

主張を斥けることは、禁反言・信義則または行政先例法の問題を惹起しうる。

しかし判旨は通達を肯定する。通達が正しい法解釈であるならば、判旨には、贈与契約の準拠法と成立時期につき、審理不尽がある。物権変動のみを基準とすることが正しい法解釈であるとするならば、判旨には、禁反言・信義則または行政先例法の問題につき、審理不尽がある。

判旨が審理不尽でないというためには、物権変動時期を以て財産取得時期とすることが国税通則法の正しい解釈であると論ずるだけでなく、本件は「契約の効力」に着目する通達の範囲外にあるとも論じなければならない。

(浅妻 章如)

住所（生活の本拠）の認定－武富士事件－

第1審：東京地裁平成19年5月23日判決（TAINS：Z257-10717）
控訴審：東京高裁平成20年1月23日判決（TAINS：Z888-1305）
上告審：最高裁二小平成23年2月18日判決（TAINS：Z888-1572）

調査官の眼

本件は、いわゆる武富士事件とよばれる事件であるが、会社後継者である息子Xが国外（香港）に転出し、その後も武富士の役員を務め頻繁に帰国し、帰国の際には親族が住む東京の自宅に滞在しており、「生活の本拠」が明らかでないときに、Xの両親がオランダ法人に武富士の株式を譲渡し、当該オランダ法人の出資持分をXに贈与した。Xは、平成9年6月29日に日本を出国してから平成12年12月17日に香港を出国するまでの間、香港に実際に滞在しており、本件贈与を受けたときの住所は香港にあり、国外財産（オランダ法人の出資口）の贈与には、わが国の贈与税が課税されないとして、贈与税の申告を行わなかった。

調査官は、「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り、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とし、本件贈与の時点で「住所」は日本にあったものとした。また、公認会計士から本件贈与の実行に関する具体的な説明を受け、本件贈与後、定期的に国別滞在日数を集計した一覧表を作成してもらうなど、本件贈与以前から香港に居住していれば多額の贈与税を課されないことを認識し、本件贈与日以後の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点は、租税回避にあたるものと判断した。

本件は第1審が納税者勝訴、控訴審が逆転納税者敗訴、上告審で最高裁は再逆転で納税者勝訴の判決を下した。租税回避を目論んだスキームと租税法主義の対決として注目された事件である。

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富士（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B社の出資持分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、M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B社に現物出資して、オランダB社から新たに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B社に対して、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B社に譲渡する契約を締結していたところ、オランダB社は、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999億9,898万5,480円を送金した。亡乙及び丙は、同月27日、上記譲渡代金から、M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B社の出資口数合計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

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 | 課税庁の主張 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>(1) 納税者は、第1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「住所」として認定した。この判決により、以下が導かれるものと主張した。</p> <p>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。</p> <p>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</p> | <p>(1) 課税庁は、第1審において、住所の認定基準につき、次のとおり主張した。</p> <p>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、総合的に判断すべきである。本人の主観的な意思はあくまでその判断のための一資料として考慮するにとどまる。</p> <p>相続税法に規定する「住所」とは、基本通達では、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。これは、民法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。</p> <p>(2) 控訴審においては、仮に、</p> |

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。

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。

(2) 控訴審で課税庁は、住所複数説を主張したがこの点について課税庁の主張は、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、複数国の課税競合が生じ、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。

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、本邦内における徴税の便宜から、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。

【争点2】租税回避の意思

| 納税者の主張 | 課税庁の主張 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>「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は、そもそも論点ですらない。</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</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</p> |

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。

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。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。

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。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（課税庁勝訴） | 上告審（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（最高裁判昭和29年10月20日判決参照）、生活の本拠 | 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居住者の居住意思を総合して判断 | 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 |

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と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。

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つ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。

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自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できない。」

【争点2】租税回避の意思

| 第1審（納税者勝訴） | 控訴審（課税庁勝訴） | 上告審（納税者勝訴） |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>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、客観的な事実と合致するものではない」と判示した。</p> | <p>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。</p> <p>「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、本件滞在期間を通じて、本件贈与の日以後の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。」</p> | <p>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。</p> <p>「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</p> |

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。」

【まとめ】

| 第1審（納税者勝訴） | 控訴審（課税庁勝訴） | 上告審（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、居留意思その他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</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</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</p> |

件滞在期間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。」

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、香港でも生活をする上で必要な資産を有しており、本件滞在期間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

にあった……②被控訴人は本件滞在期間中も、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、香港に携帯したのは、衣類程度にすぎず、⑥

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原告の地位、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、各種の届出等からうかがわれる原告人の居住意思についても、上記のとおり原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

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期間中、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。

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られるのが相当であり、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はできないものというべきである。」

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、本件において原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要素とはならないというべきである。

以上によれば、原告人は、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はいえないというべきである。したがって、原告人は、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 評 釈

1 問題点の整理

本件は、平成11年当時の相続税法のもとにおいて争われた事案である。すなわち、納税者は、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」が国内にあるか、国外にあるかが争点となっている。なお、現在、このような租税回避のスキームは、平成12年度の税制改正において封印されている。

本稿は、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が、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ことが必要である。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B社の出資口である。この場合、オランダB社の出資口の所在は、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わが国における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。）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、相続税法基本通達1・1の22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」の一つとして「(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。

2 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、租税法規に明確な住所の定義はない。したがって、住所は借用概念として捉えられ、住所の意義を規定している民法の概念を借用することが、租税法における一般的な考え方となる。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をめぐり、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、民法では住所認定につき、「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）。」*17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）」*18、基本的には複数説をとる。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、結局、その法律関係につき相対的に客観的事実に基づいて、「住所」は判定されることになる。つまり、「住所」は、「法律関係基準説」*19に基づき、法律要件と法律効果との関係で解釈すべきであり、単なる「主観説対客観説」や「単一説対複数説」といったアプローチは実益が少ないところである。

[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、わが国では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。

*17 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、平成5年)

*18 谷口・石田・前掲*17 338頁

*19 「住所」が法律関係基準説によることを示したものと、川島著書は、「住所」というのは、法の技術的概念であり、したがって「住所」の概念規定ということは、それに附与される効果との関係においてのみ、與えられるべきものである。これとはなれて、社會學的概念をいくら明らかにしても——法の技術的な住所概念と関係があることは勿論であるが——この「住所」概念を明らかにする(解釈論的にも、或はその歴史的な存在としての内容の究明にしたとしても)ことにはならない。」と説明している(川島武宣『民法解釈学の諸問題』228頁(弘文堂、昭和26年))。

学説、判例の多くは、「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。」*20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”という仮説が成立する。第1審判決は、まさに上記のとおり、事実との合致を検証し、この仮説が正しいものとして納税者勝訴の判決を下した。

ところが、控訴審判決は、「本件滞滞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、客観的な生活の実態を無視した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)により判決を下したといえる。これは、借用概念につき、法律関係基準説の最も極端な形である「独立説」をとったものと同様である。

[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

*20 金子宏『租税法』102頁(弘文堂、第12版、平成19年)

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(ない)』としているだけで、控訴審判決の「主観説」を少なくとも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、結論としては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を持つ。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。たとえば、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。」^{*21}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でる前までは、いわゆる「ユニマツト事件」^{*22}控訴審判決と武富士事件控訴審判決は、対立していた。ユ

ニマツト事件とは、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の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の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(たとえば、ユニマツト事件で原告は、日本滞在時は異なるホテルを利用してしたが、武富士事件では杉並自宅があった。職業もユニマツ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、ユニマツ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。本件武富士事件最高裁判決は、「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、合目的に住所を判定できるのではなからうか。たとえば、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考えるべきではなからう

*21 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(平成19年)

*22 第1番:東京地裁平成19年9月14日判決(税務訴訟資料257号順号10776)、控訴審:東京高裁平成20年2月28日判決(判例タイムズ1278号163頁)

か。]*²³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]*²⁴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。たとえば、これを適用したものに「外国税額控除余裕枠事件」]*²⁵があるが、最高裁は、「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。」と判示し、私法上の取引・行為につき、租税法は権利の濫用を防止する観点からも、租税法の目的適合的な解釈をすることの妥当性を認めた。

[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、香港を生活の本拠としていたことに仮装や虚偽はな

いのである。

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]*²⁶、課税庁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意識し過ぎたあまり、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。」

*23 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(平成20年)

*24 増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定-武富士事件」税研]TRI25巻3号21頁(平成21年)

*25 第1審:大阪地裁平成13年12月14日判決(税務訴訟資料251号順号9035)、控訴審:大阪高裁平成15年5月14日判決(税務訴訟資料253号順号9341)、上告審:最高裁平成17年12月19日二小法廷判決(税務訴訟資料255号順号10240)

*26 伊藤滋夫「要件事実・事実認定入門」120頁参照(有斐閣、平成15年)

筆者はこの判示部分は非常に重要な部分であると考えている。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。たとえば、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」*27があるが、最高裁は納税者が勝訴し、課税庁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・課税庁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、いわばアムビグエティの法理に従い、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ている。

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とこ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、「法律関係基準説」が法律要件と法律効果との関係で解釈される以上、租税法律主義の前に、謙抑的・抑制的であるべき点を明らかにしたといえる。

（渡辺 充）

*27 第1審：東京地裁平成10年5月13日判決（税務訴訟資料232号7頁）、控訴審：東京高裁平成11年6月21日判決（税務訴訟資料243号669頁）、上告審：最高裁平成15年6月13日二小法廷決定（税務訴訟資料253号順号9367）