

推計課税訴訟における民訴法
第三一二条の文書提出義務について

安 島 和 夫

〔税務大学校
主任教授〕

目次

一	はじめに	五
二	文書提出命令の申し立てに係る文書	一〇
1	文書	一〇
2	「文書の所持者」の意義	一一
3	行政訴訟における「文書ノ所持者」	一三
4	文書作成の作為義務	一五
5	文書所持の拳証責任	一七
6	第三者としての税務署長の文書提出義務	一八
三	文書提出義務	一九
1	訴訟において引用した文書	一九
(1)	「訴訟ニ於テ」の意義	一九
(2)	「引用」の意義	二三
(3)	「青色申告決算書原本等」の提出命令の申し立てをしたもの	二四
(4)	「青色申告決算書等の隠ぺいされた部	
		二六
	分を開示した文書」の提出命令の申し立てをしたもの	二六
(5)	「固有名詞等の隠ぺいされていない同業者調査表」の提出命令の申し立てをしたもの	三三
(6)	「所得調査関係文書」等の提出命令の申し立てをしたもの	三三
2	引渡又は閲覧を求めることができる文書	三五
(1)	趣旨	三五
(2)	引渡又は閲覧を求めることができる文書	三五
(3)	推計課税訴訟における引渡請求権等	三六
3	拳証者の利益のために作成された文書	三六
(三号前段)		三六
(1)	意義	四〇
(2)	「拳証者の利益」	四〇
(3)	推計課税訴訟における利益文書	四三

4	挙証者と文書の所持者との間の法律関係 につき作成された文書（三号後段）	四〇
(1)	趣旨	四〇
(2)	挙証者と文書の所持者との間の法律関係	四〇
(3)	法律関係につき作成された文書	四〇
(4)	推計課税訴訟における内部文書と法律 関係文書	四〇
四	守秘義務と文書提出義務	四一
1	国家公務員法第一〇〇条一項に定める守 秘義務	四一
(1)	経緯	四一
(2)	目的	四一
(3)	国家公務員法に定める「秘密」	四一
2	各税法に定める守秘義務	四二
(1)	経緯	四二
(2)	趣旨・目的	四二
3	各税法が国公法より厳しい守秘義務規 定を設けている趣旨	四三
3	民事訴訟法二七二条、二八一条一項一 号の類推適用	四三
(1)	守秘義務が認められる根拠	四三
(2)	秘密保持の利益の放棄	四三
4	国税職員の守秘義務と文書提出義務	四三
(1)	職務上の秘密と文書提出義務	四三
(2)	職務上の秘密の判断主体	四三
五	申告納税制度と文書提出義務	四四
1	申告納税制度	四四
2	推計課税訴訟と損害賠償請求訴訟等との 相違	四五
3	推計課税に至った責任と文書提出命令の 申し立て	四七
4	推計課税訴訟における文書の必要性和文 書提出命令の申し立て	四九

5 訴訟上における当事者間の公平.....	三
六 おわりに.....	六

凡 例

- 民 訴 法Ⅱ民事訴訟法
- 判 時Ⅱ判例時報・株式会社判例時報社
- 判 タⅡ判例タイムズ・判例タイムズ社
- 税 資Ⅱ税務訴訟資料・国税庁
- 訟 月Ⅱ訟務月報・法務省訟務局
- 租判年報Ⅱ租税判例年報・法務省訟務局租税訟務課
- 高裁民集Ⅱ高等裁判所民事裁判例集・最高裁判所

一 はじめに

1 所得税及び法人税における推計課税とは、税務署長が更正又は決定をするに当たって、直接資料によらず、各種の間接的な資料に基づいて推計により所得金額を認定する方法をいう。

本来所得税及び法人税は、納税義務者の申告により実額に基づき課税標準及び税額等が確定するものであるが、納税者の帳簿書類の不存在又は記帳の不備、税務調査に対する非協力等によって実額が把握し得ない場合、課税庁は所得金額を推計し、更正又は決定せざるを得ないこととなる。この場合、課税を放棄することは、租税の公平負担の観点から許されない。ゆえに、ここに推計課税の認められる根拠があると解されている⁽¹⁾。

そこで、所得税法一五六条は「税務署長は、居住者に係る所得税につき更正又は決定をする場合には、その者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模によりその者の各年分の各種所得の金額又は損失の金額（略）を推計して、これを行うことができる。」と定められており、法人税法においても一三一条に同様な規定が設けられている。しかし、租税はそもそも租税力に依じて公平に負担がされるべきものであることからすれば、このような実体法の定めをまつまでもなく推計による課税は当然に許されるものと解される⁽²⁾（ただし、推計課税の必要性の観点からは種々論じられているが本稿においては割愛する。）。

なお、所得税法及び法人税法のいずれにおいても、青色申告者に対しては実額課税のみが許され、推計課税は許さ

れていない（所得税法一五六条、法人税法一三一条）。

2 推計の方法については、両法とも「財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模に」より各種所得の金額等を推計することができる旨定められているが、納税者の経済活動は、極めて複雑多様なものであって、特定の推計方法によってのみ認識し得るものとすることは合理的とはいえず、同規定に掲げる方法は例示にすぎないものと解されている³⁾。

課税実務における推計方法の主要なものとしては①純資産増減法、②比率法、③効率法及び④消費高法等があるが、これらの方法のうち、より多く用いられる方法は、比率法又は効率法であるが、両法を併用して用いることもある。

文書提出命令の申し立ての対象となった課税処分取消訴訟の多くは「比率法」によったものであり、その中でも「同業者率」によるものである。この方法は、当該納税者と業種が同一で、業態、事業規模、立地条件等において類似性のある同業者を選択し、その所得率、差益率、経費率等の平均値を算出して、その率を用いて当該納税者の所得金額を算出する方法である。

3 同業者率による所得金額の推計に当たっては、納税者と業種、業態、事業規模、立地条件等の類似するいわゆる同業者の売上原価率、所得率等（同業者率）を把握しなければならない。そこで、同業者率を把握、算定するためには、納税者の事業地の近隣地域の同種事業者の中から営業規模その他業態の類似する者を調査、抽出する必要がある。そのための資料として、数値その他の資料としての正確性、調査の容易性から、通例は、各税務署長が青色申告者から提出を受け保管している青色申告決算書を用いることとなる。この意味で青色申告決算書は、課税庁が推計課

税を行うに当たっての重要な資料の一つであり、多くの事案においては、これを利用することなく合理的に所得金額を推計することは、極めて困難なものといえる。一方、このようなやむを得ない事情により、青色申告決算書を利用して同業者率を算定せざるを得ないこととなるが、そのための基礎数値を公表することは、各申告者の営業上の秘密やプライバシーを侵害することにつながる危険性を包含しているものといえる。そこで、税務署長は、守秘義務遵守の立場からその利用に当たり、その危険性が現実化しないよう細心の注意が必要であり、その際の大事な点は、同業者（青色申告者）の匿名性の確保にあるものといえる。すなわち、所得計算の基礎数値が公表されても、その申告者が誰であるかが特定されない限り、営業上の秘密やプライバシーへの侵害は生じないものといえる。そこで、被告としての税務署長は、このような見地から、課税処分取消訴訟において、同業者率の正確性とその適用の正当性を立証するため、申告者の住所、氏名その他の固有名詞を削除した青色申告決算書の写しを書証として提出していた。このような方法によったのは、削除措置により同業者の匿名性が維持でき、守秘義務に反することにはならないとの判断によったものであった。しかし、青色申告決算書には税務署長側が立証しようとする事項以外にも、例えば、従業員数、専従者の年齢、償却資産の内容等沢山な情報が記載されており、また、青色申告決算書自体の筆跡から、申告者の特定が可能になる場合があり、その後、現に、具体的訴訟事件において原告側が、青色申告決算書の写しに基づく調査により、申告者を特定し得たとする事例が散見されるようになった。しかも、その同業者と名指しされた者が、原告側からその事業内容等につき調査されたりして困惑するという事態が生じるに至った。このような事態は、申告者の住所、氏名等を削除しても、その匿名性が維持できないことが少なくないことを現しているものといえる。さらに、このことは、課税庁がこのような形で青色申告決算書を書証として提出することは、守秘義務に違反することを

示しているものといえる。

そこで、課税庁としては、守秘義務違反になるおそれがなく、しかも、同業者率の正確性、その適用の正当性の立証として必要かつ十分な書証として、国税局長の発した一般通達に基づき、青色申告者のうち選定条件を充足する者の決算項目中、売上金額、売上原価、一般経費等の同業者率算定に必要な数値を各税務署長が青色申告決算書及びその他の資料に基づき調査し、報告した文書（「同業者調査表」）を提出するに至った。

4 推計による課税処分について、納税者側から課税処分取消訴訟が提起され、その訴訟中において推計の基となった同業者の類似性、文書の成立及び内容の真偽の確認等を理由として、推計の基となった類似同業者の青色申告決算書等の原本、青色申告決算書等の隠ぺい部分を開示した文書又は固有名詞等の隠ぺいされていない同業者調査表、さらには、所得調査書や反面調査書等の文書提出命令の申し立てがなされ、当該文書の民事訴訟法（以下「民法」という。）三二二条各号に定める文書該当性、各税法等に定める守秘義務該当性が争われることが近年著しく多くなった。

5 民法三二二条に定める文書提出義務の規定の趣旨は、文書の所持者である当事者及び第三者の文書提出義務の原因について定めたものである。この義務は、申立人に対する私法上の義務ではなく、国家に対する公法上の義務であるといわれている。それは、文書を証拠として使用することにより、事実認定の適正を図ることが、裁判制度の適切な運用の基礎となることから、国民の義務として文書提出に協力すべきことを認めたものである。⁽⁴⁾したがって、文書の所持者が任意に提出することを期待しては、その提出が得られない場合に単に拳証者の立証の途を閉ざしてしまふことになりかねないという拳証者の利益のみに基づくものではないと解されている。⁽⁵⁾

6 本稿においては、推計による課税処分分の取消訴訟において文書提出命令が申し立てられたものについて、昭和四五年以降の決定例（七〇件・抗告審等を含む。）を概観することにより、①文書の所持、②引用文書、③引渡又は閲覧を求めることができる文書、④利益文書、⑤法律関係文書及び⑥守秘義務等について分析検討を加え、推計による課税処分分の取消訴訟における文書提出命令の申し立てと申告納税制度における文書提出義務の関係について解明を試みたものである。

〔注〕

（1）金子 宏・「租税法（第三版）」四八〇頁

（2）最高裁第二小法廷昭和三九年一月一日判決・訟月一巻二号三一二頁

所得税法九条一項九号の規定は、所得税の課税標準となるべき所得額が、いわゆる事業等所得についてはどのような数額であるべきかを定めたものにすぎず、同号に従って決定せられるべき所得額がどれほどになるかを、つねに実額調査の方法によってのみ決定しなければならないことまでを定めたものと解することはできない。所得税法が、信頼しうる調査資料を欠くために実額調査のできない場合に、適当な合理的な推計の方法をもって所得額を算定することを禁止するものでないことは、納税義務者の所得を捕捉するのに十分な資料がないだけで課税を見合わせることに許されないことからいっても、当然の事理であり、このことは、昭和二五年に至って同法四六条の二（現行法四五条三項）に所得推計の規定が置かれてはじめて可能となったわけではない。」

（注）現行の所得税法は一五六条に推計課税の定めがある。

（3）中尾 巧・「税務訴訟入門」（新訂版）一七二頁

（4）兼子 一・「条解民事訴訟法上」七九三頁、菊井維大・「村松俊夫・『民事訴訟法Ⅱ』三七七頁

（5）齊藤秀雄・「注解民事訴訟法（5）」一九二頁

二 文書提出命令の申し立てに係る文書

1 文書

民訴法三一二条にいう文書とは、文字その他の記号を使用して人間の思想、判断、認識、感情等の思想的意味を可視的狀態に表示した有形物をいうと解されている。また、一般的にみて磁気テープ（電磁的記録）自体は通常の文字による文書とはいえない。しかし、磁気テープの内容は、それがプリントアウトされれば紙面の上に可視的狀態に写しかえられるものであることから、磁気テープは同条にいう文書に準ずるものと解されるであらう。⁽¹⁾

また、文書の証拠力を判断するに当たっては、形式的証拠力と実質的証拠力との問題がある。すなわち、前者については、文書が挙証者の主張とおりの特定人の意思、判断、感想等の表現として認められるものを指すものであり、当該文書がその者の意思に基づいて作成されたものであることが前提となる。これを文書の真正⁽²⁾という。私文書についての文書の真否は、挙証者側がその真正について立証する必要がある（同法三二五条）が、当該文書に署名又は捺印があるものについては、それが本人又は代理人のものであることが立証されれば、真正に成立した文書として推定される。ただし、文書的方式及び趣旨から、一見して公文書と認められるものであれば、当該文書が真正に成立したものと推定される（同法三二三条一項）。一方、後者については、文書の記述内容が当該訴訟の立証事項の証明に役立つ効果を意味するものであるが、この判断は、自由心証に任せられていると解されている。⁽³⁾

推計課税訴訟において、税務署長が法人税確定申告書の申告者の住所・氏名等を隠べいして、残余部分の写しを証

抛として提出したものについて、相手方が隠べい部分を開示した文書の提出命令の申し立ての理由として「本件文書の成立及び内容の真偽について批判するため」と主張したものがあつたが、特定の申告事実を証明するためのものでは形式的証拠力が問題となるが、税務署長は、推計の合理性を立証することを目的として当該文書を提出したものであり、氏名不詳のまま、あるいは氏名部分を隠べいし、残余の部分を証拠として提出することができ、この場合、相手方は、税務署長が受理審査した文書であるかどうかという形式的証拠力についてのみ争ひ得るものであり、そのためには、申告者の特定は必要ないものと解されている。⁽⁴⁾

〔注〕

- (1) 大阪高決昭和五三年三月六日・高裁民集三一巻一号三八頁
- (2) 兼子 一・「民事訴訟法体系」二七六頁
- (3) 兼子 一・前掲体系二七八頁
- (4) 池田浩一・判例評論二二六号四二頁(判時八六五号一五六頁)

2 「文書の所持者」の意義

民訴法三一二条一項は「左ノ場合ニ於テハ文書ノ所持者ハ其ノ提出ヲ拒ムコトヲ得ス」と規定されており、この文書の所持について、法の目的を十分に生かすために、所持の觀念については、できるかぎり広い意味において捉えられている。これを現実の所持者だけと狭義に解することは、⁽¹⁾ 挙証者の途を塞ぎ、事実の証明に必要な証拠方法の入手を不能にさせることにつながるとする見解がある。一般的には、この場合の「文書ノ所持者」とは、提出を求められ

ている文書を現実に握持している者のみに限らず、文書を他に預託した者やその共同保管者など、社会通念上文書に對して事実的支配力を有している者を含むものと解される。しかしながら、他面、文書提出命令が確定した場合において、提出を命ぜられた文書を提出しなかった相手方当事者又は第三者は、民訴法三一六条の不利益な効果又は同法三三八条の過料の制裁を免れ得ないこととなる。したがって、文書を現実に握持していないにもかかわらず、社会通念上文書の所持者としてその提出を命ぜられるものであることからすれば、当該文書をいつでも自己の支配下に移すことができ、かつ、自己の意思のみに基づいてこれを提出することができる状態にある場合にあることを要するものと解される。⁽²⁾

〔注〕

(1) 斉藤秀夫・前掲注解一九二頁

(2) 福岡高決昭和五二年七月一二日・判時八三三号一五四頁

3 行政訴訟における「文書ノ所持者」

「文書ノ所持者」とは、前述のとおり、その文書についての処分権を有し、文書提出命令があつた場合には公法上の提出義務を負う者をいうと解されている。従つて、これらの権利、義務の主体となりうる者は、その行政の主体である国又は地方公共団体であるとの考え方もある。しかし、従前の裁判例上の判断は、特に課税に係る取消訴訟においては、被告行政庁を「文書ノ所持者」として表示して文書提出命令の申し立てがなされている。これを單に国とし

て仮になされた場合には、文書の存否の判断、送達等はもとより、文書の所持人が第三者が所有する文書に該当するものであるかの判断もしえないこととなる。

そもそも、民訴法三一・二条が認める文書の所持者が有する当該文書の処分の自由の内容は、文書所持者の当該文書の内容の秘匿の自由、つまり、他から閲覧の要求があった場合に、それに応じるか否かの自由を指すものであるから、行政官署に存する文書についての提出命令の場合にも、「文書ノ所持者」とは、当該文書の閲覧に應ずべきか否かについての決定権を持つ行政庁ととらえることが右の趣旨に合致すると考えられる。そこで、文書提出命令の場合においても、当該文書が行政官署に存するものについては、右文書の閲覧につき決定権限を有する行政庁を「文書ノ所持者」として取り扱うことが妥当ではないかといえる。⁽¹⁾ また、別の観点から、行政事件訴訟法が抗告訴訟の被告適格を特に行政庁と規定した趣旨にかんがみると、文書提出命令の關係でも文書の存在するとされる行政庁を文書の所持者とみてもよいのではないかと解するものがある。⁽²⁾ さらに、裁判例においても、文書提出命令が申し立てられた場合、文書の所持者とは、当該文書の保管の責に任じ、その閲覧の拒否を決定する権限を有する行政庁をいうものと解するのが相当であるとされている。⁽³⁾ 以上通説、判例とも同様に解されていることから、行政訴訟における「文書ノ所持者」とは、当該文書を所持し、具体的権限を有する行政官庁と解することが相当といえる。

推計課税訴訟における文書の所持についての具体的事例としては、原告の近隣において青色申告をしている同業者六名を抽出した上、その所得を推計して課税した所得税更正処分取消訴訟において、原告から一部の文書が課税処分庁の管轄外の税務署長が所持する各青色申告決算書の提出を申し立てたものについて裁判所の判断は、「A・Bの当該年分の各青色申告決算書（略）」については、被告が保管の責に任じ、その閲覧の拒否を決定する権限を有する文書

であつて、被告の所持する文書であるといひ得ることが明らかである。しかし、その余の同業者（略）の当該年分の各青色申告決算書については、いずれも本件訴訟において当事者となつていない右各税務署長が保管の責に任じ、その閲覧の拒否決定権限を有すると解され、これらの文書あるいはその写を被告が保管し、その閲覧の拒否を決定する権限を有していると認めるに足りる資料はないし、被告が他管内の税務署長に対し、右各青色申告決算書の引渡を求めることができるかと解すべき何らの根拠もないから、被告は、右各文書の所持者にあたらないといふべきである。」と被告税務署長の管轄外税務署長が所持する文書については、被告は、当該各文書の所持者にあたらないと判断したものである。⁽⁴⁾

なお、担当者の作成したメモなどは職員が個人として所持するものであり、行政庁が公文書として所持しているものではないことから、当該行政庁は、文書の所持者に当たらないものといえる。⁽⁵⁾

また、推計課税訴訟においては、納税者の管轄外の税務署の青色申告決算書等を用いて推計課税をしたものについて、その青色申告決算書等を準備書面で引用することもあるが、このような場合、常に相手方以外の文書の所持者に文書提出義務を認めることは、民訴法三一二条一号の「当事者」という要件が空文化したものといえるのではないか。

〔注〕

- (1) 秋山壽延・「新実務民事訴訟法講座九・行政訴訟Ⅰ」三〇三頁
- (2) 渡部吉隆Ⅱ園部逸夫・「行政事件訴訟法体系」三七六頁

- (3) 大阪地決昭和六一年五月二八日・判時一二〇九号一六頁、名古屋地決昭和六一年二月八日・税資一五四号七九五頁、長野地決平成四年二月一七日・税資一八八号三〇九頁
- (4) 名古屋地決平成三年二月一〇日・租判年報三卷一八九頁
- (5) 高松高決昭和五〇年七月一七日・判時七八六号一五頁

4 文書作成の作為義務

文書提出命令の制度は、もともと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制度になじまないものといえる。しかし、当該原本を提出することが守秘義務に抵触する場合は、提出を免ぜられることから、推計課税における同業者率等の基礎とされた類似同業者の青色申告決算書等の提出については、申告者の特定につながる固有名詞等を削除した新たな文書の提出を求める文書提出命令の申し立てがなされた裁判例においては、「文書提出命令の制度はもともと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。」旨述べつつ、後段において、「被告は、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有るに係わらず、守秘義務との関係でこれを免ぜられるという特段の事情があることから、写しの提出を命じることは、むしろ文書提出命令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、許容されるべきであ」として、固有名詞を削除した青色申告決算書の写しという現に存在しない文書を新たに作成してこれを提出することを命じた決定がある。⁽¹⁾しかし、

これは、解釈論と立法論ないし政策論を混同したものであるのではないか。それゆえ、現存しない文書の作為義務の観点からすれば、税務署長には写しを作成するという作為義務を負う法的根拠はないものと解することが相当といえる。⁽²⁾ また、同様に青色申告決算書等の納税者の住所及び氏名を隠ぺいしてこれを提出すべきと申し立てたものについては、民訴法の定める文書提出命令の制度は、特定の文書の内容を前提として、所持者に対してその提出を命ずるものであって、現存する文書に加除訂正等を加えて提出するなど、文書提出以外の作為義務を課すものではないことから、同様に文書の提出を拒むことができるものと解される。⁽³⁾

一方、文書の同一性の観点から見たものとして、青色申告決算書原本のうち、申告者及び税理士の住所・氏名・電話番号、事業所の名称・所在地・従業員の氏名など申告者の特定につながる固有名詞を削除した写しを作成して提出することは、原本から書き写して作成した青色申告決算書は、写しと題しても、原本とはその作成名義人を異にする別個の文書であるといえる。したがって、文書提出命令を申し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、申立時存在しない文書を作成させたいえ、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、写しを作成して提出すること自体同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⁽⁴⁾と解することが相当といえるのではないか。

また、「同業者調査表」により推計課税の合理性を立証したものについて、原告から同調査表の作成の基となった青色申告決算書の固有名詞部分を削除した文書の提出を求めたものがあるが、「同業者調査表」と青色申告決算書の固有名詞部分を削除した文書とは、作成者並びに趣旨内容を異にする別個の文書であることはいうまでもなく、また、文書提出命令は、現存するあるがまゝの文書の原本の提出を命ずるに止まるものであると解されることから、新たな

趣旨内容の異なる別個の文書を作成の上提出を命ずることまでは含まれないと解すべきである。⁽⁴⁾

文書作成の作為義務は文書提出義務との調和の観点から考えるべきものといえるが、現に存しない文書を対象とする文書提出命令の申し立ては、そもそも、その主張そのものが現存しない文書であることを自認しながら、それを新たに作成して提出することを求めているものといえるものであり、もとより、当該文書を所持する者は誰も存しないことは当然であり、このような文書提出命令の申し立ては、民訴法三二一条以下による文書提出命令制度が予定していない申し立てであるといえることから、申し立てそのものが不適法であり、却下を免れないものといえる。

〔注〕

- (1) 鳥取地決平成元年一月二五日・税資一六九号九一頁
- (2) 広島高決平成元年三月六日・税資一六九号四六一頁、浦和地決平成二年七月二六日・税資一八〇号三八三頁、名古屋地決平成三年二月一〇日・租判年報三卷一八九頁
- (3) 長野地決平成四年二月一七日・税資一八八号三〇九頁
- (4) 大阪高決昭和六一年九月一〇日・税資一五三号六五〇頁

5 文書所持の挙証責任

文書が存在・所持につき争いがある場合の挙証責任については、挙証者とする説と作成及び所持については申立人⁽¹⁾（挙証者）、所持後の滅失については、被申立人とする説⁽²⁾があるが、文書の所持、従って、その前提としての文書の存在⁽³⁾自体を、先ず証明しなければならず、また、証明の責任は、原則として挙証者に帰するものと考えられる。

〔注〕

(1) 兼子 一・前掲条解七九六頁

(2) 菊井Ⅱ村松・前掲三八三頁

(3) 東京高決昭和五四年八月三日・判時九四二号五二頁

6 第三者としての税務署長の文書提出義務

文書提出義務は、第三者も負う場合がありうるが、官庁、公署その他の公共法人が第三者として文書提出義務を負うか否かについては、積極説、消極説がある。前者は、本条の要件に該当すれば提出義務を負うことから、第三者たる場合にこれらの者を別異に取り扱う理由はなく、第三者の文書提出義務は私法上の関係に基礎を置くから、公法人と私人との間にその取扱を異にする理由はないと解するものである。後者は、第三者たる官公署その他の公共法人が文書所持者である場合、裁判所の発した文書提出命令に従わないときは、民訴法三一八条を適用して官公署その他の公共法人に対し過料の制裁を科することができるか問題があるとするものである。すなわち、同条は、訴訟法上の義務違背に対する過料について定めたものであるが、この規定を含め、すべての過料の場合を通じて国又は公共団体が私人・私法人に対して過料を科することを予定したものであり、官公署その他の公共法人を過料の客体とすることは予定されていないものといえる。したがって、同条を適用することは許されないといえることから、文書所持者である第三者の中に官公署その他の公共法人は含まれないものと解するものである。⁽¹⁾

税務署長が第三者として文書提出義務を負うか否かについては、第一次的には、税務署長の所持する文書は守秘義務の対象となるものが多く、その提出義務は免ぜられることとなるが、守秘義務を別としても、消極説による理由

もさることながら、本来税務署長は、公務員として全体の奉仕者としての職責から考えると、訴訟当事者以外である第三者として中立の立場にあるべきものであり、また、文書提出の義務を負担することは一部の国民の利益に帰するものであり、この点からも第三者としての税務署長の文書提出義務は消極に解することが相当といえるのではないか。

〔注〕

(1) 齊藤秀夫・前掲注解一九三頁

三 文書提出義務

1 訴訟において引用した文書

(1) 「訴訟ニ於テ」の意義

「訴訟ニ於テ」の意義については、口頭弁論中に限らず、準備手続又は準備書面中におけるものも含まれ、証人がその文書を引用しても当事者の文書提出義務は発生しないと解される。⁽¹⁾ 例えば、税務職員が証言中において、原告代理人の反対尋問に対し、当該文書の内容に触れた場合においても、対立当事者の一方に所属しているとはいえないものの、証人にとどまる者がその証言において言及したに過ぎない文書については、引用文書に該当しないものと解さ

れる。⁽²⁾

また、文書を所持する一方当事者が、当該文書につき、その主張の中では何ら触れることなく、専ら書証として提出した陳述書等の中でその内容に触れている場合や、当事者本人尋問中においてその内容について、積極的に言及している場合に、これを引用文書から外して考えることは法の趣旨に反すると解するものがある。⁽³⁾この場合、たとえ文書を所持する当事者がその主張において当該文書の存在につき明確には言及していない場合であっても、例えば、右当事者が、自己の主張事実を裏付けるために提出した書証等において、その記載内容の根拠として当該文書に言及しているときには、それによって右書証等の証拠力が高められ、その結果、当該文書が提出されないうまま右書証等により右主張事実に対する裁判所の心証が一方的に形成されることがあり得ることから、立法趣旨に照らせば、このような場合にも、当該文書は同号にいう「訴訟ニ於テ引用シタル文書」に該当するものと解するものもある。⁽⁴⁾

さらに、書証中に記載されている「所得調査関係文書」について、税務署係官が職務上作成したメモで、そこに表題が記載されている各文書の存在やその意味内容を明らかにする点において立証上重要な意義があることから、右メモを証拠として提出することは、そこに記載されている各文書を証拠として提出するのと実質的に等しく、かかる場合には、書証中に記載されているにすぎない文書といえども、その実質からみて引用文書にあたると解することが相当とされたものがある。⁽⁵⁾もっとも、この場合においても、一方当事者が提出した書証中にたまたま他の文書の表題と内容の一部が記載されているような場合や、当事者本人尋問中に相手方からの反対尋問に答えて文書の内容に言及したにすぎないような場合は含まれないと解される。⁽³⁾具体的事例として、税務署長の回収した照会回答書について、税務署長の陳述した準備書面中に右文書の存在と内容が個別的に明らかにされていないから引用文書に該当しないとさ

れたものがある。⁽⁶⁾ また、書証中及び証人尋問中において被告が提出した文書の範囲を明らかにするため主張・立証しようとしたもので、原告から提出があった文書以外の文書の存在を積極的に主張し、それらの文書の存在と趣旨によって自己の主張を裏付ける証拠に供しようとしたものではなく、引用文書に該当しないと解したものである。⁽⁷⁾ しかし、単に書証中や本人尋問中にその存在・内容に言及している場合は含まれず、口頭弁論又は準備手続において陳述された準備書面において自己の主張の裏付けとして積極的に当該文書の内容を引用して記載した場合のみを指すものと厳格に解すべきではないか。⁽⁸⁾

さらに、陳述されていない準備書面に記載されているものでも差支えないと解するものもある。⁽⁹⁾ しかし、未陳述の準備書面は裁判上主張するか否か未定のものであるから、当該準備書面に記載があるからといって訴訟において引用したといえるかは疑問があるのではないか。

[注]

(1) 兼子 一・前掲七九三頁

(2) 鋼路地決昭和六〇年一〇月一七日(税資一四七号二三頁)は、「被告が作成した原告に関する所得調査票及び原告の所得申告に関する調査」の提出の申立てについて、「当該文書は原告に対する所得税の更正処分を準備する過程において税務職員によって職務上作成された原告との応対の様子及び原告の所得調査をするに際してその取引先等の協力を得て調査した結果とその資料を記載した書面であって、被告はその存在を認めている。しかしながら、本件訴訟記録によると、右文書について被告がその主張、立証のために本件訴訟の弁論においてこれを引用した事実はいくつかある。もっとも、北見税務署所属の職員であった江戸修の証言中には、原告代理人の反対尋問に対し文書(二)の内容に触れた部分があるが、対立当事者の一方に所属しているとはいっても、証人にとどまる者がその証言において言及したに過ぎない文書は民訴法第三二一条一号にいう「訴訟

ニ於テ引用シタル文書」に該当しないといふべきである。」

(3) 秋山壽延・前掲二八六頁

(4) 名古屋地決平成三年二月一〇日（租判年報三卷一八九頁）は、「類似法人として抽した一四法人の役員報酬の支給状況並びに売上金額、期末資産合計金額、役員報酬の額を控除しない営業利益率、利益処分による配当及び賞与金額等を具体的に主張し、これらを本件処分等の適法性の根拠としているものであること、相手方は、本案訴訟において、相手方の指定代理人の一人である名古屋国税局直税部国税調査官室川原雅治作成の調査報告書を乙第二号証として提出していること、右報告書は、前記法人一四法人の期末資産合計金額、役員報酬の額を控除しない営業利益率、利益処分による配当及び賞与金額等を調査した結果をまとめたもので、右主張の裏付けとなるものであること、右報告書には、右調査結果は本件文書の写し等に基づくものである旨が記載されていることを認めることができる。したがって、相手方は、その主張事実を裏付けるために提出された書証において、その記載内容の根拠として本件文書の存在に言及しているのであるから、本件文書は民法第三一二条一号にいう「訴訟ニ於テ引用シタル文書」に該当するものと解するのが相当である。」

(5) 大阪地決昭和四五年一月六日・訟月一七卷一号一三一頁

(6) 東京地決昭和五八年一月一日・税資一三四号二九〇頁

(7) 大阪高決昭和四六年一月一九日・訟月一七卷四号六七七頁

(8) 渡部Ⅱ園部・前掲三七八頁

(9) 升本喜兵衛ほか・「民事訴訟法(下)」四五五頁

(2) 「引用」の意義

民法第三一二条第一号にいう『引用』については、大きく三つに見解が分かれており、甲説としては、「文書そのものを証拠として引用すること」を意味するもので、文書の内容を引用しただけでは足りない(1)と解するものと乙説としては、「当事者が文書の存在を引用していればよい」と解するもの(2)、さらに、丙説としては、「当事者が文書の存在と

内容を引用していれば足り、証拠のため引用したと、主張を明確にするため引用したとを問わない。」とするものがある。⁽³⁾

この「引用」については、なるべく広く解する立場である丙説が有力であり、裁判例も丙説に立つものが多い。⁽⁴⁾

しかし、当該文書が存在及び内容が口頭弁論等において明示されることがあっても、その文書が存在及び内容が、それを明示した当事者の主張との関連において枝葉末節的な位置しか占めておらず、右当事者の主張の真実性を積極的に強めようとする意図が窺えず、又はその可能性もない場合には、当該文書が存在及び内容の明示は未だ民訴法条にいうところの「引用」には該当しないものと解すべきであろう。⁽⁵⁾なお、租税訴訟ではないが、「当事者が当該文書を証拠として援用する意思を持っていたか否かはこれを問わないにしても、少なくとも当該訴訟中で積極的に該文書が存在に言及したものであることを要し、若しこれに反し当事者が所持する文書の秘密保持のため、従来訴訟において該文書が存在を主張しなかったのに裁判長より釈明があったがためその所持することを認めたに過ぎないような場合はこれに含まれないものと解するのが相当である。けだし右後者のような場合には同条一号の「引用」の語義から分離るばかりではなく、文書を所持する当事者の秘密保持の利益を不当に害すると認められるからであ」と判示したものがあ⁽⁶⁾り、推計課税訴訟における「引用」についての判断の参考となるであろう。

〔注〕

(1) 兼子 一・前掲条解七九三頁

(2) 菊井 Ⅱ村松・前掲三七八頁

(3) 齊藤秀夫・前掲一九五頁

- (4) 大藤敏ほか・「租税訴訟の審理について」一五九頁、渡部Ⅱ園部・前掲三七九頁
- (5) 新堂幸司ほか・「考える民事訴訟法（第三版）」二八六頁
- (6) 東京高決昭和四〇年五月二〇日・判タ一七八号一四七頁

(3) 「青色申告決算書原本等」の提出命令の申し立てをしたもの

青色申告決算書原本又は同決算書中住所・氏名等を削除した文書の写等の提出命令の申し立ての多くは、税務署長が、類似同業者の売上金額、売上原価額及び算出所得の金額から売上原価率及び算出所得率を算定するための国税局長が作成基準を定めて発遣した税務署長宛の通達書及び同通達に基づき報告されたものを取りまとめた「課税実績表」、「同業者調査表」又は「調査報告書」と称する文書（以下「同業者調査表」という。）を証拠として提出したものである。この申し立てについての裁判所の判断は積極、消極に分かれている。

積極に解するものとしては、税務署長の主張・立証にある①選定条件の一つとして所得税の青色申告の承認を受けている者を類似同業者として選定し他の条件と相俟つて右選定は客観的な合理性を有する旨主張していること、②国税局長通達書に作成対象者は青色申告の承認を受けている者と記載されていること、③青色申告書によったことは、その内容が信用することができることから、これを基に資料を作成させた旨証言していること、④同業者調査表には青色申告決算書の記載内容の重要部分が明らかにされていること、⑤類似同業者が真正に作成した青色申告決算書の証拠力に着目していること、⑥同業者調査表が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であることなど、争われた事件により税務署長の主張・立証は異なるものの、裁判所は、これらの主張・立証を前提として、税務署長は、自己の主張を明確にするために青色申告決算書の存在及び内容に言及し、かつその言及も積極的になさ

れていると認められることから、引用文書に該当する旨肯定している。⁽¹⁾さらに、税務署長の①引用したのは個人事業者の同業者調査表であるとか、②青色申告決算書の必要経費額欄のみ引用したにすぎないとの主張については、同業者が真正に作成した青色申告決算書の証拠力に着目したものであり、同文書全体が（原始的に）引用文書に該当すると解したものである。⁽²⁾

一方、消極に解するものとしては、「同業者調査表」を引用、かつ、書証として提出したものについて、申立てにかかる青色申告書及び同書に添付された決算書は異なる文書であり、また、当該文書を引用する意思が全くないことが明白であるとして引用文書該当性を否定したもの⁽³⁾。また、特定の青色申告決算書の記載内容の一部を用いて作成した各報告書の内容を引用したものであることを認めることはできるものの、自己の主張を明確にするために特定の青色申告決算書そのものの存在、内容について、具体的、積極的に言及しているとはいえない。さらに、同業者の抽出は、青色申告決算書を提出している者にその範囲を限定していることを明らかにするために、青色申告決算書という語句を一般的、概括的に用いて主張したにすぎず、特定の青色申告決算書の存在、内容を主張したものではないことが明らかであり引用文書に該当しないと否定したものである。⁽⁴⁾

また、理由中ではあるが、準備書面において、「青色申告書」及び「青色申告者」の語を各一か所用いたものについては、右「青色申告」の語は、当該同業者がいわゆる青色申告者であるという属人的要素として言及したにとどまり、これのみをもって、文書の存在を主張したことに該当するといふことはできないと判断したものがある。⁽⁵⁾

さらに、処分署あてに提出された青色申告決算書及び同書添付の決算書一切（ただし、右書面の写しで同業者名、住所は黒塗）の文書提出命令を申し立てたものについて、選定の基準として青色申告書又は青色申告決算書という言葉

業を用いて主張している他は、当該文書名を使用していない事実関係において、同業者選定基準としての「青色申告書により確定申告をしている者」とは、類似同業者を選出するための母体として「確定申告をした者のうち、青色申告をした者」すなわち、「青色申告書」に限定するという意味で青色申告書という言葉を用いて一般的概括的に主張したものと解されるが、それ以上に本件申立てにかかる青色申告書の存在について具体的、自発的に言及し、又は、その存在・内容を積極的に引用したものとは到底解されないとして引用文書に該当しないと解されたとしたものである。⁽⁶⁾

一般的に同業者調査表の作成は、青色申告決算書を参照し、その内容の一部に基づいて作成したものではあるが、同決算書は、あくまで文書として同業者調査表とは独立した意味内容を持つているものであり、形式上も独立の文書といえる。したがって、両文書は全く独立の文書であり、ただ同業者調査表の作成に当たり、同決算書の内容の一部を参照したにすぎないものである。また、税務署長の主張するところは、同通達に基づく同業者の抽出が対象者全員を対象とし、機械的に抽出したもので、恣意の介入する余地がないものであることを述べているものであって、税務署長の主張が青色申告決算書とは別個独立の同業者調査表に基づくものであることは、主張自体から明らかであり、青色申告決算書を引用して主張しているものと解し得る余地はないものといえる。なお、同業者率による推計課税事案においては、青色申告決算書自体による主張・立証が守秘義務により許されないため、やむを得ない選択として前記通達に基づく同業者調査表による主張・立証が行われているものであるから、かような実情を無視して推計課税事案の同業者率の立証に青色申告決算書の提出が要求されるとするならば、税務署長は守秘義務違反を犯さない限り、その立証が不可能ということになり、これは同業者率による推計課税自体を著しく困難にするものであるといえる。

それゆえ、このような同業者調査表の作成に当たって参照した青色申告決算書自体を訴訟において引用した文書と解することは、参照文書を訴訟上の引用文書と同一視して解するものであって、「引用文書」の意義を不当に拡大して解釈するものといわざるを得ない。

また、推計課税訴訟においては、被告税務署長は推計課税の合理性を証明する立場にあることから、申告書の提出があった者のうち、申告内容について信頼度の高い青色申告者について原告と類似する同業者の売上高、売上原価、経費の額、所得金額等を調査し、各々の率を求めて推計課税の合理性を証明することにある。したがって、いわゆる青色申告制度の申告全般を前提とした一般的・概括的な主張をしたに過ぎず、特定の納税者の青色申告決算書ないし青色申告書の存在について具体的・自発的に言及し、かつ、その存在と内容を積極的に引用したものではないものといえる。さらに、税務署長は、特定の青色申告者の決算書等を開示することを前提としたものではなく、原告と同規模の事業者の申告された数額そのものにまさにその目的があるものといえるものであり、守秘義務の観点からも特定の納税者の青色申告決算書等を開示することを予定したものでないことは当然といえる。しかし、文書提出命令の申し立て訴訟においては、相手方からこれらの文書を提出しないことは「防御権を侵害するばかりでなく、訴訟における信義誠実の原則に反する」旨の主張がなされることが往々にしてあるが、しかし、自己の所得金額については本来原告自体が一番熟知しているものであり、税務署長の主張を待つまでもなく、自ら自己の所得金額等を明らかにする立場にあるものといえる。したがって、この点からいえば推計課税における引用文書該当性についての判断は一般の民事訴訟と異なり、より厳格に判断されなければならないものといえるのではないか。

〔注〕

- (1) 鳥取地決平成元年一月二五日・税資一六九号九一頁、大阪地決昭和六一年五月二八日・判時二二〇九号一六頁、神戸地決平成元年三月一三日・税資一六九号四八八頁
- (2) 名古屋高裁金沢支部平成二年一月二四日決定・訟月三六卷八号一五〇一頁
- (3) 大阪高決昭和六三年一月二日・判タ六七五号二〇五頁
- (4) 東京地決平成元年一〇月一七日・税資一七四号八八頁
- (5) 名古屋高裁金沢支部平成二年一月二四日決定・訟月三六卷八号一五〇一頁、長野地決平成四年二月一七日・税資一八八号三〇九頁
- (6) 神戸地決昭和六〇年四月一八日・判タ五五六号二二七頁
- (7) 高須要子・「裁判実務体系20」三六三頁

(4) 「青色申告決算書等の隠べいされた部分を開示した文書」の提出命令の申し立てをしたもの
 青色申告決算書等の隠べいされた部分の開示を求める文書提出命令の申し立ては、税務署長が推計の合理性を立証

するため、青色申告決算書等の記述部分のうち、住所、氏名欄等申告者の特定につながる部分を隠べいした文書を提出したものについてなされたものである。この申し立てについて、当該文書は「相手方がその本案訴訟において証拠として取調を請求した文書の原本であり、隠べい部分はその内容の一部をなしているものであるから、それは相手方が訴訟に提出した右の乙号各証をとおしてその文書の存在を明らかにして自己の主張の根拠としたものであり、まさに相手方が当事者として訴訟において引用した文書に当たるといふべきであって、一つの文書についてその一部分の内容を準備書面等において言及していないことを理由に引用文書に該当しないものということはできない。そして、取調のために提出された文書の内容の一部が隠べいされているときは、民訴法第三一二条一号の文書として、当該訴

訟における相手方は原則としてその隠⁽¹⁾べい部分の開示を求めることができるというべきである。」と隠⁽¹⁾べい部分は引用文書に該当する旨判示した。しかし、この判断については、学者の間でも議論があり、見解が分かれている。

この決定を支持する立場の見解は、「引用文書」を残余の部分だけであると解することは、当事者は自己の都合の良い部分だけを残し、都合の悪い部分は隠⁽²⁾べいして文書を提出することとなり、相手方はこれに対し何らの対抗手段を講じることができず、このことは民法三一二条一号の趣旨が達成できず、また、隠⁽²⁾べいした部分と残余の部分は別個の独立した文書と解することには無理があるとするものである。

また、裁判例においても、①提出された所得税青色申告決算書等の決算額欄等の記載は、同文書中の住所、氏名欄等の申告者を特定するための記載と一体となつて、初めて具体的な特定人の青色申告決算書及び損益計算書として意味を持つものであるところ、隠⁽³⁾べい部分の欄に具体的な住所、氏名等の記載があり右文書が青色申告決算書及び損益計算書として完成していることを前提にした上でその記載内容を自己の主張の根拠としていることは明らかであるが、それは証拠とおして隠⁽³⁾べい部分の文書の存在を引用しているに外ならないとして、原告は原則として隠⁽³⁾べい部分の開示を求めることができる⁽³⁾とされたもの、②提出された文書の内容の一部が隠⁽⁴⁾べいされているときは、採証法則上の公平の見地から、当該訴訟における相手方は原則として、その原本につき右隠⁽⁴⁾べい部分の開示を求めることができる⁽⁴⁾と解するのを相当であると判示されたもの、③隠⁽⁵⁾べい部分はその内容の一部をなしているものであり、文書の存在を明らかにして自己の主張の根拠としたものであり、引用した文書にあたるというべきであつて、一つの文書についてその一部分の内容を準備書面等において言及していないことを理由に引用文書に該当しないということではできない⁽⁵⁾と解したものがある。

一方、この決定を疑問とする見解は、税務署長は、当該文書により推計課税の合理性を証明することであり、その場合の各文書の証拠力は、それが、特定の誰の思想の表現であるかということよりも、原告と類似な規模の同業者の事例として、原告と比較するデータということに力点を置いているものである。したがって、そこに記載されている数字をみれば原告と類似の規模かどうか判断できるものであり、その限りにおいては、氏名等を隠べいた申告書等の提出が、原告の「防衛権を侵害するばかりでなく、訴訟における信義誠実の原則に反」することになるかどうか疑問があるといえる。また、税務署長は、氏名等の隠べい部分を証拠として提出していないことから、訴訟において「引用」したことになるのではないか。すなわち、隠べい部分を除いたものを、一つの文書として、それ自体証拠価値のあるものとして独立に提出しているものである。ゆえに、裁判所は、提出があった書証を一つの文書として評価、判断すれば足りるものといえるのではないかと解するものである。

上記のごとく両論あるものの、税務署長が引用している文書は、あくまで、青色申告決算書等の住所、氏名等を隠べいた文書であり、青色申告決算書そのものの提出を求めることは、新たな別途の文書の提出を求めるものであり、引用文書の解釈、適用の範囲を著しく拡大したものといえるのではないか。

〔注〕

- (1) 名古屋高決昭和五二年二月三日・判時八五四号六八頁
- (2) 小林秀之・判例評論二六五号八頁(判時九八九号一四六頁)
- (3) 釧路地決昭和六〇年一〇月一七日・税資一四七号二三頁
- (4) 奈良地決昭和五六年七月三日・税資一二〇号四六頁

(5) 名古屋高決昭和五二年二月三日・判時八五四号六八頁、名古屋地決昭和五一年一月三〇日・訟月二二卷三号七七九頁

(6) 池田浩一・判例評論二二六号四二頁(判時八六五号一五六頁)

(5) 「固有名詞等の隠ぺいされていない同業者調査表」の提出命令の申し立てをしたもの

推計課税訴訟における同業者率の立証方法として、従来、青色申告決算書等の文書の記載中から申告者の住所、氏名等同業者者の特定につながる記述部分を削除した写しの文書を提出していたが、この場合においても、同業者者の特定につながり守秘義務違反のおそれが懸念されたことから、この方法に代えて、国税局長の一般通達及び同業者調査表(固有名詞等の隠ぺいされたもの)を書証として提出することとしたことは既に述べたところであるが、同業者調査表中、売上金額等の記載はあるものの各同業者の事業所所在地及び氏名の記載がその上に紙を貼って隠蔽されている書面を提出したものについて、同業者調査表の原本の提出の申し立てがあったものについては、「各税務署長作成にかかる本件同業者調査表のうち各同業者の事業所所在地及び氏名の記載部分を除く部分の書面であるところ、右書面は、本件同業者調査表の重要な一部であることは明らかであるから、被告は、本件訴訟において、同文書を提出することにより、本件同業者調査表の存在に言及し、かつ、その記載内容中の重要部分を明らかにしてその主張を構成し、立証の手段を講じているものといわざるを得ず、本件同業者調査表は、「訴訟ニ於テ引用シタル文書」にあたるというべきである。」と判示し、引用文書に該当する旨判断されたものがある。なお、同業者調査表の原本の提出を求めたものとしては本件が最初のものである(ただし、本件は守秘義務により提出義務は負わないと判断されている。)⁽¹⁾。しかし、税務署長は、守秘義務を負っていることから、同業者調査表の提出に当たって、住所、氏名等の固有名詞を削除した文書を提出することは当然のことであり、これに対し、原告からこれらを開示した同業者調査表の提出を

申し立てる理由は、納税者を特定することにより、自己との業種、業態、事業規模等の類似性を明らかにするものであるが、同業者調査表については、その作成の成立、合理性等が争点とされているものである。

したがって、何ら納税者の特定を必要としないものであり、主張そのものに疑問があるものといえる。

〔注〕

(1) 大阪地決昭和六二年六月二六日・訟月三四卷一号一七〇頁、大阪地決昭和六二年七月九日・税資一五九号五八頁

(6) 「所得調査関係文書」等の提出命令の申し立てをしたもの

推計課税訴訟においては、税務署長が所持する文書について、訴訟において、相手方から引用文書とは解されないような文書提出命令の申し立てがなされるものがあるが、その多くは引用文書該当性を否定されているものの、一部については肯定されているものもある。

肯定されたものとして、更正処分に関し調査を担当した税務署係官が申立人から提出された資料の表題を書き留めたメモに掲記されている文書（当該メモは係官が本訴で証言する際にその証言の便宜のため書証として提出していたもの）について、書証中に記載されている「所得調査関係文書」は、税務署係官が職務上作成したメモであり、他の文書は、所得調査の際、原告が被告に提出した資料等であることを明らかにするためのものであるとの説明について、右メモはそこに表題が記載されている各文書の内容を明らかにする点において立証上重要な意義があり、そこに記載されている各文書と表裏の関係にあるものとして、右メモを証拠として提出することは、そこに記載されている各文書を書証として提出するのと実質的に等しいといわなければならない。かかる場合には書証中に

記載されているにすぎない文書といえども、その実質からみて民訴法三一二条一号にいう「訴訟ニ於テ引用シタル文書」にあたると解したものである。⁽¹⁾しかし、本件はその後の抗告審において「引用文書」該当性が否定されている（下記④参照）。

一方、否定されたものとしては、①証人が証言において言及したに過ぎない「被告が作成した原告に関する所得調査票及び原告の所得申告に関する調査書類」の提出申立てについては、「当該文書は原告に対する所得税の更正処分を準備する過程において税務職員によって職務上作成された原告との応対の様子及び原告の所得調査をするに際してその取引先等の協力を得て調査した結果とその資料を記載した書面であって、被告はその存在を認めている。しかし、本件訴訟記録によると、右文書について被告がその主張、立証のために本件訴訟の弁論においてこれを引用した事実はいくつかある。もっとも、税務職員の証言中には、原告代理人の反対尋問に対し当該文書の内容に触れた部分があるが、対立当事者の一方に所属しているとはいっても、証人にとどまる者がその証言において言及したに過ぎない文書は「訴訟ニ於テ引用シタル文書」に該当しないというべきである。」としたもの、⁽²⁾②被告は、本件口頭弁論又は準備書面において「調査カード」そのものを引用しておらず、また、右文書の存在を引用した事実を認めるに足りる資料はなにもない。そして、「調査カード」について被告の証人らが言及したことにより、「調査カード」が民訴法三一二条一号にいう「当事者カ訴訟ニ於テ引用シタル文書」にあたると解することは到底できないから、「調査カード」は民訴法三一二条一号にいう文書には該当しないとされたもの、⁽³⁾③納税者から回収した「照会回答書」については、相手方税務署長が陳述した準備書面中に右文書の存在と内容が個別的に明らかにされていないから民訴法三一二条一号には当たらないとされたもの、⁽⁴⁾④被告は、書証中及び証人尋問中において原告が提出した文書の範囲を明らかにするた

め主張・立証しようとしたもので、原告から提出があった文書以外の文書の存在を積極的に主張し、それらの文書の存在と趣旨によって自己の主張を裏付ける証拠に供しようとしたものでないとしなければならない。相手方の提出を求めている文書は、原告が訴訟に於いて引用した文書に該当しないから、民訴法三一二条一号によって提出する義務はないと解した⁽⁵⁾ものがある。

所得調査関係文書等が引用文書に該当するか否かは、口頭弁論又は準備書面において、当該文書を引用又はその存在を引用した事実があるかどうかによって判断されるものと解される。税務署長は、これらの文書については、一般的に守秘義務に該当する内容が記述されていることが多いことから、たとえ当該文書を提出することが訴訟上において証拠として有利なものであろうとも、原則として、その引用を断念せざるを得ない立場にあるものといえる。

したがって、税務署長は、通常これらの文書については、書証中又は証人尋問中において、自己が提出した文書の範囲を明らかにするために主張、立証するに過ぎないものであり、当該文書の存在を積極的に主張又は存在と趣旨によって自己の主張の裏付けの証拠としていないことは明らかであるといえる。

〔注〕

- (1) 大阪地決昭和四五年一月六日・訟月一七卷一号一三一頁
- (2) 釧路地決昭和六〇年一〇月一七日・税資一四七号二三頁
- (3) 東京地決昭和五二年一月四日・税資九六号二〇二頁
- (4) 東京地決昭和五八年二月一日・税資一三四号二九〇頁
- (5) 大阪高決昭和四六年一月一日・訟月一七卷四号六七七頁

2 引渡又は閲覧を求めることができる文書

(1) 趣旨

民訴法三一・二条二号は「挙証者が文書ノ所持者ニ対シ其ノ引渡又ハ閲覧ヲ求ムルコトヲ得ルトキ」には、文書の所持者はその提出を拒むことができない旨定められている。この場合の挙証者に文書提出命令の申し立てを認めた趣旨は、挙証者が文書の所持者に対し、その引渡又は閲覧を求めることができることとした場合には、文書の所持者は、それを秘匿しておくことができないこととされていることから、挙証者の申し立てに基づき、これを認めることとしても、文書の所持者の利益が損なわれることがないことによるものと解されている。⁽¹⁾

(2) 引渡又は閲覧を求めることができる文書

民訴法三一・二条二号に定める「挙証者が文書ノ所持者ニ対シ其ノ引渡又ハ閲覧ヲ求ムルコトヲ得ルトキ」の要件として、挙証者が文書の所持者に対して公法上の引渡請求権ないし閲覧請求権を有する場合が含まれるか否かについては、積極・消極に解するものとに見解が分かれている。

積極に解するものとしては、実体法上かかる権利を有する場合のことをいうものであり、それが法規に基づくものか、契約に基づくものか、公法上のものか、私法上のものであるかを問わないとするもので、⁽²⁾この見解によったものとして、下級審ではあるが、村役場備付けの印鑑簿について必要に応じ提出義務があると解したものがある。

一方、これを消極に解するものとしては、挙証者が文書の所持者に対し、私法上引渡請求権又は閲覧請求権を有することが要件であり、私法上のものではなく公法上の交付又は閲覧請求権はこれに含まれないとするものである。した

がつて、例えば、訴訟記録の閲覧請求権又は証明書の交付請求権（民訴法一五一条）、謄本等の交付・登記簿等の閲覧請求権（不動産登記法二一条）、戸籍簿の閲覧請求権、謄本・抄本の交付請求権（戸籍法一〇条）があつても、提出義務はないものである。さらに、この見解について、民訴法三一二条二号の母法であるドイツ民訴法四二一条、わが国の旧民訴法三三六条一号は民法の規定に従い、証書の引渡又は提出を求めるべき時と定めていることから、拳証者と文書所持者との間に私法上の引渡請求権等が実体法上認められる場合に限り、これを根拠として文書提出義務という公法上の義務負担を課したものに他ならないと法の歴史的背景をとらえて解するものがある⁽³⁾。

また、同様に解するものとして、引渡又は閲覧の請求権は私法上のものであるとしつつ、それが、物権的であると債権的であると、また、契約であろうと法規規定に基づくものであるとを問わないとするものがある⁽⁴⁾。

次に、官公署に対する文書提出命令の申し立てについては、官公署が何らかの理由で閲覧を拒否している場合に申し立てがされるのが通常であると思われる。したがつて、その閲覧等の拒否の適否については、本来別個の行政訴訟で決着をつけるのが建前であつて、単なる訴訟の付随手続である文書提出命令申立手続による簡易な審尋手続によつて公法上の閲覧請求権等の有無の判断をすることは、文書提出命令制度自体が予想していないと考えられることから、ここにいう引渡請求権等には公法上のそれは含まれないと解されており、また、判例においても、引渡請求権又は閲覧請求権とは、私法上のものを指し、公法上のものはこれに該当しないと解されている⁽⁵⁾。

この対立点は主として、引渡請求権ないし閲覧請求権には、公法上のものは含まれないものと解するか、契約に基づくもの、公法上のものあるいは私法上のものであるかを問わないとするかの見解の相違であろうが、これらの学説、判例の大勢は、民訴法三一二条二号の要件は、拳証者が文書の所持者に対し私法上の引渡請求権又は閲覧請求権

を有する場合に限られるものといえる。

なお、推計課税訴訟ではないが民事訴訟（養子縁組無効確認請求事件）の当事者より、税務署長に対し、相統税申告書及び相統関係一件記録の閲覧の申し立てがあったものについて、第一審においては、当該文書は閲覧を求めることができるものであるから民訴法三一二条二号に該当する文書であると判断された（⁷）（原審の公刊物がないためその理由については、明らかではない）。しかし、抗告審においては、「本件文書は、相統税申告書及びその修正申告書であつて、相手方はか八名の相統税納付義務者が相統税法に基づいてその納税地の所轄税務署長である抗告人に対して提出した申告書等で抗告人の所持に帰したものと記録上から認められるから、相手方が本件文書の作成ないし提出に関与したものであるからといって、税法上の文書の交付又は閲覧（もとより私法上のものではない。）は格別、当然に私法上の権利としてその引渡・閲覧の請求権を有するものではないといふべきである。」と判示し、原決定を取り消し、本件文書提出命令を却下したものである。⁸

民訴法三一二条二号の「引渡又ハ閲覧ヲ求ムルコトヲ得ルトキ」とは、挙証者が文書の所持者に対し、私法上の閲覧請求権を有する場合を指すと解されていることから、相統税申告書及びその修正申告書については、閲覧請求権を有する旨を規定した公法規定、私法規定もなく、また、当然のことながら閲覧についての契約も存しないことから、閲覧請求権が存在しないとする裁判所の判断は妥当なものといえる。

さらに、相統税関係一件記録の中には内部的な自己使用文書が大部分を占めており、この自己使用文書については、相手方に所有権その他の権利はなく、相手方の作成・提出に係る文書又は相手方の作成・提出者のうちの一人である文書についても、その所有権はそれらが税務署長に提出された時点において国に移転すると解されることから、

相手方が所有権又は共有持分権に基づいて当該文書の閲覧を請求することができないことは明らかである。

(3) 推計課税訴訟における引渡請求権等

推計課税訴訟においては、挙証者から青色申告決算書等の文書提出命令の申し立て理由として、国税通則法九六条二項により閲覧請求し得る文書としてなされるものがあるが、そもそも、右条項は国税不服審判所担当審判官に対する閲覧請求について規定したものであり、当該規定をもって税務署長に対する文書提出義務の原因とすることはできないものといえる⁽⁹⁾。また、相手方は、本来国税通則法上の閲覧請求権等を有していたのであるから、同法に基づきその権利を行使すれば目的を達することができるのであって、文書提出命令を求めえないとしても、挙証者に実質的不利益は生じないものといえる。

また、国税不服審判所の担当審判官が審査請求の審理のため自ら収集した資料について文書提出命令の申立がなされたものについて、「行政不服審査法三三・三三・三三二条二項は、審査請求人等に処分庁の弁明に対する反論を尽くさせるため、右弁明（処分理由）を根拠づける資料として処分庁から審査庁に提出された書類等について、これを検討する機会を与える趣旨に出た規定であると解されるのであって、右条項の文言からみても、審査庁が審理に際して自ら収集した証拠資料が右条項による閲覧請求の対象となるとは解しがたい」と判示し、文書の提出命令を求める本件申し立ては理由がないとされたものがある⁽¹⁰⁾。

本件については、そもそも、国税に関する審査請求においては、審査請求人が担当審判官に対して書類等の閲覧を求めることができるのは、国税通則法九六条二項の規定に基づくものであり、この場合の閲覧を求めることができる書類等は、処分庁から担当審判官に対して提出された書類その他の物件に限られていることから、申立人に本件書類

の閲覧請求権がないことは明らかなものといえる。

また、①「所得税更正処分をするために収集された一切の書類」、②「滞納処分票及び実地調査経過報告書」、③「所得税調査書」の提出を求めたものについて、同号の文書とは、申立人が所持者に対し、引渡又は閲覧を求めうる実体上の請求権を有するものをいうものであり、①については、閲覧を認める「一般的な規定は存しない」⁽¹⁾、②③については、引渡又は閲覧を求めうる実体上の「権利を有すべき根拠はない」⁽¹²⁾ものと解される。

〔注〕

- (1) 齊藤英夫・前掲注解一九八頁
- (2) 菊井Ⅱ村松・前掲三七八頁
- (3) 齊藤英夫・前掲注解一九九頁
- (4) 兼子 一・条解前掲七九三頁
- (5) 秋山寿延・前掲二八九頁
- (6) 大審院昭和二年六月二十四日判決・判決全集四卷二二号一一四六頁
- (7) 横浜地決昭和五六年一月二十四日・昭和五六年(特)第一四七六号
- (8) 東京高決昭和五七年二月三日・税資一二二号一九五頁
- (9) 名古屋地決平成三年二月一日・判例年報三卷一八九頁
- (10) 神戸地決昭和五六年四月二三日・税資一一七号二八九頁
- (11) 名古屋地決昭和四五年一月二日・税資六〇号六六三頁
- (12) 大阪高決昭和五一年五月一二日・税資八八号七二八頁、大阪地決昭和四六年一月二〇日・税資六二号六七頁

3 挙証者の利益のために作成された文書（三号前段）

(1) 意義

民訴法三一二条三号前段に定める「挙証者ノ利益ノ為ニ作成セラレ」た文書とは、後日の証拠のために、挙証者の地位、権利ないし権限を証明し又は基礎づけるために作成された文書をいうと解されている。⁽¹⁾ この文書について例示すれば、利益文書に該当する文書としては、領収書、身分証明書、挙証者と相手方との取引についての相手方の同意書又は委任状、挙証者のためにする契約（いわゆる第三者のためにする契約）の契約書、挙証者を受遺者とする遺言状などの類を挙げることができる。

(2) 「挙証者の利益」

挙証者の利益についての解釈については、挙証者の利益のため作成された文書が挙証者の権利義務を発生させるために作成されたものや、また後日の証拠とするために作成されたものであって、挙証者の地位や権利ないしは権限を明らかにする文書をいうと解されている。

従って、挙証者のみの利益のために作成されたことに限られるものではなく、挙証者と所持人その他の者の共同の利益のために作成されたものでもよく、また、それが直接挙証者のために作成されたものはもちろん、間接的な挙証者の利益を含むものであってもよいと「利益」について幅のある解釈をする裁判例がある。⁽²⁾ また、学説においても、当該文書は必ずしも直接挙証者のために役立てることを意図して作成されたものである必要はなく、客観的に、挙証者の法的地位、権利、権限などを明らかにすることに役立つものであれば足りると解されている。⁽³⁾

しかし、このように利益文書概念を大幅に拡大・拡張して解することについて、真実発見を強調するあまり利益文書概念をいたずらに拡張して解釈することは、民訴法三一・二条三号が、①挙証者が当該文書と特別な関係を有するときのみ文書所持者の意思に反してもその提出を強制することとした法の建前から著しく離反すること、②文書の記載内容いかんによって、しかも、訴訟上証拠として利用することによって、結果的に挙証者の利益になったりならなかったりするような文書をもって利益文書と解することを法はおよそ予想していないなどの有力な反論がある⁽⁴⁾ことに注目する必要があると思われる。

訴訟上においても、「利益文書」を巡る争いが急増し、文書提出義務の拡張のための解釈論的テクニックとして三号前段の「利益文書」が俄に脚光を浴びるようになった。この契機となったのは、租税訴訟ではないが、福岡高決昭和五二年七月一三日（判時八六九号三二頁、判タ三五一号二四八頁）決定であり、民訴法三一・二条三号前段の「利益」には間接的な利益も含まれるとして、訴訟においてその文書が証拠として必要であるという挙証者の申し立てによって、当該文書を同号前段の「利益文書」に該当すると解釈することも十分可能となるように思われる判断が示されている。

さらに、「利益文書」を「申立人の法律上の利益を明らかにすることを目的として作成された文書」と読み換えることにより、実体法的な利益だけではなく訴訟法的な利益（訴訟における証拠確保の利益）を有する文書までも容易に包含し得るとも解するものがある。

このような「利益文書」に対する弾力的解釈に歯止めをかけるものとして、「利益文書」とは、「挙証者の法的地位や権利もしくは権限を直接証明し、又はそれを基礎づけるために作成された文書を指す」とし、実体的利益を有する

文書に限定し、単に訴訟上の争点に関連する証拠であつて自己に有利な結果をもたらすであらうという訴訟上の利益を有するような文書は、「利益文書」にあたらないと説くものがある。⁽⁵⁾

また、拡張についての歯止めをかける趣旨から、「利益」の概念について、身分証明書、授權書、遺言書などのようにその文書により挙証者の地位・権利及び権限が直接明らかにされるものをいい、かつ、文書作成の時点で既に利益についての主体が特定されていることを要すると厳格に解する裁判例も見受けられる。⁽⁶⁾

このように、利益文書の解釈については、社会・経済・環境の変化等により時代とともに異なつて解釈されることは当然のことといえるが、当該文書の提出を求める利益と、文書所持者たる相手方当事者や第三者が当該文書について有する利害との調整が重要な課題といえる。この調整に当たっては、当該文書の性格、争点の重要性の程度、提出拒絶事由の重大性の程度（たとえば、証言拒絶事由に相当する事由やプライバシー保護などが問題となる）及び別にその文書に代わる証拠があるか否か、などの諸要素を勘案しつつ、具体的な利益衡量を通して、真実発見に協力すべきか否かの判断をすることが相当と解される。⁽⁷⁾

(3) 推計課税訴訟における利益文書

行政事件訴訟における利益文書についての文書提出命令の申し立ては、薬害訴訟、火力発電所設置公害訴訟、原子力発電所設置公害訴訟、水俣訴訟、河川水害被害者訴訟及び空港騒音訴訟など枚挙に暇がないが、これらの訴訟を通じて、利益文書に関する解釈が常に議論され、次第に拡張されてきた歴史を見ることができ。しかし、推計課税訴訟に関する利益文書についての文書提出命令の申し立てについては、利益文書そのものの概念が、後日の証拠のために、挙証者の地位、権利ないし権限を証明し又は基礎づけるために作成された文書であると一般的に解されているこ

とから、税務署長に対するこの種の文書提出命令の申し立ては、基本的には限定された一般的な範囲内において解釈することとなる。

具体的には、内部文書の文書提出命令の申し立てがあつたものとして、①国税査察官が調査結果を記載した「調査報告書」については、内部文書であり、証拠として、又は権利義務を発生させるために作成された文書とは認め難いとされたもの⁽⁸⁾、②「所得調査票及び原告の所得申告に関する調査書類」については、更正処分をする過程で、税務職員が公表を予定することなく、調査した内容を記載した文書であり当該文書に該当しないとされたもの⁽⁹⁾、同様に③「税務署の調査文書」及び「国税庁及び国税局の通達を収録した文書及び更正の際税務署長が調査した関係書類」については、内部における行政事務執行の便宜上作成した自己使用のためのみの内部文書であるとされたもの⁽¹⁰⁾がある。いずれも、作成目的が自己使用又は内部文書として作成されたものであるとして、利益文書該当性が否定されている。また、④「所得調査書」の提出を申し立てたものについて、利益を字句解釈したものとして、原告の納税申告が過少であるとして更正がなされたような場合には、当該文書が納税義務者である原告に有利な内容を含むとは考えられないとして利益文書に該当しないとされたもの⁽¹¹⁾、⑤「国税審査官作成の調査メモを含む議決書一切」については、原告の地位、権利又は権限が直接明らかにされた文書と認められないとされたもの⁽¹²⁾、⑥「滞納処分票及び実地調査経過報告書」については、挙証者の利益の為に作成せられた文書に該らないことは明らかであるとしたもの⁽¹³⁾がある。さらに、税務署長が外部から提出を受けた文書又は収集した資料として、⑦「同業者が提出した所得税確定申告書」等については、本件訴訟と無関係で提出された申告書であつて、挙証者たる原告の利益のために作成された文書でないことは明らかであるとされたもの⁽¹⁴⁾、⑧特異なものではあるが、所得税更正処分等取消請求控訴事件において

「社団法人日本証券業協会所持の同協会取引所合同政策委員会懇談会議事録」の提出を申し立てたものについて、本件は法令解釈に関する問題であるから、本件文書は、右法律解釈になんら消長を及ぼすものではないと訴訟における争点との関連から利益文書該当を否定したものである。⁽¹⁵⁾ これらの裁判例において見られるとおり、課税処分取消訴訟に関係する利益文書についての文書提出命令の申し立ては、その該当性が原則として否定されているが、民事訴訟における「利益」についての解釈の幅の動向によっては、今後、課税処分取消訴訟においても、該当文書として判断され得ることが生じること懸念される。

〔注〕

- (1) 齊藤秀夫・前掲二〇〇頁、升本喜経兵衛ほか・前掲四六〇頁、兼子 一・前掲条解七九三頁、本間義信・吉川追悼「手続法の理論と実践(下)」一九四頁
- (2) 福岡高決昭和五二年六月二日・判時八六九号三一頁
- (3) 上村明弘・判例評論二二三号四四頁(判時八八三号一五八頁)
- (4) 時岡 泰・民訴法の争点「文書提出命令の範囲」二二三頁、松山恒昭・「賃金台帳と文書提出命令の可否」(イ)判タ四三七号五一頁、伊藤瑩子・別冊ジュリスト民訴一〇〇選「証拠保全手続における診療録提出命令」二二二頁
- (5) 大阪高決昭和五四年三月一日・判タ三八七号七三頁
- (6) 大阪高決昭和五三年九月二日・判時九一二号四三頁
- (7) 上村明弘・判例評論二二三号四四頁(判時八八三号一五八頁)
- (8) 福島地決昭和六三年七月一日・税資一六五号二九九頁
- (9) 釧路地決昭和六〇年一〇月一七日・税資一四七号二三頁
- (10) 東京地決昭和五〇年一月二日・税資八〇号一七頁、大阪地決昭和四五年六月二日・訟月一七卷一号五八頁

- (11) 大阪地決昭和四六年一月二〇日・税資六二号六七頁
- (12) 東京地決昭和五二年九月二日・税資一〇四号一頁
- (13) 大阪高決昭和五一年五月二日・税資八八号七二八頁
- (14) 奈良地決昭和五六年七月三日・税資一二〇号五九頁
- (15) 東京高決昭和五四年五月二八日・判時九三六号六七頁

4 拳証者と文書の所持者との間の法律關係につき作成された文書（三号後段）

(1) 趣旨

民訴法三一二条三号後段は、文書が拳証者と文書の所持者との間の法律關係につき作成されたものであるときは、文書の所持者は、当該文書の提出義務を負う旨定められているが、同規定の趣旨は、拳証者が自己の立証に必要な文書を所持していないものについて、これを所持している相手方が任意に提出することが期待できない場合に、これを提出させることにより、拳証者の不利益を救い、さらに、訴訟の真実発見を期することにあるとともに、他面においては、所持者の所持するすべての文書について提出を強要することは、その者の利益を害するおそれがあることから、両者の利益衡量を勘案して、提出を求める得る文書の範囲を限定することを目的として定めたものであると解されている。⁽¹⁾

(2) 拳証者と文書の所持者との間の法律關係

拳証者と文書の所持者との間の法律關係については、民訴法の歴史的視点などから、わが国の立法者は、拳証者と文書所持者との間の法律關係の発生原因が、両者間の契約關係である場合を予定して設けたものであると解するもの

がある。しかし、現に裁判所に提起される訴訟には契約関係に基づく紛争のみに限られず、両者間の法律関係の発生原因が、両者間の契約関係以外の場合においても、それらの訴訟においても立証のため相手方又は第三者の所持する文書の提出を求める必要性を否定しえないことなどから、この「法律関係」を契約関係に限定することは必ずしも妥当ではないと解されている⁽²⁾。

また、従前の裁判例もこれを限定的に解すべきであると明言するものは見当たらないようである。

そこで、この考え方を行政訴訟の取消訴訟についてみると、挙証者が当該行政処分の手相手方であれば、その者には行政実体法上適正な処分を受けうる地位が付与されているのであるから、両者間に「法律関係」が肯定されるといわれている⁽³⁾。

次に、推計課税訴訟においては、訴外人が訴訟と無関係に提出した確定申告書については、当該文書は、申立人と文書所持者である税務署長との法律関係につき作成された文書でないことは明らかであり提出義務を負わないことは当然のことといえる⁽³⁾。また、「参考人陳述録取書及び審尋調書」については、当該文書の如きは、審査請求の後その手続内において申立人及び参考人の経験乃至は主張を録取したものに過ぎないものであり、法律関係文書に該当しないものと解される⁽⁴⁾。

(3) 法律関係につき作成された文書

法律関係につき作成された文書とは、挙証者と文書所持者との間の法律関係それ自体を記載した文書ばかりでなく、その法律関係の形成過程において作成された文書やその法律関係に関連のある事項を記載した文書も含むと解されており、この解釈は裁判例、学説の認めるところとされている⁽⁵⁾。

したがって、例えば、契約書、通帳、判取帳、契約締結の過程で交渉について両者間に交換された手紙などの文書を挙げるができる。

この法律関係につき作成された文書の解釈については、広狭の差はあるものの、挙証者と文書所持者との間の法律関係それ自体ないしは構成要件事実の記載という一定の枠を設けて、一方において挙証者の証拠収集権能の拡張を図るとともに、他方において文書所持者の文書の処分権に対する保護を配慮すべきであるとする民法三一二条の立法趣旨にのっとった解釈論が展開されていたが、最近、国家賠償請求訴訟、行政処分取消訴訟、公害差止訴訟などにおいて、証拠の偏在という状況下で当事者間の実質的平等を回復せしめようとする要請や争点解明のために当該文書を必要不可欠とする訴訟の多発などが原因となつて、一方当事者に証拠が偏在する点を強調し、挙証者の証拠収集権能をできるだけ広く認めていこうとする観点から、一般的文書提出義務を肯定ないしこれに同調する考え方、代替立証方法の有無、提出命令申立の動機といった本来証拠の必要性の判断要素として考慮すべき事項をも加えた利益衡量論によつて提出義務の存否を判断していこうとする考え方など、解釈論の域を超えるのではないかと思われる考え方が現れてきている。

しかし、このような考え方については、範囲が拡大しすぎて不都合が生じることから、法律関係につき作成された文書の範囲の限定については、当該文書が専ら自己使用を目的として作成された内部文書であるときは、たとえ右文書に挙証者と所持者との間の法律関係に関連する、あるいは構成要件事実の記載があったとしても、ここにいう法律関係につき作成された文書に当たらないと解すべきであらう。⁽⁶⁾

また、内部文書は、作成者が外部に公表することを予定せずに、専ら備忘録又は職務上の便宜等のために任意に作

成する文書であり、それゆえに、当該文書には、プライバシーにわたる事項、職務上の秘密にわたる事項、個人的見解にわたる事項ないしこれらに関連する事項が記載されていることが多く、これが後に作成者等の意に反して公表されることになった場合には、作成者等が著しい不利益を被ることが予想される性質の文書といえる。また、同号後段の目的とするところは、このような内部文書についてまでも、文書所持者が原則的に有する文書についての処分自由を制限して、一定の不利益制裁を伴った提出義務を課したうえ、これを強制的に訴訟の場に提出させようとすることをそもそも予想していないのではないかと解する向きもある。⁽⁷⁾

一方、自己使用の内部文書概念は、何ら実体法上の概念ではないばかりでなく、かなりあいまいな概念であるため、拡大解釈が容易であるとの批判もないわけではない。⁽⁸⁾

そこで、裁判例においては、当該文書が法令上作成を義務づけられたものであるか否かを自己使用のための内部文書であるかの重要な決め手としているものもあり、後記(4)で詳述するとおり、推計課税訴訟においてもこの判断によったものが見受けられる。

このような基準によることについては、学説上批判があるものの、しかし、行政庁が内部的審査のために作成した文書であっても、その作成が法令上予定されているものは、審査の適正を担保し、あわせて、後日のために審査の過程についての証拠を残すためであるから、その審査の適否が争われている場面では、むしろ両当事者でその文書を査閲して見るのが当然であり、その意味で、行政庁には、その内容を秘匿する自由はないと解されている。⁽⁹⁾したがって、作成が法令上予定されているか否かは、提出義務の有無の判断に重要な意味があるものといえる。

また、このような基準を設定することによって、概念があいまいにすぎるとの批判にも一応答えられるのではない

かと支持する向きもある。⁽¹⁰⁾

さらに、民事訴訟における弁論主義の法理の原点から、文書所持者が内部的に自己使用の目的で作成した文書であっても、①それが家計簿や日記帳のように個人のプライバシー保護のため本来公開すべからざるものか、②証言拒絶権における公務員の職務上の秘密に相当する事由その他所持者に不利益を及ぼすべき事由の存するものでないかぎり、当該文書が拳証者の証明責任の実現のため、必要かつ適切であると認められるものについては、それは提出義務を負うべき法律関係文書にあたると解するものがある。⁽¹¹⁾

しかし、法の趣旨から、法律関係につき作成された文書とは、単に拳証者と文書所持者間に成立した法律関係それ自体を記載した文書にとどまらず、なおそのほかに、これに準ずる文書で重要なものを包含するものとも解される。しかし、反面、文書の所持者の処分自由の観点からして、所持者がもっぱら自己使用のために作成した内部的文書のごときは、右文書に該当しないと解することが相当であらう。⁽¹²⁾

いずれも、これらは、「自己使用のための内部的文書」の法理を弁論主義にさかのぼって解釈したものと位置づけることができる。

また、行政処分に対する不服申立が認められず、行政訴訟を提起したものについて、当該行政庁における審査の際に作成した稟議書、議事録あるいは調書の提出を求めたものについて、「行政庁内部においてもっぱら自己使用の必要上作成されたにすぎないもの」などとして、文書提出義務を否定したものがある。⁽¹³⁾

しかし、行政処分に対する上級官庁への不服申立にも準司法的手続の側面があることを考えれば、ある程度不服申立に対する上級官庁の判断の基礎になった資料を開示することは、その判断が適正であるか否かについて裁判所が吟

味するためにも肯定して良いのではないかとの批判が加えられている。⁽¹⁴⁾

(4) 推計課税訴訟における内部文書と法律関係文書

行政庁の作成する文書のうち、当該文書の作成が法令上義務付けられていないもので、かつ、自己使用を目的として作成されたものは、当該作成者は外部に公表することを予定せずに任意に作成するもので、その文書の性質上第一義的には作成者ないし文書所持者にその処分の自由を認めるべき性格のものといえる。したがって、これが後に、作成者の意に反して公表されることになると、作成者等が著しい不測の損害を被ることも十分予想されることから、仮に当該文書に挙証者と所持者の法律関係についての記述があるとしても、これを「法律関係文書」として訴訟上提出することを強制することは、作成者等の文書についての自由を奪うものであり、許されないものといえる。

これを、推計課税に関する文書についてみると、「所得税についての調査書」及び「担当官が職務上作成した類似法人についてのメモ」は、その内容等から判断して、法令上その作成が義務付けられる等その内容を外部に公表することを予定されたものではなく、所得調査を担当した税務職員がその調査に当たってもっぱら事務執行の便宜のため作成した内部資料であり、これが公表されることになると、徴税事務上の秘密や調査に協力した者の個人のプライバシーに関する事項があばかれることになって、却って課税上の公平を妨げることになるものといえることから法律関係文書に該当しないものと解される。⁽¹⁵⁾さらに、税務署の担当官が課税処分に関して職務上作成したメモの類は、当該文書が個人のプライバシーとは無縁なものであったとしても、その中には職務上の秘密等に属することが多数記述されていることが多く、守秘義務の観点からも提出が許されないことは当然といえる。また、「税務署における調査担当者の作成する調査書」などは、更正処分をなすために、税務署長が自己使用のために作成するものであって、専ら税務署

長の内部における自己固有の行政事務の便宜上作成した自己使用のための内部的資料であることは明らかであり、当該文書の性格から考えても、「法律関係文書」に該当しないものと解することが相当といえる。⁽¹⁶⁾同様に、「法人税決議書」については、法律関係につき作成された文書のごとくみられるが、当該文書は、更正処分をなすにあたり内部的な意思を確定するために作成するものであり、当該文書は「法律関係文書」に該当しないものと解される。⁽¹⁷⁾

〔注〕

- (1) 齊藤秀夫・前掲二〇一頁
- (2) 秋山壽延・前掲二九六頁
- (3) 奈良地決昭和五六年七月三日・税資一二〇号五九頁
- (4) 仙台地決平成三年一〇月二二日・租判年報三号一九四頁
- (5) 菊井Ⅱ村松・前掲三七九頁、大阪高決昭和五三年三月六日・高民集三一巻一号三九頁
- (6) 大阪地決昭和五四年五月一八日・判時九四五号九一頁、判タ三八八号一〇二頁、大阪高決昭和五四年九月五日・判時九四九号六八頁
- (7) 秋山壽延・前掲二九八頁
- (8) 小林秀之「文書提出命令をめぐる最近の判例の動向(二)」判評二六六号一三頁(判時九九二号一五一頁)
- (9) 竹下守夫Ⅱ野村秀夫・判評二〇六号七頁(判時八〇四号一二一号)
- (10) 秋山壽延・前掲二九八頁
- (11) 横浜地裁横須賀支部昭和五三年一〇月三〇日決定・判タ三七〇号五七頁
- (12) 東京高決昭和五一年六月二九日・判時八二六号三八頁
- (13) 東京高決昭和五二年七月一日・判タ三六〇号一五二頁、東京高決昭和五五年一月一八日・判時九五八号七一頁
- (14) 小林秀之・判例評論二六六号一四頁(判時九九二号一五二頁)

- (15) 大阪地決昭和四六年一月二〇日・税資六二号六七頁、釧路地決昭和六〇年一〇月一七日・税資一四七号二三頁、名古屋地決平成三年一月一〇日・租判年報三号一八九号
- (16) 東京地決昭和五〇年一月二四日・税資八〇号一七頁、東京地決昭和五七年三月三日・税資一二二号四四九頁
- (17) 東京高決昭和四九年一月二五日・税資七七号四六七頁

四 守秘義務と文書提出義務

1 国家公務員法第一〇〇条一項に定める守秘義務

(1) 経緯

現行の国家公務員法一〇〇条一項の原点となったものは、昭和二二年制定の旧官吏服務紀律にあり、同紀律四条は、「官吏ハ己ノ職務ニ関スルト又ハ他ノ官吏ヨリ関知シタルトヲ問ハス官ノ機密ヲ漏洩スコトヲ禁ス其職ヲ退ク後ニ於イテモ亦同様トス ②裁判所ノ召還ニ依リ証人又ハ鑑定人ト為リ職務上ノ秘密ニ就キ訊問ヲ受ケルトキハ本属長官ノ許可ヲ得タル件ニ限り供述スルコトヲ得」と定められており、官の機密のみ、すなわち、職務上の秘密のみを保護対象としていた。したがって、職務上知り得た個人の秘密については、官の秘密ではないから秘密の対象とされていなかった。

この紀律にある「官ノ機密」とは、公の性質をもつ、政府の機密（「行政上の秘密」）を意味するといわれている。

従つて、個人の秘密については己の職務に關して知り得たものであらうと、他の官吏から知り得たものであらうと対象とならず、現行の国家公務員法が職務上知り得た個人の秘密について、広く漏洩禁止の対象としているのに比べ大きな違いがある。

(2) 目的

公務員法の定める守秘義務の目的は、ある事項が漏示されるとすれば、「公務の民主的・能率的な運営」を国民に対して確保することができなくなる虞を避けることにありと解⁽¹⁾されている。すなわち、公務員に秘密の保守を定めているのは、①個人や企業の利益、②政府の利益のいずれでもなく、公務員は国民全体の奉仕者であることから、国民全体の利益を守るためのものといえる。

(3) 国家公務員法に定める「秘密」

国家公務員法に定める「秘密」の解釈については、形式秘説⁽²⁾、実質秘説、形式秘実質秘総括説⁽³⁾、形式秘実質秘複合説⁽⁴⁾の各説があるが、通説は、「秘密」であるためには、刑罰によつて保護するに値する秘匿の必要性、すなわち、いわゆる実質的秘匿性を備えたものでなければならず、単に秘扱いの指定がなされているというだけでは該当しないと実質秘説が有力とされている。また、最高裁判所の判断も「同条項にいう「秘密」であるためには、国家机关が単にある事項につき形式的に秘扱の指定をしただけでは足りず、「秘密」とは、非公知の事項であつて、実質的にもそれを秘密として保護するに価すると認められるものをいうと解す⁽⁵⁾」と判示し、実質秘説の立場に立った判断を示している。

〔注〕

(1) 中村 博・「国家公務員法」五三五頁

(2) 形式秘説とは、国家が秘密と指定したものはその実質にかかわらず必ずそれは保護されるべきとするもの

(3) 形式秘実質秘総括説とは、形式・実質を総括したすべてが保護されるべきとするもの

(4) 形式秘実質秘複合説とは、実質的に秘匿を必要とし、かつそれが未だ公知でなく、秘匿に意味がある場合のみ保護されるべきとするもの

(5) 最高裁昭和五二年二月二十九日決定・刑集一四卷一三号一七六六頁

2 各税法に定める守秘義務

(1) 経緯

各税法の守秘義務規定は、所得税法二四三条、法人税法一六三条、相続税法七二条、消費税法六九条、地価税法四三条などに定められており、各税法とも同様の規定振りであり、現行の所得税法を例に挙げれば二四三条において「所得税に関する調査に関する事務に従事している者又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は三万円以下の罰金に処する。」と定められている。

この守秘義務規定の立法の沿革をみると、明治二〇年三月一九日勅令五号をもって公布された所得税法二二条においては「調査委員其他所得税ノ調査ニ関スル者ハ納税者ノ資産及所得ニ係ル事件ヲ他ニ漏洩スヘカラス」と定められており、さらに、同法二五条において「第二十二條ヲ犯シタ者ハ三圓以上三拾圓以下ノ罰金ニ處ス」と定められていた。

その後明治三二年に制定された所得税法（明治三二年二月二三日法律第一七号）四七条一項は「所得ノ調査又ハ審査ニ干與スル者其ノ調査又ハ審査ニ関スル事項ヲ他ニ漏洩シタルトキハ三十圓以下ノ罰金ニ處ス」と規定の整備が図られた。さらに、大正九年の所得税法の全面改正（大正九年七月三十一日法律第一一七号）後の七六条は、「所得ノ調査又ハ審査ノ事務ニ従事シ又ハ従事シタル者ハ其ノ調査又ハ審査ニ関シ知得タル秘密ヲ正當ノ事由ナクシテ漏洩シタルトキ五百圓以下ノ罰金ニ處ス」と改正され、その後、昭和一五年の改正において罰金額の上限が千円に引き上げられ、さらに、戦後における改正において所得税法（昭和二年三月三十一日法律第二七号）七一条は、罰金額において現行と異なつて二万円以下とされていたが、その後の改正で罰金額が三万円となり現行法と同様の規定となつた。

(2) 趣旨・目的

各税法に定める国税調査権は、納税者が提出した確定申告書等の内容が法令の規定に従つて、適法になされたものであるかどうかを質問・検査して、租税の確定・徴収を適正かつ確実に行ふことにより、課税の公平を実現するにあるといわれている。この行政目的実現のために税務職員には質問検査権が認められている。

一方、かかる質問検査権が与えられている反面、各税法において税務職員には守秘義務が課せられており、その趣旨・目的とするところは、①行政目的実現のための質問検査権の行使により納税者の秘密を知りうる立場にある税務職員が、その職務を行う上で知りえた納税者の秘密を他に開示しないことにより、納税者の人権、名誉、企業秘密という私人の秘密の保護、②税務調査等で知り得た納税者の秘密を他に開示しないということによって、税務調査はもとより、広く税務行政全般に対する納税者の信頼と協力を得て、申告納税制度の下における税務行政の円滑な運営を実現するという公益上の要請の二つの側面の法益を実現するためにあるものといえる。

(3) 各税法が国公法より厳しい守秘義務規定を設けている趣旨

各税法が国公法より厳しい守秘義務規定を設けている趣旨は、納税者等の秘密が外部に漏れて、その利益が害されることを防止するためにあるが、特に、税務職員に過重な義務を課しているのは、税務調査に従事する職員は、他の一般公務員と異なり、納税者側の秘密に接する機会が多く、納税者等の秘密は、税務調査の過程で、その意に反して、たまたま税務職員に知られることも少なくなく、また、税務調査の権限は、租税の確定・徴収を確実に行うためにのみ認められた権限であることから、質問検査権の行使によって得られた納税者等の秘密は、これが外部に漏れることによって納税者のプライバシーや企業秘密が容易に侵害されることのないよう厳格に守らなければならないことによるものである。また、納税者等の秘密が税務職員から容易に漏れるようでは、納税者等の租税行政に対する協力が期待できないことによるものといえる。⁽¹⁾

このように、税務職員の守秘義務を特に過重していることについて、いわば半強制的に税務調査に協力させることも一つの理由といえるであろうが、むしろ納税者等から税務調査等への自発的な協力を確保しようとすることにこの税法上の守秘義務規定を設けた最大の理由があるものとも解されている。⁽²⁾

〔注〕

(1) 金子 宏・前掲四五五頁

(2) 鶴田六郎「税法上の守秘義務の主体について」税三七卷二号三一頁

3 民事訴訟法二七二条、二八一条一項一号の類推適用

(1) 守秘義務が認められる根拠

最近の文書提出命令をめぐる訴訟の一つの大きな特徴は、拒絶権ないし守秘義務について、民訴法二七二条ないし二七四条、二八一条一項一号の類推適用が争われたものが多いが、その裁判所の判断は、類推適用を肯定するものが多い。

民訴法三一二条に定める文書提出義務は、裁判所の審理に協力すべき公法上の義務としての一面を有し、基本的には証人義務、証言義務と同一の性格を有するものといえる。したがって、文書の記載内容が国家の秘密、公共の利益あるいは職務上の秘密にわたる場合には、民訴法二七二条ないし二七四条、二八一条一項一号の類推適用により、文書提出義務は負わないものといえる。⁽¹⁾

しかし、類推適用を肯定するについて、公共の利益や秘密、第三者や当事者の利益や秘密が文書の提出によって不⁽²⁾

必要に侵害される場合には、それぞれの事情を比較衡量して決すべきと解するものもある。⁽³⁾また、文書提出の拒絶権ないし守秘義務がある場合でも、その拒絶権ないし守秘義務によって保護されている主体が、自己の秘密を開示して訴訟を提起している場合には、拒絶権の放棄として、文書の提出を認めるべきであろうと解するものがある。

しかし、これらの民事訴訟における類推適用に関する解釈とは異なり、租税訴訟においては、公務員は職務上の秘密について守秘義務があることから、民訴法二七二条、二八一条一項一号、により証言拒絶権が認められており、こ

これらの規定は、裁判所の審理に協力すべき公法上の義務であり、基本的には証人義務、証言義務と同じ性格のものであるから、文書所持者である被告税務署長には当然に、民訴法二七二条、二八一条一項一号、等の類推適用により、職務上の秘密に属する文書については、その提出義務は負わないものと解すべきである。⁽⁴⁾

一方、一部には、理由中ではあるが、類推適用については、納税者が秘密の開示について同意しているという特段の事情を有するものについては、その類推適用はないと解しつつ、本件については、その特段の事情が認められないことから類推適用によりその提出を拒み得ると解したものである。⁽⁵⁾

しかし、守秘義務により守られる法益は単に個人の秘密を守ることに限られるのではなく、秘密を守ることによって、行政執行に対する納税者の信頼と協力を得ることによる申告納税制度の円滑な運営の実現という側面もあることから、このように狭義に解することには疑問があるといわざるを得ない。

(2) 秘密保持の利益の放棄

守秘義務により保護される秘密保持の利益については、訴訟上において文書の引用等によって税務署長が自由に放棄することができるか否かについて見解が分かれている。裁判例においても、例えば、申告者の住所、氏名等を隠べいした法人税確定申告書の隠べい部分の開示された文書の提出を申し立てたものについて「秘密の保持を要請されている内容の文書であるにかかわらずこれを訴訟のために敢えて自らの主張の根拠にした当事者は、当該文書についての守秘義務を遵守せず、それによって得られる秘密保持の利益を放棄したものとみなされるべきである。」⁽⁶⁾判示したものである（しかし、差戻審においては、証拠としての必要性がないとの理由で却下されている⁽⁶⁾）。

したがって、このように解することは、秘密保持の利益を放棄したもの以外については、当該文書を証拠として提

出することを断念せざるを得ないこととなる。しかし、この判示については、自らの秘密を保護する利益がある場合と、他人の秘密を保持する義務がある場合とを混同した判断といえるのではないか。また、保護されるべき利益は納税者個人に帰属するものであり、利益の帰属主体以外の税務署長が、他人の利益を自ら放棄することは、論理的にできず、自ら放棄するのではなく、他人の秘密を開示する行為であり、守秘義務に違反するものであると解される。

一方、税務署長が青色申告決算書に基づいた数値を報告書によって主張をした場合においても、そのことによって、各納税者が秘密保持の利益を放棄したものとはいえず、秘密の利益の放棄の自由は税務署長にないことは明らかにものといえる。⁽⁷⁾

また、守秘義務に該当する文書を引用したことによって、自ら守秘義務によって保護される利益を放棄したとか、課税当局の守秘義務が解除されたものとはいえないものと解される。⁽⁸⁾

このように解する理由は、税務職員に課せられた守秘義務は、税務行政全般に対する納税者の信頼と協力を得て、申告納税制度の下における税務行政の円滑な運営を実現するという公益性を有するものであり、単に納税者個人の秘密を保護するものではないことから、税務署長は、秘密保持の利益を自由に放棄することはできない性質のものといえる。また、たとえ納税者が秘密の開示を承諾したとしても、守秘義務の規定の置かれている目的からして、その秘密を開示することは許されないといえる。したがって、いずれの場合においても、税務署長の守秘義務が解除されることはなく、文書の提出を拒むことができるかと解することが相当といえる。

〔注〕

- (1) 名古屋地決昭和五一年一月三〇日・判時八二二号四四頁、判タ三三六号三三八頁、東京高決昭和五二年七月一日・判タ三六〇号一五二頁
- (2) 大阪地決昭和五三年三月三十一日・判時九〇七号八一頁
- (3) 大阪地決昭和五四年八月一〇日・判タ三九五号七七頁
- (4) 奈良地決昭和五六年七月三日・税資一二〇号四六頁、大阪地決昭和六一年五月二八日・判時一二〇九号一二頁、那覇地決昭和六一年六月三〇日・税資一五二号五八八頁、大阪地決昭和六二年六月二六日・訟月三四卷一号一七〇頁、大阪地決昭和六二年七月九日・税資一五九号五八八頁、名古屋地決昭和六三年一月二日・税資一六六号七一六頁、鳥取地決平成元年一月二五日・税資一六九号九一頁、神戸地決平成元年三月一日・税資一六九号四八八頁、富山地決平成元年八月三十一日・訟月三六卷八号一五二一頁、名古屋高決平成元年九月一日・税資一七三号六四二頁、浦和地決平成二年七月二六日・税資一八〇号三八三頁、名古屋地決平成三年一月二日・租判年報三号一八九頁、長野地決平成四年二月一七日・税資一八八号三〇九頁
- (5) 奈良地決昭和六三年八月一七日・税資一六九号一頁
- (6) 名古屋高決昭和五二年二月三日・判時八五四号六八頁
- (7) 大阪高決昭和六三年九月一日・税資一六五号六七九頁
- (8) 名古屋高裁金沢支部平成二年一月二四日決定・訟月三六卷八号一五〇一頁、名古屋地決平成三年二月一〇日・租判年報三号一八九頁

4 国税職員の守秘義務と文書提出義務

(1) 職務上の秘密と文書提出義務

国税職員の職務上の秘密についての問題は、いかなる事項が職務上の秘密に該当するものかが争われたものが多い

が、納税者の住所・氏名等が秘匿されていない①管内の類似法人の青色申告決算書及び同添付の決算書一切（事業概況書をふくむ）、②同業者の所得税青色申告決算書、③同業者の所得税確定申告書、④「行政事件訴訟に関する資料」と題する報告書、⑤同業者調査表などの文書については、いずれも個人の秘密に属する所得金額、資産、負債の内容等が記載されているものであり、税務署長は各税の調査の事務等に関し職務上知りえたこれらの事項につき、国家公務員法一〇〇条一項及び各税法によって守秘義務を負っているものである。したがって、公務員の職務上の秘密については、民訴法二八一条一項一号、二七二条により証言拒絶権が認められており、これらの規定は、裁判所の審理に協力すべき義務として証言義務と一面において同様の性格を有する文書提出義務に類推適用されると解されることから、文書所持者が公務員である場合には、その職務上知り得た秘密が記載されたこれらの文書については、いずれもその提出を拒むことができるものと解される。

しかし、下級審の一部においては、固有名詞等を削除した文書（写し）の提出を申し立てたものについて、「本件青色申告決算書の記載中、申告者及び税理士の住所・氏名・電話番号、事業所の名称・所在地、従業員の氏名など申告者の特定につながる固有名詞を削除した文書（写し）については、これを提出したとしても、特段の事情がないかぎり納税者の営業、財産などに関する秘密を漏泄するおそれが直ちにあり」とはいえず、文書提出命令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、かつ許容されるべきであると判示し、守秘義務に抵触しないとされたものがあるが、その後、固有名詞等を削除した文書の提出についての判断は、①偶発的に申告者を知る機会がないとはいえないこと、②写しの提示により記載事項から申告者が判明しないとも限らないこと（過去に申告者が割り出されたケースがある）、③重要な秘密が公開される危険があるものについて納税者が自己の

決算書等が使用されることを承認するはずがないことなどの理由から守秘義務に該当し提出義務を負わないと解するようになった。⁽⁷⁾

また、同業者調査表の住所、氏名の開示を申し立てたものについては、同業者調査表に記載されているそれぞれの金額は、当該同業者の所得税申告の一部であり、その内容は、個人の秘密として他人に知られることを欲しない性質のものと解される。したがって、それは国家公務員法一〇〇条一項所定の「職務上知ることのできた秘密」及び所得税法二四三条所定の「その事務に關して知ることのできた秘密」に当たるといえる。また、税務署長が同業者調査表を訴訟において引用したからといって、各同業者が秘密保持の利益を放棄したものとみなされる特段の事情のない限り、税務署長の守秘義務が免除されるものではなく、訴訟と当事者の立証上の便宜のため、公務員に守秘義務を課すことによって保護されている各同業者の利益が犠牲にされなければならないということは考えられない。したがって、同業者調査表の同業者の住所、氏名を開示することは、当該同業者の申告内容が明らかになって、税務職員は守秘義務に違反することとなるのであるから、民訴法二七二条、二八一条一項一号の趣旨を類推して、税務署長は、同業者調査表の同業者の住所、氏名の開示義務を免れるものといえる。

なお、このような固有名詞等を削除した資料により立証することは、税務署長に守秘義務が課されていることによるものであり、その立証態度は信義則に反するとはいえないものと解される。⁽⁸⁾

したがって、租税訴訟においては、これらの文書については、通説、判例とも、守秘義務があることから文書提出義務を負わないものと解することが原則といえる。なお、租税訴訟以外の行政庁を相手方とする訴訟におけるこれらについての一般的判断としては、当該文書が提出されることによって実現されうる拳証者の私的利益と右文書の提出

によって侵害されるおそれのある国家の秘密、個人のプライバシー、企業等の秘密等との比較衡量によって相關的に決せられるべきものといわれている。

(2) 職務上の秘密の判断主体

民訴法二七二条一項は、公務員をその職務上の秘密につき尋問するに際しては、裁判所は行政庁の承認を要することとされている。また、同法二八一条一項一号は、公務員は職務上の秘密であることを理由に証言を拒むことができると規定されているが、その職務上の秘密の当否については、同法二八三条一項において裁判所は判断しえないとされている。これは、何が職務上の秘密に該当するか否かの実質的な判断権は裁判所ではなく、その判断を行政庁に委ねた趣旨であると解されている⁽⁹⁾。

この考え方は、守秘義務による文書提出義務の免除の場合についても同様に解されるものといえる。このように解されないとするれば、人証か物証かという証拠方法の差異という一事をもつて、公務員の職務上の秘密の保護に違いが生じるという不合理な結果を招来することとなりかねないものといえる。また、このように解することは、何が守秘事項に当たり、守秘義務違反を避けるべき方法としていかなる方策を採るべきかの判断は、すべて行政庁に委ねられているものといえる。

推計課税訴訟においては、相手方から青色申告決算書の住所・氏名等の固有名詞を削除した文書の提出の申し立てに対し、税務署長は守秘義務に抵触する旨主張することが通例である。これらに対する裁判所の判断として、申告者の特定に結び付くような弊害が生じる具体的危険の発生を認めるにたたる証拠はなく他に特段の事情の存在も認められないとして、守秘義務の問題は生じないとされたものがある⁽¹⁰⁾。しかし、文書の守秘義務該当性の判断は前記のとおり

り、本来行政庁にあるものと解されることから、税務署長が守秘義務の対象となる事項が含まれていると判断したもののについては、その判断は尊重されるべきものであるといえる。したがって、裁判所が守秘義務の問題は生じないと判断したことには、疑問があるものといえる。

〔注〕

- (1) 名古屋地決平成三年二月一〇日・租判年報三号一八九頁
- (2) 大阪地決昭和六一年五月二八日・判時一二〇九号一六頁、那覇地決昭和六一年六月三〇日・税資一五二号五八八頁、東京高決昭和六二年九月四日・税資一五九号四九一頁、神戸地決平成元年三月一日・税資一六九号四八八頁、富山地決平成元年八月三十一日・訟月三六卷八号一五二一頁、浦和地決平成二年七月二六日・税資一八〇号三八三頁
- (3) 名古屋地決昭和六三年二月一日・税資一六六号七一六頁
- (4) 奈良地決昭和六三年六月二二日・税資一六四号九五九頁
- (5) 大阪地決昭和六二年六月二六日・訟月三四卷一号一七〇頁
- (6) 鳥取地決平成元年一月二五日・税資一六九号九一頁、大阪地決昭和六一年五月二八日・判時一二〇九号一七頁、大阪地決昭和六一年五月二八日・判時一二〇九号二二頁
- (7) 富山地決平成元年八月三十一日・訟月三六卷八号一五二一頁、名古屋高決平成元年九月一日・税資一七三号六四二頁、名古屋高裁金沢支部平成二年一月二四日決定・訟月三六卷八号一五〇一頁
- (8) 東京地裁昭和四九年一月六日判決・訟月二〇卷一三号一六〇頁
- (9) 斉藤秀夫・前掲四一頁
- (10) 鳥取地決平成元年三月六日・税資一六九号九一頁

五 申告納税制度と文書提出義務

1 申告納税制度

申告納税制度は、課税要件事実を最も熟知しており、その具体的な把握が可能な立場にある納税者自身から課税の基礎資料を提供させることが正確かつ能率的に納税義務を確定させる上で有益であり、徴税効率を高める点においても優れていることから法制度として採用されているものである。したがって、それは、国民の納税義務の意識と正確な記帳に基づく自主的な納税協力及び課税行政庁と納税者との信頼関係の確立を理念的な前提とするものである。具体的には、申告納税制度が円滑に機能するためには、納税者が課税標準等、税額等を正確に計算するために必要な帳簿書類を備え付け、継続的に正確な記帳をするとともに正しい申告を行うことが要請されているものといえる。

2 推計課税訴訟と損害賠償請求訴訟等との相違

推計課税訴訟に基づく文書提出命令の申し立て事件の多くは、賦課処分の取消を求めるものであるが、これに対し、他の行政事件訴訟に係る文書提出命令の申し立て事件の多くは、国等を相手方とした損害賠償請求に係る訴訟（以下「損害賠償請求訴訟等」という。）に基づくものが多い。

推計課税訴訟の原告は、原則として申告納税義務を有する者であり、青色申告者はもとより青色申告以外の者につ

いても、一定の事業所得等を有する者については帳簿書類の備え付けと記帳が義務づけられている者（所得税法二三条の二）であり、1で述べたとおり、原告は、自己の課税要件事実等について熟知している者といえる。それゆえ、推計課税処分に対して、自己の課税要件事実を容易に主張・立証することが可能な立場にある者といえる。

一方、損害賠償請求訴訟等の原告は、当該訴訟における主張・立証に関係する必要な文書を所持していない場合が多く、国等又は第三者が所持する場合が多々見受けられる。例えば、航空機事故による国を相手方とした国家賠償請求訴訟における事故機の整備不完全のため惹起された事実を証明するための「航空事故調査報告書」、河川の氾濫による河川管理者たる国を相手方とした国家賠償請求訴訟における水害発生以前の当該河川の流下能力等の調査結果が記載されている「河道計画調査報告書」、火力発電所設置による電力会社を相手方とした公害による損害賠償請求訴訟における第三者である地方公共団体が所持する「発電所の影響調査の関係書類」、製薬会社を相手方とした損害賠償請求訴訟における第三者である医療機関の所持する「カルテ」の提出を申し立てるものなど損害賠償請求訴訟等の原告の多くは、損害発生の原因等訴訟の主張・立証の基本となる文書等を所持していないことから、当該文書の提出が得られない場合には、挙証者としての立証の途が閉ざされてしまうことになりかねない立場にあるものといえる。

最近の文書提出義務についての学説、裁判例は、できるだけ幅広く解釈する傾向にあるが、このように拡張解釈せざるを得ない理由は、前記損害賠償請求訴訟等の多くが証拠の偏在による訴訟当事者の主張・立証の途が限られていることに起因することによるものといえるのではないか。

すなわち、損害賠償請求訴訟等の大部分は、損害を被ったと主張する原告は、何ら責任、義務を負う立場にないにかかわらず損害が生じた者であり、その損害発生の原因を訴訟において明らかにするためには、国等または第三者が

所持する文書等によらざるを得ない立場にあることによる。このような実態から文書提出義務について民訴法三二二条を極力拡張して解釈することによって、訴訟上における当事者の公平を確保するとともに、現下の社会、経済、生活環境における平等を確保するための方策として、やむを得ない解釈と理解し得るものがある。

しかし、このことが、民訴法三一二条の正しい本来の解釈といえるか、一般的解釈といえるかについては、大いに疑問を感じざるを得ない。特に、推計課税訴訟においては、この疑問が顕著なものといえるのではないだろうか。この点については、次項以下で詳述することとしたい。

3 推計課税に至った責任と文書提出命令の申し立て

申告納税制度においては、全ての納税者が自主的かつ、適正に納税義務を履行することが前提とされている。しかし、一部の納税者については、帳簿書類の不存在又は記帳の不備、さらには税務調査に対する非協力等によって、当該納税者の正確な課税要件事実を把握し得ないものがある。このため、税務署長は、申告に係る課税標準又は税額等がその調査したところと異なるとき、若しくは申告がない場合はその調査により、それぞれ課税標準及び税額等を更正又は決定することとされている。

この課税処分在先立つ税務調査においては、納税者の継続的な記帳に基づく正確な資料の提供が最も要請されるところであるが、万一納税者の協力が充分に得られない場合には、収集し得る資料の内容、程度は必然的に限られたものとなり、ひいては課税要件事実の認定に誤りを来す結果も生じ得るものといえる。このため、税務署長には推計により課税することが認められている。

この推計課税についての裁判所の大勢は、納税者が帳簿を備え付けていないもの、帳簿書類の内容に信憑性がないもの、あるいは納税者が調査に協力せず帳簿書類の提出を拒むなどの理由から、所得の認定に必要と認められる直接的資料を収集することができず、いわゆる実額課税を行うことが困難である場合には、例外的、補充的な所得認定方法として認められるものであると解するものが多く見られる。

このような課税処分について、訴訟において相手方が推計課税の数値の基となった類似同業者の青色申告決算書等の原本又は住所・氏名等を隠ぺいした青色申告決算書等の提出を求めることについては、推計課税を税務署長がせざるを得ないこととなった経緯からしても、そもそも、推計課税せざるをえない状態にした原因は納税者にあるといわざるを得ないことから守秘義務のある文書を税務署長が訴訟において引用したことを納税者から非難することはできないものと解される。⁽¹⁾

これを言い換えれば、申告納税制度の下においては、課税庁をして推計課税をせざるを得ない状態にした責任の所在は、納税者にあるものと言える。納税者は自己の申告所得金額については、熟知しており、推計課税処分前の税務調査において自己の課税標準及び税額等について税務署長に十分説明し得た立場にあったものといえる。したがって、このことは、自己の責任と権利を放棄するとともに、義務の履行を怠ったものであり、青色申告決算書等の提出を求め得ないことは理の当然の結果といえる。さらに、この点について、詳述すれば、申告納税制度のもとにおいては、納税者は適正な申告納税義務を負う立場にある者であり、その申告に当たっては、所得金額の計算の基礎となる個々の経済取引について帳簿書類等の直接資料に基づいて確認し、税法の定めに従った正しい課税標準及び税額等を申告すべきものであり、納税者は課税庁に対してその申告の内容が正しいことを説明すべき立場にあるものと言わな

なければならない。さらに、推計課税は、納税者の申告義務違反もしくは不誠実な申告に対して止むを得ず行われるものであるとはいえず、その推計課税自体が合理的なものであることの立証責任は課税庁にあると言える。また、裁判例においては、納税者においても自己の実額について反証を挙げてこれを争うことも許される立場にあるものと解されている。したがって、第三者たる選択同業者のプライバシーの保護を犠牲にするとともに、申告納税制度を無視してまで文書提出命令の申し立てを一般的に認めて、納税者の反証の手段を確保することの合理性は乏しいものがあるといえる。⁽²⁾

4 推計課税訴訟における文書の必要性と文書提出命令の申し立て

推計課税訴訟において税務署長は、推計課税処分の合理性を立証するため、近年、国税局長の発する一般通達に基づき、該当税務署長が調査した報告を取りまとめた「同業者調査表」を提出しているものが大部分であり、その上、さらに、相手方の求めに応じて当該同業者調査表の成立、真偽及び合理性を明らかにするため、作成担当者等を証人として出廷させ証言させている。これに対し、原告から推計の基となった青色申告決算書の原本又は住所・氏名等を削除した青色申告決算書の提出を求める文書提出命令の申し立てがなされるものがある。

この場合、税務署長の推計課税の適法性の立証方法については、類似同業者の申告内容に触れずしてなし得ることはほとんど不可能といえるものであり、推計の合理性の主張、立証のため税務署長が右の内容について言及することもし許されないと解する根拠はまったくないものと解される。⁽³⁾さらに、住所・氏名等を開示しない同業者に関する資料に基づく推計の立証については、住所・氏名の明らかでない同業者に関する資料を訴訟上証拠として提出すること

は、相手方に当該資料のもつ証拠価値を審査し反証を提出する手段に制約が生じることが否定できないが、このような事態は、税務署長に守秘義務が課されているために、ある事項の開示が禁止されている場合のほか、当該事項が不明のため開示し得ない場合（氏名不詳者からの伝聞による立証あるいは作成者不明の文書による立証のごとき）にも起こりうることであって、かかる証拠の提出も民訴法上許されないものではなく、ただ、反証提出手段に制約があることから、おのずから証明力についての裁判所の心証形成に影響を与えることもあり得るといふにすぎないものといえる。⁽⁴⁾

次に、原告が提出を申し立てている文書の必要性については、必要性なしと消極に解するものと、必要性ありと積極に解するものがある。

消極に解するものとしては、①推計課税の合理性は税務署長において証明すべき事柄であって、あえて原告がそのために文書の提出を求めるまでもない上、原告は、当該文書の提出を求めるまでもなく、自らの所得実額を明らかにすることにより、容易に推計課税の合理性を覆すことができることからしても、当該申立に係る文書の必要性はないというべきであるとするもの⁽⁵⁾、②推計課税訴訟における類似同業者についての立証は、当該同業者の業態・事業規模・立地条件等が当該納税者と類似していることが証明されれば、推計の合理性は一応肯認されたものといえる。もしその証明が足りないのであれば、税務署長はその立証責任に属する課税の正当性を証明できないこととなるに過ぎないものであって、いづれにしても、秘匿部分が開示されなければ、推計の合理性に関する税務署長の積極立証に対して、納税者側の反証ができないという性質のものではないと解されるから、文書提出命令の申立は、明らかにその必要性を欠くことができる⁽⁶⁾と解したものである。

一方、積極に解するものとしては、①税務署長は、もともと引用に係る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關わらず、守秘義務との關係でこれを免れるという特段の事情のあるものにあつては、青色申告決算書（青色申告決算書添付の決算書一切）の写し（申告者、税理士の住所・氏名・電話番号、事業所の名称・所在地、従業員の氏名等の固有名詞を削除したもの）の提出を命じることが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、かつ許容されるというものである。したがって、推計課税の推計の合理性が争われているものについては、その事案の性質・内容に照らせば、青色申告決算書が証拠としての必要性を欠くものとも認めがたいとするもの、②青色申告決算書（写）の証拠としての必要性の判断は、本案事件の審理と密接に關連し、受訴裁判所の裁量に属するものであるところ、被告のこの点に關する主張に照らして考えても、右文書が証拠としての必要性を欠くものということはできず、むしろ、推計課税の合理性、これを担保するために必要な同業者とされたものの業態、事業規模等の原告との類似性が争点となつている事案の審理にあたつては、被告がその重要な一部を引用している青色申告決算書に記載されている従業員数、経費の概要、月別売上金額の推移等が重要な意味を持つ場合も少なくないと考えられること、また推計の基礎となる同業者の所得金額等の正確性についても青色申告決算書が最も的確な証明資料であることなどを考慮すると、その証拠としての必要性は高いといふべきであると解するものがある。

上記の如く消極・積極に裁判例は分かれているが、そもそも、推計課税訴訟における争点は、そのほとんどが当該納税者の課税標準又は税額等であることから、推計の基となつた青色申告決算書を提出した訴外納税者を特定する必要性は何らなく、当該同業者調査表の成立及び推計の合理性の範囲内において税務署長は立証すればよいものと解さ

れる。すなわち、推計所得金額等の適法性の判断に当たっては、原告の実額と比較対照すべきものであって、当該訴訟においては、原告が自己の所得金額については一番熟知している立場にあることを看過して、同業者率算定のための類似同業者の青色申告決算書原本等個人の特定を目的とした文書の提出義務の解釈に終始して当該文書の必要性を論じることが、そもそも、申告納税制度の原点を無視した議論といえる。

この点について、名古屋高決平成元年九月一日（税資一七三号六四二頁）は、「相手方は、抗告人に対する右更正決定の適法性について主張立証する責任があり、その推計の合理性を立証できなければ、右課税の適法性を証明できないものである。したがって、抗告人としては、まず、相手方の主張する同業者の類似要件（選定基準）や推計方法の点について推計の合理性を一般的に争うことが可能であって、同業者の所得税確定申告書、所得税青色申告決算書等がなければ、その推計の合理性を争うことが全くなないとか、これらの点に関する反論、反証が著しく困難になるという性質のものではない。のみならず、抗告人は、本来、自己の所得の実額を立証することにより、推計課税そのものを争うことも可能かつ容易なはずであり、また、抗告人の個別、特殊事情を主張立証するなどの方法により、相手方の主張に対し十分反論、反証することもできるものである」と判示し、申し立て文書の必要性を否定しており、この決定事例は、申告納税制度における納税者の文書提出命令の申し立ての限界を示した判断といえる。

付言すれば、秘匿部分が開示されなくとも、左記のごとく推計の合理性に関する原告の反証が全くないという性質のものではなく、また、推計課税訴訟の審理の在り方からしても、税務署長が主張する業種、業態等の類似要件によって、推計が合理的であるか否かがまず判断されるべきものであり、それが肯定される以上、原告の主張する業態の些細な相違についての判断の必要性はないものといえる。したがって、同業者の特定は文書提出命令の要件たる

証拠としての必要性がないものと解され、この意味からしても、同業者の住所、氏名等を開示した文書の提出命令の申し立ては、立証上の必要性を否定されるべきものといえる。また、別の観点からのものとして、青色申告決算書の申告者の住所・氏名の開示を求めることにより、書証の成立を求め、そのうえでその信用性を弾劾しようとするものについては、書証の成立は、いわゆる補助事実であってその立証は本件文書の提出・隠ぺい部分の開披自体によってのみなしうる事項とは考えられないほか、本来それは被告の立証すべき事項であるから、原告において立証すべき事柄ではなく、その点の立証が尽くせなければ被告の主張が認められない、というだけのことである。また文書の信用性については隠ぺい部分の開披自体によらずとも、自己の売上原価率等確実な反証の提出によってこれを争う余地が十分に残されているのであるから原告としてはむしろそのような立証活動にこそ力を注ぐべきであると解される⁽⁹⁾。

なお、文書提出命令の申し立ては、举证者が相手方又は第三者の所持する文書を書証として提出しようとする場合に、裁判所に対し、当該文書の提出命令を求めることにより行う書証の申し出であり、この申し立ては、書証の証拠調のため、すなわち、文書の記載内容を証明の手段とする場合に限って許されるものである。すなわち、原告において実額による主張をし、その旨立証をしているものについては、例えば、青色申告決算書等の提出を申し立てることは、その性質上原告の実額を立証するためには関係がないものと解され、この場合には当該文書の必要性を欠くものといわなければならない。

5 訴訟上における当事者間の公平

推計課税訴訟における訴訟上における当事者間の公平については、①隠ぺい部分のある文書の提出については、こ

の結果生ずる採証法則上の不平等は裁判所において、当該文書の証明力の問題として最終的には心証形成上考慮すれば足りるものであるとされたもの⁽¹⁰⁾、同様に、②税務署長が原始記録自体を提出せず、これに基づいて税務職員が作成した課税実績表をもって代えたものについては、その証明力において差異が認められることは当然であり、税務署長は、これを補充する他の立証の必要に迫られるのが通常といえる。

したがって、裁判所が原始記録の提出を命じないからといって特に訴訟当事者間における不公平を招来することもないと解したもの⁽¹¹⁾、③文書の提出義務を否定することは、原告の反証にある程度の支障をきたすことは免れないものといえるが、しかし、原告は同業者調査表の作成の経緯等について関係者に反対尋問するなどして同表の証明力を争うことができ、また、調査表自体そのような文書であることを考慮してその証明力が評価されるのであるから、公平及び信義誠実の理念に悖るとはいえないと解し得るとされたもの⁽¹²⁾、さらに、④住所・氏名等を開示しない同業者に関する資料により所得金額の立証が行われたとき、相手方当事者たる納税者は、これに対する反証の手段を全く奪われるわけではなく、当該資料の作成者の尋問により、作成の手続の当否あるいは開示されている事項の正確性、立証趣旨との適合性等につき追求することは勿論、納税者において通常は保持している帳簿書類又は原始記録の提出若しくはこれに代えて蒐集する資料の提出等により反証を行うことは可能であり、かかる反証の提出により、もともと証明力の減殺されている課税庁側の当該資料による立証に対抗することは、必ずしも困難ではないから、訴訟の追行上、相手方当事者たる納税者に著しい不利益を与える結果が生ずるものとは解されないとされたものがある⁽¹³⁾。

このように解することは、いずれも推計課税訴訟においては、納税者の文書提出命令の申し立てに対して、守秘義務その他の理由から文書提出に応じないことは、裁判所の採証法上の評価に影響を及ぼすことは避けられないものと

いえるが、申し立てに基づき文書を提出しないこと自体は何ら訴訟上の公平を欠くものとは一般的に解されないものといえる。

〔注〕

- (1) 名古屋高裁金沢支部平成二年一月二四日決定・訟月三六卷八号一五〇一頁
- (2) 杉本正樹「裁判実務体系20(租税争訟法)」三九六頁
- (3) 名古屋地決昭和六三年二月二日・税資一六六号一六頁
- (4) 東京地裁昭和四九年一月六日判決・訟月二〇卷一三号一六〇頁
- (5) 那覇地決昭和六一年六月三〇日・税資一五二号五八八頁
- (6) 名古屋高決昭和五三年二月一六日・訟月二四卷六号一三一〇頁
- (7) 鳥取地決平成元年一月二五日・税資一六九号九一頁
- (8) 大阪地決昭和六一年五月二八日・判時二〇九号一六頁
- (9) 奈良地決昭和五六年七月三日・税資二二〇号四六頁
- (10) 奈良地決昭和五六年七月三日・税資二二〇号四六頁
- (11) 名古屋地決昭和六三年二月二日・税資一六六号七一六頁
- (12) 奈良地決昭和六三年六月二二日・税資一六四号九五九頁、奈良地決昭和六三年八月一七日・税資一六九号一頁
- (13) 東京地裁昭和四九年一月六日判決・訟月二〇卷一三号一六〇頁

六 おわりに

申告納税制度の下における納税者には、自己の帳簿書類等を基として、課税標準及び税額等について、法に従った適正な申告と納税の義務が課されている。しかし、申告された課税標準又は税額等が税務署長の調査したところと異なるもの又は申告がないものについては、更正又は決定処分を行うこととされている。この場合、納税者の帳簿書類の備え付けがないもの、記載が不十分なもの又は調査について協力が得られないものについては、当該納税者の課税標準又は税額等を推計により算定し、更正又は決定を行うこととなる。

ゆえに、推計課税は、納税者が適正な申告と納税をすべき義務が課されているにもかかわらず、これを履行しない者に対して行われる課税処分であることからいえば、推計により課税処分を受けた納税者は、自己の責任と義務を放棄した者といえるのではないか。したがって、これらの者が不服申立等において、適正な課税標準又は税額等の主張を行わず、訴訟上において、税務署長が推計課税に当たって、その計算の基とした類似同業者の青色申告決算書等の提出命令の申し立てをすることは、「クリーン・ハンドの原則」の上からも許されるものとはいえないのではないか。

民訴法第三一二条に定める文書提出義務については、学説、裁判例とも、訴訟上における証拠の偏在による訴訟当事者の公平確保を目的として、一般的に拡張して解釈する傾向にあり、また、推計課税訴訟においても、下級審において、このような解釈の下に判断が示されたものが散見されている。

しかし、推計課税訴訟における税務署長の立場は、国家公務員法一〇〇条一項及び各税法において守秘義務を負っ

ていることから、たとえ自己に有利とされる文書が存在していた場合においても、当該文書を提出することは許されず、訴訟上の主張・立証においても制約を受けているものといわざるを得ない。

その反面、自己の経済活動等に基づいた利得について租税は賦課徴収されるものであることから、当該納税者は、自己の課税標準又は税額等について熟知している立場にある者といえる。したがって、税務署長の処分に対する不服申立等に当たっては、まず、自己の適正な課税標準又は税額等を容易に明らかにし得るものといえる。また、このことは、自己の課税標準又は税額等を主張、立証する立場の納税者にとって、推計課税訴訟において文書提出命令の申し立ての対象とされている青色申告決算書等の文書の必要性は皆無に等しいといえるのではないか。

申告納税制度の下においては、納税者に適正な申告と納税の義務が課されていることから言えば、推計課税訴訟の訴訟遂行に当たっては、租税法主義と申告納税制度を前提とした、適正公平な課税の確保を理念として、訴訟当事者の公平を考えていく必要があるものといえる。

また、推計課税訴訟における民訴法第三一二条各号の解釈に当たっては、申告納税制度の趣旨、目的に沿った納税者として本来あるべき姿をとらえたものが望まれるとともに、適正な申告納税をしている納税者を念頭に置いて考えていかなければならないものといえるのではないか。

拙稿においては、昭和四五年以降における推計による課税処分の取消訴訟における文書提出命令の申し立てがなされたものについて、は握し得る範囲内のものについてはしつ皆的に取り上げたつもりであるが、時間的制約もあり、その分析、検討は裁判例を概観したに止まっていることをお詫びするとともに、わたくしの民事訴訟法についての理解の乏しさから、とても満足な内容に至らなかったことになってしまったことをお許し願いたい。