

仙台地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 所得税・無申告加算税の決定処分等取消請求事件
国側当事者・国（石巻税務署長）

平成21年4月16日却下・棄却・控訴

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	森 英介
処分行政庁	石巻税務署長
被告指定代理人	山崎 敬二
同	富樫 裕幸
同	林 広光
同	後藤 武志
同	佐藤 久実

主 文

- 1 原告の請求のうち、次の各処分の取消しを求める部分をいずれも却下する。
 - (1) 平成15年分の所得税の決定処分のうち納付すべき税額52万6700円を超える部分及び同年分の無申告加算税の賦課決定処分のうち7万8000円を超える部分
 - (2) 平成17年分の所得税の決定処分のうち納付すべき税額35万4800円を超える部分及び同年分の無申告加算税の賦課決定処分のうち5万2500円を超える部分
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が平成19年3月8日付けで原告に対してした平成13年分から平成17年分の所得税の各決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、処分行政庁が、遠洋鮪漁船を運航する外国法人であるA有限公司（以下「本件外国法人」という。）との間で乗船契約を締結した原告の報酬等（以下「本件報酬等」という。）について、原告は所得税法2条1項3号が定める「居住者」であり、本件報酬等が給与所得に該当するとして、原告に対し所得税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を行ったところ、原告が、所得税法2条1項5号が定める「非居住者」であるから国内源泉所得ではない本件報酬等に所得税を課税することは違法である等と主張して、上記の各処分の取消を求めた事案である。

2 前提事実（後掲各証拠により容易に認定できる事実、争いがない事実、明らかに争わない事実）

- (1) 原告と本件外国法人は、平成9年9月1日付け及び平成12年12月4日付けで、月固定

給60万円及び年間総水揚額に応じた漁業奨励金等を報酬とする乗船契約（以下「本件乗船契約」という。）を締結した（明らかに争わない事実）。

(2) 原告は、本件報酬等及び公的年金に係る所得につき、平成13年分から平成17年分の各所得税の確定申告を行っていない（明らかに争わない事実）。

(3) 石巻税務署長は、平成19年3月8日付けで、税務調査の結果、原告は国内に住所を有する「居住者」であるから、全ての収入を合算して確定申告する義務があるとして、平成13年分の所得税額を135万5800円、同年分の無申告加算税を20万2500円、平成14年分の所得税額を95万7800円、同年分の無申告加算税を14万2500円、平成15年分の所得税額を158万3800円、同年分の無申告加算税を23万7000円、平成16年分の所得税額を65万9300円、同年分の無申告加算税を9万7500円、平成17年分の所得税額を41万5600円、同年分の無申告加算税を6万1500円とする処分（以下、「本件各処分」という。）を課した。原告は本件各処分を不服として異議申立てをしたが、同年5月24日付けで異議審理庁である石巻税務署長は同申立てを棄却した。

原告は、さらに本件各処分を不服として、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成20年5月7日付けで、本件各処分のうち平成15年分の所得税の決定処分について52万6700円を超える部分、同年分の無申告加算税賦課決定処分について7万8000円を超える部分、平成17年分の所得税の決定処分について35万4800円を超える部分、同年分の無申告加算税賦課決定処分について5万2500円を超える部分につき、それぞれ取り消す旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をした。（明らかに争わない事実）

(4) 原告は、昭和55年9月、上記肩書地にあたる宮城県東松島市（以下「本件肩書地」という。）に宅地及び居宅（以下「本件土地建物」という。）を取得し、同所を住所として、昭和55年9月15日から少なくとも平成18年12月13日まで住民登録をしていた。また、原告の母である訴外乙（大正6年12月10日生）は、昭和55年9月15日から現在に至るまで、同所を住所として住民登録をしていた。（乙5の1、乙5の2、乙6の1、乙6の2、弁論の全趣旨）

(5) 原告は、昭和55年9月、金融機関に対する債務を担保するため本件土地建物にそれぞれ抵当権を設定したが、平成12年12月に同債務を弁済したため、抵当権はいずれも抹消された（乙5の1、乙5の2）。

(6) 原告は、株式会社B銀行石巻支店に50万2210円（口座番号 ）及び202万8250円の定期預金（口座番号 ）を、同銀行穀町支店に406万円の定期預金（口座番号 ）を、それぞれ有していた（明らかに争わない事実）。

(7) 原告は、平成13年1月から平成18年12月までの間、本件住所地において、自己に係る国民健康保険料を支払っていた（乙7の1、乙7の2）。

3 前提となる法令の定め

(1) 居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（所得税法2条1項3号）。

(2) 非居住者とは、居住者以外の個人をいう（所得税法2条1項5号）。

(3) 居住者及び非居住者の区分に関し、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項は、政令で定める（所得税法3条2項）。

国外に居住することとなった個人が、継続して1年以上居住することを通常必要とする職業

を有することになった場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する（所得税法施行令15条1項1号）。

(4) 居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある（所得税法5条1項）。

非永住者以外の居住者については、すべての所得に所得税を課す（所得税法7条1項1号）。

(5) 非居住者は、法161条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得を有する場合には、所得税を納める義務がある（所得税法5条2項）。

4 被告の本案前の答弁

本件請求のうち、本件裁決額を超える部分については、取消しを求める訴えの利益が消滅しているから、不適法として却下されるべきである。

5 争点

(1) 原告が、所得税法2条1項3号の「居住者」に該当するか

(2) 原告と本件外国法人の間に交わされた乗船契約書に日本での所得税等の税金はかからない旨記載されている場合に、国内での所得税等の課税が免除されるか

(3) 他の税務署が外国法人が運航する船舶の乗組員には所得税等を課税していないにも関わらず石巻税務署長が原告に所得税等を課税すること及び海外に長期出張している陸上勤務者には所得税等を課税していないにも関わらず原告に所得税等を課税することは、それぞれ平等原則に反しないか

(4) 被告が原告から予告もなく差押等により所得税等を徴収することは、信義則に反しないか

6 争点に対する当事者の主張

(1) 争点(1)について

ア 原告の主張

外国法人が運航する船舶の乗組員は、生活の大半を日本国外の海上で過ごしているのだから、国外に居住することとなった個人が継続して1年以上居住することを通常必要とする職業を有する場合に該当する（所得税法施行令15条1項1号）。また、国際的には、古くから、船舶は無線局として住所に該当するとの解釈が確立している。したがって、原告は、国内に住所を有しない者と推定されるから、所得税法2条1項3号の「居住者」にはあたらない。

イ 被告の主張

住所を有するか否かは、その場所が生活の本拠であるかを客観的事実に基づいて判断する必要があるところ、上記前提事実記載のような原告の生活状況や資産状況等からすれば、原告の生活の本拠は国内にあることが明らかである。また、船舶は勤務場所にすぎないから、たとえ生活の大部分を日本国外の海上で過ごしていたとしても、船舶を住所と解することはできない。したがって、原告は所得税法2条1項3号の「居住者」に該当する。

(2) 争点(2)について

ア 原告の主張

本件乗船契約に関する契約書では、所得税等は本件外国法人が負担すると明記されているのであるから、原告が所得税等を負担する必要はない。

イ 被告の主張

争う。

(3) 争点(3)について

ア 原告の主張

昭和62年3月10日付のC組合発行「D」には、当時の外国籍の乗船船員に所得税等が課税されたという記事は掲載されていない。また、原告が他の外国籍の乗船船員に問い合わせたところ、所得税等を課税されたという人は少ない上、税務署から「外国船に乗船しているのであれば所得税等に係る申告の必要はない」と言われた人が多数存在している。また、海外支店に勤務するため単身で出国した者は国内に住所を有しない者であると推定される場所、これと外国籍の乗船船員を区別する合理的な理由はない。したがって、原告に所得税等を課税することは、他の外国籍の乗船船員及び国外に長期出張する陸上勤務者と比べて不合理な差別をするものであるから、平等原則に反する。

イ 被告の主張

原告と同様の勤労実態がある者に係る所得については本来課税の対象となるのであって、負担すべき課税を免れている者が生じているからといって、課税を免れている者と原告を等しく取り扱うべき根拠にはならない。仮に、そのような扱いを認めてしまえば、他の一般の納税者との不平等を生じることになる。また、海外支店に勤務するため単身で出国した者は、赴任した国外において、その国の居住者として全世界所得について課税されることになるのであって、原告との違いは、全世界所得についての課税が日本国で行われるか国外で行われるかの違いに過ぎない。したがって、原告に所得税等を課税することは、他の外国籍の乗船船員及び国外に長期出張する陸上勤務者と比べて不合理な差別をするものではなく、平等原則に反しない。

(4) 争点(4)について

ア 原告の主張

国は、これまで長年にわたって外国籍の乗船船員に所得税等を課税しておらず、実際に原告の母は税務署からそのように指導された。また、他県の税務署は外国籍の乗船船員に対して所得税の申告をしなくてよいと指導していた。さらに、昭和62年3月10日付のC組合発行「D」に国税当局の見解として外国籍の乗船船員は海外に長期出張する陸上勤務者と同様に国内に住所がないものと推定して課税関係を律することとして差し支えないと考えている旨の記事が掲載された。

外国籍の乗船船員は上記のような事実を前提として生活をしてきたにもかかわらず、地方税収が上らないという理由で、予告もなく、過去に遡って無申告加算税を付して所得税を取り立て、生活に必要な預金等を差し押えることは、原告の生活を著しく困窮させるものであり、信義則に反する。

イ 被告の主張

租税法律関係においては、信義則の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分にかかる課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するような特段の事情がある場合に、初めて信義則の適用の是非を検討すべきである。本件では、処分行政庁が原告に対して課税を免れさせるような公的な見解を示した事実はないし、その他、国税当局が外国籍の乗船船員に課税をしないという公的な見解を示した事実もない。また、本件各処分によって、原告が殊更不利益を被ったという事実も認められない。したがって、本件各処分を取り消すべき特段の事情は認められないから、信義則に反することはない。

第3 当裁判所の判断

1 本案前の答弁についての判断

前提事実(3)で認定のとおり、国税不服審判所長は、原告に対する平成15年分及び同17年分の課税処分の一部を取り消す旨の本件裁決を行っているところ、原処分を取り消す裁決又は変更する裁決があれば、その裁決自体の効力により違法又は不当であった原処分は当然に取り消され又は変更されると解すべきであるから、裁決によって取り消された原処分について重ねて取消訴訟を提起する実益はなく、訴えの利益は認められない。

したがって、原告の請求のうち平成15年分及び同17年分にかかる納付すべき税額及び無申告加算税の額の本件裁決で維持された額を超える部分については、取消しを求める訴えの利益がなく、不適法として却下されるべきである。

2 争点についての判断

(1) 争点(1)について

所得税法2条1項3号は、「居住者」を「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人」と定めているところ、法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事情のない限り、その住所とは各人の生活の本拠（民法22条）を指すものと解することが相当である。そして、当該場所が生活の本拠に該当するか否かを検討するにあたっては、租税法律関係が多数人を対象として画一的に処理されるべき性質を有している以上、外部から容易に認識しえない主観的な居住意思を重視すべきでなく、客観的な継続的生活事実に基づいて判断すべきである。

そこで本件の事情を検討するに、前提事実(4)ないし(7)のとおり、原告は昭和55年9月15日から少なくとも平成18年12月13日まで本件肩書地に住民登録を有し、原告の母は昭和55年9月15日から現在に至るまで本件肩書地に住民登録をし、居住している。また、原告は、本件土地建物を担保に銀行から金銭を借り入れ、B銀行石巻支店及び同銀行穀町支店に定期預金を有し、本件肩書地を住所として国民健康保険料を支払っていた。

そして、上記事実から、原告は少なくとも約26年間、原告の母は約28年間という長期間にわたって本件肩書地に住民登録をしていること、原告は本件土地建物に担保を設定して銀行から金銭を借り入れたものの、後に全額返済して抵当権を抹消したことで本件土地建物を長期間保有することが可能になっていること、原告が定期預金を有しているB銀行石巻支店及び同銀行穀町支店は本件肩書地と近接した場所にあること、原告及び原告の母が本件肩書地において継続的に健康保険等の公的サービスを受けうる関係にあったことがそれぞれ認められ、上記記載の原告の客観的な継続的生活事実を総合考慮すれば、本件肩書地は原告の生活の本拠であると評価できる。したがって、原告は、国内に住所を有する者、すなわち所得税法2条1項3号の「居住者」であると認められる。

なお、原告は、外国籍の乗船船員は生活の大半を日本国外の海上で過ごしていることを理由に「居住者」ではないと主張するが、上記事情は長期間にわたる海上での漁業という勤務の性質から当然に生じるのであるから、日本国外の海上は生活の本拠ではなく、勤務の場所そのものである。そして、本件記録を精査しても日本国外の海上が一般的な生活の中心であると認めるに足りる事実は認められない。したがって、原告の主張は採用することができない。また、船舶は無線局として住所に該当するとの主張は原告独自の解釈であって採用することができない。

(2) 争点(2)について

本件乗船契約において、原告の主張する合意があったとしても、同合意は我が国ないし処分行政庁を何ら拘束するものではなく、原告の主張は主張自体失当である。

(3) 争点(3)について

本件記録を精査しても、昭和62年3月10日付のC組合発行「D」に当時の外国籍の乗船船員が所得税等を課税されていなかった旨の記事が掲載されていた事実、原告以外の外国籍の乗船船員が過去に所得税等を課税されてこなかった事実、税務署が原告以外の外国籍の乗船船員に税務申告しなくてもよいと指示した事実については、いずれも認定することができない。したがって、原告と他の外国籍の乗船船員との関係で主張されている平等原則違反の主張は、その前提を欠くため採用できない。なお、租税平等主義の原則は、何らかの原因で徴税されていない場合があったとしても、租税法規の適正な解釈適用による賦課徴税を許さないということまでの趣旨を含むものではない。以上のとおり、原告に対する本件課税処分が適法なものである以上、原告の主張は採用できない。

また、外国籍の乗船船員は国外の海上に住所を有していないから、外国籍の乗船船員を所得税法2条1項3号の「居住者」と扱って所得税等を課税したとしても、国外に住所を有している陸上勤務者との間で不合理な差別をしているとはいえない。したがって、原告と陸上勤務者との関係で主張されている平等原則違反の主張も採用することができない。

(4) 争点(4)について

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては右法理の適用については慎重でなければならない、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特段の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきである。そして、右特段の事情が存するかどうかの判断に当たっては、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠であるというべきである。

そこで本件の事情を検討するに、処分行政庁は、原告に対して、平成19年3月8日まで、平成13年分から平成17年分の所得税を課税していなかった事実が認められるが、この事実のみをもって処分行政庁から原告に対して所得税等の課税を行わない旨の公的な見解が示されたものと認定することはできない。そして、関係各証拠を総合しても、処分行政庁が原告の母に対して所得税を申告する必要がないと伝えた事実、他県の税務署が外国籍の乗船船員に対して所得税の申告をしなくてよいと指導した事実、昭和62年3月10日付のC組合発行「D」に国税当局の見解として外国籍の乗船船員は海外に長期出張する陸上勤務者と同様に国内に住所がないものと推定して課税関係を律することとして差し支えないと考えている旨の記事が掲載された事実は、いずれも認定することができないから、本件において、処分行政庁が、納税者である原告に対し信頼の対象となる公的見解を表示した事実は認められない。したがっ

て、法の一般原理である信義則の法理を適用して原告を救済すべき特段の事情は認められず、原告の主張は採用できない。

3 結論

以上検討したところによれば、本訴請求中、平成15年分の所得税の決定処分のうち納付すべき税額52万6700円を超える部分及び同年分の無申告加算税の賦課決定処分のうち7万8000円を超える部分、平成17年分の所得税の決定処分のうち納付すべき税額35万4800円を超える部分及び同年分の無申告加算税の賦課決定処分のうち5万2500円を超える部分に関する訴えについてはいずれも不適法であり却下を免れず、その余の請求については、いずれも理由がないので棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を各適用の上、主文のとおり判決する。

仙台地方裁判所第3民事部

裁判長裁判官 沼田 寛

裁判官 佐藤 雅浩

裁判官伊澤文子は退官のため署名押印できない。

裁判長裁判官 沼田 寛