

法の分化と租税法上の住所に関する一考察

望 月 文 夫

【キーワード】 住所、複数説、法の分化、相続税法、住民基本台帳法

はじめに

本稿は、租税法上の住所という従来からある議論に関する論稿である。本稿を執筆した動機の1つ目は、浅妻教授が、「複数説を前提とすると、相続税法・所得税法が民法22条の『住所』を借用しているといっても、民法学説から《租税法の方で住所は考える》とボールが投げ返されてしまう¹⁾」と記述したことがある。

2つ目は、民法学者である川島教授が、「各法域分化の現段階においては、一般法学的な『住所』概念を民法及び民法学が決定することは無意味であるのみならず不当でさへある。²⁾」と述べたことに基因する。川島教授は、法が分化し各法域は独自の目的から技術的概念を有していることを受けて、民法で住所を論じる実質的意味がないと主張した³⁾。この点について、租税法の立場から整理すべき時期にあると考えられる。

武富士事件最高裁判決⁴⁾（最判平成23年2月18日）から既に15年の月日が経過し、判例が蓄積している現在、筆者は、租税法上の住所について、明確な主張ができる状況にあると考えている。租税法上、住所をめぐる問題はある者（個人）の住所が国内にあるか否かという意味で国際課税の問題である。これについて、神戸地判昭和60年12月2日⁵⁾が考慮すべき4つの判断要素（住居、職業、生計を一にする配偶者等の居所、資産の所在）を明示して40年余りが経過した。租税法は、民法学説から投げ返されたボールを適切に処理できたと言えるのだろうか。

本稿は、上の問題意識に基づいて、租税法の側から住所について自ら考えを明らかにしなければならないのか、それとも、既に民法等他の法律において一定の結論が出ており、租税法はそれと同義とすべきなのか、検討する。

1 所得税法および相続税法における住所関連規定の確認

1.1 所得税法の納税義務者・納税地の規定

所得税法 2条 1項 3号は、居住者とは「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をいう。」と規定する。同法に住所の定義規定はないことから、住所の意義は解釈に委ねられている。国税庁は、所得税基本通達 2-1において、以下のように解釈している。

2-1 法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。

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

1.2 相続税法の贈与税の納税義務者の規定

相続税法第1条の4は、贈与税の納税義務者について、大要、次のように規定している。

第1条の4 次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
 - イ 一時居住者でない個人
 - ロ 一時居住者である個人（当該贈与をした者が外国人贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。）

(中略)

5 第1項において、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 一時居住者 贈与の時において在留資格を有する者であつて当該贈与前15年以内においてこの法律の施行地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。

相続税法にも住所の定義規定はないことから、住所の意義は解釈に委ねられている。国税庁は、相続税法基本通達 1の3・1の4共-5において、以下のように解釈している。

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

1.3 税法上の住所の規定と借用概念

所得税法および相続税法上、納税義務者を特定する際、住所という用語が用いられているが、特段定義規定などは設けられていない。一方、税務当局が発する通達においては、住所とは各人の生活の本拠をいうこと、生活の本拠に該当するか否かは客観的事実によって判定すること、などが記載されている。

税務当局の解釈については、民法22条が、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定することに基づいていると考えられる。そして、租税法上の住所は、民法からの借用概念⁶⁾とされている。本稿は、借用概念の問題については特に議論をすることを目的としていない。

まず、住所概念を租税法上どのように解すべきかについて、租税法事件で唯一最高裁判決が出た武富士事件を確認していくことにする。

2 武富士事件最高裁判決と相続税法の納税義務者をめぐる税制改正の状況

2.1 武富士事件最高裁判決における住所

武富士事件最高裁判決は、「ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和29年(オ)第412号同年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和32年(オ)第552号同年9月13日第2小法廷判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和35年(オ)第84号同年3月22日第3小法廷判決・民集14巻4号551頁参照。⁷⁾」と述べた。

その上で、「上告人は、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約2年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約3分の2の日数を2年単位（合計4年）で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本

件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。(中略) 贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。⁸⁾」と判示した。

武富士事件の第一審判決⁹⁾が述べているように、平成11年当時の相続税法の下においては、贈与者の国内財産を国外へ移転し、受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することで贈与税の負担を回避できることは、広く知られていた。そして、武富士事件の贈与者は、平成9年2月頃にはその贈与税回避手法の説明を受けていた。このような状況の下、次項以下に記載するような税制改正が行われた。

2.2 平成12年度税制改正

立案担当者の説明によると、「経済のグローバル化・ボーダレス化等に伴い、国境を越えた『人』や『財産』の異動が活発化している中で、このような制度のままでは課税の公平を確保し難い状況となっていました。(中略) 我が国の相続税や贈与税の負担を回避し、更には、いずれの国の負担も免れるという節税方法が一般に紹介され、税制に対する信頼を損ないかねない状況も生じていました。(中略) 国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人又は受贈者については、原則として、相続等又は贈与の時点で国内に住所を有していない場合であっても、国内に住所を有する者と同様、国外財産も相続税又は贈与税の課税対象とする措置を講ずることとされたものです。¹⁰⁾」とのことであつた¹¹⁾。

ここで、いわゆる「5年しほり」が導入されたことになる。当時の税制改正後の状況は、図表1で示すことができる。

【図表1：平成12年度改正後の納税義務の範囲】

相続人、受贈者 被相続人、贈与者		国内に 住所あり	国内に住所なし	
			日本国籍 あり	日本国籍 なし
			国外居住 5年以下	国外居住 5年超
国内に住所あり		国内・国外 財産課税	国内・国外財産 ともに課税	
国内に 住所なし	国外居住 5年以下			
	国外居住 5年超			国内財産 のみに課税

(注) 網掛け部分が平成12年度改正による変更部分。国税庁『平成12年 改正税法のすべて』372頁より筆者作成。

2.3 平成29年度税制改正

その後、平成25年度税制改正において、被相続人（贈与者）が国内に住所を有している場合、相続人（受贈者）が国外に居住し日本国籍を有しない場合であっても、国内財産だけでなく国外財産を課税することとした¹²⁾。

さらに、平成29年度税制改正において、いわゆる「10年しばり」とする改正が行われた。立案担当者によると、「海外を利用した課税逃れに対しては、過去の制度改正において無制限納税義務の範囲を拡大することで対応してきたところではありますが、それでも被相続人等と相続人等の双方が5年を超えて国外に住所を有することとなれば、国外財産について相続税及び贈与税を逃れることは可能となっており、これを相続税及び贈与税の節税策として喧伝しているものも散見されていました。¹³⁾」として、「国内に住所を有しない者であって日本国籍を有する相続人等に係る相続税の納税義務について、国外財産が相続税の課税対象外とされる要件を、被相続人及び相続人等が相続開始前10年（改正前：5年）以内のいずれの時においても国内に住所を有したことがないこととする。¹⁴⁾」とする改正がなされた。

これを図で示したものが図表2である。

【図表2：平成29年度税制改正後の納税義務の範囲】

被相続人贈与者 相続人受贈者		国内に住所あり		国内に住所なし		
		<u>短期滞在 の外国人</u> (※1)		日本国籍あり		日本国籍 なし
				<u>10年</u> 以内に 住所あり	<u>10年</u> 以内に 住所なし	
国内に住所あり						
<u>短期滞在の外国人</u> (※1)						
国内に 住所なし	<u>10年</u> 以内に住所あり		国内・国外財産ともに課税			
	<u>短期滞在の外国人</u> (※2)				国内財産のみに課税	
	<u>10年</u> 以内に住所なし					

※1 出入国管理及び難民認定法別表第1の在留資格の者で、過去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年以下のもの

※2 日本国籍のない者で、過去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年以下のもの

（出典：財務省「平成29年度 税制改正の解説」579頁）

2.4 相続税法の改正と住所の意義

相続税とこれを補完する贈与税は、課税物件が随時に生じることから随時税と呼ばれており、所得税や法人税のように定期に課される期間税とは性質を異にするとされる¹⁵⁾。しかし、贈与

税には年間110万円の基礎控除（相法21条の5、措置法70条の2の4）があり、国税庁も贈与税について暦年課税と説明している¹⁶⁾。この点、贈与税を随時税とすることは難しいようにも思われる。

そして、武富士事件に代表される贈与税の納税義務の範囲を利用した租税回避事案に着目すると、贈与時のみにおいて国内に住所があったか否かだけで判断することは、必ずしも適切ではないことは明らかである。

一方、平成12年度税制改正ではいわゆる5年しほり、平成29年度税制改正ではいわゆる10年しほり、がそれぞれ導入されたことにより、相続税についても、（租税回避に関して言えば）もはや随時税という用語は相応しくないように思われる。

いずれにしても、上で見たように平成12年度以降、住所をめぐる租税回避に対しては、税制改正で対応が行われてきた¹⁷⁾。

ここまでに見たように、相続税法上の住所を利用した租税回避は、相続・贈与のいずれでも行うことができることを踏まえると、筆者は、その対応として立法で対応してきたことは意義があると考えている¹⁸⁾。

一方、住所の意義について、武富士事件最高裁判決は、上述したように「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。」と示した上で、滞在日数を重視した上で当該者の職業にも言及して判示した。そして、相続税法が税制改正で対応したこと、特に5年しほりや10年しほりを導入したことにより、住所が主に滞在日数又は期間という時間的経過により判定されることについて、立案担当者だけでなく租税回避を考慮する富裕層においても共有されていると考えられる。

このようなことから、相続税法上、住所の定義規定は存在していないものの、民法からの借用概念¹⁹⁾として関係者間で広く共有されていると考えられる。

以下では、住所概念の借用元の民法の議論と他の法令に規定された住所の判例について、概観していくこととしたい。

3 民法等他の法分野における住所

3.1 民法上の住所の学説と判例

民法22条の住所の規定は、明治29年の制定時より（条ずれしているものの）内容に変更はない。同規定について、昭和15年（1940年）に公表された川島武宜教授の論文「民法体系における『住所』規定の地位²⁰⁾」が、学界に大きな影響を与えている。川島教授は、「民法は住所の定義として『各人の生活の本拠』であるとした。いふまでもなくフランス民法102条の *principal établissement* である。元来かような定義は何等具体的なものをふくまない故に、規定として積

極的存在意義を有せず、むしろ、その一般法学的性質の故に、各種の法域の必要に応じて内容が決定せられるといふ柔軟性にその存在意義を有するものと認め得る。²¹⁾」として、複数説を支持した。

現代の民法学説では、複数説（法律関係基準説）が圧倒的に多い。例えば、潮見佳男教授によると、『住所』は、問題となる法律関係ごとに個別に判断される（法律関係基準説）。（中略）個々の法律関係において何を基準として住所を確定するかについては、（中略）法律関係がもつ意味に即して客観的に判断し、生活の本拠とするのに適した場所を住所とすべきである。²²⁾」と述べる。また、早川眞一郎教授は、起草者である梅謙次郎と富井政章による「単一説が大正末期までは圧倒的に有力であったようである。²³⁾」とした後に、我妻栄、幾代通、四宮和夫＝能見善久などの文献を引用した上で、「日本の学説上は複数説が支配的である。²⁴⁾」としている。

これに対して、民法上の住所が問題となった判例は、ほとんど存在しないと言っても過言ではない²⁵⁾。このような状況下、川島教授は、「今日においては、『住所』は全体としてかつての重要性を喪失しているのである。（中略）各法域はその目的に応じて合目的な固有の『住所』概念を形成しつつある。²⁶⁾」として、民法総則編中の住所規定の不要と一般法学的住所論の不要を感じると結論付けた²⁷⁾。

そこで、以下では住所をめぐる裁判例が多く、武富士事件最高裁判決でも引用されている公職選挙法に関する判例を概観する。

3.2 公職選挙法上の住所の判例

2.1で見たように、武富士事件最高裁判決は、公職選挙法に関する3つの最高裁判例を引用した上で判断を下した。

まず、最大判昭和29年10月20日²⁸⁾は、茨城大学星嶺寮に入寮している学生の住所について、「最も長期の者は約3年、最も短期の者でも5か月間を経過しており、休暇に際してはその全期間またはその一部を郷里またはそれ以外の親戚の許に帰省するけれども、配偶者があるわけでもなく、又管理すべき財産を持っているわけでもないので、従って休暇以外は、しばしば実家に帰る必要もなく又その事実もなく、主食の配給も特別の場合を除いては渡里村で受けており、（中略）生活の本拠は、いずれも、本件名簿調製期日まで3か月間は渡里村内星嶺寮にあったものと解す²⁹⁾」と判示した。

次に、最判昭和32年9月13日³⁰⁾は、「公職選挙法上においても一定の場所を住所と認定するについては、その者の住所とする意思だけでは足りず客観的に生活の本拠たる実体を必要とするものと解すべきところ、（中略）上告人は昭和29年12月下旬以来、前記の場所を住所にしようとする意思があつたかも知れないが、同所は上告人の生活の本拠たる実体をそなえるに至らずそのまま本件選挙期日に至ったものと認めるのが相当である。（中略）上告人の住所が右場所にあつたものと認めることができない。³¹⁾」と判示した。

さらに、最判昭和 35 年 3 月 22 日³²⁾は、「公職選挙法及び地方自治法が住所を選挙権の要件としているのは、一定期間、一の地方公共団体の区域内に住所を持つ者に対し当該地方公共団体の政治に参加する権利を与えるためであって、その趣旨から考えても、選挙権の要件としての住所は、その人の生活にもつとも関係の深い一般的生活、全生活の中心をもつてその者の住所と解すべく、所論のように、私生活面の住所、事業活動面の住所、政治活動面の住所等を分離して判断すべきものではない（昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決、民集 8 巻 1907 頁参照）。³³⁾」と判示した。

これら 3 つの判示内容からは、住所は生活の本拠であること、主観ではなく客観的に決すべきこと、などと理解することができる。

さて、公職選挙法における住所については、最判平成 9 年 8 月 25 日³⁴⁾がある。同判決は、「公選法 10 条 1 項 5 号、9 条 2 項によれば、『引き続き 3 か月以上市町村の区域内に住所を有すること』が市町村議会議員の被選挙権の要件の一つとされているが、ここにいう住所とは、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和 29 年（オ）第 412 号同年 10 月 20 日大法廷判決・民集 8 巻 10 号 1907 頁、最高裁昭和 32 年（オ）第 552 号同年 9 月 13 日第 2 小法廷判決・裁判集民事 27 号 801 一頁、最高裁昭和 35 年（オ）第 84 号同年 3 月 22 日第 3 小法廷判決・民集 14 巻 4 号 551 頁参照）。³⁵⁾」と判示している。

この判示は、上述した武富士事件最高裁判決のそれとまったく同一であるが、時系列で言えば、武富士事件最高裁判決がこの判示を踏襲したことになる。浅妻教授は、「本判決（筆者注：武富士事件最高裁判決）は選挙法上の住所に関する星嶺寮事件・最大判昭和 29・10・20（民集 8 巻 10 号 1907 頁）等を何の断りもなく引用しており³⁶⁾」と記載したが、武富士事件最高裁判決は、最判平成 8 年 9 月 25 日も引用すべきだったと考えられる。

公職選挙法上の住所をめぐる最高裁判決を見たところで、以下、その他の法律における住所に関する判例を見てみよう。

3.3 その他の法律上の住所の判例等

はじめに、かつて戦後の農地改革を推進した自作農創設特別措置法による小作地買収に関し、小作地所有者が在村地主か不在地主かをめぐって、最判昭和 26 年 12 月 21 日³⁷⁾、最判昭和 27 年 4 月 15 日³⁸⁾、最判昭和 38 年 11 月 19 日³⁹⁾がある。いずれの判示においても、住所は生活の本拠であるとしている。同法は昭和 27 年 10 月 21 日に廃止された。

次に、住民基本台帳法上の住所をめぐる最判平成 20 年 10 月 3 日⁴⁰⁾を紹介する。この事件は、都市公園法に基づき大阪市が設置、管理する公園内にテントを設置して居住してきたと主張する X が、同テント所在地を住所とする転居届を提出したところ、大阪市が本件転居届の不

受理処分をしたところ、Xが本件不受理処分の取消しを求めた事案である。最高裁は、『『生活の本拠としての実体』があると認めるに足りず、したがって、Xが本件テントの所在地に住所を有するものということとはできない。⁴¹⁾』とした大阪高判平成19年1月23日⁴²⁾を支持し、「テントの所在地が客観的に生活の本拠としての実体を具備しているものと見ることはできない。⁴³⁾」などと判示した。

また、判例ではないが、児童手当法をめぐって国内に住所があるかについて争われた最近の審査請求事案⁴⁴⁾を紹介したい。児童手当法は、18歳に達する日以後の最初の3月31日までの間にある者であって、日本国内に住所を有する児童を養育している者に児童手当を支給すると規定する（児童手当法1条、2条）。また、児童手当の支給を受けようとする者は、住所地の市町村長の認定を受けなければならない（同法7条）。審査請求人Xは、第1子Aを出産後、児童手当認定請求書を提出し、認定を受けた。その際、Xは配偶者がいること、別居していること、配偶者の住所を記載して提出した。その後、XはAとともに出国し、1年5か月後に帰国した。その後、第2子Bを日本で出産し、児童手当認定を受けたが、その後も一定期間出国と帰国を繰り返した。令和2年、処分庁は、Xに対し、消滅した日を「平成27年1月31日」、消滅の理由を「日本国内に居住実態がないため。」とした児童手当支給事由消滅処分を行ったところ、Xは「日本に滞在していた期間について児童手当の支給は受けられるべき」と主張して審査請求をした。これについて、令和4年1月19日、滋賀県行政不服審査会第2部会は、「およそ法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、その住所とは生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきと解せられる。⁴⁵⁾」とし、Xの請求を退けた。その際、「処分庁が支給事由消滅日と認定した平成27年1月31日時点においては、Xは○年○月○日に出産した後、同年7月3日に出国して、既に212日間出国している状態が続いており、次に日本に帰国したのは、出国から539日後の平成27年12月24日なのであって、この間、Xが日本国内を起居の場所として日常生活を営んでいた事実はなく、客観的に生活の本拠としての実体を具備していたとはいえない。⁴⁶⁾」と理由を付している。

さらに、同じ児童手当法に関する審査請求事案において、福岡県行政不服審査会第2部会は、「令和4年6月30日に審査請求人Xと北九州市職員との面談で、対象児童の出生日である令和2年7月25日にベトナムで出生して以降、日本には一度も来ていないとXが発言したことが認められる。⁴⁷⁾」ことなどを理由として請求を棄却した。その際、「住民基本台帳法にいう住所について、判例は、『生活の本拠（民法第22条）、すなわち、その者の生活に最も関連の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠としての実体を具備しているか否かによって決すべき』とした原審判決（大阪高判平成19年1月23日）を支持している（最判平成20年10月3日）⁴⁸⁾」と述べている。

3.4 租税法以外の法律における住所をめぐる裁判所の考え方

上述したように川島教授は、「各法域分化の現段階においては、(中略)各法域はその目的に応じて合目的な固有の『住所』概念を形成しつつある。⁴⁹⁾」と述べた。川島教授が述べたように、戦後、法の分化は著しく進んだ。少なくとも租税法は、金子宏教授などの功績により行政法から分化した。そして、経済のグローバル化により、武富士事件のような相続税法をめぐる国際的租税回避が行われるようになった。また、日本国憲法に社会権が規定されたことで、生活保護法、国民年金法、国民健康保険法、児童手当法など多くの法律が制定された。

一方、自作農創設特別措置法および公職選挙法上の住所をめぐる最高裁判決が昭和20年代に複数出された。その後も、公職選挙法上の住所をめぐる最高裁判決が平成8年9月25日、住民基本台帳法上の住所をめぐる最判平成20年10月3日が出された。最高裁判所は、住所について法の分化に応じることなく、逆に民法22条に立ち戻った上で統一的に住所の判断を下してきたのである。

3.5 住民基本台帳法により顕在化した住所概念の重要性

住所概念について、最高裁が統一的な解釈(民法学説でいう単一説)を指向するとすれば、それは、川島教授が述べた法の分化に対応するため、住民による住所の届出の簡素化と行政の合理化を図る目的⁵⁰⁾で制定された住民基本台帳法の影響が大きいとも考えられる。

住民基本台帳法は、それまでの住民登録法に代わり、昭和42年に制定された。現在、住民票には、住民からの届出によって、住民の氏名、出生年月日、男女の別、世帯主に関する事項、本籍、住所等、個人番号、住民となった年月日、届出年月日及び従前の住所、選挙人名簿への登録、国民健康保険・後期高齢者医療・介護保険・国民年金の被保険者資格事項、児童手当受給資格事項、住民票コード等が記載される(住民基本台帳法7、8条)。

また、地方税法において、道府県民税の納税義務者等を定める24条1項1号は、道府県内に住所を有する個人を道府県民税の納税義務者とした上で、同条2項において、「前項第1号(中略)の道府県内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、その道府県の区域内の市町村の住民基本台帳に記録されている者(中略)をいう。」とし、同法294条において市町村民税の納税義務者について同様の規定を置いている。

日本国憲法に規定された社会権に関する施策を実現してきた政府は、国民との関係を簡素化し、行政の合理化を図るため、住民基本台帳法を用いることとした。判例で確認した公職選挙法、児童手当法、そして地方税法以外にも上述した国民健康保険、後期高齢者医療など多くの制度の根拠法は、その目的を達成するため、住所について住民基本台帳法を利用している。

このように、戦後、法の分化が著しく進んだことにより、住所の重要性は飛躍的に高まっていった。その結果として、紛争が多発することにより裁判実務への負荷も高まったと考えられ

る。そして、昭和20年代以降、裁判所は自作農創設特別措置法および公職選挙法の事件に関する住所の解釈を行った。その後も、公職選挙法、住民基本台帳法に関する事件において、上述したように住所の解釈につき統一的な判断を下すようになってきた。そして、これらに遅れて生じた相続税法における住所、それも租税回避事案である武富士事件をめぐる住所の解釈について、最高裁はそれまでの統一的な解釈を採用したが、筆者は妥当であると考えている。

ここまでの検討により、住所の解釈について最高裁は統一的な解釈を行うことで、(間接的にはあるが)租税法の方で考えなくてもいいと判示した、と理解すべきこととなる。

4 租税法上の住所を論ずる意義

4.1 租税法上の住所における判断要素

ここまでに議論したことから言えば、租税法上の住所概念だけを他の住所概念と異なる解釈をすることは、租税法律主義の目的である法的安定性と予測可能性の点から不要であろう。しかし、上述した最高裁の判断があるとしても、租税法上の住所について一定の議論は必要であるとする。これは、公職選挙法や住民基本台帳法における住所は国内問題のみを扱っていること、武富士事件以外に国境を越えた住所をめぐる最高裁判例が見当たらないこと、による。

個別の租税法で言えば、相続税法は、平成12年度税制改正以降、国際的租税回避に対応すべく税制改正で納税義務者の規定を整備してきている。相続税または贈与税に関心の高い富裕層は引き続き国際的租税回避の方策を探ると思われるが、武富士事件以降、相続税法に関する事案は見当たらない。そして、一度相続・贈与が生じると納税義務を判断することは一度でよいことから、武富士事件最高裁判決を覆すような事案が生じにくいと思われる。

これに対して、所得税法上の居住形態の判定をめぐる問題は、これまでも多く生じていること、そして平成27年度税制改正で導入された国外転出時課税制度⁵¹⁾により租税回避への対応がされたものの、今後も租税回避とは異なる文脈で問題が生じると考えられることにより、引き続き検討が必要と考える。

所得税法上の住所に関する国内外の判断要素については、神戸地判昭和60年12月2日⁵²⁾が、住所、職業、生計を一にする配偶者及び親族の居所、資産の所在の4つの判断要素を示した上で総合的に判断すべきとする判示を行って以降、ユニマット事件⁵³⁾(東京高判平成20年2月28日、東京地判平成19年9月14日)、遠洋まぐろ漁船員(室戸)事件⁵⁴⁾(最決平成21年11月10日、東京高判平成21年6月25日、東京地判平成21年1月27日)、遠洋まぐろ漁船員(気仙沼)事件⁵⁵⁾(最決平成24年9月4日、仙台高判平成23年4月13日、仙台地判平成22年7月6日)、西川口オルゴール事件⁵⁶⁾(東京地判平成25年5月30日)、住友不動産事件⁵⁷⁾(東京高判平成28年12月1日、東京地裁平成28年5月19日)、ラジエータ事件⁵⁸⁾(東京高判令和元年11月27日、東京地判令和元年5月30日)、西武社事件⁵⁹⁾(東京地判令和3年11月25日)、国外財

産申告漏れ事件⁶⁰⁾(東京地判令和4年5月12日)、ゴルフクラブ事件⁶¹⁾(東京地判令和5年4月12日)など、多くの事件がある。

これらのうち、武富士事件前については神戸地裁が採用した4つの判断要素に基づいて、そして、武富士事件最高裁判決以後については、滞在日数を重視した上で従来の4つの判断要素を含めて判断を下してきた。そして、次項で論じるように、所得税法の場合、年分により居住形態の変化が頻繁に見られる可能性が高いことが特徴的である。

4.2 当局による滞在日数の優先

武富士事件最高裁判決に見られるように、住所の判定に当たっては、滞在日数に有意な差がある国があれば、それに基づいてその国に生活の本拠があると判断していいように思われる。武富士事件最高裁判決にあるように、香港 65パーセントに対して日本 25パーセントであれば「有意な差」と言えることから、客観的な表象として理解することができるだろう。

課税当局は、武富士事件最高裁判決以降、日本国内の滞在日数が国外のそれよりも多いことにより、厳しい更正(または決定)処分を行っているように思われる。また、武富士事件最高裁判決以後(例えば、西川口オルゴール事件)の裁判例を読むと、国側の主張は滞在日数の多寡に重点を置いている。

これが顕著に出たと思われる事案に、ラジエータ事件およびゴルフクラブ事件がある。ラジエータ事件では、更正処分年分前は国内に住所があったとしたことから、日本とシンガポールの滞在日数の差はそれほど変わらないにも関わらず、日本の滞在日数が多いことを理由に引き続き国内に住所があるとして課税処分を行った。しかし、裁判所は滞在日数に有意な差はないとして、従来の4つの判断要素に基づいて総合的に判断して国内に住所はないと判断した。ゴルフクラブ事件は、3年分の更正処分を行ったが、最終年分については同じく有意な差はないとした上で、国内に住所はないと判示した。

判断要素としての滞在日数は、客観的に生活の本拠としての実体を具備しているか否かの判定を行う際、単純化できるという長所を有する。ただし、数日又は十数日という差のみでは、有意な差とは言えないだろう。この点、課税当局は、滞在日数に過度に依存して居住形態を判断する場合があることが示されている。この点、滞在日数に有意な差がない場合、更正又は決定処分を行う場合にこの2つの判例を参考にすべきだろう。

それでは、どの程度の差なら有意な差と言えるのだろうか。これについては、その数値を示すことは容易ではない。そして、数値化することにより納税者が滞在日数を調整するなどして、租税回避を誘発する可能性があることから、筆者は数値化すべきではないと考える。

所得税法は、各年分における期間税であることを踏まえると、各年分において居住形態の判定を行うべきである。従来の4つの判断要素を総合的に判断することにより、1年置きに居住者、非居住者、居住者、非居住者となっても妥当な場合もあるだろう。何よりも、事実関係に

基づいて従来の4つの判断要素を重視する方法を採用することで、より適正な課税が実現できるだろう。

4.3 4つの判断要素と資産の所在

所得税法上の住所が国内にあるか否かの判定に当たっては、その者の生活に最も関連の深い一般的生活、全生活の中心の有無によることは合理的であると考ええる。そして、その判定のため、滞在日数に有意な差がない場合においては、住居、職業、生計を一にする配偶者その他親族の居所、資産の所在等を総合的に判断することに、筆者は賛同するものである。そして、この点は所得税法上の住所の判断要素として重要であると考えている。

ただし、上述した所得法上の住所をめぐる裁判例によると、資産の所在についてほとんどの事案で検討はされているものの、特に資産の所在地に住所があると判断した判決は見当たらない。確かに、不動産を除いて、資産は現代では容易に国境を越えることができることからすれば、住所の判断に資産の所在が大きな影響を与える可能性は今後益々低くなるように思われる。

この点については、さらなる判例の蓄積を待ちたいが、資産の所在については判断要素から外すことも検討すべきかもしれない。

おわりに

本稿は、住所をめぐる民法学説と最高裁判所の判例等に基づいて、租税法を含む住所について裁判所が統一的な解釈を採用してきたことを跡づけた。戦後、公職選挙法などによる住所の解釈をめぐる裁判例、そして、川島教授のいう法の分化、特に憲法の社会権に基づく各種の法制度が著しく進んだことにより、住民基本台帳法により行政の簡素化が行われた結果、住所に関する紛争は著しく増加してきた。その結果、裁判所は住所の解釈をする際、民法に戻って解釈を行ったことを確認した。住所は、もはや一般的法概念ではなくなった。

武富士事件が最高裁に上告受理申立てされた時には、既に公職選挙法と住民基本台帳法をめぐる事件において、住所の解釈は統一的に解釈されていたことから、同事件最高裁判決もこれと同様の判示となった。所得税法と相続税法を含む租税法の住所は、今後も他の法律上の住所と同一の判示になるだろう。別の言い方をすれば、租税法独自の住所は、税制改正をしない限りあり得ないと解すべきである。そして、国内に住所があるか否かについては、滞在日数に有意な差がある場合においては、それに基づいて判断されることになるだろう。

一方、滞在日数に有意な差がない場合、神戸地裁以降の裁判例で用いられてきた4つの判断要素を含む総合的検討は、引き続き有用であると思われる。もっとも、資産の所在に基づいて住所が判断された事例はないと思われる。今後、所得税法上の住所をめぐる事件が引き続き生じられると思われるが、判例の蓄積によりこの問題に一定の結論が出ると思われる。

注

- 1) 浅妻章如「借用概念の意義－武富士事件」中里実ほか『租税判例百選』（有斐閣、第7版、2021）31頁。
 - 2) 川島武宜「民法体系における『住所』規定の地位」法学協会雑誌 58巻8号 1148頁。
 - 3) 川島・前掲注(2)、1129頁。
 - 4) 税務訴訟資料 第261号-29（順号11619）。
 - 5) 税務訴訟資料 第147号-519頁。
 - 6) 借用概念については、差し当たり、金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）126-127頁、渕圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣、2016）309-341頁を参照されたい。
 - 7) 税務訴訟資料・前掲注(4)。
 - 8) 同上。
 - 9) 東京地判平成19年5月23日（訟務月報55巻2号267頁）。
 - 10) 財務省『平成12年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会）372-373頁。
 - 11) 税制調査会「平成12年度の税制改正に関する答申」10頁において、「相続税については、国際化などの経済社会状況への変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税回避行為の防止などについても必要な措置を検討する必要があります」と述べられている。https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1112_h12zeiseikaisei.pdf（最終閲覧日 2025年12月18日）。
 - 12) 平成25年度税制改正については、財務省「平成25年度 税制改正の解説」575-577頁を参照されたい。https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0564_0581.pdf（最終閲覧日 2025年12月25日）。
- なお、本改正については、Xが、同人の祖父が米国ニュージャージー州法に準拠して、米国籍のみを有する原告を受益者とする信託を設定したところ、処分行政庁が、この信託行為につき平成19年改正前の相続税法4条1項を適用して贈与税の決定処分等をしたことから、その取消を求めた事案が背景にあるとされる。同事案で、相続税法5条ないし9条と同様に、みなし贈与の規定である同法4条1項にいう「受益者」とは、当該信託行為により、その信託による利益を現に有する地位にある者と解するのが相当であるところ、Xは、本件信託の設定に関し、相続税法4条1項の「受益者」に当たるとは認められないとして出訴した。この事件は、名古屋地判平成23年3月24日がXの請求を認容したが、名古屋高判平成24年4月3日は請求棄却とし、最決平成26年7月15日（税務訴訟資料264号順号12505）によりX敗訴で確定した。
- 13) 財務省「平成29年度 税制改正の解説」577頁。https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0576-0581.pdf（最終閲覧日 2025年12月18日）。なお、こういった事例は、いわゆる富裕層による「資産フライト」と呼ばれていた。資産フライトの例として、「資産が数十億以上の富裕層の中には租税回避のためにシンガポールなどに資産を移し、5年を超えるように海外に住む人がある」（日本経済新聞2016年10月21日付）ということは、多くの実務家の知るところであった。筆者は、平成29年度税制改正に関して、「資産フライトに終止符?：相続税・贈与税の納税義務の見直し」（Monthly report / MJS税経システム研究所編（100）、4-7、2017-05）を寄稿した。
 - 14) 財務省・前掲注(10)。
 - 15) 期間税と随時税に関する説明は、金子・前掲注(6)20頁を参照されたい。

- 16) 国税庁のタックスアンサー「No.4402贈与税がかかる場合」では、「贈与税は、その年の1月1日から12月31日までの1年間に贈与を受けた財産の価額の合計額から暦年課税に係る基礎控除額110万円を差し引いた残りの額に対してかかります。したがって、1年間に贈与を受けた財産の価額の合計額が110万円以下なら贈与税はかかりません（この場合、贈与税の申告は不要です。）」と説明されている。https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/zoyo/4402.htm?utm_source=chatgpt.com（最終閲覧日 2025年12月17日）。
- 17) 相続税法上の納税義務の範囲については、本文に述べた改正以外にもいくつか行われている。改正状況については、前掲注(6)・金子691-694頁、松岡章夫『令和3年補訂 ゼミナール相続税法』（大蔵財務協会 2021）89-95頁を参照されたい。
- 18) 本稿脱稿直前に公表された『令和8年度 税制改正大綱』52頁によると、「相続税等の財産評価の適正化」と題して、「相続税法の時価主義の下、貸付用不動産の市場価格と相続税評価額との乖離の実態を踏まえ、その取引実態等を考慮し、次の見直しを行う。」として、「①被相続人等が課税時期前5年以内に対価を伴う取引により取得又は新築をした一定の貸付用不動産については、課税時期における通常の取引価額に相当する金額によって評価する。②不動産特定共同事業契約又は信託受益権に係る金融商品取引契約のうち一定のものに基づく権利の目的となっている貸付不動産については、その取得の時期にかかわらず、課税時期における通常の取引価額に相当する金額によって評価する。」という改正が行われる予定である。これは、貸付用不動産の市場価格と相続税評価額との乖離を利用する、いわゆるタワマン節税への対応である。
- 19) この武富士事件最高裁判決について、中里実ほか『租税法概説』（有斐閣、第5版、2025）71頁は、「相続税法が民法上の概念である『住所』を借用して課税要件を定めているという点である。借用概念について先に述べた統一説を前提とする判示であろう。」と述べている。
- 20) 川島・前掲注(2)1121-1148頁。
- 21) 川島・前掲注(2)1141頁。
- 22) 潮見佳男『民法（全）』（有斐閣、第2版、2019）（電子書籍において、同書第2部第1章第2節の記述を参照した）。
- 23) 山野日章夫編『新注釈民法(1) 総則(1)』（有斐閣、2018）568頁（早川眞一郎執筆箇所）。
- 24) 早川・前掲注(23)570頁。
- 25) 川島・前掲注(2)1123頁によると、長岡区判大正6年6月29日における「義務履行地の裁判籍に関する争いで債務履行地としての住所が問題になった」事例のみとのことであった。
- 26) 川島・前掲注(2)1141頁。
- 27) 川島・前掲注(2)1148頁。
- 28) 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/assets/hanrei/hanrei-pdf-56190.pdf>（最終閲覧日 2025年12月20日）。
- 29) 同上。
- 30) 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/assets/hanrei/hanrei-pdf-77541.pdf>（最終閲覧日 2025年12月20日）。
- 31) 同上。
- 32) 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/assets/hanrei/hanrei-pdf-54933.pdf>（最終閲覧日 2025年12月20日）。
- 33) 同上。

- 34) 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/assets/hanrei/hanrei-pdf-62837.pdf> (最終閲覧日 2025年12月20日)。
- 35) 同上。
- 36) 浅妻・前掲注(1)31頁。
- 37) 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/assets/hanrei/hanrei-pdf-56039.pdf> (最終閲覧日 2025年12月24日)。
- 38) 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/assets/hanrei/hanrei-pdf-57164.pdf> (最終閲覧日 2025年12月24日)。
- 39) 裁判所ホームページ <https://www.courts.go.jp/assets/hanrei/hanrei-pdf-56282.pdf> (最終閲覧日 2025年12月24日)。
- 40) 判例タイムズ1285号62頁。
- 41) 判例時報1976号34頁。
- 42) 同上。
- 43) 同上。
- 44) 滋賀県行政不服審査会第2部会「児童手当支給事由消滅処分等についての審査請求事件」https://www.pref.shiga.lg.jp/file/attachment/5419754.pdf?utm_source=chatgpt.com (最終閲覧日 2025年12月23日)。
- 45) 同上。
- 46) 同上。
- 47) 福岡県行政不服審査会第2部会「児童手当支給事由消滅処分等についての審査請求事件」https://www.pref.fukuoka.lg.jp/uploaded/attachment/217474.pdf?utm_source=chatgpt.com (最終閲覧日 2025年12月23日)。
- 48) 同上。なお、本事案は、令和5年11月24日に諮問されているが、答申日が記載されていないので確定日は不明である(ただし、令和6年1月18日の審査会の日付で答申書が出ている可能性が高い)。
- 49) 川島・前掲注(2)、1148頁。
- 50) 住民基本台帳法第1条は、「この法律は、市町村(特別区を含む。以下同じ。)において、住民の居住関係の公証、選挙人名簿の登録その他の住民に関する事務の処理の基礎とするとともに住民の住所に関する届出等の簡素化を図り、あわせて住民に関する記録の適正な管理を図るため、住民に関する記録を正確かつ統一的行う住民基本台帳の制度を定め、もつて住民の利便を増進するとともに、国及び地方公共団体の行政の合理化に資することを目的とする。」と規定する。
- 51) 国外転出時課税制度については、財務省「平成27年度 税制改正の解説」61頁以下を参照されたい。
https://warp.ndl.go.jp/web/20151201155007/http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html (最終閲覧日 2025年12月23日)。
- 52) 源泉所得税納税告知処分等取消請求事件(判例タイムズ614号58頁)。
- 53) 税務訴訟資料第257号順号10776、同第258号-46(順号10904)。
- 54) 税務訴訟資料第259号-194(順号11307)、同259号-119(順号11232)、同259号-13(順号11126)。
- 55) 税務訴訟資料第262号-178(順号12028)、同261号-77(順号11667)、同260号-115(順号11471)。
- 56) 税務訴訟資料第263号-103(順号12227)。

- 57) 税務訴訟資料 第 266 号-164 (順号 12942)、同 266 号-78 (順号 12856)。
- 58) 税務訴訟資料 第 269 号-122 (順号 13345)、同 269 号-57 (順号 13280)。
- 59) 税務訴訟資料 第 271 号-132 (順号 13634)。
- 60) 税務訴訟資料 第 272 号 (順号 13712)。
- 61) 税務訴訟資料 第 273 号 (順号 13841)。

(もちづき ふみお・青山学院大学大学院会計プロフェッショナル研究科特任教授)