

論 説

税務上の「住所」概念の研究

－民法上の「住所」概念の不確かさと「借用」の困難性－

平成国際大学法学部教授

川 根 誠

◆SUMMARY◆

税務上の「住所」概念については、税法に定義規定が設けられておらず、民法からの借用概念であるとされている。しかしながら、税法学の中で、民法上の「住所」概念そのものがどのような意義を持つものであるのかについて、これまで十分な議論がなされてきたとは言えない。

本稿は、このような問題意識から、民法における「住所」概念を検証し、税法学における「住所」概念の検討の必要性を確認した上で、武富士事件を素材として、税務上のあるべき「住所」概念について考察するものである。

(平成 29 年 6 月 30 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、全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	35
第1章 「住所」概念の検討	35
第1節 民法上の住所概念	35
第1項 民法上の住所に係る一般的な解説	35
第2項 民法における住所概念の更なる探究	36
第3項 主観説と客観説	38
第4項 単数説と複数説	38
第2節 民法以外の法領域における「住所」概念	39
第1項 民法以外の法領域における「住所」概念を検討する意義	39
第2項 判例の検討	39
第3項 判例の内容の分析	40
第3節 本章の小括	40
第2章 税務上の住所をめぐる判例の検討（武富士事件）	41
第1節 事案の概要	41
第1項 争点	42
第2項 当事者の主張	42
第2節 判決の内容	43
第1項 1審判決（被告杉並税務署長が行った贈与税の決定処分及び 無申告加算税賦課決定処分を取り消す。）	43
第2項 2審判決（原判決を取り消す。）	43
第3項 最高裁判決（原判決破棄、控訴棄却）	44
第3節 税制改正の実施	45
第3章 税法固有の「住所」概念の探求	46
第1節 民法上の「住所」概念の不確かさと「借用」の困難性	46
第2節 税務上の「住所」概念	47
第3節 武富士事件を素材とする「住所」概念の再検討	49
第1項 租税回避の意図（定住の意思）	49
第2項 香港における職業活動の内容の検討	49
第3項 日本における職業活動	51
第4項 資産の状況	52
第5項 住居の状況	52
第6項 結論	53
むすびにかえて	53

## はじめに

所得税法及び相続税法において、納税義務の有無及び範囲を決定するに当たり、納税義務者の住所がどこにあるかが重要な要素として扱われている。そして、この住所概念については、税法に定義規定が設けられておらず、私法である民法からの借用概念であるとされている。このような借用概念については、他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが租税法律主義＝法的安定性の要請に合致していると解するのが通説的な見解である。すなわち、納税義務は各種の経済活動等から生じ、それらの活動は第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定にとりこむにあたって、私法における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地から好ましいとされる<sup>①</sup>。

民法 22 条（平成 16 年改正前は 21 条。以下同じ。）は住所について、「各人の生活の本拠を住所とする」と規定し、これを受けて例えば相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共一5 において、「法に規定する『住所』とは、各人の生活の本拠」であると定めており、民法からの借用概念であるとの位置付けがなされている。

ところで、税法が民法の「住所」概念を借用しているとして、民法上の「住所」概念そのものがどのような意義を持つものであるか、どれほどの意味付けにより充填されているものであるかについて、これまで税法学の中で十分な議論・検討がなされてきたとは言えないのではないかと考えられる。筆者は、この問題点が借用概念たる住所の意義について論じるために、必須の基盤となるべきものと考えられるものである。

従って本稿においては、民法上（民法学上）の住所概念について、そこに充填されている

意義について、できるだけ詳細に明らかにするよう努めることとした。そしてその検討を踏まえて、有名な武富士事件を素材として、税務上のあるべき住所概念について、考察を巡らせることとしたい。

## 第 1 章 「住所」概念の検討

### 第 1 節 民法上の住所概念

#### 第 1 項 民法上の住所に係る一般的な解説

1 住所は民法 22 条以下に規定されているが、加藤雅信教授によればこれらの規定は「きわめて特異な性格をもっている」とされる<sup>②</sup>。すなわち、通常の民法の規定は要件と効果を定める。ところが、住所の規定は要件を定めるだけで、効果を何も定めていない。この意味では、民法の住所の規定は、期間の計算の規定と並んで、総則編上の技術的通則規定といえりとされている。

幾代通教授は、民法上で住所を要件として法律効果が定まる場合は意外に少なく、「結局住所が問題となるのは、どちらかという、民法以外の法領域においてである」とされ、「民法典中に、またそこにおいてのみ、住所の統一的定義規定をおき、これをもって各種の法領域に共通した住所概念を示すかに受け取られるようなやりかたは、しばしば少なくとも過去において一民法典が法律全体の総則的な役割を果たしてきたという沿革的な理由にのみ基づくものである。」として、後述する川島教授の論文を引用している。また住所が単数か複数かについて、「現在の社会生活が複雑化し、人の生活が多面的で多岐にわたり、それら各種の生活関係それぞれの場所的中心は必ずしもすべてが同一の場所に集中するとは限らないであろうから、複数説を妥当といわざるをえない。すなわち、いわゆる複数説とは、住所概念を相対的に把握するところの、名づければ『相対説』なのである。したがって、民法内部においてさえそうであるから、

民法以外の法領域（訴訟法、選挙法、農地法、国際私法など）でいう住所については、それぞれの法制度の趣旨や、そこでの政策的・目的論的配慮に基づいて、それぞれに住所が認定されるべきであること、当然であろう。」とされる<sup>③</sup>。

星野英一教授は、「住所とは何か。民法は『生活の本拠』というだけで、あまりはつきりしない。従って、民法の住所に関する規定の意味は、ほとんどないといってよい。<sup>④</sup>」とまで指摘され、複数説の立場から、「さらに進んで、民法上の関係に限らず、公職選挙法とか、農地法とかの法律関係について、最も妥当な場所を住所と考えればよい。つまり、ある人について、事業の中心としての住所は甲地にある、しかし、選挙法の住所は乙地にある、と考えても少しも差支えない。その基準は、問題になっている法律の趣旨から、住所はどこにあるかを判断すべきである。」とされる。

石田穰教授は、民法 21 条につき、「起草者の意図によれば、これらの規定は公法を除くが広く各種の法律上の住所に適用される通則的規定として定立されたようである。しかし、各種の法律上の住所はそれぞれの法律の立法趣旨に応じて決定されるべきものであり、民法 21 条以下はそれらの立法趣旨に反しない限度で各種の法律上の住所に適用されると考えてよいであろう。<sup>⑤</sup>」と説明される。

石田喜久夫教授も、住所概念を民法の中に規定することを、「現在のように法統一の実現された国家においては、住所規定一般を民法典のなかに置く必然性は存しない<sup>⑥</sup>。」とされるのである。すなわち、住所ないし一定の場所が民事法の領域で實際上最も重要性をもつのは、法域を異にする当事者間における裁判管轄・準拠法決定についてである。私法学の体系構築に意を注いだ 19 世紀末葉までのパンデクテン法学が、当

時の分裂したドイツの法状況の克服を使命とし、諸法に通じ得るような一般法学的「住所」概念を、民法総則編中に「生活の本拠」という抽象的な表現の下に確立することによって、時代の要請に応じようとしたことに由来するものである。民法総則が形成された時代に、「住所」概念が一般法学的意義を持たざるを得なかったという、私法学の担わなければならなかった歴史的残映のゆえであると言われる<sup>⑦</sup>。そして、民法の現在の通説的解釈において例えば、「或人の一般の生活関係においてその中心をなす場所」を生活の本拠と定義するにしても、各法域においてその目的に応じた固有の住所が存在する、と考えるべきとされるのである<sup>⑧</sup>。

## 第 2 項 民法における住所概念の更なる探究

以上のように一般的には解説されるところであるが、住所に係る歴史的名稿とされる川島武宜「民法体系における『住所』規定の地位」<sup>⑨</sup>の分析・検討を紹介し、もう少し詳しく跡付けることとしたい。なお、この論文は昭和 31 年に執筆された古いものであるが、現在でも民法の体系書の多くが住所の説明の際に引用しており<sup>⑩</sup>、民法学説体系の基盤をなす地位にある著作と思われる。

1 川島教授によれば、「住所」というのは法の技術的概念であり、したがって「住所」の概念規定ということは、それに付与される効果との関係においてのみ、与えられるべきものである。これと離れて、社会学的な理論的な概念をいくら明らかにしても、この法的な「住所」概念を明らかにすることにはならない。そして、ドイツ法学におけるサヴィニーの分析によって跡付けつつ、住所概念の効果としては、裁判管轄と準拠法の 2 点が、最重要なものであったと論じている。そして歴史の流れの中で、準拠法を決定づける効果については、現代の国際私法においていわゆる属人法決定の規準と

して「住所」に代わって国籍が採用され、住所は国籍による決定に対し単に補充的意義を有するものに過ぎなくなっている。したがって、住所概念の効果としては、實際上民事訴訟法上の裁判管轄決定という点が、ほとんど全てとなっていると指摘される。

2 そして、19世紀においては、法治主義・自由権の保障の目的のために、司法手続法の整備充実がヨーロッパ大陸において努力され、民事訴訟法の独自の存在が形式の上にも顕著となってきた。しかも他方、法治主義の理想達成のため裁判所をして法の下に立ち法に拘束されて裁判をなさしめんとし、ここに司法的実体法の充実の現象が見られ、また観念的にも、まず実体法が先に存し裁判所がこれを適用するという実体法の段階的優越の構想が発生し、制度と学問の上における実体法と訴訟法の分化が進行したと跡付けられ、「裁判管轄の問題は、それに関する住所の問題とともに当然訴訟法の中へと分化すべきであったのである」と指摘される。

3 しかしながら住所概念がそうっていないのは、19世紀ドイツ法学において私法学が法学全体の中に占めていた地位によるものである。ドイツ法律学において私法以外の他の諸法域の研究が私法学に比し甚だ遅れていたのであり、私法学の中心であるパンデクテン法学の総論的部分が他の諸法にも適用さるべき一般法学的意義を有していたからであり、従って私法学の概念構成は必ずしも純私法的なものとしてではなく、一般法学的なものとしてなされていると分析される。そして、「住所」の概念も、「私法並びに私法学体系中においてかような未分化のものとして存在するのである」と結論付けられている。すなわち、民法の規定自身が多分に民事訴訟法的色彩を有しており、従って住所の規定は実は民法の「総則」的规定ではなく、たかだか住所を「生活の

本拠」であるとする21条が、その内容の消極性の故に、民法の総則的规定ともなり得る、ということとどまっていると指摘する。

4 更に裁判管轄的住所概念について、それは手続法の必要に即した技術性を保有しており、縷々民法学者によって強調される社会的住所概念と同一でなければならぬ訳ではないと指摘され、住所の法定ないし擬制という制度の合理性も肯定される。また、この種の住所については、住所の多数存在に対する本質的障害は存在しない。司法的保護の充実等の観点からは訴訟提起の容易なことが望まれ、被告の住所による裁判権の複数（すなわち住所の多数）はむしろ必要であると論じられている。

5 そして、要するに今日までの住所規定は民法的のものでなく、また住所論も民法論ではない。むしろその重点は裁判管轄ないしは準拠法の決定にあったのであり、現在もそうである。しかし、法律発達の現在の段階においては、これらの各法域の分化的発展とともに、各法域における「住所」はそれぞれ固有の意義をもって分化し来つていたのであり、既に各法域においてそれぞれに固有な住所概念に基づいて問題を解決している、と指摘する。

6 その上で、従来なされたような一般法学的な「住所」概念の無用なことの認識に到達すると指摘され、むしろ各法域の住所と共に、民法の住所概念が探求さるべきと論を進められる。そして民法中住所に最も関係あるものとして好んで援用される債務の履行地の規定（484条）を取り上げ、しかし同条の住所が総則の規定する厳格な住所でなければならない訳ではなく、いわゆる住所は実は当該の債権の性質、意思表示の解釈によって決せられるべきであり、契約自由の原則の上立つ近代法がこの住所を総則において特に「居所」と分別して厳密に規定する実質的理由を欠くと指摘する。

その上で、統一的な住所概念を構成することが法技術上必要であるか実益を有するかは甚だ疑問であり、結局は各場合に依じて規定の目的にかんがみて具体的に決するので十分ではないかと考えると、「私は民法総則中の住所規定の不要と、一般法学的住所論の不要とを感ずるのである。」と結論付けられている。

### 第3項 主観説と客観説

- 1 民法上の住所設定に関し意思を要するか否かについて、主観説と客観説が対立している。近時の通説はその人・その時における全生活を観察し、その生活及び活動の中心点を定め、これをもって住所となすべしと説く(客観説)。<sup>(11)</sup>その根拠については、①「生活の本拠」という語が意思的要素を含まないこと。②意思の動きは外部より判断できないこと。③客観的に明確でない意思を要件とすれば、場所的規準が恣意に流れ、取引の安全を害するおそれがあること。④意思無能力者の住所につき、フランス民法、ドイツ民法のような規定がないこと。などが挙げられている。
- 2 しかしながら川井健教授は、「基本的には、客観説によってよいと思われるが、それによるときでも本人の意思がまったく考慮されないわけではなく、本人の意思を含めた諸事情によって住所を認定すべきであろう」とされる<sup>(12)</sup>。また石田喜久夫教授は、「客観説も意思を無視するのではなく、住所の認定につき本人の意思が補充的に考慮されることを認めており、住所設定の意思を客観的に合理的な意思に限定すれば主観説と客観説の差異はほとんど消失する」と述べ、「本人の意思を完全に排除して法律関係を語ることには、原則として背理の疑いがあり、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、客観

説に対して疑問を呈している<sup>(13)</sup>。石田教授は更に、「みなさん方が家族と一緒に住んでいらっしゃる場合に、ここは私の本拠なんだ、自分はずっとここに住むんだ、という意思をもっているかもっていないかは外からはわかりません。しかし、社会的な経験からいたしますと、住所として届け出たある一定の場所にずっと住んでいるという定住の事実があれば、定住の意思が当然それにともなっていると思われまます。ですから、客観的要件を充足いたします場合には主観的要件も充足されるという推定がはたらくと解釈すべきではないかと思うのでありまして、そのことと、定住の意思という主観的要件はいらぬということ、異なるわけでありまます。つまり、定住の意思がないことを明らかにすれば、一定の期間あるいは相当の期間そこに住んでおりましても、そこは住所ではない、と認定することが可能になるのでありまます。 - - - (客観説に対し)一定の期間そこに住んでいるからといってなぜそこが住所となるのか疑問ですし、ここを基盤にしていろんな社会的活動をおこなおうとする意思をもっているからそこが本拠になるのでありまます。ここが自分の本拠地なのだという意識がないところに、どうして『生活の本拠』というのが成り立つか、と思うのでありまして、客観説はその意味で、基本的におかしいと思います。<sup>(14)</sup>」と論じている。

- 3 石田教授の「客観的に合理的な意思に限定すれば主観説と客観説の差異はほとんど消失する」との指摘は的を射たものと思われるが、例えば後述する武富士事件について、「客観的に合理的な意思」をどこに見出すことができるか、困難な問題が提起されていると思われる。

### 第4項 単数説と複数説

我が国ではかつては人の住所は一つしかあり得ないとの学説が有力であったが、今日の

重層的・多面的に複雑な生活関係の下では、生活の中心は複数であり得るのであって、問題となった法律関係につき最も深い関係のある場所をもって住所とすべきであるとの見解が圧倒的多数を占めるに至った<sup>(15)</sup>。例えば我妻栄教授は、「住所の観念は全ての法律を通じて同一に解すべきではなく、それぞれの法律に従ってその意義を定めるべきである。」<sup>(16)</sup>とされ、石田喜久夫教授も、『生活の本拠』を一般的生活の本拠、全生活の本拠と解すべき根拠はなく、前述したところから明らかなように、複数説をもって至当とすべきであろう。」とされ、さらに進んで、「民法固有の領域においても、単一の住所を定める必要はない。たとえば、不在・失踪宣告の要件としての住所と、債務の履行場所としての住所が異なることもありうる」<sup>(17)</sup>と論じられ、同一の法律においてすら異なる住所があり得ることを示唆されている。

## 第2節 民法以外の法領域における「住所」概念

### 第1項 民法以外の法領域における「住所」概念を検討する意義

1 『民法案内』<sup>(18)</sup>によれば、「住所というものは、あまり面白いものではない。民法の規定も極めて簡単である。そのうえ、民法で問題になることは少ない」とされている。例えば「債務を弁済する場所は債権者の住所とされるが、それは、取引の際の意思表示や取引慣行で定まる場合が多い。」からである。「ただし、民法で問題が少ないからといって、馬鹿にするわけにはゆかない。他の法律では、重大な問題となる」とされる。例として選挙権の所在や国際私法の事例を挙げた後、「しかし、民法以外の法律で住所が問題になるときに、民法と同じ標準で定めるべきものとは限らない」と説く。民法で複数の住所を定めるドイツ民法を紹介し、「しかし、このような学説も立法も、選挙権を2つ与えよとっているのではな

い。選挙法上の住所は、またその立場で解釈すべし、とっているのである。」と解説されている。

このような事情があることから、住所概念を探求するためには、民法以外の法域における住所概念についても、分析・検討することが必要と考えられるのである。

### 第2項 判例の検討

住所が問題とされた判例を検索すると、裁判の管轄権や選挙の投票権がどこになるのかといった、税務にはあまり参考にならない分野のものが多い。そのような中であって、住所の如何が財産上の重大な利害をはらみ、税務に参考になると思われる分野として、「自作農創設特別措置法」の分野の判例がある。すなわち、同法の目的が農地所有者と耕作者を一致させることにあり、農地の所有者が、その農地の所在する町村に住所を有すれば在村地主として農地の保有が認められるが、住所を有しないとされれば不在地主として農地が強制買収されることとなるからである。そこで、いくつかの判例を分析してみたい。

(1) 終戦直後まで鎌倉市に家族とともに住所を置き、現役海軍法務科士官として海軍省に通勤していた者が、軍隊の解体により早晚軍籍を離れるところから、本籍地の城内村を生活の根拠としようと方針を定め、そこに住所を定める意思をもって、昭和20年8月下旬頃右鎌倉市の住所を引き上げて家族を右城内村に帰郷させるとともに家財道具を同所に輸送し、自らは勤務の関係上一時的居住の場所を東京都内のアパートに定めてこれに移り住み、引き続き海軍省に勤務して残務整理にあたり、一方帰郷した家族が同村内の所有家屋に居住し、同人所有の農地を耕作しており、自らも昭和20年11月30日予備役に編入され同日充員召集となり、翌年1月25日充員召集解除となって2月17日城内村に帰郷し、爾来

家族とともに右家屋に居住し、右所有農地を耕作して現在に至った場合は、同人は、昭和 20 年 8 月下旬頃城内村に住所を持つに至ったものと解するを相当とする（最判昭 26・12・21）<sup>(19)</sup>。この判決は「意思主義をとったことは明らかである。」とされ<sup>(20)</sup>、また、「複数の住所を暗黙裡に認めたものとみる余地もある」との説もあるとされる<sup>(21)</sup>。

- (2) 上告人は大阪市において十数人の雇人を使用して金融業を営む株式会社を経営し、大阪府豊中市所在の同人次男宅から右営業所に通勤し、妻も次男宅に同居しており、農地所有地である兵庫県津名郡生穂町（淡路島）には月 2、3 回数日間帰るに過ぎない者は、同町において主要な人々を招いて帰郷挨拶の宴会を催したことがあり、同町で配給物資の配給を受け、選挙権を持ち町民税を納めていた事実があっても、同町に住所を有するものと認めなければならないものではないとする（最判昭 27・4・15）<sup>(22)</sup>。「複数説の妥当性をはしなくも露呈した判旨といえよう」とされる<sup>(23)</sup>。

### 第 3 項 判例の内容の分析

(1)の判決については、問題となる個人自身は東京都内のアパートで 6 か月前後居住しており、客観的事実である居住の要素のみを重くみては判決のような結論はあり得ないと考えられる。昭和 20 年 8 月から城内村に住所があったと認定した判決は、本人の意思を重視するとともに、家財道具を輸送して家族が移り住んだ事実と、城内村で家族が農地を耕作していた事実が重視されたものと考えられる。

また(2)の判決は、物資の配給を受けるための住所、選挙権を有する住所、地方税法上の住所のいずれもが兵庫県津名郡生穂町であるのに、自作農創設特別措置法上の住所は「同町に住所を有するものと認めなければならない

いものではない」と結論付けている。それぞれの法域において、異なる住所があり得るとの基本線に立つ判決であり、また認定に当たっては現に農地を耕作していない（出来ない）事情が重視されたのではないかと思われる。

石田喜久夫教授はこれらの判決を分析し、「不在地主として買収するか、あるいは在村地主として保有を認めるか、いずれが農業生産力を増進するという農地法の目的を達成するのに適切かの判断を根拠とすべく、農地との地理的接近ないし管理可能性の大小が重要な要素となると解すべきではあるまいか」と論じられている<sup>(24)</sup>。筆者も同様に考察するものであるが、それではこの自作農創設特別措置法の判例を参考に、税務上の住所の認定にはどのような事情を重視すべきことになるのであろうか。第 3 章で考察する。

### 第 3 節 本章の小括

- 1 納税義務の有無及び範囲を決定するに当たり問題とされる納税者の住所について、「住所」概念は民法からの借用概念であるから、原則として民法における同じ意義に解するべきとするのが通説的見解であること前述のとおりである。ではその民法の住所概念に、どのような内容が充填されているのかを通覧したところである。その結果は、そもそも民法典に「住所」概念が規定されていることは、民法典が法律全体の総則的な役割を果たしてきたという沿革的理由にのみ基づくものである（川島論文。幾代教授や石田（喜）教授も同旨。）。そして、「たかだか住所を『生活の本拠』であるとする 21 条が、その内容の消極性の故に、民法の総則的規定ともなり得る、というにとどまっている」（川島論文）ものである。
- 2 また「住所」概念の内容については、「あまりはっきりしない。従って、民法の住所に関する規定の意味は、ほとんどないといってよい」（星野教授）とまで断言すべき



かは疑問も残ろうが、「一般法学的住所論の不要」と結論付ける川島論文も同趣旨と考えられ、民法の「住所」規定が明確な概念内容に乏しい規定であるとの認識は一致していると受け止められる<sup>(25)</sup>。

3 その結果、ほとんどの学説が、「民法以外の法領域でいう住所については、それぞれの法制度の趣旨や、そこでの政策的・目的論的配慮に基づいて、それぞれに住所が認定されるべきこと、当然であろう」（幾代教授。同旨に川島論文、石田（喜）教授、星野教授。また我妻栄教授ほかも同旨<sup>(26)</sup>）とする。同様な評価を「各種の法律上の住所はそれぞれの法律の立法趣旨に応じて決定されるべきものであり、民法 21 条以下はそれらの立法趣旨に反しない限度で各種の法律上の住所に適用されると考えてよいであろう」（石田穰教授）と説明する学説も存在し、ここでは他の法律に明確な概念内容がない場合に限り、民法の住所概念が補充的に用いられるべきものと位置付けられている。

4 以上の分析の結果、重大な問題構造が明らかになったものと思われる。すなわち、税法学の中での論議は、「税法の住所概念は民法からの借用概念であり、民法上の住所概念と同じ意義に解釈するのが適当である」というものである。一方で民法学においては、「住所」概念が内容に乏しいことを認めつつ、「民法以外の法領域でいう住所については、それぞれの法制度の趣旨や、そこでの政策的・目的論的配慮に基づいて、それぞれに住所が認定されるべき」であると結論付けているのである。すなわち、税法学と民法学の両者が、それぞれ相手側こそが「住所」概念を充填すべきと論じているわけであり、このような状況下では、大きな論理的空白領域が生じており、極めて無責任な状況が放置されていると言わなければなるまい。

5 このような状況について、本庄資教授は「私法上の概念というものが時代により学説によってまちまちである状態で税法学者が『統一説』を主張し続けるのは、このような曖昧な私法上の概念に基づいて租税回避を行う人々を利するものであり、自主申告納税制度の中で『税法の欠如』という『法の不完全』を温存し、この領域を一部の租税専門家と称する法律家はその『法解釈』によって壟断することに組することになる<sup>(27)</sup>」と危機感を表明され、「税法学者はこのような法治国家としての後進性を是正するためにもっと努力をしなくてはならない」と主張されているが、まさに慧眼と称すべきものと思料する。民法学の中において、住所概念に現状以上の内容を充填しようとの流れは見当たらないことから<sup>(28)</sup>、税法の分野において住所概念にどのような内容を充填すべきか、税法学の中で真摯な検討が今まさに求められていると言わなければならない。

## 第 2 章 税務上の住所をめぐる判例の検討 （武富士事件）

- ・第一審 東京地裁平成19年5月23日判決<sup>(29)</sup>
- ・控訴審 東京高裁平成20年1月23日判決<sup>(30)</sup>
- ・上告審 最高裁平成23年2月18日判決<sup>(31)</sup>

### 第 1 節 事案の概要

本件は、X（原告、被控訴人、上告人）が両親である甲および乙から、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）の出口口数各 560 口及び 160 口（合計 720 口）の贈与を受けたことについて、Y（税務署長）から平成 11 年分贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けたのに対し、X は贈与を受けた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。）1 条の 2 第 1 号により納税義務を負わないと主張して、処分の取消しを求めた事案である。

本件は、贈与税課税価格が1,653億円、納付すべき贈与税額1,157億円という巨額事案であり、注目を集めたことは記憶に新しい。

## 第1項 争点

贈与財産が国外財産であることは争いがなく、争点は贈与の日において、原告が日本国に住所を有していたか否かという点である。

## 第2項 当事者の主張

### 1 被告側の主張

#### (1) 贈与税の納税義務に関する住所の認定基準

- ・ 受贈者の「生活の本拠」に該当するかを、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に加え、本人の居住意思・目的も考慮して総合的に判断する。
- ・ 各法域においてその目的に応じた固有の住所が存在すると解される。相続税が相続という長期間の偶然の一時的における事象をとらえて課税されるものであることを考えると、たまたま一時的な居住地によって課税対象財産の範囲を異にすることには問題があり、一定期間外国における勤務や外国における事業活動のために永住許可を得て外国に居住するなどの事実があっても、外国における勤務等が終わった後は日本に帰る予定の者の住所は、日本にあるものとして扱われるべきであろうとされていることが参考となる。
- ・ 贈与税と所得税では、租税としての性質や課税体系を異にするから、両税の住所は必ずしも一致しない。

#### (2) 贈与税回避の目的

本件贈与の対象は国内財産であるB社株式であるが、贈与者らはフランス及びオランダにおいて極めて短期間に法人の設立や買収・増資、さらには金融機関から1,000億円もの多額の借入れを行うな

ど、様々な手法を駆使することにより、外形上、A社の出資持分という国外財産に転換し、受贈者の滞在先として贈与税のない香港を選択するなど、周到な準備を計画的に行い本件贈与を実行したものの。原告がこのような贈与税を回避する目的で、香港に住所を移転したとの外形を作出するために渡航したことは、もともと相続税回避を目的とする贈与税における「住所」の認定において、十分考慮されなければならない。

#### (3) 原告の住居等と親族等

原告が香港に滞在した期間（平成9年6月29日～平成12年12月12日。「本件滞在期間」と呼ぶ。）のうち、香港滞在日数が65.8%であるものの、日本滞在日数も26.2%あり、4日に1日は杉並の自宅に起居しており、原告が頻繁に帰国している事実からも、生活の本拠を香港に移したとまでは認定できない。原告は、日本と香港のあいだを何度も行き来していたに過ぎない。

#### (4) 原告の職業等について

- ・ 原告は香港で具体的な業務を行っていなかった。
- ・ 一方、原告は日本でのB社の重要な業務に従事していた。

（原告の職業や資産の所在等の具体的内容については、次章「税法上の住所概念の探求」において紹介する。）

### 2 原告の主張

(1) 相続税法1条の2第1項の住所は、民法21条の定める住所の意義と同様、各人の生活の本拠を指し、「生活の本拠」とはあくまで、納税者個人の「職業の」本拠ではなく、「生活の」本拠であり、個人が日々生きている生活圏内の中心を意味する。

(2) 個人の生活の本拠は、主観的要素を排して、客観的事実によって認定される。

基本通達 1・1 の 2 共—5 はその旨を定めており、更に同通達は「国外において勤務その他の人的役務を提供する者で、国外における当該人的役務の提供が短期間（おおむね 1 年以内である場合をいうものとする。）であると見込まれる者の住所は、法施行地にあるものとして取り扱う」と定めるのであるから、1 年を超える期間日本国外で人的役務を提供した者の住所地は、日本にないものとして取り扱われると、合理的に解釈される。

- (3) 原告が租税回避の目的を有していたか否かという主観的事実は、論点ではない。
- (4) 本件滞在期間中の原告の香港での滞在日数は、日本での滞在日数を大きく上回るものである。また、その間香港各社のオフィスに出勤し、業務に従事していた。
- (5) 1 年以上の期間滞在するのであれば、サービスアパートメントに居住する者の生活の本拠ないし住所が、当該サービスアパートメントに所在すると解することに何ら障害はない。

## 第 2 節 判決の内容

### 第 1 項 1 審判決（被告杉並税務署長が行った贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を取り消す。）

- 1 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、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。
- 2 租税法が多数人を相手にして課税を行う関係上、客観的な表象に基づい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。
- 3 主観的な居住意思は住所の判定に無関係

とはいえないが、常に存在するものでなく、外部から認識し難い場合が多いため、補完的な顧慮要素にとどまる。

- 4 原告（X）の住居については、サービスアパートメントを 24 か月賃借りしており、また生活諸道具を運搬しなかったことが格別不自然ではなく、ただちに本件香港自宅の使用が一時的なものとはいえない。
- 5 原告の職業については、B 社の香港駐在役員、B 社の子会社である香港各会社の代表者の地位にあり、本件滞在期間中の 6 割以上の日数香港に滞在し、B 社ないし香港各会社の業務として香港や周辺国の関係者等と面談その他の業務に従事しており、原告の職業生活の点から、生活の本拠が国内にあったとすることは困難である。

なお、1 審の事実認定やその評価について、次章において詳細に紹介・分析する。

### 第 2 項 2 審判決（原判決を取り消す。）

#### 1 住所の認定について

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できる居住者の居住意思を総合して判断するのが妥当である。 - - - 住所と判断するには、その者が中断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない。

#### 2 租税回避の目的等

本件贈与以前から、香港に居住していれば多額の贈与税を課されないことを認識し、国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していた。 - - - ことからすると、本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として - - - 住所であるかを判断するのは相当でない。

3 住居について

本件香港自宅は、ホテルと同様のサービスが受けられるサービスアパートメントであって、その施設としての性質及び滞在費用等に照らし、長期の滞在を前提とする施設とはいえない。被控訴人（X）が香港へ携帯したのは衣類程度であり、家財道具は杉並自宅にあった。自宅には両親等の家族が居住し、被控訴人は本件自宅の所有者である D 社の株式の 30%を保有しており、これらの事情を合わせると香港自宅との結び付きは杉並自宅との結び付きよりも、より希薄である。

4 職業活動について

被控訴人は香港駐在前から、東証 1 部上場企業の B 社の取締役であり、本件滞在中の平成 10 年 6 月からは常務取締役、平成 12 年 6 月からは専務取締役と昇進している。また被控訴人にとって B 社は、将来自分が経営者の重責を担うことが予定された、職業活動上最も重要な拠点（組織）と認められる。

5 資産の所在

被控訴人は国内において、評価額 1,000 億円を超える B 社の株式を所有し、23 億円を超える預金と、182 億円を超える借入金等を有していた。その他、数社の株式も合わせれば、香港で保有する 5,000 万円程度の預金に比して、資産のほとんど（時価で 99.9%以上）が日本にあった。

6 以上のような事実認定と評価のうえ、被控訴人の住所は杉並の自宅にあったものと結論付けた。

**第 3 項 最高裁判決（原判決破棄、控訴棄却）**

1 上告人（X）は、通算約 3 年半にわたる本件期間中、その約 3 分の 2 の日数を 2 年単位で賃借した香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において B 社及び本件各現地法人の業務として関係者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。国内においては、約 4 分の 1 の日数を本件杉並居宅で過ごし、その間において B 社の業務に従事していたのにとどまるというのであるから、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、杉並居宅は生活の本拠たる実体を有していたということとはできない。

2 （控訴審は）上告人が贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国し、国内での滞在日数が多くなりすぎないように調整していたことをもって、各滞在中の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由とするが、住所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で、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、現に香港での滞在日数が本件期間中の約 3 分の 2（国内の 2.5 倍）に及んでいる上告人について、香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。

3 上告人の B 社内における地位ないし立場の重要性は、約 2.5 倍存する香港と国内との滞在日数の格差を覆して生活の本拠たる実体が国内にあることを認めるに足りる根拠とはならない。香港に家財等を移動していない点は、昨今の単身で海外赴任する際の通例や、上告人の地位、報酬、財産等に照らせば当然の選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえない。香港に銀行預金等の資産を移動していないとしても、海外赴任者に通常みられる行動と、何らそごするものではない。これらの事情は、香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならない。

4 なお、須藤裁判官の補足意見は、大要次のようである。「一般的な法形式で直截に本件会社株式を贈与すれば課税されるのに、

本件では贈与税回避スキームを用い、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者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。 - - - しかし、そうであるからといって、個別的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。 - - - 租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって、 - - - 裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。」

### 第3節 税制改正の実施

- 1 本事件と類似する問題事例が多発していた当時の社会的風潮に対応したものと思われるが、税制改正が行われ、「贈与によって国外にある財産を取得した者が、取得のときに、日本国内に住所をもっていなくても、日本国籍を有し、かつ贈与前5年以内のいずれかの時に財産を取得した者または贈与者が日本国内に住所を有したことがある場合には、その財産について贈与税の納税義務を負う」とされた（相続税法1条の4第2号）。
- 2 この改正により、武富士類似の租税回避行為は防止されたと一般的には評されているようである。しかしながら上記1の制度を裏返せば、「財産を国外に持ち出した上で、贈与者と受贈者が5年間我慢して海外の贈与税のない国で多くの日数を暮らせば、数百億円といったどれほど巨額の財産を贈与しようが、無税で行える」ということになる。そして5年間が過ぎた後に帰国すれば良いということになる。相続税であれば、相続がいつ発生するのか当事者にもなかなか予測しづらいところであるが、贈与行為は自分で時期を選ぶことができるため、5年ちょうどの我慢により税負担を免れ得ることになる。
- 3 まず第一に、「人生90年時代」に近づいている昨今、資産を蓄積して事業からセミ・リタイアしているような者にとって、この「5年間」というしぼりはいささか短か過ぎるのではないだろうか<sup>(92)</sup>。例えば70歳の者にとって、5年後は75歳である。5年間の辛抱で巨額の資産を税負担なしで後継者に贈与でき、後は悠々自適に余生を十分たっぷりと日本国内で楽しむことができると思われるからである。
- 4 立法担当者はあるいは、「事業を引き継ぐのは実の子供であろうから、今まさに社長などの地位にあつて事業の中心として活躍しているその子供も父と一緒に、5年間国外で暮らすことは、事業の承継を考えれば一般的に困難だろう」と想定したのかもしれない。しかしながら、抜け道はいくつもあると思われる。例えば、贈与する相手は事業を引き継ぐ子（例えば長男）である必然性はなく、その長男の子（贈与者の孫）でもかまわないと思われる。財産を実質的に長男が管理できれば良いからである。かわいい幼少の孫を連れて（その母も同行すれば良い）、海外で5年間過ごせば良い。このようなケースについて、課税当局は『実質課税の原則』等を根拠に否認することが出来るのであろうか。民法上の『契約自由の原則』により、財産を誰に贈与するかは

完全に個人の自由である。またもちろん、実際にはこの記述内容に色々な装飾を施して実行に移すであろうから、当局が否認するには大きなリスクを負うことになると考えられる。

5 このように、上記税制改正による「抜け道封じ」は、簡単に別な抜け道を提供することになっており、根本的な解決にはほど遠いものと言わねばならない。週刊誌等によれば、シンガポールや香港には「日本人村」と通称される一角があり、日本人の裕福なリタイア組が集まって、滞在日数5年間を稼ごうと居住しているとのことである<sup>(33)</sup>。

6 ちなみに2017年度の税制改正により、この「5年間」が「10年間」に改正された。筆者は以前から、この5年間のしぼりが短か過ぎると指摘してきたところであり<sup>(34)</sup>、立案当局も同様の危機感を感じていたものと思われる。確かにこの改正は「抜け道封じ」にかなりの威力あるものと想定される。例えば孫を使つての抜け道は、10年という年月を要することになれば、その孫の人生そのものを左右しかねず、大きなリスクを負うことにならうからである。

しかしながら、この改正によっても問題が根本的に解決したとは言い難いところであり、住所概念の検討の必要性は変わりないものと思われる<sup>(35)</sup>。

### 第3章 税法固有の「住所」概念の探求

#### 第1節 民法上の「住所」概念の不確かさと「借用」の困難性

1 ここからは、税務上の住所概念がどうあるべきかについて、探求していきたい。

まず第一に、重要な指摘をしなければならぬ。住所概念を論ずる場合の「生活の本拠」の概念につき、多くの学説が「職業上の中心地ではなく、納税者が日々起臥寝食する生活圏を指すと解すべき<sup>(36)</sup>」といっ

たように論じがちであり、ややもすると「消費生活の中心がどこにあったのか」に目がいきがちとなる傾向である。これは、民法上の住所概念の「消極性」(川島)かつ「はっきりしない」(星野)一般的定義の説明にひきずられた結果と思われる。

更に、消費生活を重視する論者は、「贈与税について観念される住所は、納税者の日々の生活の中心地を意味するものであって、基本的に、当該納税者の就業の有無、仕事の内容、勤務の実態等によって左右されるべきものではない」といった主張を行っている<sup>(37)</sup>。しかしながら、民法学の体系書等をひもといても、「住所の認定に当たって、就業の有無、仕事の内容、勤務実態等について、これを無視すべき」と論ずる学説は、寡聞にして聞いたことがないと言わねばならない。むしろ自作農創設特別措置法における住所については、「いずれが農業生産力を増進するという農地法の目的を達成するのに適切かの判断を根拠とすべく、農地との地理的接近ないし管理可能性の大小が重要な要素となる」と論じられている<sup>(38)</sup>。ここで「農地の管理可能性」とは、判決例において現に耕作しているかといった要素に焦点が当てられているものであり、むしろ「農業生産に寄与しているか否か」が問われていると認められ、「日々の生活の中心地」のみから判断していないことは明らかである。

以上の検討から、民法学上の住所概念がその内容において乏しいものなのに、税法の側から「借用」と称して民法学上論じられていないような制限的な解釈を独自に加えている現状は、奇妙なものと言わねばならない。

2 第1章第1節で紹介した川島教授の分析で明らかにされた、住所の規定は実は民法の「総則」的规定ではなく、たかだか住所を「生活の本拠」とする民法の規定が、そ

の概念の未分化・消極性の故に、総則的規定ともなり得るといふにとどまるとの位置付けを、もう一度確認すべきであろう。ここからは、各法域における「住所」はそれぞれ固有の意義をもって分化し来つていたのであり、それぞれに固有な住所概念に基づいて問題を解決しているものであり、民法の統一的な住所概念などというものは、「必要であるか実益を有するかは甚だ疑問である」とされるのである。従って、「各法域」の一つである税法の分野においても、その固有の住所概念を探索・構築すべきものであり、不確か極まりない民法の住所概念を「借用」することなど不可能であることを認識しなければならないと思われる。

## 第2節 税務上の「住所」概念

- 1 それでは、税法の分野における住所概念を採求するに際し、「生活の本拠」について、消費生活を中心にして論じれば足りるものであろうか。筆者はそのようには考えられないのである。第1章第2節で紹介したように、自作農創設特別措置法上の住所の判断においては、決して消費生活といったものを中心に判断されている訳ではなく、「いずれが農業生産力を増進するという農地法の目的を達成するのに適切かの判断を根拠とすべく、農地との地理的接近ないし管理可能性の大小が重要な要素と解すべきではあるまいか」と論じられている<sup>(39)</sup>。これを参考にして税務上の住所について、どのような基準ないし根拠を考えるべきであろうかを検討すべきであろう。
- 2 田中治教授は、個人が国内に住所を有するか否かによって、相続税法（贈与税）が課税対象の範囲・広狭を区別していることの根拠について、次のように論じられている<sup>(40)</sup>。「国内に住所がある個人を無制限納税義務者として、課税対象を限定することなく、国がその者に対して全面的に課税権を行使するのはなぜか。その理由は必ずしも明確ではなく、十分な検討はない。おそらくその理由は、わが国との場所的若しくは生活上の結びつきが高くなるにつれて、わが国の課税権行使の許容性、妥当性が高まり、その程度が大きくなればなるほど、全面的な課税権の行使が正当化されるからであろう。すなわち、租税は、社会全体で支えるべき公共事務（社会を維持するために不可欠な道路、港湾等の基幹的な社会資本の整備、あるいは、警察、消防等の基幹的な生活環境等の維持など）を賄うための財源であり、社会の相互依存や共存共栄の理念を具体化するものである。そうだとすれば、個人がその生活の基盤を置く国において、当該公共事務を実施するために、各個人が一定の負担を負うのは当然だということになる。このような個人の生活と国との結びつきを前提に、これから更に進んで、個人が他国において得た財産をも当該居住地国において課税しようという傾きが生じ、その結果、生活上の結びつきの強固な個人につき国が無制限納税義務者として取り扱うことが正当化されるに至ったものと思われる。」。この田中教授の分析は深い洞察に満ちた卓見というべきものと感じられるが、この分析の中に「贈与税における住所概念の意義」を論ずるための重要な契機が示されていると思われる。
- 3 ところで、租税がなぜ課されるのか、その正当根拠については、大別して二つの考え方がありとされ、金子宏教授は以下のように説かれている。第1は、利益説とか対価説と呼ばれるものであり、租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。この考え方は、自然法ないし国家契約説を基礎として主張される。利益説によれば、税負担は、各人が国家から受ける利益の程度に応じて配分されるべきということになろう。

これに対し、義務説ないし犠牲説と呼ば

れる第2の考え方は、国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は当然に納税の義務を負うと説く。この考え方は、往々にして国家を、個人の意思をこえた、それなしには人間の社会的共同生活のありえない、歴史的・倫理的必然としてとらえる権威的国家思想と結びついて主張されてきた。

日本国憲法 30 条は納税の義務について規定するが、この規定はおそらく利益説と義務説の一方に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義的租税観を表明したものと理解するべきものとされる。すなわち、国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持及び活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税の義務を定めていると解すべきものとされている<sup>(41)</sup>。また、上記2の田中教授の分析も、金子教授の論述と趣旨のほぼ重なるものであると言えよう。

- 4 このように課税が正当化される根拠について整理した上で、贈与税が他国において得た財産をも居住地国において課税が正当化される「国と個人の生活上の結びつき」とは一体どのようなものと解するべきかを検討することが必要と考えられる。田中教授が説かれるように、租税が社会全体で支えるべき公共事務を賄うための財源であり、社会の相互依存や共存共栄の理念を具体化するものであるならば、「個々人が日々起臥寝食する生活圏<sup>(42)</sup>」が我が国にあるかのみ視野を限定する論理的必然性が肯定されるべきであろうか。3で紹介したように課税の根拠として利益説と義務説があり、どちらかの説だけによって課税の正当性を論ずることは無理があると思われるが、「国家から様々な利益を受けている」ことが重要な根拠であることは、何人も否定できないであろう。そして、国家から受ける利益に

は、防衛・治水といった国民全てに基礎的なものから、道路・港湾等の社会資本、警察・消防等の基幹的生活環境、司法制度など様々なものが考えられる。ここで留意すべきは、国家から受ける利益は「生活者・消費者」としての立場だけにとどまらず、「生産者・事業者」としての立場によるものも多々認められることである。すなわち、商取引が円滑に行えるための各種の市場の整備、公正な取引の保障制度、紛争解決のための司法制度、流通の安全確保のための警察力といったように、自由な経済社会の中で旺盛に事業活動を展開・発展させるためには、国が運営する各種の制度・仕組みを活用しない訳にはいかず、旺盛に事業活動を展開している者ほどその度合いが強いと一般的には認識されていると言い得ると考えられる。そしてこのことが、直接税において、稼得したものが多額になるに従い税負担の率を高めていく累進課税制度の根拠をある意味で裏打ちしていると考えられる。したがって、国と納税者との「結びつき」を論ずる際には、「生活者・消費者」の側面だけでは不十分であり、「生産者・事業者」の側面も視野に入れなければならないと考えられるのである。

- 5 4の検討に加え、角度を変えて論ずれば、税法の世界においては、国民（あるいは個人）は「納税者」として立ち現れてくる。その納税者としての生活の中心は何かといえば、富の稼得活動であると考えられる。そして、この「富の稼得活動を行う納税者」は、4で論じた「生産者・事業者」と実体においてほぼ重なることとなる。担税力の源泉である所得や資産の稼得活動に正面から視線をあてて国と個人の関係の強さを測定していく以外に、正しい道筋は見当たらないと思われるのである。従って、「消費生活の中心」ではなく、自らの事業活動あるいは職業活動の拠点はどこか（この前提



として、どのような地位に立っているか)、資産はどの国に蓄積しているかといった事実関係が最も重視されるべきものとなろう。どの国に滞在した期間がより長いかといった事情は、考慮すべき一つの要素であろうが、決定的な要素にはなり得ないと位置付けるべきであろう。また、もちろん家族との関係や住居の状況といった要素も、「所得・資産の稼得活動を中心に見据えつつ、これらの要素も加味しながら、その納税者がどの国に稼得活動の基盤をおいているのか」を探求して行くべきと考えられるのである。

### 第3節 武富士事件を素材とする「住所」概念の再検討

#### 第1項 租税回避の意図（定住の意思）

1 武富士事件の2審判決は、租税回避の意図を重視し、「香港に居住していれば多額の贈与税を課せられないことを認識し」「国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していた」ことを指摘した上で、「本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、これを形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として」いずれが住所であるかを判断するのは相当でない、と結論付けた。

しかしながら最高裁は、「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」として、香港での滞在日数が国内での滞在日数の2.5倍に及んでいる上告人について、香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由にはならない、と判示している。

2 ところで、住所の認定にあたり、「租税回避の意図」については考慮すべきでないとの考え方が多数を占めるようである（例えば田中治教授、増田英敏教授<sup>(43)</sup>）。しかし

ながら、前述した石田喜久夫教授の指摘にあるように、「意思を完全に排除して法律関係を語ることは、原則として背理の疑いがあり、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」との面はぬぐい去ることはできないものと思われる。専ら税負担を免れる意図に動機付けられて定住の形を整えている武富士事案のような事例では、むしろ「香港に自己の生活の基盤を移そうとの意思が薄弱である」との角度から捉え、どこが住所かを決定するために考慮すべき重要な要素と扱うべきものと思われるのである。

3 また、客観説の根拠として「意思の動きは外部より判断できない」ことが挙げられているが、武富士事件においては「贈与税を免れるために、住所を操作しよう」との意思が、日本での滞在日数を管理されつつ、長くなりそうになると香港に追い立てられたといった様々な行動・加工行為から極めて明確に外部に表れており、香港に定住する意思が薄いことが十分に「外部より判断できる」のではないか。このように意思が明確に外部に表出している事例にまで意思の要素を無視して論じることは、まさに石田教授の指摘する「意思を完全に排除して法律関係を語ることは、原則として背理」との批判が当てはまり、許されないものと考えられるのである。

#### 第2項 香港における職業活動の内容の検討

1 この点については、第1審において国側は次のように詳細に事実関係を調査・分析して、「原告Xが香港で具体的な業務を行っていないかったこと」を主張している。

(1) 香港の各会社はベンチャー・キャピタル業を営むもので、そのただ一人の担当者としてXは香港に派遣されているが、ベンチャー・キャピタリストとしての

キャリアの基礎を築くためには、少なくとも法務・税務（投資契約書の作成・締結、知的所有権に係る法務、取締役・監査役の権限・責任、IPO（株式公開）に係る法務・税務、倒産・廃業等に伴う清算に係る手続など）や、ベンチャー・ファイナンス（企業価値評価、キャピタルゲインの予測、資本政策の策定、第三者割当増資・バイアウト投資等の選択・実行、収益計画・増資計画等の立案、株主構成の調整など）などの能力が、基本的なスキルとして要求されるといわれている。しかしながら、Xは本件滞在期間前にベンチャー・キャピタル業務に携わった経験や、ベンチャー・キャピタルに関する研修を受講した経験は全くない。それにもかかわらずB社はXをただ一人香港に派遣したものであり、Xが香港において具体的な業務を行うことはおよそ不可能であった。

- (2) Xが自ら投資の可否判断を行ったとして21の事例を挙げているが、いずれも非常に抽象的かつ概括的な供述であって具体性がなく、加えてデューデリジェンスにおいては、投資先候補企業の財務状況、経営状況等の多岐にわたる専門的かつ緻密な分析が必要であるところ、そのような専門的な分析や、公認会計士や弁護士等の専門家による関与をうかがわせる証拠も全くない。Xは実際には香港においてベンチャー・キャピタル業務を行っていない。
- (3) 香港に設立したC社には常勤の役員はX一人であり、従業員はいなかった。XはC社の事務所を訪れるのは、月に2、3回程度であり、Xはパソコンの操作方法に習熟しておらず、Xが手書きした書面をB社にファックスして従業員のOに書面化してもらっていた。C社の会計帳簿・稟議書等はB社本社で作成してい

た。

- (4) 以上のほか、①Xが投資先を発掘した実績が実質上ないこと。②香港滞在期間中の各月の業務実績についてXは縷々主張するが、そのほとんどが具体的な根拠のないものである。Xが香港に滞在して行う必要のあった業務は、せいぜい1月当たり6日以内（ほとんどの場合4日以内）であった。③X及びB社が、通常海外で拠点を立ててベンチャー・キャピタル等の事業展開を行おうとする場合に必要とされる準備行為を全く行っていないこと。などについて詳細に事実関係を示している。

以上のようにして、国側は原告Xの香港での勤務ぶりを詳細かつ緻密に検証しながら、Xが香港で具体的な業務を行っていないことを立証している。

- 2 ところで、Xが香港で営んでいたとするいわゆるファンド・ビジネスについて、投資家には高度の専門的知識が要求されるものの、現地に滞在する必要はほとんどないという指摘がなされている<sup>(44)</sup>ことにも、注目する必要があると思われる。川田剛教授は、「現に我が国で投資活動をしている海外ファンドでも、投資家自身は我が国に住んでおらず、案件に関する各種の情報を日本の代理人等から入手したうえで、最終決定段階で必要があれば現地確認等をした上で契約するというのが、この種のビジネスモデルとなっている。そして、日本側で情報収集をし、それを投資家に報告しているのはその道のプロであるのが通例である。それにもかかわらず、本件ではまるで素人といっても過言でないXがそれらの行為を行っていたというのである。」と指摘されている。この角度からも、原告Xの香港での事業活動が、単に外形を整えるためのみに行われていたことが裏づけられたと思われる。
- 3 しかるに、1審判決は、「原告(X)が日

本国出国時点でベンチャー・キャピタリストとしての基本的な能力を有していたかは疑問である。」と認めつつも、「ベンチャー・キャピタリストとしての能力の不存在ないし不足が、原告が香港で具体的な業務を行っていないことを裏付けるものとは認め難い」と結論付けるのは、論理的矛盾を抱えたままの、疑問の残る論旨展開と言わざるを得ない。その他、「原告が本人尋問において供述する個々の投資案件についての内容は、その多くが抽象的な内容であり、また客観的事実に符合しない点もある」と認めながら、「原告が関わった投資案件が多数であり、- - -時間の経過を考慮すれば原告の現時点での記憶に不正確な点があったとしてもやむを得ないものであって、原告の供述内容が基本的な点で虚偽のものであると断定することはできない」との展開は、どうして「虚偽である」ことまで立証を要求するのか、単に「うわべだけ業務に携わった形をとった」ことは十分に立証されており、奇異な論旨展開と言わざるを得ない。同様にデューデリジェンス業務についても、「紹介者である金融機関から提供された報告内容の検討程度」は行っているので「原告がデューデリジェンス業務をしていなかったとはいえない」「投資委員会が組織されていないことをもって、原告が投資判断業務を行っていないことを裏付ける事情であるとはいえない」などと結論付けている。この1審判決は、一貫して「香港において業務を行っていないとはいえない」との論旨展開を行っている。しかし問題のポイントは、「行っていないか否か、すなわち「ゼロかそうでないか」言い換えれば「ほんの少しでも勤務の実体があれば足りる」というものでないはずである。原告Xの職業活動が日本と香港の2国にまたがって行われていたことは間違いないところであるから、「日本国内での業務

と比較して、香港での業務活動がより重要と認められるか」あるいは、「B社として、香港への進出がXを中心に事業展開していたのか」更には、「Xの職業人としての軸足が、香港に置かれていたのか」を問うべきであろう。従って1審判決は、この本論から外れる「論理の筋違い」の論旨展開となっていることが分かるのである。このような観点からは、いずれ日本国内にあるB社を継ぐことになるXが、父である絶対的オーナーの指示に従い、香港での滞在の事業的形式を整えるため、全く能力に乏しいベンチャー・キャピタル業務等に携わっている外形のみを整えていた実態は明らかと考えられ、後に論じる日本国内での職業上の地位や活動ぶりに照らし、Xの軸足は相変わらず日本にあったと認めるべきであろう。

また以上の「職業上の活動」の論点につき、驚くべきことに最高裁は全くといって良いほどに無視の姿勢を貫いており、わずかに「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態のないものとはうかがわれない」と指摘するのみである。そして、この論旨展開は、一審判決と同様に「仮装された実体のないものか否か」すなわち「ゼロか否か」を問うており、「ほんの少しでも勤務の実体があれば足りる」とする筋違いのものであることは、残念でならない。

- 4 以上の検討から、職業上の香港での活動は「事業に従事しているとの外形を整える」だけのものに過ぎないことは明らかであり、また「業務を行っていないとはいえない」と論ずる1審判決並びに最高裁判決が筋違いの論旨展開であることは、前述したとおりである。

### 第3項 日本における職業活動

次に目を日本国内に転じて、原告Xの職業上の活動を検討する必要がある。

- 1 日本滞在中の X は、甲の後継者として、また B 社の重要な役員として、同社の重要な会議や対外的な業務に従事している。すなわち、①本件滞在期間中に開催された B 社取締役会 55 回のうち 39 回も出席し、同社の経営全般に関わる発言を繰り返しており、場合によっては上司である社長に対してさえも注意を促す発言を行っていた。②本件滞在期間中に開催された営業幹部会に、少なくとも 19 回出席し、業務の運営について厳しい発言をしている。③同期間中に全国支店長会議が 3 回行われているが、X はその 3 回とも出席し、発言を行っている。④同期間中に B 社の新人研修は 3 回行われたが、その全てに X は出席し、挨拶等を行っている。
- 2 X は香港に出国した際は B 社の平取締役であったが、滞在した期間中に常務取締役、専務取締役と昇進し、実質 B 社のナンバー 2 という高い地位に就いている。
- 3 このような事情の下では、X の職業上の中心は、B 社以外には考えにくい。

#### 第 4 項 資産の状況

- 1 原告 X は本件滞在期間中、B 社の株式 1,300 万株（評価額 1,073 億円）を日本国内において保有しており、更に預貯金 23 億 6,000 万円と借入金 182 億 4,000 万円を国内に保有していた。これに対し、香港においては 5,000 万円の預貯金を保有するのみであり、結局 X の資産は 99%以上が日本国内で保有されていた。
- 2 ところで、資産の大部分をどの国で保有していたかという事実は、その者の事業活動・所得稼得活動にとってどの国が基盤となっていたかを示す重要な指標ととらえなければならないと考えられる。すなわち、現代のように高度な信用取引が広まっている経済社会において、事業の遂行なканずくその拡大・発展のためには、信用こそが絶対に必要とされるものである。例えば目

ぼしい資産を全く有しない事業家は、その事業拡大どころか日々の円滑な取引に十分なキャッシュ・フローにさえ事欠くこととなりかねないであろう。しっかりとした資産を保有しているが故に、金融機関等から融資も受けられ、事業の発展を期することができるのである。

- 3 X の資産の保有状況を見れば、日本を所得稼得活動の基盤にしていたものと容易に認定することができよう。逆からいえば、もし X が香港において個人として事業に乗り出そうとしても、金融機関等から円滑に融資を受けられたとは到底考えられないのである。もし融資が受けられたとすれば、それは B 社の信用をバックにしたものしかあり得ず、そのことはとりもなおさず、X においては B 社における職業生活こそが所得稼得活動の基盤であったことを指し示すものと考えられるのである。そして B 社における職業活動のうち、香港におけるものは X にとって香港に滞在するための外形を整えるためのものであり、X の職業活動の軸足は相変わらず日本に置かれていたことは、第 2 項で論じたとおりである。

#### 第 5 項 住居の状況

- 1 原告 X が香港で居住したのは、ホテルと同様のサービスが受けられるサービス・アパートメントであり、X が日本から持ち出したのは衣類くらいであり、杉並の自宅からその他の生活諸道具を持ち出していない。この状況では、「住居」と呼べる実体は香港には存在しないのであり、一時的に長期滞在したに過ぎないとの被告側の主張が肯首できる。一方で杉並の自宅は特段の変更なく、帰国した折には用いられており、相変わらず自宅は杉並にあったと受け止めるべきであろう。
- 2 また控訴審で認定されているが、X は杉並の自宅の大家である D 社の株式の 30% を保有しており、従って X 自身が杉並自宅

の所有者の一人の立場にある。この事実は、Xの「生活の本拠」が杉並の自宅にあること、一層強い根拠となるものと言えよう。

## 第6項 結論

以上に検討したように、税務上の住所概念について、単に「消費活動」や「日常の起臥寝食」といった要素に限定することなく、富の稼得活動を行う納税者としての側面にも焦点を当てて検討した結果、武富士事件においては日本国内に住所を有していたとの結論を導くべきであったと考えられる。

## むすびにかえて

本稿において、税法上の「住所」概念が民法からの「借用概念」であり、民法における意味・内容と同じ意義に解釈するのが妥当であるとの従来の支配的見解を、いま一度検証しようと試みた。そのために民法における「住所」概念の内容について、いささか深い検証を行ったものである。その結果、現段階の民法学においては、住所概念を積極的に位置付ける見解は少なく、むしろ民法以外の法領域でいう住所については、それぞれの法制度の趣旨や、そこでの政策的・目的論的配慮に基づいて、それぞれの法領域における住所が認定されるべきとするのが、学説の太宗であることが判明した。

このため税法と民法の両者が、相手側こそ「住所」概念の内容を充填すべきと論じていることとなっており、その結果、大きな論理的空白領域が生じ、極めて無責任な状況となっていると言わざるを得ない。そして、民法学の現状を鑑みれば、税法における住所概念の内容を充填する責任は、税法の側にあるものと考えられる。

住所を我が国内に有する個人を「無制限納税義務者」として、他国において得た財産についてまで課税できることを正当化できる国と個人との「結びつき」を測定するに当たり、特に課税の根拠論たる利益説の観点からは、

その個人の「日々起臥寝食する生活圏」との側面だけでは十分でなく、「生産者・事業者」の側面にも焦点を当てるべきものと考えられる。また、税法の世界においては、個人は「納税者」として立ち現れることから、住所を論ずるにあたっては納税者としての富の稼得活動に焦点を当て、その納税者がどこを基盤として稼得活動を行っているかを検証することが、最も肝要であると考えられる。従来多くの学説がややもすると消費活動に眼を向けがちであったのに反し、自らの事業活動や職業活動の拠点はどこなのか、あるいは資産をどの国に蓄積しているか、といった事情が最も重視されるべきものと思料され、どの国に滞在した期間がより長かったかといった事情は、考慮すべき一つの要素であろうが、決定的な要素とはなり得ないと位置付けるべきと考えられる。

はなはだ未熟な論稿であるから、大方の批判を仰ぎたいと考えている。

- 
- (1) 金子宏『租税法(21版)』119頁(弘文堂、2016年)。
  - (2) 加藤雅信『新民法大系I 民法総則(第2版)』97頁(有斐閣、2005年)。
  - (3) 幾代通『民法総則(第二版)』80頁(青林書院、1984年)。
  - (4) 星野英一『民法概論I(改訂版)』113頁(良書普及会、1986年)。
  - (5) 石田穰『民法総則』137頁(悠々社、1992年)。
  - (6) 石田喜久夫ほか『新版注釈民法(1)総則(1)(改訂版)』403頁(有斐閣、2002年)。
  - (7) 石田ほか・前掲注(6)403頁。
  - (8) 石田ほか・前掲注(6)403頁。
  - (9) 川島武宜『民法体系における『住所』規定の地位』『民法解釈学の諸問題(4版)』(弘文堂、1956年)所収。
  - (10) 例えば石田ほか・前掲注(6)403頁、幾代・前掲注(3)80頁、星野・前掲注(4)116頁、川井健『民法概論I(第3版)』52頁(有斐閣、2005年)、平野裕之『民法総則(第3版)』25頁

- (平文社、2011年)など。
- (11) 石田ほか・前掲注(6) 404頁。
- (12) 川井健『民法概論I(民法総則)第2版』65頁(有斐閣、2000年)。
- (13) 石田ほか・前掲注(6) 405頁。
- (14) 石田喜久夫『口述民法総則(第2版)』78頁(成文堂、1998年)。
- (15) 石田ほか・前掲注(6) 406頁。
- (16) 我妻栄『民法I総則・物権法 第2版』57頁(勁草書房、2005年)。
- (17) 石田ほか・前掲注(6) 407頁。
- (18) 我妻栄＝幾代通＝川井健『民法案内2 民法総則 第2版』92頁(勁草書房、2009年)。
- (19) 民集5巻13号796頁。
- (20) 石田ほか・前掲注(6)414頁。
- (21) 四宮和夫『民法総則(第4版)』71頁(弘文堂、1985年)。
- (22) 民集6巻4号413頁。
- (23) 石田ほか・前掲注(6)414頁。
- (24) 石田ほか・前掲注(6)415頁。
- (25) 酒井克彦教授も「民法上の態度が必ずしも明確でない場合にそれでも民法の概念理解に合致させようとする努力は果たして、そこにいう法的安定性や予測可能性を充足するものなのであろうか」と、疑問を呈されている。「永遠の旅人と『生活の本拠』」税経通信2008年1月号61頁。なお、本稿は酒井教授のこの論文に多大の示唆を受けている。
- (26) 我妻ほか・前掲注(18) 93頁。
- (27) 本庄資「米国のタックス・シェルターについて」租税研究671号108頁(2013年)。
- (28) 武富士事件が、1,000億円を超える課税の可否が「住所」概念の如何により左右されるという重大事件であったのかかわらず、民法学の中で住所概念を再検証しようとの趣旨の論文が、筆者が搜索する限りほとんど見当たらない。このことも、民法学の中では、「税務関係の住所概念は、税法学の中で解決さるべきもの」との認識で一致していることの証左と認められよう。
- (29) 平成17年(行ウ)第396号、訟月55巻2号267頁。
- (30) 平成19年(行コ)第215号、訟月55巻2号244頁。
- (31) 平成20年(行ヒ)第139号、判時2111号3頁。
- (32) 拙稿「住所概念について」旬刊税務会計2056号2頁(税務経営研究会、2016年9月)において既に指摘しておいた。
- (33) 例えば「大反響日本の大金持ちシリーズ13」週刊現代2013年1月10日号202頁。
- (34) 拙稿・前掲注(32)。
- (35) なお、本稿の想を練っている段階において、制限納税義務者が贈与課税を免れる「国外財産」の現行の規定・解釈に、重大な不具合があるものと思料された。すなわち、日本国外で稼得された財産が課税対象から外れるのは良いとしても、長年にわたり日本国内における事業で稼得・蓄積された財産を出資等の手法により短期間のうちに国外に持ち出したものを、単純に「国外財産」として課税の枠外に扱うことは、課税の根拠論あるいは贈与課税の趣旨からして、とうてい受け入れ難いものと考えられるのである。この問題点については、別稿において検討したい。
- (36) 田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同志社法学64巻7号220頁(2013年3月)。
- (37) 田中・前掲注(36) 213頁。
- (38) 石田ほか・前掲注(6) 415頁。
- (39) 石田ほか・前掲注(6) 415頁。
- (40) 田中・前掲注(36) 210頁。
- (41) 金子・前掲注(1) 20頁。
- (42) 田中・前掲注(36) 213頁
- (43) 田中・前掲注(36) 217頁、増田英敏「借用概念としての住所の認定と贈与税回避の意図」ジュリスト1454号117頁(2013年5月)など。
- (44) 川田剛「相続税、贈与税における『住所』が問題となった事例」税務事例39巻12号6頁(2007年12月)。