

要 旨

租税法における住所の解釈についての一考察

—最近の住所概念に関する判例を素材として—

川 島 潔 士

企業の事業展開や投資活動がグローバル化し、それに伴い個人の居住地域が広がるにつれて、税務の世界でも納税義務者の「住所」が国内外のどこにあるのかという問題が重要な問題の1つとして生じている。

すなわち、所得税法、相続税法及び地方税法においては、「住所」の所在が納税義務の有無やその範囲を画する重要な要素となる。さらに、所得税法及び相続税法においては、「住所」が国内外のどこにあるのかという論点が国家の課税権を画することとなり特に重要となってくる。

しかしながら、わが国の租税法には、「住所」の意義とその判断基準について定義規定がないことから、民法に規定する「住所」概念を借用しているので、その解釈が重要な問題となってくる。

このような状況の中、近時、租税法における「住所」の所在が問題となった事件が起こっている。特に、贈与税における「住所」の所在が争われた武富士事件は、第一審（東京地裁平成19年5月23日判決）は、原告が日本国内に「住所」を有していたと認定するのは困難であると判断を示したそれに対し、控訴審（東京高裁平成20年1月23日判決）は、原告は日本国内に「住所」を有していたという正反対の判断を示したこと等からマスコミの注目を浴び、わが国において「住所」概念に対する関心を高まらせた。また、所得税における「住所」の所在が争われたユニマット事件では、第一審（東京地裁平成19年9月14日判決）及び控訴審（東京高裁平成20年2月28日判決）ともに納税義務者が勝訴しており、武富士事件とは異なる結果になっている。

そこで本稿の目的は、武富士事件及びユニマット事件を素材として租税法における「住所」の意義とその判断基準を、従来の学説・判例の再検討を行うことにより明らかにすることである。

そのために、各章でなされる議論の要旨とその展開の概略を述べると次のようになる。

第1章では、所得税法及び相続税法における納税義務者の規定において、「住所」という用語がどのように使われているのかを確認し、「住所」の所在が納税義務の有無やその範囲を画する重要な要素となるということを明らかにしたい。その上で、租税法において「住所」という用語については、何ら定義規定を置いていないことを確認する。

第2章では、租税法においては「住所」の意義と判断基準については定義規定がないことから、民法に規定する「住所」概念を借用することとなるが、この点について、従来の学説・判例から借用概念の解釈を検討する。

まず、学説については、①法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として（別意に解すべきことが租税法の明文またはその趣旨から明らかな場合を除く）私法におけるのと同意義に解すべきであるとする見解（統一説）、②租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする見解（目的適合説）、③租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解（独立説）という3つの学説を検討する。判例については、①「利益配当」の意義が争われた（最高裁昭和35年10月7日判決）、②「人格のない社団等」の意義が争われた（福岡高裁平成2年

7月18日判決)、③「親族」の意義が争われた(最高裁平成3年10月17日判決)、④「贈与」の意義が争われた(最高裁昭和63年7月19日判決)を検討する。その結果、学説、判例ともに統一説を支持するものが多く、それが通説であると解される。他方、目的適合説も有力に主張されているところであるが、目的適合説については、それを推し進めると独立説に近づきうることから、法的安定性や予測可能性の観点からは統一説に比べ問題があるといえるので、借用概念の解釈については、統一説により解釈すべきであるという結論を得た。

第3章では、第2章の結論をもとに、租税法における「住所」の解釈の出発点は、民法が「住所」をどのように規定し、解釈しているかというところであるので、民法における「住所」概念を検討する。民法22条では「住所」を「生活の本拠」と規定しているが、「生活の本拠」の判断基準をめぐっては、主観説(意思主義)と客観説(事実主義)、住所単一説と住所複数説という法理論的対立がある。

主観説とは、「生活の本拠」の判定には、生活の本拠たる事実(客観的要素)のほかに、生活の本拠とする意思(主観的要素)が必要であるという見解である。客観説とは、「生活の本拠」の判定には、生活の本拠たる事実(客観的要素)だけで足りるという見解である。

主観説と客観説については、意思の有無は外部から認識しがたい等の理由から、学説・判例ともに客観説が通説とされている。しかし、「生活の本拠」という客観的事実は、通常は住所意思が具象化されたものであるから、意思の有無が住所認定の参考資料となることは客観説自体も認めている。そのため、「生活の本拠」の判断基準については、基本的には客観説に基づき客観的要素を実質的に考慮し、それでも決しない場合には、本人の意思などの主観的要素を補充的に考慮するという解釈が最も妥当であると考えた。

住所単一説とは、住所＝生活の本拠は、各人の一般的生活関係・全生活関係の中心的場所であり、したがって、それは当然1ヵ所に限られる(1人同時1住所の原則)とする見解である。住所複数説とは、各種の法領域に共通する画一的・統一的な住所を定める必要は無く、具体的な生活関係に基づいて法律問題ごとに住所を定めるべきであるという見解である。

住所単一説と住所複数説については、人々の生活関係が複雑多様化した今日においては、各種の生活関係に応じた複数の住所が認められるべきであり、1人同時1住所の原則にこだわる理由はないとする複数説が通説となっている。

このような住所複数説の見解のもとでは、租税法独自の趣旨・目的から住所を解釈すべきという見解も存すると思われるが、租税法においては借用概念としての「住所」が前提としてあり、また、租税法において「住所」という用語については、何ら定義規定を置いておらず、租税法独自の目的論的解釈を要請していると解すべき明らかな租税法規の趣旨も存しない以上、「住所」について租税法独自の解釈をすることはできないとした。

以上のことから、租税法における「住所」とは「生活の本拠」であり、その判断基準は民法の考え方に従い基本的には客観的事実により判断するという論理が導かれる。

第4章では、「住所」概念に関する判例として、武富士事件及びユニマット事件を検討し、両事件が投げかけた問題点を明らかにする。

両事件とも「住所」の所在が争点であるが、特に租税回避の目的を持って「住所」を移転させた場合には、租税回避という主観的要素が「住所」判断にどのように影響するのが問題となった。

武富士事件の第一審及びユニマット事件は、「生活の本拠」を①住居、②職業、③生計を一にする配偶者その他の親族の存在、④資産の所在等の客観的要素を中心に判断することとし、租税回避の目的を有していたということが「生活の本拠」を判断する上では決定的な影響を与えないとしているのに対し、武富士事件の控訴審は、「生活の本拠」の判断基準として租税回避という主観的要素を重視し、このような目的があった場合には、滞在期間の長短や滞在形態等の客観的事実を重視する必要はないとしていた。

このように、租税回避目的という主観的要素が住所認定に影響を及ぼすか否かにより、住所の認定が左右されるという問題が生じている。

第5章では、これまでの議論と両判決を踏まえて、租税法における「住所」の意義とその判断基準についての筆者なりの再検討を行った。

これまでの議論と両判決を踏まえて、筆者としては、租税法における「住所」は民法からの借用概念であり、民法22条に規定する「住所」と同意義に解すべきである。そして、民法上の「住所」と同意義に解する以上、第一義的には、「生活の本拠」の判断基準は住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存在、資産の所在等の客観的事実を中心に判断すべきであると考え、もっと補足すると、主観的要素は「生活の本拠」の判定に関して無関係であるとはいえないが、あくまで、補充的な要素にとどまるべきであると考え。つまり、租税回避という主観的要素が、「生活の本拠」の判定に何らかの形で影響する場合はあるとすれば、それは、租税回避の意図が住居、職業等の客観的事実に顕現されている場合に限られるのである。故に、租税回避という主観的要素は「生活の本拠」の判定においては、決定的な影響を及ぼさないのであると考えられる。

さらに、武富士事件を契機に1つの具体的な特定の法律関係において、「住所」が複数存在するか否かという租税法独自の住所複数説が議論され始めた。

具体的には、①個別の税目と、それを定める個別租税法律にはそれぞれ独自の性格と目的があるのだから、個別法律ごとに住所が認定されて良いとする考え方（個別租税法住所複数説）及び②個別租税法規の適用につき、同一の納税義務者の国内の住所は1ヵ所であるとしても、国外であれば同時に他の住所を認定してよいという考え方（国内・国外住所複数説）に分けられた。

①個別租税法住所複数説については、「住所」が民法からの借用概念である以上、そこに税目において違いは無く、所得税法及び相続税法における「住所」概念は同じであるとした。

②国内・国外住所複数説については、国際課税の観点から多くの問題を有していることから、妥当ではないとした。

言うまでもなく、租税回避行為が肯定されるべきでないことは当然である。しかしながら租税回避の意図を持って「生活の本拠」を移転したとしても租税法が明文をもってそれを否認していない以上、それを否認することはできない。このような見過ごすことのできない租税回避行為については法改正により対応することが租税法律主義の要請するところであると筆者は考える。この点については、実際に、平成12年相続税法改正により非居住無制限納税義務者の規定が創設されている。

また、武富士事件については、現在上告中であるが、最高裁においてどのような判断が示されるのか、今後の税法理論のみならず、租税実務レベルからも大いに注目されている。