

論壇

事実認定の観点から
税理士の役割・機能の再考



阿部 祐喜
【麻布】

I. はじめに

租税債権債務の確定には申告納税方式と賦課課税方式とがある（国税通則法第16条）。賦課課税方式では租税行政庁によって納付税額が確定される。一方、申告納税方式では、納税者本人が自ら納税額を計算・申告することによって、租税債権債務が確定される。税理士は納税者の代理人として、租税債権債務の確定という公的責務を支援するとともに、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図らなければならない。

今日では、経済環境の多様化に伴い経済取引も複雑化を辿り、税法もそれに伴走するように年々の改正が入っている。そのような環境下では、日々の帳簿作成さらには申告書作成にあたり、納税者が行う経済的取引において、どのような事実が生じていたかを確定する作業、いわゆる事実認定の作業が重要となる。

元来事実認定とは、裁判などで法的な審査対象となった事件において、証拠に基づき、過去の時点でどのような事実があったかを確定する作業である。事実認定の方法は、民事事件であれば民事訴訟法にその具体的な方法が定められている。税務調査で納税者側と課税庁側での折り合いがつかず、税務訴訟となった場合に於いても、民事訴訟法が適用されるため、訴訟において事実認定がどのような過程で行われるかを明らかにすることは、税務においても有用と考える。本稿では、課税要件事実の存否について認定すべき事実及び民事訴訟における要件事実論を踏まえ、申告納税制度の下、税理士が担う役割及び機能について再考する。

を数値で表したものの、⑥税率（課税標準に適用される割合）がある。所得税法や法人税法など、各税法の実体法において、これらの課税要件は具体的に定められている。そして課税要件を満たしているか否かは、経済的行為などの具体的な事実を要件に当てはめて判断される。租税法は、種々の経済的取引を基に課税の対象を認識しているが、それらの経済的取引は一次的に私法によって規律されている。そのため、課税要件法

である租税実体法では、民法等の私法により規律される私法上の法取引を前提に課税要件規定が構成されている。法的に有効に成立した私法上の契約等の法律効果の発生を前提に課税要件の当てはめが行われ、租税法の法律効果が発生するという構造となる。私法上の法律構成を前提に租税法が適用されるという過程を踏まえると、民法上で議論される要件事実論が租税法の解釈に直接的に影響をもたらすとも考えられる。

III. 要件事実論の概観

裁判においては弁論主義に基づき原告の主張及び被告の反論が吟味され、裁判官が実体法に照らして判決を下すこととなる。ここでいう弁論主義とは、裁判の当事者が法廷で行った実体法上意味のある主張を基に、裁判官が判決を下すという裁判上の原則である。裁判所は、原告が訴訟物として主張する権利又は法律関係の存否について判断するが、権利・法律関係は観念的な存在であり、直接認識することはできない。そのため、原告は、訴訟の対象となった具体的事実について、実体法の要件に当てはまるような具体的事実があるかどうかを主張しな

ればならない。この場合における具体的事実を要件事実という。法律効果が発生するためには、その要件事実が欠けることなく存在する必要がある。訴訟においてはその存在が争われる場合には、証拠によってこれを立証しなければならない。原告は、裁判において行ったその訴えについての主張を根拠付けるための証拠の申し出を行うこととなる。これに対し、被告は原告の主張を排斥するため、事実上の主張及びこれを根拠付けるための証拠の申し出を行うこととなる。

IV. 税務実務における要件事実論

前述の通り、それぞれの租税法は納税者の経済的行為を課税の対象としており、課税要件に該当する事実を認定するためには、それらの経済的行為や事象を的確に把握しなければならない。経済的取引は一次的に私法によって規律されていることを踏まえると、その取引に対する課税は、私法上の法律関係に基づいて行われなければならない。しかし、そもそも取引の当事者間で選択された法形式がその経済的実態とかけ離れている場合には、その私法上の法形式に拘わらず、

実態に基づいて課税要件事実の存否を判断することが必要である。税務実務や税務調査では、課税要件事実を主要事実によって認定できない場合や、主要事実の存否について明らかではないというケースも少なくない。推察するに、税務実務においては、間接事実が主要事実を推認するため重要な機能を果たしていると言える。間接事実を基に課税要件事実の存否を判断する際には、かかる事実を推認され得るような多角的な面から間接事実を積み上げていく必要が

あり、主要事実があったことをうかがわせるに足る事案の経緯や補足説明が可能となる証拠の収集・把握に取り組みなければならぬ。帳簿など税務関係書類の記録・作成が容易になった

事実認定は、一般的には裁判所において裁判官が行うものという認識があるが、陪審制をとる国においてはすでに市民が証拠を収集して事実認定を行っているという事実もある。納税者と課税庁の争いが生じる要因の多くは、単純な法令の解釈の誤り若しくは税務書類の作成にあたり、そもそもの前提事実の認識が誤っていることの2つがケースに分かれ、比較の後者によるものが多いように思われる。課税要件事実の存否を直接証拠によって認定することができない場合には、いくつかの間接事実を積み上げて事実認定を行う必要が生じる。状況証拠でしか把握できない場合には、課税要件事実への当てはめは慎重に行うべきであり、これまでの税務事件で用いられた特徴的な証拠や事実認定方法の整理は、その判断に役立つものと考え

納税者との継続する関係のなかで、税理士は、課税要件事実の存否を明らかにしておくために、客観的な証拠の収集・把握は当然のこと、その証拠を基に、それぞれの確定した事実を結びつけた「一連の経緯」という形で認識しておくことが必要であると考え。課税当局及び納税者双方にお

いている今日においてこそ、課税要件事実の存否に関する一つ一つの経済的取引についての事実の証拠の収集・把握の重要性は高まるのではないかと考える。

V. おわりに

（参考文献）
酒井克彦『クローズアップ 課税要件事実論』財務詳報社、2015年
伊藤滋夫『租税法の要件事実』日本評論社、2011年
和田吉弘『民事訴訟法から考える要件事実』商事法務、2009年
金子宏『租税法 第21版』弘文堂、2016年
平野敦士・村井淳一・佐藤善恵・岡野訓『税務訴訟と要件事実論』清文社、2005年
今村隆『課税訴訟における要件事実論の意義』『税大ジャーナル』No.4、2006年、pp.1-20。
桜井四郎『税務における事実認定（第1回）』『旬刊国税解説速報』No.41、2001年、pp.17-19。
増田英敏『租税法における要件事実論の有用性—租税法主義の観点から—』『法科大学院要件事実教育研究所報』No.9、2011年、pp.10-11-26。
小林博志『税務行政訴訟における主張責任、証明責任』『日税研論集』Vol.43、2000年、pp.125-1200。
伊藤滋夫『民事事件・租税事件の判決を読む（上）』『税経通信』No.64（8）、2009年、pp.24-34。

II. 課税の可否判断において
認定すべき事実

租税法主義の下では、法律に定められる課税要件を満たしている場合に課税が行われる。それぞれの税法に共通する課税要件としては、①課税権者（国・地

方公共団体）、②納税義務者、③課税物件（課税の対象となる行為・事実など）、④課税物件の帰属（課税物件と納税義務者との関係性）、⑤課税標準（課税物件