

所得税法における納税義務者

—住所判定を中心として—

吉田 多恵子

要約

近年、ビジネススタイル等の変化により、法人だけでなく、個人の国境を越えた移動、活動が活発化している。そのため、我が国では、適正な課税や徴収の確保を図るべく、納税義務者の範囲の見直しや、国外財産調書制度の創設等様々な施策を講じている。

我が国では、納税義務の有無や範囲、課税方法等を確定させる主な判定要素に「住所」を採用している。特に所得税法、相続税法においては、「住所」は我が国の課税管轄権の範囲を画する最重要基準でもあり、その果たす役割は大きいものの、現行の租税法では、特に定義規定を有しておらず、民法からの借用概念である「生活の本拠」を指すとされるにとどまる。

納税義務の有無の判定基準は法的安定性、明確性が求められるため、本稿では、所得税法における納税義務者の適格要件の最重要判定要素である住所の解釈を通し、所得税法における納税義務の有無、課税範囲について検討することを目的とした。

まず、第1章では、住所を主な判定基準とする所得税法、相続税法の納税義務者の規定を概観した。そして、両税における居所の有無及び無制限納税義務者の範囲の相違については、税そのものの性質や課税方法の相違がもたらすものであるという本稿なりの見解を示した。

第2章では、納税義務者と同じく納税義務を有する源泉徴収義務者に着目し、源泉徴収制度においても住所が課税範囲、税率、課税方法、控除等に差異をもたらす重要な基準となっていることを確認した。

第3章では、租税法における住所は民法からの借用概念であるとの立場から、民法における住所規定を概観し、現在、客観説及び複数説が支持されていることを確認した。続いて住民基本台帳法、公職選挙法、国籍法、旧農地法における住所を判例等で概観し、これらは住所の定義規定を有していないが、立法趣旨等を考慮して解釈しているとの見解を示した。また、租税法については、借用概念の解釈における3学説を確認した上で、本稿では、原則は統一説に依ることとし、住所を有すると判定される認定基準については判例を中心に確認した。判例では、租税回避目的が争点となっているものもあったが、最初から租税回避目的の出国があれば、結果として租税回避となる事例もあることから、

出国目的別に認定基準を変更することは法的安定性の見地からも好ましくないとした。そして、本稿の結論としては、客観的事実の総合考慮により住所の有無を判定することが一番好ましいとした。また、租税法における住所は、民法の住所の意義を共通して用いており、全て同義であるとした。

第4章では、上記の様々な角度から検討した結果、あくまでも客観的な住所の有無で納税義務の有無を決定することが適当であるとしたが、居住中に発生した国内源泉所得とならない資産のキャピタルゲイン等一定のものについては当然に課税根拠を持つものであるから、出国税等を参考に検討の余地があるとした。そして、相続税法においても同様のケースがあるので、制度の見直しを検討する際は、両税法の整合性の観点からも考慮するべきとした。

以上の考察を通し、本稿が導く結論としては、個人の移動が頻繁ではない時代には国籍等でも十分基準となりえたが、個人の移動が激しくなった昨今では、国籍が必ずしも国とのネクサスを示すものとは限らず、そこに住所を有することで国家から公共サービスや社会的基盤の整備等の経済的便益を享受している点を鑑みれば、納税義務の発生メルクマールには住所が一番安定している基準と考えた。住所を有すれば課税権に服し、なければ課税されないという現行制度は、一義的かつ明確であり、その結果、法的安定性につながると思われる。

ただし、課税と所得獲得のタイミングにずれが生じている場合には、過去の居住歴等の要素で住所を補完するのが好ましいとした。

目次

はじめに	4
第 1 章 納税義務者	5
第 1 節 所得税法における納税義務者	5
第 1 項 居住者と非居住者	7
第 2 項 永住者と非永住者	8
第 3 項 居住者と推定される者	11
第 2 節 相続税法における納税義務者	12
第 3 節 所得税法と相続税法の異同性について	14
第 2 章 源泉徴収義務による税負担	18
第 1 節 源泉徴収制度と源泉徴収義務者	19
第 2 節 納税義務者の我が国における住所等の有無による範囲の差異	22
第 3 節 非居住者の我が国における恒久的施設の有無等による課税方法の差異	23
第 4 節 源泉徴収義務者の我が国における住所等の有無による影響	24
第 3 章 借用概念	29
第 1 節 民法における住所の意義と法律効果	30
第 1 項 主観説・客観説	32
第 2 項 単一説・複数説	34
第 2 節 民法以外の法領域の住所	35
第 1 項 住民基本台帳法における住所	36
第 2 項 国籍法における住所	38
第 3 項 公職選挙法における住所	39
第 4 項 農地法における住所	42
第 3 節 租税法における住所	44
第 1 項 借用概念の解釈	45
第 2 項 所得税法における住所	48
第 3 項 相続税法における住所	62

第 4 項 地方税法における住所	73
第 4 節 租税法における住所は同義か否か	75
第 4 章 出国税等	75
おわりに	81
【参考文献】	84

凡例

1. 関係法令

関係法令は平成 24 年 4 月 1 日現在によった。

2. 主な略語・略記法

本稿において引用した法令、通達、判例等は次のような略語を用いた。

所得税法→所法

所得税施行令→所令

所得税基本通達→所基通

相続税法→相法

相続税基本通達→相基通

内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律→国金法

地方税法→地法

租税特別措置法→措法

国税通則法→国通法

国税徴収法→国徴法

住民基本台帳法→住基法

地方自治法→地自法

公職選挙法→公選法

農地法→農法

最高裁判所→最高裁

高等裁判所→高裁

地方裁判所→地裁

大法廷判決→大判決

(大審院又は最高裁判所)民事判例集→民集

(大審院又は最高裁判所)刑事判例集→刑集

高等裁判所民事判例集→高民集

最高裁判所裁判集民事→裁判集民

大審院民事判決録→民録

はじめに

経済のグローバル化に伴い、事業形態の変化は、法人による一層の海外進出や、より低い法人税率国への移動を促進させている。

また、近年では、法人だけではなく、ビジネススタイル等の変化は、個人による国境を越えた移動、活動に著しい変化をもたらした。特定の住所を持たない所謂「永遠の旅人」等の出現、また、富裕層による海外投資や保有資産の海外移動も珍しいものではなくなった。

このような状況下、我が国では近年の税制改正において納税義務者の範囲の見直しや、国外財産調書制度の創設等、適正な課税や徴収の確保を図ろうと努めている。

ところで、課税される者、所謂「納税義務者」とは「租税法律関係において租税債務を負担する者」とされ、課税物件、帰属、課税標準及び税率と共に、課税要件を構成している。

また、納税義務の有無や範囲を確定させる判定要素にはいくつかあるが、その主な要素として「住所」が挙げられる。特に所得税法、相続税法¹においては、「住所」は我が国の課税管轄権の範囲を画する重要な基準でもあることからその果たす役割は大きい。

では、租税法での「住所」の取扱いはどうなっているかといえ、ば、「住所」の定義は特に規定されていない。現行法では、納税義務の有無、課税管轄権の範囲及び課税方法を定める上で最も重要な考慮要素を構成しているにもかかわらず、民法からの借用概念²である「生活の本拠」を指すとされるにとどまる。

今後もビジネススタイル等の多様化による居住性の有無の判定が一層困難を極めるであろうことが容易に想像できるだけでなく、一度課税するタイミングを失えば、永久に課税する機会が失われることもあることから、その判定基準には法的安定性、明確性が求められる。

そこで、本稿では、所得税法における納税義務者の適格要件の最重要判定要

¹ 所得税法では平成 18 年度税制改正で非永住者該当要件に、相続税法では平成 15 年度税制改正で非居住無制限納税義務者該当要件に新たに国籍や過去の居住歴が加わった。詳細は第 1 章第 1 節及び 2 節を参照

² 租税法規において用いられている概念を、他の法分野で用いられていない租税法独自の概念と、すでに他の法分野で用いられている概念の 2 つに分け、前者を固有概念と呼び、後者を借用概念と呼ぶ。詳細については第 3 章借用概念を参照

素である「住所」の解釈を通し、所得税法における納税義務の有無、課税範囲について検討することを目的としたい。

なお、所得税法では、「納税義務」の章の中に規定されている納税義務を有する者として、租税債権債務関係において租税債務を負担する者である納税義務者と、第 28 条第 1 項に規定する給与等の支払いをする者その他第 4 編第 1 章から第 6 章までに規定する支払いをする者である源泉徴収義務者の二者が存在する³。源泉徴収義務者とは、納税義務者から租税を徴収し、これを租税債権者に納付する 2 つの義務が複合的に組み合わさった者で、我が国における確実な徴税事務を円滑に進めるべく納税義務を便宜的に負っている者といえる。源泉徴収義務者が我が国に住所を有するか否かは、源泉徴収義務者に対する納税義務においては、その存否を直接左右するものとまでは言えない為、本稿において検討する納税義務者の範囲からは源泉徴収義務者を除く。

第 1 章 納税義務者

課税とは財産の侵害である。故に、課税権が及ぶか否かに関する判定、すなわち納税義務の適格要件には当然ながら法的安定性、明確性が問われる。そもそも、納税義務者とは、本来の納税義務の主体であり、租税法律関係において租税債務を負担する者をいう。上述のように納税義務者は課税要件の構成要素の 1 つであり、課税管轄権行使の範囲の分岐点になるのであるから特に重要な意義を有する。

まずは現行での所得税法における納税義務者と課税範囲について、次に、所得税法と同じく住所を課税管轄権の範囲を画する重要な基準として位置づけている相続税法について概観する。

第 1 節 所得税法における納税義務者

所得税は国税収入の中で最も多いことから我が国の税制の中心を成しており、

³ 源泉徴収義務者を納税義務者に準ずる扱いをしているのは、所得税法だけではないことに留意。租税債権債務関係について規定している国通法（2 条 5）及び国徴法（2 条 6）においては、源泉徴収に係る国税については、「源泉納税義務者」ではなく「源泉徴収義務者」を「納税者」の定義の中に含めている。なお、源泉徴収制度における住所等の有無がもたらす影響については第 2 章源泉徴収義務による税負担を参照。

所得税法における納税義務者か否かの問題は基幹的税収を左右する大きな問題といえる⁴。

我が国では所得を 10 種類に分類し、担税力の違い等の見地よりそれぞれの所得の種類毎に税額計算や課税方法を異にしているが、当然ながら納税義務者の適格要件自体は全て同じ定義である。

所得税法では納税義務者をまず個人、法人に区分して納税義務を定めている。そして、個人は、我が国における住所等の有無、居住期間等我が国との地縁関係の濃淡に応じて⁵居住者（更に、非永住者及び非永住者以外の居住者に区分される。）及び非居住者に区分し、その課税所得の範囲は、無制限納税義務者と制限納税義務者とに区分することができる。無制限納税義務者とは、我が国に住所又は居所を有するため、いわば人的に我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全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）は国内源泉所得の他、国内において支払われ、又は国外から送金された所得）、制限納税義務者というのは、我が国に住所又は居所はないが、財産や事業を有するため、その限度でいわば物的に我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⁶。

このように両者には納税義務の範囲に大きな差異がみられ、住所等及び居住期間等の判定要素が我が国の税収を大きく左右する重要要素であることがわかる。

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することは、各国の税制に共通しており、戦後（昭和 29 年）、我が国の所得税法が採用した居住者（resident）、非居住者（nonresident）という用語も、広く租税条約で採用され、今日では、各国の税法を通ずる普遍的な概念となっている（もちろん、

⁴ 平成 24 年度でみると、我が国の国税収入約 452,830 億円中、所得税は 134,910 億円と約 30%を占め、消費税の導入によりその割合は低下しつつあるものの、最も多い。参考として財務総合政策研究所 財政金融統計月報 722 号における「国税の税目別収入の累年比較」HP：
http://www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g722/722.htm（平成 24 年 12 月 25 日閲覧）

⁵ 植松守雄『五訂版 注解 所得税法』大蔵財務協会（2011）2 頁

⁶ 金子宏『租税法第 16 版』弘文堂（2011）140 頁

税法上の用語や居住者、非居住者の定義、非居住者の課税所得の範囲などは国によって異なっている。) ⁷。

我が国だけではなく、各国の税法にまで影響を及ぼしている納税義務者の区分、すなわち居住者、非居住者等の区分及び課税所得の範囲は如何規定されているのだろうか。現行法の取扱いを以下に確認する。

第 1 項 居住者と非居住者

所得税法では、まず居住者について定義している。居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人をいい（所法 2 条 3）、所得の源泉地を問わず全ての所得が課税対象となる（所法 5 条、7 条 1）。

他方、非居住者とは居住者以外の個人（所法 2 条 5）を指す。すなわち、国内に住所を有しておらず、現在に至るまで引き続いて 1 年未満の居所を有している個人となり、国内源泉所得のみが課税対象となる（所法 5 条②、7 条 3）。非居住者は、我が国における支店、工場等の有無やその取得する所得の種類に応じて総合課税又は源泉徴収のみの分離課税が行われ、また所得控除や税額控除の制限がある（所法 161～165 条、169～173 条）。なお、我が国は多くの国との間で租税条約を締結しており、各租税条約において、条約相手国の「居住者とされる者」の所得に対する課税要件、源泉徴収税額の減免等が定められており、それらの条約の定めは、国内法の規定に優先適用される ⁸。

また、外国で勤務する国家公務員等は、日本国籍を有しない者や現に国外に居住しその地に永住すると認められる者を除き、国内に住所を有しない期間についても、国内に住所を有するものとみなされ（所法 3 条）、所得税法の規定（10 条（障害者等の少額預金の利子所得等の非課税）、15 条（納税地）及び 16 条（納税地の特例）を除く）を適用する。これは、国際慣行上、外国の公務員に対して所得税を免除扱いしている国があり、その場合には公務員の課税がおこなわれなくなってしまうことに配慮したものである ⁹。

⁷ 植松守雄前掲『五訂版 注解 所得税法』23～24 頁

⁸ 植松守雄前掲『五訂版 注解 所得税法』8 頁

⁹ 永峰潤『国際課税の理論と実務 第 1 巻[改訂版]非居住者・非永住者課税』税務経理協会(2009)22 頁。ただし、国家公務員等であっても日本国籍を有しない者及び日本国籍を有する者で、現に国外に居住し、かつその地に永住すると認められる

居住者は更に永住者、非永住者と区分される。

第 2 項 永住者と非永住者

所得税法上、居住者に対する課税範囲は原則として、全世界所得を対象とすることは上述したが、これには重要な例外が設けられている。すなわち、居住者のうち、非永住者については、課税所得の範囲が限定されているのである。

非永住者とは、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が 5 年以下である個人（所法 2 条 4）を言う。この制度は、我が国における居住期間が比較的短い者に対して講じられた措置であり、課税所得の範囲を居住者より縮小しているのが特徴である。具体的には国内源泉所得の他、国内において支払われ、又は国外から送金された所得が課税所得となる。換言すれば、非永住者に該当すれば、国外源泉所得で国外において支払われ、かつ国外から送金されないものは我が国では課税対象外となるため、永住者に比し有利な規定といえよう。

非永住者制度は、戦後の占領政策により居住外国人の非円通貨所得に対して我が国では課税されていなかったものが、昭和 25 年にその課税権が復活した際に課税優遇措置として導入されたものがその原型であるといえる。そして昭和 32 年の改正により、居住者のうち国内に現に住所がなく過去 1 年以上 5 年以下の期間居所又は住所を有する者を非永住者として一般の居住者と区分し、国内に源泉のある所得の全部及びその他の所得で国内において支払われ又はその国外から送金されたものに対し課税する非永住者制度が恒久的な制度として創設された。その後、昭和 37 年には、非永住者の定義を「現に住所がない者」でなく「国内に永住する意思がない者」とすることとされた¹⁰のであるが、非永住者制度の趣旨を逸脱して適用を受けている者が見受けられる¹¹として、平

ものについては、適用除外とされている（所令 13 条）。

¹⁰ 緒方健太郎・山田彰宏「国際課税関係の改正」『平成 18 年度税制改正の解説』財務省広報ファイナンス別冊 HP：
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/f1808betu.pdf
452 頁（平成 24 年 12 月 25 日閲覧）

¹¹ 例として下記のような事例が挙げられるとしている。

（イ）外資系企業に就職した者（日本国籍）が、国外で数年間勤務した後、日本企

成 18 年度税制改正において、国籍や過去の居住歴を納税義務者の範囲決定に重要な要素として加えることとし、現在に至っている¹²。

非永住者制度については賛否両論があり、小松教授は「課税上の真空地帯（抜け穴）が醸成される」ことや「アメリカなどの一部の国は従来 1 年以上居住すれば無制限納税義務を追及していたのを最近 183 日基準に改め、むしろ課税の強化を図っているのであって課税特例を設けるようなことはしていない¹³」と

業に転職し、日本の自宅から通勤しているような場合でも、永住の意思がないとして適用を受けている事例

（ロ）外資系金融機関の日本支店に勤める者が、平成 9 年に来日した後、平成 13 年まで非永住者として申告していたが、平成 14 年の途中にいったんアメリカに帰国した後、平成 15 年に再度来日し、平成 15 年からあらためて非永住者制度の適用を受け始めている事例

¹² 緒方健太郎・山田彰宏前掲「国際課税関係の改正」450～453 頁によれば、国籍や過去の居住歴について以下の記述がある。

「日本の国籍を有していない者を対象としたのは、上記の事例（脚注 11（イ））の問題点は制度の適用がその者の意思によって左右されることであり、本人の意思といった主観的なものを判定基準とするのではなく、なんらかの客観的な基準を設けることによって前述のような問題点が解決されること、そして日本の国籍を有することにより受けることができる便益等を考慮すれば、その課税所得の範囲について、非永住者以外の居住者として課税されている者とあえて差異を設ける必要はないと考えられたことによるものである。

また、過去 10 年以内の居住期間の合計が 5 年以下である者を対象としたのは、過去に一定以上の居住期間があれば、その者については非永住者制度の適用を全く認めないとするところではあるが、それまでの国内の居住履歴を全て要件としたのでは、その管理が本人にとっても税務当局にとっても容易でないこと等から、今回（平成 18 年度）の改正においては、過去 10 年を区切りとして、現行と同様に 5 年間は非永住者制度の適用を認めることとし、そのうえで過去 10 年以内の居住期間が 5 年を超える者については非永住者制度の適用を認めないこととされた。」

¹³ 小松芳明『国際課税のあり方』有斐閣（1987）20 頁、なお、辻教授も「非永住者制度はその存在意義を失っている…かえって税務執行を複雑にし、正確な課税所

述べ、非永住者制度の廃止を訴えられている。また、増井教授は、非永住者制度がその対象を外国人と想定したうえで、所謂外国人課税の問題として論じられてきたことに触れ、「国境を越えて移動する者の数は、着実に増えている。日本国籍を有しつつ、日本に永住しない者も、出現している。また、日本人・外国人を問わず、永住という概念がおよそなじまないような個人も現れている。このような趨勢が続けば、非永住者という類型を設けること自体、反省を迫られよう。」と述べられ、非永住者制度の存在意義については、居住地主義に基づく課税原則の観点からは必ずしも合理的ではなく、むしろ駐在員の訪日を促進するための使いやすい誘因措置に組み替えるべき旨を論じておられる¹⁴。

一方、宮武氏は「企業の国際的活動が盛んになると国外に駐在する従業員はかなりの数にのぼり」、「居住者になった途端に母国における所得にも全面的に課税されることは、日本のように高税率の国に一定期間のみ駐在する者にとって過酷である」し、「絶えず入れ替わる一定期間駐在者の国外所得を追いかける税制は必ずしも賢明な制度とは思われない¹⁵。」むしろ現行制度の方が実践的であり、国際化の観点からも再評価すべきであると述べられている¹⁶。このように、非永住者制度についてはその適用に関し、いまだ意見の分かれるところである。

次に、永住者についてであるが、永住者とは非永住者以外の居住者をいう。すなわち、居住者のうち、日本の国籍を有している者や、日本の国籍は有してはいないが、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が 5 年以上である個人を指す。課税範囲については、所得の源泉地を問わず全ての所得が課税対象となる。

得の把握を困難にしている」（「非永住者課税制度に関する一史的考察」税経通信 59(6) (2004) 24 頁）と述べられている。

¹⁴ 増井良啓「非永住者制度の存在意義」ジュリスト 1128 (1998) 113 頁

¹⁵ 宮武敏夫「非居住者、非永住者及び外国法人の課税問題」国際税務 15(10) (1995) 27 頁

¹⁶ 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 7 (2008) では非永住者制度の意義、沿革、この制度に関する学者の見解等を紹介し、本稿も参考とした。この他、非永住者制度についての参考資料として、望月文夫「一問一答・すぐ効く国際税務の救急箱(12)非永住者の定義とこれに対する課税」国際税務 27 (12) (2007) 11～12 頁、石塚洋一「実務解説非永住者制度の改正と実務対応」税務弘報 54 (6) (2006) 60～65 頁。

個人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	○ 国内に住所を有する個人 ○ 現在まで引き続き1年以上居所を有する個人	○ すべての所得（全世界所得）
非永住者	○ 日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人	○ 国内源泉所得 ○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）
非居住者	○ 居住者以外の個人	○ 国内源泉所得のみ

17

第3項 居住者と推定される者

上記の規定だけではなく、所得税施行令では、職業や配偶者の有無等により住所を有する者、若しくは住所を有しない者と推定する規定を別途設けている。

(1) 住所を有する者と推定する場合

国内に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は国内に住所を有する者と推定するとする（所令 14 条）¹⁸。

(イ) その者が国内において、継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

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

(2) 国内に住所を有しない者と推定する場合

国外に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は国内に住所を有しない者と推定するとする（所令 15 条）¹⁹。

(イ) その者が国外において、継続して 1 年以上居住することを通常必要と

¹⁷ 緒方健太郎・山田彰宏前掲「国際課税関係の改正」453 頁

¹⁸ また、所令 14 条 2 では、前項の規定により国内に住所を有する者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国内に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有する者と推定するとしている。

¹⁹ また所令 15 条 2 では、前項の規定により国内に住所を有しない者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国外に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有しない者と推定するとしている。

する職業を有すること。

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

これら居住者・非居住者の推定規定を考察すると、1年以上の居住性、国内における職業要件、生計を一にする配偶者等や資産の有無は、その土地に深い地縁を有するか否か、その土地がその者にとって生活の本拠であるか否かを考慮する上で大変有効であり、恒常的な居住性の認定基準としては重要な役割を果たすと思われる²⁰。

第2節 相続税法における納税義務者

次に、所得税法における納税義務者と比較するため、相続税における納税義務者について概観する。相続税法においても、所得税法と同様に納税義務者の適格要件で住所が重要な考慮要素となっている。

相続税には2つの類型があり、第1の類型は、遺産税と呼ばれ、人が死亡した場合にその遺産を対象として課税する制度であり、生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきという考え方に基づく。第2の類型は、遺産取得税と呼ばれ、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度であり、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としており、実質的には所得税の補完税である。我が国の相続税は明治38年に採用された当初は遺産税の体系を用いてきたが、昭和25年のシャープ税制以来、遺産取得税の体系に移行して現在に至っている²¹。

相続税は、上述の様に現在では、基本的に相続・遺贈といった無償の財産の移転に担税力を見出して課税する租税である一方、相続によって財産を取得する主体は、相続の本質からいって自然人である個人に限られることとなる。こ

²⁰ 期間的要素と職業的要素は「住所」の存在を推定する重要な要素であるとして占部裕典「租税法における「住所」の意義とその判断基準・考慮要素」同志社法学60(1)(2008)47頁参考

²¹ 金子宏前掲『租税法第16版』503～504頁参考

うしたことから、我が国の相続税・贈与税は、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としている²²。

相続税法は、所得税法と同様に課税管轄権の範囲を画する主な判定要素に住所を採用しており、これによって納税義務区分が変わる。すなわち、財産取得時に日本国内に住所を有している場合は、無制限納税義務者として相続又は遺贈により取得した財産の全てにつき納税義務を負う（相法 1 条の 3①1、2 条）。

反対に、財産取得時に日本国内に住所を有していない場合には、制限納税義務者となり、相続又は遺贈により取得した財産で日本国内にあるものについてのみ納税義務を負うこととなる（相法 1 条の 3①3、2 条 2）。

ただし、相続又は遺贈により国外にある財産を取得した者が、取得時には日本国内に住所を有していなくても、日本国籍を有し、かつその財産の取得者又は被相続人が、相続の開始前 5 年以内に日本国内に住所を有したことがある場合には、取得した財産の全てについて納税義務を負う（相法 1 条の 3①2、2 条）。これは、相続税法独自の規定である。所得税法にも無制限納税義務者の規定があるが、国籍や過去の居住歴を考慮することはない。

これに関しては、国境を越えた人や財産の移動の活発化に伴い、我が国と外国との間での相続税・贈与税の課税方法や課税対象の違いを利用し、相続発生の直前に財産を国外に移転して国外に住所を有する子供に相続させることや、子供が国外に住所を移した直後に国外へ財産を移転してその国外財産をその子供へ贈与することによって、相続税・贈与税を回避するといった手法が一般に紹介され、実際にこのような租税回避事例が横行したことによる。

中でも争額の規模や報道の過熱により注目されたのが武富士事件²³であり、当時係争中であったにもかかわらず、第 2 の武富士事件を引き起こさせまいと、まず平成 12 年に租税特別措置法の改正で設けられ、平成 15 年度の税制改正において相続税法の中に移管し、「非居住無制限納税義務者」の類型を新設する措置が講じられたものである²⁴。

²² 宮脇義男「相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究」税大論叢（69）（2011）263 頁

²³ 詳細については第 3 章第 3 節第 3 項を参照。

²⁴ 金子宏前掲『租税法第 16 版』504 頁、宮脇義男前掲「相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究」264 頁参考

上記の税制改正では、住所判定については改正前と比し、変更箇所が特段みられないので、引き続き同様の解釈を予定しているものと思われる。そして、新規に国籍や過去の居住歴を考慮することで無制限納税義務者の範囲を拡大したことになる、法制定時に想定されていなかった個人移動の多様化による租税回避の手段にある一定の法的手当てを行ったといえる。

ところで、相続税法では相続税と贈与税の2つを相続税法の中で規定しており、相続税が人の死亡による財産の移転時に課税し、一方、贈与税は贈与による財産移転時に課税する等、課税のタイミングが違えども、どちらも無償の財産取得に担税力を見出して課税するものである。その為、贈与税は相続税の補充税（生前贈与により相続税の回避を封じることがを目的）と呼ばれ、両者が密接な関係にあることがうかがえる。これらは共通の規定も多く、納税義務者についてもほぼ同様の規定となっている（相法1条の4）。

相続税・贈与税の納税義務者の範囲の概要図

被相続人 贈与者 (国籍を問わない)		国内に 住所あり	国内に住所なし		
			日本国籍あり		日本国籍なし
			5年以内に 国内に住所あり	5年を超えて 国内に住所なし	
国内に住所あり		居住無制限 納税義務者	非居住無制限 納税義務者		制限納税義務者
国内に住所なし	5年以内に 国内に住所あり				
	5年を超えて 国内に住所なし				

25

第3節 所得税法と相続税法の異同性について

現行法を概観してみると、所得税法と相続税法では、(1) 居所の取扱いの有無、(2) 無制限納税義務者の範囲の判定要素に若干の差異が生じている状況である。

25 青木公治『平成23年度版 図解相続税・贈与税』（財）大蔵財務協会（2011）57頁

(1) 居所の取扱いの有無

まず、居所についてであるが、所得税法では一定の居所を有する個人に住所を有する個人と同様の法的効果を付与しているが、相続税法において居所の規定は存在せず、納税義務者に関する場所的要素は住所のみとなっている²⁶。

客観説（主観説・客観説については借用概念の章を参照）の立場で考えれば、住所とは「生活の中心となる場所」であり、居所とは「住所と同様にその人の生活の中心となる場所であるが、住所ほど確定的な関係を生じるに至らない場所²⁷」といえる。また、主観説の立場で考えると、住所は永続的定住の意思があるのに対し、居所は一時的定住の意思となろう²⁸。

(2) 無制限納税義務者の範囲の相違

次に無制限納税義務者の範囲の相違であるが、相続税法では、住所を考慮要素としていることは以前と変わらないものの、所得税法ではみられない国籍と過去の居住歴が納税義務者該当要件に加えられ、結果的に両者の納税義務者の判定要素に差異が生じた。

これら 2 点の相違は、所得税法と相続税法の性質の差と両税の関係が原因となっているといえる。これについて考えてみたい。

第 1 に、所得税は個人の所得に対し課される租税であり、所得にもそれぞれ担税力の違いがあることから公平な税負担の配慮により性質に応じて 10 種類に分類されている。これには、キャピタルゲインのような一時的・偶発的・恩恵的利得と給与等のような反復的・継続的な利得とを含む包括的所得となっている。

包括的所得概念を支持する理由としては、次の 3 つが挙げられている²⁹。

①一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるも

²⁶ 相基通 1 の 3、1 の 4 共 4 には、相続人が居住無制限納税義務者に該当するかどうかは、その者の住所の所在地のいかんで判定し、所得税のように 1 年以上法施行地に住所を有する場合にも無制限納税義務者とされることはないと明記されている。

²⁷ 我妻榮・有泉亨『第 3 版 コンメンタール 民法総則』日本評論社（2002）116 頁

²⁸ 三木義一他『実務家のための税務相談（民法編）』有斐閣（2006）3 頁参考、その他、占部裕典前掲「租税法における「住所」の意義とその判断基準・考慮要素」30 頁では「「居所」とは客観説にたてば、その者の当該生活の本拠として、生活関係の中心をなしているか否かということになる。」

²⁹ 金子宏前掲『租税法第 16 版』174 頁

- のである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致すること
- ②全ての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めること
- ③所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が増大すること

所得税法では相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものを非課税所得とし（所法 9 条①16）、相続、遺贈又は贈与により取得するものは相続税法で課税されるようになっている。

包括的所得概念のもとでは、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成すると解されるから、相続人の取得した遺産という経済的利得も同様に所得税の課税対象となるといえる。

だが、現行税制では、遺産による経済的利得は、通常の反復・継続的な所得と異なり、一時に高額所得が、流動性が低い財産という形で取得されるものであるから、その特性に合った固有の控除や税率により課税する必要があるため、相続税という種類の租税を設けている³⁰。

第 2 に、相続税は、個人の相続に際して課税されるものであり、2 つの類型がある。1 つは、英米系の国で採用されている相続財産そのものに課税する遺産税方式であり、もう 1 つは、ヨーロッパ大陸諸国で採用されている、人が相続によって取得した財産に課税する遺産取得税方式である³¹。我が国では、当初遺産税方式を採用していたが、シャープ勧告により遺産取得税方式となった。

前頁（1）で取り上げた居所の取扱いの有無について検討すると、所得税法及び相続税法は我が国との結びつきの強弱を念頭に納税義務者を定めているといえる。相続税法は、長年にわたり蓄積された一時的・偶発的・恩恵的な所得で比較的高額なものを相続というある一時点でもって 1 回限り課税するので、居所という比較的緩やかな居住性でもって課税を行うことは適当でないと考えている。一方、所得税法は、包括的所得概念を採用しているとはいえ、反復的・継続的利得が多くを占める暦年課税であるから、居所のような比較的緩やかな

³⁰ 岩崎政明執筆／水野正一編「相続税を巡る諸問題」『21 世紀を支える税制の論理 第 5 巻 資産課税の理論と課題[改訂版]』税務経理協会（2005）194 頁参考

³¹ 金子宏前掲『租税法第 16 版』503 頁

居住性であっても1年を超える我が国との一定の結びつきがあれば納税義務者となりうると考えられる。

次に、前頁（2）の無制限納税義務者の範囲の相違について³²は、所得税が暦年課税であるのに対し、相続税は課税の機会が1回限りであるという課税方法の違いを前提に近年になって財産及び生活拠点の移動が容易になったという事情に対応する為に考えられたものといえる。

所得税は暦年課税であるので、仮に課税漏れがあったとしても翌年以降にこれを取り戻せる可能性があるため、納税義務の有無の判定要素を拡張し、国籍や過去の居住歴まで考慮する必要性がないと思われる。これに対し、相続税は課税のタイミングが相続開始時という一時点であるので、所得税のようにある年の課税漏れを翌年以降に取り戻せる可能性はない。相続時に課税を逃せば永遠に課税の機会を失う。無制限納税義務者として認定できなくても、制限納税義務者として国内に所在する課税対象となる相続財産に課税することができれば良いのかもしれないが、昨今、資産の海外移転スキームの利用者が増え、課税庁が把握し難い資産が増加していることから、一層課税の機会を逃す恐れであろう。これでは我が国の本来あるべき税収が損なわれる結果となりかねないし、富裕層を中心としたスキーム利用者にだけ課税逃れができるならば、課税の公平性の観点からも好ましくない。そのため、相続税法では無制限納税義務者の範囲を従来の住所に加え、国籍、過去の居住歴まで考慮することで住所を補完させ、範囲を拡大することで、このような相続税の負担を回避することに対抗しようとしているものと考えられる。

立法者も、従来の制度を次のように説明している。「課税対象を決定する上で基礎となる国と「人」とのつながりを財産の取得という一時点における相続人等又は受贈者の住所のみで捉えるという考え方に基づくものであり、財産の国外への移転がそれほど容易でなく、生活拠点を国外に移転させることも頻繁には行われないという状況の下では、簡素という点で優れたものといえた」³³。

³² 武富士事件係争中に立法化したため、かかる事案に対する応急処置的な色合いがないわけでもない。

³³ 中村信行他執筆／（財）大蔵財務協会編「租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正」『平成12年度版 改正税法のすべて』（財）大蔵財務協会（2000）372頁

また、改正理由としては「現在のような経済のグローバル化・ボーダレス化等に伴い、国境を越えた「人」や「財産」の移動が活発化している中では、課税の公平を確保し難い状況となってきた…また、我が国の相続税や贈与税の負担を回避する…節税手法が一般に紹介され、税制に対する信頼を損ないかねない状況も生じていた。…このような状況を踏まえ、経済のグローバル化等に対応して引き続き課税の公平を確保し、あわせて、租税回避行為を防止するため…措置を講ずることとした。…なお、主要外国の制度をみても、相続人等又は被相続人等の国籍や相続開始前等の一定期間における住所地の異動状況等も勘案することとしている例が多い…このような諸外国の制度の現状も踏まえつつ、納税義務の範囲を判定する際に国際的な基準の1つである自国籍の有無をも勘案するよう措置することとした」と述べられている³⁴。

所得税法と相続税法におけるこれらの相違は、税そのものの性質や課税方法の相違がもたらすものであると本稿では位置づけたが、いずれにせよ、両法における納税義務者の判断基準の1つである「住所」という考慮要素の重要性は従来と何ら変わらない³⁵。

第2章 源泉徴収義務による税負担

我が国における納税義務を有する者には納税義務者と源泉徴収義務者の二者が存在することは上述した通りである。納税義務者が源泉所得税を納付しない場合には、徴収の確保の観点から、課税権者は源泉徴収義務者から所得税を徴収することができることから（所法 221 条）、「源泉徴収義務者はある段階まで

³⁴ 中村信行他執筆／（財）大蔵財務協会編前掲「租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正」372 頁。なお、これとは別に、近年の国外財産の保有の増加を受け、所得税や相続税の課税漏れが問題化しており、国外財産に関する課税の適正化が喫緊の課題であることから、政府は国外財産調書の提出制度（その年の 12 月 31 日において、その価額の合計額が 5,000 万円を超える国外財産を有する者に対し、その財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した調書を翌年の 3 月 15 日までに所轄税務署長に提出することを義務付けている制度）を創設し、国外財産の把握に努めている（国金法 5 条①）。

³⁵ イタリアでも、イタリア国籍保有者で低税率国へ移住した者は、その者が実際に課税上も当該国の居住者であることを自ら証明しない限り、イタリア国内居住者としてイタリアの全世界所得課税に服するものと推定され、居住性を重要考慮要素としていることがわかる。詳細はアンドレア・バランチン／松原有里（訳）「イタリアにおける国際的租税回避の対応策（下）」税務弘報 60（12）（2012）153 頁

徴収機関的地位に立たされるが、ある段階をこえると納税者的地位に立たされる」³⁶者と言え、このことから、所得税法では、納税義務の章に納税義務者に準ずる者として源泉徴収義務者を構成している。

このように、源泉徴収義務者は、納税義務を内容とする点においては、本来の納税義務に類似するものの、第 1 の義務は徴収義務であって、租税負担は本来の納税義務者から徴収できない場合に限られることから、その定義規定に住所等の有無を問われることはない。

しかし、源泉徴収制度では、納税義務者の我が国における住所等の有無が課税範囲等に差異をもたらすだけでなく、源泉徴収義務者の我が国における住所等の有無もまた、課税方法等に差異をもたらしている。

本章では、まず、我が国における源泉徴収制度について概観し、次に納税義務者及び源泉徴収義務者の我が国における住所の有無が及ぼす影響についてみていくこととする。

第 1 節 源泉徴収制度と源泉徴収義務者

租税の徴収方法のうち、納税義務者以外の第三者に租税を徴収させ、これを国または地方団体に納付させる方法を徴収納付という³⁷。所得税の源泉徴収（所法 181 条以下）や住民税その他の地方税の特別徴収（地法 321 条の 3 以下・328 条の 4 以下）等がこれにあたる。

我が国の源泉徴収制度は、明治 32 年の所得税法改正で導入され、導入時では、公社債の利子についてのみ適用³⁸されていた。現在では給与、利子、配当等の一定の所得³⁹に適用される他、租税特別措置法においても源泉徴収を用い

³⁶ 北野弘久『税法学原論 第 6 版』青林書院（2007）328 頁

³⁷ 金子宏前掲『租税法第 16 版』758 頁

³⁸ 導入当時は、所得を 3 種類（第 1 種「法人所得」、第 2 種「公社債の利子」第 3 種「300 円以上の個人所得」）に分類し、第 2 種に対して低い税率（2%）で源泉徴収の方法で課税を行った。給与所得に対する源泉徴収制度が採用されたのは昭和 15 年である。

³⁹ 現在源泉徴収の対象とされている所得は以下の通りである。

①居住者

給与所得（183 条以下）、退職所得（199 条以下）、公的年金等に係る雑所得（203 条の 2 以下）、利子所得（181 条）、配当所得（182 条）、所得税法 204 条 1 項に定める報酬・料金・契約金・賞金・生命保険契約等に基づく年金・定期預金の給付補填金等および匿名組合契約等の利益の分配等に係る所得（204 条、209 条の 3、207

るものがあり（措法 37 条 11 の 4、41 条の 12 等）、現在、所得税収入の内、源泉徴収による徴税の占める割合が 80%⁴⁰にも上ることからも極めて広範かつ強力であるといえる⁴¹。

さて、我が国における源泉徴収制度は、所得税法における徴収の確保の観点からは、なくてはならないものであるが、国・地方公共団体等の課税権者、給与等の支払者である源泉徴収義務者、給与所得者等の税を負担する納税義務者の法主体からなる三者構造となっている。

源泉徴収制度では、国と受給者（本来の納税義務者）の間には法律関係が生じず、源泉徴収義務者は、源泉徴収義務の対象となる所得や控除の複雑な計算を強いられる上、不納付加算税の賦課や不納付犯としての刑罰も課される他、過大・過小徴収の問題の当事者とされており⁴²、その責務の大きさは看過しえないものがある。この三者による複雑な構造は、若干の問題を抱えることがある。

例えば、源泉徴収制度は、源泉徴収義務者に自らの納税義務とは直接は関係

条、210 条)、源泉分離選択課税を選択した場合の上場株式等に係る譲渡所得等
②非居住者

所得税法 161 条 2 号ないし 12 号に掲げる国内源泉所得、源泉分離選択課税を選択した場合の上場株式等に係る譲渡所得等（212 条以下）

⁴⁰ 源泉徴収の内、給与所得に対する源泉徴収は 75%を占め、給与所得に対する源泉徴収義務者の数だけでも 3,620,660 人も存在することから、源泉徴収義務制度は所得税の執行上、重要な役割を果たしているだけでなく、源泉徴収義務者の責務がいかに甚大かがわかる。詳細データとして、財務総合政策研究所前掲 財政金融統計月報 722 号における「源泉所得税課税状況」平成 22 年度資料を参考

⁴¹例えば、イギリスでは ITTOIA 2005 Part4（貯蓄・投資所得）の内、金融機関からの利子所得分と ITEPA 2003（給与所得、企業退職年金所得、社会保険所得）のみが源泉徴収の対象となっている（PAYE、NICs）。なお、年末調整については、支払者が給与の支払の都度、累計所得税について税額を計算して過不足を調整する。アメリカでは、賃金所得に源泉徴収制度があるが、日本のように年末調整制度はない。ドイツでは、所得税を 7 種に分類し、そのうち非独立労働所得と資本財産所得は原則として源泉徴収方式が採用されている。フランスに至っては源泉徴収制度自体はあるものの、給与所得の源泉徴収は無い。詳細については岩崎政明「イギリスの源泉徴収制度—PAYE 制度を中心として—」税研 26（2）（2010）55 頁、渡辺徹也「アメリカの源泉徴収に関する制度」税研 26（2）（2010）46 頁、西山由美「ドイツにおける源泉徴収制度—賃金税徴収手続の現代化」税研 26（2）（2010）59 頁、金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」日税研論集 15（1991）、財務省「主要国の給与にかかる源泉徴収制度の概要」HP：

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/058.htm（平成 24 年 12 月 20 日閲覧）

⁴² 大阪高裁平成 20 年 4 月 25 日判決 民集 65（1）94 頁

のない義務を負わせており、本来の納税義務者と全く関係のない第三者に徴収・納付義務を課すことが憲法 14 条違反ではないかという争い（最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大判決）⁴³から、近時では、給与等の受給者が、支払者により誤って源泉徴収された場合、その誤った所得税を控除して確定申告をすることができるか否かの争い（最高裁平成 4 年 2 月 18 日判決）⁴⁴、破産管財人が破産者の従業員に対する退職手当等について源泉徴収義務があるか否かの争い（最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決）⁴⁵等があり、源泉徴収の対象となる所得の範囲の拡大・縮小や、源泉徴収制度そのものの見直しを検討すべきという意見も多い⁴⁶。

それでもなお、源泉徴収制度が存在し、所得税収の根幹となっているには、その合理性を支えている要素があると考えられる。これを三者に分けて以下に考えてみる。

まず、1 つは源泉徴収制度により、課税権者である国は低コストで徴収を確保すること（収入が納税義務者によって申告されない可能性や申告されても税額が納付されない危険性について未然に対処すること）ができ、我が国における租税徴収の迅速、簡便かつ確実な確保に大いに貢献していることが考えられる。

また、納税義務者側としては、申告納付の手続きの履践から解放される他、

⁴³ 納税義務者と全く無関係な第三者にこの義務を課すことは、憲法に違反するといえようが、徴収確保の必要性が認められ、徴収納付の方法を採用することが不合理ではないと認められる場合に、納税義務者と特別の関係があり、租税の徴収につき便宜を有する者にこの義務を課すことは憲法 14 条には違反しないとされた。（刑集 16（2）17 頁）

⁴⁴ 源泉徴収額の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではなく、そのように解しても受給者の権利救済上支障は生じないとした。（民集 46（2）77 頁）

⁴⁵ 破産管財人は、自らの報酬の支払いの際にその報酬について所得税の徴収納付義務を負うが、退職手当等の債権に対する配当の際には、源泉徴収者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき根拠もないため、源泉徴収義務はないとした。（判例時報（2105）3 頁）

⁴⁶ 自己賦課の理念が軽視されていると言わざるを得ず、年末調整制度を含め、立法上の見直しを検討すべきとして今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」税研 26（2）（2010）40 頁、源泉徴収義務の故意の懈怠について危惧し、現行の精緻な制度を離れて納税者による確定申告を前提とした単純な制度への移行、ある一定のものに関して源泉徴収免除等制度の合理化を図る必要性として佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研 26（2）（2010）22 頁等

納税資金を計画的に分割して確保することができ、一時に多額の税額の納付を求められないというメリットも享受していると言える⁴⁷。

源泉徴収義務者側からみれば、源泉徴収制度が、徴収確保を徹底する余り、源泉徴収義務者に課している負担の大きさには看過しえないところがあるものの、それでもなお、税收割合が我が国の基幹を成す所得税の徴収事務の一翼を源泉徴収義務者に担わせているのには、税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定する⁴⁸ものであるからだろう。

また、源泉徴収義務者には納税義務が課されるが、基本的には源泉徴収制度の趣旨が歳入の確保、歳入の平準化、徴税事務の能率性及び便宜性等を考慮して設けられたもの⁴⁹であることから、納税義務は仮に納税義務者から徴収できなかった場合の税收確保の側面からの二次的なものであり、あくまで支払った給与等における所得税の徴収義務を第一に置いていると思われる。

源泉徴収制度は、本来、所得税の予納制度であり、徴税確保の便宜的手段に過ぎない。

しかし、今日の制度は、社会のグローバル化により人的、物的にも国内外の移動が容易となったことで、源泉徴収義務者、納税義務者ともに国内外に点在しており、より複雑化、高度化しているのが現状である。

それでもなお、今日の租税制度に深く根を下ろしているのには、我が国の源泉徴収制度が、この制度なくしては所得税収が成立しないほど広範であり、また、源泉徴収制度が精密かつ強力であって、それが迅速かつ確実な徴収の確保に大いに役立っている利便性が重視されているからであろう。

第2節 納税義務者の我が国における住所等の有無による範囲の差異

所得税の源泉徴収は、居住者、非居住者の納税義務者の区分ごとに源泉徴収

⁴⁷ 佐藤英明前掲「日本における源泉徴収制度」25頁参考、最高裁昭和37年2月28日大判決 刑集16(2)212頁「給与所得に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国側は税收を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免れることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払いをなす際、所得税を天引きしその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところは全くなしとはいえない。」

⁴⁸ 最高裁昭和45年12月24日判決 判例時報(616)28頁

⁴⁹ 野水鶴雄『平成23年度版基本所得税法』税務経理協会(2011)283頁

される所得の範囲及び源泉徴収方法が定められており、税率も一律ではない。

納税義務者が居住者である場合、納税義務者から源泉徴収できる範囲は、利子等（所法 181 条）、配当等（所法 181 条②）、給与等（所法 183 条）、退職手当等（所法 199 条）、公的年金等（所法 203 条の 2）、報酬・料金等（所法 204 条）、生命保険契約等に基づく年金（所法 207 条）、匿名組合契約等に基づく利益の分配（所法 210 条）、定期積金の給付補てん金（所法 209 条の 2）と多岐に渡る。

これに対し、納税義務者が非居住者である場合には、納税義務者から源泉徴収できる範囲は、組合契約事業利益の配分、土地等の譲渡対価等の所得税法 161 条第 1 号の 2 から第 12 号まで（国内に恒久的施設を有しない非居住者の場合は、所得税法 161 条第 1 号の 3 から第 12 号まで）と納税義務者が居住者である場合よりも限定されている（所法 212 条）。

源泉徴収税率についても、納税義務者が居住者である場合と非居住者である場合には若干の差異がみられる。

第 3 節 非居住者の我が国における恒久的施設の有無等による課税方法の差異

また、納税義務者が非居住者の場合、我が国における恒久的施設の有無、その種類等に応じて課税方法を異にしており、下記のように分岐する。

① 非居住者が 1 号 PE を有している場合

例えば、非居住者が支店や工場等の 1 号 PE を有する場合には、全ての国内源泉所得を総合して課税することとなる（所法 164 条 1）。

② 非居住者が 2 号 PE、3 号 PE を有している場合

非居住者が、1 年を超える建設作業等を行う（2 号 PE）か、一定の要件を備える代理人等（3 号 PE）を有する場合、所得税法 161 条第 1 号から第 3 号までに掲げる国内源泉所得、所得税法 161 条第 4 号から第 12 号までに掲げる国内源泉所得の内、国内事業に帰せられるものについては総合課税の対象となり、それ以外については、源泉分離課税の対象となる（所法 164 条 2、164 条 3、169 条）。

③ 非居住者が国内に PE を有していない場合

非居住者が我が国に PE を有していない場合には、所得税法 161 条第 1 号及

び第 1 号の 3 に掲げる国内源泉所得の内、資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの、所得税法 161 条第 2 号及び第 3 号に掲げる国内源泉所得については総合課税となり、所得税法 161 条第 4 号から第 12 号までに掲げる国内源泉所得については源泉分離課税の対象となる（所法 164 条 4）。

なお、非居住者が有する所得が総合課税となる場合、課税される所得税の課税標準及びその税額は、原則、居住者の計算方法を準用することとされているが（所法 165 条）、所得控除は居住者のそれよりもかなり限定されている（所令 292 条）⁵⁰。

第 4 節 源泉徴収義務者の我が国における住所等の有無による影響

源泉徴収制度では、納税義務者の我が国における住所等の有無だけではなく、源泉徴収義務者の我が国における住所等の有無が問題となる場合がある。

すなわち、源泉徴収義務者が非居住者に対し国外で国内源泉所得を支払う場合、源泉徴収義務者が国内に住所等を有していれば、国内での支払とみなして、源泉徴収をしなければならない（所法 212 条②）⁵¹が、源泉徴収義務者が国内に住所等を有していない時には、源泉徴収義務自体がない。

ここで、源泉徴収義務者の我が国における住所等の有無及び非居住者の我が国における恒久的施設の有無がもたらす影響を検証してみる。組合契約事業利益の配分で比較してみると、源泉徴収義務者が国外で国内源泉所得を支払う場合、源泉徴収義務者が、我が国に住所等を有していれば、20%の源泉徴収税率が適用となるが、源泉徴収義務者が、我が国に住所等を有しない場合には、源泉徴収義務自体がない。

⁵⁰ 居住者に適用される所得控除には、雑損控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄付金控除、障害者控除、寡婦（寡夫）控除、勤労学生控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、基礎控除がある。一方、非居住者に適用される所得控除に関しては、雑損控除（国内にあるものについて生じた損失に限る）、寄付控除、基礎控除となっている。国税庁 HP：<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1100.htm>（平成 24 年 12 月 23 日閲覧）No.1100 所得控除のあらましを参考

⁵¹ 源泉徴収義務者が非居住者に対して国内において国内源泉所得を支払う場合には納付期限が翌月 10 日とされるのに対し、源泉徴収義務者が非居住者に対して国外で国内源泉所得を支払う場合で、源泉徴収義務者が住所等を国内に有する場合には、納付期限は翌月末日に変更となることに留意。

次に、源泉徴収義務者が国内に住所等を有している場合、非居住者が我が国に恒久的施設を有するか否かで更に分岐することとなり、非居住者等が我が国に恒久的施設を有している場合には源泉徴収のうえ総合課税、我が国に恒久的施設を有しない場合には非課税となる。

同じ所得であっても、源泉徴収義務者の住所等の有無、非居住者の我が国における恒久的施設の有無によって税率、課税方法共に異なることがわかる。

このように、源泉徴収制度では、納税義務者の国内における住所等の有無が我が国の課税権の行使等に大きな影響をもたらす。また、源泉徴収義務者の住所等の有無は、源泉徴収義務自体を課すか否かの基準の1つとなっている。

源泉徴収制度においても、住所を重視していることは変わらないが、納税に関する判定要素に従来の住所、居所だけではなく、事務所、恒久施設等の有無を加える等、我が国との結びつきを測る範囲を拡大していることがうかがえる。

居住者に対する源泉徴収の概要

源泉徴収の対象とされている所得の種類と範囲		税率
1 利子等	①公社債及び預貯金の利子 ②合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益の分配 ③勤労者財産形成貯蓄契約等に基づく保険契約等の差益（所法23、181①、措法3①3の3①③、4の4①、6②）	源泉分離・・・15% （所法182①1、措法3①、3の3①③、4の4①、6②）
	①上場株式等の配当等（②～④を除く。） ②公募証券投資信託の収益の分配（公社債投資信託及び③を除く。） ③特定株式投資信託の収益の分配 ④特定投資法人の投資口の配当等（所法24、25、181②）	7%（軽減税率適用分） （措法9の3、平成23年改正後の20改正法附33②）
2 配当等	⑤①～④以外の配当等（所法24、25、181②）	20%（普通税率適用分） （所法182①2）
	⑥私募公社債等運用投資信託の収益の分配 ⑦特定目的信託（社債的受益権に限る。）の収益の分配（所法24、181②）	源泉分離・・・15% （措法8の2①④、8の3①）
3 給与等	俸給、給料、賃金、歳費、賞与其他これらの性質を有する給与（所法28、183）	給与所得の源泉徴収税額表による（所法185、186）
4 退職手当等	①退職手当、一時恩給その他これらの性質を有するもの ②社会保険制度等に基づく一時金など（所法30、31、199、措法29の6）	「退職所得の受給に関する申告書」有…①退職所得控除後の2分の1に対して税率適用 ②特定役員退職手当等に該当する場合は、退職所得控除後の全額に対して税率適用（所法201①） 無…20%（所法201③）
5 公的年金等	①国民年金、厚生年金等 ②恩給（一時恩給を除く。）、過去の勤務に基づき使用者から支給される年金 ③確定給付企業年金（所法35③、203の2）など	一定額を控除後5% （所法203の3）（注1、2）
6 報酬・料金等	次に掲げる報酬・料金、契約金、賃金等（所法204、措法41の20） （1）原稿料、デザイン料、講演料、放送謝金、工業所有権の使用料等 （2）弁護士、公認会計士、税理士等の報酬・料金 （3）社会保険診療報酬支払基金から支払われる診療報酬 （4）外交員、集金人、電力量計の検針人、プロ野球の選手等の報酬・料金 （5）芸能、ラジオ放送及びテレビジョン放送の出演、演出等の報酬・料金並びに芸能人の役務提供事業を行う者が支払を受けるその役務の提供に関する報酬・料金 （6）バー、キャバレーのホステス等の報酬・料金 （7）使用人を雇用するための支度金等の契約金 （8）事業の広告宣伝のための賞金及び馬主が受ける競馬の賞金	10%～20% （所法205） ※それぞれ控除額が定められているものもある
7 生命保険契約、損害保険契約等に基づく年金	（所法76⑥1～4、77②、207）	10%（掛金相当額控除後） （所法208）
8 匿名組合契約等に基づく利益の分配	（所法210）	20%（所法211）
9 懸賞金付預貯金等の懸賞金等	（措法41の9）	源泉分離・・・15%（措法41の9）
10 金融類似商品	①定期積金の給付補てん金 ②相互掛金の給付補てん金 ③抵当証券の利息 ④金貯蓄口座の利益 ⑤外貨建定期預金の為替差益 ⑥一時払養老保険等の差益（所法209の2、174①3～8）	源泉分離・・・15% （措法41の10）
11 割引債の償還差益	（措法41の12）	源泉分離・・・18%、 （16%）（措法41の12）
12 特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得等	（措法37の11の4）	7%（措法37の11の4、平成21年改正後の20改正法附45）

52

52 石井敏彦『平成24年版 図解所得税』（財）大蔵財務協会（2012）674～676
頁参考

(注)

1 一定の扶養親族等申告書の提出がない公的年金等は10%となる。

2 内国法人及び外国法人には、法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるいわゆる人格のない社団等も含まれる。

非居住者に対する課税関係の概要

非居住者の区分 (所法164①) 所得の種類 (所法161)	国内に恒久的施設を有する者		国内に恒久的に施設を有しない者 (所法164④四)	源泉徴収 (所法212①、213①)
	支店その他事業を行う一定の場所を有する者 (所法164④一)	1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する者 (所法164④二、三)		
事業の所得 (所法161一)	【総合課税】 (注1, 2, 3)		【非課税】	無
資産の所得 (二)			【総合課税】 (注2, 3, 4, 5)	無 (注1, 2, 3, 4)
その他の国内源泉所得 (二一)	(所法164④一)	(所法164④二、三)	(所法164④四)	無
組合契約事業利益の配分 (二二)			【非課税】	20%
土地等の譲渡対価 (二一の三)	【源泉徴収の上総合課税】			10%
人的役務の提供事業の対価 (二二)	(所法164④一)	(所法164④二、三)	(所法164④四)	20% (注6)
不動産の賃貸料等 (二三)				20%
利子等 (二四)	【源泉徴収の上総合課税】 (注7, 8, 9, 10, 11)		【源泉分離課税】 (注11)	15%
配当等 (二五)				20% (注8, 9, 10)
貸付金利子 (二六)				20%
使用料等 (二七)				20%
給与その他の人的役務提供に対する報酬等、公的年金等、退職手当等 (二八)	国内事業に帰せられるもの		国内事業に帰せられないもの	20%
事業の広告宣伝のための賞金 (二九)				20%
生命保険契約に基づく年金等 (三〇)				20%
定期積金の給付補てん金等 (三一)				15%
匿名組合契約等に基づく利益の分配 (三十二)	(所法164④一)	(所法164④二、三)	(所法164④一)	20%

53

(注)

1 措置法第37条の10の規定により国内に恒久的施設を有する者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用される。

なお、平成 20 年改正前の旧措置法第 37 条の 11 の規定により、平成 15 年 1 月 1 日から平成 20 年 12 月 31 日までの間の上場株式等の譲渡による所得については 7% の軽減税率が適用される。また、平成 21 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの間の上場株式等の譲渡による所得については、平成 20 年改正法附則第 43 条の規定により、7% の軽減税率が適用される。

2 措置法第 41 条の 9 の規定により懸賞金付預貯金等の懸賞金等については、15% の税率で源泉分離課税が適用される。

3 措置法第 41 条の 12 の規定により割引債（特定短期公社債等一定のものを除く。）の償還差益については、18%（一部のものは 16%）の税率で源泉分離課税が適用される。

4 資産の所得のうち資産の譲渡による所得については、不動産の譲渡による所得及び令第 291 条第 1 項第 1 号から第 6 号までに掲げるものののみ課税される。

5 措置法第 37 条の 12 の規定により国内に恒久的施設を有しない者が行う株式等の譲渡による所得については、15% の税率で申告分離課税が適用される。

6 措置法第 42 条の規定により特定の免税芸能法人等が得る対価については、15% の税率が適用される。

7 措置法第 3 条及び第 41 条の 10 の規定により国内に恒久的施設を有する者が得る利子等（四号所得）及び定期積立の給付補てん金等（十一号所得）については、15% の税率で源泉分離課税が適用される。

8 措置法第 8 条の 2 の規定により国内に恒久的施設を有する者が得る配当等（五号所得）のうち私募公社債等運用投資信託等の収益の分配に係る配当等については、15% の税率による源泉分離課税が適用される。

9 平成 20 年改正前の旧措置法第 9 条の 3 の規定により上場株式等に係る配当等（当該配当等の支払に係る基準日において当該配当を支払う内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 3% 以上（平成 23 年 10 月 1 日前に支払を受けるべき配当等については 5% 以上）に相当する数又は金額の株式又は出資を有する個人がその内国法人から支払を受けるものを除く。）、公募証券投資信託（公社債投資信託及び特定株式投資信託を除く。）の収益の分配に係る配当等及び特定投資法人の投資口の配当等については、平成 15 年 4 月 1 日から同年 12 月 31 日までの間は 10%、平成 16 年 1 月 1 日から平成 20 年 12 月 31 日までの間は 7% の軽減税率が適用され、平成 21 年 1 月 1 日以後は措置法第 9 条の 3 の規定により 15% の税率が適用される。

なお、上記の配当等のうち、平成 21 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの間に受けるものについては、平成 20 年改正法附則第 33 条の規定により 7% の軽減税率が適用される。

10 措置法第 8 条の 5 の規定により国内に恒久的施設を有する者が得る配当等（源泉分離課税が適用されるものを除く。）については、確定申告による総合課税又は申告分離課税（平成 21 年分以後）を受ける必要のないいわゆる配当所得の確定申告不要制度の適用が認められる。

11 措置法第 9 条の 6 の規定により外国特定目的信託の利益の分配及び外国特定投資信託の収益の分配については、内国法人から受ける剰余金の配当とみなされる。

12 法第 5 条、第 6 条の 2、第 6 条の 3 及び第 7 条の規定により、法人課税信託の受託者は、その信託財産に帰せられる所得についてその信託された営業所（国内又は国外の別）に応じ、内国法人又は外国法人として所得税が課される。

13 措置法第 41 条の 21 の規定により、投資組合契約を締結している外国組合員で当該投資組合契約に基づいて行う事業につき国内に恒久的施設を有する者のうち一定の要件を満たすものについては、特例適用申告書を提出することにより国内に恒久的施設を有しないものとみなされる。

第 3 章 借用概念

租税法が用いている法概念には借用概念と固有概念⁵⁴があるとされる。借用概念とは、他の法分野で用いられている概念で、すでに明確な意味内容が付与されているものである。住所をはじめ、配当、配偶者、相続、贈与等も租税法の中で定義規定を有していないことから借用概念であると解する。一方、固有概念とは、他の法分野では用いられず、租税法が独自に用いている概念であり、個別租税法の冒頭で一括してその概念について定義規定を置く場合が多い。所得税における所得などがこれにあたる。

⁵⁴ 金子宏「実質課税の原則（2）－納税者の利益に適用した例－」租税判例百選（初版）（1968）29 頁。この中で「課税物件を私法規定の中に見出すことのできない、ナマの経済的・社会的概念を用いて規定する場合を固有概念、私法上の概念を用いて課税物件を規定する場合を借用概念と呼ぶことができるだろうとし、固有概念の意義が実質的にとらえられなければならないことは、その性質上当然であるが、借用概念の場合には、ナマの経済生活上の行為や事実は私法というフィルターを通して課税要件規定の中に取り込まれているのであるから、その意義については、別意に解するべき合理的な根拠がない限りは、私法上と同じ意義に解するのが法的安定性の見地から望ましいと考えられる」と述べられている。

上述のように住所は、税法独自の定義規定を有しておらず、また、それをうかがわせる規定もない。よって、別段の定めがある場合を除き、これを固有概念とする余地はなく、民法からの借用概念として解釈するものと理解できる。

租税法における借用概念では、民法等の借用元と同義に解すべきか、あるいは借用概念と言いながらも、租税法独自の意義を付加して解すべきかという問題があり、統一説、独立説、目的適合説の3説に分かれて議論されている。

また、借用元である民法においても、その解釈を巡っては、住所の数、居住意思の有無において学説の対立がみられ、一義的ではない。

このような場合、租税法における住所概念はどう解釈するのが適当であろうか。

まずは、借用元である民法における住所の定義と学説を概観し、租税法をはじめ、その他の法領域での住所について判例を交え、みていくこととする。

第1節 民法における住所の意義と法律効果

民法では住所等に関して以下のように定義されている。

(住所)

第22条 各人の生活の本拠をその者の住所とする。

(居所)

第23条 住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。

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

(仮住所)

第24条 ある行為について仮住所を選定したときは、その行為に関しては、その仮住所を住所とみなす。

一般的に、法律関係の処理にあたっては、場所的要素が問題となることが少なくない。民法の規定中にも住所という言葉が複数使用されているが、必ずしも一様ではない。例えば、①当事者の同一性を識別するためのもの、②債務の

履行地を定める標準となるもの、③裁判所その他の管轄官庁を決定する基準となるもの、④失踪の標準、⑤隔地者間における意思表示の宛先⁵⁵等、多岐に渡る。その為、民法では、目的や役割に応じて、住所、居所、仮住所と3つの場所について一般的な定義を示し、住所を基準として処理される法律関係は個々の規定に委ねている。

民法でいう住所とは、各人の生活の本拠、すなわち生活関係の場所的中心のことである。旧民法では、現実の生活事実に関係なく、本籍や住民登録に示された場所等の形式的標準によって画一的に住所を認定する形式主義に依っていたが、現在では、実質的な生活関係に基づいて住所を認定する実質主義を採用しているとされる⁵⁶。

居所とは、住所と同様にその人の生活の中心となる場所であるが、住所ほど確定的な関係を生じるに至らない場所⁵⁷をいい、その滞在理由が、自主的な選択の結果であるか、強制的な措置の結果であるかを問わない⁵⁸。住所が知れない場合とは、その所在の不明な場合と全然有しない場合とを含む⁵⁹。

仮住所とは、住所・居所とは別に、法律行為の当事者が特定の取引行為についてその便宜のために一定の場所を仮の住所として選定し、住所の代わりにしたものを目指す⁶⁰。

なお、民法では、居所、仮住所とも、法文上「住所とみなす」との規定があるため、住所について生じる法的効果と同様の効果が与えられる。

民法は、何故「住所」の定義を「生活の本拠」という言葉で規定したのか。これについては、民法の住所規定が民法内の多岐に渡る規定に通ずる一般的な定義とされていることと同様に、諸法に通じうるような一般法学的「住所」概念を、民法総則編中に「生活の本拠」という抽象的な表現のもとに確立することによって、時代の要請に応じようとした結果であり、総則が形成された時代

⁵⁵ 辻正美『民法総則』成文堂（1999）93頁ではそれぞれの規定の詳細を記載。

⁵⁶ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編『新版 注釈民法（1）総則 [改訂版]』有斐閣（2002）402頁

⁵⁷ 我妻榮・有泉亨前掲『第3版 コンメンタール 民法総則』116頁

⁵⁸ 辻正美前掲『民法総則』103頁

⁵⁹ 我妻榮・有泉亨前掲『第3版 コンメンタール 民法総則』116頁

⁶⁰ 篠塚昭次『新・判例コンメンタール民法Ⅰ 総則（1）』三省堂（1991）66～69頁参照

にそれが一般法学的意義を持たざるをえなかったという、私法学の担わなければならなかった歴史的宿命の残映のゆえである⁶¹とされる。

したがって、民法では、現在のような法統一の実現された国家においては、わざわざ住所規定を民法の中に置く必要性や、全ての法域を通じ、住所が1つでなければならないと考える必要性もなく、各法域においてその目的に応じた固有の住所が存在してもよいと考えているようである。

第1項 主観説・客観説

前述したように、現在の民法では、「生活の本拠」、すなわち各人の生活関係の中心たる場所を住所と定義しており、形式主義を退けて実質主義を採った立法である。問題なのは、解釈上「生活の本拠」という抽象的な概念規定をめぐって、具体的な生活関係・法律関係にとってそれはどのような場所的關係なのかという具体的認定基準のいかんの点である⁶²。この点については、我が国では法定住所⁶³の観念を有しないことも一因となって、住所の有無を認定する際に、人がそこを住所と定めるという意思を必要とするか否かによって学説は主観説と客観説の2つに分かれている。

すなわち、主観説が定住の意思を必要とするのに対し、客観説では、定住の意思は必要なく、客観的に継続して一定の場所に定住すれば、その場所が住所となると説く。

諸外国の民法では意思を有していることが規定されているものも見受けられる⁶⁴が、我が国の民法では、文言上は意思の有無については特に要求されてい

⁶¹ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』402頁。他にも「住所の定義は何ら具体的なものを含まない故に、規定として積極的な存在意義を有せず、むしろ、その一般法学的性質の故に、各種の法域の必要に応じて内容が決定せられるという柔軟性にその存在意義を有する」として川島武宜『民法解釈学の諸問題』弘文堂（1969）253頁

⁶² 山崎寛・良永和隆執筆／遠藤浩・良永和隆編『別冊法学セミナー基本法コンメンタール 第6版 民法総則』日本評論社（2012）71頁

⁶³ 西欧諸国では、住所を任意住所と法定住所とに分け、意思能力に欠く者、極めて意思能力の弱い者のために法定住所を定めている例がある。詳細については石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』403頁参照

⁶⁴ フランス民法103条、スイス民法23条①等。詳細は辻正美前掲『民法総則』96頁参照

ないと考えられる。

民法典制定当時では、「専ラ事実ニ依リテ住所ヲ定ム」とし、客観説が有力であった。その後「住所ノ設定ニハ主観的及ヒ客観的ノ 2 条件ヲ必要トス。詳言スレハ、常住ノ場所ヲ定メ、之ヲ生活ノ本拠トスルノ意思アルコト、及ヒ其意思ノ実現即チ一定ノ場所ニ居住スルノ事実アルコトヲ要件トス」と説く主観説が台頭する。

近時の学説では、「住所として届け出たある一定の場所にずっと住んでいるという定住の事実があれば、定住の意思が当然にそれにとまなっている」⁶⁵と主観説を唱えられる石田教授もおられるが、我妻教授を筆頭にその人・その時における全生活を観察し、その生活及び活動の中心点を客観的に定め、これをもって住所となすべしと説き、客観主義に依っているものが多数を占める。その理由として、①「生活の本拠」という用語が意思的要素を含んでいないこと（我妻⁶⁶、於保⁶⁷等）、②意思は外部から判断しがたいこと（我妻⁶⁸、柚木⁶⁹、四宮⁷⁰、米倉⁷¹）、③取引安全のためには客観的事実を重んじるべきであること（我妻⁷²、斎藤⁷³、末弘⁷⁴）、④意思無能力者の住所につき、フランス民法 108 条⁷⁵、ドイツ民法 8 条⁷⁶等のような規定がないこと（我妻⁷⁷、於保⁷⁸、星野⁷⁹）等が挙げら

⁶⁵ 石田喜久夫『口述民法総則 第 2 版』成文堂（1998）78 頁

⁶⁶ 我妻栄『新訂民法総則＜民法講義 I＞』岩波書店（1983）95 頁

⁶⁷ 於保不二雄『民法総則講義』有信堂（1951）67 頁

⁶⁸ 我妻栄前掲『新訂民法総則＜民法講義 I＞』94 頁

⁶⁹ 柚木馨『判例民法総論 上巻』有斐閣（1951）251 頁

⁷⁰ 四宮和夫『民法総則＜第 4 版＞』弘文堂（1985）70 頁

⁷¹ 米倉明『民法講義総則（1）』有斐閣（1984）150 頁

⁷² 我妻栄前掲『新訂民法総則＜民法講義 I＞』94 頁

⁷³ 斎藤常三郎「住所に関する考察」国民経済雑誌 42（1）（1927）14 頁

⁷⁴ 末弘厳太郎「住所に関する意思説と単一説」法学協会雑誌 47（3）（1929）391 頁

⁷⁵ 《フランス民法 108 条（1975 年改正前）》

親権から解放されていない未成年者は、父及び母、又は後見人のところに住所を有する。禁治産宣告を受けた成年者は後見人のところに住所を有する。

《フランス民法 108 条 - 2（1975 年改正後）》

① 親権から解放されていない未成年者は、父及び母、又は後見人のところに住所を有する。

② その父母が異なった住所を有する場合には、その同居の親族のところに住所を有する。

⁷⁶ 《ドイツ民法 8 条》

行為無能力者又は制限行為能力者は、法定代理人の意思によらなければ、住所を設定することも廃止することもできない。

れる⁸⁰。判例も、当初は主観説を採っていたが、客観説の立場を採るものもあり、定かではない⁸¹。

しかし、現在の客観説も定住の意思を全く無視しているのではないとされる。人がその場所を生活の本拠としているという客観的事実は、定住の意思が具体化されたものとみるのが適当であり、住所の認定の際、補充的にこれを考慮することを認めている⁸²⁸³。

第2項 単一説・複数説

更に民法の住所規定における論点としては、住所は、人の全生活関係の中心であって、1個に限るという立場（単数説）と、各種の生活関係ごとに中心を認めるべきであり、住所が複数ということもありうるという立場（複数説）との対立がある。

我が国では、民法典制定以来大正末期頃までは、学説では単一説が圧倒的多数を占めていた（鳩山⁸⁴、梅⁸⁵等）。

⁷⁷ 我妻栄前掲『新訂民法総則＜民法講義Ⅰ＞』95頁

⁷⁸ 於保不二雄前掲『民法総則講義』67頁

⁷⁹ 星野英一『民法概論Ⅰ＜改訂版＞』良書普及会（1976）113頁

⁸⁰ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』404頁、石田喜久夫前掲『口述民法総則 第2版』78頁、桜井四郎他執筆／日本税理士会連合会編『続民・商法と税務判断』六法出版社（1983）173頁

⁸¹ 主観説として、意思能力なき未成年の子の住所は特別の事情がない限り親権者の住所にあるものとした大正9年7月23日大判決 民録26輯1157頁、昭和2年5月4日大判決 民集6巻219頁、「或地カ或人ノ住所ナリヤ否ヤハ其地ヲ以テ生活ノ本拠ト為ス意思ト其意思ノ実現即チ其地ニ常住スル事実ノ存スルヤ否ヤニ依リ決スヘキ…」。客観説に立つが、居住の意思も考慮要素と認めたものとして、配給を受け、選挙権を有する不在地主の住所を認めないものとした最高裁昭和26年12月21日判決 民集5（13）796頁、最高裁昭和27年4月15日判決 民集6（4）413頁、最高裁昭和38年11月19日判決 民集17（11）1408頁、「住所意思を実現する客観的事実が形成されておる場合には住所意思もまた生活の本拠を決定する標準の一として考慮にいれられるべきものである。」

⁸² なお、石田教授も客観的要件を充足する場合には、主観的要件も充足されるという推定が働くと解釈すべきと述べられている。（石田喜久夫前掲『口述民法総則第2版』78頁）

⁸³ 設定の意思を客観的にみて合理的な意思に限定すれば主観説と客観説との差異はほとんど消滅すると説くものに石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』404頁参考。

⁸⁴ 鳩山秀夫『日本民法総論（上巻）』岩波書店（1923）106頁「生活ノ本拠ナル文字ハ必ズシモ其一個タルコトヲ意味スルニ非ズト雖モ人ノ一般生活ニ関シ其基礎タルベキ場所ヲ定ムルニ付テハ之ヲ一個ニ限定スルヲ正当ナリト信ズ」

しかし、社会生活の複雑化とともに、住所が生活の中心点だというのは、必ずしも一点を意味するものではなく、同一分量の生活円、又は活動円をいうのであり、その生活円又は活動円の中に生活の本拠があるというべきであるという考え方⁸⁶が生じ、人の社会的関係が段階的に複数的存在をなしている以上、人の法律的存在も複数的に認識するのが至当だという、所謂複数説が主張されるようになった。そして、第2次大戦後においては、今日の重層的・多面的に複雑な生活関係のもとでは、生活の中心は複数ありうるのであって、問題となった法律関係につき最も深い関係のある場所をもって住所とすべきであり、生活の本拠を全生活の本拠と解すべき根拠はないとの見解が圧倒的多数（我妻⁸⁷、柚木⁸⁸、松坂⁸⁹、幾代⁹⁰等）を占めるようになったのである。複数説は、もっとも関連の深い場所をその都度の住所と認定するものであり、換言すれば、住所相対説ないし法律関係基準説といえる。

なお、判例が単一説・複数説のいずれを採っているかについては、見解が分かれている⁹¹。

第2節 民法以外の法領域の住所

以上、民法における住所を概観してきたが、現在の民法における住所の有力な解釈としては、本人の意思を完全に排除して法律関係を語るには原則として、背理の疑いが生じる⁹²ものであるから、当事者意思の具体化された客観的諸事情に基づいて決定されるべき⁹³であり、また、生活関係が多面化、重層化した

⁸⁵ 梅謙次郎『民法要義卷之一総則編 復刻版』有斐閣（1984）60頁「我民法ニ於テハ住所ハ必ス1個ニ限ルノ主義ヲ執レルコト本条ノ規定ニ依リテ明カナリ」

⁸⁶ 斉藤常三郎前掲「住所に関する考察」31頁をはじめ、他同様の考え方の紹介に石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』406頁

⁸⁷ 我妻栄前掲『新訂民法総則＜民法講義Ⅰ＞』83頁

⁸⁸ 柚木馨前掲『判例民法総論 上巻』252頁

⁸⁹ 松坂佐一『民法提要総則＜第3版・増訂＞』有斐閣（1985）100頁

⁹⁰ 幾代通『民法総則＜第2版＞』青林書院（1984）82頁

⁹¹ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』408頁

⁹² 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』404頁

⁹³ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』407頁

今日では、生活の中心は複数ありうるとし、各種の法領域に共通する単一の住所を画一的に構想すべきでない⁹⁴ということになる。

法律関係の処理にあたっては、場所的要素が問題となるのは、何も民法だけではない。公法をはじめとしたその他の法領域においても、住所を基準として多くの法律関係を処理することから、住所が何処にあると解すべきかが問題とされることがある。

それでは、民法以外の法領域においては住所を如何に解すべきであろうか。生活の本拠を支える判断要素の検討を中心に住民基本台帳法上の住所、国籍法上の住所、公職選挙法上の住所、農地法上の住所等他の法領域にも焦点を当てつつ、本稿の目的である租税法上の住所の解釈について考察してみる。

第 1 項 住民基本台帳法における住所

住民基本台帳法は、住民の居住関係の公証、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する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、もっ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（住基法 1 条）としている。

また、「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釈してはならない」（住基法 4 条）と定めている。もっとも、同義と解すべきとされた地方自治法では「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。」（地自法 10 条 1）と定めているだけで、明示的な規定とはいえない。

さて、住民基本台帳法では、住民の居住関係の公証の観点から住民票を作成し、その中で住所を記載する旨が定められている（住基法 7 条）。住民票は、住民の届出により市町村長が作成するものであり、高度な公証的機能を有するものと一般に認知されている。

⁹⁴ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』407 頁

また、選挙人名簿の登録は住民票が作成された日から引き続き3カ月以上当該市町村の住民基本台帳に登録されたものについて行われるため（住基法15条、公選法21条）、住民基本台帳法における住所は後述する公職選挙法にも多大な影響を与える。

住民基本台帳法における住所に関する争いを概観すると、市議選の当選者が同じ党派の次点落選者に議席を譲るための転出届を出した場合の生活の本拠を争った最高裁判決では、住民票上の住所と違う場所に民法上の住所が認定される場合もありうることを示唆⁹⁵し、住民訴訟を提起しうる住民の要件について地方自治法10条1項所定の住所が常に住民基本台帳法4条によって決定されることを規定しているか否かを争った和歌山地裁では、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はいえない⁹⁶とした。また、公園内に不法に設置したテントの所在地を住所とする転居届の受理を巡って争った判決では、第1審⁹⁷では不受理処分の取消を認めたものの、控訴審⁹⁸、最高裁⁹⁹では、これを棄却し、転居届に住所として記載された場所が、客観的に当該届出をする者の生活の本拠たる実体、すなわち単にその場所において日常生活が営まれているだけでは足りず、その形態が健全な社会通念に基礎付けられた住所としての定型性を具備していると認められる場合に限り転居届を受理するものと判示した。

上記の判例から、住民基本台帳上の住所は、単一であり、住民票の住所が高度な公証的機能を果たすものの、それが民法でいう生活の本拠を直接示すものではなく、あくまでも生活の本拠を示す上での補充的考慮要素の1つとなっている¹⁰⁰。

⁹⁵ 最高裁平成9年8月25日判決 判例時報（1616）52頁

⁹⁶ 和歌山地裁昭和63年9月28日判決 判例時報（1320）96頁

⁹⁷ 大阪地裁平成18年1月27日判決 判例タイムズ（1214）160頁

⁹⁸ 大阪高裁平成19年1月23日判決 判例時報（1976）34頁

⁹⁹ 最高裁平成20年10月3日判決 判例時報（2026）11頁

¹⁰⁰ 2市にまたがって存する係争地域の住宅に住所を有する住民について一方の市が選挙権を付与しなかったことを争った最高裁昭和33年6月10日判決 民集12(9)1412頁では、住民登録は公証力を備えるとはいえず、居住の客観的事実を前提とするから、反対の証拠によって登録と異なる事実を認めることはできるとした。

第2項 国籍法における住所

国籍法では、帰化及び国籍の再取得の要件に許可申請者又は届出を行う者が日本国内に住所を有しなければならず（国籍法5条1、17条）、親や配偶者等が日本国民である等日本に地縁関係のある外国人についてはその要件を緩和している（国籍法6条、7条、8条）。

一般に、国籍は、個人が特定の国家の構成員たる資格といわれ、また、実質的な面からは個人を特定国家に所属せしめる法的紐帯といわれている¹⁰¹。

近代的な国籍概念が成立する以前にあっては、その国土の住民であることが国民であることの要件であったと考えられる。これは、国民の概念が、地縁関係をその本質的な要素とするものであり、国籍と住所の区別が明確に意識されていなかったからと考えられる¹⁰²。そして、国際間の交通が容易になり、外国人の往来が頻繁になる近代的な国籍の概念は、フランス民法の血統主義を原則として採用し、国籍概念は住所から分離独立¹⁰³したものとなった。

現在においては、国籍は、必ずしもその国土との現実的な地縁関係を必須要素とするものではない。

しかしながら、地縁関係は、なお、国籍関係について重要な地位を占めている。これは、国家が国民と領土をその構成要素とするものであることから、国籍の決定にあたって自国との牽連関係の判断の基準として、自国民との血縁関係又は自国領土との地縁関係をもってあてることには十分な合理性があり、それらをもって国家と個人とを結ぶ紐帯となすことができるものと考えられ¹⁰⁴、また、日本社会への同化という側面からの要請によるもの¹⁰⁵である。

国籍法上の住所は、定義規定を有しておらず、民法上の住所を前提¹⁰⁶としていると思われるが、必ずしもそれと全く同一に考えるべきものではなく、帰化許可の条件に住所を要求している国籍法の立法趣旨に沿って解釈すべきもので

¹⁰¹ 細川清・黒木忠正『外事法・国籍法』ぎょうせい（1988）237頁

¹⁰² 平賀健太『国籍法』帝国判例法規出版社（1950）5頁

¹⁰³ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』417頁

¹⁰⁴ 北島孝昭「日本国籍不保留者の国籍再取得について—国籍法17条の住所要件の認定における処理基準を中心として—」民事月報49（5）（1994）45頁

¹⁰⁵ 山戸利彦「国籍法における住所条件について」民事月報50（2）（1995）13頁

¹⁰⁶ 山戸利彦前掲「国籍法における住所条件について」22頁

あり¹⁰⁷、例えば、在留カード等¹⁰⁸を手掛かりとして、在留資格、在留期間、申請者の身分関係や職業等の判断要素を総合的に考慮した上で、生活の本拠が日本にあるか、すなわち、日本との間に地縁的な関係を生じているか、また、日本社会に同化しているかを認定することとなる。

第3項 公職選挙法における住所

公職選挙法は、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する意思によって公明且つ適正に行われることを確保し、もって民主政治の健全な発達を期することを目的（公選法1条）としている。その中で、地方公共団体の議会の議員及び長を公選する選挙制度において、日本国民たる年齢満20年以上の者で引き続き3カ月以上市町村の区域内に住所を有する者に選挙権を付与し（公選法9条②）、被選挙権についても、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、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年以上のものに付与（公選法10条3、10条5）していることから、選挙権、被選挙権共に住所を有することが権利行使の条件となっている。

公職選挙法における住所に関する判例をみると、戦後、修学のために寄宿舎等に居住している学生の住所は原則としてその寄宿舎等にあるという従前の通達を改め、郷里としたことにより、学生の選挙権が何処にあるか争われた例がある¹⁰⁹。この判旨では、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べきであること、実家からの距離が遠く、通学が不可能ないし困難なため、厳選の上入寮を許され、

¹⁰⁷ 山戸利彦前掲「国籍法における住所条件について」22頁

¹⁰⁸ 近年、我が国に入国・在留する外国人の増加を背景に、その在留状況の継続的把握のため、「出入国管理及び難民認定法及び日本国との平和条約に基づき日本の国籍を離脱した者等の出入国管理に関する特例法の一部を改正する等の法律」の施行に伴い、新しい在留管理制度を導入し、様々な措置が講じられた。例えば、以前の外国人登録証明書にかわり、在留資格、在留期間、居住場所等を明記した在留カードや特別永住者証明書、住民票の発行等が行われるようになった。

¹⁰⁹ 最高裁昭和29年10月20日大判決 民集8(10)1907頁

学生寮に入居した学生で、休暇以外は帰省せず、配偶者があるわけでもなく、また実家に管理すべき財産を持っているわけでもなく、主食の配給も特別の場合を除いては寄宿舍所在村で受けており、住民登録法による登録も（本件名簿調整期日には）概ね同村でなされている者については、同村に住所があったものと解するを相当とするとした。この大法廷判決については、判旨に住所の個数についての明確な見解がなく、学説でも単一説とする学説¹¹⁰と複数説とする学説¹¹¹があり、意見が分かれている。

また、上記の判例を引用したもので、町議会議員選挙で当選人の住所がすでに移転しており、町内にない場合の被選挙権の有無を争った最高裁昭和 35 年 3 月 22 日判決¹¹²では、公職選挙法第 9 条 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的生活、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、地方公共団体の議員を選ぶために投票するという特殊生活の中心、地方公共団体の議員に選ばれるという特殊生活の中心として理解されるべきものと判示した。この判例では、住所個数の問題については、単一説的立場を採っているように思われる。

また、選挙権の行使において、選挙権者の意思をどこまで考慮すべきかという点に関しては、国民・住民の政治参加という基本的人権に着眼すると、各人にとっての選挙権の行使のしやすさに配慮して、選挙権者の意思を汲み取るべきだという考え方に傾くが、選挙が公法上の生活関係であり、資格ある全国民・全住民の参加すべき行事であることから画一的な事務処理が要請される上に、選挙の公正確保という要請も働くことを鑑みると、選挙権者の個別意思を逐一重視すべきでないとも考えられる。居住意思の一般的表明であるべきはずの住民登録が、架空転入・転出など選挙の公正を害する目的で悪用されている状況

¹¹⁰ 乾昭三「法令における住所の意義」民商法雑誌 32（3）（1955）341 頁、石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』409 頁等

¹¹¹ 四宮和夫・能見善久『民法総則第 8 版』弘文堂（2011）65 頁では、公職選挙法上の住所は、表面上は「生活の本拠」がどこにあるかを問題にしているものの、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する法律関係基準説であるから複数説が親しみやすいとする。

¹¹² 最高裁昭和 35 年 3 月 22 日判決 民集 14（4）551 頁

下では、選挙法上の住所解釈において、特に客観的事実の存否判断に置かれる比重が大きくなることにもそれなりの理由があるといえよう¹¹³。

例えば、最高裁昭和 32 年 9 月 13 日判決¹¹⁴では、横須賀市に住民登録を移して市議会議員選挙に当選した者が、転居先に前主がまだ居住していたため、住民登録をした転居先とは別の場所に起居したことで、居住意思はあれども、客観的に生活の本拠たる実態が転居先にないたため住所とは認定されず、被選挙人の資格の没収及び当選無効とされ、村内には仕事のために起居する掘立小屋同様の住居を有し、別の市内には配偶者が住む住居を有する者が、村議会議員に当選した場合の住所が何処にあるかを争った最高裁昭和 36 年 2 月 28 日判決¹¹⁵では、客観的事実だけですでに明らかに判定できる場合には、更にその上に主観的意欲等を考慮に入れる余地はないものとされた。

また、次点者の繰り上げ当選目的でなされた架空転出の是非を争った最高裁平成 9 年 8 月 25 日判決¹¹⁶では、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的な生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであるから、主観的に住所を移転させる意思があることのみをもって直ちに住所の設定、喪失を生ずるものではなく、また、住所を移転させる目的で転出届がされ、住民基本台帳上転出の記録がされたとしても、実際に生活の本拠を移転していなかったときは、住所を移転したものと扱うことはできないとした。

これらの判決からも、判例では客観説に依拠していることがうかがえ、住民登録は居住意思の推定要素に留まり、あくまでも居住事実を客観的に判断する立場を採用していることがわかる。

公職選挙法上の住所は、民法を一般法的な「住所」規定と位置づけて、特段の事情がない限り、民法上と同義¹¹⁷としつつも、選挙の性質上、候補者の人格、識見、抱負等を具体的によく認識しうることを重視¹¹⁸した上で、選挙権行使に

¹¹³ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』413 頁

¹¹⁴ 最高裁昭和 32 年 9 月 13 日判決 裁判集民（27）801 頁

¹¹⁵ 最高裁昭和 36 年 2 月 28 日判決 裁判集民（48）501 頁

¹¹⁶ 最高裁平成 9 年 8 月 25 日判決 判例タイムズ（952）184 頁

¹¹⁷ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』413 頁

¹¹⁸ 石田喜久夫前掲『口述民法総則 第 2 版』81 頁

最も適当な通常の市民生活を送っている場所を指すものと思われる。

公職選挙法に関する判例では、住所の個数に関しては必ずしも明確ではないようだが、公職選挙法が、全国民、全住民が参加するが故に画一的な処理が求められる点を前提とすれば、住所は 1 つ¹¹⁹でなければ、公平性も確保し難いと思われる。

第 4 項 農地法における住所

平成 21 年改正以前の農地法（以下、本稿においては旧農地法とする。）は、耕作者自らが所有することが最も適当であるという考えのもと、耕作者の地位の安定と農業生産力の増大を図ることを目的としており（旧農法 1 条）、農地所有者と耕作者を一致させることに重点を置いていた。

旧農地法では、所有者の住所のある市町村の区域を基準として小作地等の所有を制限しており（旧農法 6 条）、同区域外にある小作地の保有を禁止している。したがって、旧農地法における住所の認定は、地主、小作人双方にとって、所有権を左右する大きな問題であったとことがわかる。

判例では、具体的事情に則して住所の存否、すなわち農地買収の可否を考えている。

例えば、終戦直後まで鎌倉市に家族とともに住所を置き、軍籍を離れるところから本籍地の村を生活の本拠としようと方針を定め、昭和 20 年 8 月から同村に家族を住まわせていた者が、自らは東京で残務整理にあたり、一方、帰郷した家族が同村内に居住し、同人所有の農地を耕作しており、同人は、その後召集、召集解除を経て同村に帰郷し、家族とともに居住し、農地を耕作し現在に至っている場合には、住所意思を実現する客観的事実の形成が十分であるから、昭和 20 年 8 月同村内に住所を有するに至ったと解すべき¹²⁰とした。

¹¹⁹ 坪内みのり「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—」（2011）（公財）租税資料館第 20 回入賞論文 HP：http://www.sozeishiryokan.or.jp/award/z_pdf/ronbun_h23_14.pdf（平成 24 年 12 月 29 日閲覧）でも、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む可能性を生じさせ、このような結果は公職選挙法 1 条が規定する立法目的にも反することとなると述べられている。

¹²⁰ 最高裁昭和 26 年 12 月 21 日判決 民集 5（13）796 頁

また、大阪市で金融業を営み、妻と共に豊中市の次男宅に居住している者が、農地を所有する淡路島には月に 2、3 度帰るに過ぎない場合は、淡路島で配給物資を受け、選挙権をもち、町民税を納めていた事実があったとしても、住所所在地の認定は各般の客観的事実を総合して判断すべきであるから淡路島に住所を有する者と認めなければならないものではない¹²¹とした。

また、父より農地の贈与を受け、その後、分家・養子縁組等をした女性が、病身のため依然本家にあつて風呂屋の手伝いをして生活し、本家が自己と女性の農地を一括管理しており、その中から女性の供出米を納付していたこと、女性と養子縁組した者との間に部屋の賃料の定めがなかったこと等の事情があった場合、生活必需品の配給受領や公租公課等の負担を分家の地で行っていたとしても、その地をもって住所と推断すべきものではなく、女性の住所が本家にあつたと認めることは違法ではない¹²²とした。

その他、医師として農地所在地外に診療所を設け、同所に学校、幼稚園に通っている子女を居住させている事実があつても、本人及び妻が農地所在地にある家に主として住まい、子女の世話は妻の母がしている場合には、農地所在地に住所がある¹²³と認められた。

昭和 26 年判決及び昭和 27 年判決の判旨では、住所意思の考慮がみられ、主観説依りの立場ではないかと思われるが、昭和 38 年判決及び昭和 41 年判決の判旨では、客観的に生活の本拠がいずれにあるのかを判断しており、客観説依りの立場と解される。

また、住所の個数についてはどの判旨も特に言及されていないが、旧農地法 6 条が所有者の住所のある市町村の区域外の小作地の所有を制限している事実から、単一説に立っているのではないかと推察される。

これら 4 つの判旨はいずれも具体的事実を挙げ、住所の存否を断じているが、明確な認定基準等は示されていない。

旧農地法における住所の判定については、旧農地法の立法目的である農業生産力の増進の達成に関し、どちらの場所が適切かを根拠とすべく、農地との地

¹²¹ 最高裁昭和 27 年 4 月 15 日判決 民集 6 (4) 413 頁

¹²² 最高裁昭和 38 年 11 月 19 日判決 民集 17 (11) 1408 頁

¹²³ 高松高裁昭和 41 年 3 月 25 日判決 訟務月報 12 (4) 544 頁

理的接近ないし管理可能性の大小が重要な要素¹²⁴となる。

よって、旧農地法の住所は、旧農地法の立法目的に照らし、合理的妥当性をもって判断¹²⁵しているのもであって、生活の本拠がどこにあるのかを判定している立場であっても、必ずしも民法に依拠しているものではない。

第3節 租税法における住所

租税は、私的経済生活上の行為や事実から生まれた富に課税するため、これらの行為や事実は第1次的には私法によって規律されており、租税法がこれらの行為や事実をその中に取り込むにあたっては、私法を前提としそれを多少ともなぞる形で取り込まざるを得ない場合が多い。そのため、租税法は、程度の差はあれ宿命的に私法に依存する関係にあり、租税法の立法においても、その解釈及び適用においても、私法との関係が絶えず問題となる¹²⁶。

そもそも、税法で使用されている用語が、たまたま私法上でも使用されているということだけでは借用概念にはならない。私法上一般的に使用され、かつ私法上既に一定の概念構成がなされているような用語を、税法がそのまま使用しており、かつ私法上の概念と同一に解することが、結果的に税法の趣旨・目的に反することにならないような場合に、初めて借用概念として、税法上でも私法上の解釈と同一の解釈ができる、又は同一の解釈をしなければならないということになる¹²⁷。

要するに、私法上の用語を単に生のまま借用することを意味するものではなく、あくまでも私法上の用語が私法上で十分に成熟されたものであることが前提となる。

他の法律においても、多種多様な学問領域と接しているが故にその解釈について困難な問題を生じさせることがあるが、租税法は侵害規範であるから、借

¹²⁴ 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編前掲『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』415頁

¹²⁵ 桜井四郎他執筆／日本税理士会連合会編前掲『続民・商法と税務判断』176頁

¹²⁶ 金子宏「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」租税法研究 6（1978）1頁

¹²⁷ 吉良実執筆／波多野弘先生還暦祝賀記念論文集刊行委員会編「税法上の借用概念と固有概念」『波多野弘先生還暦祝賀記念論文集』有斐閣出版サービス（1988）67頁

用概念を課税要件に取り込む場合の問題の大きさは計り知れないものがあるろう。

「住所」は、租税法の規定中に定義を有しておらず、課税要件に関わる重要な用語である点、他の法領域においても住所を基準として処理する点からも私法上も一般的に使用され、かつ一定の概念構成がなされており、民法からの借用概念と位置づけられることは上述のとおりである。

借用概念の解釈については、判例は私法における同じ意義に解する傾向¹²⁸にあるものの、学説上は見解が分かれている。

本章では、まず、借用概念に対する3つの見解を概観し、次に判例を交えながら所得税法、相続税法、地方税法における住所の解釈をすすめていく。

第1項 借用概念の解釈

借用概念について問題となるのは、それを借用元である民法等他の法分野で用いられているのと同義に解すべきか、あるいは、借用概念と言いながらも、徴収確保ないし公平負担という租税法独自の意義を付加して解すべきかという問題があり、統一説、独立説、目的適合説の3つの見解¹²⁹が存在するとされる。

<統一説>

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

<独立説>

独立説とは、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解である。

<目的適合説>

目的適合説とは、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方である。

¹²⁸ 最高裁昭和37年3月29日判決 民集16(3)643頁、札幌地裁昭和52年11月4日判決 訟務月報23(11)1978頁、福岡高裁平成2年7月13日判決 訟務月報37(6)1092頁、東京高裁平成19年10月10日判決 訟務月報54(10)2516頁他。詳細は金子宏前掲『租税法第16版』111～112頁参照。

¹²⁹ 見解の紹介内容については金子宏前掲「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」4頁を参考。

上記にみてきた住民基本台帳法、国籍法、公職選挙法、旧農地法の住所は、租税法と同様に各法律の規定内に住所に関する定義を有していないが、その解釈は立法趣旨や目的を重視している点で目的適合説に立つものが多いと考えられる。

租税法の分野では、現在、統一説が学説・判例共に広く支持されている。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ものであり、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のであるから、それを課税要件規定の中に取り込むにあたっては、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、私法上における概念と同義に解するのが法的安定性の見地からは好ましい¹³⁰とされる¹³¹。

判例でも、租税法は一般法秩序に内包されるものであるから、同一概念について法域間における相対性を認めると、結果として、法的安定性、課税の公平性を損ねるとする傾向にあり、「憲法を頂点におく同一体系の下においては、同一用語は格別の理由がない限り同一の意味に解する¹³²」とし、統一説に寄っていることがうかがえる。借用概念に関する判例は多いが、その主だった最高裁判決¹³³だけでも、判旨はいずれも私法と同一に解すべきとして法的安定性を重

¹³⁰ 金子宏前掲『租税法第16版』111頁

¹³¹ そもそも、我が国における租税法の解釈論は、ドイツのそれによって強い影響を受けており、これら3つの見解もドイツの租税法解釈論において展開されてきた主要な傾向を要約したものである。ここでドイツにおける解釈論に目を向けてみると、現在ドイツでは、統一説に代わり目的適合説に移行してきているようである。その主唱者である Tipke は、こう述べている。「税法は、民事法の一定の形式を把握するために、このような形式に原則として結びつくものではないということは、正しい。税法が把握しようとするのは、むしろ、そのときどきの形式に被われた経済的内容である。もちろん、それがその形式にぴったりと対応する内容であることもあれば、そうでないこともあり得る。それ故、あらゆる個々の規範について、目的論的解釈によって、民事法から借用された概念がどのように理解されるべきかが、判定されなければならないという見解に賛同すべきである。」我が国でもこのような無制限目的適合説に立てば、借用概念と固有概念との区別の意味がなくなると指摘されている。上記 Tipke とドイツにおける目的適合説については谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 (1998) 105頁～133頁による。

¹³² 東京高裁昭和34年10月27日判決 高民集12(9)428頁。この裁判では、租税法と旧商法における利益の配当の意義を争った。

¹³³ 「不動産の取得」について最高裁昭和48年11月16日判決 民集27(10)1333頁、「親族」について最高裁平成3年10月17日判決 訟務月報38(5)911頁、「匿名組合」について最高裁昭和36年10月27日判決 民集15(9)2357頁、「人格のない社団」について最高裁平成16年7月13日判決 判例時報(1874)58頁この他下級審を含め、借用概念が統一説に則っている判例の掲載として金子宏前掲

視する立場を採っている。

しかし、統一説も別意に解する余地¹³⁴を認めており、これには目的適合説を包摂すると考えられる。立法趣旨や借用概念の借用の度合い、借用する概念の性質によっては、機械的に法的安定性や予測可能性の見地から統一説とするのではなく、目的論的解釈を行うことにも一定の意義はあろう¹³⁵。だが、その際には、むやみに解釈の幅を広げるのではなく、立法という法的手当で対応することが結果として法的安定性につながる処置と思われる。目的適合説を支持する学者も、統一説に代わるものとしてではなく、別意に解する余地について目的適合説の必要性を説く者¹³⁶や、借用概念の議論としてではなく、租税法規の

『租税法第16版』111頁

¹³⁴ 金子宏前掲「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」11頁では、目的適合説は「完全に統一説と対立するものではなく、統一説といえども、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合にまでその本来の意義に拘泥するものではない。」とし、原則として統一説に寄ることが望ましく、目的論的解釈が必要なことを否定するものではないとしている。

¹³⁵ 村井正『租税法と取引法』清文社（2003）38頁。村井教授は計算概念の借用を挙げ、中には商法よりも租税法の方が概念導入時期が古い場合もあり、政策的配慮の妥協的側面の強いものについては、機械的に統一説に寄るのではなく、目的論的解釈が重要な役割を果たすとしている。ただし、政策目的等の要素は立法レベルで考慮されるべきであって、これを解釈レベルに持ち込むことは好ましいことではなく、できるだけこれを避けるべきということはいうまでもないとしている。金子教授も目的論的解釈の方がよりよく適合する場合も少なくないが、その際には（立法が現実の諸問題に迅速に対応しうるかどうかの問題はあがあるが、）立法で法的手当をすることでも十分にみたされるとし、立法レベルでの考慮を挙げている。水野教授も統一説が「別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合」を指摘し、立法趣旨による解釈の必要性は否定されてはいないことを挙げ、統一説では、原則として統一的に解釈すべきことを主張するにとどまり、見解を異にするものではないとしている（『所得税の制度と理論「租税法と私法」論の再検討』有斐閣（2006）40頁）。吉村教授も、「租税法規の定める要件が、納税者が実現した経済的事象をそのまま課税要件として直接に取り込んでいるか（直接的把握）、それとも、納税者が選択した私法形式に課税要件を依拠させているのか（間接的把握）、をカテゴリーカルに判断することはできない。当該租税法規の目的が直接的把握か間接的把握かを決定するのである。その意味において、租税法規の目的論的解釈がなにより重視されなければならない。」と述べられている。（吉村典久執筆／金子宏編「納税者の真意に基づく課税の指向」『租税法の基本問題』有斐閣（2007）244頁）

借用概念における諸説については、今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル16（2011）27頁、渕圭吾「租税法と私法」学習院大学法学会雑誌31（1）（1995）18頁を参照

¹³⁶ 水野忠恒前掲『所得税の制度と理論「租税法と私法」論の再検討』参考

目的論的解釈を重視する見解¹³⁷のように思われる。

独立説は、租税法独自の意義を付するものであるから、固有概念に親近するものと考えられる。

しかし、納税義務の発生要因が私的な経済活動に伴うものであることから、私法というフィルターを通すことには意味があり、租税法という法律の特徴を鑑みると、法的安定性や予測可能性を過小評価すべきではない。

本稿では、やはり、租税法は侵害規範であるから、法的安定性を第一に考慮すべきであり、その点では原則は統一説に依るべきと考える。統一説以外を採った場合、程度の差はあれども、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の狙いである法的安定性と予測可能性が損なわれるならば、それは適当ではない。また、ある用語をその本来の分野の意義と異なる意義に解した方がより租税法の目的に合致するならば、それはやはり立法という形で明文化するべきと考えられる。

第2項 所得税法における住所

一部の富裕層ではあるが、ライフスタイルは昔ほど単純なものではなくなり、例えば、永遠の旅人のような生活を送るケースや、日本において投資コンサルタント等で多額の収入を得ている者が海外に所有する住宅で数か月暮らし、外国の株式投資等で収入を得ているようなケースもあろう。このような場合、日本に生活の本拠があると認定されれば、全世界所得に課税され、生活の根拠がないと認定されれば、国内源泉所得のみの課税となり、その事実認定によって納税義務の範囲は大きく異なることになる¹³⁸。

所得税法における住所問題は、記憶に新しいところで、「ハリー・ポッター」シリーズの翻訳者の事例¹³⁹がある。スイスに居住している翻訳者が生活の本拠が日本にあるとして翻訳料収入について35億円を超える申告漏れを指摘され、スイスと日本の租税条約に基づく相互協議を申立てていた問題で、協議の結果、両国は翻訳者の実質的な居住国は日本とする結論を出した。居住者と判定した

¹³⁷ 吉村典久執筆／金子宏編前掲「納税者の真意に基づく課税の指向」『租税法の基本問題』参考

¹³⁸ 本庄資『国境に消える税金』税務経理協会（2004）66頁参考

¹³⁹ 朝日新聞 2006年7月26日朝刊30頁、2007年6月12日朝刊39頁参考

理由として、翻訳者はスイス移住後も頻繁に来日し、都内にもマンションを所有していること、出版社代表として出版業務を取り仕切り、「ハリー・ポッター」の営業活動をしていたこと等が挙げられ、これらを総合考慮して、生活の本拠は日本にあると判断されたようである。

所得税基本通達 2-1 では、住所の意義について「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」ものとしており、民法における住所の定義規定と同一とし、かつ客観説を採っていると解され、学説、判例と同様の立場をとっている。なお、所得税基本通達では、住所の個数については、特に言及されていない。

このような場合、どのような事実があれば生活の本拠を有すると認定されるのであろうか。その事実認定基準を明らかにする必要性がある。

そこで、所得税法における住所判定に関する判例を以下に採り上げ、具体的にどのような判定基準で事実認定を行い、住所の有無を決定しているのかをみていくこととする。

① 東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決（ユニマット事件第 1 審）¹⁴⁰

東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決（ユニマット事件控訴審）¹⁴¹

【事実の概要】

X（原告、被控訴人）は、シンガポール所在の H 社と特別顧問契約をし、平成 12 年 12 月 4 日に日本を出国し、シンガポールにて賃貸アパートを契約、車等を購入した。X はシンガポールに渡航した後も日本の内国法人の取締役として株式取引や不動産取引等の経済活動をしている。（出国した平成 12 年から平成 14 年末までの各年におけるシンガポールと日本の滞在日数に有意の差はない。）

X は H の事務所等において株式取引を開始している。また、X は H の新事務所の賃料の一部を負担し、シンガポールにおいて補助者 3 名を使用していた。

その後 X は平成 13 年 1 月上旬に香港にてユニマットライフの株式を約 19 億円で譲渡し譲渡益を得た。その譲渡代金は、そのほとんどを日本国内におい

¹⁴⁰ 判例タイムズ（1277）173 頁

¹⁴¹ 判例タイムズ（1278）163 頁

て預金ないし不動産という形で保有している。なお、Xは出国前に、国内の自宅（賃借）を引き払っており、出国までの間及び帰国の際にはいずれも都内のホテルや会員制スポーツクラブ等に宿泊している。また、Xには米国に留学している長男と、日本国内に両親、長女がいるが、シンガポールに居住していた親族はいない。

Xは、株式譲渡時には国内に住所を有していなかったので納税義務を負う居住者ではないとして平成13年分の所得税に係る確定申告書を提出しなかったところ、課税庁Y（被告、控訴人）は、平成13年中の株式を譲渡した譲渡所得があるとして、所得税に係る決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をした。Xはこれを不服とし、訴訟を提起した¹⁴²。

【判決】

Xの請求認容→Y控訴

【判旨】

（1）住所とは

住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般生活、全生活の中心を指すものである。そして、一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないことから、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の

¹⁴² 香港では株式譲渡益は非課税とされ、またシンガポール居住者は全ての国内源泉所得並びに国外源泉所得でシンガポールに送金されたものが課税対象とされていることから、Xがシンガポール居住者であり、我が国の居住者でないとすると、株式譲渡代金をシンガポールに送金しない限りその譲渡益は課税されないこととなる（中西良彦「海外での株式譲渡と住所・居所の認定」税理 51（13）（2008）127頁参考）。なお、本件の評釈として仲谷栄一郎「「租税軽減の目的」と税法上の事実認定：「住所」をめぐる判例を素材に」国際税務 28（6）（2008）39頁、望月文夫「譲渡所得非居住者課税事件＜最新裁判・裁決例の要点 7／国際課税＞」国税速報（6069）（2009）30頁、増田英敏・丸尾徳文「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 18（2）（2009）1頁を参照

親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、住所の判定に無関係ではないが、外部からは認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。

(2) Xの住居について

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が、シンガポールのアパートは、平成12年12月から平成14年11月までの賃借期間、日常生活を送るに十分な設備を持った住居であり、他方、日本国内では、Xが平成12年11月下旬にそれまでの住居を明け渡した後、少なくとも平成14年11月30日頃までの間は、日本帰国の都度、ホテル等にチェックインする等していた。

よって日本国内においてXの住居といい得る場所は存在しないと認められる。

(3) Xの職業

Xは日本の内国法人の取締役等をしていたため、経済活動の実態からして日本に住所を有していたものとするにも一定の合理性はあるが、シンガポールに渡航して間もなく、シンガポールの事務所で株式取引を開始しており、インターネットによる取引の性質上、日本に滞在しなければその取引が困難となるものとはいえない。また、シンガポールの事務所の賃料の負担や、補助者3名を使用している事実を考慮すると職業上、生活の本拠はシンガポールに移転したとみることが可能である。

(4) 生計を一にする配偶者の有無

Xには、日本国内に長女や両親がいたが、各々独立した生計を営んでおり、生計を一にするものはなかったと認められる。

(5) 資産の所在

Xはシンガポールにおけるよりも日本において多くの資産を有していたものと認められるが、日本に所有する資産についてもシンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえない。

これらを総合考慮すると、Xが株式譲渡期日当時、日本国内に住所を有していたと認めるには足りない。

【控訴審判決】

上記決定を不服とした Y が、国内に引き続いて 1 年以上居所を有していたとの予備的主張を追加→控訴棄却（確定）。

【判旨】（第 1 審判旨に下記内容を追加）

国内に引き続いて 1 年以上居所を有するというためには、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共にしていた配偶者その他親族を残し、再入国後生活する予定の居住場所を保有し、又は生活用動産を預託して再入国後直ちに従前と同様の生活をする事ができる状態にある等して、一時的な出国であることが明らかであることが必要であると解される。

X は、日本国内のホテル等に一定期間継続して宿泊していたため、同所をもって居所と認める余地はあるが、X がシンガポール等へ出国した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はいうことはできず、ホテル等を居所とはいえない。

また、X は国内に複数の不動産を所有しているが、いずれも再入国後生活する予定の居住場所ということとはできない。X は自動車を保有し、帰国の際にはこれを使用していたが、これをもって通達にいう生活用動産を預託していたということもできない。

よって、X が株式譲渡期日に国内に引き続いて 1 年以上居所を有していると認めることはできない。

なお、課税回避目的のために住所をシンガポールに移転させたものとうかがわれる余地もあり得るが、課税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。

【検討】

本件では、住所とは生活の本拠を指すとし、民法からの借用概念であることを示した。また、生活の本拠を有するか否かの認定基準として、住居、職業、資産の所在、生計を一にする配偶者の有無及び所在を挙げている。所得税法施行令でも、住所を有する者、あるいは有しない者の推定基準として、職業、国籍、生計を一にする配偶者や親族、資産等を挙げており（所令 14 条、15 条）、本件は、それとほぼ同様の判定基準でもって居住者か否かを判定していること

がうかがえる。

なお、本件では、客観的事実に基づくことを原則としているが、主観的要素である居住意思についても言及し、これについては、補充的考慮要素であると判示した。

本件での認定基準を確認すると、住居、職業については、両国にあると判断でき、資産が日本にあるものの、シンガポールでの管理が可能であること及び生計を一にする配偶者等が日本国内にいないことについては、シンガポールに住所があると判定される要素となったと思われるが、これらの判定基準についての優劣は言及されておらず、あくまでもこれらを総合考慮の上、Xは非居住者であるとされている。

また、本件では、租税回避目的も争点の1つとなったが、これについては、住所認定を左右するものではないと判示した。

② 東京地裁平成22年2月12日判決¹⁴³

【事実の概要】

X（原告）は、水産物漁獲及び販売加工の業務等を営む会社であり、船舶を所有し、遠洋マグロ漁業を営んでいた。Xは、平成12年1月から平成15年12月までの間、船舶にXの従業員である日本人漁船員の他、外国人漁船員を乗船させ、漁業を行った。この外国人漁船員はいずれも外国籍であり、乗船中は、Xの指揮命令の下で漁業等の作業に従事し、専ら国外で船舶に乗船及び下船し、日本に上陸することはなかった。

これら外国人漁船員の配乗等に関する業務を行ったのはパナマ法人の代理店であり、Xはこのパナマ法人に対して金員を送金していた。

しかし、課税庁（被告）は、Xが支払った金員のうち一部について、Xが雇用する外国人漁船員の人的役務の提供の対価であり、非居住者に対する国内源泉所得の支払いに該当するとしてXに対し源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分をした。

¹⁴³ 裁判所「裁判例情報」HP：

<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20100903102649.pdf>（平成24年11月20日閲覧）

これに対し、Xは、船舶は日本籍船であるから、日本国の主権が及び、法の適用があるので、国内といえ、1年以上の期間、漁船に居住することが予定されていることから船員は国内に住所を有すると推定されること、普段の生活において必要な設備が船舶の中にあり、仮に生活の本拠といえないとしても、生活上多少継続して居住する場所、すなわち居所があったこと等を挙げ、処分の取消を求めた事案である¹⁴⁴。

【判決】

請求棄却

【判旨】

(1) 住所とは

法令で人の住所について法律上の効果を規定している場合、異なる解釈をすべき特段の事由がない限り、その住所とは、各人の生活の本拠をいい、ある場所がその者の住所であるか否かは、社会通念に照らし、その場所が客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否か、すなわち、その者がその地に定住する者として、その社会生活上の諸問題进行处理する拠点となる地であるか否かによって判断されるべきである。

(2) 住居、配偶者等について

遠洋漁業船等長期間国外で運航する船舶の乗組員は、通常その船舶内で起居し、その生活の相当部分を公海上で過ごすことが多いと考えられるが、船舶内は、その者にとってあくまで勤務場所に過ぎないのであって、その乗組員がその地に定住する者としてその社会生活上の諸問題进行处理する拠点としての生活の本拠は、その乗組員が生計を一にする配偶者や親族の居住地、あるいはその乗組員が、船舶で勤務している期間以外に通常滞在して生活する場所であると解するのが相当である。

(3) 居所について

また、居所についても人が多少の期間継続して居住してはいるが、土地との密着度が生活の本拠といえる程度に達していない場所をいうと解するのが相当

¹⁴⁴ 本件の評釈として、永橋利志「外国人漁船員らは「非居住者」に当たるとした事例（税法上の住所を巡る諸問題（再論）（特集）」月刊税務事例 43（9）（2011）21頁を参照

である。居所についても、住所と同様、一定の土地に居住することが前提とされているのであって、遠洋漁業船のようにそこで長期間起居する場合であっても、船舶はその乗組員にとって勤務場所に過ぎない。外国人漁船員は、いずれも外国籍であり、専ら国外で船舶に乗船及び下船し、我が国に上陸することはないのであるから、生計を一にする配偶者や家族の居住地、あるいは船舶で勤務している期間以外に通常滞在して生活する場所は、国外にあって国内にないことは明らかであり、居所も同様であることから、これら外国人漁船員の住所は国内にないと認められる。

（４）国内とは

また、「国内」とは、この法律の施行「地」とされていることや、「国外」とはこの法律の施行地外の「地域」というとされていることから、「施行地」とは、地理的に一定の広がりのある地域を意味する概念と解するのが相当であり、動産であり移動する船舶それ自体は「国内」であるということとはできない。

【検討】

本件でも、①の判決と同様、住所は民法からの借用概念であることを示した。

また、本件では、ある場所がその者の住所であるか否かは、社会通念に照らし、その場所が客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否か、すなわち、その者がその地に定住する者として、その社会生活上の諸問題进行处理の拠点となる地であるか否かによって判断されるべきであるとした。

本件では、船員が職業上長期間にわたり船舶で起居するため、船舶内が住所となりそうであるが、社会通念に照らせば、船員が外国籍であり、我が国に１度も上陸することはなく、また、船舶はあくまでも勤務場所であるから、船員と土地との結びつきを測る場所として、下船後に船員が生活を営む場所となる生計を一にする配偶者等の居住地等がいずれにあるのかが重要な判定基準となった。本件は、住所や居所が地理的に土地と結びついた一定の場所に居住することを前提とした概念であることを示した判決といえる。

なお、本件と類似する事例として国税不服審判所平成 20 年 6 月 5 日の裁決¹⁴⁵がある。これは外国船籍の遠洋鮪漁業の船舶の日本人乗組員の住所がいずれにあるかを争ったものであるが、本件判決と同様の判断を行った結果、この判例

¹⁴⁵ 裁決事例集 75 集 155 頁

では、船員は、国内に住民登録地があり、国内に居住する配偶者を控除対象配偶者とする確定申告をしている点、下船した後は親族が居住している日本国内の地に滞在している点、国内に不動産を所有している点等から、居住者に該当すると判断された。

③ 神戸地方裁判所昭和 60 年 12 月 2 日判決（第 1 審）¹⁴⁶

大阪高等裁判所昭和 61 年 9 月 25 日判決（控訴審）¹⁴⁷

最高裁判所昭和 63 年 7 月 15 日判決（上告審）¹⁴⁸

【事実の概要】

原告 X（控訴人、上告人）は、輸出業を営む会社であるが、原告 X が原告会社代表取締役 P に対し給与を支払った際、同人が非居住者に該当するとして源泉徴収を行い、納付したところ、税務署長（被控訴人、被上告人）は P が居住者に該当するとして同人に支払った給与について昭和 57 年 3 月 31 日付で源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分をした。この処分を不服とし、訴訟を提起したものである。

P は海外進出と共に、昭和 51 年 8 月から住所を香港に移して、その地に住所登録をし、同地において納税義務を果たしている。P は原告グループの総帥として香港を拠点に各国の工場、商社とも緊密な連絡を取り、業務全般を統括している。P の配偶者は日本国内に住所を有している。

なお、P の国内滞在日数は、昭和 52 年から昭和 56 年まで、毎年約 190～250 日あり、一方、香港滞在日数は、毎年約 10 日にも満たなかった。

【判決】

請求棄却

【判旨】

（1）住所とは

所得税法上「居住者」とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人をいうと規定しているところ、同法が、民法における

¹⁴⁶ 判例タイムズ（614）58 頁

¹⁴⁷ 税務訴訟資料（153）817 頁

¹⁴⁸ 税務訴訟資料（165）324 頁

のと同じ用語を使用している場合に、同法が特に明文をもってその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同じの意義を有する概念として使用するものと解するのが相当であるから、「住所」の意義について右と同様であり、所得税法の明文又はその解釈上、民法の住所の意義、すなわち各人の生活の本拠と異なる意義に解すべき根拠を見出し難いから、所得税法の解釈においても、住所とは各人の生活の本拠をいうものといわなければならない。

所得税法上、二重課税を回避し非居住者の申告の困難を救うためには、その個人が継続して1年以上居住することを同法上の住所の要件として不可欠のものとしなければならないとの主張は、たやすく首肯することはできず、同法の解釈適用上、その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、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実として住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当である。

(2) 住居、資産、配偶者の有無、職業について

所得税法上 P の住所が国内 A 市、香港のいずれであるかについて、P は、A 市に土地・建物（居宅）・預金その他諸財産を所有し、妻子は同人所有の右住宅に長年居住し同所を生活の本拠としていること、夫婦は、特段の事情のない限り同居しているものと推認できること、P の自宅は、X 社本店及び空港も近く、平素の通勤及び国外出張の際には便利であること、X 社及びその関連企業は、国際競争力のある商品を国内及び安価な労働力を利用して生産し、外国に輸出販売して利潤を得るため、その海外関連企業は、グループの支店や販売拠点等にすぎず、P は、グループの総師として実権を把握していることからして、P の職業は、永年にわたり国内に居住することを必要とするものであり、住所推定規定によるまでもなく、P は、日本国内にある A 市の自宅を生活の本拠としていたものであり、同所に住所を有するものと解するのが相当である。

【控訴審判決】

控訴棄却

【判旨】

所得税法 3 条 2 項の規定は、個人が国内に住所を有するかどうかの判定についての必要な事項は政令で定める旨を規定し、それをうけて、令 14 条 1 項は、国内居住の個人が国内に継続して 1 年以上居住することが予想されるような事象または状況が存するときは、当該個人は国内に住所を有するとすべきか否かが明確でない個人について適用される推定規定であって、国内に住所を有することが明らかな個人についてまで適用する必要のないものであるところ、P は国内に住所を有していたことが明らかに認められる個人というべきであるから、右規定を適用する必要はなく、したがって、同人が本件係争期間中引き続き国内に 1 年以上居住したことがなかったとしても、その間、国内に住所を有していた者として、居住者であったことを免れることはできない。

【最高裁判決】

上告棄却

【判旨】

原審の認定判断は、正当として是認することができ、その過程に所論の違法はない。

【検討】

本判決も、①、②の判決同様、住所が民法からの借用概念であることを確認し、住所とは生活の本拠を指すとしている。また、認定基準も①と同様である。本件では、P が関連企業等を総括する職業的立場から香港の住居よりも日本国内にある本社近くに居住する必要性があり、実際に本社近くの住居に妻子が居住していること、国内に資産を有していること等を総合考慮した結果から、居住者と導き出された。

④ 国税不服審判所平成 21 年 9 月 10 日裁決¹⁴⁹

【事実の概要】

B 国の国籍を有する請求人は、在留許可を得て日本に在留していた。請求人の妻 C は、日本国内にある P 市 Q 町に所在する D 社に勤務していたが、長女の出産に伴い、育児休暇（無給）を取得した。D 社は、平成 13 年 10 月 12 日から、妻 C 用の社宅として P 市 R 町、その後 S 町所在の家屋を賃借し、請求

¹⁴⁹ 裁決事例集 78 集 63 頁

人は同社宅において家族と共に起居していた。

請求人は、平成 16 年 9 月 13 日付で、E 社 A 国支店との間でコンサルティング契約を締結し、平成 17 年 10 月 3 日付で、G 社 A 国支店との間でコンサルティング契約を締結していた。請求人は独立した請負業者であり、会社の代理人、パートナー等ではない。請求人は A 国滞在中はホテルを転々としており、その間日本での滞在は短期間であった。

また、請求人は観光ビザで A 国に上陸しており、就労ビザの取得をしたことはなかった。この請求人が A 国に在留中に得た報酬について、課税庁は、A 国在留中も日本に生活の本拠を有していたから請求人は日本の居住者であり、同報酬も請求人の課税所得に当たるとして所得税の決定処分等を行ったのに対し、請求人は A 国在留中、日本に生活の本拠を有していなかったので納税義務を負う居住者ではないと主張した。

【裁決】

取消・一部取消

【判旨】

(1) 住居

平成 16 年 9 月 13 日から平成 18 年 6 月 8 日までの期間における請求人の日本への滞在は、月に一度程度であり、主として週末を含む 1～5 日間に過ぎないものであり、日本の P 市に所在する家屋は、請求人の妻 C が勤務先から社宅として賃借していたものであって、生活用動産が運搬されていなかったのも、妻及び子らが同所での生活に必要であったためと推認できる。これらを考慮すると、当該家屋が請求人の日本滞在中の生活拠点であったことは認められるものの、請求人の生活の本拠が当該所在地にあったものと直ちに判断することまではできない。

(2) 職業

また、コンサルティング契約は、コンサルティング業務を国外に所在する事務所内において常勤で提供することを内容とするものであったこと、請求人は契約期間の大部分を国外で過ごしていることからすると、請求人は、主として国外において当該コンサルティング契約に係る業務を提供していたものと認めるのが相当であり、請求人は対外的に上記家屋内に事業所を置くコンサルタン

トであり、事業主であるとしていたことをもって直ちに、請求人の職業的基盤が日本にあったとまで認めることはできない。

（３）生計を一にする配偶者等

請求人と生計を一にする妻は勤務先を休業し、一定期間子らとともに国外に滞在し請求人と起居を共にしたが、妻らの国外滞在は一時的なものであったと認めるのが相当であるから、請求人は国内に生計を一にする親族を有していたというべきであるところ、妻が休業中においても上記家屋の貸与を受け、そこに居住を続けたのは、あくまで妻の従業員としての選択・判断であると認められ、その選択・判断が、上記期間における請求人の生活の本拠を確保することを目的としてなされたものと認められないから、妻らが日本国内に居住していたことが請求人の生活の本拠が当該家屋にあったことを裏付ける重要な事実であるとまでは認め難い。

（４）資産の所在

また、請求人は現金及び銀行口座の預金を除き、日本国内に資産を保有していなかったところ、通常、預金口座を管理するために日本国内に生活の本拠が上記所在地にあったとまでは認められない。

上記の各点を総合勘案すれば、上記期間において請求人の生活の本拠が上記家屋にあった、又は、当該家屋に相当期間継続して居住していたと認定するのは困難であり、請求人は、非居住者に該当するといわざるを得ない。

【検討】

上記②の判例では、船員の住所が、生計を一にする配偶者等の所在地にあるとされ、配偶者等の住所が重要な認定基準とであったのに対し、本件は、国内に生計を一にする妻子がいても、請求人は非居住者であるとされている。

請求人はＡ国においては、ホテルを転々としており、生活用動産もなく、継続した住居を有していなかったことだけに目を向ければ、請求人は日本国内に生計を一にする配偶者を有しており、妻子の生活の本拠というべき住居があるのであるから、その住居をもって居住者と判定されそうであるが、妻が社宅に居住しているのは、あくまでも妻の従業員としての立場からの選択・判断であるから、それは請求人の生活の本拠を決定づけるものではないと判示し、配偶者の居住する地が社宅という妻の職業的立場によるものであることも考慮して

いることがうかがえる。

請求人の妻が自らの職業のために国内に居住しているため、配偶者の居住地が直ちに請求人の生活の本拠であると認められない点、配偶者が国内に居るために請求人は生活用品をA国に持ち出せなかったこと、日本国内における滞在日数の短さ、資産の有無、A国での職業形態が常勤であること等を総合考慮した結果、日本国内にある妻子の住む社宅は、請求人の日本滞在時に限った生活拠点であるといえ、請求人は非居住者であると導きだされた。

【私見】

上記の判例、裁決例をみると、いずれも住所とは民法からの借用概念であることを確認している。そして、住居、生計を一にする配偶者等の有無、職業、資産の所在という事実認定基準を客観的に積み重ね、総合的に考慮した結果、国内における住所の有無を決定している。この点には本稿も賛成である。住所の有無については判例毎に個別に判定するしかないのであるが、その客観的事実の総合考慮によって民法が定める生活の本拠が我が国にあれば課税し、生活の本拠がなければ我が国の課税権に服さないという考え方は、課税要件としても一義的であり明確な基準といえる。

上記判例、裁決例の中には租税回避目的について触れているものがあり、判旨の中には、租税回避目的は、生活の本拠の有無を認定する際にはあくまでも補充的考慮要素に留まるとしたものもあった。仮に租税回避目的を考慮したとしても、最初から税負担の軽減を目的とした海外移動もあれば、結果的に税負担を回避できたといった事例もあろう。これを区別して課税することは容易ではないし、課税庁に自由な裁量を与える危険性がある。

また、出国目的が課税を回避するものであれ、事業目的であれ、住所判定の際の認定基準は全く異なるところがないはずである。出国目的別に認定基準を変更することは課税の公平性、法的安定性に反する。あくまでも上記事実認定基準を全ての事例に適用し、主観的要素を積極的に判断基準に取り込まず、客観的事実の総合考慮によって生活の本拠の有無を判定すべきと考える。

また、客観的事実の認定には社会通念に照らすとした判例があった。租税法において私法からの借用概念が用いられている場合、それは基本的に私法におけると同じ意義に解すべきであるとされるが、課税が私法上の取引から生ずる

経済的成果に対してなされるものであり、その私法においては、社会通念が重要な役割を果たしている点を考えれば、借用概念の解釈及びそれに関連する事実認定においても、社会通念は一定の役割を果たす¹⁵⁰と考えられる。このことは、社会通念という用語が基本通達の前文¹⁵¹や通達内¹⁵²でもみられることからもうかがえる。

船舶等の乗組員の住所については、上記事実認定基準の内、生計を一にする配偶者の有無が大きなウェイトを占めることがわかった。所得税基本通達 3—1 でも、船舶、航空機の乗組員の住所の判定は、その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地、又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するとしている。この通達に示された考え方は、この判例の判旨と同趣旨をいうものである。職業柄、船舶等で勤務することで常に移動を伴い、あるいは、公海、上空等土地と接していない者の生活の本拠を判定する取扱いには合理性があるといえよう。

第 3 項 相続税法における住所

相続税法基本通達では、住所の意義について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し、所得税法と同様、民法からの借用概念であり、客観説の立場をとっていることがうかがえる。また、所得税法における基本通達にはみられないが、相続税基本通達では、同一人について同時に法施行地に 2 箇所以上の住所はないものとし、単一説に依拠していることがうかがえる。(相基通 1 の 3・1 の 4 共 -

¹⁵⁰ 中里実「借用概念と事実認定—租税法における社会通念—」税経通信 62 (14) (2007) 17 頁。武田昌輔「税法における「社会通念」の効用」月刊公益法人 38 (10) (2007) 10 頁でも「法令上明確でない事項(事実認定を含めて)を社会通念によって具体的に判断することは極めて重要なことであり、具体的に判断するうえにおいても大きな効用を持つものと考えられる」と述べられている。

¹⁵¹ 「この所得税基本通達の制定に当たっては、従来 of 所得税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、法令の単純な解説的留意規定はできるだけ設けないこととするなど通達を簡素化するとともに、なるべく画一的な基準を設けることを避け、個々の事案に妥当する弾力的運用を期することとした。したがって、この通達の具体的な適用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。」

¹⁵² 所基通 9—5、9—23、28—5 等。

5)。

相続税法における住所をめぐる主な判例としては、武富士事件が挙げられる。争額の大きさ、地裁・最高裁判決と高裁判決で判決が異なる点、係争中にもかかわらず、法令改正を行ったことで、現在ではこのスキームが利用できない点でも注目すべき判例である。

東京地裁平成 19 年 5 月 23 日判決¹⁵³

東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決¹⁵⁴

最高裁平成 23 年 2 月 18 日判決¹⁵⁵

【事実の概要】

X（原告、被控訴人、上告人）は、平成 11 年 12 月 27 日付の株式譲渡証書により消費者金融大手である株式会社武富士の創業者兼代表取締役父 A（裁判時には死亡）及び母 B からオランダのペーパーカンパニー法人である有限責任非公開会社の出資口数合計 720 口の贈与を受けた。X は、内外から亡 A の後継者と目されていた人物である。

X は、贈与日に香港に居住していたこと、本件出資が国外財産であることを理由に贈与税の申告をしなかったところ、杉並税務署長 Y は、本件贈与につき、贈与税約 1,157 億円の決定処分及び無申告加算税約 173 億円の賦課決定処分を行った。これに対し X が本件決定処分の取消を求めた。

（1）原告の経歴

X は、留学前までは、杉並にある自宅で亡 A、B、実弟 C と共に居住していた。留学中の平成 5 年には、亡 A より約 209 億円の贈与を受け、約 146 億円の贈与税を納税している。X は、平成 7 年に帰国し、その後武富士に入社した。

（2）X の出国に至る経緯

当時、贈与者が所有する財産を国外に移転し、更に受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避する手法が節税方法として一般に紹介されていた。

¹⁵³ 訟務月報 55（2）267 頁

¹⁵⁴ 判例タイムズ（1283）119 頁

¹⁵⁵ 裁判集民（236）71 頁

亡 A は平成 9 年頃、弁護士から上記の贈与税回避手法の一般的な説明を受け、同年、この弁護士を交えた会合に X も出席をしている。

X は平成 9 年にアジアを中心とした海外でのファイナンス業務及びベンチャーキャピタル業務の展開のために武富士の香港子会社を設立し、駐在役員として同地に赴任した。

(3) 香港の住居

X の香港居宅は家財等の生活用品が備え付けられたものであるため、X は日本から携帯したのは衣類程度であった。

(4) 入出国の状況

X の平成 9 年 6 月 27 日から平成 12 年 12 月 17 日までの滞在期間に占める香港滞在日数の割合は 65.8% であり、日本の滞在期間日数は 26.2% である。X は月に 1 度は日本に帰国し、その際は家族とともに杉並自宅で起居していた。本件贈与後、X は 3 カ月に 1 回程度、国別滞在日数を集計した一覧表を作成しており、国内に長期滞在している時は、公認会計士から早く香港に戻るよう注意を受けていた。

(5) X の香港における執務状況

X が香港滞在中に面談、接待、契約、IR 活動を行った日は平成 9 年から平成 12 年までで合計 168 日であった。X は香港滞在中も月 1 回、武富士本社の取締役会の多くに出席していた。

(6) 資産の所在等

X は国内においては、株式約 1,730 億円（その多くが銀行借入担保）を所有しており、預金残高は約 23 億円であるのに対し、香港の預金は約 5,000 万円であった。

(7) X の香港出国と日本への帰国

X は平成 12 年 12 月に退職届を出し、香港を出国、タイ、マレーシア等を転々とする一方、平成 13 年からは日本に度々滞在する等しており、本件杉並自宅に戻ったのは平成 15 年 12 月であった¹⁵⁶。

¹⁵⁶ 本件の評釈として、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 23 (2) (2007) 80 頁、川田剛「国外財産の贈与に係る住所地」国際税務 28 (6) (2008) 31 頁、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 62 (13) (2007) 39 頁、仲

【判決】

認容→控訴

【判旨】

(1) 住所の認定

法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである。そして一定の場所がある者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとは言えないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。

(2) 職業、住居

Xは、本件滞在期間中の26.2%を日本に滞在し、65.8%を香港で過ごし、その間は、香港自宅で起臥寝食していた。更に香港における自宅アパートは家具等が備え付けられたもので、Xはコピー機までも設置していた。Xは、香港のアパートの賃貸契約を更新していることから、相当期間使用されることが予定されていたというべきである。また、Xは香港に設立した会社の駐在役員、その子会社の代表取締役の地位にあり、6割以上の日数を香港で滞在し、香港の会社のIR活動等にも従事していたものであって、これらの観点からXの生活の

谷栄一郎前掲「「租税軽減の目的」と税法上の事実認定：「住所」をめぐる判例を素材に」国際税務28(6)(2008)39頁、増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定：武富士事件(最新租税判例60)」税研25(3)(2009)21頁、林仲宣「住所の本質 武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報59(5)(2011)148頁、水野忠恒「相続税法における納税義務者：武富士事件」月刊税務事例43(5)(2011)21頁、朝倉洋子「住所をめぐる客観的判断<税法ピンポイント分析16／判決・裁決から学ぶ条文解釈>」税理54(6)(2011)258頁を参照

本拠が国内にあったとすることも困難である。

(3) 生計を一にする配偶者等

Xは独身であり、亡A、B、Cと生計を一にしていたとまではいえない。Xは両親から独立して生活を営んでおり、杉並の自宅は、Xの日本滞在時の生活拠点であったに過ぎない。

(4) 資産の所在

Xは金額面で比較すれば、香港よりも日本国内に多くの資産を有しているが、香港でも生活をする上で当面必要な資産を十分有しており、香港滞在中の生活費等の支払いも日本、香港双方の銀行からされているから、資産の所在から生活の本拠が国内にあるか否かを判断するのは困難である。

(5) 租税回避目的等

Xは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ており、国別の滞在日数を集計した一覧表を作り、長期滞在時には香港に戻るよう指導される等していることから、香港に居住していれば多額の贈与税の負担を回避できることを認識していたものと認められる。

しかし、Xは香港駐在員ないし香港子会社の代表者の地位にあつて、現実にそれらの業務に従事していたものであり、かかる業務が贈与税を回避するために作出された外形にすぎないとは認められない。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つたとしても、現実にX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から、杉並の自宅が生活の本拠であつたか否かの点に決定的な影響を与えるとは解し難い。

以上のことから、Xと亡Aないし武富士との関係、贈与税回避の目的その他の事情を考慮してもなお、Xが日本国内に住所を有していたと認定するのは困難である。

【控訴審判決】

原判決取消、被控訴人請求棄却

【判旨】

(1) 住所の認定

法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解

するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的
生活、全生活の中心を指すものである。そして一定の場所がある者の住所であ
るか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の
所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識すること
ができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。

(2) 租税回避目的等

Xは香港に居住していれば多額の贈与税を課されないことを認識し、公認会
計士から指導を受け、滞在日数を調整していたこと、我が国の贈与税の負担を
回避する方法が、節税方法として一般に紹介されていたこと、香港子会社の設
立、代表者就任は亡Aの提案によるものであること、以前にも贈与につき多額
の贈与額を負担したことがあったこと等を総合考慮すれば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ったと認めることが相当であ
る。

(3) 職業

Xは、その立場上、執務日を自由に決定することができ、執務状況も全滞在
期間を通じて168日にしか過ぎなかった。Xは香港駐在役員、香港子会社代表
取締役の地位にあったが、Xが武富士にとって単なる取締役としての存在を超
えた極めて重要な人物であるから、Xにとっては武富士が最も重要な拠点（組
織）であったと認められる。Xの香港子会社における業務活動も結局のところ
親会社である武富士の企業活動に資するためのものであること等を考慮すると、
香港における業務活動が武富士における後継者としての業務活動と比較してそ
の重要性において上回るものと認めることはできない。

(4) 住居

Xは、月に一度は日本に帰国し、日本滞在日数の割合は4日に1日以上であ
り、日本滞在中は杉並自宅で起居し、香港出国前と同様の状態で生活していた。

また、Xは贈与税回避を可能にするために滞在日数を調整していることから
も、形式的に日本における滞在日数と比較してその多寡を主要な考慮要素とす
るのは相当ではないというべきである。そして、香港居宅はホテルと同様のサ
ービスを受けられるアパートであり、長期の滞在を前提とする施設であるとは
いえない。一方、杉並自宅には両親が居住し、Xの家財道具があること等を考

慮すると、Xと杉並自宅の結びつきより、Xと香港居宅の結びつきの方がより希薄であったものというべきである。

(5) 資産の所在

Xは、国内において1,000億円を超える武富士の株式や23億円もの預金等を保有しており、他方、香港における資産は5,000万円程度の預金のみであった。これは、Xの資産の大部分が日本にあったというべきで、資産が国内にある事実は、生活の本拠が国内にあるかどうかの認定について判断資料となることは明らかである。

(6) 居住意思

Xは、3銀行には香港に異動した旨の届出をしたが、7銀行にはそのような届出をせず、役員宣誓書には杉並自宅所在地を住所として記載している。Xは本件滞在期間中に順次重要な地位へ昇進しており、香港滞在を長期間継続することを予定していなかったと認めるのが相当である。また、香港居宅はホテルと同様のサービスが受けられるアパートであることから、長期滞在を前提とする施設であるとはいえない。更に、Xが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、国別滞在集計表を作成し、国内長期滞在時には公認会計士から早く香港に帰るよう注意を受けた事実等を考慮すれば、Xは香港を生活の本拠に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。

以上の事実によれば、本件滞在期間中のXの生活の本拠は、それ以前と同様に杉並自宅にあったものと認めることができる。

【最高裁判決】

破棄自判（確定）

【判旨】

(1) 住所の認定、職業等

住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も深い一般的な生活、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。これを本件についてみるに、Xは香港に赴任しつつ国内にも相応の日数を滞在していたところ、本件贈与が開始されたのが、赴任開始から約2年半後のことであり、香港

に出国する際に住民登録につき香港への転出の届出をする等した上、通算約 3 年半に渡る赴任期間で、その約 3 分の 2 の日数を賃借した香港居宅にて過ごし、現地の業務に従事しているのに対し、国内においては約 4 分の 1 の日数を杉並自宅で過ごし、その間に武富士本社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、杉並自宅は生活の本拠たる実体を有していたとは言えない。

(2) 租税回避目的等

一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が約 3 分の 2 に及んでいる X について香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とはならない。

このことは、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ることから導かれる帰結であると言わざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当ないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものであるし、現に平成 12 年にその措置が講じられているところである。

(3) 住居等

本件期間中、X が国内では杉並自宅で起居していたことは自然な選択であり、会社内における X の立場の重要性は、約 2.5 倍存する香港と国内との滞在日数の格差を覆して生活の本拠たる実体が国内にあることを認めるに足りる根拠となるとはいえず、香港に家財道具等を移動していない点は、費用や手続の煩雑さに照らせば別段不合理なことではない。ホテル同様のサービスを受けられるアパートに滞在していた点も X が単身であるから当然の自然な選択といえる。また、香港に銀行預金等の資産を移動していないとしても、通常海外赴任者にみられる行動であり、各種の届出からうかがわれる X の居住意思についても、

香港赴任時の出国の際に住民登録に香港への転出の届出をする等しており、別段不自然ではない。これらの事情を考慮すると香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならない。

【須藤裁判官の補足】

これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとは言えない。よって香港か東京かのいずれか1つに住所を決定せざるを得ない。裁判所の挙示する諸要素からすれば、Xの香港での生活は、本件贈与税回避スキームが成るまでの寓居であるといえるにしても、仮装のものとまではいえないし、東京よりも香港の方が客観的な生活の本拠たる実体をより一層備えていたといわざるを得ない。

本件贈与税回避スキームのような親子間での財産支配の無償の移転は著しい不公平感を免れない。国外に暫定的に滞在しただけといってもよい日本国籍のXは無償で1,653億円もの莫大な経済的価値を親から承継し、しかも、その経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものといえるから最適な担税力が備わっているということもでき、我が国における富の再分配等の要請の観点からしてもなおさらその感を深くする。一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは違和感も生じないではない。

しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って租税回避の否認をして課税することは許されない。厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によって不当な結論が不可避であるなら、立法によって解決すべきであり、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。

結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれどもやむを得ないところである。

【検討】

相続税法の判例でも、所得税法同様、まず、住所が民法からの借用概念であることを確認している。武富士事件では、住所の有無を判定する際、ユニマツト事件と同様、租税回避目的という主観的要素が考慮されるべきか否かが争点の一つとなっており、地裁、高裁、最高裁と判決が異なった。

まず、第1審では、住所の意義については法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは生活の本拠を指すとし、その判定の考慮要素として、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の有無、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当であるとし、主観的な居住意思については、通常、客観的な居住の事実具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるとして、住所認定の基準として積極的に採用すべきではないことを判示した。そして、贈与税の負担を回避することが可能であると認識していた可能性もあるが、あくまでも客観的事実のみを総合考慮して、Xは非居住者と判定した。

一方、控訴審では、住所の意義については第1審と同様であるものの、居住意思については、上記第1審における考慮要素の客観的事実に、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ものと判示し、さらに、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はないとした。その結果、控訴審判決では、主観的要素を客観的要素と同列に取扱い、住所、職業、資産等の考慮要素と租税回避の意図を関連づけることによって、Xは居住者と判定された。

最高裁では、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とし、主観的要素の取り入れを否定して、あくまでも客観的事実のみで判定する立場をとった。そして、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く、このような贈与税回避を容認することが適当でないならば、法の解釈に限界があるので、立法によって対処すべき

であるとした。

【私見】

須藤裁判官も述べられているように、一般的法感情からはこのような巨額の無償贈与は許されないものであるが、租税法律主義の下では、租税回避であっても、個別否認規定なくしては否認できないのであって、最高裁の判示した「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべき」という考え方に本稿も賛成である。住所の有無は、原則として、住居、職業、資産の所在等といった考慮要素を客観的に積み重ねた結果で判断しなければならないのは、所得税法と同様である¹⁵⁷。

そもそも、「何人も外国に移住し、又は国籍を離脱する自由を侵されない（憲法 22）」のであって、住所選択は憲法に定められた国民の権利であり、租税回避目的で課税率の低い国に移住すること自体は直ちに違法行為となる訳ではない。住所があるにもかかわらず、住所がないように仮装された場合（あるいはその逆の場合）に初めて問題となるのである。

控訴審判決では、租税回避行為は違法であるとの考え方を前提に、租税回避の意図を住所判断の中に積極的に取り込んでいるが、こうした主観的要素の過度の取り込みは租税法律主義を軽視するものであり、法的安定性を揺るがすもとであろう。仮に、本件において、租税回避の意思が介在しない場合の住所は香港であり、その意思が介在した場合には日本を住所と認定するというのであれば、本来、租税回避行為の否認の是非という、租税法の法律の解釈適用の問題領域を事実認定にすり替えて処理するという誤った対処となる¹⁵⁸。

たとえ租税回避目的があつたとしても、客観的にみて現にその地に生活の実体があるならば、その地がその者の住所地なのであり、現行法ではその移住行為は適法なのである。

控訴審判決は、客観的に事実認定基準を総合考慮した結果により住所の有無

¹⁵⁷ ただし、本稿でも主観的要素が全くもって考慮要素とならないとまでは断言しない。そこに居住している客観的事実は、居住の意思が具体化したものともいえなくもないから、補充的考慮要素にはとどまるものとする。

¹⁵⁸ 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 40（6）（2008）9 頁

を判定しておらず、あくまでも主観的要素である租税回避目的の意思というフィルターを通して住所の有無を判定しているため、本稿では支持できない。

第4項 地方税法における住所

道府県民税、市町村民税（東京23区では特別区民税）では、賦課期日（その年の1月1日）現在に道府県内、市町村（23区を含む、以下同じ）内に住所を有する個人について、均等割額及び所得割額の合計額を課税し、道府県内、市町村内に事務所、事業所又は家屋敷を有する個人で、当該道府県内、市町村内に住所を有しない者については、均等割額を課税するとされる（地法24条、294条）。

地方税法でも住所の有無を争った判例があるので以下に確認する。

東京地裁昭和45年3月9日判決¹⁵⁹

【事実の概要】

原告Xは、昭和21年に日本国に入国し、東京都内等に居住していたが、昭和29年頃に千代田区に移転し、同年外国人登録申請し、同区内に妻と共同で宅地を所有した。Xは弁護士で東京弁護士会の準会員であり、会の名簿には同区内のビル等を登録していた。Xは36年12月に香港に出国し、日本には年に数回入国し、その滞在日数は年200～280日くらいであった。Xは出国し、自身が不在中は日本人女中を常時同区の住宅に居住させる等していた。課税庁Yは原告の生活状態が従前と変わりがないと判断し、特別区民税を課したが、Xは昭和36年12月以降、同区の住民ではないから納税義務はないとし、訴訟を提起した。

【判決】

請求棄却

【判旨】

（1）住所とは

一般に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には、その住所とは各人の生活の本拠をさすものと解するを相当とし、そして何を右

¹⁵⁹ 判例時報（588）67頁

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付けている趣旨に照らし、当該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、1条2項、736条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及び所得割額の合算額によって特別区民税を課することになっているが、同法がこのように個人に対する住民税について住所を課税要件と定めた趣旨は、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分任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条にいう住所は、その人の一般的生活に最も関係の深い場所（全生活の中心）であると解するを相当とする。

（2）住居、職業、配偶者等について

本件についてこれをみるに、Xは昭和21年に日本に来て都内に居住し、その後妻とともに共同で千代田区に宅地を取得してそこに居住し、土地及び建物の名義が第三者に移転したものの、その後も引き続いて居住していること、日本人事務員を雇用して弁護士業務を営んでおり、東京弁護士会の準会員でもあり、その際の会員名簿には同区のビル等を登録していること、昭和36年12月に出国したが、その後も毎年入国し、1年の大半を過ごしていること、また不在中は日本人女中を居住させていること等を総合考慮すると、本件処分に係る住民税の賦課期日である昭和39年1月1日当時は同区に住所があったと認めるのが相当である。

また、Xが日本から出国し、香港において外国人登録を受け、同地でもアパートや事務所を有し、弁護士業務を営んでいること、このアパートに居住する意思があること、日本領事発行の数次往復用ビザで日本に入国していることをもって前記認定を左右するに足りるものとは認められない。けだし、人の生活の本拠がどこにあるかを決めるには、その人の生活関係をめぐる客観的事実によって判断すべきであり、ある場所を住所とする意思は、右の客観的事実を判断するに当たって考慮すべき1つの資料にすぎない。

【検討】

本件でも、住所とは民法からの借用概念であり、客観的事実によって判断す

るとした。また、居住する意思は客観的事実を判断するに当たって考慮される一資料にすぎないとし、主観的要素を補充的考慮要素とした。本件では、Xの職業、滞在日数、住居の保有等を客観的に総合考慮した結果、賦課期日現在において居住者であると判定された。

【私見】

本件でも香港での居住意思という主観的要素を住所判定に取り込むかが争点の1つとなったが、裁判所はあくまでも客観的事実の積み重ねによって判定するという姿勢をとり、本稿もこれに賛成である。また、住所の有無の事実認定基準も所得税法、相続税法の判例と同様であり、租税法として一貫した認定基準を取るの法的安定性、予測可能性の見地からも望ましいと思われる。

第4節 租税法における住所は同義か否か

以上、所得税法、相続税法、地方税法における住所について判例等を通して概観してきたが、これら税目の違いは住所に何らかの影響を及ぼすであろうか。本稿では、これら税目の相違は住所の解釈に影響を及ぼすことはないとする。

租税法では、全ての税目に共通して住所の定義規定を有していないことから、租税法における住所は全て民法からの借用概念であることが前提であり、民法における法解釈をこれら租税法全般においても共通して用いることを意味していると考えられる。仮にそれぞれの税目の特徴に着目し、異なる意義を有しているのであれば、それは個別法律の中に各々定義を有しているはずであろう。

よって、租税法では、租税法令ごとにその法解釈を変えることは予定されておらず、住所という概念は統一的に解釈する¹⁶⁰と思われるし、法的安定性、予測可能性の見地からもそのような解釈が好ましいと思われる¹⁶¹。

第4章 出国税等

以上、第1章から第3章までを通し、国家が課税権の範囲を定めるにあたっ

¹⁶⁰ 占部裕典前掲「租税法における「住所」の意義とその判断基準・考慮要素」27頁参考

¹⁶¹ 本稿とは違い、酒井克彦教授は民法学説が複数説を支持するように所得税法と相続税法における住所概念は異なることがあり得るとの考え方を示されている。（「永遠の旅人と「生活の本拠」(下) — 所得税法2条1項3号にいう「住所」概念 —」税経通信63(3)(2008)41頁)

て、まったく制約がないというものではなく、何らかの結びつき（ネクサス nexus）が要求されるものであり¹⁶²、我が国では、このネクサスに住所を主に採用しており、その住所の有無の認定基準は判例等である程度確定しつつあると思われる。

しかし、居住中に発生した国内源泉所得とならないような資産のキャピタルゲイン等一定のものについては、我が国に居住中に発生したという強いネクサスを有しているにもかかわらず上記の原則が貫かれておらず、これらに対しては、何らかの措置を講じてよいのではないかと考える。

国際化が進み、個人による国境を越えた移動、活動等が今後一層増加の一途を辿ることは、容易に推察でき、近年、この個人の国境を越えた移動、すなわち居住者から非居住者への税法上の地位の変更による課税権が喪失するという問題に関して、課税権を確保する目的で諸外国は様々な対抗策を講じるようになってきている。

この対抗策としては、①出国税（exit tax）、②納税義務の拡張（extended tax liability）、③過去に享受した繰延べ及び控除の奪還（recapture of previously enjoyed deferrals and deductions）等が挙げられ、2002年のIFAの出国税に関する報告書¹⁶³をもとに以下に内容等を確認する。

① 出国税（exit tax）

居住者が非居住者へと税法上の地位の変更時に、その者が所有する資産の未実現のキャピタルゲインに対し、出国時に時価でそれらを譲渡したものとみなして課税するものであり、課税対象資産を限定しない一般出国税（General exit taxes）と一定の資産、株式等のみを課税対象とする限定出国税（Limited exit

¹⁶² 水野忠恒『国際課税の理論と課題 第4巻 改訂版』税務経理協会（1999）5頁

¹⁶³ International Fiscal Association『Cahiers de droit Fiscal International vol.87b』（2002）at29－54。IFAの26支部における報告書。原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入—我が国と米国などの制度比較を中心として—」税大ジャーナル 14（2010）107～109頁、原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」税大論叢（65）（2010）65～86頁参考

taxes) の 2 つに分けられる。

一般出国税は、カナダ、オーストラリア（後述する納税義務の拡張方式との選択可能）が導入、限定出国税は、ドイツ、アメリカ、オーストリア、オランダ、デンマーク、ニュージーランド、フランスが導入している。

② 納税義務の拡張 (extended tax liability)

居住者が非居住者へと税法上の地位の変更を行った場合でも納税義務を拡張して適用するものであり、引き続きその移動した個人を居住者として課税する拡張的無制限納税義務と、流出国の国内源泉所得につき、出国した非居住者に対して一定期間拡張して課税する拡張的制限納税義務がある。

拡張的無制限納税義務を導入している国は、スウェーデン、フィンランド、ノルウェーであり、これらの国では、移住元の国と全ての実質的なつながりを終了していることを明示しない限り、移住先の国で適用されている税制に関係なく 3 年から 5 年の間、移住元の居住者とみなされる¹⁶⁴。スペインとイタリアでも、ブラックリストアプローチにより拡張的無制限納税義務を導入し、スペインでは、他国に移住後 4 年間適用され、イタリアでは制限なく適用されるが、海外での居住事実を指摘することにより実際の居住地を証明することが認められている。拡張的制限納税義務を導入している国としては、アメリカ（租税回避目的等で住居を移転した者が移転先で得た所得に対し 10 年間適用）、ドイツ（長期居住者が低税率国に住居を移転した場合に 10 年間適用）、オーストラリア（一般出国税の代替税として選択可能）、スウェーデン（企業の株式及び関連した証券に 10 年間）、ノルウェー（企業の株式及び関連した証券に 5 年間）、イギリス・ニュージーランド（租税回避のために出国し、その後戻ってきた者について海外で実現した利益に課税。両国における課税回避のために出国したとの仮定に基づく）が挙げられる。

④ 過去に享受した繰延べ及び控除の奪還 (recapture of previously enjoyed deferrals and deductions)

元の居住地国である流出国が、国外移転以前に個人に付与した課税繰延便益や

¹⁶⁴ デンマークは 1970 年にはこの制度があったが、1995 年に廃止している。

控除を出国時に取り戻すものである¹⁶⁵。

過去に享受した繰延べ及び控除の奪還を導入している国としては、フィンランド、スウェーデン、ドイツ、オランダ、フランスが移住先の税制や在留資格に関係なく、限定された納税義務者に該当すれば、元の居住地国での繰延べや免除を停止、デンマーク、ベルギー、オランダが年金及び生命保険の領域での奪還、オーストラリア、デンマーク、スウェーデンがストックオプションの領域で奪還を試みている。

IFA 報告書に取り上げられた国の内、約 3 分の 1 の国（アルゼンチン、ブラジル、ハンガリー、イスラエル、インド、インドネシア、日本、大韓民国、メキシコ、スイス）が、海外移住を課税可能な機会として取り扱わず、潜在的税収の損失に対抗する為にいかなる特別な措置も講じていない。

我が国の場合、居住者から非居住者への税法上の地位の変更の際には、その年分の所得税について、その出国の時までに確定申告を行うことで我が国における課税関係は終了する（所法 126 条①、127 条）¹⁶⁶。仮にその者が我が国の居住者だった時に国内源泉所得に該当しない資産を保有し、蓄積されたキャピタルゲインがあったとしても、我が国では、あくまでも所得を収入というという実現時でとらえているため、未実現の利得に関しては、原則として課税の対象から除外しており、居住者から非居住者への税法上の地位の変更という我が国とのネクサスが切れた時にその資産を譲渡すれば、当然我が国では繰延べ利益に対し課税できない。所得税法は原則として、我が国に住所を有するというネクサスの強さを課税根拠としており、国内源泉所得に該当しない資産のキャピタルゲインは、居住中に発生した値上がり益という我が国とのネクサスが強い資産であるにもかかわらず、現状ではこの原則が貫かれていない状況である。

我が国では、未実現の利得が本質的に所得でないから課税できないのではなく、それらを捕捉し評価することが困難だという課税技術上の問題から譲渡す

¹⁶⁵ 宮本十至子執筆／記念論文集刊行委員会編「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EU の動向を中心に—」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』清文社（2012）625 頁参考

¹⁶⁶ ただし、納税管理人を届け出た場合、出国には当たらず通常の確定申告となる（所法 2 条①42、国通法 117 条）。

るまで課税できないのであって、それらを課税の対象とするかどうかは立法政策の問題¹⁶⁷であるとされており、未実現の損益に対する課税の範囲は拡大しつつある¹⁶⁸。

我が国でも、税法上の住所の変更による課税権の喪失問題について対抗策を講じない立場を採っていたわけではない。例えば、相続税法における非居住無制限納税義務者の創設は、キャピタルゲインの問題ではないものの、非居住者に対する課税権行使の拡張のケースに該当するものといえ、課税権の確保という側面では我が国の対抗策の 1 つといえよう。

ただ、所得税法においては、非居住者等が国外で事業譲渡類似株式¹⁶⁹を譲渡した場合、一定のものに限っては国内源泉所得として取り扱う等の措置を講じてきたものの、上記の措置を講じた相続税法に比し、課税権の確保問題に十分に対応しているとは言えないとの指摘¹⁷⁰があった。また、平成 14 年度の税制調査会の報告では、国境を超える活動について我が国の課税権を十分に確保するために制度の見直しを進めるべきといった提言¹⁷¹もなされていた。

本稿では、課税権の喪失問題についての対抗策の観点から租税回避目的による海外への移動を直ちに否定するものではないが、上記のキャピタルゲインについては、近年の諸外国にみられる課税権の拡張問題としてではなく、住所を有している間に発生した利益であるから我が国とのネクサスが強く、いわば当然に課税されるべきものであり、これらについては出国税等を参考に何らかの措置を講ずるべきと考える¹⁷²。

¹⁶⁷ 金子宏前掲『租税法第 16 版』175 頁

¹⁶⁸ 法人税法でも最近は無実現の損益に対する課税の範囲が拡大しつつあり、デリバティブ取引等でその傾向がみられる。詳細については、金子宏前掲『租税法第 16 版』289 頁

¹⁶⁹ 旧所得税法では、株式等の譲渡所得を非課税としており、事業譲渡を株式に変換して課税を回避することが横行した背景がある。

¹⁷⁰ 宮本十至子執筆／記念論文集刊行委員会編前掲「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EU の動向を中心に—」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』624 頁

¹⁷¹ 内閣府 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」HP：

<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/140614.pdf> (平成 24 年 12 月 28 日閲覧)

¹⁷² 川田剛「国籍離脱税（出国税）」国際税務 19（9）（1999）6 頁、「米国の出国税」国際税務 29（6）（2009）13 頁。この中で、フランスやアメリカの出国税を取り上げ、スーパーリッチによる国際的租税回避が問題視されるようになってきている最近の状況を考えた場合、我が国でも同様の規制措置を導入すべきと述べている。

出国税は、未実現のキャピタルゲインに課税することから、居住を変更しなかった場合よりも結果として税額が高額になる場合も考えられ、この価値の減少部分については、転出国、転入国のいずれかで考慮する必要性¹⁷³や、EUのように共同体法に拘束されていない我が国が出国税を導入する場合には、二重課税の調整の問題があるので、取得原価の付替え等も含め、相手国の事情を考慮した設計の必要性¹⁷⁴等、導入にはクリアしなければならない問題も多い。

しかし、上記のキャピタルゲインについては、本来、正当に課税根拠を持つものであるから、これらに関しては、少なくとも我が国の課税管轄権を確実に守るべきであり、各国の課税権が拮抗するなら尚更、現行制度を見直し、何らかの措置を講じて課税確保に努めるべきである。

同様のことは相続税法にもいえる。すなわち、居住者が海外株式等の国外財産を所有したまま死亡し、非居住者がその財産を相続すれば、相続税は課せられるが、死亡した居住者が所有中に発生したキャピタルゲインは認識されず、結果、所得税が課されない場合がある¹⁷⁵。

一方、同様のケースでも、我が国の居住者 A から居住者 B へと海外株式等の

大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税（出国税）を中心に—」税研 20（2）（2004）78 頁の中でも我が国においても個人の移動による課税権の喪失に対して、何らかの防止策を導入する必要性が高まってきているといえること、これらの防止策を採ることは、実現の機会をできるだけ多く認定した方がよいと考えたシャウプ勧告の考え方から乖離したものではないこと、その一例として出国税についても議論されるべきであろうことを述べている。その他、日本課税権からの逃散の対抗措置として、拡張的制限納税義務を課すべきと述べているものに、木村弘之亮「我が国所得税制における「拡張的制限納税義務」の創設の必要性—ドイツ対外取引税制における拡張的制限納税義務を手がかりとして—」法学研究 68（2）（1995）143 頁。我が国が出国税等を導入する際の論点や考え方等をまとめたものとして原武彦前掲「非居住者課税における居住性判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」を参照。

¹⁷³ Maddalena Tamburini／一高龍司（訳）「出国課税と OECD モデル条約：オランダ及びイタリアの視点」租税研究（730）（2010）289 頁

¹⁷⁴ 宮本十至子「EU 域内における課税管轄喪失と個人の自由移動をめぐる相克」立命館経済学 54（5）（2006）1092 頁

¹⁷⁵ みなし譲渡に該当すれば、課税される可能性もあることに留意。所得税法は、例外的に贈与（法人に対するものに限る）又は相続（限定承認に係るものに限る）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る）といった一定の無償譲渡、又は著しく低い対価による法人への譲渡があった場合には、時価による譲渡があったものとみなしている（所法 59 条）。このみなし譲渡課税に関し、金子教授は、未実現のキャピタルゲインに対する課税の例であって、キャピタルゲインに対する無限の課税繰延を防止することを目的としていると述べられている。（『租税法第 16 版』223 頁）

資産が譲渡された場合では、何らかの事情により、Aに課税されなかった場合でも、繰延べられた所得税は全てBの時点で認識され、Bに全額課税されるようになっている。

このように、我が国に居住中に発生したキャピタルゲインは、住所という強いネクサスを有していることには相違ないのに、居住者同士の譲渡であれば国外源泉所得が認識され、居住者が死亡し、その財産を相続した者が非居住者であれば同じ所得でも認識されず結果として我が国が課税権を喪失してしまう場合があるというのは課税の公平性に欠けると思われる。

所得税におけるキャピタルゲインに一定の措置を講じる際にはこのケースに関して考慮するとより整合性があると思われる。

おわりに¹⁷⁶

本稿では、所得税法における納税義務者の適格要件に関し、その主な判定基準である住所について、第1章で、所得税法における現在の納税義務者の規定を概観した。

また、同じく住所を主な判定基準とする相続税法との違い、すなわち、居所の有無及び無制限納税義務者の範囲の相違については、所得税法と相続税法の税の性質及び課税方法の相違がもたらすものであるという本稿なりの見解を示したが、いずれにせよ両法における住所の重要性については従来から変わらないとした。

第2章では、納税義務者と同じく納税義務を有する源泉徴収義務者に着目し、源泉徴収制度においても住所が課税範囲、税率、課税方法、控除等に差異をもたらす重要な基準となっていることを確認した。

第3章では、住所が租税法内で定義規定を有していないことから、まず、民法における住所規定を概観し、民法では現在、客観説及び複数説が支持されていることを確認した。続いて住民基本台帳法、公職選挙法、国籍法、旧農地法における住所を判例等で概観し、これらは租税法と同様に住所の定義規定を持たないが、立法趣旨や各法の目的、各法の中で住所の果たす役割を総合考慮し

¹⁷⁶ 本稿では居住性を基本としたが、英米ではドミサイル（domicile）の有無を基準としているので本稿ではこれをあえて参照していない。

て解釈していることを確認した。また、租税法における住所については、借用概念の解釈における学説を確認した上で、本稿では、原則は統一説に依ることとし、住所を有すると判定される認定基準について判例を中心に確認した。判例では、所得税法、相続税法、地方税法に分けて概観したが、租税法における住所は民法の住所の意義を共通して用いており、全て同義であるとした。

第4章では、上記の様々な角度から検討した結果、あくまでも客観的な住所の有無で納税義務の有無を決定することが適当であるとした。

しかし、居住中に発生した国内源泉所得とならない資産のキャピタルゲイン等一定のものについては我が国とのネクサスの強い資産であるにもかかわらずこの原則が貫かれていない状況であり、これらについては、当然に課税根拠を持つものであるから、出国税等の導入等制度の見直しを含め、まだ検討の余地があるとした。そして、相続税法においても同様のケースがあるので、その際は、両法の整合性の観点からも考慮するべきとした。

以上の考察を通し、本稿が導く結論としては、個人の移動が頻繁ではなく、国籍がそのまま住所等を示していた時代には国籍等でも十分基準となりえたが、個人の移動が激しくなった昨今では、国籍は必ずしも国とのネクサスを示すものとは限らないため、納税義務の発生の特徴には住所が一番安定している基準と考えた。

何故ならば、人はそこに住所を有することで国家から公共サービスや社会的基盤の整備等の経済的便益を享受しており、その経済的便益を支える資金として納税義務が課される¹⁷⁷というのが最大の課税根拠となるからである。住所を有すれば課税権に服し、なければ課税されないという現行制度は、一義的かつ明確であり、その結果、法的安定性につながると思われる。

ただし、課税時期と所得獲得時期にずれが生じている場合には、過去の居住歴等の要素で住所を補完するのが好ましいと思われる。

第4章で概観したように、当然に課税根拠を持つものに関しては、課税権を

¹⁷⁷ 金子宏前掲『租税法第16版』1頁。「国その他の公共団体は、国民に各種の公共サービスを提供することをその任務として存在しているが、国家がこの任務を果たすためには、膨大な額の資金を必要とする。租税とは、かかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にほかならない。その意味で、租税の本来の機能は、公共サービスを提供するための資金を調達することにある。」

最大限に拡張し、未実現であっても課税を行う諸外国の制度を参考に検討することにも一定の意義はあろう。

本稿の結論としては、住所を中心として納税義務の有無を決定することが一番有用であるとする立場であるが、我が国を取り巻く状況の変化に対応しながら、法的安定性及び明確性を備えた基準の確立を目指すことが望まれる。

【参考文献】

1. 書籍

- 青木公治『平成 23 年度版 図解 相続税・贈与税』（財）大蔵財務協会（2011）
- 幾代通『民法総則＜第 2 版＞』青林書院（1984）
- 石井敏彦『平成 24 年版 図解所得税』（財）大蔵財務協会（2012）
- 石田喜久夫『口述民法総則 第 2 版』成文堂（1998）
- 石田喜久夫・石田剛執筆／谷口知平・石田喜久夫編『新版 注釈民法（1）総則[改訂版]』有斐閣（2002）
- 岩崎政明執筆／水野正一編「相続税を巡る諸問題」『21 世紀を支える税制の論理 第 5 巻 資産課税の理論と課題[改訂版]』税務経理協会（2005）
- 植松守雄『五訂版 注解 所得税法』大蔵財務協会（2011）
- 梅謙次郎『民法要義卷之一総則編 復刻版』有斐閣（1984）
- 於保不二雄『民法総則講義』有信堂（1951）
- 金子宏『租税法理論の形成と解明（上巻）』有斐閣（2010）
- 金子宏『租税法第 16 版』弘文堂（2011）
- 川島武宜『民法解釈学の諸問題』弘文堂（1969）
- 北野弘久『税法学原論 第 6 版』青林書院（2007）
- 吉良実執筆／波多野弘先生還暦祝賀記念論文集刊行委員会編「税法上の借用概念と固有概念」『波多野弘先生還暦祝賀記念論文集』有斐閣出版サービス（1988）
- 小松芳明『国際課税のあり方』有斐閣（1987）
- 桜井四郎他執筆／日本税理士会連合会編『続民・商法と税務判断』六法出版社（1983）
- 篠塚昭次『新・判例コンメンタール民法Ⅰ 総則（1）』三省堂（1991）
- 四宮和夫『民法総則＜第 4 版＞』弘文堂（1985）
- 四宮和夫・能見善久『民法総則第 8 版』弘文堂（2011）
- 武田昌輔 監修『DHC コンメンタール所得税法』第一法規
- 武田昌輔 監修『DHC コンメンタール相続税法』第一法規

- 辻正美『民法総則』成文堂（1999）
- 永峰潤『国際課税の理論と実務 第1巻[改訂版]非居住者・非永住者課税』税務経理協会（2009）
- 中村信行他執筆／（財）大蔵財務協会編「租税特別措置法等（相続税・贈与税関係）の改正」『平成12年度版 改正税法のすべて』（財）大蔵財務協会（2000）
- 野水鶴雄『平成23年度版基本所得税法』税務経理協会（2011）
- 橋本守次『新訂版 ゼミナール相続税法』（財）大蔵財務協会（2011）
- 鳩山秀夫『日本民法総論（上巻）』岩波書店（1923）
- 平賀健太『国籍法』帝国判例法規出版社（1950）
- 星野英一『民法概論Ⅰ＜改訂版＞』良書普及会（1976）
- 細川清・黒木忠正『外事法・国籍法』ぎょうせい（1988）
- 本庄資『国境に消える税金』税務経理協会（2004）
- 松坂佐一『民法提要総則＜第3版・増訂＞』有斐閣（1985）
- 三木義一他『実務家のための税務相談（民法編）』有斐閣（2006）
- 水野忠恒『国際課税の理論と課題 第4巻 改訂版』税務経理協会（1999）
- 水野忠恒『所得税の制度と理論「租税法と私法」論の再検討』有斐閣（2006）
- 宮本十至子執筆／記念論文集刊行委員会編「法人に対する出国税をめぐる諸問題—EUの動向を中心に—」『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』清文社（2012）
- 村井正『現代租税法の課題』東洋経済新報社（1973）
- 村井正『租税法と取引法』清文社（2003）
- 山崎寛・良永和隆執筆／遠藤浩・良永和隆編『別冊法学セミナー基本法コンメンタール 第6版 民法総則』日本評論社（2012）
- 柚木馨『判例民法総論 上巻』有斐閣（1951）
- 吉村典久執筆／金子宏編「納税者の真意に基づく課税の指向」『租税法の基本問題』有斐閣（2007）
- 米倉明『民法講義総則（1）』有斐閣（1984）
- 我妻栄『新訂民法総則＜民法講義Ⅰ＞』岩波書店（1983）
- 我妻栄・有泉亨『第3版 コンメンタール 民法総則』日本評論社（2002）
- International Fiscal Association 『Cahiers de droit Fiscal International

vol.87b』(2002)

2.雑誌・新聞

朝倉洋子「住所をめぐる客観的判断<税法ピンポイント分析 16／判決・裁決から学ぶ条文解釈>」税理 54 (6) (2011)

朝日新聞 2006 年 7 月 26 日朝刊

朝日新聞 2007 年 6 月 12 日朝刊

アンドレア・バランチン／松原有里(訳)「イタリアにおける国際的租税回避の対応策(下)」税務弘報 60 (12) (2012)

石塚洋一「実務解説非永住者制度の改正と実務対応」税務弘報 54 (6) (2006)

稲村健太郎「包括的所得概念における所得税と相続税の関係」東京経大学会誌 270 (2011)

乾昭三「法令における住所の意義」民商法雑誌 32 (3) (1955)

今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」税研 26 (2) (2010)

今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル 16 (2011)

岩崎政明「イギリスの源泉徴収制度—PAYE 制度を中心として—」税研 26 (2) (2010)

牛島勉「国内外に拠点を有する者の所得課税」税務事例研究 (87) (2005)

占部裕典「租税法における「住所」の意義とその判断基準・考慮要素」同志社法学 60 (1) (2008)

大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税(出国税)を中心に—」税研 20 (2) (2004)

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 40 (4) (2008)

大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の「住所」の認定(2)—武富士事件判決を素材として—」税務事例 40 (5) (2008)

大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の「住所」の認定(3・完)—武富士事件判決を素材として—」税務事例 40 (6) (2008)

金子宏「実質課税の原則(2)—納税者の利益に適用した例—」租税判例百選(初版)(1968)

- 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究 6
(1978)
- 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」日税研論集 15
(1991)
- 川田剛「国籍離脱税（出国税）」国際税務 19（9）（1999）
- 川田剛「国外財産の贈与に係る住所地」国際税務 28（6）（2008）
- 川田剛「米国の出国税」国際税務 29（6）（2009）
- 川田剛「居住者・非居住者と住所—武富士事件との関連で—」国際税務 31（3）
(2011)
- 北島孝昭「日本国籍不留保者の国籍再取得について—国籍法 17 条の住所要件
の認定における処理基準を中心として—」民事月報 49（5）（1994）
- 木村弘之亮「我が国所得税制における「拡張的制限納税義務」の創設の必要性
—ドイツ対外取引税制における拡張的制限納税義務を手がかりとして—」法
学研究 68（2）（1995）
- 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 7（2008）
- 切柳智洋「税法における「住所」の判断」名城法学論集 38（2010）
- 斎藤常三郎「住所に関する考察」国民経済雑誌 42（1）（1927）14 頁
- 酒井克彦「永遠の旅人と「生活の本拠」（上）—所得税法 2 条 1 項 3 号にいう
「住所」概念—」税経通信 63（1）（2008）
- 酒井克彦「永遠の旅人と「生活の本拠」（中）—所得税法 2 条 1 項 3 号にいう
「住所」概念—」税経通信 63（2）（2008）
- 酒井克彦「永遠の旅人と「生活の本拠」（下）—所得税法 2 条 1 項 3 号にいう
「住所」概念—」税経通信 63（3）（2008）
- 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研 26（2）（2010）
- 佐藤正勝「武富士事件と租税法上の住所の意義」税大ジャーナル（10）（2009）
- 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 23（2）（2007）
- 末弘厳太郎「住所に関する意思説と単一説」法学協会雑誌 47（3）（1929）
- 竹内進「租税法における「住所」に関する考察」税法学 560（2008）
- 武田昌輔「税法における「社会通念」の効用」月刊公益法人 38（10）（2007）

- 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 (1998)
- 辻富久「非永住者課税制度に関する一史的考察」税経通信 59 (6) (2004)
- 中里実「借用概念と事実認定—租税法における社会通念—」税経通信 62 (14) (2007)
- 仲谷栄一郎「「租税軽減の目的」と税法上の事実認定：「住所」をめぐる判例を素材に」国際税務 28 (6) (2008)
- 中西良彦「海外での株式譲渡と住所・居所の認定」税理 51 (13) (2008)
- 永橋利志「外国人漁船員らは「非居住者」に当たるとした事例（税法上の住所を巡る諸問題（再論）（特集））」月刊税務事例 43 (9) (2011)
- 西山由美「ドイツにおける源泉徴収制度—賃金税徴収手続の現代化」税研 26 (2) (2010)
- 橋森正樹「租税回避目的は住所の判断に影響を与えるか」労働基準広報 (1715) (2011)
- 林仲宣「住所の本質 武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報 59(5)(2011)
- 原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方—出国税 (Exit Tax) 等の導入も視野に入れて—」税大論叢 (65) (2010)
- 原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入—我が国と米国などの制度比較を中心として—」税大ジャーナル (14) (2010)
- 渕圭吾「租税法と私法」学習院大学法学会雑誌 31 (1) (1995)
- 増井良啓「非永住者制度の存在意義」ジュリスト 1128 (1998)
- 増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定：武富士事件（最新租税判例 60）」税研 25 (3) (2009)
- 増田英敏・丸尾徳文「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 18 (2) (2009)
- 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」月刊税務事例 42 (5) (2010)
- 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 62 (13) (2007)
- 水野忠恒「所得税と相続税の交錯」ジュリスト 1020 (1993)
- 水野忠恒「相続税法における納税義務者：武富士事件」月刊税務事例 43 (5)

(2011)

水野忠恒「相続税の意義と根拠」日税研論集 61 (2011)

宮武敏夫「非居住者、非永住者及び外国法人の課税問題」国際税務 15 (10)
(1995)

宮本十至子「EU 域内における課税管轄喪失と個人の自由移動をめぐる相克」
立命館経済学 54 (5) (2006)

宮本十至子「国際相続と二重課税」立命館経済学 59 (6) (2011)

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

村井正「租税法と私法<19>借用概念」時の法令 1129 (1981)

望月文夫「一問一答・すぐ効く国際税務の救急箱 (12) 非永住者の定義とこれ
に対する課税」国際税務 27 (12) (2007)

望月文夫「譲渡所得非居住者課税事件<最新裁判・裁決例の要点 7/国際課税
>」国税速報 (6069) (2009)

山戸利彦「国籍法における住所条件について」民事月報 50 (2) (1995)

渡辺徹也「アメリカの源泉徴収に関する制度」税研 26 (2) (2010)

Maddalena Tamburini/一高龍司(訳)「出国課税と OECD モデル条約：オランダ及びイタリアの視点」租税研究 (730) (2010)

3. インターネット

緒方健太郎・山田彰宏「国際課税関係の改正」『平成 18 年度税制改正の解説』
財務省広報ファイナンス別冊 HP :

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/f1808betu.pdf
(平成 24 年 12 月 25 日閲覧)

国税庁「No.1100 所得控除のあらまし」HP :
<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1100.htm> (平成 24 年 12 月 23 日
閲覧)

裁判所「裁判例情報」HP :

<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20100903102649.pdf> (平成 24 年 11 月
20 日閲覧)

財務省「主要国の給与にかかる源泉徴収制度の概要」HP :

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/058.htm（平成 24 年 12 月 20 日閲覧）

財務総合政策研究所「国税の税目別収入の累年比較」・「源泉所得税課税状況」
財政金融統計月報（722） HP：

http://www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g722/722.htm（平成 24 年 12 月 25 日閲覧）

坪内みのり「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—」（2011）（公財）租税資料館第 20 回入賞論文 HP：
http://www.sozeishiryokan.or.jp/award/z_pdf/ronbun_h23_14.pdf（平成 24 年 12 月 29 日閲覧）

内閣府 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」 HP：
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/140614.pdf>（平成 24 年 12 月 28 日閲覧）