

住所事件 - その 3 -

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

東京地裁令文（行ウ）第566号、令3・11・25判決（LEX/DB 25603379）

Brush up point

本件は、所得税法上の「居住者」の判定をめぐる「住所」の認定に関する事件である。東京地裁は、原告を居住者であると認定したが、その際の「住所」の判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 原告は、本件各係争年のいずれの年においても、1年のうち3分の2以上の期間を日本国内に滞在し、国内の滞在日数と国外の滞在日数との間には有意な差がある。
- (2) 日本に所在する本件住宅は、原告の病氣治療、療養等の活動において重要な拠点として機能していた。
- (3) 特定の外国法人の業務において原告の職業が重要な役割を果たしていたとしても、それが直ちに当該外国法人の所在地に生活の中心があったことを意味するものではない。

I 事実関係

〔1〕原告（以下、「X」という。）は、日本国籍を有する者である。Xには本件各係争年において妻以外に生計を一にする親族はいなかった。X夫婦は山梨県甲斐市の住所地に住民登録をし、本件住所地上には住宅があり、本件住宅はN社所有のものであった。このN社は、設立時から平成29年7月18日まではXが代表取締役を務めていたほか、妻等の親族が取締役を務めている。N社の発行済株式総数は5000株であり、このうち150株をX、残りの4850株を妻が保有している。N社は、平成元年頃から、日本S社の販売代理店として同社から手数料収入を得ていた。

台湾S社（台北市所在）は、平成7年10月17日に設立された衣料品の販売及び輸出入等を事業内容とする法人であり、Xは同社の董時（日本の取締役に類似）及び唯一の經理人（日本の支配人に類似）に就するとともに、同社の発行済株式総数100万株のうち9000株を取得した。なお、夫婦ともに、180日間を超える長期滞在者を対象とする台湾の居留査証を取得している。

シンガポールS社（以下、台湾S社と併せて「国外S2社」という。）は、日本S社の海外展開のために設立されたシンガポールを所在地とする法人であり、Xは、設立当初から同社のDirector（日本の取締役に類似）に就するとともに、同社の発行済株式総数23万株のうち1万5000株を取得した。

〔2〕Xは、平成27年3月14日、所轄税務署長Yに対し、Xが「非居住者」であることを前提として計算した平成26年分の所得税等の確定申告書を提出したところ、東京国税局及び所轄税務署の職員は、平成27年9月25日、Xに対し平成22年分から平成26年分の税務調査を実施し、Xは「居住者」であることを前提に申告をするよう指導した。Xはこれに対し、平成24年分から平成26年分の所得税等の修正申告書を提出し、納付すべき所得税等の額とされた金額をそれぞれ納付した。なお、Yは、平成27年10月27日、Xに対し平成24年分、25年分の無申告加算税、平成26年分の過少申告加算税の賦課決定処分を行い、Xはこれらを納付した。また、Xは、平成28年3月14日、Yに対し、平成27年分の所得税等の確定申告書を提出し、納付すべき所得税の額とされた5541万9000円を納付した。

以上の関係に基づき、Xは自らが所得税法2条1項5号の「非居住者」に該当するとして、上記で申告した所得税等についてそれぞれ更正すべき旨の請求をしたところ、Yからいずれの請求についても更正すべき理由がない旨の通知を受けたので、所定の手続きを経て、自らが「居住者」に該当せず本件各通知に記載された処分理由にも不備があるとして、同各通知に係る各処分の取消しを求めて本訴に及んだ。

なお、係争年分における各国の滞在日数は、次のとおりである。

	平成24年	平成25年	平成26年	平成27年
日本	257日	243日	247日	248日
台湾	79日	87日	88日	86日
シンガポール	26日	31日	30日	31日
その他	4日	4日	0日	0日

II 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、Xが所得税法2条1項3号の「居住者」に該当するか否かである。当事者の主張は、次のとおりである。

原告Xの主張	被告Yの主張
<p>(1) 所得税法施行令15条の推定規定の適用</p> <p>Xは、所得税法施行令15条の推定規定の適用により、X自身は所得税法2条1項5号の「非居住者」と推定されるから、同項3号の「居住者」には該当しないと主張した。Xは、平成7年頃、台湾に居住して台湾S社を設立するために日本を出国した時点で、所得税基本通達3-3に該当し、本件推定規定が適用されて非居住者と推定される。</p> <p>国内源泉所得に該当する給与、賞与は、「国内において行う勤務」に基因するものとされており、この業務がない場合の給与、賞与は、それが国内で名目的に支払われようとも国内源泉所得には該当しない。Xは、日本国外の法人（国外S2社）の実質的代表役員であり、日本国内では何ら国内法人の役員としての実体はなく、N社では一切業務を行っていない。また、本件住宅における国外S2社の仕事は</p>	<p>(1) 所得税法施行令15条の推定規定の適用</p> <p>Xは、本件推定規定の適用にあたり、住所の判定において「職業」が最も重要な考慮要素となり、経済的活動の中心が所在する場所によって生活の本拠を判定すべき旨主張する。しかし、本件推定規定にいう「職業」は、「継続して1年以上居住することを通常必要とする職業」に限られており、住所の判定の際の考慮要素である職業と必ずしも内容が一致するものではないし、複数の国で経済活動等をしているのであれば、それぞれの国で職業を有していることになるから、むしろ職業という考慮要素が結論に与える影響は減殺され、相対的に職業以外の考慮要素が結論に与える影響が大きくなると考えられる。また、Xのいう「経済活動の中心が所在する場所」が勤務地を意味するのであれば、最終的に勤務地を住所と認定することになりかねず、このような考え</p>

連絡事項のみであり、重要な仕事はしていなかった。

したがって、Xには、日本国内に源泉所得がない。

(2) Xの生活の本拠について

① 原告の所在（滞在日数及び住居）

Xは、日本国内に自己所有建物を有しておらず、自ら契約して定住することができる住居は、台湾のマンションのみであった。日本国内で生活していた本件住宅やシンガポールのホテルも住居として考えると、日本国内での滞在日数が一番多いことになるが、これはXが体調を崩し、医療機関に相当な頻度で入院し、国外S2社で経済活動をするために静養していたからにすぎず、本件住宅において収入を得るために経済活動をしていただけではない。Xは、職のある台湾には毎月、シンガポールには2か月に1回、必ず滞在しており、主に生活している台湾では、朝夜は自炊、昼は外食するなど通常の生活をしてきた。したがって、所在（滞在日数及び住居）の比較から、直ちにXの生活の本拠が日本国内にあったことが積極的に基礎付けられるものではない。

② Xの職業

Xは、平成7年に台湾S社、平成14年にシンガポールS社を設立し、女性用下着の連鎖販売取引を行う両社の実質的な代表として、長年にわたって事業拡大を図り、会員数数万人、売上数十億円という大規模な企業に成長させた。Xは、国外S2社の組織販売の長として、組織拡大、育成を目的として、販売員の人材教育、クレーム処理等を主な業務としている。特に連鎖販売取引という特殊で人的つながりが重要である国外S2社の業務においては、販売員が多く集まる会議や研修において、カリスマ的存在であるXが直接講演を行うことが重要である。このようなXの役割は、日本国内に生活の本拠を置いたのでは到底果たすことができないものである。

Xは、N社の代表取締役を務めていたが、同社は、本件各係争年においてほとんど活動実態のない形骸化した会社であり、従業員とされているX及びその親族4名が、日本国内での職業を名乗ったり生活費を賄ったりすることなどのために存在するにすぎない。N社は、Xが主に台湾S社から得た報酬から、X及びその親族が日本国内で生活するための資金を送金するための中継としての役割を果たしていたにすぎない。

本件各係争年におけるXの実質的収入は、国外S2社の業務に対する報酬のみであり、N社からの報酬は、Xが国外S2社で得た報酬をN社に送金した中から、日本国内での生活のために名目的に受け取ったものであり、実際は国外S2社の報酬を受け取っていたにすぎない。また、仮に国内の報酬があったと仮定しても、国外S2社の報酬と比較して圧倒的に少額であった。

※ 以上の他、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、⑤その他の事情についても原告、被告ともに主張はあるが、省略する。

方に合理性を認めることはできない。

(2) Xの生活の本拠について

① 原告の所在（滞在日数及び住居）

本件各係争年におけるXの日本国内の滞在日数は、他の国等の滞在日数と比較して一番多く、いずれの年も1年のうち3分の2以上を占めていた。これに対し、日本以外の国等の中で一番滞在日数の多い台湾は、多い年であっても日本における滞在日数の3分の1程度であり、日本とそれ以外の国等では、滞在日数に有意な差はない。

Xの生活場所及び生活状況を比較すると、本件住宅は、Xの日本滞在中の唯一の住居として、持病に係る通院・治療等も含め、妻と共に家庭生活を営む場所であり、Xらの私生活との関係が深い場所であるのに対し、台湾のマンション及びシンガポールのホテルは、現地で業務を行う都合上滞在する場所であって、当該業務以外に滞在する理由を見出せない以上、本件住宅と比べて全生活との関係は希薄と評価せざるを得ない。

② Xの職業

Xは、本件各係争年を通じてN社の代表取締役を務めており、東京で年に10回程度開催される日本S社の定例会合及び国内で不定期に開催されるセミナーに出席し、販売員に対する指導を行うほか、N社傘下の販売員に対しても指導を行っており、Xのこのような活動によって、同社は日本S社の代理店として手数料収入を得ていた。

Xは、国外S2社において、日本における役員に類似する地位にあるため、必ずしも法人の所在地等の特定の場所に常時滞在しなければ職務を遂行できない立場にはなく、現に、本件各係争年を通じて、66.6%から70.2%を占める日数を日本で生活し、N社の代表取締役としての職務に従事する傍ら、短期的に滞在する台湾及びシンガポールにおいて、定期的に開催されるセミナーで講演することを主な目的とした業務に従事していた。

職業が住所の判定において重要な考慮要素となるのは、当該職業が勤務地及び勤務時間を拘束する程度が大きい場合であり、勤務先において重要な業務であるか否か、勤務者において主要な地位を占めるものであるか否かは、住所の判定に大きな影響を与えるものではない。

N社の売上は、同社の役員であるXが、同社の業務を行う代わりに日本S社のために台湾S社の設立等の業務を行うことにより、減少するN社の売上を補填するために支払われたものであり、N社の役員であるXが行った業務の対価として支払われたものと評価できるから、N社には事業活動の実体があるといえる。また、XにはN社の役員としての業務活動の実体があると認められるから、本件各係争年に同社から受領した報酬には、役員としての業務に対する対価としての趣旨が含まれていた。

III 判決の要旨

〔1〕東京地裁は、所得税法2条1項3号の居住者の判定における国内の「住所」とは、民法22条の「各人の生活の本拠」により判定するものとし、その具体的な判断に当たっては、滞在日数、住居、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、職業、資産の所在等の事情を総合的に考慮すべきであるとした。

〔2〕そこで、まず、国内・国外の滞在日数、それぞれの住居の状況等から、「Xは、本件各係争年のいずれの年においても、1年のうち3分の2以上の期間を日本国内に滞在し、国内の滞在日数と国外の滞在日数との間に有意な差がある上、日本国内の滞在期間のうち大部分を過ごしていた本件住宅は、X夫婦が事実上所有者として使用できる状況にあったものであり、実際に、Xの癌の治療、療養等の活動において重要な拠点として機能していた。」と判示した。

〔3〕次に、Xの職業については、Xが国外S2社から得ていた役員報酬の年額とN社の役員報酬の額を比較し、N社の報酬は、国外S2社の報酬と比較すれば相当少額であったこと、さらにN社の本件各係争年における売上は、本件各係争年以前の日本S社とN社との間の合意に基づき、N社の売上を補填する目的で日本S社から手数料の名目で支払われていたものであるから、Xが本件各係争年において、N社の業務として実体のある職業活動を行って収入を得ていたと評価することは困難であるとし、まず、報酬の観点から、Xの職業は判断されるものとした。

しかし、Xは、国外S2社のイベントが開催される期間以外は、1年のうち3分の2以上の期間日本に滞在し、日本にいる間も両社の代表として日本S社の定例会合に出席し、両社と通訳を通じて連絡をとっていたことからすれば、国外S2社の役員としての業務の全てが現地にいなければ遂行できないものであったとは考え難く、日本国内に滞在しながら一部の業務を行っていたことが推認されるものとし、「職業についての判断は、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心としての生活の本拠を判断するための考慮要素の一つとしての判断であり、職業活動が特定の場所における実際の生活とどの程度結び付いていたかを検討するものであるから、特定の法人の業務において重要な役割を果たしていたことが、直ちに当該法人の所在地に生活の中心があったことを意味するものではないというべきである。」と判示し、職業から住所は認定できないものとした。

結論として、「Xの生活の本拠である『住所』は日本国内の本件住所地であると認めるのが相当である(り)、その他、Xの妻の居所や資産の所在等の事情は上記判断を左右するに足りるものとはいえない。」とし、Xは、日本国内に住所を有する者として所得税法2条1項3号の「居住者」に該当するものとした。

〔4〕なお、本件推定規定の適用については、「本件推定規定は、国外に居住することになった個人について、いかなる場合に国内に住所を有しない者と推定するかを定めた法律上の事実推定の規定であるから、推定事実が直接証明された場合には、処分行政庁が本件推定規定の適用についての判断を先行させるべき理由はないところ、先に摘示した証拠等によってXが国内に住所を有していたと認められることは前判示のとおりである以上、本

件推定規定の適用の有無を検討する必要はない。」と判示した。

IV 解説

[1] 筆者は、本誌『税理』2020年9月号で、「住所」の認定問題につき、東京高裁令和元年11月27日判決（以下、「多国間移動役員事件」という。）を取り上げ、「武富士事件」（最判二小平23・2・18）と比較した。その際、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重要視されたが、多国間移動役員事件は、量的な観点からの差違を有意な差とはせず、世界を股に掛けて活動をする社長の職業をグループの中心である法人の本店所在地（日本）で判断するという固定的な観念は、もはや時代遅れであると解釈した。ただし、多国間移動役員事件は、今後の先行事例としてその取扱いは難しい点も同時に指摘した。本件は、まさに、以上の2つの事件をもとに、何を基準として「住所」を判断するかという、第3の事件である。

[2] 本事件でも、東京地裁は、所得税法2条1項3号の居住者の判定における国内の「住所」とは、民法22条の「各人の生活の本拠」により判定するものとし、その限りにおいては判断枠組みの変化はない。次の表は、3つの事件の立証要素に対する各判決内容の比較表である。

立証要素	武富士事件	多国間移動役員事件	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、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。	各係争年のいずれの年においても、1年のうち3分の2以上の期間を日本国内に滞在し、国内の滞在日数と国外の滞在日数との間に有意な差がある。
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らない。	納税者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。	納税者が国外法人から得ていた役員報酬の年額と日本所在法人の役員報酬の額を比較し、日本法人からの報酬は、国外法人からの報酬と比較すれば相当少額であった。納税者は、日本法人の業務として実体のある職業活動を行って収入を得ていたと評価することは困難である。
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。	※ 住民登録は日本国内にあるが、判決ではこの点につき積極的な判示はない。
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	生計を一にする妻らが国内に居住しているも、納税者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。	納税者の妻は、納税者とおおむね滞在場所を同一にしていたから、その居所は本件において生活の本拠を判断するに当たり納税者の居所と別個の意義を有するものではない。

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。	納税者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。	納税者の資産は、国外に存する資産（その中心は預貯金）の合計額が国内を上回るものと推認される。しかし、預貯金は国境を越えて利用できることから、特定の場所における生活との結び付きが強いものとはいえず、生活の本拠に係る判断を左右する事情とまではいえない。
-------	--	---	--

[3] 3つの事件を比較すると、本件事件では、納税者の職業判定にあたり、国外報酬と国内報酬の多寡が一つの判断基準たり得ると判示している点は注目される。実際に、本件では、国外報酬は2社合計で各年平均約1億7000万円であるが、国内報酬（N社）は約600万円であった。納税者がこのように「職業」にこだわった点は、その主張にもあるとおり、所得税基本通達3-3に「国内又は国外において事業を営み若しくは職業に従事するため国内又は国外に居住することとなった者は、その地における在留期間が契約等によりあらかじめ1年未満であることが明らかであると認められる場合を除き、それぞれ令第14条第1項第1号又は第15条第1項第1号の規定に該当するものとする。」としている点である。つまり、納税者は、所得税法施行令15条1項1号の「その者が国外において、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。」に該当するとして「非居住者」である旨主張したのである。

これに対し東京地裁は、「『住所』を民法と同義に解釈すべき以上、生活の本拠の判断において特段職業を重視すべき理由はなく、職業は、上記で説示したとおり滞在日数等の他の要素とともに総合して考慮すべき一要素と解するのが相当である。」と判示した。すなわち、役員報酬の源泉がどこにあるかという点は、納税者の恣意的判断により調整可能であり、「住所」という「動かし難い事実」を判定する際に、可変的な要素を主たる要素として採用することはできないとしたのである。その判断は正しいものと筆者も考える。

また、複数の居所がある場合に、本件における特殊事情として、納税者の病氣治療ということが、本件住宅の重要な拠点を判断する上で重視された点も見逃せない。

以上の理由を加味して、本件判断における最大の要因は、「滞在日数」となった。滞在日数については、多国間移動役員事件において、滞在日数の比較は、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としたが、本件判決では、1年のうち3分の2以上の期間を日本国内に滞在していることから、その日数の差異は有意な差があるものとした。これは武富士事件の解釈と同様である。この場合、「有意な差」というのがどれくらいの差があるときを指すのかは不明であるが、多国間移動役員事件では、少なくとも183日ルール適用はなかった。滞在日数といった形式的指標が、再度、住所の積極的判断要因となり、客観的に信用力が確定する証拠として再認識されたという点が、本件判決の意義である。

【わたなべ・みつる】