

租税法における住所の意義についての一考察

—相続税法上の住所の判定を中心として—

坪内 みのり*

*受賞当時の姓
現在：恒岡 みのり

論文の要約

租税法における住所の意義についての一考察 －相続税法上の住所の判定を中心として－

わが国の相続税法及び所得税法において、納税者の住所がどこにあるのかを判定することは、納税義務の有無及び範囲を決定し、納税義務の成立という法律効果を生じさせる重要な要素となる。しかし、所得税法及び相続税法においては、住所を基準としてその納税義務の範囲を定める規定を置いているが、住所そのものを定義する規定を設けておらず、租税法における住所の概念は、私法である民法からの借用概念であるとされている。

本論文は、租税法上の借用概念である住所の意義について考察し、相続税法上の住所の判定を中心に、租税法における住所の判定基準及び判定要素について、租税法律主義と借用概念の解釈適用のあり方、納税者の租税回避目的を住所の判定要素として考慮することに対する問題について、租税法律主義の観点から検討したものである。

本論文は全 5 章から構成されている。まず、第 1 章では、租税法上の借用概念である住所の前提となる民法上の住所の定義及び租税法以外の公法における住所の定義を概観するとともに、住所の判定基準及び判定要素について民法上の学説を考察した。続いて、第 2 章では、租税法における住所の意義について、個別税法を探り上げて考察している。租税法律主義の観点から、住所は客観的事実に基づき判定すべきであり、住所の個数は 1 つでなければならないと結論付けている。第 3 章では、借用概念である住所の適用解釈について、租税法律主義と借用概念の解釈適用のあり方を学説・判例を踏まえて検討している。租税法律主義の観点から、借用概念は別意に解釈することを法律により規定していない場合には、その借用元である民法に定義される意義と同意義に解釈し適用しなければならず、租税法独自の解釈や租税法における拡大解釈は許されるべきではなく、租税法における住所とは、民法第 22 条が規定する各人の生活の本拠と同意義であると結論している。第 4 章では、第 5 章の判例研究で問題とされる納税者の租税回避行為について、その意義や否認の是非を検討している。租税法律主義の観点からは、個別否認規定が存在しない租税回避行為については、これを否認することは出来ないと結論している。さらに、納税者の租税回避行為が通常の経済取引の形態からみて、明らかに異常・不合理であり、租税の確保を阻害し、租税負担の公平性や法の秩序を害する場合には、租税法律主義に従い個別否認規定を設けて否認すべきであるとの指摘をしている。最後に第 5 章では、納税者の住所が日本国内に有るか否かを巡って争われた 2 つの事件を探り上げて、借用概念の解釈適用

のあり方、納税者の租税回避の意思が住所の判定において考慮されることに対する問題を検討している。結論としては、憲法第 84 条に掲げる租税法律主義の機能である法的安定性や予測可能性の観点から、借用概念は借用元において使用されている意義と同意義に解釈することが求められるのであり、租税法独自の解釈論を展開し、租税法独自の解釈をすることは許されるべきではなく、また、借用概念である住所の判定に租税法独自の概念である租税回避行為を持込むことも出来ないのであり、納税者の租税回避の目的や意思によって、住所の所在が左右されたり、変更されたりすることがあつてはならないと結論している。

租税法における住所の意義についての一考察
—相続税法上の住所の判定を中心として—

目 次

はじめに	3
第1章 住所の定義	6
第1節 私法上の住所の定義	6
第2節 公法上の住所の定義	10
第3節 判例における住所の意義	12
第4節 総括	15
第2章 租税法上の住所の意義	17
第1節 地方税法上の住所の意義	17
第2節 所得税法上の住所の意義	20
第3節 相続税法上の住所の意義	25
第4節 所得税法と相続税法上の住所の比較	34
第5節 総括	35
第3章 租税法上の住所の解釈	37
第1節 租税法律主義	37
第2節 租税法上の借用概念の解釈	41
第3節 借用概念としての住所の解釈	46
第4節 総括	48
第4章 租税回避行為	50
第1節 租税回避行為の意義	50
第2節 租税回避行為の否認	54
第3節 総括	57
第5章 判例研究	58
第1節 武富士事件（東京高等裁判所平成20年1月23日判決）	58
第2節 ユニマット事件（東京高等裁判所平成20年2月28日判決）	70
第3節 総括	77
おわりに	79
参考文献等一覧	83

凡例

1. 本論文は平成 23 年 3 月 1 日現在の法令による。

2. 本論文において引用した法令・通達及び判例等の略語は下記の通りである。

なお、本論文中では原則として正式名称を用い、略語は主として本文かつこ内及び脚注において使用している。

(1) 法令・通達

民	……………民法
地法	……………地方税法
法法	……………法人税法
所法	……………所得税法
相法	……………相続税法
農地	……………農地法
公選	……………公職選挙法
住基法	……………住民基本台帳法
所基通	……………所得税基本通達
相基通	……………相続税法基本通達

(2) 判例

最高裁	……………最高裁判所
高裁	……………高等裁判所
地裁	……………地方裁判所

(3) 判例集

民集	……………最高裁判所民事判例集
行集	……………行政事件裁判例集

3. 参考及び引用した文献・論文等の著者・編者・書名・出版社・刊行年等は論文の参考文献等一覧を参照。

はじめに

わが国の所得税法及び相続税法において、各人の「住所」がどこにあるのかを判定することは、納税義務の有無及び範囲を判定し、納税義務の成立という法律効果を生じさせる重要な要素となる。また、所得税法及び相続税法における納税義務者については、その者が「住所」を日本国内に有するか否かにより、その課税範囲が大きく異なるため、その判定は明確な判定基準のもと客観的事実に基づいて行わなければならない。

しかし、所得税法及び相続税法においては、「住所」を基準として、納税義務の範囲を定める規定を置いているが、「住所」そのものを定義する規定を設けていない。このため、租税法における「住所」の概念は、私法である民法からの借用概念¹であるとされている。

民法第 22 条(平成 16 年改正前は第 21 条。以下同じ。)において「住所」とは「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定している。この民法の定義規定を所得税法及び相続税法において借用し、所得税基本通達 2-1 において「法に規定する住所は各人の生活の本拠」であると定めており、また、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 においても「法に規定する『住所』とは、各人の生活の本拠」であると定めている。さらに、「各人の生活の本拠」の判定についてはいずれの通達も「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」と明定している。

ここで問題となるのは、民法からの借用概念である租税法上の「住所」について、民法の「住所」と同じ意義として解釈すべきか否か、また、「生活の本拠」は何を基準として判定し、判断するのかということであるが、「生活の本拠」の解釈については民法においても対立する種々の学説があり、租税法においてもその解釈は困難にならざるを得ない。また、「生活の本拠」の判定及び判断についても、交通移動手段や情報網が高度に発達し、経済社会のグローバル化及び IT 技術の発達した現代において、人々の生活形態もまた多様化、ボーダレス化している中、その判断もまた、複雑で困難なものとなっているのが現状である。

実際、平成 20 年度において、わが国の領域外に在留する日本人の数は、1,116,993 人となっており、平成元年の 586,972 人と比較すると、ここ 20 年間でその人数は 2 倍近く増加している²。また、厚生労働省が平成 14 年度に発表した「平成 13 年産業労働事情調査の概況」ではわが国の 7.6% の企業が海外において事業活動を行っているとされ、企業の規模別では、従業員 1,000 人以上規模では 47.9%、100 人～999 人規模では 14.1% が海外事業活動を行っており、1,000 人以上規模では、ほぼ半数にのぼる企業が海外での事業活動

¹ 「他の分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。」金子宏『租税法〔第十五版〕』弘文堂(2010 年)108 頁、引用。

² 外務省ホームページ「海外在留邦人数統計」
<http://www.mofa.go.jp/mofaj/took/tokei/hojin> (2011 年 1 月 15 日確認)

を行っていることとなる³。

このような背景のもと、租税法において「住所」の判定を巡る注目すべき事件が大きく採り上げられることとなった。いわゆる「武富士事件⁴」である。本論文においても判例研究としている「武富士事件」は、香港に住所を移転し在外財産を贈与された者が、当該財産の贈与時に日本国内に「住所」を有するか否かが争われた事件である。当時、わが国の相続税法が、相続税の課税対象財産を遺産取得の一時点における相続人の「住所」で判定するという点及び相続税及び贈与税の課税対象財産の範囲が日本国内に住所を有するか否かにより異なる点に着目して、国外への住所移転により相続税又は贈与税の負担を回避するという節税スキームが一般に紹介されており、課税の公平性の観点からも問題が指摘され、規定の改正の必要性が検討されていた。

このような状況を受けて、平成 12 年度の税制改正で、相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時から前 5 年以内に被相続人(贈与者)又は相続人(受贈者)のいずれかが法の施行地に住所を有している場合には、全世界財産に対して相続税又は贈与税の納税義務があると改正された。この改正により、上述のような租税回避行為を防止し、課税の公平性を保持しようとしたのである。しかし、この改正により租税法上の「住所」の定義が明確に規定されたものでもなく、納税義務の有無及び範囲を判断する際に重要な「住所」の判定基準においても、なお不明確性、不確実性を残したままの改正となつたが、上述の租税回避行為に対しては、被相続人(贈与者)又は相続人(受贈者)の両者に 5 年超という国外居住の住所要件を追加規定し、一定の縛りを設けることは出来たとの評価ができる。

本論文では、租税法における「住所(生活の本拠)」の判定について、判定基準及び住所の事実認定過程における判断要素を考察し、相続税法を中心に、租税法上の「住所」の意義、判定基準及び判断要素についての検討を行っていく。

本論文は、全 5 章で構成する。

第 1 章では、「住所」の定義について考察する。第 1 節では、私法上の「住所」の定義として民法における「住所」の定義を確認し、「住所」の解釈において対立する学説について論拠を考察する。第 2 節では、公法上の「住所」の定義について、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法等について概観する。第 3 節では、第 2 節で検討した公法上の「住所」について判例により検討する。第 4 節において、本章の「住所」を総括する。

第 2 章では、租税法上の「住所」の意義について考察する。第 1 節では、地方税法上の「住所」の意義を考察する。第 2 節では、所得税法上の「住所」の意義を考察し、平成 18 年度の改正点について確認する。第 3 節では、相続税法上の「住所」の意義を考察し、平

³ 厚生労働省ホームページ「平成 13 年産業労働事情調査(経済のグローバル化に伴う企業活動と労働面の対応に関する調査)の概況」

<http://mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/koyou/sangyo/01> (2011 年 1 月 15 日確認)

⁴ 東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決(贈与税決定処分取消等請求事件)TAINS Z888-1305。

成 12 年度の改正点について確認する。第 4 節では、所得税法と相続税法上の「住所」の意義について比較検討を行う。第 5 節において、本章を総括する。

第 3 章では、租税法上の借用概念である「住所」の解釈及び解釈論についての学説を考察する。第 1 節では、租税法の大原則である租税法律主義について確認する。第 2 節では、借用概念の解釈について、統一説⁵、独立説⁶及び目的適合説⁷の 3 つの学説を考察する。第 3 節では、借用概念である「住所」について租税法上の規定、判例及び学説を考察する。第 4 節において、本章を総括する。

第 4 章では、租税回避行為について概観し、事実認定による租税回避行為の否認とその隣接分野を考察する。第 1 節では、租税回避行為の意義を確認する。第 2 節では、租税回避行為の否認について学説を考察する。第 3 節において、本章を総括する。

第 5 章では、納税者が「住所」を国内に有するか否かを争点として争われた事件についての裁判例を検討する。第 1 節では日本から香港への住所移転により贈与税の負担を回避しようとしたとみられる「武富士事件」を取り上げ検討する。第 2 節では日本からシンガポールへの住所移転により所得税の負担を回避しようとしたとみられる「ユニマット事件⁸」を取り上げ検討する。第 3 節において第 1 節及び第 2 節の 2 つの判決における、「住所」の判定基準、事実認定過程及び判断要素等を比較検討することにより、両判決の判断過程における差異を検討し、本章を総括する。

「おわりに」では、本論文の総括を行い、租税法における「住所」の解釈、判定基準及び判断要素について租税法律主義の観点から、私見を述べて本論文の締めくくりとする。

⁵ 統一説とは、借用概念は他の分野で用いられているのと同一に解釈すべきであるとする説をいう。金子宏 前掲(注 1)108~109 頁、参照。

⁶ 独立説とは、借用概念を租税法独自の解釈が許されるとする説をいう。金子宏 前掲(注 1)108~109 頁、参照。

⁷ 目的適合説とは、借用概念は立法趣旨に照らして解釈すべきであるとする説をいう。金子宏 前掲(注 1)108~109 頁、参照。

⁸ 東京高裁平成 20 年 2 月 28 日(所得税決定処分取消等請求事件)TAINS Z888-1320。

第1章 住所の定義

「住所」とは、人が法の下に生活を送る上で種々の法律関係において必要となる概念である。さらに、「住所」は法律関係を処理する基準として数多くの法律において用いられ、種々の法律効果を与えられている。

租税法においても「住所」は、納税義務の有無を判断する重要な要素であり、納税義務者を規定する上でも、課税財産の対象範囲を規定する上でも重要な基準となるため、必要不可欠なものであると考える。しかし、租税法において「住所」は、その法文において明確な定義規定がなされていないため、私法である民法第22条に規定する「住所」(各人の生活の本拠)の定義を借用した借用概念であると位置付けられている⁹。

本章では「住所」の定義について考察をする。第1節では、租税法における「住所」の概念の前提として、民法上の「住所」(生活の本拠)の定義を確認し、学説を考察する。第2節では、租税法以外の公法分野においての「住所」の定義及び解釈を確認する。第3節では、「住所」を巡って争われた事件の判例を基に、「住所」について検討する。第4節では、本章を総括する。

第1節 私法上の住所の定義

1. 民法における住所の定義と法律効果

民法第22条において「住所」とは、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定している。「生活の本拠」とは、生活の中心的場所であり、生活の中心的場所は、人の生活を実質的に観察して決定され(実質主義)、形式的な基準によって形式的に決定される(形式主義)ものではないとされている¹⁰。

また、民法第23条第1項において「住所が知れない場合には居所をもって住所とみなす。」と規定している。さらに、日本に住所を有しない者については、その者が日本人又は外国人のいずれであるかを問わず、日本における居所をその者の住所とみなすことと規定している(民23条2項)。すなわち、居所とは、日本に住所が無いとき又は不明であるときにおいて、その者の居所が「住所」とみなされ、住所について認められる法律効果と同じ法律効果が与えられる場所のことをいい、具体的には人が継続的に住んでいるが、住所ほど場所との結びつきが密接でない場所のことである¹¹。辻正美教授は「居所が法律上意味を有するのは、その者の住所が知れない場合か、その者が日本に住所を有しない場合のい

⁹ 金子宏 前掲(注1)109~110頁、参照。

¹⁰ 石田穰『民法総則』悠々社(1992年)137頁、参照。

¹¹ 我妻栄『民法総則』岩波書店(1988年)97頁、参照。

ずれかだけである¹²。」と、「住所」の法律効果について述べている。

「住所」の法律効果は民法の総則に一括して規定されているわけではなく、それぞれの法律関係について民法中の関係部分並びに各種の法令に規定されている¹³。従って、各種の法律分野における法律上の住所は、それぞれの法律の立法趣旨に応じて個別に決定され、民法上の「住所」の規定はそれらの立法趣旨に反しない範囲で各種の法律上の住所に適用されると考えられる。

2. 「生活の本拠」の解釈

上記 1. で述べたように、民法に規定する「住所」である「生活の本拠」とは、生活の中心的場所であり、その中心的場所は、人の実質的な生活に基づいて決定され、形式的な基準によって決定されるものではない¹⁴。そうすると、形式的な戸籍法上の記載場所である本籍¹⁵や住民基本台帳法における住民票¹⁶の記載場所とは異なるものであると考えられる。しかし、「生活の本拠」という概念が抽象的であるがゆえに、学説においては「生活の本拠」の解釈について、(1)形式主義と実質主義、(2)主観説と客観説及び(3)単一説と複数説の対立する見解がある。

以下において、民法上の学説における「住所」である「生活の本拠」の解釈について考察する。

(1) 形式主義と実質主義

「住所」を判定する場合において、形式主義と実質主義という 2 つの考え方がある。旧民法においては、「住所」は本籍地にあるとする形式主義であったが、現在の民法第 22 条が規定する「生活の本拠」とは実質主義によるものであるとされている。

我妻栄名誉教授は「法律関係の整一明確を期する目的からいえば、形式的基準に従って劃一的に住所を定めること(形式主義)が適當である。しかし、今日のように、人々が各地に点在して活動し、営業・財産・祖先の祭祀・親族関係等の種々の生活関係が、各地に散在するようにいたっては、形式主義は到底維持することは出来ない。生活の実質的関係に基づいて、具体的に決定すること(実質主義)が妥当である。そして、その際、いかなる法律関係について住所を決定しようとするのであるかを常に念頭におき、その法律関係につ

12 辻正美『民法総則』成文堂(1999 年)103 頁、引用。

13 我妻栄他『民法 1 総則・物権法〔第二版〕』勁草書房(2005 年)59 頁、参照。

14 石田穰 前掲(注 10)137 頁、参照。

15 本籍とは「戸籍の筆頭に本籍として記載された場所現実の住所とは関係なしに、どこでも定めてよく、また変更(転籍)もできる。」を言う。新村出編『広辞苑〔第六版〕』岩波書店(2008 年)2614 頁、引用。

16 「(住民基本台帳の作成)市町村長は、個人を単位とする住民票を世帯ごとに編成して、住民基本台帳を作成しなければならない。」(住基法 6 条)

いて最も関係の深い場所を住所とすることに努むべきである¹⁷。」と述べている。

筆者としても、人々の生活形態が多様化・複雑化した現代において、本籍地によって住所を決定する形式主義はもはや意味をなさないものであると考える。また、届出により形式的に記載される住民票の住所も、居住場所としての公的な証明機能を持ち住所を判定する上での有力な証拠となり得るが、実質的な住所である「生活の本拠」とは必ずしも一致するとは言えない。従って、実質的な生活関係に基づいて「住所」を判定する実質主義を採用することが妥当であると考える。また、通説も実質主義である。

(2) 主觀説と客觀説

「住所」を実質的な生活関係に基づいて判定する場合において、各人の「定住の意思」の取扱について学説が対立している。定住の事実のみにより住所を判定する考え方(客觀説)と住所の判定に「定住の意思」を必要とする考え方(主觀説)である。現在の学説は、客觀説を採用するのが通説であり、判例がどちらの見解であるかは、明確ではないが、客觀説を採用する傾向にあると考えられる¹⁸。

通説でもある客觀説を採用する学説の理由としては、以下が挙げられる¹⁹。

- ①「定住の意思」なるものは必ずしも常に存在するものではないため、これを絶対的要件とすると、住所の実質を備えるものも住所と認めない恐れがあること。
- ②「定住の意思」は外部からは認め得ないことが多いため、第三者に不測の損害を及ぼす恐れがあること。
- ③民法第22条に規定する「生活の本拠」の文言には主觀主義をとったと解釈すべき根拠がないこと。
- ④意思無能力者のためにいわゆる法定住所²⁰を設ける必要があるが、民法にこれに関する定めがないこと。

要するに「定住の意思」は住所を決定するにあたっての絶対的要件ではなく、他の諸事情とともに考慮されるべき1つの基準をなすものであると考えることが妥当であると考えられる²¹。

反対に主觀説を採用する学説の1つとして、「『定住の意思』は外部からは分からぬが、住所として届け出たある一定の場所に一定期間住んでいるという定住の事実があれば、『定住の意思』は当然それにもなっていると思われるのであり、客觀的要件を充足している場合には、主觀的要件も充足されるという推定がはたらくと解釈すべきである。つまり、

¹⁷ 我妻栄 前掲(注11)93頁、引用。

¹⁸ 水本浩編『民法I(総則)(1)』青林書院(1995年)112頁、参照。

¹⁹ 以下①~④まで 我妻栄 前掲(注11)94~95頁、参照。

²⁰ ドイツ・スイス・フランスなどの西洋諸国の立法は、任意住所と法定住所を設定している。谷口知平他編『新版 注釈民法(1)総則(1) [改訂版]』有斐閣(2002年)403頁、参照。

²¹ 我妻栄 前掲(注11)94頁、参照。

定住の意思がないということを明らかにすれば、一定期間そこに住んでいても、そこは住所ではないと認定することが可能になるのである²²。」とする逆説的な見解もみられる。

筆者としては、「定住の意思」という主観的な要素は、客観的事実として具体化され現れるものだと考えるが、やはり「定住の意思」という外部からは確認することが困難である主観的なものを主要な要素として「住所」を判定することには危惧があり、「住所」の判定は、定住の客観的事実に基づいて行い、主観的要素である「定住の意思」は客観的事実とともに考慮されるべき一要素だと考える。従って、「住所」を判定するにあたっては、客観説を採用することが法的安定性の観点からも妥当であると考える。

(3) 単一説と複数説

「住所」を判定する場合において、経済社会の急速な流動化とともに人々の生活形態も多様化・複雑化する中で、「住所」は1個に限られるのか又は複数あってよいのかという問題が生じることとなる。これについての学説は、住所は生活の本拠の1つだけであるとする学説(单一説)と各種の生活関係ごとに住所を認める学説(複数説)が対立している。

学説上の流れとしては、従前は单一説が通説的見解であった。その論拠は、「『生活の本拠』である本拠とは概念上1つしか在り得ない、2つ以上あればすべてが本拠とは言えない²³。」と説かれている。しかし、現在では複数説が通説となっている²⁴。

水本浩名誉教授は「まさに、今日の複雑な社会経済的生活関係では、多面的な生活関係のそれぞれの中心地は単一に決定できるものではない。問題となった法律関係について最も関係の深い場所をもって住所とするべきだとする見解、つまり、法律関係基準説が通説を占めるのも当然といえよう²⁵。」と述べている。

上述のように、複数説は「法律関係基準説」という言葉でも表現される。すなわち、民法上の学説で説かれる複数説とは、1つの法律関係について複数の住所を認めるという趣旨ではなく、異なる法律関係について、それぞれの法律関係ごとに「住所」を決定すべきであると理解することが出来る。「住所」は、私法関係以外の法律関係においても重要な意義を有するものである。従って、「住所」は各々の法律関係ごとにその立法趣旨に従い、個別具体的に判断するのが相当であると考えられる。なお、民法の学説においては複数説が通説とされているが、判例の見解は明確ではないとされている²⁶。

²² 石田喜久夫『口述民法総則〔第二版〕』成文堂(1998年)78頁、参照。

²³ 石田喜久夫 前掲(注22)78頁、参照。

²⁴ 水本浩編 前掲(注18)114頁、参照。

²⁵ 水本浩編 前掲(注18)114頁、引用。

²⁶ 石田穰 前掲(注10)139頁、参照。

第2節 公法上の住所の定義

公法の分野においても「住所」概念は、一定の法律関係を処理する基準として、種々の法律に用いられ重要な機能を果たしている。また、人の法律上の権利及び義務を決定する上でも「住所」という基準は重要な意義を有するものである。

以下において、公法上の「住所」の定義について、1. 住民基本台帳法、2. 公職選挙法及び3. 農地法を探り上げ確認する。

1. 住民基本台帳法における住所の定義と住民票の機能

住民基本台帳法第1条は、「この法律は、市町村(特別区を含む。)において、住民の居住関係の公証²⁷、選挙人名簿の登録その他の住民に関する事務の処理の基礎とともに住民の住所に関する届出等の簡素化を図り、あわせて住民に関する記録の適正な管理を図るため、住民に関する記録を正確かつ統一的に行う住民基本台帳の制度を定め、もつて住民の利便を増進するとともに、国及び地方公共団体の行政の合理化に資することを目的とする。」と規定している。

上記規定の「住民の居住関係の公証」を成すものが「住民票」であり、住民基本台帳法第7条において「住民票」に「住所」を記載することが規定されていることから、「住民票」は住民の居住関係である「住所」の存在を公に証明するものであると考えられる。

上記「住所」について、住民基本台帳法第4条は住民の「住所」に関する法令の規定の解釈として「住民の住所に関する法令の規定は、地方自治法第10条第1項に規定する住民の住所と異なる意義の住所を定めるものと解してはならない。」と規定し、単一説の立場に立って住所概念の統一を図っているものと解釈される²⁸。

しかし、地方自治法第10条第1項では「市町村の区域内に住所を有する者は、当該市町村及びこれを包括する都道府県の住民とする。」と規定するだけで、「住所」そのものについての具体的かつ明確な定義規定はなされていない。従って、住民基本台帳法における「住所」の定義については、民法上の定義規定を借用して解釈せざるを得ないと考える。つまり、「住民票」における住民の居住関係である「住所」の公証機能は、「住民票」に記載された「住所」と民法第22条に規定する「住所」である「生活の本拠」が一致しない場合においては、絶対的に有効なものではないと考えられる。

このことについて、和歌山県伊都郡高野口町(現在の橋本市)の住民訴訟において、当該地方公共団体の住民であるか否かが争われた事例で、和歌山地方裁判所昭和63年9月28

²⁷ 公証とは、特定の法律事実または法律関係の存在を公に証明する行為である。塩野宏『行政法I』〔第5版〕(行政法総論)有斐閣(2009年)118頁、参照。

²⁸ 辻正美 前掲(注12)99頁、参照。

日判決は「住民基本台帳法による住民票は、住民の届出に基づいて市町村長が作成するものであり、高度の公証的機能を有するものと認めることはできるが、その記載は住民の生活の本拠を推認する重要な一資料にすぎず、その生活の本拠を確定する唯一の絶対的資料であると認めるることはできない²⁹。」と判示している。

また、最高裁判所平成 11 年 1 月 21 日判決においても、住民票について「市町村長が住民基本台帳法 7 条に基づき住民票に同条各号に掲げる事項を記載する行為は、元来、公の権威をもって住民の居住関係に関するこれらの事項を証明し、それに公の証拠力をあたえたいわゆる公証行為であり、それ自体によって新たに国民の権利義務を形成し、又はその範囲を確定する法的効果を有するものではない³⁰。」と判示している。

上記 2 つの判決からも、「住民票」は、高度な公証機能を有するものではあると言えるが、これが直ちに種々の法律関係においての法律要件としての「住所」を確定させる上の法律的効果を有するものではないと考える。

2. 公職選挙法における住所の定義

公職選挙法第 9 条第 2 項は、「日本国民たる年齢満 20 年以上の者で引き続き三箇月以上市町村の区域内に住所を有する者は、その属する地方公共団体の議会の議員及び長の選挙権を有する。」と規定している。また、地方公共団体の議会の議員の被選挙権を有する者については、公職選挙法第 10 条第 1 項第 3 号及び同第 10 条第 1 項第 5 号において「都道府県の議会の議員については、その選挙権を有する者で年齢満 25 年以上のもの」及び「市町村の議会の議員についてはその選挙権を有する者で年齢満 25 年以上のもの」と規定している。つまり、地方公共団体の選挙権及び被選挙権の行使については、各人が「住所」を有する市町村区域内で行うことと規定されているのである。しかし、公職選挙法においても地方公共団体の選挙権及び被選挙権の行使場所としての重要な基準となる「住所」についての明確な定義は規定していない。

上記のことより、公職選挙法において「住所」について個別の定義規定を設けていないのであるから、公職選挙法における「住所」は、民法第 22 条に規定する「住所」の定義規定を借用し、「各人の生活の本拠」をその基準となる「住所」として解釈適用するものと考えられる。

3. 農地法における住所の定義

改正前の農地法(以下、「農地法」と言う。)は、「農地はその耕作者みずからが所有する

²⁹ 和歌山地裁昭和 63 年 9 月 28 日判決 判例時報第 1320 号 98 頁、引用。

³⁰ 最高裁第 1 小法廷平成 11 年 1 月 21 日判決 判例時報第 1675 号 48 頁、引用。

ことが最も適当である。」(農地1条)と認めており³¹、農地法第6条において「所有できない小作地」を以下のように規定していた。

- (1) 国以外のものは、何人も次に掲げる小作地を所有してはならない。
 - ①その所有者の住所のある市町村の区域の外にある小作地
 - ②その所有者の住所のある市町村の区域内にある小作地でその住所のある都道府県について別表で定める面積(都道府県知事が農林水産大臣の承認を受け、その都道府県の区域を二以上の区域に分けて各区域の面積をその平均がおおむね別表のその都道府県の面積と等しくなるように定め、これを公示したときは、その面積)をこえる面積のもの
- (2) 前項の規定の適用については、小作地の所有者の世帯員が当該所有地の住所のある市町村の区域内で所有する小作地は、当該所有者が所有するものとみなす。
- (3)～(6) 省略。

つまり、小作地を自らが所有出来るか否かを判定するのは、当該小作地の所在する市町村に「住所」を有するか否かである(「住所」を有する場合であっても、所有出来る小作地には一定の面積制限が設けられている。)。このように、農地法上も「住所」は農地買収等の種々の問題について重要な基準を担っている。しかし、農地法においても「住所」についての明確な定義は規定していない。学説の見解では、農地法第6条の規定における「住所」も民法第22条と同趣旨で「各人の生活の本拠」を指すものとされている³²。

第3節 判例における住所の意義

第2節において、公法上の住所の定義について、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法を採り上げ確認してきたが、「住所」についての具体的・明確な定義規定を確認することが出来なかった。そこで、本節では、公法において「住所」として借用される民法第22条の「住所」である「生活の本拠」の公法上の解釈について判例を通して検討していく。

1. 公職選挙法に関する判例

(1) 「生活の本拠」の解釈

戦後、公職選挙法に関連して、学生の選挙権行使場所の基準となる「住所」について、「原則としてその寮・寄宿舎又は下宿先の所在地にある」という通達(昭21.5.22乙257号各地方局長宛地方局長通達)が出されていたが、その後、上記内容を変更し、「上記のよ

³¹ 林良平他編『逐条民法 特別法講座(第1巻)総則』ぎょうせい(1991年)80頁、参照。

³² 林良平他編 前掲(注31)80頁、参照。

うな学生・生徒でその学資の大半を郷里から仕送りを受け、休暇等に帰省する者の住所は、「郷里にある」とした通達(昭和 28. 6. 18 自丙選発 139 号自治庁選挙部長通達)が出されたことにより、寮又は寄宿舎で生活をしている学生の選挙権行使場所の基準としての「住所」が当該寮若しくは寄宿舎又は郷里にあるのかについて争われることとなった³³。

これについて、最高裁判所昭和 29 年 10 月 20 日判決では、「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指すものと解するを相当とする³⁴。」と判示しており、公職選挙法における「住所」について民法第 22 条の「住所」である「生活の本拠」と同様の意義に解釈することを明らかにし、寮又は寄宿舎で生活をしている学生の「生活の本拠」は、実際に日常生活を送っている該寮若しくは寄宿舎であるとしている。

(2) 主觀説と客觀説

公職選挙法上の「住所」について主觀説を採用しているのか、客觀説を採用しているのかについては、最高裁判所昭和 35 年 3 月 22 日判決は、選挙権の要件としての住所について、「公職選挙法第 9 条第 2 項の住所とは、その人の生活にもっとも関係の深い一般生活、全生活の中心を指すものと解すべく、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³⁵。」と判示しており、客觀説を採用していると考えられる。

(3) 単一説と複数説

一方で、上記の最高裁判所昭和 35 年 3 月 22 日判決が、单一説をとるのか複数説(法律関係基準説)をとるのかについては、学説上も意見の分かれることろであり、判決の見解についても明確ではないとされる³⁶。

上記判決が複数説の立場をとる学説として、四宮和夫教授は「表面上は『生活の本拠』がどこにあるかを問題にするが、実質的には公職選挙法上の住所を公職選挙法の精神に従って判定したものと考えられ(法律関係基準説)、したがって、複数説が親しみやすい。このように判例では表面上は单一説をとりながら、実質は複数説に接近しつつある³⁷。」と述べている。

筆者としては、「住所」について、单一説を採用するとしても、複数説(法律関係基準説)を採用するとしても、公職選挙法における、選挙権行使場所としての「住所」は、公正な選挙という観点から 1 つであると考える。なぜなら、公職選挙法における「住所」を複数認めることは、複数の権利義務を生ずることとなり、重複立候補や重複投票等の弊害を生

³³ 水本浩編 前掲(注 18)116 頁、参照。

³⁴ 最高裁大法廷昭和 29 年 10 月 20 日判決 民集第 8 卷第 10 号 1907 頁、引用。

³⁵ 最高裁第 3 小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決 民集第 14 卷第 4 号 551 頁、引用。

³⁶ 石田喜久夫 前掲(注 22)81 頁、参照。

³⁷ 四宮和夫他『民法総則〔第 6 版〕』弘文堂(2002 年)73 頁、引用。

む可能性を生じさせるからである。このような結果は、公職選挙法第1条³⁸が規定する立法目的にも反することになると考える。

2. 農地法に関する判例

(1) 「生活の本拠」の解釈

第2節でも触れたように、農地法においても「住所」は重要な機能を果たしている。農地法の目的は、農地所有者と耕作者とを一致させることにあり(農地1条)、「その所有者の『住所』のある市町村の区域」を基準として、その区域内の小作地所有の制限及び区域外の小作地保有を禁止(農地6条1項)しているため、「住所」の判定は、農地買収に関して、農地所有者にとっての利害関係を左右する重大な問題となるからである。

(2) 主觀説と客觀説

農地法における、農地買収に関する判例として、主觀説を採用したとみられる最高裁判所昭和26年12月21日判決では、自作農創設特別措置法上の不在地主かどうかが争われた事例において、農地所有名義者は常に在住はしてはいなかつたが(その時点ではまだ海軍省に勤務しており所有農地区域には居住していなかつたが、海軍省での残務整理が終了し、自らも帰郷する意思を持っていた)、家族を帰郷させ家財道具も郷里に送りつけ、家族が当該農地を耕作している事実と本人自身の強い意思があるという点を考慮して、不在地主ではないと判断している³⁹。

一方で、農地所有地以外の市町村で金融業を営み、農地所有地には月に2・3回数日帰る者に対して、最高裁判所昭和27年4月15日判決では、地主は他所に住んで、日常生活を送っており、耕作地の所在する町において物資の供給を受け、選挙権を行使し、町民税を納付していたが、農地所有者本人の「生活の本拠」は農地所有地には存在しないと判断したのである⁴⁰。このことは、「住所」の確定において、本人の意思ではなく、その者の「生活の本拠」を客觀的事実に基づき判断していると考えられ、客觀説を採用したものと理解することができる。

(3) 単一説と複數説

上記(2)の2つの判決において、「住所」の判定につき、単一説を採用するのか複數説を採用するのかの判断は困難であり、学説上も意見が分かれているところである。しかし、農地法の立法目的が、農地所有者と耕作人を一致させることにあり、その所有者の住所の

³⁸ 「(この法律の目的)この法律は、日本国憲法の精神に則り、衆議院議員、参議院議員並びに地方公共団体の議会の議員及び長を公選する選挙制度を確立し、その選挙が選挙人の自由に表明せる意思によつて公明且つ適正に行われることを確保し、もつて民主政治の健全な発達を期することを目的とする。」(公選1条)

³⁹ 最高裁第2小法廷昭和26年12月21日判決 民集第5巻第13号796頁、参照。

⁴⁰ 最高裁第3小法廷昭和27年4月15日判決 民集第6巻第4号413~414頁、参照。

ある市町村の区域を基準として所有出来ない農地を規定していることから、農地法における「住所」は市町村の区域を基準として1つであると考えられる。

最高裁判所が、共に「住所」の判断基準について具体的に言及していないこと、また、農地所有者の住所意思が考慮されるか否かについては判断が分かれることからすると、農地法における「住所」の判断は、農地の有効的かつ効率的利用という法政策上の趣旨を加味して個別具体的になされているものと考えられる。

第4節 総括

本論文第1章では「住所」の意義について、第1節で私法上の定義として、民法第22条において「住所」とは「各人の生活の本拠」であると規定していることを確認し、民法上の対立する学説について考察した。まず、民法において「住所」を判定する際に、今日のように人々の生活形態が多種・多様化し、活動拠点が各地に点在している状況下においては、本籍や住民票等の記載された場所をもって形式的に各人の「生活の本拠」を決定することは出来ないことから、実質的な生活関係に基づいて「住所」を判定する実質主義が採用されていることを確認した。また、各人の「定住の意思」なる主觀は外部から認識することが困難である等の理由から客觀主義が採用され、経済社会の急速な発展や流動化及び交通移動手段の発達を論拠に、各人の「生活の本拠」は、単一に決定出来るものではなく、異なる法律関係ごとに、各々の法律関係の趣旨に照らして決定するとする複数説(法律関係基準説)が学説の多数である通説となっていることを確認した。

第2節においては、公法上の「住所」の定義として、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法における「住所」の定義について概観したが、明確な定義規定はなされておらず、民法における「住所」の定義規定の概念を借用していることが確認できた。

第3節では、公法である公職選挙法及び農地法に関する判例を探り上げて内容について比較検討を行ったところ、それらの判例においても、「住所」を判定する上での統一的又は具体的な判断基準を確認することは出来なかったが、「住所」の意義については、民法第22条の定義規定を借用し「生活の本拠」を「住所」として判断していると理解することができた。

なお、民法上で対立する学説である、主觀説と客觀説及び單一説と複数説について、裁判所がいずれの立場をとるのかは、こちらも個々の判決においての判断は様々であり、また明確にはされていない。そのため、公法における「住所」の判定は、その該当する法領域の立法趣旨や政策及び個々の事件の具体的な内容や事実関係等から法律関係ごとに、民法第22条における「住所」の定義である「生活の本拠」について、個別具体的に判断せざるを得ないと考えられるが、公職選挙法及び農地法の各法律関係において、その立法目的

及び趣旨に従い、各々の法律における「住所」は1つであると考えられる。つまり、異なる法領域との関係において、各々の法律関係における「住所」が別個に存在することはあり得ても、1つの法律関係について複数の「住所」が認められるわけではないと考える。

公法である租税法上の「住所」の意義については、次章において概観し考察していく。

第2章 租税法上の住所の意義

租税法上、「住所」について明確な定義規定は設けられておらず、民法からの借用概念であるとされているが、租税法において、「住所」は納税義務の成立、納税義務者の範囲及び課税範囲等を決定する上で重要な機能を果たしている。本章では、公法である租税法の中から、「住所」の意義について、特に「住所」との関わりが深いと考える法律の中から、第1節では地方税法、第2節では所得税法及び第3節では相続税法を取り上げ、それぞれ「住所」の意義について概観し、「住所」である「生活の本拠」の判定基準についての考察を行う。第4節では、本論文第5章の判例研究で取り上げる、所得税法と相続税法における「住所」の相違点についての考察を行う。第5節では、本章を総括する。

第1節 地方税法上の住所の意義

1. 地方税法における納税義務者

地方税法は、都道府県又は市町村に「住所」を有する個人を道府県民税又は市町村民税の納税義務者として規定し(地法24条1項1号・同294条1項1号)、また、道府県民税及び市町村民税の賦課基準日は1月1日と規定している(地法39条・同318条)⁴¹。従って、賦課基準日の1月1日に道府県又は市町村に「住所」を有する個人は当該年度の道府県民税又は市町村民税の納税義務者となる。このように、地方税法における「住所」は納税義務を確定させる上で必要不可欠な要素であるが、この「住所」の定義について地方税法上は、明確な定義規定が設けられていない。

地方税法第294条第2項及び同第294条第3項において、個人住民税⁴²の納税義務者を以下のように規定している。

(市町村民税の納税義務者等)

地方税法第294条第2項

前項第1号の市町村内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、当該市町村の住民基本台帳に記録されている者をいう。

⁴¹ 三木義一他『実務家のための税務相談(民法編)』有斐閣(2004年)6頁、参照。

⁴² 個人の道府県民税(都民税を含む)及び市町村民税(区民税を含む)を合わせて一般に「個人住民税」と呼ばれている。住民に身近な行政サービスに必要な経費を、住民にその能力(担税力)に応じて広く分担させるものである。東京都主税局ホームページ「個人住民税」

http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/kojin_ju.html (2011年1月15日確認)

(市町村民税の納稅義務者等)

地方税法第 294 条第 3 項

市町村は、当該市町村の住民基本台帳に記録されていない個人が当該市町村内に住所を有する者である場合には、その者を当該住民基本台帳に記録されている者とみなして、その者に市町村民税を課すことができる。この場合において、市町村長は、その者が他の市町村の住民基本台帳に記録されていることを知ったときは、その旨を当該他の市町村の長に通知しなければならない。

また、道府県民税の納稅義務者としての個人とは、地方税法第 24 条第 2 項において、以下のように規定している。

(道府県民税の納稅義務者等)

地方税法第 24 条第 2 項

前項第 1 号、第 6 号及び第 7 号の道府県内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、その道府県の区域内の市町村の住民基本台帳に記録されている者（第 294 条第 3 項の規定により当該住民基本台帳に記録されているものとみなされる者を含み、同条第 4 項に規定する者を除く。）をいう。

上記規定のとおり、地方税法における「住所」は納稅義務者を確定させる上で必要不可欠な要素であるが、本論文第 1 章でも述べてきたように、人々の生活形態が多種・多様化している現代において、住民基本台帳法に規定する、住民票に記載された「住所」と各人の「生活の本拠」は異なる場合があり、種々の法律適用の場面において問題となっている。

2. 地方税法における「住所」の意義

(1) 「住所」の意義

地方税法上、「住所」については、明確な定義規定が設けられていない。

地方税法に関して、日本に滞在居住していた外国人が、東京都特別区民税⁴³賦課期日に地方税法第 294 条(市町村民税の納稅義務者等)に規定する「住所」を当該特別区に有していたか否かが争われた事例がある⁴⁴。これについて、東京地方裁判所昭和 45 年 3 月 9 日判決は「何を右の生活の本拠とみるかは、現在のように各人の生活が多方面にわたっている状況のもとにおいては、当該法令が住所を法律効果に結びつけている趣旨に照らし、当該

⁴³ 特別区民税とは東京 23 区における市町村民税であり、他の政令指定都市の区と異なり、「市町村民税」ではなく「特別区民税」という。港区ポータルサイト「特別区民税・都民税の概要」
<http://www.city.minato.tokyo.jp/kurasi/zeikin/juminzei/gaiyo/gaiyo/index.html> (2011 年 1 月 15 日確認)

⁴⁴ 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 年 11 月)146 頁、参照。

法律関係に即して決すべきである。しかるところ、地方税法は、その 294 条 1 項⁴⁵、1 条 2 項⁴⁶、736 条⁴⁷により、東京都の特別区につき、当該特別区の区域内に住所を有する個人に対して均等割額および所得割額の合計額によって特別区民税を課することにしているが、同法がこのように個人に対する住民税について住民を課税要件⁴⁸と定めた趣旨は、所得割額による住民税を課税すべき特別地方公共団体を定めるとともに、当該特別地方公共団体の区域内に居住する住民にその担税力に応じてその地方公共団体の経費を負担せしめる趣旨と解すべきであるから、右の趣旨からみて、同法 294 条(市町村民税の納税義務者)にいう住所は、その人の一般的な生活にもつとも関係の深い場所(全生活の中心)であると解するを相当とする⁴⁹。」と判示していることより、地方税法上も「住所」の概念として民法第 22 条に規定する「各人の生活の本拠」をその「住所」概念として借用していると考えられる。

(2) 「生活の本拠」の判断基準

上記判決が、「当該法令が住所を法律効果に結びつけている趣旨に照らし、当該法律関係に即して決定すべきである」とした上で、地方税法における、個人住民税について住民を課税要件と定めた趣旨が、地方公共団体の区域内に居住する住民にその担税力に応じてその地方公共団体の経費を負担させる趣旨であると解釈していることより、地方税法上の各人の「生活の本拠」とは、その者が最も身近に行政サービスを受けている地方公共団体の区域内であると考えられる。これは、住民税が地方公共団体の区域内の住民及び当該地方公共団体と何らかの密接な関係をもっている個人に対して、広く租税を課することを目的とするという、住民税の基礎にある負担分担思想(地方公共団体の住民等は当然に当該地方公共団体の経費を分担し合うべきであるとする考え方である。)とも合致するものである⁵⁰。

⁴⁵ 「(使用村民税の納税義務者等)市町村民税は、第一号の者に対しては均等割額及び所得割額の合算額によつて、第三号の者に対しては均等割額及び法人税割額の合算額によつて、第二号及び第四号の者に対しては均等割額によつて、第五号の者に対しては法人税割額によつて課する。」(地法 294 条 1 項)

⁴⁶ 「(用語)地方団体 道府県又は市町村をいう。」(地法 1 条 2 項)

⁴⁷ 「(特別区における特例) 第一条第二項の規定によつてこの法律中市町村に関する規定を特別区に準用する場合においては、第五条第二項中『一 市町村民税 二 固定資産税 三 軽自動車税 四 市町村たばこ税 五 鉱産税 六 特別土地保有税』とあるのは『一 特別区民税 二 軽自動車税 三 特別区たばこ税 四 鉱産税』と、同条第六項中『一 都市計画税 二 水利地益税 三 共同施設税 四 宅地開発税 五 国民健康保険税』とあるのは『一 水利地益税 二 共同施設税 三 宅地開発税 四 国民健康保険税』と読み替えるものとする。」(地法 736 条)

⁴⁸ 「課税要件(Steuertatbestand) とは、納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによつて納税義務の成立という法律効果を生じる法律要件のことである。」「前略…各租税に共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の 5 つがある。」金子宏 前掲(注 1)134 頁、引用。

⁴⁹ 東京地裁昭和 45 年 3 月 9 日判決 行集第 21 卷第 3 号 466 頁、引用。

⁵⁰ 金子宏 前掲(注 1)470 頁、参照。

①主觀説と客觀説

地方税法上の「住所」(生活の本拠)の判定は、上記判決からも、個人が住民税を負担すべき地方公共団体とは、当該個人の「定住の意思」という主觀的要素に基づき判定される「住所」を管轄する地方公共団体ではなく、当該個人に関連する客觀的事実より判定される当該個人の一般的な生活にもっとも関係の深い場所(全生活の中心)である「住所」を管轄する地方公共団体であると考えられる。従って、地方税法上の「住所」は、客觀説に基づき判定されるものと解釈する。

②単一説と複数説

上記判決が、地方税法上の「住所」(生活の本拠)の判定基準を「その人の一般的な生活にもっとも関係の深い場所(全生活の中心)」としていることより、単一説を採用していると考えられる。

第2節 所得税法上の住所の意義

所得税の納税地は原則として住所地とされており(所法15条)、さらに、「住所」を国内に有するか国外に有するかにより「居住者」と「非居住者」の区分が決定され、それにより課税所得の範囲及び課税方法が決定されることとなる⁵¹。このように、所得税法上「住所」は課税範囲及び課税方法を決定するための重要な基準であるにもかかわらず、所得税法において「住所」そのものの定義は規定しておらず、所得税基本通達において「住所」の意義を定めているのみである。また、所得税法上「住所」である「生活の本拠」の判定基準についての具体的な規定も設けられていないことから、その判定について納税者と争いが生じる結果となっている。

1. 所得税法における居住者・非居住者の区分

所得税法において、納税義務者は、わが国の居住者であるか否かによって、無制限納税義務者と制限納税義務者とに区分され、居住者は無制限納税義務者として、所得の源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、すべての所得について納税義務を負うものと規定し(所法5条1項、同7条1項1号)、非居住者は制限納税義務者として、国内源泉所得についてのみ納税義務を負うものと規定している(所法5条2項、同7条1項3号)。ただし、居住者のうち、非永住者⁵²は、国内源泉所得およびそれ以外の所得で国内において支払われまた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規定している(所法

⁵¹ 三木義一他 前掲(注41)4~8頁、参照。秋山友宏「国外居住者に対する所得税の納税義務の判断ポイント」『税理』第51巻第8号(2008年7月)114頁、参照。

⁵² 「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。」(所法2条1項4号)

7条1項2号)⁵³。

この無制限納税義務者と制限納税義務者の区分について、金子宏名誉教授は「無制限納税義務者というのは、わが国に住所または居所を有するため、いわば人的にわが国の課税権に服し、国内に源泉があるか国外に源泉があるかを問わず、それに帰属する課税物件のすべてについて納税義務を負う者をいい(居住者のうち非永住者(2条1項4号)は国内源泉所得のほか、国内において支払われまたは国外から送金された所得)、制限納税義務者というのは、わが国に住所または居所はないが、財産や事業を有するため、その限度でいわば物的にわが国の課税権に服し、国内に源泉のある課税物件についてのみ納税義務を負う者をいう⁵⁴。」と述べ、課税権の帰属の主体によって、無制限納税義務者と制限納税義務者とを区分している。

所得税法第2条第1項では、無制限納税義務者と制限納税義務者を明確に区分するため、居住者、非永住者及び非居住者を以下のように規定している。

(定義)

所得税法第2条第1項第3号、第4号、第5号

- 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。

このように、国内における「住所」の有無及びその有する期間により無制限納税義務者となる居住者(非永住者を含む)と制限納税義務者となる非居住者とが区分され、それにより各人の課税所得の範囲が大きく異なることとなるため、所得税法における「住所」は課税範囲を決定するための重要な要素となるのである。

2. 所得税法における「住所」の意義

(1) 「住所」の意義

所得税法上、「住所」についての定義規定は設けられていないが、所得税法における「住所」の意義について、所得税基本通達2-1において以下のように定めている。

⁵³ 金子宏 前掲(注1)136頁、参照。

⁵⁴ 金子宏 前掲(注1)136頁、引用。

(住所の意義)

所得税基本通達 2-1

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。

上記通達が定めているように、所得税法における住所の意義とは「各人の生活の本拠」であるとしていることから、民法第 22 条に規定する「住所」と同意義であることを明らかにしたものであり、その者の「生活の本拠」を「住所」とした上で、「生活の本拠」の判定については客観的事実に基づいて判定することを明らかにしている点で、本論文第 1 章で考察を行った民法上の学説における客観説に基づくことを明らかにしたものであると考えられる⁵⁵。

所得税法上の「住所の意義」について、神戸地方裁判所昭和 60 年 12 月 2 日判決は、「同法規が民法におけるのと同一の用語を使用している場合に、所得税法が特に明文をもつてあるいはその趣旨から民法と異なる意義をもつ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⁵⁶。」と判示し、その控訴審判決である大阪高等裁判所昭和 61 年 9 月 25 日判決でも、「所得税法 2 条 1 項 3 号にいう住所は民法 21 条にいう住所と同一の意義を有するものであることは、法の文言と趣旨に照らし、現行法体系上明らかであり、それは、所得税基本通達 2-1 の示すとおり、各人の生活の本拠であると言うべきである⁵⁷。」と判示している。

上記の両判決からも、所得税法上の「住所」は税法固有の概念ではなく、民法からの借用概念であり、所得税法上の「住所」の意義は民法第 22 条に規定する「住所」の概念を同一の意義を有する概念として借用し適用することとしていると理解することが出来る⁵⁸。

つまり、所得税法上の「住所」とは、所得税基本通達 2-1 で定めるところにより「各人の生活の本拠」であり、「生活の本拠」について所得税法が明文による定義規定を設けていないことから、所得税法固有の概念ではなく、民法からの借用概念であるから、所得税

⁵⁵ 後藤昇他編「所得税基本通達逐条解説」大蔵財務協会(2009 年)17 頁、参照。

⁵⁶ 神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決 判例タイムズ第 614 号 58 頁、引用。

⁵⁷ 大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決 訟務月報第 33 卷第 5 号 1297 頁、参照。

⁵⁸ 木村直人「居住者・非居住者の課税上の問題点」『税大ジャーナル』第 7 号(2008 年 2 月)124~125 頁、参照。

基本通達2-1に定める「生活の本拠」とは、民法第22条に規定する「生活の本拠」と同意義に解釈すべきであると考える。金子宏名誉教授も、租税法における借用概念の解釈適用について、「借用概念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している⁵⁹。」として、租税法律主義の観点から同意義に解釈すべき旨を述べている。

(2) 「生活の本拠」の判定基準

所得税基本通達2-1において、「住所」とは「各人の生活の本拠」であり、「生活の本拠」の判定は客観的事実に基づいて行うことを定めているが、その判定基準については何ら定められていない。

所得税基本通達2-1に定める「住所」の判定基準について、神戸地方裁判所昭和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、租税法は多人数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、即ち住所、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⁶⁰。」と判示し、「生活の本拠」の判定基準として住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族及び資産の所在等の客観的事実を列挙していることより、これらが、「生活の本拠」を判定する際の一定の基準となるものと考えられる。

(3) 「生活の本拠」の判定における学説

「生活の本拠」の判定について、所得税基本通達は客観的事実によるものと定めているが、租税法の学説においては、民法上の学説である主觀説を採用する学説と客觀説を採用する学説が対立して存在している。

所得税基本通達2-1において、「生活の本拠」の判定は客観的事実によることを定めていること及び上記(2)の判決が列挙した判定基準において、定住の意思等の各人の主觀的要素は考慮されておらず、客観的な事実のみを列挙していることから、「生活の本拠」の判定は、各人の「定住の意思」という主觀的要素により「住所」を判定する主觀説ではなく、種々の客観的事実により「住所」を判定する客觀説に基づき判定するものと解釈することが出来る。これは、所得税法上の「住所」の判定において主觀説を採用した場合、各人の意思によって国内の「住所」の有無及びその所在地等が判定され、それにより課税所得の範囲が左右される結果となると、租税要件に恣意性が介入する可能性があり、法的公平性の観点から問題があると考えられるからである⁶¹。さらに、本論文第1章でも述べたように「定住の意思」は通常外部から認識し得ない場合が多いため、法的安定性の観点からも

⁵⁹ 金子宏 前掲(注1)109頁、引用。

⁶⁰ 神戸地裁昭和60年12月2日判決 前掲(注56)58頁、引用。

⁶¹ 後藤昇他編 前掲(注55)17頁、参照。

問題があると考える。

また、本節の上記 1. 所得税法における居住者・非居住者の区分で述べた、非永住者の定義規定(所法 2 条 1 項 4 号)についても、平成 18 年度税制改正において、租税の公平性及び中立性の確保や租税回避行為への対応等の観点から見直しが行われ、非永住者の「意思」に関する規定が削除されている⁶²。改正前所得税法第 2 条第 1 項第 4 号は非永住者を「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又は居所を有する個人」と規定し、非永住者に該当するか否かの判定については、改正前所得税法施行令第 16 条において「①その者が日本の国籍を有しないこと。②その者が日本の国籍のほか外国の国籍を有し、かつ、その納税地の所轄税務署長に対し、国内に永住する意思はない旨を表明したこと。」と規定し、これらの者については、国内に永住する意思がないものと推定することとしていた⁶³。現行法においては「国内に永住する意思」の文言が削除され、「住所」の判定基準から個人の意思という主観的要素を排除していくことより、客観的な事実に基づいて「住所」を判定(客観説)することにより、租税の公平性及び中立性を確保し、租税回避行為への対応を図ったものであると解釈できる。つまり、上記改正により、非永住者を判定するための「住所」の基準として、「国内に永住する」という個人の意思である主観的要素を判定基準から排除し、主観的要素により「住所」を判定する主観説ではなく、客観的事実を判定基準とする客観説を採用することを明らかにしたものだと解釈することが出来る。

3. 所得税法における「住所」の推定規定

経済社会のグローバル化が進展し、人々の生活関係も国内・国外へと流動している現在において、所得税法上の「住所」を判定する場合に、各人の「生活の本拠」が国内にあるのか国外にあるのかを具体的に判定することは容易ではない状況となっているのが現状である。そこで、所得税法第 3 条第 2 項⁶⁴の委任を受けて、所得税法施行令第 14 条及び同第 15 条において、以下、「住所」の推定規定を設けている⁶⁵。

62 青木孝徳他「改正税法のすべて《18 年版》」大蔵財務協会(2006 年)450~453 頁、参照。

63 青木孝徳他 前掲(注 62)451~452 頁、参照。

64 「(居住者及び非居住者の区分)前項に定めるもののほか、居住者及び非居住者の区分に関し、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項は、政令で定める。」(所法 3 条 2 項)

65 占部裕典「税法における『住所』の意義とその判断要素」『税理』第 51 卷第 2 号(2008 年 2 月)48 頁、参照。

(国内に住所を有する者と推定する場合)

所得税法施行令第 14 条

- 一 その者が国内において、継続して一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に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するに足りる事実があること。

(国内に住所を有しない者と推定する場合)

所得税法施行令第 15 条

- 一 その者が国外において、継続して一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うけており、かつ、その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。

上記のように、所得税法施行令第 14 条第 1 項及び同第 15 条第 1 項では、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を条件として、居住の期間と職業との関係を基準に「住所」の推定基準を規定している。さらに、所得税法施行令第 14 条第 2 項及び同第 15 条第 2 項において、国籍、生計を一にする親族等の存在、国内における職業及び国内における資産の有無等を基準として、その者の「住所」を推定することを規定しているのである⁶⁶。

第 3 節 相続税法上の住所の意義

相続税法において、納税義務者は「住所」を国内に有するか否か及び国籍要件によって、無制限納税義務者として、相続若しくは遺贈⁶⁷(死因贈与を含む。以下同じ。)又は贈与(死因贈与を除く。以下同じ。)により取得した財産のすべてについて相続税又は贈与税の納税義務を負う者(相法 1 条の 3 第 1 号・同 1 条の 3 第 2 号・同 2 条 1 項・同 1 条の 4 第 1 号・同 1 条の 4 第 2 号・同 2 条の 2 第 1 項)と、制限納税義務者として、相続若しくは遺

⁶⁶ 占部裕典 前掲(注 65)48 頁、参照。

⁶⁷ 「(法)遺言によって財産を贈与すること」を言う。また、遺言とは、「①死に際にのこすことば。いごん。ゆいごん。②(法)自己の死亡後の財産や身分に関する一定の方に従った単独の意思表示で、死亡によって効力を生ずるもの。」新村出編 前掲(注 15)155 頁・141 頁、引用。

贈又は贈与により取得した財産で国内にあるものについてのみ相続税又は贈与税の納税義務を負う者(相法 1 条の 3 第 3 号・同 2 条 2 項・同 1 条の 4 第 3 号・同 2 条の 2 第 2 項)⁶⁸に区分される。

このように相続税法上「住所」は、課税範囲等を決定するための重要な基準であるにもかかわらず、相続税法において、「住所」そのものの定義規定は設けられていない。このため、民法第 22 条の「住所」の定義規定を相続税法において借用概念として使用するに際して、その「住所」である「生活の本拠」の意義及び判定についても種々異なる解釈や判断がなされる結果となっているのが現状である。

本節においては、相続税法における「住所」の意義を中心に考察していくものであるが、本論文第 5 章の判例研究で採り上げる事例との関連から、とくに、相続税法上に規定される贈与税について主に採り上げ考察を行っていくこととする。

なお、相続税法は、無制限納税義務者と制限納税義務者の区分を、相続税及び贈与税の節税対策として利用し、贈与財産を海外に移転させる等する納税者が増加したことから、税制調査会「平成 12 年度税制改正に関する答申」において、「相続税については、国際化等の経済社会状況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等についても必要な措置を検討する必要がある⁶⁹。」と答申され、平成 12 年度の税制改正において、無制限納税義務者の範囲を拡大させる改正がなされているため、改正前と現行法との比較も含め概観していくこととする。

1. 相続税法における納税義務者

(1) 平成 12 年度改正前

平成 12 年度改正前相続税法第 1 条の 2 において、納税義務者を以下のように規定していた。

(贈与税の納税義務者)

相続税法第 1 条の 2

以下に掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与(贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。)に因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
- 二 贈与に因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

⁶⁸ 金子宏 前掲(注 1)488~509 頁、参照。

⁶⁹ 内閣府ホームページ・税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申」

<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod1.html> (2011 年 1 月 15 日確認)

上記規定の第 1 号に掲げる者を「無制限納税義務者」、第 2 号に掲げる者を「制限納税義務者」としてそれぞれ区分している⁷⁰。

(2) 平成 12 年度改正後

相続税法は、税制調査会「平成 12 年度税制改正に関する答申」により答申された内容を受けて、海外への資産移転による租税回避行為の防止等に対する措置として、旧租税特別措置法第 69 条を設置した。この改正により、改正前は無制限納税義務者と制限納税義務者の区分は所得税法と同様に納税義務者の「住所」が基準とされていたが、海外への資産移転による租税回避行為等の問題を考慮して、無制限納税義務者の区分には「住所」の基準の他、国籍要件も一部加味されることとなった⁷¹。

なお、上記の旧租税特別措置法第 69 条の規定は、平成 15 年度の税制改正により、相続税法第 1 条第 4 項の本法に含まれ⁷²、以下のように規定されている。

(贈与税の納税義務者)

相続税法第 1 条の 4

- 次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。
- 一 贈与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
 - 二 贈与により財産を取得した日本国籍を有する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(当該個人又は当該贈与をした者が当該贈与前 5 年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。)
 - 三 贈与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(前号に掲げる者を除く。)

このように、改正後においては、上記規定の第 1 号及び第 2 号に掲げる者を「無制限納税義務者」とし、さらに、無制限納税義務者のうち第 1 号に掲げる者を「居住無制限納税義務者」、第 2 号に掲げる者を「非居住無制限納税義務者」とし、第 3 号に掲げる者を「制限納税義務者」として区分することとしたのである⁷³。すなわち、改正前相続税法第 1 条の 2 第 2 号に規定する制限納税義務者に、国籍要件が加味され、日本国籍をもつ一定の者は制限納税義務者から無制限納税義務者へと区分されることとなったのである。

また、納税義務者を無制限納税義務者と制限納税義務者とに区分した上で、相続税法で

⁷⁰ 加藤千博編『相続税法基本通達逐条解説〔平成 22 年版〕』大蔵財務協会(2010 年)36 頁、参照。

⁷¹ 松原有里「エstate・プランニングー相続・贈与税の国際課税をめぐる基本問題ー」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣(2007 年)658 頁、参照。

⁷² 金子宏編 前掲(注 71)658 頁、参照。

⁷³ 水野忠恒『租税法〔第 4 版〕』有斐閣(2009 年)673 頁、参照。

はこれらの者の課税財産の範囲を、相続税法第2条の2において以下のように規定している。

(贈与税の課税財産の範囲)

相続税法第2条の2

第一条の四第一号又は第二号の規定に該当する者については、その者が贈与により取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。

2. 第一条の四第三号の規定の該当する者については、その者が贈与により取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、贈与税を課する。

つまり、平成12年度の法改正による旧租税特別措置法第69条は、相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した者が日本国籍を有する場合について特例を定め、日本国籍を有する者については、その者が法施行地に「住所」を有していない場合でも、財産取得前5年以内に法施行地に「住所」を有していた場合は、非居住無制限納税義務者として国外財産を相続税又は贈与税の課税対象に含めることとし、財産の所在地を問わず取得した全財産を課税対象としたのである。また、その者が財産取得前5年以内に法施行地に「住所」を有していない場合についても、被相続人(贈与者)又は相続人(受贈者)のいずれかが法の施行地に住所を有している場合には、非居住無制限納税義務者として区分され、相続若しくは遺贈又は贈与により取得した全財産に対して相続税又は贈与税の納税義務があると改正されたのである⁷⁴。

この改正により、法施行地に「住所」を有するか否かの他に、「国籍」という新たな要件が加えられることとなり、これにより、日本国籍を有する国外居住者に対しては5年という期限付きではあるが、税制調査会「平成12年度税制改正に関する答申」において措置の検討が必要とされた、「無制限納税義務者・制限納税義務者の区分を相続税及び贈与税の節税対策として利用し、贈与財産を海外に移転させる等の従来の節税対策」に対して、一定の制限を設けることにより租税回避行為の防止に必要な措置を講じたものであると理解できる。

2. 相続税法における「住所」の意義

(1) 「住所」の意義

所得税法と同様に、相続税法においても「住所」そのものの定義規定は設けられてはおらず、「住所」の意義として相続税法基本通達1の3・1の4共-5において以下のように定めている。

⁷⁴ 三木義一他 前掲(注41)6頁、参照。

(「住所」の意義)

相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5

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二箇所以上の住所はないものとする。

上記通達が定めるように、相続税法に規定する「住所」とは「各人の生活の本拠」を指すものであり、この「生活の本拠」とは相続税法が「住所」についての明確な定義規定を設けていない以上、借用概念として民法第 22 条に規定する「生活の本拠」と同一の意義を有すると解釈するのが妥当であると考えられる。

このような借用概念の解釈適用の妥当性については、前節 2. 所得税法における「住所」の意義の(1)において採り上げたとおり、借用概念は他の法分野で解釈されているものと同じ意義に解釈するのが、租税法律主義に掲げられる法的安定性の要請に合致しており、私法上の概念を借用する場合には、他の法律において別意に解釈することを法規の明文又はその趣旨から明らかな場合を除き、その借用した概念は私法上と同じ意味に解釈するのが、法的安定性の観点からも妥当であるとされている⁷⁵。

増田英敏教授も「そもそも租税法律主義の厳格な統制下に置かれる租税法領域においては、立法者は民法からその文言を借用することを予定しているのであるから、民法と同意義に解することにより初めて租税法律主義の要請との整合性が維持されるのである。借用概念に租税法独自の意義を追加するというのであれば、租税法固有の意義を追加することを租税法独自に明文の規定により定めることが租税法律主義によって要求される⁷⁶。」として、租税法律主義の観点から私法上と同じ意義に解釈すべき旨を述べている。

なお、借用概念の解釈について、租税法上 3 つの対立した見解(統一説、独立説及び目的適合説)があるとされているが⁷⁷、これについては、次章の第 3 章において詳しく考察していく。

(2) 「生活の本拠」の判定基準

相続税法における「生活の本拠」は、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 が定める通り、客観的事実に基づいて判定されるものと解釈されるが、その判定基準については明確な定めが設けられていない。

つまり、相続税法が法文をもって「生活の本拠」についての判定基準を明確に規定して

⁷⁵ 金子宏 前掲(注 1)109 頁、参照。

⁷⁶ 増田英敏「海外での株式譲渡と住所の認定(ユニマット事件)－東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決－」『TKC 税研情報』第 18 卷第 2 号 (2009 年 4 月)17 頁、引用。

⁷⁷ 金子宏 前掲(注 1)108 頁、参照。

おらず、また、通達においても取扱いを定めていないのであるから、前節で確認した「住所」の判定に関する裁判の判決が示すとおり、各人の「生活の本拠」を判定するための客観的事実とは、住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族及び資産の所在等であると考えられる。

なお、相続税法基本通達1の3・1の4共-6は、国外勤務者等で相続又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている者につき以下のように「住所」を判定することを定めているので確認していく。

(国外勤務者等の住所の判定)

相続税法基本通達1の3・1の4共-6

日本の国籍を有している者又は出入国管理及び難民認定法別表第二に掲げる永住者については、その者が相続若しくは遺贈により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、その者が次に掲げる者に該当する場合(一の三・一の四共-5によりその者の住所が明らかに法施行地外にあると認められる場合を除く。)は、その者の住所は、法施行地にあるものとして取り扱うものとする。

(一) 学術、技芸の習得のため留学している者で法施行地にいる者の扶養親族となつている者

(二) 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(おおむね一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。)

(注) その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、国外出張、国外興業等により一時的に法施行地を離れているにすぎない者については、その者の住所は法施行地にあることとなるのであるから留意する。

上記通達の定めは「住所」、「職業」、「生計を一にする配偶者その他の親族」及び「資産の所在」等の客観的事実により「生活の本拠」を判定した上で、その者が相続若しくは遺贈又は贈与によって財産を取得した時において、法施行地を離れ国外に居住している場合に適用される個別具体的な判定基準である。

つまり、上記のような留学者及び国外勤務者であっても、それらの「生活の本拠」が客観的事実により判定した場合において明らかに法施行地にはないと判断されるのであれば、上記通達の定めは適用する余地がないということになる。

(3) 「生活の本拠」の判定における学説 ー主觀説と客觀説ー

相続税法基本通達1の3・1の4共-5において、「住所」の判定は客観的事実によるものと定めているのは、所得税法と同様に相続税法上も、「住所」の判定において主觀説を採用した場合、各人の意思によって国内の「住所」の有無及びその所在地等が判定され、そ

れにより課税所得の範囲が左右される結果となると、租税要件に恣意性が介入する可能性があり、法的公平性の観点から問題があると考えられ⁷⁸、また、「定住の意思」は通常外部から認識し得ない場合が多いため、法的安定性の観点からも問題があること等を理由に、相続税法基本通達1の3・1の4共-5において、「『生活の本拠』は客観的事実によって判定するものとする」と定めることにより、相続税法上も「住所」の判定において客観説を採用することを明らかにしていると理解できるが、租税法の学説上は主観説と客観説とが対立している。以下において、主観説を支持する見解と客観説を支持する見解をそれぞれ確認することとする。

①主観説を支持する見解

酒井克彦教授は「住所を有することは法律行為ではないものの、意思を要することには疑いがない。このことを考えると、住所をどこに有するかという意思が住所判断の基本的出発点となるという理解はわかりやすいように思われる⁷⁹。」と述べ、また、「『住所』を生活の本拠と捉えるということは、納税者がそこを生活の本拠と考えているかという点から判断されるのが基本であると考えている。したがって、『住所』の認定に当たっては、住所意思あるいはその一部を構成する定住の意思を客観的事実から判断して生活の本拠たる全生活の中心を認定すべきである・・・(後略)⁸⁰。」と述べ、「住所」の判断は納税者の居住意思である主観的な要素によるものだとして主観説を支持している。

②客観説を支持する見解

大淵博義教授は「事実認定による『事実の確定』プロセスにおいて、定住の意思の主観的要素は、生活の本拠の認定において補充的要素として機能するが、その意思の認定は純粹な主観的意思の有無によって機能するのではなく、当該意思があるために、外部から認識できる生活実情として居住意思が認められるという場合に機能すると解すべきである⁸¹。」と述べ、主観的要素は「住所」の認定において、外部から認識出来る場合に補充的要素にとどまるのもとして客観説を支持している。

増田英敏教授も「定住の意思を住所の判定要件とすることは、意思を客観的に確認することは困難であるから、住所認定の客観化のための障壁となる。したがって、住所を認定していくに当たっては、客観的事実によるべきであるとする客観説が通説とされる理由は意思の客観的認定の困難さにあることができる⁸²。」と述べ、納税者の意思である主

⁷⁸ 後藤昇他編 前掲(注55)17頁、参照。

⁷⁹ 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』第63巻第1号(2008年1月)58頁、引用。

⁸⁰ 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』第63巻第3号(2008年3月)45頁、引用。

⁸¹ 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』第40巻 第5号(2008年5月)4頁、引用。

⁸² 増田英敏 前掲(注76)16頁、引用。

観的要素は客観的に確認することが困難であるとして、客観説を支持している。

竹内進准教授は主観説について、「租税法律主義の下において受け入れることのできない基準である。なぜなら、その地に定住する意思といった納税者の内面の意思は、外部からは容易に判断することが常に可能なものとはいえないことから、このような基準を『住所』を認定するための客観的事実と同価値として取り扱うことは、法的安定性の見地から認めることは出来ないと考える⁸³。」と述べ、法的安定性の観点から主観説を批判し、客観説を支持している。

筆者としては、主観的要素である「定住の意思」は外部からは認識することは困難であること、また、意思とは取り巻く状況や事情等により容易に変化し得る可能性を含んでいふとも考えられることから、その判断は容易なものではなく、法的安定性の観点からも問題があると考える。従って、外部からも認識することが可能である客観的事実により「住所」を判定する客観説に賛同するものであり、客観的事実として、「定住の意思」が外部からも確認出来る場合に限り、「住所」を判定するための基準としての 1 つの要素となり得るものであると考える。

(4) 「生活の本拠」の判定における学説 一単一説と複数説一

相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5において、「同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする」と定めていることより、納税義務者各人に「住所」は法施行地において一箇所であり、「住所」の個数については単一説を採用していると解釈できるが、学説上は単一説と複数説とが対立している。以下において、単一説を支持する見解と複数説を支持する見解をそれぞれ確認することとする。

① 単一説を支持する見解

大淵博義教授は「住所複数説に立つと、日本と外国に住所を有することになるが、そうすれば、日本では国内財産と国外財産のすべての財産に対して課税され、また、外国でも、日本の国内財産を含むすべての世界財産に対して相続税又は贈与税が課税されることになる。ところが、日本の相続税法では『在外財産に対する相続税額又は贈与税額』のみを税額控除の対象としていることから、日本国内にある財産に対して外国で課税された相続税額又は贈与税額は相続税法上の『在外財産に対する相続税額又は贈与税額』には該当せず、相続税額等の外国税額控除の対象にはならないという、二重課税の調整の決定的な不合理が生ずることになる⁸⁴。」と述べ、住所複数説を採用した場合には二重課税の調整において問題があるとして、単一説を支持している。

三木義一教授も「税法における住所は課税権限の分配のための基準であり、これを複数

⁸³ 竹内進 前掲(注 44)151 頁、引用。

⁸⁴ 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)－武富士事件判決を素材として－」『税務事例』第 40 卷 第 4 号(2008 年 4 月)3 頁、引用。

で解し得ることになると、地方税法などはその前提が覆ってしまう。つぎに、国内税法ではなく、国際間の相続・贈与税について検討すると、なおさら不合理な結果となる。なぜなら、相続・贈与税について複数の住所を認めると、国際間の調整はより一層困難になってしまうからである⁸⁵。」と述べて、国内・国外にわたり住所を複数有することには問題があるとして単一説を支持している。

②複数説を支持する見解

酒井克彦教授は「所得税法なのか相続税法なのかによっても住所概念は異なることがあり得ると思うのである。これこそが、民法学説が強力に支持する複数説の意味するところであると言えよう。・・・(中略)・・・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ではないのかも知れない⁸⁶。」と述べ、民法上の学説では複数説が通説となっていること、各税法においてその趣旨及び目的に沿って「住所」認定がなされるべきであることを理由として、複数説を支持している。

筆者としては、相続税法基本通達1の3・1の4共-5が「同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないものとする」定めていることからも、相続税法上、国内に有する「住所」は1つであると理解する。また、国内と国外に複数の「住所」を認定することは、二重課税等を生じさせることとなり問題があると考える。複数の「住所」を認めた上で外国税額控除⁸⁷等により所定の課税財産又は課税所得については税額の控除を認めるというような方法も考えられなくもないが、上記で大淵博義教授が述べているような二重課税調整の決定的な不合理が生じる場合もあり問題が残る。

また、所得税法と相続税法における「住所」を個別に認定するか否かについては、これらの両通達が「住所」の意義として定める(所基通2-1、相基通1の3・1の4共-5)「住所」としての「生活の本拠」は民法第22条に規定する「生活の本拠」の概念を借用概念として使用した上で「生活の本拠」については客観的事実により判定するものであるとしていることより、所得税法上の「住所」と相続税法上の「住所」は同意義であり、借用概

⁸⁵ 三木義一「税法における『住所』概念—東京地裁平成19年5月23日判決を素材にして—」『税経通信』第62巻第13号(2007年10月)47頁、引用。

⁸⁶ 酒井克彦 前掲(注80)41頁、引用。

⁸⁷ 國際的二重課税を排除するためには、2つの方法がある。1つは、國家の課税権を属人的にとらえて、自国の国民や法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度(これを全世界所得課税主義)をとったうえで、外国政府に納付した所得税ないし法人税の税額(これを外国税額という)を自国の所得税ないし法人税の税額から控除する方法である。この方法を「外国税額控除」ないし「税額控除法」といい、この方法のもとで自国の税額から外国税額を控除することを「外国税額控除」という。いま1つは、課税権を属地的に捉えて、国外に源泉のある所得を課税の対象から控除する方法である(この方法の基礎になっている制度原理を領土内所得課税主義という。)この方法を「国外所得免除法」ないし「免除法」という。)。各国は、この2つの方法のいずれか、またはその折衷方式を用いて国際的二重課税を排除している。金子宏 前掲(1)423~424頁、参照。

念の解釈適用上の法的安定性及び予測可能性の観点からも、個別に「住所」を認定するものではないと考える。

第4節 所得税法と相続税法上の住所の比較

所得税法及び相続税法の両法律において、その納税義務者を法施行地に「住所」を有するか否か等により、制限納税義務者と無制限納税義務者とに区分し、それぞれの課税範囲を定めていることを確認してきたが、所得税法と相続税法では、「住所」の判定にどのような差異があるのかを確認していくこととする。

1. 所得税法及び相続税法上の「住所」の意義

所得税法及び相続税法上の「住所」とは、それぞれの基本通達において、「各人の生活の本拠」であると定められており、両法律において、「住所」についての定義規定が設けられていないことから、民法第22条に規定する「住所」の借用概念であり、これについて相違はない。

2. 所得税法及び相続税法上の「生活の本拠」の判断基準

所得税法及び相続税法のそれぞれの基本通達が「生活の本拠」については、客観的事実に基づいて判定することと定めている。このことについて、いずれも相違はなく、「生活の本拠」の判断基準として客観説を採用することを両法律の基本通達において明文により明らかにしたものだと考えられる。

3. 所得税法と相続税法上の「住所」の相違についての学説

所得税法と相続税法における「住所」の相違について、占部裕典教授は「所得税法と相続税法における相違は、所得税法が『今まで引き続いて一年以上居所』を有する個人を『住所』を有する個人と同格に扱い、同じ法律効果を賦与しているのに対して、相続税法はそのような規定を有しない。『居所』とは客観説にたてば、その者の当該生活の本拠地として、生活関係の中心をなしているか否かということになろうが、相続税法は『居所』を課税管轄権の要素とは考えていないのである。相続税法における『住所』の概念は相続税や贈与税の本質から、所得税法とは異なるとする見解も予想されうることであるが、このような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ことに留意をするべきである。贈与税という税目の特徴なり、

贈与税の創設の趣旨が『住所』の法解釈に影響を与えることはない。相続税法と所得税法における『住所』の定義は同じであると解ざるを得ない⁸⁸。」と述べている。

また、増田英敏教授は「『住所』概念が民法からの借用概念であることは先に確認した。借用概念である以上、所得税法における住所も相続税法における住所もその概念において差異がないものと解すべきである。仮に所得税法が独自に住所を定義している場合には、その住所概念は所得税法に限定されていると理解されるべきである。しかし、所得税法や相続税法といった個別税法が住所について独自の定義規定を定めていないのであるから、民法からの借用概念として同義に解すことになることをまずここで確認しておく⁸⁹。」と述べ、所得税法及び相続税法が「住所」についての定義規定を設けていない以上、両法律における「住所」とは、民法第 22 条に規定する「住所」の借用概念として、民法と同意義に解釈すべきであるとしている。

このように上記の両教授の見解からも、所得税法及び相続税法における「住所」の概念民法第 22 条の借用概念と同意義であると理解でき、筆者も両法律の「住所」に相違はないと考える。

第 5 節 総括

本章においては、租税法上の「住所」の意義について、地方税法、所得税法及び相続税法の「住所」の意義についてそれぞれの法律ごとに条文を確認し、その解釈についての考察を行ってきた。

第 1 節では、地方税法上の「住所」の意義は、地方税法第 294 条が、住民を課税要件とし、地方公共団体の区域内に居住する住民にその担税力に応じて経費を分担させる趣旨であると解釈出来ることより、各人の一般的な生活にもっとも関係の深い場所(全生活の中心)であることを確認した。また、住民税を負担すべき地方公共団体は、「定住の意思」という主観的要素に基づき判定されるのではなく、客観的事実より判定される居住の実態に基づき判断されると考えられ、客観説を採用していると考えられること、また、「住所」の個数については「住所」の意義が「全生活の中心」とされていることより、単一説を採用していると考えられると述べてきた。

第 2 節では、所得税法上の「住所」の意義は、所得税基本通達 2-1 が定めるところにより、「各人の生活の本拠」であることから、民法第 22 条に規定する「住所」の借用概念であることを確認した。また、借用概念は、法的安定性の観点から、他の法分野で使用されているのと同意義に解釈するのが妥当であることを理解した。「住所」の判定基準につい

⁸⁸ 占部裕典 前掲(注 65)30~31 頁、引用。

⁸⁹ 増田英敏 前掲(注 76)13 頁、引用。

ては、所得税基本通達 2-1において「生活の本拠」の判定は客観的事実に基づいて判定すると定めていることから、客観説に基づくことを明らかにしたものであると解釈出来るが、学説上は主観説と客観説が対立しているので、それぞれの学説の見解について確認した。

第3節では、相続税法における「住所」の意義は、相続税法基本通達1の3・1の4共-5が定めるところにより「各人の生活の本拠」であり、民法第22条に規定する「住所」である「生活の本拠」と同一の意義を有すると解釈するのが妥当であると考えられ、このような借用概念の解釈適用については、個別の法律上において別意に解釈することを法規の明文又はその趣旨から明らかな場合を除き、私法上と同意義に解釈するのが、租税法律主義である法的安定性及び予測可能性の観点から最も妥当であると理解した。また、相続税法基本通達1の3・1の4共-5において、「生活の本拠」は客観的事実により判定し、同一人について同時に法施行地に二箇所以上の住所はないと定められていることより、客観説により「住所」を判定し、「住所」の個数については単一説を採用しているものと解釈出来るが、「生活の本拠」の判定については、学説において主観説と客観説及び単一説と複数説とが対立しているので、それぞれ学説の見解について確認した。

主観説を採用した場合、各人の意思により「住所」認定され、課税所得の範囲が左右される結果となると、租税要件に恣意性が介入する可能性があり、法的公平性の観点から問題があると考えられること、また、「定住の意思」は通常外部から認識し得ない場合が多いため、法的安定性の観点からも問題があること等の理由から、客観的事実により「住所」を判定する客観説が通説となっていることを確認した。

また、「住所」の個数については、複数説を採用した場合には二重課税等の問題が生じること、所得税法及び相続税法の両通達の定める「住所」の意義が同意義であると解釈できることより、法的安定性及び予測可能性の観点から、所得税法及び相続税法の両法律において個別の「住所」を認定すべきものではないとの意見を述べてきた。

第4節では、所得税法と相続税法における「住所」の意義の相違について確認を行ったが、両法律の基本通達において「住所」の意義として定めている内容に相違はなく、また別意に解釈するべき理由も見出すことは出来ないことから両法律の「住所」は同意義であり、「住所」に相違はないと理解した。

次章では「租税法上の住所の解釈」として、本章でも触れてきた、租税法における「借用概念」の解釈について学説上の異なる3つの見解(統一説、独立説及び目的適合説)⁹⁰について確認するとともに、租税法の根幹でもある租税法律主義について概観し、借用概念における「住所」の解釈について考察していくこととする。

⁹⁰ 金子宏 前掲(注1)108頁、参照。

第3章 租税法上の住所の解釈

租税法において「住所」とは、民法第22条に規定する「住所」の定義を借用した借用概念であるということを本論文第1章及び第2章で確認してきた。本章では、租税法における借用概念の解釈について、学説上の異なる3つの学説(統一説、独立説及び目的適合説)⁹¹について概観し確認する。第1節では、租税法の基礎となる租税法律主義の意義及び内容についての確認を行い、租税法律主義と税務通達の関係について考察する。第2節では、借用概念の解釈について、上記の統一説、独立説及び目的適合説の各学説の内容を確認し、その論拠について考察する。第3節では、租税法における借用概念としての「住所」の租税法上の解釈について考察する。第4節では、本章を総括する。

第1節 租税法律主義

1. 租税法律主義の意義と沿革

租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであり、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない。すなわち、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という⁹²。

租税法律主義は、1215年のイギリスのマグナ・カルタの制定以降、1629年の権利請願、1689年の権利章典を経て、近代法治国家の確立において、先導的・中核的役割を果たしており、憲法原則としても承認されるようになった⁹³。わが国において租税法律主義は、明治憲法以来、憲法典の中で明文化され、法律によってより厳格な意味内容を持つとされている⁹⁴。

日本国憲法第84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し、また、日本国憲法第30条においても「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定しており、これらの憲法の規定は租税法律主義によることを要求しているものである⁹⁵。

2. 租税法律主義の機能

租税法律主義の機能は、「国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあ

91 金子宏 前掲(注1)108~109頁、参照。

92 金子宏 前掲(注1)68頁、参照。

93 品川芳宣『租税法律主義と税務通達〔第2版〕』ぎょうせい(2004年)10頁、参照。

94 水野忠恒 前掲(注73)7頁、参照。

95 品川芳宣 前掲(注93)10頁、参照。

る」とされる⁹⁶。金子宏名誉教授は租税法律主義の機能について、「すなわち、今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に關係を持っているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる意思決定をもなしえない。・・・(中略)・・・その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって・・・(中略)・・・今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果(タックス・エフェクト)について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えなければならない⁹⁷。」と述べており、租税法律主義の主たる機能として租税効果についての法的安定性と予測可能性を挙げている。北野弘久名誉教授も「租税法律主義とは租税の領域における法的安定性と法的予測可能性とを担保する法的手段であるといえよう。この租税法律主義の自由権的機能は、行政権の肥大・優越した現代国家においてこそ、重要な意味をもつ⁹⁸。」と述べている。

また、水野忠恒教授も「経済の複雑化した今日においては、経済活動を行うにあたって租税に対する考慮(tax consideration)が重要となっていることから、納税者である国民に、先立って、租税の影響(tax effect)を知らしめ、それを経済・経営判断の要素とする必要性が高くなっている。今日の租税法律主義の意義としては、経済活動等に対する法的安定性や予測可能性を保障することが重要であり、そのため、課税要件法定主義や課税要件明確主義が重視される⁹⁹。」と述べており、納税者の経済活動等に対する法的安定性や予測可能性を保障するための要件として課税要件法定主義及び課税要件明確主義の重要性を指摘している。

3. 租税法律主義の内容

租税法律主義の内容としては、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」及び「手続的保障原則」が挙げられ、これらの他に、「遡及立法の禁止」及び「納税者の権利保護」も、租税法律主義の内容であるとされる¹⁰⁰。以下において、上記それぞれの内容について概観していく。

(1)課税要件法定主義¹⁰¹

課税の作用は国民の財産権の侵害であるから、課税要件(それが充足されることによって納税義務が成立するための要件)のすべてと租税の賦課・徴収の手続きは法律によって規定

96 金子宏 前掲(注1)70頁、参照。

97 金子宏 前掲(注1)70頁、引用。

98 北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』法律文化社(2009年)16頁、引用。

99 水野忠恒 前掲(注73)7頁、引用。

100 金子宏 前掲(注1)70頁、参照。

101 金子宏 前掲(注1)70~71頁、参照。

されなければならない。この原則を課税要件法定主義という。

この点で最も問題になるのは、法律と行政立法(政令・省令等)との関係である。課税要件法定主義の要請からすると、法律の根拠なしに政令及び省令等で新たに課税要件に関する定めを設けることは出来ない(法律の留保の原則)。また、法律の定めに違反する政令及び省令等が効力をもたないことも明らかである(法律の優位の原則)。

(2)課税要件明確主義¹⁰²

法律又はその委任のもと、政令や省令において課税要件及び租税の賦課・徴収の手続きに関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねないからである。この原則を課税要件明確主義という。

したがって、租税法において行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解釈するべきであり(もっとも、租税手続法の分野では、徴収緩和のために自由裁量を認める必要のあることが少なくない)、また不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることにも十分に慎重でなければならない。

(3)合法性の原則¹⁰³

租税法は強行法であることから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由も租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。この原則を合法性の原則という。この原則は、租税法律主義の手続法的側面であり、わが国においても戦前から一貫して判例法上承認されてきたところである。その根拠は、このように解釈しなければ、租税法の施行にあたって不正が介在するおそれがあるのみでなく、納税者によって取り扱いが異なることとなり、税負担の公平が維持出来なくなる、ということにある。

したがって、法律の根拠に基づくことなしに、租税の減免や徴収猶予を行うことは許されない。また、納税義務の内容や徴収の時期・方法等について租税行政庁と納税者の間で和解や協定等をすることも許されないのである。

(4)手続的保障原則¹⁰⁴

租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続きで行われなければならず、また、それに対する争訟は公正な手続きで解決されなければならない。この原則を手続的保障原則という。

(5)遡及立法の禁止

租税法律主義の機能が国民の経済社会における法的安定性と予測可能性にあることに鑑

¹⁰² 金子宏 前掲(注1)73頁、参照。

¹⁰³ 金子宏 前掲(注1)75~76頁、参照。

¹⁰⁴ 金子宏 前掲(注1)76~77頁、参照。

み、国民に対して遡及して新たに納税義務を課すような立法措置は許されないことを意味する¹⁰⁵。

人々は、現在妥当している租税法律に依拠しつつ(現在の法規に従って課税が行われることを信頼しつつ)各種の取引を行うのであり、後になってその信頼を裏切ることは、租税法律主義が担保する予測可能性と法的安定性を害することになる。このことから、憲法第84条は遡及立法を禁止する趣旨を含んでいると解釈するべきである¹⁰⁶。

(6) 納税者の権利保護

納税者の権利保護は、当該法令に関し、租税法の解釈等に関する税務官庁と納税者との対立した場合には、公正な第三者機関によって裁かれることが保障されていなければならぬことを意味する¹⁰⁷。

租税法律主義は、租税の確定と徵収が、法律の根拠に基づき法律に従って行われることを要求している。したがって、違法な租税の確定又は徵収が行われた場合には納税者がそれを争い、その権利の保護を求めることが保障されていなければならない。このような租税法律関係に関する争訟(租税に関する法的な紛争)を租税争訟というが、租税争訟は納税者の権利保護の観点から、きわめて重要な意味をもっており、租税争訟制度の確立は、租税法律主義の不可欠の要素である¹⁰⁸。

4. 租税法律主義と税務通達

租税法律主義の下、租税の賦課及び徵収は法律の根拠に基づき行わなければならない。しかし、今日の租税行政が通達行政と言われるように、租税法の解釈及び適用の多くは税務通達の定めるところに従って行われているのが現状である。この、税務通達は租税法の法源¹⁰⁹である、憲法・法律・命令・条例・規則等の国内法源と条約・交換公文等の国際法源には含まれていない。すなわち、税務通達は法源ではなく、法的拘束力を持つものではない¹¹⁰。

通達は、上級行政庁が下級行政庁の権限行使を支持する為に発せられるものであり、国家行政組織法第14条第2項において、「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と規定されている。すなわち、租税に関する税務通達は、国税庁長官が租税法の執行について、関係諸機関及び職員に命令又は示達するために発せられ

¹⁰⁵ 品川芳宣 前掲(注93)18頁、参照。

¹⁰⁶ 金子宏 前掲(注1)104頁、参照。

¹⁰⁷ 品川芳宣 前掲(注93)22頁、参照。

¹⁰⁸ 金子宏 前掲(注1)803頁、参照。

¹⁰⁹ 「租税に関する法の存在形式を租税法の法源という。」金子宏 前掲(注1)93頁、引用。

¹¹⁰ 金子宏 前掲(注1)93~103頁、参照。

るものであり、納税者に対しては法的拘束力を持たない¹¹¹。しかし、国家公務員法第 98 条第 1 項は、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職業上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定し、さらに、同法第 82 条第 1 項において、「この法律若しくは国家公務員倫理法又はこれらの法律に基づく命令に違反した場合においては、その職員に対し懲戒処分として、免職、停職、言及又は戒告の処分をすることができる。」と規定していることから、税務職員には税務通達の厳格な遵守義務が課せられていることとなる¹¹²。すなわち、税務通達は、納税者に対しては法的拘束力を持つものではないが、租税行政を行う諸機関及び職員に対しては拘束力を持つものだと理解することが出来る。

租税法律主義と税務通達の関係について、品川芳宣教授が「税務通達が課税実務において重要な役割を果たしており、また、納税者の予測可能性の上でも重要な機能を有していることに鑑みれば、税務官庁側が税務通達に反した課税処分等を行えば、納税者の予測可能性を侵害し、租税法律主義の機能さえおぼつかなくなる¹¹³。」と述べていることからも、税務通達は、租税法律主義である法的安定性及び納税者の予測可能性を担保する観点から、租税行政を行う上で遵守されなければならないと考えられる。

第 2 節 租税法上の借用概念の解釈

他の法律分野から借用した概念である借用概念を租税法においてどのように解釈し、適用するのかという点については、租税法の学説においても意見の分かれているところであり、また判例上も判断が分かれているところである。

本節においては、租税法における借用概念の解釈について、統一説、独立説及び目的適合説の 3 つの学説を確認し、考察を行っていく。

1. 借用概念と固有概念

租税法において用いられる概念は、借用概念と固有概念の 2 種類に分類することが出来る。借用概念とは、租税法において独自の定義規定を設けておらず、私法等の他の法分野で用いられている概念を租税法が課税要件に取り込む場合のその概念をいい、借用概念の例としては、利益の配当の支払いをする者は源泉徴収義務を負う旨の規定(所法 181 条)における「配当」の概念や、相続によって財産を取得した者は相続税を課される旨の規定(相

¹¹¹ 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」『税理』第 43 卷第 14 号(2000 年 11 月)4 頁、参照。田中治「税務通達の読み方」『税研』第 138 号(2008 年 3 月)22~24 頁、参照。

¹¹² 鈴木涼介「租税行政における Q&A の法的性格とその意義」『税研』第 153 号(2010 年 9 月)107 頁、参照。

¹¹³ 品川芳宣 前掲(注 111)6 頁、引用。

法1条の3)における「相続」の概念がそれである。一方、固有概念とは、他の法分野においては用いられていない概念で租税法が定義規定を設けている租税法独自の概念をいう(なお、社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法において用いている場合は、借用概念ではなく固有概念となる)¹¹⁴。

租税法においては、同法が私法上の法律関係を前提に課税要件を構成しているところから、特に私法上の概念を課税要件規定に取り込む借用概念が多く用いられている¹¹⁵。

2. 借用概念の解釈における学説

租税法において多く用いられる借用概念について問題となるのは、それを借用元である私法等の他の法分野で用いられているのと同意義に解釈するべきか、それとも徴収確保や租税の公平負担等の租税法独自の観点から異なる意義に解釈するべきなのか又は租税法独自の意義を付加して解釈するべきなのかという解釈の問題であるが、この借用概念の解釈についてわが国では、3つの学説があるとされている¹¹⁶。下記において(1)独立説、(2)統一説及び(3)目的適合説の3つの学説の内容をそれぞれ確認する。

(1) 独立説

独立説とは、租税法上使用する概念を他の法分野から借用する場合においても、租税法独自の概念を形成すべきであり、独自の意義を与えられるべきであるとする考え方である¹¹⁷。独立説はわが国では1930年代において有力であった考え方であるが、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、学説及び判例上において支持されていない¹¹⁸。

この学説の根拠としては、税収確保及びその対としての公平な課税「租税法律の目的」の考慮を要請する考え方¹¹⁹であるとされている。また、清永敬次名誉教授も「借用概念について、私法上等で既に与えられている意味内容と同じものとして税法上これを解する必要は必ずしもないとする考え方は、恐らく経済的実体において同じものを同様に取り扱うことが担税力を基礎とする公平課税の上から必要であり、そのためには借用概念であっても税法独自の意味内容をこれに与えることが許されなければならない、とするものであろう¹²⁰。」と独立説の根拠について述べている。

¹¹⁴ 金子宏 前掲(注1)108頁、参照。

¹¹⁵ 増田英敏「借用概念の解釈と租税回避の意図—住所認定をめぐる注目裁判例を素材に—」『税務事例』第42巻第5号(2010年5月)41頁、参照。

¹¹⁶ 金子宏 前掲(注1)108~109頁、参照。

¹¹⁷ 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法学会編『租税法と私法』有斐閣(1978年)4頁、参照。

¹¹⁸ 水野忠恒 前掲(注73)24頁、参照。

¹¹⁹ 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」『税法学』第539号(1998年5月)114頁、参照。

¹²⁰ 清永敬次『税法〔第7版〕』ミネルヴァ書房(2007年)41頁、引用。

独立説の代表論者として、租税法の私法からの独立と租税法独自の概念及び原理の樹立の必要性を一貫した研究テーマとしていたとされる田中勝次郎氏が挙げられるが¹²¹、田中勝次郎氏は「いかに税法の独立論を唱えるからといって、必要以上に民事法の概念を離脱することは許されない。要は、税法の真意を確かめ、もし、それが税法の真の意思であるならば、法安定性の原則も法明瞭性の原則も顧慮する必要はない。税法の真の意味に向かって邁進すべきである。しかし、そのためには一歩退いて、果たしてそれが税法上是非とも必要な法安定性を犠牲にしてまでもこれを尊重しなければならないほど重要な問題であるかどうかを検討した上で、どうしても税法の精神の方を尊重しなければならないという結論に達したとき、はじめて民事法上の法概念とは異なった法概念の存在を認めなければならないという意味に解すべきものと考える¹²²。」と述べていることから、極端な独立説ではなく、後述する(3)の目的適合説に近いものであったとの評価をすることができる¹²³。

筆者としては、借用概念として他の法分野からの概念を租税法が使用する場合においても、租税法の法令の趣旨に沿って独自の概念としてその意義を解釈するべきであるとする独立説の考え方は、私法上の経済取引の結果として納税義務を負うこととなる納税者側の立場からすれば、経済活動を行う上での法的安定性や予測可能性が確保されず問題があると考える。

(2) 統一説

統一説とは、法秩序の一体性と法的安定性の観点から、租税法上借用する概念を他の法分野で使用されている意義と同意義に解釈するべきであるとする考え方である¹²⁴。現在の学説及び判例(神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決¹²⁵・大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決¹²⁶・名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決¹²⁷)において、納税者の経済活動における法的安定性や予測可能性確保の観点から統一説が支持されているところであり、通説とされている¹²⁸。

金子宏名誉教授は「借用概念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している。すなわち、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、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべ

¹²¹ 金子宏 前掲(注 117)9 頁、参照。

¹²² 田中勝次郎『法人税法の研究』税務研究会(1965 年)733 頁、引用。

¹²³ 金子宏 前掲(注 117)4 頁、参照。

¹²⁴ 金子宏 前掲(注 117)10 頁、参照。

¹²⁵ 神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決 前掲(注 56)58 頁、参照。

¹²⁶ 大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決 前掲(注 エラー! ブックマークが定義されていません。)1297 頁、参照。

¹²⁷ 名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決 判例タイムズ第 1204 号(2006 年)224 頁、参照。

¹²⁸ 水野忠恒 前掲(注 73)24 頁、参照。

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¹²⁹。」と述べ、法的安定性の観点から統一説を支持している。

増田英敏教授も他の法領域からの借用概念の解釈について、「他の法分野で用いられる意義と同意義に解することは、租税法律主義の機能である法的安定性に寄与するからである。借用概念に租税法独自の意義を附加することは、借用概念とされながら固有概念の性質をも混合させることになり、法的安定性ばかりか予測可能性の確保をも阻害する結果を招く¹³⁰。」とし、法的安定性及び予測可能性の観点から統一説を支持する見解を述べている。

また、中川一郎教授は「法律用語においては、概念が形成されると、その概念にはすべての法域において同一の意味が与えられるべきである。各法域が同一用語のもとに相異なる意味内容を恣意的に与えるならば、法律用語は無秩序になり、混乱を招くであろう。これは税法においても同じである。従つて租税法が既成法概念を使用する場合には、租税法自体においてこの概念に別異の意味を与えるような定義規定は設けるべくなく、もし、その必要があるならば、既成法概念と同一用語を使用すべきでなく、新語を使用し、定義規定を設けるべきである。従つて既成法概念を使用しながら、別異の意味を与えるような定義規定さえ設けられていない場合には、当然同一の意味内容に解釈しなければならないのである¹³¹。」と述べ、法秩序の一体性確保と法的安定性の観点から統一説を強く支持し、租税法独自の意義を与える場合には憲法が要請する租税法律主義により新たな定義規定を設けることの必要性を指摘している。

筆者としても、租税法律主義の機能である法的安定性や予測可能性の観点からも、借用概念は租税法上において明文の定義規定が存在しないのであれば、他の法分野で定義され使用されている意義と同意義に解釈するのが妥当であると考える。

(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(論理解釈)¹³²が妥当るべきであり、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るべきであるとする考え方である¹³³。すなわち、租税法律が経済的事象ないし状態を把握する限りにおいて、当該経済的事象ないし状態は、当該租税法律の目的に応じて、当該租税法律にあてはめなければならないと考えられ、その場合、税法以外の規律は、当該税法以外の規律への

¹²⁹ 金子宏 前掲(注1)109頁、引用。

¹³⁰ 増田英敏 前掲(注115)46頁、引用。

¹³¹ 中川一郎『税法の解釈及び適用』三晃社(1961年)217~218頁、引用。

¹³² 「法律の規定全体の趣旨や目的から問題としている条文の正しい意味を理解しようとする法律解釈の方法である。」伊藤義一『税法の読み方 判例の見方 [改訂新版]』TKC出版(2008年)52頁、参照。

¹³³ 金子宏 前掲(注117)4頁、参照。

結合が当該租税法律の目的に適合している場合のみに基準となるとされる¹³⁴。

目的適合説の最も代表的な学説は¹³⁵、田中二郎名誉教授の「元来、私法の規定は、・・・(中略)・・・当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこに用いられている諸概念も、もともと、そのような見地において用いられているものと解される。ところが、租税法は、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件として、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るべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、・・・(中略)・・・また、別個の観点からその意味を理解するべき場合もあることを否定しえない。規定の表現又は概念を示す文言に囚われることなく、その経済的意義の理解が必要とされるゆえんである¹³⁶。」との見解がその根拠を示しているものである。これに対して、金子宏名誉教授は租税法における借用概念について目的論的解釈が必要なことを否定するものではない¹³⁷とした上で、「目的適合説をとった場合に、借用概念についてとかく自由な解釈が行われやすく、その結果として租税法律主義のそもそも狙いである法的安定性と予測可能性がそこなわれる危険性のあることは否定できない¹³⁸。」と述べ、目的適合説を採用した場合において法的安定性及び予測可能性が損なわれる可能性を指摘している。このことから、筆者としては、目的適合説を採用した場合において法的安定性と予測可能性が損なわれる危険性が否定できないのであれば、租税法上借用する概念は他の法分野で使用されている意義と同義に解釈するべきであるとする考え方である統一説を採用することが最も妥当であると考える。又は、借用概念に合目的的に租税法独自の意義を加味するのであれば、納税者に法的安定性と予測可能性を保障するため、租税法律主義によりその旨を租税法の明文規定により規定する必要があると考える。

上記において(1)～(3)の異なる3つの学説を確認してきた。租税法が私法上の経済取引を対象として租税を課し、また租税の納付を求めるなどを規定する法律であることから¹³⁹、租税法の中には私法上の経済取引に関する民法上の概念や用語を用いて、借用概念として使用していることが多いのが現状である。これらの借用概念の解釈は納税者が経済活動を行う上での意思決定にも重要な影響を持つものであるため、借用概念の解釈にあたっては法的安定性や予測可能性の観点からもより慎重に行わなければならないと考える。

¹³⁴ 加藤義幸「借用概念について—最近の判例を通してー」『税法学』第560号(2008年11月)21頁、参照。

¹³⁵ 金子宏 前掲(注117)10頁、参照。

¹³⁶ 田中二郎『租税法〔第3版〕』有斐閣(1990年)126～127頁、引用。

¹³⁷ 金子宏 前掲(注117)11頁、参照。

¹³⁸ 金子宏 前掲(注117)11頁、参照。

¹³⁹ 山田二郎『税法講義I〔第2版〕』信山社出版(1995年)34頁、参照。

第3節 借用概念としての住所の解釈

租税法において用いられている「住所」概念が民法第22条に規定する「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」とする「住所」の定義規定からの借用概念であることはすでに述べてきたが、本節では、この借用概念である「住所」が所得税法及び相続税法上でどのように解釈されているのかを確認し考察していくこととする。

1. 所得税法及び相続税法上の借用概念としての「住所」の解釈

前章で確認してきたように、所得税法及び相続税法における「住所」の意義は、民法第22条に規定する「住所」の概念からの借用概念である。

所得税法上の「住所」とは、所得税基本通達2-1が定めるところにより「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。」とされている。また、所得税法施行令第14条及び同第15条において「住所」を判定するための推定規定が設けられている。相続税法上の「住所」とは、相続税法基本通達1の3・1の4共-5が定めるところにより「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二箇所以上の住所はないものとする。」とされている。上記のとおり、所得税法及び相続税法における「住所」は、それぞれの基本通達により、「住所」である「生活の本拠」を客観的事実により判定することを定めて、本論文第1章及び第2章で考察してきた「住所」についての学説である客観説を採用することを明らかにし、さらに、相続税法基本通達においては「生活の本拠」は同一人について法施行地に一箇所しかないことを定め、「住所」について単一説を採用することを明らかにしていると考えられる。

前節で述べたように、租税法において、私法と同じ用語を借用概念として使用している場合には、租税法が特に明文により私法上とは別の意義を持つ概念として規定又はその趣旨から明らかに私法上とは異なる意義をもって使用していると解釈するべき特別の事情がある場合を除き、それを私法上と同じ意義に解釈するべきであるとする統一説が法的安定性及び予測可能性の観点からも妥当であると考えられ、そこで、所得税法及び相続税法において民法からの借用概念である「住所」とは、民法第22条に規定する「住所」である「生活の本拠」をもって、その「住所」とする旨をそれぞれの通達で明確に定めて、明らかにしているものと理解することが出来る。

2. 判例上の「住所」の解釈

借用概念の解釈についての判例においても、名古屋地方裁判所平成16年10月28日判決で「憲法84条の租税法律主義の重要な機能は、国民に対して経済活動における法的安

定性と予測可能性を与えることにあるから、その観点からすれば、租税法に用いられる概念は、基本的には他の国法のそれと整合する意味内容が与えられるべきであり、租税法における目的論的解釈の名の下に、一般法の概念と矛盾・抵触するものであってはならない。そうすると、租税法は国民の私的経済活動ないし経済現象を課税対象とするものであるが、これらについては、第一次的に私法によって規定されているから、その意味内容も、まず私法によって解釈されなければならない¹⁴⁰。」として、租税法律主義である法的安定性と予測可能性の観点から、租税法における概念は私法上のそれと同意義に解釈するべきことを判示している。これはすなわち、判例上も租税法における借用概念の解釈について私法上の意義と同意義に解釈し適用しようとする統一説を採用していると考えられる。

3. 学説上の「住所」の解釈

中里実教授は所得税法における「住所」の解釈について、「原則として、民法に従って、所得税法上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¹⁴¹。」と述べて、借用概念である「住所」の解釈については民法上の意義と同意義に解釈するとして統一説を支持している。さらに、同教授は租税法における「住所」の事実認定の問題にも触れ、これについても原則として借用元の私法上の判断を採用することとしている。このように、租税法における借用概念としての「住所」は意義の解釈の問題の他に、課税要件としての「住所」の事実認定の判断の問題をも含んでいるのである。

これに対して、酒井克彦教授は、「私法上の概念を借用すること自体は、予測可能性や法的安定性に合致し、恣意的な課税を排除するという意味では有用となることが多い」と理解している。ただ、住所を『生活の本拠』と理解することは妥当であると考えられるが、問題は生活の本拠の理解を民法の議論に無限定に従わなければならないかというと、そこには陥穂が隠されていると思われる所以である。住所概念の理解にあたっては、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¹⁴²。」と述べており、統一説について法的安定性や予測可能性の観点からは妥当であるとしながらも、借用概念の解釈は各法律の目的に照らし、合目的的に解釈されるべきであるとした目的適合説に近い見解を示している。

¹⁴⁰ 名古屋地裁平成16年10月28日判決 前掲(注127)224頁、参照。

¹⁴¹ 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』第62巻第14号(2007年11月)20頁、引用。

¹⁴² 酒井克彦 前掲(注80)46頁、引用。

筆者としては、借用概念は統一説が学説上も判例上も通説であり、これが租税法律主義の法的安定性及び予測可能性の観点からみれば最も妥当であると考えられ、租税法における借用概念としての「住所」の意義も租税法が明文によるみなし規定等の特別の規定を設けていない以上は民法の解釈に従うべきであると考える。しかし、民法の解釈に従うべきだとしても、民法第 22 条に規定する「住所」である「生活の本拠」という概念は民法上も主觀説・客觀説や單一説・複數説等の対立する学説が存在し、租税法において統一説を採用し解釈する場合に混乱が生じること等の問題がある。このようなことから、租税法における「住所」はその基本通達(所得税基本通達及び相続税法基本通達)により、住所である「生活の本拠」を客觀的事実により判定することを定めて、客觀説を採用することを明らかにし、さらに、相続税法基本通達においては「生活の本拠」は同一人について法施行地に一箇所しかないことを定めて、單一説を採用することを明らかにすることにより、租税法上の「住所」の解釈について一定の基準を設けたものであると考える。

「住所」の事実認定の問題に関しては、次章及び第 5 章の判例研究において考察していくこととする。

第 4 節 総括

本章では、租税法上の借用概念の解釈について 3 つの学説を探り上げてその論拠を確認するとともに、租税法における「住所」の概念についての考察を行った。

第 1 節では、借用概念を解釈する上で重要となる租税法律主義の機能と内容についてそれぞれ概観し、租税法律主義と税務通達の関係について確認した。租税法律主義は、租税を賦課・徵収する上において、納稅者の経済活動に対する租税効果の法的安定性及び予測可能性を担保する機能を有するものであり、それを保障するための要素として、「課税要件法定主義」、「課税要件明確主義」、「合法性の原則」及び「手続的保障原則」の原則が掲げられ、これらの他、「遡及立法の禁止」及び「納稅者の権利保護」も租税法律主義の内容であることを確認した。また、租税法律主義と税務通達の関係については、税務通達は租税法の法源ではないが、租税法律主義である法的安定性及び納稅者の予測可能性を担保する観点から、租税行政を行う上で遵守されなければならないと述べた。

第 2 節では、租税法において多く用いられる借用概念について、問題となるその解釈の考え方を独立説、統一説及び目的適合説の 3 つの学説を探り上げて、その内容をそれぞれ確認し、その論拠についての考察を行った上で、租税法律主義の法的安定性及び予測可能性の観点から、統一説が学説及び判例の通説となっていることを確認した。

第 3 節では、租税法上の借用概念である「住所」の概念が所得税法及び相続税法においてどのように解釈されているのかを概観した。租税法において「住所」はその基本通達で

ある所得税基本通達及び相続税法基本通達において「生活の本拠」は客観的事実により判定すること、さらに、相続税法基本通達においては「生活の本拠」は法施行地に一箇所であることを定めていることを確認し、借用概念は統一説が学説上も判例上も通説であり、これが租税法律主義の法的安定性及び予測可能性の観点からみれば最も妥当であると考えられることより、租税法における借用概念としての「住所」の意義も租税法が明文によるみなし規定等の特別の規定を設けていない以上は民法の解釈に従うべきであると考えるとの私見を述べた。

次章では、第5章で採り上げる判例研究が租税回避行為と関連して議論されており、租税回避の意思が「住所」の事実認定に関してどのように取り扱われるのかという問題も重要な論点となっているので、租税回避行為について概観し、その意義及び内容について考察していくこととする。

第4章 租税回避行為

わが国では近年、経済のグローバル化の急進とともに国際的租税回避の事案が租税に関する問題としてクローズアップされてきている中で、租税回避行為の取り扱いについても関心が高まっている。本論文の判例研究で採り上げる「武富士事件」及び「ユニマット事件」も国際的租税回避の一例であるとされているため、租税回避行為の取り扱いは、上記の判例を検証するうえでも重要であると考える。

本章第1節では、租税回避の意義とそれに類似する行為の意義・内容を確認し、第2節では、租税回避行為があった場合に、租税法上でこれを否認出来るか否かについて学説を確認し考察する。さらに、第3節では、本章を総括する。

第1節 租税回避行為の意義

1. 租税回避行為の意義

わが国の租税法には、租税回避又は租税回避行為を定義した規定は存在しない¹⁴³。したがって下記において学説における意義を確認する。

租税回避の意義について金子宏名誉教授は、「租税法の定める課税要件は、各種の私的経済活動ないし経済現象を定型化したものであり、これらの活動ないし現象は第一次的には私法の規律するところであるが、私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配する私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを租税回避(tax avoidance, Steuerumgehung) という¹⁴⁴。」と定義している。すなわち、租税回避行為とは、私的経済取引の観点からは合理性がないにも関わらず、通常用いることのない法形式を用いることにより、意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながらも、当該経済的目的ないし経済的成果に対応する租税負担を減少又は排除することである。

また、租税回避行為について清永敬次名誉教授は、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除をいう。多くの場合、税法上通常のものと考えられている法形式(取引形式)を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通

¹⁴³ 北野弘久編 前掲(注 98)26 頁、参照。

¹⁴⁴ 金子宏 前掲(注 1)114~115 頁、引用。

常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる。このような租税回避をもたらす納税者の行為を租税回避行為という¹⁴⁵。」と述べている。また、北野弘久名誉教授は租税回避行為を、「納税者が、①通常行われない異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する¹⁴⁶。」ことと述べている。すなわち、各学説により表現こそ異なっているが、税制審議会における平成9年度の「租税回避について」の諮問に対する答申において、その意義はおおむね次に掲げるすべての要件に該当するものとされている¹⁴⁷。

- (1) 私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること
- (2) 通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的効果を実現していること
- (3) (1)及び(2)の結果として租税負担を減少又は排除していること

このように、租税回避行為は、租税法において予定していない取引形態であるが、私法上許容されている法形式を納税者が選択することにより、租税法において通常予定している取引と同様の経済的効果を実現し、その結果として租税負担が減少又は排除されるのである。すなわち、私法上許容されている法形式である以上、租税回避行為は合法であると考えられる。

2. 租税回避行為と類似する行為

租税負担の軽減又は排除をもたらすという点において、租税回避行為と類似する行為がある。類似する行為として(1)仮装行為、(2)節税及び(3)脱税(租税逋脱)が挙げられるので、以下においてそれぞれの内容と租税回避行為との相違点を確認することとする¹⁴⁸。

(1) 仮装行為

仮装行為とは、意図的に真の事実又は法律関係を隠ぺいしないし秘匿して、それとは異なる事実又は法律関係が存在するかのごとく偽り、架空の外観を作り出す行為のことである¹⁴⁹。その典型的な例としては通謀虚偽表示(民94条)¹⁵⁰である。仮装行為は、租税回避行為が納税者の用いた私法上の取引行為が有効であるという点において、租税回避行為とは

¹⁴⁵ 清永敬次 前掲(注120)46頁、引用。

¹⁴⁶ 北野弘久『税法学原論〔第6版〕』青林書房(2007年)132頁、引用。

¹⁴⁷ 以下(1)~(3) 日本税理士連合会webサイト・税制審議会「『租税回避について』の諮問に対する答申－平成9年度諮問に対する答申－」
http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/toushin_H9.pdf (2011年1月15日確認)

¹⁴⁸ 大江晋也「租税回避行為と同族会社の否認規定」日本税務研究センター編『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を含めて—』財経詳報社(2007年)132頁、参照。

¹⁴⁹ 金子宏 前掲(注1)129頁、参照。

¹⁵⁰ 「(虚偽表示)相手方と通じてした虚偽の意思表示は、無効とする。2前項の規定による意思表示の無効は、善意の第三者に対抗することができない。」(民94条)

相違する行為である。

仮装行為について、金子宏名誉教授は「仮装行為が存在する場合には、仮装された事実や法律関係でなく、隠ぺいなし秘匿された事実や法律関係に従って課税が行われなければならない。これは、特段の規定をまつまでもなく、課税要件事実は外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って認定されなければならないことの、当然の理論的帰結である¹⁵¹。」と述べ、課税要件事実の認定にあたっては、仮装された外観や形式ではなく、その真の実体や実質によりなされなければならないとしている。

また、清永敬次名誉教授は仮装行為について「納税者はそれによって真の法律関係を形成する意思を有せず、したがって一定の経済的效果(収入金額や所得の取得など)や法的效果等の発生が考えられないから、このような行為は通常課税上なんらの意義も有しない。このような仮装行為によって当事者の真の意図した法律行為が隠されている場合は、所得税等においてはその隠されている法律行為ないしそれによって形成される法律関係が課税のための基礎をなすことになる。先に述べた租税回避の場合、そこで選択される法形式なり取引形式は当事者が真にこれを意図したものであり、そこには真の法律関係が形成されるのであるから、租税回避行為は右のような仮装行為とはこれを区別しなければならない¹⁵²。」と述べている。すなわち、仮装行為は一定の経済的效果や法的效果等の発生を伴わない行為であり、一定の経済的效果や法的效果等の発生を伴う租税回避行為とは本質的に相違するものである。また、意図的に事実を偽る行為である仮装行為はその行為自体に違法性があると考えられ、当該仮装行為により作り出された虚偽の事実又は法律関係はそれ自体が無効であると考えられる。

(2) 節税

節税とは、租税法規が予定している範囲において、租税負担の軽減を図る行為である¹⁵³。

節税について、武田昌輔名誉教授は「節税とは、税法の規定及び取扱通達などにおいて定められている範囲において、できるだけ租税負担を軽減することである。税法の規定及び取扱通達に適合しているのであるから、それが認められるのは当然である¹⁵⁴。」と述べている。すなわち、納税者が租税法規において認められた選択肢の範囲において、最も租税負担が軽減される方法等を選択する行為であり、租税法規上も認められた行為であり、合法であるとされている。

また、金子宏名誉教授は「節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用い

¹⁵¹ 金子宏 前掲(注1)129頁、引用。

¹⁵² 清永敬次 前掲(注120)50頁、引用。

¹⁵³ 金子宏 前掲(注1)115頁、参照。

¹⁵⁴ 武田昌輔「租税回避行為(3)－租税回避と節税－」『税務事例』第39巻第2号(2007年2月)75頁、引用。

て税負担の減少を図る行為である¹⁵⁵。」として、節税と租税回避行為との相違について述べている。しかし、一方で同名誉教授は「もっとも節税と租税回避の境界は、必ずしも明確ではなく、結局は社会通念によって決めざるをえない¹⁵⁶。」とも述べており、課税実務上、その境界線を判断することが容易ではないことを指摘し、そのような場合には社会通念に基づいて判断するとしている。筆者としても、両者の境界線の判断が容易でない場合においては、社会通念によって判断せざるを得ないのであると考えるが、判断の基準となる「社会通念」自体が不確定な概念であり、このような概念を判断の基準とすることは、判断に恣意性が介入する危険性が否定出来ず、問題が残ると考える。

節税と租税回避行為は、租税負担を軽減させる行為が、租税法規が予定している範囲のものであるか否かについての相違はあるが、両者ともに合法であると考えられるという点では共通している。

(3) 脱税(租税逋脱)

脱税(租税逋脱)とは、課税要件の充足の事実の全部又は一部を秘匿する行為である¹⁵⁷。脱税(租税逋脱)について、金子宏名誉教授は「脱税が課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である¹⁵⁸。」と租税回避行為との相違について述べている。また、清永敬次名誉教授は「租税回避は、課税要件の充足を避けること、換言すると、納税義務の成立を阻止することであるが、租税逋脱(脱税)は成立した納税義務の履行を妨げるものである点で、両者は基本的に異なるものである。また手段の上からも、両者は異なる。すなわち、租税逋脱は『偽りその他不正な行為』によってなされるが、租税回避のための行為は『偽りその他不正な行為』には該当しないと解される¹⁵⁹。」と両者の相違を納税義務の成立及び行為の手段の2点からそれぞれ述べている。つまり、脱税(租税逋脱)は偽りその他不正な行為という違法な手段によって租税負担を免れる行為であり、違法行為であるが、一方で、租税回避は課税要件の充足そのものを回避する手段により租税負担を免れる行為である点において両者は相違する行為である。

このように脱税(租税逋脱)は、租税負担を免れるための違法な行為であり、このような行為を行った場合は、国税通則法第68条により、その者に対して重加算税が課されることとなる¹⁶⁰。また、脱税を行った場合には脱税犯とし处罚の対象となる(例えば、所法238

¹⁵⁵ 金子宏 前掲(注1)115頁、引用。

¹⁵⁶ 金子宏 前掲(注1)115~116頁、引用。

¹⁵⁷ 金子宏 前掲(注1)115頁、参照。

¹⁵⁸ 金子宏 前掲(注1)115頁、引用。

¹⁵⁹ 清永敬次 前掲(注120)46頁、引用。

¹⁶⁰ 武田昌輔「租税回避行為の意義と内容」『日税研論集』第14卷(1990年6月)9~10頁、参照。

条以下・法法 159 条以下)¹⁶¹。一方、租税回避行為は、このような処罰の対象とはならない行為である。

第 2 節 租税回避行為の否認

租税回避行為は、租税法が予定している範囲の法形式(取引形式)とは異なる法形式を納税者が選択することで、租税法が通常予定している法形式を選択した場合と同様の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式による場合の租税負担を軽減又は排除する行為である。このような租税回避行為が行われた場合において、納税者が用いた私法上の法形式を租税法上もこれを容認して当該法形式に即して課税を行うべきか、又は当該法形式が私法上は有効なものであることを前提としつつも、租税法上はこれを無視して通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税を行うべきかという問題が生じる¹⁶²。

わが国の租税法には、租税回避行為の一般的否認規定は存在しないが、各税法において租税回避行為に対する個別規定が設けられているので、一定の租税回避行為について否認規定がある場合には、該当する租税回避行為を否認し、通常の法形式に置き換えて課税することになるのであるが、問題となるのは、租税回避行為の否認規定が設けられていない場合の取り扱いである。このような、明確な否認規定が設けられていない租税回避行為に対して、これを否認出来るとする学説(否認肯定説)と否認出来ないとする学説(否認否定説)があるとされている¹⁶³。

1. 租税回避行為の否認の意義

租税回避行為の否認とは、租税回避行為があった場合に、納税者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことをいう¹⁶⁴。

この場合に、租税回避行為について否認規定がある場合は、当該租税回避行為を否認して、通常の法形式に置き換えて課税することについては疑問の余地はないのであるが、否認規定がない場合に、当該租税回避行為を否認することが出来るか否かについては、学説において見解が分かれているところである。

¹⁶¹ 川田剛「租税回避一節税・脱税との接点—租税回避と類似概念との関係」『税経通信』第 58 卷第 6 号(2003 年 5 月)48 頁、参照。

¹⁶² 金子宏 前掲(注 1)114~116 頁、参照。

¹⁶³ 大江晋也 前掲(注 148)129 頁、参照。

¹⁶⁴ 金子宏 前掲(注 1)116 頁、参照。

2. 租税回避行為の否認の可否

租税回避行為があった場合に、当該租税回避行為を否認する個別否認規定がない場合においても、否認出来るとする学説(1)否認肯定説と否認出来ないとする学説(2)否認否定説が対立して存在しているので、それぞれの学説を確認する¹⁶⁵。

(1)否認肯定説

田中二郎名誉教授は「租税法は、全体として、人民の公平な負担を建前としつつ、一定の租税収入を確保することを企図しているのであるから、租税法の具体的執行に当たっても、公平負担の見地から、租税回避行為を禁止し、特定の者が不当に租税負担を免れるとのないよう、防止する必要がある。租税法上、いわゆる実質課税の原則をうたい、同族会社の行為計算の否認その他租税回避行為の禁止に関する規定を設けて、この趣旨を明示しているものがあるが、これらの規定も、租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。すなわち、租税の公平負担という見地からすれば、課税の対象となる課税物件の実現及び帰属に関し、その形式又は名義に囚われることなく、その経済的実質に着目し、現実に担税力を有するものと認められる者に対して課税するのが当然の原則でなければならない¹⁶⁶。」と述べ、租税回避行為があった場合には、個別否認規定の有無にかかわらず租税法の立法趣旨に沿って、租税公平主義¹⁶⁷の観点から当然に納税者が用いた法形式の形式に対応する課税を行うのではなく、それにより発生する経済的効果や法律的効果の実質に即した課税要件が充足されたものとして課税を行うべきであるとして、租税回避行為は否認すべきとしている。

また、松沢智教授は『租税回避行為』とは、当事者において、真実その有効な法律効果の発生を期待するため、私法上は適法であるが、そこに社会通念と一致しない経済的に異常不合理性が認められ、その結果租税回避に結びつくため税法上否認しうる¹⁶⁸。』と述べて、租税回避行為があった場合に、納税者が用いた法形式が、経済的側面から異常性や不合理性が認められるようなものである場合には、租税法上これを否認出来るとしている。すなわち、私法上は有効な法形式であっても、当該法形式が通常の経済取引の形態からみて、明らかに不合理であり異常である場合の租税回避行為は合法なものであるとは言えないのであり、当該租税回避行為は違法性を帯びているものだと考えられる。

¹⁶⁵ 大江晋也 前掲(注 148)129 頁、参照。

¹⁶⁶ 田中二郎 前掲(注 136)89 頁、引用。

¹⁶⁷ 「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならず、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱わなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。」金子宏 前掲(注 1)77 頁、引用。

¹⁶⁸ 松沢智『新版租税実体法〔補正第 2 版〕－法人税法解釈の基本原理－』中央経済社(2003 年)22 頁、引用。

(2)否認否定説

金子宏名誉教授は、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう¹⁶⁹。」と述べて、租税法律主義の観点から、租税回避行為の否認規定がない場合には、これを否認することは認められないとしている。

また、北野弘久名誉教授も「租税回避行為は理論上は分別して概念できるが、現代の発達した社会においては現実には分別することがきわめて困難であり、もし、法の個別的否認規定がないのに、実質課税の原則ということで租税回避行為の否認を認めることは、租税法律主義の法的安定性・法的予測可能性が極度におかされることとなるからである。かくて、ある行為が理論上は租税回避行為に該当する場合であっても、それを否認する法の個別規定がないかぎり、それは、結局、実定税法上は節税行為(適法行為)になると解すべきである¹⁷⁰。」と述べており、金子宏名誉教授と同様に租税法律主義の観点から、租税回避行為の否認規定がない場合は否認出来ないとしている。

すなわち、私法上有効であり容認されている法形式を用いた租税回避行為は、租税法律主義の法的安定性や予測可能性の観点から、これを法律の根拠なしに否認することは認められないである。したがって、否認否定説によると、租税回避行為を否認する場合には、個別の否認規定を設けることを要件としていると考えられる。なお、学説においては、租税法律主義の観点から、否認否定説が通説となっており、租税法上明文による個別否認規定が存在しない場合、租税回避行為の否認は行えないことと解釈されている。

筆者としては、私法上は有効な法形式の採用による租税回避行為は、租税法律主義の観点から法律による否認規定がない場合において、これを否認することは法的安定性や予測可能性を阻害することとなり認められないとする否認否定説を支持する。しかし、私法上は有効な法形式であっても、当該法形式が通常の経済取引の形態からみて、明らかに不合理であり異常である場合の租税回避行為までも容認してしまうこととなると、租税負担の公平性及び法の秩序が確保出来ず問題があると考えられる。したがって、法の秩序を確保するという観点からも、このような明らかに不合理であり異常な法形式を採用した租税回避行為を否認する個別規定がない場合には、それぞれに対応する個別規定を設けることが必要であると考える。

¹⁶⁹ 金子宏 前掲(注1)118頁、引用。

¹⁷⁰ 北野弘久 前掲(注146) 133頁、引用。

第3節 総括

本章では、租税回避行為の意義とそれに類似する行為の意義についての確認を行い、租税回避行為の否認に対する学説について否認肯定説及び否認否定説について考察した。

第1節では、租税回避行為の意義を確認した。租税回避行為とは、学説により、その表現こそ異なるが、概ね次の(1)～(3)の要件に該当するものであることを理解した。(1)私法上の法形式を濫用し、通常用いられない異常な取引形態を選択していること、(2)通常の取引形態を選択した場合と結果的に同様の経済的效果を実現していること及び(3)(1)及び(2)の結果として租税負担を減少又は排除していること。

また、租税回避行為に類似する行為として、仮装行為、節税及び脱税の意義及び内容を概観し、これらの行為が租税回避行為とは異なるものであることを確認した。

第2節では、租税回避行為が行われた場合において、納税者が用いた私法上の法形式を租税法上もこれを容認して当該法形式に即して課税を行うべきか、又は当該法形式が私法上は有効なものであることを前提としつつも、租税法上はこれを無視して通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税を行うべきかという問題が生じることを述べた。また、これについては、各税法において租税回避行為に対する個別規定が設けられているので、一定の租税回避行為について否認規定がある場合には、該当する租税回避行為を否認し、通常の法形式に置き換えて課税することになるのであるが、問題となるのは、租税回避行為の否認規定が設けられていない場合の取り扱いであることを理解した。このような、明確な否認規定が設けられていない租税回避行為の否認の可否について、否認肯定説と否認否定説の2つの学説についてそれぞれ確認し、考察を行った。

否認肯定説では、租税回避行為があった場合には、否認規定の有無にかかわらず租税法の立法趣旨に沿って、租税公平主義の観点から、当然に納税者の用いた法形式の形式に対応する課税を行うのではなく、それにより発生する経済的効果や法律的効果の実質に即した課税要件が充足されたものとして課税を行うべきであるとして、租税回避行為は否認すべきとされていることを確認した。また、否認否定説では、私法上有効であり容認されている法形式を用いた租税回避行為は、租税法律主義の法的安定性や予測可能性の観点から、これを法律の根拠なしに否認することは認められないとされていることを確認した。

最後に私見として、租税法律主義の観点からは否認否定説が妥当であると考えられ、これを支持すると述べたうえで、私法上は有効な法形式であっても、当該法形式が通常の経済取引の形態からみて、明らかに不合理であり異常である場合の租税回避行為までも容認してしまうと、租税負担の公平性及び法の秩序が確保されず問題があると考えられるとの指摘を行い、このような租税回避行為を否認する個別規定がない場合には、それぞれに対応する個別規定を設けることが必要であるとの考えを述べた。

第5章 判例研究

租税法において納税者の「住所」を判定することは、納税義務を成立させる上で重要なことであることは、すでに述べてきた。本章では、所得税法及び相続税法において、「住所」がどのような基準で判定されることとなるのかについて判例を探り上げ研究を行う。

第1節では、贈与税決定処分について、第2節では所得税決定処分についてそれぞれの判例を探り上げ、それぞれの納税者が「住所」を国内に有するか否かについて、それぞれ判定基準の検討を行うこととする。また、第3節においては、第1節及び第2節の判例との比較を含めて、本章を総括する。

第1節 武富士事件 (東京高等裁判所平成20年1月23日判決)

本件は、日本から香港に移住し、国外財産の贈与を受けた者が、当該贈与日に日本国内に住所を有していたか否かについて争われた事件である。なお、本件贈与時における平成11年度当時の相続税法(相法1条の2)では、贈与があった場合において、受贈者が日本国内に住所を有しない場合には、贈与により取得した財産のうち国外財産については、日本国内において課税の対象とはされていなかった。

贈与税決定処分額の大きさ及び第1審の東京地方裁判所(平成19年5月23日判決・納税者勝訴)と、その控訴審である東京高等裁判所(平成20年1月23日判決

・国側勝訴)とでは、事実認定に関してはほぼ同様の認定事実を示しているにもかかわらず、判断が分かれたことから世間の関心を呼び、租税法における「住所」の判断基準について議論されるきっかけとなった事件である。したがって、租税法における「住所」の意義及びその判断基準について、本件を探り上げ検討することとする。

東京高等裁判所 平成20年1月23日判決¹⁷¹ 平成19年(行コ)第215号

(原判決取消・被控訴人上告)

東京地方裁判所 平成19年5月23日判決¹⁷² 平成17年(行ウ)第396号

(請求認容・被告控訴)

¹⁷¹ 東京高裁平成20年1月23日判決 TAINS Z888-1305

¹⁷² 東京地裁平成19年5月23日判決 TAINS Z257-10717

1. 事実の概要

(1) 事実関係¹⁷³

X(原告・被控訴人・上告人。以下「X」という。)は、亡父B(平成18年8月10日死亡。以下「B」という。)及び母C(以下「C」という。)から、平成11年12月27日付けの株式譲渡証書(以下「本件贈与契約書」という。)により、A社(オランダ王国における有限責任非公開会社。以下「A社」という。))の出資口数各560口、160口(合計720口、以下「本件出資」という。)を取得した(以下、「本件贈与」という。)。なお、A社の総出資口数は800口(本件贈与前においてBが560口及びCが240口をそれぞれ所有していた。)である。

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より、相続税法(平成11年法律第87号による改正前のもの。以下「旧相続税法」という。)第1条の2第1号により納税義務を負わないとして、本件出資に対する贈与税の申告をしていなかったところ、Y税務署長(控訴人・控訴人・被上告人。以下「Y」という。)は、本件贈与について、平成17年3月2日付けで、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(以下、「本件決定処分」という。)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(以下、「本件賦課決定処分」という。)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おらず、旧相続税法第1条の2第1号により本件贈与に関する納税義務はなかったとして、Yが行った本件決定処分及び本件賦課決定処分を不服とし、異議申し立て及び審査請求を経て出訴した。

(2) 当事者の主張¹⁷⁴

① Xの主張

イ. 旧相続税法第1条の2第1号の「住所」は、民法第22条に規定する「住所」の意義と同様に各人の生活の本拠を指すものと解釈され、さらに、相続税法基本通達1の3・1の4共-5は、「『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。」と明定している。このことより、Xが租税回避の目的を有していたかという主観的事実は、Xの住所を判定する上でそもそも論点ですらなく、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及び資産の所在等の客観的事実により判定すると、本件贈与日におけるXの住所は日本国内ではなく、香港にあった。

ロ. 相続税法基本通達1の3・1の4共-6は、国外において勤務その他の人的役務の提供をする日本国籍を有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

¹⁷³ TAINS 前掲(注171)、参照。

¹⁷⁴ TAINS 前掲(注171)、参照。

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の住所は、法施行地にあるものとして取り扱うと定めるのであるから、1年を超える期間、日本国外で勤務その他の人的役務を提供した日本国籍を有する者の住所は、日本にはないものとして取り扱わると、合理的に解釈される。また、上記定めは、所得税基本通達3-3¹⁷⁵とも整合性を有している。上記のことより、Xの香港での自宅アパートメントの契約期間が当初より2年間であり、その後2年間の契約更新をしていること等からも、Xの香港滞在期間は当初より1年以上が予定されており、実際にXは3年以上にわたり香港に居住していたのであり、本件贈与日におけるXの住所は日本国内ではなく、香港にあった。

ハ. Xは本件贈与日を含む課税年度につき、本件香港自宅を自宅と考え、香港政府に所得税を納税し、日本で所得税及び地方税を納付していないが、この事実についてYは何ら咎めだしていない。のことより、本件贈与日におけるXの住所は日本国内ではなく、香港にあった。

以上のこと等により、Xは、本件贈与日におけるXの「住所」は香港にあり、日本国内には「住所」を有していなかったと主張している。

② Yの主張

イ. 相続税法基本通達1の3・1の4共-5に定める「住所」とは、各人の生活の本拠であり、生活の本拠であるか否かは客観的事実によって判定する旨規定されているが、これは、民法上の生活の本拠についての客観説を探ることを明らかにしたにすぎず、居住者の主觀面を考慮することを排除するものではない。

ロ. 各法域においてその目的に応じた固有の住所が存在すると解釈される。したがって、贈与税に関する住所の認定に当たっても、贈与税が、贈与によって財産が移転するのを機会にその財産に対して課税される租税であり、相続税の補完税としての性質を持ち、相続税のみが課税されるとした場合には、生前に財産を贈与することにより、相続税の負担を容易に回避することができることとなるため、このような税負担の回避を封ずることを目的としていることが考慮されしかるべきである。のことより、Xが贈与税を回避する目的で香港に住所を移転したことは、贈与税における「住所」の認定において、十分に考慮されなければならない。

ハ. 日本国出日(平成9年6月29日)から香港出国日(平成12年12月17日)までの期間(以下「本件滞在期間」という。)について、Xに対し、所得税の課税処分を行わなかったことは、Xの所得税法上の住所が国外にあったと認定したことと意味するものではない。また、所得税が期間税であるのに対し、贈与税は隨時税であること等、租税としての性

¹⁷⁵ 「(国内に居住することとなった者等の住所の推)国内又は国外において事業を営み若しくは職業に従事するため国内又は国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、それぞれ令第14条第1項第1号又は第15条第1項第1号の規定に該当するものとする。」(所基通3-3)

質や課税体系を異にするものであるから、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一ではない。

以上のこと等により、Yは、Xの香港への渡航が贈与税を回避する目的であったという主観面を考慮し、Xの本件贈与日における「住所」は日本国内にあったと主張している。

(3) 第1審判決要旨¹⁷⁶(請求認容・被告控訴)

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、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(最高裁判所大法廷昭和29年10月20日判決)、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的な生活、全生活の中心を指すものであって(最高裁判所第三小法廷昭和35年3月22日判決)、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え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な事実に基づき、総合的に判断するのが相当である。これに対して、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。

Xは本件滞在期間中、香港に住所を設け、同期間中の約65%に相当する日数は香港に滞在し起伏寝食しており、日本国内には本件滞在期間中の26%に相当する日数しか滞在していないのであり、その他の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。また、Xの香港滞在の目的の1つに贈与税の負担回避があったとしても、現実に納税者が香港自宅を拠点として生活した事実が消滅するわけではないのであるから、納税者が贈与税回避を目的としていたか否かが、納税者の生活の本拠の判定に決定的な影響を与えるとは解し難く、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、客観的な事実に合致するのであるとはい难以と判断し、本件決定処分は本件贈与日において国内に「住所」を有する者に対してなされたものとはいはず、これを前提とする本件賦課決定処分とともに違法であり、いずれも取消すこととして、Xの請求を認容した。

2. 判決要旨¹⁷⁷(原判決取消・被控訴人上告)

(1) 住所の解釈について

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

¹⁷⁶ TAINS 前掲(注172)、参照。

¹⁷⁷ TAINS 前掲(注171)、参照。

段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり(最高裁判所大法廷昭和 29 年 10 月 20 日判決)、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って(最高裁判所第三小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決)、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及び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當である。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 の本件滞在期間中の日本滞在日数の割合は 26.2% であり、これは 4 日に 1 日以上の割合を占め、その間は X の本件滞在期間前の住所であり、両親である B 及び C 並びに弟 D(以下「D」という。)が居住する本件杉並自宅に起居していた。他方、X の本件滞在期間中における香港滞在日数の割合は 65.8% であり、その間は本件香港自宅で起居していた。すなわち、本件滞在期間の約 3 分の 2 の日数を本件香港自宅において生活していたことになるが、X は、本件贈与日以前に公認会計士から本件贈与の実行に関する具体的な説明を受け、本件贈与後は定期的に国別滞在日数を集計した一覧表を基に香港に戻るよう指導される等していたことから、本件贈与以前から香港に居住していれば多額の贈与税を課されないと及び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た上で、本件贈与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ことからすると、本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、これを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を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ないというべきである。これらの事実に、X の職業活動等及び資産の所在等の客観的事実及び外部から客観的に認識することができる X の居住意思を総合して考慮しても、X の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ず、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。また、X の平成 11 年度の所得税について賦課決定処分がされていない事実によって、Y が X の住所が日本国外にあったと判断していたことになるとは認めることが出来ない。

控訴審(東京高等裁判所)は、上記(1)及び(2)のように判示し、本件決定処分及び本件賦課決定処分は、本件贈与日において国内に「住所」を有する者に対してなされたものであり適法であるとして、原判決を取消し、X の請求を棄却した。

3. 検討

本件は、贈与税の課税要件として本件贈与日に、X が日本国内に住所を有するか否かが争われた事件である。第 1 審判決と控訴審判決は、認定事実をほぼ同じくしながら、第 1 審判決が、客観的事実を主要な判断要素として X の住所を認定し、X は本件贈与日に日本国内に住所を有していなかったとして X の贈与税の納税義務を否認したのに対し、控訴審判決は、X の主観的な居住意思と X の租税回避目的を住所判断の要素として取込み、これらを、客観的事実と同列に主要な判断要素として X の住所を認定し、X は本件贈与日に日本国内に住所を有していたとして X の贈与税の納税義務を肯定した。

上記のように、本件は、第 1 審判決及び控訴審判決が、「住所」の判断について、ほぼ同様の事実関係を示し、事実を認定しているのにもかかわらず、全く反対の結論を導き出している。両判決の結論について、以下において、本件の主たる論点における第 1 審判決と控訴審判決の相違点を比較しながら、住所を認定する際の判断基準とその要素を検討することとする。

(1) 住所の判定基準についてー主觀説と客觀説からの検討ー

第 1 審判決は、「住所」の判断は客観的な事実に基づき、総合的に判断するのが相当であり、主観的な居住意思は補充的な考慮要素にとどまるものと解釈されると判示している¹⁷⁸。つまり、第 1 審判決は、住所である「生活の本拠」の解釈について、本論文第 1 章で考察した客觀説を採用したものであると考えられる。これは、学説及び判例においての通説であるとされており、また、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5においても、住所の判定は客観的事実によることが明定されていることとも合致している。他方、主観的な居住意思は住所判断の補充的な考慮要素であり、主たる判断基準ではないとしているのである。これに対して、控訴審判決は、「住所」の判断は客観的事実に、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と判示している¹⁷⁹。つまり、控訴審判決は、客観的事実に居住者の居住意思という主観的な要素を客観的事実と同様に住所判断の考慮要素としているのである。このことより、控訴審判決は、納税者の居住意思が住所判断の重要な要素であるとしており、主觀説を採用していると考えられる。

竹内進准教授は、控訴審判決について、「『納税者の意思』といった主観的な要素を、間接事実によって認定することにより相続税法独自の『住所』概念を示している。しかし、租税法律主義の下において受け入れることのできない基準である。なぜなら、その地に定住する意思といった納税者の内面の意思は、外部から容易に判断することが常に可能なものとはいえないことから、このような基準を『住所』を認定するための客観的事実と同価

¹⁷⁸ TAINS 前掲(注 172)、参照。

¹⁷⁹ TAINS 前掲(注 171)、参照

値として取り扱うことは、法的安定性の見地から認めることができないと考える¹⁸⁰。」と述べ、主観的要素を間接事実により認定し、客観的事実と同価値として取り扱うことは認められないとしている。

また、大淵博義教授は「事実認定による『事実の確定』プロセスにおいて、定住の意思の主観的要素は、生活の本拠の認定において補充的要素として機能するが、その意思の認定は純粹な主観的意思の有無によって機能するのではなく、当該意思があるために、外部から認識できる生活実情として居住意思が認められるという場合に機能すると解すべきである¹⁸¹。」と述べており、主観的要素である「居住意思」を、第1審判決の判示する「補充的な考慮要素」とする場合には、外部から認識できる生活実情として居住意思が認められる場合でなければならないとしている。これは、控訴審判決が判示するところの「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」であると考えられるが、控訴審判決は、Xの住居、職業活動及び資産の所在等の外部から客観的に認識することが出来る事実を検討した上で、これらの事実によりXには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、居住者の意思を主たる判断基準として採用し、居住者の意思は補充的な考慮要素にとどまるものであるとした第1審判決とは逆の判断を下したのである。

しかし、住所の判定基準に、外部からは確認することが困難である納税者の主観的な居住意思を主要な要素として組み込むことは、法的安定性の観点からは問題があると考えられ、また、相続税法基本通達1の3・1の4共-5においても、住所としての「生活の本拠」は客観的事実によることが明定されているのであるから、租税法律主義を原則とする租税法の下で、納税義務の有無を決定させる課税要件事実の判定基準として、納税者の主観的な居住意思をその主要な要素として採用することは出来ないと考える。したがって、筆者は、客観説を採用していると考えられる、第1審判決を支持する。

(2) 住所の認定過程についてー租税回避目的と借用概念解釈からの検討ー

① 租税回避目的と住所認定についての検討

第1審判決は、Xの職業上の地位と現実にそれらの業務に従事していた事実は、贈与税を回避するために作出された外形に過ぎないとは認められず、Xの香港滞在に租税回避目的があったとしても、現実に香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではなく、租税回避目的が生活の本拠の判定に決定的な影響を与えるものではないと判示している¹⁸²。すなわち、第1審は、租税回避目的は「住所」の認定過程において決定的な影響を与える要素にはなり得ないとして、「住所」を、客観的事実に基づいて総合的に判断し認定

¹⁸⁰ 竹内進 前掲(注44)146頁、引用。

¹⁸¹ 大淵博義 前掲(注81)4頁、引用。

¹⁸² TAINS 前掲(注172)、参照。

したものであると考えられる。さらに、第1審判決は、租税回避目的が存在したとしてもなお、本件の客観的事実関係からは、Xの住所は日本国内ではなく香港であったと判示しているのである¹⁸³。

これに対し、控訴審判決は、香港に居住していれば贈与税の負担を回避できること及び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た上で、香港における滞在日数を調整していたと認めるのが相当であると判示している¹⁸⁴。つまり、Xの香港への出国及び滞在は、租税回避目的であると認定した上で、香港及び日本における滞在日数を形式的に比較し、その多寡を主要な考慮要素とてX住所を判断するのではなく、その他、Xの居住意思及び香港における職業活動等を考慮してもなお、Xの住所は香港ではなく日本国内にあったと判示したのである¹⁸⁵。すなわち、Xは租税回避目的で香港における滞在日数を調節していたのであるから、香港及び日本における滞在日数という客観的事実は、「住所」判定の主要な考慮要素とはならないとしたのである。

占部裕典教授は「事業目的での出国であろうと租税回避目的での出国であろうと、『生活の本拠』の有無の判断において考慮すべき要素としては全く異なるところはないのである。租税回避行為は、特別な回避否認規定が存しない以上許されていると解され……(中略)……このような意図をことさら強調して、事実認定のレベルで用いることは許されるべきではない¹⁸⁶。」と述べ、「住所」を認定する上での、事実認定において租税回避目的を考慮することは許されないとしている。

第1審判決が、Xの香港滞在に租税回避目的があったとしても、現実にXが香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではないと判示したように¹⁸⁷、滞在目的が事業目的であれ租税回避目的であれ、そこに生活実体が存在したという事実に相違はないのであるから、納税者の滞在目的によって認定事実が異なることはないと考えられるのである。

さらに、中里実教授は、租税法における事実認定の在り方について、「(前略)事実認定は、慎重に、あくまでも私法上の事実認定・契約解釈の原則にしたがって行われるべきである。課税庁による事実認定・法律構成の『創造』のようなことが行われれば、それは租税法律主義に正面から違背するものであり納税者の予測可能性を奪う点で、納税者の権利が害されるからである。換言すれば、『租税法独自の観点からの事実認定』なる概念ないし手法は、租税法上は存在し得ないのである¹⁸⁸」と述べており、事実認定は私法上の事実認定の原則

¹⁸³ TAINS 前掲(注 172)、参照。

¹⁸⁴ TAINS 前掲(注 171)、参照。

¹⁸⁵ TAINS 前掲(注 171)、参照。

¹⁸⁶ 占部裕典 前掲(注 65)49 頁、引用。

¹⁸⁷ TAINS 前掲(注 172)、参照。

¹⁸⁸ 中里実「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」『税研』第 109 号(2003 年 5 月)90 頁、引用。

にしたがって行うべきであり、納税者の租税回避目的や租税回避行為等の租税法独自の観点から租税法独自の概念を用いて行うような事実認定は、租税法律主義に反する行いであり、許されるものではないとしている。

また、占部裕典教授は、控訴審判決について「租税回避目的(さらにはその認識)を過度に評価し、租税回避目的と多くの認定事実の評価を関連付けることによって原判決取消との結論を導いているといえよう。しかし、『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¹⁸⁹。」と述べ、租税回避目的という主観的な要素を、課税要件事実の認定過程に持込み、それを「住所」である生活の本拠の主要な判断要素とした控訴審判決に苦言を呈している。

筆者としても、控訴審における事実認定は、事実認定過程において「租税回避目的」という主観的要素のフィルターを意図的に通したことにより客觀的事実が屈折し、客觀的事実を「住所」の判断基準としての主要な考慮要素として、現実に存在する事実から導かれた第1審における事実認定の結果としての判決を取消してしまうこととなったのではないかと考えるが、租税法律主義の下、事実認定の過程に「租税回避目的」という租税法独自の概念を持込み、租税法独自の観点から事実認定を行うようなことは許されるべきではないと考える。

また、竹内進准教授は、控訴審判決が「住所」の判断基準として判示した、居住者の「居住意思」の範囲について、「『反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り』の解釈として、納税者の主観的意図に租税回避の意思を含めて、特段の事由を広く解釈することは、租税法律主義が予定する課税要件明確主義の見地から妥当ではないと考える¹⁹⁰。」と述べている。すなわち、租税法律主義の課税要件明確主義の観点からすると、「租税回避の意思」は居住者の「居住意思」には含まれないのであるから、Xの香港滞在は、租税回避目的によるものだと認定し、Xの居住事実の判定にも租税回避目的を主要な考慮要素として、住所の認定を行った控訴審判決は妥当なものであったとは言えないであり、筆者としては、第1審判決を支持する。

② 借用概念である「住所」の解釈についての検討

第1審及び控訴審判決はともに「住所」の解釈について、反対の解釈をな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、全生活の中心であると判示している¹⁹¹。

¹⁸⁹ 占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定～東京高裁平成20年1月23日判決の検討～」『税理』第51巻第5号(2008年4月)89頁、引用。

¹⁹⁰ 竹内進 前掲(注44)151頁、引用。

¹⁹¹ TAINS 前掲(注172,172)、参照。

上記の「特段の事由」に関して、竹内進准教授は、租税法律主義の観点から、「『別意に解すべきことが租税法規定の明文またはその趣旨から明らかな場合』のみに認められることになる。したがって、租税法の規定において、何ら別意に解する明文規定が存しないことから例外的に主觀的意思を読み込むことはできないと解する¹⁹²。」と述べている。

一方で、品川芳宣教授は、第1審判決について、「本件においては、このような結論が導き出されることを予定して極めて計画的な租税回避が行われているのであるが、このような場合に、従前の解釈論等を単純に適合させることに疑問なしとしない。・・・(中略)・・・本件滞在期間中、香港での滞在ができるだけ多くなるように仕組まれていたようである。そうであれば、本件においては『住所』の判定において、従前の解釈論や判定方法に拘泥することなく、特段の事情が一層強く考慮されるべきであると考えられる¹⁹³。」と述べて、本件のように租税回避が目的と認められるような場合の住所の判定においては特段の事情が強く考慮されるべきであるとして、特段の事情に租税回避目的を含めており、上記の竹内進准教授とは反対の見解を示している。しかし、租税法において何ら別意に解する明文規定がないのにも関わらず、納税者の租税回避目的が認められれば、それをもって特段の事情により、「住所」の定義解釈を拡大解釈し、租税法独自の解釈に変更することは、租税法律主義の機能である法的安定性及び予測可能性を損なうものであると考えられるため、賛同し難く、筆者としては、竹内進准教授の見解に賛同する。

(3) 租税法における住所の個数について—单一説と複数説からの検討—

租税法における住所の個数について、Yは第一審において、「各法域においてその目的に応じた固有の住所が存在すると解される¹⁹⁴」と主張し、さらに、控訴審において、「仮に、香港にXの住所があったとしても、法律上の『住所』は、法律の趣旨等を考慮して、法律問題ごとに相対的に定められるべきものであるから、そのことから直ちに日本に住所があったことが否定されるわけではない（住所複数説）¹⁹⁵。」として、住所複数説を採用することを明らかにした主張を新たに追加している。

相続税法上の「住所」は、相続税法基本通達1の3・1の4共-5が「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二箇所以上の住所はないものとする。」と定めていることから、单一説採用することを明らかにしているものと考えられるが、この相続税法基本通達の内容についてYは、「これは本邦内における住所の個数について定めているにすぎず、本邦内と本邦外の住所を有す

¹⁹² 竹内進 前掲(注44)151頁、引用。

¹⁹³ 品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定—武富士事件—」『税研』第135号(2007年9月)83頁、引用。

¹⁹⁴ TAINS 前掲(注172)、引用。

¹⁹⁵ TAINS 前掲(注171)、引用。

る場合については何ら言及していない¹⁹⁶。」と複数説を主張している。しかし、このように解釈すると、本邦内以外であれば複数個の場所を「生活の本拠」とすることが可能であるが、この様な「住所」の複数は本論文第2章でも既に述べてきたが、複数の権利義務を生じさせ、二重課税等の問題を生じさせることとなり認められず、主張自体が不合理であると思われる。そもそも、民法学説の唱えるところの「住所」の複数説とは、各法領域において、各々の法律の趣旨に沿った住所を認めるとするものであり、各法領域内の「住所」の複数までも認めるものではないと解釈されるのであり、各法領域の「住所」についてはそれぞれに法律の趣旨に従い定義されるべきである。従って、納税者に納税の義務を課す租税法において、複数の義務を生じさせるような解釈論は採用することが出来ないと考えられる。

課税要件明確主義の観点からも、本邦内の住所の個数を定めているのなら、本法外の住所の個数についても言及するべきである。

占部裕典教授は「課税要件明確主義の下、借用概念としての『住所』が前提にある以上、相続税法あるいは所得税法独自の『住所』の法解釈を展開することはできない。個別租税法ごとに、その税目の本質や特徴に着目して個別に『住所』の定義を変えるべきであるとする法理論的な要請(立法論的に『住所』を要件にするか否かはともかく)も見出すことはできないし、またそのような法解釈を要請していると解すべき(あるいは、そのようなことが窺われる)個別(別段の)規定等も存しないのである¹⁹⁷。」と述べているように、借用概念は租税法において、私法上と同じ用語を借用概念として使用している場合には、租税法が特に明文により私法上とは別の意義を持つ概念として規定又はその趣旨から明らかに私法上とは異なる意義をもって使用していると解釈するべき特段の事由がある場合を除いては、それを私法上と同じ意義に解釈するべきであるとする統一説が法的安定性及び予測可能性の観点からも妥当であるとされているのであり、「法律上の『住所』は、法律の趣旨等を考慮して、法律問題ごとに相対的に定められるべきものである¹⁹⁸」として、借用概念である「住所」の解釈に租税法独自の解釈を持ち込もうとするYの主張は租税法律主義の観点からは認められないと考えられる。

一方で、酒井克彦教授は「所得税法なのか相続税法なのかによっても住所概念は異なることがあり得ると思うのである。これこそが、民法学説が強力に支持する複数説の意味するところであると言えよう。・・・(中略)・・・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

¹⁹⁶ TAINS 前掲(注 171)、引用。

¹⁹⁷ 占部裕典 前掲(注 65)46 頁、引用。

¹⁹⁸ TAINS 前掲(注 172)、引用。

と相続税法上の住所認定に差異があつても問題はないのではないのかも知れない¹⁹⁹。」と述べて、Yの主張を支持するような見解を示しているが、筆者としては、これらの両通達(所得税基本通達2-1、相続税法基本通達1の3・1の4共-5)が「住所」の意義として定める「生活の本拠」は、民法第22条にいう「生活の本拠」の概念を借用概念として使用した上で、「生活の本拠」については客観的事実により判定するものであると明定していることより、所得税法上の「住所」と相続税法上の「住所」は同意義であり、借用概念の解釈適用上の法的安定性及び予測可能性の観点からも、それぞれ個別に「住所」を認定するものではないと考える。

¹⁹⁹ 酒井克彦 前掲(注80)41頁、引用。

第2節 ユニマット事件

(東京高等裁判所平成20年2月28日判決)

本件は、日本からシンガポールに住所を移転させ、居住していた者が、海外で株式譲渡を行った時において、所得税法の納税義務者の要件となる「住所」を日本国内に有していたか否かが争われた事件である。

また、本件は、同じく、相続税法の納税義務者の要件となる「住所」の所在地を巡って争われた「武富士事件」とは異なり、第1審及び控訴審判決が共に納税者の租税回避目的の意図について認定する旨を判示しているにも関わらず、「住所」の判定は客観的事実に基づき総合的に判断した上で、本件株式譲渡時において納税者の「住所」は日本国内にはなかったとして、納税者の請求を認容したことから、「武富士事件」と比較検討する上でも興味深い事件であり、下記において検討することとする。

東京高等裁判所 平成20年2月28日判決²⁰⁰ 平成19年(行コ)第342号

(控訴棄却・確定)

東京地方裁判所 平成19年9月14日判決²⁰¹ 平成18年(行ウ)第205号

(請求認容・被告控訴)

1. 事実の概要

(1) 事実関係²⁰²

本件は、行政庁(被告及び控訴人。以下「Y」という。)が、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X(原告及び被控訴人。以下「X」という。)に対し、同年に株式を譲渡した譲渡所得があるとして、同年分の所得税に係る決定処分(以下「本件決定処分」という。)及び無申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件決定処分等」という。)をしたところ、Xは上記株式の譲渡時に日本国内に住所を有していないことを理由に納税義務を負う居住者ではないと主張し、Yに対し本件決定処分等の取消しを求め、異議申し立て及び審査請求を経て出訴した事案である。

所得税法は、「居住者」(非永住者を除く。)については、係るすべての所得について所得税を課すと規定しており(所法7条1項1号)、また、所得税法第2条第1項第3号において、「居住者」を「国内に住所を有する個人、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」と規定していることより、Xが平成13年1月12日当時(本件株式譲渡契

²⁰⁰ 東京高裁平成20年2月28日判決 TAINS Z888-1320

²⁰¹ 東京地裁平成19年9月14日判決 TAINS Z257-10776

²⁰² TAINS 前掲(注200)、参照。

約の実行日、以下「本件譲渡収入日」という。)、「国内に住所を有する個人」に該当するか否かが争点である。

(2) 当事者の主張²⁰³

① X の主張

- イ. X のシンガポール渡航は、特別顧問契約や投資業務等の事業活動のためであり、租税回避が目的ではない。さらに、X のシンガポール渡航後の業務は、シンガポール渡航前の日本での業務の継続ではなく、シンガポールにおいて業務を行うことには合理性がある。
- ロ. Y 主張の各不動産及び株式等に関しては、X が日本に居住しなければ行えないような業務は存在せず、また、日本に居住しなければその使用、収益若しくは処分又は管理等が困難である資産には該当しない。
- ハ. 本件株式譲渡の時期がシンガポールへの転居直後になったことは、X の支配することの出来ない諸々の事情が重なった偶然であり、シンガポールの居住者となったことが租税回避の目的であったことを示す理由にはなり得ない。

以上のこと等により、X は、X のシンガポールへの渡航及び滞在について、所得税を回避する目的はなかった等と主張し、X の本件譲渡収入日における「住所」はシンガポールにあったと主張している。

② Y の主張

- イ. 所得税法における「住所」の判断については、経済活動の本拠を示す職業及び資産の所在が重要な要素である。また、租税回避の意図が存在する場合には、X の住所を判定するに当たり、納税者の作為が反映するような滞在期間の長短や滞在形態を重視する必要はなく、他方で被控訴人の主観的な意思表示は、このような意図が存在しない場合よりも、より重要な要素として考慮される必要があり、それらの各要素を踏まえた総合判断によって判断すべきである。

ロ. X の職業は、日本を出国した平成 12 年 12 月以降のシンガポール滞在中も、日本において行っていた、インターネットによる株式トレーディング取引の延長として、同国においても同様の取引を継続して行っていたものであり、X の職業上、その生活の本拠はシンガポールに移転していない。

ハ. 日付を遡らせて作成された、平成 13 年 3 月 21 日作成の平成 12 年 12 月 4 日付けの特別顧問契約書等は、将来の税務調査に備えて、X のシンガポールでの業務の必要性を仮装し、X の住所が同日にはシンガポールに移転しているとの外形作出が目的であった。

ニ. X は本件譲渡収入日当時、国内に不動産、自動車等の資産を多く所有していたのに対

²⁰³ TAINS 前掲(注 200)、参照。

し、シンガポールには預金のみであり、資産の所在という観点からも、Xの住所は引き続き日本国内にあった。

ホ. Xはシンガポール転出手続後も、国内に滞在可能な場所を多数有していたにもかかわらず、国内滞在期間中の殆どをホテルや宿泊施設を備えた会員制スポーツクラブ(以下、「ホテル等」という。)に宿泊していたことは、Xが意図的に国内に住所といい得る特定の場所がないとの外形作出が目的であったと推認される。

ヘ. 仮に、Xが本件譲渡収入日において国内に住所を有すると認められないとしても、Xのシンガポールへの渡航及び滞在は同地における居住の外形を整え、そのように仮装するためなどの一時的かつ短期の滞在及び出国と認められ、また、本件株式譲渡に係る香港への渡航は、単に租税回避を目的とする一時的かつ短期の出国であったと認められることより²⁰⁴、Xは同日において、国内に引き続いて1年以上「居所」を有していたのであり、いずれにしても、所得税法第2条第1項第3号に規定する「居住者」に該当する。以上のこと等により、Yは、Xのシンガポールへの渡航及び滞在が所得税を回避する目的で外形を作出したものである等と主張し、Xの本件譲渡収入日における「住所」は日本国内にあったと主張している。

(3) 第1審判決要旨²⁰⁵(請求認容・被告控訴)

日本国内において納税者の住所といい得る場所は存在せず、他方、シンガポールにおいて賃借していた住居の賃貸借契約期間等の諸事情を勘案すると、むしろシンガポールに存在したものと認めるのが相当であり、Xの職業の観点からも、シンガポールで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と見ることが可能であること、日本国内において生計を一にするXの家族又は親族は存在しなかったこと及び日本国内に存在する資産についても、Xが日本に居住しなければその使用、収益若しくは処分又は管理等が困難であるとはいえないこと等を総合的に考慮すると、本件譲渡収入日、Xが日本国内に住所を有していたと認めるることはできない。

また、Xが我が国における所得税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものと窺う余地もあり得るが、他方、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族及び資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判定した結果、本件譲渡収入日において、Xが日本国内に住所を有していたと認めることができないことは上記のとおりであり、そうである以上、Xが日本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偽装したと認めるることはできず、この限りにおいて、Xが租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。

²⁰⁴ シンガポールにおける課税制度においては、シンガポールの居住者につき課税対象とされる所得は、シンガポールにおけるすべての国内源泉所得及びシンガポールに送金されたすべての国外源泉所得である。増田英敏『リーガルマインド租税法〔第2版〕』成文堂(2010年)221頁、参照。

²⁰⁵ TAINS 前掲(注201)、参照。

したがって、本件譲渡収入日において、X が日本国内に住所を有していたことを前提とする本件決定処分及び本件賦課決定処分は、その前提が認められないから違法であり、いずれも取消すこととして、X の請求を認容した。

2. 判決要旨²⁰⁶(控訴棄却・確定)

(1) 住所の解釈について

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(最高裁判所第三小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決)、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(最高裁判所第三小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決)。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、住所、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、総合的に判断するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、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

住民票の記載上、X の住所は平成 12 年 12 月 4 日をもってシンガポールに転出しことになっているが、X のシンガポール及び日本の各滞在日数については有意の差はない。しかしながら、X のシンガポール及び日本での滞在場所及び住居の賃貸借契約等の状況からすると、X の住所は日本国内には存在せず、むしろシンガポールに存在したものと認めるのが相当である。X の特別顧問契約等を締結したそもそもの意図は、当該契約等の締結により協力又は提携関係を築き、X の関係会社等において収益を上げること等が主たる目的であり、X の職業の観点からも、シンガポールで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と見ることが可能であること、日本国内において生計を一にする X の家族又は親族は存在しなかったこと及び日本国内に存在する資産についても、X が日本に居住しなければその使用、収益若しくは処分又は管理等が困難であるとはいえないこと等を総合的に考慮すると、本件譲渡収入日に X が日本国内に住所を有していたと認めることはできない。

(3) 租税回避目的について

また、X が我が国における所得税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものと窺う余地もあり得るが、特別顧問契約等に関する契約書の日付を遡らせて作成したことについては、租税回避の目的でしたものとまでいふことはできない。また、シンガポールではなく香港にて本件譲渡契約の締結及び履行をしたこと自体は、わが国における

²⁰⁶ TAINS 前掲(注 200)、参照。

租税回避の目的の有無とは関係がないものである。

(4) 国内に引き続いて居所を有する期間について

「国内に引き続いて居所を有する期間」について所得税基本通達 2-2²⁰⁷の規定は、居住者の該当性についての判断要素として相当であると認められる。そうするとその間に在外期間が含まれる場合には、在外期間中も、国内にそれまで生計を一にしていた配偶者その他の親族を有し、再入国後生活する予定の居住場所を保有している又は生活用動産を預託していて再入国後直ちに従前と同様の生活をすることができる状態にあるなど、一時的な出国であることが必要になると解釈される。

X が国内において、ホテル等に一定期間継続して宿泊している場合、同所をもって居所と認める余地はあるが、在外期間中においてホテル等を居住場所として保有していたということはできず、X が本件譲渡収入日に国内に引き続いて 1 年以上居所を有していたと認めるることはできない。

控訴審(東京高等裁判所)は、上記(1)～(4)のように判示し、本件譲渡収入日において X の住所は日本国内には存在せず、また、本件譲渡収入日に国内に引き続いて 1 年以上居所を有していたとも認めることはできないのであるから、本件譲渡収入日において、X が日本国内に住所を有していたことを前提とする本件決定処分及び本件賦課決定処分は、その前提が認められないから違法であり、いずれも取消すこととして、Y の控訴を棄却した。

3. 検討

本件の争点は、株式譲渡時の X の住所は国内にあったか否かである。また、控訴審判決においては、X が「国内に引き続いて 1 年以上『居所』を有していた」とする Y の主張について、所得税基本通達 2-2 を住所認定の判断要素として相当とし、検討を加えている。

また、武富士事件の控訴審判決とは異なり、租税回避目的があったと窺う余地があると判示しつつも、住所の判断は客観的事実に基づき総合的に判定され、X が租税回避を目的としていたか否かは、X の住所認定の判断要素とはされなかつた。

下記において、本件の住所認定に係る主要な判断要素の検討を行うこととする。

(1) 住所の解釈と借用概念

第 1 審及び控訴審判決共に、住所とは、「各人の生活の本拠」であると判示している。これは、所得税法上の「住所」概念は、民法第 22 条に規定する「住所」の借用概念であることを前提としているものであると考えられる。租税法における借用概念の解釈について

²⁰⁷ 「(再入国した場合の居住期間)国内に居所を有していた者が国外に赴いていた期間(以下この項において「在外期間」という。)中、国内に、配偶者その他生計を一にする親族を残し、再入国後起居する予定の家屋若しくはホテルの一室等を保有し、又は生活用動産を預託している事実があるなど、明らかにその国外に赴いた目的が一時的なものであると認められるときは、当該在外期間中も引き続き国内に居所を有するものとして、法第 2 条第 1 項第 3 号及び第 4 号の規定を適用する。」(所基通 2-2)

ては、本件と同様に所得税法上の「住所」の解釈を巡って争われた、神戸地方裁判所昭和60年12月20日判決において「所得税法2条1項3号は、『居住者』とは、国内に住所を有し、または、現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいうと規定している。ところで、同法が、民法におけるのと同一の用語を使用している場合に、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。従って、右の所得税法の規定における『住所』の意義についても、右と同様であって、所得税法の明文またはその解釈上、民法21条の定める住所の意義、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いだし難いから、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と言わなければならぬ²⁰⁸。」と判示し、民法上の住所概念と同様に解釈するべきとして統一説を採用している。これは、租税法における法的安定性と予測可能性の観点から借用概念については統一説を採用することが通説とされていることとも合致している。また、中里実教授も「所得税法2条1項3号の『住所』や『居所』の概念は借用概念であることにかわりはなく・・・(中略)・・・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²⁰⁹。」と述べて、租税法における借用概念は統一説により解釈すべきことを指摘しており、筆者としても統一説を採用することに賛同する。

(2) 住所の判定基準について－主觀説と客觀説からの検討－

第1審及び控訴審判決において、住所の判定基準については、「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客觀的事実に基づき、総合的に判断するのが相当であり、主觀的な居住意思は、補充的な考慮要素にとどまるものと解される²¹⁰。」と判示され、客觀説が採用されている。筆者も、主觀的な意思は外部から確認することが困難であり、また、恣意性が介入する可能性があるので、租税法上、主觀説を採用することは、法的安定性の観点から問題があるため、住所の判断は客觀説を採用すべきであると考える。

(3) 住所の認定と租税回避目的

第1審及び控訴審判決共に、「Xが我が国における所得税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものと窺う余地もあり得る²¹¹」として、Xの租税回避目的の意図の存在を認める旨を判示したが、Xの住所の認定は客觀的事実に基づいて行い、租税回避の目的はその有無によって住所の認定が左右されるものではないとして、Xの住所の認

²⁰⁸ 神戸地裁昭和60年12月20日判決 前掲(注56)58頁、引用。

²⁰⁹ 中里実 前掲(注141)20頁、引用。

²¹⁰ TAINS 前掲(注201,201)、引用。

²¹¹ TAINS 前掲(注201,201)、参照。

定において採用しなかった。これは、前節の「武富士事件」の控訴審判決とは異なり、住所認定における事実認定過程において、租税回避目的という要素を組込むという、租税法独自の事実認定は採用できないとしたものであると考えられる。

租税法独自の事実認定を許容してしまうと、納税者の租税回避目的や意図が認定されれば、それを前提として事実認定がなされることとなり、同様の認定事実であっても、租税法独自の判断要素の採用によって、その評価が大きく異なる結果となり、課税要件事実も租税回避目的の有無により異なってしまうことになるのである。つまり、租税法独自の事実認定を許容することは、租税法の大原則である租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性とを侵害することになると見える。また、課税要件明確主義の観点からも許されるものではないと思われる。また、中里実教授も「所得税に関する『住所』の概念に関する事案においては、納税者の租税支払額減少の意図等とは一応は独立に、私法の観点から、客観的に住所の認定をすべきであるということになろう²¹²。」と述べ、所得税法における「住所」の認定は、納税者の租税回避の目的や意思とは切り離して独立して行うべきことを指摘している。

(4) 所得税基本通達 2-2 の適用判断について

所得税法第 5 条第 1 項において「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と規定し、所得税法第 2 条第 1 項第 3 号は居住者を「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。」と規定している。また、居所とは、民法第 23 条において「住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。」と規定されている。すなわち、「国内に住所を有するか」、もしくは「現在まで引き続いて一年以上居所を有する」かの、二つの要件のいずれかに該当する個人であるならば、所得税の納税義務者となる²¹³。控訴審において Y は、X が「国内に引き続き一年以上居所を有している」として居住者に該当すると主張しているが、これについて控訴審判決は、「所得税基本通達 2-2 の規定は、居住者の該当性についての判断要素として相当であると認められる²¹⁴。」と判示した上で、それぞれの判定要素を検討し、X が本件譲渡収入日に国内に引き続いて 1 年以上居所を有していたと認めることはできないと判断している。これは、所得税基本通達 2-2 に定める各判定要素により、配偶者その他生計を一にする親族の存在及び再入国後起居する予定の家屋等の保有の有無等を客観的事実に基づき個別に認定してなされた判断であり妥当であると考えられ、筆者もこれに賛同する。

本件判決について、上記(1)～(4)で検討した通り、両判決は妥当であると考えられる。

²¹² 中里実 前掲(注 141)20 頁、引用。

²¹³ 増田英敏 前掲(注 76)12 頁、参照。

²¹⁴ TAINS 前掲(注 200)、引用。

第3節 総括

本章では、判例研究として、相続税法上の「住所」を巡って争われた「武富士事件」及び所得税法上の「住所」を巡って争われた「ユニマット事件」の両事件について検討を行った。

第1節では、武富士事件についての判例研究をおこなった。本件においては、第一審及び控訴審判決共にXの「住所」の判断について、ほぼ同様の事実関係を示し、事実を認定しているのにもかかわらず、全く反対の結論を導き出している。これは、第1審判決が、Xの住所を主に客観的事実に基づいて認定し、主観的要素はその補充的要素にとどまるものとし、租税回避目的という主觀的事情については、租税回避目的の有無が生活の本拠の有無の認定には決定的な影響を与えるものではないと判断し、各認定事実を評価したのに対し、控訴審判決は、Xの租税回避目的という主觀的事情を、住所判定の基準としての客観的事実と同列に主要な判定要素と判断し、Xに租税回避目的があることを前提に認定事実の評価を行っていることによるものであると考えられる。つまり、第1審判決と控訴審判決の認定事実に対する評価の違いが、全く反対の結論へと繋がったのであると考える。

しかしながら、租税法律主義に基づいて課税を行う租税法において、外部からは認識し難く、また、恣意性介入の可能性もある納税者の主觀的な意図を、課税要件事実の認定において容易に用いることは許されないのであり、納税者の租税回避目的や行為については、それが、異常不合理であり、課税の公平性や徴収確保を著しく損なわせるものであるならば、個別の否認規定を設けるべきであり、課税要件事実の認定において評価されるべき問題ではないのではないかと筆者は考える。租税回避の否認について、ハツ尾順一教授も「安易に、法律の拡大解釈や歪曲した事実認定によって租税回避を否認する試みが行われるならば、租税法上の重要な原則である『租税法律主義』を否定することになるのである²¹⁵。」と述べ、租税法律主義の観点から、租税法独自の解釈や事実認定による否認を否定している。このようなことから、筆者は、租税回避目的の存在を前提として、認定事実を評価し「住所」を判断した控訴審判決ではなく、租税回避目的の有無が生活の本拠の有無の認定には決定的な影響を与えるものではないと判断し、客観的事実に基づいて各認定事実を評価して「住所」を判断している第1審判決を支持する。

第2節では、ユニマット事件についての判例研究をおこなった。本件においては、第1審及び控訴審判決が共に、Xのシンガポールへの移住は、租税回避の意思を窺う余地があると認定しながらも、居所、職業、生計を一にする親族の存否及び財産の所在等の客観的事実を、各々認定し、客観的事実に基づいて、Xの住所の認定をしている。また、Yの主

²¹⁵ ハツ尾順一「租税回避の事例研究〔4訂版〕－具体的事例から否認の限界を考える－」清文社(2008年)6頁、引用。

張した「居所」の判定についても、所得税基本通達 2-2 に定める客観的事実に基づいてその判定が行われている。本件における、客観的事実に基づく両判決の X の「住所」についての判断は、所得税法の通達の定めに合致するものであり、また、租税法が掲げる租税法律主義に照らしても妥当なものであると考え、筆者もユニマット事件の両判決に賛同する。

おわりに

本論文では、租税法における「住所」の意義について考察を行ってきた。

租税法における「住所」はその法文で定義が規定されていないことから、私法である民法第 22 条に規定する「住所」の意義の借用概念であるとされるものである。この借用概念である「住所」は、所得税法及び相続税法において、納税者の納税義務を成立させる重要な課税要件であり、日本国内(本邦内)に「住所」を有するか否かにより課税範囲が大きく異なることからも、その意義の解釈や所在地の判定は納税者及び課税行政庁両者にとって重要な意味をもつものとなる。

第 1 章では、私法である民法及び公法である住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法における「住所」の意義を、民法第 22 条に規定する定義(「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」)の解釈を中心に学説の考察を行った。民法上、かつては、本籍地により「住所」を判定する形式主義であったが、現在は生活の実質及び実体により判定する実質主義が採用され、「住所」とは「生活の本拠」であるとされている。また、「定住の意思」という主観的要素により「住所」を判定する主觀説と「住所」は客観的事実に基づき判定するとする客觀説の対立、各人の「住所」は 1 つであるとする単一説と各々の法律関係ごとにその趣旨に照らし判断するとする複数説との対立があるが、民法上の通説では客觀説及び複数説が採用されている。これは、人の主観的意思は外部からは確認が困難であること、人々の生活形態が多様化し生活圏が国内外に拡大する中で「生活の本拠」を一箇所に決めることが困難であり、各人の「生活の本拠」である「住所」は、問題となる各法律関係ごとに、各々の法律関係の趣旨に照らして判断するものであることが理由となっている。しかし、公法において「住所」の判定に複数説を採用することは、複数の権利義務を発生させることとなる等の問題があり、本章で確認した、住民基本台帳法、公職選挙法及び農地法の各法律においては、各法律の目的及び立法趣旨に照らし、単一説を採用することが妥当であると述べてきた。

第 2 章では、租税法における「住所」の意義について、所得税法及び相続税法を中心にはじめ、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。」と定め、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 は「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二箇所以上の住所はないものとする。」と定めていることから、租税法の根幹である租税法律主義の機能である法的安定性及び予測可能性の観点から、「住所」の判定については客觀主義を採用し、個数については単一説を採用することを、明らかにしていると理解することが出来た。

第3章では、租税法においての「住所」が、民法第22条に規定する「住所」の定義規定からの借用概念であるということより、借用概念及びその解釈について考察を行った。租税法における借用概念は統一説、独立説及び目的適合説の3つの学説があるが、租税法主義が掲げる法的安定性及び予測可能性を担保する観点から、借用概念は、その借用元である民法に規定する定義と同意義に解釈するとする統一説が通説として採用されている。

第4章では、本論文第5章の判例研究で検討した「住所」の所在地(日本国内に「住所」を有するか否か)を争点として争われた2つの事件が、租税回避を目的として、国外に「住所」を移転させたものであるとされることより、租税回避行為の意義及びその否認について考察した。租税回避行為は、租税負担の軽減又は排除をもたらすという点において仮装行為や脱税(租税逋脱)と類似するものであるが、仮装行為が私法上無効であり、脱税(租税逋脱)が租税法上違法な行為であるのに対し、租税回避行為は私法上の取引として有効に成立しているものであり、個別否認規定がないものについては租税法上も合法である点で相違するものである。したがって、個別否認規定がない場合に、租税回避行為を否認することは、租税法律主義に反することであり出来ないと考えられる。通説も租税法律主義の観点から、否認出来ないとする否認否定説が採用されている。

第5章では、上述した2つの事件として、「武富士事件」と「ユニマット事件」を判例として、それぞれ検討を行った。「住所」の所在地(日本国内に「住所」を有するか否か)を争点として争われた両事件においての主要な判断要素は、租税法上の借用概念である「住所」の解釈、「住所」の判定基準に客観的事実の他に主観的因素を主要な要素として考慮するか否か及び納税者の租税回避目的が「住所」を判断する上で重要となる事実認定の過程においてどの様に取扱われるかの3点であると考える。まず、「住所」の解釈については両判決ともに民法に規定する「住所」と同意義に解釈する統一説を採用していると考えられる。次に、主観的因素についてであるが、「武富士事件」の控訴審である東京高等裁判所(平成20年1月23日判決)は、これを客観的事実とともに主要な考慮要素としているのに對し、他の裁判所は補足的要素にとどまるものとしている。最後に、租税回避目的の事実認定過程においての取扱いであるが、こちらも「武富士事件」の控訴審以外の裁判所が、租税回避目的の存在が認められる旨を判示しながらも、事実認定過程においては考慮せず、「住所」の判断においても、影響を与えるものではなく、その有無によって「住所」の認定が左右されるものではないとしている。一方、「武富士事件」控訴審は、租税回避目的を前提として事実認定を行った上で認定事実を評価し、「住所」の判断をしたものと考えられる。しかし、租税法律主義に基づいて課税を行う租税法において、外部からは認識し難く、恣意性介入の可能性もある納税者の主観的な意図を、課税要件事実の認定において用いることは問題があり、また、納税者の租税回避目的や行為についても、課税要件事実の認定において考慮又は評価されるべき問題ではないと思われる。なぜなら、事実認定は、

住居や職業等の具体的な客観的事実に基づき行われ、現に存在する事実を認定するものであり、租税法独自の概念や解釈により行われるものではないと考えるからである。大淵博義教授も「武富士事件」の控訴審判決について、「本件控訴審判決のように、租税回避行為(広義)はすべからく異常不合理であり許されないという誤った前提認識の下で、事実認定と税法の解釈適用が行われることにより、誤った事実の確定と税法の解釈適用が展開されることになる²¹⁶。」と述べ、租税回避行為を前提とする判決を批判している。租税回避行為については、異常不合理であり、課税の公平性や徴収確保を著しく損なわせるような行為は、個別の否認規定を設けて否認するべきであるのではないかと筆者は考える。

なお、2000(平成12)年の租税特別措置法の改正で、相続税の無制限納税義務者の範囲が若干拡大された。この改正は、武富士事件を契機として、同様の国境を越えた租税回避の問題に対応するためであると考えられる。この改正により、相続または遺贈により日本国外にある財産を取得した個人で、その財産を取得した時点において日本国内に住所を有しない者のうち、日本国籍を有する者でかつ相続開始前5年以内に日本に住所を有していたことがある場合には、国内・国外を問わず、取得した財産のすべてに対して、わが国の相続税の無制限納税義務を負うことになった。これにより、5年という期限付きではあるが、個別の否認規定はなくとも、上記のような租税回避行為に対して一定の歯止めをかけることが出来ることとなったのである。しかし、武富士事件等の改正前の国境を越えた租税回避行為に対しては後手に回った改正と言わざるを得ない。

「武富士事件」は、現在上告中であるが、今年2011年1月21日に最高裁判所第2小法廷(須藤正彦裁判長)において、上告人及び被上告人双方の主張を聴く口頭弁論が開かれたこととなった²¹⁷。これにより、納税者が勝訴することとなった場合には、「還付加算金」として多額の国民が納付した税金が流出する可能性もあり、租税回避行為については、法律の拡大解釈による課税要件事実の認定によって対応するのではなく、個別否認規定を創設する等の法律の整備により対応すべき問題であると考えるが、今後の最高裁判所の判決が注目されるところである。

本修士論文審査提出後の2011年2月18日、「武富士事件」の上告審裁判で、最高裁判所第2小法廷(須藤正彦裁判長)は、「上告人は、本件贈与を受けた時において国内(法施行地)に住所を有していたと言うことはできず、『課税処分は違法』である。」として、原審(東京高等裁判所平成20年1月23日判決)を破棄し、処分を取り消す判決を言い渡した。これにより、上告人である納税者の逆転勝訴が確定した²¹⁸。

²¹⁶ 大淵博義 前掲(注81)6頁、引用。

²¹⁷ 日本経済新聞「日本経済新聞(2010年11月13日)」、参照。

²¹⁸ 産経新聞ホームページ「産経新聞Web版」(2011年2月18日)、参照。

最高裁判所第2小法廷は、「住所」について過去の判例を踏まえ、「相続税法にいう住所とは、反対の解釈をな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²¹⁹。」と判示し、「住所」である「生活の本拠」は客観的事実により判定することとしている。さらに、「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²²⁰。」とも判示している。

そして最後に、最高裁判所第2小法廷は「相続税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『住所』概念の解釈適用の問題となっている。本件のような租税回避を容認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、立法によって対処すべきである²²¹。」と判示した。筆者としても、相続税法がその通達により定めていることからしても、「住所」である「生活の本拠」は客観的事実に基づいて判定するべきであり、また、借用概念である「住所」の解釈に、租税法独自の解釈論を持込むことによる拡大解釈は、租税法律主義の観点からも認められないものであると考える。既に述べてきたことではあるが、租税回避行為についても、納税者の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、最高裁判所第2小法廷が判示するとおり、それに対応する個別否認規定等を設けるなど立法により対処するべき問題なのである。上記のようなことから、最高裁判所第2小法廷の判断は妥当なものであり、筆者も賛同するものである。

<http://sankei.jp.msn.com/affairs/news/110218/trl11021815110006-n1.htm>
(2011年2月24日確認)

²¹⁹ 最高裁第2小法廷平成23年2月18日判決

最高裁判所ホームページ「贈与税決定処分取消等請求事件」『判例検索システム』6頁、参照。
http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=02&hanreiNo=81080&hanreiKbn=01 (2011年2月28日確認)

²²⁰ 前掲(注219)7頁、参照。

²²¹ 前掲(注219)7頁、参照。

参考文献等一覧

【単行本】

- 五十嵐清、泉久雄、鍛治良堅、甲斐道太郎、稻本洋之助、川井健、高木多喜男
『民法講義 1 総則〔改訂版〕』有斐閣(1987年)
- 石田喜久夫 『口述民法総則〔第二版〕』成文堂(1998年)
- 石田穰 『民法総則』 悠々社(1992年)
- 伊藤真 『民法 I 総則・物権(伊藤真の条文シリーズ1)』弘文堂(2007年)
- 伊藤義一 『税法の読み方 判例の見方〔改定新版〕』TKC出版(2008年)
- 遠藤浩、河合健、原島重義、広中俊雄、水本浩、山本進一編
『民法(1)総則〔第4版増補補訂2版〕』有斐閣(2002年)
- 加藤千博編 『相続税法基本通達逐条解説〔平成22年版〕』大蔵財務協会(2010年)
- 金子宏編 『租税法の基本問題』有斐閣(2007年)
- 金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘
『ケースブック租税法〔第2版〕』弘文堂(2007年)
- 金子宏 『租税法〔第十五版〕』有斐閣(2010年)
- 川田剛 『節税と租税回避—判例にみる境界線—』税務経理協会(2009年)
- 北野弘久・小池幸造・三木義一編
『争点相続税法』勁草書房(1995年)
- 北野弘久 『税法学原論〔第6版〕』青林書房(2007年)
- 北野弘久編 『現代税法講義〔5訂版〕』法律文化社(2009年)
- 清永敬次 『租税回避の研究』ミネルヴァ書房(1995年)
- 清永敬次 『税法〔第7版〕』ミネルヴァ書房(2010年)
- 後藤昇、阿部輝男、北島一晃編
『所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会(2009年)
- 佐藤英善、首藤重幸
『行政法と相続税法の課題と展望—新井隆一先生古稀記念—』成文堂
(2000年)
- 塩野宏 『行政法I〔第5版〕(行政法総論)』有斐閣(2009年)
- 品川芳宣 『租税法律主義と税務通達〔第2版〕』ぎょうせい(2004年)
- 四宮和夫、能見善久
『民法総則〔第6版〕』弘文堂(2002年)

関根稔、間瀬まゆ子編

『相続をめぐる民法と税法の理解－民法(相続編)を逐条的に事例解説－』
ぎょうせい(2009年)

租税法学会編 『租税法と私法』有斐閣(1978年)

田中勝次郎 『法人税法の研究』税務研究会(1965年)

田中二郎 『租税法〔第3版〕』有斐閣(1990年)

谷口知平、石田喜久夫編

『新版 注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』有斐閣(2002年)

谷口豊 『新版 相続税法〔第2版〕』税務経理協会(1997年)

辻正美 『民法総則』成文堂(1999年)

中川一郎 『税法の解釈及び適用』三晃社(1969年)

中里実 『タックスシェルター』有斐閣(2002年)

中里実、神田秀樹編

『ビジネス・タックス』有斐閣(2005年)

中村利雄、岡田至康

『法人税法要論〔平成20年版〕』税務研究会出版局(2009年)

日本税務研究センター編

『同族会社の行為計算の否認規定の再検討—租税回避行為との関係を
含めて—』財経詳報社(2007年)

橋本守次 『ゼミナール相続税法』大蔵財務協会(2007年)

林良平、藤原弘道、川村俊雄編

『逐条民法 特別法講座(第1巻)総則』ぎょうせい(1991年)

一杉直 『所得税法の解釈と実務—所得税関係主要判例解説—』大蔵財務協会
(2009年)

平井一雄編 『民法I(総則)』青林書院(2002年)

広瀬義州 『財務会計〔第10版〕』中央経済社(2010年)

藤田晴 『所得税の基礎理論』中央経済社(1992年)

本庄資 『国境に消える税金』税務経理協会(2004年)

本庄資、須藤一郎、梅辻雅春

『タックス・シェルター事例研究』税務経理協会(2004年)

本庄資、藤井保憲 『法人税法—実務と理論—』弘文堂(2008年)

増田英敏 『リーガルマインド租税法〔第2版〕』成文堂(2010年)

松坂佐一 『民法提要 総則〔第三版・増訂〕』有斐閣(1986年)

- 松沢智 『新版租税実体法〔補正第2版〕－法人税法解釈の基本原理－』
中央経済社(2003年)
- 松田直樹 『租税回避行為の解明－グローバルな視点からの分析と提言－』
ぎょうせい(2009年)
- 三木義一、関根稔、占部忠敬
『実務家のための税務相談(民法編)』有斐閣(2004年)
- 三木義一、前田謙二、江草貞治
『よくわかる国際税務入門』有斐閣(2008年)
- 水野忠恒 『租税法〔第4版〕』有斐閣(2009年)
- 水本浩 『民法I(総則)(1)(序論・第1条～第89条)』青林書院(1995年)
- 水本浩編 『民法I(総則)(1)』青林書院(1995年)
- 村井正編 『教材 国際租税法〔新版〕』慈学社(2006年)
- 八ツ尾順一 『租税回避の事例研究〔第4訂版〕－具体的な事例から否認の限界を考える－』清文堂(2008年)
- 山田二郎 『税法講義I〔第2版〕』信山社出版(1995年)
- 山田二郎 『実務租税法講義－憲法と租税法－〔実務法律広義7〕』民事法研究会(2005年)
- 山本守之 『租税法の基礎理論』税務経理協会(2008年)
- 我妻栄 『民法総則』岩波書店(1988年)
- 我妻栄 『民法I 総則・物権』一粒社(1992年)
- 我妻栄、有泉亭 『民法I 総則・物権法〔第二版〕』勁草書房(2005年)
- 渡辺充 『判例に学ぶ租税法』税務経理協会(2003年)

【雑誌・論文】

- 青山慶二 「国際課税の基礎知識－非居住所・外国法人の課税制度」
『TKC税研情報』第16巻第6号(2007年12月)
- 秋山友宏 「国外居住者に対する所得税の納税義務の判断ポイント」
『税理』第51巻第8号(2008年7月)
- 伊川正樹 「相続税法における『住所』の意義」
『税務QA』第74号(2008年5月)
- 井上利之 「租税回避とその否認」
『税務事例』第37巻第1号(2005年1月)
- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈」
『税理』第42巻第14号(1999年11月)

- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈(2)」
『税理』第42巻第15号(1999年12月)
- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」
『税理』第43巻第1号(2000年1月)
- 今村隆 「租税回避行為の否認と契約解釈(4)」
『税理』第43巻第3号(2000年2月)
- 占部裕典 「租税回避に対する新たなアプローチの分析」
『税法学』第546号(2001年12月)
- 占部裕典 「租税回避行為論再考—外国税額控除枠の利用にかかる法人税更正処分等取消請求控訴事件を素材として—」『税法学』第548号(2002年12月)
- 占部裕典 「税法における『住所』の意義とその判断要素」
『税理』第51巻第2号(2008年2月)
- 占部裕典 「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定—東京高裁平成20年1月23日判決の検討—」『税理』第51巻第5号(2008年4月)
- 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』第60巻第1号(2008年6月)
- 大淵博義 「私法上の法形式否認の法理とその限界～最近の課税事例にみる混迷化の本質～」『税理』第44巻第4号(2001年3月)
- 大淵博義 「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開(4)」『税経通信』第62巻第13号(2007年10月)
- 大淵博義 「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開(5)」『税経通信』第62巻第14号(2007年11月)
- 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)—武富士事件判決を素材として—」『税務事例』第40巻第4号(2008年4月)
- 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』第40巻第5号(2008年5月)
- 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・完)—武富士事件判決を素材として—」『税務事例』第40巻第6号(2008年6月)
- 奥谷健 「税法における『住所』の意義」
『税務QA』第65号(2007年7月)
- 加藤義幸 「借用概念について—最近の判例を通して—」
『税法学』第560号(2008年11月)
- 川田剛 「租税回避—節税・脱税との接点—租税回避の基本概念」
『税経通信』第58巻第4号(2003年4月)

- 川田剛 「租税回避－節税・脱税との接点－租税回避と類似概念との関係」
『税経通信』第58巻第6号(2003年5月)
- 川田剛 「租税回避－節税・脱税との接点－明確な否認規定がなくても否認できるか」『税経通信』第58巻第7号(2003年6月)
- 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－」『税務事例』第39巻第12号(2007年12月)
- 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件－ユニマット事件」『税研』第148号(2009年11月)
- 木村直人 「居住者・非居住者の課税上の問題点」
『税大ジャーナル』第7号(2008年2月)
- 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』第63巻第1号(2008年1月)
- 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』第63巻第2号(2008年2月)
- 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』第63巻第3号(2008年3月)
- 堺澤良 「租税回避と住所認定」
『税務事例』第41巻第8号(2009年8月)
- 佐藤英世 「選挙法の住所」
『別冊ジュリスト(行政判例百選I〔第5版〕)』第181号(2006年5月)
- 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年2月)
- 品川芳宣 「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定－武富士事件－」
『税研』第135号(2007年9月)
- 品川芳宣 「国外財産を贈与した場合における受贈者の『住所』の認定」
『T&A master』第229号(2007年10月)
- 首藤重幸 「相続税法における住所」
『税務事例研究』第104号(2008年7月)
- 末崎衛 「『租税回避目的』と契約解釈－『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討－」『税法学』第560号(2008年11月)
- 鈴木涼介 「租税行政におけるQ&Aの法的性格とその存在意義」
『税研』第153号(2010年9月)
- 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年11月)

- 武田昌輔 「租税回避行為の意義と内容」
『日税研論集』第14巻(1990年6月)
- 武田昌輔 「租税回避行為(1)－実質課税の原則との関連－」
『税務事例研究』第38巻第12号(2006年12月)
- 武田昌輔 「租税回避行為(3)－租税回避行為と節税－」
『税務事例』第39巻第2号(2007年2月)
- 田中治 「税務通達の読み方」
『税研』第138号(2008年3月)
- 谷口勢津夫 「借用概念と目的論的解釈」
『税法学』第539号(1998年5月)
- 中里実 「事実認定・私法上の法律構成による『否認』と重加算税」
『税研』第109号(2003年5月)
- 中里実 「『租税法と私法』論再考」
『税研』第114号(2004年3月)
- 中里実 「『租税法と私法』論再々考」
『税研』第115号(2004年5月)
- 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』第62巻第14号(2007年11月)
- 中里実 「相続税廃止論者が見落としていること」
『税研』第142号(2008年11月)
- 中西良彦 「海外での株式譲渡と住所・居所の認定」
『税理』第51巻第13号(2008年10月)
- 古谷文子 「海外居住者への贈与と『生活の本拠』の判定」
『税理』第50巻第12号(2007年9月)
- 増井良啓 「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件」
『税研』第148号(2009年11月)
- 増田英敏 「海外での株式譲渡と住所の認定(ユニマット事件)」
『TKC税研情報』第18巻第2号(2009年4月)
- 増田英敏 「借用概念の解釈と租税回避の意図－住所認定をめぐる注目裁判例を素材に－」
『政務事例』第42巻第5号(2010年5月)
- 間瀬まゆ子 「『生活の本拠』の判定」
『税務弘報』第56号第2号(2008年2月)
- 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』第51巻第8号(2008年7月)

- 松原圭吾 「租税回避行為の否認に関する一考察」
『税法学』第 553 号(2005 年 5 月)
- 三木義一 「税法における『住所』概念－東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決を素材にして－」『税経通信』第 62 卷第 13 号(2007 年 10 月)
- 諸坂佐利 「住民票への記載」
『別冊ジュリスト(行政判例百選 I [第 5 版])』第 181 号
(2006 年 5 月)

【判決】

最高裁判所第 2 小法廷昭和 26 年 12 月 21 日判決 最高裁判所民事判例集第 5 卷第 13 号
最高裁判所第 3 小法廷昭和 27 年 4 月 15 日判決 最高裁判所民事判例集第 6 卷第 4 号
最高裁判所大法廷昭和 29 年 10 月 20 日判決 最高裁判所民事判例集第 8 卷第 10 号
最高裁判所第 3 小法廷昭和 35 年 3 月 22 日判決 最高裁判所民事判例集第 14 卷第 4 号
最高裁判所第 1 小法廷平成 11 年 1 月 21 日判決 判例時報第 1675 号
最高裁判所第 2 小法廷昭和 63 年 7 月 15 日判決 税務訴訟資料第 165 号
大阪高等裁判所昭和 61 年 9 月 25 日判決 税務訴訟資料第 153 号、訟務月報第 33 卷 5 号
東京高等裁判所平成 20 年 1 月 23 日判決 TAINS Z888-1305、判例タイムズ第 1283 号
東京高等裁判所平成 20 年 2 月 28 日判決 TAINS Z888-1320、判例タイムズ第 1278 号
東京地裁昭和 45 年 3 月 9 日判決 行政事件裁判例集第 21 卷第 3 号
神戸地方裁判所昭和 60 年 12 月 2 日判決 税務訴訟資料第 147 号
判例タイムズ第 614 号
和歌山地裁昭和 63 年 9 月 28 日判決 判例時報第 1320 号
神戸地方裁判所平成 14 年 10 月 7 日判決 税務訴訟資料第 252 号
名古屋地方裁判所平成 16 年 10 月 28 日判決 判例タイムズ第 1204 号
東京地方裁判所平成 19 年 5 月 23 日判決 TAINS Z257-10717、税務訴訟資料第 257 号
東京地方裁判所平成 19 年 9 月 14 日判決 TAINS Z257-10776、税務訴訟資料第 257 号

【その他参考資料】

- 青木孝徳他 『改正税法のすべて《18 年版》』大蔵財務協会(2006 年)
井内正和、池内学、市谷諭史、杉本佑介、長倉哲也、針原亮、森川明彦編
『実務税務六法－法令－ [平成 22 年版]』新日本法規(2010 年)
井内正和、池内学、市谷諭史、杉本佑介、長倉哲也、針原亮、森川明彦編
『実務税務六法－通達－ [平成 22 年版]』新日本法規(2010 年)

- 永井憲一、浅倉むつ子、安達和志、井田良、柴田和史、広渡清吾、水島朝穂編
『新六法〔平成 22 年度版〕』三省堂(2009 年)
- 新村出編 『広辞苑〔第六版〕』岩波書店(2008 年)
- 日本経済新聞 『日本経済新聞』(2010 年 11 月 13 日)
- 日本公認会計士協会 『平成 23 年度税制改正意見・要望書』(2010 年 6 月)
- 日本税理士連合会編 『税務六法 法令編 I 〔平成 22 年度版〕』ぎょうせい(2010 年)
- 日本税理士連合会編 『税務六法 法令編 II 〔平成 22 年度版〕』ぎょうせい(2010 年)
- 日本税理士連合会編 『税務六法 通達編 〔平成 22 年度版〕』ぎょうせい(2010 年)
- 日本税理士連合会 『平成 23 年度・税制改正に関する建議書』(2010 年 6 月)
- 外務省ホームページ 『海外在留邦人数統計』(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.mofa.go.jp/mofaj/took/tokei/hojin/>
- 厚生労働省ホームページ 『平成 13 年産業労働事情調査(経済のグローバル化に伴う企業活動と労働面の対応に関する調査)の概況』
(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/koyou/sangyo/01>
- 最高裁判所ホームページ 『判例検索システム』「贈与税決定処分取消等請求事件」
(2011 年 2 月 28 日確認)
http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?action_id=dspDetail&hanreiSrchKbn=02&hanreiNo=81080&hanreiKbn=01
- 産経新聞ホームページ 『産経新聞 Web 版(2011 年 2 月 18 日)』
(2011 年 2 月 28 日確認)
<http://sankei.jp.msn.com/affairs/news/110218/trl11021815110006-n1.htm>
- 東京都主税局ホームページ『個人住民税』(2010 年 1 月 15 日確認)
http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/kojin_ju.html
- 内閣府ホームページ・税制調査会
『平成 12 年度の税制改正に関する答申』
(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod1.html>
- 日本税理士連合会 web サイト・税制審議会
「『租税回避について』の諮問に対する答申－平成 9 年度諮問に対する答申－」(2011 年 1 月 15 日確認)
http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/toushin_H9.pdf
- 港区ポータルサイト 『特別区民税・都民税の概要』(2011 年 1 月 15 日確認)
<http://www.city.minato.tokyo.jp/kurasi/zeikin/juminzei/gaiyo/gaiyo/index.html>