

租税法務学会 平成 19 年 9 月例会

発表者 税理士 内藤和夫

日本法人及び国外に所在する外国法人の役員を務める請求人は、日本の居住者に当たり、また請求人に租税回避の意図がなく、外国法人の課税対象留保金額に係る金員を現実に得ていないことがタックスヘイブン課税の適用除外要件に該当しないとしてタックスヘイブン課税を適用した事例 平成18年5月29日裁決（平 18.5.29 裁決、裁決事例集 No.71 97 頁）

はじめに-この問題を取り扱おうと考えた理由

近年、所得税や贈与税において、居住者をめぐる事案が多く取り上げられている。海外に住宅を所有する著名人に関し、居住地をめぐる所得税事案や、内国法人の株式を所有する外国法人の株式の贈与税事案など、すぐに想起される。そこで今回は、裁決の結論についてはともかく、居住者をめぐる所得税の課税に関して発表したいと考えた。

居住者に該当するか否かは、単に、所得税法やそれに関連する民法の条文の解釈だけではすまされない問題と考えられる。すなわち、所得税法上、居住者と判定されればすべての所得に対して所得税の納税義務が生じるが、居住者でなく非居住者であれば、その納税義務は国内源泉所得に限定される。したがって居住者であるか否かは、所得税法上、大変大きな差が生じる。

他方、「従来、わが国の国籍を有する者、すなわち日本人であれば通常わが国に永住する意思を持っているであろうから、日本人が非永住者に該当することは極めた稀」（小松芳明 国際租税法講義 123 頁）と考えられており、日本国籍をもつ者が海外に住宅を有し非居住者となることなど想定されていなかったように見受けられる。

租税法の体系を考えると、居住者に該当するかどうかは諸外国の租税法と関連させて考慮されなければならない。こうした納税義務に関する所得税法と諸外国の租税法の規定が、租税条約を通じて整合していなければ所得税法の適用そのものが歪められてしまうと考えられる。

居住者をめぐる納税義務に関しては、そのよって立つ立場によって見解が異なってくるようである。そこで従来 of 学説を整理し松澤税法学について私なりにまとめたうえで、松澤税法学の理論の上に立つ居住者概念をまとめたいと考える。なお本事例において、争点のひとつであるタックスヘイブン課税については検討しない。

1 . 事実

(1)概要 本件は、原処分庁が、審査請求人(以下「請求人」という。)に対して、請求人は日本の居住者に当たるとしてタックスヘイブン課税等の原処分を行ったことに対して、請求人は、日本法人及びF国等に所在する外国法人の役員であって国外で業務に従事する必要性が高くF国に住所があるから日本の居住者に該当しないこと、また租税回避を意図していないこと、原処分は正常な海外投資活動を阻害するものであることなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。

(2)審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成13年分及び平成14年分(以下、これらを併せて「各年分」という。)の所得税について、青色の確定申告書に記載して、いずれも法定申告期限までに申告した。

ロ 原処分庁は、これに対し、平成16年12月14日付で各年分の所得税について各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。)をした。

ハ 請求人は、本件各更正処分等を不服として、平成17年2月11日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は同年5月11日付でいずれも棄却の異議決定をした。

ニ 請求人は、異議決定を経た後の本件各更正処分等に不服があるとして、平成17年6月9日に審査請求をした。

(3)関係法令

イ 所得税法第2条(定義)第1項第3号

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年以上住所を有する個人をいう

ロ 所得税基本通達2-1(住所の意義)

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

(4)争いのない事実

以下の事実は、請求人と原処分庁の間に争いがなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、平成12年12月31日において、G国を本店所在地とする外国法人であるH社の発行済株式総数100,000株のうち50,998株を所有し、また、各年分において、H社の取締役であった。

H社が、G国税務当局に提出した平成12年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下「平成12年12月期」という。)の法人税の確定申告書控には、業種欄に投資持株会社(Investment Holding Company)である旨記載され、また、請求人は、当審判所に対して、H社の業種は、株式保有である旨答述している。

H社の平成12年12月期の子会社株式及び投資株式の額の合計は、貸借対照表に記載されている期末の総資産の残高の9超であり、また、定期預金利息及び受取配当の金額は、損益計算書詳細に記載されている営業収入の99%超である。

□ H社の平成12年12月期における所得金額は 、法人税額は 、損金に算入した法人税額は であった。

また、H社は、平成12年2月10日に、同年1月21日付の平成10年及び平成11年度賦課決定書に基づく法人税の合計額である を納付した。

2. 当事者の主張

	請求人の主張	原処分庁の主張
居住者非該当性について	<p>住所の判定には、国外の会社における請求人の地位と国内の会社における請求人の地位の両方を勘案し、国外に居住する必要性と国内に居住する必要性を比較したうえ、国外又は国内に居住する意思とそれに基づく事実関係を勘案して居住地を認定判断すべき。</p> <p>原処分庁は、P市p町 - を本店所在地とし、玩具製造販売等を業とするJ社における請求人の地位のみを理由に、国内に居住する必要性を判断している。</p>	<p>(イ) 所得税法第2条第1項第3号は、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う。</p> <p>所得税法上「住所」については特に定義規定がないことから、所得税法における住所とは、民法(平成16年法律第147号による改正前のもの。)第21条に定める住所の意義と同様に、各人の生活の本拠をいう。また個人の生活の本拠がいづれにあるかについては、客観的な事実、すなわち住居、職業、資産及び国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か等に基づき判断するのが相当。</p> <p>(ロ) 上記(イ)に照らして、請求人の住所を判断すると、請求人の生活の本拠は次の理由から平成13年及び平成14年当時において、P市q町 - の住居にあり、請求人は居住者に該当する。</p>
判断の理由	<p>A 請求人は、平成13年中に194日間、平成14年中に122日間日本国外に滞在。</p> <p>請求人はF国政府発行の出入国カードを所有し、F国の出入国には出</p>	<p>A 請求人の国内外の滞在日数を比較した場合、平成13年は1年の約半分、平成14年は1年の約3分の2の日数について、日本に滞在している。</p> <p>請求人が住所であると主張するF国には、隣国であるG国における滞在日数を</p>

	<p>入国カードと指紋認証により手続をしていたので、旅券にF国の出入国記録を記載されなかった</p> <p>したがって異議決定において「パスポート等により滞在場所が確認できない日」とされた日は、F国に滞在していた可能性が高く、同日の日数をF国滞在日数に含めると、請求人がF国に滞在した日数はG国に滞在した日数を含めて、平成13年が92日で、平成14年が71日である。</p> <p>請求人は、日本国外滞在日数からみても、国外で業務に従事する必要性が高く、F国を拠点とすることが好都合であったので、平成8年10月30日から平成16年1月19日までF国に住所を置いて拠点とした。</p> <p>B 請求人は、F国に滞在した間、平成11年ころ以降はF国に所在するKマンションに居住していた。</p> <p>C 請求人は、F国をはじめとする諸外国を本店所在地とするJ社等の関係会社の代表取締役等の地位にあった。特にF国には営業拠点であるL社があり、G国には生産</p>	<p>含めても、平成13年は63日、平成14年は34日しか滞在していないと認められる。</p> <p>請求人のF国滞在日数が、仮に請求人の主張のとおり平成13年は92日、平成14年は71日であったとしても、請求人の生活の本拠の判断に影響を及ぼすものではない。</p> <p>B 請求人は、P市q町 - に居住用の土地及び家屋を所有する外、日本国内に複数の賃貸用不動産を所有しているものの、国外所在の不動産を所有していない。</p> <p>C 請求人と生計を一にする配偶者Tは、P市q町 - に所在する家屋に居住していたので、同所を生活の本拠としていると認められる。</p> <p>請求人は、J社における代表取締役の地位に照らせば、相当期間日本国内に居住することが必要とされた。</p>
--	--	--

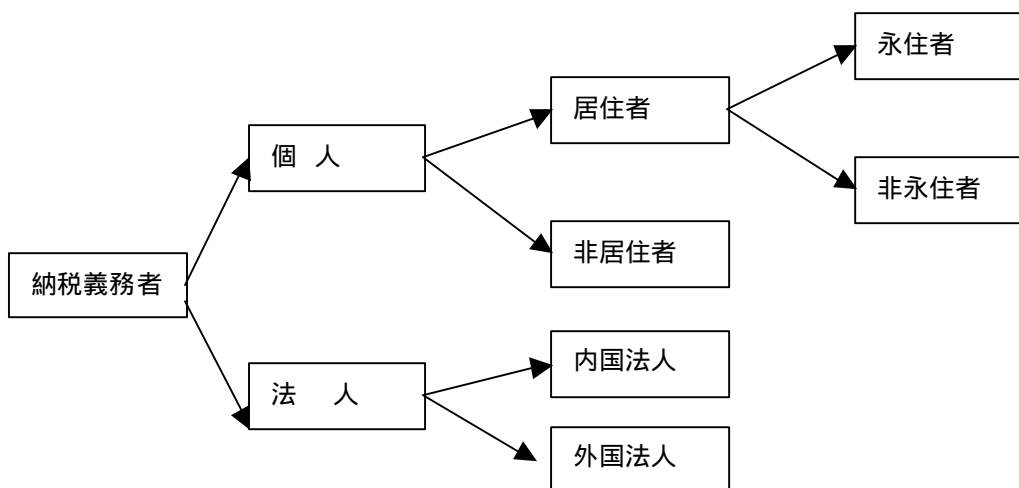
	<p>拠点である M 社があった上、N 国に多くの関係会社があり、R 国にも生産拠点である S 社があった。</p> <p>したがって請求人は、F 国を拠点として業務を行う必要が極めて高く、相当期間国外に居住することが必要とされた。</p> <p>D 請求人は、F 国を住所地としていた間、F 国において個人の所得税の確定申告を行っていた。</p> <p>また、請求人は、日本の平成 13 年分及び平成 14 年分の所得税の確定申告書の住所欄に記載している住所は、当時請求人が代表取締役社長を務めていた L 社の事務所所在地であり、請求人が F 国政府に対して届け出していた登録上の住所である。</p> <p>E 請求人は、昭和 44 年から F 国内の工場建設のため国外生活が長くなり、その後 F 国での就労ビザが取得できたこともあり、平成 8 年以降は、住民登録を F 国に移した。請求人の日本の戸籍の附票にも、平成 8 年 10 月 30 日から平成 16 年 1 月 19 日まで住所が F 国にあった旨記載されている。この間ときどき、短期間日本国内に住民票上の住所を置いているのは、日本国内における諸手続のために印鑑証明を取得するなどの必要が生じた場合に限ったものである。</p>	
--	---	--

研究

1.問題の所在

本裁決事例の争点は、「居住者とはなにか」ならびにヘックスヘブン課税の該当の可否であるが、本稿では居住者についてのみ検討することとする。

納税義務者の分類



納税義務者は、まずその成立から個人(自然人)と法人に分類される。

ついで個人(自然人)および法人は、その所在から居住者・非居住者、内国法人・外国法人に区分される。

所得税法上の区分と定義、課税所得の範囲は以下の表のとおりである。

区分	定義	課税所得の範囲
居住者	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(所法 2 三)	すべての所得 (所法 5 、7 一)
非永住者	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」を非永住者(所法 2 四)	国内源泉所得 及びそれ以外の所得で日本国内で支払われ、又は国外から送金されたもの (所法 5 、7 二)
非居住者	居住者以外の個人(所法 2 五)	国内源泉所得(所法 5 、7 三および 161)

2. 研究 居住者の研究に関するアプロ - チ

(1) 一般的な考え方 所得税法 2 条および民法 22 条、23 条など関係法規を含め、居住者概念を検討する。

A 説 居住という事実や建物の所有、家族の居住などを重視して、居住者を広く理解する考え方 国庫説

B 説 居住の法的内容を重視し、居住者を狭く解釈する考え方 人民主権説

(2) 松澤租税法理論

国民主権主義(租納税者主権主義)を中心に租税法理論を構成し、とくに税は主権者である国民の自己賦課であることを強調し、また法には正義が内在し、租税法には租税正義が内在すると考える

考え方のまとめ

	国庫説	人民主権説	国民主権説
租税観	国の財政収入を重視	弱者である人民が国から収奪されないようにする	税は国民の自己賦
租税法の考え	税法の対象である「所得」が経済的概念であることから、所得を経済的に把握する 租税公平負担の原則を重視し、所得を経済的に観察する経済的基準説の立場	租税法は納税者の財産権を保護するために存立する 租税法律主義を重視する法的基準説を強調	国民主権主義 租税法律主義と租税公平負担の原則を調和させる
税理士観	関連機関	税理士は納税者の擁護者や弁護士	二分説
手法	経済的観察法	法的基準説を強調	法的基準説に立ち経済的に観察
居住者	居住という事実や建物の所有、家族の居住などを重視して、居住者を広く理解する		

(3) 国際税法(国際租税制度)の立場からの考え方

一国の租税法体系を考えると、国内規定に係る本則規定(国内租税法本則)と国際課税に

係る諸規定(租税条約を含め国際租税法)とが、有機的なつながりを持ち、一体となった租税法体系として構成されていることが必要。租税条約の締結が国内租税法の国際化を促すのは必然であって、国際租税法事態の中身も、国際課税に係る国内租税法の規定と租税条約の規定とが理論的に整合していなければならない、そうでなければ、国内租税法本則の適用そのものが歪められ、国内課税および国際課税の双方を通じた適正な課税の確保が危うくなる。

小松芳明「所得課税の国際的側面における諸問題」租税法研究 21 号(1993 年)

(4) 松澤租税法理論の立場からの居住者概念の再検討

ひとや経済取引の国際化の流れの中で、居住者をどのように理解するか。とくに国民主権主義に立脚し、租税とは主権者である国民により国民に対する自己賦課であるとの松澤租税法理論から、居住者をどのように把握するか。

とくに国民主権主義を強調すると、主権者である国民は常に納税義務者となる との考え方も成り立ち、事実、アメリカでは課税権の基礎はアメリカ市民とアメリカ合衆国の関係に依存する場合があります、その場合には課税対象である市民に対して合衆国が課税するとの考え方も存するようである(水野忠恒 外国税額控除 ジュリスト 1075)。

他方、所得税法はもっぱら納税義務者の居住の状況に基づき課税の方法を定めているのであって、国籍がどこであるかは考慮されていない(小松 国際租税法講義 123 頁)。

そこで従来 of 学説を整理し松澤税法学について私なりにまとめたうえで、松澤税法学の理論の上に立つ居住者概念をまとめたいので、参加者のみなさまにご指導をお願いしたいと考える。

関連法令

1. 日本国憲法

第十条 日本国民たる要件は、法律でこれを定める。

第三十条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

2. 国籍法

第一条 日本国民たる要件は、この法律の定めるところによる。

3. 所得税法

(定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

三 居住者 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をいう。

四 非永住者 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をいう。

五 非居住者 居住者以外の個人をいう。

(納税義務者)

第五条 居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。

2 非居住者は、第六十一条(国内源泉所得)に規定する国内源泉所得(以下この条において「国内源泉所得」という。)を有するときは、この法律により、所得税を納める義務がある。

3 内国法人は、国内において第七十四条各号(内国法人に係る所得税の課税標準)に掲げる利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配又は賞金の支払を受けるときは、この法律により、所得税を納める義務がある。

4 外国法人は、国内源泉所得のうち第六十一条第一号の二から第七号まで又は第九号から第十二号までに掲げるものの支払を受けるときは、この法律により、所得税を納める義務がある。

(課税所得の範囲)

第七条 所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。

一 非永住者以外の居住者 全ての所得

二 非永住者 第六十一条(国内源泉所得)に規定する国内源泉所得(以下この条において「国内源泉所得」という。)及びこれ以外の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

三 非居住者 第六十四条第一項各号(非居住者に対する課税の方法)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第二項各号に掲げる国内源泉所得

4.民法

(住所)

第二十二条 各人の生活の本拠をその者の住所とする。

(居所)

第二十三条 住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。

2 日本に住所を有しない者は、その者が日本人又は外国人のいずれであるかを問わず、日本における居所をその者の住所とみなす。ただし、準拠法を定める法律に従いその者の住所地法によるべき場合は、この限りでない。

5.所得税法施行令

(国内に住所を有する者と推定する場合)

第十四条 国内に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。

一 その者が国内において、継続して一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。

二 その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足る事実があること。

2 前項の規定により国内に住所を有する者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国内に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有する者と推定する。

(国内に住所を有しない者と推定する場合)

第十五条 国外に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する。

一 その者が国外において、継続して一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。

二 その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足る事実がないこと。

2 前項の規定により国内に住所を有しない者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国外に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有しない者と推定する。