

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(浅草税務署長)

平成21年1月29日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成20年6月27日判決、本資料258号-120・順号10978)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	小林 十四雄
同	小林 大介
被控訴人	国
同代表者法務大臣	森 英介
処分行政庁	浅草税務署長
	羽山 茂
同指定代理人	倉持 俊宏
同	嶺山 登
同	市川 和人
同	勇 宏一郎
同	中村 秀利
同	緒方 砂保

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対して平成17年12月27日付けでした控訴人の平成14年分所得税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定(ただし、いずれも平成18年5月24日付け異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、競走馬及び繁殖ひん馬の保有に係る所得が事業所得であるとして平成14年分の所得税の確定申告したところ、処分行政庁から、当該所得は事業所得ではなく雑所得であり、その損失の金額を損益通算することはできないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定を受けたので、これを不服として、異議申立て及び審査請求を経て、上記更正処分等(異議決定により一部取り消された後のもの)の取消しを求めた事案である。

- 2 原判決は、控訴人の請求を棄却したので、控訴人がこれを不服として控訴をした。
- 3 関係法令の定め、通達、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1から4に記載のとおりであるから、これを引用する。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないと判断するが、その理由は、次項以下に控訴理由に対する説示を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 争点に対する判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決24頁9行目の「これを受けて、」を削る。

- 2 控訴人は、控訴理由において、次のとおり主張する。

(1) 競走馬等に係る所得が事業所得であるかどうかは、原判決指摘の最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁(以下「昭和56年判例」という。)に照らし、競走馬事業の実態に即して判断すべきであるが、株式会社が競走馬事業を営む場合には当然に事業所得と認められることに照らしても、また、総合課税の趣旨からみても、所得税法69条2項の「生活に通常必要でない資産」は所得税の例外を示すものに係る規定であるから、その解釈は限定的であるべきである。原判決は、継続的な収益の有無の観点で昭和56年判例を本件に適用し、控訴人の競走馬経営の具体的な主張立証を無視しているが、不当である。

(2) 本件競走馬所得の事業所得該当性については、昭和56年判例の判断基準を均等かつ客観的に取り上げて総合的に判断すべきであるが、次の5点を指摘する。

ア 収益性の点について、原判決は、収益の発生原因、損失の発生原因を分析しないで、控訴人の平成11年から平成14年のうち利益を生じたのが平成11年のみであるとしているが、平成14年は5頭の競走馬が不慮の事故などで死亡したために損失が生じたものであり、損失が生じたという結果のみで判断することは誤りである。

イ 継続性・反復性について、控訴人は、昭和43年にFに個人馬主として登録して以来、昭和50年から平成8年まで法人馬主(E株式会社代表取締役)として関与した期間を含め、一貫して競走馬の保有に直接関連する事業を営んできたものであり、十分な継続性・反復性が認められるべきである。原判決は、収益性を過度に強調して、本件競走馬所得の事業所得性を否定したが、不当である。

ウ 控訴人が競走馬事業に費やした精神的・肉体的労力について、競走馬が出走して賞金等の収益を上げるためには、馬主登録、馬の登録、調教の委託、各種登録料等の負担などの法令上の要件を満たすための措置のほか、競走馬を委託する厩舎の選択、調教師との打合せ、出走レースの選択、騎手の選択などの活動を適切に行う必要があり、馬主の負担する精神的・肉体的労力は質・量ともに相当なものである。現に、控訴人は、1人の調教師(1頭の競走馬)との面談が月8回から10回に及ぶこともあり、ほかに週2、3回の電話連絡も必要であった。北海道日高郡所在のD(有限会社D)で休養させていた競走馬の管理のため毎朝電話連絡を行い、年10回前後は北海道への出張を必要とした。なお、原判決(34頁以下)が、控訴人が平成14年9月9日株式会社I銀行から借り入れた5000万円のうち750万円のみが本件繁殖ひん馬の種付料として支払われたにすぎないと認定した点は、乙21の1、2、乙22、23の1、2に照らして誤りである。

エ 人的・物的設備について、控訴人は、競走馬の育成及び運営について、自己が所有支配する株式会社E及び有限会社Dを利用し、調教師と管理委託契約をして行っていたものであり、

事務手続、経理処理は、自己が所有支配する株式会社Aの経理部長乙等を通して行ってきた。オ 控訴人の職歴、社会的地位について、原判決は、控訴人が株式会社Aほかの会社の役員に就任し、役員報酬を得ていたほか、〇〇〇として活動し、不動産事業による収益を上げていたことを認定し、これを本件競走馬所得が事業所得であることを否定する根拠としているが、その理由が明確ではない。経営者が多角経営を行う理由は、変転する経済情勢の下において収益の平準化を図ろうとするものであるから、経営者にとっては自らが経営する事業はすべて収益を目的とするものと位置付けられる。控訴人についても同様であって、本件競走馬にかかる事業は収益確保の一翼を担うものである。

- (3) 繁殖ひん馬の所有はサラブレッド等の飼育繁殖を目的とするものであり、飼育繁殖の点に着目すれば、一般の牧畜業務の範囲内に属するから、所得税法27条1項の規定が定める「農業」に該当するというべきである。また、原判決が認定する種ば馬との交配の成功率等によるリスクは一般の牧畜業にも共通のものである

繁殖ひん馬所得について、競走馬のように、所得税法上、「その規模、収益の状況その他の事情に照らし事業と認められるものの用に供されるもの」について損益通算を認める旨の規定を設けていない趣旨は、繁殖ひん馬の保有目的が、全国的に開催されている中央競馬及び地方競馬に対して競走馬を供給することであり、競走馬の保有に比較してその事業性が高いとみられるから、昭和56年判例に示された考慮要素の全てを厳格に充足しなくとも、事業所得と認めるべきである。

3 控訴人の主張(1)について

昭和56年判例は、「事業所得とは、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をいい」と説示している。また、これを本件において検討するに当たり、①営利性及び有償性の有無、②反復継続性の有無、③自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、④その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、⑤人的及び物的設備の有無、⑥その者の職業、経験及び社会的地位等を総合的に考慮し、所得税法の趣旨及び目的に照らし、社会通念によって判断すべきことは、原判決が説示するとおりである。

控訴人は、株式会社が競走馬事業を営む場合には当然に事業所得として認められることに照らし、所得税法69条2項の「生活に通常必要でない資産」を限定的に解釈すべきである旨主張する。株式会社の営む事業に係る所得に対しては法人税法による課税がされるのであり、そこに事業所得の観念を入れる余地はなく、控訴人の主張は、株式会社の場合には競走馬事業についても損益通算と同様の結果が生ずることをいうものと解される。しかし、所得税法と法人税法とはその課税対象の把握の仕方が異なるのであるから、株式会社の競走馬事業と比較して検討することは失当である。また、総合課税といっても、所得税法69条1項は、損益通算について無制限で許容しているのではなく、一定の継続性がある所得類型についてこれを許容しているのであり、特に、同条2項では、生活に通常必要でない資産に係る損失については、他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額からの控除を認めているにすぎないのであって、控訴人の上記主張は独自の見解といわざるを得ない。

競走馬に係る損失については、昭和49年政令第75号による所得税法施行令178条1項の改正によって初めて「その規模、収益の状況その他の事情に照らし事業と認められるものの用に供されるもの」については、損益通算を許容する余地が生じたのであり、それ以前においては、

事業所得としての処理ができなかったのである。競走馬事業が元来安定的収益性が見込まれず、生活に通常必要でない資産であるという性格は、昭和56年判例に従って事業所得の該当性を判断するに当たって大きな考慮要素となることは、所得税法69条及び同法施行令178条の解釈上当然のことである。

また、原判決は、本件競走馬所得の事業所得該当性の判断において、控訴人の保有する競走馬の頭数、出走頻度、損益状況、控訴人の費やした精神的・肉体的労力、競走馬の管理運営組織、控訴人の職業、収入、社会的地位について検討した上、考慮要素の中で継続的収益の可能性を重要な考慮要素として考量しているものであって、控訴人の主張立証を無視しているわけではなく、さらに、上記のように継続的収益を重要視した点も、競走馬の収益の特殊性にかんがみて相当である。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

4 控訴人の主張(2)について

- (1) 控訴人も昭和56年判例に従って判断することは是認しているが、前記のとおり、考慮事項については事案によって軽重があり、本件においては競走馬が生活に通常必要でない資産に該当することからよってくる特殊性を考慮し、継続的な収益性の観点が重視されなければならない、考慮要素を均等に取るべきであるとする点は左祖することができない。
- (2) 控訴人は、収益性について、原判決が収益及び損失の発生原因を検討しない旨非難するが、原判決は、競走馬に係る収入及び経費、さらに出走回数等について事実を認定し（原判決別紙3から6）、その上で判断しているものであり、また、事業性の判断においては、収入の多寡ではなく、経費を控除した後の収益が問題となるのであるから、原判決が利益の存否に着目して判断を進めたことは当然のことである。平成14年中に5頭の競走馬が事故により死亡した点について、原判決が、競走馬に係る収益が極めて不安定であることの客観的事情の一つとして取り上げた点も相当である。
- (3) 控訴人は、継続性・反復性について、控訴人が昭和43年にFに馬主登録をした後（ただし、昭和50年4月から平成8年4月までは法人馬主として、E株式会社（その後、株式会社Eに社名変更）代表取締役の登録をしていた。乙7）、競走馬関連事業に従事した事実を指摘するが、その具体的経緯について特に立証はない。控訴人は、平成12年分及び平成13年分の所得税の申告において競走馬等の保有に係る所得を雑所得として申告しているから（訴状別表5及び6）、平成11年から平成14年の控訴人の競走馬保有に係る実情以外に、昭和43年以来の競走馬所有に関連する詳細な事実関係が平成14年分の競走馬保有に係る所得の事業性の判断に益するところはほとんどないといわざるを得ない。
- (4) 競走馬の収益のために費やした控訴人の精神的・肉体的労力について控訴人が主張するところは、純粋に趣味又は娯楽のために競走馬を保有する場合においても当然生ずる労力であることを思えば、かかる労力を費やした事実が直ちに本件競走馬所得の事業所得性を根拠付ける事実としがたいし、控訴人が株式会社E及び有限会社Dの経営に関与していることからすれば、控訴人の北海道への出張等がすべて本件競走馬の収益活動であるといえるかについても疑問がある。なお、控訴人は、平成14年9月9日の5000万円の借入金の用途についての原判決の認定判断が誤っている旨主張するが、乙21の1によれば、本件繁殖ひん馬の種付料は2頭分750万円であって、その他はそれ以外の馬の種付料（乙21の1、2）と推認されるから、原判決の認定判断に誤りはない。

(5) 控訴人は、人的・物的設備について、株式会社E及び有限会社Dの存在及び株式会社Aの従業員が補助者として活動した点を指摘する。控訴人が競走馬の飼育繁殖等を営業目的とする会社を営んでいることは、そのような会社経営に関与しない者に較べて競走馬に詳しい知識、経験を有していることを推認させる事情ではあるが、本件においては、上記各会社の営業実態が不明であり、有限会社Dにおいて、競走馬の休養等をさせている旨の主張はあるが、株式会社Eが馬主登録をしているかどうかなどが明らかでない。また、株式会社E（甲19、乙5）、有限会社D（甲18）及び株式会社A（甲20）は、それぞれ別の営業目的を持った会社であるから、これらの会社又はその従業員が控訴人所有に係る競走馬に関する収益活動の組織であったということは、個人としての独自の組織を有していなかったことを意味する。したがって、控訴人が指摘する上記各社の諸活動は、他に格別の事情もうかがわれない本件においては、何ら控訴人に有利な事情であるとも解しがたい。

(6) 控訴人の職業、社会的地位について、原判決は、控訴人が、平成14年当時、株式会社A、B株式会社及びC株式会社の各取締役、有限会社Dの監査役、並びに株式会社Eの代表取締役を務め、有限会社D及び株式会社Eを除く各社から役員報酬を得ていたほか、自ら〇〇〇として活動し、自己所有の不動産の貸付けに係る賃料収入等を得ていたことを認定しており、平成14年分の所得税の確定申告では、不動産所得の金額が4600万円余り、給与所得の金額が837万円である。このような経済活動を行っていた控訴人にとって、競走馬による収益活動は、平成11年から平成14年の収益実績に照らしてみても、もっぱら営利を追求していたものとみるよりは、他の所得のゆとりの中で趣味・娯楽の範疇に属す活動と位置付けられるものであって、独立した事業活動であるとの評価を与えることは困難であるといわざるを得ない。控訴人は、多角経営の一翼を担うものとして競走馬事業があった旨主張するが、採用できない。

5 控訴人の主張(3)について

控訴人は、繁殖ひん馬の所有は所得税法27条1項の規定が定める「農業」に該当する旨主張する。しかし、競走馬の飼育繁殖が食肉用動物の飼育繁殖と同様に農業に該当するかどうかは措くとしても、所得税法27条1項の事業に該当するかどうかは、昭和56年判例の基準に従って判断すべきところであり、上記主張は何ら上記事業該当性の判断に影響するものではない。

また、控訴人は、繁殖ひん馬については、所得税法施行令178条1項の適用がなく、中央競馬及び地方競馬に対して競走馬を供給するというその目的に照らして事業性が高いから、昭和56年判例に示された考慮要素の全てを厳格に充足する必要はない旨主張する。しかし、繁殖ひん馬が競走馬そのものでないとしても、どのような経済活動であれ、所得税法27条の規定に定める「事業」に該当し、その所得が事業所得とされるには、昭和56年判例に従って判断される必要があることは明らかであって、控訴人の主張は独自の見解であり、採用できない。

6 以上の次第で、控訴人の請求を棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 稲田 龍樹

裁判官 浅香 紀久雄

裁判官 内堀 宏達