

納税者の住所の認定に関する最高裁判決

今月のニューズレターでは、納税者の「住所」の認定が争われたいわゆる武富士事件最高裁判決(以下「本判決」という¹⁾)をご紹介します。本判決は、原告の住所は国外にあったと認定して原審高裁判決²⁾を破棄し、納税者勝訴の判決を言い渡しました。

1. 事案の概要

上告人(以下「X」という)が、亡父甲及び母乙から、平成11年12月27日付け株式譲渡証書により、国外財産である外国法人A社(オランダ王国の有限責任非公開会社)の出資口数合計720口を取得した(以下「本件贈与」という)ことにつき、贈与税の決定処分(課税価格で1653億円余、納付すべき税額で1157億円余)及び無申告加算税賦課決定処分を受けたのに対し、Xは、本件贈与当時日本に住所を有しないから相続税法(平成15年法律第8号による改正前のもの、以下「法」という)1条の2第1号により贈与税の納税義務を負わないと主張し、各処分の取消を求めました。

2. 争点

本件贈与を受けた時(平成11年12月27日)において、Xが日本国に「住所」を有していたかが問題となりました³⁾。

3. 本判決の要旨

(1) 「住所」の解釈—生活の本拠たる実体

法1条の2に定める住所とは、「生活の本拠、すなわち、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体を具備しているか否かにより決すべき」であると一般論を述べました。そし

て、本件においてXは、本件期間(平成9年6月29日から同12年12月17日に至るまでの通算約3年半にわたる香港への赴任期間をいいます)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Xの香港における居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社(日本の上場会社でXはその香港駐在役員)又は本件会社を買収した香港現地法人(Xはその取締役)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」こと等からすれば、本件贈与当時、香港における居宅は、「生活の本拠たる実体を有していた」と判断しました。

(2) 原審判決の否定

原審が日本国内に住所を有することの根拠としていた、①日本滞在中は家族の居住する杉並区内の居宅で起居していたこと、②香港に家財道具を移動せず、サービスアパートメントを利用していたこと、③Xの本件会社における地位ないし立場(亡父甲の後継者と目されていた)の重要性、④香港に預金等の資産を移動していないこと、⑤一部の住所変更届出をしておらず香港での居住意思が強いものではないことといった事情は、いずれも、通常の海外赴任者に見られる行動と何ら齟齬はない、滞在日数の格差を覆すに足りる事情とはいえない等の理由から、香港における居宅の生活の本拠たる実体を否定する要素とはならない、と判示しました。

4. 本判決の意義

(1) 借用概念としての「住所」

本判決は、住所とは「生活の本拠、すなわち、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」と判示しています。相続税法は「住所」の定義を設けていないことから、これを定義する民法22条所定の「生活の本拠」を解釈して「住所」の意義を明らかにしたものと考えら

本ニューズレターの執筆者

みやづか ひさし
宮塚 久パートナー
弁護士ふくおか みきこ
福岡 充希子アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

れます。これは、租税法の概念には他の法分野から借用したものが、かかる概念は本来の法分野における同じ意義に解釈すべきという借用概念論の統一説に立つたものといえます。この説は、法秩序の一体性と法的安定性を重視するもので、最高裁も近時明示的に統一説に立つようになったと考えられており⁴、本判決で、最高裁が統一説に立つことが定着したものと考えられます。

(2) 「生活の本拠たる実体」の判定の仕方

本判決が、本件期間中、X がその約 3 分の 2 の日数を香港居宅に滞在して過ごしたこと、その間香港において関係者との面談等の業務に従事したことから、香港における居宅は「生活の本拠たる実体を有していた」と一応判示しながら、原審が指摘するその余の事情、すなわち、杉並区内の居宅における起居、本件会社における地位ないし立場、家財等の移動状況、香港での滞在先の状況、預金等の資産移転の状況、各種届出状況を挙げて、本件事例においては香港における居宅に「生活の本拠たる実体」があることを覆す要素とはならないと判示しています。このことからすると、「生活の本拠」たる実体の判定に当たっての要素としては、i)滞在期間の長短、ii)就業内容、就業状況を第一次的に重視し、iii)居住状況、iv)就業先における地位・立場、v)家財の移転状況、vi)資産の移転状況、vii)各種届出状況を二次的に考慮する可能性を示唆していることがうかがわれます。そうであるならば、一般論において考慮要素の範囲及びその重みづけ、比較衡量の方法等について明確に判示すべきであったのではないかと考えられます。

(3) 租税回避の意思や居住意思を考慮すべきか

原審は、X に租税回避の意思があったとし、そうであるならば滞在日数については調整していたと考えられるから、滞在日数の格差を重視して住所の認定を行うことは相当でないとしています⁵。また、香港への出国時に借入のあった銀行やノンバンクの多くに対して住所が香港に移動した旨の届出をしていないことから、X の香港における居住意思は強いものであったとはいえないとし、このことを考慮し

て本件贈与当時日本に住所があったと認定しました。そこで、原審のように租税回避の意思や居住意思を考慮して住所を認定することの是非が問題となります。

この点、租税回避の意思を考慮するのは、納税者の予測可能性を害し、憲法上の原則である租税法主義に反すると考えられます。また、居住意思を考慮するのは、当初居住意思がなかったがその後居住意思が生じた場合、又はその逆の場合等に判断基準として明確性を欠き不安定であると考えられることから、適切でないと考えられます⁶。最高裁は、結論として、これらの主観的要素を考慮して「住所」該当性を否定することはできない旨を明確に判示しており、妥当といえます。

以上

- 1 最高裁判所第 2 小法廷平成 23 年 2 月 18 日判決・判例タイムズ 1345 号 115 頁。
- 2 東京高裁平成 20 年 1 月 23 日判決・判例タイムズ 1283 号 119 頁。
- 3 本件贈与当時、「贈与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」(法 1 条の 2 第 1 号)である場合には、「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」と規定され(法 2 条の 2 第 1 号)、当時の相続税法基本通達 1・1 の 2 共-6 は、国外において勤務その他の人的役務を提供する者でその提供が短期間(おおむね 1 年以内)であると見込まれる者については、その者が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、その者の住所は法施行地にあるものとして取り扱うしていましたが、日本国内に住所を有しない場合は、贈与税は課税されませんでした。なお、平成 12 年税制改正後は本件のようなスキームによる贈与税回避は制限されています。
- 4 金子宏『租税法〔第 16 版〕』(弘文堂、2011)112 頁参照。
- 5 租税回避の意思を直接の考慮要素としているわけではなく、X に租税回避の意思があったことから、X が滞在日数を調整していたことを認定し、それにより滞在日数の格差という事実の重みが軽くなるという考え方をしています。
- 6 当時の相続税法基本通達 1・1 の 2 共-5 においても、「生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定」するものとして示されています。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスを携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)

電話：03-5562-8500(代) FAX：03-5561-9711~9714

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2011