

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 原処分取消請求控訴事件
国側当事者・国(川崎北税務署長)

令和3年11月17日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・横浜地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和3年3月24日判決、本資料271号-43・順号13545)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

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の平成25年分の所得税・復興特別所得税について平成30年2月27日付けでした更正処分のうち、事業所得の金額マイナス1427万4634円、総所得金額1億5127万5366円及び納付すべき税額マイナス577万2986円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- 3 処分行政庁が控訴人の平成26年分の所得税・復興特別所得税について平成30年2月27日付けでした更正処分のうち、事業所得の金額マイナス1568万4272円、総所得金額1億5286万5728円及び納付すべき税額マイナス738万3332円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- 4 処分行政庁が控訴人の平成27年分の所得税・復興特別所得税について平成30年2月27日付けでした更正処分のうち、事業所得の金額マイナス1675万7441円、総所得金額1億5236万2559円及び納付すべき税額マイナス870万7489円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定を取り消す。
- 5 処分行政庁が控訴人の平成28年分の所得税・復興特別所得税について平成30年2月27日付けでした更正処分のうち、事業所得の金額マイナス991万8934円、総所得金額1億3406万6466円及び納付すべき税額マイナス629万6885円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定を取り消す。

第2 事案の概要(以下、略称は、原判決の例による。)

- 1 本件は、控訴人が、洋画等の制作及び販売(本件制作販売等)から生じた所得(損失)は事業所得(所得税法27条)に該当するとして、上記所得(損失)を医療法人社団に医師として勤務して得た給与所得から控除(損益通算。同法69条)した上で、平成25年分から平成28年分まで(本件各年分)の所得税及び復興特別所得税(所得税等)の確定申告をしたところ、処分行政庁が、本件制作販売等から生じた所得(損失)は事業所得に該当せず雑所得(同法3

5条1項)に該当するため、これを他の所得から控除することはできないとして、平成30年2月27日付けで本件各年分の所得税等についてそれぞれ増額更正の処分(本件各更正処分)及び過少申告加算税の賦課決定(本件各賦課決定処分)をしたことから、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分(本件各更正処分等)は違法である旨主張して、被控訴人に対し、本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

2 原審は、本件各年分における本件制作販売等から生ずる所得(損失)は、事業所得に該当せず、雑所得に該当し、本件各更正処分等はいずれも適法であるとして、控訴人の請求をいずれも棄却する旨の判決をした。

控訴人は、原判決の上記判断を不服として控訴した。

3 関係法令等の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、後記4のとおり当審における当事者の主張を加えるほか、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要等」2から5まで(別紙及び別表を含む。)に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における当事者の主張

(1) 控訴人

ア 控訴人は、処分行政庁である川崎北税務署長に対し、平成21年分の所得税について、洋画等の制作及び販売(本件制作販売等)が事業所得を生ずる事業に該当するものとして、その損失を事業所得に計上する内容の更正の請求をしたところ、処分行政庁は、税務調査を経た上で、上記請求を認める旨の更正処分をしている。これは、処分行政庁が、平成21年分の所得税については、本件制作販売等が事業所得を生ずる事業に該当するとの公式の見解を示したものであるところ、控訴人の平成21年分に係る本件制作販売等と本件各年分に係る本件制作販売等は、売上げや経費の金額が異なることを除き、事業という観点において基本的に同じである。それにもかかわらず、同一の処分行政庁が、同一の事案について異なる判断を下すことは、租税法律主義(憲法84条)及び適正手続の保障(憲法31条)等に反し許されない。

イ 原判決は、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(昭和56年最判)の考慮要素の大部分である有償性、継続性、反復性、控訴人の計算と危険における企画遂行性、物的設備、相当の精神的・肉体的労力を費やして行っていた活動という各要素を満たすと認定しながら、昭和56年最判が考慮要素としていない「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」という考慮要素を付加し、これを満たしていないとして、控訴人の本件各年分の本件制作販売等による所得が事業所得に当たらないと判断しているが、租税法律主義においては、課税要件明確主義の観点から、昭和56年最判に含まれる規範は厳格に尊重されるべきであって、上記のような考慮要素を付加することは許されない。昭和56年最判は、事業該当性について、社会通念に従った判断を要する旨判示しているところ、控訴人は、画家としての事業に成り立ちや控訴人自身の画家としてのブランドを確立するまで多大な労力、経費及び時間を要すること等を主張立証したにもかかわらず、原判決は、社会通念の内容を判断せず、控訴人が医師としての収入を得ていたことから、不当な節税方法であると決めつけて事業該当性を否定し、先入観を持って、結論ありきの判決を下しており、不当である。

ウ 本件では、控訴人の本件制作販売等により得られた所得が所得税法69条の損益通算の対象となる事業所得に該当するか否かが問題となるところ、画家業は、絵画のジャンルの

選択から始まり、絵画そのもののレベルアップを図ることが必要となるが、取引社会及び一般人への通用性、周知性、販売ルートや取引方法等が一般的に確立されているわけではないから、画家業としての所得が一定のレベルに達するまで一定の時間と先行投資が不可欠となる。一般論としては、先行投資の金額が多ければ多いほど、事実上、多くのリターンが期待できるところ、控訴人は、控訴人が営む医業での売上げと同様、画家業について、年間1億5000万円以上の売上げを目指して先行投資を行っており、将来のリターンを期待できるものであるから、控訴人の画家業の売上げと経費がアンバランスであることをもって、本件制作販売等が事業に該当しないと判断することは許されない。

(2) 被控訴人

ア 租税法律主義（憲法84条）とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないとの原則であるところ、控訴人の主張は、平成21年分のある所得の所得区分に関する行政庁の判断を後続年分の所得についても維持すべきというものであるから、租税法律主義とは無関係な主張である。控訴人は、憲法31条違反も主張するが、いかなる適正手続の違背があるのか判然としない。

また、所得税は、課税標準の計算期間を原則として暦年とする期間税であり、所得区分の判断も基本的に各年分ごとに行うこととなるから、過去の年分における所得区分（事業該当性）の判断は、原則として他の年分における所得区分（事業該当性）の判断に直接影響を与えるものではないところ、本件制作販売等に関して年々積み重ねられた過去の事情はそれぞれ異なるものであるから、平成21年分において本件制作販売等が事業に該当する旨の判断が行われたとしても、そのことが本件各年分における本件制作販売等の事業該当性の判断を拘束することにはならない。

イ 所得税法27条1項に規定する事業所得とは、同法施行令63条各号に規定する事業から生ずる所得であり、本件制作販売等が当該事業に該当するか否かは、同条12号に規定する「対価を得て継続的に行う事業」に該当するか否かで判断することとなる。ここで、一定の経済的行為が、上記「対価を得て継続的に行う事業」に該当するか否かは、一般社会通念に照らして決定すべきところ、その決定に際しては、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無のほか、事業としての社会的客観性の有無が問われなければならない。この観点からすれば、当然に、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、資金の調達方法、その者の職業、経歴、社会的地位及び生活状況などの諸点を検討する必要がある。一定の経済的行為が反復・継続して行われることによって事業としての社会的客観性が認められ得るというためには、「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」があることを要するといふべきである。そして、上記「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」という考慮要素は、所得税法上の「事業」該当性の判断における考慮要素のうち最も重要な事項であり、昭和56年最判の基準とも整合するものである。

ウ ある経済的行為が事業に該当するか否かの判断方法は、前記イのとおり、当該行為における営利性及び有償性等の考慮要素について検討した上で、社会通念に従って判断すべきものである。これに対し、控訴人は、画家業の特殊性等について主張するが、およそ画家としての活動であれば事業該当性が認められることを前提とした立論をしており、その前

提において理由がない。また、控訴人は、画家としての活動とそれ以外の社会的活動を分けて、当該活動の事業該当性を判断すべきと主張するようであるが、そのように区分すべき根拠はない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件各年分における本件制作販売等から生ずる所得（損失）は、いずれも事業所得に該当せず、雑所得に該当し、本件各更正処分等はいずれも適法であると判断する。その理由は、後記2において当審における当事者の主張に対する判断を加えるほか、原判決「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」1及び2（別紙を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 控訴人は、処分行政庁が、平成21年分の所得税について、本件制作販売等が事業所得を生ずる事業に該当するとの公式の見解を示したとして、控訴人の平成21年分の本件制作販売等と本件各年分の本件制作販売等とは、売上げや経費の金額が異なることを除き、事業という観点において基本的に同じであるから、本件各年分の本件制作販売等について事業該当性を否定することは、租税法律主義（憲法84条）及び適正手続の保障（憲法31条）等に違反する旨主張する。

しかし、処分行政庁が、控訴人の平成21年分の所得税と本件各年分の各所得税等について、本件制作販売等の事業該当性の判断を異にしたとしても、そのことをもって、租税法律主義（憲法84条）に反するとか、適正手続（憲法31条）違背があるなどということができないことは明らかである。

付言すると、平成21年分の所得税について、処分行政庁が、本件制作販売等の事業該当性を前提とした更正処分をしたとしても、それは個別の年分に係る個別の事案について更正処分をしたというのにとどまるものであって、処分行政庁が本件制作販売等の事業該当性を認めるといふ公式の見解を示したということとはできない。

よって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(2) 控訴人は、原判決が、昭和56年最判が考慮要素としていない「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」という考慮要素を付加したとして、課税要件明確主義の観点から許されない旨主張する。

しかし、上記考慮要素をしんしゃくすることが課税要件明確主義に反するとはおよそいえない上、昭和56年最判は、業務の遂行から生ずる所得の法的性格は当該業務の具体的態様に応じて判断しなければならないとした上で、給与所得と事業所得を区別する一応の基準を示したものであり、事業所得と他の所得を区別する基準を網羅的に示したものではない。そして、ある経済的活動が事業に該当するか否かは、個別の事案について、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、資金の調達方法、その者の職業、経歴、社会的地位及び生活状況等に加えて、事業所得の性質に照らし、「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」を重要な考慮要素とするのが相当である。そして、これらの考慮要素を総合考慮した上、社会通念に照らし、社会的客観性をもって事業と認められる実態を有するか否かによって、事業該当性を決すべきである。このような判断方法によることは、昭和56年最判と何ら相反するものとはいえない。

よって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(3) 控訴人は、画家業には事業所得が一定のレベルに達するまで一定の時間と先行投資が不可欠であることなどから、本件制作販売等における事業の売上げと経費がアンバランスであることをもって、本件制作販売等が事業に該当しないと判断することは許されない旨主張する。

しかし、画家として一定の評価を得るようになるまでには一定の時間と先行投資が必要であるとしても、本件各年度とも、本件制作販売等に係る売上げは総じてわずかな額にとどまり、収益が全く上がっておらず、毎年1000万円を超える赤字を計上していることからすれば、上記アンバランスは看過し得ないものであって、控訴人の本件制作販売等について、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ということはできない。そして、原判決を引用して説示したその他の要素を併せ考慮すれば、社会通念上、本件制作販売等は、社会的客観性をもって事業と認められる実態を有しておらず、事業に該当しないものというほかない。

よって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(4) 控訴人は、その他種々主張するが、上記認定判断を左右するものとはいえない。

3 よって、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て、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 志田原 信三

裁判官 内田 博久

裁判官 清野 英之

(別紙)

当事者目録

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	下村 文彦
同	佐藤 慎
同	松田 一彦
同	水倉 友理
同	斧原 崇皓
被控訴人	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	川崎北税務署長 笠 秀則
指定代理人	石井 広太朗
同	木村 智広
同	猪股 翔太
同	中村 芳一
同	金光 昭二
同	的場 将男
同	佐藤 公信

以上