

親子間の使用貸借契約の成否と 不動産所得の帰属

——大阪地裁令和3年4月22日判決
(TAINS Z888-2363) の検討を中心に——

片山直子

はじめに

本稿の目的は、大阪地裁令和3年4月22日判決(TAINS Z888-2363)の検討を中心に、親族間の使用貸借契約の成否をめぐる諸問題を考察することにある。無償で行われる使用貸借(民法593条以下)は、親族等の情義的な関係によるものが多い¹⁾。そのため、親族間の使用貸借については、契約書が作成されることはほとんどない。

使用貸借は、無償契約であり、従来は要物契約であるとされてきた(「民法の一部を改正する法律」(平成29年法律第44号)は、2017年5月に成立し、2020年4月1日から施行されている。同改正民法により、使用貸借は諾成契約とされた。)。このことから、使用貸借は、借主が目的物の占有を取得することで目的物の使用収益が始まり、貸主が当該使用収益を許容するかのよう な事情が認められれば成立しうる契約である。したがって、契約内容の詳細について、合意がなされないまま契約が成立する場合も少なくない。とりわけ、親族間では、その特別な人的関係を前提に、明示の合意によらない使用

1) 法制審議会民法(債権関係)第80回(25.11.19)部会資料70A「民法(債権関係)の改正に関する要綱案のたたき台(5)」60頁等参照。

貸借の成否が問題となりうる²⁾。

使用貸借は、その無償性という性格から、これまでそれほど重要視されてこなかったともいえよう。しかし、実務では、使用貸借を原因とする紛争は少なくない。親族等の特別な人間関係を基礎に成立することが多い契約であるから、その人間関係が悪化すれば、紛争が複雑化する。さらに、近年においては、ビジネス上の取引においても使用貸借契約が締結されたり、節税対策として使用貸借が用いられることも増えている³⁾。このような状況のなか、使用貸借の成否をめぐる諸問題について、考察する意義は大きい。

本稿で検討する上記大阪地裁判決は、駐車場として賃貸されている土地の所有者がその子らに対して当該土地を無償で使用収益させる旨の使用貸借契約の成立を認めた上で、所有者がその子らに対して無償で使用収益させている土地の駐車場収入が、所得税法上、当該土地使用借人に帰属するとした⁴⁾。本件は、土地使用貸借契約書が作成されているという比較的珍しいケースである。同土地使用貸借契約書の原告の署名・押印は真正なものであるにもかかわらず、同土地使用貸借契約書の真正な成立の有無、土地使用貸借契約の成否・内容について争われたという点が注目される。

裁判所は、本件各使用貸借契約書のような処分証書が真正に成立していれば、「特段の事情」がない限り、作成者によって記載どおりの行為がされたことを認めるべきであるとの処分証書の法理に基づき、判断を行っている。使用貸借契約書が作成された事案ならでの展開といえよう。また、裁判所が「節税の動機と目的物を無償で使用収益させる意思とは併存し得る」と判示したことも興味深い。

筆者は、使用貸借をめぐる相続税法上の紛争の傾向について関心を有して

-
- 2) 埼玉弁護士会編『使用貸借の法律と実務』（ぎょうせい、2021年）27-28頁参照。
 - 3) 埼玉弁護士会編・前掲注（2）2頁参照。法制審議会・前掲注（1）60頁でも、「従来、使用貸借は、親族等の情義的な関係によるものが多かったと考えられるが、現代社会においては、そのような情義的な関係によるものだけでなく、経済的な取引の一環として行われることが多く」なっていることが指摘されている。
 - 4) 裁判所ウェブサイト https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=90762（最終閲覧日：2021年12月30日）。

いるが⁵⁾、本稿における検討をとおして、使用貸借をめぐる所得税法上の問題についても、一定の示唆を得たいと考えている。

I 親族間における土地使用関係

使用貸借とは、貸主がある物を引き渡すことを約束し、借主がその引渡しを受けた物について無償で使用収益をして契約が終了したときに返還することを約束することによって成立する契約である（民法593条）。親族間で不動産を無償で貸与する場合は、使用貸借に該当する⁶⁾。たとえば、親族間における土地の貸借関係は愛情等の特殊な絆から生まれたものであり、その間に何ら利害関係の対立はない。したがって、これら親族間の土地の貸借においては、他人間における土地の賃貸借にみられるような土地の使用権に対する強い権利意識はないのが通常である⁷⁾。

このように、親族間での不動産の無償貸与が使用貸借であるとされる理由については、たとえば、大阪地裁昭和43年11月25日判決（行集19巻12号1877頁、判タ230号292頁）が参考になる。

この事案の概要は概ね以下のとおりである。原告である妻は、夫が所有する土地を無償で借り受け、その土地を使用して共同住宅を建築し、これを他人に賃貸して賃料収入を得ていた。これに対して被告は、妻が本件土地の所有者である夫から本件土地を無償で使用する経済的利益の贈与を受けたものと認め、昭和41年8月19日付で原告の昭和40年分贈与税を49,820円、無申告加算税を4,900円とした賦課決定処分をなし、原告に通知した。

これに対し原告は、昭和41年9月12日被告に異議申立をしたが、被告は同年12月9日棄却決定した。そこで原告は、更に、同年12月16日大阪国税局長

5) 片山直子「使用貸借に係る土地の相続税評価額（札幌高裁平成26年12月19日判決）」『最新租税基本判例70』税研35巻4号（2019年）188-191頁等を参照。

6) 潮見佳男『民法（全）（第2版）』（有斐閣、2019年）408頁参照。

7) 松本好正『実務に役立つ土地の貸借等の評価』（大蔵財務協会、2017年）304頁参照。

に審査請求をしたが、同局長は、同42年5月16日付で原処分の一部を取り消し原告の昭和40年分贈与税額を36,190円無申告加算税額を3,600円と裁決し同年6月13日原告に通知した。原告は、昭和40年において誰からも贈与を受けたことがなく、従って申告しなかったものであるから被告の前記決定は違法である、として、審査の裁決により維持された決定部分の取消を求めため本訴に及んだ。

この点、同判決は、「夫婦間の土地の使用関係が当然に地上権を設定するものと解すべき法令上又は理論上の根拠はないのみならず物権である地上権が債権である賃借権等に比し土地使用の目的を達するのにより有利であるからといって親族間における土地使用の関係が常に地上権を設定するものと認めるのは相当でなく、むしろ、親族間における土地利用が愛情等の特殊なきずなによつて結ばれ、その基礎の上に成立したものであればその間に何等利害関係の対立はないのであるから経済的利害について無色ともいふべき使用貸借が最も適合する（下線は筆者による）というべきであつて、地上権のような強力な物権を設定する必要性は毫も存しないといわなければならない。」と判示した。

なお、同判決も、他人の土地を無償で（使用貸借により）借り受けた場合においては、借主は、賃貸借における各年の賃料（地代）相当額の経済的利益を受けていることを認めている⁸⁾。

本判決を受け、課税上の取扱いを統一する必要が生じたため、「使用貸借に係る土地についての相続税及び贈与税の取扱いについて（昭和48年11月1日付 直資2-189、直所2-76、直法2-92 昭和57年5月17日付 直資2-177改正）（「使用貸借通達」）が制定された⁹⁾。

8) 森田哲也編『相続税法基本通達逐条解説（令和2年11月改訂版）』（大蔵財務協会、2020年）179頁参照。

9) この経緯については、森田編・前掲注（8）861頁参照。

II 通常的必要費

目的物の保管に要する費用のうち、借主は、通常的必要費を負担しなければならない（民法595条1項）。通常的必要費とは、目的物の平常の保管に要する費用のことをいう。たとえば、小修繕に要する費用や公租公課がこれに該当する¹⁰⁾。したがって、土地の借受者が土地所有者に地代を支払う場合でも、その金額がその借り受けた土地の固定資産税に相当する金額以下であれば、それは使用貸借に該当する¹¹⁾。

なお、使用貸借通達1は、土地の借受者と所有者との間に当該借受けに係る土地の公租公課に相当する金額以下の金額の授受があるにすぎないものは、使用貸借（民法593条）に該当する旨例示している。この点に関して、相続税に関するものであるが、土地上に建物を有していた被相続人である父が、当該土地の所有者である子に対し、地代として支払っていた金員が、当該土地の固定資産税等年税額を超えていた場合、被相続人は当該土地上に借地権を有していたといえるかが争われた事案について、平成29年1月17日裁決（裁決事例集No.106）は、土地の使用収益に係る経緯やその後の事実経過等を踏まえ、本件金員が当該土地の固定資産税等年税額を超えていたという事情のみでは、当該金員が本件土地の使用収益に対する対価であるとは認めるに足りず、被相続人が当該土地上に借地権を有していたとは認めることはできない、との結論を導いた。同裁決では、親子関係や、金員支払開始時に納税者が未成年者であったことを重視し、従前、親子間における使用貸借契約に基づくものであった本件土地の使用収益が、本件金員の支払が開始されたことをもって、賃貸借契約に基づくものに変更されたとみることはできない、と判断されている¹²⁾。

10) 潮見・前掲注(6) 410頁参照。

11) 松本・前掲注(7) 304頁参照。

12) 本事案についての詳細な分析については、片山直子「立法趣旨から探る税務のポイント（第77回）土地の使用収益に対する対価と借地権（平成29年1月17日裁決・裁決事例集No.106）」

Ⅲ 改正による使用貸借の諾成契約化

「民法の一部を改正する法律」(平成29年法律第44号)は、2017年5月に成立し、2020年4月1日から施行されている。同改正法は、従前要物契約とされていた使用貸借を諾成契約としつつも、書面がなければ使用貸主は、引渡しまでは契約をいつでも解除できるものとし、損害賠償義務を負わせることもない(593条の2)。そのようにした理由については、法制審議会民法(債権関係)第80回(25.11.19)部会資料70A「民法(債権関係)の改正に関する要綱案のたたき台(5)」60頁以下で、使用貸借が、無償契約ということから、軽率に行われた場合には貸主を保護する必要性があり、軽率な使用貸借を予防し、貸主の意思の明確化のため書面がないと解除権を認めるとされている¹³⁾。従来の要物性の要請が担っていた機能については、借用物受取り前における貸主の解除権について定める593条の2によって維持されている。書面による使用貸借の場合を除き、借主が借用物を受け取るまでは貸主は契約を解除できる旨定めており、軽率に無償の諾成的合意をした貸主を保護するという趣旨から、書面によらない使用貸借の場合については、貸主に受取前解除権が認められている¹⁴⁾。

Ⅳ 親子間の使用貸借契約の特徴

親子間においては、他人である第三者との使用貸借とは異なり、親子としての信頼関係を基礎とした従前からの不動産の使用が前提とされることが多

税理65巻1号(2022年)188-193頁を参照。

- 13) 平野裕之「無償契約についての新たな試みとしての改正債権法—有償契約と無償契約の棲み分けの必要性」道垣内弘人ほか編『社会の発展と民法学 [下巻]—近江幸治先生古稀記念論文集—』(成文堂、2019年)410頁参照。
- 14) 石川博康「講演 債権法改正法をめぐる理論的諸問題」司法研修所論集127号(2017年)154頁参照。

い。そのため、当事者間の信頼関係の有無がその成否に影響を及ぼす使用貸借においては、裁判実務上その成立が認められやすいという傾向がある¹⁵⁾。

たとえば、最判平成8年12月17日（民集第50巻10号2778頁）は、共同相続人の一人が相続開始前から被相続人の許諾を得て遺産である建物において被相続人と同居してきたときは、特段の事情のない限り、被相続人と右の相続人との間において、右建物について、相続開始時を始期とし、遺産分割時を終期とする使用貸借契約が成立していたものと推認される、とした¹⁶⁾。

また、東京高判平成12月7月19日（判タ1104号205頁）は、土地を所有する親が、土地上にある建物は、子（平成9年10月26日死亡）が親に無断で建築したものであると主張し、本件建物を相続により取得した子の妻を被告として、所有権に基づき、建物取去土地明渡しを求めたところ、子の妻が、明示又は黙示の使用貸借、あるいは、地上権の設定など占有権限の存在を主張した事案である。裁判所は、親と子の間のみならず、親と子の妻との間においても建物所有を目的とする土地使用貸借契約が成立したことを認めた。親は、主に子に対し、居宅を建築して土地を無償で使用することを承諾したのみならず、子の妻に対しても、同様の承諾を与えたと認めるのが相当である（右の承諾は、あくまで親密な親子関係を基礎としたものであるから、地上権を設定したとまで解することはできない。）、と判示した。

V 親子間の使用貸借の成立が問題となる場合

1 二つの類型

親子間の使用貸借についての裁判例においては、その特別な関係から、多くは使用貸借の成立自体について争いはなく、むしろ、その使用貸借がどの

15) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 59頁参照。

16) 裁判所ウェブサイト https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail?id=52508（最終閲覧日：2021年12月30日）。

時点で終了したかが問題となる¹⁷⁾。したがって、親子間での使用貸借の成立が問題となる裁判例の数はそれほど多くはない。しかし、親子間での使用貸借の成立が争われる事案は、大きく、(負担付)使用貸借か賃貸借かが争われている事案¹⁸⁾と、使用貸借を含め占有権原が何ら認められないとして争われる事案の二つの類型に分かれる¹⁹⁾。

前者の使用貸借か賃貸借かが争われる場面では、借主側に一定の出捐があることから、使用貸借より権原の強い賃貸借が成立しているとの借主の主張に対して、貸主からは出捐は不動産の利用対価ではなく使用貸借が成立するに過ぎない、との主張がなされる²⁰⁾。一定の金銭の交付自体が存在するため、賃貸借又は使用貸借であるかが争点となる。金銭の交付が、目的物の使用収益の対価であると認められれば、賃貸借の存在が認められよう²¹⁾。

これに対して、後者の無権原での占有なのか、又は、使用貸借なのか争われる場面では、どのような流れでなぜ占有が開始したのかが問題となる。

17) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 61頁参照。

18) 谷口知平「判批」民商法雑誌56巻4号(1967年) 689-690頁によれば、使用貸借と賃貸借との区別に関する民法上の判例法理は、使用収益の対価の意味をもつと認められない限り、公租公課の負担をしても使用貸借と認めうるというものである(最高裁昭和35年4月12日判決及び最高裁41年10月27日判決など)。

最高裁昭和35年4月12日判決(民集第14巻5号817頁)は、間借人の毎月1,000円の支払いを賃料でなく謝礼であるとし、使用貸借の成立を認めた事例であり、最高裁は、一畳あたり月1,000円で貸しうる6畳7畳2室を借り受け使用(ただし7畳の方は家主と共用)する間借人が毎月室代名義で1,000円ずつを家主に支払っていても、間借人が家主の妻の伯父という関係にあるときは、右金員は室使用の対価というよりは右関係に基づく謝礼とみるのが相当で、右使用契約は賃貸借でなく使用貸借であるとした(裁判所ウェブサイト https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=53638 最終閲覧日: 2021年12月30日)。

最高裁41年10月27日判決(民集20巻8号1649頁)は、建物の借主が該建物を含む貸主所有の不動産に賦課された固定資産税等の公租公課の支払を負担する等原判示事実があるとしても、右負担が建物の使用収益に対する対価の意味をもつものと認めるに足りる特段の事情のないかぎり、当該貸借関係は使用貸借であると認めるのが相当である、とした(裁判所ウェブサイト https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=54029 最終閲覧日: 2021年12月30日)。

19) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 14頁、59-60頁参照。

20) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 59頁参照。

21) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 41-42頁参照。

この場合、当事者間の関係性が重要な要素となる²²⁾。

2 考慮要素

親子間の使用貸借の成立が問題となった裁判例は、考慮要素として、主に、①当該不動産において親子で同居していたこと、②借主側が不動産を無償で使用していたことについて、長期間異議がなかったこと、③借主が一定の出捐等をしていること、を挙げて、使用貸借の成立を認定している²³⁾。

まず①親子での同居の有無に関するものであるが、東京地裁平成19年2月20日判決（へ平成15（ワ）29131号 建物明渡等請求事件）（文献番号2007WLJPCA02208015）は、長男である被告は、親である原告の承諾の下に、昭和47年1月末日ころから、同年4月1日に婚姻する妻と共に本件建物において原告と同居し、妻において原告の世話などをするようになり、本件建物を生活の本拠として、被告の長男、長女、二男と共に、本件建物に居住するなどしてきた事実によれば、「遅くとも昭和47年1月末日ころまでには、原告と被告との間で、被告及びその家族の居住を目的とし、無償で本件建物を使用することができる旨の使用貸借契約が成立したものと認めるのが相当である」と判示した。

次に②使用の許諾に関するものであるが、東京地裁平成28年4月25日判決（平26（ワ）25119号 建物明渡等請求事件）（文献番号 2016WLJPCA 04258008）は、本件土地及び建物の所有者である旨を主張する親である原告が、占有者である息子夫婦（被告ら）らに対し、所有権に基づきその明渡しを求めるなどした事案である。原告は本件土地建物の購入（被告らの主張によれば、購入契約締結日は、平成24年10月26日）の事実を知っていたにもかかわらず、本件物件からの退去等の返還等を請求した平成26年1月15日到達の書面の送付に至るまで息子夫婦である被告らの居住に対し異議を述べた形跡はないこと、などの事情を総合すれば、「本件物件については、少なくとも

22) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 14頁参照。

23) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 61-64頁参照。

も本件借入金債務の完済に至るまでは被告らに無償で使用を認める旨の使用貸借契約が成立していたものと認めるのが相当である」と判示した。

続いて、③借主の一定の出捐等に関するものであるが、東京地裁平成27年2月24日判決（平26（ワ）6183号 建物明渡等請求事件）（文献番号2015WLJPCA02248031）は、親である原告が、子である被告に対し、所有権に基づく妨害排除請求権に基づき、400万円の支払を受けるのと引換えに建物を明け渡すことを求めるとともに、所有権侵害の不法行為に基づき、平成26年3月22日（訴状送達の日翌日）から同明渡済みまでの家賃相当損害金（月15万円）の支払を求めた事案である。裁判所は、「被告が、本件建物の建築費用の一部（400万円）を負担し、また、本件建物への居住開始後は、原告に対し、月6万円を支払っていたという経緯に照らすと、賃貸借とまで評価することはできないとしても、原被告間においては、少なくとも使用貸借契約が成立したというべきである」と判示した。

親子間の使用貸借の成立に関しては、そもそも争いがない場合が多いが、争われたときでも上述のように、親子間の信頼関係を前提としてその成立が推認されることが多い²⁴⁾。

VI 使用貸借契約書の有無

1 契約書が存在しないとき

使用貸借は、無償であるという点が賃貸借契約と大きく異なり、家族や親族などの親しい間柄にある者同士に特有の契約である。そのため、ほとんどの場合において、契約書は作成されないため、後にトラブルが発生する可能性がある。したがって、使用貸借契約は、貸主と借主が厚意と信頼で結ばれている最初の段階で、契約書を作成しておく意義が大きい契約類型である、

24) 埼玉弁護士会編・前掲注(2)64頁参照。

などと指摘される²⁵⁾。しかし、契約書が存在しない場合であっても、裁判例においては、そのことが使用貸借の成立を否定する理由とはされていない²⁶⁾。

使用貸借は当事者の人的関係を基礎とする契約である。したがって、継続的な人間関係、すなわち当事者の関係性の有無及び内容が使用貸借の成否に大きく影響する。使用貸借は無償で目的物を使用収益させる契約であるため、通常の契約類型とは異なり、契約成立以前に、当事者に一定の人間関係が存在していることが通常である。そのため、典型的には、使用貸借が親族間で成立する事案が多い。契約書という客観証拠がないため、当事者の人間関係に重点が置かれる²⁷⁾。

当事者が明示しなかった意思をどのように解釈するかが重要となる。当事者の関係性、使用貸借関係が生じた経緯、契約継続中の当事者の行動、紛争が生じるに至った理由など様々な事情を総合考慮し、事案ごとの解決を図っていくことになろう²⁸⁾。

2 契約書が存在する場合における実質的な関係の検討

使用貸借の場合であっても、契約書があれば当然考慮されるが、たとえば、最高裁昭和35年2月12日判決（集民第39号415頁）は、以下のように、各契約条項のほか、使用貸借契約の成立に至る経緯も重視している。使用貸借契約は、当事者間の人間関係や、それに基づく使用収益に至った経緯が決め手になることが多い契約類型であることから、仮に契約条項があるとしても、通常の売買契約に関する紛争等のように契約書の文言に全面的に依拠することはできない²⁹⁾。

最高裁昭和35年2月12日判決（集民第39号415頁）は、「原審は、……各契約条項のほか、右契約の成立に至る経緯（下線は筆者による）、とくに以前

25) 木野綾子監修『新しい常識 家族間契約の知識と実践』（日本法令、2021年）63頁参照。

26) 埼玉弁護士会編・前掲注（2）61頁参照。

27) 埼玉弁護士会編・前掲注（2）36-37頁参照。

28) 埼玉弁護士会編・前掲注（2）15頁参照。

29) 埼玉弁護士会編・前掲注（2）40頁参照。

から本件土地の占有使用を継続していた訴外会社において、被上告人からひたすらその使用の許諾を得るため、その条件として契約条項第四項の建物を被上告人に譲渡することにした事情等を詳細に認定した上、これらの事実関係から右建物の譲渡は本件土地の使用許可を得る代償として贈与されたもので、土地使用の対価ならびに権利金の支払にかわるものではないとして、本件貸借を使用貸借と認めたのであるが、以上原判示の事実関係の下では、右の契約についての原審の事実認定ならびに契約解釈は是認することができる」と判示している。

Ⅶ 事例研究

大阪地裁令和3年4月22日判決

(平成31年(行ウ)第51号: 所得税更正処分等取消請求事件)

(TAINS Z888-2363)

最後に、使用貸借契約書が作成されていたにもかかわらず、使用貸借契約の成否が争われた大阪地裁令和3年4月22日判決を検討する。なお、以下では便宜上、「認定事実」の具体的箇所を示した部分等については省略していることを、あらかじめお断りしておく。

1 事実の概要

本件は、納税者である原告が、平成26年分の所得税等について、収入の計上誤り等を理由とする更正の請求をしたところ、課税庁から、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたほか、原告の子らの名義で賃貸された土地の賃料に係る収益は原告に帰属するとして、増額更正処分(以下「本件更正処分」という)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。また、本件通知処分と本件更正処分等を併せて「本件各処分」という。)を受けたことから、本件各処分の取消しを求めた事案である。

裁判所は、前提事実に加え、各証拠及び弁論の全趣旨から、概ね、以下の事実を認定している。

ア 平成26年1月までの本件各土地の利用状況

P等土地について、原告は、平成16年頃以降、複数の個人又は法人との間で、P等土地を所定の区画ごとに駐車場として賃貸する旨の賃貸借契約を締結した。さらに、原告は、平成16年5月頃以降、A社との間で、P等土地の駐車場管理契約を締結した。R土地について、原告は、平成15年1月23日、D会との間で、R土地をD会の職員の駐車場用地として賃貸する旨の賃貸借契約を締結した。さらに、原告は、平成15年1月23日、B社との間で、R土地の駐車場管理契約を締結した。P等土地から得られる1か月当たりの賃料収入の額は、平成26年1月当時、約50万円であった。また、R土地から得られる1か月当たりの賃料収入の額は、同月当時、19万9000円であった。

イ 本件税理士法人に対する相談等

乙は、原告の自宅と同じ敷地にある別棟の建物に居住しているが、平成25年頃、原告から、原告の資産の管理や相続に関心を持っている旨の話を聞くようになったことから、同年11月18日、原告の意向を受けて、本件税理士法人の丁税理士を訪問し、原告が所有する不動産に関する租税や相続税の節税対策について、相談をした。丁税理士は、乙からの上記相談に対し、原告の財産が今後増加すると、乙又は丙が原告の財産を相続する際、相続税を納付するために原告所有の土地の一部を売却しなければならないかもしれないとして、乙又は丙が本件各土地を借りて駐車場の管理・経営をし、その収入を得ることを助言した。乙は、原告に対し、……丁税理士からの助言の内容を伝え、乙又は丙が原告から本件各土地を借り、駐車場の管理・経営することを提案したところ、原告は、十分検討した上で、その提案を了承した。乙は、原告の了承を得たことから、丁税理士に対し、上記助言に沿って手続を進めることを伝え、丁税理士は、必要となる各種の契約書を作成するためのひな型を用意し、乙に交付した。

ウ 本件各取引

原告と乙を作成者とする、平成26年1月25日付けの、P等土地についての「使用貸借契約書」と題する契約書（P等土地使用貸借契約書）が存在する。また、原告と丙を作成者とする、同日付けの、R土地についての「使用貸借契約書」と題する契約書（R土地使用貸借契約書）が存在する。これらの契約書の原告の署名・押印は真正なものである。

本件各使用貸借契約書（P等土地使用貸借契約書及びR土地使用貸借契約書）には、いずれも、原告が、本件各土地を、平成26年2月1日から10年間、各年の固定資産税等の合計額相当額を12で除した金額を月額賃料として、乙又は丙に賃貸し、乙又は丙は、原告の承諾により本件各土地を転貸又は使用借権譲渡を行うことができる旨が記載されており、原告及び乙又は丙の署名・押印がある。

原告は、平成26年1月25日、乙又は丙との間で、P等土地上に敷設されたアスファルト舗装・車止め・フェンス又はR土地上に敷設されたアスファルト舗装（本件舗装等）を贈与する旨の各贈与契約（本件各贈与契約）を締結した。なお、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、乙又は丙がその地位を引き継ぐこととし、原告は、「当該賃借人各人からの預り保証金全額」を乙又は丙に現金で引き渡した旨の記載がされており、原告と乙又は丙の署名・押印がされていた。また、本件各贈与契約書は、いずれも大阪法務局枚方出張所による平成26年1月27日付けの確定日付が付された。乙又は丙は、本件各贈与契約の後、本件舗装等の贈与を受けたとして、贈与税の申告をした。

a P等土地

乙は、平成26年2月1日以降、P等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、賃借人を乙とする旨のP等土地賃貸借契約を締結した。また、乙は、平成26年1月30日付けで、A社との間で、委任者を原告としていたP等土地の駐車場管理契約について、同年2月1日以降、委任者を乙に変更し、賃料等の振込先を乙名義の預金口座に変更する旨のP等駐車場管理契約を締結した。

b R土地

丙は、平成26年1月31日、D会との間で、R土地の賃貸人を丙、賃借人をD会とし、賃貸借期間を同年2月1日から2年として以後2年ごとに更新する旨のR土地賃貸借契約を締結した。また、丙は、平成26年2月1日、B社との間で、委任者を原告としていたR土地の駐車場管理契約について、同日から、委任者を丙に変更し、賃料等の振込先を丙名義の預金口座に変更する旨のR駐車場管理契約を締結した。

エ 平成26年2月以降の本件各土地の賃貸借について

本件各不動産管理業者は、平成26年2月以降の本件各駐車場収入を乙又は丙の銀行口座に振り込むようになった。また、乙又は丙は、同月以降、原告に対し、本件各使用貸借契約書で定められた金員（固定資産税等相当額）を振り込むようになった。

A社の担当者は、P等土地の各区画の賃借人に対し、平成26年2月1日を変更期日として、P等土地の賃貸借契約において、賃貸人が原告から乙に変更した旨を知らせる「貸主変更のお知らせ」と題する書面を配布した。

オ 平成25年分の確定申告

原告は、平成25年当時、本件各土地のほかにも賃貸用の不動産を所有して賃料収入を得ており、平成26年3月にした平成25年分の所得税等の確定申告において、不動産の賃料収入の合計額として2868万6096円（うち、本件各駐車場収入の合計額は855万5400円）を申告した。

カ 本件確定申告

原告は、平成27年1月頃、E農業協同組合（以下「E農協」という。）が実施する「確定申告相談受付」を申し込み、同年2月4日、同相談受付のため、確定申告に必要な書類を持参し、1人でE農協F支店を訪問し、E農協の職員の援助を得て、平成26年分の確定申告書（本件確定申告書）を作成した。

原告は、平成27年3月9日、平成26年分の所得税等について、別表「課税の経緯」の「確定申告」欄のとおり金額等を記載した平成26年分の確定申

告書（本件確定申告書）を提出した。原告は、本件確定申告の際に提出した収支内訳書の「不動産所得の収入の内訳」欄において、本件各土地の賃貸契約期間が、いずれも平成26年1月の1か月間であるとして不動産所得に係る収入を算定していた。

キ 本件調査（略）

2 判 旨

（却下、認容）

「原告は、平成26年1月まで本件各土地の賃貸人として本件各駐車場収入を得ていたところ、同年2月以降の本件各駐車場収入については、本件各使用貸借契約等により、賃貸人が乙又は丙になり、本件各駐車場収入は乙又は丙に帰属するものとして本件確定申告をしているから、平成26年2月以降の本件各駐車場収入が原告に帰属するか否かを検討するに当たり、本件各使用貸借契約が成立したか否かが問題となる。

そして、本件各使用貸借契約書の原告の署名・押印は真正なものであるから、民事訴訟法228条4項によれば、本件各使用貸借契約書の原告作成部分は真正に成立したものと推定されることになる（なお、乙又は丙の作成部分が真正に成立したものであることは弁論の全趣旨により認められる。）」

「以下では、原告が本件各使用貸借契約書の内容を全く認識していなかったとして本件各使用貸借契約書が真正に成立したとの推定が働かないといえるか否かについて検討する。」

「原告は、乙から説明を受け、本件各取引により本件各土地の賃貸人が乙又は丙になるという枠組みについては理解・了解し、そのような認識の下で本件各使用貸借契約書に署名・押印したものの、その法的な意味等の詳細までは理解していなかった可能性が十分にあり、そうであれば、署名・押印してから1年7か月以上も経過してされた上記の面談や電話において、本件各使用貸借契約書について質問を受けても、的確に答えることができず、押印した記憶がないなどと述べたとしても不自然ではない。また、……上記面談

時に、緊張・動揺し、又は非難されたと感じて防衛的になるなどして、自らの認識を適切に伝えることができなかつた可能性があることも考慮に入れる必要がある。そうすると、原告の上記の面談や電話での対応をもって、原告が本件各使用貸借契約書のひな型への署名・押印を求められた際、その記載内容を一切確認せず、言われるがままこれに応じたと推認することはできない。

以上によれば、原告は、乙から本件税理士法人が作成した本件各使用貸借契約書のひな型への署名・押印を求められ、その記載内容を一切確認せず、言われるがままこれに応じたと推認することはできない。かえって、本件各使用貸借契約書の署名・押印に至る経緯、本件各使用貸借契約書の記載内容その他本件各取引の内容、原告の知識・経験・行動傾向等、本件各取引後の取引実態、本件確定申告における原告の行動等を総合すれば、原告が本件各使用貸借契約書の基本的な内容を認識した上で本件各使用貸借契約書に署名・押印した事実を優に認定することができる。」

「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は真正に成立したものと認められるところ、経験則に照らせば、本件各使用貸借契約書のような処分証書が真正に成立していれば、『特段の事情』がない限り、作成者によって記載どおりの行為がされたことを認めるべきである（処分証書の法理）。本件に即してみると、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、原告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。」

「被告が主張する『特段の事情』について

(ア) ……①の主張（本件各取引の異常性）について

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乙又は丙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。

また、本件各取引によって、本件各駐車場収入が乙又は丙に帰属することになるが、原告と乙・丙は親子の関係にあり、原告が十分な収入を得ており（原告の平成25年分の確定申告における不動産収入の合計額は2868万6096円）、高齢でもあったことにも照らすと、本件各駐車場収入が本件各土地の所有者ではない乙又は丙に帰属するからといって本件各取引が社会通念に照らして異常なものであるということとはできない。

以上によれば、社会通念に照らして、本件各取引が特段不自然又は不合理であるということとはできず、本件各取引の一環としてされた本件各使用貸借契約もまた異常なものであるということとはできない。

(イ) ……②の主張（租税負担軽減目的）について

原告及び乙又は丙の本件各取引を行う目的として、原告及び乙又は丙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とは両立し得るといふべきである。すなわち、上記の目的を有しつつ、本件各使用貸借契約を締結するということがあり得る（言い換えれば、節税効果を発生させることを動機として本件各使用貸借契約を締結することはあり得るのであって、節税の動機と目的物を無償で使用収益させる意思とは併存し得るものである（下線は筆者による））から、上記の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¹⁰ことはできないといふべきである。

(ウ) ……③の主張（装う方法としての形式）について

本件各不動産管理業者は、平成26年2月以降、乙又は丙の銀行口座に本件

各駐車場収入を振り込むようになるなど、乙又は丙が賃貸人であることを前提とする行動をとっていること、P等土地については、同月1日から賃貸人の地位が乙に変更したことが各賃借人に周知され、同日以降、各区画の賃借人が賃貸借契約の更新又は変更をする際には、賃貸人を乙とするP等土地賃貸借契約を締結したこと、R土地については、丙が、D会との間で、賃貸借期間を同日から2年として以後2年ごとに更新とするR土地賃貸借契約を締結したこと、乙は同日以降P等土地の賃貸人としての各種の行動をとっていること、乙又は丙から原告に対して本件各使用貸借契約書で定められた金員（固定資産税等相当額）を振り込んだにとどまり、本件各駐車場収入の全て又は大半の額は振り込んでいないこと等の事情を総合すれば、同月以降、本件各土地の使用収益権は乙又は丙にあり、本件各土地の賃貸人は乙又は丙であり、それらは仮装されたものではないと認められる。

したがって、原告及び乙又は丙が、真実は本件各土地の使用収益権は原告から乙又は丙に与えられていないのに、本件各使用貸借契約によってこれらが与えられたかのように装っている、と認めることはできないというべきである。」

「(エ) 上記アの①～③以外の被告の主張について (略)」

「以上によれば、被告が主張する事情をもって、真正に成立した処分証書である本件各使用貸借契約書の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』であるということとはできない。」

「被告が『特段の事情』であると主張する事情のほかに、本件各使用貸借契約書の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』は見当たらないから、本件各土地の引渡し的事实と併せて、本件各使用貸借契約書の記載どおり、本件各使用貸借契約は成立したと認められる（なお、乙又は丙は、原告に対し、P等土地又はR土地の各年の固定資産税等の合計額相当額を支払うこととされているが、それは使用収益に対する対価の意味を持つものとは認められないから、本件各使用貸借契約は、民法上の使用貸借契約の性質を有するものと解される〔最高裁昭和41年（オ）第527号同年10月

27日第一小法廷判決・民集20巻8号1649頁参照]。』

3 検 討

(1) 問題の所在

裁判所は、駐車場として賃貸されている土地の所有者がその子らに対して当該土地を無償で使用収益させる旨の使用貸借契約書の基本的な内容を認識した上で当該契約書に署名・押印したこと、当該契約書の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見当たらないことなど判示の事実関係の下では、当該使用貸借契約が成立したものと認められる、とした。続いて、所有者がその子らに対して無償で使用収益させている土地の駐車場収入が、所得税法上、当該土地使用借人に帰属するかとの点については、裁判所は、所有者がその子らに対して無償で使用収益させている土地の駐車場収入は、使用借人が当該土地の使用収益権に基づき第三者との間で駐車場に係る賃貸借契約を締結して当該駐車場収入を得ていること、当該所有者は当該駐車場収入を得ていないことなど判示の事実関係の下では、所得税法上、所有者ではなく、当該使用借人に帰属する、と判示した³⁰⁾。

前述のように、不動産における使用貸借は、その多くが親族等の特別な人間関係において設定される。親族間の使用貸借については、対価性との関係で、賃貸借又は使用貸借のいずれに該当するのか、占有権原との関係で、使用貸借が認められるのか又は無権原とされてしまうのか、という形で紛争として現れることが多い³¹⁾。本件は、租税争訟であり、親子間の人間関係が問題となったわけではないが、紛争の類型としては、後者の権原の有無が争われたといえる。

親族間の使用貸借では、契約書は作成されないのが一般的である。しかし、本件では、各土地について、親である原告と子らの間の「使用貸借契約書」

30) 裁判所ウェブサイト https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=90762 (最終閲覧日: 2021年12月30日)。

31) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 50頁参照。

と題する契約書が作成されており、同契約書の原告の署名・押印は真正なものであったにもかかわらず、各土地使用貸借契約書の真正な成立の有無、各土地使用貸借契約の成否・内容について、課税庁と納税者との間で争われた。以下では、使用貸借契約の成否に関する論点に絞って、検討する。

(2) 本判決の意義

本件では親子間の使用貸借であるにもかかわらず、使用貸借契約書が作成されており、比較的珍しい事案であるといえよう。裁判所は、本件各使用貸借契約書の原告の署名・押印は真正なものであるから、民事訴訟法228条4項によれば、本件各使用貸借契約書の原告作成部分は真正に成立したものと推定されることになるとした上で、まず、「原告が本件各使用貸借契約書の内容を全く認識していなかったとして本件各使用貸借契約書が真正に成立したとの推定が働かないといえるか否か」について検討した。この点について、裁判所は、本件各使用貸借契約書の署名・押印に至る経緯、本件各使用貸借契約書の記載内容その他本件各取引の内容、原告の知識・経験・行動傾向等、本件各取引後の取引実態、本件確定申告における原告の行動等を総合して認定した。

次に、裁判所は、「本件各使用貸借契約について処分証書の法理にいう『特段の事情』が認められるか否か」を検討している。この点については、以下で詳述するが、課税庁が主張する「特段の事情」について詳細に検討している。

これらの検討において、本判決は、使用貸借契約書の文言のみにとらわれず、当事者の人間関係や、それに基づく使用収益に至った経緯等も勘案し、妥当な結論を導いている。本判決は、使用貸借契約書が存在する場合に、課税庁が、民事訴訟法228条4項による推定は働かず、使用貸借契約書は真正に成立しておらず、使用貸借契約も成立していない、などと主張する場合に生じうる争点と判断の枠組みを示すものであり、示唆に富む。

(3) 処分証書の法理にいう「特段の事情」

上述のように、裁判所は、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した。その上で、本件各使用貸借契約について処分証書の法理にいう「特段の事情」が認められるか否かについて検討している。

処分証書とは、意思表示その他の法律的行为が行われたことを示す文書であり、契約書もこれに含まれる。処分証書においては、文書作成の意思と記載内容たる行為の意思とが直接に関係しているので、文書の真正が証明されたときには、記載される行為そのものの存在が認定される³²⁾。契約書が作成者の意思にもとづいて成立したことが認められれば、記載内容である契約成立の事実が認められる³³⁾。

裁判所は、「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るところ、経験則に照らせば、本件各使用貸借契約書のような処分証書が真正に成立していれば、『特段の事情』がない限り、作成者によって記載どおりの行為がされたことを認めるべきである（処分証書の法理）」として、課税庁の主張する本件各取引の異常性、租税負担軽減目的、装う方法としての形式、その他本件各取引についての不自然な事情として課税庁が指摘する諸事項について検討している。

このなかで、「節税効果を発生させることを動機として本件各使用貸借契約を締結することはあり得るのであって、節税の動機と目的物を無償で使用収益させる意思とは併存し得る」として、「租税負担軽減目的」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』があるとすることはできない」、と述べているところは、特筆すべきである。

32) 伊藤眞『民事訴訟法（第7版）』（有斐閣、2020年）429頁参照。

33) 伊藤・前掲注（32）435頁参照。

VIII むすびにかえて

以上、親族間の使用貸借契約の成否をめぐる諸問題について、検討してきた。使用貸借は無償性を有する継続的な契約であり、特別な人間関係を基に成立することが多い。したがって、詳細な契約条件を定めずに成立することが少なくない。また、人間関係の変化により契約内容が変化したり、紛争に発展しうる³⁴⁾。また、使用貸借は、借主に目的物を使用収益させることを内容とする継続的な契約である。したがって、借主による目的物の使用収益の継続中に、契約当事者が想定していた前提事実が変化することもある。また、無償の使用貸借契約の当初に賃貸人が想定していた特別な人的関係が、使用貸借の継続中に変化することも少なくない³⁵⁾。超高齢社会になり、認知症、人格の変容、世代や職業の違いなどからくる認識の違いなどから、今後、そのような紛争が増えていく可能性もある³⁶⁾。このように、親族間の使用貸借契約をめぐることは、その成否のみならず、契約当事者の特別な関係や契約内容の変化、契約の終了に関しても、多岐にわたる論点が存在する。それらの検討については、将来の課題としたい。

34) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 14頁参照。

35) 埼玉弁護士会編・前掲注(2) 27-28頁参照。

36) 木野監修・前掲注(25) 8-9頁参照。なお、我が国の総人口は、令和2年10月1日現在、1億2,571万人となっている。65歳以上人口は、3,619万人となり、総人口に占める割合(高齢化率)も28.8%となった。内閣府『令和3年版高齢社会白書』第1章第1節1(1) https://www.8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w-2021/html/zenbun/s1_1_1.html。(最終閲覧日:2021年12月30日)。