

“契約書” に該当する文書とは？ 印紙税の判断枠組みと具体的留意点



山田重則

Yamada Shigenori

鳥飼総合法律事務所 弁護士。

企業の法務部等を対象とした印紙税の社内研修等を行う。

企業はその活動に伴い、日々、さまざまな文書を作成しているが、その際、避けて通れないのが印紙税の問題である。印紙税が課されることを知らないまま文書を大量に作成してしまった結果、後に数千万円から数億円という多額の過怠税を課されるケースが後を絶たないため、本稿で印紙税判断の基本的な考え方を身につけていただければ幸いである。

I 印紙税判断の全体像

印紙税に関する書籍として最も一般的なものは、具体的な文書例をあげつつ、これに解説を付したものであろう。書籍のなかには、国税局・国税庁における取扱いにまで言及するものも多く、印紙税判断の際には必ず参照すべき資料といえる¹。しかし、これらの書籍にあらゆる文書例が載っているものではないし、仮に載っていたとしても、判断を求められている文書と一言一句同じとは限らない。そこで、これらの書籍は参照資料として手元に置きつつも、印紙税判断を行う際の基本的な考え方、判断手順を理解する必要がある。

印紙税判断は、基本的には以下の判断ポイントに沿って行われる。

【図表 1】 印紙税判断の全体像

- 第1号～第20号文書の課税事項の記載があるか？
- 課税事項を証明する目的で作成されたか？
- 契約書に当たるか？（1, 2, 5, 7, 12～15号文書の場合）
- 記載金額はいくらか？
- 複数の課税事項が記載されている場合、どの号の文書に所属するか？
- 非課税規定の適用はないか？
- 作成したといえるか？作成者は誰か？

どのような文書であっても、前記の点は検討すべきであり、これにより漏れのない判断が可能になる。以下、各々の判断ポイントの留意点を述べる。

II 判断ポイントの留意点

1 課税事項の記載

ある文書に課税事項の記載がある場合、その文書には、原則として、印紙税が課される（以下、「印紙税の課される文書を「課税文書」という）。課税事項とは、印紙税法別表第一・課税物件表の課税物件欄に掲げる文書により証されるべき事項をいう（印紙税法基本通達2条）。そして、この「課税物件表の課税物件欄に掲げる文書」には、第1号文書（不動産の譲渡等に関する契約書）から第20号文書（判取帳）までの20種類の文書が該当するため、課税事項もまた20種類あるということになる。

たとえば、ある文書に「不動産の譲渡等に関して合意した事実」が記載されている場合、その文書には、第1号文書の課税事項の記載があるため、第1号文書（不動産の譲渡等に関する契約書）に該当する。また、ある

¹ 実務上、特に有益な書籍として、森田修編『問答式実務印紙税 令和元年版』（大蔵財務協会、2019）、馬場則行編『書式550 例解印紙税〔第十一訂版〕』（税務研究会出版局、2018）、川崎令子編『平成30年8月改訂 印紙税実用便覧』（法令出版、2018）、川崎令子編『印紙税法基本通達逐条解説 令和元年版』（大蔵財務協会、2019）があげられる。

文書に「金銭または有価証券を受領した事実」が記載されている場合、その文書には、第17号文書の課税事項の記載があるため、第17号文書（金銭または有価証券の受取書）に該当する。

このように、ある文書に20種類の課税事項のうち1つ以上が記載されている場合、その文書には原則として印紙税が課される（2つ以上の異なる課税事項が記載されている場合には、以下の5であげる「所属の決定」が問題となる）。

ある文書に課税事項の記載があるといえるかが問題となる典型的な例としては、その文書に記載されている役務が「請負」と「委任」のどちらに該当するかという問題があげられる。請負といえる場合には、第2号文書（請負に関する契約書）として、原則として印紙税が課されるが、委任といえる場合には、印紙税は課されない。このように、印紙税の判断の際には、文書の記載内容の法的解釈が問題となることも少なくない²。

2 課税事項の証明目的

ある文書に印紙税が課されるためには、課税事項の記載に加え、「課税事項を証明する目的」で「作成」されることが必要である（印紙税法基本通達2条）。「作成」については、以下の7で言及する。

課税事項を証明する「目的」という文言からは、一見すると、文書の作成者の真の意図に基づいて判断するように思えるが、印紙税における判断は文書に記載された文言を重視して行われるため、課税事項の証明目的も同様に文書の形式、内容等から客観的に判断される。そのため、実務上は、ある文書に課税事項の記載がある場合には、課税事項を証明する目的で作成されたと認定されることが多

いと思われる。

3 「契約書」該当性

(1) 「契約書」には一般よりも広い範囲の文書が含まれる

課税文書のなかには、「〇〇に関する契約書」という文書が含まれている。そのため、ある文書がこれらの文書に該当するためには、そもそもその文書が「契約書」といえることが必要となる。「契約書」というと、一般的には、文書の表題が「〇〇契約書」となっており、また、契約当事者双方が署名・押印して共同して作成する形式のものが多い。しかし、印紙税法における「契約書」は、このような文書に限定されるものでなく、一般的に想定されるよりも広い範囲の文書を契約書として取り扱っている。印紙税に関する判断ミスの多くは、この「契約書」という要件の誤解によって生じている。そこで、印紙税法における「契約書」の定義を次に述べる。

(2) 「契約書」の定義

印紙税法における「契約書」とは、「契約証書、協定書、約定書その他名称のいかんを問わず、契約（その予約を含む。以下同じ。）の成立若しくは更改又は契約の内容の変更若しくは補充の事実（以下『契約の成立等』という。）を証すべき文書をいい、念書、請書その他契約の当事者の一方のみが作成する文書又は契約の当事者の全部若しくは一部の署名を欠く文書で、当事者間の了解又は商慣習に基づき契約の成立等を証することとされているものを含むもの」とするとされている（印紙税法別表第一 課税物件表の適用に関する通則5）。つまり、「契約書」の定義からは、次の点が導かれる。

² 税理士法上、税理士業務から印紙税が除外されているのは、印紙税の判断の際に文書中の文言の法的解釈が必要になることとは無関係であるとはいえないと推察する（税理士法2条1項柱書かっこ書）。

(ア) 契約書か否かは名称ではなく内容で判断する

「契約書」に該当するか否かは、文書の表題から判断するのではなく、その文書によって契約の成立等の事実を証明することができるかどうかで判断する。そのため、仮に、文書の表題が「議事録」や「案内書」というように、一見すると契約書とは思われないような表題であったとしても、その文書によって契約の成立等の事実を証明することができる場合には、「契約書」に該当することになる。

(イ) 契約には予約も含まれる

将来、契約を成立させることを約すること（＝予約）を証明することができる文書についても「契約書」に該当する。

(ウ) 契約の成立以外的事実を証明する文書も「契約書」になる

契約内容の変更を証明することができる文書や当初の契約で不足していた点を後から補充したことを証明することができる文書についても、「契約書」に該当する。すなわち、契約成立の際に作成した契約書にのみ印紙を貼れば足りるというわけではない点には注意を要する。

(エ) 一方当事者の作成する文書、署名・押印を欠く文書も「契約書」になる

先に述べたとおり、「契約書」というと、契約当事者の双方が署名・押印して共同で作成する文書が一般的である。しかし、契約当事者の一方が作成する文書であっても、また、契約当事者の一方または双方の署名・押印がなくとも、契約の成立等の事実を証明することができる場合には、「契約書」に該当する。

(3) 重要な事項

「契約書」に該当するためには、その文書が契約の成立等の事実を証明することができることに加え、その文書が「重要な事項」を証明することができることにも必要となる（印紙税法基本通達12条）。裏を返すと、仮にその文書に契約の成立等の事実が記載されていたとしても、「重要な事項」の記載が1つもない場合には、その文書は「契約書」には該当しないことになる。「重要な事項」については、印紙税法基本通達別表第二において定められている。たとえば、第2号文書（請負に関する契約書）の「重要な事項」には、請負の内容、単価、請負代金の支払期日などが含まれている。

4 記載金額

(1) 印紙代を左右する記載金額

課税文書のなかには、文書内に記載されている金額が大きくなるほど高い税率（印紙代）が課される文書がある。そのため、その文書に記載されている金額（記載金額）をいくらと判断するかが問題となる。

なお、「記載金額」と似た用語として「契約金額」という用語があるが、記載金額とは、契約金額、手形金額、券面金額、受取金額としてその文書に記載されている金額で、その文書において直接証明の対象となっている金額をいう（印紙税法別表第一 課税物件表の適用に関する通則4）。概念としては記載金額のほうが広いといえよう。

(2) 契約金額

ある契約書に何らかの金額が記載されているからといって、それが契約金額に該当するとは限らない。契約金額に該当する金額は、印紙税法基本通達23条において契約類型ごとに定められている。たとえば、第1号の2文書（土地の賃借権の設定に関する契約書）の

契約金額は、賃借権の設定の対価たる金額であり、これは後日返還されることが予定されていない保証金、権利金等の金額を意味する。そのため、土地賃貸借契約書に月々の賃料や後日返還されることが予定されている敷金の金額が記載されていたとしても、これらの金額は契約金額には該当しないため、印紙税を判断する際には考慮する必要がないということになる。このように、契約書に何らかの金額が記載されていた場合には、印紙税法基本通達23条に照らし、それが契約金額といえるかを個別に判断する必要がある。

(3) 記載金額の計算

1つの文書に複数の金額が記載されている場合や、金額そのものは記載されていないものの、これを計算等によって求めることができる場合がある。印紙税法基本通達24条から35条は、記載金額の判断方法のルールを具体例とともに詳細に定めている。また、記載金額の判断における消費税等の取扱いについては、国税庁の「消費税法の改正等に伴う印紙税の取扱い」に定められている。

5 所属の決定

課税文書は20種類に限られているが、ある1つの文書に20種類の課税事項のうち2つ以上が記載されている場合がある。たとえば、土地の賃貸借契約書に敷金受領の事実が記載されている場合、この文書には契約当事者間で土地の賃借権の設定に関して合意した事実（第1号の2文書の課税事項）が記載されているとともに、金銭を受領した事実（第17号文書の課税事項）が記載されているといえる。そのため、この文書を第1号の2文書として扱うのか、それとも、第17号文書として扱うのが問題となる。

このように、ある1つの文書に20種類の課税事項のうち2つ以上が記載されている場合

には、いわゆる「所属の決定」に関するルールを適用することで、いずれか1つの種類の文書として扱うことになる。所属の決定に関するルールは、印紙税法基本通達11条において具体例とともに詳細に定められている。

6 非課税規定の適用

ある文書に課税事項の記載がある場合、その文書には、原則として、印紙税が課される。しかし、その文書が一定の要件を満たす場合、例外的に印紙税は課されない。このように、課税事項の記載があるものの、例外的に印紙税が課されない文書を「非課税文書」という（印紙税法5条）。印紙税法5条は、非課税文書として、①印紙税法別表第一・課税物件表の非課税物件の欄に掲げる文書、②国、地方公共団体または印紙税法別表第二・非課税法人の表に掲げる者が作成した文書、③印紙税法別表第三・非課税文書の表の上欄に掲げる文書で、同表の下欄に掲げる者が作成した文書の3つの文書をあげている。

7 作成の有無と作成者

ある文書に印紙税が課されるためには、前述のとおり、課税事項を証明する目的で「作成」されることが必要である（印紙税法基本通達2条）。そして、その文書の「作成者」が印紙税の納税義務を負うことになる（印紙税法3条）。

(1) 「作成」の意義

「作成」とは、単に文書を作ることではなく、これをその文書の目的に従って行使することをいう（印紙税法基本通達44条）。文書の種類によってその文書を作成した目的は異なるため、「作成」の意義もまた文書ごとに異なる。「作成」の意義を文書に応じて整理すると【図表2】のとおりとなる。

上記の「交付」とは、その文書そのものを

【図表2】「作成」の意義

文書の種類	具体例	「作成」の意義
相手方に交付する目的で作成される課税文書	手形、株券等、預貯金証書、貨物引換証等、保険証券、信用状、配当金領収書、受取書および契約書のうち念書、請書のように契約当事者の一方が作成するもの	交付
契約当事者の意思の合致を証明する目的で作成される課税文書	契約書のうち契約当事者の双方が共同して作成するもの	証明
一定事項の付け込みを証明することを目的として作成される課税文書	通帳、判取帳	最初の付け込み
認証を受けることにより効力が生ずることとなる課税文書	定款	認証
第5号文書のうち新設分割計画書	分割計画書	本店への備え置き

相手方に渡すことをいう。また、「証明」とは、契約当事者双方が署名または押印することをいう。

裏を返すと、たとえば、第17号文書（領収書）を作成したとしても、これをFAXや電子メールに添付する方法によって相手方に送付した場合には、文書そのものを相手方に渡したわけではない以上、「交付」（＝「作成」）したとはいえず、印紙税が課されることはない。また、契約当事者双方が署名・押印した契約書の原本から複写機を用いて写しを作成した場合、その写しがいかに精巧であっても、単に複写をするだけでは「証明」（＝「作成」）したとはいえないため、印紙税が課されることはない。

(2) 「作成者」の意義

「作成者」とは、「作成」をした者をいう。したがって、たとえば、相手方に交付する目的で作成される課税文書については交付をした者が、また、契約当事者の意思の合致を証明する目的で作成される課税文書については証明をした契約当事者双方が、それぞれ「作成者」として印紙税の納税義務を負うことに

なる。「作成者」に関する細かなルールについては、印紙税法基本通達42条から47条および印紙税法4条を参照されたい。

III おわりに

印紙税の納付漏れが生じた場合、納付漏れとなった金額の1.1倍または3倍を過怠税として納付しなければならない。また、印紙税であれば損金算入が可能であるが、過怠税となると損金算入ができない（法人税法55条3項参照）。納付漏れにはこのようなペナルティーがあるため、課税文書作成の際に適正に印紙税の納付を行うことが一番の節税といえよう。

* * *