

## Japan Tax Newsletter

### 相続税法上の住所概念の解釈が問題となった最高裁判例 (「武富士事件」) (最判平成23年2月18日裁時1526号2頁)

納税者が日本に住所を有するか否かが争われていたいわゆる「武富士事件」につき、最高裁判所は、平成23年2月18日、東京高等裁判所の判決を破棄し納税者勝訴の判決を下しました。租税回避の意図を重視したものと考えられる高裁判決には賛否両論がありましたが、最高裁は租税回避の意図により、日本に住所を有するか否かの認定を左右してはならないという原則を確認しました。

【執筆担当：高畑侑子】

\*\*\*\*\*

#### 1. 事案の概要

原告（上告人）Xは、父親が代表取締役を務めていた消費者金融業を営む会社（「T社」）の香港駐在役員及び香港に所在するT社の子会社の取締役として、平成9年6月29日から平成12年12月17日までの期間、香港に赴任しました。その間、現地において香港又はその周辺地域の関係者との面談等の業務に従事する一方、月に一度は日本に帰国し、T社の取締役会に出席する等、日本でT社の業務にも従事していました。なお、この期間中、Xは、香港において、家財が備え付けられ、部屋の清掃等のサービスが受けられるいわゆるサービスアパートメントに滞在しており、全期間のうち、約65.8%は香港に滞在し、約26.2%は日本に滞在しました。

Xは香港に赴任していた期間中の平成10年3月及び平成11年12月の2回にわたり、両親から、オランダ法人（日本の上場会社であるT社株式を相当数所有する。）の出資持分の贈与を受けました（「本件贈与」）。

本件贈与当時の相続税法においては、贈与を受けた時点で日本国内に住所を有する個人は贈与された資産の所在を問わず贈与税が課され、日本国外に住所を有する者は国内にある資産の贈与についてのみ贈与税が課されると規定されていました。判決文によると、Xの父親は、平成9年2月ころ、贈与者が有する資産を国外に移転し、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で贈与税の負担を回避するという方法があることについて弁護士から説明を受けていたようです。

税務署は、本件贈与当時Xは日本に住所を有していたので、資産の所在地を問わず本件贈与につき贈与税の納税義務を負うとして、贈与税の決定処分と無申告加算税賦課決定処分（「本件処分」）を行いました。Xは、本件贈与当時は日本に住所を有していなかったため、国内資

産でないオランダ法人の出資持分の贈与については贈与税の納税義務を負わないとして、本件処分の取り消しを求めました。

第一審（東京地判平成19年5月23日）は、本件贈与が行われた当時のXの香港での滞在日数と日本での滞在日数の格差等の事情に着目し、Xに租税回避の意図があったとしても生活の本拠が日本にあったか否かの点に決定的な影響を与えないとして、生活の本拠が香港にあったと認定し、本件処分を取り消しました。原審（東京高判平成20年1月23日）は、Xの租税回避の意図を重視し、住居の実態、職業活動、資産の所在、居住意思等の事情から、本件贈与日において、Xは国内に住所を有するものであるとして、第一審判決を取り消しました。これに対してXは上告。

## 2. 判旨

最高裁は、「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もの」であり、主観的に租税回避の意図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、生活の本拠たる実体を否定する理由とすることはできないと判示し、このことは、相続税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の当然の帰結であるとしています。そして、香港での滞在日数と日本での滞在日数との格差やXの香港での職業活動等の事情を挙げ、Xが本件贈与当時、香港に生活の本拠たる実体を有していたとして、X勝訴の判決を下しました。

なお、裁判長裁判官の補足意見が付されており、本件における客観的な事情にかんがみると香港のみならず日本にも生活の本拠があったのではないかという疑問も生じるが、判例上、民法上の住所は単一であるのでいずれか一つに決定せざるを得ず、本件では多数意見の指摘する諸事情に照らして香港に生活の本拠たる実体を認めざるを得ないとしています。補足意見は、Xの香港での生活が、本件贈与に伴う贈与税回避スキームが成立するまでの寓居であるともいえることから考えて、この結論につき、一般的な法感情からは違和感を生じないではないが、租税法主義の下では課税要件は明確なものでなければならず、厳格な条文解釈が要求されるのでやむを得ないと述べています。

## 3. 解説

### (1) 借用概念と固有概念

本件で問題となった、「住所」という用語については相続税法に定義がおかれておりません。「住所」という用語は民法で定義されており、相続税法はそれをそのまま使っています。

租税法が用いている用語・概念には、租税法以外の他の法分野で定義されている用語・概念を借用しているもの（借用概念）と、租税法が明示的に定義しているもの（固有概念）があります。借用概念の意味を解釈する際には、その概念が定義されているものの法分野と同じ意味に解すべきか、それとも租税法独自の定義を打ち立てるべきかが問題となりますが、今日の通説の見解によれば、課税の予測可能性、法的安定性の観点から、租税法上独自の定義が明記されている場合又は条文の趣旨から異なる意味で用いられていることが明らかな場合を除き、その用語・概念が定義されているものの他の法分野と同じ意味に解するのが妥当とされています。

### (2) 租税法上の住所

上記のとおり、本件で問題となった住所の定義規定は租税法には置かれていないので、民法第22条の住所概念が借用されることとなります。すると、(1)で述べたように民法と同じ意義に解することになるので、租税回避の意図という租税法独自の概念を取り入れて解釈したり事実認定を行ったりすることは許されません。最高裁判決はこのような借用概念の解釈適用の

原則を確認したとみることができます。本件のような結論は、補足意見の指摘するように法感情に照らすと違和感が生じるかもしれませんが、租税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の当然の帰結であり、法的安定性や予測可能性を確保するためにはやむを得ないものなのです。

(3) 今後の課題

本判決で、最高裁は借用概念の解釈適用の原則を確認したとはいえませんが、判断要素として何をどの程度重視しているのかといった具体的判断方法については必ずしも明らかにしていません。高裁の挙げた住居の実態、職業活動、資産の所在、居留意思等の諸事情が、滞在期間の格差を覆すほどの重要性はないという形で、いわば消極方向には働かない要素と位置づけているとも考えられますが、積極方向として滞在期間の格差以外にどのような要素がどの程度の重要性をもつものかは明らかにしておらず、この点の詰めが残された課題といえるでしょう。

なお、平成15年の改正により、現在の相続税法では、日本国籍を有する個人が贈与により財産を取得した時において日本に住所を有しない場合でも、贈与をした者が当該贈与前5年以内のいずれかの時において日本に住所を有していたことがある場合は、贈与された資産の所在を問わず贈与税の対象となる、と定めているので、本件のようなケースでは（受贈者が日本国籍を離脱しない限り）贈与税が課されることになります。

\*\*\*\*\*

本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、当事務所の高畑侑子（[yuko.takahata@amt-law.com](mailto:yuko.takahata@amt-law.com)）までご遠慮なくご連絡下さいますよう、お願いいたします。

\*\*\*\*\*

アンダーソン・毛利・友常法律事務所

Tax Newsletter 担当

仲谷栄一郎、藤田耕司、岡本高太郎

〒106-6036 東京都港区六本木1丁目6番1号 泉ガーデンタワー

<http://www.amt-law.com/>

本ニュースレターの配信の停止、送付先変更などをご希望の場合には、大変お手数ですが、[tax-newsletter@amt-law.com](mailto:tax-newsletter@amt-law.com) まで、ご連絡頂けると幸いです。

© Anderson Mori & Tomotsune 2011