

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 印紙税過怠税賦課処分取消請求事件

国側当事者・国(新潟税務署長)

令和5年3月8日一部認容・控訴

判 決

原告	G生活協同組合
同代表者代表理事	H
同訴訟代理人弁護士	益本 誠一 高松 賢介 宮下 ゆりえ 八坂 泰弘 寺尾 功
同補佐人税理士	江藤 俊哉 益子 良一
被告	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	新潟税務署長 安藤 和之
同指定代理人	本村 行広 青木 雄弥 神山 ひな 須藤 勝幸 日下部 勇帆 岡崎 誠

主 文

- 1 新潟税務署長が平成30年12月25日付けで原告に対してした原告の平成26年9月から平成29年3月までに作成された各文書に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分(ただし、令和2年3月2日付け関裁(諸)令元第41号の裁決により一部取り消された後のもの)のうち、別紙1取消部分目録記載1(1)の部分を取り消す。
- 2 新潟税務署長が平成30年12月25日付けで原告に対してした原告の平成29年4月から同年8月までに作成された各文書に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分(ただし、令和2年3月2日付け関裁(諸)令元第41号の裁決により一部取り消された後のもの)のうち、別紙1取消部分目録記載1(2)の部分を取り消す。
- 3 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 4 訴訟費用は、これを13分し、その8を被告の負担とし、その余は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 新潟税務署長が平成30年12月25日付けで原告に対してした原告の平成26年9月から平成29年3月までに作成された各文書に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分（ただし、令和2年3月2日付け関裁（諸）令元第41号の判決（以下「本件判決」という。）により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 2 新潟税務署長が平成30年12月25日付けで原告に対してした原告の平成29年4月から同年8月までに作成された各文書に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分（ただし、本件判決により一部取り消された後のもの）を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の要旨

本件は、消費生活協同組合法（以下「生協法」という。）に基づく消費生活協同組合（以下「組合」という。）である原告が、新潟税務署長から、平成30年12月25日付けで、原告が運営する総合病院及び介護老人保健施設において平成26年9月から平成29年3月まで（以下「本件対象期間①」という。）及び同年4月から同年8月まで（以下、「本件対象期間②」といい、本件対象期間①と併せて「本件各対象期間」という。）に作成した領収書等の各文書が印紙税法所定の課税物件に該当するとして、印紙税に係る過怠税の賦課決定処分（以下「一部取消し前各賦課決定処分」という。）を受けたことについて、同各文書は、印紙税法別表第1の2号及び7号の課税物件に該当せず、又は17号の1の非課税物件に該当すると主張して、本件対象期間①に作成された各文書に関する印紙税に係る過怠税の賦課決定処分（ただし、本件判決により一部取り消された後のもの。以下「本件賦課決定処分1」という。）及び本件対象期間②に作成された各文書に関する印紙税に係る過怠税の賦課決定処分（ただし、本件判決により一部取り消された後のもの。以下、「本件賦課決定処分2」といい、本件賦課決定処分1と併せて「本件各賦課決定処分」という。）の取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め等

- （1）印紙税法（平成30年法律第7号による改正前のもの。特に断らない限り、以下同じ。）

ア 印紙税法は、印紙税の課税物件、納税義務者、課税標準、税率、納付及び申告の手続その他印紙税の納税義務の履行について必要な事項を定めている（1条）。

そして、印紙税法は、同法別表第1課税物件表（以下、「別表第1」又は「課税物件表」という。）の「課税物件」欄に掲げる文書（ただし、課税物件表の「非課税物件」欄に掲げる文書（以下「非課税文書」という。）その他の同法5条各号に掲げる文書は除く。以下「課税文書」という。）には印紙税を課するとし（2条、5条）、その課税文書の作成者に印紙税を納める義務があると定めている（3条1項）。

また、印紙税の課税標準及び税率は、別表第1の各号の課税文書の区分に応じ、課税物件表の「課税標準及び税率」欄に定められている（7条）。

イ 本件において該当性が問題となる課税文書は、別表第1のうち2号（請負に関する契約書。以下、これに該当する文書を「2号文書」という。）、7号（継続的取引の基本となる契約書。以下、これに該当する文書を「7号文書」という。）及び17号の1（売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書。以下、これに該当する文書を「17号の1文書」という。）に規定されたものであり、その内容は、別紙2の「課税物件」欄記載のとおりである（同別紙に定める略称等は、以下においても用いることとする。）。また、別紙2の「非

課税物件」欄記載のとおり、17号の1文書に該当し得る文書であっても、「営業（会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているものが、その出資者以外の者に対して行う事業を含み、当該出資者がその出資をした法人に対して行う営業を除く。）に関しない受取書」（以下「営業に関しない受取書」ということがある。）を非課税物件として定めている（以下「本件非課税規定」という。）。

なお、別表第1は、課税物件表の適用に関する通則（以下「別表通則」という。）として、課税物件表における文書の所属の決定は課税物件表の各号の規定によるものとし（別表通則1）、また、当該各号の規定により所属を決定することができないときの定め等を置いている。

ウ 課税文書の作成者は、印紙税法9条から12条までの規定の適用を受ける場合を除き、当該課税文書に課されるべき印紙税に相当する金額の印紙を、当該課税文書の作成の時までに、当該課税文書に貼り付ける方法により、印紙税を納付しなければならないとされている（8条1項）。

エ 印紙税法20条1項は、同法8条1項の規定により印紙税を納付すべき課税文書の作成者が同項の規定により納付すべき印紙税を当該課税文書の作成の時までに納付しなかった場合には、当該印紙税の納税地の所轄税務署長は、当該課税文書の作成者から、当該納付しなかった印紙税の額とその2倍に相当する金額との合計額に相当する過怠税を徴収すると定め、同法20条2項は、同条1項所定の課税文書の作成者から当該課税文書に係る印紙税の納税地の所轄税務署長に対し、当該課税文書について印紙税を納付していない旨の申出があり、かつ、その申出が印紙税についての調査があったことにより当該申出に係る課税文書について国税通則法32条1項の規定による印紙税法20条1項の過怠税についての決定があるべきことを予知してされたものでないときは、過怠税の額は、同項の規定にかかわらず、当該納付しなかった印紙税の額と当該印紙税の額に100分の10の割合を乗じて計算した金額との合計額に相当する金額とすると定めている。

（2）印紙税法施行令（以下「施行令」という。）

施行令26条1項1号は、7号文書である継続的取引の基本となる契約書に関して、特約店契約書その他名称のいかんを問わず、営業者（別表第1の17号の非課税物件の欄に規定する営業を行う者をいう。）の間において、売買、売買の委託、運送、運送取扱い又は請負に関する2以上の取引を継続して行うため作成される契約書で、当該2以上の取引に共通して適用される取引条件のうち目的物の種類、取扱数量、単価、対価の支払方法、債務不履行の場合の損害賠償の方法又は再販売価格を定めるもの（電気又はガスの供給に関するものを除く。）としている。

（3）印紙税法基本通達

ア 印紙税法基本通達（昭和52年4月7日 間消1-36他。以下同じ。）3条は、文書が課税文書に該当するかどうかは、文書の全体を一つとして判断するのみでなく、その文書に記載されている個々の内容についても判断するものとし、また、単に文書の名称又は呼称及び形式的な記載文言によることなく、その記載文言の実質的な意義に基づき判断し、実質的な意義の判断は、文書に記載されている文言等を基として、その文言等を用いることについての関係法律の規定、当事者間における了解、基本契約又は慣習等を加味し、総

合的に行うとしている（甲 1 1）。

また、印紙税法基本通達 4 条 1 項は、一の文書で、その内容に原契約書、約款、見積書その他当該文書以外の文書を引用する旨の文言の記載があるものについては、当該文書に引用されているその他の文書の内容は、当該文書に記載されているものとして当該文書の内容を判断するとしている（弁論の全趣旨）。

イ 印紙税法基本通達は、1 7 号の 1 文書に関して、「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」について、消費生活協同組合、消費生活協同組合連合会を掲げる（甲 1 1、乙 1 7。印紙税法基本通達別表第 1 の第 1 7 号の 1 文書の 2 1）。

ウ 印紙税法基本通達は、営利法人組織の病院等又は営利法人の経営する病院等が作成する受取書は、「営業に関しない受取書」に該当しないとしている。なお、医療法 3 9 条に規定する医療法人が作成する受取書は、「営業に関しない受取書」に該当するとしている（甲 1 1、乙 1 7。印紙税法基本通達別表第 1 の第 1 7 号の 1 文書の 2 7）。

（4）生協法

ア 生協法は、組合は、その行う事業によって、その組合員に最大の奉仕をすることを目的とし、営利を目的としてその事業を行ってはならないと定め（9 条）、組合は、「組合員の生活に必要な物資を購入し、これに加工し若しくは加工しないで、又は生産して組合員に供給する事業」（1 0 条 1 項 1 号）「組合員の生活に有用な協同施設を設置し、組合員に利用させる事業（第 6 号及び第 7 号の事業を除く。）」（同項 2 号）、「組合員の生活の改善及び文化の向上を図る事業」（同項 3 号）、「組合員の生活の共済を図る事業」（同項 4 号）、「組合員及び組合従業員の組合事業に関する知識の向上を図る事業」（同項 5 号）、「組合員に対する医療に関する事業」（同項 6 号）、「高齢者、障害者等の福祉に関する事業であって組合員に利用させるもの」（同項 7 号）等の事業を行うことができると定めている。

イ 生協法は、定款に特に定めのある場合を除くほか、組合員と同一の世帯に属する者（以下「家族組合員」ということがある。）は、組合の事業の利用については、これを組合員とみなすとともに（1 2 条 2 項）、原則として、組合は、組合員以外の者にその事業を利用させることができないとし（同条 3 項本文）、法人は、組合員となることができないと定めている（1 4 条 1 項）。また、生協法は、出資に関して、組合員は、出資一口以上を有しなければならないと定めている（1 6 条 1 項）。

ウ 生協法は、1 0 条 1 項 6 号又は 7 号の事業のうち、病院又は診療所を営む事業、介護保険法 4 1 条 1 項に規定する指定居宅サービス事業者の指定を受けて実施する事業その他の厚生労働省令で定める事業を行う組合は、当該事業（当該事業から生じた利益をその財源に充てることが適当な事業であって厚生労働省令で定めるものを併せ行う場合には、当該併せ行う事業を含む。以下「医療福祉等事業」という。）に係る経理とその他の経理とを区分しなければならないと定めている（5 0 条の 3 第 3 項）。

エ 生協法は、医療福祉等事業に関し、毎事業年度、損益計算において利益を生じたときは、前事業年度から繰り越した損失を埋め、なお残余があるときは、その残余の額は、積立金として整理しなければならない（5 1 条の 2 第 1 項）、この積立金は、医療福祉等事業の費用に充てる場合を除いては、取り崩してはならないと定めている（同条 2 項）。

オ 生協法は、剰余金の割戻しに関し、組合は、損失を填補し、生協法 5 1 条の 4 に定める

準備金等の金額を控除した後でなければ剰余金を割り戻してはならないと定め（５２条１項）、剰余金の割り戻しは、定款の定めるところにより、組合員の組合事業の利用分量又は払い込んだ出資額に应ずるほか、これを行ってはならないと定めている（同条２項）。

（５）消費生活協同組合法施行規則（以下「施行規則」という。）

ア 施行規則１６４条は、生協法５０条の３第３項の厚生労働省令で定める事業は、「病院又は診療所を営む事業」（１号）、「介護保険法（中略）第４１条第１項に規定する指定居宅サービス事業者の指定を受けて実施する事業」（２号）、「法令に基づく事業であって、社会保険料をもってその財源とするもの又は国若しくは地方公共団体がその要する費用の全部若しくは一部を負担し、若しくは補助するもの（前２号を除く。）」（３号）、「国又は地方公共団体がその要する費用の全部又は一部を補助する事業（前各号を除く。）」（４号）とすると定めている。

イ 施行規則１６５条は、生協法５０条の３第３項の厚生労働省令で定めるものは、「生協法第１０条第１項第６号の事業」（１号）、「生協法第１０条第１項第７号の事業」（２号）、「前２号に掲げる事業のほか、前条に規定する事業から生じた利益をその財源に充てることとが適当な事業」（３号）であって定款で定めるものとする定めている。

（６）原告の定款（以下「定款」という。）の定め（甲１）

ア 定款１条は、原告の目的につき、組合員の医療、福祉、保健、衛生並びに生活の文化的、経済的改善向上を図ることと定め、これを受けて定款３条は、当該目的の達成のため、「組合員の健康管理に有用な協同施設を設置し、組合員に利用させる事業」（１号）、「組合員の生活の改善及び文化の向上を図る事業」（２号）、「組合員に対する医療に関する事業」（３号）、「高齢者、障害者等の福祉に関する事業であって組合員に利用させるもの」（４号）、「組合員及び組合職員の、組合員事業に関する知識の向上を図るために必要な教育を行い、および情報を提供する事業」（５号）等の事業を行うと定めている。

イ 定款６８条は、組合員と同一の世帯に属する者は、この組合の事業の利用については、組合員とみなすと定めている。

ウ 定款７３条は、医療福祉等事業の区分経理等に関し、この組合は、「施行規則第１６４条に規定する事業の範囲内の事業」（１号）、「施行規則第１６５条に規定する事業の範囲内の事業」（２号）に係る経理とその他の経理を区分するものとする定めている。

エ 定款７６条１項は、医療福祉等事業に関し、残余がある場合については、医療福祉等事業積立金として積み立てるものとし、同条２項において、当該積立金は、医療福祉等事業の費用に充てる場合を除いては、取り崩してはならないと定めている。

オ 定款７７条は、剰余金について、組合員の組合事業の利用分量又は払い込んだ出資額に応じて組合員に割り戻すことができると定めている。

３ 前提事実（争いのない事実、掲記の証拠（（証拠の表記は、特に断らない限り枝番を含む。以下同じ。）及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（１）原告について（乙８、９）

原告は、昭和３３年２月●日に生協法に基づき設立された組合であり、その事業の一環として、Ⅰ病院（以下「本件病院」という。）、介護老人保健施設「Ⅱ」（以下、「本件介護施設」といい、本件病院と併せて「本件各施設」という。）などを運営している。

（２）原告が本件各対象期間に作成した領収書について（全体として乙１０）

ア 原告は、本件各施設の利用者に対して、その利用代金の領収を証するものとして、領収書を作成・交付している。

イ 本件病院では、医療事務システム（以下「本件医療システム」という。）で出力される領収書に加え、人間ドック等の料金の支払の際に支払者からの求めがあった場合には、同領収書とは別に個人宛ての手書きの領収書が作成・交付されており、受取金額が5万円以上である手書きの領収書には収入印紙が貼付されていた。

また、本件介護施設では、介護事務システム（以下、「本件介護システム」といい、本件介護システムと本件医療システムを総称して「本件各システム」という。）で出力される領収書が作成・交付されていた。

なお、本件各システムで出力される領収書には、本件病院の自動精算機で発行される「診療費領収書」と窓口で発行される「入院領収書」及び「外来領収書」、本件介護施設で発行される「利用料領収書」があった。

原告は、本件各施設の利用者に対して、別紙3別表A記載の各領収書（以下「本件各領収書」という。）を含む領収書を作成・交付した。

ウ 本件各領収書は、本件各対象期間に原告が作成した領収書のうち、本件各システムを利用して、組合員の本人以外の本件各施設の利用者に対して作成し、かつその記載された受取金額が5万円以上のもの（ただし、現金で領収したもの）を抽出したものである（以下、特に断りのない限り家族組合員を除く利用者を「員外利用者」という。）。(乙4)。

(3) 原告が本件対象期間①に作成した各文書について

ア 別紙3別表B順号1から同3までの各文書

原告は、株式会社K（以下「K」という。）及びL株式会社（以下「L」という。）との間で締結した「医療材料管理・搬送業務委託契約」に関して、平成25年12月1日付けで同契約に係る基本契約書（甲5の1）を作成して取り交わし、さらに、Kとの間で、平成26年12月1日付け、平成27年4月1日付け及び同年10月1日付けで各覚書（甲5の2から5の4まで。以下、上記各覚書を総称して「本件各覚書」という。）を作成して取り交わした。

イ 別紙3別表B順号4の文書

原告は、M株式会社（以下「M」という。）との間で締結した院内の備品類の洗濯に係る契約に関して、平成28年2月1日付けで「院内品類洗濯契約書」（甲6。以下「本件洗濯等契約書」という。）を作成して取り交わした。

ウ 別紙3別表C順号1及び3の各文書

原告は、N株式会社（以下「N」という。）との間で、原告の本件病院内外の清掃業務に係る契約に関して、平成27年4月1日付け及び平成28年2月1日付けで「業務請負契約書」（甲3の1及び2。以下「本件各業務請負契約書」という。）を作成して取り交わした。

エ 別紙3別表C順号2の文書

(ア) 原告は、株式会社O（以下「O」という。）との間で、同社において取り扱う商品の売買及び設置等に係る契約に関して、平成27年11月17日付けで「売買契約書」（甲4。以下「本件売買契約書」という。）を作成して取り交わした。

(イ) 本件売買契約書において、商品、数量、代金の支払金額等については別途見積書に記

載のとおりとされている。見積書は、右上に０３０００８３と記されているもの（以下「本件見積書①」という。）、００３５４３７と記されているもの（以下「本件見積書②」という。）、００３５４３８と記されているもの（以下「本件見積書③」という。）、００３５４３９と記されているもの（以下「本件見積書④」という。）、００３５５６６と記されているもの（以下「本件見積書⑤」という。）の５通である。

オ 別紙３別表Ｃ順号４の文書

原告は、株式会社Ｐ（以下「Ｐ」という。）との間で、●●製Ｘ線テレビ装置の保守業務に係る契約に関して、平成２８年４月１日付けで「業務委託契約書」（甲３の３。以下「本件Ｘ線テレビ保守業務委託契約書」という。）を作成して取り交わした。

カ 別紙３別表Ｃ順号５の文書

原告は、Ｐとの間で、医用画像管理システムの保守業務に係る契約に関して、平成２８年１２月１日付けで「業務委託契約書」（甲３の４。以下「本件画像システム保守業務委託契約書」という。）を作成して取り交わした。

キ 別紙３別表Ｃ順号６の文書

原告は、株式会社Ｑ（以下「Ｑ」という。）との間で、自動扉開閉装置の保守点検業務に係る契約に関して、平成２８年１２月２８日付けで「業務委託契約書」（甲３の５。以下、「本件自動ドア保守業務委託契約書」といい、別紙３別表Ｃの順号４から６までの各「業務委託契約書」を総称して「本件各保守委託契約書」という。）を作成して取り交わした。

ク なお、前記アからキまでの契約の一方当事者であるＫ、Ｌ、Ｍ、Ｎ、Ｏ、Ｐ及びＱは、いずれも原告の「出資者」ではない（生協法１４条１項参照）。

（４）本件訴訟に至る経緯等

ア 原告は、本件各領収書について、その作成時に収入印紙を貼付しておらず、印紙税法９条から１１条までに規定する方法による印紙税の納付もしなかった。

イ 原告は、本件各覚書のうち、別紙３別表Ｂ順号１及び２の各覚書については、同表の「貼付額」欄記載の各金額分の収入印紙を貼付していたが、同表順号３の覚書及び同表順号４の本件洗濯等契約書については、いずれも収入印紙を貼付しておらず、印紙税法９条から１１条までに規定する方法による印紙税の納付もしなかった。

原告は、本件各業務請負契約書、本件売買契約書及び本件各保守委託契約書のうち、別紙３別表Ｃ順号４の本件Ｘ線テレビ保守業務委託契約書については、同表の「貼付額」欄記載の金額分の収入印紙を貼付していたが、それ以外の各契約書については、いずれも収入印紙を貼付せず、印紙税法９条から１１条までに規定する方法による印紙税の納付もしなかった。

ウ 処分行政庁は、原告に対し、平成３０年１２月２５日付けで、一部取消し前各賦課決定処分を行った（甲２。別紙３別表Ｄ参照）。

エ 原告は、国税不服審判所長に対し、平成３１年３月８日、一部取消し前各賦課決定処分のうち、２号文書に関する部分を除く部分を不服として、審査請求（以下「本件審査請求」という。）をしたところ、国税不服審判所長は、一部取消し前各賦課決定処分のうち、１７号の１文書に該当する課税文書であるとされた領収書の一部は、原告がその「出資者」に対して行う事業において作成して交付した領収書であることから課税文書に当たらない

として、令和2年3月2日付けで、本件審査請求の一部を認容し、一部取消し前各賦課決定処分の一部を取り消す旨の本件判決をした（甲7、甲8。別紙3別表D及びE参照）。

オ 原告は、令和2年7月23日、本件各賦課決定処分の取消しを求めて本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

第3 争点及び争点に関する当事者の主張の要旨

本件の争点は、概要、原告が本件各対象期間に作成した、①本件各領収書が課税物件表の17号の1の非課税物件の欄2（本件非課税規定）に掲げる「営業に関しない受取書」に該当するか否か（争点1）、争点1に関して、具体的には、④原告の行う事業が印紙税法上の「営業」に該当し、原告が本件非課税規定の括弧書きの「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当するか否か（争点1-1）、⑤家族組合員が本件非課税規定の括弧書きにおける「出資者」に該当するか否か（争点1-2）、②本件各覚書及び本件洗濯等契約書が7号文書に該当するか否か（争点2）、③本件各業務請負契約書、本件売買契約書、本件各保守委託契約書がそれぞれ2号文書に該当するか否か（争点3-1から3-4まで）である。

1 争点1（本件各領収書が本件非課税規定に掲げる「営業に関しない受取書」に該当するか否か）について

（1）被告の主張の要旨

ア 争点1-1（原告の行う事業が印紙税法上の「営業」に該当し、原告が本件非課税規定の括弧書きの「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当するか否か）について

（ア）本件非課税規定の括弧書きの趣旨

- a 本件非課税規定の括弧書きの趣旨は、印紙税法上の「営業」には通常営業と称されていないものも含み、またその反面本来営業であっても「営業」とみないものがあるということであり、会社以外の法人については、まずは利益金又は剰余金の配当又は分配の可否により区分する。すなわち、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることが「できない」こととなっている法人の事業は、全て「営業」に該当しないものとし、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることが「できる」こととなっている法人については、「出資者」以外の者に対して行う事業（行為）であれば、営利性のないものであっても、印紙税法上、全て「営業」に該当する。また、その法人の「出資者」がその法人に対して行う事業（行為）は、たとえ「出資者」が営業者であり、その者の営業の範囲に属するものであっても「営業」に該当しないこととなる。
- b 本件非課税規定の括弧書きの趣旨は、一般通念上の営業に含まれるとは限らないものについても印紙税法上は「営業」に該当するもの、及び一般通念上の営業に含まれる事業についても印紙税法上は「営業」に含まないということもある旨を規定したものであり、本件非課税規定が、「営業」ではなく「事業」という文言を用いていることから明らかである。
- c 本件非課税規定に該当するか否かを判断する際に、法人の性質によってではなく、当該法人が現に営んでいる事業ごとに区別することとすると、当該法人の事業について全てを明らかにした上で、一つ一つの受取書が当該法人のどの事業に関する受

取書であるかを全て判断することが必要になるが、受取書は通常金銭の受領を明らかにすることを目的としているものであり、取引内容等まで詳細に記載されていることは少なく、どの事業に関する受取書であるかの判断を行うことは困難である。

(イ) 医療行為と「営業」の意義の関係等について

- a 医療行為であっても、営利法人、すなわち会社の行為は、営業のためにするものと推定され（会社法5条、商法503条2項）、営利法人組織の病院等や、営利法人の経営する病院等が作成する受取書は、当該営利法人が行う事業が印紙税法上の「営業」であるから、17号の1文書である「営業に関する受取書」に該当することとなる（印紙税法基本通達別表第1第17号の1文書の27）。また、社会福祉法人は公益法人等であり（法人税法2条6号及び別表第2）、たとえ利益を獲得しても、それを構成員には分配しないで公益目的に使用することとなることから、本件非課税規定の括弧書きに該当せず、その結果、社会福祉法人の行う事業は印紙税法上の「営業」には該当しないのであり、原告のような利益金又は剰余金の配当又は分配をすることが「できる」こととなっている法人と同視することはできない。
- b これに対し、原告は、医療法人が作成した領収書については、印紙税法上も非課税文書とされていると主張するが、医療法人は、医療法54条の規定により剰余金の配当が禁止されており、本件非課税規定の括弧書きの「法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当しないため、医療法人が行う事業が印紙税法上の「営業」に該当しないこととなるにすぎない。
- c 同様に、いわゆる中間法人も、商行為に該当するような事業を行い、その収益を構成員に配当又は分配をするという営利法人と異ならないような実体を備えた法人の行為については、原則として「営業」に該当するとすべきである。したがって、中間法人の行う医療行為についても、印紙税法上の「営業」に該当することがある。原告が主張するように、中間法人であるということのみをもって、その行為全てを「営業」に該当しないとした場合、営利法人と同様の実態を有していても印紙税を免れることとなり公平性を害するため、当該中間法人の行う事業の種類ではなく、その性質によって「営業」に該当するか否かを判断すべきである。

(ウ) 原告について

- a 原告は、組合であり、本件非課税規定の括弧書きにおける「会社以外の法人」に該当するところ、生協法52条は、組合が剰余金の割戻しをすることができることを前提に、その割戻しに一定の条件を付すものとなっており、剰余金の割戻しを可能としている上、原告は、定款77条において、剰余金について組合員の組合事業の利用分量又は払い込んだ出資額に応じて組合員に割り戻すことができると定めていることからすれば、原告は、本件非課税規定の括弧書きにいう「会社以外の法人」で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当する。また、原告が原告の「出資者」以外の者に対して行う事業は、印紙税法上の「営業」に含まれる。そして、本件各領収書は、「原告に出資した者以外の者」である家族組合員及び員外利用者に対して、原告が行った事業に関する代金の受領を証するために作成したものであるから、営

業に関する受取書であり、本件非課税規定の「営業に関しない受取書」には該当しない。

- b 原告は、定款において原告が行う事業について、組合員に対する医療に関する事業（３号）や高齢者、障害者等の福祉に関する事業（４号）だけでなく、組合員の生活の改善及び文化の向上を図る事業（２号）や組合員等の組合事業に関する知識の向上を図るために必要な教育を行い、情報を提供する事業（５号）を掲げており、生協法１０条１項３号、５号に規定する事業に該当するものも行うことを定めている。このように、原告は医療福祉等事業以外の事業も営むことができるのであるから、原告の定款７７条は無効又は死文化した規定であるとは認められない。

イ 争点１－２（家族組合員が本件非課税規定の括弧書きにおける「出資者」に該当するか否か）について

（ア）印紙税法は、「出資者」について定義規定を設けていないのであるから、本件非課税規定の括弧書きにおける「出資者」とは、その通常の用法である資金を出した者という意味で解釈すべきである。家族組合員は、資金を出した者に含まれない上、印紙税法上、家族組合員を「出資者」とみなす規定も存在しない。むしろ、昭和４２年に旧印紙税法（昭和４２年法律第２３号による全部改正前のもの。以下同じ。）が全部改正がされた際には、旧印紙税法の「営業に関せざる受取書」（原文は片仮名旧字体。以下同じ。）に規定されていた「出資者其他命令を以て定むる者以外の者」との文言のうち、「其他命令を以て定むる者以外の者」が削除されたものであり、上記改正後の「出資者」の文言を旧印紙税法上の「出資者」の意味と異なる意味で用いられることにしたことをうかがわせる事情もない。これに加えて、上記改正に際し、旧印紙税法の規定にいう「其他命令を以て定むる者以外の者」に相当する「出資者」以外の者を意味する文言も規定されなかったことからすれば、印紙税法の「出資者」とは、「出資の有無」をメルクマールとして、「資金（出資金）を拠出した者」と解釈すべきことは明らかである。

（イ）また、生協法１６条では、「組合員は、出資一口以上を有しなければならない。」と規定されているところ、同条によれば、生協法上の組合員は、当該組合に「出資一口以上を有」するものであって、当組合に「資金（出資金）を拠出した者」であるから、出資一口以上を有していない者は「組合員と同一世帯に属する者」であっても「出資者」には該当しない。したがって、生協法上の組合員は、当該組合に「出資一口以上を有」する者であって、当該組合に「資金（出資金）を拠出した者」であるから、当該組合に出資していない家族組合員は、印紙税法上の「出資者」にも該当しない。

原告の根拠とする生協法１２条２項は、生協法上の組合の事業の利用について定めたものであるところ、同項は、「組合員」と「家族」との法的地位が異なることを前提に、事業の利用という側面については、「家族」を「組合員」に準ずるものとみると解されているにすぎないものであり、印紙税法上の本件非課税規定の括弧書きに係る解釈の根拠とはならない。同様に、生協法１７条及び４８条に規定する組合員の議決権及び選挙権の行使に関する規定に照らせば、生協法自体が、「出資者」と「（出資をしていないが、出資者の家族である）家族組合員」とを法的に区別していると認められる。このことからすれば、家族組合員については、本件非課税規定の括弧書きにおける「出資者以外の者」に該当すると解釈すべきであり、家族組合員分の領収書は非課税文書に該当しない。

(ウ) 印紙税の課税対象となる文書

印紙税の課税対象となる文書は、課税物件表の各号に区分して掲げられており、経済的取引等が行われた際にその事実を証するために作成する証書、帳簿類が該当する。その課税の趣旨は、課税対象となる文書の作成行為の背後には、経済的取引等が存在するため、実質的にはその経済的取引等に担税力を認め課税するところにある。

かかる趣旨を踏まえ、本件非課税規定の括弧書きは、「当該出資者がその出資をした法人に対して行う営業を除く。」としており、これは、構成員の共同の利益の保護や促進を図るための事業を行うことを目的とする中間法人においては、出資関係にある者との取引には経済的取引等は認められないと解したものである。

したがって、「出資者」である組合員に対して作成された領収書は、その出資の関係から経済的取引等が認められる文書には該当しないが、「家族組合員」は、組合との出資関係はないから、印紙税法上の「出資者」と同様の扱いはすることができない。

ウ 小括

よって、本件各領収書は、非課税文書に該当しない。

(2) 原告の主張の要旨

ア 争点1-1 (原告の行う事業が印紙税法上の「営業」に該当し、原告が本件非課税規定の括弧書きの「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当する否か) について

(ア) 本件非課税規定の括弧書きの趣旨

本件非課税規定の括弧書きの趣旨は、課税対象となる事業類型を拡大するものではなく、当該行為が「営業」に該当するかどうかを判断するべきであるとするものである。被告の主張によれば、本件非課税規定の括弧書きの法人に該当すれば、課税対象となる事業が、本来の営業の意義から離れて事業全体に拡大され、その結果として非課税物件の範囲が狭まることになり不合理である。

(イ) 医療行為と「営業」の意義の関係等について

- a 法律上、営業とは、商法502条や503条に定められているところ、その意義は、営利の目的で、同種の行為を継続的・計画的に行うこととされていること、医師・弁護士の行為は営業に当たらないというのが通説であり、医師や医療法人が作成・交付する領収書は、印紙税法上も「営業に関しない受取書」として取扱うものとされており（印紙税法基本通達別表第1第17号の1文書の25及び27参照）非課税文書とされていること、福祉事業については消費税等の税目において、非課税又は減免とされていることに鑑みれば、原告の行う医療事業及び福祉事業には営利性がなく、印紙税法上も「営業」に当たらない。
- b このように、個人や医療法人が営んだときに「営業」に該当しないとされたものが、業務内容に違いがないにもかかわらず、医療法人以外の中間法人や会社が営んだときには「営業」に該当することとなるとすると、医療行為を提供する主体により課税の有無に相違が生ずることとなり不合理である。
- c 本件各領収書は、営利を目的としない医療行為及び介護・高齢者福祉サービスを行う本件各施設により発行されたものであり、本件非課税規定所定の非課税文書に該当する。

(ウ) 原告について

原告は、専ら医療福祉等事業しか営んでいないところ、その場合には生協法51条の2第2項により、積立金は医療福祉等事業の費用に充てる場合を除いては取り崩してはならないとされているのであり、剰余金の割戻しに関する定款77条は、この規定に反する定めであり無効である。

イ 争点1-2 (家族組員が本件非課税規定の括弧書きにおける「出資者」に該当するか否か) について

(ア) 組員と同一の世帯に属する者は、組合の事業の利用についてはこれを組員とみなす旨規定されており(生協法12条2項、定款68条)、本件非課税規定の括弧書きにおける「出資者」には家族組員も含まれるから、家族組員分の領収書についても非課税文書に該当する。

(イ) 生協法12条2項や定款68条により、組合の事業の利用については、家族組員は組員とみなすと規定されているのであり、医療サービスを利用する点において、家族組員と組員は異なることがないのであるから、担税力の有無に差異を設ける理由はなく、生協法という「組員」が印紙税法という「出資者」に該当する。生協法には「出資」という用語は使用されておらず、生協法自体が「出資者」と「家族組員」を区別しているというのは誤りである。

(ウ) 「出資者」である組員の場合と家族組員の場合とで、原告の担税力に差異が生ずるとは考えられないのであり、かかる差異を設ける合理的理由はなく、仮に被告の主張が正しいと判断されるのであれば、組員と家族組員とで区別等をする本件非課税規定の括弧書きは、憲法14条1項に違反し、無効である。

(エ) 被告は、印紙税法上の「出資者」に家族組員を含まないとして、家族組員分の領収書への課税を正当化するが、家庭を中心とした生活の共同体という生協法の趣旨を踏まえると、原告の事業を利用した者が組員であるか家族組員であるかによって、印紙税の課税に区別を設ける合理的理由はない。また、被告は、原告が本件非課税規定の括弧書きにいう「利益金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当し、かつ、家族組員に対する事業は、「出資者以外の者に対して行う事業」に該当するとして、家族組員分の領収書への課税を正当化するが、租税法の共通原理である担税力の観点からみても、医療福祉生協は剰余金(利益)の分配が禁止されているため担税力がない上に、組員と家族組員とで課税・非課税を区別する合理的理由もない。

ウ 小括

本件各領収書は、本件非課税規定の要件を充足するから、非課税文書に該当する。

2 争点2 (本件各覚書及び本件洗濯等契約書が7号文書に該当するか否か) について

(1) 被告の主張の要旨

本件各覚書及び本件洗濯等契約書は、いずれも、特約店契約書その他の契約書で、特定の相手方との間に継続的に生ずる取引の基本となるものであり、営業者の間において作成され、売買、売上の委託、運送、運送取扱い又は請負に関する2以上の取引を継続して行うために作成され、2以上の取引に共通して適用される取引条件のうち、単価、対価の支払方法を定めるものに該当し、契約期間の記載のあるもののうち、当該契約期間が3月以内であり、か

つ、更新に関する定めのないものに該当しないから、課税物件表の7号の課税物件欄に掲げる文書により証されるべき事項が記載され、当事者の間において課税事項を証明する目的で作成された文書であるものといえ、7号文書に該当する。

(2) 原告の主張の要旨

本件各覚書及び本件洗濯等契約書は、いずれも原告の行う医療行為に関する契約書であるところ、医療行為は営利を目的としないため、病院を営む原告は施行令26条所定の「営業者」に該当しないから、いずれも7号文書に該当せず課税文書に該当しない。

3 争点3（本件各業務請負契約書、本件売買契約書、本件保守委託契約書が、それぞれ2号文書に該当するか否か）について

(1) 被告の主張の要旨

ア 本件各業務請負契約書について

請負契約の目的たる「仕事」は、有形の結果を内容とするもののほか、無形の結果を目的にするものも含まれ、請負は、仕事の完成と報酬とが対価関係に立っていることが要件となる。本件各業務請負契約書における清掃業務とは、原告がNに対し、本件病院の建物の保全及び安全かつ衛生的で快適な使用に資するために、病院として良質な医療サービスの提供が可能になる程度の適正な病院内外の清掃という業務を行わせるものであり、無形の結果を目的とするものであるから、請負契約に該当する。

イ 本件売買契約書について

(ア) 本件売買契約書で「別途見積書通り」と記載されている見積書において「移設、搬入及び取付費用」などと記載され、それ以上に区分されていないことからすれば、書面上それらは一体とみるべきであり、これらを分割して個々に検討すべきである旨の原告の主張は妥当ではない。

(イ) 例えば、見積書のうち、本件見積書②は、品名として「移設、搬入及び取付費用」等と記載され、本件見積書④には、品名として「搬入、設置、調整、出張費」と記載され、本件見積書⑤には、品名として「搬入取付費用」と記載されている。

(ウ) そうすると、上記見積書記載の請負契約部分は、売買契約とは別に、器械を搬入し、設置し又は移設し、取り付け、調整することという労務又は労働によってされる結果を請け負い、商品の売買代金とは別にその対価を支払うことを約することを内容とするものであることから、請負契約に該当するものであり、売買契約によって当然に生ずる作業ではなく、原告の主張には理由がない。

ウ Pとの業務委託契約書について

(ア) 本件X線テレビ保守業務委託契約書について

本件X線テレビ保守業務委託契約書における保守業務は、●●製X線テレビ装置を常に安全で良好に作動ができるような状態に保つため、随時及び定期を履行期として、点検し、必要に応じ部品を交換し機器の調整等をするもので、保守という無形の結果を目的とし、それに対して一定の報酬を支払うべきことを内容とするものであるから、請負契約に該当する。

(イ) 本件画像システム保守業務委託契約書について

本件画像システム保守業務委託契約書における保守業務は、医用画像管理システムを常に安全で良好に作動ができるような状態に保つため、定期的に点検し、障害が発生し

た場合の初動対応、障害対応等をするもので、保守という無形の仕事の完成を約し、それに対して一定の報酬を支払うべきことを内容とするものであるから、請負契約に該当する。

エ Qとの本件自動ドア保守業務委託契約書について

本件自動ドア保守業務委託契約書における保守点検は、本件病院の自動ドアを常に安全で良好に作動ができるような状態に保つこと（保守）を目的とし、そのために定期的に点検し、必要に応じて調整、修理をするものであるから、無形の結果を目的とするものであり、それに対して一定の報酬を支払うべきことを内容とするものであるから、請負契約に該当する。

(2) 原告の主張の要旨

ア 本件各業務請負契約書について

本件各業務請負契約書における契約の内容である清掃業務には仕事の完成に当たるものはないため、請負契約の成立要件である「仕事の完成」と評価するに値するものがない。よって、請負に該当せず、準委任である。

イ 本件売買契約書について

(ア)「移設」及び「取付け」が請負であることは認める。

(イ)「漏えい検査測定申請」は、委任又は準委任である。

(ウ)「調整」及び「出張費」は、売買契約の義務の履行の一環又は準委任である。

(エ)「搬入」については、①売買における商品の引渡しが生ずる作業である場合（売買に該当する。）と、②旧病院建物から新病院建物へ機器を移設した場合（請負に該当する。）がある。

a 本件見積書②の「搬入」は、上記②の場合に該当するため、請負に該当することを認める。

b 本件見積書④の「搬入」は、上記①の場合に該当するため、売買契約の義務の履行の一環である。

(オ) 本件見積書④及び本件見積書⑤では、「設置」「取付け」といった請負に該当するものと、「搬入」の上記①に該当するもの（売買）が、項目上区別されておらず、請負に該当する部分の金額を特定することができたとしても、不明確なものは納税者に有利に適用すべきであるから、売買に該当するものとして非課税文書と解するべきである。

ウ Pとの業務委託契約書について

(ア) 本件X線テレビ保守業務委託契約書について

本件X線テレビ保守業務委託契約書に添付されている随時点検委託業務仕様書によれば、保守業務は、定期点検は年に1回あるだけで、それ以外は緊急保守やシステムバージョンアップ対応という不定期に発生する業務であるところ、それに対する報酬の支払は毎月1回定額の支払となっていることから、仕事の結果として報酬を支払っているとは認められない。また、X線管球保証や部分保証といった保証については、仕事の完成は観念することができない。本件X線テレビ保守業務委託契約書には履行期限の定めはなく、被告の主張するような解除をすることはできない。

(イ) 本件画像システム保守業務委託契約書について

上記（ア）の主張と同様のことがいえる。特に、本件画像システム保守業務委託契約

書に添付されている仕様書（標準保守サービスガイド）によれば、作業は不定期で、作業量はその時々で差異があるが、それに対して年額を決めて12回に分けて支払っており、極端な場合は、1か月全く作業がない月も出てくるものであるから、仕事の完成に対する報酬を支払っているものとは認められない。

（ウ）したがって、本件X線テレビ保守業務委託契約書及び本件画像システム保守業務委託契約書における保守、点検は準委任契約である。

エ Qとの本件自動ドア保守業務委託契約書について

自動ドアの点検及び調整については、仕事の完成に値するものを観念することができない。修理については、正常な動作という結果を観念することはできるが、これは仕事の完成とはいえず、準委任契約である。

年3回の定期点検のほか、点検時に見つかった不具合について修理を行ったり、不定期に発生した不具合についても修理を行うこととなるが、いずれの場合も修理は通常の使用状態での故障の場合は無償であり、消耗品の交換も無償であるなど仕事の結果に対して報酬を支払っているものとは認められない。

第4 当裁判所の判断

1 争点1（本件各領収書が本件非課税規定に掲げる「営業に関しない受取書」に該当するか否か）について

（1）争点1－1（原告の行う事業が印紙税法上の「営業」に該当し、原告が本件非課税規定の括弧書きの「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当するか否か）について

ア 印紙税法は、別表第1に掲げる文書について課税文書となる旨定めているものであり、これらの課税対象となる文書は、基本的には経済的取引等が行われた際に、その事実を証するために作成される証書、帳簿類等に該当するものである。そうすると、当該文書の作成行為の背後には経済的取引等が存在することとなるが、印紙税法は、直接的には当該文書を課税対象としながら、実質的には当該文書の背後にある経済的取引等に担税力を認め、その経済的取引等に関し作成される文書ごとに補完的に課税をするものであると解される（乙5）。

また、印紙税法は、本件非課税規定において、「営業に関しない受取書」について非課税とする旨を定める一方で、本件非課税規定の括弧書きにおいて、「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているものが、その「出資者」以外の者に対して行う事業」については「営業」に含まれるものと規定し、当該事業に係る受取書を「営業に関しない受取書」から除外して、課税文書としているものである。

この点について、営業とは、一般に営利の目的をもって同種の行為を反復して行うことをいうところ、専らその構成員のために利益を獲得することを目的として設立され、その獲得した利益を構成員に分配する営利法人の行為は、営業のためにするものと推定される（会社法5条、商法503条2項参照）。一方、公益法人については、たとえ営利行為によって利益を獲得しても、これを構成員には分配せず公益目的に使用するものであるから、その全ての行為は営業に該当しないこととなると解される（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律11条2項、153条3項2号、公益社団法人及び公益財団法人の認定等

に関する法律 2 条参照)。

そして、本件非課税規定の括弧書きは、営利法人にも公益法人にも該当しないその中間的な法人であるいわゆる中間法人に係る事業について、課税対象となるかについて定めた規定である。しかるに、本件非課税規定の括弧書きの文言及び課税対象につき経済的取引等に関する文書としている印紙税法の制度趣旨等に照らすと、本件非課税規定の括弧書きは、当該法人の目的あるいは当該法人の行う事業の一般的な性質に着目し、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることが「できる」かどうか、また、「その出資者以外の者に対して行う事業」かどうかにより、当該法人の行う事業につき「営業」に該当するかについて判定する旨を定めたものと解するのが合理的であり、個々の受取書における行為について個別の判定を行い、課税、非課税の別を判定することを規定したものと解し難い。

イ これを前提に本件についてみると、原告は生協法に基づき設立された組合であり、本件非課税規定の括弧書きにおける「会社以外の法人」に該当する。生協法 5 2 条は、組合が剰余金の割戻しをすることができることを前提にその割戻しに一定の条件を付する旨規定しており、剰余金の割戻しを可能としているから、原告は、「法令の規定」「により利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当するものといえる。また、原告の定款 7 7 条は、剰余金について組合員に割り戻すことができる旨を定めていることから、定款においても「利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」と認められる。

したがって、原告が「出資者」以外の者に対して行う事業については、印紙税法上の「営業」に該当するものと認められるから、本件各領収書は「営業」に該当する事業に関して代金の受領を証するために作成したものと認めるのが相当であり、本件非課税規定にいう「営業に関しない受取書」には、該当しないというべきである。

ウ これに対して、原告は、原告の行う医療事業及び福祉事業にはそもそも営利性がなく、印紙税法上も「営業」に当たらない旨主張する。

しかしながら、前記に説示したとおり、本件非課税規定は、「営業に関しない受取書」について非課税とする旨を定める一方で、その括弧書きにおいて、「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているものが、その「出資者」以外の者に対して行う事業」については、「営業」に含まれるものと規定しているものである。本件非課税規定の括弧書きの趣旨は、印紙税法上の「営業」には、通常の意味の営業に含まれないものを含み、またその反面本来営業に含まれるものであっても、印紙税法上の「営業」に含まれないものがあることを規定したものであり（乙 1 2）、これによれば、会社以外の法人については、まずは利益金又は剰余金の配当又は分配の可否によって「営業」に該当するか否かが区分されることになるものである。

すなわち、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることが「できない」こととなっている法人の事業は、営利性のあるものであっても「営業」に該当しないことになるのに対し、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることが「できる」こととなっている法人については、「出資者」以外の者に対して行う事業（行為）であれば、営利性のないものであっても、印紙税法上の

「営業」に該当することになると解するのが相当である。

そして、前記認定説示したとおり、原告は、生協法に基づき設立された組合であり「会社以外の法人」に該当するとともに、生協法52条及び原告の定款77条の規定により、本件非課税規定の括弧書きにいう「法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当するものである。

そうすると、原告が、専ら医療事業及び福祉事業を行うものであるとしても、「出資者」以外の者に対して行う事業は、印紙税法上の「営業」に該当するというべきである。

この点について、原告は、医師個人や医療法人の行う行為は印紙税法上も「営業」に該当しないとされている旨主張するが、一般的には個人である医師が行う医療行為は営利行為に該当しないということができるとしても、原告は「会社以外の法人」に該当するものであり、そもそも個人である医師と同列に論ずることはできないというべきである。医療法人についても、医療法54条の規定により剰余金の配当が禁止されていることから、「法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」に該当しないため、その作成・交付する領収書が非課税とされるのであり、当該医療法人の行為がそもそも「営業」に該当しないことを理由とするものではない（乙20）。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

エ また、原告は、原告の定款77条において剰余金の割戻しが可能である旨の定めがあることは模範定款を利用したために生じたミスであり、原告は専ら医療と福祉を提供する医療福祉生協であることや、定款の1条及び3条にも医療福祉等事業しか営まないことが明記されており、医療福祉等事業については生協法51条の2において剰余金の割戻しが禁止されていることなどから、定款77条は無効又は死文化しており、原告は「利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」には該当しない旨主張する。

しかしながら、前記関係法令の定め等（6）のとおり、原告の定款は、「組合員の医療、福祉、保健、衛生並びに生活の文化的、経済的改善向上を図ることを目的とする」と規定し（定款1条）、原告の行う事業についても、「組合員の健康管理に有用な協同施設を設置し、組合員に利用させる事業」（定款3条1号）、「組合員の生活の改善及び文化の向上を図る事業」（同条2号）、「組合員及び組合職員の、組合事業に関する知識の向上を図るために必要な教育を行い、および情報を提供する事業」（同条5号）等の、医療及び福祉に関する事業以外の事業をも行うことを明記している。そして、原告においては、これらの事業は、いずれも医療福祉等事業には当たらないものと認められる（施行規則165条、定款73条）。

そうすると、医療福祉等事業しか営まないことが定款に明記されているという原告の主張は失当であるといわざるを得ず、定款77条は無効又は死文化しているものとは認められないというべきであるから、原告の上記主張を採用することはできない。

（2）争点1－2（家族組合員が本件非課税規定の括弧書きの「出資者」に該当するか否か）について

ア 本件非課税規定の括弧書きは、法人がその「出資者」以外の者に対して行う事業については、印紙税法上の「営業」に該当するとして課税対象とする一方で、当該法人の「出資

者」がその出資をした法人に対して行う営業については、「営業」から除くものとして非課税としているものである。

そこで、本件非課税規定の括弧書きの趣旨について検討すると、前記説示したとおり、印紙税法は、直接的には経済的取引等の事実を証する文書を課税対象としているものではあるが、実質的には課税文書の作成行為の背後に存在する経済的取引等に担税力を認めて、補完的に文書ごとに課税をするものである。そして、印紙税法は、別表第1において課税文書を限定列挙する方式を採用しているが、その採用に当たっては旧印紙税法上課税文書として規定されていたものを精査し、経済的取引等に伴って作成される文書であっても、実際上の経済的取引等を過度に阻害することがないように十分に配慮するとともに、印紙税による補完的課税を行う立場から強いて取り上げる必要のないものについては、その政策目的に照らして課税対象から除外することとしたものであると認められる（乙18、乙31）。

このような印紙税法の制度趣旨及び改正経緯に照らすと、本件非課税規定の括弧書きが法人と出資関係にある者との間の取引について非課税としたのは、会社以外の法人とその出資関係にある者との取引は、いわば法人内部における取引にとどまり、出資関係にない者との取引の場合と比べて営利性がないか著しく低いため、これに担税力を認めて補完的課税を行う要請が高いとはいえないことから、その政策目的に照らし印紙税法上の課税対象から除外することとしたものと解するのが合理的である。

イ 上記解釈を踏まえて、本件非課税規定の括弧書きにいう「出資者」の意義について検討するに、印紙税法上「出資者」について定義した規定はないが、その一般的な意味に照らし、「会社以外の法人」に対しその事業のための資金等を拠出しその構成員となったものをいうと解するのが相当である。そして、組合員は、生協法16条1項の規定に基づき、出資一口以上を有しなければならないとされていることから、組合員が印紙税法上の「出資者」に該当すると解されることについては当事者間に争いがない。

ウ 次に、家族組合員が「出資者」に該当するか検討するに、生協法12条2項は、定款に特に定めのある場合を除くほか、組合員と同一の世帯に属する者は、組合の事業の利用については、これを組合員とみなすと規定しているものである。一般に、法令の用例上「みなす」旨の規定（以下「みなし規定」という。）は、法律上の推定と異なりその反証を許さないものであるから、組合の事業の利用に関しては、家族組合員は、同項が適用されることにより、「組合員」そのものとして法的に取り扱われることとなるものである。そして、同項は、家族組合員について、「この法律の適用については」組合員とみなす旨の規定の仕方をしておらず、「組合の事業の利用に関しては」組合員とみなす旨規定しているものである。このような同項の文言に照らせば、同項は、生協法が適用される場合に限り家族組合員を「組合員」とみなすにとどまるものではなく、組合の事業の利用に関する法律関係については、生協法が直接適用される場合に限られず、広く家族組合員を「組合員」とみなすこととしたものであると解するのが相当である。

上記解釈を踏まえて検討すると、本件各領収書のうち家族組合員に対するものは、原告が運営する本件各施設を利用した家族組合員に対し作成・交付されたものであるから、これが原告の事業の利用に関するものに該当することは明らかである。そうすると、家族組合員は、本件各施設の利用に関しては、生協法12条2項により「組合員」そのものとし

て法的に取り扱われることとなるから、これに伴って作成・交付された本件各領収書に関しても「組合員」とみなされ、印紙税法上の「出資者」に該当することになるというべきである。

このような解釈は、印紙税法及び生協法の趣旨に照らし実質的にも妥当であると解される。前述のとおり、本件非課税規定の括弧書きが、会社以外の法人と出資関係にある者との間の取引について非課税としたのは、会社以外の法人とその出資関係にある者との取引は、いわば法人内部における取引にとどまり、出資関係にない者との取引の場合と比べて営利性がないか著しく低いため、これに担税力を認めて補完的課税を行う要請が高いとはいえないことにあると解される。

他方で、生協法9条は、組合は、その行う事業によって、その組合員に最大の奉仕をすることを目的とし、営利を目的としてその事業を行ってはならない旨規定するとともに、生協法12条2項が、家族組合員を組合員とみなすこととした趣旨は、組合が家庭を中心とした生活の協同体組織であることから、事業の利用については世帯を中心とする家族を組合員に準ずるものとみることが適当であるとされたものであると解されるから（乙28）、生協法は、組合の事業の利用に関しては、世帯を取引単位として把握しているものであるということができる。

そうすると、組合の事業の利用に関し印紙税法が適用されるに当たっても、生協法12条2項の適用を介して、世帯を取引単位として担税力の有無を区別するのが相当である。そして、組合員と世帯を同一にする家族組合員との間には、実質的な担税力に差異はないと考えられるから、印紙税法上も家族組合員を「組合員」たる「出資者」に該当すると解するのが相当である。

エ（ア）これに対し、被告は、本件非課税規定の括弧書きにおける「出資者」とは、その通常の用法である資金を出した者という意味で解釈すべきであり、家族組合員は資金を出した者に含まれない旨主張するが、上記説示したところに照らして採用することができない。

この点について、被告は、昭和42年に旧印紙税法が全部改正された際に、旧印紙税法の「営業に關せざる受取書」に規定されていた「出資者其の他命令を以て定むる者以外の者」との文言のうち、「其の他命令を以て定むる者以外の者」が削除されたものであり、改正後の「出資者」の文言を旧印紙税法上の「出資者」の意味と異なる意味で用いられることにしたことをうかがわせる事情はないことをもって、被告の上記主張の根拠として挙げている。

しかしながら、昭和42年の旧印紙税法の全部改正時に「其の他命令を以て定むる者以外の者」との文言が削除された経緯は、旧印紙税法の「営業に關せざる受取書」の括弧書きの規定において「利益又は剰余金の配当又は分配を為す法人にして命令を以て定むるもの」と規定されていたものを、「会社以外の法人で、法令の規定又は定款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているもの」と改正することにより、政令（命令）の規定を待たずに括弧書きの適用を受けることができるように改めた際に、これと同趣旨で削除されたものと解される（乙14、弁論の全趣旨）。このような改正経過を踏まえると、上記改正後の「出資者」に、いわゆるみなし規定による「出資者」を含めない趣旨であるとは解されない（むしろ、

上記改正は、逐一政令に規定することによる改正の煩を避けるためのものと解され、このことはみなし規定による適用を認めることとも整合する。).

(イ) また、被告は、生協法 12 条 2 項は「組合員」と「家族」との法的地位が異なることを前提に、事業の利用という側面については、「家族」を「組合員」に準ずるものとみると解されているにすぎないものであり、印紙税法上の本件非課税規定の括弧書きに係る解釈の根拠とはならない旨主張するが、前記説示したとおり、いわゆるみなし規定は法令の用例上反証を許さないものであるから、その適用においては、家族組合員を「組合員」そのものとして取り扱い、法的に区別するものではないというべきである。

なお、原告における実際の運用においても、組合の事業の利用に関し、組合員は員外利用者と比較して保険診療以外の自由診療や選定療養費について料金面での優遇が行われているが、家族組合員も組合員本人と同様に事業の利用に関し料金面で優遇されていること、組合員と家族組合員に交付される領収書については、領収書の上部右側にいずれも「組合員」と記載されており、その記載上区分がされていないのに対し、員外利用者に交付される領収書にはそのような記載はなく、組合員及び家族組合員と員外利用者との間には領収書の記載においても区別があることが認められる(甲 24、甲 25)。これらの事情からすれば、組合員と家族組合員との間には、実際の運用上も区別があるものではない。

(ウ) さらに、被告は、生協法 17 条及び 48 条に規定する組合員の議決権及び選挙権の行使に関する規定に照らせば、生協法自体が、「組合員」と「家族組合員」とを法的に区別しているとも主張するが、これらの規定は、組合が家庭を中心とする生活の協同化を企図するものであるため、家族の地位を尊重し家族に関する規定を特に設けたものであると認められるから(乙 28)、これらの規定が存在することをもって、直ちに生協法自体が「組合員」と「家族組合員」とを法的に区別しているものであるということはできない。

(エ) したがって、被告の上記主張は、前記認定判断を左右するものではないから、いずれも採用することができない。

オ 以上によれば、家族組合員も本件非課税規定の括弧書きにいう「出資者」に該当し、本件各領収書のうち家族組合員が利用した分については、本件非課税規定の括弧書きの要件を充足するというべきであるから、これを課税文書として課税した本件各賦課決定処分は、この点において違法である。

(3) 小括

以上によれば、本件各賦課決定処分は、本件各領収書のうち家族組合員が利用した分を課税文書として認定している点において違法であるところ、本件各領収書のうち家族組合員が利用した分が、1342 通であることは当事者間に争いがない。このうち本件対象期間①において家族組合員が利用した分は 1128 通、本件対象期間②において家族組合員が利用した分は 214 通であることが認められる(乙 26、弁論の全趣旨)。そうすると、別紙 1 記載 2 及び 3 並びに別紙 3 別表 F のとおり、本件賦課決定処分 1 のうち 67 万 6800 円に係る部分、本件賦課決定処分 2 のうち 12 万 8400 円に係る部分は、いずれも取消しを免れない。

したがって、原告の争点1についての主張は、上記の限度で理由がある。

2 争点2（本件各覚書及び本件洗濯等契約書が7号文書に該当するか否か）について

課税物件表の第7号の「定義」の欄の規定により、7号文書の定義について委任を受けた施行令26条1号は、「営業者」に関して、その括弧書きにおいて、本件非課税規定に規定する「営業」を行う者をいうとしている（前記関係法令の定め等（2））。そして、原告が組合員及び家族組合員以外の者に対して行う事業については、本件非課税規定の括弧書きにより「営業」に該当することは前記1（1）において説示したとおりである。

また、本件各覚書及び本件洗濯等契約書については、前記前提事実（3）クのとおり、いずれも原告が組合員及び家族組合員以外の者に対して行う事業において作成したものであることから、それぞれ7号文書に該当するものと認められる。

したがって、争点2に関する原告の主張は採用することができない。

3 争点3-1（本件各業務請負契約書が2号文書に該当するか否か）について

（1）判断の枠組み

ア 印紙税法2条は、課税物件表に掲げる文書のうち、同法5条の規定により印紙税を課さないものとされる非課税文書以外の文書である課税文書を課税の対象とする旨を定めている。そして、印紙税が、経済的取引等に関して作成される特定の文書を対象として課税する文書税であることに照らせば、課税文書に該当するかについては、当該文書の記載事項について、取引上の社会通念に照らして、客観的に判断するべきである。

イ 本件においては、本件各業務請負契約書のほか各契約書が2号文書に該当するか否かが問題となるところ、印紙税法別表第1は、2号文書を「請負に関する契約書」と規定し、その定義について「請負には、職業野球の選手、映画の俳優その他これらに類する者で政令で定めるものの役務の提供を約することを内容とする契約を含むものとする。」と規定しているものである。

2号文書という「請負」とは、民法に規定する請負が原則としてこれに当たると解されるところ、民法632条は、請負とは、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる旨定めている。このように、民法上の請負は、①仕事の完成と報酬が対価関係に立っており、②請負人の債務が役務の提供によって一定の結果を作出するという「仕事の完成」を目的とすることとなっているものであって、③ここでの「仕事」には、有形物（建物等）を作出することである場合が多いが、無形の結果を作出すること（物品の運搬等）も含まれるものであると解される。

ウ 他方で、原告は、本件各業務請負契約書に係る契約が準委任契約に該当すると主張して2号文書に該当することを争っている。請負契約と準委任契約（民法656条、643条）はいずれも役務の提供を内容とする契約である点において類似するものであり、一般取引上も両契約その他の契約が混合・変形した形態の契約も存在するものである。

両契約の区別については、請負が無形の結果の作出を目的とする場合には特にその判定に困難を伴うが、民法の上記各規定の趣旨に鑑みれば、当該契約が請負に該当するといえるためには、当事者の一方が単に役務提供行為を行えば足りるというのではなく、当該一方当事者が役務提供行為の成果として、一定の結果を作出することが契約の目的となっていることが必須であるということができ、その場合には、印紙税法上も「請負に関する

契約」に該当すると解するのが相当である。他方で、準委任は、請負と異なり、一定の目的に従って事務を処理すること自体が目的となっており、必ずしも仕事の完成を目的としない点で相違があるというべきである。

エ この点に関して、印紙税法基本通達3条1項は、課税文書に該当するかどうかの判断につき、文書の全体を一つとして判断するのみではなく、当該文書に記載されている個々の事項についても判断するものとしており、要するに、当該文書の中に課税事項が一つでも含まれていれば、当該文書は課税文書に該当する旨、また、当該文書の内容判断は、当該文書の名称、呼称等の形式的な記載文言によることなく、記載文言の実質的な意義に基づき行われるべき旨を定め、同条2項は、記載文言の実質的な意義の判断は、当該文書に記載又は表示されている文言等を基に、関係法律の規定、当事者間における了解、基本契約又は慣習等を加味し、総合的に行う旨を定めているところ、この通達の定めは、その内容に照らし、課税文書該当性の判断の解釈指針として合理性を有するものといえる。

このような解釈を踏まえれば、一部に請負に係る事項が併記された契約書や請負その他の事項が混然一体となって記載された契約書であっても、印紙税法上は、「請負に関する契約書」（2号文書）に該当することになる場合があると解するのが相当である。

オ 以上を前提として、本件各業務請負契約のほか各契約書の2号文書該当性について検討する。

（2）認定事実

前記前提事実及び証拠（甲3の1及び甲3の2）によれば、本件各業務請負契約書には、以下の記載があることが認められる。

ア 契約業務の目的、内容等

（ア）本件各業務請負契約書によれば、契約業務の内容は、病院内外の清掃業務である（本件各業務請負契約書（以下、本項目に記載の条項は同契約書におけるものを指す。）2条1項）。また、業務遂行に関しては、「本業務に関する専門的実施計画を作成し、計画的に業務を実施し、その結果等の記録を甲（N）に提示し請負業務を確認し合うものとする」との記載が認められる（7条）。

（イ）本件各業務請負契約書の別紙である清掃業務仕様書（以下「本件仕様書①」という。）には、契約の目的として「病院として良質な医療サービスの提供が可能となるよう、療養環境、治療環境、労働環境の衛生的管理のため」「適正な清掃業務を行うこと」とする旨定められている。

（ウ）業務の範囲及び業務処理の基準は、本件仕様書①によるものとされている（2条2項）。本件仕様書①によれば、清掃作業基準表のとおり日常清掃を行い、清掃箇所、清掃方法、清掃面積及び清掃回数も清掃作業基準表のとおりに行うものとされているが、この日常清掃回数は最低作業回数であり、必要に応じて原告又はNの判断で再度作業することとされている（本件仕様書①の9）。

（エ）Nは、あらかじめ作業員名簿を病院担当者に提出すること、清掃業務日誌を毎日作成し、病院監督者に報告し、確認を受けることとされている（本件仕様書①の6）。

（オ）Nは、指定清掃各箇所の各材質の特性を十分検討の上、最適な清掃機材及び清掃用具を使用することとされ、本件仕様書①に定めない事項であっても、業務上当然行わなければならない事項は、これを実施することとされている（本件仕様書①の10（12））。

イ 契約の期間

契約期間は、「平成27年4月1日から平成28年1月31日」（甲3の1）、「平成28年2月1日から平成28年1月31日」（甲3の2。契約期間の終期は「平成29年1月31日」の誤記と認められる。）とされている。

ウ 報酬等

報酬に関しては、月額一定の額を支払うものとされており（4条1項）、平成27年4月1日から平成28年1月31日までは月額80万7000円、平成28年2月1日から平成29年1月31日までは月額113万4250円（消費税相当額を含まない。）とされている。清掃業務に応じて生ずる費用は、清掃用具以外は全て原告の負担とされている（本件仕様書①の10（11））。

（3）検討

本件各業務請負契約書の記載事項は、上記のとおりであるところ、かかる記載事項を取引上の社会通念に照らし総合的に検討する。

上記認定したとおり、本件各業務請負契約書には、業務内容として「請負」との文言が記載されている上に、その契約業務の内容は、病院内外の清掃を業務とするものである。

そして、本件各業務請負契約書に係る契約の目的は、「病院として良質な医療サービスの提供が可能となるよう、療養環境、治療環境、労働環境の衛生的管理のため」「適正な清掃業務を行うこと」が掲げられており、これを実現するものとして、本件仕様書①においては、業務の範囲及び業務処理の基準が定められているものである。

本件仕様書①によれば、Nは、清掃作業基準表のとおり日常清掃を行い、清掃箇所、清掃方法、清掃面積及び清掃回数について清掃作業基準表のとおりに行うものとされているが、これらは最低限の回数であり必要に応じて再度作業をすることとされていること（本件仕様書①の9）、これらについてNは、原告に対し、あらかじめ作業員名簿を病院担当者に提出すること、清掃業務日誌を毎日作成し、病院監督者に報告し、確認を受けることとされているものである。

これらの規定内容に加えて、本件各業務請負契約書に係る清掃業務は、高度の衛生環境の維持が求められる本件病院を対象としているものであり、その相手方であるNも清掃業者であって、その報酬額も月額80万円を超えることなどの事情を併せ鑑みると、Nとしては、本件仕様書①に規定された業務の範囲や業務処理の基準に従って清掃業務を機械的に行えば足りるものではなく、必要に応じた清掃業務を行うことで病院として良好・適正な衛生状態等を維持・保全することをも、契約の内容として求められているというべきである。この結果、Nが行った清掃業務の結果が、病院として良好・適正な衛生状態等を満たすものでなかった場合には、債務不履行になる場合があると解するのが取引上の社会通念に合致する。

そうすると、本件各業務請負契約書に係る契約は、Nが、原告に対し、本件仕様書①に規定された業務の範囲及び業務処理の基準に従って清掃業務を行うことで、本件病院を病院として良質な医療サービスの提供が可能になる程度に建物を保全するとともに、これを安全かつ衛生的で快適な使用に資する状態にするという無形の結果の作出を目的とする請負契約に該当するというべきである。

したがって、本件各業務請負契約書は、印紙税法上も「請負に関する契約」に当たり、2号文書に該当するというべきである。

(4) 原告の主張について

これに対し、原告は、本件各業務請負契約に係る契約は、準委任契約であると主張するが、前記認定説示したところによれば採用することができない。

なお、本件各業務請負契約書においては、報酬が月額で定められており、個々の仕事の結果と結び付きが明確であるとはいえないが、本件各業務請負契約書に係る清掃業務が、相当期間継続的に行われており、かつ、業務内容も本件仕様書①に定められているとおり一定程度定型化していることに照らせば、このような報酬の定めがされていることのみをもって、これが請負契約ではなく、準委任契約に該当するとはいえない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

4 争点3-2（本件売買契約書が2号文書に該当するか否か）について

(1) 認定事実

前記前提事実及び証拠（甲4、甲23）によれば、本件売買契約書には、原告と〇間の商品に関する売買契約に関する記載があることが認められるところ、本件各見積書には、以下の内容が記載されている。なお、本件見積書①から本件見積書⑤までについて、指定納品場所につき「ご指定場所」との記載がある。

ア 本件見積書①

品名	数量	単価	金額
●●	2	78,800	157,600
消費税			12,608
合計			170,208

イ 本件見積書②

品名	数量	単価	金額
ユニット移設、搬入及び取付費用	1	385,000	385,000
レントゲン移設、搬入及び取付費用	1	195,500	195,500
レントゲン廃止、設置及び漏洩検査測定申請	1	95,000	95,000
診察用バキューム 移設及び取付	1	85,000	85,000
診察用コンプレッサー 移設及び取付費	1	85,000	85,000
出張費（R）	1	60,000	60,000
消費税			72,440
合計			977,940

ウ 本件見積書③

品名	数量	単価	金額
●● 一式	1	3,119,000	3,119,000
●●	1	294,500	294,500
●●	1	91,000	91,000
●●	1	48,300	48,300
消費税			284,224

合計			3, 837, 024
----	--	--	-------------

エ 本件見積書④

品名	数量	単価	金額
●●（４台）一式	1	2, 198, 000	2, 198, 000
搬入、設置、調整、出張費	1	140, 000	140, 000
消費税			187, 040
合計			2, 525, 040

オ 本件見積書⑤

品名	数量	単価	金額
●●	1	442, 400	442, 400
●●	1	12, 800	12, 800
●●	1	13, 300	13, 300
搬入取付費用	1	102, 000	102, 000
消費税			45, 640
合計			616, 140

カ そして、本件売買契約書は、その商品、数量、代金の支払金額等については、本件見積書①から本件見積書⑤までを引用しているものであるが、この点に関し、印紙税法基本通達４条は、「一の文書で、その内容に原契約書、約款、見積書その他当該文書以外の文書を引用する旨の文言の記載があるものについては、当該文書に引用されているその他の文書の内容は、当該文書に記載されているものとして当該文書の内容を判断する」旨規定しているものである。この通達の定めは、その内容に照らし、他の文書の記載内容、記載金額を引用している文書の印紙税の取扱いに係る解釈として合理性を有するものといえるから、本件売買契約書が２号文書に該当するか否かについては、引用されている本件各見積書の記載内容に照らして判断するのが相当である。

(２) 検討

ア そこで、本件売買契約書に関して本件見積書①から本件見積書⑤までの内容を検討すると、本件見積書①及び本件見積書③については、前記認定事実（１）アからウまでのとおり、物品の売買契約に関する記載のみであるから、請負契約の成立を証すべき事項が記載されているものとは認められず、２号文書に該当する記載があるものとは認められない。

イ 本件見積書②、本件見積書④及び本件見積書⑤については、前記認定事実（１）エ及びオのとおり、医療機器の移設、搬入及び取付け、出張費等に関する記載がそれぞれ認められるところ（以下、これらを「本件取付等部分」という）、本件取付等部分については、これらの医療機器を購入した場合に売買契約に付随して行われるような簡易で特別の技術を要しない取付行為等であるとは認められず、売買契約とは別に当該医療機器を搬入し、設置し又は移設し、取付け等を行うという労務によってなされる結果を請け負い、その対価を支払うことを約することを内容とするものであると解するのが相当であり、請負に該当するものといえる。すなわち、これらの医療機器については、単に履行地に持参され

ば足りるというものではなく、適切な場所・方法により搬入・設置・取付け等がされることにより、その本来の性能を発揮することができるものであり、それゆえに本件取付等部分については、上記各見積書において移設、搬入及び取付け、出張費が売買契約の目的物の価格とは別に計上されているものであると解される。

そして、本件見積書②においては「移設、搬入及び取付費用」などと、本件見積書④においては「搬入、設置、調整、出張費」と、本件見積書⑤においては「搬入取付費用」と記載され、これらの労務について個別に区分された記載ではなく一体の記載となっているものと認められる。

前記説示したとおり、一部に請負に係る事項が併記された契約書や請負その他の事項が混然一体となって記載された契約書であっても、印紙税法上は、「請負に関する契約書」

（２号文書）に該当することになる場合があると解されるから、上記各記載を分割して個々に評価するのは合理的ではなく、その記載全体を請負契約として解するのが自然かつ相当である。

ウ 原告は、前記第３の３（２）イのとおり主張するが、当該主張は上記認定判断を左右するものではなく、採用することができない。

（３）小括

以上からすれば、本件売買契約書の記載事項のうち、本件取付等部分（本件見積書②における請負に係る金額９０万５５００円、本件見積書④における請負に係る金額１４万０００円及び本件見積書⑤における１０万２０００円の合計部分）は、請負契約の成立の事実を証すべき事項が記載されているものと認められる。

よって、本件売買契約書は、２号文書に該当する。

５ 争点３－３（Ｐとの各業務委託契約書が２号文書に該当するか否か）について

（１）認定事実

ア 本件Ｘ線テレビ保守業務委託契約書について

前記前提事実及び証拠（甲３の３）によれば、本件Ｘ線テレビ保守業務委託契約書には、以下の記載があることが認められる。

（ア）契約の目的

契約の目的について、「甲（原告）は、●●製Ｘ線テレビ装置の性能を維持する為、必要な保守業務を乙（Ｐ）に委託し、乙（Ｐ）はこれを受託するものとする」とされ（本件Ｘ線テレビ保守業務委託契約書（以下、本項目に記載の条項は同契約書におけるものを指す。）１条）、業務内容は、「保守・点検業務」であり「点検表に基づき」履行するものとされ、その内容等の詳細については別に定める随時点検委託業務仕様書（以下「本件仕様書②」という。）のとおりとするものとされているが（２条）、現場の状況に応じここに記載されていない細部の事項についても誠意をもって行うこととされている（本件仕様書②の柱書き）。

（イ）契約の内容

業務の内容は、点検報告書記載の各項目及び関連部分とし、必要により部品の交換及び機器の調整を行うものとするとしてされている。また、保守の内容は、「Ｘ線管球保証、部品保証（２０万円以下の部品を対象とする）」、「定期点検（年１回）」、「緊急保守」、「システムバージョンアップ対応」であるとされている（本件仕様書②の２）。

(ウ) 契約期間

契約期間は、1年間とされ、契約満了の1か月前までに双方のいずれかから解約の意思表示がない場合には、契約満了日から1年間の自動継続とするものとされている（3条）。

(エ) 報酬

報酬（委託料）は月額で定められており、初月を除き月額15万4000円（消費税相当額を含まない。）とされている（4条）。

(オ) 契約の解除

契約の解除に関して「履行期限までに履行完了の見込みがないとき」には、原告はこの契約を解除することができる（7条2項）。

(カ) 報告

Pは、業務終了後所定の点検報告書を作成し、原告に提出するものとされている（本件仕様書②の3）。

イ 本件画像システム保守業務委託契約書について

前記前提事実及び証拠（甲3の4）によれば、本件画像システム保守業務委託契約書には、以下の記載があることが認められる。

(ア) 契約の目的

契約の目的について、原告は、本件病院における「対象製品の性能を維持する為、必要な保守業務を乙（P）に委託し、乙（P）はこれを受託するもの」とされ（本件画像システム保守業務委託契約書（以下、本項目に記載の条項は同契約書におけるものを指す。）1条）、業務内容は、「保守業務」であり別に定める仕様書（標準保守サービスガイドをいう。以下同じ。）に基づき履行するものとされている（2条）。

(イ) 契約の内容

保守サービスの概要は、「契約保守」、「リモートメンテナンス」、「保守態勢」、「有償保守」からなり、「契約保守」の内容は、運用施設等からの障害発生連絡を受けて初動対応を行い、その後の障害対応作業、障害補修、障害報告書を提出するほか、システムの稼働状況をリモート監視・点検する定期リモート点検や6か月に一度の定期点検保守を行うこととされている（標準保守サービスガイド）。

(ウ) 契約期間

契約期間は、1年間とされ、契約満了の1か月前までに双方のいずれかから解約の意思表示がない場合には、契約満了日から1年間の自動継続とするものとされている（3条）。

(エ) 報酬

報酬（委託料）は年額166万円（消費税相当額を含まない。）とされており、支払は月払とされている（4条）。

(オ) 契約の解除

契約の解除に関して「履行期限までに履行完了の見込みがないとき」には、原告はこの契約を解除することができる（7条2項）。

(2) 検討

本件X線テレビ保守業務委託契約書及び本件画像システム保守業務委託契約書（以下、こ

れらを併せて「本件各業務委託契約書」という。)の記載事項は上記のとおりであるところ、これを取引上の社会通念に照らし総合的に検討する。

原告とPとの本件各業務委託契約書に係る契約は、いずれも医療機器であるX線テレビ及び画像システムの性能を維持するために必要な保守・点検を行うことを業務とするものである。そして、Pは、上記各保守・点検業務を行うに当たって、本件仕様書②及び標準保守サービスガイドに定めるところに従い履行し、必要に応じて部品の交換、機器の調整等を行うこととされている。

これらの規定内容に加えて、Pとの本件各業務委託契約書に係る保守・点検業務は、高度の性能・品質が求められる医療機器を対象としているものであり、その相手方であるPも、これらの保守・点検業務を専門的に行っている業者であって、その報酬額も月額15万円又は年額166万円を超えることなどの事情を併せ鑑みると、Pとしては、本件仕様書②及び標準保守サービスガイドに規定された保守・点検業務を機械的に行えば足りるものではなく、必要に応じた保守・点検を行うことで医療機器の性能を良好な状態に維持することを、契約の内容として求められているというべきである。この結果、Pが一応の保守・点検業務を行ったにもかかわらず、当該医療機器の性能を良好な状態に維持するに満たないものであった場合には、債務不履行になる場合があると解するのが取引上の社会通念に合致する。

そうすると、本件各業務委託契約書に係る契約は、Pが、原告に対し、本件仕様書②及び標準保守サービスガイドに規定されたとおり保守・点検業務を行うことで、医療機器の性能を良好に維持しその使用に資する状態にするという無形の結果の作出を目的とする請負契約に該当するというべきである。

したがって、Pとの本件各業務委託契約書は、印紙税法上も「請負に関する契約」に当たり、2号文書に該当するというべきである。

(3) 原告の主張について

ア これに対し、原告は、本件各業務委託契約に係る契約は、準委任契約であると主張するが、前記認定説示したところによれば採用することができない。

イ なお、本件各業務請負契約書においては、報酬が月額又は年額で定められており、個々の仕事の結果と結び付きが明確であるとはいえないが、本件各業務委託契約書に係る保守・点検業務が、相当期間継続的に行われており、かつ、業務内容も本件仕様書②及び標準保守サービスガイドに定められているとおり一定程度定型化していることに照らせば、このような報酬の定めがされていることのみをもって、これが請負契約ではなく、準委任契約に該当するとはいえない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

6 争点3-4 (Qとの本件自動ドア保守業務委託契約書が2号文書に該当するか否か) について

(1) 認定事実

前記前提事実及び証拠(甲3の5)によれば、本件自動ドア保守業務委託契約書には、以下の記載があることが認められる。

ア 契約の目的

契約の目的は、原告が設置する本件病院の自動扉開閉装置(ドアオペレーター)の保守・点検業務であり、具体的な保守・点検業務の対象は自動ドアエンジン装置の駆動機

械部分、自動ドア装置19台、開閉のためのセンサスイッチとされている。

Qが行う保守・点検業務の委託契約の内容については、別に定める自動ドア保守点検業務仕様書（以下「本件仕様書③」という。）のとおりとされている（本件自動ドア保守業務委託契約書（以下、本項目に記載の条項は同契約書におけるものを指す。）1条）。

イ 契約の内容

本件仕様書③によれば、Qは、自動扉開閉装置等について年3回定期的に点検、調整、修理を行うものとされ、その際「自動ドア保守整備報告書」の内容に沿って点検調整を行うものとされている。また、緊急修理の際には、優先的に出張修理をするものとされ、通常の使用の状態での故障の場合は、別途工費はかからないものとされている。また、消耗した部分については、特に定めるものを除き、無償で交換することとされている。

上記保守・点検業務は、自動ドア施工技能士1級又は2級の有資格者が行うこととされている。

ウ 契約期間

契約期間は、1年間とされ、契約期間満了の1か月前までに双方のいずれかからも申出がない場合には、次年度以降も同様とするものとされている（2条）。

エ 報酬

報酬（委託料）は年額20万6000円（消費税相当額を含まない。）で定められており、Qは年3回に分け、その支払を請求することができるものとされている（3条）。

オ 報告

Qは、業務実施に当たり随時原告に報告をするものとされている（4条）。

（2）検討

本件自動ドア保守業務委託契約書の記載事項は、上記のとおりであるところ、かかる記載事項を取引上の社会通念に照らし、総合的に検討する。

原告とQとの本件自動ドア保守業務委託契約書に係る契約は、いずれも原告の設置する本件病院に係る自動扉開閉装置の性能を維持するために必要な保守・点検を行うことを業務とするものである。そして、Qは、上記各保守・点検業務を本件仕様書③の記載内容に基づき行うこととされており、これによれば年3回定期的に点検、調整、修理を行うこと、「自動ドア保守整備報告書」の内容に沿って点検調整を行うこと、緊急修理の際には、優先的に出張修理をするものとされ、通常の使用の状態での故障の場合は別途工費はかからず、消耗した部品についても原則として無償で交換することとされているものである。

これらの規定内容に加えて、Qとの本件自動ドア保守業務委託契約書に係る保守・点検業務は、その安全管理・維持が高く求められる本件病院の自動扉開閉装置を対象としているものであり、その相手方であるQも、これらの保守・点検業務を専門的に行っている業者であって、その報酬額も年額20万6000円と廉価であるとはいえないことなどの事情を併せ鑑みると、Qとしては、本件仕様書③に規定された保守・点検業務を機械的に行えば足りるものではなく、必要に応じた保守・点検を行うことで自動扉開閉装置の性能を良好な状態に維持することをも、契約の内容として求められているというべきである。この結果、Qが一応の保守・点検業務を行ったにもかかわらず、当該自動扉開閉装置の性能を良好に維持するに満たないものであった場合には、債務不履行になる場合があると解するのが取引上の社会通念に合致する。

そうすると、本件自動ドア保守業務委託契約書に係る契約は、Qが、原告に対し、本件仕様書③に規定されたとおり保守・点検業務を行うことで、自動扉開閉装置の性能を良好に維持し安全に利用することができる状態にするという無形の結果の作出を目的とする請負契約に該当するというべきである。

したがって、本件自動ドア保守業務委託契約書は、印紙税法上も「請負に関する契約」に当たり、2号文書に該当するというべきである。

(3) 原告の主張について

ア これに対し、原告は、本件自動ドア保守業務委託契約書に係る契約は、準委任契約であると主張するが、前記認定説示したところによれば採用することができない。

イ なお、本件自動ドア保守業務委託契約書においては、報酬が年額で定められており、個々の仕事の結果と結び付きが明確であるとはいえないが、本件自動ドア保守業務委託契約書に係る保守・点検業務が、相当期間継続的に行われており、かつ、業務内容も本件仕様書③等に定められているとおり一定程度定型化していることに照らせば、このような報酬の定めがされていることのみをもって、これが請負契約ではなく、準委任契約に該当するとはいえない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

7 まとめ

(1) 小括

以上説示したところをまとめると、以下のとおりとなる。

ア 本件各領収書のうち家族組合員分を除いたものは、17号の1文書に該当し、課税文書に該当するところ、原告は本件各領収書に係る印紙税を納付していない。したがって、原告は、印紙税法20条1項の規定により、別紙3別表Fの「過怠税の額」の欄のとおり、納付しなかった本件各領収書に係る印紙税額1通当たり200円（同表順号3及び4の各「不納付税額」）とその2倍に相当する金額との合計額に相当する額の過怠税を納付すべき義務を負う。

イ 本件各覚書及び本件洗濯等契約書は、7号文書に該当し、課税文書に該当するところ、原告は別紙3別表Bの順号1及び2の各覚書については、同表の「貼付額」欄記載の各金額のみを納付し、同表順号3の覚書及び同4の本件洗濯等契約書については、印紙税を納付していない。したがって、原告は、印紙税法20条1項の規定により、同表の「過怠税の額」の欄のとおり納付しなかった本件各覚書及び本件洗濯等契約書に係る印紙税額（同表順号1から4までの「不納付税額」欄）とその2倍に相当する金額との合計額に相当する額の過怠税を納付すべき義務を負う。

ウ 本件各業務請負契約書、本件売買契約書、本件各保守業務委託契約は、それぞれ2号文書に該当し、課税文書に該当するところ、原告はこれらの契約書に係る印紙税を納付していない。ただし、原告は、印紙税の納付漏れがあったことを理由として、印紙税の不納付事実を申し出た上（別紙3別表Dの「不納付申出の有無」欄参照）、当該申出が印紙税について調査があったことにより当該申出に係る課税文書について国税通則法32条1項の規定による印紙税法20条1項の過怠税についての決定があるべきことを予知されたものではなかったことから、原告は、同条2項の規定に基づき、上記各契約書に係る印紙税額（同表D順号1に係る「不納付税額」）とその額の100分の10の割合を乗じて計算し

た金額との合計額に相当する金額の過怠税（同表順号 1 に係る「過怠税の額」）を納付すべき義務を負う。

（２）当裁判所認定の本件各対象期間別の各過怠税の額

以上に基づき、上記アからウの各過怠税の額を、本件各対象期間ごとに区分すると別紙 3 別表 F のとおりとなる。

8 本件各賦課決定処分の適法性

本件各賦課決定処分における印紙税の各過怠税の額は、上記のとおりとなるから、これを別紙 1 記載 1 のとおりいずれも取り消すべきである。

第 5 結論

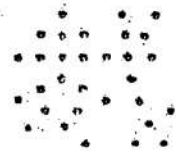
以上によれば、原告の請求は、主文 1 項及び 2 項掲記の限度で理由があるから、その限度で認容し、その余の請求は理由がないからいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第 3 部

裁判長裁判官 市原 義孝

裁判官 小西 圭一

裁判官 依田 吉人



(別紙1)

取消部分目録

1 当裁判所の判断により取り消す過怠税の税額

5 (1) 67万6800円

(2) 12万8400円

2 平成26年9月から平成29年3月までに作成された各文書に係る印紙税に関する取消税額の計算（本件賦課決定処分の額は、本件裁決後のもの）

	本件賦課決定処分の額 (A)	当裁判所の認定額 (B)	増減(△)差額 (C) = (B - A)
過怠税の額	1,134,120 円	457,320 円	△676,800 円
内 訳			
号 別	金 額	金 額	金 額
2号文書	34,320 円	34,320 円	0 円
7号文書	39,000 円	39,000 円	0 円
17号の1文書	1,060,800 円	384,000 円	△676,800 円

10 3 平成29年4月から平成29年8月までに作成された17号の1文書に係る印紙税に関する取消税額の計算（本件賦課決定処分の額は、本件裁決後のもの）

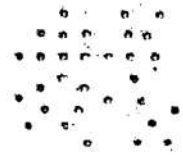
	本件賦課決定処分の額 (D)	当裁判所の認定額 (E)	増減(△)差額 (F) = (E - D)
過怠税の額	192,600 円	64,200 円	△128,400 円

以上

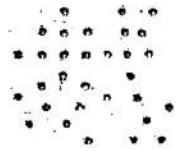
(別紙2)

課税物件表抜粋(2号文書、7号文書、17号の1文書に関するもの)

番号	課税物件		課税標準及び税率	非課税物件
	物件名	定義		
2	請負に関する 契約書	1 請負には、職業野球の選手、映画の俳優その他これらに類する者で政令で定めるものの役務の提供を約することを内容とする契約を含むものとする。	1 契約金額の記載のある契約書 次に掲げる契約金額の区分に応じ、1通につき、次に掲げる税率とする。 百万円以下のもの 二百円 百万円を超え二百万円以下のもの 四百円 二百万円を超え三百万円以下のもの 千円 三百万円を超え五百万円以下のもの 二千元 五百万円を超え千万円以下のもの 一万円 千万円を超え五千万円以下のもの 二万円 五千万円を超え一億円以下のもの 六万円 一億円を超え五億円以下のもの 十万円	1 契約金額の記載のある契約書(課税物件表の適用に関する通則3イの規定が適用されることによりこの号に掲げる文書となるものを除く。)のうち、当該契約金額が1万円未満のもの



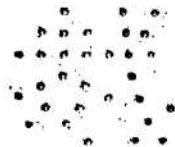
			五億円を超え十億円以下のもの 二十万円 十億円を超え五十億円以下のもの 四十万円 五十億円を超えるもの 六十万円 2 契約金額の記載のない契約書 一通につき 二百円	
7	継続的取引の基本となる契約書（契約期間の記載のあるもののうち、当該契約期間が3月以内であり、かつ、更新に関する定めのないものを除く。）	1 継続的取引の基本となる契約書とは、特約店契約書、代理店契約書、銀行取引約定書その他の契約書で、特定の相手方との間に継続的に生ずる取引の基本となるもののうち、政令で定めるものをいう。	一通につき 四千元	
1 7	1 売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書	1 売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書とは、資産を譲渡し若しくは使用させるこ	1 売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書で受取金額の記載のあるもの	1 記載された受取金額が五万円未満の受取書 2 営業（会社以外の法人で、法令の規定又は定



2 金銭又は有価証券の受取書で1に掲げる受取書以外のもの	と（当該資産に係る権利を設定することを含む。）又は役務を提供することによる対価（手付けを含み、金融商品取引法（昭和二十三年法律第二十五号）第二条第一項（定義）に規定する有価証券その他これに準ずるもので政令で定めるものの譲渡の対価、保険料その他政令で定めるものを除く。以下「売上代金」という。）として受け取る金銭又は有価証券の受取書をいい、次に掲げる受取書を含むものとする。 イ 当該受取書に記載されている受取金額の一部に売上代金が含まれている金銭又は有価証券の受取書及び当該受取金額の全部又は一	次に掲げる受取金額の区分に応じ、一通につき、次に掲げる税率とする。 百万円以下のもの 二百分 百万円を超え二百万円以下のもの 四百分 二百万円を超え三百万円以下のもの 六百分 三百万円を超え五百万円以下のもの 千分 五百万円を超え千万円以下のもの 二百分 千万円を超え二千万円以下のもの 四百分 二千万円を超え三千万円以下のもの 六百分 三千万円を超え五千万円以下のもの 一百分 五千万円を超え一億円以下のもの 二百分 一億円を超え二億円以下のもの 四百分 二億円を超え三億円以下のもの 六百分	款の定めにより利益金又は剰余金の配当又は分配をすることができることとなっているものが、その出資者以外の者に対して行う事業を含み、当該出資者がその出資をした法人に対して行う営業を除く。）に関しない受取書 3 有価証券又は第八号、第十二号、第十四号若しくは前号に掲げる文書に追記した受取書
-------------------------------------	---	---	--



		部が売上代金であるかどうか当該受取書の記載事項により明らかにされていない金銭又は有価証券の受取書 ロ 他人の事務の委託を受けた者（以下この欄において「受託者」という。）が当該委託をした者（以下この欄において「委託者」という。）に代わって売上代金を受け取る場合に作成する金銭又は有価証券の受取書（銀行その他の金融機関が作成する預貯金口座への振込金の受取書その他これに類するもので政令で定めるものを除く。二において同じ。） ハ 受託者が委託者に代わって受け取る売上代金の全部又は一部に	三億円を超え五億円以下のもの 十万円 五億円を超え十億円以下のもの 十五万円 十億円を超えるもの 二十万円 2 1に掲げる受取書以外の受取書 1通につき 二百円	
--	--	---	---	--

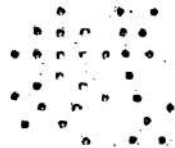


		相当する金額を委託者が受託者から受け取る場合に作成する金銭又は有価証券の受取書 ニ 受託者が委託者に代わって支払う売上代金の全部又は一部に相当する金額を委託者から受け取る場合に作成する金銭又は有価証券の受取書		
--	--	--	--	--

別表D 本件各賦課決定処分の経緯

文書の 作成年月	本件各賦課決定処分 (平成 30 年 12 月 25 日付け)							審査請求 (平成 31 年 3 月 8 日)	裁決 (令和 2 年 3 月 2 日)
		順 号	号別	不納付申出 の有無	課税文書 の通数	不納付税 額	過怠税の額	過怠税の額	過怠税の額
自平成 26 年 9 月 至平成 29 年 3 月	本件賦課 決定処分 1	1	2 号文書	有	通 6	円 31,200	円 34,320	円 34,320	円 34,320
		2	7 号文書	無	4	13,000	39,000	全部取消し	39,000
		3	17 号の 1 文書	無	1,996	399,200	1,197,600	全部取消し	1,060,800
自平成 29 年 4 月 至平成 29 年 8 月	本件賦課 決定処分 2	4	17 号の 1 文書	無	343	68,600	205,800	全部取消し	192,600

注：「号別」欄の各記載は、印紙税法別表第 1 の「番号」及び「物件名」の各数字を表したものである。



別表E 本件各賦課決定処分（本件裁決後のもの）の内訳

文書の 作成年月	本件各賦課決定処分					
	順 号	課税物件名	不納付申 出の有無	課税文書の通数	不納付税額	過怠税の額
自平成 26 年 9 月至 平成 29 年 3 月					円	円
	1	2 号文書	有	6	31,200	34,320
	2	7 号文書	無	4	13,000	39,000
	3	17 号の 1 文書	無	1,768	353,600	1,060,800
						1,134,120
自平成 29 年 4 月 至平成 29 年 8 月	4	17 号の 1 文書	無	321	64,200	192,600



別表F 当裁判所の認定する対象期間別の各過怠税の額

文書の 作成年月	当裁判所の認定する各過怠税の額					
	順号	課税物件名	不納付申出の有無	課税文書の通数	不納付税額	過怠税の額
自平成26年 9月至平成 29年3月					円	円
	1	2号文書	有	6	31,200	34,320
	2	7号文書	無	4	13,000	39,000
	3	17号の1文書	無	640	128,000	384,000
						457,320
自平成29年 4月至平成 29年8月	4	17号の1文書	無	107	21,400	64,200

別紙 3 別表 A ～ C 省略