

平成 27 年 1 月 18 日判決言渡

平成 27 年(行ウ)第 28 号 印紙税過怠税賦課決定処分取消請求事件

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第 1 請求

- 1 高崎税務署長が平成 25 年 7 月 5 日付けでした原告の平成 21 年 1 月から平成 24 年 3 月までに作成された別表 1 記載の各文書に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 高崎税務署長が平成 25 年 7 月 5 日付けでした原告の平成 24 年 4 月から同年 11 月までに作成された別表 2 記載の各文書に係る印紙税の過怠税の賦課決定処分を取り消す。

第 2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、原告が、高崎税務署長（行政処分庁）から、原告の作成する「お客様返金伝票」と題する伝票綴りが印紙税法に規定する課税文書である「判取帳」（同法別表第一課税物件表の 20 号）に該当するとして印紙税の過怠税の各賦課決定処分を受けたことにつき、当該伝票綴りは「判取帳」に該当しないとして、被告に対し、当該各賦課決定処分の取消しをそれぞれ求めた事案である。

2 印紙税法の定め

- (1) 印紙税法（平成 25 年法律第 5 号による改正前のもの。特に断らない限り、以下同じ。）は、印紙税の課税物件、納税義務者、課税標準、税率、納付及び申告の手続その他印紙税の納税義務の履行について必要な事項を定めている（1 条）。

そして、印紙税法は、同法別表第一課税物件表（以下、単に「別表第一」又は「課税物件表」ともいう。）の「課税物件」欄に掲げる文書（ただし、課税物件表の「非課税物件」欄に掲げる文書その他の同法5条各号に掲げる文書は除く。以下「課税文書」という。）には印紙税を課するとし（2条，5条），その課税文書の作成者に印紙税を納める義務があるとしている（3条1項）。

また、印紙税の課税標準及び税率は、別表第一の各号の課税文書の区分に応じ、同表の「課税標準及び税率」欄に定められている（7条）。

(2) 別表第一のうち、本件に関連する17号及び20号は、別紙記載のとおりである。

なお、別表第一は、課税物件表の適用に関する通則（以下「別表通則」という。）として、同表における文書の所属の決定は同表の各号の規定によるものとし（同通則1），また、当該各号の規定により所属を決定することができないときの定め等を置いている。

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

3 前提事実（当事者間に争いが無い事実か、文中記載の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実）

(1) 原告（甲1の1～1の3）

原告（昭和47年10月30日設立、本店所在地は群馬県高崎市）は、製材・木材，建築用金物・工具，文具，インテリア用品，エクステリア用品等の販売等を目的として設立された株式会社である。

原告は、株式会社 P 1 との間のフランチャイズ店舗契約に基づき、P 2 F C P 3 店、P 2 F C P 4 店及び P 2 F C P 5 店（以下「本件各店舗」という。）において、日用雑貨、インテリア用品等の販売を行っている。

(2) 本件伝票綴りの使用等（甲 2 の 1 ～ 2 の 1 0 1 , 3 , 2 7 , 2 8 , 弁論の全趣旨）

ア 原告は、本件各店舗において、顧客から商品の返品、交換あるいは売価が異なるなどの申出を受けた場合には、その処理のために、表紙に「お客様返金伝票」と印字された伝票綴り（以下「本件伝票綴り」という。）を使用して、顧客に対応していた。

イ 本件伝票綴りは、冊子形態のものであり、3 枚一組の複写式の伝票が 1 0 0 組綴られている。この一組 3 枚の伝票は、「金額」欄や「ご返金受領サイン」欄等のある一枚目の「お客様返金伝票（売場控）」に記入をし（以下、記入済みの同伝票を「本件各伝票」ともいう。）、二枚目の「お客様返金伝票（事務所控）」及び三枚目の「お客様返金伝票（商品貼付用）」がその複写となっている。お客様返金伝票（事務所控）及びお客様返金伝票（商品貼付用）には、本件伝票綴りから分離するための切取り線があるが、一枚目のお客様返金伝票（売場控）にはそのような切取り線はない。また、これら 3 枚一組の伝票の右上にはそれぞれ同一の伝票番号が印字されており、3 枚一組の各組の伝票番号は連続した番号（本件伝票綴り 1 冊ごとに 1 0 0 番の連続番号）となっている。

本件伝票綴りの使用方法等については、「返品・商品交換の受付」と題する書面（甲 3。以下「本件マニュアル」という。）に記載されている。

ウ 原告は、本件伝票綴りから、記入済みとなった「お客様返金伝

票（事務所控）」及び「お客様返金伝票（商品貼付用）」を切り取り、「お客様返金伝票（売場控）」（本件各伝票）が残った伝票綴り270冊（別表1及び2記載のもの。以下「本件各文書」という。）を保存している（ただし、本件各文書には、上記の切取りがされずに残っているものも存在する。）。

エ 原告は、本件各文書に収入印紙を貼り付けておらず、また、印紙税法9条から12条に規定する収入印紙を貼る以外の納付方法による印紙税の納付もされていなかった。

(3) 本件賦課決定処分等

ア 高崎税務署長は、原告に対し、平成25年7月5日付けで、①最初の付込み日が平成21年12月から平成24年3月までである別表1記載の本件各文書207冊及び②最初の付込み日が平成24年4月から同年11月までである別表2記載の本件各文書63冊につき、いずれも印紙税が納付されていないとして、印紙税の過怠税（上記①につき、不納付税額82万8000円、過怠税額248万4000円、上記②につき、不納付税額25万2000円、過怠税額75万6000円。なお、過怠税の税額の定めにつき、印紙税法20条1項参照）の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした（甲4の1，4の2）。

イ 原告は、平成25年8月29日付けで、高崎税務署長に対し、本件各賦課決定処分について異議申立てをしたが、同署長は、同年10月28日付けで、同異議申立てを棄却する旨の決定をした（甲5）。

また、原告は、同年11月25日付けで、国税不服審判所長に対し、本件各賦課決定処分について審査請求をしたが、同所長は、平成26年10月28日付けで、同審査請求を棄却する旨の裁決をし

た（甲6）。

ウ 原告は，平成27年1月23日，本件訴訟を提起した。

第3 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の主な争点は，本件各文書が「判取帳」（印紙税法別表第一の20号）に該当するか否かであり，具体的には次の①ないし④の点が争われている。

- ① 本件各文書がそれぞれ「一の文書」に当たるか（争点1）。
- ② 本件各文書が「第十七号に掲げる文書により証されるべき事項につき二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成」（別表第一の20号）されたものといえるか否か（争点2）。
- ③ 本件各文書が「帳簿」（別表第一の20号）に当たるか否か（争点3）。
- ④ 本件各文書を「判取帳」として課税することの不合理性の有無（本件各文書の背後には担税力を見出すことはできず「判取帳」に該当しないとすることができるかなど）（争点4）。

1 争点1（本件各文書がそれぞれ「一の文書」に当たるか）

（被告の主張の要旨）

（1）印紙税の課税の単位（一の文書の意義）について

ア 取引上作成される文書の中には，例えば，土地の売買契約書，家屋の建築請負契約書，販売代金の受取書のように単一の事項のみを記載した文書と，土地売買及び家屋建築請負契約書，家屋及び家具売買契約書のように一の文書に法律的に二以上の事項を記載した文書とがある。

この場合，どのように課税物件表における文書の所属を決定するかについては，印紙税法は別表通則1ないし3において定めており，

①「一の文書」に単一の課税事項のみ記載したものは，記載された

事項の文書として課税され、②「一の文書」に課税物件表の二以上の号の課税事項が記載されている場合であれば、そのうちの一つの事項の文書として課税される旨規定している。

このように、印紙税は、「一の文書」であれば、その内容に課税物件表の二以上の号の課税事項が記載されている場合であっても、そのうちの一つの事項の文書として課税されることになっているから、課税物件表のいずれの号に所属するかの決定に当たっては、「一の文書」の範囲を確定させることが必要となる。

印紙税法基本通達（昭和52年4月7日付け間消1-36ほか3課共同による国税庁長官通達。以下同じ。乙1）8条は、課税の単位が一の文書ごとになることを明らかにしている。

イ ここで、「一の文書」の判断基準については、文書の外形すなわち物理的な形状により判断するという考え方と、記載証明の形態により判断するという考え方の二つが考えられるが、別表通則2及び3の規定からは、文書の物理的な形状によって判断すべきものと考えられる。

このような考え方のもと、印紙税法基本通達5条（乙1）は、印紙税法に規定する「一の文書」とは、その形態からみて1個の文書と認められるものをいい、文書の記載証明の形式、紙数の単複は問わないこと、1枚の用紙に2以上の課税事項が各別に記載証明されているもの、又は2枚以上の用紙が契印等によって結合されているものは、「一の文書」となることを明確にしている。ただし、このような文書であっても、文書の形態、内容等から当該文書を作成した後切り離して行使又は保存することを予定していることが明らかなものについては、それぞれ各別の「一の文書」となると解されている。

(2) 本件各文書はそれぞれ「一の文書」に該当すること

ア 本件伝票綴りは、100組の返金伝票が一体として綴られたものである。

そして、お客様返金伝票（事務所控）及びお客様返金伝票（商品貼付用）が切取り線に沿って切り離すことができる状態になっている一方で、「お客様返金伝票（売場控）」には切取り線がなく、お客様返金伝票（事務所控）及びお客様返金伝票（商品貼付用）を使用しても、お客様返金伝票（売場控）のみが本件伝票綴りに綴られていく仕組みになっており、実際、本件各伝票（お客様返金伝票（売場控））は、連番となった伝票番号が印字された上、本件各文書に1冊に綴られた状態で保管されていた。そうすると、本件伝票綴りを使用して作成された本件各伝票が綴られた本件各文書は、その形態から見て、「一の文書」であるといえる。

また、本件マニュアルによれば、お客様返金伝票（売場控）には、顧客が返金を受け、その代金を受領した事実等一定の事項が記録されることとなっており、実際にも本件各伝票には返金を受けた顧客の署名がされている。そうすると、本件各伝票は、原告が商品を販売する一連の事業の過程で顧客に対する返金等が発生した場合に、その事実を記録として集積して保存しているものであり、本件伝票綴りから切り離して行使することや保存されることが予定されていたものではない。

イ したがって、お客様返金伝票（売場控）が綴られている本件各文書1冊1冊がそれぞれ「一の文書」に該当し、印紙税の課税の単位になるというべきである。

（原告の主張の要旨）

(1) 一の文書の概念について

ア 印紙税法では、「一通の証書」と「一冊の帳簿」を総称して「一の文書」という概念を使用しており（甲 1 1， 2 2 参照），別表通則 2 及び 3 の「一の文書」は「一通の証書又は一冊の帳簿」と同義である。

そして，課税物件表 2 0 号の「判取帳」の定義によれば，本件各文書が判取帳に該当するか否かを判断するに当たっても，まずは同文書が「帳簿」に該当するか（又は「証書」に該当するか）を問題にするべきであり，いきなり課税物件表 2 0 号に規定されていない「一の文書」の意義を問題にする被告の主張は，文理解釈の原則に反し，誤っている。

イ また，別表通則 2 及び 3 は，「一の文書」に二以上の事項が記載されている場合に当該文書がどの号に該当するかを定める規定であり，本件各文書のように，仮に課税文書に該当するとしても，課税物件表 1 7 号に掲げる文書により証されるべき事項のみが記載されている，すなわち「一の事項」が記載されていると評価される余地があるにすぎない文書については，別表通則 2 及び 3 の適用が問題になる余地はない。仮に当該文書が「証書」あるいは「帳簿」に該当し，課税物件表 1 号ないし 2 0 号のいずれかの課税文書に該当するとされた場合で，当該文書に「二以上の号の課税事項」が記載されている場合にはじめて「一の文書」すなわち「一通の証書」又は「一冊の帳簿」の範囲を確定させることが必要となる余地があるにすぎないのである。

この場合，たしかに，印紙税法における「証書」と「帳簿」の区別は，紙数の単複によるものではないから（印紙税法基本通達 6 条の解説参照），「一通の証書」又は「一冊の帳簿」の範囲を確定させることが必要となる場合がある。それが当該文書に「二以上の号

の課税事項が記載されている場合」である。

しかし、ある文書が「証書」あるいは「帳簿」に該当した場合で、当該証書又は帳簿の「一通」又は「一冊」の範囲の確定に困難を生ずることは、実際にはほとんどないと思われる。なぜなら、課税物件表は、印紙税の課税文書を1号ないし20号として物件名、定義等を明確に規定しており、その範囲は紙数の単複によるのではなく、その記載内容により画され、判断することができるからである。

したがって、本件各文書が判取帳に該当するか否かを判断するに当たり、課税物件表20号に何ら規定されていない「一の文書」なる概念を持ち出し、また、「証書」又は「帳簿」に該当するか否かの判断に先行させて、本件各文書が「その形態からみて一の文書である」などとしている被告の主張は誤っている。

ウ 仮に被告が主張するように、「一の文書」を文書の物理的な形状によって判断すべきとすると、本件各文書のようないわゆる冊子形態で作成されているものは、ほとんどが「帳簿」に該当することになり、「証書」に該当する場合はほとんどなくなってしまう。しかし、印紙税法上の証書と帳簿の区別は、紙数の単複によるのではなく、上記のような結論は、印紙税法が予定しているところではなく、また、印紙税法基本通達6条が証書と帳簿の区別を規定している趣旨にも反している。

さらに、印紙税法基本通達7条は、証書と通帳等（通帳及び帳簿。以下同じ。）が一の文書となっている、いわゆる「証書兼用通帳」の取扱いについて定めているところ、被告が主張するように、「一の文書」の範囲を文書の物理的な形状によって判断すると、「証書兼用通帳」のほとんどが通帳等に該当してしまうのではないかと思われ、このような不合理な結論を招来する被告の主張は誤っている。

(2) 本件各文書は「一の文書」に該当しないこと

仮に被告の主張のように、本件各文書の「一の文書」該当性の判断を「証書」又は「帳簿」該当性の判断に先行させるとしても、本件各文書は「一の文書」には該当しない。

ア 印紙税法基本通達5条（乙1）は、印紙税法に規定する「一の文書」とは、その形態からみて1個の文書と認められるものをいい、文書の記載内容の証明の形式、紙数の単複は問わず、したがって、1枚の用紙に2以上の課税事項が各別に記載証明されているもの又は2枚以上の用紙が契印等により結合されているものは、「一の文書」となると規定している。

しかしながら、そのような文書であっても、その文書に記載証明されている部分がそれぞれ独立しており、たまたまとじ合わせているにすぎないと認められるものまで「一の文書」となるわけではないとされており（同条の解説の「質疑応答」参照）、それらが契印で結合されている場合、あるいは袋とじされた文書の契約日が同一であること、契約書及び覚書等に署名、押印等をした契約名義人が同一であること並びに文書を作成した後にそれぞれの文書を切り離して行使又は保存することを予定していないものであること、いずれにも該当するなどの付加的な事情があってはじめて、物理的な形状から、当該文書が「一の文書」に該当するのである。

本件伝票綴りのお客様返金伝票（売場控）には切取り線はなく、同伝票のみが本件伝票綴りに綴られていく仕組みとなっているが、同伝票が契印等で結合されているわけではなく、また、同一の契約日において作成されることが予定されているものでもなく、上記の要件を満たさず、本件各文書を「一の文書」と認めることはできない。

また、たしかに、お客様返金伝票（売場控）には、連番となった伝票番号が印字されているが、これらの番号が重要な意味を持つわけではなく、形式的に付されているにすぎず、かかる事実が本件各文書を「一の文書」と認めるための根拠にはなり得ない。

本件各文書は、まさに、お客様返金伝票（売場控）に各別に記載証明されている部分がそれぞれ独立しており、たまたまとじ合わせているにすぎないと認められるものであり、「一の文書」に該当しない。

イ 原告は、本件各賦課決定処分を受けた後、本件伝票綴りの形態を変更し、お客様返金伝票（売場控）が互いに結合されていない形態のものを使用しており、このようなものは「判取帳」に該当するとは思われないところ、このような形態のものと単に「切り取り線がない」という違いのみによって、判取帳に該当するかどうかの結論が変わるとするのは、実質的に考えても不合理である。

2 争点2（本件各文書が「第十七号に掲げる文書により証されるべき事項につき二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成」されたものといえるか否か）について

（被告の主張の要旨）

(1) 本件各文書が課税物件表17号に掲げる文書により証されるべき事項につき付込証明を受ける目的をもって作成されたものであること。

ア 課税物件表17号が課税物件として掲げている「金銭又は有価証券の受取書」とは、金銭又は有価証券の引渡しを受けた者が、その受領事実を証明するために作成し、その引渡者に交付する単なる証拠証書をいうと解されており、「第十七号に掲げる文書により証されるべき事項」とは、金銭又は有価証券の受領事実である。

イ 印紙税法上、課税文書とは、印紙税が課される文書であり（同法3条1項）、具体的には課税物件表1号から20号のいずれかに該当する文書をいうところ、定型化されていない文書については、課税物件表に掲げられた文書の名称と現実に作成される文書の名称とが必ずしも一致しないことから、「課税物件表に掲げられた文書」というだけではその範囲が明らかとはいえない。

そこで、課税文書の範囲をより明確にするため、印紙税法基本通達2条（乙1）は、課税文書とは、課税物件表の課税物件欄に掲げる文書により証されるべき事項（以下「課税事項」という。）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、印紙税法5条（非課税文書）の規定により印紙税を課さないこととされる文書以外の文書をいうことを明らかにしている。

そして、課税事項を証明する目的で作成された文書であるかどうかの判断は、作成者の恣意的・主観的な判断で行うものではなく、文書の形式、内容等を取引社会の一般通念に照らして客観的に判断することになると解される（印紙税法基本通達2条の解説（乙1）参照）。

ウ 本件において原告は、本件各店舗において、顧客からの返品・商品交換の申出に応じる際の手順等を定めた本件マニュアルを使用し、本件伝票綴りを用いて返品等受付事務を処理することとしていた。

本件マニュアルによれば、返品・商品交換の申出に対応する原告の担当者は、お客様返金伝票（売場控）に「受付日」、「お買上日」、「返品商品の金額」及び「返品理由」を記入し、現金を顧客に渡した上で、返品理由が「3. その他」の場合には顧客に対し「ご

返金受領サイン」欄に署名を求めるとされていた。そして、実際に、返品理由が「3. その他」に該当する場合には、おおむね「ご返金受領サイン」欄に顧客の署名が記載されている。

このような本件伝票綴りの作成経緯及び記載内容を客観的にみれば、原告には、「3. その他」の理由で返金を行う場合において、顧客から返品伝票（売場控）に署名を受けることによって、顧客が返金を受けたこと、すなわち返品した品物の代金額に相当する金銭を受領したことについて付込証明を受ける目的があったと認められる。また、返金を受ける顧客からみても、返金された現金を受け取り、「ご返金受領サイン」欄に自ら署名をするのであるから、返品した代金相当額の金銭を受領したことを明らかにする趣旨で署名を行ったと認められる。

したがって、このような本件各伝票（お客様返金伝票（売場控））を綴った本件各文書は、金銭の受領事実につき付込証明を受ける目的をもって作成されたもの、すなわち、課税物件表17号に掲げる文書により証されるべき事項につき付込証明を受ける目的をもって作成されたものであると認められ、このように解することは、取引社会の一般通念に照らしても相当ということができる。

(2) 本件各文書は二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成されたものであること

ア 原告は、多数の顧客が来店する本件各店舗において、本件伝票綴りを使用して返品等受付事務を処理していたものであるところ、顧客から返品希望を受ける都度、返金伝票を起票することとされていたのであるから、複数の顧客から証明を受けることを予定しているものであり、特定の顧客一人に対して1冊の本件伝票綴りを使用することを予定しているものとはいえない。

実際に作成された本件各伝票をみると、「ご返金受領サイン」欄に記載された署名に係る氏名及び筆跡は、それぞれ異なっており、複数の顧客に対する返金について使用したことは明らかである。

イ 原告が指摘する「集金票」は、金融機関の外務員が得意先から預金等の払戻しのために現金、預金通帳等を預かった場合にその事実を複写により記入し、領収証を切り取って顧客に交付し、集金授受控を金融機関の控えとして保存しているもので、そもそも外務員がその得意先から、現金、預金通帳等を受領した事実を個々に記録・整理することを目的として作成されるものである。

そうしたところ、まれにはあるが、外務員が得意先から預金の払戻しの依頼を受けて払戻金を渡すことがあることから、そういった場合にも使用できるように集金授受控の下部に「お届け物件」欄等が設けられているのである。すなわち、集金票においては、外務員がたまたま預金の払戻しの依頼を受けた場合に、相手方から金銭授受の付込証明を受ける場合があるにすぎないものであるから、集金票が金銭の受領事実につき付込証明を受ける目的をもって作成されたものと評価することはできない。

他方、本件各伝票は、原告の担当者が返品等受付事務を行う際に使用される「お客様返金伝票」と題する文書であって、金銭の受領事実につき付込証明を受ける目的をもって作成されたものと認められることは、上記(1)のとおりであり、上記の集金票と同様に考えることはできない。

ウ 以上によれば、原告は、二以上の相手方から、返金等があったことなどについて付込証明を受ける目的で、本件各文書を作成したものであると認められる。

(3) 原告の主張に対する反論

原告は、本件各伝票の作成につき、① 顧客の署名を受けた場合であっても当該顧客を特定することはできず、そもそも本件各伝票は支払者の二重払いの防止という目的のために作成されたものではないこと、② 顧客に代金を返還する全ての場合に顧客の署名を要求していたわけではなく、また、顧客に代金を返還しない場合（交換の場合）でも顧客の署名を要求することがあったのであり、顧客に対する代金の返還と顧客に対する署名の要求は連動していないこと、③ 原告は、不正返品・請求の防止等、専ら内部的な事務処理目的で本件各伝票を作成していたにすぎないことことから、本件各文書は、課税物件表17号の2の文書の課税事項（金銭等の受領）につき「二以上の相手方から付込証明を受ける目的」で作成されたものではないと主張する。

ア 上記①の主張について

お客様返金伝票（売場控）には「ご返金受領サイン」欄が設けられ、本件マニュアル上、返金した顧客に対して当該欄に署名を求めるとされ、実際に署名を受けていることを客観的に判断すれば、少なくとも顧客の都合による場合の返金については、当該顧客に対し、金銭の受領の証明を求める目的で行ったとみるほかない。

実際に記載された署名から、現実の顧客の特定をすることができないとしても、それは単に本件各文書の精度が低いことを示すものにすぎず、そのことによって上記(1)で述べた目的が否定されることにはならないというべきであり、原告の上記①の主張は理由がない。

イ 上記②の主張について

課税物件表20号が金銭の受領事実について二以上の相手方から付込証明を受ける目的で作成された帳簿を「判取帳」として定め

ていることからすると、原告が本件各文書を作成するに際し、金銭の受領があった全ての場合ではなくとも、金銭の受領事実について返金伝票を用いて付込証明を受ける目的が認められる限り、本件伝票綴りは金銭の受領事実について付込証明を受ける目的で作成されたというべきである。

原告は、本件伝票綴りを用いて返品等受付事務を行う際、その返品理由が「3. その他」の場合には顧客からお客様返金伝票（売場控）に署名を受けることとしており、実際に、返金を受けた多数の顧客が同伝票に署名している以上、本件伝票綴りを用いて作成された本件各文書は、金銭の受領事実について付込証明を受ける目的で作成されたというほかない。

原告の上記②の主張は、本件各伝票の一部に返金があったことの付込証明を受ける目的で作成されなかったものが含まれているということを示すにすぎず、理由がない。

なお、本件マニュアル（甲3）によれば、違う商品に交換する場合においても返金伝票を起票することとされているところ、この場合には「同額の商品であってもJANコードが違う場合、一度商品代金を返金して、改めて新しい商品をお買上げ頂きます。」とされており、交換の場合においても金銭の授受を行うこととされているのであるから、本件各伝票には金銭受領の事実がないにもかかわらず署名されている伝票が含まれるとの原告の主張は理由がない。

ウ 上記③の主張について

文書を作成する目的は必ずしも一つに限られるものではなく、たとえ原告が内部的な事務処理目的で本件各文書を作成していたとしても、そのことは同時に、返金があったことの付込証明を受ける目的があったことを否定する事情には当たらない。

したがって、原告の上記③の主張は理由がない。

(原告の主張の要旨)

(1) 本件各文書は金銭受領の証明目的を有する伝票とはいえないこと

ア 本件各伝票の中に含まれる「3. その他」の理由で返金を行う場合で、「ご返金受領サイン」欄に顧客から署名を受けている伝票においても、金銭（返金）の受領者が、原告にとっては不特定多数の顧客であるにもかかわらず、「ご住所」欄及び「TEL」欄には、ほとんど何の記載もされていない。また、顧客の署名も、姓のみ又はカタカナ書きのものも含まれており（甲27）、「上様」とのみ記載されているものもあり（甲28）、姓名が全て記載されている本件各伝票についても、原告は、顧客に対して署名に当たり、身分証明書等の提示を求めるなど本人確認の措置を全く行っておらず、これらが正しく氏名が記載されたのかも不明である。

そもそも印紙税の対象となる判取帳は、複数の取引先との金銭等の受渡しを継続的に記録しておくためのものであり、例えば、複数の取引先に頻繁に現金を受け渡している場合などに、その都度、領収書を発行せず、取引日、取引先及び取引金額など必要事項を記入して押印をしてもらう（付込証明）ことにより領収書の代わりにするものが想定されている。

そして、金銭を受領した者が領収書を発行する際に、宛名に支払者の特定が困難な記載がされていても、それが領収書（受取書）としての経済的機能を果たすことができるのは、金銭を支払った者が特定の事業者名の記載された当該領収書を所有していること自体が、その者が当該特定の事業者に対して金銭を支払っていることを事実上推認させ、支払者を特定することが可能だからである。

しかしながら、判取帳については、これを金銭の受領者に渡すこ

とがないため、受領者欄の記載が不十分で特定困難であると、他に受領者を事実上推定させる方法がなく、領収書としての経済的機能を果たすことはできない。

したがって、上記のような本件各伝票をもって、金銭受領の証明目的を有する伝票と評価することはできない。

イ 仮に、被告の指摘するように本件各伝票について金銭受領の証明目的を有するとの評価が可能であったとしても、本件各文書の中に金銭受領の証明目的と矛盾する伝票が含まれているのであれば、その作成目的を全体として通観した場合、そこに金銭受領の証明目的が含まれていたということとはできない。

本件各文書の中には、金銭の受領があったにもかかわらず、署名を求めない伝票がある一方で、金銭の受領がないにもかかわらず署名が求められた伝票が含まれており、金銭受領と顧客の署名とが連動しない伝票も含まれているのであるから、本件各文書（全体）の作成目的の一つとして、金銭受領の証明を挙げることはできない。

ウ 印紙税法における証書と帳簿等の性格判断は、文書作成時における作成目的に照らして行うものであり（印紙税法基本通達6条の解説（乙1）参照）、その後の事情の変化により証書か帳簿かという当初の文書の性格が変わるものではない。

本件伝票綴りの当初の作成目的は、商品代金を返金する場合にのみ使用されるものではない。すなわち、本件伝票綴りの使用マニュアル（甲3）によれば、その標題は「返品・商品交換の受付」であり、「2. 返金伝票を起票する場面」として、① 違う商品に交換する場合（JANコードが異なる場合のみ）、② 商品代金を返金する場合、③ レジの売価と売場の売価が異なる場合、④ レジで数量登録間違いが発生した場合の4つが記載されている。このよ

うに、本件伝票綴りは、商品代金を返金しない場合にも使用されることが当初から予定されており、実際にも商品代金を返金しない場合にも使用されている。

つまり、本件各文書の作成目的は、商品代金の返還の事実を証明することを連続的に記載証明することにあるのではなく、実際にも商品代金の返還をしない場合が多数含まれており（甲 2 の 2 ～ 2 の 1 0 1 参照）、商品代金を返金する場合に作成される伝票が連続的に綴られているわけではない。

(2) 本件各文書は、二以上の相手方から返金等があったことなどについて付込証明を受ける目的で作成されたものとはいえないこと

ア 本件各文書は、金銭の受領とともに受領欄への記載がされる伝票が連続しているわけではなく、全く金銭の受領を伴わない処理が記載された伝票が多数、挟み込まれており、二以上の相手方からの金銭受領の付込証明目的をもって作成されたというには不自然なつくりとなっている。

したがって、本件各文書（全体）の作成目的の一つとして、「二以上の相手方から、返金等があったことなどについて付込証明を受ける目的」が含まれていたということとはできない。

イ 金融機関の外務員が使用する集金票の一部である合冊形態の「集金授受控」が判取帳に該当しないと考えられていること（甲 4 4 ～ 4 6）からも、本件各文書が金銭等の受領について付込証明を受ける目的で作成されたものではないといえることができる。

3 争点 3（本件各文書が「帳簿」に当たるか否か）について
（被告の主張の要旨）

(1) 本件各文書が「帳簿」に当たること

ア 印紙税法における課税文書は、課税物件表の 1 号から 1 7 号ま

でに掲げる文書（証書）と，18号から20号までに掲げる文書（通帳等）に大別することができる。

そして，印紙税法基本通達6条（乙1）は，証書と通帳等とは，課税事項を1回限り記載証明する目的で作成されるか，継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されるかによって区別する旨定めている。

この点については，「ごく常識的には，証書とは1枚の用紙で作成されたもの，通帳等とは2以上の複数の用紙で作成されたものと受け取られますが，印紙税法上の区分は，そのような紙数の単複によるのではなく，課税事項を1回限り記載証明する目的で作成されるか，継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されるかという文書の作成目的によることとされています。文書の作成目的は，文書の形式，内容等に基づいて判断することになりますから，その文書の作成時に，課税事項を2回以上付け込み証明する欄が設けられているようなものは通帳等となり，そのような欄が設けられていないものは証書になるといえます」とされている（印紙税法基本通達6条の解説（乙1，甲8～10参照））。

イ 本件についてみると，本件伝票綴りには，連番の伝票番号が印字された返金伝票が100組綴られているところ，原告は多数の顧客が来店する本件各店舗において，返品希望があった都度，本件伝票綴りを使用して返金伝票を起票し，現金を顧客に渡した上で，返品理由が「3. その他」の場合には顧客に対して「ご返金受領サイン」欄に署名を求めることとしていたものである。

そして，お客様返金伝票（事務所控）は，切り離して裏返し，状差しに刺していき，お客様返金伝票（商品貼付用）は，切り離し，返品商品に貼付し，お客様返金伝票（売場控）のみが本件伝票綴り

に綴られることとされていた。

このように本件伝票綴りは、返品を希望する不特定多数の顧客に対して返金をする都度、返金を受けた顧客から金銭を受領したことについて付込証明を受け、顧客の署名が記載されたお客様返金伝票（売場控）が綴られることが予定されているのであるから、原告は、継続的ないし連続的に顧客から金銭の受領について記載証明を受けることを目的として本件伝票綴りを使用しているものといえる。

したがって、本件伝票綴りを用いて作成された本件各文書は、継続的又は連続的に、課税事項である金銭の受領事実を記載証明する目的で作成された文書であるから、課税物件表の20号に規定する「帳簿」に該当するものと認められる。

ウ なお、本件各文書と同様に、伝票形式の書式が綴り込まれた1冊の文書が通帳に該当し、課税文書に該当する事例の一つとして、「振込依頼帳」の課税実例を挙げることができる（乙3参照）。複数組の伝票が綴られた冊子を使用して、伝票の一部を切り離さずに残している場合において、当該冊子を「通帳」として取り扱う課税実例が存在するところ、本件各文書を「帳簿」と解することは、その課税実例と整合的である。

(2) 原告の主張について

ア 原告は、現行の印紙税法と、昭和42年改正前の印紙税法（以下「旧印紙税法」という。）との間で、「証書」及び「帳簿」の意義に違いはなく、旧印紙税法におけるこれらの区別の基準は現行の印紙税法にも妥当するという理解を前提とした主張をしている。

しかしながら、現行の印紙税法は、昭和42年法律第23号により、明治32年法律第54号の印紙税法を全文改正（以下「昭和4

2年全文改正」という。)したものを基礎としているものであるところ、原告が主張する「証書」と「帳簿」の区別に関する解釈は、旧印紙税法下における解釈であり、次の(ア)及び(イ)とおり、昭和42年全文改正を経た現行の印紙税法下においては妥当するものではなく、原告の主張はその前提を欠き、失当である。

(ア) 旧印紙税法においては、いわゆる包括的課税主義を採用し、同法1条の定める財産権の創設移転等の事実を記載した文書は包括的に課税文書に該当する旨を定めていた。

そして、同法には、課税文書がどの号に所属すべきかについての明文の規定はなかったが、1通の文書に2個以上の事項を記載証明したものは、2通以上の証書に該当する場合があることを前提としているものと考えられており(甲15)、一の文書が二以上の号に該当するときは、2通の文書として課税すると解されてきた。このことから、証書1通の意義については「単に1通の文書をいうのではなく、1個の事実又は法律行為を証明すべき各1通の文書をいうとする。」として、文書に記載された事実又は法律行為の個数を基準として課税対象となる証書の通数を判断することとされ(旧印紙税法基本通達(昭和30年10月8日付け間消1-116による国税庁長官通達。以下同じ。)13条1項)、証書と帳簿の区別については、証書とは「1個の事実又は法律行為を証明する目的で作成するもの」であり、帳簿とは「継続又は連続する財産権上の取引関係を付込証明する目的で作成するもの」とされていた(旧印紙税法基本通達9条)。

このような考え方を前提として、証書と帳簿の区別については、独立した個々の文書が独立した法律効果を有する場合は「帳簿」とはみず、それぞれ独立した「証書」に該当すると解されていた

(旧印紙税法基本通達208条も参照)。

(イ) これに対し、昭和42年全文改正後の印紙税法は、課税物件の規定について限定列举主義を採用し、課税物件表において、課税対象となるべき文書を限定列举し、1通の文書が同時に二以上の号(課税物件表)に該当するときは、これがいずれか一の号のみに所属することとなるように規定が整備されている(別表通則1ないし3)。

そして、現行の印紙税法基本通達5条(乙1)は、「一の文書」とは、その形態からみて1個の文書と認められるものをいい、例外的に、文書の形態、内容等から当該文書を作成した後切り離して行使又は保存することを予定していることが明らかなものについては、それぞれ各別の一の文書となる旨定めている。

このような考え方を前提として、現行の印紙税法基本通達6条(乙1)は、証書と通帳等との区別につき、課税事項を1回限り記載証明する目的で作成されるか(証書)、継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されるか(通帳等)によって区別する旨定めている。

要するに、現行の印紙税法においては、文書の客観的な形態を基準として、物理的に切り離して行使又は保存することを予定しているか否かによって「一の文書」すなわち課税の単位を確定することとし、かかる「一の文書」に該当するとされた文書であることを前提として、その作成目的を基準として証書と通帳等を区別しているのである。

イ 原告は、印紙税法以外に、所得税法、法人税法及び消費税法における「帳簿」に伝票が含まれないと解されており、また、会社法における「会計帳簿」には原則として伝票は含まれないと解されて

いるところ、これらの法律における「帳簿」及び「会計帳簿」の解釈と印紙税法の「帳簿」の解釈とが異なるとすべき理由はないので、伝票である本件伝票綴りは、印紙税法上も「帳簿」には該当しない旨主張する。

しかしながら、印紙税法で用いられている「帳簿」と、所得税法、法人税法、消費税法及び会社法で用いられている「帳簿」及び「会計帳簿」とが同義であるとする根拠は見当たらず、原告の主張は独自の主張であって、およそ失当である。

ウ 原告は、本件伝票綴りは、商品代金を返金しない場合にも使用されることが予定されており、その作成目的は、商品代金の返金の事実を証明することを連続的に記載証明することにあるものではないと主張する。

しかしながら、印紙税法基本通達6条(乙1)は、証書と通帳等とは課税事項を1回限り記載証明する目的で作成されるか、継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されるかによって区別する旨定めている。ここで「連続的」とは、「1回限り」との文言との対比として使用されているのであるから、1回ではなく2回以上記載証明する目的があれば、それは「連続的」というべきであり、たとえその中に課税事項以外の記載証明を受ける目的があったとしても「連続的」であることを否定する理由にはならない。そして、本件伝票綴りを用いて作成された本件各文書が金銭受領事実について連続的に付込証明を受ける目的で作成されたことは上記(1)のとおりである。

したがって、上記の原告の主張は理由がない。

エ 原告は、仮に文書の物理的な形状によって「一の文書」の範囲を判断するとなると、手形の耳なども判取帳に該当するという不合

理な結論を招来するなど主張する。

この点、手形発行の控え（耳）は、手形の振出しに際し、「受取人」や「金額」、「支払期日」等を記載し、振り出した手形の内容の控えとして作成されるものであり、通常、当該手形の受領事実につき継続的又は連続的に付込証明を受ける目的で作成されるものではない。

したがって、通常作成される手形発行の控え（耳）は、物理的な形状によって「一の文書」と認められるものの、判取帳には該当しないので、原告の主張はその前提を欠くものである。

（原告の主張の要旨）

（1）本件各文書が「帳簿」に当たらないこと

ア 課税物件表20号によれば、「判取帳」に該当するためには、当該文書が「帳簿」に該当する必要がある。

「証書」と「帳簿」の区別は、課税事項を一回限り記載証明する目的で作成されるか、継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されるかによって区別され（印紙税法基本通達6条（甲7））、紙数の単複によるものではない。

そして、旧印紙税法における同法基本通達、解説書等の記載、旧印紙税法と現行の印紙税法との間で「証書」及び「帳簿」の意義に変わりがないことなどによれば、これらの区別は、以下のような基準により区別されるべきである。

① 「証書」と「帳簿」の区別は、紙数の単複によるものではない。

② 「証書」とは、課税事項を一回限り記載証明する目的で作成される文書であり、「帳簿」とは、課税事項を継続的又は連続的に記載証明する目的で作成される文書である。

- ③ 帳簿のうち継続的に記載証明する目的で作成される文書とは、家賃通帳のように賃貸借契約などの「一つの契約」から継続的に発生する課税事項に関するものであり、「一つの契約」に基因するものではなく、単に反復して発生する同種の取引を付込証明するだけであって、それらの取引が必然的に発生する基礎を持たない場合には、せいぜい連続的に記載証明する目的で作成された文書として「帳簿」に該当する余地があるにすぎない。
- ④ 連続的な事項が記載された合冊された文書については、個々の証明部分を合冊したものから切り離した場合に、それが独立して証書としての効用を有すると認められるものは、それぞれ各別の証書であり、切り離した証明部分が独立して証書としての効用を有しないと認められるものは、合冊したものが1冊の帳簿である。
- ⑤ 一枚の紙に課税事項を2回以上付込証明する欄が設けられているものが「帳簿」であり、そのような欄が設けられていないものが「証書」である。

旧印紙税法及び現行の印紙税法ともに、課税物件は、証書と帳簿に大別されるのであり、それらの意義及び区別は、課税物件の範囲を画するものとして、印紙税法における最も重要な概念であると言っても過言ではないが、昭和42年全文改正に当たり、税制調査会の答申等（甲12，13参照）、国会議事録（甲32～34）及び同改正についての解説（甲11，乙2）においては、証書と帳簿の意義及び区別を変更することなど全く記載されておらず、仮に判断基準が変わったのであれば、当然言及されたはずである。

イ 本件各文書は、賃貸借契約などの「一つの契約」から継続的に

発生する課税事項に関するものではないから、課税事項を継続的に記載証明する目的で作成されたものとはいえず、せいぜい連続的に記載証明する目的で作成されたものといえる余地があるにすぎないが、連続的な事項が記載され、合冊された文書であっても、個々の証明部分を合冊したものから切り離した場合に、それが独立して証書としての効用を有すると認められる場合は、それぞれ各別の証書である。

本件各文書の「個々の証明部分」すなわち一枚一枚の本件各伝票（お客様返金伝票（売場控））は、合冊の形態である本件各文書から切り離した場合に、それぞれが独立して証書としての効用を有すると認められることが明らかであり、また、同伝票は、それぞれそれ自体で完結した内容が記載されており、「課税事項を1回限り記載証明する目的」で作成されていることは明らかであり、本件各伝票がそれぞれ「証書」に該当すると判断することに何らの支障もない。

したがって、本件各文書が「帳簿」に該当し、判取帳に該当することはない。

ウ 所得税法、同法施行規則及び旧所得税基本通達においても、「帳簿」と「書類」は明確に区別されて規定され、伝票は、原則として帳簿に該当せず、帳簿の原票である「証ひょう書類」に該当するものと解される。また、法人税法、同法施行規則及び旧法人税基本通達においても、「帳簿」と「書類」は明確に区別されて規定されており、伝票は、原則として帳簿に該当しないことが明らかとされており、伝票は、「帳簿」ではなく、その証憑書類（証拠書類、いわゆる原票）を意味する「書類」に含まれる。同様に、消費税法においても、伝票は「帳簿」には該当しないこととされている。

さらに、会社法において「会計帳簿」とは、仕訳帳、総勘定元帳及び補助簿を意味し、伝票は、これが仕訳帳に代用される場合を除き、「会計帳簿」には該当しない。

以上のとおり、所得税法、法人税法及び消費税法の「帳簿」あるいは会社法の「会計帳簿」に伝票は含まれず、予測可能性及び法的安定性の観点から、印紙税法における基本的な概念についてはこれらと同様に解すべきであり、印紙税法においても、伝票である本件各文書は「帳簿」に含まれないものといえることができる。

エ 手形発行の控え（耳）等について

相手方の作成した手形発行控えである手形の耳に受領印を押印した場合、当該手形の耳は、課税物件表 17 号の 1 の文書（受取書）に該当し、当該書面の作成者、すなわち同受領印の押印者は印紙税の納税義務を負う（国税庁のホームページの質疑応答事例、甲 29, 30 も参照）。

しかし、一方で、統一手形用紙もそれ以外の約束手形用紙も、通常、冊子形態になっており、手形を振り出した後に振出人が保管する当該手形控えである手形の耳も冊子状態になっている。しかしながら、手形の耳が印紙税の課税文書（判取帳）に該当するとは記載されておらず、現実にも手形の耳に収入印紙が貼られることはない。

これは、このような手形の耳が「判取帳」に該当しないのは、その一枚一枚が「帳簿」に該当する余地はなく、せいぜい「証書」に該当し得る場合（それが上記の課税物件表 17 号の 1 の文書に該当する場合である。）があるにすぎないのであり、このような証書が何枚綴られていたとしても、全体として「帳簿」に変わることはないからである。

4 争点 4（本件各文書を「判取帳」として課税することの不合理性の

有無) について

(原告の主張の要旨)

(1) 本件各文書の背後には担税力を見出すことはできず、「判取帳」に該当しないこと。

ア 印紙税法においては、「判取帳」につき、1冊当たり4000円の印紙税の負担を求めているところ、これは「判取帳」が金銭の受取事実を複数の者から付込証明を受けるために商用として帳簿として作成され、その背後に担税力があると認められるからである。

印紙税法基本通達は、課税物件表20号に関して、「諸給与の支払いをした場合に、従業員の支給額を連記して、これに領収印を徴する諸給与一覧表等」及び「団体保険契約の配当金支払明細書」は、いずれも事務整理上作成している実態にあるとされ、「判取帳」から外され、課税対象外とされている。これは、その背後に担税力を見出すことができないからである(甲7)。

したがって、作成される帳簿の背後に担税力を見出すことができないければ、当該帳簿は印紙税法の課税文書である「判取帳」には該当しないと解すべきである。

イ 本件において、本件伝票綴りを利用した商品の交換事例においては、単に商品を交換しているだけであるから、本件各文書の背後に何らの担税力を見出すことはできない。

また、不要品等であることを理由とした返品事例においても、顧客から商品の返品要請を受けた当該商品と引替えにその代金を返金した場合に所定の事項が記載されるのであって、原告の売上げが取り消されるとき、つまり経済取引に伴う担税力が失われるときに作成されるのであって、当該伝票の背後に何らの担税力も見出すことはできない。

以上は、返品要請を行う顧客の立場に立ったとしても同じであり、顧客からしてみれば、購入した商品の返還とともに代金が返金されるだけなのであるから、当該金銭授受の背後に何ら担税力を見出すことはできない。

(2) 同一の商品につき売買代金受領時と返金時とで二重に課税することは不合理であること。

仮に本件各文書が「判取帳」に該当し、課税文書にも当たるとなると、原告に不合理な印紙税の二重課税がされることになる。

すなわち、原告がある商品を販売し、その代金が3万円以上であった場合、原告は、当該商品の領収書等にその代金に応じた印紙税が課され（課税物件表17号）、その後、当該商品が返品され、返金伝票を起票した場合に、本件各文書が「判取帳」に該当するとなると、当該商品に関しては2回にわたって印紙税を課されることになる。

上記(1)で述べたとおり、返品対象となった場合、原告の商品売上げは取り消されるのであるから、むしろ担税力は失われているにもかかわらず、印紙税の課税は強化される結果になってしまうのである。

このような結果は、文書の背後にある担税力に鑑みて課税を行う印紙税法の趣旨にもとるものである。

(3) このように本件各文書は、原告の事務整理上作成されているものであって、その背後に担税力を見出すことはできず、また、同一商品につき購入時と併せて二重に納税負担を負わせるといった不合理な結果を招来することになるので、「判取帳」には該当しない。

(被告の主張の要旨)

(1) 商品の返還に担税力を見出すことはできないとする原告の主張に

ついて

ア 印紙税の本質的な特徴は，社会に実在する文書について，その作成行使の事実を課税の機会として捉えること，作成行使される文書の背後に，軽度の補完的課税を行うに足る経済的利益ないし補完的担税力が存在すると推定して課税することにある。

このような考えに基づき，現行の印紙税法による課税対象は「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課税を行うに足ると認められるもの」が基準として取り上げられ，その結果，課税対象として取り上げるべきものと判断された文書を現行の印紙税法は課税物件表に掲名している。このように，印紙税の課税文書に該当するか否かは，課税物件表に掲名された課税文書に該当するか否かの判断により決せられるべき事項であって，その背後に担税力を見出せるか否かというような要素を考慮する必要はない。

本件においては，本件各文書は，商品の販売という営業上の取引の一環として作成されたものといえ，そうであるからこそ課税物件表20号に掲名された「判取帳」に該当するのである。

したがって，本件各文書の背後に，何らの担税力も見出すことはできないとする原告の主張は採用することができない。

イ なお，原告がその主張の根拠として挙げる諸給与一覧表等は，そのように称される帳簿が給与支払会社等が給与支払義務の履行のための事務整理上作成されているという性格が強いことから，印紙税の課税対象となる判取帳とは明らかに区別されるものと認められ，課税しないものとして取り扱うこととしているものである（乙1）。

また、団体生命保険契約の配当金支払明細書については、その配当金支払行為が従業員の福利厚生活動の一環として事務整理上作成している実態にあるなど、その性格は諸給与一覧表等と同様のものと認められることから、印紙税の課税対象となる判取帳とは明らかに区別されるものと認められ、課税しないものとして取り扱っているものである（乙1）。

これらに対し、本件各文書は、原告とその外部にある不特定多数の顧客との間において商業上の取引の一環として、商品の代金の返金という金銭の授受について証明を受けるために作成されるものであり、諸給与一覧表等及び団体生命保険契約の配当金支払明細書とは、明らかにその性格を異にする。

ウ したがって、商品の返品において担税力を見出すことはできないから判取帳に該当しないと主張する原告の主張に理由はない。

(2) 同一の商品につき売買代金受領時と返金時とで二重に課税することは不合理である旨の原告の主張について

印紙税の課税物件は文書であり、課税標準も1通又は1冊ごととされていることから明らかにおり、印紙税は、作成される文書ごとに課される税であって、各個の取引や取引商品を対象とした税ではない。したがって、仮に同一の商品についての売買代金の受領とその返金について、異なる複数の文書が作成される場合において、各文書が課税文書に該当する限り、それぞれに印紙税が課されるというのは、印紙税法が当然に予定しているものである。

また、課税の対象となった本件各文書は、商品の返品に係る金銭の受領事実について、各顧客から付込証明を受けた本件各伝票が綴られたものであり、そもそも個別の返金の事実が課税の対象となるものではない。

以上より、原告の上記主張は失当である。

第4 当裁判所の判断

1 認定事実

上記第2の3の前提事実、当事者間に争いのない事実、文中記載の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1) 本件伝票綴りの使用等について

ア 原告は、本件各店舗において、顧客から商品の返品、交換あるいは売価が異なるなどの申出を受けた場合に、その処理のために、本件伝票綴りを使用して、顧客に対応していた。

本件伝票綴りの使用方法や顧客対応等については、本件マニュアル(株式会社P1名義の「返品・商品交換の受付」と題する書面)に記載されている。本件マニュアルの記載内容等は下記(2)のとおりである。(ア全体につき、前提事実(2)ア、甲2の1、3、弁論の全趣旨)

イ 本件伝票綴りは、冊子形態のものとなっており、表紙(甲2の1)には「お客様返金伝票」と標題が記載されているほか、「株式会社P1」との記載及び使用期間(伝票の1枚目の日付けから100枚目の日付けの記載)等が記載されている。

また、表紙以下は、3枚一組の複写式の伝票が100組綴られている。

この一組3枚の伝票は、一枚目のお客様返金伝票(売場控)に顧客及び原告の担当者らが記入をし、二枚目及び三枚目のお客様返金伝票(事務所控)及びお客様返金伝票(商品貼付用)がその複写となっている。

これら3枚一組の伝票の右上にはそれぞれ同一の伝票番号が印字されており、3枚一組の各組の伝票番号は連続した番号となって

いる。(イ全体につき、前提事実(2)イ、甲2の1～2の101, 3, 弁論の全趣旨)

ウ お客様返金伝票(売場控)には、次のような欄及び記載がある。

一番上の欄外に「お客様返金伝票(売場控)」, 受付日及び伝票番号の記載がある。

その下の枠内には、「お買上日」, 「品名」, 「金額」, 「品番」, 「JAN」(JANコード)及び「お買上げレシート(有・無)」の各欄があり、また、「返品理由」として、「1. 不良品(キズ・部品不足)」, 「2. 売価違い(売価違い・二重登録)」及び「3. その他(不要・サイズ違い・色・柄)」の記載がある。

また、その下には、「ご返金受領サイン」及び「ご住所」欄があり、さらにその下には「受付(SC担当者)」欄があるが、原告及び株式会社P1の名称については記載されていない。(ウ全体につき、甲2の2～2の101, 弁論の全趣旨)

エ お客様返金伝票(事務所控)及びお客様返金伝票(商品貼付用)には、本件伝票綴りから分離するための切取り線があるが、お客様返金伝票(売場控)にはそのような切取り線は見られない。

本件伝票綴りを用いた場合、お客様返金伝票(事務所控)及びお客様返金伝票(商品貼付用)は、本件伝票綴りから切り離され、同伝票綴りは、記入されたお客様返金伝票(売場控)のみが綴られた一冊の冊子形態となる。(エ全体につき、前提事実(2)イ、甲2の1～2の101, 3, 弁論の全趣旨)

(2) 本件マニュアルについて(甲3, 弁論の全趣旨)

ア 本件マニュアルには、「返品・商品交換の受付」との表題があり、「一度お買上げいただいた商品を、何らかの理由で返品を希望されるお客様に対して、満足していただけるように対応する業務で

す。」と記載されている。

イ 返金伝票を起票する場面として、次の4つが示されている。

- ① 違う商品に交換する場合（JANコードが異なる場合のみ）
（例）サイズを交換したいとき，色違いに交換したいとき。
- ② 商品代金を返金する場合
（例）商品が不要になり，又は商品が不良で，返品したいとき。
- ③ レジの売価と，売場の売価が異なって登録してあった場合
（例）売場で198円だったものがレシートでは298円で登録されていたとき。
- ④ レジでの数量登録間違いが発生した場合
（例）1つしか購入していない商品をレシートで2つ登録されていたとき。

ウ 各返金伝票の役割として、次の記載がある。

- ① 1枚目のお客様返金伝票(売場控)は、本体についたまま残る。
- ② 2枚目のお客様返金伝票(事務所控)は、返金の詳細とレジから返金した金額が正しく処理されているかどうか確認するためのもの。
- ③ 3枚目のお客様返金伝票(商品貼付用)は、返品された商品に貼付する。

エ 返品伝票の「受付日」，「お買上日」，「金額」，「返品理由」，「品名」，「品番」，「JANコード」及び「レシートの有・無」を記載する。

また、理由番号が「3. その他」の場合には、顧客から「ご返金受領サイン」欄に自署等をしてもらい、それ以外の「1. 不良品」及び「2. 売価違い」の場合には自署等はしてもらわない。他方、下記カの場合でなければ、いずれの理由であっても、顧客の住所及

び電話番号の記載はしない。

原告の担当者は「受付」欄に自分の名前を記載する。

なお、本件マニュアルには「同額の商品であってもJANコードが違う場合、一度商品代金を返金して、改めて新しい商品をお買い上げ頂きます。」と記載されている。

オ 顧客から預かったレシート又はレシートのコピーを、お客様返金伝票（事務所控）に貼付し、不良箇所等を記載した上で、同伝票は、本件伝票綴りから切り離して裏返し、状差しに刺していく。

他方、お客様返金伝票（商品貼付用）は、本件伝票綴りから切り離し、返品商品に貼付する。

カ 顧客がレシートを有しておらず、かつ、3000円を超える返金を求めてきた場合で、商品を預かる場合には、「お客様返金伝票（売場控）」及び「ご返金受領サイン」の各文字を二重線で消し、「商品お預かり証」という表題とし、顧客の名前、住所及び電話番号を含む事項を記載した上、同伝票をコピーして顧客に渡す。

キ 本件伝票綴りは、100組全て使い終えたら、その終了した伝票綴りと新しい伝票綴りを交換することとし、また、その際、「返金伝票受渡簿」に当該伝票綴りに関する伝票番号、使用開始日及び終了返却日等を記載する。

(3) 本件各文書の使用例（甲2の1～2の101，弁論の全趣旨）

ア 原告の平成21年12月1日から同月8日まで（No.1118801～1118900）の本件各文書（甲2の1～2の101）の内訳をみると、① 返品理由が「1.不良品」及び「2.売価違い」はそれぞれ5枚以下であり、② 返品理由が「3.その他」で、商品の交換をしたものが約30枚、商品の交換をせずに代金が顧客に返金されたものが約60枚ある。

イ 本件各文書においては、返品理由が「3. その他」の場合、そのほとんどにおいて「ご返金受領サイン」欄に顧客の署名がされているが、本件各文書の中には、返品理由が「3. その他」の場合であっても、「ご返金受領サイン」欄が、カタカナで氏名が記載されたもの（甲27）や氏名の記載がないもの（甲28）がある。

2 争点1（本件各文書がそれぞれ「一の文書」に当たるか）について

(1) 印紙税の課税の単位（一の文書の意義）について

ア 印紙税法2条は、別表第一の「課税物件」欄に掲げる文書には、印紙税を課する旨定め、同法3条1項は、上記の文書のうち、同法5条各号により非課税とされる文書以外の文書（課税文書）の作成者は、その作成した課税文書につき、印紙税を納める義務がある旨定める。

そして、① 別表通則1は、この表における文書の所属の決定は、この表の各号の規定によるが、当該各号の規定により所属を決定することができないときは、2及び3の定めるところによると規定し、② 別表通則2は、一の文書でこれに記載されている事項が課税物件表の二以上の号に掲げる文書により証されるべき事項に該当するものなどは、当該各号に掲げる文書に該当する文書とする旨を規定しつつ、③ 別表通則3は、同2の規定により課税物件表の各号のうち二以上の号に掲げる文書に該当することになる場合の所属の決定方法を列挙して規定し、④ 例えば、別表通則3ニは、同ホに規定する場合を除くほか、課税物件表20号に掲げる文書と17号に掲げる文書とに該当する文書は、20号に掲げる文書とする旨を規定し、⑤ 別表通則3ホは、課税物件表20号に掲げる文書と17号に掲げる文書で同号に掲げる文書に係る記載された売上代金に係る受取金額が100万円を超えるものは、17号に掲げ

る文書とする旨を規定している（なお、印紙税法4条には課税文書の作成に関するみなし規定が置かれており、一の文書が上記④により20号に掲げる文書とされたときであっても、後日、同条4項の規定に該当する付込みが行われたときには、17号に掲げる文書が新たに作成されたものとみなされることとされ、結果として、一の文書が20号に掲げる文書にも17号に掲げる文書にも当たる場合が想定されている。）。

以上のとおり、印紙税法が、別表通則1で直ちに所属を決定できない文書、例えば、「一の文書でこれに記載されている事項が別表の二以上の号に掲げる文書により証されるべき事項に該当するもの」が存在することを前提とした上、当該「一の文書」につき、いずれか一つの号への原則的な所属を決定するための諸規定を置き、かつ、複数の号に掲げる文書として課税されることがあり得ることをも想定していることに照らすと、同法は、「一の文書」という概念を設けて、課税の基本単位の外延を決することにしたものと理解することができる。このような考え方に照らすと、ある文書につき、別表通則1により所属を決定できるか否かを判定するに当たっても、概念的には、課税の基本単位の外延を定めるために「一の文書」の範囲に関する判断を経る必要があり、そのような外延を定めることなく、17号に掲げる文書か20号に掲げる文書かの決定をすることは相当ではないというべきである（なお、例えば、ある書面が単一の売買契約を記載した1枚の契約書であれば、上記のような判断作用は通常表面化しないが、それは当該書面が明らかに「一の文書」に当たると判断されるからにすぎないと解される。）。

上記と異なる原告の主張は、採用することができない。

イ　ところで、印紙税法は、「一の文書」の定義規定を置いていな

いが、印紙税は、文書に記載されている取引それ自体を課税対象とするものではなく、文書を課税対象とするものであること（同法2条）や、上記のような別表通則1ないし3の定めの内容を勘案すると、「一の文書」の範囲は、その書面により証されるべき事項をもって画するのではなく、その書面の物理的な存在形態の一体性をもって画することが相当であると解される。

この点に関し、印紙税法基本通達5条は、印紙税法に規定する「一の文書」とは、その形態からみて1個の文書と認められるものをいい、文書の記載証明の形式、紙数の単複は問わないこと、1枚の用紙に2以上の課税事項が各別に記載証明されているもの、又は2枚以上の用紙が契印等によって結合されているものは、「一の文書」となること、ただし、このような文書であっても、文書の形態、内容等から当該文書を作成した後切り離して行使又は保存することを予定していることが明らかなものについては、それぞれ各別の「一の文書」となることを定めているところ、この通達の定めは、文書の物理的な存在形態の一体性の判定基準として合理性を有するということができる。

(2) 本件各文書における「一の文書」の範囲

ア 以上を前提として本件についてみると、上記認定事実によれば、

① 本件伝票綴りは、本件各伝票（お客様返金伝票（売場控））を綴った冊子形態のものであり、同伝票には、連続番号が付され、冊子の表紙には、同冊子に含まれる伝票の連続番号の範囲及び当該伝票綴りの使用開始日及び終了日を記載する欄が設けられていること、② 本件伝票綴りに綴り込まれた本件各伝票は、切り離して使用することが想定されているお客様返金伝票（事務所控）及びお客様返金伝票（商品貼付用）と異なり、切取り線がなく、顧客との関

係において返金が生じた場合に当該事実を記録し集積し、保管するものとされており、本件伝票綴りから切り離されて行使されたり保存されたりするものとはされておらず、本件各伝票100枚を一体として本件伝票綴りに綴り込んだ一冊の冊子形態のものとして保管・管理するものとされていること、③ 現に、原告において本件各文書は、上記②のように保管・管理されていたことが認められる。以上のとおり、本件各文書については、それぞれ、一冊の冊子としてその物理的な存在形態の一体性が認められることに照らすと、本件各文書は、それぞれ、その全体をもって「一の文書」に該当するものと認めるのが相当である。

イ これに対して原告は、① お客様返金伝票（売場控）が契印等で結合されているわけではなく、また、同一の契約日において作成されることが予定されているものではないこと（印紙税法基本通達5条の解説の「質疑応答」（乙1）参照）、② お客様返金伝票（売場控）には切取り線がなく、また、連続した伝票番号が印字されているという事情があるが、これらが重要な意味を持つものではないこと、③ 本件各文書は、お客様返金伝票（売場控）に各別に記載証明されている部分がそれぞれ独立しており、たまたまとじ合わせているにすぎないことなどの点を挙げて、本件各文書は「一の文書」に該当しないと主張している。

しかしながら、物理的な存在形態の一体性を肯定するに当たり、契印等で結合されていることや、各部分の作成日が同一であることが不可欠であるとはいえない一方、一冊の冊子を製作する際に切取り線が設けられなかったことや、表紙及び各伝票において連続した番号が記載されていることは、物理的な存在形態の一体性があることの徴表たるものであることは明らかであって、これらは、各伝票

がたまたま綴じられているとはいえない状態にあることを示すものである。上記の原告の主張は、いずれも採用することができない。

3 争点2（本件各文書が「第十七号に掲げる文書により証されるべき事項につき二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成」されたものといえるか否か）について

(1) 付込証明を受ける目的の有無の判断基準について

課税文書とされる「判取帳」とは、課税物件表1号、2号、14号又は17号に掲げる文書により証されるべき事項につき、二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成されたものをいうとされている（20号）。そして、課税物件表17号は、「課税物件」欄において、売上代金に係る金銭又は有価証券の受取書（17号の1）及び金銭又は有価証券の受取書で1に掲げる受取書以外のもの（17号の2）と掲げているから、「第十七号に掲げる文書により証されるべき事項」とは、金銭又は有価証券の受領の事実を意味するものと解される。

しかるに、印紙税が、経済取引に関して作成された文書を課税対象とするものであることからすると、ある文書が、その作成の時点において、金銭又は有価証券の受領の事実につき付込証明を受ける目的をもって作成されたものか否かを判定するに当たっては、問題となる文書自体の形式、内容のほか、当該文書の使用方法及び使用実態なども踏まえて、取引社会の一般通念に照らして客観的に行うべきものと解される。

(2) 本件各文書の作成の目的について

ア 以上を前提として本件についてみると、上記認定事実によれば、本件各文書の文書の表題は、表紙においても個々の伝票においても「お客様返金伝票」とされており、また、お客様返金伝票（売場控）

には、「受付年月日」，「お買上日」，「金額」，「品名」，「品番」，「商品コード」，「返品理由」，「お買い上げレシート」の有無，「不良箇所」，返金を受けた顧客が自署等をする「ご返金受領サイン」，「住所」などの欄が設けられている。このような文書自体の形式や内容に照らすと，本件各文書は，原告が顧客から商品の返品を受け，顧客に対して代金を返還し，顧客が商品代金の返金を受けたことを証明することを主たる目的として作成されたものといえることができる。

また，上記認定事実によれば，本件各伝票の「返品理由」欄は，①不良品，②売価違い，③その他（不要・サイズ違い・色・柄）の3項目とされているところ，本件マニュアルが定める使用方法によれば，顧客からの申出の理由が，(a) 不良品及び売価違いによるものであるときは，顧客に対して代金又は過払い額の返金をしたとしても，顧客からは「ご返金受領サイン」欄に自署等をもらわないとされていること，(b) 「その他」によるものであるときは，顧客に対して代金の返金をしたとき及び交換商品の引渡しをしたときのいずれについても，顧客から「ご返金受領サイン」欄に自署等をもらうこととされていること，(c) 商品の交換をする場合も，商品コードが違う場合は，一度商品代金を返金して改めて新しい商品を購入するという取扱いがされていること，(d) 顧客がレシートを所持せず，かつ，3000円を超える返金を求めてきた場合には，顧客に対して直ちに返金はしないものの，顧客から自署等及び住所を記載してもらう（なお，「ご返金受領サイン」の文字は抹消する。）とされており，実際の本件各文書の記載例（甲2の2～2の101）においても，概ねこれに沿った記載がされているものと認められる。

このように、本件各伝票は、商品代金を直ちに返金しない場合にも使用されることがあり（上記(d)）、顧客による金銭の受領の証明の記載が行われない場合にも使用されることがある（上記(a)）が、他方において、実際の本件各文書の記載例（甲2の2～2の101）によると、そのほとんど（約9割）が、顧客からの申出の理由が「その他」（すなわち、不良品であることを理由としない返品又は交換）によるものであり、その場合には、そのほとんどにおいて、顧客の署名がされていることに照らすと、上記のように使用されることがあるという点は、本件各文書が、顧客が商品代金の返金を受けたことを証明することを主たる目的として作成されたものであるという上記の認定判断を左右する事情とまではいえないと解すべきである（なお、上記(c)の取扱いに照らすと、交換の場合であっても、顧客に代金を返還していないとみることは適切ではなく、商品代金の返金につき、顧客の署名がされたと認めることが相当である。）。

以上のとおりであるから、本件各文書は、文書自体の形式、内容のほか、使用方法及び使用実態の諸点からみて、金銭の受領事実について付込証明を受ける目的をもって作成されたもの、すなわち課税物件表の17号の2に掲げる文書により証されるべき事項につき付込証明を受ける目的をもって作成されたものと認めることができる。

イ また、上記認定事実によれば、本件各文書は、原告が、不特定多数の顧客が来店する本件各店舗において、複数の顧客との関係において同顧客から金銭受領の事実につき付込証明を受ける目的で作成されたものと認められるから、二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成されたものと認めることができる。

ウ したがって、本件各文書は、「第十七号に掲げる文書により証されるべき事項につき二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成」（課税物件表20号）されたものと認められる。

(3) これに対して原告は、① お客様返金伝票（売場控）に顧客の署名を受けた場合であっても、当該顧客を特定することができず、金銭受領目的の付込証明としての機能が果たせないこと、② お客様返金伝票（売場控）につき、顧客に代金を返還する全ての場合に顧客の署名を要求していたものではなく、また、顧客に代金を返還しない場合（交換の場合）であっても顧客の署名を要求する場合があります、顧客が金銭を受領したことを付込証明する目的と矛盾する目的があり、本件各文書を全体として見ると、顧客が金銭を受領したことを付込証明する目的をもって作成したものということとはできないこと、③ 本件伝票綴りは、原告の二重払いの防止という目的のほか、不正返品・請求の防止等、専ら内部的な事務処理目的で作成していたものにすぎず、顧客が金銭を受領したことを付込証明する目的をもって作成されたものではないなどと主張する。

ア 原告の主張①について

上記認定事実によれば、本件各文書は、原告が、不特定多数の顧客が来店する本件各店舗において、顧客の氏名住所等を具体的に特定しないままに販売した商品について、当該顧客に当該商品の代金の返金をしたことを証明することを主たる目的として作成され、主としてそのように使用されていたものであって、返金伝票を起票するに当たっては、顧客の持参したレシートを確認し、レシート又はそのコピーを保存することとされていたところ、このような使用方法及び使用実態を勘案すると、本件各店舗において不良品であることを理由としない返品又は交換を行う場合の当該商品代金の返金

に係る当該顧客の付込証明に関して求められる証明の程度は、当該商品の買上日、品名、品番、商品コード、金額及び当該顧客の名前を記載することをもって足りると解することができ、それ以上に当該顧客の住所などの特定がされなかったとしても、金銭受領目的の付込証明としての機能が果たせないといえないといふべきである。

原告が主張するところは、お客様返金伝票（売場控）の記載だけからすると、第三者からみて、金銭の受領を受けた顧客を特定することができないというにとどまるものであり、当該金銭の受領を受けた顧客からすると、お客様返金伝票（売場控）の記載上、原告との間において原告に対して商品を返還し、支払った商品の代金の返金を受けた事実を証明するのに欠けるところはないし、原告においても、当該商品に関して顧客が金銭を受領したという事実の証明をするのに欠けるところはない。

そうすると、原告が主張するようにお客様返金伝票（売場控）の記載だけでは顧客の氏名の記載しかなく、これ以上の特定ができないとしても、本件各文書が顧客から金銭受領の事実につき付込証明を受ける目的で作成されたものと認定することを左右するものといふことはできない。

したがって、原告の上記①の主張は採用することはできない。

イ 原告の主張②及び③について

本件各文書は、その形式や内容に照らすと、原告が顧客から商品の返品を受け、顧客に対して代金を返還し、顧客が商品代金の返金を受けたことを証明することを主たる目的として作成されたものといふことができることは上記(2)で認定判断したとおりであり、原告が主張する②の点は、これを左右するに足りる事情とはいえない

い。

原告は、本件伝票綴りは、原告の二重払いの防止という目的のほか、不正返品・請求の防止等、専ら内部的な事務処理目的で作成していたものにすぎないとも主張しているが、上記の本件各文書の形式、内容のほか、使用方法及び使用実態に照らして考えると、本件各文書は、複数の顧客との関係において、同顧客から金銭受領の事実につき付込証明を受けることを主たる目的として作成されたものと認められることは上記のとおりであって、原告が指摘するような目的が併存するとしても、上記の結論を左右するものということとはできない。

したがって、原告の上記②及び③の主張は採用することはできない。

ウ なお、原告は、金融機関の外務員が作成する「集金票」（甲44ないし46）と同様、本件各文書が金銭の受領目的の付込証明をする目的ではない旨の主張もしている。

しかし、上記の集金票は、外務員がその得意先から預金等のために現金や預金通帳等を受領した場合にその事実を記入することを主たる目的とするものであり、その際に、外務員が顧客に対して預金の払戻金を届けることがあることから、その場合にも便宜使用できるよう、集金授受控えの下部に「お届け物件」欄を設け、顧客の受領印をもらうことができるようにしたものである。したがって、上記の集金票は、その文書自体の形式、内容、使用方法等の諸点からみて、本件各文書とは主たる目的を異にするものであることが明らかであり、本件各文書に関する上記の認定判断を左右するものとはいえない。

4 争点3（本件各文書が「帳簿」に当たるか否か）について

(1) 本件各文書が「帳簿」に当たるか否かについて

ア 課税文書とされる「判取帳」とは、課税物件表1号、2号、14号又は17号に掲げる文書により証されるべき事項につき、二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成された帳簿をいうとされている（課税物件表20号）。

判取帳は、例えば、販売業者が多数の仕入れ先に仕入れ代金を支払うに際して多数の仕入れの相手方に順次代金の受領事実を付込証明してもらう場合や、会社が配当利益を株主に対して現金で支払うに際して多数の株主から順次支払の事実を付込証明してもらう場合に作成される（乙2）。

印紙税法が帳簿としての判取帳を課税物件とした趣旨は、上記のように、判取帳は、複数の相手方に対して金銭等の交付をすることを内容とする取引が行われることを想定して作成されるものであり、当該取引に係る金銭の受取事実等について継続的又は連続的に記載することを目的としたものであるから、その作成者の側（金銭等を支払う側）においても、当該文書の背後に経済的利益があることが推定され、そこにある程度の担税力が認められる点にあると解される。

そうすると、課税物件表20号にいう「帳簿」とは、上記の事項（1号、2号、14号又は17号に掲げる文書により証されるべき事項）を継続的又は連続的に記載することを目的として作成されるものであるという点で、1号、2号、14号又は17号に掲げる文書（いわゆる「証書」と呼ばれるもの。）と区別されるべきものと解される。

この点に関し、印紙税法基本通達6条は、「証書」（1号から17号までに掲げる文書）と「通帳等」（18号から20号までに

掲げる文書)とは、課税事項を1回限り記載証明する目的で作成されるか、継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されるかによって区別する旨定めているところ、この通達の定めは、上記のような20号に係る解釈に照らし、同号の「帳簿」該当性に係る判断基準として合理性を有するといえることができる。

そうすると、「証書」か「帳簿」かの区別は、単に紙数の単複によるものではなく、課税事項を1回限り記載証明する目的で作成されるか、継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されるかという文書の作成目的により判断すべきである。

イ 以上を前提として本件についてみると、上記前提事実及び認定事実によれば、① 原告は、本件各店舗において多数の顧客に対し多品種の日用雑貨やインテリア用品等の販売を行っているところ、商品を購入した顧客が、後に商品の交換、返品などを求め、それに伴って顧客に対する返金を行うという取引が多数回発生することから、これに対応するため、一定の処理基準(本件マニュアル)を作成していること、② 本件各文書は、本件マニュアルに従って使用されることが予定されているものであり、顧客の要望に応じて返品を受けて返金を行う場合、商品の交換を行う場合などにおいて、その都度、担当者が、本件各伝票の各欄に、商品の購入日、品名、品番、金額などを記載することが予定されていること、③ 本件各文書は、実際にも、概ね本件マニュアルに従って使用され、個別商品ごとに逐次記載され、その後、本件各文書として本件各伝票が切り離されることなく保管されていることが認められるところ、これらの点を総合すれば、本件各文書は、本件各店舗において多数回発生する上記のような商取引に関して、金銭の受領の事実という課税事項を継続的又は連続的に記載証明する目的で作成されたものと

認めることができる。

したがって、本件各文書は、個々の伝票（1枚）が「証書」に当たるとはならず、その全体が「帳簿」に該当するものと認めるのが相当である。

(2) これに対して原告は、① 現行の印紙税法における「証書」と「通帳等」との区別は、昭和42年全文改正前の旧印紙税法における「証書」と「帳簿」の区別と同様であることを前提として、本件各文書は連続的に記載証明をする目的で作成された文書であり、これを切り離した場合にはそれぞれが独立して証書としての効用を有するものと認められるものであるため、それぞれ各別の証書であると認められること、② 所得税法、法人税法、消費税法及び会社法の「帳簿」、あるいは「会計帳簿」に伝票は含まれず、これと同義に解すべきであることから、本件各文書については、本件各伝票（1枚）が「証書」に該当することはあっても、本件各文書（1冊）が「帳簿」に該当することはないなどと主張する。

ア 原告の主張①について

旧印紙税法（乙4参照）は、同法1条に定める財産権の創設移転等の事実を記載した文書は包括的に課税文書に該当する旨を定めており（いわゆる包括的課税主義）、証書1通の意義につき、単に1通の文書をいうのではなく、1個の事実又は法律行為を証明すべき各1通の文書をいうとするとし、文書に記載された事実又は法律行為の個数を基準として課税対象となる証書の通数を判断することとし（旧印紙税法基本通達13条）、証書と帳簿の区別に関して、原告の上記主張のように解されていたことが認められる。

しかしながら、昭和42年全文改正後の印紙税法は、課税物件につき限定列挙主義を採用した上、上記2で判示したとおり「一の文

書」の概念を採用し、一の文書でこれに記載されている事項が課税物件表の二以上の号に掲げる文書により証されるべき事項に該当するときは、原則としていずれか一の号のみに所属することになるように規定が整備され（別表通則 1 から 3 まで）、これらの規定に従って文書の所属が決定され、「証書」と「通帳等」の区別が最終的に決せられる仕組みを採用していることからすると、現行の印紙税法における「証書」と「通帳等」との区別につき、昭和 42 年全文改正前の旧印紙税法における「証書」と「帳簿」の区別と同様であると解することはできず、これらを同様に解する原告の上記主張①は採用することはできない。

イ 原告の主張②について

原告は、印紙税法で用いられている「帳簿」と、所得税法、法人税法、消費税法及び会社法において用いられている「帳簿」あるいは「会計帳簿」とを同義に解する根拠として法的安定性、予測可能性といった点を指摘するが、これまで判示したとおり、印紙税は、独自の観点から文書を捉えて課税対象としていることを勘案すると、上記の点は、上記(1)の結論を覆すものとはいうことはできない。

ウ 原告は、本件伝票綴りは、商品代金を返金しない場合（商品の交換の場合など）にも使用されることが予定されており、その作成目的は、商品代金の返還の事実を証明することを連続的に記載証明することにあるものではないと主張する。

しかしながら、本件各文書が、顧客が商品代金の返金を受けたことを証明することを主たる目的として作成されたものであること、また、商品の交換の場合でも、商品代金の返金につき顧客の署名がされたとみるべきこと、そして、実際にも、本件各文書のほとんど

が、不良品であることを理由としない返品又は交換をしたことに伴う返金に関して顧客の署名がされていることは、上記3(2)アで認定判断したとおりであるところ、これらの点を勘案すると、本件各文書の作成目的は、商品代金の返金の事実を証明することを連続的に記載証明することにあると認めることが相当である。これに反する原告の上記主張は採用することができない。

エ 原告は、いわゆる手形の耳（手形発行の控え）は、そこに手形の受領者が受領印を押せば、課税物件表17号の1の文書（受取書）に該当し、証書として課税対象となるが、手形の耳は通常冊子状態になっているにもかかわらず、帳簿としては課税対象とならないとされていることとの比較から、本件各文書についても、証書に当たり、帳簿には当たらないと主張する。

しかしながら、証拠（甲29、30）によれば、手形の耳には「摘要」欄が設けられているにすぎず、文書としての形式や内容などからしても手形の受領者が同欄に受領印を押すことが当然に予定されているものではないことに照らすと、手形の耳は、通常、当該手形の受領事実につき継続的又は連続的に付込証明を受ける目的で作成されるものではなく、手形の振出人における備忘を主たる目的として作成されるものにすぎないというべきであって、「判取帳」に該当しないと解される。したがって、原告の上記主張は、上記(1)の結論を左右するものではない。

5 争点4（本件各文書を「判取帳」として課税することの不合理性の有無）について

(1) 原告は、作成される帳簿の背後に担税力を見出すことができなければ、当該帳簿は印紙税法の課税文書である「判取帳」には該当しないと解すべきであるとした上で、本件伝票綴りを利用した商品の

交換や返品においては、その背後に担税力を見出すことができない旨主張する。

しかしながら、印紙税法は、判取帳の要件として、帳簿の背後に担税力があること自体を要件としていないし、また、売買契約に係る契約書（1号）又は売買代金に係る金銭等の受取書（17号の1）により証されるべき事項に限らず、単なる金銭等の受取書（17号の2）により証されるべき事項についてであっても、二以上の相手方から付込証明を受ける目的をもって作成された帳簿であれば、判取帳に該当することとされているのであるから、原告の主張はその前提において失当である。

また、担税力の観点を勘案するとしても、本件各文書は、上記のとおり、原告が本件各店舗において不特定多数の顧客を相手方とする営業活動を行っていることに伴い生じる取引現象に対応するために作成されているものであり、かつ、顧客との関係において顧客が返還した商品の代金を受領した事実を証する目的で作成されたものと認められることからすると、その背後に担税力を全く見出すことはできないとまでは認めることはできない。

なお、印紙税法基本通達（第20号文書の3，4）は、「諸給与一覧表等」（事業主が従業員に対して諸給与の支払をした場合に領収印を徴収するもの）と「団体生命保険契約の配当金支払明細書」（会社等が団体として生命保険契約に加入し、その配当金を受領してこれを加入者である従業員等に分配する際に受領印を徴収するもの）につき、判取帳として課税しない取扱いとする旨を定めているが（甲7，乙1）、これは、そこで問題とされる取引が、必ずしも事業主や会社等の対外的な営業活動に係るものではなく、事業主における給与支払義務の履行のための事務整理上の目的や、会社等に

おける福利厚生活動の一環としての事務整理上の目的で、作成されているという性格が強いことから、課税の対象とはならないと解されるところであるから、これらの文書をもって、担税力の有無それ自体が要件であるとする原告の主張は採用することはできない。

(2) また、原告は、本件各文書が「判取帳」に該当し、課税文書にも当たるとなると、原告に不合理な印紙税の二重課税がされることになる旨主張する。

しかしながら、印紙税は、文書に記載されている取引それ自体を課税対象とするものではなく、文書を課税対象とするものであるから、売買代金の受領とその返金について、それぞれ課税文書が作成されるのであれば、それぞれに印紙税が課税されることになるのであり、そのこと自体は必ずしも不合理とはいえない。原告の上記主張は採用することはできない。

6 本件各賦課決定処分 of 適法性

以上によれば、本件各文書は、課税物件表20号に規定する「判取帳」に該当し、印紙税法3条1項に規定する課税文書に該当するところ、原告は本件各文書に係る印紙税を納付していない。したがって、原告は、印紙税法20条1項の規定により、別表1及び2の「過怠税の額」欄のとおり、納付しなかった本件各文書に係る印紙税の額1冊当たり4000円にその2倍に相当する金額を加えた合計額に相当する額を納付すべき義務を負う。

本件各賦課決定処分における過怠税の額は、上記金額と同額であるから、本件各賦課決定処分は適法である。

7 結論

よって、原告の本件各請求は、いずれも理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用の負担については行政事件訴訟法7条、民

事訴訟法 61 条を適用し，よって，主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第 38 部

裁判長 裁判官 谷 口 豊

裁判官 平 山 馨

裁判官 馬 場 潤