

税務調査による否認の立証責任

1. 課税要件事実とは

法人税等の税務調査で、翌期の売上として処理されている100万円につき、今期の売上として処理すべきだと税務署が指摘したとしましょう。その100万円の売上を翌期のものとする処理を否認し、今期中に実現した今期の売上と認定する、というわけですが、その否認・認定による課税のためには、商品の引渡しやサービスの提供が今期末までに行われているという事実が必要です。課税に必要なそのような事実や法律関係を「課税要件事実」といいます。

課税要件事実と反する申告内容（例：売上の計上漏れや経費の過大計上）になっている、との税務署の認定（否認）に納税者が納得できれば、修正申告に応じることが多いと思いますが、納税者が修正申告に応じない場合、税務署は、課税要件事実に係る証拠に基づきその認定が正しいと最終的に判断すれば、更正（所得金額や税額を再計算して納税者に通知し、新たに納税すべき金額等を確定させる）をしてくるでしょう。

修正申告をした事項については、納税者はその後で争う、すなわち、不服申立て（異議申立・審査請求）をすることはできませんが、更正を受けた事項で不利益なもの（簡単に言うと、税額が増えることとなる事項です。）については、国税通則法75条に基づき不服申立てをすることができ、その結果に納得できない場合は最終的には裁判で争うことができます。不服申立てや訴訟において、勝ち負けの分かれ目になるのは、その更正（課税）事項に係る課税要件事実の存否・充足の当否です。その点の立証責任が税務署と納税者のどちらにあるのかを2.以下でおおまかに整理してみます。

2. 立証責任の原則

更正（所得金額の増額等）を行うためには、その更正に必要な課税要件事実が充足されていることについて税務署が「調査」により認定することが必要（国税通則法24条）ですから、課税要件事実の存否については、原則として税務署側が立証責任を負うと一般に理解されています。所得金額は、簡単に言うと収入・収益から原価・経費を引いて算定しますが、「収入・収益が存在すること」と「原価・経費が存在しないこと」の立証責任は原則として税務署が負うということです。

3. 立証責任の原則の修正

ただ、通常の事業活動によって必然的に発生する通常の必要経費ではなく、何か特別の事情がない限り生じない、いわば特別の（異例な）経費というべきものについては、納税者側がその存在・発生に係る課税要件事実の立証責任を負う（立証責任が転換される）という考え方が裁判例や学説で支配的であるといえます。代表的な例は、法的な切捨て処理（更生計画認可の決定があった場合など）には至っていない状態の金銭債権につき、その債務者の資産状況、支払能力等からみてその全額が回収できないことが明らかになったとして、その全額を貸倒れ処理する場合です。貸倒損失（に相応しい事実等）が存在しない、という主張も、「経費が存在しないこと」の立証の一種ですが、仙台高裁平8.4.12判決は、要旨「貸倒損失の不存在という消極的事実の立証には、相当の困難を伴うものである反面、その処理をした納税者においては、（その処理をする以上は）当然に貸倒損失の内容を熟知し、これに関する証拠も保持しているのが一般であるから、納税者において貸倒損失となる債権の発生原因、内容、帰属及び回収不能の事実等について具体的に特定して主張し、貸倒損失の存在をある程度具体的に推認させるに足りる立証を行わない限り、事実上その不存在が推定されるものと解するのが相当である」と判示し、立証責任の転換を認めています。

貸倒損失の例に限らず、所得金額のマイナス項目として、簿外の経費・債務の存在や、常識的にみて不自然な性質ないし金額の経費（損金）性を納税者が主張するのであれば、その証拠との距離が近いはずの納税者側で、それについてある程度の確からしさを示す立証を行わない限り、認められない結果となると思われます。一方、申告されていない収入・収益がその期に存在することの立証は、原則どおり、まずは税務署側が具体的な証拠に基づき行うべきだといえます。

以上の不服申立て等の過程での立証責任の配分の考え方は、更正に繋がりうる税務調査における税務署の調査官との議論の場面でも当然に採用されるべきものといえるでしょう。