

ブラッシュアップ判例・裁決例

第18回

多国間を移動する役員 生活の本拠

東京地裁平28（行ウ）第435号，令元・5・30判決（LEX/DB25564029）
東京高裁令元（行コ）第186号，令元・11・27判決（TAINS：Z888-2283）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up
Point

本件は、所得税の納税義務につき、多国間を移動する役員生活の本拠が、日本であるか否かが争点となっている。控訴審判決（納税者勝訴）のポイントは、次のとおりである。

- (1) 過去に日本にあった生活の本拠たる実態が、時系列的にみて日本から海外に移転したかどうかを精緻に時系列的に検討することは、検討手法として時代遅れである。
- (2) 税務当局は、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するが、納税者は、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。
- (3) 納税者の職業活動がどの国を本拠として行われていたかの判断は、その職業活動を行うに当たって当該国に滞在する必要性がどの程度あったかによって決せられるべきであり、本件グループ法人の中心が日本法人であるか否かによって決まるものではない。
- (4) 納税者は、日本国籍を有し、生計を一にする妻らの生活の本拠も日本であったから、金額及びその質の面から日本国内の保有資産が大きくなるのは自然なことである。資産の所在は、それだけで居住者判定に大きな影響力を与える要素ではない。

I. 事実関係

〔1〕原告X（三重県生まれで日本国籍を有する男性）は、自らが所得税法（平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項5号の「非居住者」に該当するとの認識のもと、平成21年分から平成24年分（以下「本件各年分」という。）について、いずれも確定申告期限までに所得税の申告をしなかったところ、同項3号の「居住者」に該当するとして所轄税務署長Yから期限後申告を勧奨されたため、本件各年分の所得税について期限後申告を行った上で、平成23年及び平成24年分の所得税について更正の請求をしたが、Yから、いずれも更正をすべき理由がない旨の通知を

受け、さらに、本件各年分の所得税の無申告加算税に係る各賦課決定処分を受けた。なお、Xが代表取締役を務める原告株式会社X1（以下「X1」という。）及び原告X3株式会社（以下「X3」という。）は、Xに対して支払った役員報酬について、Xが同項5号の「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、Yから、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受けている。

〔2〕当事者に関する事項は、次のとおりである。

① X1及びX3（以下、併せて「原告各

社」という。）は、各種ラジエーターの製造、販売、修理、自動車部品販売等を行う株式会社である。原告各社の関連会社としては、日本に本店が所在するA社、B社のほか、インドネシアに本店が所在するC社、アメリカに本店が所在するD社、シンガポールに本店が所在するE及び中国に本店が所在するF社がある（以下においては、上記の各海外法人を総称して「本件各海外法人」といい、

原告各社、A社、B社と併せて「本件各社」又は「本件グループ法人」という。）。

② Xの各国における滞在日数及び滞在状況等

ア Xは、平成21年から平成24年までを通じて、日本のほか、アメリカ、シンガポール、インドネシア、中国及びその他の国に滞在していた。また、平成16年から平成24年におけるXの国別の滞在日数は、次の表のとおりである。

国名	平成16年	平成17年	平成18年	平成19年	平成20年	平成21年	平成22年	平成23年	平成24年
日本	148	111	226	99	95	93	105	83	128
アメリカ	97	105	79	118	111	97	87	104	75
シンガポール	29	104	28	68	70	82	70	80	68
インドネシア	43	29	6	13	27	30	32	30	35
中国	21	9	18	43	30	56	43	40	33
その他	28	7	8	24	33	7	28	28	26
合計	366	365	365	365	366	365	365	365	365

イ Xは、本件各年を通じて、日本滞在時には、名古屋市に所在する住宅（以下「本件日本居宅」といい、同居宅の所在地を「本件日本住所地」ということがある。）において、アメリカ滞在時には、同国カリフォルニア州に所在する condominium において、シンガポール滞在時には、同国に所在するE社が借り上げた賃貸住宅において、それぞれ生活していた。

住者であるとの前提での課税はされなかった。

ウ Xは、本件各年を通じて、内国法人であるX1、X3及びA社のほか、本件各海外法人の代表者を務めていた。
エ 平成21年から平成22年にかけて、Xの平成16年分～平成20年分に係る所得税について税務調査（以下「前回調査」という。）が行われたが、その後も、上記各年分の所得税について、Xが居

II. 主たる争点・当事者の主張・判決の要旨

本件の主たる争点は、Xが「居住者」であるか否かである。当事者の主張とその主張に対する判決の要旨を対比してまとめると、次の表のとおりである。

なお、本件は、第1審でXは、所得税法2条1項3号に定める「居住者」に該当するとは認められないというべきであるので、Xが居住者に該当することを前提としてされた本件各処分は、その前提を欠くものとしていずれも違法であると判示し、納税者勝訴とした。しかし、敗訴した税務当局は控訴したが、控訴審判決もまた納税者勝訴とし、本件は確定している。

納税者の主張	税務当局の主張	判決の要旨
<p>(1) Xが居住者であるか否かは、Xの「住所」が国内にあるか否かによって判断されるところ、「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り決すべきものである。</p> <p>(2) 本件各年におけるXの生活の本拠は、次のとおり、シンガポールにあった。</p> <p>(ア) Xの「住居」……Xは、本件各年において、日本滞在中は本件日本居宅を滞在中としていたが、アメリカ滞在中は本件アメリカ居宅を、シンガポール滞在中は本件シンガポール居宅を滞在中としており、各居宅はいずれも長期間にわたる生活の拠点となり得る安定した居宅であった。</p> <p>(イ) Xの各国での滞在日数……Xの日本での滞在日数は、最も多い平成24年でさえ1年の3分の1程度に過ぎず、平成21年～23年においては、1年の4分の1程度でしかない。他の国での滞在日数と比較しても、平成21年及び平成23年については、アメリカでの滞在日数を下回</p>	<p>(1) 所得税法には「住所」についての独自の定義規定は存在しないが、民法上の「住所」の意義と同様に各人の生活の本拠を指すものと解する。民法上の「住所」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る。①住居（滞在中及びその滞在日数）、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定すべきであり、特にその住居の観点から検討する場合には、滞在日数に明らかかな格差があるか否かについても考慮すべきである（最判平23.2.18）。</p> <p>(2) Xは、本件各年を通じて次の点から、日本国内に住所を有している者と認められる。</p> <p>(ア) Xの「住居」……Xは、日本で出生し、日本国籍を有する者である。また、住民登録は、本件日本住所地に住所を変更した上で、少なくとも平成25年8月13日に至るまでの間に、同所から住所地の登録を異動した事実は認められない。そして、Xは、本件各年を通じて、本件日本居宅を共同所有していたところ、Xが日本に滞在中の場合には、本件日本居宅において起居し、妻らと生活を共にしていた。</p> <p>(イ) Xの日本国内での滞在日数……上記事実関係の表のとおり、本件諸外国の各国の滞在日数と比較しても、日本の滞在日数は、1ないし2番目に多い状況にあった。逆に、本件諸外国のうちアメリカ及びシンガポールを除いた国については、多い年であっても日本にお</p>	<p>(1) 第1審東京地裁は、「住所」の意義につき、武富士事件の最高裁判決を引用し、「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」とした。そこで、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とした。</p> <p>(2) まず、(ア)イの居住および滞在日数については、Xの滞在中は、日本、アメリカ、シンガポールの居住3国以外にも、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し、「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</p>

っており、平成22年についても、アメリカでの滞在日数やシンガポールでの滞在日数をわずかに上回る程度に過ぎない。

(ウ) Xの「職業」……Xは、その職業に従事するために、本件日本居宅の所在地ではなく、本件シンガポール居宅の所在地を生活の拠点とすることを必要としていた。原告各社の国内向け事業は、Xの弟に任せており、Xは、本件各海外法人の代表者であったところ、これらはXの意向によって設立された法人であって、専らXを中心として事業を行ってきた。E社においてはXが財務や経理のことを含めて判断する必要があり、Xは、本件各海外法人の中でも特にE社の業務に注力する必要があった。そして、XがE社を中心とする本件各海外法人の業務に注力するためには、E社の本社があり、かつ、E社の販売先及び支店並びにC社及びF社へのアクセスがよいシンガポールに生活の拠点を置く必要が高かった。したがって、本件各年におけるXの職業への従事状況は、むしろ、本件シンガポール居宅の所在地であったことの根拠となる客観的事実である。

(エ) 「生計を一にする配偶者その他の親族の居所」……Xのように長年にわたって生計を一にする親族と生活を別にした生活を続けていた者にとっては、妻らが本件日本居宅に居住していたことは、Xの生活の本拠が本件日本居宅にあっ

ける滞在日数の半分程度しか滞在しておらず、アメリカ及びシンガポールは日本と同程度又はそれより短期間であった。

(ウ) Xの「職業」……Xは、本件各年を通じて、本件各社の代表者を務めており、本件グループ法人に対するXの出資状況及び本件グループ法人の資本関係からすると、Xが本件グループ法人全体を支配する関係にあったと認められる。国際的な企業グループの代表者は、グループ全体の事業戦略を見据えて業務を執行する必要があり、その職務の従事状況という点からみても、グループの中心である法人の所在地に密接な関連を有しているのが通常であるから、グループの中心であるX1の本店所在地（日本）は代表者の「住所」を判断するに当たって重要な要素の一つである。

(エ) 「生計を一にする配偶者その他の親族の居所」……本件各年を通じて、Xと生計を一にする配偶者及びその他の親族である妻らの居所は、本件日本居宅であった。

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、量的な観点からみて有意な差があるとはいえない。」とし、単に「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。」と判示した。

(ウ) Xの「職業」については、「Xは、本件各年を通じて……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国の一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(する)」と判断した。

(エ) 「生計を一にする配偶者その他の親族の居所」……「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

たことの根拠とはなり得ない。

(オ) 資産の所在……Xは、本件各年を通じて、日本、アメリカ及びシンガポールに相当な資産を保有しており、いずれも生活するのに必要かつ十分な資産であることからすれば、本件各年を通じてXが日本国内に最も多くの資産を保有していたとしても、そのことはXの生活の本拠が本件日本居宅の所在地にあったことの根拠とはなり得ない。

(カ) その他の事情……Xが本件日本居宅の所在地を住民票上の住所としたままであったのは、海外への転出届けをする等印鑑登録証明書の交付を受けられなくなるという不便があり、かつ、平成6年頃及び平成10年頃に、X1の総務経理課長等を通じて区役所へ確認したところ、届出の必要はない旨の回答を得たためであった。Xが本件日本居宅の所在地を住民票上の住所としたことは、Xの生活の本拠が本件日本居宅の所在地にあったことの根拠とはなり得ない。

(オ) 「資産の所在」……平成24年末におけるXの預貯金残高は、当時のレートで円換算すると、日本国内が約1億9800万円、アメリカ国内が440万2644円、シンガポール国内が1783万7297円であり、預金残高のみによっても、日本国内に所在する資産が明らかに多い状況にある。

(カ) その他の事情……Xは、本件各年を通じて、本件日本居宅の近隣の病院におおむね毎月通院し、人間ドックや手術を受けるなどしていたのであり、Xがあえて日本国内の医療機関で健康診断等を受診していたとの事情もXの「住所」を判断するに当たって考慮されるべき一事情であるといえる。

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であるから、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。」

(オ) 「資産の所在」……「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。」

(カ) その他の事情……本件日本住所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については、「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」とし、また、Xが日本の健康保険組合に加入を継続し、日本国内の病院に通院していたとしても、「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」とした。

した。

武富士事件で重要な点は、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かという点であり、その客観性は、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

して判断するものとしたことにある。したがって、本件も武富士事件と同様に、両当事者はいくつかの要素に基づき、生活の本拠を立証しようとした。次の表は、武富士事件と本件事件での立証要素の対比である。

立証要素	武富士事件	本件事件
滞在日数	香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでおり香港居宅に生活の本拠たる実体がある。	滞在日数の比較は、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ではない。シンガポールを拠点とする他国への短期渡航もシンガポール滞在と実質的に同一視できる。
納税者の職業	納税者の武富士本社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なるとはいえない。	Xは、本件海外法人の営業活動や工場の管理等の業務のため、年間66～75%程度の期間を諸外国に滞在して業務を行っており、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。
住民登録の異動	香港への転出届けあり。	住民登録を日本国内のままにしていたことは、海外赴任者の手続上の便宜上、不自然ではない。
家族との居住	配偶者はおらず、帰国時に日本居宅に起居しても自然な選択である。	生計を一にする妻らが国内に居住していても、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ではない。
財産の所在	香港に家財等を移動していないことやサービスアパートメントに滞在していたことは、費用や手続の煩雑さに照らせば別段不合理なことではなく、海外赴任者に通常みられる行動である。	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。

〔2〕武富士事件の場合、明らかな租税負担軽減行為が行われたときに、それは納税者の権利の濫用にすぎず、租税法上は、特段の事由があるものとして、合目的的に住所を判定できるのではないかといった問題があった。つまり、武富士事件は、住所の概念を争点とする一方で、租税正義が問題となった事件である。しかし、本件は、そのような租税正義をめぐる問題ではなく、まさに、企業活動が世界的にダイナミックに動くなかで、その中心たる企業の役員に対する所得税の課税権がどこにあるのかという極めて今日的な問題である。「住所」と

いう従来は「動かし難い事実」が、個人の活動の多様化とともに流動化し、複数の居宅がある場合に、客観的に信用力が確定する証拠によって確認し得る事実を何に求めるのか問われる時代である。

本件で東京高裁は、Brush up Point〔2〕にあるとおり、「過去に日本にあった生活の本拠たる実体が時系列的にみて日本から海外に移転したかどうかを精緻に時系列的に検討することは、検討手法として時代遅れである。」と、大胆な指摘をした点が特徴的である。武富士事件では、滞在日数の量的な差違に居住実体があるものとして一番

Ⅲ. 解 説

〔1〕租税法における「住所」の概念については、先行事例として有名な「武富士事件」（最判二小平20年(行ヒ)139号，平23.2.18

(TAINS: Z888-1572))がある。武富士事件で最高裁は、納税者の香港居宅が、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るとし、香港居宅が生活の本拠たる実体を有していたものと判断

第9回

脱税事件の量刑傾向を照会するケース

弁護士 藤田 充宏(ダニエル) (第二東京弁護士会所属)

主な登場人物

霞(かすみ) 税理士：法人も個人も幅広く税務顧問業務を行っている。

関(せき) 弁護士：霞税理士の大学の同期。日ごろから霞税理士の相談を受けている。

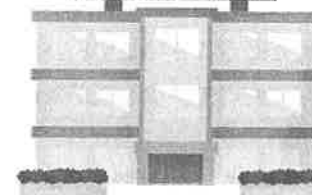
軽呂須(カルロス) 社長：株式会社ビバノンの社長。霞税理士に税務顧問を依頼している。

1 質問編：霞税理士事務所にて

(久しぶりの休日。たまには掃除でもしようかと事務所に出てきたものの、ついつい昼間からビールを飲んでしまっているところに、軽呂須(カルロス)社長から電話がかかってきた。)

軽呂須：霞先生、お休みのところ、すみません。せっかくの休日なので、邪魔したら悪いと思って、電話しようかどうか迷ったの

裁判所



重要視されたが、量的な観点からの差違を本件では有意な差としなかった。また、本件の特徴が、“世界を股に掛ける”活動をする社長の職業をグループの中心であるX1の本店所在地(日本)で判断するという固定的な観念もまた、やはり時代遅れである(判決ではそのように述べていないが)とした点も興味深い。しかし、一方で、武富士事件のように決定的な要因がない点は、

今後の事例において、先行事例として取扱いが難しい。いずれにしても、「住所」の認定に関する今後の判断としては、国側が今回上告を断念したとおりに、両事件で示された判断要素を総合的に勘案することになり、単なる住民登録の所在地や滞在日数といった形式的指標が積極的要因ではなくなったという点に留意する必要がある。

[わたなべ・みつる]

ですが。でも、居ても立っても居られないので、電話しちゃいました。

霞税理士：おやおや、軽呂須社長、どうされましたか。なんだか、穏やかじゃない声ですね。

軽呂須：いやあ、実はですね。私が法人会で親しくしている友人が脱税で起訴されたということなんです。その友人には、既に弁護人がついていそうなので、その意味では一安心なのですけどね。

でも、私も、友人として、彼がこれからどうなるのか気になるので、ちょっと一般論として教えていただければと思ひまして。

霞税理士：それは大変ですね。でも、脱税で起訴されたというのであれば、相談する相手は税理士ではなく弁護士ですね。税務申告や税務調査の立ち合いは税理士の仕事ですが、脱税事件のような刑事事件は弁護士の仕事ですから。

ちょうど今日の夜、関弁護士と一緒に飲みに行く約束をしているので、その前に関弁護士の事務所に寄って、少し相談してみますか。

軽呂須：そうですか。では、是非、お願いします。

(霞税理士は、すぐに関弁護士に連絡を取り、その日の夕方、軽呂須社長を連れて相談にい