

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 課税処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(宇都宮税務署長)

令和3年6月16日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・宇都宮地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和2年11月19日判決、本資料
270号-122・順号13482)

判 決

控訴人	甲
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
同指定代理人	奥江 隆太 木村 智広 伊藤 芳樹
処分行政庁	宇都宮税務署長 山本 篤美
同指定代理人	近藤 憲二 羽鳥 裕士 岩元 亜紀子

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 宇都宮税務署長が平成30年6月27日にした控訴人の平成26年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち総所得金額マイナス789万4828円、納付すべき税額86万8100円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 宇都宮税務署長が平成30年6月27日にした控訴人の平成27年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち総所得金額マイナス673万6559円、納付すべき税額822万5500円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 4 宇都宮税務署長が平成30年6月27日にした控訴人の平成28年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち総所得金額マイナス220万9239円、納付すべき税額マイナス76万5307円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 5 宇都宮税務署長が平成30年6月27日にした控訴人の平成29年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分のうち総所得金額マイナス258万1704円、納付すべき税額25万4300円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、処分行政庁である宇都宮税務署長から、平成26年分から平成29年分まで（以下併せて「本件各年分」という。）の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）に係る各更正処分及び各過少申告加算税の賦課決定処分を受けたところ、これらの処分が行政手続法14条1項本文に反し、違法であるとして、被控訴人に対し、その各取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求を棄却したので、これに不服の控訴人が本件控訴を提起した。

2 前提事実

原判決の略語中、「本件製作販売」を「本件製作販売業」と、「本件評価サービス」を「本件協会業務」と、「本件製作販売等」を「本件製作販売業等」と改め、原判決を引用する部分についてその旨改める（この点は、以下同じ）ほか、次のとおり付加訂正するほかは、原判決「第2 事案の概要」1（原判決2頁24行目から6頁13行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

（原判決の付加訂正）

原判決6頁9行目から13行目「（6）」を次のとおり改める。

「（6）本件製作販売業等から生ずる所得は、利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない（争いが無い）。本件では、専ら、事業所得と雑所得のいずれに該当するかが問題となり、事業所得に該当するか否かを検討した結果、事業所得に該当しなければ雑所得に該当するということになる。」

3 争点

次のとおり当事者の補充主張を加えるほかは、原判決「第2 事案の概要」2（原判決6頁14行目から25行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

（1）控訴人の補充主張

本件各通知書（原判決別紙処分の理由1ないし4）は、①所得税法第27条に規定する事業所得の判断基準（原判決10頁、同18頁、同26頁、同34頁の「1 あなたが行う業務について」中の①～⑧）のうち、④当該業務に費やした、精神的・肉体的労力の程度、⑥その者の職業、経歴及び社会的地位、⑦生活状況、⑧当該業務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という基準が曖昧であり、これでは判断基準が提示されたとはいえない、②本件製作販売業に関する認定事実（原判決10頁、同18頁、同26頁、同34頁の、1項（2））のイとハないしルの各事実は、処分行政庁の単なる主張であり、その内容も虚妄であって、これでは処分の原因となる事実の提示があるとはいえない、③本件製作販売業についての認定事実と当該業務の各要素、判断基準の関係を説明しておらず、これでは事実及び判断基準のあてはめによりなぜそうなるか、原因となる事実関係から処分に至る過程はどのようなものであるかが分からず、説明になっていない。

また、本件の事案では、処分行政庁が、控訴人の帳簿資料を否認したのと同じである。したがって、帳簿資料以上の信ぴょう力のある資料の提示が必要である（最判昭和60年4月23日。甲12参照）が、本件各通知書にはその資料の提示がない。

なお、本件各通知書には、本件協会業務についても記載されているが（原判決12頁、

同 20 頁、同 28 頁、同 36 頁の「(3) 本件協会業務について」、控訴人は本件協会業務をしておらず、その確定申告書及び事業収支報告書を作成した事実も、確定申告をした事実もない。本件協会業務について記載された部分は、本件とは何の関わりもない。

以上によると、本件各通知書の記載は、行政手続法 14 条 1 項本文の理由の提示の程度を判示した判例法理の趣旨（最判平成 23 年 6 月 7 日（甲 9 参照）、同昭和 38 年 1 月 27 日（甲 10 参照）、同昭和 56 年 4 月 24 日（甲 11 参照）、同昭和 60 年 4 月 23 日（甲 12 参照）、同昭和 38 年 5 月 31 日（甲 14 参照）、同昭和 47 年 1 月 5 日（甲 18 参照）、同昭和 60 年 1 月 22 日（甲 19 参照）、大阪高判平成 25 年 1 月 18 日（甲 13 参照））を充足するものではなく、違法であるから、本件各更正処分は取り消されるべきである。

(2) 被控訴人の補充主張

被控訴人の補充主張は争う。本件各通知書には、行政手続法 14 条 1 項本文の趣旨が求める程度に理由が提示されている。

また、本件各処分は、控訴人が作成した帳簿資料自体を否認するものではなく、本件製作販売業等から生ずる所得が、事業所得ではなく雑所得に該当するというように、法的評価を修正するものであるから、本件各通知書において帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示する必要があるとはいえない。

なお、控訴人は、処分行政庁の判断の基礎となった認定事実には誤りがある旨も主張するが、そのことは本件各処分が行政手続法 14 条 1 項本文に反することの根拠とはならない。認定事実は、すべて、控訴人の確定申告、控訴人が提出した資料、控訴人の申述、控訴人の調査担当者に対する申述態度、乙の申述、本件ウェブサイトのいずれかの資料から認定したものである。控訴人の主張は、主に、控訴人自身及び乙の申述内容の些末な部分を変遷させるものにすぎず、事業該当性の基準のあてはめにおいて根幹となる部分の認定事実を左右するものではない。

第 3 当裁判所の判断

当裁判所も、本件各通知書には行政手続法 14 条 1 項本文の趣旨が求める程度に理由の提示がされているから、本件各通知書の記載は違法ではなく、控訴人の請求を棄却した原判決は相当であると判断する。その理由は、下記 1 のとおり原判決を付加訂正し、下記 2 のとおり控訴人の補充主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「第 3 争点に対する判断」（原判決 6 頁 26 行目から 9 頁 5 行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

1 原判決の付加訂正

(1) 原判決 7 頁 5 行目「と解される」の後ろに、「。そして、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである」を加える。

(2) 原判決 7 頁 11 行目から 16 行目を次のとおり改める。

「(1) これを本件についてみるに、まず、本件各通知書には、所得税法第 27 条に規定する事業所得とは、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、ある業務から生ずる所得が事業所得に該当するかどうかは、当該業

務の①営利性・有償性の有無、②継続性・反復性の有無のほか、③自己の計算と危険による企画遂行性の有無、④当該業務に費やした、精神的・肉体的労力の程度、⑤人的・物的設備の有無、⑥その者の職業、経歴及び社会的地位、⑦生活状況及び⑧当該業務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各要素を総合的に検討して、社会通念に照らして判断すべきであると解されます、と記載されている。」

(3) 原判決7頁17行目から8頁2行目までを次のとおり改める。

「(2) 本件製作販売業について、本件各通知書には、次の各事実が認められるとして、下記イないしルの事実を認定した旨記載されている(以下、各事実は「事実イ」などと表記する)。

その上で、本件各通知書には、以上の各事実によれば、本件製作販売業は、有償性、反復継続性をもった業務であると認められるものの、営利性については、当該業務を開始して以降、利益が発生した年分はなく、そもそも営利を目的とした業務であるとは言い難いこと、控訴人が本件製作販売業の売上を増大させるために事業計画の策定などを行ったとは認められず、企画遂行性は希薄であること、控訴人が当該業務に費やした精神的・肉体的労力の程度については、年に4、5回程度●●に出向していることは認められるものの、週3回程度、東京都内のホテル等で顧客の勧誘を行っている点については、本件製作販売業との関連性が明らかではないことからすると、控訴人の精神的・肉体的労力の程度は低いと認められること、人的・物的設備については、当該業務には従業員がいるものの、当該業務に係る専用の設備はないと認められること、控訴人が本件歯科医業から安定的な収入を得ており、生活費は専ら本件歯科医業からの所得を充てていると認められること、及び本件製作販売業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は極めて低いと認められ、これらを総合的に判断すると、本件製作販売業は社会通念上事業であるとはいえない旨の、事業所得該当性を否定した判断過程が記載されている。

記

イ 控訴人が、昭和60年頃からジュエリーの製作・販売を行っているところ、当年中の取引先が丙と丁の2名であり、取引回数は計15回であること(左記回数は原判決別紙処分の理由1の平成26年分である。同別紙処分の理由2の平成27年分は12回、同別紙処分の理由3の平成28年分は16回、同別紙処分の理由4の平成29年分は11回と記載されている。また、上記2名の実名は、同別紙処分の理由2及び同別紙処分の理由3の平成27年分及び平成28年分にも記載されている。同別紙処分の理由4の平成29年分は本文には上記2名の実名は記載されていないものの、その別紙1の相手方欄に上記2名の実名と「現金」との記載がある。)

ロ 控訴人が申告した当年中の本件製作販売業に係る収入金額は別紙1のとおり900,000円、必要経費の合計額は別紙2のとおり17,014,744円、当該業務に係る損失は16,114,744円であること(左記数値は原判決別紙処分の理由1の平成26年分である。他年分については、上記の記載順に、平成27年分(同別紙処分の理由2)は、810,000円、15,271,35

0円、14,461,350円、平成28年分（同別紙処分の理由3）は、1,125,000円、13,436,296円、12,311,296円、同別紙処分の理由4の平成29年分は1,215,000円、16,175,882円、14,960,882円と記載されている。）

ハ 控訴人が、本件製作販売業について、今まで利益が生じたことはない旨申述していること

ニ 控訴人が、製作しているジュエリーについて、本件歯科医業の医院の施設内において、控訴人及び本件歯科医業の従業員である戊が製作している旨申述していること

ホ 控訴人が、ジュエリーの製作について、ジュエリー専用の機械はなく、本件歯科医業に係る機械を使用している旨申述していること

ヘ 本件製作販売業には、新潟県●●在住の乙に対し、給与が月80,000円支払われているところ、乙の従事内容は、納品書及び請求書（以下「納品書等」という。）などの作成や商品の発送であること

ト 乙は、同人の自宅又は同人の夫が経営する「C歯科医院」の一室において納品書等を作成している旨申述していること

チ 乙は、控訴人が年に4回か5回、●●に来て、本件製作販売業に係る日報と通帳を確認している旨申述していること

リ 控訴人は、本件製作販売業に係る営業活動として、週3日ほど東京都内のホテル等で顧客の開拓をしている旨申述しているものの、その具体的な日時、場所、対象者について調査担当者に対し明らかにしていないこと

ヌ 控訴人が、上記リ以外に本件製作販売業に係る広告宣伝を行っていないこと

ル 事業計画書を作成していないこと

(3) また、本件協会業務について、本件各通知書には、次の各事実が認められるとして、下記イないしホの事実を認定した旨が記載されている。

その上で、本件各通知書には、以上の各事実によれば、本件協会業務は、営利性、有償性をもった業務とは認められないほか、当該業務の企画遂行性、控訴人が費やした精神的・肉体的労力の程度は客観的に明らかではないことからすると、本件協会業務は社会通念上、事業と見做る活動を行っているとはいえない旨の、事業所得該当性を否定した判断過程が記載されている。

記

イ B協会のホームページによれば、当該協会は、厚生労働省が担当医に求めている医療の質の実現及び維持の為の活動をしている旨、各医療機関において実際に行われている診察について調査を行っている旨、歯科カルテ情報の提供に協力していただける賛助会員を募集している旨記載されていること

ロ 控訴人は、平成25年に本件協会業務を開始している旨申述しているところ、今までに1件の契約成立に至っておらず、当該業務から収入が生じていないこと

ハ 控訴人は、本件協会業務に係るホームページ及び名刺を作成し、本件製作販売業の営業と併せて、東京都内のホテル等で営業活動をしている旨申述しているものの、その具体的な日時、場所、対象者について調査担当者に対し明らかにして

いないこと

ニ 控訴人は、本件協会業務について、控訴人の子であるDが経理等を担当している旨申述しているところ、その勤務実態については不明であること

ホ 本件協会業務に係る必要経費は、本件製作販売業に係る必要経費と区別されていないこと」

(4) 原判決8頁3行目「さらに、」の前に、「(4)」を加える。

(5) 原判決8頁10行目「(2)」を「(5)」と改める。

2 控訴人の補充主張に対する判断

(1) 控訴人は、本件各通知書に所得税法第27条に規定する事業所得の判断基準として示されたもののうち、④当該業務に費やした、精神的・肉体的労力の程度、⑥その者の職業、経歴及び社会的地位、⑦生活状況、⑧当該業務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という基準は曖昧であり、これでは判断基準が提示されたとはいえないと主張する。

しかしながら、本件各通知書に記載されたとおり、所得税法第27条に規定する事業所得とは、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（最判昭和56年4月24日・民集35巻3号672頁）、本件各通知書に記載された①ないし⑧は、それ自体独立の課税要件として示されたものではなく、上記事業所得該当性を判断する上で重要となる評価の要素や視点を明らかにしたものである。そして、控訴人が指摘する④、⑥、⑦、⑧は、その記載自体から、どのような事項が、事業所得該当性を判断する上で重要な要素や視点となるかを読み取ることが十分可能であるから、判断基準の提示として曖昧であるということとはできない。控訴人の主張は採用できない。

(2) 控訴人は、本件製作販売業に関し、本件各通知書に記載された認定事実のイとハないシルの各事実は、処分行政庁の単なる主張であり、その内容も虚妄であると主張する。

そこで検討するに、処分行政庁は、①事実イは、控訴人や乙への質問調査結果等を記した宇都宮税務署財務事務官作成の調査報告書（以下「調査報告書」という。）（乙1・3枚目、乙11・1枚目、乙17・1枚目）、控訴人が作成した各年分の「A売り上げ収入」と題する帳簿（乙12（甲5の107枚目と同じ）、乙13（甲6の81枚目と同じ）、乙14（甲7の121枚目と同じ）、乙16（甲8の145ないし148枚目と同じ））、E銀行六日町中央支店の「A 甲」名義の普通預金口座の預金取引明細書（乙15）の入金状況（販売代金の入金状況）により、②事実ハは調査報告書（乙1・1枚目ないし5枚目、乙11・3枚目、乙18・3枚目、乙29・2枚目）により、③事実ニ及び事実ホは調査報告書（乙4、18、20）により、③事実ヘ、事実ト及び事実チは乙が作成した各年分の日報（乙21の1ないし4）、調査報告書（乙1・4枚目、乙17・3枚目、乙18・2頁、乙19、乙22）、前記普通預金口座の預金取引明細書（乙15）の出金状況（乙への月額8万円の支払状況）により、④事実リ、事実ヌ及び事実ルは調査報告書（乙1・4枚目、乙17・2枚目）、控訴人作成の「F営業日誌」と題する帳簿（乙30（甲5の113ないし117枚目と同じ）、乙31（甲6の119ないし124枚目と同じ）、乙32（甲7の125ないし129枚目と同じ）、乙33（甲8の153ないし159枚目と同じ）によりそれぞれ認定したと認められる。

上記のとおり、処分行政庁が上記各事実を認定した根拠となる資料は、控訴人自身が作成した帳簿（「A 売り上げ収入」、「F 営業日誌」）、乙が作成した日報などの、本件各処分以前に本件各処分とは無関係に作成されていた本件製作販売業の実態を示す資料、出入金状況を客観的に明らかにする「A 甲」名義の普通預金口座の預金取引明細書、さらには、これらの各資料を踏まえて、宇都宮税務署財務事務官が控訴人や乙に対して行った質問調査結果等を記した調査報告書であり、控訴人の主張を検討しても、上記各資料に記載された内容の信用性、とりわけ、調査報告書の内容の信用性に疑義を差し挟むべき事情は見当たらない。

そうすると、処分行政庁は、上記各資料に基づき、本件各通知書に記載された各事実を認定したと認められ、かつ、事実誤認があるとも認められない。控訴人の主張は採用できない。

- (3) 控訴人は、本件製作販売業についての認定事実と当該業務の各要素、判断基準の関係を説明しておらず、これでは事実及び判断基準のあてはめによりなぜそうなるか、原因となる事実関係から処分に至る過程はどのようなものであるかが分からず、説明になっていないと主張する。

しかしながら、前記認定事実（当審において付加訂正された後のもの）によれば、本件各通知書の記載を見れば、処分行政庁が、本件製作販売業が有償性、反復継続性がある業務であることは認められるとしつつも、業務を開始して以降利益が発生した年がないという事実（事実ハ）から業務の営利性を否定し、控訴人が事業計画の策定を行っていない事実（事実ル）から企画遂行性が希薄であると評価し、控訴人が年に4、5回●●に出向いている事実は認められるが、週3回程度東京都内のホテル等で顧客の勧誘を行っているとの控訴人の申述については、控訴人が調査担当者に具体的に日時、場所、対象を明らかにしていないことから本件製作販売業との関連性が明らかではないとの事実（事実チ、事実リ）から、控訴人の精神的・肉体的労力の程度は低いと評価し、人的・物的設備については、本件製作販売業の業務に従業員はいるものの、当該業務に係る専用の設備がない（事実ニ、事実ホ）と認定し、以上の諸点から、本件製作販売業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は極めて低いと評価し、他方で、被控訴人が本件歯科医師業により安定的な収益を得ており、生活費は専ら本件歯科医師業からの所得を充てているという事実が認められることも踏まえて総合的に判断すれば、本件製作販売業により生ずる所得が、社会通念上、所得税法第27条所定の事業所得に当たらないと判断したことは、十分に読み取ることができる。

また、本件各通知書には、処分行政庁が、本件製作販売業から生じた所得が事業所得に該当せず、利子所得、配当所得、不動産所得、給与所得、譲渡所得、退職所得、山林所得及び一時所得のいずれにも該当しないことから雑所得に該当すると認定したと記載されており、その上で、控訴人が納付すべき所得税等の額の計算過程が明らかにされている（原判決12～13頁、20～21頁、28～29頁、36～37頁）。

以上によれば、本件各通知書には、処分行政庁の認定事実、認定事実の判断基準へのあてはめ、事業所得該当性及び雑所得該当性の評価、所得税額の計算過程が全て記載されていると認められる。控訴人の主張は採用できない。

- (4) 控訴人は、本件では、処分行政庁は帳簿資料を否認したのと同じであるから、帳簿資料以

上の信ぴょう力のある資料の提示が必要であるのに、本件各通知書にはその資料の提示がないと主張する。

しかしながら、処分行政庁は、控訴人から提出された帳簿資料（甲5ないし8（乙12、13、14、16と同じ））や営業日誌（乙30ないし乙33）、乙が作成した日報（乙21の1ないし4）の記載から認められる本件製作販売業の業務実態を、控訴人名義（「A 甲」名義）の銀行預金口座の出入金状況や、控訴人及び乙らへの質問調査の結果をも踏まえて分析、検討した上で、本件製作販売業により生ずる所得が事業所得に当たらないと評価しているのである。

このように、本件各処分は、処分行政庁が、帳簿資料を否認するのではなく、本件製作販売業から生ずる所得が事業所得ではなく雑所得に該当するという法的評価を修正するものであるから、帳簿資料以上に信ぴょう力のある資料を摘示する必要があるとは認められない。控訴人の主張は採用できない。

(5) なお、控訴人は、本件協会業務をしておらず、その確定申告書及び事業収支報告書を作成した事実も、確定申告をした事実もないから、本件協会業務について記載された部分は本件とは何の関わりもないとも主張する。

しかしながら、控訴人は、平成25年頃に、「B協会」の名称で、契約者が歯科医で受診した際の歯科診療カルテ情報を入手し、その診療内容を評価した上、当該契約者に報告する有料サービスを企画し、平成27年頃にはそのウェブサイト（乙23）を開設したこと（乙1・3、4枚目、乙11・2枚目、乙17・2枚目）、控訴人が、東京都内の歯科医院の前で、当該医院から出てきた患者と思われる者に声を掛け、本件協会業務に係る控訴人の名刺を渡すなどの営業活動を行っていたと述べていること（乙17・2、3枚目）、本件協会業務の事務所等は本件製作販売業と共有であり、これらの営業活動は一緒に行われ、必要経費は区分されていなかったこと（乙3、乙24の1枚目、乙25ないし28）が認められるのであり、これらによれば、控訴人が本件協会業務をしていなかったとはいえない。

そして、上記のような業務実態、とりわけ、控訴人が、本件製作販売業と本件協会業の営業活動を一緒に行い、必要経費が区分されていなかったという実態に照らし、処分行政庁が、両者の業務を区分した上、本件協会業務について調査報告書や控訴人が作成した資料（上記カッコ内の証拠）に基づき、本判決認定事実（3）に記載した各事実を認定し、本件協会業務について、事業といい得る活動を行っていないと判断したことは、本件各処分をする上で必要性があり、関連性もあるといえる。控訴人の主張は採用できない。

(6) そして、控訴人のその余の主張を検討しても、行政手続法14条1項本文の趣旨が求める程度に理由の提示がされていないと評価すべき事情があるとはいえない。

第4 結論

以上によれば、本件各通知書は、行政手続法14条1項本文の趣旨が求める程度に理由の提示がされていると評価できるものであり、本件各処分に違法はない。これと同旨の原判決は相当である。

よって、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官 廣谷 章雄
裁判官 廣田 泰士
裁判官 佐々木 健二