

税法における住所概念及び その判断のあり方の再検討

——近年の判例及び裁判例をふまえて——

脇坂美歌

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

目次

はじめに
第1章 税法における住所概念
第1節 税法上の規定
第2節 借用概念としての「住所」
第3節 民法と税法の住所概念の異同
第2章 住所概念に関する従来の判例——神戸地裁昭和60年12月2日判決
第1節 事案の概要
第2節 争点及び当事者の主張
第3節 判旨
第4節 住所の認定に関する判例の考え方
第3章 住所概念に関する近年の判例及び裁判例
第1節 東京地裁平成19年9月14日判決——ユニマット事件判決
第2節 最高裁平成23年2月18日判決——武富士事件判決
第3節 東京地裁令和元年5月30日判決
第4章 住所に関する判断基準の変化とその判断のあり方
第1節 人の移動の国際化に伴う住所認定の複雑化
第2節 従来の判例と近年の判例及び裁判例の比較
第3節 住所に関する判断基準の再検討
おわりに

はじめに

所得税法は、基本的に国内における住所の有無で納税義務者とその範囲を決定している。例えば、日本国籍を有する者が国内に住所を有する場合

には、居住者として、国内外の全ての所得（全世界所得）が課税の対象となる。このように国内における住所の有無を基礎として、国が課税権を行使する理由は、その国での場所的又は生活上の結びつきの程度が高くなるにつれて、その国での課税権行使の許容性、妥当性が高まるためであると考えられる¹⁾。そこで、国と納税者の「結びつき（nexus）」とは何かが問題となる。この結びつきとは、個人がその生活の基礎を置く国において、国がそこに居住している者の生存と生活を維持する上で不可欠な公共事務（道路の整備や警察、医療等の公的役務の提供）を提供するとともに、個人が共同体としての国家を支えるべく、一定の税負担を負うという国と納税者の相互依存の関係を指す²⁾。

このように、住所を基礎として個人の納税義務の存否や範囲が決定される。しかし、住所概念について、税法上の定義規定が存在しない。それゆえ、「住所」について明文の規定のある民法についてみるに、住所とは「生活の本拠」をいうと規定しているのみである。では、「生活の本拠」はどのように判断されるのかという問題が生ずる。近年、とくに経済のグローバル化に伴う人の移動の国際化が進む中、税法上住所である、「生活の本拠」はどのように判断されるべきなのか、法的紛争も多くなってきている。そこで、本稿では税法上の住所をめぐる判例及び裁判例の変遷をたどりながらその判断の基準やあり方について明らかにしたい。とくに、学説において、居宅、家族、滞在日数などの要素をもとに形式的に判断する見解と、職業の状況を重視し実質的に判断する見解に分かれているが、経済のグローバル化や人の移動の国際化が進むという近年の状況をふまえ、いずれの見解が妥当であるかを論じたい。

本稿では、まず、第1章において、「住所」の認定が問題となる所得税法および相続税法の規定を確認する。そのうえで、「住所」は民法からの借用概念であるものの、民法と税法ではその解釈に相違があることについて指摘する。次に、第2章において、住所の認定をめぐる従来の判例をとりあげ、住所認定をする際の判断枠組み及びその判断の基本的考え方につ

いて述べる。そして、第3章では、税法上の住所概念をめぐる近年の判例の変遷をたどり、住所認定の際の判断基準の変化とその判断方法について検討する。最後に、第4章において、従来の判例と近年の判例及び裁判例を比較し、住所の認定方法がどのように変化したのか、グローバル化の進展に伴う人の移動の国際化をふまえて考察し、今後税法における住所の認定はどのように行われるべきかについて論じたい。

第1章 税法における住所概念

まず、第1章では、住所概念に関する所得税法及び相続税法の規定を確認し、「住所」が民法からの借用概念であることをふまえ、税法上の「住所」の解釈や民法と税法の住所概念の異同について述べる。

第1節 税法上の規定

1. 所得税法の規定

所得税法は、個人の納税義務者を居住者と非居住者に区分し、さらに居住者については、非永住者とそれ以外の者に区分して、納税義務及びその範囲を定めている。すなわち、「居住者」は、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人」（所税2条1項3号）をいい、国内及び国外から生ずる全ての所得について納税義務を負う（無制限納税義務者、所税5条1項、7条1項1号）。次に、「非永住者」は、「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人」（所税2条1項4号）をいい、国内源泉所得及び国外源泉所得のうち国内において支払われ、又は国外から送金されたものについて納税義務を負う（所税5条1項、7条1項2号）。一方、「非居住者」とは、「居住者以外の個人」（所税2条1項5号）をいい、国内源泉所得を有する場合に納税義務を負う（制限納税義務者、所税5条2項、7条1項3号）。

2. 相続税法の規定

次に、納税義務の範囲に関する相続税法の規定について、改正の経緯をたどりながら述べる。なお、贈与税が相続税の補完税であることから、相続税法には贈与に関する規定も含まれていることに留意する。

(1) 従来 of 制度

相続税の納税義務者は、相続又は遺贈により財産を取得した個人である。すなわち、その者が、財産の取得のときに国内に住所を有している場合は、取得した財産のすべてについて納税義務を負う（無制限納税義務者、相続1条の3第1項1号、2条1項）。一方、その者が財産の取得のときに国内に住所を有していない場合には、国内財産についてのみ納税義務を負う（制限納税義務者、相続1条の3第1項4号、2条2項）。しかし、この制度の下では、被相続人の存命中に相続人の住所を国外に移すことにより、容易に相続税を回避することが可能であった³⁾。

(2) 平成12年度改正

そこで、従来の制度の国外への住所移転による租税回避を防止するため、平成12年度改正が行われた。この改正により、相続又は贈与により財産を取得した者が、取得のときに国内に住所を有していなくても、日本国籍を有し、かつその財産の取得者又は被相続人が相続の開始前5年以内に国内に住所を有していたことがある場合には、取得した財産のすべてについて納税義務を負うこととされた（非居住無制限納税義務者、相続1条の3第1項2号イ）。

(3) 平成25年度改正

平成12年度改正の後、信託を利用した日本国籍の放棄による贈与税の回避の事案が問題となった⁴⁾。このような租税回避行為を防ぐため、平成25年度改正では、相続人が、日本国籍を有していなくても、被相続人が相続

開始のときに国内に住所を有していた場合には、取得した財産のすべてについて、納税義務を負うこととされた。

（4）平成29年度改正

次に、平成29年度改正では、まず、平成12年度改正で5年とされた国内に住所のある期間が短いとして、その期間が10年に延長された。その一方で、近年増加している外国人就労者を税制面から阻害することを避けるため、被相続人が一時居住被相続人⁵⁾ 又は非居住被相続人⁶⁾ に該当する場合には、平成25年度改正の規定は適用しないこととされた（相税1条の3第1項2号口括弧内）。

さらに、相続又は遺贈により財産を取得した者が、相続開始のときに国内に住所を有していても、その者が一時居住者⁷⁾ に該当し、かつ被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人に該当する場合には、国外財産については、相続税は課されないことになった（相税1条の3第1項3号）。

（5）平成30年度改正

また、平成30年度改正では、租税回避の防止を図りつつ、高度外国人材の受入れと長期滞在を促進するため、非居住被相続人について、「相続開始前15年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が10年以下である」という要件が撤廃された（相税1条の3第3項3号参照）。この改正により、国外に住所を有する外国人が、国外に住所を有する外国人である被相続人から相続により取得する国外財産については、被相続人が国内に住所を有していた期間にかかわらず、相続税は課されないことになった。

（6）令和3年度改正

さらに、直近の令和3年度改正では、「一時居住被相続人」が「外国人被相続人」に改められた。外国人被相続人とは、相続開始の時に、

在留資格を有し、かつ、国内に住所を有していた当該相続にかかる被相続人をいう（相続1条の3第3項2号）。これによって、国内に短期的に居住する外国人や国外に居住する外国人等が、相続開始の時に国内に居住する外国人から相続により取得する国外財産については、相続税は課されないこととなった。

このように近年の改正では、納税義務の範囲について、国籍要件を加味しつつ住所の移転や国籍の離脱による租税回避の防止を強化する一方で、人の移動の国際化に配慮して外国人への相続税の課税については緩和する見直しが進められている。

第2節 借用概念としての「住所」

1. 借用概念論

これまでみてきたとおり、所得税法及び相続税法においては「住所」が課税要件の重要な要素となっているが、税法上の明文の規定に「住所」の定義は設けられていない。一方、民法では第22条に定義規定が存在する。このように、税法が用いている概念のうち、他の法分野で用いられ、すではっきりした意味内容を与えられている概念を「借用概念」と呼ぶ⁸⁾。このような借用概念の解釈には、学説として統一説、目的適合説、独立説といった見解がある⁹⁾。通説及び判例においては、「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」¹⁰⁾するとされる統一説が一般的に支持されている。

この考え方は、納税義務は、各種の経済活動等から生じ、それらの活動は第一次的には私法によって規律されているから、税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたり、私法と同じ概念を用いている場合には、別異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という点に求められる¹¹⁾。

そこで、以下では、この税法上の借用概念とされる「住所」について、

民法上どのように規定され、解釈されているのかについてみていくこととする。

2. 民法における住所認定——主観説と客観説

民法22条は、住所につき「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」とし、同法23条は「住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。」と規定している。ここで、各人の「生活の本拠」はどこであるのかという問題が生じる。

住所を有することについては、基本的には定住の意思を必要とすることから、住所をどこに有するのかという意思（以下「住所意思」という。）が住所認定の出発点になると考えられる（主観説¹²⁾。しかし、住所意思は個人の主観によることとなるため、これを認定することは容易ではない。

そこで近時の通説は、その人・その時における全生活を観察し、その生活及び活動の中心点を客観的に定め、これをもって住所とするという客観説の立場をとっている¹³⁾。しかし、生活の本拠としている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、客観説といって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¹⁴⁾。

したがって、客観説による場合でも、本人の意思が全く考慮されないわけではなく、本人の意思を含めた諸事情によって住所を認定すべきとされる¹⁵⁾。

3. 民法における住所の数——単数説と複数説

次に、住所の数について、従来は人の住所は一つしかあり得なという単数（単一）説が有力であった¹⁶⁾。しかし、第一次世界大戦以降、重層的・多層的に複雑な生活関係のもとでは、生活の中心は複数あり得るのであって、問題となった法律関係につき最も深い関係にある場所をもって「住所」とすべきとする複数説（法律関係基準説）が多数を占めるに至った¹⁷⁾。

現在も複数説が通説と位置づけられており、各種の法領域に共通する単一の住所を画一的に構想すべき必要はなく、民法固有の領域においても、単一の住所を定める必要はないとされる¹⁸⁾。この点につき酒井克彦教授は、「戸籍法上の本籍と現住所、現住所と住民基本台帳法上の住民登録地などが必ずしも一致しないことが許容されていること自体、法律関係ごとに相対的に住所が決定されていることの根拠となり得る」¹⁹⁾と述べている。

以上のように、民法は住所の数につき、法分野ごとに異なる住所の認定を認めるという複数説が通説となっている。

第3節 民法と税法の住所概念の異同

次に、このような民法の住所概念に関する学説の状況をふまえ、税法上、住所をどのように解釈し認定すべきかについて検討する。まず、住所認定に関して、民法は客観説の立場に立ちながらも、本人の意思が補充的に考慮される。課税実務上も、所得税基本通達2-1（住所の意義）において、「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」と定めている。よって、税法上も民法と同じく客観説を採用しているといえる。しかし、本人の意思を考慮するか否かについては、見解が分かれている点に留意する必要がある。詳しくは、第3章第2節において後述する。

次に、住所の数について、民法は、法律問題ごとに異なる住所の認定を認めるという複数説を採用している。これに対し税法上は、1人につき住所は1つとされる²⁰⁾。相続税法基本通達1の3・1の4共-5（住所の意義）が、「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。」と規定していることから、課税実務において住所は1人につき1つであると言える。また、納税義務の範囲の確定という点からも税法上、住所は1つである必要がある。このように、住所の数について、民法と税法ではその解釈に違いがある。

民法の住所概念を借用することにつき、税法上も同義に解すべきとする

統一説を採用するといっても、その解釈は必ずしも一致していない。さらに、民法は住所の認定について、客観的に判断すると述べているのみで、具体的な判断基準を示していない。そこで、第2章以下では税法上住所をどのように認定すべきなのか、判例及び裁判例の変遷をたどりながら検討する。

第2章 住所概念に関する従来の判例 ——神戸地裁昭和60年12月2日判決

第1章では、所得税法及び相続税法の規定を確認し、民法上「住所」がどのように解釈されているのかについてふれた。そのうえで、税法における住所の基本的な考え方について検討した。第2章では、税法上「住所」がどのように具体的に判断されるのか、従来からの判例と位置づけられる神戸地裁昭和60年12月2日判決²¹⁾に基づき検討を加えたい。

第1節 事案の概要

X社（原告・控訴人・上诉人）は、神戸市に本店を置く輸出貿易業を営む株式会社であり、AはX社代表取締役である。X社の事業内容は、国内外に有する関連企業の製造するテレビ・ステレオ等の電気製品を世界（主にヨーロッパ）に輸出するというものである。AはX社の関連企業グループの総帥として、香港を拠点に世界各地に出張し、市場調査、営業、生産調整、契約等の業務全般を統括し、国外に160日前後滞在している。このような業務の性質上、Aは、昭和51年8月から住所を香港に移転し、香港政庁の許可を受けてその旨の住所登録をし、同地において納税の義務を果たしている。

上記事実関係のもと、X社は同社代表取締役Aに対し給与を支払った際、同人が非居住者に該当するとして源泉徴収を行い、納付をした。これに対し被告税務署長Yは、Aが居住者に該当するとして、同人に支払った給与

について、源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分をした。

第2節 争点及び当事者の主張

本件の争点は、輸出貿易業を営む会社の代表取締役であるAが、国内に「住所」を有する居住者に該当するか否かである。

X社は、① Aは香港において住所登録をし、納税の義務を果たしており、② 世界各地にまたがり、市場調査、営業、契約、生産等の広範囲にして、複雑かつ困難な国際的業務を日々執行しているので、生活即業務の毎日、一般のような家庭生活はありえず、たとえ芦屋市に財産を有し妻子が居住していても、日常生活の中心たる場所は、業務の拠点である香港というべきであると主張した。

これに対しYは、住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠かどうかは客観的事実より判定されるべきであり、所得税法施行令14条、15条(推定規定)により判断すべきであると述べた。そのうえで、Aは日本に本店を置くX社の業務のため、代表取締役の資格で出張していることから、所得税法施行令14条1項1号に該当するとした。さらに、① 日本国籍であるAが、② 日本に所有する宅地建物に、③ 妻子を住ませ、④ 右不動産に係る固定資産税や右家屋で使用している電気・ガスの使用料金がAの預金口座から支払われていることから、同項2号に該当するとし、Aの住所は国内にあると主張した。

第3節 判 旨

第一審の神戸地裁昭和60年12月2日判決は、「所得税法の解釈適用上当該個人の生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかは、租税法は多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的な事実、即ち住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資

産の所在等に基づき判定するのが相当である。」との判断基準を示した。

そのうえで、「Aは芦屋市に土地・建物（居宅）・預金その他諸財産を所有し、妻子は同人所有の右住宅に長年居住し同所を生活の本拠としているところ、夫婦は特段の事情のない限り同居しているものと推認できること、Aの右自宅は、X社本店及び大阪空港も近く平素の通勤及び国外出張の際には便利であること、ところで、我が国が技術開発力を有するところから国際競争力のある商品を国内及び海外の安価な労働力を利用して生産し米国及び欧州諸国に輸出販売して利潤を得る企業グループがあることは巷間よく見られるところであるが、前示各認定事実によると前記オリオングループもその一つであってその海外関連企業は同グループの支店ないしは営業所類似の販売拠点ないしは生産拠点にすぎないものと推認できるところ、このようなオリオングループの中心がX社であり、Aが同グループの総帥として実権をは握（ママ）していることからすると、同人の職業は、永年にわたり国内に居住することを必要とするものといえることができることなどからすると、所得税法施行令14条1項各号の住所推定規定によるまでもなく、Aは芦屋市の自宅を生活の本拠としていたものであり、所得税法2条1項3号の関係では、同人は同所に住所を有するものと解するのが相当である。」と判断した。

なお、控訴審判決は原審の判断を認容し、最高裁判決は上告棄却の判断を下している。

第4節 住所の認定に関する判例の考え方

本判決は、住所概念の解釈につき、「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」に基づき判断すべきであるとして、その客観的な事実として、①住居、②滞在日数、③職業、④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、⑤資産の所在という5つの要素を基礎として、住所の認定を行っている。その後の裁判所の判決でも同様の判断が示されていることから、これらの要素

が住所認定の際の判断基準として妥当であるか否かを検討する。

所得税の納税義務者である個人は、国内における住所の有無や居住期間の長短などを基準として、居住者（居住者又は非永住者）及び非居住者に区分される。しかし、繰り返しになるが所得税法には「住所」の定義規定がない。そこで、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項を政令に委ねることとしている（所税3条2項）。これを受けて、所得税法施行令は、国内に住所を有する者と推定する場合（所税令14条）及び国内に住所を有しない者と推定する場合（所税令15条）の2つの規定を設けている。

所得税法施行令14条についてみるに、まず、同条1項は、「国内に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。」として、同項1号は、「その者が国内において、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有すること」としている。この点をふまえれば、住所は1年以上の居住という「期間」と「職業」との関係のもとで理解される²²⁾。

次に、同項2号は、「その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して1年以上居住する者と推測するに足る事実があること」としている。ここでは、「国籍」、「生計を一にする配偶者その他の親族の存在」、「国内での職業」、「資産の有無」、「1年以上の継続的な居所」といった要素が住所の認定のための判断基準を構成することを示している²³⁾。

このように裁判所が示した住所認定の際の5つの要素は、法律の委任を受けた政令の解釈から導き出されたものであるといえる。次に、①住居、②滞在日数、③職業、④国内において生計を一にする配偶者その他の有無、⑤資産の所在という5つの要素について、本判決が具体的にどのよう

に住所の認定を行ったかふれたい。

昭和60年神戸地裁判決は、輸出貿易業という事業の性質上、Aが海外に

も滞在していることをふまえ、まず、②Aの滞在日数を比較し、国内滞在日数が国外滞在日数を上回っており、Aの香港滞在日数は年間10日程度であると認定した²⁴⁾。次に、①Aが日本に住居を有しており、④そこで妻子と同居しており、⑤右家屋の固定資産税や光熱費がAの預金口座から支払われていることを確認した。最後に、③職業について、Aは、日本に本店を置くX社の業務のため、代表取締役の資格で出張していると述べ、以上を総合的に考慮し、Aは居住者に該当すると結論づけた。

以上より、昭和60年神戸地裁判決は、②滞在日数→①住居・④生計を一にする配偶者その他の親族の有無・⑤資産の所在→③職業の順に事実認定を行い、最終的にこれらの要素を並列的に評価したものといえる。

そこで以下では、本判決をふまえ、このような5つの要素による判断を中心に住所の認定をめぐる近年の判例及び裁判例について検討する。

第3章 住所概念に関する近年の判例及び裁判例

第2章では、住所概念に関する従来の判例として昭和60年神戸地裁判決について紹介検討した。第3章では、この判例の示した①住居、②滞在日数、③職業、④生計を一にする配偶者その他の親族の有無、⑤資産の所在という住所認定のための5つの要素について、近年の判例及び裁判例の判断の状況や変遷についてみていくこととする。

第1節 東京地裁平成19年9月14日判決——ユニマット事件判決²⁵⁾

1. 事案の概要

X（原告・被控訴人）は、平成12年12月4日にシンガポールに転出し、同日に年間190日はシンガポールに滞在することとする特別顧問契約（契約期間：平成13年1月1日～2年間、合意延長可）をCと締結し、CとXが代表を務める会社とは同期間の投資顧問契約を締結した。

その後、Xは、少数株主として保有していたD社株の売却を推奨してい

たE社に対し、平成13年1月6日香港において、譲渡期日平成13年1月12日、譲渡価額18億9850万円余とする株式譲渡契約を締結した。この契約書等の肩書地は、シンガポールであった。

Xは、本件株式譲渡に係る平成13年分所得税の確定申告をしなかったところ、所轄税務署長から、同年に株式に係る譲渡所得があったとする決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を受けた。そこでXは、株式譲渡時はシンガポールに住所があり、納税義務を負う居住者に該当しなかったとして処分の取消しを求めた。

2. 争点及び当事者の主張

本件の争点は、株式譲渡時のXの住所は国内か、シンガポールかである。

被告側は、住所認定につき、①住居、②職業、③生計を一にする配偶者その他の親族の所在、④資産の所在等の客観的事実に加え、⑤本人の居住意思及び目的も補充的に考慮して総合的に判断すべきとの判断基準を示した。そのうえで、① Xの渡航後の滞在日数は日本が最も多く、②シンガポールにおいてXの職業の実体があったとは言えず、③日本に両親及び長女がおり、④日本に不動産や多額の預金があること、そして⑤香港での株式交付は、所得税が課されない香港において株式の譲渡を行ったとの外形の作出以外に合理的な理由がなく、Xは租税回避目的で住所をシンガポールに移転したものであり、上記を総合的に判断すると、Xの住所は日本にあったと述べた。

これに対しXは、平成12年12月にシンガポールに転出後、約2年間香港のアパートを賃借し、そこを生活の本拠としていた。また、シンガポールへの転居を決断したのは特別顧問契約及び投資顧問契約について口頭で合意した平成12年9月頃であり、株式売却の打診は同年12月頃であることから、渡航と株式譲渡は無関係であり租税回避目的はないと主張した。

3. 裁判所の判断

第一審の東京地裁平成19年9月14日判決は、「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、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。」との判断基準を示した。

これをふまえ、① Xのシンガポール及び日本の滞在日数は、さほど変わらないが、日本滞在中はホテルを利用する一方、シンガポール滞在時は日常生活を送るのに十分な設備を有するアパートを賃借していたこと、② Xは、シンガポールにおいて株式取引に従事していたが、日本では職業を有していないこと、③ Xは、国内において生計を一にする家族又は親族を有しておらず、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、④ 国内に有する資産も国外から管理可能であることなどからXの住所はシンガポールにあると判断した。

また、Xが租税回避のためにシンガポールに転出したという点について、「主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実 구체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、このような居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」とした。

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が租税回避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。」と判示した。

なお、控訴審判決も地裁判決を認容し、シンガポールに住所があるとする判断が確定した。

第2節 最高裁平成23年2月18日判決——武富士事件判決

1. 事案の概要

X（原告・被控訴人・上诉人）は大手金融会社T社（以下「T社」という。）の代表取締役である亡父及び母の長男である。当時、贈与税の課税は、住所地の有無で決められており、贈与者が所有する財産を国外へ移転し、さらに受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与をすることで、贈与税の負担を回避するという方法が一般的に紹介されていた。そこで、亡父は、香港の現地法人を買収し、その現地法人の取締役にもXを就任させ、Xの住所を香港に移転させた。その後、Xは亡父及び母から、平成11年12月27日付けの株式譲渡証書により、国外財産となる外国法人の出資口数各560口、160口（合計720口）を取得した。

上記事実関係のもと、Xは贈与税の申告をしなかったところ、所轄税務署長から、本件贈与につき平成17年3月2日付で、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。これに対しXが、本件贈与日に日本国内に住所を有していなかったから、相続税法1条の2第1号により納税義務を負わないと主張して、これらの取消しを求めた。

2. 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件贈与日におけるXの住所は日本か、香港かである。

Xは、住所につき客観的事実に基づき総合的に判断すべきであるとし、主観的な居住意思は補充的な考慮要素にとどまるとした。そのうえで、Xは本件滞在期間中、約65.8%の期間香港に滞在し職業にも従事しており、租税回避目的で香港に滞在していたのではないとし、香港に住所があると述べた。

これに対し国側は、受贈者の住所がどこにあるかは客観的事実に加え、本人の居住意思、目的等も総合的に勘案して決定すべきであるとした。そして、Xは租税回避を達成するために、香港に住所があるような外形を作出したにすぎず、Xの住所は国内にあると主張した。

3. 第一審判決——東京地裁平成19年5月23日判決²⁶⁾

第一審判決は、住所の認定につき、「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、総合的に判断するのが相当である。」との判断基準を示した。そのうえで、「Xは3年半ほどの本件滞在期間中、香港に住居を設け、同期間中の約65%に相当する日数、香港に滞在し、上記住所にて起臥寝食する一方、国内には約26%に相当する日数しか滞在していなかった」ことから、「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。」と判示した。

また、租税回避意思について、主観的な居住意思は補充的な考慮要素にとどまるとし、「Xの香港滞在の目的の1つに贈与税の負担回避があったとしても、現実にXが本件香港自宅を拠点として生活していた事実が消滅するわけではない」とし、Xの住所は香港にあると認定した。

4. 控訴審判決——東京高裁平成20年1月23日判決²⁷⁾

控訴審判決は、「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住意思を総合して判断するのが相当である。」との判断基準を示した。そして、Xが公認会計士や弁護士からの説明を受け日本滞在日数を調整したとして、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することは妥当ではないとし、Xの住所は日本にあると判断した。

5. 最高裁判決——最高裁平成23年2月18日判決²⁸⁾

最高裁判決は、「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。」とし、Xの住所は香港にあると判断した。

第3節 東京地裁令和元年5月30日判決²⁹⁾

1. 事案の概要

X（原告・被控訴人）は、ラジエーターの製造、販売等を行う国内及び国外の複数の会社の代表者である。Xは、日本、アメリカ及びシンガポールの3国に居宅を有し、それらを拠点として海外市場の開拓をしており、とりわけシンガポールを起点として渡航したインドネシア、中国その他の国における滞在日数は年間の約4割に上っていた。Xの3か所の居宅での滞在期間はおおむね、日本約3割、アメリカ約3割、シンガポール約4割である。

このような状況の下、Xは、自らが所得税法上の非居住者に該当すると認識により、平成21年から平成24年の各年分所得税について申告を行わなかったところ、所轄税務署長から、居住者に該当するとして期限後申告を勧奨された。そのため、Xは本件各年分の所得税について期限後申告を行った。

その後、平成23年及び平成24年分の所得税につき更正の請求を行ったところ、所轄税務署長はいずれも更正すべき理由がない旨の通知を行い、本件各年分の所得税に係る無申告加算税の賦課決定処分をした。

また、Xが代表取締役を務める原告会社X1社及びX2社（以下、併せて「原告各社」という。）が、Xに対して支払った役員報酬について、Xが「非居住者」に該当すると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「居住者」に該当するとして、平成21年11月から平成24年12月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知処

分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けている。

これに対し、X及び原告各社は、本件各年において、Xが所得税法上の非居住者に該当するとして、本件各処分の取消しを求めた。

2. 争点及び当事者の主張

本件の争点は、シンガポールに滞在し、主な拠点として他の国への渡航を繰り返して海外法人の業務に従事していた役員であるXの「生活の本拠」は日本か、シンガポールかである。

X及び国側は、それぞれ住所の認定につき、①住居（滞在場所及びその滞在日数）、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べきとの判断基準を示した。

そのうえで、Xは、①日本、アメリカ、シンガポールにそれぞれ居宅を有しており、日本での滞在日数は最も多い平成24年で年間3分の1程度であること、②職業に従事するためにシンガポールを拠点としていたこと、③長年にわたり生計を一にする親族と生活の本拠を別にした生活を続けており、妻らが日本居宅に居住していたからといって、Xの生活の本拠が日本居宅にあるとはいえないこと、④資産の所在について、日本、アメリカ、シンガポールに相当な資産を有しており、いずれも生活するのに十分な資産を有していることから、Xの住所はシンガポールにあると主張した。

これに対し国側は、①日本国内での滞在日数が1ないし2番目に多いこと、②Xは、日本に所在するX社を中心とし、グループの事業活動に従事していたと認められるから、職業への従事状況という点において、日本に最も密接な関係を有していたこと、③Xの妻らの居所が日本居宅であること、④日本に最も多くの資産を保有していたことから、Xの住所は日本にあると反論した。

3. 裁判所の判断

第一審の東京地裁令和元年5月30日判決は、住所の認定につき「一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である」とし、「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のが相当である。」との判断基準を示した。

まず、① 滞在日数及び居所について、Xは3か国（日本、アメリカ、シンガポール。以下「居住3国」という。）に定住できる態勢を整えていたが、そのうち日本及びシンガポールでの滞在日数を比較すると、日本滞在日数がシンガポール滞在日数を上回っていたが、両国における滞在に有意な差はないとした³⁰⁾。

さらに、シンガポールが、居住3国以外の各国への渡航の際の主な拠点となっていたことから、これらの渡航先国での滞在をシンガポール滞在与同一視し、「日本国内における滞在与、シンガポールにおける滞在与の間には、量的な観点からみて有意な差があるとはいえない。」とした³¹⁾。よって、「滞在日数の比較から、X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ものというべきである。」と判示した。

次に、② 職業について、「Xは、本件各年を通じ、……本件各海外法人の営業活動や工場の管理等の業務のため、年間の66～75%程度の期間は、本件諸外国に滞在して業務を行っていたものと認められるところ、このうち、居住3国の一つであるアメリカにおける滞在日数や、日本から渡航することもあった中国の滞在日数の半数を除いても、年間の約4割の日数においてシンガポール又は同国を起点として渡航したインドネシアや中国及びその他の国に滞在していたことになるから、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評価することができるものといえる。」と認定した。

続いて、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、「Xとその妻は、年間の大部分を海外の各地で過ごすことになるXの職業活動に適応した生活の在り方として、妻らの生活の本拠は海外に移さず、本件日本居宅のままとし、Xが帰国したときに休暇も兼ねて妻らと会うという方法を選択したものであるから、生計を一にする妻らが国内に居住していたことは、X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ものとはいえない。」と判断した。

最後に、④ 資産の所在について、Xは、シンガポールで生活をするための十分な資産を有しており、日本の預貯金等の資産をシンガポールに移転していないことは、家族を残して海外に赴任する者の行動として不自然なものとはいえないことからすると、「Xが日本により多くの資産を所有していることをもって、そ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。」と判示した。

そして、上記を総合的に判断し、Xの住所はシンガポールにあると結論づけた。なお、地裁判決を受けた控訴審判決も原審を認容している。

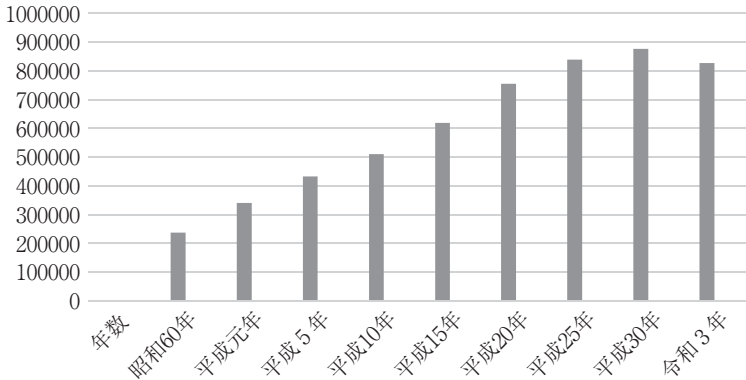
第4章 住所に関する判断基準の変化とその判断のあり方

第3章では、住所の認定に関する5つの要素を中心に、近年の判例及び裁判例の変遷を概観し、その具体的な判断の基準や方法について検討した。次に、第4章では、従来の判例と近年の判例及び裁判例の住所の判断方法の相違をふまえ、今後税法上、住所をどのように認定すべきか、その判断のあり方について論じたい。

第1節 人の移動の国際化に伴う住所認定の複雑化

従来の判例である昭和60年神戸地裁判決は、住所概念の解釈につき、「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」に基づき認定すべきであるとして、その要素として、

図表1 長期海外滞在者数の推移



※長期海外滞在者とは、3ヶ月以上海外に滞在する者をいう。

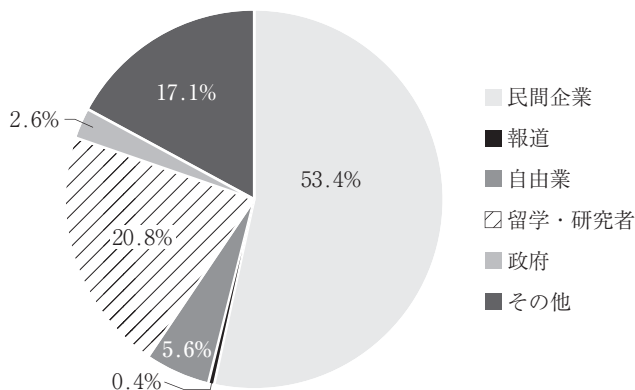
(出典) 外務省「海外在留邦人数調査統計」平成9年版及び令和3年版をもとに筆者作成。

① 住居, ② 滞在日数, ③ 職業, ④ 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, ⑤ 資産の所在という5つの要素を挙げた。これらの要素は、その後の裁判所の判断においても維持されている。しかし、近年の判例及び裁判例においては、上記要素の判断方法及び比重に変化が生じている。

すなわち、従来の判例によれば、各要素に事実を形式的に当てはめ、5つの要素をほぼ並列に評価していた。それに対し、近年の判例及び裁判例では、職業状況を重視し、それを加味したうえで滞在日数の比較が行われるといったように実質的に判断される傾向がある。このように、各要素の判断方法及び比重が変化したのは、経済のグローバル化に伴い人の国際的な移動が進んだためであると考えられる。

昭和60年神戸地裁判決の当時は、海外で職業活動を行うものは少なかった(図表1参照)。そのため、住所の認定にあたり、滞在日数及びAの日本での生活状況(日本に居宅を構え、そこに家族が居住しており、日本の預金口座から生活費等を支払っていたという形式的要素)が優先的に考慮された。

図表2 長期海外滞在者の職業構成



※構成比の合計は、四捨五入の関係で100%にならない場合がある。

（出典）外務省「海外在留邦人数調査統計（平成30年版）」をもとに筆者作成。

しかし、平成以降、経済のグローバル化の進展に伴い、海外進出企業数や海外転勤者数が増加（図表1参照）し、職業上の事情により海外にも住居を有する者が急速に増加してきた（図表2参照）。このような背景の変化に伴い、住所の認定には、どこでどのような職業に従事しているのかといった職業活動の実質的な状況が重視されるようになった。

このように、人の移動の国際化の進展に伴い国内及び国外に複数の住居を有する者が増加したことから、職業と滞在日数という2つの要素が重視されるようになったものと考えられる。

第2節 従来の判例と近年の判例及び裁判例の比較

次に、第1節の背景をふまえて、住所の認定に関する5つの要素について判例及び裁判例をさらに詳細かつ具体的に検討を加えることとする。

1. 住 居

昭和60年神戸地裁判決は、住居の認定においてAが日本に宅地495平方メートル及び3階建て鉄筋コンクリート造の住宅（延べ床面積222.74平方

メートル)を所有していると認定した。このように従来は、居宅の大きさや形状が重視されていた。

それに対して、ユニマット事件判決は、日本及びシンガポールにおける滞在日数を比較した後、Xは日本滞在中にはホテルに宿泊する一方、シンガポール滞在中はアパートに滞在していると認定した。つまり、住居そのものの形状ではなく、居住形態が比較されるようになった。さらに、滞在日数の比較も行われるようになった。その後の武富士事件判決では、Xは、本件滞在期間中の約26.2%の日数は日本に滞在し、その間は家族らとともに起居する一方、本件滞在期間中の約65%の日数を香港で過ごし、その間はサービスアパートメントに起居していたと認定した。ユニマット事件判決と同様、Xの居住形態及び滞在日数の比較が行われた。そして、令和元年東京地裁判決は、Xが定住できる態勢を整えていた居住3国の滞在日数の比較を行っている。

このように近年の事案では、住居の認定について、居宅そのものの形状ではなく、居住形態が重視されるようになった。また、ユニマット事件判決以後、住居と併せて滞在日数の比較が行われ、その後の令和元年東京地裁判決においては、滞在日数のみ比較されている。そして、この滞在日数の比較方法についても変化が生じている。そこで、次に滞在日数の認定方法の変化についてみていきたい。

2. 滞在日数

昭和60年神戸地裁判決及び令和元年東京地裁判決は、いずれも多国間を移動する法人の役員の住所が争点となった事案である。そこで、滞在日数の認定方法の変化については、上記2つの判例をもとに検討する。とくに、居住国を拠点する他国への短期渡航をどう判断するのかという点に着目する。

昭和60年神戸地裁判決は、Aの国内滞在日数及び国外滞在日数を比較し、「国内滞在日数の方が、昭和52年には127日、昭和53年には49日、昭和54年には53日、昭和55年には46日、昭和56年には13日とそれぞれ多く、しかも

国外滞在の場合にも多くの場所に短期間の滞在をしており、とりわけXが住所地主張する香港には年間精々10日程度しか滞在していない。」³²⁾と認定した（図表3参照）。

図表3 昭和60年神戸地裁判決におけるAの国内外滞在日数

	国内滞在日数	国外滞在日数	うち香港滞在日数
昭和52年	246日	119日	—
昭和53年	207日	158日	6日
昭和54年	209日	156日	8日
昭和55年	206日	160日	6日
昭和56年	189日	176日	9日

*筆者作成

一方、令和元年東京地裁判決は、Xが居住3国に住居を有しており、このうち日本とシンガポールの滞在日数を比較すると、「いずれの年においても日本国内における滞在日数が上回っており、その差は平成21年に11日、平成22年に35日、平成23年に3日、平成24年に60日」³³⁾であり、両国における滞在日数に大きな差はなかった。さらに、シンガポールを拠点とする他国への短期渡航をふまえ、シンガポールの滞在日数に他国での滞在日数を加算したうえで、日本の滞在日数と比較し、日本における滞在とシンガポールにおける滞在には量的な差はないとした（図表4参照）。

図表4 令和元年東京地裁判決におけるXの国別滞在日数

国名	平成21年	平成22年	平成23年	平成24年
日本	93日	105日	83日	128日
シンガポール	82日	70日	80日	68日
アメリカ	97日	87日	104日	75日
中国を除く渡航先での滞在日数	37日	60日	58日	62日

*筆者作成

昭和60年神戸地裁判決では、単に香港での滞在日数と日本での滞在日数が比較され、香港での滞在日数が年10日であったことから、Aの住所は国内にあると認定された。これに対して、令和元年東京地裁判決においては、シンガポール及び日本における滞在日数を形式的に比較するだけでなく、シンガポールを拠点とする渡航先国での滞在をシンガポールの滞在日数と同一視し、日本の滞在日数との比較を行っている³⁴⁾。この点に関し、令和元年判決の控訴審では、「Xは、インドネシア等への渡航の利便性を考慮して、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、シンガポール滞在与実質的に同一視する方が経済社会の実態に適合する。」³⁵⁾と判断している。

従来は、日本における滞在日数と他国での滞在日数が形式的に比較されていた。しかし、近年は、単にその滞在日数の多寡を比較するのではなく、居住国を起点とする渡航等があった場合に、当該渡航先国での滞在日数を渡航の起点となった居住国の滞在日数と実質的に同一視し、比較をするといったように、職業上の状況をふまえ、より実質的に判断されている。

3. 職 業

職業の認定について、昭和60年神戸地裁判決は、「海外関連企業はオリオングループの支店ないしは営業所類似の販売拠点ないしは生産拠点にすぎないものと推認できるところ、このようなオリオングループの中心がX社であり、Aが同グループの総帥として実権を握（ママ）していることからすると、同人の職業は、永年にわたり国内に居住することを必要とするものといえることができる。」³⁶⁾と判示した。つまり、日本に本店を置く企業の代表取締役という職業上の地位が重視された。

それに対しユニマツト事件判決は、Xはシンガポールにおいて株式取引に従事し、さらに現地の会社と顧問契約を結び同社に顧問の役務を提供する一方、日本においては職業を有していないと認定した。その後の、武富

士事件判決は、Xが、亡父が経営するT社の取締役として、日本での取締役会などの会議に出席する一方、香港においては、T社の子会社である香港各会社の代表者としてベンチャーキャピタル業務に従事していたと認定した。このように、職業上の地位という形式的な評価ではなく、職業活動の状況が実質的に判断されるようになった。

その後の令和元年東京地裁判決は、Xは、本件各年を通じ本件各海外関連法人の営業活動や工場の管理等の業務のため、年間の66～75%程度の期間は、本件諸外国に滞在して業務を行っており、そのうち年間の約4割の日数は、シンガポール又は同国を起点として渡航したインドネシアや中国及びその他の国に滞在していたと認定した。つまり、Xの職業活動の質的な側面と量的な側面の両面から、その職業上の活動の本拠がいずれの国に存するのかを判断しているものといえる³⁷⁾。

従来、職業の判定にあたっては、職業上の地位が重視されていた。近年は、どの国でどのような職業活動をしているのか、またその期間といった、職業活動の質及び量という両方の側面から実質的に判断されている。

4. 生計を一にする配偶者その他の親族の有無

昭和60年神戸地裁判決では、Aは日本に所有する居宅に妻及び長女を住まわせており、夫婦は特段の事情のない限り同居していると判断された。一方、ユニマット事件判決においては、Xの長女及び両親が日本に居住していたが、それぞれ独立して生計を営んでいた。よって、家族らが日本に居住しているからといって、直ちにXが国内に住所を有していたと認めることはできないとした。また、武富士事件判決では、Xは、日本滞在中、家族らとともに居住していたが、Xは成年の男性で、自ら収入を得ており、香港に滞在している間は、両親らから独立した生活を営んでいたことから、生計を一にする配偶者その他の親族の存在は認められなかった。さらに、令和元年東京地裁判決は、Xは日本に所有する居宅に妻子を住まわせていたが、Xとその妻は、年間の大部分を海外の各地で過ごすことになるXの

職業活動に適応した生活のあり方として、妻らの生活の本拠は海外に移さず、日本居宅のままとし、Xの帰国時に妻らと会うという方法を選択したのであるから、生計を一にする妻らが国内に居住していたことは、Xの生活の本拠が日本国内にあったことを積極的に基礎づけるものではないと判示した。

従来は、日本に居宅を有しており、そこに配偶者や子どもが居住していれば、特段の事情のない限り同居しているものと推認され、国内において生計を一にする配偶者を有していると認定された。しかし、近年は、単身赴任などのように家族とは別の場所で居宅を構えるという生活実態もある。このような背景をふまえ、日本に居宅を有しそこに妻子が居住しているからといって、Xの住所が国内にあることを積極的に基礎づけるものではないとされている。

5. 資産の所在

昭和60年神戸地裁判決においては、Aが日本に土地・建物(居宅)を有し、国内の預金口座から右土地と家屋の固定資産税及び右家屋のガス、電気、水道の料金が支払われていたと判示した。それに対し、ユニマット事件判決では、Xはシンガポールよりも日本において多くの資産を有していたが、Xが日本に居住しなければその使用、収益等が困難であるとは言えないことから、資産の所在をもって、直ちにXが日本に住所を有していたと認めることはできないとした。また、武富士事件判決においては、Xは日本に主な資産を有していたが、香港でも生活をする上で必要な資産を有しており、資産の所在から、Xの生活の本拠が日本であるか否かを判断するのは困難であるとした。

さらに、令和元年東京地裁判決では、Xは日本にも株式や不動産や預貯金といった資産を有していたが、シンガポールにおいても当面生活するために十分な額の資産を有しており、Xが日本より多くの資産を所有していることをもって、その生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎づけ

るものではないと判示した。

従来の判例では、日本に資産を有していることが、日本に住所を有していることを基礎づける重要な要因とされていた。しかし、近年、裁判所は日本に所在する資産についても海外から管理可能であることや海外で生活をするのに必要な資産があれば十分であり、日本に多くの資産を有しているからといって、ただちにそれがXの住所を決める積極的な要因にはなり得ないものと判断している。

とくに近年、海外で職業活動に従事する者が増加する一方、そのような海外転勤に家族らが同行するとは限らない。このように、家族らを日本に残して単身で海外での職業活動に従事する場合には、通常日本に多くの資産を残すことになる。したがって、日本に資産を有しているからといって、日本に住所があることを積極的に基礎づけるものではないといえる。

この点について、令和元年判決の控訴審では、「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。」³⁸⁾としている。

6. 租税回避意思の有無

経済のグローバル化による人の移動の国際化に伴い国外に住所や国籍を移すことで税負担の軽減を図るなど、課税要件の充足を避けることで税負担を不当に軽減しようとする租税回避が横行した。そこで、このような租税回避意思がある場合に、その意思が住所の認定に影響を及ぼすか否かが問題となった。その点が争われた武富士事件について検討する。

まず、第一審判決は、主観的な居留意思は補充的な考慮要素にとどまるとし、Xの香港滞在の目的の1つに贈与税の負担回避があったとしても、現実にXが香港を拠点として生活していた事実が消滅するわけではないと

し、Xの住所は香港にあると認定した。

これに対し控訴審判決は、「客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。」³⁹⁾との判断基準を示した。そして、Xが日本滞在日数を調整したとして、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比較することは相当ではないと述べ、Xの住所は日本にあると判断した。つまり、第一審判決が重視した滞在日数について、租税回避の意図によって操作された滞在日数を、客観的事実の中に組み込むべきではないという見解を示したのである⁴⁰⁾。

最高裁判決は、「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」⁴¹⁾とし、Xの住所は香港にあると判示した。

第一審判決は、住所の認定に際し、租税回避意思は影響を及ぼさないとしたが、控訴審判決は影響を及ぼすと判断した。武富士事件は、多額の贈与税回避が行われたことから、租税正義が問題となった事案であり⁴²⁾、控訴審判決は、上記租税回避を認容してはならないとの前提で、租税回避意思を住所の判断に組み込むことで、Xの住所を国内にあると結論づけたものといえる⁴³⁾。しかし、最高裁判決は、たとえ租税回避意思があったとしても、香港に滞在したという実体が消滅するわけではないから、明らかな租税回避があるとしても、それを否認する法律が存在しない以上、課税することはできないとした⁴⁴⁾。そして、結局、住所の認定に租税回避意思の有無は問われないものと結論づけている。

第3節 住所に関する判断基準の再検討

経済のグローバル化の進展により人の国際的な移動が容易になったという時代の変化に伴い、住所の認定は、従来と同じ判断枠組みを採用しているにも関わらず、その認定方法が変化している。そこで、これまでの議論

をふまえたうえで、今後住所認定はどのように行われるべきかについて再検討する。

1. 住所認定の際の構成要素の軽重

住所の認定は、①住居、②滞在日数、③職業、④生計を一にする配偶者その他の親族の居所、⑤資産の所在という5つの要素に基づき客観的に判断されるが、これらの要素のうちどれを重視すべきか、その軽重が問題となる。

個人がそこで居住し、住所を有していると判断するためには、個人と場所の関係が重視される⁴⁵⁾。そして、個人と場所の関係を判断するにあたっては、時間、期間、あるいは恒久性といった要素が重視される⁴⁶⁾。この点に関し、所得税法施行令14条又は15条、さらに相続税法基本通達1・1の2共-6は1年以上の居住に直接又は間接に言及している。よって、滞在期間は住所を認定する際の重要な要素であるといえる。

また、個人の住所の認定には、一時的な目的なのか、それとも生活のために恒常的な住所を有することを目的としているのかが問題となる⁴⁷⁾。この点については、海外にどのような目的で、海外において何を達成しようとしていたのかという意図、つまり海外への居住目的が重要になる⁴⁸⁾。この居住目的の判断にあたっては、住居の所在やその状況、家族の居住状況、資産の所在場所も判定要素となり得る。しかし、これまで述べてきたように人の移動の国際化という近年の状況をふまえると、これらの要素ではなく、職業の状況がより重視されるべきであるといえる。

以上より、住所の認定にあたっては、滞在日数と職業の2つの要素を重視し、残りの住居、生計を一にする配偶者その他の親族の有無、資産の所在という3つの要素は、副次的、補充的に考慮されるべきものと考え⁴⁹⁾。

図表5 住所認定の各要素に対する裁判所の判断方法とその比重

	昭和60年 神戸地裁 判決	ユニマット 事件判決	武富士事件 判決 (第一審・ 最高裁)	武富士事件 判決 (控訴審)	令和元年 東京地裁 判決
住居	居宅の形状・ 大きさ	①居住形態 ②滞在日数 を形式的に 比較	①居住形態 ②滞在日数 を形式的に 比較	①日本での 生活状況 ②贈与税回 避のために 調整された 滞在日数は 考慮しない	滞在日数に つき、居住 国を拠点と する渡航等 を合算し実 質的に判断
滞在日数	形式的に比較	(住居で判断)	(住居で判断)	(住居で判断)	(住居で判断)
職業	日本での職 業上の地位	職業活動の 質	職業活動の 質	日本での職 業上の地位	職業活動の 量と質
生計を一 にする家族	日本居宅に 家族の居住	生計を一に する家族なし	香港で職業 に従事し独 立して生計 を営んでいる	日本で家族 らと居住	単身で海外 に居住する という居住 形態もあり 得る
資産の所在	日本に資産 を保有	日本に所在 する資産に ついても海 外から管理 可能	生活に必要な 資産があ れば足りる	日本に多額 の資産	上記生活形 態をふまえ、 日本に多く の資産を残 すこともあり 得る
租税回避 意思	(対象外)	考慮しない	考慮しない	考慮する	(対象外)

※比重の大きいものは太字で表示。

(出典) 渡辺充「判批」税理63巻11号224頁(2020)を参考に筆者作成。

2. 住所に関する判断基準の再検討

次に、住所認定は、どのように行われるべきかについて検討する。住所の認定にあたっては、まず、滞在日数が形式的に比較される。武富士事件

のように有意な差があれば、それが住所を決定づける大きな要因となる。しかし、滞在日数に有意な差がみられない場合もある。このような場合には、次に、職業の状況を判断することになる。そして、職業状況の判断にあたっては、どこでどのような職業に従事しているのかを詳細に検討する必要がある。また、職業活動の状況が滞在日数に影響を及ぼしている場合が多いことから、職業活動の状況を加味したうえで、滞在日数の比較が行われる。つまり、住所の認定には、滞在日数という形式的な判断に、職業の状況を加味し実質的に判断されるべきである⁵⁰⁾。この2つの要素の判断の後、住居、生計を一にする配偶者その他の親族の有無、資産の所在について補充的に考慮されることになる。具体的には次のように認定される。

まず、住居の認定にあたっては、戸建てかアパートかといった「住居の形状」ではなく、居住するのに十分な設備が整えられているかといった住環境の整備度が判断される。通常、生活できる環境を整えていることが多いため、この住居が住所の認定に影響を及ぼすことは少ない。

次に、生計を一にする配偶者その他の親族の有無については、日本に家族を有しているか否かが判断される。近年は、単身赴任などのように夫婦であっても生活の拠点が別であることもあり得る。このような状況をふまえ、日本に家族がいるからといって、日本に住所があることの根拠にはなり得ない。

最後に、資産の所在については、各国に所在する資産の多寡が比較される。近年、日本に家族らを残し単身で海外に居住するという生活状況もあるため、日本に資産を有しているからといって、日本に住所があることの要因にはならない。

以上より、住所の認定は、滞在日数という形式的な判断に、職業の状況を加味して実質的に判断されるべきといえる。

しかし、職業状況を加味し実質的に判断することに異を唱え、滞在日数などから形式的に住所を認定すべきとする見解がある。これは、納税者の予測可能性や法的安定性を重視したものである⁵¹⁾。このように形式的に判

断する根拠として、一般に税負担は、国民の相互扶助のために課されるものであり、国の課税権行使の対象者は、基本的に、生活者としての国民であることから、個人が日々起臥寝食する場所を「住所＝生活の本拠」と考えるべきことを指摘する⁵²⁾。そして、個人の生活の本拠の認定には、個人の起臥寝食の場となる住居の所在およびそこにおける生活の継続という事実の有無が問われることとなることから、日本における滞在日数が重要な判定要素の1つとなると主張する⁵³⁾。つまり、個人の生活の本拠と職業上の住所を明確に区別し、個人が日々生活している場所を重視し、そこでの継続の事実を判断すべきであり、その要素として滞在日数が重視されるとする。

しかし、この見解を採用することはできない。まず、形式的に住所を判定する理由として、事案ごとに重視される要素が異なれば、納税者の予測可能性及び法的安定性が損なわれると指摘する。確かに、裁判所はそれぞれの要素を「総合的」に考慮すると述べているのみで、どの判断要素を重視するのかを明確に示しておらず、各要素の判断方法も個別の事案ごとに異なる。しかし、住所認定に関する裁判所の判断の変遷をたどれば、裁判所がどの要素を重視しているのかを読み取ることができる。また、人の移動の国際化という近年の状況をふまえれば、裁判所がどのような事実認定をするかを予測することも可能である。したがって、職業状況を加味した場合でも、予測可能性及び法的安定性を確保することが可能といえる。

次に、個人の生活の本拠と職業上の住所を明確に区分すべきとするが、個人の生活には、「日々起臥寝食する個人」としての側面だけでなく、「生産者・事業者」としての側面も含まれる⁵⁴⁾のであるから、生活をする場所と職業活動を行う場所を区別することはできない。さらに、滞在日数などから形式的に判断するとすると、滞在日数を調整し、あたかもそこに居住しているかのような外形を作出することで、租税回避を図ることが容易になる可能性がある。租税回避行為は、違法ではないが、不当に税負担を軽減する行為であり課税の公平性の観点から、基本的に認められるべきで

はない。また、租税回避行為の増加とその深刻化は各国の税制上の大きな問題となっている。その意味で租税回避行為を容易にするような判断を行うことは適切とはいえない。

このような理由から、住所を形式的に判断するという見解を支持することはできない。したがって、住所の認定は、形式的判断要素である滞在日数及び実質的判断要素である職業活動の状況の両方をふまえて認定すべきである。

3. 住所の認定と租税回避意思

武富士事件の地裁判決は、「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であろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は常に存在するのではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」⁵⁵⁾と判断した。そして、租税回避意思の存在を認識しながらも、客観的な事実を重視し、租税回避意思は考慮しないものとした。

この点に関し、田中治教授も、客観的な事実を重視し、租税回避意思は考慮しないとした判断を支持されている⁵⁶⁾。すなわち、租税回避行為を看過することができないとする感情に共感できるところがあるものの、「解釈原理として、公平負担の原則から、納税者が選択した取引又は行為を事後において税法上当然に否定しようというのであれば、それは租税法律主義の原則を大きく損なうこととなる。」⁵⁷⁾と指摘されている。つまり、住所の認定に当たって納税者の予測可能性及び法的安定性を尊重する観点から、租税回避目的を考慮すべきでないという見解を示されている。

一方、控訴審判決は、「外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。」⁵⁸⁾と判示した。そして、租税回避意思を重視し、租税回避の意図により操作された事実を重視することはできないとした。この判断を支持する立場から酒井克彦教授は、「生活の本拠をどこに置くかは、本来的には納税者の意思によってなされ

るのであるから、当該意思を客観的に判断してこれを税法上の住所の判定の重要な要素と考えるべき⁵⁹⁾と主張する。つまり、租税回避目的を含む居住意思を重視すべきであり、客観的事実と同様に居住意思に高い比重を置いている⁶⁰⁾。

これを受けて川根誠税理士は、「贈与税を免れるために、住所を操作しよう」との意思が、日本での滞在日数を管理されつつ、長くなりそうになると香港に追い立てられたといった様々な行動・加工行為から明確に表れており、香港に定住する意思が薄いことが十分に外部から判断できる⁶¹⁾。そうであるならば、このように意思が明確に外部に表出している事案にまで意思の要素を無視して論ずることは、意思を完全に排除して法律関係を語ることになり、背理の疑いがあることから、許されないとする⁶²⁾。

酒井教授と川根税理士は、租税回避意思を重視し、これを住所認定を行う際の考慮要素とすべきと主張する。しかし、本人の居住意思を重視することは、次のような矛盾を生む可能性がある。すなわち、客観的には香港に住所があり、本人も香港に住所を有していると考えているが、それが租税回避目的に基づくものである場合に、居住意思を重視すると、租税回避という目的を達成するためには、香港に住所を有している必要があることから、本人の居住意思は香港にあるということになる⁶³⁾。したがって、住所の認定に居住意思を重視することは、納税者の租税回避目的の達成という意思を認容することにつながるおそれがある。このように考えると、租税回避行為を防ぐために居住意思を重視しているにもかかわらず、かえって納税者の租税回避目的を認容するという矛盾が生じる。

また、居住意思を重視する背景には、租税回避行為の防止という意図があるものと考えられる。確かに、租税回避行為は税負担を不当に減少させる行為であり、是認することはできない。しかし、明文の規定がない以上、これを法律の根拠なく否認することはできない。よって、租税回避目的があったとしても、その行為が適法である以上、これに課税することは、租税法律主義に反することになり、ひいては納税者の予測可能性及び法的安

定を損なうことにつながる。

このように住所の認定に居注意意を含めることは、納税者の租税回避目的を認容することになるだけでなく、租税法主義の要請する納税者の予測可能性及び法的安定性を損なうことにつながる。その意味でも住所の認定は、客観的事実で判断すべきである。

おわりに

所得税法及び相続税法においては、「住所」が納税義務の範囲を確定するための重要な要素となっているが、税法上「住所」の明文の定義は存在しない。そのため、明文の根拠規定がある民法よりの借用概念ということになるが、民法は「住所」を「生活の本拠」につき客観的に判断すると規定しているのみで、具体的な判断基準を示していない。そこで、税法上住所はどのように解釈すべきなのかが問題となる。本稿ではその点について従来の判例及び近年の判例・裁判例についてその変遷をたどりながら検討を行ってきた。

住所の認定は、①住居、②滞在日数、③職業、④生計を一にする配偶者その他の親族の有無、⑤資産の所在という5つの要素に基づき客観的に判断される。近年、経済のグローバル化による人の移動の国際化に伴い、複数の国にまたがり住居を有する者が増加したことから、住所の認定は複雑かつ困難になっている。しかし、職業上の理由から海外に住居を有する者が多数を占めている現状をふまえ、住所の認定に当たっては滞在日数で形式的に判断した後、職業状況を考慮し、個人の住所が実質的にどこであるのかが判断されるべきものとする。

また、租税回避行為が横行する中、このように租税回避意思が存在する場合に、それが住所の認定にどのように影響を及ぼすのか問題となる。租税回避目的であれ、それが適法な行為である以上、これに法律の根拠なく否認することは納税者の予測可能性及び法的安定性を損なうことにつなが

る。よって、租税回避意思の有無は住所の認定に考慮されるべきでないといえる。

とはいえ、租税回避行為は決して是認されるものではないことから、それを防止する個別の立法措置が必要である。例えば、武富士事件は、受贈者の財産を国外に移し、さらに贈与者の住所を国外に移すことで、税負担を免れようとするものであった。しかし、これを受け平成12年に相続税法が改正され、受贈者又は贈与者の住所を5年以上国外に移さなければ、取得した財産について、日本で納税義務を負うこととされた。さらに、この5年という期間が不十分であることが指摘され、平成29年には10年に改正されている。

また、平成27年には、いわゆる「出国税」として、国外への移住や国籍離脱など転出をする場合の譲渡所得等の特例が設けられた。この特例は、1億円以上の株式等の有価証券や未決済の信用取引などの資産を保有している一定の居住者が国外に転出する際に、これら資産の譲渡又は決済があったものとみなして、その時点で譲渡損益を認識し、その含み損益を税務上実現させて確定申告等により納税させる制度である（所税60条の2第2項1号～3号）。本制度導入の背景は、含み益のある日本法人の株式を有する者が、株式等のキャピタルゲインに課税しない国に移住等し非居住者のステイタスで株式等を譲渡して日本の所得税を逃れることを防止したものである⁶⁴⁾。すなわち、ユニマツト事件のように租税回避行為の疑いがある事案に対応したものである。

このように、法律の改正や新たな規定の創設により、租税回避を行うことは容易ではなくなってきている。しかし、グローバル経済社会の発展に伴い、租税回避行為は今後ますます巧妙さを増すことを鑑みると、このように個別的否認規定を設けても、すべての租税回避行為を防ぐことはできない。とくに近年、短期滞在を繰り返す「永遠の旅人 (Perpetual Traveler, Permanent Traveler)」⁶⁵⁾ の存在が問題視されている。

本稿では税法における住所の概念とその認定方法のあり方について論じ

てきたが、「永遠の旅人」のようなケースではその認定自体が困難といえる。また、グローバル化やデジタル化が急速に進む中、国家と個人のつながりが希薄になってきている。そもそも住所や国籍などから国家と個人の「結びつき（nexus）」を判断すること自体に限界があるともいえ、その点については国家の課税権の問題として国際課税の分野からの検討も必要となるが、今後の研究課題として別の機会に論じたいと思う。

- 1) 田中治「住所の判断基準をめぐる紛争例」税務事例研究第184号35頁（2021）。
- 2) 同上。
- 3) この従来制度を利用した有名な租税回避の事案として、後述の武富士事件（最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁）がある。第3章以下で詳しく検討する。
- 4) 息子夫婦をアメリカに移住させ孫にアメリカ国籍を取得させて、その孫を受益者とする信託を組成して生命保険に投資するスキームを利用した中央出版事件（名古屋高判平成25年4月3日税資263-68順号12192）。
- 5) 一時居住被相続人とは、相続開始のときに在留資格を有し、かつ、国内に住所を有していた被相続人であって、相続開始前15年以内において、国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいう（相税1条の3第3項2号）。
- 6) 非居住被相続人とは、相続開始のときにおいて、国内に住所を有していなかった被相続人であって、相続開始前10年以内のいずれかのときに国内に住所を有したことがあるもののうち、相続開始前15年以内において、国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるもの（この期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限る。）、又は相続開始前10年以内のいずれのときにおいても国内に住所を有していたことがないものをいう（同項3号）。
- 7) 一時居住者とは、相続開始のときに在留資格を有し、かつ、相続開始前15年以内において、国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいう（同項1号）。
- 8) 金子宏『租税法』126頁（弘文堂、第24版、2021）。
- 9) 目的適合説とは、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方である。独立説とは、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解である（金子宏「借用概念及び租税回避について」租税法研究第6号4頁（1978））。
- 10) 金子・前掲注（8）127頁。
- 11) 同上。
- 12) 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』（上）」税経通信63巻1号58頁（2008）。
- 13) 谷口知平＝石田喜久夫『新版注釈民法（1）総則（1）』〔石田喜久夫＝石田剛〕404頁（有斐閣、改訂版、2002）。

- 14) 同上。
- 15) 川井健『民法概論Ⅰ(民法総則)』65頁(有斐閣, 第2版, 2008)。
- 16) 谷口=石田・前掲注(13)405-406頁。
- 17) 同上406頁。
- 18) 同上407頁。
- 19) 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(中)」税経通信63巻2号48-49頁(2008)。
- 20) 税法上も1つの法律関係につき1つの住所と考えられていることから, 民法と同様に複数説を採用しているとする見解もある。(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11頁(2015))。
- 21) 第一審神戸地判昭和60年12月2日税資147号519頁。控訴審判決として, 大阪高判昭和61年9月5日税資153号817頁, 上告審判決として, 最判昭和63年7月15日税資165号324頁。主な判例評釈として, 牛島勉「国内外に拠点を有する者の所得課税」税務事例研究87号25頁(2005)ほか参照。
- 22) 占部裕典「租税法における『住所』の意義とその判断基準・考慮要素」同志社法学60巻1号37頁(2008)。
- 23) 同上。
- 24) Aの国内外滞在日数については, 後掲図表3参照。
- 25) 第一審東京地判平成19年9月14日税資257号順号10776。控訴審判決として, 東京高判平成20年2月28日税資258号順号10904。主な判例評釈として, 仲谷栄一郎「判批」国際税務28巻6号39頁(2008), 古矢文子「判批」月刊税務事例43巻9号16頁(2011), 増田英敏「判批」月刊税務事例42巻5号41頁(2010)ほかがある。
- 26) 東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号267頁。主な判例評釈として, 川田剛「判批」国際税務28巻6号31頁(2009), 品川芳宣「判批」TKC 税研情報20巻4号188頁(2011), 田中治「判批」同志社法学64巻7号203頁(2013), 堀口和哉「判批」税務事例42巻3号26頁(2010), 三木義一「判批」税経通信62巻13号39頁(2010)ほか。
- 27) 東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号244頁。主な判例評釈として, 青山慶二「判批」TKC 税研情報19巻3号80頁(2010)ほか。
- 28) 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁。主な判例評釈として, 浅妻章如「判批」別冊ジュリスト228号30頁(2016), 瀨圭吾「判批」ジュリスト1422号106頁(2011), 水野忠恒「判批」月刊税務事例43巻5号21頁(2011)ほか。
- 29) 第一審東京地判令和元年5月30日金判1574号16頁。控訴審判決として, 東京高判令和元年11月30日金判1587号14頁。主な判例評釈として, 品川芳宣「判批」TKC 税研情報28巻6号154頁(2019), 西山由美「判批」ジュリスト1554号118頁(2021), 渡辺充「判批」税理63巻11号224頁(2020), 北村導人=乙部一輝「判批」PwC Legal News Japan March 2020 <<https://www.pwc.com/jp/ja/legal/news/assets/legal-20200330-jp.pdf>> (閲覧日: 2022年1月10日)。
- 30) 日本及びシンガポールにおける滞在日数の比較は, 後掲図表4参照。
- 31) シンガポールを拠点とする渡航先国での滞在日数は, 後掲図表4参照。
- 32) 神戸地判昭和60年12月2日税資147号519頁。

- 33) 東京地判令和元年5月30日金判1574号27頁。
- 34) 北村＝乙部・前掲注（29）。
- 35) 東京高判令和元年11月30日金判1587号20頁。
- 36) 神戸地判昭和60年12月2日税資147号519頁。
- 37) 北村＝乙部・前掲注（29）。
- 38) 東京高判令和元年11月30日金判1587号20頁。
- 39) 東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号259頁。
- 40) 酒井・前掲注（20）15頁。
- 41) 最判平成23年2月18日訟月59巻3号876頁。
- 42) 渡辺・前掲注（29）229頁。
- 43) 占部・前掲注（22）69頁。
- 44) 最判平成23年2月18日須藤正彦裁判官の補足意見。
- 45) 占部・前掲注（22）46頁。
- 46) 同上。
- 47) 同上50頁。
- 48) 同上。
- 49) この点につき、占部教授は、「『住所』の有無の判断基準（判断要素）としては、期間的要素と職業的要素、さらには両者の関係がもっとも重要な要素であり（二要素基準）、その余の要素は……主観的な意思も含めて補充的な考慮要素であるにすぎない。」と述べている（同上62頁）。
- 50) 北村＝乙部・前掲注（29）。
- 51) この点につき、田中教授は、「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。」と述べる（田中・前掲注（1）49頁）。
- 52) 同上35-36頁。
- 53) 同上42頁。
- 54) この点、川根誠税理士は以下のように付け加える。「税法の世界においては、個人は『納税者』として立ち現れることから、住所を論ずるにあたっては納税者としての富の稼得活動に焦点を当て、その納税者がどこを基盤として稼得活動を行っているかを検証することが、最も重要である。」（川根誠「税務上の『住所』概念の研究——民法上の『住所』概念の不確かさと『借用』の困難性——」税大ジャーナル28号53頁（2017））。
- 55) 東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号303頁。
- 56) このほか、租税回避目的を考慮しないとする見解として、占部教授は、「Xの香港滞在の目的の一つに贈与税の負担回避目的があったとして、贈与税における『住所』の有無の判断にあたりそのような目的を取り込もうとすることから生じた『強引な』法解釈であるといわざるを得ない。」と指摘する（占部・前掲注（22）62頁）。
- 57) 田中・前掲注（26）234-235頁。
- 58) 東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号259頁。

- 59) 酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)」税経通信63巻3号46頁(2008)。
- 60) このほか租税回避目的を考慮する見解として、川田剛教授は、Xが本来納付すべき多額の贈与税を免れていたことは明らかであり、本件一連の取引は専ら贈与税回避のみを念頭に置いたものであり、それなくしては取引自体が成立しなかったことを考慮に入れるべきと述べる(川田・前掲注(26)37頁)。
- 61) 川根・前掲注(54)49頁。
- 62) 同上。
- 63) この点につき、三木義一教授は、「そもそも主観的要素と租税回避を連動すると、租税回避を意図する者は、むしろ主観的に租税を回避したいために、真に住所を国外に移したいと願うことになり、……結局、租税回避意図の場合は、主観や客観とは無関係に、回避できない方向で解釈せよ、という実定法を離れた無理な解釈となる。」と指摘する(三木・前掲注(26)45頁)。
- 64) 国税庁タックスアンサー「No.1478国外転出をする場合の譲渡所得等の特例」<<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1478.htm>>(閲覧日:2022年1月10日)。品川克己「BEPSプロジェクトの進捗と税制改正への影響^⑧——国外転出時課税制度」T&A master 597号13頁(2015)参照。
- 65) 「永遠の旅人」とは、各国で非居住者の期間だけ滞在し、短期滞在を繰り返すことで、税負担を逃れようとする者をいう。国税庁タックスアンサー「No.2012居住者・非居住者の判定(複数の滞在地在る人の場合)」<<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2012.htm>>(閲覧日:2022年1月10日)参照。