

租税実務における契約書の重要性

—「処分証書の法理」に関連して—

石 塚 洋 一

【キーワード】 税務訴訟、事実認定、処分証書の法理、契約書、仮装行為

1 はじめに

本稿は、税務訴訟において契約書が存在するにもかかわらず、契約の成否が問題となった事案、契約書に記載されている内容の解釈が問題になった事案の検討を通じて、租税実務における契約書の重要性について考察するものである。

金子教授は、課税は、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、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と述べられている¹⁾。一方、租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」、「形式と実質」ないし「名目と内容」がくいちがっている場合には、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し、認定しなければならないとされる。また、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律関係の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要があるとされる²⁾。

契約書は、契約の当事者間における私法上の法律関係が記載された文書である。税務訴訟において、課税要件の充足の前提となる課税要件事実³⁾の存否の認定（事実認定）にあたって、証拠となる契約書の成否、契約書に記載された内容の解釈が問題になることがある。

事実認定は、訴訟においては裁判官が行うものであるが、納税申告書の作成・提出（申告納税制度によっている税目であれば）、税務調査、課税処分、不服申立および税務訴訟全体を租税実務⁴⁾と呼ぶならば、事実認定は、租税実務を通じて納税者、税理士および課税当局にとっても重要であると考えられる。規範に事実をあてはめて結論をえるというプロセスは、納税者、税理士および課税庁においても行っていることであり、納税者、税理士は、証拠により見出した課税要件事実により課税要件の充足を判断して、納税申告書に反映させ、課税当局は税務調査において集めた証拠により課税要件事実を認定し、それが納税者の認定と異なるのであれば、

課税処分を行うことになる。事実認定を行うに当たって契約書はもっとも重要な証拠のひとつである。

2 民事訴訟における事実認定と「処分証書の法理」

税務訴訟は、行政事件訴訟法にもとづいて行われるが、同法7条は、「行政事件訴訟に関し、この法律に定めがない事項については、民事訴訟の例による。」と規定している。取消訴訟の審理については、同法で規定されていないので、民事訴訟法の規定を適用することになる。

2.1 民事訴訟における事実認定

民事訴訟は、訴訟物である実体法上の権利について判断することを目的とするものであるが、その判断は、裁判所が認定した事実に関法を適用して行われる。当事者間に争いのない事実は、そのまま判断の基礎にすることができるが、争いのある事実は、原則として証拠に基づく事実認定を必要とする⁵⁾。証拠とは、当事者間に争いがある事実の存否を確定するために、裁判所が判断資料として用いる客観的な資料である。民事訴訟法は、証拠調べの種類を「証人尋問」、「当事者尋問」、「鑑定」、「書証」、「検証」の5種類に分類しており、それに応じて証拠は、「証人」、「鑑定人」、「文書」、「検証物」となる⁶⁾。

2.2 文書と「処分証書の法理」

「文書」は、文字やその他の記号によって、作成者の思想を表現した有形物であり、記載内容の違いから「処分証書」と「報告証書」に分類される。「処分証書」は、法律行為が記載された文書であり、契約書、遺言書、手形などが該当する。「報告証書」は、それ以外の作成者の認識、経験、意見などを記載した文書であり、登記簿、戸籍簿、商業帳簿などが該当する⁷⁾。

文書の証拠能力には形式的証拠能力と実質的証拠能力がある。形式定証拠能力は、文書の記載内容が、作成名義者の思想を真に表現していると認められる場合に肯定される。形式定証拠能力について、挙証者の負担を軽減するために、法定証拠法則が定められており、私文書について、「本人又はその代理人の署名又は押印があるときは、真正に成立したものと推定する。」(民訴法228条4項)と規定されている。また、判例法理⁸⁾において文書上の印影が本人の印影であることが証明されれば、本人の意思に基づく押印であるとの推定を受けるものとされる。したがって、文書上の印影が本人の使用する印章と一致することを証明すれば、「判例法理による事実上の推定」と「法定証拠法則による推定」がなされ、文書の真正な成立の証明がなされることになる。これを「二段の推定」と呼ぶ⁹⁾。文書の形式的証拠能力が認められれば、次に実質的証拠能力が問われる。実質的証拠能力とは、証明を要する事実との関係における文書の記載内容の価値の証明力の程度であり、処分証書については、そこに記載されている法律行為

に関する限り、形式的証拠力の存在が直ちに実質的証拠力を基礎づけることになる¹⁰⁾。

「処分証書の法理」とは、処分証書が存在し、それが、文書の作成者とされる者の意思に基づいて作成されたこと、すなわち、文書の真正な成立が認められる場合には、特段の事情がない限り、一応、その記載どおりの事実を認めるべきであるとする民事事実認定上の経験則のことである¹¹⁾。

2.3 特段の事情

「特段の事情」とは、処分証書の記載内容を別異に解すべき事情である。「特段の事情」について、「「特段の事情」があるため、記載どおりの事実を認定すべきでないそれほど少ないわけではないことである。訴訟になるようなケースでは、多くの場合、「特段の事情」が主張されるものであって、どのような事実が認定できるのか、認定された事実が「特段の事情」に当たるといってよいのかどうかこそが最も重要な問題になる。」¹²⁾とされる。

民事訴訟の場合、契約の当事者間で契約の成否、契約の解釈、債務履行の有無等が争われるが、税務訴訟においては、契約の当事者が関連者であることが多く、当事者間で契約書の記載内容について争いはないが、課税庁が行った課税処分において契約書の記載内容どおりの法律関係を認めないことについて、「特段の事情」があったかが問題となる。

この点、「民事訴訟における事実認定は、当事者の一方が契約の成否を争っているのに対し、課税訴訟においては、当事者双方が契約の存在を自認している場合において、課税庁が、これに介入して契約の成否を問題とする場合における事実認定の在り方は、民事訴訟上の事実認定とは異なるという見方もないではないであろうが、当事者の意思を離れて取引を客観的に見た場合、普通ならこのような取引をするはずがない、例えば時価とかけ離れた金額での取引、契約に基づく義務の履行の形跡がない、契約した時点で約定した債務が不履行になることが既に決まっている、というような事情があれば、課税訴訟においても、処分証書の法理にいう「特別な事情」が存在すると認定できてしかるべきである。」¹³⁾とされる。

3 税務訴訟と処分証書としての契約書

以下、税務訴訟において、契約書の成否、契約書に記載された内容の解釈が問題となった裁判例を検討する。

3.1 契約書の成否が問題となった裁判例

3.1.1 親子間の土地使用貸借契約の成否が問題になった事案（大阪地判令和3年4月22日¹⁴⁾）

親子間の土地使用貸借契約の真正な成立を認め、第三者に駐車場として賃貸されたことによる賃貸収入が使用借主の子に帰属するとした事案である（控訴審判決では帰属についての判断が異なる。）。)

X（原告）は、複数の個人又は法人との間で、所有している土地を所定の区画ごとに駐車場として賃貸する旨の契約（駐車場賃貸借契約）を締結し、賃料を得ていたが、これらの土地について子供AおよびBとの間に平成26年1月25日付けで、それぞれG等土地およびH土地について、使用貸借契約を締結し、使用貸借契約書を作成した。また、Xは、同日付で、AおよびBとの間でこれらの土地上に敷設されたアスファルト舗装・車止め・フェンスを贈与する契約を締結し、贈与契約書を作成した。本件各贈与契約書には、贈与物件（本件舗装等）上において営む「駐車場賃貸借契約」については、AおよびBがその地位を引き継ぐこととし、Xは、「当該賃借人各人からの預り保証金全額」をAおよびBに現金で引き渡した旨の記載がされ、XとAおよびBの署名・押印がされていた。

AおよびBは、平成26年2月1日以降、土地の各区画の賃借人が賃貸借契約の更新又は変更をする際、それらの賃借人との間で、賃貸人を自らとする賃貸借契約又は賃貸借変更契約を締結した。また、Xが委任者として、不動産管理業者と締結していた駐車場管理契約について、委任者を自らに変更し、賃料等の振込先を自己名義の預金口座に変更する旨の契約を締結した。Xは、平成26年分の確定申告において、G等土地およびH土地上の駐車場の賃貸借収入について1月分のみを不動産所得の収入金額に記載したが、Y税務署長は、2月以降の収入も含まれるとして、増額更正処分等を行った。

Y税務署長の主張は、(1) Xが本件各使用貸借契約書記載のとおり契約する意思を有していたとは考えられず、Xの真意に基づかずに本件各使用貸借契約書が作成されたものであるから、処分証書の法理における「特段の事情」が存在すると認められるべきであり、その記載のとおり契約が有効に成立しているとは認められないこと、(2) 仮に、本件各使用貸借契約が有効に成立していたとしても、本件各駐車場収入がXに帰属することであった。

(1) の主張は、本件各使用貸借契約書は真正に成立したものと認められないという契約書の形式的証拠力に否定と、本件各取引は、総体としての租税負担を免れることを目的に企図した

ものであること、本件各贈与契約は、独立して取引の対象にはなり得ないアスファルト舗装や車止め等（本件舗装等）を対象としており、社会通念に照らし不自然・不合理な取引であることからが無効であること等から、処分証書の法理にいう「特段の事情」があると判断されるべきであるという契約書の実質的証拠力の否定からなる。

これに対して、裁判所は、Yの契約書の証拠能力についての主張について以下のように判示した。

「本件各使用貸借契約書の原告の署名・押印が真正なものであり、本件各使用貸借契約書が真正に成立したものと推定されるところ、この推定を覆す事情は見当たらない。」

「本件各使用貸借契約書には「使用貸借契約書」という表題があり、その記載内容も……比較的複雑なものとはいえないから、本件各使用貸借契約書が原告の意思に基づいて作成された以上、「特段の事情」がない限り、Xによって記載どおりの行為がされたことが認められることになる。」

「本件各贈与契約は、本件各土地と一体となる本件舗装等を贈与の対象とするものであって法律上の意味の乏しいものではあるが、本件各贈与契約や本件各取引の内容、一連の契約締結過程等に照らせば、契約当事者の意思としては、本件各土地の賃貸人がA又はBとなることを明確にする意図で契約を締結しようとしたものであったと解される。そうすると、本件各贈与契約が上記のようなものであるからといって、本件各取引全体が異常なものであるとか濫用的であるとまではいえない。」

「X及びA又はBの本件各取引を行う目的として、X及びA又はBが支払う租税の合計額を軽減させることにあったことは認められるものの……、このような目的があったことと、本件各使用貸借契約の内容どおりの行為がされたことは両立し得るというべきである。……（税軽減）目的がある場合であっても、直ちに本件各使用貸借契約書に記載どおりの行為がされたとの経験則を妨げる「特段の事情」があるとするとはできないというべきである。」

また、(2)の所得の帰属についての主張に対して、以下のように判示した。

「本件各使用貸借契約は成立した（すなわち、本件各使用貸借契約書は真正に成立し、本件各使用貸借契約書と引渡しによりその記載どおり本件各使用貸借契約が成立した）と認められるところ、使用貸借契約は対価を払わないで他人の物を借りて使用収益する契約であるから（民法593条）、A又はBは、平成26年2月以降、Xから、本件各土地の使用収益権を与えられたことになる。そして、A又はBは、本件各土地の使用収益権に基づき、第三者との間で賃貸借契約を締結し、本件各土地の賃借人から本件各駐車場収入を得ることになる。」

「本件各土地の賃貸借に関する民法上の法律関係を、所得税法12条の規定に照らしてみると、A又はBは、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者」に該当するというべきである。そして、A又はBは、賃貸人として本件各駐車場収入を得ることになり、実際に

も、平成26年2月以降、A又はBの銀行口座に本件各駐車場収入が振り込まれており……、本件各駐車場収入を収益として享受しているから、「単なる名義人であって、その収益を享受」しないということはできない。さらに、Xは、同月以降、本件各駐車場収入を収益として享受していないから、「その者以外の者がその収益を享受する場合」における「その者以外の者」に当たるということもできない。」

本判決は、本件使用貸借契約の真正な成立を認め、本件使用貸借契約書の記載内容を否定するような「処分証書の法理」における特段の事情もないから、本件使用貸借契約書における使用借主の本件土地の使用収益権により賃借人から実際に賃料を受け取っているという契約による私法上の権利関係に基づいて所得の帰属を決定した。そして、租税負担軽減目的があったとしても直ちに本件各使用貸借契約書に記載どおりの行為がされたとの経験則を妨げる「特段の事情」があるとはできないとした。

使用貸借は、当事者の一方がある物を引き渡すことを約し、相手方がその受け取った物について無償で使用及び収益をして契約が終了したときに返還をすることを約することによって、その効力を生じ（民法593条）、借主は、貸主の承諾を得なければ、第三者に借用物の使用又は収益をさせることができないとされるが（民法594条2項）、貸主の承諾があれば、第三者に賃貸して賃料を得ることができ、本件各駐車場収入がAまたはBに帰属することを、本件使用貸借契約書に記載された法律関係に基づいて判断したものと評価できる。一方、使用貸借契約を用いることにより、賃貸用不動産を所有する納税者が、容易に、家族間で所得分割を実現させる危険性が指摘されている¹⁵⁾。

しかし、控訴審判決（大阪高判令和4年7月20日¹⁶⁾）では、本件各使用貸借契約が成立は認定しつつ、使用貸借における転貸の承諾、すなわち法定果実収取権の付与は、その無償性から、その承諾を撤回し、将来に向かって付与しないことができることや、本件各土地によるX（故人）（原審口頭弁論終結後の令和3年3月7日に死亡）の所得を子である被控訴人A及びBに形式上分散する目的で、同人らに対して本件各使用貸借契約に基づく法定果実収取権を付与したものにすぎないとし、X（故人）が所有権者として享受すべき収益を子に自ら無償で処分している結果であると評価でき、収益を支配していたのはX（故人）であるとして、原判決を取り消したが、控訴審判決の論理は必ずしも明らかでなく、租税回避の否認が所得の人的帰属の判断およぼした可能性や、「その収益を支配していたのはXというべきである」とであるという認定は、経済的帰属説への傾きがあるように思われる¹⁷⁾。

3.1.2 公正証書付贈与契約書の有効性（名古屋高判平成10年12月25日¹⁸⁾）

土地建物を贈与する旨の公正証書は真実贈与の意思で作成されたものではなく所有権移転登記の時期に贈与が履行されたと認定された事案である。

X（原告・控訴人）が父親Aから土地建物を、不動産贈与契約公正証書を作成して昭和60年3月14日に贈与を受けたが、所有権移転登記が行われたのは、平成5年12月3日であった。登記手続は、本件公正証書記載の贈与時期を基準にすれば、贈与税の徴収権が時効消滅した後になされたことになるが、Y税務署長（被告・被控訴人）は、本件不動産の贈与は、平成5年12月13日に本件不動産の所有権移転登記が経由されたと同じところに行われたものとして平成7年7月5日付けで平成5年分の贈与税決定及び無申告加算税賦課決定を行った。訴訟における争点は、贈与の行われた時期が、不動産贈与契約公正証書が作成された昭和60年3月14日ではなく所有権移転登記が行われた平成5年12月13日であるかであった。

裁判所は、以下のように公正証書は、贈与税を負担しなくても済むようにするために作成されたものであるとし、公正証書の記載内容を事実として認定せず、書面によらない贈与であり、登記手続が行われたことをもって、贈与に基づく履行があったものとした。

「本件公正証書は、将来XがAから本件不動産の所有権移転登記を受けて、Yが本件不動産の贈与の事実を覚知しても、Xが贈与税を負担しなくても済むようにするために作成されたものであることが認められる。」

「Aは、本件公正証書を、贈与税の負担回避のために作成したのであり、本件公正証書作成時において、Aとしては、本件公正証書記載の贈与日時から贈与税の徴収権が時効消滅するまでは、本件不動産の登記名義をXに移転する意思はなかったものと認められる。そして、……本件不動産の登記名義をいつ移すかということは、専らAの意思にかかっていたものと認められる。」

したがって、本件登記手続時まで、Xが、本件不動産を担保に供したり、他人に譲渡することは事実上不可能な状況にあったわけであり、本件不動産を自由に使用・収益・処分しうる地位にはなかったものである。」

「Aが、Xに対し、本件不動産を贈与したのは、書面によらない贈与によるものということになるが、書面によらない贈与の場合にはその履行の時に贈与による財産取得があったと見るべきである。そして、不動産が贈与された場合には、不動産の引渡し又は所有権移転登記がなされたときにその履行があったと解されるところ、本件においては、既に判示したように、Xは本件不動産に従前から居住しており、本件証拠上、本件登記手続よりも前に、本件不動産の贈与に基づき本件不動産の引渡しを受けたというような事情は認められないから、本件登記手続がなされたときをもって本件不動産の贈与に基づく履行があり、その時点でXは、本件不動産を贈与に基づき取得したと見るべきである。」

贈与契約は、民法における典型契約の一つであり、当事者の一方がある財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生じ（民法 549 条）、書面によらない贈与は、各当事者が解除をすることができる（民法 550 条）、贈与者は、贈与の目的である物又は権利を、贈与の目的として特定した時の状態で引き渡し、又は移転することを約したものと推定される（民法 551 条）。

贈与契約書は、処分証書であり、公正証書は公文書であるから真実の成立に強い推定が働く（民訴法 228 条 2 項）ところ、その記載内容が真実であるとすれば、本件贈与は、昭和 60 年 3 月 14 日になされたことになるが、裁判所はその証拠能力を否定し、本件贈与が書面によらない贈与であるとした。この判断は、(1) A が、本件公正証書は、将来 X が A から本件不動産の所有権移転登記を受けて、Y が本件不動産の贈与の事実を覚知しても、X が贈与税を負担しなくても済むようにするために作成されたものである、(2) X の本件公正証書記載の贈与日時後から X の本件不動産に対する使用・管理状況等においてさしたる変化がない、(3) A が X に対し、本件公正証書作成時期に本件不動産を贈与する動機は薄弱である、(4) X が贈与税の負担をしてまで、本件公正証書作成当時に、本件不動産の贈与を受ける動機は認められないという事実認定に基づくものである。

3.1.3 子会社を通じた株式の売買契約書が通謀虚偽表示であるとされた事案（東京判平成20年2月6日¹⁹⁾・東京高判平成21年7月30日²⁰⁾）

多国籍企業グループに属する内国法人 X（原告・控訴人）が映画館の経営等を行う内国法人 VCJ 社の発行済株式の 53% を同じグループ内のスイス法人である VH 社に譲渡し、同社がその後、同株式をグループと無関係の、映画・演劇の製作配給・興行を行う内国法人 T 社にさらに高額で譲渡したことについて、VH 社を介在させたのは譲渡益課税を回避するための仮装行為であり、X は T 社に本件株式を直接譲渡したものであると認定された事案²¹⁾ である。

X が VCJ 社株式を 1 株 6 万円で VH 社に譲渡する株式譲渡契約書が平成 14 年 12 月 6 日付で作成され、同月 31 日に VH 社が T 社に VCJ 社全株式および新株予約権放棄の対価を 103 億円（他の株主が所有していた株式の対価を含み、X が所有していた株式に対応する対価を X が所有していた株式数で除すと、1 株 21 万円超になった。）で譲渡する契約書が作成された。

裁判所は、(1) T 社の依頼で行われた法務監査報告書には VH 社が X から保有全株式を譲り受けて新たに株主となっているのは、T 社との取引によるキャピタルゲイン課税を回避するためであるとのことである旨の記載があること、X の三つ上の親会社英国財務省に対して行った、X 所有の VCJ 社株式の VH 社への譲渡に係る同意の申請書には、V グループが将来的に VCJ 社株式を処分する場合の日本における税負担を軽減することを目的とする旨の記載がされていること、(2) T 社は、X の税務対策に協力するために、基本合意書の名宛人の名義を VH 社にす

ることは承諾したものの、およそ同社を実質的な契約当事者とする意思は有していなかったと推認できること、(3) T社からの本件の株式譲渡の代金支払や、XからX以外の株主等への金銭の分配を全てXの口座を経由して行っていること、(4) 平成15年3月31日現在、VH社は、株式譲渡収入がなければ、債務超過であること、X主張していた信託銀行に平成14年12月4日に株券が発行された事実、あるいは発行を受けた株券を同月六日にVH社に引渡した事実はいずれも認め難いこと（名義書換え、株券発行手続きが行われたのは平成15年3月であった。）等の事実を認定した上で、以下のように判示した。

「X主張譲渡一（XによるVCJ社株式のVH社への譲渡）は、Xの課税逃れのために、名義上、VH社を取引に介在させる形式を整えたにすぎないものであり、実体を伴わない契約、すなわち、実質上の意思を欠く通謀虚偽表示による契約というべきであって、その効力を認めることはできず、T社にVCJ社株式を譲渡したのは真の所有者であるXであり、本件契約書二の売主の記載は事実と反するものであって、Xは上記譲渡の対価として、T社からの入金額一〇三億円から他の株主等への対価である四二億四三五九万六九三〇円を控除した、六〇億五六四〇万三〇七〇円を取得したものと認めるのが相当である（括弧内筆者）。」

裁判所は、二つの譲渡契約を用いたことは通謀虚偽表示により無効であり（民法94条1項）、XがT社にVCJ社株式を直接譲渡したものであると認定した。VH社を介在させる支配的な目的が租税回避であり、契約締結の交渉のプロセス、金銭の授受等契約の履行の実態からするとVH社を介在させることが不自然であり、1番目の譲渡と2番目の譲渡におけるVCJ社の1株当たり価額の差が不合理であることからXとVH社の株式売買契約書およびVH社とT社の株式売買契約書の記載内容を当事者の意思を反映したものとは認めることのできない特段の事情があったものと考えられ、Xが直接T社にVCJ株式を直接売却したと認定するのが妥当な事案だと思われる。

3.2.1 民法上の組合契約か利益配当契約か(名古屋地判平成17年12月21日²²⁾ 船舶リース事件)

居住者であるXら（原告・被控訴人）が、民法上の組合を締結して行った船舶賃貸事業に係る収益が不動産所得に当たることを前提に、その減価償却費等を損益通算して所得税の確定申告を行ったのに対し、被告Y税務署長（被告・控訴人）らが、Xらの締結した組合参加契約は、民法上の組合契約ではなく、利益配当契約にすぎないことを理由に、更正処分等をしたが、民法上の組合の成立が認められた事案である。

Yらは、(1) 課税要件について的事实認定の在り方について、当事者の動機ないし目的は、他の事情と結びついて、契約解釈における重要な間接事実となり得る。契約書等の外形的資料は絶対的なものではないから、かかる外形に現れない当事者の真の合意内容が認められる場合に

は、当該契約書は処分証書たり得ず、特段の事情があるとして、契約書等とは異なる認定をすることがあり得る、(2) 本件各組合参加契約の契約類型について①キャッシュフローベースの収益率が低く、主たる経済的利益は課税額減少効果であり経済合理性がないこと、②民法上の組合契約が専門知識を持たない投資家が無限責任を負うリスクがあり、その法形式が異常であること、③民法上の組合契約の成否について共同事業目的の合意がないため成立しないと主張した。

裁判所は、(1)について、契約書等の外形的資料は、それらが唯一絶対的な判断材料というわけではないから、隠された当事者の合意内容がどのようなものであるか、あるいは表示行為から推測される効果意思と真の内心的効果意思との異同を明らかにする必要を生ずる場合もあり得るというべきであり、当事者の真意の所在を明らかにするという事実認定の問題であり、これに即して課税要件の充足を検討する場合には、租税法律主義に反するものでないが、「動機、意図などの主観的事情によって、通常は用いられることのない契約類型であるか否かを判断することを相当とするものではなく、まして、税負担を伴わないあるいは税負担が軽減されること……を根拠に、直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断した上、税負担を伴うあるいは税負担が重い契約類型こそが当事者の真意であると認定することを許すものでもない。……選択された契約類型における「当事者の真意の探求」は、当該契約類型や契約内容自体に着目し、それが当事者が達成しようとした法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、迂遠なものであって、到底その合理性を肯認できないものであるか否かの客観的な見地から判断した上で、行われるべきものである。」と判示した。

(2) ①について、「合理的経済人が、減価償却費と損益通算による所得の減少を考慮して、事業計画を策定することは、ごく自然なことから考えられる上、現実の納税額の総額が減少するのは、所得税法が採っている累進課税制度、長期譲渡所得の優遇措置などを適用した結果であり、税法自体が容認している範囲内のものにすぎないというべきである。

したがって、本件賃貸事業が経済的合理性を欠く旨の被告らの主張は採用できない。」と判示した。

(2) ②について、「単なる利益配当契約にあっては、その内容にもよるが、一般には、出資者に対する事業者の善管注意義務を肯認することは困難であるから、事業者の判断に軽率な点があったとしても、出資者は、これによって生じた損失について、事業者の責任を追及することはできず、まして、本件各組合参加契約のように、重要事項の決定に出資者の意見を反映させる手続を設けることは通常考えられない。そうすると、民法上の組合契約の形式をとることによって、単なる利益配当契約よりも出資者の利益に配慮することが可能となり、事業者としても出資者を募ることが容易となるから、このような効果を考慮すれば、多少の迂遠さ、複雑さを考慮しても、民法上の組合契約が通常用いられることのない法形式であるということではでき

ない」とYの主張を斥けた。

(2) ③について、組合契約が有効に成立するためには、(i) 2人以上の当事者の存在、(ii) 各当事者が出資することを合意したこと、(iii) 各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの各要件が必要であるところ ((i)、(ii) については成立していることが認定事実より、明らか。)、(iii) については、共同で営む事業の内容 (組合の目的) についての合意と、その事業を共同で営むことについての合意とを要するところ (前者については事実認定により充足していることが明らか。)、非業務執行組合員である組合員は、検査権 (民法 673 条) を有していることはあきらかであり、業務執行者の解任権 (民法 673 条) を実質的に行使することはないとしても、失っているとは言えず、本件賃貸事業から生ずる利益及び運用から生ずる収入は、組合員の出資口数に応じて分配され、その債務についても、出資割合に応じてその責任を負担するとされているから、本件賃貸事業の成功について利害関係を有していることは明らかであるとして民法上の組合契約の成立を認めている。

課税庁は、契約書に表示されている契約内容とは別異の契約関係を認定しようと試みたが、裁判所は、契約書に記載されているとおりの契約関係を認定した²³⁾。一方、当該契約類型や契約内容自体が当事者が達成しようとした法的・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、迂遠なものであって、到底その合理性を肯認できないものである場合には、契約書に表示されている契約内容とは別異の契約関係を認定しうることを示唆する。そのような場合は、「処分証書の法理」が適用されない「特段の事情」に該当するものと思われる。

また、税負担の軽減の目的が直ちに通常は用いられることのない契約類型と判断することにはならず、税負担の軽減の目的と他の事業目的とが両立し得るとし、3.1.2 や 3.1.3 の事案において、租税回避の目的が支配的であり、仮装行為であると認定されたこととは対照的である。

3.2.2 法人に支払った業務委託料差額の交際費等該当性 (東京地判平成22年11月5日²⁴⁾ オリエンタルランド事件)

遊園施設の運営等の事業を行う会社であるX (原告) が本社ビル等の清掃業務 (本件清掃業務) につきA社に業務委託し、A社はB社に再委託していたところ、XがA社に支払った業務委託料とA社がB社に支払った業務再委託料の差額が、A社の実質的経営者である甲に対する交際費等であると認定された事案である。

本件清掃業務につき、B社の利益率は約8%であるのに対して、A社の利益率は約40%であった。甲は、いわゆる右翼関係者として知られており、Xの地元対策等に多大な影響力を与えている者であった。甲は、平成10年8月から同17年8月までの7年間で、A社の顧問として約3,990万円強の報酬を得ていた。

裁判所は、以下のように判示して、業務委託料差額を交際費等であると認定した。

「XがA社との間で本件清掃業務に係る業務委託契約の更新を繰り返して金銭の支払を行ってきたことについては、形式的には、A社との間の本件清掃業務に係る業務委託契約に基づくものではあるが、実質的には、上記のような甲の社会的な立場を前提に、その影響力をXの事業の遂行、管理等に利用すべく、A社を介し甲に経済的利益を提供して甲との関係を良好に保つものとしてされたもので、本件清掃業務の内容に応じ業務委託料として相当とされる金額を超える金銭の支払については、甲に対する謝礼又は贈答の趣旨でされたものと認めるのが相当である。そして、上記のような甲の立場に照らせば、甲が措置法61条の4第3項の「その他事業に関係のある者等」に当たることは明らかというべきである。そうすると、本件業務委託料差額に相当する金銭については、上記のような支出の相手方、支出の目的及び支出に係る行為の形態に照らし、同項の交際費等に当たると認めるのが相当である。」

本件清掃業務の業務委託料は、業務委託契約に基づいて法人から法人に支払われたものであるが、裁判所は、形式的には業務委託契約に基づく金銭に支払いであるが、実質的には、甲に対してその影響力を事業の遂行、管理等に利用すべく、A社を介した経済的利益の提供をして、同人に対する謝礼又は贈答の趣旨でされたものであると認定した。

「形式的には」と「実質的には」をどう理解するかであるが、本件清掃業務にかかる業務委託契約書に記載されている契約内容を否認したのではなく、業務委託契約書が有効に成立したことを前提に、その効果に注目して交際費等に該当すると判断したのではないかと考える。交際費等該当性は、支出が(1)「支出の相手方」が事業に関係ある者等であること、(2)「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであること、(3)「行為の形態」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であることの三要件であるとされる²⁵⁾ところ、その法形式にかかわらず、三要件を充足すれば、交際費等に該当するものとされる。法律における課税要件は、契約類型に対応して定められている訳ではなく、課税要件を充足すれば、異なる契約類型が用いられても納税義務が成立することになる²⁶⁾。

4 おわりに

税務訴訟での事実認定において、契約書の記載内容について、「処分証書の法理」が適用される場合、契約書が真正に成立していれば、契約書に記載された通りの法律関係が認定される。したがって、課税庁が訴訟において契約書に記載された法律関係とは別異の法律関係が真実の法律関係であるとし、その法律関係に基づいて課税処分を行おうとする試み（いわゆる私法上の法律構成による否認）は、3.2.1の裁判や注(23)の裁判例をみるかぎり、必ずしも成功していない。これらの判決では、租税負担を軽減するという主観的な目的があるだけでは、直ちに通

常は用いられることのない契約類型であると認定することはできず、租税負担軽減目的と他の事業目的が併存し得ることを示している。

一方、関係者間の契約において、契約締結にいたるプロセス、契約の履行状況、契約において合意された対価の異常性、契約形式の迂遠性、租税回避が支配的な目的であること等が「処分証書の法理」が働かない「特段の事情」に該当し、契約書に記載された法律関係は仮装であるとし、その契約を無効であるとした上で、課税処分の適法性が認められた裁判例として、3.1.2、3.1.3や注(21)の裁判例がある。他方で、3.1.1の判決は、課税庁が契約の真正な成立がなかったこと、契約の締結は租税回避の目的であったとして、契約は無効であると主張したが、契約書に記載された通りの法律関係を認定し、課税庁の課税処分を違法であるとした。「契約が仮装行為であるか否か、真実の法律関係は何であるのかの認定は、きわめて微妙な作業であることが多いから、慎重に行わなければならない。」²⁷⁾とされるように、真実の法律関係の認定はデリケートな問題である。

租税実務における納税者や納税者を代理する税理士の立場からみると、税務申告書の作成、税務調査における説明あるいは課税庁の主張に対する反論、争訟手続きにおいて、課税要件の充足・不充足について、自らの事実認定を証拠によって明らかにしておく必要がある。契約書は、訴訟になった場合に、その証明能力について「処分証書の法理」が働くことから重要な証拠であり、税務調査において自らの立場を説明するためにも整備をしておくことが重要である。一方、契約書が存在しても、租税を免れるまたは軽減する目的で作成されている場合には、契約形式や契約の履行状況等から「処分証書の法理」が適用されない「特段の事情」があるとされ、契約書どおりの法律関係が認定されない場合があり、契約書さえ作成しておけばよいという訳ではないことに留意が必要である。

注

- 1) 金子宏『租税法 第24版』（弘文堂、2021年）、129頁
- 2) 金子前掲注(1) 149頁
- 3) 三木・笠井・垣内・菱田『民事訴訟法 第4版』（有斐閣、2018年）、211頁によれば、要件事実、民事訴訟における弁論主義から発展した議論であり、当事者が主張する権利または法律関係の発生・障害・消滅・阻止などを導く実体法上の抽象的な法律要件に当たる事実であり、要件事実該当する具体的な事実を主要事実、主要事実の存否を経験則によって推認させる具体的な事実が間接事実である。
- 4) 租税実務という用語は、佐藤修二『租税と法の接点 租税実務におけるルール・オブ・ロー』（大蔵財務協会、2020年）14頁において用いられている。
- 5) 三木他前掲注(3) 251頁
- 6) 三木他前掲注(3) 254頁
- 7) 三木他前掲注(3) 316頁
- 8) 最判昭和39年5月12日 民集18巻4号597頁は、「文書中の印影が本人または代理人の印章によつ

て顕出された事実が確定された場合には、反証がない限り、該印影は本人または代理人の意思に基づいて成立したものと推定するのが相当であり、右推定がなされる結果、当該文書は、民訴三二六条にいう「本人又ハ其ノ代理人ノ（中略）捺印アルトキ」の要件を充たし、その全体が真正に成立したものと推定されることとなるのである。」と判示している。

- 9) 三木他前掲注(3) 320 頁
- 10) 三木他前掲注(3) 320-321 頁
- 11) 岸光秀「租税回避事件の動向（「私法上の法律構成による否認」と「処分証書の法理」を中心として」訴訟月報 55 巻第 1 号別冊 154 頁
- 12) 司法研修所編『民事訴訟における事実認定』（法曹界、2013）22 頁
- 13) 岸 前掲注(10) 153-154 頁
- 14) 税資 271 号順号 13553
- 15) 佐藤英明「賃貸借中の土地について使用貸借契約が成立した後の不動産所得の人的帰属」TKC 税研情報 31 巻 4 号 13 頁では、同様の節税ないし租税回避スキームが、今後現れることが想定され、異なる解釈論を展開するか、解釈論としては本判決に従い、立法措置を講ずる必要性について言及している。
- 16) 大阪高判令和 4 年 7 月 20 日 税資 272 順号 13735
- 17) 品川芳宣「親子間の土地使用貸借契約に係る駐車場収入の帰属（実質所得課税の原則）〈判例解説〉」TKC 税研情報 32 巻 2 号 47 頁は、いたずらに一般の使用貸借関係の不安定を強調して、本件各駐車場収入の実質的享受者を X であると認定したことにむしろ不自然さを感じるとする。また、木山泰嗣「所有者である親の土地について使用貸借契約をすることで賃貸人となっていた子らが収受した賃料による不動産所得の収益が親に帰属するとされた事例」税経通信 78 巻 7 号 165 頁は、本判決は、本判決は、実質的には、租税回避の否認を所得税法 12 条の内容として読み込み、所得の帰属主体（人的帰属）を実質的に判断することを認めたに過ぎない条文の適用範囲を不明確にするもので、妥当ではないとする。
- 18) 訟月 46 巻 6 号 3041 頁
- 19) 判例時報 2006 号 65 頁
- 20) 訟月 56 巻 7 号 2036 頁
- 21) 類似の事案として、法人が行った株式の譲渡を個人が行ったものと認定された事案として、東京高判平成 16 年 2 月 5 日 税資 254 順号 9551（リクルート・コスモス事件）
- 22) 判タ 1270 号 248 頁
- 23) 課税庁が契約書に表示されている契約内容とは別異の契約関係を認定しようと試みたが、裁判所が契約書に表示されたとおりの契約関係を認定した事案として、交換ではなく相互売買であると認定した東京高判平成 11 年 6 月 21 日 高民集 52 巻 1 号 26 頁、利益配当契約ではなく組合契約であると認定した名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日 税資 255 号順号 10180、組合契約ではなく匿名組合契約であると認定した東京高判平成 19 年 6 月 28 日 判例時報 1985 号 23 頁がある。
- 24) 税資 260 号順号 11548
- 25) 東京高判平成 15 年 9 月 9 日 高民集 56 巻 3 号 1 頁（萬有製菓事件）
- 26) 雇用契約に基づく従業員の給与も委任契約に基づく役員報酬も給与所得（所得税法 28 条）である。
- 27) 金子前掲注(1) 151 頁

（いしづか よういち・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科特任教授）