

租税法上の住所の意義に関する一考察

—武富士事件判例を中心として—

瀬戸 哲哉

要約

1 はじめに

租税法律主義を採るわが国においては、その租税法律主義の要素の一つである課税要件法定主義に基づき、法律条文によって課税要件が規定される。課税要件には「納税義務者」「課税物件」「課税物件の帰属」「課税標準」「税率」があげられる。課税とは国家権力による財産権への侵害であるから、これらの課税要件が充足して、初めて国家権力による課税権が認められる。逆に言えば、これらの課税要件が充足されなければ課税は行われまいということである。

租税法は、納税義務者を規定し、その納税義務者ごとに課税される範囲を定めている。その者が納税義務者に該当するか否か、また、その納税義務者の分類のいずれに該当するかは、その者に対するいわば租税法の適用の出発点の一つであるといえる。そして、納税義務者に該当するか否かについて、「住所」の有無が極めて重要となる。

そこで本論文は、租税法上の住所に関して争われた最判平成 23 年 2 月 18 日¹⁾（武富士事件）を中心に、租税法の住所に関する考察を行い、そのあり方について提言を述べることを目的とする。

2 論点

本論文は、租税法上の住所に関して、大きく 3 つの論点から考察する。

まず、武富士事件で争われた「特別の解釈」と「特別の事実認定」の是非という 2 つの論点について考察する。

この 2 つ論点について考察した結果、租税法上の住所は民法と同じ意味に解すべきという結論が得られる。しかし、租税法上の住所には、武富士事件後も残る問題を見出すことができる。

そこで、この武富士事件判決後もいまだ残されていると考えられる課題を本論文の 3 つめの論点とし、これを主要ポイントとして租税法上の住所のあり方について検討を深める。

3 論文の構成

本論文は 4 章構成による。

第 1 章では、所得税法および相続税法における納税義務者の定義と、「住所」がその規定においてどのように取り扱われているのかについて、租税法の規定と沿革を概観するとともに、「住所」の解釈における基本的な学説、および本論文で考察すべき論点を述べる。

第 2 章では、住所と法解釈と題し、借用概念²⁾に該当する住所の解釈がどうあるべきか、統一説の例外と目的適合説に立った場合の住所の解釈のあり方から考察する。その上で、

¹⁾ 判時 2111 号 3 頁。

²⁾ 金子宏『租税法〔第 21 版〕』（弘文堂・2016 年）118 頁参照。

武富士事件の判示にある「特段の事由」をどのように解すべきかについて検討する。

第3章では、住所と事実認定と題し、租税法における事実認定のあり方から、租税回避の意思をもって行った事実行為（住所を移転する行為）に対して、これをどのように評価すべきか、という点について考察する。

第4章では、武富士事件判決の意義と、いまだ残されていると考えられる2つの課題を示し、その課題について考察する。

まず1つは、住所複数説の再考である。借用概念の統一説に立って、住所は、民法上の住所を指す、としても、民法上の住所は一義的ではないといえる。住所複数説に立てば、「租税法の住所は租税法で検討せよ」とボールを投げ返されてしまうことになる³⁾。住所複数説に立った場合に、個別租税法ごとの住所の認定が異なることとなるのか、その是非について考察する。

もう1つは、租税法上の「住所」の基準である。画一的であることが望まれる租税法における住所の基準はどうあるべきか、いくつかの判例を確認し、検討を深める。

さらに、以上の考察を踏まえ、住所に関する立法的対応を行う場合のその立法的対応のあり方について、住所要件を採用すること自体の是非と、住所の基準を画一的に規定することの是非の考察を行う。そして、社会通念との関係を含めた総括を通じて、租税法上の住所の基準のあり方についての結論を述べる。

4 結論（提言）

3つめの主要の論点については、今までの判例で示されてきた社会通念にもとづく総合的判断によることが望ましいと結論づけられる。

事実認定は、個別的要素を勘案して行う必要があり、また、特殊な事例となることもあり得るが、現在までに積み上げられてきた基準は曖昧なものではなく、一定の明確さはあるものと評価できる。租税法が独自の住所を定義づけるとしても、民法上の住所と乖離するようなことは社会通念を逸脱し認められないと考える。

したがって、立法により租税法独自の住所を定義づける場合であっても、現在の基準に準ずるとするに留まるべきと結論づけた。

³⁾ 浅妻章如「判批」租税判例百選〔第6版〕（2016年）31頁参照。

租税法上の住所に関する一考察
— 武富士事件判例を中心として —

目 次

はじめに	4
第1章 租税法上の住所の概要	6
第1節 租税法上の住所の規定と沿革	6
1. 所得税法上の住所	6
2. 相続税法上の住所	8
3. 民法上の住所	12
第2節 借用概念論と住所	13
1. 租税法上の二つの概念	13
2. 借用概念における学説の整理	14
第3節 考察すべき論点	16
1. 武富士事件における各審級の判断	16
2. 武富士事件からみる住所に関する三つの論点	18
第2章 住所と法解釈	20
第1節 統一説の例外	20
1. 「配偶者」の意義	20
2. 「負担付贈与」の意義	21
3. 「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の意義	21
4. まとめ	21
第2節 住所と「特別の解釈」	22
1. 住所における条文、趣旨の検討	22
2. 「特段の事由」と住所	23
3. 住所における趣旨解釈のあり方	25
第3節 小括	26
第3章 住所と事実認定	27
第1節 租税回避と事実認定	27
1. 住所と租税回避の関係	27
2. 住所と租税回避の試み	27
第2節 住所と「特別の事実認定」	28

1. 住所と「外形の作出」	28
2. 租税回避の意思と居住意思	30
3. リベラルな租税回避観	31
第3節 小括	32
第4章 武富士事件判決の残した課題	34
第1節 武富士事件判決の意義と残された課題	34
1. 武富士事件判決の意義	34
2. 武富士事件判決で残された課題	34
第2節 個別租税法上の住所の認定の是非	35
1. 単一説・複数説と単数所有説・複数所有説	36
2. 租税法律主義からの帰着	37
第3節 租税法上の生活の本拠の基準	37
1. 客観的事実の総合判断とその比重	38
2. 補充的要素としての主観の機能と住所	41
3. 租税法上の生活の本拠の基準	44
第4節 住所と立法的対応	46
1. 住所要件の是非	46
2. 住所の立法的対応のあり方	49
第5節 小括	52
おわりに	54
参考文献等一覧	56

凡例

1. 法令は、平成 29 年 1 月 1 日現在による。
2. 本稿において引用した法令・通達等の略語は下記の通りである。

なお、本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および脚注において使用している。

【法令】

所税 …………… 所得税法
租特 …………… 租税特別措置法

【判決】

最判 …………… 最高裁判所判決
高判 …………… 高等裁判所判決
地判 …………… 地方裁判所判決

【判例集・雑誌等】

民集 …………… 最高裁判所民事判例集
行裁例集 …………… 行政事件裁判例集
訟月 …………… 訟務月報
税資 …………… 税務訴訟資料
判時 …………… 判例時報
判タ …………… 判例タイムズ

はじめに

租税法において、住所は、課税要件の一つである納税義務者の規定に用いられ、重要な要素である。住所がどこであるかの問題は、一見すると何ら難しい問題ではないように思えるが、実際には、いくつもの争いが生じている。そこで、本稿では、租税法上の住所に関して争われた最判平成 23 年 2 月 18 日ⁱ⁾（武富士事件）を中心に、租税法の住所に関する考察を行う。

武富士事件で争われた主な論点は、①「特別の解釈」と②「特別の事実認定」の是非という二つの点である。まず、この二つの論点について、以下のとおり検討していく。

①「特別の解釈」について

租税法が用いている概念には、固有概念と借用概念と呼ばれるものの二種類がある。

「住所」については、借用概念に該当し、その解釈は通説といわれる統一説に基づき、民法 22 条に規定される住所と同意に解することとなる。

しかし、統一説であっても、租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合には、これを別意に解することを認めている。そこで、「住所」の意義が、統一説の例外として解釈される場合があり得るかどうかについて、上記判例で用いられている「特段の事由」とともに考察する。

②「特別の事実認定」について

住所がどこであるかという問題は、主として事実認定の問題である。民法上の住所は、客観説が有力とされるが、居居意思という主観がまったく考慮されないわけではない。

そこで、租税回避の意思をもって住所を移転した場合に、住所の事実認定はどのようになされるべきか、疑問が生じる。武富士事件では、この事実認定のうち、主観の取扱いの差が各審級の判断を分ける要因となった。特にその高裁判決ⁱⁱ⁾で用いられた事実認定のあり方を確認し、「特別の事実認定」を租税回避との関係から考察する。

これらの論点を整理し、「特別の解釈」や「特別の事実認定」は認められないことを改めて確認してもなお、住所には、いまだ残されていると考えられる問題が存在する。

そこで、この武富士事件判決が残した課題を本稿の三つめの論点として、住所複数説と、住所の考慮要素の再考を通じて、租税法上の住所の基準のあり方について考察する。

まず、住所複数説について、この住所複数説に立って、これを突き詰めると、個別租税法ごとの住所が認められるのではないかという疑問が生じる。しかし、これについては、租税法律主義の観点から認めがたいと考える。住所複数説の捉え方を、租税法の観点から考察する。

ⁱ⁾ 判時 2111 号 3 頁。

ⁱⁱ⁾ 東京高判平成 20 年 1 月 23 日税資 258 号順号 10868。

次に、住所の判断基準について、これを従来の租税判例で確認していくと、その基準は画一的ではなく、「住居」や「職業」等の考慮要素の総合判断とされている。また、それらの考慮要素の間の比重は示されていない。そこで、武富士事件やその他の住所に関する判例をいくつか取りあげ、住所の判断の基準、比重について検討する。そして、画一的に規律されるべき租税法において住所の明確な基準を見出すことができるのか、また、画一的な基準を示した場合の問題点を考察する。

最後に、ここまでの考察を経て、なお残る租税法上の住所の基準に対する問題について、立法的対応を行う場合、その立法的対応がどうあるべきかについても検討を加える。そして、租税法上の住所の基準のあり方についての結論を述べていく。

本稿の構成は、以下のとおりである。

第1章では、個別租税法における納税義務者の定義と、「住所」がその規定においてどのように取り扱われているのかについて、租税法の規定と沿革を概観するとともに、「住所」の解釈における基本的な学説、および本稿で考察すべき論点を述べる。

第2章では、統一説の例外とは具体的にどのような場合を指すのかを考察し、また、目的適合説に立った場合の住所の解釈についても考察する。その上で、武富士事件の判示にある「特段の事由」をどのように解すべきかについて検討する。

第3章では、まず、租税回避の定義と、租税回避の否認についての原則的なあり方を概観する。そして、住所の移転が課税要件の充足を回避する目的で行われたとされる場合に、その租税回避の意思が事実認定に影響を及ぼすのか否かについて考察する。

第4章では、武富士事件判決の意義と、いまだ残されていると考えられる二つの課題を示し、その課題について考察する。

まず一つは、住所複数説の再考である。借用概念の統一説に立って、住所は、民法上の住所を指す、としても、民法上の住所は一義的ではないといえる。住所複数説に立てば、「租税法の住所は租税法で検討せよ」とボールを投げ返されてしまうことになるⁱⁱⁱ⁾。住所複数説に立った場合に、個別租税法ごとの住所の認定が異なることとなるのか、その是非について考察する。

もう一つは、租税法上の「住所」の基準である。画一的であることが望まれる租税法における住所の基準はどうあるべきか、いくつかの判例を確認し、検討を深める。

さらに、以上の考察を踏まえ、住所に関する立法的対応を行う場合のその立法的対応のあり方について、住所要件を採用すること自体の是非と、住所の基準を画一的に規定することの是非の考察を行う。そして、社会通念との関係を含めた総括を通じて、租税法上の住所の基準のあり方についての結論を述べる。

ⁱⁱⁱ⁾ 浅妻章如「判批」租税判例百選〔第6版〕(2016年)31頁参照。

第1章 租税法上の住所の概要

租税法律主義を採るわが国においては、その租税法律主義の要素の一つである課税要件法定主義に基づき、法律条文によって課税要件が規定される。課税要件には「納税義務者」「課税物件」「課税物件の帰属」「課税標準」「税率」があげられる。課税とは国家権力による財産権への侵害であるから、これらの課税要件が充足して、初めて国家権力による課税権が認められる。逆に言えば、これらの課税要件が充足されなければ課税は行われまいということである。

租税法は、納税義務者を規定し、その納税義務者ごとに課税される範囲を定めている。その者が納税義務者に該当するか否か、また、その納税義務者の分類のいずれに該当するかは、その者に対するいわば租税法の適用の出発点の一つであるといえる。そして、納税義務者に該当するか否かについて、「住所」の有無が極めて重要となる。

本章では、個別租税法における納税義務者の定義と、本稿で取りあげる「住所」がその規定においてどのように取り扱われているのかについて、租税法の規定と沿革を概観するとともに、「住所」の解釈における基本的な学説、および本稿で考察すべき論点を述べる。

第1節 租税法上の住所の規定と沿革

本節では、所得税法、相続税法および民法における住所の規定ならびに取扱いを概観する。

1. 所得税法上の住所

所得税法において、個人としての納税義務者は、国籍の有無と住所または居所の有無（期間の長さを含む。）により、「居住者」「非永住者」「非居住者」の三つに区分されている。

所得税法における当該規定は、以下に示すとおりである。

所得税法第2条（定義）

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

（中略）

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

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

五 非居住者 居住者以外の個人をいう。

(後略)

それぞれの課税範囲は同法 5 条で規定され、居住者は無制限納税義務者となり、その者に帰属するすべての所得（全世界所得）に対して課税が及ぶこととなる。これに対して、非居住者は制限納税義務者として、国内源泉所得にのみ課税されることとなる。

また、居住者および非居住者の区分に関して、同法 3 条 2 項では、住所の有無の判定に必要な事項を政令で定めると規定している。

この委任を受け、所得税法施行令 14 条および 15 条では、以下のとおり規定している。

所得税法施行令第 14 条（国内に住所を有する者と推定する場合）

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

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

(後略)

所得税法施行令第 15 条（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。

- 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受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

(後略)

ここでは、個人の住所の有無について、その者の職業や生計を一にする配偶者等の状況や、1 年という期間を基準にした推定規定が設けられている。しかし、この規定は、住所そのものの取扱いについて明示するものではない。

住所についての課税庁の取扱いは、所得税基本通達 2-1 において示されている。

所得税基本通達 2-1（住所の意義）

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

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

ここでは、住所とは生活の本拠であること、客観的事実を判断要素とするということが示されている。これについて、後に示すが、民法の「住所」をなぞるような形となっており、直接に定義づけするものではない、ということがうかがえる。

2. 相続税法上の住所

(1) 相続税法の規定

相続税法においては、相続税の納税義務者を、被相続人の住所および相続人の国籍と住所（期間を含む。）により区分し、また贈与税の納税義務者を、贈与者の住所および受贈者の国籍と住所（期間を含む。）により区分して、それぞれ以下のとおり定義されている。

相続税法 1 条の 3（相続税の納税義務者）

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

一 相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した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 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの

イ 日本国籍を有する個人（当該個人又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前 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。）

ロ 日本国籍を有しない個人（当該相続又は遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続開始の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限る。）

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

(後略)

相続税法 1 条の 4 (贈与税の納税義務者)

次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、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次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの
 - イ 日本国籍を有する個人 (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。)
 - ロ 日本国籍を有しない個人 (当該贈与をした者が当該贈与の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限る。)
- 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。)

当該規定を受けて、同法 2 条の 1 および 2 により、分類された納税義務者ごとに課税財産の範囲が決められている。

つまり、相続税法 1 条の 3 および 4 のうち、まず、被相続人 (贈与者) ならびに相続人 (受贈者) の両者またはいずれかの住所が国内にある場合は「居住無制限納税義務者」に分類される。次に、両者のいずれの住所も国内にない場合は、相続人 (受贈者) の国籍の有無と相続 (贈与) 前 5 年以内に住所を有していたかどうかで、「非居住無制限納税義務者」と「制限納税義務者」に分類される。

そして、「居住無制限納税義務者」または「非居住無制限納税義務者」となった場合、取得する国内および国外のすべての財産に課税されることとなり、「制限納税義務者」は国内の財産にのみ課税されることとなる。

ここで、相続税法においても、住所については何ら規定されておらず、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 において以下のとおり示されるのみである。

相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 (「住所」の意義)

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

当該通達も、所得税基本通達 2-1 と同じく民法の規定に沿うことを示したものであり、

住所の定義は示されていないことが確認できる。

また、相続税法では、国外にいる者のその出国が一時的であるかどうかの判定について、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6 において以下のとおり示されている。

相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6 (国外勤務者等の住所の判定)

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(昭和 26 年政令第 319 号)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、その者が次に掲げる者に該当する場合(1 の 3・1 の 4 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。

(1) 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っている者

(2) 国外において勤務その他の人的役務の提供をする者で国外における当該人的役務の提供が短期間(おおむね 1 年以内である場合をいうものとする。)であると見込まれる者(その者の配偶者その他生計を一にする親族でその者と同居している者を含む。)

(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、国外興行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。

この通達は、所得税法施行令 14 条および 15 条が、1 年という期間を基準にした推定規定を設けていることとの整合性を考慮する目的で制定されたものであるとされる¹⁾。

(2) 相続税法改正の沿革

現行の相続税法 1 条の 3 および 4 が規定されたのは、平成 25 年度税制改正においてである(国外転出時課税制度の導入により、平成 27 年度税制改正時には、2 項が追加されている。)。当該規定はここ数年で大きく変化しているため、その沿革を概観する。

なお、本稿における考察の便宜上、以下に示すのは、贈与税の納税義務者の規定についての沿革である。

相続税法 1 条の 2 (贈与税の納税義務者)

左に掲げる者は、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

¹⁾ 野村誠『平成 27 年度版 相続税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会・2015 年) 13 頁参照。

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

上記規定は平成 12 年度前のものである。当該規定の 1 号に該当する場合は「無制限納税義務者」となり、2 号に該当する場合は「制限納税義務者」となる。現在の規定と比べると、受贈者の住所の有無のみによって、納税義務が異なる建て付けになっていることがわかる。そして、この納税義務者の要件については相続税も同様である。

そのため、平成 12 年度前においては、国内財産を国外に移転するとともに、その財産所有者の相続人となる親族の住所も国外に移転し、その親族を受贈者として贈与を行うことによって、わが国の贈与税や相続税を免れ、さらにその移転先として贈与税の規定のない国を選ぶことによって、どの国においても一切の税負担を免れるとするスキームが多数見受けられていた。これに対して、平成 11 年 12 月の税制調査会「平成 12 年度の税制改正に関する答申」において「相続税については、国際化などの経済社会状況の変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税回避行為の防止などについても必要な措置を検討する必要がある」とされたことを受け、平成 12 年度税制改正時に、当該贈与税負担回避スキームを封じる目的で以下の租税特別措置法 69 条が制定された。

租税特別措置法 69 条（相続税の納税義務者等の特例）

（前略）

2 贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下第 70 条の 6 までにおいて同じ。）により相続税法の施行地外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同法の施行地に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者又は当該贈与に係る贈与者が当該贈与前 5 年以内において同法の施行地に住所を有したことがある場合に限る。）は贈与税を納める義務があるものとする。

（後略）

この納税義務者の特例により、納税義務者に国籍要件が追加された。その後、当該規定は平成 15 年度税制改正により、相続税法 1 条の 4 に取り込まれた。なお、同様の規定は相続税の納税義務者にも設けられた。

さらに、平成 12 年度税制改正後においても、例えば、海外で生まれた孫等で日本国籍

²⁾ 税調答申 10 頁。

を取得しなかった者に国外に所在する財産の贈与をすることによって、贈与税の課税を回避するなど、平成 12 年度税制改正では対応できない租税回避行為も見受けられるようになってきた³⁾。このような状況を受け、平成 25 年度税制改正では、日本国籍を有しない国外居住者についても一定の範囲で国外財産について相続税又は贈与税の課税対象とすることとされた。具体的には被相続人および贈与者の住所要件の追加である。

このように相続税法においては、所得税法に比べて、幾度も条文改正が行われている。そして、それは住所要件の充足回避による税負担回避の事例が多かった⁴⁾ことが要因であることが確認できる。

3. 民法上の住所

所得税法と相続税法における住所の取扱いを概観したが、いずれも住所については何ら規定されていないことが確認できた。住所について規定しているのは民法である。その規定は以下のとおりである。

民法 22 条（住所）

各人の生活の本拠をそのものの住所とする。

民法において住所は「生活の本拠」とされているが、何をもってその者の「生活の本拠」とするかについては、いくつかの見解が存在するため、以下、簡単に概観する。

(1) 「客観説」と「主観説」

「生活の本拠」には、その者の「住居」「職業」「生計を一にする配偶者その他の親族」「資産の所在」という客観的事実をもとに判断されるという見解（客観説）と、これらに「居住意思」を並列に扱い判断するという見解（主観説）が存在する。判例においては、客観説が採用されている⁵⁾。

学説上では、経緯として、民法典制定当時は客観説が有力であった。一時、主観説が優勢となったが、現在は再び客観説が有力である⁶⁾。ただし、客観説においても、住所の設定または変更には、定住の意思が働くことは当然であるから、意思は補充的に考慮される。その上で意思が常に存在するとはいえないこと、意思が外部から認識できないことで第三者に不測の損害が及ぶ可能性があること等から、意思は考慮要素の一つに留まるとする見

³⁾ 吉沢浩二郎ほか『平成 25 年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会・2013 年）576 頁参照。

⁴⁾ 例として、東京高判平成 19 年 10 月 10 日税資 257 号順号 10797。

⁵⁾ 最判昭和 27 年 4 月 15 日民集 6 卷 4 号 413 頁。

⁶⁾ 石田喜久夫ほか『新版注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』（有斐閣・2002 年）404 頁参照。

解である⁷⁾。つまり、学説上でいわれる客観説とは、主観を完全に排除するものではないと解される。判例においても、居住意思を考慮要素にあげているものがある⁸⁾。

(2) 「単一説」と「複数説」

住所は、その者について一つであるとする見解（単一説）と、複数存在するという見解（複数説）がある。現在までの判例では、単一説をとったといわれるもの⁹⁾と、複数説をとったといわれるもの¹⁰⁾が存在し、どちらの見解に立っているかは明確ではない。

これに対し、現在の学説の多くは複数説を採っており、これが通説といわれている¹¹⁾。この場合における複数とは私生活や仕事、政治活動等のそれぞれの問題につき、「問題となった法律関係に最も関連の深い場所を住所と認定すべし」¹²⁾とする見解である。したがって、ここでいう複数説とは、問題となる法律関係ごとに住所が存在する場合がある、という考え方であり、一つの法律関係内に複数の住所が存在するか否かという議論ではない、と解される。

第2節 借用概念論と住所

前節では、租税法では「住所」について何ら規定がされておらず、また、「住所」は民法において規定されていることを確認した。

本節では、租税法の条文に用いられている概念は、原則として、どのように解釈されているかという点について概観する。

1. 租税法上の二つの概念

租税法が用いている概念には、租税法独自に用いられ、その法規の趣旨・目的により意味内容が決められている固有概念と呼ばれるものと、他の法分野で用いている概念で、これを借用しているという意味で、借用概念と呼ばれるものの二種類がある¹³⁾。

固有概念の例としては「所得」等があげられる。これに対し、借用概念の例としては「配当」や「相続」等があげられる。

本稿で考察する「住所」については、租税法上の明文規定がなく、民法に規定されていることから、借用概念に該当することになる。

⁷⁾ 我妻栄『民法総則』（岩波書店・1988年）93頁参照。

⁸⁾ 大阪高判昭和34年4月16日民集14巻4号558頁。

⁹⁾ 最判昭和35年3月22日民集14巻4号551頁。

¹⁰⁾ 最判昭和27年4月15日民集6巻4号413頁。

¹¹⁾ 水本浩編『民法I（総則）(1)』（青林書院・1995年）113頁〔湯浅道男〕参照。

¹²⁾ 石田ほか・前掲注6）407頁。

¹³⁾ 金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂・2016年）118頁参照。

2. 借用概念における学説の整理

借用概念という言葉は、法律用語や一般用語ではなく、学問上用いられてきた概念（判例でも用いられるようになってきているが）である¹⁴⁾が、その解釈のあり方については、従来、見解の対立が見られた。以下、簡単に整理する。

(1) 統一説

統一説とは、借用概念は原則として、借用される他法に定義されるのと同じ意義に解釈すべきであるという考え方である。提唱者である金子宏教授は「私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」¹⁵⁾と述べている。

(2) 目的適合説

目的適合説とは、田中二郎教授が「租税法律主義の原則は、当然に、法条の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨・目的に那样合目的に解釈すべきであり、この意味において、概念の相対性を認めるべきである」¹⁶⁾として主張する見解である。木村弘之亮教授も「借用概念目的適合説が基本的には同意されるべきである。」¹⁷⁾とする。これらは恐らく経済的実体において同じものを同様に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るという考え方からであろう¹⁸⁾。村井正教授は「政策的配慮の妥協的側面の強いものについては、機械的な法的安定・予測可能性論を展開すべきではなく、むしろ租税法の目的論的解釈が重要な役割を果たすものというべきであろう。」¹⁹⁾とする。

(3) 独立説

独立説とはドイツ租税法における経済的観察法に立脚するもので、1919年にエンノ

¹⁴⁾ 金子・前掲注13) 120頁参照。

¹⁵⁾ 金子・前掲注13) 119頁。

¹⁶⁾ 田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣・2000年）84頁。

¹⁷⁾ 木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会・1999年）120頁。

¹⁸⁾ 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房・2013年）40頁参照。

¹⁹⁾ 村井正『租税法と取引法』（比較法研究センター・2003年）38頁。

一・ベッカーを起草者として制定されたライヒ租税通則法第4条「租税法の解釈・適用にあたってはその目的や経済的意義が考慮される」²⁰⁾の規定を根拠に、私法上の適用関係のいかんを問わず、その経済的意義の観点からまず、課税関係を整理するという考え方である。

(4) 各学説の検討

現在の通説は、統一説である。これは、金子宏教授をはじめ、多くの学説で支持されており、現在までの判例でも採用されている考え方²¹⁾である。

これに対して、独立説は、「税務行政庁の恣意的解釈の危険性や法的安定性侵害の危険性があることは否定できず」²²⁾、また、「ナチス時代には……経済的観察法を根拠として、借用概念の解釈においては私法上の意義に固執すべきではなく、それは税法固有の意義に解すべきであるとする見解（民法法からの租税独立論）が支配的であったが、今日では一般に、この見解は、法秩序の一体性・法的安定性の観点から、受け入れることのできないものであると考えられている。」²³⁾とされる。独立説に立った時の為政者により、国民の財産権への過剰な侵害をもたらすような運営がなされた歴史が存するということから、独立説を認めることの危険性は明らかであろう。

目的適合説は、田中二郎教授が「租税の負担公平の原則」を根拠に提唱した見解である。租税の負担公平の原則、すなわち、課税公平主義は、課税法律主義とならび重要である。しかし、「租税法は、租税収入を确实・的確に、しかも、できるだけ能率的に実現することを企図している。……确实、的確に租税収入をあげることができなければ、……租税負担の公平の原則にも反する結果となる。」²⁴⁾という見解からうかがえるように、ともすればいかに課税を行うか、という趣旨に偏向しかねない恐れがある。

金子宏教授は田中二郎教授の租税法主義と負担公平の原則との関係についての見解には、この両者をどのように調整すべきかという問題意識²⁵⁾と整理し、「租税法の永遠の課題であるともいえる」²⁶⁾とした上で、目的論的解釈には法的安定性と予測可能性の点で問題があるとする。そして、目的論的解釈をする場合であっても、租税法そのものの目的ではなく、問題となっている個別の租税法規定の趣旨・目的に照らして解釈を行うべきであ

²⁰⁾ 水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣・2006年）8頁。

²¹⁾ 代表的なものとして、最判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁。

²²⁾ 吉村典久「内縁関係と所得税」専修大学法学研究所紀要（2002年）133頁。

²³⁾ 金子宏ほか『税法入門〔第7版〕』（有斐閣・2016年）56頁〔宮谷俊胤〕。

²⁴⁾ 田中・前掲注16）92頁。

²⁵⁾ 金子宏「田中二郎先生の租税法論—マクロとミクロの調整—」『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣・2010年）206頁〔初出、1982年〕参照。

²⁶⁾ 金子・前掲注25）215頁〔初出、1982年〕。

る²⁷⁾としている。これは、目的適合説における趣旨・目的の探求のあり方に恣意的な課税の危険性があることを指摘しているものと考えられる。

第3節 考察すべき論点

租税法における住所とは、借用概念に該当し、その解釈は統一説に従い民法と同意義に解する、とするのが、判例および通説からみる原則的な理解である。一見して、何ら難しい問題ではないように思えるが、住所を巡っては、現在まで、幾度も裁判で争われてきた歴史がある。特に最判平成23年2月18日²⁸⁾(武富士事件)では、この住所の意義をめぐる、納税者、課税庁間の主張のみならず、裁判所の各審級でも異なる判断がなされたことで、大きな注目を浴びた。本節では、この武富士事件の概要と、住所の意義に対する裁判所の判断を示す。そして、その争点を大きく三つに分けて整理し、次章以降で考察していく論点を示す。

1. 武富士事件における各審級の判断

(1) 概要

武富士事件とは、大手消費者金融である株式会社武富士の代表取締役が、平成11年12月27日付けで、香港に滞在する長男へ国外財産を贈与した。この贈与に対して、課税庁が贈与税の賦課決定処分を行ったことについて、納税者がその取り消しを求めて出訴したものである。

贈与が行われた当時は、平成12年度税制改正前にあたり、国籍要件は設けられていなかった。したがって、当該長男が贈与時において、日本に住所を有していたか否かで、課税要件が充足するか否かが分かれることとなる。

納税者は、平成9年6月29日から平成12年12月17日までの間、香港に65.8%、日本に26.2%の割合で滞在しており、贈与当時、生活の本拠は香港にあったと主張した。これに対し、課税庁は、そのような事実を踏まえても、国内に住所があったと主張している。つまり、武富士事件は住所の意義、解釈が争われた事件である。

裁判所の判決としては、まず地裁では、納税者の主張が認められ勝訴した。続く高裁では地裁判決を取り消し、課税庁が勝訴した。そして、最高裁ではその高裁判決を破棄、再び納税者が勝訴するという裁判結果になった。

当事件は、約1,157億円という高額な贈与税の決定処分をめぐる争いであった点や、弁

²⁷⁾ 金子・前掲注25) 211頁[初出、1982年]参照。田中二郎教授も「予測可能性の限界を超える拡張解釈が許されるものではない。」田中・前掲注16) 85頁としている。

²⁸⁾ 最判平成23年2月18日判時2111号3頁。

護士や公認会計士等からアドバイスを受け、入念な計画のもとに長男を香港へ移転させたという点で特徴があり、当時、たいへん注目を集めた事件でもある。

(2) 判決の要旨

裁判所の判断のうち、重要となる部分を以下に示す。

① 第一審：東京地判平成 19 年 5 月 23 日²⁹⁾の判断

「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かぎり、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、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り、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、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事実に基づき総合的に判定するのが相当である。」

「一定の場所がある者の住所であるか否かの判定において、主観的な居意思は、通常、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識しがたい場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」

② 第二審：東京高判平成 20 年 1 月 23 日³⁰⁾の判断

「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かぎり、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、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り、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居意思を総合して判断するのが相当であって、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。」

「納税者が香港に出国した後の東京都所在の自宅の居室の状況、日本への帰国の頻度及び帰国中の生活の状況、帰国中の業務従事の状況、財産の所在状況等の諸事情に照らすと、香港滞在日数や香港における職業活動への従事状況を考慮しても、香港滞在中の納税者の

²⁹⁾ 税資 257 号順号 11717。

³⁰⁾ 税資 258 号順号 10868。

生活の本拠は、それ以前と同様に前記の自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、香港のサービスアパートメントは納税者の香港における生活の拠点であったものの納税者の生活全体からみれば生活の本拠ということとはできない。」

③ 第三審：最判平成 23 年 2 月 18 日³¹⁾の判断

「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」

2. 武富士事件からみる住所に関する三つの論点

武富士事件の各審級における判示をみると、それぞれが異なった表現で、住所の意義を示している。中でも、高裁判決は、他の審級と異なり、納税者が敗訴している。本稿では、その判示がどのようなものであったか、最高裁判決では、これをどのように覆したのか、を中心に、二つの論点から住所の意義を考察する。そして、武富士事件判決が残した課題を論点にして、住所に関するいくつかの判例をもとに、租税法上の住所のあり方について検討を深める。

(1) 借用概念論と住所に係る「特別の解釈」

借用概念の解釈においては、判例および通説の両方が統一説を採用している。しかし、実際に住所がどこであるかべきかという判断になると、判例および学説によってその答えは異なっている。その違いの要因は、借用概念の統一説の例外の取扱いである。武富士事件における判示によれば、特段の事由がある場合には、住所は、民法とは別意に解することとなる。

本稿における一つめの論点として、住所に関する特別の解釈について考察する。

(2) 租税回避の意思と住所に係る「特別の事実認定」

住所とは、生活の本拠である。ここで、生活の本拠とは、複数の考慮要素をもとに判断される。これらの要素には、「住居」や「職業」といった客観的要素と、「居住意思」という主観的要素があげられており、租税法上の問題においても、これらの考慮要素をもとにした事実認定が必要となる。この事実認定において、租税回避の意思が介在した場合に、これらの考慮要素に影響を及ぼすか否か、また、影響を及ぼす場合、どのような効果があ

³¹⁾ 判時 2111 号 3 頁。

るのかについても、判例および学説に違いがある。

本稿における二つめの論点として、租税回避の意思が住所の事実認定に及ぼす影響、また、そもそも、租税回避の意思が事実認定に影響を及ぼす、という見解が許されるのかについて考察する。

(3) 租税法上の住所のあり方

武富士事件では、上記の二つの論点を踏まえ、住所は、民法に従って判断すると判示された。そうであるとしても、民法において、「問題となった法律関係に最も関連の深い場所を住所と認定すべし」³²⁾とする見解があることはすでに確認したとおりである。また、武富士事件の地裁や他の住所に関する判例等³³⁾では、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、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」としており、租税法上の住所については、独自に判断したと読むこともできる。複数説に立った場合、租税法の住所、ひいては、個別租税法ごとの住所が認定されるのではないか、という疑問が生じる。また、住所の具体的な判断基準についても、最高裁の見解は示されておらず、租税法上の住所の基準がどうあるべきかについても課題が残されていると考える。

本稿における三つめの論点として、個別租税法ごとの住所の認定の是非、住所の判断基準のあり方という観点から、租税法上の住所のあり方について考察する。また、これらを踏まえ、住所に関する立法的対応のあり方についても検討する。

³²⁾ 石田ほか・前掲注 6) 407 頁。

³³⁾ 例として、東京高判平成 20 年 2 月 28 日判タ 1278 号 163 頁。

第2章 住所と法解釈

第1章では、借用概念の基本的な解釈のあり方を考察した。しかし、前述のとおり、住所の解釈にあたっては、統一説に立った上で、例外として、これを別意に解すべきとする主張がある。本章では、統一説の例外とは具体的にどのような場合を指すのかを考察する。また、目的適合説に立った場合の住所の解釈についても検討する。その上で、武富士事件の判示にある「特段の事由」をどのように解すべきかについて、検討を深める。

第1節 統一説の例外

借用概念の解釈において通説とされる統一説であっても、「別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」³⁴⁾には、私法で用いられるのと異なる解釈を行うことを否定はしていない。また、水野忠恒教授は統一説を論理の基軸としつつも、「基本的には概念の解釈の統一を尊重しながら……私法概念から遊離する立法趣旨が認められるかどうかを検討すべきである。」³⁵⁾として、法の統一からの例外を認めざるを得ないとしている。

では、この統一説の例外とは、具体的にはどのような場合を指すのか。本節では、借用概念につき争われた判例に基づき、別意に解する場合とは何かを検討する。

1. 「配偶者」の意義

最判平成9年9月9日³⁶⁾は、所得税法83条（配偶者控除）で規定される配偶者控除について、この配偶者には事実上の婚姻関係にある内縁の者を含むのかどうかについて争われたものである。

判決では、「民法が婚姻をした者を配偶者としている（略）から、所得税法上の『配偶者』についても、婚姻の届出をした者を意味すると解すべきことになる。」として、配偶者に内縁の者は含まないと判示されている。

また、大阪地判昭和36年9月19日³⁷⁾では、租税法上の条文における「配偶者」の取扱いから、同じく、配偶者に内縁の者は含まないと判示されている。つまり、所得税法83条において「配偶者」と規定しているのに対し、国税徴収法75条（一般の差押禁止財産）においては、「配偶者（届出をしていないが、事実上婚姻関係にある者を含む。）」としている。ここから、所得税法83条においては、事実上の婚姻関係にある内縁の者を含まない

³⁴⁾ 金子・前掲注13) 119頁。

³⁵⁾ 水野・前掲注20) 50頁。

³⁶⁾ 税資228号501頁。

³⁷⁾ 行裁例集12巻9号1801頁。

ことを前提に規定したものと解することができる、と判断している。これは文理解釈の一種である反対解釈によるものである。

2. 「負担付贈与」の意義

最判昭和 63 年 7 月 19 日³⁸⁾は、納税者の行った「負担付贈与」が所得税法 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）1 項 1 号にある「贈与」に含まれるかが争われたものである。

ここでは、当該事例の地裁判決³⁹⁾において、租税法の趣旨から、「贈与」に「負担付贈与」は含まれないと判示された。この判示は、最高裁まで支持されている。

贈与とは、原則的には無償譲渡の一種に該当し、譲渡所得の課税が行われることとなる。しかし、経済的利益を得ないところに課税を行うことは納税者の感情にそぐわないなどの政策的観点から、所得税法の規定より、贈与を無償譲渡から除外したものである⁴⁰⁾。

学説上でも、この趣旨から、所得税法 60 条 1 項 1 号にいう「贈与」は「純粹の贈与、すなわち資産を譲渡した者に金銭その他の経済的利益を全くもたらさない贈与を意味し、負担付贈与を含まない」⁴¹⁾と解されている。

これは、統一説において立法趣旨から私法と別意に解した代表的な事例である。

3. 「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の意義

最判昭和 36 年 10 月 29 日⁴²⁾は、納税者と資金の提供者との出資契約が「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」に該当するかが争われたものである。

ここでは、「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の意義について、法の改正の趣旨、目的を考慮しても、いたずらに、法律の用語を拡張して解釈することはできないと判示された。これは、条文の文理解釈によりその意味が明らかになる場合にまで、立法趣旨による拡張解釈を認めないという統一説を踏襲し、また、その趣旨が法条文（明文）から明らかとはいえないとされた事例である。

4. まとめ

上記の判例から、借用概念における統一説の例外を具体的に示すとすれば、以下のとおりとなると考える。

まず、①租税法規の明文の規定から明らかな場合とは、国税徴収法 75 条の「配偶者」

³⁸⁾ 判タ 678 卷 73 頁。

³⁹⁾ 静岡地判昭和 60 年 3 月 14 日税資 144 号 496 頁。

⁴⁰⁾ 岩崎政明「判批」租税判例百選〔第 6 版〕(2016 年) 80 頁参照。

⁴¹⁾ 金子・前掲注 13) 257 頁。

⁴²⁾ 民集 15 卷 9 号 2357 頁。

におけるかっこ書きのように、明文の規定で別意に解すことを現に示している場合である。

次に、②租税法規の趣旨から明らかな場合とは、「負担付贈与」に関する所得税法の立法趣旨のように、明文の規定では明らかでない場合で、趣旨が法条文から別意に解すことが明らかな場合（別意でなければ不合理となる場合）を指す、と考えるのが相当である。

第2節 住所と「特別の解釈」

前節では、統一説の例外である「租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合」⁴³⁾はどうか解すべきかについて確認した。本節では、この見解を住所にあてはめて検討する。

また、武富士事件では、住所の意義に関する判決文では、金子宏教授とは異なる表現で、例外があることを示している。すなわち、「特段の事由」の有無である。この「特段の事由」とは何を指すのか。判例においては、学説とは異なる判断を示しているのかについて考察する。

1. 住所における条文、趣旨の検討

租税法の規定において、住所が用いられている場合、これを私法と別意に解すべきとする条文の規定は所得税法、相続税法において見当たらないことはすでに確認した。なお、他の租税法においても別意に解する規定は見当たらない。つまり、明文の規定からは、住所を別意に解すべきとはならないこととなる。

次に、住所に関する立法趣旨について考察する。

田中治教授は、相続税法1条4項において、納税義務者の区分の判断に「住所」を用いた立法趣旨は、「必ずしも明確ではなく、十分な検討はない」⁴⁴⁾と述べている。

その上で、田中治教授は、その趣旨について、「租税は、社会全体で支えるべき公共事務……を賄うための財源であり、社会の相互依存や共存共栄の理念を具体化するものである。そうだとすれば、個人がその生活の基礎を置く国において、当該公共事務を実施するために、各個人が一定の税負担を負うのは当然だということになる。このような個人の生活と国との結びつきを前提に、これから更に進んで、個人が他国において得た財産をも当該居住地国において課税しようという傾きが生じ、その結果、生活上の結びつきの強固な個人につき国が無制限納税義務者として取り扱うことが正当化されるに至ったものと思われる。」⁴⁵⁾としている。

武富士事件では、課税庁が提出した控訴理由書の中で、納税者とわが国の「結節要素」、

⁴³⁾ 金子・前掲注13) 119頁。

⁴⁴⁾ 田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同志社法学会64巻7号(2013年)210頁。

⁴⁵⁾ 田中・前掲注44) 210頁。

つまり、結びつきの強さが認められれば、たとえ住所がわが国になくとも、贈与税が課税されうる、と主張されたようである⁴⁶⁾。

たしかに、個人と国との結びつきの強さによって、課税範囲に差を設けること自体には異論はなく、課税庁の主張は一見、田中治教授のいう立法趣旨にも合致しているよううかがえる。

しかし、課税要件に住所を用いた趣旨とは、租税法律主義における課税要件明確主義に基づき、客観的な判断ができるものと考え、「住所の有無」を結びつきの強さの判断基準に用いた⁴⁷⁾ものと考えるのが相当である。

したがって、住所とは別の「結節要素」という文言によって生活の本拠がある、とする解釈は、住所概念の拡張解釈に他ならない⁴⁸⁾。明文規定のない課税要件を用いて課税を行うことは、課税要件明確主義に反しているのみならず、課税要件法定主義に反することとなり、認められないことは多言を要しない。

以上の考察において、住所を別意に解することが明らかといえるような趣旨はうかがえない。このような理解から、住所を明文の規定や趣旨目的から別意に解することは認められない、と考えるのが相当であろう。

2. 「特段の事由」と住所

ここまで見てきたとおり、統一説に立てば、住所を民法と別意に解す理由はないと考えるのが、借用概念論における考え方である。

しかし、武富士事件では各審級のいずれも、反対の解釈をすべき「特段の事由」がない場合、住所とは生活の本拠を指すと判示している。そして、武富士事件においては、この「特段の事由」が認められる可能性がある、と主張するのが品川芳宣教授である。

品川芳宣教授は、統一説を支持している⁴⁹⁾。その見解に立った上で、武富士事件は、納税者が統一説の解釈によれば贈与税の負担を免れ得ることを認識し、極めて計画的な租税回避が行われた事案である、と評価し、その地裁の判示に対して、「『租税回避の目的等の諸事情』が借用概念の解釈における『特段の事情』として検討されたものであるかは明らかでない。」⁵⁰⁾とする。その後、最高裁判示の段階においては「『特段の事由（事情）』が存すれば、租税法上の要請をより強く受け留めた上での解釈・認定があつて然るべきである。」⁵¹⁾としている。この特段の事由が何であるかについては、地裁だけでなく、高裁お

⁴⁶⁾ 田中・前掲注 44) 214 頁参照。

⁴⁷⁾ 増田英敏「判批」TKC 税研情報 18 巻 2 号 (2009 年) 19 頁参照。

⁴⁸⁾ 田中・前掲注 44) 215 頁参照。

⁴⁹⁾ 品川芳宣「判批」税研 135 号 (2007 年) 82 頁参照。

⁵⁰⁾ 品川・前掲注 49) 83 頁。

⁵¹⁾ 品川芳宣「判批」税研 159 号 (2011 年) 69 頁。

よび最高裁の判決文の中でも示されていない。特段の事由とは、いったい何を指すのであろうか。

ここで、武富士事件以外の住所に関する判決では、どのような判示がされているのかについて確認する。なお、ここで示す事例はともに、租税回避の意思があるとして問題にされた事案に対する判断である、という点に留意されたい⁵²⁾。

住所の意義にかかわる他の判決文の中でも、借用概念の解釈に対する判示は基本的には同じであるが、表現に若干の違いがある。まず一つは、武富士事件よりも前の神戸地判昭和60年12月2日⁵³⁾(大竹貿易事件)があげられる。これは所得税法における住所の意義をめぐる判例であるが、「所得税法2条1項3号……が、民法におけるのと同じ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じ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。」としている。

この判示の表現では、特段の事由とは、①明文がある場合、および、②その(明文の)趣旨が別意に解すべきといえるほどの特別のものと判断される場合、の二つであると読むのが自然であると考ええる。この場合、金子宏教授が示す例外と一致する。下級審の判示が直接に最高裁の判断を拘束するわけではない。しかし、武富士事件の最高裁が、この「特段の事由」を積極的な説明をせず用いている点から、従前に示された判断と変わらないものとして読むのが自然であると考ええる。

また、近年の事例として、名古屋高判平成25年4月3日⁵⁴⁾(乳児住所事件)がある。ここでは、武富士事件を参照した上で、「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、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(略)ところ、本件においては上記の特段の事情は存在しない。(傍点は筆者)」としている。

この判示の表現は、租税回避の意思を積極的に認定したわけではないが、少なくとも、租税負担の回避を試みたものと評価できる事案について、特段の事情はないと言い切っている。

なお、ここでの特段の「事由」と「事情」の違いや、「上記の」特段の事情が、この判示にある特段の事由を指すかどうかは、必ずしも明確ではない。しかし、結論として、住所について反対の解釈をしていないことや、「上記の」特段の事情が指すとみられる適当な文章が他に見当たらないことから、同じ意味で用いられているものと解される。

⁵²⁾ 野一色直人「判批」税理56巻9号(2013年)108頁等を参照。

⁵³⁾ 税資147号519頁。

⁵⁴⁾ 税資263号順号12192。なお、最判平成26年7月15日判例集未掲載は不受理。

したがって、これらの判示から、借用概念の統一説における整理は学説、判例において基本的に一致しているものとする。特段の事由とは、前述の検討のように学説にいう「明文の規定または趣旨から明らかな場合」であるとするのが相当である。

3. 住所における趣旨解釈のあり方

統一説であっても、明文の規定からその意義が明らかでない場合は、条文の趣旨の探求が必要である。このように、最終的な判断をその立法趣旨に求めるという点では、「統一説と目的適合説との区別は相対的なものである」⁵⁵⁾といえる。住所については、借用する住所概念が一つの意義に固定していないことから、統一説の根拠が揺らぎ、目的適合説による合目的的判断がなされるべきという主張もあり得ることになる⁵⁶⁾。酒井克彦教授は、民法では複数説が通説であるとした上で、その複数説は、「租税法の借用概念論における目的適合説を意味しているといってもよいであろう。」⁵⁷⁾とする。そして、統一説に基づく借用概念では住所についての結論は確定的に明確であるとはいえず⁵⁸⁾、そのような統一説の限界を埋めるために目的適合説の検討をすべき⁵⁹⁾と主張するのである。

これに対し、谷口勢津夫教授は、目的適合説のあり方について、立法趣旨の参酌は「租税法の文言及び意味関連からその趣旨を突きとめることができる場合に限り」⁶⁰⁾とする考え方を示している。この場合の趣旨が明らかかどうかは、決して課税の公平性に基づくものではなく、法条文の合理的な文理解釈に基づく明確さが求められる、と解するのが相当であろう。でなければ、恣意的な解釈におちいる危険性は排除できないからである。そう考えると、谷口勢津夫教授が、目的適合説は統一説と相対的である、とする所以がわかる。すなわち、谷口勢津夫教授のいう目的適合説は、まず趣旨の探求を行うのであるが、それは決して文理解釈から離れるものではない。結果として、住所の解釈に当たって、別意に解すことが明らかといえるような趣旨はうかがえず、結論は同じ意味に解すべきということになる。

武富士事件の地裁で、課税庁は、「結節要素」という立法趣旨のほか、贈与税が相続税の補完税であるという相続税法上の目的から、特別の解釈をすべきと主張した。

しかし、これらの主張は、谷口勢津夫教授がいう無限定目的適合説のように、趣旨の探求の射程の限界をなくした恣意的な課税の恐れのある考え方であり⁶¹⁾、認められない。

また、これは租税回避の意思があることにより、課税の公平性から、私法と別意に解す

⁵⁵⁾ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂・2016年）47頁。

⁵⁶⁾ 渡辺充「判批」速報税理30巻12号（2011年）32頁参照。

⁵⁷⁾ 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂・2015年）186頁。

⁵⁸⁾ 酒井・前掲注57) 121頁参照。

⁵⁹⁾ 酒井・前掲注57) 186頁参照。

⁶⁰⁾ 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号（1998年）133頁。

⁶¹⁾ 谷口・前掲注60) 108頁参照。

べきとする見解についても同様である。したがって、品川芳宣教授の主張も、借用概念の解釈論においては認められないこととなる。

改めて、統一説を支持するとともに、住所は民法 22 条と同意に解すべきであると考え

第3節 小括

本章では、借用概念論における住所の解釈のあり方を考察した。まず一つは、借用概念の統一説における例外とは、明文の規定、または、明文から読み取れる立法趣旨により明らかでない場合を指す。その限りにおいて、住所を別意に解する理由はなく、民法 22 条と同じ意味になる、という点である。もう一つは、租税回避の意思がある場合には特段の事由があるとして、住所概念を別意に解することは、目的適合説によるのと同じこととなり許されない。したがって、この点においても、住所は民法 22 条と同意となる。

しかし、住所の意義をめぐる論点は、借用概念論における特別の解釈の是非だけではない。

水野忠恒教授は、武富士事件の各審級が異なる結論を導いた点について、「いずれの判決も、住所の概念を出発点としており、いわゆる借用概念の解釈が問題となりうるが、それにより結論は導かれていない。住所とは、どのような判断基準によりなされるか、生活の本拠とは何かということが重要であり、民法総則における『住所』の概念では、ここま

を明らかにするものではない。」⁶²⁾とする。

住所とは、民法 22 条によって、生活の本拠とされるが、何をもって生活の本拠とするかについては、事実認定の問題である。前述のとおり、品川芳宣教授は、「『特段の事由(事情)』が存すれば、租税法上の要請をより強く受け留めた上での解釈・認定があって然るべきである。」⁶³⁾としている。これは、租税回避の意思があった場合には、特別の解釈だけではなく、住所についての特別の事実認定を認めるべきという主張である。つまり、借用概念である住所の判断には、租税回避と特別の事実認定という論点が存在しているのである。

次章では、武富士事件の各審級において、借用概念における統一説に立った上でも、住所について、異なる判断がなされたのはなぜかについて、租税回避との関係から考察する。

⁶²⁾ 水野忠恒「判批」税務事例 43 巻 5 号 (2011 年) 29 頁。

⁶³⁾ 品川・前掲注 51) 69 頁。

第3章 住所と事実認定

第2章では、借用概念論と住所について考察し、それだけでは解決されない問題があることを確認した。すなわち、租税回避の意思と事実認定の関係についての問題である。

本章では、まず、租税回避の定義と、租税回避の否認についての原則的なあり方を概観する。そして、住所の移転が課税要件の充足を回避する目的で行われたとされる場合に、租税回避の意思が事実認定に影響を及ぼすのか否かについて考察する。

第1節 租税回避と事実認定

租税回避と事実認定の関係を考察する前提として、本節では、租税回避についての現在における原則的な考え方と、住所との関係を整理する。

1. 住所と租税回避の関係

租税回避とは、言葉のとおり読めば、租税を課されることから免れることを指す。租税回避については、その定義は論者により異なる部分があり、その範囲も一義的ではない。

この点、住所との関係を考えた場合、「実定税法上の課税要件は、法形式や法律行為だけでなく、事実行為をも要件要素として取り込んで」⁶⁴⁾おり、課税要件法定主義の射程内であるとする見地から、租税回避とは、この事実認定を含んだ包括的定義⁶⁵⁾として捉えるのが妥当であると考えられる。

次に、租税回避を否認する場合には、租税法律主義のもとで、法律の根拠なしにこれを認めることは許されない、という見解（個別否認規定必要説）でほぼ一致している⁶⁶⁾。住所について、所得税法2条および相続税法1条の3および4にある納税義務の規定には個別否認規定は存在しない。つまり、租税回避の否認論においては、租税回避の意思をもって住所を移転したことに対して、これを否認し、課税を行うことは許されないこととなる。

2. 住所と租税回避の試み

前述のとおり、事実行為による租税回避とは、包括的定義（広義）の租税回避にあたる。

法の解釈適用とは、いわゆる三段論法によって行われる。それは、「法令の適用にあたっては、原則として、次の三つの段階の作業、すなわち、(1)事実の確定、(2)法令の発見または検認、(3)発見または検認した法令の解釈適用、という三つの作業が、次々に必要とな

⁶⁴⁾ 谷口勢津夫『租税回避論—税法の解釈適用と租税回避の試み—』（清文社・2014年）6頁〔初出、2010年〕。

⁶⁵⁾ 谷口・前掲注55) 62頁参照。

⁶⁶⁾ 谷口・前掲注64) 199頁〔初出、2011年〕参照。

る。」⁶⁷⁾として、「法令の適用の作業は、常に、こういう事実の確定、法令の発見または検認、具体的な法令のあてはめという三段論法の適用を通じて完成される」⁶⁸⁾ものである。これは租税法においても同様である。したがって、租税法の解釈適用にあたっては、まず、事実の確定が行われることになる。

ここで、租税法は、第一次的には私法によって規律されている⁶⁹⁾。住所という事実の確定は、私法上の領域であり、ここで確定された事実に対して、適用される租税法の規定を発見し、解釈が行われることとなる。そして、上記のとおり、住所に関する租税法の規定には租税回避を否認する規定はない。

つまり、租税回避のために、私法上の領域である住所の移転という試みが実行された場合、租税法の解釈の領域では、この試みは常に成功することになるのである。

したがって、住所の移転という租税回避行為が否認され得るか否かを検討する場合には、租税法の解釈だけではなく、事実認定の領域においても、租税回避との関係を考えることが重要である。

第2節 住所と「特別の事実認定」

前節では、租税回避の否認は、明文の規定が必要であることを確認した。

そして、住所の移転によって課税要件の充足を回避する行為は租税回避の試みにあたり、したがって、租税法の解釈の領域では、この租税回避の試みを否認することはできない。

本節では、租税回避が事実認定へ影響を及ぼす可能性と、その場合のアプローチおよびそれらの可否を検討する。具体的には、①香港の住所が仮装であると認定する方法と②住所の考慮要素に、租税回避の意思に基づく居留意思を他の客観的事実と並べ、総合判断する方法である。

そして、これらのアプローチに対する検討を踏まえ、武富士事件高裁判決が採用した事実認定のあり方とその是非を考察する。

1. 住所と「外形の作出」

住所の事実認定において、仮装認定がなされた場合は、当然に真実の事実関係に基づき、租税法の解釈適用が行われる。実際に、納税者の行った海外への住所の移転について、「外形の作出」という表現でもって、仮装認定を行った判例として、東京高判平成17年9月

⁶⁷⁾ 林修三『法令解釈の常識〔第2版〕』（日本評論社・1975年）54頁。

⁶⁸⁾ 林・前掲注67) 55頁。

⁶⁹⁾ 金子・前掲注13) 121頁参照。

21日⁷⁰⁾がある。

この事例も、武富士事件と同じく、贈与税を免れようとして海外へ住所を移転したものである。ここでは、「納税者はその勤務地である香港に赴任すれば、住所が国外に移り、非居住者という外形を作出することができるものと企図して、……日本を出国して香港に入国したにすぎ（ない）」と判示され、納税者が敗訴している。

この判示について、たしかに、この部分のみでは、租税回避の意思と仮装認定が直接に結びついているようにも見える⁷¹⁾。しかし、当該判示は、その全体を見ると、租税回避の意思とは無関係に、贈与時の海外の住居が短期間契約のアパートメントであったなどの事実認定が行われた結果として、住所が国内にあると認定されたものであることがわかる。したがって、当該事例における判断では、租税回避の意思と仮装認定を結びつけることはしていないのである。

これに対し、武富士事件では、課税庁が、租税回避の意思によって作り出された諸般の事実関係は「外形の作出」であって、住所の認定において考慮されるべきと主張している。この主張で課税庁は、租税回避の意思と仮装認定との関係をどのように捉えているのだろうか。

ここで、武富士事件において課税庁が主張した外形の作出とは、事実認定による否認といわれるものであると考えられる。

事実認定による否認の定義については、一義的ではないが、あえて一言で表現するならば、租税回避の有無が事実認定に直接影響を及ぼす、という考え方であるといえよう。つまり、「課税要件事実を認定するに当たり、対象となる契約関係において、当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真実の法律関係であるか否かを判断するに当たっての重要な間接事実になろう。」⁷²⁾とする見解に基づくものである。

これを住所の移転という事実行為も含めていえば、事実認定における要件事実としての諸般の客観的事実（主要事実）は、租税回避の意思（間接事実）によって、消極的に評価され、真実ではないと認定されることとなる⁷³⁾。

しかし、租税法における事実認定は、私法上の領域で行った認定を尊重し、そのまま課税要件事実とする考え方（二段階事実認定論）⁷⁴⁾を採るべきである。したがって、租税法の領域に属する租税回避の意思が、私法上の領域に属する事実認定に影響すると考えるこ

⁷⁰⁾ 税資 255 号順号 10139。

⁷¹⁾ 古矢文子「判批」税理 49 卷 10 号（2006 年）107 頁参照。

⁷²⁾ 今村隆「租税回避と濫用法理—租税回避の基礎的研究—」（大蔵財務協会・2015 年）100 頁〔初出、2000 年〕。

⁷³⁾ 中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏編『租税法の基本問題〔初版〕』（有斐閣・2007 年）129 頁参照。

⁷⁴⁾ 谷口・前掲注 55) 54 頁参照。

とは認められない⁷⁵⁾。これについては、金子宏教授も、「仮にも真実の法律関係または事実関係から離れて、法律関係または事実関係を構成しなおす（再構築する）ようなことは許されない」⁷⁶⁾としているところである。

武富士事件最高裁の、「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」とする判示も、この論を明確に否認したものと考えられる⁷⁷⁾。

さらに、武富士事件の高裁でも、租税回避の意思があったとしても、明らかに国外の方が多い滞在日数や、国外での職業活動について、これを外形に過ぎないとするのは困難であったものと考えられる⁷⁸⁾。これは、「生活の拠点であったものの、生活の本拠ということとはできない」という苦しい判示になっている⁷⁹⁾ことからもうかがえる。

したがって、武富士事件の高裁でも、租税回避の意思があったことから、香港の住所が「外形の作出」であったとする方法は採用していないことがわかる。

2. 租税回避の意思と居住意思

民法において、判例および学説ともに客観説が採られているといえるが、そこでは、居住意思という主観も補充的には考慮される。武富士事件では、特にこの居住意思という主観の取扱いの差異が各審級の結論を分けたといえる。

武富士事件の地裁では主観は補充的なものにとどまるとしている。これに対し、高裁では、「租税回避のために居住する」という居住意思が、住所の認定としては、マイナスに働くものと判断できるという方法を採用している。この部分が、高裁判決の最も大きな特徴である。

つまり、まず生活の本拠とは、住居や職業等の諸々の客観的事実に加え、「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」とするのである。そこでは、租税回避の意思を直接に客観的事実に結び付けるのではなく、租税回避の意思があることから「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」と判断する。そうして認定された居住意思は、客観的事実と並列に考慮要素として扱われるのと同時に、他の客観的事実に影響をあたえる。例えば、日本よりも海外での滞在期間が明らかに長期であることに対しては、「贈与税回避を可能にする状況を整えるために……滞在日数を調整していた」と評価することで、現に海外に居住する事実を低く評価した。また、海外現地での職業活動についても、日本にある法

⁷⁵⁾ 大淵博義「武富士事件における相続税法上の『住所』認定の論理」租税訴訟第7号（財経詳報社・2014年）37頁参照。

⁷⁶⁾ 金子・前掲注13) 132頁。

⁷⁷⁾ 谷口・前掲注64) 214頁〔初出、2011年〕参照。

⁷⁸⁾ 古矢文子「判批」税理50巻12号（2007年）78頁参照。

⁷⁹⁾ 大淵・前掲注75) 34頁参照。

人の役員としての業務活動を上回るものと認めることはできないとして、現地での職業活動自体を、考慮要素として過少に評価した。このような特別の事実認定の結果、特別の解釈によらず、納税者は課税要件を満たす（住所がある）と判断したのである。

この事実認定における租税回避の意思の取扱いについて、最高裁では直接意見を示しておらず、検証が不足ではないかという見解もある⁸⁰⁾。しかしながら、民法上の住所の判断において、主観は補充的要素にとどまると解されている。高裁判決のように租税回避の意思を居住意思にとりこみ、国外における長期の滞在期間等の諸々の客観的事実を軽視した総合判断を行うことは不適當である。

さらに、真実の事実関係は「効果意思」に即して認定されるべきであるが、この場合の効果意思とは、純粋に私法上の効果意思である。

この点については、民法上の組合による航空機リース事業の所得分類が争われた名古屋高判平成17年10月27日⁸¹⁾が参考となる。ここでは、税負担の有無が当事者にとって私法上の選択の動機となることは自然であり、かつ、合理的であるとしており、その上で、「いかなる法律効果を発生させるかとの効果意思と、契約締結の動機、意図などの主観的要素とは理論的には別である」と判示されている。

これは住所という事実認定における要件事実としての居住意思についても同様である⁸²⁾。つまり、租税回避という動機と、居住意思は別のものである。

このような正しい事実認定プロセスによれば、むしろ、贈与税の負担を回避するためにも、海外に居住するという意思はより強かったと認識されることになるのではないかと⁸³⁾。武富士事件において、課税庁が租税回避の意思があったことを主張すればするほど、実は皮肉にも、納税者の居住意思がより強いことを証明していたことになるのである。

3. リベラルな租税回避観

清永敬次教授は、租税回避を「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」⁸⁴⁾と定義する。

この不当性に着目した場合、中里実教授がいうように、「課税逃れを野放しにすることが法により要求されているわけでは決してないという点に、留意しなければならない。」⁸⁵⁾という見解になろう。川田剛教授も、武富士事件地裁の判示に対し、「明らかな租税回避行為についても形式的要件により課税できないとなれば、課税の公平は到底図られなくなる

⁸⁰⁾ 仲谷栄一郎＝高畑侑子「判批」国際税務 31 巻 4 号（2011 年）44 頁参照。

⁸¹⁾ 税資 255 号順号 10180。

⁸²⁾ 渕圭吾「判批」平成 23 年度重要判例解説（ジュリスト臨時増刊 1440）（2012 年）216 頁参照。

⁸³⁾ 三木義一「判批」税経通信 62 巻 10 号（2007 年）45 頁参照。

⁸⁴⁾ 清永・前掲注 18) 42 頁。

⁸⁵⁾ 中里実『タックスシェルター』（有斐閣・2002 年）222 頁。

ことは明白である。」⁸⁶⁾として、租税公平主義の点で問題があることを指摘している。

さらに、品川芳宣教授の、租税回避行為に対して、借用概念の解釈が形式的なものに拘泥してはならないとする主張⁸⁷⁾は、条文規定を十分に理解した上で、租税回避を動機として、意図的に課税要件の充足を回避する場合にまで、予測可能性を担保する必要があるのか、という問題提起をするものである。

これに対し、谷口勢津夫教授は、租税回避について、清永敬次教授の定義を咀嚼し、「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除」⁸⁸⁾とする。この適法性を重視する見解は、リベラルな租税回避観といわれる。これは、租税法律主義の遵守を意味し、予測可能性と法的安定性の担保を目的とする。

このように、住所の移転という租税回避行為には見解の対立が見られるが、これはつまるところ、租税法律主義と租税公平主義の対立とそれをいかに調整するか、という点に帰着する。この点については、佐藤英明教授の、「租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。」⁸⁹⁾とする見解が参考となろう。また、増田英敏教授も、租税負担の増大、現在の経済取引の複雑化、高度化等により予測可能性の重要性が増幅していることから、同じく、租税法律主義を重視している⁹⁰⁾。

これらの見解を踏まえ、結論としては、住所をめぐる租税法律主義と租税公平主義の対立については、武富士事件最高裁の須藤正彦裁判長の補足意見にある「立法によって解決を図るのが筋であって(略)、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。」との見解が正鵠を射る。課税の仕組みは公平感情の関数ではなく⁹¹⁾、こらえ性のない正義感による解釈や事実認定を行うべきではない⁹²⁾。租税法上の事実認定において、司法上における租税回避目的混入論を採用することは許されないであろう⁹³⁾。

第3節 小括

本章では、住所と事実認定のあり方について、租税回避との関係から検討を行った。

まず一つは、租税回避の意思が住所の認定に影響を及ぼすことは認められないことを確認した。これが認められるとする特別の事実認定（事実認定による否認）は、租税法の解

⁸⁶⁾ 川田剛「判批」税務事例 39 卷 12 号（2007 年）7 頁。

⁸⁷⁾ 品川・前掲注 51) 69 頁参照。

⁸⁸⁾ 谷口・前掲注 55) 60 頁。

⁸⁹⁾ 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題〔初版〕』（有斐閣・2007 年）70 頁。

⁹⁰⁾ 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 4 版〕』（成文社・2013 年）43 頁参照。

⁹¹⁾ 田中・前掲注 44) 244 頁参照。

⁹²⁾ 田中・前掲注 44) 222 頁参照。

⁹³⁾ 谷口・前掲注 64) 40 頁〔初出、2004 年〕参照。

積適用の場面における事実認定をさも特殊なものとして扱い⁹⁴⁾、拡張して捉えてしまっているものであると考える。

次に、このような考え方が生まれる要因には、租税法の租税法律主義と租税公平主義の対立と調整という点があげられるが、適法性を重視したりベラルな租税回避観が尊重されるべきであることを確認した。住所の事実認定において、租税回避の意思は影響を及ぼさない。私法上の領域における事実認定が行われるべきである。

ここまでの検討で、租税法における住所とは、民法の住所を指すという結論を得た。しかし、民法における住所の意義が一義的でないといえることは、第1章1節3項で示したとおりである。そうであるとすれば、画一的に規律することが望まれる租税法において、武富士事件判決が示した判断は、住所に関する問題をすべて解決したものといえるのだろうか。

次章では、武富士事件判決が残した課題について考察する。

⁹⁴⁾ 刈圭吾「租税法と私法の関係」学習院大学法学会雑誌 44 巻 2 号（学習院大学法学会・2009 年）48 頁参照。

第4章 武富士事件判決の残した課題

第1節 武富士事件判決の意義と残された課題

武富士事件の最高裁判決により、住所における問題は解決したようにも思える。しかし、住所には、さらなる問題点が存在する。本節では、武富士事件判決の意義と、いまだ残されている課題を示す。

1. 武富士事件判決の意義

武富士事件判決で、租税回避目的により住所を移転することに対して、仮装でない生活の実体を重視したことは重要である⁹⁵⁾。特に、本判決は事実認定による否認論を否定することを明確にし、リベラルな租税回避観による立場を示したものであるといえる⁹⁶⁾。

多くの学説が、個別否認規定必要説に立つことは前述のとおりであるが、最高裁では、この点については、いまだ明確な判断は示されていないとされる⁹⁷⁾。その中でも、武富士事件最高裁において、須藤裁判官が補足意見として、租税回避行為に対する不公平感や違和感に一定の配慮を示しつつも「安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。」とし、立法による解決を支持したことには、今後の租税法の解釈および事実認定のあり方に大きな意義があると考えられる。

2. 武富士事件判決で残された課題

住所の意義については、武富士事件判決の後でもいまだ二つの課題が残る。それは以下に示す点である。

(1) 複数説の再考

武富士事件が残す一つ一つの課題は、民法における複数説をどう捉えるか、という点である。民法の複数説によれば、「租税法の住所は租税法で検討せよ」とボールを投げ返されてしまうことになる⁹⁸⁾。複数説に立った場合、住所は多義的である。そもそも、「統一説によれば、“住所とは、生活の本拠であり、その本拠は客観的に判断され、複数の生活拠点の中から、租税法律関係につき最も深い関係のある1ヵ所の場所をもって『住所』と認定

⁹⁵⁾ 水野・前掲注 62) 31 頁参照。

⁹⁶⁾ 谷口・前掲注 64) 215 頁〔初出、2011 年〕参照。

⁹⁷⁾ 金子・前掲注 13) 128 頁参照。

⁹⁸⁾ 浅妻章如「判批」租税判例百選〔第 6 版〕(2016 年) 31 頁参照。

される”ものとする仮説が成立する。」⁹⁹⁾とされる。生活の本拠が法領域ごとの基準に照らして認定されること自体は、民法の住所が予定する範囲内と考えることも可能である。

租税法のみならず、住所に関して、判例は従来から単一説をとっているという見解¹⁰⁰⁾があるが、複数説に立ったとみえる判例¹⁰¹⁾があることは前述のとおりである。

また、武富士事件判決が引用する判例¹⁰²⁾は、単一説を採った事例といわれるが、公職選挙法上の法目的に沿って住所を判断したものと読むことができる。このように公法における判例を、何の断りもなく引用することは、複数説に無頓着であるともいえる。借用される住所の意義が確立していると言い切ることはできない限りにおいて、個別の法領域ごとの基準の異同は審査されていないと考えられる¹⁰³⁾。

(2) 生活の本拠の判断基準

もう一つの課題は、最高裁判決が生活の本拠の具体的なファクターをあげていない点である。最高裁判決は、地裁判決の判断を支持しているが、地裁判決が職業上の活動や地位を重視している点、および、居住意思を補充的な考慮要素としている点について、これをどのように判断したのかについて、曖昧さが残っている¹⁰⁴⁾。

また、高裁判決が示した「外部から客観的に認識することができる居住意思」の取扱いについても、再考する余地があると考えられる。

これらの取扱いについて確認し、租税法上の観点から生活の本拠の基準を検討することには意義がある。

第2節 個別租税法上の住所の認定の是非

複数説には、派生する二つの論点がある。一つは、住所は、個人が法律関係ごとではなく、複数所有するか否かという点である。須藤正彦裁判長の補足意見の「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。」という部分は、従来の単一説ではなく、住所は単数であることを述べているものと読める。もう一つは、租税法上の住所の認定の是非について、これを突き詰めれば、個別租税法ごとの住所が認定されうるかという点である。武富士事件では、課税庁が「租税としての性質や課税体系を異にするから、所得税における住所と贈与税における住所は必ずしも同一ではない。」と主張している。本節では、

⁹⁹⁾ 渡辺・前掲注 56) 32 頁。

¹⁰⁰⁾ 橋本守次『ゼミナール相続税法』(大蔵財務協会・2015 年) 81 頁参照。

¹⁰¹⁾ 最判昭和 27 年 4 月 15 日民集 6 卷 4 号 413 頁。

¹⁰²⁾ 最判昭和 35 年 3 月 22 日民集 14 卷 4 号 551 頁。

¹⁰³⁾ 浅妻・前掲注 98) 31 頁参照。

¹⁰⁴⁾ 水野・前掲注 62) 31 頁参照。

この二つの点について検討した上で、個別租税法の住所の認定の是非を考察する。

1. 単一説・複数説と単数所有説・複数所有説

住所の単一説・複数説の問題には、第1章1節3項に示した法律関係ごとの住所の認定の是非だけでなく、一つの法律関係内に住所を複数所有するか否かについての論点も内包されるとする考え方があり。以下では、これを単数所有説と複数所有説と称して検討する。

武富士事件において、課税庁は、相続税法基本通達1の3・1の4共-5は、法施行地内（国内）には住所は複数存在しないことを示すものであり、法施行地内（国内）と法施行地外（国外）には、同時に住所が存在しうることを認めているものであると主張する。これは、複数説の延長として、複数所有説を主張したものと見える。

しかし、当該通達は、単数所有説を採ることを示すに留まると解すべきであり、この主張は拡張解釈であって、認められないと考える。

なぜなら、わが国における複数説は、法律関係ごとの住所の存在を否定しない、と理解されるべきであり、そもそも、「特定の法律関係においては住所は一つであり複数は有り得ないと考えるべき」¹⁰⁵⁾である。つまり、複数説と複数所有説は異なる次元のものである¹⁰⁶⁾。

たしかに、国際的な観点からみれば、単数所有説により国内に住所を認定しても、諸外国において、わが国とは異なる基準の規定により、異なる住所が認定されることはあり得る¹⁰⁷⁾。しかし、それは各国がそれぞれの基準により認定した結果であって、わが国が複数の住所の存在を積極的に認定することを意味しない。住所の認定はあくまで、単数所有説に基づき、住所がどこかを判断すべきであり、その基準で外国に住所があると認定されるべき場合にまで、わが国にも住所があるとするのは、誤った認定となると考える。

ただし、留意すべきは、社会通念の変化により、今後、わが国での複数所有説の妥当性が高まることはあり得るという点である。ドイツ民法では複数所有説が採用されているといわれる¹⁰⁸⁾。須藤裁判長の補足意見が「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まではいえない」としているところからもその可能性がうかがえる。

しかし、租税法の観点からは、現在、この考え方を認めることは難しいと考える。その理由として、税務行政が煩雑となり、国際課税実務の混乱が著しくなることがあげられる¹⁰⁹⁾。住所が法施行地内外に複数あるとしても、二重課税の排除の必要から、租税法上は、どちらの国が主たる課税権を持つかを決定することが必要となる。その際、場合によ

¹⁰⁵⁾ 北野弘久ほか編『争点 相続税法 [補訂版]』（勁草書房・1996年）61頁〔管納敏恭〕。

¹⁰⁶⁾ 首藤重幸「相続税法における住所」税務事例研究104号（2008年）62頁参照。

¹⁰⁷⁾ 例として、東京地判平成25年5月30日税資263号順号12227。

¹⁰⁸⁾ 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（中）—所得税法2条1号3号にいう『住所』概念—」税経通信63巻2号（2008年）48頁参照。

¹⁰⁹⁾ 首藤・前掲注106）62頁参照。

っては、三カ国、四カ国といった多国間の課税競合状態が生じ、納税者が不合理な税負担等を余儀なくされる危険も指摘される¹¹⁰⁾。租税行政の煩雑化を招来する見解を採ることは、納税者にとっての法的安定性、予測可能性の観点から望ましくないと考える。

2. 租税法律主義からの帰着

武富士事件において、課税庁は、所得税と贈与税（相続税）が、期間税と随時税という納税義務の成立についての異なる性質を有することから、両者における住所は必ずしも同一ではないとする。しかし、この性質を住所の異同の根拠とすることには疑問を覚える。

まず、その性質によって、なぜ住所が異なるのか、詳しい論拠が示されていない。明文の規定なく、この性質という明確でない基準で納税義務を異にすることは、租税法律主義に反し、認められない。

また、着目すべきは、その性質よりも法目的である。複数説でいわれるのも、それぞれの法目的にしたがって判断すべきとするところである。

租税法の目的については、一元的にはいえないが、租税法律主義と租税公平主義を基礎にした適正な租税行政の実施を担保することであると考える。そして、第2章の2節3項で示したとおり、ここでも租税法律主義が最も重視されるべきである。これは当然、個別租税法ごとに異なることはない。

その上で、相続税法上の住所をその性質から個別に認定すべきとの主張を見ると、そこでは、その性質とともに、相続税の「課税目的等」に照らして判断されるべきとの見解をとっている¹¹¹⁾。課税目的を租税法の目的とするのは、租税法律主義の意義を軽視した実質課税原則による課税につながる考え方であり¹¹²⁾、失当である。

また、同じ租税法領域の法律が、ともに住所という用語を用いている以上、統一的に解するのが合理的であるとする考え方¹¹³⁾が法的安定性の観点から支持される。

したがって、個別租税法ごとに住所が認定されることは認められないと考える。唯一、これが認められるのは、個別租税法において、明文規定した場合に限られると考えるのが相当である。これが租税法律主義からの帰着である。

第3節 租税法上の生活の本拠の基準

前節では、個別租税法ごとの住所の認定は認められないことを確認した。ただし、これは、複数説そのものを否定するものではない。複数説に立てば、租税法上の生活の本拠の

¹¹⁰⁾ 三木・前掲注 83) 46 頁参照。

¹¹¹⁾ 桜井四郎『相続と相続税法〔初版〕』（財経詳報社・1996年）201 頁参照。

¹¹²⁾ 首藤・前掲注 106) 68 頁参照。

¹¹³⁾ 北野ほか編・前掲注 105) 61 頁〔管納敏恭〕参照。

基準が存在する可能性は否定できないのである。

本節では、まずいくつかの判例をもとに、租税法上において生活の本拠がどのように判断されてきたかを確認し、生活の本拠の考慮要素に対する具体的な検討を行う。次に、武富士事件で重要な焦点となった主観の取扱いについても改めて考察する。

そして、租税法上の生活の本拠について、明確な基準を見出せるのか、また、租税法上の生活の本拠はどうあるべきかについて、社会通念の観点を含めて検討を深める。

1. 客観的事実の総合判断とその比重

生活の本拠がどこであるかの考慮要素である客観的事実には、①住居、②職業、③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、④資産の所在等、があげられる。このことは、武富士事件高裁が付け加えている「外部から客観的に認識することができる居住意思」を除けば、判例において基本的に一貫している。これらの要素は総合的に判断される、とされるが、その比重については明示されていない。そこで、これらの要素の判断をいくつかの判例から確認する。その上で、その総合的判断の比重について考察する。

(1) 神戸地判昭和 60 年 12 月 2 日¹¹⁴⁾ (大竹貿易事件)

大竹貿易事件は、輸出貿易業を営む内国法人の代表取締役である納税者が、所得税法上の居住者に該当するか否かが争われたものであり、租税法における住所の判断要素を示した先例として紹介される。ここでは、「租税法は多数人を相手方として課税を行なう関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実、即ち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当である。」としているが、その比重は明示されていない¹¹⁵⁾。

それぞれの要素について、①国内に住居を持ち、②内国法人の代表取締役であって、諸外国への渡航は出張として取り扱っており、③国内の住居には継続して家族が住んでいること、また、④自宅や預金も国内に所在することから、国内に住所があったと認定している。

(2) 東京高判平成 20 年 2 月 28 日¹¹⁶⁾ (ユニマット事件)

ユニマット事件は、武富士事件と同時期に、所得税法上の住所の有無が争われたものである。なお、当該事件も、住所と租税回避の関係という点で注目されたものであるが、「課

¹¹⁴⁾ 税資 147 号 519 頁。

¹¹⁵⁾ 田中・前掲注 44) 239 頁参照。

¹¹⁶⁾ 判タ 1278 号 163 頁。

税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。」として、住所の認定と租税回避との関係を明確に否定している。

ここでは、①納税者が継続して居住するに適する場所を有していなかったこと、②納税者の職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したものと見ることができること、③国内において生計を一にする納税者の家族又は親族は存在しないこと、④国内に所在する資産についても、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえないと認められること等を総合的判断し、国内に住所を有しないと判断した。

(3) 仙台高判平成 23 年 4 月 13 日¹¹⁷⁾ (マグロ漁船事件)

マグロ漁船事件は、1 年の大半を日本国外の海上で生活するマグロ漁船の船長が、所得税法施行令 15 条 1 項は、住所の有無の判断について、職業を用いた推定規定を設けているから、職務による長期の国外操業中は、非居住者に該当すると主張したものである。

これに対し、洋上を自由に移動しうる船舶は、稼働場所ではあっても、租税法律関係、その他の公法上の権利義務関係の存否の基準である住所ということとはできない、とされ、配偶者の住む居宅に住所があると判断された。

ここでは、納税者の配偶者が住む国内の住居について、納税者自身がそこに滞在する期間は短くても、客観的に見て納税者の様々な生活関係と極めて強い結び付きを有していることが明らかであるから、生活の本拠というにふさわしい、としている。

同様の訴訟は数件存在するが、いずれの判断においても、この考え方は同じである¹¹⁸⁾。

(4) 名古屋高判平成 25 年 4 月 3 日¹¹⁹⁾ (乳児住所事件)

乳児住所事件は、生後 8 か月の乳児が信託受益権を贈与された際の、住所の有無が争われたものである。当該事件は、受贈者が乳児であるという特殊性から、乳児本人は、両親の住所に従うものとして、その両親の住所について判断している。

そこで、乳児とともに行動する母親を中心に見ると、米国のコンドミニアムと国内の自宅で生活していたが、米国で就労していないこと、さらに、行動自体は別であった父親は、各要素において国内に住所があると判断できること等から両親はともに国内に住所を有しており、したがって、乳児もまた国内に住所を有すると判断された。

(5) 総合的判断とその比重

¹¹⁷⁾ 税資 261 号順号 11667。

¹¹⁸⁾ 例として、東京高判平成 21 年 6 月 25 日税資 259 号順号 11232。

¹¹⁹⁾ 税資 263 号順号 12192。

上記のとおり、住所の判断においては、事件ごとの特徴を考慮し、まさに「総合的に」判断すべきことになる。その上でも比重を示すとすれば、租税法の住所の判断には、まず、①住居（生活拠点）を有することを第一の要素とする。次に、②住居としての生活拠点が複数存在する、または、存在が明らかといえないと考えられる場合に、職業、親族、および資産が、生活拠点を生活の本拠たらしめるための間接事実となる、と位置付けられると考える。

ここで、住居を第一の要素にあげるのは、住所とは「社会通念上は『自分の家（自宅・マイホーム）』ということにすぎない。」¹²⁰⁾という見解があるように、まず、住む場所（住居）の有無が判断されるべきと考えるからである。

ただし、この場合の住居とは、単に起臥寝食する場所であればよいというわけではない。この点については、公園に設置したテントで生活するホームレスが、そのテントの所在地を住所地として届け出た転入届が不受理とされ、その適法性が争われた大阪高判平成 19 年 1 月 23 日¹²¹⁾が参考となる。ここでは、「生活の本拠たる実体があるというためには、その形態が健全な社会通念に基礎づけられた住所としての定型性を具備していることを要する」と判示された。これは、地方自治法に関する判断であるが、住所における実質主義の観点¹²²⁾から見て、租税法においても妥当である。

また、この観点からすすんで、住居を持って滞在した場合であっても、直ちに生活の本拠となるとはいえない¹²³⁾と考える。住居（生活拠点）が生活の本拠たりえるためには、その生活の態様もまた、定型性が求められると考えるからである。そこで、その滞在が社会通念上、実体のある（定型性を有する）ものかどうかの判断として、一定の職業や、親族、資産が重要となると考える。

職業については、マグロ漁船事件の判示から、複数説に立った上で、一般生活上の本拠と職業活動上の本拠が異なることが認められる場合があるとしても、租税法上においては、職業活動上の本拠を住所とできない、と考えるのが相当だろう。

なお、租税法の住所は、職業の有無に左右されるべきものではないとする見解¹²⁴⁾もあるが、生活の実体の有無の判断要素となるという意味においては、職業の有無はまったく関係しないわけではない。

次に、配偶者その他の親族について、家族形態の多様化が進む現代においては、その家族のそれぞれの生活の本拠は、基本的には、独立して認定されるべきであると考え。例

¹²⁰⁾ 占部裕典「税法における「住所」の意義とその判断要素」税理 51 卷 2 号（2008 年）47 頁。

¹²¹⁾ 判時 1976 号 34 頁。

¹²²⁾ 我妻・前掲注 7) 93 頁参照。

¹²³⁾ 国税庁 HP タックスアンサー No.2012「居住者・非居住者の判定（複数の滞在地がある人の場合）」参照。

¹²⁴⁾ 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」税法学 563 号（2010 年）227 頁参照。

例えば、単身赴任者の住所が家族とは別の場所となることはあり得るし、逆に、生計を一にしているからといって、その家族の住所が単身赴任者とともに移転するわけでもない¹²⁵⁾。しかし、その上でも、本人の住所の有無自体が客観的に明らかといえない場合には、親族の所在に主要な関係（繋がり）を求めることは、社会通念上においても妥当であると考えられる。また、乳児については、居住意思を持たず¹²⁶⁾、自ら移動すらできないのであるから¹²⁷⁾、両親の住所に従う、とする乳児住所事件の判断は妥当と考える。

最後に、資産について、武富士事件では、資産の所在の99.9%が日本に存在していたが、判断要素としては、あまり重要視されていないと感じられる。ユニマツト事件でも示されているように、現代において資産管理を遠隔的に行うことは必ずしも困難ではない。海外渡航の際、出国が一時的な予定であるかの判断の考慮要素とされることは当然にあらうが、基本的には、その場所で生活するのに必要な資産を有していたどうか、という点が考慮される程度ではないだろうか。

以上の検討を踏まえて、改めて、客観的要素の比重については、以下のように考える。

第一に、住居の有無が判断される。住居を有しない滞在は、基本的に住所たりえないだろう。例えば、国内に住居を維持したままの長期海外旅行者の住所は、国内にあると考えられる。

第二に、職業、親族、資産という生活の本拠たらしめる間接事実の間の比重については、まず、職業が重要であると考えられる。所得税基本通達3-1にあるとおり、ここには、学術、技芸の習得のための留学も含まれるが、特に、留学の場合、親等の生計の支援を受ける親族や、実家にある家財、預金等を有したままであることも多いであろう。このような場合にも、本人の住所は、まず、個人としての定型性（安定性）が判断されるべきである。

そして、次に、親族が重要となり、最後に資産の所在が考慮されることとなろう。海外で資産の大部分を管理していたとしても、本人の住所とは基本的には別の問題であると考えられる。

2. 補充的要素としての主観の機能と住所

ここでは、武富士事件判決と、主観を判断要素に採用した他の判例および裁決例から、考慮要素における主観の位置付けを確認する。

(1) 武富士事件判決における主観の取扱い

武富士事件最高裁判決は、客観的事実のみにより判断したものであり、主観的な居住意

¹²⁵⁾ 北野ほか編・前掲注105) 62頁〔管納敏恭〕参照。

¹²⁶⁾ 岡本高太郎「判批」税務弘報59巻10号(2011年)159頁参照。

¹²⁷⁾ 仲谷栄一郎＝田中良「判批」国際税務31巻9号(2011年)83頁参照。

思は考慮していないとの評価がある¹²⁸⁾。所得税法および相続税法ではともに通達により、生活の本拠を客観的事実により判断することを明らかにしており、これに、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、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」という判示¹²⁹⁾があることをあわせれば、租税法上の住所の判断要素には、主観の介入することはないと捉えることもできる。

そこで、武富士事件最高裁判示を改めて見ると、居住意思について一切触れていないわけではなく、以下のとおり示している。

「各種の届出等からうかがわれる上告人の居住意思についても、上記のとおり上告人は赴任時の出国の際に住民登録につき香港への転出の届出をするなどしており、一部の手続について住所変更の届出等が必須ではないとの認識の下に手間を惜しんでその届出等をしていないとしても別段不自然ではない。そうすると、(他の客観的事実を含めた:筆者加筆)これらの事情は、本件において上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならないというべきである。」

問題はこの部分をどう読むかである。この文章は、租税回避との関係において、生活の本拠たる実体が仮装でないとの認定(事実認定による否認の否定)のための一文であり、生活の本拠の判断そのものとは、別のものとして扱われていると捉えることができる。しかし、少なくとも、居住意思に対して一端の評価がなされているものと考えられる。

また、これは居住意思そのものではなく、届出という客観的要素であると捉えることもできる¹³⁰⁾。しかし、「各種の届出等からうかがわれる上告人の居住意思」という文章は、客観的事実から認識可能な居住意思と読むのが自然である。

したがって、武富士事件最高裁では、居住意思という主観についても、一応の評価を行ったうえ、客観的要素を否定する要素とするに至らないと判断したと考えるのが自然ではないだろうか。

また、前述の基本通達の考えも、民法における客観説を採用しているものと解されている¹³¹⁾が、客観説自体が主観を完全に排除するものではないことは、第1章3節3項で記述したとおりである。

では、次に、武富士事件以外の判例や裁決例における主観の取扱いを確認し、主観という要素はどのように位置付けられているかについて整理する。

(2) 主観の補充的要素としての機能の位置付け

¹²⁸⁾ 木山泰嗣『税務判例が読めるようになるーリーガルマインド基礎講座・実践編ー』(大蔵財務協会・2015年)27頁参照。

¹²⁹⁾ 東京地判平成19年5月23日税資257号順号11717。

¹³⁰⁾ 仲谷=高畑・前掲注80)45頁参照。

¹³¹⁾ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール相続税法 第1巻』(第一法規・加除式)100頁等を参照。

そもそも、住所が問題となる場合とは、単に客観的事実のみによっては判断が難しい場合であろう。その場合には、客観的事実のみならず主観についても検討するのは当然である。例えば、海外赴任による住所の移転に対して、その業務が一時的なものかどうかの判断には、経営上の意思決定という主観がどうであったかも併せて検討されるべきである。

そこで、主観の補充的要素としての機能の位置付けが重要になる。

まず、国税不服審判所裁決平成7年3月29日¹³²⁾では、納税者が、国内の自宅の家事使用人に対して、「また、帰ってきます」と言い残して出国したことから、出国は一時的な予定であったという主観の評価を、判断の中で取り上げている。

この判断について、預金という資産の状況（客観的事実）が、居住意思の間接要素として扱われ、居住意思が決め手として判断されたものである、との評価¹³³⁾がある。

しかし、ここではまず住所を客観的事実から判断することを示している。ただし、その上で、この事件では、納税者が国内外に住居を有しているが、職業、生計を一にする配偶者その他の親族を有しておらず、資産の所在のみで判断する必要があったことから、居住意思を補充的に検討したと解すべきである。つまり、居住意思はあくまで、客観的事実の補充的要素として取り扱われたのであって、居住意思そのものが最終判断要素として取り扱われたものではないと考える。

また、客観的要素では住所が明らかでない場合に、最終判断を主観に求める、と位置付けるとすれば、「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」ことと相反することとなる。

したがって、主観を最終判断の要素として独立した位置付けとするのは不合理だろう。

次に、「外部から客観的に認識することができる居住意思」とすることで、上記の相反性を補った位置付けが妥当かどうか、検討の余地が出てくる。

しかし、その居住意思が「外部から客観的に認識することができる」か否かは、つまりは、「住民票」等の届出や、「労働契約書」等の契約文書といった客観的要素に評価を求めるということになる。その評価のあり方は、「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」¹³⁴⁾とする客観説そのものであり、結果として、主観ではなく客観的事実の問題ということになる。

大竹貿易事件¹³⁵⁾では、納税者は、客観的な居住意思として香港における在留証明書を有することを主張したが、判示では、この証明書の証拠能力を否定している。ここで行われたのは、居住意思の判断ではなく、客観的要素としての評価である。

¹³²⁾ 裁決事例集 No.49 374 頁。

¹³³⁾ 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下) —所得税法2条1号3号にいう『住所』概念—」税経通信 63 卷 3 号 (2008 年) 44 頁参照。

¹³⁴⁾ 東京地判平成 19 年 5 月 23 日税資 257 号順号 11717。

¹³⁵⁾ 神戸地判昭和 60 年 12 月 2 日税資 147 号 519 頁。

このほか、武富士事件以後の判決では、乳児住所事件¹³⁶⁾がある。ここでは、乳児の住所の判断とともに、両親の住所の判断がなされているが、その母親の住所について、「夫と離れて暮らすことは考えていない旨証言していることをも斟酌」して、住所は国内にあると判断している。

しかし、この判示は、その後の文章を見ると、米国への移住は子育てのためであり、定住する意思があったとする納税者の母親の主張に対し、客観的事実に照らしてたやすく措信できない、としてその意思が真実でない一蹴している。つまり、この判示は、武富士事件最高裁と同じく、客観的事実による判断を行った上で、納税者の主観についての主張に対しても、一端の評価を示し、この主観が客観的事実に基づき行われた事実認定を左右するものではないと判断したと読むのが自然であると考えられる。

最後に、租税特別措置法 35 条における「その居住の用に供している家屋」の判断が争われた松江地判平成 25 年 12 月 26 日¹³⁷⁾がある。これは、「『居住の用に供』するという文言は、文言の通常の意味からすると、当該家屋を生活の本拠（民法 22 条参照）として使用していることを意味するものと解される。」として、住所と同じく、生活の本拠に対する判断が問題とされた事件である。

ここでは、「生活本拠性の有無については、民法 22 条の解釈を参考にして、客観的な居住の事実を基本として、居住意思という主観的事実をも考慮して、社会通念に照らして、総合的に生活本拠性を判断するのが相当である。」としている。そして、その居住意思は、「独立の要件事実というよりは、生活本拠性（要件事実）を推認させる間接事実として考慮されることになる」とする。

この判示における位置付けが妥当であろう。すなわち、主観は、客観的事実の総合的判断の枠内において、補充的に作用するものと位置付けるのが相当と考える。

3. 租税法上の生活の本拠の基準

前述までの検討で、客観的事実の比重と主観の位置付けを示したが、それでも、住所の基準が明確になったというわけではない。前項の整理のみによれば、例えば、単身赴任の場合は、短期間であっても直ちに住所が移転することとなるが、実際はそうではない。なぜなら、乳児住所事件判決の判示にあるとおり、居住の安定性と、「継続性」を有することが重要であるからである。結果として、上述の客観的要素は、個別事案ごとに、継続性を含め、社会通念に照らした総合的判断をすることとなる。生活の本拠に明確な基準は見出せないのであろうか。

¹³⁶⁾ 名古屋高判平成 25 年 4 月 3 日税資 263 号順号 12192。

¹³⁷⁾ 税資 263 号順号 10665。租特 35 条は、個人における居住用財産の譲渡所得の特別控除に関する規定である。ここでは、「その居住の用に供している家屋」を控除の対象としているが、その定義については規定されていない。

(1) 生活の本拠の基準としての期間の検討

ここでは、判示において考慮要素として明示はされていないが、「継続性」を判断する要素として「期間」について、検討を加えたい。

武富士事件高裁では、最判昭和 27 年 4 月 15 日¹³⁸⁾の「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。」とする判示を参照し、期間を重視しない判断を行っている。これに対し、武富士事件最高裁では、この判例を参照しておらず、この参照として取り上げる判例の違いを疑問視する意見もある¹³⁹⁾。

しかし、武富士事件高裁が参照するこの判例の判示は、その後続く「けれども、所論のような客観的施設の有無によってのみ判断すべきものでもない」という文章の一部として用いているに過ぎず、結果として、滞在期間を重視したものである¹⁴⁰⁾。したがって、武富士事件高裁の判断は誤りであると考ええる。

結果として、武富士事件最高裁の行った滞在期間を重視した判断が相当である。このように、期間は、住所の判断における非常に重要な要素であると考ええる。

では、生活そのものの実体を有した滞在が、どのくらいの長さであれば、住所たりえる（一時的でない）といえるのであろうか。あるいは、この期間について明確な基準が見出すことができれば、予測可能性に資する基準となるのではないかと考える。

この点、一見すると、租税法上は、独自の判断基準を設けているようにうかがえる。それが、所得税法施行令 14 条および 15 条や、その所得税法施行令 14 条および 15 条との整合性を考慮するために制定されたとされる¹⁴¹⁾相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6 にある、いわゆる「1 年」基準である。

田中治教授は、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6 の「1 年」基準について、住所の判定の際の合理的な判定基準と見てよいと評価し、武富士事件においても、基本的にこの基準で判定すべきとしている¹⁴²⁾。

しかし、所得税法施行令 14 条および 15 条は推定規定であって、所得税法上の住所の判断を独自に示しているわけではないことに留意が必要である¹⁴³⁾。これは、相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共-6 についても、かっこ書きによって示されている。

現に、武富士事件や乳児住所事件では、その贈与の時の前後数年間の検討を行っており、判例においては、「1 年」基準は採用されていないと考える。

¹³⁸⁾ 民集 6 卷 4 号 413 頁。

¹³⁹⁾ 酒井・前掲注 57) 116 頁参照。

¹⁴⁰⁾ 田中・前掲注 44) 226 頁参照。

¹⁴¹⁾ 野村・前掲注 1) 13 頁参照。

¹⁴²⁾ 田中・前掲注 44) 217 頁参照。

¹⁴³⁾ 中里実「借用概念と事実認定—租税法における社会通念—」税経通信 62 卷 11 号（2007 年）20 頁参照。

また、ただ長期に滞在することが重要というわけでもない。マグロ漁船のような特殊性のある業種に限らず、生活ごと勤務場所を転々とすることも、交通手段の発達した現在では自然である。その場合は、短期間であっても、住所が移動することもあり得るだろう。課税庁が、当初1年以上の予定で海外赴任した者が、1年未満で帰国することとなった場合に、遡って居住者とならない旨の取扱いを示している¹⁴⁴⁾のも、決して、期間に拘泥するものではないことを示しているものと考えられる。

したがって、期間についても、社会通念に基づく総合的判断の一要素ではあるが、住所の判断における画一的で明確な基準とはならない。

(2) 生活の本拠の画一的な基準とその問題

ここまでの考察から、住所の画一的で明確な基準を見出すことはできないことを確認した。租税法上の住所の基準は、まず、諸般の客観的事実が評価される。そして、その諸般の客観的事実は、主観という居居意思を補充的に考慮し、期間や社会通念を踏まえた総合的判断を行うこととなる。

しかし、それでは法的安定性と予測可能性を担保できず、租税法律主義の観点から問題がある、との指摘を受けるかもしれない。そうであれば、租税法が立法により住所を定義すべき、との主張もあるだろう。または、納税義務者の規定に住所を用いることの意義自体も再考する必要があると考えられる。

前節にあるように、民法上で住所複数所有説が妥当となれば、租税法上は改めて独自の住所の基準を検討する必要があると考える¹⁴⁵⁾。今後、租税法が立法により住所を定義する必要が生じる可能性も無視できないのである。では、住所について立法的対応を行う場合、その基準はどうあるべきであろうか。

第4節 住所と立法的対応

住所について、上記に示した問題に対する立法的対応について、考察すべき点は二つである。一つは、住所要件を採用すること自体の是非である。また、もう一つは、住所の基準を画一的に規定することの是非である。以下、順番に検討する。

1. 住所要件の是非

住所についての立法的対応を検討するにあたっては、納税義務者の規定に住所が用いら

¹⁴⁴⁾ 国税庁 HP 質疑応答事例「業務の都合により1年未満で帰国したり、海外勤務が1年以上となった場合の居住者・非居住者の判定」参照。

¹⁴⁵⁾ 林仲宣「判批」税経弘報 59巻5号(2011年)153頁参照。

れている理由を、再度、検討する必要がある。なぜなら、その理由から、住所よりも適切な要件があれば、納税義務者の規定に住所を用いる意味はなくなり、したがって、要件を改正することで、納税義務者における住所の問題はもはや存在しなくなるからである。住所に代わる基準は見出せるのであろうか。

(1) 納税義務者と住所の関係

まず、納税義務者の規定に住所を用いた理由を改めて確認する。前述のとおり、住所を納税義務者の規定に用いる理由は明確ではないが、田中治教授が「個人の生活と国との結びつきを前提に」¹⁴⁶⁾して展開する理由が妥当であると考ええる。

そもそも、納税義務者を課税要件に定めるのは、租税法律主義に基づき、その者が課税されるのに適当であるかどうかを判断することを目的とする。そして、その判断基準に住所を用いた理由として、一つは、納税義務の規定に初めて住所の文言が使用されるようになった所得税法の明治 32 年度税制改正当時、課税要件を明確にするという点で適切であると考えられたからであろう。なお、この時には、既に明治 29 年に旧民法 21 条（現行 22 条）が施行されていた。当時は、現在ほど交通手段や通信手段が発達していたわけではなく、個人とわが国との繋がりをその者の住所に求めるとするのは、物理的な明確さのみならず、公平性の観点からも適切な基準として考えられたものと思われる¹⁴⁷⁾。また、もう一つは、生活者として、国家便益を享受していることと、それに対する租税負担の関係の妥当性、つまり、国民の許容可能性を根拠とするものと考ええる。

(2) 住所に代わる基準の検討

次に、上記の二つの理由について、それぞれ検討する。

まず、一つめの理由としてあげた、納税義務の規定に住所を採用した当時に適切であったという考えに対しては、通信手段や交通手段が発達した現在においては、住所が流動的であることも多く、明確さに問題があるという点から、根拠としては弱いと考える。そう考えると、現在、納税義務者の規定に住所を用いる意味はあるのか、納税義務者の規定に住所を用いること自体に疑問が生じる。

そこで、住所に代替し得る要件があるか、具体的に国籍と住民登録の二つをあげ、これらについて検討するとともに、住所要件の是非を考察する。

① 国籍

まず、国籍については、平成 12 年度税制改正から用いられてきた要件である。国籍を

¹⁴⁶⁾ 田中・前掲注 44) 210 頁。

¹⁴⁷⁾ 堀口和哉「明治 32 年の所得税法改正の立法的沿革」税大論叢 28 号（1993 年）38 頁参照。

要件に納税義務を課す課税主義は、国籍主義と呼ばれる¹⁴⁸⁾。憲法 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」としている。そして、その国民たる要件については、同法 10 条の委任を受けた国籍法において定める、としている。このことから、納税義務者と国籍の関係については、検討の余地があると考ええる。

しかし、国籍のみを要件とするには、以下の点で問題があると考ええる。

まず、国籍主義によれば、海外に滞在する日本国籍を有する者に課税し、国内の外国人に課税しないこととなり、明らかに不合理である¹⁴⁹⁾という点である。これは、住所を用いる理由として二つめにあげた、生活者としての国家便益との関係から受け入れがたい、ということであろう。

次に、外国に目を向けると、国籍に類するものとして、市民権を納税義務者の規定に用いている国としてアメリカがあげられる。しかし、アメリカ連邦所得税においても、連邦市民(citizens)のみならず、市民権を持たないが住所を有する居住外国人(resident aliens)にも、全世界所得課税を採用しており、国籍のみによらない規定となっている。また、アメリカでは、租税回避のための市民権離脱が問題となっており、市民権を課税の根拠とすることには、住所と同じ問題があるようである¹⁵⁰⁾。

以上から、国籍については、住所以外の国家との結びつきの程度を示す要件として、住所と併せて用いることは妥当であるが、住所に代わるものではないと考える。

② 住民登録

住民登録について、地方税法 24 条では、住民登録を有する個人を納税義務者としている。国民を対象とする国税に対し、地方税法は、その地域の住民にとって、より身近な行政サービスと租税負担関係が認められるものとも考えられる。そう考えると、地方税法 24 条が、その納税義務者の規定に住民登録を用いているのは、行政サービスの享受の度合いに画一的な基準が見出せるものとして制定されている、と考えることも可能である。

また、「外部から客観的に認識することができる居住意思」という要件については、前に検討したが、通信手段や交通手段の発達により、今後、補充的要素としての主観がさらに重要となってくることが考えられる。その場合に、住民登録は客観的な居住意思としての有効な要件になり得る可能性がある。

しかし、住民登録についても、国籍と同じく、以下の点で問題がある。

まず、実際に「生活者として」国家便益を享受しながら、住民登録の有無のみだけで、納税義務の取扱いに差異を設けるのは望ましくない。地方税法 294 条 3 項において、住所

¹⁴⁸⁾ 金子宏ほか『租税法講座(1)租税法基礎理論』(帝国地方行政学会・1974年)86頁〔木村寛富〕参照。

¹⁴⁹⁾ 金子ほか・前掲注148)86頁〔木村寛富〕参照。

¹⁵⁰⁾ 高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題〔初版〕』(ミネルヴァ書房・2016年)155頁参照。

を有する者を、住民登録を有する個人とみなす規定を設けているのも、同様の趣旨であろう。

東京地判平成 20 年 1 月 17 日¹⁵¹⁾では、納税者が、住民票がシンガポールにあることから、生活の本拠は国内にないと主張したが、これが排斥されている。この事件は、あくまで住所の判断基準が問題となったものである。しかし、この判示からは、住民登録の有無と生活者としての実体が別問題である、ということを読み取ることができる。

次に、住民登録は手続きに過ぎない。その国外移転は住所よりも簡単であり、租税回避の観点から問題である。したがって、住民登録を採用することは望ましくないと考える。

結論として、生活者としての国家便益の享受との関係という観点から、納税義務者の規定の要件に「生活の本拠」である住所を用いるのは妥当であろう。

2. 住所の立法的対応のあり方

上記のとおり、納税義務者の規定に住所を用いることは、妥当であると考えられる。この点を確認した上で、では、住所に対して立法的対応を行う場合、その基準はどうあるべきであろうか。

(1) 立法的対応における期間の検討

住所に対する立法的対応を行う場合には、画一的に規定されるべき租税法の要請が、強く求められるものと考えられる。これは、「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」という判示¹⁵²⁾があることから、住所には、画一的な基準を設けることが望ましいと考えることが可能である。

この際、まず検討されるのは、やはり「期間」ではないだろうか。つまり、前節 3 項で検討にあげた「1 年」基準の立法による採用である。

たしかに、期間税という性質を持つ所得税では、暦年課税が採用されていることから、「1 年」基準は一定の合理性があると考えられる。しかし、随時税という性質を持つ贈与税および相続税では、この合理性は見出せない。所得税法 3 条 1 項のように、政策的な面からの合理性がある場合（所税 3 条 1 項では、国際慣行上および租税条約において、外交官が駐在国の課税を受けないこととの関係から、国外で勤務するわが国の公務員については、国内に住所を有するものとみなすことが規定されている¹⁵³⁾。）を除き、原則として、個別租税法において、それぞれ異なる住所概念を用いることは、法的安定性の観点から望ましくないと考える。

¹⁵¹⁾ 税資 258 号順号 10863。

¹⁵²⁾ 東京地判平成 19 年 5 月 23 日税資 257 号順号 11717。

¹⁵³⁾ 武田監修・前掲注 131) 232 頁参照。

さらに、「期間」について、租税法上の明確な基準を設ければ、租税回避の誘因となるという問題がある¹⁵⁴⁾。通信手段が発達した現在では、例えば、1年という期間を海外で過ごしながらか、国内の職業活動や社会的地位を維持する、ということも大きな困難を伴うものであるとはいえない。むしろ、期間に明確な基準が示されていれば、職業活動や一般生活の中心を国内に維持したまま、租税法上の住所を海外に移すという租税回避スキームを考えるのは容易になろう。これは、租税回避に対応してきたこれまでの税制改正の流れからも望ましくない。

したがって、期間については、立法的対応としても、現在の判断基準における考え方と同様に社会通念に基づく総合的判断の一要素とせざるを得ないのである。

(2) 住所の立法的対応と社会通念

次に、住所については、社会通念との関係を整理しなければならないだろう。

中里実教授は、住所と社会通念との関係について、二つの点を述べている。一つは、住所とは事実認定の問題であり、社会通念等を踏まえながら行う司法権の領域である、ということ、もう一つは、憲法が居住移転の自由を定めているという点を見無視できず、その観点からも、社会通念が重要となる、ということである¹⁵⁵⁾。すなわち、住所においては、社会通念を逸脱することは認められないと考えられる¹⁵⁶⁾。

ここから、租税法が規定により、独自に基準を定めるとしても、同じく、社会通念を逸脱することは許されないだろう。

しかし、この点については、図子善信教授のように「社会通念の概念を肥大化させることは、実質課税への回帰の危険性がある¹⁵⁷⁾」ことから、社会通念を租税法に用いることには慎重であるべきとする主張もある。

たしかに、租税法がその条文において社会通念を用いた場合、その解釈適用の場面では、恣意的な課税が行われる懸念は、必ずしも排除されるとは言い切れない点で問題がある。

ただし、図子善信教授も、社会通念の使用すべてを否定するものではなく、「税務行政庁の解釈および事実認定における裁量が恣意的に行われているとは考えないが、そのような裁量の余地はできる限り少なくする必要がある。」¹⁵⁸⁾とするに留めている。

また、社会通念は、時代によって変化するものである。例えば、家族形態の多様化もその表れの一つである。考慮要素の比重は、その都度、個別的な事情を含め、その時の社会通念に照らして、総合的に判断する必要がある。租税法が住所の判断に画一的な基準を設

¹⁵⁴⁾ 仲谷＝高畑・前掲注 80) 47 頁参照。

¹⁵⁵⁾ 中里・前掲注 143) 21 頁参照。

¹⁵⁶⁾ 浅妻・前掲注 98) 31 頁参照。

¹⁵⁷⁾ 図子善信「事例が示唆する『社会通念』の考え方と具体的な基準」税理 51 卷 13 号 (2008 年) 92 頁。

¹⁵⁸⁾ 図子・前掲注 157) 92 頁。

けることは、上述のとおり租税回避の誘引となるだけでなく、社会通念の変化への柔軟な対応が難しくなり、かえって納税者にとって実態と乖離した不合理な納税義務を課される可能性を否定できない点で問題がある。

したがって、租税法上の住所の基準を規定する場合には、社会通念を用いることは避けられず、むしろ、住所については社会通念を用いるのが望ましいものとする。

最後に、現在までの判例によって積み上げられた基準は、決して曖昧であるということではない、という点も重要である。

本稿では、いくつかの判例を取り上げた。今後、マグロ漁船事件や乳児住所事件等の特殊な事例が生じた場合は、個別の審査が必要となる可能性を否定できないが、この点を除けば、住所は現在までの判例を踏まえ、本章 3 節に示した基準で明らかになると考えている¹⁵⁹⁾。つまり、特殊な事例を除けば、現在の住所の基準には、一定の明確さがあると評価できるのではないだろうか。

また、上記の「画一的に規律せざるをえない」とする武富士事件地裁判決の判示は、その後続く文章を併せて、事実認定の領域における客観的事実による総合的判断を要請しているものと読むべきである。これを、画一的な「規定」の要請に結び付けるのは、妥当ではないと考える。

以上から、租税法上の住所に対する立法的対応を行う場合は、住所単数所有説および客観説に立つことを明らかにするに留まるべきである。また、その基準については、期間のような画一的な基準ではなく、上述までの検討のとおり、「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」および「資産の所在等」の客観的事実に基づく社会通念に基づく総合判断とすべきである。さらにいえば、上記の岡子善信教授の指摘にあるように、単に租税法上の解釈の領域とするには恣意的課税の恐れがあるという点で望ましくないため、あくまで、従来の判決で示されている私法上の事実認定の領域としての基準に準ずるとすることを明記すべきである。

相続税法に関する平成 12 年度および平成 25 年度税制改正は租税回避に対応すべく行われたが、その際、住所の意義の拡張や、住所のみなし規定を設けるような改正が行われていないのも、こういった点が考慮されたのではないだろうか。かくして、上記の税制改正では、課税するのに適当であるといえる繋がり (nexus) を、国籍や、過去 5 年間の住所の有無に求めるに至ったものとする。

(3) 住所に残る問題と納税義務者に対する立法的対応のあり方

住所の基準を画一的にすることはできないし、するべきではない。

¹⁵⁹⁾ 近年の例として、東京地判平成 25 年 5 月 30 日税資 263 号順号 12227。ここでの住所における判断は、本稿で示した基準と差異はないと評価できる。

その上で、租税法における住所に関する事件であって、現在も残るもう一つの問題とは、税負担を免れるために「一時的に」、「暫定的に」国外に住所を移した、と評価できる場合、すなわち、武富士事件の須藤裁判官のいう「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」場合であろう。これは、「立法によって解決を図るのが筋である」が、その立法的対応にかかる問題とは、住所の基準そのものの問題ではなく、納税義務者の規定における租税回避に対する立法的対応の領域の問題である。

そして、その納税義務者の規定では、相続税法における「5年」基準の採用や、平成27年度税制改正にある国外転出時課税制度の導入等、租税回避に対する個別的な立法的対応を講じられてきたわけである。

現に、タックス・シェルター (tax shelter) と呼ばれる租税回避スキームの利用は国内でも増加しつつある¹⁶⁰⁾。納税義務者の規定に対して、課税の公平性に問題が生じる事例が発生した場合には、その都度、個別的否認規定による対応を行う必要が出てくるだろう。

ただし、課税対象を拡大することで国外移住を抑制することには、憲法22条や国際法との関係から、懸念する意見もある¹⁶¹⁾。したがって、今後、個別的否認規定による立法的対応が必要となる場合においても、慎重な議論が望まれる。

第5節 小括

本章では、武富士事件判決の残した課題として、租税法上の住所のあり方について、まず、二つの観点から検討を行った。

一つは、民法上の住所の意義は、一義的であるとはいえ、複数説に立った上で、租税法上の生活の本拠を改めて検討する必要があるという点である。そこで、住所複数所有説が認められるか考察し、これが認められないことを示した。

また、複数説に基づき、個別租税法上の住所が認定され得るか否かについて考察し、これも認められないことを示した。これは、租税法律主義を尊重すべきという租税法のあり方を改めて確認することで導かれる結論である。

もう一つは、租税法上の生活の本拠の明確な基準が見出せるかという点である。ここでは最初に、生活の本拠には、住居を有することが重要であることを示した。さらに、租税法上の生活の本拠とは、一般生活の本拠を指し、職業上の本拠とは異なる、という見解を示した。そして、諸般の客観的事実は総合的に判断されるが、その比重は、必ずしも明確にはならず、個別に判断すべきことを示した。

¹⁶⁰⁾ 金子・前掲注13) 129頁参照。

¹⁶¹⁾ 高橋・前掲注150) 183頁参照。

次に、主観は客観的事実の総合的判断の枠内において補充的に考慮されることを確認した。ただし、この主観に租税回避の意思は影響を及ぼさないことには改めて注意すべきである。

さらに、租税法上の生活の本拠について、「期間」から明確な基準が見出せないかを検討し、これが見出せないことを確認した。住所の認定については、社会通念に基づき行われる必要がある。

しかし、画一的に規律することが望まれる租税法において、立法によって租税法独自の住所を定義すべきという主張もあり得る。つまり、住所と立法的対応の関係についても検討が必要となると考える。

そこで、まず、納税義務者の規定において住所に代わる要件が見出せるかどうか、具体的に国籍と住民登録の二つをあげ、その是非を検討した。この点については、生活者として、国家便益を享受していることと、それに対する租税負担の関係の妥当性を考慮すると、納税義務者の規定には住所を用いるのが相当といえる。

また、立法によって租税法における住所の画一的な基準を設けるべきか否かという点について、1年という期間の採用の是非を検討した。しかし、画一的な基準を設けることは租税回避の誘因となり望ましくない。結論として、租税法の住所は、立法による対応を考えた場合であっても、社会通念を逸脱することは許されないことを示した。これは、住所そのものの基準のみならず、視野を広げ、納税義務者の規定における立法的対応を考えた場合においても同様である。租税回避の問題には、個別的な対応を行う必要があるが、今後も慎重な議論が望まれることを示した。

おわりに

民法上の住所は、生活の本拠である。しかし、その生活の本拠は、一義的ではなく、それぞれの法目的ごとの生活の本拠があるとされる複数説も存在する。そこで、本稿は、租税法における生活の本拠について、いくつかの角度から考察したものである。

第1章では、租税法の納税義務者の規定における住所の取扱いと沿革を確認した。ここでは、住所に関わる税制改正が、租税回避スキームの防止を目的として行われてきたことが確認できた。近年では、平成27年度税制改正により国外転出時課税制度が導入されたが、今後も、法の欠缺を利用した租税回避スキームの発生と、それに対応した税制改正が行われていくのではないだろうか。住所の問題点を抽出、考察する上で、その規定の沿革と背景にある状況を確認することは非常に重要であった。

第2章では、住所と解釈について、借用概念のあり方を考察した。租税法が借用概念として、この住所を用いた場合、これを別意に解する事由はなく、民法と同じ意味になる。

しかし、民法における住所が多義的であることに鑑みると、借用概念という観点だけでは住所の意義は複数説の問題に当たってしまう。借用概念論だけでは解決しないのが、住所の問題の「厄介な」ところである。

第3章では、住所と事実認定について、租税回避との関係から考察を行った。

租税回避の問題は、事実認定のみならず解釈の場面においても、租税法律主義と租税公平主義との対立と調整という課題に帰着する。

この点については、「立法によって解決を図るのが筋である」とする武富士事件最高裁の補足意見が支持される。租税法における法的三段論法の正しい理解に基づく事実認定プロセスを行い、租税回避の意思を私法上の事実認定に混入する考え方は否定されなければならないことを確認した。

第4章では、複数説に立って、個別租税法ごとの住所の認定の是非と、租税法上の生活の本拠の基準について考察し、また、住所の立法的対応についても検討した。

個別租税法ごとの住所の認定については、租税法律主義の観点から、認められないという考えを示した。個別租税法の性質という点そのものは、今後もさらに検討の必要はあると考える。しかし、その上でも、明文の規定のない基準で、納税義務者の取扱いに差異が生じることはあってはならない。

次に、租税法上の生活の本拠の基準については、明確な基準は見出せず、社会通念によらざるを得ないことを示した。ただし、社会通念の変化によっては、租税法が規定により、独自の基準を設ける必要が出てくることも否定できない。

その際には、客観説と住所単数所有説を明示し、現在までに積み上げられた判断基準を維持することを法令に示すのが望ましいだろうと考える。

また、租税回避に対応すべく、納税義務者の規定に関する立法的対応を行う場合にも、社会通念を逸脱することは認められない。課税対象の拡大は、恣意的な課税が行われる危険もある。租税回避への適正な対応を図るという意味でも、武富士事件の判示には意義があった。

以上のように、本稿では、武富士事件を中心に租税法上の住所に関する考察を行った。ここでは、借用概念や租税回避に関する判例や学説の違いから見る様々な論点が存在した。これらの点について一つ一つ検討し、住所の問題のみならず、租税法の基本的な解釈や事実認定のあり方について広く見識を深めることができたのは、大変有意義であった。

そして、わが国における租税法上の住所のあり方については、筆者なりの結論を示した。しかし、住所ひいては納税義務の有無が問題となった場合には、わが国のみならず、他国における納税義務の有無も深く関係すると考えられる。つまり、国際的な二重課税や二重非課税の問題である。今後は、諸外国における納税義務者の規定の取扱いや、租税条約および経済協力開発機構（OECD）における税源浸食と利益移転（BEPS）プロジェクト等にみるわが国と諸外国間の課税権の調整のあり方についても研究していきたいと考える次第である。

最後に、社会通念の変化とともに、今後も、住所の意義を検討することには意義がある。むしろ、これは、住所に限ったことではないが、事実認定においては、その都度、その時の社会通念に照らした判断を行う必要がある。その意味でも、租税法を研究する上では、日々の研鑽が極めて重要である。このことを改めて銘記すべきことを示し、本稿のまとめとしたい。

参考文献等一覧

【書籍】

- 浅沼潤三郎 『租税法要論〔第1版〕』八千代出版（1999年）
- 石田喜久夫ほか 『注釈民法(1)総則(1)〔改訂版〕』有斐閣（2002年）
- 一圓一億 『法の解釈と適用〔初版〕』有斐閣（1958年）
- 伊藤滋夫 『事実認定の基礎〔初版 補訂〕』有斐閣（2000年）
- 伊藤滋夫 『要件事実・事実認定入門〔補訂版〕』有斐閣（2005年）
- 伊藤滋夫 『要件事実の基礎〔新版〕』有斐閣（2015年）
- 伊藤滋夫・岩崎政明編
『租税訴訟における要件事実論の展開 初版』青林書店（2016年）
- 岡村忠生 『法人税法講義〔第3版〕』成文堂（2007年）
- 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介
『ベーシック税法〔第7版〕』有斐閣アルマ（2013年）
- 金子宏 『租税法理論の形成と解明 上巻』弘文堂（2010年）
- 金子宏 『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣（2010年）
- 金子宏 『租税法〔第21版〕』弘文堂（2016年）
- 金子宏編 『ケースブック租税法〔第4版〕』弘文堂（2013年）
- 金子宏・清永敬次・宮谷俊胤・畠山武道
『税法入門〔第7版〕』有斐閣（2016年）
- 北野弘久編 『現代税法講義〔五訂版〕』法律文化社（2009年）
- 北野弘久・小池幸造・三木義一編
『争点 相続税法〔補訂版〕』勁草書房（1996年）
- 木村弘之亮 『租税法総則〔初版〕』成文堂（1998年）
- 木村弘之亮 『租税法学〔初版〕』税務経理協会（1999年）
- 木村弘之亮 『国際税法』成文堂（2000年）
- 木山泰嗣 『税務判例が読めるようになるーリーガルマインド基礎講座・実践編ー』
大蔵財務協会（2015年）
- 清永敬次 『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房（2013年）
- 小島和夫 『やさしい法令用語の解説』公職研（1994年）
- 酒井克彦 『ステップアップ租税法ー租税法解釈の道しるべー〔初版〕』財經詳報社
（2010年）
- 酒井克彦 『ブラッシュアップ租税法ー判例学習の道しるべー〔初版〕』財經詳報社
（2011年）

- 酒井克彦 『レクチャー租税法解釈入門』 弘文堂 (2015年)
- 酒井克彦 『クローズアップ課税要件事実論－要件事実と主張・立証責任を理解する－〔第4版〕』 財経詳報社 (2015年)
- 桜井四郎 『相続と相続税法〔初版〕』 財経詳報社 (1996年)
- 武田昌輔監修 『DHC コメントール所得税法』 第一法規 (加除式)
- 武田昌輔監修 『DHC コメントール相続税法』 第一法規 (加除式)
- 田島信威 『最新法令用語の基礎知識〔改訂版〕』 ぎょうせい (2012年)
- 田中二郎 『租税法〔第3版〕』 有斐閣 (1990年)
- 谷口勢津夫 『税法基本講義〔第5版〕』 弘文堂 (2016年)
- 忠佐市 『新訂 租税法入門』 森山書店 (1964年)
- 中川一郎 『税法の解釈及び適用〔初版〕』 三晃社 (1961年)
- 中里実他編 『租税法概説』 有斐閣 (2011年)
- 中里実 『タックスシエルター』 有斐閣 (2002年)
- 中村信行 『平成12年度版 改正税法のすべて』 大蔵財務協会 (2000年)
- 野村誠 『平成27年度版 相続税法基本通達逐条解説』 大蔵財務協会 (2015年)
- 橋本守次 『ゼミナール相続税法』 大蔵財務協会 (2015年)
- 林修三 『法令解釈の常識〔第2版〕』 日本評論社 (1975年)
- 林良平編 『注解 判例民法 民法総則〔初版〕』 青林書院 (1994年)
- 法令用語研究会 『有斐閣 法律用語辞典〔第4版〕』 有斐閣 (2012年)
- 増田英敏 『リーガルマインド租税法〔第4版〕』 成文堂 (2013年)
- 水野忠恒 『租税法〔第5版〕』 有斐閣 (2011年)
- 水本浩編 『民法I (総則)(1)』 青林書院 (1995年)
- 村井正 『租税法と私法』 大蔵省印刷局 (1982年)
- 村井正 『租税法と取引法』 清文社 (1978年)
- 山川一陽 『民法総則講義〔第5版〕』 中央経済社 (2014年)
- 我妻栄 『民法総則』 岩波書店 (1988年)
- 『行政判例百選〔第5版〕〔第6版〕』 有斐閣
- 『租税判例百選〔第1版〕〔第2版〕〔第3版〕〔第4版〕〔第5版〕〔第6版〕』 有斐閣

【雑誌論文】

・論文集

- 伊藤滋夫編 「租税法の要件事実〔第1版〕」 日本評論社 (2011年)
- 伊藤滋夫編 「要件事実の現在を考える〔初版〕」 商事法務 (2006年)
- 今村隆 「租税回避と濫用法理－租税回避の基礎的研究－」 大蔵財務協会 (2015)

- 年)
- 占部裕典 「租税法における文理解釈と限界〔初版〕」 慈学社出版 (2013年)
- 占部裕典 「租税法の解釈と立法政策Ⅰ」 信山社出版 (2002年)
- 岡村忠生編 「租税回避研究の展開と課題〔初版〕」 ミネルヴァ書房 (2015年)
- 金子宏編 「租税法の基本問題〔初版〕」 有斐閣 (2007年)
- 金子宏編 「租税法の発展〔初版〕」 有斐閣 (2010年)
- 金子宏ほか編 「租税法講座(1)租税法基礎理論」 帝国地方行政学会 (1974年)
- 谷口勢津夫 「租税回避論－税法の解釈適用と租税回避の試み－」 清文社 (2014年)
- 中里実・神田秀樹編
「ビジネス・タックス 企業税制の理論と実践」 有斐閣 (2005年)
- 三木義一 「現代法と人権〔第1版〕」 勁草書房 (1992年)
- 水野忠恒 「所得税の制度と理論－『租税法と私法』の再検討－〔第1版〕」 有斐閣 (2006年)
- ・判例解説集
- 澁圭吾 「贈与税における「住所」の認定」 平成23年度重要判例解説 (ジュリスト臨時増刊1440) (2012年)
- 升永英俊 「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件」 租税法判例実務解説〔第1版〕 (2002年)
- 宮崎裕子 「債券レポ取引のレポ差額が、所得税法161条6号の『利子』に該当しないとされた事例」 租税法判例実務解説〔第1版〕 (2001年)
- 宮武敏夫・穂満憲一
「源泉徴収義務の対象となる『貸付金』及び『利子』の意義」 租税法判例実務解説〔第1版〕 (2001年)
- ・雑誌・論文
- 相澤拓也 「税法における住所の判断基準の再検討－最近の2つの東京高裁判決を素材として－」 立命館法政論集第7号 (2008年)
- 青木康 「立証責任と『事実認定』」 税経通信33巻6号 (1973年)
- 朝倉洋子 「税法ピンポイント分析 判決・裁決から学ぶ条文解釈 住所をめぐる客観的判断」 税理54巻6号 (2011年)
- 新井隆一 「租税法における『事実認定』の意義～『事実認定』における効果意思のはたらきかけ～」 税経通信33巻6号 (1978年)
- 飯塚美幸 「徹底分析!『住所』と『居住』をめぐる税務判断 特定居住用小規模宅地特例をめぐる『居住』の判断」 税理54巻6号 (2011年)
- 井上康一 「売買か交換かという法形式の選択につき税法独自の事実認定を否定し

- た事例」租税訴訟第 7 号 (2014 年)
- 今村隆 「借用概念論・再考」税大ジャーナル第 16 号 (2011 年)
- 今村隆 「租税回避の意義と G8 各国の対応」フィナンシャル・レビュー126 号 (2016 年)
- 入山実 「課税処分における所得認定と取引の通念—株主相互金融を営む株式会社の支払う株主優待金に関する最高裁判例を契機として—」法律のひろば 13 卷 12 号 (1960 年)
- 植田卓 「内縁・事実婚の配偶者に対する配偶者控除等」税研 106 号 (2002 年)
- 植松守雄 「税法上の実質主義について」税経通信 23 卷 11 号 (1968 年)
- 植松守雄 「注解所得税法 10」会計ジャーナル第 8 卷 2 号 (1976 年)
- 植松守雄 「税法の解釈適用と事実認定」税経通信 33 卷 6 号 (1978 年)
- 浦東久男 「日本国憲法の制定過程における租税法律主義に関する条項について」税法学 563 号 (2010 年)
- 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 51 卷 5 号 (2008 年)
- 占部裕典 「税法における『住所』の意義とその判断要素」税理 51 卷 2 号 (2008 年)
- 占部裕典 「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学 563 号 (2010 年)
- 遠藤美奈 「国民健康保険料と憲法 84 条」ジュリスト 1332 号 (2007 年)
- 大淵博義 「武富士事件における相続税法上の『住所』認定の論理～租税回避の意思と住所認定の関わり～」租税訴訟第 7 号 (2014 年)
- 岡本高太郎 「外国信託を用いた贈与に関する判決の検討—名古屋地裁平成 23 年 3 月 24 日判決」税務弘報 59 卷 10 号 (2011 年)
- 岡村忠生 「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543 号 (2000 年)
- 岡村忠生 「民法上の組合がリースした映画フィルムの減価償却資産該当性」税研 148 号 (2009 年)
- 岡村忠生 「租税法律主義とソフトロー」税法学 563 号 (2010 年)
- 岡本弘嗣 「負担付贈与と譲渡所得課税—静岡地裁・東京高裁判決を素材として—」シュトイエル 300 号記念号 (1987 年)
- 奥田周年・下見佐和子 「徹底分析！『住所』と『居住』をめぐる税務判断 居住用財産の取得・譲渡をめぐる『居住』の判断」税理 54 卷 6 号 (2011 年)
- 貝田守 「民法における住所概念について」下関商経論集 8 卷 (1965 年)
- 片上孝洋 「租税法律主義の再考—『租税立法権制約の基本原則』の提唱—」社学

研論集 16 号 (2010 年)

- 加藤俊行 「税法上の住所を巡る諸問題（再論）請求人は非永住者以外の居住者であるとした事例」 税務事例 43 卷 9 号 (2011 年)
- 加藤義幸 「借用概念について—最近の判例を通して—」 税法学 560 号 (2008 年)
- 川田剛 「相続税、贈与税における『住所地』が問題となった事例—武富士事件判決—」 税務事例 39 卷 12 号 (2007 年)
- 川田剛 「国外財産の贈与に係る住所地」 国際税務 28 卷 6 号 (2008 年)
- 川田剛 「国外での株式譲渡時における住所地が問題とされた事例—ユニマツト事案—」 税研 148 号 (2009 年)
- 川田剛 「国際租税入門 非居住者・非永住者」 税経通信 66 卷 5 号 (2011 年)
- 川田剛 「日米双方に住居を有していた者が非永住者に当たるとされた事例」 ジュリスト 1482 号 (2015 年)
- 岸秀光 「租税回避事件の動向（『私法上の法律構成による否認』と『処分証書の法理』を中心として）」 訟務月報 55 卷 1 号別冊
- 北野弘久 「税法における『贈与』の概念—負担付贈与をめぐる問題を中心として—」 税理 28 卷 6 号 (1985 年)
- 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)
- 木山泰嗣 「徹底分析！『住所』と『居住をめぐる税務判断 インタビュー—武富士最高裁判決を受けて—弁護士の視点からみた判決のポイント—』 税理 54 卷 6 号 (2011 年)
- 小林宏之 「香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が、国外財産の贈与を受けた時において、相続税法（平成 15 年法律第 8 号による改正前のもの）1 条の 2 第 1 号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたとはいえないとされた事例」 判例評論 634 号（判例時報 2127）(2011 年)
- 酒井克彦 「二層的構造認識論と事実認定—課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索—」 納税者保護と法の支配 山田二郎先生喜寿記念 (2007 年)
- 酒井克彦 「租税回避否認規定の提案と問題点 (1)」 税大ジャーナル第 9 号 (2008 年)
- 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 卷 1 号 (2008 年)
- 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 卷 2 号 (2008 年)

- 酒井克彦 「永遠の旅人と『生活の本拠』（下）—所得税法2条1項3号にいう『住所』概念」税経通信 63 卷 3 号（2008 年）
- 酒井克彦 「租税法上の『住所』の認定を巡る諸問題」税大ジャーナル 25 号（2015 年）
- 櫻井四郎 「『事実認定』の構造と類型」税経通信 33 卷 6 号（1978 年）
- 佐々木潤子 「基礎的人的控除のあり方—課税最低限を前提として—」税法学 563 号（2010 年）
- 佐藤和助 「是否認事例から学ぶ住宅ローン控除適用上の留意点」税理 57 卷 14 号（2014 年）
- 佐藤英明 「租税法と私法」法学教室 242 号（2000 年）
- 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）
- 佐藤義行 「負担付贈与覚書—最高裁昭和 63 年 7 月 19 日判決を契機として—」北野弘久教授還暦記念論文集 納税者の権利（1991 年）
- 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—武富士事件—」税研 135 号（2007 年）
- 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—武富士事件—」税研 159 号（2011 年）
- 品川芳宣 「米国州法に基づく信託契約とみなし贈与課税」税研 161 号（2012 年）
- 渋谷雅弘 「相続税の本質と課税方式」税研 139 号（2008 年）
- 渋谷雅弘 「相続税・贈与税の改正と問題点」ジュリスト 1455 号（2013 年）
- 下村芳夫 「租税法律主義をめぐる諸問題—税法の解釈と適用を中心として—」税務大学校論叢 6 号（1972 年）
- 首藤重幸 「相続税法における住所」税務事例研究 104 号（2008 年）
- 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 560 号（2008 年）
- 凶子善信 「事例が示唆する『社会通念』の考え方と具体的な基準」税理 51 卷 13 号（2008 年）
- 須貝脩一 「税法と民法との交る問題点について」民商法雑誌 36 卷 2 号（1957 年）
- 須貝脩一 「課税要件事実の確定と行政裁量」税経通信 33 卷 6 号（1978 年）
- 須藤典明 「負担付贈与をめぐる課税関係について」税務弘報 34 卷 3 号（1986 年）
- 高梨克彦 「判例にみる『事実認定』の判定基準」税経通信 33 卷 6 号（1978 年）
- 高梨克彦 「負担付贈与における贈与者に対する譲渡所得課税を受贈者の引き継ぐ取得費、取得時期の有無」シュトイエル 329 号（1989 年）

- 高野幸大 「贈与税における国外居宅の生活の本拠たる実体」 民商法雑誌 145 巻 4 号 (2012 年)
- 高野幸大 「贈与税における国外居宅の生活の本拠たる実体」 民商法雑誌 145 巻 5 号 (2012 年)
- 竹内進 「租税法における『住所』に関する考察」 税法学 560 号 (2008 年)
- 竹下重人 「租税回避行為と『事実の認定』」 税経通信 33 巻 6 号 (1978 年)
- 田中治 「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」 税法学 563 号 (2010 年)
- 田中啓之 「米国州法とする信託の受益者に対する贈与税の課税が適法とされた事例」 ジュリスト 1460 号 (2013 年)
- 田中治 「税法の解釈方法と武富士判決の意義」 同志社法学 64 巻 7 号 (2013 年)
- 谷口勢津夫 「所得税法にいう『配偶者』の意義」 租税法研究 27 号 (1999 年)
- 谷口勢津夫 「税法における裁判による法創造論序説—ドイツにおける最近の議論の紹介—」 税法学 563 号 (2010 年)
- 谷口勢津夫 「借用概念と目的論的解釈」 税法学 539 号 (2013 年)
- 中江博行 「組合契約によるリース事業の損失についての損益通算の可否—航空機リース事件」 税研 148 号 (2009 年)
- 中川一郎 「税務調査・審査裁決にみる『事実認定』の判定基準」 税経通信 33 巻 6 号 (1978 年)
- 中里実 「借用概念と事実認定—租税法における社会通念—」 税経通信 62 巻 11 号 (2007 年)
- 中里実 「制定法の解釈と普通法の発見 (上) —複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」 ジュリスト 1368 号 (2008 年)
- 中里実 「制定法の解釈と普通法の発見 (下) —複数の法が並存・競合する場合の法の選択としての『租税法と私法』論」 ジュリスト 1369 号 (2008 年)
- 中里実 「『租税法と私法』論再考」 税研 114 号 (2008 年)
- 中里実 「財政法の私法的構成 (上) —民法 95 条と国庫の関係を素材として」 ジュリスト 1400 号 (2010 年)
- 中里実 「財政法の私法的構成 (中) —民法 95 条と国庫の関係を素材として」 ジュリスト 1401 号 (2010 年)
- 中里実 「財政法の私法的構成 (下) —民法 95 条と国庫の関係を素材として」 ジュリスト 1403 号 (2010 年)
- 仲谷栄一郎 「『租税軽減の目的』と税法上の事実認定—『住所』をめぐる判例を素材に—」 国際税務 28 巻 6 号 (2008 年)
- 仲谷栄一郎・高畑侑子

- 『武富士事件』最高裁判決の残した課題」国際税務 31 巻 4 号 (2011 年)
- 仲谷栄一郎・田中良
「海外の信託を利用した租税軽減策～名古屋地裁平成 23 年 3 月 24 日判決～」国際税務 31 巻 9 号 (2011 年)
- 中西良彦
「クローズアップ税務争訟判決・裁決例から探る実務ヒント 海外での株式譲渡と住所・居所の認定」税理 51 巻 13 号 (2008 年)
- 永橋利志
「税法上の住所を巡る諸問題 (再論) 外国人船員らは『非居住者』に当たるとした事例」税務事例 43 巻 9 号 (2011 年)
- 野一色直人
「外国信託の設定と贈与税の課税をめぐる問題点」税理 56 巻 9 号 (2011 年)
- 橋本守次
「『武富士事件』に係る最高裁平成 23 年 2 月 18 日第 2 小法廷判決について(上)」税務弘報 59 巻 6 号 (2011 年)
- 橋本守次
「『武富士事件』に係る最高裁平成 23 年 2 月 18 日第 2 小法廷判決について(下)」税務弘報 59 巻 7 号 (2011 年)
- 林仲宣
「住所の意義－武富士事件本質－武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報 59 巻 5 号 (2011 年)
- 林仲宣
「ザ・税務訴訟 住所の判定－武富士事件－」法律のひろば 64 巻 4 号 (2011 年)
- 淵圭吾
「租税法と私法の関係」学習院大学法学会 44 巻 2 号 (2009 年)
- 淵圭吾
「レポ差額に拘る源泉徴収義務－住友信託銀行レポ取引事件控訴審判決」税研 148 号 (2009 年)
- 淵圭吾
「贈与税における『住所』の意義とその認定」ジュリスト 1422 号 (2011 年)
- 藤谷武史
「フィルムリースを用いた租税回避が契約解釈により否認された事案」租税法研究 29 号 (2001 年)
- 古矢文子
「海外居住者への贈与と『生活の本拠』の判定～検証・武富士判決～」税理 50 巻 12 号 (2007 年)
- 古矢文子
「税法上の住所を巡る諸問題 (再論) 海外での株式譲渡時に日本国内に住所を有していたとは認められないとした事例」税務事例 43 巻 9 号 (2011 年)
- 古矢文子
「徹底分析! 『住所』と『居住』をめぐる税務判断 相続・贈与における『住所』の判断」税理 54 巻 6 号 (2011 年)
- 古矢文子
「クローズアップ税務争訟判決・裁決例から探る実務ヒント 生活の本

- 「抛の判定」税理 49 卷 10 号 (2011 年)
- 保住昭一 「いわゆる株主相互金融会社が株主に支払う優待金は利益配当か」法律論叢 34 卷 5 号 (1961 年)
- 堀口和哉 「明治 32 年の所得税法改正の立法的沿革」税大論叢 28 号 (1997 年)
- 堀口和哉 「税法上の『住所』を巡る諸問題」税務事例 42 卷 3 号 (2010 年)
- 増井和男 「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』と負担付贈与」ジュリスト 923 号 (1988 年)
- 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 42 卷 5 号 (2010 年)
- 増田英敏 「借用概念としての住所の認定と贈与税回避の意図－武富士事件」ジュリスト 1454 号 (2013 年)
- 増田英敏・大島正志 「レポ取引差額に係る源泉徴収義務」TKC 税研情報 18 卷 2 号 (2009 年)
- 増田英敏・橋本晃義 「海外財産の贈与と贈与税の納税義務の要件としての住所の認定－武富士事件－」TKC 税研情報 17 卷 2 号 (2008 年)
- 増田英敏・丸尾徳文 「海外での株式譲渡と住所の認定 (ユニマツト事件)」TKC 税研情報 18 卷 2 号 (2009 年)
- 増井良啓 「海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件」税研 148 号 (2009 年)
- 三木義一 「税法における『住所』概念」税経通信 62 卷 10 号 (2007 年)
- 水野忠恒 「相続税法における納税義務者－武富士事件－」税務事例 43 卷 5 号 (2011 年)
- 宮谷俊胤 「英国における課税法の解釈原理」杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集 (1970 年)
- 柳澤賢仁 「徹底分析！『住所』と『居住』をめぐる税務判断 納税義務をめぐる『住所』の判断」税理 54 卷 6 号 (2011 年)
- 山本守之 「海外財産の贈与と住所の認定」税理 55 卷 5 号 (2012 年)
- 山本守之 「武富士事件／海外財産の贈与と住所の認定－武富士事件の教えるもの－」租税訴訟第 5 号 (2012 年)
- 吉村典久 「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』の意義」ジュリスト 863 号 (1986 年)
- 吉村典久 「内縁関係と所得税」民事法の諸問題 11 専修大学法学研究所紀要 ; 27

(2002年)

渡辺充 「武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定（上）」速報税理 30 卷 11 号（2011年）

渡辺充 「武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定（下）」速報税理 30 卷 12 号（2011年）

【判決・裁決】

神戸地方裁判所 昭和 23 年（行）26 号判決（民集 6 卷 4 号 418 頁）
大阪高等裁判所 昭和 25 年 3 月 28 日判決（民集 6 卷 4 号 420 頁）
最高裁判所 昭和 27 年 4 月 15 日判決（民集 6 卷 4 号 413 頁）
水戸地方裁判所 昭和 29 年 3 月 18 日判決（民集 8 卷 10 号 1962 頁）
最高裁判所 昭和 29 年 10 月 20 日判決（民集 8 卷 10 号 1907 頁）
最高裁判所 昭和 33 年 4 月 11 日判決（民集 12 卷 5 号 789 頁）
東京地方裁判所 昭和 33 年 7 月 3 日判決（判時 160 号 15 頁）
東京地方裁判所 昭和 34 年 2 月 11 日判決（民集 14 卷 12 号 2434 頁）
大阪高等裁判所 昭和 34 年 10 月 16 日判決（民集 14 卷 4 号 558 頁）
東京高等裁判所 昭和 34 年 10 月 27 日判決（民集 14 卷 12 号 2437 頁）
東京高等裁判所 昭和 34 年 10 月 27 日判決（訟月 5 卷 10 号 1461 頁）
最高裁判所 昭和 35 年 3 月 22 日判決（民集 14 卷 4 号 551 頁）
最高裁判所 昭和 35 年 10 月 7 日判決（民集 14 卷 12 号 2420 頁）
大阪地方裁判所 昭和 36 年 9 月 19 日判決（行裁例集 12 卷 9 号 1801 頁）
最高裁判所 昭和 36 年 10 月 27 日判決（訟月 7 卷 11 号 2236 頁）
大阪地方裁判所 昭和 50 年 5 月 29 日判決（税資 81 号 743 頁）
大阪高等裁判所 昭和 54 年 11 月 14 日判決（税資 109 号 341 頁）
東京地方裁判所 昭和 56 年 7 月 16 日判決（税資 120 号 160 頁）
東京高等裁判所 昭和 57 年 6 月 24 日判決（判夕 478 号 119 頁）
静岡地方裁判所 昭和 60 年 3 月 14 日判決（税資 144 号 496 頁）
神戸地方裁判所 昭和 60 年 12 月 2 日判決（税資 147 号 519 頁）
大阪高等裁判所 昭和 61 年 9 月 25 日判決（税資 153 号 817 頁）
東京高等裁判所 昭和 62 年 9 月 9 日判決（税資 159 号 541 頁）
最高裁判所 昭和 63 年 7 月 15 日判決（税資 165 号 324 頁）
最高裁判所 昭和 63 年 7 月 19 日判決（税資 165 号 352 頁）
名古屋地方裁判所 平成 7 年 9 月 27 日判決（税資 213 号 694 頁）
名古屋高等裁判所 平成 7 年 12 月 26 日判決（税資 214 号 1048 頁）

東京高等裁判所	平成 8 年 12 月 26 日判決（判例集未登載）
最高裁判所	平成 9 年 8 月 25 日判決（判夕 952 号 184 頁）
最高裁判所	平成 9 年 9 月 9 日判決（税資 228 号 501 頁）
大阪地方裁判所	平成 10 年 10 月 16 日判決（税資 238 号 715 頁）
大阪地方裁判所	平成 10 年 12 月 18 日判決（税資 239 号 53 頁）
大阪高等裁判所	平成 12 年 1 月 18 日判決（税資 246 号 20 頁）
静岡地方裁判所	平成 13 年 4 月 27 日判決（税資 250 号順号 8892）
大阪地方裁判所	平成 13 年 5 月 18 日判決（訟月 48 卷 5 号 1257 頁）
大阪地方裁判所	平成 13 年 12 月 14 日判決（民集 59 卷 10 号 2993 頁）
東京高等裁判所	平成 14 年 2 月 28 日判決（判時 1782 号 19 頁）
大阪高等裁判所	平成 14 年 6 月 14 日判決（訟月 49 卷 6 号 1843 頁）
神戸地方裁判所	平成 14 年 10 月 7 日判決（税資 252 号順号 9208）
大阪高等裁判所	平成 15 年 3 月 6 日判決（税資 253 号順号 9300）
大阪高等裁判所	平成 15 年 5 月 14 日判決（民集 59 卷 10 号 3165 頁）
名古屋地方裁判所	平成 16 年 10 月 28 日判決（税資 254 号順号 9800）
東京地方裁判所	平成 17 年 1 月 28 日判決（税資 255 号順号 9915）
東京高等裁判所	平成 17 年 9 月 21 日判決（税資 255 号順号 10139）
名古屋高等裁判所	平成 17 年 10 月 27 日判決（税資 255 号順号 10180）
最高裁判所	平成 17 年 12 月 19 日判決（民集 59 卷 10 号 2964 頁）
最高裁判所	平成 17 年 12 月 19 日判決（税資 255 号順号 10242）
最高裁判所	平成 18 年 1 月 24 日判決（税資 256 号順号 10278）
大阪地方裁判所	平成 18 年 1 月 27 日判決（判夕 1214 号 160 頁）
最高裁判所	平成 18 年 1 月 27 日判決（税資 256 号順号 10290）
大阪高等裁判所	平成 19 年 1 月 23 日判決（判時 1976 号 34 頁）
静岡地方裁判所	平成 19 年 3 月 23 日判決（税資 257 号順号 10665）
最高裁判所	平成 19 年 3 月 27 日判決（税資 257 号順号 10672）
東京地方裁判所	平成 19 年 4 月 11 日判決（税資 257 号順号 10685）
東京地方裁判所	平成 19 年 4 月 17 日判決（税資 257 号順号 10689）
東京地方裁判所	平成 19 年 5 月 23 日判決（税資 257 号順号 11717）
東京地方裁判所	平成 19 年 9 月 14 日判決（判夕 1277 号 173 頁）
東京高等裁判所	平成 19 年 10 月 10 日判決（税資 257 号順号 10797）
東京地方裁判所	平成 20 年 1 月 17 日判決（税資 258 号順号 10863）
東京高等裁判所	平成 20 年 1 月 23 日判決（税資 258 号順号 10868）
東京高等裁判所	平成 20 年 2 月 28 日判決（判夕 1278 号 163 頁）

東京高等裁判所	平成 20 年 3 月 12 日判決（税資 258 号順号 10915）
東京高等裁判所	平成 20 年 7 月 10 日判決（税資 258 号順号 10987）
最高裁判所	平成 20 年 10 月 3 日判決（判時 2026 号 11 頁）
最高裁判所	平成 20 年 10 月 28 日判決（税資 258 号順号 11060）
東京地方裁判所	平成 21 年 1 月 27 日判決（税資 259 号順号 11226）
仙台地方裁判所	平成 21 年 4 月 16 日判決（税資 259 号順号 11180）
広島地方裁判所	平成 21 年 5 月 7 日判決（税資 259 号順号 11195）
東京高等裁判所	平成 21 年 6 月 25 日判決（税資 259 号順号 11232）
仙台高等裁判所	平成 21 年 10 月 15 日判決（税資 259 号順号 11292）
東京地方裁判所	平成 22 年 2 月 12 日判決（税資 255 号順号 11126）
仙台地方裁判所	平成 22 年 7 月 6 日判決（税資 260 号順号 11471）
最高裁判所	平成 23 年 2 月 18 日判決（判時 2111 号 3 頁）
名古屋地方裁判所	平成 23 年 3 月 24 日判決（税資 261 号順号 11654）
仙台高等裁判所	平成 23 年 4 月 13 日判決（税資 261 号順号 11667）
名古屋高等裁判所	平成 25 年 4 月 3 日判決（税資 263 号順号 12192）
東京地方裁判所	平成 25 年 5 月 30 日判決（税資 263 号順号 12227）
松江地方裁判所	平成 25 年 12 月 26 日判決（税資 263 号順号 10665）
東京高等裁判所	平成 26 年 1 月 21 日判決（判例集未登載）
東京地方裁判所	平成 26 年 6 月 26 日判決（判例集未登載）
最高裁判所	平成 26 年 7 月 15 日判決（判例集未登載）
国税不服審判所	平成 7 年 3 月 29 日裁決（裁決事例集 No.49 374 頁）
国税不服審判所	平成 18 年 5 月 29 日裁決（裁決事例集 No.71 97 頁）

【その他】

税制調査会	「平成 12 年度の税制改正に関する答申」（1999 年 12 月）
川端康之監訳	『OECD モデル租税条約 2010 年度版（所得と財産に対するモデル租税条約）簡略版』社団法人日本租税研究協会（2011 年）
山口和人訳	『基本情報シリーズ 19 ドイツ民法 I（総則）』国立国会図書館調査及び立法考査局（2015 年）
吉沢浩二郎ほか	『平成 25 年度版 改正税法のすべて』大蔵財務協会（2013 年）