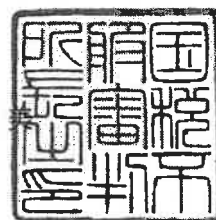


裁 決 書

大裁(所)令3第28号
令和4年1月7日

国税不服審判所長 東 亜 由



審査請求人

住 所

氏 名

原処分庁

原 処 分

令和2年10月23日付でされた所得税及び復興特別所得税に係る次の各処分

- 1 令和2年6月25日にされた平成28年分及び平成30年分の修正申告に係る過少申告加算税の各賦課決定処分
- 2 平成28年分、平成29年分及び平成30年分の各更正処分並びに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、投資コンサルタント会社の役員である審査請求人（以下「請求人」という。）が、個人として行っているアフィリエイト、リース、レンタル及びマイニングに係る各所得を事業所得として確定申告をしたところ、原処分庁の調査を受け、その結果について、リース、レンタル及びマイニングに係る各所得については雑所得となる旨の説明を受けたが、その直後に、請求人が、同説明の内容と異なり、アフィリエイトに係る所得のみを雑所得とし、アフィリエイトに係る接待交際費の一部を必要経費不算入とした修正申告をしたことから、原処分庁が、①当該調査結果の説明の内容に基づき更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行い、また、②請求人が修正申告において必要経費不算入とした部分に係る過少申告加算税（10%）の賦課決定処分を行ったところ、請求人が、①については一部の取消しを、②については全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令等

関係法令等は、別紙のとおりである。なお、別紙で定義した略語については、以下、本文でも使用する。

(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。以下では、所得税と復興特別所得税を併せて「所得税等」といい、平成28年分から平成30年分までを併せて「本件各年分」という。

イ 請求人について

(イ) 請求人は、XXXXXXXXXX（以下「XXXXXXXXXX」という。）の代表取締役である。XXXXXXXXXXは海外保険会社の変額年金保険の紹介等の投資コンサルタント業、不動産賃貸事業等を行う法人である。

(ロ) 請求人は、個人として、不動産賃貸収入を得ているほか、アフィリエイト（後記ロ）、仮設資材のリース（後記ハ）、決済端末のレンタル（後記ニ）及び仮想通貨のマイニング（後記ホ）も行っている。

ロ 請求人によるアフィリエイトについて

請求人は、平成27年にアフィリエイト提供会社である(以下「」という。)に登録し、の銀行の定期預金を紹介するアフィリエイト(以下「本件アフィリエイト」という。)を開始した。

本件アフィリエイトでは、当初、(旧銀行名は)を定期預金の受入銀行として紹介していたが、平成28年7月にが定期預金の受入れを終了したことから、同年8月からはの提携銀行であるを定期預金の受入銀行として紹介するようになった(以下、の定期預金との定期預金を併せて「本件商品」といい、本件アフィリエイトと併せて「本件商品等」ともいう。また、本件商品を紹介する者を「本件アフィリエイトター」という。)

(イ) 本件アフィリエイトターとしての登録について

本件アフィリエイトターとして活動するためには、に本件アフィリエイトターとして登録される必要がある。この登録には既に本件アフィリエイトターとして登録されている者からの紹介が必要である。この紹介は紹介者が本件アフィリエイトターの候補者のメールアドレスをが管理するアフィリエイトマイページに入力することによって行われる。この入力が行われた後、から当該本件アフィリエイトターの候補者にメールが送信され、同メール記載の登録用のURLにおいて同候補者自身が登録に必要な情報を入力することにより、への本件アフィリエイトターとしての登録は完了する。

に本件アフィリエイトターとして登録された場合、その本件アフィリエイトターは紹介者の傘下の本件アフィリエイトター(以下「傘下アフィリエイトター」という。)として登録される(以下、紹介者を「上位アフィリエイトター」ともいう。)。傘下アフィリエイトターの紹介によってに本件アフィリエイトターとして登録された場合、その者は紹介者の傘下アフィリエイトターとして登録されるとともに、その紹介者の上位アフィリエイトターの傘下アフィリエイトターとしても登録される(以下、傘下アフィリエイトターが直接の紹介に係る場合を「一段下の傘下アフィリエイトター」ともいい、一段下の傘下アフィリエイトターの紹介に係る場合を「二段下の傘下アフィリエイトター」ともいい、二段

（以下「」という。）を一定数有することが必要であり、この必要数はに変更されている。変更前は、一段下の傘下アフィリエイターに係る間接アフィリエイト報酬につき、二段下の傘下アフィリエイターに係る間接アフィリエイト報酬につき、三段下の傘下アフィリエイターに係る間接アフィリエイト報酬につきがそれぞれ必要であったところ、変更後は、一段下の傘下アフィリエイターに係る間接アフィリエイト報酬につき、二段下の傘下アフィリエイターに係る間接アフィリエイト報酬につき、三段下の傘下アフィリエイターに係る間接アフィリエイト報酬につきがそれぞれ必要となった。

Ｃ インフィニティボーナスとは、自身の及び三段下までの傘下アフィリエイターのの合計に応じて付与の有無及び内容が決定される報酬である。その者の傘下アフィリエイターがインフィニティボーナスの付与条件を満たす場合、当該傘下アフィリエイター及びその下段の傘下アフィリエイターのはその者のインフィニティボーナスの付与の有無及び内容の決定において考慮されない。

ハ 請求人による仮設資材のリースについて

請求人は、平成28年12月15日及び平成29年8月17日に、から仮設資材を取得した。そして、各同日、又はとオペレーティングリース契約を締結し、当該仮設資材を貸し付けて賃料収入を得るようになった（以下「本件リース」という。）。

ニ 請求人による決済端末のレンタルについて

請求人は、平成29年11月28日、からキャッシュレス決済用のタブレット端末である決済端末を取得した。そして、同日、同社と賃貸借契約を締結し、当該決済端末を貸し付けて賃料収入を得るようになった（以下「本件レンタル」という。）。

ホ 請求人による仮想通貨のマイニングについて

(イ) 請求人は、、経済産業大臣から、マイニングマシンを中小企業等経営強化法第13条第3項に規定する経営力向上設備等とする投資計画が

われた請求人に対する一連の調査を「本件調査」という。)を開始し、令和2年6月25日、請求人の税務代理人(以下「本件税務代理人」という。)に対し、XXXXXXXXXXにおいて、要旨、次のとおり調査結果の説明を行った。

- (A) 本件リース、本件レンタル及び本件マイニングに係る所得は雑所得に区分されること(なお、原処分担当者は、上記(イ)のとおり事業所得に区分されるものとして申告されている本件アフィリエイトに係る所得については、その所得区分について格別の言及はしなかった。)
- (B) 本件マイニングマシンに係る減価償却費の計算において措置法第10条の5の3の適用はないこと。
- (C) 雑所得の金額の計算上生じた損失の金額について、所得税法第69条《損益通算》の適用はないこと。

B 本件各年分の所得税等の修正申告書の提出について

本件税務代理人は、令和2年6月25日、同日に行われた調査結果の説明の直後に別表1の「修正申告」欄のとおり記載した本件各年分の所得税等に係る修正申告書(以下「本件各修正申告書」という。)をXXXXXXXXXXに提出した。

本件各修正申告書による主な修正事項は、次のとおりである。

- (A) 事業所得としていた本件アフィリエイトに係る所得を雑所得とした。なお、本件リース、本件レンタル及び本件マイニングに係る所得の所得区分は事業所得のままであり、原処分担当者から指摘を受けた雑所得への修正はしていない。
- (B) 本件各年分の本件アフィリエイトに係る貸倒引当金繰入額及び貸倒引当金繰戻額は、事業所得の金額の計算上除外し、かつ、雑所得の金額の計算に所得税法第52条《貸倒引当金》(令和2年法律第8号による改正前のもの。)の規定の適用がないことから、雑所得の金額の計算上も算入しなかった。
- (C) 本件アフィリエイトに係る接待交際費の金額は、事業所得の必要経費の金額の計算上除外した。また、当該接待交際費について、本件各確定申告書では、平成28年分38,056円、平成29年分110,000円及び平成30年分23,300円がそれぞれ過大計上であったとして、これらの金額を雑所得の必要経費

の金額に算入しなかった。

(ハ) 原処分について

[REDACTED] は、令和2年10月23日付で、本件各修正申告書の提出に基づき、別表1の「賦課決定処分」欄のとおり、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1」という。）を行うとともに、本件各修正申告書について、別表1の「更正処分等」欄のとおり、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2」という。）を行った。

(ニ) 本審査請求について

請求人は、原処分に不服があるとして、令和3年1月16日に審査請求をした。なお、請求人は、令和3年4月13日、所得税等の納税地を請求人の住所地から事業所の所在地である [REDACTED] 管内に異動させる届出書を [REDACTED] に提出した。

2 争点

- (1) 本件アフィリエイトに係る所得は、所得税法第27条第1項に規定する事業所得に該当するか否か（争点1）。
- (2) 本件マイニングに係る所得は、所得税法第35条第1項に規定する雑所得に該当するか否か（争点2）。
- (3) 本件各修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する調査通知前に、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないか否か。仮に調査通知前にされたものでないとしても、同条第1項括弧書の適用があるか否か（争点3）。

3 争点についての主張

- (1) 争点1（本件アフィリエイトに係る所得は、所得税法第27条第1項に規定する事業所得に該当するか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
本件アフィリエイトは、次のとおり、所得税法施行令第63条第12号に規定する「対価を得て継続的に行なう事業」に	本件アフィリエイトは、次のとおり、所得税法施行令第63条第12号に規定する「対価を得て継続的に行なう事業」には

原 処 分 庁	請 求 人
<p>該当するから、これに係る所得は事業所得に該当する。</p> <p>イ 事業所得該当性の判断基準について 所得税法第 27 条第 1 項を受けた所得税法施行令第 63 条第 12 号は「対価を得て継続的に行なう事業」から生ずる所得は事業所得に該当する旨規定している。</p> <p>一定の経済的行為が「対価を得て継続的に行なう事業」に該当するか否かは、①営利性、有償性の有無、②反復性、継続性の有無、③自己の危険と計算による企画遂行性の有無、④その行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、⑤人的・物的設備の有無、⑥資金の調達方法、⑦その経済的行為の目的、⑧その行為により相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性の有無、⑨その者の職歴・社会的地位・生活状況など、客観的な諸要素を総合的に検討して社会通念に照らして判断すべきである。</p> <p>ロ 本件アフィリエイトには、営利性、有償性及び継続性がいずれも認められる。</p>	<p>該当しないから、これに係る所得は事業所得に該当せず、雑所得に該当する。</p> <p>イ 事業所得該当性の判断基準について 所得税法施行令第63条第12号に規定する「対価を得て継続的に行なう事業」の解釈については、社会的通念に照らして総合的に判断すべきであつて、その該当性の判断においては、まず、①本業として行われたものか、副業として行われたものであるかが検討されるべきであり、その他、②精神的・肉体的労力が費やされているか、③自らの計算と危険による企画として遂行されているか、④人的・物的設備が存在するか、⑤自らの活動によって恒常的に利益を得られるものか（恒常的な利益の有無）という観点からも、判断がされるべきである。</p> <p>ロ 本件アフィリエイトには、営利性、有償性及び継続性が認められるが、これは、雑所得の場合も同様であるから、事業所得というためには、上記各要素が自らの活動によって恒常的に利益が得られるといえる程度のものであ</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(イ) 請求人は、平成 27 年 4 月以後、継続的に本件アフィリエイト報酬を得ていたところ、国内各地で自身が講師を務めるセミナー（以下、単に「セミナー」という。）において本件商品を紹介・推奨していた。セミナーの参加者の多くが資産設計への関心が高く、常日頃から資産形成・運用策について情報を収集している者であり、請求人の傘下アフィリエイトも自身の本件アフィリエイト報酬の獲得を目的としてセミナーの会場手配及び参加者募集を行っていた。そのため、セミナーで本件商品を紹介・推奨することは、本件アフィリエイトに係る顧客を獲得するための合理的な手段であったといえる。このようなセミナーを請求人が継続的に開催していたことは、本件アフィリエイトの継続性を示すものである。</p> <p>(ロ) 請求人は、知人等を顧客や請求人の傘下アフィリエイトに勧誘するために接待を行うなど、営利を目的</p>	<p>ることを要するというべきところ、本件アフィリエイトには恒常的に利益が得られるといえる程度の営利性や有償性、継続性は認められない。</p> <p>(イ) セミナーの開催の主眼は XXXXXXXXXX の事業に係る商品の紹介にあり、継続的なセミナーの開催は、XXXXXXXXXX の事業の継続性を示すものであって、請求人が行う本件アフィリエイトの継続性を示すものではない。</p> <p>(ロ) 請求人が行った接待交際の中に本件アフィリエイトについて行われたといえるものは、ほぼ存在しない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>として、継続的に本件商品に係る口座に預入れを行う顧客を獲得するための活動を行っていた。</p> <p>請求人は、本件アフィリエイトに係る接待交際費について、審査請求書において主張した金額ではなく、平成28年分零円、平成29年分183,843円、平成30年分117,261円が正しい金額であり、その金額に照らし、本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」に当たるとはいえない旨主張する。</p> <p>しかしながら、請求人が当初主張していた本件アフィリエイトに係る接待交際費の金額は、請求人が、本件調査における原処分担当者からの質問に対する回答文書を作成する際や本件各修正申告書の提出をする際に、所要の検討又は精査を行い、その支出の内容・目的に照らして、本件アフィリエイトに係る接待交際費に該当すると判断した金額であると推認される。そうすると、請求人の上記主張の変更は、本件アフィリエイトに係る所得が雑所得に該当するとの審査請求での主張に沿うように、本件アフィリエイトに係る接待交際費の支出の目的及び相手方又は</p>	<p>請求人は、審査請求書において、本件アフィリエイトに係る接待交際費が平成28年分1,505,355円、平成29年分7,093,966円、平成30年分5,146,599円であると主張したが、これは誤りであり、平成28年分零円、平成29年分183,843円、平成30年分117,261円が正しい金額である。請求人は、本業の[]の事業や、個人的な不動産業を行う傍ら、本件アフィリエイトを行っているところ、接待交際の大半は、[]の取引先や不動産事業に関連する者に対する慰労が主たる目的であった。審査請求書では、接待交際の相手方が、本件アフィリエイトの将来の取引先候補者であるともいえるため、本件アフィリエイトにつき接待交際費を支出したと主張したが、これは交際費のごく一面的なところのみを捉えていたにすぎない。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>支出の有無に関する従前の主張を変更したものといえる。本件アフィリエイトに係る接待交際費の支出は請求人自身の支配領域内の出来事であり、上記の主張の転換が審査請求後の反論書提出時にあったことも併せて考慮すれば、当該主張の転換は、審査請求を請求人にとって優位にするために行われたものであり、信用性の乏しい主張である。</p> <p>ハ 本件アフィリエイトは、請求人が自己の危険と計算によって企画遂行するものであり、そのために相当の精神的・肉体的労力も費やしている。</p> <p>請求人は、セミナーで本件商品を紹介・推奨したり、新たな顧客及び傘下アフィリエイトターを獲得するために知人等の接待交際を行ったり、本件商品の販売促進を目的として本件商品の紹介者等を無料でXXXXXXXXXXに招待したりしていた。これらは、いずれも広く顧客の獲得を目的とするものであり、請求人の本件アフィリエイト報酬の金額の多寡を左右する重要な要素である。このようなセミナーや接待交際は、請求人が自己の危険と計算において企画遂行していたものであるし、その実施に相当程度の精神的・肉体的労力を要し</p>	<p>ハ 本件アフィリエイトは、請求人の危険と計算によって企画遂行しているものとはいえず、これに費やす精神的・肉体的労力も大きいとはいえない。</p> <p>(イ) セミナーは、主としてXXXXXXXXXXの危険と計算により企画遂行されているものである。請求人がセミナーの講師として費やした労力の多くはXXXXXXXXXXの事業のためのものであり、本件アフィリエイトについて費やした労力は大きいものではない。セミナーの主眼もXXXXXXXXXXの事業に係る商品の紹介にあり、本件商品はセミナーのごく一部において、XXXXXXXXXXの信頼を高める目的もあって付随的に紹介されているにすぎない。これらは、請求人がXXXXXXXXXXの代表者かつ広告塔としてセミナー</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ていたものと認められる。</p> <p>請求人は、セミナーが[]の海外変額年金事業に係る商品の紹介を主眼としたものであった旨主張するが、セミナーにおいて本件商品を資産運用の選択肢の一つとして紹介し、その顧客を獲得して本件アフィリエイト報酬を得ていたのであるから、請求人の主張は請求人独自の認識にすぎず、本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」であることを左右しない。</p>	<p>を行い、セミナーに要する旅費等の一切の経費を[]において負担していることにも表れている。</p> <p>以上によれば、セミナーの開催をもって、本件アフィリエイトが請求人の危険と計算により企画遂行されているということとはできない。</p> <p>(ロ) 接待交際費について、本件アフィリエイトについてのものはほぼ存在しないし、接待交際費は雑所得でも存在し得るため、接待交際費が多いことは、事業所得であると認めるべき事情ではない。</p> <p>[]への招待も、これらの者に対する利益の還元という意味があるにすぎない。このような招待をしたことと請求人の将来の利益との結びつきは弱く、その出捐も平成27年から平成30年までの間で1回しかないことから、これをもって本件アフィリエイト報酬を得るための相当程度の労力とみるのは無理がある。</p> <p>(ハ) 本件アフィリエイトの初期投資は、請求人名義の本件商品に係る預金の保有程度で、業務開始のための借入れはないから、請求人は一切の危険負担をしていない。請求人の本件アフィリエイト報酬の大半は、請</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ニ 本件アフィリエイトにおいて、請求人の傘下アフィリエイトは人的設備としての機能を果たしている。</p> <p>セミナーの会場手配等は、請求人の傘下アフィリエイトが行っていたところ、請求人の傘下アフィリエイトが新規に顧客を獲得することは、請求人の本件アフィリエイト報酬に直接結びつくことから、請求人の傘下アフィリエイトは、本件アフィリエイトにおいて重要な人的設備としての機能を果たしている。</p> <p>請求人が無料で XXXXXXXXXX に招待した紹介者等の中に請求人の傘下アフィリエイトも含まれていることからしても、請求人は、請求人の傘下アフィリエイトが本件アフィリエイトにおいて重要なものであると認識していた。</p>	<p>求人自身の活動によって獲得したものではなく、請求人の傘下アフィリエイトの活動によって自動的に付与された本件アフィリエイト報酬であり、請求人は精神的・肉体的労力も費やしていない。</p> <p>ニ 本件アフィリエイトに係る人的・物的設備は存在しない。本件アフィリエイトは、インターネット環境以外の物的設備が必要ではなく、事務所の設置や従業員の雇用もしたことはない。</p> <p>請求人の傘下アフィリエイトと請求人はそれぞれ独立に独自の経済活動を行っており、互いの利益のための協力関係にあるにすぎないため、請求人の傘下アフィリエイトは請求人の人的設備ではない。</p> <p>セミナーの会場手配や参加者募集は、請求人の傘下アフィリエイトが行っていたが、これは、請求人の傘下アフィリエイトが、知名度のある請求人を利用して自己の顧客を獲得しようとしたものであって、同人らを請求人が人的設備として用いたのではない。請求人の傘下アフィリエイトが報酬を獲得することは、請求人の報酬獲得にもつながるが、これは報酬の支払者である XXXXXXXXXX の提供するプラン</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ホ 請求人は、社会的にも本件アフィリエイトを行っているとは認められていたといえ、このことに照らしても、本件アフィリエイトは「対価を得て継続的に行なう事業」に当たる。</p> <p>請求人は、勧誘業を営んでいることを自称し、自身の[]を紹介するウェブサイトにおいてもコンサルティング型の営業での実績がある旨を配信している。このように客観的にも本件商品の顧客への紹介を含めた営業活動を行うなどして、傘下アフィリエイトを獲得するための勧誘を行う等の一連の行動をしていたのであるから、請求人が本件アフィリエイトを行っていたことは、社会的に認知されていたと認められる。</p> <p>請求人は、請求人の社会的地位について、[]の代表者兼広告塔として社会的に認知されており、本件ア</p>	<p>に基づいたものである。請求人の傘下アフィリエイトは、そのほとんどが[]の取引先でもあり、セミナーが本件商品の紹介を主たる目的とするのではなく、[]の取り扱う投資業務に関する顧客紹介を行う[]のセミナーであると理解した上で、その手伝いを行っている。</p> <p>ホ 請求人は、本件アフィリエイトを行う事業者として社会的に認知されていたわけではなく、本件アフィリエイトは「対価を得て継続的に行なう事業」とはいえない。</p> <p>ある経済活動が「事業」に当たるかの判断において考慮すべき社会的地位とは、当該経済活動が事業として行われていることについて社会的認知がされていることを意味するというべきである。</p> <p>請求人は、従前より、[]の代表者兼広告塔として活動し、そのように社会的に認知されていたのであって、本件アフィリエイトの事業者として社会的に認知されていたとはいえない。請求人の[]は、請求人が本件アフィリエイトを行う以前に[]したものであり、ここに書かれたプロフィールは、本件アフィリエイトと全く関係</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>フィリエイトを行う事業者としては認知されていないと主張するが、ある経済行動が「対価を得て継続的に行なう事業」に該当するか否かは、客観的な諸要素を総合的に検討して社会通念に照らして判断すべきものであって、当該経済活動が「事業」として行われていることについて社会的認知がされていることを要するものではないから、請求人の主張は、その前提において誤りがある。</p> <p>へ 本件アフィリエイトによる収益に安定性が認められることに照らしても、本件アフィリエイトは「対価を得て継続的に行なう事業」に当たるといふべきである。</p> <p>本件アフィリエイトは、直接アフィリエイト報酬に加え、傘下アフィリエイターが顧客を獲得した際にも間接アフィリエイト報酬が支払われる仕組みであり、請求人は、本件アフィリエイトによって相当程度の期間継続して収益を得られる可能性があった。事実、請求人の本件アフィリエイト報酬は、年々増加している。</p> <p>請求人は、自身のXXXXXXXXXXを紹介するウェブサイトにて自身の経歴及び有するスキル等についての発信をしてお</p>	<p>がないし、このXXXXXXXXXXによる請求人のブランディングは、純粋に法人代表者としての事業活動によるものであるから、これをもって、請求人が本件アフィリエイトを行っていたことについて社会的に認知されていたとすることは、時系列的に無理がある。</p> <p>へ 収益の安定性は、「対価を得て継続的に行なう事業」か否かの判断において重要な要素とはいえず、また、本件アフィリエイトによる収益は将来的な安定性が見込まれるものではない。</p> <p>収益の安定性が認められることは、事業に至らない「営利を目的とする継続的行為」によって得られる所得、すなわち、雑所得の場合でも矛盾しないから、そもそも事業該当性の判断において重要な要素とはいえない。</p> <p>請求人の本件アフィリエイト報酬は、請求人の傘下アフィリエイターの活動に依存する、すなわち他人任せのものにすぎない上、請求人と請求人の傘下アフィリエイターの関係は、契約等に基づく固定的なものでなく、請求</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>り、これらは、本件アフィリエイトの基礎となるセミナーの集客の一助となっていた。</p> <p>ト 本業か否かによって「対価を得て継続的に行なう事業」か否かを判断することは適当ではない。</p> <p>「本業」と「副業」の区別は、請求人が、 の代表取締役としての業務と本件アフィリエイトのいずれに対し、どれだけ労力を費やしたかといった請求人の認識に基づき優劣をつけた結果得られる判断であり、これを本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」に該当するか否かの判断に当てはめること自体、そもそも適当ではない。</p> <p>また、請求人は、平成 28 年以降も、間接アフィリエイト報酬の獲得源となる傘下アフィリエイトを獲得するために、知人等の接待交際を行ったり、請求人の傘下アフィリエイトが手配した会場でセミナーの講師を務めたりすることにより、本件アフィリエイト報酬を得ていたと認められる。請求人の本件アフィリエイト報酬は、請求人が費やした労力に基づいて増大し</p>	<p>人の傘下アフィリエイトがいつでも自由に離脱することが可能であるため、将来的な収益の安定性が見込まれるものではなく、また、恒常的に営利性があるものとはいえない。</p> <p>ト 本件アフィリエイトは、請求人が副業として行っていたものであるから、「対価を得て継続的に行なう事業」には当たらない。</p> <p>(イ) 「対価を得て継続的に行なう事業」の判断においては、「本業」と「副業」の区別が重要であり、これは本業のほかに片手間で行っている経済活動は事業ではないという事業に対する社会的通念を端的に示す要素である。</p> <p>(ロ) 請求人の本業は、 の代表取締役としての業務であって、稼働時間の大部分は同社の業務に割いており、本件アフィリエイトは、 の業務の隙間時間に行っていたものである。また、請求人による本件アフィリエイトの開始に当たっては、初期投資が必要ではなく、業務開始のための借入れ等も行っていない。</p> <p>請求人の不動産所得に係る収入は、平成27年に請求人が本件アフィ</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>たとみるのが自然であり、請求人の本件アフィリエイトの活動状況が、[REDACTED]の代表取締役としての業務の片手間であるとする請求人の主張は、請求人独自の認識にすぎないものである。</p>	<p>リエイトを開始した当時、請求人の本件アフィリエイト報酬の5.4倍であった。また、[REDACTED]の売上高は、当時、請求人の本件アフィリエイト報酬の25.7倍の規模であった。本件アフィリエイトは、平成27年分の売上規模からすれば、副業の域を脱しないものであり、その所得が雑所得であったことは明らかである。</p> <p>本件アフィリエイトによる収入は、年々急増したが、これは、請求人の傘下アフィリエイトが自身の本件アフィリエイト報酬の獲得のために活動したことによるものである。請求人の本件アフィリエイトにかかる労力及び時間は、平成27年を基準にすると、その後大きく減少しており、その活動状況からすると、本件アフィリエイトに係る所得の所得区分は、副業としてスタートした平成27年の雑所得から変更を生じようがない。</p>

(2) 争点2 (本件マイニングに係る所得は、所得税法第35条第1項に規定する雑所得に該当するか否か。) について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件マイニングは、下記イないしニの各要素を検討した結果、「対価を得て継続的に行なう事業」とは認められないか</p>	<p>本件マイニングは、下記イないしニの各要素を検討した結果、「対価を得て継続的に行なう事業」と認められるから、</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ら、これに係る所得は事業所得に該当しない。また、本件マイニングに係る所得が、利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないことは明らかである。したがって、本件マイニングに係る所得は、雑所得に該当する。</p> <p>イ 本件マイニングは、「対価を得て継続的に行なう事業」というべき人的・物的設備を備えていない。</p> <p>本件マイニングについては、本件マイニングマシンを購入した以外に、必要な物的設備を新たに備えた事実が認められない。</p> <p>また、本件マイニングに係る業務遂行は、[]に全て一任されており、請求人自身が費やす労力の程度は極めて低く、本件マイニングの遂行のため他人を雇った事実もない。</p>	<p>これに係る所得は、事業所得に該当するため、雑所得には該当しない。</p> <p>イ 本件マイニングは「対価を得て継続的に行なう事業」というべき人的・物的設備を備えている。</p> <p>本件マイニングの遂行に当たっては、マイニングマシンという高額な機械設備が必要不可欠であり、請求人は、高額な資金を投入して本件マイニングマシンを準備して事業を開始した。原処分庁は、本件マイニングマシン以外に物的設備がないと主張するが、原処分庁が除外した本件マイニングマシンこそが、本件マイニングの主要な物的設備である。</p> <p>請求人は本件マイニングのために従業員を雇うこと等はしていないが、それは本件マイニングが高度の専門性を要する業務であり、従業員を雇用するよりもこれを専門とする [] に業務を委託する方が適していたからである。原処分庁は、本件アフィリ</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ロ 本件マイニングは、次のとおり、請求人が自己の危険と計算により企画遂行するものとはいえないし、請求人が本件マイニングに費やす精神的・肉体的労力も極めて低いものである。</p> <p>(イ) 請求人と [REDACTED] との間の本件マイニングに係る委託契約によれば、請求人は、 [REDACTED] に対して本件マイニングの全てを一任している。</p> <p>請求人は、同契約において、本件マイニングに係る仮想通貨の種別をはじめ業務遂行に必要な判断に対する権限を有していない。本件マイニングの業務収益がマイナスになった場合でも請求人が費用を負担する必要はなく、契約期間中の本件マイニングマシンの維持管理の費用の全て及び危険負担の大部分は [REDACTED] が負っている。</p> <p>以上に照らせば、請求人が、本件マイニングを自己の危険と計算にお</p>	<p>エイトに係る人的設備というために雇用関係の存在を要求しておらず、これを前提とすれば、 [REDACTED] その他の本件マイニングに従事する人達も本件マイニングに係る人的設備である。</p> <p>ロ 本件マイニングは、次のとおり、請求人が自己の危険と計算によって企画遂行するものといえ、これに請求人は大きな精神的・肉体的労力を費やしている。</p> <p>(イ) 請求人は、 [REDACTED] が本件マイニングに係る委託契約に基づいて請求人に対して負う善管注意義務を通じ、同社が同義務に違反した場合には責任追及し得るという形で、本件マイニングに係る [REDACTED] の業務遂行を律している。請求人が、 [REDACTED] にマイニングする仮想通貨の種別や本件マイニングマシンの設置場所の選定、第三者への運用業務委託、委託内容の決定を委ね、本件マイニングの業務遂行に関する具体的判断を行わないことは、請求人が業務遂行に関する権限を有しないことを意味しない。</p> <p>また、本件マイニングマシンの売買価額や [REDACTED] の業務委託</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>いて企画遂行していたとは認められない。</p> <p>(ロ) 請求人は、本件マイニングに当たり、本件マイニングマシンを購入する費用を拠出したのみで、本件マイニングの遂行に当たって必要な判断、指示、事務作業等はしていない。これらは全て [] が行うこととされており、請求人自身に事務負担等は一切生じ得ない。</p> <p>以上のことからすると、請求人が本件マイニングに費やす精神的・肉体的労力の程度は極めて低かったと認められる。</p>	<p>報酬の金額は、契約期間中に [] が支出する本件マイニングマシンの維持管理費用や本件マイニングマシンの業務収益のマイナス見込分を上乗せした形で決定されているから、 [] が費用及び危険の大部分を負担しているわけではない。業務収益額は、本件マイニングの成果によって変動するから、請求人が投下した本件マイニングマシンの購入費用を回収できるかは不明である。</p> <p>以上によれば、本件マイニングは、請求人が自己の危険と計算において企画遂行するものといえる。</p> <p>(ロ) 請求人は、本件マイニングマシンの購入費用を拠出する段階で、拠出によるリターンとリスクの衡量について大きな判断を求められている。</p> <p>また、請求人は、いつでも本件マイニングに係る業務委託契約を中途解約することができ、中途解約に要する費用も1台2万円と中途解約を事実上阻害するような額ではない。</p> <p>したがって、請求人は、常に、 [] による今後の収益の予測と、その収益が同社との契約を解約して他の業者に業務委託する場合</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ハ 本件マイニングは、極めて投機性が高く、収益の安定性が認められない。</p> <p>本件マイニングに係る収益は、マイニングの成果に左右されることに加え、本件マイニングに対する報酬がマイニングされた仮想通貨で支払われることから仮想通貨の相場の変動に影響されるものである。そのため、本件マイニングは投機性が極めて高い。請求人は、本件マイニングの収益が、マイナスの場合も費用を負担する必要がないものの、何ら本件マイニングの遂行に必要な判断をする権限を有していないことから、収益がマイナスになり、契約期間中に本件マイニングマシンの購入費用である投下資本を回収できる可能性が低くなった場合でも、マイニング対象となる仮想通貨の変更を指示することなどにより収益の改善策を講じることができないものと認められる。</p> <p>ニ 本件マイニングが「対価を得て継続的に行なう事業」であるか否かは、請求人がマイニングマシンを経営力向上設備等とする経営力向上計画の認定を</p>	<p>の解約コストを上回るか等の判断を求められ続けており、本件マイニングに大きな労力を費やしている。</p> <p>ハ 収益の安定性は「対価を得て継続的に行なう事業」か否かの判断において重要な要素ではなく、また、本件マイニングに収益の安定性が認められないともいえない。</p> <p>本件マイニングに係る収益は、マイニングの成果やマイニングに係る仮想通貨の相場の変動の影響を受けるが、請求人は、本件マイニングの収益がマイナスになっても費用を負担する必要がなく、投下資本を回収できないというリスク以上の大きな損失を請求人が被る可能性はないし、業務委託先を他の業者に切り替え、収益改善策を講じることができる。</p> <p>ニ 本件マイニングは、請求人が認定を受けた経営力向上計画に係るものであり、その事業性を否定することは中小企業等経営強化法の目的と相反するも</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>受けていることをもって直ちに判断されるものではない。</p> <p>中小企業等経営強化法第 13 条第 1 項は、経営力向上計画の認定を受けた者が、事業所得者であり、かつ、措置法第 10 条の 5 の 3 第 1 項の規定する特別償却又は税額控除を受けることができるということまで規定したものと解することはできない。</p> <p>上記税制措置は、経営力向上計画の認定を受けた者が、認定を受けた経営力向上計画に基づき、特定経営力向上設備等を「事業の用に供した」場合に適用することができるものである。</p>	<p>のであって認められない。</p> <p>請求人は、本件マイニングマシンの購入に当たり、マイニングマシンを経営力向上設備等として請求人の経営力向上計画が適当である旨の認定を受けている。中小企業等経営強化法は、即時償却のような節税を推進力とする中小企業者の新事業の展開等を期待するものであり、そのための支援措置として措置法第10条の 5 の 3 第 1 項は、経営力向上設備等のうち一定の要件を満たすものにつき、当該設備等についての特別償却又は税額控除を定めている。これは中小企業等経営強化法に係る支援として最大のものであり、経営力向上計画の認定を受ける業者の多くが上記税制措置を目的としている。請求人が中小企業等経営強化法の期待するところに応えて開始した本件マイニングに係る所得を雑所得であるとして上記税制措置の適用対象から外すことは、同法の目的自体に相反するものである。</p> <p>減価償却費についての原則的な処理を定めた所得税法第49条第 1 項の規定は、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の必要経費について定めた規定である。これに対して、措置法第</p>

原 処 分 庁	請 求 人
	<p>10条の5の3第1項の規定は、事業所得の必要経費についてのみ定めている。すなわち、同項では、特定中小事業者が、一定の期間内に、一定の特定経営力向上設備等を取得等し、これを国内にある当該特定中小事業者の営む指定事業の用に供した場合にここから生ずる所得が事業所得であることを前提としている。</p> <p>そして、上記税制措置の適用要件として、措置法第10条の5の3第1項は「指定事業の用に供した」ことを定めているが、この「指定事業」は、おおむね日本標準産業分類（総務省）の分類を基準として指定されている。指定事業は、当該個人が主たる事業として営んでいることを要件とするものではなく、措置法第10条の5の3第1項は、当該個人が副業として当該事業を営んでいる場合、すなわち一般的には雑所得として判断されるであろう場合も、上記税制措置の適用対象として当然に包含しているものである。したがって、中小企業等経営強化法に基づき経営力向上計画の認定を受けながら当該計画に基づいた事業による所得が事業所得に当たらない場合というのは、基本的に想定されていない。</p>

(3) 争点3（本件各修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する調査通知前に、

その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないか否か。仮に調査通知前にされたものでないとしても、同条第1項括弧書の適用があるか否か。) について

請 求 人	原 処 分 庁
<p>イ 本件各修正申告書は、次のとおり、本件調査の結果の内容の説明が終了した後、そこで指摘された事項と異なる事項についてされたものであるから、通則法第 65 条第 5 項の適用があり、過少申告加算税を課することができないため本件各賦課決定処分 1 は違法であり、取り消されるべきである。</p> <p>(イ) 本件各修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないこと。</p> <p>A 本件各修正申告書は、本件調査に係る通則法第74条の11《調査の終了の際の手続》第2項に規定する結果の内容の説明が終了した後提出されたものである。</p> <p>本件各修正申告書に係る修正事項は、本件アフィリエイトに係る所得の所得区分を含む本件各年分の所得税等に係る各所得区分や請求人が支払った接待交際費などであるところ、本件調査の結果の内容の説明において「更正等をすべ</p>	<p>本件各修正申告書の提出は、次のとおり、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときには該当しないから、通則法第65条第5項の規定は適用されず、同条第1項括弧書の規定も適用されない。</p> <p>イ 本件税務代理人は、令和2年6月25日に本件調査の結果の内容の説明を受け、同日中に本件アフィリエイトに係る所得を雑所得とし、本件アフィリエイトに係る接待交際費の一部を自己否認した本件各修正申告書を提出した。</p> <p>原処分担当者は、本件調査の過程において、請求人に対し、本件アフィリエイトに係る接待交際費について質問検査を行ったのであるから、請求人は、原処分担当者が、接待交際費について調査している旨認識していた。</p> <p>また、原処分担当者は、令和2年6月25日の本件調査の結果の内容の説明において、本件税務代理人に対し、本件リース、本件レンタル及び本件マイニングは、事業所得に該当せず、雑所得に該当する旨説明した。</p>

請 求 人	原 処 分 庁
<p>きと認めた理由」として指摘された事項は、本件リース、本件レンタル及び本件マイニングに係る所得の各所得区分等であるから、本件アフィリエイトに係る所得の所得区分を変更する本件各修正申告書は、本件調査の結果の内容の説明で指摘された事項と別の事項を修正するものである。</p> <p>B この点、調査の結果の内容の説明には、納税者による自発的な修正申告を促す（通則法第74条の11第3項）ため、その内容に「今後予定される更正決定等の額及び理由」が含まれている。調査の結果の内容の説明において「今後予定される更正決定等の額及び理由」として説明されていない事項に基づく更正決定を納税者が予見することはないというべきである。</p> <p>請求人は、本件調査の結果の内容の説明で指摘された事項が、上記のとおり、本件リース、本件レンタル及び本件マイニングに係る所得の各所得区分等であったことから、これらが更正対象となり得るものであると認識し、本件アフィリエイトに係る所得の所得区</p>	<p>ロ 以上によれば、請求人は、本件調査の結果の内容の説明を受け、所得税等について、各所得区分の認定につき更正される可能性が高まったことを認識したといえることができる。その後提出された本件各修正申告書は、事業所得にのみ適用される貸倒引当金繰入額及び貸倒引当金繰戻額に変動が生じていること並びに接待交際費を減額したことにより起因するものであり、本件各修正申告書は、調査を受けたことを原因として更正される可能性があるとの請求人の認識によって提出されたものと認めることができる。</p> <p>ハ 上記イ及びロのとおり、請求人は、本件各年分の所得税等について更正される可能性が高まったことを認識し、その後、その認識した調査の内容と関連性を有する本件各修正申告書を提出していることから、本件各修正申告書は、調査を受けたことを原因として更正される可能性があるとの請求人の認識によって提出されたものと認めることができる。また、請求人が、更正される可能性を認識する以前に自ら進んで本件各修正申告書を提出することを確定的に決意していたことを示す証拠も認められない。</p>

請 求 人	原 処 分 庁
<p>分が更正の対象となるとの認識はなかった。</p> <p>C 以上によれば、請求人は本件調査の結果の内容の説明において指摘されなかった事項についても、本件調査により更正があるべきことを予知して本件各修正申告書を提出したとはいえない。</p> <p>(ロ) 本件各修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する調査通知前にされたものというべきである。</p> <p>本件調査の結果の内容の説明では、上記のとおり、本件アフィリエイトに係る所得の所得区分について指摘がなかったところ、調査の結果の内容の説明において指摘されなかった事項についての修正申告は、課税庁が今後予定される更正決定等の額及び理由として把握していない事項についての修正であり、当該事項について更正が行われる可能性が発現し得ないことから、調査通知前の修正申告に等しいというべきである。</p> <p>ロ 仮に本件各修正申告書の提出が通則法第65条第5項に規定する調査通知前にされたものとはいえないとしても、上記のとおり、「その申告に係る</p>	

請 求 人	原 処 分 庁
<p>国税について調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないとき」に当たるから、本件各賦課決定処分1に係る過少申告加算税の金額は、通則法第65条第1項括弧書の規定を適用して5パーセントの割合で計算すべきである。</p>	

4 当審判所の判断

(1) 事業所得及び雑所得に係る法令解釈

ある経済的行為が「対価を得て継続的に行なう事業」によるものといえる場合、当該行為から生ずる所得は事業所得に該当するが（所得税法第27条第1項、所得税法施行令第63条第12号）、当該行為が「対価を得て継続的に行なう事業」によるものであるとはいえないために当該行為から生ずる所得が事業所得に該当せず、また、その所得が利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない場合には、当該所得は所得税法第35条第1項の規定により雑所得に該当することとなるものである。

そして、ある経済的行為が「対価を得て継続的に行なう事業」によるものといえるかについては、事業所得が、その一応の判断基準として、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいうことを踏まえ、当該行為及び所得の態様等を考察して判断すべきである。また、このような業務から生ずる所得であっても事業所得に該当せず雑所得に該当する場合があります。また、当該所得が事業所得と雑所得のいずれに該当するかの判断においては、所得税法が、租税負担の公平を図るため、所得を上記のように分類し、その種類に応じた課税を定めている趣旨、目的に照らし、当該経済的行為の具体的な内容や性質、これに費やした精神的・肉体的労力の程度や人的・物的設備の有無、資金調達の方法等の経営資源の状況、その行為の期間や回数、頻度その他の態様、利益発生の規模や期間その他の状況等の事情を総合考慮して、当該業務が事業というべきものか否かを客

観的、実質的に判断すべきものというべきである。

- (2) 争点1（本件アフィリエイトに係る所得は、所得税法第27条第1項に規定する事業所得に該当するか否か。）について

イ 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、次の事実が認められる。

(イ) 請求人について

請求人は、

で
あり、コンサルティング型の営業で実績があることなどが記載されている。

(ロ) 請求人による本件アフィリエイトの状況等について

A 本件商品等のセミナーでの紹介の状況等について

請求人は、国内各地で開催されるセミナーにおいて講師を務めており、その回数は平成27年が、平成28年が、平成29年が、平成30年がであった。請求人は、本件アフィリエイトの開始後、セミナーにおいて本件商品等に言及するようになり、これらに言及した回数は本件アフィリエイトを開始した平成27年が最も多く、その後、これらに請求人がセミナーで言及する回数は減少していくものの、平成30年においても程度のセミナーで言及がされている。

請求人がセミナーで本件商品等に言及するのは、の電話聴取報告書によれば、1回のセミナーにおいて、全体の1割程度である。請求人がセミナーで使用したスライドには、資産の形成や運用に関する基礎知識としての年金制度の説明、の事業に係る海外保険会社の変額年金保険や不動産投資の紹介とともに、海外の銀行預金の紹介があり、平成28年及び平成29年のスライドには本件商品を紹介するページが存在し、平成30年のスライドには本件商品を紹介するページや本件アフィリエイトを紹介するページが存在する。

セミナーの開催に要する旅費等の一切の経費はが負担し、請求人個人としては負担していなかった。

B 本件アフィリエイトに係る接待交際の状況等について

(A) 請求人は、本件各修正申告書によれば、本件アフィリエイトに係る接待交際費として、平成28年分が16回分の1,505,355円を、平成29年分が58回分の7,093,966円を、平成30年分が82回分の5,146,599円をそれぞれ負担した。その相手方は本件各年分において合計65名である。この人数は、請求人が本件調査において原処分庁からの質問に対する回答として提出した令和元年11月1日付書面に添付の接待交際費一覧表（以下「本件接待交際費一覧表」という。）及び本件各修正申告書に基づくものである。

(B) 請求人は、平成29年分の本件アフィリエイトに係る販売促進費として4,376,190円を計上した。この販売促進費は、請求人が実施した[REDACTED]への無料招待キャンペーンの費用である。[REDACTED]への無料招待キャンペーンは、対象期間を平成29年10月1日から同年11月17日までとし、対象者を同期間中に本件商品への預入れの累計額が一定額に達した者のうち上位25名とするものであり、[REDACTED]に無料招待された者は21名（うち請求人の傘下アフィリエイトは11名）であった。

(C) 本件アフィリエイトに係る接待交際費が多額となっていたのは、請求人の申述によれば、請求人が、本件アフィリエイトにおける勧誘に当たり、不特定多数の見込客相手に成約率の低い営業を行うスタイルを採っていることのほか、請求人を紹介者とする本件商品の勧誘だけでなく、請求人の傘下アフィリエイトが本件商品の紹介や勧誘をするサポートも行っていたことに起因するものである。

本件接待交際費一覧表に記載の接待交際の相手方65名及び[REDACTED]への無料招待者21名の中には、請求人が本件アフィリエイトを開始した平成27年から平成30年の間に、請求人の傘下アフィリエイトであった者が24名存在する。

(D) 本件アフィリエイトに係る接待交際費についての請求人の主張について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のロの(ロ)のとおり、本件各修正申告書において必要経費に算入していた本件アフィリエイトに係る接待交際費は、その支出の大半が[REDACTED]及び請求人の不動産事業に係るものであり、本件アフィリエイトに係る接待交際費の正しい金額は平成28年分

零円、平成29年分183,843円、平成30年分117,261円であったと主張する。

しかしながら、請求人は、原処分庁からの質問に対する回答として本件接待交際費一覧表を提出した上、上記(A)の金額が本件アフィリエイトに係る接待交際費であるとする本件各修正申告書を提出している。この本件各修正申告書は、本件接待交際費一覧表記載の接待交際費の中に、請求人が負担したものではなく、接待交際の相手方が負担したものがあつたとして、本件アフィリエイトに係る接待交際費の一部を自己否認するものであるが、本件接待交際費一覧表記載の接待交際費中、この自己否認部分を除く大半の金額については、それが本件アフィリエイトに係る接待交際費であることを認めるものとなっている。接待交際の目的や相手方など接待交際費の内容に係る事情が請求人自身の支配領域内の出来事であつて、その精査検討は請求人にとって容易といえるものであり、本件各修正申告書が提出されるまでの経過も考慮すれば、請求人は本件接待交際費一覧表の内容を十分に精査検討した上で本件各修正申告書を提出したものといえる。したがつて、請求人の上記主張とは異なり、本件各修正申告書の内容こそが接待交際費を適切に計上したものであるとみるのが相当である。

請求人が不特定多数の見込客相手に成約率の低い営業を行っていたことからすれば、接待交際の相手方は、傘下アフィリエイトにならなかつた者に対するものも含めて相当多数に及んでいたとみるのが自然であつて、本件接待交際費一覧表記載の接待交際の回数やその相手方の人数は、上記請求人の営業スタイルにも整合するものである。加えて、請求人が本件各修正申告書の提出までに本件接待交際費一覧表の内容を十分に精査検討しながら、本件各修正申告書において必要経費に算入した本件アフィリエイトに係る接待交際費の大半は [REDACTED] 及び請求人の不動産事業に係るものであつたと主張を変更したことについて、請求人主張の上記3の(1)のロの(ロ)の変更理由は合理的なものとはいえないし、請求人の変更後の主張を裏付ける的確な証拠もない。請求人の主張の変更は、原処分庁が、答弁書において、本件アフィリエイトに係る接待交際費の金額を本件アフィリエイトが事業所得に該当する根拠の一つとして主張した後にされたものであることも考慮すれば、請求人の変更後の主張は信用できず、採用できない。

請求人が行った接待交際について、XXXXXXXXXXの陳述書には、一方において、請求人から接待交際の際に本件アフィリエイトに関する話題が出ることはなかった旨の記載があるが、他方において、同人は請求人からの紹介で本件商品に係る口座を開設して預入れを行ったものであり、請求人から本件アフィリエイトの説明を受けた旨の記載もある。接待交際のみが本件商品等について紹介する唯一の方法ではないことを考慮すれば、仮に同人との接待交際の際に本件アフィリエイトに関する話題が出なかったとしても、このことをもって請求人の変更後の主張の信用性を認めるには足りない。

したがって、本件アフィリエイトに係る接待交際費の金額は、本件各修正申告書で計上された額であると認められ、その金額は、上記(A)のとおり、平成28年分1,505,355円、平成29年分7,093,966円、平成30年分5,146,599円となる。

C 本件アフィリエイトに係るその他の費用等について

請求人は、本件アフィリエイトに関し、インターネット環境以外の物的設備は有しておらず、事務所も設置せず、従業員を雇用したこともなかった。

また、請求人には、平成28年末、平成29年末及び平成30年末において、本件アフィリエイトに係る借入金はなかった。

(ハ) 本件アフィリエイト報酬の金額の推移等について

A 請求人の本件各年分等の本件アフィリエイト報酬の金額（本件各年分については別表2の「本件アフィリエイト」欄の「収入金額」欄に記載の金額）、当該報酬金額に係る直接アフィリエイト報酬とそれ以外の報酬の構成比は、それぞれ次のとおりであった。

区分 年分	本件アフィリエイト 報酬額（円）	直接アフィリエイト 報酬割合（％）	左記以外の割合（％）
平成27	XXXXXXXXXX	22.0	78.0
平成28	XXXXXXXXXX	17.7	82.3
平成29	XXXXXXXXXX	9.2	90.8
平成30	XXXXXXXXXX	6.3	93.7

B 請求人の本件アフィリエイトに係る所得金額は、平成27年分が同年分の確定申告書によればXXXXXXXXXXであり、本件各年分については争いがあるものの、本件各年分の各修正申告書を前提としても、別表2の「修正申告」欄の

「本件アフィリエイト」欄の「差引金額」欄のとおり、平成28年分が
、平成29年分が、平成30年分がである。

ロ 検討

(イ) 本件アフィリエイトは、上記1の(3)のロのとおり、請求人から本件商品を紹介された顧客が本件商品に係る口座を開設して当該口座に預入れを行った場合に、その顧客の預入額に応じて本件商品の紹介者である請求人に一定の報酬が付与されるというものであるから、その本質は本件商品の紹介にある。

また、本件アフィリエイト報酬は、上記1の(3)のロの(ロ)のとおり、請求人の傘下アフィリエイトター、すなわち、請求人からの紹介によって本件アフィリエイトターとなった者からの紹介によって顧客が本件商品に係る口座を開設して当該口座に預入れを行った場合にも付与されるものである。上記イの(ハ)のとおり、請求人の本件アフィリエイト報酬の構成比をみても、傘下アフィリエイトターの獲得や傘下アフィリエイトターの活動のサポートは、請求人の本件アフィリエイト報酬の多寡を左右する重要な要素であって、請求人にとっては、本件アフィリエイトの規模を拡大し、本件アフィリエイト報酬を増加させるための行為であるといえることができる。したがって、傘下アフィリエイトターの獲得や傘下アフィリエイトターの活動のサポートは、本件商品の顧客への紹介とも密接に関連する本件アフィリエイトの重要な一部というべきものである。

(ロ) 本件アフィリエイトは、本件アフィリエイト報酬の獲得を目的としたものであるから、営利性、有償性を有するものである。

また、請求人は、本件アフィリエイトを行うに当たり、本件商品等の内容や性格を踏まえ、本件商品に係る顧客あるいは傘下アフィリエイトターの獲得の可能性の有無や程度、これに要すると見込まれる費用の検討に加え、本件アフィリエイトによって顧客や傘下アフィリエイトターなどから紹介者として損害賠償請求を受けるなどの訴訟リスクも含めた将来トラブルを生じるおそれの有無や程度なども勘案して、本件アフィリエイトによって見込まれる収益や投下資本の回収可能性を判断し、自らの意思で本件アフィリエイトを行うことを決定したものと解される。このことに、本件商品の紹介や傘下アフィリエイトター獲得のための方法等も請求人の裁量と判断に委ねられていたことを併せ考えれば、

本件アフィリエイトは、請求人自身の計算と危険において独立して営まれていたということができる。

そして、本件アフィリエイト報酬の本件各年分の収入金額は、上記1の(3)のへの(イ)及び上記イの(ハ)のとおりであり、その推移や上記イの(ロ)のA及びBのセミナーの開催状況、セミナーでの本件商品等への言及の状況、本件アフィリエイトに係る接待交際の状況に照らせば、請求人は本件アフィリエイトを反復継続して行っていたということができる。

さらに、請求人は、上記イの(イ)のとおり、 [REDACTED]

[REDACTED] であるとしている。また、請求人が講師を務めるセミナーで使用したスライドでは、 [REDACTED] の事業に係る海外保険会社の変額年金保険や不動産投資とともに本件商品等が紹介されている。本件商品の顧客や本件アフィリエイトは、自己の資産の形成や運用の一手段として本件商品に係る口座の開設や本件アフィリエイトとしての活動を行うものと解され、本件商品等の紹介は、請求人の豊富な金融知識を生かしたファイナンシャルプランナーや [REDACTED] の活動といった請求人の社会的地位に基づく活動と密接に関連し、客観的には、その活動の一環として行われているとみることができる。

以上によれば、本件アフィリエイトに係る所得は、上記(1)で述べた事業所得としての一応の基準である自己の計算と危険において営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得に当たるといえる。

(ハ) そこで、以下では、本件アフィリエイトに係る所得が事業所得と雑所得のいずれに当たるかについて検討する。

A 本件商品等のセミナーでの紹介方法や内容は、請求人の裁量と判断に委ねられていたものといえ、その内容や方法の検討や決定には、相応の精神的・肉体的労力が費やされているといえる。

本件商品等のセミナーでの紹介は、上記イの(ロ)のAのとおり、平成30年に20回程度行われている。平成30年に請求人が開催したセミナーは [REDACTED] であるから、本件商品等が紹介されたセミナーの割合は、少なくとも全体の [REDACTED] を

超えるものである。請求人が本件商品を紹介する回数や頻度は、請求人が本件アフィリエイトを開始した平成27年が最も多く、その後に減少しているが、上記平成30年の状況からすれば、平成28年及び平成29年のセミナーでも本件商品が以上紹介されており、本件商品が紹介されるセミナーの割合も全体のを超えていたと推認され、その回数や頻度に照らし、本件商品等のセミナーでの紹介は、本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」であるというに足りる程度のものであるといえる。

請求人は、セミナーの主眼がの事業に係る商品の紹介にあり、本件商品等への言及は、の電話聴取報告書のとおり、全体の1割程度であった旨主張する。しかしながら、本件商品等の紹介は、の事業に係る商品の紹介とともに、セミナーの受講者に資産の形成や運用に関する一手段を提供するものであって、これは請求人の社会的地位に基づく活動の一環というべきものである。また、上記イの(ロ)のAのとおり、セミナーでは、資産の形成や運用に関する基礎知識として年金制度の説明などが行われており、の事業に係る商品や本件商品等を紹介する前提として、これらの紹介を直接の目的としない内容も含まれているから、本件商品等への言及が全体の1割程度であったとしても、請求人がセミナーにおいて本件商品等の紹介を目的としていなかったということとはできない。

請求人は、請求人の傘下アフィリエイトがセミナーの会場手配や参加者の募集を行っている旨主張する。しかしながら、セミナーが請求人にとって本件商品等について紹介する機会であることに変わりはないし、上記(イ)のとおり、傘下アフィリエイトの獲得や傘下アフィリエイトの活動のサポートは、請求人の本件アフィリエイト報酬の多寡を左右する重要な要素であるから、請求人主張の事情は、本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」に当たることを否定するに足りる事情ではない。このことは、請求人と請求人の傘下アフィリエイトとの雇用関係の有無や両者が対等な独立当事者の関係にあることによって左右されるものではない。

B 請求人が計上した本件アフィリエイトに係る接待交際は、上記イの(ロ)のBの(A)のとおり、本件各年分の3年間累計で合計65名に対して156回行われており、その費用の金額も13,745,920円に上っている。また、請求人は、上記

イの(ロ)のBの(B)のとおり、平成29年に一定の条件を満たした者を対象として [REDACTED] へ無料招待するキャンペーンを実施し、その費用4,376,190円を平成29年分の本件アフィリエイトに係る販売促進費として計上している。

請求人は、傘下アフィリエイトを対象とする [REDACTED] への無料招待には利益還元の意味があると主張する。しかしながら、傘下アフィリエイトによる本件商品の顧客や傘下アフィリエイトの獲得は、請求人の本件アフィリエイトの規模を拡大し、請求人の本件アフィリエイト報酬の増加につながるものである。傘下アフィリエイトへの利益還元は、これを通じて既存顧客の預金額の増加や請求人の傘下アフィリエイトによる新たな顧客獲得を促進するものといえるのであって、これも傘下アフィリエイトに対する接待交際や [REDACTED] への無料招待の主要な目的の一つであったといえる。このように、傘下アフィリエイトに対する接待交際や [REDACTED] への無料招待も請求人の将来の利益獲得と密接に関連するものといえる。

[REDACTED] への無料招待等を含む接待交際の費用は、本件各年分において獲得した所得の範囲内で賄われている。本件アフィリエイトにおいて、請求人が本件商品の顧客や傘下アフィリエイトを獲得あるいは維持し、また、傘下アフィリエイトの活動をサポートするための方法やその内容は、請求人の裁量と判断に委ねられていたことから、 [REDACTED] への無料招待等を含む接待交際は、その方法や内容、頻度について、これに要する費用等を勘案しながら、請求人が企画し、決定・遂行したものと見え、これには請求人の精神的・肉体的労力も相当程度費やされていたといえる。

以上の本件アフィリエイトに係る接待交際の回数や頻度、これに要した金額等からすれば、本件アフィリエイトに係る接待交際の状況は、本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」であるというに足りる程度のものであるといえる。

C 請求人の本件アフィリエイトにおける活動は、セミナーでの本件商品等の紹介や接待交際を中心とするものであったところ、本件商品等を紹介するセミナーの実施状況やセミナーにおける本件商品等の紹介の内容や方法、本件アフィリエイトに係る接待交際の内容やその回数及び頻度などの実施状況は、上記に説示したとおりであって、それは、本件アフィリエイトを相当の期間

にわたって継続する意思の下で「対価を得て継続的に行なう事業」というべき程度に反復継続されており、その実施や企画遂行には、相当の精神的・肉体的労力と費用が費やされているものといえる。

本件各年分の本件アフィリエイト報酬は、平成27年分も [REDACTED] と相当多額である上、平成28年分が平成27年分の約2.6倍に増大し、平成29年分が平成27年分の約10倍、平成28年分の約4倍に増大し、平成30年分が平成27年分の約16倍、平成29年分の約1.5倍まで増大している。このような本件アフィリエイトに係る収益の急速な拡大は、セミナーでの本件商品等の紹介や [REDACTED] への無料招待を含む接待交際に係る労力や資本の投下が一定以上奏功した結果であるといえる。請求人の本件各年分の不動産所得及び給与所得に係る収入金額及び所得金額は、それぞれ別表1の「不動産所得の金額」欄及び「給与所得の金額」欄のとおりであって、本件アフィリエイトによる収入金額及び所得金額は、平成28年分が不動産所得及び給与所得と比較しても遜色がなく、平成29年分以降は、不動産所得や給与所得を上回るものとなっている。その利益の発生規模や拡大傾向その他の状況からしても、本件アフィリエイトは安定した収益の発生拡大が継続的に見込まれたものであって、上記に説示した本件アフィリエイトの内容や性格などに照らしても、本件アフィリエイトに係る利益が恒常的なものであったことを否定すべき事情は認められない。

請求人は、請求人の本件アフィリエイト報酬の大半が請求人の傘下アフィリエイトの活動によるものであったと主張するが、請求人の傘下アフィリエイトは、請求人が本件アフィリエイトによって獲得したものであって、請求人の傘下アフィリエイトの活動によって得られる請求人の本件アフィリエイト報酬も請求人の本件アフィリエイトの成果であるから、本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」であることを否定する事情とはならない。

本件アフィリエイトには、特段の人的・物的設備が認められず、本件各年分の本件アフィリエイトに係る借入金も存在しないが、本件アフィリエイトの内容や性質からすれば、本件商品や本件アフィリエイトのために特段の人的・物的設備が必要であるとはいえないし、上記利益の発生状況によれば、

本件アフィリエイトは外部からの資金調達を必要とする状態になかったものといえる。したがって、本件アフィリエイトに係る特段の人的・物的設備が存在しないことや借入金が存在しないことは、本件アフィリエイトが「対価を得て継続的に行なう事業」であることを否定する事情とはならない。

(二) まとめ

以上のとおり、本件アフィリエイトに係る所得は、請求人の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずるものであって、その業務の中心となるセミナーでの本件商品等の紹介や本件アフィリエイトに係る接待交際の実施状況、これに請求人が費やした精神的・肉体的労力、本件アフィリエイトに係る利益の規模その他の状況を踏まえれば、本件アフィリエイトは所得税法施行令第63条第12号の規定にいう「対価を得て継続的に行なう事業」に当たるといえ、これを否定すべき事情は認められない。

したがって、本件アフィリエイトに係る所得は事業所得に該当する。

ハ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、本件アフィリエイトには恒常的に利益が得られるといえる程度の営利性や有償性、継続性が認められないとするが、本件アフィリエイトに係る利益の発生状況その他上記に説示した事情からすれば、客観的にみて請求人は本件アフィリエイトからの恒常的利益を見込んでいたと認められるから、請求人の主張は理由がなく採用できない。請求人が本件アフィリエイトに費やした精神的・肉体的労力、人的・物的設備、収益の安定性などに関する請求人の主張に理由がないことも、上記に説示したとおりである。

(ロ) 請求人は、事業所得か否かの判断においては、これが副業か否かが重要であると主張するところ、ある業務が副業にとどまるものか否かが事業所得か否かの判断において重要であるとしても、これは上記(1)に説示した事情を考慮して客観的に判断されるべきものであって、上記に説示した請求人による本件アフィリエイトの遂行状況やこれによる利益の規模その他の発生状況からすれば、請求人の行う本件アフィリエイトが副業にとどまるというべき事情は認められない。したがって、請求人の上記主張は理由がなく採用できない。

(3) 争点2（本件マイニングに係る所得は、所得税法第35条第1項に規定する雑所得に

該当するか否か。) について

イ 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、次の事実が認められる。

(イ) 本件マイニングマシンの取得について

A 請求人は、との間において平成30年12月27日付で本件マイニングマシンの売買契約を締結し、同日、本件マイニングマシンの代金合計税込38,880,000円を支払った。

請求人は、の代表取締役から措置法第10条の5の3を適用して設備投資費用を即時償却できる投資商品があると勧められたことをきっかけに、本件マイニングマシンを取得して本件マイニングを開始した。

B 請求人は、本件マイニングマシンの現実の引渡しをから受けておらず、後記(ロ)のとおり、本件マイニングに係る業務をに委託してからも本件マイニングマシンの現物を確認したことがない。

(ロ) 本件マイニングに係る業務委託契約について

請求人は、との間で平成30年12月27日付の本件マイニングに係る業務委託契約を締結した。その内容は、要旨、以下のとおりである。

A 本件マイニングマシンによりマイニングする仮想通貨の種別は、が決定する(第1条)。

なお、請求人が、に対して、本件マイニングマシンによってマイニングする仮想通貨の種別について指示できる旨の定めやが決定したマイニングする仮想通貨の種別について異議を述べる事ができる旨の定めはない。

B 本件マイニングに係る業務委託契約の成立は、請求人が本件マイニングマシンの売買代金を完済して、本件マイニングマシンの所有権を取得したことを停止条件とする(第4条)。

なお、本件マイニングマシンの売買契約においても、その成立は、請求人のに対する売買代金の完済を停止条件とする旨が定められている。

C 請求人は、本件マイニングに係る業務委託契約の契約期間中、

[REDACTED]が仮想通貨のマイニングの最大効率化を目的として、本件マイニングマシンを同社が相当と認める設置場所に移設し又は第三者にその運用業務を委託することをあらかじめ包括的に承諾する。また、その内容については、[REDACTED]が自由に決定できるものとする（第5条）。

[REDACTED]は、本件マイニングに係る業務委託契約の契約期間中に本件マイニングマシンに故障及び破損その他修繕の必要が生じた場合、修繕が不可能な故障が発生した場合を除き、自らの費用で修繕を行い（第7条第1項）、また、本件マイニングマシンにインストールされるソフトウェアのアップデート、セキュリティ対策その他本件マイニングマシンをマイニングに用いるために必要な維持・管理について、全て自らの費用で行う（第7条第2項）。

[REDACTED]は、本件マイニングマシン及びその設置場所に対してメンテナンスが必要であると判断し、そのマイニング作業を停止することが必要な場合には、請求人に予告することなく、マイニング作業を停止することができる（第6条第4項）。

なお、請求人が、上記本件マイニングマシンの移設や本件マイニングの第三者への委託、本件マイニングマシンの修繕その他の維持管理について、[REDACTED]に対して指示できる旨の定めや[REDACTED]の決定に対して異議を述べる旨の定めはない。

D [REDACTED]は、市況環境に鑑み、分配仮想通貨総量が零ないしマイナスになると判断した場合、請求人に予告することなく、マイニング作業を停止することができる（第6条第4項）。

なお、請求人が、[REDACTED]に対して、市況環境や分配仮想通貨総量を理由としてマイニングの停止やマイニングする仮想通貨の種別の変更を指示できる旨の定めや[REDACTED]のマイニング作業を停止する旨の判断に対し異議を述べる旨の定めはない。

E 請求人は、本件マイニングマシンの運用開始後、毎月末締め、翌月10日払いにて、請求人が指定した仮想通貨ウォレットへ[REDACTED]がマイニングをすると決定した種類の仮想通貨の送付を受ける方法によって「本件業務収益」を受け取る（第6条第1項及び同条第2項前段）。「本件業務収益」

は、毎月、当該月の1日から末日までに、本件マイニングマシンをが直接使い、又は、第三者をして用いさせたことから得られるマイニングされた仮想通貨の総量から、その期間に発生したの定める費用を除いた仮想通貨の量をいう。

「本件業務収益」がマイナスとなった場合、請求人に対して「本件業務収益」は送付されず、は請求人に対して何らの請求も行わない（第6条第3項）。

F 本件マイニングに係る業務委託契約の契約期間は、本件マイニングマシンの運用開始日から起算して4年が経過する日までであり（第3条）、更新に関する定めはない。

請求人は、上記契約期間中であっても、書面により本件マイニングに係る業務委託契約を中途解約することができるが、本件マイニングマシンのうち一部の業務委託のみを解約することはできない（第9条第1項）。請求人は、本件マイニングに係る業務委託契約を中途解約する場合、端末の設置解除、郵送費用として、1台当たり2万円を、に対して支払う（第9条第3項）。

なお、本件マイニングマシンの減価償却期間は4年である。

(ハ) 本件マイニングにおける請求人の行為について

A 本件マイニングは、本件マイニングを に委託し、 から本件マイニングで得た収益の支払を受けるというものであり、請求人においてしなければならない事務や作業はなく、請求人が本件マイニングのために人を雇ったり、新たに設備を用意したりしたこともない。

B 本件マイニングにおいて、これに要した費用や の報酬は、 が本件マイニングマシンによるマイニングによって得た仮想通貨の総量から控除され、「本件業務収益」がマイナスとなった場合にも、上記(ロ)のEのとおり、 は、請求人に対して何らの請求も行わないことから、請求人は本件マイニングの業務委託に係る報酬につき現実の支払をしていない。

C 請求人は、本件マイニングに係る運営経費の金額やその内訳を把握していなかった。

また、他に人的・物的設備を整備するための費用負担が生じることも予定されていない。請求人において負担しなければならない事務や作業も予定されていないことから、事業所得か否かの判断において、請求人の行為の期間や回数、頻度その他の態様を検討することはできないし、本件マイニングにおいては、
から本件マイニングマシンを取得してに本件マイニングマシンによるマイニングを委託するか否か、その全部を中途解約するか否か以上の判断は不要であって、その判断以上の精神的・肉体的労力も予定されていない。

請求人は、本件マイニングにおいては、本件マイニングマシンが最も重要な物的設備であると主張するが、請求人が本件マイニングマシンを取得したきっかけは、の代表取締役から措置法第10条の5の3を適用して即時償却できる投資商品であると勧められたことにあるのであって、本件マイニングによる収益獲得を主たる目的としたものであったとはいえない。このことは、本件マイニングにおいて最も重要なマイニングする仮想通貨の種別の選択や市況環境を踏まえたマイニングの停止について請求人が何らの権限を有しないことや請求人が本件マイニングマシンの現実の引渡しを受けたことも現物の確認をしたこともないこと、請求人が本件マイニングに係る運営経費の金額やその内訳を把握していないことにも裏付けられている。

(ハ) 以上によれば、請求人が行う本件マイニングは、請求人が本件マイニングマシンの取得費の限度で危険を負担し、が主体となつて行う本件マイニングから生じる利益の分配を受けるというものに等しく、その経済的実質はが行うマイニングへの投資に等しいといえる。したがって、本件マイニングは、客観的、実質的にみて、請求人の計算と危険において独立して営まれる業務であるとはいえない。

よって、本件マイニングは所得税法施行令第63条第12号の規定にいう「対価を得て継続的に行なう事業」とはいえず、このような業務から生じる所得は、事業所得には該当しない。

そして、本件マイニングに係る所得は、利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないことから、雑所得に該当する。

ハ 請求人の主張について

請求人は、本件マイニングがマイニングマシンを経営力向上設備等とする経営力向上計画について中小企業等経営強化法第13条第1項の規定に基づく認定を受けたものであり、本件マイニングに係る所得が事業所得に当たらないとすることは基本的に想定されておらず、これを雑所得として中小企業経営強化税制の適用対象から除外することは、同法の目的自体に相反する等と主張する。

しかしながら、請求人は、本件マイニングマシンの取得前にマイニングマシンを経営力向上設備等とする経営力向上計画について中小企業等経営強化法第13条第1項に基づく認定を受けているところ、当審判所の審理及び調査の結果によれば、その申請において[]に本件マイニングを委託することの記載はないから、中小企業等経営強化法第13条第1項に基づく上記認定は本件マイニングが上記イの(ロ)の態様で[]に委託された場合を前提とするものではないといえる。措置法第10条の5の3第1項は、単に中小企業等経営強化法において経営力向上計画の認定を受けたことだけでなく、この認定に係る特定経営力向上設備等を「事業の用に供した」ことを要件としており、経営力向上計画の認定を受けただけでは「事業の用に供した」とはいえない。その認定に係る業務が、その具体的態様等から客観的、実質的に判断して事業とはいえない場合には「事業の用に供した」とはいえないから措置法第10条の5の3第1項の適用はないところ、当審判所は、本件マイニングの具体的な態様等から客観的、実質的に判断して、本件マイニングが「対価を得て継続的に行なう事業」に当たらないと判断したにすぎず、その判断は何ら中小企業等経営強化法と相反するものではない。したがって、請求人の上記主張には理由がない。

- (4) 争点3 (本件各修正申告書の提出は、通則法第65条第5項に規定する調査通知前に、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないか否か。仮に調査通知前にされたものでないとしても、同条第1項括弧書の適用があるか否か。) について

イ 法令解釈

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則として、その違反者に課されるものであり、これによって当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公正の実質的是正を図るとともに、過少申告による納税

義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。

この過少申告加算税の金額は、原則として、納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額とされているが（通則法第65条第1項）、例外的に、修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときには、納付すべき税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額に軽減され（同項括弧書）、さらに、その提出が調査通知前に行われたものであるときは、通則法第65条第1項の規定を適用しないと規定されている（同条第5項）。その趣旨は、納税者による自発的な修正申告書の提出によって、課税庁においても、その申告に係る調査等の事務負担を軽減することができることも勘案して、納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することにあると解される。

以上のような過少申告加算税の趣旨目的や性格に照らせば、通則法第65条第1項括弧書及び同条第5項の規定にいう「その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知し」とは、その申告に係る国税の調査の過程において、納税義務者が提出した期限内申告書が不適正であることの発見につながる調査があり、その結果、納税義務者において、更正又は決定がされることを客観的に相当程度の確実性をもって認識したことをいうものと解される。

ロ 検討

(イ) 本件各修正申告書は、上記1の(3)のへの(ロ)のとおり、原処分担当者が令和2年6月25日に本件税務代理人に対して本件調査の結果の説明を行った直後に提出されたものである。

本件調査の結果の説明は、①本件各確定申告書では、本件リース、本件レンタル及び本件マイニングがいずれも事業所得とされているが、これらは雑所得に区分されるものであり、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額に所得税法第69条の規定による損益通算の適用はないこと、②平成30年分の所得税等の確定申告書では、本件マイニングマシンに係る減価償却費に措置法第10条の5の3を適用しているが、その適用はないことなどを内容とするものである。

以上によれば、本件各確定申告書に係る本件各年分の所得税等の調査の過程

において、本件各確定申告書が不適正であることの発見につながる調査があったといえ、請求人において、本件調査の結果に従った修正申告書を提出しなければ、本件各年分の所得税等について更正がされることを客観的に相当程度の確実性をもって認識したといえる。

- (ロ) 請求人は、本件各修正申告書が本件アフィリエイトに係る所得区分を事業所得から雑所得に変更したものであり、本件調査の結果の説明において、本件アフィリエイトの所得区分についての指摘はなかったから、本件各修正申告書の提出は、「その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない」場合に該当する旨を主張する。

しかしながら、本件アフィリエイトに係る所得が事業所得に当たることは、上記(2)で説示したとおりであって、本件各修正申告書は、本件アフィリエイトに係る所得の所得区分を誤ったものである。原処分担当者は、上記1の(3)のへの(ロ)のAのとおり、本件調査の結果の説明において、本件アフィリエイトに係る所得区分について格別の言及はしていないが、これは本件各確定申告書において本件アフィリエイトに係る所得が既に事業所得に区分されており、これを是認することができたため、当該所得が事業所得に区分される旨をあえて指摘する必要がなかったことからにすぎないと認められる。

以上によれば、本件調査の結果の説明においては、本件アフィリエイトに係る所得区分の変更は予定されておらず、本件各修正申告書における本件アフィリエイトに係る所得区分の変更は、請求人において所得区分の判断を誤ったものである。この所得区分の変更は、原処分担当者がした本件調査の結果の説明とも異なるものであって、本件調査の結果に従ったものではなく、請求人の独自の判断に基づくものである。

請求人が本件調査によって更正があるべきことを予知したことは、上記(イ)のとおりであり、このことは請求人が独自の判断に基づき本件調査の結果の説明とも異なる誤った修正申告書を提出したことによって否定されるものではないから、請求人の主張には理由がなく、採用できない。

- (ハ) 本件各修正申告書では、本件接待交際費一覧表記載の接待交際費の一部に請求人が負担していないものが含まれていたとして、本件アフィリエイトに係る

接待交際費の一部が自己否認されているが、これは本件接待交際費一覧表の誤りを是正したにすぎず、請求人は、本件接待交際費一覧表の提出を通じて、本件アフィリエイトに係る接待交際費の計上に不適正があるとして更正又は決定があるべきことを予知していたものである。

本件接待交際費一覧表の誤りは、原処分庁が本件調査において把握していなかったものであるが、その原因は、請求人が、原処分担当者に対し、本件接待交際費一覧表が誤りのない正しい接待交際費を記載したものであるとして、これを提出したことによるものである。本件各修正申告書が、上記1の(3)のへの(ロ)のBのとおり、 において本件調査の結果の説明がされた直後に同税務署において提出されていることからすれば、請求人は、本件調査の結果の説明の時点で、自らが提出した本件接待交際費一覧表に誤りがあることを認識していながらこれを原処分担当者に告げなかったものであり、これを原処分担当者に明らかにすれば、これに従った更正がされることを認識していたものといえる。そうすると、本件各修正申告書の提出に当たって本件接待交際費一覧表の誤りを是正したことは、本件各修正申告書が更正があるべきことを予知して提出されたものであることを否定すべき事情とはいえない。

ハ 以上によれば、本件各修正申告書の提出は、本件調査により本件各年分の所得税等について更正があるべきことを予知してされたものといえるから、請求人主張の本件各修正申告書の提出が通則法第65条第5項に規定する調査通知前にされたものか否かについて判断するまでもなく、本件各賦課決定処分1に通則法第65条第1項括弧書及び同条第5項の規定はいずれも適用されない。

(5) 本件各賦課決定処分1の適法性について

上記(4)のとおり、本件各修正申告書の提出は、通則法第65条第1項括弧書及び同条第5項に規定する「調査があったことにより更正があるべきことを予知してされたものでない」ときに該当せず、また、その修正申告により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が当該各修正申告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、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があるとは認められないから、同条第1項の規定に基づいてされた本件各賦課決定処分1は適法である。

(6) 本件各更正処分の適法性について

上記(2)及び(3)のとおり、本件アフィリエイトに係る所得は事業所得、本件マイニングに係る所得は雑所得に該当する。これに基づき、請求人の本件各年分の所得税等の総所得金額及び納付すべき税額を算定すると、別表3の「審判所認定額」欄のとおりとなり、本件各年分の所得税等の納付すべき税額は、本件各更正処分の金額といずれも同額であるか又は上回ると認められる（本件各更正処分のうち、平成28年分及び平成29年分について雑所得の必要経費とすべき租税公課が事業所得の必要経費とされており、また、平成30年分について支払手数料のうち雑所得の必要経費とすべきものが事業所得の必要経費とされていた。）。

また、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。

(7) 本件各賦課決定処分2の適法性について

上記(6)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であり、また、本件において、通則法第65条第4項第1号に規定する「正当な理由」があるとは認められない。そして、当審判所においても、請求人の本件各年分の過少申告加算税の額は、本件各賦課決定処分2における金額といずれも同額であると認められる。

したがって、本件各賦課決定処分2はいずれも適法である。

(8) 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（平成28年分）

(単位：円)

項目		区分	確定申告	修正申告	賦課決定処分	更正処分等
年	月	日	平成29年3月15日	令和2年6月25日	令和2年10月23日	令和2年10月23日
総所得金額						
内	事業所得の金額	総収入金額				
		所得金額				
不動産所得の金額	総収入金額					
	所得金額					
給与所得の金額	収入金額					
	所得金額					
雑所得の金額	総収入金額					
	所得金額					
所得税等の納付すべき税額						
過少申告加算税の額						

XXXXXXXXXX

審査請求に至る経緯（平成29年分）

（単位：円）

項目		区分	確定申告	修正申告	更正処分等
年	月	日	平成30年 3月15日	令和 2年 6月25日	令和 2年10月23日
総 所 得 金 額					
内	事業所得の金額	総収入金額			
		所得金額			
不 動 産 所 得 の 額	総収入金額				
	所得金額				
給 与 所 得 の 金 額	収入金額				
	所得金額				
訳	雑所得の金額	総収入金額			
		所得金額			
所得税等の納付すべき税額					
過少申告加算税の額					

XXXXXXXXXX

審査請求に至る経緯（平成30年分）

（単位：円）

項目		区分	確定申告	修正申告	賦課決定処分	更正処分等
年	月	日	平成31年3月15日	令和2年6月25日	令和2年10月23日	令和2年10月23日
総所得金額						
内	事業所得の金額	総収入金額				
		所得金額				
不動産所得の金額	総収入金額					
	所得金額					
給与所得の金額	収入金額					
	所得金額					
雑所得の金額	総収入金額					
	所得金額					
所得税等の納付すべき税額						
過少申告加算税の額						

XXXXXXXXXX

別表2

事業所得及び雑所得の内訳（平成28年分）

（単位：円）

項目		区分	確定申告	修正申告	更正処分
本件 ア フリ エ イト	所得区分		事業所得	雑所得	事業所得
	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
本 件 リ ー ス	所得区分		事業所得	事業所得	雑所得
	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
事業所得の金額					
雑所得の金額					

事業所得及び雑所得の内訳（平成29年分）

（単位：円）

項目		区分	確定申告	修正申告	更正処分
		本件アフィリエイト	所得区分	事業所得	雑所得
本件アフィリエイト	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
	所得区分				
本件リース	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
	所得区分				
本件レンタル	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
	所得区分				
事業所得の金額					
雑所得の金額					

事業所得及び雑所得の内訳（平成30年分）

（単位：円）

項目		区分	確定申告	修正申告	更正処分
本件 ア フリ エイ ト	所得区分		事業所得	雑所得	事業所得
	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
本件 リ ー ス	所得区分		事業所得	事業所得	雑所得
	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
本件 レ ン タ ル	所得区分		事業所得	事業所得	雑所得
	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
本件 マ イ ニ ン グ	所得区分		事業所得	事業所得	雑所得
	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
そ の 他	所得区分		雑所得	雑所得	雑所得
	収入金額				
	必要経費				
	差引金額				
事業所得の金額					
雑所得の金額					

別表 3

審判所認定額（平成28年分）

（単位：円）

項目		区分	更正処分	審判所認定額
総所得金額				
内訳	事業所得の金額			
	不動産所得の金額			
	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				

（注） 雑所得の必要経費とされるべき本件リースに係る租税公課337,222円が、更正処分においては事業所得の必要経費に算入されていたため、「審判所認定額」欄の計算上、当該金額を事業所得の必要経費に算入しないこととした上で、雑所得の必要経費に算入した。

審判所認定額（平成29年分）

（単位：円）

項目		区分	更正処分	審判所認定額
総所得金額				
内	事業所得の金額			
	不動産所得の金額			
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				

（注） 雑所得の必要経費とされるべき本件リースに係る租税公課351,918円が、更正処分においては事業所得の必要経費に算入されていたため、「審判所認定額」欄の計算上、当該金額を事業所得の必要経費に算入しないこととした上で、雑所得の必要経費に算入した。

審判所認定額（平成30年分）

（単位：円）

項目		区分	更正処分	審判所認定額
総所得金額				
内訳	事業所得の金額			
	不動産所得の金額			
	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				

（注） 雑所得の必要経費とされるべき本件マイニングに係る支払手数料864円が、更正処分においては事業所得の必要経費に算入されていたため、「審判所認定額」欄の計算上、当該金額を事業所得の必要経費に算入しないこととした上で、雑所得の必要経費に算入した。

別紙

関 係 法 令 等

- 1 国税通則法（以下「通則法」という。）第65条《過少申告加算税》第1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき納付すべき税額に100分の10の割合（修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、100分の5の割合）を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。
- 2 通則法第65条第5項は、同条第1項の規定は、修正申告書の提出が、その申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知してされたものでない場合において、その申告に係る国税についての調査に係る同法第74条の9《納税義務者に対する調査の事前通知等》（平成30年法律第16号による改正前のもの。）第1項第4号及び第5号に掲げる事項その他政令で定める事項の通知（以下「調査通知」という。）がある前に行われたものであるときは、適用しない旨規定している。
- 3 所得税法第27条《事業所得》第1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう旨規定している。
- 4 所得税法施行令第63条《事業の範囲》は、所得税法第27条第1項に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）とする旨規定している。
 - (1) 農業（第1号）
 - (2) 林業及び狩猟業（第2号）
 - (3) 漁業及び水産養殖業（第3号）
 - (4) 鉱業（土石採取業を含む。）（第4号）
 - (5) 建設業（第5号）
 - (6) 製造業（第6号）
 - (7) 卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）（第7号）
 - (8) 金融業及び保険業（第8号）

- (9) 不動産業（第9号）
 - (10) 運輸通信業（倉庫業を含む。）（第10号）
 - (11) 医療保健業、著述業その他のサービス業（第11号）
 - (12) 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業（第12号）
- 5 所得税法第35条《雑所得》第1項は、雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう旨規定している。
- 6 租税特別措置法（以下「措置法」という。）第10条の5の3《特定中小事業者が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除》（平成31年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）第1項は、特定中小事業者が、平成29年4月1日から平成31年3月31日までの期間内に、特定経営力向上設備等でその製作若しくは建設の後事業の用に供されたことのないものを取得し、又は特定経営力向上設備等を製作し、若しくは建設して、これを国内にある当該特定中小事業者の営む指定事業の用に供した場合には、その指定事業の用に供した日の属する年の年分における当該特定中小事業者の事業所得の金額の計算上、当該特定経営力向上設備等の償却費として必要経費に算入する金額は、所得税法第49条《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》第1項の規定にかかわらず、当該特定経営力向上設備等について同項の規定により計算した償却費の額と特別償却限度額との合計額以下の金額で当該特定中小事業者が必要経費として計算した金額とする旨規定している。ただし、当該特定経営力向上設備等の償却費として同条第1項の規定により必要経費に算入される金額を下ることはできない旨規定している。

特定中小事業者とは、措置法第10条の3《中小事業者が機械等を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除》（平成31年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）第1項に規定する中小事業者のうち中小企業等経営強化法第13条《経営力向上計画の認定》（令和元年法律第21号による改正前のもの。以下同じ。）第1項の認定（以下、この項において「認定」という。）を受けた同法第2条《定義》（令和3年法律第70号による改正前のもの。）第2項に規定する中小企業者等に該当するものをいう。

特定経営力向上設備等とは、生産等設備を構成する機械及び装置、工具、器具及び備品、建物附属設備並びに政令で定めるソフトウェアで、中小企業等経営強化法第13条第3項に規定する経営力向上設備等（経営の向上に著しく資するものとして財務省令で定

めるもので、その特定中小事業者のその認定に係る同条第1項に規定する経営力向上計画に記載されたものに限る。)に該当するもののうち政令で定める規模のものをいう。

指定事業の用とは、措置法第10条の3第1項に規定する指定事業の用又は措置法第10条の5の2《特定中小事業者が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除》(令和3年法律第11号による改正前のもの。)第1項に規定する指定事業の用をいう。

特別償却限度額とは、当該特定経営力向上設備等の取得価額から所得税法第49条第1項の規定により計算した償却費の額を控除した金額に相当する金額をいう。

- 7 中小企業等経営強化法第13条第1項は、中小企業者等は、単独で又は共同で行おうとする経営力向上に関する計画(以下「経営力向上計画」という。)を作成し、主務省令で定めるところにより、これを主務大臣に提出して、その経営力向上計画が相当である旨の認定を受けることができる旨規定している。

また、同条第3項は、同条第2項第5号の「経営力向上設備等」とは、商品の生産若しくは販売又は役務の提供の用に供する施設、設備、機器、装置又はプログラムであつて、経営力向上に特に資するものとして経済産業省令で定めるものをいう旨規定している。

- 8 中小企業等経営強化法施行規則第8条《経営力向上設備等の要件》(令和元年経済産業省令第20号による改正前のもの。以下同じ。)第1項柱書及び同項第2号は、機械及び装置、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備、構築物並びにソフトウェアのうち、事業者が策定した投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備は、中小企業等経営強化法第13条第3項の経営力向上に特に資するものとして経済産業省令で定める設備等に該当する旨規定している。

また、中小企業等経営強化法施行規則第8条第2項柱書及び同項第2号は、機械及び装置、工具、器具及び備品、建物附属設備並びにソフトウェアのうち、事業者が策定した投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備は、前項の設備等のうち、経営力向上に著しく資する設備等に該当する旨規定している。