

居住地主義課税と節税・租税回避

大 場 誠 一

目 次

序章	はじめに
第1章	居住地主義課税と節税・租税回避
第1節	問題意識
第2節	所得税法の居住地主義と居住者の意義
第1項	所得税法の納税義務者
第2項	事例研究
事例1-1	「居住者」の意義：大阪高裁 昭和61年9月25日
事例1-2	最高裁 昭和63年7月15日
事例2	「居住者」の意義：神戸地裁 平成14年10月7日
第3節	相続税法の居住地主義と居住者の意義
第1項	相続税法の納税義務者
第2項	事例研究
事例1	武富士の巨額贈与税脱税事件（起訴予定）
事例2	東京地裁 平成17年1月28日
事例3	東京地裁 平成14年4月18日
第2章	米国の国籍主義課税
第1節	Cook V. Tait 事件
第2節	現在の納税義務者規定
第3節	国籍離脱による課税逃れの防止
第3章	居住地主義課税の意義と問題点
第1節	居住地主義と課税の公平——山下説
第2節	居住地主義と租税回避
第3節	カナダの出国税
第4節	現在の環境を前提にした新しい基準
終章	まとめ——居住地主義から国籍主義へ

序章

はじめに

税法は国によって必ずしも同じでなく、したがって、税額は資本や人がどの国の税法に服するか、したがってまた通常どの国にあるかによって異なる。ところが、経済のグローバル化、IT技術の発達に伴い資本及び人の移動が、以前にもまして容易にかつ安価に行えるようになり、したがって資本や人を移動させて節税することも容易になった。節税は、国庫の側から言えば租税収入の減少を意味し、とりわけそれが税法の予想外の方法で行われる場合は、国庫に予想外の収入減をもたらす、また租税の公平を害する租税回避として禁喝されねばならない。しかしまた租税の予測可能性を損ない、納税者の法的安定性を害することがあってもならない。現行のわが国税法は、このような問題に適切に対処し得ているであろうか。本稿は、わが国現行の居住地主義課税について、この問題点を検討する。

第1章 居住地主義課税と節税・租税回避

第1節 問題意識

わが国では、納税者がわが国の居住者であるかどうかによって納税義務が異なる居住地主義が採られている。すなわち、わが国の居住者は無制限納税義務者とされてその所得ないし取得財産の源泉が国内か国外かを問わず、その全額が課税対象とされるのに対し、非居住者は制限納税義務者とされて国内源泉の所得ないし取得財産のみが課税対象とされる居住地主義を採っている。居住者が誰かは、所得税法と相続税法とで若干異なるが、国内に生活の本拠ないしこれに類する場所を有する者とされる点では基本的に変わらない。いずれにせよ、納税者は、居住地を選ぶことができる限りでは、税額が安くなる方の居住地を選ぶことによって節税できるわけである。それは、場合によっては法の予想するところを超えるものとして課税庁から租税回避と見られ、否認されて期待した節税を実現できないばかりか加算税の対象とされ、さらには重加算税や刑事罰の対象ともなりうる。以下では、居住地が国内か国外かをめぐって納税者と課税庁とが争うことになった事例を所得

税法から2つ、相続税法から3つ挙げ、これらを素材に、居住地主義がどのような問題を抱えてきたか、それらはどのように解決されてきたか、そして現在どのような問題がまだ解決されないでいるか、どのような解決策が考えられるかを考察したい。なお税額は、無制限納税義務者とされる方が高くなるとは限らないことに、あらかじめ注意を促しておきたい。所得税法の事例2は、居住者とされる方が税額が低くなる場合である。

第2節 所得税法の居住地主義と居住者の意義

第1項 所得税法の納税義務者

我が国の所得税は、居住地主義に基づいて、納税者を「居住者」と「非居住者」に分類し、居住者は、無制限納税義務者として所得の源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、全世界所得について納税義務を負うものとし(所得税法5条1項、7条1項1号)、非居住者は、制限納税義務者として国内源泉所得についてのみ納税義務を負う(所得税法5条2項、7条1項3号)ものとする。ただし、居住者のうち非永住者は、国内源泉所得およびそれ以外の所得で国内において支払われまたは国外から送金されたものについてのみ納税義務を負う(所得税法7条1項2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年以上居所を有する個人」で(所得税法2条1項3号)、うち非永住者とは、「国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人」である(所得税法2条1項4号)。

所得税法は、上述のように、納税義務者が居住者であるか非居住者であるかによって、課税所得の範囲を別異している。税率を異にする場合もある。以下の1の事例では納税者は非居住者であると主張、2の事例では納税者は居住者であると主張した事例について「居住者」に当たるかどうか争われた。

第2項 事例研究

事例1-1 「居住者」の意義：大阪高裁
昭和61年9月25日 源泉所得税

納税告知処分等取消請求控訴事件（一審：神戸地裁昭和60年12月2日判決。請求棄却）より（訴務月報33巻5号1297頁）

<事案の概要>

輸出貿易業を営む原告株式会社（控訴人）は、その代表取締役（大竹成正）が、香港に住所地があり、我が国の非居住者に該当するとしてその所得税を計算し、源泉徴収をして納付した。それに対して課税庁側は、下記①～③の事実認定に基づき居住者に該当するとして、居住者であれば提出をしなければならない所得税法194条の給与所得者の扶養控除等申告書の提出が無いことから乙欄で計算し直したその差額を源泉徴収義務者より徴収すべき不納付所得税であるとし、納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分をした。

- ① 大竹氏は、世界各地に製品を輸出している原告会社の事業の性質上、日本国外に滞在することが多いが、本件係争期間中の国内滞在日数は、国外滞在日数と比較すると年間13日から127日多い。
- ② 大竹氏は、香港に住宅を有し香港政庁発行の在留証明を有しているが、日本国籍であり、国内に土地・家屋を有し、かつ、同人名義の預金通帳から右不動産に係る固定資産税、水道光熱費が引落されている。その家屋には大竹氏の妻、子を居住させている（但し原告は、大竹氏は別居状態であり妻子とは生計を一にしていないと主張）。
- ③ 大竹氏は香港に転出届出がされているが、妻子は従前のまま国内に住民登録をしている。
- ④ 原告会社は、大竹氏の活動を住所地である香港を拠点にした出張扱いではなく、国内にある本店を基準に出張扱いをしている。

<判決要旨>

- 1) 所得税法2条1項3号にいう「住所」の意義については、各人の生活の本拠をその者の住所とする民法21条（筆者注：平成16年改正前）と同義であり、その認定にあたっては、多人数を相手方として課税を行う関係上、客観的な事実、

即ち住居、職業、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、資産の所在等に基づき判定するのが相当であるとして、控訴人について客観的な事実をひとつひとつ検討した結果、客観的事実と、夫婦は特段の事情がない限り同居しているものとの推認から、国内に住所があり「居住者」であるとしている。

控訴人は香港に家屋を所有している事実があり、また「在留証明書」「商務査証」が香港居住の証拠として提出されているが、これらは代理人申請に基づき「現に生活している」点について実地確認をしないまま発行されている。また実際の滞在日数も精々年間10日程度にすぎないことから、住所が香港に所在すると解することはできないとしている。

- 2) また「引き続き1年以上居住すること」という要件にあたらぬという主張に対しては、法2条1項3号は、住所の場合は文言上、継続して1年以上居住することを要求していないのは明らかであるとする。なお、「国内において生計を一にする配偶者～を有すること」等からの推定を認める所得税法施行令14条は、国内に住所を有するとすべきか否かが明確でない個人について適用される推定規定であって、国内に住所を有することが明らかな個人についてまで適用する必要が無いものとしている。

<考察及び租税回避の可能性>

原告側は、大竹氏は妻子とは別居状態であり、あくまでも居住登録をしていた香港が生活の本拠であると主張しているが、香港には実際にはほとんど滞在しておらず、「現に生活している」とは到底考えられない。また、原告会社において本店を拠点に出張扱いをしているなどの事実により居住者と判定した本判決は妥当なものと考えられる。

本判決で、在留証明書や商務査証が「現に生活をしている（いた）」点について実地確認を必要とするのにしていないこと、及び実際の滞在日数が数日であることから居住の事実を認めなかった点は、非居住者の外見を作出しただけの安易な租税回避策の抑止には有効であると考えられる。とはいえ、他国における居住の実態を把握するのは容易でなく、軽んじ難い経費や労力がかかったで

あろうことは想像できる。

事例1-2 最高裁 昭和63年7月15日 源泉所得税納税告知処分等取消請求上告事件より（税務訴訟資料165号324頁）

<事案の概要>

本件は、事例1-1の上告審である。住所の判定については、原告が原審から主張することであるが、新たに、本件源泉徴収税の納税告知処分は、告知処分に名を借りた所得税の更正処分であり、法律による課税を定めた憲法84条に違反すると主張した。

上告人の主張は、源泉徴集税額を納付しない徴集義務者からその税額を徴集すべきことを定めた所得税法221条は、源泉徴収義務者が計算した所得税を徴収せず、又は徴収しても納付しない場合にのみ適用されるものであり、本事案のように給与受給者のなした扶養控除申告が虚偽であった場合には、源泉徴収義務者は形式的審査義務を有しても実質的審査義務までを負うものではないので、申告書に基づいて計算した税額を納付すればよく、告知処分は理由がないとする。そして、所得税の税額を更正する必要が生じた場合には、直接給与受給者に対して更正又は決定などの処分をすべきであると主張した。

<判決要旨>

所得税法上の源泉徴収の法律関係に関する独自の見解に基づき原判決を論難するものであって、採用することができないとされた。

<考察及び租税回避の可能性>

源泉徴収義務者は、上告人が主張するように、給与受給者が提出する扶養控除申告書をもとに、形式的に審査をして源泉徴収義務及び源泉納付義務を果たす。本事案では給与受給者である大竹氏の申告どおり非居住者として納付税額を算定し、納付しているので源泉徴収義務者としての責任は果たしており、告知処分を課すのは酷なようにも思える点が問題である。もちろん、告知処分どおりに差額を追加納付しまたは徴収された場合は、

源泉徴収義務者はその差額について給与受給者に対して求償権を行使できる。一方、源泉徴収納付の法律構成上、国または地方団体と納税義務者である給与受給者との関係は切断されているため、上告人が主張するように直接給与受給者に対して更正等の処分を課すことは現行法上できない¹。しかし、求償権の行使は、理論上はできても、実際上は必ずしもできるわけではない。形式的な審査しかできない源泉徴収義務者にとっては、給与受給者の虚偽の申告で告知処分を受けるのは、詐欺に遭ったようなものである。とりわけ本件のように海外に居住している旨の申告があった場合、その虚偽を見破って居住者として扱うことは一般の給与支給者に期待できることではない。本件の場合、受給者である大竹氏が上告人会社の代表取締役なので、上告人会社は申告が虚偽であることを当然知っていたものと考えられ、大竹氏の申告について形式審査しかできないことを理由に虚偽の申告に基づく源泉徴集税額以上に徴集・納付する義務はない旨主張するのは理由がないが、一般的には、給与受給者の申告に基いて源泉徴集税額を算定、徴集、納付させながら、その申告が虚偽であった場合の尻拭いまで徴収義務者にさせる現行制度には問題があり、それは実態把握の難しい非居住者の申告について特に大きいというべきであろう。

問題の解決には、現行法のように源泉徴収義務者にすべてを託するのではなく、直接課税庁が非居住の事実を確認するとともに、虚偽の申告に対しては給与受給者本人の責任を追及することが必要になるのではないだろうか。しかし、居住・非居住の実態を把握することは、本件からも推測されるように課税庁にとっても容易ではなく、実際には巨額の調査費用を上回る税収が期待できる大型脱税事案のみが対象になるであろう。となれば少額の脱税は常態化し、税務行政の公正性・中立性に対する不信にもつながる。居住地主義課税がもたらす問題の1つの側面である。

事例2 「居住者」の意義：神戸地裁 平成14年10月7日 所得税更正処分取消

¹ 金子 宏『租税法』702頁（弘文堂、第10版、平成17年）

請求事件より

(<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/2BC1364807B2294C49256F390018DC75.pdf> 平成18年9月18日現在)

<事案の概要>

- ① 原告は日本国籍を有し、国内に住宅及び家財道具一切を残したまま渡米した。
- ② 原告は国内に所有する不動産から賃貸料収入（本件不動産収入）を得ていた。またその事業を行うための事務室（本件事務室）を国内で使用していた。一方、本件不動産収入以外に給与収入も得ていた。
- ③ 原告は自己が居住者であることを前提として、国内に所有する不動産からの賃貸収入等と内国法人からの給与収入とを総合課税方式により損益通算し、源泉徴集税の還付申告をした。

課税庁は原告が非居住者であるとして損益通算を認めず還付申告を更正した。

<判決要旨>

居住者であるためには、上述のように、国内に「住所」を有するか、あるいは現在まで引き続いて1年以上「居所」を有することが必要とされる。ところ、本判決では、

- 1) 「住所」の意義については、上記事例1の判決を踏襲し、
- 2) 「居所」についても、民法の定める居所と同様に解すべきで、同法が日本国内に住所を有しない場合には居所を住所とすると規定し（改正前民法22条）、住所が存在する場合と同様の法的効果を付与していることからすれば、居所とイいうるためには一時的に居住するだけでは足りず、生活の本拠という程度には至らないものの、個人が相当期間継続して居住する場所をいうものとしたうえで、具体的な事情がこれらにあたるかどうかを検討し、〔生活の本拠〕は日本にはなく米国内の住所であったと判断するとともに、原告の日本滞在日数が年間14日から36日と極めて短かったことから、日本に〔相当期間継続して居住していた〕とは認められず、居所もなかったとして原告を非居住者と判断した。

なお「居住者か非居住者が明らかでない場

合」については、所得税法施行令に、「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」等から推定すべきことが定められていることとの関連で、本判決は、平成6年及び平成7年については、原告の夫が日本国内に1年の約半分程度は滞在していたことが認められ、原告と夫Aが生計を一にしている可能性がないとはいえないが、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かという点は原告の住所が日本国内にあるのか否かの判断をするに際しての補完的な役割を果たすに過ぎないものとし、日本国外での滞在が客観的に明らかである以上、この可能性の存在によって居住者でなかったという認定は覆らないとしている。

<考察及び租税回避の可能性>

所得税法164条1項1号の適用を受けるためには、納税義務者が恒久的施設を有している必要がある。恒久的施設とは、同法施行令289条1項に規定する事業所及び場所等である。非居住者の源泉所得税は源泉分離課税の方法を原則としつつ、同号に該当する場合には例外的に総合課税の方法による納税額の算出を認めたのは、恒久的施設を設けて事業をおこなう場合には、その事業自体がわが国との緊密性が強いので、その事業から生じる国内源泉所得についても、その国内での依存度が居住者の所得と同視することができるほどに極めて高いと認められることから、納税額の算出にあたっても居住者と同様の方法によることを認めた趣旨であると解した。この点は本判例で注目すべきであると思う。

損益通算を利用した節税策は一般に多く行われている。本件は非居住者が居住者を装うことによりこの節税策を利用しようとした租税回避であった。

第3節 相続税法の居住地主義と居住者の意義

第1項 相続税法の納税義務者

相続または遺贈（死因贈与を含む以下同じ）により財産を取得した個人で、その財産を取得した時において日本国内に住所を有している者は、相続または遺贈により取得した財産のすべてについ

て、無制限納税義務者として相続税の納税義務を負う（相続税法1条の3第1号、同法2条1項）。これに対し、その財産を取得した時に日本国内に住所を有していない者は、相続または遺贈により取得した財産で日本国内にあるもののみについて、制限納税義務者として相続税の納税義務を負う（同法1条の3第3号、同法2条2項）。贈与税についても、同様である（相続税法1条の4第1・3号、同法2条の2第1・2項）。

以上によれば、財産を海外に移転した上、子どもを海外に移住させ、その上でその財産をその子どもに相続させ、あるいは遺贈すれば、日本の高率の相続税ないし贈与税を免れることができることになる。以下に紹介する事例1、2は、この例である。このような租税回避が容易に行われるようでは問題なので、平成12年には、財産を取得した時に日本国内に住所を有してなくても、日本国籍を有し、かつ相続の開始前5年以内に日本国内に住所を有したことがある場合には、無制限納税義務者と同様に、取得した財産のすべてについて相続税の納税義務を負うものとする規定が加えられた（相続税法1条の3第2号、同法2条1項）。贈与税についても同様である（相続税法1条の4第2号、同法2条の2第1項）。

さらに事例3では、若干視点を変えて贈与財産が国内財産であったか否かが問われた事案である。下級審では、平成12年度改正前相続税法が立法上の不備があったことを指摘するとともに、改正法が少なくとも日本国籍を有する者については、租税回避行為を防止することができるようになったものと評価した事案を紹介する。

第2項 事例研究

事例1 武富士の巨額贈与税脱税事件

(提訴予定)

<事案の概要>

平成17年3月、いわゆる武富士の巨額贈与税脱税事件が大きく報じられた。報じられた事件の概要は次のようである。

消費者金融大手・武富士の株主経営者である武井保雄夫妻が、平成9年12月に資産運用のためにオランダに設立した法人に、設立の際1,600万株の武富士株を譲渡した。その後夫妻は、平成11年12月にオランダ法人の発行済み株式の9割を香港在住の長男の俊樹に贈与した²。

その後の武富士株の上昇により、その時点のオランダ法人株の資産価値は約1,600億円になっていた。国税庁は、このオランダ法人株贈与の1,600億円の申告漏れを指摘した³。

しかし当時、俊樹氏は住民票を香港に移しIDカード⁴、労働ビザも取得し香港の投資会社2社の代表取締役として年間の6割を香港で過ごし、武富士常務として月1回の役員会には帰国していた。上述のように、平成12年度の相続税法改正以前には、国内に住所を有していない受贈者は、制限納税義務者として、取得した財産のうち国内にあるものだけについて納税義務を負っていた。受贈者である俊樹氏が香港の居住者であることは、香港行政庁が認めた各種証明書により証明することができる。ということは、文理解釈からはこの贈与株式を課税対象とすることは出来ないはずである。しかし国税局は、俊樹氏の香港での居住実

² 情報誌「ストレイ・ドッグ」(山岡俊介取材メモ)によると、消費者金融大手・武富士の株主経営者である武井保雄夫妻は、1997年11月20日にフランス法人YST Holding (France) SAを設立した。そして、同年12月8日にオランダ法人Enamel Holding BVを取得した(1998年3月19日にYST Investments BVへ社名を変更)。その翌年の3月26日にフランス法人の増資(資本剰余金として、1,000億円)が行われ、この増資直後にフランス法人株がオランダ法人に現物出資された。そして、フランス法人の資本剰余金がオランダ法人へ払い戻された。その後武井夫妻は、ファミリー名義の武富士株の約1,000億円分をオランダ法人に売却したうえで、平成11年12月にオランダ法人の発行済み株式の9割を香港在住の長男の俊樹に贈与したとある。

<http://straydog.way-nifty.com/yamaokashunsuke/cat1728993/index.html> (平成18年2月6日現在) なお、日経新聞平成17年3月4日の記事によれば、1998年3月ごろ、保有する武富士株の約1,569万株を前会長夫妻が実質支配するオランダの不動産賃貸業「YST Investments B・V」に約1,000億円で売却となっている。また、「週間ポスト」2005年3月25日によれば、1997年12月、オランダに資産運用のためにYSTインベストメントという会社を設立していた。設立の際、1,600万株の武富士株を譲渡とある。

³ 平成10年税制改正により現物出資により設立する方法による租税回避防止規定が設けられた。八ツ尾順一『租税回避の事例研究』60頁(清文社、改訂増補、平成17年)

⁴ 香港に居住を有する者に発行される身分証

態や生活パターンを慎重に調査した結果、香港に設立した投資会社での業務に携わることもなく、投資スクールに通うなど勉強段階だった。さらに、香港の法人は赤字で、収入はこの法人からではなく武富士の役員として得ていた。よって、実質的な生活基盤は日本にあり、香港に居住していたという事実は課税逃れのために意図的に創りだされたものであると判断した^{5・6}。

<考察及び租税回避の可能性>

相続税法には、所得税法のような施行令による居住者についての推定規定(所得税法施行令14条)はないが、同令で職業の状況が推定の材料の1つとして挙げられていることを参考にすれば、香港法人の仕事に従事した実績が無く、香港法人は赤字で、収入は武富士の役員報酬だけであったことを指摘して実質的な生活基盤は日本にあり香港居住は課税逃れであるとした国税庁の判断にも理由がある。

平成12年の相続税法改正で、このような海外移住を利用した相続税の課税回避には5年間の海外居住が必要になり、その阻止策は、大きく前進したといえる。しかし、海外居住を装うことが容易であれば、5年間の海外居住を装うこともまたさほど困難ではないであろう。武富士事件で国税庁が海外居住の実態を慎重に調査し、海外居住の事実を安易に受入れない姿勢を示したことは、海外移住による相続税回避を今後に向けて阻止する上でも意義があると言える。

なお必要な海外居住の期間が5年間とされたのは、従来の相続税租税回避の多くが子息を海外の大学に留学させている間に行われていたことから、これを阻止するためだったと聞か⁷、国外居住が5年超の場合には国外財産については課税することは出来ないとなると、課税はどうなるのか。同様に「日本国籍を有しない場合」にも同じ

問題が生じる。

事例2 東京地裁 平成17年1月28日 規制前の海外シフト財産に対する贈与課税を妥当と判決した(非公開判決)⁸

<事案の概要>

平成12年相続税法改正3年前に贈与者である祖父が、巨額の相続税・贈与税を逃れるために、資産を海外に移しておいて、次に受贈者である孫(原告)の住所を香港に移させた時点で、その海外に移しておいた資産を贈与した。この贈与をめぐって、①贈与の時点で受贈者の住所地が国内にあったか、②本件贈与を課税財産に含めずに申告したことは仮装・隠蔽したところに基づく申告に当たるか否かが争われた。

<判決要旨>

- ① 受贈者の住所地について、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは住所、職業、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、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当であるとし、この観点から、ホテル宿泊や短期契約のアパートへの移転など居住安定性の欠如、大部分の期間は日本に滞在、家族が国内のマンションに居住しているなどの事実関係を根拠に、贈与契約当時、生活の本拠が香港に移転していたとはいえないと認定して、居住性を否定した。
- ② 仮装・隠蔽の有無について、原告は香港居住と言う外形を整えるために作為的に香港に赴任するなどの仮装行為をしており、また、被告(課税庁)が本件贈与を日本国内の居住者から非居住者への贈与とは認めないことが

⁵ 週刊文春(文藝春秋社 2005年3月17日号)38頁

⁶ 週刊ポスト(小学館 2005年3月25日号)36頁

⁷ 他には、ドイツで拡張納税義務といわれて、ドイツ国籍を有する者で、外国に5年を超えて継続して滞在する者でない場合には、国内に住所がなくても相続税を取める義務がある。渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集56(2004)157頁。

あるいは、国籍法第5条第1項1号で帰化によって国籍取得するためには、引き続いて5年以上日本に住所を有することを条件としている事から、5年を一つの区切りと考えているのかもしれない。

⁸ TabisLand判例速報 作成日:2005/7/06 平成15年(行ウ)第518号

<http://www.tabisland.ne.jp/precedent/index.htm>

TKC法律情報データベース提供LEX/DB【文献番号】28101632

あり得ることを認識しながら、あえて本件贈与を実行したのであるから、原告が香港に移住した後に本件贈与がされることが、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部の仮装又は隠蔽に当たることについて未必の故意があったものと判示した。

<考察及び租税回避の可能性>

平成12年相続税法改正以前には、海外に財産を移転しておいて、受贈者を海外に住所を移させておいてから贈与を行う、租税回避スキームが多く行われていた。しかし、本判決は、贈与税の負担を不当に回避した租税回避スキームと認定した。本事案でも、居住性及び職業等について実質的に判断した結果、非居住者であることを否定した。

また、本判決は仮装・隠蔽の事実を認定して重加算税を課している点で注目できる。本事案では租税回避のスキームが被告によって認められないことを予期しながら課税資産に含めずに申告していたことを指摘しているが、一般に海外を利用した租税回避スキームを実行する当事者の多くは本事案と同じように未必の故意があるといえるので、本事案でこれに基づき仮装・隠蔽の事実を認めた点は、海外を利用して節税を実施しようとする者に対して、悪質な納税義務違反を防止させる観点から意義のある判決と言えるのではないだろうか。但し、本事案では多くの証拠を集めることができたので未必の故意を立証できたのであって、本事案のように多国間に調査がわたる場合は調査費用を上回る税収の確保が可能な案件にのみ調査が行われる可能性がある。この点は居住地主義の問題点でもある。

事例3 東京地裁 平成14年4月18日 相続税の更正の請求に対する通知処分取消請求事件より

(<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/86B6444A1D92D93849256F390018DCB2.pdf> 平成18年9月18日現在)

<事案の概要>

平成9年9月9日に被相続人Aの死亡により、Aの子である原告及びB（昭和61年に米国国籍を

取得し米国に居住する）が、Aが死亡の約7ヶ月前に2度にわたって行った、Bの米国にある口座に送金した生前贈与を、相続税法19条により相続税の課税価格に算入したのは誤りであったとして、更正の請求をした。

原告は、非居住者であるBは国内にある財産のみが相続税の課税価格に算入される。しかし、当該送金は米国にある口座に送金されたものであって、相続開始前3年以内の贈与により取得した国内にある財産の課税価格算入が規定されている相続税法19条の適用はないと主張した。

<判決要旨>

AからBに対し本邦に所在する現金が贈与されたといえるのは、本件送金以前に、AとBとの間で、本件送金の原資にあたる邦貨に関する贈与契約が成立しており、その履行のために本件送金手続きが執られた場合に限られる。贈与契約の成立は、相続税の課税根拠事実に当たるといふべきであり、その主張の立証責任は被告が負担すべきであるが、その主張の立証ができていないから、BがAから本件送金により本邦に所在する財産を取得したものと認めることはできないと結論付けた。

<考察及び租税回避の可能性>

本判決の主たる論点は、海外送金により金銭を取得した場合の贈与の時期の判定であるが、判決後なお書きで「日本国籍を有する者が、一時的に外国に住所を移し、その間に被相続人たり得る者から生前贈与を受けることにより、将来納付すべき相続税ばかりか当該贈与についての贈与税をも回避する行為が頻発する事態が考えられないではない。しかし、そのような事案においては、本件と異なり、住居移転及び送金の経緯などから事前の贈与契約の存在を推認し得る場合が多いと思われる上、平成12年に旧法が改正され（筆者書替）、少なくとも、日本国籍を有する者については、原則として、本邦に住所を有する者と同様に、その取得した財産のすべてを贈与税及び相続税の課税対象とすることができるようになった。このことは、従前の相続税法に立法上の不備があったことを意味すると同時に、少なくとも、日本国籍を有する者については、租税回避行為を防止することができるようになったものと評価することができる

る。」と述べている。つまり部分的に国籍主義課税が採り入れられることで、問題が大きく解決されたわけである。そこで次には、国籍主義課税を原則としているアメリカの納税義務者規定を見よう。

第2章 米国の国籍主義課税

米国は、納税義務者の規定に「国籍基準」⁹・¹⁰を採用している数少ない国である¹¹。国籍基準によって課税することについては、かつてその可否が争われた。下記のCook V. Tait事件（米国連邦最高裁判所 1924年5月5日判決）がそれである。

第1節 Cook V. Tait事件

原告は米国市民であったが、メキシコ共和国に住所を移した。米国の徴税官が、米国市民である原告は米国に所得税を納めるべきであるとした。原告は渋々、徴税官の言う通り分割納付の税金の第1回分を収めた。しかし、原告の収入は、メキシコにある資産に由来するものだったため、納得のいかない原告が第1回目に納めた税金の還付を要求して、米国連邦最高裁判所に訴えた事件である。同裁判所は、米国籍の者の全世界所得に対して合衆国が課税することは、合衆国連邦憲法にも国際法にも反するものではないと原告敗訴の判決を下した。同裁判所は、市民権の便益は属地的境界を越えて及んでいる、という理論によって課税を正当化した¹²・¹³。属地的境界を越えるということは、米国内に限らず世界中のどこにいても生命

の保護等の市民権の便益の提供を、受けているか又は受けることが出来るということの意味する。

80年も前の判決で、自国領土以外での市民権の便益の提供を前提に、国家の課税権が属地的境界を越えて及ぶことの正当性を、現在のように交通手段が発達していない時代に説いたのは、わが国は四方が海に囲まれており隣国といえども移動に困難さを伴うが、米国の場合は隣国とは地続きであるという地理的条件や移民大国であるところが、わが国とは事情が異なるからであろう。

第2節 現在の納税義務者規定

上述のとおり、米国では米国市民権を持つ者は、全世界所得に対して課税される。ここで、米国市民とは合衆国で出生又は帰化し、その管轄権に服する一切の者をいう¹⁴。合衆国の居住者の判定基準には、国籍以外に永住権を取得した者及び実質的存在基準がある。実質的存在基準とは、ある個人が本年度に31日以上滞在し、かつ、本年度末までの過去3年間の滞在日数について、本年度滞在日数をY3とし、前年度滞在日数Y2、前々年度滞在日数Y1として次の計算方法により算出した日数が $[(Y3 \times 1) + (Y2 \times 1/3) + (Y1 \times 1/6)] \geq 183$ 日¹⁵であれば、実質的に米国内に存在していたと判断され、実質的存在基準により居住者として判断される。

このように、米国においては国籍基準と補完的に居住者基準により、外国籍ではあるが米国に居住している居住者などにも納税義務者を規定している。また、他の国の多くが単年度での183日基

⁹ 一般に「国籍」はnationalityと訳されるが、ここでいう「国籍基準」は次に出てくる「市民権」と同じcitizenshipである。属地主義の考えの形態として「居住者・非居住者主義」があり、対して属人主義の考えの形態として「国籍基準」という翻訳が一般にされているようである。

¹⁰ 川口剛「非居住者の課税問題」水野忠恒（編）木下和夫 金子宏（監）『第4巻 国際課税の理論と課題』189頁（税務経理協会、二訂版 平17年）

いわゆる市民権（又は自国民）課税方式が採用されている。ここでは、米国市民とは、米国内で生まれた者又は米国に帰化（naturalize）した者をいう、とある。

¹¹ 他にフィリピン、ブルガリアがある。フィリピンは、出稼ぎ労働者（年間約300万人）による本国送金を国家産業の一つに位置付けている。その関係上、国籍主義を採用していると考えられる。フィリピン海外雇用庁「Stock Estimates of Filipinos Overseas (Inter-Agency Report)（平成17年9月24日現在）

<http://www.poea.gov.ph/docs/STOCK%20ESTIMATE%202004.xls>

ブルガリアについて、第120回国会 外務委員会 第9号高嶋説明委員発言（平成17年12月3日現在）

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/120/0110/12004120110009a.html>

¹² リチャード・L・ドーンバーグ（川端康之監訳）『アメリカ国際租税法』15頁（清文社、平成13年）

¹³ Cook v. Tait, 265 U.S.47 (1924)

¹⁴ 米国連邦財務省規則1.1-1 (c)

¹⁵ 歳入法典7701条 (b) (3)

準を採用しているのに対し、米国においては、より慎重に、かつ、厳しい基準で納税義務者を判定することで、課税逃れを阻止しようとしている。

第3節 国籍離脱による課税逃れの防止

すでに述べたように、米国においては国籍基準を中心に納税義務者を規定しているので、単純に海外に移住しただけでは、米国の課税権から逃れることは出来ない。そこで、資産家のあいだでは国籍を正式に離脱することで、その課税権から逃れようとするものが多く行われた。

そこで、1996年に新たに、市民権離脱前5年間の課税期間の平均純所得税が100,000ドル以上の場合〔歳入法典877条(a)(2)(A)〕または、純資産が500,000ドル以上の場合〔歳入法典877条(a)(2)(B)〕には、租税回避の動機があるものと推定されることになった¹⁶。この規定により租税回避の動機があるとされた者は、以後10年間遺産税、所得税の納税義務を負うこととなり、かつ、米国への再入国をも禁じられるという厳しい規定が設けられた。しかし、一見完全に課税権の網を被せたようではあるが、実際には抜け穴があった。その方法は、国籍離脱が租税回避目的ではない事をIRSに申し出て、IRSが租税回避目的でないとの裁定(ruling)により、10年間の納税を免除されていました。この判決を申し出た人の半分は、租税負担を負わずに国籍を離脱することが出来ました。また例外規定として、本人またはその両親が生まれた国の国籍になった場合や、生まれながらに二重国籍をもっている者、または、過去10年において30日も米国に滞在していない者には、歳入法典877条は適用されない。この例外規定を利

用して話題になったケースとして、米国の石油王のJ・ポール・ゲッティの孫のタラ・ゲッティのケースがある。ゲッティは、祖父の故国アイルランドの国籍を取得後、99年の冬に米国の国籍(原文citizenship)を放棄した。ゲッティはイングリッドの大学に通い、家族が所有する南アフリカの禁猟区で働いた。内国歳入庁(以下IRS)は、4億ドルの彼の遺産には課税しなかった^{17・18}。しかし、その後の法改正で平均純所得税、純資産額の基準は緩められているが、単純に裁定(ruling)を得る手段は廃止された¹⁹。

改正法では、例外規定の適用を受けようとする者はForm8854〔Initial and annual expatriation information statement〕を提出することによって、IRSに納税義務を免れる意図がないこと、5年間の課税期間の平均純所得税及び純資産額を記入して、例外適用に該当することを主張して裁定を得ることで納税義務を免れることが出来る²⁰。また、Form8854に国務省から市民権を取得した日または、国土安全保障省から長期滞在者としての許可を得た日または、二ヶ国に居住地を有するもので、条約締結国において納税義務を負うことになった日等を記入することで、他の省と情報を交換することで課税権の強化を図っているものと思われる²¹。

第3章 居住地主義課税の意義と問題点

納税義務者を定める基準は、居住地だけとは限らない。国籍もまた基準となりうる²²、実際その例もあることは上述の通りである。では居住地が基準として採用されるのはなぜなのか。本章では改めてこの点に遡って考察したうえで、居住地

¹⁶ 歳入法典877条は、合衆国の居住を終えた長期恒久的居住者にも適用される。長期恒久的居住者とは、居住の終了の前15年間のうち8年間、適法な合衆国の恒久的居住者であった者を言う。リチャード・L・ドーンバーグ(川端康之監訳)前掲注(12)20頁

¹⁷ 古橋隆之『納税者反乱』22頁(総合法令出版、2001)

¹⁸ Brigid McMnamin「Home Free」Forbes Global(1999年7月26日)
(平成17年9月25日現在) <http://www.forbes.com/global/1999/0726/0214116a.html>

¹⁹ 2005年5月9日に通知された、Notice2005-36では市民権離脱前5年間の課税期間の平均純所得税が124,000ドル以上の場合または、純資産が2,000,000ドル以上の場合と変更されている。

²⁰ 米国内国歳入庁 Internal Revenue Bulletin:2005-19 Notice2005-36
http://www.irs.gov/irb/2005-19_IRB/ar13.html (平成17年9月24日現在)

²¹ 国務省は、ビザの申請書を管理しており、国土安全保障省は出入国を管理している。

²² 堀口和哉「明治32年の所得税法改正の立法的沿革」税務大学校論叢28号32頁
明治20年の所得税法案の第一条で「凡ソ人民ノ資産又は営業其他ヨリ生スル所得金高1箇年三百円以上アル者ハ、此税法ニ依テ所得税ヲ納ムシム」と規定していた、とある。

主義の問題点とその解決策を検討する。

第1節 居住地主義と課税の公平——山下説

納税義務の範囲を原則として居住者かどうかによって区別する現行の居住地主義²³は、山下学（現立正大学教授）によると、納税義務を納税者が国家から受ける「社会的利益」の多寡に対応させ、その点で課税の公平に資する意義がある。「社会的利益」というのは、国が提供する公共サービスを楽しむ利益であろう。居住者の要件となる「住所」を「生活の本拠」と解し、また「居所」を「相当期間継続して居住する場所」と解する上記の判例も、この観点から合理的だと言える。

教授によると、諸外国の居住者等の定義を検証したところ、多くの国で、居住者の判定基準が「183日」、すなわち半年が一つの指標となっているという。そこで我が国における海外滞在の現状を見ると、年間約1,200万人の海外渡航者のうち、1,160万人は6ヶ月以内の海外滞在者であるが、6ヶ月から1年の滞在者が約17万人、1年以上の滞在者が13万5,000人であり、ある程度長期の海外渡航者のうち滞在期間が6ヶ月から1年の者が1年以上の者より多い。つまり183日を越えて日本国内に居住しない者が相当数存在すると分析²⁴。さらに、これらの者の数は増えると考えられるとしている。そのうえで、183日を越えて海外に滞在する者は、およそ1年を通して日本国内に居住する者より、社会的還元利益を受ける度合いは確実に少ない。社会的還元利益に差があるにもかかわらず税負担だけは同じであるということは、憲法第14条1項で法の下での平等を定め、第13条で個人の尊重・幸福追求・公共の福祉を定めている趣旨に違反するので、居住者と非居住者の間に「準居住者²⁵」という定義を創設して、その者については納税義務を一部減免させる課税方法を採用すべ

きであるとして減免の方法も提言されている²⁶。

たしかに、社会的利益の還元の多寡を日本国内で享受する社会的利益に限定する限り、税負担の公平を考えると、必要な自国内の居住日数として他国の多くが採用している「183日」を基準に、新たな納税義務者規定を採用すべきという提言は理解できる。

国家の公共サービスを提供する際の出発点となるものの大きな部分が租税に依存している以上、国民は国家の提供する公共サービスを受ける権利を有すると言える。しかし、公共サービスを受ける権利を有している立場は、具体的に数値で表現できないものでもある。

金子宏先生²⁷は、社会的還元利益を公共サービスという言葉で説明されているが、公共サービスは大別して純粋公共サービスと呼ぶべきもので、国防・裁判・警察・公共事業等と準公共サービスと呼ぶべきもので、公教育・公営住宅の建設等の二つから成り立っていると説明されているが、そのうち純粋公共サービスと呼ぶべきものは、国内のみにおいて提供されているものではない。これは前記米国連邦最高裁のCook V. Tait事件判決が、先に国籍主義課税を擁護して指摘したところである。今日の日本について言えば、例えば、旅券法第16条において、外国に住所又は居所を定めて3ヶ月以上滞在する者は、総領事に「在留届」の提出が義務付けられる一方、外務省設置法第4条9項で、所管事項の1つに「海外における邦人の生命及び身体の保護その他の安全に関すること。」と規定されている。この規定からも判るとおり、私は純粋公共サービスはなにも日本国内に限らず全世界にわたって提供されていると考える。また準公共サービスについても、在外教育施設いわゆる日本人学校等の運営についても文部省の指導^{28・29}のもとに教育が行われている事実は、海外においても

²³ 堀口・前掲注(22)36頁

明治32年所得税法改正第一条で「帝国内此ノ法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居所ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」と初めて所謂一年基準が採用された、とある。

²⁴ 本論文においては、法務省「平成5年出入国管理統計年表」を参照されている。

法務省入国管理局「平成16年における外国人及び日本人の出入国者統計について」では、6ヶ月から1年の滞在者の者が約25.5万人と増加している。(平成18年1月10日現在) <http://www.moj.go.jp/PRESS/050328-2/table08.html>

²⁵ 日本に住所がある、すなわち生活の本拠を置きながら、かつ、1課税期間中に183日を越えて日本国外に居住する者をいう。

²⁶ 山下学「所得税における居住者・非居住者概念の税社会学的考察」税務弘法第45巻2号(1997)102頁～112頁

²⁷ 金子・前掲注(1)2頁

日本の行政指導のもとに準公共サービスを受けられる可能性があるということである。さらに2000年5月以降の国政選挙（比例代表選挙）から在外投票も行えるようになり³⁰、以前にも増して公共サービスが充実してきているとも言える。このような観点からは、課税の公平はなにも居住地主義を貫かなければ維持できないというものでは必ずしもないであろう。

第2節 居住地主義と租税回避

居住地主義課税が採用された当初の時代とは異なり、人の移動や金の移動が安価、容易に、かつ、複雑に行われるようになった。そして、居住地主義を利用した租税回避も容易に行われるようになった。過少売上や過大経費の計上などとは異なり、取引先と通謀した上での架空の仕入れや資産の売却などのような相対取引を仮装することなく、居住地変更を装うことで自己完結的に租税回避を行える点は、事情により出入国を繰返している者にとっては極めて好都合なのである。また課税庁としても、実態の調査が二ヶ国以上にまたがる大事になり、武富士事件のように膨大な調査費用を負担しても徴収税額の方が多一事案に限定して調査を行わざるを得ない。

最近、租税回避が指摘された次のような事例の新聞報道があった³¹。海外のアパート賃貸事業に投資したとして、その事業の赤字と国内の所得とを合算することで所得を圧縮申告したが、課税庁側は、資金は銀行に預けられ、銀行がこれをまとめて不動産賃貸業者に出資して運用していたと見て、投資家は不動産を買ったのではなく、銀行に資金を預けて運用益を得る投資信託をしたものと判断し、過少申告とした。賃貸事業では、購入した物件の減価償却費や借入金の利息等が最初の数年間賃貸料収入を上回り、多額の赤字となる。投資家は、この赤字を国内の所得と合算したのであるが、この合算は国内居住者でなければできない。先の所得税の事例2は、この合算ができるように

国内居住を主張し、否定されて過少申告とされたものであるが、仮に国内居住者と認められても、この新聞報道の事案のように賃貸事業と申告したものが投資信託と認定されれば、結果は同じになる。つまり課税庁側からすれば、賃貸事業の申告を実態は投資信託と見て否認する代わりに、海外居住の申告を実態は国内居住と見て否認したものと言えなくもない事例であった。

海外にまたがる節税や租税回避が、商品化されたシステム（タックスシェルター）の開発を媒介として、かつてない広がりを見せている。川端康之 横浜国立大大学院教授は、その背景を、「IT産業などの勝ち組の金回りがよくなり、金融自由化で外国への投資も原則自由になった」と分析、「国税当局が極端な節税に危機感を強める一方で、複雑な仕組みも次々と開発される。課税理論の組み立てがますます難しくなっている」と指摘されている³²。居住地主義課税は、その格好の標的になっているのである。

そこで、居住地主義課税の弱点をついた課税回避の対処方法のひとつとして、出国税が考えられる。次に出国税を採用したカナダの例を取り上げた大橋論文を検証するとともに、わが国への出国税の採用について考えてみる。

第3節 カナダの出国税

居住地主義課税の弱点の1つは、海外移住により課税を免れる者が出ることである。課税要件が発現する時は、本来ならば実際の収入時、相続等により取得した時であり、移住後は非居住者として制限的納税義務者となれば十分のはずである。しかし、個人が所有する例えば株式等の資産を、資産形成過程を過ぎた国から、その個人が移動することにより持ち出して売却すれば、資産売却益に対する課税権を、移動元の国は喪失してしまう。

そこで、個人が出国する際に未実現の資産売却益に対して課税することが行われる。これを出国

²⁸ 学校教育法（昭和22年法律第26号）に規定する学校における教育に準じた教育を実施することを主たる目的として海外に設置された教育施設をいう

²⁹ 在外教育施設教員派遣規則 文部省訓令第27号

³⁰ 平成12年5月6日公布 公職選挙法の一部を改正する法律

³¹ 日本経済新聞 平成17年10月13日

³² 朝日新聞asahi.com <http://www.asahi.com/paper/front.html>（平成17年10月13日現在）

税と言う。出国税を導入すると、納税者は移動後の国で実際に資産売却益が実現した時に移動後の国で課税され、二重課税となる。二重課税は、外国税額控除などにより移動前の国で課された税額を控除することで排除される。

大橋論文³³では、カナダの出国税が取り上げられている。カナダでは、1971年に出国税が導入されたが、個人の移動による課税権の喪失に対する防止策として紹介され、我が国においても課税権の喪失に対する対策として出国税の導入を議論すべきであるとされている。

たしかに、年金世代とわれるシルバー世代が海外に移住をするケースが増えている現状では、国家の課税権の喪失防止に、出国税が役立ちそうではある。しかし、出国税は、それだけを切離して考えにくい性質を持っている。大橋論文ではカナダの出国税だけが取り上げられているが、実は出国税の導入と時期を同じくして、翌年1972年1月1日には、遺産税・相続税が廃止されている³⁴という事実には、なんら触れられていないのである。

カナダ連邦所得税法70条(5)³⁵では、死亡時の公正市場価額(FMV)で譲渡所得又は損失を認識し、財産の取得者は当該価額で引継ぎを行う³⁶。このように、カナダにおいては、出国税のみではなく未実現利益に対する課税を行うことを、課税権の基礎的な思考として首尾一貫している。例えば、州相続税の復活の議論について「州相続税の復活は、受益者がある州の居住者でもなくドミサイルも有していない場合における、当該州にドミサイルを有した被相続人の州外財産に関する州課税に対する明白な憲法上の制約に照らせば、そしてかかる受益者が州外に居住する傾向の増大に照らせば、一層不公正なものになる³⁷。」この考え方は、出国することにより居住地を変更することによる課税権の喪失と上記の考え方は、同じ視点から考えられているものではないのか。

すなわち、両者とも死亡や出国で納税義務者が

喪失することによる、課税権の喪失を防ぐ方法として、死亡・出国することで、それまでに蓄えてきた資産を売却したものとみなして、未実現利益に対して課税をする。

これらを考えると、わが国では原則的に実現主義により課税を行っている関係³⁸や相続税法との関係を考えると、未実現利益に対して課税を行う出国税を導入することは、単に出国税だけを導入するか否かという問題ではなく、租税法全体の見直しが必要になると考えられる。

第4節 現在の環境を前提にした新しい基準

居住地主義課税が採用された当初の時代を前提にして作成された基準に代る、現在の環境を前提にした新しい基準を作るべきだと考える。例えば、米国で採用されているような国籍基準がそれである。もちろん、米国の国籍基準においても課税逃れが完全に法の網を被せられているわけではない。国籍離脱による課税逃れがさまざまに工夫され、これを阻止しようとする工夫がさまざまに行われていることは、前章で見た通りである。しかし国籍基準は何よりも判定が容易であり、それだけに判定が困難である弱みを突いて課税を逃れようとする動機を減殺するメリットがある。しかもわが国では二重国籍は認められていないので、国籍離脱は容易でなく、その分、国籍離脱による課税権の喪失を手当てする必要性が米国より少ない。問題となるのは、日本国籍でない在日韓国・朝鮮人の取り扱いであろうが、そこは別途居住地基準の規定を設けることで対処は可能であると考えられる。国籍基準も万能ではなく、その足りないところは居住地基準で補われなければならない。米国でも、国籍のない長期滞在者については、前述のように滞在日数に基づいて判定する「実質的存在基準」が適用される。

あるいは、やがて採用されるであろう「納税者番号制度」を利用することも考えられる。「納税者

³³ 大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察」第27回日税研究賞 入選論文集(平成16年)

³⁴ 津田明人「ボーダーレス化する相続税と税理士の役割」税研119号116頁(2005)

³⁵ <http://laws.justice.gc.ca/en/I-3.3/66715.html>(平成18年1月8日)

³⁶ 一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」日税研論集vol156(平成16年)64頁

³⁷ 一高・前掲注(36)69頁で引用しているGoodman, *supra* note73, at 1376.

³⁸ 金子・前掲注(1)租税法223頁

番号制度」とパスポートを関連づけることで、滞在期間から納税義務者を把握することが容易になれば、居住地基準の適用も容易になる。このように課税庁単独で納税義務者を把握するのではなく、他の省庁との情報交換をスムーズに行うことが可能になれば、これからの複雑な社会にも対応できるであろう。しかし、この方法による解決には、プライバシーの観点からの問題が厳しくつき纏い、具体化は慎重に検討していく必要があるだろう。

国籍基準は、先に見たように、既に相続税に関し一部採用された。今後さらに広い範囲で採用の必要が認識されるようになって行くものと思われる。

終章 まとめ——居住地主義から国籍主義へ

わが国では、わが国の居住者は無制限納税義務者とされてその所得ないし取得財産の源泉が国内か国外かを問わず、その全額が課税対象とされるのに対し、非居住者は制限納税義務者とされて国内源泉の所得ないし取得財産のみが課税対象とされる居住地主義課税が採られている。そこで納税者は、居住地を選ぶことができる限りでは、税額

が安くなる方の居住地を選ぶことによって節税できる。それは、場合によっては法の予想するところを超えるものとして課税庁から租税回避と見られ、否認されて期待した節税を実現できないばかりか加算税の対象とされ、さらには重加算税や刑事罰の対象ともなりうる。しかしどのような要件が整えば居住者とされるかは必ずしも明確になっておらず、納税者と課税庁との間で、この問題をめぐってしばしば争いが起こる。課税庁は租税回避をさせまいとし、他方、納税者は課税の予測可能性を確保しようとするのである。

そこで本稿では、居住地が国内か国外かをめぐって納税者と課税庁とが争うことになった事例を所得税法から2つ、相続税法から3つ挙げ、これらを素材に、居住地主義がどのような問題を抱え、どのように解決され、また解決されないでいるかを考察するとともに、これら未解決の問題の解決に資すべく米国の納税者規定及びカナダの出国税を参照し、さらに、居住地主義課税を納税義務と公共サービスとの対応関係から考察した山下説を紹介・検討したうえで、移動の激しい現代にふさわしい納税者把握手段として国籍基準を採用すべきであるという自説を述べた。