

# 武富士事件

## 個人に対する国際課税関係の整理

木村浩之 弁護士法人 淀屋橋・山上合同  
弁護士

### はじめに

今回の武富士事件（最判平成23年2月18日・判時2111号3頁）は、親子間でなされた国外財産の贈与について、これが国内に住所を有しない者（非居住者）に対する贈与として贈与税の課税対象外となるかが争われた事案である<sup>(注1)</sup>。同事件は、贈与税回避の意図が窺われるケースで最高裁が高額の課税処分を取り消したものとして世間の注目を集めた。

本連載では、これまで主に企業が直面する国際課税上の諸問題を取り上げてきたが、個人たる企業のオーナー等にとって、事業承継や財産承継との関係で、住所の有無等をめぐって国際課税上の問題が生じることも多い。特にこの分野では、近年、贈与税・相続税の納税義務の範囲拡張や国外転出時課税制度の創設など、国の課税権を強化する重要な税制改正が相次いでなされている。

そこで、本稿では、住所の有無等をめぐって問題となる個人に対する国際課税関係を整理して検討することにしたい。

## I

### 武富士事件

#### 1 事案の概要

Xは、平成11年12月、両親からその保有するオランダ法人の出資口の贈与を受けた。Xはその当時、日本と香港の双方に居宅を有しており、

これらを行ったり来たりする生活を送っていた。上記贈与については、その当時の相続税法上、Xの住所が日本国内にある（居住者である）と認められた場合は贈与税の納税義務が生じるのに対して、日本国外にある（非居住者である）と認められた場合はその対象外になるとされていた。

Xが日本と香港を行ったり来たりしていたのは、あえて日本の非居住者となることで国外財産の贈与に係る贈与税の課税を回避する意図があったものと疑われた事案であり、課税庁はXの住所が日本にあるとして課税処分を行った。これに対して、Xは、香港に住所があるとして課税処分を争った。

このように、本件では、Xがいずれの国に住所を有するかという点が争われたが、その前提として、相続税法上の「住所」をどのように解釈するかという点が争われた。

#### 2 裁判所の判断

裁判所（最高裁）は、まず、相続税法上の住所の解釈として、「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」と判示した。その上で、本件における事実認定として、Xの生活の本拠は香港の居宅であり、香港に住所があることを認めた。

さらに、裁判所は、本件において贈与税回避の意図が窺われることについて、「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」とし、贈与税回避の問題については立法によって対処すべき旨を判示した。

### 3 若干の検討

租税法律主義（憲84）の下では、法律が規定する納税義務を課すための要件（課税要件）は明確であるべきであり、その要件に当てはまらない限り、たとえそれを回避する目的が認められたとしても、これを否認する（課税要件を充足するものとみなす）ための特別の規定がなければ課税することはできないと解される。

その趣旨からすれば、本件の事実関係において贈与税の課税要件を回避する意図が窺われるとしても、それを重視して課税要件を充足する方向で事実認定をすることは相当ではなく、あくまでも客観的な生活実体を重視した最高裁の判断は相当であると思われる。

ただし、客観的な生活実体を重視するとしても、現実には、複数の場所に相当な生活実体があり、いずれが主従ともいいがたいケースがありうるが、そのような場合にどのように生活の本拠を判断するかは問題である。

この点、租税条約では、後述のとおり、個人が複数の国の居住者となる「二重居住者」の概念が認められている。ここでは、個人が複数の国に恒久的住居を有しており、かつ、その利害

関係の中心がいずれであるとも決しがたい場合があることが想定されている。このことからしても、複数の場所に住所を有するという考え方が成り立ちうる余地はあると思われる。

いずれにしても、後記Ⅱで改めて検討するように、個人がどの国に住所を有するかによって相続税や所得税の課税関係が大きく異なりうる。最高裁が少なくとも相続税法上の住所について一定の判断基準を示した意義は大きいといえる。



## Ⅱ 住所による課税関係の相違

### 1 相続税法

本件の贈与後であるが、平成12年度税制改正により、本件のように人・財産を国外に移転することで容易に贈与税を免れることができる状況を解消するための手当がなされた。すなわち、日本国籍を有する者同士の間における国外財産の贈与については、贈与者と受贈者のいずれかが5年以内に日本に住所を有していれば贈与税の納税義務が生じるものとされた。

それでもなお、双方が5年を超えて国外に住所を有することで、国外財産について贈与税を回避することが可能であった。そこで、そのような課税逃れに対応するため、平成29年度税制改正により、上記期間が5年から10年に延長されて現在に至っている。

これらの改正を踏まえた現行税制の下における贈与税の課税関係（ただし、日本国籍を有する者同士の贈与に係るもの）は図表のとおりで

【図表】贈与税・相続税の課税関係（日本国籍を有する者同士の贈与・相続）

贈与者・被相続人		受贈者・相続人	国内に住所あり		国内に住所なし	
			10年以内にあり	10年以内もなし	10年以内にあり	10年以内もなし
国内に住所あり		国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税
国内に住所なし	10年以内にあり	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税
国内に住所なし		国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内・国外財産とも課税	国内財産のみ課税

ある（相法1の4①）。相続税の課税関係も同様である（相法1の3①）。

以上でみたとおり、相続税法においては、被相続人（贈与者）と相続人（受贈者）のそれぞれについての住所が問題となる。その双方が相続又は贈与の時点で日本の国内に住所を有しておらず、かつ、過去10年以内にも有していなかった場合には、国内財産のみが課税の対象となり、国外財産は課税の対象外となる。それ以外の場合は、国内・国外財産ともに課税の対象となる。

なお、財産の所在については、例えば、有形資産の場合はその所在地、一般的な債権の場合は債務者の所在地、株式の場合は会社の所在地によって判定される（相法10①）。

## 2 所得税法

所得税法においては、日本国内に住所を有する者及び現在まで引き続いて1年以上日本国内に居所を有する者が居住者であると定義されており（所法2①三）、居住者については、国内・国外源泉所得を問わず、そのすべての所得が課税の対象となる（所法7①一）。

これに対して、居住者以外の者が非居住者であると定義されており（所法2①五）、非居住者については、一定の国内源泉所得のみが課税の対象となる（所法7①三）。

このように、所得税の関係では、住所及び居所の有無によって課税の対象となる所得の範囲が異なることになる。ここでいう「住所」の意義については、基本的には本件で最高裁が示した相続税法上の「住所」の意義と同様に、生活の本拠をいうものと解される。また、「居所」の意義については、生活の本拠ではないものの、その者が現実に住居している場所をいうものと解される。

## 3 租税条約

租税条約においては、その適用を受けるため

の要件として、締約国の居住者である必要があるとされている（OECDモデル租税条約1条1項参照）が、通常、その国に住所を有する場合は居住者と認められることから、ここでも住所の検討は重要となる。

もっとも、各国で居住者と認められる要件は異なっており、双方の締約国において居住者と認められる「二重居住者」に該当する場合があります。租税条約では、そのような場合にいずれの国の居住者として取り扱われるかについての振分けルールが定められている。

ここで重要なのは、振分けルールによってその国の非居住者として取り扱われる場合、たとえ国内法上は居住者としてすべての所得に課税されることになっていたとしても、租税条約上でその国が源泉地国として課税することが認められている範囲でのみ、課税の対象になるということである。この場合、租税条約は、国内法に基づく課税権の行使を制限するものとして機能する。

この振分けルールにおいては、まず、いずれの国に恒久的住居があるかを検討する。恒久的住居とは、期間的な制限なく継続して使用することができる居住の場所であり、一時的又は短期的に居住する場所はこれに含まれない。必ずしも生活の本拠であるとは限られず、そのような場所を双方の国に有することもありうる。

そこで、双方の国に恒久的住居を有する場合には、次に、家族の所在、財産の所在、職業、政治的・文化的活動の場所などを総合的に考慮して、個人的、経済的な利害関係の中心がいずれの国にあるかを検討する。ここでも、いずれの国にも相当な利害関係があり、いずれが中心であるかを明確に判断することが難しい場合があります。

そのような場合、さらに、いずれの国に常用の滞在先があるかを、滞在期間の長さ、滞在の頻度、継続性、定期性といった要素を総合的に考慮して判断することになる。頻繁に複数の国

を往来しており、この基準でも決定できない場合には国籍や市民権に基づいて判断し、それでも決定できない場合は双方の締約国の相互協議によって決定されることになる。

### III

## 譲渡所得に関する課税の特例

日本から国外への国境をまたいだ人・財産の移転に関しては、贈与税・相続税の課税のほか、含み益を有する財産についての譲渡所得に関する課税も問題となりうる。そこで、最後にこの点を取り上げておきたい。

所得税法上、非居住者については国内源泉所得のみが課税の対象とされているところ、ある日本の居住者が国外に移転することで非居住者となった後に譲渡益が実現する場合、これが国外源泉所得に該当するとすれば、もはや日本としては課税権を行使することができないことになる。同様に、ある日本の居住者の保有する財産が含み益を抱えたまま非居住者に無償で譲渡されて移転するとすれば、当該財産に係る譲渡益が実現した場合、日本では課税権を行使できないことになる。

このようなことから、平成27年度税制改正により、譲渡所得に関する課税の特例として国外転出時課税（出国時に課税されることから「出国税」ともいわれる）制度（所法60の2）及び贈与等時課税制度（所法60の3）が新設されるに至った（注2）。

前者は「人」の移転に対応しており、株式をはじめとした有価証券等について、居住者が国外に転出して非居住者となる際に譲渡がなされたものとみなし、含み損益が実現したものととして15%の税率で課税するものである。これは保有する有価証券等が合計1億円以上である場合に適用される。

また、後者は「財産」の移転に対応しており、居住者の有価証券等が贈与や相続によって非居住者に移転される際に、同様に15%の税率で課

税するものである。これも贈与等がなされた時に保有される有価証券等が合計1億円以上である場合に適用される。

### IV

## まとめ

以上のとおり、個人による事業承継や財産承継などを検討する際に国際的な要素が含まれる場合には、関係者の住所によって承継時の贈与税・相続税の課税関係が異なるほか、承継後の所得税の課税関係や租税条約の適用関係も異なり、さらには含み益のある有価証券等については譲渡所得に関する課税の特例の適用もありうることから、これらを踏まえた総合的な分析が必要となる。

### おわりに

OECD/G20のBEPSプロジェクトを契機として国際課税の枠組みが大きく見直され、これに対応する重要性が高まっている一方で、その制度はますます複雑困難化しているというのが現状である。

本連載は、そのような状況において国際税務上の重要な裁判例を素材とし、関連する問題を広く取り上げて、従来あまり語られてこなかった「もう1つの視点」を提供することで、実務の参考になることを期待したものである。筆者としては、今後ますます国際税務をめぐる議論が活発になることを期待したい。

（注1） 事案の概要や問題点につき、浅妻章如「借用概念の意義—武富士事件」別冊ジュリスト228号『租税判例百選〔第6版〕』30頁、瀧圭吾「贈与税における『住所』の認定」ジュリスト臨時増刊1440号『平成23年度重要判例解説』215頁参照。

（注2） 贈与等時課税制度については、従来のみなし譲渡課税制度（所法59）との関係が問題となる。増井良啓「実現原則と国外転出時課税制度」『日税研論集』74号100頁以下参照。