

## 武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定（上）

明治学院大学法学部教授  
渡辺 充

第1番：東京地裁平17（行ウ）第396号、平19・5・23判決（納税者勝訴）（TAINS：Z257-10717）  
控訴番：東京高裁平19（行コ）第215号、平20・1・23判決（逆転納税者敗訴）（TAINS：Z888-1305）  
上告番：最高裁二小平20（行ヒ）第139号、平23・2・18判決（納税者逆転勝訴）（TAINS：Z888-1572）

今回の東日本大震災で被害に遭われた皆様には、  
心よりお見舞い申し上げます。

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

### はじめに～問題の所在～

〔1〕最高裁第二小法廷（須藤正彦裁判長）は、2011年2月18日、贈与税の租税回避をめぐるいわゆる武富士事件につき、税務当局の課税処分を是認した東京高裁判決を破棄し、納税者逆転勝訴の判決を下した。

本件は、平成11年当時の相続税法のもとにおいては、贈与者が所有する財産を国外へ移転し、さらに受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、わが国の贈与税の負担を回避し又はいずれの国の贈与税の負担をも免れるというスキームを実践

したものであり、贈与時の「住所」が国内であるか、国外であるかが争点となっていた。

現在、このような租税回避のスキームは、平成12年度の税制改正で封印されており、むしろ本判決の影響は、会社更生手続き中の武富士の創業家に、還付加算金を含めて約2,000億円の還付金をもたらされるところに、グレーゾーン金利に対する過払金返還の原資として損害賠償請求ができないか、といった点に耳目が集まっているところである。

本稿は、あくまで租税法上の問題を検討するもので、はじめに第1審判決から上告審判決を概観し、相続税法における「住所」の意

義、租税法律主義の限界等を検証することを目的とする。

〔2〕なお、事件の解説に先立ち、はじめに、係争年の平成11年当時の相続税法の内容について理解しておくが必要である。当時は、贈与税の納税義務者につき、相続税法1条の2に、次のとおり規定していた。

「第1条の2 左に掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）に因り財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 贈与に因りこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの」

すなわち、本件では、受贈者の住所地が香港で、受贈した財産はオランダ法人の出口である。この場合、オランダ法人の出口の所在は、当該法人の本店又は主たる事務所の所在によって判断されることとなっており、財産の所在はオランダとなる（当時の相続税法10条1項6号。なお、本件では争点となっていないが、外国法人の持分につき、その財産所在地判定基準の方が問題であるとする議論もある。）。したがって、外形的には本件受贈者には贈与税の納税義務はなかったものとなる。

次に、相続税法基本通達（昭和34年1月28日付け直資10による国税庁長官通達。ただし、平成12年6月23日付け課資2-258による改正前のもの。以下「基本通達」という。）

1・1の2共-5は、「住所」について、次のとおり定めていた。「法に規定する『住所』とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その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ものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に2箇所以上の住所はないものとする。」

また、国外勤務者等の住所の判定については、基本通達1・1の2共-6で、「日本の国籍を有している者……については、その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地を離れている場合であっても、その者が次に掲げる者に該当する場合（1・1の2共-5によりその者の住所が明らかに法施行地にあると認められる場合を除く。）は、その者の住所は、法施行地にあるものとして取り扱うものとする。」とし、「次に掲げる者」の1つとして「(2)国外において勤務その他の人的役務を提供する者で国外における当該人的役務の提供が短期間（おおむね1年以内である場合をいうものとする。）であると見込まれる者（その者の配偶者その他生計を一にする親族でその者と同居している者を含む。）」を定めた上、注書に、「その者が相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得したときにおいて法施行地を離れている場合であっても、国外出張、国外興行等により一時的に法施行地を離れているにすぎない者については、その者の住所は法施行地にあることとなるのであるから留意する。」と規定していた。

以上のような規定ぶりに対し、経済のグローバル化・ボーダレス化等に伴い、国境を

越えた「人」や「財産」の移動が活発化してきたなかで、本件のようなスキームが実践されることになったので、平成12年度の税制改正により、このような手法による租税回避を防ぐ措置が、まずは租税特別措置法69条に「相続税の納税義務者の特例」として創設され、その規定が平成15年度の税制改正に際し相続税法の本則に取り込まれ、現在に至っている。

## I 事実関係

X(原告、被控訴人、上告人)は、亡乙及び丙の長男であるが、乙が代表取締役を務めていた消費者金融業を営む会社である株式会社T(以下「T社」という。)に平成7年1月に入社し、同8年6月に取締役営業統轄本部長に就任した。乙はXをT社における自己の後継者として認め、Xもこれを了解し、社内でもいずれはXがT社の後継者になるものと目されていた。

ところで、T社は、平成9年5月、乙の提案に基づき、海外での事業展開を図るため香港に子会社を設立することを決議した。Xは、同年6月29日に香港に出国していたところ、同年7月、乙の提案に基づき、情報収集、調査等のための香港駐在役員として就任した。また、T社は、同年9月及び平成10年12月の子会社の設立に代えて、それぞれ香港の現地法人を買収し、その都度、Xが本件各現地法人の取締役に就任した。

Xは、平成9年6月29日に香港に出国してから同12年12月17日に業務を放棄して失

踪するまでの期間中、合計168日、香港において業務に従事した。他方で、Xは本件期間中、月に1度は帰国し杉並自宅に滞在しており、国内において月1回の割合で開催されるT社の取締役会の多くに出席したほか、少なくとも19回の営業幹部会及び3回の全国支店長会議にも出席し、さらに新入社員研修会、格付会社との面談等にも出席した。また、Xは、本件期間中の平成10年6月にT社の常務取締役に、同12年6月に専務取締役にそれぞれ昇進した。

本件期間中に占めるXの香港滞在日数の割合は約65.8%、国内滞在日数の割合は約26.2%である。なお、Xは香港において、テレビ、冷蔵庫、洗濯機、食器などの家財が備え付けられ、部屋の清掃やタオル、シーツの交換などホテルと同様のサービスが受けられるサービスアパートメントに滞在することになっていたため、Xが日本出国日に香港へ携帯したのは衣類程度であった。

ところで、このような状況のなか、亡乙及び丙は平成9年11月20日、他の共同出資者とともに合計25万フランスフランを出資し、フランスA社を設立し、発行株式数25万株中、合計24万9,994株を取得した。次に亡乙及び丙は、平成9年12月8日、オランダの非公開有限責任会社Aの出資持分400口全部を合計5万オランダギルダーで買い取った。

ついで、亡乙及び丙は、平成10年3月25日、N銀行東京支店より共同で1,000億円を借り入れ、翌26日、フランスA社へ総額約1,000億3,700万円の増資の払込みを行い、同社の株式を合計175万株取得し、同社の発行

済株式総数200万株中、合計199万9,994株を所有するに至った。フランスA社は、上記増資のうち約14億ドイツマルク(約1,000億円)については資本剰余金とした。同日、亡乙及び丙は、保有するフランスA社株式全部をオランダAに現物出資して、オランダAから新たに400口の出資持分を取得し、同社出資持分合計800口を所有するに至った。同日、フランスA社は、株主となったオランダAに対して、14億645万5,492ドイツマルク(約1,000億円)の資本剰余金の払戻しを行った。亡乙及び丙は、平成10年3月23日付けで、T社株式合計1,569万8,800株を14億645万5,492マルクでオランダAに譲渡する契約を締結していたところ、オランダAは、フランスA社から払戻しを受けた資本剰余金を原資として、日本円で999億9,985万5,480円を送金した。亡乙及び丙は、同月27日、上記譲渡代金から、N銀行東京支店からの借入金1,000億円を返済した。

以上の経緯に基づいて、亡乙及び丙は、オランダAの出資口数合計720口(総出資口数は800口)を、平成11年12月27日付けの株式贈与契約書により、Xに贈与した。Xは、香港に在住のため、当該贈与につきわが国の贈与税の申告はせず、また、香港でも贈与税を課税されていない。

これに対し、Y(杉並税務署長)は、本件贈与について、平成17年3月2日付けで、Xに贈与税の課税価格を1,653億603万1,200円、納付すべき贈与税額を1,157億290万1,700円とする平成11年分贈与税の決定処分及び納付すべき加算税の額を173億5,543万5,000円とする無申告加算税賦課決定処分をなした。

本件決定処分等を不服としたXは、本件贈与日に日本に住所を有していなかったから、相続税法(平成11年法律第87号による改正前のもの。)1条の2第1号により納税義務を負わないと主張し、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

## II 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件贈与日において、Xが日本国内に住所を有していたか否かである。

【争点1】住所の認定基準	
納税者の主張	税務当局の主張
(1) 納税者は、第一審において、最高裁大法廷昭和29年10月20日判決・民集8巻10号1907頁が、公職選挙法上の「住所」が争われた事例において、「およそ法令において、人の住所につき、法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのを相当とする」と明言し、各人の生活に関する8つの客観的事実を認定した上で、各人の生活の本拠は、学生寮であったとし、同寮の所在地を各人の	(1) 税務当局は、第一審において、住所の認定基準につき、次のとおり主張した。 受贈者の住所がどこにあるのかは、単に住民票の記載事項により判断するのではなく、いずれが受贈者の「生活の本拠」に該当するかを、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、資産の所在等の客観的事実に加え、本人の居住意思・目的も考慮して、総合的に判断することとなる。

「住所」とであると認定した。この判決により、以下が導かれるものと主張した。

ア 相続税法1条の2第1項の住所は、民法21条の定める住所の意義と同様、各人の生活の本拠を指すと解される。

イ 納税者個人の「生活の本拠」とは、あくまで、納税者個人の「職業の」本拠ではなく、納税者個人の「生活の」本拠であり、個人が日々生きている生活圏内の中心を意味する。就業しているか否かを問わず、すべての納税者につき住所の認定のために一律に用いられる「生活の本拠」の意義は、納税者の仕事の内容、勤務の実態に関する諸要素により左右されるべきものではない。

ウ 個人の生活の本拠は、主観的要素を排して、客観的事実によって認定される。最高裁第二小法廷昭和63年7月15日判決も、原審である大阪高裁が5つの客観的事実を挙示して生活の本拠を認定したことを、正当として是認することができると判示した。

(2) なお、控訴審で税務当局は、住所複数説を主張した。しかし、この点については、税務当局の主張は、国際課税の局面においては住所を複数に解しようというものであるが、そのように解すると、複数国の課税競争が生じ、その調整において不合理な結果を招く危険が高くなり、国際課税のシステムを根底から覆すものであると反論した。

定住の意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、本人の主観的な意思はあくまでもその判断のための一資料として考慮するにとどまるべきである。

基本通達において、相続税法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠であり、生活の本拠であるか否かは客観的事実によって判定する旨規定されているが、これは、民法上の生活の本拠についての客観説を採ることを明らかにしたにすぎず、居住者の主観面を考慮することを排除するものではない。

(2) また、控訴審においては、仮に、香港にXの住所があったとしても、法律上の「住所」は、法律の趣旨等を考慮して、法律問題ごとに相対的に定められるべきものであるから、そのことから直ちに、日本に住所があったことが否定されるわけではない(住所複数説の採用)。なお、基本通達(平成12年6月23日付け課資2-258による改正前のもの)1・1の2共-5第2文は、「同一人について同時に法施行地に2箇所以上の住所はないものとする。」と定めているが、これは、本邦内における住所の個数について定めているにすぎず、本邦内の住所と本邦外の住所を有する場合については何ら言及していない。この定めは、本邦内に2か所以上の住所を有するとした場合に管轄税務署が複数存在することとなる可能性があるため、徴税の便宜の観点から定められたものであり、かえって、実体的には、2か所以上の住所が存在することがあり得ることを前提としたものである。

【争点2】 租税回避の意思	
納税者の主張	税務当局の主張
<p>住所、すなわち生活の本拠は、客観的事実により判定されるべきであって、Xが租税回避の目的を有していたか否かという主観的事実も、そもそも論点ではない。</p> <p>仮に、Xに贈与税の課税負担を減少させたい意思があったとしても、本件贈与のスキームによる当該意思は、単に一般に紹介され多くの資産家によって利用されていた節税行為(適法行為)の意思にすぎないのであるから、租税法上非難されるべきいわれは皆無であるし、当該動機は、本件贈与日当時、Xが本件香港自宅を生活の本拠たる住所にするという居住意思があったことを裏付けるにすぎない。</p>	<p>Xの国外住所化については、受贈者の滞在先として贈与税の負担のない香港を選択し、T社が2つの香港の会社を実質的に買収しXを代表者に就任させ、同人に香港居住の必要があるかのような外観を作出したほか、贈与後はXが日本に帰国することを控えるなど、贈与者乙丙ら及びXは、諸外国の税制を十分に研究して贈与者ら及びXの税負担が最少になるようにした上で、課税庁による調査が行われる可能性も念頭に置きつつ、周到な準備を行い計画的に本件贈与を実行したものである。</p> <p>Xが、このように贈与税を回避する目的で香港に住所を移転したとの外形を作出するために香港に渡航したことは、もともと相続税回避を目的とする贈与税における「住所」の認定において、十分考慮されなければならない。</p>

●シリーズ解説●

法人税基本通達(資本に関する取引等関係)の一部改正

第2回 受取配当等の金額、負債の利子の計算  
受贈益、寄附金

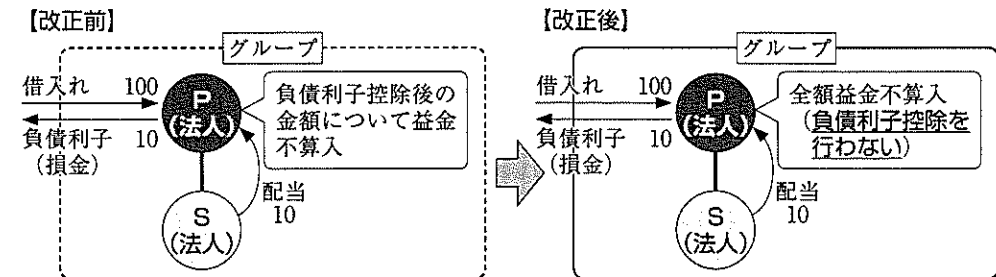
鈴木 千枝

II 受取配当等の金額

【改正の内容】

平成22年度税制改正により、配当等の額の計算期間\*1中継続して内国法人との間に完全支配関係があった他の内国法人\*2の株式又は出資を完全子法人株式等といい、完全子法人株式等につき受ける配当等の額については、負債の利子を控除せず、その全額が益金不算入とされた(法法23①・④一・⑤)。

〈100%グループ内の法人からの受取配当等の益金不算入(負債利子控除)〉



- \*1 配当等の額の計算期間とは、次に掲げる日から今回の配当等の額の支払に係る基準日までの期間をいう(法法23⑤、法令22の2①・②)。
- イ 原則：前回の配当等の額の支払に係る基準日の翌日
- ロ 前回の配当等の額の支払に係る基準日の翌日が今回の配当等の額の支払に係る基準日の1年前の日以前の日である場合又は今回の配当等の額がその1年前の日以前に設立された法人からの初回配当である場合：当該1年前の日の翌日
- ハ 今回の配当等の額がその支払に係る基準日前1年以内に設立された法人からの初回配当である場合：設立日
- ニ 今回の配当等の額がその元本である株式を発行した法人からその支払に係る基準日前1年以内に取得した新規発行株式について支払われる初回配当である場合：当該取得の日
- \*2 公益法人等及び人格のない社団等を除く。

【適用時期】

平成22年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従来どおり適用される(改正法附則10①、24①)。

# 武富士事件・海外財産の贈与と住所の認定 (下)

明治学院大学法学部教授  
渡辺 充

第1審：東京地裁平17(行ウ)第396号、平19・5・23判決(納税者勝訴)(TAINS:Z257-10717)  
控訴審：東京高裁平19(行コ)第215号、平20・1・23判決(逆転納税者敗訴)(TAINS:Z888-1305)  
上告審：最高裁二小平20(行ヒ)第139号、平23・2・18判決(納税者逆転勝訴)(TAINS:Z888-1572)

## III 判決の要旨

第1審東京地裁は、納税者の主張を認め、納税者勝訴の判決を下したが、控訴審の東京高裁は、逆転判決で納税者敗訴とした。最高裁では再度逆転し納税者が勝訴し決着をみたが、第1審から上告審における判決の要旨をみると、次のとおりである。

【争点1】住所の認定基準		
第1審(納税者勝訴)	控訴審(税務当局勝訴)	上告審(逆転納税者勝訴)
住所の認定基準につき、第1審は、「法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、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(最高裁昭和29年10月20日判決参照)、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(最高裁判所第三小法廷昭和35年3月22日・民集14巻4号551頁参照)。そして、一定の場所がある者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、国内に	住所の認定基準につき、控訴審は、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない(最高裁判所昭和27年4月15日第三小法廷判決・民集6巻4号413頁参照)」と判示した。	最高裁は事実関係等を勘案した結果、次のとおり判示した。「上告人は、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約2年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約3分の2の日数を2年単位(合計4年)で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等

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」と判示した。

なお、居住の意思については、「主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される」と判示した。

の業務に従事しており、これ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いのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはいえない

## 【争点2】租税回避の意思

第1審(納税者勝訴)	控訴審(税務当局勝訴)	上告審(逆転納税者勝訴)
Xの租税回避の意思については、「原告の香港滞在の目的の1つに贈与税の負担回避があったとしても、現実に原告が本件香港自宅を拠点として生活をした事実が消滅するわけではないから、原告が贈与税回避を目的としていたか否かが、本件杉並自宅所在地が生活の本拠であったか否かの点に決定的な影響を与えるとは解し難い。」とし、「被告の主張は、原告の租税回避意思を過度に強調したものであって、客観的な事実合致するものであるとはいえない」と判示した。	Xの租税回避の目的等については、次のとおり判示し、積極的に租税回避の意思を是認した。「被控訴人は、平成9年6月29日に香港に出国した際においても、贈与の実行の時期や贈与税の負担回避の具体的方法の詳細は別として、香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できること及び上記の方法による贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、出国後は、本件滞在国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していたものと認めるのが相当である」	最高裁は、Xの租税回避の意思について、次のとおり判示した。「一定の場所が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って決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に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)に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をすると

という行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである」

【まとめ】

第1審（納税者勝訴）	控訴審（税務当局勝訴）	上告審（逆転納税者勝訴）
<p>本件の争点は、Xの住所の所在地であるが、第1審から上告審まで、その判断要素として、たとえば、Xの職業等、資産の所在等、居住意思その他Xの主観的事情、平成12年当時のT社の海外戦略等について、総合的に検討がなされている。</p> <p>そこで、第1審は、まとめとして、「原告の職業に着眼しても、本件滞在中の原告の職業活動は、海外、とりわけ香港を中心としたものというべきであって、生活の本拠が国内にあったことを裏付ける要素は乏しいといわざるを得ない。」「原告の活動が、一人前のベンチャーキャピタリストとしてのそれであるとの評価に値するものであったかどうかには疑問の余地があり、むしろ、研修ないし武者修行としての色彩があることは否定し難いとしても、研修ないし武者修行の場が香港であると認められる以上、職業生活の場が香港であることには変わりがないのであるから、いずれにせよ被告の主張を採用することはできない」</p> <p>さらには、「金額面で比較すれば、原告の資産は国内にあるものが主であるが、香港でも生活を営む上で必要な資産を有しており、</p>	<p>控訴審は、第1審における住所の判断要素をさらに総合的に判断した結果、結論として、次のとおり判示した。</p> <p>「①本件杉並自宅の被控訴人の居室は、被控訴人が香港に出国した後も、家財道具等を含めて出国前のままの状態を維持され、被控訴人が帰宅すれば、従前と同様にそのまま使用することができる状況にあった……②被控訴人は、本件滞在中も、1か月に1度は日本に帰国し、本件滞在期間を通じて4日に1日以上割合で日本に滞在し……日本滞在時の本件杉並自宅における被控訴人の生活の実態は、本件杉並自宅で起居する日数が減少したものの、本件滞在期間以前と何ら変わっていない……③被控訴人は、本件滞在期間前から、日本国内において、東京証券取引所一部上場企業であるT社の役員という重要な地位にあり、本件滞在期間中も引き続きその役員としての業務に従事して職責を果たし、その間に前記のとおり昇進していた……④被控訴人は、亡乙の跡を継いでT社の経営者になることが予定されていた重要人物で</p>	<p>最高裁は原審が指摘するその余の事情に関しても、次のとおり判示し、結論として、納税者逆転勝訴の判決を下した。</p> <p>「本件期間中、国内では家族の居住する本件杉並居宅で起居していたことは、帰国時の滞在先として自然な選択であるし、上告人の本件会社内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ず、香港に家財等を移動していない点は、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、香港では部屋の清掃やシーツの交換などのサービスが受けられるアパートメントに滞在していた点も、昨今の単身で海外赴任する際の通例や上告人の地位、報酬、財産等に照らせば当然の自然な選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえないものである。また、香港に銀行預金等の資産を移動していないとしても、そのことは、海外赴任者に通常みられる行動と何らそごするものではなく、各種の届出</p>

本件滞在中の生活費等の支払も、日本国内、香港の双方の銀行口座からされているから、資産の所在から、原告の生活の本拠が本件杉並自宅にあったか否かを判断するのは困難である。」と判示し、結論として、「原告は3年半ほどの本件滞在中、香港に住居を設け、同期間中の約65パーセントに相当する日数、香港に滞在し、上記住居にて起居寝食する一方、国内には約26パーセントに相当する日数しか滞在していなかったものであって、原告と亡乙ないしT社との関係、贈与税回避の目的その他被告の指摘する諸事情を考慮してもなお、本件贈与日において、原告が日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難である」と判断した。

あり、被控訴人にとってT社の所在する日本が職業活動上最も重要な拠点（組織）であった……⑤被控訴人は、香港に滞在するについて、家財道具等を移動したことはなく、香港に携帯し、結論として、香港に滞在したことは、衣類程度にすぎず、⑥被控訴人は本件贈与がされた当時、莫大な価値を有する株式等の資産を有していた一方、香港において被控訴人が有していた資産は、被控訴人の資産評価額の0.1パーセントにも満たないものであり、⑦被控訴人の居住意思の面からみても、香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められない……本件滞在中の被控訴人の生活の本拠は、それ以前と同様に、本件杉並自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、本件香港自宅は、被控訴人の香港における生活の拠点であったものの、被控訴人の生活全体からみれば、生活の本拠ということとはできないものというべきである」

等からうかがわれる上告人の居住意思についても、上記のとおり上告人は赴任時の出国の際に住民登録につき香港への転出の届出をするなどしており、一部の手続について住所変更の届出等が必須ではないとの認識の下に手間を惜しんでその届出等をしていないとしても別段不自然ではない。そうすると、これらの事情は、本件において上告人について前記事実関係の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならないというべきである。

以上によれば、上告人は、本件贈与を受けた時において、法1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたということとはできないというべきである。

したがって、上告人は、本件贈与につき、法1条の2第1号及び2条の2第1項に基づく贈与税の納税義務を負うものではなく、本件各処分は違法である」

IV 解説

1. 住所の認定基準について

〔1〕本件は、「住所」の意義が問題となっているが、相続税法、所得税法、地方税法等、租税法に明確な住所の定義はない。したがって、住所は借用概念と捉えられ、住所の意義を規定している民法の概念を借用するのが、租税法における一般的な考え方である。すなわち、現行民法22条は、住所を「各人

の生活の本拠をその者の住所とする」と定め、「生活の本拠」を住所としているのである。この場合、民法は、本籍や住民登録に示された場所を形式的・画一的にとらえるのではなく、あくまで現実の生活事実に基づいて、実質的に住所を認定するものとしている。すなわち、実質主義の採用である。なお、地方税法294条2項は、市町村民税の納税義務者につき、住民基本台帳に記録されている住所を形式的に採用する旨規定しているが、同条



3項には住民基本台帳に記録されていない個人がその市町村内に住所を有する場合は、住民基本台帳に記録されている者とみなして課税するものとしている。したがって、地方税法も実質主義を採用していることになる。

また、本件でも、特に租税回避の意思めぐり、住所の認定に関し意思を要するか否かが問題となっているが、民法では住所設定につき、「主観説」と「客観説」が対立している。しかし、「近時の通説は、その人・その時における全生活を観察し、その生活及び活動の中心点を客観的に定め、これをもって住所となすべし、と説く(客観説)」<sup>(註1)</sup>が有力であり、住所の認定につき、本人の意思は補充的に考慮されるものと位置づけられている。

さらに、民法上、住所は一つしかないのか、複数ありうるのかについても、「単一説」と「複数説」の対立がある。これについて通説は、「特に第2次大戦後においては、今日の重層的・多面的に複雑な生活関係のもとでは、生活の中心は複数でありうるものであって、問題となった法律関係につき最も深い関係のある場所をもって住所とすべきである、との見解が圧倒的多数を占めるにいた(り)」<sup>(註2)</sup>、複数説をとる。しかし、複数説をとる場合であっても、同一人が特定の法律関係について同時に複数の住所を有しうるとみるべきではなく、その法律関係につき相対的に客観的事情に基づいて「住所」は判定されることになる。

〔2〕ところで、租税法に明確な定義規定が存しない場合、常に租税法は私法の借用概念

に支配されるものであろうか。この借用概念の解釈問題については、我が国では3つの説の対立がある。すなわち、「統一説」、「独立説」、「目的適合説」である。学説、判例上の多くは、「借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義=法的安定性の要請に合致している」<sup>(註3)</sup>として、統一説をとる。すると、統一説によれば、“住所とは、生活の本拠であり、その本拠は客観的に判断され、複数の生活拠点の中から、租税法律関係につき最も深い関係のある1カ所の場所をもって「住所」と認定される”ものとする仮説が成立する。第1審判決は、上記のとおり、まさに事実との合致を検証し、この仮説が正しいものとして判示した。

ところが、控訴審判決は、「本件滞在期間中の被控訴人の生活の本拠は、それ以前と同様に、本件杉並自宅にあったものと認めるのが相当であり、他方、本件香港自宅は、被控訴人の香港における生活の拠点であったものの、被控訴人の生活全体からみれば、生活の本拠ということとはできないものというべきである」と判示した。すなわち、上記命題中、“租税法律関係につき最も深い関係のある1カ所の場所”を、積極的に租税回避の意思を是認することにより、換言すれば、上記仮説を否認する「主観説」(あるいは「主観重視説」とでも呼ぶべきか)により、判断を下した。これは、借用概念につき多数説ではない「独立説」をとったものと同じである。

〔3〕そもそも借用しているところの民法において、「住所」の概念が一つの意義に固定

していないのであれば、「統一説」の根拠は揺らぎ、租税法は何を借用すればよいのか疑問となる。つまり、このような場合には、むしろ租税法は「独立説」か「目的適合説」によって、合目的的に判断すべきである。本件最高裁法廷意見はこの点につき、過去の最高裁昭和29年(オ)第412号同年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和32年(オ)第552号同年9月13日第二小法廷判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和35年(オ)第84号同年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁を参照し、「本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない」とするだけで、肝心の借用概念の解釈問題については、積極的に判示していない(須藤正彦裁判官の補足意見については後述する)。わずかに「主観的に贈与租税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に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)に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得(ない)」としているだけで、控訴審判決の「主観説」は否定するものとした。

なお、筆者は、上記の仮説どおりに住所は認定されるべきであり、今回の最高裁判決には賛成するものであるが、本件最高裁判決が引用する最高裁昭和29年大法廷判決は、選挙に関する住所の判例であり、租税法において何ら議論もなく当該判例が引用されることには少なからず違和感がある。すなわち、租税法は合目的な住所概念を持つべきことも一方では許容できるのであり、その検証が必要である。例えば、品川論文は、第1審判決評釈において、「本件においては、このような結論が導き出されることを予定して極めて計画的な租税回避が行われているのであるが、このような場合に、従前の解釈論等を単に適合させることに疑問なしとしない。……本件においては、『住所』の判定において、従前の解釈論や判定方法に拘泥することなく、特段の事情が一層強く考慮されるべきであるとも考えられる」<sup>(註4)</sup>と評釈している。

そこで、次に租税法は合目的な住所概念を持つべきか、第2の争点である租税回避の意思をめぐる議論を通じて、これを検討する。

## 2. 権利の濫用と租税法律主義

〔1〕武富士事件の最高裁判決が出る前までは、いわゆる「ユニマット事件」<sup>(註5)</sup>控訴審判決と武富士事件控訴審判決は、対立していた。ユニマット事件とは、所得税に関する事件であるが、株式を譲渡した譲渡所得があるものとして、所得税に係る決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を受けた原告が、その株式譲渡時には「住所」はシンガポールにあ

るとして、国内に住所を有していなかったことで所得税の納税義務を負わないと主張して、被告国に対し各処分取消しを求めた事件である。

2つの事件では、争いとなる税目の違いや事実関係の相違はあるが（例えば、ユニマット事件で原告は、日本滞在時は異なるホテルを利用していたが、武富士事件では杉並自宅があった。職業もユニマット事件の原告は国内では職業を有しないが、武富士事件の原告は上場企業の役員である等々）、両者に共通する争点は、租税回避目的が住所の認定の際に、判断基準として考慮されるべきか否かという点である。

武富士事件控訴審判決は、上記のとおり、贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識した点を重視したが、ユニマット事件の控訴審判決は、「被控訴人（筆者注：納税者）が国内に真実の住所を有していたにもかかわらず、シンガポールに住所があるように仮装、偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、被控訴人が課税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない」と判示した。本件最高裁判決は、「前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない」とし、やはり、香港に住所があることに仮装、偽装はないことが、客観的に明らかであることが重視されている。

〔2〕しかし、明らかな租税負担軽減行為が行われた場合、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」（最高裁昭和29年10月20日大法廷判決判示事項）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するのが上記の問題である。例えば、川田論文は、控訴審判決後の評釈で、「原告（被控訴人）の仕事は日本が中心であり、香港滞在は形式を整えるためのものにすぎず、資産も時価相当額で99.9%以上が日本にあったこと等を考えれば、同人の住所が日本にあったとする控訴審判決は妥当な結論であったと考えるべきではなかろうか」<sup>(注6)</sup>と指摘する。同様に増井論文も、「（控訴審）判旨が……滞在日数の形式的な比較を主要な考慮要素とすべきでない」と説示しているのは、本件においてXが贈与税回避の計画を考慮して滞在日数を調整していたという事実関係を受けている。『生活の本拠』の認定を総合的判断にかからしめ、滞在日数を重視しなかった例といえよう」<sup>(注7)</sup>と、指摘する。

このような租税負担軽減行為と権利の濫用については、最近の傾向として、いわゆる「私法上の法律構成による否認論」をもちいて否認する手法が考えられる。すなわち、納税者の選択したスキームに、租税負担軽減を目論んだ私法上の取引・行為が存在する場合、本来の私法上の法律構成に引き直して実質的な課税ができるとする考え方である。

例えば、これを適用したものに、外国税額控除余裕枠事件<sup>(注8)</sup>がある。この事件は、銀行業を営む内国法人が、外国税額の控除について定める法人税法（平成10年法律第24号による改正前のもの）69条の規定に基づく自己の外国税額控除の余裕枠を第三者に利用

させ、その利用の対価を得ること等を目的として、外国において我が国との関係で二重課税を生じさせるような取引を行って外国法人税を納付した上で、国内において納付すべき法人税の額からその外国法人税の額を控除して申告をしたのに対し、税務当局が当該控除は認められないとして法人税の更正及び過少申告加算税の賦課決定をした事件である。

第1審及び控訴審は、本件取引が、「経済的目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律関係ではないとして、本件取引を仮装行為であるということとはできない」として、納税者が勝訴したが、最高裁は、次のとおり判示し、本件取引は外国税額控除制度を濫用するものであるとした。

「これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである」

〔3〕しかし、筆者は武富士事件については、権利の濫用はないと解する。なぜなら、

いわゆる私法上の法律構成による否認論は、私人間で採用された取引・行為が、不自然・不合理である場合に、租税法上は合理的な法形式に置き換えて課税することであるが、そもそも当該否認論は、客観的な事実認定の際に介入すべき論理ではないからである。事実認定に傾斜しすぎるあまり、ある事実を通謀虚偽とみなすような解釈は、従来より危険であると指摘されているところであるが、本件第1審判決も、「被告の主張は、原告の租税回避意思を過度に強調したものであって、客観的な事実と合致するものであるとはいえない」と判示した。

また、この点を要件事実論からいえば、相続税法1条の2第1号は、「この法律の施行地に住所を有するもの」を贈与税の納税義務者とし、本条に規定する要件に該当する具体的事実が「要件事実」である。その事実の証明がなされないときは、それに基づく法律効果は発生しない。すなわち、「この法律の施行地に住所を有する」事実の証明がないときは、それに基づく課税関係が発生しないのである。そこで、「この法律の施行地に住所を有する」要件事実（主要事実）の存在を争うことになるが、主要事実以外の事実もまた重要な鍵をにぎる要素となる。すなわち間接事実であり、「この法律の施行地に住所を有する」事実の存在を経験則上、推認させる事実でこれを証明することも一つの方法である。ただし、この場合の間接事実とは、税務訴訟では、経験則として「住所=生活の本拠」の間接事実を、本件最高裁が検討したとおり客観的な諸要素で総合的に判断することにあ

り、決して、租税負担軽減の意思のような主観的要素は間接事実にもなり得ないことに注意すべきである。

事実認定において重要な点は、「経験則」と「動かし難い事実」(公知の事実又は客観的に信用力が確定している証拠によって確認し得る事実)であるといわれるが<sup>(注9)</sup>、税務当局も東京高裁裁判官も、本件における金額の巨額さに、租税正義、租税回避意思を過度に重視し過ぎたあまり、本条が予定している「住所」という動かし難い事実を、租税回避意思といった隠れたる課税要件で偏曲し、その心理状態を正しいものと誤解して形成してしまったものであると考える。

〔4〕最後に最高裁は、本件と租税法律主義の関係につき、次のとおり判示した。

「贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである」

筆者はこの判示部分は非常に重要な部分であると考え。すなわち、従来、最高裁は、特に明文の規定がなくても租税回避行為の否認が認められるか否かの判断を避けてきた。例えば、土地取引が売買取引か補足金付交換契約かが争われた「岩瀬事件」<sup>(注10)</sup>があるが、最高裁は納税者が勝訴し、税務当局が上

告した当該事件につき、上告不受理の決定で、その判断を保留したのである。今回、最高裁は、あくまで、納税者・税務当局はともに合法性の原則に従い、自己に優位な法解釈をしてはならないが、私法と租税法の関係において法解釈が明らかでないもの、あるいは法解釈に限界がある場合は、いわばアムビグイティの法理<sup>(注11)</sup>に従い、善意な納税者を租税法上は優位に捉えられるべきであり、その解決を「租税法律主義」に求めたのである。筆者が常に主張する点と合致し、極めて妥当な判決であると考え<sup>(注12)</sup>。

なお、本判決では、須藤正彦裁判官(裁判長)が、Xの香港滞在期間中、香港のみが「生活の本拠」であったのか、東京にもなお「生活の本拠」があったのではないかの疑問を出発点として、法廷意見に対する補足意見を述べている。ただし、結論としては、租税法律主義の前には、何人も厳格に法令を解釈すべきであり、次のように補足意見をまとめている。少し長くなるが本判決を特徴づける補足意見であるので引用する。

「一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。……納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が

認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって(現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。)、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである」

以上の補足意見は、まさに筆者が本稿で検討したことと結論を同じくするものであり、借用概念の解釈問題についても、補足意見が法廷意見を補強しようというものである以上、最高裁は、「独立説」「目的適合説」は謙抑的・抑制的であるべき点を明らかにしたといえ、筆者も支持する。なお、以上の補足意見は、「後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない」とし、現在係争中の平成16年度の土地・建物等の譲渡所得の損益通算制度廃止に係る不利益不遡及事件にも大きく影響を及ぼす判決であると考え。

- (注1) 谷口知平、石田喜久夫編『新版注釈民法(1)・総則(1)』336頁石田喜久夫(有斐閣、1993年)
- (注2) 谷口・石田・前掲(注1)338頁
- (注3) 金子宏『租税法』102頁(弘文堂、第12版、2007年)
- (注4) 品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定—武富士事件—」税研135号、83頁(2007年)
- (注5) 第1審：東京地裁平18(行ウ)205号、平19・9・14判決、控訴、税務訴訟資料257号順号10776、控訴審：東京高裁平19(行コ)342号、平20・2・28判決、控訴棄却・確定、判例タイムズ1278号163頁
- (注6) 川田剛「国外財産の贈与に係る住所地」国際税務28巻6号37頁(2008年)
- (注7) 増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定—武富士事件」税研JTRI25巻3号21頁(2009年)
- (注8) 第1審：大阪地裁平9(行ウ)77~79号、平13・12・14判決、税務訴訟資料251号順号9035、控訴審：大阪高裁平14(行コ)10号、平15・5・14判決、税務訴訟資料253号順号9341、上告審：最高裁平15(行ヒ)215号、平17・12・19二小法廷判決、税務訴訟資料255号順号10240
- (注9) 伊藤滋夫『要件事実・事実認定入門』120頁参照(有斐閣、2003年)
- (注10) 第1審：東京地裁平7(行ウ)213号、平10・5・13判決、税務訴訟資料232号7頁、控訴審：東京高裁平10(行コ)108号、平11・6・21判決、税務訴訟資料243号669頁、上告審：最高裁平11(行ヒ)187号、平成15・6・13二小法廷決定、税務訴訟資料253号順号9367
- (注11) アムビグイティの法理とは、米国の刑事法分野でよく主張される法理であるが、法令や契約書等の用語、文言に、疑問点や不明確な部分がある場合は、当該法令や契約書等は、その作成者に不利に解釈し、反対の当事者に有利に解釈しなければならないとする法理である。
- (注12) 例えば、渡辺充「検証! 藤山税務訴訟判決」(ぎょうせい、2008年)、渡辺充「小規模宅地等の課税の特例と『隠れたる課税要件』」速報税理、2009年6月1日号20~29頁等を参照のこと。