

論 説

武富士事件と租税法上の住所の意義

—住所の判定要素と関連理論の考察—

青山学院大学大学院教授

佐藤 正勝

◆SUMMARY◆

平成 11 年改正前の相続税法 1 条の 2 第 1 号は、贈与税の納税義務者につき「贈与・・・に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの」と規定していた。したがって、当時の取扱いでは、財産の受贈者が贈与を受けたときに日本国内に住所を有するかどうかによって、わが国の贈与税の納税義務を負うか否かが決せられることになる。いわゆる武富士事件は、まさにこの点が争いの対象となったもので、その更正処分額の大きさから、そして、一審の東京地裁（平成 19 年 5 月 23 日判決、納税者側勝訴）と二審の東京高裁（平成 20 年 1 月 23 日判決、国側勝訴）とで判断が分かれたことから、巷間の関心を呼び、税務実務の現場及び学術の世界で盛んに議論がなされるきっかけとなった事件である。

本稿は、住所の判定要素としての「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」を中心テーマに据え、住所の判定に関する最近の議論（借用概念、客観主義・主観主義）を分析し、整理するとともに、上記各裁判所の判示の位置づけ及びその評価のあり方を多方面から考察しており、興味深い論説となっている。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	57
第1節 考察すべき点は何か	57
1 本事件の概要と課税要件	58
(1) 概要と争点	58
(2) 課税要件に関する理論	58
2 住所判定の要素に関連する法理論と論点	60
(1) 借用概念一般論—借用概念と「住所」—	60
(2) 住所と民法理論—客観主義及び主観主義と「住所」—	60
3 本稿で考察すべき対象	61
第2節 借用概念と住所	61
1 借用概念一般論—伝統的な3つの考え方—	61
2 借用概念個別論—最近の論者の考え方の整理—	62
(1) 無限定説の意義	62
(2) 限定説の意義	62
3 本件地裁判決判示の位置付け	63
(1) 本件地裁判決の判示	63
(2) 検討	64
(3) まとめ	65
4 本件高裁判決の位置付け	66
(1) 本件地裁判決の判示	66
(2) 検討	66
(3) まとめ	67
第3節 客観主義・主観主義と住所の概念	67
1 客観主義・主観主義にまつわる問題一般論	68
(1) 客観主義・主観主義その1（居住意思と客観的事実との関係）	68
(2) 客観主義・主観主義その2（元々の段階と認識段階の話）	69
2 本件地裁判決の当該判示部分の位置付け	75
(1) 判示内容	75
(2) 検討その1—客観的事実か主観的事実か—	76
(3) 検討その2—客観主義か、主観主義か—	78
3 本件高裁判決の当該判示部分の位置付け	81
(1) 判示内容	81
(2) 検討その1—客観的事実か主観的事実か—	81
(3) 検討その2—元々「主観的事実」であったものの取扱い—	81
(4) 判示の分析その3—客観主義か、主観主義か—	87

はじめに

最近、「住所」の解釈をめぐる議論を目にすることが多い。特に、いわゆる武富士事件¹（以下、「本事件」という。）を契機として、その更正処分額の大きさ等から、そして、地裁判決と高裁判決とで判断が分かれたこと等から、巷間の関心のみならず、税務実務の現場及び学術の世界での議論がかまびすしい。

学術の世界で議論が盛り上がっている理由は、次の点にある。すなわち、まず、税法に規定する「住所」の概念は、税法体系の中における位置付けとしては基本的な概念であり、かつ、その概念の意義をどのように解すべきかが必ずしも明らかでないという現状にあることである。そして、明らかでないということ自体から、解釈いかににより、関係する者（広く納税者一般及び国家を含む。）に多大な影響を与え得るからである。その影響とは、租税法の観点からいうならば、法的安定性及び予測可能性が確保されないことから生ずる問題、さらには、納税者間の公平が保たれないという事態が発生することにある。その問題及び事態とは、具体的には例えば、納税者が起業し、事業を行い、経済生活を行ううえで、リスクをとるかどうか、リスクをとる場合にどの程度のリスクをとるか、という判断ができなくなるということが発生し、もろもろの経済活動に中立的でない税制、税務執行が存在することになるからである。また、解釈の内容に幅があることにより、それを巧妙に利用する者とそうでない者との間で不公平が発生し、そのことが放置されることにより、税制・税務執行に対する納税者の信頼が薄れ、税収の基盤が崩れ得るからである。

本事件においては、具体的にどのような事項が議論されているのであろうか。その答えは、まず大枠の議論として「住所」の意義の解釈のあり方が議論されているというものである。すなわち、相続税法上、あるいは所得税法上の定義も含め、どのような要素を考慮

して、住所の有無を判定するのかが問題となっている。次に、より具体的な議論としては、例えば、居住意思や、租税回避の目的ないし意図、という要素は、住所の有無の判定にあたり、考慮されるのか否か、考慮される場合には、あるいは逆に考慮されない場合には、それぞれどのような考え方ないし理論に基づいて考慮され、又は、考慮されないのかなどが議論となっている。

そこで、本稿では、住所の判定に関連する最近の議論（借用概念、客観主義・主観主義）を分析し、整理するとともに、本事件の判示の位置付け及びその評価のあり方を考察する。

第1節 考察すべき点は何か

本稿全体の目的は、借用概念ならびに客観主義及び主観主義の理論の整理とその検討であり、具体的には「居住意思」及び「租税回避の意図・目的」の2つ（以下、「本稿の具体的テーマ」という。）の要素を中心に、本事件を題材に、住所の法解釈のあり方及び本事件の判決の位置付け等を考察することにある。

第1節では、第一に、本稿の2つの具体的テーマのそれぞれについて、本件地裁判決及び本件高裁判決がどのように判示したのか、その判示の概要をみる（後述「1」「(2)」）。第二に、「居住意思」及び「租税回避の意図・目的」の2つのそれぞれに関連する租税法上の理論ないし考え方、具体的には、「借用概念の意義」及び「客観主義・主観主義の意義」の2つを考察する（後述「2」）。その理由は、本稿の具体的テーマを研究するにあたり、なぜ、借用概念及び客観主義・主観主義の概念が関係してくるのかに関して、まずはその法的構造を正確に把握し、後述第2節及び第3節の考察につなげる必要があるからである。

すなわち、以上の考察をする本節の目的は、本稿の具体的テーマがどのような租税法上の理論ないし考え方と関連するのかを把握することにある。

1 本事件の概要と課税要件

ここでは、まず本事件の概要と争点に関する課税要件をみる。次に、住所判定の要素である居留意思及び租税回避の意図・目的に関する高裁及び地裁の判示の概要を整理する。その目的は、本稿の具体的なテーマが、裁判所においてどのように問題とされ、議論され、判断がなされているのかを認識することにある。

(1) 概要と争点

原告は、亡B及びCから、平成11年12月27日付けの株式譲渡証書により、A社(オランダ王国における有限責任非公開会社。総出資口数800口)の出資口数各560口、160口を取得した。このことについて、原告は、税務署長から平成11年分贈与税の決定処分等を受けた。しかし、原告は本件贈与日に日本に住所を有していなかったから、相続税法(平成11年法律第87号による改正前のもの、以下「法」という。)1条の2第1号により納税義務を負わないと主張して、それらの取消しを求めた。

一審東京地裁(平成19年5月23日判決)は、税務署長がした平成11年分贈与税の決定処分等を取り消した(納税者勝訴)。二審東京高裁(平成20年1月23日判決)は、原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却した(国側勝訴)。

武富士事件の争点は、租税法上、本件贈与日において、原告が日本国内に住所を有していたか、である²。したがって、住所とは何か、その法解釈が問題となる³。

(2) 課税要件に関する理論

本事件の争点は、住所の有無である。ただし、より具体的な争点は、「租税法上の住所」の有無を決定する要件とは何かである。別の表現をするならば、人の住所を決定する要素にはさまざまなものがあると考えられるが、それらのものうちどのような要素を考慮の対象として、住所の有無を判定するか、とい

う点である。

住所を決定する要素のうち、特に、次の「ア」(居留意思)及び「イ」(租税回避目的)の2点は、大きな論点である。

ア 居留意思などの主観的事実

居留意思のような主観的事実は、住所の有無の判定にどのように関係するのか、又は、しないのか。その場合、どのような理論ないし考え方が、関係するのかが問題となる。

居留意思を本稿において問題にする理由は、本事件においてこの点が議論になっているからである。具体的には、次の(ア)に述べるように議論されている。

(ア) 本件地裁判決⁴

本件地裁判決では、居留意思に関して、次の①及び②の判示がなされている(傍線筆者)。

① 住所の解釈一般論に係る判示

「・・・一定の場所がある者の生活の本拠に当たるか否かは、・・・等の客観的事実に基づき総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居留意思は、・・・補足的な考慮要素にとどまるものと解される。」

② 住所の事実認定に係る判示

「(6) 居留意思その他原告の主観的事情について

ア～ウ (省略)

エ このように、原告の主観的事情を考慮したとしても、原告の生活の本拠が本件杉並自宅所在地であったとすることは困難である。」

すなわち、前述①及び②をまとめると、本件地裁判決は、「居留意思は補足的な考慮要素であること」及び「主観的事情(居留意思等のこと)を考慮したとしても、生活の本拠は日本にはなかったこと」を判示している。

(イ) 本件高裁判決⁵

① 住所の解釈一般論に係る判示

「・・・一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、・・・等の客観的事実に、・・・居留意思を総合して判断するのが相当である。」

② 住所の事実認定に係る判示

「・・・被控訴人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、・・・生活の本拠は・・・本件杉並自宅にあったと認めるのが相当であり・・・」

すなわち、前述①及び②をまとめると、本件高裁判決は、「客観的事実のみでなく居住意思も考慮すること」及び「居住意思の面を考慮したとしても、生活の本拠は日本にあったこと」を判示している。なお、本件地裁判決と本件高裁判決とは、まったく逆の結論を出している。

(ウ) どのような理論が関連するか

前述(ア)及び(イ)に述べた(居住意思のような)主観的事実を、住所判定に用いるかどうかに関連する考え方がないし理論には、客観主義及び主観主義がある。そこで、「住所と客観主義・主観主義」との関係性を、後述「2 住所判定の要素に関連する法理論と論点」以下において検討する。

イ 租税回避等の意図の有無

租税回避の意図・目的ないし税負担減少の意図があった場合は、これらの意図・目的は、住所の有無の判定にどのように関係するのであろうか。より具体的には、これらの意図が存在する場合には、課税要件の解釈上租税法の目的などを考慮に入れることにより、あるいは、税法独自の観点から特段の事情を考慮の要素に加えたうえで、住所を判定するということが許されるか、などが問題となる。以上の議論は、「借用概念というものを租税法がどのようにとらえるべきか」という問題を考察するのと同じことになる⁶。

租税回避の意図・目的ないし税負担減少の意図は、本事件においても議論になっている。具体的には、次のとおりである。

(ア) 本件地裁判決

本件地裁判決では、租税回避等の意図の有無に関して、例えば次のような判示がなされ

ている(傍線筆者)。

① 租税回避等の意図の解釈一般論に係る判示

「・・・原告の香港滞在目的の一つに贈与税の負担回避があったとしても、現実に原告が本件香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではないから、原告が贈与税回避を目的としていたか否かが、・・・生活の本拠であったか否かに決定的な影響を与えるとは解しがたい。」

すなわち、本件地裁判決は、「負担回避があったとしても、生活の本拠に影響を与えない」旨を述べる。

② 租税回避等の意図の事実認定に係る判示

「・・・原告は、・・・からすると、日本出国日時点においても、香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できることを認識していた可能性もありうる・・・」

すなわち、本件地裁判決は、「原告は負担回避を認識していた」旨を述べる。

(イ) 本件高裁判決

本件高裁判決においては、租税回避等の意図の有無に関して、例えば次のような判示がなされている(傍線筆者)。

・ 租税回避等の意図の事実認定に係る判示
「・・・香港に居住すれば・・・贈与税の負担を回避できること・・・贈与税回避を可能にする・・・ために香港に出国するものであることを認識し、・・・滞在日数を調整していたと認めるのが相当である。」

すなわち、本件高裁判決は、「税回避のために出国することを知って、日数調整をした」という事実を認定した。

(ウ) どのような理論が関連するか

租税回避の意図又は税負担減少の意図が住所の判定と関わるかどうかに関連する理論の一つに、借用概念がある。そこで、「住所と借用概念」との関係性を、後述「2 住所判定の要素に関連する法理論と論点」以下において検討する。

2 住所判定の要素に関連する法理論と論点

住所の意義に関しては、租税法には規定が置かれていない。そこで、租税法上の住所の意義を、租税法上どのように解するかが問題となる。この点に関しては、借用概念であること、すなわち、民法という法分野における意義を、租税法上の住所の意義とするという考え方が有力な考え方と考えられる⁷。

そこで、有力とされるこの考え方を元に次のことを検討する。具体的には、まず第一に借用概念とは、一般にどのように解すべきか、すなわち、他の法分野特に民法上の意義と租税法との関係一般が議論となる（後述「(1) 借用概念一般論—借用概念と「住所」—」参照。）。

借用概念一般論を議論した後に、議論されるべきことは何であろうか。それは、「住所」という個別具体的な概念自体が、どのような理論ないし考え方によって影響を受け、ないし、規律されるのか、という点である。ここにいう理論ないし考え方とは、客観主義及び主観主義をいう。すなわち、第二に議論されるべき点は、「住所」という概念の意義内容と、民法上の客観主義及び主観主義の2つの考え方との関係である。具体的には、2つの主義のうちいずれに従って決定されるべきなのか、という点が議論となる（後述「(2) 住所と民法理論—客観主義及び主観主義と「住所」—」参照。）⁸。

そこで、「借用概念」及び「客観主義及び主観主義」の両者の概念と住所との関連を、次の(1)及び(2)で具体的に検討する。なお、これらを検討する理由は、これらが本稿の命題に関連するからである。すなわち、本稿の命題は、「租税回避の意図・目的」の要素及び「居住意思」の要素が、住所の判定にどのように関わるのか⁹について、関連理論を整理し、本事件の位置付けを検討することにあるということをここで再確認し、次の(1)及び(2)の検討に入る。

(1) 借用概念一般論—借用概念と「住所」—

住所の概念に関して、最近、論者の中で議論されている内容を、筆者は次のイからハマまでの3つの考え方にまとめることとした¹⁰。租税回避の意図・目的は、次のように住所の概念に関係する。そのことが、住所の判定のための要素を検討するうえで、借用概念の考察が必要となる理由である。

ア 無限定説の意義

民商法などの法分野において用いられている意義こそが、租税法上の「住所」の意義の中身を構成するものとして解釈され、用いられるべきであるとする考え方である¹¹。

この考え方によれば、租税回避の意図・目的は、(民法の考え方として許す場合を除き)住所の有無の判定に関係させないということになる。

イ 民法許容限定説

「民法許容限定説」は、租税法独自の観点からの修正を民法自体が許容していると考える立場である¹²。

この考え方によれば、租税回避の意図・目的が重要な意味を持つ。なぜなら、租税回避の意図ないし目的が存在すること自体が、租税法の分野において、課税要件を充足することになるということを定めている（あるいはそのように解釈することができる）場合は、住所の有無の判定に影響を与え得るからである。

ウ 別意解釈可能説

「別意解釈可能説」は、「税法上別意に解すべきことが明らかな場合」には、民商法の概念と異なる意義に解することができるという立場である¹³。

この場合においても、前述「イ」に説明したことと同様に、住所の有無の判定に影響を与える。

(2) 住所と民法理論—客観主義及び主観主義と「住所」—

住所の概念に関する民法上の議論は、次の

とおりである。すなわち、居住意思というものは、客観主義・主観主義の理論上、住所の判定に次のように関連する。したがって、住所の判定のための要素を検討するためには、客観主義・主観主義の概念がどのように関連するのかについての考察が必要となる。

ア 客観主義

客観主義とは、一般に生活関係の場所の中心を示す客観的事実があるときに、住所ありとする考え方をいう。したがって、居住意思自体は、直接的には、判定の要素にはならない¹⁴。

イ 主観主義

主観主義とは、一般に客観的事実に加え、定住の意思があってはじめて、住所ありといえるという考え方、あるいは、定住の意思があれば、その地を住所とするという考え方をいう。したがって、居住意思自体が住所の決定の要素に含まれる。

近時の学説においては、客観主義が通説的な地位を占めてきているとされる。

3 本稿で考察すべき対象

前述「2」では、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」が住所の判定にどのように関連するのかを外観した。すなわち、どのような理論・考え方の下において考察すべきか、だけを概観した。

次の第2節「借用概念と住所」においては、前述「2」でみた理論・考え方のうち借用概念取り上げる。そして、借用概念が本事件とどのように関係するのか、を検討する。具体的には、前述の理論・考え方をより詳細に分析し、整理し、本事件の本件地裁判決及び本件高裁判決が、どのような理論ないし考え方に立つものであるか、を検討する。

第2節 借用概念と住所

前節（第1節）では、住所の有無を判定するにあたり、「居住意思」及び「租税回避の意

図・目的」の2つと租税法上の理論ないし考え方（具体的には、「借用概念の意義」及び「客観主義・主観主義の意義」の2つ）とが、なぜ、どのように関係してくるのかを概観した。

この第2節では、借用概念を取り上げ、まず借用概念に関する理論について、租税回避の意図・目的に着目して分類し、その構造を分析する。次に、本件地裁判決及び本件高裁判決の一般論の判示及び事実認定に係る判示のそれぞれは、借用概念のどのような考え方を採用するものであるのかを検討する。

以上を検討する目的は、借用概念に係るどの理論が司法の場で採用されつつあるのかを考察することによって、その租税法理論の進化に寄与し、進むべき方向を考える縁としたいからである。以下、検討する。

1 借用概念一般論—伝統的な3つの考え方—

ここでは、借用概念一般論として、伝統的な3つの考え方を概観する。その目的は、後述「3」及び「4」における本事件の判示の分析の前提となる考え方を明らかにするところにある。

租税法上の「住所」という用語が借用概念であることは、ほぼ通説とされている¹⁵。したがって、住所が借用概念であるということ自体には、ほぼ共通の理解がある。問題は、次の点にある。すなわちまず、一般論として、借用概念とされる個々の用語の意味を具体的に解釈するにあたり、その用語の内容を、どのような立場に立って考えるべきかについては、伝統的に論者により3つの異なる見解が示されている。これら3つ考え方を、後述(1)、(2)及び(3)にまとめた。

そこでまず、伝統的な考え方について、その違いを簡潔に触れる。

[伝統的な考え方3つ]

具体的には、従来、統一説、独立説及び目的適合説があるとされてきた。そして、法的安定性及び予測可能性を重視する見地から、

借用概念は、原則として、本来の法分野におけるのと同義に解すべきであるとされ、統一説が支持されている¹⁶。なお、以下に掲げる3つの説は、借用概念一般に関して伝統的に述べられてきたものである。

(1) 統一説

租税法が私法概念を借用している場合には、これの解釈は統一して解すべきである。

(2) 独立説

租税法が私法概念を借用している場合には、これの解釈は独立して解しても差し支えない。

(3) 目的適合説

租税法が私法概念を借用している場合には、これの解釈は立法趣旨に照らして解すべきである。

なお、借用概念のうち「住所」だけを個別に取り上げた場合においても、「住所」に固有の個別的議論が最近行われはじめている。最近のこの個別論の中身も、論者による相違があることを、次の「2 借用概念個別論—最近の論者の考え方の整理—」において、整理する。

2 借用概念個別論—最近の論者の考え方の整理—

前述「1 借用概念一般論—伝統的な3つの考え方—」では、伝統的な学説を外観した。しかし、住所の概念については最近、本事件に絡んで新たな議論が少しずつ起こってきている。従って、ここ（「2 借用概念個別論—最近の論者の考え方の整理—」）では、議論の動向を分析することによって、考察を進める。

本事件を契機に活発化した最近の議論において、各論者が「住所」という用語に関して述べている借用概念の考え方を、以下に整理する。以下に述べた個々の考え方は、前述「1 借用概念一般論—伝統的な3つの考え方—」に述べた考え方と重なるものもある¹⁷。

(1) 無限定説の意義

無限定説とは、民法などの法分野において用いられている意義そのものこそが、租税法

上の「住所」の意義として解釈され、用いられるべきであるとする考え方である。すなわち、租税法の観点からの修正ないし考慮を、民法上の住所の概念に対してするということは、一切行わない。

このように筆者が定義したこの考え方を、本稿では、便宜上「無限定説」とよぶことにする。その理由は、無限定説と下記(2)に述べた限定説との違いを明確に示す表題（ネーミング）にしたかったからである。その違いとは、次の点にある。まず、下記「(2)」に述べた限定説は、「住所」の民法上の意義に対して、租税法の分野の特定の考え方を根拠にして、一部限定を加えるものである。そして、当該限定が加えられた後の意義が、租税法の分野において、租税法上の意義として用いられるという考え方である。

これに対して、前述の無限定説は、民法上の住所の意義をそのまま（租税法による限定なしで）租税法の分野において用いるという考え方であると整理した。すなわち、無限定説とは、租税法の観点から制限を加えない立場をいうものと定義する。

無限定説に立っているのではないかと筆者が推量するものに、中里教授の次の考え方がある¹⁸。中里教授は、次のように、租税法独自の観点から解釈することを、基本的に明確に否定している。

「租税法律は、基本的に、これらの民法の定めを借用しているのであるから、所得税法3条等による修正を除けば、原則として、民法に従って、所得税法における住所の解釈がなされるのであり、租税法独自の観点から、「住所」の解釈がなされるわけではないという点に注意しなければならない。」
(傍線筆者)

(2) 限定説の意義

この説の基本的考え方は、次のような点にある。

すなわち、基本的には民法上の意義内容が、

そのまま租税法上の「住所」の意義の中身であるものとして解釈する。しかし、租税法の観点からの修正ないし考慮が、特定の事情の下で許されると考える（以下、本稿では便宜「限定説」という。）。ただし、「租税法の観点からの修正ないし考慮が許される」ための根拠が、論者によって異なる。したがって、この限定説は、後述「ア」の民法許容限定説と後述「イ」の別意解釈可能説とに分けることができる¹⁹。

すなわち、筆者がここに定義する限定説には、次の2つの考え方がありうる。

ア 民法許容限定説

「民法許容限定説」は、税法独自の観点からの修正を民法自体が許容していると考ええる立場である。

以下、この説について敷衍する。

まず、民法の分野において、「住所」の意義が確立しているかという命題に対して、必ずしも明確に一義的に確立しているわけではないとの考え方もできる。

そして、それに加えて、民法の分野には、例えば次のような議論がある。その議論とは、「民法以外の法域、例えば、民事訴訟法、国際私法、選挙法、農地法、税法などにおける住所は、それぞれの法の内部において独自に定められべきこと論をまたない」、とする見解もある。この考え方は、民法自身が、税法の目的等の観点から租税法独自の解釈を加味することを許しているという考え方もできる²⁰。

この考え方は、形式上は、民法の概念に従うものである。しかし、租税法固有の目的なり考え方なりがその用語（「住所」という用語）に反映される考え方でもある。したがって、実質に着目した表現に直すと、この考え方の場合は、租税法の考え方が、「住所」の意義の中に入っていることになる。

以上をまとめると、この考え方は、形式的には民法概念に従ったものであり、形式的には統一説に類似する面もあるのかもしれない。

しかし、実質的には租税法の考え方を取り入れる可能性を含むものであり、目的適合説に類似する面がないわけではない。

イ 別意解釈可能説

「別意解釈可能説」は、「租税法上別意に解すべきことが明らかな場合」には、民法の概念と異なる意義に解することができるという立場である（と本稿では定義する）。

以下、この考え方を敷衍する。

まず、借用概念一般論として、通説は、「租税法が、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文又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、法的安定性も見地から好ましい」（傍線筆者）とされている²¹。この考え方は、最高裁昭和29年10月20日大法廷判決（民集8巻10号1907頁）（以下、本稿において「昭和29年最高裁判決」という。）においても示されている考え方である。

3 本件地裁判決判示の位置付け

前述「2 借用概念個別論—最近の論者の考え方の整理—」では、学説を中心に理論をみた。ここ（「3 本件地裁判決判示の位置付け」）では、学説の考え方と本件地裁判決の具体的な判示との関係を分析し、本事件の判示の位置付けを考察する。

(1) 本件地裁判決の判示

借用概念に関する本件地裁判決の立場を述べる箇所と考えられるのは、本件地裁判決における次の判示である。

[本件地裁判決の判示]

「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（昭和29年最高裁判決参照。）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所第三小法廷昭和35年3月22日判決

参照。)。そして、一定の場所がある者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実と具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」(傍線筆者)

民法では、各人の生活の本拠を住所とする定義規定を置いている(民法第22条)。したがって、前述の判示は、民法からの借用概念であること、すなわち、生活の本拠によることを述べる。以上の点に関して、この判示は、判例及び通説に従ったものと考えられる²²。

(2) 検討

ア 借用概念一般論の判示からの検討

前述(1)の借用概念一般論に係る判示について、以下検討する。

(ア) 検討その1—判示は明確でないこと—

問題は、借用概念との関係において、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」をどのように、本件地裁判決が位置付けているのかである。この点に関しては、同判決の解釈一般論を述べるくだりには、「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り」の文言を除くと、特に明示はない。そして、「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り」の文言について検討された形跡もない。したがって、一般論に係る判示をみる限り、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」をどのように位置付けているのかは、明らかでない。なお、本件地裁判決の判示が、この点に関して明らかでないとする論者がほかにもいる。それは、品川教授

である²³。

(イ) 検討その2—特段の事情を検討する必要があること

次に、「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り」との本件地裁判決判示が、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」を意識していたかどうか、などに関しては、本件地裁判決は、明示するところがない。

なお、この論点に関しては、すでに品川教授は、次のように述べておられる。すなわち、同教授は、本事件においては、「租税回避を企図した種々の工作」が存在することを指摘した上で、「特段の事情」という文言の内容として「租税回避を企図した種々の工作」というものを読み込むことができるかどうかを検討する必要がある旨述べる。品川教授のこの考え方に関連する部分を以下に引用する²⁴。

[品川教授の考え方]—「特段の事情」で読み込む余地あり—

「・・・本件のような場合には特段の事情として、租税回避を企図した種々の工作が挙げられる。本件においては、Xが香港に居住するに至った目的は贈与税逃れにあったものと認められるが、そのために、香港にT社の関連子会社であるTTS社等が設立されたものであろうし、本件滞在期間中、香港での滞在ができるだけ多くなるように仕組まれていたようである。そうであれば、本件においては、「住所」の判定において、従前の解釈論や判定方法に拘泥することなく、特段の事情が一層強く考慮されるべきであるとも考えられる。・・・租税法における「住所」のような借用概念の解釈(判定)方法については、従前は安易に私法上の意義と同じように解することが是とされてきたが、特に、本件のような場合は、再考の余地があるようにも考えられる。」

イ 事実認定及びその法的評価からの検討

一般論に係る判示の分析は、前述「ア」で行った。

次に、本件地裁判決の事実認定及び認定されたその事実の評価にかかる判示部分から、借用概念に関する本件地裁判決の立場を読み取ることができるかどうかを検討する。

本件地裁判決は、「居住意思とその他原告の主観的事情について」と題する判示において、次のような判断を示している。

[本件地裁判決の判示—租税回避・主観的事情との関係—]

「・・・香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できることを認識していた可能性もあり得るものと考えられる。・・・原告の香港滞在目的の一つに贈与税の負担回避があったとしても、現実原告が本件香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではないから、原告が贈与税回避を目的としていたか否かが、本件杉並自宅所在地が生活の本拠であったか否かの点に決定的な影響を与えるとは解しがたい。・・・このように、原告の主観的事情を考慮したとしても、原告の生活の本拠が本件杉並自宅所在地であったとすることは困難である。」(傍線筆者)

本件地裁判決の前述の判示は、要約すると「租税回避目的があったとしても、香港に居住した事実を否定することはできない」というものである。この判示部分は、少なくとも別意解釈可能説に拠ったものではないといえるであろう。なぜなら、「特段の事情という条件によって、租税法の目的(例えば租税回避)を考慮する」ということを否定する立場のように思われるからである。

次に、民法許容限定説に拠ったものかどうかについては、厳密にいうならば、本件地裁判決の態度は明らかではない。その理由は、次のとおりである。まず、本件地裁判決は、民法自体が租税法の観点からの考慮を許すものであるかどうかということ自体に言及していない。したがって、民法許容限定説に立つとも、立たないとも断言することができない。

他方、本件地裁判決は「租税回避があったとしても、香港に居住した事実がひっくり返ることはない」旨判示している。このことから推量できるのは、むしろ、無限定説に近い判示ではないかということである。ただし、このことは、推量の域を出ない。

なお、本件地裁判決は、「(6) 居住意思その他原告の主観的事情について」と題する見出しのもとで、前述の判示(「租税回避があったとしても居住の事実を否定できない」旨の判示)をしている。このことから推量できることは、本件地裁判決判示が、租税回避の意図・目的を居住意思そのものと、あるいはほぼ同義とみたうえで、判断を下しているようにも思われなくもない。

ところで、居住意思という主観的事情は、住所の有無の判定要素を検討する場合、学術的には、通常、客観主義及び主観主義の範疇の問題として議論される。したがって、(租税回避ということに起因する)居住意思を問題としている本件地裁判決判示は、「客観主義及び主観主義の問題」として議論しているのかもしれないし、また、「客観主義及び主観主義の問題」と「借用概念の問題」の両者を混同して(本件地裁判決判示の利益のためにいえば「あえて区分しないで」)議論しているのかもしれない。いずれにしても、本件地裁判決判示は、明確でないというのが、結論である。

(3) まとめ

前述(2)の検討の結果、本件地裁判決を評価すると、以下のことがいえる。

- ① 借用概念との関係において、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」をどのように、本件地裁判決が位置付けているのかは、明確でない。
- ② 「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り」との本件地裁判決判示が、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」を意図していたのかどうかによりに関係するのか、明確でない。

③ 本件地裁判決の事実認定及び認定されたその事実の評価にかかる判示部分から、借用概念に関する本件地裁判決の立場を読み取ることができるかどうかについては、あえていえば、無限定説に近い判示ではないかと推量することができる。

4 本件高裁判決の位置付け

前述「3 本件地裁判決の位置付け」では、学説を中心に理論をみた。ここ（「4 本件高裁判決の位置付け」）では、学説の考え方と本件地裁判決の具体的な判示との関係を分析し、本事件の判示の位置付けを考察する。

(1) 本件地裁判決の判示

借用概念一般論に関する本件高裁判決の立場を述べる箇所と考えられるのは、本件高裁判決における次の判示である。

[本件高裁判決の判示]

「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所昭和35年3月22日第三小法廷判決民集14巻4号551頁参照）。そして、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。」（傍線筆者）

この判示は、借用概念であること、すなわち生活の本拠によることについては、判例及び通説に従ったものと考えられる点、本件地裁判決と同様である。

(2) 検討

借用概念一般論に関する本件高裁判決の立

場に関して、次の「ア」及び「イ」の検討を行う。

ア 「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」との関係—判示は明確でないこと—

問題は、借用概念との関係において、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」をどのように、本件高裁判決が位置付けているのかである。この点に関しては、同判決の解釈一般論を述べるくだりには、「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り」の文言を除くと、特に明示はない。

ただし、本件高裁判決には、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、・・・客観的事実に、・・・居住意思を総合して判断するのが相当である。」と判示する部分がある。したがって、この部分の判示が、借用概念に関するものかどうか問題となる。検討するに、この部分は、借用概念の解釈に無関係であるとは必ずしも断言できない面がある。なぜなら、当該判示のすぐ後に引き続いて、「租税回避の目的等について」との見出しで、租税を回避できることを認識していたこと、その目的で滞在日数を調整していたとの事実を本件高裁判決が認定しているからである。すなわち、租税回避目的が存在するという事情を（借用概念の解釈として考慮したという明示の判示はないものの）黙示のまま考慮した可能性を否定できないからである。

しかし、判示の当該部分は、むしろ、客観主義・主観主義の問題として整理するほうが、素直かもしれない。その理由は、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、・・・客観的事実に、・・・居住意思を総合して判断するのが相当である。」（傍線筆者）との判示自体が、客観主義（アンダーラインの「客観的事実」を参照。）及び主観主義（アンダーラインの「居住意思」を参照。）を直接的に想起させるからである。

イ 「特段の事情」との関係—特段の事情を検討する必要があること—

次に、「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り」との本件高裁判決判示は、「特段の事情」の中身として「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」を意図していたのであろうか。このことに関して、本件高裁判決には、明確な判示がない。すなわち、一般論の部分からは、不明確である。

ただし、事実認定に係る判示を分析することにより、本件高裁判決の立場をある程度知ることができるかもしれない。

すなわち、本件高裁判決は、「(2) 租税回避の目的等について」との見出しで、租税回避できることを認識していたこと及びその目的で滞在日数を調整していたとの事実を認定している。また、本件高裁判決は、「(6) 外部から認識することができる被控訴人の居住意思について」と題する見出しで、「被控訴人には、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。」旨の事実を認定している。そして、香港が生活の本拠であったとの被控訴人（納税者）の主張を退けている。

このことから推量できるのは、租税回避及びそれに起因する居住意思が、本件高裁判決の判断のための大きな要素であったように思われるという点である。ただし、そのことがいえるにとどまる。すなわち、租税回避目的及び居住意思が、借用概念に関する「特段の事情」という特別の位置付けを高裁がしたうえで、判断したものであるということまでは、断言できない。むしろ、素直な解釈は、前述「ア」に述べた結論と同様に、客観主義及び主観主義の問題として判断したものとみるのが妥当かもしれない。

(3) まとめ

前述「(2) 検討」の結果から、以下のことがいえる。

ア 借用概念一般との関係は不明確

借用概念との関係において、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」をどのように、

本件高裁判決が位置付けているのかは、明確でない。ただし、本件高裁判決の他の判示から推察するに、借用概念の問題というよりも、むしろ客観主義・主観主義の問題として考慮したものと整理するほうが、素直かもしれない。

イ 借用概念に係る「特段の事情」一般論との関係は不明確

「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り」との本件高裁判決判示は、「租税回避の意図・目的」及び「居住意思」を意図していたのかどうかにどのように関係するのか、明確でない。ただし、租税回避目的及び居住意思を、借用概念に関する「特段の事情」に該当するという位置付けを高裁がしたうえで、判断したものであるということまでは、断言できないことは確かであろう。

ウ 事実認定から読み取れる判決の立場も不明確

他方、本件高裁判決の「事実認定及び認定されたその事実の評価にかかる判示部分」から、借用概念に関する本件地裁判決の立場を読み取ることができるかどうかについても、答えは消極である。借用概念ではなく、むしろ、客観主義及び主観主義の問題として判断したと考えるのが、妥当かもしれない。

第3節 客観主義・主観主義と住所の概念

前節（第2節）では、借用概念を取り上げて本事件の判示を分析した。この第3節では、客観主義及び主観主義を取り上げる。まず両者の概念について、伝統的な考え方を概観した後、筆者なりの定義を試みる。次に、本件地裁判決及び本件高裁判決の一般論の判示及び事実認定に係る判示は、それぞれ、伝統的な考え方並びに私見にいう客観主義及び主観主義の定義のいずれの考え方を採用するものであるのか、その中身はどのようなものであるか等を考察する。

以上を検討する目的は、客観主義・主観主

義に係るどの考え方が司法の場で採用されつつあるのかを考察することによって、司法の流れを把握し、関連租税法理論の進むべき方向を考える端緒としたいからである。以下考察する。

1 客観主義・主観主義にまつわる問題一般論

本節の問題意識の前提は、次のとおりである。

まず、やや抽象的な議論からはじめる。すなわち、客観主義及び主観主義の定義をする前に、以下の議論が必要となる。その議論とはまず、一般に客観主義とは、客観的事実を判定の対象とするもののように思われるはずである。そして一般に、主観主義とは、主観的事実を判定の対象とするもののように思われるはずである。

この点に関して現に議論されている客観主義・主観主義の内容とは、どのような範囲の事実を対象とするものなのであろうか。以下(1)及び(2)のとおり、検討する。

(1) 客観主義・主観主義その1(居住意思と客観的事実との関係)

ここ「(1)」では、居住意思と客観的事実との関係を検討する。

この関係については、谷口教授の説のように、「客観的事実は、居住意思などが具体化されたものである」というようなことが述べられることがある²⁵。そこで、居住意思に起因して、それが具体化された結果客観的事実となったもの（以下、文脈に応じて「具体化された客観的事実」という。）が、いわゆる一般的な意味での客観的事実の中に、含まれることは、疑いがない。問題は、客観的事実のすべてが居住意思に基因するものといえるかどうかである。もし、そのことがいえるのであれば、谷口教授の考え方のように、居住意思（主観的事実）と客観的事実とは、（客観的事実の100%は、居住意思が具体化されたものであるから）同じものという見方もできるか

もしれない。そこで次に、そのような理解が妥当かどうかを問題とする。

そこで具体的には、次の「ア」又は「イ」のいずれと考えるべきかを検討したい。

ア 居住意思・客観的事実イコール説

次のような考え方を、本稿では、便宜上「居住意思・客観的事実イコール説」という。

[居住意思・客観的事実イコール説の考え方]

住所判定の対象となる客観的事実のすべては、定住ないし居住の意思が具体化されたもので構成されている。すなわち、客観的事実のすべては、居住意思を起源とするものである。したがって、定住ないし居住の意思以外のものに基因した客観的事実というものには存在しない。

なお、居住意思のうち、具体化されなかったものがありうる。また、不合理な居住意思は、目の前に存在する（具体化された）客観的事実には含まれないのが通常と考える。その理由は、不合理な意思は、通常は原則として客観化されないと考えられるからである。いずれにしても、居住意思・客観的事実イコール説においては、客観的事実のすべては、居住意思等の主観的事実から生成されるという考え方である。

イ 別起源説

次のような考え方を、本稿では、便宜上「別起源説」という。

[別起源説の考え方]

住所判定の対象とする客観的事実のすべては、相異なる次の2つの事実（「(ア)」及び「(イ)」）から構成される。一つ目の事実は、居住しているという事実を示すもの（前述(1)ア及び後述(ア)にいう「元々の客観的事実」）であり、二つ目の事実は、居住意思が客観化された事実（後述(イ)の「具体化された客観的事実」）である。

(ア) 元々の客観的事実

ここにいう「元々の客観的事実」とは、居

住している事実を示す客観的事実をいう。なお、ここにいう「元々の客観的事実」には、「次の(イ)にいう(居住意思などの主観的事実が)『具体化された客観的事実』は含まれない(ものと本稿では定義する)。

(イ) 具体化された客観的事実

ここにいう「具体化された客観的事実」とは、居住意思などの主観的事実が具体的にされて客観的事実となった事実をいう。したがって、この定義から必然的に、具体化された客観的事実の概念には、「元々の客観的事実」は含まれないことになる(と本稿では定義する)。

ウ いずれの説に立つべきか

前述「ア 居住意思・客観的事実イコール説」の考え方は、従前民法の分野において、とられてきた一つの考え方のようにも思われる²⁶。確かに、居住意思の全部又は一部は、具体化され、客観的事実となるであろう。しかし、次のようなことも考えられる。すなわち、「居住意思に起源を有しない客観的事実というものが別途存在する」といえるのではなかろうか。

具体的には、居住意思に起源を持たない「客観的事実」というものが、次の例のように実際上存在することが考えられる。

例えば、従前香港に生活の本拠を有していた者が、香港内にある住所地名をA銀行に届けていたとする。この者が、その後日本に居住することとなったが、その者が国内国外双方に有する預金口座の数が多すぎて、またその者の仕事が多忙であったために、日本に有する生活の本拠たる住所地名をA銀行に届け出ず、従って変更しなかった(すなわち、香港内の住所地名のままになっていた)というような場合である。

以上の例は、日本に生活の本拠がある者の事例である。したがって、日本に居住意思があるケースである。そのようなケースにおいて、その者のある特定の預金の届出住所が香港内の住所地名のまま放置されていたとした

ら、「香港の住所のままになっている預金通帳が存在する」ということ自体は、(香港に居住するという意味での)居住意思を示すものとはいえない。単に、住所の変更手続きが面倒だった(あるいは多忙で変更する暇がなかった)から、香港の住所地名をそのままにしていただけである。香港内のこの住所地名を届出たという客観的事実から香港に居住する意思があるということを推認することは、主観主義を正しく適用していることにはならないという問題が発生する。

以上のことから、居住意思に起源を有しない客観的事実又は正しい居住意思というものを推認することには必ずしもつながらぬような客観的事実というものも存在すると考える。したがって、筆者は、居住意思・客観的事実イコール説をとらない。むしろ、筆者のいう別起源説に立ちたい。

エ まとめ

以上ア、イ、ウの検討結果から、居住意思と客観的事実との関係に関しては、前述「イ」にいう別起源説の立場をとりたい。

(2) 客観主義・主観主義その2(元々の段階と認識段階の話)

居住意思などの主観的事実には、把握しにくいなど、次のような特徴がある。

定住ないし居住意思(以下、文脈により「居住意思」という。)というものは、外からは把握しにくい。把握しにくい場合、居住意思という要素が、住所という用語の解釈上考慮されるということが可能になるのであろうか。仮に考慮されるべき要素となりうるとするならば、解釈の作業及び適用の作業をする場合、具体的にはどのようなことをすることにより可能となるのであろうか。以下、検討する。

居住意思は見えない(又は認識しにくい)のだから、それ自体は基本的には考慮しえない。仮に、考慮しうるとすれば、その居住意思が、その人による何らかの言動を伴ったか、あるいはそれらの言動を経由した結果、具体

化されるに至り、その結果ある客観的な態様・形式・外形物が生じ、目に見えるものになったり、(目にはみえない場合であっても)認識自体は可能なものとなったりというようなケースではなかろうか。

認識が可能となったそのような態様・形式・外形物自体を、「客観的事実」という。他方、逆に、このような態様・形式・外形物自体が、もともとの主観的意思に起源があるという点を尊重して「主観的事実」という性格付けを変えないで、元のままのものとして把握する考え方もある。いずれにしても、客観的事実か、主観的事実かによって、少なくとも形式的には大きな違いとなりうると思われる。すなわち、ある事実をどのような段階で、どのように認識するのかについて、まず検討しておく必要がある。

認識という段階に着目すると、次の「ア」及び「イ」のような分類が可能となる。

ア 元々の段階における分類

「元々の段階」とは、主観的事実に関して用いるときは、主観的事実が具体化して客観的事実になる前の状態をいうものと定義する。

「元々の主観的事実」とは、居留意思のような主観的事実が具体化して客観的事実になる前の状態にある主観的事実をいうものと定義する。すなわち、「元々の主観的事実」とは、居留意思などをいうが、目などで認識することができないような段階にあるものが該当する。なお、元々の主観的事実の定義自体は、その事実の全部又は一部がその者の言動等を経て、客観的事実を生成するかどうかには影響されない。さらに、元々の主観的事実とは、その主観的事実(居留意思など)が居留意思として合理的なものであるかないかなどの、事後的評価のいかに問わないものと定義する。

元々の段階における一応の定義をすると、次のようなものとなる²⁷。

(ア) 客観主義—原則元々の客観的事実—

客観主義とは、基本的に元々の客観的事実を住所の判定の要素とするものをいう。これまで民法の分野において議論されてきた客観主義(以下、「伝統的客観主義」という。)の考え方は、このような考え方に近いように思われる²⁸。なお、ここにいう客観主義には、定住の意思が現れた転居届出等(客観的事実)を考慮して住所を判定するという立場もないわけではないと思われる。したがって、仮にそのような考え方に立つ場合は、一部(客観的事実になってしまった)主観的事実も考慮する立場を指して、客観主義という立場が存在することになる。

(イ) 主観主義—原則的元々の主観的事実及び元々の客観的事実—

主観主義とは、基本的に元々の客観的事実に元々の主観的事実を加えて住所の判定の要素とするものをいう。これまで民法の分野において議論されてきた主観主義(以下、「伝統的主観主義」という。)は、このような考え方に近いように思われる²⁹。なお、伝統的主観主義の場合、元々の主観的事実を直接的に判定の対象とするのかどうかは、これまでの説明だけでは必ずしも明らかではない³⁰が、認識可能性の観点からいえば、主観的事実が具体化されたもの(「具体化された客観的事実」後述「イ」参照。)を判定の対象として、居留意思等の主観的事実を推認することにならざるを得ないと思われる。

イ 主観的事実の特徴から発生する問題点

前述「ア」の定義から、問題が発生する。その理由は、以下のとおりである。

まず、元々の主観的事実(すなわち、居留意思などの主観の状態のままのもの)自体は、物理的な存在ではないし、可視的なものでも、音声的に聴取可能なものでもない。さらに、においも味もない。つまり物理的、視覚的、音声的な世界などにおける「存在」はない。

次に、そのような意味で存在しないものと位置付けられる居留意思というものは、人に

よって認識されるということが可能であろうか。この点に関してまず本人自身は、その居住意思が存在しているか、していないか（居住意思が仮に存在している場合には居住意思の中味そのもの）を通常は認識できる。ただし、「認識できる」という表現よりも、「意識している」という表現のほうが適切かもしれない。つまり、自己の中（の精神世界）という限定された中ではあるが、（精神世界での）存在というものはありうるといえる（従って、認識できる）。

以上のことが真であるのは本人の世界においてのみである。したがって、本人以外の者（取引の相手方当事者、処分庁、裁判所など）にとっては、本人の当該居住意思を認識すること自体ができない。

他方、居住意思が本人の精神世界において存在する場合には、それが、本人による具体的行動を経由して、何か具体的なもの（物理的、音声的なものなど。以下、「具体化された客観的事実」という。）を生成するに至ったり、それらが発生したりすることがある。その場合は、目に見えたり、音として聞こえたり、においとして嗅ぐことができたりという知覚作業を通じて、認識が可能になる場合があるかもしれない。ただし、その場合であっても、もともとの居住意思そのものを直接的に認識しているわけではない³¹。単に、「具体化された客観的事実」の存在から、その人の内的な精神世界にのみ属する「居住意思」（物理的世界には存在しない「居住意思」）というものの存在を推認しているに過ぎない³²。

ここの「イ 主観的事実の特徴から発生する問題点」に述べたことを要約すると、「元々の主観的事実は認識することができない。それを認識することができるのは、具体化された客観的事実をまず認識して、次に（合理的な）推認を加えることでのみ居住意思の認識が可能となる。」ということである。従って、元々の段階ではなく、その次の段階である「認

識」の段階において、どのように認識されるのか、その中身は何なのかを検討されなければならない。そこで、次の「ウ」において検討する。

ウ 認識段階における分類

まず、認識段階とは、主観的事実についていうときは、主観的事実が具体化されて客観的事実となった段階をいうと定義する。すなわち、居住意思などの元々の主観的事実（の全部又は一部）が客観的事実になり、認識が可能となった段階をいう（前述「イ」参照）。なお、認識段階とは、元々の客観的事実についていうときは、元々の客観的事実そのままの状態をいうと定義する。すなわち、元々の客観的事実は、具体化の段階が存在しないことから、最初から最後まで客観的事実の状態のままであり、この状態こそが認識段階である。

認識段階において、客観主義及び主観主義を定義する場合、その定義の内容として考え得るものをすべて挙げるとすると、それぞれ次のようなものとなろう。なお、次の「(ア)」及び「(イ)」に掲げた客観主義の類型と主観主義の類型は、理論的に考える類型を挙げたにとどまる。すなわち、次の類型のいずれを私見における定義とするかについては、後述「エ」で検討する。

(ア) 客観主義の定義の理論的類型

客観主義の対象要素に着目した定義として、次の「A」及び「B」2つの定義が理論的に可能となる。

A 客観主義とは、「元々の客観的事実」を判定の対象とするものをいう。

この考え方は、客観的事実の本来の意味に沿うものとして支持することができる。

B 客観主義とは、「元々の客観的事実」及び「具体化された客観的事実（元々の主観的事実）」の双方を対象とするものをいう。

この考え方は、現に目の前に存在する客観

的事実のすべてに着目するものとして支持することができる。

(イ) 主観主義の定義の理論的類型

主観主義の対象要素に着目した定義として、次の「C」及び「D」の定義が可能となる。

C 主観主義とは、「元々の主観的事実」のうち、「具体化された客観的事実」のみを判定の要素とする（具体的には、具体化された客観的事実から合理的推認を行って、居住意思のような主観的事実の有無を判定する）ものをいう。

この考え方は、主観主義本来の事実に着目するものとして支持することができる。

D 主観主義とは、「元々の客観的事実」のみならず、「元々の主観的事実」のうち、「具体化された客観的事実」をも判定の要素とするものをいう。

この考え方は、客観的事実と主観的事実（ただし、認識段階のもの）の双方を判定要素とする考え方である。住所の有無を判定する際に考慮すべき要素の範囲は、基本的に客観的事実によること、そして、主観的事実も考慮されること、が従来から民法の分野においては主張されている。すなわち、この考え方は、民法においてとられている一つの考え方から従ったものとして支持することができる（後述「オ」参照。）³³。

エ 元々の段階、認識の段階のいずれによるか

租税法の規定を実際に適用する段階においては、認識できる要素のみが、機能するのであり、したがって適用可能となる。すなわち、適用可能性があること自体は、重要なことである。すなわち、元々の段階（居住意思などの主観的事実が具体化する前の段階のことをいう。）のものは、抽象的であり、精神的、理念的な次元にとどまるものであるので、適用することができない。そこで、本稿においては、認識可能性に重要性を認める観点から、認識の段階に至った要素を住所判定の対象と

する考え方に立ちたい³⁴。

オ 客観的事実のみか、主観的事実も考慮するか

前述「エ」の筆者の立場を前提とすると、次のことが問題となる。

すなわち、その問題とは、「定住しているという事実（客観的事実）のみで住所を判定する」か、それとも、こうした「定住の事実に加えて定住の意思（主観的事実をいう。ただし、定住の意思が具体化されて客観的事実となったもの、すなわち、認識が可能となったもの＝具体化された客観的事実をいう。）をも勘案して住所の有無を判断する」か、という問題である。

「定住の意思を考慮するか否か」という問題に関しては、以下の理由から、定住の意志（具体化された客観的事実）も考慮する考え方に賛成したい³⁵。

[理由その1]

住所の有無の問題は、租税法という法律に基づく法律関係を問題にしている。法律関係を議論する場合、本人の意思と関わりなく決定するということは、（問題がない場合もあるかもしれないが）基本的には問題があるといえるのではなかろうか。なぜなら、本人の意思を考慮しないということは、（多くの場合においては、本人の権利を侵害するということは発生しない場合もないとはいえないが）いくつかの場合においては、本人の意思の無視につながるとともに、正当な権利の侵害にいたるケースもないとはいえない。したがって、法律論としては、意思を考慮するという基本的立場にまず立つことにして、ケースにより、権利侵害などにつながりかねないものについて、意思の推認を合理的な形で行うことが必要となると考える³⁶。

[理由その2]

現代の社会は、高度に進展した経済の交流、人的な交流等が進んでおり、複雑な社会となった。したがって、多くの人が複数の生活の

「拠点」を有する。生活の拠点が一つではなく、複数あること自体は、そこで生活する人が、数多くの、かつ、複雑な要因に関係していることを示している。ということは、複数の生活「拠点」のなかから、「本拠」なるものを容易には決定することができない状況におかれている人が多いことも同時に示している。したがって、本人の意思というような重要な要素を住所判定の要素から除外してしまうことは、住所の有無の判断を困難なまま放置することに等しい場合もあるものと考え。すなわち、そうした困難な状況を迅速に解決する意味においても、居住意思、定住意思（ただし、それらの意思が具体化された客観的事実のうち合理的なもの）を対象とすることが妥当と考える。

カ 私見に基づく場合の客観主義と主観主義の定義

前述「オ」の結論をまとめると、私見にいう客観主義と主観主義の定義の内容は、次のとおりである。

(ア) 客観主義

元々の客観的事実及び具体化された客観的事実の双方に基づいて、住所の有無を判定する。ただし、「具体化された客観的事実」の位置付けをどのようなものととらえるか、が問題となる。これを、「①客観的事実として位置付けるという考え方」と、これを「②（合理的な推認の結果）居住意思等の主観的事実として位置付けるという考え方」とがありうる。

私見では、「具体化された客観的事実」は、形式上は客観的事実の要素として位置付けられる立場をとりたい。ただし、そのことは実質的に居住意思を考慮していることになっているという理解も同時にもっておきたい。そのように考えたい理由は、次の2点にある。

第一に、そのように考えない場合には、私見にいう客観主義と私見にいう主観主義との区別の実益がないことになってしまう点にある。第二に、民法の学説においても、転居届

けや住民基本台帳に記載された住所は、一般には居住意思を現す場合があるものであると認識されており、かつ、そのような居住意思を考慮すること自体を客観主義とよぶという考え方も存在することにある³⁷。

(イ) 主観主義

元々の客観的事実及び具体化された客観的事実の双方に基づいて、住所の有無を判定する。ただし、「具体化された客観的事実」の位置付けをどのようなものととらえるか、が問題となる。前述「(ア)」と同様に、これを、「①客観的事実として位置付けるという考え方」と、これを「②（合理的な推認の結果）居住意思等の事実として位置付けるという考え方」とがありうる。

私見では、「具体化された客観的事実」は、「②（合理的な推認の結果）居住意思等を現す主観的事実として位置付ける立場をとりたい。その理由は、この②の立場は、主観主義の本質的な部分を構成するのであり、従前からの主観主義の考え方に沿うものであるからである³⁸。

このように、私見の定義によれば、客観主義も主観主義も実質的な側面からみると、範囲自体は基本的には同じといえる。そのような意味では、私見にいう客観主義と私見にいう主観主義とは、区別すること自体にそれほど意味がないという結論になる。ただし、私見の客観主義にいう「具体化された客観的事実」の位置付けと私見の主観主義にいう「具体化された客観的事実」の位置付けとが、基本的に異なる。したがって、理念的、抽象的な世界ではあるが、両者の区別の意味がある。

キ 若干の補足

これまでの民法学説の一部には、客観主義の内容を、少なくとも形式上は主観的事実を考慮しないものである旨を説明してきているものがあるように思われる。具体例として、次の四宮教授の考え方を引用する³⁹。

「・・・判例はかつて意思主義をとってい

たが・・・、①その後客観主義の傾向を示している・・・。定住の意思は外部から認識しにくいからである。もっとも、住民票記載のための住所を定めた旨の②届出（住民基本台帳）や転居通知など、③外部に現れた定住の意思は、④客観的に生活の本拠を認定する場合の重要な資料となるであろう。」（付番及び傍線筆者）

四宮教授は、上記引用文②の転居通知などを、客観的に認定するための重要な資料になると述べる。しかし、同教授が、主観的事実という性格付けをしたうえでそのようにしているのか、そうでないのかは、不明である。

以下、同教授の考え方を検討する。

まず、客観主義が大勢になりつつあること（上記引用文①）、次に、転居通知などを「外部に現れた定住の意思」と位置付けていること（上記引用文③）、さらに、客観的に認定する場合（すなわち、客観主義として適用する場合の意味か？）に転居通知などが重要な資料となること（すなわち、「転居通知を考慮すること」イコール「主観主義を適用した」とみておられないこと。上記引用文④）を述べておられる。

引用文全体から同教授の考え方を推察するに、客観主義においても、「具体化された客観的事実」（転居通知のような「外部に現れた定住の意思」）を考慮する（上記引用文④の「客観的に生活の本拠を認定する場合の重要な資料となる」参照。）という意味に解するにとどめる。すなわち、同教授の説が、「具体化された客観的事実」を、（居住意思などの主観的事実の推認の基礎となる）事実と位置付けているのか、単なる客観的事実と位置付けている（すなわち、居住意思推認のための事実という位置付けまではしない）のか、不明であり、ここではこれ以上の検討は控える。

ク 私見と四宮教授説の比較

四宮教授の考え方を前述「キ」のようにとらえる場合は、四宮教授の客観主義と私見の

客観主義（したがって、私見の主観主義）とは、住所判定の対象となる要素の範囲の大きさは、実質的な意味においてほぼ同じと考える。なぜなら、それぞれの考え方は、次のとおりであるからである。

（ア） 四宮教授の客観主義

元々の客観的事実に、転居通知のようなもの（外部に現れた居住意思）を考慮して生活の本拠を判断する。

（イ） 私見にいう客観主義

元々の客観的事実に、具体化された客観的事実（四宮教授のいう「転居通知」などが含まれると考えられる。）を対象として、生活の本拠を判断する。

以上をまとめると、客観主義に関して、従来の民法学説も私見にいう客観主義も実質的な側面では、同じである。私見の特徴は、客観主義及び主観主義を（認識できない）抽象的・理念的な次元から離れて、認識可能な次元すなわち、租税法の現実的適用可能性をより重視して、定義した。このことにより、形式上は異なるが、実質的にはほぼ同じという結果になった。

ケ 補足

前述「カ」「イ」において、具体化された客観的事実（四宮教授のいう「転居通知」など）から推認された結果を、「(a)居住意思（主観的事実）」として位置付けるのか、「(b)客観的事実」として位置付けるのか、という問題について若干の検討を行い、私見を述べた。その私見とは、「具体化された客観的事実」を、「(合理的な推認の結果)居住意思等を現す主観的事実として位置付ける」というものであった。

「(a)居住意思（主観的事実）」として位置付けるのか、「(b)客観的事実」として位置付けるのか、という問題は、実質的にはともかく、理論的には議論の価値がある。それは、個別の事件の評価を行うに当たって議論の余地が出てくるからである。以下、その理由を

述べる。

まず、前述「ク」までの検討は、一般論ないし一般的な意味での定義に関する私見を述べたにとどまる。なお、これらの問題に関して、学説及び判例はいまだ明確でない。したがって、個別の事件について、客観主義・主観主義に係る考察をする場合には、どのような主義をとるのか、その内容はどのようなものかを評価するに当たっては、若干の注意が必要である。

具体的には、個別の訴訟事件などにおいて、個々の判決が「転居通知(のような居住意思、すなわち、ある客観的事実に具体化されたもの)」を、住所判定にあたり、どのような立場に立ったうえで、事実認定をするのかに注意が必要となる。その意味は、次の「(ア)」及び「(イ)」のとおりである。

(ア) 裁判所が居住意思を住所の判定要素として考慮すると一般的な立場に立つ場合⁴⁰

まず、転居通知などを「(a)居住意思(主観的事実)」を示すものとして位置付けないし認定する場合は、その居住意思に係る拠点を生活の本拠として認定する方向へ、裁判所が一步進んだことになる。転居通知などを単なる居住の事実を示すもの、すなわち、「(b)客観的事実」として位置付けないし認定する場合は、居住意思の存在がなかったことを認定したことにつながる(という考え方もできる)。したがって、この場合は、その居住意思に係る拠点を生活の本拠に認定する方向へ進んだということにはならない。むしろ、客観的事実の一つとして生活の本拠を認定する方向へ一步進むことになる。

(イ) 裁判所が居住意思を住所の判定要素として考慮しないと一般的な立場に立つ場合⁴¹

まず、転居通知などを「(a)居住意思(主観的事実)」を示すものとして認定する場合は、住所判定にあたり、(当該転居通知のような

居住意思は、考慮されないことになるという効果が生ずる。他方、転居通知などを単なる居住の事実を示すもの、すなわち、「(b)客観的事実」として認定する場合は、住所判定にあたり、(当該転居通知のような)居住意思は、(客観的事実という位置付けとして)考慮されることになり、その意味において、その拠点を生活の本拠に認定する方向へ、一步進んだことになるという効果が生ずる。

次に、2点問題となる。一つは、「本事件の判決がとる立場は、前述(ア)又は(イ)のいずれなのか」、という点である。二つ目は、「本事件においては、考慮対象要素として認定された内容(主観的事実として認定するか、客観的事実として認定するか)とは、何だったのか。」という点である。

個別の事件として本事件の判決を評釈するという作業の中で、以下、考えてみたい(後述「2」参照)。

2 本件地裁判決の当該判示部分の位置付け

前述「1」で客観主義・主観主義の定義をみた。ここ(「2 本件地裁判決の当該判示部分の位置付け」)では、本件地裁判決が、どのような客観主義又は主観主義の立場に立つのか並びに、居住意思の事実認定の内容及び位置付けは何か等について考察する。考察する目的は、住所に関する判例の傾向を研究するうえで、本件地裁判決の拠り所となる考え方を明らかにする必要があるからである。

(1) 判示内容

客観主義及び主観主義に関する本件地裁判決の立場は、次の判示にみることができる。当該判示は、「住所の有無は、客観的事実に基づき総合的に判定する。居住意思は補充的考慮要素である。」旨述べる。なお、次の判示は、考慮要素に関する一般論を述べるものである。

[本件地裁判決の判示]

「一定の場所がある者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に

規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、①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、②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③必ずしも常に存在するものではなく、④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。」（番号及び傍線は筆者）

(2) 検討その1—客観的事実か主観的事実か—

検討すべき事項は、本件地裁判決は、住所判定の要素として、客観的事実、主観的事実のいずれか一方又は双方を、考慮の対象とするのかどうか問題となる。

ア 問題提起—客観的事実、主観的事実のいずれか—

地裁判決は、生活の本拠を決定するために「考慮すべき要素の範囲」を、「客観的事実」としている。「主観的事実」の範疇に属する用語としては、「居住意思」の用語が用いられている（前述の判示引用部分中の「・・・主観的な居住意思は、通常、・・・」を参照。）。次に、主観的事実に対して本件地裁判決は、補充的要素という位置付けをしている。ただし、補充的要素と位置付ける根拠が、必ずしも論理的ではないように見える。したがって、判示の真意を正確に確認することはできない。

なお、論理的でない（あるいは不明確）と思われる部分のみを、当該判示部分から抜き出すと、次の「イ」「ア」のとおりである。

イ 検討その1—論理的でない部分の判示について—

(ア) 論理的でない（あるいは不明確）と思われる部分の判示

「主観的な居住意思は、①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、

②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③必ずしも常に存在するものではなく、④外部から認識し難い場合が多いため、⑤補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」（傍線、番号及び鍵括弧は、筆者）

論理的でないとして問題となるのは、何かといえば、それは、前述判示のうちの前者（①及び②の部分）の「通常、居住意思は具体化する」と後者（③、④及び⑤の部分）の「外部から認識困難な場合が多い」との関係である。

次に、なぜ問題かといえば、両者は、相互に矛盾する関係にある（ようにも見える）からである。前者の内容は、通常すなわち多くの場合、具体化して客観的事実になるといつている（ように思われなくもない）。後者の内容は、具体化され客観的事実になるものはほとんど無いと言っている（ように見える）。この矛盾を解く鍵は、判示中の接続助詞「が」の部分にある可能性がある。したがって、以下検討する。

(イ) 検討—「が」は逆説か単純接続か—

前述の判示中、②のアンダーラインの最後に「が」が用いられている。この「が」は、逆説としての用法なのか、単純接続としての用法なのかが問題となる。そこで、「が」の用法とその前後の意味を検討する必要がある。

「が」の前の文章（前述①及び②）は、「通常客観的事実に具体化されている（ので住所判定に関係がある）。」旨述べる（以下、「前者」という。）。「が」の後の文章（前述③、④及び⑤）は、「認識できない場合が多いので（考慮の度合いは）補充的なものとどまる。」旨述べる（以下、「後者」という。）。

A 「が」を逆説の接続助詞ととらえる立場について

仮に、前者が「通常、すなわちほとんどのケースは客観化できる（客観化できないケースは少ない）」ということを意味し、かつ、後

者が「(考慮の度合いについて) 主体的な理由としては使えない(すなわち、補充的にのみ使うことができる)との趣旨を判示する(結局、住所判定に、主観的事実は、正面からは用いることができない)」という意味に解する場合は、「が」は逆説の接続助詞といえよう。この意味に解する場合は、「多くの場合は客観化できるのにもかかわらず、その客観化された要素を正面から考慮要素として用いることができない」とする理由が、合理的な形で説明される必要がある。

B 「が」を単純接続詞ととらえる立場について

逆に、前者が「(客観化できるようなケースの場合に限っては)通常客観化できる」ということを意味し、かつ、後者が「客観化できるケースというのは実はほとんど存在しないというのが現実であるので、考慮自体はできるとしても、(考慮の度合いがどの程度なのかについては)「補充的」にのみ考慮が可能であるに過ぎない」ということを意味するととらえてみたい。その場合は、「が」は単純接続の接続助詞に近いと考えることが可能かもしれない。

(ウ) 検討結果—「が」は単純接続—

「『が』は逆説であるとの立場」と「『が』は単純接続とであるとの立場」とのいずれが、本件地裁判決の立場であろうか。ここで、再度判示全体をみると、その構造は、「・・・無関係であるとはいえないが、・・・補充的な要素にとどまる・・・。」となっている。すなわち、「関係はあるが、・・・とどまる」とある。

以上の判示の全体の意味は、次のようなものと理解したい。すなわち、次のことを判示しているものと考えたい。

A 居住意思が客観化できるケースは現実世界においてはほとんどないこと(前述の「③必ずしも常に存在するものではなく、④外部から認識し難い場合が多い」参照。)

B 前述「A」の具体的意味は、(理解のため

にのみ筆者が例を挙げると)例えば、1000件の事案ないし事実があったとしても、ほんの数件のみが客観化できるにすぎないというようなイメージであること

C 前述「B」に挙げた例における数件は、客観化可能なので(前述「①通常、客観的な居住の事実に具体化されている」参照。)、その数件が通常判定の対象として考慮されること(前述の「②住所の判定に無関係であるとはいえない」参照。)

D ただし、全体の1000件から見れば、数件という数自体はほとんどネグリジブルであること

E したがって、その数件を考慮するとしてもそれは補充的な考慮をしたとしかいえないこと(前述の「⑤補充的な考慮要素にとどまる」参照。)

なお、本件判示部分の「補充的」の意味は、必ずしも明らかではない。そこで、次に「補充的」の意味を考える。

ウ 検討その2—「補充的」の意味について—

(ア) 検討

本来「補充的」の意味は、「不足を補い満たすこと」をいう⁴²。「補充的」の用語本来の意味の内容を以上のように考える場合、次のような問題が生ずる。つまり、客観的事実を判定要素にして判断する場合において、不足が生ずるケースとはどのようなケースをいうのか、不足の程度がどの程度であれば、不足というのか、それを補う主観的事実(ただし、ここにいう主観的事実とは、具体化された客観的事実をいう。)がどの程度の内容をもつものであるときに、「補った」ということができるのか、などが問題となる。

この点に関しては、「不足であると判断するかしないかの基準とは、いったいどのようなものであろうか」という問題提起に対する結論を一般的に導き出すことは難しいように思われる。一般論の次元でいえるのは、多少抽

象的にならざるを得ないが、次のようにいうことができよう。

まず、「補充的」とは、例えば客観的事実のみで住所の有無の判定が可能な場合は、主観的事実を用いることはないというケースがありうることである。なぜなら、不足がない場合は、補充する必要がないというのが、「補充的」の意味であるからである。

次に、(主観的事実が具体化されて客観的事実になったものではなく、本来の)客観的事実で住所の有無を決定できるケースがありうるということが述べられている。ただし、「かかる居住意思は③必ずしも常に存在するものではなく、④外部から認識し難い場合が多い」と判示するように、主観的事実(居住意思)を使うことができるケースはほとんどない旨も述べている⁴³。

(イ) 検討結果—ごく例外的な少数のケースに—

以上を勘案すると、判示のこの部分では、ごく例外的な少数のケース(補充的に用いるケース)が想定されている。このようなケースとは、どのようなケースであろうか。それは、あと一押しすれば「住所あり」、又は、「住所なし」の結論がほぼ確実になるというようなケースにおいて、その結論をより確実にする目的で主観的事実を用いる必要があるようなケースであろうか。しかし、この場合においても、現に判定に用いることになるその主観的事実とは、「客観的な何かに具体化された後のもの(すなわち、前述「1」で検討した「具体化された客観的事実」をいう。)というように考えざるを得ないであろう。

エ 結論(客観的事実か主観的事実か)

以上をまとめると、本件地裁判決の範囲すなわち、住所を判定するための要素の範囲は、「客観的事実」である。主観的事実は補充的要素である。ただし、補充的とする理由付けが必ずしも明らかでないという疑問は必ずしも解消されたわけではない。

(3) 検討その2—客観主義か、主観主義か—

検討すべき事項は、本件地裁判決は、住所を判定する要素に関して、どのような客観主義又は主観主義のいずれの立場に立つのか、が問題となる。以下、前述「(1)」の「本件地裁判決」の判示を基に、判示に示された一般論の内容を検討する。

ア 検討その1—租税法の性格の観点から—

まず、本件地裁判決が、元々の客観的事実を考慮の対象とする客観主義を取っていることは明らかである。その根拠は、「一定の場所がある者の住所であるか否かは、・・・租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、・・・客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。」

(傍線筆者)と判示しているところにある。特に、「客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ない」のが、租税法の本質的性格(多数人を相手方として課税を行う)に起因することを挙げていること、「客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当」と断言していること、に注目しておきたい。なぜなら、客観的な表象によって判断することこそが、税務の執行を公平に行うための前提となると考えられるからである。

イ 検討その2—「これに対し」の意味—

問題は、判示中の「これに対し」で始まる文言(前述(1)の[本件地裁判決の判示])の解釈である。

この語句のなかの「これ」という指示代名詞の意味する中身は、「本来の客観的事実を用い(て総合的に判定すること)」である。「これに対し」の後の文章の意味は、「(居住意思は外部から認識できないので)ごく例外的にのみ主観的事実を用いるにとどまる」である。

ウ まとめ

前述「ア」及び「イ」の検討をまとめると、次のとおりである。

(ア) 本件地裁判決は、客観的事実により住

所を判断すること

(イ) 主観的事実は補充的に判断すること、ただし、主観的事実は認識困難である場合が多いので、主観的事実を用いることが可能なケースはほとんどないこと

(ウ) 主観的事実を認識できるケースがあっても、補充が必要でないときは、その主観的事実(すなわち、「具体化された客観的事実」をいう。居住意思などが含まれる。)は用いられないこと。

(注) なお、「補充的」の意味は、本来の客観的事実に不足があるときという意味である。したがって、不足があるときは、主観的事実(ただし、客観的事実に具体化された後のものをいう)により補う。

(エ) 結論として、基本的に「①本来の客観的事実」が判定の対象となる。なお、「②具体化された客観的事実⁴⁴⁾」は、形式的例外的な位置付けである⁴⁵⁾。

上記(ア)から(エ)のことから、次のことがいえる。

まず、形式的にみると、本件地裁判決は、伝統的客観主義及び伝統的主観主義⁴⁶⁾の双方を、住所の有無の判定にあたり採用したものと考えられる面がなくもない。ただし、本件地裁判決は、原則として元々の客観的事実に基づいて判定することを述べている。さらに、実質的には、主観的事実が具体化されて客観的事実となることは実際上ないという前提を本件地裁判決は置いていると考えられる。すなわち、客観主義と主観主義の双方を、住所の有無の判定にあたり採用したという前記結論は、形式面、理論面にのみ着目した表現であるといえるにとどまる。したがって、実質面から表現しなすならば、伝統的客観主義のみを採用したといえる。

なお、私見にいう客観主義及び主観主義の定義のいずれに該当するのかについては、私見にいう客観主義を採用したといってもいい

かもしれない⁴⁷⁾。ただし、私見にいう客観主義は、元々の主観的事実をも考慮するものをいう。したがって、本件地裁判決の「補充的」の意味をやや広めにとると、私見にいう客観主義と重なる部分があるといえる。ただし、原則として元々の客観的事実を考慮するという本件地裁判決の実質面を重視するときは、私見にいう客観主義は、本件地裁判決の立場と異なる。

以上をまとめると、居住意思を考慮しないとする本件地裁判決は、この点において、後述「4 本件高裁判決の当該判示部分の位置付け」で述べる本件高裁判決と相違する。すなわち、本件地裁判決は、一般論を述べるくだけに関する限り、実質上伝統的客観主義をとるがゆえに、租税回避目的も、居住意思も、いずれも住所判定には関係させなかったといえる。

エ 検討その3—事実認定からみる本件地裁判決の考え方—

前述「イ」に掲げた判示は、一般論に言及したものであった。すなわち、本件地裁判決は、一般論として、実質上伝統的客観主義を採用した(より厳密にかつ形式的には、主観的事実を補充的にのみ考慮する)ものであった。

次に、2つの論点を検証する。この検証は、前述のような一般論の下においてなされた本件地裁判決について、事実認定の内容を分析することにより行う。2点のうち1点目は、「本件地裁判決の事実認定は一般論の当該判示の範囲内のものであったか」という点である。2点目は、「居住意思などの主観的事実が判決において考慮されている場合、考慮された主観的事実のウエイトないし比重は、どの程度であったか」という点である。

その検証の結果、おおむね一般論に従った判示をしていることが分かった。しかし、次の(ア)に掲げるような若干のコメントが必要であると考えられる。そのコメントの内容は、次

のとおりである。

(ア) 客観主義は居住意思を考慮しないはずだが・・・

まず、第1点は、本件地裁判決は、居住意思、租税回避目的のような主観的事実（より正確には、「具体化された客観的事実」）について、判断の過程において取り上げて、「居住意思が、香港又は日本のいずれの国にあったのか」を検討していることを挙げておく（なお、その検討結果は、「日本に居住意思はなかった」という判示であった。）。このことは、本件地裁判決が伝統的客観主義を採用したとの前述「イ」の筆者の結論とは矛盾するように見える。なぜなら、仮に客観主義の立場に立つ場合は、居住意思などは、住所の有無の判定の対象となる要素ではないと考えられているのであるから、検討する必要さえないはずであるからである。

(イ) 補充的にのみ考慮するはずだが・・・

本件地裁判決が、居住意思を示す客観的事実について、検討していることは、前述（ア）に述べた。次に、第2点としてここで指摘したいのは、検討の対象となる要素の数に関してである。すなわち、本件判示においては、複数の客観的事実（具体化された客観的事実）を取り上げて、検討していることである。ちなみに、次のA、B及びCのような事実（客観的事実）を取り上げている⁴⁸。なお、次のAからCに掲げた記述は、筆者が判示を要約したものである。

- A 日本から香港への住所変更を届けなかった金融機関が多いからといって、居住意思が日本にあったとは、認められない。
- B 外形作出目的で作成されたものとは考えがたい書面もあるので、居住意思が日本にあったとは、認められない。
- C 香港に居住すれば回避できるという贈与税負担回避目的を認識していた可能性もあるが、日本が生活の本拠であったかどうかには、決定的な影響を与えない。

以下、A、B及びCについてコメントする。

客観主義に立つ場合であっても、より数の少ないあるいは例外的な主観的事実を取り上げるのであれば、それは、客観主義の立場の範囲内のものであるとすることができる。しかし、上記AからCのように複数の居住意思に起因する事実を地裁自身が挙げていること自体は、本件地裁判決が、「居住意思は補充的な考慮要素にとどまる」と判示していることと矛盾するようにも見える。なぜなら、「補充的な考慮要素にとどまる」という判示の前提には、「居住意思のほとんどは具体化されないから外部から見えるようなことはほとんどありえない」ということがあるからである。この前提が正しいのであれば、AからCのような多くの事実は、むしろ居住意思（主観的事実）を示す事実（客観的事実）であるという反論さえも招いてしまうと考えられなくもない。

(ウ) まとめ

前述（ア）及び（イ）の検討結果は、「本件地裁判決の立場は、伝統的客観主義ではなく（私見にいう）客観主義の立場に立つ」ようにみえることを支持するものである。しかし、そのように本件判示を評価すべきではないであろう。すなわち、本件地裁判決は、あくまでも伝統的な客観主義に立つものと考えたい。

その理由は、次のとおりである。すなわち、本件地裁判決が、居住意思を示す客観的事実について多くの事実を提示するとともに、それらの事実の検討に量を大きく割いている理由は、被告課税庁の主張を排斥することに主たる目的があったと考えられるからである。つまり、原告納税者の主観的事実（居住意思）に租税回避等の事情があったことが被告課税庁の主張の拠って立つところであった。これを崩すことこそが地裁判示の理由付けとして必須であったことを考えると、一見伝統的主観主義とみえてしまうことにも、相当の理由があると思われる。

3 本件高裁判決の当該判示部分の位置付け

前述「2」で本件地裁判決の考え方をみた。ここ（「4 本件高裁判決の当該判示部分の位置付け」）では、本件高裁判決の判示が、どのような内容の客観主義又は主観主義の立場に立つのか、並びに、居留意思に係る事実認定の内容及び位置付けはどのようなものなのか等について考察する。考察する目的は、住所に関する判例の傾向を研究するために、本件高裁判決の拠り所となる考え方を明らかにする必要があるからである。

(1) 判示内容

客観主義及び主観主義に関する本件高裁判決の立場は、次の判示にみることができる。当該判示は、「住所の有無は、客観的事実に加えて、居留意思を総合して判定する。」旨述べる。なお、次の判示は、考慮要素に関する一般論を述べるものである（検討するために付番をする必要があるので、以下に再掲する。）。

[本件高裁判決の判示]

「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①客観的事実に、②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留意思を総合して判断するのが相当である。」（付番及び傍線筆者）

(2) 検討その1—客観的事実か主観的事実か—

検討すべき事項は、本件高裁判決は、住所判定の要素として、客観的事実、主観的事実のいずれか一方、又は、双方を、考慮の対象とするのかが問題となる。

まず、本件高裁判決は、生活の本拠を決定するために「考慮すべき要素の範囲」を、「客観的事実」のみに限定していない（ように見える）。すなわち、本件高裁判決は、「客観的事実」に、「主観的事実（より正確には、「居留意思」）」を加えて、両方を考慮して、生活の本拠を判定するとしている。したがって、

本件高裁判決は、伝統的客観主義とは異なる。むしろ、伝統的主観主義ないし（筆者が定義する私見としての）主観主義（又は実質的意味における客観主義）に類似するようにみえる。

次に、「主観的事実」（より正確にいうと、「居留意思」）に関して、本件高裁判決は、次のように定義する。すなわち、「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留意思」という形で、居留意思に限定を加えて、定義する。そして、これら「客観的事実」に、「主観的事実」（ここにいう「主観的事実」とは、何の限定もなされない主観的事実ではない。むしろ、「客観的に認識できる」主観的事実（居留意思）をいう。）を加えて、総合して判断する旨、判示する。

以上をまとめると、本件高裁判決の範囲は、「客観的事実」及び「客観的に認識できる居留意思（主観的事実）」である。

(3) 検討その2—元々「主観的事実」であったものの取扱い—

ア 判示内容

まず、本件地裁判決の関連部分の判示を次のとおり、掲げる（再掲）。

[本件高裁判決の判示]

「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①客観的事実に、②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留意思を総合して判断するのが相当である。」（付番及び傍線筆者）

イ 検討—元々の主観的事実の取扱い—

(ア) 検討事項—本件判示の居留意思は主観的事実か—

検討すべき事項は、「主観的事実（判示の表現は、「居留意思」）」を主観的事実として住所判定の要素の対象とするのか、「主観的事実（判示の表現は、「居留意思」）」を客観的事実として住所判定の要素の対象とするのかであ

る。伝統的客観主義及び伝統的主観主義においては、いずれ（客観的事実又は主観的事実）の事実として取扱われるのかによって、用いられている主義に違いがでてくる可能性があることが検討する理由である。

より具体的には、本件高裁判決が対象とする2つの要素、すなわち、「①客観的事実」及び「②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」のうち、後者②の位置付けを検討する必要がある。すなわち、後者②は、主観的事実として考えるのか、(客観的事実に具体化してしまった後の話であるから)「客観的事実」として考えるのか⁴⁹、本件高裁判決の立場はいずれなのかが、問題となる。

(イ) 検討

前述(ア)の判示を素直に、すなわち、形式的にとらえると、「①客観的事実」及び「②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(すなわち、文言上「客観的事実から区分されるものの何か)」の2つを、住所判定の要素にすることを宣言したのが、本件高裁判決であるといえる。

次に、後者②の居住意思の内容を検討する。すなわち、「客観的事実から区分されるものの何か」の性質について分析する。ここにいう居住意思の性質は、次のA、B及びCの3つの異なる表現を用いて、説明することができる。

- A 「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」である。
- B 「本質(元々何であったかという点)に関しては、主観的事実」である。
- C 「言動等により最終的に、客観的事実になってしまったもの(具体化された客観的事実)」である。

上記A、B及びCは、同じ一つのことを、三つの異なる面から見たものといえることができる。あるいは、Aは、これを総括的に表現

したものであり、B及びCの2つは、それぞれ別の面から見て(具体的には、言動等の前と後のそれぞれの時点において)表現したものといえる。

さらに、本件高裁判決は、その個別の事実の認定判断において、本事件の納税者(原告・被控訴人)が、その居住の意思が香港よりも日本においてより強い「意思」を有していた旨認定している。すなわち、高裁は、居住意思を主観的事実として取り扱っていると考える。つまり、高裁がそのような認定をする背景には、客観主義・主観主義に関する一般論においても、高裁の基本的立場は、(客観的事実としてではなく)主観的事実として扱うものであることを示しているのではなかろうか。

(ウ) 結論—主観的事実とする—

本件高裁判決は、居住意思を主観的事実として位置付けているものと考えられる。

他方、前述(「1」「2」「カ)」の検討で、私見として、主観的事実が具体化して客観的事実となった場合における当該客観的事実を考慮する考え方は、主観主義とよぶべきである旨、さらに、それを実は客観主義と名づけようが、主観主義と名づけようが、あまり違いがない面もある旨も、合わせて述べた。その考え方をとる場合、本件高裁判決は、伝統的主観主義の立場と私見にいう主観主義の立場の双方の考え方に類似するといえるかもしれない。

ウ 判示を具体的に検証することの意義(論点1及び論点2)

前述(イ)で行った検討の中身は、本件高裁判決の判示のうち一般論を述べた部分について分析したものであった。すなわち、本件高裁判決において裁判所がした個別の認定事実を分析したものではなかった。

したがって、次に、前述した一般論が、事実認定の段階でどのように具体的に実行されているか、すなわち、本事件の事実認定及びその評価の内容を見る。具体的には、どのよ

うな内容の主観的事実がどのような客観的事実に具体化されるに至ったのか（論点1—後述「エ」参照。）、をみる。

さらに、「具体化された客観的事実」（ただし、元々主観的事実であったもののうち、納税者の言動等を経て客観的事実に具体化されたものをいう。）は、住所の判定を大きく左右する要素として位置付けられているのか、又は、ごく補充的な要素として位置付けられているのか、が問題となる（論点2—後述「オ」参照。）。

この問題（論点2）を議論する理由は、次の点にある。すなわち、「具体化された客観的事実」が、ごく補充的にのみ用いられているのであれば、本件高裁判決の立場は、本件地裁判決の立場に近いということ（すなわち、本件地裁判決と本件高裁判決とは、一般論に係る双方の判示の大きな違いほどまでには、違いがないということ）が、認定事実の次元で確認できることになる。

逆に、補充的な考慮要素という位置付けを超えて、本件高裁判決において主観的事実が広く認定され、用いられているのであれば、それは本件高裁判決が本件地裁判決（本件地裁判決においては、主観的事実は住所判定の考慮の対象となっていない点に留意）とはまさに異なる立場であるということが認定事実の次元で確認できることになる。そうした確認の作業をする理由は、本件高裁判決が採用した立場を検証し、評価し、ひいては住所の判定基準に関する最近の訴訟の傾向を把握することにある。

エ 論点1の具体的検証—具体化された客観的事実とは—

具体化された客観的事実の内容をみるために、本件高裁判決の判旨の論理展開（ないし構造）を、次に検討する。

(ア) 論理展開の内容

A 論理展開全体の概要

本件高裁判決は、次の①から⑦のように論

理を展開して、「日本に生活の本拠あり」との結論を出している。具体的には、まず最初に一般論（後述①）を述べ、次に、判定要素を5つ（後述②から⑥）取り上げ、最後（後述⑦）にまとめている。

なお、論旨全体の展開の要点は、次のとおりである。すなわち、納税者が（租税回避の「目的」をもって（後述「①」）、（その目的に沿うように滞在日数等を）調整した結果を含む納税者の「生活全体の実情」を香港と日本の比較をする形で述べ（後述②～⑥）、結論として、「より重要な」本拠は香港でなく、日本であった（後述「⑦」）というものである。

B 論理展開の詳細

① 判定要素一般論—客観的事実と居住意思とを総合勘案—

骨子は、「客観的事実」に「客観的に認識できる居住意思」を総合して判断することを判示する。すなわち、具体的には次の一般論を展開する。なお、滞在日数の多寡によるのみ判断すべきでない旨を付言する。

[判定要素一般論の概要]

「生活の本拠の有無を判定するための要素とは何かについての一般論を展開している。その要旨は、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。」

② 租税回避の目的等—租税回避目的があった—

香港に居住すれば贈与税を回避できることを認識し、日本国内滞在期間を多すぎないように調整していた旨の事実を認定をした。この事実認定の正当性を確保するために、本件高裁判決は、贈与税回避方法を説明した弁護士等と原告とが会合を持っていたこと等、種々の事実を挙げている。

③ 被控訴人の生活場所（住居）—香港滞在日数多いが、日本にも居住していた—

(租税回避目的で) 香港滞在日数を調整した結果として日本滞在日数が、26.2%になったこと、日本の住居は日本出国前と同様のままであり、帰国時には以前と同様に使用していたこと、香港での執務日数は168日に過ぎないこと、香港のアパートは長期滞在用施設ではなかったこと、を事実認定している。

④ 被控訴人の職業活動—被控訴人の地位からみて日本での業務がより重要—

被控訴人は、武富士の取締役であり、日本での多くの重要な会議に出席していたこと、武富士は、その経営者となる予定の被控訴人にとって重要な拠点であったこと、したがって、香港での業務活動よりも日本での業務活動が重要であったこと、等を事実認定している。

⑤ 資産の所在—日本国内に有する資産の方が圧倒的に多い—

日本国内には、株式1000億円、預金23億円、借入金182億円など、たくさんの資産を有していたが、香港においては、5000万円の預金のみであったことを、事実認定した。

⑥ 外部から認識できる被控訴人の居住意思—香港での居住意思は強くない—

役員宣誓書等に杉並を住所と記載したこと、日本の武富士の経営者となる予定だったので、香港滞在は長期に継続の予定ではなかったこと、香港のアパートも長期滞在を予定しないものであったこと、香港に持参したものは衣類程度であったこと、滞在日数一覧表を作成し、会計士から早く香港に帰るよう調整を指示されていたこと、以上のことから、香港を生活の本拠とする意思は強いものではなかったこと、等を事実認定している。

⑦ まとめ—香港と日本の双方が生活の拠点であるが、より日本が重要な拠点—

日本の住居が香港出国以前と同様に維持され、日本帰国時は以前と同様に住居で生活していたこと、将来の経営者となる予定であるなど日本での職業活動は重要であったこと、

香港における資産はごくわずかであったこと、香港での居住意思も強いものではなかったこと、(租税回避目的で調整した結果としての) 滞在日数は重視すべきでないこと、等から、日本と香港の両方が生活の拠点であったが、被控訴人の全体からみると、日本が生活の本拠であったこと、を結論した。

(イ) どのような客観的事実に具体化されたか(論点1の検討)

居住意思(主観的事実)の有無を決定する個々の認定事実(客観的事実)をみる。

香港又は日本に居住する意思の現われとして、本件高裁判決は、前述(ア)の「⑥」に挙げた事実を認定した。

具体的には、本件高裁判決は、居住意思が日本にあったことを証拠付けるための事実として、次の[居住意思が日本にあると高裁が判断する4つの論拠]に掲げる①ないし④のような客観的事実を認定し、これらの認定事実をもって、居住意思を推認することとした。それぞれの認定事実自体は、一つ一つそれらを取り上げた場合は、その一つの事実のみから、(香港又は日本に居住するという)居住意思を確かなものとして、推認できるというようなものではないと考えられる。その理由は、例えば、後述「①」に関して、住所の記載は、香港内の住所地名が記載されていたものと日本内の住所地名が記載されていたものとのが、それぞれ複数ずつ存在するからである。すなわち、この例のように、例えば、香港に住所ありと結論できる事実が、日本に住所ありと結論できる事実を凌駕するほどのものではないという状況にある。

本件高裁判決では、生活の拠点を推認させると裁判所が考える間接事実を数多く提示することによって、日本居住の意思と香港居住の意思とを推認し、比較考量することによって、全体として日本に居住する意思のほうが、香港に居住する意思よりも強いと判断した。[居住意思が日本にあると高裁が判断する4

つの論拠]

居住意思が日本にあるとする本件高裁判決の論拠部分について、典型例部分のみを抽出して、次の①ないし④の客観的事実を、以下に示す。

- ① 武富士の有価証券報告書等には香港自宅を住所として記載し、取締役就任承諾書等には、杉並自宅を住所として記載した。
- ② 原告は、日本の武富士の経営者になる予定であった。
- ③ 香港のアパートは長期滞在用の施設ではなかったし、香港に持ち込んだのは衣類だけだった。
- ④ 公認会計士から「日本にいないで、早く香港に帰よう」指示を受けていた。

オ 論点2の具体的検証—居住意思（主観的事実）の位置付け—

前述「エ」「イ」では、居住意思の現われとして認定された事実の中身を構成する客観的事実4つをみた。そこで次に、居住意思というものが、居住意思以外の判定要素を含めた住所全体の判定要素の中において、どのような位置付けを本件高裁判決によって与えられているのかを見る。

居住意思（主観的事実）は、前述「ア」の5つの個別的判定要素（②から⑥）のうちの一つとして、「⑥」に述べられている⁵⁰。

前述「ア」のいくつかの要素の中において、居住意思が置かれた位置付けは、私見としていえば、「決定的な要素ではなかった」というものである。すなわち、居住意思以外の要素だけで判定したとしても、日本に生活の本拠があったということを本件高裁判決はすでに判示したつもりであると高裁自身は考えていると思われる⁵¹。そのようにいうことができる理由は、次の点にある。

まず、個別的判定要素の②から⑤までの認定事実について、香港生活の事実と日本生活の事実とを比較すると、日本の生活拠点のほうがやや生活の本拠といえる度合いが高い旨

の認定を、本件高裁判決は、している⁵²。ということは、居住意思という主観的事実（前述イ）の⑥）を認定したことが唯一の根拠になって、「日本に生活の本拠があった」との結論が決定的になったというわけではない。

結論として、居住意思は、いくつかの他の要素と「並列する要素」（ただし、同等に並列するものではない）の一つとして、本件高裁判決により位置付けられたものとする。さらにいえば、「居住意思について日本に居住する意思のほうが、香港に居住する意思よりも強い」と認定したこと自体は、日本が生活の本拠であるとの「結論をより確実にするための間接事実」として、本件高裁判決においては、位置付けられているといえよう。

なお、「並列する要素」であり、「結論をより確実にするための間接事実」であること自体は、本件高裁判決の次の判示からも、読み取ることができる。

[本件高裁判決の判示]

「(7) まとめ

・・・[1]・・・本件杉並自宅の被控訴人の居室は、・・・香港に出国した後も、・・・出国の前の状態で維持され、・・・[2]・・・、[6]・・・、[7]被控訴人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・・・」
 （傍線筆者）

上記判示のアンダーライン箇所は、次のことを述べたと考えるのが妥当であろう。

すなわち、「上記[1]から[6]までの認定事実からみて香港を生活の本拠と見ることができない」ことをまず述べており、それに加えて、「被控訴人の居住意思の面からみて『も』、香港を生活の本拠とみることができない」旨を述べたものとする。ここでは、「も」が係助詞として「も」の前後に置かれた事実を列挙させる働きをしているものとする。

カ 租税回避目的の位置付け

本件高裁判決の理由付けとして、留意して

おきたい点がある。

それは、日本と香港のいずれがより（生活の）「本拠」に近いかの論拠付けに関してである。具体的には、本件高裁判決が用いている論拠「租税回避の目的」の位置付けについて若干のコメントをしておきたい。

まず、本件高裁判決は、租税回避の目的があることを認めている。そして、租税回避目的が原因となって、「日数の調整」という操作がもたらされたこと、本件高裁判決は述べている。さらに、これらの事実を根拠として、本件高裁判決は、「日数重視は相当でないこと」（以下、「判断甲」という。）及び「香港での居居意思が強くないこと」（以下、「判断乙」という。）との判断をしている。

すなわち、2つの判断（判断甲及び判断乙）の両方とも高裁が主張することができた（別の表現をするならば、論拠があると高裁がいった）理由として、租税回避目的の存在が決定的なあるいは非常に重要な役割を果たしているように思われる。すなわち、「租税回避」が大きな鍵となっており、租税回避の存在が主張できない場合は、本件高裁判決の結論を導くことは困難であったのではないかと考えられる。

これら2点（判断甲及び判断乙）を高裁が主張できるための論拠に、どの程度の十分さ（論証の確からしさ）があるといえるのか、について次に若干の検討をする。

まず、租税回避目的で日数調整をした結果は、日本滞在日数よりも香港滞在日数のほうが、圧倒的に多い。したがって、日本に生活の本拠があるとの結論を出すためには、高裁にとっては、このこと（香港滞在日数のほうが多いこと）自体又はその拠って立つところの事実を否定するか、又は、その拠って立つところのものに対して低い法的評価を与えるか、いずれかが必要となる。高裁自身は、直接的には、「日数を重視することは妥当でない」という判示によって否定している（すな

わち、香港滞在日数が多いことから必然的に出てくるはずの「香港が生活の本拠」ということを否定している。）。

しかし、「日数を重視することは妥当でない」と判示したことより本質的理由として、「租税回避目的が存在した」ことを本件高裁判決は、挙げているものと考ええる。すなわち、「租税回避目的の存在」こそが、「日数には拠らないで住所を判定すべき」という高裁判決の正当性を裏付ける事実として使われているように思われる。つまり、租税回避目的の存在を認定したこと自体が、本件高裁判決においては、決定的な役割を果たしていると考えられる。

次に、高裁判示における居居意思の内容は「日本に居住する」というものである。逆にいえば、「香港に居住するという意味は弱い」という内容である。「居居意思は日本にあり」との結論を高裁が論拠づける事実として挙げたものは、合計4つある（前述「エ」「イ」の[居居意思が日本にあると高裁が判断する4つの論拠]にいう①から④参照。）。このうち、3つ（①～③）の事実は、「日本こそが生活の本拠」という結論を出すための理由としては、圧倒的に有利な根拠となるというわけでもないと考えられる。

その理由は、次のとおりである。例えば、①（「有価証券報告書等には香港自宅を住所として記載」したこと等）については、香港に住所がある旨をいくつかの銀行には、届出ている事実も厳然として存在しているからである。②（「武富士の経営者になる」点）については、経営者になるまでの何年間かは、香港に居住する理由があつて、それに基づいて香港に居住したとしたら、香港に住所ありと考えることが税法上正しいということもありうるのではないだろうか。また、③（「長期滞在を前提とする施設でない」点）については、長期滞在用でない施設に実際に長期滞在した者がいたら逆のこと（すなわち、香港がより

本拠に近いということ)が起こるわけだが、その可能性が否定できないとみることができよう。

以上のように考えると、3つ(①～③)の事実は、日本が本拠といえるための理由として必ずしも十分ではないとの見方も可能である。高裁自身は、「日本に生活の本拠があるとの結論を導くためには、①から③の理由で十分である」と考えたがゆえに、日本に本拠ありとの結論を出したのであろうが・・・。

以上の点に関しては、次のことがいえるであろう。

まず、本件高裁判決における判示にもあるように、上記4つの理由のうち4つ目の理由(④日数調整)は、元々「租税回避が存在した」という事実認定をまず行ったこと自体から帰結する事実であると考えるのが自然である。すなわち、「租税回避」目的があったがゆえに、「滞在日数を調整した」という結果を生じたという意味である。つまり、日数調整という4つ目の理由は、見方によっては、「租税回避が存在した」という要素そのものである。ということは、居住意思が日本にある理由の4つ目は、日数調整ではなく、租税回避目的であるという見方もできなくはない。その見方に立つ場合、高裁は、租税回避目的を二重に裏づけに利用したといえなくもない。仮に、それがいえないとしても、租税回避目的が大きな根拠となっていると考えざるをえない⁵³。

すなわち、以上をまとめると、居住意思が日本にあることの正当性を根拠づけるものは、実質的に「租税回避目的」であるといえる。これだけ大きな要素として、「租税回避目的」が、しかも「居住意思は日本にある」という形で事実上用いられているとみられる点は、割目してよいかもしれない⁵⁴。

キ 論点2の具体的検証のまとめ—居住意思(主観的事実)の位置付け—

以上の検討の結果をまとめると、次のとお

りである。

まず、問題点は、「具体化された客観的事実」(元々の主観的事実すなわち、日本に居住するという居住意思)が、本件高裁判決において用いられた住所判定要素の中で、どの程度の大きさないし地位を占めるのかというものであった。その答えは、次のとおりである。

すなわち、居住意思の具体化されたもの(客観的事実①から③まで)は、高裁により、日本に居住する意思を表すものとして、用いられている。さらに、客観的事実④は、租税回避の存在とともに、高裁の論拠の中心に実質上位置する事実(として認定されたもの)であると考えられる。

以上の分析に照らすと、本件高裁判決は、「客観的事実に居住意思を加えて総合勘案する」との一般論の高裁の立場は、租税回避の事実に大きく依拠して出された判断のように思われる。

(4) 判示の分析その3—客観主義か、主観主義か—

客観主義・主観主義のいずれの立場を本件高裁判決はとったのか。

本件高裁判決では、主観的事実たる居住意思の具体的現われとしていくつかの事実(具体化された客観的事実)を認定し、居住意思(という主観的事実が日本により強かったと認定することによって)の存在を推認している。

したがって、客観主義又は主観主義のいずれを本件高裁判決はとったのかという疑問への答えは、伝統的主観主義であり、私見(主観的事実が具体化され、客観的事実となったものを勘案するのを主観主義とよぶ)にいう主観主義を採用したものと評価することになるのではなかろうか。

(以上)

1 東京高裁平成20年1月23日判決(平成19年(行コ)第215号)及び東京地裁平成19年5月23日判決(平成17年(行ウ)第396号)。本論稿脱稿時現在、本件武富士事件は、上告中である。

2 相続税法(平成11年法律第87号による改正前のもの)1条の2第1号は、贈与税の納税義務者を「贈与(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。)により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有する者」と定義する。改正後の規定は、現行相続税法第一条の四第一号及び第二号参照。改正後の同条第一号は、贈与税の納税義務者を「贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有する者」と、同条第二号は、贈与税の納税義務者を「贈与により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しない者(当該個人又は当該贈与をした者が当該贈与前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。)」と定義する。

3 住所の意義に関連して、いくつかの問題点が残されている。例えば、①相続税法上の住所と所得税法上の住所の意義にどのような違いがあるのか、②「取得の時に住所を有する個人を納税義務者とする」相続税法(すなわち、一定時点において住所を有することを要求する相続税法)と「居住者(所得税法第2条第1項第三号に規定する『住所を有する・・・』個人をいう)」に、この法律により所得税を納める義務があると規定する所得税法とで、住所の解釈がどのように異なるのか、同じなのか、という点である。

4 東京地裁平成19年5月23日判決(平成17年(行ウ)第396号)を本稿では、「本件地裁判決」という。

5 東京高裁平成20年1月23日判決(平成19

年(行コ)第215号)を本稿では、「本件高裁判決」という。

6 本稿では、借用概念との関係で、租税回避の意図・目的の意味を検討することに特化する。一般に、租税回避の事案が、法解釈理論の領域の問題として濫用の法理や、限定解釈の考え方などが用いられ、あるいは、事実認定の領域の問題として私法上の法律構成による否認なるものが主張されたりする。しかし、本稿では、租税回避の問題とこれらの理論ないし考え方との関係一般論にまで立ち入って議論することはしない。

7 金子宏『租税法(第十三版)』(平成20年・弘文堂)105頁。

8 第一の「借用概念の意義」(後述「(1)借用概念一般論—借用概念と「住所」—」)は、住所という概念だけの問題としてではなく、借用概念全般を議論する。他方、第二の「客観主義及び主観主義」(後述「(2)住所と民法理論—客観主義及び主観主義と「住所」—」)は、住所という概念だけの問題として、「客観主義及び主観主義」を議論するものである。すなわち、後述(1)及び(2)の両者は同一の次元の問題を議論するものではない点、留意が必要である。

9 「租税回避」の意味を狭義の意義でとらえるか、広義の意義でとらえるか、により、本稿で議論する内容が異なる。本稿では、基本的に狭義の意味での租税回避を念頭に議論を進める。さらに、「租税回避の意図・目的」と「居住意思」との関係は、前者の意図ないし目的を有しつつ、その結果、後者すなわち、特定の地域に居住する意思を持つに至ったというような関係、すなわち、原因と結果の関係に立つと考えられる。つまり、同一のものの別の次元ないし現象という位置付けが妥当かもしれない。

10 借用概念一般論としての学説には、伝統的に、統一説、独立説及び目的適合説があるとされる。水野忠恒「私法上と同一の概念の解釈—匿名組合契約の意義」、金子宏、水野忠恒・中里実編「租税判例百選(第三版)」別冊ジュリストNo.120(1992

年12月) 24頁参照。

¹¹ この説について、後述第2節「2」(1)参照。

¹² この説について、後述第2節「2」「(2)」「ア」参照。

¹³ この説について、後述第2節「2」「(2)」「イ」参照。

¹⁴ その理由は、主観的事実は直接的な認識が不可能だからである。ただし、後述のように、居住意思のような主観的事実が、ある人の言動等を通じて具体化された結果、客観的事実が変わってしまった後のもの(すなわち、単に「客観的事実」あるいは「具体化された客観的事実」)を判定の対象とする考え方がとられる場合には、結果的に、居住意思が判定の要素に取り入れられることになる(という見方もできる)。

¹⁵ 金子宏『租税法(第十三版)』(平成20年・弘文堂)105頁。

¹⁶ 水野忠恒「私法上と同一の概念の解釈—匿名組合契約の意義」、金子宏、水野忠恒・中里実編「租税判例百選(第三版)」別冊ジュリスト No.120(1992年12月)24頁。

¹⁷ 現時点においては、上記の本文(1)(無限定説の意義)及び(2)(限定説について)に述べるように、住所に即した借用概念論の議論が熟しているとは必ずしも言いがたい状況にある。したがって、本稿における「最近の論者の考え方の整理」は、現時点における筆者の私見を交えた整理にとどまるものである。

¹⁸ 中里実「借用概念と事実認定」税経通信2007年11月号20頁。ただし、中里教授は、「・・・修正を除けば、原則として、民法に従って、所得税法における住所の解釈がなされるのであり・・・」(上述の本文参照。なお、傍線は筆者。)と述べる。すなわち、「原則として」の文言があるので、逆にいえば、「例外的に、民法に従わない解釈がありうる」旨を読み込む余地のある表現をされている。したがって、中里教授の考え方が、「租税法の観点から、制限を加えることを許容する立場」である可能性も否定できない。

¹⁹ 無限定説、限定説、民法許容限定説、別意解釈可能説は、本文に述べたように、いずれも、筆者が独自に表題名を付(ネーミング)したものであり、他の論者による命名及びその意義との比較考量は、紙幅の関係上、していない。

²⁰ 谷口知平『注釈民法(1)総則(1)』(昭和58年、有斐閣)248頁参照。ただし、同書は、租税法独自の考え方を限定なしに認める見解のように読める余地もあり(その場合は、別意解釈可能説との境界があいまいになる。)、なお不透明である。なお、租税法独自の考え方を入れた解釈を許す場合であっても、そうした租税法の考え方を住所の解釈に盛り込むためには、①租税法においてその旨の立法上の手当てが必要であるとする考え方、②立法上の手当てをやるまでもなく、解釈により租税法の考え方を住所の解釈に持ち込むことができる場合には立法上の手当てまでは必要ないという考え方、のいずれかが成立していることが必要となる。

²¹ 金子宏『租税法(第十三版)』(平成20年・弘文堂)105頁参照。

²² その理由は、前述判示は、「住所」の概念とは生活の本拠を指す旨の先行判例を引用していること及び学説の通説と同様の考え方を示していること、の2点にある。

²³ 品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定—武富士事件—」税研2007年9月号第135号83頁。品川教授は、本論文の80—83頁において、本件武富士事件に関しては、「租税回避の目的等の諸事情」が、「別意に解すべき」事情に当たるかどうかを(本事件における住所の有無の判断に当たっては)考慮されるべきであるとされる。

²⁴ 品川芳宣前掲注16の83頁参照。

²⁵ 「生活の本拠としているという客観的事実は、原則として定住意思の具体化されたものとみることが妥当である・・・」谷口知平・石田喜久夫編著『新版注釈民法(1)総則(1)』(昭和63年、有斐閣)336頁参照。

26 「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滅する・・・」谷口知平・石田喜久夫編著『新版注釈民法(1)総則(1)』(昭和63年、有斐閣)336頁参照。

27 「一応の」定義とした理由は、次のとおりである。すなわち、後述「カ」において、客観主義及び主観主義に関して筆者なりの定義をすることから、ここでは一応の定義とした。

28 高森八四郎教授は、「客観主義は、定住の意思は必要なく、定住の事実があればそれでよい・・・」旨述べられている。すなわち、この考え方において客観主義とは、筆者のいう元々の客観的事実を意味する。さらに、同教授は、「主観主義によれば、その場所が生活の中心であるという『定住の事実 (corpus)』だけでは足りず、その場所を生活の中心にしようとする『定住の事実 (animus)』が必要である・・・」旨説明する。すなわち、この考え方においては、主観主義とは、元々の客観的事実及び元々の主観的事実(居住意思)の2つが満たされてはじめて主観主義といえるとするのである。高森八四郎『民法講義Ⅰ総則(補訂第二版)』(法律文化社、2007年)37頁参照。

29 高森八四郎前掲注28『民法講義Ⅰ総則』37頁参照。

30 元々の主観的事実を直接的に判定の対象とすることは現実的には困難であると考えられるので、元々の主観的事実が具体化されて客観的事実になったものを対象とするものも、伝統的客観主義の範疇と考えられていたのかもしれない。

31 本人自身が「香港に居住するという強い意思があった」旨叫んだり、発言したり、書面に記録したような場合であっても、第三者は、本人の意思を直接的に認識しているわけではない。すなわち、音声、レコーディング機器による再生、文字媒体を通じた間接的な認識をしているにとどまる。

32 推認という作業には、したがって、推認が合理的であることが求められる。

33 民法の分野においては、住所の設定には次の2

つのように説明する立場がある。まず、客観説とは、「・・・生活関係の場所的中心となっているという客観的事実があることをもって足る」という考え方であり、主観説とは、「そのほかに定住の意思(官公署への届出などにより表示される)があることを必要とする」という考え方である。すなわち、この考え方に拠る場合、主観説とは、定住の意思(主観的事実)のみで住所の有無を判断するという考え方ではなくなる。つまり、「(官公署への届出などにより表示される)定住の意思」も判断の要素とされる。したがって、この考え方の場合は、筆者の定義する「元々の客観的事実」と「(元々の主観的事実のち)具体化された客観的事実」の双方に基づいて住所の有無が判定される。幾代通『民法総則第二版』(青林書院、1984年)81頁参照。

34 「具体化された客観的事実」の位置付けに関して、「客観的事実として位置付けたうえで法を適用する」という考え方と、これを「(合理的な推認の結果)居住意思等の主観的事実として位置付けたうえで法を適用する」という考え方があり、そのいずれを適用すべきかについては、後述「カ」「ア」参照。

35 租税条約が絡む国際的な場面における住所の決定は、二重居住者の場合は、租税条約に定める一定の判定基準(二重居住者振り分け基準)が用意されている。したがって、こうした二重居住者振り分け基準が適用される(例:日米租税条約第4条3)。そこでは必ずしも意思は要求されていないという考え方がないわけではない。しかし、租税条約の二重居住者振り分け基準は、締約国の国内法間に違いがあることが前提となっている。したがって、租税条約の基準に国内法の判定基準を合わせるべきであるという考え方は、必ずしも妥当であるとはいえない。(なお、国内法の考え方ないし解釈が、国内法の問題自体としてみたときに、租税条約の基準と同じであると考えられる場合は、当然に租税条約の基準と同じとなるので、問題ははじめから生じない。)

36 ただし、例えば、日本に定住していることを示す（客観的）事実が十分に認められる者が、それにも関わらず、「香港に居住する意思がある」と主張する場合に、その主張があることのみを理由として主張を認める（香港に居住すると認める）ことはありえない。本人の主張すなわち、香港に居住する意思を客観的に示す事実及び日本に居住する意思を客観的に示す事実の双方に関する推認を合理的に行なって、居住意思（具体化された客観的事実）の存在を認定することになる。なお、この点に関して、谷口知平・石田喜久夫編『新版注釈民法(1)総則(1)』337頁参照。

37 谷口知平『注釈民法(1)総則(1)』（有斐閣、昭和58年）246頁参照。

38 高森八郎『民法講義1総則（補訂第二版）』（法律文化社、2007年）37頁参照。

39 四宮和夫、能見義久『民法総則第五版増補版』（弘文堂、平成12年）55頁参照。

40 この立場は、本件高裁判決の立場に近いといえる。

41 住所判定にあたり居住意思を考慮しないという立場には、補充的にか又は例外的にのみ居住意思（「具体化された客観的事実」）考慮する立場が含まれる。この場合は、転居通知などの居住意思を考慮するにしても、制限的にのみ考慮することが許されることになる。この立場は、本件地裁判決の立場に近いといえる。

42 新村出編著『広辞苑』（昭和46年、岩波書店）2036頁。

43 本件地裁判決では、居住意思が一つの争点である。裁判所が、その判断を貫くための法律構成としては、被告課税庁の主張を否定することが眼目となる。すなわち、裁判所が、居住意思を考慮の対象にしないとの宣言を明確にしたことに、この部分の判示の意味があると考えられる。

44 「②具体化された客観的事実」は、もともとは主観的事実として存在していた事実のことをいう（前述「1」「2」「ア」参照。）。すなわち、客観的なものに具体化された後の主観的事実をいう。

本件地裁判決は、「具体化された客観的事実」は現実的にはまれであることを意図しているものと思われる。

45 本件地裁判決の判示を付度するに、本事件に関しては、少なくとも居住意思などは考慮の対象とならないという意図が裁判所にあるように思われる。

46 主観主義を「主観的事実のみを考慮して住所の有無を判定する」と考える立場を基本的に伝統的主観主義と定義した（「1」「2」「ア」参照。）。しかし、本稿に定義した私見においては、主観主義を「元々の客観的事実に加えて、主観的事実（ただし、「具体化された客観的事実」のこと）をも考慮に入れて判定する立場」と定義している点に注意ありたい。

47 その場合は、居住意思などの主観的事実について、私見の定義にいう元々の主観的事実の部分の適用が空振りになるだけである。その理由は、本件地裁判決の立場が、住所判定上、居住意思を考慮しない（厳密にいうならば、補充的に考慮する）というものである点にある。

48 本件地裁判決中の「第3 争点に対する判断」の「2 検討」の「(6) 居住意思とその他原告の主観的事実について」を参照。

49 さらにいえば、その客観的事実は、元々の客観的事実として考えるのか、具体化された客観的事実として考えるのかなども、議論は及ぶ。

50 本来ならば、居住意思とは何かの定義が詳しく検討されなければならないが、ここでは、紙幅の関係もあり、その検討には踏み込まない。

51 高裁と地裁で認定された事実の数はかなり膨大な数にのぼる。それらの個々の事実の法的評価は、本件高裁判決と本件地裁判決とでは、180度異なる場合が多い。個々の事実の法的評価の善し悪しについては、本稿は立ち入らない。

52 なお、高裁によるそのような事実認定自体の正しさ、正確さ等には本稿は立ち入らない。

53 もちろん、「租税回避」という段階（目的ないし原因のレベル）から発展して「居住する、居住

しない」という意思（結果のレベル）に至るのであるから、両者は別々に考慮してもなんら問題がない、という考え方もあろう。

⁵⁴ ただし、本件高裁判決は、借用概念の問題として判断を下したわけではないと考えられる。すなわち、無限定説又は限定説のような考え方は、本件高裁判決には一切顔を出していない。本件高裁判決は、むしろ、主観主義又は客観主義の理論に沿って判断した。すなわち、伝統的主観主義（又は私見にいう主観主義）に基づいて、居住意思を推認できる客観的事実を認定し、結論を下したものと考える。