

<実体法の解釈が争点となったもの>

3. 財産の贈与を受けた者が日本国内に住所を有しているとの国の主張が斥けられたケース

～武富士事件（最判 H23.2.18 判タ 1345 号 115 頁）～

(1) 事案の概要

Xが、その両親から外国法人に係る出資持分の贈与を受けたところ、処分行政庁たる所轄税務署長から相続税法（平成15年法律第8号による改正前のもの。）1条の2第1号及び2条の2第1項に基づき、贈与税の課税価格を1653億円余、納付すべき贈与税額を1157億円余とする平成11年分贈与税の決定処分及び納付すべき加算税の額を173億円余とする無申告加算税の賦課決定処分（以下、併せて「本件各処分」といいます。）を受けました。

そこで、Xは、本件贈与を受けた時において国内に住所を有しておらず贈与税の納税義務を負わないと主張して、本件各処分の取消しを求めました。その詳細は、以下のとおりです。

- ・ Xは、本件贈与の贈与者であるA及びBの長男であるところ、Aが代表取締役を務めていた消費者金融業を営むT社に平成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。AはXをT社における自己の後継者として認め、Xもこれを了解していた。
- ・ 平成12年法律第13号により租税特別措置法69条2項の規定が設けられる前においては、贈与税の課税は贈与時に受贈者の住所又は受贈財産の所在のいずれかが国内にあることが要件とされていたため（法1条の2、2条の2）、贈与者が所有する財産を国外へ移転し、更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、我が国の贈与税の負担を回避するという方法が、平成9年当時において既に一般に紹介されており、Aは、このような贈与税回避の方法について、弁護士から概括的な説明を受けた。
- ・ Xは、平成9年6月29日に香港に出国し、T社の取締役会は、同年7月、A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Xを選任した。また、T社は、同年、香港の現地法人を買収し、Xがそ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（以下「本件期間」という。）中、合計168日、香港において、T社又は現地法人の業務として、香港又はその周辺地域に在住する関係者との面談等の業務に従事した。他方で、Xは、本件期間中、月に一度は帰国しており、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、営業幹部会及び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、アナリストやファンドマネージャー向けの説明会等にも出席した。また、Xは、本件期間中の平成10年6月にT社の常務取締役役に、同12年6月に専務取締役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。

- ・ A及びBは、オランダ王国における非公開有限責任会社であるC社（総出資口数800口）の出資をそれぞれ560口及び240口所有していたところ、平成10年3月23日付けで、同社に対しT社の株式合計1569万8800株を譲渡した上、平成11年12月27日付けで、Xに対し、Aの上記出資560口及びBの上記出資のうち160口の合計720口の贈与（以下「本件贈与」という。）をした。
- ・ A及びXは、本件贈与に先立つ平成11年10月ころ、公認会計士から本件贈与の実行に関する具体的な提案を受けていた。また、Xは、本件贈与後、3か月に1回程度、国別滞在日数を集計した一覧表をT社の従業員に作成してもらったり、平成12年11月ころ国内に長く滞在していたところ、上記公認会計士から早く香港に戻るよう指導されたりしていた。
- ・ Xは独身であり、本件期間中、香港においては、家財が備え付けられ、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（以下「本件香港居宅」という。）に単身で滞在した。そのため、Xが出国の際に香港へ携行したのは衣類程度であった。本件香港居宅の賃貸借契約は、当初が平成9年7月1日から期間2年間であり、同11年7月、期間2年間の約定で更改された。他方で、Xは、帰国時には、香港への出国前と同様、Aが賃借していた東京都杉並区所在の居宅（以下「本件杉並居宅」という。）で両親及び弟とともに起居していた。
- ・ Xの香港における資産としては、本件期間中に受け取った報酬等を貯蓄した5000万円程度の預金があった。他方で、Xは、国内において、平成10年12月末日の時点で、評価額にして1000億円を超えるT社の株式、23億円を超える預金、182億円を超える借入金等を有していた。
- ・ Xは、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した上、香港において、在香港日本総領事あて在留証明願、香港移民局あて申請書類一式、納税申告書等を提出し、これらの書類に本件香港居宅の所在地をXの住所地として記載するなどした。他方で、Xは、香港への出国の時点で借入れのあった複数の銀行及びノンバンクのうち、大部分については香港移転の届出をしなかった。なお、T社の関係では、本件期間中、常務取締役就任承諾書及び役員宣誓書には、Xは自己の住所として本件杉並居宅の所在地を記載し、有価証券報告書の大株主欄には、本件香港居宅の所在地がXの住所として記載された。

(2) 争点

本件贈与を受けたときに、Xは日本国内に住所を有していたか。

相続税法(平成15年法律第8号による改正前のもの。)

(贈与税の納税義務者)

第一条の二 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

(贈与税の課税財産の範囲)

第二条の二 第一条の二第一号の規定に該当する者については、その者が贈与に因り取得した財産の全部に対し、贈与税を課する。

2 第一条の二第二号の規定に該当する者については、その者が贈与に因り取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、贈与税を課する。

本件贈与があった当時の相続税法では、贈与時において、日本に住所を有する個人(無制限納税義務者)については、全ての財産の贈与による取得を贈与税の課税対象とする一方、日本以外に住所を有する個人(制限納税義務者)については、日本国内にある財産の贈与による取得のみを贈与税の課税対象としていました。つまり、**贈与税の課税には、贈与時に受贈者の住所又は受贈財産の所在地のいずれかが国内にあることが必要**でした。

Xの父(T社の創業者)及び母は、その保有するT社の株式を、自己が出資するオランダ王国にあるC社に譲渡したため、当該T社株式は、日本国外に移転しました。Xの両親は、**国外財産たるC社の出資持分をXに贈与したため、Xに贈与税を課すためには、Xが日本に住所を有している必要があります。**

ところで、相続税法には、「住所」の定義がなく、「住所」は、いわゆる私法(民法)からの借用概念となっています。

借用概念については、**租税法律主義=法的安定性の要請から、租税法に明文があるかあるいはその趣旨から明らかな場合は別として、私法上における同じ意義に解するのが好ましいとされています**(金子宏『租税法(第14版)』106頁)。

そして、民法 22 条は、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と定めているところ、最高裁の先例（最大判昭 29.10.20）も、「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。」と判示しており、民法の法条と軌を一にしています。

民法の住所、すなわち、「生活の本拠」の判断にあたっては、形式的基準によらず、**実質的な生活関係に基づいて判断する**というのが通説、判例です。その際、定住の意思を要するか否かについては、その人、その時における全生活を観察し、その生活および活動の中心点を客観的に定め、これをもって住所とすべきであるとする**客観説が近時の通説**であるとされています（ただし、本人の意思を補充的に考慮することは認めるとされます。判タ 1345・115 頁）。

公職選挙法上の住所が争われた**最判平 9.8.25** は、「ここにいう住所とは、生活の本拠、すなわち、その者の生活にもっと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態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。**」と判示しており、客観説と同様な判断がされているとよいでしょう。

本件において、Xの香港滞在日数は本件期間の約 3 分の 2 に及ぶ等、「住所」に関する従来の先例に従えば、Xの生活の本拠は香港にあったと解されます。しかしながら、Xが香港に居を移したのは、本件贈与に係る贈与税の課税を回避するためであり、裁判所も、Xらが本件贈与に先立ち公認会計士から具体的な提案を受け、Xの国内滞在日数が長くなりすぎないように調整していたという事実を認定しています。

このように、Xに租税回避の目的がある場合も、租税法律主義の要請に従い、相続税法上の「住所」を民法その他法規における「住所」と同義に解すべきかが、本件では問題となりました。

(3) 判決

① 第一審判決（東京地判平 19.5.23）

納税者勝訴

第一審判決は、本件期間中のXの香港での滞在日数等に照らせば、贈与税回避の目的等国が指摘する諸事情を考慮してもなお、**本件贈与日において、X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**であり、国の主張は、X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**に合致するものではない等と判示して、Xの請求を認容し、本件各処分を取り消しました。

② 控訴審判決（東高判平 20.1.23 判タ 1283 号 19 頁）

納税者敗訴

控訴審判決は、Xが香港における滞在日数を贈与税回避のために調整していたこと等から、香港における滞在日数を日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として住所を判断するのは相当でないとした上、Xは、本件期間以前、本件杉並居宅を生活の本拠としていたところ、Xの香港出国後も本件杉並居宅は従前と同様に維持され、Xは本件期間を通じて4日に1日以上割合で日本に滞在し、日本滞在中は本件杉並居宅で起居し、また、Xは本件期間中T社の役員という重要な地位にあり日本が職業活動上最も重要な拠点であった等として、本件期間中のXの生活の本拠は、それ以前と同様に、本件杉並居宅にあった等と判示し、原判決を取消しました。

③ 上告審判決（最判平 23.2.18 判タ 1345 号 115 頁）

納税者勝訴

上告審判決は、まず、住所について、「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活にもっと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態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。」と従来の最高裁の先例を踏襲しました。

そして、「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、…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拠宅に滞在して過ごし、その間に現地においてT社又は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…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態を有していたものというべきである」と判示しました。

また、控訴審判決について、「前記の通り、一定の場所が住所にあたるか否かは、客観的に生活の本拠たる実態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、客観的な生活の実態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、…本件香港居宅に生活の本拠たる実態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」概念の解釈運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でき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。」等と判示し、控訴審判決を破棄しました。

なお、上告審判決には、**須藤雅彦裁判官の補足意見**がついています。

「一般的な法形式で直截に本件会社株式を贈与すれば課税されるのに、本件贈与税回避スキームを用い、オランダ法人を器とし、同スキームが成るまでに暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組合せを実施すれば課税されないというのは、親子間での財産支配の無償の移転という意味において両方で経済的実質に有意な差異がないと思われることに照らすと、**著しい不公平感を免れない**。国外に暫定的に滞在しただけとあってよい日本国籍の上告人は、無償で1653億円もの莫大な経済的価値を親から承継し、しかもその経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものともいえるから、最適な担税力が備わっているということもでき、我が国における富の再分配などの要請の観点からしても、なおさらその感を深くする。一般的な法感情の観点から結論だけを見る限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからとあって、**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**。けだし、**憲法30条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法84条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する**。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。」

(4) 本件のポイント

- ・私法からの借用概念とその解釈 ～租税法律主義の要請～