

運送状の法概念と印紙税法

古田 伸一

1. 問題提起
2. 印紙税法基本通達
 - (1) 基本通達に見られる法令違反の誤り
 - (2) 外国法準拠の運送契約によりわが国で運送状が作成署名され発行された場合
3. 運送状の法概念について
 - (1) 運送状の現実の機能
 - (2) 陸・空・海で用いられている運送状
 - (3) 商法570条の運送状概念
 - (4) 運送状に共通の法概念
4. まとめ

1. 問題提起

昭和42年制定の現行印紙税法は、課税物件としての「運送に関する契約書」には、乗車券、乗船券、航空券及び運送状を含まないものとする旨を定義している（同法の別表第一・課税物件表・番号一・定義3）。

これは、乗車券、乗船券、航空券及び運送状が、同法が規定する「課税物件の通則」第5項の「契約書」に該当する場合も、印紙税は非課税とする旨を規定したものである。

「運送状」の法的意義を規定している国内法には、商法570条とワルソー条約がある^(注:1)。

ワルソー条約は、国内法の効力も有しており、印紙税法制定前の昭和28年以来施行されている。

いずれも、その運送状は、荷送人が作成して運送人に交付するものであるが、ワルソー条約所定の運送状原本三通のうち、一通は運送人が署名し、一通は荷送人と運送人が署名し、荷受人用は荷送人と運送人が署名するものとされている。

また、運送人が作成・署名して荷送人に交付する運送状も、商慣行として広く行われており、特に海上運送状は、国際的にもこの方式である^(注:2)。

ところが、印紙税法基本通達は、同法の運送状の意義を、荷送人が運送人の請求に応じて交付する書面で、運送品とともに到達地に送付され、荷受人が運送品の同一性を検

査し、また、着払運賃等その負担する義務の範囲を知るために利用するものを言うことと定義し、運送状でも運送人が運送引受を記載証明して荷送人に交付するときは同法所定の「運送状」ではなく、課税物件である「運送に関する契約書」に該当する旨を通知している。

即ち、荷送人から交付された運送状に運送人が受託署名して荷送人に交付した運送状や、運送人が作成して荷送人や荷受人に交付する運送状は、ことごとく「運送に関する契約書」に含まれるものとして、課税当局から印紙税課税扱されているのである。

基本通知は、非課税文書である運送状を、恣意的に商法570条の運送状に限定したばかりか、更に570条の解釈も次に指摘のように誤り、貨物と共に荷受人に送付される目的で運送人に交付されたものに限っているのである。

商法570条の運送状について、古い判例は、基本通知と同じく、次の三要件を具備する書面であることを要すると判示していた（東京区裁判所明治42.11.21判決・法律新聞563号12頁）。

- i. 荷送人が運送人に交付し貨物と共に送付する書面なること。
- ii. 貨物の種類員数送先並びに運送の方法を記載したる書面なること。
- iii. 荷送人と運送人との間における運送契約より生ずる権利関係の全部又は一部を証明する書面なること。以上である。

しかし学説の殆どは、570条所定の運送状が貨物と共に送付されるのは、主要な便益として例示をするが、荷受人には同運送状の運送人に対する引渡請求権を是認していない^(注:3)。

学説は、この古い判例とは、一線を隔しているのである。

商法には、他の条文にも、交付される運送状の用途・目的を特に規定していないが、570条の運送状は、運送契約成立後に、荷送人の申告による法定記載事項を記載した運送状の交付を求めるのであるから、

運送人は、その記載内容を確認、その物品の記載と貨物を照合して受託を行い、その原本1通を運送契約の証および運送品受託の記録として発店に保有し、残りの原本ないし写に運送人は受託署名をして、運送品受託の証として荷送人に交付する。

そして運送人は、自社所定の運送状書式に、これを転記し、且つ運送所要事項を書き加え、到達地で荷受人にこれを呈示して、運送品の引渡を行い、荷受印の押捺を受け運送債務履行完了の証として運送人が保持するのが、貨物運送契約での常例であり、運送状ないしその写の主たる法的機能の実態である。

ワルソー条約は、この法的機能の実態を踏まえて、荷送人が航空運送状原本三通を作成し、第一原本には「運送人用」と記載して荷送人が署名し、第二原本には「荷受人用」

と記載して荷送人と運送人が署名し、第三原本は貨物を引受けた後に運送人が署名して荷送人に交付すべき旨を規定している。

このほか、運送人が作成・署名して荷送人に交付する運送状も、商慣行上広く認知されていることは、先述のとおりである。

基本通達は、商法570条の解釈を誤っているほか、ワルソー条約の運送状概念および商慣行上広く認知されている運送人発行の運送状概念も、印紙税法の規定文言およびその趣旨に反して、恣意的に「運送状」から除外し、法によらない課税を行おうとする、極めて違法な通達であると言わざるを得ないであろう。

通達は、国民や裁判所を拘束しないとは言え、現行印紙税法では、裁判で基本通達の違法性の有無が審理されるには、徴税官庁に対して異議申立手続、更に不服の審理手続を経由しなければならないので、金額的にも、現実には裁判になることはなく、今日までの長きにわたり、通達が見直されることなく、運送状本来の用途に供される運送状には、法によらない徴税が行われてきているのである。

また、この基本通達が、運送状の有効な使用を甚だしく阻害しているのも、重大な懸念である。

以下、次項で通達のこの違法部分を具体的に指摘し、第3項で、運送状として把握される法概念の明確化を試みることにする。

(注:1) 現在わが国が加盟し、現に国内法として効力を有しているワルソー条約は、次の三つである。

「1929年国際航空運送についてのある規則の統一に関する条約（ワルソー条約）」

「1955年にヘーグで改正されたワルソー条約（ヘーグ改正ワルソー条約）」

「1955年にヘーグで改正され及び1975年にモンテリオール第四議定書により改正されたワルソー条約（MP4改正ワルソー条約）」

条約のわが国の発効日は、ワルソー条約が1953年（昭和28年）8月18日、ヘーグ改正ワルソー条約が1967年（昭和42年）11月8日、MP4改正ワルソー条約が2000年（平成12年）9月18日である。

これら三条約は、航空運送状原本三通について、同様の規定を有している。

条約は、発着いずれかの空港がわが国と同条約加盟国にある国際航空運送契約に適用されるが、その適用条約は、相手国がMP4改正条約加盟の場合は同条約が、相手国がヘーグ改正ワルソー条約とワルソー条約もしくは前者のみに加盟の場合はヘーグ改正ワルソー条約が、相手国がワルソー条約のみ加盟の場合はワルソー条約が、

適用される。

運送状に関する主要な条文で、本稿に関係があるものは、各条約とも次の条文である。

第5条、第6条、第8条、第10条、第11条

(注:2) UCP500「荷為替信用状に関する統一規則及び慣例」第24条(流通性のない海上運送状)は、信用状で受理し得る運送状は、運送人発行のものに限っている。運送人が運送状を発行するのは、国際的な商慣行である。

(注:3) 平出慶道・商行為法(第二版・青林書院)499頁「運送状は、運送人が運送の準備に役立てるほか、運送品とともに到達地に送付され、荷受人が運送品の同一性を検査し、その負担すべき運送賃その他の費用等の債務の範囲(商法583条2項)を知るために利用される。」 同旨:西原寛一・商行為法(有斐閣法律学全集)310頁等。

日本商法は、ドイツ商法(旧435条2項)のように、荷受人に運送状引渡請求権を認めていないので、日本商法の運送状について学説が、荷受人呈示のために運送人に交付されることを運送状の要件としないのは当然であろう。

但し、一部学説(田中耕太郎・商行為法講義要領169頁)は、荷受人が運送人に対して運送状引渡請求権を取得するとしている。

詳しくは、項を改めて述べる。

2. 印紙税法基本通達

基本通達のこの部分は、次のとおりである。

第一号の4文書 運送に関する契約書(用船契約を含む)

2(運送状の意義) 「運送状」とは、荷送人が運送人の請求に応じて交付する書面で、運送品とともに到達地に送付され、荷受人が運送品の同一性を検査し、また、着払運賃等その負担する義務の範囲を知るために利用するものをいう。したがって、表題が運送状又は送り状となっている文書であっても、運送業者が貨物の運送を引受けたことを証明するため荷送人に交付するものは、これに該当せず、第一号の4文書(運送に関する契約書)に該当するものであるから留意する。

3(貨物受取書) 運送業者が貨物運送の依頼を受けた場合に依頼人に交付する貨物受取書のうち、貨物の品名、数量、運賃、積み地、揚げ地等具体的な運送契約の成立を記載証明したものは、第一号の4文書(運送に関する契約書)とし、単に物品受領の事実を記載証明しているにすぎないものは、第一号の4文書に該当しないものとし

て取り扱う。

(1) 基本通達に見られる法令違反の誤り

この基本通達の定義は、商法570条の解釈を誤って運送状たる要件を、到達地で荷受人に呈示されるために荷送人が運送人に交付する書面に限っており、これに沿わない運送状概念を定めいているワルソー条約の運送状概念を、恣意的に無視しているほか、海上運送で周知の慣行である運送人発行の運送状概念も、法令の根拠に基づかず除外している違法があることは、前項で既に指摘した。

現行の昭和42年印紙税法の立法作業を担当した大蔵省主税局税制第二課の、その課長以下により執筆された「昭和42年全文改正・印紙税法の詳解説（財経詳報社刊）」の97頁は、同法の「運送状は、陸上物品運送契約において、荷送人が運送人の請求により交付する書面（商570）で、送状とも呼ばれ、法定の運送契約の条項を記載して荷送人が署名する。」と解説している。

現実経済社会で、広く一般に運送状と認識されているものを、商法570条（旧332条）が制定された明治32年当時の運送状以外にはないと解している訳であり、ワルソー条約が規定している運送状も認識されていない。基本通達の運送状の定義は、この延長線上にあるように思われる。

またこの通達は、「運送状」とは、荷受人に呈示されるために交付された書面に限るとの、前記指摘の誤った前提のもとに、運送人が運送品受託を記載証明して荷送人に交付する運送状や貨物受取書等の書面は、「運送状」には該当せず、これは、貨物運送の引受ないし貨物運送契約の成立を証明して交付するものであるから、課税物件文書である「運送に関する契約書」に該当するとしている。

しかし、商法570条の運送状は、荷受人呈示用に限らないとすれば、残る問題は、これに運送人の証明記載を加えた場合も、依然、印紙税法所定の「運送状」と評価し得るかどうかである。

通達は、運送業者が運送品受託を証明するために交付するものは、印紙税法の「運送状」に該当しないとしているが、同税法の「運送状」の概念には、ワルソー条約による運送状概念も含まれるべきことは先に指摘したところであるから、商法の運送状の場合も、運送人の証明記載の附加があっても依然「運送状」と評価されると解せられよう。

同条約は、航空運送状の第三原本たるには、運送人の署名あることを要件としているのであるから、商法570条の運送状に運送人の署名が加えられて荷送人に渡されても、それが条約の第三原本のように（ワルソー各条約12条3項）、荷送人が運送品処分権を行使する際に呈示を求められることがある文書でないばかりか、同第三原本以上に何ら

の財産権も証明するものではないからである。

貨物受取書と題する運送証券は、船荷証券が発行されない主として個品運送や内航海運等の場合、運送品受託の際に、運送人が作成して荷送人に交付する運送品受託書であり海上運送状である。

海上運送状は、既に周知の商慣行上の運送状であることは先に指摘したところであり、印紙税法所定の「運送状」と解さるべきであろう。とすれば、表題は貨物受取書でも、海上運送状にはほかならないのであるから、「運送状」として、課税物件である「運送に関する契約書」に含まれないと解されねばならない。

ちなみに、印紙税法が課税文書に含まれない文書として、運送状と並べて掲げている「乗車券」「乗船券」「航空券」は、いずれも運送人が発行した運送引受を証する文書であるが、ワルソー条約適用の航空券(3条)、鉄道営業法適用の乗車券(5・18条)以外は、商法777条が乗船券に一部触れているが、多くは商慣行上の概念で判断されるものにほかならない。

(2) 外国運送法準拠の運送契約によりわが国で運送状が作成署名され発行された場合

1978年国際連合海上物品運送条約(ハンプルク・ルールズ)は、わが国は加盟していないが、既に多くの国が加盟して発効している。

同条約第18条は「運送人が、船荷証券以外の、運送されるべき物品の受取を証する証券を交付した場合には、このような証券は、海上物品運送契約の締結、及び運送人がそれに記載されたとおりの物品を受取ったことを推定する証拠となる。」と規定している。

これは、海上運送状が、当該運送契約の締結と運送品受託の荷送人のための証拠として、運送人が荷送人に交付する運送証券であることを定めたものである。

また、英国の1992年海上物品運送法は、そのSec.1-(3)で「本法での海上運送状(sea waybill)への言及は、船荷証券でない次の証券についての言及である。(a)当該海上物品運送契約の物品の受領書であり、且つ(b)その物品の引渡が、その契約に従って運送人により行われるべき当事者を確認する証券。」と規定し、海上運送状が、同じく荷送人のための証拠証券として、運送人が荷送人に交付するものであることを明らかにしている。

運送品受領書は運送人が作成・交付するものであるからである。

更に、米国統一商法典1-2-(6)は、運送状を次のように規定している。

「B/L(同商法典は、B/Lがわが国の貨物引換証や船荷証券に相当する証券であるときは、更に権原証券としている：同条同項(15)：筆者注)とは、運送業者あるいはフォワーディング業務に従事する業者により発行された運送のための物品受領を証明する証

券を言い、且つ、航空運送状を含む。航空運送状とは、海上あるいは鉄道サービスにB/Lが果たしているように、航空運送サービスの証券を言い、[air consignment note]もしくは[air waybill]と称されているものを含む。」

米国では、運送証券が権原限証券として発行されず、証拠証券としての発行に過ぎない場合は、その Bill of Lading は、運送状である。

これらの法を準拠法とする運送状がわが国で発行・交付された場合には、通達によれば、いかに弾力適用を心がけても、印紙税法の「運送に関する契約書」に該当する課税物件とせざるを得ないであろう。

通達は、上記課税物件文書に含まれない「運送状」の概念を、運送人の請求により荷送人が交付した、荷受人に呈示するための文書であることに限定しているからである。

これが法令に違反した恣意的なものであることは、既に詳しく指摘した。

また、運送状が、世界共有の制度であることを、見落としているように思われる。

3. 運送状の法概念について

(1) 運送状の現実の機能

運送は、「荷送人と運送人の両当事者間で成立した運送契約」の「約定運送品を運送人が受託」することにより開始される。

運送契約は諾成契約であるから、運送品の受託はその後に行われるのが普通である。

運送契約書が締結されている場合でも、そこに所定の物品が運送のために受取られた旨が証されていないければ、当該運送契約の運送品を受託した旨を証した書面を荷送人に交付する訳であり、これには通常、物品の記載がされた荷送人作成の運送状原本の1通もしくはその写に、又は運送人作成の運送状に、運送人が署名して荷送人に交付する。

しかし、運送契約毎に運送契約書が調製されるのはまれであり、運送契約の存在とその運送品受託を証する証拠書面として、前記同様に運送人の署名がある運送状が荷送人に交付される。

いずれの場合も、荷送人作成の原本1通ないし運送人が作成し荷送人に交付・受理されたもう1通の運送状は、運送人と荷送人間で運送契約と運送品受託が確認された記録として運送人が保持し、運送人は、これに基づき運送のための所要帳票を作成するほか、荷送人からのその後の運送品処分権の行使（商法582条）や指図があった場合の照合に備える。

そして到達地では、受領印押捺用に運送状またはその写を荷受人に呈示して運送品引渡と引換に荷受印の押捺を受け、運送債務履行完了の証拠として運送人が保持すると

もに、多くの場合、荷受人にも運送状またはその写を交付する。

以上が、運送状が運送契約の履行過程で用いられる典型的な場である。

しかしながら、貨物運送事業者がこれらの各場で用いている運送状は、宅配便以外の商業貨物では、一般に、まず集荷や貨物受託のためには、運送人が二片制で調製した「送り状」ないし「出荷票」と表題され必要記載事項欄が準備された用紙が用いられる。

記載事項は、商法570条が定めている事項のほか、運賃の元払・着払の別、荷送人の住所・氏名・連絡先電話番号、貨物重量、高価品申告の有無、運送保険の申込、等の運送人が運送実施のために荷送人から明確に通知を受ける必要がある事項欄が通常設けられている。

運送人は、これに荷送人から必要事項の記載と署名を得、記載事項の内容を確かめて貨物を受託し、その重量を計量記入して、受託の署名をしてその一片を荷送人に交付する訳である。

そして運送人は、もう一片を運送品受託の証拠として保持し、これに基づき運送人所要の運送帳票を作成する。

運送品受託に用いたこの荷送人交付と運送人保持用の二片が、荷送人から運送人に交付される商法570条の運送状にあたる訳である。

(2) 陸・空・海で用いられている運送状

運送業者では一般に、前述の運送人所要帳票は、運送の全過程の所要業務に用いられる枚数構成で調製されている。

[陸上運送]

例えば、貨物自動車運送の運送帳票には、荷送人片、運送人片、荷受人片も編綴されており、標準貨物自動車運送約款（8条）では、荷送人が記載・署名して運送人に提出するものとされているが、商業貨物では一般に、運送人が荷送人との運送品受託に用いた前記の出荷票により運送人が作成しているのが通常であるから、商法570条の運送状ではない。

しかし常時出荷荷主には、あらかじめこの運送帳票を預けておくことが少なくなく、出荷の都度、荷送人が直接この帳票に所要事項を記入して貨物とともに運送人に交付し、運送人が受託サインないし署名して荷送人片を交付するのである。

この場合は、荷送人が作成して運送人に交付したものであるから、荷送人片、運送人片、荷受人片とも、商法570条の運送状である。

[国際航空運送]

国際航空貨物運送の場合は、わが国からの着地の空港国が、ワルソー三条約いずれに

も加盟していないときは条約の適用がないが、IATA はその場合でも条約に準じた航空運送が行えるように運送状裏面約款を調製して、航空運送状を制定している。

条約では、荷送人が航空運送状原本三通を作成し、第一の原本は「運送人用」と記載して荷送人が署名し、第二の原本は「荷受人用」と記載して荷送人及び運送人が署名し、第三の原本は貨物受託後に運送人が署名して荷送人に交付すべき旨、規定している（6条）^(注:4)。

しかしIATA 制定の航空運送状は、いずれの原本にも荷送人と運送人の両者が署名する欄を設けており、この両者の署名がある運送状は、商法570条の運送状でもある訳である（商法570条が運送法総則として航空運送契約にも適用があるとすれば）。

条約の適用がない運送状の場合でも、商法570条の運送状たり得ることになる。

なお、1975年に成立したMP4改正ワルソー条約は、運送状に替えて電子記録される場合は、荷送人の要求があるときは、運送人は、記録情報の入手を可能にする「貨物受取証」を荷送人に交付すべき旨規定している（5条）^(注:4)。

そして、この「貨物受取証」は、荷送人が運送品処分権を行使する際に、運送人から呈示を求められる航空運送状の荷送人用第三原本に代わる文書である（12条3項）。

（注：4）〔ワルソー条約〕

第5条①すべての貨物の運送人は、荷送人に対し、「航空運送状」という証券を作成して交付することを請求する権利を有する。すべての荷送人は、運送人に対し、その証券を受取ることを請求する権利を有する。

②前記の証券の不存在、不備または滅失は、運送契約の存在又は効力に影響を及ぼすものではなく、運送契約は、この場合にも、この条約の適用を受けるものとする。但し、第9条の規定の適用を妨げない。

第6条①航空運送状は、荷送人が原本三通を作成して、貨物とともに交付しなければならない。

②第一の原本には、「運送人用」と記載して、荷送人が署名する。第二の原本には「荷受人用」と記載して、荷送人及び運送人が署名し、この原本は、貨物とともに送付する。第三の原本は、運送人が署名し、この原本は、運送人が貨物を受取った後に荷送人に交付する。

③運送人の署名は、貨物を引受けた際に行うものとする。

④運送人の署名は、スタンプをもつて替えることができる。

⑤運送人は、荷送人の請求により航空運送状を作成したときは、反証がない限り、荷送人に代わって作成したものと認められる。

[ハーグ改正ワルソー条約]

第5条はワルソー条約に同じ。

第6条は第③項が「③運送人の署名は、貨物を航空機に積み込む前に行うものとする。」と改正された以外は、ワルソー条約に同じ。

[MP4改正ワルソー条約]

第5条①貨物の運送については、航空運送状が交付されるものとする。

②運送についての記録を保存する他のいかなる手段も、荷送人の同意を得て航空運送状に替えることができる。当該手段を用いる場合において、荷送人が要求するときは、運送人は、送り荷の識別及び当該的手段によって保存される記録に含まれる情報の入手を可能にする貨物受取証を荷送人に交付する。

③運送人は、通過又は到達の地点において②に規定する運送についての記録を保存する他の手段を用いることができないことを理由として、運送のための貨物の引受けを拒絶することはできない。

第6条①航空運送状は、荷送人が原本三通を作成する。

②第一の原本には、「運送人用」と記載して、荷送人が署名する。第二の原本には、「荷受人用」と記載して、荷送人及び運送人が署名する。第三の原本には運送人が署名し、当該第三の原本は、運送人が貨物を引受けた後に荷送人に手交する。

③運送人及び荷送人の署名は、印刷又はスタンプをもって替えることができる。

④荷送人の要請により運送人が航空運送状を作成した場合には、反証がない限り、荷送人のために作成したものと認める。

[国際海上運送]

海上運送状の概念を規定した法令は、わが国にはない。もっぱら船荷証券が用いられていた外航貨物運送で、海上運送状が普及した歴史は世界的にも古くない。

しかし海上運送状を法令上の概念として有する国も、既に少なくないことは、前項で紹介した。

海上運送状は、有価証券ないし権原証券である船荷証券とは異なり、非流通の証拠証券に過ぎない運送証券であるが、海上運送の所要記載事項は、有価証券でないことによる本質的差異以外は、船荷証券とほぼ同様であるから、海上運送状のおもて面は、証券の表題が「not negotiable SEA WAYBILL」または「not negotiable SEAWAYBILL」もしくは「not negotiable CONSIGNMENT NOTE」と記載され、船荷証券には必ず記載されている証券との引換給付の約定文言がない他は、船荷証券のレイアウトとほぼ同様である。

海上運送状は、運送人が作成・署名して荷送人に交付される。

法令上の概念として規定がある諸外国の場合も同様であることは、前項の(2)で指摘したが、国際商業会議所の信用状統一規則（UCP500第24条）も信用状で受理し得る海上運送状は、運送人または船長の署名があるものに限っている。

そして、海上運送状は、原本1通のみが作成され荷送人に交付されるが、複数通数原本を荷送人に発行する場合は、各片に全原本数と当該証券の原本番号が明記される。

上記信用状統一規則の同条が、原本1通からなるもの、または原本複数の場合はその全通の提出を規定しているからである。

[内航海上運送]

内航については、わが国では船荷証券よりも「荷物運送証」あるいは「荷物受取証」等と表題した運送証券が用いられている。

この種の書式例では、「上記の荷物は本証記載の条項により運送を引受けましたから陸揚港に於いて本証と引換に荷受人に御引渡しいたします。」と明記されて、運送人の署名があるが、併せて次の様な記載が、端に不動文字で添えられている。

- ①本証を売買譲渡し又は債権担保の用に供することはできません。
- ②運送人は正当荷受人と認めたときに限り本証と引換えないで荷渡することがあります。
- ③本証は壱通のほか発行しません又本証を発行した場合は船荷証券を発行しません。

以上の記載から、この運送証券は、運送品引渡請求権を化体していないところの海上運送状に過ぎないが、免責証券の効力が附加されている。

内航海運でこの様な運送証券が用いられるようになった理由は、船荷証券の文言証券性・物権の効力からの運送人の危険、船荷証券が呈示されないことによる貨物の滞留や仮渡の危険等を回避するためであろうと思われる。

また、同証書のこのような構成は、昭和42年改正前の印紙税法が、運送状を課税除外に規定せずに、運送に関する証書は3千円未満は課税除外とするが、金額がないか3万円以下は20円、40万円以下は60円、順次段階増額され5千万円超が1万円としており、他方船荷証券は金額にかかわらず10円であるので、同法の船荷証券課税に位置付けるため、引換給付の表現と船荷証券との択一発行の旨が表示されたものと思われる。

前掲の大蔵省主税局税制第二課の担当官が執筆した「印紙税法詳解」164頁には、今次の「印紙税法の定義規定によれば、有価証券であるかどうかにかかわらず、『記載事項の一部を欠く証書で、これらの証券と類似の効用を有する』か否かが問題なのであるから、荷物受取証は、原則として本号の課税対象（船荷証券：筆者注）に含まれると解

される。」と述べているので、従来から船荷証券に準じての印紙税課税が認められていたようである。

ところが、現行印紙税法は、第九号の課税物件である「貨物引換証、倉庫証券又は船荷証券」が、所定の有価証券として発行される準拠法条を明定するとともに、その証書が絶対的記載事項の一部を欠き、もはや船荷証券等ではないが、なお船荷証券等と類似の効用を有するものであるときは、同第九号の課税物件に含む旨を定めている^(注:5)。

そして、基本通達は、この「類似の効用を有するもの」とは、運送品の引渡請求権又は寄託物の返還請求権を表彰するものをいうこととする旨を通達している。

これは、法文の趣旨に沿った 税務行政上の妥当な解釈と思われるので、免責証券に過ぎない上記の荷物運送証や貨物受取証は、除外されることになる。

本来これは、「運送状」として課税除外の対象とされるべきものであるが、運送人が到達地や荷受人名を記入して荷送人に交付する文書は、基本通達が運送状として認めないものとしている関係上、現在は、本来であれば特定の運送契約による運送品受託の証として必要な、到達地や荷受人の表示も、これをあえて表示しない貨物受取証が、荷送人に交付されるようになっている。

(注:5) 印紙税法が定義する「記載事項の一部を欠く証書」とは、船荷証券等であるための絶対的記載事項を欠くが、なお、類似の効用を有している証書のことでであると解せねばならない。

欠けているのが絶対的記載事項でない場合は、依然として船荷証券等であるから、法があえて定義するまでもないことだからである。

船荷証券たることの絶対的記載事項を欠き、依然、類似の効用を有する証書とは、前掲「印紙税法詳解」164～5頁に、運送人あるいは受寄者が発行した物品引渡請求権を表彰する荷渡指図書が例示されている。

(3) 商法570条の運送状概念

商法570条の運送状は、陸上運送で古くから利用されている運送状(送り状)の慣習に従い、規定されたものであると解されており(村田治美・日本評論社・基本法コンメンタール商法I・142頁)、商法施行時の判決文でも、商法の同条に規定する運送状は、物品の運送に関し古来我邦に行われている送り状に該当することは、一般に認識される場所であるとの判断が示されている(東京控訴院明治42.11.29判決・法律新聞611号18頁)。

その慣習は、送り状は、運送品とともに荷送人から運送人に交付され、到達地で荷受

人はこれに基づき荷受をするのであるが、570条の運送状には、運送人の請求により、荷送人に運送人へ交付すべき義務を規定するほか、商法には別に規定するところがない。

なお商法583条の、荷受人による荷送人の運送契約上の権利取得と、運賃等の支払義務は、荷受人が運送人に対して有し、負担することとなる権利義務であるから、運送人がその内容の開示要求に応えるのは、運送人が運送品の引渡について、荷受人に協力すべき運送契約上の協力義務に含まれると解される。

しかし、それは運送人の運送債務履行義務の一環として、運送人の責任において行うべきことであるから、583条は、荷送人作成の運送状の呈示ないし交付がなされるべきことを想定した規定ではないと解すべきであろう。

もともと、運送状の交付を請求するかは運送人の任意であるばかりでなく、その法定記載事項も運送人が開示すべき事項の一部に過ぎない。

従って、殆どの学説は、本条の運送状が運送品とともに送付され、荷受人の便益に供されることを、主要な用途として例示をするが、荷受人にその引渡請求権ありとはしていない（第1項の注：3および後記の注：6参照）。

一部の少数説は、荷受人に、運送人が荷送人から交付を受けた運送状の引渡請求権を認めるが^(注:6)、ドイツ商法（旧規定）のような運送状法制を採用していない日本商法では、無理な解釈であり（前掲・村田・同頁）、且つその運送状で知り得る内容は、荷受人に不十分・不完全であることは、前述のとおりである。

現在の商慣行では、運送人は荷受人に開示すべき事項・内容が完備された運送人作成の運送状ないしその謄本を呈示もしくは交付しているのであるから、商法570条は、古来からの慣行に従って規定はしても、特にその用途は定めず、商慣行の進展に委ねたものとみるべきではないであろうか。

なお、ちなみに我商法制定時のドイツ商法（現在は、運送営業・運送取扱営業・倉庫営業部分が1998年に改正されているが、以下特にことわっていない限り旧規定の条文である。）の運送状法制の概要は次の如くであり、運送状の記載とその荷送人への交付に、荷受人の運送契約に関する権利義務を大きく拘わらせており、格別の効果を規定していない日本商法とは、著しく異なる^(注:7)。

即ち、ドイツ商法426条は、わが国と同じく運送人の請求により荷送人は運送状を交付すべきとするが、法定記載事項は運送契約事項をほぼ網羅しており、「運送賃に関する規定並びに運送賃の前払の場合にはその前払に関する付記」も法定記載事項に含まれている。そして荷送人は、運送状記載事項が正確且つ完全であるときに、運送人に対して無過失責任を負う旨規定されている。

同433条は、運送品到達後、運送品引渡がなくとも、荷受人に運送状が引渡されれば、荷送人の運送品処分権は消滅するとしている。

同435条は、運送品到達後、荷受人は運送契約により生じた義務の履行と引換に、運送人に対し、運送状の引渡と運送品の引渡を請求する権利を有する旨規定している。

同436条は、荷受人は、運送品の引渡を受けても、運送状の引渡を受けなければ、運送人に支払義務を負わない旨、および支払は運送状に従ってなすべき旨を規定する。

荷受人の運送人に対する支払義務の基準は、運送状の記載及び運送状に引用された書面、規定、料率表等であるとされている。

運送人は、荷受人から支払を得る必要がある場合には、運送状を荷送人から取得しおかなければならない訳である。

さて、わが商法570条の運送状は、運送人と荷送人との間に成立した運送契約に関する一種の証拠方法としての証拠証券である（通説）。

学説には、本条の運送状は、荷送人が一方的に作成するが、証拠としての効力は、両当事者のために又両当事者に対して平等に発生すると解する説がある（松本丞治・商行為法232頁）。

しかし、運送人には、荷送人が記載内容を自認して交付した証拠文書であるが、荷送人には、運送人からそのような運送契約の存在について異議がなかったことを証する証拠に過ぎず、更に、例えば梱包された運送品の内容についての記載等は、運送人に内容確認ができない以上、そのような申告がされていたことだけに運送人の異議がなかった証拠となるに過ぎない。

また、運送状の記載が不実または不完全なために、運送人が損害を被った場合には、荷送人は運送状の作成・発行義務の不完全履行による損害賠償責任を負う。

そして、この荷送人作成の運送状の、運送人の交付請求権を、運送契約上の権利と解するかはさておき、法令（570条）が運送契約関係当事者に認めた権利・義務ではあるから、その義務の不完全履行による責任は、債務不履行の一般原則により、無過失の挙証責任が荷送人に転換された過失責任と解されている（通説）。

（注：6）田中耕太郎・商行為法講義要領169頁は、「荷受人は自己の名に於いて運送契約上の権利、殊に運送品・運送状の引渡、運送品が毀損したる場合に於いてはその損害賠償を請求する権利を有する。」と述べられている。これは、ドイツ商法435条と全く同趣旨であるが、日本商法には、荷受人に運送状引渡請求権を認めた条文はなく、また荷受人は仮に運送状を引渡されても、日本商法では何らの権利・権限

も生じない。

ドイツ商法435条が荷受人の運送状引渡請求権を規定しているのは、荷受人の権利が荷送人の運送品処分権に優先することになる時点は、日本商法のように荷受人が運送人に運送品の引渡を請求した時点ではなく、運送人から荷受人に運送状が引渡された時点であり（ドイツ商法433条2項）、また、荷受人の運賃支払義務の負担は、日本商法のように荷受人が運送品の引渡を受けることにより負うのではなく、運送品に加えて運送状も受取らなければ支払義務を生じない旨がドイツ商法436条に規定されているからである。

(注：7) [ドイツ商法：1998年改正前の旧規定]

第426条 ①運送人は運送状の交付を請求することを得。

②運送状には次の事項を記載することを要す。i. 交付の場所及び日 ii. 運送人の氏名及び居所 iii. 運送品の引渡を受くべき者（荷受人）の氏名 iv. 引渡の場所 v. 物品の性質、数量及び記号の表示 vi. 税関若しくは税務署の処置又は警察署の検査に必要な添付書類の表示 vii. 運送賃に関する規定並びに運送賃の前払の場合にはその前払に関する付記 viii. 他の点、特に運送を実施すべき期間、引渡の遅延による損害及び運送品を引当とする着払に関して当事者の為したる合意 ix. 荷送人の署名；機械的複写の方法に依りて作出せられたる署名を以て足る

③荷送人は運送状の記載事項の正確且つ完全なることに付、運送人に対しその責に任ず。

第433条①荷送人は運送の中止、運送品の返還、又は、運送状に記載された荷受人以外の者に対する引渡につき、指図を為すことを得、この処分によりて生じたる増加費用は運送人に対しこれを償還することを要す。

②荷送人の処分権は、運送品が引渡の場所に到達したる後、荷受人に対し運送状の引渡ありたる時又は荷受人が第435条により運送人に対し訴を提起したるときは、消滅す。この場合には、運送人は荷受人の指図にのみ遵うことを要す；運送人がこの義務に違反したるときは、荷受人に対し運送品に付その責に任ず。

第435条 運送品が引渡の場所に到達したる後は、荷受人は、自己の為に為すと又は他人のために為すとを問わず、運送契約によりて生じたる権利を、運送契約によりて生じたる義務の履行と引換に、運送人に対し自己の名をもつて行使する権利を有す。特に、荷受人は運送人に対し運送状の引渡及び運送品の引渡を請求する権利を有す。この権利は、荷送人が運送人に対し第433条によりて為し得べきこれと反対の指図を為したるときは、消滅す。

436条 荷受人は、運送品及び運送状の受取により、運送人に対し運送状に従い支払

を為す義務を負う。

(4) 運送状に共通の法概念

貨物運送証券は、運送状に限らず、貨物引換証や船荷証券のような運送有価証券も、運送品との同一性が示されて、運送品一口単位で発行される。

運送証券も、いわゆる運送契約書も、運送契約を証する文書であるが、運送契約書は、運送人と、運送委託者になるべき者との間で、両当事者の権利義務を規律することを目的に作成・締結され、運送される貨物は、必ずしも荷受人や便が同一の一口の貨物とは限らず、その契約書で特定されていることもあれば、将来の特定にかかわっていることもある。

他方、運送状は、現に運送される運送品を対象に、荷受人の指定を含む運送の仕様と当該運送品の運送にかかわる権利義務関係を、その主要事項について具体的に明確化するために作成されるものであるから、その運送品を一口単位として作成されるのである。さて、運送状には、荷送人が運送人に交付するものと、運送人が運送品の受託を証して荷送人に交付するもの、の二様がある。

荷送人が作成して運送人に交付する運送状は、商法570条の運送状については、同条が規定する荷送人の義務として、荷送人が申告事項である法定記載事項を自認して作成し、運送給付義務者である運送人に交付した文書であるから、記載が不実または不完全なために運送人が損害を被った場合には、荷送人は、過失の挙証責任が自らに転換された過失責任を負うと通説は解している。

ワルソー条約も、荷送人に同趣旨の責任を規定している（各条約10条1.2項）。

イタリア民法1683条2項も同趣旨を規定しているが、ドイツ商法旧426条3項は荷送人に無過失責任を課したものと解されおり、1998年改正の414条では、無過失責任である旨を明文で定めている。

このように、荷送人が作成・交付する運送状は、その記載事項を運送人が援用し得る証拠であるが、他面、荷送人にとっては、運送人が異議なく受領し運送に着手した事実が、運送人が記載事項を契約内容と認知し、且つ申告記載の運送品を運送人が受託したことを事実上推定させることになるに過ぎない。

そこで実務では、運送人がその一片ないし写に署名して荷送人に受託の証拠として交付されている。

ワルソー条約は、荷送人が作成しても運送人が署名するものであるから、運送状は、反証がない限り、契約の締結、貨物の受取及び運送の条件について、証明力を有するが、

貨物に関する記載は運送人が確認し得ないものは運送人に不利益には証明力を有しない旨規定している（各条約11条）。

ドイツ商法（1998年改正前の旧規定）は、荷受人は、運送人から運送状の引渡を受けた場合のみに、その記載（及び援用の文書・規定）に基づいて運送人への支払をなせば足りる旨を規定し、その限りで荷受人に、運送人に対する証拠としての効力を定めている（旧436条）。

また、イタリア民法1684条2項は、運送人が荷送人から署名して交付を受けた運送状について、運送人は、荷送人の請求があるときは、その複本に署名して荷送人に交付すべきことを定めている。この場合、運送状の証明力は、上記ワルソー条約の場合と同様に解せられよう。

他方、運送人が作成して荷送人に交付する運送状は、わが国の法令にはないが、ハンブルク・ルールズの海上運送状や、英国法の海上運送状、米国法制での運送状（陸・海・空を問わず）が、運送人発行であることは、既に紹介した。

特に海上運送においては、わが国を含め、船荷証券によってきた慣行から、海上運送状も、運送人が運送品の受託を証して荷送人に交付するものとなっている。

なお、欧州諸国の1956年「道路による貨物の国際運送契約に関する条約」は、荷送人が作成して署名・交付する運送状法制のドイツ（商法旧426条）、フランス（商法102条）、イタリア（民法1684条1項）等も加盟している条約であるが、同条約は、運送状の作成により、運送契約が確認されるものとするために、同条約の運送状は、運送人の作成・署名にとどまらず、荷送人も署名するものとしている。

即ち、同条約第4条は、運送状の有無は運送契約の効力を左右しないが、運送契約は、運送状の作成により確認されるものとする旨を定めている。

そして、第5条1項第1文は、運送状（consignment note）は、荷送人と運送人により署名された原本三通で作成されるものとする旨規定している。

そして、同項第3文は、第一原本は荷送人に手交されるものとし、第二原本は運送品に同伴するものとし、第三原本は運送人により保持されるものとする旨規定しているのである。

その後ドイツでは1998年に、上記条約に沿って運送法部分の改正が行われ、商法の新规定では、運送状は荷送人が作成し署名するものとしているが、荷送人は運送人にこれへの署名を求めることができる旨が定められた（408条2項）。

運送状の作成・交付については、世界的にも、運送債務者である運送人による作成・交付ないしは運送人の署名に、主たる意義が置かれているのである。

このように見てくると、わが商法570条などの荷送人の作成・交付義務は、運送契約に内在する義務ではなく、法が定めている場合あるいは当事者の特約による場合に限られるものと解されよう。

この場合、荷送人が物品に関して申告した内容が不実又は不正確なため、運送人が被った損害に対する荷送人の責任は、債務不履行責任ないしそれに準じた扱と解すべきであるが、それは運送人が運送状を作成・交付する場合でも、荷送人の申告責任について特に法令や特約で定めがあるか、あるいは運送契約関係において信義則上当然に荷送人が申告すべき事項についても、同様に解される。

しかし実務では、約款により荷送人の申告事項を定めて担保責任を課し、不実申告の防止に対処しているのが例である。

(例えば、海上運送状に援用されることが多い万国海法会制定の自主約款「海上運送状に関するCMI統一規則」5条1項は、「荷送人は、物品に関して自己が提供した明細が正確であることを担保するとともに、明細が正確でないことから生じた滅失、毀損または費用につき、運送人に補償するものとする。」旨を規定している。)

運送債務者である運送人が作成・署名した運送状、あるいは荷送人作成の運送状でも運送人の署名があるものは、荷送人のために推定力のある証拠となる。

信用状統一規則が、運送人の署名がなされた運送状のみを、信用状で受理し得る運送状である旨を規定しているのは、このためである(UCP500:海上運送状については24条、航空運送状については27条、道路・鉄道または内陸水路の運送状については28条)。

以上、二様の運送状は、それぞれに長所と短所を持っている訳であるが、ワルソー条約の航空運送状は、これらの長所を取り入れ、短所を排除した仕組になっている。

運送人交付片には荷送人が署名し、荷送人交付片には運送品受託を証して運送人が署名することになっているからである。

このような仕組は、条約による運送人の責任制限の適用があることを荷送人に了知させるために、荷送人に作成させ署名させるものではあるが、二様の運送状の長所のみが採用されているのである。

運送状に共通の法概念として認識されるものは、以上の検討から次のようなものと結論づけられよう。

- ①.運送品一口単位で作成される運送証券で、非有価証券ないし非権原証券であるこ

と。

- ②.運送契約の主要な事項、少なくとも荷送人申告事項である荷送人・荷受人・運送人による運送品引渡地・運送品の表示が記載され、運送債務者である運送人の特定が記載されているもの。
- ③.運送人による運送品の受託を証し、あるいは運送品の運送人への委託を証するもの。
- ④.運送人又は荷送人が作成し、他方当事者に交付し、必要によっては荷受人にも呈示もしくは交付するもの。
- ⑤.作成者が署名し、あるいは相手方当事者所持片に他方当事者が署名し、または両当事者の署名があるもの。

以上の5項目を含む運送証券が、運送状と観念されている運送状に共通にみられる概念ということになる。

但し、②と③の項目については、作成する側及び署名がどちら側によるかにより、その証明力に強弱の差があることは、先に検討したとおりであり、実務においては他方当事者も署名を加える等、その短所是正が図られていることは、既に述べた。

なお、印紙税法の関係では、同法の別表第一「課税物件の適用に関する通則」第5項は、契約当事者の一方が作成し他方当事者の書名のない文書でも、契約の成立を証するため交付された文書は、「契約書」とする旨規定しているので、商法570条の荷送人が一方的に作成した運送状も、運送人がそれを契約成立の証明に援用するときは、契約書たり得ることになる。

従って、上記五要素により観念される運送状は、その殆どが印紙税法所定の「契約書」であるが、それが「運送状」であるメルクマールは、唯一、「④.運送品一口単位で作成される運送証券で、非有価証券ないし非権原証券であること。」であることである。

そして、「運送状」と観念される「運送に関する契約書」は、課税物件としての「運送に関する契約書」に含まれないものとする、即ち非課税とすることを、印紙税法は、本稿の最初に紹介した同法の定義で明定しているのである。

4. まとめ

第一項の問題提起の最初で、印紙税法は、乗車券、乗船券、運送状を、印紙税非課税と定めていることを、注意を喚起した。

この内、運送状は、商法570条に規定があることから、基本通達が、同条の運送状だけが運送状であると限定してしまっているのは、違法であることを指摘した。

その明白な理由として、まず、運送状には、国内法としても当時から国際航空貨物運送契約に広く適用されているワルソー条約所定の航空運送状があることを指摘した。

筆者は税法には不案内であるが、これは説明を要しない指摘だからである。

また、運送人の作成・交付する運送状も、わが国のみならず国際的にも認知され、むしろ運送状の主流になっているのである。

そのために本稿では、運送状について若干詳しく触れたが、一つには、商行為法の教科書においては、運送状の解説は、商法570条の説明に終始しているのが一般であるから、あるいはこれが、基本通達が運送状の法概念を誤解した一半の原因ではないかと思ったからである。

一見不思議なことに、本法による運送状の印紙税課税処分について、争われた判決例が全く見当たらない。

基本通達による徴税行政が行われている以上、運送人署名の運送状を交付する運送人には、印紙税課税が行われているはずであるから、一件でも運送業者が印紙税納付義務の有無を裁判所で争っていれば、この通達の誤りは既に改められていたであろうからである。

殊に課税法律主義のわが国において、国際的にも広く行われている運送状の商慣行を熟知している運送事業者には、印紙税法の規定と運送状に関する基本通達の異常な乖離は、はじめから容易に気付いていたであろうと思われる。

それでも現行印紙税法での裁判例が見当たらないのは、旧印紙税法では、印紙の貼付もれ又は印紙の消印もれに対しては、犯意の有無にかかわらず、国税犯則取締法(14条)により通告処分で罰金相当額の納付が命じられ、これを納付しないときは検察官に告発することとされていたので、裁判(刑事事件として)の場は容易にあったが、

現行の印紙税は、国税犯即取締法の間接税から除外され、同法の通告処分の対象でなくなったので、印紙税法の罰則は故意犯のみが刑事告発され、それ以外は税務署長の一般的な行政処分である過怠税の賦課徴収となるので(印紙税法20条)、これを裁判所(行政訴訟)で争うには、国税通則法の規定により、異議申立(徴収通知から2月以内:77条1項)、更に不服の審査請求(75条3項)を経由しなければならない、事案個々には手間と苦勞に見合う額ではないであろうから、いまだにこの基本通達の問題が表に出ていないのであろうと思われる。

しかし、印紙税法の規定に反して、運送状への印紙税課税が継続すれば、運送状本来の使用が怠られ弊害を生じるだけでなく、最近とみに期待されている運送状の機能強化・改善への動きが著しく阻害されるであろうと懸念される。

運送状が、運送契約の成立と、運送品の受託、及びその記載された荷受人または荷送

人が指図する者に引渡すべきことを、運送人が自認・証明して荷送人に交付した運送状であれば、運送状に信用作用を附加できるのも、その一例である。(ワルソー各条約12条3項:荷送人に交付された第三原本運送状を、荷受人や信用状銀行が確保しておけば、荷送人の自由な処分権行使を阻止できる。)

また、海上運送状では、工夫を施せば、船荷証券による流通を予定しない貨物の運送には、ほぼ船荷証券同様の機能を営むことができる一方、船荷証券を用いた場合に起こり得る少なからざる諸種の困難を回避することができる(海事法研究会誌・161号拙著・海上運送状に関する CMI 統一規則の撰取と法的効果・8～9頁参照)。

これらのことが認識されだした今日では、船荷証券に替わっての運送状の利用が増えてきている。

運送証券の電子記録化・ペーパーレス化には、運送状は、船荷証券のような法制度による困難を克服しなければならない問題がないので、運送状の使用普及は、運送書類のIT化を容易にするものと期待されているのである。