

# 税務事例研究

Vol. **184** 2021/11

## 〔法人税〕

剰余金の配当

.....金子 友裕

## 〔所得税〕

住所の判断基準をめぐる紛争例

.....田中 治

## 〔資産税〕

米国所在のジョイント財産に対する  
日本での相続税法の適用

.....首藤 重幸

# 税務事例研究／184

## ■目次

### 法人税

＜事例＞ 剰余金の配当	金子 友裕・1
I 法人税法における剰余金の配当の概要	7
1 法人税法における受取配当等の益金不算入の趣旨と取扱い	7
2 外国子会社からの受取配当等の益金不算入の趣旨と取扱い	8
3 資本の払戻しとみなし配当に関する趣旨と取扱い	9
4 資本の払戻しの場合の株式譲渡損益課税の趣旨と取扱い	11
II 令和3年3月11日最高裁判決	12
1 事案の概要と前提事実	12
2 最高裁の判断	13
3 最高裁判決からみる剰余金の配当の検討	15
III 法人税法における資本の減少に関する問題に関する検討	22
1 会社法との関係からの検討	22
2 資本金等の額と利益積立金額の観点からの検討	24
3 マイナスの利益積立金額からの検討	26
IV おわりに	27

<b>所得税</b>
------------

<b>&lt;事例&gt;</b>	住所の判断基準をめぐる紛争例	田中 治・31
	.....	
I	はじめに.....	32
II	住所の所在と無制限納税義務者.....	33
III	住所の判断基準—事例1の検討.....	37
	1 概論.....	37
	2 類似判決の検討.....	39
	3 事例1の検討.....	43
IV	職業上の住所の意味—事例2の検討.....	43
	1 概論.....	43
	2 類似判決の検討.....	45
	3 事例2の検討.....	49
V	親族の住所の意味—事例3の検討.....	49
	1 概論.....	49
	2 類似判決の検討.....	50
	3 事例3の検討.....	53
VI	おわりに.....	53

<b>資産税</b>
------------

<b>&lt;事例&gt;</b>	米国所在のジョイント財産に対する日本での相続税法の適用	首藤 重幸・57
	.....	
I	はじめに.....	58

II	ジョイント・テナンシーとジョイント・アカウント	60
III	米国での非居住者に対する遺産税・贈与税と日米相続税条約	62
IV	準拠法	65
V	ジョイント・アカウントと課税	68
VI	ジョイント・テナンシーと課税	74
VII	さいごに	77

「租税法事例研究会」研究員等

<令和3年11月1日現在>

部 会	研 究 員 等	所 属
法 人 税 部 会	○成 道 秀 雄 名誉教授	成蹊大学
	△鈴木 一 水 教 授	神戸大学大学院経営学研究科
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	白 土 英 成 税理士	千葉県税理士会
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
所 得 税 部 会	○神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	△田 中 治 教 授	同志社大学法学部
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
資 産 税 部 会	○首 藤 重 幸 名誉教授	早稲田大学
	△渋谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	小 池 正 明 税理士	東京税理士会
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	平 川 英 子 准教授	金沢大学人間社会研究域法学系
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院 会計プロフェッション研究科

(注) ○印は部会長 △印は部会長代理

## 剰余金の配当

東洋大学教授 金子 友裕

---

### 事例

当社には、100%の株式を有する外国子会社があり、この外国子会社から当社に資金を送付させるため、資本剰余金を原資とする剰余金の配当と利益剰余金を原資とする剰余金の配当とを行う予定になっています。なお、この剰余金の配当は、子会社株式簿価減額特例の適用には該当しません。

最近、最高裁において、このような剰余金の配当に関する判決が出されたとの話もあり、このような剰余金の配当について改めて検討することになりました。

そこで、剰余金の配当に関する取扱いに関して、次の点を教えて下さい。

- 1 (1) 利益剰余金を原資とする剰余金の配当、(2) 資本剰余金を原資とする剰余金の配当、についてそれぞれの法人税法上の取扱いについて教えて下さい。
- 2 会社法における剰余金の配当の手続きと法人税法における取扱いの関係を教えて下さい。また、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当に関する法人税法上の取扱いを教えて下さい。
- 3 最高裁において、このような剰余金の配当に関して法人税法施行令を無効とする判決が出されたようですが、この内容を教えて下さい。

## 【回答】

## 1 について

## (1) 利益剰余金を原資とする剰余金の配当

法人税法では、内国法人が配当等の額（外国法人若しくは公益法人等又は人格のない社団等から受けるもの及び適格現物分配に係るものを除く。）を受けるときは、その配当等の額の全部又は一部は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないと規定している（法法 23①）。そして、配当等の額には、剰余金の配当（株式等に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの並びに分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）若しくは利益の配当（分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）の額（法法 23①一）等が示されている。

そして、内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして一定の金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない（法法 23 の 2①）。ここで、外国子会社とは、当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 25% 以上に相当する数又は金額となっている等の一定の要件を備えている外国法人とされている（法令 22 の 4①）。また、剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして一定の金額については、剰余金の配当等の額の 5% に相当する金額とされている（法令 22 の 4②）。

## (2) 資本剰余金を原資とする剰余金の配当

法人税法では、法人（公益法人等及び人格のない社団等を除く。）の株主等である内国法人が当該法人の資本の払戻し（剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）のうち分割型分割によるもの及び株式分配以外のもの並びに出資等減少分配をいう。）又は解散による残余財産の分配等

の一定の事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額（適格現物分配に係る資産にあつては、当該法人のその交付の直前の当該資産の帳簿価額に相当する金額）の合計額が当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額（以下「株式対応部分金額」という。）を超えるときは、その超える部分の金額は、受取配当等の益金不算入に掲げる金額とみなすとされている（法法 24①）。

そして、資本の払戻しの場合の株式対応部分金額については、法人税法施行令 23 条 1 項 3 号で規定されている。ここでは、資本の払戻しを行った法人（以下「払戻法人」という。）の当該資本の払戻しの直前の資本金等の額（以下「直前資本金額」という。）に下記①に掲げる金額（以下「簿価純資産価額」という。）のうち下記②に掲げる金額の占める割合（以下「施行令規定割合」という。）を乗ずることにより、払戻法人の当該資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等（以下「直前払戻等対応資本金額等」という。）を計算することとされている。なお、施行令規定割合は、直前資本金額がゼロ以下である場合にはゼロと、直前資本金額がゼロを超え、かつ、簿価純資産価額がゼロ以下である場合には 1 とされる。

- ① 当該払戻法人の前期末時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額。ただし、当該前期末時から当該資本の払戻しの直前の時までの間に資本金等の額等が増加し、又は減少した場合には、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額。
- ② 当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額（以下「減少資本剰余金額」という。）。ただし、この金額が簿価純資産価額を超える場合には、簿価純資産価額。

そして、直前払戻等対応資本金額等を当該払戻法人の当該資本の払戻しに係る株式の総数又は出資の総額で除し、内国法人が当該資本の払戻しの直前に有していた当該払戻法人の当該資本の払戻しに係る株式の数又は出資の金額を乗ずることにより、株式対応部分金額が計算されることになる。



さらに、法人税法では、内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、合併等による資産の譲渡の規定の適用がある場合を除き、その譲渡に係る契約をした日（その譲渡が剰余金の配当によるものである場合には、当該剰余金の配当の効力が生ずる日）の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するとされている（法法 61 の 2①）。

また、その有価証券の譲渡の時における有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額については、受取配当等の益金不算入に掲げる金額とみなされる金額がある場合には、そのみなされる金額に相当する金額を控除した金額とされている（法法 61 の 2①一）。また、内国法人がその有する株式等を発行した法人の資本の払戻しとして金銭の交付を受けた場合における有価証券の譲渡に係る原価の額は、当該資本の払戻しの直前の帳簿価額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とされ（法法 61 の 2⑧）、これを受けて、法人税法施行令 119 条の 9 第 1 項では、当該資本の払戻しの直前の当該株式等の帳簿価額に施行令規定割合を乗じて計算した金額とすることとしている。

## 2 について

【事例】3 の質問にも記載されているように、剰余金の配当に関する判決（最高裁令和 3 年 3 月 11 日判決（裁判所ホームページ））が出されているので、この最高裁判決に従って回答すると次のようになる。

会社法改正前の商法（以下「旧商法」とする。）では、株主に対する会社財産の払戻しについて、利益の配当（旧商法 290①）と資本の減少（旧商法 375①一）とを別個の手続きとしていた。平成 18 年度税制改正前の法人税法は、この手続きの違いに応じて、法人税法 23 条 1 項 1 号の利益の配当と法人税法 24 条 1 項 3 号（現行 4 号）の株式の消却を伴わない資本の減少による払戻しを区別していた。

これに対し、会社法では、旧商法における利益の配当については利益剰余

金を原資とする剰余金の配当と、株式の消却を伴わない資本の減少による払戻しについては資本金を資本剰余金へ振り替えた上での資本剰余金を原資とする剰余金の配当とそれぞれ整理したため、両者は剰余金の配当(会法 453)という同一の手続きにより行われることとなった。そこで、平成 18 年度税制改正により、法人税法 23 条 1 項 1 号と法人税法 24 条 1 項 4 号の適用の区別につき、会社財産の払戻しの手続きの違いではなく、その原資の会社法上の違いによることとした。

そして、最高裁判決では、会社法における剰余金の配当をその原資により区分すると、①利益剰余金のみを原資とするもの、②資本剰余金のみを原資とするもの及び③利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものという 3 類型が存在することになるとする。そして、法人税法では、資本の払戻しについて「剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。)…」(法法 24①四))と規定しており、これは、「剰余金の配当(…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。)」(法法 23①一)と対になったものと考えられ、このような両規定の文理等に照らせば、資本剰余金の額が減少する②及び③については 24 条 1 項 4 号の資本の払戻しに該当し、①については 23 条 1 項 1 号の剰余金の配当に該当する、と判示している。

この判示に従えば、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法 24 条 1 項 4 号に規定する資本の払戻しに該当するものとして取り扱われることになる。

### 3 について

最高裁判決では、法人税法は、資本部分と利益部分とをしゅん別するという基本的な考え方に立ちつつ、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当の場合には、そのうち利益剰余金を原資とする部分については、その全額を利益部分の分配として扱う一方で、資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定がされており、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払

戻しとして扱うことは予定していないものと解されるとしている。

そして、法人税法 24 条 1 項 4 号の委任を受けて株式対応部分金額の計算方法について規定する法人税法施行令 23 条 1 項 4 号は、会社財産の払戻しについて、資本部分と利益部分の双方から純資産に占めるそれぞれの比率に従って比例的にされたものと捉えて株式対応部分金額を計算しようとするものとなっている。これは、直前払戻等対応資本金額等の計算に用いる施行令規定割合を算出する際に分子となる金額を当該資本の払戻しにより交付した金銭の額ではなく減少資本剰余金額とし、資本剰余金を原資とする部分のみについて比例的な計算を行うこととするものであるから、この計算方法の枠組みは、法人税法の趣旨に適合するものであるとすることができるとする。

しかしながら、株式対応部分金額の計算方法について定める法人税法施行令 23 条 1 項 4 号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきであるとした。

このように、最高裁判決では、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していないという観点から、法人税法施行令 23 条 1 項 4 号における株式対応部分金額の計算方法（いわゆるプロラタ計算）については、法人税法の趣旨に適合するものと位置付けている。しかし、この計算方法の中で、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる場合には、法人税法施行令 23 条 1 項 4 号におけるプロラタ計算は無効となると判示している。ちなみに、このような場合は、マイナスの利益積立金額のときに生じ得ることになる（この最高裁判決の具体的な金額を含めたプロラタ計算の内容は、解説Ⅱ3（2）参照）。

## 【解説】

## I 法人税法における剰余金の配当の概要

法人税法における剰余金の配当の取扱いについては、回答 1 でも示したが、趣旨や考え方等を含めて解説する。

## 1 法人税法における受取配当等の益金不算入の趣旨と取扱い

法人の性格に関する考え方として、法人を自然人である個人と並んで独立した納税者であるとする考え方（法人実在説）と法人は単に株主の集合体であるとする考え方（法人擬制説）とがあると説明されることがある<sup>(1)</sup>。しかし、すべての法人を一律に法人実在説か法人擬制説かで説明しようとすることは現実的ではないと思われる。法人には大規模なものや小規模なもの等、さまざまなものが存在するため、法人実在説的な説明がよりなじむものも、法人擬制説的な説明がよりなじむものもある。このような中で、法人税法では、法人擬制説的な性格を考慮した制度設計がなされる部分があり、法人税を所得税の前払いと位置付け、同一所得に対する二重課税の排除の観点から、所得税法における配当控除（所法 92）の存在や法人税法における受取配当等の益金不算入（法法 23）の取扱いとして現れているものと思われる。ただし、配当控除も受取配当等の益金不算入も、全額控除される制度となっていない（現行の法人税法の取扱いについては、図表 1 参照）点では法人擬制説の考え方を一貫したものになっていない<sup>(2)</sup>。

図表 1 受取配当等の区分と益金不算入割合

	持株割合	負債利子控除	益金不算入割合
完全子法人株式等の配当等	100%	—	100%
関連法人株式等の配当等	1/3 超 100% 未満	適用あり	100%
その他の配当等	5% 超 1/3 以下	—	50%
非支配目的株式等の配当等	5% 以下	—	20%*

※ 保険会社が受ける非支配目的株式等の配当等の益金不算入割合は 40% (措法 67 の 7)

なお、法人税を所得税の前払いとする考えであっても、法人間の受取配当等を益金不算入にしなければならないという訳ではない。「法人の受取配当等に対しては支払法人の段階ですでに法人税が課されているから、法人所得に対し何回も重複して課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある、という考慮」<sup>(3)</sup>によるものである。つまり、法人間の受取配当等により課税の累積が生じ得るが最終的な個人への配当の段階で法人段階での累積した課税をすべて控除可能であれば法人段階での受取配当等の益金不算入は必要ない。しかし、これには法人段階で累積した課税の情報も配当等を受け取る法人に連絡する必要があり実行性を考慮すると現実的ではない等の問題が生じるということである。

## 2 外国子会社からの受取配当等の益金不算入の趣旨と取扱い

1 では、受取配当等の益金不算入の考え方を整理したが、外国子会社からの受取配当等について別途取扱いが定められている(法法 23 の 2)。【事例】では、この規定が適用されることになる。

外国子会社からの受取配当等の益金不算入の趣旨について、講学的には「外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備が求められる中、税制の中立性の観点に加え、二重課税の排除及び税制の簡素化の観点から導入された制度で

ある」<sup>(4)</sup>や「外国子会社の所得に対する現地の課税と剰余金の配当等を受ける親会社である内国法人に対するわが国の課税との国際的な二重課税を排除することにより、外国子会社から日本国内への資金還流を促進することをねらいとして、平成 21 年度の税制改正において創設された制度である」<sup>(5)</sup>のように説明される。そして、「学説の多くは、二重課税の排除措置と位置づけつつ、国外資金の日本への還流を促進する、という趣旨を読み込んでいる」<sup>(6)</sup>や「二重課税の排除方式と位置づけつつ、部分的に国外所得免除方式をとったという理解も多い」<sup>(7)</sup>とされる。

外国子会社からの受取配当等の益金不算入の取扱いについては、内国法人が外国子会社から受ける配当等の額からこれにかかる費用の額としてその外国子会社配当等の額の 5%相当額を控除した金額を益金不算入とするものである（法法 23 の 2①，法令 22 の 4②）。ただし、外国関係会社合算税制（措法 66 の 6）の適用対象となる外国関係会社に該当する外国子会社からの受取配当等のうちこの益金不算入制度により益金の額に算入されない金額（既往 10 年以内に合算課税済の特定課税対象金額に達するまでの金額）については、この 5%控除は適用されず、その全額がそのまま益金不算入となる（措法 66 の 8②）。

### 3 資本の払戻しとみなし配当に関する趣旨と取扱い

ここまで 1 及び 2 の取扱いは、剰余金の配当の原資が利益剰余金である場合の取扱いであった。しかし、回答で示したように、会社法では資本剰余金を原資とする剰余金の配当が認められるようになっている。このような資本剰余金を原資とする剰余金の配当は、法人税法では、資本の払戻しとした上で、「有価証券を譲渡したものと考えて一定割合帳簿価額を減額し（法人税法第 61 条の 2 第 17 項，法人税法施行令第 119 条第 1 項），交付金銭等の額との差額はみなし配当となる（法人税法第 24 条 1 項第 3 号（現行 4 号，筆者挿入））。」<sup>(8)</sup>という取扱いがされる。

そして、法人税法 23 条 1 項 1 号にいう剰余金の配当からは、資本剰余金の

額の減少に伴うもの、分割型分割によるもの、株式分配が除かれており、これら3つはみなし配当課税の対象となる。この点について、「わざわざ配当課税の対象から除いておきながら、みなし配当課税に含めるという建て付けを採用しているのです。…（中略）…この除外と包含という扱いに、法人税法における配当概念を垣間みることができます。…（中略）…『法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額』（24条1項、所法25条1項）という部分が重要な役割を果たす」<sup>(9)</sup>とされ、（資本剰余金の額の減少に伴う配当に関するみなし配当について、対応資本金等の額200、超える部分50という説明を示し）「すべて資本剰余金からの配当（原資の払戻し）であるにもかかわらず、租税法上はみなし配当となる金額が1/5（250のうちの50）出てきたということです。この1/5という数字は、A社の資本の部（会社法では純資産の部）における資本金等の額以外の部分（利益積立金）の占める割合を示しています。つまり、会社法上はすべて資本剰余金からの配当を行っても、租税法上は資本金等の額から4/5が払い出され、それを超えた1/5部分がみなし配当課税を受けるという按分計算が行われているのです。…（中略）…ここに、資本剰余金の額の減少に伴う配当が、23条1項（または所得税法24条1項）の配当からいったん除外された意味をみることができます。配当概念を会社法から借用しているため、この除外を行わなければ、全額（250）が23条1項（または所得税法24条1項）の配当として課税されることになってしまいます。しかし、24条1項4号（または所得税法25条1項4号）の按分計算により、一部だけが配当とみなされる結果となるのです。」<sup>(10)</sup>と説明される。

また、「資本剰余金の中には、株主の払込部分と、利益剰余金から払い込まれた部分とが混在しているから、後者にあたる部分は、本来の配当として益金不算入の扱いをすべきである。この点については、立法上または解釈論上なんらかの手当（たとえばプロラタ計算）を行う必要があると考える。」<sup>(11)</sup>とされ、資本剰余金を原資とする剰余金の配当には、株主の払込部分だけでなく利益剰余金から払い込まれたものが混在しているという前提で、法人

税法施行令 23 条 1 項 4 号のプロラタ計算により按分計算が行われる(プロラタ計算については、回答 3 及びⅡ 3 (2) 参照)。

#### 4 資本の払戻しの場合の株式譲渡損益課税の趣旨と取扱い

法人税法では資本の払戻しの場合には、有価証券を譲渡したものと考え、帳簿価額の減額やみなし配当として取扱いを行うことになるが、このような有価証券の譲渡とする考えは次のように説明される。

まず、残余財産の分配について、「法人の留保利益からの分配である以上、法人から株主に対する残余財産の分配には、租税法からみた配当の要素があります。しかし、株主が保有する全株式を手放して、それと交換に残余財産の分配を受けるという点においては、株式譲渡の要素も存することになります。したがって、清算に際しては、みなし配当だけでなく、株式譲渡損益の計算も行う必要が出てきます。」<sup>(12)</sup>とされる。そして、資本の払戻しも、部分的な清算と捉えれば、残余財産の分配と同様にみなし配当と同時に株式譲渡損益の計算が必要になる。

さらに、みなし配当と株式譲渡損益の順序について、「株式の譲渡対価(有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき対価の額)から、みなし配当部分が除かれていることです(法人株主の場合は、61 条の 2 第 1 項 1 号において、個人株主の場合、租税特別措置法 37 条の 10 第 3 項柱書において、交付を受ける対価の額からみなし配当として課税される部分がそれぞれ除かれています)。この部分は、既に配当とみなして課税されているのですから、二重課税を避けるために譲渡対価に含まれないようにしているのです。ただし、課税の順番はみなし配当が先になります。つまり、対価のうちのみなし配当部分を先に取り出して課税しておき、その残りについて譲渡損益課税を行うというやり方です。」<sup>(13)</sup>とされ、みなし配当の先取りのルール<sup>(14)</sup>が設けられている。



## II 令和3年3月11日最高裁判決

【事例】でも示されている最高裁令和3年3月11日判決（裁判所ホームページ）では，資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当の取扱いやプロラタ計算の問題が指摘されているため，この最高裁判決の概要を整理した上で剰余金の配当に関する検討を行うこととする。

### 1 事案の概要と前提事実

内国法人である被上告人（原告・被控訴人）Xは，平成24年4月1日から同25年3月31日までの連結事業年度（以下「本件連結事業年度」という。）において，外国子会社から資本剰余金及び利益剰余金を原資とする剰余金の配当（以下「本件配当」という。）を受け，このうち，資本剰余金を原資とする部分（以下「本件資本配当」という。）は法人税法（平成27年法律第9号による改正前のもの。特に断らない限り，以下同じ。）24条1項3号所定の資本の払戻しに，利益剰余金を原資とする部分（以下「本件利益配当」という。）は同法23条1項1号所定の剰余金の配当にそれぞれ該当するとして，本件連結事業年度の法人税の連結確定申告をした。これに対し，所轄税務署長は，本件配当の全額が上記の資本の払戻しに該当するとして，本件連結事業年度の法人税の更正処分をした。

前提事実は，次のとおりである。

(1) 米国デラウェア州リミテッド・ライアビリティ・カンパニー法（以下「LLC法」という。）に基づき組成された法人である Kyo-ya Pacific Company, LLC（以下「KPC社」という。）は，Xが本件連結事業年度を通じてその出資の持分の全部を保有しており，法人税法23条の2第1項所定の外国子会社に当たる。Xは，KPC社及びその子会社から資金をXに還流させることを企図して，税務上の取扱いも踏まえた上で，平成24年（2012年）11月12日，KPC社に対し，総額6億4400万ドルを「資本の払戻し」（Return of capital）としての1億ドルと「利益の分配」（Dividend）としての5億4400万ドルと

に切り分けて分配を行うべき旨等を連絡した。

(2) KPC 社は、その子会社である Kyo-ya Company, LLC (以下「KC 社」という。) から、利益の配当として 6 億 4400 万ドルの送金を受け、更にこれを被上告人に還流するため、平成 24 年 (2012 年) 11 月 12 日付けで、LLC 法に基づき、KPC 社の唯一の社員である被上告人との間で、同意書及びこれに添付された各決議書を取り交わした。

上記同意書は、署名者 (KPC 社の役員ら及び X 代表者) が、添付された各決議書について、その効力発生日を同日として採択することに同意することを内容とするものであり、各決議書は、KPC 社に対し、資本金の額を減少させ、その減少額を追加払込資本に振り替えた上で、追加払込資本の払戻しとして被上告人に対して 1 億ドルの分配を行うこと、留保利益から被上告人に対して 5 億 4400 万ドルの分配を行うこと等の権限を付与することをその内容とするものであった。なお、追加払込資本は我が国の会社法上の資本剰余金に、留保利益は同じく利益剰余金にそれぞれ該当する。

(3) X は、平成 24 年 11 月 14 日、KPC 社から、本件配当に係る 6 億 4400 万ドル (512 億 0444 万円) の送金を受けた。KPC 社は、同月 30 日付けで、資本から追加払込資本に 1 億 0381 万ドルを振り替え、KC 社から送金された 6 億 4400 万ドルを配当収入とした上で、追加払込資本 1 億ドル及び留保利益 5 億 4400 万ドルをそれぞれ減少させる会計上の処理を行った。

## 2 最高裁の判断

(1) 会社法における剰余金の配当をその原資により区分すると、①利益剰余金のみを原資とするもの、②資本剰余金のみを原資とするもの及び③利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものという 3 類型が存在するところ、法人税法 24 条 1 項 3 号は、資本の払戻しについて「剰余金の配当 (資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。) …」と規定しており、これは、同法 23 条 1 項 1 号の規定する「剰余金の配当 (…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。)」と対になったものであるから、このような両規定の文理等に

照らせば、同法は、資本剰余金の額が減少する②及び③については 24 条 1 項 3 号の資本の払戻しに該当する旨を、それ以外の①については 23 条 1 項 1 号の剰余金の配当に該当する旨をそれぞれ規定したものと解される。

したがって、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法 24 条 1 項 3 号に規定する資本の払戻しに該当するものというべきである。

以上によれば、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当について、利益剰余金を原資とする部分には法人税法 23 条 1 項 1 号が適用されるとした原審の判断には法人税法の解釈を誤った違法がある。

(2) 以上を前提として、本件更正処分の適法性について検討する。

イ 法人税法は、資本部分と利益部分とをしゅん別するという基本的な考え方に立ちつつも、会社財産の株主への払戻しについて、その原資の会社法上の違いにより 23 条 1 項 1 号と 24 条 1 項 3 号の適用を区別することとし、利益剰余金のみを原資とする払戻しは、23 条 1 項 1 号により、資本部分が含まれているか否かを問わずに一律に利益部分の分配と扱った上でその全部又は一部を益金の額に算入しないこととする一方で、資本剰余金のみを原資とする払戻しは、24 条 1 項 3 号により、資本部分の払戻しと利益部分の分配とに分け、後者の金額を 23 条 1 項 1 号の配当とみなすこととするという仕組みを採っているものということができる。

上記の仕組みに照らしてみれば、法人税法 24 条 1 項 3 号は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当の場合には、そのうち利益剰余金を原資とする部分については、その全額を利益部分の分配として扱う一方で、資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していないものと解される。

ロ 法人税法 24 条 3 項の委任を受けて株式対応部分金額の計算方法について規定する法人税法施行令 23 条 1 項 3 号は、会社財産の払戻しについて、

資本部分と利益部分の双方から純資産に占めるそれぞれの比率に従って比例的にされたものと捉えて株式対応部分金額を計算しようとするものであるところ、直前払戻等対応資本金額等の計算に用いる施行令規定割合を算出する際に分子となる金額を当該資本の払戻しにより交付した金銭の額ではなく減少資本剰余金額とし、資本剰余金を原資とする部分のみについて上記の比例的な計算を行うこととするものであるから、この計算方法の枠組みは、前記の同法の趣旨に適合するものであるといえることができる。しかしながら、簿価純資産価額が直前資本金額より少額である場合に限り、上記の計算方法では減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出されることとなり、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当において上記のような直前払戻等対応資本金額等が算出されると、利益剰余金を原資とする部分が資本部分の払戻しとして扱われることとなる。

そうすると、株式対応部分金額の計算方法について定める法人税法施行令 23 条 1 項 3 号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである。

### 3 最高裁判決からみる剰余金の配当の検討

#### (1) 1 つの配当か、別個の配当か

本件では、剰余金の配当の決議につき、資本剰余金を原資とする剰余金の配当と利益剰余金を原資とする剰余金の配当をそれぞれ別の決議書を設けて決議している。しかし、最高裁判決では、これらの剰余金の配当を資本剰余金と利益剰余金を原資とする剰余金の配当と位置付けている。

ちなみに、最高裁判決では、1 つの配当か別個の配当かという点について

明示的な判断はせず、「冒頭の事実摘示において、『資本剰余金及び利益剰余金を原資とする剰余金の配当（以下「本件配当」という。）』と表記し、あくまでも1つの剰余金の配当（本件配当）の原資のみが異なる旨を摘示<sup>(15)</sup>しているに過ぎない。同日に決議が行われている等<sup>(16)</sup>の理由から1つの配当と判断した可能性があるが、どのような条件であれば1つの配当として扱われるのかは、この最高裁判決では明らかではない。

つまり、この最高裁判決から明らかになることは、決議書が別に作成されていたとしても1つの配当として扱われ得ること、及び、同日の決議の場合に1つの配当と扱われ得ること、である。一方で、最高裁判決のように、会社法の適法な手続きが存在している場合にも会社法の手続きと異なるものとして法人税法上取り扱うことができる<sup>(17)</sup>とすれば、2つの決議を片方の決議を行った翌日に行った場合や1週間後に行った場合等の取扱いは明らかではない（1つの配当と扱われる可能性がないとはいえない）という問題が残されることとなった。

なお、決議の問題の背景には、利益剰余金を原資とする配当と資本剰余金を原資とする剰余金の配当が別個に行われる場合に、いずれが先に行われたかで課税が変化する可能性があるという問題が存在する<sup>(18)</sup>。これは、東京高裁判決において、「みなし配当に係る計算式（施行令23条1項3号）の分数の分子が『減少した資本剰余金の額』とされていることから、資本剰余金を原資とする剰余金の配当が行われた場合には資本金等の額と利益積立金額とが比例的減少をするのに対し、利益剰余金を原資とする剰余金の配当が行われた場合には利益積立金額のみが減少することとなるため、このような配当行為について税制が統一的な取扱いを定めないとすれば、事後の調査等でこの先後について問題が生じることが想定される。」と指摘される問題である。

この点について、先後で課税関係に変化が生じるかどうかは、「配当を行う法人の純資産の部の状況に左右される。この場合、配当を行う法人の利益積立金額と資本金等の額の組み合わせは、①利益積立金額と資本金等の額の双方がゼロ超、②利益積立金額がゼロ超で資本金等の額がゼロ以下、③利益

積立金額がゼロ以下で資本金等の額がゼロ超，という三つのケースが考えられるが，このうち先後関係問題が生じるのは①のみであり，②と③では利益剰余金からの配当と資本剰余金からの配当のいずれが先に行われても同じ課税関係になる。」<sup>(19)</sup>と指摘されている（図表 2 参照）。

図表 2 純資産の部の状況と 2 つの問題との関係

資本金等の額		利益積立金額		先後関係問題
ゼロ超	+	ゼロ超	➤	○
ゼロ超	+	ゼロ以下	➤	×
ゼロ以下	+	ゼロ超	➤	×

（出典）高橋絵梨花「混合配当に係る税務論点—プロラタ計算をめぐる 2 つの問題—」税研 216 号，2021 年，99 頁，一部修正。

本件では，利益剰余金を原資とする配当と資本剰余金を原資とする剰余金の配当が別個の配当であるとした場合，いずれが先に行われたかで課税関係には影響しない。本件は，資本金等の額がゼロ超（本件では 211,057,771.56 ドル）で利益積立金額がゼロ以下（本件では△113,373,028.06 ドル）という組み合わせになるので，先後関係問題が生じないものであった。

本件のような先後関係問題が生じない場合ですら最高裁判決は 1 つの配当と位置付けたと考えれば，先後関係問題が生じる場合に別個の配当としたいのであれば，決議日や送金方法等を含めより慎重に手続き等を検討しておく必要があるということになるだろう。

## （2）プロラタ計算における政令の無効

最高裁判決は，利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は，その全体が法人税法 24 条 1 項 3 号に規定する資本の払戻しに該

当すると判示している（回答 2 参照）。これは、「同法 23 条 1 項 1 号の規定する『剰余金の配当（…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。）』と対になったもの」から判断したものとされる。

そして、回答 3 に示したようにプロラタ計算において一定の場合に政令の無効を判示している。この一定の場合とは、最高裁判決では、「減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度」とされ、マイナスの利益積立金額（利益積立金額がゼロ未満）のときにこのような状況が生じ得る。

法人税法施行令 23 条 1 項 4 号のプロラタ計算の算式的な整理が東京地裁別紙に示されている（図表 3 参照）。この算式を参照し、政令の無効について本件の金額を代入しつつ整理を行うこととする。

図表 3 「株式又は出資対応する部分の金額」の算式

$$\begin{aligned}
 & \text{① 株式又は出資に対応する部分の金額} \\
 & = \text{② 直前払戻等対応資本金額等} \\
 & \times \frac{\text{③ 内国法人が当該直前に有していた払戻法人の当該払戻し等に係る株式の数}}{\text{④ 払戻法人の当該払戻し等に係る株式の総数}} \\
 & \text{② 直前払戻等対応資本金額等} \\
 & = \text{⑤ 直前資本金等の額} \times \frac{\text{⑥ 減少資本剰余金額}}{\text{⑦ 簿価純資産価額}} \\
 & = \text{⑥ 減少資本剰余金額} \times \frac{\text{⑤ 直前資本金等の額}}{\text{⑦ 簿価純資産価額}} \\
 & = \text{⑥ 減少資本剰余金額} \\
 & \times \frac{\text{⑤ 直前資本金等の額}}{\text{⑧ 直前資本金等の額と利益積立金額との合計額}}
 \end{aligned}$$

※ ⑥／⑦で示される割合は、⑥が⑦を超える場合には 1（⑥が⑦となる。）とし、⑤が 0 以下である場合には 0 とし、⑤が 0 を超え、かつ、⑦（⑧）が 0 以下である場合には 1 とする。

（出典）東京地裁別紙（一部修正）。

この計算を、本件における課税庁の主張に当てはめると、

②直前払戻等対応資本金額等

$$= ⑤ 211,057,771.56 \text{ ドル} \times \frac{⑥ 100,000,000 \text{ ドル}}{⑦ 97,684,743.50 \text{ ドル}} (\text{⑥が⑦を超えるため} 1)$$

$$= 211,057,771.56 \text{ ドル}$$

となる。そして、XはKPCの出資持分の全部を保有しているため、  
 ③内国法人が当該直前に有していた払戻法人の当該払戻し等に係る株式の数  $\frac{\text{④払戻法人の当該払戻し等に係る株式の総数}}{\text{③内国法人が当該直前に有していた払戻法人の当該払戻し等に係る株式の数}}$  は 1  
 となり、

①株式又は出資に対応する部分の金額

$$= ② 211,057,771.56 \text{ ドル} \times 1$$

$$= 211,057,771.56 \text{ ドル}$$

となる。なお、簿価純資産価額は、直前の資本金等の額と利益積立金額との合計額と等しくなるとされるため（図表3の⑦と⑧参照）、

$$\text{利益積立金額} = 97,684,743.50 \text{ ドル} - 211,057,771.56 \text{ ドル}$$

$$= \Delta 113,373,028.06 \text{ ドル}$$

となる。ここでは、マイナスの利益積立金額になっており、この場合の計算では、減少資本剰余金額 100,000,000 ドルを超える資本の払戻し（株式又は出資に対応する部分の金額）211,057,771.56 ドルが生じることになる。この減少資本剰余金額を超える部分は、みなし配当部分に侵食することになり、さらに有価証券譲渡損益に影響することになる。ここが本件において資本部分と利益部分とをしゅん別するという法人税法の基本的考え方から問題とされた点である。

ここで、課税庁の主張に従った税務調整を整理すれば、KPC株の減少が約168億円（211,057,771.56ドル×為替レート79.51円/ドル）となり、KPC株譲渡損約40億円（帳簿価額約208億円△KPC株減少分約168億円）となる。また、みなし配当は、約344億円（432,942,228.44ドル（644,000,000ドル△211,057,771.56ドル）×為替レート79.51円/ドル）となり、ここから5%



を控除した約 327 億円が益金不算入額となる。

これに対し、東京地裁判決<sup>(20)</sup>、東京高裁判決<sup>(21)</sup>及び最高裁判決ではいずれも政令の無効を判示しており、最高裁判決では「減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度」の範囲で政令を無効とした。このため、本件は減少資本剰余金額 100,000,000 ドルを直前払戻等対応資本金額等 211,057,771.56 ドルが超えているため、無効の範囲内となるということである。

参考までに、最高裁判決の内容（減少資本剰余金額を直前払戻等対応資本金額等と読み替えた適用）を図表 3 の算式に当てはめると次のようになる。

②直前払戻等対応資本金額等

$$= ⑤ 211,057,771.56 \text{ ドル} \times \frac{⑥ 100,000,000 \text{ ドル}}{⑦ 97,684,743.50 \text{ ドル}} (\text{⑥が⑦を超えるため} 1)$$

$$= 211,057,771.56 \text{ ドル}$$

ここで、

②直前払戻等対応資本金額等 211,057,771.56 ドル

> ⑤減少資本剰余金額 100,000,000 ドル

となるので、②直前払戻等対応資本金額等を 100,000,000 ドルに読み替えて適用する。

①株式又は出資に対応する部分の金額

$$= ② 100,000,000 \text{ ドル} \times 1$$

$$= 100,000,000 \text{ ドル}$$

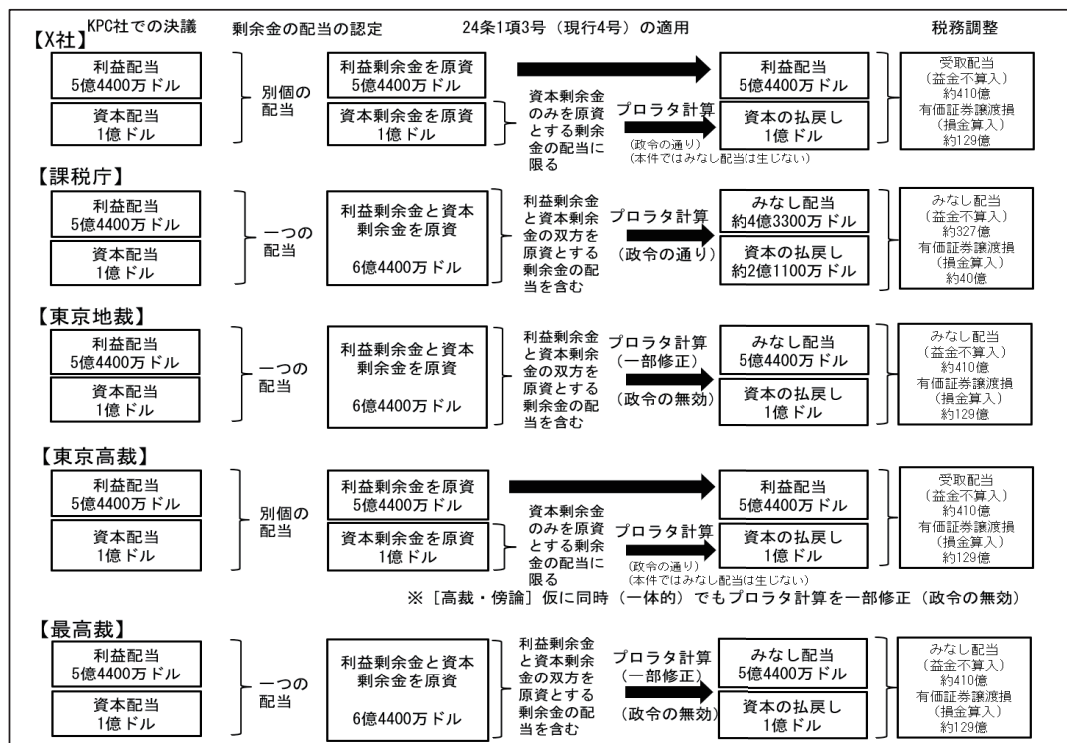
このようにプロラタ計算を修正した結果による税務調整を考えると、KPC 株の減少が約 79 億円（100,000,000 ドル×為替レート 79.51 円／ドル）となり、KPC 株譲渡損約 129 億円（帳簿価額約 208 億円△KPC 株減少分約 79 億円）となる。また、みなし配当は、約 432 億円（544,000,000 ドル（644,000,000 ドル△100,000,000 ドル）×為替レート 79.51 円／ドル）となり、ここから 5% を控除した約 410 億円が益金不算入額となる。

ちなみに、納税者の主張は、別個の配当であり、利益剰余金を原資とする剰余金の配当 544,000,000 ドルがあり、受取配当等が約 432 億円であり、受取配当等の益金不算入額は約 410 億円としていた。また、資本剰余金を原資とする剰余金の配当 100,000,000 ドル（約 79 億円）とし、これがプロラタ計算の対象となるがここではみなし配当は生じない計算となるため約 79 億円のすべてが KPC 株の減少分となり、KPC 株譲渡損は約 129 億円というものであった。

政令の無効（プロラタ計算の修正）の場合と納税者の主張を比較すると、1 つの配当か別個の配当かという差異等から、計算方法の差異やみなし配当となるかと受取配当等となるかの差異が存在するが、税務調整する金額に差異はないものとなっている。

参考までに、納税者の主張、課税庁の主張及び各判決の概要を図示したものが、次の図表 4 である。

図表 4 本件の主張と東京地裁、東京高裁及び最高裁の判決の概要



## Ⅲ 法人税法における資本の減少に関する問題に関する検討

## 1 会社法との関係からの検討

ここからは、立法論も含めた資本の減少に関する検討を行う。

平成 13 年度税制改正までは、減資において資本積立金額と利益積立金額のいずれを減少させるかは法人の計算によることとされていた<sup>(22)</sup>が、平成 13 年度税制改正において組織再編税制の整備に伴いプロラタ計算が導入されている。この点は、平成 17 年改正後の会社法の手続き上、剰余金の配当に関する原資が利益剰余金のみならず、資本剰余金からも可能となり、法人税法における資本金等の額と利益積立金額をどのようにしゅん別するかという問題へと繋がっていく。

ここで、会社法における取扱いを整理するため、会社法における純資産の部の振替の可否を示したものが図表 5 となる。

図表 5 純資産の部の項目別「①減少→②増加」相関表

①減少		②増加		増加項目			
		資本金		準備金		剰余金	
				資本準備金	利益準備金	その他資本剰余金	その他利益剰余金
減少項目	資本金	—	—	—	—	—	—
	準備金	資本準備金	会法 448①二 会規 25①一	—	—	会法 446 四 会規 27①二	会法 446 四 不可
		利益準備金	会法 448①二 会規 25①一	—	—	会法 446 四 【可能】	会法 446 四 会規 29①一
	剰余金	その他資本剰余金	会法 450① 会規 25①二	会法 451① 会規 26①二	会法 451① 不可	—	—
		その他利益剰余金	会法 450① 会規 25①二	会法 451① 【可能】	会法 451① 会規 28①一	—	—

(出典) 小山真輝「配当に関する税制の在り方—みなし配当と本来の配当概念との統合の観点から—」税大論叢 62 号, 2009 年, 79 頁を一部修正。

会社法では、資本金の増加は資本準備金やその他資本剰余金に限定されていないため、利益（利益準備金やその他利益剰余金）の資金組入れが可能であり、利益から資本への流れが生じ得る。また、資本から利益の流れは、基本的には制限されているものであるが、欠損填補の場合には生じ得ることになる。なお、欠損解消後に稼得した利益が生じても資本（資本金、資本準備金、その他資本剰余金）を補充されることは要求されていないため、資本と利益の混合は一時的なものではない。

このように「①私法上の利益剰余金から資本剰余金へのシフトが可能なか中、混合同時配当の原資の全額が資本剰余金となれば、資本金等に対応する部分の金額が算定され、その差額の額がみなし配当となる。逆に、②私法上の資本剰余金からの利益剰余金への事実上のシフトが可能なか中、混合同時配当の原資の全額が利益剰余金となれば、そのすべてが本来の配当となる。」<sup>(23)</sup>との指摘がある。

これは、会社法の自由な取扱いの中で、法人税法が資本と利益をどのように規律するかという問題であり、会社法の手続きを無条件に受け入れる場合には操作性等の問題が懸念されるというものである。そして、プロラタ計算を用いることによりこの問題に一定の対処が可能となるというものである。

「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」<sup>(24)</sup>と説明されるように、原則的には、会社法の手続きに即して税法の適用を考えるべきということになろう。しかし、現行の会社法では、旧商法と比較して、資本に関する取扱いを大きく変化させており、資本剰余金を原資とする剰余金の配当を認める等の取扱いからは資本と利益の区分の規制はあいまいなものになっていると言わざるを得ない。

基本的には、私法の法律関係を尊重した取扱いとすべきであろうが、資本部分と利益部分のしゅん別については、資本と利益の区分をあいまいとした

会社法に依拠することが困難であれば法人税法独自の対応が必要であるものと思われる。

ここで重要なことは、会社法に依拠できない要素があるからといってなんでも法人税法で対応して良いという訳ではないということである。どの範囲で会社法の手続きから逸脱した取扱いが認められうるか、会社法の手続きから逸脱するときにはどのような取扱いが認められうるか、等を慎重に検討する必要がある。

## 2 資本金等の額と利益積立金額の観点からの検討

1のように、会社法の手続きとの関係で操作可能性を意識した法人税法の取扱いを検討する視点は無視できるものではないと考える。しかし、本質的には、法人税法における資本と利益をどのように考えるかという観点から導かれるべきであろう。

そして、このような観点からは、最高裁判決が判示したような法人税法が資本部分と利益部分とをしゅん別することを前提としても解決しない問題が残されている。つまり、法人税法における資本と利益は、それぞれどのような性質のものとして捉えられているかという問題である。

現行の法人税法において、剰余金の配当を受け取る法人では、その原資が資本剰余金であるか利益剰余金であるかにより、受取配当等の金額・みなし配当の金額、有価証券の譲渡損益として課税所得に影響することになる。一方で、剰余金の配当を支払った法人では、資本金等の額の減少か利益積立金額の減少か、という差異であり課税所得には影響しない。

ここで、法人税法は配当制限を設ける等の剰余金の配当を規制する性格の法規ではなく、課税に関連する事項のみを考慮すれば良いと考えられる。このように考える場合、課税所得の算定において資本等取引によるものを除外すれば十分<sup>(25)</sup>であり、資本金等の額と利益積立金額との区分は、剰余金の配当を受け取った相手における課税所得の把握のためのものとなる。そうすると、剰余金の配当の原資が資本部分か利益部分かについては、資本部分と利

益部分をしゅん別するという原則に基づき2つの区分を設けることは厳守する必要があるが、その中身（金額）は資本や利益の性格とは異なる方法で定めても良いことになる（少なくとも、剰余金の配当の支払法人の課税所得には影響しない）。なお、剰余金の配当を受け取った個人や法人における課税を考慮しようにも、剰余金の配当の支払法人の資本金等の額と利益積立金額は開示が要求されるものではないため、常に把握できる情報ではないという問題もある。理想的には、利益積立金額からの配当等となる部分は、受け取った個人で配当等として収入すべき金額や益金の額として、資本金等の額からの配当等となる部分は課税対象外とするべきであるが、配当等に際して株主である個人や法人にこれらの情報を提供する義務でも設けなければ完全な形では実施ができない制度となる。

そこで、現行の法人税法では、（最高裁判決に従えば）会社法の手続きに従って利益剰余金のみを原資とする配当は利益の配当として扱い<sup>(26)</sup>、それ以外（資本剰余金のみを原資とする場合及び資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする場合）はプロラタ計算で資本の払戻しと利益の配当を区分する、という方法を選択したものと考えられる。ここでは、利益剰余金を原資とする剰余金の配当については、会社法の手続きを尊重するが、それ以外（資本剰余金を原資とする剰余金の配当、資本剰余金と利益剰余金を原資とする剰余金の配当）では、会社法の手続きとは異なる取扱いを定めていることになるが、なぜこのような差異が生じるのかが明らかではない。

また、同様のことを、プロラタ計算の適用範囲として示せば、最高裁判決が示すように「利益剰余金にも資本部分が含まれている可能性は否定できない」と考えられるにもかかわらず、プロラタ計算も部分的な適用（資本剰余金を原資とする剰余金の配当、資本剰余金と利益剰余金を原資とする剰余金の配当にのみ適用）となっており、全体として資本部分と利益部分をどのような論理でしゅん別しようとしているか不明確なものとなっている。

このような問題のさらに背後の問題として、資本金等の額が不明確であるという問題がある。資本金等の額を定めた上で、この増減取引として資本等

取引を定めているのであれば、まず資本金等の額を明確にする必要がある。現行では、資本金等の額を法人税法 2 条 16 号において「法人が株主等から出資を受けた金額」とし、具体的には法人税法施行令 8 条において加減する項目を列挙している。しかし、この列挙された規定では、資本金等の額の概念が明確ではなく、ここで部分的とはいえプロラタ計算も許容するのであれば、維持すべき原資という性格すら確保できていないものと思われる。

### 3 マイナスの利益積立金額からの検討

さらに、本件でも問題の根底にあったマイナスの利益積立金額の問題がある。これについては、プロラタ計算の「分子が交付金銭等の額であっても減少資本剰余金の額であっても、分数式の上限が 1 とされる以上、計算される減少資本金等の額は同じになる。したがって、問題はプロラタかどうか、すなわち、減少させる資本金等の額に乗ずる分数式の分子を交付金銭等とするか減少資本剰余金の額とするかという問題とは別に、マイナスの利益積立金額を前提とした減資の課税関係をどのように規律するかにある。」<sup>(27)</sup>とされ、マイナスの利益積立金額をどのように規律するかという問題が残されている。

マイナスの利益積立金額は、配当の支払法人において未課税の部分であり、これは剰余金の配当として流出することは認められないという考え方も可能であり、この場合にはマイナスの利益積立金額は認めないということになる。ここで問題となるのは、剰余金の配当があった場合に、利益積立金額がマイナスとなる部分があれば、その部分は会社法の手続きに関係なく資本金等の額の減額で良いのかという問題である。欠損金が生じているときには、資本金や資本剰余金で補填することが考えられ、これと同様に利益積立金額がマイナスとなる部分があれば資本金等の額を原資とする配当と考えることは可能であろう。ただし、この場合、その後利益積立金額が増加したとしても、資本金等の額と相殺するような手続きがなければ、実質的に維持すべき資本が減少したままとなっていることになる。

それでは、マイナスの利益積立金額を認めた場合を考えると、資本部分と



利益部分のしゅん別が実質的な意味で維持されることになる。ただし、剰余金の配当の支払法人において未課税の部分を認めることになり、この支払法人がその後の期間で課税所得を計上できずに倒産した場合には、この部分の課税の空白が生じることになる。

このため、資本と利益の区分は重要な問題であるが、これを形式的に捉えるのではなく経済実態との平仄を考えるのであれば、マイナスの利益積立金額を認めるのではなくマイナス部分は資本金等の額を減額すべきであろう<sup>(28)</sup>。ただし、その後に利益が計上された場合、資本金等の額を減額した部分と相殺し、事後的に資本部分と利益部分のしゅん別を回復する手続きを求めべきであろう。

#### IV おわりに

本稿では、最高裁令和3年3月11日判決を参照しつつ、剰余金の配当についての取扱いを整理、検討した。最高裁判決では、別の決議書が作成されていたにもかかわらず1つの配当と位置付けられており、この背景にある問題（先後関係問題）の存在も含め、慎重に対応してもらいたい。

また、最高裁判決では、一部とはいえ政令の無効を判示しており、今後、取扱いの変更が行われることが想定される。原稿執筆時点では明らかになっていないが、最高裁判決にどのように対応するのか注視する必要がある。

- (1) 税務大学校『税大講本法人税法（基礎編）令和3年度版』2021年、36-37頁。
- (2) 法人間の相互株式保有の増大といった法人の資産選択行動に対して税制が中立であるべきとの観点から租税政策的に受取配当等の一定割合を益金不算入にしているという考えもある。
- (3) 金子宏『租税法23版』（弘文堂、2019年）369頁。



- (4) 税務大学校，前掲注(1)，38頁。
- (5) 渡辺淑夫『法人税法の要点整理令和2年度受験用』（中央経済社，2019年）95頁。
- (6) 増井良啓「外国子会社配当の益金不算入制度は何のためにあるか」村井正先生喜寿記念論文集『租税の複合法的構成』（清文社，2012年）204頁。なお，この論文では，「外国子会社配当の益金不算入制度が何のためにあるかを問い，『国際的二重課税を排除する』という通常の趣旨説明を，一步突っ込んで分析した。そして，全世界型とテリトリアル型というふたつの考え方を抽出し，日本法の現状がこれらの考え方の微妙な折衷である」（219頁）としている。
- (7) 増井，前掲注(6)，204頁。
- (8) 藤井誠「減資に関わる課税関係の検討」日税研論集76号『純資産の部の総合的検討』（日本税務研究センター，2019年）102頁。
- (9) 渡辺徹也『スタンダード法人税法第2版』（弘文堂，2019年）193頁。
- (10) 渡辺，前掲注(9)，201-202頁。
- (11) 金子，前掲注(3)，371頁。
- (12) 渡辺，前掲注(9)，206頁。
- (13) 渡辺，前掲注(9)，207頁。
- (14) 渡辺，前掲注(9)，210頁では，（東京地裁判決について）「株式譲渡益の計算に関する『みなし配当の先取り』ルールと衝突する場合があります。利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が，24条1項柱書きの『株式又は出資の対応する部分の金額』に含まれて，61条の2第1項1号にいう有価証券の譲渡の時における（有償によるその有価証券の譲渡により通常得べき）対価の額として認識され，法人税の課税を受けることとなる事態を，法が想定していないという前提をとるならば，利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が上記『株式又は出資に対応する部分の金額』に含まれるような結果は避けなければならない。当該前提をとる上記判決は，そのような計算結果となる限りにおいて，『株式又は出資に対応する部分の金額』の計算方法を規定する施行令23条1項3号（現行4号）を『委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効である』と判断した。」とし，みなし配当の先取りルールの観点から検討が行われている。
- (15) 平川雄士・石井裕樹「最高裁令和3年3月11日判決の解説—納税者訴訟代理人としての経験から—」T&A master880号，2021年，21頁。
- (16) 判決文からは明らかではないが，送金が平成24年11月13日に本件配当の総額である配当6億4400万ドルで行われており，事実認定に影響を及ぼした可能性がある。なお，坂本雅士「混合配当をめぐる課税問題」會計198巻5号，2020年では，「各配当議案の機関決定プロセス（同一議案か，別々の議案か）や各配当の効力発生日（同日か，別日か），原資の充当順序（明示されているか否か）等，複数の要素がある」（39頁）としている。
- (17) ちなみに，本件東京高裁判決（東京高裁令和元年5月29日判決（商事427号88頁））では，「控訴人が指摘する決議日及び効力発生日の同一性等の事情は，形式的なものであるにすぎず，それらの事情が，本件利益配当及び本件資本配当の各性質を変じさせて単一のものとして取り扱うことが許容される基礎を創出するものではないと解するのが

相当である」として別個の配当であると認定しており、多様な解釈があり得るものと思われる。会社法の手続きを尊重するのであれば別個の配当として取扱うべきものと思われるが、ここでは最高裁の判示を前提とした検討としている。

- (18) 北村 導人・岡本 高太郎「資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当」PwC Legal Japan News2020年2月27日では、(a) 同日に別個の議案による決議（両者の先後関係が明確）、(b) 同日に別個の議案による決議（両者の先後関係が明確でない）、(c) 同一の議案による決議（両者の先後関係が明確）、(d) 同一の議案による決議（両者の先後関係が明確でない）、という場面を想定し、本件東京高裁判決により (a) のケースは、「比較的明らかになった」（5頁）としつつも、(b) 及び (c) のケースは「不明確な点がある」（5頁）と指摘している。
- (19) 坂本，前掲注(16)，30-31頁。
- (20) 東京地裁平成29年12月6日判決（税資267号順号13095）。
- (21) 東京高裁判決では、政令の無効は傍論として示されている点で東京地裁判決及び最高裁判決と政令の無効の位置付けが異なっている。また、これも傍論の位置付けであるが、別個の配当と認定しており、東京高裁判決では利益剰余金を原資とする剰余金の配当について、みなし配当ではなく受取配当等としており、納税者の主張と一致する。
- (22) 「法人が法人税法第23条第1項第1号又は第2号（減資等の場合の配当等の額とみなす金額）に掲げる資産の交付を受けたことにより同項の規定によるみなし配当の額を計算する場合において、同項に規定する合計額が当該合計額のうち当該資産を交付する法人の資本の金額（出資金額を含む。）から成る部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額が資本積立金額又は利益積立金額のいずれから成るかは、当該交付する法人の計算による。」（改正前の法基通3-1-8）とされていた。
- (23) 小山真輝「配当に関する税制の在り方—みなし配当と本来の配当概念との統合の観点から—」税大論叢62号，2009年，7頁。なお、「このことは、現行の配当税制が、プロラタ方式において会社法上の『剰余金の配当の額』ではなく『減少した資本剰余金の額』（細目化された私法基準）を用いる限りにおいては、株式発行会社が選択可能性を有するものである。」（7-8頁）と続き、法人による選択可能性（操作可能性）につながる問題と指摘されている。
- (24) 金子，前掲注(3)，129頁。
- (25) このような考え方では、後述のように、資本金等取引は資本金等の額の増減に基づき定義されているため（法法22⑤）、資本金等の額をあいまいに取り扱うことで、資本金等取引となるべき取引もあいまいになるという問題が懸念される。
- (26) 「剰余金の配当に対してすべからくプロラタ方式（一定期間のプロラタ方式の構成割合を統一する方法）を適用することも理想的とも考えられる。しかしながら、現行の『本来の配当規定』の適用対象とする配当は膨大なものであり、すべからくプロラタ方式を適用することの事務負担等は天文学的なものとならざるを得ず、極めて現実的でない。」（小山，前掲注(23)，92頁）と指摘される。

- (27) 藤井，前掲注(8)，122頁。ここでは，何らかの按分計算により剰余金の配当を按分することが前提の記述になっているが，会社法の手続きに従った区分とする場合でもマイナスの利益積立金額の取扱いが重大な問題となる。
- (28) 概念的には，マイナスの資本金等の額も生じ得るが，利益積立金額で補填できる場合は補填し，それでもマイナスが残る場合はマイナスの資本金等の額と別表 5 で計上しつつ，実質としては（例えばプロラタ計算では）ゼロとして扱う方法が考えられる。

住所の判断基準をめぐる紛争例

同志社大学教授 田中 治

---

事 例

(1) テレビ、ステレオ等の輸出貿易業を営む株式会社の代表取締役である P は、仕事の関係上、日本国外に滞在することが多く、係争年度においては、その国外滞在日数は、160 日前後である。当該会社および関連会社は、輸出販売を広く展開し、国外にも重要な拠点を置くものであり、P は、これらの会社の人事、財政方針等の最高決定者の地位にある。P は、日常生活の中心たる場所は、業務の拠点である香港にある、と主張している。

所得税法上の P の居住者該当性の判断基準は何か。P は居住者に該当するか。

(2) Q はラジエーターの製造、販売等を行う国内および国外の複数の会社の代表者である。Q は、日本居宅、アメリカ居宅およびシンガポール居宅を拠点として旺盛な海外市場の開拓に励み、とりわけシンガポールを起点として渡航したインドネシア、中国その他の国における滞在日数は年間の約 4 割に上っていた。Q の 3 か所の居宅での滞在期間は、おおむね、日本で約 3 割、アメリカで約 3 割、シンガポールで約 4 割である。生計を一にする配偶者その他の親族は日本居宅で生活をしている。Q は、日本の健康保険組合の加入を継続し、国内の病院において人間ドックを受診し、ほぼ毎月通院をし、時には網膜剥離等の手術を受けるなどしていた。

Q は居住者に該当するか。

(3) Rは、台湾所在の法人に雇用され、遠洋まぐろ漁船の乗組員として、1年のうち11か月の期間、我が国の領海外で稼働する当該まぐろ漁船において勤務した。Rは土地建物を国内に所有し、生計を一にするRの親族は当該建物に居住している。Rが国内に滞在する期間は、当該親族といっしょに過ごしている。Rの給与は、当該親族が居住する近隣の銀行の支店に振り込まれている。

Rは居住者に該当するか。

## I はじめに

本稿は、所得税における住所の判断基準は何かについて、いくつかの裁判例を素材に検討するものである。

所得税法は、居住者として、国内に住所または居所がある個人をいうものとし、また居住者の全ての所得が課税所得になる旨を定めている。本稿は、専ら住所とは何か、国内に住所があるかどうかの判定基準は何かをめぐる紛争例を考察するものである。

その際に、まず検討の前提として、なぜ税法においては、住所概念を置いているのか、住所の存否が国の全面的な課税権行使の存否と結びつく場合において、住所の意味内容をどのようなものと考えべきかについて、概観する。

次に、住所の判断基準、判断枠組みは何かを検討する。住所は一般に「生活の本拠」であるといわれるが、生活の本拠とは何か、生活の本拠の認識には複数の構成要素があるのか、そうだとするとその構成要素の比重をどのように考えればよいか、などについて、必ずしも明確な基準はないように思われる。裁判例では、しばしば、住所の構成要素を「総合的に」、また「社会通念」に沿って検討するといわれるが、その判断基準の軽重等は必ずしも明らかではなく、結論は、事案の個別性に左右される傾向がある。とはいえ、

所得税法における住所の捉え方やその判断基準について、裁判例がどのような傾向を示しているかを確認することには、それなりの意味があると思われる（事例 1）。

個別の問題として、住所の判断基準のうち、しばしば問題となるのが、「職業」あるいは「職業上の住所」なるものをどのように考えるか、である（事例 2）。問題の納税者の我が国における滞在日数との関係をどのように考えるか、職業上の重要性と生活の本拠との関係をどのように考えるか、などが問題となる。

個別の問題の二つ目として、かなり特殊な例ではあるが、例えば、遠洋まぐろ漁船の乗組員の居住者該当性を考える際に、その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地が国内にあれば、当該納税者の住所が国内にあるとする論理は、納税者の住所の判断において適切かどうか問題となる（事例 3）。例えば、ある納税者が外国支社に長期の出向を命じられ、非居住者となる場合には、その者の給与は、たとえ国内に親族がいたとしても、国外源泉所得として課税の対象外となるところ、遠洋まぐろ漁船の乗組員につき、どのような論理の道筋を経てこれとは異なる結論となるかが、必ずしも明らかではないからである。

## II 住所の所在と無制限納税義務者

### (1) 関係法令等

無制限納税義務者と制限納税義務者とを分ける基準が、住所の所在基準である。

所得税法 5 条は、納税義務者に関して定めている。大きく、居住者と非居住者とを区分する。同 7 条は、課税所得の範囲について定める。非永住者以外の居住者は、全ての所得（全世界所得）が課税対象となる。非居住者は、国内源泉所得（所税 161 条、164 条）のみが課税対象となる。

このように、納稅義務の人的範圍は、納稅者が「居住者」に当たるか否かに左右される。

居住者とは「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上住所を有する個人をいう」（所稅2条1項3号）。要するに、居住者とは、国内に住所または住所を有する者をいうとされる。所得稅法は住所または住所を定義していないが、所得稅法においては、民法22条の「各人の生活の本拠をその者の住所とする」との規定に沿って、住所とは各人の生活の本拠をいうものと解している<sup>(1)</sup>。なお、住所とは、生活の本拠とまではいえないが、多少の期間繼續して居住している場所をいうものと考えられている。

所得稅基本通達は、住所の意義につき、「法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客觀的事實によって判定する」（所基通2-1）と定める。所得稅法上の「住所」の概念は民法のそれと同じであること、および生活の本拠は意思主義ではなく、客觀主義によって判定することを明らかにしたものといえる。また、通達による客觀的事實の例示として、「例えば、住居、職業、資産の所在、親族の居住狀況、国籍などが挙げられる」などと説明される<sup>(2)</sup>。とはいえ、後に触れるように、住所の判定要素とその比重については争いがある。

なお、所得稅法施行令においては、国内に住所を有する者と推定する場合（所稅令14条）および国内に住所を有しない者と推定する場合（所稅令15条）の規定がある。確かに、これらの施行令の規定は、住所の判定要素として、納稅者の職業、国籍、生計を一にする親族等の有無、資産の有無等を掲げるが、各要素をいわば並列的に掲げているところからすれば、所得稅法2条1項3号にいう「住所」概念の解釈の際の、決定的な考慮要素を定めているとまではいえないであろう。また、これらは推定規定であって、反証を挙げてこれらの適用を否定することができる。

## (2) 所得稅法における住所の意味

国内に住所がある個人を無制限納稅義務者として、課稅対象を限定するこ

となく、国がその者に対して全面的に課税権を行使するのはなぜか。

その理由は必ずしも明確ではなく、これまで十分な検討はない。ごく一般論としていえば、その理由は、我が国との場所的または生活上の結びつきの程度が高くなるにつれて、我が国の課税権行使の許容性、妥当性が高まり、その程度が大きくなればなるほど、全面的な課税権の行使（無制限納税義務者としての取扱い）が正当化されるからであろう。立法者は、国と納税者との強い結びつきを端的に示すものとして、住所を課税要件として明記したもののいうことができよう。なお、この理は、所得税にとどまらず、相続税、贈与税において特に異なることはないと思われる<sup>(3)</sup>。

問題は、国と納税者との結びつきとは何かである。国による全面的な課税権行使の対象となる無制限納税義務者は、国との間で生活上の強固な結びつきを持つ者、すなわち生活者としての個人を前提としているといつてよい。個人がその生活の基礎を置く国において、国がその国内に居住する者の生存と生活を維持する上で不可欠の公共事務（道路、港湾等の社会資本および警察、消防、医療等の公的役務の提供）を提供するとともに、個人が共同体としての国家を支えるべく、一定の税負担を負うのは当然だということになる。このように、個人の生活と国との結びつきや相互依存を前提とし、更に進んで、個人が他国において得た所得（それは当該個人に帰属し、同時にその居住地国の富を形成する）をも当該居住地国において課税しようとする傾きが生じたのであろう。このようにして、生活上の結びつきの強固な個人につき国が無制限納税義務者として取り扱うことが正当化されるに至ったものと思われる。

納税義務者の制度化においては、日本に住所＝生活の本拠がある者については、その者の全世界所得に対する国の課税権が、いわば属人的に定められることになる。他方、日本に生活の本拠のない者については、国内源泉所得に対してのみ、いわば属地的に課税権が定められる。

このように考えるならば、所得税における住所＝生活の本拠とは、基本的に納税者個人の生活上の本拠というべきであり、それは当該個人が日々起臥



寝食する生活の場をいう、と解すべきであろう。これは、納税者が生活をする上で不可欠な公的サービスの享受とその公的サービスの提供を賄うための当該納税者による負担との相関関係を基礎とする考え方というべきものである<sup>(4)</sup>。

なお、本稿は、以上のような考え方から、直ちに解釈論上の結論を導くものではない。とはいえ、解釈論上、住所の概念については、種々の見解がありうると思われるが、上記のような考察は、その適否や優劣を検討する際の視点ないし示唆を与えてくれるものとする次第である。また、住所概念の立法の際の立法事実はずしも明らかではないが、解釈論の基礎においておそらく存在すると思われる立法事実の上に、解釈論を展開することも望まれるであろう。このようにして、①生活の本拠の判定要素には種々のものがあるが、基本的には、当該納税者が起臥寝食をする場を基本的要素とするものである、②他の要素（例えば、職業上の要素など）は、従たる性格を持ち、住所の所在に関して総合判断の余地があるとしても、その際の考慮要素として副次的なものにすぎないといえることができる、③税法における住所判定は、所得の稼得者との関係において意味があるものであり、その家族と当該国との関係は決定的なものとはいえない、などの含意が導かれるであろう。

### (3) 住所の判断枠組み

以上述べたように、第一に、解釈論として、税法における住所の意義に関し、住所が「生活の本拠」であるという理解については、特に異論は見られない。問題はそれをどのような要素を考慮して判定するかであり、かつ、各要素を総合判断するとしても、その優先順位または比重をどのように考えるかである。

第二に問題となるのは、税法において、住所の解釈において、なぜ、何が考慮されるべきかである。その際には、住所の判定の際の細かな要素が何か、総合判定はどこまで許されるかという、法技術上の考慮の前に、税法における住所の判断がなぜ、どのような場面で求められるかの理解が重要とな

る<sup>(5)</sup>。住所の判定は、居住者該当性の中核であり、これが肯定されれば、その者は、無制限納税義務者としての取扱いを受ける。非居住者と判定されれば、それに対応する所得に限って国の課税権行使の対象となる。

この問題は裁判において詳しく検討されることはない。それは、住所の意義を解釈する上では、さしあたり、民法の解釈に従うということでも十分であるということかもしれない。とはいえ、後に述べるように、税法上の紛争において、なぜ住所の意義が問題となるかは、税法の組立てや利害状況に応じて考察する必要がある。税法上、住所の存否は、「生活の本拠」が国内にある者に関する課税権の範囲ないし限界を考える上で不可欠の検討事項ということができる。税法の領域において、「生活の本拠」とは何をいうのか（例えば、納税者本人の生活ではなく、その家族の生活の場所が何ゆえに問題になるのか、など）、生活の本拠の範囲には、職業上の場所が、なぜ、どこまで関係するのか、それとも関係しないのか、などを考慮することによって、「生活の本拠」の構成要素の範囲やその軽重に関する理解が進むと思われる。その意味で、第一の技術的な論点を検討する前提として、まず第二の問題を検討する意味と必要があると考えられるものである。

### Ⅲ 住所の判断基準－事例 1 の検討

#### 1 概論

これまで裁判例は、基本的に、住所の判定要素として、いくつかの要素を掲げ、それらを総合判断するという手法を採用してきた。おそらくその初期の判決と思われるのが、後に詳しく検討する、輸出貿易業を営む株式会社の代表取締役の住所につき争われた、神戸地裁昭和 60 年 12 月 2 日判決<sup>(6)</sup>である。同判決は、生活の本拠の判定要素として、客観的な事実、すなわち①住居、②職業、③国内において生計を一にする親族の有無、④資産の所在等について判定するのが相当であるとする。とはいえ、同判決は、これらの判

定要素の比重につき明示するところはない。

近時、最高裁は、住所概念の解釈として、贈与税に係るいわゆる武富士事件に関し、平成 23 年 2 月 18 日判決<sup>(7)</sup>において次のような解釈を示した。

「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。」「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。」

最高裁が、贈与税における住所の認定に関して、「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」住所を決すべきだとする判断基準を示したことは、住所認定の際の客観的基準を示したものとして、評価されてよい。とはいえ、最高裁判決は、住所は「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」とするにとどまり、納税者の滞在日数

を重視していることはいかかであるものの、それ以上の考慮要素には特に触れていない。その理由は、必ずしも明確ではない。最高裁判決は、控訴審判決が、「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」との判断基準の下、本件納税者は、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ことを認識していた、実際に香港の滞在日数を容易に調整しえたことからすると、香港での滞在日数と日本でのそれを形式的に比較して住所を判断するのは相当ではない、などとしたことに対し、その判断基準と結論を否定したために、「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否か」という基準の下、ありうるかもしれない住所の複数の判定要素に言及するまでもないと考えたのかもしれない。

とはいえ、上記最高裁判決が、住所の判定につき「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否か」という判断基準を示したことは、重要と思われる。客観的に判断すること、生活の本拠かどうかを見ること、実体があるかどうかを見ること、住所の判断基準の基本であるとする理解は、解釈上の重要な指針として、尊重されてよいと考える<sup>(8)</sup>。

## 2 類似判決の検討

### (1) 判決の論理

類似判決として、神戸地裁昭和60年12月2日判決<sup>(9)</sup>がある。本件は、輸出貿易業を営む株式会社が、その代表取締役を支払った給与に関し、非居住者に該当するとしてした源泉徴収税につき、同人は居住者に該当するとして課税庁が納税告知処分等をしたところ、当該処分の取消しが求められた事案である。同判決は、大要次のように述べて、納税者の請求を退けた。

① 「所得税法2条1項3号は、『居住者』とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいうと規定している。ところで、同法が、民法におけるのと同じ用語を使用している場合に、所得税

法が特に明文をもってその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同一の意義を有する概念として使用するものと解するのが相当である。したがって、……所得税法の解釈においても、住所とは各人の生活の本拠をいうものといわなければならない。」

② 「所得税法の解釈適用上当該個人の生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかは、租税法は多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、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、客観的な事実、即ち住居、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、資産の所在等に基づき判定するのが相当である。」

③ 本件代表取締役は、所定の地番において「土地・建物（居宅）・預金その他諸財産を所有し、妻子は同人所有の右住宅に長年居住し同所を生活の本拠としているところ、夫婦は特段の事情のない限り同居しているものと推認できること、〔同人〕の右自宅は、原告会社本店及び大阪空港も近く平素の通勤及び国外出張の際には便利であること、ところで、我が国が技術開発力を有するところから国際競争力のある商品を国内及び海外の安価な労働力を利用して生産し米国及び欧州諸国に輸出販売して利潤を得る企業グループがあることは巷間よく見られるところであるが、前示各認定事実によると前記オリオングループもその一つであってその海外関連企業は同グループの支店ないしは営業所類似の販売拠点ないしは生産拠点にすぎないものと推認できること、このようなオリオングループの中心が原告会社であり、〔同人〕が同グループの総帥として実権をは握していることからすると、同人の職業は、永年にわたり国内に居住することを必要とするものといえることなどからすると、所得税法施行令 14 条 1 項各号の住所推定規定によるまでもなく、〔同人〕は〔当該〕自宅を生活の本拠としていたものであり、所得税法 2 条 1 項 3 号の関係では、同人は同所に住所を有するものと解するのが相当である。」

## (2) 判決の論理の検討

第一に、判決は、住所概念の解釈において、税法が特に民法で用いられている意義と異なる用法を採用している場合は別として、基本的に、民法と同一の意味で理解すべきであって、そうだとすると、税法においても、住所とは、「各人の生活の本拠」をいうものとしている。この説示は妥当と考える。税法が条文において特に明示しない限り、住所という文言は、基本的に民法上のそれと同じように解釈すべきだというのは、法の整合的理解に資するとともに、納税者にとっても、税法の適用について予測可能性を与えることになるからである。なお、後に触れるように、民法において、住所概念について見解が分かれているようでもあり、その限りで注意が必要かもしれない。とはいえ、税法の住所概念の解釈においても、「各人の生活の本拠をその者の住所とする」との民法 22 条の規定に沿ってその意義を解釈するという方向性については、おそらく異論はないであろう。

第二に、判決は、住所概念の解釈につき、「便宜、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、客観的な事実」に基づき判定すべきであるとして、その客観的事実として、①住居、②職業、③国内において生計を一にする配偶者その他の親族の有無、④資産の所在、等を掲げている。判決は、民法に定める「各人の生活の本拠」を表象するものとしてこれらの要素を挙げたものと思われるが、それぞれの要素の比重や優先順位については特に述べていない。おそらく、これらの要素を総合判断することによって決するとの考えに立っているものと思われるが、そのことの必要性や合理性はあると思われるものの、何が住所判断の基本的な要素となるかは、明示する必要がある。

第三に、このように考えると、上記判決は、必ずしも明記しているものではないが、日本の課税権が全面的に及ぶかどうかを分けるのは、基本的に、問題の納税者が、日本にどの程度滞在しているか、日本でどれだけの期間起臥寝食をしているか、ということになるように思われる。

既に述べたとおり、税法における住所の判定においては、所得の稼得者で

ある納税者と課税権者である国との結びつきが問題となる。基本的に、納税者の生活の本拠を問題にするのであれば、納税者の起臥寝食の場となる住居の所在およびそこにおける生活の継続という事実の有無が問われることとなる。その意味で、国内での滞在期間は重要な判定要素の一つとってよいであろう。なお、我が国では欧米のような183日ルールを採用していないため、形式的な滞在日数のみで居住者該当性を判断するものではない<sup>(10)</sup>。その意味では、住所の判断は、ある程度の幅があり、その限りで総合判断の余地を否定することはできないであろうが、住所判断の基本的要素が何かは常に意識する必要がある。

このように考えると、日本における納税者の滞在日数以外の各判定要素は、副次的、補助的なものと考えてよいであろう。職業という判定要素については、節を改めて検討するが、納税者の家族の居住地が国内にあるかどうかは、必ずしも決定的な判定要素とまではいえないであろう。個人の生活形態は種々であり、近時、世帯の構成員数が累次減少し、単身で生活する者が増加したり、各種の生活や生産の場が国外にも広がったりしつつある現状からすれば、生計を一にする親族の居住地と納税者の居住地が異なることも、それほど珍しいことではない。また、納税者の財産が国内にあるかどうかという要素も、納税者の生活の本拠がどこかという観点からは、居住者判定においてほとんど意味を持たないといってよいであろう。

なお、上記判決は、納税者の職業につき、問題の納税者がグループの「総帥として実権をは握していることからすると、同人の職業は、永年にわたり国内に居住することを必要とするもの」などの理由を掲げているが、問題は、納税者の職業が国内居住を「必要」とするものかどうかではなく、仮に職業に着目するとしても、事実として、当該納税者が国内に居住しているかどうか、というべきである。

このように考えると、納税者の住所判定の要素としては、当該納税者の国内滞在日数が重視されるべきだといえよう。



### 3 事例 1 の検討

既に述べたとおり，税法における住所判断の基本的な基準ないし要素は，日本国内における滞在日数というべきであろう。Pは，しばしば外国に滞在することが多いとはいえ，係争年度における国外滞在日数が約 160 日であること，すなわち，日本国内での滞在日数が約 200 日であることからすると，日本での生活が基本であって，その意味で日本に住所があると判断することが相当と考える。

## IV 職業上の住所の意味－事例 2 の検討

### 1 概論

上記の平成 23 年 2 月 18 日の武富士事件最高裁判決において住所の判断基準が示されたものの，同判決後の裁判例には，所得税法における住所の判断基準として，上記最高裁判決の考え方と必ずしも整合することなく，職業上の住所の要素を重視するものがある。後に触れるいくつかの裁判例は，むしろ，職業上の住所が重要である，職業上の住所という要素に相当の比重があると考えている。これは，民法上の学説に，住所複数説があり，その影響を受けているからなのかもしれない。あるいは，所得税法上の住所の解釈論として，職業上の住所の比重が大きいと考えているからなのかもしれない。

民法においては，住所複数説が唱えられることがある。とはいえ，民法という住所複数説は，それぞれ個々の問題についての住所は一つである（例えば，家庭生活についての住所は一つである）が，視点を変えれば，同一人について複数の住所が成り立つことを否定することはできない（例えば，家庭生活上の住所は甲地，職業生活上の住所は乙地）ということの意味するにすぎない。また，現実問題として，民法上の住所をめぐる争いの場面は極めて限定的であって，例えば，公職選挙法上の住所の争い<sup>(11)</sup>のように，個別の法律関係において，住所の意味と住所地の確定が具体的に問題となるといえ



よう。

既に述べたとおり，そもそも，税法はなぜ無制限納税義務者の要件として住所を基本的な要素として定めているのか，課税上の住所は複数ありうるのか，を正面から問う必要がある。その結論は，課税という視点から見た住所は一つである，ということになるであろう。

およそ課税上の住所は，租税実務が採用しているように，同一人について同時に国内に2か所以上の住所はないと解すべきである（相基通1の3・1の4共-5）。これは税務執行の簡明さを確保し，二重課税による納税者への不利益を避けるためのものであって，相当というべきである。この理は，基本的に，国際的な課税権の配分の場面においても妥当する。納税者にとっては，国内に住所があるか，国外に住所があるかが基本的な問題である。多国間を頻繁に移動する者につき，日本での職業活動とある外国での職業活動とを比較し，相対的に見て当該外国での職業活動が優位であるとして，職業上の住所は日本にはないなどと判断するのではなく，端的に，その者は，日本に生活の本拠（起臥寝食の場）があるかどうか，で判断すべきである。このようにして，国内における生活の本拠の有無によって所得税の無制限納税義務者か否かを截然と区別しうるし，また区別すべきであると考ええる。

また，課税上の住所の判定の際には，納税者の生活の本拠と職業の本拠とは明確に区分されるべきである。一般に，租税負担は国家の支配領域における国民による相互扶助のために課されるところから，国の課税権行使の対象者としては，基本的に，生活者としての国民を前提にしているといつてよい。そうだとすれば，個人が日々起臥寝食する生活圏をもって当該納税者の住所＝生活の本拠地と考えるべきであろう。

他方，学説において，職業上の住所の存在を認め，これを重視する考え方がある<sup>(12)</sup>。とはいえ，このような考え方は，税法において，生活の本拠と職業上の住所とは一致するのか，なぜ一致するのかについて，必ずしも十分な理由または根拠を示しているようには見えない。本稿は，このような職業上の住所を重視する考え方には相当の疑問を感じるものである。

先行する裁判例の一つとして、東京地裁平成 19 年 9 月 14 日のユニマツト事件判決<sup>(13)</sup>がある。この事件は、株式を譲渡した譲渡所得があるとして、所得稅に係る決定処分等を受けた納稅者が、上記譲渡時には国内に住所を有していなかったため納稅義務を負わないと主張して、各処分の取消しを求めた事案である。第一審判決および控訴審判決は、一定の場所がその者の住所であるか否かは、「一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客觀的事實に基づき、総合的に判定するのが相当である」などとして、結論として、当該納稅者が国内に住所を有していたと認めることはできないとして、当該納稅者の請求を認容している。判定要素に関する争いの一つは、納稅者は、シンガポール渡航前に行っていた国内における取引と同様の株式取引をしたのか、それとも、納稅者の職業上、その生活の本拠がシンガポールに移転したものと見ることができるかである。裁判所は、後者の見解を支持した。判定要素に関する二つ目の争点は、納稅者が国内に有する資産についてである。裁判所は、納稅者が日本に居住しなければ当該資産の使用、収益等が困難とはいえず、資産の所在をもって住所の判定を左右するものではないと判示した。ユニマツト事件においては、とりわけ職業上の中心地がどこか、が問題となっており、裁判所の判断の力点もおそらくこの判定要素にあるように思われる。

## 2 類似判決の検討

### (1) 判決の論理

類似判決は、東京地裁令和 1 年 5 月 30 日判決<sup>(14)</sup>である。本件は、法人の代表者への役員報酬の支払につき、その者が非居住者であることを前提とした源泉徴収に対し、源泉所得稅納稅告知処分等がなされ、その取消しが求められた事案である。争点は、当該代表者が居住者か否かである。裁判所は、控訴審も含めて、納稅者の請求を認め、当該代表者は非居住者であると示した。判決は、大要次のように述べている<sup>(15)</sup>。

① 「所得稅法 2 条 1 項 3 号は、『国内に住所を有し、又は現在まで引き続

いて1年以上居所を有する個人』を『居住者』とし、同法5条1項は、居住者の所得稅の納付義務を定めるところ、同法2条1項3号にいう『住所』とは、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も關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、客觀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（最高裁平成20年（行ヒ）第139号同23年2月18日第二小法廷判決・裁判集民事236号71頁参照）。

そして、客觀的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かは、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断するのが相当である。」

② 本件代表者の「日本国内における滞在日数と、原告らが〔本件代表者〕の住所があったと主張するシンガポールにおける滞在日数とを比較すると、いずれの年についても、日本国内における滞在日数が上回っていたが、その差は平成21年において11日、平成22年において35日、平成23年において3日、平成24年において60日であり、これらを総じてみると、両国における滞在日数に大きな差があるとはいえない。」「シンガポールが、居住3か国以外の各国へ渡航する際の主な拠点となっていたことは否定し難いものというべきである。そして、これらの渡航先国での滞在が、中国を除いても、平成21年において37日、平成22年において60日、平成23年において58日、平成24年において62日に及ぶことを考慮すると、日本国内における滞在と、シンガポールにおける滞在との間には、量的な観点からみて有意な差があるとはいえない。」「以上によれば、滞在日数の比較から、原告の生活の本拠が日本国内にあったことを積極的に基礎付けることはできないものというべきである。」

③ 本件代表者の「居住3国の一つであるアメリカにおける滞在日数や、日本から渡航することもあった中国の滞在日数の半数を除いても、年間の約4割の日数においてシンガポール又は同国を起点として渡航したインドネシアや中国及びその他の国に滞在していたことになるから、原告甲野の職業活動

は、シンガポールを本拠として行われていたと評価することができるものといえる。」

④ 「以上のとおり、〔本件代表者〕は、本件各年を通じて、本件各海外法人の業務に従事し、そのために相応の日数においてシンガポールに滞在し、またシンガポールを主な拠点としてインドネシアや中国その他の国への渡航を繰り返しており、これらの滞在日数を合わせると年間の約 4 割に上っていたことなどからすれば、〔本件代表者〕の職業活動はシンガポールを本拠として行われていたものと認められ、他方、日本国内における滞在日数とシンガポールにおける滞在日数とに有意な差を認めることはできず、〔本件代表者〕と生計を一にする家族の居所、資産の所在及びその他の事情についても、〔本件代表者〕の生活の本拠が日本にあったことを積極的に基礎付けるものとはいえない。これらを総合すると、本件各年のいずれにおいても、〔本件代表者〕の生活の本拠が日本にあったと認めることはできないから、〔本件代表者〕は所得税法 2 条 1 項 3 号に定める『居住者』に該当するとは認められないというべきである。」

なお、控訴審判決は、「シンガポールをハブ（拠点）とする他国への短期渡航はシンガポール滞在と実質的に同一視する方が経済社会の実態に適合する」、「資産の所在は、それだけで居住者判定に大きな影響力を与える要素ではない。資産の大半をカリブ海の国又は地域で保有していても、主に日本に滞在し、主に日本で経済活動をしている者は、居住者である。本件各海外法人の業務への従事状況、シンガポールを中心とする日本国外滞在日数を考慮するとき、資産の所在を理由に日本国内の居住者と判定するには無理がある」などと補足的判断を示し、原審判決を支持している。

## （2）判決の論理の検討

第一に、本判決は、生活の場とは別に、職業上の住所はどこか、すなわち、職業活動がどこを中心に行われていたかを決め手としているように見えるが、生活の本拠という民法上の住所概念と職業上の拠点とがどのようにし

て接合するかの十分な説明はない。

第二に、本件の事実関係が、本件代表者の滞在日数に着目すると、日本で約3割、アメリカで約3割、シンガポール等で約4割であるとする、本判決は、日本での約3割の滞在日数とシンガポール等での約4割の滞在日数を比較し、それぞれに占める割合に優位な差はないとした上で、本件代表者の職業活動はシンガポールを本拠として行われたものと認めるのが相当だとする。しかしながら、本件代表者の居住者該当性を判断する上で、問題は、日本での3割の滞在日数とシンガポール等での4割の滞在日数の対比なのであるか。生活の本拠という概念でいうならば、本件代表者は、要するに、日本に約3割しか滞在していないのであり、日本との関係も、その程度の比重でしかない。このように考えると、この程度の国内滞在について、当該納税者の住所が国内にあると判断するのは相当に困難だと考えることができ、そのような理由から、日本に住所はない、というべきであろう。

なお、本判決に対する評価は分かれている。一方では、本判決は、世界を飛び回り事業を行う者についてはその事業活動の拠点、というのも重要な判断基準となることを示したという肯定的なものがある<sup>(16)</sup>。他方では、本件納税者は平均的には国内の滞在日数が最も多くなっていること、納税者は各年を通じ国内の親族の居住地に最も多く滞在していたこと、納税者が日本の健康保険組合に加入し、日本の病院に通院等していること、等を考えると、生活の本拠は日本にあると考えられる、とする見解もある<sup>(17)</sup>。

第三に、本判決のみの特徴ではないが、本判決もまた、税法における居住者該当性の判断において、なぜ住所（および居所）が要件として定められているのか、所得を稼得する納税者と日本の課税権のリンクとしてなぜ住所要件が存在するかという趣旨ないし背景について、全くといってよいほど、考慮することなく、いくつかの判定要素を組み合わせ、あるいはこれらを総合考慮するという方法論を採用している。個別の事案の判断において、総合考慮することの意味や重要性は否定すべきものではないとしても、いくつかの判定要素の軽重とその理由について検討を避けることは適切とはいえない。

また、納税者にとって、あるときは職業活動が重視され、また別の時にはこれが軽視されて親族の居住地が重視される（後述）、といった状況は、法の解釈適用上の混乱を招きかねず、予測可能性や法的安定性を損ないかねない。

### 3 事例 2 の検討

既に述べたとおり、本事例においては、Qは、日本に3割程度しか滞在していないのであるから、日本の居住者であるとはいえない、というべきであろう。類似判決の結論自体はうなずけるとしても、職業活動からの理由付け、職業活動の重視を掲げるのは、生活の本拠という住所概念の本来の意味や国家による課税権行使の意味を考えると、必ずしも適切とはいいがたい。

## V 親族の住所の意味－事例 3 の検討

### 1 概論

居住者該当性の判断基準として、しばしば、親族の居住地が日本にあるかどうかと言及される。確かに、納税者がその親族と生活を共にするのが通例であることからすると、当該納税者の住所が国内にあるかどうかは明確でないときは、親族の住所が国内にあることをもって、当該納税者の住所が国内にあると推認することも許されると思われる。とはいえ、親族は納税義務者ではなく、問われているのは、当該納税者が本当に、事実として日本国内に住所があるかどうかである。事案によっては、納税者の住所は国内にはなく、かつその親族は国内に住所がある、ということもありうる。

なお、所得税基本通達 3-1 は、「船舶又は航空機の乗組員の住所が国内にあるかどうかは、その者の配偶者その他生計を一にする親族の居住している地又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するものとする」と定めている。この通達の定めからは、一見する

と、船舶等の乗組員の住所の判定が、専ら親族の住所等に左右されるかのようであるが、そのような理解が妥当かどうか問われる。

## 2 類似判決の検討

### (1) 判決の論理

類似判決は、東京地裁平成 21 年 1 月 27 日判決等<sup>(18)</sup>である。この事件においては、遠洋まぐろ漁船を運航する外国の法人等に雇用された乗組員に対して、その者が乗組員として稼働して得た金員につき、課税庁によって、当該乗組員は居住者であって、当該金員は給与所得に当たるとしてなされた決定処分等につき、その取消しが求められたものである。

第一審裁判所は、「所得税法 2 条 1 項 3 号の『住所』の意義について民法 22 条の『住所』と異なる解釈をすべき特段の事由があるとは認め難いことからすれば、所得税法 2 条 1 項 3 号の『住所』の意義は、社会通念に照らし、その場所が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判断されるべきである。この点につき、所得税法基本通達 2-1 は、『法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、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。』と規定しているのは、これと同趣旨であると解され、その取扱いには合理性があると認められる」とした上で、「遠洋漁業船など長期間国外で運航する船舶の乗組員は、通常その船舶内で起居し、その生活の相当部分を海上や外国において過ごすことが多いと考えられるところ、その者の生活の本拠が国内にあるかどうかの判断に当たっても、国内の一定の場所がその乗組員の生活の本拠の実体を具備しているか否かを、その者に関する客観的な事実を総合考慮し、社会通念に照らして判断するべきである。具体的には、その乗組員が生計を一にする配偶者や家族の居住地がどこにあるか、その乗組員が、船舶で勤務している期間以外の時期に通常滞在して生活をする場所がどこにあるかなどの客観的な事実を総合して判断することが相当であると解される。所得税法基本通達 3-1 が、『船舶又は航空機の乗組員の住所が国内にあるかどうかは、その者の配偶者その他生計を



一にする親族の居住している地又はその者の勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかにより判定するものとする。』と規定しているのは、上記と同趣旨をいうものと解され、その取扱いには合理性があると認められる」と判示し、納税者の請求を退けた。また、納税者は、「それぞれ住民登録をしている……に土地建物又は建物を所有し、そこに生計を同一にする家族が居住し、原告らは、まぐろ漁船から降りて我が国に滞在するときは、相当期間、そこで家族と一緒に生活をしており、また、近隣の銀行の支店に、給与の振込みや各種支出のために利用する銀行口座を有しているなど、上記で認定した各客観的事実を総合考慮して、社会通念に照らして判断するならば、まぐろ漁船は原告らにとって勤務場所であり、生活の本拠は生計を同一にする家族が居住するそれぞれの住宅の所在地であると解するのが相当である」ともいう。

控訴審判決もまた、「控訴人らは、1年の内の相当の期間、まぐろ漁船上で過ごしているとしても、それはまぐろ漁船の乗組員の立場で過ごしているのであって、同船舶はまさに勤務場所に当たるものであって、同所に居住しているとはにわかに認めがたいし、仮に同船に居住しているといえるとしても、上記のとおり控訴人らは我が国に住所を有するものと認定される」旨を判示している。

## (2) 判決の論理の検討

第一に、本判決は、住所の判断基準として、「社会通念に照らし、その場所が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判断されるべきである」としつつ、遠洋まぐろ漁船という場所において、納税者が、「生活の本拠たる実体を具備しているか否か」については、正面から検討していない。判決のいう社会通念が何かは必ずしも明確ではないが、納税者が現に存在し、起臥寝食の場としているのは、当該漁船以外にはないと思われるが、本判決は、そのように言明するものではない。それとは違う、どこか別の場所に納税者本人の「生活の本拠たる実体」があるとするならば、それ



を具体的に示すべきところ、判決はこれに必ずしも成功していない。判決は、まぐろ漁船は「勤務場所である」にすぎない、「従業員の立場で」過ごしているにすぎないというが、果たして、まぐろ漁船上には、当該納税者の「生活の本拠」はないのであろうか。当該納税者は、日本を遠く離れ、当該まぐろ漁船上で生活をしている、あるいは生活することを余儀なくされている、というのが自然であるように思われる。その者の日常の所在ないし生活は、船上にあり、地上にはないからである。そうだとすると、判決は、住所の判断基準として「生活の本拠たる実体」に着目するといいつながら、その作業を十分に尽くしているようには見えない。とりわけ、本件控訴審判決は、「仮に同船に居住しているといえとしても、上記のとおり控訴人らは我が国に住所を有するものと認定される」と結論するが、その理由が明確に述べられているとはいえない。

第二に、本判決は、「勤務場所にすぎない」などとして、納税者の職業上の活動を重視することなく、生計を一にする親族の居住する場所に当該納税者が緊密に結びつけられているはずだという意味で、親族の居住する場所を、当該納税者の「生活の本拠」と見ている。この判決は、既に述べたユニマット事件判決や事例2の類似判決とは大きく異なり、職業上の活動の場所、職業上そこにとどまらざるをえない拠点の存在をほぼ無視している。納税者の生活実態に即した判断が必要だとする観点からは、判決のこのような考え方には相当の疑問が生じる。

第三に、生計を一にする親族の住所がどこにあるかは、納税者本人の住所の判定となぜ、どのようにして、どの程度結びつくかが問題となる。本判決のいうような、納税者の住所は、その者と生計を一にする親族の居住する住宅の所在地であるということが直ちにできるかどうかについては、疑問がある。具体的な事件においては、納税者は、1年のうち1か月程度国内に滞在していたようである。そうすると、その者の起臥寝食する場所は、遠洋漁業船内である。当該納税者と我が国の公的役務の提供との関係もかなり希薄なものとなり、当該納税者と国との生活上の結びつきもほとんど存在しない状

態になるであろう。このように考えると、所得税基本通達 3-1 の、船舶等の乗組員の住所判定においては、親族の居住地またはその者が勤務外の期間中通常滞在する地が国内にあるかどうかで判定するという基準は、形式的に適用すべきものではなく、少なくとも、納税者の国内への滞在期間等を十分に加味して、実質判断をすべきものと理解すべきであろう。

### 3 事例 3 の検討

事例の事実を前提とするならば、上記の通達および判決の考え方とは異なるが、R は生活の本拠が国内にはないといわざるをえない。それは、あたかも、外国支社への長期の出向を命じられた者に、外国での勤務に対して支払われた給与等は、非居住者への支払であって、それが国外源泉所得であるために、日本での納税義務が生じないのと同じ状態だと考えるからである。非居住者に支払われた給与等がある場合、その者が、短期に日本に滞在するか、国内に居住するその者の親族に、一定の金員の送金があるとかの事実があるからといって、当該給与等への課税がなされないのと同様に、R の生活の本拠は、国内にはないことを前提として処理すべきであろう。なお、このように考えると、状況によっては、R の給与等について無課税の状態が生じうるが、これを問題視するのであれば、それは別に対処すべきことがらであろう。とはいえ、仮に、問題の納税者に、生計を一にする親族等が全く存在しない場合、2 年ほどずっと遠洋漁船上で稼働する場合等を考えると、その者と国家との関係は基本的に切れているといつてよいかもしれない。そのような場合においては、当該納税者に対して日本の課税権が及ぶことは、なかなか考えがたいというべきであろう。

## VI おわりに

これまで述べてきたことを要約する。

第一に、所得稅法における居住者該当性の判断においては、住所または居所が国内にあることを要するが、住所概念については、基本的に民法にいう「生活の本拠」というべきであり、その生活の本拠については、当該納稅者の起臥寢食の場が国内にあるかどうか、国内での滞在日数が相当程度あるかどうかを中心に判断することが基本となると考える。所得稅の課稅において、国と納稅者との間での属人的な強い結びつきがあるからこそ、国の全面的な課稅權行使を正当化しうるといことが考慮の出発点とされる必要がある。裁判例においては、一般に、住居、職業、生計を一にする親族の有無、資産の所在等の各要素を総合的に判断するとされるが、上記の、国内での生活者としての納稅者に着目した住所概念という理解に基づいて、各要素の比重や優先順位を考慮すべきである。このように考えると、滞在日数が重要で基本的な判断基準ないし要素であるといことができるであろう。たとえ住所の存否に関して総合的に考慮することがありうるとしても、判断基準の軽重や優先順位について、明確な意識が望まれる。

第二に、住所判定における職業の比重を重視する裁判例もあるが、納稅者の職業上の活動や地位とその者の「生活の本拠」とがどのように結びつくかについては十分な論証はない。職業上の活動は、その者の所得を生み出す源泉として重要であることは否めないとしても、住所の存否の判断においては、その者の日常の生活の場と職業上の活動の場とは明確に区別されうるし、区別すべきである。国内での滞在日数は少ないが、国外での職業活動のために滞在した日数が多いから、その者の住所は国外にある、というべきではなく、その場合は、端的に、その者は日本での滞在日数が少なく、日本に住所があるとはいえない、というべきであろう。なお、立法論としては、滞在日数を正確に認識する上で、183日ルールの採用が考慮されてよいのかもしれない。

居住者該当性の判定要素として、国籍が明記されているのは、非永住者についてである（所稅2条1項4号）。住所判定の要素の一つとして、所得稅法施行令14条および15条は、国籍を掲げるが、住所概念と国籍とがどのよ

うに結びつくかは、必ずしも十分な説明はない。非永住者でない一般の居住者について、所得税法の段階で特に明記されていないにもかかわらず、政令段階で国籍要件を掲げるのは、推定規定とはいえ、適切な委任の範囲内かどうかという疑問を生じさせる。

第三に、かなり特殊な例として、船舶または航空機の乗組員の住所判定について、生計を一にする親族の居住地等によって判断するという基準は、形式的にすぎるといふべきである。問題の納税者の生活の本拠が国内にないにもかかわらず、その者と生計を一にする親族の住所が国内にあることを根拠に、当該納税者の住所もまた国内にあると断定することは、納税者の住所の判定方法として、適切ではなく、また行き過ぎといふべきである。裁判所のいう、遠洋まぐる漁船での勤務は「勤務場所にすぎない」という表現は、結局のところ、その者の勤務場所は日本にはない、ということの意味する。このように考え、その者の生活実態に着目すると、あるいは事実としては、その者は、国内には「生活の本拠はない」ということを婉曲的に表現しているといわざるをえないであろう。そうだとすれば、その者が、日本に住所があるということには相当の無理があり、適切とはいえない。

- (1) 金子宏『租税法(第23版)』203頁(弘文堂, 2019年)。
- (2) 檜田明ほか編『所得税基本通達逐条解説(令和3年版)』1頁(大蔵財務協会, 2021年)。
- (3) 同様の考え方に立つと思われるものとして、占部裕典「租税法における『住所』の意義とその判断基準・考慮要素」同志社法学 60巻1号 68頁(2008年), 同「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定」税理 51巻5号 88頁(2008年)。
- (4) 清永敬次『税法(新装版)』78頁(ミネルヴァ書房, 2013年)。
- (5) 税法がなぜ住所要件を無制限納税義務者の基本要素として定めたかについては、必ずしも明確ではないが、その趣旨目的を正確に理解することが重要と考える。田中治「租税訴訟において法の趣旨目的を確定する意義と手法」127頁以下(伊藤滋夫編『租税法の要件事実』(日本評論社, 2011年)所収)。
- (6) 神戸地判昭60・12・2判タ614号58頁。
- (7) 最判平23・2・18訟月59巻3号864頁。田中治「税法の解釈方法と武富

- 士判決の意義」同志社法学 360 号 203 頁(2013 年)を参照。
- (8) 予測可能性を確保するために、所得税法においても滞在日数に基づく同一の立法的対応が望ましいとするものに、一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」税法学 585 号 148 頁(2021 年)。
- (9) 神戸地判昭 60・12・2 判タ 614 号 58 頁。控訴審判決として、大阪高判昭 61・9・25 訟月 33 卷 5 号 1297 頁，上告審判決として、最判昭 63・7・15 税資 165 号 324 頁。
- (10) 橋本秀法ほか編著『Q&A 外国人の税務(4 訂版)』21 頁(税務研究会出版局，2020 年)。
- (11) 最大判昭 29・10・20 民集 8 卷 10 号 1907 頁。
- (12) 税法における住所の概念については、論者の見解は一致していない。職業上の活動や地位が重要であることを示唆するものとして、水野忠恒「相続税法における納税義務者―武富士事件」税務事例 500 号 31 頁(2011 年)がある。特段の事由または事情があれば租税法上の要請を受け止めた住所の解釈がありうるとするものとして、品川芳宣・判批・TKC 税研情報 20 卷 4 号 201 頁(2011 年)がある。これらの見解については、本文で述べた理由により、いずれも消極的ないし否定的に解すべきだと考える。なお、林仲宣「住所の本質―武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報 59 卷 5 号 148 頁(2011 年)も参照。
- (13) 東京地判平 19・9・14 判タ 1277 号 173 頁，その控訴審判決は東京高判平 20・2・28 判タ 1278 号 163 頁。
- (14) 東京地判令 1・5・30 税資 269 号順号 13280，東京高判令 1・11・27 税資 269 号順号 13345。
- (15) 田中治・判批・TKC 税研情報 30 卷 3 号 1 頁(2021 年)。なお、本稿には、この判例評釈の一部の表現と同じものが含まれている。
- (16) 林仲宣＝高木良昌・判批・税務弘報 68 卷 4 号 122 頁(2020 年)。
- (17) 品川芳宣・判批・TKC 税研情報 28 卷 6 号 154 頁(2019 年)，赤坂高司・判批・税理 63 卷 8 号 268 頁(2020 年)。
- (18) 東京地判平 21・1・27 税資 259 号順号 11126，その控訴審判決は東京高判平 21・6・25 税資 259 号順号 11232。最高裁は、上告棄却および上告不受理とした。最決平 21・11・10 税資 259 号順号 11307。

米国所在のジョイント財産に対する  
日本での相続税法の適用

早稲田大学名誉教授 首藤 重幸

---

事 例

(1) 日本の国籍を持ち日本に住所を有する夫Aと妻Bには子供Cがいるが、米国ハワイ州にあるハワイ銀行に夫婦2名の名義でハワイ州法に基づくジョイント・アカウント（共同名義預金口座）を開設した。

①このジョイント・アカウントの開設の際に預け入れた資金は、夫Aが全額を負担したものであった。このような預け入れの状況をめぐって、日本での課税上の問題は生じるであろうか。

②Aは、自己の「金融資産」についてはBとCに2分の1ずつ相続させるとの遺言を残していた。Aの死亡後、相続財産である金融資産の分割についてBとCの間に紛争が生じるところとなったが、その紛争の原因は、ハワイ銀行のジョイント・アカウントによる預金は相続対象財産ではないとBが主張していることによるものであった。このBの主張は正当なものであろうか。そして、Bの主張の成否は、Aの死亡にかかる日本での相続税の範囲に影響を与えるであろうか。

(2) 日本の国籍を持ち日本に住所を有する父Dとその子であるEは、米国カリフォルニア州に所在するコンドミニアムを、カリフォルニア州法に基づくDとEのジョイント・テナンシー（合有不動産権）という形態で取得した。

①このコンドミニアムの購入費用は、すべて父Dが負担したという場合、

このこと自体が即座に日本における課税上の問題を生じさせるであろうか。

②コンドミニアムを購入して2年目にDが死亡するところとなり相続が開始されるところとなった（相続人はEのみである）。このカリフォルニア州にあるコンドミニアムについての日本の相続税法上の取り扱いは、どのようなものになるであろうか。

## I はじめに

現在、日本の富裕層が節税の観点から米国のジョイント・テナンシーやジョイント・アカウント（以下では、両者の所有形態による財産をまとめてジョイント財産とすることがある）への金融資産の移動を利用したいと考えていると指摘されている。しかし、両者の米国と日本での現状の課税上の取り扱いを考える場合、果たして日本に国籍と住所を有する者にとって、節税策としての有利性があるかは明確ではない。ただし、ジョイント財産は遺産分割の対象財産とならず、例えば夫婦の名義で米国においてジョイント・アカウントを設定した場合、一方の配偶者が死亡したとしても、その残存資金は相続という経路を経ずに「自動的」に生存配偶者の固有財産となる（「吸収」される）ことで、日本の他の相続人からの遺産分割の請求対象とならない可能性を有しており、この相続財産からの隔離機能には注目すべき点がある。

ジョイント・テナンシーとジョイント・アカウントが日本の富裕層に節税策として注目されてから、かなりの時間が経過した。この間、租税法と共に、国際私法の観点からも、この両者の法的性格についての検討が進められてきている。

本稿は、これまでの検討の成果を参考にしながら、具体的な事例を設定して、ジョイント財産の課税問題についての考え方を整理しようとするものである。

なお、現在の米国のジョイント財産についての日本の租税法での関心は、

その日本における基本的な課税上の取り扱いという点と共に、人の死による財産の移転を、「相続」という制度を回避して実現するための手法の一つというスケールのなかで、その意義と法的性格を再定位しようとする点にもあることに留意しておく必要がある<sup>(1)</sup>。

まず、米国におけるジョイント・テナンシーとジョイント・アカウントとは何であり、日本において節税策として、いかなる点が注目されたのかを確認しておく必要がある<sup>(2)</sup>。これらは、共に二人以上で財産を共同で所有する形態であるが、ジョイント財産の日本語訳等から日本の「合有」<sup>(3)</sup>という形態に類似するとイメージされる場合もあるが、その内容は全く別のものである。

さらに、在外財産の贈与や相続につき、日本に国籍と住所を有する日本人間で在外財産の贈与や相続がなされた場合に、いかなる課税関係が日本において発生するかの原則的取り扱いも見ておく必要がある。本事例では、米国のハワイ州とカリフォルニア州に存するジョイント財産を検討対象としていることから、ジョイント財産にかかる相続や贈与についての米国での連邦遺産税・贈与税の課税関係（ジョイント財産の相続や贈与は、原則として両州での州税の課税対象ではないと考えておいてよい）も確認しておく必要がある。そして、ジョイント財産にかかる相続や贈与につき米国での租税負担が発生する場合には、同時に日本でも同一財産につき相続税・贈与税の課税がなされることで二重課税の問題が生じる可能性が出てくることになる。このような二重課税を回避するために、日米の間では日米相続税条約（「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」）が締結されている。本事例の問題を検討するためには、この日米相続税条約の内容も確認することが不可欠となる。

相続税法は、まずは相続や贈与についての私法上の法的評価を基礎に、その課税関係を律することを原則とすることから、米国法（ジョイント財産の私法上の法関係は州法で定められる）に基づいて設定されたジョイント財産



にかかる相続や贈与につき、日本において、その私法上の評価と、それを踏まえたうえでの租税法上の評価をおこなう場合の準拠法は何かという点の検討が、日本での課税関係を検討するうえでも重要な前提問題となる。すなわち、在外財産であるジョイント財産（動産と不動産）にかかる贈与や相続についての日本での課税関係を、日本の民法や相続税法にのみ準拠して判断してよいのかという問題である。

## II ジョイント・テナンシーとジョイント・アカウント

まず、ジョイント・テナンシーとジョイント・アカウントの性格を概観すると、以下のようになる。

### ① ジョイント・テナンシー (joint tenancy)

ジョイント・テナンシー（一般的には「合有不動産権」と訳されている）は、同一の不動産に対して複数の者が同時に権利を有する所有形態であるが、通常の「共有」での所有形態と異なる最大の特徴は、一人が死亡した場合にはその持分は他の者に帰属するのであるが、その場合の帰属は、死亡した者の持分が他の生存者に「移転」するのではないとされる点である。つまり、この不動産をジョイント・テナンシー形態で所有するジョイント・テナンツ（以下、「合有者」というが、日本法には存在しない合有者である）の一人が死亡すると、その持分は自動的に他の生存合有者に「吸収」されるのであり、持分が「移転」するのではないと構成される<sup>(4)</sup>。そして、この合有者の死亡による持分の生存合有者への移転が観念されないことから、その合有者の死亡にともなう財産関係の変動は「相続」について求められる法的手続の対象ではないということになる。なお、相続は認識しないとしても、各合有者の持分というものは認められており、持分の第三者への譲渡（これにより通常の共有形態となる）、分割請求などが認められている。この場合の持分は反証なき限り均等であるとされている。

相続税について遺産税方式を採用する米国では、相続にあたって、時間と費用を要するプロベイト<sup>(5)</sup>と呼ばれる裁判所による検認などの遺産管理手続を経る必要があるが、ジョイント・テナンシーにおける合有者の死亡は「相続」という制度の対象外であることから、このような検認などの手続を必要としない。このことから、特にこのジョイント・テナンシーは夫婦によって利用されることが多いとされる。

問題は、日本に住所を有する日本国籍の夫婦が、一方の配偶者が全額を負担して夫婦の名義で、このジョイント・テナンシーにより米国の不動産を購入した場合の、その日本での民法や租税法のもとでの取り扱いである。さらには、購入につき全額を負担した方の配偶者が死亡して相続が発生した場合のジョイント・テナンシーの日本での相続税法上の取り扱いが問題となる。

## ②ジョイント・アカウント(joint account)

米国におけるジョイント・アカウント（共同名義預金口座）は、日本の銀行では認められていない複数当事者口座であり、複数の氏名で開設された銀行口座である。このジョイント・アカウントの特徴はジョイント・テナンシーと類似しており、一人の共同名義預金口座の名義人（以下、「共同口座名義人」という）の死亡の際には、（設定時に異なる意思があることの反証なき限り）その者の持分は自動的に他の生存共同口座名義人に「吸収」されるということであり、ここでも権利の「吸収」は相続とは認識されない。このことから、ジョイント・テナンシーと同様に、ジョイント・アカウントの共同口座名義人の死亡について、プロベイト手続を回避することができることになる<sup>(6)</sup>。

このような性質を有するジョイント・アカウントを、日本に住所を有する日本国籍の夫婦等が米国の銀行で開設したことにかかる日本での民法や租税法上での取り扱いが問題となる。特に、夫婦の一方の者が全額を負担したという場合が問題となる。そして、ジョイント・テナンシーの場合と同様に、この全額を負担した方の配偶者が死亡した場合の、日本での相続税法上の評価も問題となる。

### Ⅲ 米国での非居住者に対する遺産税・贈与税と日米相続税条約

#### ① ジョイント財産にかかる連邦遺産税・贈与税

本事例のジョイント財産は米国にあることから、まずジョイント財産にかかる連邦遺産税・贈与税の課税関係を簡単に確認しておく必要がある<sup>(7)</sup>。ジョイント財産にかかる連邦遺産税・贈与税の課税関係は、複数の所有者が夫婦のみであるか否か、ジョイント財産の所有関係が所有者の死亡前に解消されたか否か、所有者が米国の市民権（国籍）を有しているか否か等で異なるところがある。夫婦や親子間のみで所有するジョイント財産関係を設定している本事例では、夫婦は米国の連邦遺産税・贈与税の関係においては非居住者であるから、ジョイント財産を夫婦で所有する場合に米国で認められる課税上の優遇は適用されないと考えられるが、後述の日米相続税条約との関係で、ジョイント財産関係に対する課税の一般的ルール（以下の紹介は極めて概略的にしてある）と、米国の市民権（国籍）の夫婦に認められる租税優遇の内容を確認しておく。

#### イ) ジョイント・テナンシー

ジョイント・テナンシーの設定時の一般的課税ルールによれば、例えば二人の合有者の一方が、ジョイント・テナンシーの設定時において、取得する財産の1/2を超える額を負担している場合には、1/2を超える部分について贈与税の課税が生じる（贈与者が納税義務者）。そして、合有者の一方が死亡した場合には、ジョイント・テナンシーの対象財産が死亡した被相続人の相続財産に加えられて遺産税の課税対象となる（この対象財産の取得のために生存合有者が費用を負担している場合には、その負担割合に応じた部分が控除される）。

この原則的課税ルールは、夫婦間のみでジョイント・テナンシーが成立している場合には変更され、まずジョイント・テナンシーの設定時には、対象財産の1/2を確定的に取得したとはいえないとされ贈与税の課税関係は生じないとされる。しかも、夫婦間の贈与については無制限の控除があることか

ら，そもそも夫婦間での贈与税の課税関係は生じないことになる。配偶者の一方が死亡した場合には，夫婦間での購入費用の負担割合に関係なく，財産価値の 1/2 が死亡した配偶者の遺産額に算入されて遺産税の課税対象となる。しかし，連邦遺産税においては，生存配偶者に帰属する財産の価額が控除されることから，夫婦間でのジョイント・テナンシーにかかる遺産税については，その課税関係は生じない。

ロ) ジョイント・アカウント

ジョイント・アカウントでは，複数の共同口座名義人の一人が全額を拠出したとしても，反証なき限りその者は他の名義人に対して拠出額についての確定的な贈与の意思はないものと推定される。ジョイント・アカウントの設定時点では，一人の名義人が全額拠出して，他の名義人が全額を引き出すことが認められているとしても，その将来の引出権の金銭的評価は確定的なものではないことから贈与は認定されず，贈与税の課税関係は生じない。この場合，ジョイント・アカウントの名義人の一人が死亡した場合には，ジョイント・アカウントの金額が死亡した名義人の総遺産に算入される形で遺産税の課税関係が発生する。

夫婦間でのジョイント・アカウントは，反証なき限り拠出持分は均等と推認されることから，ジョイント・アカウントの設定に際して贈与税の課税関係は生じないし，そもそも夫婦間の贈与には贈与税が課されない。夫婦の一方である死亡した被相続人の相続財産についても，無制限配偶者控除により遺産税の課税関係は生じない。

②米国連邦遺産税・贈与税における非居住者と日米相続税条約

イ) 本事例 (1) と (2) における贈与者，被相続人はすべて日本の国籍を有し，日本に居住している。このことから米国租税法においては，これらの者は米国の市民権（国籍）も住所も有しない非居住者ということになる。非居住者については，米国に所在する財産につき原則として米国の遺産税や贈与税の課税対象とされることになる。しかも，夫婦間での贈与にかかる贈与税や，夫婦の一方の死亡による遺産税の課税について認められる無制限配偶

者控除は、贈与を受け取る配偶者や生存配偶者が米国市民（国籍）でない場合には適用されない<sup>(8)</sup>。

ロ) 日米相続税条約

米国に所在する財産の被相続人・贈与者が米国の制限納税義務者であり、その相続人・受贈者が日本の無制限納税義務者であるという場合、米国に所在する相続財産につき、米国と日本の双方で相続税（遺産税）・贈与税の納税義務が生じることになり二重課税が生じる。このような相続税、そして贈与税における二重課税を回避するために、日米間では日米相続税条約が締結されている。

まず、日米相続税条約 4 条の規定の意義を本事例の理解に必要な範囲に引き直してみれば、米国所在の財産につき日本の居住者（無制限納税義務者）に対して米国が非居住者（制限納税義務者）として課税する場合には、その非居住者に対し米国の居住者のみに認めている控除を適用するということになる。さらに、同条約 5 条は、自国の無制限納税義務者が相手国又は第三国に所在する財産について課税された相手国の税額を自国の税額から控除することによって国際二重課税を回避するものとしている<sup>(9)</sup>。この点につき日本の相続税法 20 条の 2 は相続税につき、日本においては、（i）米国での課税相当額と、（ii）日本での相続税額×（米国にある財産価額）÷（相続人の相続財産額）のうち、いずれか少ない額が控除されるとしている。同じく贈与税についても、同法 21 条の 8 が同様の趣旨の規定を置いている。

米国にとって非居住者である本事例（1）の夫婦については、その相続や贈与にかかる遺産税と贈与税の課税につき米国の居住者のみに認めている控除を適用すると定める日米相続税条約 4 条の規定からすれば、連邦遺産税・贈与税に認められる無制限配偶者控除が認められるようにも考えられる。しかし連邦遺産税・贈与税では、被相続人や贈与者が居住者でも、その配偶者が米国国籍を有しない場合には無制限配偶者控除の適用をしないと規定されていることから、日米相続税条約 4 条によっても、本事例（1）の夫婦間の相続や贈与については、米国における課税関係での無制限配偶者控除の適用はないこ

とに留意する必要がある。

#### IV 準拠法

本事例では、日本国外にある財産についての贈与と相続が問題とされていることから、その法的取り扱いについて、まず、それについての準拠法は何かを確定する必要がある。

##### (1) 国際私法による準拠法

###### ① 国際私法と準拠法

被相続人と相続人が日本に国籍と住所を有し、相続財産がすべて日本国内にある場合の相続関係については、相続は日本国内で完結しており、日本法が完結的に適用されることで問題は生じない。しかし、これらの者のうち被相続人が日本国外に財産を有している場合や、被相続人又は相続人が外国国籍や非居住者である等の場合には、相続をめぐる紛争が日本の裁判所で審理される（日本が法廷地）場合でも、当然に日本法を適用してよいということにはならない。常に法廷地の法を適用することになれば、法廷地ごとに異なる法が適用され、法的安定性を害することになるからである<sup>(10)</sup>。

このように常に法廷地法を適用するのは妥当ではなくなれば、どの国の法を適用するかは準拠法が求められることになり、これを定めるのが国際私法（英米では、抵触法と呼ばれるのが一般的である<sup>(11)</sup>）である。日本における実質的な意義における国際私法法典が、「法の適用に関する通則法」（明治31年制定の「法例」を、平成18年に全部改正。以下、「通則法」という）である。どの国の法を適用するかについては国際私法によって決定されるわけであるが、国際私法によって適用されることになる法を「準拠法」という。

###### ② 相続に関する準拠法

通則法36条は、「相続は、被相続人の本国法による。」と定めている。それゆえ、本事例の2つとも、相続の原因、開始時期、相続人、相続財産の範

困や相続分などの判定基準については、日本の民法の定めが準拠法となる。この相続準拠法で相続財産の範囲等が決定されるわけであるが、海外にある具体的な実際の財産が、相続準拠法でいう相続財産としての法的性格（相続性）を有するか否かの判定は、相続準拠法の適用とは別次元の問題である。

この点につき、次のような著名な判決があり（東京地裁平成 26 年 7 月 8 日判決・判例タイムズ 1415 号 283 頁<sup>(12)</sup>），事案は次の通りである。

（事案）

被相続人甲（夫）は生前に公正証書遺言により、不動産については妻乙に相続させ、金融資産等については先妻との間の子である丙に 10 分の 6、妻乙に 10 分の 4 を相続させると遺言していた。この金融資産等の分割につき、妻乙は亡夫との共同名義で開設したハワイ州の銀行（バンク・オブ・ハワイ）のジョイント・アカウントによる預金が相続財産に含まれないものであるとして、これを相続財産から除外して相続税の申告をおこなった（後に妻乙は、このハワイにある銀行の預金を亡夫の遺産であるとして、相続税の修正申告をおこなっている）。これに対して子丙は、当該ハワイ州の銀行にある預金は遺言で定めた相続財産であるとして、その 10 分の 6 の支払いを求めた。

（判決）

（i）相続準拠法

被相続人甲（夫）の相続については、通則法 36 条により、甲の本国である日本法が準拠法となるから、どのような財産が甲の相続財産となるかは相続準拠法である日本法で定められる。

（ii）財産・権利の相続財産該当性

他方、ある財産や権利が相続財産となるためには、それが相続の客体性、被相続性を有することが必要であるが、その被相続該当性は当該財産等に内在する属性に関する問題であるから、法律行為の成立・効力の問題であり、通則法 7 条及び 8 条が定める準拠法により判断される。

（iii）本件預金に適用される個別準拠法

それによれば、バンク・オブ・ハワイとの本件預金契約では、預金口座が

所在する地の法律で規律されるとの定めがあるから、本件預金に適用される個別準拠法はハワイ州法である。

(iv) ハワイ州法によるジョイント・アカウント

ハワイ州法によると、ジョイント・アカウントの死亡名義人の財産は、少なくとも死亡時においては、制度として定められた生存名義人が所有するという以外の財産の移転を予定していないといえるから、相続により移転することができない。ジョイント・アカウントは個別準拠法上、相続の客体にならないものであり、亡甲（夫）の相続財産を構成しないものと解される。

(v) 結論

本件ジョイント・アカウントに関する子丙の請求を棄却。

この東京地裁判決の考え方によれば、ジョイント・アカウントやジョイント・テナンシーについての州法をもつ米国の州に複数の日本人（日本の国籍と住所を有する）が、ジョイント・アカウントやジョイント・テナンシーによる銀行口座や不動産を有する場合、その内の一人の死亡による他の生存共同口座名義人や生存合有者の財産状況の変化は、日本の私法に定める相続には該当しないことになる。このジョイント・アカウントに関する東京地裁判決の結論についての国際私法の研究者による評価<sup>(13)</sup>は分かれているようである。しかし、判決の理由づけには異論があるとする者も少なくないが、結論には賛成するという見解でほぼ一致しているように思われる。さて、この東京地裁判決のような事例につき国際私法の観点から様々な評価があるとしても、租税法上の評価については国際私法的評価では完結しない考慮が要請されることになる。以下では、ここでの東京地裁判決の考え方を基礎に本事例での租税法上の取り扱いを考えていくこととするが、その際、この租税法上の取り扱いの考え方をリードすることになると思われる（相続税の事例ではないが）、日本における課税について準拠法の問題が関連する著名な事件での最高裁の考え方を確認しておこう。

(2) 準拠法と課税



米国デラウェア州法に基づいて組織されたリミテッド・パートナーシップが日本の所得税法に規定する法人に該当するかが争われた事案である（最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決・民集 69 卷 5 号 1253 頁）<sup>(14)</sup>。この事案での最高裁は、ここでのリミテッド・パートナーシップの法人該当性を、結果的には、その設立根拠法となっているデラウェア州の有限責任組合法に基づいて判定するのではなく、デラウェア州の有限責任組合法の規定とその作用を「事実の問題」としてとらえたうえで<sup>(15)</sup>、日本法における法人の本質的属性は「権利義務の帰属主体とされていること」にあるとの独自の基準を抽出し、その基準から本件リミテッド・パートナーシップが日本の所得税法上の法人に該当するとの結論に達するという思考方法を採用している。

この思考方法は、本件リミテッド・パートナーシップを外国私法基準説（外国の設立準拠法の法令により法人該当性を判断）と内国私法基準説（日本の私法から法人の属性を抽出して、その属性の有無で法人該当性を判断）の対抗のレベルでいえば、内国私法基準説の系譜に属するものである。準拠法が問題とされる日本の租税裁判においては、内国私法基準説的思考による判断傾向が濃厚であるとされる。以上の最高裁の思考方法によれば、例えば国外の個別財産の相続財産該当性の判定につき、私法的には当該財産が所在する国や州の法が準拠法であるとされて相続財産該当性が否定されるとしても、日本での課税問題という観点からは、日本の相続税法から相続税の課税財産該当性の本質的属性を抽出し、それに基づき、日本での課税対象とされるという場合が出てくるということになる。

## V ジョイント・アカウントと課税

ジョイント・アカウントの概要については上述したところであるが、ジョイント・アカウントの口座が開設されると、すべての共同口座名義人に「ジョイント・カード」が送付され、その名義人であれば誰でもこの共同口座で

の入金・出金を自由におこなうことができる（資金移動の自由）ことから、特に夫婦や親子による利用がなされるようである<sup>(16)</sup>。

さて、ジョイント・アカウントには、前述のような差異がジョイント・テナンシーとの間にあるが、死亡共同口座名義人と生存共同口座名義人の間には「相続」が認識されないという点ではジョイント・テナンシーと同様である（ただし、ジョイント・アカウントは死亡共同口座名義人の遺産を構成しないとするのは州法レベルのことであり、連邦税法のレベルでは遺産税の課税対象とされる。これは、ジョイント・テナンシーにおいても同様である<sup>(17)</sup>）。

#### （1） 事例（1）における準拠法

本事例（1）におけるAの死亡によって発生する日本での相続税関係を考える場合には、まずハワイ銀行にあるジョイント・アカウントが日本の民法に定める相続財産たる性格を有しているかを判定する必要がある。

前述のように国際私法としての通則法36条が、「相続は、被相続人の本国法による。」と定めていることから、Aの死亡にかかる相続人、相続分、そして相続財産の範囲などの判定は日本民法によることになる。そのうえで、本事例のジョイント・アカウントが、日本民法で規定する相続財産に該当するものであるかを個別準拠法に基づき検討しなければならない。

通則法は法律行為の効力の判定につき、7条（当事者による準拠法の選択）が、「法律行為の成立及び効力は、当事者が当該法律行為の当時に選択した地の法による。」とし、その選択がない場合については、同法8条1項が、法律行為の成立及び効力を「最密接関係地法」によると定める（「法律行為の成立及び効力は、当該法律行為の当時ににおいて当該法律行為に最も密接な関係がある地の法による。」）。そして、同条の2項と3項は、この最密接関係地法の推定規定を定めている。本事例（1）の銀行預金契約についての個別準拠法についてはハワイ州法が選択されていることを想定しているが、もしこの選択がない場合でも、同条2項により銀行の常居所<sup>(18)</sup>がある地の法が準拠法となり、ハワイ州法が個別準拠法となると考えられる<sup>(19)</sup>。

ハワイ州法によって開設された本件ジョイント・アカウントは、日本の相

続準拠法のもとで、ハワイ銀行にあるA・B夫婦のジョイント・アカウントが、個別準拠であるハワイ州法によって相続対象財産とされるか否かが判定されることになる。ハワイ州法によるジョイント・アカウントでは、まさしく共同口座名義人の死亡による生存共同口座名義人への「相続」を認識しないとされているのであるから、本事例のジョイント・アカウントは日本民法におけるAの遺産（相続財産）と構成することはできない。それゆえ、Aのハワイにあるジョイント・アカウントは、日本においてAの相続財産を構成するものではない。

しかし、前述の最判平成27年判決の思考方法によれば、ジョイント・アカウントに関するハワイ州法の規定とその作用は単なる事実の問題であり、ジョイント・アカウントの開設や「吸収」が、日本における相続と贈与の本質的属性を有していれば、ハワイ州法上の性格と距離を置く形で、贈与と相続が認定され課税対象とされることになる。

(2) 日本におけるジョイント・アカウントの課税上の取り扱い

(i) ジョイント・アカウントの口座開設時の課税問題

ハワイ銀行に口座を開設したジョイント・アカウントが日本での相続財産を構成せず、Aの死亡後のジョイント・アカウントが、相続税の課税対象にならないとなれば、ジョイント・アカウントは極めて魅力的な節税策を提供することになる場合も考えられる。この相続をめぐる問題は後に検討するとして、ジョイント・アカウント開設時について、本事例ではAが全額、預金のための資金を拠出しているのであるから、日本における贈与税課税が考えられるのではないかとの問題が生じる。

この点、ジョイント・アカウントにつき、Aが全額拠出していても、妻のBは当該口座から自由に預金を引き出すことができることから、ジョイント・アカウントの開設時点で贈与が認定されると考えることもできる。しかし、実際に妻Bが将来において、どれほどの金額を引き出して使用するかは、口座開設時では確定していない。口座開設によってBは預金を引き出せる地位を得るとしても、預金を引き出せる共同口座名義人は複数人いることから、

ますます贈与の範囲を金額で示すことは難しい。このことから、米国でも原則として一人の共同口座名義人が預金の全額を拠出したとしても、連邦贈与税の課税対象とはされていない（共同口座名義人が夫婦でない場合で、預金金額を拠出していない共同口座名義人による口座開設後の預金の引き出しの形態によっては、開設後での連邦贈与税の課税関係が発生する場合がある）。日本における贈与税の課税という点でも、ジョイント・アカウントの口座開設時にAが全額の拠出をしていることには関係なく、その時点で日本において贈与税を課することはできないであろう。この場合にも贈与税を課するというのであれば、立法による明文規定が必要であり、条文解釈による相続税法9条のみなし贈与規定の適用で対応することはできないものと思われる。

（ii）共同口座名義人の死亡時の課税関係

夫婦のみの共同名義によるジョイント・アカウントである本事例（1）の場合、Aの死亡によって、Bが使用できる金額は特定される。しかし、上記の東京地裁平成26年の判決の考え方を基礎として考えれば、ハワイ州法ではジョイント・アカウントにおける複数の共同口座名義人のうちの一人の死亡によって、生存共同口座名義人に預金が「吸収」されることを相続によるものとはとらえないのであるから、日本においてジョイント・アカウントが相続財産として把握されることはないように思われる。

しかし、そうなればハワイ州の銀行のAが全額拠出したジョイント・アカウントは、相続税の負担なしにBに移転するということになり、課税の不公平という事態が生じることになる。そこで、この場合において、課税の公平という観点から、ジョイント・アカウントの日本での私法的理解とは區別して、日本での租税法の観点から課税を可能とする考え方として、（イ）死因贈与（相続税法1条の3）的構成、（ロ）みなし贈与（9条）として構成、（ハ）一時所得（所得税法34条）的構成、の3つの考え方が従来から主張されてきた。これらは、ジョイント・アカウントによる財産の「吸収」は、日本法における死因贈与、みなし贈与、もしくは一時所得の（本質的）属性を持っていると主張されているということができる。

(イ) 死因贈与的構成

これらの3つの考え方のうち、本事例(1)でいえば、まず一人の共同口座名義人の死亡を原因として、預金は生存共同口座名義人に「吸収」されるから、死因贈与という構成ができるとの考え方がある。この死因贈与は贈与の一類型であるから、受贈者の受諾の同意が必要となる(民法549条)。たしかに、ジョイント・アカウントの性格、特にAが死亡した場合のジョイント・アカウントの取り扱いをAがBに十分に説明してBが贈与の受諾をした後に、Aが預金全額を拠出する場合がないとはいえない。しかし、当事者による不動産譲渡証書の作成が成立要件であり、その作成過程において、合有者の死亡による他の生存合有者への財産の「吸収」についての理解・合意がなされていると考えられるジョイント・テナンシーと異なり、ジョイント・アカウントでは口座開設申請書を銀行に差し入れるのみで契約が成立することを考えれば、死因贈与の成立要件たる受贈者の承諾・理解が存在している場合は多くないとも考えられる。この点もあり、死因贈与的構成については多くの批判がなされている。

(ロ) みなし贈与として構成

相続税法9条のみなし贈与規定は、「対価を支払わないで利益を受けた場合」に、これを贈与による取得とみなすと規定する。ジョイント・アカウントにおける共同口座名義人の死亡による生存共同名義人への財産の「吸収」は、この9条の定める「対価を支払わないで」利益を受けた場合(属性)に該当するものであるとする考え方である。国税庁のジョイント・テナンシーにおける考え方<sup>(20)</sup>からして、ジョイント・アカウントについても国税庁は相続税法9条のみなし贈与として構成する考え方を採用しているようである(ただし、以前は死因贈与的構成のみを主張していたが、現在では主としてみなし贈与として構成し、死因贈与的構成も可能であるというスタンスに変わってきている)。そして、この贈与が相続税法19条により相続財産に加算されるという構成になる<sup>(21)</sup>。

(ハ) 一時所得的構成

ジョイント・アカウントにおける一人の共同口座名義人の死亡後の他の生存共同名義人への財産の移動は相続でも遺贈でもないのであるから、相続税法の適用はできず、臨時的・偶発的に得る経済的利得として、一時所得として構成することができるとの考え方がある<sup>(22)</sup>。

以上、3つの構成によって、ジョイント・アカウントにおける共同口座名義人の死亡にかかる財産の「吸収」につき、日本での課税対象とする考え方が提示されているが、個別準拠法は明確にジョイント・アカウントの相続財産該当性を否定しており、また、その点にジョイント・アカウントの最大の特徴があることを考えれば、一時所得的構成が妥当のように思われる。

課税当局は、みなし贈与としての構成によるものと思われるが、相続税法9条の不確定な文言（「対価を支払うことなく利益を受けた場合」）の適用については、法律の定めなく課税対象を拡大することになるのではないかとの批判は根強く、相続財産でないものを相続税の課税対象にするのであれば、明文で死亡退職金や死亡生命保険金などをみなし相続財産と規定しているように、ジョイント・アカウントについても、相続税法9条ではなく、個別の明文をもってみなし相続財産とする定めをおくべきであろう。

### (3) 事例(1)の回答

ジョイント・アカウントに関する課税関係は、安定的なルールが確立しているとはいえない状況であるようにも思われるが、現時点では、以下のようになると考えられる。そして、日本での課税関係において、その前に米国での関税関係が生じている場合には、外国税額控除の適用がある。

①ジョイント・アカウントの口座開設時には、なんらの課税関係も生じないものと思われる。

②Bの主張は、日本の民法上は認められるところとなる。しかし、課税上は、課税の対象にならないとすれば課税の不公平が生じるという観点から、現在は相続税法9条のみなし贈与として把握され、(相続税法19条を媒介として)相続税の課税対象となるとするのが課税庁の考え方であると思われる。

## VI ジョイント・テナンシーと課税

米国のジョイント・テナンシーの概要についても上述したところであるが、その成立要件がジョイント・アカウントに比べて厳格に定められている。ジョイント・テナンシーの成立については、①時間の同一性（ジョイント・テナンツ（合有者）の権利が同時に取得されたこと）、②権原の同一性（同一の不動産譲渡証書ないし遺言を根拠にジョイント・テナンツの権利が取得されたこと）、③権利内容の同一性（各人が同一の権利を取得したこと）、④占有の同一性（各人が土地を占有する権利を等しく有すること）の4要件をすべて充足しなければならない。

そして、合有者の死亡による生存合有者への財産の「吸収」については、州法では相続と認識されないが、連邦税としての遺産税については課税対象となる場合が出てくる。ジョイント・テナンシーにおいては、各合有者の持分は均等であることを原則とする。二人の合有者の一方が財産取得につき2分の1以上の負担をしている場合には、2分の1を超える部分を贈与と認定し贈与税を課税し、その一方が死亡した時点では、ジョイント・テナンシーの価額の2分の1が遺産額に算入され、遺産税の課税対象となる（ジョイント・テナンシーが夫婦で設定されている場合には、実際には、算入されない措置がとられている）<sup>(23)</sup>。

## (1) 事例(2)における準拠法

ジョイント・テナンシーにおいて、一人の合有者が財産取得の費用を全額負担した場合、なにをもって相続や贈与と判定するかについては日本の民法を準拠法とすることになる。しかし、ジョイント・テナンシーにおける個別の財産をその取得時に贈与財産と認識し、合有者の死亡により生前合有者に「吸収」される当該財産を相続財産としてとらえるかについては、個別準拠法たるカリフォルニア州法によって、その属性を判定しなければならない。

この点では、ジョイント・アカウントと同様に、ジョイント・テナンシーにつき州法レベルで贈与や相続を認識することはなく、それゆえジョイント・



テナンシーについて日本の民法の定める贈与や相続の対象とはされないということになる。

(2) 日本におけるジョイント・テナンシーの課税上の取り扱い

(i) ジョイント・テナンシー成立時の課税問題

ジョイント・テナンシーの成立について、本事例(2)では、購入費用の全額を合有者の一人である父Dが負担している。このことから、この事実について、ジョイント・アカウントの場合と同様に、課税の公平という観点から、課税上は贈与として贈与税の課税対象とすることも考えられる。

この問題につき、ジョイント・テナンシーの形態でのカリフォルニア州に所在する不動産を購入した夫婦につき、購入代金の全額を夫が負担したことによる妻への贈与の認定の是非が問題とされた静岡地裁平成19年3月23日判決(税務訴訟資料257号順号10665)<sup>(24)</sup>の事案がある(相続税の課税問題の前提として贈与の存否が争われた)。事案を簡略化して示せば、平成12年3月に夫婦でカリフォルニア州の不動産をジョイント・テナンシーの形態で購入した。その後の平成13年6月に夫が死亡したことによる相続につき、平成15年7月に課税庁は、ジョイント・テナンシーでの購入の時点で、購入代金の2分の1の贈与が夫から妻になされたものであり、相続開始前3年以内の贈与であるから亡き夫の遺産に加算するべきとして、亡き夫の死亡を原因とする相続税の決定処分をおこなったというものである。この2分の1の贈与があったとする課税庁の論拠は、「ジョイント・テナンシーの成立要件として、ジョイント・テナンツ各自の持分が均等であることが必要であり、ジョイント・テナンシーとして財産を取得し、所有する以上、ジョイント・テナンツ間の持分は均等でしかあり得ない」とするものであり、静岡地裁はこの課税庁の主張を認めて、決定処分に違法性はないと判示した(なお、この訴訟では、本件不動産の所有権の移転時期の判定に関する争いがあったが、所有権の移転時期についてはカリフォルニア州法が準拠法になるとして、その争点に関する原告の主張を認めなかった<sup>(25)</sup>)。

カリフォルニア州法によれば、ジョイント・テナンシーは均等の割合で2



人以上の者が所有する権利とされていることから、ジョイント・テナンシーの形態で2人の名義により不動産を取得する場合、2分の1を超える購入資金を支出した合有者は、他の合有者に対して、その超える部分について日本における相続税法での贈与税の課税対象となりうる属性をもった贈与があったものとされる。

(ii) 合有者の死亡後にかかる課税問題

ジョイント・テナンシーにおいて、本事例(2)の問題のモデルの一つとした裁判事例がある。

米国のある州(裁判事例集ではf州と表記されている)に被相続人が所有する不動産の所有は、その相続人と共にジョイント・テナンシーという形態によるものである。被相続人の死亡にともなう相続税の申告において、相続人は、このジョイント・テナンシーの形態による不動産を相続財産に加えなかった。これにつき課税庁は本件不動産価額の2分の1を死因贈与により取得したものと見て、これを相続税の課税価格に加算する更正処分をおこなったので、これを不服とする審査請求がなされた。

この事案につき裁判(国税不服審判所平成27年8月4日裁判・裁判事例集100集160頁)は、本件不動産がジョイント・テナンシーの形態で所有されていたことを認定したうえで、この不動産価額の2分の1が相続税法9条に基づくみなし贈与に該当するとした(課税庁は、審判において死因贈与(相続税法1条の3)による構成のみを主張し、相続税法9条による構成は主張していない。それゆえ、審査請求人も、相続税法9条の適用に関する反論はしておらず、国税不服審判所は審査請求人に相続税法9条の適用に関する反論の機会を与えないままに裁判をおこなったようである<sup>(26)</sup>)。

この裁判後の課税実務や判例の動向を見ると、ジョイント・テナンシーに関する合有者の死亡による生存合有者への財産の「吸収」については、相続税法9条によるみなし贈与として(相続税法19条を媒介にして)相続税の課税対象とする方向に進んでいるようである。

(3) 本事例(2)の回答

① ジョイント・テナンシーの形態でのカリフォルニア州に所在する不動産の購入については、Dが全額を負担していることから、その金額の2分の1につき、購入後、即座にDからEへの贈与として贈与税の課税対象となると考えられる。そして、本事例の場合には米国での連邦贈与税の課税対象とされ、日本での贈与税課税については相続税法21条の8（在外財産に対する贈与税額の控除）が適用されることになろう。

しかし、米国のコンドミニアムを日本の居住者がジョイント・テナンシーの形態で購入することについては、その購入と購入資金の送金等の情報を課税当局が把握することは容易でなく、これまで日本で贈与税を課することは困難であったと思われる。しかし、後述するような国外送金等調書や国外財産調書の提出義務、さらには外国との金融口座情報の自動的交換制度などの成立によって、日本におけるジョイント・テナンシーへの贈与税課税の環境も変化してきているのかもしれない。

② ジョイント・テナンシーでの購入につき、すでに購入の段階でその支出額の一定部分についてDからEへの贈与があったとされるが、この贈与から3年以内にDが死亡するところとなっているから、コンドミニアムの評価額の2分の1がDの相続財産に算入されることになる。

## Ⅶ さいごに

節税策としてジョイント・アカウントやジョイント・テナンシーに金融資産を移すことが、日本において盛んになされているといわれている。以上の検討によれば、ジョイント・アカウントについては、その設定時には日本での贈与税の課税対象にできないと結論したので、これが租税実務においても受け入れられるのであれば、その範囲で節税策の手段に利用できるという可能性があるといえるかもしれない。しかし、米国での連邦遺産税・贈与税の課税、さらに日本での相続税法9条による課税実務の対応を考慮すれば、現

状では、それほどの節税効果があるとは思われない。ただし、相続財産を他の相続人から分離するという効果（なお、ジョイント財産が相続の際の遺留分侵害額請求等の対象外になるかは、現時点では不明である）は、極めて魅力的かもしれない。さらに、一つの口座から複数の共同口座名義人が自由に出金できる点にも、魅力はある（ただし、日本での相続預金の金融機関からの引き出しについての困難が緩和されたことは、この魅力を半減するのかもしれない<sup>(27)</sup>）。なお、日本人が米国にジョイント財産を所有する場合には、以下のような国外送金等調書や国外財産調書の提出義務、さらには外国との金融口座の交換制度によって、その海外財産の存在は日本の税務当局に把握される。

すなわち、本事例のような日本に国籍と住所を有する日本人が米国にジョイント財産を有する場合には、国外送金等調書法に基づき、購入のための送金が100万円を超える場合の国外送金等調書や、購入後の国外財産の種類、数量及び価額等の事項を記載した国外財産調書を提出しなければならない場合が出てくる（国外財産調書は、その年の12月31日において、その価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する場合）。

さらに、2014年のOECDが策定した「共通報告基準（CRS: Common Reporting Standard）」を受けての法改正<sup>(28)</sup>により「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度」が導入され、国税庁は2018年から金融口座情報の外国税務当局との交換を始めている。この制度は、外国の金融口座を利用した資産の隠匿や租税回避に対応するため、法定調書から把握した非居住者や外国法人への支払い等に関する情報を、支払国の税務当局から受領国の税務当局に送付するものである。この制度により、国税庁が日本人の被相続人と相続人が米国で設定したジョイント・アカウントに関する情報を受領している状況が報告されている。

最後に、日本の夫婦の一方が死亡することで開始される相続において、米国に所在する当該夫婦のみで設定したジョイント財産の生存配偶者への移動は、相続として認識されないことから、ジョイント財産は配偶者以外の相続

人からの日本の相続法に定める遺留分侵害額請求の対象財産から除外されると考えてよいのか、さらにはジョイント財産が特別縁故者制度の適用対象外の財産となるのか等の未解決の問題があることに注目せざるを得ない。これらは、民法や国際私法において検討されるべき問題であるが、相続税の課税を考える際の前提問題として租税法の観点からも重要な問題である<sup>(29)</sup>。

なお本事例による検討では、ジョイント財産の設定後の相続が開始されるまでの課税関係を検討対象としていない。とくに、ジョイント・アカウントの設定時に贈与を認定せず、贈与税の課税対象にしないことになれば、設定後の預金の引き出しにかかる贈与税課税の認定が課税の公平の観点から問題となる。この点では、米国では一定の要件のもとで預金の引き出しについて贈与税が課せられる場合が出てくることから、これに関連して日本での贈与税の課税問題を検討する必要があるが、本事例では検討対象としていない。さらに、ジョイント財産にかかる日本での課税関係の検討については、本事例の問題設定の際に準拠法や契約の内容（当事者の合意の内容等）について、より詳細な条件設定をしておく必要があるが、ジョイント財産の課税関係についての基本的な考え方を示すという本稿の趣旨から、やや厳密でない条件設定での検討とさせて頂いた。

- (1) このスケールの構図と意義を示すと共に、これが相続税の本質的性格の再検討を迫ることになっているという問題意識のもとで、ジョイント・テナンシーとジョイント・アカウントの法的性格を検討する先駆的な業績として、藤谷武史「家族内財産承継の租税法的把握をめぐる問題－非典型財産承継の局面を中心に」（社会科学研究 68 巻 2 号・2017 年）65 頁以下がある。
- (2) ジョイント・テナンシーとジョイント・アカウントの制度的内容の理解については、浦上章夫「海外財産の相続と相続税法適用上の問題点」（税務大学校論叢 22 号・1992 年）510 頁以下、山本英樹「海外財産を合有（ジョイント・テナンシー）により取得した場合の課税関係」（税務大学校論叢 65 号・2010 年）369 頁以下、高橋貴美子「ジョイント・アカウントの相続財産性」（税務弘報 61 巻 12 号・2013 年）134 頁以下、藤谷・前掲（注 1）86 頁以下、前田絢加「米国の合有・共有財産権に対するわ

- が国税法上の取扱い」(立命館法政論集 16号・2018年)46頁以下等を参照した。さらに、連邦遺産税・贈与税の全体的制度と理論の理解については、佐古麻理『米国における富の移転課税』(2016年)を参照した。
- (3) 一つの物を複数の人が所有する場合の法律関係には、日本では共有、合有、総有という形態があるとされる。このなかの合有の法的特徴については、内田貴『民法Ⅰ 総則・物権総論』(第4版・2008年)221頁、我妻栄『物権法(民法講義Ⅱ)』(1952年)211頁以下等参照。
- (4) ジョイント・テナンシーでの合有者は、遺言で自己の持分を第三者に譲渡することはできないことから、死亡合有者の持分が自動的に「吸収」されるという表現に適合する事態が生じることになる。ここでの「移転」ではないということの理解は容易ではないが、藤谷・前掲(注1)は、ジョイント・テナンシーでは、合有者の各々が不動産の「全体」に対して持分を有していると考えられるため、合有者の死亡の前後で生存合有者の所有の持分に変化はなく、合有者の死亡によって生存合有者に権利が「移転」するということは観念されないと説明する(86頁)。
- (5) 遺産税方式を採用する米国の相続手続において遺産の分割が実際に実現するまでには、裁判所への申立てにより開始されるプロベイト(probate)と呼ばれる手続を経る必要がある。この手続においては、相続財産の管理・処分を担当するために裁判所により選任された遺言執行者(遺言がある場合)や財産管理人(遺言がない場合)が、裁判所の監督のもとで被相続人の相続人の範囲の確認や財産の収集、そして債務の支払いなどを経て租税を支払い、最後に遺産の分配がなされることでプロベイトが完結する。このプロベイト手続が完了するまでには数年を要することが少なくないとされており、この時間と費用のかかるプロベイトを回避すること自体が、米国では相続対策として重要な意味を持っている(実務家からは、このプロベイトでは遺産内容・構成や被相続人・相続人の情報が公になることから、これを避けるためにはプロベイトを回避できる財産移転の方法を選択する必要があることが指摘されている)。この回避手段の代表的なものが、リビングトラスト(生前信託)であり、ジョイント財産である。リビングトラストとは、被相続人が、生前中に自己の財産をトラストに移し、受託者による運用収益は受益者(生存中は被相続人)に分配される。被相続人の死亡後、信託財産は信託の規定(リビングトラストの書類には死亡後の遺産の分割方法が記載される)により分配されるが、被相続人のトラストに移行している財産は、被相続人の固有財産ではないことから、相続の対象財産ではなくプロベイトという手続の対象にはならない(長澤則子『米国遺産税・贈与税 基礎Ⅰ・Ⅱ』(2018年)7頁参照)。なお、日本の国籍と住所を持っている被相続人が米国に財産を有している場合には、それがジョイント財産などのプロベイトを回避できる財産でなければ、その者の死亡による相続にあたっては、当該米国にある財産の相続はプロベイトの対象になる(この場合、相続分割主義をとる米国では、不動産は不動産所在地の法が、動産は被相続人の死亡時の住所地の法が適用されることから、日本に国籍と住所を持つ日本人の米国所在の預金(動産)は、プロベイトの対象とならないとも考えられるが、実務上はプロベイトの手続が必要となるようである(この実務上の取り扱いについては、栗林総合法律事務所「ハワイにおける遺産相続」

- (<https://kslaw.jp/column/detail/4946>) (2021.9.12 閲覧)を参照した)。
- (6) ただし、ジョイント・テナンシーと異なり、各共同口座名義人は自らの拋出額に対してのみ持分を維持するという点で異なる(積極的な証明がない限り拋出持分は均等とされる)。このことから、共同口座名義人の持分を超える預金の引き出しについては連邦贈与税が認定される場合が出てくる(藤谷・前掲(注1)92頁,前田・前掲(注2)48頁以下)。
- (7) ジョイント財産への連邦遺産税・贈与税の課税関係については、山本・前掲(注2)393頁以下,藤谷・前掲(注1)88頁以下,長澤・前掲(注5)27頁以下,松岡章夫「海外財産の相続と相続税法(2),(3)」(国際商事法務23巻12号1367頁以下,24巻1号80頁以下(1995,1996年))等を参照した。
- (8) 長澤・前掲(注5)36,55頁参照。
- (9) 日米相続税条約の理解については、武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法・第6巻』での日米相続税条約の解説を参照した。
- (10) 櫻田嘉章『国際私法』(第7版・2020年)10頁,松岡博『国際関係私法入門』(第4版補訂・2021年)17頁以下,高橋貴美子「相続における国際私法検討の必要性」(税務弘報61巻9号・2013年)122頁等参照。
- (11) 櫻田・前掲(注10)15頁。
- (12) この地裁判決後の経過は、控訴(棄却),上告(取下げ),上告受理申立て(不受理)ということになっている。
- (13) 本判例を検討する文献として、嶋拓哉「相続財産の構成を巡る法の適用関係」(ジュリスト1485号・2015年)139頁以下,織田有基子「ハワイ州法上のジョイント・アカウント預金と相続財産該当性」(私法判例リマックス53号・2016年)138頁以下,横溝大「相続代替制度の国際的側面に関する抵触法的考察」(社会科学研究68巻2号・2017年)50頁以下等がある。
- (14) この最判の評価については、加藤友佳・租税判例研究(ジュリスト1496号・2016年)111頁以下,衣斐瑞穂・最高裁時の判例・民事(ジュリスト1493号)65頁以下,岡村忠生・租税判例速報(ジュリスト1486号・2015年)10頁以下,酒井克彦・判例評論(判例時報2314号・2017年)153頁以下等,多数の判例批評が公にされている。
- (15) 岡村・前掲(注14)11頁。
- (16) 川田剛「ジョイント・アカウント」(国際税務37巻8号・2017年)115頁等参照。
- (17) この詳細については、藤谷・前掲(注1)88頁以下等参照。
- (18) 国際私法では、準拠法を定める場合の基準として、これまで使用されてきた国籍や住所に代えて、常居所という概念を採用することが国際標準になってきている(松岡・前掲(注10)40頁)。常居所は、人が居所よりは相当長期にわたり平常に居住する場所をいうが、住所と異なり居住の意思は排除される事実的概念とされる。しかし、常居所の決定の具体的基準はなく、国際的にも確定された決定方法はない。このことから、居住の目的,年数,生活状況(家族や職業との結びつき等)を勘案したうえで、常居所を採用した趣旨を考慮して総合的に判断されなければならないとされる(櫻田・前掲(注10)90頁以下)。
- (19) 通則法8条2項の理解については、高橋・前掲(注2)132頁以下参照。



- (20) 国税庁相談事例：質疑応答事例 0207「相続財産の範囲 ハワイ州に所在するコンドミニアムの合有不動産権を相続税の課税対象とすることの可否」（令和 2 年 11 月 25 日国税庁ホームページ更新）。
- (21) みなし贈与という構成であるが，相続開始前 3 年以内の贈与については，相続税の課税価格に算入されることから（相続税法 19 条），相続税の課税対象となる。
- (22) 高橋貴美子「ジョイント・アカウントの課税関係」（税務弘報 61 巻 13 号・2013 年）94 頁，藤谷・前掲（注 1）95 頁は，共に一時所得として構成する可能性を肯定的に評価している。
- (23) ジョイント・テナンシーにかかる連邦遺産税・贈与税の課税関係の詳細については，山本・前掲（注 2）393 頁以下，藤谷・前掲（注 1）85 頁以下，大塚正民「日米国際相続における生存配偶者の相続税・遺産税および所得税上の取扱い」（LEC 会計大学院紀要 12 号・2015 年）183 頁以下等参照。
- (24) 控訴審判決（控訴棄却・確定）：東京高裁平成 19 年 10 月 10 日判決・税務訴訟資料 257 号順号 10797。
- (25) 本判決における所有権の移転時期と，これにともなう贈与の時に関する判断についての検討をなすものとして，浅妻章如・重要判決情報 23（旬刊速報税理 30 巻 1 号 26 頁）がある。
- (26) この裁決が，当事者に意見を述べる機会を与えないままに相続税法 9 条を適用したこと，さらに準拠法に関する検討をしていないことを批判するものとして，川井和子「ジョイント・テナンシーによる財産の取得と相続税法 9 条の適用範囲」（税務弘報 66 巻 9 号・2018 年）163 頁以下がある。
- (27) 2018 年に成立した相続法改正で，配偶者居住権の新設（2020 年 4 月 1 日施行）と並んで，預貯金が遺産分割の対象となる場合に，遺産分割が終わる前でも相続人が一定の範囲で預貯金の払戻しを受けることができるようにする預貯金の払戻し制度が創設（2019 年 7 月 1 日施行）された。
- (28) 平成 27 年度の「租税条約等の実現に伴う所得税法，法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」の改正によるもので，非居住者の金融口座情報の交換には，自動的情報交換のほか，要請に基づく情報交換や自発的情報交換がある。『国税庁レポート 2020』（2020 年 6 月）によれば，CRS による非居住者の金融口座情報の自動的情報交換件数のうち外国から受領した口座数は，平成 30 年 7 月～令和元年 6 月の期間に約 74 万 5000，令和元年 7 月～同 11 月の期間に約 189 万 1000 となっている。
- (29) ジョイント財産の相続財産該当性を米国の州法を準拠法とすれば否定せざるを得ず，当該財産は遺留分侵害額請求や特別縁故者制度の適用財産ではないとされる場合でも，これを適用財産とする解釈を導くための解釈ツールとしては，国際私法における「公序」の概念が考えられるように思われる。通則法 42 条は，「外国法によるべき場合において，その規定の適用が公の秩序又は善良の風俗に反するときは，これを適用しない」と規定している。公序規定の発動が問題とされた判例は少なからずあるが，相続関係では不動産の私有を禁止していることから相続の対象ではないとする北朝鮮法の適用が，公序に反するとして法廷地である日本の民法を適用した判例（名古屋地裁昭和 50 年 10 月 7 日判決・判例時報 817 号 98 頁）などがある。

税務事例研究 第184号 (2021)

---

2021年11月20日 発行

編者 公益財団法人日本税務研究センター  
発行者 西村 新  
東京都品川区大崎1丁目11番8号  
日本税理士会館1F  
電話 03(5435)0912(代表)

---

※公開論文の無断転用・転載等は、一切お断り致します。