



Web サイトコンテンツに関する会員登録費用等の必要経費等に関する検討
国税不服審判所令和 4 年 3 月 4 日裁決 裁決事例集 No.126

第 109 回 2023 年 8 月 4 日 (金)

発表者 長谷川 記央

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

はじめに

所得税法上の必要経費と家事関連費等について、所得税基本通達逐によれば、事業内容等を総合勘案して判定するとする。

必要経費については、売上高と直接的な関係があるもの（売上原価）と間接的な関係があるもの（販売費および一般管理費等）があり、間接的な関係のあるものについて、必要経費に該当するかが問題となる。

本事例においては、請求人は直接的な関係を争点として、必要経費を争った。原処分庁は、「個人資産の運用を目的とした投資の要素を含む」ことをとりあげ、必要経費でないことを主張する。

本事例は、必要経費の射程をどのように捉えるか争われたものである。

I. 事実の概要

本件は、「〇〇〇〇」と称するデジタルWEBコンテンツの販売をあっせんする事業により報酬を得ていた審査請求人（以下「請求人」という。）が、「〇〇〇〇」の購入代金は、事業所得に係る必要経費に該当するとして所得税等の更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、請求人が、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

II. 前提事実

イ F社（以下「本件会社」という。）の事業について

（イ） 本件会社は、平成〇年〇月〇日から平成〇年〇月〇日まで、特定商取引法に規定する連鎖販売取引の方法により、「〇〇〇〇」と称するデジタルWEBコンテンツ（以下「本件〇〇」という。）を1口〇〇〇〇〇円（消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）を含む。）で販売していた。

なお、本件〇〇は、本件会社において、〇〇〇〇として発売されたものであるが、〇〇〇〇ことから、〇年〇月以降、本件〇〇の内容は、本件会社が作成した「概要書面（平成〇年〇月〇日施行）」と題する書面（以下「本件概要書面」という。）上、〇〇〇〇から、本件会社が開発したアプリ等を提供する「デジタルWEBコンテンツ」に変更された。

（ロ） 本件〇〇を購入しようとする者は、必ず、本件会社の会員（以下「本件会員」という。）をあっせん者として、本件会員になるための会員登録をして会員IDを取得する必要がある。

あった。そして、会員登録の際には、登録費用として登録申請料〇〇〇〇円（消費税等を含む。）を支払うとともに、本件〇〇を最低1口は購入し、購入代金（1口当たり〇〇〇〇円）を支払う必要があった。

なお、上記会員登録の際の本件〇〇の購入代金は、本件概要書面上、連鎖販売取引に係る特定負担とされていた。

また、本件会員は、本件会員が購入した本件〇〇を再販売できないこととされていた。

（ハ） 本件会員は、各々の事業として、本件〇〇の販売のあっせん活動を行うことができ、本件会社が定めた「ボーナスプラン」に従い、あっせん活動の実績に応じた報酬（特定利益）を得ることができた。

ロ 請求人について

（イ） 請求人は、平成28年8月から平成29年9月までの間に、本件会員として本件〇〇の販売のあっせん活動を反復継続して行い（以下、請求人が行った当該あっせん活動を「本件事業」という。）、本件会社から本件事業に係る報酬として平成28年は合計〇〇〇〇円、平成29年は合計〇〇〇〇円を受領した（以下、平成29年の報酬を「本件収入」という。）。

（ロ） 請求人は、別表1のとおり、平成28年8月から平成29年9月までの間に、本件会員となるための会員登録を行うとともに本件〇〇を購入し、本件会社に対し、登録申請料及び本件〇〇の購入代金として、合計2,076,840円（消費税等を含む。）を支払った（以下、請求人が支払った2,076,840円を「本件支出」という。）。

Ⅲ. 争点

本件会社の会員（以下「本件会員」という。）をあっせん者として、本件会員になるための会員登録をして会員IDを取得する必要があったため、当該当該申請料等が、平成29年分の本件事業に係る費用として、必要経費に該当するか否か。

Ⅳ. 当事者の主張

1. 請求人の主張

次のとおり、本件支出は、平成29年分の本件事業に係る費用として、必要経費に該当する。

（1） 請求人は、本件収入を本件事業に係る事業所得として申告しているところ、本件支出は、本件事業を行い、本件収入を得るためのものである。

したがって、本件支出は、事業所得を生ずべき業務と直接的な関連性を有し、所得税法第37条第1項に規定する必要経費に該当する。

（2） また、仮に、本件支出が所得税法第37条第1項に規定する必要経費に該当しないとしても、本件支出は、所得税法施行令第7条《繰延資産の範囲》第1項第3号ホに規定する「自己が便益を受けるために支出する費用」であり、所得税法第2条第1項第20号に規定する「事業所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用」として、繰延資産に該当する。

そして、請求人は、平成〇年中に本件〇〇の販売が停止されて本件事業を行うことができなくなったことから、本件支出の全額が未償却となった。そうすると、繰延資産である本件支出の金額は、所得税法第 51 条《資産損失の必要経費算入》第 1 項に規定する資産損失として、必要経費に算入することができる。

2. 原処分庁の主張

次のとおり、本件支出は、平成 29 年分の本件事業に係る費用として、必要経費に該当しない。

(1) 本件支出は、本件〇〇の価値が高騰することを期待した、いわゆる個人資産の運用を目的とした投資としての支出である。

したがって、本件支出は、本件事業の遂行上必要な費用ではなく、所得税法第 37 条第 1 項に規定する必要経費に該当しない。

なお、請求人は、本件支出は、本件収入を得るために支出したものである旨主張するが、本件支出と本件収入との因果関係は明らかではない。

また、仮に、本件支出が本件事業と何らかの関連があるとしても、本件支出は、いわゆる個人資産の運用を目的とした投資の要素を含むことから、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費に該当する。そして、本件支出は、その支出の主たる部分が本件事業の遂行上必要であるとは認められず、本件事業の遂行上必要な部分を明らかに区分できるわけでもないことから、必要経費に算入することはできない。

(2) 本件支出は、上記(1)のとおり、投資としての支出であり、所得税法第 2 条第 1 項第 20 号に規定する「事業所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用」とはいえず、繰延資産には該当しない。

したがって、本件支出について、所得税法第 51 条第 1 項に規定する資産損失を観念できないから、本件支出は、必要経費に算入することができない。

V. 国税不服審判所の判断

(1) 法令解釈

ある支出が所得税法第 37 条第 1 項所定の必要経費として総収入金額から控除され得るためには、それが業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要な支出であることを要する。そして、その該当性の判断は、単に納税者の主観的判断のみによるべきものではなく、当該業務の内容などの個別具体的な事情に即して客観的に行わなければならないと解するのが相当である。

(2) 認定事実

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

イ 本件概要書面上、本件〇〇の内容については、本件会社が開発したアプリ等を提供する「デジタル WEB コンテンツ」とされたものの、実際には、アプリの開発自体が実現しなかった。

ロ 本件〇〇の購入は、会員登録時にしか行うことができず、既に本件会員として登録した者であっても、登録時以外に追加で本件〇〇を購入するには、再度別の会員登録をする必要があり、会員登録の都度新たな会員 ID が付与された。本件会員は、付与された会員 ID ごとに別の会員として本件〇〇の販売のあっせん活動を行うことが可能であった。

なお、請求人に付与された会員 ID は、別表 1 の「会員 ID」欄のとおりである。

ハ 上記 1 の(3)のイの(ハ)の本件会社が定めた「ボーナスプラン」の内容は、要旨次のとおりであった。

(イ) 〇〇〇ボーナス

本件会員が獲得した新規会員によるあっせん活動の実績等に基づき、本件会社から本件会員に支払われるボーナスであり、本件会員が直接あっせんした会員をレベル 1 として、そのレベル 1 の会員が更に直接あっせんした会員をレベル 2 として、以下、同様に最大レベル 5 までの新規会員について、各レベルに設定された金額が、各レベルの新規会員数に応じて、本件会員に支払われる。具体的には、新規会員（レベル 1）1 人のあっせんにつき〇〇〇〇円が本件会員に支払われ、レベル 1 の会員が更に新規会員（レベル 2）をあっせんした場合、新規会員（レベル 2）1 人のあっせんにつき〇〇〇〇円が本件会員に支払われる。

また、レベル 1 の新規会員が、本件〇〇を 2 口以上購入した場合には、1 口目をレベル 1（あっせん者）、残りの口数は、1 口目からあっせんを受けたそれぞれ別の新規会員（レベル 2）とみなして、新規会員（レベル 1）につき〇〇〇〇円のほか、新規会員（レベル 2）1 口につき〇〇〇〇円が本件会員に支払われる。

(ロ) 〇〇〇〇ボーナス

本件会社の月の総売上げに、一定の昇格条件（あっせんにより販売した本件〇〇の金額及びあっせん人数）を満たすことで取得することができるタイトル（〇〇、〇〇等の複数の段階がある。）ごとに設定された支給率を乗じて算定した金額を支払原資として、本件会社が決定した分配率で各タイトル保有者に対し分配されるボーナスである。

(3) 当てはめ

イ 本件支出が本件事業と直接関係を持ち、かつ、本件事業の遂行上必要であるか否かについて検討する前提として、まず、本件事業についてみると、その内容は本件会員として行う本件〇〇の販売に係るあっせん活動であり、請求人は、上記 1 の(3)のロの(イ)のとおり、当該あっせん活動を反復継続して行い、上記(2)のハの「ボーナスプラン」に基づき、当該あっせん活動の対価として報酬を受領していたのであるから、本件事業は、請求人が、対価

を得ることを目的として本件〇〇の販売のあっせんを行う事業とすることができる。

ロ 上記イを踏まえて、本件事業と本件支出の関連性について以下検討する。

(イ) 上記1の(3)のイの(イ)のとおり、本件〇〇は、〇〇〇〇として発売されたものである。しかし、上記(2)のイのとおり、〇〇〇〇ため、本件会社が開発したアプリ等を提供する「デジタルWEBコンテンツ」という形で販売されることになったものの、本件〇〇の内容となるアプリの開発自体は実現しなかった。

そうすると、本件〇〇は、「デジタルWEBコンテンツ」として利用することができず、何らかの役務の提供をなし得るものではなかったのであるから、請求人が本件〇〇を購入した時点において、実体がなく、資産的な価値があるものではなかったと推認できる。

以上の点からすると、基本的に、本件会社において会員登録をして本件〇〇を購入する者の目的は、本件〇〇が〇〇〇〇されて資産価値を獲得し、その交換価値が上昇することにより、将来的に利益が得られるという期待(投機目的)にあったと考えるのが自然かつ合理的であり、請求人についても同様であったと認められる。

(ロ) もっとも、上記1の(3)のイのとおり、本件〇〇は、特定商取引法上の連鎖販売取引において販売の対象とされていたものであり、本件〇〇の販売のあっせん活動を行うことにより報酬が得られるという仕組みになっていた。加えて、上記1の(3)のイの(ロ)及び上記(2)のロのとおり、本件〇〇の販売のあっせん活動をするためには会員登録をして会員IDを取得する必要がある、会員IDを取得するためには登録申請料を支払うとともに、本件〇〇を購入しなければならなかった。そして、本件〇〇の購入は、連鎖販売取引に係る特定負担として位置付けられていたことからすると、登録申請料の支払及び本件〇〇の購入には、単に投機的な面のみならず、本件〇〇の販売のあっせん活動に不可欠な会員IDを取得するための条件が含まれているものと認められる。

この点、請求人は、現に平成28年8月から平成29年9月までの間に、事業(本件会員として請求人が行う本件〇〇の販売のあっせん活動)を反復継続して行い、本件収入を含む報酬を得ているから、本件事業を行うためには会員IDを取得する必要があったといえる。

そうすると、本件支出のうち、会員IDを取得するためにした支出については、単に本件〇〇の値上がりを期待した投機目的のみに基づくものとはいえず、客観的にみて、本件事業と直接関係を持ち、かつ、本件事業の遂行上必要な初期登録費用に当たると認められる。

なお、本件事業を行うために取得した会員IDが、別表1の順号1ないし11の各会員IDのうち、どれであるかについては、別表1の順号1ないし11の各会員IDについて、請求人がその個々の会員IDを、投機目的あるいは事業目的と区分して取得するとは考えられず、また、客観的にも区分して取得しているとは認められない。さらに、別表1の順号1ないし11の各会員IDの取得目的がそれぞれ異なることをうかがわせる事情が見当たらないことからすると、別表1の順号1ないし11の各会員IDは、いずれも本件事業を行うために取得した会員IDであると推認できる。

そして、別表1の順号1の会員IDの取得に要した費用は、登録申請料及び1口分の本件

〇〇の購入代金であると認められ、別表1の順号2ないし11の各会員IDの取得についても、順号1の会員IDの取得と同様に、それらの各会員IDの取得に要した費用は、登録申請料及び1口分の本件〇〇の購入代金であると認めることができる。

(ハ) 以上の点からすると、請求人が各会員IDを取得するために支出した登録申請料及び会員IDごとそれぞれ1口分の本件〇〇の購入代金のみが、本件事業と直接関係を持ち、かつ、本件事業の遂行上必要な費用であるといえる。

したがって、本件支出のうち、別表1の順号1ないし11の各会員IDの取得に要した登録申請料及び会員IDごとそれぞれ1口分の本件〇〇の購入代金の合計金額〇〇〇〇円(〇〇〇〇円×11口)は、所得税法第37条第1項に規定する必要経費に該当する。

ハ ただし、所得税法第37条第1項は、その年分の必要経費に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、その年において債務の確定しているものに限る旨規定していることから、原則として、債務が確定した年において必要経費に算入すべきものと解される。この点、別表1の順号3ないし11については、登録申請料及び本件〇〇の購入代金の支払日並びに会員登録日ともに平成29年中であるから、これらの登録申請料及び1口分の本件〇〇の購入代金は、平成29年分の必要経費と認められる。一方、別表1の順号1及び2については、登録申請料及び本件〇〇の購入代金の支払日並びに会員登録日ともに平成28年中であり、これらの登録申請料及び1口分の本件〇〇の購入代金を、平成28年分ではなく平成29年分の必要経費に算入すべきであることを示す証拠もないことからすると、平成29年分の必要経費とは認められない。

以上によれば、本件支出のうち、平成29年分の本件事業に係る費用として所得税法第37条第1項の必要経費に該当するのは、別表1の順号3ないし11の各会員IDの取得に要した登録申請料及び会員IDごとそれぞれの1口分の本件〇〇の購入代金の合計金額〇〇〇〇円(〇〇〇〇円×9口)と認めるのが相当である。

(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(1)のとおり、本件支出は本件収入を得るためのものであり、その全額が所得税法第37条第1項に規定する必要経費に該当する旨主張する。

しかしながら、上記(3)のロで述べたとおり、本件においては、本件支出のうち、会員IDを取得するためにした支出のみが、客観的にみて、本件事業と直接関係を持ち、かつ、本件事業の遂行上必要な初期登録費用に当たると認められる。そして、別表1の順号1ないし11の1口分の本件〇〇の購入代金については、会員IDを取得するために支出された初期登録費用と認められるところ、本件支出のうち2口目以上の本件〇〇の購入代金は、上記(2)のハの(イ)の〇〇〇ボーナスの仕組みからして、請求人が1口目で取得した会員IDの会員(あっせん者)からあっせんを受けて新規会員となる立場で支出したものにすぎず、会員IDを取得するために支出されたものとは認められない。

したがって、本件〇〇の2口目以上の購入代金は、必要経費に該当しない。

以上のとおり、本件支出のうち必要経費に算入されるものは会員 ID を取得するために要した登録申請料及び 1 口分の本件〇〇の購入代金であり、それ以外の金額は本件事業と直接関係を持ち、本件収入を得るために必要な費用であったとは認められないのであるから、本件支出の全額が必要経費に該当する旨の請求人の上記主張には理由がない。

ロ また、請求人は、上記 3 の「請求人」欄の(2)のとおり、仮に、所得税法第 37 条第 1 項の必要経費に該当しないとしても、本件支出は同法第 2 条第 1 項第 20 号に規定する繰延資産に該当し、請求人が本件事業を行うことができなくなったことにより、同法第 51 条を適用し、本件支出の全額を資産損失として、平成 29 年分の必要経費に算入することができる旨主張する。

しかしながら、上記 1 の(2)のロのとおり、繰延資産とは、事業所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用のうち、支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶものをいうところ、上記(3)のとおり、本件支出のうち、所得税法第 37 条第 1 項に規定する必要経費に該当する部分以外については、本件事業の遂行上必要な費用とは認められず、同法第 2 条第 1 項第 20 号に規定する「事業所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用」に当たらないから、繰延資産には該当しない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

ハ さらに、請求人は、本件〇〇の購入は商品の仕入れであるから、本件〇〇の購入代金は必要経費に該当する旨も主張するが、上記 1 の(3)のイの(ロ)及び上記(3)のロの(イ)のとおり、本件〇〇は、本件会員による販売ができないものとされており、そもそも実体がなく、資産的な価値があるものではなかったと推認されることからすると、本件〇〇の購入は商品の仕入れであるとは認められず、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(5) 原処分庁の主張について

原処分庁は、上記 3 の「原処分庁」欄の(1)のとおり、本件支出は、本件事業の遂行上必要な費用ではないことから、所得税法第 37 条第 1 項に規定する必要経費に該当しない旨主張し、仮に、本件支出が本件事業と何らかの関連があるとしても、本件支出は、同法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費に該当し、その主たる部分が本件事業の遂行上必要であるとは認められず、その必要な部分を明らかに区分することができないので、本件支出は必要経費に該当しない旨主張する。

しかしながら、上記(3)のとおり、本件支出のうち、会員 ID を取得するためにした支出については、客観的にみて本件事業の遂行上必要な初期登録費用に当たると認められ、かつ、その必要な部分は登録申請料及び 1 口分の本件〇〇の購入代金であると明確に区分できるから、原処分庁の上記主張を採用することはできない。

(6) 原処分の適法性について

上記(3)のとおり、本件支出のうち〇〇〇〇円は、平成 29 年分の必要経費に該当することになる。これに基づき、当審判所が認定した請求人の平成 29 年分の総所得金額及びその内訳

並びに所得税等の還付金の額に相当する税額は、別表3のとおりとなる。

したがって、請求人の平成29年分の所得税等の確定申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であると認められるから、原処分は、その一部を別紙「取消額等計算書」のとおり取り消すべきである。

なお、原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。

(7) 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の一部を取り消すこととする。

VI. 検討

1. 必要経費に該当するか否かについて

1. 1 必要経費の概要

所得税法は「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」（所得税法37条1項）と規定する。

また、所得税法45条1項は「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」（所得税法45条1項1号）を、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入しないと、規定する。このため、家事関連費等については、必要経費として認められない。

1. 2 本件における必要経費の争点

本件、各会員IDを取得するために支出した登録申請料及び会員IDごとそれぞれ1口分の本件〇〇の購入代金について、必要経費あるいは家事関連費等に該当するか否かが、問題となる。

1. 3 本件の検討

本件の各会員IDを取得するために支出した登録申請料及び会員IDごとそれぞれ1口分の本件〇〇の購入代金については、所得税法37条1項に規定する売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額、あるいは販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用に該当するのかが、問題となる。

所得税法37条1項に規定する売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費

用の額については、売上高との当該費用の額は個別的直接的な関係にあるため、家事関連費等に該当しないといえる。

所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用については、売上高と当該費用の関係は期間的間接的な関係のため、家事関連費等に該当する場合があるといえる。

本件の各会員 ID を取得するために支出した登録申請料及び会員 ID ごとそれぞれ 1 口分の本件〇〇の購入代金について、国税不服審判所の判断は「請求人が各会員 ID を取得するために支出した登録申請料及び会員 ID ごとそれぞれ 1 口分の本件〇〇の購入代金のみが、本件事業と直接関係を持ち、かつ、本件事業の遂行上必要な費用である」とする。

当該判断は、直接的な関係に着目しているところから、所得税法 37 条 1 項に規定する売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額と判断したのであろう。

他方で、国税不服審判所の判断は「本件支出のうち 2 口目以上の本件〇〇の購入代金は、上記(2)のハの(イ)の〇〇〇ボーナスの仕組みからして、請求人が 1 口目で取得した会員 ID の会員(あっせん者)からあっせんを受けて新規会員となる立場で支出したものにすぎず、会員 ID を取得するために支出されたものとは認められない。」とする。

2 口目以上の購入代金については、直接的な関係ではなく間接的な関係と捉え、所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用と捉え、家事関連費等に該当する余地がある判断したように思われる。

本件の場合、「本件会員が獲得した新規会員によるあっせん活動の実績等に基づき、本件会社から本件会員に支払われるボーナス」と「本件会社の月の総売上げに、一定の昇格条件(あっせんにより販売した本件〇〇の金額及びあっせん人数)を満たすことで取得することができるタイトル(〇〇、〇〇等の複数の段階がある。)ごとに設定された支給率を乗じて算定した金額を支払原資として、本件会社が決定した分配率で各タイトル保有者に対し分配されるボーナス」が、認定事実とされる。

当該認定事実からするに、売上高と本件の 2 口目以上の購入代金について、個別的直接的な関係がなく、期間的間接的な関係のため、必要経費に該当するののか、家事関連費等に該当するののか、問題となる。本件のボーナスが、会員 ID の口数に比例して支給されるようなものである場合には、個別的直接的な関係があるため、必要経費として認められたのであろう。

原処分庁の主張は「本件支出が本件事業と何らかの関連があるとしても、本件支出は、いわゆる個人資産の運用を目的とした投資の要素を含む」とし、当該購入代金を所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用と捉え、必要経費として認められないものと主張したのであろう。

しかしながら、当該購入代金を所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用と捉えた場合であっても、「個人資産の運用を目的とした投資の要素」をもって、必要経費の適否を判断することは妥当でない。

「個人資産の運用を目的とした投資の要素」の判断に基づくとすれば、次のような問題が

生ずる。例えば、個人事業主が車両運搬具を購入し、その後、当該車両運搬具を事業の用に供し、最終的に市場において購入代金に比して高い価額で売却した場合とする。個人事業主が、当該車両運搬具の値上がりを予見して、当該車両運搬具を購入し、事業の用に供したことをもって、すなわち「個人資産の運用を目的とした投資の要素」をもって、車両運搬具の減価償却費を必要経費として認めないことが考えられる。しかしながら、当該車両運搬具は事業の用に供されており、かつ、車両運搬具の時価が変動することを予見して購入したからといって、直ちに当該車両運搬具の時価の変動によって、資金的裏付けがある所得が生ずることはない。すなわち、車両運搬具の時価の変動をもって、車両の売却があったと擬製（フィクション）して、あたかも資金的裏付けがある所得が生じたものと取り扱うことは妥当でない。また、売却があったという擬制を用いない場合であっても、「個人資産の運用を目的とした投資の要素」を理由に譲渡所得とすると、事業所得にはならないため、事業所得に係る減価償却費を認識することができなくなるが、このような取り扱いは妥当でない。仮に、当該擬制をもって所得を認識するのであれば、立法論的措置を講じなければならないといえる。よって、「個人資産の運用を目的とした投資の要素」を理由に、必要経費を判断することは妥当でない。

もっとも、商品（売上原価）について「個人資産の運用を目的とした投資の要素」の有無を考えた場合に、「個人資産の運用を目的とした投資の要素」が存在するといえる。なぜなら、所得計算を行ううえで、投下資本回収計算¹によって、所得を計算することとなる。具体的には、商品という個人資産の運用によって、売上高という投資の成果をもって、所得が計算される。このため、「個人資産の運用を目的とした投資の要素」を争点とすると、売上原価が必要経費として認められないと判断されることが考えられ、妥当でない。

以上のことから、必要経費につき「個人資産の運用を目的とした投資の要素」については、争点にはならない。

本件支出のうち2口目以上の本件〇〇の購入代金につき、を所得税法37条1項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用に該当するか否かについて、当該購入代金がなければ、得られないであろう収入の有無によって判断することが妥当である。

当該購入代金がなければ、得られないであろう収入の有無とは、売上高と販売費および一般管理費のような、期間的間接的な関係であってもよく、例えば、当該購入代金に比例して所得が生ずるような場合に限られることはない。また、得られないであろう収入とは、2口目以上の購入代金によって期待される所得を意味するものであり、所得が発生しなかったことを理由に、直ちに必要経費として認められないとするものではない。

請求人は「事業所得を生ずべき業務と直接的な関連性を有し、所得税法第37条第1項に規定する必要経費に該当する。」ことを主張するが、直接的な関係がなければ、必要経費として該当しないとはいきえず、間接的な関係についてふれることが妥当であろう。このた

¹ 井上良二（2008年）『新版 財務会計論』税務経理協会、8頁。

め、所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用に該当する場合に、売上高との相当因果関係をどのように立証するかが問題であり、期間的間接的な関係をもって必要経費として判断される場合もあることに留意しなければならないであろう。

本件の場合、認定事実において、売上高と当該 2 口目以上の購入代金の相当因果関係についてとりあげられておらず、請求人が当該事柄について争っていないのであれば、当該判断が妥当であるといえる。

家事関連費等については、先行研究によれば下記のとおり定義づける。

「家事費とは、衣服費・食費・居住費・娯楽費・教養費等のように、個人の消費生活上の費用のことで、必要経費には算入されない（45 条 1 項 1 号）。家事関連費は、接待・交際費などにその例が多いが、必要経費と家事費の性質を併用している費用であって、その主たる部分が事項遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に算入される（同号、施行令 96 条。）」²

また、所得税基本通達は「令第 96 条第 1 号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第 2 号に規定する「業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」は、業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。」（所得税基本通達 45-1）と「令第 96 条第 1 号に規定する「主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要」であるかどうかは、その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が 50%を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし、当該必要な部分の金額が 50%以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。」（所得税基本通達 45-2）と明示する。

また、「例えば、週刊誌のようなものについては、家族のために購入したものか、顧客のために購入したものか（主たる部分が業務のためか否か）を判定する場合にも、その業態が、理髪店のように顧客に雑誌を用意しておくのが常態の業種であるか、家族の構成がどうなっているかなどについて総合的に判断すること」³とする。

原処分庁は、本件支出が、いわゆる個人資産の運用を目的とした投資の要素を含むことから、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費に該当するが、家事関連費等に該当するの否かを検討するが、個人資産の運用の目的は問題とならない。

本件〇〇の 2 口目以上の購入代金が、デジタル WEB コンテンツの販売をあっせんする事業、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定するものであり、経費の内容として十分な検討がなされていない。仮に、経費の内容として「個人資産の運用を目的とした投資の要素」を取り上げるのであれば、投下資

² 金子宏（2021 年）『租税法』弘文堂、325 頁。

³ 後藤昇・森谷義光・阿部輝男・北島一晃編（2011 年）『所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会、437 頁。

本の回収計算における投下資本となる売上原価の性質として、「個人資産の運用を目的とした投資の要素」がないことを説明すべきであろう。

もともと、家事関連費について、納税者がその必要である部分を明確にする責任があることを理由に、家事関連費等を争点にあげて、意図的に立証責任を納税者に転嫁することは妥当でない。家事関連費等を争点にあげるために「個人資産の運用を目的とした投資の要素」を取り上げたとすれば、問題である。

1. 4 必要経費の問題点

所得税法における必要経費には、所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用が含まれるため、売上高と間接的な関係をもつにすぎないものがあり、問題となる。

他方で、家事関連費等は、「令第 96 条第 1 号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第 2 号に規定する「業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」は、業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。」（所得税基本通達 45-1）と明示しており、明確な判断基準がなく、問題となる。

本件の各会員 ID を取得するために支出した登録申請料及び会員 ID ごとそれぞれ 1 口分の本件〇〇の購入代金について、売上高との対応関係が個別的直接的な関係があるため、当然に必要経費として認められる。

本件〇〇の 2 口目以上の購入代金については、売上高との対応関係が間接的な関係であるため、必要経費として認められるのかが問題となる。この場合に、所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用に該当するのかが問題となる。ただし、売上高との対応関係が個別的直接的な関係がないことを理由として、直ちに必要経費として認められないと判断することは妥当でない。また、必要経費に該当しない理由として家事関連費等に該当することがあげられる。家事関連費等は、業務の内容等の総合的判断を行うこととなるが、明確な判断基準がなく、判断が難しい。このため、売上高との対応関係について、どのような関係があるのか、例えば、業務との関係性等について検討を行う必要があるといえる。

もともと、本件〇〇の 2 口目以上の購入代金によって、個人に何らかの経済的な利益が得られていた場合には、家事関連費等として判断されることがあり、事前にタックス・リスクを検討することが望ましいであろう。

2. 繰延資産に該当するか否かについて

2. 1 繰延資産の概要

所得税法は「不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもので政令で定めるもの

をいう。」(所得税法2条1項20号)と、繰延資産を定義する。

繰延資産の範囲として「法第二条第一項第二十号(繰延資産の意義)に規定する政令で定める費用は、個人が支出する費用(資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。)のうち次に掲げるものとする。」(所得税法施行規則7条1項)とする。

具体的な繰延資産として、①開業費(不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用をいう。)、②開発費(新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、資源の開発又は市場の開拓のために特別に支出する費用をいう。)、③支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶものをあげる。

③については、自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用、資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用、役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用、製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用、自己が便益を受けるために支出する費用、を例示している。

所得税法上の繰延資産については、企業会計と異なり限定列挙していない。所得税法上の繰延資産で例示される「支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶものでかつ、自己が便益を受けるために支出する費用」(所得税法施行規則7条3号ホ)があげられている。

なお、前払費用については、「個人が一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出する費用のうち、その支出する日の属する年の十二月三十一日(年の中途において死亡し又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時)においてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいう。」(所得税法施行規則7条2項)と定義する。

2. 2 本件における繰延資産の争点

本件、各会員IDを取得するために支出した登録申請料及び会員IDごとそれぞれ1口分の本件〇〇の購入代金について、「支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶものでかつ、自己が便益を受けるために支出する費用」(所得税法施行規則7条3号ホ)に該当するか否かが問題となる。

2. 3 本件の検討

請求人は「本件支出が所得税法第37条第1項に規定する必要経費に該当しないとしても、本件支出は、所得税法施行令第7条《繰延資産の範囲》第1項第3号ホに規定する「自己が便益を受けるために支出する費用」であり、所得税法第2条第1項第20号に規定する「事業所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用」として、繰延資産に該当する。」と主張する。

繰延資産の計上する理由として「動態会計思考に基づく期間損益計算を適正に行う見地から、経過的に貸借対照表に計上できる」⁴とされる。

⁴ 広瀬義州(2015年)『財務会計(第13版)』中央経済社、295頁。

繰延資産については、適正な期間損益計算を行うことを目的としており、必要経費の帰属時期をどのように取り扱うかが問題となる。したがって、請求人が主張する「本件支出が所得税法第 37 条第 1 項に規定する必要経費に該当しない」とすれば、繰延資産は必要経費をどの期間に配分するかを問題としていることから、繰延資産に該当しないこととなる。したがって、請求人の主張は認められない。

しかしながら、本件〇〇の 2 口目以上の購入代金が、所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用に該当し、所得税法施行令第 7 条《繰延資産の範囲》第 1 項第 3 号ホに規定する「自己が便益を受けるために支出する費用」であることを主張することは可能である。なぜなら、所得税法 37 条 1 項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用と、所得税法施行令第 7 条《繰延資産の範囲》第 1 項第 3 号ホに規定する「自己が便益を受けるために支出する費用は、いずれも売上高との対応関係は期間的間接的な対応にすぎない。このため、請求人が主張する「事業所得を生ずべき業務と直接的な関連性」がなくとも、繰延資産に該当する場合がある

したがって、国税不服審判所が判断した「繰延資産とは、事業所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用のうち、支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶものをいう」と定義したことは妥当である。

2. 4 繰延資産の問題点

企業会計は繰延資産を限定列挙しているのに対し、税法上は繰延資産を限定列挙しておらず、租税法律主義の見地から問題がある。

また、所得税法と法人税法では取扱いが異なる場合があり、租税実務を煩雑化しているため、問題がある⁵。

3. 研究会の討論をふまえて

3. 1 繰延資産の定義

繰延資産の定義は、「不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務に関し個人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。」(所得税法 2 条 1 項 20 号) とし、個人が支出する費用と規定し、個人が支出する必要経費としていない。

必要経費については、所得税法 37 条 1 項が規定しており、総収入金額に係る売上原価、総収入金額を得るため直接に要した費用の額、その年の販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用をあげる。

繰延資産の定義する「費用」を、あえて「必要経費」として定義しておらず、「必要経費」

⁵ 長谷川記央 (2021) 「法人成りした場合の医師会の入会金等の繰延資産の取扱いに関する研究」日本臨床医学情報系連合学会、臨床医学情報創刊号 35-54 頁。

より広義の定義であると考えられるのではないかとの指摘があった。

3. 2 広義の繰延資産の捉え方

繰延資産については、以前は試験研究費が認められていたが、会計基準の改定に伴い費用処理することに変更された。

企業会計審議会『研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書』平成10年3月13日によれば、次のことがあげられている。

2 研究開発費の発生時費用処理について

重要な投資情報である研究開発費について、企業間の比較可能性を担保することが必要であり、費用処理又は資産計上を任意とする現行の会計処理は適当でない。

研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるとはいえない。そのため、研究開発費を資産として貸借対照表に計上することは適当でないと判断した。

また、仮に、一定の要件を満たすものについて資産計上を強制する処理を採用する場合には、資産計上の要件を定める必要がある。しかし、実務上客観的に判断可能な要件を規定することは困難であり、抽象的な要件のもとで資産計上を求めることとした場合、企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあると考えられる。

したがって、研究開発費は発生時に費用として処理することとした。

研究開発費は、発生時には将来の収益を獲得できるか否か不明であり、また、研究開発計画が進行し、将来の収益の獲得期待が高まったとしても、依然としてその獲得が確実であるという性格についてふれており、所得税法37条1項に規定する販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用に含まれるのか、という問題がある。

その他これらの所得を生ずべき業務を狭義に捉えた場合に、将来の所得の獲得期待が高まったにすぎず、所得を生ずべき業務に至らない場合も多々ある。このため、繰延資産の定義する「費用」は、あえて「必要経費」として定義しておらず、広義に捉えるべきではないかと考えることも可能である。

例えば、飲食店において、新商品の開発のために同業他社を訪れて、飲食した費用について、家事費であるのか、家事関連費であるのか、繰延資産であるのか、あるいは全額が必要経費であるのか、判断が難しい場合もあり、当該費用については、納税者の実情を総合的に勘案して判断せざるを得ない。繰延資産（開発費）を判断するにあたって、「必要経費」で

あるのか、一律に判断できないことも多々あるため、繰延資産の定義に「必要経費」を用いずに「経費」を用いたと考えることも可能である。

このような考え方にたてば、繰延資産については「必要経費」に限定して認められるものではなく、「経費」であれば認められるものであると考えられる。

参考文献目録

井上良二（2008年）『新版 財務会計論』税務経理協会。

金子宏（2021年）『租税法』弘文堂。

酒井克彦（2011年）『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討』財経詳報社。

鈴木一水（2013年）『税務会計分析—税務計画と税務計算の統合』森山書店。

後藤昇・森谷義光・阿部輝男・北島一晃編（2011年）『所得税基本通達逐条解説』大蔵財務協会。

長谷川記央（2021年）「法人成りした場合の医師会の入会金等の繰延資産の取扱に関する研究」日本臨床医学情報系連合学会、臨床医学情報創刊号 35-54 頁。

——（2019年）「法人税法における繰延資産の諸問題 会計上の繰延資産および前払費用との比較を中心として」日本ビジネス・マネジメント学会、ビジネス・マネジメント研究第 15 号 37-56 頁、日本ビジネス・マネジメント学会。

広瀬義州（2015年）『財務会計（第 13 版）』中央経済社。

山本清次（2008年）『法人税実務シリーズ／無形固定資産・繰延資産』中央経済社。