

大阪地方裁判所 令和●●年（〇〇）第●●号 所得税決定処分取消等請求事件

国側当事者・国（芦屋税務署長事務承継者南税務署長）

令和6年10月30日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	中村 和洋 渡邊 春菜
被告	国
同代表者法務大臣	牧原 秀樹
処分行政庁	芦屋税務署長事務承継者 南税務署長 土田 真弘
同指定代理人	形野 浩平
同	花谷 愛華
同	檜垣 政敏
同	後谷 尚
同	松原 哲也
同	荒木 健太郎
同	日高 良子

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 芦屋税務署長が令和2年10月23日付けで原告に対してした平成28年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち、総所得金額3141万4841円、納付すべき税額マイナス228万9700円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 芦屋税務署長が令和2年10月23日付けで原告に対してした平成29年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち、総所得金額4612万4732円、納付すべき税額974万5100円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 3 芦屋税務署長が令和2年10月23日付けで原告に対してした平成30年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち、総所得金額1億1030万7190円、納付すべき税額3727万3300円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

投資コンサルタント会社の代表取締役である原告は、（１）仮想通貨のマイニングにより収益を得る業務（以下「本件マイニング業」という。）、（２）建設用仮設資材のオペレーティングリースにより賃料収入を得る業務（以下「本件リース業」という。）、（３）決済用タブレット端末の賃貸により賃料収入を得る業務（以下「本件レンタル業」といい、本件マイニング業、本件リース業、本件レンタル業を併せて、以下「本件三業務」という。）、（４）海外の銀行の定期預金を顧客に紹介し、顧客が預け入れた定期預金の額に応じて一定の報酬を得る業務（以下「本件アフェリエイト業」という。）により個人所得を得ており、平成２８年分から平成３０年分まで（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。）に関し、本件三業務及び本件アフェリエイト業に係る所得をいずれも事業所得に該当するとして確定申告をした。原告は、その後、本件アフェリエイト業に係る所得が雑所得に、本件三業務に係る所得が事業所得にそれぞれ該当するとして修正申告をしたところ、芦屋税務署長（事務承継前の処分行政庁）から、本件三業務に係る所得が雑所得に当たるなどとして、令和２年１０月２３日付けで、①本件各年分の所得税等の各更正処分（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「本件賦課決定処分①」という。）を受けるとともに、②平成２８年分及び平成３０年分の修正申告に基づく増差税額に対する過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分②」といい、本件賦課決定処分①及び本件賦課決定処分②を併せて「本件各賦課決定処分」、本件各更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。）を受けた。

本件は、原告が、被告を相手に、本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

１ 関係法令の定め

別紙１「関係法令の定め」記載のとおりである。なお、同別紙において定める略称等は、以下においても用いることとする。

２ 前提事実（当事者間に争いのない事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（１）当事者等

原告は、投資コンサルタント会社であるＡ株式会社（以下「Ａ社」という。）の代表取締役であり、個人としても、不動産賃料収入を得ていたほか投資コンサルティング業を営んでいた。（甲６７、弁論の全趣旨）

（２）本件アフェリエイト業

原告は、平成２７年頃から、海外の銀行の定期預金を顧客に紹介し、顧客が定期預金を預け入れることで、香港にある仲介会社のＢ（以下「Ｂ」という。）を通じて、顧客が預け入れた定期預金の額に応じて一定の報酬を得る業務（本件アフェリエイト業）を営んでいた。

（甲６、乙２（１ないし２頁））

（３）本件リース業

ア 原告は、平成２８年１２月１５日、株式会社Ｃ（以下「Ｃ」という。）との間で、同社から建設用仮設資材を合計３２４０万円（税込み）で買い受ける旨の売買契約を締結し、同日、Ｃの関連会社であり、株式会社Ｄの前身である株式会社Ｅ（以下、両会社を区別せずに「Ｄ社」という。）との間で、以下の内容を含む仮設資材オペレーティングリース契約を締結した。（乙２（２ないし５頁、１２ないし１３頁））

(ア) 目的 原告がD社に対して上記仮設資材を賃貸するとともに、同社が上記仮設資材を第三者に転貸することを予め承諾する。

(イ) 賃借料 月額30万円(税抜き)

(ウ) 賃貸借期間 平成28年12月21日から平成35年12月20日

(エ) 上記仮設資材の使用及び保安

a D社は、上記仮設資材の賃借期間中は保管場所を用意し、善良な管理者の注意義務をもって上記仮設資材を管理しなければならない。

b D社は、上記仮設資材の管理上又は使用に起因する一切の人的又は物的損害の責任を負うものとし、管理・使用に関して原告は一切の責任を負わないものとする。

c D社は、上記仮設資材に損害保険をかけ、保険料を負担する。

d D社は、上記仮設資材の補修・補てんに必要な費用を毎月補修積立金として積み立てるものとし、上記仮設資材の補修・補てんが生じたときはこの補修積立金を使用するものとする。なお、この補修積立金に関して原告に開示を求められた場合は開示するものとする。

イ 原告は、平成29年8月17日、Cとの間で、同社から建設用仮設資材を合計1080万円(税込み)で買い受ける旨の売買契約を締結し、同日、D社との間で、以下の内容を含む仮設資材オペレーティングリース契約を締結した。(乙2(2ないし5頁、24ないし35頁))

(ア) 目的 前記ア(ア)と同じ

(イ) 賃借料 月額10万円(税抜き)

(ウ) 賃貸借期間 平成29年8月21日から平成36年8月20日

(エ) 上記仮設資材の使用及び保安 前記ア(エ)と同じ

(以下、前記ア及びイの建設用仮設資材を併せて「本件仮設資材」といい、前記ア及びイの仮設資材オペレーティングリース契約を併せて「本件リース契約」という。)

(4) 本件レンタル業

原告は、平成29年11月28日、F株式会社(以下「F社」という。)との間で、同社からキャッシュレス決済用タブレット端末である●●決済端末500台(以下「本件決済端末」という。)を、1台9万8000円(税込み。合計4900万円)で買い受ける旨の売買契約を締結し、同日、F社との間で、以下の内容を含む賃貸借契約(以下「本件レンタル契約」という。)を締結した。(甲16の1・2、乙2(5ないし8頁、36ないし42頁))

ア 基本合意 原告は、F社に対し、本件決済端末を賃貸する。

イ 契約期間 本件レンタル契約締結日を含む月の1日から起算して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し出がない限り、最大4回に限り、当然に更新される。

ウ 転貸の承諾 原告は、F社が相当と認める第三者に転貸することを予め包括的に承諾する。

エ 賃料 1年あたり、①F社が本件決済端末を含む●●決済端末を転貸等することにより得られた粗利益の金額に一定割合を乗じた金額か、②本件決済端末の台数に1万4700円を乗じた金額(735万円)のいずれか大きい方とする。

オ 修繕・ソフトウェアアップデート

(ア) F社は、本件レンタル契約期間中に本件決済端末に故障及び破損その他修繕の必要が生じた場合、自らの費用で修繕を行う。

(イ) 本件決済端末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決済端末をキャッシュレス決済用端末として用いるために必要な維持・管理は、全てF社が自らの費用で行う。

(5) 本件マイニング業

ア 原告は、平成30年12月4日、後記イのとおりG株式会社（以下「G社」という。）から買い受ける予定であった仮想通貨のマイニングマシン100台（以下「本件マイニングマシン」という。）に係る投資計画につき、経済産業大臣に対し、中小企業等経営強化法（令和元年法律第21号による改正前のもの。以下「経営強化法」という。）の経営力向上設備等のうち収益力強化設備に関する投資計画の確認申請をし、同月5日、その確認を受けた。

そして、原告は、同月11日、近畿経済産業局長に対し、上記経営力向上設備等に係る経営力向上計画について同法13条1項に基づく認定の申請をし、同月14日、その認定を受けた。（甲9、23、乙6、17）

イ 原告は、平成30年12月27日、G社との間で、同社から本件マイニングマシン（100台）を、1台38万8800円（税込み。合計3888万円）で買い受ける旨の売買契約を締結し、同日、G社との間で、以下の内容を含む業務委託契約（以下「本件業務委託契約」という。）を締結した。（甲5、8、乙2（8ないし11頁、43ないし46頁））

(ア) 基本合意 原告は、本件マイニングマシンに関し、仮想通貨のマイニング業務をG社に委託する。また、同社が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については、同社が決定する。

(イ) 契約期間 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

(ウ) 運用業務委託の承諾 原告は、G社が、契約期間中、本件マイニングマシンを、仮想通貨のマイニングの最大効率化を目的として、同社が相当と認める設置場所への移設、又は第三者に運用業務を委託することを予め包括的に承諾する。また、その内容については、同社が自由に決定できるものとする。

(エ) 収益の送付

a G社は、毎月末締め翌月10日に、当該月にマイニングされた仮想通貨の総額から、当該月に発生した同社が定める費用を除いた仮想通貨の量（以下「本件業務収益」という。）を、同社がマイニングすると決定した種類の仮想通貨で原告に送付する。

b 当月の本件業務収益がマイナスとなる場合には、本件業務収益は送付されないが、その場合にも、同社は原告に対して何らの請求を行わない。

c G社は、①市況環境に鑑み、分配仮想通貨総量がゼロないしマイナスになると判断した場合、②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、当該メンテナンスのためにマイニング作業を停止することが必要な場合には、原告への予告なくマイニング作業を停止することができる。

(オ) 修繕その他の維持管理

a G社は、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、修復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う。

- b G社は、契約期間中、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・管理は、全て、自らの費用で行う。

(6) 確定申告及び修正申告等

ア 確定申告

原告は、芦屋税務署長に対し、本件各年分の所得税等に係る確定申告書（以下「本件各確定申告書」という。）を、いずれも法定申告期限内に提出し、別表1の各「確定申告」欄記載のとおり、それぞれ申告した。本件各確定申告書においては、本件アフェリエイト業及び本件三業務に係る所得は、いずれも事業所得とされていた。（乙3ないし5）

イ 本件調査

芦屋税務署所属の調査担当者（以下「本件調査担当者」という。）は、令和元年8月23日、原告に対し、本件各年分の所得税等に係る税務調査（以下「本件調査」という。）の事前通知を行い、その後、同年9月11日にA社に臨場して実地の調査を開始し、原告から本件アフェリエイト業及び本件三業務の内容等について聴取するとともに、関係書類の提出を受けるなどした。（乙7）

本件調査担当者は、令和2年3月3日、原告の税務代理人（乙税理士。以下「乙税理士」という。）から本件三業務の取扱いについて見解を求められたのに対し、「雑所得に該当することで課税を検討している」旨を電話で回答し、さらに、同年6月25日、芦屋税務署に来署した原告の税務代理人（丙税理士。以下「丙税理士」という。）に対し、本件調査の調査結果の内容として、本件三業務に係る所得は事業所得ではなく雑所得に該当するなどと説明するとともに、修正申告を勧奨した。（乙7（21、25頁）、乙11、12）

ウ 修正申告

原告の税務代理人（丙税理士）は、令和2年6月25日の上記イの説明の終了後間もなくして、芦屋税務署長に対し、本件各年分の所得税等に係る各修正申告書（以下「本件各修正申告書」という。）を提出し、別表1の各「修正申告」欄記載のとおり、それぞれ修正申告をした（乙7、13ないし15。以下「本件各修正申告」という。）。

本件各修正申告書の内容は、①本件各年分の本件三業務に係る所得を事業所得としたまま、本件アフェリエイト業に係る所得を事業所得から雑所得に変更する、②これに伴い、本件アフェリエイト業に係る貸倒引当金繰入額及び貸倒引当金繰戻額を事業所得の金額の計算上除外する、③当初申告した本件アフェリエイト業に係る接待交際費のうち、平成28年分3万8056円、平成29年分11万円及び平成30年分2万3300円が過大計上であったとして、自己否認するという内容であった。（乙16）

エ 本件各処分

芦屋税務署長は、令和2年10月23日付けで、原告に対し、本件各年分の所得税等について、それぞれ別表1の各「更正処分等」欄記載のとおり、本件各処分及び本件賦課決定処分①をした。（甲1ないし3）

また、芦屋税務署長は、同日付で、原告に対し、別表1の平成28年分及び平成30年分の各「修正申告」欄の「過少申告加算税の額」欄のとおり、本件賦課決定処分②をした。（甲17、18）

本件各更正処分は、①本件三業務に係る所得は事業所得ではなく雑所得に該当すること、②本件アフェリエイト業に係る所得は雑所得ではなく事業所得に該当することを前提とするものであった。(甲1ないし3)

オ 審査請求

原告は、令和3年1月16日、本件各処分の一部に不服があるとして、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。(乙1)

国税不服審判所長は、令和4年1月7日付けで、上記審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。(甲4)

カ 事務承継

原告は、令和3年4月13日付けで、所得税等の納税地を住所地から事業所の所在地に移転させる旨の届出書を芦屋税務署長に提出したため、本件における処分行政庁の地位は、上記納税地を所管する南税務署長が承継した。(弁論の全趣旨)

(7) 本件訴えの提起

原告は、令和4年7月7日、本件訴えを提起した(顕著な事実)。

3 本件各処分の適法性に関する被告の主張

別紙2「被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性」記載のとおりである。

原告は、本件訴訟において、後記4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を争っていない。

4 争点

(1) 本件三業務に係る所得は、所得税法上、事業所得又は雑所得のいずれに該当するか

(2) 平成28年分及び平成30年分の修正申告書の提出は、通則法65条1項又は5項に規定する「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」場合に該当するか否か

5 争点に関する当事者の主張

(1) 争点(1)(本件三業務に係る所得は、所得税法上、事業所得又は雑所得のいずれに該当するか)について

(被告の主張)

ア 事業所得該当性の判断枠組み

(ア) 判断枠組み

ある所得が所得税法27条1項にいう事業所得に該当するか否かは、「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」であるか否かによって判断すべきである(最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁参照)。そして、その所得を得るための活動が事業(所得税法施行令63条12号にいう「対価を得て継続的に行う事業」)に該当するかどうかを社会通念に従って判定する場合には、①営利性、有償性の有無、②継続性・反復性の有無、③自己の危険と計算による企画遂行性の有無、④その取引に費やした精神的あるいは肉体的労力の程度、⑤人的・物的設備の有無、⑥その取引の目的、⑦その者の職業・社会的地位・生活状況などの諸要素を総合的に検討し、社会通念に照らして判断すべきである。

(イ) 改正後通達35-2について

改正後通達35-2（注）後段については、上記（ア）のとおり社会通念で判定することが原則であるが、その所得に係る取引を帳簿書類に記録し、かつ、記録した帳簿書類を保存している場合には、その所得を得る活動について、一般的に、営利性、継続性及び企画遂行性を有し、社会通念での判定において、事業所得に区分される場合が多いと考えられるものの、「次のような場合には、事業と認められるかどうかを個別に判断することになります。」とした上で、①その所得の収入金額が僅少と認められる場合、②その所得を得る活動に営利性が認められない場合を挙げているから、上記①及び②は、事業と認められるか否かを個別に判断する場合を例示的に列挙したものにすぎない。

改正後通達35-2は、「その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうか」を基本的な判断枠組みとするものであって、上記（ア）の判断枠組みを何ら変更するものではないから、事業所得に該当するか否かが帳簿書類の保存の有無や収入金額といった形式面のみで判断されることになるわけではない。

イ 本件マイニング業に係る所得

（ア）事業所得に該当しないこと

原告は、本件業務委託契約によりマイニングに関する一切の業務をG社に委託しており、マイニングする仮想通貨の種別の決定、市況環境を踏まえてマイニングを停止するか否か等の判断は全てG社に委ねられ、原告が関与することは予定されていない。本件マイニング業は、原告が、不特定多数の投資家の一人として、同社との間で本件業務委託契約を締結し、同社が本件マイニングマシンを運用して行う仮想通貨のマイニングにより収益を得る業務であって、原告が「仮想通貨マイニング事業」の企画立案に携わっていたとしても、その内容や成果等によって本件マイニング業において原告が得られる収益や負担すべき費用が直ちに変動するわけではないから、自己の危険と計算による企画遂行性があるとはいえない。

また、原告は、本件マイニングマシンの購入費用を拠出してその所有権を取得したのみであり、原告が本件マイニング業に費やした精神的・肉体的労力の程度は低いことに加え、原告は、本件マイニングマシンの現物を確認したことすらなく、修繕その他の維持管理はG社に一任しており、本件マイニング業を遂行するための人的・物的設備を備えているとはいえない。

さらに、原告は、本件マイニング業の初期投資費用の全額を自己資金から捻出しており、顧客等から業務の対価を得ることを目的としていないこと、原告は、A社の代表取締役を務めているほか、平成27年から個人事業主として本件アフィリエイト業を開業し、継続して安定した給与収入及び事業収入を得ており、本件マイニング業が生活の資金を得ることを目的としたものではないことからすれば、本件マイニング業は、社会通念上の事業ではなく、むしろ原告の個人的な資産運用にすぎない。

（イ）経営強化法に基づく経営力向上計画の認定について

原告が、経営強化法13条1項に基づく認定を受けるに際して近畿経済産業局長に提出した経営力向上計画に係る認定申請書には、G社に対して本件マイニングマシンの運用を全面的に委託することは一切記載されていないから、原告が同局長から上記認定を受けた経営力向上計画に基づく事業と本件マイニング業とは質的に異なるというべきである。

また、租税特別措置法（平成31年法律第6号による改正前のもの。以下「措置法」という。）10条の5の3第1項は、経営強化法に基づく経営力向上計画の認定を受けた者が、当該計画に基づき、特定経営力向上設備等を「事業の用に供した」場合に、その者の事業所得の金額の計算上、当該設備等を用いた経済的行為により生ずる所得が事業所得に該当することが適用の前提とされているものの、税務上の要件（取得価格等）を満たさない場合には、税制措置の適用を受けることができないことは、「経営力向上計画策定の手引き」等においても明らかにされている。すなわち、措置法10条の5の3第1項は、一定の経済的行為が所得税法27条1項所定の事業所得を生ずべき事業に該当することを前提として、当該事業の用に供される減価償却資産（同法2条1項19号）である特定経営力向上設備等につき、その償却費として事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額を定めた同法49条1項の特例規定であるから、特定経営力向上設備等を用いて行う経済活動であっても、同法27条1項所定の事業所得を生ずべき事業に該当しない場合には、措置法10条の5の3第1項の規定は適用されない。

したがって、原告が経営強化法に基づく経営力向上計画について認定を受けたことから、直ちに、本件マイニング業に係る事業が事業所得における事業に該当するとはいえない。

ウ 本件リース業に係る所得

本件リース業は、本件仮設資材をH社から購入すると同時にその全部を同社の関連会社であるD社に賃貸し、同社がこれを第三者に転貸することを前提としたスキームであり、原告は、本件仮設資材の現物を確認したことすらなく、一般的な仮設資材オペレーティングリース事業の遂行に必要な営業、審査、経営判断等に関与する余地は全くない。また、本件リース業においては、原告は、初期投資費用（本件仮設資材の購入費用）以上に、費用ないし損失を負担することは予定されていない。本件リース業は、原告が、不特定多数の投資家の一人として、H社から本件仮設資材を購入し、D社に賃貸することによって賃料収入を得る業務であって、原告が「仮設資材オペレーティングリース事業」の企画立案に携わっていたとしても、その内容や成果等によって本件リース業において原告が得られる収益や負担すべき費用が直ちに変動するわけではないから、原告自身の危険と計算による企画遂行性は認められない。

また、原告は、本件仮設資材の購入費用を拠出してその所有権を取得したのみであり、原告が本件リース業に費やした精神的・肉体的労力の程度は低いことに加え、原告は、リース物件である本件仮設資材を保管するための店舗や倉庫等の物的設備も備えておらず、本件仮設資材は、あくまでもリースの対象となる商品にとどまるから、原告は、オペレーティングリース事業を遂行するための人的・物的設備を備えているとはいえない。

さらに、本件リース業の初期投資費用（本件仮設資材の購入費用）には、原告が有していたH社の社債の償還金等が充てられており、社債の購入原資は原告の自己資金であるから、本件リース業は、社会通念上の事業ではなく、むしろ原告の個人的な資産運用にすぎない。

エ 本件レンタル業に係る所得

本件レンタル業は、本件決済端末をF社から購入すると同時にその全部を同社に賃貸し、同社がこれを第三者に転貸することを予定し、その転貸借の内容も、同社が自由に決定で

きることとされている。原告は、本件決済端末の現物を確認したことすらなく、一般的なレンタル事業の遂行に必要な営業、審査、経営判断等に関与する余地は全くない。また、本件レンタル業においては、原告は、初期投資費用（本件決済端末の購入費用）以上に、費用ないし損失を負担することは予定されていない。本件レンタル業は、原告が、不特定多数の投資家の一人として、同社から本件決済端末を購入し、同社がこれを第三者に転貸することによって賃料収入を得る業務であって、原告が「タブレットのレンタル事業」の企画立案に携わっていたとしても、その内容や成果等によって本件レンタル業において原告が得られる収益や負担すべき費用が直ちに変動するわけではないから、原告自身の危険と計算による企画遂行性は認められない。

また、原告は、本件決済端末の購入費用を拠出してその所有権を取得したのみであり、原告が本件レンタル業に費やした精神的・肉体的労力の程度は低いことに加え、原告は、レンタルの対象である本件決済端末を保管するための店舗や倉庫等の物的設備も備えておらず、本件決済端末は、あくまでもレンタルの対象となる商品にとどまるから、原告は、レンタル事業を遂行するための人的・物的設備を備えているとはいえない。

さらに、原告は、本件レンタル業の初期投資費用（本件決済端末の購入費用）の全額を自己資金から捻出しており、本件レンタル業は、社会通念上の事業ではなく、むしろ原告の個人的な資産運用にすぎない。

オ 小括

したがって、本件マイニング業、本件リース業、本件レンタル業（本件三業務）に係る所得は、いずれも事業所得（所得税法２７条１項）には該当せず、また、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から、いずれも雑所得（同法３５条１項）に該当する。

（原告の主張）

ア 事業所得該当性の判断枠組み

（ア）判断枠組み

前記（被告の主張）ア（ア）と同じ

（イ）改正後通達３５－２について

改正後通達３５－２に係る解説（甲２０。以下「本件解説」という。）によれば、改正後通達３５－２は、（１）帳簿への記録及び保存がされている場合であり、かつ、（２）①その所得の収入金額が僅少と認められる場合（例年３００万円以下で主たる収入に対する割合が１０％未満）、②その所得を得る活動に営利性が認められない場合のいずれにも該当しない場合には、事業所得に当たるとするものである。

本件で争いがあるのは、自己の危険と計算による企画遂行性の有無であるところ、帳簿書類の記録及び保存がされていることは、事業としての企画遂行性を認めるに足りる有力な徴表であるし、国税庁が令和４年１２月に改訂した「暗号資産に関する税務上の取り扱いについてのFAQ」（甲５８）においても、暗号資産取引に係る収入金額が３００万円を超える場合で、帳簿書類の保存がある場合には原則として事業所得に当たるとされている。被告が、自ら定めた改正後通達に反する主張をすることは、信義則及び平等原則に違反し、失当である。

本件マイニング業については、平成３０年及び令和元年の収入金額が年間あるいは年

換算で300万円を超えるものである上、帳簿書類の記帳・保存もされていた。本件リース業については、平成28年から平成30年まではいずれも収入金額が年間あるいは年換算で300万円を超えており、帳簿書類の記帳・保存もされていた。令和元年度の収入が172万8000円にとどまっているのは、D社が仮設資材オペレーティングリース契約の契約上の地位を譲渡した会社（株式会社I）が事業を廃止し、事業の継続が不可能になったという特殊事情によるものである。本件レンタル業については、平成29年から令和元年まで、収入金額が年間あるいは年換算で300万円を超えるものである上、帳簿書類の記帳・保存もされていた。原告において本件レンタル業の継続ができなくなったのは、令和2年3月2日にF社が破産開始決定を受けたという特殊事情によるものである。したがって、本件三業務に係る所得は、改正後通達35-2によれば、いずれも事業所得に当たる。

イ 本件マイニング業に係る所得

（ア）事業所得に該当すること

原告は、G社の代表取締役の丁（以下「丁」という。）から仮想通貨マイニング事業を共同で企画する提案を受け、本件マイニング業の立ち上げの段階から、丁と詳細な打合せをし、事業の内容、特にマイニングマシンの価格設定のような事業の根幹ともいうべき点についてまで積極的に提案を行っていたほか、事業を広めるためのマーケティングについては原告が主として担当していた。また、マイニングの対象とすべき仮想通貨については、平成30年10月頃に原告と丁との協議の結果、●●に決定され、原告は、同年12月から本件マイニング業を開始したという経緯がある。したがって、本件マイニング業については、原告がその企画立案段階から積極的に参画したものであり、原告の企画遂行性は優に認められる。

また、原告は、高額な資金投入をして本件マイニングマシンという主要な物的設備を準備しており、本件マイニング業は継続的に大きな利益を上げている。また、損失についてはG社が終局的に負担するのではなく、その後に利益が生じた月において清算されて原告が負担するものであるし、本件マイニング業の遂行に当たっての具体的な事務処理はG社が行うものの、原告は、その事務処理の内容について、同社から常に報告を受けており、同社との間の本件業務委託契約を継続するか解約して他社に委託するかという経営判断を常に行っていた。

（イ）経営強化法に基づく経営力向上計画の認定について

措置法10条の5の3第1項は、①特定中小事業者（経営強化法に基づく経営力向上計画の認定を受けた者）が、②指定期間内に、③一定の特定経営力向上設備等を取得等し、④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、事業所得の必要経費の計算上、原則（所得税法49条1項）よりも納税者に有利な計算方法を認めるものであり、上記①の要件を満たす者が、上記②ないし④の要件を満たす形で特定経営力向上設備等を用いた場合に、ここから生ずる所得が事業所得に当たることを前提としている。

原告は、本件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経営強化法13条1項に基づく認定を受けており、上記①の要件を満たす。そして、上記④の「事業の用に供する」とは、「指定事業」すなわち「当該中小事業者の営む製造業、

設備業、その他政令で定める事業」(措置法10条の3第1項)又は「当該特定中小企業の営む卸売業、小売業その他の政令で定める事業」(貸付の用を除く) (同法10条の5の2第1項)をいい、指定事業を個人が主たる事業として営んでいる必要はないところ、原告は、上記②から④の要件も満たすから、本件マイニング業に係る所得は事業所得に当たる。

また、原告が、上記認定を受けるに際して近畿経済産業局長に提出した経営力向上計画に係る認定申請書には、G社のパンフレットが添付されており、同社が本件マイニングマシンを運用することは資料を見れば明らかであるし、原告は、平成28年12月4日、近畿経済産業局の担当調査官と面談した際にも、本件マイニング業をG社に委託する旨説明していたから、原告は、本件マイニング業に係る事業について上記認定を受けたといえる。

ウ 本件リース業に係る所得

原告は、平成28年7月14日、コンサルタント会社である株式会社J (以下「J社」という。)から、仮設資材オペレーティングリース事業についての提案を受けたが、コンサルタント会社であるJ社を介すると報酬が必要となって利益が少なくなるため、直接、建設会社に依頼することとし、その数日後、取引関係があったCの代表取締役の戊 (以下「戊」という。)に対し、仮設資材のリース業を行うことを持ち掛けた。

原告は、J社の提案よりも投資家にとって魅力的な条件として、7年間で109%を回収すること (1年で約1.3%の利回り)、投資の最低額を1口500万円とすることなどを考案し、投資家に対する説明用資料を自ら作成し、その上で、原告は、同年12月から本件リース業を開始した。したがって、本件リース業については、事業が立ち上がる前の段階から、その企画立案は原告が主導して行っており、企画遂行性は優に認められる。

原告は、本件仮設資材という物的設備を購入しており、また、A社が行っていた老人ホーム建設事業の推進のために本件リース業を開始したものであって法人事業との関連性もあり、本件リース業開始後4年間にわたり、本件リース業を行い継続的に収益を上げていた。

エ 本件レンタル業に係る所得

原告は、平成29年6月頃、K株式会社の代表取締役のL (以下「L」という。)とG社の丁から、タブレットのレンタル事業のマーケティングを組み立てて欲しいとの依頼を受け、本件決済端末の価格及び購入者に対する配当利回りなどの具体的な事業の内容について提案をするとともに、同人らと協議を重ね、同年11月から本件レンタル業を開始した。したがって、本件レンタル業については、事業が立ち上がる前の段階から、その企画立案は原告が主導して行っており、企画遂行性は優に認められる。

原告は、本件決済端末という物的設備を購入しており、また、A社の紹介対象事業として本件レンタル業を手掛けているものであって法人事業との関連性もあり、本件レンタル業開始後3年間にわたり、本件レンタル業を行い継続的に収益を上げていた。

オ 小括

したがって、本件マイニング業、本件リース業、本件レンタル業 (本件三業務)に係る所得は、いずれも事業所得 (所得税法27条1項)に該当する。

また、本件マイニング業の必要経費たるマイニングマシン減価償却費については、雑所

得を前提とする普通償却ではなく、事業所得を前提とする特別償却となる（租税特別措置法10条の5の3第1項）。

- (2) 争点(2)（平成28年分及び平成30年分の修正申告書の提出は、通則法65条1項又は5項に規定する「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」場合に該当するか否か）について（原告の主張）

ア 通則法65条1項括弧書きの「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」場合とは、調査の結果、それに基づいた更正がされるべきことを予知して、その更正の内容に沿った修正申告がされたことを要求するものであり、修正申告の内容は、調査の対象となって更正が予知された範囲に属する必要がある。すなわち、納税者に対して調査説明（同法74条の11第2項）がされたものの、同説明内容に含まれていなかった事項に基づく修正申告は、上記場合には当たらない。

イ 本件調査（令和元年8月に開始された本件各年分の所得税等の税務調査）終了時における原告に対する説明は、本件三業務による所得はいずれも雑所得に該当するというものであって、本件アフェリエイト業について一切触れるものではなかった。その後、原告は、本件調査の説明事項に含まれていなかった本件アフェリエイト業による所得について雑所得に当たるとして修正申告を行ったものであり、本件各修正申告における修正内容は、上記説明手続で説明された「更正決定等をすべきと認めた理由」とは別の事項であり、調査結果内容説明後の説明外事項に係るものであった。

ウ 調査終了時に説明されなかった事項についての修正申告は、課税庁が当該事項を「今後予定される更正決定等の理由」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から、調査通知前に修正申告が行われた場合（通則法65条5項）と同様に、過少申告加算税は賦課されないというべきである。

仮に、調査通知前の修正申告と同様であるとはいえないとしても、調査終了時に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から、本件各修正申告は、通則法65条1項に規定する「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はない」場合に該当する。

エ したがって、本件賦課決定処分②は違法である。

(被告の主張)

ア 通則法65条1項又は5項に規定する「更正があるべきことを予知してされたものではない」場合とは、税務職員がその申告に係る国税についての調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足るか、あるいはその端緒となる資料を発見し、これによりその後調査が進行し先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し、更正に至るであろうということが、客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意し、修正申告書を提出したのではないこと、言い換えれば、上記事実を認識する以前に、自ら進んで修正申告を確定的に決意して修正申告書を提出することを必要とし、かつそれをもって足りるものである。同条1項括弧書きは、その法文上も、「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「当該国税についての更正」を予知してされたことを要求するもので、調

査の結果やそれに基づく更正の具体的内容を予知してされたことまでを要求するものではない。

イ 本件では、令和2年1月8日、本件三業務を開始した経緯やその内容等に関する原告の供述が録取され、その供述を裏付ける契約書等の主要な物証が添付された質問応答記録書（乙2）が作成され、遅くともこの時点で、当該国税についての更正に至るであろうということが、客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達したといえる。

また、本件調査担当者は、同年3月3日、原告の税務代理人に対し、本件三業務に係る所得については「雑所得に該当することで課税を検討している。」旨伝え、原告の税務代理人は、同月31日、本件調査担当者に対し、投資商品が雑所得と認定するのであれば、アフェリエイト収入についても雑所得で修正申告書を提出する旨の意向を伝えていたことから（乙7（22頁））、原告が本件各修正申告書の提出を決意したのは、やがて当該国税についての更正に至るべきことを認識した後であることは明らかである。

ウ 本件各確定申告書においては、本件アフェリエイト業及び本件三業務に係る所得が事業所得とされていたのに対し、本件調査担当者は本件三業務が雑所得に該当する旨の見解を示したから、処分行政庁において本件アフェリエイト業が事業所得に該当すると認定していたことは明らかであった。にもかかわらず、原告が本件アフェリエイト業に係る所得を雑所得として修正申告をした主な理由は、本件三業務に係る所得が雑所得に該当する旨の更正処分を受けるであろうことを予期した上で、同所得（赤字）と本件アフェリエイト業に係る所得（黒字）につき、同じ雑所得内で損益を通算することにより、原告が負担すべき納税額を意図的に減額する目的があったことが推認される。

エ したがって、本件には、通則法65条1項、5項は適用されず、本件賦課決定処分②は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点（1）（本件三業務に係る所得は、所得税法上、事業所得又は雑所得のいずれに該当するか）について

（1）事業所得該当性の判断枠組み

ある所得が所得税法27条1項にいう事業所得に該当するか否かは、「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」であるか否かによって判断すべきである（最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁参照）。

そして、同法27条1項にいう事業（同法施行令63条12号にいう「対価を得て継続的に行う事業」）に該当するかどうかを社会通念に従って判定する場合には、①営利性、有償性の有無、②継続性・反復性の有無、③自己の危険と計算による企画遂行性の有無、④その取引に費やした精神的あるいは肉体的労力の程度、⑤人的・物的設備の有無、⑥その取引の目的、⑦その者の職業・社会的地位・生活状況などの諸要素を総合的に検討し、社会通念に照らして判断するのが相当である。

（2）本件マイニング業について

ア 認定事実

前記前提事実のほか、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

（ア）原告は、平成30年頃、G社の代表取締役の丁から仮想通貨マイニング事業を共同で

企画する提案を受けた。

原告は、同年８月から９月頃にかけて、丁及び関係者らとの間で、マイニングマシンの価格設定、マイニングの対象とする仮想通貨の種類等について協議し、平成３０年１０月頃、マイニングの対象とする仮想通貨は●●に決定された。（甲４６、６１、６７、証人丁、原告本人）

（イ）原告は、本件マイニングマシンの購入資金に自己資金を充て、前記前提事実（５）のとおり、同年１２月２７日、Ｇ社から本件マイニングマシンを購入し、同日、Ｇ社との間で本件業務委託契約を締結し、本件マイニング業を開始した。（乙７（４頁））

（ウ）原告の本件マイニング業による収益は、以下のとおりである。（甲２８ないし３１、４１）

ａ 平成３０年 １６万３５６３円

（同年１２月２８日から３１日まで（４日間）の収益１６万３５６３円の１日当たりの金額に、３６５日乗じた金額（年換算）は約１４９２万円）

ｂ 令和元年 １８４７万９６２４円

ｃ 令和２年 ２７９万３８００円（他に、新型コロナウイルス感染症の拡大に伴う給付金１００万円の雑収入がある。）

ｄ 令和３年 １００１万２６００円

（エ）原告は、本件マイニング業による前記（ウ）の収益について、本件リース業、本件レンタル業、本件アフィリエイト業による収入等とともに、総勘定元帳に記載していた。（甲４１）

（オ）本件業務委託契約の内容は、原告と他の投資家（マイニングマシンの購入者）との間で異なることなく、原告は、本件業務委託契約の締結後、本件マイニング業の収益を上げるために、独自に何らかの行為を行ったことはなかった。（証人丁、原告本人）

（カ）令和２年３月１日から同月３１日までの期間につき、本件マイニング業には損失が生じていた。原告は、令和４年頃、Ｇ社総合サポートデスクに対し、契約書どおり、上記期間の損失額につき原告に対するマイナス分の請求はされなかったが、永久に、Ｇ社がそのマイナス分を負担するののかとの問合せをメールでした。

これに対し、上記サポートデスクの担当者は、同年１２月８日、原告に対し、長らくマイニングが停止していることを詫び、再開手段を模索している旨説明した上で、Ｇ社がマイニングで発生した損失を一方的に負担するのは難しいため、同社がマイニングを停止させる権利を持つとともに、「業務委託報酬その他運営にまつわる経費」として当該損失発生分をのちに回収する形で事業を運営している旨回答した。（甲２７）

イ 検討

本件マイニング業については、営利性、有償性及び反復継続性が認められることは当事者間に争いが無い。そして、前記アの認定事実（ア）によれば、原告は、本件マイニング業が開始される以前の企画立案段階においては、Ｇ社の代表取締役である丁から相談を受け、マイニングの対象となる仮想通貨の選定等に関して丁にアドバイスをするなど、本件マイニング業のスキームの構築に関しては一定の関与をしていたことが認められる。

しかし、前記前提事実（５）イ、前記アの認定事実（イ）ないし（カ）によれば、本件

マイニング業の遂行段階（平成30年12月27日以降）においては、原告は、本件マイニングマシンの購入資金に自己資金を充てたほかに追加で経費等を負担したり、本件マイニング業の遂行のための人的・物的設備を備えたりしていたとは認められない。また、本件業務委託契約においては、マイニングする仮想通貨の種別はG社が決定するとされていること、月間の収支がマイナスとなる場合は、原告に対する収益の送付がなくなるだけで、G社から原告に対して当該月にマイニングされた仮想通貨の総額から控除された金額以上の損失補てん等を請求することはできないとされていること、市況環境等に鑑み分配仮想通貨総量がゼロないしマイナスになる場合にマイニング作業を停止する権限をG社が有していること、本件マイニングマシンの故障等の修繕費用やソフトウェアのアップデート等の維持管理費はG社が負担するとされていることなどからすれば、原告が初期投資以上の費用や損失を負担することは予定されていなかったものと認められる。加えて、本件業務委託契約の内容は原告と他の投資家との間で異なるところはなく、原告が本件業務委託契約締結の後に本件マイニング業の収益の増加のために何らかの行為をすることもなかったことからすれば、原告は、本件マイニング業の遂行段階において、G社と実質的な共同事業者としての立場にあったということはできず、G社に対してマイニング業務を委託し、同社から収益の送付を受ける一般投資家と同様の立場にあったにとどまる。そうすると、原告について、本件マイニング業において自己の危険と計算による企画遂行性があったと評価することはできない。

また、前記前提事実（1）、（2）によれば、原告は、別表1の各「確定申告」欄の記載のとおり、A社の代表取締役としての報酬や不動産賃料収入を得ていたほか、証拠（甲6、40、41）によれば、本件アフェリエイト業により安定した報酬を得ていたことが認められるから、本件マイニング業による収入は、原告の資産運用の目的にとどまるものであったというべきである。

ウ 原告の主張について

（ア）原告は、経営強化法に基づく経営力向上計画の認定について、前記第2の5（1）（原告の主張）イ（イ）のとおり主張する。

しかし、措置法10条の5の3第1項は、①特定中小事業者（経営強化法に基づく経営力向上計画の認定を受けた者）が、②指定期間内（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、③一定の特定経営力向上設備等を取得等し、④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という要件を満たす場合に、「当該特定中小事業者の事業所得の金額の計算上」納税者に有利な計算方法を認めるものである。したがって、措置法10条の5の3第1項その文言上も、当該特定中小事業者が特定経営力向上設備等を用いて行う事業から生じる所得が、所得税法27条1項所定の事業所得に当たることを前提に、適用されるものにすぎず、経営強化法に基づく経営力向上計画の認定を受けた者が行う事業が、直ちに所得税法27条1項所定の事業所得に当たるということはできない。

なお、前記前提事実（5）ア及び証拠（甲9、23、24、乙17、原告本人）並びに弁論の全趣旨によれば、原告は、本件マイニングマシンに係る設備投資計画につき、経済産業大臣に対する経営強化法に基づく確認申請の際に、G社のパンフレットを添付していたこと、上記確認申請に際し、原告は担当調査官と面談をしたこと、近畿経済産

業局長に対する経営力向上計画に係る認定申請書には、「最新鋭のマイニングマシンを購入し、毎日24時間、主要仮想通貨である●●や●●キャッシュを採掘します。」と記載されていたことが認められる。しかし、上記確認申請書や上記認定申請書には、原告が、本件マイニングマシンに係る設備投資計画において、G社に対して本件業務委託契約に基づき業務委託をすることは記載されていないところ、原告の主張するように、原告が上記面談においてG社に対して業務委託すること自体については説明していたとしても、その説明が本件業務委託契約の具体的な内容等を前提としていたものと認めるに足りないから、経営強化法13条1項に基づく認定を受けた経営力向上計画におけるマイニング業の計画と、実際に、本件業務委託契約に基づき実施された本件マイニング業の態様が同じであったものと認めるに足りない。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

(イ) また、原告は、本件マイニング業につき、月間の収支がマイナスの場合には、その月で請求はされないものの、翌月以降の利益から差し引かれていたこと（甲27）などから、本件マイニング業は、原告につき自己の危険と計算による企画遂行性があったと評価される旨主張する。

しかし、前記前提事実（5）イ、前記アの認定事実（カ）によれば、マイニングで損失が発生したとしても、のちに「業務委託報酬その他運営にまつわる経費」として収益の計算上控除することによって、端末オーナー（原告）に転嫁することがあるということとどまり、当該マイナス分については、契約書に記載のとおり、端末オーナー（原告）に対してなんらの請求を行わないということに変わりはないこと、G社が、その経営判断によって、マイニングを停止させる権利を行使し、マイニングの再開等の方針を全て決定していることが認められるのに対し、原告が、上記の経営判断に関与し得る地位にあるとは認められないから、本件マイニング業が、原告につき自己の危険と計算による企画遂行性があったと評価することはできない。

エ 小括

以上によれば、本件マイニング業に係る所得が所得税法27条1項所定の事業所得に当たるものとは認められない。

（3）本件リース業について

ア 認定事実

前記前提事実のほか、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、平成28年7月頃、コンサルタント会社であるJ社の担当者から、仮設資材オペレーティングリース事業についての提案を受けた。

原告は、その後、取引関係があったCの代表取締役の戊に対し、仮設資材のリース業を行うことを持ち掛け、投資回収率について7年間で109%を回収すること、投資の最低額について1億500万円とすることなどを提案し、投資家に対する説明用資料を作成するなどした。（甲47ないし54、67）

(イ) 原告は、本件仮設資材の購入資金に原告が有していたH社の社債の償還金等を充て、前記前提事実（3）のとおり、同年12月15日及び平成29年8月17日、Cから建設用仮設資材を購入し、同日、D社との間で本件リース契約を締結し、本件リース業を開始した。（乙7（5頁））

(ウ) 原告の本件リース業による収益は、以下のとおりである。(甲 3 2 ないし 3 5、3 9 ないし 4 1)

a 平成 2 8 年 1 0 万 6 4 5 1 円

(同年 1 2 月 2 1 日から 3 1 日まで (1 1 日間) の収益 1 0 万 6 4 5 1 円の 1 日当たりの金額に、3 6 5 日を乗じた金額 (年換算) は約 3 5 3 万円)

b 平成 2 9 年 3 8 9 万 3 5 5 0 円

c 平成 3 0 年 5 1 8 万 4 0 0 0 円

d 令和元年 1 7 2 万 8 0 0 0 円

(エ) 原告は、本件リース業による前記 (ウ) の収益について、本件マイニング業、本件レンタル業、本件アフェリエイト業による収入等とともに、総勘定元帳に記載していた。(甲 4 1)

(オ) 本件リース契約の内容は、原告と他の投資家 (リース物件の購入者) との間で異なるところはなく、原告は、本件リース契約の締結後、本件リース業の収益を上げるために、独自に何らかの行為を行ったことはなかった。(原告本人)

イ 検討

(ア) 本件リース業については、営利性、有償性及び反復継続性が認められることは当事者間に争いが無い。そして、前記アの認定事実 (ア) によれば、原告は、本件リース業が開始される以前の企画立案段階においては、C の戊に対して本件リース業を持ち掛け、投資回収率や投資の最低額等を提案し、投資家への説明用資料を作成するなど、本件リース業のスキームの構築に関しては一定の関与をしていたことが認められる。

(イ) しかし、前記前提事実 (2)、前記アの認定事実 (イ) ないし (オ) によれば、本件リース業の遂行段階 (平成 2 8 年 1 2 月 1 5 日以降) においては、原告は、本件仮設資材の購入費用に自己の資産を充て、これ以外に追加で経費等を負担したり、本件リース業の遂行のための人的・物的設備を備えたりしていたとは認められない。また、本件リース契約においては、本件仮設資材の滅失等が起きた場合は、D 社の費用負担によってその補修等を行うこととされ、損害保険についても同社が保険料を負担するとされているなどからすれば、原告が初期投資以上の費用や損失を負担することは予定されていなかったものと認められる。加えて、本件リース契約の内容は原告と他の投資家との間で異なるところはなく、原告が本件リース契約締結の後に本件リース業の収益の増加のために何らかの行為をすることもなかったことからすれば、原告は、本件リース業の遂行段階において、D 社と実質的な共同事業者としての立場にあったということとはできず、本件リース契約に基づき D 社から収益の送付を受ける一般投資家と同様の立場にあったにとどまる。そうすると、原告が、本件リース業につき自己の危険と計算による企画遂行性があったと評価することはできない。

また、前記前提事実 (1)、(2) によれば、原告は、別表 1 の各「確定申告」欄の記載のとおり、A 社の代表取締役としての報酬や不動産賃料収入を得ていたほか、証拠 (甲 6、4 0、4 1) によれば、本件アフェリエイト業により安定した報酬を得ていたことが認められるから、本件リース業による収入は、原告の資産運用の目的にとどまるものであったというべきである。

(ウ) 以上によれば、本件リース業に係る所得が所得税法 27 条 1 項所定の事業所得に当たるものとは認められない。

(4) 本件レンタル業について

ア 認定事実

前記前提事実のほか、後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 原告は、平成 29 年 6 月頃、K 株式会社の代表取締役の L と G 社の丁から、タブレットのレンタル事業のマーケティングを組み立てて欲しいとの依頼を受け、L や丁に対し、セール&リースバック（投資家にタブレットを売却して、それをレンタルする方法）で資金調達をするというアイデアを出し、本件決済端末の価格、最低賃料等についても提案をした。（甲 56、61、67、証人丁、原告本人）

(イ) 原告は、本件決済端末の購入資金に自己資金を充て、前記前提事実（4）のとおり、同年 11 月 28 日、F 社から本件決済端末を購入し、同日、同社との間で本件レンタル契約を締結し、本件レンタル業を開始した。（乙 7（4 頁））

(ウ) 原告の本件レンタル業による収益は、以下のとおりである。（甲 36 ないし 38、40、41）

a 平成 29 年 113 万 4260 円

（同年 11 月から同年 12 月まで（2 か月間）の収益 113 万 4260 円の 1 月当たりの金額に、12 月を乗じた金額（年換算）は約 680 万円）

b 平成 30 年 735 万円

c 令和元年 735 万円

(エ) 原告は、本件レンタル業による前記（ウ）の収益について、本件マイニング業、本件リース業、本件アフェリエイト業による収入等とともに、総勘定元帳に記載していた。（甲 41）

(オ) 本件レンタル契約の内容は、原告と他の投資家（タブレットの購入者）との間で異なるところはなく、原告は、本件レンタル契約の締結後、本件レンタル業の収益を上げるために、タブレットの設置先についての事実上の依頼を L にしたほかは、独自に何らかの行為を行ったことはなかった。（証人丁、原告本人）

イ 検討

(ア) 本件レンタル業については、営利性、有償性及び反復継続性が認められることは当事者間に争いが無い。そして、前記アの認定事実（ア）によれば、原告は、本件レンタル業が開始される以前の企画立案段階においては、本件決済端末の価格、最低賃料等を提案するなど、本件レンタル業のスキームの構築に関しては一定の関与をしていたことが認められる。

(イ) しかし、前記前提事実（4）、前記アの認定事実（イ）ないし（オ）によれば、本件リース業の遂行段階（平成 29 年 11 月 28 日以降）においては、原告は、本件決済端末の購入費用に自己の資産を充て、これ以外に追加で経費等を負担したり、本件レンタル業の遂行のための人的・物的設備を備えたりしていたとは認められない。また、本件レンタル契約においては、本件決済端末に故障等の修繕の必要が生じた場合は、F 社の費用負担によってその補修等を行うこととされ、本件決済用端末に必要な維持・管理は

全てF社が自らの費用で行うこととされているなど、原告が初期投資以上の費用や損失を負担することは予定されていなかったものと認められる。加えて、本件レンタル契約の内容は原告と他の投資家との間で異なるところはなく、原告が本件レンタル契約締結の後に本件レンタル業の収益の増加のために特段の行為を行ったとはいえないことからすれば、原告は、本件レンタル業の遂行段階において、F社と実質的な共同事業者としての立場にあったということとはできず、本件レンタル契約に基づきF社から収益の送付を受ける一般投資家と同様の立場にあったにとどまる。そうすると、原告が、本件レンタル業につき自己の危険と計算による企画遂行性があったと評価することはできない。

また、前記前提事実（１）、（２）によれば、原告は、別表１の各「確定申告」欄の記載のとおり、A社の代表取締役としての報酬や不動産賃料収入を得ていたほか、証拠（甲６、４０、４１）によれば、本件アフェリエイト業により安定した報酬を得ていたことが認められるから、本件レンタル業による収入は、原告の資産運用の目的にとどまるものであったというべきである。

（ウ）以上によれば、本件レンタル業に係る所得が所得税法２７条１項所定の事業所得に当たるものとは認められない。

（５）その他の原告の主張について

ア 原告は、改正後通達３５－２について、前記第２の５（１）（原告の主張）ア（イ）のとおりに主張する。そして、前記（２）アの認定事実（ウ）、（エ）、前記（３）アの認定事実（ウ）、（エ）、前記（４）アの認定事実（ウ）、（エ）によれば、本件マイニング業は平成３０年から令和３年までの間、本件リース業は平成２８年から平成３０年までの間、本件レンタル業は平成２９年から令和元年までの間、その収益は年換算で概ね３００万円を超えるものであったということが可能であり、その帳簿書類の作成・保存もされていたものと認められる。

しかし、改正後通達３５－２（注）前段では、「事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する。」とされているから、事業所得に当たるか否かについては、前記（１）の判断枠組みのとおりに、諸要素を総合的に検討し、社会通念に照らして判断することが前提とされているというべきであるし、本件解説（甲２０）によっても、事業所得該当性が上記のとおりに社会通念によって判定される場合に、その所得に係る取引の帳簿書類の作成・保存がされている場合であり、かつ所得の収入金額が３００万円を超える場合には、一般的に、事業所得に区分される場合が多いということとどまる。

そして、前記（２）ないし（４）の認定判断のとおりに、本件三業務は、いずれも自己の危険と計算による企画遂行性があるとはいえず、人的・物的設備もなく、原告の取引の目的も一般投資家と同様の資産運用の目的であったことなどの諸要素を総合的に検討すると、本件三業務の所得に係る取引の帳簿書類の作成・保存がされている場合であり、かつ所得の収入金額が３００万円を超える場合であることを考慮してもなお、本件三業務は社会通念に照らして所得税法２７条１項にいう事業（同法施行令６３条１２号にいう「対価を得て継続的に行う事業」）には当たらないというべきである。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

イ また、原告は、本件アフェリエイト業と本件三業務は、いずれもA社の顧客に対して総

合的な資産形成や運用の仕方等を紹介する事業の一環として、同社がその紹介や斡旋を取り扱う業務であり、原告はこれらの業務を個人の副業としても行っていたにもかかわらず、被告が、本件アフェリエイト業による所得は事業所得と認定する一方で本件三業務による所得を雑所得としたのは、原告に課される所得税について、損益通算をさせないで過大な課税をすることを目的とした恣意的な認定である旨主張する。そして、A社のセミナーにおいて、顧客に配布していた資料には、本件アフェリエイト業のみならず、本件三業務が記載されていることが認められる（甲11の1・2）。

しかし、前記前提事実（2）ないし（5）によれば、本件アフェリエイト業は、原告がセミナー等で勧誘した顧客が海外の銀行に定期預金を預け入れることで原告に報酬が支払われる仕組みであるのに対し、本件三業務は、原告がセミナー等で紹介したことにより、D社、F社、G社と取引する者が増えたとしてもそれによって原告の本件三業務による収益が増えるという関係にはないと認められる。また、証拠（甲11の1・2）及び弁論の全趣旨によれば、原告自身も、上記セミナー等において、本件アフェリエイト業は収益源たる事業として紹介しているのに対し、本件三業務は利益の繰延べができる投資スキームとして紹介していたにとどまることが認められることに加え、原告が、A社の代表取締役として顧客に対して本件三業務を紹介していたとしても、それはA社の業務として行っていた活動であって、原告個人の事業として行っていた活動であるということとはできない。

したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

（6）まとめ

以上によれば、本件マイニング業、本件リース業、本件レンタル業（本件三業務）に係る所得は、いずれも所得税法27条1項所定の事業所得には当たらないものと認められ、また、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当たらないから、いずれも同法35条1項所定の雑所得に当たるものと認められる。

2 争点（2）（平成28年分及び平成30年分の修正申告書の提出は、通則法65条1項又は5項に規定する「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」場合に該当するか否か）について

（1）認定事実

ア 前記前提事実（6）イのとおり、本件調査担当者は、令和2年3月3日、原告の税務代理人（乙税理士）から本件三業務の取扱いについて見解を求められたのに対し、「雑所得に該当することで課税を検討している」旨を電話で回答した。

イ 原告の税務代理人（乙税理士）は、同月31日、芦屋税務署に来署し、本件調査担当者に対し、投資商品（本件三業務に係る所得）が雑所得と認定するのであれば、アフェリエイト収入についても雑所得で修正申告書を提出する旨の意向を伝えた。（乙7（22頁））

ウ 芦屋税務署は、同年4月6日、税理士法人Mから本件調査に係る税務代理権限証書の提出を受け、同日以降、原告の税務代理人は、同法人所属の丙税理士となった。（乙7（22頁）、弁論の全趣旨）

エ 乙税理士が同月16日付けで作成した税務調査経緯表によれば、「基本調査内容」として、「投資部門の所得変更（事業→雑）：事業に非該当」の記載に加え、「R1年申告：アフェリエイト雑所得、投資部門：事業所得」と記載されている。（甲19）

オ 前記イについての事実認定の補足説明

原告は、原告の税務代理人（乙税理士）は、令和2年3月31日、本件調査担当者に対し、本件アフェリエイト業による所得について、令和元年度の確定申告で雑所得として申告する旨伝えたものであり、過去分について修正申告書を提出すると発言したことはないから、調査経過記録書の記載（乙7（22頁））は事実とは異なる旨主張し、乙税理士の陳述書（甲59）及び同税理士が作成した税務調査経緯表（甲19）には上記主張に沿う内容の記載がある。

しかし、令和元年9月11日に行われた本件調査は、本件各年分（平成28年から平成30年分）について行われたものであって、令和2年3月3日に本件調査担当者がした本件三業務に係る所得につき「雑所得に該当することで課税を検討している」旨の回答も本件各年分について行われたものであったことに加え、実際にも、本件調査後の同年6月25日にされた本件各修正申告において、原告は、本件各年分の本件アフェリエイト業に係る所得を事業所得から雑所得に変更していることからしても、乙税理士が、投資商品が雑所得と認定するのであれば、アフェリエイト収入についても雑所得で修正申告書を提出する旨の発言をした旨の調査経過記録書の記載（乙7（22頁））は、その前後の事実経過とも整合し、信用性がある。したがって、これとは異なる上記原告の主張を採用することはできない。

（2）検討

ア 通則法65条1項及び5項により、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つ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、過少申告加算税の税率が100分の5に軽減される趣旨は、更正等を予知した後の修正申告と区別し、調査通知を受けた後であっても自発的に修正申告がされる場合には、過少申告加算税の税率を軽減することにより、納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするものと解される。そうすると、「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」とは、当該国税について、後に調査が進行し、不適正等であることが発覚し、更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達し、納税者が上記事実を認識する前に、自ら進んで修正申告を行うことが必要であり、かつそれをもって足りるものと解するのが相当である。

イ 前記前提事実（6）、前記（1）の認定事実によれば、原告は、本件確定申告において、本件三業務及び本件アフェリエイト業をいずれも事業所得に当たるとして確定申告をしていたが、本件調査の終了後、原告の税務代理人（乙税理士）は、令和2年3月3日、本件調査担当者から本件三業務に係る所得につき「雑所得に該当することで課税を検討している」旨の回答を受け、さらに、原告の税務代理人（丙税理士）は、同年6月25日、本件三業務に係る所得は事業所得ではなく雑所得であるとの説明を受け、修正申告の勧奨を受けた後に、そのような更正処分（本件三業務に係る所得が雑所得に当たることを前提とする更正処分）があることを予期した上で、本件アフェリエイト業を事業所得から雑所得に変更するなどの本件各修正申告を行ったというのであるから、更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達し、原告が上記事実を認識する前に、自ら進んで修正申告を行ったということとはできない。

（3）原告の主張について

原告は、本件調査の結果、本件三業務が事業所得ではなく雑所得に当たるとの説明を受けたにとどまり、本件アフェリエイト業は説明の対象とはされていなかったこと、納税者が隠蔽していた新事実を明らかにしたという事案ではなく、税務調査の際に調査官から示された法的見解（所得区分の判断）に従えば、原告の当初申告時の法的見解（所得区分の判断）が誤っていたのだらうとの認識に基づき当初申告を修正したものにすぎず、修正申告をせざるを得ない状況に追い込まれたという事実はない旨主張する。

しかし、前記前提事実（６）及び前記（１）の認定事実によれば、本件三業務のみならず本件アフェリエイト業についても本件調査の対象とされていたというのであり、また、本件調査が終了した後の令和２年３月以降に原告の税務代理人と本件調査担当者との間で行われたやり取りの経過からすれば、原告は、本件三業務に係る所得が雑所得に当たるとの説明を受けたことから、そのような更正処分（本件三業務に係る所得が雑所得に当たるとを前提とする更正処分）があることを予期した上で、本件アフェリエイト業に係る所得についても同様に雑所得に変更するなどの本件各修正申告を行ったことが認められる。そうすると、本件各年分の所得税について、上記の更正に至るであろうということが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達し、原告は上記事実を認識した上で本件各修正申告を行ったというべきであり、本件調査の調査結果の内容の説明（通則法７４条の１１第２項）に本件アフェリエイト業に係る所得区分が含まれていなかったことをもって、上記認定判断は左右されない。

（４）小括

以上によれば、平成２８年分及び平成３０年分の修正申告書の提出は、通則法６５条１項又は５項所定の「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」には当たらないというべきである。

３ その余の原告の主張も、前記認定判断を左右するものではない。

４ 本件各処分の適法性について

以上説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、原告の本件各期間の所得税等に係る納付すべき税額等を計算すると、別紙２「被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性」記載第１の１のとおりであると認められ、本件各更正処分における納付すべき税額（別表１の「更正処分等」欄の「納付すべき税額」と同額であるかこれを上回るから、本件各更正処分はいずれも適法である。

そして、本件各更正処分は適法であるところ、本件各更正処分に伴って賦課されるべき過少申告加算税の額を計算すると、別紙２「被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性」記載第２の１及び２のとおりであると認められ、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額（別表１の「修正申告」欄の「過少申告加算税の額」及び「更正処分等」欄の「過少申告加算税の額」と同額であるかこれを上回るから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

第４ 結論

よって、原告の請求は、いずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

裁判官 橋本 康平

裁判官小森まやは、差支えにつき、署名押印することができない。

裁判長裁判官 横田 典子

関係法令の定め

5 1 所得税法、所得税法施行令

(1) 事業所得

所得税法 27 条 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。）をいう旨規定する。

10 所得税法施行令 63 条は、同法 27 条 1 項に規定する政令で定める事業として、農業（1 号）、林業及び狩猟業（2 号）、漁業及び水産養殖業（3 号）、鉱業（土石採取業を含む。）（4 号）、建設業（5 号）、製造業（6 号）、卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）（7 号）、金融業及び保険業（8 号）、不動産業（9 号）、運輸通信業（倉庫業を含む。）（10 号）、医療保健業、著述業その他のサービス業（11 号）、前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に
15 行なう事業（12 号）を規定する。

(2) 雑所得

所得税法 35 条 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する。
20

(3) 損益通算

所得税法 69 条 1 項は、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、
25 これを他の各種所得の金額から控除する旨規定する。

なお、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額については、他の各種所得との

損益通算は認められていない。

2 所得税基本通達（所得税法 35 条（雑所得）関係）

（1）その他雑所得の例示

令和 4 年 10 月 7 日付け『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）（以下「改正後通達」という。）35-1 は、次に掲げるようなものに係る所得は、その他雑所得（公的年金等に係る雑所得及び業務に係る雑所得以外の雑所得をいう。）に該当する旨規定し、同(12)は、「譲渡所得の基
5 因とならない資産の譲渡から生ずる所得（営利を目的として継続的に行う当該資産の譲渡から生ずる所得及び山林の譲渡による所得を除く。）」を挙げる。

（2）業務に係る雑所得の例示

改正後通達 35-2 は、次に掲げるような所得は、事業所得又は山林所得と認められるものを除き、業務に係る雑所得に該当する旨規定し、同(7)は、「営利を
10 目的として継続的に行う資産の譲渡から生ずる所得」を挙げる。

改正後通達 35-2（注）前段には、「事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する。」とされている。

また、同（注）後段には、「なお、その所得に係る取引を記録した帳簿書類の
15 保存がない場合（その所得に係る収入金額が 300 万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。）には、業務に係る雑所得（資産（山林を除く。）の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得）に該当
20 することに留意する。」とされている。

3 国税通則法（過少申告加算税）

国税通則法（令和 4 年法律第 4 号による改正前のもの。以下「通則法」という。）

65 条 1 項は、期限内申告書（還付請求申告書を含む。3 項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条 1 項ただし書又は第
25 7 項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があ

つたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき 35 条 2 項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に 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つ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する。

通則法 65 条 5 項は、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つ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 74 条の 9 第 1 項 4 号及び 5 号（納税義務者に対する調査の事前通知等）に掲げる事項その他政令で定める事項の通知（次条 6 項において「調査通知」という。）がある前に行われたものであるときは、適用しない旨規定する。

以 上

被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性

第1 本件各更正処分の根拠及び適法性

1 本件各更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告の本件各年分の所得税等の所得金額及び納付すべき税額は、以下のとおりである。

(1) 平成28年分の所得税等

ア 総所得金額 6140万1661円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 事業所得の金額 1605万3270円

原告の平成28年分の事業所得の金額は、下記aの収入金額2036万8756円から下記bの必要経費の額431万5486円を控除した金額である。

a 収入金額 2036万8756円

上記金額は、原告の平成28年分の本件アフィリエイト業に係る収入金額2036万8756円（甲4・52頁）である。

b 必要経費の額 431万5486円

上記金額は、原告の平成28年分の本件アフィリエイト業に係る必要経費の額431万5486円（更正処分で認定した必要経費465万2708円（甲4・52頁）に含まれていた、本件リース業に係る必要経費33万7222円（甲4・55頁）を差し引いた金額）である。

(イ) 不動産所得の金額 1764万8391円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表（乙

3・1枚目)③欄に記載された金額と同額である。

(ウ) 給与所得の金額

2770万円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表(乙3・1枚目)⑥欄に記載された金額と同額である。

(I) 雑所得の金額

0円

原告の平成28年分の雑所得の金額は、下記aの収入金額10万6451円から下記bの必要経費の額3033万7222円を控除した金額マイナス3023万0771円となること、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額は他の所得と損益通算ができないため、雑所得の金額は0円となる。

a 収入金額

10万6451円

上記金額は、原告の平成28年分の本件リース業に係る収入金額10万6451円(甲4・52頁)である。

b 必要経費の額

3033万7222円

上記金額は、原告の平成28年分の本件リース業に係る必要経費の額3033万7222円(更正処分で認定した必要経費3000万円(甲4・52頁)に、更正処分で本件アフィリエイト業の必要経費とされ、本件リース業に係る必要経費として計上されていなかった33万7222円(甲4・55頁)を加算した金額)である。

イ 上場株式等の譲渡所得の金額

△813万8905円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第三表(乙3・3枚目)⑥欄に記載された金額と同額である。

ウ 上場株式等の配当等所得の金額

0円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第三表(乙3・3枚目)⑥欄に記載された金額と同額である。

エ 所得から差し引かれる金額(所得控除)

333万1626円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表（乙3・1枚目）㉔欄に記載された金額と同額である。

オ 課税総所得金額

(7) 課税総所得金額 5807万円

上記金額は、前記アの総所得金額6140万1661円から前記エの所得から差し引かれる金額333万1626円を控除した金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(4) 株式等に係る課税譲渡所得の金額 0円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第三表（乙3・3枚目）㉓欄に記載された金額と同額である。

(4) 上場株式等に係る課税配当所得の金額 0円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第三表（乙3・3枚目）㉔欄に記載された金額と同額である。

カ 課税総所得金額に対する税額 2133万5500円

上記金額は、次の(7)ないし(4)の各金額を合計した金額である。

(7) 課税総所得金額に対する税額 2133万5500円

上記金額は、前記オ(7)の課税総所得金額5807万円に所得税法89条1項の規定を適用して算出した金額である。

(4) 株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税額 0円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第三表（乙3・3枚目）㉓欄に記載された金額と同額である。

(4) 上場株式等に係る課税配当所得等の金額に対する税額 0円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第三表（乙3・3枚目）㉔欄に記載された金額同額である。

キ 復興特別所得税の額 44万8045円

上記金額は、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下「復興財源確保法」という。）

10、12及び13条の規定により前記カの課税総所得金額に対する税額2133万5500円に100分の2.1を乗じて計算した金額である。

5 **ク 所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額** 830万5584円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表（乙3・1枚目）④欄に記載された金額と同額である。

10 **ケ 所得税及び復興特別所得税の予定納税額** 259万8400円

上記金額は、原告の平成28年分の所得税等の確定申告書第一表（乙3・1枚目）⑥欄に記載された金額と同額である。

15 **コ 納付すべき税額** 1087万9500円

上記金額は、前記カの課税総所得金額に対する税額2133万5500円及び前記キの復興特別所得税額の44万8045円の合計額から、前記クの所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額830万5584円及び前記ケの所得税及び復興特別所得税の予定納税額259万8400円を差し引いた金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(2) 平成29年分の所得税等

20 **ア 総所得金額** 9700万7206円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額を合計した金額である。

25 **(ア) 事業所得の金額** 6649万1949円

原告の平成29年分の事業所得の金額は、下記aの収入金額8117万8757円から下記bの必要経費の額1468万6808円を控除した金額である。

30 **a 収入金額** 8117万8757円

上記金額は、原告の平成29年分の本件アフィリエイト業に係る収

入金額 8117万8757円（甲4・53頁）である。

b 必要経費の額 1468万6808円

上記金額は、原告の平成29年分の本件アフィリエイト業に係る必要経費の額1468万6808円（更正処分で認定した必要経費1503万8726円（甲4・53頁）に含まれていた、本件リース業に係る必要経費35万1918円（甲4・56頁）を差し引いた金額）である。

(i) 不動産所得の金額 1881万5257円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第一表（乙4・1枚目）③欄に記載された金額と同額である。

(j) 給与所得の金額 1170万円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第一表（乙4・1枚目）⑥欄に記載された金額と同額である。

(k) 雑所得の金額 0円

原告の平成29年分の雑所得の金額は、下記aの収入金額502万7810円から下記bの必要経費の額5572万2289円を控除した金額マイナス5069万4479円となるところ、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額は他の所得と損益通算ができないため、雑所得の金額は0円となる。

a 収入金額 502万7810円

上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額を合計した金額である。

(a) 本件リース業 389万3550円

上記金額は、原告の平成29年分の本件リース業に係る収入金額389万3550円（甲4・53頁）である。

(b) 本件レンタル業 113万4260円

上記金額は、原告の平成29年分の本件レンタル業に係る収入金

額 113万4260円（甲4・53頁）である。

b 必要経費の額 5572万2289円

上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額を合計した金額である。

(a) 本件リース業 1035万1918円

上記金額は、原告の平成29年分の本件リース業に係る必要経費の額1035万1918円（更正処分で認定した必要経費1000万円（甲4・53頁）に、更正処分で本件リース業に係る必要経費として計上されていなかった35万1918円（甲4・56頁）を加算した金額）である。

(b) 本件レンタル業 4537万0371円

上記金額は、原告の平成29年分の本件レンタル業に係る必要経費の額4537万0371円（甲4・53頁）である。

イ 上場株式等の譲渡所得の金額 △1452万2556円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第三表（乙4・3枚目）㊦欄に記載された金額と同額である。

ウ 上場株式等の配当等所得の金額 0円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第三表（乙4・3枚目）㊦欄に記載された金額と同額である。

エ 所得から差し引かれる金額（所得控除） 410万3785円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第一表（乙4・1枚目）㊤欄に記載された金額と同額である。

オ 課税総所得金額

(7) 課税総所得金額 9290万3000円

上記金額は、前記アの総所得金額9700万7206円から前記エの所得から差し引かれる金額410万3785円を控除した金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後

のもの)である。

(イ) 株式等に係る課税譲渡所得の金額 0円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第三表(乙4・3枚目)㊸欄に記載された金額と同額である。

(ロ) 上場株式等に係る課税配当所得の金額 0円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第三表(乙4・3枚目)㊹欄に記載された金額と同額である。

カ 課税総所得金額に対する税額 3701万0350円

上記金額は、次の(ア)ないし(ウ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 3701万0350円

上記金額は、前記オ(ア)の課税総所得金額9290万3000円に所得税法89条1項の規定を適用して算出した金額である。

(イ) 株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税額 0円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第三表(乙4・3枚目)㊸欄に記載された金額と同額である。

(ロ) 上場株式等に係る課税配当所得等の金額に対する税額 0円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第三表(乙4・3枚目)㊹欄に記載された金額と同額である。

キ 復興特別所得税の額 77万7217円

上記金額は、復興財源確保法10、12及び13条の規定により前記カの課税総所得金額に対する税額3701万0350円に100分の2.1を乗じて計算した金額である。

ク 所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額 453万7206円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第一表(乙4・1枚目)㊼欄に記載された金額と同額である。

ケ 所得税及び復興特別所得税の予定納税額 12万7000円

上記金額は、原告の平成29年分の所得税等の確定申告書第一表（乙4・1枚目）④欄に記載された金額と同額である。

コ 納付すべき税額 3312万3300円

上記金額は、前記カの課税総所得金額に対する税額3701万0350円及び前記キの復興特別所得税額の77万7217円の合計額から、前記クの所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額453万7206円及び前記ケの所得税及び復興特別所得税の予定納税額12万7000円を差し引いた金額（ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの）である。

(3) 平成30年分の所得税等

ア 総所得金額 1億4813万0053円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額を合計した金額である。

(ア) 事業所得の金額 1億2189万7090円

原告の平成30年分の事業所得の金額は、下記aの収入金額1億2764万2698円から下記bの必要経費の額574万5608円を控除した金額である。

a 収入金額 1億2764万2698円

上記金額は、原告の平成30年分の本件アフィリエイト業に係る収入金額1億2764万2698円（甲4・54頁）である。

b 必要経費の額 574万5608円

上記金額は、原告の平成30年分の本件アフィリエイト業に係る必要経費の額574万5608円（更正処分で認定した必要経費574万6472円（甲4・54頁）に含まれていた、本件マイニング業に係る必要経費864円（甲4・57頁）を差し引いた金額）である。

(イ) 不動産所得の金額 1284万1864円

上記金額は、原告の平成30年分の所得税等の確定申告書第一表（乙

5・1枚目)③欄に記載された金額と同額である。

(ウ) 給与所得の金額 150万円

上記金額は、原告の平成30年分の所得税等の確定申告書第一表(乙5・1枚目)⑥欄に記載された金額と同額である。

5 (I) 雑所得の金額 1189万1099円

原告の平成30年分の雑所得の金額は、下記aの収入金額1270万1963円から下記bの必要経費の額81万0864円を控除した金額である。

a 収入金額 1270万1963円

10 (a) 本件リース業 518万4000円

上記金額は、原告の平成30年分の本件リース業に係る収入金額518万4000円(甲4・54頁)である。

(b) 本件レンタル業 735万円

上記金額は、原告の平成30年分の本件レンタル業に係る収入金額735万円(甲4・54頁)である。

15 (c) 本件マイニング業 16万3563円

上記金額は、原告の平成30年分の本件レンタル業に係る収入金額16万3563円(甲4・54頁)である。

(d) その他 4400円

20 上記金額は、原告の平成30年分の所得税等の確定申告書第二表に記載された還付加算金4400円である(乙5・2枚目)。

b 必要経費の額 81万0864円

25 上記金額は、原告の平成30年分の本件マイニング業に係る必要経費の額81万0864円(更正処分で認定した必要経費81万円(甲4・54頁)に、更正処分で本件マイニング業に係る必要経費として計上されていなかった864円(甲4・57頁)を加算した金額)で

ある。

イ 上場株式等の譲渡所得の金額 $\Delta 161万1472円$

上記金額は、原告の平成30年分の所得税等の確定申告書第三表(乙5・3枚目)㊦欄に記載された金額と同額である。

ウ 所得から差し引かれる金額(所得控除) $412万2164円$

上記金額は、原告の平成30年分の所得税等の確定申告書第一表(乙5・1枚目)㊤欄に記載された金額と同額である。

エ 課税総所得金額

(7) 課税総所得金額 $1億4400万7000円$

上記金額は、前記アの総所得金額1億4813万0053円から前記ウの所得から差し引かれる金額412万2164円を控除した金額(ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(4) 株式等に係る課税譲渡所得の金額 $0円$

上記金額は、原告の平成30年の分所得税等の確定申告書第三表(乙5・3枚目)㊦欄に記載された金額と同額である。

オ 課税総所得金額に対する税額 $6000万7150円$

上記金額は、次の(7)及び(4)の各金額を合計した金額である。

(7) 課税総所得金額に対する税額 $6000万7150円$

上記金額は、前記エ(7)の課税総所得金額1億4400万7000円に所得税法89条1項の規定を適用して算出した金額である。

(4) 株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税額 $0円$

上記金額は、原告の平成30年分所得税等の確定申告書第三表(乙5・3枚目)㊦欄に記載された金額と同額である。

カ 復興特別所得税の額 $126万0150円$

上記金額は、復興財源確保法10、12及び13条の規定により前記オ

の課税総所得金額に対する税額6000万7150円に100分の2.1を乗じて計算した金額である。

キ 所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額 4万4400円

上記金額は、原告の平成30年分の所得税等の確定申告書第一表(乙5・1枚目)④欄に記載された金額と同額である。

ク 所得税及び復興特別所得税の予定納税額 657万2200円

上記金額は、原告の平成30年分の所得税等の確定申告書第一表(乙5・1枚目)⑥欄に記載された金額と同額である。

ケ 納付すべき税額 5465万0700円

上記金額は、前記オの課税総所得金額に対する税額6000万7150円及び前記カの復興特別所得税額の126万0150円の合計額から、前記キの所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額4万4400円及び前記クの所得税及び復興特別所得税の予定納税額657万2200円を差し引いた金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

2 本件各更正処分の適法性

被告が本訴において主張する原告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は、前記1で述べたとおりであるところ、本件各更正処分における所得金額及び納付すべき税額は、別表1の「更正処分等」欄の「総所得金額」及び「納付すべき税額」欄のとおりであって、原告の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ことから、本件各更正処分は適法である。

第2 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

1 本件賦課決定処分①の根拠

前記第1のとおり、本件各更正処分は適法であり、被告が本訴において主張

する原告に賦課されるべき平成28年分ないし平成30年分の所得税等の過少申告加算税の額は、通則法65条1項及び2項の規定に基づき、次の(1)ないし(3)の各金額となる。

(1) 原告に賦課されるべき平成28年の所得税等の過少申告加算税の金額

155万5500円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 通則法65条1項に規定する過少申告加算税の額（別表2-1・⑫欄）

131万6000円

上記金額は、通則法65条1項の規定により、原告が平成28年更正処分により新たに納付すべき税額1316万9200円（別表1「裁決」欄の「平成28年分」の「納付すべき税額」欄記載の1087万9500円から同表「修正申告」欄の「平成28年分」の「納付すべき税額」欄記載の△228万9700円を差し引いた金額）につき、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額1316万円（別表2-1・⑩欄）に、100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

イ 通則法65条2の規定による加算額（別表2-1・⑮欄）

23万9500円

上記金額は、前記アのとおり、原告が平成28年更正処分により新たに納付すべき税額1316万9200円（別表2-1・①欄）に原告の平成28年分の所得税等の修正申告に係る累積増差税額11万8000円（同表・②欄）を加算（通則法65条3項1号）した1328万7200円（同表・③欄）のうち、原告の平成28年分の所得税等に係る期限内申告税額（同項2号）に相当する金額849万6284円（同表・⑦欄）と50万円とのいずれか多い方の金額である849万6284円（同表・⑧欄）を超える部分に相当する税額479万0916円（同表・⑨欄）につき、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金

額479万円(同表・⑬欄)に、100分の5の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 原告に賦課されるべき平成29年の所得税等の過少申告加算税の金額

278万6500円

ア 通則法65条1項に規定する過少申告加算税の額(別表2-2・⑫欄)

233万7000円

上記金額は、通則法65条1項の規定により、原告が平成29年更正処分により新たに納付すべき税額2337万8200円(別表1「裁決」欄の「平成29年分」の「納付すべき税額」欄記載の3312万3300円から同表「修正申告」欄の「平成29年分」の「納付すべき税額」欄記載の974万5100円を差し引いた金額)につき、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額2337万円(別表2-2・⑩欄)に、100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

イ 通則法65条2の規定による加算額(別表2-2・⑮欄)

44万9500円

上記金額は、前記アのとおり、原告が平成29年更正処分により納付すべき税額2337万8200円(別表2-2・①欄)に原告の平成29年分の所得税等の修正申告に係る累積増差税額1万3800円(同表・②欄)を加算(通則法65条3項1号)した2339万2000円(同表・③欄)のうち、原告の平成29年分の所得税等に係る期限内申告税額(同項2号)に相当する金額1439万5506円(同表・⑦欄)と50万円とのいずれか多い方の金額である1439万5506円(同表・⑧欄)を超える部分に相当する税額899万6494円(同表・⑨欄)につき、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額899万円(同表・⑬欄)に、100分の5の割合を乗じて算出した金額である。

(3) 原告に賦課されるべき平成30年の所得税等の過少申告加算税の金額

173万7000円

上記金額は、通則法65条1項の規定により、原告が平成30年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分により新たに納付すべき税額1737万7400円（甲3・1枚目）につき、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額1737万円に、100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

2 本件賦課決定処分②の根拠

本件各修正申告書の提出は、通則法65条1項括弧書き及び同条5項に規定する「調査があつ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」ときに該当しないから、本件各修正申告の提出に基づく増差税額に対して課される過少申告加算税の額は、通則法65条1項の規定に基づき、次の(1)及び(2)の各金額となる。

(1) 平成28年分の所得税等の修正申告に係る過少申告加算税の金額

1万1000円

上記金額は、通則法65条1項の規定により、原告が平成28年分の所得税等の修正申告（乙13）により新たに納付すべき税額11万8000円につき、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額11万円に、100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 平成30年分の所得税等の修正申告に係る過少申告加算税の金額

1万2000円

上記金額は、通則法65条1項の規定により、原告が平成30年分の所得税等の修正申告（乙15）により新たに納付すべき税額12万8600円につき、同法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額12万円に、100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

3 本件各賦課決定処分の適法性

被告が本訴において主張する原告に賦課されるべき平成28年分ないし平成

30年分の所得税等の過少申告加算税の額は、前記1及び2のとおりであるところ、この額は、本件各賦課決定処分により原告に賦課された過少申告加算税の額（別表1の「修正申告」欄の「過少申告加算税の額」及び「更正処分等」欄の「過少申告加算税の額」）といずれも同額であるか又は上回ることから、
5 本件各賦課決定処分は適法である。

以 上

課税の経緯

(別表1)

(単位:円)

区分		確定申告	修正申告	更正処分等	審査請求	総決
項目	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3年1月16日	令和4年1月7日
平成28年分	総所得金額	31,126,511	31,414,841	61,064,439	45,348,391	61,401,661
	事業所得の金額	△14,221,880	△30,237,094	15,716,048	—	16,053,270
	不動産所得の金額	17,648,391	17,648,391	17,648,391	17,648,391	17,648,391
	給与所得の金額	27,700,000	27,700,000	27,700,000	27,700,000	27,700,000
	雑所得の金額	—	16,303,544	0	0	0
	上場株式等の譲渡所得	△8,138,905	△8,138,905	△8,138,905	△8,138,905	△8,138,905
	上場株式等の配当等所得	0	0	0	0	0
	総所得金額に対する税額	8,321,600	8,437,200	21,183,400	14,111,200	21,335,500
	上場株式等譲渡所得に対する税額	0	0	0	0	0
	上場株式等の配当等に対する税額	0	0	0	0	0
	復興特別所得税額	174,753	177,181	444,851	296,335	448,045
	所得税等の額	8,496,353	8,614,381	21,628,251	14,407,535	21,783,545
	所得税等の源泉徴収税額	8,305,584	8,305,584	8,305,584	8,305,584	8,305,584
	納付すべき税額	△2,407,700	△2,289,700	10,724,200	3,503,500	10,879,500
	過少申告加算税の額		11,000	1,532,500		
平成29年分	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	令和3年1月16日	令和4年1月7日
	総所得金額	46,094,155	46,124,732	96,655,286	46,233,304	97,007,206
	事業所得の金額	15,578,898	△50,803,051	66,140,031	—	66,491,949
	不動産所得の金額	18,815,257	18,815,257	18,815,257	18,815,257	18,815,257
	給与所得の金額	11,700,000	11,700,000	11,700,000	11,700,000	11,700,000
	雑所得の金額	—	66,412,526	0	15,718,047	0
	上場株式等の譲渡所得	△14,522,556	△14,522,556	△14,522,556	△14,522,556	△14,522,556
	上場株式等の配当等所得	0	0	0	0	0
	総所得金額に対する税額	14,099,500	14,113,000	36,851,950	14,162,050	37,010,350
	上場株式等譲渡所得に対する税額	0	0	0	0	0
	上場株式等の配当等に対する税額	0	0	0	0	0
	復興特別所得税額	296,089	296,373	773,890	297,403	777,217
	所得税等の額	14,395,589	14,409,373	37,625,840	14,459,453	37,787,567
	所得税等の源泉徴収税額	4,537,206	4,537,206	4,537,206	4,537,206	4,537,206
	納付すべき税額	9,731,300	9,745,100	32,961,600	9,795,200	33,123,300
	過少申告加算税の額		0	2,762,500		
平成30年分	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3年1月16日	令和4年1月7日
	総所得金額	110,027,758	110,307,190	148,130,053	110,307,190	148,130,053
	事業所得の金額	95,681,494	△26,192,296	121,896,226	△38,725,432	121,897,090
	不動産所得の金額	12,841,864	12,841,864	12,841,864	12,841,864	12,841,864
	給与所得の金額	1,500,000	1,500,000	1,500,000	1,500,000	1,500,000
	雑所得の金額	4,400	122,157,622	11,891,963	134,690,758	11,891,099
	上場株式等の譲渡所得	△1,611,472	△1,611,472	△1,611,472	△1,611,472	△1,611,472
	総所得金額に対する税額	42,861,250	42,987,250	60,007,150	42,987,250	60,007,150
	上場株式等譲渡所得に対する税額	0	0	0	0	0
	復興特別所得税額	900,086	902,732	1,260,150	902,732	1,260,150
	所得税等の額	43,761,336	43,889,982	61,267,300	43,889,982	61,267,300
	所得税等の源泉徴収税額	44,400	44,400	44,400	44,400	44,400
	納付すべき税額	37,144,700	37,273,300	54,650,700	37,273,300	54,650,700
	過少申告加算税の額		12,000	1,737,000		

(注) 各所得金額の△印は、損失の額に相当する所得金額を示す。また納付すべき税額の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

本件平成28年更正処分に係る過少申告加算税の計算

区 分		順号	金 額
加算税の対象となる税額		①	13,169,200 円
差累 税積 額増	令和2年6月25日の修正申告分	②	118,000 円
①+②の計		③	13,287,200 円
期 限 内 申 告 税 額	平成29年3月15日の確定申告分	④	△ 2,407,700 円
	所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額	⑤	8,305,584 円
	所得税及び復興特別所得税の予定納税額	⑥	2,598,400 円
	期限内申告税額 (④から⑥の計)	⑦	8,496,284 円
⑦の金額と50万円のいずれか多い方の金額		⑧	8,496,284 円
①の金額と(③-⑧)の金額のいずれか少ない方の金額		⑨	4,790,916 円
通 常 分	加算税の基礎となる税額 (①)	⑩	13,160,000 円
	加算税の割合	⑪	10%
	加算税の額 (⑩×⑪)	⑫	1,316,000 円
加 重 分	加算税の基礎となる税額 (⑨)	⑬	4,790,000 円
	加算税の割合	⑭	5%
	加算税の額 (⑬×⑭)	⑮	239,500 円
過少申告加算税の額 (⑫+⑮)		⑯	1,555,500 円

- (注) 1 ①欄の金額は、答弁書別表1「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同表「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額である。
- 2 ④欄の金額の「△」は、還付金に相当する金額であることを表している。
- 3 ⑩及び⑬欄の金額は、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(別表2-2)

本件平成29年更正処分に係る過少申告加算税の計算

区 分		順号	金 額
加算税の対象となる税額		①	23,378,200 円
差累 税積 額増	令和2年6月25日の修正申告分	②	13,800 円
①+②の計		③	23,392,000 円
期限 内申 告税 額	平成30年3月15日の確定申告分	④	9,731,300 円
	所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額	⑤	4,537,206 円
	所得税及び復興特別所得税の予定納税額	⑥	127,000 円
	期限内申告税額(④から⑥の計)	⑦	14,395,506 円
⑦の金額と50万円のいずれか多い方の金額		⑧	14,395,506 円
①の金額と(③-⑧)の金額のいずれか少ない方の金額		⑨	8,996,494 円
通常 分	加算税の基礎となる税額(①)	⑩	23,370,000 円
	加算税の割合	⑪	10%
	加算税の額(⑩×⑪)	⑫	2,337,000 円
加重 分	加算税の基礎となる税額(⑨)	⑬	8,990,000 円
	加算税の割合	⑭	5%
	加算税の額(⑬×⑭)	⑮	449,500 円
過少申告加算税の額(⑫+⑮)		⑯	2,786,500 円

(注)1 ①欄の金額は、答弁書別表1「裁決」欄の「納付すべき税額」欄の金額から同表「修正申告」欄の「納付すべき税額」欄の金額を差し引いた金額である。

2 ⑩及び⑬欄の金額は、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額である。