

所得税法上の「住所」に関する一考察

—グローバル化・IT化の進む現代における所得税法上の居住者判定について—

矢嶋　ますみ

<要約>

所得税法上の「住所」に関する一考察

—グローバル化・IT化の進む現代における所得税法上の居住者判定について—

産業能率大学大学院 矢嶋 ますみ

本論文は、2020年早々に起きたコロナ感染により、中華人民共和国（以下「中国」という。）における多くの日系企業の長期海外赴任者が日本への一時帰国を余儀なくされ、一向に収まる気配のない感染により、数か月の予定での一時帰国が半年を過ぎたことにより、日中租税条約による短期滞在者免税の適用がなくなり、日本において非居住者としての課税義務が発生する一方、赴任国である中国においても非居住者としての申告義務は消滅せず、また、日中両国での国内源泉所得の範囲の違いにより、二重課税が発生したが、租税条約はいずれか一方または双方の居住者を適用対象としており、双方非居住者となり二重課税が発生しても救済措置がないという事態が発生したことを問題視し、所得税法上の居住形態判定の基礎となる「住所」に関して考察したものである。

本論文では、まず、第1章において「日中間における双方非居住者に対する二重課税」として、コロナ禍によるパンデミックが図らずも双方非居住者に二重課税という新たな問題が潜んでいたことを明らかにしたということを確認する。

第2章では所得税法及びOECDモデル条約それぞれにおける「居住者」の定義を確認し、「居住者」の役割として、居住者に対する課税範囲並びに、居住者のみに適用される規定及び租税条約上の特典について言及する。

所得税法において、「住所」は納税義務者の判定要素として非常に重要であるが、租税法には「住所」の規定がなく、民法における「住所」を借用概念として用いることが通説とされている。そこで、第3章では、借用概念が何たるかを確認し、「住所」の判断基準となる「生活の本拠」に係る学説を確認した後、租税法における「住所」の有無が争点となった事案としては最も有名であろう武富士事件についても言及する。そして、小括として「住所」に関する筆者の考えをまとめる。

個人の居住性が争点となった裁判は、武富士事件やユニマット事件のように租税回避行為が疑われるものが有名であるが、近年は交通手段の発達が進み、海外に引っ越すことなく、頻繁に各国を行き来できるようになった。今後は、租税回避行為を目的とした「居住性」ではなく、純粹に「生活の本拠」がどこにあるのかが争われるケースも出てくるのではないだろうか？そこで、第4章において、筆者が専門としてきたグローバルモビリティに関連する「国境を跨いで活動する者の生活の本拠」がどこにあるのかが争われた事案（東京高裁：令和元年11月27日判決）を取り上げ考察する。

さらに、第5章では、所得税法上で住所が問題となった他の事案であるユニマット事件（東京高裁：平成20年2月28日判決）、マグロ漁船事件（東京高裁：平成21年6月25日判決）、及び外国子会社合算税制事案（国税不服審判所：令和3年3月26日裁決）

についても考察し、「生活の本拠」の判定にあたり、どの判断要素に重きを置くかにより、居住・非居住の結論が変わってくることを確認する。

最後の第 6 章にて、まず、「住所」概念の曖昧性に関して、「住所」判定における、「生活の本拠」がどこにあるのかを判断するための要素である①職業活動、②配偶者その他の親族の居住、③資産の所在についてそれぞれ検討を行う。

そして、米国が採用している「実現アプローチ」及び「管轄アプローチ」を確認した上で、各国の状況及び日本の他の法律も確認する。

最後に、現行の居住者の定義を前提として、裁判例等から浮き彫りになったグローバルモビリティに対する所得課税上の問題点を解決するためのマイナーチェンジ（最低限必要な制度改革）と捉えて、対象者をイ 海外移転による租税回避行為が疑われる者、及び、ロ いずれの国においても非居住者となるため二重課税を排除できない者に絞り、滞在日数に重きを置いた解決策を導き出す。

内容

はじめに	1
第1章 日中間における双方非居住者に対する二重課税	3
第1節 コロナ禍がもたらした双方非居住者に対する二重課税問題	3
第2節 問題提起	4
第2章 「居住者」の意義	6
第1節 「居住者」の定義	6
第2節 国際租税法における「居住者」の役割	8
第3章 居住者判定の基準としての「住所」の概念	12
第1節 借用概念	12
第2節 民法における「住所」	13
第3節 主観説・客観説	14
第4節 単数説・複数説	16
第5節 武富士事件	17
第6節 小括	20
第4章 判例研究：シンガポールを活動拠点としている者の居住者性	21
第1節 事実	21
第2節 三者比較	25
第3節 争点及び争点に係る問題点	28
第4節 評釈	28
第5節 「居住地管轄」と「源泉地管轄」からの検討	32
第5章 所得税法上の類似判例	34
第1節 ユニマット事件	34
第2節 マグロ漁船事件	38
第3節 個人が居住者認定された場合の外国子会社合算税制の適用	42
第4節 小括	46
第6章 居住者判定基準の検討	47
第1節 居住者判定基準としての「住所」概念の曖昧性	47
第2節 実現アプローチと管轄アプローチ	50
第3節 各国の状況	52
第4節 日本の他の法律における居住者判定	58
第5節 居住者判定基準についての検討	59
第6節 総括	67
結びにかえて	68
参考文献	69

はじめに

我が国の所得税法上、個人の居住形態は大きく居住者と非居住者に分かれるが、筆者をはじめ、日本国内に住所を有することが明確な個人にとって、自己の居住形態を意識することはほぼ全くと言っていいほどないのではなかろうか。「所得税法上のあなたの居住形態は何ですか？」という問いに、即座に「居住者です。」又は「非居住者です。」と答えられる人は何人いるだろうか？そもそも、居住形態とは何ですか？と逆に質問されるかもしれない。このように、明らかに日本に生活の本拠があり居住している個人にとっては、「住所」が国内にあるのか海外にあるのかを考える機会はないかもしれない。

ところが、例えば、海外赴任の辞令が出て、3年間海外関連会社に出向することになったら、どうであろうか？海外に居住する3年間の住所はどこにあるのか？又は、海外から日本に単身赴任で出向してきた外資系企業の外国人の住所は日本にあると言えるのか？このような場面に出くわして、初めて「住所」の所在を意識することになるであろう。筆者は、約20年間、国際間人事異動（いわゆるグローバルモビリティ）により、このような海外への赴任者及び海外からの赴任者に係る所得税を専門とする業務に携わってきた。

グローバルモビリティ関連の所得税に関与する場合、まず、最初に確認するのが、赴任者たちの居住形態である。なぜなら、居住形態の違いにより、課税対象が変わってくるからだ。居住形態の判定を間違ってしまうと、課税対象の判断の誤りにつながり、結果的に正しい納付税額を算出することができない。それほど、居住形態の判定は重要なのである。そして、その居住形態の判断基準となるのが、「住所」である。法人税法において、「PE（恒久的施設）なければ課税なし」と言われてきたが、所得税法においては「住所なければ課税なし」と言っているほど、「住所」が国内にあるのか海外にあるのかが大きな問題となる。国際課税上においても、「日本の租税法上、個人の場合には、国際課税上最も重要な租税属性は、当該個人の居住者該当性の有無であろう。それによって、日本で全世界所得に課税されるか否が決まるからである。」¹

幸い、筆者が関与してきたグローバルモビリティに係る赴任者たちは、会社命令による海外赴任であるため、辞令（又はアサインメントレター）に赴任国における業務、赴任期間等が明示されており、所得税法施行令第14条又は第15条の推定規定により、日本における「住所」の有無の判定を行うことができるケースがほとんどである。

しかし、時には、「アジアへの2年間の赴任」というアサインメントレターを持って日本へ入国してくる外資系企業赴任者がいる。このような赴任者は、2年の間に日本、韓国、中国、シンガポール、香港等様々な国を転々とするのだ。いわゆる「永遠の旅人」(Permanent Traveler)²である。このような「永遠の旅人」については、「住所」がどこにあるのかの判定が難しくなる。「住所」については所得税法に規定がないため、民法からの借用概念を用いて「住所」の所在を判定するのだが、民法上、「住所」とは「生活の本拠」という非常に抽象的な概念によって規定されている。そこで、「永遠の旅人」にとっての「生活の本拠」

¹ 増井良啓、宮崎裕子『国際租税法〔第4版〕』（東京大学出版会・2019年）291頁

² 国税庁タックスアンサー『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)』<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2012.htm>

はどこかという問題にぶつかり悩まされるのである。

常日頃、「住所」について関心を持っていた筆者にとって大きな事件が起きた。それが、コロナの感染である。

2020年1月・2月頃、海外に赴任していた大量の日本人たちが日本に一時退避してきた。当初、1~2か月でコロナ騒ぎも落ち着き、近いうちに再赴任できるであろうと、筆者や日系企業の人事担当者たちは楽観していた。

ところが、春になっても夏になってもコロナ感染は広がる一方で、まるで落ち着く様子がない。そうこうしているうちに、日本一時帰国から183日を超える赴任者が続出した。これは、何を意味するかというと、183日を超えて日本に滞在する赴任者たちのほぼ全員（日本払い給与しかない場合は、源泉徴収で完了）が準確定申告（非居住者の申告）をしなければならなかったということなのだ。

一般的に、日系企業の海外赴任者は2~3年の予定で赴任するため、出国日の翌日以降は日本において、非居住者となり、一方で、赴任国の居住者となる。そこで、日本滞在期間が183日以下であれば、租税条約国への赴任者は、短期滞在者免税の規定が適用され、日本では納税義務は発生しない。

しかし、183日を超えて日本に滞在してしまった場合、非居住者として、赴任国で支払われた給与のうち、日本国内源泉所得（日本退避期間に相当する所得）につき申告による納税義務が発生してしまう。コロナの影響による思いがけない納税の発生は、日系企業にとって大きな負担となった。なぜなら、会社命令で赴任者たちを日本に帰国させたため、日本で発生してしまった税金は赴任者ではなく企業側が負担したからである。

さらに、追い打ちをかけたのは、中国への赴任者に対する中国の税金であるが、詳細な内容については、第1章に記載した。

本論文では第1章において「日中間における双方非居住者に対する二重課税」として問題提起を行い、第2章では「居住者」の意義について、国内法及び国際租税法の両面から考察する。そして、第3章では、筆者が「永遠の旅人」に対する居住形態の判定の際に、常に頭を悩ます「住所」の概念について、学説上対立する「住所」の解釈を確認するとともに、「住所」の有無が争点となった事案としては最も有名であろう武富士事件についても言及する。次に、第4章において、筆者が専門としてきたグローバルモビリティに関連する「国境を跨いで活動する者の生活の本拠」がどこにあるのかが争われた事案を取り上げ考察する。さらに、第5章では、所得税法上で住所が問題となった他の事案についても考察を行う。最後の第6章にて、「住所」概念の曖昧性について検討を行い、各国の状況及び日本の他の法律を確認することにより、所得税法上の居住者判定について、筆者独自の考えを導き出す。

第1章 日中間における双方非居住者に対する二重課税

2020年早々に起きたコロナ感染により、中華人民共和国（以下「中国」という。）における多くの日系企業の長期海外赴任者が日本への一時帰国を余儀なくされ、一向に収まる気配のない感染により、数か月の予定での一時帰国が半年を過ぎたことにより、日中租税条約による短期滞在者免税の適用がなくなり、日本において非居住者としての課税義務が発生する一方、赴任国である中国においても非居住者としての申告義務は消滅せず、また、日中両国での国内源泉所得の範囲の違いにより、二重課税が発生したが、租税条約はいずれか一方または双方の居住者を適用対象としており、双方非居住者には適用がないため、双方非居住者となり二重課税が発生しても救済措置がないという事態が発生した。

第1節 コロナ禍がもたらした双方非居住者に対する二重課税問題

ここでは、双方非居住者となってしまった場合の例として日系企業の本社から中国子会社へ出向した事例を挙げてみる。

(1) 中国国内法における「居住者」・「非居住者」

中国国内に住所のない個人の居住期間の判定基準に関する公告（財務部税務総局公告 2019 年第 34 号）によれば、中国国内に「住所」のない個人は中国での居住期間によって居住者の判定が行われとされている。ここでいう「住所」とは、戸籍、家庭、経済的利益関係により、習慣的に居住する場所を指し、中国国外企業からの出向者等は通常、「中国国内に住所のない個人」に該当する。「中国国内に住所のない個人」のうち、1 納税年度内に中国国内に満 183 日居住する個人は「居住者」となる。つまり、183 日未満の滞在の場合は、中国国内法においては、「非居住者」に該当することとなる。

(2) 中国国内法における非居住者の課税範囲

中国国内源泉所得が課税対象となる。なお、中国国外での勤務であっても、中国国内の役職で行う業務は中国国内源泉所得として扱われる。

(3) 双方非居住者の事例

日系企業本社に勤務する A は以下の状況で中国子会社に出向した。

- 2019 年 10 月 1 日に中国へ出向（出向期間：3 年）
- 中国出向中の給与はすべて中国子会社から支払われ、日本本社での負担は一切ない

ところが、コロナ感染拡大により、2020 年 2 月 1 月に日本へ一時退避し、2020 年 11 月 15 日に中国へ再赴任した。A は 2019 年出国時に賃貸マンションを引き払っていたため、日本一時退避中はサービスアパートメントにて中国子会社の業務を行い、給与も中国子会社から支払われていた。

この場合、2020 年の日本滞在日数は 289 日、中国滞在日数は 77 日となる。ここで、

日中両国の国内法にあてはめ、それぞれの居住形態及び課税所得を考えてみる。

まず、日本の課税関係を確認してみる。所得税法第2条3項では居住者を「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と規定している。Aは日本国内に住所もなく、引き続いて一年以上居所を有していないため、日本の居住者には該当せず、所得税法第2条5項に規定する非居住者に該当する。非居住者は日本国内源泉所得が課税となる。日本国内源泉所得は、「国内において行った勤務又は人的役務の提供の期間」に対応する所得とされているから、日本滞在期間である289日に対応する所得が課税対象となる。

次に、中国の課税関係であるが、「1 納税年度内に中国国内に満183日居住する個人」に該当しないため、非居住者となる。中国においても非居住者は中国国内源泉所得が課税となる。しかし、日本と違い、「中国国外での勤務であっても、中国国内の役職で行う業務は中国国内源泉所得として扱われる」ため、2020年については、Aは通年中国子会社の業務を行っていたことにより、366日に対応する所得が課税対象となる。

その結果、2020年は日本一時退避中の289日に対応する所得が二重課税となっているが、日本及び中国でも国内法による外国税額控除の規定は居住者のみに適用され、非居住者には適用ない。

では、租税条約はどうであろう？日中租税条約により、二重課税を回避できるのか？

第2節 問題提起

(1) 租税条約

日中租税条約第一条に「この協定は、一方又は双方の締約国の居住者である者に適用する。」とある。つまり、双方非居住者の場合は、租税条約によっても二重課税は排除されないままになってしまう。双方非居住者については、日中租税条約のみに限ったことではない。「OECDモデル租税条約では、租税条約の適用対象となる「居住者」の定義を究極的には当該国の国内法令に委ね、「住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」をいうと定めている。そのため、各国の国内法（私法又は税法）の差異により二重居住者又は二重非居住者が生じる。」³さらに、「国際的二重課税とは、所得課税についていえば、同一納税義務者が複数の国家によって課税されていることであるが、そのような事態が生ずるのは、(1)国際的経済活動にたずさわる納税者の所得が、その居住する国(a residence country)及びその活動から生ずる所得の源泉国(source country)の双方によって課税されること、(2)国により「居住」の定義が異なるため、同一の納税者につき複数の国により居住者として課税されうること、さらに、(3)所得の源泉地の考え方の相違により、同一の所得について複数の国によってその所得の源泉の存在が主張され課税がなされること、によると説明されてきている。」⁴国際課税においてはこれまで、

³ 本庄資ほか『国際租税法—概論—〔第4版〕』（大蔵財務協会・2018年）263頁

⁴ 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』（有斐閣・2000年）1頁、2頁

双方居住者は二重課税問題を、双方非居住者は二重非課税問題を惹起することから、このような問題に対応することが租税条約をはじめとする国際租税法の役割であると言われてきたが、コロナ禍によるパンデミックは図らずも双方非居住者に二重課税という新たな問題が潜んでいたことを明らかにした。

以上のことから、国際間を行き来するいわゆるグローバルモビリティにとって、国内法における居住者・非居住者判定は非常に重要となる。

(2) 海外在留邦人数調査統計

以下は、令和4年版（令和3年（2021年）10月1日現在）「海外在留邦人数調査統計」のうち在留邦人数上位20か国のデータである。

国(地域)名		全体集計	長期滞在者		永住者	
		合計	合計	全体比	合計	全体比
米国		429,889	211,639	49.2%	218,250	50.8%
中国		107,715	104,096	96.6%	3,619	3.4%
オーストラリア		93,451	34,158	36.6%	59,293	63.4%
タイ		82,574	80,695	97.7%	1,879	2.3%
カナダ		70,892	21,772	30.7%	49,120	69.3%
英国		63,653	38,038	59.8%	25,615	40.2%
ブラジル		48,703	3,283	6.7%	45,420	93.3%
ドイツ		42,135	26,067	61.9%	16,068	38.1%
韓国		41,238	27,367	66.4%	13,871	33.6%
フランス		36,347	27,107	74.6%	9,240	25.4%
シンガポール		36,200	32,768	90.5%	3,432	9.5%
マレーシア		27,256	25,212	92.5%	2,044	7.5%
台湾		24,162	18,011	74.5%	6,151	25.5%
ベトナム		22,185	21,864	98.6%	321	1.4%
ニュージーランド		20,430	9,384	45.9%	11,046	54.1%
インドネシア		16,539	15,343	92.8%	1,196	7.2%
フィリピン		15,728	9,773	62.1%	5,955	37.9%
イタリア		14,020	8,951	63.8%	5,069	36.2%
スイス		11,792	5,515	46.8%	6,277	53.2%
アルゼンチン		11,406	515	4.5%	10,891	95.5%

出所 外務省令和4年版（令和3年（2021年）10月1日現在）「海外在留邦人数調査統計」

「在留邦人数調査の対象は、海外に在留している日本国民です。(1) 在留期間が3か月に満たない旅行者等短期滞在者は、対象から除外しています（旅券法に定める在留届提出の義務も、「外国に住所又は居所を定めて3か月以上滞在するもの」に限られています。なお、国連専門機関である国際民間航空機関（ICAO）の勧告及び査証免除協定においても、外国に3か月以上滞在しようとする者は短期滞在与異なる取扱いとされています。）。(2) 3か月以上海外に在留している邦人は、生活の本拠をわが国から海外へ移した人々「永住者」（（原則として）当該在留国等より永住権を認められており、生活の拠点をわが国から海外へ移した邦人を指します。）と、海外での生活は一時的なもので、いずれわが国に戻るつもりの人々「長期滞在者」（3か月以上の海外在留者のうち、海外での生活は一時的なもので、いずれわが国に戻るつもりの人々を指します。）

とに分けて推計しています。」⁵と調査の対象が定義されている。

やはり、圧倒的に米国における在留邦人数が多いが、続いて多いのは中国である。ここで注目したいのが、その構成比である。米国は「長期滞在者」と「永住者」がおおよそ半々であるのに対し、中国においてはそのほとんどが「長期滞在者」である。

上記、外務省の調査対象の定義によると、「長期滞在者」とは、3か月以上の海外在留者のうち、海外での生活は一時的なもので、いずれわが国に戻るつもりの方となつていて、

つまり、この表中の中国における「長期滞在者」とは、今回のコロナ禍により、双方非居住者となってしまう可能性のある中国長期赴任者を指すわけなのであるが、その人数は中国在留邦人全体の96.6%を占める。

第2章 「居住者」の意義

第2章では、所得税法及びOECDモデル条約それぞれにおける「居住者」の定義を確認し、「居住者」の役割として、居住者に対する課税範囲並びに、居住者のみに適用される規定及び租税条約上の特典について言及する。

第1節 「居住者」の定義

(1) 所得税法における「居住者」・「非居住者」

所得税法において、個人の納税義務者は以下のように区分されている。

(定義)

所得税法第2条

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。

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。

また、推定規定として、所得税法施行令第14条及び第15条には以下の規定が設けられている。

(国内に住所を有する者と推定する場合)

所得税法施行令第14条

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

⁵ 外務省 令和4年版(令和3年(2021年)10月1日現在)「海外在留邦人数調査統計」

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。

2 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。

(国内に住所を有しない者と推定する場合)

所得税法施行令第 15 条

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。

2 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。

上記規定によれば、生計を一にする配偶者その他の親族の有無、職業、資産の有無等の状況に照らし、国内に住所を有する者と推定することになる。

最後に、住所の意義として、所得税法基本通達に以下の規定がある。

(住所の意義)

所得税法基本通達 2-1

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

上記通達に、「住所」とは「生活の本拠」をいうと規定されているが、所得税法に「住所」の固有概念がないため、借用概念として民法第 22 条の「住所」に規定される「生活の本拠」と同一の意義を有すると解することになると考える（借用概念統一説）。

(2) OECD モデル条約における「居住者」

OECD モデル条約第 4 条において、居住者は以下のように規定されている。

OECD モデル条約 第 4 条 居住者

1. この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において租税を課されるべきものとされる者（当該一方の締約国及び当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体並びに当該一方の締約国の公認された年金基金を含む。）をいう。ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得又は当該一方の締約国に存在する財産のみについて当該一方の締約国において課税される者を含まない。

「この定義は、一方の締約国の国内法上の「居住者」となる基準に言及し、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準を挙げている。この基準により当該一方の国において「租税を課されるべきもの(person who is liable to tax)」とされるものが居住者となる。」⁶

第 2 節 国際租税法における「居住者」の役割

(1) 所得税法における課税範囲

所得税法第 2 条の定義により、日本国籍を有する個人納税者は、居住者（永住居住者）又は非居住者に区分され、それぞれ、以下のように納税の義務が課されている。

（納税義務者）

所得税法第 5 条

居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。

2 非居住者は、次に掲げる場合には、この法律により、所得税を納める義務がある。

一 第六十一条第一項（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得（次号において「国内源泉所得」という。）を有するとき（同号に掲げる場合を除く。）。

また、課税所得範囲は以下のように規定されている。

（課税所得の範囲）

所得税法第 7 条

所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。

一 非永住者以外の居住者 全ての所得

二 非永住者 第九十五条第一項（外国税額控除）に規定する国外源泉所得（国外にある有価証券の譲渡により生ずる所得として政令で定めるものを含む。以下この号において「国外源泉所得」という。）以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの

三 非居住者 第六十四条第一項各号（非居住者に対する課税の方法）に掲げる非居住者の区分に応じそれぞれ同項各号及び同条第二項各号に定める国内源泉所得

⁶ 川田剛、徳永匡子『OECD モデル条約コメンタリー逐条解説』（税務研究会出版局・2017 年）105 頁

つまり、非永住者以外の居住者に区分される場合は、全世界所得が課税対象となるのに対し、非居住者は国内源泉所得のみが課税となる。

また、非居住者の給与所得に係る国内源泉所得については、以下のように規定されている。

(国内源泉所得)

所得税法第 161 条

この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

十二 次に掲げる給与、報酬又は年金

イ 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの

非居住者の場合、内国法人の役員として行う業務は国内外問わず、国内源泉所得に該当するが、外国法人からの給料等については、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するもののみが国内源泉所得となる。

勤務等が国内及び国外の双方にわたって行われた場合の国内源泉所得は以下のよう
に計算される。ここに、算式上の、「国内において行った」とは、「実際に国内に滞在して
行った」と解されるのが相当である。

(勤務等が国内及び国外の双方にわたって行われた場合の国内源泉所得の計算)

所得税法基本通達 161-41

161-41 非居住者が国内及び国外の双方にわたって行った勤務又は人的役務の提供に
基因して給与又は報酬の支払を受ける場合におけるその給与又は報酬の総額のうち、国
内において行った勤務又は人的役務の提供に係る部分の金額は、国内における公演等の
回数、収入金額等の状況に照らしその給与又は報酬の総額に対する金額が著しく少額で
あると認められる場合を除き、次の算式により計算するものとする（昭 63 直法 6-1、直
所 3-1、平 2 直法 6-5、直所 3-6、平 4 課法 8-5、課所 4-3 改正、平 28 課 2-4、
課法 11-8、課審 5-5 改正）。

$$\text{給与又は報酬の総額} \times \frac{\text{国内において行った勤務又は人的役務の提供の期間}}{\text{給与又は報酬の総額の計算の基礎となった期間}}$$

日本と租税条約を締結していない国の双方にわたって行われた勤務については、上
記算式により算出された国内源泉所得が課税対象となり、非居住者に対する所得税率
を用いて所得税額が計算される。

(2) 外国税額控除

全世界所得が課税対象となり二重課税が発生した場合、居住者に対しては、所得税法上、外国税額控除の適用がある。

(外国税額控除)

所得税法第 95 条

居住者が各年において外国所得税（外国の法令により課される所得税に相当する税で政令で定めるものをいう。以下この項及び第九項において同じ。）を納付することとなる場合には、第八十九条から第九十三条まで（税率等）の規定により計算したその年分の所得税の額のうち、その年において生じた国外所得金額（国外源泉所得に係る所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額に相当するものとして政令で定める金額をいう。）に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（以下この条において「控除限度額」という。）を限度として、その外国所得税の額（・・・中略・・・）をその年分の所得税の額から控除する。

(3) 租税特別措置法 40 条の 4（タックスヘイブン対策税制）

その一方、株主である個人居住者には租税回避への対抗措置として以下の規定が設けられている。

租税特別措置法第 40 条の 4

次に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち、特定外国関係会社又は対象外国関係会社に該当するものが、昭和五十三年四月一日以後に開始する各事業年度（第二条第二項第十九号に規定する事業年度をいう。以下この条及び次条第二項において同じ。）において適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうちその者が直接及び間接に有する当該特定外国関係会社又は対象外国関係会社の株式等（株式又は出資をいう。以下この条において同じ。）の数又は金額につきその請求権（・・・中略・・・）の内容を勘案した数又は金額並びにその者と当該特定外国関係会社又は対象外国関係会社との間の実質支配関係の状況を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（次条において「課税対象金額」という。）に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。（以下省略）

(4) 居住者に対する租税条約上の様々な特典

居住者については、租税条約上、二重課税控除等様々な特典が規定されている。

OECD モデル条約 第 23 条 B 税額控除方式

1. 一方の条約国の居住者がこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される所得を取得し又は財産を所有する場合（・・・中略・・・）には、当該一方の締約国は、次の控除を認める。

- a) 他方の締約国において納付される所得に対する租税の額と等しい額を当該居住者の所得に対する租税の額から控除すること。
- b) 他方の締約国において納付される財産に対する租税の額と等しい額を当該居住者の

財産に対する租税の額から控除すること。

ただし、a)又はb)のいずれの場合においても、控除の額は、その控除が行われる前に算定された所得又は財産に対する租税の額のうち、当該他方の締約国において租税が課される所得又は財産に対応する部分を超えないものとする。

また、居住者が受ける配当については以下のように限度税率が定められている。

第 10 条 配当

1. 一方の締約国の居住者である法人が他方の締約国の居住者に支払う配当に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。

2. 一方の締約国の居住者である法人が支払う配当に対しては、当該一方の締約国においても、当該一方の締約国の法令に従って租税を課することができる。ただし、その租税の額は、当該配当の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、次の額を超えないものとする。

a) 当該配当の受益者が、配当の支払の日を含む 365 日の期間を通じて（当該機関の計算に当たり、株式を所有する又は当該配当を支払う法人の合併や分割等の組織再編成の直接の結果として行われる所有の変更は、考慮しない。）、当該配当を支払う法人の資本の 25 パーセント以上を直接に所有する法人である場合には、当該配当の額の 5 パーセント

b) その他の全ての場合には、当該配当の額の 15 パーセント

さらに、給与所得についても一定の要件を満たすことにより、短期滞在者免税の規定の適用がある。

第 15 条 給与所得

1. 次条、第 18 条及び第 19 条の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金、その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締約国内において行われたい限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該勤務について取得する給料、賃金、その他これらに類する報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。

2. 1 の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において行う勤務について取得する報酬に対しては、次の a) から c) までに掲げる要件を満たす場合には、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。

a) 当該課税年度に開始又は終了するいずれの 12 箇月の期間においても、報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が計 183 日を超えないこと。

b) 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。

c) 報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

いずれか一方の国の居住者であれば、このように短期滞在者免税等の規定により、他方の国における課税が免除となり、二重課税を防止することができる。

ここで、第 1 章で取り上げた事例を再び見てみたい。第 1 章では、日中いずれの国内法においても、また、租税条約によっても非居住者には外国税額控除の適用がないため二重課税を回避できないことを確認した。では、OECD モデル条約 15 条の規定はどうであろうか？日中租税条約にも上記 OECD モデル条約 15 条と同様の規定があるが、この規定の適用を受けるためには、いずれか一方の締約国の居住者であることが大前提であり、たとえ、a) から c) の全ての要件を満たしていても、日本国内に住所もなく、引き続いて一年以上居所を有していないため、日本国内法で非居住者に該当し、一方、中国においても 1 納税年度内に中国国内に満 183 日居住する個人に該当しないため、中国国内法でも非居住者になってしまう。つまり、大前提の一方の締約国の居住者ではないため、やはり、二重課税は防止できない。

そこで、次章では、居住判定の基礎となる「住所」について検討してみる。

第 3 章 居住者判定の基準としての「住所」の概念

所得税法において、「住所」は納税義務者の判定要素として非常に重要であるが、租税法には「住所」の規定がなく、民法における「住所」を借用概念として用いることが通説とされている。

第 1 節 借用概念

「租税法が用いている概念の中には、2 種類のものがある。1 つは、他の法分野で用いられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。」⁷

この借用概念については、独立説、統一説、目的適合説の解釈がある。「独立説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あたえられるべきであるとする見解であり、統一説は法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきであるとする考え方であり、目的適合説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。」⁸

水野忠恒教授は「①ドイツでは、独立説という考え方があり、租税通則法成立時には通説的考え方であった。すなわち、租税法は民法・商法から独立しているというもので、通則法は民法・商法から概念を借用して作られたので、当然民法・商法に従属するとも考えられるために、あえて独立説が唱えられた。この独立説が、ナチスの時代に国庫理論と結びついて、歳入をあげるために利用された。その反省から、戦後は、統一説（かつての従属説）が強くなってきた。②統一説は、法的一体性を確保するため、租税法は民法や商法

⁷ 金子宏『租税法 [第 24 版]』（弘文堂・2021 年）126 頁

⁸ 増田英敏『税務事例 Vol. 42 No. 5 (2010 年)』41 頁

と同一の内容の概念を意味するとする見解である。法的安定性や予測可能性が重要視され、統一説が有力となった。」⁹と歴史的変遷を述べられている。

清水敬次教授は「古くはベッカー（Enno Backer, 1869-1940）が税法の経済的意義を強調し、経済的観察法の必要を述べたとき、それは一つにはこの借用概念の解釈を考えていたのである。ベッカーは、税法が民法上の概念を使用するのはやむをえずしていることであって、それは応急手段にすぎず、その概念の解釈に当たって私法上の解釈に固執すべきではないと主張した。わが国においては一部の見解を除いて、判例及び学説の上でこの種の考え方は支持されていない。借用概念について、私法上等で既に与えられている意味内容と同じものとして税法上これを解する必要は必ずしもないとする考え方は、恐らく経済の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り、そのためには借用概念であっても税法独自の意味内容をこれに与えることが許されなければならない、とするものであろう。これも一つの考え方ではあろうが、税法がその既定の中に他の法領域において用いられている概念をとりこんで規定する場合、当然他の法領域においてそれに与えられている意味内容を知ってこれをなすのであり、もしこれと異なる意味内容を与える場合にはその旨の特別の規定（例、所二五条、法人二四条のようなみなし規定）がおかれると考えるのが自然であり、また税法独自の解釈がどこまで広がるかについての明確な枠が見いだせないため、特に納税者の経済生活における安定性を阻害するおそれがあること等を考えると、一定の意味内容が確立している借用概念について税法独自の解釈を認める考え方はこれをとることができない。」¹⁰と独立説に異議を唱えている。

また、金子宏教授は「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されるから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法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同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであらう。」¹¹と述べている。さらに、「日本の最高裁は、借用概念の解釈について、原則として、借用元における意義と同じ意義に解すべきであるとする傾向にある。」¹²とされており、現在の通説は、統一説と考えられる。

第2節 民法における「住所」

第1節で述べたように、借用概念における現在の通説では、統一説が有力となっていることから、民法上の「住所」規定が租税法においては重要な意味合いを持つことになる。

⁹ 水野忠恒『租税法 [第4版]』（有斐閣・2009年）22頁、23頁

¹⁰ 清水敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房・2013年）39頁、40頁

¹¹ 金子宏 前掲（注7）127頁

¹² 中里実ほか『租税法概説 [第3版]』（有斐閣・2018年）56頁

「住所」について、民法では以下のように規定されている。

(住所)

民法第 22 条 各人の生活の本拠をその者の住所とする。

これは、「形式上の条件により住所を定める形式主義に対して、実質主義を採用したものである。すなわち、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など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が、旧民法の原則とされていた（「民法上ノ住所ハ本籍地ニ在ルモノトス」〔旧民法人事編 262〕、「本籍地カ生計ノ主要タル地ト異ナルトキハ主要地ヲ以テ住所ト為ス」〔同 266〕）が、本条は、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ったわけである」¹³とされている。実質主義に基づく「生活の本拠」という概念は抽象的であるため、主観説と客観説、単数説と複数説という対立する見解がある。

第 3 節 主観説・客観説

石田喜久夫教授は、「伝統的な従来の考え方は客観的要件として一定の場所に定住するという事実、簡単に言えばある一定の場所にずっと住んでいるということを、まず要求いたします。一誰がどこにずっと住んでいるかということは、誰が見ても明らかですから、これを客観的要件というわけです。それに加えて、主観的要件として定住の意思、ここにずっと住んで、ここを中心にして活動しようとする意思が必要だと説きます。この考え方を、主観説といいます。これに対し、定住の意思などはいらないんで、客観的に一定の場所に継続して住んでおれば、その場所が「生活ノ本拠」即ち住所なんだと説く客観説が存在いたします。」¹⁴と、主観説と客観説を定義している。つまり、一定の場所に継続して住んでいるという前提があり、その「継続して住む」という行為に意思が存在するか（主観説）、しないのか（客観説）という対立する見解がある。

「近時の通説は、その人・その時における全生活を観察し、その生活およ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、と説く（客観説）。その理由としては、①「生活ノ本拠」という語が意思的要素を含まないこと、②意思のうごきは外部より判断できないこと、③住所が他人との接触の場で問題となるからには、客観的に明確でない意思を要件とすれば、債務の履行や裁判管轄などにさいし場所的規準が恣意に流れ、取引の安全を害するおそれがあること、④意思無能力者の住所につき、フランス民法 108 条、ドイツ民法 9 条、スイス民法 25 条のような規定がないことなどを挙げている」¹⁵。この通説とされている客観説の立場をとっているのが我妻栄教授で、「ドイツ、スイスなどの民法にならった解釈であるが、純粹に客観的に観察すべきもの、すなわち意思は必要ではないと解するのが正しいと思う。なぜならば、右のような意思を必要とすることは、他人

¹³ 谷口知平、石田喜久夫編『新版 注釈民法（1）総則（1）〔改訂版〕』（有斐閣・2002 年）402 頁

¹⁴ 石田喜久夫『口述民法総則〔第 2 版〕』（成文堂・1998 年）77 頁、78 頁

¹⁵ 谷口知平、石田喜久夫 前掲（注 13）404 頁

からみて住所があるかどうかを決定することを困難にするだけで格別実益がないのみならず、民法の解釈としてもこのような理論をとるべき根拠がないからである（意思を必要とする立法では、意思無能力者のために特別の規定を設けるのが常である）。¹⁶と述べられている。

一方、石田喜久夫教授は、「現在の我が国の多数説は客観説であります。それにもかかわらず、わたくしは主観説がいいんじゃないかと思ひます。みなさん方が家族と一緒に住んでいらっしゃる場合に、ここが私の本拠なんだ、自分はここにずっと住むんだ、という意思をもっているかもっていないかは外からはわかりません。しかし、社会的な経験からいたしますと、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、定住の意思が当然それにとまなっていると思ひれます。ですから、客観的要件を充足いたします場合には主観的要件も充足されると推定がはたらくと解釈すべきではないかと思うのでありまして、そのことと、定住の意思という主観的要件はいらないということは、異なるわけであります。つまり、定住の意思がないということを明らかにすれば、一定の期間あるいは相当の期間そこに住んでおりまして、そこは住所ではない、と認定することが可能になるのであります。ヨーロッパ諸国の立法例では、兵隊に行っている人が兵役義務の期間中兵舎に住んでいる場合の住所はどこか、精神的に弱く看病を要する人の住所はどこかというようなことまで細かく決めております。日本では、そういうことを決めていないから、客観的に定住の事実があればそこを住所と考えるのだ、というのが我妻説を筆頭とする多数説であります。しかし、一定の期間そこに住んでいるからといってなぜそこが住所になるのか疑問ですし、ここを基盤にしているんな社会的活動をおこなうとする意思をもっているからそこが本拠になるのであります。ここが自分の本拠地だという意識がないところに、どうして「生活ノ本拠」というのが成り立つか、と思うのでありまして、客観説はその意味で、基本的におかしいと思ひます。」¹⁷と、客観説を否定している。さらに、石田喜久夫教授・石田剛教授は、「「生活の本拠」としてという客観的事実は、原則として定住の意思の具体化されたものとみることが妥当であるところから、客観説も、意思を無視するのではなく、住所の認定につき本人の意思が補充的に考慮されることを認めている。また、住所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失する、と説かれる。おもうに、本人の意思を完全に排除して法律関係を語ることには、原則として、背理の疑いがある。住所に関する主観説といえども、定住の事実がありながら、問題を生じた場合に「ここに定住する意思はない」などと言い放つ者に、定住の意思表示の欠缺を認めるものではない。むしろ、かえって、定住の事実のみで原則として住所を認定しようとする客観説こそ、立論の出発点において批判されなければならないように思われる。法定住所に関する規定がなくても、庇護を受ける者の住所は、わが民法の解釈として、庇護者（親権者や後見人など）に指定権なり同意権を与えることは十分可能であり、また、そうすることが社会の実態にも適合するであろう。主観的要件を必要とするといっても、住所認定のためには客観的要件を具備しなければならないこと、喋々する要をみないのであるから、取引安全を旗

¹⁶ 我妻栄、有泉亨、川井健『民法1〔第3版〕』（勁草書房・2008年）57頁、58頁

¹⁷ 石田喜久夫 前掲（注14）78頁

幟とする客観説は、尾花に過ぎない主観説を幽霊にみたてている嫌いがある。」¹⁸とも述べられている。

石田教授の述べられているように、定住の意思の具体化されたものが客観的事実であり、住所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失すると考えられるが、では、どのように合理的な意思を限定するのかを考えると、やはり、法的安全性の観点から、定住の意思は、客観的事実を判断する際の一要素と位置付けるのが妥当であると考ええる。

また、酒井克彦教授は、「意思という主観が無視され、およそそこを生活の本拠とする意思がなくても客観的な認定材料のみで住所が判断されるとするのは妥当とはいえない。より重要視されるべきは、定住の意思などの主観的側面が客観的に認定されるかどうかであって、いわば「客観的主観」が重視されるべきではなかろうか。」¹⁹と「客観的主観」を論じている。

第4節 単数説・複数説

住所に関する対立する見解には、単数説と複数説がある。「住所単数説は、一人には1つの住所しかあり得ないとするものです。これに対して住所複数説というのは、少し説明が必要です。これは一人にいくつもの住所があるという意味ではありません。複数説というのは、法律には法律ごとに従った住所の概念があるという理解の仕方なのです。」²⁰

「わが国では、民法典制定いらい大正末期ごろまで単一説が圧倒的であった。」²¹とされ、「日本の民法の解釈として、民法典ができてかなりの間、昭和十年くらい迄だったと思いますけれども、単数説が定説でありました。単数説の論拠は、簡単にいいますと、本拠というのは概念上一つしかありえない、二つ以上あればすべてが本拠とは言えない、どちらかが本拠である、とこういうことであります。」²²というように、従前は単数説が通説であったようである。

しかし、「社会活動の複雑化とともに（第1次大戦後のころから複数説が勢力を得てきたことは興味深い）、住所が生活の「中心点だと云ふて之れを直ちに幾何学上の円の中核の意味に採ってはならぬ。要するに人の生活目的が同価値を有し同一分量の生活円若しくは活動円を有することあるべく従って各中心点は同時に生活の本拠たることがあり得べしと云ふのである」とか、「人の社会関係が段階的に複数的存在をなしてゐる以上人の法律的存在も亦之を段階的複数的に認識するを至当とする。此見地より云へば住所複数説は寧ろ社会の実情に適合してゐる」として、複数説が主張されるに至った。」²³「たしか、昭和十年頃だったと思いますが、末弘厳太郎先生が、こういう観点から民法の学説上

¹⁸ 谷口知平、石田喜久夫 前掲（注13）404頁、405頁

¹⁹ 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法―判例学習の道しるべ』（財経詳報社・2011年）279頁、280頁

²⁰ 酒井克彦『税大ジャーナル 25 2015.4』10頁

²¹ 谷口知平、石田喜久夫 前掲（注13）405頁

²² 石田喜久夫 前掲（注14）79頁

²³ 谷口知平、石田喜久夫 前掲（注13）406頁

のいくつかの議論を見直したらどうかということを示唆した「民法雑記帳」という書物を著わされました。その中で、昔は円的生活だから中心は一つだった、現在は比喻的にいうならば、楕円的生活だから中心が二つあるんだ、と主張されました。比喻として適当であるか否かはともかくとして、生活関係が重層化、多面化したその局面ごとに、それぞれ中心があってもさしつかえないのだ、ということを書いたかったのであります。現在、学説では複数説が圧倒的に多数説であります。」²⁴と、現在は複数説が有力となっているようである。我妻教授も「説が分かれているが、数個の住所を認めてもよいと思う。なぜならば、今日のような複雑な私法関係においては、一人の人が種々の私法生活関係について数個の異なる中心点をもつこともありうるからである。」²⁵と論じており、加藤雅彦教授も「住所は単数でなければならないとする説もあるが、法律関係の趣旨にそくして複数認めうると考えてよい。」²⁶と述べている。

社会生活が多様化・複雑化する現代において、各々の法律において異なる住所を認めざるを得ないを考える。税法においては、所得税法と相続税法でそれぞれその法律に適した住所があるものとする。

第5節 武富士事件 ²⁷²⁸²⁹

第3章では、居住者判定の基準としての様々な「住所」概念を述べてきたが、租税法における「住所」の判断が議論され、逆転に次ぐ逆転判決で世間の注目を集めた武富士事件について確認しておく。各裁判所の判断に加え、その後の法改正につながった最高裁須藤裁判官の補足意見も記述しておくが、その補足意見の中で、須藤裁判官は独自の住所単数説・複数説を展開している点も注目したい。

(1) 事案の概要

X(原告・上告人・被控訴人)がその両親から、外国法人に係る出資持分の贈与を受けたことにつき、贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を受けたため、Xは上記贈与を受けた時において国内に住所を有しておらず贈与税の納税義務を負わない旨主張して、本件各処分の取消しを求めた事案である。

(2) 争点

本件贈与日において、Xが日本国内に住所を有していたか。

(3) 前提事実

ア Xは、消費者金融業を営むC社の代表取締役A及びその妻Bの間の長男である。

²⁴ 石田喜久夫 前掲(注14)79頁、80頁

²⁵ 我妻栄 前掲(注16)58頁

²⁶ 加藤雅彦『新民法大系1 民法総則[第2版]』(有斐閣・2005年)98頁

²⁷ 東京地方裁,平成19年5月23日判決,TKC LEX/DB,文献番号 28121535

²⁸ 東京高裁,平成20年1月23日判決,TKC LEX/DB,文献番号 28140592

²⁹ 最高裁,平成23年2月18日判決,TKC LEX/DB,文献番号 25443124

- イ Xは、平成8年6月、C社の取締役営業統括本部長に就任している。
- ウ Xは、平成9年6月29日に日本から香港に出国した。
- エ Xの香港及び日本の滞在日数割合は、平成12年12月17日までの期間（以下「本件期間」という）中、香港は約65.8%、日本は約26.2%であった。
- オ Xは、独身であり、本件期間中、香港においてはサービスアパートメントに単身で滞在していた。
- カ Xは、日本帰国時には、Aが賃借していた東京都杉並区所在の居家で父母弟と共に起居していた。
- キ Xの資産の99.9%は日本にあった。
- ク A及びBは、オランダのD社の出資をすべて所有していた。
- ケ A及びBは、平成10年3月23日にC社株式1569万8800株をD社に譲渡した。
- コ Xに対し、平成11年11月27日、Aから560口Bから160口のD社の出資の贈与をした。

(4) 裁判所の判断

ア 東京地裁平成19年5月23日判決

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

以上によれば、本件決定処分は、贈与により財産を取得した時において国内に住所を有する者に対してなされたものとはいえない。

イ 東京高裁平成20年1月23日判決

Xは、本件期間以前は、本件杉並自宅にA、B及び弟とともに居住し、本件杉並自宅を生活の本拠としていたものである。そして①Xが帰宅すれば、従前と同様にそのまま使用することができる状況にあり、②日本滞在時の本件杉並自宅におけるXの生活の実態は、本件期間以前と何ら変わっておらず、③Xは、本件期間前から、日本国内において、C社の役員という重要な地位にあり、本件期間中も引き続きその役員としての業務に従事して職責を果たし、その間に昇進していたのであり、④Xは、Bの跡を継いでC社の経営者になることが予定されていた重要人物であり、XにとってC社の所在する日本が職業活動上最も重要な拠点（組織）であったのであり、⑤Xは、香港に滞在するについて、家財道具等を移動したことはなく、香港に携帯したのは、衣類程度にすぎず、⑥香港においてXが有していた資産は、Xの資産評価額の0.1パーセントにも満たないものであり、Xの居住意思の面からみても、香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められないのであって、香港における滞在日数を重視し、日本における滞在日数と形式的に比較して、その多寡を

主要な考慮要素として、本件香港自宅と本件杉並自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではない。

以上によれば、X が贈与により財産を取得した時において、国内に住所を有する者に該当するとしてした本件決定処分及び本件賦課決定処分は、いずれも適法である。

ウ 最高裁平成 23 年 2 月 18 日判決

一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約 3 分の 2（国内での滞在日数の約 2.5 倍）に及んでいる X について、前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ない。

X が、本件期間中、国内では家族の居住する本件杉並居宅で起居していたことは、帰国時の滞在先として自然な選択であり、C 社内における地位ないし立場の重要性は、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く、サービスアパートメントに滞在していた点も、当然の自然な選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえない。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、そのことは、海外赴任者に通常みられる行動と何らそごするものではなく、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。これらの事情は、本件において X について、前記事実関係等の下で、本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならないというべきである。

以上によれば、X は、本件贈与を受けた時において、法 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いうこととはできないというべきである。

エ 須藤正彦裁判官補足意見

（ア）住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、客観的に生活の本拠たる実体を具備している一定の場所ということになる。租税回避の目的があるからといって、客観的な生活の実体は消滅するものではないから、それによって住所が別異に決定付けられるものではない。

（イ）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まではいえないから、住所を東京と香港とに一つずつ有するとの解釈は採り得ない。結局、香港か東京かのいずれか一つに住所を決定せざるを得ないのである。

（ウ）納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈

が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、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。そして、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、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。）、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。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。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。

第6節 小括

この章において「住所」の概念について考察してきたが、ここで、筆者の考えをまとめたい。

所得税法上、「住所」の規定がなく、民法における「住所」を借用概念として用いているが、借用概念には、独立説、統一説、目的適合説の解釈がある。法的安全性の見地から、筆者は、統一説を採用すべきと考える。すなわち、民法と同様に、「生活の本拠」を「住所」とすべきであると考ええる。

「生活の本拠」という概念は抽象的であるため、主観説と客観説、単数説と複数説という対立する見解があるが、筆者は、「客観説」と「複数説」の立場を取りたい。その理由は以下の通りである。

まず、「客観説」を取る理由は、合理的な意思をどのように限定するのかを判別するのは難しいと考え、法的安全性の観点から、定住の意思は、客観的事実を判断する際の一要素ととどめるべきであると考えらるめである。

次に、「複数説」についてだが、田中二郎教授は、「具体的に、どういう関係について、どういう意味において、住所の所在が問題となっているかを考え、その法律関係について、必要な場所的関連があるかないかを具体的事情に即して決定する」³⁰と述べられているが、筆者も、社会生活が多様化・複雑化する現代において、各々の法律において異なる住所を認めざるを得ないと考ええる。

さらに、租税法の中でも所得税と相続税でそれぞれの法目的等に照らし合わせて、異なる住所を認めるべきと考える。この点につき、酒井克彦教授も「例えば、流通税では、取引形式そのものが重要であるのに対し、所得課税では、取引の結果としての所得が意味をもつ。したがって、同一の用語でも、いかなる租税で用いられるかということによって解釈は異なりうると理解する方がリーズナブルであると思われる。」³¹と述べられている。

なお、武富士事件における須藤裁判官の住所複数説は、一般的な民法学説上のものとは

³⁰ 田中二郎 『行政法総論』（有斐閣・1957年）243頁

³¹ 酒井克彦 前掲（注19）282頁

異なる。浅妻章如も「須藤補足意見は、1つの法律問題について複数の住所が認定されるかを論じている。従来の複数説・単一説との違いに留意されたい。」³²と指摘している。

第4章 判例研究：シンガポールを活動拠点としている者の居住者性³³³⁴

個人の居住性が争点となった裁判は、武富士事件やユニマット事件のように租税回避行為が疑われるものが有名であるが、近年は交通手段の発達が進み、海外に引っ越すことなく、頻繁に各国を行き来できるようになった。

今後は、租税回避行為を目的とした「居住性」ではなく、純粹に「生活の本拠」がどこにあるのが争われるケースも出てくるのではないだろうか？

そこで、シンガポールを活動拠点としている者の居住者性について取り上げてみる。

第1節 事実

(1) 概要

本件は、X（原告・被控訴人）は、自らが所得税法（平成25年法律第5号による改正前）2条1項5号の「非居住者」に該当するとの認識のもと、平成21年分から平成24年分（以下「本件各年分」という。）について、いずれも確定申告期限までに所得税の申告をしなかったところ、同項3号の「居住者」に該当するとして所轄税務署長から期限後申告を勧奨されたため、本件各年分の所得税について期限後申告を行った上で、平成23年及び平成24年分の所得税について更正の請求をしたが、所轄税務署長から、いずれも更正をすべき理由がない旨の通知（以下「本件各通知処分」という。）を受け、さらに本件各年分の所得税の無申告加算税に係る各賦課決定処分を受け、また、Xが代表取締役を務めるX1社（原告・被控訴人）及びX3社（原告・被控訴人）は、Xに対して支払った役員報酬について、Xが同項5号の「非居住者」に該当するとの前提で所得税を源泉徴収して納付していたところ、所轄税務署長から、Xが同項3号の「居住者」に該当するとして、平成21年11月から平成24年12月までの各月分（以下「本件各月分」という。）の源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）の納税告知処分（以下「本件各納税告知処分」という。）及び不納付加算税の各賦課決定処分を受け（以下、「本件各処分」という。）、これらの処分を不服として、国Y（被告・控訴人）を相手取り、本件各処分の取消しを求めて争った事案である。

(2) 当事者等

ア Xは、昭和30年、三重県において出生した日本国籍を有する男性である。

イ Xの住民登録は、昭和35年12月9日以降、名古屋市B区においてされていたが、平成4年に同市α区内の本件日本住所地への転居届がされた。

³² 浅妻章如 『別冊ジュリスト228号 租税判例百選〔第6版〕（2016年）』31頁

³³ 東京地方裁，令和1年5月30日判決，TKC LEX/DB，文献番号25564029

³⁴ 東京高裁，令和1年11月27日判決，TKC LEX/DB，文献番号25565072

ウ X1 社及び X3 社（以下、併せて「X 各社」という。）は、各種ラジエーターの製造、販売、修理、自動車部品販売等を行う株式会社である。

エ 原告各社の関連会社としては、日本に本店が所在する A 株式会社（以下「A」という。）、株式会社 B（以下「B」という。）のほか、インドネシア共和国（以下「インドネシア」という。）に本店が所在する法人である「C」（以下「C」という。）、アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）に本店が所在する法人である「D」（以下「D」という。）、シンガポール共和国（以下「シンガポール」という。）に本店が所在する法人である「E」（以下「E」という。）及び中華人民共和国（以下「中国」という。）に本店が所在する法人である「F」（以下「F」という。）がある。

なお、以下においては、上記の各海外法人を総称して「本件各海外法人」といい、X 各社、A、B と併せて「本件各社」又は「本件グループ法人」という。

	本店所在地	
X1	日本	C 及び F から仕入れた製品を X3 社に対し販売
X3	日本	X1 社から仕入れたラジエーターを日本国内の顧客に対し販売
A	日本	本件各年においては休眠会社
B	日本	不動産等の管理を目的とした株式会社
C	インドネシア	・ X1 社とインドネシア企業との共同出資 ・ ラジエーター製品の製造 ・ B を通じて主にアメリカで製品を販売 ・ X 各社を通じて日本にも輸出
D	アメリカ	・ X、X の妻、B 及び A が出資 ・ C 製品のほか、F から製品を仕入れ、アメリカ各地域の顧客に販売
E	シンガポール	・ X、X の長男及び X の長女が出資 ・ ヨーロッパ、中東、アフリカ、アジア、オセアニア等の地域で顧客を獲得し、C 及び F から仕入れた製品を上記各地域で販売
F	中国	・ X1 社の出資 ・ ラジエーターの製造を行う

(3) X の各国における滞在日数及び滞在状況等

ア X は、平成 21 年から平成 24 年まで（以下「本件各年」という。）を通じて、日本のほか、アメリカ、シンガポール、インドネシア、中国及びその他の国（以下、これらの国を併せて「本件諸外国」という。）に滞在していた。

	H19 年	H20 年	H21 年	H22 年	H23 年	H24 年
日本	99	95	93	105	83	128
アメリカ	118	111	97	87	104	75
シンガポール	68	70	82	70	80	68
インドネシア	13	27	30	32	30	36
中国	43	30	56	43	40	33
その他	24	33	7	28	28	26
合計	365	366	365	365	365	366

イ X は、本件各年を通じて、日本滞在時には、名古屋市 α 区内に所在する住宅（以下「本件日本居宅」といい、同居宅の所在地を「本件日本住所地」ということがある。）において、アメリカ滞在時には、同国カリフォルニア州に所在する condominium（以下「本件アメリカ居宅」という。）において、シンガポール滞在時には、同国に所在する E が借り上げた賃貸住宅（以下「本件シンガポール居宅」という。）において、それぞれ生活していた。

シンガポール	E が賃借している 3LDK condominium	・滞在中、平日はほぼ毎日 E のオフィスに出社 ・各国顧客とのミーティング、会食出席 ・ヨーロッパ等への出張のハブとして利用
アメリカ	X の長男が居住	・アメリカでの営業業務の際の滞在中に使用 ・在中の 7～8 割程度宿泊、残りはホテル等に宿泊
日本	X の妻及び X の二女が居住（X の長女は平成 24 年 3 月頃まで居住）	・X 各社での毎月 1 回の経営会議や株主総会、取締役会に出席 ・滞在中の半分程度 X 各社に従業員への顔見せのために出社 ・X 各社の自身の個室で主として本件各海外法人の業務に従事 ・X 各社に出社する以外は X の妻と買物や両行に出かけるなどしていた

(4) X の X1 社及び X3 社等における役職等

ア X は、本件各年を通じて、内国法人である X1 社、X3 社及び A のほか、本件各海外法人の代表者を務めていた。

イ 重要な意思決定を除き、X が X 各社の業務に実質的に関与することはなく、X の父が体調を崩してから X の弟がこれに代わって X 各社の業務に関与するようになり、平成 22 年 7 月 1 日に原告各社の代表取締役役に就任し X は代表取締役会長に就任した。

- ウ 本件各海外法人の設立等は、いずれも X の判断に基づくものであり、X の父や X の弟又は X 各社が本件各海外法人の業務や経営判断に関与することはなかった。

(5) 家族の状況

- ア X の妻及び X の二女は本件各年を通じ、X の長女は平成 24 年 3 月頃まで、本件日本居宅に居住していた。
- イ 本件日本居宅の水道光熱費等は X の預貯金口座から引き落としがされていたほか、X の妻は、毎月 20～30 万円程度を X の預貯金口座から引出して生活費等に充て、又は X の預貯金口座から引き落とされるクレジットカードを利用して日常の買い物等を行っていた。
- ウ X の長男は、本件各年を通じて本件アメリカ居宅に居住していた。X の長男は、本件各年当時、X の預貯金口座から引き落とされるクレジットカードを利用することがあったものの、X 各社から毎年 1000 万円程度の収入を得ていた。

(6) 資産の状況

- ア 本件各年を通じて、日本国内の預貯金口座を有しており、平成 24 年末における残高は約 1 億 9800 万円であった。
- イ 本件各年を通じて、日本国内において、投資信託口座、並びに X1、B 及び A の株式を保有していた。
- ウ X の母と共同で本件日本居宅を所有していた。
- エ 平成 24 年には自動車 2 台を所有していた。
- オ 本件各年を通じ、アメリカ国内の預金口座を有しており、平成 24 年末における残高は約 440 万円であった。
- カ 本件各年を通じ、アメリカ国内において、D 株式のほか、本件アメリカ居宅を所有していた。
- キ 本件各年を通じて、シンガポール国内の預貯金口座を有しており、平成 24 年末における残高は約 1780 万円であったほか、シンガポール国内において E の株式を保有していた。

(7) その他の事情

- ア 本件各年を通じて、G 健康保険組合（現在の名称は G' 健康保険組合）の健康保険に加入しており、毎年、日本国内の病院で人間ドックを受診するほか、国内の病院をおおむね毎月受診していた。
- イ 名古屋市内の本件日本住所地における住民登録がされたまま、本件各年を通じ、住民票の転出届を提出していなかった。これは、X が、X 各社の借入れについて個人保証等をしていたことから印鑑登録証明書を取得する便宜のためであった。

第2節 三者比較

(1) 国 Y の主張

「X は、日本、アメリカ及びシンガポールにそれぞれ居宅があるものの、住民登録の状況や滞在日数を比較すれば日本に住居があったと認められ、本件グループ法人を支配する地位にある X が、X 各社の経営上の意思決定を行い、本件グループ法人の中心である X1 社の本店が日本国内に所在することからすると、職業への従事状況という点でも日本国内に最も密接な関連を有していたと認められる。また、X と生計を一にする配偶者等の居所は日本国内の本件日本住所地であり、日本国内に最も多くの資産を有していることが認められる。これらの事情に、X が自らの意思で日本国内の医療機関を受診しているといった事情や日本国民であるという事情も加味して、その生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を判断すれば、X は、本件各年を通じて、日本国内の本件日本住所地に生活の本拠たる「住所」を有していたと認められる。」

(2) X の主張

ア 住居について

「各居宅はいずれも長期間にわたる生活の拠点となり得る安定した居宅であったことからすると、X が日本滞在中に本件日本居宅を滞在場所としていたことは、本件日本居宅の所在地に生活の本拠があったことの根拠とはなり得ない。」

「X の日本での滞在日数は、最も多い平成 24 年でさえ 1 年の 3 分の 1 程度に過ぎず、平成 21 年～23 年においては、1 年の 4 分の 1 程度でしかない。他の国での滞在日数と比較しても、平成 21 年及び平成 23 年については、アメリカでの滞在日数を下回っており、平成 22 年についても、アメリカでの滞在日数やシンガポールでの滞在日数をわずかに上回る程度に過ぎない。」

また、X は、本件日本居宅、本件アメリカ居宅及び本件シンガポール居宅を拠点としつつ、インドネシア、中国、ヨーロッパ等へ出張を繰り返す生活をしていたところ、これらの出張はいずれかの居宅を拠点とした生活の一部であるといえる。そこで、各出張の日数をそれぞれ加算して比較すると、本件各年を通じて、本件日本居宅を拠点として生活していた日数よりも、本件シンガポール居宅を拠点として生活していた日数が多い。

したがって、滞在日数についても、X の生活の本拠が本件日本居宅の所在地にあったことの根拠とはならない。」

イ 職業への従事状況について

「X は、日本に滞在中であっても原告各社に出勤するのは仮に 1 週間いた場合には約半分くらいであり、原告各社にいる間も本件各海外法人に関連した業務を行っていた。」

したがって、X が原告各社の業務を行うために本件日本居宅の所在地を生活の拠点とする必要性は低かった。」

「他方で、X は、本件各年において、本件各海外法人の代表者であったところ、これらは X の意向によって設立された法人であって、専ら X を中心として事業を行っ

てきた。E においては X が財務や経理のことを含めて判断する必要がある、X は、本件各海外法人の中でも特に E の業務に注力する必要があった。そして、X が E を中心とする本件各海外法人の業務に注力するためには、E の本社があり、かつ、E の販売先及び支店並びに C 及び F へのアクセスがよいシンガポールに生活の拠点を置く必要が高かった。」

「したがって、本件各年における X の職業への従事状況は、生活の本拠が本件日本居宅の所在地にあったことの根拠にはなり得ず、むしろ、本件シンガポール居宅の所在地にあったことの根拠となる客観的事実である。」

ウ 生計を一にする配偶者その他の親族の居所について

「本件各年を通じて、本件アメリカ居宅に居住していた長男も X と生計を一にしていたことから、X と生計を一にする親族の居所となっていたのは本件日本居宅だけではない。

また、単身赴任者など、職業上の都合で生計を一にする親族と離れて生活する者が多いことから明らかなように、自活することが可能な者にとっては、生計を一にする親族の居所がその者の生活の本拠であるとは限らないし、X のように長年にわたって生計を一にする親族と生活の本拠を別にした生活が続けていた者にとってはその者の生活の本拠とはほとんど関係のないものとなっているのであるから、妻らが本件日本居宅に居住していたことは、X の生活の本拠が本件日本居宅にあったことの根拠とはなり得ない。」

エ 資産の所在について

「生活の本拠たる「住所」を判断するに当たり、資産の所在を考慮すべきとされているのは、生活をするためには資産の使用及び消費をすることが必要になることから、生活の拠点となる場所に必要かつ十分な資産を保有していると考えられるからにはかならない。そうすると、生活の本拠たる「住所」を判断するに当たって考慮すべき資産の所在とは、生活のために必要かつ十分な資産がどこにあるのかということであり、どの場所に最も多くの資産があるのかではないものと解される。

X は、本件各年を通じて、日本、アメリカ及びシンガポールに相当な資産を保有しており、いずれも生活するのに必要かつ十分な資産であることからすれば、本件各年を通じて X が日本国内に最も多くの資産を保有していたとしても、そのことは X の生活の本拠が本件日本居宅の所在地にあったことの根拠とはなり得ない。」

オ 住民票等の届出状況について

「住民票上の住所は、当事者がどのような届出を行ったかによって決まる形式的なものに過ぎないため、それ自体は、その者の全生活の中心たる生活の本拠がどこにあるのかという実質的な判断をする上で重要な要素となるものではない。」

カ まとめ

「以上のとおり、国 Y が主張する客観的事実は、いずれも本件各年における X の生活の本拠が本件日本居宅の所在地にあったことの根拠とはなり得ず、むしろ、X が本件シンガポール居宅を拠点としていた生活の日数や、X の職業への従事状況は、X の生活の本拠が本件シンガポール居宅にあったことを根拠付けるものといえる。」

(3) 裁判所の判断

ア 東京地裁令和元年 5 月 30 日判決

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

「したがって、X が居住者に該当することを前提としてされた本件各処分は、その前提を欠くものとしていずれも違法である。」

イ 東京高裁令和元年 11 月 27 日判決

「(1) 第 1 審国 Y は、従前の第 1 審 X の生活の本拠は日本にあったところ、精緻に時系列的に検討しても、過去にあった生活の本拠たる実体が日本から移転したと認めるべき事情は存しないと主張する。」

第 1 審 X は、経営する会社の活動を日本から海外に広げ、日本と海外に複数の居所を有し、海外滞在日数が徐々に増加していったのであるから、通常の引越しのように、特定の日又は期間に目に見える形で生活の本拠が日本から海外に移転するというイベント的なものが存在しないのは当たり前のことである。このような者に対して、過去に日本にあった生活の本拠たる実体が時系列的にみて日本から海外に移転したかどうかを精緻に時系列的に検討することは、検討手法として時代遅れである。第 1 審国 Y の主張を採用するには無理がある。

(2) 第 1 審国 Y は、シンガポールの滞在日数にインドネシア等の滞在日数を合算して、日本の滞在日数と比較するのは誤りであると主張する。

しかし、第 1 審 X は、インドネシア等への渡航の利便性をも考慮して、定住できる態勢の整った居宅をシンガポールに構えていたから、シンガポールをハブ（拠点）とする他国への短期渡航はシンガポール滞在と実質的に同一視する方が経済社会の実態に適合する。第 1 審国 Y の主張を採用するには無理がある。

(3) 第 1 審国 Y は、金額だけでなく、その質からも、第 1 審 X は資産の多くを日本国内に保有しており、本件各年に日本国内の資産を増加させ、シンガポール国内の資産を減少させていたと主張する。

第 1 審 X は日本国籍を有し、生計を一にする妻らの生活の本拠も日本であったから、金額及びその質の面から日本国内の保有資産が大きくなるのは自然なことである。しかし、資産の所在は、それだけで居住者判定に大きな影響力を与える要素ではない。資産の大半をカリブ海の国又は地域で保有していても、主に日本に滞在し、主に日本で経済活動をしている者は、居住者である。本件各海外法人の業務への従事状況、シ

ンガポールを中心とする日本国外滞在日数を考慮するとき、資産の所在を理由に日本国内の居住者と判定するには無理がある。」

第3節 争点及び争点に係る問題点

所得税法上、「居住者」は「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」と定められているが、「住所」について所得税法には定義規定が存在しないため、民法上の「住所」にいう「生活の本拠」を借用して解することが合理的と考えられる。「生活の本拠」は、その者の所在（滞在日数）、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判断するのが相当であるとされるが、何が特に重要な要素となり得るのかにより、「生活の本拠」が異なる判断となる可能性があることに問題があると考ええる。

第4節 評釈

本判決に関する考え方は評価が分かれており、林仲宣税理士及び高木良昌税理士は、「所得税法上の住所の判定については、職業、家族、財産による推定基準がある（所令 14, 15）。しかし、課税庁は、近年、それに加えて国内における滞在日数の長短による検討を提示し、さらに滞在期間中の行動など質的要素にも言及してきた。本事案は、それらの客観的要件を踏まえ納税者の個別事情を斟酌した判断として評価できる。」³⁵としている。

また、池本征男税理士も、「X は、各海外法人の業務に従事し、相応の日数においてシンガポールに滞在し、同国を主な拠点としてインドネシアや中国その他の国への渡航を繰り返しており、これらの滞在日数を合わせると年間の約 4 割に上っていたことなどが認定されている。このことから、本判決は、X の職業活動はシンガポールを本拠として行われていたと結論づけている。かような結論には異論もあろうが、本判決は、グループ法人内における X の職業活動（各海外法人の設立経緯や業績、グループ法人各社での X の役割や各国の滞在状況など）を詳細に認定した上で、生計を一にする親族や資産の多寡などは、X の生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえないとしたのである。各海外法人から支払われた報酬が課税対象となるかについて、職業を重視したものと評価できよう。」³⁶と「生活の本拠」を判定するにあたり、職業を重視した点を評価している。

さらに、中尾隼大税理士は、「本件で問題となったのは、上記の通り所得税法の「住所」をどのように解するかであり、「住所」の解釈によって課税関係が異なるという事実が具現化した事例である。各審級で納税者側の主張が認められたという面では稀有なケースであるといえる。そして、地裁・高裁共に、裁判所が武富士事件判決で示された判断枠組みを引用した上で、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断すると示し、各事実を 1 つずつ認定している。武

³⁵ 林仲宣、高木良昌『税務弘報 68 巻 4 号（2020 年）』123 頁

³⁶ 池本征男『国税速報 6603 号（2020 年）』11 頁、12 頁

富士事件と本件が大きく異なるのは、武富士事件判決は相続税法の「住所」の意義が争点となったことに対し、本件は所得税法についての「住所」の意義が争点になったということと、武富士事件は納税者の国外滞在日数が国内滞在日数に比して大きな乖離があったことに対し、本件は滞在日数が最も多い国は日本であったという点である。この点、相続税法と所得税法は別個の法律であるから、相続税法上の「住所」と所得税法上の「住所」を同じに捉えてよいのかという疑問が生まれるが、先に述べたように、いずれも民法 22 条と同意義であるならば、同じものとして捉えることが妥当であると考ええる。ここで、この問題については、所得税は役務提供によって稼得されるから役務提供地が、一層重視されるべきであるとする指摘もある。この前提に立った場合でも、所得税法上の「住所」の意義が争点となった本件は、X がシンガポールを拠点に海外法人の経営判断等を行っていたこと等が認定されていることに鑑みても、役務提供地が国外にあることが重視された結果であるとも考えられる。したがって、本件は、滞在日数のみならず、納税者が行っていた職業活動の実態を重視したという点で評価できる。また、高裁は、地裁判決を全面的に支持して同様の結論を導いているが、補足として新たに示された内容として、①経営する会社の活動に鑑みても、通常の引っ越しのように生活の本拠が日本から海外に移転するというイベント的なものは存在しないこと、②シンガポールを本拠として職業活動を行っていたため、他国滞在日数をシンガポール滞在日数と合算することが合理的であること、③資産の所在は、それだけでは居住者判定に大きな影響を与えないこと、の 3 点がある。これらについて、汎用性を有する指摘であるとの見解もあるため、本判決の結果を踏まえて「住所」の意義を判断することが 1 つの指針となると考える。³⁷と、高裁において、生活の本拠たる実体が時系列的に移転すると見る捉え方は、検討手法として時代遅れであると指摘した点や資産をタックスヘイブン国に所有している場合等の居住者判定にも言及している点も評価している。

菊地克昌税理士も、「近年のグローバル化により、日本のみならず複数国にまたがって事業を行う者や日本国外で生活をしながら日本に関わりを持つ者など、さまざまな形で国境を越えた事情を有する者が増加している。本件の原告もまさにその一人であり、日本および複数の海外法人の代表として、国境を跨いで国内外の全グループの業務を主宰している。国境を跨いで活動する者にとって、いずれの地が所得税法上の住所地なのか、判断に迷うケースは多々あると思われる。所得税の納税地は原則として住所地とされており、さらに住所を国内に有するか国外に有するかにより「居住者」と「非居住者」の区分が決定され、それにより課税所得の範囲及び課税方法が決定されることになる。それは、日本に住所または居所を有する者（居住者）、日本に住所または居所はないが財産や事業を有する者（非居住者）は、課税権の帰属の主体によって無制限納税義務者と制限納税義務者に区分されるからである。本判決では、居住者該当性を判断するにあたって「住所」の定義規定をもたない所得税は、民法からの借用概念により「住所」を「生活の本拠」と定義づけ、そして客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かは、滞在日数、住居、職業、生計一親族の居所、資産の状況等を総合的に考慮して判断するとされている。検討の結果、滞在日数は判断の決め手とならず、職業活動の本拠地はシンガポールであるとの

³⁷ 中尾隼大『月刊税務事例 52 巻 9 号（2020 年）』78 頁、79 頁

事実認定により居住者に該当するとは認められないとの判断となった。本判決は、租税法主義を重視した先例を踏襲したものであり、妥当なものといえる。以上のことから、本判決の趣旨に賛成である。」³⁸と先例を踏襲した判決であると評価している。

一方、品川芳宣教授は、「このような判断（Xは居住者に該当しないこと）については、本判決（地裁判決）が例示するように、Xの経済活動の拠点がシンガポールにあるという事実認定が適正なるものであれば、一理あるようにも考えられる。しかしながら、日本国内に「住所」があると推認できる事実として、①本件日本居宅に生計を一にする配偶者その他の親族が居住し、Xが係争各年を通じ最も多くそこに滞在していた事実、②Xが所有する資産の大部分が日本に所在していた、シンガポールには1700万円程度の預金しか有していなかった事実、③Xが、本件各年を通じ、本件日本住所地に住民登録をして、各国の出国手続きに便宜を受け、各国に滞在する際にも転出届をしていなかった事実、④Xが件各年を通じ、日本の健康保険組合に加入、継続し、日本国内の病院において、毎年日本の社会保障制度を利用して人間ドックを受診し、通院、手術等を受けている事実等については、Xの生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない旨一刀両断に切り捨てている。また、Xの経済活動の中心がシンガポールにあったとする事実認定についても、原告各社及び本件各海外法人の経営基礎となっているラジェーターの製造・販売については、そもそもそれらの起業の源泉が国内に所在する原告各社にあったはずであり、当該各社が経済上重要であるからこそ、Xは、代表者の地位に留まり、本件各年の約3割で国内に滞在する理由であったとも推認できる。そうすると、国内に「住所」があったもの推認できる前述①から④までの事実と併せ考察すると、本判決が必ずしも適正であったとも考えられない。どちらかといえば、本判決の裁判官にとっては、Xの「住所」がシンガポールであったという先入観の下に、日本国内に「住所」があったと推認できる諸事実を殊更軽視したようにも考えられる。」³⁹と批判的見解を述べられている。

田中治教授も批判的立場をとっている。「本判決は、第一に、居住者該当性判断に際して、納税者の職業活動の要素をかなり重視したものであるといえる。とはいえ、本件納税者が各国に滞在していた日数を比較検討する際に、問題の期間の正味の滞在日数（日本409日、シンガポール300日）については、109日の差に関して優位な差ではないとしつつ、加えて、世界的なハブ空港を持ち、各国への渡航の利便性を考慮して計算した職業活動上の日数（日本409日、シンガポール517日）の108日の差を持って、量的な差があるものではないとしつつ、このことから、「滞在日数の比較から、原告の生活の本拠が日本国内にあったことを積極的に基礎付けることはできない」とするのは論理が飛躍しているように見える。本件納税者の生活の本拠が日本国内にないということをいうのであれば、端的に、本件納税者は、1年のうち日本に3割程度しか滞在せず、この点で、日本に住所又は居所があるとはいえない、というべきであろう。基本的に問われているのは、日本との関係であるからである。また、本件判決は、本件納税者の「職業活動は、シンガポールを本拠として行われていたと評価することができる」とするが、本件納税者の職業活動の本拠がどこかという話と本件納税者の生活の本拠がどこかという話がどのよ

³⁸ 菊地克昌『TKC 税研情報 30 巻 1 号（2021 年）14 頁

³⁹ 品川芳宣『TKC 税研情報 28 巻 6 号（2019 年）』163 頁、164 頁

うにつながるのか、必ずしも明示されていない。第二に、本件判決のみの特徴ではないが、本件判決もまた、税法における居住者該当性の判断において、なぜ住所（及び居所）が要件として定められているか、所得を稼得する納税者と日本の課税権のリンクとしてなぜ住所要件が存在するかという趣旨ないし背景について、全くといってよいほど、考慮することなく、いくつかの判定要素を組み合わせ、あるいはこれらを総合考慮するという方法論を採用している。個別の事案の判断において、総合考慮することの意味や重要性は否定すべきものではないとしても、いくつかの判定要素の軽重とその理由について検討を避けることは適切とはいえない。また、納税者にとって、あるときは職業活動が重視され、また別の時にはこれが軽視されて親族の居住地が重視される、といった状況は、法の解釈適用上の混乱を招きかねず、予測可能性や法的安定性を損ないかねない。」⁴⁰と、そもそも居住該当性の判断においてなぜ住所が要件となっているかを考慮すべきであるとも述べている。

また、渡辺充教授は、「武富士事件の場合、明らかな租税負担軽減行為が行われたときに、それは納税者の権利の濫用にすぎず、租税法上は、特段の事由があるものとして、合目的的に住所を判定できるものではないかといった問題があった。つまり、武富士事件は、住所の概念を争点とする一方で、租税正義が問題となった事件である。しかし、本件は、そのような租税正義を巡る問題ではなく、まさに、企業活動が世界的にダイナミックに動くなかで、その中心たる企業の役員に対する所得税の課税権がどこにあるのかという極めて今日的な問題である。「住所」という従来は“動かし難い事実”が、個人の活動の多様化とともに流動化し、複数の居宅がある場合に、客観的に信用力が確定する証拠によって確認し得る事実を何に求めるのかが問われる時代である。本件で東京高裁は、「過去に日本にあった生活の本拠たる実体が時系列的にみて日本から海外に移転したかどうかを精緻に時系列的に検討することは、検討手法として時代遅れである。」と、大胆な指摘をした点が特徴的である。武富士事件では、滞在日数の量的な差違に居住実体があるものとして一番重要視されたが、量的な観点からの差違を本件では有意な差としなかった。また、本件の特徴が、“世界を股に掛ける”活動をする社長の職業をグループの中心である X1 の本店所在地（日本）で判断するという固定的な観念もまた、やはり時代遅れである（判決ではそのように述べていないが）とした点も興味深い。しかし、一方で、武富士事件のように決定的な要因がない点は、今後の事例において、先行事例として取扱いが難しい。いずれにしても「住所」の認定に関する今後の判断としては、国側が今回上告を断念したとおり、両事件で示された判断要素を総合的に勘案することになり、単なる住民登録の所在地や滞在日数といった形式的指標が積極的要因ではなくなったという点に留意する必要がある。」⁴¹と、品川教授や田中教授のような積極的批判はしていないが、今後の事例において、先行事例として取扱いが難しいと述べている。また、渡辺教授が指摘されているように、本件が武富士事件のような租税回避目的に係る「住所」をめぐる問題ではないことを確認できる。

少し違った角度から疑問を投げかけているのは西山由美教授である。「本判決の結論に

⁴⁰ 田中治『TKC 税研情報 30 巻 1 号（2021 年）』10 頁

⁴¹ 渡辺充『税理 63 巻 11 号（2020 年）』229 頁、230 頁

至る過程で疑問が残るのは、シンガポール法に照らして X が真にシンガポール居住者といえるか否かである。シンガポール所得税法 2 条 1 項の「居住者」の定義規定 (a) によれば、同国における居住者とは、「課税期間前年に 183 日以上シンガポールに滞在または勤務している者（会社の取締役を除く）」と定められており、翌年の滞在予定期間を合わせた「183 日ルール」の特例によっても、X の滞在日数と会社での地位から考えて、X が同国の法令に照らして真に同国の居住者かどうかは疑わしい。賢い納税者の戦略上、海外居住者としての申告納税を済ませたとすれば、日本の裁判所がこの既成事実のみによって「日本の居住者でない」と判断するのは早計であろう。本件においても、シンガポールの法令（特例措置も含む）も検討したうえで、X のシンガポールの居住者該当性に疑義がある場合、X の家族や資産の状況から日本国内に住所を有すると推定される可能性がある（所税令 14 条 1 項 2 号）。⁴²

以上のように、本件判決に関する評価は賛否両論あるが、田中教授の「本件納税者の職業活動は、シンガポールを本拠として行われていたと評価することができるとするが、本件納税者の職業活動の本拠がどこかという話と本件納税者の生活の本拠がどこかという話がどのようにつながるのか、必ずしも明示されていない。」との指摘に同感である。また、品川教授が挙げている「①本件日本居宅に生計を一にする配偶者その他の親族が居住し、X が係争各年を通じ最も多くそこに滞在していた事実、③X が、本件各年を通じ、本件日本住所地に住民登録をして、各国の出国手続きに便宜を受け、各国に滞在する際にも転出届をしていなかった事実、④X が件各年を通じ、日本の健康保険組合に加入、継続し、日本国内の病院において、毎年日本の社会保障制度を利用して人間ドックを受診し、通院、手術等を受けている事実等については、X の生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない旨一刀両断に切り捨てている。」についてもやはり疑問が残る（なお、②X が所有する資産の大部分が日本に所在していた、シンガポールには 1700 万円程度の預金しか有していなかった事実については、日本における資産に比べれば少ない金額であるが、生活するのに必要かつ十分な資産であると思われるので、本件の判断には影響を及ぼさないと考える）。

第 5 節 「居住地管轄」と「源泉地管轄」からの検討

本件について、「居住地管轄」と「源泉地管轄」からの検討を行ってみたい。「一般に、ある国が所得に課税するとき、2 つの場合がある。その 1 は、居住地管轄（residence jurisdiction）に基づくものであり、所得を稼得する者に対する人的つながり（nexus）を根拠とする。多くの国は、居住地管轄に服する者に対して、所得の地理的源泉を問わず、全世界所得（world-wide income）に課税している。その 2 は、源泉地管轄（source jurisdiction）に基づくものであり、所得を産み出す活動との物的な関連性を根拠とする。」⁴³日本の国内法（所得税法）は、この両者を併用している。具体的には、居住者に対しては居住地管轄に基づき全世界所得に課税し、非居住者に対しては源泉地管轄に基づき国

⁴² 西山由美『ジュリスト 1554 号（2021 年）』120 頁

⁴³ 増井良啓、宮崎裕子 前掲（注 1）6 頁

内源泉所得のみを課税対象としている。つまり、居住者については、人の生活の結びつきを根拠とし、非居住者については所得の稼得活動を根拠としている。さらに碎いて述べれば、居住者は通常の生活に着眼し、非居住者は仕事に着眼して、それぞれに課税対象所得に所得税が課される。

居住者は、所得税法第2条3項において、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と定義され、非居住者は同条5項において、「居住者以外の個人をいう。」と定義されている。この定義方法によれば、居住者・非居住者は各々を並列的に判定するのではなく、まず、居住者を判定し、それ以外の個人を非居住者とするという消去的方法により判定が行われている。

モデルケースとして、個人甲の各国の滞在日数は各年において、A国（日本）、B国（シンガポール）及びC国（米国）にそれぞれ25%から30%で、残りは他の国への出張である。甲はA国において生まれ育ち、A国法人の役員で、A国に居宅があり、配偶者がその居宅に住み、A国滞在中において、半分程度はA国法人に出社するが、残りは配偶者とA国内の旅行に出かけたり、買い物を楽しみ、A国の社会保険に加入し、A国内の病院に通院している。B国にも甲が代表となっているB国法人があり、甲の業務はこのB国法人を中心として行われている。他の国への出張もB国をハブとして行われていることが多い。B国の居宅はB国法人が賃借しているサービスアパートメント（いわゆる「社宅」）である。B国滞在中の平日はほぼ毎日B国法人のオフィスに出社している。C国の居宅は甲の子が居住しており、C国出張の際、7～8割程度この居宅に滞在し、残りはホテルに滞在している。

この場合、甲の生活の本拠は明らかにA国にあると思われる。100歩譲って、通常生活を行うにあたり、稼得活動ありきであるため、業務のつながりに重きをおいて、B国に生活の本拠があるとすると、「居住地管轄」と「源泉地管轄」のバランスが崩れる。「居住地管轄」は人的つながりを根拠とし、「源泉地管轄」は物的つながりを根拠としており、それぞれが違う根拠を持つ。職業を重視する解釈は「源泉地国管轄」による非居住者課税の根拠とすべきものである。つまり、甲のB国における非居住者課税の根拠となるものである。

前述したとおり、日本の所得税法は、居住者判定を出発点としており、非居住者については独自の判定を行わない。居住者以外が非居住者となるわけである。日本における居住者性の判定にあたって、職業に重きをおいて判定を行うことに疑問を感じる。浅妻章如教授も「所得の稼得にまつわる事情は、源泉課税管轄の根拠付けの中で意識されるべきものであり、居住課税管轄に関して重要な要素であるとはいいいにくいのではなかろうか。」⁴⁴と述べられている。

⁴⁴ 浅妻章如『税研214号（2020年）』18頁、19頁

第5章 所得税法上の類似判例

第4章で挙げた研究判例以外にも、所得税法上の「住所」について争われた事案がある。この章ではそれらの事案についても考察し、「生活の本拠」の判定にあたり、どの判断要素に重きを置くかにより、居住・非居住の結論が変わってくることを確認したい。

第1節 ユニマット事件⁴⁵⁴⁶

(1) 事案の概要

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受けたX（原告・被控訴人）が、上記譲渡時には国内に住所を有していなかったため納税義務を負わないと主張して、国Y（被告・控訴人）に対し、各処分の取消しを求めた事案で、一定の場所がその者の住所であるか否かは、住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当であるとした上で、本件譲渡期日当時において、Xが日本国内に住所を有していたと認めることはできず、Xが日本国内に有していたことを前提としてされた上記各決定は違法であるとして、本件決定処分等の取消しを求めた事案である。

(2) 争点

本件株式譲渡契約の実行日（本件譲渡期日）とされ、Xが株式の譲渡代金を受領した当時において、Xが日本国内に住所を有していたと認められるか否かが本件の争点である。

(3) 前提事実

- イ 平成12年11月まで東京都渋谷区の一室を生活の本拠としていた。
- ロ 平成12年12月4日にシンガポールに転居した。
- ハ 平成12年12月4日から本件譲渡期日である平成13年1月12日までの40日間におけるXの滞在日数は日本が最も多い（日本：55.0%、シンガポール：42.5%、香港：2.5%）。
- ニ 日本滞在中は、ホテルやスポーツクラブに宿泊していた。
- ホ 日本法人（本件関係会社）の役員であり、NDC（シンガポールのヘッジファンド運営会社）との特別顧問契約に基づき、NDCシンガポールオフィスにおいて、助言等の役務提供業務を行い、都投資顧問契約に基づき、日本株のトレーダーからの専門的な助言により、本件関係会社の役員として株式取引業務を行っていた。
- ヘ 扶養家族である長男は米国に留学していた。
- ト Xの両親及び長女は日本に居住していた。
- チ シンガポールよりも日本に多く資産を有していたが、日本に居住しなければその使用、収益もしくは処分又は管理等が困難であるとはいえない。

⁴⁵ 東京地方裁，平成19年9月14日判決，TKC LEX/DB，文献番号28141001

⁴⁶ 東京高裁，平成20年2月28日判決，TKC LEX/DB，文献番号28140901

(4) 国 Y の主張

民法上の「住所」とは、「各人ノ生活ノ本拠」であるとされ（平成 16 年法律第 147 号による改正前の民法 21 条）、その生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活又は全生活の中心を指すものである。

そして、所得税法における「住所」すなわち生活の本拠を認定するについては、客観的な事実、すなわち住居、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、資産の所在等の客観的事実に加え、本人の居住意思及び目的をも補充的に考慮して、総合的に認定すべきである。

本件では、X の住居、職業、親族及び資産の所在等の客観的事実に加え、その居住意思及び目的をも補充的に考慮して総合的に認定すれば、X の「住所」すなわち生活の本拠は、X が平成 12 年 12 月 4 日にシンガポールへ渡航した後もシンガポールに移転したことはなく、依然として日本国内にあったものと認められ、仮にそうでなくとも、少なくとも本件譲渡期日である同 13 年 1 月 12 日の時点における X の「住所」は日本にあったものと認められる。

仮に、X が本件譲渡収入日において国内に住所を有すると認められないとしても、X は、同日において、国内に引き続いて 1 年以上「居所」を有していたのであるから、いずれにしても、所得税法 2 条 1 項 3 号に規定する「居住者」に該当する。

(5) X の主張

居住等について、平成 12 年 12 月 4 日にシンガポールに転居してからは、生活の本拠は α アパート（シンガポール所在）にあった。X がシンガポールに滞在する期間、X が日本において居住する場所を保有していたことはなく、平成 12 年 12 月 4 日から同 14 年 12 月末日までの 2 年以上の期間、X のシンガポールにおける滞在日数は日本における滞在日数よりも多かった。職業等について、平成 12 年 12 月 4 日から少なくとも 2 年間はシンガポールに居住しつつ、〔1〕本件特別顧問契約に基づき、NDC のシンガポールにおける事務所で NDC に対して助言等の役務を提供する業務を行うとともに、〔2〕本件投資顧問契約に基づき、NDC のシンガポールにおける事務所で日本株のトレーダーから専門的な助言が受けられる環境の下、本件関係会社の役員として、また、JAH 社との匿名組合契約に基づく営業者として、株式取引業務を行うなどの職業に従事していたのであるから、X は日本国内に住所がなかったものである。親族等について、親族間における相互的な経済的支援の一方のみをとらえて X の住所が日本国内にあるとすることは相当ではない。

(6) 東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決

住居について、日本国内において X の住居といい得る場所は存在せず、むしろシンガポールに存在したものと認めるのが相当である。したがって、住居の点からすると、本件譲渡期日当時、X が日本国内に住所を有していたものと認めることはできない。職業について、本件譲渡期日当時、具体的に本件特別顧問契約に基づく X の業務が開始されていなかった（あるいは準備段階にすぎなかった）としても、平成 12 年 12 月か

ら NDC の事務所等において株式取引を開始したところから、X の職業上、その生活の本拠がシンガポールに移転したものと見る事が可能である。したがって、X の職業（又は経済活動）をもって、本件譲渡期日当時、直ちに原告が日本国内に住所を有していたと認めることはできない。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について、本件譲渡期日当時、日本国内において生計を一にする X の家族又は親族は存在しなかったことが認められる。X の長女及び両親が日本国内に居住していたことをもって、本件譲渡期日当時、直ちに X が日本国内に住所を有していたと認めることはできない。資産の所在等について、本件譲渡期日前後において、確かに 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、さりとて必ずしも X が日本に居住しなければその使用、収益若しくは処分又は管理等が困難であるといえる資産が存在したとまでは認めることができず、したがって、資産の所在をもって、本件譲渡期日当時、直ちに X が日本国内に住所を有していたと認めることはできない。

上記の検討の結果からすると、確かに、本件譲渡期日当時における X の生活の本拠が日本国内にあったことをうかがわせる事情が幾つか存在するものの、当時における X の住居が日本国内になく、むしろシンガポールにあったものと認められること、X の職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したものと見る事が可能であること、日本国内において生計を一にする X の家族又は親族は存在しなかったこと、日本に所在する資産についても、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまではいえないと認められることなどを総合的に考慮すると、本件譲渡期日当時、X が日本国内に住所を有していたと認めるには足りない。X が我が国における課税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものとうかがう余地もあり得るが、他方において、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判定した結果、本件譲渡期日当時、X が日本国内に住所を有していたと認めることができないことは上記のとおりであり、そうである以上、X が日本国内に真実の住所を有していたにもかかわらず、シンガポールに住所があるように偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、X が租税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。

以上検討の結果からすると、本件譲渡期日当時において、X が日本国内に住所を有していたと認めることはできず、したがって、本件譲渡期日当時において X が日本国内に住所を有していたことを前提としてされた本件決定処分等は、その前提が認められないから違法である。

(7) 東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決

本件譲渡期日当時における X の住居が国内になく、むしろシンガポールにあったものと認められること、X の職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点でその生活の本拠がシンガポールに移転したものと見る事ができること、国内において生計を一にする X の家族又は親族は存在せず、かつ、X 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、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などを総合的に考慮すると、本件譲渡期日当時、X が国内に住所を有していたと認めることはできない。

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

また、X が本件譲渡期日に国内に引き続いて1年以上居所を有していたと認めることはできない。

(8) 検討

本件について、裁判所の判断に賛成である。つまり、本件譲渡時において、X は国内に住所を有していたと認めることはできないと考える。

所得税法上、居住形態の違いにより課税所得範囲が異なり、本件譲渡時において、居住者か、非居住者かにより、本件株式譲渡益が課税となるか否かが分かれる。また、居住判定については、住所の有無により行われる。しかしながら、所得税法には住所の規定がないため、住所民法上の「住所」にいう「生活の本拠」を借用して解することとされており、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判定するのが相当であるとされている。そこで、各判断要素について検討してみると、まず、住居については、シンガポール転居前に日本で居住していたアパートを引き払い、シンガポールにおいて新規にアパートの賃借契約を行い、2年間継続して居住していた事実から、住居はシンガポールにあると考えられる。次に、職業については、NDCのシンガポールにおける事務所で、株式取引業務を行っていた事実から、日本よりもシンガポールに住所があったと考えられる。生計を一にする配偶者その他の親族は日本にはいないため、判断要素とはならない。最後に、資産の所在等について、確かにシンガポールより日本に多くあったようだが、各所在地における資産の多寡によって判断するのではなく、生活の本拠として生活するのに十分な資産があれば、いずれの居所も住所地となりうると考える。よって、本件においては、資産の所在は住所の判断には影響を与えない。以上により、Xの住所は日本にあったとは考え難く、非居住者であったと考える。

また、課税回避について、株券の譲渡を、居住地のシンガポールではなく、香港で行っていることから考えると、シンガポールでの課税回避を目的としたものと考えられるが、これは、(裁判所の判断にもあるが、)日本における課税回避の目的とは関係がない。さらに、課税回避目的であったとしても、住所の判定には影響を与えないと考える。

なぜなら、前述のように、住所は民法の借用概念であり、所得税法の固有概念ではないとの前提に立てば、「生活の本拠」判定に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からである。

第2節 マグロ漁船事件⁴⁷⁴⁸

(1) 事案の概要

本件は、遠洋まぐろ漁船を運航する外国の法人等に雇用された X（原告・控訴人）らが、その乗組員として稼働して得た金員について、処分行政庁が、X らがいずれも所得税法（ただし、平成 18 年法律第 10 号による改正前の所得税法。以下「所得税法」という。）2 条 1 項 3 号が定める「居住者」であり、上記金員が給与所得に該当するとして、X らにそれぞれ所得税の決定処分を行ったところ、X らは、X らが所得税法 2 条 1 項 5 号に定める「非居住者」であり、国内源泉所得ではない上記金員に課税するのは違法であると主張して、それぞれに対してされた所得税の決定処分等の取消しを求めた事案である。

(2) 争点

所得税法にいう「住所」の意義ないし判定については、課税実務上、「住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」とされ、また、船舶又は航空機の乗組員の住所の判定については、課税実務上、「その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するものとする。」とされている。

本判決の事例では、遠洋まぐろ漁船を運行する外国法人等に雇用された乗組員の生活の本拠（住所）は国内にあるか否か（乗組員は居住者にあたるか）が争われた。

(3) 前提事実

イ X は、肩書地（訴状及び判決記載の X の住所地。以下同じ。）に土地建物を所有し、同所に住民登録をしている。

ロ 同所の建物には X の妻が居住している。

ハ X は、平成 13 年には 26 日間、平成 14 年には 35 日間、平成 15 年には 22 日間、平成 16 年には 92 日間それぞれ国内に滞在しており、その間は上記建物で妻と生活している。

ニ X は、肩書地近隣に普通預金口座を開設し、同口座に給与が振り込まれ、同口座に入金された金員から生活費、電気、ガス、水道、電話等の公共料金、住宅ローン、損害保険料、子の県立高校の授業料等が支払われている。

(4) 国 Y（被告）の主張

「所得税法 2 条 1 項 3 号は、国内に住所を有する者は居住者に該当すると規定するが、この「住所」とは、民法 22 条に規定する「住所」、すなわち、各人の生活の本拠をいい、生活の本拠が国内にあるか否かは、客観的な事実、すなわち、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の存否、資産の所在等に基づき判定する

⁴⁷ 東京地裁，平成 21 年 1 月 27 日判決，TKC LEX/DB，文献番号 25451090

⁴⁸ 東京高裁，平成 21 年 6 月 25 日判決，TKC LEX/DB，文献番号 25500688

のが相当である。そして、船員は船舶内で起居し、生活の大部分を公海上ですごしていても、船舶は単なる勤務場所にすぎず、これを住所ということはできないから、船舶の乗組員の住所が国内にあるかどうかについては、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や、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べきである（所得税法基本通達 3-1 参照）。

Xらは、いずれも、生計を一にする親族が国内に居住し、まぐろ漁船に乗船している期間以外の期間中は、通常、配偶者らが居住しているそれぞれの肩書地に滞在しており、このほか、Xらそれぞれの肩書地に土地建物又は建物を所有していることなどからすれば、Xらは、それぞれ、国内に住所を有する者、すなわち、所得税法 2 条 1 項 3 号の居住者に該当する。

(5) X の主張

所得税法 2 条 1 項 3 号に規定する「住所」は、課税根拠である所得の発生源泉がどこに存在するかを重視して判断すべきであり、Xらは、我が国以外で稼働し、外国の法人等から給与を受け取っているのであるから、所得の発生源泉が我が国にはないことは明らかである。

また、Xらは、遠洋まぐろ漁船内で起居食をしていたのであるから、まぐろ漁船上が職場であるとともに住所であり、Xらは、所得税法施行令 15 条 1 項 1 号の「国外において、継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有する」者に該当し、国内に住所を有しない者と推定されるというべきである。

以上によれば、Xらは、いずれも国内に住所を有する者ではないから、所得税法 2 条 1 項 3 号の居住者ではなく、同項 5 号の非居住者に該当する。

原判決は、「遠洋漁業船など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海上や外国において過ごすことが多いと考えられるところ、その者の生活の本拠が国内にあるかどうかの判断に当たっても、国内の一定の場所がその乗組員の生活の本拠の実体を具備しているか否かを、その者に関する客観的な事実を総合考慮し、社会通念に照らして判断するべきである。」としているが、その根拠が不明である。また、生活の本拠であるかどうかを客観的事実により判断するといっても配偶者を重視することとなり、配偶者（妻）が海外で働いている本人（Xら）の所有家屋に住み、本人名義で開設した銀行口座を利用しているのであるから、結果として生計を一にする配偶者の有無等が決定的基準となってしまうが、このことは、配偶者の有無等の偶然の事情により居住、非居住が区別されることになり、本人が海外で働いて所得を得ているという実体を考慮しないことになり妥当ではない。住所の有無は所得税法施行令 15 条 1 項 1 号の適用の要件のみを判断すればよいのであり、そのみが、判断基準になるというべきである。

Xらは、まぐろ漁船に乗船するために出国しており、海外で生活しているから、「国外において居住することになった個人」であり、また、Xらのような遠洋まぐろ漁業の乗組員は、「国外において、継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業」であるから、Xらについては所得税法施行令 15 条 1 項 1 号が適用される。そして、外洋上を航行している船舶の乗組員にとって、船上のみが自ら直接関与しうる「社会」であ

り、直接関与しうる「人間関係」はそこにしか存在しないのであるから、1年の殆どの時間を船上で過ごす控訴人らにとって、当該船舶は、「職場」であると同時に「住所」である。

(6) 東京地方裁平成 21 年 1 月 27 日判決

X らは肩書地に土地建物を所有し、同所に住民登録をしていること、同所の建物には X らの妻が居住していること、X らは、国内滞在期間は上記建物で妻と生活していること、X らは、国内支店に普通預金口座を開設し、同口座に給与が振り込まれ、同口座に入金された金員から生活費、電気、ガス、水道、電話等の公共料金、住宅ローン、損害保険料、子の授業料等が支払われていることがそれぞれ認められる。

以上のとおり、X らは、肩書地所在の建物に生計を一にする妻が居住し、漁船に乗船しない期間中は、通常、妻が居住する上記建物に滞在しており、さらに、同所に土地建物を所有し、近隣の銀行の支店に給与の振込みや公共料金の支払い等に利用する預金口座を有していることが認められる。

X らは、まぐろ漁船で勤務をしている期間中には、外国の港に寄港して上陸することがあるものの、通常はせいぜい数日程度であり、そのような場合にはホテルに滞在していることが認められ、外国の寄港地その他の外国の地に生活の拠点が存することを窺わせる事情はない。

なお、X らは、台湾の法人に雇用されて給与の支払を受けていることから、台湾で給与所得に課税されている可能性もある。しかし、台湾の所得税（総合所得税）は、台湾の居住者、非居住者を問わず、台湾での給与所得に課されるものであり、台湾で課税された事実が存していたとしても、そのことから直ちに X らが台湾で居住者として取り扱われていることを裏付けるものではない。仮に、X らが台湾で居住者として取り扱われていたとしても、我が国と台湾は租税条約を締結していないから、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律 6 条の規定が適用されて X らが我が国で非居住者とみなされることはなく、X らが我が国の居住者であるか否かの判定に影響を及ぼすものではない。

以上によれば、X らの生活の本拠は肩書地にあると認められ、X らは、国内に住所を有する者、すなわち、所得税法 2 条 1 項 3 号の居住者であると認められる。

(7) 東京高等裁判所平成 21 年 6 月 25 日判決

所得税法施行令 15 条 1 項は、職業上等の理由から一時的に国内又は国外に居住することとなった者について、その理由が解消した後は再び国外又は国内に居住することとなることが予想されるなど、その者にもともと現に居住することになった地に長期間居住の意思がない場合が多く、そのような者についてその「生活の本拠」が国内又は国外にあるかを判断するための推定規定である。そして、船舶の乗組員にとって船舶は単なる勤務場所に過ぎず、生活の本拠とはいえないし、また、X らに外国の寄港地その他外国の地に生活の本拠が存することを窺わせる事情もないから、X らは所得税法施行令 15 条 1 項 1 号に該当しない。

(8) 検討

Xらは居住者に該当するという本件判決には賛成である。ただし、居住者の判定について、裁判所の判決とは違う意見を持つ。

裁判所の判決は、「生活の本拠」が国内にあった、つまり、「住所」を有していたから居住者であると判定しているが、「生活の本拠」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によって判断されるべきであるとされており、具体的には、①所在（滞在日数）、②職業、③生計を一にする配偶者その他の親族の居所、④資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判断するのが相当である。本件に当てはめてみると、まず、①所在（滞在日数）は、平成13年には26日間、平成14年には35日間、平成15年には22日間、平成16年には92日間と非常に少ない。最も多い平成16年でも92日で1年の25%程度である。次に②職業であるが、上記日本滞在日数に照らし合わせても、Xらの主張する「国外において、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業」に該当すると考える。さらに、Xらは、遠洋まぐろ漁船を運航する外国（台湾）の法人等に雇用されているのであるから、勤務地は日本国内にはなく、日本滞在は国外勤務者の単なるホームリープ（出向や転勤により本国を離れ、本国外で長期間勤務する社員の休暇などのための一時帰国）と考える。さらに、③生計を一にする配偶者その他の親族の居所については、一般の会社において、出向命令により一年以上の日本国外勤務となる場合、子供の教育等を考慮し、配偶者その他の親族は日本に居住したままで、本人だけで単身赴任することは、頻繁にある。また、Xらは、賃借契約ではなく、既に日本国内に土地建物を所有しているのであるから、そこに引き続き配偶者その他の親族は日本に居住することは自然であり、Xの居住形態の判定に影響を及ぼすとは考えにくい。最後に、④資産の所在等であるが、前述したように、出向命令により、一年以上の海外赴任となった者で、日本国内に土地建物を所有している場合、出国前に土地建物を売却する例のほうが稀であると思う。単身赴任であれば、赴任期間中は配偶者や子がその土地建物に居住し続け、生活を営むわけであるから、近隣の銀行の支店に給与の振り込みや各種支出のために利用する銀行口座を有しているのは当然のことである。

以上のことから、Xは日本国内に住所は有していないと考える。では、なぜ、居住者なのかというと、Xは、「現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」と考えるからである（ユニマット事件においても、これは争点になった）。「居所」とは、「人が多少の期間継続して居住している場所」を指し、「現在地」すなわち単に現在の時点で所在している場所を含み、滞在期間の長短は問わず、ホテルの1室であっても居所たり得ると解されている。Xは遠洋漁業に出ている間も日本国内に土地建物（人が多少の期間継続して居住している場所）を有していたのであるから、Xは「現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」と考え、居住者と判断するのが妥当だと考える。

なお、筆者は、Xが「現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人」に該当すると考え、居住者と判断したが、船舶の乗組員の住所判定については、基本通達に以下の規定がある。

（船舶、航空機の乗組員の住所の判定）

所得税基本通達 3-1

3-1 船舶又は航空機の乗組員の住所が国内にあるかどうかは、その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するとする。

第3節 個人が居住者認定された場合の外国子会社合算税制の適用⁴⁹

(1) 事案の概要

本件は、国 Y（原処分庁）が、X（審査請求人）の所得税等について、X が所得税法上の居住者に該当し、外国子会社合算税制を適用するなどして所得税等の各決定処分及び各再更正処分並びに無申告加算税の各賦課決定処分を行ったことに対し、X が非居住者であること等を理由に、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 争点

X は、所得税法第 2 条第 1 項第 3 号に規定する居住者に該当するか。

(3) 前提事実

イ X は、平成 25 年から平成 29 年（以下「本件各年」という。）において、内国法人 G1 社（平成 11 年 6 月 14 日設立）、内国法人 G2 社（平成 11 年 6 月 15 日設立）、内国法人 G3 社（平成 22 年 6 月 8 日設立）及び内国法人 G4 社（平成 28 年 11 月設立）の代表取締役を務めていた。また、X は、本件各年において、中華人民共和国香港特别行政区（以下「香港」という。）において設立された G5 社及び G6 社、並びに中華人民共和国（以下「中国」という。）広東省において設立された G7 社の役員を務めており、これらの外国法人及びベトナム社会主義共和国（以下「ベトナム」という。）において設立された G8 社（の株式の 99.99 パーセントを直接又は間接保有していた。

ロ X は、日本国内滞在中は、主に、G1 社が所有する平成 24 年 8 月 5 日に新築された建物（事務所、居宅及び車庫として登記）に滞在していた。なお、当該建物の所在する土地は平成 20 年 2 月 28 日に売買を原因として G1 社に所有者移転登記がされ、平成 25 年 9 月 30 日に売買を原因として同社から X に所有権移転登記がされた。

ハ X は、香港滞在中は、G5 社が賃借契約をしている H○○○号室に生計を一にする大韓民国（以下「韓国」という。）の国籍を有するパートナーと生活している。なお、当該香港滞在先は、宿泊者として X、X の弟 E2、G5 社及び G6 社が登録されていた。

ニ X は、G5 社の株式を 9,999 株保有し、残り 1 株は E2 が保有していた。G5 社は、G6 社及び G7 社の全株式を保有していた。G6 社は、G8 社の全株式を保有していた。

⁴⁹ 国税不服審判所，令和 3 年 3 月 26 日裁決，TKC LEX/DB，文献番号 26013075

ホ Xは、平成18年に159日、平成19年に165日、平成20年に157日、平成21年に179日、平成22年に192日、平成23年に175日、平成24年に207日、平成25年に224日、平成26年に217日、平成27年に240日、平成28年に290日、平成29年に279日、それぞれ日本国内に滞在していた。

(4) 国Yの主張

以下の事情からすれば、Xの生活の本拠は国内滞在先にあったと認められるから、「居住者」に該当する。

イ 日本滞在日数が国外滞在日数を大きく上回っていた。

ロ G1社から賃借していた建物の玄関の表札に自身の氏名を掲げており、水道光熱費の使用料金がX名義の預金口座から引き落とされていた。クレジットカード会社や保険会社等に対し本件国内滞在先を住所として届け出ていた。

ハ 香港の永住権は、一度取得すれば連続して36か月以上香港を離れない限り失効しない。また、香港の法人から取締役の報酬を受け取った場合、香港の居住者であるか否かにかかわらず、税務申告義務があるにすぎないから、これらの事情はXの日本居住者判断に影響を与えるものではない。

二 Xは、本件各内国法人の代表取締役役に就任しており、日本において、職業を有している。他方、Xは、香港でも職業を有しているが、それは本件各外国法人の役員という地位であるため、必ずしも本件各外国法人の所在地等の特定の場所に常時滞在しなければ自らの職務を遂行できないという立場にはなく、所得税法施行令第15条第1項に規定する「国外において、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること」に該当するというXの主張には理由がない。

(5) Xの主張

Xは、以下の事由により、所得税法施行令第15条第1項に規定する「国外において、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有している」ことは明らかであるから、「居住者」に該当しない。

イ 物理的な滞在日数は、居住者判定の一つの考慮要素にすぎず、重要視すべきではない。

また、本件各年においてXが日本に一時帰国することが多くなったのは、本件各外国法人の取引先の親会社が日本に所在しており、その交渉のため日本に出張する機会が多くなったことや、香港で反政府デモ（いわゆる〇〇運動）が発生し本件香港滞在先の前がデモの集会場となっていたため、治安上の問題から仕事以外の用事では香港を離れるようにしていたことが原因である。

ロ Xは、約20年前から香港に居住しており、平成18年からは本件香港滞在先に居住し、同所で、生計を一にする大韓民国（以下「韓国」という。）の国籍を有するパートナーと生活している。他方、日本国内滞在先は、G1社の役職員が共同使用している社宅であり、Xも、短期滞在用のホテルとして使用していたにすぎず、Xの住居ではないし、Xには、日本において生計を一にするパートナー等は存在しない。

ハ X は、香港で永住権を有しており、また、20 年以上にわたって個人の税務申告書を香港の税務当局に継続して提出している。

ニ X は、香港、中国及びベトナムに所在する大規模な本件各外国法人の責任者として、これらの国で会社経営全般に従事しているから、所得税法施行令第 15 条第 1 項に規定する「国外において、継続して 1 年以上居住することを通常必要とする職業を有すること」に該当し、よって、非居住者と推定される。また、X が日本滞在中に行っていた業務は、本件各外国法人の交渉業務であって、G1 社の業務ではなかった。すなわち、平成 19 年以降、G1 社の経営は、もう一人の代表取締役である E2 だけで行っており、X の関与は極めて限定的であって、現に、X の同社からの役員報酬は月額 20 万円にすぎなかった。

ホ X は、香港において、G5 社の株式や未払配当金、預金等少なくとも 9 億円以上の資産を有しており、日本における資産額を大きく上回っている。

(6) 国税不服審判所令和 3 年 3 月 26 日裁決

X の年間国内滞在日数の割合は、おおむね 6 割又は 6 割を超えており、年間の 6 割程度を超える日数を、自ら所有する土地上に存し、かつ、自ら賃借する本件国内滞在先で、水道及び電気等のライフラインを使用して生活していたと認められるのであり、このことは、本件国内滞在先が X の生活の本拠たる実体を有していたことを、強く基礎付けるものであるといえ、業務の従事状況についても、国内において、より多くの日数を費やして業務を遂行していたものと認められ、このような X の業務の状況も、本件国内滞在先が請求人の生活の本拠たる実体を有していたことを基礎付けるものといえる。生活を一にする配偶者その他の親族については、X の主張するパートナーが X と婚姻関係又はこれに準ずる関係にあるものとは認められないことから、X には生計を一にする親族がいるとは認められない。したがって、X の親族等の状況は、X の生活の本拠を判断する上で重視すべき事情ではない。資産の所在については、X は国内に、本件国内滞在先の所在する土地等の不動産を所有しているが、香港において本件香港滞在先を含む不動産を所有していた事実は認められない。そうすると、このような資産の状況も、X の生活の本拠たる実体が本件国内滞在先であることを基礎付けるものといえる。X は国内よりも香港において、額としては多くの金融資産を有していたといえる。しかしながら、株式や預貯金等の金融資産は、その所在場所がどこであるかにより使用や管理が不能となる性質のものではないから、本件各年の生活の本拠を判断する上で、その多寡を必ずしも重要な事情と評価することはできない。さらに、クレジットカード会社へ届け出た書類の送付先やローン契約及び年金保険契約の際に X 自身が申告した住所は、いずれも本件国内滞在先で、日本国内の健康保険組合に加入し日本の健康保険の被保険者たる資格を有しており、日本国内で生活を送る上で有用な公的資格を有していたものと認められる。

以上の諸事情を総合考慮すると、X が、本件各年中、香港の永住権を有しながら、本件香港滞在先に一定の期間滞在していたことを考慮しても、客観的に X の本件各年中の生活の本拠たる実体を具備していたのは、本件香港滞在先ではなく、本件国内滞在先であったと認めるのが相当である。

したがって、本件国内滞在先がXの住所であると認められ、Xは、国内に住所を有する個人であるから、所得税法第2条第1項第3号に規定する居住者に該当する。

(7) 検討

本件裁決については、6割を超える日本国内滞在日数や日本国内での生活状況に照らし合わせ、日本に生活の本拠があったと考えられることから、賛成である。

しかし、いくつか気になる点があるので挙げてみる。

まず、生活を一にする配偶者について、Xは生計を一にする韓国籍のパートナーと香港で生活をしていたと主張するが、婚姻関係がないため、そのパートナーの居住地はXの生活の本拠を判断する上で重視すべき事情ではないとされたが、婚姻関係があったら裁決は変わっていたのだろうか？

また、「株式や預貯金等の金融資産は、その所在場所がどこであるかにより使用や管理が不能となる性質のものではないから、本件各年の生活の本拠を判断する上で、その多寡を必ずしも重要な事情と評価することはできない。」との判断には賛成であるが、一般的に、不動産を持たない個人の資産はほとんどが金融資産になるのではないだろうか？そうすると、資産の所在は生活の本拠の判定に何ら影響を与えないことになる。

さらに、本件裁決において、Xの主張に対し、「一般に、会社の役員は、雇用契約で定められた勤務時間及び勤務場所等に拘束される一般の従業員とは異なり、必ずしも法人の所在地等の特定の場所に常時駐在していなければ自らの業務を遂行できないというものではなく」と述べているが、これは、会社役員の場合はどこに居住していても業務を遂行できるということを意味しているのであるから、生活の本拠判定において考慮すべき要素ではなくなってくる。

生活の本拠の判定は、①所在（滞在日数）、②職業、③生計を一にする配偶者その他の親族の居所、④資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判断するのが相当であるとされているが、本裁決では、職業は会社役員であるため、特定の場所に常時駐在する必要はなく、生計を一にするパートナーはいるが婚姻関係がないため、判断要素にはならず、香港にて所有する資産は日本における資産額を大きく上回っているものの、その多くは金融資産であるため、その多寡は必ずしも重要でないと判断された。つまり、4つの判断基準を総合的に考慮した結果、②職業、③生計を一にする配偶者その他の親族の居所、④資産の所在はいずれも、重要な判断要素ではないとしたことにより、結果、①所在（滞在日数）のみを重要要素として判断を行ったことになるのではないだろうか？

もう一点、「生活の本拠がどの国にあるかの判断においては、どの国で実際に業務を行っていたかが重要であって、どの国の企業の業務かによって直ちに決定されるものではない。」とあるが、国によっては、まったく逆で、どの国の企業の業務であるかが重要であるという国がある。それが、中国なのであるが、この見解の違いから、双方非居住者という問題が発生する。

第4節 小括

この章では、日本での「住所」の有無が争点となった所得税法における裁判例を見てきたが、これにより見えてきことがある。それは、住所の判断基準である生活の本拠を決める各要素、具体的には、①所在（滞在日数）、②職業、③生計を一にする配偶者その他の親族の居所、④資産の所在のうちいずれに重きを置くかにより、国内における住所の有無の判定が変わって来るということである。

まず、第3節で取り上げた「個人が居住者認定された場合の外国子会社合算税制の適用」を確認してみると、この裁判においては、①所在（滞在日数）を最重要要素として、日本での年間滞在日数が6割を超えているため、居住者と判断している。

次に、第2節で取り上げた「マグロ漁船事件」であるが、これは、所在（滞在日数）に重きを置いていない。③生計を一にする配偶者その他の親族の居所、④資産の所在を判断基準として、居住者と判断している。

最後に、第1節で取り上げた「ユニマット事件」であるが、これは、すべての要素を総合して、非居住者として判断している。裏を返せば、いずれの要素においても、非居住者となるように巧妙に考えられた租税スキームであったということになるのではないかな？

また、第3章の「シンガポールを活動拠点としている者の居住者性」事案では、②職業を重要視し、非居住者と判断している。

各事案において、実際の判決とは別の要素に重きを置いた場合、判断が変わってくるのではないかな？「個人が居住者認定された場合の外国子会社合算税制の適用」事案において、資産の所在や職業に焦点を当てれば、日本においては非居住者になるであろう。「マグロ漁船事件」についても、滞在日数だけを見れば、非居住者になるはずである。「シンガポールを活動拠点としている者の居住者性」事案においても、配偶者の居所や資産の所在を最重要要素とすれば、居住者との判断になるべきである。

一方で、「ユニマット事件」のように、居住者とならないように各要素をクリアすれば、非居住者と判断されるわけである。第6章において後述するが、「ユニマット事件」後、租税回避行為防止を目的として法改正が行われた。

以上、所得税法上の居住者・非居住者判定は、どの要素に重きを置くかにより、居住・非居住の結論が変わってきてしまうことをこの章で確認できた。

最後に、裁判例（確定判決）の各居住者判定において、どの要素を重視したのかが明確になる次のような表を作成してみた。

※裁判例（確定判決）における住所判定の考慮要素の軽重

裁判例	事案の特徴	滞在 日数	職業活 動地	配偶者 等の居 所	資産の 所在
① シンガポール事件 （東京高裁： 令和元年 11 月 27 日判決）	外国法人の役員給 与	△	○	×	×
② ユニマット事件 （東京高裁： 平成 20 年 2 月 28 日判決）	株式の譲渡所得	○	○	△	△
③ マグロ漁船事件 （東京高裁： 平成 21 年 6 月 25 日判決）	遠洋漁業の船員給 与	×	×	○	○
④ 外国子会社合算税制事案 （国税不服審判所： 令和 3 年 3 月 26 日裁決）	雑所得課税	○	×	×	×
⑤ 武富士事件 （最高裁： 平成 23 年 2 月 18 日判決）	贈与税事案	○	△	×	×

○：重視した要素、△：補充要素、×：軽視した要素

第 6 章 居住者判定基準の検討

この章では、居住判定の基礎となる住所の判断基準である生活の本拠の各要素について、検討するとともに、各国の状況も参考にし、グローバル化・IT 化の進む現代において、どのような居住判定を行うべきか結論付ける。

第 1 節 居住者判定基準としての「住所」概念の曖昧性

所得税法は、一定の場所における時間の経過を重視しているように捉えられる（所得税法第 2 条「・・・又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する・・・」、所得税法施行令第 14 条「・・・国内において、継続して一年以上居住する・・・」、所得税法施行令第 15 条「・・・国外において、継続して一年以上居住する・・・」）。しかし、所得税法において住所の固有概念がないため、借用元である民法の住所判定における生活の本拠はどこかということになるのだが、滞在日数を第一の判断基準とするのではなく、総合的に判断するため、判例を見てきた通り、どの判断要素に重きを置くかにより、居住・非居住の判定が分かれる結果となる。そこで、滞在日数以外の判断要素の妥当性について検討してみる。

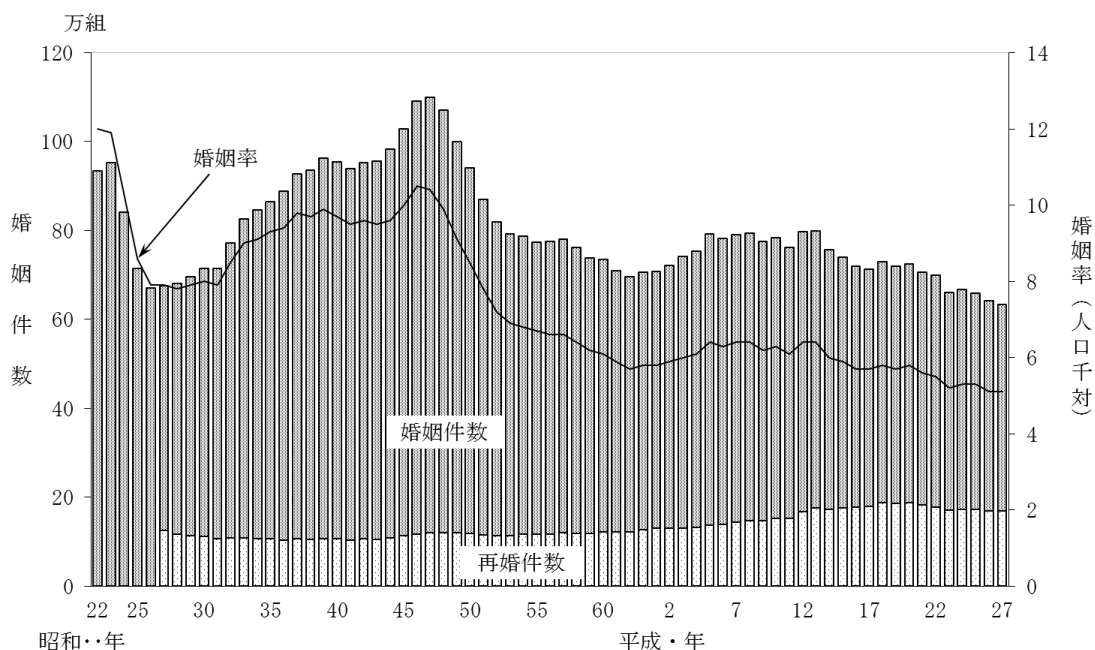
(1) 職業活動

近年では、IT 化が進み、日本にいても海外の業務を行うことができ、逆に、海外からでも日本の業務を行うことが可能となった。リモートワークが一般的となり、国内外を問わず、どこからでも仕事ができる。コロナをきっかけとして、大手グローバル企業ではバーチャルアサインメントも議論されるようになってきた。さらに、最近ではメタバースという仮想空間にオフィスを設ける会社もあるようだ。メタバースまではいかなくとも、Zoom や Teams を使った会議は頻繁に行われ、海外に行かなくとも海外オフィスに指示を出し、日本にしながら、海外の仕事ができることを実感している。つまり、現在では職業という要素は生活の本拠を判定する上で、それほど重要なものではなくなっているのではないだろうか？

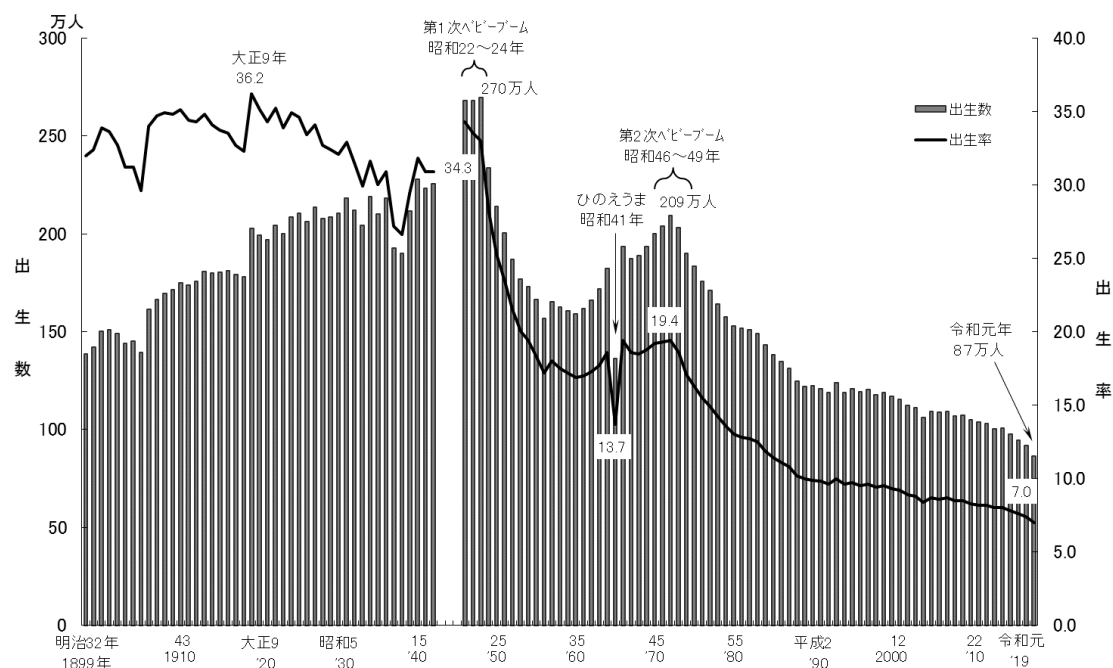
(2) 配偶者その他の親族の居住

現代社会において、配偶者その他の親族の居所がそれほど重要だろうか？

以下は、婚姻率と出生率の推移である。年々右肩下がりに減少している。以前のように、一定の年齢になったら結婚し、子供を設け、家族を作るという形態は崩れてきているのではないだろうか？また、事実婚が一般化し、同性婚や LGBT(Lesbian, Gay, Bisexual, Transgender)が理解されるようになってきている昨今において、「配偶者」という概念はもうそれほど意味をなさなくなっているのではないかと感じる。



出所 厚生労働省 平成 28 年度 人口動態統計特殊報告「婚姻に関する統計」の概況(2017 年)



出所 厚生労働省 令和3年度「出生に関する統計」の概況（2021年）

(3) 資産の所在

最後に資産の所在であるが、現在は、色々な国に資産を持つことができる。日本にしながら、海外の土地や建物も所有することができるし、直近では、NFT(Non-Fungible Token)『非代替性トークン』という資産まで出現している。また、東京高裁令和元年11月27日判決⁵⁰においても「資産の所在は、それだけで居住者判定に大きな影響力を与える要素ではない。資産の大半をカリブ海の国又は地域で保有していても、主に日本に滞在し、主に日本で経済活動をしている者は、居住者である。本件各海外法人の業務への従事状況、シンガポールを中心とする日本国外滞在日数を考慮するとき、資産の所在を理由に日本国内の居住者と判定するには無理がある。」としているし、さらに、国税不服審判所令和3年3月26日裁決⁵¹においても「株式や預貯金等の金融資産は、その所在場所がどこであるかにより使用や管理が不能となる性質のものではないから、本件各年の生活の本拠を判断する上で、その多寡を必ずしも重要な事情と評価することはできない。」としている。つまり、資産の所在は生活の本拠の判定には影響を与えないのである。

(4) 小括

グローバル化・IT化の進む現代においては、居住・非居住判定については、従来のように総合的に判断するのではなく、新たな手法が必要ではないだろうか？永橋利志

⁵⁰ シンガポールを活動拠点としている者の居住者性 前掲（注33、34）

⁵¹ 個人が居住者認定された場合の外国子会社合算税制の適用 前掲（注49）

税理士も「居住者及び非居住者の判定要素となる住所については、経済活動のグローバル化が一層進む中で、新たな判定要素を検討する必要があると考える。すなわち、通信環境が整備され、世界中のいずれの地においても国内企業へのアプローチが可能となり、経営の意思決定を伝えることや生活上の諸手続が容易に行えるようになっていることから、従来の所得税法施行令に規定された判定基準を見直す必要があるのではないか。また、実務においても、個々の取引の課税関係による判断ではなく、居住者か否かの判断を的確に行うことが重要である。」⁵²と述べている。

第2節 実現アプローチと管轄アプローチ

属人主義を採用している米国においては、米国市民はどこにいても、全世界所得課税が原則となっている。

「If you are a U.S. citizen or a U.S. resident within the meaning of Internal Revenue Code (IRC) section 7701(b)(1)(A), you are taxed on your worldwide income.」⁵³

そして、米国籍放棄等による国外移転に関し、税収減防止のための2つのアプローチがある。一つは、実現アプローチであり、もう一方は管轄アプローチである。

(1) 実現アプローチ

実現アプローチとは、「国外移転の時点で国外に移転された資産の含み益が実現したとみなす方法」⁵⁴であり、日本においても、「ユニマット事件」⁵⁵後、平成27年度改正により以下の規定が定められた。

(国外転出をする場合の譲渡所得等の特例)

第60条の2 国外転出（国内に住所及び居所を有しないこととなることをいう。以下この条において同じ。）をする居住者が、その国外転出の時ににおいて有価証券又は第174条第9号（内国法人に係る所得税の課税標準）に規定する匿名組合契約の出資の持分（・・・中略・・・）を有する場合には、その者の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その国外転出の時に、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額により、当該有価証券等の譲渡があつたものとみなす。

「近年に至り、日本の所得税率や相続税率・贈与税率が高いために、税負担の軽減を意図して海外に住所を移して、租税属性を居住者から非居住者に変更するという行動をとる個人が日本でも増加してきた。このことを受けて、所得税法においても、日本から、国外転出する一定の要件に該当する居住者に対しては、一定の資産の未実現利益を、国外転出時に実現したものとみなして課税することとされている。」⁵⁶

⁵² 永橋利志『税務事例 Vol.43 No.9（2011年）』25頁

⁵³ Internal Revenue Service <https://www.irs.gov/businesses/us-citizens-performing-services-in-foreign-and-international-airspace>

⁵⁴ 岡村忠生『新しい法人税法』（有斐閣・2007年）286頁

⁵⁵ ユニマット事件 前掲（注45、46）

⁵⁶ 増井良啓、宮崎裕子 前掲（注1）292頁

また、国外転出時課税制度の概要については、望月文夫氏が、「租税条約上、株式等を売却した者が居住している国に、そのキャピタルゲインに関する課税権があることを利用して、巨額の含み益を有する株式を保有したまま出国し、キャピタルゲイン非課税国で売却するといった課税逃れが可能となっています。そこで、平成 27 年 7 月 1 日以後に出国する一定の高額資産家を対象に、出国時に未実現キャピタルゲインに対して特例的に課税を行うこととなりました。ここでいう「一定の高額資産家」とは、出国時の有価証券等の評価額が 1 億円以上の者であり、かつ、原則として出国直近 10 年内において 5 年を超えて居住者であった者をいいます。」⁵⁷とまとめておられる。

(2) 管轄アプローチ

一方、管轄アプローチとは、「国外移転をした非居住者または外国法人を居住者または内国法人とみなす方法」⁵⁸であり、「国外移転後も全世界所得への課税を継続する。管轄アプローチを貫徹し、非居住者または外国法人を完全に居住者または内国法人として扱えば（これを完全な管轄アプローチと呼ぶ）、国外移転前に生じた課税ベースにも資産の譲渡による実現等の時点で課税することになるから、課税ベースの時点では、管轄アプローチは実現アプローチを含むとみることができる。ただし、実現アプローチは国外移転時に課税するので、課税時期は早まる。」⁵⁹

ここで、管轄アプローチについて、Internal Revenue Code (I.R.C : 内国歳入法) の条文を確認してみる。

I.R.C. § 877(a)及び(e)において、対象者を以下のように規定している。

「I.R.C. § 877(a)(1) In General — Every nonresident alien individual to whom this section applies and who, within the 10-year period immediately preceding the close of the taxable year, lost United States citizenship shall be taxable for such taxable year in the manner provided in subsection (b) if the tax imposed pursuant to such subsection (after any reduction in such tax under the last sentence of such subsection) exceeds the tax which, without regard to this section, is imposed pursuant to section 871.

I.R.C. § 877(a)(2) Individuals Subject To This Section — This section shall apply to any individual if—

I.R.C. § 877(a)(2)(A) — the average annual net income tax (as defined in section 38(c)(1)) of such individual for the period of 5 taxable years ending before the date of the loss of United States citizenship is greater than \$124,000,

I.R.C. § 877(a)(2)(B) — the net worth of the individual as of such date is \$2,000,000 or more

I.R.C. § 877(e)(1) In General — Any long-term resident of the United States who ceases to be a lawful permanent resident of the United States (within the meaning

⁵⁷ 望月文夫『図解国際税務令和 3 年版』（大蔵財務協会・2021 年）523 頁

⁵⁸ 岡村忠生 前掲（注 54）286 頁

⁵⁹ 岡村忠生 前掲（注 54）286 頁

of section 7701(b)(6)) shall be treated for purposes of this section and sections 2107, 2501, and 6039G in the same manner as if such resident were a citizen of the United States who lost United States citizenship on the date of such cessation or commencement.

I.R.C. § 877(e)(2) Long-Term Resident — For purposes of this subsection, the term “long-term resident” means any individual (other than a citizen of the United States) who is a lawful permanent resident of the United States in at least 8 taxable years during the period of 15 taxable years ending with the taxable year during which the event described in paragraph (1) occurs.] ⁶⁰

要約すると、I.R.C. § 877(a)においては、過去 10 年間のうちに米国国籍を喪失した者で、米国籍を喪失した直近の 5 年間における年税額の平均が 124,000 ドル（約 1,674 万円）を超えるもの、または、米国籍喪失時における純財産の額が 2,000,000 ドル（約 2 億 7 千万円）を超えるものを対象者として挙げている。

また、I.R.C. § 877(e)においては、長期居住者が適法永住者でなくなった場合は、その時点で、米国国籍を喪失した者と同様に扱われとしている。ここで、長期居住者とは、適法永住者でなくなった日を含む年度以前の 15 年のうち、8 年以上米国の適法永住者であった者を指す。

そして、I.R.C. § 877(g)(1)において、上記対象者のうち、暦年で 30 日を超えて米国に滞在した場合は、米国市民または米国居住者として全世界所得課税を行う旨が規定されている。

「I.R.C. § 877(g)(1) In General — This section shall not apply to any individual to whom this section would otherwise apply for any taxable year during the 10-year period referred to in subsection (a) in which such individual is physically present in the United States at any time on more than 30 days in the calendar year ending in such taxable year, and such individual shall be treated for purposes of this title as a citizen or resident of the United States, as the case may be, for such taxable year.]

⁶¹

このように、米国においては、一定以上の所得または資産を有する富裕な者に対し、税収減防止の観点から管轄アプローチを採用し、国外移転後も一定期間は全世界所得課税を実施している。

第 3 節 各国の状況

この節においては、各国の状況に目を向けてみる。

(1) 米国

米国市民については第 2 節において、実現アプローチ及び管轄アプローチの適用を

⁶⁰ Internal Revenue Code

https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_877

⁶¹ Internal Revenue Code 前掲（注 60）

確認したが、ここでは、米国市民以外の者（Resident alien と Nonresident alien）についての取り扱いを確認する。

「米国では、Resident alien と Nonresident alien は米国市民を除く外国人が対象となる。このため、米国居住者、米国非居住者と訳すと、米国市民と外国人の双方を含む印象を与えるものと思われる。Resident alien と Nonresident alien の違いは、永住権を持っているのかいないのか、米国に滞在している期間が長いのか、短いのかである。このため、ここでは、Resident alien を長期居住外国人、Nonresident alien を短期居住外国人と訳すことになる。その上で、それぞれの定義を見ていくと、「外国人は米国市民でも米国国民でもない人で、外国人はグリーンカード基準あるいは実質滞在期間基準に該当する場合、長期居住外国人となる。合法的に永住できる権利を持つ人は、連邦税制上長期居住外国人となる。この権利はグリーンカード基準と言われる。この二つの基準のどちらにも該当しない場合、短期居住外国人とみなされる。

これを整理すると、次のようになる。

- 米国市民 ＝ 米国の国籍を持つ者（市民権を取得した者を含む）
- 長期居住外国人 ＝ 永住権（グリーンカード）を取得した外国人、あるいは実質滞在期間基準を満たした外国人
- 短期居住外国人 ＝ 米国市民、長期居住外国人以外の者」⁶²

米国においては、国外移転後も全世界所得への課税が継続される者（管轄アプローチの対象者）となるのは、米国市民又は永住権を取得した外国人であるが、実質滞在期間基準を満たした場合には、例え、外国人で永住権を持っていないものであっても、長期居住外国人となり、全世界所得課税が適用となる。

以下は IRS(Internal Revenue Service)の実質滞在期間基準の規定である。

「Most U.S. citizens – and permanent residents who work in the United States – need to file a tax return if they make more than a certain amount for the year.

If you are a resident alien, the rules for filing income, estate, and gift tax returns and paying estimated tax are generally the same whether you are in the United States or abroad. Your worldwide income is subject to U.S. income tax the same way as a U.S. citizen. You are a resident alien of the United States for tax purposes if you meet either the green card test or the substantial presence test for the calendar year. You will be considered a United States resident for tax purposes if you meet the substantial presence test for the calendar year. To meet this test, you must be physically present in the United States (U.S.) on at least:

31 days during the current year, and

183 days during the 3-year period that includes the current year and the 2 years immediately before that, counting:

- All the days you were present in the current year, and

⁶² 東条正美『税務経理 第 9798 号（2019 年）』2 頁

- 1/3 of the days you were present in the first year before the current year, and
- 1/6 of the days you were present in the second year before the current year.」⁶³

「実質滞在期間基準の内容を見ると、グリーンカードを持っていない外国人であっても、実質滞在期間基準を満たすと、長期居住外国人としてみなされる。この基準は、①現在滞在している年での米国滞在日数が 31 日以上②「その年の滞在日数」「前年の米国滞在日数の 3 分の 1 の日数」「前々年の米国滞在日数の 6 分の 1 の日数」の 3 年間の合計日数が 1 年の半年間に相当する 183 日以上一の双方を満たすというもの。」⁶⁴

米国における実質滞在基準はやや複雑であるため、具体的な例を挙げてみる。

日本国籍を有する X (グリーンカード保有者ではない) は 2016 年 1 月 1 日から 2018 年 12 月 31 日まで米国に赴任し、日本帰国後、2019 年から 2021 年までは各年 120 日間米国に出張していたとする。この場合における 2019 年から 2021 年までの実質滞在期間基準を見てみる。

- 2019 年→その年 (2019 年) の滞在日数 : 120 日、前年 (2018 年) の滞在日数の 1/3 : 121 日 (365 日 ÷ 3)、前々年 (2017 年) の滞在日数 1/6 : 60 日 (365/6) → 合計 301 日となり、183 日以上であるため、長期居住外国人となる。
- 2020 年→その年 (2020 年) の滞在日数 : 120 日、前年 (2019 年) の滞在日数の 1/3 : 40 日 (120 日 ÷ 3)、前々年 (2018 年) の滞在日数 1/6 : 60 日 (365/6) → 合計 220 日となり、183 日以上であるため、長期居住外国人となる。
- 2021 年→その年 (2020 年) の滞在日数 : 120 日、前年 (2019 年) の滞在日数の 1/3 : 40 日 (120 日 ÷ 3)、前々年 (2018 年) の滞在日数 1/6 : 20 日 (120 日 ÷ 3) → 合計 180 日となり、183 日未満であるため、短期居住外国人となる。

(2) 英国

「居住者および非居住者の判定は、租税条約において特別の規定が定められている場合を除き、原則として課税年度ごとに行う。判定方法については 2013 年 4 月 6 日から、通称 SRT (Statutory Residence Test) と呼ばれる判定テストが導入され、税法上明確に定義されている。三段階のテストにより「居住者」と「非居住者」のいずれかを判定する。

① 非居住者と判定されるテスト

- ・過去 3 課税年度中、少なくとも 1 課税年度以上は居住者、かつ当該課税年度中 16 日未満の英国滞在
- ・過去全 3 課税年度において非居住者、かつ当該課税年度中 46 日未満の英国滞在
- ・英国外でフルタイム勤務の雇用に従事

② 居住者と判定されるテスト

- ・課税年度内 183 日以上英国滞在

⁶³ Internal Revenue Service 前掲 (注 53)

⁶⁴ 東条正美 前掲 (注 62) 3 頁

- ・住居が英国のみに存在（またはすべての住居が英国内にある）
 - ・英国でフルタイム勤務の雇用に従事
- ③ 上記①、②のいずれにおいても「居住者」か「非居住者」の判定ができない場合は、以下の要因の中で該当する要因の数および英国滞在日数の両方の組み合わせをもとに判定を行う。
- ・英国居住の家族の有無
 - ・英国内の居住施設の有無
 - ・英国での勤務日数が 40 日以上
 - ・過去 2 課税年度のいずれか、もしくは両年度において英国での滞在日数が 90 日以上
 - ・当該課税年度において他国に比べ英国での滞在日数が多い」⁶⁵

(3) フランス

「フランス租税一般法で定義する「フランスに居住する個人」とは、以下の場合をいう。

- ① 個人の住居ないし主たる居所がフランスにある場合。ここにいう“住居”とは、原則として個人の家族が住んでいる場所をいう。
- ② フランスが個人にとって主たる居住地であること。すなわち、個人が 1 課税年度に通算 183 日以上フランスに滞在する場合、フランスに居住しているとみなされる。
- ③ 個人の職業ないし雇用がフランス国内で行われる場合。ただし、個人のフランスでの活動の重要性が他の国における活動より副次的である場合を除く。
- ④ 個人の経済的利害関係の中心がフランスにある場合。」⁶⁶

(4) オランダ

「「居住」という用語はオランダの税法では定義されておらず、個人の居住性はその実態により決定される。通常適用される基準は、納税者のオランダ国内における物理的存在、個人の意図、オランダ国内における雇用、居住許可証の保持、居住家族の維持、その個人の家族の居住場所等、個人的または経済的なつながりが考慮される。法律上の住所の概念はオランダでは利用されない。」⁶⁷

(5) アイルランド

「1 税務年度に 183 日以上アイルランドに滞在した個人は、居住者として取り扱われることになる。また、前税務年度および当税務年度に合計 280 日以上アイルランドに滞在した個人も当税務年度では居住者として取り扱われる。ただし、当税務年度の滞在日数が 30 日以下の個人は、その個人が当税務年度につきアイルランド居住者の選択をしない限り、居住者として取り扱われることはない。」⁶⁸

⁶⁵ デロイトトーマツ税理士法人『欧州主要国の税法（第 3 版）』（中央経済社・2017 年）60 頁

⁶⁶ デロイトトーマツ税理士法人 前掲（注 65）152 頁、153 頁

⁶⁷ デロイトトーマツ税理士法人 前掲（注 65）194 頁

⁶⁸ デロイトトーマツ税理士法人 前掲（注 65）352 頁、353 頁

(6) マレーシア

「納税義務者は、マレーシアにおける「滞在の期間 (Duration of Stay) の状況により、居住者・非居住者の別に区分され、適用される税率が異なる。居住者・非居住者の判定にあたっては「量的基準 (Quantitative Test)」のみが用いられ、この場合の「滞在」は、文字どおり、目的のいかんにかかわらずマレーシアでの滞在日数を意味しており「就労日数」の意味ではない。所得税法は、居住者と認定される「滞在期間」に関する 4 つの状況を掲げ、それ以外の者を非居住者としている。

- (1) 当該暦年度中におけるマレーシアでの滞在期間が合計 (Amounting in Total : したがって継続している必要はない) 182 日以上である場合
- (2) 当該暦年度中におけるマレーシアでの滞在期間は 182 日未満であるが、当該暦年度直前もしくは直後の暦年において「連続して」かつ「継続して」182 日以上 (182 or More Consecutive Days) マレーシアに滞在する場合
- (3) 当該暦年度中における滞在日数が 90 日以上であり、直前 4 暦年度中 3 暦年度において居住者であるかまたは 90 日以上滞在する場合
- (4) 当該暦年度中においてマレーシアには全く滞在しない場合であっても、直前 3 年間および直後の暦年度では居住者と認定されている場合」⁶⁹

(7) インド

「以下のいずれかに該当する個人は前年度においてインドの居住者であるとみなされる。

- (1) 前年度において、合計 182 日以上インドに滞在した者、あるいは、
- (2) 前年度において、合計 60 日以上インドに滞在し、かつ前年度直前の 4 年間に
おいて合計 365 日以上インドに滞在した者」⁷⁰

(8) シンガポール

「納税義務者は、シンガポールにおける居住・滞在の態様、また就労の期間により、居住者または非居住者に区分される。

具体的には、質的基準または量的基準によって判定され、いずれかの基準に該当すれば税務上は「居住者」として扱われる。ここで質的基準とは居住の実態、すなわちシンガポールに定住しているか、「住所(place of Residence)」がシンガポールにあるかにより判定するものであり、所得税法上は当然のことながら出生地、本籍、国籍または居所は考慮されない。量的基準は賦課年度の前暦年度中におけるシンガポールでの滞在就労日数である。」⁷¹

具体的な基準は以下の通りである。

「You are a tax resident for a particular Year of Assessment if you are a:

Singapore Citizen or Singapore Permanent Resident (SPR) who normally resides in

⁶⁹ 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法 (第 8 版)』(中央経済社・2014 年) 405 頁、406 頁

⁷⁰ 税理士法人トーマツ 前掲 (注 69) 781 頁

⁷¹ 税理士法人トーマツ 前掲 (注 69) 527 頁

Singapore except for temporary absences; or
Foreigner who has stayed/worked in Singapore:
for at least 183 days in the previous calendar year; or
continuously for 3 consecutive years; or
Foreigner who has worked in Singapore for a continuous period straddling 2
calendar years and your total period of stay* is at least 183 days. This applies to
foreign employees who entered Singapore but excludes directors of a company, public
entertainers or professionals.

* including your physical presence immediately before and after your employment.
Foreigners issued with a work pass that is valid for at least 1 year will also be treated
as a tax resident. However, your tax residency status will be reviewed at the point
of tax clearance when you cease your employment based on the tax residency rules.
If your stay in Singapore is less than 183 days, you will be regarded as a non-
resident.」⁷²

シンガポールの規定で注目すべき点は、「Foreigners issued with a work pass that
is valid for at least 1 year will also be treated as a tax resident.」である。1年以上有
効な就労ビザを取得して入国する場合は、居住者として扱われる。

(9) 中国

中国国内に住所のない個人の居住期間の判定基準に関する公告（財務部税務総局広
告 2019 年第 34 号）によれば、中国国内に「住所」のない個人は中国での居住期間に
よって居住者の判定が行われとされている。ここでいう「住所」とは、戸籍、家庭、経
済的利益関係により、習慣的に居住する場所を指し、中国国外企業からの出向者等は通
常、「中国国内に住所のない個人」に該当する。「中国国内に住所のない個人」のうち、
1 納税年度内に中国国内に満 183 日居住する個人は「居住者」となる。つまり、183 日
未満の滞在の場合は、中国国内法においては、「非居住者」に該当することとなる。

(10) 小括

各国の状況を確認したところ、多くの国が滞在日数を基準として居住・非居住の判定
を行っていることがわかった。滞在日数のほかに家族の居住の有無や就労状況を判断
要素として補助的に取り入れている国もあるが、一方で、滞在日数のみを判断要素とし
ている国もある。

各国の状況について表にまとめてみると次のようになる。

⁷² Internal Revenue Authority of Singapore <https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/basics-of-individual-income-tax/tax-residency-and-tax-rates/working-out-my-tax-residency>

	滞在日数	その他
米国	当年、前年及び前々年の日数	—
英国	当年の日数	日数で判定できない場合は、家族の所在等
フランス	当年の日数	家族の居所、職業、経済的利害関係
オランダ	—	物理的存在、個人の意図、雇用、家族の居所等
アイルランド	当年及び前年の日数	—
マレーシア	当年、直前 4 暦年度及び直後 1 暦年度の日数	—
インド	当年及び直前 4 年間の日数	—
シンガポール	連続する 3 年間の日数	質的基準（居住の実態）
中国	当年の日数	—

第 4 節 日本の他の法律における居住者判定

さらに、日本国内の他の法律における居住者判定にも目を向けてみる。

消費税法では居住者・非居住者を以下のように規定している。

（定義）

消費税法施行令第 1 条

2 この政令において、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。

一 居住者 外国為替及び外国貿易法（昭和二十四年法律第二百二十八号）第六条第一項第五号（定義）に規定する居住者をいう。

二 非居住者 外国為替及び外国貿易法第六条第一項第六号に規定する非居住者をいう。

消費税法においては、居住者・非居住者の判定は、民法の借用概念である「住所」の有無により行うのではなく、外国為替及び外国貿易法の規定により行うこととなる。

そして、外国為替及び外国貿易法の規定は以下の通りである。

（定義）

外国為替及び外国貿易法第 6 条

この法律又はこの法律に基づく命令において、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。

五 「居住者」とは、本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいう。非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があると否とにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなす。

六 「非居住者」とは、居住者以外の自然人及び法人をいう。

2 居住者又は非居住者の区別が明白でない場合については、財務大臣の定めるところによる。

外国為替法令の解釈及び運用について（昭和 55 年 11 月 29 日付蔵国第 4672 号）
（居住性の判定基準）

6-1-5、6

1 個人（3 に掲げる者を除く。）

個人の居住性は、当該個人が本邦内に住所又は居所を有するか否かにより判定されるが、その判定が困難である場合もあるので、次に掲げるところにより、本邦内に住所又は居所を有するか否かを判定するものとする。

（1） 本邦人の場合

イ 本邦人は、原則として、その住所又は居所を本邦内に有するものと推定し、居住者として取り扱うが、次に掲げる者については、その住所又は居所が外国にあるものと推定し、非居住者として取り扱う。

（イ） 外国にある事務所（本邦法人の海外支店等及び現地法人並びに国際機関を含む。）に勤務する目的で出国し外国に滞在する者

（ロ） 2 年以上外国に滞在する目的で出国し外国に滞在する者

（ハ）（イ）又は（ロ）に掲げる者のほか、本邦出国後外国に 2 年以上滞在するに至った者

（ニ）（イ）又は（ハ）までに掲げる者で、事務連絡、休暇等のため一時帰国し、その滞在期間が 6 月未満のもの

（2） 外国人の場合

イ 外国人は、原則として、その住所又は居所を本邦内に有しないものと推定し、非居住者として取り扱うが、次に掲げる者については、その住所又は居所を本邦内に有するものと推定し、居住者として取り扱う。

（イ） 本邦内にある事務所に勤務する者

（ロ） 本邦に入国後 6 月以上経過するに至った者

上記の外国為替及び外国貿易法においては、住所又は居所の有無の判定は困難である場合を想定しており、原則として本邦人を居住者とするが、一定の者については、滞在日数のみを要件として本邦人の居住性を判定することを容認している。

第 5 節 居住者判定基準についての検討

（1） 滞在日数を重視する基準

ここまで、各国の状況や日本における他の法律による居住・非居住判定を見てきたが、総じて滞在日数に重きを置いていることが確認できる。

また、所得税法第 2 条は、「・・・又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する・・・」と規定され、更に、所得税法施行令第 14 条や第 15 条も「・・・国内において、継続して一年以上居住する・・・」、「・・・国外において、継続して一年以上居住する・・・」

とそれぞれ規定されており、所得税法は一定の場所における時間の経過を重視しているように捉えられる。

そこで次に、所得税法第2条の非永住居住者の規定に注目してみたい。

(定義)

所得税法第2条

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。

この規定で確認できる通り、非永住居住者の判定は過去における滞在日数（住所又は居所）を判断基準としている。

さらに、国税庁では『住所又は居所を有していた期間の確認表』を用意しており、非永住居住者は確定申告書とともに提出が義務付けられており、この表を用いて、厳密に日数をカウントすることになる。

以下は、令和3年分『住所又は居所を有していた期間の確認表』の抜粋である。

住所又は居所を有していた期間の確認表	
Confirmation Table of the Period of Resident Status	
○ 平成23年1月1日から令和2年12月31日までに於いて国内に住所又は居所を有していた期間を記入してください。	
Please fill out the periods during which you have maintained domicile or residence in Japan within the preceding 10 years (2011~2020)	
住所又は居所を有していた期間	年数・月数・日数
(Periods during which you have maintained domicile or residence in Japan)	(The number of years, months and days)
(Year) (Month) (Day) (Year) (Month) (Day)	
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
年 月 日 ~ 年 月 日	年 月 日
住所又は居所を有していた期間の合計 (Total)	
(注) 年数、月数及び日数をそれぞれ合計し、30日を1月、12月を1年として計算します。	
Please add the above number of years, months and days respectively.	
If the total number of days is over 30, 30 days is calculated as 1 month.	
If the total number of months is over 12, 12 months is calculated as 1 year.	
	年 月 日

出所 国税庁 申告書・申告書付表と税額計算書等 一覧（申告所得税） 居住形態等に関する確認書（令和3年分）

非永住居住者の判定においてはこのような具体的なテストが行われ、滞在日数のみを判断基準としているのである。

一方、所得税法上の居住者・非居住者判定は、生活の本拠たる「住所」の有無を各判

断要素につき総合的に判断するため、どの要素に重きを置くかにより、居住・非居住の結論が変わってきてしまう。この点において、現行の総合的判断では法的安定性が損なわれていると考える。

そこで、このような方法を居住者・非居住者の判定の基準となる「住所」の有無の判断に用いてみてはどうであろうか？林仲宣税理士も武富士事件における評釈の中で「今後、住所の有無又は存在が争点となる事案においては、既存の民法概念を超えた住所の単一・複数論が検討されてもいい。今回の最高裁補足意見は、漠然とはあるが、その方向性を明らかにしたとはいえないだろうか。当然、そうなれば立法レベルで税法における定義付けが議論されるべきであり、あわせて住所を根拠とする税制の再構築までも論じられる時代も到来していると感じるのである。」⁷³と述べている。

では、所得税法上、「住所の有無又は存在が争点となる事案」とはどのようなものであろうか？それは、イ 海外移転による租税回避行為が疑われる場合に加え、ロ いずれの国においても非居住者となるため二重課税を排除できない場合ではないだろうか？

現行の居住者の定義を前提として、裁判例等から浮き彫りになったグローバルモビリティに対する所得課税上の問題点を解決するためのマイナーチェンジ（最低限必要な制度改正）と捉えて、イ 海外移転による租税回避行為が疑われる場合とロ いずれの国においても非居住者となるため二重課税を排除できない場合の問題解決に絞った解決策を検討する。

そこで、このような場合には、「住所」の有無の判定を、非永住居住者の判定のように、一定の期間を判定対象期間とし、その期間内における累計滞在日数が1年つまり365日を超える場合に、国内に「住所」有りとして判定するのはどうであろうか？

なお、非永住者の判定は過去の期間のみを対象にしているが、租税回避行為防止を踏まえ、管轄アプローチの観点から、未来の期間にも目を向ける。そうすれば、租税回避目的でタックスヘイブン国へ移転した納税者に対しては、「生活の本拠」の判定を争うことなく、出国後も一定期間は日本の居住者として全世界所得課税を行うことができると考える。

一方で、第1章にて前述したコロナのような予期せぬやむを得ない事情により双方非居住者となり、二重課税が発生してしまった者に対しては、過去の期間を判定対象とすることにより、直近まで居住地国であった日本において居住者として外国税額控除の規定を適用し、二重課税排除を行うことができる。

具体的な期間としては、判定対象年を含め、前後3年（連続する5年間）を判定期間としてはどうであろうか？一般的な税務調査対象期間は3年であること及び、国税の更正及び決定等の期間が5年であることから妥当な期間と考える。

（国税の更正、決定等の期間制限）

第七十条 次の各号に掲げる更正決定等は、当該各号に定める期限又は日から五年（第二号に規定する課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があつたものに係る賦課決定（納付すべき税額を減少させるものを除く。）については、三年）を経過した日以後においては、することができない。

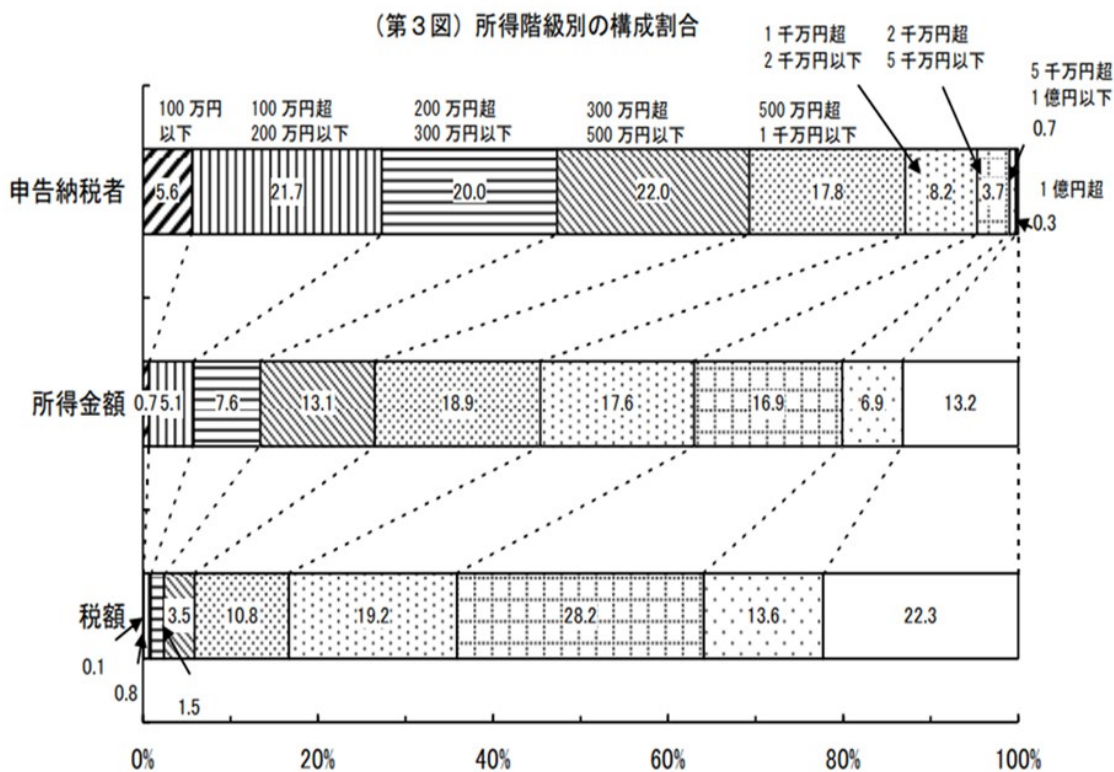
⁷³ 林仲宣『税務弘報 59 巻 5 号（2011 年）』153 頁

次に、具体的な対象者を検証してみたい。

イ 海外移転による租税回避行為が疑われる者

租税回避行為が疑われる者とは、一定以上の所得を有する裕福な納税者とするべきであると考ええる。日本の所得税は、累進課税を採用しており、所得の多い者ほど適用税率が高くなり、最高累進税率は 45%になる。そこで、所得の多い裕福な者は、潜在的に多額の納税を逃れるために租税回避行為を行う可能性があると考ええる。つまり、裕福な納税者とは、少なくとも、最高累進税率が適用される所得相当額を有する者ではないだろうか？では、その裕福な納税者とは一体どの程度いるのであろうか？

以下の図は国税庁の「令和 2 年分申告所得税標本調査」における所得階級別の構成割合を示したものである。



出所 国税庁 令和 2 年分申告所得税標本調査 (2022 年)

この図によれば、申告納税者のうち、5千万円超の所得がある者は全体の 1%である。この 5千万円超の所得者とは、総合所得であれば、最高累進税率（税率

45%) が適用される所得を有する者である。(実際には、この調査における 5 千万円超の所得を有する者で分離所得を有するものは、最高累進税率は適用されないが。)

(税率)

第 89 条 居住者に対して課する所得税の額は、その年分の課税総所得金額又は課税退職所得金額をそれぞれ次の表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額と、その年分の課税山林所得金額の五分之一に相当する金額を同表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額に五を乗じて計算した金額との合計額とする。金額を同表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額に五を乗じて計算した金額との合計額とする。

百九十五万円以下の金額	百分の五
百九十五万円を超え三百三十万円以下の金額	百分の十
三百三十万円を超え六百九十五万円以下の金額	百分の二十
六百九十五万円を超え九百万円以下の金額	百分の二十三
九百万円を超え千八百万円以下の金額	百分の三十三
千八百万円を超え四千万円以下の金額	百分の四十
四千万円を超える金額	百分の四十五

この 1%程度の納税者を租税回避行為が疑われる者として定義してみてもどうだろうか？

筆者の考えるこの特例判定基準(案)は、租税回避行為を行おうとしている者への抑止力となり、その行為を未然に防げれば良いと考える。であれば、むやみに対象を広げることは、善良な納税者感情を害するばかりか、課税庁側の処理も煩雑になってしまう。

ロ いずれの国においても非居住者となるため二重課税を排除できない者

次に、いずれの国においても非居住者となるため二重課税を排除できない者については、第 1 章で挙げた例の通りである。日本の所得税法においても、赴任

国の国内法においても、いずれも非居住者と判定されることにより、例え、租税条約締結国であっても、いずれかの国の居住者に該当しないことにより、二重課税を排除できない者が対象となる。ただし、この判定は例外的な優遇規定であるため、納税者からの届け出がない限り適用なしとすべきである。

(2) 滞在日数による特例判定基準（案）

(1) で検討した滞在日数による特例判定基準（案）をまとめると次のようになる。

- ・対象者：イ 租税回避行為が疑われる者（＝所得金額 5 千万円超の者）
 ロ いずれの国においても非居住者となるため 二重課税を排除できない者（届け出た者に限る）
- ・対象期間：課税対象年を含む連続する前後 5 年間のうち 1 年超、日本に滞在していれば国内に「住所」有り、換言すれば、対象期間である 5 年間の平均滞在日数が $365 \div 5 > 73$ 日/年であれば国内に「住所」有り

(3) 具体例

この滞在日数による特例判定基準（案）について具体的な確認を行ってみる。

イ 租税回避行為が疑われる者

以下の資料は第 3 章の判例研究で取り上げた X の総所得及び納付すべき税額の裁判資料である。残念ながら、平成 21 年と平成 22 年の総所得金額の記載はないが、他の 2 年分の総所得及び納付すべき税額から考え、5 千万円超の所得があったものと考えられる。つまり、X はいずれの年においても、特例判定基準（案）の対象者となる。

	H21 年	H22 年	H23 年	H24 年
総所得金額	—	—	140,044,345 円	145,134,639 円
納付すべき税額	2,820,800 円	3,533,400 円	2,559,700 円	6,817,900 円

次に滞在日数の判定を行う。

第 3 章で用いた滞在日数表を確認してみると、いずれの連続する 5 年においても、日本の累計滞在日数は 1 年を超える。

	H19 年	H20 年	H21 年	H22 年	H23 年	H24 年
日本	99	95	93	105	83	128
アメリカ	118	111	97	87	104	75
シンガポール	68	70	82	70	80	68
インドネシア	13	27	30	32	30	36
中国	43	30	56	43	40	33
その他	24	33	7	28	28	26
合計	365	366	365	365	365	366

平成 22 年を対象年としてももう少し詳しく見てみる（前述のように、残念ながら正確な総所得の金額は不明であるが、5 千万円超の所得があったと仮定する）と、以下の通り、平成 22 年を含む前後 3 年間における日本の累計滞在日数は 1 年を超えるため、国内に「住所」有りと判定し、平成 22 年における X の居住形態は居住者に該当することになる。

H20 年	H21 年	H22 年	H23 年	H24 年
95 日	93 日	105 日	83 日	128 日

累計 504 日

この判定方法を用いた場合、非居住者に該当するためには、日本での 1 年の平均滞在期間は 73 日程度となる。おそらく、日本に居宅があったり、日本に家族が居住しており、また、会社命令による長期の海外赴任ではなく、日本と海外を自由に行ったり来たり出来る職業である場合は、この 73 日以下という日数をクリアするのは難しいのではないだろうか？つまり、この滞在日数のみを要素として、居住者・非居住者の判定を行うことにより、「生活の本拠」が浮き彫りなることもあるのではないだろうか？

ロ いずれの国においても非居住者となるため二重課税を排除できない者

第 1 章で取り上げたのは、2019 年 10 月 1 日に中国へ出向（出向期間：3 年）し、コロナ感染拡大により、2020 年 2 月 1 月に日本へ一時退避後、2020 年 11 月 15 日に中国へ再赴任した日系企業の中国への赴任者の事例である。この場合、この赴任者の 2020 年の日本滞在日数は 289 日であるが、日本国内に住所がなく、引き続いて 1 年以上居所を有していないため非居住者になる。

では、イのように特例判定基準（案）による滞在日数の累計を見てみる。なお、この事例では、2021 年以降については、赴任延長も考えられるため、日本滞在日数はゼロと仮定している。

2019 年	2020 年	2021 年	2022 年	2023 年
273 日	289 日	0 日	0 日	0 日

累計 562 日

海外赴任前の居住国が日本である場合、例え対象年（2020 年）後における日本滞在日数がゼロであっても、双方非居住者となってしまった 2020 年は、国内に「住所」有りとは判定し、日本の居住者として申告することができ、日中間において二重課税となってしまう税額相当につき、外国税額控除の適用を受けることができる。

また、2021 年以降は、中国において居住者となるため、万が一、二重課税が生じたとしても、中国の国内法又は日中租税条約により、二重課税を排除することができる。

（4）短期滞在者免税規定との関係

租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律
（双方居住者の取扱い）

第 6 条 所得税法第二条第一項第三号に規定する居住者で租税条約の規定により当該租税条約の相手国等の居住者とみなされるものは、同法及び地方税法の施行地に住所及び居所を有しないものとみなして、所得税法（第十五条及び第十六条を除く。）、地方税法（・・・中略・・・）及びこの法律の規定を適用する。

OECD モデル条約 第 15 条 給与所得

2. 1 の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において行う勤務について取得する報酬に対しては、次の a) から c) までに掲げる要件を満たす場合には、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。

a) 当該課税年度に開始又は終了するいずれの 12 箇月の期間においても、報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計 183 日を超えないこと。

b) 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。

c) 報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと。

なお、特例判定基準（案）により、イ 租税回避行為が疑われる者に該当し、所得税法上、居住者と判定された場合において、租税条約の相手国の国内法においても、居住者とみなされるときは、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第 6 条を適用することにより、日本においては非居住者とみなされ、さらに、租税条約における短期滞在者免税規定の全ての要件を満たす場合には、日本においては免税 となってしまう。そこで、イ 租税回避行為が疑われる者に対しては、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第 6 条は適用除外とし、その結果、双方居住者となってしまった場合には、両締約国の権限のある当局による相互協議により解決すべきと考える。

OECD モデル条約 第 4 条 居住者

2. 1 の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地

を決定する。

- a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係のより密接な締約国（重要な利害関係の中心がある締約国）の居住者とみなす。
- b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居がいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が存在する締約国の居住者とみなす。
- c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。
- d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該問題を解決する。

第6節 総括

居住性が争点となる事案を通して、所得税法上の「住所」に関する考察を行って来たが、最後に総括として、前節において提案した特例判定基準（案）を本稿で取り上げた各裁判例に適用しつつ、振り返ってみる。

「シンガポールを活動拠点としている者」及び「日中双方非居住者」の二つの事案については前節で確認したので、ここでは他の事案について確認する。

まず、「ユニマット事件」であるが、対象者 X の平成 13 年（株式譲渡が行われた年）の課税譲渡所得は 18 億円超であるため、「イ 租税回避行為が疑われる者」に該当する。

そして、対象者 X は平成 12 年 11 月下旬までは日本を本拠としていたことから、例え平成 13 年の滞在日数がゼロであっても、平成 11 年から 15 年までの対象期間の累計滞在日数は 365 日を超える。

したがって、国内に「住所」有りと判定し、居住者に該当することになる。

次に、「武富士事件」であるが、対象者 X は 1,000 億円を超える株式、23 億円を超える預金等を有していたことから、平成 11 年（贈与があった年）の所得金額は 5,000 万円を超えると推定する。そのため、「イ 租税回避行為が疑われる者」に該当する。

そして、対象者 X は平成 9 年 6 月末から平成 12 年 12 月の 3 年半における日本滞在日数は約 26%であり、平成 9 年 6 月末に出国するまでの滞在日数と合わせると、平成 9 年から 13 年までの対象期間における累計滞在日数は、概算で 512 日（365 日×3.5 年×26%＋30 日×6 か月÷512）となる。

したがって、国内に「住所」ありと判定し、居住者に該当することになる。

なお、「ユニマット事件」と「武富士事件」は、後に税制改正が行われたため、現在ではこのような租税回避行為は出来なくなった。

つづいて、「個人が居住者認定された場合の外国子会社合算税制」であるが、こちらについては、対象者 X の詳細な所得が明らかにされていないが、「自らが本件各外国法人の経営全般に従事し、これによって現に高額の所得も得ていた」とされており、保有株式の時価総額は 14 億円を超えていたことから、やはり、「イ 租税回避行為が疑われる者」に該当すると推定する。

そして、対象者 X の滞在日数は「おおむね 6 割又は 6 割を超えていた」ことから、対象期間における累計滞在日数は当然 365 日を超えてくる。

したがって、国内に「住所」有りとは判定し、居住者に該当することになる。

最後に、マグロ漁船事件であるが、この事件については、筆者は「住所」の有無ではなく、一年以上の居所の有無に着目しているため、筆者が考える特例判定基準（案）の対象とはならないと考える。

結びにかえて

所得税法上、「住所の有無が争点となる事案」に着眼し、現行の居住者の定義を前提として、裁判例等から浮き彫りになったグローバルモビリティに対する所得課税上の問題点を解決するためのマイナーチェンジ（最低限必要な制度改正）と捉えて、滞在日数に重きを置いた解決策を導き出した。

しかし、今後はますます交通手段が発展し、IT 化も進むことが予測される。交通手段が発展すれば、国境を越えた移動がさらに容易になることから、各国における滞在日数にも影響を及ぼすと考えられる。

一方、IT 化が進めば、国外へ移動しなくとも各国の業務を行うができることから滞在は一国のみとなることも考えられる。

また、人々の生活も多様化し、いずれの要素（滞在日数、職業、配偶者、資産等）をもってしても、本拠地の判定が難しくなる時期が到来すると考える。漆さき氏（大阪経済大学経済学部専任講師）は、「従来、OECD モデル租税条約の普及を背景に、多くの国で、また国際的にも、居住地課税に比重が置かれてきた。しかし近年、その状況に変化が生じている。従来の居住地国課税においては、「住所」は納税者の全世界所得課税の有無を判断する重要な基本的な概念である。一方、源泉地国課税においては、所得の「源泉地」が重要となる。現在、源泉地国課税（領土主義課税）へと軸足を移す国が増加しており、それによって国際課税ルールに大きな変化が生じている。」⁷⁴と述べている。

つまり、日本を含む全世界における社会環境の変化から、個人についても法人と同様に簡単に居住地を移転することが可能となったことによって、居住地を税率の低い国へ移転する動きが加速し、「住所」に基づく「居住地国課税」が維持できなくなり、結果として、将来的には法人税率と同様に、個人についても国ごとの税率格差を縮小していかざるを得なくなるのではないだろうか。

⁷⁴ 漆さき『国際課税の新展開』（財経詳報社・2015 年）23 頁

参考文献

1. 書籍

- 青山慶二 『現代税制の現状と課題（国際課税編）』、新日本法規出版、2013 年
浅妻章如、酒井貴子
『租税法』、日本評論社、2020 年
- 石田喜久夫 『口述民法総則 [第 2 版]』、成文堂、1998 年
- 岡村忠生 『新しい法人税法』、有斐閣、2007 年
- 金井恵美子 『令和 4 年版 演習消費税法』、全国経理教育会、2022 年
- 金子宏 『租税法 [第 24 版]』、弘文堂、2021 年
- 金子宏、中里実
『租税法と民法』、有斐閣、2018 年
- 川田剛 『新版 ケースブック 海外重要租税判例』、財経詳報社、2016 年
- 川田剛、徳永匡子
『OECD モデル条約コメンタリー逐条解説』、税務研究会出版局、2017 年
- 酒井克彦 『ブラッシュアップ租税法―判例学習の道しるべ』、財経詳報社、2011 年
- 酒井克彦 『二訂版 裁判例からみる所得税法』、大蔵財務協会、2021 年
- 佐藤英明 『スタンダード所得税法 [第 2 版補正版]』、弘文堂、2019 年
- 清水敬次 『税法 新装版』、ミネルヴァ書房、2013 年
- 税理士法人トーマツ
『アジア諸国の税法（第 8 版）』、中央経済社、2014 年
- 租税法学会 『国家管轄権と国際租税法』、有斐閣、2014 年
- 田中二郎 『行政法総論』、有斐閣、1957 年
- 谷口知平、石田喜久夫編
『新版 注釈民法（1）総則（1）[改訂版]』、有斐閣、2002 年
- 土屋重義、沼田博幸、廣木準一、下村英紀、池上健
『ベーシック租税法（第 2 版）』、同文館出版、2017 年
- デロイトトーマツ税理士法人
『欧州主要国の税法（第 3 版）』、中央経済社、2017 年
- 中里実、弘中聡浩、淵圭吾、伊藤剛志、吉村政穂
『租税法概説 [第 3 版]』、有斐閣、2018 年
- 永峰潤 『非居住者・非永住者課税』、税務経理協会、2009 年
- 日本租税理論学会
『国際課税の新展開』、財経詳報社、2015 年
- 林仲宣、高木良昌、谷口智紀
『重要判決・裁決から探る税務の要点理解』清文社、2015 年
- 本庄資、田井良夫、関口博久
『国際租税法―概論― [第 4 版]』、大蔵財務協会、2018 年
- 増井良啓 『現代租税法講座 第 4 巻』、日本評論社、2017 年

増井良啓、宮崎裕子

『国際租税法〔第4版〕』、東京大学出版会、2019年

水野忠恒 『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』、有斐閣、2000年

水野忠恒 『租税法〔第4版〕』、有斐閣、2009年

村井正 『入門国際租税法 改訂版』、清文社、2020年

村井正 『租税法—理論と政策—〔三訂版〕』、青林書院、1999年

村井正 『教材国際租税法 新版』、慈学社出版、2006年

望月文夫 『図解国際税務令和3年版』、大蔵財務協会、2021年

我妻栄、有泉亨、川井健

『民法1〔第3版〕』、勁草書房、2008年

2. 論文・雑誌

青山慶二 「全世界所得課税対象者としての居住者」

『TKC 税研情報』、2010年

青山慶二 「個人が居住者認定された場合の外国子会社合算税制の適用」

『TKC 税研情報』、2022年

浅妻章如 「借用概念の意義—武富士事件」

『別冊ジュリスト 228号 租税判例百選〔第6版〕』、2016年

浅妻章如 「居住課税管轄の着眼点は消費か」

『税研』、2020年

漆さき 「居住地国課税原則をめぐる社会の変化と住所概念の現代的意義」

『国際課税の新展開』、2015年

池本征男 「国内及び国外に所在する会社の代表者は、シンガポールを拠点として職業活動を行っているから、非居住者に該当するとされた事例」

『国税速報 6603号』、2020年

金井義家 「裁判例から読み解く「非居住者」判定ポイントと実務への影響」

『月刊税理 60巻 11号』、2017年

加藤俊行 「請求人は非永住者以外の居住者であるとした事例」

『税務事例 Vol.43 No.9』、2011年

川田剛 「居住者・非居住者と住所—武富士事件との関連で—」

『月刊国際税務 VOL.31』、2011年

川田剛 「外国居住米国市民に対する米国の課税権—Cook 対 Tait 事案（2）—」

『月刊税務事例 41巻 11号』、2009年

川田剛 「国外で株式譲渡時における住所地が問題とされた事例—ユニマツト事件」

『税研 148号』、2009年

菊地克昌 「多国間を移動する役員の居住者該当性」

『TKC 税研情報 30巻 1号』、2021年

- 木村浩之 「武富士事件 個人に対する国際課税関係の整理」
『税務弘報 67 巻 6 号』、2019 年
- 酒井克彦 「ディベート租税法」
『税務弘報』、2015 年、2016 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 2015.4』、2015 年
- 酒井克彦 「永遠の旅人と「生活の本拠」(上)」
『税経通信』、2008 年
- 酒井克彦 「永遠の旅人と「生活の本拠」(中)」
『税経通信』、2008 年
- 酒井克彦 「永遠の旅人と「生活の本拠」(下)」
『税経通信』、2008 年
- 佐藤孝一 「居住者・非居住者の認定事例(住所の意義と判断基準)」
『月刊税務事例 44 巻 8 号』、2012 年
- 品川芳宣 「所得税法における「住所」の判定」
『TKC 税研情報 28 巻 6 号』、2019 年
- 田中治 「多国間を移動する役員の居住者該当性」
『TKC 税研情報 30 巻 1 号』、2021 年
- 田中治 「住所の判断基準をめぐる紛争例」
『税務事例研究』、2021 年
- 東条正美 「連邦所得税の課税の流れ(1) —日本の「居住者」「非居住者」—」
『税務経理第 9792 号』、2019 年
- 東条正美 「連邦所得税の課税の流れ(2) —米国での外国人への課税—」
『税務経理第 9798 号』、2019 年
- 中尾隼大 「所得税法上の「住所」の判断」
『月刊税務事例 52 巻 9 号』、2020 年
- 仲谷栄一郎 「「武富士事件」最高裁判決の残した課題」
『月刊国際税務 VOL.31』、2011
- 永橋利志 「外国人漁船員らは「非居住者」に当たるとした事例」
『税務事例 Vol.43 No.9』、2011 年
- 西山由美 「国内外に職業活動拠点を持つ者の居住者該当性」
『ジュリスト 1554 号』、2021 年
- 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 巻 5 号』2011 年
- 林仲宣 「住所の判定—武富士事件—」
『法律のひろば 64 巻 4 号』、2011 年
- 林仲宣、高木良昌
「居住者の判定・多国間を移動する役員の生活の本拠」
『税務弘報 68 巻 4 号』、2020 年

- 古矢文子 「海外での株式譲渡時に日本国内に住所を有していたとは認められない
とした事例」
『税務事例 Vol.43 No.9』、2011 年
- 増井良啓 「居住地振り分け規定の適用効果」
『税務事例研究 108 巻』、2009 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
材に一」
『税務事例 Vol.42 No.5』、2010 年
- 望月文夫 「居住者と非居住者の判定基準」
『国際税務事例研究会』、2016 年
- 李昌熙、増井良啓 「租税条約上の居住者概念は全世界所得課税を要件とするか—各国裁判
例の分析」
『ジュリスト 1362 号』、2008 年
- 渡辺充 「多国間を移動する役員の生活の本拠」
『税理 63 巻 11 号』、2020 年

3. 裁判例

東京地方裁判決	令和 1 年 5 月 30 日	TKC LEX/DB 文献番号 25564029
東京高裁判決	令和 1 年 11 月 27 日	TKC LEX/DB 文献番号 25565072
東京地方裁判決	平成 19 年 9 月 14 日	TKC LEX/DB 文献番号 28141001
東京高裁判決	平成 20 年 2 月 28 日	TKC LEX/DB 文献番号 28140901
東京地方裁判決	平成 21 年 1 月 27 日	TKC LEX/DB 文献番号 25451090
東京高裁判決	平成 21 年 6 月 25 日	TKC LEX/DB 文献番号 25500688
国税不服審判所裁決	令和 3 年 3 月 26 日	TKC LEX/DB 文献番号 26013075
東京地方裁判決	平成 19 年 5 月 23 日	TKC LEX/DB 文献番号 28121535
東京高裁判決	平成 20 年 1 月 23 日	TKC LEX/DB 文献番号 28140592
最高裁判決	平成 23 年 2 月 18 日	TKC LEX/DB 文献番号 25443124

4. WEB サイト

国税庁タックスアンサー

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2012.htm>)

Internal Revenue Service

(<https://www.irs.gov/businesses/us-citizens-performing-services-in-foreign-and-international-airspace>)

Internal Revenue Code

(https://irc.bloombergtax.com/public/uscode/doc/irc/section_877)

5. 資料等

厚生労働省	令和 3 年度「出生に関する統計」の概況（2021 年）
厚生労働省	平成 28 年度 人口動態統計特殊報告「婚姻に関する統計」の概況（2017 年）
国税庁	申告書・申告書付表と税額計算書等 一覧（申告所得税） 居住形態等に関する確認書（令和 3 年分）
国税庁	令和 2 年分申告所得税標本調査（2022 年）