

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は、第1, 2審とも、被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

主文と同じ

第2 事案の概要

1 事案の要旨

被控訴人は、亡 a 及び b から、平成 11 年 12 月 27 日付けの株式譲渡証書（以下「本件贈与契約書」という。）により、c 社（オランダ王国における有限責任非公開会社。）の出資口数各 560 口、160 口（合計 720 口。以下「本件出資」という。）の贈与を受けた。

本件は、被控訴人が、これについて杉並税務署長がした平成 11 年分贈与税の決定処分（以下「本件決定処分」という。）及び無申告加算税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件決定処分と併せて「本件決定処分等」という。）は、被控訴人は本件贈与の日に日本に住所を有しておらず、相続税法（平成 11 年法律第 87 号による改正前のもの。以下「法」という。）1 条の 2 第 1 号による納税義務を負わないから、違法であると主張して、その取消しを求めた事案である。

原審は、被控訴人の請求を認容したところ、控訴人が請求の棄却を求めて控訴した。

2 当事者の主張等

法令の規定等、争いのない事実等、争点及び争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の 1 から 4 までに記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決 6 頁 9 行目の次に、改行して次のとおり加える。

「 仮に、香港に被控訴人の住所があったとしても、法律上の「住所」は、法律の趣旨等を考慮して、法律問題ごとに相対的に定められるべきものであるから、そのことから直ちに、日本に住所があったことが否定されるわけではない（住所複数説）。

被控訴人は、住所複数説は判例や通達と矛盾すると主張するが、被控訴人の主張する判例や通達は、住所複数説を否定するものではない。

なお、基本通達（平成 12 年 6 月 23 日付け課資 2 - 258 による改正前のもの）1・1の 2 共 - 5 第 2 文は、「同一人について同時に法施行地に 2 箇所以上の住所はないものとする。」と定めているが、これは、本邦内における住所の個数について定めているにすぎず、本邦内の住所と本邦外の住所を有する場合については何ら言及していない。この定めは、本邦内に 2 か所以上の住所を有するとした場合に管轄税務署が複数存在することとなる可能性があるため、徴税の便宜の観点から定められたものであり、かえって、実体的には、2 か所以上の住所が存在することがあり得ることを前提としたものである。

被控訴人は、国際課税の局面において住所複数説の立場に立つと、複数国の課税競合が生じ、その調整において不合理な結果を招く危険が高くなると主張するが、国際的な課税競合の問題は、各国がそれぞれ独自の相続税体系を構築し、独自の住所認定をしている以上、常に生じるのであって、住所複数説によって新たに生じる問題ではない。なお、香港では贈与税が課されないから、本件において二重課税の問題は生じない。」

(2) 原判決 24 頁 10 行目の次に、改行して次のとおり加える。

「 一般に認められている住所複数説は、生活関係の領域ごとにそれぞれ 1 つの住所が存在し得ることから、結果として同一人に複数の住所が認められる場合があり得るとの立場である。ところが、控訴人の主張する住所複数説は、

同一人が特定の1つの法律関係について同時に複数の住所を有する可能性を認めるというものであり、このような立場は、一般に認められているものではないし、これまでの判例（最高裁判所昭和35年3月22日判決・民集14巻4号551頁，最高裁判所昭和63年7月15日判決・税務訴訟資料165号324頁など）や通達（相続税法基本通達1・1の2共-5及び6）とも矛盾する。

また、控訴人の主張する住所複数説は、国際課税のシステムを根底から覆すものである。控訴人の主張は、国際課税の局面においては住所を複数に解しうるといふもののようであるが、そのように解すると、複数国の課税競合が生じ、その調整において不合理な結果を招く危険が高くなる。

控訴人は、国際的な課税競合は住所複数説によって新たに生じる問題ではないと主張するが、国際的な二重課税が排除されることが望ましいことは明らかであるから、控訴人の主張する住所複数説によって、二重課税の排除を更に困難にしたり、新たな二重課税の原因を作り出したりするべきではない。」

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

次のとおり補正するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 争点に対する判断」の「1 認定事実」に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決31頁19行目の「担当した」を「担当した。亡aは、その実子である被控訴人をdにおける亡aの後継者として認め、被控訴人もこれを了解し、d内部や一般社会においても、いずれは被控訴人が亡aの後継者になるものと考えられていた。被控訴人は、亡aの後継者となるべく、そのために必要な心構えや経営知識等について亡aから指導を受けていた」に改める。
- (2) 31頁25行目の「平成11年当時」を「平成9年当時及び平成11年当時」に改める。

(3) 32頁2行目の「方法が」の次に「，平成9年当時においてすでに」を加え，同行目の「(乙9)」を「(このことを紹介する平成2年12月24日付け新聞として乙9)」に改める。

(4) 32頁7行目の「贈与税回避手法の一般的な説明を受けた」を「贈与税回避方法についてe弁護士があらかじめ用意していた資料に基づき一般的な説明を受けた。亡aは，e弁護士の説明を聞いた後，e弁護士に対して，「貴重な話を聞きました。一切口外しません。」と述べた」に改める。

(5) 33頁9行目の次に，改行して次のとおり加える。

「被控訴人は，本件杉並自宅が完成した昭和57年12月に本件杉並自宅に亡a，b及びfとともに入居し，本件杉並自宅を住所としていた。被控訴人は，前記のとおり，平成元年2月から平成6年12月までアメリカ合衆国に留学していたが，その際には，住民票上の住所を異動しなかった(乙12)。」

(6) 33頁24行目の次に，改行して次のとおり加える。

「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維持され，被控訴人が帰宅すれば，出国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。」

(7) 33頁末行の「起居していた。」を「起居し，特別な用事がない限り，朝夕の食事は，本件杉並自宅ですべてしていた。なお，亡aが在宅しているときには，家族用の食堂で家族4人で夕食をとることがあった。また，被控訴人が日本に滞在しているときは，通常，朝は，午前7時30分ころ，被控訴人，f及び亡aの秘書兼ボディガードの3名が運転手付きの自動車に同乗して本件杉並自宅からdに出勤し，夕方は，特別な用事がない限り，午後7時から8時ころの間に退社し，fとともに自動車で本件杉並自宅に帰宅した。被控訴人は，平日の夜間や休日に本件杉並自宅から外出することは少なく，時々，タクシーで出かけることがあったが，必ず本件杉並自宅に帰宅していた(乙

124 ）」に改める。

(8) 34頁1行目の「生活費として」を「生活費の負担分として」に、同行目から2行目にかけての「本件滞在期間中は、」を「本件滞在期間中も、1か月に」に改める。

(9) 34頁3行目の次に、改行して次のとおり加える。

「 被控訴人は、平成12年12月に香港から失踪し、各地を転々とした後、平成15年12月4日に本件杉並自宅に戻り、以後、本件杉並自宅で起居し、同月25日に、住民票上の「住所を定めた年月日」及び「住民となった日」をいずれも同年1月1日として、東京都杉並区に対して住民登録をした（乙12,68）」

2 判断

(1) 住所の認定について

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、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁参照）、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（最高裁判所昭和35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照）。そして、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) 租税回避の目的等について

前記引用に係る原判決の「事実及び理由」中の「第3 争点に対する判断」の1(10)及び(12)（前記引用に係る原判決の「事実及び理由」中の「第3 争点に対する判断」の1(1)から(12)までに記載の事実については、以下「前記1(1)」などの例により引用する。）において認定した事実によれば、被控訴人は、平成11年10月ころ、g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、g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、 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、 亡aは、平成9年2月ころ、e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、 香港子会社の設立及び被控訴人の代表者就任は、亡aの提案によるものであったこと（以上の事実について前記1(4)）、 被控訴人は亡a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（前記1(3)）、 被控訴人は、平成9年5月8日、亡a、e弁護士、hなどを交えた会合に出席したこと（前記1(4)）、 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) 被控訴人の生活場所（住居）について

ア 被控訴人は、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、月に一度は日本に帰国し、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 a 及び b 並びに弟 f が居住する本件杉並自宅に起居していた（前記1(3)及び(6)）。本件杉並自宅を所有しているのは株式会社 i 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（乙167から170まで）。

本件滞在期間中の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を維持され、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。控訴人は、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 d に出勤し、毎夕本件杉並自宅に帰宅するなど、被控訴人が香港に出国する前と同様の状態で本件杉並自宅で生活していた（前記1(5)及び(6)、弁論の全趣旨）。

また、被控訴人は、本件滞在期間中、欧州又は北米に9回渡航しているが、そのうち7回は、日本に入国して1日ないし7日程度滞在した後、目的地に向けて出国した。

イ 他方、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、本件香港自宅に起居していた（前記1(5)）。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。

ウ しかし、上記(2)において説示したとおり、被控訴人が上記の方法による

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ていたこと、被控訴人の香港における執務状況（前記1(7)カ）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、前記(2)に記載のとおり、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。

エ 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iの株式の30パーセントを保有していたのであって、上記ア記載の本件杉並自宅における生活状況をも考えあわせると、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) 被控訴人の職業活動等について

ア 被控訴人は、香港滞在前から東京証券取引所一部上場企業であるdの取締役であり、取締役営業統轄本部長として海外向けIR活動などに従事し（乙12）、本件滞在期間中、d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(乙54))として，日本におけるdの各種会議に出席している。すなわち，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，dの幹部としての立場で積極的に発言している(甲230，304，333，354，乙190から198まで)。全国支店長会議や新入社員研修会にも毎年出席し，dの幹部として講演や挨拶をした。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ている(前記1(7)キ)。

そして，被控訴人は，本件滞在期間中の平成10年6月にdの平取締役から常務取締役に，平成12年6月に専務取締役に昇進している(乙54)。

さらに，被控訴人は，亡aの実子で，亡aがdにおける亡aの後継者として認めていた人物であり，いずれは亡aの跡を継いでdの経営者になることが予定されていた(前記1(3))。したがって，被控訴人は，d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d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。

イ 他方，被控訴人は，dの香港駐在役員，dの子会社である香港各会社(j社及びk社)の取締役の地位にあり，d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dのIR活動等にも従事していたものである(前記1(7))。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いい難く，前記1(7)のアからキまでの事実を照らすと，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dの企業活動に

資するためのものであり、被控訴人が亡 a の跡を継いで d の経営者になることが予定されていた人物であること(前記 1 (3))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 d の役員ないしは d における亡 a 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(なお、被控訴人は、国外だけではなく、国内においても、かなりの頻度で職業活動をしていた事実が認められるのであるから、所得税法施行令 15 条 1 項 1 号によって被控訴人が日本に住所を有していなかったと推定することは相当でない。)

(5) 資産の所在について

被控訴人は、国内において、当時の評価額では 1 0 0 0 億円を超える d の株式を所有し、このほか 2 3 億円を超える預金と 1 8 2 億円を超える借入金を有していた。また、被控訴人は、(2)記載のとおり株式会社 i の株式の 3 0 パーセントを保有しているほか、1 有限会社の持分の 4 5 パーセントを保有している(乙 1 6 2 から 1 6 6 まで)。

他方、香港における資産は、香港滞在中に受け取った報酬等を貯蓄した 5 0 0 0 万円程度の預金のみであった。被控訴人が香港滞在中に利用したクレジットカードの利用代金も、日本の銀行預金口座から引き落とされている(前記 1 (8))。

そうすると、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 9 9 . 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) 外部から認識することができる被控訴人の居住意思について

ア 前記 1 (9)において認定したとおり、被控訴人は、本件滞在期間中、d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
載したものがあ一方、香港出国日に借入のあった銀行やノンバンクのう
ち、銀行 3 行には住所が香港に異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、d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。

イ 前記のとおり、被控訴人は、亡 a の跡を継いで d 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。

ウ 前記のとおり、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。

エ 前記のとおり、被控訴人は、平成 11 年 10 月ころ、g 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 d の従業員 (m) 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、
g 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 g 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。

(7) まとめ

以上の事実によれば、被控訴人は、本件滞在期間以前は、本件杉並自宅に

亡 a , b 及び f とともに居住し、本件杉並自宅を生活の本拠としていたものである。そして、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、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 d 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、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 d 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、被控訴人は、亡 a の跡を継いで d 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 d 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、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、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、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とはできないものというべきである。

なお、被控訴人は、被控訴人の平成11年の所得税について賦課決定処分がされていないから、控訴人は、被控訴人の住所が日本国外にあったと判断していたことになると主張するが、被控訴人が主張する事実のみで被控訴人の住所が日本国外にあったとの判断を控訴人がしたことを認めることはできないから、被控訴人の上記主張は前提を欠くものであり、採用することができない。

第4 結論

以上によれば、被控訴人が贈与により財産を取得した時において国内に住所を有する者に該当するとしてした本件決定処分及び本件賦課決定処分は、いずれも適法であり、被控訴人の請求はいずれも理由がないから、本件請求は棄却すべきである。したがって、これと異なる原判決は不当であって、本件控訴は理由があるから、原判決を取り消して、被控訴人の請求をいずれも棄却することとする。

東京高等裁判所第12民事部

裁判長裁判官 柳 田 幸 三

裁判官 白 石 史 子

裁判官 村 上 正 敏