

BEPSにおける課税取引スキーム事例（GAARを含む）に係る 立証責任に対する一考察

—国際的な立証責任の在り方について—

居波 邦泰*

要 約

GAARに関する立証責任の検討に有益な情報として、先進各国の税務訴訟における立証責任を確認することは重要であることから、米国、英国、フランス、ドイツ、イタリア、カナダ、オーストラリアに関してそれらの立証責任について確認をし、各国が納税者に立証責任を置く傾向が強い理由について、2011年開催のEATLP Congressの内容から確認をしたうえで、我が国の立証責任の在り方について再検討の必要性を感じたという内容である。

キーワード：立証責任，EATLP Congress，証拠に近い者

我が国においてBEPSの観点から問題があると認識されるスキーム事例等の取引に対して、今回のOECDのBEPSに係る勧告が有効に機能し、我が国を含む各国の国内税法や租税条約の改正等を通じて、将来的に我が国の課税権が確保されることを強く望むところである。

そのためには、これらの国内税法や租税条約の改正が単に形式的になされるのではなく、実行力を持つものとして制度化がなされなければならない。そのためにもこれらの訴訟上の立証

責任については、単にこれまでの我が国の一般的な在り方（税務当局が一方的に負う）に基づくのではなく、本章で確認をするが、国際的に標準的な取り扱いに基づくことが、望ましいと考える。

つまり、BEPSに係る税制改正に対して、立証責任の観点からも実行力をもたせるような改正や執行上の改善が行われる必要があるということである。

1. 国際的な税務訴訟における立証責任の一般的な在り方

我が国における税務訴訟における立証責任の一般的な在り方としては、これまですべての立証責任を税務当局が負うことを一般的な在り方

と行政側、実務家側、学者側と三者とも、認識されてきたきらいがあるが、これを国際的に各国の状況と比較・確認してみると、以下のよう

* 税務大学校教育官。なお、本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国威税不服審判所等の公式見解を示すものではないことを申し上げておく。

な実態が視えるところであり、決して我が国の在り方が国際的なスタンダードとは言い難い事実が明らかにされるとことである。

（1）米国

（一定の要件を満たす場合は納税者から税務当局に移行）

原則は、租税裁判所規則142条により、納税者が負うこととされているが、1998年IRS改革法により、納税者が税務調査（資料収集等）に十分な協力を行う等、一定の要件を満たす場合は納税者からIRSへの立証責任の転換が規定された。（内国歳入法7491条）

（2）英国

（一般的に納税者）

行政審判所における立証責任は、一般的に納税者にある（租税管理法TMA1970,判例）。

（3）フランス

（一般的に税務当局）

委員会（行政仲裁機関）における紛争について訴訟が提起された場合、行政庁が指摘した重大な不備についての立証責任は、常に税務当局にある。

（4）ドイツ

（税額増加については税務当局、税額軽減については納税者）租税通則法（AO）88条コンメンタール

なお、親子会社間等の金融取引に関する移転価格ガイドラインを策定（2015年12月）

（5）イタリア

（一般的に提訴・上訴人で、納税者とされる。）

（6）カナダ

（一般的に納税者）

自主申告制度の下で、税務当局の査定が間違っていることの立証責任は、納税者にある。ただし、罰則が課された場合におけるその根拠の事実の証明は、税務当局が負う。（判例Spreme Court of Canada in Johnston v. M.N.R.（1948）3 DCT1182）

（7）オーストラリア

（一般的に納税者）

納税当局による過大な査定額又は誤った決定事項等に関し、納税者が不服を申し立てる場合等の立証責任は、納税者にある（1953年租税管理法第14ZZK(b)）。

上記の各国の税務訴訟における立証責任を見てみると、国際的な立証責任の在り方は、納税者側に置かれることがより一般的な姿であると認められるところであり、2011年にヨーロッパで開催されたEATLP Congress¹⁾では、「租税法における立証責任」がそのテーマとして置かれたが、そのジェネラルレポートを見てみると、以下のことがわかるところである。

- EATLP Congressで認められた国際的にもっとも一般的であるとされる税務訴訟の立証責任の在り方は、「税務当局と納税者に分割されること」であり、これは上記の国ではドイツの立証責任の在り方と言え、やはり税務当局が一方的に負うとされる我が国の立証責任の在り方は、国際的に一般的ではないものと言える。
- EATLP Congressによると、立証責任の在り方の基本的な考え方は、「証拠に近い者が証明責任を負うべきである」ということである。

1) EATLPとは、European Association of Tax Law Professorの頭文字であり、この会合（Congress）が毎年、ヨーロッパで開催されている。2011年開催のテーマが「The Burden of Proof in Tax Law」であった。

2. 一般的に納税者に立証責任を置く理由

この「証拠に近い（確実に証拠を把握している）者が証明責任を負うべきである」ということは、訴訟における立証は、一方の訴訟当事者にとっての有利・不利という観点で捉えるものではなく、裁判官の的確な判断を可能にするためのものであり、司法に対する訴訟当事者に対する訴訟責任であるということである。

この観点からは、立証責任とは「もっとも証拠に近い（確実に証拠を把握している）者」が誠意をもって証明責任を負うものであるの

れば、税務訴訟において「もっとも証拠に近い者」は、「税務当局ではなく納税者」であることから、また、上記の国で見ると、米国や英国が立証責任を訴訟法規定等で納税者に負わしているが、このことから、国際的により一般的な税務訴訟における立証責任は納税者に置かれているようであり、我が国の税務当局に一方的に負わせるということは、論理的とは言えない取り扱いであると思われる。