

最近における印紙税の課税回避等の動きと 今後の課税の在り方

草 間 久 雄
〔税 務 大 学 校〕
〔研 究 部 教 授〕

要 約

1 研究の目的、問題点

印紙税は、文書の作成行為の背後にある経済的利益、文書を作成することに伴う取引当事者間の法律関係の安定化という面に担税力を見出して課税している租税であり、税体系において基幹税目を補完する重要な役割を果たしている。

この印紙税について、最近、課税を回避しようとする動きがある。例えば、平成13年に施行された「書面の交付等に関する情報通信の技術の利用のための関係法律の整備に関する法律」により、従来、紙の契約書の交付を必要としていたものが、フロッピーディスク、CD-ROMの手交など電子的手段によっても行えることとなった。このことを契機として、契約当事者間において、電子文書を交換することによって契約内容を相互に保有し、紙の契約書を作成しないことで印紙税の課税を回避する事例が発生している。また、情報通信技術の進歩や経済のグローバル化等の進展により、国内取引に係る文書について、その文書情報を国外で取得して国外で文書を作成したり、国外の事業者文書の作成業務を委託したりすることにより、印紙税の課税を回避しようとする動きもある。

本稿は、この二つの課税回避事例を素材として、課税の中立性及び公平性の観点から今後における印紙税の課税の在り方を考察したものである。

2 研究の内容

(1) 基本的な事項についての整理・検討

「課税文書の要件」及び「課税文書の作成・作成の時」等、考察に関連する基本的な事項について、印紙税の規定及び取扱いの内容を概観し、その問題点を整理・検討した。

(2) ペーパーレス化と中立性の原則

電子文書の作成による課税回避は、高度情報化等の進展に伴うペーパー

レス化という環境下で発生したものであること。また、電子文書は、作成場所を容易に移動させることができることから、国外での文書作成による課税回避とも関連する。このようなことから、契約の締結段階に焦点を当てて、ペーパーレス化が印紙税の課税環境に与える影響等を検討した。

ペーパーレス化によって、紙の文書に代わり電子文書が授受されることになるが、この電子文書は、可視性・可読性を欠くことから印紙税法上の「文書」には該当しない。このため、「証明する目的」と「証明する効力」の観点からは課税物件該当性に何ら問題がないにもかかわらず、現行法では、電子文書に印紙税を課税することができない。このように、現行印紙税法は、電子文書を課税できないため、結果として、伝統的な商取引よりも電子商取引を優遇しており、中立性が確保されていない。

(3) 課税回避事例「紙の文書に代わる電子文書の作成」について

上記(2)のとおり、電子文書を課税できないことによって、電子商取引と伝統的な商取引との間の課税の中立性が阻害されている。また、契約段階だけのペーパーレス化によって、電子文書は、紙の文書との間で課税の公平性を欠いている。

本稿では、この課税の中立性及び公平性の問題を解決するため、電子文書を課税することとし、電子文書を課税対象とした場合に発生すると考えられる次の事項について、その問題点を抽出・検討した。

- ① 課税の対象：どのような電子文書を課税対象とするか。
- ② 課 税 通 数：原本等と同じ価値のある電子文書はすべて課税すべきか。
- ③ 作 成 の 時：交付する目的で作成する電子文書の「作成の時」はいつか。
- ④ 納税義務者：電子文書を課税対象とした場合、現行法の納税義務者の規定が有効に機能するか等。
- ⑤ 納 税 方 法：電子文書の納税方法として、どのような方法が望ましいか。
- ⑥ 税 務 執 行：電子文書を課税対象とした場合、どのような点が税務執

行上障害となるか。

(4) 課税回避事例「国外における文書の作成」について

国外作成文書は、「証明する目的」及び「証明する効力」の面において何ら問題のない文書であるにもかかわらず、文書の作成場所が国外であるという理由で課税対象となっていない。このことによって、国外作成文書は、国内作成文書との間で課税の公平性を欠いている。

本稿では、この課税の公平性の問題を解決するため、国外作成文書を課税することとし、国外作成文書を課税対象とした場合に発生すると考えられる次の事項について、その問題点を抽出・検討した。

- ① 課 税 基 準：国外作成文書を課税する場合、現行の作成場所に代わる望ましい基準にはどのようなものがあるか。
- ② 納税義務者：代理人が国外で作成した文書を課税対象とした場合、現行法の納税義務者の規定は有効に機能するか。
- ③ 税 務 執 行：国外作成文書を課税対象とした場合、どのような点が税務執行上障害となるか。

3 結論（課税回避事例への対応策等—私見—）

以上の検討結果を踏まえ、本稿のまとめとして、研究の素材とした二つの課税回避事例に対応する課税の仕組み等、今後における印紙税の課税の在り方について私見を述べる。

(1) 課税回避事例に対応した課税等の仕組み

ア 課税対象等

- ① 「証明する目的」及び「証明する効力」を有する電子文書を課税するという観点から、署名・押印された紙の文書と同等以上の証拠価値を有する電子文書を課税対象とする。この場合、証拠価値を実質的に判断するためには個々の文書の電子署名について安全性の評価が必要となることから、証拠価値の判断は、「成立の真正について推定効を受けられるかどうか」という形式的な基準で行う。

なお、電子公証制度の適用を受ける文書は、紙の文書とのバランスを考慮して、指定公証人が保存する原本のみを課税対象とする。

- ② 電子文書は、作成名義人及び作成代理人ごとに人格単位で1通のみ課税する。

電子文書は「原本等と同じもの」が多数存在する可能性がある。しかし、「原本等と同じもの」のすべてを課税対象とした場合、納税義務者は納税義務の成立等の時期や納税額の発生をコントロールできなくなる等、印紙税の課税システムはその課税に対応できない。このため、電子文書の課税に当たっては、文書課税の原則を放棄し、人格単位で1通のみ課税することとする。

- ③ 国外作成文書を課税するためには、現行の「属地主義による文書の作成場所を基準とした課税」を放棄しなければならない。印紙税の課税根拠の一つが文書作成の基となっている経済取引等の担税力にあることから、文書の作成場所に代えて取引等の行われた場所に着目し、国内で行われた取引等に係る文書を課税対象とする。

原則として、消費税法上の国内取引に係る文書を課税対象とするが、輸入取引についての文書も課税するため、国内と国外にわたる資産の譲渡等に係る文書については、取引当事者（文書の作成名義人又は作成代理人）の一方が居住者又は内国法人であれば課税する。

イ 作成の時

「電子消費者契約及び電子承諾通知に関する民法の特例に関する法律」により電子承諾通知は到達主義によって判断されること等から、相手方に交付する目的で作成する電子文書の「作成の時」は到達主義で判断する。

ウ 納税義務者

原則として、文書の作成名義人を納税義務者とする。

ただし、文書の作成を外国法人等に委託する動きもあることから、課税権の的確な行使を確保するため、代理人が作成する文書については、

代理人と作成名義人の双方を納税義務者（連帯納税義務者）とする。

エ 納税方法

電子文書の納税方法としては、申告納税の方法も考えられる。しかし、電子文書を課税するために膨大な納税者を管理することは現実的でないため、電子文書の納税方法は、電子印紙のような電子的な納税方法とする必要がある。

したがって、申告納税の方法で対応可能な特定分野の文書（例えば、電子化された場合の社債券や株券）以外は、電子的な納税方法が開発されるまで不課税のままでやむを得ない。

オ 適正な執行の確保

① 電子文書が有している「紙に比べてかさばらない、改ざんが容易」等の特性が、電子文書についての調査取締りを紙の文書に比べて困難にする可能性がある。また、電子文書や国外作成文書を課税対象にすると、文書が国外で保存されたり、納税義務者が国外に居住していたりということが増加すると思われ、このことも調査取締りを困難にする可能性がある。

このため、課税庁は、電子商取引等についての課税権整備の中で、印紙税についても、国内外の文書にアクセスしたり、国外で保存されている文書を調査したりする権限をもつ必要がある。

② 電子文書についての的確な調査取締りを行うため、アウトプット資料等を保存する場合であっても、電子文書自体の保存を義務付ける必要がある。

（２）対応策の緊急度

国外で文書を作成することによる課税回避は、現行法の課税物件である紙の文書でも発生していると推測されることから、国内作成文書と国外作成文書との間の課税の公平を確保するため、早急に対応策を講ずるべきである。

目 次

はじめに	279
第1章 税法上の基本的な事項の整理検討	285
第1節 印紙税法上の課税文書の要件	285
第2節 印紙税における文書	287
1 文書についての一般的な意味	288
2 刑法における文書偽造罪の対象となる文書の意義	289
3 まとめ—印紙税法における文書の意義と範囲—	291
第3節 「証明する目的」と「証明する効力」	293
1 証明する目的	293
2 証明する効力	295
3 まとめ—「証明する目的」と「証明する効力」の関連を中心に—	300
第4節 課税文書の「作成」等	301
1 「作成」の意義	301
2 「作成の時」の意義	303
3 「作成の時」を巡る問題点	304
第5節 納税義務者	308
1 現行の取扱い	308
2 納税義務者についての問題点	309
第2章 ペーパーレス化と中立性	311
第1節 ペーパーレス化の進展	311
第2節 電子文書の課税文書への該当性—可視性等の観点から—	313
第3節 電子文書の課税適性の検討	316
1 電子文書の特質等	317
2 各制度における電子文書の証拠力	317
第4節 電子商取引における中立性の原則	324
第5節 まとめ—中立性の原則の観点から—	325

第3章 課税回避事例と課税上の問題点Ⅰ	327
第1節 課税回避事例発生の背景	327
第2節 問題点の抽出に当たっての基本姿勢	328
第3節 課税対象選定上の問題点	330
1 電子文書自体を課税文書とみなす場合	331
2 電子証明書を課税文書とする場合	332
第4節 課税通数の問題点	333
1 現行の取扱い	333
2 電子文書の証拠価値（原本又は原本性）	336
3 問題点	337
第5節 「作成の時」の問題点	339
1 電子契約における契約の成立時期等	340
2 電子文書の「作成の時」	341
第6節 納税義務者についての問題点	342
1 電子文書と納税義務者	343
2 文書の作成行為者とした場合	343
3 文書の作成名義人とした場合	343
第7節 納税方法についての問題点	344
第8節 執行上の問題点	346
第4章 課税回避事例と課税上の問題点Ⅱ	350
第1節 課税回避事例発生の背景等	350
1 印紙税法の適用範囲	350
2 国外で文書を作成することによる課税回避	352
第2節 国外作成文書の課税適性の検討	354
第3節 問題点の抽出に当たっての基本姿勢	355
第4節 課税基準選定の問題点	356
1 資産の所在場所等を基準とする場合	357
2 契約等が行われた場所を基準とする場合	357

3 文書作成者の住所地を基準とする場合	358
4 消費税法上の国内取引を基準とする場合	359
第5節 納税義務者についての問題点	361
第6節 執行上の問題点	362
1 調査権の限界	362
2 徴収権の限界	363
第5章 対応策について（私見）	364
第1節 基本的な考え方	364
第2節 課税対象等	365
第3節 作成の時	368
第4節 納税義務者	369
第5節 納税方法	370
第6節 適正な執行の確保	372
おわりに	375
参考資料1－1：主要国の印紙税（主なもの）	377
参考資料1－2：諸外国の印紙税の概要	378
参考資料2：電子印紙システム	380
主な参考文献	381

はじめに

印紙税は、印紙税法（昭和42年法律第23号）に規定されている特定の文書を課税対象とする租税である。印紙税の課税対象となる文書は、印紙税法別表第一課税物件表（以下、「課税物件表」という。）に、第1号の不動産等の譲渡に関する契約書等から第20号の判取帳まで20の号に分類して掲げられている⁽¹⁾。これらの文書は、経済取引又は権利の授受その他の行為（以下、「経済取引等」という。）が行われた際に、その事実を証するために作成される文書であり、一般的にその作成行使の事実の背景に相当の経済的利益が存在し、これに軽度の補完的課税を行うに足る担税力があると認められるものである⁽²⁾。

この印紙税の課税根拠について、金子宏教授は、「(課税文書とされている)それらの文書が各種の経済取引の表現であり、したがって担税力の間接的表現であることにある。」⁽³⁾と述べている。また、税制調査会答申は、「契約書や領収書などの文書が作成される場合、その背後には、取引に伴って生じる何らかの経済的利益があるものと考えられます。また、経済取引について文書を作成するということは、取引の当事者間において取引事実が明確となり法律関係が安定化されるという面もあります。印紙税は、このような点に着目し、文書の作成行為の背後に担税力を見出して課税している税ということができます。」⁽⁴⁾としている。このように、両者とも印紙税の課税根拠は、課税対象となる文書作成行為の背後に担税力の認められる経済取引等が存在することにあるということでは一致している。この担税力に応じた課税ということは、能力説の立場と整合的である。しかし、税制調査会のいう文書を作成することに伴う

(1) 限定列举主義。包括的課税主義（網羅的課税主義ともいう。）をとっていた旧印紙税法（明治32年法律第54号）を改正し、昭和42年の現行印紙税法制定の際に採用された。

(2) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）、P331。

(3) 金子宏「租税法第八版」、弘文堂、2001、P510。

(4) 税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P331。

「法律関係の安定化」ということは、国家が行う契約や文書等の保護という基礎的公共サービスに基因するものであり、利益説の立場と整合的である⁽⁵⁾。

この他に、課税根拠とは異質であるが、税体系の中になぜ印紙税課税が必要かという観点からは、税体系において印紙税が果たしている補完税としての機能を指摘したい⁽⁶⁾。中里実教授は、「(情報・通信革命と金融革命の進行によって) 所得課税、消費課税、資産課税が必ずしも十分に機能しない可能性のある取引が拡大の一途をたどっているときに、そのような取引に一定程度有効に機能する(可能性のある) 課税方式を、流通税という形式で補充的に設けておくことは、……十分に意味があるといえよう」⁽⁷⁾と述べている。そして、具体的には、ある金融取引がキャッシュ・フローを変更することによってうまく所得課税を免れても、また、それが何らの付加価値が創出されないため消費課税が不可能⁽⁸⁾であっても、更には、金融資産について時価評価が困難なため

(5) 神野直彦教授は、印紙税の課税根拠を利益説の立場から根拠づけている。(神野直彦「第10章 流通税と金融・資本市場」《宮島洋編「21世紀を支える税制の論理 第6巻消費税の理論と課題」、税務経理協会、2000》、P212-220)。

(6) 税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P332に次のような記述がある。

「印紙税は、各種の経済取引に伴い作成される広範な文書に対して軽度の負担を求めることにより、税体系において基幹税目を補完する重要な役割を果たしています。(中略) 公的サービスの提供に要する費用を広く公平に分ち合うためには、所得税、法人税、消費税といった限られた基幹税目のみならず、各種の税を組み合わせることにより全体として偏りのない税体系とすることが必要であり、こうした観点から、印紙税は、引き続き重要な役割を果たしていくべきものと考えます。」

(7) 中里実「経済の変貌と租税行政の将来」(「松沢智先生古稀記念論文集 租税行政と納税者の救済」、中央経済社、1997)、P227。

(8) 中里教授が指摘されているように、そもそも消費税は金融取引を非課税としているので、消費税では金融改革に対応できない。(中里実・前掲「経済の変貌と租税行政の将来」、P226)

なお、現行印紙税法は、例えば次のとおり、金融取引等に伴って作成される文書も課税の対象としている。

- ① 金融取引～金銭消費貸借契約書(第1号の3文書:消費貸借に関する契約書)、銀行取引約定書(第7号文書:継続的取引の基本となる契約書)、預貯金証書(第8号文書)及び預貯金通帳(第18号文書)等
- ② 有価証券取引～信用取引口座設定約諾書(第7号文書:継続的取引の基本とな

資産課税がうまく機能しなくても、契約の存在自体に対して印紙税を課税すると一定の効果は上げられるとしている⁽⁹⁾。また、不動産取引においても、土地が非課税のため消費課税ができなくても、また、土地・建物等不動産の正確な評価が困難であることに基因して資産課税が困難であっても、契約に課税する⁽¹⁰⁾ ことによって一定の効果は上げられる。

印紙税は、経済取引等に伴って作成される文書を課税対象としていることから、一般的に流通税に分類されている⁽¹¹⁾。また、印紙税は文書作成行為の背後に担税力を見出して課税する租税であるが、その課税物件は、経済取引等やその過程でなされる法律行為そのものではなく、これらに関して作成される文書又は文書を作成するという事実行為である⁽¹²⁾。このため、たとえ巨額の経済取引等が行われても文書が作成されなければ課税されることはないが、一つの経済取引等であっても、課税対象となる文書が数通作成されると、その数通のすべてについて課税されることになる。このように、印紙税は文書課税という性格も有している。

る契約書)。なお、株券自体も課税文書である(第4号文書)。③その他～保険特約書(第7号文書:継続的取引の基本となる契約書)、保険証券(第10号文書)等

(9) 中里実・前掲「経済の変貌と租税行政の将来」、P227-228。

なお、中里教授がイメージしている印紙税は、必ずしも課税文書の作成にこだわらない「みなし印紙税」や「印紙補完税」である。

(10) 現行印紙税法は、不動産売買契約書(第1号の1文書:不動産等の譲渡に関する契約書)を課税の対象としている。

(11) 金子宏教授は、租税を担税力の標識及び課税物件の相違を基準にすると所得税、財産税、消費税及び流通税に分類され、印紙税は流通税に属するとしている(金子宏・前掲「租税法」、P14-15)。

なお、旧印紙税法の時のものであるが、次の裁判例がある。

「印紙税は、財産権の創設、移転、変更若しくは消滅を証明すべき証書、帳簿及び財産権に関する追認若しくは承認を証明すべき証書を作成する事実を客体とする租税である。取引税等取引自体を課税客体とする、いわゆる財産流通税に対し、取引に関連して生ずる附属行為、補助行為を課税客体とする点で、いわゆる流通税たる補完税と認められる。」(東京地判昭和33年5月29日税務訴訟資料P482)

(12) 金子宏・前掲「租税法」、P510-511。

この印紙税について、最近、課税を回避しようとする動きがある。例えば、平成13年に施行された「書面の交付等に関する情報通信の技術の利用のための関係法律の整備に関する法律」（以下、「IT書面一括整備法」という。）では、従来、紙の文書の交付を必要としていたものが、CD-ROM⁽¹³⁾、フロッピーディスク⁽¹⁴⁾の手交など電子的手段によっても行えることとなった。このことを契機として、契約当事者間において、電子文書⁽¹⁵⁾を交換することによって契約の内容を相互に保有し、紙の契約書を作成しないことで印紙税の課税を回避する事例が発生している。また、インターネット⁽¹⁶⁾の普及などを背景として、国内取引についての契約等の情報を国外で取得（又は国外へ送信）し、国外で課税文書を作成する又は国外の事業者で課税文書の作成業務を委託することにより、印紙税の課税を回避しようとする動きも見られる⁽¹⁷⁾。本稿は、

(13) Compact Disc Read Only Memory。CDを元にしたコンピュータ用の記録媒体のうち読取専用のもの。なお、CDとは、直径12cm又は8cmの金属薄膜の円盤に、レーザー光を当てて光の変化で信号を読み取るデータ記憶媒体である。（日経B P 社出版局編「日経B P デジタル大辞典2000-2001年版」《日経B P 社、2000》参照）

以下、情報技術関係の用語の意味については、主に同書を参照した。

(14) Floppy Disk。磁性体を塗った円盤を四角いジャケットに収めたコンピュータ用の記憶媒体

(15) Electronic Record のこと。本稿において電子文書とは、刑法第7条の2、電子署名及び認証業務に関する法律第2条第1項における「電磁的記録」のことをいう。一般的に紙に記載される文書（紙の文書）に対し、人の知覚で認識することができない電子的方式での記録を指す意味で、本稿では、「電磁的記録」ではなく「電子文書」という言葉を用いることとした。

(16) Internet。ほぼ全世界にまたがるコンピュータネットワークの集合体。1969年に米国で軍事目的からスタートし、学術用への転用を経て、ビジネス向けに開放された。日本での商用インターネットサービスは、1992年に開始された。

(17) 印紙税収入の推移は次のとおりである。

なお、減少理由としては、課税回避だけでなく、経済活動の停滞等も考えられる。

1998年度（平成10年度）：6,667億円（100）⇒1999年度：6,127億円（91.9）⇒2000年度：6,121億円（91.8）⇒2001年度：5,725億円（85.9）⇒2002年度：5,650億円（84.7）⇒2003年度：5,450億円（81.7）（財務省主税局による推計値。なお、2001年度までは決算額、2002年度は補正後予算額、2003年度は予算額である。）

このような課税回避⁽¹⁸⁾事例について、課税の中立性及び公平性の観点⁽¹⁹⁾から今後における印紙税の課税の在り方を考察するものである⁽²⁰⁾。

なお、このような課税回避事例は近年における高度情報化の進展や経済のグローバル化等の環境下で発生したものであり、考察に当たっては、これらの影響等をまず念頭に置かなければならない。特に、電子商取引⁽²¹⁾の著しい拡大に伴う取引のペーパーレス化の進展やインターネットを利用した電子商取引のグローバル性・ボーダーレス性の考慮は重要である。例えば、CD-ROM、フロッピーディスクなどの電子文書に対する課税は、これらの電子文書がペーパーレス取引の中でどのような位置を占めているのか、課税することによって他のペーパーレス取引にどのような影響を及ぼすことになるのか、等を十分考慮して行う必要がある。また、インターネットを利用した電子商取引のグローバル性・ボーダーレス性を考慮すると、電子文書に対する課税や国外で作成した契約書等に対する課税は、課税物件の国外への逃避等印紙税の課税システム

(18) いわゆる「租税回避」とは異なる。本稿では、「課税回避」という言葉を、単に「租税負担の回避又は減少を図ること」の意味で用いる。したがって、本稿で用いる「課税回避」には、いわゆる「租税回避」と「節税」とが含まれる。

(19) 金子宏教授は、租税法の全体を支配する基本原則として、租税法律主義、租税公平主義、自主財源主義の三つを挙げている。このうち、租税公平主義とは、「近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法第14条1項の命ずるところであるが、内容的には、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」を要請するものである」。(金子宏・前掲「租税法」、P76、86-88)

(20) 税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P333では、次のように述べている。

「事務処理の機械化や電子商取引の進展などによるペーパーレス化が印紙税の課税ベースに影響を及ぼすのではないかと、との指摘があります。この点については、(中略)課税の公平性・中立性を確保する観点から何らかの対応が必要かどうか、文書課税たる印紙税の性格も踏まえつつ、検討を行う必要があると考えます。」

(21) EC: Electronic Commerce。現段階で電子商取引を厳密に定義することは難しいといわれているが、本稿では、総務省情報通信白書における定義にない「TCP / IP と呼ばれる通信規格を利用したコンピュータネットワーク上での商取引全般」をいうこととする。

にどのような影響を及ぼすか、ということも考慮しなければならない。本稿では、このような問題意識の下に研究を進めることとする。

本稿の構成は、まず第1章において、「課税文書の要件」及び「課税文書の作成・作成の時」等、考察に関連する基本的な事項について印紙税の規定及び取扱いの内容を概観し、その問題点を整理・検討する。

次に、第2章では、契約の締結段階に焦点を当てて、ペーパーレス化が印紙税の課税環境に与える影響等を検討する。これは、電子文書の作成による課税回避は高度情報化等の進展に伴うペーパーレス化という環境下で発生したものであり、また、電子文書は作成場所を容易に移動させることができることから国外での文書作成による課税回避とも関連することによる。

第3章では、電子商取引等によるペーパーレス化の基本的な問題点を踏まえながら、具体的な課税回避事例—紙の文書に代わる電子文書の作成—を素材として、電子文書を課税する場合の問題点を抽出・検討する。

第4章では、第3章に引き続き、もう一つの課税回避事例—国外における文書の作成—を素材として、国外で作成される文書を課税する場合の問題点を抽出・検討する。

最後に、第5章では、これまでの検討結果を踏まえ、課税回避事例への対応策について私見を述べる。

第1章 税法上の基本的な事項の整理検討

第1節 印紙税法上の課税文書の要件

印紙税の課税文書は、課税物件表に掲げられている文書のうち、非課税文書以外の文書である⁽²²⁾が、これだけではその範囲が必ずしも明らかではない。

現行印紙税法基本通達（以下「基本通達」という。）第2条《課税文書の意義》は、課税文書の意義を次のとおりとしている。課税文書とは、「課税物件表の課税物件欄により証されるべき事項（課税事項⁽²³⁾）……が記載され、かつ、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のうち、」非課税文書以外の文書をいう。

一方、印紙税についての文献をみると、「課税文書とは、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る文書で、かつ、その課税事項を証明する効力を有する文書をいう。」とするものが一般的である⁽²⁴⁾。

このように、課税文書には証明する目的と証明する効力が必要であるとする一般的な見解と、証明する効力まで必要としないとも受け取れるような基本通達第2条の規定があるが、文書を作成する目的を考慮すると、課税文書には、証明する目的だけでなく証明する効力も必要であると理解するべきであろう⁽²⁵⁾。

(22) 印紙税法第3条第1項。

(23) 例えば、不動産等の譲渡に関する契約書（第1号の1文書）の課税事項とは、不動産等を譲渡することについての契約（その予約を含む）の成立、更改、内容の変更又は補充の事実をいう。

(24) 佐藤明弘編「印紙税実務問答集二訂増補版」（税務研究会出版局、2001、P1-2）ほか。

(25) 旧印紙税法の時のものであるが、次のような裁判例がある。

「印紙税法第1条にいう「財産権の創設、移転変更若しくは消滅を証明すべき証書及び財産権に関する追認若しくは承認を証明すべき証書」とは、なんであろうか。当裁判所は、右の「証明すべき」とは当該取引社会においては、当該文書面の形式的記載文言に関係法律の規定及び慣習を総合して考察すれば、一定の財産上の権利

すなわち、印紙税は経済取引等に伴って作成される契約書等の文書を課税対象とするものであり、そして、契約書に限らずこれら文書は、単に証明する目的だけでなくその証拠機能⁽²⁶⁾等にも期待して作成されるものである⁽²⁷⁾。したがって、課税文書には、証明する目的だけでなく、証明する効力も必要であると理解することは妥当と考える⁽²⁸⁾。また、このように理解することが、印紙税の課税根拠の一つである“文書を作成することに伴う「法律関係の安定化」”ということとも整合的である。

以上、課税文書の要件は、当事者の間において、課税事項を①証明する目的

関係の発生、変更、消滅又は存続並びにその権利関係者及び義務者を確知することのできるを意味し、「証書」とは、対立する人格の間で、権利関係の発生、変更、消滅又は存続並びにその権利者及び義務者を明確にする目的で作成された文書をいうものと解する。」(東京地判昭和33年5月29日税務訴訟資料26号P482)

- (26) 内田貴教授は、取引のセキュリティ(安全性)という観点からみた場合、契約において文書(内田教授は「書面」という言葉を用いている。)という方式が果たす機能の一つとして、証拠機能を挙げている。そして、証拠機能について、「書面や署名・押印あるいは原本性は、証拠価値の点で、あるいは立証の難易の点で、重要な意味をもつ。その一例が、いわゆる形式的証拠力である。」と述べている。(内田貴「電子商取引と民法」《別冊NBLNo.51「債権法改正の課題と方向—民法100周年を契機として—」、商事法務研究会、P280》)

また、遠藤浩教授も、契約書の作成理由の一つとして証拠としての効力を挙げ、「契約の成立をめぐる、またその内容をめぐってしばしば紛争を生ずる。その場合に有利な解決をするには、証拠—証明する必要があるから—が必要である。その証拠の役割を契約書が果たすのである。」と述べている。(遠藤浩編集代表「契約書式実務百科(上巻)」《ぎょうせい、1999、P3》)

- (27) なお、手形、株券等の有価証券は、財産権を表章する証券であって、その権利の移転・行使が証券をもってなされることを必要とするため文書化される。このため、契約書とはその作成目的が相異なる。しかしながら、財産権を表章できないもの(財産権を表章する効力のないもの)は、一般的に、課税文書に該当しない(課税物件表第9号文書の定義欄等)ことから、手形、株券等であっても課税事項を証明する効力が必要とする点においては、契約書と同様と考える。
- (28) なお、基本通達第12条《契約書の定義》は、印紙税法に規定する契約書とは「契約当事者の間において、……契約の成立等……を証明する目的で作成される文書」をいうとしている。この規定は、証明する目的で作成する文書でないものは課税文書に当たらないことを確認的に規定したものであって、証明する効力は不要であることまで意味しているものではないと思われる。

で作成された文書で、かつ、②証明する効力⁽²⁹⁾がある文書ということが出来る。つまり、課税文書の要件としてのキーワードは、「文書」、「証明する目的」、「証明する効力」ということになる。

第2節 印紙税における文書

印紙税法上の課税文書となるためには、まず、「文書」でなければならない。しかし、文書の意義については、印紙税法はいうに及ばず、基本通達等においても何ら定義はされていない。

そこで、以下において、文書についての一般的な意味、刑法上の文書偽造罪における文書の意義（以下、刑法上の文書については、文書偽造罪における文書を議論の対象とする。）を検討することにより、印紙税法上の文書の範囲について考察する⁽³⁰⁾。

(29) 旧印紙税法の解説書は「効用」という言葉を用い、新印紙税法の解説書は「効力」という言葉を用いている。同様の意味で用いられていると思われるので、以下、本稿においては、「効力」という用語に統一する。

(30) 主に刑法における文書の意義を検討の対象とした理由は、次のとおりである。

印紙税は、文書作成行為の背後に担税力を見出して課税する租税であるが、その課税物件は、経済取引等そのものではなく、これらに付随して作成される文書又は文書を作成するという事実行為である。文書には証拠・完全性維持などの様々な機能があり、文書の作成者側からみるとこれら様々な機能に期待して文書を作成しているともみることができる。

このような文書作成者の期待は、主に、文書偽造の罪を処罰することとしている刑法によって保護されている。文書を作成することの期待と文書に対する保護は、密接に関連していると思われる。したがって、刑法上、どのようなものが文書として取り扱われ、そして保護されているのか、ということを検討することによって、印紙税法上の文書の意義に係る基本的な事項について、その論点の抽出が可能ではないかという考えによるものである。

このように考えることは、印紙税の課税根拠とも整合的である。つまり、文書を作成することにより「法律関係の安定化」が図られるのであるが、この「法律関係の安定化」は、国家の行う契約や文書等の保護という公共サービスによってもたらされている。国家の行うこのような保護には、前述のように、刑法が大きな役割を

なお、考察に当たっての基本的な姿勢は、次のとおりである。

- ① 刑法や民事訴訟法上で用いられている「文書」という概念は、私法上の概念ではないことから、いわゆる借用概念には当たらない⁽³¹⁾。したがって、印紙税法上の文書の意義は、印紙税法の目的に照らして、印紙税独自の見地から合目的的に決定できる。
- ② しかし、「文書」という用語は、日常生活でも用いられる言葉であることから、租税法律主義の下における予測可能性及び法的安定性の確保の見地から、その言葉に与えられている通常の意味の範囲を大きく逸脱することはできない⁽³²⁾。

すなわち、上記①と②は、負担の公平と予測可能性・法的安定性との比較考量の問題であり、そのバランスが要請されるものである。

1 文書についての一般的な意味

文書の意味について広辞苑をみると、「文字で意思を書きあらわしたもの。かきもの。ふみ。もんじょ。」となっており、また、三省堂国語辞典（第五版）では「文字で書きつけたもの」となっている。

中村雅麿教授は、社会通念上、文書とは「文字で人の思想を書き記したも

果たしている。

- (31) 金子宏教授は、借用概念と固有概念について、次のように述べている。

「租税法が用いている概念の中には、2種類のものがある。一つは、他の法分野で用いられ、すではっきりとした意味内容を与えられている概念である。他の法分野から借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。借用概念には、種々の法分野からのものがあるが、主として問題となるのは民商法等の私法からの借用概念である。第2は、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念である。」とし、「借用概念は原則として私法におけると同義に解すべき」であり、「固有概念は、……法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地からきめるべきである。」（金子宏・前掲「租税法」、P117-119）

- (32) 中川一郎教授は、税法上用いられる日常用語の意味については、その文言に与えられている通常の意味の範囲内であることが必要である旨主張している。（中川一郎「新印紙税法の逐条研究（2）」、シュトイエル№63、1967、P40-41）

の、という程度の意味」としている⁽³³⁾。

また、宮沢浩一教授は、「日本語の「文書」という言葉は、かなり多義的であり、かつフレキシブルである。」と考えておられ⁽³⁴⁾、「「文書」という日本語の本来意味するところには、当初作成された書類、書簡、手で書いた物というニュアンスがあった。次第に、タイプで書かれたもの、それをブループリントにしたものというように概念が拡大していった。」としている⁽³⁵⁾。

2 刑法における文書偽造罪の対象となる文書の意義

(1) 文書の意義（狭義）⁽³⁶⁾

刑法における文書偽造罪の対象となる文書（以下、単に「刑法上の文書」という。）の意義について、明治43年9月30日大審院判例（刑録16輯P1572）は、次のとおり定義している。

「文書トハ文字若クハ之レニ代ル可キ符号ヲ用ヒ永続スヘキ状態ニ於テ或物体ノ上ニ記載シタル意思表示ヲ云フ」

また、学説も、基本的に、この大審院判例に沿ったものであり、例えば、「文書とは、文字または文字に代わるべき可読の符号を用い、ある程度永続すべき状態において、物体上に記載された意思または観念の表示であって、その表示の内容が法律上または社会生活上、重要な事項について証拠となりうべきもの」⁽³⁷⁾、「文字又はこれに代わるべき記号・符号を用いて、

(33) 中村雅麿「§ 332〔準文書〕」（吉村徳重、小島武司編「注釈民事訴訟法（7）証拠（2）・簡易裁判所手続」、有斐閣、1995）、P195。

(34) 宮澤浩一「自動車登録ファイル（電磁的記録物）は刑法157条1項の「公正証書」か」、判例時報880号、日本評論社、1978、P159。

(35) 宮沢浩一「フォトコピーと文書偽造罪（上）」（判例タイムズ、No.323）、P23。

(36) 広義の文書には、狭義の文書と図画がある。本稿では狭義の文書を検討の対象としているので、図画についての記述は省略している。

(37) 大塚仁「文書偽造の罪」（団藤重光編「注釈刑法（4）各則（2）」、有斐閣、1975）P39。

ある程度持続すべき状態において、意思又は観念を表示したもの」⁽³⁸⁾ などとなっている。

この刑法上の文書の意義についての要点は、次のとおりである⁽³⁹⁾。

ア 文書の素材等

表示される物体は、必ずしも紙である必要はなく、布、皮革、木板、石材、金属板、陶器などであってもよい。また、これらの物体に表示する方法にも別段の制限はなく、インク等によって記載される場合はもちろんのこと、印刷、染付けなどでもよい。

イ 可視性・可読性

文書は、文字又は文字に代わる発音的符号を用いて表示されたもの、すなわち、視覚に訴える方法によるものに限られる。したがって、聴覚に訴えることとなる言語自体はもちろんのこと、レコードや録音テープは文書ではない。

なお、可読的なものである限り、盲人用の点字、電信符号、速記用符号などによって表示されたものも文書である。

ウ 永続性

表示は永久不変である必要はなく、通常の状態で放置しても一定期間残っているものであれば文書である。したがって、砂の上に書かれた文字や、板の上に水書きされた文字は文書ではないが、ある程度永続的である限り、黒板に白墨で書かれたものなども文書である。

(2) 文書の意義に関する法律改正

文書の素材は、長い間、紙が中心であった。しかし、電子技術の進歩に

(38) 前田雅英ほか編「条解刑法」、弘文堂、2002、P394。

(39) 大塚仁教授の所説を基に記載する。なお、主に参考とした文献は次のとおりである。

- 1 大塚仁編「判例コンメンタール9 刑法Ⅱ（各則Ⅰ）増補版」、三省堂、1985、P209-212。
- 2 大塚仁・前掲「文書偽造の罪」、P35-53。

より、現在は磁気テープ、磁気ディスクなどの電子文書が重要な機能を果たしつつある。また、伝達方法についても、今までは表示された物体そのものを渡していたのが、通信技術の発達により、文字等を電氣的な記号に変えて行うことができるようになっていく。

このように科学技術の発達により社会のIT化が進展し、それに伴って、電子文書が関係するいわゆるコンピュータ犯罪やカード犯罪が発生するようになった。これに対処するため昭和62年に刑法の一部改正が行われ、電磁的記録不正作出及び供用罪（第161条の2）等が創設された⁽⁴⁰⁾。

改正以前は電子文書の文書性について議論⁽⁴¹⁾があったが、改正によって、刑法上の文書の概念との関係が明確となり、刑法上の文書には電子文書は含まれないと解されている⁽⁴²⁾。

3 まとめ—印紙税法における文書の意義と範囲—

以上、文書の概念について、一般的な認識及び刑法における取扱いについて概観した。これらと対比しながら、印紙税法上の文書の意義及び範囲を検討する。

（1）印紙税法上の文書は、表示される素材に制限があるか

刑法上の文書には、文字の表示される素材に制限はみられない。また、

(40) 刑法第161条の2（電磁的記録不正作出及び共用）の改正の趣旨は、次のとおりである。

「電磁的記録それ自体には、可視性、可読性がないことから、これを文書偽造罪にいう「文書」に当たるとするには疑問があり、また、その作成名義や有印、無印の区別をどう考えるべきかなど種々の問題があるため、文書偽造等の罪によって対処することには困難があるので、電磁的記録の特質を考慮してその不正作出及び共用を罰する新たな規定を設けたものである。」（多谷千賀子他、「刑法等の一部を改正する法律について」法曹時報、第39巻第12号、P33）

(41) 電子文書の文書該当性に関する議論の概要を記述したものとしては、道路運送車両法にいう自動車登録ファイルが公正証書の原本に当たるとされた事例（昭和58年11月24日最高裁決定）についての齋野彦弥教授の解説（佐々木史朗編「判例経済刑法体系第3巻刑法」、日本評論社、2000、P337-344）等がある。

(42) 前注40の改正の趣旨、前田雅英ほか編・前掲、P394、を参照願いたい。

一般的な認識でも、その素材によって文書に該当したり、しなかったりするということはないと思われる。

このような状況を勘案すると、印紙税法上の文書についても、文字が表示される素材を制限的に解さなければならない特段の事由はないと考える。

人々は、古くは石や木片等に文字を記し、そして紙の普及と共に表示される素材は紙中心となり、現在では金属やプラスチック等に記されたものもめずらしくない。このように、表示される素材は、科学技術の進歩と共に多様化しており、今後においても益々多様化することは想像に難くない。文字の表示される素材の多様化が進展しているときに、印紙税法上の文書について、その素材を限定的に解することは、印紙税における課税の公平を確保するための障害となるおそれがある。

(2) 印紙税法上の文書に可視性・可読性は必要か

刑法上の文書には、可視性・可読性が必要とされている。文書として再生可能であることにより文書性に議論のあった電子文書については、立法措置により、文書の概念との整理がされている⁽⁴³⁾。

また、文書という日本語は、かなり多義的、かつ、フレキシブルであるとしても、現段階における文書についての一般的な認識は、可視性・可読性のないものまで文書に含めるまでには至っていないと思われる。

このような状況に鑑みると、印紙税法上の文書には可視性・可読性が必要といわざるを得ない。

(3) 印紙税法上の文書に永続性は必要か

刑法上の文書は、永久不変である必要はなく、通常の状態で放置しても

(43) 民事訴訟法の観点からみると、可視性・可読性のない録音テープ等については、立法により準文書—すなわち、文書でないもの—として取扱われ、また、電子文書については、立法措置は見送られたものの、考え方としては準文書であるとされている。(宇野聡「7 準書証」《三宅省三ほか編「新民事訴訟法体系—理論と実務—第3巻」、青林書院、1998、P86》、竹下守夫ほか編「研究会新民事訴訟法—立法・解釈・運用—」《ジュリスト増刊1999. 11、有斐閣、P313》)

一定期間残ってればよいとされている。

一般的にも、砂の上に書かれたものまで文書であるとの認識はないと思われるので、刑法上の文書と同様、通常の状態で放置しても、ある程度の間残っていることが前提となっているのではないだろうか。

一方、印紙税の課税物件としての文書は、経済取引等が行われた際に、取引当事者がその証拠機能等に期待して作成するものである。このことを勘案すると、印紙税法上の文書には、黒板に白墨で書かれたもののように、短期間のうちに消えることが予定されているものまで含まれるとは考えられない。仮に、このようなものを文書としても、この後での検討項目である“課税事項を「証明する目的」で作成したもの”に該当するか疑問がある。

第3節 「証明する目的」と「証明する効力」

印紙税の課税文書は、当事者の間において、課税事項を「証明する目的」で作成される文書で、かつ、「証明する効力」を有するものであることが必要である。このため、以下において、「証明する目的」と「証明する効力」について検討する。

1 証明する目的

文書には、何かを証明する目的で作成されるものではない単なる事実の通知書、連絡文書、事務整理用文書等がある。このようなものは課税文書になり得ない。

課税文書は、「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る文書である」必要がある。本来、「証明する目的」があるかどうかということは、文書作成者の意思にかかわることであり、その有無の判断はいつも容易とは限らない。印紙税の文書課税としての性格からすると、その判断は、原則として、作成者の主観にまで立ち入って行うものではなく、作成された

文書の形式や内容などその文書に表示されている事項を手がかりにして、客観的に行うべきものとする⁽⁴⁴⁾。

なお、この「証明する目的」は、文書を作成する当事者の間で持っている必要がある。ここでいう当事者とは、契約の場合は契約当事者である。例えば、不動産の買主が資金借入れのため融資銀行に提出する目的で作成する不動産売買契約書は、不動産の売買契約当事者間において合意したこと及びその内容を、契約当事者以外の者である融資銀行に証明するために作成するものであり、契約当事者の間において契約の成立等を証明する目的で作成されるものではない。したがって、この融資銀行に提出する不動産売買契約書は、課税文書に該当しない⁽⁴⁵⁾。

また、証明することができるものが、必ずしも「証明する目的」で作成されるとは限らない。その文書中に課税事項が記載されていて、課税事項を証明できるとしても、その文書の作成目的が課税事項を証明するものでないものは、その課税事項に係る課税文書に該当しない。例えば、社債券は、金銭を借用するという契約に基づいて発行されるものであり、一般にその文書上にはその契約に関する事項が記載されていて契約の成立等を証明することができるが、この債券の作成目的は契約に基づく権利を証券に表彰することにあるので、金銭消費貸借契約書に該当しない。

(44) なお、印紙税の文書課税という性格からすると、原則として、表示内容自体も客観的に判断すべきものとする。すなわち、印紙税の課否判定に当たっては、租税法律主義（法的安定性、予測可能性）の要請及び課税庁における統一的な取扱いの見地から、基本的には文書の表示内容を客観的に判断し、その上で、課税の公平上問題のある事例については、当事者間の了解等を加味して表示内容を実質的に判断すべきものとする。

しかし、この問題は、表示内容についての解釈の問題であり、最終的には課税の公平と租税法律主義（法的安定性、予測可能性）の要請をいかに調和させるかということに帰結すると思われる。

(45) ただし、文書に提出若しくは交付先が記載されているもの又は文書の記載文言からみて契約当事者以外の者に提出若しくは交付することが明らかなものに限られる。（基本通達第20条《契約当事者以外の者に提出する文書》）

2 証明する効力

課税文書は、“当事者の間において、課税事項を「証明する効力」を有する文書”でもなければならない。以下では、「証明する効力」について、署名・押印を基準とした民事訴訟法における証拠力等の観点から検討する⁽⁴⁶⁾。

(1) 民事訴訟法上の証拠能力、証拠力

民事訴訟法では、裁判所が証拠に基づき事実認定するに当たり、証拠方法⁽⁴⁷⁾の選択及び証拠力（証明力⁽⁴⁸⁾）の評価について、法律上特に限定せず、裁判官の自由な判断に任せる自由心証主義が採用されている⁽⁴⁹⁾。

ある文書が証拠方法として証拠調べの対象となる資格を証拠能力というが、民事訴訟法上、原則として証拠能力のない文書は存在しない⁽⁵⁰⁾。

(46) なお、「証明する効力」は、文書を作成する当事者間の了解や商慣習等により、当該当事者の間において有していれば足りるのであって、すべての課税文書について署名・押印に基因した「証明する効力」が必要とされているわけではない。例えば、レシートは、通常、署名・押印はされないが、金銭等の支払者と受領者との間では金銭等の受領事実を証するものと認識され、実際にそのように取り扱われている。署名・押印のない文書が当事者間の了解や商慣習等により当事者の間において「証明する効力」を有するか否かは、個々の文書、あるいは文書の種類ごとなどに検討しなければならないのである。このように、個別の文書の課否判定に当たっては、当事者間の了解や商慣習等を加味した検討が不可欠であるであるが、本稿は、広く文書一般の課否等を考察の対象としていることから、署名・押印を基準とした一般的な検討にとどめた。

(47) 裁判官がその五官によって取り調べることができる有形物をいう。人的証拠（人証）と物的証拠（物証）とがある。人証としては、証人、鑑定人、当事者本人があり、物証としては、文書、検証物があり、その種類別にそれぞれ取調手続が規定されている。（新堂幸司「新民事訴訟法」、弘文堂、2000、P455）

(48) 証拠が裁判官の心証を動かす力。証拠資料が証明の対象となった事実。証拠力又は証拠価値ともいわれている。（金子宏ほか編・法律学小事典第3版）

(49) 民事訴訟法第247条。

(50) ただし、一定の場合には、文書の証拠能力が例外的に否定されることがある。例えば、手形訴訟では証拠調べを書証に限るから（民事訴訟法第352条第1項）、人証回避の目的で作成された文書を証拠とすることは許されない。また、違法に収集された文書についても、場合によっては証拠能力が否定されることがある。（吉村徳

しかし、文書に証拠能力が認められても、別途、それが証拠としてどの程度事実認定の役に立つかという証拠力の問題がある。書証は、文書を通じて行う証拠調べの手続である。その際、人証が直接その人に当たって取り調べをするのとは異なって、その証拠力の判断に当たっては、2段階を経ることになる。すなわち、その文書が挙証者の主張する特定人の思想内容を表現したものであるかという形式的証拠力と、特定人の思想の表現としての文書の記載内容が、要証事実の証明にどれだけ役に立つかという実質的証拠力の問題である。文書の実質的証拠力を判断するためには、まずその文書の形式的証拠力を確定しなければならないといわれている。

形式的証拠力が認められるためには、その文書が本人又はその代理人の意思によって作成されたものであること（このことを「文書の成立の真正」という。）が前提となる。文書の成立の真正は、当事者間に争いがあれば、これを証明しなければならない⁽⁵¹⁾。しかし、この証明は作成者の意思を問題とするものであって、必ずしも容易なことではない⁽⁵²⁾。そこで、民事訴訟法は、文書の成立の真正について、証明責任を緩和するための推定規定を置いている。私文書についてみると、民事訴訟法第228条第4項は、「私文書は、本人又はその代理人の署名又は押印があるときは、真正に成立したものと推定する。」と定めている⁽⁵³⁾。

重、小島武司編・前掲、P14-16）

(51) 民事訴訟法第228条第1項。

(52) 証明が容易でない場合としては、次のようなことが考えられる。（夏井高人「現代ビジネスとサイバー法 電子署名」、リックテレコム、2001、P291）

- 1 作成者が死亡している。
- 2 作成名義人が相手方当事者自身である。
- 3 作成名義人が相手方当事者に協力的な者である。

(53) この条文の意義については、次の記述がある。

「わが国では、文書が真実であることを確保し、かつ作成者を特定・認識させる趣旨で文書の末尾に作成者が自ら署名捺印する慣行が古くから行われている。したがって、署名や印影が真正であれば文書全体が真正に成立したとの事実上の推定が働くことは容易に理解できるところであるが、法はこの推定を一つの証拠法則にま

すなわち、私文書に本人又はその代理人の署名・押印があれば、その全体の真正が推定されるから、挙証者としては署名・押印の真正であることを証明すれば足りる。署名・押印の真正とは、文書上に本人又はその代理人の意思に基づいて行われた「真正な署名や押捺された真正な印影」があることをいう。本人又はその代理人の印章による印影があれば、印章の盗難など特段の事情がない限り、押印の真正が推定される⁽⁵⁴⁾。ここに、「印章と同一の印影⇒押印の真正の推定⇒文書の真正の推定」という２段の推定が働くことになる。

なお、本人又は代理人の署名・押印のない私文書については、このような推定は働かないので、人証、他の書証、その他の証拠によって成立の真正を立証する必要がある。

一方、実質的証拠力があるか否かは、裁判官の自由な心証によって判断される。ただし、処分証書⁽⁵⁵⁾については、その成立の真正が証明されると、その記載内容が作成者の意思を表したものであることが明らかになるので、作成者が処分証書に記載された法律行為をしたということが直接証明される⁽⁵⁶⁾。これに対し報告文書⁽⁵⁷⁾は、その成立の真正が証明されて

で高めたものである。」(鈴木忠一、三ヶ月章監修「新・実務民事訴訟法講座２」、日本評論社、1982、P218)

(54) 次の判例がある。

「(私) 文書中の印影が本人または代理人の印章によって顕出された事実が確定された場合には、反証がない限り、該印影は本人または代理人の意思に基づいて成立したものと推定するのが相当」である。(最高裁昭和39年5月12日第三小法廷判決・民集18巻4号597頁)

(55) 処分証書は、証明すべき法律上の行為がそれによって行われたことを示す文書である。例えば、手形、遺言書、契約書、解約通知書、判決書、行政処分通知書などの私文書又は公文書がある。(吉村徳重、小島武司編・前掲、P13)

(56) この点について、内田貴教授は次のように述べている。

「……意思には、いくつかの段階を考えることができる。第1に、自分が書いたものと認める意思。これは習字の練習にも存在する。第2に、書かれた内容を承認する意思。ここでいう承認とは、書かれたものが真実であり、法律行為であればそれに拘束されるという意味である。第2の意思があるとされるからこそ、処分証書

も、文書に記載された事実が真実であるかどうかは別問題であるとされる。したがって、報告文書の実質的証拠力については、作成者の身分、職業、性格、作成の目的・時期、記載の方法・体裁などあらゆる状況を考慮して、裁判官が自由な心証で認定することになる。

(2) 印紙税法上の「証明する効力」と民事訴訟法上の証拠能力・証拠力

民事訴訟法における私文書についての証拠能力及び証拠力については以上のとおりであるが、課税文書としての要件の一つである「課税事項を証明する効力を有する文書」の“「証明する効力」を有する”については、どのように理解するべきであろうか。

ある文書、例えば契約書の記載内容等が問題となった場合、最終的には、裁判所において、その契約書の有用性などについて判断をしてもらうことになる。この場合、上記(1)で述べたとおり、民事訴訟法上、原則として証拠能力のない文書は存在しない—原則としてすべての文書に証拠能力がある—のであるから、「証明する効力」について、証拠能力の要否を論ずる必要はない。

検討を必要とする点は、証拠力（証明力）の要否である。まず、形式的証拠力の要否について検討する。文書に形式的証拠力が認められるためには、その文書が真正に成立している必要がある。この文書の成立の真正とは、文書が挙証者の主張する特定人—一般的には作成名義人—の意思によって作成されたものであることをいう。したがって、形式的証拠力のない文書は、誰の意思によって作成されたのか不明な文書であり、“文書の作成当事者間において、その文書に記載されている事項について「証明する効力」を有するもの”とはいえないであろう⁽⁵⁸⁾。

の場合に、形式的証拠力で事実上決着がつくのである。」(内田貴・前掲、P281)

(57) 報告文書（又は「報告証書」）は、処分証書以外のもので、作成者の見聞、判断、感想、記憶などを記載する文書である。例えば、登記簿、戸籍簿、商業帳簿、受取証、診断書、日記などである。(吉村徳重、小島武司編・前掲、P13)

(58) 印紙税の納税義務者は、一般的な場合、文書の作成名義人である（印紙税法第3

次に、実質的証拠力の要否についてである。民事訴訟法上、実質的証拠力の評価は裁判官の自由な心証に委ねられており（ただし、処分証書については、(1)で述べたとおり、形式的証拠力が認められると、実質的証拠力も認められることになる。）、裁判官は、あらゆる証拠方法によって文書の内容が真実であるか否かを判断する。つまり、裁判上は、文書の実質的証拠力を判断するため、常に、その文書の内容が真実であるか否かが探究されている。印紙税の課税文書についても、このような証拠力が必要であろうか。前にも述べたとおり、印紙税は文書作成行為の背後に担税力を見出して課税する租税であるが、その課税物件は、経済取引等やその過程で行われる法律行為そのものではなく、これらに関して作成される文書又は文書を作成するという事実行為である。したがって、文書を作成すれば課税要件は充足するのであって、法律行為の効力の有無は印紙税の課否に影響を及ぼさない⁽⁵⁹⁾。このようなことから、印紙税の課否判定に当たっては、裁判の場合のように、現実に行われる経済取引等の内容やその過程で行われる法律行為の効力まで考慮することが要請されていないとみることができる（ただし、課税文書の多くは処分証書であり、形式的証拠力が認められると、実質的証拠力も認められる。）。

以上、課税文書の要件の一つである“「証明する効力」を有する”というためには、形式的証拠力は不可欠であるが、文書の内容についての真実

条、基本通達第42条等)。このため、真正に成立していることを証明できない文書は、課税要件である納税義務者が特定できないことになる。このようなことから、印紙税法上の課税文書であるためには形式的証拠力が不可欠である、ということができる。

(59) 金子宏教授は、「印紙税の課税物件は、各種の経済取引の過程でなされる法律行為ではなく、その表象たる文書ないし文書を作成するという事実行為であるから、課税文書を作成すれば、その基礎にある法律行為の有効・無効にかかわらず課税要件は充足されると解すべきである」と述べている。(金子宏・前掲「租税法」、P511)

性を要求する実質的証拠力は不可欠ではないと考える⁽⁶⁰⁾。

3 まとめ「証明する目的」と「証明する効力」の関連を中心に－

以上、課税文書の要件である「証明する目的」と「証明する効力」について、その基本的な事項を検討した。

この「証明する目的」と「証明する効力」の関係は、下記【参考図】のとおりである。

印紙税の課税文書は、当事者の間において、課税事項を「証明する目的」で作成される文書で、かつ、「証明する効力」を有するものである。したがって、課税文書となるのは①の「証明する目的と証明する効力の双方がある」場合のみである。②から④の文書のうち、課否判定上問題となる可能性のあるものは、「証明する目的」又は「証明する効力」のいずれか一つの要件が欠ける②の「証明する目的はあるが証明する効力はない」場合及び③の「証明する目的はないが証明する効力はある」場合ということになる。

②の文書は、「証明する目的」で「証明する効力」のないものを作成した場合である。例えば、「証明する目的」で、ミスにより誰が作成したのか不明な文書を作成してしまった場合等が考えられる。しかし、このような文書は、そもそも目的と結果（効力）が一致していないことから、一般的に数多く作成されるとは思われない。

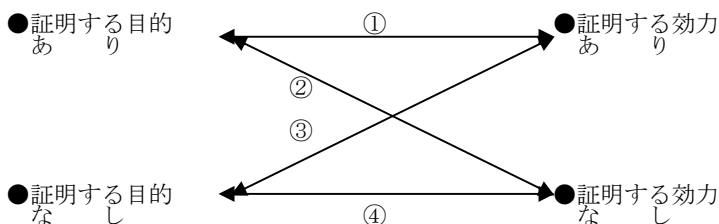
また、③の文書としては、前述した「契約当事者以外の者に提出する文書」や「社債券」などのように、「証明する目的」で作成したものではないが「証明する効力」のある文書が該当する。このようなケースも、例外的に発生しているに過ぎない。

前述のように、課税文書の要件の一つである“「証明する効力」を有する”というためには、形式的証拠力が不可欠である。一方、「証明する目

(60) ただし、経済取引等や法律行為が当初から存在しない場合（例えば、契約の成立等を仮装した契約書）は、そもそも証明する対象がないことになり、課否判定上、検討しなければならない事項がある。

的」の有無は、文書作成者の意思にかかわることであり、その判断はいつも容易とは限らない。しかし、上記のように、②の「証明する目的はあるが証明する効力はない」文書及び③の「証明する目的はないが証明する効力はある」文書が例外的に存在しているに過ぎないとすれば、形式的証拠力のある文書は、一般的に、「証明する目的」で作成されているとみることができる。

【参考図：証明する目的」と「証明する効力」の関係】



第4節 課税文書の「作成」等

印紙納付方式の課税文書について、印紙税法第8条（印紙による納付等）第1項は、その課税文書の作成の時までに、相当印紙をはり付ける方法により納税しなければならない旨、規定している。しかし、この「作成」及び「作成の時」について、印紙税法上、何ら定義規定は置かれていない。そこで、以下において、その意義等を検討する。

1 「作成」の意義

「作成」の意義について、基本通達は次のように定めている。

◎基本通達第44条《作成等の意義》第1項

法に規定する課税文書の「作成」とは、単なる調製行為をいうのではなく、課税文書となるべき用紙等に課税事項を記載し、これを当該文書の目的に従って行使する

ことをいう。

また、印紙税法に関する文献⁽⁶¹⁾も、「作成」の意義について、「課税文書の作成とは、原則として課税文書に該当するものを物理的につくり、これをその文書の作成目的に従って行使することをいう」、「(印紙) 税法上の作成の概念は、物理的な作成行為を意味するものではなく、その文書に記載された事項についての証明効果を発生せしめる行為と解すべきである。」としており、通達の取扱いに沿ったものとなっている。

このような見解に対しては、中川一郎教授から次のような厳しい指摘がある⁽⁶²⁾。「日常用語で「作成」といえば、……課税文書を作ることであり、通達のいう「当該課税文書となるべき用紙に、法別表第1の各号に掲げる文書により証されるべき事項を記載し」もって課税文書を調製することである」。「文言に与えられる通常の意味と異なる意味を与えんとするならば、必ずその法律において特別の定義規定を設けておかなければならない。特別の定義規定がないにもかかわらず、通達でもって特別の意味を与えることは、恣意的解釈のそしりを免れない」。

広辞苑で「作成」という言葉をみると、「書類などをつくりあげること。」となっており、中川教授の言われるように、その言葉自体からは、「課税文書の(筆者加入：目的に従った)行使」とか、「記載事項の証明効果を発生せしめる行為」と理解することは難しい⁽⁶³⁾ように思われる。しかしながら、印紙納付方式による印紙税の場合、納税義務の成立が「課税文書の作成の時」となっていることから、「作成」の意義を日常用語と同様に理解すると、作り置き段階で納税義務が発生してしまい、更には、国税通則法及び印紙税法の規定により、その段階で税額の確定＝納付の期限となってしまう。このため、作り置き文書のうち、未使用や後日作成誤りのあることが気付いた

(61) 大倉真隆「昭和42年全文改正印紙税法の詳解」、財政詳報社、1967、P220等。

(62) 中川一郎・前掲「新印紙税法の逐条研究(2)」、P40-41。

(63) 中川一郎・前掲「新印紙税法の逐条研究(2)」、P41。

ものであっても、その調製行為終了の段階で印紙をはると、適正に、税額の確定と納付の完了があったことになるので、納付した税額の還付等ができないという不合理が発生する。

したがって、印紙税法の規定の趣旨及び申告納税方式を採用している他の多くの税法とのバランスを考慮すると、この「作成」という言葉は、日常用語のような意味に理解すべきではなく、法律上の定義規定はなくても、基本通達のように解釈せざるを得ないと考える⁽⁶⁴⁾。

2 「作成の時」の意義

税法条文における「時」はある具体的な時点を指す言葉⁽⁶⁵⁾であるから、「作成の時」は、作成したその時点をいうと思われる。この「作成の時」について、基本通達第44条第2項は、前述のような「作成」についての理解を前提として、文書の区分ごとに次のように取り扱うこととしている。

◎基本通達第44条《作成等の意義》第2項

課税文書の「作成の時」とは、次の区分に応じて、それぞれ次に掲げるところによる。

- (1) 相手方に交付する目的で作成される課税文書 当該交付の時

(64) このような解釈は、旧印紙税法の時から継続している。

1 旧印紙税法基本通達第10条（証書及び帳簿の作成の意義）

「法……に規定する証書及び帳簿の作成とは、当該証書及び帳簿の用紙に、所要の事項を記載して、これを行わせることをいうものとする。」

2 坂野常和監修・「改訂実例印紙税解説」、財務出版、1958、P431。

「そこで、「作成」の意味であるが、単純に右の規定を読むと、証書、帳簿を作成したときは、すべて印紙を貼って消印しなければならないことになり、後にいたって相手方に交付せられなかったり、またはまだ証明の証としてもちいられたという証書、帳簿にまで納税してしまうことになって、不当な結果となる。したがってここでいう「作成」とは証書、帳簿を調製し、これに必要な事項を記載して、証明力のある証書として行使することを指すのである。」

(65) 荒井勇「税法解釈の常識—税法条文の読み方教室—」、税務研究会出版局、2000、P152。

- (2) 契約当事者の意思の合致を証明する目的で作成される課税文書 当該証明の時
- (3) 一定事項の付け込み証明をすることを目的として作成される課税文書
当該最初の付け込みの時
- (4) 認証を受けることにより効力が生ずることとなる課税文書 当該認証の時
- (5) 第5号文書のうち分割計画書 商法（明治32年法律第48号）第374条の2第1項の規定により本店に備え置く時

上記基本通達の(1)に該当するものは、手形、株券等、預貯金証書、貨物引換証等、保険証券、信用状、配当金領収証、受取書及び契約書のうち念書、請書のように契約当事者の一方が作成するもの、(2)は、契約書のうち契約当事者の双方が共同して作成するもの、(3)は通帳、判取帳、(4)は定款、そして(5)は分割計画書である。

以上のうち、(2)から(5)については、その「作成の時」がいつであるかについてそれ程問題にはならないと思われる。例えば、上記(2)の文書である契約当事者双方が署名・押印する形式の契約書については当該当事者双方が契約書に署名・押印する時であり、(3)の文書である預貯金通帳については金融機関が預貯金通帳に付け込み（記帳）する時であり、(4)の定款については公証人が定款に認証する時であり、そして(5)の分割契約書については取締役が本店に備え置く時である。

しかし、(1)の文書については、文書を郵送した場合に、「交付の時」が具体的にどの時点を指しているか明らかとはなっていない。

3 「作成の時」を巡る問題点

領収書（第17号文書：金銭又は有価証券の受取書）を例にすると、金銭等の引渡者に対して領収書を直接手渡しする場合は、その手渡しした時が領収書の「作成の時」となることに何ら問題はない。しかし、領収書を郵送した場合、交付の時は、発送した時（郵便差出箱に投函した時等）か、相手方に到達した時なのか、それとも了知（読了）の時なのか基本通達上も明らかに

されていない。このことは、領収書だけでなく、相手方に交付する目的で作成される契約書、例えば工事注文請書（第2号文書：請負に関する契約書）についても同様である。

以下、この点について、「証明する目的」・「証明する効力」及び交付の意義の観点から検討する。

（1）「証明する目的」及び「証明する効力」の観点

印紙税の課税文書は、当事者の間において、課税事項を「証明する目的」で作成される文書で、かつ、「証明する効力」を有するものであることが必要である。

まず、領収書についてみると、領収書の課税事項は金銭等の受領事実である。したがって、金銭等の引渡しを受けた以後に作成した領収書を郵送した場合、交付の時は、発送した時、到達した時、又は了知の時のいずれであっても、「証明する目的」で作成され、かつ、「証明する効力」を有する文書であり得る。

次に、工事注文請書についてみると、工事注文請書の課税事項は、請負契約（その予約を含む。以下同じ。）の成立、更改又は契約の変更若しくは補充の事実（以下「契約の成立等」という。）である。そして、隔地者間の契約は契約の申込みに対する承諾の発信によって成立する⁽⁶⁶⁾。したがって、工事注文請書を郵送した場合、その発送の段階で契約の成立等があるので、領収書の場合と同様、どの時点でも「証明する目的」で作成され、かつ、「証明する効力」を有する文書であり得る。

(66) 隔地者間の契約の成立時期について、高森八四郎教授は次のように述べている。

「意思表示の効力発生時期に関しては、表白（書面への記載）主義、発信（投函）主義、受領＝到達（配達）主義、了知（読了）主義などが考えられる。このうち民法は、表意者・相手方の利益の調和点を原則として到達主義に求め、例外的に発信主義をとった。契約の承諾（法526条）と特殊な単独行為（法19条、商232条）について発信主義をとった。」（高森八四郎「第97条隔地者に対する意思表示」《篠塚昭次・前田達明編「新・判例コンメンタール民法Ⅰ 総則(1)」、三省堂、1999、P225》）

(2) 交付の意義の観点

交付の一般的な意義は、「国や役所などが金銭や書類を渡すこと。」(広辞苑)とされている。この一般的な意義からは、交付の時を具体的に確定できない。

次に、国税通則法の規定ぶりをみると、第12条(書類の送達)は、国税に関する法律の規定に基づき税務官庁が発する書類の一般的な送達手続として、郵便による送達⁽⁶⁷⁾及び交付送達の二つについて規定している。このうち、交付送達は、同条第4項で税務官庁の職員が送達を受けるべき者に対して直接交付するものである旨定められている。送達を受けるべき者以外に対する補充送達(同条第5項第1号)、補充送達を受ける者がいない場合等の差置送達(同条第5項第2号)の規定があることから、国税通則法における「交付」は、送達を受けるべき本人に対する直接手渡しを意味していると思われる。

一方、郵便法等の規定ぶりをみると、郵便規則⁽⁶⁸⁾第74条は、「……配達することができなかった郵便物は、……郵便局の窓口において受取人に交付し、又は……受取人の指定したものにおいて受取人に交付し、若しくは……配達郵便局の長が適当と認めたものに配達する……」と規定して交付と配達とを使い分けしており、「交付」は直接手渡しを意味しているように思われる。

(3) まとめ—交付の時について—

交付の時が具体的にどの時点を目指すのかについて検討したが、「証明する目的」及び「証明する効力」の観点からは、どの時点でも問題はなく、これといった決め手はない。また、交付についての意義の観点から検討したところ、国税通則法及び郵便規則の規定ぶりをみる限りでは、「交付＝直接手渡し」をイメージできる。

(67) 郵送した場合については、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定する旨定められている。(国税通則法第12条第2項)

(68) 昭和22年通信省令第34号。

しかし、国税通則法及び郵便規則の場合と異なり、印紙税の場合、法律等に交付についての規定がないことから、その意義は、結局のところ合目的的に判断せざるを得ない。「交付の時」を「発送の時」とすると、郵送された課税文書があて先不明等で返戻された場合でも、その返戻された課税文書の印紙税は納税義務が適法に成立・確定したものであるから、当該印紙税は還付申請の対象とならない。また、「了知（読了）の時」とすると、変更契約書を作成する場合など、適法に成立した（はずの）原契約書を了知していないことを理由に還付申請されたときに、課税庁はこのことに的確に対応することが困難になるなど、執行上大きな問題が発生すると思われる。したがって、郵送された課税文書があて先不明等で返戻された場合に、その返戻された課税文書について還付申請の道を確保する観点からは、「交付の時」は受け取るべき者に「到達した時」とするのが妥当と思われる⁽⁶⁹⁾。このように、郵送した課税文書の「交付の時」を到達主義で理解することが、一般的に納税者の利益にも合致する上、郵便は相手方に渡される前には取り戻すことができる旨定めている郵便法第43条の規定とも整合的である。

ただし、文書の「作成の時＝交付の時」が時間的に遅くなれば、常に納税者にとって有利となるわけではない。例えば、国外から文書を郵送した場合、「作成の時＝交付の時」を「発送した時」とすると、当該文書は法施行地外での作成となり、印紙税は課税されない（この点については第3

(69) 例えば、契約当事者双方A・Bが署名・押印する形式の契約書について、当事者の一方であるAが署名・押印して他方当事者Bに郵送する場合がある。この場合、Bが所持する契約書にB自身の署名・押印はいつでもできるのであるから、Bにとってその契約書は、B自身の署名・押印がなくても「証明する効力」に何の問題もない文書である。しかしながら、このような形式の文書の「作成の時」は、署名・押印する時（契約等の成立を証明する時）であるから、「到達の時」は「作成の時」ではありえない。Bの所持する契約書のように、自己の署名・押印を欠く文書の「作成の時」については、「通常の状態において署名・押印することが期待されてしかるべき時」として取り扱うべきであると考える。

章第5節で詳しく検討する。。「作成の時＝交付の時」については、納税義務の成立・確定にかかわる基本的な事項であり、かつ、経済取引のグローバル化、ボーダーレス化の進展によって国外からの郵送が増加する可能性があることを考えると、「作成の時＝交付の時」の意義について、何らかの手当てが必要のように思われる。

第5節 納税義務者

1 現行の取扱い

印紙税法第3条は、課税文書の作成者を納税義務者と規定し、これを受けて基本通達は、次のとおり具体的な作成者を示している。

◎基本通達第42条《作成者の意義》

法に規定する「作成者」とは、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる者をいう。

- (1) 法人、人格のない社団若しくは財団（以下この号において「法人等」という。）の役員（人格のない社団又は財団にあっては、代表者又は管理人をいう。）又は法人等若しくは人の従業者がその法人等又は人の業務又は財産に関し、役員又は従業者の名義で作成する課税文書 当該法人等又は人
- (2) (1)以外の課税文書 当該課税文書に記載された作成名義人

◎基本通達第43条《代理人が作成する課税文書の作成者》

委任に基づく代理人が、当該委任事務の処理に当たり、代理人名義で作成する課税文書については、当該文書に委任者の名義が表示されているものであっても、当該代理人を作成者とする。

- 2 代理人が作成する課税文書であっても、委任者名のみを表示する文書については、当該委任者を作成者とする。

以上の規定によると、印紙税の納税義務者は、課税文書の物理的な作成者ではなく、原則として、その課税文書に記載証明されている事項に係る責任の帰属する者、すなわち作成名義人である⁽⁷⁰⁾。ただし、代理人が作成する文書については、代理人名が表示されていないものを除き、当該代理人が納税義務者となる。

このように、現行の取扱いでは、法人等の役員や従業者と代理人との間で取扱いが異なっている。その理由は、一般的に、「役員や従業者の行為については法人等が責任を負うのに対し、代理人の行為については代理人自身が責任を負うこととなるため」と説明されている⁽⁷¹⁾。

2 納税義務者についての問題点

印紙税の課税根拠は、①課税対象となる文書作成行為の背後に担税力の認められる経済取引等が存在する、②文書を作成することにより、取引当事者間において法律関係が安定化するという利益がある、ということにある。

このことを代理人が委任に基づいて作成する文書（代理人名及び委任者名が記載されているもの）についてみると、まず、文書を作成する基となった担税力の認められる経済取引等は、代理人側ではなく委任者側にある。また、その文書に記載証明されている事項に係る法律効果は、代理人ではなく委任者に帰属する。すなわち、文書の作成による「法律関係の安定化」という利益は、委任者に帰属している。

以上のようなことを勘案すると、単に代理権に基づいて文書の作成行為を

(70) 大倉真隆・前掲、P221。

なお、一般的に、名義人とは、「公の書類などに正式に名前を表している人。名前人。」をいう（広辞苑）。また、法律用語としての作成名義とは、「刑法上、文書に表示された思想の主体名義をいう。現実の作成者とは必ずしも一致しないことがある。」といわれている（金子宏ほか編・前掲「法律学小事典」）。

基本通達は前者の意味で、また大倉真隆・前掲は後者の意味で用いていると思われる。以下、本稿では、後者の意味で用いることとする。

(71) 佐藤明弘編・前掲、P76-77。

行っているに過ぎない代理人のみを納税義務者とすることについては、印紙税の課税根拠と整合的でないと思われる。

しかし、第三者の委任に基づき作成される文書について、委任者（作成名義人）のみを納税義務者とする、執行に当たって問題の発生が想定される。例えば、膨大な数の者からの委任事務を処理している金融機関等が、当該委任事務に係る文書（例えば、振込金受取書⁽⁷²⁾）の課否判定を誤り不納付となった場合、課税庁は、膨大な数の納税者について是正措置を講ずることとなる。そして、この是正のために、課税庁は、課税処理のための多大な事務量と課税通知のための多大な費用を要する。印紙税の最低税率が1通につき200円であり、過怠税額も本税額の1.1倍相当額ということがあり得ることを考えると、是正に要する事務量と費用の問題は深刻である。したがって、効率的かつ効果的な税務執行という観点からみると、代理人が委任に基づいて作成する文書について、その納税義務者を代理人とすることには相当の理由があると思われる。

(72) 第17号文書：金銭又は有価証券の受取書

第2章 ペーパーレス化と中立性

第1節 ペーパーレス化の進展

我が国民法における契約成立の一般原則によると、契約は、申込みとそれに対する承諾によって成立する。契約書の作成は契約成立そのものの要件ではないが、重要な契約を締結するときには、契約書を作成することが多い。商取引は様々な過程を経て行われており、文書の作成状況を中心にして契約の成立・履行過程の概略をみると、一般的には、「申込みの誘引⇒当事者間の交渉⇒申込みと承諾⇒契約書の取り交わし⇒目的物の引渡し⇒代金決済」となる。

このような過程で作成される文書のうち、課税文書となるものは、通常、「契約書の取り交わし」段階における各種契約書、「代金決済」段階における手形及び金銭等の受取書である⁽⁷³⁾。このような過程を当事者同士が対面して踏む場合には、各段階において作成される文書も通常、当事者同士が対面して授受する。また、当事者が対面していない場合などは、文書が郵便などを利用して授受される。これらの場合、授受の方法は異なるものの、文書についてみると、いずれも当事者の双方又は一方の作成した文書は、そのままの形で相手方当事者に渡っている。ところが、このような文書の授受の形態は、コンピュータ⁽⁷⁴⁾の発達・普及や電子商取引の進展⁽⁷⁵⁾等によって、ペーパーレス化と

(73) この他に、「当事者間の交渉」等の段階で予約契約書や手付金の受取書などが作成されることや、「申込みと承諾」の段階で実質的に申込みに対する承諾事実を証明するために申込書等が作成されることもある。

(74) プログラムによって情報処理を高速で行う機械。1946年に誕生した。

(75) 電子商取引の市場規模は急速に拡大している。電子商取引のうち、企業と一般消費者との間で行われる商取引を「B to C」といい、企業と企業との間で行われるものを「B to B」というが、我が国におけるB to B取引は2001年で34.0兆円（前年比：約58%増）、これが2006年では125.4兆円で電子商取引化率は17.5%と予測されている。またB to C取引は2001年で1.5兆円（前年比：約80%増）、これが2006年では16.3兆円で電子商取引化率は5.8%と予測されている。（数値等は、経済産業省、電子商取引推進協議会（E C O M）、㈱N T Tデータ経営研究所が共同で実施した

いう大きな変化をみせている。

このペーパーレス化の状況を「契約書の取り交わし」段階に着目してみると、概ね次のとおりである。

① 記憶媒体そのものの交付

コンピュータの普及より、まず、主に大企業とその取引系列企業間において、磁気テープ⁽⁷⁶⁾等を交付・交換することによる受発注業務のペーパーレス化が始まった。

② 専用ネットワークを利用した電子文書の交換

初期の段階では、専用回線やVAN⁽⁷⁷⁾などの専用ネットワークを利用し、特定の企業間や特定の業界における受発注などの商取引を電子情報の交換によって行うことにより、商取引のペーパーレス化が行われた。EDI⁽⁷⁸⁾やCALS⁽⁷⁹⁾等である。今後、ウェブEDI⁽⁸⁰⁾へ移行すること

「平成13年度電子商取引に関する市場規模・実態調査」による。）

(76) Magnetic Tape (MT)。テープの表面に磁性体を塗った記録媒体。

(77) Value Added Network (付加価値通信網)。1970年代初期に、米国で電気通信事業者から高速のデジタル専用線を借りて低速チャンネルに分割して又貸しする通信回線の再販が始まった。このとき、米連邦通信委員会は単純再販を認めず、何らかの付加機能をつけることを要請した。このことからVANという言葉が生まれた。

(78) Electronic Data Interchange。企業間の受発注や見積もりなど企業間の商取引をデジタル化し、ネットワークを通じてやりとりする仕組みのこと。電子情報交換とも呼ばれる。

(79) Commerce at Light Speed。超高速の電子商取引のこと。通商産業省では、「生産／調達／運用支援統合情報システム」と定義している。具体的には、部門間、企業間で、技術情報や取引情報をデジタル化したままやりとりしたり、開発・設計、調達から保守・運用まで関連するすべての部門、企業が対話するように情報をやりとりしたりすることにより、生産性の向上とコストの削減を図るためのシステムを指す。

(80) Web-electric Data Interchange。WWWブラウザを使って受発注など企業間のやりとりを実現するシステム。従来専用のネットワークと独自の通信プロトコル（コンピュータによるデータ通信を行うために必要な取決め。）上で実現してきた電子情報交換を、インターネットの標準プロトコルに乗せ換えて、オープンな環境からでも利用可能にしたもの。なお、WWWブラウザ（World Wide Web Browser）とは、インターネット上のWWWページを表示するソフトウェアである。

でE D Iのオープン化が進み、業界を超えた企業間取引が可能になるといわれている。

なお、E D Iのオープン化が進めば、次の③との境目がなくなるといわれている。

③ インターネットを利用した電子文書の交付

電子商取引における電子文書の交付である。電子商取引では、「目的物の引渡し」段階を除く⁽⁸¹⁾、取引のほとんどの段階を電子的に行うことが可能であることから、その行われた取引の段階がペーパーレスとなる。

なお、ここで留意しなければならないことは、取引段階の一部のみがインターネット等で行われ、他の取引段階は従来の取引と変わらないものがあることである。例えば、伝統的な商取引について、紙の契約書の交付に代えてフロッピーディスク、CD-ROM、DVD-ROM⁽⁸²⁾等を交付するという契約段階のみのペーパーレス化がみられることである。この点については次章において詳しく検討する。

第2節 電子文書の課税文書への該当性 —可視性等の観点から—

第1章で検討したように、課税文書となるためには、まず、「文書」に該当しなければならない。ペーパーレス化により、紙の契約書が電子文書に代わったことから、以下、電子文書の課税文書への該当性について、可視性、可読性、永続性の観点から検討する。

可視性、可読性、永続性という視点からみた電子文書の特質は、次のとおり

(81) ただし、目的物が音楽、映像等のデジタル製品の場合は、目的物の引渡しも電子的に行うことができる。

(82) Digital Versatile Disk Read only Memory。DVDを利用した読み取り専用の記憶装置。なお、DVDとは、動画、音声、データなどをデジタル記録できる大容量光ディスクである。

である。

- ① 電子文書は、0と1の組合せで表現された情報である。
- ② 電子文書そのものは直接目で見ることはできないが、コンピュータを用いることにより、ディスプレイ上に表示することができ、また、その表示内容を紙等にアウトプットすることができる。
- ③ 保存の形態は、送受信者のハードディスク、フロッピーディスク装置などの補助記憶装置に保存されるほか、フロッピーディスクなどの記憶媒体に記録して保存されたりする。また、電子公証制度⁽⁸³⁾のように、データの存在や内容の証明をしてもらうため、信頼できる第三者機関に保管させることもある。

このような電子文書の特徴を踏まえ、まず、可視性・可読性について検討する。電子文書は、紙に記載されたものと異なって直接目で内容を確認できない。すなわち、可視性・可読性がない。コンピュータなどを用いてディスプレイ上に表示をすることや、その内容を紙などに印刷することによって可視性・可読性を確保することは可能であるが、この可能であることをもって可視性・可読性があると判断することはできないと考える⁽⁸⁴⁾。

次に、永続性について検討する。紙の文書は保存性が高く、ときには数百年前の文書を目にすることもある。一方、電子文書が記録・保存される記憶装置や記録媒体は、寿命が分からなくその保存性に疑問があるともいわれている⁽⁸⁵⁾。しかし、今までの経験からすると、数年もたないことは考えられない。

(83) 商業登記法等の一部を改正する法律（平成12年法律第40号）により、公証人法等が改正され、導入された制度。指定公証人は、電子私書証書の認証、電子確定日付の付与、電子文書の保存及び内容に関する証明ができる。

(84) 音声で入力可能なコンピュータもある。機器を用いることによって可視性・可読性が確保できるものまで「可視性・可読性がある」ということになると、録音テープはもちろんのこと、音声（すなわち、会話まで）まで可視性・可読性があるものになりかねない。

(85) 夏井高人・前掲、P20。

電子公証制度では指定公証人は電子文書を20年間保存することとしている⁽⁸⁶⁾ことから、その保存性について技術的な裏付けはされていると推測できる。したがって、記憶装置や記憶媒体に記録・保存されている電子文書については、永続性に問題はないと考える。

以上、電子文書について可視性、可読性、永続性の観点から「文書」に該当するか否かを検討したところ、電子文書は、永続性はあるものの、可視性・可読性を欠くため、印紙税法上の「文書」に該当しない。

なお、課税文書を作成しないことは、いわゆる租税回避行為⁽⁸⁷⁾ではなく節税である⁽⁸⁸⁾。このため、仮に租税回避行為について明文の否認規定がなくて

(86) 指定公証人の行う電磁的記録に関する事務に関する省令（平成13年3月1日法務省令第24号）第25条（情報の保存期間）。

(87) 金子宏教授は、租税回避を厳密に定義すると「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」であるとしている。そして、「節税が租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図る行為であるのに対し、租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である」点で区分されるとしている。（金子宏・前掲「租税法」、P121-122）

(88) 印紙税は、経済取引等やその過程でなされる法律行為そのものが課税物件ではなく、これらに関して作成される文書ないし文書を作成するという事実行為を課税物件としている。このため、文書や事実行為がなければ課税されないこと、つまり、文書課税である印紙税の性格上、「文書の作成がなければ課税なし」は当然のことである。

このように、文書を作成しないことにより課税要件の充足を免れ得ることは、印紙税法がその課税の仕組みとして当初から予定しているとみざるを得ない。また、課税文書を作成しないことは、何ら私法上の形成可能性を濫用しているものでもない。したがって、課税文書を作成しないことは、印紙税の租税回避行為ではなく、節税であると考えられる。

また、ペーパーレス化の目的の観点からみても、紙の文書に代わる電子文書の作成は、租税回避行為には当たらない。ペーパーレス化の背景をみると、ペーパーレス化は、コンピュータの発達・普及や電子商取引の進展等によってもたらされた現象である。企業のコンピュータの導入や電子商取引への参入は、効率化等によるコスト削減や新規市場開拓等を目的としたものであって、印紙税負担の排除・減少を

も租税回避行為は否認できるという立場⁽⁸⁹⁾をとったとしても⁽⁹⁰⁾、この観点から電子文書を課税対象とすることはできない。

刑法及び民事訴訟法の世界では、立法措置等によって紙の文書と電子文書の概念を区分して整理している。このようなことなども勘案すると、電子文書を印紙税法上の文書に取り込むためには、立法による手当てを講じなければならないと考える。

第3節 電子文書の課税適性の検討

第2節で検討したとおり、電子文書は印紙税法上の「文書」でないことから、現行法上、印紙税の課税文書には該当しない。しかし、立法措置によって、印紙税法上の文書に取り込むことは可能である。このため、電子文書は紙の文書と同様、他の課税要件である「証明する目的」と「証明する効力」を持ち得るものなのか、という観点から電子文書の課税適性について検討する。

なお、「証明する効力」があるからこそ「証明する目的」で作成され得るということを考えると、“電子文書に「証明する効力」があるか”という点が重

主な目的としたものと思われない。

ただし、契約段階のみのペーパーレス化については、事務の効率化等の目的以外に、税負担の排除・減少の目的もかなり色濃く窺われるものの、印紙税の文書課税としての性格上、この場合についても租税回避行為ではなく節税と判断せざるを得ない。

(89) 課税要件を充足するか否かの法的判断において、私法上の効力の有無はまったく別個の問題であるから、私法上の当事者の意思に関係なく（無視して）、課税要件事実を認定するという立場。実質課税の原則に基づく主張である。

(90) ただし、金子宏教授は、次のように述べている。

「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である」としている。（金子宏・前掲「租税法」、P123）

そして、この考え方が、目下のところ、租税法上の通説となっている。（中里実「タックスシェルター」、有斐閣、P222）

要である。「証明する効力」は証拠力と深く関わっていることから、以下においては、電子文書について証拠力の観点から検討する。

1 電子文書の特質等

ネットワークで行う取引は、非対面型の取引であり、第三者が本人になりすましてネットワーク上で本人として行動する「なりすまし」ということが起こり得る。また、電子文書の受取人の方では正しく発信名義人を確認したのに、発信者の方で発信したのは自分でないと否認する「否認」、「しらばっくれ」も可能である。特に、オープンなネットワークであるインターネットでは、匿名性が高いので、このようなことが発生しやすい。

更に、電子文書は、複製や改ざんが容易である。しかも、通常の複製過程を経るだけで、完全に同一内容のものが複製できる⁽⁹¹⁾。このようなことから、電子文書は紙の文書に比べて信頼性に欠けるところがある⁽⁹²⁾。

しかし、このような特質を持つ電子文書であっても、電子文書の帰属、名義人の同一性確認、電子文書の完全性の問題を解決すると、署名・押印された紙の文書と同等以上の信頼性を持つことができる⁽⁹³⁾。そして、これらの問題を解決するための措置が、次に検討する各種の法的措置である。

2 各制度における電子文書の証拠力

電子文書には上記のような特質があるため、電子文書に対する信頼性を確保・維持しなければ、安全に電子商取引を行うことができない。

このようなことを背景として、「電子署名及び認証業務に関する法律」(平

(91) 現実世界の署名では、別人が署名を偽造する以上、筆圧や癖などが微妙に異なる。また、印鑑の場合でも、たとえ真の印鑑から鋳型をとって偽造するような場合であっても、ミクロン単位では相違点がたくさん存在する。(夏井高人・前掲、P175-176)

(92) 夏井高人・前掲、P18-21、91-94。

(93) 内田貴教授は、電子文書のリスクを帰属、名義人の同一性確認、完全性の問題三つに分けることができるとしている。(内田貴・前掲、P286)

成12年法律第102号)が制定されたほか、「商業登記法等の一部を改正する法律」(平成12年法律第40号)により、商業登記法、公証人法及び民法施行法の一部が改正され、「商業登記制度に基礎を置く電子認証制度」、「公証人制度に基礎を置く電子公証制度」が導入されるなど法的環境の整備が図られた。

電子文書に対する信頼性の確保・維持のための法的措置が電子文書の証拠力に影響を与えていると予想されるため、法的措置の内容等を概観しながら、電子文書の証拠力について検討する⁽⁹⁴⁾。

(1) 「電子署名及び認証業務に関する法律」の観点からの検討

「電子署名及び認証業務に関する法律」(以下、「電子署名法」という。)は、電子署名に紙の文書の署名・押印と同等の効力を与える必要があるという観点から制定されたものである。つまり、民事訴訟法第228条第4項は、私文書について本人の署名・押印があるときに当該文書の成立の真正を推定する旨規定している。電子文書に対する信頼性の維持・確保のために、電子署名に紙の文書の署名・押印と同等の効力を与えることが重要であるという観点から、民事訴訟法第228条第4項と同様の規定が電子署名法第3条に置かれた⁽⁹⁵⁾のである。

なお、電子署名法第3条の推定効が認められるためには、「本人による電子署名が行われている」ことも主張・立証しなければならない。ただし、一般的には、適正な管理をすることによって本人だけが使用可能な電子署名技術を使用していることが証明できれば、経験則に基づく事実上の推定

(94) この項の記述にあたっては、主に次の文献を参照した。

- 1 夏井高人・前掲。
- 2 渡邊新矢ほか「電子署名・認証【法令の解説と実務】」、青林書院、2002。
- 3 高野真人・藤原宏高編「電子署名と認証制度—e-businessのための実務運用上の指針と問題点—」、第一法規出版、2001。
- 4 辛島睦ほか「電子署名法解説」、三省堂、2001。
- 5 NTT出版編「電子商取引のすべて」、NTT出版、1996。

(95) 酒井秀夫「特集・電子取引 I 立法・制度 電子署名及び認証業務に関する法律について」(ジュリストNo.1183、2000、P38)。

として、「本人による電子署名が行われている」という事実も一応推定されることになる。したがって、電子署名法第3条の推定効の認定に当たっては、使用されている電子署名技術と本人確認の厳格さ等の程度などが重要となる。

電子署名法第2条第3項の「特定認証業務」は、技術的信頼性や認定業務についての水準が国（国務大臣）の定めた水準以上である電子署名を対象とした認定業務であるから、「特定認証業務」により証明された電子署名が付された電子文書は、紙の文書に印鑑証明書付きの印鑑を押印したものと同等以上の証拠力があると考える⁽⁹⁶⁾。

しかしながら、電子署名法第2条第2項の認証業務（任意の認証業務）については、その方法・内容等に制限がないので、誰でも、どのような電子署名に対してでも、そして、設備や本人確認等の程度のいかんにかかわらず行うことができること。また、電子署名には国の定めた技術的基準を満たさないもの、電子署名法上の電子署名でない電子印鑑⁽⁹⁷⁾が押印された

(96) 内田貴教授は、次のように述べている。

「電子データの完全性については、デジタル署名は署名や押印以上の確実さで確認することができる。もしデジタル署名の付された電子データが改ざんされると、公開鍵による複合化が不可能になり、あるいは複合化したハッシュ値とものの電子データのハッシュ値が一致しなくなるからである。その意味では、書面や署名以上の完全性維持機能がある。」（内田貴・前掲、P294）

(97) 電子印鑑には種々のものがあるが、ここでは、例えばシャチハタ製「パソコン決裁 4 with PKI」（http://interweb.shachihata.co.jp/lineup/lineup_01.asp）、北部通信工業製の「電子印鑑「押すみつき」」（<http://www.hokubu.co.jp/inkan/product.html>）、とろろこんぶシステム工房製「承認はんこ／電子三文判」（<http://homepage3.nifty.com/tororokonbu/shanko/index.html>）等のようなものを想定している。

なお、三菱電機製の電子署名ソフトウェア「Misty Guard<SignedPDF>」（ミスティガード サイトビューアー）は、ICカードを利用してPDF文書に電子署名を行うものであるが、電子署名を行うと、PDF文書内に印影イメージで表示される。そして、文書の改ざんの有無も簡単な操作で確認できるという。（<http://biz.ascii24.com/biz/news/article/2001/10/01/630056-000.html>）このように、電子署名と電子印鑑の機能を併せ持つものについては、本稿では電子印鑑に含めていない。

ものや手書き署名⁽⁹⁸⁾がされたものなどがある。このような電子署名等が付された電子文書は、常に署名・押印された紙の文書と同等の証拠力があるわけではなく、電子文書は改ざんや「なりすまし」等が起り易いことを考えると、一般的に証拠力は低いとみざるを得ない。

ただし、任意の認証業務について敢えて特定認証業務の認定を受けないことが考えられること、電子署名にも技術的信頼性の程度が様々なものがあり得ること、更には将来、電子印鑑についても技術の進歩によって電子署名と同等のセキュリティが確保され得ること、このようなことを考えると、結局のところ、電子文書の証拠力の高さは、文書に付された電子署名等の「暗号システムのセキュリティの高さ」に正比例しているとみることができる⁽⁹⁹⁾。つまり、電子文書の証拠としての価値は、電子署名法において文書の作成の真正が推定されるか、推定されないかということとは別に、暗号システムのセキュリティに応じて、0（証拠力なし）から100（証拠力あり）の間のどこかに位置しているということであろう。

（２）「商業登記制度に基礎を置く電子認証制度」の観点からの検討

我が国においては、従来から、取引の安全を図る上で、取引の相手方となる会社の情報等を確認する資料として、商業登記が重要な役割を果たしてきた。具体的には、取引の相手方の「本人性」、「法人の存在」、「代表権限の存在」の確認資料として、印鑑証明書や資格証明書が重要な資料として活用されてきた。「商業登記制度に基礎を置く電子認証制度」（以下、「電子認証制度」という。）は、これらの証明書に代わって、電子的な取引社会において用いられる証明として、法人の登記情報に基づく「電子証明書」を発行するものである。

電子認証制度は、商業登記法に基づいて行われるものであるため、商号

(98) 手書きの有する様々な特徴（筆跡、筆圧、速度等）を測定し数値化して、電子情報に変換し、電子文書に結合させる技術。サイン認証ともいう。（渡邊新矢ほか・前掲、P19）

(99) 夏井高人・前掲、P143。

を登記した個人などが含まれるものの、法人がその主な対象者となる。ところが、電子署名法第3条による推定効を得るためには、「本人による署名」であることが要件となっている。この「本人」とは、自然人のみを指し、法人を含まないと解釈されている⁽¹⁰⁰⁾。このため、法人が作成名義となっている電子文書については、法律上、法人が作成したものとしての作成の真正は推定されず、代表者個人が作成した電子文書として作成の真正が推定されるに過ぎない⁽¹⁰¹⁾。

このようなことから、電子認証制度による電子証明書が付された電子文書の証拠力は、先に検討した電子署名法上の「認定認証業務により認証された電子署名が付された電子文書」の証拠力を越えることはあり得ない。

しかし、商業登記簿に記載されている登記事項については、登記官が、登記申請に必要とされる各種の書類を審査して登記するものであり、また、虚偽の申請については罰則⁽¹⁰²⁾があることから、登記簿の記載は真実である蓋然性が高い。更に、商法は、登記を信頼した者に対して、一定の範囲で保護を与えている⁽¹⁰³⁾ことから、商業登記に対する信頼性は高い。このため、電子認証制度による電子証明書が付された電子文書の証拠力は、法人が作成した文書としての推定効はないものの、「認定認証業務により認証された電子署名が付された電子文書」にほぼ近い証拠力があるものと考ええる。

(100) その理由を夏井教授は次のように説明している。

「電子署名法施行規則5条は、……電子署名法6条に基づき特定認証事業者が利用者の真偽確認のために提出させるべきものを、①住民票の写し、②戸籍の謄本若しくは抄本、③外国人登録原票記載事項証明書、または、④これらに準ずるものに限定しています。つまり、自然人について本人であることを確認するために用いられる書類に限定しているのです。したがって、電子署名法施行規則が改正されない限り、目下のところは、法人は含まれないと解釈するしかないわけです。」(夏井高・前掲、P312-313)

(101) 夏井高・前掲、P311-315。

(102) 公正証書原本不実記載等（刑法第157条）。

(103) 商法第12条（登記及び広告の効力）、同第14条（不実事項の登記）。

(3) 「公証人制度に基礎を置く電子公証制度」の観点からの検討

公証制度は、契約の成立及びその内容を明確にし、また、契約等の成立時期を明らかにして、後の紛争を防止することを目的とするもので、紙の文書による取引等に利用され、国民一般から高い信頼を得ている。

電子商取引等の場面においては、ネットワークを通じて情報が送受信されるため、情報の作成者を確認し、情報の内容の消失、改ざん等を防ぐこと又は消失、改ざん等があった場合には、これに適切に対応することができることが制度的な基盤として必要不可欠なものとされる。このうち、電子署名法や電子認証制度は主として情報の作成者を確認するものであるが、「公証人制度に基礎を置く電子公証制度」（以下、「電子公証制度」という。）は、情報の消失や改ざんに備え、あるいは情報の内容を事後的に確認し、証明するための仕組みである⁽¹⁰⁴⁾。

電子公証制度において、指定公証人⁽¹⁰⁵⁾によって公証される電子文書は、その内容によって次のように分類できる。

- ① 目撃認証又は自認認証された電子文書
- ② 宣誓認証された電子文書
- ③ 上記①、②に確定日付が付与された電子文書

この分類に基づき、各電子文書の証拠力について検討する。

まず、①の電子文書について検討する。電子文書の認証を求める嘱託人は、指定公証人の面前で認証を受けようとする電子文書に電子署名をするか（目撃認証）、電子文書を自ら作成して自分の電子署名をしたことを自認する（自認認証）必要がある（公証人法第62条の6第1項）。そして、指定公証人は、指定公証人が嘱託人の氏名を知り、かつ、嘱託人と認識が

(104) 小川秀樹「特集・電子取引 I 立法・制度 電子公証制度の創設について」（ジュリストNo.1183、2000、P47-48）。

(105) 公証人法第7条の2第1項の規定により法務大臣から指定された電子公証事務を取り扱う公証人。法務省のホームページによると、平成15年1月23日現在、指定公証人は53名である。（<http://www.moj.go.jp/MINJI/MINJI24/minji24-02.html>）

ある場合を除き、確実に嘱託人を確認できる方法によって、同人が本人であることを証明させなければならないとされている（指定公証人の行う電磁的記録に関する事務に関する省令第11条）。このため、指定公証人の認証によって、電子文書が作成者の意思に基づいて作成されたこと（電子文書の成立の真正）が確実に証明されることになる⁽¹⁰⁶⁾。

次に、②の電子文書について検討する。宣誓認証された電子文書は、嘱託者本人が指定公証人の面前で電子文書の内容が真実であることを宣誓したものであり、指定公証人によって、電子文書の成立の真正だけでなくその内容の真実性も認証されている。

③の電子文書は、指定公証人によって日付情報が付されることによって「確定日付アル情報」とみなされるので、民法施行法第4条の「完全ナル証拠力」が認められ、一定の時期以前に当該電子文書が存在したことの強力な証拠になると考えられる⁽¹⁰⁷⁾。

以上、電子公証制度は電子認証制度における電子証明書が存在が前提となっている⁽¹⁰⁸⁾ことから、①から③の電子文書は、公正な第三者である指定公証人による認証や確定日付の付与によって、「電子認証制度による電子証明書が付された電子文書」の証拠力が高められたものといえることができる。

（４）まとめ—電子文書の証拠力—

電子文書は、もともと、「なりすまし」が起り得ること、完全に同一

(106) 小川秀樹・前掲、P49。

(107) 小川秀樹・前掲、P50。

(108) 指定公証人の行う電磁的記録に関する事務に関する省令第9条第1項は、「電磁的記録に関する事務について嘱託をしようとする者は、登記官が商業登記法第12条の2第1項及び第3項の規定に基づき作成した電子証明書を記録したフレキシブルディスクカートリッジを、あらかじめ指定公証人に提出しなければならない。」と規定している。このため、電子公証制度のサービスを受けることができる者は、商業登記簿に登録された商人（＝電子認証制度のサービスを受けることができる者）ということになる。（夏井高人・前掲、P149-150）

内容の複製が可能であること等から、紙の文書に比べて信頼性に欠けるところがある。ところが、電子署名法、電子認証制度及び電子公証制度によって、電子文書についての信頼性の確保・維持のための措置が講じられ、署名・押印された紙の文書と同じような証拠力が付与されている。したがって、このような電子文書は、「証明する効力」に何ら問題はなく、課税事項を「証明する目的」で作成され得るものである。

第4節 電子商取引における中立性の原則

電子商取引に対する課税の在り方については、1990年代の半ば以降、国際的に盛んに議論されている。議論の契機となったのは、コーデルによるビット税の提唱⁽¹⁰⁹⁾である。電子商取引課税の基本原則について議論の動向を大雑把に概観すると、当初はビット税の導入を主張する立場とそれに反対する立場の間で論争が行われたが、次第に中立性の原則が強調されるようになった。この中立性の原則については、1998年10月のOECD租税委員会報告書「電子商取引：課税の基本的枠組み」において示され、その後も国際的・公的な立場で支持されたことから、国際的な合意となっている。それ以降、議論は、「電子商取引は課税対象とすべきか」という論点を巡るものになっていった⁽¹¹⁰⁾。

上記OECDの報告書では、電子商取引に適用される一般課税原則の一つとして、中立性の原則を次のように説明している⁽¹¹¹⁾。

(109) ビット税とは、デジタル信号のビット数を課税標準とする取引税である。コーデルが1994年12月、ローマクラブ総会において、そのアイデアを公表した。

コーデルは、1メガビット当たり1セントの税率を提唱している。この税率を適用すると、ベルギーの通信大臣によれば、ベルギーにおける税収は100億ドルとなり、同国GDPの約4%になるという。(青木武典ほか「〈Eコマース〉電子商取引の法務と税務」、ぎょうせい、2002、P228-231)

(110) 渡辺智之「インターネットと課税システム」、東洋経済新報社、2001、P21。

(111) なお、OECDの報告書では、電子商取引に適用される一般課税原則として、中立性の他に、効率性、確実性および簡索性、実効性と公平性、柔軟性を挙げてい

「課税は、電子商取引の諸形態間および電子商取引と伝統的取引の間で、中立かつ公平であるべきである。ビジネスの決定は、課税に関する考慮ではなく経済的な考慮に動機づけられるべきである。類似の状況下で類似の取引を行う納税者は、類似の課税を受けるべきである。」⁽¹¹²⁾

このように、中立性の原則に限らず課税原則は、電子商取引、伝統的な商取引の区別なく共通に適用されるべきものであり⁽¹¹³⁾、したがって、電子商取引と伝統的な商取引とは、課税上、同じ扱いを受けなければならないということになる。

第5節 まとめ—中立性の原則の観点から—

事務処理の機械化や電子商取引の発展などによって、ペーパーレス化が進んでいる。経済産業省等の調査・予測によると、電子商取引の市場規模は、引き続き急速に拡大すると予測されており、今後は、電子商取引がペーパーレス化を一層推進するものと思われる。

ところで、印紙税の課税物件は、経済取引やその過程で行われる法律行為のものではなく、これらに関して作成される「文書」又は「書」を作成するという事実行為である。したがって、ペーパーレス化は、印紙税の課税物件の消失を意味することになり、印紙税の課税環境に大きな影響を与えることになる。その影響の一つが課税の中立性の問題である。

伝統的な商取引では、重要な契約の場合、契約成立の証拠等とするために紙の契約書が作成され、これが当事者間で取り交わされる。これに対し、電子商取引では、契約書の取り交わしに代わり、ネットワークを通じて電子文書の送

る。

(112) 1998年10月OECD租税委員会報告書「電子商取引：課税の基本的枠組」（渡辺智之教授の仮訳、前掲「インターネットと課税システム」、P191）。

(113) 税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P367においても、公平・中立・簡素の租税原則は、電子商取引にも適用されるとしている。

受信が行われることになる。この電子文書は、改ざんや完全なコピーが容易であるなどの特質から、紙の文書に比べて信頼性が低いといわれている。しかし、2000年に電子署名法等が制定され、電子文書の信頼性を確保・維持するための法的環境の整備が図られた。この結果、電子文書に、署名・押印された紙の契約書と同等以上の価値を持つものが現われた。このことは、電子文書も紙の文書と同様、何らかを「証明する目的」で作成され、かつ、「証明する効力」を持ち得ることを意味する。

しかしながら、電子文書は、可視性・可読性を欠くことから印紙税法上の「文書」には該当しない。つまり、「証明する目的」と「証明する効力」の観点からは課税物件該当性に何ら問題がないにもかかわらず、現行法では電子文書に印紙税を課税することができない。

このように、印紙税法は、電子文書を課税できないため、結果として、伝統的な商取引よりも電子商取引を優遇している。

電子商取引に対する課税の在り方については、OECDを中心に国際的な検討が行われ、1998年10月に、「電子商取引：課税の基本的枠組み」が公表され、その内容について国際的な合意ができています。その中では、電子商取引に適用される課税の一般原則の一つとして中立性を挙げている。この中立性の原則とは、簡単にいえば、電子商取引と伝統的な商取引とを区別しないで課税する、ということである。しかしながら、現行印紙税法は、電子文書を課税できないため、この中立性が確保されていない。

第3章 課税回避事例と課税上の問題点Ⅰ —紙文書に代わる電子文書の作成—

第1節 課税回避事例発生の背景

ワードプロセッサ、パーソナルコンピュータ等の普及に伴い、契約書等の文書をこれらの電子機器で作ることが日常的になっている。文書の授受形態に着目すると、当初は、ワードプロセッサ等で作成したものを紙に印刷して相手方に渡していた。この場合、ワードプロセッサ等は、従来からあったタイプライターと同様の機能を果たしていたに過ぎない。しかし、このような文書の授受形態は、インターネットの著しい普及によって変化することになる。パーソナルコンピュータ等で作成した電子文書は、紙に印刷しなくても、ネットワークを利用して容易に送信することが可能となった。これが前章で検討したペーパーレス化である。

ところが最近、このようなペーパーレス化とは別の動きが見受けられる。それが取引段階のうち契約段階だけをペーパーレス化する動きである。電子文書は、ネットワークを利用して送信するほか、記憶媒体にその内容を記録して相手方に渡すことも可能である。このため、契約当事者間において、紙の契約書の授受に代えて、電子文書をネットワークを利用して送信する、又は電子文書をフロッピーディスク、CD-ROM、DVD-ROM等の形で授受することにより、印紙税の課税を回避する事例がみられる。この結果、電子文書は、紙の文書との間で課税の公平性を欠いている。

以上の契約段階だけのペーパーレス化が本章において検討の対象とする課税回避事例である。このような事例の発生には、IT書面一括整備法⁽¹¹⁴⁾の施

(114) IT書面一括整備法制定の背景等は次のとおりである。

我が国の民法において契約は、原則として、申込みとそれに対する承諾によって成立し、契約書の作成はその成立要件となっていない。したがって、契約の締結は、契約書を取り交わすことはもちろんのこと、口頭であろうと、電子的手段であろう

行が大きな影響を与えていると思われる。

I T書面一括整備法は、紙の文書による手続あるいは紙の文書の交付を義務付けしている法律50本について、送付される側の承諾等を条件に、情報通信の技術を利用する方法による送付もできるようにしたものである⁽¹¹⁵⁾。この情報通信の技術を利用する方法には、契約事項を電子データとしてネットワークを通じて送受信する方法、フロッピーディスク、CD-ROMその他これらに準ずるものに契約事項を記録して交付する方法等がある⁽¹¹⁶⁾。

このように、紙の契約書の取り交わしに代えて契約事項を記録したフロッピーディスク、CD-ROM等の記憶媒体を交付する方法が認められたことが、契約段階のみのペーパーレス化の契機となり、かつ、促進しているものと推測される。

第2節 問題点の抽出に当たっての基本姿勢

本章において、問題点を抽出するに当たっての基本姿勢は、次のとおりである。

と自由に行うことができる。しかしながら、我が国の法制度には、民間と民間との間の取引について、消費者保護等の観点から、紙の文書による手続あるいは紙の文書の交付を義務付けしている法律が多く存在していた。このため、電子的手段で一連の商取引を完結することができないことになり、この点が電子商取引普及の阻害要因となかなかねないと従来から指摘されていた。このようなことから、旅行業法等50本の法律について、紙の文書によることに代えて電子的手段によることを認めたものである。

(115) 建設業法（昭和24年法律第100号）を例にとると、次のとおりである。

建設業法第19条（建設工事の請負契約の内容）第1項・第2項をみると、建設工事の請負契約（変更契約も含む。）の当事者は、書面＝紙の契約書（印紙税法の第2号文書：請負に関する契約書）を取り交わさなければならないとされていた。ここに、同法第19条第3項が新設され、書面＝紙の契約書の取り交わしに代えて、情報通信の技術を利用する方法も認められた。

(116) 例えば、建設業法施行規則第13条の2（建設工事の請負契約に係る情報通信の技術を利用する方法）第1項。

〔電子文書を課税する〕

中立性及び公平性の問題は、電子文書を紙の文書と同様に課税する、又は紙の文書を電子文書と同様に課税しない、このいずれかによって解決することが可能である。しかし、印紙税は、現在、税体系において基幹税目を補完する重要な役割を果たしており、また、基幹税目だけでなく、各種の税を組み合わせることで全体として偏りのない税体系とするという観点からも、今後も引き続きその役割に期待されている⁽¹¹⁷⁾。

このようなことから、本稿では、電子文書を課税する方向で、その場合の課税上の問題点を抽出する。

〔文書そのものに対して課税する〕

課税対象の選択肢としては、電子文書だけでなく、取引そのものということも考えられる⁽¹¹⁸⁾。この場合、課税となる紙の文書を作成しないすべての電子商取引又はペーパーレス取引を課税する方法もある⁽¹¹⁹⁾。

(117) 税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P332（前注6の再掲）。

「印紙税は、各種の経済取引に伴い作成される広範な文書に対して軽度の負担を求めることにより、税体系において基幹税目を補完する重要な役割を果たしています。（中略）公的サービスの提供に要する費用を広く公平に分かち合うためには、所得税、法人税、消費税といった限られた基幹税目のみならず、各種の税を組み合わせることにより全体として偏りのない税体系とすることが必要であり、こうした観点から、印紙税は、引き続き重要な役割を果たしていくべきものと考えます。」

(118) このように課税対象を捉えているものには、イギリスの印紙補完税がある。

イギリスの印紙補完税は、印紙税の課税対象である譲渡契約書が作成されないペーパーレス取引に対応するため、1986年のビックバン時に導入された。その課税の対象は課税有価証券（株式、転換社債等）の有償譲渡契約であり、税率は売買約定価額の0.5%である。

(119) 仮に、課税となる紙の文書を作成しないすべての電子商取引を課税とした場合、インターネットの持つ匿名性などの特性から、現在、電子商取引についての所得課税、消費課税の問題（誰が、いつ、どこで、行った取引なのか、納税義務者を誰にすべきか等）がそのまま当てはまると思われる。特に、クロスボーダー取引（国境を越える取引）において、これらの問題が大きい。

また、取引自体を課税対象とする場合、所得課税、消費課税等との調整をどうす

しかし、本稿では、論点を絞り、文書そのものに対して課税するという現行法の基本を維持しながら電子文書を課税対象とした場合、現行印紙税の課税制度がうまく機能するか、又はうまく機能させるにはどのような方法があるかという視点で研究を進める。

なお、問題点の抽出・検討は、次の項目について行う。

- ① 課税対象：どのような電子文書を課税対象とするか。
- ② 課税通数：原本等と同じ価値のある電子文書はすべて課税すべきか。
- ③ 作成の時：交付する目的で作成する電子文書の「作成の時」はいつか。
- ④ 納税義務者：電子文書を課税対象とした場合、現行法の納税義務者の規定が有効に機能するか等。
- ⑤ 納税方法：電子文書の納税方法としてどのような方法が望ましいか。
- ⑥ 税務執行：電子文書を課税対象とした場合、どのような点が税務執行上障害となるか。

第3節 課税対象選定上の問題点

電子文書は、様々な形態で存在しており、またその証拠力もまちまちである。これらのうち、どのような電子文書を課税対象とするかという問題がある⁽¹²⁰⁾。以下、この点について問題点を抽出・検討する。

なお、本章で直接検討の対象としているのは、契約段階のみのペーパーレス

るかなどの難しい問題が生ずる。

更に、電子商取引と伝統的な商取引との間で異なった課税方法を採用した場合、これらの取引間で中立性の確保が可能かという問題もある。(渡辺智之「インターネットに関する課税上の諸論点」(大蔵省財政金融研究所「ファイナンシャル・レビュー」December-1999)、P6)

以上のような問題は、今後、電子商取引に対する課税の在り方に関わる重要な問題であって、単に印紙税という単独の税の視点からだけではなく、税制全体の視点から検討すべきものと考えらる。

(120) なお、電子文書を課税対象とすることにより、課税物件の国外への逃避も問題となるが、この点については次章において検討する。

化、具体的には紙の文書の交換に代えて行われる電子文書の送受信及び電子文書を記録した記憶媒体の交換である。しかし、紙の文書の交換に代えて行われる電子文書や電子文書を記録した記憶媒体等を課税対象にすることは、電子商取引における電子文書の課税にも影響する。このため、課税対象の選定に当たっては、単に契約段階のみのペーパーレス化だけでなく、前章において検討したペーパーレス化全体を見据えた上で、その問題点を検討することとしたい。

1 電子文書自体を課税文書とみなす場合

これは、署名・押印された紙の文書と同等の価値を有する電子文書を、課税文書とみなして課税する場合である。

しかし、電子文書を証拠力の観点からみると、前章で検討したとおりの様々なものがある。例えば、電子署名法の規定を基に電子文書の証拠力をみると、認定認証業務によって証明された電子署名が付された電子文書は、紙の文書に印鑑証明書付きの印鑑を押印したものと同様以上の証拠力がある。しかしながら、認定認証業務によって証明された電子署名が付されていないくても、電子文書の証拠としての価値の高さは、その電子文書に付されている電子署名等のセキュリティの高さに正比例している。したがって、認定認証業務によって証明された電子署名が付されていないくても、証拠としてはあるものと同様の価値を持っていることもあり得る。また逆に、ほとんど証拠としての価値のないものもあり得る。

このようなことから、電子文書が実質的に有している価値を課税対象選定の基準とすると、個々の電子文書ごとに電子署名等についてのセキュリティの評価という検討作業が不可欠となる。この検討作業は電子署名等に関する専門的な知識が必要とされ、このような専門的な知識に基づいて文書の課否を判定することは、印紙税の課税になじまないと思われる。

したがって、署名・押印された紙の文書と同等の価値を有する電子文書を課税文書とみなして課税する場合であっても、その価値は形式的に判断せざるを得ないを考える。

2 電子証明書を課税文書とする場合

署名・押印された紙の文書と同等の価値がある電子文書を課税するという
ことであれば、認定認証業務を行う者等から交付される電子証明書自体を課
税対象とすることも選択肢の一つとして考えられる。

この電子証明書は、電子署名・認証制度では認定認証事業者から交付され、
電子認証制度及び電子公証制度では電子認証登記所から交付されるのである
が、電子証明書を課税対象とした場合には、次のとおり様々な問題が考えら
れる。

まず、電子証明書を課税対象にすると、印紙税の課税が網羅的になるとい
うことが問題となる。電子証明書が様々な文書に付されることを考えると、
電子証明書を課税することは、これら様々な文書のすべてを課税対象とす
ることに等しい。昭和42年の現行印紙税法が制定された際、印紙税の課税は、
旧印紙税法の網羅的課税主義（包括的課税主義）から限定列举主義に切り替
えられている。この理由は、網羅的課税主義に基因する課否判定及び税率適
用区分の判定を極力簡明化することにあった⁽¹²¹⁾。ところが、課税対象文書
を限定して列举することになった結果その対象が吟味され、課税対象文書は、
「経済取引等に伴って作成される文書のうち、一般的にその作成行使の事実
の背後に相当の経済的利益が存在し、これに軽度の補完的な課税を行うに足
りると認められるもの」が取り上げられることとなった⁽¹²²⁾。しかし、網羅
的に課税、すなわち電子証明書を課税すると、このような吟味ができず、課
税することがふさわしくない文書にまで課税してしまう恐れがある。

次に、電子証明書を課税対象にすると、担税力に応じた課税ができない。
印紙税法は、担税力に応じた課税となるよう特定の文書について、契約金額
等を基準とした階級定額税率を採用している。しかし、電子証明書を課税対

(121) 大倉真澄・前掲、P3-5。

(122) 大倉真澄・前掲、P8。

象にした場合、1 通いくらという定額税率にならざるを得ず、使用内容に応じた課税ができない。また、電子証明書は、繰り返し使用可能であることから、使用回数によっても実質的な税負担が異なることになる。電子証明書を課税対象にすると、使用回数に応じた課税にも対応できないこととなる⁽¹²³⁾。

以上、電子証明書に対する課税は、定額税率をどの程度の水準とするかということにもかかわってくるが、担税力を越えた課税になる恐れがあることが最大の難点になると思われる。

第4節 課税通数の問題点

文書課税という印紙税の性格からすると、原本等と同じ価値のある電子文書はすべて課税対象となるが、電子文書の特質からみてこのような課税はなじむか、すなわち、どれだけ課税するか（課税通数）ということが問題となる。以下、この点について問題点を抽出・検討する。

1 現行の取扱い

印紙税の課税物件は、経済取引等やその過程で行われる法律行為そのものではなく、これらに関して作成される文書又は文書を作成するという事実行為である。したがって、例えば、一つの契約について2通以上の契約書が作成される場合であっても、その2通以上の契約書が、契約当事者の間において、それぞれ契約の成立等を「証明する目的」で作成され、かつ、「証明する効力」を有するものであれば、すべて印紙税の課税対象になり得る。文書は一般的に原本・正本・謄本・抄本・副本・写しに区分される⁽¹²⁴⁾が、印

(123) ただし、基本契約書（第7号文書：継続的取引の基本となる契約書）のように位置付けして対応することは可能と思われる。しかし、どのような内容の電子文書に使用されるか不明のものに、現行の基本契約書のように比較的高い税負担を求めることは、担税力の観点からすると疑問があると思われる。

(124) 吉村徳重、小島武司編・前掲、P14を中心として、これらの文書の意義を記載す

紙税の課税文書は、特定の文書を除き⁽¹²⁵⁾ 必ずしも原本である必要はない。すなわち、課税文書に該当するかどうかは、その文書が原本かどうかではなく、「証明する目的」及び「証明する効力」を有するものとして社会生活上機能するかどうかということであろう。そして、このように機能するかどうかには、文書の証拠としての価値が大きくかかわっていると思われる。

証拠としての価値に着目すると、原本は、一定の思想を表すために最初に

ると次のとおりである。

- 1 原本……一定の思想を表すために、最初に確定的に作成された文書。草案は確定的でない点で原本と異なり、謄本は最初の思想表現でない点で原本とは違う。

なお、契約書や国際的な合意文書では、複数の原本が作成されることがある。その中の1通を正本とし、それ以外を副本と呼ぶこともある。これらの場合には、文書の作成者自身が複数の文書について原本と同一の価値を有するものとして自己認証していることになる。(なお書き部分は、夏井高人・前掲、P87)

- 2 謄本……原本の存在と内容を示すために、原本を完全にそのまま写した文書。謄本のうちで、その内容が原本と同一であることを公的に証明した公文書を「認証のある謄本」という。
- 3 正本……原本にかえて原本と同じ効力を持たせるために公証官吏が作成した謄本。
- 4 抄本……原文の一部が必要なとき、その部分と原本全体との関係を明らかにして、原本の一部だけを記載した文書。
- 5 副本……数通の原本のうち、送達のために用いられる文書。
- 6 写し……1から5以外の文書を単に写しという。(この部分は、伊藤眞「民事訴訟法補訂版」、有斐閣、2000、P348)

(125) 印紙税法上、次の課税文書については、原本等であることが必要とされている。

- 1 手形の複本及び謄本は非課税である。(印紙税法別表第1課税物件表第3号文書の「非課税物件」欄の3)
- 2 分割計画書の謄本及び抄本は課税の対象ではない。(印紙税法別表第1課税物件表第5号文書の「定義」欄の3)
- 3 課税となる定款は原本に限る。(印紙税法別表第1課税物件表第6号文書の「定義」欄の1)
- 4 船荷証券の謄本は非課税である。(印紙税法別表第1課税物件表第9号文書の「非課税物件」欄の1)
- 5 課税となる公正証書は原本に限る。(公証人法第43条、基本通達第22条)

確定的に作成された文書一紙の文書の場合、歴史的に最初に作成されたものであって、世の中に原則として一つしか存在しない文書一であり、証拠としての価値は高い。しかしながら、複製文書は一種の報告文書であって、その記載内容と同一の文書が存在する（又は存在した）ことを報告するものに過ぎない。このため、一般的に、複製文書の証拠としての価値は低いと考えられている⁽¹²⁶⁾。

このような考え方に基づく印紙税の取扱いは、「写し、副本、謄本等と表示された文書」についてみることができる⁽¹²⁷⁾。この取扱いは、署名・押印等の有無を「証明する目的」及び「証明する効力」の有無の判断基準とするものであり、証拠としての価値という観点から、原本等と同様に社会生活上機能するものは、すべて課税対象とされている⁽¹²⁸⁾。

(126) なお、原本以外の文書（謄本や抄本等）の証拠力について、吉村徳重、小島武司編・前掲、P23は、次のように述べている。

謄本や抄本等は、一種の報告文書であって、その記載内容と同一の文書が存在する、又は存在したことを報告するものである。このため、記載内容の真実性の認定においては、複写文書を書証とする証拠調べによって、その記載と同一内容の原本の存在を推認することを通じ、間接的に原本の記載内容の真否を推量するにすぎないことになる。したがって、複写文書の実質的証拠力は低いことになる。

(127) 基本通達第19条《同一内容の文書を2通以上作成した場合》第2項。

(128) 内田貴教授は、署名・押印が果たす機能の一つとして帰属機能（文書の内容を署名者や押印の名義人に帰属一文書の内容を名義人の意思に結びつける一機能）を挙げ、これについて次のように述べている。

「文書が法律行為のように作成者の効果意思表示するものである場合、効果意思の内容は書面の伝達機能により表示されるが、それに署名・押印が付されることにより、文書に表示された法律行為の効果に名義人が拘束される意思（被拘束意思）をもっていることが表示され、また、文書の内容が事実の記述であれば、それが真実であることを承認する意思（内容承認意思）を名義人がもっていることが表示される。署名・押印が、名義人のこのような意思を文書に連結する機能を有することにより、相手方からみると、署名・押印を確認することにより、それらの意思の存在を確認することができる。」（内田貴・前掲、P284。）

このように、署名・押印によって非拘束意思及び内容承認意思を持っていることが表示されることから、「写し」等の複製文書であっても、署名・押印等があることによって、社会生活上、原本等と同様に価値の高いものとして機能することとな

2 電子文書の証拠価値（原本又は原本性）

現行印紙税における以上のような課税通数の取扱いは、印紙税の文書課税としての性格に基因したものであり、かつ、課税対象として紙の文書を想定しているからにほかならない。この紙の文書を想定した取扱いが、電子文書にも妥当するかを検討するため、電子文書の特質をみることにする。

電子文書には次のような特質がある⁽¹²⁹⁾。

- ① 電子文書は、複製が容易であり、しかも、通常の複製過程を経るだけで、完全に同一内容のものが複製できる⁽¹³⁰⁾。したがって、複製元の電子文書と複製された電子文書との間では、資料としての価値や内容についての信頼性に差はない。
- ② フロッピーディスク等の記憶媒体に最初に記録された電子文書を原本としても⁽¹³¹⁾、編集が容易であるため、どれが最初に作成された電子文書か

る。したがって、基本通達第19条第2項に掲げられた「写し」等の複製文書は、原本等と同様に機能する—「証明する目的」及び「証明する効力」を持ち得る—ものであり、公平の観点から原本等と同様に扱われるべきものである。

(129) 電子文書の特質等については、主に「夏井高人・前掲、P86-101」を参考とした。

(130) 現実世界の署名では、別人が署名を偽造する以上、筆圧や癖などが微妙に異なる。また、印鑑の場合でも、たとえ真の印鑑から鋳型をとって偽造するような場合であっても、ミクロン単位では相違点がたくさん存在する。（夏井高人・前掲、P175-176）

(131) 夏井高人教授は、電子文書の原本と複製との判断が難しい理由等を次のように述べている。（夏井高人・前掲、P92-93）

「媒体に記録された時点で、文書として確定するという見解を採用すれば、媒体上に最初に記録された電子文書が原本であることになります。しかし、この見解でも、同じ文書が何度も電子的に編集し直された場合には、編集後のバージョンの電子文書は複製だといわざるを得ないでしょう。

また、電子メールを送信した後に送信済の電子メールを保存しない設定にしている場合、一体どの電子文書を原本とすべきかが分かりません。メール・サーバのディスク上に保存されたものが原本になるとも考えられるし、電子メールの相手方がメール・サーバからダウンロードした電子文書が原本だとも考えられます。

しかし、この相手方がダウンロードしたものを原本であるという見解を採用すると、ダウンロード後にサーバー内の電子メールを削除しない設定にしている場合に、メール・サーバ内に残されている電子文書が複製であると考えるのは非常に奇妙で

を判断することが難しい。

- ③ 電子記録は、歴史的に最初に作成されたものであっても、改ざんは容易である。したがって、歴史的に最初に作られた電子記録であるからといって、信頼性が高いわけではない。

このように、原本であることを確保するための技術的な措置⁽¹³²⁾が講じられていない電子文書の場合、唯一性はなく、かつ、原本とその複製との間の信頼性等に差がないため、原本についての一般的な理解である「最初に確定的に作成された」ということに、それ程意味がない。このため、電子文書については、どのファイルが原本なのかということを詮索しないで、「原本としての価値を有すること（原本性）」の保証のある電子文書が原本としての価値のある電子文書だという考え方が有力になってきているといわれている。

3 問題点

以上のようなことから、電子文書の原本等については、紙の文書の原本と同じような基準で理解することは難しい。すなわち、電子文書の原本や原本性を有する電子文書であっても、唯一性を確保するための技術的な措置が講じられていない限り、その複製の容易性から、原本又は原本性を有する電子文書と全く同一のものが多数存在する可能性がある。文書課税という印紙税の性格からすると、これらはすべて課税対象になるが、電子文書に対するこ

す。」

- (132) 河合輝欣監修「IT時代必携 電子行政の法務知識—セキュリティ確保とトラブル回避のためのシステム構築—」（ぎょうせい、2001、P123-127）は、電子文書について、技術的に、「唯一性」を保証するケースや複製そのものを許さないケース等を紹介している。

唯一性を保証する機能の考え方は、原本とその複製は常に電子的に異なるものとして存在させるものであり、利用する技術によっては何からの複製であるかを示すことも可能であるとしている。

また、複製を許さないケースは、暗号化技術などにより、原本では再現可能であったものが複製では見読性などが失われるものである。

のような課税は、印紙税の課税の仕組み上可能かということが問題となる。以下、この点について、納税義務の成立・確定の時及び納税義務者の観点から検討する。

印紙納付方式の課税文書については、課税文書の「作成の時」に納税義務が成立し、その成立と同時に何ら特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する⁽¹³³⁾。そして、この「作成の時」がどの時点をいうかについては、基本通達第44条第2項において文書の種類ごとに定められている（第1章第4節を参照）。単独作成の課税文書である工事注文請書（第2号文書：請負に関する契約書）を例にとると、当該工事注文請書を注文者へ交付した時が「作成の時」であり、この時に印紙税の納税義務が成立・確定する。当該工事注文請書が電子文書の場合であっても、当初注文者に交付したもの（仮に、これを原本とする。）が課税の対象であれば、特に問題はない。しかし、文書課税という見地から、原本と同等の価値があるものとして、その複製を課税の対象にすると、次のような問題が発生する⁽¹³⁴⁾。

- ① 交付という行為はないが複製という行為を捉えて「複製の時＝作成の時」とするのか。
- ② 納税義務者は複製文書の作成者か、それとも複製文書の作成名義人（原本の作成者）か。
- ③ 複製文書の作成名義人を納税義務者とする、複製は文書の交付を受け

(133) 国税通則法第15条第2項、第3項。

(134) このような問題は、紙の文書の場合、例えば、単なるコピー文書、FAX文書及び電子文書のアウトプット資料を課税した場合にも発生する。

なお、これらの文書は、「証明する目的」及び「証明する効力」という観点から、課税文書への該当性に疑問があるものである。

ただし、将来、「紙そのものにすき込んだ微細なICやインクの中に混ぜ込んだ微細なICに電子署名を記録させる方法を用いれば、現実世界の紙の文書に、電子すかしと同じような感覚で電子署名の技術を導入することが可能となる」（夏井高人・前掲、P118-119）ということを考えて、コピー文書（「写し」等）については、署名・押印のほかに、「証明する目的」及び「証明する効力」の有無の判断基準を設ける必要があると思われる。

た者（注文者）において、いつでも・いくらでもできることから、納税義務者は納税義務の成立・確定の時と発生額をコントロールできなくなる。

このことは、納税義務者はいつ・どれだけ納税すればよいのか分からない（予測可能性⁽¹³⁵⁾の欠如）、ということを意味する。

- ④ また、納税義務者を複製文書の作成者とする、文書の表示から納税義務者を特定できなくなる（文書の表示を基に課税できなくなる）が、このことは文書課税の観点から妥当か。

なお、共同作成の課税文書の場合、①から④の問題点はある程度緩和されるものの、複製に関与しない共同作成者の一方については、連帯納税義務の成立・確定時期及び発生額をコントロールできないという問題がある。

以上のほか、電子文書の複製は、常に「証明する目的」で作成されるとは限らないということも問題となるであろう。つまり、紙の文書の電子コピー的な感覚（事務整理等の目的）で複製したものが、電子文書の特質上、結果的に原本と全く同一のものとなってしまったということも考えられる。

第5節 「作成の時」の問題点

相手方に交付する目的で作成する文書の「作成の時」は「交付の時」であり、紙の文書の「交付の時」が具体的にいつを指すかについて疑問があることは、第1章第4節で検討したとおりである。以下、電子文書の「作成の時」を具体的にいつにすべきかについて検討する。

(135) 金子宏教授は、租税法律主義の現代的機能について次のように述べている。

「租税法律主義は、……現代の取引社会において、それはどのような機能を有するのであろうか。それは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることにあると考えてよいであろう。すなわち、今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもしえない。」（金子宏・前掲「租税法」、P78）

1 電子契約における契約の成立時期等

我が国の民法は、意思表示の成立については、原則として到達主義をとっているが、承諾の成立については例外的に発信主義がとられている。このため、隔地者間の契約は、承諾の意思表示を発信した時に成立する。これは、隔地者間の契約においては、郵便等による承諾の通知が到達まで時間を要することから、契約を早期に成立させて契約の履行（商品の発送等）に着手させる方が迅速を尊ぶ商取引の要望に合致するため等と説明されている⁽¹³⁶⁾。

しかし、瞬時に相手方に到達する電子文書については、発信主義を採用しなければならない理由に合理性は乏しく、かつ、契約の成立時期についての世界の趨勢は到達主義であった。このことから、電子商取引に関しては到達主義を採用すべきであることが提唱され⁽¹³⁷⁾、「電子消費者契約及び電子承諾通知に関する民法の特例に関する法律（以下、電子契約法という。）」⁽¹³⁸⁾第4条《電子承諾通知に関する民法の特例》により、隔地者間の契約において電子メール等で電子承諾通知⁽¹³⁹⁾を行う場合には、到達主義への転換（原則への立ち戻り）が行われた。

(136) 内田晴康・横山経通編「インターネットビジネス法務の指針―」、商事法務研究会、1997、P92、山本豊「電子契約の法的諸問題―消費者契約を中心に」（ジュリストNo.1215「特集電子化時代の情報と法」）、P77ほか。

(137) 内田貴教授は次のように述べている。

「契約の成立時期については、民法典と異なるルールではあるが、到達主義を明文化すべきである。契約の成立時期については世界の趨勢は到達主義であり、現行法の規定は、今日の通信事情のもとでは合理性に乏しい。さらに、唯一日本と同様に明確に発信主義をとっていたアメリカも、コンピュータ取引に関しては到達主義を採用している。」（内田貴・前掲「電子商取引と民法」、P313）

(138) 平成13年法律第95号。

(139) 電子承諾通知について、電子契約法第2条第4項は次のとおり定義している。

この法律において「電子承諾通知」とは、契約の申込みに対する承諾の通知であって、電磁的方法のうち契約の申込みに対する承諾をしようとする者が使用する電子計算機等（電子計算機、ファクシミリ装置、テレックス又は電話機をいう。以下同じ。）と当該契約の申込みをした者が使用する電子計算機等とを接続する電気通信回線を通じて送信する方法により行うものをいう。

なお、電子契約法では、電子承諾通知の到達時点を規定していないことから、到達時点についての解釈は、現行民法の解釈を踏襲することとなる。したがって、意思表示の到達時点とは、相手方が了知可能な状態になった時点と解されていることから⁽¹⁴⁰⁾、電子文書が承諾通知の受信者（申込者）が指定した又は通常使用するメール・サーバ中のメールボックスに読み取り可能な状態で記録された時点になる⁽¹⁴¹⁾ものと思われる。

2 電子文書の「作成の時」

印紙納付方式の印紙税の場合、納税義務の成立・確定の時は、課税文書の「作成の時」である。そして、紙の文書の場合、この「作成の時」のうち「交付の時」について疑問があることについては、第1章第4節において検討したとおりである。このような「交付の時」についての疑問は、電子文書についても起こり得るであろうか。

相手方に交付する目的で作成される契約書、例えば、工事注文請書（第2号文書：請負に関する契約書）を、申込みを承諾した証としてネットワークを利用し、注文者に対して送信する場合について検討する。この請負契約の成立の時期は、上記1で検討したとおり、電子契約法の規定により、電子承諾通知が申込者に到達した時である。すなわち、電子承諾通知を発信した時には、電子文書にかかる請負契約はまだ成立していない。印紙税の課税文書は、当事者の間において、課税事項を「証明する目的」で作成される文書で、かつ、「証明する効力」を有するものである。したがって、契約の成立して

(140) 到達の時点に関する最高裁の判例は次のとおりである。

「隔地者間の意思表示またはこれに準ずるべき通知は、相手方に到達することによってその効力を生ずべきものであるところ、右にいう到達とは、相手方によって直接受領され、または了知されることを要するものではなく、意思表示または通知を記載した書面が、それらの者のいわゆる支配圏におかれることをもって足りるものと解すべきである。」（最判昭和43年12月17日民集22巻13号P2998）

(141) 中山信弘ほか編「電子商取引等に関する準則とその解説－ITに対応した新しいルール形成の試み」、別冊NBL No.73、商事法務、2002、P40-42。

いない発信段階では、「証明する効力」を有する文書であるはずはなく、課税文書とはなり得ない⁽¹⁴²⁾。このようなことから、電子文書を課税対象とする場合、相手方に交付する目的で作成される契約書の「交付の時」は、到達主義で判断する必要がある。なお、電子契約法第4条は、電子承諾通知に限定して契約の成立時期を到達主義へ転換したものであるから、承諾の通知書を郵送する場合等、電子承諾通知以外の場合は、従来どおり発信主義によって契約が成立する。このため、紙の文書と電子文書とでは、「証明する効力」を有することとなる時点が異なることとなる。

これに対し、領収書（第17号文書：金銭又は有価証券の受取書）を電子文書としてネットワークで送信する場合の「交付の時」は、紙の文書の場合と同様、金銭等の引渡しを受けた以後に作成するものであれば、発信した時又は到達した時のいずれであっても、「証明する目的」で作成され、かつ、「証明する効力」を有するものであり得る。しかしながら、発信した時を「交付の時」とした場合、金銭等の引渡者（受信者）のメール・サーバが故障していたため電子領収書が記録されなかったときなどにも、当該領収書にかかる印紙税の納税義務が適法に成立・確定することから、当該印紙税については還付申請の道はないという問題が生ずる。

第6節 納税義務者についての問題点

電子文書を課税対象とした場合、現行法の納税義務者等の規定が有効に機能するか、また誰が納税義務者としてふさわしいかということが問題となる。以下、この点について問題点を抽出・検討する。

(142) ただし、申込みに対する承諾を行った後、その証として契約書（電子文書）を作成するのであれば、その契約書（電子文書）は、発信した段階で「証明する効力」を有している。

1 電子文書と納税義務者

現行法における納税義務者の規定等については、第1章第5節で検討したとおりである。電子文書を課税対象とした場合であっても、納税義務者に関しては、通常、紙の文書とそれ程異なる問題点が発生するわけではない。しかし、本章第4節で検討したとおり、電子文書の複製を課税対象とした場合には、納税義務の成立・確定等について大きな問題があり、現行法の課税システムはこれに対応できない。したがって、電子文書の複製に対して課税することは断念せざるを得ないと考えられるので、以下においては、電子文書の「原本等1通のみ」を課税対象とする場合を想定して検討を進める。

2 文書の作成行為者とした場合

文書の作成行為者＝文書の作成名義人であれば、誰を納税義務者としようが特に問題はない。問題は、委任に基づいて代理人が作成する文書について、納税義務者を誰にすべきかである。

文書の作成行為者を納税義務者とする、第1章第5節で検討したとおり、必ずしも担税力のある者（経済取引等を行う者）や文書作成の利益を享受する者が納税義務者とならない。このため、印紙税の課税根拠との整合性がとれないことになる。

また、仮に、文書に作成行為者の記載があるか否かにかかわらずその作成行為者を納税義務者とする、作成行為者が記載されていない場合には、文書の表示から納税義務者を特定できない。このため、文書課税という印紙税の性格上の問題もさることながら、納税義務者をどのように特定するのかという実務上の問題も生ずる。

この他、代理人が外国法人等である場合、課税権の行使に関する問題が生ずるが、この点については第4章第5節以降で検討する。

3 文書の作成名義人とした場合

委任に基づいて代理人が作成する文書の納税義務者を文書の作成名義人と

すると、印紙税の課税根拠と整合的である⁽¹⁴³⁾。

しかし、第1章第5節で検討したとおり、委任に基づき作成される文書について作成名義人（委任者）のみを納税義務者とする場合によっては、課税庁側に是正に伴う多大な事務量と費用が生ずる恐れがあるという執行上の問題の発生が想定される。

第7節 納税方法についての問題点

印紙税の納税方法は、原則として印紙納付方式であり、課税文書の作成の時点までに、当該課税文書に収入印紙をはり付ける方法によって納税することとなっている⁽¹⁴⁴⁾が、課税文書を多量に又は継続して作成するような場合には、特例制度として税印による納付の特例⁽¹⁴⁵⁾、印紙税納付計器の使用による納付の特例⁽¹⁴⁶⁾、書式表示による申告と納付の特例⁽¹⁴⁷⁾及び預貯金通帳等の申告と納付の特例⁽¹⁴⁸⁾が設けられている。

ところが、電子文書を課税対象としても、電子文書には、物理的に、収入印紙をはり付けることができず、また税印による納付や印紙税納付計器を使用しても納付もできない。したがって、現行法上、理論的に対応可能な納税方法は、

(143) 現行法の枠を超えるが、印紙税の課税根拠との整合性を考えると、文書の受取人を納税義務者とすることも考えられる。その理由は、文書を代理受領する場合を除き、①担税力の認められる経済取引等は、受取人側にも存在すること、②受取人が、主に文書作成に伴う利益を享受することにある。

しかし、文書の受取人を納税義務者とする、①手数料との関係を整理する必要があること、②「多数の受取人」対「少数の作成者」の場合（例えば、買い物をした場合の領収書）、納税義務者が膨大な数となり、適切な税務執行が困難になる恐れがある、③例えば②の領収書のような場合、我が国の商慣行等からみて、国民の同意を得ることは困難と思われる、等の問題がある。

(144) 印紙税法第8条第1項。

(145) 印紙税法第9条、同法施行規則第2条等。

(146) 印紙税法第10条、同法施行令第8条、同法施行規則第3条等。

(147) 印紙税法第11条、同法施行令第10条、同法施行規則第4条等。

(148) 印紙税法第12条、同法施行令第11及び12条、同法施行規則第4条等。

申告納税の方法しかない。このため、電子文書の納税方法として申告納税の方法が可能か、ということについて検討する。

申告納税の方法は、納税義務者の適正申告の意識、納税義務者（課税文書の作成者）に対する記帳義務の制度、そしてその記帳内容等に対する課税庁の調査によって適正な申告と納税が担保されている。このため、電子文書を課税対象としその納税方法として申告納税の方法を採用した場合、課税庁としては、納税義務者に対する調査、そしてその前提としての「課税及び納税に関する情報の管理」をしなければ、適正な申告と納税が行われているかどうかを確認できない。

印紙税法に掲名されている課税文書をみると、例えば領収書（第17号文書：金銭又は有価証券の受取書）の場合、すべての営業者⁽¹⁴⁹⁾が作成者となる可能性がある。この場合、少なくとも⁽¹⁵⁰⁾申告所得税の納税者となっている営業所得者1,637千人及び普通法人の2,766千人の合計4,403千人⁽¹⁵¹⁾が納税義務者となる。更に、不動産売買契約書（第1号の1文書：不動産の譲渡に関する契約書）や建物建築請負契約書（第2号文書：請負に関する契約書）などのように、事業者を行っている者のほか一般サラリーマンも納税義務者となること

(149) 個人企業の経営者及び営利法人等商的企業の主体、すなわち商人である者をいうが、ここでは、課税物件表の第17号文書「非課税物件欄2」に規定する「営業」を行う者という意味で用いている。なお、次の注を参照されたい。

(150) 次のような者も、金銭等の受取書の納税義務者となることから、4,403千人は最低限の数と考える。

- 1 所得金額がない等の理由により所得税の申告書を提出していない営業所得者。
- 2 商人に該当する「その他事業所得者」。
- 3 会社以外の法人も納税義務者になる場合がある。

(注) 営業に関しない金銭等の受取書は非課税であるが、「本来商人に当たらない会社以外の法人のうち、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者が、その出資者以外との間で行う取引」も営業に該当するので、当該法人がその出資者以外に交付する金銭等の受取書は課税対象となる。

(151) 各人員は、国税庁長官官房企画課「第126回国税庁統計年報書一平成12年度版一」から、平成12年分の数（千人未満を四捨五入）を採用している。

を考えると、印紙税の納税義務者は膨大な数になると思われる。このため、課税庁が電子文書について「納税者及び課税・納税に関する情報の管理」をすることは、事実上困難と思われる。

なお、電子文書の印紙税を電子商取引の決済手段として利用される電子マネー⁽¹⁵²⁾で納付した場合であっても、現金等が電子マネーに代わっただけであるので、適正な申告と納税が行われているかどうかを確認するため、課税庁は「納税者及び課税・納税に関する情報の管理」をしなければならない。

第8節 執行上の問題点

租税の基本的な機能は公的サービスの財源を調達することにある⁽¹⁵³⁾。したがって、どのような税制も、基本的にそれが執行可能で実際に財源調達手段として機能するものでなければ意味はない⁽¹⁵⁴⁾。このような認識のもと、以下、電子文書を課税対象とした場合に適正な税務執行が確保できるかということについて、調査取締りの観点から問題点を検討する。

なお、国外で作成・保存される文書に関する執行上の問題については、次章において検討する。

① 課税庁は課税に必要な情報を入手できるか

紙の課税文書であっても、印紙税法上、課税文書の受領者等にこれら文書の保存義務はない。しかし、課税文書は法人税法等の規定⁽¹⁵⁵⁾により保存

(152) 電子マネーには、クレジットカード大のカードに現金情報が蓄積されるＩＣ型電子マネーと、貨幣価値データの管理を行うソフトウェアをパソコンに組み込んでインターネットを通じて決済を行うネットワーク型電子マネーの２種類がある。

(大和総研情報技術センター「ビジネスマンのためのＩＴ用語ハンドブック」、翔泳社、2000、P326)

(153) 税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P6。

(154) 渡辺智之・前掲「インターネットと課税システム」、P9。

(155) 法人税法第150条の２（帳簿書類の備付け等）、所得税法第231条の２（事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等）。

しなければならない書類に該当するので、印紙税の調査等に際し支障はない。

電子文書の場合も、法人等は、「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律」⁽¹⁵⁶⁾（以下、電子帳簿保存法という。）第10条等より、電子取引⁽¹⁵⁷⁾の取引情報に係る電子文書を出力して紙の文書で保存又はマイクロフィルムで保存する場合を除き、電子文書のままで保存しなければならないとされている。したがって、課税に必要な情報を入手できるかどうかについては、電子文書も紙の文書もほとんど変わらない状況にあると思われる。

しかし、電子文書は紙の文書と異なっただけで秘密性が保たれることから秘匿が容易であり、電子文書のこの秘匿の容易性が紙の文書に比べ調査取締りを困難にする可能性がある。

なお、電子文書は、暗号化されていることが十分考えられる。しかし、電子帳簿保存法により保存すべきデータは、ディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明りょうな状態で出力されることを要するので、暗号化されたものではなく、受信したものはトランスレータ⁽¹⁵⁸⁾による変換後のもの、送信したものは変換前のものとされている⁽¹⁵⁹⁾。したがって、電子文書の暗号化については、通常の場合⁽¹⁶⁰⁾、調査取締り上支障はないと思われ

(156) 平成10年法律第25号。

(157) 電子取引とは、「取引情報（取引に関して受領し、又は交付する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類に通常記載される事項をいう。）の授受を電磁的方式により行う取引をいう」。（電子帳簿保存法第2条第1項第6号）

(158) C I I シンタックスルールに基づいて開発されたメッセージと、各企業の情報処理システムに固有なフォーマットのデータを、相互に変換するソフトウェア。（長谷部啓・壺見晴彦「詳解電子帳簿保存法一わかりやすい逐条解説と実務Q&A一」、ぎょうせい、1998、P79）

(159) 電子帳簿保存法施行規則（平成10年大蔵省令第43号）第8条第1項、同通達（平成10年課法5-4ほか）10-1。

(160) 渡辺智之教授は次のように述べている。

「暗号化が課税情報へのアクセスとの関連で問題になることは基本的にないと考えられる。しかし、たとえば、納税者が課税庁に提示しなければならないデータが

る。

② 納税者は課税庁に正確な情報を提供するか

渡辺智之教授は、「納税者が課税庁に正確な情報を提出するかどうかという問題は、税務執行上の最も厄介な問題の一つである。この点に関しては、情報技術の利用自体は、積極的な影響をほとんど与えないと考えられる。」⁽¹⁶¹⁾と述べている。

電子文書の提出に関しても、渡辺教授の見解のとおり、正確なものを提出するかどうかは、紙の文書とほとんど変わらないと思われる。ただし、電子文書は、痕跡を残さずに容易に改ざンできるので、このことが紙の文書に比べ調査取締りを困難にする可能性がある⁽¹⁶²⁾。

③ 課税庁は入手した情報が正確なものであるのかどうか確認できるか

渡辺教授は、「情報技術は、課税庁が入手した情報を一元的に管理し、加工・処理しやすくなることを通じて、情報の信頼性のチェックにある程度役立つことが期待される。しかし、そもそも提出された情報が意図的に不正確なものであった場合には、情報技術を頼りにその信頼性をチェックする可能性には大きな限界がある。」⁽¹⁶³⁾と述べている。

また、電子帳簿保存法第10条は、電子取引の取引情報であっても、電子文書を出力して紙の文書で保存又はマイクロフィルムで保存する場合には電子文書自体の保存を義務付けていない⁽¹⁶⁴⁾。電子文書は、電子文書のままの状

何らかの事情で暗号化されたまま保存されていた場合、その暗号を復号するための鍵を紛失してしまったので税務調査に応じられない、といった対応をするといった問題が生じうる。」(渡辺智之・前掲「インターネットと課税システム」、P12)

(161) 渡辺智之・前掲「インターネットと課税システム」、P12。

(162) 渡辺智之教授は次のように述べている。

「情報技術を利用した電子商取引の把握は、従来の取引の把握よりも課税庁にとってより困難になる。また、電子的な記録は容易に（痕跡を残さずに）改竄できるといったマイナスの要因のほうが重要かもしれない。」(渡辺智之・前掲「インターネットと課税システム」、P12)

(163) 渡辺智之・前掲「インターネットと課税システム」、P13。

(164) この点について、佐藤英明教授は次のとおり述べている。

態で電子署名や電子証明書となっているときだけその完全性等が保証されているのであって、アウトプットされた状態では電子署名や電子証明書の完全性等の維持機能が働かない。アウトプット資料は、電子文書の単なる「写し」に過ぎないことから、その正確性自体に問題があるとともに、電子文書の状態の場合と比べ正確性の検証に手数を要することとなる。

以上、電子文書を課税対象とした場合の執行上の問題点について検討した。

その結果、電子文書を課税対象とした場合、電子文書が有している「紙に比べてかさばらない、改ざんが容易という特性」が調査取締りを困難にする可能性がある。

また、印紙税法は作成又は受領した課税文書について保存義務規定はなく、法人税法等の保存義務規定に頼っている状態にある。このような中で、電子帳簿保存法がアウトプット資料又はマイクロフィルムを保存する場合に電子文書自体の保存を義務付けしていないことは、印紙税の課税物件そのものの保存が義務付けされていないことを意味し、調査取締り上支障となるであろう。

「これからコンピュータを用いた商取引や会計処理がますます普及し、そのデータの重要性が高まるだろうと考えられることにてらせば、この点の整理はアメリカの方が勝っている。すなわち、従来の「紙」の帳簿記録に代替する「紙以外の形態」の帳簿記録と、それとは別の意味・機能を有する電子データとは分けて規制の対象とすべきものであろう。その上で、両者のそれぞれに保存義務ないし廃棄権限を認めるべきものであると考えられる。」（佐藤英明「電子的メディア等による帳簿記録保存制度の課題と展望」《租税法学会「情報化と租税行政手続」、租税法研究第27号、P43」）。

第4章 課税回避事例と課税上の問題点Ⅱ

—国外における文書の作成—

第1節 課税回避事例発生の背景等

1 印紙税法の適用範囲

印紙税法の効力が及ぶ範囲については、法律に明文の規定はない。金子宏教授は、「租税法の効力がどの範囲に及ぶかは、地域的境界、人的境界、時間的境界の三つの角度からこれを見ることができる。」⁽¹⁶⁵⁾と述べているので、この見解を概観する⁽¹⁶⁶⁾。

① 地域的境界（場所に関する効力）

租税法は、原則として⁽¹⁶⁷⁾、それを制定する主体の権限の及ぶ全領域⁽¹⁶⁸⁾に効力を有し、またその領域に効力の限界を有する。このことを国税に関する法律についてみると、課税権は統治権の一部であることから、我が国の統治権の及ぶところ（我が国の全領域）には課税権が及ぶ⁽¹⁶⁹⁾

(165) 金子宏・前掲「租税法」、P113。

(166) この項の記載に当たっては、主に次の文献を参照した。

- 1 金子宏・前掲「租税法」、P113-114。
- 2 波多野弘「租税法の法源と効力」（金子宏ほか編「租税法講座—第1巻 租税法基礎理論—」、ぎょうせい、1976、第8章）。
- 3 田島信威編「法令の仕組みと作り方」（「立法技術入門講座〈第2巻〉」、ぎょうせい、1988）。
- 4 佐藤達夫編「法制執務提要〈第2次改訂新版〉」、学陽書房、1987。

(167) 外交関係に関するウィーン条約（昭和39年条約第14号）第23条等の例外がある。

(168) 「国家の領域は、土地の部分である領土、および海に面する国の場合は主権の及ぶその沿岸から一定の幅の帯状の海である領海、そして、領土・領海の上空である領空からなる。」（芹田健太郎「日本の領土」、中央公論社、2002、P11）

なお、現在の我が国の領土は、ポツダム宣言（1945年）及び日本国との平和条約（昭和27年条約第5号）等によって、本州、北海道、九州、四国及び連合国の決定する諸小島に限られることとなっている。

(169) 我が国の領海外の大陸棚であっても、鉱物資源の探索・開発に関し我が国の主権的権利が及ぶので、法人税法の施行地域に入る旨判示している。（東京高判昭和

反面、統治権の及ばないところには課税権も及ばないことになる⁽¹⁷⁰⁾。

② 人的限界（人に関する効力）

租税法は、原則として⁽¹⁷¹⁾、その効力の及ぶ領域内のすべての人に対して、国籍の別、自然人・法人の別なく適用される⁽¹⁷²⁾。課税権は、統治権の一部であるから、条約その他により我が国自身が自己の持つ課税権に制限を加えない限り、我が国領域内のすべての人に及ぶことになる⁽¹⁷³⁾。

また、我が国の統治権は、原則として、すべての日本人・日本法人（以下、内国法人等という。）に及ぶから、課税権も、これらの者が我が国の領域内にいるとしないにかかわらず及ぶこととなる⁽¹⁷⁴⁾。ただし、課税権には地域的限界があることから、国外にいる内国法人等に対しては、実質的に課税権は大幅に制限されることとなる。

③ 時間的限界（時に関する効力）

租税法は、施行によって効力を生じ、その時以降の事実に応用される。租税法の分野で特に問題となるのは遡及立法であるが、納税者の不利益に変更する遡及立法は、予測可能性や法的安定性を害することになることから、原則として許されないと解されている。

以上の三つのうち、本章の検討において重要なのは、地域的限界と人的限界である。我が国の統治権は、原則として、すべての内国法人等や我が国の

59年3月14日行裁例集35巻3号P231)

(170) 竹島事件判決（東京地判昭和36年11月9日行裁例集12巻11号P2252。）を参照。

(171) 外交関係に関するウィーン条約第34条等の例外がある。

(172) 人に関する効力の属地主義。

(173) 前注170の竹島事件判決を参照。

(174) 人に関する効力の属人主義。

「法令の人に関する効力については、属人主義と属地主義という二つの考え方が対立している。（中略）もっとも、属人主義と属地主義の対立といっても、現代においてはどちらか一方の立場のみですべての問題が解決するわけではない。（中略）このため、今日ではどこの国でも属地主義を原則としつつも、そこから生ずる不都合を補うため属人主義の立場を併用しているのが通例で、わが国においても同様である。」（田島信威編「法令の仕組みと作り方」《「立法技術入門講座〈第2巻〉」、ぎょうせい、1988》P58-59）

領域内の外国人・外国法人（以下、外国法人等という。）に及ぶから、印紙税法も内国法人等や我が国の領域内の外国法人等のすべてに当然及ぶはずのものである。したがって、内国法人等が海外で作成する文書に課税することも、法理上は統治権の範囲に属するものとして可能である⁽¹⁷⁵⁾。しかしながら、印紙税法には国外作成文書を課税対象とする旨の規定がないため、印紙税が課税できない。

なお、基本通達は、次のとおり、属地主義の観点から印紙税の課税範囲を具体的に示している。

◎基本通達第49条（作成場所が法施行地外となっている場合）

文書の作成場所が法施行地外である場合の当該文書については、たとえ当該文書に基づく権利の行使又は当該文書の保存が法施行地内で行われるものであっても、法は適用されない。ただし、その文書に法施行地外の作成場所が記載されていても、現実には法施行地内で作成されたものについては、法が適用されるのであるから留意する。

2 国外で文書を作成することによる課税回避

前述のとおり、現行印紙税法上、文書の作成が国外で行われると、文書に基づく権利の行使や文書の保存がどこで行われようと、その文書に我が国の印紙税は課税されない。また、印紙税は世界各国で実施されているわけではなく、実施されていても課税対象となっている文書は国ごとにまちまちであ

(175) 水野忠恒教授は、課税権の範囲と国際法に関し、次のように述べている。

「課税権の範囲としては、国家は、その居住者については、その全世界の所得に関して課税することが許されていると解されている。国際法においても、居住者の全世界の所得に課税することを制約する原則は存在しないとされる。」（水野忠恒・前掲「租税法」、P515）

なお、所得税法や法人税法には、全世界所得に課税する旨の規定がある。（所得税法第7条第1項第1号、法人税法第5条等）

る⁽¹⁷⁶⁾。このようなところに、国外で文書を作成することによって印紙税の課税回避が行われる環境が存在する。

航空網の整備や航空代金の低廉化等によって国外へ頻繁に渡航されるようになるなど、国外で文書を作成することが容易になっている。特に近年は、インターネットの発達・普及によって、契約データ等を国外へ送信したり、国外で取得したりすることが容易になったため、内国法人等であっても、アメリカ等印紙税のない国の支店・営業所などで契約書等の文書を簡単に作成できるようになった。最近では、国内での経済取引等に係る文書の作成業務を国外の事業者へ委託し、国外で文書を作成することによって印紙税の課税回避を図ろうとする動きも見受けられる。このように、技術の進歩や経済のグローバル化等の進展が、国外で文書を作成することによる課税回避を後押しするような形になっている。

課税の対象を国内で作成する文書に限定すると、個人又は小規模事業者など、回避税額と国外での作成に伴う費用との関係でほとんど利益がないと思われる者はともかく、回避利益がある企業にとっては、課税回避行為を行おうとすれば、さしたる障害もなく簡単にできる。

しかしながら、課税庁は、従来から国外作成文書は課税対象でないことを基本通達で表明し、そしてこの取扱いを長期間継続している⁽¹⁷⁷⁾。したがって、この課税回避への対応に当たっては、信義則の観点⁽¹⁷⁸⁾からも、次に

(176) 各国の印紙税については、本稿の末尾に添付した「参考資料1-1 主要国の印紙税（主なもの）」、「参考資料1-2 諸外国の印紙税の概要」を参照願いたい。

(177) 旧基本通達第26条（法施行地域外で作成された証書及び帳簿）においても、法施行地外で作成された文書は課税されない旨の取扱いが示されていた。

(178) 金子宏教授は、「租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の一つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま一つの側面である法的安定性＝信頼の保護の要請を重視するか、という租税法律主義の内部における価値の対立の問題である。利益状況のいかんによっては、この二つの価値の較量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうるのであって、そのような場合には個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべきである。」と述べている。そして、信義則が適用されるた

述べる相続税の場合と同様、立法措置によるべきであろう⁽¹⁷⁹⁾。

第2節 国外作成文書の課税適性の検討

国外で文書を作成することによる課税回避は、課税物件の国外への逃避を意味する。これと類似するような事例は、かつて相続税にも国外への資産移転という形で起きたことがあった。

この相続税の事例については、「経済のグローバル化等に対応して引き続き課税の公平を確保」⁽¹⁸⁰⁾するため、平成12年に租税特別措置法第69条（相続税の納税義務者等の特例）が創設された⁽¹⁸¹⁾。つまり、「租税回避行為を防止するため、国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人等又は受贈者については、原則として、相続等又は贈与の時点で国内に住所を有していない場合であっても、国内に住所を有する者と同様、国外財産も相続税又は贈与税

めの要件として、次の3点をあげている。（金子宏・前掲「租税法」、P127-129）

- ①租税行政庁が納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示したこと。
- ②納税者の信頼が保護に値する場合であること。
- ③納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたこと。

(179) 通達による取扱いの変更について、水野忠恒教授は次のように述べている。

「通達の性格については、最判昭和33年3月28日（民集12巻4号624頁ーパチンコ球遊器事件）でも確認されており、通達によって課税上の取扱いを変更しても、通達は法ではないので、変更により正しい扱いになる場合は憲法に違反しないとの考えが示された。しかし、これに対しては、ある程度続いた事実状態を通達によって変更することによって、納税者の信頼を損ない、信義誠実の原則に反する場合には違法となるのではないかという考え方（失効の法理）も」ある。（水野忠恒・前掲「租税法」、P9）

なお、金子宏教授は、慣習法としての行政先例法の成立を認めるべきであるという立場から、取扱いを変えるためには法の改正が必要であると述べている。（金子宏・前掲「租税法」、P109-110）

(180) 国税庁「平成12年改正税法のすべて」、P372。

(181) 租税特別措置法第69条に規定されていた相続税等の納税義務者の特例の規定は、平成15年度税制改正によって廃止され、相続税法本法（第1条の3等）に同様の納税義務者の規定が設けられている。

の課税対象とする措置」⁽¹⁸²⁾ が講じられたのである。

公平の原則は、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における表われであり、税制の基本原則の中でも最も大切なものである。そして、その意味するところは、それぞれの負担能力（担税力）に応じて負担を分かち合うというものである⁽¹⁸³⁾。

「証明する目的」及び「証明する効力」の面において何ら問題のない文書が作成され、かつ、担税力の基となっている経済取引等が日本国内で行われているにもかかわらず、文書の作成場所が国外であるという理由だけで課税対象とはなっていない。このことによって、国外作成文書は、国内作成文書との間で明らかに課税の公平性を欠いている。

かつてのように、文書を国外で作成することがそれほど容易でない状況の下では、現行印紙税法の制度は簡素という点で優れているといえることができる。しかし、現在のように、技術の進歩や経済のグローバル化等の進展によって国境を越えた文書作成が簡単に行えるような状況下では、現行印紙税法は、課税の公平上問題があるのではないだろうか。

第3節 問題点の抽出に当たっての基本姿勢

本章において、問題点を抽出するに当たっての基本姿勢は、次のとおりである。

〔国外で作成される文書を課税する〕

国内作成文書と国外作成文書との間の課税の公平は、このいずれにも課税しないことによっても確保できる。しかしながら、本章では、第3章の場合と同様、印紙税の補完税としての役割に期待する見地から、国外で作成された文書を課税する方向でその場合の課税上の問題点を抽出する。

(182) 国税庁・前掲「改正税法のすべて」、P372-373。

(183) 税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P16。

〔文書そのものに対して課税する〕

国外作成文書と国内作成文書との間で課税の公平を確保するためには、例えば、文書を作成すると印紙税が課税される経済取引等そのものを課税するという選択肢もある。しかし本章では、第3章の場合と同様、文書そのものに対して課税する視点で研究を進めることとする。

なお、問題点の抽出・検討は、次の項目について行う。

- ① 課税基準：国外作成文書を課税する場合、現行の作成場所に代わる望ましい基準にはどのようなものがあるか。
- ② 納税義務者：代理人が国外で作成した文書を課税対象とした場合、現行法の納税義務者の規定は有効に機能するか。
- ③ 税務執行：国外作成文書を課税対象とした場合、どのような点が税務執行上障害となるか。

第4節 課税基準選定の問題点

本章第1節でみたように、現行印紙税法は属地主義を採用していることから、国外作成文書は課税対象ではない。そして、属地主義により文書の作成場所を基準として課税する限り、課税文書を国外で作成することによって課税回避することは、それ程困難なことではない⁽¹⁸⁴⁾。特に、電子文書の場合、紙の文書に比べ、その作成場所を国内から国外に移動させることが容易であることから問題はより深刻である。

ここでは、作成場所を基準とする場合に代えて資産の所在場所等、契約等が行われた場所及び文書作成者の住所地を基準とした場合等の問題点などについて検討する。

(184) そもそも、作成場所を基準にして課税すると、「文書はどこでも作成できることから、課税庁及び文書の作成者の双方とも、いつも容易に作成場所を立証できることは限らない」という問題がある。

1 資産の所在場所等を基準とする場合

この選定基準は、経済取引等の行われた場所を資産の所在場所及び役務の提供場所（以下、資産の所在場所等という。）を基準として判断し、文書作成の対象となった資産の所在場所等が国内であれば課税しようとするものである。

この基準は、印紙税の課税根拠、すなわち、印紙税が文書作成行為の背後にある経済取引等に担税力を見出して課税する租税であるということと整合的である。

しかし、この基準の場合、「資産の所在場所等が常に明確とは限らない」ということに基因した問題がある。例えば、著作権は権利の創設に登録を要しない⁽¹⁸⁵⁾ため登録場所をその所在場所とすることができなく、また、移動中の航空機や船舶は資産の所在場所を、運輸、通信は役務の提供場所を一点に特定できない。更に、電子的手段により提供されるソフトウェアや情報等（デジタル商品）については、資産の所在場所等がどこであるか判定することが困難な場合がある⁽¹⁸⁶⁾。

また、輸入取引など国外に所在する資産に係る文書が課税対象とならないため、現在に比べ課税範囲が狭まる可能性がある。

2 契約等が行われた場所を基準とする場合

この選定基準は、経済取引等の行われた場所を契約等が行われた場所を基準として判断し、文書作成の対象となった契約等が国内で行われたのであれば課税しようとするものである。

印紙税は、経済取引等に伴って作成される文書又は文書を作成するという行為を課税物件としている。このような印紙税の性格から、課税対象の選定基準を文書作成等の直接の原因となった契約等が行われた場所とするもので

(185) 三好豊「著作権法」、中央経済社、2002、P169。

(186) 仮に、資産の所在場所等がサーバーの設置場所であるとする、その設置場所を国外に移転することによって容易に課税回避が可能である。

ある。しかし、この基準は、「契約等が行われた場所の判定が困難である」ということに基因した問題がある。

つまり、契約等はどこでも行うことができることから、課税庁が後日、納税者の行った契約等の場所を特定することは困難である。特に、航空機や船舶など常に移動するものの中で行われる契約及び運輸、通信については、契約等の行われた場所を一点に特定できない。特に、電子的に取引されているデジタル商品については、契約等の行われた場所がどこであるか判定が困難な場合がある⁽¹⁸⁷⁾。

また、国内に所在する資産等についてであっても、国外で契約等を行うことは容易である。このため、課税回避も容易に行うことができるという大きな問題がある。

3 文書作成者の住所地⁽¹⁸⁸⁾を基準とする場合

この選定基準は、文書の作成名義人等の住所地が国内であれば課税しようとするものである。つまり、文書の作成名義人や代理人が国内法人の場合は、属人主義によりその作成する文書のすべてを、また、文書の作成名義人や代理人が外国法人等であっても、属地主義によってその事務所等⁽¹⁸⁹⁾の所在地が国内であれば課税対象とする。

この基準は課税権の及ぶ範囲と整合的であるが、「国内の事業者が作成する文書の課税対象が広くなり過ぎる」ことなどに基因した問題がある。

まず、国内の事業者については、全世界で作成する文書、例えば、国外で行われる取引についての文書で国外の支店等で作成・保存されるものも課税

(187) 仮にデジタル商品についての契約等の場所がサーバーの設置場所であるとする
と、サーバーを国外へ移動させることは極めて容易であるから、デジタル商品にか
かる取引文書の課税回避は極めて容易である。

(188) ここで住所地とは、消費税法施行令第6条第1項第1号の「住所又は本店若し
くは主たる事務所の所在」地をいう。

(189) ここで事務所等とは、消費税法施行令第6条第1項第2号の「事務所、事業所
その他これらに準ずるもの」をいう。

対象となる。これだけ課税対象が広がると、印紙税の国際的二重課税が相当程度発生すると推定されるので、その排除のための措置が不可欠になると思われる⁽¹⁹⁰⁾。

また、国内の事業者は全世界で作成する文書が課税対象となるが、我が国の調査権は国外に及ばないので、税務当局が国外で作成・保存される文書についての情報の入手や正確性を検証するための手段を確保しなければ、適正な税務執行を確保できないと思われる。

4 消費税法上の国内取引を基準とする場合

以上、現行の文書の作成場所基準に代えて別の基準を採用した場合について、幾つかの基準を取り上げその問題点について検討した⁽¹⁹¹⁾が、各基準とも単一で採用した場合には、色々な問題点が認められる。このため、各基準を組み合わせることによって、課税回避を防止すると共に、各基準が持っている問題点を補完する必要があると思われる。

消費税法は、国内取引と国外取引の判定⁽¹⁹²⁾に際し、基本的には資産の所在場所等を基準として、資産の所在場所等によることができない場合等には住所地を基準として判定している。以下、消費税法における国内取引の判定について概観し、この国内取引に係る文書を課税対象とした場合について、

(190) 現在でも、それ程多くはないと思われるものの、印紙税について国際的二重課税が発生している可能性がある。

例えば、中国の印紙税法（中華人民共和国印花税暫行条例第1条、同実施細則第2条）によると、中国国内で作成する文書のほか、中国国内で法的効力を有し中国の法律の保護を受ける文書は、その作成が中国国内あるいは国外を問わずすべて課税対象となっている（パンフィックエンジニアリング中国室ほか編「中国進出企業のための中国法令集 会社法編、手形・小切手法編、税法編」、自由社、1999、P526）。このため、日本国内で「中国国内で法的効力を有し中国の法律の保護を受ける」請負契約書を作成すると、日本の印紙税と中国の印紙税の双方が課税される。

(191) この他の基準としては、準拠法基準、保存場所基準等が考えられる。しかし、これらの基準は、文書の作成者が納税義務の成立等を自在にコントロールできるなど、担税力に応じた課税という観点等から大きな問題があると思われる。

(192) 消費税法第4条第3項、同法施行令第6条、同法施行規則第2条。

その問題点を検討する。

(1) 消費税法における国内取引

消費税法において国内取引の判定は、概ね次のとおりとなっている。

【消費税における国内取引の判定】

1 資産の譲渡⁽¹⁹³⁾又は貸付け⁽¹⁹⁴⁾の場合

(1) 原則：譲渡又は貸付けが行われる時においてその資産の所在していた場所が国内の場合は国内取引、当該場所が国内以外の場合は国外取引となる。

(2) 原則以外の場合⁽¹⁹⁵⁾（一部のみ）

- i 登録のある航空機：登録した機関の所在地
- ii 登録を受けていない航空機：譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地
- iii 特許権、実用新案権等：権利の登録をした機関の所在地⁽¹⁹⁶⁾
- iv 有価証券⁽¹⁹⁷⁾：有価証券が所在していた場所
- v 所在していた場所が明らかでないもの：譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地

2 役務の提供⁽¹⁹⁸⁾の場合

(1) 原則：役務の提供が行われた場所が国内の場合は国内取引、当該場所が国内

(193) 資産の譲渡とは、売買や交換などの契約により、資産の同一性を保持しつつ、その所有権を他人に移転させることをいい、資産の交換も含まれる。（消費税法第2条第1項第8号、同法基本通達5-2-1）

(194) 資産の貸付けとは、賃貸借や消費貸借の契約により、資産を他の者に貸したり、使用させたりする一切の行為をいう。（消費税法第2条第2項）

(195) 消費税法施行令第6条第1項参照。

(196) 同一の権利について2以上の国において登録している場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の住所が資産の所在地となる。

(197) 証券取引法第2条第1項（定義）に規定する有価証券（ゴルフ場利用株式等を除く。）

なお、ゴルフ場利用株式等の資産の所在場所は、ゴルフ場その他の施設の所在地となる。

(198) 役務の提供とは、請負契約、運送契約などにより、労務、便益、その他のサービスを提供することをいう。（消費税法第2条第1項第8号、同法基本通達5-5-1）

以外の場合は国外取引となる。

(2) 原則以外の場合⁽¹⁹⁹⁾ (一部のみ)

- i 国際運輸：旅客・貨物の出発地・発送地又は到着地
- ii 国際通信：発信地又は受信地
- iii 情報の提供：情報の提供を行う者の情報の提供に係る事務所等の所在地
- iv 設計：設計を行う者の設計に係る事務所等の所在地
- v 提供が行われた場所が明らかでないもの：役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

(2) 国内取引にかかる文書を課税対象とした場合の問題点

消費税法における国内取引に係る文書を課税対象とした場合には、資産の所在場所等によることができない場合等について住所地の基準を併用しているため、資産の所在場所等を基準とした場合の「資産の所在場所等が明確でない場合がある」ということに基因した問題は解消されている。

この基準の場合の問題点としては、輸入取引など国外に所在する資産に係る文書が課税対象とならないため、現在に比べ課税範囲が狭まる可能性があるということであろう。

第5節 納税義務者についての問題点

国外で作成する文書を課税対象にすると、納税義務者が外国法人等となる場合がある。ここでは、国外作成文書を課税対象とした場合、代理人が国外で作成する課税文書について、現行の納税義務者に関する規定が有効に機能するかどうかについて検討する。

例えば、内国法人等が外国法人等に対し、「国内で行われた取引についての代金で、かつ国内で行った代金の受領に係る領収書（第17号文書：金銭又は有価証券の受取書）」の国外での調整行為と国内の支払者への送付を委託したと

(199) 消費税法施行令第6条第2項参照。

する。この場合、作成者名は受託者（代理人）、その領収書の「作成の時＝交付の時」を国内とすると、現行法では納税義務者は受託者（代理人）となる⁽²⁰⁰⁾。

また、契約当事者双方が署名・押印する形式の課税文書についても、将来、外国の法律事務所（外国法人等）や国外に事務所等を有する内国法人等である法律事務所に作成を委託するようなことが行われるかもしれない。

このような場合、我が国の調査権・徴収権は国外には及ばないことから、適正な税務執行という観点からは問題がある（この点については、次の第6節を参照願いたい。）。これに対し、委託者（作成名義人）を納税義務者とする、このような問題は生じない⁽²⁰¹⁾。

第6節 執行上の問題点

国外作成文書を課税対象とした場合、執行上どのような問題があるかについて検討する。

1 調査権の限界

調査権は統治権の一部であるから、その効力の及ぶ範囲には地域的限界と人的限界がある。このため調査権は、原則として、我が国の全領域並びにすべての内国法人等及び我が国の領域内にいる外国法人等に及ぶこととなる。

国外で作成されたり保存されたりする文書に課税する制度を採用した場合、この制度の適正な執行を確保するため、課税庁としては、国外で作成・保存

(200) このことは、作成場所を基準としている現行印紙税法でも同様である。ただし、「交付の時＝発送した時」とすると、領収書は、国外作成となるので現行印紙税法では課税できない。なお、第1章第4節を参照願いたい。

(201) しかし、常に委託者（作成名義人）を納税義務者とする、委託事務に関する文書が不納付になった場合、執行上の問題が発生する恐れがある。この点については、第1章第5節を参照願いたい。

される文書に関する課税に必要な情報の入手や、その入手した情報の正確性の検証ができなければならない。しかし、我が国の調査権は、その地域的限界から国外には及ばない。例えば、我が国の調査官が国外で調査権限を行使することは、一般的に相手国の国家主権の侵害になる⁽²⁰²⁾。

このため、これらの情報の入手やその正確性の検証は、国内で作成・保存される文書に関する文書に比べ、明らかに困難となる。

2 徴収権の限界

国税徴収法の効力の及ぶ範囲には地域的限界と人的限界がある。このため、国税徴収法は、原則として、我が国の全領域並びにすべての内国法人等及び我が国の領域内にいる外国法人等に適用される。

いったん課税が行われた場合にはその租税債権を徴収することとなるが、我が国の徴収権は、その地域的限界から国外には及ばない。したがって、印紙税について滞納が発生しても、滞納者の財産が国外にある場合には、当該財産に対する滞納処分の執行ができないので、基本的には我が国の租税債権の徴収確保ができないこととなる。

(202)「しかし、近年は、相互主義の下に「相手国の国家主権を侵害しないような調査」を認めるとの考え方が広まってきており、現行の運用は、相手国課税庁の事前承認を得る等一定の条件を満たした場合に、調査官の派遣及び受入れを認めるという考え方になってきている。」(田口和夫「第9章 国際的税務協力の現状と課題」《水野忠恒編「21世紀を支える税制の論理 第4巻 国際課税の理論と課題」(税務経理協会、1995、P206)》)

第5章 対応策について（私見）

第1節 基本的な考え方

本章においては、これまでの検討結果を踏まえ、課税回避事例に対応する印紙税課税の仕組み等、今後における印紙税課税の在り方について私見を述べて、本稿のまとめに代えることとする。

なお、私見を述べるに当たっての基本的な考え方は次のとおりである。

各々の税目には、それぞれ長所もあるが、問題点も持っている。このため、一つの標識だけで担税力をはかることは不適切であり、タックスミックスにより異なる担税力の標識を組み合わせ、全体としてバランスのとれた税体系とする必要がある⁽²⁰³⁾といわれている。税体系において印紙税は、所得税、法人税、消費税といった基幹税目を補完する重要な役割を果たすとともに、厳しい財政事情の下で貴重な財源となっている⁽²⁰⁴⁾ところである。このように、印紙税は、引き続きその果たす役割に期待されている。このため、印紙税について中立性及び公平性を確保する観点から、電子文書、国外作成文書を課税する。

なお、電子文書の課税に当たっては、電子商取引・伝統的な商取引間の中立性を確保するため、また、契約段階のみのペーパーレス化によって阻害されている電子文書・紙の文書間の公平性を確保するために、紙の文書と同等の担税力があると認められる電子文書を課税対象とする。

以上、本稿は、「紙の文書に代わる電子文書の作成」及び「国外における文書の作成」という課税回避事例に対応するため、電子文書及び国外作成文書を課税するものであるが、この電子文書の課税と国外作成文書の課税は相互に関連する（例えば、電子文書を国外で作成する。）ことから、双方の課税に耐え

(203) 水野忠恒・前掲「租税法」、P12-14。

(204) 以上、税制調査会・前掲「わが国の現状と課題」、P13、332。

うるような対応策を目指している。

第2節 課税対象等

- 1 課税対象：署名・押印された紙の文書と同等以上の証拠力がある電子文書を課税対象とする。

ただし、電子公証制度の適用を受ける電子文書については、指定公証人が保存する原本のみを課税対象とする。

- 2 課税通数：電子文書は、作成名義人及び代理人ごとに人格単位で1通のみ課税する。

- 3 課税基準：原則として、消費税法上の国内取引に係る文書を課税する。

ただし、輸入取引についての文書を課税するため、国内と国外にわたる資産の譲渡等に係る文書については、取引当事者（文書の作成名義人又は作成代理人）の一方が居住者⁽²⁰⁵⁾又は内国法人⁽²⁰⁶⁾であれば課税する。

【説 明】

- 1 課税対象について

電子文書を課税する場合、電子文書自体を文書とみなして課税する場合の

(205) ここで居住者とは、所得税法第2条第1項第3号の居住者をいう。

(206) ここで内国法人とは、所得税法第2条第1項第6号の内国法人をいう。

ほか、電子証明書を課税文書として掲名することも考えられる。しかし、電子証明書に対する課税は、課税が網羅的になることや担税力に応じた課税が難しいという問題があり、担税力を超えた課税が行われる恐れがあることが最大の難点になると思われる（第3章第3節参照）。このような問題を回避するため、電子文書自体を文書とみなして課税することとする⁽²⁰⁷⁾。

なお、電子文書自体を文書とみなして課税するのであるから、課税文書となる電子文書は、紙の文書と同様、“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、かつ、「証明する効力」を有するもの”でなければならない。この「証明する目的」と「証明する効力」の有無は、形式的に「法律上、作成の真正について推定効を受けられるかどうか」、すなわち、電子署名法第3条の電子署名（認定認証業務によって証明された電子署名）が付された文書と同等の価値を持っているかどうかを基準として判断することとする⁽²⁰⁸⁾。これは、現在、紙の「写し、副本、謄本等と表示された文書」について採用されている署名・押印と同様の基準であり、紙の文書と電子文書との間で課否判定のバランスも確保できると考える。この結果、認定認証業務によって証明された電子署名が付された電子文書及び電子認証制度・電子公証制度の適用を受ける電子文書が課税対象となる。

ただし、電子公証制度の適用を受ける電子文書については、現在、課税となる公正証書が原本に限ることとされている⁽²⁰⁹⁾ので、紙の文書との間の

(207) 電子文書の課税に当たっては、その課税範囲との関係で納税方法が問題となる（例えば、電子文書一般を課税対象とした場合、それに対応した適切な納税方法があるか等）。この点については、第5節「納税方法」で述べることとする。

(208) しかし、この基準では、認定認証業務によって証明された電子署名と証拠としての価値が同等のものすべて（例えば、任意の認証業務によって証明された電子署名で、認定認証業務によるものと同等のセキュリティを有するもの）を課税対象とすることができない。これは、画一的な基準を採用するからには避けられないことであり、やむを得ないことと考える。ただし、今後における電子署名技術の発展や任意の認証業務が対象とする電子署名の内容いかんによっては、この基準は見直さなければならない。

(209) 公証人法第43条、基本通達第22条。

バランスを考慮し、指定公証人が保存する原本のみを課税対象とする。

2 課税通数について

電子文書は、複製が容易であることから完全に同一内容のものが多数存在する可能性があり、また、複製元（原本等）と複製されたものとの間の信頼性等に差がないという特質がある。このような電子文書について、紙の文書の場合と同様、原本等と同等の価値のあるもののすべてを課税対象とした場合、納税者義務者は納税義務の成立等の時期や納税額の発生をコントロールできなくなる等、現行印紙税法等の課税システムは、その課税に対応できない（第3章第4節参照）。

したがって、電子文書の課税に当たっては、文書課税の原則を放棄し、課税事項を証明しようとする当事者（文書の作成名義人又は作成代理人）ごとに人格単位で課税せざるを得ない。この場合、人格単位で複数通数課税する合理的な理由を見出せないことから、課税通数は人格単位で1通ということになる。

なお、電子文書と紙の文書との間の税負担のバランスを確保するため、電子文書自体を文書とみなして課税する場合には、紙の文書についても人格単位で1通だけ課税すべきであると考ええる。

3 課税基準について

属地主義により文書の作成場所を基準として課税する限り、紙の文書においても、課税回避はそれ程困難なことではない。特に電子文書の場合、文書の作成場所を国内から国外へ移動させることは容易であることから、電子文書を課税対象としたとしても、国外での作成によって容易に課税を回避できる。このことによって、国内作成の電子文書との間で新たな不公平の発生が予想される。

そこで、国外作成による課税回避に対応するため、第4章第4節において、作成場所に代わる課税基準を検討したが、どの基準も単独では問題が認められる。

本稿で検討した課税基準のうち、最も問題が少ないと思われるものは「消

費税法上の国内取引を基準とする場合」である。消費税法では、国内取引と国外取引との判定に当たって、基本的に資産の所在場所等を基準とし、これによることができない場合等には住所地を基準としている。印紙税の課税根拠の一つが文書作成の基となっている経済取引等であるということからすると、原則として取引等が国内で行われた場合に課税するということは、十分理由があると考ええる。しかし、この基準の場合、国内と国外とにわたる資産の譲渡等のうち、輸入取引についての文書が課税できないため、現行法に比べて課税範囲は必ずしも広くならない。このため、輸入取引に係る文書であっても、取引当事者（文書の作成名義人又は作成代理人）の一方が居住者又は内国法人であれば課税することとする⁽²¹⁰⁾。

第3節 作成の時

作成の時：相手方に交付する目的で作成する電子文書の「作成の時」は、到達主義で判断する。

【説明】

電子承諾通知は、電子契約法第4条により到達主義によって判断される。このため、相手方に交付する目的で作成される電子文書のうち、電子承諾に係る契約書については、相手方に到達した時点で初めて「証明する効力」を有することとなり、発信した段階では「証明する効力」という印紙税の課税要件を欠いている（第3章第5節参照）。したがって、電子文書を課税対象にする場合、相手方に交付する目的で作成される契約書の「交付の時」は、到達主義で判断する必要がある。

なお、既に成立済みの契約についての電子文書や領収書などを電子文書とし

(210) なお、この基準によったとしても、課税権等の行使が困難となるという問題は残ることになる。この点については、第6節「適切な執行の確保」で述べることにする。

て送信する場合、これらの文書は、発信した段階で「証明する効力」を有している。しかし、これらの文書について「交付の時」を発信主義で判断すると、①不到達の場合でも適法に納税義務が成立・確定してしまう（還付できない）という問題や②課税庁は個々の契約についてその成立時点を特定することが困難である⁽²¹¹⁾にもかかわらず、その特定困難な契約の成立時点によって納税義務の成立・確定時点が異なる（不到達の場合、還付可能かどうか判断が難しい）という弊害が生ずる。したがって、電子文書の「交付の時」は、すべて到達主義で判断すべきである。

紙の文書の場合も、相手方に交付する目的で作成される契約書の「交付の時」は、電子文書との間の取扱いの統一を図るため、到達主義で判断することが望ましいと考える。

第4節 納税義務者

納税義務者：原則として、作成名義人を納税義務者とする。

ただし、代理人が作成した文書は、作成名義人と当該代理人の双方を連帯納税義務者とする。

【説 明】

電子文書を課税した場合であっても、その複製を課税する場合を除き、紙の文書と異なる問題が生ずるわけではない。問題は、紙の文書の場合と同様、代理人が作成した文書の納税義務者が当該代理人でよいか、ということにつきると思われる。特に、国外作成文書を課税対象とした場合、納税義務者は、現行課税システムの下よりも外国法人等が多くなる可能性がある。ところが我が国の課税権は国外に及ばないので、このことが税務執行上支障となる恐れがある

(211) 民法における契約成立の一般原則によると、契約は申込みとそれに対する承諾によって成立する。したがって、契約当事者でない課税庁が、契約成立の時期を立証することは難しい。

(第4章第5節参照)。

したがって、代理人が作成した文書については、作成名義人と当該代理人の双方を連帯納税義務者とする必要がある。なお、代理人が作成した文書の納税義務を文書の作成名義人とすることは、担税力のある者（経済取引等を行う者）や文書作成に伴う利益を享受する者を納税義務者とすることになり、印紙税の課税根拠とも整合的である。

第5節 納税方法

納税方法：原則として、電子的な納税方法とする。

したがって、電子的な納税方法を開発するまでは、対応可能な特定分野の文書を除き、不課税のままでやむを得ない。

【説 明】

紙の文書の納税方法は、原則として、収入印紙の貼付である。電子文書を課税対象とすると、電子文書には物理的に収入印紙をはり付けることができないことなどから、現行法上、理論的に対応可能な納税方法としては申告納税の方法しかない。しかし、申告納税の方法を採用する場合、課税庁は納税義務者ごとに課税及び納税に関する情報を管理する必要があるが、電子文書に課税するために膨大な納税義務者を管理することは、現実的とは思われない（第3章第7節参照）。このようなことから、電子文書を課税する場合は、現在の収入印紙に代わる「電子収入印紙」のようなシステム⁽²¹²⁾を開発し、原則として、この電子収入印紙のはり付け等電子的な納税方法によるべきである。

(212) 各種の申請が電子化された場合、収入印紙や収入証紙に代わる申請手数料の電子化手段が必要となるが、既にこれに対応した「電子印紙システム」が考案されている（本稿末尾に添付した「参考資料2：電子印紙システム」を参照願いたい。）。印紙税の納税方法として導入するためには、もっとセキュリティを高めたシステムを開発する必要があると思われる。

したがって、申告納付等によって対応可能な電子文書以外については、電子的な納税方法を開発できるまで不課税のままでやむを得ない。

なお、申告納付等によって対応可能な電子文書としては、例えば次のようなものが考えられる。

- ① 指定公証人が保存する電子文書⁽²¹³⁾
- ② 電子化された場合のコマーシャルペーパー⁽²¹⁴⁾
- ③ 電子化された場合の社債券⁽²¹⁵⁾
- ④ 電子化された場合の船荷証券⁽²¹⁶⁾
- ⑤ 電子化された場合の株券⁽²¹⁷⁾

(213) 指定公証人の行う電磁的記録に関する事務に関する省令第25条（情報等の保存期間）第1項により、保存期間は20年とされている。

なお、指定公証人が保存する電子文書に課税する場合、的確かつ効率的な執行を行うためには、当該指定公証人に電子文書の印紙税について、特別徴収義務を課すことも考慮する必要がある。

(214) コマーシャルペーパー（C P）については、短期社債等の振替に関する法律（平成13年法律第75号）により、ペーパーレス化する制度が創設された。現行のC Pは約束手形とされているが、当該法律では短期社債として位置付けられている。したがって、ペーパーレス化されたC Pは、約束手形（第3号文書）ではなく、社債券（第4号文書）として課税されることになるであろう。

なお、印紙税でC Pとは、企業が機関投資家から無担保で短期の資金調達を行うために振り出す約束手形で、手形金額1億円以上、満期までの期間が1年末満等の要件がある。（租税特別措置法第91条の2等）

(215) 社債券については、証券決済制度等の改革による証券市場整備のための関係法律の整備等に関する法律（平成14年法律第65号）により、ペーパーレス化が可能となった。

(216) 船荷証券の電子化等を実験するプロジェクトとしては、ボレロ・プロジェクトが世界的に有名である。

なお、ボレロ・プロジェクトは、世界の銀行間の決済情報等を交換するネットワークを運営するS.W.I.F.T（本部：ベルギー、利用者数：5,600、参加国数：151）と国際複合一環輸送業者等のリスクをカバーする相互組合であるT.T.CLUBが共同で設置したチーム。名称は、94年から95年にかけてE Cで行われた実証実験にちなんでいる。（日本財団事業成果ライブラリー、<http://www.html.nippon-foundation.or.jp/1998/0867/contents/205.htm>）

(217) 2003年3月26日、法制審議会会社法（株券の不発行等関係）部会は、「株券の不

第6節 適正な執行の確保

課税権の整備：国内外の文書に対して調査する権限を確保する。

文書の保存：作成・受領した電子文書については、そのすべての保存を義務付ける。

【説明】

1 課税権の整備について

印紙納付方式による印紙税は、課税文書の作成のときに納税義務が成立し、その成立と同時に何らの手続を要しないで納付すべき税額が確定し、課税文書への税額相当の収入印紙をはり付けることによって納税義務が消滅する⁽²¹⁸⁾。つまり、印紙納付方式の場合は、申告納税の場合と異なり、納税義務の成立から消滅まで納税者と国（課税庁）との間に何ら接触の機会はない。ここに、印紙納付方式による印紙税は、自主納税制度の最たるものといわれるゆえんがある。

このため、印紙税は、申告納税制度を採用している租税以上に適正納税のための環境が必要である。ところが、電子文書を課税対象とした場合、電子文書が有している「紙に比べてかさばらない、改ざんが容易という特性」が、紙の文書に比べ電子文書の調査取締りを困難にする可能性がある。したがって、適正な執行を行うためには、それに見合った課税権（調査・徴収権）を行使できる環境が必要である。

現行法の課税システムにおいても、納税義務者が国外に居住していたり、

発行（ペーパーレス）制度」に向けた要綱の中間試案をまとめ、施行後5年以内に全企業の株券を一斉にペーパーレスとする方向性を盛り込んだ。（毎日新聞2003年3月27日付朝刊）また、金融庁は、株券のペーパーレス化に向けた制度改革案を固め、上場企業には2009年度までにペーパーレス化を義務付けるという。（2003年5月28日付日本経済新聞）

(218) 国税通則法第15条第2項・第3項、同法第34条第2項。

納税義務者が国内法人等であっても文書の保存が国外で行われていたりする可能性がある。その上、本稿で提言した課税回避への対応策によって、その可能性が更に増加する。このため、適正な執行を行う観点から、国内にある文書に限らず、国外の文書についても課税権の行使が可能でなければならない。

ただし、この課税権の整備は、印紙税法のみの観点から行うべき性質のものではなく、情報技術革新や経済のグローバル化、ボーダーレス化の中で、税制全体として適正な執行を行うためにはどうあるべきか、という観点から行うべきものである。このためには、資料情報に対する適時・適切なアクセスの確保⁽²¹⁹⁾、二国間協議や国際会議の場を通じた国際的な税務協力⁽²²⁰⁾をいかに行うか、ということがポイントとなると思われる。

2 文書の保存について

印紙税は、経済取引等に伴って作成される文書が課税対象となっている。そして、文書課税という性格上、作成された文書の記載内容に応じて課否や税負担が異なることとなっている。また、印紙納付方式場合、はり付けられた収入印紙を確認しなければ、最終的に適正納付されているのかどうかの確認ができない。このようなことから、印紙税の調査取締りにおいては、作成・受領した文書の現物に接して、課否判定と適正納付の確認をすることが重要なポイントの一つとなっている。

(219) 1998年10月OECD租税委員会報告書・前掲では、一般原則を具体化していく課税の枠組み要素の一つとして「税務行政、本人確認および情報の必要性」を挙げ、「税当局は、納税者を特定し、税制を執行するために必要な情報を収集するために、信頼できかつ検証可能な情報にアクセスできる能力を維持すべきである。」としている。

なお、情報アクセスの確保の必要性については、税制調査会・前掲「わが国税制の現状と課題」、P353でも述べている。

(220) 例えば、次のようなことをより一層、積極的に行うことが考えられる。

適正な課税を確保するため、①課税情報の外国当局から入手する、②調査官を国外へ派遣して直接情報を入手する。また、適正な徴収を確保するため、二国間租税条約や多国間税務執行共助条約による徴収共助条項を締結・活用する。

ところが、電子帳簿保存法第10条は、アウトプット資料又はマイクロフィルムを保存する場合に電子文書自体の保存を義務付けしていない。的確な調査取締りを行う観点からは、作成・受領した電子文書のすべての保存を義務付ける必要がある。

おわりに

本稿では、技術革新、高度情報化の進展、経済のグローバル化等に伴って発生しているペーパーレス化や具体的な課税回避事例について、その発生の背景や課税に際しての問題点を検討し、課税の中立性・公平性の観点から今後における課税の在り方（課税回避への対応策）について私見を述べた。

本稿の記述に当たっては、①今後、電子商取引の発展が推進役となると思われるペーパーレス化については、電子商取引と伝統的な商取引との間の中立性の面で問題があるのではないかと、また、②「契約段階のみのペーパーレス化による課税回避」及び「国外で文書を作成することによる課税回避」については、課税の公平性の観点からも問題があるのではないかと、という問題意識が出発点となっている。検討の結果、電子文書、国外作成文書とも課税すべきであるとの結論に達し、課税制度のアウトラインを提案したのであるが、このうち、国外で文書を作成することによる課税回避は、現在、紙の文書においても発生していると推測されることから、国内作成文書と国外作成文書との間の公平性確保の観点から、早急に対応策を講ずるべきであると考えた。

なお、本稿は、「文書そのものに対して課税する」という原則を維持しながら、電子文書や国外作成文書を課税した場合、現行の印紙税課税制度がうまく機能するか、又は機能させるにはどのような方法があるか、という点に論点を絞って研究を進めたものである。したがって、電子商取引全体に対する課税を見据えている「ビット税」との兼合い、文書の作成にこだわらない「印紙補充税（みなし印紙税）」や取引自体を課税対象とする「流通税」課税の可能性の検討には触れていない。現行の基幹税目が必ずしも十分に機能しない可能性のある取引が拡大している⁽²²¹⁾ことを考えると、今後はこのような視点からの研究が重要となるものと思われる。また、将来、仮に消費税の課税範囲や税率

(221) 中里実・前掲「経済の変貌と租税行政の将来」、P227-228。

が変更されたとした場合⁽²²²⁾には、印紙税の課税範囲等に与える影響なども検討課題となるであろう。

所得課税、消費課税、資産課税の基幹税目が各々長所を持つ反面、何らかの問題点を持っているので、税体系としては、様々な課税ベースを組み合わせることによって全体としてバランスのとれたものとする必要があること。加えて、これら基幹税目が十分に機能しない可能性がある取引が拡大していることを考えると、税体系に占める印紙税の役割はより一層重要になると思われる。このため、印紙税制度は、中立性・公平性を確保することにより納税者の信頼に応える必要がある。

(222) 税率の変更については、平成15年6月税制調査会が、「将来は、歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ、国民の理解を得て、二桁の税率に引き上げる必要もあろう。」と答申している。(平成15年6月税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」、P7-8)

また、消費税の課税範囲に金融取引、保険取引等を取込むことについては、金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点」(日税研論集vol.30「消費税」)、中里実「金融取引(銀行取引・保険取引)・不動産取引に対する消費税の課税」(日税研論集vol.30「消費税」)、水野忠恒「消費税の制度と理論」、弘文堂、1989、等がある。

参考資料 1－1：主要国の印紙税（主なもの）

（平成12年1月現在）

イギリス	フランス	イタリア
【印紙税】 1 不動産の譲渡契約書 購入価額が6万ポンド [*] （1,080万円）を超える ものに対し1％～3.5％ の税率で課税 2 不動産の賃貸契約 権利金、賃貸料に応じ 課税 ① 権利金…1と同じ ② 賃貸料…年間賃貸料 が500ポンド [*] （9万円）を 超えるものに対して 1％～24％の税率で 課税 3 株式の譲渡証書 購入価額の0.5％の税 率で課税 4 持参人払式の証券 上記3の3倍の税率で 課税 【印紙補完税】 株式等の有価証券の譲渡 契約について、売買約定価 額の0.5％の税率で課税。 印紙税が課税される場合 には、原則として印紙補完 税は課税されない。	【印紙税】 1 従面印紙税 公証人が作成する証書 の大きさに応じ課税 407フラン（720円）～1607フラン （2,880円） 2 領収書印紙税 公営競馬、国営くじ等 の投票用紙等に課税 1.6％～4.7％ 3 特定文書交付印紙税 遊興施設入場券、パス ポート等に課税 107フラン（180円）～1,200フ ラン（21,600円） 4 小切手税 1枚につき107フラン（180 円）	【印紙税】 1 為替手形、支払債務証 書（私人振出しの約束手 形を含む）、先付小切手 等 1,000リラ（60円）当たり9 リラ（0.54円）又は12リラ （0.72円） 2 金融機関を債務者とす る約束手形 100万リラ（6万円）当たり 100リラ（6円） 3 小切手 ① 一定書式のもの…年額 5万リラ（3,000円）又は 10.8万リラ（6,480円） ② その他…1と同じ 4 法律関係の設定、変更 等の目的を有する私文書 等 2万リラ（1,200円）

（備考） 1 邦貨換算には、平成12年度上半期の裁定外国為替相場（1ポンド^{*}=180円、1フラン=18円、1リラ=0.06円）を用いた。

2 この表は、税制調査会資料（平12.4.7基小15-1）、中央監査法人ほか監訳「海外税制ハンドブック【第3版】」（中央経済社、1997）、監査法人トーマツ編「EU加盟国の税法」（中央経済社、1997）等を参考にして作成した。

参考資料 1－2：諸外国の印紙税の概要

国 名	課 税 物 件 及 び 税 率 等
【OECD加盟国】	
アイルランド	①不動産の譲渡…譲渡価額の6% ②株式の譲渡…取引価額の1%（ただし、自国以外は2%） ③不動産の賃貸…賃貸料の1～12% ④株式の発行…発行価額の1%
オーストリア	各種の書類及び法的な取引…税率不祥
オーストラリア	不動産の譲渡等…税率不祥
韓 国	①不動産の譲渡・消費貸借・請負に関する証書、傭船契約書 …記載金額に応じた階級定額税率 ②継続的・反復取引に関する証書…定額税率 ③商品券…定額税率 ④株券・債権・出資証券・受益証券…定額税率 ⑤預貯金証書…定額税率
ギリシャ	①従業員の給付…1.2%（雇用主と従業員が半分づつ負担する） ②VAT対象外の動産の売却…3.6% ③不動産の賃貸収入…3.6%
スイス	①株式の発行…受取額又は額面金額の2% ②公認有価証券ディーラーを通じて購入した有価証券 …0.15%（ただし、外国の有価証券は0.3%）
デンマーク	①各種証書…表象される価額の0.1%～1% ②株式の売却…0.5%
ニュージーランド	不動産の譲渡及び土地の賃貸に関する登記…最高2%まで
フィンランド	①株式の移転…未上場株の場合1.6%（証券取引所を通じた上場株式は免税） ②不動産の移転…4%～6%
ベルギー	①すべての公式文書…税率不祥 ②為替手形…税率不祥
ポーランド	①政府等に対する申請・訴訟・書類の登録、公証書類…税率不祥 ②認可銀行以外による商業用貸付金…2%
ポルトガル	不 祥（附加価値税の導入に伴って極めて限定されている）
※アメリカ	従来、①株式・社債券の発行・譲渡に係る印紙税、②不動産の譲渡に係る印紙税等があったが、1968年以降廃止された。
※ドイツ	手形税が1992年以降廃止されている。

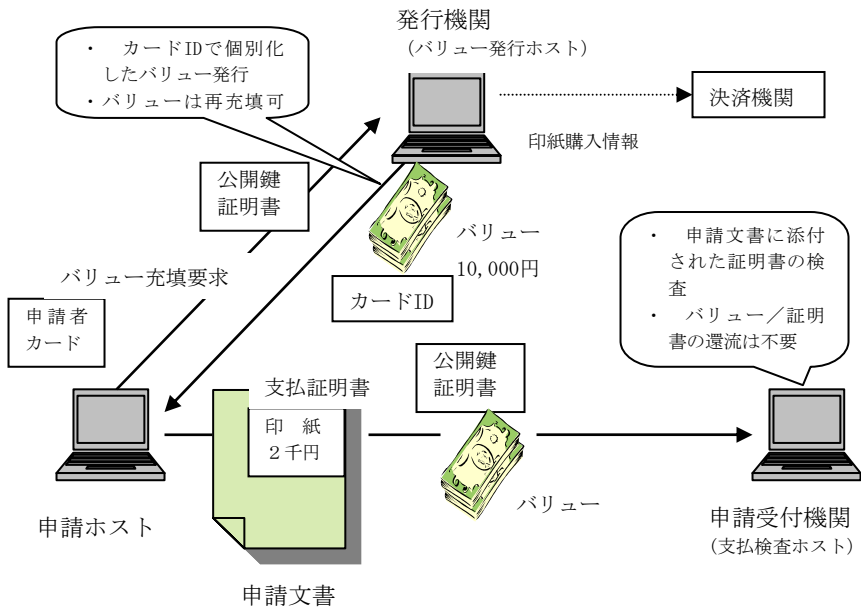
国 名	課 税 物 件 及 び 税 率 等
【そ の 他】 中華人民共和国	①売買契約…売買金額の0.03% ②請負契約…請負金額の0.03%～0.05% ③財産賃貸契約…賃貸金額の0.1% ④金銭貸借契約…借入金額の0.005% ⑤財産所有権等移転証書…記載金額の0.05% ⑥営業帳簿…資産等の総額の0.05%、その他の帳簿は定額税率 ⑦権利・許可証…定額税率
中 華 民 国	①領収書…領収金額の0.4% ②不動産の売買契約書等…契約金額の0.1% ③動産の売買契約書等…定額税率 ④請負契約書…契約金額の0.1%
イ ン ド	①動産及び不動産の譲渡契約書…税率不祥 ②株式の発行・譲渡証書…税率不祥
インドネシア	①民事目的の契約書・陳述・許可証…定額税率 ②公正証書及びその謄本…定額税率 ③土地権利証及びその謄本…定額税率 ④金銭受領書…定額税率 ⑤銀行預金証書…定額税率 ⑥手形及び小切手…定額税率
シンガポール	①株式の譲渡…0.2% ②不動産の譲渡…資産価値の1%～3% ③不動産の賃貸…賃貸料の0.4%～1.6%
フィリピン	譲渡・権利の移転を表象する書類・証書、有価証券…税率不祥
マレーシア	①不動産取引…市場価格又は支払対価に応じて1%～3% ②株式…取引価格の0.3%
以上の国等の他、インド、タイ、スリランカ、アルゼンチンにも印紙税制度がある。	

表作成に当たって参考とした資料：中央監査法人ほか監訳・前掲、監査法人トーマツ・前掲、監査法人トーマツ「アジア諸国の税法（第2版）－主要11カ国・地域の税制のすべて」（中央経済社、1998）、朝日監査法人ほか編「アジア・太平洋諸国の税務ガイド」（中央経済社、1998）、監査法人トーマツ「欧州主要国の税法」（中央経済社、2002）、パシフィックエンジニアリング中国室ほか編・前掲、韓国 Web 六法（<http://www.geocities.co.jp/HeartLand-lcho/3904/insizei.html>）。

参考資料 2：電子印紙システム

官公庁に対する各種申請文書には手数料の必要なものがあり、その支払に収入印紙や収入証紙が利用されている。各種申請が電子化された場合、収入印紙等に代わる申請手数料の電子化手段が必要となるが、下記の「電子印紙システム」は、これに対応して考案されたシステムである。（才所敏明ほか「電子印紙システムの設計と実現」（情報処理学会「情報処理学会論文誌」第41巻 8 号 印刷、2000、P2170-2178））

【電子印紙システムの構成図】



(補足説明)

(出典：才所敏明ほか・前掲書の図を参考)

- 1 バリューにはカードIDが指定されており、そのカードでしか利用できない。
- 2 支払証明書はカードIDと申請文書のダイジェストで個別化されるので、他の申請文書への転用や二重使用はできない。

主な参考文献

※各章等で重複している参考文献は、最初の章等のみに記載している。

【はじめに】

- 1 金子宏「租税法第八版」、弘文堂、2001。
- 2 小林晃「現代租税理論の再検討」、税務経理協会、1998。
- 3 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）、P331。
- 4 中里実「経済の変貌と租税行政の将来」（「松沢智先生古稀記念論文集 租税行政と納税者の救済」、中央経済社、1997）。
- 5 中里実「外国為替法改正と租税法」（税経通信52巻8号、1997）。
- 6 中里実「情報通信革命と金融改革の中の租税法」（ジュリストNo.1117、1997）。
- 7 日経B P 社出版局編「日経B P デジタル大辞典2000-2001年版」、日経B P 社、2000。
- 8 水野忠恒「租税法」、有斐閣、2003。
- 9 宮島洋編「21世紀を支える税制の論理 第6巻消費税の理論と課題」、税務経理協会、2000。

【第1章】

<印紙税関係>

- 1 大倉真隆「昭和42年全文改正印紙税法の詳解」、財政詳報社、1967。
- 2 金子知太郎監修「印紙税法詳解」、大蔵財務協会、1965。
- 3 坂野常和監修「改定実例印紙税解説」、財務出版、1958。
- 4 佐藤明弘編「印紙税実務問答集二訂増補版」、税務研究会出版局、2001。
- 5 佐藤明弘編「平成14年7月改訂印紙税実用便覧」、法令出版、2002。
- 6 新藤恒男「詳解印紙税法」、財政詳報社、1981。
- 7 高橋巖監修「書式500例解印紙税【新版】」、税務研究会出版局、1993。
- 8 塚本孝次郎監修「印紙税—最新版—」、秀峰社、1960。
- 9 次屋富弘「印紙税課否判断の手引」、日本法令、1984。

10 中川一郎「新印紙税法の逐条研究」(1)-(7) シュトイエル、1967-1968。

11 林訓「新しい印紙税(解説と法令通達)」、税務研究会出版局、1989。

<印紙税以外>

12 荒井勇「税法解釈の常識—税法条文の読み方教室—」、税務研究会出版局、2000。

13 碓井光明ほか編「金子宏先生古稀祝賀 公法学の法と政策(上)」、有斐閣、2000。

14 内田貴「電子商取引と民法」(別冊N B L No.51「債権法改正の課題と方向—民法100周年を契機として—」、商事法務研究会)。

15 宇野聡「7 準書証」(三宅省三ほか編集「新民事訴訟法体系—理論と実務—第3巻」、青林書院、1998)。

16 遠藤浩編集代表「契約書式実務百科(上巻)」、ぎょうせい、1999。

17 大塚仁「文書偽造の罪」(団藤重光編「注釈刑法(4)各則(2)」)、有斐閣、1975)。

18 大塚仁編「判例コンメンタール9 刑法Ⅱ(各則Ⅰ)増補版」、三省堂、1985。

19 大塚仁・川端博編「新・判例コンメンタール刑法4 罪(1)」、三省堂、1997。

20 佐々木史朗編「判例経済刑法体系第3巻刑法」、日本評論社、2000。

21 篠塚昭次・前田達明編「新・判例コンメンタール民法Ⅰ 総則(1)」、三省堂、1999。

22 篠塚昭次・前田達明編「新・判例コンメンタール民法6 債権総則(2)、契約(1)」、三省堂、1999。

23 志場喜徳郎ほか編「国税通則法精解(平成4年改訂)」、大蔵財務協会、1992。

24 新堂幸司「新民事訴訟法」、弘文堂、2000。

25 総務省編「平成14年度版情報通信白書」。

26 多谷千賀子ほか「刑法等の一部を改正する法律について」、法曹時報第39巻第12号。

27 夏井高人「現代ビジネスとサイバー法 電子署名、リックテレコム、2001。

28 前田雅英ほか編「条解刑法」、弘文堂、2002。

29 宮澤浩一「フォトコピーと文書偽造罪(上)、(中)、(下)」、判例タイムス。

30 吉村徳重、小島武司編「注釈民事訴訟法(7)証拠(2)・簡易裁判所手続」、有斐閣、1995。

31 金子宏ほか編「法律学小事典第3版」、有斐閣、1999。

32 新村出編「広辞苑第五版」、岩波書店、1998。

【第2章】

- 1 NTT出版編「電子商取引のすべて」、NTT出版、1996。
- 2 遠藤浩編「民法Ⅴ（契約総論）（第521条～第548条）」、青林書院、1997。
- 3 近江幸治「民法講義Ⅴ（契約法）」、成文堂、1999。
- 4 小川秀樹「特集・電子取引 I 立法・制度 電子公証制度の創設について」（ジュリストNo.1183、2000）。
- 5 金子直史「特集・電子取引 I 立法・制度 商業登記制度に基礎を置く電子認証制度の導入」（ジュリストNo.1183、2000）。
- 6 金子宏「租税法と私法」（租税法研究6号）。
- 7 辛島睦ほか「電子署名法解説」、三省堂、2001。
- 8 国際課税京都フォーラム世話人会代表金子宏ほか編「電子取引と国際税制」、清文社、2002。
- 9 根田正樹ほか「インターネット・電子商取引の法務と税務」、ぎょうせい、2000。
- 10 青木武典ほか「〈Eコマース〉電子商取引の法務と税務」、ぎょうせい、2002。
- 11 酒井秀夫「特集・電子取引 I 立法・制度 電子署名及び認証業務に関する法律について」（ジュリストNo.1183、2000）。
- 12 「《座談会》電子取引 法制度整備の課題」（ジュリストNo.1183、2000）。
- 13 高野真人・藤原宏高編「電子署名と認証制度—e-businessのための実務運用上の指針と問題点—」、第一法規出版、2001。
- 14 辻富久「電子商取引の発展に伴う課税ベースの浸食について（上）」（税経通信'02.4）。
- 15 中里実「タックスシェルター」、有斐閣、2002。
- 16 西村総合法律事務所ネット・メディア・プラクティスチーム「IT法大全—ビジネス・ローのIT対応と最先端実務」、日経BP社、2002。
- 17 平田健治「特集電子化時代の情報と法 電子認証」（ジュリストNo.1215、2002）。
- 18 山本豊「特集電子化時代の情報と法 電子契約の法的諸問題—消費者契約を中心—」（ジュリストNo.1215、2002）。
- 19 渡辺智之「インターネットと課税システム」、東洋経済新報社、2001。

20 渡邊新矢ほか「電子署名・認証【法令の解説と実務】」、青林書院、2002。

【第3章】

- 1 岩崎政明「電子商取引と租税行政の変革—インターネット時代の租税賦課徴収の手法—」（小早川光郎・高橋滋編「南博方先生古稀記念 行政法と法の支配」、有斐閣、1999）。
- 2 岩崎政明「電子商取引・電子有価証券取引に関する租税政策の動向（上）（下）」（ジュリストNo.1133-1134）。
- 3 内田晴康・横山経通編「インターネット法—ビジネス法務の指針—」商事法務研究会、1997。
- 4 河合輝欣監修「IT時代必携 電子行政の法務知識—セキュリティ確保とトラブル回避のためのシステム構築—」、ぎょうせい、2001。
- 5 川端博「改ざんした公文書をファクシミリにより送信し印字させる行為と公文書偽造罪の成否」（ジュリスト「平成8年度重要判例解説」、No.1113）。
- 6 「公文書の電子コピーの作成が有印公文書偽造罪あたるとされた事例」（判例タイムス、No.388）。
- 7 国税庁長官官房企画課「第126回国税庁統計年報書—平成12年度版—」。
- 8 佐藤英明「電子的メディア等による帳簿記録保存制度の課題と展望」（租税法学会「情報化と租税行政手続」、租税法研究第27号）。
- 9 首藤重幸「流通税の諸問題」（租税法学会「間接税の諸問題」、租税法研究第16号、1988）。
- 10 品川芳宣「税務通達に従った納税申告の否認と予測可能性」（税理Vol. 42、No. 8、1999）。
- 11 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」（税理Vol. 43、No.14、2000）。
- 12 高野俊信「逐条解説電子帳簿保存法」、税務経理協会、1998。
- 13 中山信弘ほか編「電子商取引に関する準則とその解説—ITに対応した新しいルール形成の試み」（別冊NBLNo.73、2002）。

- 14 長谷部啓・壺見晴彦「詳解電子帳簿保存法」、ぎょうせい、1998。
- 15 本江威憲監修「民商事と交錯する経済犯罪Ⅲ」、立花書房、1997。
- 16 大和総研情報技術センター「ビジネスマンのためのIT用語ハンドブック」、翔泳社、2000。
- 17 渡辺智之「インターネットに関する課税上の諸論点」（大蔵省財政金融研究所「ファイナンシャル・レビュー」December—1999）。

【第4章】

- 1 朝日監査法人ほか編「アジア・太平洋諸国の税務ガイド」、中央経済社、1998。
- 2 金子宏ほか編「租税法講座—第1巻 租税法基礎理論—」、ぎょうせい、1976。
- 3 監査法人トーマツ編「EU加盟国の税法」、中央経済社、1997。
- 4 監査法人トーマツ「アジア諸国の税法（第2版）—主要11カ国・地域の税制のすべて」、中央経済社、1998。
- 5 監査法人トーマツ「欧州主要国の税法」、中央経済社、2002。
- 6 河野太志「電子消費者契約及び電子承諾通知に関する民法の特例に関する法律の概要」（NBLNo.718、2001）。
- 7 窪田雅博編「消費税法基本通達逐条解説」、大蔵財務協会、1998。
- 8 佐藤達夫編「法令執務提要<第2次改訂新版>」、学陽書房、1987。
- 9 佐藤正勝「電子商取引と課税—最近の動向—」（租税研究、2003.2）。
- 10 税制調査会資料（平12.4.7基本問題小委員会）。
- 11 芹田健太郎「日本の領土」、中央公論社、2002。
- 12 田島信威編「法令の仕組みと作り方」（「立法技術入門講座<第2巻>」、ぎょうせい、1988）。
- 13 中央監査法人ほか監訳「海外税制ハンドブック【第3版】」、中央経済社、1997。
- 14 パシフィックエンジニアリング中国室ほか編「中国進出企業のための中国法令集 会社法編、手形・小切手法編、税法編」、自由社、1999。
- 15 前田正道編「ワークブック法制執務<全訂>」、ぎょうせい、1988。
- 16 水野忠恒編「21世紀を支える税制の論理 第4巻 国際課税の理論と課題」（税務

経理協会、1995)。

17 三好豊「著作権法」、中央経済社、2002。

18 山本豊「電子契約の法的諸問題－消費者契約を中心に」(ジュリストNo.1215「特集 電子化時代の情報と法」)。

19 渡辺智之「インターネット取引課税の展望と課題」(税務弘報、2002. 10)

【第5章】

1 鶴田晋幸「短期社債振替法および株券等保管振替法改正の概要」(金融法務事情No. 1616、2001)。

2 才所敏明ほか「電子印紙システムの設計と実現」(情報処理学会「情報処理学会論文誌」第41巻8号別刷、2000)。

3 佐藤良治「C P のペーパーレス化－短期社債振替法の制定」(ジュリストNo.1183、2000)。

4 西道彦「貿易取引の電子化」、同文館出版、2003。

5 本庄資「国際課税改革のあり方－国際課税における適正課税の実現と課税秩序の確立を重視－」(税経通信'02.09)。

6 間宮順「貿易取引の電子化の実態－船荷証券の電子化を中心として－」(ジュリストNo.1183、2000)。

7 室町正実「貿易取引の電子化とその課題」(ジュリストNo.1215、2002)。

8 矢内一好「国際課税と租税条約」、ぎょうせい、1992。

【おわりに】

1 金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点」(日税研論集 vol. 30「消費税」)。

2 中里実「金融取引(銀行取引・保険取引)・不動産取引に対する消費税の課税」(日税研論集 vol. 30「消費税」)。

3 水野忠恒「消費税の制度と理論」、弘文堂、1989。