

審判所、原則は原処分庁に立証責任はあるも

# 所得減算となる暗号資産取引の損失は納税者の主張立証が必須

暗号資産の取引に係る雑所得の金額に誤りがあるか争われた裁決で、国税不服審判所は、雑所得の金額は原処分庁がその主張立証責任を負うものであるが、請求人の主張する個人間取引及び海外取引には損失が生じていることを前提とすると、当該各取引は請求人に有利な事柄である上、その取引は請求人の支配領域内の出来事であるから、その主張立証は、請求人の方が原処分庁より容易であるところ、請求人が積極的にこれを主張立証しているとはいえないと指摘。したがって、請求人の主張する個人間取引及び海外取引はなかったと推認するのが相当であるとして請求人の請求を棄却した（高裁（所）令4-13）。

## 請求人、帳簿保存義務のない雑所得にあるのは原処分庁の立証責任のみ

本件は、請求人が暗号資産の取引に係る所得を申告していなかったとして、原処分庁が所得税等の更正処分等を行ったことに対し、請求人が原処分庁算定の暗号資産取引に係る雑所得の金額に誤りがあるとして原処分の全部の取消しを求めたものである。

### 原処分庁、取引内容等を積極的に示すべき

請求人は、暗号資産に係る取引について、取引所を介さない個人間の取引及び海外の暗号資産取引所を介した取引において損失が出たと主張するとともに、雑所得は、帳簿の作成・保存義務もなく、あるのは原処分庁の立証責任のみであるが、原処分庁は、これら取

引の損失を考慮せず、その責任を請求人に転嫁しているなどと主張。一方、原処分庁は、総収入金額に算入すべき金額のみならず、必要経費に算入すべき金額についても原則として原処分庁に立証責任があると考えられるが、納税者は税務調査に際しては書類を提示し十分に説明することが期待される立場にあり、雑所得については帳簿書類等の備付け等の義務はないが、請求人においては、暗号資産取引に係る雑所得の発生源となる各暗号資産の取得及び取引の相手方との取引内容などを、具体的かつ積極的に示す必要があるとした。

## 納税者の支配領域内である暗号資産取引の主張立証は納税者の方が容易

審判所は、課税処分においては、原則として、原処分庁が課税要件事実についての主張立証責任を負い、雑所得の金額の計算上控除する暗号資産の取引に係る損失の金額についても、原処分庁がその主張立証責任を負うも

のと解されるが、暗号資産の取引に係る損失の金額は、必要経費の金額と同様、所得金額の算定上の減算要素であって納税者には有利な事柄である上、その支出は納税者の支配領域内の出来事であるから、当該損失の金額の

## 【表】 暗号資産の各取引に対する審判所の判断

### 国内取引所取引について

請求人は、原処分庁は請求人が伝えた暗号資産取引所の取引を網羅せず、一部の取引についてのみ計上し、意図的に取引を選択して課税している可能性がある」と主張するが、請求人は、国内取引所取引に係る主張を裏付ける証拠書類を提出せず、また、審判所の調査の結果によっても、請求人が各年分において各取引所以外に国内取引所取引を行ったとする事実及び原処分庁が意図的に取引を選択した事実はない。

### 個人間取引について

請求人は、証拠書類はほとんど残していないとして、個人間取引に係る内容を記載したメモ（本件6月2日提出メモ）以外の資料を提示していないが、当該メモによれば、600万円弱から1,000万円強の取引を計7回行っているところ、このような高額な取引を複数回行っているにもかかわらず、これらを客観的に確認できる資料を一切残していないというのは、通常考えにくい。さらに、雑所得の金額については、原則として原処分庁がその主張立証責任を負うものであるが、請求人の主張する個人間取引は、損失が生じているものとされており、これを前提とすると、当該個人間取引は請求人に有利な事柄である上、その取引は請求人の支配領域内の出来事であるから、その主張立証は、請求人の方が原処分庁より容易であるところ、請求人が積極的にこれを主張立証しているとはいえない。

以上のことからすると、請求人の主張する個人間取引はなかったと推認するのが相当である。

### 海外取引について

請求人は、海外取引があった旨主張するが、当該取引を客観的に確認できる資料は一切ない。また、雑所得の金額については、原則として原処分庁がその主張立証責任を負うものであるが、請求人の主張する海外取引は、微少な損失が生じているものとされており、これを前提とすると、当該取引は請求人に有利な事柄である上、その取引は請求人の支配領域内の出来事であるから、その主張立証は、請求人の方が原処分庁より容易であるにもかかわらず、「あまり主張する気もない」とし、また、暗号資産取引所のアカウントID及びアドレスを失念したのでログインできないとし、その主張する損失の金額も特定しないなど、積極的にこれを主張立証しているとはいえない。

以上のことからすると、請求人の主張する海外取引はなかったと推認するのが相当である。

主張立証は、通常、納税者である請求人の方が原処分庁よりも容易であると指摘。請求人が積極的に暗号資産の取引に係る損失の金額を主張立証しない場合には、損失の金額が存在しないことが事実上推認されとの見解を示した。

その上で本件についてみると、個人間取引及び海外取引の事実を客観的に確認できる資料は一切なく、また、雑所得の金額については、原則として原処分庁がその主張立証責任を負うものであるが、請求人の主張する各暗号資産取引は、損失が生じているものとされ

ており、これらを前提とすると、当該各取引は、請求人に有利な事柄である上、請求人の支配領域内の出来事であるから、その主張立証は、請求人の方が容易であるにもかかわらず、請求人は暗号資産取引所のアカウントID及びアドレスを失念したのでログインできないとして、その損失の金額を特定しないなど、積極的にこれを主張立証しているとはいえないと指摘（表参照）。したがって、請求人の主張する個人間取引及び海外取引は、いずれもなかったと推認するのが相当であるとし、請求人の主張を斥けた。