

ブラッシュアップ判例・裁決例

【解説動画付】

太陽光発電に係る取組が事業所得を生ずべき「事業」には該当しないとされた事例

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所・令和4・12・14裁決（裁決事例集No129）

Brush up point

本件は、請求人の太陽光発電への取組に係る所得の区分が争いになっている。国税不服審判所は、次の観点から、請求人の主張を認めず、本件所得区分は事業所得ではなく、雑所得であると判断した。

- (1) 請求人が本件各契約により取得して太陽光発電に係る業務を営むこととされていた本件各太陽光発電設備（e市設備、g市設備、j市設備）については、客観的にはいずれも請求人に取得されておらず、本件各太陽光発電設備において請求人による太陽光発電に係る業務は営まれていなかった。
- (2) a市設備は、自宅の屋根に設置された小規模な太陽光発電設備であるが、a市設備の売電収入により利益は生じておらず、小規模で減価償却費相当額にも満たない売電収入しか得られないa市設備によって利益が生じる見込みがあるとも言い難いことからすれば、請求人が本件業務によって相当程度の期間安定した収益を得られる可能性が存するとは言い難い。
- (3) 本件業務は、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ということができないから、所得税法27条1項に規定する「事業」に該当しない。

【新企画】

この記事については、著者が解説動画をYouTubeにアップしており、次のQRコードから視聴できます。是非、ご覧下さい（43分）。
https://youtu.be/oXGOp_VozKo



I 事実関係

〔1〕本件は、請求人が、太陽光発電への取組に係る損失の金額を事業所得の金額の計算上生じたものとして所得税等の確定申告をしたところ、原処分庁が、当該損失の金額は雑所得の金額の計算上生じたものであるなどとして更正処分等をしたのに対し、請求人が原処分の一部の取消しを求めた事案である。

〔2〕本件の基礎事実を掲げると、次のとおりである。

請求人は、平成28年1月1日から令和元年12月31日までの間、不動産の賃貸及びボウリング場の経営等を目的とするF社の取締役並びに不動産の管理等を目的とするG社の代表取締役をそれぞれ務めており、それぞれ給与収入を得ていた。

H社は、太陽光発電システム並びに省エネルギー装置及び機器の販売、設置、施工、管理及び保守等を目的として平成25年に設立された法人であり、請求人とH社は、次の(イ)ないし(ハ)に掲げる内容の各契約書を取り交わした。

- (イ) 平成27年5月31日付の「太陽光パネルパッケージ販売契約書-d案件に関するご契約-」及び同年8月5日付の「売電権利付土地売買契約書」と題する各契約書

請求人は、H社から、e市f町に所在する本件e市土地、本件e市土地上に設置予定の太陽光発電設備（以下、「e市設備」という。）及びe市設備に係る発電事業者としての地位等を代金176,000,000円で購入する。

- (ロ) 平成27年12月24日付の「太陽光発電所売買契約書」と題する契約書

請求人は、H社から、g市h町に所在する本件g市土地、本件g市土地上に設置された太陽光発電設備（以下、「g市設備」という。）及びg市設備に係る発電事業者としての地位を代金97,200,000円で購入する。

- (ハ) 作成日付不詳の「太陽光発電所譲渡契約書-ij案件-」と題する契約書

請求人は、H社から、所在地が「k県m市n町（原文ママ）」、地番が「p〇-〇」、設備所在地が「i県j市p〇-〇（原文ママ）」である本件j市土地に設置された太陽光発電設備（以下、「j市設備」という。）及びj市設備に係る発電事業者としての地位を80,000,000円で購入する。

そこで、請求人は、e市設備に係るf太陽光発電所増設工事として46,600,000円、54,000,000円及びg市設備に係るh太陽光発電所増設工事として29,160,000円、23,296,000円と記載された平成29年11月21日付の各見積書をH社から受け取った（以下、e市設備、g市設備、e市設備に係るf太陽光発電所増設工事による設備、g市設備に係るh太陽光発電所増設工事による設備及びj市設備を併せて「本件各太陽光発電設備」といい、本件各太陽光発電設備に係る発電事業者としての地位等及び本件各土地と併せて「本件各太陽光発電設備等」という。）。

請求人は、平成27年6月30日、J銀行から「設備資金」として、88,000,000円の融資を受けた。

請求人は、H社に対し、平成27年5月29日から平成30年1月22日までの間に22回に分けて、合計423,098,160円を支払った。

〔3〕本件各太陽光発電設備等の状況は、以下のとおりである。

令和元年末日時点で本件e市土地及び本件g市土地に係る請求人名義への各所有権移転登記手続はいずれもされていない。

i県j市には、上記〔2〕の(ハ)の地番の土地は存在しない。

令和2年12月7日時点で、e市設備は存在せず、g市設備については本件g市土地に太陽光

発電設備は存在するが、平成29年11月21日付の見積書に記載されたh太陽光発電所増設工事は行われていない。

資源エネルギー庁のホームページで公表されている令和2年8月31日時点での本件各太陽光発電設備の認定情報は、次のとおりである。

- A e市設備の発電事業者はK社で、新規認定日は平成〇年〇月〇日であり、e市設備は運転開始前（発電を開始している設備がない）の状況である。
- B g市設備の発電事業者はL社で、新規認定日は平成〇年〇月〇日である。
- C j市設備は認定されていない。

g市設備に係る電力需給契約の契約者はL社で、系統連系（電力会社が維持運用する電力系統に太陽光発電設備を電氣的に接続し、電力の供給が可能な状態とすることをいう。）日は平成〇年〇月〇日であり、同日以後、同契約に関する地位の移転はない。

〔4〕請求人は、自宅の屋根に太陽光発電設備（以下、請求人の自宅の屋根に設置されている太陽光発電設備を「a市設備」という。）を設置しており、a市設備に係る「ecoソーラー申込書」と題する書面には、要旨、1（申込日として）平成29年9月27日、2（販売店として）M社N担当、3（金額として）7,626,560円との記載がある。

請求人は、平成29年12月27日、P社に対し、上記の代金7,626,560円を支払った。

a市設備に係る電力需給契約の契約者は請求人、系統連系日は平成〇年〇月〇日であり、同日以後、同契約に関する地位の移転はない。

〔5〕請求人が平成30年分及び令和元年分の所得税等の各確定申告においてa市設備に係る売電（電力を電力会社に供給することをいう。）収入として計上した金額は、別表1の「売電収入」欄の各金額であり（明細不明）、a市設備に係る減価償却費として計上した金額は同表の「減価償却費」欄の各金額である。

〔6〕G社は、Q地方裁判所に対し、平成〇年〇月〇日付で、H社について破産手続を開始する旨の決定を求める破産手続開始決定申立書を提出した。Q地方裁判所は、平成〇年〇月〇日付で、H社が支払不能の状態にあることを認め、H社について破産手続を開始する旨の決定をした。

〔7〕請求人は、平成28年分、平成29年分、平成30年分及び令和元年分の所得税等について、青色の各確定申告書をいずれも法定申告期限までに申告した。

なお、請求人は、上記各確定申告に際し、請求人の太陽光発電に係る設備の設置、発電及び電力の売電等の一連の取組（以下、「本件取組」という。）に係る所得を事業所得として申告し、本件取組に係る費用の額を事業所得の金額の計算上必要経費に算入した。

請求人は、原処分庁に対し、国送法6条の2第1項の規定に基づき、平成28年12月31日分財産債務調査書、平成29年12月31日分財産債務調査書及び平成30年12月31日分財産債務調査書をそれぞれの提出期限（各年の翌年の3月15日）までに提出したが、令和元年12月31日分財産債務調査書はその提出期限までに提出しなかった。

原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員の実地の調査に基づき、本件各年分の請求人の所得税等について、令和3年3月26日付で、別表2の「更正処分等」欄のとおり、各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、主たる争点は、本件取組が所得税法27条1項に規定する「事業」に該当するか否かである。当事者の主張を掲げると、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>次のイないしロの各要素に照らし判断すると、本件取組は、所得税法27条1項に規定する「事業」に該当する。</p> <p>イ. 営利性、有償性及び反復継続性 請求人が客観的シミュレーション（具体的には、金融機関から資金を調達し、本件各太陽光発電設備等及びa市設備を取得し、20年間で売電収入を759,000,000円、純利益を454,000,000円得ようとしたシミュレーション）に基づき計画し実行してきた本件取組は、その規模からみても事業に該当する経済的行為であり、有償性、営利性を有している。</p> <p>そして、本件取組なくして本件各太陽光発電設備等及びa市設備に係る事業は緒に就かないのであるから、本件取組は、その事業の一環をなし、かつその事業の遂行上必要欠くべからざるものである。</p> <p>ロ. 危険の負担 本件各太陽光発電設備等及びa市設備は、自然災害によって損壊する危険、システムの故障のリスクがあり、請求人はその危険を負う。</p> <p>ハ. 企画遂行性 請求人は、H社との間で本件各太陽光発電設備等の規格・規模の検討と選定を行い、追加・増設工事についても協議、決定を行っている。</p> <p>ニ. 人的設備の程度 請求人は、本件取組について、事務管理・メンテナンス等をH社に委託し、その対価を支払うこととしていたから、実質的に従業員を有していたといえる。</p> <p>ホ. 精神的及び肉体的労力の程度 上記二の事情からすれば、実質的に請求人自らが事務管理・メンテナンス等を行っていたともいえる。</p> <p>ヘ. 職業、経歴、社会的地位及び生活状況 請求人が会社社員の地位に就いていても、本件取組の事業性は否定されない。</p> <p>ト. 相当程度の期間安定した収益を得られる可能性 本件取組においては、将来的にシミュレーションに基づく安定的な収益を得ることが十分に期待できた。</p> <p>チ. a市設備は、請求人が事業として計画し実行してきた本件取組の一環をなすものであるから、これを分離・区分して本件取組から生じた所得が事業所得に当たるかどうかを判定することは合理性に欠ける。</p>	<p>次のイ及びロのことからすると、本件取組は、所得税法27条1項に規定する「事業」に該当しない。</p> <p>イ. 本件各太陽光発電設備について 本件調査が行われた時点において、本件各太陽光発電設備は存在しないか、他の者により管理・運営されていた。 請求人は、本件各太陽光発電設備から何ら収入を得ていなかった。 そもそも本件各土地はいずれも本件各契約書の作成時点で請求人が取得することは困難あるいは不可能な状況にあった。そして、本件各契約については、H社の代表取締役であるRが請求人から全員を詐取することを企図して締結したものであったと推認される。 したがって、本件取組のうち本件各太陽光発電設備の設置又は取得等については、事業とは認められない。</p> <p>ロ. a市設備について a市設備は自宅の屋根に取り付けるという小規模かつ簡素なものであった。また、請求人は、a市設備を維持管理するために雇人も有していなかった。 そして、a市設備から生じた売電収入は、平成30年に約〇〇〇〇円、令和元年（平成31年）に約〇〇〇〇円（筆者注：いずれも不明）であり、いずれの年分においても、a市設備に係る減価償却費の額を下回る額にすぎない。 一方で、請求人が、自らが役員を務めるF社及びG社から支払を受けた給与の額は、平成30年中において合計〇〇〇〇円、令和元年（平成31年）中において合計〇〇〇〇円に上る（筆者注：いずれも不明）。したがって、a市設備に係る太陽光発電が開始した平成30年2月以後も、本件取組が事業としての社会的客観性を備えたとは認められない。</p>

III 判決の要旨

〔1〕はじめに国税不服審判所は、要約、次の事実認定を行った。

イ e市設備については、その所在地である本件e市土地は存在するものの、請求人が所有権を有する旨の登記はされておらず、本件e市土地上に太陽光発電設備は存在せず、運転開始前の状態でe市設備の発電事業者として請求人以外の者が登録されていた。以上からすれば、請求人は、太陽光発電に係る業務を営むことのできるe市設備を取得していない。

ロ g市設備については、本件g市土地上に太陽光発電設備は存在するが、請求人以外の者がg市設備の発電事業者として登録され、系統連系をしている。以上からすれば、請求人は、太陽光発電に係る業務を営むことのできるg市設備を取得していない。

ハ j市設備については、その所在地であるとされている本件j市土地の地番が存在せず、j市設備も存在しないと認められる。以上からすれば、請求人は、太陽光発電に係る業務を営むことのできるj市設備を取得していない。

ニ a市設備については、請求人は自宅の屋根にa市設備を設置した上で、平成〇年に系統連系し、以降、a市設備による売電収入を得ていた。

〔2〕以上の事実にもとづき、「所得税法第27条第1項に規定する『事業』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をいうところ、上記イないしハのとおり、請求人が本件各契約により取得して太陽光発電に係る業務を営むこととされていた本件各太陽光発電設備（筆者注：e市設備、g市設備、j市設備）については、客観的にはいずれも請求人に取得されておらず、本件各太陽光発電設備において請求人による太陽光発電に係る業務は営まれていなかった。」とした。

〔3〕次に、a市設備については、「請求人は、代金7,626,560円を支払ってa市設備を取得し、平成30年2月以降、a市設備の稼働により継続的に売電収入を得ていたから、本件業務には、一応の有償性、継続性、反復性及び自己の計算と危険による企画遂行性があるといえる。しかしながら、a市設備の稼働による売電収入は、別表1のとおり、平成30年分及び令和元年分のいずれにおいても、年間〇〇〇〇円不足であり、この金額は、a市設備の減価償却費（平成30年分は833,273円、令和元年分は734,947円）にも満たない額であり、利益が生じていないから、営利性は乏しい。また、a市設備に関し、請求人が特段の精神的及び肉体的労力を費やしていた事実を認めるに足りる証拠はない。そして…a市設備は、自宅の屋根に設置された小規模な太陽光発電設備であることから、物的設備としては乏しく、人的設備というべきものの存在も認められない。」とした。

「加えて、請求人が本件各年分においてF社及びG社の役員を務め、年間約〇〇〇〇円の給与収入を得ていたことからすれば、請求人の本業はF社及びG社の役員であり、当該給与収入により生活の資を得ていたと認められる。さらに、上記のとおり、a市設備の売電収入により

利益は生じておらず、小規模で減価償却費相当額にも満たない売電収入しか得られないa市設備によって利益が生じる見込みがあるとも言い難いことからすれば、請求人が本件業務によって相当程度の期間安定した収益を得られる可能性が存するとも言い難い。」

以上の点を総合的に検討し、社会通念に照らして判断すると、「本件業務は、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ということができないから、所得税法第27条第1項に規定する『事業』に該当しない。」と判断し、請求人の主張を認めず、雑所得に該当するとした。

IV 解 説

〔1〕本件で請求人は、本件取組は、20年間のシミュレーションに基づき利益を見込んだ上で資金調達を行い、「本件各太陽光発電設備等（e市設備、g市設備、j市設備）」及び「a市設備」を取得するなど、太陽光発電事業の一環を成すものであり、a市設備と他の設備を分離・区分せずに判断すると、本件取組は「事業」に該当する旨主張した。

しかし、まず本件の場合、特殊な事実関係にあるので、両者は区分してその実態をみなければならず、本稿でも、「e市設備・g市設備・j市設備」と「a市設備」を区分して考える。

e市設備・g市設備・j市設備については、原処分庁も本件契約は、H社の代表取締役であるRが、請求人から金員を詐取することを企図して締結されたものであるとし、また、国税不服審判所も、請求人による本件各太陽光発電設備に係る業務は何ら営まれていなかったと事実認定しており、その事実関係が正しいとすると、請求人にとってe市設備・g市設備・j市設備の太陽光発電の事業は行われていなかったと判断されるので、事業所得の計算を云々という前提に欠けているとしかいえない。この点については事実認定の問題であるので、これ以上のコメントはできない。

〔2〕次に、「a市設備」であるが、これは請求人の自宅の屋根に太陽光発電設備を設置したものであり、当該a市設備は平成29年9月27日にM社から7,626,560円で取得したものである。また、a市設備に係る電力需給契約の契約者は請求人で、系統連系日は平成〇年〇月〇日であり、同日以後、同契約に関する地位の移転に変化はなく、請求人は平成30年分及び令和元年分の所得税等の各確定申告において売電収入を計上し、また、a市設備に係る減価償却費を計上して、事業所得（損失）を計算している。そこで、このa市設備による取組が、事業所得になるか雑所得になるかが第2の問題である。

一般に、太陽光発電には、「全量売電」と「余剰売電」の2種類の買取制度が存在する。このいずれの制度によるかによって、所得区分も異なるところである。すなわち、「全量売電」とは、太陽光発電で発電した電気をすべて電力会社に売却することをいうが、全量売電ができるのは、10kW以上の産業用太陽光発電所のみである。したがって、一定の事業規模感（たとえば、総出力50kWを超える太陽光発電設備を設置する場合には、電気主任技術者という資格を持った人を監督者として選任する必要がある。）があるものは、事業所得とされる。

婚活アプリの登録情報の照会

弁護士 梶原 秀史 (第二東京弁護士会)

主な登場人物

霞 (かすみ) 税理士：法人も個人も幅広く税務顧問業務を行なっている。
関 (せき) 弁護士：霞税理士の大学の同期。日ごろから霞税理士の相談を受けている。
美咲 (みさき) 社長：都内でエステサロンを複数経営する若手の女性社長であり、霞税理士に税務顧問を依頼している。

1 質問編：霞税理士事務所にて

(霞税理士は、美咲社長から急遽時間を取って欲しいと連絡があったため、事務所の面談室で待っていたところ、美咲社長が泣きながら部屋に入ってきた。)

霞税理士：美咲社長、いったいどうされたのですか。

美咲社長：すみません、仕事ではどんなことがあっても動じないのですが、プライベートなことで大変ショックなことがあって…どうしても霞先生に話しを聞いてほしくて。

霞税理士：私でよければ、お聞きしますよ。

美咲社長：霞先生もご存じのとおり、私は5年前に独立してから仕事一筋でやってきて、恋愛とは全くと言っていいほど無縁でした。でも、いつかは結婚して子どもが欲しいと思っていたので、仕事も軌道に乗り始めた1年ほど前に、婚活アプリに登録して、そこで知り合った男性と交際を始めたのです。何度かデートをして、不安はありましたが、彼がいつか私と結婚したいと言ってくれたので、男女の関係もありました。

霞税理士：交際は順調で、彼との結婚も考えていたのですね。

美咲社長：はい。でも、先月のことなのですが、体調が悪い日が続いて病院に行ったら、妊娠していました。妊娠したことを彼に伝えたら、彼はとても慌てふためいていました。その場では、いきなりなことでも彼も動揺してるのかなとも思ったのですが、その後、彼に連絡しても応答してくれなくなりました。早く今後のことを彼と話したいと思っていましたが、少し時間を置くことにしました。不安な日々を過ごしている私を気遣ってくれた友人に誘われて、昨日、大型商業施設でショッピングをしていました。そしたら、たまたま彼を見かけたんです。なんと彼は、女性と手を繋いで笑顔で話しており、もう一方の手で赤ちゃんが乗ったベビーカーを押していたのです。それは、もう完全に休日の仲睦まじい家族の姿でした…

霞税理士：もしかして、彼は既婚者だったのですか。

美咲社長：その通りです。その場で彼を問い詰めたところ、最初は私のことを知らないふりを

一方、「余剰売電」とは、太陽光発電で作った電気を自家消費した上で、余った分を電力会社に売却する方法をいう。これについてはkWの制限なく選択することが可能である。通常、日本の住宅の屋根に設置できるソーラーパネルの総出力は、4～5kW程度と言われているので、個人の住宅で太陽光発電を導入しているケースのほとんどは余剰売電といえる。なお、本件では、いずれの買取制度によっていたものか資料では不明であるが、議論の前提として、一般的な余剰売電であったものと仮定する。

そこで、このようなケースの売電所得の所得区分であるが、国税庁・質疑応答事例に『自宅に設置した太陽光発電設備による余剰電力の売却収入』があるが、これによると、「余剰電力の売却収入については、それを事業として行っている場合や、他に事業所得がありその付随業務として行っているような場合には事業所得に該当すると考えられますが、給与所得者が太陽光発電設備を家事用資産として使用し、その余剰電力を売却しているような場合には、雑所得に該当します。」と回答があり、基本的に給与所得者の場合の余剰売電は、雑所得に該当する。

すなわち、事業所得の定義が、裁決にもあるとおり、「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」(吉永事件・最高裁昭56・4・24判決)であるとすると、給与所得者の場合(本件請求人もF社、G社からそれぞれ給与収入を得ていた。)、余剰売電は電気を売ることが主たる目的ではないと判断されるため、国税不服審判所も一応の有償性、継続性、反復性及び自己の計算と危険による企画遂行性は認めながら、a市設備の減価償却費に対する売電収入の少なさに着目すると、営利性は乏しく、事業所得性はないとし、雑所得とした。

この営利性については、本連載の前回事件「給与所得を有する医師の洋画等制作販売から生じた損失の損益通算」(税理・2024年3月号246～254頁)でもコメントしたが、筆者の持論は、損益通算という別の視点からバイアスがかかり所得区分を判断することは誤りであるとする。しかし、今回裁決も、上記事件の横浜地裁と同様に、「社会的客観性をもって『事業』と認められるかを検討するに当たっては、『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』をも検討すべきであり、しかも、これは、『事業』の該当性の判断において、重要な要素であるというべきである。」(横浜地裁令3・3・24判決)という趣旨から、営利性の観点が強調され、雑所得と認定したものである。筆者の見解とは異にするが、事業所得と雑所得の区分の重要性は、いまやこの営利性という点にもとめられている。

なお、個人経営の店や事務所などで、事業用電力確保のために太陽光発電設備を設置し余剰電力を売電していた場合は、給与所得者と事情が異なり、事業所得となる点には注意を要する。すなわち、事業用で使用している太陽光発電の余剰電力は、事業の一環としての余剰電力の売電となり、事業に付随する所得といえるからである。同様に、賃貸住宅の余剰電力を売電した場合は、不動産所得に区分される。

【わたなべ・みつる】