

Title	契約解釈における当事者の「真の意思」：私的自治を支える「意思」の規範的解釈に関する「民法と税法の接点」からの考察
Sub Title	The interpretation of the "true intention" of the contracting parties sustaining private autonomy and taxation by normative law
Author	松尾, 弘(Matsuo, Hiroshi)
Publisher	慶應義塾大学大学院法務研究科
Publication year	2010
Jtitle	慶應法学 (Keio law journal). No.15/16 (2010. 3) ,p.53- 105
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AA1203413X-20100325-0053

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

契約解釈における当事者の「真の意思」

— 私的自治を支える「意思」の規範的解釈に関する

「民法と税法の接点」からの考察 —

松 尾 弘

- 1 はじめに
- 2 贈与による所有権移転時期
- 3 相互売買と交換
- 4 雇用と請負
- 5 おわりに

1 はじめに

契約における当事者の「意思」は、当事者間に生じる様々な権利・義務の変動や内容を決定づける原因である¹⁾。にも拘らず、その正確な把握は第三者にとってはもちろん、当事者間においてすらしばしば困難である。それを確定するために、当事者が用いた言葉、その他の表示（外部的徴表）を通じた解釈が行われ、より緻密な解釈方法が探求されてきた²⁾。その際には、そもそもそこ

1)「意思」は外部的表示によって相手方に伝達され、または社会的に認識可能とされなければ、法律効果を発生させることはないから、表示と不可分であり、「意思」というときには表示から再構成可能な意思を（その意味では意思表示を一体的に）含意している。もっとも、実際に行われた特定の表示に通常対応すると想定される特定の意思が対応しないとの主張が当事者または第三者によって行われた場合に、意思表示（全体）の解釈として表示の客観的意味を優先すべき（表示主義）か、表意者の内心の意思を探求すべきか（意思主義）は問題になる。しかし、後者も表示と切り離された純粹主観に効力を付与するものではない。

で探求されるべき当事者の「意思」とは何か、その実体をどのように把握すべきか、という根本問題を避けて通ることができない。とりわけ、個人の主観的な意思がそれを取り巻く法律、その他の制度の中ではたして、またどの程度、規範的なものとして捉えられるかが問題である。それは、契約解釈の方法論を深化させるのみならず、その中核にある当事者の意思の妥当性の前提条件を探り、そうした個人の自律的意思によって支えられている私的自治という法制度

2) 法律行為ないし契約の解釈は、(i) 表示が不明確な場合（ある部分について実体的に不確定の場合と、確定しているが表現が不明瞭な場合を含む）に、どのようにして当事者の意思表示を補充するかという形で主として問題になる。しかしまた、(ii) 契約当事者の一方（とくに消費者）にとって、契約条項の認識可能性に問題がある約款や、内容上衡平性に問題がある不当条項のように、表示は明確であるが、それに従って法律効果を付与することの妥当性が問題になる場合に、解釈上どのような操作が可能かも論じられている。本稿では、(i) の場合を補充的解釈、(ii) の場合を規範的解釈と呼ぶ。もっとも、(ii) の場合は最早（狭義の）「解釈」の限界を超えた「修正」であるともいえる。その場合は、(i) の枠内での規範的解釈が論じられる。実際、「規範的解釈」、「補充的解釈」の用語法は一樣でない。例えば、①契約解釈の基本原則としての「本来的解釈」（例えば、当事者の共通の意思に従って解釈すべきなど）、②両当事者の意思が異なる場合についての「規範的解釈」（例えば、当事者が当該事情の下で合理的に考えるならば理解したであろう意味に従って解釈すべきなど）、③これら①・②によっても確定できない事項が残る場合についての「補充的解釈」（例えば、当事者がそのことを知っていれば合意したと考えられる内容が確定できるときは、それに従って解釈すべきなど）という理解もある。民法（債権法）改正検討委員会編『債権法改正の基本方針』（商事法務、別冊NBL 126号、2009）122-123頁参照。ここでは、当事者間の主観的意思（の合致）を超える部分を合理的理解によって補完する場合を規範的解釈と呼び、さらにそれによって確定できない場合に、より客観的基準に従って補足する場合を補充的解釈と呼んでいる。法律行為ないし契約の解釈に関しては、野村豊弘「法律行為の解釈」星野英一編集代表『民法講座・第1巻』（有斐閣、1984）291-333頁、沖野眞已「契約の解釈に関する一考察——フランス法を手がかりとして（1）～（3）」法学協会雑誌109巻2号245-311頁、4号495-567頁、8号1265-1373頁（1992年）、山本敬三「補充的契約解釈——契約解釈と法の適用との関係に関する一考察（1）～（5・完）」法学論叢119巻2号1-25頁、4号1-32頁、120巻1号1-31頁、2号1-48頁、3号1-41頁（1986年）、上田誠一郎『契約解釈の限界と不明確条項解釈準則』（日本評論社、2003）、磯村保「法律行為の解釈」加藤一郎＝米倉明編『民法の争点Ⅰ』（有斐閣、1985）31-32頁、滝沢昌彦「法律行為の解釈」内田貴＝大村敦志編『民法の争点』（有斐閣、2007）61-62頁参照。

の根本原理の意味を再確認することに通じる³⁾。

本稿では、この問題意識の一環として、租税法上の課税要件が充足されているか否かを判断する際に必要となる契約解釈を題材にして、当事者意思の規範的解釈の方法を検討するものである。この問題は、租税法の観点からは、課税の前提となる財貨の生産や交換を規律する私法上の概念が、租税法の解釈上もそのまま適用されるか、いわゆる借用概念の解釈方法の問題に関わる⁴⁾。一方、私法（とくに民法）学の観点からは、この問題の検討は民法秩序の外部から契約解釈の方法を確認することにより、当事者の「意思」の意義やそれが支える私的自治の輪郭をさらに一層明確なものとすることができる。

とりわけ、私有財産制の下で、財産権の保護等を含む公共サービスのための資金調達手段として不可欠の租税制度は、財産権に対する公共の福祉による制約の中でも基盤的位置を占め、両者は内在的に相当深く結びついて国家法の骨組みを形成している筈である⁵⁾。そうした両者の結び付き方は、契約解釈をはじめ、民法と税法の接点に位置する法概念に必然的に表出する。そうした法概念を両側面から検討することは、契約・意思・私的自治といった民法（ないし私法）の基本概念的意義を法秩序全体の視野から明らかにするとともに、国家法の全体構造の解明を一步前進させることにも通じるであろう⁶⁾。

以下では、民法が定める典型契約の類型の中から、主要な類型を代表するものとして、贈与（無償契約の典型例）、売買・交換（有償・財産移転型契約の典型例）、

3) これは、究極的には、法制度の根本原理としての意思主義ないし意思自治の意義の探求に通じる。星野英一「意思自治の原則、私的自治の原則」同編集代表・前掲（注2）335-386頁参照。

4) 借用概念の解釈方法に関しては、金子宏「租税法と私法——借用概念及び租税回避について」租税法研究6号（1978）1-32頁、村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、1982）114-129頁、北野弘久『税法学原論（第5版）』（青林書院、2003）211-212頁、谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学539号（1998）105-133頁、水野忠恒『所得税の制度と理論——租税法と私法』論の再検討（有斐閣、2006）2-74頁参照。また、後掲注29も参照。

5) 民法と税法の接点に位置する問題の全体像については、松尾弘＝益子良一編著『民法と税法の接点——基本法から見直す租税実務（新訂）』（ぎょうせい、2007）および同書2頁注1所掲の諸文献参照。

雇用・請負（有償・役務提供型契約の典型例）の3種類のものを取り上げる。第一に、贈与契約を題材にして、契約の成否や所有権移転の時期をめぐり、関連する税務法令と民法規定の内容（の異同）を確認し、それぞれの解釈方法を検討する（以下2）。第二に、交換か相互売買かの判定をめぐる問題を題材にして、財産移転型の契約における契約類型の認定方法を考察する（以下3）。第三に、役務提供型の契約として雇用と請負を取り上げ、役務提供者に対して相手方から支払われた対価が雇用給与か請負報酬かの判断基準となるような契約類型の認定方法を分析する（以下4）。こうして、当事者の所有権移転の有無や時期、その他の権利・義務の発生と内容、契約の性質決定等をめぐり、契約当事者の意思がどのように捉えられ、解釈されているか、関連する民法および租税法関連の法令の適用における異同を確認する⁷⁾。

2 贈与による所有権移転時期

(1) 問題の所在

贈与による所有権移転をめぐって税務上生じる問題の一つとして、①贈与の合意時、②書面作成時、および③目的物の引渡し・所有権移転登記手続等の履行の終了時との間に時間的開きがあり、贈与について課税庁が一般的に認識可

6) 法体系における租税法の位置づけに関しては、金子宏『租税法（第14版）』（弘文堂、2009）33-36頁参照。

筆者は、国家の開発プロセスにおける法整備の順序の問題に関心をもっているが、国際的な法整備支援（協力）の現場では、民法・商法、民事手続法（ADRを含む）、憲法・行政法、刑事法、経済法（産業政策法、競争法）等々に比べ、租税法の重要性に対する認識が著しく欠如していることに危機感をもっている。この観点から、国家法の基本構造とそこにおける租税法の意義に対し、より一般的な関心と認識が広まる必要性を痛感する。私有財産制度を承認する国家法の構成要素に関しては、松尾弘『良い統治と法の支配——開発法学の挑戦』（日本評論社、2009）227-231頁参照。

7) 法令名はつぎのように略記する。「民」（民法）、「労基」（労働基準法）、「通」（国税通則法）、「所」（所得税法）、「相」（相続税法）、「消」（消費税法）、「措」（租税特別措置法）、「相基通」（相続税法基本通達）、「消基通」（消費税法基本通達）。

能となる③（とくに登記時）以前に課税権の除斥期間等⁸⁾が経過したり、贈与者の相続が開始したような場合に、贈与の効力発生時期（所有権移転時期）を何時とみるかにより、受贈者に対する課税等の可否や、贈与の目的物が贈与者の相続財産に帰属するか受贈者の固有財産に帰属するか等につき、結論に違いを生じる⁹⁾。

（ア）民法の規定

民法上、贈与は「当事者の一方が自己の財産を無償で相手方と与える意思を表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる」契約として定義されている（民549条）。このように贈与は契約であり（したがって、受贈者の認識・意思表示なしに贈与が成立することはない）、また、贈与契約は諾成契約である。しかし、書面によらない贈与は、履行の終了前は取消し（撤回）可能とされている（民550条）。したがって、贈与契約に基づく目的物の所有権移転は合意（①贈与契約の合意〔民549条〕+②所有権移転の合意〔民176条。物権変動の意思主義〕¹⁰⁾）のみで可能であるが、それが書面で行われていれば最早撤回できない一方で、書面によらない贈与（諾成的贈与）は、たとえ所有権移転の合意（民176条）が行われていたとしても、履行が終了するまでは撤回可能である¹¹⁾。これは、贈与契約が原則として無償・片務契約であるため、売買契約などの有償・双務契約に比べて契約の拘束力が弱いことによると説明される¹²⁾。もっとも、書面の有無や履行終了の有無がつねに容易に判断できるとは限らず、実際問題としては、書面性や履行終了の解釈により、《どの程度の贈与であれば撤

8) 相36条（贈与税についての更正、決定等の期間制限の特例）。このほか、国税の課税権の除斥期間について通70条（国税の更正、決定等の期間制限）、徴収権の消滅時効について同72条（国税の法定納期限から5年間。援用不要、時効の利益の放棄不可。中断・停止につき、同73条）参照。

9) 後述（2）紛争事例参照。

10) これら2つの合意（①贈与契約の合意と②所有権移転の合意）は1つの行為の中で同時に行うことも可能である。なぜなら、①・②の何れについても、民法555条および176条は両立不可能な方式を要求していないからである。なお、死因贈与（民554条）の場合は、これらに加え、③贈与者の死亡により、贈与の効力および所有権移転の効力を生じる。

回できないか》が決まることになる。実際、「書面」性は比較的緩やかに解釈されている¹³⁾。また、履行の「終了」に当たる事実としては、動産の引渡し、不動産の引渡しのほか、所有権移転登記なども認められている¹⁴⁾。このように書面や履行終了の解釈を通じてみると、民法上は最終的には当事者の合意が重んじられていることが確認できる¹⁵⁾。

さらに、贈与による所有権の移転も登記・登録（不動産、その他既登記・既登録動産の場合）または引渡し（その他の動産の場合）をしなければ、第三者に対抗できない（民177条・178条）。同規定についても、未登記（対抗要件未具備）

-
- 11) 書面によらない贈与（所有権移転の意思表示〔民176条を含む〕が行われた場合、(a) 贈与者から受贈者にいったん移転した所有権が、受贈者から贈与者へと復帰するのか、(b) 贈与者から受贈者への所有権移転は生じなかったことになるのか、その場合でも、(b-1) いったん生じた所有権移転が遡及的になかったことになるのか、(b-2) そもそも書面によらず、かつ履行もされていない贈与によってはいまだに所有権移転は生じていなかったのか等、実体法理上は複数の構成可能性がある。(b-2) 説によるとみられるものとして、書面によらない贈与は、その履行が終わるまでは「目的財産は確定的に移動せず、いわば法律関係は当事者間で浮動の状態にあるから、……履行の終了の時点が財産の取得の時点であると解すべきであろう」と説明される（金子・前掲〔注6〕486頁）。
- 12) もっとも、負担付贈与（民553条）の場合、①受贈者が負担する給付の範囲で有償性が生じ、贈与者は負担の限度で担保責任を負い（民551条2項）、②受贈者が負担する義務の範囲で双務性も生じる（その性質に反しない限り、双務契約に関する民533条～536条等が準用されるが（民553条）、それが書面によらず、履行終了前の負担付贈与の拘束力に特別の影響を与えるかは、法規上言及されていない。
- 13) それは、①贈与契約書のほか、②贈与意思自体を表示した書面ではなく、また、贈与者から受贈者に当てられたものでもなくとも、贈与が行われたことを確実に看取しうる程度の記載のある書面であれば足りると解されている。例えば、BがAから取得した不動産をCに贈与した際に、AからCに直接に所有権移転登記をするようにAに求める内容証明郵便を、Bが司法書士Pに依頼して差し出した場合（最判昭和60年11月29日民集39巻7号1719頁）などがある。その他、加藤永一『叢書民法総合判例研究（58）Ⅱ 贈与』（一粒社、1982）3-26頁、松尾弘『民法の体系——市民法の基礎（第4版）』（慶應義塾大学出版会、2005）302頁参照。
- 14) 不動産の場合、引渡しがなくとも、所有権移転登記がされていれば、履行の「終了」と認められると解されている（最判昭和40年3月26日民集19巻2号526頁）。その他、加藤・前掲（注13）26-51頁参照。

贈与財産に対する実体的な所有権移転の性質や受贈者の所有権の内実が問われる¹⁶⁾。

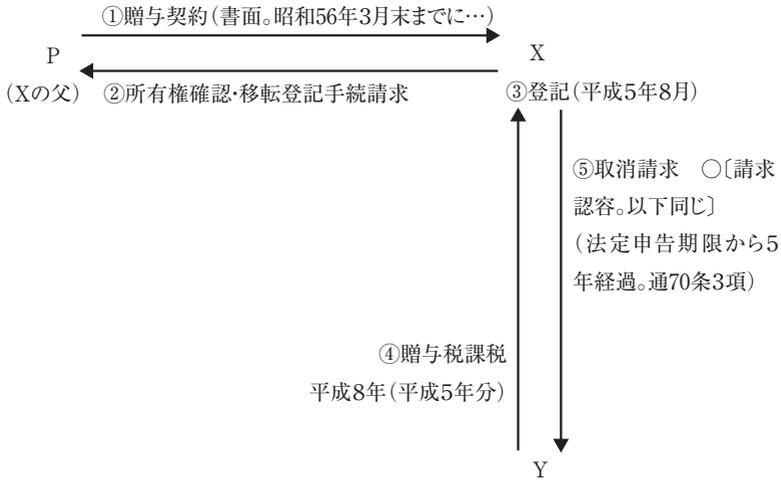
(イ) 租税法令の規定

他方、贈与税は、「贈与により財産を取得した個人」(相1条の4)に対し、「贈与による財産の取得の時」(通15条2項5号)を基準に課税される。しかし、「贈与」による「財産の取得」ということの意味については租税法上定義がないことから、前記の民法上の贈与(民549条)の規定が基準になるとすると、贈与の有無や時期を客観的に判断することは困難な場合もある。そこで、税務上は贈与による財産取得の時期の解釈なし取扱いに関して、一定の客観的判断基準が設けられている(相基通1条の3・1の4共—8~11)。すなわち、①書面によるものは契約の効力の発生時、②書面によらないものは履行時、③停止条件付贈与は条件成就時、④農地・採草放牧地の贈与は、農地法による許可日または届出の効力発生日後に贈与があったと認められるものを除き、原則としてその許可日または届出の効力発生日である。ただし、⑤「所有権等の移転の登記又は登録の目的となる財産について〔相基通〕1条の3・1の4共—8の(2)〔前記①・②〕の取扱いにより贈与の時期を判定する場合において、その贈与の時期が明確でないときは、特に反証のない限りその登記又は登録があった時に贈与があったものとして取り扱うものとする。ただし、鉱業権の贈与については、鉱業原簿に登録した日に贈与があったものとして取り扱うものとする。

15) ただし、書面による贈与や履行終了後の贈与でも、受贈者の忘恩行為や贈与者の財産状態の悪化(窮乏)の場合は、①受贈者の信義則違反(民1条2項)、②受遺者の欠格事由に関する民法891条の類推適用、③解除条件付贈与における解除条件の成就(民127条2項)、④負担付贈与における負担の不履行を理由とする解除(民541条)等を理由に、贈与の効力を否定する余地もある。松尾・前掲(注13)303頁参照。

16) これは、贈与に限らず、売買・交換・その他の原因に基づく所有権移転に共通の問題である。所有権譲渡の意思表示(民176条)の合致のみによる譲受人の所有権はたしかに存在するが、それはいわば自然状態に投げ出された所有権であり、それが国家による一定の保護を受けるためには、不動産は登記されなければならない(民177条)。所有権の登記は、市民が国家状態を感得する典型的契機といえる。

図表1 事例【1】



(昭57直資2—177改正、平15課資2—1改正)」(下線は引用者による)とされている¹⁷⁾。ここでは、贈与による財産の取得の捕捉の困難さという実情を踏まえつつ、民法上の意思主義・対抗要件主義原則との接合を図ろうという趣旨を読み取ることができる。では、そうした法令の趣旨は、実務上どのように具体化されているであろうか。実際、贈与の効力発生時期をめぐっては、解釈上の争いも生じている¹⁸⁾。

(2) 紛争事例

(ア)「贈与による財産の取得時期」が贈与契約時と認定された例(事例【1】)¹⁹⁾

X(請求人。受贈者)はP(Xの父親で贈与者)と書面(公証人役場の確定日印

17) 相基通1の3・1の4—共11。

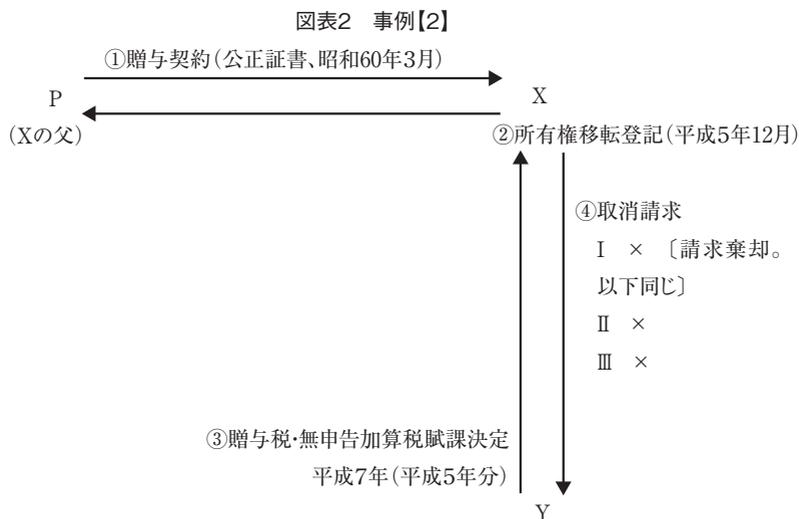
18) この問題については、松尾=益子・前掲(注5)136-147頁(益子道子)、三木義一『相続・贈与と税の判例総合解説』(信山社、2005)107-113頁参照。

19) 国税不服審判所裁決平成12年10月30日TAINS・F0—3—018(情報公開法9条1項による開示情報)。図表1参照。

あり)により、昭和56年3月末までに土地・建物(本件資産)の贈与を受ける旨の贈与契約を結んだ。しかし、Pがその後贈与を翻意したことから、XはPに対し、本件資産がX所有であることの確認と所有権移転登記手続を求めて提訴していた。訴訟は長期化した。X勝訴の判決が確定し、平成5年8月に所有権移転登記手続が行われた。Y(原処分庁)は平成8年になって、平成5年にXが贈与によって本件資産を取得したとして平成5年分贈与税の賦課決定処分をしたことから、Xがその取消しを請求した。

国税不服審判所は取消請求を認容した。理由はつぎのとおりである。①Xは昭和56年3月末日までには書面による贈与によって本件資産を取得した。②贈与税が課される財産の取得時期に関しては、たんに民法上所有権が移転したといえるかどうかだけではなく、当該財産の支配・管理状況に照らし、その移転が当事者間において確定的に生じたものと客観的に認められるかどうかによって判断するのが相当である。③書面による贈与は取り消すことができないことから(民550条)、その書面が租税の負担を免れるために作成されたなどの特別の事情がない限り、原則として財産の権利移転の効力が生じた時をもって「贈与による財産の取得の時」というべきである。本件の場合、書面作成時から所有権移転手続までに時間がかかったのは、係争していたことによるもので、Xが租税負担を免れるための方便として書面を作成したということとはできず、ほかに「特別の事情」は窺われない(結論的に、本件贈与の効力発生時は遅くとも昭和56年3月末日の経過時であるから、贈与税の法定申告期限は昭和57年3月15日であるが、原処分庁が平成5年の贈与であるとした平成8年の決定処分は期間制限(法定申告期限から5年。通70条3項)を徒過した違法な処分として全部取消しが認められる)²⁰⁾。

20) ほかに、書面による贈与(昭和41年5月)がされたが、登記が遅れた(平成2年2月)ことに合理的理由があったとして、登記時を財産取得時とする課税処分が除斥期間経過後にされた違法なものとした例として、那覇地判平成7年9月27日税資213号743頁などがある。



（イ）公正証書による贈与の目的が贈与税の負担回避であり、書面によらない贈与として履行時に財産取得があったと認定された例（事例【2】）²¹⁾

P（原告Xの父。贈与者）は昭和60年3月14日、X（受贈者）に土地・建物（本件不動産）を贈与する旨の公正証書を作成した。その後、平成5年12月13日になって、PからXに昭和60年3月14日贈与を原因として所有権移転登記が行われた。Y税務署長が平成7年7月15日付けでした平成5年分贈与税決定および無申告加算税賦課決定処分に対し、Xは同処分が課税時期を誤った違法な処分であるとして取消請求した。

原審は、Xの取消請求を棄却した²²⁾。本判決も、本件贈与による不動産の取得時期は公正証書作成時ではなく、所有権移転登記時であると認定・判断し、Xの控訴を棄却した。理由は、①不動産贈与の場合は所有権移転登記を経由するのが所有権を確保するための最も確実な手段であるから、贈与が行われたが

21) 名古屋高判平成10年12月25日訟月46巻6号3041頁。図表2参照。

22) 名古屋地判平成10年9月11日訟月46巻6号3047頁。

何らかの事情によって登記が得られないときや、登記のみでは明らかにできない契約内容などが存在するときにあえて公正証書を作成する意義がある。しかるに、本件では公正証書作成日に贈与がされ、引渡義務の履行も即日終了したことになっており、贈与に係る特段の負担などの記載もなく、登記のみでは明らかにできない契約内容は認められないし、父子間で贈与が行われたにもかかわらず、登記できなかったことを窺わせる事情も認められない。したがって、本件贈与では所有権移転登記をすれば足り、あえて公正証書を作成する合理的必要性はなかった。②本件公正証書を作成しながら所有権移転登記をしなかったのは、贈与税の負担を免れるためであったとPが述べており、Pには公正証書の記載どおりに贈与する意思はなく、Xも贈与を受けたとの認識を有していなかったもので、公正証書によって書面による贈与がなされたとは認められない。③書面による贈与がされたものとは認められない以上、本件贈与は書面によらない贈与であり、その場合は履行時（本件では所有権移転登記時）に財産取得があったとみるべきである（結論として、所有権移転登記日を本件不動産の贈与時期と認定した処分は適法である²³⁾。

また、別の事案では、Pがその子Xの長女Aと長男Bおよび同じくPの子Cに土地および建物（以下、本件不動産）を生前贈与し（持分権は土地と建物各々につき、C 2分の1、A・B各4分の1）、公正証書を作成した（昭和49年4月25日）。そこでは、昭和49年6月7日に本件不動産の所有権をA・B・Cに移転するとともに、所有権移転登記をし、引渡しをすること、公租公課は所有権移転登記完了日までP、その日以降はA・B・Cが負担すること等が記載され、引渡しは行われたが、移転登記はされなかった。その後、本件不動産については、昭和55年4月17日（受付）のA・B・Cへの所有権移転仮登記が経由されたが、本登記がされないうちにPが死亡した。Xは法定申告期限までに相続税の申告書を原処分庁に提出したが（Cは相続を放棄）、その後更正の請求をし、原処分庁が更正処分をしたが、本件不動産はPの相続財産であると認定した。そこで、

23) 最高裁も、上告棄却（最決平成11年6月24日税資243号734頁）。

Xは同処分を不服として異議申立てをしたが棄却されたことから、これを不服として審査請求した。

国税不服審判所は、贈与による財産の取得時期は、書面によるものはその契約の効力の発生した時、書面によらないものはその履行の時と解されるが、これは「書面さえ存在しておれば、贈与の実態にかかわらずなく、その契約の効力が発生した時を財産の取得の時期とする趣旨ではなく」、とくに「親子や特別の間柄にある親族間で不動産の贈与が行われたとして公正証書が作成されているが、長期間にわたって所有権移転登記を行わず、贈与者が死亡するに至って始めてその法的効果を主張して、その相続税の課税の適否を争うような場合には、課税の公平の観点からも、単に当該贈与契約をした旨が書面に記載されているということのみにとらわれることなく、これに関連する諸事実を総合的に判断して、その契約の効果が真実生じているか否かを実質的に判断すべき」とした（下線は引用者による）。

この一般論を本件に当てはめ、①公正証書には贈与者（被相続人）Pが所有権移転と同時に所有権移転登記を行う旨記載されているが、その合意内容どおりの履行が行われていないこと、②公正証書上は贈与契約が効果を生じたとき以降も、本件不動産の賃貸料の収受および本件固定資産税等の支払をPが行っていること、③Pの確定申告や本件遺産分割協議書でも本件不動産がPの所有財産として扱われるなど、本件公正証書の内容と矛盾する行動がとられていることから、Pは本件贈与契約に基づいてA・B・Cに対して本件不動産を「真に贈与する意思」を有していたものとは認め難い。また、④A・B・CおよびA・Bの親権者Xは、A・B・Cが「贈与を受けたとの認識」があれば、本件不動産について贈与税の申告が必要であるとの認識を有していたはずであるが、贈与税の申告はされていない。それゆえ、結論的に、本件公正証書は「将来の相続税の負担を回避することなど、何らかの意図をもって作成された、実体の伴わない形式的な文書と見るのが自然かつ合理的であり」、PとA・B・Cの間に贈与の合意が成立していたとは「到底認められない」。したがって、本件不動産はPの相続財産を構成する（下線は引用者による）²⁴⁾。

このように書面による贈与から長期間経過後に所有権移転登記手続がされた事案では、所有権移転時期と登記時が大きく隔たる合理的理由が説明されないかぎり、「真に贈与する意思」の認定はきわめて慎重に行われていることが伺われる。

(3) 考察

これらの裁判例・判決における贈与の効力発生（所有権移転）時期の認定基準は、民法上のそれに比べると一見厳格であるようにも見える。実際、実務では契約時説²⁵⁾は一般化せず、むしろ履行終了時説²⁶⁾が主流である。その背景には、①書面によらない贈与は履行終了までは撤回可能とする民法の規定(民550条)のほか、②民法解釈と同じ基準で贈与の有無や時期を認定すると、贈与の申告や登記がない限り、贈与は課税が困難になるという政策的考慮が働いているとも考えられる。その結果、贈与の成否と効力に関しては、租税法令の解釈・租税実務と民法解釈との間にギャップが生じているかのようである。とりわけ、贈与の書面性を比較的緩やかに捉える民法解釈に対し²⁷⁾、税務上は公正証書による場合でさえ贈与の成立または効力発生が否定されることもある。そのため、裁判例でも、書面によって贈与契約が行われた後、合理的理由な

24) 国税不服審判所裁判平成15年3月25日裁判事例集65巻533頁。ほかに、書面（公正証書）による贈与から長期間経過後に登記したところ、登記時に取得があったとして行われた課税処分取消請求を棄却した例として、神戸地判昭和56年11月2日税資121号218頁（公正証書作成時の贈与者の意思は、後に遺贈すべき不動産の範囲を明確にするにすぎず、贈与する意思はなかったと認定）等がある。

25) 口頭による贈与契約の成立を認め、登記時を取得時と認定して行われた課税処分取消しを認めた、京都地判昭和52年12月16日判時884号44頁は契約時説をとった。

26) 東京高判昭和53年12月20日訟月25巻4号1177頁、大阪高判昭和54年7月19日訟月25巻11号2894頁、東京地判昭和55年5月20日訟月26巻8号1432頁、名古屋高判平成10年12月25日訟月46巻6号3041頁（前掲注21、事例【2】）、国税不服審判所裁判平成15年3月25日裁判事例集65巻533頁（前掲注24）等がある。

27) 前掲注13参照。

しに登記をしないときは、書面作成時に贈与意思がなかったと解釈するなど、「やや強引な事実認定」が行われることがあるとされる²⁸⁾。民法上、権利の登記は対抗要件（民177条）であり、不動産登記法上も権利の登記については登記義務がないことから、合理的理由なしに登記しなければ所有権移転意思自体を否認するとの解釈は困難であると解されているからである。

贈与による所有権移転時期の判断基準そのものについて、この一見存在するかにみえるギャップをどのように分析すべきであろうか。これについては、一方で、(a)「贈与による取得」（相1条の4）の「取得」概念については租税法の目的に従って独自の解釈をすべきであり（例えば、登記などの客観的に認識可能な形式による取得行為を要するなど）、民法上の贈与の効力発生時期と統一的に解釈する必要はないとの立場が考えられる。前記裁判例の理由づけ（前述（2）（ア）の理由②（贈与税が課される財産の取得時期に関しては、たんに民法上所有権が移転したといえるかどうかだけでなく、当該財産の支配管理状況に照らし、その移転が当事者間において確定的に生じたものと客観的に認められるかどうかにより判断するのが相当である旨）には、そうした二元的理解が看取されるようにも思われる。

しかし、民法と税法は別個の法分野であるから別々の解釈が妥当すると説明して済ませることは困難である。なぜなら、①一国の法秩序におけるルール間ないし概念間に矛盾や異なる理解があることは、法的安定性・予測可能性・市民の法理解に基づく遵法精神・ひいては市民の自律による私的自治を害しうるから、できる限り整合性が図られるべきである。とりわけ、民法（私法）と租税法との間には、財産権（権利）保護を確実にするという目的を共有する内在的関連性があること（前述1）に鑑みれば、できるだけギャップを埋めるよう

28) 三木義一「批判」『租税判例百選（第4版）』（有斐閣、2005）153頁、同・前掲（注18）109頁。前掲・事例【2】に関して、判旨が書面による贈与を否認した結果、書面によらない贈与であるとして、登記時まで履行がなかったと認定した点に関する。ちなみに、事例【2】では、XはPと同居しており、昭和60年12月からは単独使用を開始し、自らの負担で改装工事等もしている）。

な解釈を試みるべきとの要請が強まると考えられる。また、②この問題はいわゆる借用概念の解釈の一環でもあるが、統一説²⁹⁾に立つと解されている判例との整合性が説明されなければならない³⁰⁾。さらに、③贈与の有無と時期を所有権移転登記という形式によって画一的に判断することにより、実体法上の権利変動とかけ離れた解釈に基づく課税がされるおそれもあり、その点でも民法との間に距離を置くことには限界があるとみるべきであろう。

そこで、(b)できる限り民法解釈との整合性を図りながら、解決方法を探る必要がある。考えられる解釈方法としては、例えば、個々の事案における贈与契約の解釈により、①当初から登記を遅らせるために書面のみを作成し（これにより、贈与は撤回不能となる。民550条）、登記はあえてしないままにしたなど、贈与の成立・効力発生を認識しながら、登記しうるのに登記しないでおいたときは、具体的事情に応じ、①書面作成時における贈与の効力を公序良俗違反（民90条）として否定する（当事者の真意の覆滅。その後、所有権移転登記時に改めて所有権譲渡の合意ありと認定可能）、②心裡留保規定（民93条）の類推適用により、

29) 借用概念の解釈方法としては、基本的に、(a)借用概念でも原則として租税法独自の意義をもつものとして解釈することが許されるとみる独立説、(b)法秩序の一体性と法的安定性に鑑み、原則として私法における同義に解釈すべきとみる統一説、(c)借用概念を用いる法規の目的ないし趣旨に照らしてその意義を解釈すべきとみる目的適合説があるとされる。金子・前掲（注4）4頁。学説上は、今日では「予測可能性を重視する立場から」、(b)統一説が支持されているとされる（水野忠恒「判批」『租税法判例百選（第4版）』〔有斐閣、2005〕31頁）。

30) 統一説に立つと解される判決例として、最判昭和36年10月27日民集15巻9号2357頁がある（A会社が募集した出資者らに対してAが交付した金員（配当）は匿名組合契約等（旧所得税法42条3項・同法施行規則1条）に基づく利益の分配に当たることを理由に、Aの破産管財人Xに対してY税務署長が源泉徴収所得税および源泉徴収加算税の徴収処分をしたのに対し、同出資者らには、匿名組合契約の要件として求められる、Aが経営する事業に「いわゆる隠れている営業者として参加する意思」が認められないとして、Xの前記徴収処分取消請求を認容した）。ほかに、「利益配当」（所得税法）の意味に関する最判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁、「不動産」（地方税法による不動産取得税）の意味に関する最判昭和37年3月29日民集16巻3号643頁、「配偶者」（所得税法）の意味に関する大阪地判昭和36年9月19日行集12巻9号1802頁などが統一説を採用している。

贈与の真意があっても、まだ贈与はない旨の表示がされている（所有権移転登記があえてされていない）とみて表示を優先させる、③受贈者による移転登記手続請求を停止条件（民127条1項）とする贈与が真意であったと解釈する³¹⁾、さらには、④当事者間で口頭により、または公正証書等の書面により、所有権移転がされても、それを登記するまでは「第三者」（民177条）たる課税庁に対抗できないものと解することも考えられる。あるいはまた、⑤贈与による所有権移転はあったとしても、当該事情の下では、それを前提にして処分取消し等の請求をすることが、信義則違反（民1条2項）、または⑥権利濫用禁止（民1条3項）によって認められないとして、権利行使レベルで請求を遮断するといった解釈の余地がある。こうして、各々の場面に応じて、贈与時期の認定を移転登記時まで遅らせたり（①・②・③・④）、取消請求を遮断することにより（⑤・⑥）、民法と税法の解釈ギャップの拡大を回避することが考えられる。このような問題に対処するためにも、民法学が用意している多様な解釈メニューが十分に活用されるべきである。

では、贈与に基づく所有権移転の意思表示（の合致）に関するこれらの解釈方法のうち、前記諸事例に最も一般的に妥当するものは何であろうか。また、それを当てはめるとすると、どのような結論になるであろうか。事例【1】では、書面による贈与が効力を生じた後に速やかに所有権移転登記をすることができない事情が存在したことに鑑みて、相続税法上も民法上も、所有権移転登記の前に当事者間に贈与に基づく所有権移転の意思の合致があり、かつその妥当性を認めざるをえないとも解される。これに反し、事例【2】では、《贈与税の賦課を免れるために、贈与の公正証書を作成して所有権移転の合意をした後、受贈者の義務として贈与税を納付すべきにもかかわらず納付せず、所有権移転登記ができるのに課税権の除斥期間が経過するまで登記せずにおくという「意思」》は、相続税法上のみならず、民法上もいわば無傷で妥当するとは到底解されず、何らのサンクションなしとは解し難い。私見としては、この未登記

31) 三木・前掲（注28）153頁参照。

の受贈者が受けるべきサンクションとしては、譲受人が所有権取得の登記ができるのにおこななければ「第三者」に所有権移転を対抗できないとのルール（民177条）を準用し³²⁾、受贈者は所有権取得の登記をするまでは、「第三者」である課税庁に所有権取得を対抗できないものと解釈することが妥当であると解する。その結果、受贈者は、法令の規定（前述（1）（イ））に従って移転登記時に所有権移転があったものと通常の方法で判断した「第三者」（課税庁）に対し、所有権移転時期が公正証書作成時であって移転登記時ではないとの反証ができないものと解釈することが可能であろう³³⁾。

なお、こうした解釈方法は、いわゆる租税回避行為³⁴⁾について当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式へと法律の根柢なしに引き直して否認する解釈（私法上の法律構成による否認論）とは異なるものである³⁴⁾。なぜなら、贈与税を免れるために当事者が書面による贈与から長期間（課税権・徴収権の期間制限）経過後に所有権移転登記することは、当事者になお自律的な選択と意思決定の余地が認められる法律行為とはいいい難いから、書面作成時ではなく登記時に所有権を移転すべき「意思」（の合致）ありと認めることは、法律行為の解釈の名の下に当事者が自ら選択・意思決定したものと異なる「意思」ありと操作することとは異なり、なおも当事者の「真の意思」の探求に属すると考えられるからである。

32) 例えば、判例は、取消しまたは解除によって権利が復帰し、あるいは取得時効の完成によって所有権を取得し、登記しようとしたにもかかわらず登記しない間に現れた第三者（取消しもしくは解除後の第三者、または時効完成後の第三者）に対しては、権利者は権利の復帰または取得を対抗できないと解している。

33) 前記解釈メニューの④の適用による。また、同⑤の適用により、事例【2】の受贈者は、法令の規定（前述（1）（イ））に従って移転登記時に所有権移転があったものと通常の方法で判断した「第三者」（課税庁）に対し、所有権移転時期が公正証書作成時であって移転登記時ではないと主張することが、信義則（民1条2項）に反してゆるぎされないと解することも可能であろう。

34) 租税回避に対する私法上の法律構成による否認の是非に関しては、後述3（3）（ア）（c）参照。

もっとも、この問題は、贈与・売買・交換等に基づく所有権の移転時期について、比較的安易に契約時説に依拠し、所有権移転行為自体の認定方法や所有権移転の意思表示（民176条）の解釈方法を十分に深化・緻密化させてこなかった民法学上の学説の盲点を再認識させるものであるように思われる。

3 相互売買と交換

(1) 問題の所在

租税法規の適用に際し、契約の性質に関する解釈が問題になる例として、同一当事者で各自が所有する財産が相互に授受され、差額が支払われた場合、それが1個の交換契約か2個の売買契約（相互売買）かの議論がある。例えば、Aが所有地 α （時価5億円）をBに、Bが所有地 β （時価4億円）をAにそれぞれ譲渡し、Bが α と β の差額（1億円）をAに支払った場合、この取引は、(a) α の売買と β の売買という2個の売買契約（相互売買）か、(b) α と β とを交換する1個の交換契約かという問題である。民法上は基本的に契約当事者間の「意思解釈の問題」であり、当事者間の合意の内容に従っていずれの場合もありうる³⁵⁾。すなわち、それが強行法規（民91条）にも公序良俗（民90条）にも反しない限り、契約自由の原則が妥当し、①当事者の意思（真意）の合致を第一次的基準にするものと解されている。そして、当事者の真意が明らかでないときは、②表示の客観的意味、③慣習（民92条）、④任意規定（民91条）、⑤条理ないし信義則（民1条2項）が順次法律行為（契約）解釈の基準になる。

そうした法律行為（契約）解釈の結果、差額の授受は、(a)ならば相互売買の代金債務が対当額（4億円）で相殺（民505条）された後の残債務の履行であり、(b)では交換契約に付随する補正金の支払（民586条2項）に当たると解される。

売買も交換も契約当事者が相互に財産の所有権を移転する義務を負う財産移

35) 柚木馨＝高木多喜男編『新版注釈民法（14）』（有斐閣、2003）459頁（柚木＝高木）、松尾・前掲（注13）187-189頁参照。

転型の契約として、共通の性質をもつ。すなわち、各当事者の財産権移転義務が相互に対価的意義をもつ有償契約であり、それらが相互に他方の債務の成立・存続・履行に依存する双務契約であり、かつ当事者間の意思表示の合致のみで成立する諾成契約である（民555条・586条）。売買の規定は、同じく有償契約である交換にも、その性質に反しない限り準用される（民559条）。両者の相違は、相互に移転される財産の一方が金銭か否かである。したがって、前記設例ではA B間の合意の内容として、Aによる土地 α の所有権移転義務に対して反対給付および相互依存関係に立つ義務が、Bの代金支払義務であれば売買、土地 β の所有権移転義務であれば交換となる。

ところが、租税法上は、この取引を（a）相互売買とみるか（b）補足金付交換とみるかにより、所得税、法人税、相続税等の課税上相違を生じさせる場合がある（後述（i）～（iii）参照）。このような租税法上の効果の相違という新たな要因も考慮に入れるときは、相互売買か交換かの判断基準をめぐる当事者間の合意（契約）の解釈方法が改めて問題になる。ここでも、法律行為（契約）の解釈方法における当事者の「真実の意思」の判定基準を再考することは、民法解釈上も興味深い問題である³⁶⁾。

（i）所得税法上の取扱い 所得税法は、「資産の譲渡」による「譲渡所得の金額」は「その年中の当該所得に係る総収入金額」から、「当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額」を控除し、「その残額の合計額（……『譲渡益』……）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額」（所33条3項）としており、このうち、収入金額として、売買の場合は「その年において収入すべき金額」、交換（「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合」に当たる）の場合は「その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」とする（所36条1項）。したがって、時価で取

36) この問題については、松尾=益子・前掲（注5）171-185頁（松尾弘）参照。契約の成否や性質決定と税法の解釈適用とが関連する場面として、ほかに、贈与の成否や時期と贈与税の賦課（前述2）、雇用・請負・委任等の役務提供型契約の契約類型と所得の種類（後述4）などがある。

引が行われている限り、売買と交換とで譲渡所得の金額の算定上、総収入金額に相違はない。

しかし、時価と異なる価格で相互売買した場合は、交換の場合と所得金額が異なりうる。例えば、Aが所有地 α （時価5億円、取得価格1億円）をB所有地 β （時価4億円）と交換した場合（補足金は1億円）、Aの譲渡所得の金額の算定における所得金額は、取得資産の「価額」（時価）5億円から、譲渡資産の取得価格である1億円を控除した3億円に補足金1億円を加えた4億円になる（所33条3項、36条1項・2項）³⁷⁾。これに対し、Aが土地 α をBが土地 β を相互にそれぞれ3億円と2億円で売買し、代金を相殺してBが差額の1億円をAに支払ったとすると、Aの所得金額は2億円となる。その結果、収入金額の圧縮が可能になる。

ただし、①個人が「著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合」に当たると判断されれば、「当該財産の譲渡があつた時において、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があつた時における当該財産の時価……との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与……により取得したものとみなす」（相7条）とされている。

また、②資産が著しく低い対価によって法人に譲渡された場合は、資産の増加益に対する課税の繰延べを防ぐために、時価による譲渡があつたものとみなし、課税が行われる（所59条1項2号）。しかし、その要件に該当しないときは、たとえ時価より低額の売買であっても、その目的を逸脱していると認められない限り、みなし譲渡課税はできない。

このように相続税法・所得税法は、資産の取得や譲渡が売買によって行われたときは、代金が「著しく低い価額」（相7条、所法59条1項2号）でない限り、取引当事者が合意した代金額を収入金額としている。これに対し、それが交換によって行われたときは、交換によって取得した物等の客観的な交換価額を収入金額としているという違いが見出される。

37) ただし、交換特例（所58条等）の適用がある場合は、この限りでない（本文（iii）参照）。

(ii) 法人税法上の取扱い 法人税法も、資産を交換した場合、取得資産の時価を収益として計上し、益金に算入する一方、譲渡資産の帳簿価額を損金の額に算入することから（法22条2項・3項）、時価で取引が行われている限り、売買と交換とで収益として計上する益金の額に相違はない。

ただし、法人の場合、譲渡資産を時価よりも低い価額で譲渡すると（低額譲渡）、譲渡資産の時価と取得資産の時価との差額（譲渡益）は「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」として寄附金処理される一方、相手方はその差額を受贈益として計上する（法22条2項）。

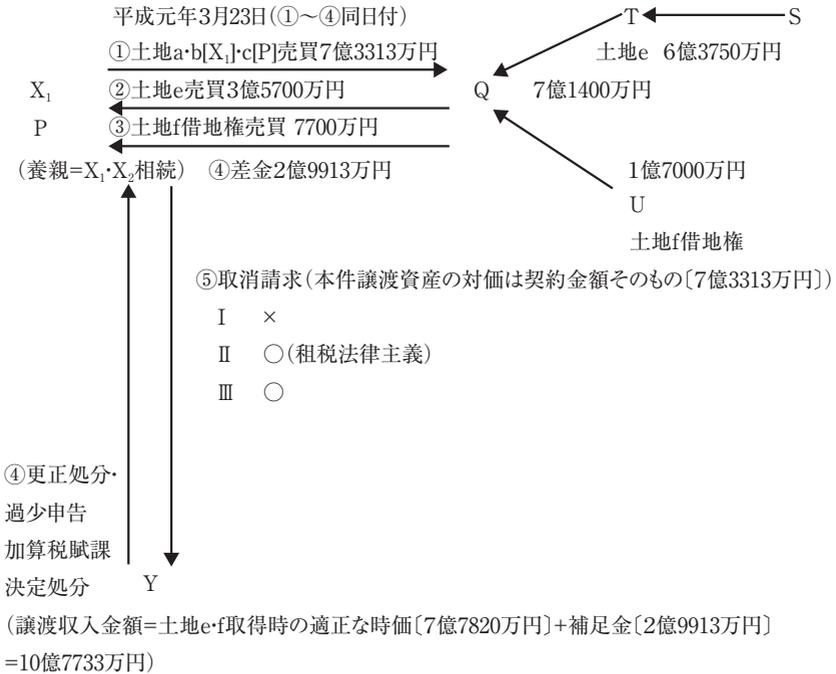
(iii) 交換の特例 固定資産を交換した場合において、つぎの所定の要件を満たした場合、所得税法33条（土地等・建物等の場合は措31条・32条等）の適用がなかったものとして、課税の繰延べが認められる。すなわち、①1年以上所有していた固定資産（譲渡資産）を、②他の者が1年以上所有していた固定資産（取得資産）と交換し、③取得資産を譲渡資産の譲渡直前と同一用途に供し、④取得資産と譲渡資産の差額が、そのいずれか多い方の価額の100分の20を超えず、かつ⑤交換特例の適用を受ける旨の記載が確定申告書にあることである（所58条）。

ほかに、特定の事業用資産の交換、既成市街地等内における中高層耐火建築物等の建設のための土地等の交換（措37条の4、37条の5）等々においても、課税の全部または一部の繰延べが認められている。

交換特例（前述（iii））の適用がない場合、経済的実質としては不可分一体的とみられる交換につき、税負担を軽減するために、相互売買の形式をとることがどの範囲で認められるであろうか。この点については、いまだ実務・裁判例・学説が固まっているとはいえない³⁸⁾。以下では、実務の状況から確認しよう。

38) 金子・前掲（注6）114頁、占部裕典「最近の裁判例にみる『租税回避行為の否認』の課題」税法学553号（2005）275-326頁、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（1）～（4）」税理42巻14号（1999）206-218頁、15号（1999）262-270頁、43巻1号（2000）242-249頁、3号（2000）205-215頁参照。

図表3 事案【3】



(2) 紛争事例

(ア) 相互売買を補足金付交換と認定して行われた更正処分等の取消請求が認められた例 (1) (事例【3】)³⁹⁾

X₁は土地 a・b を所有し、P (X₁の養親) は土地 c および土地 a・b 上の借地権に基づき建物 d を所有していた。土地 a・b・c (合計94.88㎡) の周辺地の地上げをしていたQはMを介して、X₁・Pの代理人R (X₁の夫) と交渉を始めた。Pは建物 d に長年居住して愛着も強く、当初は売却の意思がなかったが、周辺地の地上げ進行によって居住環境が悪化したことなどから、P・X₁・Rは、譲渡価額をもって適切な代替土地の取得・建物の建築・税金の支払いを

39) 東京高判平成11年6月21日高民52巻26頁。図表3参照。

してなお利益があれば譲渡する旨の意向を表明した。交渉の末、QはTから7億1,400万円で取得した土地e（SがTに6億3,750万円で売却したもの）およびUから1億7,000万円で取得した土地fの借地権とその上の建物gを代替資産とし（土地e・fの面積合計110.88㎡）、P・X₁との間で3つの売買契約を同日（平成元年3月23日）付で締結した。すなわち、①X₁・Pが土地a・b・c、建物dをQに7億3,313万円で売却、②QがX₁・Pに土地eを3億5,700万円で売却（持分割合はPが4分の3、X₁が4分の1）、③QがPに土地fの借地権および地上建物gを7,700万円で売却する旨の売買契約である。そして、X₁・Pの譲渡資産①とQからの取得資産②・③との差金2億9,913万円がQからX₁・Pに支払われた。その後、Pは土地fの底地権を東京都から約1,607万円で取得した。

これらの取引①・②・③に基づき、P・X₁は平成元年分の所得税を申告し、また、P死亡（平成2年5月）後にX₁・X₂（Pの養子）はPの相続に係る相続税を申告した。ところが、平成5年3月、(i) Y₁税務署長はPの所得税につき相続人X₁・X₂に対し、(ii) Y₂税務署長はX₁の所得税につきX₁に対し、また、平成5年7月、(iii) Y₁税務署長はX₁・X₂の相続税につきX₁・X₂に対し、それぞれ更正および過少申告加算税賦課決定の処分をした。その根拠は、(i)・(ii)については、前記取引①・②・③は各別の売買契約ではなく、X₁・Pの譲渡資産①とQからの取得資産②・③との不可分一体的な補足金付交換契約であり、X₁・Pの譲渡資産の譲渡収入金額は、取得資産（土地eの所有権と土地fの借地権）の取得時の適正な時価7億7,820万円（ST間の土地eの売買代金額6億3,750万円+その単価を前提とした土地fの借地権価格1億4,070万円）と補足金2億9,913万円とを合算した10億7,733万円であるというものであった。また、(iii)については、いわゆる「3年しほり特例」（平成8年法律17号による改正前租税特別措置法69条の4）を適用し、相続等により取得した財産の価額についての本件計算特例における本件土地等の「取得に要した金額」は交換譲渡資産の客観的時価によるとした。

これに対し、X₁は、(i)・(ii)の処分につき、前記取引①・②・③は各別

の売買契約であり、 $X_1 \cdot P$ の譲渡資産の対価は「契約金額そのもの〔7億3,313万円〕と解すべきであり、本件取得資産の価額及び本件差金の額の合計額と解すべきではない」、また、「本件取得資産の価値は……本件譲渡資産の譲渡代金額7億3,313万円から本件差金の額2億9,913万円を控除した4億3,400万円となる」と主張した。さらに、(iii)の処分につき、同計算特例の「取得に要した金額」は、前記取得資産（土地eの所有権と土地fの借地権）の取得時の適正な時価7億7,820万円ではなく、前記取引②・③の合計額4億3,400万円であると主張し、前記各処分の取消しを請求した。

第1審⁴⁰⁾は、前記(i)・(ii)の処分については、前記取引①・②・③は不可分一体的な補足金付交換契約と解し、 X_1 の取消請求を棄却した。その理由は、第1に、「契約の内容は契約当事者の自由に決し得るところであるが、契約の真実の内容は、当該契約における当事者の合理的意思、経過、前提事情等を総合して解釈すべきものである」こと、第2に、それによれば、 $X_1 \cdot P$ にとっては売買契約①自体で経済目的が達成されるものではなく、代替土地の取得・建物の建築費用・税金等を賄える経済的利益の取得が求められたこと、第3に、Qにとっても売買契約②・③自体で意味があるものではなく、本件譲渡資産を取得することにこそ経済目的があったこと、第4に、本件取得資産の対価は本件譲渡資産の譲渡代金額から $X_1 \cdot P$ が「希望した経済的利益を考慮して逆算」され、取得資産および差金と譲渡資産とを相互の対価とする不可分の権利移転合意たる交換（民586条）であり、「相互の権利移転を同時に履行するという関係を当然に前提とし」、「一方の履行不能は他方の履行を無意味ならしめるという関係」にあったことに求められた。

他方、前記(iii)の処分については、「本件計算特例はそもそも時価を考慮しないで、その取得の対価を算定基礎とする特例であり、……当該土地等を取得するために現実に出捐した財貨の額による」と解し、 X_1 の取消請求を認容した。

40) 東京地判平成10年5月13日訟月47卷1号199頁。

これに対し、第2審（本判決）は、原判決中、前記（i）・（ii）の処分取消請求を棄却した部分を取り消し、 X_1 の請求を全面的に認容した。その理由は、第1に、取引に際して「どのような法形式、どのような契約類型を採用するかは、両当事者間の自由な選択に任されている」から、「本件取引の経済的な実体からすれば、本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約という契約類型を採用した方が、その実体により適合しており直截であるという感否めない」ものの、「だからといって、譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」ことである。ここでは、契約の解釈基準として、従前の経過や前提事情等の客観的要素も加味しようとする第1審に比べ、より意思主義的な色彩の濃い解釈方法が見出される。

第2に、この観点から重要なことは、契約の性質を決定づける「当事者間の真の合意」がどこにあるかである。この点について、本判決は、「本件取引における当事者間の真の合意が本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして、契約書の上では本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺の合意があったものと仮装したという場合であれば、……右の隠ぺいされた真の合意において採用されている契約類型を前提とした課税が行われるべき」であるが、本件取引では X_1 ・Pの側でもQの側でも、「真実の合意としては本件譲渡資産と本件取得資産との補足金付交換契約の法形式を採用することとするのでなければ何らかの不都合が生じるといった事情は認められず、むしろ税負担の軽減を図るという観点からして、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用することの方が望ましいと考えられたことが認められる」。したがって、「真実の合意としては右の補足金付交換契約の法形式を採用した上で、契約書の書面上はこの真の法形式を隠ぺいするという行動を取るべき動機に乏しく、……右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難」である。ここでは、「税負担の軽減を図る」ための契約類型の選択

が正面から認められている点が看過されえない。

第3に、「租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限が課税庁に認められているものではないから、本件譲渡資産及び本件取得資産の各別の売買契約とその各売買代金の相殺という法形式を採用して行われた本件取引を、本件譲渡資産と本件取得資産との補正金付交換契約という法形式に引き直して、この法形式に対応した課税処分を行うことが許されない」。

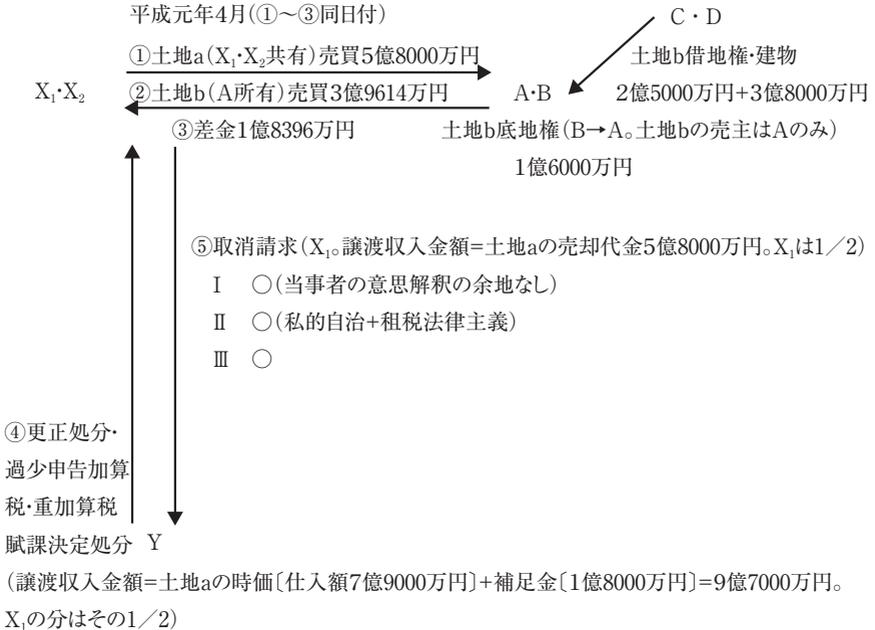
第4に、「実質的に考えても、譲渡所得に対する課税は、資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して、これに課税するというものであるところ、資産が著しく低い対価によって法人に譲渡された場合については、資産の増加益に対する課税が繰り延べられるのを防止するために、時価による譲渡があったものとみなして課税が行われることとなっている（所得税法59条1項2号参照）が、それ以外の場合については、当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることもやむを得ないものとする法制が取られている」ことから、たとえ低額譲渡であっても、「著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定している」ことである。

本判決の特色を要約すれば、租税法律主義の観点から（前記理由第3）、譲渡所得課税の趣旨を確認することにより（同第4）、税負担の軽減を図る目的で契約類型を選択する自由を認め（同第1）、それに基づいて法律行為として有効な「当事者間の真の合意」を明らかにしたもの（同第2）といえよう。

本判決に対しては、 $Y_1 \cdot Y_2$ が上告受理申立てをしたが、不受理決定が下された⁴¹⁾。こうして、本判決が提示する契約解釈方法は、他の裁判例にも影響を与え始めている。

41) 最決平成15年6月13日税資253号、TKC文献番号28130663。

図表4 事例【4】



(イ) 相互売買を補足金付交換と認定して行われた更正処分等の取消請求が認められた例 (2) (事例【4】)⁴²⁾

平成元年4月、 $X_1 \cdot X_2$ は、①共有地a(共有持分権は $X_1 \cdot X_2$ 各2分の1)をA・Bに5億8,000万円で売却する旨の売買契約を締結する一方、②同日、A所有の土地bを4億円(後に0.11㎡につき隣地占有者による建物の越境が判明したため、3億9,614万円に減額)で購入する旨の売買契約を締結した。土地bは、Aがその借地権者C・Dから借地権付建物を購入し(平成元年3月。代金は各2億5,000万円・3億8,000万円)、Bから底地を購入し(平成元年4月。代金は1億6,000万円)、 $X_1 \cdot X_2$ から土地aを取得するための代替地とした(取得価額合計7億9,000万円)。両売買の代金支払については、対当額は相殺し、残額(1億

42) 東京高判平成14年3月20日訟月49巻6号1808頁。図表4参照。

8,386万円）はAが $X_1 \cdot X_2$ に小切手で支払った。

X_1 は平成2年分の所得税の確定申告で、土地aの譲渡収入金額の価額を土地aの代金額5億8,000万円（ X_1 の持分割合として2億9,000万円）として申告した。しかし、Y税務署長は、 $X_1 \cdot X_2$ とA・Bとの譲渡契約と購入契約は一体として補足金付交換契約であると解し、 $X_1 \cdot X_2$ の土地aの譲渡収入金額は、土地aの時価（Aの仕入額7億9,000万円）と代金差額1億8,000万円との合計額9億7,000万円（うち、 X_1 の分は4億8,500万円）であるとして、 X_1 に対し、更正処分および過少申告加算税ならびに重加算税の賦課決定処分をした。そこで、 X_1 がその取消しを請求した。

第1審⁴³⁾は、 X_1 の取消請求を認容した。理由は、第1に、所得税法が売買と交換という「自由に選択可能な法形式間において課税上の取扱いにのみ差異を設けている以上、納税者が選択した法形式に従った課税をするのが同法の趣旨である」から、「納税者が選択した法形式を否認して他の法形式を前提とした課税することは明文の根拠がない限り許されない」。ゆえに、売買契約として締結されたことが明らかな本件譲渡契約と購入契約について「当事者の意思解釈をする余地はない」。第2に、「本件購入土地の売主はAのみであったのに対して、本件譲渡土地の買主はA及びBであり、 X_1 ら、A及びBを当事者とする本件譲渡契約及び本件購入契約の内容を、一つの単純な交換契約として法的に構成して実現することは困難」であり、両者を別個の売買契約としたことは「むしろ自然」であった。第3に、「ある経済取引を行うに当たって一連の契約がなされた場合、その一部が全体にとって不可欠なものとなることはむしろ当然であって、全体として同時に履行されるべき関係にあるからといって、そのことから直ちに、当事者間で明示的に合意された各契約の契約類型を他の法形式に引き直すことができる根拠とならない」。そして、第4に、譲渡所得課税の制度は「資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して、これに課税する趣旨」であるが、「資産が著しく

43) 東京地判平成13年3月28日訟月49巻6号1820頁。

低い対価によって法人に譲渡された場合、資産の増加益に対する課税が繰り延べられるのを防止するために、時価による譲渡があったものとみなして課税」するにとどめ（所59条1項2号参照）⁴⁴⁾、それに該当しないときは「当事者間で合意された対価の額と客観的交換価値との間に不均衡があり当該資産に係る増加益がみかけ上は過少であったとしても、法はこれに介入せず、結果として当該資産の増加益に対する課税が繰り延べられることになってもやむを得ないものとする法制」ととっていることである。第4点は、事例【3】の判旨（前述（ア）の第2審における理由の第4）を承継したものと解される。

第2審は、Yの控訴を棄却した。理由として、第1審判決の判示に加え、私的自治の原則と租税法律主義の關係に触れた点が注目される。すなわち、資産が譲渡される機会を捉えて所得として把握しようとする所得税法33条1項は、「当該資産の譲渡の原因である私法上の取引行為等が存在することを前提とする」ものであり、「私法上の取引行為は、私的自治の原則上、取引行為の内容、契約類型の選択等につき、それが公序良俗に反していたり、不当な目的を実現するために濫用されるものでない限り、当事者の自由な意思にゆだねられている」。したがって、「譲渡所得に対する課税は、原則として、当事者の自由な意思によって成立した契約内容、契約類型等を前提として、これに即して行われるべきものであり、租税法律主義の下においては、当事者の合意内容や当事者の選択した契約類型を他の契約類型に引き直して、これを前提として課税することは、特に法律の根拠がない限り許されない」とする（下線は引用者による）。

ただし、「当事者によって用いられた契約文言や契約類型が不当に課税を回避すること等を目的としてされた、当事者の真の意図を隠蔽する仮装のものである場合には、当事者の真の意図による取引が存在するものとして扱われるべきことは、意思表示の合理的解釈の見地からも、また実質課税の原則からも、当然のことである」（下線は引用者による）⁴⁵⁾。

44) 前述 (1) (i) 参照。

45) 本判決に対し、Yは上告受理申立てをした。

ここでは、所得税法による所得の把握が、もっぱら公法の視点から独自に捉えられてはならず、私法上の取引行為における「当事者の自由な意思」による契約の類型・内容を前提に、「意思表示の合理的解釈」に基づいて行われるべきことが明確に示され、私法上の基本原則である私的自治の原則の適用が認められていることが、租税法と民法との接点の観点からはとくに注目される。

本判決に対する、Yの上告受理申立てに対し、不受理決定が下された⁴⁶⁾。

(3) 考察

(ア) 租税法の適用における契約の性質決定とその判断基準

売買・交換・贈与等を原因とする資産の譲渡に対する所得税、法人税、相続税等の課税に典型的にみられるように、課税要件に該当する事実として私人間の契約、その他の法律行為が問題となる場合に、課税要件事実の認定方法としてどのような契約解釈方法をとるべきかについては、学説上も今なお多様な立場がある⁴⁷⁾。

一方では、(a)私的自治に基づく私法上の選択可能性の範囲内とみて、当事者の選択した法形式に従って課税すべきとの見解がある⁴⁸⁾。この立場は、私人の財産権や人格権を中核とする私権を保護・実現するために公法があるとみる個人主義的な法秩序観に立脚し、事例【4】の控訴審の判決理由にもその発想が垣間みられる。もっとも、(a)説の中にも、契約解釈の方法として、(a-1)当事者の真の意思を探求して判断すべきとの立場から、(a-2)当事者が用いた表示や行為の客観的意味内容に従って判断すべきとの立場まで幅がありうる⁴⁹⁾。

他方では、(b)私法上の法的形式よりも経済的実質に着目し、交換が行われたものとして課税すべきとの見解（実質課税原則に基づく租税回避行為の否認）

46) 最判平成16年4月22日（平成14年（行ヒ）第150号）TKC文献番号28141035。

47) 三木義一＝関根稔＝山名隆男＝占部裕典『実務家のための税務相談 民法編（第2版）』（有斐閣、2006）167頁。

48) 借用概念の解釈に関する統一説の立場では、このように解することになろう。

49) 諸説につき、谷口勢津夫「判批」『租税判例百選（第4版）』（有斐閣、2005）40-41頁参照。

がある。これは、私法上の契約類型の認定としては当事者が選択した売買の形式によりつつ、かかる私法上の契約類型とは別個の観点から、低額譲渡の場合には実際に生じている経済的利益の額を譲渡収入金額に算入すべきとの立場である。しかし、この立場は、著しく低い対価での法人への譲渡の場合に限って時価による譲渡があったとみなす現行法（所法59条1項2号）を越えて、もっぱら取引の経済的な意義や機能に依拠して判断する経済的実質主義に接近し、租税法律主義の観点からみて問題であるとの批判がある⁵⁰⁾。

さらに、(c)法的レベルでも交換が成立しているものとみて、交換として課税すべきとの見解（私法上の法律構成による租税回避行為の否認論）もある⁵¹⁾。これに対しては、①租税法律主義の下では、一定の要件の下で相互売買を交換とみなす旨の否認規定等の法律上の根拠なしに、当事者が選択した法形式（この場合は相互売買）を通常用いられる法形式（同じく交換）に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難であること、②租税行政庁（および裁判所）にとっても、否認の要件や基準の設定をめぐる複雑で決め手のない判断の負担を背負わされることを理由に、批判がある⁵²⁾。

私見も、(b)説および(c)説に対するこれらの批判が妥当であると考え、基本的に(a)説に与する。事例【3】・【4】の高裁判決⁵³⁾も、この立場に近いものと解される。もっとも、当事者の私的自治も客観的法秩序から完全に自由ではありえないことは、それらの判決が、法人への著しい低い対価での譲渡を時価譲渡とみなす可能性（所59条1項2号参照）に言及するのみならず、不当

50) この趣旨の指摘として、谷口・前掲（注49）41頁参照。

51) 大阪高判平成12年1月18日訟月47巻12号3767頁、三木ほか・前掲（注47）167頁参照。
この立場に対する批判として、谷口・前掲（注49）41頁参照。

52) 金子・前掲（注6）114頁。なお、末崎衛「『租税回避目的』と契約解釈——『私法上の法律構成による否認』論の批判的検討」税法学560号（2008）89-141頁。

53) 東京高判平成11年6月21日高民52巻26頁、東京高判平成14年3月20日訟月49巻6号1808頁。

な課税回避を目的としたり、当事者の真の意図を隠蔽する仮装の行為においては、「当事者の真の意図」は選択された契約形式とは別のところにあると認められている点に表れている。しかし、さらに進んで、租税回避を目的として行われた行為について一般的に、当事者が選択した法形式（前記紛争事例では相互売買契約）とは異なる私法上の形式（同じく交換契約）こそが当事者の「真の意図」ないし「真実の合意」といえるかどうか、(a)説と(c)説を画している。この判断は、租税回避行為に際してもなお法形式の選択において私的自治が妥当するか否かの判断にかかっているものと考えられる。

（イ）当事者の「真の意思」・「真実の合意」とは何か

公法と私法を二元的に捉えるのではなく、私権を保護・実現するために公法が存在するとみる個人主義的な一元的法秩序観によれば、私的自治の原則に立脚して、所得を顕在化させる資産譲渡の法的性質の解釈も、私法上の契約解釈の一環として、当事者の自由意思に基づく合意を基準にすべきである。そして、当事者の意思ないし合意の効力を制約するには具体的な法律の根拠を必要とする租税法主義は、私的自治の原則と同じコインの裏表の関係にある。

もっとも、「契約の真実の内容」とか「当事者間の真の合意」⁵⁴⁾ といっても、当事者の純粋に主観的な「生の」意思がつねにただちに契約内容を構成するわけではない。それは適法性と社会的妥当性（民91条・90条参照）を備え、社会的に承認されうる規範化された意思であることによってはじめて契約内容を構成する。裁判例が「真の意図」とか「真実の法律関係」と呼ぶのはこの趣旨と考えられる⁵⁵⁾。とりわけ、法制度を自己に有利に使う意思の妥当性の範囲と限界がさらに究明される必要がある。

この観点からは、所得税法等に基づく課税要件事実の認定に際し、相互売買か交換かの判断基準として当事者の意思解釈が必要な取引において、租税軽減、さらには租税回避の目的で選択された契約類型、あるいは「地上げ」目的の取

54) 事例【3】では、既述のように、1審判決も2審判決も、一般論としてはともに「真実」の合意内容を契約の性質決定の基準としながら、異なる帰結に到達している。

55) 事例【4】の第2審判決も参照。

引において当事者間で合意された契約類型や代金額を文言どおりに解釈すべきか、さらに議論を深める余地もある。例えば、つぎのような諸事実がある場合に、相互売買の形式をとった当事者の表示が、つねに「真実の」意思（の合致）に基づくものとみうるかどうかである⁵⁶⁾。すなわち、①同一当事者が相互に売主・買主となる2つの売買契約が同日に行われている、②譲渡資産の譲渡代金額は譲渡財産の売主が金銭的負担（税金を含む）なしに取得資産を得られるようにすることを所与の前提として、予め税額等を試算し、そこから逆算して決定されている、③取得資産の調達代金が譲渡資産の譲渡代金（+代金差額）を上回っている、④譲渡資産の移転と取得資産の移転とが同時履行関係にあり、前者が履行されなければ後者は解除される旨の約定解除権の留保や解除条件が付されている、⑤譲渡資産の移転と取得資産の移転が各々取引としての独立性に乏しく、一方だけ履行されても当事者双方が目的を達する関係にはなく、むしろ成立・存続・履行の各局面で対価的牽連性が強いなどの事情である。

いずれにせよ、民法上の契約解釈方法論それ自体も、契約自由の原則ないし私的自治の原則、租税法主義、所有権絶対の原則といった基本原理を踏まえ、租税法特有の要請も取り込んで、より広範な問題に対応可能なものへと発展させる必要がある⁵⁷⁾。

4 雇用と請負

(1) 問題の所在

(ア) 給与所得と事業所得の相違

税務上、役務の提供者に対してその相手方が報酬を支払った場合、その支払の法的性質が争われることがある。例えば、いわゆる一人親方が受領した報酬を外注費とみるか給与とみるかである。その前提問題として、当該所得を生じ

56) これらは、事例【3】・【4】でもみられた事情である。

57) 本節で検討した契約の性質決定をめぐる判断基準の問題は、税法が「贈与」、「匿名組合」、「不動産」、「配偶者」等々のいわゆる借用概念を用いる場合のその解釈の問題に通じる。

させる源泉となった法律関係に着目し、この者の引き受けた役務が請負契約に基づくものか、雇用契約に基づくものかが一応の判断基準と解されている。しかし、アウトソーシングによるコスト削減からボランティア活動の活性化まで、経済・社会事情の変化に応じた役務提供形態の多様化に伴い、従来の典型的な雇用契約とも請負契約とも異なる役務提供型契約を通じて役務提供者に支払われる対価が、給与所得か事業所得かをめぐって争われることも多い。例えば、人材派遣業者によって派遣された労働者に支払われた労働の対価、有償ボランティアに支払われた金銭等である⁵⁸⁾。あるいは社外監査役等に対して支払われる報酬の法的性質も問題になりうる。

法律上の定義としては、給与所得は「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得」（所28条）とされるのに対し、事業所得は「農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く）」（所27条）とされる。

課税上の相違としては、給与所得と認定されると、支払者の側では、①所得税の源泉徴収の対象となり、支払者（事業主）に源泉徴収義務が生じる。また、②消費税計算でも当該支払について仕入れに係る消費税額の控除が認められない（消2条1項12号、30条）。さらに、③事業主には労働保険料や社会保険料の負担も生じる。他方、④受領者の側では所得の申告義務を負わない。

これに対し、事業所得と認められれば、①支払者（事業者）は所得税の源泉徴収義務を負わず、②消費税計算で当該支払について課税仕入として仕入れに係る消費税額の控除が認められる⁵⁹⁾。その一方で、③報酬受領者は事業所得（ま

58) この問題については、松尾＝益子・前掲（注5）186-199頁（益子良一）参照。

59) もっとも、請負報酬の受領者は事業所得ないし雑所得として申告義務を負うので、課税の公平は保たれると解される。また、支払受領者は消費税の課税売上として消費税の申告義務を負うので、全体としての税収は基本的に同じになる（ただし、消費税の免税点である課税売上1,000万円以下の事業者には消費税の納付義務は生じないから、その分は事業所得と認定された方が税収は減少する）。

たは雑所得）として申告義務を負う。ちなみに、この者（例えば、いわゆる一人親方）が仕事中に怪我をしたような場合も、工事会社の「労働者」として労災補償を受けることはできない⁶⁰⁾。

このように、給与所得と事業所得の何れと認定されるかにより、支払者（事業主）または支払受領者のそれぞれの観点から相違をもたらすゆえに、実態に適合した公平な課税のために、より明確な基準が求められているといえることができる。

60) 最判平成19年6月28日裁判所時報1438号1頁。事案は、A会社等が受注したマンション建築工事につき、B会社が請け負った内装工事に従事中に負傷したCが、労働者災害補償保険給付を請求したが不支給処分となったため、同処分の取消しを求めたものである。Cは、①作業場を持たずに1人で工務店の大工仕事に従事する形態で稼働していた大工であり、②Bの工事に従事中も、仕上がりの画一性や均質性を図るために寸法・仕様等についてBからある程度指示を受けていたが、工法や作業手順については具体的に指定を受けることはなく、自分の判断で選択していた。③Cは作業の安全確保や近隣住民に対する騒音、振動等への配慮から所定の作業時間に従うことを求められていたが、工期に遅れない限り、Bの現場監督に連絡して仕事を休んだり、作業開始時間を遅らせたり、所定の時刻前に作業を切り上げることも自由であった。④CはB以外の仕事をしていなかったが（Bへの専属性）、BC双方が利益を認識してそうしていたにすぎず、他の工務店等の仕事することをBが禁じてはいなかった。⑤BC間の報酬の取決めは完全な出来高払方式が中心で、日当支払方式は出来高払方式による仕事がないときに数日単位の仕事をする場合のみ用いられており、いずれの場合もCは請求書によって報酬を請求し、その額はBの従業員給与よりも相当高額であった。⑥Cは大工道具一式を自ら所有し、これらを現場に持ち込んで使用しており、特定工期に必要な工事のみに使用する特殊な工具だけをBから借りていた。⑦CはBの就業規則、それに基づく年次有給休暇・退職金制度等の適用を受けず、国民健康保険組合の被保険者で、Bを事業主とする労働保険や社会保険の被保険者となっておらず、BはCの報酬について給与所得に係る給与等として所得税の源泉徴収をしていなかった。⑧Cは職長会議に出席して職長業務をしていたが、Bの現場監督が不在の場合の代理としてBからとくに依頼された場合に限られていた。

これらの事情から、CはAまたはBの指揮・監督の下で役務を提供していたものと評価することはできず、BからCに支払われた報酬は仕事の完成に対して支払われたものであって、役務の提供の対価とみることは困難であるから、Cは労働基準法上の労働者に該当せず、労働者災害補償保険法上の労働者にも該当しない（不支給処分の取消請求を棄却した原審の判断を認容、Cの上告棄却）。

（イ）税務上の区別の基準

税務では、給与所得と事業所得とを区別するために、いくつかの通達が設けられている。例えば、（i）消費税法基本通達は、事業所得の前提として、「事業者」とは自己の計算において独立して事業を行う者をいうとする（消基通1-1-1）。それによれば、個人が雇用契約またはこれに準ずる契約に基づいて他の者に従属し、かつこの者の計算によって行われる事業に役務を提供する場合は、事業に該当しない。したがって、出来高払の給与と対価とする役務提供は事業に該当しない。役務提供の対価が出来高払の給与かどうかは、雇用契約またはこれに準ずる契約に基づく対価かどうかによる。それが明らかでないときは、つぎの事項を総合勘案して判定するものとされている（それぞれ当てはまるときは、雇用給与に当たると解される）。すなわち、①役務提供の内容が他人の代替を許容しないものか。②役務提供に当たって事業者の指揮・監督を受けるか。③引渡し未了の完成品が不可抗力のために滅失した場合も当該個人がすでに提供した役務に係る報酬の請求をすることができるか。④役務提供に係る材料または用具等を供与されているかである。

いわゆる一人親方については、所得税関係の個別通達がある。（ii）「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱いについて」（昭28直所5-20）によれば、大工、左官、とび等の受ける報酬のうち、請負契約に基づくものは事業所得、雇用契約に基づくものは給与所得として課税し、その判定に当たっては、つぎの事項を総合勘案するものとされている。すなわち、①対価等の請求が工事代として一括してされているか（請負的）、材料代・手間賃等に区分してされているか（雇用的）、②店舗を有し、一般顧客の求めに応じているか（請負的）、③使用人を有しているか（請負的）、④労働組合に加入しているか（雇用的）である。

また、（iii）「大工、左官、とび等の所得区分の運用」（昭30直所5-8）⁶¹⁾によれば、「大工、左官、とび等の受ける報酬が事業所得に属するか、給与所得に

61) 昭30直所5-41、昭37直所5-2、昭40直所5-5、昭42直所5-5、昭45直所5-1、昭47直所3-2、昭49直所4-1、昭51直所5-1、昭56直所5-9改正。

属するかの判定については」、前記通達（昭28直所5-20）及び「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について」（昭和29年5月18日付直所5-22）の通達の指示どおり、個々の収入の性質に応じて請負契約に基づくものは事業所得、雇用契約に基づくものは給与所得とすべきであるが、その区分の明らかでない者の受ける報酬については、下記によることも差し支えないとしている（その者について下記のように取り扱うことを相当としない別段の事情がある場合は、この限りでない）。すなわち、①その年中を通じ職人として一定の親方に所属している者の受ける役務の報酬は、原則として、給与所得の収入金額とすること。②常時使用人を有しないで、また職人として一定の親方に所属もしていないいわゆる一人親方の受ける報酬については、③に掲げる者である場合を除き、その年収（報酬）が450万円以下であるときは、原則として、その年収額にその金額の多寡に応じ、「次に掲げる割合を乗じて得た金額は給与所得の収入金額とし、その余の金額は事業所得の収入金額とすること」とし、年収額130万円以下は80%、それを超えて160万円以下は70%、以下同様に、190万円以下は60%、230万円以下は50%、260万円以下は40%、300万円以下は30%、370万円以下は20%、450万円以下は10%をそれぞれ給与所得の収入金額の割合としている。③店舗、作業所等を有し常時一般顧客の求めに応じていると認められる者の受ける報酬は、雇用契約によって受けたことの明らかな個々の報酬を除いては、原則として、事業所得の収入金額とすることとする。

このように税務上は、一応の目安として、雇用契約に基づく報酬は給与所得、請負契約に基づく報酬は事業所得という形で、民法上の契約類型に基づく区別を基本的に維持しながら、より具体的な判断基準が模索されていることが確認できる。しかし、個々の基準は交錯しており、実際にも特定の役務提供に対する対価の支払が請負報酬か雇用給与かはしばしば争われる⁶²⁾。

（ウ）民法上の区別の基準

役務提供の債務者がその債権者から受ける対価が事業所得の性質をもつか給与所得の性質をもつかの判断基準としては、①役務提供に関する民法上の契約類型を特徴づける要素を体系的に整理したうえで、②それらの識別要素に照ら

して、個別事例における当事者の真の意思（の合致）がそのどれに向けられていたかを確認するという、2段階の検討が必要であろう。

このうち、第1段階としての役務提供型契約を識別する諸要素の体系的整理から検討する。民法は、役務提供契約の基本類型として、(i) 使用者の指揮・監督に従って労働者が労働を給付する雇用（民623条）、(ii) 請負人が仕事を完成させ、仕事の結果に対して注文者が報酬を支払う請負（民632条）、(iii) 委任者から任された事務処理について、受任者に一定の自由裁量が与えられる委任（民643条）、(iv) 役務の内容が受寄者による寄託者の物の保管に限定される寄託（民657条）を定めている⁶³⁾。以下、各類型を特徴づける具体的要素を抽出する。

(i) 雇用契約の特色 ①雇用契約は、労働者が「労働に服することを約し」（従属労働性）、使用者がそれに対して「報酬を与えることを約する」契約（有償・双務・諾成契約）である（民623条）。雇用契約の本質的特色（とくに経済的観点から）は、あくまでも比喩的にいえば、いわば自分の手足となって言うがままに働いてくれる人をいったん雇えば、必要に応じていち労働市場から働き手を調達するために要するコスト（取引費用）を削減することができる点にある。

②労働者の義務として、①使用者の指揮・監督の下で労働を給付する義務を負うが、その際は自己執行義務（民625条2項・3項）がある。また、②就業規則遵守義務のほか、秘密保持義務なども負う（民1条2項）。

③使用者の義務として、①報酬支払義務（民623条）がある。報酬支払時期は労務終了後または期間経過後（民624条）である⁶⁴⁾。また、②使用者は一定

62) 相田英男「雇用か請負か“一人親方”に源泉所得課税、異議申し立てて撤回させる」税経新報516号（2004）9-16頁、益子良一「一人親方は雇用か請負か」税経新報468号（2000）10-18頁参照。また、裁判例として、最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁、那覇地判平成11年6月2日税資243号153頁、最判平成13年7月13日判例時報1763号195頁などがある。また、後記・事例【5】・【6】・【7】参照。

63) 沖野真己「契約類型としての『役務提供契約』概念（上）・（下）」NBL 583号（1995）6-10頁、585号（1996）41-46頁（42頁・表1も参照）、松尾・前掲（注13）349-353頁、353-358頁、359-369頁、369-371頁参照。

の場所および時間について労働者を指揮・命令の下に置くのであるから、安全配慮義務（民1条2項）を負う。これに関連して、労働者の業務上の負傷、疾病等に対する無過失責任（労基75条～88条）、労働者災害補償保険への強制加入（労働保険料の徴収等に関する法律3条）が定められ、また、③労務請求権の譲渡は禁止されている（それに反する法律行為をしても無効である。民625条1項）。

④契約終了事由は、①期間満了（民626条。なお、期間を定める場合につき、労基14条の制限がある。雇用期間が5年を超えると、または当事者の一方または第三者の終身の間継続するものと定められたときは、当事者の一方は5年〔商工業の見習を目的とする場合は10年〕経過後いつでも3か月前に予告して契約を解除することができる。黙示の更新として、期間満了後に労働者が引き続きその労働に従事する場合に使用者が知りながら使用者が異議を述べなかったときは、従前と同一の条件で雇用したものと推定される。民629条1項。もっとも、その際には、期間満了により、雇用に際して提供された担保は、身元保証金を除いて消滅する。民629条2項）、②期間の定めがない場合の解約告知（民627条〔解約申入日から2週間の経過によって終了〕、労基20条〔少なくとも30日前〕・21条。ただし、解雇が客観的に合理的理由を欠き、社会通念上相当と認められないときは、権利濫用として「無効」とする、労基旧18条の2、労働契約法〔平成19年法128号〕16条が重要である）、③やむをえない事由がある場合の解除（民628条）、④使用者の破産手続開始決定（民631条）、⑤労働者の死亡、⑥未成年者に不利な労働契約（親権者・後见人・行政官庁が将来に向かって解除しうる。労基58条2項）である。

（ii）請負契約の特色 ①請負契約は、請負人が仕事の完成を約束し、注文者がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約束する契約（有償・双務・

64) 使用者の職場が自然災害で滅失した場合は、民536条1項（債務者に反対給付請求権なし）が適用されるが、使用者の支配領域で生じた事情による労働者からの労働提供に対する使用者の受領不能等と構成して、危険の移転を認め、報酬支払義務を肯定する余地もある。これに対し、使用者は解約申入をすることが考えられる（民627条、労基20条・19条2項）。他方、職場の失火等、使用者の責に帰すべき事由によって役務提供が不能になったときは、民536条2項と労基26条が競合的・併存的に適用される。松尾・前掲（注13）351-352頁参照。

諸成契約）である（民632条）。

②請負人の義務として、まず、①仕事完成義務がある。その際、自己執行義務については、民625条2項・3項のような規定はないことから、原則として、下請負可能である（下請負人の地位は、履行補助者と解される）。また、②完成物引渡義務（製作物供給契約の場合は所有権移転義務を含む）がある。製作物供給契約の場合、仕事目的物の所有権の帰属が問題になる。(a)判例は、明示的または黙示的な合意があると認定されるときはそれにより、合意がないときは、いったん請負人に帰属し、引渡しによって注文者に移転するとみる。これに対し、(b)注文者原始的帰属説もある。とくに、請負人が材料の全部または主要部分を提供した場合は、目的物の所有権を注文者に原始的に帰属させる特約ありとして当事者意思（の合致）を解釈する余地もある。ちなみに、雇用契約の場合には、労働者による生産物の所有権は使用者に原始的に帰属するものと異論なく解されている。これは、労働者と使用者との間にその趣旨の明示的・黙示的合意があるともいえるが、むしろ、雇用契約に基づく労働者の行為には独立性がなく、使用者の行為とみなされるから（使用者は自分で作ったものの所有権を当然原始取得する）と説明できる。このように労働生産物の所有権の帰属の仕方については、雇用契約と請負契約との違いが顕在化するといえよう。

③危険負担については、仕事完成前の滅失・損傷の危険負担は債務者（＝請負人）主義（民536条1項）により、仕事完成後・引渡前の滅失・損傷の危険負担は債権者（＝注文者）主義（民534条1項）となる⁶⁵⁾。

さらに、④請負人の担保責任として、注文者の修補請求権（民634条1項本文）、注文者の損害賠償請求権（民634条1項但書、2項）、注文者の契約解除権（民635条。建物・土地工作物は除く）が認められる。請負人の免責（民636条）、担保責任の存続期間（民637条・638条）、存続期間の伸張制限（民639条）、担保責任を負わない旨の特約がある場合（民640条）、住宅新築の建設工事の請負契約の場合の特則（住宅の品質確保の促進等に関する法律94条〔民638条1項の特則〕、97

65) 前述（イ）（i）消基通1-1-1の③参照。

条〔民639条の特則〕については、規定がある。これらのほかに、明文の規定がなく、解釈上議論があるが、注文者の修補権、注文者の損害軽減義務等を認める余地がある。

③注文者の義務としては、①報酬支払義務（民632条。報酬支払時期は、仕事の目的物の引渡時、または引渡しを要しないときは仕事終了時である。民633条）、②請負人への協力義務、③目的物引取義務、④瑕疵修補が可能な場合に修補に応じる義務などが認められる。

④終了事由として、①目的達成、②担保責任に基づく解除（民635条）、③債務不履行を理由とする解除（民541条以下）、④仕事未完成の間における注文者の解除権（民641条）、⑤注文者が破産手続開始決定を受けた場合（民642条）がある。

(iii) 委任契約の特色 ①委任契約は、委任者が受任者に対し、「法律行為をなすこと」を委任し、受任者がこれを承諾することによって成立する諾成契約である（民643条）。報酬支払の特約がないときは無償・片務契約、それがあるときは有償・双務契約となる（民648条1項）。法律行為以外の事務を委託するときは準委任と呼ばれるが（民656条）、実際には法律行為とそれ以外の事務処理の双方を含むことが多いと考えられる。いずれも、受任者に事務処理の裁量権が与えられる点に特色がある。それゆえ委任契約は、受任者と委任者との信頼関係に立脚する（その表れとして、後述②①、②、③③、④③等が見出される）。

②受任者の義務として、①委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって委任事務を処理する義務を負う（民644条）。また、委任の本質上、②自己執行義務がある。もっとも、委任の場合には、雇用に比べて従属労働性が稀薄で、裁量性が大きいから、その点の特色が自己執行義務の内容に影響する余地がある。例えば、委任の場合には復委任の余地が認められると解されている（民104条・105条の類推適用）。ほかに、③事務処理状況報告義務、顛末報告義務（民645条）、④受領物の委任者への引渡義務、受領した権利の委任者への移転義務（民646条）、自己のために消費しない義務と消費した場合の責任（民647条）、⑤「急迫の事情」がある場合の事務処理継続義務（民654条）が規定されている。

③委任者の義務としては、①有償委任の場合の報酬支払義務（民648条1項。報酬支払時期は、履行の終了後または期間経過後である。民648条2項。中途終了の場合は既履行分に対する報酬支払義務がある。民648条3項）、②事務処理費用の前払義務（民649条）と費用償還義務（民650条）、③委任事務処理請求権の無断譲渡禁止（民625条1項の類推適用）がある。

④終了事由は、①委任事務の終了、②債務不履行を理由とする解除（民541条以下）、③解約告知（民651条・652条）、④委任者の死亡・破産手続開始決定、受任者の死亡・破産手続開始決定・後見開始の審判（民653条・655条）である⁶⁶⁾。

(iv) 寄託契約の特色 ①寄託契約は、寄託者が受寄者に対し、ある物の保管を委任し、受寄者がその物を受領することによって成立する要物契約である（民657条）。報酬支払の特約がないときは無償・片務契約、その特約があるときは有償・双務契約となる（民665条による民648条の準用）。なお、コインロッカー、パーキングなどは保管場所の賃貸借であり、寄託ではない（保管場所の提供者は物の保管義務を負わないから。後述②①参照）。要物契約（民657条）であるが、解釈上、諾成的寄託契約の可能性もある（民662条・663条参照）。寄託の特殊形態として、消費寄託がある（民666条1項。ただし、消費貸借の場合（民591条1項）と異なり、返還時期を定めなかったときは、寄託者はいつでも返還請求できる。民666条2項）。

②受寄者の義務としては、①目的物の保管義務がある（民657条）。その際、自己執行義務があるが、寄託者の承諾があれば第三者に保管させることもできる（民658条）。無償受寄者は「自己の財産における同一の注意」（民659条）を、有償受寄者は善管注意義務（民400条）を負う。ただし、商事寄託の受寄者は、無償であっても善管注意義務を負う（商593条）。受寄者はまた、②寄託者への通知義務（民660条）、③受領物の引渡義務と金銭消費の責任（民665条・646条・647条）、④寄託物の返還義務（返還場所について民664条、返還時期について民662条〔返還時期の定めがあっても、寄託者はいつでも返還請求できる。寄託が寄託者

66) 委任の特別類型として、任意後見契約がある（任意後見契約に関する法律参照）。

図表5 役務提供型契約を特徴づける諸要素

	雇用	請負	委任	寄託
契約目的	仕事に服する	仕事の完成	専門的事務処理	物の保管
従属労働性	○	△	×	×
自己執行義務	○	×	○	△
安全配慮義務	○	△	△	×
報酬出来高制	×	○	△	△
費用自己負担	×	○	×	×

の利益のための寄託者本位の制度であることの表れ]・663条)がある。

③寄託者の義務として、①有償寄託の場合の報酬支払義務(民665条・648条)、②寄託物の性質または瑕疵によって受寄者に損害が生じた場合の賠償義務(民661条)、③費用の前払および償還義務(民665条、649条、650条1項・2項)がある。

④終了事由は、①期間満了、②債務不履行を理由とする解除(民541条)、③寄託者の返還請求権の行使(民662条。ただし、有償受寄者は保管料請求権〔民665条・648条3項〕、損害賠償請求権〔民651条2項の類推適用〕をもつ)、④受寄者の返還権の行使(民663条。返還時期の定めがあるときは、やむを得ない事由がなければ行使不可)である。

以上のように、役務提供型契約の基本類型としての雇用・請負・委任・寄託は、(i)契約の趣旨、(ii)契約の効力(①役務提供者の債務の従属労働性、②同じく手段債務性、③同じく自己執行義務、④相手方の安全配慮義務、⑤危険負担)および(iii)契約の終了事由の観点から、各要素の存否・程度・組合せにおいて、それぞれ固有の特色をもつことが確認できる⁶⁷⁾。これらの識別基準を前提にして、第2段階として、個別事例における当事者の意思(の合致)がどの要素を、どのような内容(程度)において、どのように組み合わせたものとして決定されたかを探求する必要がある。

67) 図表5参照。

(2) 紛争事例

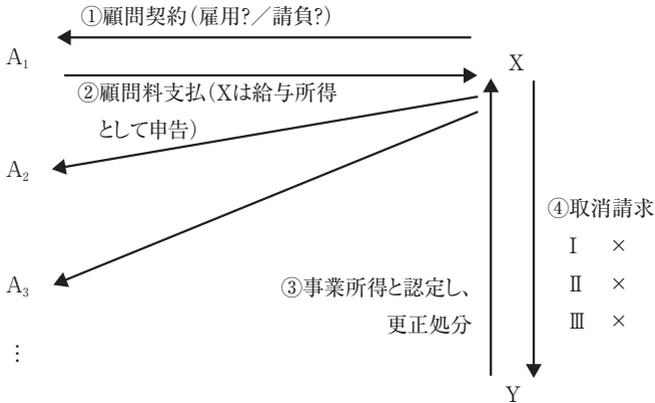
(ア) 弁護士の顧問料収入が事業所得に当たると認定された例（事例【5】⁶⁸）

Xは自己の法律事務所をもつ弁護士で、使用人を4～6人（家族使用人2人を含む）を使用して、特定の事件処理のほか、法律相談、鑑定等を業務内容として、継続的に弁護士業務を営んでいた。Xは複数の会社A₁、A₂、A₃、…と顧問契約を締結している。それらはいずれも口頭で締結され、Xは各会社の法律相談等に応じて法律家としての意見を述べる業務をする義務を負うが、これもXの本来の弁護士業務の一環として行われていた。顧問契約は常時数社との間で締結されていたが、いずれも勤務時間、勤務場所についての定めがなく、特定の会社の業務に定時専従する等の格別の拘束を受けるものではなかった。多くの場合は各社が電話により、時には各社の担当者が弁護士の事務所を訪れ、随時法律問題等につき意見を求め、その都度電話または同事務所を訪れた担当者に対してもっぱら口頭で法律相談等に応じて意見を述べていた。Xから各社に出向くことはまったくない。相談回数は会社によって異なり、月に2・3回の所から、半年に1回、1年に1回の所もある。各社はXの業務に対する報酬として顧問料を毎月定時に定額を10%の所得税を源泉徴収したうえでXに支払っていたが、同顧問料からは健康保険法、厚生年金法等による保険料を源泉控除しておらず、夏期手当、年末手当、賞与の類も一切支給していなかった。

Xが顧問料収入を給与所得として行った申告に対し、Y税務署長はこれを事業所得と認定し、更正処分をした後、減額再更正処分をした。そこで、減額更正を経た当初更正処分の取消請求が争われた（減額再更正は税額の一部取消しという納税者に有利な効果をもたらす処分であるから、Xは再更正処分に対して救済を求める訴えの利益はなく、もっぱら減額更正された当初の更正処分の取消請求をもって足りるとされた）。原審は、本件顧問料は事業所得に当たるとし、最高裁も原判決を認容した（Xの本訴請求中、再更正処分の取消しを求める部分は訴の利

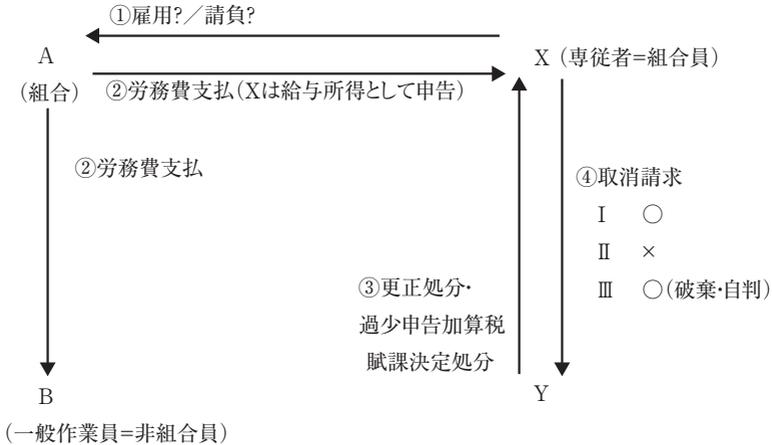
68) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁（原々審・横浜地判昭和50年4月1日行集26巻4号483頁、原審・東京高判昭和51年10月18日行集27巻10号1639頁）。図表6参照。

図表6 事案【5】



益がないから不適法却下、その余の請求は理由がないとして棄却)。最高裁は、①業務の遂行（労務の提供）から生じる所得が所得税法上の事業所得（所27条1項、同法施行令63条12号）か給与所得（所28条1項）かを判断するに当たっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得と給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨・目的に照らし、当該業務（労務）および所得の態様等を考察しなければならない。②弁護士の「顧問料」についても、一般的・抽象的に事業所得か給与所得かのいずれかに分類すべきものでなく、顧問業務の具体的態様に応じ、その法的性格を判断しなければならない。その場合、判断の一応の基準として、③事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性・有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいう。これに対し、④給与所得とは、雇傭契約またはこれに類する原因に基づき、使用者の指揮・命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう（なお、給与所得については、とりわけ給与支払者との関係において何らかの空間的・時間的な拘束を受け、継続的ないし定期的に労務（役務）の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視される）。

図表7 事案【6】



これらの判断基準に照らすと、本件顧問契約に基づいてXが真に意図した業務の態様は、Xが自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎないものというべきである。したがって、「右業務に基づいて生じた本件顧問料収入は、所得税法上、給与所得ではなく事業所得にあたと認めるのが相当」とした本判決の判断は妥当であろう。

本判決は、弁護士の顧問料収入が画一的に事業所得に当たるとしたものではなく、個別事案の具体的事情に鑑み、報酬の実質に照らして判断すべきとした点が重要である。そして、その報酬の実質は、役務提供者とその受領者（報酬支払者）が主観的に意図した業務の態様が、役務提供契約の各類型を特徴づける客観的要素のどれと最も親和的であるか、という意味における当事者の真の意思に従って判断されるべきであろう。このような解釈方法は、例えば、社外監査役等に対する支払いが雇用給与か請負報酬かといった問題でも参考に値するであろう。

69) 最判平成13年7月13日訟月48巻7号1831頁（原々審・盛岡地判平成11年4月16日訟月46巻9号3713頁、原審・仙台高判平成11年10月27日訟月46巻9号3700頁）。図表7参照。

(イ) りんご生産組合が専従者たる組合員に支払った報酬が給与所得に当たると認定された例（事例【6】）⁶⁹⁾

Aは、りんご生産等の事業を営むことを目的として設立された民法上の組合である。設立当初からしばらくの間は、出資口数に従って組合員またはその家族がりんご生産の作業に出役する責任出役義務制が採られ、出役に対して対価が支払われることはなく、出役日数の過不足を金銭に換算して精算していた。その後、Aの総会で責任出役義務制を廃止し、管理者・専従者（以上は組合員）および一般作業員によってA組合のりんご生産作業を行うことが決定された（Aの組合員に対する出資口数に応じた現金配当は、平成3年度に一度行われたことがあるにすぎない）。本件組合から専従者X（組合員でもある）に支払われた労務費は、雇用関係にあることが明らかな一般作業員Bらに対する労務費と同じく、作業時間を基礎として日給制でその金額が決定されている。Bらとの日給の額の差も作業量、熟練度の違い等を考慮したものである。労務費の支払方法も、Bらに対するのと同じく、原則として毎月所定の給料日に現金を手渡す方法が採られていた。Xが労務費を給与所得として所得税の再修正申告をしたところ、税務署長Yはこれを事業所得に係る収入であるとし、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分をしたため、Xが各処分の取消しを請求した。

第1審は、Xの労務費を給与所得と認定し、前記処分の取消請求を認容した。

第2審は、これを事業所得と認定し、処分取消請求を棄却した。その理由として、組合の法的構造論に依拠し、つぎのように判断した。すなわち、①組合には法人格がないことから、組合財産は組合自体には帰属せず、総組合員の共有（共有）となり（民668条）、債権・債務も総組合員の共有（準共有）になる（民677条）と解される。したがって、「このような組合の法的構造に照らせば、組合の事業活動の成果たる所得に対する課税は、法人税の対象として組合に課せられるものではなく、組合員の出資等に応じて各組合員の所得に分解されて帰属し所得税の課税対象になるものと解するのが相当である。そして、組合員が組合から組合員の立場で受け取る収入は、給与、賞与などの名目で受け取るものであっても、これらの所得は当該組合の事業から生じた事業所得であるとい

う性質が変わるものではないから、これを給与所得と解すべきではなく、組合の事業から生じた所得全体を各組合員の出資等に応じて配分した各組合員個人の事業所得と解すべきものである」（下線は引用者による。以下同じ）。

また、②給与所得と認定し難い理由として、給与所得に先立って雇用契約が存在することを暗黙の前提とし、組合がその組合員と雇用契約を締結することは、矛盾した法律関係を生じさせるとした。つまり、「本件組合は民法上の組合であり法人格を有しないのであるから、組合員たる被控訴人Xが組合Aとの間に雇用契約を締結しようとするれば、被控訴人Xは、一方で雇用契約の被用者としての立場で、他方では総組合員の一人として雇用者の立場で雇用契約を締結するということになり、このような矛盾した法律関係の成立を認めることには疑問がある」とした。

これに対し、最高裁は、「本件組合から労務費として支払を受けた本件収入をもって労務出資をした組合員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかなく、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると解するのが相当」とし、再度給与所得と認定して、原判決を取り消し、処分取消請求を認容した第1審判決を支持した（破棄・自判）。

最高裁判決は、つぎのような論理構成に立脚する。すなわち、①組合から組合員への金員の支払については、「当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するののか、所得税法28条1項の給与所得に係る給与等の支払に該当するののかは、当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない」とした。

②組合と組合員との雇用関係の成否に関しても、「組合員の収入が給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない」と解した。

さらに、③専従者たる組合員Xの労務費が、タイムカードによって記録された作業時間を基礎として算定された日給制であり、A組合の利益の有無やその

多寡とは無関係に決定され、支払われていた。

④専従者Xの労務提供が「管理者の作業指示に従って作業に従事する」という方法によっており、一般作業員と同じく、管理者の作業指示に従って作業に従事し、その作業内容も一般作業員と基本的に異なるところはなく、違いがあるとしてもそれは熟練度等の差によるものであった。

⑤当該組合員および組合（他の組合員）の意思としても、責任出役義務制を廃止した後に、「雇用労働力を用いる方が合理的であるとの認識に基づき」、管理者、専従者および一般作業員（一般作業員と組合との間には「雇用関係があることが明らか」とされる）によって生産作業を行う形態に改めたのであり、組合員である専従者の労務の提供も、一般作業員のそれと同様のものと扱われたと評価でき、A組合もその組合員も専従者Xに対する労務費の支払は雇用関係に基づくものと認識していた。

こうしてみると、原審がA組合の権利主体としての構造に着目し、同組合の「事業」から生じた収益の分配とみて、かなり形式的に事業所得と判断したのに対し、最高裁は、よりミクロのレベルで、当事者の合理的な認識に基づく意思の内実を照らして、権利変動の原因たる法律関係の具体的な特質や支払の個別的な理由に依拠して判断したものと解される。ちなみに、最高裁の判旨のうち、組合の法的構造と雇用関係との両立可能性に関する②の点は、(a)組合と組合員との間にも雇用契約が存在しうることまで認めた趣旨か、(b)税法上の「給与」としての認定が民法上の雇用契約の認定に直結するものではないとする趣旨か、必ずしも明確ではない。どちらかといえば(b)のように読めるが、(a)の解釈も理論的に不可能ではないと解される。

(3) 考察

民法上の契約自由の原則は、契約の内容に関しても妥当するから、契約の基本的性質やその内容である対価支払の法的性質についても、契約当事者が合意した際の真意が第一次的な基準になる。したがって、まずは当事者の真の合意内容が探求されるべきである。

しかし、注意すべきは、当事者間における契約の性質決定と支払の法的性質とが1対1に対応するとは限らないということである。例えば、組合から組合員への支払にも、組合の共同事業から生じた利益分配から、雇用給与的な支払まで、複数のものが含まれる。このことを前提にして、個々の支払のレベルで、それがどのような趣旨のものであったのか、当事者間の具体的な合意の詳細を探求し、解釈する際に、当該支払がどのような形態の契約に基づくものに当たるか（または近い）、契約類型論が意味をもつことになる。

翻って、税務上、労務提供に対する対価の支払が給与所得に当たるか事業所得に当たるかで争いになる原因は、多くの場合、契約が口頭で結ばれており、合意内容が不明ないし元々曖昧であるために、契約の基本的性質が雇用か請負か、対価の支払がどのような意味をもつかが不明確なことにある。

例えば、事例【5】では、弁護士と相手方企業との顧問契約は口頭で結ばれており、後者が顧問報酬を支払う際に10%の所得税を源泉徴収していたことだけからみて両者が雇用給与と認識していたと解するのは困難であろう⁷⁰⁾。

また、事例【6】でも、当初想定していた組合員による共同事業遂行の方法が行き詰まり、途中で労働力の調達方法を変更したことから、専従者たる組合員と組合との法律関係（したがって、報酬の法的性質）についても、明確な性格規定や合意がされることはなかったものと解される。したがって、組合の一般的な法的構造からみれば、組合から組合員への支払は共同事業によって生じた収益の分配的なものにみえるかも知れないが、労務提供者たる専従者の認識としては雇用労働者とはほとんど異なる認識であったと解される。

さらに、いわゆる一人親方から相手方が労務提供を受ける場合も口頭契約によるものが多いとみられるが、相手方が報酬を支払う際に外注費として経理し、労務提供者側も事業所得ないし雑所得として申告しているような場合は、両者

70) 所204条1項は、弁護士の業務に関する報酬の支払をする者に対し、支払の際に報酬の10%（所205条）の所得税を徴収して国に納付することを求めており、給与所得に対する源泉徴収税額（所185条・186条）とは異なる。

間に雇用契約に基づく給与としての認識の合致があると解するのは困難であろう。

このように、租税法の適用および租税実務の取扱いにおいても、契約上の特定の文言に依拠した形式的判断でも、大まかな類型的判断でもなく、契約の具体的内容についての当事者間の真の合意の探求が決定的な判断基準とされることが確認できよう。それゆえにまた、税務上の問題が発生する前の予防的対応としては、まずは、当事者間の主観的な合意内容を明確化した業務委託契約書を取り交わしておくことが有意義であろう。それにより、対価支払の具体的態様等が明確化され、その法的性質もより分かりやすいものとなるであろう⁷¹⁾。

ついで、そうした当事者間の主観的な合意内容の、各種の契約類型との親和性を判断する基準として、各々契約類型を特徴づける客観的諸要素（前述（1）（ウ）、図表5参照）が意味をもつことになろう⁷²⁾。

5 おわりに

以上、贈与の効力発生時期の認定をめぐる相続税法上の課税要件の解釈、相互売買か交換かの認定をめぐる所得税法・法人税法・相続税法上の課税要件の解釈、給与所得か事業所得かの前提問題としての雇用か請負かを手がかりとした報酬の性質決定をめぐる所得税法上の課税要件の解釈について検討した。その結果、いずれの場合も課税要件の解釈においては、課税における贈与の捕捉、低額譲渡への対応、所得における費用控除のあり方など、税務に特有の要請を考慮に入れながらも、民法解釈にできるだけ整合的な解釈方法が模索されることが確認できたと思われる。このことは、借用概念の解釈方法として、民

71) さらに、NPOが学校等で行う社会活動に対する報酬、監査役に対して支払われる報酬等についても、所得の法的性質を分析する余地がある。

72) 金子・前掲（注6）191頁・193頁参照。

法（学）の観点からも、統一説の支持基盤が強固であることを再認識させるものといえよう。したがって、税務に特有の要請を考慮に入れるとしても、不動産の贈与の効力発生時期をもっぱら登記によって認定したり、同一当事者間で相互に行われた経済的に関連する財産の移転をつねに交換とみなしたり、専門家に支払われた報酬をつねに事業所得とみなすような形式的な処理は、たとえ立法によるとしても問題があろう。

その結果、課税要件の認定上必要となる契約の成否・内容・効力・性質の確定に際しては、当事者間の真実の意思の合致（それは、①首尾一貫した一元的な法秩序において妥当する法規および②契約類型を決定づける客観的指標に照らして規範化された意思の合致を意味する）を第一次的に尊重する民法上の契約解釈方法が、根底においては妥当していることが確認できるといえよう⁷³⁾。

このように、租税法の適用に際して課税要件の充足をめぐる問題となる限りでの契約解釈であっても、実際に当事者の真の意思によって支えられた私的自治に基礎づけられているかどうかをたえず意識する姿勢は、市民法⁷⁴⁾としての法秩序の創造と維持という観点から、きわめて重要であるように思われる。租税法秩序は公法関係に属し、独自の強制執行権限を付与された特別の法律関係であるから、民法をはじめとする私法秩序とは別個の世界とみることは、あまりに形式的で表面的な見方であろう。公法—私法二元論のパラダイムを超え

73) 最近でも、Aが2001年に4億4,200万円で購入した土地の持分の一部を、2003年に妻X₁および息子X₂にそれぞれ時価の78%に当たる8,900万円および3,670万円で売却した事例で、時価と売買価格の差額が贈与に当たるとして、X₁に贈与税と加算税合計850万円、X₂に同じく453万円を課税した税務署Yの処分に対し、X₁・X₂の課税処分取消請求が認容された裁判例（東京地判平成19年8月23日判タ1264号184頁〔確定〕）がある。判決は、相続税の場合に宅地は時価の約80%の路線価で評価されること等と対比し、これと同水準の価格での土地売買は「著しく低い価額の対価での譲渡」（相7条参照）に当たらないと判断した。

74) ここで「市民法」とは、①最も尊重されるべきものとしての市民の基本的な権利・義務の体系を定義した民・商法等の私法を基盤に、②そうした権利・義務を確実に保護・実現するための裁判・執行・立法等の政府機構を支えるための公法、③さらにそれによって確立された強大な権限をコントロールするための人権と法の支配の原則からなる、市民本位の観点から再構成された一元的な法体系を意味する。

て、両者は密接に結びついており、私法秩序は租税法秩序なしには首尾一貫した形で存立しえない一方で、課税も徴収もその前提となる権利変動についての私的自治という道徳性（morality）に支えられていなければ、その法システムの実効性を長期にわたって安定的に維持することは困難であるといえるのではなからうか⁷⁵⁾。

租税法秩序と私法秩序の密接な関係を解明する手がかり（筆者が考える「民法と税法の接点」）は、契約解釈の場面にとどまらない。その他の場面との関係も視野に入れることにより、この問題も含めて両者の関係についての分析をさらに深めなければならない。

75) 法を基礎づけ、法を可能にする市民の道徳性に関しては、Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, 1964, Revised Edition, 1969, Yale University Press, esp. pp. 33-94（稲垣良典訳『法と道徳』〔有斐閣、1968〕42-127頁）参照。