

裁 決 書

高裁(所)令4第13号

令和5年6月15日

国税不服審判所長 伊藤



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原 処 分

令和4年1月17日付でされた平成29年分及び平成30年分の所得税及び復興特別所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）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したのに対し、請求人が、原処分庁が算定した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事案である。

(2) 関係法令

イ 所得税法第35条《雑所得》第2項第2号は、公的年金等に係るものを除く雑所得の金額は、その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨規定している。

ロ 所得税法第36条《収入金額》第1項は、その年分の雑所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする旨規定している。

ハ 所得税法第37条《必要経費》第1項は、その年分の雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、雑所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他雑所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする旨規定している。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人は、 に住所を有し、平成29年中及び平成30年中に暗号資産の取引を行った。

ロ 請求人は、平成29年分及び平成30年分（以下「本件各年分」という。）の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）について、各確定申告書にそれぞれ別表1の「確定申告」欄のとおり記載して提出した。なお、本件各年分の各確定申告書には、暗号資産取引に係る雑所得の金額の記載はなかった。

ハ 原処分庁所属の調査担当職員（以下「本件調査担当職員」という。）は、別表2の各暗号資産交換業者が運営する暗号資産取引所を調査した結果、順号1ない

し6に係る各暗号資産取引所（以下「本件各取引所」という。）において、請求人に係る暗号資産の取引を把握した。

ニ 本件調査担当職員は、請求人から、暗号資産取引所を介さない個人間の取引（以下「個人間取引」という。）に係る内容を記載したメモを令和3年6月2日に受領した（以下「本件6月2日提出メモ」という。）。なお、本件6月2日提出メモに記載された内容は別表3のとおりであった。

ホ 原処分庁は、令和4年1月17日付で別表1の「更正処分等」欄のとおり、本件各年分の所得税等に係る各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

ヘ 請求人は、上記ホの各処分を不服として、令和4年4月11日に再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、同年7月8日付で、いずれも棄却の再調査決定をした。

ト 請求人は、再調査決定を経た後の原処分に不服があるとして、令和4年8月3日に審査請求をした。

2 争点

原処分庁が算定した本件各年分の暗号資産取引に係る雑所得の金額に誤りがあるか否か。

3 争点についての主張

原 処 分 庁	請 求 人
<p>以下のとおり、請求人の本件各年分の暗号資産取引に係る雑所得の金額に誤りはない。</p> <p>(1) 国内の暗号資産取引所を介した取引（以下「国内取引所取引」という。）について、別表2に係る各暗号資産取引所を調査した結果、国内取引所取引は、本件各取引所に係るもののみである。</p> <p>なお、請求人から国内取引所取引に</p>	<p>以下のとおり、請求人の本件各年分の暗号資産取引に係る雑所得の金額に誤りがある。</p> <p>(1) 国内取引所取引において、損益はおおむね原処分庁の調査内容のとおりだと思うが、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。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>についての資料の提出はない。</p> <p>(2) 個人間取引について、請求人は、本件6月2日提出メモを提出するほかは、個人間取引に係る資料の提出もなく、十分な説明もないことからすると、個人間取引により損失が発生したという事実はない。</p> <p>なお、請求人は、本件6月2日提出メモ以外に、個人間取引の内容を記したメモを原処分庁に郵送したと主張するが、当該メモが原処分庁に提出された事実はない。</p> <p>(3) 海外の暗号資産取引所を介した取引（以下「海外取引」という。）について、請求人から取引に関する資料の提出もなく、別表2に係る各暗号資産取引所を調査した結果、国内の暗号資産取引所から暗号資産が海外に送金された事実はない。よって、海外取引により損失が発生したという事実はない。</p> <p>(4) 更正処分においては、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。</p>	<p>(2) 個人間取引については、本件6月2日提出メモに記載のとおり取引があった。</p> <p>また、後日、請求人は、本件6月2日提出メモ以外に、個人間取引の内容を記したメモを原処分庁に郵送したが、当該メモを紛失したか隠蔽したかは不明だが、届いていないと言われた。</p> <p>(3) 海外取引は[]と[]という二つの暗号資産取引所で行っており、その取引内容については定かではないが、国内の暗号資産取引所から暗号資産を海外に送金した記憶がある。</p> <p>海外取引の損失は微少であったことから、あまり主張する気もないが、原処分庁は、恐らく海外の暗号資産取引所には調査依頼も行っておらず、調査努力という面では問題である。</p> <p>(4) 雑所得については、帳簿の作成・保存義務がないため、証拠書類もほとんど残しておらず、書類の提示義務、説明義務もない。あるのは原処分庁の立証責任のみだが、原処分庁は立証責任</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>しかしながら、申告納税制度の下において、納税者は法令の定めに従い正しい申告をすべきものとされ、いわゆる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る。また、税務官庁は取引の当事者ではないから、納税者がいかなる相手とどのような取引をしたかについては、納税者が正確な記帳を行っていない限り、これを確実に捕捉することは事実上不可能である。そうすると、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、なお、請求人において、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。</p> <p>(5) 以上によれば、本件各年分の暗号資産に係る雑所得の金額は、国内取引所取引に係るもののみであり、本件各更正処分の額と同額である。</p>	<p>を全く果たしていない。立証責任を完全に請求人に転嫁している。</p> <p>また、取引に使用していたパソコンは古くなって、スマートフォンは故障して買い換えた。同様に、取引に使用していたアカウントID及びパスワードも失念しており、取引履歴の確認ができない。</p> <p>(5) 以上によれば、本件各年分の暗号資産に係る雑所得の金額は、国内取引所取引では利益が出たが、個人間取引で多額の損失が出ており、平成29年分は [redacted] 平成30年分は [redacted] となった。</p>

4 当審判所の判断

(1) 法令解釈

課税処分においては、原則として、原処分庁がその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。しかし、その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。したがって、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、当該損失の金額が存在しないことが事実上推認されるものと解するのが相当である。

(2) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 国内取引所取引について

原処分庁は、原処分に当たり、本件各年分の国内取引所取引に係る雑所得の金額について、要旨、次のとおり計算し、別表1の「更正処分等」欄の各金額を算出した。

(イ) 暗号資産の現物取引について

請求人の本件各年分の暗号資産の現物取引については、本件各取引所の請求人口座に係る取引明細等に基づき、別表4-1のとおり、暗号資産の売却価額から売却原価を控除し、損益を計算した。なお、売却価額は、売却時におけるレートにより、売却原価は、取得時におけるレートにより、それぞれ日本円に換算した金額とし、売却原価は、移動平均法により算出した。

(ロ) 暗号資産の証拠金取引について

請求人の本件各年分の暗号資産の証拠金取引については、本件各取引所の請求人口座に係る取引明細等に基づき、別表4-2のとおり、暗号資産の売買損益から手数料を控除し、損益を計算した。なお、売買損益は、取引時におけるレートにより、手数料の金額は、手数料の支払時におけるレートにより、それぞれ日本円に換算した金額とした。

(ハ) ボーナスについて

本件各年分に請求人が本件各取引所から取得したキャンペーンボーナス、ログインボーナス及び取引手数料マイナスボーナス（以下、これらを併せて「各ボーナス」という。）については、本件各取引所の請求人口座に係る取引明細等に基づき、別表4-3のとおり、取得価額を計算した。なお、各ボーナスの取得価額は、取得時におけるレートにより日本円に換算した金額とした。

(二) 支払手数料について

上記(ロ)以外の手数料であって、本件各年分に請求人が本件各取引所に対して支払ったデポジット預入手数料、出金手数料、銀行手数料等の各支払手数料の合計金額については、本件各取引所の請求人口座に係る取引明細等に基づき、別表4-4のとおり計算した。なお、各支払手数料の金額は、支払時におけるレートにより日本円に換算した金額とした。

ロ 個人間取引について

請求人は、本件調査担当職員に対して、個人間取引について、①自宅に保管していた現金で決済した旨、②取引相手の名前は分からない旨、③取引の際に自らが使用したニックネームは覚えていない旨、④本件6月2日提出メモの計算根拠となるデータは消去した旨並びに⑤個人間取引時に使用していたパソコン及びスマートフォンは買い換えたためデータは残っていない旨述べて、本件6月2日提出メモ以外の資料を提示しなかった。

ハ 海外取引について

請求人は、本件調査担当職員に対して、海外取引について、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旨述べて、資料を提示しなかった。

ニ 上記3の「請求人」欄の(2)において、請求人が郵送したと主張する本件6月2日提出メモ以外の個人間取引を記したメモについて

本件調査担当職員は、請求人が本件調査担当職員宛に郵送したと主張する郵便物が、手もとに届いていないことから、請求人に対して当該郵便物の送付状況について確認したところ、請求人は、本件調査担当職員宛に普通郵便で郵送した旨、また、個人間取引を記載したメモの原本を送付しており、請求人の手もとには何も残していない旨述べた。このため、本件調査担当職員は、所属する部門のほか、総務課、他の部門などを対象に搜索したが、該当する郵便物は見当たらなかった。

(3) 当てはめ及び請求人の主張に対する判断

イ 国内取引所取引について

原処分庁は、上記1の(3)のハ及び上記(2)のイのとおり調査して、請求人の国内取引所取引に係る雑所得の金額を把握しているところ、その調査及び計算は妥当である。

請求人は、上記3の「請求人」欄の(1)のとおり、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旨主張するが、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、当審判所の調査の結果によっても、請求人が本件各年分において本件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。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

ロ 個人間取引について

請求人は、上記3の「請求人」欄の(2)のとおり、本件6月2日提出メモ以外に、個人間取引の内容を記したメモを原処分庁に郵送した旨主張するが、上記(2)のニの事実からすると、請求人が当該メモを原処分庁に郵送したと認めるに足りる証拠はない。

そして、請求人は、証拠書類はほとんど残していないとして、上記(2)のロのとおり、本件6月2日提出メモ以外の資料を提示していないが、請求人の主張する本件6月2日提出メモによれば、別表3のとおり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、上記(1)のことからすると、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。

なお、請求人は、当審判所に対して、本件6月2日提出メモの基となる資料として携帯電話内のカレンダーに記録したメモの写しを提出するが、当該メモの写しには、本件6月2日提出メモに記載されている項目のほかに、開始時間と終了時間が記載されているのみで、携帯電話内のカレンダーに上記内容を記録した日時も不明であり、当該メモの写しは、本件6月2日提出メモに記載された個人間取引の事実及び損失の金額を客観的に確認できる証拠とは認められない。

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。

ハ 海外取引について

請求人は、上記3の「請求人」欄の(3)のとおり、海外取引があった旨主張する。しかしながら、上記ロと同様に、当該取引を客観的に確認できる資料は一切ない。また、上記(1)のことからすると、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、請求人は上記3の「請求人」欄の(3)のとおり、「あまり主張する気もない」とし、また、上記(2)のハのとおり、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。

ニ 立証責任について

請求人は、上記3の「請求人」欄の(4)のとおり、雑所得は帳簿の作成・保存義務もなく、証拠書類はほとんど残していない旨及び課税処分の立証責任は原処分庁にある旨主張する。

しかしながら、上記ロ及びハで論じたとおり、請求人の主張する個人間取引及び海外取引については、立証責任が原処分庁にあることを前提にしてもなお、個人間取引及び海外取引はなかったと推認されるのであるから、この点に関する請求人の主張は結論を左右しない。

ホ 小括

上記のとおり、原処分庁が算定した本件各年分の国内取引所取引に係る雑所得の金額に誤りはなく、個人間取引及び海外取引により損失が発生したという事実はないとした点にも誤りはない。

(4) 本件各更正処分の適法性について

上記(3)のとおり、本件各年分の暗号資産取引に係る雑所得の金額に誤りがあった

とは認められない。これらに基づき当審判所において、請求人の本件各年分の所得税等に係る所得金額及び納付すべき税額を計算すると、いずれも本件各更正処分の額と同額であると認められる。

なお、本件各更正処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件各更正処分はいずれも適法である。

(5) 本件各賦課決定処分の適法性について

上記(4)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、また、本件各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法第65条《過少申告加算税》第4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、同条第1項及び第2項の規定に基づいてされた本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(6) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表1 審査請求に至る経緯

(単位：円)

年分	区分		確定申告	更正処分等	再調査の請求	再調査決定
	項目					
平成29年分	年 月 日		平成30年3月8日	令和4年1月17日	令和4年4月11日	令和4年7月8日
	総所得金額				全部の取消し	棄却
	内訳	給与所得の金額				
		雑所得の金額				
	所得税等の納付すべき税額					
	過少申告加算税の額					
平成30年分	年 月 日 等		法定申告期限内	令和4年1月17日	令和4年4月11日	令和4年7月8日
	総所得金額				全部の取消し	棄却
	内訳	給与所得の金額				
		雑所得の金額				
	先物取引に係る雑所得の金額					
	所得税等の納付すべき税額					
過少申告加算税の額						

(注) 「所得税等の納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別表2 原処分庁が調査した暗号資産交換業者一覧

順号	暗号資産交換業者
1	[REDACTED]
2	[REDACTED]
3	[REDACTED]
4	[REDACTED]
5	[REDACTED]
6	[REDACTED]
7	[REDACTED]
8	[REDACTED]
9	[REDACTED]
10	[REDACTED]
11	[REDACTED]
12	[REDACTED]
13	[REDACTED]
14	[REDACTED]
15	[REDACTED]
16	[REDACTED]
17	[REDACTED]
18	[REDACTED]
19	[REDACTED]
20	[REDACTED]
21	[REDACTED]
22	[REDACTED]
23	[REDACTED]
24	[REDACTED]

別表3 本件6月2日提出メモの記載内容

日付	種類	種別	単価	数量	売買代金	損益
2017/6/16	ETH	買い				
2017/9/29	ETH	売り				
2018/2/10	BTC	買い				
2018/2/14	BTC	買い				
2018/2/15	BTC	買い				
2018/2/16	BTC	買い				
2018/11/30	BTC	売り				

別表4-1 本件各年分の暗号資産の現物取引（暗号資産別）

(単位：円)

暗号資産 の名称	平成29年分			平成30年分		
	①売却価額	②売却原価	損益(①-②)	①売却価額	②売却原価	損益(①-②)
B T C						
E T H						
B C H						
Q A S H						
X E M						
合 計						

(注) 「損益」欄の△印は、損失の金額を示す。

なお、BTCはビットコインを、ETHはイーサリアムを、BCHはビットコインキャッシュを、QASHはキャッシュを、XEMはネムをそれぞれ示す。

別表4-2 本件各年分の暗号資産の証拠金取引（暗号資産取引所別）

(単位：円)

暗号資産 取引所名	平成29年分			平成30年分		
	①売買損益	②手数料	損益(①-②)	①売買損益	②手数料	損益(①-②)

(注) 「売買損益」欄及び「損益」欄の△印は、損失の金額を示す。

なお、XXXXXXはXXXXXXを、XXXXXXはXXXXXXを、XXXXXXはXXXXXXを、XXXXXXはXXXXXXをそれぞれ示す。

別表 4-3 本件各年分の各ボーナスの取得価額（暗号資産取引所別）

（単位：円）

暗号資産取引所名	平成 29 年分	平成 30 年分

（注）は を、 は を、 は をそれぞれ示す。

別表 4-4 本件各年分の各支払手数料（暗号資産取引所別）

（単位：円）

暗号資産取引所名	平成 29 年分	平成 30 年分

（注）は を、 は を、 は をそれぞれ示す。