあり、国外から管理可能だとしても判断資料とはなる。「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは……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留意思を総合して判断するのが相当である」とし、贈与税回避を認識し滞在日数を調整していたと認められること、その他の諸事実を並べて、「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」と判示し、生活の本拠を杉並自宅と認定した。

3. ユニマット事件との比較

まず、ユニマット事件との比較で考えると、武富士事件では香港と日本どちらにも生活の「拠点」が存在したことが両事件の判断を分ける境目となったことがわかる。

また、資産についてユニマット事件地裁判決では、金融資産のように国外からでも管理可能なものは重視されない旨判示していたところ、武富士事件ではXの資産があまりに巨額なこと、その大部分が国内に存在している、という資産の決定的な偏在が住所判定で重視された理由であろう。

さらに、職業についてユニマット事件では、AがNDCの取締役Pと偶然知り合いになることによりシンガポールで働く機会を獲得し、NDCと顧問契約等を結んで投資営業活動などを行っていたのに対し、武富士事件ではXが依然武富士の役員のまま香港に駐在し、勤務先もすべて武富士出資の子会社であり、EU諸国などへの出張も武富士のIR活動を行うなど

従前の職務を継続している状態にあった。

このように見てみると、いくら一般的に紹介されていた節税策とはいえ、武富士事件で行われた方法の実態はかなりリスクの大きいものであった。そもそも国内に生活の拠点があると判断された時点で、かなり危ないといえる。本件も日本滞在中はホテル等に宿泊し、杉並自宅の居室を処分して物置代わりにするなどして、生活の拠点すらない状況となれば、いくら資産の偏在や職業的立場の特殊性を考慮しても、生活の本拠を認定することはできなかったのではないだろうか。

4. 相対的に判断される「滞在期間」の重要性

ところで、東京高裁判決は、杉並自宅を生活の本拠であったというが、実家に帰るのは当然のことであるし、時々帰ってくる家族のために部屋をそのままにしておくことはなんら不自然なことではない。生活の本拠としてではなく、時々実家で生活するだけなら何の問題もないはずだ。実家で生活する期間が一体どれくらいなら、生活の本拠とならないのだろうか。年間の半分を日本に滞在していたユニマット事件と違い、武富士事件では香港滞在割合65%、日本滞在割合26%であり、それなりに開きがあることからなおさら疑問は強くなる。学説上も高裁が期間を軽視していることに対して批判が強い⁴⁶⁾。

この点に関して神戸地裁平成14年10月7日判決が参考になる⁴⁷⁾。以下事実概要をまとめると、平成2年から米国で家族とともに居住していたM（以下「M」という）は、いつでも帰国できるようにM所有の住宅に家財道具一切を残したまま渡米し、平成9年3月までの期間をほとんど米国で過ごしていた。そして主に正月、ゴールデンウィークないし夏休み期間中に家族とともに帰国し、M所有家屋に滞在していた。その滞在日数は平成6年が31日、平成7年が39日、平成8年が15日であった。一方でMは内国法人から給与収入を得ており、国内の建物賃貸による不動産収入も得ていたことから、「居住者」であることを前提に確定申告を行った。またMは

賃貸事業の業務の一部を委託しており、日本滞在期間中に事務室で労務を提供したことはほとんどなく、賃貸事業の遂行に必要とされる環境も備わっていなかった⁴⁸⁾。

神戸地裁は、これら客観的状況をふまえ「里帰り目的等の一時的なものにすぎないと認められることから住所及び居所が日本国内にあるとはいえず、『非居住者』に該当する」とした。本件では、武富士事件と逆に、国内に住所がないとして、非居住者であることが認定されている。国内には生活の拠点を残したままであったが、休暇を利用して里帰り程度しか滞在せず、国内において職業上の居住の必要性もなかったということが住所判定の決め手になっていると思われる。

このことから考えると、自室の処分までは必要ないし、まして実家に帰ってはいけないということでもないだろう。実家の部屋をそのままにしておいて、時々里帰り程度滞在するのは問題ないということになる。しかしそこを拠点として仕事に出かけるようになると、滞在日数の多寡によって、徐々に「本拠」としての色彩が強くなってくる。武富士事件では日本滞在中いつも実家から出勤していたために、単なる「拠点」を超えて「本拠」と判断しうる状態になっており、日本と香港の滞在日数に開きがあるにせよ、その比較が意味を成さなかったのだろう。したがって、高裁判決が期間を重要視しなかったことは不自然ではないと解すべきである。

5. 「租税回避目的」の判断要素該当性

次に、判決でも争点となった租税回避目的について考えていくこととする。租税回避目的について、高裁判決では特別に項目を立てて検討し、贈与税回避を認識して滞在日数を調整したことを判示しているが、判決文を詳しく見ていくと、そのことが住所の判断にどう影響を与えたのかについて明確な記述がない。そもそも租税回避目的は住所の判断にどのような影響を与えるのだろうか。

この点に関して課税庁は、租税回避目的で住所移転を行ったものだから、

実質的には住所移転が行われていないと主張していた。また、学説においても、租税回避目的によって住所を移転させたという認定が、贈与をする際に租税回避を行うための一時的な住所移転であり、住所意思を否定する方向に裁判官の心証形成がなされるべきだとする見解がある⁴⁹⁾。要するにこれらの見解が主張するところは、租税回避目的自体が悪いことだから非難されるべきというわけではないが、租税回避目的で住所移転を行っているなら、居住は一時的なものだと考えられるから、そのような場合住所移転を認めるべきではないとするものである。しかし、この見解には重大な欠陥がある。「一時的」という言葉の意味をどう捉えているのか。1年以上実際に生活していても租税回避目的さえあれば「一時的」な居住というのであろうか。

高裁判決は、サービスアパートメントを施設としての性質・滞在費用等に照らし、長期滞在を前提とする施設といえないとしているが、やはりここでも「長期」という言葉の意味をどう捉えているのかわからない⁵⁰⁾。Xが贈与を受けるまでそこを生活の拠点として3年半実際に居住した事実はどう見ているのだろうか。

高裁は、租税回避目的の検討において「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ものと認めるのが相当である。」と判示している。

結局、ここでは租税回避目的を認定したわけではない。ということは、租税回避目的の認定がなくても地裁と逆の結論を導き出すことができたということになり、租税回避目的があろうとなかろうと住所認定には関係ないと考える方が自然である。ここで認定したのは、「滞在日数を調整」であるから、滞在日数の多寡は重要でないということ、ないしは滞在日数を調整できるほど重要な職業的立場にあったということを認定していることになる。これらの事項は高裁判決が「期間」や「職業」で検討したことと

同じであるから、Xの国内における住所を認定するため、総合勘案の一要素として、根拠となるものはどんなものでも持ってこようとしたのかもしれない。いずれにせよ、租税回避目的を有するだけで国外における住所が否定される方向に動くという見解は、「一時的」や「長期」といった用語の使い方も一般的な理解が得られないから、租税回避目的だけで住所の判定に影響を与えることはないと考えらるべきである。

6. 残された課題

武富士事件の東京高裁判決には、ほかにもいくつかの疑問が残る。まず指摘すべきなのは、居任意思の取り扱いである。地裁判決では居任意思を補充的要素と位置づけているのに対して、高裁判決は総合判断の一要素として他の要素と同格で扱うこととした。判定の基礎となった諸事実はもちろん地裁でも検討されているが、同じ事実に対して高裁ではまったく逆の評価になった。住所は、客観的に判定されることが通達によっても明らかとなっているのであり、高裁判決のように居任意思を重視する判断基準を採用することができるのか疑問が残る。

また、Xは香港滞在中の所得について香港で所得税を支払っているが、住所が日本にあるということになれば、本来所得税についても日本で払わなければならないはずである。しかし、課税庁はこの所得税について更正処分を行っていない。これは、課税庁自ら所得税法上の住所は香港であることを認めているようなものであり、そうなると所得税法と相続税法で異なる住所が存在することになる。どちらの法律も住所については解釈に委ねられており、納税者にその判断を要求するものであるから、定義規定などによって所得税法と相続税法で異なる住所が認定されることを明確にしなければ、法的安定性の見地から疑問が残る。

ここで挙げた居任意思と住所の個数に関する問題は、民法の解釈で見たように、「生活の本拠」という判断基準自体が抱える本質的な問題である。これらの問題が税法においてどう解釈されるべきか、武富士事件を通して

学説上も活発に議論された。この問題の解決なくして、高裁判決が掲げた基準の妥当性を判断することはできない。そこで、以下これらの問題点を検討し、税法における住所の判断基準を考えていくこととする。

第3章 住所の解釈のあり方の再検討

第1節 住所の主観的要素

1. 「居住意思」再検討

生活の拠点が2つ以上存在し、客観的事実のみでは判断しがたい場合、本人の意思はどうかの判例でも当然に判断の資料とされてきた。ここで、本人の意志をどのように扱うかという点について、学説・判例の類型を考えてみると、客観的事実のみによって決めるもの、居住の事実本人の意思を補足的に考慮するもの、本人の意思を重視するものの3類型が考えられる⁵¹⁾。

学説の大勢は「ないし」の立場をとっている⁵²⁾。住所の認定が客観的事実を基礎に行われる分には何も問題が生じないのであって、これまで「意思を重視する見解が取られるケースは考えにくかった。しかし、武富士事件の東京高裁判決は居住意思をより重視して扱っているので、まさに該当する。居住意思をどう考えるかという点については、最高裁昭和29年判決及び昭和35年判決が立場を明確にしていないことを確認したが、これらの下級審は主観と客観の両方の立場を明確にしているので検討していくこととする。

最高裁昭和35年判決の原判決である大阪高裁昭和34年10月16日判決は「住所は人の生活の中心となる本拠であつて、右營業的活動の如きは人の社会活動の一部にすぎず、結局それが問題の人の生活の中心的重要部分を占めその本拠が生活全般の本拠となるか否かは、その人の生活の全般の客観的事情に主観的意思をも考慮して決すべき」とし、主観を考慮に入れることを明確にしている⁵³⁾。

この事件は、町議会議員選挙で当選した者が、立候補当時、妻とともに他の町に転住し飲食業や金融業を営んでいたのに対し、議員に当選した町に有していた住宅は空き家となり送電も中止されていたので、同人の当選決定に対し異議申立てがあったものである。判決によると、議員に当選した町に住み籍もにおいて、長女も同町の親戚方に同居させそこから小学校に通学し、当選人は同町において各種組合・委員会等の社会活動を行っていたこと等が考慮に入れられ、日常的には滞在していない同町に住所を認定している。住所判例の蓄積を経た現代から見ると、いくら滞り期間が相対的に判断されるとはいつても、ほとんど滞りしていない同町に住所を認定するのは主観を重視すぎているような気もする。

もっとも、この事件では当選がすでに決定し有権者の意思が明確となっていたことや、この後に出された最高裁判決などを受けて住民基本台帳法が制定されたことなど、選挙法の観点から考慮に入れるべき要素が多々あり、選挙法の住所の判定としては妥当なものとして評価されている⁵⁴⁾。

つまり、主観を重視してまで住所の認定を行わなければならない何らかの特段の事情が働いていると考えられる。上記大阪高裁昭和34年判決は選挙法の観点から、主観を重視しなければならないケースだったのであり、このような特段の事情が税法の領域においても存在するのか、さらに検討を要する。

2. 税法における主観を重視する解釈の妥当性

これまで税法においても、主観的意思を補充的に考慮に入れた判決はあった。例えば、国税通則法12条1項の解釈が争われた横浜地裁平成9年4月30日判決は、「国税通則法は……『住所又は居所』について特段の規定を置いていないから……民法の規定に従い判断すべきであり……生活の本拠という客観的事実は、定住意思が具体化されたものとみられるから、その判断に当たっては、補充的に主観的意思も考慮に入れざるを得ず……」と判示している⁵⁵⁾。

この判決は、主観を補充的に考慮に入れると述べるが、主観を重視したわけではないから、武富士事件高裁判決の主観をより重視する方向で検討する立場とは明確に異なる。

また、かつて課税実務では、非永住者の推定規定において、永住の意思のないことを表明したことが非永住者に該当する要件のひとつとされていた⁵⁶⁾。このことは税法においても主観を重視するひとつの根拠となるだろう⁵⁷⁾。しかし、この規定は同一の状況にある居住者を主観要件の有無で差別することとなり、課税の公平に反するとして問題視されていた⁵⁸⁾。そのため平成18年度税制改正によって、主観的要件を排除し国籍要件の付加された非永住者の定義規定が置かれることとなった。このことは税法上、主観的要件よりも客観的要件をより重視する方向に向かっていると考えるのが自然だろう。

このように判例をみても、課税実務をみても、主観を重視する見解は考えにくい。客観的解釈の強く求められる税法の領域においては、客観的事実のみで判断できない場合に、主観を補充的要素として検討しなければならぬ場合があるとしても、それはあくまでも補充的要素にとどまるべきである。武富士事件高裁判決のように、ことさら主観を重視して、他の要素と同等に判断することは許されないと考えられる。

第2節 住所の個数

1. 税法における「住所の個数」論争の混乱

武富士事件の際に議論された税法における住所の個数論争は、民法で議論されたものと少し意味が異なる。民法上議論された住所複数説は、法令ごとに趣旨・目的に適した住所の意義を定めていこうという意味であり、住所複数説というよりむしろ法律関係基準説といったほうが適切なものであった⁵⁹⁾（以下、民法上の住所複数説を「法律関係基準説」という）。これに対し、武富士事件において課税庁が主張した住所複数説は、所得税法と相続税法とでは租税としての性質や課税体系を異にするから、所得税に

おける住所と贈与税における住所は必ずしも同じものではない(以下、「税法上の住所複数説」という)、というものであった。

しかし、法律関係基準説は、法令ごとに異なる住所の存在を認めはしたものの、そこで一般的に議論されていたのは選挙法や税法、農地法といった法令ごとの異なる住所の存在であり、比較的大きな枠で各法令を捉えていたから、所得税法と相続税法とで別個の住所が存在するというところまで直接言及したものではなかった。むしろ、同じ税法の範疇において、いたずらに異なる住所を認めることは法的安定性を害することとなる。そこで所得税法と相続税法は税法という大きな枠の中の同じ法律関係だと考えれば、そもそも法律関係基準説においても、同一人が特定のひとつの法律関係について同時に複数の住所を有することを認めるものではないのであるから、課税庁の見解は認められないことになる。武富士事件において納税者側は、所得税法と相続税法で異なる住所を認めず税法の領域すべてに統一する住所を主張した(以下、「税法上の住所単数説」という)。

このように考えると、税法において議論された住所単数説と住所複数説は、どちらの見解も法律関係基準説を根拠として主張することが可能である。つまり、民法で議論された住所単数説を議論から外し、どちらも法律関係基準説をベースの考え方とした上で、税法上は税目ごとに異なる住所があり得るのか、それとも税法全体でひとつの住所が観念されるべきなのか、ということが争点となっていると考えるべきである。

もっとも、学説上は、この争点や民法上の住所議論に対する捉え方が様々に分かれているので検討する。たとえば大淵教授は「住所複数説が民法の通説であり異論がないというのであればともかく、単一説も有力に唱えられているところである」とし、上記最高裁昭和35年判決の解釈として、民法上の住所単数説に近いということを強調している⁶⁰⁾。確かに、判例が民法上の住所単数説を採っているのであれば、税法と他の法域で異なる住所を認定することはできなくなるから、税法上の住所複数説を論破することができる。しかし、法律関係基準説が「ゆるぎない通説」⁶¹⁾といわれる

状況にあって、少なくとも民法上はほとんど異論がないから、民法上の住所単数説が「有力に唱えられている」とまではいい難い。

また、酒井教授は、武富士事件地裁判決が、上記最高裁昭和29年判決及び35年判決を引用したことに關して、「敢えて民法の通説を斟酌せず、選挙法といういわば公法上の事件における判断を援用して、相続税法上の住所概念を理解しようとする姿勢にはどのような意味があるのであろうか」と述べている⁶²⁾。確かに地裁は判決文中で法律関係基準説にことさら触れることはなかったものの、その判断内容はむしろ法律関係基準説に近いものであったと考えられる。酒井教授自身の記述にあるように、地裁は「公法上の事件における判断を援用して、相続税法上の住所概念を理解」したのであるから、相続税法の趣旨・目的をどう捉えるかという点で公法上の事件を援用したに過ぎず、法令ごとに趣旨・目的から住所の意義を定めるべきとする法律関係基準説の主張とまさに合致することになる。

これらの見解は、もちろん間違いというわけではなく、民法上の住所議論に対する理解や用語の使用方法が統一されていないことから、若干議論が混乱しているものと思われる。そこで以下では、税法における住所の個数論争を、民法上の住所単数説を克服し法律関係基準説をベースとした税法上の住所単数説と住所複数説の論争と位置づけ、どちらの見解が妥当か、課税実務や税法の規定を中心に検討していくこととする。

2. 「税法上の住所単数説」の妥当性

まず、税法上の住所複数説について考える。この見解は、個人が長期間かけて蓄えた財を、相続という偶然の一時点を捉えて課税する、という相続税の性質を問題視している。そのため、一定期間外国で勤務するものであっても、勤務が終われば日本に帰る予定の者、または勤務中も日本に家庭を持ち、社会的には定住していると認められる者の住所は、日本にあるとして取り扱われるべきとする⁶³⁾。

しかし、この見解は、課税実務に反するとして批判を受けている⁶⁴⁾。た

例えば国外勤務者等の住所の判定に関する相続税法基本通達1の3・1の4共6は、法施行地を離れている場合でも、法施行地に住所があるものと取り扱うものとして、「国外において勤務その他の人的役務の提供をする者で国外における当該人的役務の提供が短期間（おおむね1年以内である場合をいうものとする。）であると見込まれる者（その者の配偶者その他生計を一にする親族でその者と同居している者を含む。）」を規定していた。つまり、国外で短期間の勤務をする者は、この規定によって国内に住所があるとされていたのである。そして、これと反対におおむね1年超の長期勤務であれば、生計を一にする親族を残し、資産を国内に残したまま単身赴任したとしても、国外に住所があると考えられていた。上記の見解によると、このような者でも国内に住所があることになってしまうが、それでは本通達の意味がなくなってしまう。

また、国内に住所を有しない者と推定する場合に関する所得税法施行令15条は、「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。」を掲げていたが、ここでは将来日本に帰る予定かどうかは問題となっていない。さらに、国内に家庭を持ち社会的に定住していると認められる場合を課税要件として明確化するの難しい。

このように税法上の住所複数説は、課税実務の観点から多くの批判を受けることとなったが、問題は所得税法と相続税法の趣旨・目的から異なる住所が認定されるか否かである。つまり、所得税法と相続税法の趣旨・目的をどう捉えるかが問題となる。この問題を詳細に検討するのは難しいが、観点を少しずらして考えると、法律が異なる以上全く同じ趣旨・目的になるというわけではなく、それぞれ別個の住所が存在するという可能性は捨てきれないことになってしまう。

ただし、そのように考えると、所得税法と相続税法の納税義務者の規定に矛盾が生じることになる。一般的に相続税法上の無制限納税義務者の範囲は所得税の場合よりも狭いと考えられており⁶⁵⁾、相続税法上、国内に住所を有するものは無制限納税義務者として、その財産がどこの国にあるか

を問わず、相続した全財産について納税義務を負う。これに対し所得税法上、無制限納税義務を負う「居住者」は日本国内に住所を有するもののほか、引き続き1年以上日本に居所を有するものも含まれているのである。

図表．5 無制限納税義務者の比較⁶⁶⁾

相続税法上の無制限納税義務者（相法1の3）	相続又は遺贈により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
所得税法上の無制限納税義務者（所法2）	国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう。

これらの規定は所得税法・相続税法ともに住所の範囲が同じであることを前提していると読むほうが素直であろう⁶⁷⁾。住所の範囲が同じだからこそ、所得税法は「引き続き1年以上日本に居所を有するもの」を無制限納税義務者の範囲に含めて、納税義務者の範囲を相続税法よりも拡張する必要があったのではないか。2つの法で住所の範囲がそもそも異なるのであれば、ことさら所得税法が規定を設けて納税義務者の範囲を拡張する必要はなかったはずである。所得税法があえて「引き続き1年以上日本に居所を有するもの」という規定を設けたのは、2つの法で住所の範囲が同じであるからに他ならない。

したがって、所得税法・相続税法の趣旨・目的から異なる住所が考えられる可能性は捨てきれないものの、規定上は住所の範囲を同じと読むほうが素直であるから、2つの法で住所の範囲が異なることを法で明確にしない限り、納税者の予測可能性に反することとなり、税法全体で一つの住所を観念していると考えの方が、法的安定性の見地からも妥当である。

お わ り に

本稿では武富士事件やユニマット事件を中心に、税法上の住所の判断基準の再検討を行った。「生活の本拠」という判断基準が不明確であること

から、裁判上、納税者の予測可能性の確保された判断基準の定立、それに沿った裁判所の判断が強く望まれるところ、武富士事件高裁判決が提示した判断基準は居住意思を重視するという、これまで税法上採られたことのないものであった。そこで居住意思について検討したところ、課税実務上は主観を考慮しない方向に進んでいること、納税者の予測可能性の観点からは、主観を重視する見解は妥当でないことを確認した。

また、住所の個数については、民法上の議論と税法上の議論が必ずしも同じではないこと、つまり民法上の通説である法律関係基準説をベースとして税法の住所を議論すべきことを指摘し、学説に若干の整理を加えた。そして、所得税法と相続税法とで異なる住所が考えられるのか、それとも同じなのかという点について、これまでの課税実務の見解や条文規定を比較して、税法上は住所単数説が妥当であることを明らかにした。

税法における住所理論は、以上のように考えられるが、現実の裁判は様々な要素が複雑に絡み合っており、住所の判断基準も、本稿で示した様々な判断要素が総合的に勘案されるべきものである。住居、職業、親族などはすでに主観的要素が多分に反映されている要素だから、居住意思を重視することを判断基準として明確にしなくても、これらの客観的要素を総合勘案すれば、結局は主観が十分に反映された住所が認定されるのではないだろうか。

したがって、どういった判断要素が使われるとしても、最終的には納税者の予測可能性が確保されているか、裁判所は納税者の権利を守っているかどうかの問題となる。そういった意味でも、事前確認制度など課税庁と納税者との円滑なコミュニケーションの発展が期待される。

人は一人では生きられない。職業や家族など人は必ず誰かとつながりをもって生きている。「生活の本拠」の判定は、まさにその人と人とのつながりを判定しているものと言えよう。

- 1) 民法第22条は「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と定めている。税法には住所の定義規定がないため、民法と同義に解するのが一般的な理解である。

- 2) 本稿第1章第3節において論述する。
- 3) 民法上の住所理論については本稿第1章第2節において論述する。
- 4) 財務省編「平成18年度税制改正の解説」452頁参照（大蔵財務協会，2006年），占部裕典「住所」三木義一ほか『実務家のための税務相談（民法編）』4頁参照（有斐閣，第2版，2007年）。
- 5) 松岡章夫「国外居住者に対する相続税の納税義務の判断ポイント」税理51巻8号123頁（2008年）を参考に作成。
- 6) この点に関する言及とともに，解決のための立法論を展開するものとして，松岡章夫「相続税法における無制限納税義務者の範囲」『企業法学 Vol. 4』207頁以下（1995年）。
- 7) 税法にない概念が他の法分野で用いられている場合，他の法分野で用いられているのと同じ意義に解釈すべきという考え方は統一説と呼ばれる。借用概念を私法における意義と同様に解するのが，租税法主義すなわち法的安定性の要請に合致していると考えられている（金子宏『租税法』105頁参照（弘文堂，第13版，2007年））。
- 8) 石田喜久夫・石田剛『新版注釈民法(1)総則(1)』402頁〔谷口知平ほか編〕（有斐閣2002年），山崎寛『基本法コンメンタール民法総則』70頁〔遠藤浩編〕（日本評論社，第5版，2005年）。
- 9) 川島武宣「民法体系における『住所』規定の地位」『民法解釈学の諸問題』229頁（弘文堂，第14版，1975年）。この点に関して星野教授も「民法の住所に関する規定の意味は，ほとんどないといってよい」とする（星野英一『民法概論（序論・総則）』113頁（良書普及会，改訂版，1986年））。また幾代教授も「結局，住所が問題となるのは，いずれかという，民法以外の法領域においてである。」とする（幾代通『民法総則』79頁（青林書院，第2版，1984年））。
- 10) 石田・前掲(8)402頁参照，山崎・前掲注(8)72頁参照。
- 11) この点に関する民法の学説を整理した石田教授によると「今日の重層的・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もつと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るに至った」とする（石田・前掲注(8)406頁）。
- 12) 星野教授は，それぞれ個々の「法律関係について，最も妥当な場所を住所と考えればよい」とする（星野・前掲注(9)115頁）。また内田教授も「問題となる各々の法律関係ごとに関係の深い適切な場所を住所地とするのが妥当であろう」とする（内田貴『民法』130頁（東京大学出版会，第3版，2005年））。さらに我妻教授も「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」とする（我妻栄『民法 総則・物権法』57頁（勤草書房，第2版，2005年））。
- 13) 山崎・前掲注(8)75頁参照，石田・前掲注(8)407頁参照，幾代・前掲注(9)82頁参照。
- 14) 石田教授の整理によると，その根拠として，「生活の本拠」という語が意思的要素を含まないこと，意思の動きは外部より判断できないこと，意思を要件とすると，債務の履行地や裁判管轄などが不明確となり，取引の安全を害すること，諸外国の規定との比較，などが挙げられている（石田・前掲注(8)404頁）。
- 15) 池田政章「判批」行政判例百選 71頁（1979年）。

- 16) 池田・前掲注(15)71頁。
- 17) 川井健「住所」谷口知平ほか編『新民法演習』31頁(有斐閣,1976年)。
- 18) 川井・前掲注(17)31頁。
- 19) 池田・前掲注(15)71頁参照,田中二郎『行政法総論』243頁参照(有斐閣,1957年)。石田教授はこの点に関し、「本人の意思を完全に排除して法律関係を語るには、原則として、背理の疑いがある。」とし、主観説とはいっても定住の事実がありながら「ここに定住する意思はない」と言う者に、そのとおりに定住の意思を認めないといったものではなく、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、批判されなければならない」とする(石田・前掲注(8)405頁)。
- 20) 川島・前掲注(9)253頁。川井・前掲注(17)33頁参照。
- 21) 最判昭和29年10月20日民集8巻10号1907頁,最判昭和35年3月22日民集14巻4号551頁。これらの判決は住所理論の面で重要であり、民法・公法両側面から多くの評釈がなされ、また政治問題としても大きく取り上げられた(山崎・前掲注(8)76頁)。
- 22) そもそも従来通説は学生が寮の所在地で選挙権を行使することを認めていたが、仙台高判昭和27年6月13日(行集3巻5号902頁)が在寮学生の住所を実家に認定したことをきっかけに従来の取り扱いが改められた。しかし、この判決は、郷里でした学生の投票を有効としたものであり、学生が自ら郷里で投票していること及び当選結果を維持したものであることから、判例としての価値はあまり高くないものと評価すべきであった(加藤一朗「学生選挙権と住所」ジュリ71号32頁(1954年))。
- 23) 加藤・前掲注(22)32頁,池田政章「判批」憲法判例百選〔第3版〕199頁(1974年)。
- 24) たとえば幾代教授は「住所とは「生活ノ本拠」なりというのは、国語の辞書の文句のように、あまりにもっともであるだけに、法律的定義としては何も述べていないのに等しく、毒にも薬にもならない」とする。幾代・前掲注(14)83頁。また川島教授も「公職選挙法にいわゆる住所の概念を決定するのに、民法の住所概念を根拠とすることがときは、無意味であり、一種の詭弁である」とする(川島武宜『民法総則』76頁(有斐閣,1976年))。
- 25) 池田・前掲注(15)71頁。
- 26) 神戸地判昭和60年12月2日税資147号519頁。
- 27) これとは反対に木村教授は「同裁判例は、間接事実により立証しうる住所の主観的要素を軽視しすぎている」、国際税法の観点から住所概念として狭すぎる、と批判している(木村弘之亮『国際税法』134頁(成文堂,2000年))。
- 28) 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4頁参照(2005)。占部裕典「租税法における『住所』の意義とその判決基準・考慮要素」同法60巻1号34頁参照(2008年)。
- 29) 東京高判昭和59年9月25日税資139号612頁。ベトナム戦争の折、アメリカ海軍の直接雇用となったLST(Landing Ship Tank:軍隊上陸用舟艇)乗組員は年間を通して4,5か月に一度しか日本に帰港せず、ほとんど船内で居住していたため、所得税法上の居住者に該当しないと主張した。東京地裁は「所得税法上の『住所』とは、個人の生活の本拠、すなわちその者の社会生活上の諸問題を処理する拠点となる地をいうのであり、その意味ではLSTは単なる勤務場所にすぎず、これを住所ということはできない。LST乗組員のよう

税法における住所の判断基準の再検討（相澤）

な船員の場合は、配偶者その他生計を一にする親族が居住し、あるいはその者が勤務外の期間中通常滞在する地が住所に該当すると解されるところ、LST 乗組員は、右のような住所を日本国内に有していたものと認められるのであって、所得税法上の居住者に該当するものというべきである。」と判示した。

- 30) 札幌地判平成14年6月28日税資252号順号9149。本件は住宅借入金等特別控除の適用を争った事件である。平成9年に転勤となった税務署職員が、公務員宿舎には必要最低限の生活用具しか持ち込まず寝泊りのためだけに使用しており、週末は200キロ離れた自宅で生活していた。自宅は平成6年に取得したものでこのときから住宅借入金等特別控除を受けていた（林仲宣「判批」ひろば55巻11号76頁参照（2002年））。
- 31) 溜池良夫『国際私法講義』94頁（有斐閣，第3版，2005年）。
- 32) 木村・前掲注(27)14頁。
- 33) 木村・前掲注(27)15頁。
- 34) 宮武敏夫「非居住者、非永住者及び外国法人の課税問題」国際税務15巻10号27頁（1995年）。
- 35) 古矢文子「海外居住者への贈与と『生活の本拠』の判定」税理50巻12号81頁（2007年）。
- 36) 宮武・前掲注(34)27頁。
- 37) 宮武・前掲注(34)27頁。
- 38) 古矢・前掲注(35)81頁。これとは別に占部教授は「期間」と「職業」が2大要因であると説く（占部裕典「税法における「住所」の意義とその判断要素」税理51巻2号50頁（2008年））。
- 39) 宮武・前掲注(34)24頁参照。
- 40) 朝長英樹ほか「租税争訟の課題と展望」税理50巻13号118頁〔朝倉洋子発言〕（2007年）。
- 41) 武富士事件につき東京地判平成19年5月23日（判例集未登載，LEX/DB 文献番号28131535），東京高判平成20年1月23日判タ1283号119頁。ユニマツト事件につき東京地判平成19年9月14日判タ1277号173頁，東京高判平成20年2月28日判タ1278号163頁。
- 42) 代表的なものとして占部・前掲(28)21頁，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（1）」税務事例40巻4号1頁（2008年），増田英敏「海外財産の贈与と贈与税の納税義務の要件としての住所の認定」TKC 税研情報17巻2号20頁（2008年）。
- 43) 事実認定によると，Aの滞在期間はそれぞれ，平成12年中（12月の渡航以降）は，シンガポール15日，日本13日，平成13年中は，シンガポール187日，日本172日，平成14年中，シンガポール179日，日本179日であった。
- 44) 仲谷栄一郎『『租税軽減の目的』と税法上の事実認定 『住所』をめぐる判例を素材に』国際税務28巻6号46頁（2008年）。
- 45) 仲谷・前掲注(44)40頁。
- 46) 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（3）」税務事例40巻6号2頁参照（2008年），占部・前掲注(28)34頁参照。
- 47) 神戸地判平成14年10月7日税資252号順号9208。
- 48) 本件の争点は所得税法上の非居住者に該当するか否かであるが，特に争われているのは所得税法164条1項1号の恒久的施設の有無である。これに該当しない場合，同法164条2

項により納税額の計算について分離課税の方法によるとされ、他の国内源泉所得との総合課税の方法すなわち損益通算の方法により納税額を計算することができないこととなる。

この点について、神戸地裁は、Mが国内の事務所で行ってた賃貸事業は、不動産業者から顧客の斡旋を受けること及び契約管理等の簡易な業務であり、家賃については自動集金のため自ら集金を行うことはなかったことが認められ、日本の居住者と同視しようと呼び評価するに足る実質的な作業を行っていないから、国内の事務室が恒久的施設であると認めることはできない、とした(矢内・前掲注(28)4頁参照)。

- 49) 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)」税経63巻3号45頁(2008年)。これに対して、納税者の立場に立つ学説の主要な流れは、租税回避の意図が重要な間接事実となり裁判官の心証に影響を与えたと考えている。この見解は、裁判官の事実認定過程に租税回避目的が混入すると、裁判官は租税回避が許容されるべきか否か、正義に反するか否かという問題に直面することになり、滞在日数や職務状況などの客観的事実が隅に追いやられてしまうが、租税法独自の事実認定や解釈・適用は明文の規定がある場合以外許されないとするものである。そして、租税回避目的は住所の判断基準に明示されていないから、これを過度に主張することは許されないと考えている(増田・前掲注(42)41頁参照、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)」税務事例40巻4号5頁参照(2008年)、占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定」税理51巻4号93頁参照(2008年))。
- 50) 大淵・前掲注(46)4頁参照。
- 51) 池田・前掲注(15)71頁。
- 52) 石田・前掲(8)404頁参照。山崎・前掲注(8)72頁参照。池田・前掲注(15)71頁参照。
- 53) 大阪高判昭和34年10月16日民集14巻4号558頁。
- 54) 桜田誉「判批」行政判例百選〔第2版〕65頁参照(1987年)。
- 55) 横浜地判平成9年4月30日税資223号605頁。
- 56) 旧所得税法施行令16条には永住意思の推定規定が定められており、旧所得税法基本通達34には永住意思の表明方式も定められていた。
- 57) 酒井・前掲注(49)44頁。
- 58) 青山慶二「国際課税の基礎知識 非居住者・外国法人の課税制度」TKC 税研情報16巻6号67頁(2007年)。
- 59) 山崎・前掲注(8)75頁、石田・前掲注(8)407頁、幾代・前掲(9)82頁。
- 60) 大淵・前掲注(42)2頁。また大淵教授は相続税法基本通達が「住所単一説を明確にし、私法上の住所複数説を採用しないこととしている」(大淵・前掲注(49)2頁)とするが、ここで問題になっているのは税法上、住所単数説か住所複数説か、という点だから、むしろ通達が採用しないこととしたのは税法上の住所複数説であると考えられる。
- 61) 大村敦志『基本民法 総則・物権総論』185頁(有斐閣、第3版、2007年)。
- 62) 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(中)」税経63巻2号52頁(2008年)。確かに法律関係基準説が、税法上の住所複数説と全くの同義だと捉えれば、相続税法の住所は相続税法の趣旨・目的から考えるべきということになる。しかし、相続税法の住所を考える際に、他の法律の趣旨・目的など様々な事情を考慮に入れるのは解釈手法が異なるだけと考

税法における住所の判断基準の再検討（相澤）

えられる。また、法律関係基準説は民法上の住所単数説に対するものとして存在するのであるから、税法上の住所単数説に対するものとして存在する税法上の住所複数説と全くの同義と解するのは疑問が残る。

- 63) 桜井四郎『相続と相続税法』201頁（財経詳報社，1996年）。
- 64) 大淵・前掲注(46)4頁参照，占部・前掲注(28)33頁参照。
- 65) 佐藤英明「相続税と国際的三重課税」日税研論集33号274頁（1995年）。
- 66) 非居住無制限納税義務者の規定を除いている。この規定を加えれば相続税法の無制限納税義務者は若干広がるが，所得税法ほど無制限納税義務者の範囲を拡張するわけではない。ちなみに武富士事件当時の税制は非居住無制限納税義務者の規定がなかった。
- 67) 占部・前掲注(28)30頁参照。