

Briefing

第2回のテーマは、国際課税の序章として、課税対象者の範囲についてです。有名な最高裁判例である最高裁平成23年2月18日判決、いわゆる武富士事件判決を取り上げます。

おだ先生； “パーマメントトラベラー” って言葉、一時期、テレビドラマなんかで話題になったと思うんですね。

バックパッカーがいろんな国から国へと旅行するイメージなんですが、いまがわ先生、これ、何か税金に関係あるんですか！（このコラムに出てきている時点で、当然関係あるのはわかっているんですが。）

いまがわ； 課税権の限界の話です。
誰に対して課税できるかって予め決まってないと困りますよね？

おだ先生； そのことと旅行がどう関係あるんですか。

いまがわ； 課税って国家主権の行使ですから、国家同士がぶつかることがある。そのため、衝突を見越して、ある程度それぞれの国家が遠慮することがあるんですね。しかし、それぞれの国家がそれぞれ課税対象者を定義していくのでズレが生じることもあるし、予め定義されたものだから、その間隙を突いて、税金の負担を減らそうとするひとたちが出てくるんですね。

課税対象枠からズレるために居所を転々としてみる、世界に多くのなんらかの拠点を持つ。これが、税務上言われている“パーマメントトラベラー”のイメージですね。

おだ先生； 日本の場合、どうなんですか。なんか、いまがわ先生みたいに、日本政府もおとなしそうなイメージだから、心配ですが。

いまがわ； おだ先生に心配されなくても大丈夫ですよw
所得課税、儲けに対する課税については、課税対象者を決め、課税対象者のカテゴリーごとに課税範囲を決める仕組みが取られています。

「居住者」、「内国法人」は全世界所得に課税権が及びます。

一方、「非居住者」、「外国法人」についていえば、「国内源泉所得」に課税権が及びます。

「非居住者」、「外国法人」の国内源泉所得以外の所得には日本の課税権が及びません。

おだ先生； 「非居住者」、「外国法人」って、とどのつまり、日本に本拠がないですね。日本に課税する根拠はあるんですか。グイグイ来てますね。まさかそんなに強引なんですか。（私みたいにな（心の声））

いまがわ； いえいえ、当然根拠はありますよ。
私みたいに紳士的です。（にやつく）
その場所で儲けているんだから、儲けた場所に納税しなさいって考えて

Briefing

す。だから、日本に本拠のない者は、その場所での儲けである「国内源泉所得」のみが課税対象になるんですね。

おだ先生； この仕組みって、どの国でも考えていることですよ。ある法人や個人について、ある国から全世界所得、他の国からは国内源泉所得に課税されることとなりますね。そうすると二重に課税されることとなりますよ。この不都合、どうするんですか。

いまがわ； 外国税額控除といった国内法規定や、租税条約で調整を図ることになるでしょうね。これについては、次回以降にお話ししますね。今回は、本拠がどこであるかで、課税の有無や課税範囲が異なる点に集中しましょう。

おだ先生； ふ～ん、日本が本拠になるかならないかで、課税範囲が異なる。ということは、「居住者」か否かで揉めることがあるってことですよ。 「居住者」だと全世界の所得が課税範囲になるのだから。 「居住者」の基準ってあるんですか。

いまがわ； 「居住者」（所得税法2条3号）とは、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と定義されています。そして、所得税法や所得税法施行令には、「住所」の定義規定はありません。民法より「住所」の概念を借用しますので、ここでいう「住所」とは民法22条の「住所」と同一の意義とされています（大阪高裁昭和61年9月25日判決参照）。

おだ先生； ええ～！ 税法で、なんで民法が出てくるんですか。行政法規と私法ですよ。どんな関係があるっていうんです。まったく、わけわかめです。

いまがわ； 税法の定義規定のみで、ものの定義をし切れないので、他の法律から概念を借りてくるんです。今回の話だと「住所」は民法からの借用概念となりますね。

おだ先生； ふ～ん、法律間にも貸し借りがあるんですね。

いまがわ； 「住所」が争点になったものとして、最高裁平成23年2月18日判決、いわゆる武富士事件があります。

おだ先生； いまがわ先生、貸し借りで被せてきたわけね。金融と「住所」と税金、どう関係するんですか。

いまがわ； これは贈与税の問題で、関係者の名前から言われているもので、金融そのものとは関係しません。

Briefing

贈与税の課税対象者となるかが問題となり、受贈者が当時の相続税法1条の2第1号の国内における住所を有していたか否かが争点となった事例です。

(贈与税は相続税の補完税であるため、相続税法上に規定されている)

なお、相続税法でも独自に「住所」を定義した規定はありません。

おだ先生； これって、1600億円ほどの贈与に対して、贈与税が課された事案で、結局、税務当局が敗訴した事案ですよ。そんな高額贈与、考えられないから、課税してほしいわ。しかも、“パーマメントトラベラー”だったんですよ？ 日本の課税権の及ばない香港にいたって話ですけど。課税できないなんて、世間は、シンクロナイズドしないですよ。

いまがわ； 感情論はわかりますが、租税法律主義(憲法84条)の見地から考えてみましょう。

租税法律主義から課税要件は厳格でないといけません。したがって、租税負担が不当に減少するとしても、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用の法理を適用し、課税することはできません。

どんなに租税回避だと思われても、著しい不公平感があっても、法律の規定は超えられないんです。

民法上「住所」とは、反対の解釈をすべき特段の事情がない以上、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だと解されています(最高裁昭和29年10月20日判決等参照)。

そうすると、仮に租税負担を不当に減らそうとの目的があったとしても、客観的に生活の実体があることは別のことですよね。

だから、租税負担を不当に減らそうとの目的という要素が、「住所」決定の重要な要素とはならないわけです。

そして、客観面から見ると、受贈者は国内に「住所」を有しているとはいえないと最高裁は判断したんですね。

おだ先生； 一般的な法感情からは納得できないわ。

いまがわ； 納税者の予測可能性確保の見地からは、法律の解釈にも限界があり、不当な結論は立法論で解決する他ありませんね。

実際、本件の不都合も、平成15年改正前の租税特別措置法69条2項で立法措置が取られ、現在は、相続税法1条の4第1項2号(非居住者無制限納税義務者)にて対処されています。

このように、法律の解釈で解決できない問題は、立法措置で対処せざるを得ないんですね。

しかし、立法措置を講ずると、また、その法に応じたスキームができるわけです。

おだ先生； 前回同じく、税の世界は、いたちごっこだ～。

※登場人物の設定はすべてフィクションです。

Briefing**【事案の概要】**

平成11年12月に、消費者金融大手創業者A及びその妻は、息子である上告人に、当該消費者金融会社株式を有するオランダ法人の出資持分（約1653億円相当）を贈与した。

当該贈与前後において、上告人は、香港に出国していたところ、当該消費者金融会社の香港子会社設立の情報収集、調査のため、そのまま香港に駐在し、その後、当該会社が子会社設立に代えて買収した香港法人の取締役役に就任し、香港及びその周辺地域に在住する関係者との面談等の業務を香港で行った。

なお、この間、上告人は、月に1度は帰国し、香港への出国前と同様、国内所在の居宅に両親、弟とともに起居していた。

また、当時、贈与税の課税要件の一つは、贈与時に受贈者の住所又は受贈財産の所在のいずれか一方が少なくとも国内にあること（当時の相続税法1条の2、同法2条の2参照）であった。

そのため、贈与者が所有財産を国外移転した後、受贈予定者の住所を国外移転し、その後、当該所有財産を贈与することで、贈与税の課税を回避するというスキームが、平成9年当時、一般に紹介されていた。

そして、平成8年頃には、上告人がAの後継者と目されていたところ、Aは上記贈与税回避スキームの概要を平成9年当時、認識しており、さらに上記贈与に先立つ平成11年10月頃、A及び上告人は公認会計士より具体的な説明を受けていた。

平成17年3月、上記贈与について、所轄税務署長は上告人に対し、約1653億円を課税対象とし、納付すべき贈与税額を約1153億円とする贈与税決定処分とそれに係る納付すべき加算税額を約173億円とする無申告加算税賦課決定処分を行った。

これらの課税処分に対し、上告人は上記贈与を受けた時点において国内に住所がなく、上記贈与に係る贈与税納税義務を負わないとして、取消訴訟を提起した。

これに対し、第1審は上告人の請求認容、第2審は第1審判決取消し、上告人請求棄却との判決を下した。これを不服として、上告人は上告した。

最高裁は、住所の判断基準として、「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事情がない以上、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、一定の場所がある場所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」と示した。

その上で、主観的に贈与税回避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、上記贈与税回避目的の下、国内外滞在日数を調整していたとしても、現に香港での滞在日数が国内滞在日数の約2.5倍である状況では、上告人は香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定しないと説示した。

そして、本件贈与当時、上告人は国内に住所を有していたとはいえないと最高裁は判断し、贈与税の課税要件を充足しないと、所轄税務署長の課税処分を違法とし、第2審判決を破棄した。したがって、最終的に、上告人の請求は認められ、当該課税処分は取り消された。

なお、今回取り上げたような事例に対して、平成15年改正前の租税特別措置法69条2項、現在は、相続税法1条の4第1項2号（非居住者無制限納税義務者）が立法措置として施されている。

【より深く研究されたい方には…】

☆ 裁判所判例検索

[裁判例結果詳細](#) | [裁判所 - Courts in Japan](#)

☆ 最高裁判例 行政、租税法 3

「香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していた者が、国外財産の贈与を受けた時において、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はいえないとされた事例」

判例タイムズ No. 1345 (2011. 6. 15) pp. 115-125

☆ 増田英敏

租税判例研究 485

「借用概念としての住所の認定と贈与税回避の意図一 武富士事件」

Jurist May 2013/Number 1454

☆ 加藤新太郎

Legal Analysis 第 45 回

「所得税法 2 条 1 項 3 号に定める「居住者」該当性の認定判断」

NBL No. 1161 (2020. 1. 1) pp. 85-88

監修：ブレイクモア法律事務所 弁護士 比護 正史

執筆：ブレイクモア法律事務所 弁護士 今川 正顕

このコラムにご質問がおありの方は、執筆者までご連絡いただければ幸いです。

このコラムの意見はあくまでも執筆者の意見であり、弊事務所ブレイクモア法律事務所の意見ではございません。