

講演録

租税法上の「住所」の認定を巡る諸問題

中央大学商学部教授
酒井克彦

◆SUMMARY◆

本稿は、平成 25 年 11 月 12 日（火）に税務大学校和光校舎で開催された「税に関する公開講座」での酒井克彦教授（国士舘大学法学部（当時））による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、「租税法上の『住所』の認定を巡る諸問題」と題し、租税法の解釈適用の場面でしばしば問題となる「住所」の認定について、事例を交えながら分かりやすく解説されている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、酒井克彦教授による必要に応じた若干の加筆等を行っている。（平成 27 年 2 月 27 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	2
1 租税法における用語（概念）の理解	3
(1) 租税法律関係と厳格な解釈	3
(2) 租税法解釈と私法準拠	4
2 租税法上の「住所」の概念	6
(1) 租税法上の「住所」と民法上の「住所」	6
(2) 民法上の住所概念＝「生活の本拠」	7
(3) 全生活の中心とは何を指すのか？	7
(4) 「客観説 v.s 主観説」	8
イ 客観的な主観（居住意思）の認定	9
ロ 過去の判例	9
(5) 「住所複数説 v.s 住所単数説」	10
3 「住所」の認定で問題となるケース	11
(1) テント生活者の「住所」	11
(2) 租税回避事例における「住所」の認定	12
おわりに	19

はじめに

本日は、租税法上の「住所」の認定を巡る諸問題ということでお話しをさせていただきます。

数日前、台風 30 号がフィリピンに上陸しまして、多くの人々が避難をし、その生活の居を移らなければいけないということで、今まさに大変な状況になっていると思います。他方、日本でも、福島第一原発の関係で多くの人々が避難をしているという状況下にありまして、今日の新聞には、復興加速化提言について掲載されていました。自民党と公明党の両党が復興の加速化を図るということで、帰還困難区域に住んでいた人達が、果たして戻るのかどうか、大変大きな関心事項となっています。

さて、帰宅困難で住居を変えて生活をしている人の住所というのは果たしてどこにあるのだろうか、研究者の一人としては、どうしても税金の目からそういうことを考えざる

を得ない気持ちになるわけです。本日は、この住所というものをどのように考えたらいいいのかということをお話ししたいと思います。もしかしたら税金について普段からあまりご存知でない方は、住所が税制と何か関係あるのか、どんな問題があるのかと疑問に思われるかもしれませんが、税を考える週間ですから、ここで皆さんと一緒に「住所」という用語を巡る問題を通じて、租税法について考えてみたいと思います。

私たちは、ありがたいことに自由な社会に生きているわけです。そうであるとする、様々な社会的なしがらみの中ではありますが、どこに住もうが勝手です。何か特別な事情がある場合は別として、通常、どこに住んでもいいわけです。

我が国の税制では、国内に住所を有しているのか有していないのかということが、その人の納税義務というものに大きく影響を与えます。例えば分かりやすく言えば、日本に住

所を有していない人については、ある特定の租税については税金の負担をさせない仕組みになっているわけです。先ほど言いましたように、自由にどこに住んでもいいわけですから、日本で税金を払いたくなければ、住所を移転して外国に住んでしまえばいいわけです。それももちろん自由です。ところで、日本の行政サービスを受けたいという場合には、それなりの租税負担というものが考えられるわけですが、そういった便宜を受けながらも他方で税金を納めたくない、というような考えの人もいるわけです。日本の行政サービスを受けるにもかかわらず、うまく税金を免れることができるのであれば、それにこしたことはないと思うこと自体は、それほど不自然な感じはしないわけです。そのような考え方を持っている人も少なからずいます。他方、日本の行政サービスを受けていれば、当然それに見合った租税負担をしなければいけないのだとの考え方もあるわけです。そのあたりについて、少し考えてみたいと思います。

1 租税法における用語（概念）の理解

(1) 租税法律関係と厳格な解釈

さて、最初にいろいろなことを申し上げましたが、少し中身に入っていきたいと思います。租税法における用語の理解についてですが、我が国の租税法で住所というのはどのように規定されているのか、あるいはどのように、法律関係、税金の負担に影響を及ぼしているのかということ、を、ごくごく簡単に見ていきたいと思います。

永遠の旅人の「住所」という問題があります。これは、国税庁ホームページの「タックスアンサー」の2012番に、「居住者・非居住者の判定（複数の滞在地がある人の場合）」という説明があります。我が国の税制——税制といってもたくさんありますので——、本日はとりわけ所得税や相続税の話を中心にさせていただきますと思いますが、この居住者と

非居住者という言葉が、租税法の中では頻繁に出てきます。我が国の所得税法上、「居住者」とは、「国内に住所があり、又は現在まで引き続いて1年以上、居所がある人」とされています。そういう人、すなわちこの講演会場にいらっしゃる多くの方は居住者、つまり国内に住所がある人でしょう。また、住所がなくても、仮の住み家といえますか、居所というものが1年以上あるような人も居住者と言います。そして、この居住者は、所得が生じた場所について国の内外を問わず、その所得につき我が国で所得税を納める義務があると、こう書いてあります。すなわち、もし皆さんが、自分は日本に住所があるということであれば、その方はもう居住者と扱われますから、国の内外を問わず、どこで所得が発生したとしても、その所得について日本の税金が課せられると、こういうパワフルな規定が書いてあるわけです。

また、「非居住者」とは、「居住者以外の個人をいい、日本国内で生じた所得に限って所得税の納税義務がある」と書いてあります。ここで2つの言葉が出てきたわけです。すなわち「居住者」と「非居住者」です。「非」というぐらいですから居住者でない人ということになりますが、この非居住者は原則、国内で生じた所得しか課税をされないというわけです。

さて、今、その定義規定の中に住所という言葉が出てきました。「国内に住所を有する者」と。

では、住所とは何かについて次に考えてみたいと思います。「住所」とは「各人の生活の本拠」をいい、国内に生活の本拠があるかどうかは、客観的事実によって判断することになっています。すなわち住所というのは何かというと、生活の本拠をいうのだというわけです。生活の本拠はどこにあるかが大事なのですが、生活の本拠というのは客観的事実によって判断するということです。

その次に、複数の滞在地がある人の場合ですが、ある人の滞在地が2か国以上にわたる場合、その住所がどこにあるかを判定するためには、例えば、住居とか、職業、資産の所在地とか、あるいは親族の居住状況又は国籍、こういった客観的事実によって判断します。住所というのは生活の本拠で、生活の本拠は客観的事実によって判断すると言っているのです。では、客観的事実とは何かというと、住まいとか職業とか、あるいは資産とか家族がどこにいるとか、こういうものを客観的に見て判断しましょう。こういう考え方が国税庁のホームページに示されています。

しかし、今の説明は法律でも何でもありません。要するに、国税庁のホームページに書いてあるだけです。皆さんの多くの方がご存知のとおり、憲法は、租税法律主義という考え方を要請しておりますので、全ての租税というのは法律に従った形でしか課税、徴収されることはないのだというわけです。これが憲法30条と84条の2か所に示してあります。憲法が強調して、要請しているところです。国税庁のホームページに書いてあるから、それで決まるのではなくて、法律にどう書いてあるかが極めて重要なわけです。

そして、重要な論点をさらにもう少し進めていきますと、法律に書いてある中身をどう理解するか、どう解釈するかということです。この点については、書いてある条文をできるだけ文理に従って、すなわち書いてある文章の文法的な意味に従って、これを理解すべきだというふうに言われています。これを文理解釈と言います。例えば、誰々が何々を何々した場合に税金が課されるといったときに、「誰々が」「何々を」「何々した場合」ということをしっかりと文章に書いてあるとおりに読んで、当てはめていきましょうという考え方です。このような考え方とはやや異なり、法律ができたときに議論した議会の考え方（立法趣旨）に従って理解しましょうという

意見もあります。しかし、国民にとって税金を負担するというのはとても重いことで、憲法が保障する財産権を、ある意味では侵害するおそれさえあるわけです。税金を滞納していると、財産を差し押さえられたりします。それが許されるのは、しっかりと法律に従って行われているということが前提となります。その法律、すなわちルールブックに書いてあるとおりに課税され、徴収されなければいけない、これが原則です。これがなされないと、税務当局が恣意的に課税をしたりとか、あるいは他方で、納税者が自己に都合のよいように勝手に解釈をして税金を少なく申告をしたり、このようなことが許されないのは当然のことです。したがって、まず原則的には法律に書いてあるとおりに解釈をすることが求められます。すなわち、条文を文理どおりに解釈し、それでも判然としない場合に、それを補うために趣旨を参照するということが重要となるわけです。

(2) 租税法解釈と私法準拠

次に、「租税法解釈」と「私法準拠」という言葉について考えたいと思います。これは何かというと、税金の計算というのは極めて複雑多岐にわたる規定によって決められています。すなわち、税金の負担がいくらになるか、租税法の条文に従って考えるとしても、その条文が極めて複雑で、難解なものであるという問題があります。また、税金の負担がいくらになるかに関係するのは、何も租税法だけではないという問題があります。租税法の条文はとても複雑なのですが、その条文に従って解釈をしようとしても、実は租税法の条文を読むだけでは分からないことがたくさんあるのです。よくお話しさせていただくことなのですが、AからBに、例えば1,000万円のお金が移動したといったときに、専門家である税理士さんは、ああ、AからBにお金が動いたということは何か税金がかかるのだなど、ピンとくるわけです。しかし、これだけの情

報では何も分かりません。すなわち、AとBとの間でどのような法律関係があるかということ、まず明らかにしなければ何も分かりません。AとBの間で1,000万円のお金が動いたといっても、それだけでは分からない。なぜかという、AとBとの間で、金銭消費貸借契約に基づいてお金が移転したのか、不動産賃貸借契約に基づいて賃料が払われたのか、あるいは労働契約に基づいて労働の対価としてお金が払われたのか、それが分からないと、税金がいくらになるかさっぱり分からないわけです。他方で、AとBについて、これが個人なのか法人なのかということも分からないと、何税がどう課されるのかも分からないのです。すなわち、AやBが法人なのか、個人なのか、組合なのか、人格なき社団なのか、このようなことを決めているのは、租税法ではなくて全部私法なのです。このように、契約関係は私法によって定められ、そして当事者の法的属性が個人なのか法人なのかということも全て私法によって決められるわけです。したがって、いくら租税法の勉強をしても、私法が分からなければ課税関係は少しも分からないということになります。これが我が国の税制のよって立つ姿なのです。基本的な契約関係や当事者の法的属性を明らかにすることが理解の前提となるのです。例えば、A・Bともに個人であれば、個人から個人への、例えば贈与だったら贈与税が課される、つまり、Bに贈与税が課されることとなります。このように、個人から個人へ1,000万円が移転した場合において、この当事者間に財産をあげよう、財産をもらおうという意味での贈与契約が認定されて初めてここに贈与税が課されるわけです。こういった情報は全て私法によって規律されています。私法がなければ租税法が立ち行かないということで、これをたとえるならば、1階に私法さんが住んでいるその2階に租税法さんが住んでいる、2階建てのアパートといえます。このような

考え方を採用しているのが、我が国の税制の本質的なスタイルで、これを「私法準拠」というわけです。すなわち、租税法が基礎とする事実関係は基本的には私法を前提として定まってくるのだという考え方です。

さてここで、Bは個人なのですが、Bが果たしてどういう個人なのかという問題が生じます。すなわち、AがBに1,000万円をあげたというその財産の移転に対しては贈与税という税金がかかるわけです。このとき、このBが国内に住所を有している個人なのか、国内に住所を有していない個人なのかによって、この贈与税が課されるか、課されないかという点に大きく関わってくるわけです。すなわち、この贈与税が課されるか課されないかも、結局はこの私法の考え方を根底に判断されることが通常の理解の仕方だということになります。

少し条文を見ながら考えていきたいと思えます。「住所」の概念には、少なくとも租税法上の「住所」と民法上の「住所」とがあります。租税法で「住所」が用いられている規定というのはとてもたくさんあるのです。

例えば、贈与税ではありませんが、所得税法2条《定義》には、先ほどの国税庁ホームページの内容と同じことが書いてあります。「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。」とあります。国税庁のホームページの説明は、なるほど法律に合っているなど理解できます。租税法律主義ですから、あくまで法律に基づいて理解をしていかなければいけないわけです。ただし、この「国内に住所を有し」というところが大事です。要するに、国内に住所を有していれば、日本の居住者と扱われて、全世界所得課税になるわけです。では、国内とは何なのかと言ったら、その「国内」の定義は、所得税法2条1号に「この法律の施行地をいう。」とあります。ところが、「住所」については所得税法に定義規定がな

いのです。これが、本日お話しをする問題の最も難しい点の、その根源・淵源です。

繰り返しますと、「国内に住所を有し」という「居住者」の定義の中に出てくる「住所」という言葉について、所得税法にはその定義がないのです。国内に住所を有していれば、外国で得た所得や国内で得た所得全てについて納税義務が生じるといっても、その住所という言葉の意味の理解次第でいかようにもなります。例えば、区役所や市役所に届けている住民票のあるところが住所なのでしょう。すると、あちらよりもこちらに出しておいた方が何かと便利だなと思って住民票を移転したら、住所というのは変わるものなのでしょうか。住所は昨日までここでしたが、明日からはこちらになりますと、そう簡単になるものなのかどうか。あるいは郵便局に届けているものが住所というのでしょうか。自分の家の前の電柱に書いてあるものが住所というのでしょうか。住所という定義がないから、分かりません。さて、分からないので、諦めましょうというわけにはいかないのです。先ほどから申し上げておきますとおり、租税法律主義ですから、法律にのっとって判断しなければいけないのです。

2 租税法上の「住所」の概念

(1) 租税法上の「住所」と民法上の「住所」

では、この住所というのはどう理解したらいいのでしょうか。

差し当たり、国税通則法 124 条《書類提出者の氏名及び住所の記載等》を見てみましょう。税務署は役所ですから、いろんな届出書を出さなくてはなりません。そこには、「国税に関する法律に基づき税務署長その他の行政機関の長又はその職員に申告書、申請書、届出書その他の書類を提出する者は、当該書類にその氏名（…）及び住所又は居所を記載しなければならない。」と、こう書いてあるのです。これによると、申告書を出すときには住

所を書かなければいけないのです。では、その住所とは何かと言ったときに、先ほど言いましたように定義がない。

さて、では、これをどう理解をしたらいいのか。他の法律で住所が規定されているところを見ますと、いっぱいあるのです。例えば、所得税の納税地について、所得税法 15 条《納税地》1 号には、国内に住所を有する場合は、「その住所地」と書いてあります。所得税の納税地も、やはり住所で決まることになるわけですね。相続税法 62 条《納税地》では、相続税及び贈与税の納税地について、やはり同じように「この法律の施行地にある住所地をもって、その納税地とする。」と書いてあります。結局は、納税義務が生じるか否かを判断するもの、各種届出書に記載するもの、その人の所轄税務署を決めるもの、納税地を決めるものも全部住所によって確定されているのです。ところが、何度も申し上げますが、その住所というのは租税法に定義がないということになります。

そこで、このような定義のない用語をどう理解するかというのは極めて重要なのですが、これについては、少し専門用語になりますが、借用概念という考え方があります。例えば、住所というのは租税法に定義がないからと諦めるわけにはいかない。では、どうするか。ここで、住所という言葉は、特別に租税法が固有に意味を持っているのではなくて、その概念、用語は私法にも使われているので、その私法に合わせて理解するのが妥当なのではないかと、このように考えることができるわけですね。そこで、民法や商法を見てみますと、民法には 22 条《住所》という条文があるのです。では、この民法 22 条に従って住所の解釈をすればいいだろうと、これが租税法の通説です。通説というからには、実はそうではない説もあるのですが、ここでは時間の関係上、この租税法の通説だけをご説明します。つまり、租税法上の住所概念は、「他の法律か

らおそらく借りてきたのだろう」、「民法 22 条にいう住所という定義を使って理解をするのだろう」というように租税法の通説は考えるわけです。さて、民法 22 条という条文を見てみますと、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と書いてあります。租税法には住所についての定義はないのですが、民法では明らかにされているので、きっとこれが定義なのだろうということなのです。

(2) 民法上の住所概念＝「生活の本拠」

ところが、問題は、民法に「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と書いてあり、それと同義に解釈しようとしても、今度はその「生活の本拠」とは何かということになります。次は、「生活」とは何か、「本拠」とは何かという問題に足を突っ込まなければならぬこととなります。そこで、我が国の租税法上の解釈は、一応、民法の学者が言っていることや判例が述べていることに従って理解しようではないかと、こういうふうに考えているわけです。住所の問題については、いろいろと議論がありますが、今お話しをできるのは、極めて通説的な理解です。

さて、この住所の問題について、具体的な事件を素材に少し考えてみたいと思います。すなわち、裁判所は、これまでどのように租税法上の住所を認定しているかということなのです。

まず、輸出業を営む法人の代表者が、日本に住所を有していたのか有していないのかの問題となった事件です。

大阪高裁昭和 61 年 9 月 25 日判決（訟月 33 巻 5 号 1297 頁）はこう言っています。所得税法上の住所について、まず所得税法 2 条 1 項 3 号——居住者の定義ですね——にいう住所は、民法 21 条——これは昔の条文で、現行法は 22 条です——にいう住所と同一の意義を有するのだと、このように言い切っています。

租税法の条文の解釈は厳格に行わなければ

いけないのですが、その条文に使用されている文言の定義が分からない場合にその文言が同じ法律である民法から借りてきている概念のときは、民法と同じように理解をしようということなのです。住所の概念について、租税法と民法とで同一の意義を有するものであることは、法の文言と趣旨に照らし、体系上明らかであるから、結果的には民法 22 条にいう「各人の生活の本拠」であるということに解すべきだというわけです。これについては、国税庁の通達でもまた、所得税基本通達 2-1《住所の意義》に、住所というのは、「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。」と書いてありまして、全く同じ理解のものと云えます。こういう考え方が従来から支配的で、すなわち民法に従えばいいというわけなのです。

さて、民法は、生活の本拠を住所と見ているのだということが明らかになりました。そこで、次にこの「生活の本拠」ということについて考えてみましょう。例えば、長期間にわたり船で航海をしている人がいます。その人は遠洋漁業に従事していて、半年間とか、1年のうちほとんどを海上で生活しています。このような人の生活の本拠はどこになるかということ、船ではないかという考え方があり得ます。私は、研究者として、ある大学で仕事をしているわけですが、言ってみれば1日のうち、ほとんどの時間を大学の自分の研究室の中で過ごしています。もうそれこそ、そこで寝泊まりもしております。したがって、私の生活の本拠は、大学かもしれません。そういう意味では、生活の本拠というのは、イメージとしては、ずっと長いこといる場所、一般的には生活している場が生活の本拠だろうという感じがします。

(3) 全生活の中心とは何を指すのか？

そこで、次に、全生活の中心という考えをご紹介します。

なぜこのことを問題視するのかというと、先ほどお話しをしましており、船の中で起居していて、その生活の大部分を海上で過ごしていた人がいたのです。この船に雇用されていた乗組員の所得税法上の住所とはどこなのか、船の中なのかということが争われた事件があります。私は「船の中ではないか」と思ったりしますが（笑）、東京地裁昭和56年3月23日判決（訟月27巻6号1190頁）では次のように判示されています。

所得税法上の住所とは個人の生活の本拠、すなわちその者の社会生活上の諸問題を処理する拠点となり得る地をいうのであり、その意味では船は単なる勤務場所にすぎず、これを住所ということではできない。要するに、そこは単に勤め先でしょうということ。実は、ここに、若干の疑問があります。つまり、勤務先で生活してもいいではないかという気がします。勤務先イコール生活の本拠ではないと、どうして決められるのか、そこに疑問を感じますが、比較的こういう判断は多いのです。最近でも同じような事件があります。

船の乗組員のような場合は、配偶者その他生活を一にする親族が居住し、あるいはその者が勤務外の期間中、通常滞在する地が住所に該当するのであるとすると、結局、国内にあるということになります。国内に、家族がいるではないかと。その家族がいるところや、あるいは仕事が終わったら帰って、起臥寝食するところが、生活の本拠というのだろうと、こういうふうに言うわけです。これをしばしば「全生活の中心」などと言ったりすることがあります。しかし、そうはいつでも、この判断は非常に難しいです。船が生活の本拠ではないというのは、まだ分かりやすい例ですが、そのような例は、言ってみればイレギュラーで変わったものです。

普通は、後でご紹介するような例、つまり、税金を免れたいがために、税金の負担を軽くしたいがために、わざわざ外国に引っ越しを

するというようなケースがあり、そのようなケースでは非常に難しい判断を迫られたりします。外国に在る期間に財産の贈与を受けた場合に、果たして贈与税が課されるのか、課されないのかということが問題となった大変有名な事件があります。そういう事件などを考えると、船の話はあまり参考にならないと思われま

す。先ほどからお話ししているように、まず租税法律主義の下では、文理解釈が重要である。しかし、租税法上にない用語が多々あるため、その場合は、私法からの借用概念として考え、私法の条文に従って解釈すると、こういうことになるのですが、その私法の条文を見ても必ずしも明らかにならない場合がしばしばあるわけです。すると、そういう場合には、私法の学者の言っていることによく耳を傾けて考えてみようではないかとなるわけです。

(4)「客観説 v.s 主観説」

今年も、私法学会がありました。今年にも多くの私法学者が日本にいるのかというぐらい、たくさんの学者が集まってきました。そういう人たちがいろいろなことを言うのです。民法学者は、それこそたくさんいるのです。学説も山ほどあります。対立も激しいです。

そこで、細かい学説を言ったら切りがありませんから、とても有名な学説を2つだけご紹介しましょう。客観説と主観説です。客観説は、客観的な実体を見て判断しようという考え方です。それに対して主観説は、その人はどう思っていたか、私はここにずっと住んでいこうという、居住意思がどこにあったのかに合わせて、住所地を考えるべきだという考え方です。ここに対立があるのです。例えば、民法における錯誤というのは、本当の心はどこにあったのかを考えます。ある人がキツネうどんを頼んだけど、本当はタヌキうどんが食べたかった。そこに錯誤があるのかないのか、本当の心の中は何だったのかと模索するわけです。民法というのは、比較的

このようにその人の主観を大事にするのです。出発点は主観なのです。ところが、主観というのはハートの問題で、外から見たら分かりません。非常に荒っぽく言うと、主観説にはそういう限界があるだろうということで、今日的な多くの学説は客観説の立場に立つのです。

イ 客観的な主観（居住意思）の認定

民法の学説では、活動や生活の中心地を客観的に定めて、これをもって住所とすべきとする説が比較的多数を占めています。

先ほどの国税庁のホームページにも、客観的事実によって判断すると書いてありました。ですから、なるほど客観説が支配しているし、民法と同じように租税法も同様に考えるのだなと。ところが、そんなに簡単ではないのです。なぜ客観説に立っているかという、もう一度言いますが、人の主観は外からは分からないからです。ということは、主観が出発点なのです。多くの学者が、出発点である主観が分からないから次善の策、セカンドベストとして客観説に立っているのです。ということは、もしその人の主観が客観的に分かるかとするのでしょうか。例えば、ある人が毎日ある場所で生活している、毎日そこへ通って何々している、そこでは牛乳の配達を頼んだり、新聞を届けてもらったりしているなど、そういう客観的な事実をいろいろ重ね合わせて、きっとその人はここにしようと考えているのだなというように、裁判官が客観的に見てその人の主観が明らかになっていく。要するに、国税庁のホームページに「客観的事実に従って判定する」とあったからといって、客観説なのだということでは終わりでないのです。客観的事実の中にその人の主観を見出すことができる徴表があったらどう考えるのかということです。すなわち、客観的主観説という、客観的に主観が分かるのであれば、その分かるものを踏まえて理解することも、これも客観的事実に従った判断ですよ

ね。客観説と主観説の対立が、講学上のもの、いわゆる教室事例の検討の際に問題になるにすぎないとしたらいいのですが、このことが後に出てくるT事件における裁判所の判断に大きな影響を及ぼしたわけです。さて、このように民法上は客観説と主観説の争いがあるところですが、居住意思を客観的な徴表に基づいて判断すべきという見地に立てば、その争いの垣根は相当程度低いものになるということも言えるわけです。

そして、民法で大変権威のある石田喜久夫教授がこう言っております。「本人の意思を完全に排除して法律関係を語るには、原則として背理の疑いがある。住所に関する主観説といえども、定住の事実がありながら問題を生じた場合に『ここに定住する意思はない』などと言い放つ者に、定住の意思の欠缺を認めるものではない。むしろ、かえって、定住の事実のみで原則として住所を認定しようとする客観説こそ、立論の出発点において批判されなければならないように思われる。」とこのように言っているのです。

ロ 過去の判例

さて、過去において、裁判所はどのように考えてきたのかということ、少し急ぎ足で概観したいと思います。たくさんありますが、その中でも特に重要なものだけいくつかピックアップしてご紹介しましょう。簡単に言いますと、実は民法の判例というのはあまりなくて、民法は他のいろんな法律の判例を引っ張ってきて議論しているのです。したがって、民法の判例によればこうだということは言えないわけです。

例えば、自作農創設特別措置法という法律がありますが、その法律の適用に当たっての住所について、最高裁昭和27年4月15日第三小法廷判決（民集6巻4号413頁）はこのように言っています。特定の場所を特定の人の住所と判断することについて、その者が間断なくその場所に居住することを要するもの

ではなく、また「単に滞在日数の多いかどうかによってのみ判断すべきものではない」と言っているのです。所論のような「客観的な施設の有無によって判断すべきものではない」と、このように言っているわけです。

また、その少し前に最高裁昭和26年12月21日第二小法廷判決(民集5巻13号796頁)という事件があります。この事件は次のようなものです。鎌倉に住んでいた人が、本籍地の城内村というところに移転、転居し、海軍の法務科士官として海軍省に勤務していたのですが、家族も一緒にこの本籍地の城内村に転居してきました。そして、家屋も城内村に置いたのです。そうこうしているうちに、まだ鎌倉で少し残務の仕事をしなければいけないということで、お父さんだけ鎌倉に残っていました。そうしているうちに召集令状が来まして、お父さんは城内村の家族のところに帰る前に召集されたのです。そして、結局、そのお父さんの住所はどこなのかというのが争われたという事件です。この事件で、最高裁は、家族や所有の家屋が城内村にあるのだから、もう城内村があなたの住所ですよ、このように認定しているのです。

あるいは、最高裁昭和38年11月19日第三小法廷判決(民集17巻11号1408頁)という事件があります。これは、甲町というところから、乙町というところに転居届を出し、なおかつ、本籍も乙町に移し、さらに税金も乙町で払っていた人のケースです。ところが、その人は甲町にまだ農地があって、その農地のお手伝いをしていたのです。結局、住民票を移転したり、本籍を移転したり、税金を移転した先に支払っているにもかかわらず、どこに普段いるのかということが大事だとされました。裁判所は、農地の手伝いをしていて、もともとの甲町に住所地があると言っているのです。この最高裁判決では、住所の認定に「定住の意思」が影響を及ぼすのだとしています。このように、過去の最高裁判決は単純

な居住日数だとか外形的なものではなくて、実際にその人がどういう生活をしてきたのか、あるいは家族の状況はどうだったのか、所有している資産はどうだったのか、こういうことを前提に住所を認定してきたのです。そういう意味では、客観説に立っているからといって、客観的に明らかになっている主観が排除されているわけではないのです。

(5)「住所単数説 v.s 住所複数説」

住所をめぐる学説にはもう1つの対立があります。住所単数説と住所複数説の対立です。住所単数説は、一人には1つの住所しかあり得ないと考えるものです。これに対して住所複数説というのは、少し説明が必要です。これは一人にいくつもの住所があるという意味ではありません。複数説というのは、法律には法律ごとに従った住所の観念があるという理解の仕方なのです。例えば、公職選挙法上の住所は、公職選挙法上の特有の趣旨・目的があるから、それに合わせて住所が認定されてしかるべきであるとし、あるいは学校教育法上の住所は、学校教育法上の趣旨・目的に従って認定されてしかるべきだという意味なのです。

よく単数説、複数説というと、複数説は一人に何個も住所があるというイメージでお話しをされる方がいますが、そういう意味ではありません。およそよく言われている複数説というのは、1つの法律には1つなのですが、人の生活にはいくつもの法律が規範として関わっていますから、その生活規範ごとに法の趣旨目的に合わせて住所を考えていこうというわけです。例えば、学校教育を考えると、できるだけ児童の通学に便利ように住所地を認定した方がいいという、法律の趣旨目的があり得るでしょうし、他方で、農地法上の住所であれば、できるだけ農地というものを維持継続、存続することを目的としてそこに住所があったと認定した方が自作自給の精神にかな

うということがあり得ます。このように、法律には法律ごとの住所という認定があり得ると考えるのが複数説なのです。したがって、この点からすれば、結局において、一人に法律ごとに異なる住所が認定されることになる。少し難しく説明をすれば、借用概念論における目的適合説的な解釈が展開されているわけです。別言すれば、1つの法律関係において複数の住所を認定すべきというのが、民法という複数説というわけではありません。

実は、民法ではこの複数説が通説とされてきたということが、末弘巖太郎博士の論文などにも書いてあります。「人の社会関係が段階的に複数的存在をなしてゐる以上人の法律的存在も亦之を段階的複数的に認識するを至当とする。」と。この見地によれば、住所複数説はむしろ社会の実情に適合しているわけです。

後にみるT事件でもこの点は問題となりました。複数説であっても、1つの法律関係においては1つの住所と考えておりますので、T事件最高裁判決が相続税法上の住所を1つとみたことは、民法上の通説である複数説の立場からも問題がないということになりそうです。

3 「住所」の認定で問題となるケース

(1) テント生活者の「住所」

さてここで、事案を1つご紹介したいと申します。

先ほど、船の上で長期間にわたり生活している人の生活の本拠はどこかという事例を取り上げましたが、今度は、テント生活者の住所地がどこにあるのかというのが、最近、争われました。大阪の事例です。公園でテント生活をしている方が公園を住所とする転居届を提出したのですが、受理されなかったという事件です。

大阪地裁平成18年1月27日判決(判タ1214号160頁)はこう言っています。「法にいう住所とは、生活の本拠を指すものである

から、転居届に住所として記載された場所が客観的に当該届出をする者の生活の本拠たる実体を具備していると認められる限り、市町村長は、当該転居届を受理しなければならない」と、こう言ったわけです。すなわち、テントで生活し、公園が私の生活の本拠地だというふうに主張して、ここに転居届を出したのなら、きちんとそれを受け取りなさいというわけです。これには、みんな驚いたのです、すごい判決だと。

大阪地裁は、「一定の場所に係る施設の種類、構造、規模等はあくまでもその場所が客観的に見てその者の生活の本拠たる実体を具備しているか否かを認定するための一資料にすぎず、その施設が設置や撤去が容易な簡易工作物であるからといって、その一事をもって直ちにその生活の本拠であるという実体を欠く」とそう理解するのは妥当ではないと、このように判決しているのです。

実は、この判決は大阪高裁で、ひっくり返りました。大阪高裁平成19年1月23日判決(判時1976号34頁)は次のように判断したのです。すなわち、「そこにいう『生活の本拠としての実体』があると認められるためには、今日においては住基法〔住民基本台帳法〕にいう住所の有する上記の基本的性格に鑑みると、単に一定の場所において日常生活が営まれているというだけでは足りず、その形態が、健全な社会通念に基礎付けられた住所としての定型性を具備していることを要するものと解するのが相当である。」としています。要するに、定型性が大事なのだと言っています。単に形式的に、住んでいるという事実だけで判断するのではないという言い方をしているのです。言ってみれば、その生活の形というものも、社会的にここがその生活をするにふさわしいと、社会通念に従っても、ここが本当の生活の本拠と言えるかどうかと、こういう見方が大事ということが判示されたわけです。

(2) 租税回避事例における「住所」の認定

さて、本日のメインテーマであります、T 事件をご紹介します。

これまで少し急ぎ足でお話しいたしました。租税法上の「住所」の解釈については、原則として民法の理解に従うということでした。そして、民法では、「生活の本拠」を住所地だとしています。この生活の本拠については、過去の裁判例を概観するとともに、学説の対立についても確認いたしました。学説については、民法では「客観説」と「主観説」との対立があって、客観説が台頭している。しかし、客観説が重要なのだと言いつつも、主観を客観的に見るという判断まで含めて言う、その対立というのは、それほど大きな対立ではない。主観を否定して、必ずしも客観だけで判断できるのかというのは微妙であって、なかなかそうも言えないだろうということを理解しました。そして、住所には「複数説」と「単数説」という考え方があって、複数説によれば、法律には法律の目的に合わせた住所の認定がなされるべきなのだとしてきたわけですから。

さて、こういった基礎的な概観、理解を踏まえた上で、今日は税を考える週間ですから、1 つの事例を、皆さんと一緒に考えてみたいと思います。

この事件は、簡単に言うと、B（親）から X（子）に財産を移転する際、亡くなってから渡すと相続税が課税されますので、生きてうちに渡そうとする。でも、生きてうちに渡せば、今度は贈与税がかかるというように同じような問題が起きるわけです。では、租税法主義の観点から、相続税法はどのように規定されていたのか見てみましょう。

旧相続税法 21 条の 2 《贈与税の課税価格》第 3 項では、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である場合には、その者が贈与により取得した財産の全部に対

し贈与税を課すると、このように規定されていました。すなわち、単純に言えば、この X が国内に住所を有しているか有していないかで決定づけられるというわけです。これからご紹介する事例では、この X の住所地を香港に移転させようと試みたというものです。住所地が外国にあるとして、すなわち、国内に住所を有する者とは言えないので、贈与税の課税対象から外れることになるのかということなのです。

もう少し具体的な事実関係を見ていきましょう。最高裁判所が認定した事実に従って見ますと、このようになっています。X は、贈与者である B、C の長男です。B は金融会社 T の代表取締役です。X はこの T 社に就職をしました。そして、B は X を T 社における自己の後継者としようということ、X もこれを了解し、社内でもいずればこの X が B の後継者になるのだろうと目されていたわけです。

そして、当時は、贈与税の課税は、住所地の有無で決まっていたわけでありまして、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実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避するという方法が一般に紹介されていたと、こういう背景があったのです。結局、この人たちもそれをやってみようということになりまして、B はこの贈与税の回避の方法について公認会計士から概括的な説明を受けていました。

その後、T 社の取締役会が行われて、この X を香港の駐在役員としてまず選任をしまして、次に、香港の現地法人を買収し、その現地法人の取締役に X を就任させています。つまり、息子である X を香港の法人の取締役に就かせたわけです。X は、平成 9 年から 12 年の末までずっと香港での業務に携わっていたわけですが、その間、どのような生活状況にあったのかというのが、本件ではとても重

要になります。

少し単純化して説明しますと、Xは、香港には衣類程度のものしか持っていかなかった。日本には家族がいて、家財道具があって、そして日本でも仕事があった。もちろん香港でも仕事はあり、実際は平成9年の途中から平成12年12月までの間に、香港では約65.8%居住をしていたと認定されています。そして、日本での滞在は26.2%でした。そういう意味では滞在日数の割合からすると、3分の2は香港に滞在しているということになります。この点、この事件の最高裁の須藤裁判長が補足意見で、「国外に暫定的に滞在しただけ」と述べています。

さて、このような状況下にあつて、Xは、日本に住所がないので、贈与税の課税はされないと思ひ、贈与税の申告をしなかったのです。贈与税も申告納税方式ですから、申告しなかったのです。そうしたら、税務署が調査をして、日本に住所はあったのではないかという事実を認定しまして、課税をしたという事件なのです。果たして、このXは日本に住所を有していたことになるのでしょうか。これが問題となるわけです。

少し細かく見ると、Xは独身であり、本件期間中——期間中というのは平成9年から平成12年なのですが——、香港においては家財が備えつけられ、部屋の清掃やシーツの交換などのサービスを受けられるアパートメントに単身滞在していました。そのため、Xが出国の際に香港へ携帯したのは衣類程度であったということです。香港でのXの居宅の賃貸借契約は、当初は平成9年からの約2年間、そしてさらに2年間更新されました。他方で、Xは帰ってきたら、香港への出国前と同様に、日本に賃借していた杉並の居宅（本件杉並居宅）に、家族、両親（B・C）と弟と起居していたという状況です。

さて、Xの香港における資産としては、本件期間中に受け取った報酬を貯蓄した5,000

万円程度の預金がありました。他方で、Xは国内において、平成10年末の段階では、評価額にして1,000億円を超える会社の株式、そして23億円を超える預金、182億円を超える借入金を国内に有していました。Xは、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け出をした上、香港において在香港日本総領事宛での在留証明願あるいは移民局宛での申請書類一式、納税申告書等を提出し、これらの書類にこの香港の居宅の所在地をXの住所地として記載していました。他方で、Xは、香港への出国の時点で借り入れのあった複数の銀行、ノンバンクのうち銀行3行については住所を香港に異動した旨の届出をしましたが、銀行7行及びノンバンク1行については依然として本件杉並居宅に住所があるままとしていました。

また、このT社との関係では、本件期間中、常務取締役就任承諾書及び宣誓書といった重要書類に、Xは自己の住所として本件杉並居宅の住所を記載していたのです。そして、有価証券の大株主欄には、香港居宅の住所がXの住所として記載されていました。言ってみれば、いろいろなものに、香港と書いてみたり、杉並と書いてみたり、と混在していた状況にあったというわけです。

そして、BとXは、本件贈与に先立つ平成11年10月ごろ、公認会計士から本件贈与の実行に関する具体的な提案を受けていました。また、Xは本件贈与後、3か月に1回程度、国別滞在日数を集計した一覧表をT社の従業員に作成してもらっていました。要するに、国別滞在というのは、香港に何日滞在しています、日本に何日滞在していますというもので、その集計表を職員に作らせているのです。そして、平成12年11月ころ日本国内に長く滞在していたときは、公認会計士から、早く香港に戻るようにと指導を受けていたというわけです。

さて、このような状況の中でBからXに贈

与がなされたわけですが、税務当局が認定した贈与税の課税価格は1,653億円というすごい額です。贈与資産1,653億円が移転されたというわけです。これに伴って贈与税を計算すると、贈与税だけで1,157億290万1,700円もの決定処分を受けたというわけです。もちろん、これに伴って無申告加算税173億5,543万5,000円という賦課決定処分も同時になされています。

さて、少し急ぎ足で事案の概要を確認しましたが、この事案の中で特に注意すべきポイントは2つあります。1つ目のポイントは、Xが香港に生活の居を構えていたのは、贈与税の課税を回避するためであったということが推察できるわけですが、租税回避の目的で住所を移転したということが住所の認定に何らかの影響を及ぼすのかどうか、これが最も重要な論点です。これまでご紹介してきた事案にはなかった点です。租税を回避するための目的で、住所を移転したというような話しは、初めて出てきました。さて、ポイントの2番目は、香港や我が国での生活の実体はいかなるものであったかということです。

ここでは、1つ目のポイントを中心に考えてみたいと思います。まず、第一審の東京地裁平成19年5月23日判決（訟月55巻2号267頁）ではXが勝訴したわけです。本件において、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65%に相当する日数を香港に滞在して起臥寝食する一方、国内には26%相当しかいなかったのだと主張しています。そういう意味では、客観的に見ると、我が国には住所がなかった、生活の本拠を有していたと認定することは困難だと、東京地裁はこのように認定しました。

これに対して、控訴審の東京高裁平成20年1月23日判決（訟月55巻2号244頁）は、今度は逆転して税務当局を勝訴に導いたわけです。この判決は少し長いのですが、先ほどご紹介した認定事実を1つひとつ潰して

いくという形で判決がなされました。すなわち、結論的には、東京高裁は、Xは本件滞在期間以外に杉並の居宅で、両親とともに居住して、生活の本拠は杉並にあったのだというように判断をしたわけですが、そのうちのいくつかの理由が次の①から⑦になります。

すなわち、①Xは日本では杉並に居宅があつて家財道具が残されていた。帰れば、前と同じような生活が日本でなされていた。②Xは1月に1回は日本に帰ってきて、そして4日に1度の割合で日本に滞在していた。あるいは日本の滞在中は杉並で生活をしていて、朝夕の食事をとっていた。③XはT社における役員という重要な地位にあつて、引き続き滞在期間中もその職責を果たしていた。④XはBの後を継いで、T社の経営上の後継者になると言われていた重要人物で、職業拠点は日本にあつたというべきではないか。⑤家財道具を移動していなかったため、香港には衣類しか持っていけなかったのではないか。⑥膨大な価値を有する株式等の資産の保有を考えると、Xが香港で持っていたのは全資産のうちの0.1%にも満たないものであったのではないか。⑦居住の意思の面から見ても、生活の本拠としようとする意思は強いものであつたとは認められない。以上の理由により、東京高裁は、Xは結果的にはこの日本に生活の本拠地があつたのだと認定したわけです。

これに対して、上告審の最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決（集民236号71頁）は、Xを逆転勝訴に導きました。最高裁がXの住所地を日本になかったと認定した理由は、結論から言いますと、客観的な実体によって判断をすべきだということです。Xは贈与を受けた当時、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約2年後、赴任してから2年半後のことであつて、香港に3分の2の日数を住んでいたという事実があるということです。そして、これが租税回避

の目的で仮装された実体のないものとは窺われないのに対して、国内においては4分の1の日数を居宅、杉並において過ごし、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、結果的には生活の本拠が杉並にあったということはできないということで、客観的な観点からこれを判示したわけです。

東京高裁と最高裁の判決を分析いたしますと、まず、生活の本拠を住所と認定するという意味では、東京高裁も最高裁も同じです。すなわち、いずれも民法にいう「住所」概念に従って解釈をするという解釈手法そのものは同じでした。そして、生活の本拠とは、その者に最も関係の深い一般的、全生活の中心を指すという意味でも同じ認定をしました。言ってみれば、法律上の解釈は同じなのですが、認定が違っているのです。何が違っているかという、東京高裁は、客観的事実について、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だと言ったのです。要するに、東京高裁は、客観的事実だけではなく、客観的に認識可能なXの居留意思を併せて総合的に判断すべきだと言ったのです。これに対して、最高裁は客観的事実のみによって判断をすべきと判示しています。ここが最も大きな違いだということに言うことができます。

以上の点から、東京高裁と最高裁の判断の最も重要な相違点としては、2つの点を挙げることができます。すなわち、1つ目は住所判断において、Xの居住の意思を重視するかどうかです。すなわち、その人はそこに本当に住むつもりが、気持ちがあるのかどうか、こういった居住の意思というものを重視するかどうかです。2つ目は、客観的判断基準の要素として、滞在日数の多寡を考慮するか否か、すなわち、もう少し分かりやすく言うと、租税回避の意図によって操作されたかもしれない滞在日数の多寡を判断基準に含めるかど

うかということなのです。この点について、東京高裁は生活の日数、滞在日数は判断基準に入れないと言ったのです。なぜかという、その滞在日数は租税を回避するために操作された日数だから、それは客観的事実の中に織り込むべきではないということです。これに対して最高裁は、どんな理由であろうとも、実際に住んでいた、滞在していた日数であることには変わりがないのだから、判断基準に含めると言ったのです。ここが東京高裁と最高裁の最も大きく異なる点です。

要するに、東京高裁は、租税回避のために滞在日数を調整したのに、その調整した日数を客観的事実に織り込んでしまったら、それは操作された客観的事実に基づく判断ではないかとしたのです。これに対して、最高裁は、どのような目的であろうが、住んでいた実体自体が否定されるわけではないから、客観的事実というのは非常に重要なのだとしたわけです。東京高裁が捉える客観的事実の「客観」と最高裁が捉える客観的事実の「客観」には違いがあるのかもしれませんがね。最高裁は「外形」という意味で客観を捉える態度を示したのかもしれませんが。

このようにして、地裁、高裁、最高裁の判断が分かれたわけです。裁判所でさえ、これだけ微妙な判断結果となったということから分かるとおり、このあたりは極めて微妙な認定といえます。

ただし、本日のお話しの中で重要な点として、もう1つご説明しておきたいことは、本件東京高裁は、最高裁昭和27年4月15日第三小法廷判決の判断を引用して検討を行っていることです。ところが、本件最高裁は、この最高裁昭和27年判決に全く触れていません。この最高裁昭和27年判決というのは、実は先ほど皆さんと一緒に勉強した最初の事例です。自作農創設特別措置法の適用に当たって争われた、例の判決なのです。この最高裁判決では、先ほど説明しましたとおり、

滞在日数が多いかどうかのみによって判断すべきではないというように言っているわけです。ですから、本件東京高裁は、この最高裁昭和 27 年判決を引用して、滞在日数だけが問題ではなくて、むしろほかの客観的徴表から発見できた居住の意思をも含めて総合的に判断をすべきだとしているのです。これに対し、本件最高裁は、この最高裁昭和 27 年判決を採用せずに、居住の実体、住んでいた日数等を中心として判断を下しているというわけです。この点で大きく判断が異なったわけです。

さて、最後に重要な問題として、租税回避というものがこの住所の認定に何か影響を及ぼすのだろうかということを考えてみたいと思います。すなわち、本件は、租税を回避するために住所の移転を行ったと推察できる事案だったわけです。

ここでとても大事なことの 1 つは、租税法律主義ということです。最初に確認をしたところに戻ります。租税法律主義というのは、法律に基づいて課税をするという考え方です。つまり、法律に従って解釈をし、法律に従って適用するということです。これはとても重要なことなのですが、残念ながら住所という言葉の定義は租税法にないのです。いくら租税法律主義だと唱えたところで、住所の判断については、拠って立つものが明らかでないのです。したがって、あとは、「住所」を法律に従って、どう解釈するか、事実認定をどうするかという点によらざるを得ないのです。結論から申しますと、本件最高裁も本件東京高裁も法律上の「住所」についての解釈を展開し、事実認定を行っているという意味では、いずれも租税法律主義に反する判断をしているわけではありません。本件東京高裁は、住所の認定をするときに、客観的事実に加えて、外部からの徴表に基づいて判断できる居住の意思を客観的に捉えて、これも含めて判断をすべきだということです。本件は、香港での居

住の意思は租税を回避する目的によるものとも言えます。それに対して、本件最高裁は実体で考えるべきと言ったのでした。

さて、ここで注目すべきなのは、最高裁の裁判長も述べているように、香港での居住の意思は租税回避の目的によるものであることが優に推察できるという点です。この点は、多くの学者も、X らに租税回避の意思があったという点では共通の評価を与えているようにうかがえます。ある意味では、そこはもう争いがないと言ってもいいでしょう。どういう意思で住所を変更しようとしたのか、それは租税回避の目的によるものということであつたようです。そうすると、本件東京高裁のように、居住の意思というものが客観的に認定できるのであれば、その認定される範囲において、住所の判断をするときに検討に加える。すなわち、租税を回避する目的であつたから、そこを今後も生活の本拠とするつもりはなくて、言ってみれば、課税処分が終わって、3 年なり、5 年なりの更正期間が終われば、また国内に戻って住むことになるのでしよう、と。このような暫定的な住所であるとするならば、それは住所の認定における生活の本拠とは言えないのではないかというのが、本件東京高裁の考え方であつたわけです。ところが、最高裁はこの居住の意思を重視しなかったということです。

ただし、ここで気をつけなければいけないのは、本件東京高裁判決は X の租税回避行為を否認しようとした判断なのかという点です。ここがとても重要です。すなわち、この事件は一般に租税回避事例として紹介されますが、果たして租税回避の否認が争点だったのでしょうか。いろいろな捉え方があってよろしいと思います。今日は税を考える週間ですから、いろいろな考え方を提示したいと思いますので、次の私のような考え方もあるという点をお示しさせていただきます。

すなわち、むしろ、この事件は、住所の認

定に客観的に認定し得た居住の意思を織り込むべきかどうかという点が、純粹に争点とされていたのではないかと捉える考え方です。居住の意思に、租税回避という目的が認められる事案だというだけです。これを租税回避事件とするから、本質が分かりづらくなってしまふのです。例えば、越境入学の目的のためだけに住所を移転したというような事例だったら、どうでしょうか。本件と同じ問題のはずです。自分の子供をどうしても〇〇区の〇〇高校に入れたいと考えたときに、自分のおばあちゃんが〇〇区に住んでいるので、では、〇〇区のおばあちゃんの家の子供だけ「暫定的に」いったん引っ越すことにしようと。そして、入学手続が済んでしばらくして、1年生の2学期ぐらいに元の家に戻ってきて生活すると、こういうことはあり得るわけです。このような場合、本当におばあちゃんの家を生活の本拠というのでしょうかという問題と同様です。たまたま、その目的が租税回避にあったことから物事が見えづらくなっていますが、大事なことは租税法律主義です。何度も言いますが、法律に準拠して、法律の条文をしっかりと素直に読んでいくこと、そして、認定された事実を当てはめることです。ここに感情を入れ込むと、見えるものが見えなくなってきました。すなわち、租税法に租税回避行為を否認するという規定があればともかく、差し当たり、ここにはそのような否認規定はないのですから、租税回避行為否認論の議論は要らないのです。わかりやすくいえば、租税回避であるから「住所」を国内に認定すべき、などという乱暴な議論はしてはいけないはずですよ。

ここでの議論は、住所の認定をするときに客観的に認定された事実たる居住の意思を含めて住所該当性を判断すべきかどうかの問題となっているのです。それも旧来の主観説が批判するような心の中の意味での主観説ではなくて、客観的徴表によって外から認定でき

るような意味での居住の意思ということです。仮に、そのように客観的に「越境入学の目的」で居住の実績を作っている事例において、そこを生活の本拠と認定することは難しいと思うのです。それと同様の問題があるのではないかというわけです。それが、たまたま、本件は、越境入学目的ではなくて租税回避目的だったのです。

最後に、こういった問題に、少し関心を持っていただいたところで、この事件に付された須藤裁判長の補足意見を見ておきたいと思えます。この事件では最高裁の裁判長自らが補足意見を書いているのです。最高裁は先ほど見たように、納税者 X の主張を肯定したわけです。

須藤裁判長はこう言っています。

本件贈与の実質は、日本国籍かつ国内住所を有する A が内国法人たる株式の支配を、日本国籍を有し、かつ国内に住所を有していたが暫定的に国外に滞在した X に、無償で移転をするという図式のものであり、直接、本件株式を贈与すれば課税されるのに、贈与税回避スキームを用い——贈与税回避スキームと言い切っています——、オランダ法人を器として、同スキームが成るまでに、暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組み合わせを実施すれば課税されないというのは、こういうことに照らすと、著しい不公平感を免れない、と。

ここで裁判長は、この不公平感があるからと言って、そのことは住所の認定には影響しないのだと述べています。それはそのとおりです。言ってみれば、同スキームが成るまでに暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組み合わせを実施すれば課税されないというのは、親子間での財産支配の無償の移転という意味において、両方で経済的実質に

有意な差異がないと思われることに照らすと、著しい不公平感を免れないと。国外に暫定的に滞在しただけとってよいとも言っています。続けましょう。

日本国籍の X は、無償で 1,653 億円もの莫大な経済的価値を親から承継し、しかもその経済的価値は実質的に T 社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものとも言えるから、この化体したものには適切な担税力が備わっていると言うこともでき、我が国における富の再分配などの要請の観点からしても、なおさらその感を深くする。一般的な法感情の観点から結論だけ見る限りでは、違和感も生じないではないと言っています。

「一般的な法感情の観点から・・・違和感も生じないではない」と、なぜわざわざ裁判長が言わなければいけないのでしょうか。本来、そういう感情論を持ち込む必要はないのは当然ですね。あるいは、「金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したもの・・・には・・・担税力が備わっている」とされていますが、住所の解釈に当たって、このようなことを論じる必要もないのも当然です。租税回避だからというのさえ関係ない話ではないかと思えるのです。純粹に、果たしてそこが生活の本拠たる住所と言えるのかどうか最も重要なはずですが、それにもかかわらず、このように裁判長自らが補足意見をおっしゃられると、何か物事がむしろ違う方向に行ってしまうような不安さえ覚えるのです。

つまり、この事件はいわゆる租税回避事件と位置付けられる事案ですが、「租税回避事件と呼ばれているから租税回避行為否認規定がない限りは否認できないのです」と説明され

ると、関係ない方向に議論が行ってしまうような気がしてしまいます。すなわち、X の生活の本拠がどこにあったかという問題を論じるに当たって、客観的に認定し得た租税回避目的による住所の暫定性を織り込むべきかどうか論じられる事案であるはずであります。

本件は、租税回避事件として捉える事案でないとも思います。私が申し上げたいのは、住所を認定するときに、果たして本当にそこが生活の本拠かということ判断する。その際に、客観的にはそこで生活する実体があるとしても、そこが暫定的な居所だと認定されていながら、その暫定的なところを生活の本拠として本当に認定することが妥当なのかどうか、この点が純粹に争われた事件だったはずだということです。

須藤裁判長はさらにこう続けて述べられています。

個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法 30 条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法 84 条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである、と。

したがって、住所の認定に居住の意思は必要ないとおっしゃっているのです。

この最高裁判決にはいろいろと疑問を感じる方もいらっしゃるでしょうし、いやいや、そのとおりだとおっしゃる方もいます。実際、学説も対立をしております。この最高裁判決に対して、至極真つ当な判決だと言う学者もいますし、そうではなくて、居住の意思が果

たしてそこまで否定されるのだろうかと言っている人もいます。

を使ってお話を申し上げました。ご清聴いただきまして、ありがとうございました。

おわりに

この事件は、最高裁が判示しましたので、私たちはその最高裁判決というものをよく勉強し、判決が言っていることの意味をもう一度よくかみしめる必要があります。果たして判決はどのように言っていたのであろうか、ゆっくり丁寧に判決文を読んでみることもとても大事だと思います。ともすると、本件については租税回避けしからん罪はないのだ、だから X に対する課税は問題だといって、ひどく短絡的に話が終わってしまうというようなことがあります。くどいようですが、私も租税回避だからといって課税されるべきだなどとは毛頭思っておりませんし、そのような乱暴な議論は、租税法律主義に反すると思っております。しかし、そのことと、住所認定をするときに、どう認定素材を集めてきて、それを議論するのかということとはまた別の問題だと思います。だからこそ、租税法というのは難しいのです。皆さんの中には租税法の解釈適用を普段お仕事にされている方が大変多いと思いますが、条文を理解し適用するに当たって、私法の理解がとても大事ということ、そして、そのときに、実際にどういう議論が展開されているのかということも、やはり関心事項の1つとしてしっかりと持っていたことが重要だと思います。租税法は知れば知るほど、考えれば考えるほど難しい領域ですし、専門家を悩ませているところです。だからといって、これを知らないで済ませる、見ないふりをして済ませることが許されるかということ、そのようなこともないわけです。

本日は、皆さんに、租税法というのは難しいかもしれないが関心を持っていただきたいとの観点から、住所というものを1つの切り口として、今日的に話題となっている T 事件