

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正処分取消等、徴収処分取消等請求控訴事件  
国側当事者・国(目黒税務署長ほか)

平成29年5月25日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年5月13日判決、本資料266号-76・順号12854)

判 決

控訴人	甲
訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
訴訟復代理人弁護士	丸地 英明
補佐人税理士	永田 理絵
被控訴人	国
代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	目黒税務署長 正岡 裕章
処分行政庁	東京国税局長 岡田 則之
指定代理人	中野 康典
同	羽鳥 裕士
同	平山 未知留
同	横山 克巳
同	国府田 隆秀
同	梶原 正則
同	岩崎 友紀
同	伊藤 隆行
同	小原 三枝
同	須波 敏之

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 目黒税務署長が平成25年2月27日付けで控訴人に対してした平成21年分の所得税につ

いての更正処分（以下「本件更正処分1」という。）のうち納付すべき税額1078万0700円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分1」という。）を取り消す。

3 目黒税務署長が平成25年2月27日付けで控訴人に対してした平成22年分の所得税についての更正処分（以下「本件更正処分2」といい、本件更正処分1と併せて「本件各更正処分」という。）のうち納付すべき税額1033万5700円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分2」といい、本件賦課決定処分1と併せて「本件各賦課決定処分」という。）を取り消す。

4 東京国税局長が平成25年11月6日付けで控訴人に対してした平成21年分及び平成22年分の納税の猶予の不許可処分（以下「本件不許可処分」という。）を取り消す。

5 東京国税局長が平成25年11月21日付けで控訴人に対してした次の各差押処分（以下「本件各差押処分」という。）を取り消す。

(1) 原判決別紙1物件目録記載1ないし3の各土地及び同記載4の建物に対する差押処分

(2) 原判決別紙1物件目録記載5の土地及び同記載6の建物に対する差押処分

## 第2 事案の概要

1 本件は、デンマーク王国（以下「デンマーク」という。）で設立された法人の発行済株式を100%保有していた控訴人が、租税特別措置法（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下「措置法」という。）40条の4の規定による所得の課税の特例（以下、この特例による課税の制度を「外国子会社合算税制」という。）が適用されないものとして平成21年分及び平成22年分（以下「本件各係争年分」という。）の所得税の確定申告をしたところ、目黒税務署長が、控訴人の所得について外国子会社合算税制が適用され、同条1項に規定する課税対象留保金額に相当する金額を控訴人の雑所得に算入すべきであるとして、控訴人に対し本件各更正処分及び本件各賦課決定処分（以下、併せて「本件各処分」という。）をしたため、控訴人が、被控訴人に対し、本件各更正処分の一部及び本件各賦課決定処分の取消し並びに本件各処分がいずれも存在しないことの確認を求めるとともに、控訴人が本件各処分に基づく納税の猶予を申請したところ、東京国税局長がこれを許可しない旨の本件不許可処分をし、さらに、東京国税局長が控訴人に対し徴税手続として本件各差押処分をしたことから、本件不許可処分及び本件各差押処分（以下、併せて「本件各徴収処分」という。）の取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人は、本件各処分がいずれも存在しないことの確認をを求める請求以外の各請求について、本件控訴を提起した。

2 関係法令の定め、前提事実、本件各処分の根拠及び適法性に関する当事者の主張、争点並びに争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における当事者の補充主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」第2の1ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。

（原判決の補正）

(1) 原判決別紙2・43頁19行目の「租税特別措置法（以下「措置法」という。）」を「措置法」と改め、同頁22行目の「（平成21年法律第13号による改正前のもの。以下同じ。）」を削り、同別紙47頁19行目の「ならない」の次に「。」を加える。

(2) 原判決4頁1行目冒頭から同頁8行目末尾までを次のとおり改める。

「ア A有限責任会社（A。なお、同社は、2008年（平成20年）2月19日、B有限責任会社（B）から商号変更した。以下「A社」という。）は、1987年（昭和62年）に、デンマークにおいて、通商産業を営み、不動産を取得することを事業目的として設立された有限責任会社であり、2011年（平成23年）11月●日に解散した（乙A10）。

控訴人は、A社の設立時から解散までの間、同社の発行済株式の全てを保有していた（乙A11、弁論の全趣旨）。」

(3) 同4頁10行目の「目的として」の次に「1972年（昭和47年）に」を加える。

(4) 同4頁11行目末尾の次に「C社は、デンマーク、ノルウェー王国、フィンランド共和国等北欧、ロシア連邦、ハンガリー、チェコ共和国等中欧、アメリカ合衆国、ブラジル連邦共和国及び日本等世界約14か国に所在する子会社がグループを構成し、当該グループ全体として旅行代理店業務を営んでいた。（甲A3）」を加える。

(5) 同4頁18行目の「目的として」の次に「1982年（昭和57年）に」を、同頁20行目末尾の次に「（甲A3）」をそれぞれ加える。

(6) 同4頁22行目の「目的として」から同行目末尾までを「目的として1979年（昭和54年）に設立された株式会社であり、2010年（平成22年）9月●日にA社に吸収合併されることにより解散した（甲A3）。」と改める。

(7) 同5頁8行目冒頭から10行目までを次のとおり改める。

「カ C社の株式は、控訴人のほか、乙及びフィンランド人の従業員がそれぞれ保有していたが、控訴人は、フィンランド人の従業員が辞めた際や乙が引退した際に同人らが保有していた株式を買い取り、1999年（平成11年）頃までにC社の発行済株式のほぼ全てを保有するようになった。同年、A社は増資するなどして、C社、G社及びH社の株式を取得し、これらの会社の親会社となった。（甲A3、18、乙A10、16）」

(8) 同5頁20行目末尾の次に改行の上、以下を加える。

「ケ 控訴人は、2007年（平成19年）12月5日、日本に入国し、2008年（平成20年）2月7日に出国した。この間である同年1月●日、先妻のV（以下「V」という。）を亡くした。（甲A18、乙A22、控訴人本人）」

(9) 同5頁21行目の「ケ」を「コ」と改める。

(10) 同6頁4行目冒頭から同行目末尾までを次のとおり改める。

「サ 控訴人は、2008年（平成20年）2月1日から2011年（平成23年）10月2日までの間（以下、この期間を「本件居住者期間」という。）、別表「控訴人の日本滞在日数一覧表」（以下「滞在日数一覧表」という。）記載のとおり我が国に滞在した。この間である2009年（平成21年）10月28日、控訴人は、現在の妻であるW（以下「W」という。）と結婚した。（乙A22、42）。」

(11) 同6頁5行目の「サ」を「シ」と、同頁9行目冒頭の「シ」を「ス」とそれぞれ改め、同頁14行目の「ス」を削る。

(12) 同7頁5行目の「甲A2、」の次に「甲A3、」を加える。

(13) 同7頁20行目の「丙」を「丙」と、同行目及び同頁24行目の「丙主査」を「丙主査」と、同頁21行目の「本件各確定申告書等に」を「本件各確定申告書等の」とそれぞれ改め、同頁23行目の「依頼した」の次に「（乙A16）」を加える。

- (14) 同8頁3行目の「をした」の次に「(甲A15の1の1ないし3、乙A8の1及び2、乙A16)」を加える。
- (15) 原判決別紙3・49頁19行目の「拠出型企業年金」を「拠出型企業年金」と改める。
- (16) 同別紙3・50頁14行目の「国税通則法」の次に「(平成23年法律119号による改正前のもの。以下「通則法」という。)」を加える。
- (17) 原判決9頁25行目冒頭から同頁26行目末尾までを次のとおり改める。  
「(3) 本件更正処分1における一時所得の認定は適法か。  
(4) 本件調査は違法であって、本件各処分は取り消されるべきか。」
- (18) 同10頁1行目の「(4)」を「(5)」と改める。
- (19) 同13頁13行目末尾の次に改行の上、以下を加える。  
「なお、控訴人は、A社に関する所得について、デンマークにおいて出国税という形で租税負担をしており、措置法40条の4第1項の規定が適用された場合には、基本的に同じ課税標準に対して同じ納税者が2回課税を受けていることになるから、二重課税となつて不当である旨主張する。しかしながら、デンマークの出国税が課された2000年(平成12年)当時とC社の株式が譲渡された2008年(平成20年)当時におけるA社の株式含み益には、相当額の開きがあり、また、当該各含み益が全く同一の要素で構成されたものともいえないのであるから、控訴人の本件各係争年分の所得税に措置法40条の4第1項が適用されて課税されることが二重課税であるとはいえない。さらに、控訴人に課税された出国税は、2000年(平成12年)に課税標準や税額が算定されたものの、納税が猶予され、控訴人が当該税額を完納したのは、2011年(平成23年)11月であるから、少なくとも、本件各係争年分において、控訴人が主張するような二重課税は発生していない。」
- (20) 同14頁25行目の「以前に」を「より前である平成20年2月1日以前に」と改める。
- (21) 同頁26行目の「原告は、」から同15頁1行目末尾までを「控訴人は、Vが亡くなるなどの諸事情により、日本での滞在日数が多くなった。」と改める。
- (22) 同15頁2行目の「このように」から同頁5行目の「ならないから」までを「措置法40条の4第1項は、非居住者が、外国において会社を設立し、そこで利益を上げて、当該利益を当該会社に留保してあるという状況にあり、かつ、当該非居住者が当該外国において利益を発生させた時点より以後の時点において、我が国の居住者の地位にあることとなつたという状態などは全く想定していないのであり、このような場合に、控訴人が居住者の地位にあるとされとしても、居住者たる地位を取得する以前に非居住者として外国で上げた利益について、日本国の課税権が及ぶことはあり得ないといわなければならないから」と改める。
- (23) 同15頁18行目末尾の次に改行の上、以下を加える。  
「ウ また、控訴人が●年(昭和●年)以降約42年間にわたり非居住者であつた事実及びA社が日本国外で収益を生み出していた事実については争いがないにもかかわらず、本件居住者期間である約3年8か月間、控訴人が居住者であつたと認定し、措置法施行令25条の24第1項の存在を奇貨として、たまたま本件居住者期間に実現したキャピタル・ゲインに対して課税をすることは、たまたま一時的な居住地が変わつたことによって課税対象財産の範囲を異にする取扱いを認めることになるものであつて、不当である。」
- (24) 同17頁8行目末尾の次に改行の上、以下を加える。

「ウ 控訴人はA社の主たる事業が何であるかを明確にしていなが、仮に、G社のバス事業への関与又はH社の在庫品の処分がA社の主たる事業であると主張するものであるとしても、本件各事業年度において、G社からの収入は当該バス事業に係るものではなく、同社への貸付けによる受取利息のみであり、また、H社からの収入は、同社の商品の販売の代理又は仲介手数料のみであって、これらの収入がA社の株式の保有に係る収益と比較して僅少であることは明白である。

なお、控訴人は、A社が数名の従業員に賃金を支払っていたなどと事業の実体があった旨主張するが、被控訴人も、同社に事業の実体があったことを否定するものではなく、同社の主たる事業が株式の保有であることから事業基準を満たさない旨主張しているものである。したがって、控訴人の上記主張は失当である。」

(25) 同17頁10行目の「実態基準」を「実体基準」と改める。

(26) 同18頁1行目冒頭から5行目末尾までを次のとおり改める。

「また、平成21年12月期に計上されたA社のその他営業利益（原判決別表4の①欄の1080万9756DKK）は、C社株式のうち20%の売却収入であることには違いない。しかしながら、本件株式譲渡契約自体は平成20年1月22日に行われ、A社は同月中に80%分について代金を受領したものの、残り20%分について、2009年（平成21年）の株式会社X（以下「X」という。）の利益すなわち控訴人の労務の結果に応じて代金額が決定するとされていたため、平成21年12月期に計上されたものであるから、単なる株式の譲渡収入ではない。したがって、これを株式の保有に係る収益に算入するのは誤りであるから、平成21年12月期においては、株式の保有に係る所得割合は、13万0453DKKを税引前利益で除した約1.6%にすぎない。

A社は、通商産業を営み、不動産を取得することを事業目的として設立された会社であり、具体的にはログハウスの輸出入やそのコンサルティング、サーモン販売仲介等を行ってきたし、C社株式を売却するまでは同社の総務業務を受託したり、子会社間の資金の融通をしたりしていた。また、C社株式を売却した後は、バス運行業を営むG社の経営が困難になったため、G社の経営管理を行っていた。A社は、これらの業務を行わせるため従業員を3名雇用し、賃金の支払もしていた。このような実態に照らせば、本件各事業年度を含む全事業年度において、A社の主たる事業は株式の保有ではなかったことは明らかである。

エ A社は、本件各事業年度においてH社の住所地を事務所としていたことは事実であるが、A社の事業は、製品の保管等のための大きな設備を必要としないものであることに照らすと、上記事務所は固定施設として必要十分であり、A社が措置法40条の4第3項前段の要件（実体基準）を満たすことは明らかである。また、A社の代表者である控訴人は、デンマーク以外に滞在することもあったが、主にデンマークにおいて経営に当たっていたこと、会計帳簿は本店所在地において保管し、デンマークの会計士にその作成を委託していたことから、事業の管理支配及び運営がデンマークで行われていたことは明らかであり、措置法40条の4第3項後段の要件（管理支配基準）を満たす。加えて、A社の主たる業務は子会社統括業務であり、デンマーク以外に施設を有したことはなく、全ての使用人はデンマークに居住しながら同国で業務に従事していたことから、措置法40条の4第4項2号の要件（所在地国基準）も満たす。

オ 被控訴人は、控訴人が本件各確定申告書を提出するに際し、適用除外記載書面の添付をしていないことから、適用除外規定は適用されない旨主張する。しかし、実体上の適用除外の要件を満たしているのに、手続要件のみで適用除外規定の適用を受けられない納税者の不利益は甚大なものであるから、手続要件を具備する必要性は限定的に解すべきである。実際、措置法においては、平成27年法律9号による改正（以下「平成27年改正」という。）により、税務署長は、適用除外記載書面の添付がない確定申告書の提出があっても、添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは適用除外規定の適用ができることとされた（措置法40条の4第8項）のであり、この納税者救済の趣旨は同改正前の事案にも及ぼされるべきである。本件においては、控訴人にやむを得ない事情があり、また、控訴人の意思として仮に措置法40条の4第1項の適用がある場合には、適用除外規定の適用を求める意思であることが明らかであるから、適用除外記載書面の提出を欠いていたとしても適用除外規定の適用を認めるべきである。

(3) 争点(3)(本件更正処分1における一時所得の認定は適法か。)について  
(被控訴人の主張の要旨)

ア 本件更正処分1において認定された一時所得の金額(ただし2分の1に相当する金額)125万9222円は、控訴人が、R生命保険株式会社(以下「R生命」という。)と締結した拋外型企業年金保険契約に関して、平成21年中に中途脱退を理由として支払を受けた一時金に係る一時所得を申告していなかったことから加算されたものである。控訴人は、上記一時所得の金額が控訴人の平成21年分の総所得金額に算入されるべきことについて、異議申立て及び審査請求では争わず、原審においても認めていた。控訴人は、所得税法上の非居住者であるとして、非居住者の国内源泉所得として課税を受けるべきものである旨主張するが、控訴人が平成21年において所得税法上の居住者に該当していたことは明らかであるから、控訴人の主張は失当である。

イ 控訴人は、上記一時所得に対する所得税は源泉徴収されるべきものであり、納税義務者は一時金を支払った者であるから、控訴人は納税義務を負う者ではない旨主張する。しかしながら、以下のとおり、仮に、本件居住者期間において、控訴人が所得税法上の非居住者に該当するとしても、控訴人が支払を受けた一時金は、その支払をした者が納税義務を負うものではない。

すなわち、控訴人は、上記一時金に係る所得が、所得税法161条(平成22年法律第6号による改正前のもの。以下本項において同じ。)10号における生命保険契約等に基づく年金に代えて支給される一時金に該当し、同号に該当する場合、その支払の際に所得税が源泉徴収される(所得税法212条1項)ことから、当該所得税の納税義務を負うのが控訴人ではなく源泉徴収義務者(支払者である生命保険会社)である旨主張するものであると解される。しかしながら、所得税法161条10号における生命保険契約等に基づき年金に代えて支給される一時金とは、年金の支払の開始の日以後に当該契約に基づき年金に代えて支給される一時金をいうのであって、上記控訴人が受領した一時金に係る所得は、中途脱退を理由として支払を受けたものであるから、これには該当しない。そうすると、上記一時金に係る所得は、所得税法161条1号に規定する「その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの」を受けて定められた所得税法施行令281条5号に規定する「国内においてした行為に伴い取得する一時所得」に該当するものであり、源泉

徴収の対象とはならず（所得税法 212 条 1 項参照）、その所得税の額は、所得税法 164 条 1 項 4 号イ及び 165 条の規定を適用して総合課税されることとなるから、上記一時金に係る所得税の納税義務者は控訴人である。

（控訴人の主張の要旨）

本件更正処分 1 において認定された一時所得は、平成 21 年に控訴人が居住者であったとして、日本国内で締結された R 生命との生命保険契約の解約による一時金の支払を受けたことを根拠とするものである。しかし、控訴人は一貫して非居住者であることから、上記一時金については居住者としてではなく、非居住者の国内源泉所得（所得税法 161 条 1 項 10 号）として課税を受けるべきものである。そして当該所得税について納税義務を負うのは、控訴人ではなく源泉徴収義務者（支払者である生命保険会社）であるから、本件更正処分 1 における一時所得の認定は誤りである。」

(27) 同 18 頁 6 行目冒頭から同頁 7 行目末尾までを次のとおり改める。

「(4) 争点 (4) (本件調査は違法であって、本件各処分は取り消されるべきか。) について」

(28) 同 20 頁 19 行目、同 21 頁 12 行目、同頁 18 行目、同頁 19 行目、同頁 23 行目、同頁 26 行目（2箇所）及び同 22 頁 5 行目の「丙主査」をいずれも「丙主査」と改め、同 21 頁 9 行目の「本件担当官」を「本件調査担当者ら」と改める。

(29) 同 22 頁 11 行目冒頭から同頁 14 行目末尾までを削り、同頁 15 行目の「(4) 争点 (4)」を「(5) 争点 (5)」と改める。

(30) 同 24 頁 15・16 行目「、不存在」を削り、同頁 18 行目の「前記 (1) ないし (3)」を「前記 (4)」と改める。

(31) 同 24 頁 26 行目の「(ア)」を削る。

(32) 同 25 頁 3 行目冒頭から同頁 6 行目末尾までを削る。

(33) 同 25 頁 7 行目の「(ア)」を削り、同行目の「(3)」を「(4)」と改める。

(34) 同 25 頁 10 行目冒頭から同頁 12 行目末尾までを削る。

### 3 当審における当事者の補充主張

(1) 本件における外国子会社合算税制の適用について（争点 (1) 関係）

（控訴人の主張）

ア 所得税法 2 条等は、非居住者の国外源泉所得には課税しないとしている。また、法人税法上、外国会社は国外源泉所得に課税されない（4 条 3 項）。非居住者たる個人や外国会社が国外で稼得した所得に対して、我が国の課税権は及ばない。本件各処分は、A 社や控訴人の不課税所得に対する課税として、明白に違法である。タックス・ヘイブン対策税制は、居住者たる個人や内国法人が、事業活動を外国会社（子会社）の名前で行い、実質は活動者に帰属する所得を外国会社（子会社）の名義で保存している場合に、その実質に従って、活動者の所得に外国会社（子会社）名義の所得を合算しようとする課税制度である。本件各更正処分の対象は、非居住者の保有する外国法人が外国で稼得した所得であったことは争いのない事実であり、その後、その外国法人の株主が居住者になったからといって、不課税所得が課税所得になることはない。本件の不課税所得には、外国で法人所得課税がされ、その株主である控訴人には出国税が課税された。我が国でさらに課税がされた場合には四重課税となるのであり、このような違法課税は許されない。

イ デンマークの出国税は、平成 27 年から導入された我が国の出国税と構造が同じキャピ

タル・ゲイン課税である。また、A社は、毎年デンマークにおいて法人税所得について課税されてきた。本件において外国子会社合算税制を適用する場合の課税標準は、A社の課税留保所得金額である。したがって、A社の所得については、デンマークにおいて既に法人税や出国税という形で租税負担をしているのであるから、我が国において外国子会社合算税制の適用を受けると、同じ課税標準（A社の留保所得金額であるC社株式のキャピタル・ゲイン）に対して同じ納税義務者が2回課税を受けていることになり、これは、二重課税である。

（被控訴人の主張）

ア 控訴人は、租税回避のためにC社やA社がデンマークに設立されたものではなく、A社における利益の発生は、控訴人が我が国の居住者になる以前に既に完了し、確定していたような状況下において、たまたま控訴人が居住者となったタイミングが悪く、措置法40条の4の規定の形式に触れることがあったことを捉えて、硬直的・形式的に外国子会社合算税制を適用することは、法の趣旨を考慮しない違法なものである旨主張するものであり、要するに、外国子会社合算税制の適用に当たっては、適用除外要件を満たさないとしても、外国子会社合算税制の立法趣旨である租税回避のおそれがなければならぬ旨をいうものと解される。しかし、措置法40条の4は、経済的合理性を有し、外国子会社合算税制を適用すべきでない場合については、適用除外要件を設けることによって課税を回避することとしたのであって、同条が、それ以上に、居住者が租税回避の意図目的を有することや、居住者がタックス・ヘイブンに子会社等を設立し、その後、同社に所得を留保して租税回避をしていたことを適用要件としていないことは、その規定の文言上明らかである。そして、租税法規の解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、措置法40条の4の規定の文言及び意味内容は、文理上明確である。したがって、本件には、外国子会社合算税制が適用されるのであり、控訴人の主張は理由がない。

イ 控訴人は、本件が二重課税であって許されないと主張するけれども、デンマークでは株式の譲渡益（キャピタル・ゲイン）は原則として非課税とされている。また、外国子会社合算税制の課税要件又は適用除外要件は、措置法40条の4の文理解釈によって判断すべきであり、その判断に明文の規定がない新たな要件を持ち込むべきではない。そして、外国子会社合算税制には、特定外国子会社等の株主が負担した出国税等の租税を考慮するなどの規定は存在しないのであるから、控訴人がデンマークにおいて出国税を課税されていたとしても、控訴人に外国子会社合算税制が適用されるか否かの判断に何ら影響を与えるものではない。

（2）措置法施行令25条の24第1項の有効性（争点（1）関係）

（控訴人の主張）

ア 措置法40条の4第1項は、特定外国子会社の各事業年度の所得に調整を加えた金額（課税対象留保金額）を、「その者」の雑所得に係る収入金額とみなして、各事業年度終了の翌日から2月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額として算入する旨を規定している。「みなす」とはある事柄について他の性質の異なる事柄と法律上同一視し、同一の法律効果を生じさせることであるが、「ある事柄」、「他の事柄」が何であるか文理上明らかであるとはいえず、措置法40条の4第1項の解釈適用に当たっては、その趣旨を明らかにする必要がある。



外国子会社合算税制の趣旨は、軽課税国にある特定外国子会社に留保されている所得をその居住者株主に配当したと同一視し、その居住者個人に課税を行うことで租税回避を防ぐという点にあることから、非居住者であった者を居住者たる「その者」とみなすまでの意味は含まれないと解するのが相当である。そして、所得税法や法人税法が居住者又は内国法人と非居住者又は外国法人の課税所得の範囲を厳然と区別し、同じ年であっても区別して課税することを規定していることに照らしても、上記のように解すべきである。

イ この点について、措置法施行令 25 条の 24 第 1 項は、その者が居住者に該当するかどうかの判定は、これらの居住者に係る外国関係会社の各事業年度終了の時の現況によると規定する。同項のこの定めは、措置法 40 条の 4 第 1 項に何ら委任文言がないにもかかわらず、政令で創設的に国民の権利義務に関する規定を定めたものであるから、憲法 73 条 6 号及び内閣法 11 条に反し、無効である。

仮に措置法施行令 25 条の 24 第 1 項の規定が、法律の具体的な委任を受ける必要のない技術的、細目的事項を定めたものであるとしても、前記アで述べた措置法 40 条の 4 第 1 項の趣旨に反する規定であることは明らかである。

よって、措置法施行令 25 条の 24 第 1 項の規定は無効であり、又は少なくとも本件に適用されるべきではなく、居住者と非居住者との区別とその課税所得の範囲は、所得税法によらなければならない。すなわち、ある事業年度の課税対象留保金額を個人の雑所得に係る収入金額に算入するためには、当該事業年度終了時に居住者であるだけでは足りず、当該事業年度当初から終了時まで居住者であることによって初めて措置法 40 条の 4 の適用対象になると解すべきである。

ウ なお、被控訴人は、後記（3）における被控訴人の主張のとおり、本件居住者期間において、控訴人が居住者であったことを前提として、平成 20 年 12 月期、平成 21 年 12 月期の課税対象留保金額を、控訴人の平成 21 年分、平成 22 年分の雑所得に係る収入金額に算入している。上記の被控訴人の主張が、本件居住者期間より前において控訴人が非居住者であったという趣旨であれば、平成 20 年 1 月 22 日に締結された本件株式譲渡契約によって A 社が取得した収入は、非居住者がその株式を有する外国法人の国外源泉所得であるにすぎず、我が国の課税権はそもそも及ばない。

（被控訴人の主張）

措置法施行令 25 条の 24 第 1 項の規定は、措置法 40 条の 6 の定めを受けて規定されているものであり、憲法 73 条 6 号及び内閣法 11 条に反するものではない。

（3）控訴人が居住者であったといえるか否か（争点（1）関係）。

（控訴人の主張）

ア 措置法 40 条の 4 第 1 項は、同項各号に掲げる居住者について外国子会社合算税制の対象としているところ、ここにいう「居住者」とは、所得税法 2 条 1 項 3 号所定の居住者をいう。控訴人は、昭和●年に出国して以降一貫して所得税法 2 条 1 項 3 号の居住者になったことはなく、本件居住者期間においても非居住者であった。したがって、控訴人を居住者であると認定した上でされた本件各処分には誤りがある。

イ 控訴人が非居住者であったことは、以下の事情に照らして明らかである。

（ア）まず、控訴人は、本件居住者期間において、日本国内に住居を有していなかった。控訴人は、2008 年（平成 20 年）3 月 19 日までは東京都渋谷区内の場所、同日以後

は東京都港区●●の本件マンションの所在地を住所として住民登録したが、いずれの登録地も控訴人が本件居住者期間に報酬を受け取っていたXが、控訴人の日本滞在時における居所として借り上げたマンションの所在地であった。また、本件居住者期間において控訴人の日本滞在日数が増えたのは、前妻のVが死亡して来日せざるを得なかったこと、本件株式譲渡契約後の2008年（平成20年）2月1日頃から2011年（平成23年）3月31日頃まで、Xのオペレーション引継ぎのため同社に出勤することが増えたこと等が理由であり、居住が目的ではなかった。このことは控訴人が2008年（平成20年）3月に提出した平成19年分の所得税確定申告書（甲A77）において2008年（平成20年）1月1日の住所としてハンガリーの住所が記載され、住民登録された住所地は住所として記載されず、控訴人の相続した財産の所在地が事業所として記載されていたにすぎないことから明らかである。

また、控訴人は、Vとの老後の時間を過ごすため、2006年（平成18年）1月にスペインに不動産を購入し、2011年（平成23年）5月までこれを保有していた。そして、この不動産を維持するために管理費等を支払い、本件居住者期間において少なくない日数をそこで過ごしていた。Vが2008年（平成20年）1月に急死したため、控訴人はスペインの自宅においていた生活用品の一部を控訴人の長女が暮らすコペンハーゲンに運び、それ以後はスペインかデンマークで生活することとなった。

以上のことから、本件居住者期間における控訴人の住居はスペイン又はデンマークにあり、同期間における日本滞在は住居を有する滞在ではなかった。

(イ) 控訴人の業務においても日本との関係は希薄であった。すなわち、控訴人は、本件居住者期間において、Xの引継業務を行っていたほか、デンマークのC社からも役員報酬を受けながら引継業務を行っていた。控訴人は、本件株式譲渡契約締結の後においても、Wの音楽活動のサポートのためノルウェーに同行したり、フィンランドで講演を行ったりするなど、日本との関係が希薄な仕事を行っている。なお、C社が控訴人に対して発行した給与明細をみると、2008年（平成20年）5月から同年7月までのもの（甲A78の1ないし3）には控訴人の住所としてハンガリーの住所が記載されているものの、同年8月から同年12月までのもの（甲A78の4ないし8）には本件マンションの所在地が記載されていて一貫しておらず、書面に記載された住所は必ずしも実体を反映していないことの証左である。

(ウ) 控訴人の家族も日本に居住していなかった。控訴人は、2009年（平成21年）10月28日にWと再婚し、Wは当初本件マンションの所在地に住民登録したが、2011年（平成23年）10月2日に控訴人がイギリスに転出した後、2012年（平成24年）4月9日に東京都目黒区に転出する旨の届出をし、さらに2015年（平成27年）7月3日マレーシアに転出した。現在は、控訴人もWもマレーシアの住居で生活しており、同国の永住者となっている。被控訴人は、控訴人が婚姻前に生活の本拠が日本にあったWと交際をしていた旨主張するが、控訴人がWと出会ったのは、スウェーデンの音楽イベントであり、本件マンションは控訴人とWが日本に滞在する際の居所として確保していたにすぎない。

また、控訴人の長男及び長女は、本件居住者期間において、控訴人と生計を一にしておらず、いずれも海外において生活していた。

(エ) 控訴人は、ヨーロッパにおいて財をなしてきたものであるから、日本国内に預貯金などの金融資産は有していない。

一方、控訴人は、日本国内に不動産を所有していたが、これも以下のとおり、本件居住者期間において控訴人の生活の本拠が日本国内にあったことの裏付けとなるものではない。

まず、原判決別紙1物件目録記載1ないし3の各土地及び同目録記載4の建物（以下、これらを併せて「Y物件」という。）は、控訴人が平成23年12月19日に購入したものであるが、Wとその父親が代表取締役を務める株式会社Z（以下「Z」という。）の本店所在地であって、Zが控訴人から賃借して使用しているものであり、控訴人の住居とする目的で購入したのではない。控訴人は、一時的にZの取締役に就任したことはあったが、その時期を含めて実働したことはない。また、原判決別紙1物件目録記載5の土地及び同6の建物（以下、併せて「a物件」という。）は控訴人自らが購入したのではなく、相続によって取得したものであり、その価値も低い。

他方において、控訴人は、デンマーク及びハンガリーにおいて年金を受給する権利を有している。

（被控訴人の主張）

ア 本件の事実関係によれば、本件居住者期間において、控訴人の生活の本拠は日本国内にあったと認められるから、A社の本件各事業年度終了の日（平成20年12月31日及び平成21年12月31日）において、控訴人が居住者に該当することは明らかであり、控訴人について居住者と認定した上でした本件各処分に違法はない。

イ 控訴人は、本件居住者期間において、ヨーロッパに生活の本拠を置いていた旨主張する。しかしながら、ある場所が生活の本拠に該当するかどうかは、主観的な居意思を重視すべきではなく、客観的な継続的生活事実に基づいて判断すべきである。そして、以下のとおりの控訴人の客観的な継続的生活事実を総合考慮すると、本件居住者期間における控訴人の生活の本拠は日本国内にあったと認められるから、控訴人は、本件居住者期間において所得税法2条1項3号所定の居住者に該当する。

(ア) 控訴人は、滞在日数一覧表記載のとおり、本件居住者期間において、2008年（平成20年。ただし2月1日以降）に223日、2009年（平成21年）に258日、2010年（平成22年）に285日、2011年（平成23年。ただし10月2日まで）に228日と、各期間の過半を優に超える期間（割合にして66ないし82%）、日本に滞在していた。

(イ) 控訴人は2008年（平成20年）2月から約1か月間は日本国内のアパートに、同年3月から2011年（平成23年）10月までの間は東京都港区所在のb（以下「本件マンション」という。）に居住し、また、2008年（平成20年）3月19日から英国に転出する2011年（平成23年）10月2日までの間、本件マンションの所在地に住民登録していた。

(ウ) 控訴人は、Vが2008年（平成20年）1月に死亡した後、スペインの自宅の家財道具の一部を日本に運んだ。

(エ) 控訴人は、本件居住者期間のうち2011年（平成23年）10月1日及び同月2日の2日間を除いた全期間を通じて、X及び株式会社dのいずれか一方又は双方の代表取

締役の地位を有し、ほぼ毎日上記各社に出社していた。

(オ) 控訴人の長男及び長女は、本件居住者期間の前に控訴人から独立していた。また、控訴人は、2009年(平成21年)10月28日にWと再婚し、Wは同年12月4日に本件マンションに転入したものであるが、控訴人はそれ以前である2008年(平成20年)後半から、当時生活の本拠が日本にあったWと交際していた。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件各処分及び本件各徴収処分は適法であり、控訴人の本件請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり当審における当事者の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」第3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

- (1) 原判決26頁5行目の「、(2)タ」を削る。
- (2) 同26頁10・11行目の「④原告は、」から同頁12行目末尾までを次のとおり改める。  
「④控訴人は、本件居住者期間において、2008年(平成20年。ただし2月1日以降)に223日、2009年(平成21年)に258日、2010年(平成22年)に285日、2011年(平成23年。ただし10月2日まで)に228日と、各期間の過半を超える期間日本に滞在し、2008年(平成20年)3月19日までは東京都渋谷区所在のアパート(以下「本件アパート」という。)を、同日から2011年(平成23年)10月2日までは本件マンションを住所として住民登録しており、日本滞在時は本件アパート又は本件マンションにおいて生活し、平成21年10月28日にWと再婚したが、再婚後、Wは本件マンションに転入した旨の届出をしており、また、控訴人は、本件居住者期間のほとんどの期間、日本法人であるX又は株式会社dのいずれかの代表取締役の地位にあり、日本滞在中ほぼ毎日出社していたこと(前提事実(2)、乙A16、23、控訴人本人)が認められる。」
- (3) 同26頁22行目の「日本国の居住者となった場合には」を「日本に滞在することになった場合には、仮に居住者に当たるときであっても」と改める。
- (4) 同29頁2行目の「海外で」から同頁4行目の「主張をする。」までを次のとおり改める。  
「非居住者が、外国において会社を設立し、そこで利益を上げて、当該利益を当該会社に留保してあるという状況にあり、かつ、当該非居住者が当該外国において利益を発生させた時点より以後の時点に我が国の居住者の地位にあることとなったという状態は、全く想定していないものであり、このような場合に、措置法40条の4の規定を形式的に適用し、たまたま居住者となった者に対して、それ以前に非居住者として外国で上げた利益について我が国の課税権を及ぼすことはあり得ない旨主張する。」
- (5) 同29頁12行目の「明らかである」を「明らかであり、また、非居住者が外国において会社を設立し、当該会社の利益が留保された状況で、その後に居住者となった場合を対象から除く旨の定めもない」と改める。
- (6) 同29頁26行目の「したがって」を次のとおり改める。  
「また、証拠(甲A11、69、乙A13の1、控訴人本人)によれば、A社の企業価値は、2000年(平成12年)から2008年(平成20年)にかけて、ネットワークの数と顧客数の増加やIT部門への進出をしたこと等により大きく増加したこと、2000年

(平成12年)に控訴人に対する出国税の課税の際にデンマークの課税当局によって認定されたA社の評価額は3615万1979DKKであったのに対し、本件株式譲渡契約においてA社の完全子会社であるC社の株式譲渡価格は1億2500万DKKとされたことが認められるところ、これらの事実を照らせば、本件各係争年分の所得税の計算に当たり、A社の本件各事業年度に係る課税対象留保金額を控訴人の総収入金額に算入したことが、控訴人が2000年(平成12年)にデンマークにおいて出国税を課されたこととの関係において、その実質的な部分において直ちに二重課税に当たるものということもできないというべきである。したがって、いずれにせよ」

(7) 同30頁5行目末尾の次に改行の上、以下を加える。

「エ 控訴人は、さらに、同人が約42年間にわたり非居住者であった事実及びA社が日本国外で収益を生み出していた事実については争いがないにもかかわらず、本件居住者期間において控訴人が居住者であったからといって、たまたま同期間に実現したキャピタル・ゲインに対して課税をすることは、一時的な居住地が変わったことによって課税対象財産の範囲を異にする取扱いを認めることになるものであって不当である旨主張する。しかし、前記(1)イ認定のとおり、控訴人については、措置法40条の4第1項にいう居住者に該当すると認められ、したがって、同項の規定が適用されると解されるのであって、外国子会社のキャピタル・ゲインが、控訴人が居住者である期間にたまたま実現したものであるとしても、そのために、同条1項の規定の適用が排除されるものと解すべきでないことは、前記イにおいて説示したところに照らし、明らかである。控訴人の主張は採用することができない。」

(8) 同30頁24行目末尾の次に改行の上、以下を加える。

「 控訴人は、この点に関し、平成27年改正により措置法40条の4第8項が設けられ、確定申告書に適用除外記載書面の添付がない場合であっても、添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、適用除外規定を適用することができることとされたところ、同改正前の本件各係争年分の事案にも同項の趣旨は及ぶべきであるとし、控訴人には上記やむを得ない事由があった旨主張する。しかしながら、証拠(乙A1、2、控訴人本人)及び弁論の全趣旨によれば、控訴人は、本件各係争年分の確定申告について、専門家である丁税理士に關係書類を渡して税務書類の作成を依頼したことが認められるのであり、適用除外記載書面の添付がなかったことについて控訴人にやむを得ない事情があったとは認められず、仮に同改正前の事案について同項の趣旨を及ぼすべき場合があると解する余地があるとしても、本件はそのような場合に当たるとはいえないのであって、控訴人の上記主張は採用の限りではない。」

(9) 同31頁24行目の「(2)ケ」を「(2)コ」と改める。

(10) 同32頁2行目の「③A社の」から同頁6行目の「であること」までを「③A社の本件各事業年度に係る損益計算は別表4のとおりであり、このうち株式の保有に係る収益の合計額は、平成20年12月期が5720万1373DKK(原判決別表4の⑥、o及びp欄の合計)、平成21年12月期が1101万5740DKK(原判決別表4の①、⑥、o及びp欄の合計)であって、それぞれ収益の合計額に占める株式の保有に係る収益の合計額の割合は、平成20年12月期が94.5%、平成21年12月期が88.4%(いずれも小数点第2位以下切捨て)であること」と改める。

(11) 同32頁15行目末尾の次に改行の上、以下を加える。

「控訴人は、上記③の事実の認定に関し、平成21年12月期に計上されたA社のその他営業利益（原判決別表4の①欄の1080万9756DKK）は、C社株式のうちの20%の売却収入ではあるが、本件株式譲渡契約においては、上記の株式売却代金は控訴人が代表者を務めるXの利益に応じて変動するとされていたのであるから、単なる株式の譲渡収入ではなく、株式の保有に係る収益に算入するのは誤りである旨主張する。しかし、本件株式譲渡契約に係る契約書の附属書においては、上記C社株式の20%の売却代金4700万DKKについて、Xの売上総利益の額に応じて減額調整される旨及びその額が規定されている（乙A13の1）ものの、同契約書においては、上記の附属書による調整は株式価額の調整とみなされる旨規定されている（契約書3.2.1）のであり、上記減額調整の定めがあり、Xの売上総利益の額に応じて株式価額が減額されたものであるとしても、そのことから、調整後の売却代金が株式譲渡の対価ではないことになるわけではないから、平成21年12月期に計上されたA社のその他営業利益が株式の譲渡収入に当たらないものということとはできない。控訴人の主張は採用することができない。」

(12) 同32頁21行目末尾の次に改行の上、以下を加える。

「控訴人は、A社は、通商産業を営み、不動産を取得することを事業目的に設立された会社であり、C社株式を売却するまでは同社の総務業務を受託したり、子会社間の資金の融通をしたりしていたし、C社株式を売却した後はG社の経営管理を行っていたとして、A社の主たる事業が株式の保有であるということとはできない旨主張する。しかしながら、A社については、前記認定のとおり、本件各事業年度において、収益の合計額に占める株式の保有に係る収益の合計額の割合は、平成20年12月期が94.5%、平成21年12月期が88.4%であるのに対し、株式の保有に係る事業以外の事業収入は、そのほとんどを子会社であるG社からの貸付利息が占め、その額も株式の保有に係る収益に比して極めて少ない額にとどまっているものであるから、A社の主たる事業は株式の保有であると認めるほかはないというべきである。控訴人の上記主張は前記認定を左右するものではない。」

(13) 同32頁24行目冒頭から同頁25行目末尾までを次のとおり改める。

「3 争点（3）（本件更正処分1における一時所得の認定は適法か。）について

証拠（甲A1の1、甲A2、甲A3）及び弁論の全趣旨によれば、控訴人は、R生命との間で締結していた拠出型企業年金保険契約に関し、平成21年中における中途脱退を理由として一時金1638万8044円を取得したこと、同一時金について所得税法34条2項及び3項所定の控除をした金額は251万8444円となること、控訴人は本件更正処分1における一時所得の認定について異議申立て及び審査請求においては争っていなかったことが認められる。そうすると、本件更正処分1において、上記251万8444円の2分の1の金額である125万9222円を一時所得として認定したことに違法はないというべきである。

控訴人は、一貫して非居住者であったことから、前記一時金については、所得税法161条（平成22年法律第6号による改正前のもの）10号における生命保険契約等に基づく年金に代えて支給される一時金として源泉徴収の対象となり、当該所得税の納税義務を負うのは控訴人ではなく源泉徴収義務者（支払者であるR生命）である旨主張する。しか

しながら、控訴人が本件居住者期間において居住者であったと認められることは前記1 認定説示のとおりであるから、控訴人の上記主張はその前提を欠き、採用の限りではない。

4 争点(4)(本件調査は違法であって、本件各処分は取り消されるべきか。)について」

(14) 同35頁15行目の「違法な」を「違法のある」と改める。

(15) 同35頁26行目の「本件各処分が存在しないということもできない」を「本件調査に本件各処分の取消原因となるような瑕疵があったと認めることもできない」と改める。

(16) 同36頁1行目の「4」を「5」と、同頁10行目の「5 争点(4)」を「6 争点(5)」とそれぞれ改める。

(17) 同37頁23行目の「ないし不存在」を削る。

## 2 当審における当事者の補充主張に対する判断

### (1) 本件における外国子会社合算税制の適用について(争点(1)関係)

ア 控訴人は、所得税法、法人税法上、非居住者や外国会社の国外源泉所得には課税されず、我が国の課税権は及ばないのに、本件各更正処分は、非居住者の保有する外国法人が外国で稼得した所得について、その後、その外国法人の株主が居住者になったからといって、これに課税するものであって、許されないと主張する。

しかし、措置法40条の4第1項の規定は、我が国経済の国際化に伴い、居住者が法人の所得に対する租税の負担がないか又は極端に低いいわゆるタックス・ヘイブンに子会社等を設立して経済活動を行い、当該法人の所得を留保することによって、我が国における租税の負担を回避しようとする事態に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、その課税対象留保金額を居住者の雑所得の計算上総収入金額に算入することとしたものと解されることは、前記1 説示のとおりであるものの、他方、措置法40条の4第4項は、特定外国子会社のうち株式の保有等を主たる事業とするもの以外のものであることなど経済合理性を有すると認められるための具体的な要件を法定した上、これらの要件が満たされる場合には同条1項の規定を適用しないこととしているのであり、同条は、それ以上に、居住者が租税回避の意図目的を有することや、居住者がタックス・ヘイブンに子会社等を設立し、その後、同社に所得を留保して租税回避をしたことを要件として要求していないことは規定の文言上明らかであり、また、非居住者が外国において会社を設立し、当該会社の利益が留保された状況で、その後に居住者となった場合を対象から除く旨の定めもないこと、租税法規は、多数の納税者間の税負担の公平を図る観点から、法的安定性の要請が強く働くため、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、措置法40条の4の規定の文言や意味内容は文理上明確であることは、前記1において説示したとおりである。したがって、本件各更正処分について、我が国の課税権が及ばない非居住者や外国会社の国外源泉所得に課税するものとの批判は当たらず、控訴人の主張は採用することができない。

イ 控訴人は、デンマークの出国税はキャピタル・ゲイン課税であり、A社の所得について、我が国において外国子会社合算税制の適用を受けると、同じ課税標準に対して同じ納税義務者が2回課税を受けていることになり、二重課税である旨主張する。

しかし、措置法40条の4第1項の規定が適用されるか否かの判断に当たって、居住者が保有する特定外国子会社の株式に係る租税について、外国の法令により課される租税を勘案して調整をする旨の規定は見当たらないから、同項の規定が適用される居住者が保有

する特定外国子会社等の株式について国外において出国税を課されていたとしても、そのことによって同項の規定の適用が排除されるということとはできず、措置法40条の4第1項の規定の適用において、明文の規定なしに納税者において国際的な二重課税が生じていないことを要件とすることは、法的安定性の要請に反することになるものといわざるを得ず、また、本件各更正処分について、控訴人が平成12年にデンマークにおいて出国税を課されたこととの関係において、その実質的な部分において直ちに二重課税に当たるものということもできないことは、前記1説示のとおりである。控訴人の主張は採用することができない。

(2) 措置法施行令25条の24第1項の有効性について（争点（1）関係）

控訴人は、措置法施行令25条の24第1項が、措置法40条の4第1項各号に掲げる居住者に該当するかどうかの判定は、これらの居住者に係る外国関係会社の各事業年度終了の時の現況による旨規定していることにつき、上記規定は、法律の委任がないにもかかわらず、創設的に定められたものであり、憲法73条6号及び内閣法11条に反し、無効であり、仮に上記措置法施行令の規定が技術的、細目的事項を定めたものであるとしても、措置法40条の4第1項は、非居住者であった者を居住者とみなして課税するまでの趣旨は含んでいないにもかかわらず、外国関係会社の事業年度終了の時の現況によって、それまで非居住者であった者について居住者とすることを認めるものであって、法律の趣旨に反して無効である旨主張する。

しかしながら、措置法40条の6は、居住者が措置法40条の4第1項各号に掲げる者に該当するかどうかの判定に関する事項等その他同条の規定の適用に関し必要な事項は政令で定める旨定め、外国子会社合算税制の適用対象となる居住者に該当するかどうかの判定の基準となる時期の定めについても政令に委任していると解される所、前記の措置法施行令25条の24第1項は、上記措置法の委任規定に基づいて制定されたものということができる。控訴人の主張は前提において失当であり、採用することができない。

(3) 控訴人が居住者であったといえるか否かについて（争点（1）関係）

ア 控訴人は、昭和●●年に出国して以降、一貫して非居住者であり、所得税法2条1項3号の居住者になったことはなく、本件居住者期間においても居住者ではなかったから、目黒税務署長が控訴人を居住者と認定して外国子会社合算税制を適用したのは誤りである旨主張する。

イ 所得税法2条1項3号は、居住者について、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旨定めているところ、ここにいう「住所」とは、その者の生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同32年9月13日第二小法廷判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁、最高裁平成●●年（〇〇）●●号同9年8月25日第二小法廷判決・裁判集民事184号1頁参照）。

ウ 本件についてみるに、控訴人は、本件居住者期間において、2008年（平成20年）



ただし2月1日以降)に223日、2009年(平成21年)に258日、2010年(平成22年)に285日、2011年(平成23年。ただし10月2日まで)に228日と、各期間の過半を超える期間日本に滞在していたこと、控訴人は、2008年(平成20年)3月19日までは本件アパートを、同日から2011年(平成23年)10月2日までは本件マンションを住所として住民登録しており、日本滞在時は本件アパート又は本件マンションにおいて生活したこと、控訴人は、平成21年10月28日にWと再婚したが、再婚後、Wは本件マンションに転入した旨の届出をしたこと、控訴人は、本件居住者期間のほとんどの期間、日本法人であるX又は株式会社dのいずれかの代表取締役の地位にあり、日本滞在中はほぼ毎日出社していたことは前記1認定のとおりであり、前記イにおいて説示した住所の判断基準を踏まえれば、本件居住者期間において、客観的に控訴人の生活の本拠たる実体を具備している場所は、日本国内に所在していた本件アパート又は本件マンションであったと認められるのであり、したがって、控訴人は日本国内に住所を有していたものと認められる。

エ 控訴人は、本件居住者期間中、日本国内に住所を有していたことはなかった旨主張し、その根拠として、①控訴人は、本件居住者期間において、ヨーロッパに生活の本拠を置いており、控訴人が住民登録した本件マンション等は、Xが控訴人の日本滞在時における居所として借り上げた物件の所在地であったにすぎないこと、②控訴人の本件居住者期間における業務内容も日本との関係が希薄なものであったこと、③控訴人の家族は日本国外に居住していたこと、④控訴人の金融資産は国外にあり、日本国内に不動産を所有していたが、Y物件は、Zに賃貸しているものであって、控訴人の住居とする目的で購入したのではなく、a物件は相続によって取得したもので、その価値も低いことを指摘する。

オ よって検討するに、まず、前記エ①及び③の点について、控訴人本人尋問の結果及び同人作成の陳述書(甲A33)中には、控訴人は、2006年(平成18年)ころ、スペインに自宅を購入し、ここを終のすみかとするつもりであった旨、2008年(平成20年)以降の控訴人の生活の本拠は、同年がイギリス、ハンガリー、2009年(平成21年)がイギリス、デンマーク、スペイン、2010年(平成22年)がヨーロッパ、2011年(平成23年)がイギリス、ヨーロッパである旨の供述ないし記載がある。

しかし、証拠(甲A35、36、甲A37の1及び2、甲A38の5ないし18、甲A39、甲A40)によれば、控訴人は、2006年(平成18年)1月13日にVとともにスペインの法人の出資持分を購入し、2011年(平成23年)5月5日に同出資持分を売却したこと、控訴人は、スペインにおいて外国人登録簿に登録されたことがあること、控訴人は、本件居住者期間中にスペインに所在する不動産の管理料の支払をしたこと、控訴人の娘夫婦がデンマークに居住していることが認められるものの、他方、前記ウ説示のとおり、控訴人は、本件居住者期間において、2008年(平成20年)の2月1日以降、2009年(平成21年)、2010年(平成22年)、2011年(平成23年)の10月2日までの各期間の過半を超える期間日本に滞在していたこと、控訴人は、本件居住者期間における日本滞在中、本件アパート又は本件マンションにおいて生活し、日本国内において仕事をしてきたことが認められることに加え、証拠(甲A39、控訴人本人)によれば、控訴人は、2008年(平成20年)4月頃、スペイン所在の不動産に置いてあった家財道具を東京の本件マンションとデンマークの娘の家に分けて送ったことが認められ

るのであり、これらの事実に照らせば、本件居住者期間において生活の本拠をヨーロッパに置いていたとの控訴人の上記供述ないし陳述書の記載は採用することができず、控訴人の家族が日本国外に居住していたとの事実も、これをもって、控訴人の生活の本拠がヨーロッパにあったことを裏付けるものではない。したがって、控訴人の前記エ①及び③の指摘は、前記ウの認定を左右するものではない。

次に前記エ②の点について検討するに、控訴人本人尋問の結果中には、本件居住者期間において、控訴人の業務内容はグローバルなものであり、日本との関係は希薄であった旨の供述がある。しかし、証拠（乙A1、2）によれば、控訴人の平成21年における給与の額は、Xからの給与が1164万円であったのに対し、C社からの給与は668万2125円であって、日本法人からの収入が倍近くであったこと、平成22年においては、控訴人は、X及び株式会社dという日本法人からのみ給与を受け取っていたことが認められるのであり、仮に控訴人の業務の内容がグローバルなものであって、外国における旅行業等の事業にかかわるものであったとしても、控訴人は本件居住者期間の過半を超える期間、日本に滞在し、日本法人の役員の地位にあって日本滞在中ほぼ毎日出社していたというのであるから、日本との関係が希薄であったものということとはできず、これらの事情に照らし、控訴人の上記供述は採用することができない。控訴人の主張する前記エ②の点も、前記ウの認定を左右するものではないといわざるを得ない。

さらに、控訴人の主張する前記エ④の点については、控訴人の金融資産がすべて国外にあり、Y物件は自己の住居とする目的で購入したのではなく、a物件は相続によって取得したものであって、その価値は低いものであるとしても、前記ウにおいて認定説示したところに照らせば、控訴人の主張する事情があるからといって、本件居住者期間において控訴人の生活の本拠が日本国内にあったものとの前記ウの認定判断を左右するものとはいえない。控訴人の主張は採用することができない。

カ 以上のとおりであるから、本件居住者期間において、控訴人は、外国子会社合算税制の対象となる居住者であったと認められるのであり、これを争う控訴人の主張はいずれも採用することができないというべきである。

### 3 結論

よって、控訴人の本件請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 後藤 博

裁判官 武田 美和子

裁判官 大須賀 寛之

控訴人の日本滞在日数一覧表

期間	日本への 入国年月日 (A)	日本からの 出国年月日 (B)	日本滞在日数 (※)
平成20年 2月1日 ～ 同年 12月31日	(日本滞在)	平成20年2月7日	7
	平成20年2月22日	平成20年4月5日	43
	平成20年4月30日	平成20年5月6日	6
	平成20年5月7日	平成20年6月5日	29
	平成20年6月26日	平成20年7月7日	11
	平成20年7月27日	平成20年9月8日	43
	平成20年9月17日	平成20年9月27日	10
	平成20年9月30日	平成20年10月18日	18
	平成20年10月30日	平成20年12月14日	45
	平成20年12月20日	(日本滞在)	11
	合計		<b>223</b>
平成21年	(日本滞在)	平成21年1月10日	10
	平成21年1月16日	平成21年1月29日	13
	平成21年2月12日	平成21年3月17日	33
	平成21年4月4日	平成21年4月8日	4
	平成21年4月10日	平成21年6月1日	52
	平成21年6月11日	平成21年6月19日	8
	平成21年6月21日	平成21年7月9日	18
	平成21年7月11日	平成21年7月17日	6
	平成21年7月24日	平成21年8月25日	32
	平成21年9月15日	平成21年11月3日	49
	平成21年11月10日	平成21年11月20日	10
	平成21年11月29日	平成21年12月22日	23
	合計		<b>258</b>
平成22年	平成22年1月12日	平成22年2月23日	42
	平成22年3月2日	平成22年3月19日	17
	平成22年3月24日	平成22年4月25日	32
	平成22年5月12日	平成22年8月19日	99
	平成22年9月1日	平成22年9月21日	20
	平成22年9月28日	平成22年10月11日	13
	平成22年10月19日	平成22年11月18日	30
	平成22年11月22日	平成22年12月24日	32
	合計		<b>285</b>

期間	日本への 入国年月日 (A)	日本からの 出国年月日 (B)	日本滞在日数 (※)
平成23年 1月1日 ～ 同年 10月2日	平成23年1月8日	平成23年3月4日	55
	平成23年3月9日	平成23年4月28日	50
	平成23年5月17日	平成23年6月26日	40
	平成23年7月2日	平成23年7月27日	25
	平成23年8月1日	平成23年9月9日	39
	平成23年9月10日	平成23年9月16日	6
	平成23年9月19日	平成23年10月2日	13
	合計		<b>228</b>

※日本滞在日数は、入国年月日 (A) の翌日から出国年月日 (B) までを計算している。