

## ●租税判例研究

第二四三回

## 267 固有名詞を削除した青色申告決算書の

## 写しと文書提出命令

増井良啓

租税判例研究会

広島高裁松江支部平成元年三月六日決定

〔平成元年〕第二号、米子税務署長对小室安

〔正〕文書提出命令に対する即時抗告申立事件

訟務月報三六卷三号三三三頁

〔参照条文〕 民事訴訟法三二二条一号

〔事実〕 本件は、文書提出命令に対する即時抗告申立事件である。本件の本案訴訟においては、推計課税の合理性が争点となっていた。審理の過程において、被告Y税務署長は、原告Xの同業者として抽出したA B C Dの各昭和五四年分ないし五六年分の売上金額、売上原価額および算出所得の金額（売上金額から売上原価及び標準経費の額を控除した後の金額）から売上原価率及び算出所得率を算出したうえ、それらの数値を昭和六一年一〇月七日付被告準備書面（一）別表三ないし五に表示した。これに対して、Xは、民訴法三二二条一号にもとづき、主位的申立てとして、右準備書面に記載されているA B C Dについての青色申告決算書（青色申告書添付の決算書一切、以下「本件文書」）

の提出を求め、予備的申立てとして、本件文書の写し（ただし、申告者・税理士の住所・氏名・電話番号、事業所の名称・所在地、従業員の名等の固有名詞を削除したもの、以下「削除済写し」）の提出をもとめた。

立証趣旨は、A B C DがXと類似しておらず、それゆえA B C Dを類似同業者として推計の根拠に用いることに合理性がないという点にあった。なお、Yは証拠として、Y作成にかかる「酒類小売業者の課税実績表」と題するH国税局長宛の報告書（以下「本件課税実績表」）を提出しているところ、本件課税実績表はA B C Dの青色申告決算書に記載された金額を移記して作成されたものと認定されている。

第一審鳥取地裁平成元年一月二五日決定（以下「原決定」）、主位的申立て却下、予備的申立て認容。

主位的申立てについて、「Yは自己の主張を明確にするために本件青色申告決算書の存在及び内容に言及し、かつ右言

及も積極的になされている」から、本件青色申告決算書は民訴法三二二条一号にいわゆる引用文書にあたる。しかし、「文書所持者にも同法二七二条、二八一条一項一号などの規定が類推適用されるべきところ、本件青色申告決算書に個人の秘密に属する記載のあることは……明らかであるうえ、Yは職務上知り得た右事項につき国家公務員法一〇〇条一項、所得税法二四三条によって守秘義務を負うものであるから、本件青色申告決算書の原本それ自体の提出義務は免れる」。

予備的申立てについて、「文書提出命令の制度はもとも特定の原本が現存することを前提とするものであるからその作成がいかに容易であつても現存しない文書を作成したうえこの提出を命じることは文書提出命令の制度上不可能とも考えられる。しかし、……Yはもとも……本件青色申告決算書の原本を公平の見地から提出すべき義務があるにもかかわらず、……守秘義務との関係でこれを免れるという特段の事情のある本件にあっては、右写しの提出を命じることはむしろ……文書提出命令の制度の目的を、守秘義務との調和を図りながら可能な限り実現する方法として適当であり、かつ許容される」。

Yから即時抗告。抗告の理由は、次の三点である。（一）本件文書は民訴法三二二条一号の引用文書にあたらない。（二）原本の一部を削除した写しの提出を命ずることとは、職務上の秘密に関する行政庁の判

断権を害する。また、記載内容・筆跡等から申告者が特定される具体的危険がある。（三）固有名詞を削除した本件文書の写しは現に存在しない文書であり、これを新たに作成して提出することを命じた原決定は違法である。

〔決定要旨〕 原決定一部取消、予備的申立て却下。

「文書提出命令を申立てる者が原本を所持する者に対し、原本と異なる文書すなわち、右申立時存在しない文書を作成させたりえ、これを提出すべきことを求めることは、文書提出命令の制度に含まれないばかりか、同法〔民訴法〕三二二条の原本提出主義にも悖る結果となり、許されない……。もし、XがYに対し求めている前記写し（削除済写し）」とは、前記削除部分を隠蔽したコピーであるという趣旨に解するならば、YがXに対し右コピーを制作する作為義務を負う法的根拠はないし、また、右コピーに表示された筆蹟、その他の記載内容から当該納税者が特定され、Yの右納税者に対する守秘義務違反が生じるおそれなしとしな

い。

〔評釈〕 結論に賛成。

本決定は、民訴法三二二条の解釈として、固有名詞を削除した青色申告決算書の写しの提出を求めることは許されないとしたものである。

一 まず、本件をめぐる問題状況を整理する。

本決定は、本案訴訟における攻防過程

の「コマ」をなす。一方で、課税庁は、本件課税実績表を提出して同業者率の妥当性を立証し、もって推計課税の合理性を基礎づけようとしている。他方で、Xは、類似同業者の選定に合理性がない旨を立証趣旨として、本件文書の開示を求めて文書提出命令の申立てをなしている。右申立ての可否を考えるうえでポイントとなるのは、青色申告決算書には納税者のプライバシーや営業秘密にかかわる事項が多数記載されているという点である。

かつて課税庁は、Xが予備的申立てで求めているような写しを書証として提出していた。しかし、固有名詞を塗り潰しただけでは、課税庁の守秘義務の保持が危くなる実例が生じた。抗告理由によると、原告側が同業者を特定し得たと主張し、当該同業者につき証人申請したり、右写しを同業者先に持参し呈示する事例があったという(訟月三六卷三三〇頁)。また、①名古屋高決昭和五二・二三高裁民集三〇卷一号一頁のように、隠蔽部分の開示を命ずる決定も出現した。そこで、守秘義務違背を避けるべく、課税庁は立証方法を改めた。新方式は、国税局長から各税務署長にあてて一般通達を出し、一定の抽出基準に合致する類似同業者の売上原価率等を照会して報告をもとめ、各税務署長が同業者の氏名を伏せABCなどと表示して照会事項を報告したうえ、この照会書・報告書を書証として提出するものである(報告書方式、

杉本正樹「同業者率による立証方法」裁判実務大系20三八八頁)。本件でも、この方式がとられている。

以上の経緯をふまえ、原決定と本決定の実際の帰結を比較する。まず、原決定のように本件文書の削除済写しの提出を命じた場合の帰結としては、二つの可能性がありうる。その一は、課税庁が提出命令に応ずる場合であり、その場合、秘密漏泄の危険をどう評価するかが問題となる(後述三③)。その二は、課税庁が守秘義務の保持のため文書を提出しない場合であり、その場合、文書不提出の効果(民訴法三一六条)をどう考えるかが問題となる。この点については、裁判所は、文書の性質・内容についての主張を真実と認めることができるのであって、文書によって証すべき事実(民訴法三二三条四号)は当該文書が存在するものとしてさらに自由心証によって判断すべきことからである、とするのが伝統的な解釈である(斎藤秀夫編・注解民事訴訟法⑤二二四頁。もっとも、近時の議論につき、兼子一ほか・条解民事訴訟法一〇六八頁)。これによると、右文書不提出の場合に推計の合理性が基礎を欠くに至るか否かは、ひとえに裁判官の心証の問題に帰する。

これに対して、本決定のように申立てを却下した場合には、たしかに、同業者としては、青色申告書に添付した自分の決算書が、見もしらぬ原告の手にわたるといふ事態を避けることができる。しかし、原告にとっては、抽出された同業

者が本当に原告と類似しているか等の点

について、自ら青色申告決算書を手にとって精査し、反論をねりあげることができなくなる。この不利益を角度を変えていいかえれば、開示できない資料を用いて立証することを課税庁に許すのは、原告に対して不公正ではないか、ということである。ただし、原告にとってのかかる手続的防禦権の後退を評価するについては、二つのことに注意する必要がある。一は、報告書方式の下では、課税庁にとっても、青色申告決算書を証拠として出せない、つまり、同業者率の妥当性を最適証拠によって論証できないという不利益が生じていることである。二は、原告としては、提出された照会書や報告書をもとに、抽出基準の妥当性や計算過程の正確性を争う余地が残っていることである。

以上を要するに、本件申立てをみるとめるか否かは、実質論としては、同業者秘密保護の要請と、原告に対する適正手続確保の要請のはざま、どこに妥協点を見出すかにかかっているのである。二次に、主位的申立てにつき一言する。

本決定は抗告審であるから、不利益変更禁止の原則が働き(民訴法四一四条・三七五条・三八五条)、あらためて原決定をくつがえして主位的申立てをみとめることは訴訟法上ありえない。主位的申立てにかかる原決定の説示を本決定は引用しているので、ここではその部分について

みておこう。

原決定の説示は、要するに、(A)本件文書は民訴法三二二条一号の引用文書にあって、(B)課税庁は守秘義務を負うから本件文書の原本の提出義務を免れる、というにある。この争点に関する裁判例としては、次のものがある。(A)については、報告書方式の下で青色申告決算書が引用文書に該当しないとす否定例として、②a神戸地決昭和六〇・四・一八判タ五五六号二二七頁、②b大阪高決昭和六〇・七・一判タ五六七号一七六頁、③大阪高決昭和三三・一・二二判タ六七五号二〇五頁があり、肯定例として、④浦和地決昭和五四・一・六訟月二六卷二二三二五頁、⑤a大阪地決昭和一・五・二八判時二二〇九号一六頁、⑥那覇地決昭和一・六・三〇税資一五二五八八頁、⑦大阪地決昭和三二・六・二八訟月三四卷一号一七〇頁がある。しかし、(B)についてみると、右肯定例も原決定と同じく守秘義務を理由として結論的には原本の提出義務を否定している。さらに、⑧東京高決昭和三二・九・四税資一五九号四一九頁は「仮に引用文書にあたるとしても」守秘義務に反するとの理由づけを用い、⑤b大阪高決昭和三二・九・一〇訟月三三卷五号一二九五頁および⑨名古屋地決昭和三三・一・二・一税資一六六号七一六頁は引用文書該当性にふれることなく守秘義務のみを決め手として提出義務を否定している。以上と異なり、引用した以上守秘義務は問題にならない

とする前掲①もあるが、課税庁は第三者たる同業者の利益を放棄できないとの批判が、つよい(池田浩一・判評二二六号四三頁、右田堯雄・判タ三六七号一九八頁、秋山壽延「行政訴訟における文書提出命令」新・実務民事訴訟講座9三〇〇頁)。この点が、患者が自らのカルテの開示を求める場合など(裁判例につき、小林秀之・判時九九五号一四〇頁)とのちがいである。学説においては、引用文書該当性を否定する説(高須要子「文書提出命令」裁判実務大系20三六三頁。なお、秘密保持義務との関係で引用にはあたらないという考え方につき、最高裁判所事務総局編・租税関係行政事件執務資料三三六頁)、あるいは、租税資料開示禁止原則を根拠に提出義務を否定する説(金子宏・租税法(第三版)四五七頁。なお、同四八四頁、六〇四頁もあわせて参照)が有力である。おもりに、本件文書の原本そのものの提出は、まさに納税者秘密の積極的漏泄を意味する。それゆえ、課税庁の守秘義務が右原本の提出義務を阻却すると解した原決定の説示(B)は、法律構成(この点については、時岡泰「文書提出命令」南編・条解行政事件訴訟法六〇二頁)および結論において妥当である。

三 では、原本ではなく削除済写しならばどうか。  
(1) 裁判例を通過すると、二つの論理が削除済写しの提出義務否定の帰結を導いていることに気づく。第一は、写しは存在するという論理であり(⑤b)、第二は、納税者秘密の保護という論理である

⑧。両方をあげるのは、本決定と⑨である。

(2) 第一の論理は、本決定の説示にそくして展開すると、さらに四段に分かれる。すなわち、(1)原本と削除済写しは作成名義人の異なる別個の文書であって、(2)申立時に右写しは存在せず所持されていないところ、(3)かかる不在の文書の提出は文書提出命令の制度にふくまれないばかりか、(4)原本提出主義にももとの結果となる、というのである。

これに対しては、次の反論がなされている。(1)原本も削除済写しもその作成名義人は同業者である(佐藤彰一・判評三五三三七頁)。(2)写しをつくるというのは単に削除部分が出ないだけのことであり、現存しない新たな文書の作成ではない(Xの主張、訟月三三三三三七頁)。(3)写しをつくる行為は、もともと存在する提出義務の実現のための一つの手段であり、文書提出命令の制度の範囲内である(菅原郁夫・東北大学法学五二巻三三三三三三頁。この場合、削除済写しを民法三三三三三三項の「抄本」とみることもできようか)。(4)原本提出主義の趣旨は文書の成立に関する争いを避けることにあり、Xが写しで満足している場合には写しの提出をみとめてもこれに反しない(菅原・前掲)。

右の反論は、開示制度の充実を追求する立場からは、かなり柔軟な解釈論を立てる余地のあることを示している。しかし、原決定はかんとんに「制度上不可能」としつつ、必ずしも十分な解釈論上の

の根拠を示さぬまま削除済写しの提出を命じた。これは、「解釈論と立法論ないし政策論を混同するもの」(抗告理由)との論難を招く結果となった。

(3) しかし、実質的にみてより重要なのは、第二の論理である。まず、本決定は、複写機によるコピーの場合を例にとりて同業者特定の危険に言及している。だが、筆跡からの特定のおそれをのぞけば、税務職員が数値データを転記して打ちなおしたワープロ文書であっても、同じ危険は観念しうる。裁判例⑧⑨が論旨をコピーに限定していないのは、筆跡以外のデータからも、誰についての情報であるかがわかってしまうことを前提としているものとおもわれる。

そこで、ここでも右の点を前提として、原決定と本決定を対照してみよう。いかなる場合に文書提出義務を阻却する守秘義務違背が生ずるかについて、(1)原決定は、同業者特定の具体的危険の発生をみとめるに足る特段の事情を、個別の事例ごとに、課税庁が示すことを要求している。これに対して、(ii)本決定は、削除済写しを原告にみせると、それだけで同業者が特定され、守秘義務違背が生じるおそれがあるとして、一律に提出義務を否定する。考え方としてはどちらも十分に成り立つ。しかし、秘密は一度もれたらとりかえしがつかないこと、文書提出命令の申立てをめぐる審理の長期化は必ずしも望ましくないこと、他方原告としても前記一のごとく他の争い方が残さ

れていること、からすると、(ii)説にやや分があるのではないか。納税者秘密の保護に関してかように厳格な考え方をとるならば、削除済写しの提出義務を否定する本決定は、結論において支持しうる(なお、国家の秘密という考え方につき、竹下守夫・野村秀敏・判評二〇六号二二頁)。

四 以上の議論は、民法三三三二条の解釈論の土俵において、同業者の秘密保護と訴訟当事者の手続保障という二つの重要な要請を相互にどう調整すべきかを問題にするものである。ここで、原告にとって実額反証が可能であるという推計課税事案の特殊性は、利益状況の把握のうえでは重要であるが、論理の筋道を追ううえでは外在的事情にとどまる。つまり、先に抽出した二つの論理の射程は、額面どおりにとれば、退職給与の過大性の判断など比準同業者の資料を課税庁が計算の根拠とする場合一般にひろくおよびものと考えられる。

なお、本決定以降、守秘義務を根拠として削除済写しの提出義務を否定する裁判例が、三件報告されている(いずれも未公開である。安島和夫・訟月三三三三三三二六頁)。  
本決定の評釈としては、村重慶一・税務事例二二巻一号八頁がある。  
(ますい・よしひろ「東京大学助教授」)