

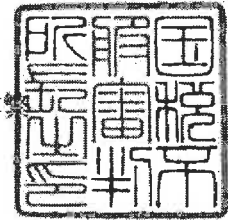
裁 決 書

大裁(所)令3第45号

令和4年6月1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3年7月21日付でされた平成29年分の所得税及び復興特別所得
税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分

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、税理士及び公認会計士である審査請求人（以下「請求人」という。）が、キャッシュレス決済用端末の取得費を同端末のレンタルに係る必要経費として事業所得の金額を計算した所得税等の確定申告書を提出したところ、原処分庁が、請求人による当該端末のレンタルは事業所得を生じる事業に該当せず、同端末の取得費を必要経費として事業所得の金額を計算することはできないなどとして更正処分等をしたことから、請求人が、そ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。）をいうと規定し、同条第2項は、事業所得の金額は、その年中の事業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と規定している。

そして、所得税法施行令第63条《事業の範囲》は、上記の「政令で定めるもの」とは、同条各号に掲げる事業とする旨規定した上で、同条第12号に「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」を掲げている。

ロ 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と規定している。

ハ 所得税法施行令第138条《少額の減価償却資産の取得価額の必要経費算入》は、居住者が事業所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供した減価償却資産のうち取得価額が100,000円未満であるものについては、その取得価額に相当する金額をその者のその業務の用に供した年分の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入する旨規定している。

(3) 基礎事実

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 請求人について

請求人は、税理士及び公認会計士であり、税理士業及び公認会計士業（以下「税理士業等」という。）を行う個人事業者である。

請求人は、平成29年分において、XXXXXXXXXX（現在はXXXXXXXXXX

[REDACTED]に商号変更) 及び [REDACTED] から給与収入も得ていた。

ロ キャッシュレス決済用端末の購入及びレンタルについて

(イ) キャッシュレス決済用端末の購入

請求人は、平成29年12月28日、 [REDACTED] (以下「 [REDACTED] 」という。) から [REDACTED] と称するキャッシュレス決済サービス (以下「本件決済サービス」という。) を利用するためのタブレット端末50台 (以下「本件端末」という。) を4,900,000円 (1台当たり98,000円) で購入した。

(ロ) 本件決済サービスについて

本件決済サービスは、 [REDACTED] ([REDACTED]、 [REDACTED] 及び [REDACTED] (以下「 [REDACTED] 」という。) の3社をいう。以下「 [REDACTED] 」という。) が提供する中国人観光客をメインターゲットとしたキャッシュレス決済サービスである。 [REDACTED] は、本件決済サービスの利用店舗に同サービスを利用するためのタブレット端末を無償で貸与し、同店舗から利用額に応じた決済手数料 (以下「本件決済手数料」という。) 及び決済システム利用料金その他の本件決済手数料以外の手数料を得ている。 [REDACTED] は、上記タブレット端末を購入する端末オーナーを募集しており、端末オーナーは、購入した当該端末を [REDACTED] [REDACTED] に貸し出し、 [REDACTED] が得る決済手数料等の収益の一部を受領することができる。

(ハ) 本件端末の購入及びレンタルに係る合意内容

請求人は、本件端末を購入した際、 [REDACTED] との間で、次の内容を合意した (以下「本件合意」という。)。なお、本件合意は、本件端末の購入時に「 [REDACTED] 決済端末 売買契約及び運用委託契約確認書」と題する書面 (以下「本件当初契約書」という。) によって行われたが、同書面は、平成30年4月頃、事業実態に合わせるため及び本件端末の所有権を明確化するためとして「 [REDACTED] 決済端末 売買契約確認書」 (以下「本件差替売買契約書」という。) 及び「 [REDACTED] 決済端末 賃貸借契約確認書」 (以下「本件差替賃貸借契約書」という。) と題する各書面に差し替えられている。また、本件当初契約書では、 [REDACTED] も契約当事者として掲げられている。

A 請求人は、[REDACTED]から本件端末を4,900,000円（1台当たり98,000円）で購入する（本件当初契約書第[REDACTED]条第[REDACTED]項、本件差替売買契約書第[REDACTED]条第[REDACTED]項）。

B 本件端末の所有権は、本件合意時（平成29年12月28日）に請求人に移転する（本件当初契約書第[REDACTED]条、本件差替売買契約書第[REDACTED]条[REDACTED]項）。

C [REDACTED]は、請求人から本件端末をレンタル（以下「本件レンタル」という。）して本件端末を運用（転貸）することができる。

その期間は本件合意日を含む月の1日から1年間とし、期間満了の日の1か月前に当事者の一方から書面による解約の申出がない限り、最大4回に限り、期間を期間満了の日の翌日から1年間として、その他は従前の契約と同一の条件により、当然に更新されるものとする（本件当初契約書第[REDACTED]条、本件差替賃貸借契約書第[REDACTED]条、同第[REDACTED]条。なお、契約期間につき、本件当初契約書第[REDACTED]条第[REDACTED]項では、請求人から[REDACTED]への運用委託期間は契約締結日から5年間であり、期間満了によって当然に終了すると定められていた。）。

D [REDACTED]は、請求人に対し、本件端末の購入金額の[REDACTED]である[REDACTED]を最低保証額（以下「本件最低保証額」という。）とし、上記Cの本件端末の運用（転貸）に係る収益の一部の金額（次の(A)及び(B)の金額の合計額に基づき(C)の方法によって算定した金額）を、毎年1回、上記Cの契約が満了する月の翌月末日限り、支払う（以下、当該支払に係る金銭を「本件レンタル料」という。本件当初契約書第[REDACTED]条、同別紙、本件差替賃貸借契約書[REDACTED]条第[REDACTED]項、同条第[REDACTED]項）。

(A) 本件決済手数料に係る収益の分配

[REDACTED]が毎月1日から末日までを対象として算定する請求人又は請求人以外の者との合意に基づき運用（転貸）する本件決済サービスに係る端末（ただし、分配される収益の金額の算定について他の算定方法を選択した端末を除く。以下「算定対象端末」という。）についての粗利益の金額（本件決済手数料から算定対象端末に係る決済プロバイダーへの手数料及びタブレット設置代理店に対して支払う設置手数料を控除した金額。以下「本件粗利益」という。ただし、算定対象端末の総台数によ

るキャッシュレス決済用端末としての決済総額の1%を限度とする。)の [REDACTED] (ただし、1円未満切捨て)。

(B) 本件決済手数料に係る収益以外の利益に係る収益の分配

[REDACTED]が毎月1日から末日までを対象として算定する算定対象端末についての本件決済手数料に係る収益以外の利益の金額の [REDACTED] (ただし、1円未満切捨て)。

(C) 分配される収益の一部の金額の計算方法

上記(A)及び(B)の合計額を本件端末の数が算定対象端末の数に占める割合である分した金額(ただし、1円未満切捨て)を算出し、その金額の本件合意日を含む月から12か月分を合計した金額。

ハ 本件端末の購入代金の支払

請求人は、平成29年12月28日、 [REDACTED]に対し、本件合意に基づき本件端末の購入代金4,900,000円を支払った。

ニ 本件端末の管理等

(イ) 本件端末の運用(転貸)については、 [REDACTED]が請求人から本件端末の引渡しを受けて自由に決定することができる(本件差替賃貸借契約書第 [REDACTED]条、同第 [REDACTED]条。なお、本件当初契約書においても、同第 [REDACTED]条、同第 [REDACTED]条、同第 [REDACTED]条第 [REDACTED]項において、 [REDACTED]が、請求人のために本件端末を占有し、請求人の委託を受け、①本件端末の設置場所の開拓及び営業に関する業務、②本件端末の設置に関する業務、③本件端末の設置場所における本件端末の運用業務、④集金業務、⑤本件端末の修理及びメンテナンス業務並びに⑥その他本件端末の管理及び運用に関する一切の業務を無料で行うとされている。)

(ロ) 本件端末に係る契約期間中の①故障及び破損その他修繕の必要が生じた場合の費用、②インストールされるソフトウェアのアップデート及びセキュリティ対策に係る費用、③その他本件端末を本件決済サービスの決済用端末として利用するために必要な維持及び管理のための費用並びに④危険は、 [REDACTED] [REDACTED]が負担する(本件差替売買契約書第 [REDACTED]条第 [REDACTED]項、本件差替賃貸借契約書第 [REDACTED]条)。

(ハ) 請求人は、 [REDACTED]のホームページにおいて、前月末時点のタ

タブレット端末の設置状況の一覧（以下「本件端末設置情報」という。）を確認することができた。本件端末設置情報には、決済用タブレット端末ごとの「型名」、「端末識別番号」、「郵便番号」、「都道府県」、「地域」（〇〇市や〇〇区まで）及び「業種」が記載されていた。

ホ 本件端末に係る収益金の受領

請求人は、平成31年1月10日、[REDACTED]から、本件合意に基づき本件レンタル料 [REDACTED]（平成29年12月1日から平成30年11月30日までの間の本件レンタル料に係る本件最低保証額）を受領した。

なお、その後の期間に係る本件レンタル料は、支払われていない。

(4) 審査請求に至る経緯

イ 確定申告

請求人は、平成30年3月15日、原処分庁に対し、別表の「確定申告」欄のとおり記載した平成29年分の所得税及び復興特別所得税（以下、所得税及び復興特別所得税を併せて「所得税等」といい、請求人の平成29年分の所得税等を「本件所得税等」という。）の確定申告書（以下「本件確定申告書」という。）を提出した。

請求人は、本件確定申告書において、本件レンタルが事業所得を生じる事業に該当することを前提として、所得税法施行令第138条の規定に基づき、1台当たり100,000円未満であった本件端末の取得費全額を事業所得の金額の計算において必要経費に算入した。

ロ 原処分

原処分庁は、令和3年7月21日付で、請求人に対し、原処分庁所属の調査担当職員が令和元年11月7日から開始した請求人に係る税務調査（以下「本件調査」という。）に基づき、別表の「更正処分等」欄のとおり、本件所得税等の更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。

本件更正処分の理由は、本件レンタルが事業所得を生じる事業に該当せず、本件レンタルから生じる所得が雑所得に該当することから、本件端末の取得費を事業所得の金額の計算において必要経費に算入することができず、また、本件レンタルに係る損失の金額（収入金額零円から本件端末の取得費を差し引いたマイナ

ス4,900,000円。以下「本件損失金額」という。)が雑所得の計算上生じたものであることから、所得税法第69条《損益通算》の対象にもならないというものである。

ハ 審査請求

請求人は、令和3年10月15日、当審判所に対し、原処分不服があるとして審査請求をした。

2 争点

本件端末の取得費は、本件レンタルが事業所得を生じる事業に該当せず、事業所得の金額の計算において必要経費として控除できないか否か。

3 争点についての主張

| 原 処 分 庁 | 請 求 人 |
|--|---|
| <p>本件端末の取得費は、次のとおり、本件レンタルが事業所得を生じる事業に該当しないことから、事業所得の金額の計算において必要経費として控除することができない。</p> <p>(1) ある経済的行為が事業所得を生じる事業に該当するか否かは、①営利性・有償性及び反復継続性の有無や②自己の危険と計算による企画遂行性の有無、③当該行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、④当該行為に係る人的・物的設備の有無、⑤当該行為に係る資金調達の方法、⑥当該行為の目的、⑦当該行為によって相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性の有無、⑧行為者の職歴や社会的地位、生活状況などの客観的諸要素を総合的に検討して社会通念に従って判</p> | <p>本件端末の取得費は、次のとおり、本件レンタルが事業所得を生じる事業に該当することから、事業所得の金額の計算において必要経費として控除することができる。</p> <p>(1) 事業所得を生じる事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動をいう。上記事業に該当するか否かは、①営利性・有償性及び反復継続性の有無や②自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、③その者が費やした精神的・肉体的労力の有無及び程度、④人的・物的設備の有無、⑤その者の職業、経歴及び社会的地位を総合的に考慮し、所得税法の趣旨及び目的に照らし、社会通念に従って判断すべきである。</p> |

| 原 処 分 庁 | 請 求 人 |
|--|--|
| <p>断すべきものと解するのが相当である。</p> <p>(2) 本件レンタルは、有償性を有するものの、請求人が本件レンタル料を1回しか受け取っていないことからすれば、営利性及び反復継続性はない。</p> <p>(3) 本件レンタルには、請求人の危険と計算による企画遂行性はない。</p> <p>イ 本件レンタルは、その契約期間中、その業務の全てが [REDACTED] に一任されており、同社が本件端末の転貸先の決定や業務遂行に必要な判断を行い、本件端末の維持管理費用や賠償責任等の危険を負担していた。</p> | <p>(2) 本件レンタルは、本件端末を一定期間レンタルし、その対価として本件レンタル料を得るものであり、営利性・有償性及び反復継続性が認められる。</p> <p>当初の予想に反して請求人が本件レンタル料を1回しか受け取っていないことは、単なる結果であり、利益がなかったという結果は、営利性・有償性及び反復継続性を否定する事情ではない。また、原処分庁は、本件更正処分理由において、有償性のみならず、本件レンタルが営利性及び反復継続性を有することを認めていたにもかかわらず、審査請求において営利性及び反復継続性が認められないと主張を変遷させたのか、合理的な理由が全く示されていない。</p> <p>(3) 本件レンタルには、請求人の危険と計算による企画遂行性がある。</p> <p>イ 本件レンタルは、請求人が本件決済サービス及び本件レンタルの内容を考慮し、その実施と本件端末の購入台数の決定という最も重要な経営判断を行った上で開始したものである。</p> <p>また、請求人は、本件レンタルの</p> |

| 原 処 分 庁 | 請 求 人 |
|---|---|
| <p>ロ 請求人は、本件レンタルの開始に当たり、その実施と購入台数の決定という重要な経営判断を行っている と主張するが、ある業務の開始前に、どの程度の資本を投下するかは一般的に検討する事項であり、請求人主張の判断が事業所得を生じる事業か否かを左右する重要な判断とはいえない。</p> | <p>開始後も本件端末設置情報をインターネット上で確認し、逐次、[REDACTED]に本件端末の導入店数、地方自治体や大企業との業務提携の状況などについて質問して報告を受け、これらの情報に基づき日常的に本件レンタルを継続するか否かを判断していたのであり、本件レンタルに関する業務の全てを [REDACTED]に一任していたものではない。</p> <p>さらに、本件レンタル料は本件決済サービスに係る端末から生じる粗利益をベースとして計算され、この粗利益の金額は本件端末を利用する店舗の決済金額に応じて変動する。そのため、本件レンタルは、本件レンタル料の変動リスクを伴うものであるといえるところ、この変動リスクは請求人が負担している。</p> <p>ロ 原処分庁は、本件レンタルに係る契約期間中、本件レンタルに係る業務の全てが [REDACTED]に一任されていたとして、本件レンタルが請求人の危険と計算によって企画遂行されていたものであることを否定する。</p> <p>しかしながら、請求人は、本件合意に基づき、 [REDACTED]</p> |

| 原 処 分 庁 | 請 求 人 |
|---|--|
| <p>請求人は、本件合意以降、本件端末の現物すら確認せず、本件端末設置情報をインターネット上で閲覧するのみであった。本件端末設置情報の内容は、[REDACTED]による本件端末の貸出先の郵便番号と業種のみで、日常的に確認すべき情報とはいえないし、請求人は、本件調査において本件端末の設置店舗等の稼働状況も把握していない旨申述しており、請求人が本件端末設置情報を確認して本件レンタルの継続についての判断を行っていたとも認められない。</p> <p>また、請求人が、[REDACTED]の販売代理店である[REDACTED]代表取締役の[REDACTED]（以下「[REDACTED]」という。）から、請求人主張の報告を受けていたとしても、それは、契約当事者としての一般的かつ自然な行為であり、本件レンタルの企画遂行性の根拠にはならない。</p> | <p>に本件レンタルに係る業務を委託し、この委託に係る委託手数料を実質的に負担していたから、[REDACTED]が本件レンタルに係る判断を行い、その危険を負担していたのは当然であり、このことは企画遂行性の有無の判断要素とはならない。請求人が、本件調査において、本件端末の設置店舗等の稼働状況も把握していない旨申述したことはない。</p> <p>自己の計算と危険において企画遂行していたとは、給与所得者と異なり、あらかじめ一定程度保証された所得を獲得するのではなく、自らが判断して利益獲得のために業務を企画していたことをいうのであって、本件端末に係る維持管理費用や賠償責任の所在は、自己の計算と危険において企画遂行していたか否かとは関係がない。</p> <p>また、そもそも請求人が[REDACTED]から本件レンタルに関する報告を受けていたことが契約当事者としての一般的かつ自然な行為と評されるかどうかは、本件レンタルの企画遂行性と全く関係がないが、請求人が[REDACTED]から本件レンタルに関する報告を</p> |

| 原 処 分 庁 | 請 求 人 |
|---|---|
| <p>(4) 本件レンタルに係る請求人の精神的・肉体的労力の程度は極めて低い。</p> <p>(5) 本件レンタルにおいて、請求人は人的・物的設備を備えていない。</p> <p>(6) 請求人の本業は、税理士業等であり、その収入は本件レンタル開始後に増加している。請求人が過去に本件レンタルに関連する職業に関与したことはないことからしても、本件レンタルは片手間に開始されたものと推認される。</p> | <p>受けていたことは、賃貸人としての一般的かつ自然な行為ではなく、自らの事業として本件レンタルを営んでいたことを示す証拠である。</p> <p>(4) 本件レンタルにおいて、請求人はレンタルの対象物の種類及び数量の決定に精神的・肉体的労力を要している。本件レンタルの開始後に費やす請求人の精神的・肉体的労力の程度は低いが、これは、請求人が XXXXXXXXXX XXXXXXXXXX に本件レンタルに係る業務を委託していたからであり、本件レンタルが事業所得を生じる事業か否かの判断に影響しない。</p> <p>(5) 請求人は、本件レンタルに係る人的・物的設備を備えていないが、その理由は、本件レンタルにおいて人的・物的設備を備える必要がないからであって、人的・物的設備の状況は、本件レンタルが事業所得を生じる事業か否かの判断に影響しない。</p> <p>(6) 本件レンタルは、社会貢献に資するような新規ビジネスを展開し、税理士業等以外の新たな経済的基盤とするために開始したものである。そのための初期投資である本件端末の取得費は、本件所得税等の確定申告上の総所得金額の XXXXXX を超えており、本件レンタル</p> |

| 原 処 分 庁 | 請 求 人 |
|---|--|
| <p>(7) 本件レンタルによって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があったものとは認められない。</p> <p>本件レンタルは、本件レンタル料が本件最低保証額のみの場合、5年間で本件端末の取得費の XXXXXX しか回収できないというものであった。また、実際には、平成31年に本件最低保証額を1回受け取ったのみで、これ以降、本件最低保証額の支払もなかった。そのため、請求人が実際に得た本件レンタル料は、本件端末の取得費である投下資本の額に遠く及ばないものであった。</p> | <p>を片手間で開始したものではない。</p> <p>新たな事業を開始する場合に、当初は投資に見合った収益を上げられずに損失を生じることが一般的であり、本件レンタルに関する所得が赤字であることは、事業所得を生じる事業であることを否定する根拠とはならない。本件レンタルは、請求人の新たな経済的基盤とするためのものであるから、請求人が税理士業等を営んでいるという社会的地位、生活状況は、本件レンタルが事業所得を生じる事業か否かの判断に影響しない。</p> <p>(7) 本件レンタルは、インバウンド需要の拡大によって本件端末の利用が増加し、それに伴って本件最低保証額を上回る本件レンタル料を収入として得ることを見込んで開始したものである。</p> <p>請求人が実際に受領した本件レンタル料が本件最低保証額1回分のみとなったのは、単に XXXXXX 側の事情による結果論にすぎない。事業の全てが成功して安定した収益をもたらすものではないから、収益の安定性は、本件レンタルが事業所得を生じる事業か否かの判断には影響しない。事業開始後に事業が頓挫して収益がないことをもって事業所得に該当し</p> |

| 原 処 分 庁 | 請 求 人 |
|---------|----------------|
| | ないとするのは不合理である。 |

4 当審判所の判断

(1) 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し、当該所得に係る総収入金額を得るために要した費用の額は事業所得の必要経費に算入されることとなるが（所得税法第27条第1項及び第2項、同法第37条《必要経費》第1項並びに所得税法施行令第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し、当該所得に係る費用の額は事業所得の必要経費には算入されず雑所得の必要経費に算入されることとなる。

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。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) 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 請求人は、本件決済サービスの決済用端末に利用される決済用タブレット端末の台数を決定して [REDACTED] から本件端末を購入し、購入と同時に本件端末を一括して [REDACTED] にレンタルした上で、 [REDACTED] が本件端末を本件決済サービスの決済用端末として運用（転貸）していた。

このため、請求人は、本件端末の現物は確認していなかった。

ロ 請求人が受領する本件レンタル料の算定は、上記1の(3)のロの(ハ)のDのとおり、本件端末の購入金額により本件最低保証額は確定されるものの、請求人がレンタルする本件端末のみではなく、本件決済サービスの算定対象端末に係る本件決済手数料から、決済プロバイダーへの手数料及びタブレット設置代理店に支払う設置手数料を控除した本件粗利益及び本件粗利益以外の利益（以下、本件粗利益と併せて「本件分配対象利益」という。）が基礎とされているところ、本件粗利益以外の利益とは、 [REDACTED] が受領するネットショップや仮想通貨決済でのオンライン決済手数料等の利益であり、同グループが本件決済サービスを利用する店舗に貸与するタブレット端末の利用とは関連のない利益であった。

ハ 請求人は、契約期間中であっても、中途解約により本件端末の全てを本件決済サービスに利用しないようにすることはできるものの、本件端末の一部を本件決済サービスに利用しないようにすることはできなかった。

ニ 請求人は、上記1の(3)のニの(ハ)のとおり、本件端末設置情報により、本件端末の設置されている地域（市区町村）や転貸先の事業者の業種（飲食業等）などについては確認することができたが、具体的な貸出先の店舗名や住所、貸出期間、月別年別のキャッシュレス決済金額及び決済手数料等については確認することができなかった。そして、上記1の(3)のニの(イ)のとおり、本件端末の運用（転貸）については [REDACTED] が自由に決定することができることとされており、本件端末の利用に関する権限は、 [REDACTED] が有していた。一方、請求人は、本件端末を自身が指定する事業者に転貸するなどの本件決済サービスに係る事業の具体的な実施内容について指示することもできなかった。

ホ 上記1の(3)のニの(イ)及び(ロ)のとおり、本件端末に係る維持管理のための費用及び危険は [REDACTED] が負担するため、本件レンタルにおいて、請求人が負担する費用は本件端末の取得費のみであり、また、本件レンタル料は、

の本件粗利益により変動するものの、本件粗利益が赤字になったとしても、請求人は当該赤字を負担することはなかった。

(3) 検討

イ はじめに

請求人は、本件端末の取得費を事業所得に係る必要経費に算入することができる旨主張し、その根拠として本件レンタルから生ずる所得を事業所得であると主張するところ、本件レンタルから生ずる所得が事業所得に該当するというためには、上記(1)で説示したとおり、本件レンタルが請求人の計算と危険において独立して営まれていることが必要である。

そして、本件レンタルが請求人の計算と危険において独立して営まれているというためには、請求人が、その事業遂行上の重要な事項について最終的な判断権限を有することが必要であるというべきであり、その事業遂行上の重要な事項は、事業の内容や性質によって異なるものの、事業が営利を目的とするものであることからすれば、所得金額への影響の有無及びその程度を考慮して判断すべきである。そこで、この点について、以下検討する。

ロ 本件レンタル遂行上の重要な事項について

本件レンタルにおいては、上記(2)のホのとおり、請求人の負担は本件端末の取得費のみであるから、所得金額に影響するのは総収入金額となる本件レンタル料である。そして、本件レンタル料は、上記(2)のロのとおり、本件端末の購入金額により本件最低保証額は確定されるものの、本件分配対象利益に基づいて算定されるものであり、本件分配対象利益によってその金額は変動する。

そうすると、本件レンタル料の変動要素である本件分配対象利益を獲得することは、本件レンタルにおける事業遂行上の重要事項であるといえる。したがって、本件レンタルが請求人の計算と危険において独立して営まれているか否かについては、本件分配対象利益の獲得につき、請求人が最終的な判断権限を有しているか否かが重要な判断要素となる。

ハ 本件分配対象利益の獲得に係る請求人の判断権限の有無について

(イ) 本件分配対象利益の算定は、①本件決済サービスによって生じる本件粗利益と②本件決済サービス以外の事業によって生じる本件粗利益以外の利益とが基礎とされているところ、このうち②の本件粗利益以外の利益は、上記(2)のロの

とおり、本件端末の利用とは関連のないの利益に係るものであるから、その獲得についての判断権限は、に帰属し、請求人は、この点につき、何らの判断権限も有していなかったものといえる。

(ロ) また、上記(イ)の①の本件粗利益の獲得についても、次のAないしCのとおり、請求人は、その判断権限を有していなかったものと認められる。

A 上記1の(3)のロの(ロ)及び(ハ)並びに当審判所の調査によると、は、同グループが企画運営する本件決済サービスにおいて、本件粗利益をより多く獲得するためには、本件決済サービスの利用店舗を増やす必要があるため、本件決済サービスの利用店舗にタブレット端末を無償で貸し出すこととし、当該端末の購入資金を調達するために端末オーナーを募集することを企画したものであるところ、請求人は、これに応じたものにすぎず、何ら本件決済サービスに係る事業内容等の決定に関与してきたものではないと認められる。また、本件端末の購入及びレンタルに係る合意内容についても、同グループが企画したものであると認められる。

B そして、上記A並びに上記(2)のイ、ハ及びニからすると、本件端末に係る機種種の選定及び調達方法、同端末の設置場所の開拓及び営業並びにその後の同端末の保守管理及び運営など、本件粗利益の増減に影響を及ぼすべき業務上の判断権限は、全てが有しており、請求人は、これら本件決済サービスに係る事業の具体的な内容について、に対して指示をする権限を有していなかったものと認められる。

C 上記A及びBによれば、本件粗利益の獲得については、がその判断権限を有しており、請求人は、何ら判断権限を有していなかったとみるのが相当である。

(ハ) したがって、請求人は、本件レンタルの遂行上の重要な事項である本件分配対象利益の獲得に係る判断権限を有していなかったといえる。

ニ まとめ

以上によれば、請求人は、本件レンタルの遂行上の重要な事項である本件分配対象利益の獲得に係る判断権限を有していなかったといえる。したがって、本件レンタルは、請求人の計算と危険において独立して営まれているものであるとは

いえない。当審判所の調査の結果によっても、この認定を覆すに足りる証拠は見当たらない。

よって、本件レンタルは、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ずる所得は、事業所得には該当しないから、本件端末の取得費は、事業所得の必要経費に算入することはできない。

なお、本件レンタルから生ずる所得は、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し、本件端末の取得費は、雑所得の必要経費に算入することとなる。

(4) 請求人の主張について

イ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(3)のイのとおり、本件レンタルを継続するか否かの判断を日常的に行い、 に対して本件端末の導入店数、地方自治体や大企業との業務提供の有無について質問し、 から報告を受けていたと主張するが、本件端末に関して、請求人から、本件端末設置情報以外の情報を得ていたことに関する具体的な証拠の提出はない。仮に、 から何らかの報告を受けていたとしても、上記(2)のニ及び上記(3)のハのとおり、請求人は本件端末の設置場所を指定する権限を有していなかったのであるから、請求人に本件レンタルを遂行する上での重要な事項に係る判断権限がなかったとの上記認定は左右されない。

また、請求人は、本件レンタル料は、本件粗利益をベースとして計算され、本件粗利益の金額が本件端末を利用する店舗の決済金額に応じて変動することから、本件レンタル料についての変動リスクは請求人が負担している旨主張する。

しかし、請求人は、上記(3)のハで説示したとおり、この変動リスクについて、自らの判断権限によってこれを軽減したり改善したりすることができなかったのであるから、請求人が上記変動リスクを負担していたことは、請求人に本件レンタルを遂行する上での重要な事項に係る判断権限がなく、本件レンタルが事業所得を生ずべき事業に該当しないとの上記認定に影響を及ぼすものではない。

したがって、請求人の上記主張にはいずれも理由がない。

ロ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(3)のロのとおり、実質的に委託手数料を支

払うことにより業務を受託しているが本件レンタルに係る判断や危険負担をしていたのであり、このことは企画遂行性の有無の判断要素とはならない旨主張し、当該主張は、請求人が危険負担をしていなくても受託者であるが危険負担をしていたから、請求人の行為と同視できる旨の主張と解される。

しかしながら、上記(3)のハの(イ)で説示したとおり、本件レンタルは、が企画運営している本件決済サービスの端末オーナーとして請求人が応募し、本件合意をしたことによるものであり、本件分配対象利益をいかに獲得するかについては、同グループが主体となって企画運営しているものであって、端末オーナーである請求人の委任に基づいて行っているのみは相当ではない。

したがって、業務委託関係の存在を前提として、の行為を請求人の行為と同視すべきとする請求人の主張には、理由がない。

ハ 請求人のその他の主張については、上記(3)のニで説示したとおり、本件レンタルが、請求人の計算と危険において独立して営まれているものであるとはいえない以上、本件レンタルから生ずる所得の所得区分の判断には影響しない。

(5) 本件更正処分の適法性について

上記(3)のとおり、本件レンタルから生ずる所得は雑所得に該当するから、本件端末の取得費を事業所得に係る必要経費に算入することはできず、本件損失金額を所得税法第69条第1項の規定により事業所得の金額から控除することもできない。これに基づき請求人の本件所得税等の事業所得の金額、総所得金額及び納付すべき税額を算出すると、いずれも本件更正処分の額と同額となる。

また、本件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、本件更正処分は適法である。

(6) 本件賦課決定処分の適法性について

上記(5)のとおり、本件更正処分は適法であり、本件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

た本件賦課決定処分は適法である。

(7) 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

審査請求に至る経緯

(単位：円)

| 区分 | | 確定申告 | 更正処分等 |
|-----------|---------|------------|-----------|
| 項目 | | | |
| 年 | 月 日 | 平成30年3月15日 | 令和3年7月21日 |
| 総所得金額 | | [REDACTED] | |
| 内 | 事業所得の金額 | | |
| | 給与所得の金額 | | |
| 納付すべき税額 | | | |
| 過少申告加算税の額 | | | |

[REDACTED]