

税理士の職務とリーガルマインド

——要件事実論の実務への展開

TKC関東信越会の研究グループが、要件事実論の考え方を学ぶことにより、TKC会計人の日常業務(巡回監査や書面添付)にいかん要件事実論を生かすことができるか検証を行った。

研究グループ
TKC関東信越会

山崎好一、相原信夫、小林拓人、島村 仁、山下真茂留、柴 ユカ
荻 美紀、高橋美由紀、野口貴俊、渡邊信子、石田直樹 (敬称略)

■とき：平成30年10月19日(金)

飯塚毅博士からの「宿題」

山下 今年、2018年は、TKC全国会の創設者である飯塚毅博士の生誕百年の年にあたります。はじめに、飯塚毅博士から、われわれTKC会員を含めた税理士に課された「宿題」について考えていきたいと思います。宿題は多岐にわたりますが、主として次の四つが考えられます。

- ・ 職域防衛、運命打開、先験的意識の培養
- ・ 租税正義の実現
- ・ 租税法主義の原則堅持の重要性
- ・ 巡回監査に基づく書面添付の実践推進運動

これらを踏まえて、私たち関東信越会研究グループが今回の研究発表のテーマを選んだ理由を述べたいと思います。

これからの税理士を取り巻く

納税環境は、高度情報化社会の発展とともに近い将来、人工知能(AI)によって納税者自身



山下真茂留会員

が税理士に頼ることなく、税務申告をはじめ、納税、節税対策などを自ら簡単に行えるようになる時代が到来することが考えられます。しかし、外部環境がいくら変化しようとも、税理士にしかできない業務があります。それは、税理士法第33条の2に規定する「書面添付制度」です。書面添付は、独立公正な立場にある税理士でなければ実施することができません。

AIが発達した近未来では、極端な言い方をすれば、①AIによる利便性を重視した法的根拠や信頼性に乏しい決算書と、

②税理士が関与し、書面添付によって法的根拠が担保された信頼性の高い決算書——という2種類の決算書が存在することに、書面添付を実施しない会計事務所は近い将来、急速に衰退する危険性があるのです。

書面添付により高度な品質を維持した信頼性の高い申告書に対しては、意見聴取の後に税務調査が省略される可能性が高まるなど、国と納税者の紛争予防にもつながります。また、金融機関に対して保証を担保する機能を有したり、関与先の実態が把握できることにより経営支援にも生かすことができます。

そこで本研究では、高度な業務品質を担保するための巡回監査および書面添付を実施するための一手段として職業法規、租税法などの法的側面に焦点を絞り、法曹界では常識であり、すでに税務大学校でも研修科目となっている「要件事実論」の税理士業務への展開を考察していきたいと思えます。



I 税理士の職務とリーガルマインド

「公平な課税」が幸福をもたらす

石田 はじめに、税理士の職務についておさらいしたいと思います。昭和55年に行われた税理士法第1条の改正により、われわれ税理士が租税法律主義のもと、申告納税制度の理念を実現するための税務の専門家であることが明確になりました。

租税法の基本原理は、租税正義の実現にあり、租税正義の具体的な内容は、「公平な課税」の実現により、国民に幸福をもたらすことです。つまり、租税正義は租税公平主義によって具体化され、所得税法や法人税法等の実体法として立法化されることとなります。

また、租税法律主義でなければ納税者の予見可能性がなくなるため、租税正義の実現はあり得ないでしょう。いわば、租税公平主義が理念、租税法律主義

は納税者の権利保護を担う関係にあると考えられます。よって、税理士は課税の公平さを念頭に置いて、租税法を判断基準として、法律に則った納税義務の実現を行う必要があります。

法的三段論法で適法な申告が可能

石田 次に、租税法を納税者の経済活動に適用させるために



石田直樹会員

必要な考え方や能力を考えていきたいと思えます。

現在、税理士試験の科目は法人税や所得税、相続税等、個別の前提条件が明確な租税実体法が中心となっていますが、実務の世界では、前提条件が不明確なケースや税務上の取り扱いが

明確に規定されていない取引、税務調査への対応等、試験には出題されないことが数多く存在します。それらを個々の税理士は過去の経験や金額の多寡、フイーリング等で判断したり、紛争を避けるためにできる限り安全な判断をしたりすればよいのでしょうか。

そうではなくて、税理士には租税法の専門家として、理論的かつ法的に物事を考える力が求められます。

法律を基礎とした理論的な思考方法を「リーガルマインド」と呼び、これは法的三段論法に基づいた考え方です。法的三段論法とは、①いかなる事実が存在しているのかという事実認定に始まり、②該当する税法の条文から抽出された課税要件を、③認定された要件事実にあてはめる——ことです。

例えば、①A社は日本国内において設立された法人である、②内国法人は法人税法第

4条1項により法人税の納税義務がある、③よって、A社には法人税の納税義務がある。

もし、税理士が巡回監査や税務調査の際に、前述のような考え方を知っていれば、①から③の各段階において要件を充足させることができ、適法な申告を行うことにつながります。

この法的三段論法を最も活用しているのは裁判官で、裁判官の思考方法を対象とした研究が要件事実論です。

リーガルマインドは、税理士にとって必須のスキルであり、その考え方を判例研究を通して習得し、巡回監査や書面添付、税務調査への対応等、実務を通して法的判断力の向上に努め、紛争をあらかじめ予防できる事務所体制を構築していくことが必要ではないでしょうか。

リーガルマインドの習得には、要件事実論を研究することが近道だと考えます。要件事実論を学び関与先を指導していくこと

は、経営者を理論的に説得することにつながり、飯塚毅博士が言われた経営者の心にベルトをかけるための武器となり、最終的に紛争を予防するための防具にもなるでしょう。

II 要件事実論 事実認定論

課税要件事実が税務判断のカギ

渡邊 要件事実論は、民法および民事訴訟法の基礎的理解を前提とした理論です。さらに、要件事実が法律的にどのような性質のものかを明確に理解・意識し、民法の内容や構造、民事訴訟の審理・判断の構造を考える理論ともいえます。また、要件事実とは「裁判規範としての民法の要件に該当する具体的事実」のことで、間接事実との区別で述べられる主要事実と同義です。

視点を変えれば、立証責任の対象となる主張立証責任対象事

実を指します。「要件事実の争点整理機能」や「要件事実の解釈ツール機能」を有しているため、要件事実論は租税法および租税訴訟の解釈においても応用可能な考え方となります。

そして、課税要件事実とは、ある課税効果が発生するために必要な事実で、例えば、所得課税の場合には、「課税標準等または税額等の計算の基礎となった事実」を指します。

税務調査や裁判では課税要件は何か、その事案において課税要件事実が該当する事実の存在が認められるかが争点となるため、課税要件は税務判断をする際に大変重要となります。

租税訴訟における立証責任について、従前は課税処分が侵害処分であることに着目した考え方が有力でしたが、複雑化・多様化した事案には対応が困難なこともあり、今後は当事者双方に立証責任が課せられることになっていくと思われます。

民事訴訟法の改正課題の一つに、「当事者は、適正な裁判実現のため、相手方当事者による事実関係の解明に協力しなければならぬ」という規定の創設が提案されていますが、これを租税訴訟に置き換えて考えた場合、「租税法律主義」「租税の公平」「国民の権利を守る」等の視点からも、課税庁と納税者の双方が「事案の解明義務」を担い、申告納税制度の根幹である租税正義を実現していく必要があると考えます。

昨年のタックスフォーラムにおいて、増田英敏専修大学法学部教授が述べられた内容を踏まえ、税理士が要件事実論を学ぶ意義を次の3点にまとめました。



渡邊信子会員

1. 租税法の実務を支配している租税法主義、その目的は納税者の予測可能性の確保であり、要件事実論によりそれを強固なものにする

2. 税務調査に強くなり、かつ、租税訴訟に耐えうる証拠収集が可能となる

3. 巡回監査や書面添付の意義、重要性が際立ち、巡回監査を経た会計帳簿の証明力が高まる

要件事実理論を学ぶことによって、税理士が日常業務において行っていく税務判断をより強固なものにすることができるよう。

確認時期や内容で証拠力が異なる

石田 事実認定における裁判官の判断の構造のプロセスにおいてです。「証拠から事実を認定」する場合に留意しなければならぬのは、その事実を証明

するにあたっての力（証拠力）がどのくらいあるかということです。今回は、「文書」を例に事実認定における判断構造を確認します。

まず、文書は①処分文書（契

約書、遺言書、手形等。実質的証拠力が高い）と、②報告文書（領収証、会計帳簿、日記、手紙等）――

の2種類に大別することができません。ただ、「巡回監査で、その帳簿や証憑書類の存在を確認していたのか」「決算時に確認したのか」「税務調査の際に初めてその存在を確認したのか」

などによって、証拠力が大きく変わります。また、たとえ巡回監査で文書を確認したとしても、契約書の現物がコピーか、どの書類を確認したのかによって証拠力は異なってくるのです。

次に、間接事実から要件事実

を推認する際の判断構造ですが、この場合は、「経験則」と「動かしがたい事実」による考え方が代表的です。

人の財産的行為（取引行為）は、

原則として経済利益を追求し、自己防衛的なものですが、親族関係等の特別な事情がある場合には、経済的利益の追求および自己防衛的であることをやめます。

例えば、親子間での不動産の使用において相場の賃料を取らない場合や、関係会社間での相場と著しくかけ離れた価格による売買など、通常考えられる経済合理性の欠けた取引等は、税理士の実務の現場でも見かける事例です。

このような経験則と動かしがたい事実を照らし合わせて、要件事実が推認できるかを検討していきます。

さらに、証拠の「証明度」に



相原信夫会員

関しては、ルンパールという医療施術と患者の病変の因果関係が争われたルンパール事件の判例が通説となつていますが、判決文には次のような記述があります。

「因果関係の立証は、1点の疑義もない自然科学的証明ではなく経験則に照らして、特定の事実が特定の結果発生を招来した関係を是認しうる高度の蓋然性を証明することであり、その判定は、通常人が疑いを差し挟まない程度に真实性の確信を持ち得るものであることを必要とし、かつ、それで足りるものである」つまり、裁判官がある事実を証明されたものとして認定するためには、「高度の蓋然性」があるかどうかということになり、その要点は、「1点の疑義も許されない証明ではないこと」かつ「通常人が疑いを差し挟まない程度に真实性の確信を持ち得ること」であるといえます。

この経験則と高度の蓋然性の考え方を持っていれば、契約書

は存在するが、経験則に反した取引があった場合に、税理士の事実認定や経営者の心にベルトをかける指導のあり方も変わってくると思います。

次は、間接証拠から要件事実を推認する場合の事例です。

【概要】

Aの相続人である控訴人がコクド社の株主名簿記載の株主は名義株主であり、実際の所有者が控訴人であるにもかかわらず、名義人を株主と扱っていわゆるグループの組織再編を強行したと主張し、これに関係する株主総会決議の不存在の確認等を求めた事案の控訴審において棄却された。

【解説】

自認名義人の認識がAら創業者からの預かり物という認識はあるが、原告らが所有者かといえば、コクドの自己株という余地もあるため、借用名義株の存在を推認するに十分ではない。

原告が株主であれば、株主総会決議不存在の確認の利益を有することに、株主でなければ不在の確認の利益がないためこの判決では、「本当の株主は誰か」ではなく、原告が株主である「高度の蓋然性」がない、ということを確認しています。

この事例から、万一、関与先からの税務相談等で事実が錯綜しており、契約書等がなく真実が不明な場合でも課税要件事実を意識し、その要件に当てはまる事実認定を考える姿勢によって、課題の整理を行うことが可能であると考えます。

Ⅲ 租税争訟

取引の二つが要件事実となる

島村 ここからは、租税争訟について述べていきます。租税訴訟には八つの類型があります。今回は「取消訴訟」に焦点を当てて論じていきます。まず、

原告の法律上の権利の主張を「訴訟物」といい、行政訴訟の場合の訴訟物は、税務署長等による行政処分 of 違法性一般と理解されています。

そして、訴訟における攻撃防御の方法には、①請求原因（訴訟物についての訴えによる請求を、原告（納税者）が権利主張するため必要な事実）、②抗弁（被告（税務署長等）が原告（納税者）の請求を退けるために、その請求原因事実と両立しつつ、請求原因の法律効果を排斥する別の事実の主張）——があり、①↓②↓再抗弁↓再々抗弁……と攻撃と防御を繰り返します。

租税訴訟における要件事実（実額課税の場合）では、所得金

額の算定に必要とされる、所得発生原因となる具体的な諸事情を要件事実とする「具体的事実説」が多数説で、取引の一つ一つを要件事実とします。

さらに、課税処分取引訴訟における立証責任に関しては、「法律要件分類説」が有力説となっており、東京大学の金子宏名誉教授は『租税法第22版』（弘文堂、2017年）の中で、次のように述べています。

「課税要件事実の存否および課税標準については、原則として租税行政庁が立証責任を負う、と解すべきである。ただし、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要がある。」

たとえば、必要経費の立証責任は、原則として行政庁の側にあると解すべきであるが、特別経費については、原告に立証責任があると解すべき場合が多く、貸倒損失の存在および金額についても同様に解すべきであろう。」



島村 仁会員

適切な証拠を適時に整理・保存

小林 次は、立証責任は被告にあるとされ、推認による事実認定が否定された事案です。

【概要】

医学部、附属病院、薬学部等を擁する学校法人が、製薬会社等の委託に基づいて行う治験や委託研究等に起因して受領した寄附金による収入は、治験、委託研究等の対価であって、請負業に係る収入に該当することとされた。

納税者が、治験を依頼されている製薬会社から受け取る寄附金は、純粹な寄附金として収益事業に該当しないと認められ、課税庁から寄附金収入は収益事業にあたるとして更正処分を受けたことに対して、更正処分を違法として訴えました。課税庁の抗弁は、法人税法第2条13号が規定する次の三つの要件から構成されて

います。

- (1)原告は、製薬会社等から治験等の依頼を受け、その役務提供の対価として、「奨学寄附金」名目で金銭を受け取っているため、治験等は法人税法施行令第5条1項10号に規定する請負業に該当↓納税者は否認
- (2)治験等は学校法人として継続して行われている（継続性）↓顕著な事実
- (3)治験等は学校法人の施設で行われている（事業場設置）
- ↓顕著な事実

(1)の要件をさらに細分化すると、①寄附金が役務提供の対価に該当するの可否か、②役務提供の対価が請負業に該当するの可否か——が争点となります。

①について課税庁は「寄附金は、治験とは無関係であると認めるに足りる特段の事情がない限り、役務提供の対価であると推認される。治験とは無関係で

あることを納税者が立証しなければ、寄附金は役務提供の対価に該当する」と主張する一方、納税者の主張は、「処分が適法であるか否かについては、その適法性について、被告（課税庁）が主張立証責任を負うものであるから、被告は、寄附金が役務提供の対価であることを主張立証しなければならぬ」としています。

これらの主張に対して、裁判所は「寄附金の中には、治験等との直接的な関連性が窺われないうちにも存在している。治験等の対価以外の趣旨で寄附が行われることについて、合理的な理由が認められる場合がある。寄附金が直ちに当該金員が治験



小林拓人会員

等に係る役務提供の対価であることが推認されるとまでいうことは相当ではない。当該寄附に關する諸般の事情を総合考慮して判断することが相当というべき」と判断をしています。

一つ一つの寄附金について証拠に基づき事実認定を行った結果、課税庁（被告）の証拠力が納税者（原告）の証拠力より強い場合に役務提供の対価に該当するとされ、さらに、「請負業に該当↓収益事業に該当」という流れとなりました。

結果として、更正処分が行われた収入金額のうち約41%が役務提供の対価に該当しないと取り消されています。つまり、59%が役務提供の対価として認定されたこととなります。

この判決の事実認定に関して、受け取った寄附金の名目はあくまでも「寄附金」となっており、寄附申込書等、寄附金であることを示す直接証拠が存在していません。しかし、治験の実施や治験と寄附金との関連性等につ

いて治験契約書をはじめ関係者の供述といった間接証拠の積み重ねにより役務提供の対価として認められたものがあります。

この事案からも分かるように、われわれ税理士は、紛争予防のために巡回監査において適切な証拠を適時に整理・保存することが必須です。契約書や領収書等の証憑書類の形式が整っているだけでなく、その取引の趣旨・背景・経緯等を確認し、取引の本質を判断しなければなりません」と考えます。

IV 税務調査と要件事実論

訴訟を見据えた対応が求められる

柴 まず、税務調査と密接な関係にある国税通則法の内容を見ていきたいと思えます。国税通則法は、平成23年に、次のとおり大幅な改正が行われました。

- ・ 税務調査手続の整備・明確化
- ・ 更正の請求期間の延長・行政



柴 ユカ 会員

手続法第8条および第14条（理由附記の規定）の課税庁の処分への適用

この改正内容から、「税務調査手続の整備・明確化」について、特に①質問検査権規定、②理由附記規定——の2点を改正前後を比較しながらご説明します。

まず、①は税務職員に税務調査の権限を付与する規定のことです。旧通則法では規定が置かれていませんでしたが、改正によって、これまで課税庁側の裁量に委ねられてきた税務調査が法制化され、納税者の予測可能性が高められ、納税者の権利が守られることになりました。

また、②については、旧通則法では、税務当局が国税に関す

る法律に基づき行う処分に関しては青色申告の更正処分など一定の処分を除き、行政手続法第8条と第14条で定める理由附記の規定の適用から外されています。しかし、改正通則法では一転し、理由附記が必要であると改正されたことにより、処分の適正化が図られ、①と同様に、納税者の予測可能性が確保されることとなりました。

では、次にこの改正が課税庁に及ぼした影響を、①事務運営指針、②判決情報、③税大論叢——の三つの文書から考えたいと思います。

まず、①からは税務調査において確実な証拠の保全と課税処分の際の理由附記の適正性が求められており、税務調査の先にある訴訟を意識した対応が求められていることが読み取れます。そして、②では、過去の訴訟案件の解説を見ると、「質問検査権の意義」「信用性の高い証拠の収集」「間接証拠の課税要件事実」「立証責任は国側が負う」

等のワードが目立つことから、税務調査の現場においても訴訟を意識し、訴訟に耐えうる課税処分を行うことが重要と伺えます。

また、③は、改正の前後で「税務調査における事実認定の在り方」「課税処分の理由提示における事実認定の考察」「更正処分の理由附記」等の事実認定や理由附記をテーマとした論文が多く見受けられるなど、課税庁が着実に要件事実論を習得しようとする姿勢が伺えます。

ですから、税務調査で税務署職員と対峙する税理士にも要件事実論の展開が必要不可欠となってくるでしょう。

起った事実を判例にあてはめる

荻 ここからは、税務調査における要件事実との関わり方について説明していきます。

税務調査で、証拠書類の法的効果を認めるには、要件事実に関する主要・間接・補助という三つの事実の存在を証明しな



荻 美紀会員

ければなりません。調査時に指摘されると予測できる点は、①事実認定の問題なのか、②課税要件の導出をめぐる税法解釈の問題なのか、③事実要件へのあてはめの問題なのか——です。

この法的三段論法に基づいて、①から③のどのステージに属するのかを整理して、証拠を的確に収集・保全することで、税務調査への備えができます。

では、この三つのステージを意識して、要件事実論を実務にどう生かしていくか、判例を用いて見ていきたいと思えます。今回取り上げたのは、従業員の慰安行事費用が租税特別措置法第61条の4の「交際費等」に該当しないとされた事例（平成29

年4月25日福岡地裁判決）です。

【概要】

・ 資本金6億円の養鶏事業・食肉等加工販売事業を営む法人（原告）は、年に1度「感謝の集い」という行事を開催し、役員や従業員その他に協力会社の役員、従業員約1000人程度が参加。

・ 債務超過による倒産の危機を乗り越え黒字経営となったため、代表者は従業員に感謝の気持ちを伝え、労働意欲を向上させる目的で開催しているもので、行事1回あたりの支出総額は2100万円から2700万円、1人当たり2万2千円ないし2万8千円。

【争点1】

課税庁側が、「この行事の費用は同条第3項（現在は4項）柱書の『交際費等』にあたる」とするに對し、納税者側は、「全従業員を対象としている行事の費用は福利厚生費に該

当する」と主張。

【争点2】

課税庁側が、「同条第3項1号の『通常要する費用』の範囲を超えている」とするに對し、納税者側が、「範囲を超えていないし、同条第3項『交際費等』には該当しない」と主張。

この事案において裁判所は、①同条第1項の「交際費等」に該当しないといえるか否か、②同条第3項「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用」に該当するといえるか否か——の2点を基準に判断しています。

①では、納税者である原告が、「交際費等」に該当しないと主張したことに對し、裁判所は対象が従業員全員か一部かを問わず、「通常要する費用」を超える場合には「交際費等」に該当するといふべきとして、原告の主張を採用するのは困難と判断。

また、②では、納税者である原告が、「通常要する費用」の判断基準を「支出の目的」に求め、「交際費等」には該当しないと展開したことに対し、裁判所は、社会通念上福利厚生費として認められる程度を超えているものと認めることは困難と判断。よって、本件の各福利厚生費は、同条第1項の「交際費等」に該当するのは困難という結果になりました。ここで最も注視すべき点は、同条第1項の交際費等に該当しないかどうかではなく、第3項の交際費等に該当するかどうかで判断した点です。

この事案から、巡回監査や書面添付の実施段階で、より要件事実を意識した理論の組み立てができていれば訴訟への発展を回避できたのではないかと考えられます。「物事の本質は何か」に着目し、起こった事実を判決文にあてはめて正しい判断をする一助とすることが、税務調査等の実務に要件事実論を展開させることではないでしょうか。

V 書面添付・巡回監査

証拠性を有する会計帳簿のあり方

高橋 まず、税理士法の改正

の変革ですが、昭和26年に税理士法が制定された後、第1次改正（昭和31年）において、監査証明書に代わるものとして書面添付制度が導入されました。また、第3次改正（昭和55年）で、他人が作成した申告書等についても意見を付すことが可能になりました。さらに、平成13年の第4次改正で、添付された書面に記載された事項に関し、税理士に意見を述べる機会を与えなければならぬこととされました。

そして、書面添付制度の目的は、税務の専門家である税理士の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化を図ることです。また、納税者の適正申告の向上や納税者との信頼関係の醸成に資するものであり、

申告書について税務の専門家の立場からどのように調整されたかを明らかにするものであることから、納税者に対する税理士の責任の範囲が明確化されるという狙いもあります。

したがって、書面添付制度が有効に機能し実効性あるものとなるためには、税理士と国税当局の双方が、書面添付制度を十分理解した上で趣旨に則った運用を行うことが必要です。

証拠性を有する会計帳簿のあり方を模索するにあたって、正規の簿記の諸原則に則って作成された会計帳簿は、真实性・実在性・完全網羅性・適時性を担保できるとされています。

では、正規の簿記の諸原則に

合致する会計帳簿の作成にあたり、巡回監査で何をしなければならぬのか、書面添付で何ができるのかを要件事実論を踏まえて考えていきたいと思えます。

巡回監査は事実認定作業

野口 税務調査や租税争訟において、その行方を左右する主たる要素は、要件事実の認定です。事実認定は証拠によってなされるため、いかに証拠を積み上げるかが非常に重要となります。そして、要件事実は原始証

憑から適正に作成された会計帳簿により認定されるため、帳簿の不正や過ちの検証作業は巡回監査を通じて行われます。

税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場で租税正義の実現を図るという使命を果たさなければなりません。そのために、「巡回監査」の実践は不可欠です。巡回監査なくして税理士法が要請する「真正の事実」に立脚した業務



高橋美由紀会員



野口貴俊会員

資料 1 巡回監査の必要性

- 税理士法からの要請
- 帳簿の証拠力の保持
- 関与先への会計指導と経理担当者等の育成のため
- 関与先への経営助言のため

の遂行は、不可能であると考えられます。

的確な事実認定を行うには、適法な法令解釈に基づき何が要件事実かを的確に捉えた上で、

●租税法における巡回監査の意味

- ① 事実認定
- ② 課税要件
- ③ 課税要件事実へのあてはめ

全ての段階で適正性を確保することにより申告の正当性が説得力を持つ

●巡回監査における事実認定

巡回監査は事実認定作業であり、要件事実（直接証拠や間接証拠）の存否を検証する作業

⇒租税争訟等に至ったとしても、迅速適正な解決に結びつく

⇒書面添付に徹底的に証拠にこだわったことを記載する

具体的な証拠に基づいてその有無を認定する必要がありますが、直接証拠によって認定できない場合には、複数の間接事実を積み上げて事実認定を行います。また、納税者の内部文書等を証拠とする場合には、その成立や内容の真実性が揺らがないよう作成者や作成時期等を的確に確認しておく必要があるため、

巡回監査によって証拠の収集・保全を行う必要があります。つまり、巡回監査は会計事務所による事実認定作業で、収入や経費等の所得税法や法人税法の要件事実の存否を検証する行為といえます。

巡回監査の定義を要件事実論の視点で述べると、「会計資料ならびに会計記録の適法性・正確性・適時性を確保するため、会計事実の真実性・実在性・網羅性を確かめる作業は、課税所得の適法性を立証する上で不可欠であり、また、巡回監査は租税法が裁判規範であることを前提とした作業である」と位置づけられます。そして、巡回監査の成果は書面添付によって発揮されるのです。

書面添付は紛争予防につながる

野口 当研究グループは、書面添付を「租税法主義を租税実務に展開した成果物」と位置づけています。租税法主義なく

して租税正義の実現はあり得ず、租税正義は租税公平主義により具体化されるため、「公平な課税の実現＝国民に幸福をもたらす」ことだといえるでしょう。

要件事実論を意識した巡回監査で事実認定を行い、その成果を余すことなく書面添付に記載することは紛争予防につながるでしょう。書面添付の実践によって関与先を守り幸せにする。税理士は関与先の幸福の実現に寄与することができる力を持っており、その力の源はリーガルマインドに他なりません。

おわりに

山下 「法」の究極的な目的は、「国民の幸福の実現」であると考えます。そして、この幸福の実現のために「法の正義」が要請されるのです。正義の要素は「自由と平等」であり、適正な納税義務の実現によって、国民主権主義的租税観による申告納

税制度を維持することは、国家にとっても重要です。高度情報化社会の到来で、書面添付の重要性は、ますます高まるでしょう。そして、要件事実論はこれからの税理士業務において有用なツールになると考えます。

（構成／TKC出版 菅 真衣子）

