

# 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

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

第1審：横浜地裁令和3・3・24判決（TAINS:Z888-2410）  
控訴審：東京高裁令和3・11・17判決（LEXDB:25595525）（上告）

Brush up point

本件は、給与所得を有する医師の洋画等制作販売から生じた所得が、事業所得に該当するか否かが争点となり、具体的には、その洋画等制作販売から生じた損失を給与所得と損益通算できるか否かが問題となった。第1審・控訴審ともに納税者敗訴の判決を下すが、そのポイントは、次のとおりである（以下、第1審の判示内容）。

- (1) 本件各年分における客観的収支状況や販売実績に照らせば、本件洋画等制作販売は、多額の資金を投じる一方で、収益は全くとっておらず、および相当程度の期間継続して安定した収益が得られる見込みがあったとはいえず、客観的にみて営利を目的として行われたものとはいえない。
- (2) 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。このような判断方法は、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ことを一応の基準として示した最高裁昭和56年4月24日判決（いわゆる「吉永事件」）とも整合する。

## I 事実関係

納税者X（原告、控訴人）は、医師として医療法人が経営する病院に副院長として勤務するほか、洋画等の制作及び販売を行っている者である。

Xは、平成25年分ないし平成28年分の所得税等につき、いずれも法定申告期限内に確定申告をした。なお、Xは、本件各確定申告において、本件洋画等の制作販売等から生ずる所得の金額の計算上生じた損失を事業所得とし、その金額を給与所得の金額及び雑所得の金額から控除した。

ところが、処分行政庁Y（被告、被控訴人）は、平成30年2月27日付で、本件損失は事業所得に該当せず、雑所得に該当し、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額を他の所得の金額から控除することはできないとして、それぞれ増額更正処分及び過少申告加算税の賦課決定をなした。

これに対しXは、本件各更正処分等は違法である旨主張して、Yに対し、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めて本訴に至った。

246 税理●2024.3

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、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）が、事業所得に該当するか否かである。争点に対する当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>本件制作販売等から生ずる所得（損失）は、事業所得に該当する。</p> <p>(1) 判断方法 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う（最判昭和56年4月24日・民集35巻3号672頁。以下「昭和56年最判」という。）。</p> <p>Yが主張する「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」などという要素は、判例によって示された判断要素ではなく、Yの独自の見解にすぎない。</p> <p>なお、「画家の事業性」とは、短期的ないし一時的に作品を制作販売する行為に係る所得は、臨時的・偶発的な行為に係る雑所得に該当するものの、継続的な販売に向けての作品の制作、個展開催、販売、宣伝、それらを踏まえた新たな作品の制作、意匠性を用いたビジネス展開等を長期的かつ継続的に実施してきたという事実があるのであれば、その客観的事実をもって、画家を事業として実施し、そのとしたという強固な意思を推認することができ、そこに事業性を認め、作品の販売によって得られた収入は事業所得に該当するというべきである。すなわち、画家としての事業展開に向けた継続意識の存在こそが、事業性の有無の判断においては最も重視されなければならない。</p> <p>(2) 本件制作販売等が事業所得を生ずる事業に該当すること ア、営利性・有償性 Xの作品の売上実績は、平成25年分は3600円からはじまり平成30年分は60万5309円と年々拡大している。また、Xは、意匠性やデザイン性を利用した作品の商品化を計画し、これを遂行させている。初期投資の時期に、収支のバランスが取れないことは画家という事業においては一般的なことであり、むしろ一定数の継続的な売上上げの事実を重視すべきである。一時的な損失のみを理由に営利性を否定することはできない。</p> <p>イ、継続性及び反復性 芸術作品である原画の制作は、他の一般的な商品のようにも、明確な計画の下に商品化、量産化できるようなものではない。ジュークレーン（版画）やリトグラフの制作に関する業務については、フォトスタジオの関係者や版画制作者との打ち合わせを行い、作品の完成までの工程について管理、監督を行う必要があり、作品の販売のための個展の開催等のためには、場所の選定が</p>	<p>本件制作販売等から生ずる所得（損失）は、雑所得に該当する。</p> <p>(1) 判断方法 所得税法27条1項に規定する事業所得とは、同法施行令第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」に該当するか否かにより判断される。</p> <p>この点、一定の経済的行為が、同号に規定する対価を得て継続的に「行う事業」に該当するか否かは、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該取引に費やした精神的・肉体的労力の程度、取引のための人的・物的設備の有無、資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況などのほか、当該行為の事業としての社会的客観性、すなわち、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の有無を考慮した上で、社会通念に従って判断すべきである。</p> <p>そして、ある経済的行為から生ずる所得が事業所得と雑所得のいずれに該当するかが争われる場面において、上記各考慮要素のうち最も重要な事項は、当該行為に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か否かである。</p> <p>(2) 本件制作販売等は事業所得を生ずる事業に該当しないこと ア、営利性・有償性 本件各年分における本件制作販売等による収入の金額は、最も多い平成27年分でも36万4500円であり、最も少ない平成25年分では3600円にとどまっていたのに対し、本件制作販売等に係る必要経費は、最も少ない年で1141万3852円、最も多い年で1712万1941円であり、毎年1000万円を超えており、その結果、本件各年分の全てにおいて、多額の損失が発生していることからすると、本件制作販売等に営利性があったとはいえない。</p> <p>イ、継続性・反復性 Xは、平成20年以降、自作洋画の個展を開催しており、本件各年分において、いずれも2回ないし4回の個展を開催していることからすると、本件制作販売等には一定の継続性及び反復性がある。しかし、上記個展の開催期間は、いずれも約1週間ないし2週間であり、本件各年分における個展の売上は、平成27年9月11日の18万円だけであり、それ以降は、平成27年の販売は常に行われていたわけではな</p>

ら開催時期並びに開催期間などについて百貨店等の担当者や画商、キュレーター等と交渉をし、その開催に向けて多くの時間、労力、費用を、計画的かつ反復継続して費やさなければならぬ。

Xは、これらの活動を反復継続して実施していることから、洋画の制作、販売が不定期に行われているとしても、一定の作品の制作、展示、宣伝、販売がある限り継続性は肯定されるべきである。

ウ、自己の危険と計算における企画遂行性  
本件制作販売等は、自己の計算と危険において独立して営まれていた。

エ、精神的・肉体的労力の程度  
Xの医師としての勤務は週1回程度であり、医師としての業務を行っていない時間の大部分は、画家としての業務の遂行に充てていた。

オ、人的・物的設備  
Xは、アトリエとして2物件を賃借していたのであり、物的設備を有していた。

他方、画家のように一人で作品の制作販売が可能で、な事業については、人的設備は必須の要素ではないが、Xは、個展開催時に受付担当者やスタッフなどとしており、人的設備も備えていた。なお、Yは、常時雇用していた者がいない点を指摘するが、Xは、必要となるときはその都度、受付やキュレーターなどの人材を雇っていたのであり、画家は、そもそも常時雇用を要するような事業ではないから、的を外れた指摘である。

カ、資金調達方法  
画家業務の遂行に要する費用の原資がいずれであらうかは、事業性判断に影響を与えない。Xは医師として多くの報酬を得ていたがために、画家を目指すための投資に用いる資金が豊富にあったにすぎない。

キ、職業、経歴、社会的地位、生活状況  
画家は、通常、別の仕事をし生計を維持しながら、才能が開花するタイミングを見計らっているものであり、Yのように他の職業や収入を持ち出して事業性を否定するのは不合理である。

なお、Xは、平成29年9月に医療法人の理事長を退任し、平成30年5月にはその出資持分を第三者に譲渡してその理事を退任し、その後は非常勤医師として週1回程度、医師として勤務するのみで、その余の全ての日を画家としての業務に充てている。Xが、画家の業務に費やしてきた時間や労力に照らせば、Xの社会的地位は、もはや画家として生計を立てるまでに至っているといえるべきである。

ク、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  
「相当程度の期間継続して安定した収入を得られる可能性」などという要素は、Yの独自の主張であって、失当である。

仮に、この要素を考慮しても、Xは、百貨店等において、制作した作品の展示即売を年に数回開催し、作品を販売する努力をし、実際に相当程度の期間継続して収益を上げている。さらに、Xは、意匠性・デザイン性を利用した製

品開発を実施し、画家としての収益展開の幅を広げている。

Xの画家としての収入金額が少ないのは、画家としての実績がまだ少なく、画家として世の中にまだ広く知られていないことに起因するものであり、いはば画家として売出し中であることによるものであるが、今後、画家としての活動が軌道に乗れば、多くの収入を得ることが期待され、実際にも販売実績はあるのであるから、相当程度安定した収益を得られる可能性があったといえる。

ケ、まとも  
以上のとおり、本件制作販売等は、上記各要素及び社会通念に照らし、事業所得を生ずる事業に該当する。

なお、Xは、平成21年分の所得税について、画家に係る収入及び支出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、Yは、反面調査の実施など厳格な調査の上で、上記請求を認める旨の更正処分をした。このように、Yは、平成21年分の所得税については、Xの画家業に係る業務について、事業所得を生ずる事業に該当するものと認めていないが、これと本件各年分における画家業に係る業務とは何ら変わりがないにもかかわらず、事業該当性を否定しており、論理が破たんしている。

本件各年分におけるYの判断は、Xが医師として週1回程度の勤務をしていたこと及び医師として報酬を得ていたことを殊更に重視し、Xが画家としての事業に費やした経費の計上より、医師としての報酬に係る所得との損益通算により意図的に所得税の負担の軽減を図るものであるかのような不当な先入観に基づき行われたものである。平成21年分における事業該当性の判断と本件各年分における事業該当性の判断との整合性を図る観点から、また、客観的に判断しない主観による判断を排除し、租税法主義を堅持する観点からも、本件各年分についても、本件制作販売等は、事業所得を生ずる事業に該当するものと判断されなければならない。

### III 判決の要旨

〔1〕第1審横浜地裁は、はじめに、事業所得の意義について、次のとおり判断した。「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うが（昭和56年最判）、具体的に特定の経済的活動により生じた所得がこれに該当するといえるかは、当該経済的活動の営利性、有償性の有無、継続性、反復性の有無のほか、自己の危険と計画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、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴、社会的地位及び生活状況並びに当該経済的活動をすることにより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存するかどうか等の諸般の事情を総合的に検討して、

において利益を得ることを難しくする要因となっている。しかも、本件各年分における本件制作販売等の取支の状況をみると、いずれも1000万円を超える多額の損失が生じている。以上に照らせば、本件各年分における本件制作販売等には、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ったとはいえない。

ケ、まとも  
以上のとおり、本件制作販売等については、これが「事業」に該当するとみとめるべき要素も複数存在するもの、ある経済的行為から生ずる所得が事業所得と雑所得のいずれかを争う場面において最も重要な考慮要素である「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、少なくとも本件各年分における本件制作販売等には、少なくとも本件各年分において、給与収入を生計を

た、Xは、本件各年分において、給与収入を生計を補っていたということもできないから、これらの事実を総合考慮して判断すれば、本件各年分における本件制作販売等に事業としての社会的客観性を認めるところはできない。

なお、平成21年分の所得税の更正処分において、Xによる洋画の制作及び販売等が事業に該当する旨の判断がされたとしても、①所得税は、課税標準の計算期間を原則として暦年とするとすることに行い、過去の所得区分の判断も、基本的に年ごとに、過去の年分における事業該当性の判断は、原則として他の年分における事業該当性の判断に直影響を与えない。②Xは、平成20年から個人を営むものではない。平成21年分は2年目であったのに対し、開催し始め、平成21年分は2年目であったのに対し、本件各年分は、その後数年を経ており、本件制作販売等に関する年々積み重ねられた過去の事情が異なることから、平成21年分の上記判断は、本件各年分における事業該当性の判断を拘束することにはならない。

社会通念に照らして判断すべきである。」

〔2〕次に、本件についての当てはめであるが、まず、次のとおり事実認定をしている。〔Xは、①平成20年に自作洋画を個展に出展した以降、自作洋画等の販売のために個展を開催しており、平成24年以降は1年に複数回開催していること、②自作洋画の画集を出版したこと、③平成22年6月以降はアトリエを賃借し、これらの場所で洋画の制作及び保管を行っていること、④本件各年分において、自ら費用を支出して、毎年、■■■■や美術新聞、あるいは美術雑誌への自作洋画の掲載を依頼していること、⑤平成26年3月には、画家としての活動に係るホームページを開設し、個展の開催情報を掲載していること、⑥自作洋画(原画)の制作のみならず、これを基にジークレーやリトグラフを制作していたこと、⑦平成25年から平成28年において、自作洋画に係るジークレー、リトグラフ、画集及びポストカードを、対価を得て販売していたことが認められ、これらの事実を照らせば、本件制作販売等は、有償性、継続性、反復性のある活動であり、本件各アトリエという物的設備を備え、さらに、Xが自己の費用を投じて上記活動を行っていることから、Xの計算と危険において企画遂行されている活動であるといえる。また、上記事実や原告が陳述書(甲13)で述べるところによれば、Xは、自作洋画等の制作や個展開催の準備等に相当の精神的・肉体的労力を費やしていたものといえる。]

しかし、Xにとってマイナス要因として、「⑧平成25年から平成28年までのいずれの年においても収入金額を大幅に上回る必要経費が投じられており、収益が全く生じてないこと……⑨Xは、■■■■の理事長を務め、また、■■■■が開設するクリニックにおいて医師として診療行為を行うことにより、■■■■から多額の給与と所得を得ており、その生活に要する費用は上記給与と所得により賄うほか、本件制作販売等に係る資金も、■■■■からの給与収入又は預貯金等で賄い、他からの借入れ等による資金調達を行っていないこと、⑩上記⑨に加え、Xは、個展開催の頻度、時期及び場所を自身の生活に支障がない範囲で決定しており、個展開催の労力や時間を考え、年間で開催する回数には限度があることから、本件制作販売等において多額の損失が発生しても、原告の生活に影響はないという認識であり、実際にもXの生活の維持に特段の影響を及ぼしていないことが認められる。」と判示した。

〔3〕以上の事実認定をもとに、第1審は、結論として、次のとおり判示し、本件所得は雑所得であるとした。「本件制作販売等は、有償性、継続性、反復性、原告の計算と危険における企画遂行性を有し、物的設備を備え、さらに、Xが相当の精神的・肉体的労力を費やして行っていた活動であるといえるものの、これらの活動に要する資金は、専らXが医療法人社団の理事長を務め、医師として診療行為を行うことにより得た給与所得及び資産から調達されており、しかも、本件各年分における客観的取支状況や販売実績に照らせば、多額の資金を投じる一方で、収益は全く上がっておらず、およそ相当程度の期間継続して安定した収益が得られる見込みがあったとはいえず、客観的にみて営利を目的として行われたものともいえないことからすれば、社会通念上、本件制作販売等が、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であるとはいえず、事業に該当しない。」

〔4〕X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」などという要素は、判例(昭和56年最判)によって示された判断要素ではない旨主張したが、この点については、「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ぬとした上で、給与所得と事業所得を区別する一応の基準を示した事案であり、事業所得と他の所得とを区別する基準を網羅したものではない。」とした上で、「事業所得が事業活動を遂行することで得られる収益に担税力を認めたものである以上、現に収益を計上できるかどうかは別として、社会的・客観的に見て、ある程度の期間継続して経済活動を遂行して安定した収益を得ることを目的とし、この目的に合致した実態を有するといえるものを事業とし、これにより得られた所得を事業所得とすべきであるから、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えるべきである。このような判断方法は、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ことを一応の基準として示した上記最高裁判決とも整合する。」と判示した。

また、その他のXの主張につき、事業性の有無については、「当該経済的行為をなす資金の調達方法、当該活動を行う者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況等の事情をも検討すべきであって、画家が元々どの程度の資産を有していたか、他にどれだけ収入があったかなどという事情は事業性の判断に影響を及ぼさない旨のXの上記主張も採用の限りでない。」とし、Xが給与収入及び預貯金等から個展開催費等多額の経費を支出し続けたことと照らすと、「Xが、本件制作販売等を長期的かつ継続的に実施しようという意思を有していたとはいえず、これを収益の上がる活動として継続的に展開しようとする意思があったとは推認し難い。」と判示した。

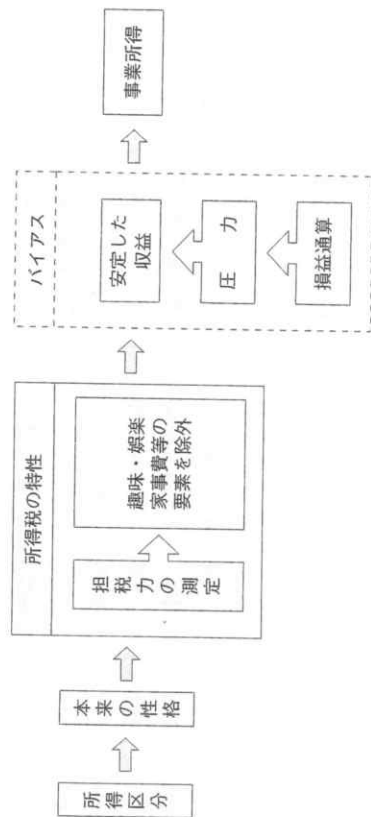
なお、平成21年分の所得税の更正処分については、「平成21年分の所得税についての更正処分の内容は、本件各年分についての所得区分に係る当裁判所の判断を左右するものではない。また、平成21年分の所得税について、Yが、税務調査を経た上で、洋画の制作販売等に係る損失を事業所得に計上する内容の原告の更正の請求を認める内容の判断をしたとしても、かかる事情のみでは、税務官庁が本件制作販売等による所得の事業所得該当性を認めるという公式の見解を示したものとみることができないから、かかる事情は、本件各年分の本件制作販売等により生ずる所得の事業所得該当性を肯定しなければならぬ理由とはならない。」と判示した。

〔5〕なお、第1審で敗訴したXは、控訴したが、控訴審の東京高裁も第1審を支持する判断を示している(内容省略)。本件は、上告中である。

## IV 解説

〔1〕わが国の所得税法は、所得を10種類に区分し、その所得の性質に応じた課税をするものとしているが、所得を区分する場合、本来は当該所得の性質によるのみ判断されるべきである。しかし、本件のように、納税者が他の区分の所得(給与所得)を有する場合に

は、所得税法69条の損益通算という別の視点からバイアスがかかり、その本来の所得区分がミスリードされるときがある。本件もそのような事例の一つであると考える。



〔2〕 所得税法27条は、事業所得の定義について規定するが、それは本質的な意義の定義ではない。そこで、過去に事業所得の意義につき、いくつもの判決例があるが、その中でも有名なものが、本件事件でも取り上げられている昭和56年最判の「吉永事件」である。吉永事件では、「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(う)」と判示し、この判示内容が、いわばレイシオ・デシデンダイとして考えられている。

本件判決も、この吉永事件判示を引用し、当該経済的活動の営利性、有償性の有無、継続性、反復性の有無のほか、自己の危険と計画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、その経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況等を総合的に検討し、社会通念に照らして判断されることとなるとしている。さらに以上の判断要素に加え、「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かどうか」という点を、ことさら重要な判断要素と切り切っている。

実は、このような判決例は過去にもあり、筆者は、「ネイルサロン事件」(国税不服審判所平成30年2月20日裁判)、「馬券馬主事件」(最高裁判平成29年12月20日決定)、「馬券プログラム事件」(東京高裁判平成29年9月28日判決)の3つの事件の共通点が、いずれも一定程度の期間につき、安定した収益を得ることができないものは事業所得ではなく、雑所得である点である点と指摘した(渡辺充「給与所得者が営むネイルサロンの損失」税理・ぎょうせい2019年9月号、228～231頁)。

今回、このような条文上明言のない判断要素により所得区分が決められることは不当であると納税者は主張したが、横浜地裁は、「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。」と判示し、このような要素を読み込むことは「吉永事件」最高裁判決とも整合すると判示した。また、本件控訴審判決も、「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。」としている。この意味では、本件判決は、立場を明らかにしたきわめて意義のある判決である。

〔3〕 しかし、筆者は、従来から、事業所得の本質を検討するときに、「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」がないものは、事業所得ではないと決定することに、所得税法上、どのような理屈が働くのか、という疑問をもっている。

結果として安定した収益を得られる可能性がない場合であっても、自己資金または借入金により資金調達をし、その事業を継続している者は存在するのであって、所得区分の際にこのような黒字化が見込まれないという判断要素を盛り込むことは、まさに損益通算という圧力の下、バイアスがかかった見方であると考ええる。損益通算を認めないがために事業性のある所得を雑所得に区分することは本末転倒の議論である。このような観点からいえば、筆者は、事業所得の判定において、本件判示の「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」を重視するという点には賛成できない。

〔4〕 そこで、以上のような見解を取った場合の本件への当てはめである。本判決では、雑所得の性格については特に判断が示されておらず、本件洋画等制作販売から生じた所得は、事業所得に該当しないと、消去法的に本件が雑所得に該当するという考え方を示している。ただし、判決では、医師として多額の給与所得があり生活の糧を別途確保している以上、本件洋画等制作販売は事業性はあるとしても、客観的にみて営利を目的とした行為ではなく、これを収益の上がる活動として継続的に展開しようとする意思があったとは推認し難いと判示し、平たくいえば、本件洋画等制作販売は、趣味・娯楽の領域にとどまるという判断を下したのである。

継続的な行為に基づく所得の損失であっても、本来、営利を目的としない趣味ないし娯楽から生じた損失については、個人所得の性格上、その消費活動という側面からみて、家事的なものについては、個人所得の計算上の計算上も、他の所得との損益通算を認めないというのが所得税法の課税の趣旨である。

実は、筆者も油絵を描くが、それはあくまで趣味の域を出ないので、個展も開催したことはない。ただし、副学長当時、当時の副学長室はギャラリーと化しており、訪問客からはプロの腕前であるいわれ、実際にF20号の大作が数点、友人に売れたこともある。本件Xも、医師としての本業をもち、実際に作品の売上はあるものの、一般人に売れた作品はわずか1点だけであり、あとは友人と親戚に売れただけである。したがって、柗原論文にもあるとおり、「本業のほかに行う経済活動は、いわば『片手間』で行われているものであって、事業所得を発生させる『事業』とはいえない」と判断する傾向が強い(柗原勝一「所得税法における『業務』の範囲について」税大論叢102号(2021)65頁)という指摘は、社会通念上の見解といえる。つまり、本件では、趣味・娯楽性、営利性が判断基準となり、雑所得の認定がなされるべきであった。

なお、事業所得と雑所得の区分については、本件事件の係争年度後であるが、令和4年

10月7日に所得税基本通達35-2が改正されたことは周知のとおりである。この通達によ  
ると、次の図とおり区分のガイダンスが示されており(国税庁「雑所得の範囲の取扱いに  
関する所得税基本通達の解説」)、基本的には記帳・帳簿書類の保存と収入金額300万円と  
いうのが一つの判断基準となる。ただし、(注)書きが重要であり、収入金額が僅少であ  
る場合と、営利性がない場合は、記帳・帳簿書類の保存があったとしても雑所得となる。  
本件を仮にこの基準で判断すると、収入金額が僅少で営利性がないこととなり、雑所得と  
なる。この通達の改正は、納税者に対する予測可能性の判断基準を示したという点で意義  
はあるが、上述したとおり、必ずしも事業所得該当性の本質を議論するものではなく、そ  
の評価については別稿にゆずる。

(参考) 事業所得と業務に係る雑所得等の区分(イメージ)

収入金額	記帳・帳簿書類の保存あり	記帳・記帳書類の保存なし
300万円超	概ね事業所得(注)	概ね業務に係る雑所得
300万円以下		業務に係る雑所得 ※資産の譲渡は譲渡所得・その他雑所得

(注) 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となります。

- 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

[5] 最後に、本件では、平成21年分の申告につき、Xの更正の請求が認められ、本件判示  
にもあるとおり、本件洋画等制作販売に一定の事業性は認められたが、しかし、それは私  
見としては、あくまで趣味の領域のことであり、「事業的雑」の領域であると考ええる。

Xは、筆者と異なり個人的資力があることろから、アトリエの賃貸や東京やニューヨー  
クでの個展を開催するなど、外形的には「事業性」がある活動をしている。同じ絵を志す  
ものとしてXを支持したいところであるが、それでもなお筆者は、本件は安定的な給与  
所得に庇護された趣味の領域をでないものと考ええる。したがって、結論としては、本件洋  
画等制作販売からの損失は、事業所得としての損失に該当しないという点に変わりはないが、  
その理由付けは、雑所得としての積極的理由付けからくるもので、「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」という要件ではない点を強調したい。

(わたなべ・みつる)

人気の別冊付録『租税判例の回顧』が電子版で読める!!

## 要点解説

# 租税判例総集

【監修】

中里 実 (東京大学名誉教授)

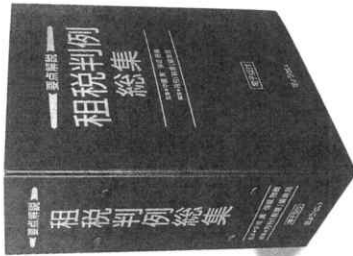
保坂雅樹 (弁護士)

【編集】

月刊『税理』編集局



お申し込み→



電子版付!

加除式・B5判・全1冊

定価 18,700円 (10%税込) 送料サービス

情報更新料 年2回 7,260円 (10%税込) (3,630円×2回)

要点をまとめた租税判例を  
すべて収録

税務処理に困った時に  
解決の糸口がここにある!

◆平成25年以降に言い渡された租税判例の収録数は随一!  
(以後1年間に2回の頻度で1年分の内容を更新していきます。)

◆各判例の全文を掲載するという煩雑さを避け、①判決の要  
旨を中心に、②テーマ、③争点、④判断を付け、読みやすく、  
要点を把握しやすい!

◆購読者限定の電子版付き。全文検索だけでなく、キーワード  
によるテーマごとの検索により他の類似判例も参照できる!