武富士最高裁判例の総合的研究

～租税回避と住所認定の是非～

第 38 回 2011 年（平成 23 年）4 月 8 日

租税判例研究会座長、中央大学教授
大淵 博義

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。
※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞
http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/

2011 年 4 月 8 日
中央大学商学部教授　大淵博義

武富士最高裁判例の総合的研究

～租税回避と住所認定の是非～

Ⅰ　武富士事件判決の概要

１．武富士事件の概要

原告(被控訴人)・甲の父・亡乙及び母・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社の出資持分４００口全部を買い取り、その後、平成１０年３月２５日に、スイス銀行東京支店から共同で１０００億円を借り入れ、翌２６日、フランス B 社へ総額約１０００億３７００万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１９９万９９９４株を所有した。フランスＢ社は、上記増資のうち約１４億ドイツマルク（約１０００億円）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Ｂ社株式全部をオランダＡ社に現物出資して、同Ａ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Ｂ社は、株主となったオランダＡ社に対して、１４億０６４５万５４９２ドイツマルク（約１０００億円）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、Ｘ社株式の合計１５６９万８８００株を１４億０６４５万５４９２マルクでオランダＡ社に譲渡する契約を締結していたところ、オランダＡ社は、フランスＢ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９９９億９８９８万５４８０円を亡乙らに送金した。亡乙及び丙は、同月２７日、上記譲渡代金から、スイス銀行東京支店からの借入金１０００億円を返済した。

これに先立ち、原告・甲は、平成９年６月２７日に香港に出国し、Ｘ社のアジアの拠点の駐在員役員として、かつ、香港所在法人の代表取締役として、３年半の期間、情報収集及び投資活動に従事して、香港を生活の本拠として現実に生活していたものである[1]。その後、滞在開始から２年半後の平成１１年１２月に、亡乙が保有するオランダ法人Ａ社の株式を原告・甲に贈与したが、当該国外財産の贈与については贈与税が課税されないことから贈与税の申告をしていなかった。

これに対して、所轄税務署長は、原告・甲の住所は香港ではなく日本の亡乙の自宅（杉並区）にあると認定し、当該株式の贈与について贈与税の課税処分を行なったものである。

---

[1] すでに述べたように、判決の認定では、当該役員は日本出国後３年半後に香港を出国し、その後３年経過後に、亡乙の杉並自宅に戻り居住しているというのであるから、少なくとも、日本の亡父の自宅を生活の拠点としていない期間は６年半ということになる。このことは、後に詳論するように、日本の住所の認定に大きな影響を及ぼすものといえよう。

２. 原審判決の対比（参考資料１参照）

本件の一審判決と控訴審判決の内容を要約して対比した別紙の判決対比表参照

３. 最高裁判決（参考資料２参照）

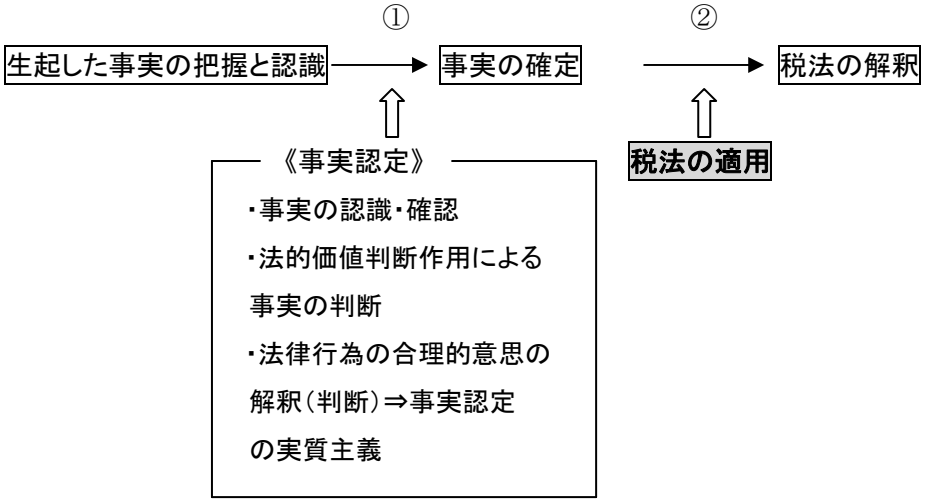
Ⅱ　研　究

１．事実認定と税法の解釈適用の関連

○税法の解釈適用に当たっては、まず適用される対象となる事実を確定する必要があるが（荒井勇『税法解釈の常識』税務研究会（1986 年）９６頁）、この「事実の確定」は課税要件事実の確定に連関する重要な認定作業であり、広く事実認定といわれている。

かかる「事実の確定」と税法解釈適用による租税法律関係の形成過程を示せば、次のとおりである。

《事実認定と税法の解釈適用の構造》

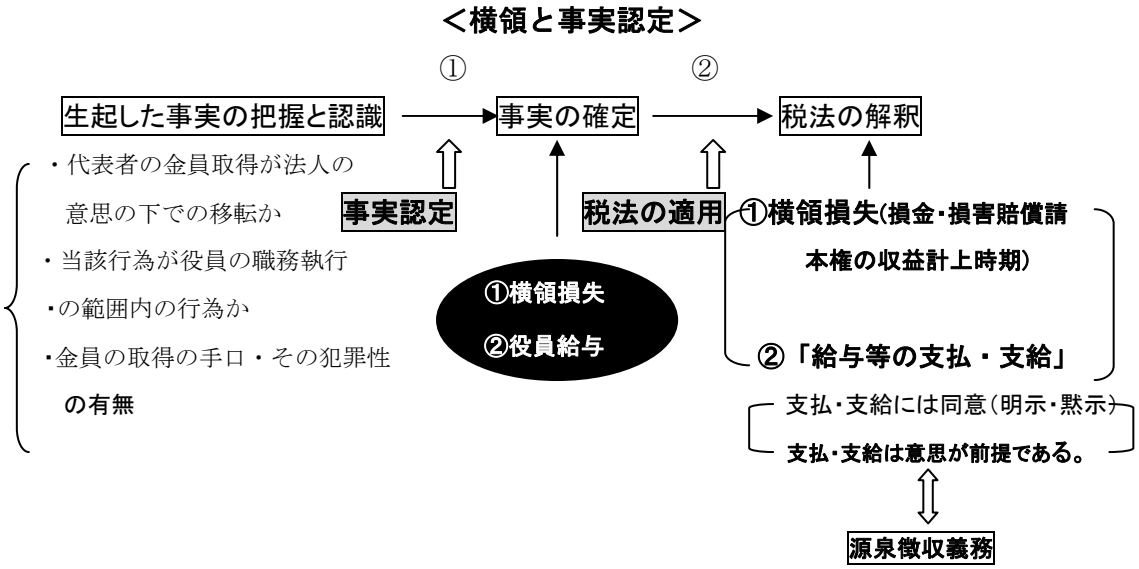


法令の解釈適用に関し、内閣法制局長官を経験した林修三氏は、その著書において、「法令の適用に当たっては、原則として、…　(1)事実の確定、(2)法令の発見または検認、(3)発見又は検認した法令の解釈適用、という三つの作業が次々に必要となる。」（林修三『法令解釈の常識』日本評論社（1975 年）54 頁）とされ、「法令適用の第一段階として、事実の確定が必要であることは、事件が裁判所における訴訟問題になっている場合であろうと、行政機関の法令執行の際において問題となっている場合であろうと、別に変わりがない。」とされている。

そこで、税法の解釈適用は、先ず、私法上の法律行為及びそれにより発生した経済的意義(実質・成果)を認定して「事実の確定」が行われ、次に、確定した当該事実に適合する税法の規定を発見又は検認して、その税法規定を解釈して確定した課税要件規定に適用するという作業が行われることになる。この点について、課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである（大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日・訟務月報 47 巻 12 号 3767 頁)。

このことを典型的事例で示せば、次のとおりである。

○代表取締役の横領と役員給与の認定



つまり、当該法人から代表取締役等への金員の移転が、横領か給与かの問題は税法固有の認定の問題ではなく、私法上の事実認定による「事実の確定」の領域の問題であるということである。しかして、私法上の事実認定により「確定した事実」を、解釈された税法規定の課税要件規定に当てはめて課税関係が形成されるということが、事実認定と税法の解釈適用の関係であるということが理解されなければならない。

このような基本的なことが課税庁及び判決において理解されていないために法人から役員等への、その金員の流れの事象を捉えて給与と認定するとことになる。給与認定の前に、法人が提起した告訴や損害賠償請求訴訟等の生起している事実関係からうかがうことができる「法人の意思」が無視されることは、そもそも、税法の解釈適用の前提としての事実認定を誤らせることになる。その結果、税法上の課税処分は役員給与等として源泉所得税

の告知処分を、一方、私法上、被害者から等が役員に対して提起され損害賠償請求訴訟では、支払命令の判決が確定するという矛盾した事態を露呈して収拾不能な齟齬の経済実態を招来することになる。

大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決は、「本件では、理事長の本件金員の取得が税法上、給与所得に該当すると認められるものであって、被控訴人協会と甲との間で別件訴訟の判決が確定していることは、本件の判断に直接関係するものではない。」と判示していることは、法律家たる裁判所が、税法上の事実認定と税法の解釈適用の基本を理解していないことの証左といえよう。

２.「租税回避」の意味と租税負担軽減

(1) 租税負担の多様的意義

本件課税庁及び控訴審判決は、原告（以下「甲」ともいう。）が香港に住所移転したのは、贈与税及び相続税の負担を回避するための租税回避行為の目的であるという潜在意識から出発しており、しかして、当該甲の行為は許されないという前提で課税され、同判決も、このことを前提として判示されているように思われる。この場合の「租税回避行為」は、税法上、本来は許されない行為という意識がその背景にあるように思われるので、先ず、その範囲について見ると、次のように、節税を含む「広義の租税回避」、換言すれば、「租税負担軽減のための行為」として考えられているものと思われる。

○「広義の租税回避」➡「租税負担軽減のための行為」

① 節税行為（タックスプランニング）

② 仮装行為（通謀虚偽表示）

③ 狭義の「講学上の租税回避行為」…異常、不合理な行為形式を選択して得られた経済的成果（経済的意義）が、通常採用される合理的行為による経済的成果と同様であるにもかかわらず、異常、不合理な行為形式の租税負担が減免されている場合の当該行為をいう。

④ 事実認定の実質主義…納税者が採用した外形上の法形式と現実の経済的成果（意義）とが齟齬を来たしている場合に、その現実の経済的成果を生み出す法形式が、納税者の意図した真に法形式と認定する。

⑤ 個別否認規定による否認対象行為

このうち、①の「節税行為（タックスプランニング）」に該当するものとして、例えば、組織再編成税制や連結納税制度の導入に当たっての税制調査会の答申において「租税回避を防止する規定を創設すべきである」という内容が盛り込まれていたが、かかる場合の「租税回避防止」の答申は、この制度を利用して租税負担軽減を意図して行われる行為としての「節税」を防止するという意味での租税回避を規制すべきであるという「広義の租税回避」を想定したものである。

例えば、特定資本関係を形成した上で適格合併により被合併法人の繰越欠損金を引き継いで控除することを企図して行なわれた一連の行為に基づく欠損金の引継ぎとその控除は、「事実認定の実質主義による否認」又は「講学上の租税回避行為の否認」の法理により、当該欠損金の控除を否認することはできないし、もとより、仮装行為の否認も許されないから、ここでの「節税行為」として容認せざるを得ない。そこで、新税制の創設にあたり、税制改正に際して、かかる節税対策が講じられることを排除するために、合併前５年内の被合併法人の株式取得による特定資本関係を作出して適格合併した場合には、被合併法人の繰越欠損金を引き継いで控除することは認めないとする個別規定(法法５７③)により、その節税対策を排除したものである。

(2) 武富士事件の住所移転の態様

贈与税のない香港へ出国して贈与を受ける行為は、次のいずれに態様に該当するのであろうか？

①節税行為（タックスプランニング）
②仮装行為（通謀虚偽表示）
③狭義の「講学上の租税回避行為」
④事実認定の実質主義

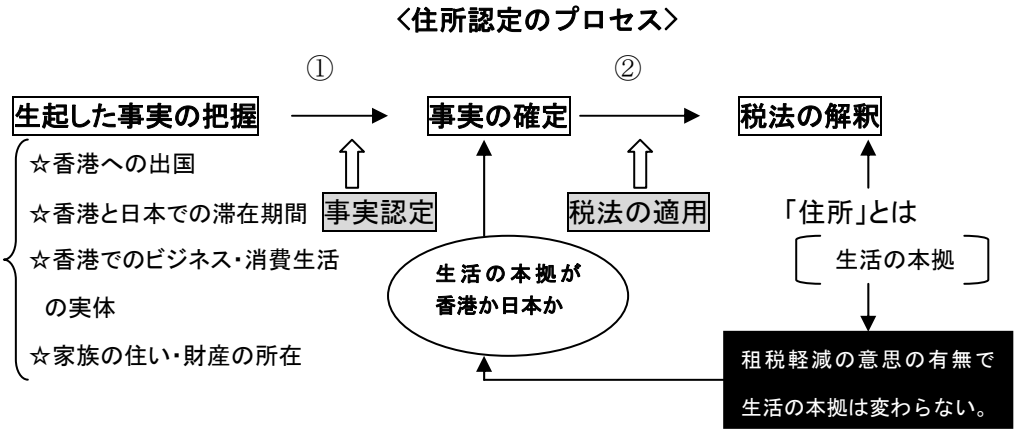
先ず、②の仮装行為には該当しないし、③の仮装行為ともいえない。③の講学上の租税回避行為である「香港出国が異常不合理」として、正常な行為がありうるかという点からみてもこれに該当しない行為であることは当然であり、また、④の事実認定の実質主義が問題となるケースとは異なる。このことからも、香港への住所移転は、香港の贈与税非課税制度とわが国に住所を有しない制限納税義務者の国外財産の贈与非課税制度を巧みに利用した「①節税行為」に分類する以外にはない。かかる節税行為は、現実に生活の本拠が香港にある以上は否認できないことは当然であり、これを否認するためには個別規定の創設による以外にはない。

➡つまり、平成１２年相続税法改正が遅きに失したということである。

３.「住所」の事実認定と解釈適用との関連

(1) 住所認定と税法の解釈適用の関連

○税法の解釈適用は、先ず、私法上の法律行為及びそれにより発生した経済的意義(実質・成果)を認定して「事実の確定」が行われ、次に、確定した当該事実に適合する税法の規定を発見又は検認して、その税法規定を解釈して課税要件規定を適用するという作業が行われることになる。



この場合の「事実の確定」に至る事実認定のプロセスは、具体的に発生している客観的事実に即して、それに法的評価（事実の評価）を加えた上で、一定の事実(私法上の法律形式や本件のように、生活の中心・本拠)を確定する作業である。そこで、本件武富士事件で問題とされている税法固有の租税回避（広義）という主観的意思が、住所の事実認定に影響するのかどうかが問題

○租税回避の主観的意思の存否は、生活の本拠という私法上の事実とは無関係

・贈与税回避のために香港に出国し就職して生活している子供に対して、3年間後に贈与した場合、その子共が一度も**日本に帰国したことがない場合には、住所が日本ということはあり得ない。➡租税回避の意思は無関係**

☆語学留学の目的のために香港に留学した機会を捉えた贈与であろうと、贈与税非課税の香港へ留学させて、わが国の国外財産の贈与税非課税制度を利用するために贈与した場合であろうと、その住所移転の動機は無関係でありその各贈与の本質は変わるところはない。

○このことが税務の認定に関係するというのは、租税回避という意思により取られた行為が、現実の具体的、客観的事実として顕現されている場合には、その事実に基づいて生活の本拠の認定がなされるということであり、租税回避という主観的意思自体が、直接、事実認定に影響するものではない。

・私法上の法律構成の否認論が否定されたこと。

(2)租税負担軽減の課税制度利用のための住所移転

ア　平成12年度相続税法改正前における贈与税の課税制度

平成 12 年度税法改正前の相続税法は、法の施行地に住所を有する者が相続又は贈与により財産を取得した場合には、その取得した財産(全世界財産)について贈与税又は相続税が課税されるが、法の施行地に住所を有しない場合には、国内財産を取得した場合に限り相続税又は贈与税が課税されることとされていた。しかして、同改正前において、日本に住所を有する父親(贈与者)が、海外勤務のために外国に赴任し日本に住所を有しない子供に対して外国株式等の国外財産を贈与した場合には、日本の贈与税が課税されないこととされていたものである。

経済がグローバル化し、数多くの日本人が海外に居住している現代社会において、かかる贈与等について課税がなされない制度について、何らの規制も加えられずに放置され、戦後 50 年以上に亘り、贈与税が課税されない状態が続いていたこと自体、信じ難いことであり、この点に関する立法当局に対する批判は免れないというべきである。そのために、上記改正までの間、贈与税を回避することは容易に行なわれていたものと推測されるが、かかる贈与税回避について、これまで課税されたということは寡聞にして聞かない。

○平成 12 年度の相続税法改正

・相続又は贈与により財産を取得した時から前 5 年以内に被相続人(贈与者)又は相続人(受贈者)のいずれかが法の施行地に住所を有している場合には、全世界財産に対して相続税又は贈与税の納税義務があることとされた。遅きに失した改正といわざるを得ない。

イ　本件事件における租税負担軽減の本質的要因

本件納税者甲が贈与税負担を免れたのは、前記改正前の規定を含む次の二つの税制が利用されたという点を指摘する必要がある。

① 亡乙は１０００億円余の時価のＸ社株式を外国法人に譲渡しているが、当時の税制は、上場株式の譲渡所得課税は、証券市場の活性化という趣旨から、上場Ｘ社株式の譲渡収入金額（本件は１０００億円余）に１．０５％を乗じた金額（10 億円余）の所得税が課税されるという優遇制度が利用されたということ。

②その財産の「取得の時」に日本に住所を有しない個人は、制限納税義務者として国外財産には贈与税は課税されない制度が利用されたということ。

４. 相続税法上の「住所」の解釈

(1) 相続法上の「財産を取得した時において法施行地に住所を有しないもの」の解釈

○贈与税の納税義務（抽象的納税義務）は、「贈与による財産の取得の時」に成立するとされ（通則法１５①五）、また、相続税法第１条の四「贈与税の納税義務者」は、「贈

与によ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」とされている。さらに、相続税法 22 条「評価の原則」は、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、…」規定されている。

・「当該財産を取得した**時**において、…住所を有するもの」⇒贈与により財産を取得したその「現実の時」に法律の施行地に現実に住所を有しているものが贈与税の納税義務者である。
・法律用語としての「時」という用語は、「ある具体的な時点を指す」。
・林修三「法令用語の常識」日本評論者〈1975 年〉 7 頁　⇒「『時』は、文字どおり、時点又は時間が問題になる場合だけに使われる。たとえば、『被相続人が相続開始の時において有していた財産』等のようである。」とされている。

★贈与の時に日本に住所があるかないかという一時点の住所の存否が問題となる。

(2) 相続税法上の「住所」の意義

ア　借用概念としての「住所」の解釈

・ 民法２２条は、「各人の生活の本拠はその者の住所とする。」とし、同２３条は、「住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。」と規定している。

・ 相続税法上の「住所」は、かかる民法又は一般の用語の借用概念と解されているが、それについて、「相続税基本通達１の３・１の４共－５」では、「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。」とし、さらに、法施行地に２個以上の住所はないものとすると規定しているところである。

※中里実教授は、住所の解釈につき、「原則として民法の規定に従って、所得税法における住所の解釈がなされるのであり、租税法独自の観点から、『住所』の解釈がなされるわけではないという点に留意しなければならない。」(中里実「借用概念と事実認定～租税法における社会通念～」税経通信 64 巻 14 号(2007 年)20 頁)とされている。

イ　相続税法基本通達の住所の判断基準

相続税法上の「住所」とは、客観的事実によって判定される各人の「生活の本拠」をいうが（相続税基本通達１の３・１の４共－５）、同通達では、相続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者であっても、次に該当する場合には、国内に住所があるものとして取り扱うこととしている（相基通１の３・１の４共－６）。

① 学術、技芸の習得のため留学している者で法施行地にいる者の扶養家族となっている者、

② 国外での勤務その他の人的役務の提供をする者で国外における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（同居している配偶者等を含む）

※なお、上記に該当する者であっても、客観的事実によって判定した場合に、日本に住所がないと認められるものは除かれている。

※転勤により、国外で１年を超える期間、勤務して生活することが予定されている場合には、②の場合には該当しないから、国内には住所はないこととなる。例えば、３年間の予定の海外勤務で、その後には日本勤務となることが予定されている者であっても、当該通達は、生活の本拠の認定を１年基準という形式で判断することとしているから、たとえ、生計を一にする家族を日本に残して単身赴任し、また、家財道具や預金等の主要な財産も国内にあるとしても、同通達では国外に住所があると認定されることになる。

☆贈与により「財産を取得した時」「一時点」で、住所の有無を判断することとされている相続税法の規定の解釈からすれば、３年後に日本に勤務することが予定されている（確定ではない）ことを理由として、なお、日本に住所があると解することは到底困難であることに鑑みれば、当該通達は当然のことを確認的に規定したといえるであろう。

(注)

相続税法にあっては「住所意思」や「定住意思」が重要であり、一定期間経過後に日本に帰国し定住する意思がある外国居住者は、日本に住所があると認定すべきという趣旨の論説として、酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)」税務通信 63 巻 3 号(2008 年)39 頁。相続税法は所得税法とは別々の法律であるから、相続税法の「住所」については、一審判決で国から提出された桜井四郎氏の日本に帰る予定である海外勤務者は国内に住所があるとして取り扱われるべきであるという、相続税法の「住所」の考え方が尊重されてよいように思われるとする見解として、酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)」税務通信 63 巻 3 号(2008 年)42 頁。

➡論外である。相続税基本通達の改正が先決である。

参考

・所得税施行令 15 条１項一号では、「その者が国外において、継続して１年以上居住することが通常必要とする職業を有する」場合には、その者は国内に住所を有しな

いこととする推定規定を措置しており、この規定は、将来、日本に帰ることが予定された者かどうかは問わないのである。

ウ　「生活の本拠」の認定と居住意思との関連

○公職選挙法の住所に関する最高裁大法廷昭和２９年１０月２０日判決（民集８巻 10 号 1907 頁・寄宿舎事件）

「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とする。」

○最高裁判所昭和３５年３月２２日（民集１４巻４号５５１頁）

「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と解するのが相当である。」

☆　本件武富士事件の一審判決

「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。」

○居住意思（主観的意思）

・　その生活の本拠の認定は、「客観的居住の事実（定住の事実）を基礎とし、これに当該居住者の主観的な居住意思（定住の意思）により総合して判断すべきものとされているが、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と解されている（我妻栄『民法講義（民法総則）』）。」とされている。

・　本件一審判決においても、「主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に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。」と同趣旨の判示がなされている。

(注)同旨の最近の判決として、東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決（タインズ Z888-1301）その控訴審・東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決（税務通信 No.3008）がある。

※このような判決から導かれるのは、生活の本拠の認定に当たり、居住意思が認定要素とされるのは、生活実体を証明する種々の要素が存在し、その具体的事実からのみでは、一方の地を生活の本拠と認定するには疑義を挟む余地がある場合に、その者の生活実情から認定される居住意思を判断要素として考慮し、当該生活の本拠と認定する場合であると解される。

（注）

最高裁判所昭和３５年３月２２日（民集１４巻４号５５１頁）の原判決・大阪高裁昭和 34 年 10 月 16 日判決（上記民集 558 頁に登載）は、原告は営活動の拠点の事業所での宿泊をしているが、同人はその事業所の町内の住民となることを好まず、従前の住居は仏壇が農機具、生活資産等を置いており、同番地の父親宅に娘と一緒に寝泊りして、父親の農業を手伝うとともに、同町内の役員等していること等から、その客観的な生活実情と同人の住所に関する主観的意欲からみるとき、同人の住所は従前の住居地にあったと認定している。

エ　武富士最高裁判決

☆原審は、上告人が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、国内滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、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、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に及んでいる上告人について、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。

☆本件期間中、国内では家族の居住する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。

５．　まとめ

～租税負担軽減の意思と事実認定への影響について判示した判決～

税法の解釈適用に当たっての前提となる「事実の確定」は、生起している具体的、客観的事実（生の事実）に基づいて、社会通念や経験則等による法的評価を加えて特定の事実を確定する作業であるから、かかる「事実の確定」のプロセスにおいて、税法独自の租税回避（租税負担軽減）の意思や目的が、その私法上の事実認定における判断要素として介入する余地はない[2]。このことは、納税者が租税負担の軽減や回避する意思の下で当該法律行為又は事実行為を選択したのであれば、当該行為自体又はその経済事象を客観的事実として認識して、社会通念等によって評価すれば足りるということであって、事実認定に当たって、その租税負担の軽減等の意思が直接問題にされることはないというべきである。その租税回避の意思の下で採用された法律行為又は経済行為により顕現されている具体的、客観的事実に基づいて評価が加えられ、私法上の事実として確定されるものであるから、その租税回避という主観的事情が、かかる私法上の事実の確定に直接影響を与えるものではない。

※　岩瀬事件判決・東京高裁平成 11 年６月 21 日判決（税資 243 号 669 頁）

「むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められるのである」と判示

※　航空機リース訴訟・名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決

「動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されることを根拠に、直ちに通常は用いられることのない契

[2] この点につき、金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実・神田秀樹編『ビジネス・タックス』〔2005 年〕413 頁は、「『契約の解釈』の名の下に、私的自治の原則とは無関係な租税法独自の価値判断を持ち込むことは、契約解釈を逸脱するものとして、絶対に許されない。」と指摘されている。また、谷口勢津夫「司法過程における租税回避行為否認の判断構造」租税法学会『租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例』租税法研究第 32 号〔2004 年〕65 頁は、「租税法上の事実認定において租税回避目的混入論を採用することは許されない。」と指摘されている。なお、筆者の同旨の指摘は、大淵博義「企業の節税行為の合理性とコンプライアンス」税理 47 巻 7 号〔2004 年〕9 頁参照。

約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを許すものでもない。」と判示している。

※ ガイダント事件判決・東京高裁平成 19 年 6 月 28 日
「租税負担を回避するという目的から、匿名組合を組成するという方法を採用することは許されないとする法的根拠はないといわざるをえない。」

※ 特定資産の圧縮記帳を適用するために、既存の貸付金の弁済として債務者保有の土地を代物弁済により取得することに代えて、債権者が当該土地を売買により取得してその代金債務と既存貸付金を相殺する方法を採用した場合、その行為の経済効果が代物弁済と同様であるとしても、売買と相殺を代物弁済とみなす特別の規定もない以上、圧縮記帳の特例を否定することはできない。

★前掲の東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決（タインズ Z888-1301）、その控訴審・東京高裁平成 20 年 2 月 28 日判決（税務通信 No.3008）は、「原告が日本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偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、原告が租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。」と的確な判示がなされていることに思いを致すべきであろう。

反　対

①今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈〔4〕」税理 43 巻 3 号（2000 年）209 頁は、課税要件事実の認定に当たり、**「当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真実の法律関係であるか否かを判断するに当たっての重要な間接事実となろう。その意味では、課税要件事実の認定に当たり、租税回避行為であることが意味をもつといえよう。」**

★上記解釈に反対する論説

・金丸和弘弁護士、谷口勢津夫享受、大淵博義「私法上の法形式を否認する『事実認定の実質主義』の法理とその展開」」税経通信 62 巻 16 号 63 頁。

②酒井克彦前掲論文 41 頁は、「租税法上の住所概念をみるについては、租税回避目的は重要な考慮事項の一つとなり得ると解される。」とする。
同 46 頁は、**「租税回避を前提として拠点を移したのであるから納税者の住所意思が**

香港にあったとはいえないとする」

③品川芳宣「海外財産を贈与した場合の受贈者の『住所』の認定―武富士事件―」税研 23 巻 2 号(2007 年)83 頁(乙第 207 号証)、同「海外財産を贈与した場合の受贈者の『住所』の認定―武富士事件―」ＴＫＣ税研情報 16 巻 5 号（2007 年）44～45 頁。
➡このような租税回避目的の場合の「住所」の解釈は、私法上の借用概念の解釈手法に拘泥されることなく、特段の事情を一層強く考慮する余地があるようにも考えられるとし、計画的な租税回避行為に対して、外形的（客観的）事実である滞在日数を重視して「住所」を判定することは疑問であるとする見解

④川田剛「相続税、贈与税における『住所地』が問題となった事例―武富士事件―」税務事例３９巻１２号（2007 年）1 頁は、さらに論を進めて、**「本件のような租税回避を企図した住所の移転は権利の濫用として、その香港の住所を否認すべきである」**と論じている。

★上記と反対の論考として、占部祐典「税法における『住所』の意義とその判断要素」税理 51 巻 2 号(2008 年)49 頁は、租税回避の意図をことさら強調して、事実認定のレベルで用いることは許されるべきではないとされている。

☆すでに論じたことから明らかなように、租税回避の意思は私法上の事実認定においては間接事実にもなり得ない。かかる租税回避の意思の下で、いかなる法律行為又は事実行為が行われたのかということが問題となるのであって、租税回避目的で行われた行為が真実行われたものであれば、同族会社の行為計算の否認等の個別規定による以外は、その行為を否認することはできない。

☆その住所移転が租税回避を意図したものであるとしても、そのことから現実に発生している客観的事実に基づいて、甲の生活の本拠が日本にあるのか又は香港にあるかの判断に影響及ぼすものではない。その生活の本拠又はその中心が香港か日本かという判断にあたっては、発生している客観的事実に即して、社会通念をも考慮して客観的、合理的に認定判断することが最も重要な課題となる。

○最高裁判決は、生活の本拠である「住所」の認定に当たって、「租税回避」という税法固有の主観的要素を持ち込むことを明確に否定したもので、私法の事実と税法の解釈適用の関係を明解に判示したものとして高く評価できる。

	一　審　判　決	控 訴 審 判 決
住所の意義と居住の意思	**(1) 住所の意義** 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。 **(2) 居住意思について** ○これに対し、主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に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。 ○被告は、相続税の性質や課税体系の点から、外国における勤務等が終わった後に日本に帰る予定である者の住所は日本にあるものとすべきであると解しうる見解を紹介している。しかしながら、かかる見解によれば、例えば、我が国における居宅を引き払って、数年間外国に勤務し、その間に我が国に帰国せず、日本国内に生活拠点を保持しなかった場合であっても、将来日本に帰る予定があれば、国内に住所を有することになるが、このような場合にまで「住所」が国内にあるというのは、「住所」の日本語としての通常の意味内容からかけ離れるものといわざるを得ないし、被告が自ら定めた基本通達１・１の２共－６にも反するものであって、上記見解は採用し難い。	**(1) 住所の意義** ○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）。 **(2) 居住意思について** ○被控訴人は、本件滞在期間中、X社の有価証券報告書における大株主欄等、本件香港自宅所在地を住所として記載し、また銀行３行には住所が香港に移動した旨の届出をしたが、銀行７行とノンバンク１社にはそのような届出をせず、また、X社の常務取締役就任時の取締役就任承諾書及び役員宣誓書には、本件杉並自宅所在地を住所として記載したものである。 ○被控訴人は、亡乙の跡を継いでX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、本件滞在期間中に常務取締役、専務取締役と順次より重要な地位へと昇進していたことからすると、被控訴人は、香港滞在を長期間継続することを予定していなかったと認めるのが相当である。 ○本件香港自宅は、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であって、その施設としての性質及び滞在費用等に照らし、長期の滞在を前提とする施設であるとはいえないものであり、被控訴人が日本出国日に香港へ携帯したのは衣類程度であった。 ○被控訴人は、平成１１年１０月ころ、戊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、３か月に１回程度、国別滞在日数を集計した一覧表をX社の従業員（巳）に作ってもらっていた。また、平成１２年１１月ころ、日本に長く滞在していたところ、戊公認会計士から、早く香港に帰るよう注意を受け、同年１２月には、上記一覧表を戊公認会計士に渡している。これらの事実によれば、被控訴人には、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。

租税回避の意思と住所の認定	○原告は、平成１１年１０月ころ、戊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たり、戊公認会計士から香港に戻るよう指示されるなどしていたのであるから、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意識していたものと認められる。さらに、亡乙は平成９年２月ころ癸弁護士から受贈者の住所を国外に移転した後、国外財産を贈与することにより、贈与税の負担を回避する手法の説明を受けているところ、原告は亡乙の実子であり、平成５年１１月の贈与につき多額の贈与税を負担し、また原告自身、平成９年５月８日に癸弁護士も交えた会合に出席していることからすると、日本出国日時点においても、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を認識していた可能性もあり得るものと考えられる。 ○しかしながら、前示のとおり、原告はX社の海外駐在役員ないし香港各会社の代表者の地位にあって、現実にそれらの業務に従事していたものであり、かかる業務が贈与税を回避するために作出された外形にすぎないとは認められないのであるから、原告が本件滞在期間中に単に贈与税の負担を回避することのみを目的として香港に滞在していたとは認定し難い。 ○また、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。 　このように、原告の主観的事情を考慮したとしても、原告の生活の本拠が本件杉並自宅所在地であったとすることは困難である。	○認定した事実によれば、被控訴人は、平成１１年１０月ころ、戊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ったり、戊公認会計士から香港に戻るよう指導されるなどしていたのであるから、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られる。さらに、上記事実に、①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方法が、被控訴人が香港に出国する相当以前から、いわゆる節税方法として一般に紹介されていたこと、②亡乙は、平成９年２月ころ、癸弁護士から、上記の贈与税回避方法について一般的な説明を受けていたこと、③香港子会社の設立及び被控訴人の代表者就任は、亡乙の提案によるものであったこと、④被控訴人は亡乙の実子であり、平成５年１１月の贈与につき多額の贈与税を負担したことがあったこと、⑤被控訴人は、平成９年５月８日、亡乙、癸弁護士、子などを交えた会合に出席したこと、⑥被控訴人は本件贈与契約の当事者であり、かつ、上記の方法による贈与税回避の利益を直接に受ける本人であることを総合すれば、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

本件における生活の本拠の認定根拠	⑴ 生活場所（住居）について ○原告は、本件滞在期間中の全日数のうち、２６．２パーセントに相当する日数は日本に滞在し、その間は本件滞在期間前の住所である本件杉並居宅に起居していたところ、原告が日本出国日に香港へ携帯したのは衣類程度であったのであるから、本件杉並自宅は従前と同様、原告の住居として使用することができる状態にあったと考えられる。他方、原告は、本件滞在期間中、その６５パーセント余りの日数を香港で過ごし、その間は専ら本件香港自宅で起臥寝食していたものである。 ○そして、本件香港自宅は、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であるが、当初の契約では、賃貸期間を２４か月とし、賃料３ヶ月分の保証金を賃貸人に差し入れることとされており、さらに当初の賃貸期間満了時には、賃貸期間をさらに２４か月延長して契約が更新されていることからみて、本件香港自宅は相当期間使用されることが予定されていたというべきであって、原告の香港滞在が一時的なものであったことを裏付けるものとはいえない。 ○また、香港のC社は、平成１１年１２月期及び平成１２年１２月期にはいずれも税引後当期純利益を計上しており、D社の純損失の計上は投資した韓国企業の株式すべてを処分したことによる一時的なものであるから、本件香港自宅の家賃が香港各会社の負担能力を超えた高額なものであって、原告の香港滞在が一時的なものであると推認することは困難であり以上、本件杉並自宅と本件香港自宅は、いずれも生活の本拠としての住居たりえるものであるといえ、住居の点から原告の住所が国内にあったとすることはできない。 ⑵ 職業活動について ○原告は、X社の取締役として、X社の取締役会その他の会議、新入社員研修会、格付会社との面談やアナリストないしファンドマネージャー向けの説明会に出席するなどしているものの、これらの業務はいずれも原告が国内に常駐することを予定したものであるとはいえず、現実に原告が本件滞在期間中に国内にいた日数は全日数のうちの４分の１程度にすぎない。これに対し、原告は、X社の香港駐在役員、X社の子会社である香港各会社の代表者の地位にあり、本件滞在期間中の６割以上の日数、香港に滞在し、X社ないし香港各会社の業務として、香港ないしその周辺	⑴ 生活場所（住居）について ○本件滞在期間（平成９年６月２７日から平成１２年１２月１７日まで）中、日本滞在日数の割合は、２６．２パーセントであり、これは４日に１日以上の割合を占める。本件杉並自宅の被控訴人の居室は、被控訴人が平成９年６月２９日に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で維持され、日本滞在中は、被控訴人の本件滞在期間前の住所であり、その両親である亡乙及び丙並びに弟丁が居住する本件杉並自宅に起居していた。本件杉並自宅を所有しているのは株式会社M社であるところ、被控訴人は、同社の株式の３０パーセントを保有している。 ○被控訴人は、本件滞在期間中の６５．８パーセントの日数、香港に滞在し、その間、本件香港自宅で起居していた。したがって、本件滞在期間の約３分の２の日数、本件香港自宅において生活していたことになる。 ○しかし、被控訴人が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ていたこと、被控訴人の香港における執務状況によれば、被控訴人が面談等のために執務した日数は、全滞在期間を通じて１６８日にすぎず、かつ、被控訴人はその立場上、執務日を自由に決定することができる立場にあったものと考えられることに照らすと、被控訴人は、その香港における滞在日数、上記の方法による贈与税回避の計画を考慮して容易に調整することができたものと認められること、実際にも、被控訴人は、滞在日数を調整していることからすると、本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、これ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本件香港自宅と本件杉並自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではないというべきである。 ○そして、本件香港自宅は、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であって、その施設としての性質及び滞在費用等に照らし、長期の滞在を前提とする施設であるとはいえないものであり、被控訴人が日本出国日に香港へ携帯したのは衣類程度であり、他方、被控訴人の家財道具は本件杉並自宅にあったのであり、本件杉並自宅には被控訴人の両親等の家族が居住し、被控訴人は本件杉並自宅の所有者である株式会社M社の株式の３０パーセントを保有していたのであって、被控訴人と本件香港自宅との結びつきは、被控訴人と本件杉並自宅との結びつきと比較すると、より希薄であ

	諸国に在住する関係者との面談その他の業務に従事していたほか、欧米でのX社のＩＲ活動等にも従事していたものであって、原告の職業活動の点から、原告の生活の本拠が国内にあったとすることも困難である。 ○被告は、原告の香港における活動は、実体の伴わないものであって、香港における居住事実を作出するための作為的なものにすぎないと主張するのであるが、原告の本件滞在期間中の活動が香港を中心としたものであったことは既に詳細に認定したとおりである。そして、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。 ○被告は、原告が香港各会社及びX社から受け取る報酬の総額が、X社の役員に支給される報酬を基準に定められており、香港各会社からの報酬はX社からの報酬を補填するものであると主張しているが、原告は、香港各会社から役員報酬として、平成１０年には１０８万００４２香港ドル、平成１１年には１１０万４６００香港ドルを受け取り、X社から、１４９万０４７６円（平成１１年３月期）、１８０万円（平成１２年３月期）の役員報酬を受け取っているから、被告主張にかかる原告の日本での必要業務日数合計が１６７日（本件滞在期間である１２６８日の約１３パーセント）であることからすると、香港各会社からの報酬が実質的にはX社の国内での業務に従事したことの対価であるとはいい難い。また、そもそも原告はX社の香港駐在役員であったのであるから、原告の香港各会社から受け取る報酬がX社の海外での業務に対する報酬を補填する性格のものであったとしても、原告の生活の本拠が国内にあったことを裏付けるものとはいい難い。 **⑶ 資産について** 原告は、国内において、当時の評価額では１０００億円を超えるX社の株式を所有し、このほか多額の預金、借入金を有していたものであるが、X社の株式は日本出国日時点で所有していた株式に無償増資がされたものであり、預金・借入金も日	ったものというべきである。 **⑵ 職業活動について** ○本件滞在期間中、X社の取締役〔平成１０年６月からは常務取締役、平成１２年６月からは専務取締役〕として、月１回の割合で開催される取締役会の多くに出席し、また、営業幹部会に少なくとも１９回出席し、全国支店長会議や新入社員研修会にも毎年出席し、X社の幹部として発言や講演、挨拶をした。 ○被控訴人は、亡乙の実子で、亡乙がX社における亡乙の後継者として認めていた人物であり、いずれは亡乙の跡を継いでX社の経営者になることが予定されていた。したがって、被控訴人は、X社にとって、単なる取締役としての存在を超えた極めて重要な人物であるとともに、被控訴人にとってX社は、将来自分が経営者の重責を担うことが予定されていた点において被控訴人の職業活動上最も重要な拠点（組織）であったと認められる。 ○他方、被控訴人は、X社の香港駐在役員、X社の子会社である香港各会社（C社及びD社）の取締役の地位にあり、X社又は香港各会社の業務として、香港及びその周辺諸国に在住する関係者との面談その他の業務に従事していたほか、欧米でのX社のＩＲ活動等にも従事していたものである。もっとも、これらの被控訴人の香港における業務活動にどの程度の実体が伴っていたかには疑問があるといわざるを得ないが、この点はしばらく措くとしても、これらの業務は、結局のところ、親会社であるX社の企業活動に資するためのものであり、被控訴人が亡乙の跡を継いでX社の経営者になることが予定されていた人物であることに照らすと、被控訴人が香港各会社の代表者としての地位にあったことを考慮しても、被控訴人の香港における業務が日本におけるX社の役員ないしはX社における亡乙の後継予定者としての業務活動と比較して、その重要性において上回るものと認めることはできないものというべきである。 **⑶ 資産について** 被控訴人の資産のほとんど大部分（時価相当額で比較すると９９．９パーセント以上）が日本にあったというべきである。なお、国内の金融資産は国外からでも十分に管理可能であるとしても、資産が国内にある事実は、生活の本拠が国内にあるかどうかの認定について、判断資料となることは明らかである。

	本出国日時点で取引のあった金融機関等に係るものであり、株式については常任代理人を置き、預金についても代理人が払戻手続をするなどしている。原告は、他方、香港においても、日本円で５０００万円程度の預金を有しており、当面の生活を送ることが可能な資産を有していたというべきである。また、原告が本件滞在期間中に使用したクレジットカードの利用代金は、日本国内の銀行口座から支払われているが、他方、本件香港自宅の賃料等は香港の銀行口座から支払われている（弁論の全趣旨）。したがって、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件杉並自宅にあったか否かを判断するのは困難である。 **(4) 親族について** 原告は独身であり、亡乙、丙ないし丁と生計を一にしていたことを認めるに足りる証拠はないから、原告が国内に生計を一にする親族を有していたとはいえない。原告は成年の男性であり、職業に就いて自ら収入を得ているのであるから、香港に滞在している間は、両親らから独立した生活を営んでいたといわざるを得ず、両親らが本件杉並自宅に居住していたことは、本件杉並自宅が、原告の日本滞在中の生活拠点であったとを裏付けるにとどまるものというべきである。 **(5) まとめ** 以上のとおり、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、上記住居にて起臥寝食する一方、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X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。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、客観的な事実に合致するものであるとはいい難い。	**(4) まとめ** 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で維持され、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のであり、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日以上の割合で日本に滞在し、日本滞在中は、本件杉並自宅で起居し、特別な用事がない限り、朝夕の食事は、本件杉並自宅でとり、毎朝、本件杉並自宅からX社に出勤し、毎夕本件杉並自宅に帰宅するなど、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のであり、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X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のであり、④　被控訴人は、亡乙の跡を継いでX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X社の所在する日本が職業活動上最も重要な拠点（組織）であったのであり、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　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のであって、これらの諸事情に、前示のとおり、本件事実関係の下では、香港における滞在日数を重視し、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本件香港自宅と本件杉並自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではないことを考え合わせると、本件滞在期間中の被控訴人の香港滞在日数が前記のとおりであり、被控訴人が香港において前記のとおり職業活動に従事していたことを考慮しても、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はできないものというべきである。

参考資料２

最高裁判所第二小法廷平成２０年（行ヒ）第１３９号贈与税決定処分取消等請求事件（破棄自判）（確定）（納税者勝訴）
国側当事者・国（杉並税務署長）
平成２３年２月１８日判決　　【裁判所ホームページ最高裁判所判例集】
【武富士事件／海外財産の贈与と住所の認定】

本文

判　　決（平成２３年２月１８日言渡）
主　　文
原判決を破棄する。
被上告人の控訴を棄却する。
控訴費用及び上告費用は被上告人の負担とする。
理　　由
上告代理人藤田耕三ほかの上告受理申立て理由（ただし、排除されたものを除く。）について
１　本件は、上告人が、その両親から外国法人に係る出資持分の贈与を受けたことにつき、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。以下「法」という。）１条の２第１号及び２条の２第１項に基づき贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）を受けたため、上告人は上記贈与を受けた時において国内に住所を有しておらず上記贈与に係る贈与税の納税義務を負わない旨主張して、本件各処分の取消しを求めている事案である。
２　原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
（１）　上告人は、上記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会社である株式会社Ｃ（以下「本件会社」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。Ａは上告人を本件会社における自己の後継者として認め、上告人もこれを了解し、社内でもいずれは上告人がＡの後継者になるものと目されていた。
（２）　平成１２年法律第１３号により租税特別措置法（平成１５年法律第８号による改正前のもの）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、同年２月ころ、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。
（３）　本件会社の取締役会は、平成９年５月、Ａ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。上告人は、同年６月２９日に香港に出国していたところ、上記取締役会は、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上告人を選任した。また、本件会社は、同年９月及び平成１０年１２月、子会社の設立に代えて、それぞれ香港の現地法人（以下「本件各現地法人」という。）を買収し、その都度、上告人が本件各現地法人の取締役に就任した。
（４）　上告人は、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、本件会社又は本件各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、上告人は、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本件会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、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、上告人は、本件期間中の平成１０年６月に本件会社の常務取締役に、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上告人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。

（５）　上告人は独身であり、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、上告人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、上告人は、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。

（６）　上告人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、上告人は、国内において、平成１０年１２月末日の時点で、評価額にして１０００億円を超える本件会社の株式、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。

（７）　上告人は、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上告人の住所地として記載するなどした。他方で、上告人は、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、銀行３行については住所が香港に異動した旨の届出をしたが、銀行７行及びノンバンク１社についてはその旨の届出をしなかった。なお、本件会社の関係では、本件期間中、常務取締役就任承諾書及び役員宣誓書には、上告人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上告人の住所として記載された。

（８）　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Ｄ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、同社に対し本件会社の株式合計１５６９万８８００株を譲渡した上、同１１年１２月２７日付けで、上告人に対し、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。

（９）　Ａ及び上告人は、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、上告人は、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本件会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。

（１０）　本件杉並居宅の所在地を所轄する杉並税務署長は、本件贈与について、平成１７年３月２日付けで、上告人に対し、贈与税の課税価格を１６５３億０６０３万１２００円、納付すべき贈与税額を１１５７億０２９０万１７００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１７３億５５４３万５０００円とする無申告加算税の賦課決定処分（本件各処分）をした。

３　原審は、上記事実関係等の下において、次のとおり判断して、上告人の請求を棄却すべきものとした。

上告人は、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、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないよう滞在日数を調整していたと認められるから、上告人の香港での滞在日数を重視し、これを国内での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本件香港居宅と本件杉並居宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当ではない。上告人は、本件期間を通じて４日に１日以上の割合で国内に滞在し、国内滞在中は香港への出国前と変わらず本件杉並居宅で起居していたこと、香港への出国前から、本件会社の役員という重要な地位にあり、本件期間中もその役員としての業務に従事して昇進もしていたこと、Ａの跡を継いで本件会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、本件会社の所在する我が国が職業活動上最も重要な拠点であったこと、香港に家財等を移動したことはなく、香港に携行したのは衣類程度にすぎず、本件香港居宅は、ホテルと同様のサービスが受けられるアパートメントであって、長期の滞在を前提とする施設であるとはいえないものであったこと、香港において有していた資産は総資産評価額の０．１％にも満たないものであったこと、香港への出国時に借入れのあった銀行やノンバンクの多くに住所が香港に異動した旨の届出をしていないなど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いえないことなどからすれば、上告人が本件期間の約３分の２の日数、香港に滞在し、現地において関係者との面談等の業務に従事していたことを考慮しても、本件贈与を受けた時において上告人の生活の本拠である住所は国内にあったものと認めるのが相当であり、上告人は法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ある。

４　しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

（１）　法１条の２によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条１号）ところ、ここにいう住所とは、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と解するのが相当である〔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頁参照〕。

（２）　これを本件についてみるに、前記事実関係等によれば、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。

原審は、上告人が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、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎな

いよう滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、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。

原審が指摘するその余の事情に関しても、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、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。

５　以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、上告人の請求は理由があり、これを認容した第１審判決は正当であるから、被上告人の控訴を棄却すべきである。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官須藤正彦の補足意見がある。

裁判官須藤正彦の補足意見は、次のとおりである。

私は法廷意見に賛成するものであるが、原審が指摘している贈与税回避の観点を踏まえ

つつ、上告人の住所の所在について、以下のとおり補足しておきたい。

１（１）　原審の確定した事実によれば、Ａは、大手の消費者金融業を営む会社で内国法人たる本件会社の創業者で、かつ代表取締役であった。オランダ王国における非公開有限責任会社であるＤ社（以下「オランダ法人」という。）の総出資口数は８００口であり、それは相続税法の施行地外にある財産（以下「国外財産」という。）であるところ（相続税法１０条１項８号参照）、Ａ及びその妻Ｂ（以下、ＡとＢとを併せて「Ａら」という。）は、そのすべてを所有していた。Ａらは、相続税法の施行地にある財産（以下「国内財産」という。）たる本件会社発行の株式（以下「本件会社株式」という。）を所有していたが、その１５６９万８８００株をオランダ法人に譲渡し、同譲渡に係る株式はその総資産中約８４．２％を占めていた。本件贈与は、法形式上は、Ａらが、外国法人たるオランダ法人の総出資口数中その９割に当たる７２０口を上告人に無償で譲渡する贈与契約であるが、以上の事実からすれば、その実質は、要するに、オランダ法人を介在させて、国内財産たる本件会社株式の支配を、Ａらが、その子である上告人に無償で移転したという至って単純な図式のものである。

（２）　一般に、親が子に財産の支配を無償で移転するための方法として世で行われている法形式としては、親が生前に行うものであれば、贈与契約であり、親の死亡によるのであれば相続である。その場合、贈与税又は相続税が課され得る。本件は、Ａらの生前における本件会社株式の支配の移転であるところ、もともと日本国籍を有するＡらと上告人は、国内に長らく居住し、かつ、支配の移転の対象たる本件会社株式も純然たる内国法人の株式であるから、その支配の移転も、人為的な方策を講じないままでの本件会社株式自体の贈与契約の締結によって行われる（そして贈与税が課される）ことが直截的で自然の成り行きであるといえよう。

（３）　しかるところ、贈与契約については、本件贈与時の法（平成１５年法律第８号による改正前の相続税法）によれば、財産取得時に受贈者の住所が国内にあるときは無制限納税義務者として、また、住所が国内にないときは取得財産が国内財産である場合に制限納税義務者として、贈与税の納税義務を負うとされていた（法１条の２第１号、２号）。そうすると、財産の贈与において、法では、受贈者の住所と贈与の対象たる財産がともに国外にあるときは、無制限納税義務者、制限納税義務者のいずれにも該当せず、贈与税が課税されないということになる。したがって、本件においても、対象たる本件会社株式を国外財産に転化することと受贈者たる上告人の住所を国外とさせることとの組合せを経た上で贈与契約がなされれば、贈与税の課税要件は満たされず、自然の成り行きでの贈与契約であれば課されるはずの贈与税の負担が回避され、ひいては、相続税の負担も回避され、結局、親子間の無償かつ無税での財産の支配の移転が実現することになるわけである。

（４）　そして、現に、本件では、上告人が香港に出国し、その香港での滞在期間中に、本件会社株式をＡらが支配するオランダ法人へ移転するという方法によって、これを国外財産に転化させたといえるものであるから、これは贈与税（ひいては相続税）の負担を回避するためになされたことが認められるのである。原判決は、上告人は、「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」たと認定するが、それは以上の趣旨において理解されるのである（ここで、オランダ法人は、本件会社株式の保有以外に事業活動を行うことが全くうかがわれないという意味でいわば「器」として用いられていると認められるのであるが、このように、オランダ法人を「器」として介在させる法形式と上告人の国外住所とを組み合わせることは、通常、相続税法や課税実務が想定しているものとはいい難い組合せであったといえるところ、それは、贈与税の負

担を回避するための密接で不可欠な関係にある要素の組合せであるので、以下では、便宜上、この本件での組合せの仕組みを「本件贈与税回避スキーム」という。）。本件では、この本件贈与税回避スキームの下での上告人の住所の所在が問題となっているわけであるが、この点については次のように考えられる。

２（１）　上告人は、出国時から平成１１年１２月２７日付けの本件贈与時までの約２年半及びそれに引き続き業務を放棄するまでの約１年間を香港に滞在して過ごした。本件会社では、香港を拠点とする海外事業が目指されたところ、もともとの本業である消費者金融業の方は早々に断念され、いわゆるベンチャーキャピタル業務を中心とする投資業務の展開が企図され、上告人は、それに関する情報収集、調査などのため面談業務等に従事したとされている。だが、このベンチャーキャピタル業務等の投資業務そのものは、現地の投資関係業者との間での投資事業組合を組成してのものであったにしても、投資者側には、経済、金融、会計、法律等の分野での高度の知識、技術や経験を有する相当数の専門家が必要とされるといわれているのであって、国外での案件であるからにはなおさらそのようにいえると思われる。ところが、上告人には、香港への出国前に本業の消費者金融業務とは別にこの方面で実務経験を重ねていた形跡もないし、この方面に精通する専門家が香港への出国に際して随行し、あるいは、その後に参加したような事実はおよそうかがわれない。雇った者も初めはなく、その後も１名前後を採用したにすぎず、その状態は終始変わらないままであったから、そのことからすると、結局、本件会社にとって香港でのベンチャーキャピタル業務などの投資業務は必ずしも重点を置かれていなかったとみられ、しかも、２０件ほどの投資検討案件中投資の実行がされた６件ほどの案件は全てＡの個別的了承の下に行われたものであることからすると、上告人が取締役に就任した本件各現地法人も、その執務場所とされた簡素ともいえる事務所も、単なる連絡事務所以上の機能を果たすものではなかったとさえみられる。その一方において、上告人は、約３年半の香港滞在期間中、国内でも、毎月１回の取締役会の多くに加え、少なくとも合計１９回の営業幹部会、３回の全国支店長会議のほか、新入社員研修会、その他格付会社との面談、アナリストやファンドマネージャー向け説明会に、それぞれ出席した。上告人は、香港へ出国するより１年前には本件会社の取締役営業統轄本部長に就任し、香港滞在期間中に、「常務取締役」、「専務取締役」と昇進した。元来、株式会社の取締役という地位は、その任務の遂行に当たって、会社に対し、善管注意義務、忠実義務を負うなど重大な職責であるが、本件会社は、東京証券取引所の第１部に上場する公開会社でもあるから、取締役の地位の実質的重みは、多くの利害関係者（ステークホールダー）と関わるなど小規模閉鎖会社のそれとは比較にならぬほどの大きなものである。特に、上告人は、Ａらの子として、内外ともに本件会社の後継経営者に擬せられていたから、その取締役として取締役会に出席し、重要な意思決定に参画するなどのことは、とりわけ重大な意味があったといえる。したがって、上告人の意識や責任感の中で国内での滞在の占める比重は極めて大きく、少なくとも仕事の面からすれば、いわば軸足のうちの相当部分はなお国内にあったことがうかがわれるのである。確かに、上告人の香港滞在につき、期間２年のサービスアパートメント（本件香港居宅）の賃貸借契約が締結され、それが更改されているが、そのような長い期間の居室賃貸借契約も、例えば、国外の長期プロジェクト業務のため、海外事業担当取締役の１回当たりのやや長期にわたる多数回反覆の出張時の確かな寝泊まりの場所の確保のために、ホテル代わりにそれがなされるようなこともあり得、上告人も、本件会社の国外業務プロジェクトのため頻繁に日本に帰国しつつ長期出張をしたという構図のようにも見られ得ないわけではない。実際、上告人は帰国の際は、東京都杉並区所在の本件杉並居宅に起居し、特別な用事がない限り朝夕の食事は同所でとって

いた。そして本件杉並居宅中約４２平方メートルが、上告人専用の居室となっていたのである。そうすると、上告人の香港滞在期間中、その生活の本拠は、客観的にみて、香港にあったということ自体はそのとおりであるが、ただ、上記の点に着目してみると、香港のみがそうであったのか、東京にもなお生活の本拠があったのではないかとの疑問も生じてくるのである。

（２）　ところで、相続税法において、自然人の「住所」については、その概念について一般的な定義付けがなされているわけでもないし、所得税法３条、所得税法施行令１４条、１５条などのような何らかの特則も置かれていない。国税通則法にも規定がない。そうすると、相続税法上の「住所」は、同法固有の「住所」概念として構成されるべきではなく、民法の借用概念としての意味とならざるを得ない。結局、民法（平成１６年法律第１４７号による改正前のもの）２１条（現行２２条）によるべきことになり、したがって、住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、客観的に生活の本拠たる実体を具備している一定の場所ということになる。租税回避の目的があるからといって、客観的な生活の実体は消滅するものではないから、それによって住所が別異に決定付けられるものではない。本件では、住所を客観的な生活の本拠とは別異に解釈すべき特段の事由は認められないところ、本件贈与当時、上告人の生活の本拠が香港にあったことは否定し得ないから、当然、上告人の住所が香港であったということも正しいわけである。

もっとも、更にいえば、民法上の住所概念を前提にしても、疑問が残らないわけではない。通信手段、交通手段が著しく発達した今日においては、国内と国外とのそれぞれに客観的な生活の本拠が認められる場合もあり得ると思われる。本件の場合も、上告人の上記に述べた国内での生活ぶりからすれば、上告人の客観的な生活の本拠は、香港のほかに、いまだ国内にもあったように見えなくもないからである。とはいうものの、これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとまではいえないから、住所を東京と香港とに一つずつ有するとの解釈は採り得ない。結局、香港か東京かのいずれか一つに住所を決定せざるを得ないのである。そうすると、本件では、上記の生活ぶりであるとはいえ、香港での滞在日数が国内でのそれの約２．５倍に及んでいること、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、香港又はその周辺地域の関係者と面談等の業務にそれなりに従事したことなど、法廷意見の挙示する諸要素が最重視されるべきであって、その点からすると、上告人の香港での生活は、本件贈与税回避スキームが成るまでの寓居であるといえるにしても、仮装のものとまではいえないし、東京よりも香港の方が客観的な生活の本拠たる実体をより一層備えていたといわざるを得ないのである。してみると、上告人の住所は香港であった（つまり、国内にはなかった）とすることはやむを得ないというべきである。

３　既に述べたように、本件贈与の実質は、日本国籍かつ国内住所を有するＡらが、内国法人たる本件会社の株式の支配を、日本国籍を有し、かつ国内に住所を有していたが暫定的に国外に滞在した上告人に、無償で移転したという図式のものである。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者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い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。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。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。

（裁判長裁判官　須藤正彦　裁判官　古田佑紀　裁判官　竹内行夫　裁判官　千葉勝美）