

税務判例検討：所得税法上の「居住者」に該当しないとされた裁判例

—東京高判令和元年 11 月 27 日—

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人/ 弁護士 乙部 一輝

March 2020

In brief

近年のグローバル化により、日本のみならず複数国にまたがって事業を行う方や日本国外で生活をしながら日本にも関わりを持つ方など、さまざまな形でクロスボーダーに係る事情を有する方が増加しています。かかる状況の下、我が国の税法上の取り扱いとの関係で、税法上の「居住者」に該当するか否か、より具体的には国内に「住所」を有するか否かという点が論点となることがあります。

本ニュースレターでは、納税者が所得税法上の「居住者」に該当するか否かを争点とし、結論として、原告が国内に「住所」を有しないため、所得税法上の「居住者」に該当しないと、納税者勝訴判決を下した東京高判令和元年 11 月 27 日（以下「**本件高裁判決**」といいます）について、その判断の内容を紹介し、若干の検討を行います（なお、本件の原審判決である東京地判令和元年 5 月 30 日（以下「**本件地裁判決**」といいます）は納税者勝訴判決を下しており、本件高裁判決はその結論を維持したものです）。

In detail

1. 所得税法における「居住者」の納税義務の概要

所得税法においては、個人の納税義務者について居住者と非居住者とに区分し、更に、居住者については、非永住者とそれ以外の者に区分して、納税義務及びその範囲を定めています（所得税法 5 条 1 項・2 項、7 条 1 項 1 号・2 号・3 号）。

ここでの「居住者」とは、所得税法上、「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」とされており、「非永住者」とは「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人」とされています（所得税法 2 条 1 項 3 号、4 号）。一方、「非居住者」とは「居住者以外の個人」とされています（同条 5 号）。所得税法上、居住者等に関する納税義務の範囲については、以下のとおりです。

納税義務者（個人）の区分		納税義務の範囲
居住者	非永住者以外の居住者	国内、国外問わず全ての所得（所得税法 5 条 1 項、7 条 1 項 1 号）
	非永住者	所得税法 95 条 1 項に規定する国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの（所得税法 5 条 1 項、7 条 1 項 2 号）
非居住者		所得税法 164 条 1 項各号に掲げる非居住者の区分に応じ、それぞれ同項各号及び同条 2 項各号に定める国内源泉所得（所得税法 5 条 2 項、7 条 1 項 3 号）

2. 裁判例

(1) 事案の概要

本件の原告である X は、自らが所得税法上の「非居住者」に該当するという認識のもと、平成 21 年から平成 24 年(以下「**本件各年**」といいます)の各年分所得税について申告を行わなかったところ、課税当局より、同法の「居住者」に該当するものとして、期限後申告を行うよう勧奨されたため、本件各年分の所得税について期限後申告を行いました。その後、平成 23 年分及び平成 24 年分所得税について更正の請求を行ったところ、課税当局が更正すべき理由がない旨の通知(以下「**本件各通知処分**」といいます)を行い、本件各年分の所得税に係る無申告加算税の賦課決定処分(以下「**本件第 1 賦課決定処分**」といいます)をしました。

また、X が代表取締役を務める X1 社及び X2 社(以下併せて「**原告各社**」といいます)が、X に対して支払った役員報酬について X が「非居住者」に該当するとの前提で所得税を源泉徴収して納付していたところ、課税当局は、X が「居住者」に該当するとして、平成 21 年 11 月から平成 24 年 12 月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分をしました(以下本件各通知処分及び第 1 賦課決定処分と併せて「**本件各処分**」といいます)。

そこで、X、X1 社及び X2 社(以下併せて「**原告ら**」といいます)は、本件各年において X が所得税法上の「非居住者」に該当するとして、本件各処分の取消しを求めて争った事案です。

(2) 争点

本件では、本件各年において X が所得税法上の「居住者」(所得税法 2 条 1 項 3 号)に該当するか否かが争点となりました。

(3) 判決の概要

本件高裁判決は、以下のとおり、本件各年において、X が国内に「住所」を有しないことから、所得税法上の「居住者」に該当せず、結論として本件各処分が違法であり、取り消されるべきであると判断しました。なお、以下の判示内容は、本件高裁判決により引用された本件地裁判決の判示内容を含みます。

まず、本件高裁判決は、以下の X の職業活動に係る詳細な認定を含む事実認定を行い、その上で、ア以下の検討を行っています。

「X は、…平成 6 年から順次設立された本件各海外法人[筆者ら注:インドネシア、米国、シンガポール及び中国をそれぞれ本店所在地とする原告の関連会社]の代表者に就任しているところ、本件各海外法人の設立等は、いずれも X の判断に基づくものであり、X の父や弟又は原告各社が本件各海外法人の業務や経営判断に関与することはなかった。本件各海外法人にはそれぞれ現地に責任者が常駐していたものの、X は、各法人の代表者として、営業活動や従業員の雇用、工場の管理等を含め、自ら判断し業務を執行していた。その関与の度合いは各法人により異なり、…インドネシアに設立した会社 C については、1000 人を超える従業員の労務管理を含め、X が全面的に関与していた。また、シンガポールに設立した会社 E についても、ヨーロッパ、中東、アフリカ、アジア、オセアニアなど世界の各市場を対象としていたため、各市場の顧客や競合他社の動向を考慮して全体としての利益の最大化を図るよう配慮しつつ判断する必要があり、製品仕入価格の変更、製品販売価格の大幅な変更、重要な取引先との取引条件の変更等については必ず X が自ら決定し、営業のため各国へ出張していた。…財務や経理についても X が担当していた。」「[太字、下線は筆者らによる。以下同じ]

ア 所得税法上の「住所」の意義について

本件高裁判決は、所得税法上の「住所」の意義につき、以下のとおり判示しました。

「所得税法 2 条 1 項 3 号は、『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『居住者』とし、同法 5 条 1 項は、居住者の所得税の納付義務を定めるところ、同法 2 条 1 項 3 号にいう『住所』とは、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居であるか否かは、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。(中略)そして、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かは、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断するのが相当である。」

イ Xの住所に関する判断について

本件高裁判決は、以下のような事情に照らすと、本件各年のいずれにおいても、Xの生活の本拠が日本にあったとは認めることができず、Xは「居住者」に該当するとは認められないと判断しました。

(ア) Xの各国における滞在日数及び住居について

「日本国内における滞在日数と、原告らがXの住所があったと主張するシンガポールにおける滞在日数とを比較すると、いずれの年についても、日本国内における滞在日数が上回っていたが、その差は平成21年において11日、平成22年において35日、平成23年において3日、平成24年において60日であり、これらを総じてみると、両国における滞在日数に大きな差があるとはいえない。」

「Xの滞在国は、居住3国〔筆者ら注：日本、アメリカ、シンガポール〕以外にも、インドネシア、中国及びその他の国々に及び、本件各年においてそれぞれ相当数の滞在日数があるところ、シンガポールと地理的距離が近いインドネシアのほか、中国やその他の国（ヨーロッパ、中東、アフリカ、アジア、オセアニアの国々）にも、世界的なハブ空港があり各国への渡航の利便性が高いシンガポールを起点として渡航していることからすると、中国への渡航には日本を起点とするものが相当数あることを踏まえても、シンガポールが、居住3か国以外の各国へ渡航する際の主な拠点となっていたことは否定し難いものというべきである。そして、これらの渡航先国での滞在が、中国を除いても、平成21年において37日、平成22年において60日、平成23年において58日、平成24年において62日に及ぶことを考慮すると、日本国内における滞在と、シンガポールにおける滞在との間には、量的な観点から見て有意な差があるとはいえない。」

「以上によれば、滞在日数の比較から、原告の生活の本拠が日本国内にあったことを積極的に基礎付けることはできないものというべきである。」

図表 1: Xの国別の滞在日数及び各国を起点とする出張日数

滞在国		平成21年	平成22年	平成23年	平成24年
① 日本	滞在日数	93日	105日	83日	128日
	出張日数	22日	19日	5日	6日
	合計	115日	124日	88日	134日
② シンガポール	滞在日数	82日	70日	80日	68日
	出張日数	52日	74日	85日	84日
	合計	144日	144日	165日	152日
③ アメリカ	滞在日数	97日	87日	104日	75日
	出張日数	0日	0日	7日	0日
	合計	97日	87日	111日	75日
日本とシンガポールの滞在日数の差		11日	35日	3日	60日
中国を除く渡航先国での滞在日数		37日	60日	58日	62日

(イ) Xの職業について

「Xは、原告各社及び本件各海外法人の代表者の地位にあるが、そもそもは海外進出に強く反対していた父春彦を説得して海外進出の了承を得たという経緯から、本件各海外法人に係る経営判断は専らXが行ってきたものである。そして、これらの海外における事業展開は、〔1〕インドネシアに設立した会社において、ラジエーターの製造工場を設置し、さらに2つの工場を増設し、1000人以上の従業員の労務管理を行いながらこれらの工場を稼働させて製品を製造し、〔2〕アメリカに設立した会社において、アメリカの各地域における販売活動を行い、〔3〕さらに、シンガポールに設立した会社において、ヨーロッパ、中東、アフリカ、アジア、オセアニア等における顧客を獲得して販売地域を広げ、〔4〕製品の生産量を増やすため、中国に設立した会社において、工場を設置し、製品の製造を行うなどというものであり、これらに関する業務の中には、本件各年においてもなお現地の責任者には委ねることができずXが自ら行わなければならないものも多数含まれていた上、顧客と会ったり工場を視察するなどのために現地へ赴く回数も多数にのぼったことが認められる。」

「日本法人である原告各社については、X の父である春彦が体調を崩してからは X の弟である二郎がこれに代わって経営判断を行っていたものであり、(中略)基本的に二郎の判断に任せておけば足りるものであった。そのため、X が本件各年に原告各社のために行っていた業務は、具体的には、原告各社の代表取締役会長として毎月 1 回の経営会議や年 2～3 回程度の株主総会及び取締役会に出席するほか、原告各社において重要な意思決定がされる場合に二郎から相談を受けるとい程度のものであって、日本滞在中に従業員に顔を見せるなどのため原告各社に出社した人数を入れても、X が日本に滞在した日数のおよそ半分に相当する年間 13%～17%の日数に過ぎないものと認められる。」

「そして、X は、本件各年を通じ、(中略)本件各海外法人の営業活動や工場の管理等の業務のため、年間の 66%～75%程度の期間は、本件諸外国〔筆者注：インドネシア、アメリカ、シンガポール、中国及びその他の国〕に滞在して業務を行っていたものと認められるところ、このうち、居住 3 国の 1 つであるアメリカにおける滞在日数や、日本から渡航することもあった中国の滞在日数の半数を除いても、年間の約 4 割の日数においてシンガポール又は同国を起点として渡航したインドネシアや中国及びその他の国に滞在していたことになるから、X の職業活動は、シンガポールを本拠として行われていたと評価することができるものといえる。なお、かかる評価は、X 自身、本件各年分についてシンガポールの居住者として同国における納税申告をし、自らがシンガポールに居住しているとの認識を有していたこととも合致し、また、本件各年においてアメリカに居住していた長男を後にシンガポールに呼び寄せていることとも合致するものといえることができる。」

「以上によれば、X の職業活動は、シンガポールを本拠として行われていたものと認められる。」

(ウ) 生計を一にする配偶者その他の親族の居所について

「本件各年を通じて、X と生計を一にする妻や二女は、本件日本居宅において居住を続けていたことが認められる。(中略)X とその妻は、年間の大部分を海外の各地で過ごすことになる X の職業活動に適応した生活の在り方として、妻らの生活の本拠は海外に移さず、本件日本居宅のままとし、X が帰国したときに休暇も兼ねて妻らと会うという方法を選択したものとすることができるから、生計を一にする妻らが国内に居住していたことは、X の生活の本拠が日本国内にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない。」

(エ) 資産の所在について

「X は、日本国内において原告各社の株式のほか、本件日本居宅の共有持分権、自動車及び多額の預貯金等を有しており、X が所有する資産の多くは日本に所在していたものと認められる。もっとも、X はシンガポールにおいても 1700 万円以上の預貯金を有しており、当面生活するために十分な額の資産を有していたものといえる。そして、日本の預貯金等の資産をシンガポールに移転していないことは、家族を残して海外に赴任する者の行動として不自然なものとはいえないことからすると、X が日本により多くの資産を所有していることをもって、その生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない。」

(オ) その他の事情について

「X は、本件各年を通じ、本件日本住所地における住民登録について転出の届出をしていなかったことが認められるところ、このことについて、X は、原告各社の借入れに係る個人保証の手続等において印鑑登録証明書を取得する便宜のためであったと説明している。一般に、適切な届出がされないため、住民登録の所在が必ずしも生活の実体を反映したものとなっていない例があることや、海外に赴任する者が他の手続上の便宜のために日本国内に住民登録を残しておくこともその者の行動として不自然であるとはいえないことからすると、X が本件日本所在地における住民登録について転出の届出をしていなかったとしても、このことをもって、X の生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない。」

「X は、本件各年を通じて、日本の健康保険組合に加入を継続し、日本国内の病院において、毎年人間ドックを受診し、おおむね毎月通院していたほか、平成 24 年には網膜剥離や心臓の手術を受けるために入通院していたこともあったことが認められる。しかしながら、X のように世界の各地を頻りに行き来し、一時帰国数も少なくない者であれば、医療水準や保険制度の整備状況、通院や入退院の便宜等に鑑み、一時帰国時に日本の病院に通院等することが不自然であるとはいえない。また、(中略)X が日本の病院に入通院した平成 24 年においても日本の滞在日数は 128 日に過ぎず、シンガポール及びこれを拠点として渡航する諸外国での滞在と比べて突出して長期の滞在となっているものではない。そうすると、X の国内における通院等の状況を踏まえても、このことをもって、X の生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない。」

3. 検討

(1) 所得税法上の「住所」の意義

上記のとおり、「居住者」とは所得税法上、「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」と定められています(所得税法 2 条 1 項 3 号)。しかしながら、「住所」について、所得税法には定義規定が存在しないため、「住所」の意義については解釈に委ねられています。

この点、一般に、租税法において用いられている用語につき租税法独自の定義が設けられていない場合には、かかる用語については、租税法律主義及び法的安定性の要請から、租税法規の明文又はその趣旨から別異に解すべきことが明らかな場合は別として、他の法分野における概念を借用したものととして、当該他の法分野における当該概念の意義と同義であると解釈すべきものとされています¹。

然るところ、「住所」については、民法上、「生活の本拠」と定義されており(民法 22 条)、所得税法上の「住所」も、これを借用したものととして、同様に「生活の本拠」と解することが合理的であると考えられます。本件高裁判決は、相続税法上の「住所」の意義に関して判断した事案である最二判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁[いわゆる武富士事件最高裁判決]を引用しつつ、所得税法 2 条 1 項 3 号にいう「住所」とは「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」と判示したものですが、かかる判示は、民法における「住所」の概念を念頭に置いたものと考えられます²。

(2) 本件における「住所」の判断について

ア 住所判断の考慮事情について

民法上の議論においては、「住所」の有無の判断に関して、その者の居住する意思を必要とする主観説と、実際に居住している客観的事実をもって住所地を判断すべきとする客観説との対立がありますが、客観説が学説上支配的な見解であるとされ、判例も主観説から客観説の立場に近づいていると評価されています³。租税法上の「住所」が争点となった裁判例においても、「住所」の判断において、客観的事実に基づき総合的に判断すべきであるとする判断が積み重ねられてきており^{4 5}、本件高裁判決も「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」と判示しています。

本件高裁判決は、X の住所の判断にあたり、「滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断するのが相当である」と判断しており、住所を判断する上での具体的な考慮事情を明らかにしている点が注目されます⁶。

¹ 金子宏『租税法(第 23 版)』(弘文堂、2019)127 頁。大阪高判昭和 61 年 9 月 25 日税務訴訟資料 153 号 817 頁は、所得税法が「民法におけるのと同じ用語を使用している場合に、所得税法が特に明文をもってその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同じ意義を有する概念として使用するものと解するのが相当である。したがって、右の所得税法の規定における『住所』の意義についても、右と同様であると判示しています。

² 本件高裁判決で引用されている最二判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁においては、相続税法が「民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めている」と明示的に判示しています。

³ 山野日章夫編『新注釈民法(1)総則(1)』(有斐閣、2018 年)560 頁[早川眞一郎執筆]、谷口知平・石田喜久夫編『新版 注釈民法(1)総則(1)(改定版)』(有斐閣、2002 年)404 頁[石田喜久夫、石田剛執筆]。

⁴ 最二判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁、東京地判平成 25 年 5 月 30 日判時 2208 号 6 頁等。東京高判平成 20 年 2 月 28 日判タ 1278 号 163 頁は「一定の場所がその者の住所であるか否かは、(中略)客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居留意思は、通常は、客観的な居住の事実と具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、このような居留意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」と判示しています。

⁵ 居留意思に関連して、租税回避の目的の有無が、住所の認定に対して影響を与えるか否かについても、裁判例において争われてきたところです。租税回避の目的の有無が住所の認定に関して影響を与えたとも読める裁判例(東京高判平成 17 年 9 月 21 日税務訴訟資料 255 号順号 10139 参照)も存在しますが、最二判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁は、「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、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって(中略)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。」と判示しており、租税回避の目的があることから、国外に客観的な生活の本拠の実態があることを否定し、国内に住所があると判断することはできないと判断されています。

⁶ 住所判断のための具体的な考慮事情についても民法と同義に解すべきかについて、東京高判平成 17 年 9 月 21 日税務訴訟資料 255 号順号 10139 は「生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかについては、租税法が多

近時の裁判例においても、このように、租税法上の「住所」を判断するにあたっての具体的な考慮事情として、同様の考慮事情を挙げるもの⁷が見られ、裁判例における「住所」判断に関する具体的な考慮事情の内容が明らかになってきているものと思われまます。

イ 本件での「住所」の判断について

本件高裁判決(本件地裁判決も同様)は、X 自ら海外における事業を開拓し、本件各海外法人において自ら実質的な経営判断を行い、現地の顧客開拓や維持等のために尽力していた等の事実関係(X の職業の状況や実体)を詳細に認定しており、かかる X の職業活動等の事実関係を踏まえた上で、X の生活の本拠がどの国に存するかという点につき各考慮事情に照らして検討したものと考えられます。

以下、具体的に個々の考慮事情について検討を行います。

(ア) 滞在日数に関する判断

租税法上の「住所」が争われた従来の裁判例においては、国内外の滞在日数を一つの重要な考慮事情として、日本国内における「住所」の有無を判断した事例が見られます。例えば、最二判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁では、香港の滞在日数の割合が約 65.8%、日本国内の滞在日数の割合が約 26.2%であった事案につき、日本に「住所」を有しないと判断がされており、また、東京高判平成 28 年 12 月 1 日税務訴訟資料 266 号順号 12942 においては、駐車場の事務管理を処理するために、年に 1 回ないし 4 回程度米国から日本に入国し、年 4 回日本に入国している年においても、その滞在期間は 1 年の半分にも満たなかった事案について、同じく日本国内に「住所」を有しないと判断しています。

このように、従来の裁判例においては、日本国内に住所を有するか否かの判断の考慮事情の中でも、それぞれの国での滞在日数が特に重要な考慮事情の 1 つとされていたものと思われまます⁸。

本件では、X の滞在日数について、原告が住所地と主張するシンガポールの滞在日数と日本国内の滞在日数を比較すると、平成 21 年においては 11 日、平成 22 年においては 35 日、平成 23 日においては 3 日、平成 24 年においては 60 日、日本国内における滞在日数が上回っていました。このことから、滞在日数に関する事情を、X の住所地が日本国内にあることを基礎づける事実として評価することも考えられたところで、しかしながら、本件高裁判決は、「両国における滞在日数に大きな差があるとはいえない」と判断しており、X が居住していた日本、アメリカ、シンガポール以外にも、インドネシア、中国及びその他の国々にも相当数の滞在していたところ、シンガポールを起点とする渡航先国での滞在日数を加味したうえで、「滞在日数の比較から、原告の生活の本拠が日本国内にあったことを積極的に基礎付けることはできないものというべきである。」と判断しました。この点に関し、控訴審において、国側は、シンガポールの滞在日数に、インドネシア等の滞在日数を合算して、日本の滞在日数と比較するのは誤りであると主張しました。しかし、本件高裁判決は、「X は、インドネシア等への渡航の利便性をも考慮して、定住できる態勢の整った居宅をシンガポールに構えていたから、シンガポールをハブ(拠点)とする他国への短期渡航はシンガポール滞在と実質的に同一視する方が経済社会の実態に適合する」として、国側の主張を退けています。

このように、当該居住国を起点とする渡航等があった場合に、当該渡航先国での滞在日数を渡航の起点となった居住国の滞在日数と実質的に同一視した上で、滞在日数の比較を行う判断方法は、これまでの裁判例では見られなかったところであり、注目に値するものです。かかる判断方法が今後の裁判例においても採用されるかという点には注視する必要がありますが、滞在日数という考慮事情につき、形式的に滞在をした国の滞在日数のみを単純比較するだけではなく、より実質的に居住国と滞在国内との関係(背景となる職業活

人数を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ない」と判示しており、当該判旨からは租税法固有の事情から、住所判断における考慮事情を導いているとも解され、注目されます。同種の判示をした裁判例として、東京高判平成 20 年 2 月 28 日判タ 1278 号 163 頁があります。

⁷ 東京高判平成 20 年 2 月 28 日判タ 1278 号 163 頁は、「一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判断するのが相当である」と判示し、東京地判平成 25 年 5 月 30 日判時 2208 号 6 頁は、「[1]その者の所在、[2]職業、[3]生計を一にする配偶者その他の親族の居所、[4]資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判断すべき」と判示しています。また、最二判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁に関する解説では、「住所の判断は、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在、居住の意思等を総合的に考慮して判断するのが相当」とされています(判タ 1345 号 118 頁)。

⁸ 東京地判平成 25 年 5 月 30 日判時 2208 号 6 頁は、「生活の本拠があるというためには、その者が特定の場所(国)に一定の期間滞在することが不可欠であると考えられるから、その者の所在(日本国内での滞在日数)や滞在に必要なとなる住居の有無は、生活の本拠の判定の際の重要な判断要素となる」と判示しています。

動等)を検討した上で滞在日数の比較をするということもあり得るということを示唆した上記判示は今後の実務においても一つの参考になるものと思われます。

(イ) Xの職業に関する判断

本件高裁判決は、前記イの冒頭に述べたとおり、Xの職業活動に関して認定された事実を踏まえて、以下のとおり、結論として、Xの職業活動は、シンガポールを本拠として行われていたと認定しています。

即ち、本件においては、Xの日本における業務が、「原告各社の代表取締役会長として毎月1回の経営会議や年2～3回程度の株主総会及び取締役会に出席するほか、原告各社において重要な意思決定がされる場合に、二郎から相談を受けるという程度」のものだったのに対して、「本件各海外法人に係る経営判断は専らXが行ってきたものであること」、Xの国外における業務の中には、「本件各年においてもなお現地の責任者には委ねることができずXが自ら行わなければならないものも多数含まれていた上、顧客と会ったり工場を視察するなどのために現地へ赴く回数も多数にのぼったこと」が認定されており、更には、Xは、本件各年を通じ、本件各海外法人の営業活動や工場の管理等の業務のため、年間の66%～75%程度の期間は、日本以外の国に滞在して業務を行っており、そのうち年間の約4割の日数は、シンガポール又は同国を起点として渡航したインドネシアや中国及びその他の国に滞在していたと認められるものとして、上記の判断をしています。このように、本件高裁判決の上記判示は、Xの職業活動の質的な側面と量的な側面の両面から、その活動の本拠がどの国に存するかを判断している点が特徴的であり、今後の「住所」認定における職業活動に関する検討(例えば、海外の会社と日本の会社の両方の役職を有する場合などにおける検討)においても参考になるところです

(ウ) その他の考慮事情に関する判断

本件高裁判決は、上記のとおりXの職業活動はシンガポールを本拠として行われたものと認められるとしたうえで、①生計を一にするXの妻や二女は日本国内の居宅に居住していたこと、②Xはシンガポールに1700万円程度の預金を有していたものの、所有する資産の大部分は日本国内に存在していたこと、③Xが日本住所地の住民登録について転出の届出をしていなかったこと、④Xが本件各年を通じて、日本の健康保険組合に加入を継続し、日本国内の病院において、毎年人間ドックを受診し、おおむね毎月通院していたほか、平成24年には網膜剥離や心臓の手術を受けるために入通院していたことは、**Xの個々の事情を踏まえれば、Xの生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない**と判断しています。

本件では、Xの職業活動の状況からシンガポールにXの生活の本拠があると合理的に認定し得る状況にあったものと考えられ、その他の考慮事情(生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在、住民登録につき日本からの転出の届出をしていなかったこと及び日本の病院に通院していた事実)については、これらの事情が、上記のXの職業活動の状況に基づく認定を覆し、その生活の本拠が日本国内にあると認定し得る積極的な事情たりうるかという観点から判断が行われているものと考えられます。かかる判断方法は、Xの国外における職業や業務への関与の深度と当該職業・業務とXの生活状況の密接な関係に関する詳細な事実認定に基づくものであり、本件の特徴を示しているものと考えられます。

なお、ここで、その他の考慮事情として具体的に挙げられている、日本における住民登録の状況については、裁判例の中には、「住民登録の状況は、その者の所在や住居に係る客観的事実と併せ、生活の本拠を判定する上で重要な判断要素となり得る」(東京地判平成25年5月30日判時2208号6頁)と判示するものもあります。しかしながら、本件高裁判決が示すように、「一般に、適切な届出がされないため、住民登録の所在が必ずしも生活の実体を反映したものとなっていない例があることや、海外に赴任する者が他の手続上の便宜のために日本国内に住民登録を残しておくこともその者の行動として不自然であるとはいえないこと」等の理由から、住民登録において日本からの転出の届出をしているか否かという点は、これのみで生活の本拠が日本にあるか否かを決定づける事情とはいえず、他の事情とも併せて検討すべき一つの参考事情に過ぎないとするのが合理的であるように思われます。なお、実務対応としては、「居住者」判定に関する疑義を招かないという観点から、生活の本拠の実体と住民登録の状況とを合致させておくことが望ましいと考えられます。

4. 本件高裁判決の実務上の意義

経済のグローバル化が進展していく中で、納税義務の範囲をめぐり、ある個人が日本の税法上の「居住者」であるか否か、より具体的には、個人の「住所」が日本国内にあるか国外にあるかという点が争いになる事案は今後も増加していくことが予想されます。本件高裁判決は、所得税法上の「住所」の判断を行う上での判断枠組みや具体的な考慮事情を示し、更に、具体的な判断(あてはめ)においては、Xの生活実態に係る

事実関係を十分に吟味して、X の生活の本拠を判断する上で何が特に重要な要素(事情)となり得るのか(本件では X の職業活動等に関する事情)を見極めた上で、滞在日数等の客観的な事情に関する判断を行ったと評価し得るものであり、今後の類似事案における税法上の「住所」の判断に関して、参考事例を提供するものとして、実務上の意義を有するものといえます。

なお、本件高裁判決は、所得税法上の「住所」について判断された事案ですが、相続税法においても、納税義務者及び課税対象の範囲を画するに当たって「住所」の概念が使われており(相続税法 1 条の 3、1 条の 4、2 条、2 条の 2 等)、本件高裁判決は、所得税法上の「住所」に関する事案に限らず、相続税法上の「住所」に関する検討においても、参考になるものと考えられます⁹。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

www.pwc.com/jp/legal

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 100 カ国に約 3,600 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

乙部 一輝

03-5251-2825

kazuki.otobe@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2020 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。

⁹ なお、学説上は、所得税法上の「住所」と相続税法上の「住所」を別異に解すべきとする見解があります(品川芳宣「所得税法における『住所』の判定」T&A master812 号 19 頁、酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)」税経通信 63 巻 3 号 39 頁)が、裁判例では、これらにつき別異に解すべきとするものは現状ないものと思われ、かかる観点からすれば、本件高裁判決は、少なくとも相続税法上の「住所」の検討の参考になるものと考えられます。