

■ Article ■ .....

多国間を移動する役員の「居住者（生活の本拠）」の判定

東京高裁令和元年11月27日判決（令和元年（行コ）第186号）（税資 第269号-122）

東京地裁令和元年5月30日判決（平成28年（行ウ）第434-436号）（税資 第269号-57）

源泉所得税納税告知処分取消等請求事件 等

安河内 誠

.....  
【事実の概要】

- X（原告・被控訴人）は、自らが所得税法上の「非居住者」に該当すると認識して平成21年分から平成24年分（以下「本件各年分」という。）の所得税の確定申告を行っていなかったところ、所轄税務署長Y（被告・控訴人）から「居住者」に該当するとして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。平成23年分及び平成24年分の所得税について更正の請求をしたが、所轄税務署長から更正すべき理由がない旨の通知（以下「本件各通知処分」という。）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ため、その取消しを求めて訴えた。
- Xが代表取締役を務める株式会社A及びB株式会社は、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、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賦課決定処分を受けたため、その取消しを求めて訴えた。
- 日本国籍を有するXは、父の創始したラジエーター製造販売業を行う内国法人2社（株式会社A及びB株式会社）の代表取締役を務めており、事業の海外進出をめざして平成6年にインドネシアに製造拠点となる現地法人を設立してその代表者に就任した。その後、平成12年にアメリカに販売拠点となる現地法人を設立してその代表者に就任し、さらに平成16年にはアメリカ以外の海外市場を開拓するために、英語を話せる営業向きの人材を確保しやすく各国への渡航の利便性が高いシンガポールに販売会社を設立してその代表者に就任した。
- Xは、株式会社A及びB株式会社の経営会議、株主総会及び取締役会にはほぼ毎回出席して経営に関与する一方、シンガポールの販売会社においても財務及び経理全般の責任を担っていた。Xは、日本、アメリカ及びシンガポールに居住用住宅を有しており、平成21年から平成24年までの各国の滞在日数合計は、日本では409日、アメリカでは363日、シンガポールでは300日であった。平成24年末におけるXの資産状況（預貯金残高）は、日本国内で

は約1億9800万円、アメリカでは約440万円、シンガポールでは約1780万円であった。そしてXは、シンガポールにおいて居住者用納税申告書により納税申告を行い、アメリカにおいては非居住者用納税申告書により納税申告をしていた。

## 【判旨】

認容。

- I. 所得税法にいう住所とは、「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（最高裁平成20年（行ヒ）第139号同23年2月18日第二小法廷判決・裁判集民事236号71頁参照）。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。」

### (ア) 滞在日数及び住居について

第一審では、居住3国（日本、アメリカ及びシンガポール）のうちXの日本国内における滞在日数とシンガポールにおける滞在日数とを比較して、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し、また居住3国以外の国の滞在日数につき、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シンガポールが居住3国以外の各国へ渡航する際の主な拠点となっておりこれらの渡航先国での滞在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量的な観点からみて有意な差があるとはいえないとして、滞在日数の差をもって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とした。

控訴審では、精緻に時系列的に検討しても過去にあった生活の本拠たる実体が日本から移転したと認める事情はないとのYの主張に対し、「第一審原告は、経営する会社の活動を日本から海外に広げ、日本と海外に複数の居所を有し、海外滞在日数が徐々に増加していったのであるから、通常の引越しのように特定の日又は期間に目に見える形で生活の本拠が日本から海外に移転するというイベント的なものが存在しないのは当たり前のことである。このような者に対して、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。」とし、またYの「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」との主張につ

き「第1審原告は、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、Yの主張は採用できないとの補足的判断を付した。

(イ) 職業について

第一審において「原告は、…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、原告の職業活動は、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」「なお、かかる評価は、原告自身、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〕」とした。

(ウ) 配偶者等の居所について

第一審において「原告とその妻は、年間の大部分を海外の各地で過ごすことになる原告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、原告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、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ものとはいえない」とした。

(エ) 資産の所在について

控訴審において「第1審原告は日本国籍を有し、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。しかし、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。資産の大半をカリブ海の国又は地域で保有していても、主に日本に滞在し、主に日本で経済活動をしている者は、居住者である。本件各海外法人の業務への従事状況、シンガポールを中心とする日本国外滞在日数を考慮するとき、資産の所在を理由に日本国内の居住者と判定するには無理がある。」とした。

- II. 「原告は、本件各年を通じて、本件各海外法人の業務に従事し、そのために相応の日数においてシンガポールに滞在し、またシンガポールを主な拠点としてインドネシアや中国その他の国への渡航を繰り返しており、これら

の滞在日数を合わせると年間の約4割に上っていたことなどからすれば、原告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、他方、日本国内における滞在日数とシンガポールにおける滞在日数とに有意な差を認めることはできず、原告と生計を一にする家族の居所、資産の所在及びその他の事情についても、原告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。これらを総合すると、本件各年のいずれにおいても、原告の生活の本拠が日本にあったと認めることはできない」

## 【解説】

### 1 判断の前提

所得税法では、所得税の納税義務者である個人を、我が国における住所の有無、居住期間の長短等に応じて「居住者」と「非居住者」に区分している。そして、「居住者」は原則として国内及び国外から生ずるすべての所得について納税義務を負う（無制限納税義務者）のに対し、「非居住者」は国内源泉所得についてのみ納税義務を負う（制限納税義務者）とされている（所法5①②）。

居住者と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いい、非居住者とは居住者以外の個人をいう（所法2①三・五）。所得税法では「住所」について定義がないため、民法における解釈によって住所の意義を解釈しているものとされている（借用概念）。所得税基本通達においても「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する」とされている（所基通2-1）ことから、「住所」とは民法に規定する「生活の本拠」（民法22）を指すものとされており、また生活の本拠であるかどうかについては、定住の意思が必要であるとする「意思主義」によらず、客観的事実によって決定されるとする「客観主義」によるとされている。

### 2 裁判所の判断

本判決は、最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決（以下「武富士事件判決」という。）を引用し、これにしたがって、①「所得税法上の「住所」とは、生活の本拠である」、②「生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである」、③「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である」、④「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」として、住所の概念を判断している。そして④の各項目の判断として、滞在日数・住居・職業につき、1)各海外法人に係る経営判断は専らXが行ってきたこと、2)日本法人A社らについては、Xの弟がこれに代わって経営判断を行っていたこと、3)XがA社らのために行

っていた業務は、経営会議（月1回）や株主総会・取締役会（年2～3回）に出席するほか、重要な意思決定がされる場合に相談を受けるという程度のものであること、4) A社らのために行っていた業務は、年間13%～17%の日数に過ぎないこと、5) Xは、各海外法人の営業活動等のため、年間66%～75%程度を諸外国に滞在しており、このうちアメリカ滞在日数や日本から渡航することもあった中国滞在日数の半数を除いても、年間の約4割をシンガポール又は同国を起点としたインドネシアや中国等に滞在していたこと等からして、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評価することができるとした。その上で、6) 生計を一にする配偶者等が日本国内に居住していること、7) 日本により多くの資産を所有していること、8) 日本の住民登録について転出の届出をしていなかったこと、9) 帰国時に日本の病院に通院等をしていることなどは、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している。

武富士事件の場合、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態が消滅するものではないから香港に生活の本拠たる実体があることを否定する理由にできないとして租税回避の意思と住所の判定が論点とされたが、本件は、複数の国に企業活動を展開する企業グループの中心である役員はどの国の居住者として課税されるかという問題である。このような者については、住所は単一でなく複数と考えることもできるが、公職選挙法に関する判例において、その人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解すべく、私生活面の住所、事業活動面の住所、政治活動面の住所等を分離して判断すべきものではない旨判示しており（最三判昭和35.3.22民集14巻4号551頁）、住所は単一である（単一説）と解されている（田中真次「公職選挙法第九条第二項の意義」最判解説民昭和35年度102頁）。民法では、住所の個数については単一説と複数説に分かれているが判例の立場は明らかでないとするもの（能見善久＝加藤新太郎編・論点体系 判例民法(1)総則〔第3版〕92頁）、複数の住所を正面から認めた判例はないが人が持つ各種の生活関係に応じてそれぞれの「本拠」に複数の住所を認める可能性を認める学説が有力であるとするもの（我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第5版〕80頁）がある。この場合の複数説は、複数の法律問題について住所が複数認定されうるという考え方である。なお、武富士事件判決における須藤裁判官の補足意見では、生活の本拠は客観的にみて香港にあったということ自体はそのとおりだが、東京にもなお生活の本拠があったのではないかとの疑問も生じるとして、一つの法律問題について複数の住所が認定されうるかを論じている。もっとも、結論としては、それまでの判例や複数説がまだ一般的ではないことから結局はいずれか一つに住所を決定せざるを得ない、としている。

本件に関連する判決として、株式の譲渡人が居住者であるかが争点となった東京地判平成19.9.14判タ1277号173頁、東京高判平成20.2.28判タ1278号

163 頁がある（ユニマット事件）。これは、「①株式の譲渡期日当時において、納税者の住居は国内になく、むしろシンガポールにあったと認められること、②職業についても、シンガポールにおいて株式取引を開始した時点で生活の本拠がシンガポールに移転していたものとみることができること、③国内において生計を一にする納税者の家族・親族は存在せず、かつ、④納税者が継続して居住するに適する場所を有していなかったこと、⑤国内に所在する資産についても、シンガポールに居住しながら管理することが困難とまでは言えないと認められることなどを総合的に考慮すると、本件株式の譲渡期日当時、納税者が国内に住所を有していたと認めることはできない」とされた事例である。

本件に関連する判決としてはさらに、外国法人の運航する遠洋まぐろ漁船の乗組員として雇用され勤務した者が勤務により得た給与につき居住者として課税されるかどうか争われたものがある（東京地判平 21. 1. 27 税資 259 号 11126、東京高判平 21. 6. 25 税資 259 号 11232、最決平 21. 11. 10 税資 259 号 11307）。判決では、納税者は外国の法人に雇用されて1年の相当期間をまぐろ漁船に乗り組んで勤務しているが、日本国内に土地建物を所有してそこに生計を同一にする家族が居住しており、その近隣の金融機関の口座に給与が振り込まれていること、まぐろ漁船で勤務しているときに外国に上陸しても通常はせいぜい数日で外国に生活の拠点が存しないため、国内に「住所」を有する者と認めた。

既に述べたように、判例でも住所は単一と解されており、税務執行上も同一人について同時に国内に2か所以上の住所はないものとされている（相続税法基本通達1の3・1の4共-5）。しかしながら、働き方の多様化が叫ばれ、複数の拠点で仕事をしたり生活をしたりする者が増えているところ、コロナ禍がさらに拍車をかけた。こうなると、個人の生活の拠点、職業活動の拠点がどこにあるのか、ますます特定が難しくなってくる。そして、複数の国において居住者とされ、それぞれの国で全世界所得課税がなされた場合には国際的二重課税となりうることから双方の課税当局間でその者がいずれの国の居住者となるかを決定する必要も生じるところ、その運用もまた容易ではない。さらに、メタバースのような仮想空間で経済活動が活発になっていくにしたがって、住所の判定や所得の源泉の特定においてさらに困難性を増すことになる。変化に対応した判断や取扱いの明確化が求められる。

以上