

租税軽減の意思と相続税法上の「住所」の認定

～**武富士事件判決**・一審・東京地裁平成19年5月23日判決（ダイ
ズZ888-1248）、控訴審・東京高裁平成20年1月23日判決（タ
インズZ888-1305）～

平成20年3月19日

判例研究会座長・中央大学教授 大淵 博義

1. 事件の概要

原告(甲)・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。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Y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。

一審判決の要旨

(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在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。

○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に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。

(3)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6.5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。

○原告の香港各会社における地位に照らしてみれば、高額な家賃の居宅に住むことは不自然であるとはいえない。そして、C社は、設立後平成10年12月末までの期間こそ当期純損失を計上しているものの、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いる。また、D社は、設立日から平成11年12月までの期間、平成12年12月期のいずれも当期純損失を計上しているが、平成12年12月期の損失は、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と考えられるから、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る。以上によれば、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。

(4)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

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。

○原告の香港各会社及びX社からの報酬について、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香港ドルを受け取った。他方、原告は、本件滞在期間中、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た。原告が香港各会社及びX社から受領した役員報酬の合計額は、同時期のX社の常務取締役のうち最も報酬の高い者と近い額となっている。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、原告は相対的に少額であってもX社から報酬を受け取っており、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えない。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えない。

(5) 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。

(6) 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。

(7) 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、客観的な事実と合致するものであるとはいえない。

控訴審判決

(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。

○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

(3)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、より希薄であったものというべきである。

(4) 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、これらの業務活動の内容やその成果は、証拠上、具体的かつ詳細に明らかにされているとはいえず、前記事実に照らすと、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。

(5) 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、被控訴人は、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主張するが、国外から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。

(6) 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日以上割合で日本に滞在し、日本滞在中は、本件杉並自宅起居し、特別な用事がない限り、朝夕の食事は、本件杉並自宅できとり、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 被控訴人の居留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。

(研究)

1. 総論的考察・控訴審判決の住所認定の問題点

(1) 相続税法上の「住所」の意義

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。また、一般的用語として使用されている「住所」の意味内容は、「住んでいるところ。すみか。生活の本拠である場所。」(広辞苑)とされている。

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規定している。

そして、やや具体的に、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されている(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)

このような相続税法の住所、すなわち、生活の本拠の認定は、居住実態という具体的、客観的事実に基づいて判断されるべきであり、その生活の実態の認定判断に当たって、租税回避の意思という租税法独自の主観的要素を取り込むことは許されないことである。

一審判決は、この点の限界をわきまえて判断しているが、控訴審判決は、租税回避の意思を前提として、後継の経営者として重要人物であること等、「贈与により財産を取得した時」に生活の本拠が香港にあったか否かの認定とは無関係な事実をもって、「生活の拠点であるが生活の本拠ではない」という意味不明の認定判断を行っている。

(2) 事実認定の領域の住所認定と税法の解釈適用のプロセス

一部上場会社・X社の株式を所有する亡乙(父)及び丙(母)が、当該株式を外国会社に譲渡した後、当該外国会社の株式を贈与税が課されない香港に出国し居住している原告甲(長男、

以下「甲」、「原告」又は「被控訴人」という。)に贈与した事案について、課税庁は、贈与税回避のための香港への出国であり、甲の住所は、出国後もなお亡乙の杉並の自宅であると認定した贈与税更正処分について、一審判決は、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り、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、と判示して更正処分を取り消した。

ところが、その控訴審判決は、全く、同一の証拠に基づく事実関係であるにもかかわらず、甲は乙の後継者である重要人物である等、生活の実態判断とは無関係の事実を列挙して、香港は、甲の生活の拠点であるが、生活の本拠ではないという新しい解釈に基づいて、甲の生活の本拠は、香港滞在期間中の26%滞在した日本にあると認定し、更正処分を適法とした。

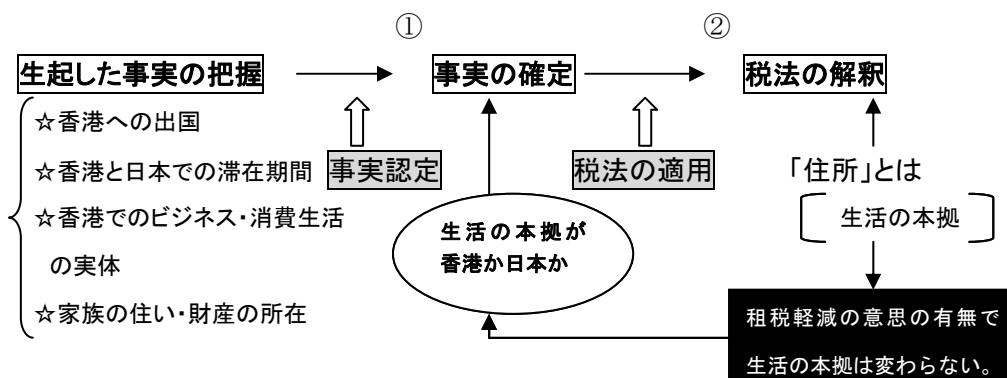
同一の証拠等による客観的事実を前提として、一審判決と控訴審判決の住所の認定につき正反対の認定がなされたのは、一審判決が、民法上の「住所」の借用概念である相続税法上の「住所」は「生活の本拠」(民法23)と解釈して、甲の香港での職業及び消費生活の客観的実態から、甲の生活の本拠は香港であると認定し、香港への出国が租税回避のためであるとしても、その生活の中心が現実に香港にあれば、香港が住所であると判断したのに対して、控訴審判決は、租税法固有の租税回避のための香港への出国であるという主観的意思が付度され、かつ、甲は、X社の経営者である亡乙の後継者という重要人物であるから、租税回避のための出国であるが故に長期間に亘る「居住の意思が欠如している」という論理を租税法上の「住所」概念に取り込み、その上で、香港は甲の「生活の拠点」であっても「生活の本拠」ではないという独自の住所概念の意義付けを行い、甲の住所は日本にあると認定したことに基因している。

換言すれば、一審判決が租税回避の意思は住所の認定に直接的に影響するものではないこととしたのに対して、控訴審判決は、租税回避という税法固有の主観的要因を、私法上の住所の認定に持ち込んだという点に、その異なる判断の要因がある。

すなわち、税法上の住所の認定は、客観的な生活状況等に基づいて、客観的事実としての「生活の本拠」を認定判断すべき事実認定の問題であり、租税回避という主観的意思自体の存否とは無関係である。

この事実認定と税法の解釈適用の関係は、次のようなプロセスに基づいて行われることを理解しておれば、控訴審判決のような判断は回避できたであろう。

＜事実認定（住所認定）と解釈適用のプロセス＞



このプロセスから明らかなように、生活の中心が日本にあるか香港にあるかという事実を認定判断して生活の本拠としての場所を確定し(事実の確定)、これに税法上解釈した「住所」の課税要件規定に当てはめて適用することになる。

(3) 租税回避の意思と住所認定の関係

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。しかして、そこでは、私法上の事実認定による「事実の確定」作業がなされるのであるから、その事実認定に本件控訴審が問題としているような税法固有の租税回避(広義)の主観的意思の存在が直接介入する余地はない。その租税回避が関係する場合は、それは、その租税回避の意思が現実の客観的な生活実情に客観的事実として具体化して顕現されている場合に過ぎないことが理解されるべきである。

本件控訴審判決は、かかる事実の確定作業である事実認定に、租税回避の意思の存在を介在させて、香港に生活の拠点があることを認めながら、生活の本拠がないとする判断には無関係な事実を無理やりに認定要素としたものであり、明らかに、偏向的な事実認定が行われている。

租税回避の意思が住所の認定に無関係であることについては、例えば、転勤により香港に居住する息子(3年で帰国予定)に対して在外財産を贈与した場合と、贈与税の回避により結果として相続税を免れるために、香港に出国した息子に対して在外財産を贈与した場合を考えると、前者は香港に住所を有し、後者は香港ではなく日本に住所を有すると認定されることがありえないことに照らしても明白である。

しかしながら、これとは異なる解釈に立つ論説も見られる。本件の場合、贈与税が非課税の香港へ出国した原告・甲に国外財産を贈与して無税で当該財産を取得して相続税をも回避する租税回避が行なわれたものであり、かかる租税回避の意思が明確である場合には、一般の住所の認定とは異なる「特段の事情」の存在を認定して住所の認定をすべきことを

示唆するものがある¹。

また、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。」²という見解、さらに、本件事件の住所認定に関して、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³、同様に、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見解⁴がみられる⁵。

しかしながら、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⁶。

そこで、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

¹ 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 卷 2 号(2007 年)80 頁。酒井克彦「永遠の旅人と『生活の本拠』(下)」税務通信 63 卷 3 号(2008 年)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。また、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 3 9 卷 1 2 号(2007 年) 1 頁では、租税回避を意図した本件住所の移転は「権利の濫用事例として許されない」(10 頁)と論じている。しかし、住所の認定の問題は、それが租税回避のためであるとしても、法形式の濫用を否認する場合とは異なり、あくまで、「生活の本拠」に関する客観的な事実からの事実認定の問題にすぎない。この点については、後に詳論する。

² 今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈 [4]」税理 43 卷 3 号(2000 年) 209 頁。酒井克彦前傾論文も同趣旨か。この点に関して、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 卷 7 号(2004 年) 9 頁参照。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 卷 2 号(2008 年)49 頁も、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。

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 卷 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 卷 5 号(2007 年) 44~45 頁。

⁴ 酒井克彦前掲論文(注 2) 46 頁。なお、同論文は、その租税回避の意思が住所認定において重要な考慮要素となるとする(41 頁)。

⁵ 川田剛前掲論文(注 2) 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する。

⁶ 前述の岩瀬事件で採用した相互売買による代金相殺とその経済的実体(経済的実質・成果)との間に齟齬を来していないし、また、組合が業務執行組合員を選任して行なう航空機リースの場合も、当該組合事業とその経済的実体とが合致していることから、その納税者の行為は否認できないとして、両判決が課税処分を違法として取り消した判例法理に留意すべきである。

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。

東京地裁平成19年9月14日判決（タイムズ 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。

この点に関連して、中里実教授は、住所の認定判断において留意すべきは、「このような判断は、租税法独自の観点からなされるわけではなく、基本的に、民法に関連する事実認定の問題として行われることになるという点である。このように、客観主義に基づく事実認定作業であるがゆえに、社会通念の果たす役割は大きいといえよう。」⁷と指摘されている。このよう視点から判断されていたら、本件控訴審判決は異なった結論に到達したであろう。

ところで、一審判決が詳細な事実関係について、すべてに亘って、その事実関係の法的な価値評価(意味付け)を加えて事実を認定しているのに対して、控訴審判決は、日本に住所があることを認定する可能性の事実関係のみをことさらに摘示して、その結論に向けた法的評価を加えているものであり、少なくとも、一審判決と比較すれば、その事実認定は、必ずしも客観的事実に基づく公平な事実認定とは言い難い。

2. 控訴審判決の批判的検討

(1) 香港への出国とその後の生活実体からの住所認定

本件武富士事件の一審・東京地裁平成19年5月23日判決（タイムズ Z888-1248）は、当該役員の住所は香港にあると認定して課税処分を取り消したが⁸、控訴審判決は、原告・甲が香港へ出国したのは、贈与税回避のための外形を作出するための見せかけのものであるという国側の主張に影響されて、住所は日本にあると判断したものである。

ところが、本件出国前の平成9年5月の取締役会で香港に海外事業統括子会社を設立することを決議していること、加えて、本件贈与後の平成12年3月の取締役会において、

⁷ 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 卷 14 号(2007 年) 21 頁。また、同 20 頁でも、「住所の有無に関する事実認定も、基本的には、私法上の判断として行うべきであり、租税法独自の判断としておこなうべきではない。」とされている。正に、それが税法の解釈適用の前提とされる事実認定のあり方である。

⁸ 一審判決に賛意を表すものに、三木義一「税法における『住所』概念—東京地裁平成19年5月23日判決を素材として—」税経通信 62 卷 13 号(2007 年)45 頁。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 卷 2 号(2008 年)44 頁、古矢文子「海外居住者への贈与と『生活の本拠』の判定～検証・武富士判決」税理 50 卷 12 号(2007 年)がある。

700億円投資を計画し、国内にP社を資本金30億円で設立、さらに、同年9月に、欧州のベンチャー企業に対する投資を目的とする子会社P社ユーロをロンドンに設立して、甲が代表取締役役に就任することを公表し、X社の平成12年9月期中間決算説明資料においても、ベンチャーキャピタル戦略として、P社〈日本〉、香港D社（アジア）、P社ユーロ（欧州）及びP社VC〈米国〉の「日米欧亜の世界四極体制」と称して1000億円程度の投資を予定している旨記載していること、等の海外戦略について、本件両判決は確定した事実として摘示しているところである。

この事実は、甲の香港への出国により、X社が海外展開に乗り出したことを対外的に宣言しているものであるから、単なる贈与税逃れの一時的な日本出国と香港滞在ではないこと、すなわち、甲は、X社の意向を受けて、相当の期間、香港で生活して海外展開の事業に従事することが予定されていたものであるといえるのであり、このことは、甲の住所の認定に当たり、香港に生活の拠点があることの証拠にはなりえても、日本に住所を有することの根拠にはなりえない。

かかる甲の主張を排斥した控訴審判決は、X社のアジア進出等の海外展開の事業計画と甲の当該計画における関わりについて、どのような法的評価を加えて事実関係を認定判断するのか、そして、これと、甲の住所が日本にあると認定することとの関連を判示すべきものであろう。このような当然に判示しなければならない論点について、控訴審判決はその判断を回避していることから説得力に欠ける内容となっており、判決自体が理由附記不備の謗りを免れないといえよう。

しかも、判決文によれば、同業者の大手消費者ローン会社が、平成4年に、すでに香港に進出していることが明らかにされているが、これに照らせば、本件X社が香港に進出することを以前から計画していたという原告の主張の必然性も理解できるし、それを、贈与税回避目的のための外形を作出することのみを企図した香港への出国であるというのは、一方的な見方であろう。

ところで、被告は、本件の場合には平成9年2月頃、弁護士から日本に住所を有しない者が贈与により国外財産を取得したとしても、日本の贈与税は課税されないという説明を受けていることから、それを前提とした甲の香港への出国であると主張している。しかしながら、前回も述べたように、アジア進出の拠点に当たり香港を選択したことを捉えて、当時の贈与税制度と香港税制を利用したものか、また、贈与税回避計画のために香港へ出国するに際して、アジアへの進出計画及び欧州等の海外戦略を実行に移したものか、いずれであるとしても、甲の住所認定は、香港での生活実体いかににかかわる問題であるから、出国の動機又は契機のいかに問われることはない。

一審判決は、甲の香港への出国が香港の贈与税非課税制度の利用と、わが国の制限納税義務者の国外財産の贈与税非課税制度を利用するためのものであるとしても、現実には、甲が香港においてX社の海外駐在役員として、かつ、香港法人のC社及びD社の代表取締役としての事業活動を行っているところ、それが一時的出国による業務とはいえない以上、

甲が香港に生活の本拠を置くために外形を作出したものとはいえないとしている。租税回避のための香港への出国であるとしても、甲の香港での現実の生活実体を否定することは許されないと判示した一審判決は、租税回避の動機があるとしても、税法固有の租税回避目的という内心の意思が、甲の生活実体に直接影響することはないという当然のことを判示したものである。

このことは、贈与税回避を意図して香港に出国し、その出国を機会に3年間の語学研修を受講することとし、現実には、香港で働きながら独立して生計を立てているのであれば、かかる「租税負担軽減の目的」の出国という事由が、香港の生活の本拠を否定する根拠にならないことに鑑みれば明らかであろう。

また、平成12年相続税法改正後においては5年間の縛りが設けられたが、例えば、現役を引退し海外に5年以上居住した父親が、4年間の米国大学の留学を終えて、その後香港に移り住んだ息子に対して、香港居住1年経過後に海外財産を贈与した場合、その贈与税は香港でもわが国でも非課税とされる。そして、その後、父親が日本に帰国したとしても、当該贈与税が課税されることはない。このようなことは、容易に起きうることであり、それが正義に反するというのであれば、贈与前のほか贈与後においても5年以内に日本に帰国した場合には遡及して課税するという特例規定で対処する以外にはない。

改正前では、贈与前5年以内に日本に住所を有しないという縛りがなかったために、本件X社が海外進出に際して、事業的にも贈与税軽減のためにも香港を海外進出の拠点として最適として選択したものであれば、これを租税正義に反するとはいえない⁹。つまり、サラリーマンの息子が香港に転勤したことを契機として、海外財産を贈与して贈与税を免れた場合と、本件の場合とでは本質的な相違はないということが理解されるであろう。

東京地裁平成19年9月14日判決（タイムズZ888-1301、控訴審・東京高裁平成20年2月28日判決）は、シンガポールへ出国してから3年半後に帰国した納税者の住所地が問題とされた事案であるが、租税回避目的の有無により住所の認定が左右されないという正鵠を射た判示により住所はシンガポールにあったと認定したことを再度紹介しておきたい。

このような理解に対して、租税回避目的が納税者の香港での住所意思を否定する方向で働くという反対の見解がある¹⁰。しかしながら、贈与税回避のために日本を出国して香港に居住することとしたことが、その者の住所意思を否定する理由にはなりえない。かえって、安全に贈与税の回避が図れるように、一時的とは言えない一定の期間、香港を全生活の中心として居住するという意思が働くということができるともいえよう¹¹。

⁹ 仮に、租税正義に反するとしても、そのことが課税要件に該当して課税されるという規定は存在しないから、そのことだけを根拠として課税がなされることはありえない。かかる同族会社の行為計算の否認規定等の個別の規定により否認することが租税法律主義の要請するところである。

¹⁰ 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。

¹¹ 前述した相互売買と代金相殺という法形式が税金対策として有効であるから、租税負担軽減のための方式として当該法形式を選択した場合には、それが当事者の意図した真の法律行為であるという趣旨の岩瀬事件判決を参考。また、名古屋高裁平成19年3月28日判決(船舶リース事件判決)では、「合理的経済人

要するに、租税回避目的という主観的意思がある場合に居住意思が認められないという論理は成立しないということである。かかる租税回避意思が、本件甲の住所認定に何らかの関連性を有するとすれば、それは、その租税回避意思により具体的行動が採られて一定の客観的事実として顕現されているという場合であり、かかる場合には、当該事実が甲の生活の本拠を認定することの事実かどうかを検証されなければならない。つまり、租税回避意思は居住意思自体を否定するものではなく、当該意思の存在により何らかの客観的事実として現れている場合で、かつ、その事実が、香港における甲の生活にもっとも関係の深い一般生活、全生活の中心（生活の本拠）を否定する方向で働くかどうかということが検討されるべきである。

たとえば、控訴審判決が指摘するように滞在日数を管理するために記録していることや、公認会計士から香港に帰るように忠告を受けた等の事実は、甲の香港での生活の中心を否定する要素でないことは明らかであるから、本件が租税回避を意図した出国であるとしても、これに基因した客観的事実は、甲の全生活の中心を認定する要因とはなりえないということに留意する必要がある¹²。

以下では、控訴審判決を中心とした本件住所の認定のプロセスとその判断について検証する。

(2) 控訴審判決の前提認識

すでに詳論したように、租税回避目的という主観的事実が、生活の本拠としての住所の認定に直接的に影響することはありえないが、これとは異なる論者の見解が、香港に住所を移転して、甲が本件贈与を受け、贈与税を回避した後に日本に帰ることが予定されているから、甲の居住意思が否定されるという趣旨であるとすれば、それも首肯できるものではない。そもそも、国外に住所を移転した者が、将来、日本に帰国することが予定されている場合には日本に住所があるというのが、相続税法上の「住所」の解釈であるというのであれば、相続税法基本通達に示されている行政解釈とは相容れない解釈といわざるを得ない。相続税法は、「贈与により財産を取得した時」の一時点に日本に住所を有していない者を制限納税義務者としているから、一時的な出国である場合を除き、その「財産の取得の時」に日本に住所を有しない者は、その後、日本に帰国するか否かとは関わりなく制限納税義務者とされるのである。

しかして、将来、日本へ帰国する予定であるか否かという内心の意思でしかも不確定な要素は、住所の認定に当たっての認定要素とはなりえない。本件控訴審判決においては、このような住所の解釈に関する誤解がその背景にあるように思われる。以下では、控訴審判決を中心として、住所認定の要素とその評価について分析することとする。

が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことと考えられる。」と判示していることも参考になる。

¹² 最近の判例研究において、同旨の解釈を展開するものに、増田英敏「海外財産の贈与と贈与税の納税義務の要件としての住所の認定（武富士事件）」TKC税研情報17巻2号（2008年）20頁がある。

(3) 居住意思の認定

居住意思について、控訴審判決は、①香港移転に当たり甲は一定の書類には杉並の自宅の住所の記載があったこと、②甲は亡乙の後継者として重要人物であり、香港滞在中に常務・専務に昇格していることから、甲は香港滞在を長期間継続することを予定していないこと、③住居のサービスアパートメントは長期滞在を前提とする施設ではなく、また、甲は出国に際して衣類程度しか持参していないこと、④公認会計士から贈与税につき説明を受け、国別滞在日数一覧表を作成させており、日本に長く滞在すると会計士から香港に帰るよう注意を受けていたこと、以上のことを認定し、甲は香港を生活の本拠としようとする意思は強いものではなかったと認定している。

かかる認定判断に当たって摘示した客観的事実は、甲が香港に居住する意思を否定する根拠となるものではない。すなわち、①は有価証券報告書等の重要書類には香港を住所としているものがあり、②の甲が重要人物であること、常務、専務取締役昇格したことは、香港での居住意思とは無関係であって、それは、せいぜい、将来、日本に帰国することが推測される根拠となるにすぎないから、そのことは、甲が贈与により財産を取得した時に日本に住所を有するとする根拠足りえない。仮に、かかる判決の論理によるならば、法人の重要な地位にある者はすべて海外に住所を有しないという本末転倒の議論が展開されることになる。

次に、③サービスアパートメントは長期滞在を前提とする施設ではないとしているが、一審判決では、2年間の契約期間とその後の2年間の契約更新は短期間とはいえないと認定されており、その判断が妥当であることは言うまでもない。また、衣類の持参も生活の本拠の認定の直接の要因にはなりえないし、殊に、独身者の甲が香港に出国する時に、高額な運送費をかけて使用している家財道具等を運搬する必要はなく、必要な生活品は現地で調達することが効率的であるから、むしろ、家財道具等持参の方が稀なことである。

④の会計士から贈与の説明を受けたこと、国別の滞在日数の一覧表を作成したというのは、合理的疑いを入れない程度に、香港自宅が甲の一般的生活、全生活の中心としての実体を備えたものにするという意思の現れであり、居住の意思を強固なものにするとは評価することができても、居住の意思を否定することにはならない。つまり、一覧表の作成が問題になるのではなく、その記載事項の信憑性を問題にすべきであるところ、控訴審判決はこの点の検証を放棄しているが、このことこそが問題である。

以上のとおり、控訴審判決が判示する居住意思が希薄であるという論拠は、いずれも、その因果関係を示すものとはいえない事実であると言わざるを得ない。殊に、同判決は、甲がX社にとって重要人物であるという点を捉えて、甲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と認定しているが、その場合、長期間とは何年をいうのか、その全期間に国外に生活の本拠を置いていない場合には国内に住所があると解釈する法律上の根拠について明確に示されておらず曖昧である。

ところで、国外でおおむね1年以内の短期間の勤務が予定されている場合には、「財産の取得の時」に法施行地（日本）に住所を有しない者には該当しないという解釈通達（相基通1の3・1の4共-6）が示されているが、そうとすれば、同通達の「短期間とはおおむね1年以内」とする反対解釈としては、「長期間とはおおむね1年以上」ということになる。

控訴審判決が、甲は重要人物であるから、香港に長期間滞在する予定はなかったとして、甲は香港に生活の本拠を有しないと認定する要素にするというのであれば、その長期間の解釈を示すことが必要である。そして、一時的出国の場合を除き、「贈与により財産を取得した時」の一時点において日本に住所を有していない者が制限納税義務者としている相続税法の規定の解釈として、甲が3年半もの間香港に滞在していたにもかかわらず、その期間が長期間ではないから香港を生活の本拠と認定することはできないと判示するのであれば、前記基本通達の1年を越える期間、法の施行地外で居住して業務に従事している場合には、その外国に住所を有すると認定することを宣言している上記相続税基本通達との不整合性の合理的根拠を説示するの でなければ、判決として不十分であり意味を持たないといわざるを得ない。

しかして、住所の認定に当たり、甲が重要人物であるから、将来、日本に帰国することが予定されているという事実を、香港での生活の本拠を否定する根拠とするのであれば、それが誤りであることは、前記（1）で論じたとおりである。かかる意味で、控訴審判決の住所認定の判断は、不十分な法解釈を前提にし、しかも、以下、指摘するように、客観的事実の法的評価を誤った判断が随所に見られることについて、以下、指摘しておきたい。

(4) 贈与税回避の意思と「生活の本拠」の認定

一審判決は、租税回避の意図を前提とした香港への出国であるとしても、甲はX社の派遣駐在役員として、また、香港各会社の代表者としてその業務に従事していたもので、その業務が贈与税回避のために作出された外形にすぎないとは認められないこと、加えて、贈与税回避の意思があつたとしても、香港自宅を拠点として生活した事実が消滅するわけではないから、贈与税回避の目的か否かが亡乙の杉並自宅が、甲の生活の本拠があつたか否かに決定的な影響を与えないと認定して、甲の生活の本拠が杉並自宅にあつたとするのは困難であると認定している。

このように、一審判決は、甲の贈与税回避の意思を認定するとともに、その主観的事情、つまり、形のない甲の「心の中の意図」が、現実に日々行われている生活実情（客観的事実）から判断される「全生活の中心」、「生活の本拠」の実体的判断には直接影響するものではないという、本稿で詳述した論理と同様の極めて的確な認定判断がなされている。

他方、控訴審判決は、①甲及び亡乙は、香港に居住していれば贈与税が課税されないことを認識して、滞在日数の調整を図っていたこと、②当時、本件の贈与税回避が節税手法

として紹介されていたこと、③香港法人の設立と甲の代表取締役就任は亡乙の提案であること、④甲は過去に多額な贈与税の負担をしたことがあったこと等（他省略）の事実を認定して、贈与税回避を意識していたことを認定している。

しかるに、同判決は、かかる贈与税回避のための出国という認識とそのための滞在日数の調整等の事実が、現実に滞在期間の65%以上を過ごした香港自宅での一般的生活や業務生活の生活実体にいかなる影響を与えているのかという肝心な部分についての認定評価がなされていない。

控訴審判決が認定した贈与税回避の意思に起因した客観的事実は、①滞在日数表の作成と滞在日数の調整、②そのための公認会計士からのアドバイスという点である。しかしながら、かかる事実は、当時、戦後50年以上（相続税法創設時から90年以上）続いている制限納税義務者の国外財産非課税制度を利用するという「内心の意思」を証明するものにすぎず、かかる事実があるからといって、甲の現実の生活実体に直接的な変化を与えるというものでもない。したがって、同判決の贈与税回避目的の出国という認定は、贈与税の課税制度を利用した租税軽減行為（節税行為）を非難し、生活の本拠が杉並自宅にあるという根拠とすることは、重大な事実誤認があるというべきである。

付言すれば、甲の香港への出国は、贈与税回避の意図があるとしても、それだけではなく、実際に、X社のアジア進出の拠点として、甲は香港駐在役員として事業活動を展開しており、かつ、香港各社の代表取締役として投資活動を行っており、一審判決が詳細に認定するとおり、現実に、投資事業のために168日間に亘り関係者と面接しているという客観的事実を否定することは困難であるから、甲の出国が贈与税回避のためのみを目的とした日本出国であると認定して、いわゆる、香港における事業実体の伴った生活事情を一切無視して否定することは、理論的に成立しないといわざるをえない。

前述したとおり、仮に、贈与税回避の目的が先行したとしても、そのことと併せて、香港で事業活動が現実に行われておれば、香港に生活の本拠をおいて事業活動及び一般生活を行うのであれば、香港への出国と滞在が、事業目的又は生活目的がないと評価することは許されない。

このことは、贈与税回避のために、香港に留学等をして香港に居住し、自立した生活をしながら、数年間（例えば2年から3年）の語学研修をしている者に対する国外財産の贈与を容認せざるを得ないことに鑑みれば、明らかなことである。

(5) 生活場所（住居）について

次に、生活の場所について、控訴審判決は、①日本滞在は滞在期間の26.2%で4日に1回の割合であり、また、杉並自宅が日本出国前の状態であり、甲が日本滞在中はそこで起居していたこと、その自宅を所有する法人の株式を甲が30%所有していること、②香港滞在は65.8%の3分の2であること、③甲は贈与税回避を認識して香港へ出国したこと、香港で甲が業務として面談等したのは168日であり、かつ、甲は執務日を自由

に決定できる立場にあったことから、贈与税回避の計画を考慮して、その滞在日数を調整していることからすると、香港の滞在日数と日本のそれとを形式的に比較して住所を認定することは相当ではないこと、④香港の滞在はサービスアパートメントでありその性質と費用の点から長期の滞在を前提とした施設ではないこと、香港へは衣類等を携帯したにすぎないこと等から、甲と香港の自宅との結びつきは、杉並自宅との結びつきと比較すると、より希薄であったこと、と認定している。

これに対して、一審判決は、①65%あまりを香港自宅で起臥寝食していたこと、②サービスアパートメントの賃貸契約の期間は24ヶ月であり、さらに24ヶ月の更新をしていることからみると、香港自宅は相当期間使用されることが予定されており、香港滞在一時的であるとはいえないこと、③香港C社は利益を計上し、同D社の赤字はすべての韓国企業の株式を譲渡したことによる損失であるから、その家賃が高額で香港滞在一時的とはいえないこと、以上の住居の点から甲の住所が国内にあったとすることはできないと判示している。

両判決を対比すれば、その事実認定の論理性が高いのが一審判決であることは多言を要しないであろう。しかし、同一の事実関係における法的評価又は社会通念の評価が正反対になるというのでは、納税者の司法に対する信頼を喪失しかねない。

控訴審判決が甲の住所を国内と認定するための事実のうち、①杉並自宅を所有する法人の株式を甲が30%所有しているという事実は、生活の本拠の認定には全く関係のない事実であり、また、③甲は贈与税回避を認識して香港へ出国し、贈与税回避の計画のために執務日を自由に決定して滞在日数を調整しているという事実は、詳述したように、「生活の本拠」という現実の生活実体とは関係はなく、仮に、その調整を行ったとしても、その調整後の香港滞在期間は、香港自宅を全生活の中心の場としていたことを証明するものといえることができる。

さらに、香港滞在期間の生活の中心である香港自宅は、サービスアパートメントであり、その施設の性質や費用を前提としても、甲が香港滞在のために契約した賃貸借期間は更新期間を入れると48ヶ月、4年間にも及ぶ長期間の使用予定のものであり（実際の滞在期間は3年6ヶ月）、その香港滞在一時的なものといえないことは一審判決が的確に判示しているところである。また、香港自宅ではガス、水道及び電気料等の光熱費を支出しているはずであり、その支払額は、杉並自宅の甲が使用した光熱費の比ではないことは容易に推測できるのであり、かかる日常の生活実体から、生活の本拠、中心が認定されるのである。

さらに、日本滞在は滞在期間の26.2%、香港滞在は65.8%（3分の2）であり、4日に1日は日本にいる割合であるというが、3日間香港に滞在して1日は日本に帰国し翌日に香港へ戻るという生活を繰り返していたわけではなく、例えば、1月のうち3週間は香港で全生活を送り、日本に帰国して1週間は役員会等のX社の国内業務に従事しているということであるから、1年間のうち25%の期間を日本で滞在し、残りの75%の期

間を香港で生活するとともに外国にアジア駐在役員として出張し業務生活を行っていたものである。

しかも、全滞在期間のうち甲が香港で業務のために関係者と面談等したのは168日にすぎないと指摘しているが、香港滞在日数834日から日曜祭日約272日を除いた562日が香港での業務従事日数であり、その内168日が関係者との面談日であるから、約3日に1度の割合で面談していることになる。それは、控訴審判決が「168日にすぎない」というものではなく、「3日にうち1回は面談していた」ということである。甲が、このような外部関係者との面談及び各社の内部業務等全般の業務に従事したという客観的事実は、甲の香港における全生活の中心が香港自宅にあることの証明にはなっても、これを否定する根拠にはなりえない。

したがって、控訴審判決が、甲の生活の本拠は杉並自宅であるということの証拠として摘示している事実は、逆に香港自宅を住所と認定する積極的な根拠になりうるし、そうでないとしても、少なくとも、杉並自宅をその住所と認定する根拠事実とはいえないといえよう。その意味で、甲と香港の自宅との結びつきは、杉並自宅との結びつきと比較すると、より希薄であったという控訴審判決の認定判断は不合理であり意味不明であることを指摘しておきたい。

(6) 職業活動等について

控訴審判決は、①甲はX社のつき1回の役員会やその他社員研修会に出席していること、②甲は、将来は亡乙の後継者として取締役の存在を超えた重要な人物であるから、甲の職業活動上、最も重要な拠点（組織）であったこと、③甲の香港の業務が、X社の役員やX社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ではないこと、等の事実を認定している。

しかしながら、日本に帰国しX社の役員会等に出席したことは事実であるが、そのことが日本に常駐する根拠とはならないし（一審判決）、また、甲が亡乙の後継者として重要な人物であるから、X社はその職業活動上、最も重要な拠点であるとしても、そのことは、香港自宅で現実に居住し全生活の中心として営まれている甲の生活実情とは無関係である。しかも、甲のX社の業務活動の重要性と比較して、香港の業務の重要性がそれを上回るものではないという認定も、かかる比較論による業務活動の重要性という要素は、香港自宅の生活の拠点を否定する論拠にもならないし、そのことは杉並自宅が生活の拠点である根拠にもなり得ない。

控訴審判決は、甲が日本に帰国してX社の業務活動に従事する場合の居所が杉並自宅にあるということを述べているにすぎないし、そもそも、X社の常務や専務取締役への昇格等、亡乙の後継者等の人事面の要因は、将来、甲が日本に帰国するであろうことを予測させる要因にすぎず、「贈与により財産を取得した時の住所」の認定に直接的に影響を及ぼすものではない。同判決の判示は、業務活動の拠点を述べているようであるが、生活の本拠とは、このような業務活動面の住所が別個存在することを予定したものではないことは、

前記最高裁昭和 35 年 3 月 22 判決（民集 14 卷 4 号 551 頁）の判示するところである¹³。

この点につき一審判決は、甲は 65% の割合で香港で業務に従事していること、その業務がベンチャーキャピタリストの研修又は武者修行であるとしても、その場が香港であれば、職業生活の場が香港であることに変わりがないこと、香港各社からの役員報酬の受領等を認定して、甲の生活の本拠が国内にあったとは認めないと判断している。かかる判決が合理的な認定判断であることは多言を要しない。

次に資産について、控訴審判決は 99% の資産が日本にあったという客観的事実を認定し、一方、一審判決は、香港で生活することが可能な預金を保有しているから、その資産の多寡をもって、杉並自宅が生活の本拠であると判断することはできないと判示している。日本にある資産は香港にいながらにして管理できるとする甲の主張に対して、資産の所在が住所地の認定に影響しないことにはならないとして排斥している。しかし、前掲東京地裁平成 19 年 9 月 14 日判決は、前記甲の主張と同様に、シンガポールに居住しながら管理できるという認定事実に基づいて、総合的に住所はシンガポールであると判示している。いずれにしても、生活の本拠の認定に当たって、資産の所在地の要素は副次的であり、特に、その多寡という要素は、直接的に生活の本拠を推定する要素とはなり得ない。

さらに、一審判決は、甲は独身であるから、日本に生計を一にする親族はいないこと、香港では役員報酬を得て両親とは独立した生活をしており、したがって、杉並自宅は日本滞在中の生活の拠点ではないと判示している。この点に関しては控訴審判決の判断は示されてはいない。

3. まとめ

(1) 同一証拠による両極の認定判断の根源的理由

以上のように、一審判決は贈与税回避の目的等を考慮しても、甲が日本国内に生活の本拠を有するとはいえないと結論づけたが、一方で、控訴審判決は、形式的に滞在日数の多寡で比較することは相当でないということを前提として、本件滞在期間中の甲の生活の本拠は、それ以前と同様に杉並自宅にあったと認定したものである。控訴審判決は、さらに続けて、「本件香港自宅は、甲の香港における生活の拠点であったものの、甲の生活全体からみれば、生活の本拠ということとはできない」という初めての解釈を示している。

ここで、重要なこと。控訴審判決の認定根拠は、贈与税回避目的の出国であること、香港滞在日数を調整していること、というものである。しかしながら、かかる事実が滞在日数の多寡を比較することの不相当性の根拠となるものではないことは明らかである。

仮に、香港滞在日数を調整していたとしても、168 回の投資先決定のための面接等の回数、そのための香港滞在期間が全体の 65.8% であり、日本滞在日数が 26.2%、その他外

¹³ 同判決は、住所とはその人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とかいすべく、私生活面での住所、事業活動面の住所、政治活動面の住所等を分離して判断すべきものではない、と判示している。

国8%であり、また、「贈与により財産を取得した時」の平成11年12月27日の同年でみれば、365日のうち香港滞在が256日・70%であること、そして、住所認定の重要な要素は滞在期間であると考えられるから¹⁴、滞在期間割合が国内51%、国外49%という近接した割合であればともかく、上記の香港滞在割合と日本滞在割合との開差に照らせば、生活の本拠を香港とすることについては問題がないと考える。「本件資料をみる限り、生活の実質が日本にあったとするのはあまりにも強引である」¹⁵との指摘が妥当する。

ところで、「生活の本拠という外形を作出したもの」という課税庁の主張の意味内容が、租税回避の意思の下で、実体のない投資活動等を事業活動として外形を利用したものであり、実質的にはかかる事業活動が行われていないという趣旨であれば、それは事実と反する。いかなる動機であろうとも、現実に投資活動等の事業活動を実行して金銭が移転し、その結果として損益が発生しているのであるから、当該事実が仮装であると認定できないことはもとより、かかる実体を「外形を作出した」と表現することも許されない¹⁶。

ちなみに、甲が一人前のベンチャーキャピタリストであるか否か¹⁷、香港に住所を移転しなくても投資活動ができる等の事実は、香港に「住所」があるかどうかの認定要素とは無関係な事情である。それは、敢えて、香港に出国する必要はなかったのではないかという疑問であればともかく、甲は、現実に、香港に出国して、そこで実際に一般的な生活を行うとともに、事業活動を行っているのであり、その限りにおいて、香港での現実の生活実体に基づいて生活の本拠の有無を認定する必要があるということが理解されなければならない。

ところで、判決文によれば、甲は平成12年12月の香港出国後約3年間、杉並の両親の居宅に戻らずに、外国に滞在するか日本の友人宅に寄居していたようであるが、この事実について、一審判決は住所の認定判断における直接の事実として評価していない。それは、それ以前の香港における居住実態から、甲の住所は「日本にはなく香港にある」と認定するに十分であったということであろう。

しかして、甲の香港出国後の状況を加味して判断すれば、甲は香港へ出国した平成9年6月から平成15年12月までの6年半までの間、両親の杉並の自宅には約14%程度し

¹⁴ 矢内一好「日本国内における滞在日数と居住形態の判定及び恒久的施設の要件」税務事例37巻2号(2005年)4頁。

¹⁵ 三木義一「税法における『住所』概念—東京地裁平成19年5月23日判決を素材として—」税経通信62巻13号(2007年)45頁。

¹⁶ 古矢文子「海外居住者への贈与と『生活の本拠』の判定～検証・武富士判決」税理50巻12号(2007年)は、「処分庁が用いる『外形の作出』という文言(略)が、実体がないとの意味だとすれば、事実ではなく外形のみであるとする具体的な根拠を要する。これをY(筆者注・控訴人)は、本件は香港居住の必要があるかのような外観を作出して、贈与税回避スキームに従って計画的に実行した贈与であり、それは、住所の認定に十分考慮されなければならないとした。納税者の主観的な意思を課税要件の判断にどのように反映させ得るかについては、慎重に検討されなければならないことではあるが、法の隙間を衝くような節税策であっても、根拠とする事実認定に客観性を欠く否認は適切とは考えにくい。このような場合の認定においても予測可能性の確保と法に基づく判断という歯止めは必要と思われる。やはり、法改正で対処すべきことではないだろうか。」(79～81頁)と的確に指摘されている。

¹⁷ 最初に従事する仕事はすべての人間が一人前とはいえないのである。

か戻っていないことになる。なお、甲は、香港出国後、外国や日本の数人の友人宅に寄居していたことは、その友人宅が生活の本拠ではないことから、いずれも相続税法上の「住所」には該当しない。

最後に、前述したように、控訴審判決が、「甲の香港における生活の拠点ではあるが、甲の生活全体からみれば、生活の本拠ではない」とした判示は、新たな住所概念の解釈を示したともいえよう。しかしながら、その判決の意味するところは意味不明であり論理的にも矛盾している。

すなわち、「甲の香港における生活の拠点ではある」というのは、結局、「甲の香港における生活の足場である」という意味であり、その「生活の足場」が香港自宅にあるというのであれば、少なくとも、香港滞在中は香港自宅以外に、「生活の足場（拠点）」はないから、香港滞在期間の834日の長期に亘り香港自宅が生活の足場（拠点）であったということは、香港自宅が甲の全生活の中心であり、本拠であるということである。控訴審判決のかかる判示は、自らそのことを自認しているということである。

ところで、控訴審判決が「生活の拠点ではあるが本拠ではない」と判示したのは、甲の生活全体からみると、「生活の本拠」ではないということのようであるが、判決は、ここでの「甲の生活の全体からみる」という意味内容が明確にされていない。推測するに、甲の贈与税回避目的の出国、香港と日本の各滞在日数の調整、サービスアパートメントでの居住、甲は亡乙の後継者として重要な人物であること、甲におけるX社の業務の重要性、国内における資産の存在等、判決が指摘している種々の事実からみた場合のことを意味しているのであろう。しかしながら、かかる要因が、何故に、「甲の生活の全体」からみることに繋がるのかという点については意味不明と言わざるを得ない。控訴審判決は、「甲の生活の全体」という美辞麗句によって、その論理的な不合理性を糊塗しようとしたと評価せざるを得ない。

これに対して、一審判決は、日本に滞在していた日数と香港でのX社の役員及び香港各社の代表取締役としての職業活動の実体を詳細に摘示して、甲の住所が杉並自宅にあるとはいえないと結論づけたものであり、甲の現実の生活実情からみれば当然の判断であるといえることができる。

かかる一審判決は、甲の香港における実体的な事業活動と現実の一般の生活実情から、香港自宅を甲の住所と認定したものであり、社会通念に照らしても極めて妥当な認定である。これに対して、控訴審判決は、判決が指摘する事実とそこから導かれる結論との必然的な因果関係が不分明であり、そのために、杉並自宅が甲の住所であるという結論を導出した事実認定のプロセスは、社会通念に照らしても合理的な判断であるとはいえないと史料する。

(2)おわりに

本件において、甲の香港への居住がX社のアジア進出の拠点として海外事業を展開する

ためのもので、その機会を捉えて行われた贈与であるのか、わが国の上場株式の低率課税制度と香港の贈与税非課税制度を利用し、甲の贈与税と、将来の相続税の租税負担軽減を意図した香港への出国であり、それを契機に、競業会社の大手消費者ローン会社の平成4年の香港進出にも対抗した、従前からの海外進出計画を具体化したものか、そのいずれかにより、住所の認定が異なるという住所の解釈や事実認定はありえない。あくまで、その主観的事情を背景として、甲が香港に出国した事実が真実である以上、その後の香港における甲の生活実情という客観的事情によって、住所が輪香港にあるか日本にあるかという事実認定がなされるのである。決して、「生活の本拠」が租税回避の意思の有無で左右されるものではないということである。

仮に、本件において、租税回避の意思が介在しない場合の本件住所は香港であり、その意思が介在した場合には、日本を住所と認定するというのであれば、本来、租税回避行為の否認の是非という、租税法の法律の解釈適用の問題領域を事実認定にすり替えて処理するという誤った対処となるということを経験すべきであろう¹⁸。

ところで、「租税回避」という用語は広く使用されている。本件贈与事件で租税回避とされているのは、租税法の解釈とその適用の分野である講学上の「狭義の租税回避行為」でないことは明らかであり、また、私法上の事実認定（事実の確定）の領域である「仮装行為」や「事実認定における実質主義」の適用の場面でもない。そうであれば、現行の租税法の規定の上では、上場株式の所得税軽減制度と香港の贈与税非課税制度を利用した節税行為と位置付ける以外にはない。その限りでは、租税回避行為を理由に否認することは許されないことはもとより、本件における相続税法上の「住所」を私法上の住所概念とは異なる概念として解釈して住所を認定するのであれば、それは、租税法にその旨の固有概念としての規定を創設して対処するのが、租税法律主義の要請するところである。

本件一審判決は、当然とはいいながら、その私法上の住所概念の解釈を前提としつつ、本件の詳細な客観的事実に基づいた認定により、本件の相続税法の住所の解釈適用を実践したものである。これに対して、控訴審判決は、「租税回避」という概念が広義の意味内容を有することの正確な理解をないがしろにして、私法上の事実の確定に当たって、租税回避、実は節税行為の意思を介在させて税法的要因を強く意識した事実認定を行ったと言う点に誤りがある。

「誤っているかもしれない法律の見解に基づいて妥当と考える結論を先に出しておいて、本来事実の認定の問題としてはできない場合であるのに、この結論に沿うような事実認定をすること…は許されない。」¹⁹という論理が理解されるべきである。

納税者は、このグローバル化した国際的な経済社会の下で、諸外国に居住する日本の納税者は多数に上っているにもかかわらず、贈与前5年以内に、贈与者又は受贈者のいずれか

¹⁸ この点に関しては、谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造」租税法学会『租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例』租税研究第32号（2004年）65頁参照。

¹⁹ 伊藤滋夫『事実認定の基礎（初版補訂）』有斐閣（2000年）269頁。

が日本に住所を有している場合には、在外財産の贈与にも課税されるとする平成12年度改正までの長きに亘り、本件のような容易に節税が可能である税制を放置していたのかということこそ疑問を感じずるであろうし、加えて、同一の証拠の裁判事案において、本件両判決のような両極の判断がなされることにも多くの納税者は途惑いを感じずるであろう。その理由は、生活実情という客観的事実による住所認定の判断の中に、租税回避の主観的意思の存在を重視した点にある。

最後に、本件では、乙が上場株式をオランダの法人に1,000億円で贈与しているが、当時の上場株式の譲渡所得税は、収入金額の1.05%という極めて低額な税率が適用されていたといたものであるが、この点も本件の節税（広義の租税回避行為）に利用されたといえるであろう。すなわち、贈与税回避（節税）の環境が整っていたということにも思いを致すべきであろう。

（了）