

ブラッシュアップ判例・裁決例

第6回

給与所得者が営む ネイルサロンの損失

国税不服審判所【掲載(所)平29-35】平成30年2月20日裁決(TAINS:F0-1-900)

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up
Point

本件は、給与所得者が営むネイルサロンの損失につき、損益通算ができるか否かが争点となっているが、国税不服審判所はネイルサロンの業務につき、次の点を重視して事業所得該当性を排除し、雑所得とした。

- (1) 本件ネイルサロンに係る業務の有償性及び反復性については一応認められるものの、多額の損失が3年連続して生じていることからすると、本件業務は著しく経済的合理性に欠けるものであり、営利性は乏しいといわざるを得ない。
- (2) 請求人は、本件業務に係る収支の赤字を改善する手段を講じていたとは認められない上、本件業務に係る事業計画の策定などを行ったとも認められない。
- (3) 請求人は、本件業務につき積極的な広告宣伝を行わず、売上げを増大させるための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。
- (4) 請求人は、勤務先における管理職という責任ある地位にて本件勤務先の業務に従事している。

I. 事実関係

本件は、給与所得を有する審査請求人が、ネイルサロンの業務に係る事業所得の金額の計算上生じた損失の金額があるとして、給与所得の金額と損益通算する内容の確定申告をしたところ、原処分庁が、ネイルサロンの業務に係る所得は雑所得に当たるから、当該損失の金額は損益通算できないなどとして各更正処分等を行ったのに対し、請求人が、原処分庁の一部の取消しを求めた事案である。

請求人は、A社に勤務する給与所得者であり、平成24年分ないし26年分の本件各年分における本件勤務先での勤務日は、原則として祝日を除く月曜日から金曜日まで、勤務時間は、午前8時40分から午後5時10分までであり、そのうち1時間が休憩時間であった。

請求人は、平成24年頃、ネイルケア及びジ

ェルネイルの施術などを行うネイルサロンに係る業務を開始した。本件業務を行うに当たり、請求人は自宅のリビングの一部に作業用の机1台及び椅子2脚などを設置し、看板及び本件業務に係るメニュー表を作成した。本件各年分における本件業務に係る使用人は、請求人の配偶者であるMのみであった。本件各年分の施術件数は、平成24年分が1件、平成25年分が24件及び平成26年分が33件であった(なお、本件各年分の売上高、損失額等については、原資料では明らかにされていない)。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、本件業務から生じた所得が、事業所得又は雑所得のいずれに該当するかである。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>本件業務から生じた所得は、次の(a)から(d)までを総合的に考慮すると、事業所得に該当する。</p> <p>(a) 営利性、有償性及び反復継続性の有無……本件各年分における本件業務に係る売上げが少ないことについては、目先の利益を求めて不特定多数の客を対象にすると、値引きや質の低下が避けられなくなることから、売上げよりも信用構築に重点を置くという経営判断により、現顧客のリピーター化を図っていたという請求人の戦略的な理由がある。</p> <p>(b) 自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無……請求人は、近所の整骨院に本件業務に係るメニュー表を設置してもらうなど口コミ以外の宣伝を行っていた上、予約客が来訪する時には、取り外し可能な看板を屋外に設置していた。</p> <p>(c) 精神的及び肉体的労力の程度……請求人は、本件業務に係る事業計画の策定、帳簿の作成及び領収証の整理並びに本件業務を行うための店舗に適した物件及び他店舗の視察として、一週間に37時間以上の労力を費やしていた。</p> <p>(d) 人的設備及び物的設備の有無……請求人の使用人が本件配偶者のみであることと本件業務の事業該当性とは無関係である。</p>	<p>本件業務は、次の(イ)から(ニ)までを総合的に考慮すると、社会通念上「事業」といえる規模においてなされた活動とは認められず、雑所得に該当する。</p> <p>(イ) 営利性、有償性及び反復継続性の有無……本件各年分の本件業務に係る売上金額の僅少さ、顧客も年間1名から33名にすぎないことからすると、本件業務の営利性、有償性及び反復継続性は極めて乏しい。</p> <p>(ロ) 自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無……本件業務の広告宣伝は口コミのみであり、本件業務の企画遂行性は乏しい。</p> <p>(ハ) 精神的及び肉体的労力の程度……請求人は、勤務先において次長という役職者であることからすれば、請求人が本件業務に一定の精神的・肉体的労力を投入していたとしても限定的なものにとどまる。</p> <p>(ニ) 人的設備及び物的設備の有無……請求人の使用人は、本件配偶者のみであるところ、本件配偶者は、平成26年分において本件配偶者勤務先から給与収入を得ながら本件業務に従事している者であり、また、物的設備は、自宅のリビングの一部に作業用の机、椅子を設置した程度のものである。</p>

III. 裁決の要旨

国税不服審判所は、事実関係を総合的に検討し、社会通念に照らして、次のとおり判断した。「本件業務は、一応の有償性及び反復継続性並びに一定の人的設備及び物的設備があることは認められるものの、①営利性は乏しく、②企画遂行性は希薄であり、③請求人が本件業務に費やすことができた精神的及び肉体的労力は、本件勤務先における業務に支障を来さない程度の相当限定的なものにとどまっており、また、④請求人は本件勤務先の管理職を本業として安定した収入を得ており、さらに、⑤本件業務には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いい難い。したがって、本件業務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ということとはできないから、本件業務から生じた所得は、事業所得には当たらない。」

IV. 解説

〔1〕所得税法27条は、事業所得の意義につき、「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得(山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)をいう。」と定めるだけで、本質的な定義をしていない。そこで、事業所得の意義については、過去にいくつもの判例があるが、最高裁昭和56年4月24日判決の吉永事件では、「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。ただし、具体的に特定の経済的活動により生じた所得が事業所得に該当するといえるかどうかは、その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、生活状況及びその経済的活動をすることにより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等の諸般の事情を総合的に検討し、社会通念に照らして判断されることになる。本件でも、国税不服審判所は、上記の各要素に照らし合わせて、結論を下している。しがたって、その限りにおいて、判断の過程に問題はない。

〔2〕ところで、最近話題になった事件で、馬券所得の所得区分につき、事業所得か雑所得かが争点となったものがある。最高裁平成29年12月20日決定の「馬主事件」と東京高裁平成29年9月28日判決の「プログラマー事件」である。馬券所得の所得区分は、周知のとおり、当初、一時所得か雑所得かが問題となったが、この2つの事件では、馬券購入とその所得獲得行為の事業所得該当性が争点となったもので、極めて興味深い(詳しくは、渡辺充稿「馬券事件を再び考える—4つの租税事件の比較検討—」(『税理』ぎょうせい2018年4月号2~10頁)参照)。結論として2つの事件では、馬券所得は雑所得としているが、「馬主事件」では、「年単位での収支はいずれも赤

字であることや、原告は……給与所得を得ており……生活資金の大部分はその収入で賄っていたと考えられることにも照らすと、社会通念上、本件における原告の馬券購入行為を事業、すなわち『対価を得て継続的に行う事業』であるということではできず、したがって、本件払戻金が事業所得に該当するということではできない。」と判示した。同様に、「プログラマー事件」でも、「一般的には、払戻金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乏しいといわざるを得ない」と判示した。

すなわち、本件ネイルサロン事件との共通点は、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雑所得であるとしている点である。しかし、いま、事業所得の本質論を検討するとき、黒字がで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?たとえば、本件でも、ネイルサロンから順調に収益が出ている場合、事業所得として申告しても、これをことさら否認することはなかったであろう。つまり、事業所得にしてしまうと、損益通算を認めることとなり、国庫の収入減となり、都合が悪いというただその1点のみしか積極的な否認の理由がないのである。

〔3〕次に、雑所得の性格について考える。

「雑所得」は、シャウブ勧告に基づく昭和25年の改正によって制定された所得区分であるが、それ以前は、昭和22年の改正で、所得は利子、配当、臨時配当、給与、退職、山林、譲渡、一時、事業等所得の9種類に区分されていたが、この「事業等所得」が昭和25年の改正により、新たに不動産所得と事業所得に分かれ、その他の所得となる

雑多な部分として「雑所得」という区分が登場した。この意味で、雑所得は包括的所得概念から必然的にもたらされるバスケットカテゴリーであり、他の所得分類に該当しないものは、すべてこの所得分類で受けとめる方法をとっている。なお、公的年金等については、昭和62年の税制改正で、それまではその大多数が勤務関係に基因するとの理由により給与所得として課税されてきたが、雑所得として課税されることになった。

なお、昭和25年当時の損益通算の規定は、偶発的な性格を有する一時所得の計算上生じた損失だけが損益通算の対象から外されていただけで、一時所得に該当しない継続的な行為に基づく所得の損失であれば損益通算が認められていた。しかし、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、その消費という所得の性格から見て、経常的な他の所得からの控除について制限を設けるべきとの見解から、昭和37年の改正で、主として個人の趣味又は娯楽のための行為から生じた、生活に通常必要ではない資産等に係る所得の損失については、他の所得との通算を認めないことにされた。したがって、この時点でも、雑所得ということだけでは損益通算を認めないという規定振りではなかった。それが、全面的に損益通算の禁止となるのが昭和43年で、雑所得に損益通算を認めない理由は、「雑所得は種々多様なものを含むが、必要経費はほとんどかからないと思われるし、かかっても少額であり損益通算の実益がない、家事関連費の支出が多く、これに損益通算制度を存置するとかえって本

来の所得計算を混乱させる。」(武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』4525頁)ためといわれている。

〔4〕以上のとおり、本件ネイルサロン事件において当該事業を事業所得とすると、請求人の給与所得との損益通算を認めることとなり、ことさら安定した収益を得られる可能性が乏しいことを第一の理由としてこれを否認したものと筆者は考える。しかし、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、継続性があれば事業性を認めてよいのであり(その他に事業場を設け、一定の器具、人的要因の確保が必要)、新規参入の事業に対し、安定した収益を求めることは所得区分の認定において優先的要素ではない。

政府は昨今の「働き方改革」のなかで、2017(平29)年3月に働き方改革実行計画をだし、その中で「労働者の健康確保に留意しつつ、原則副業・兼業を認める方向で、副業・兼業を普及促進」するとの方針を出した。つまりチャレンジングなサラリーマンに対し、副業を認め、本業に対する視野の拡大や、多角的検討能力を試す機会を促進するとしながら、その副業から赤字が出た場合はあくまで所得区分は雑所得とし、給与所得からの損益通算を認めないと、インセンティブに欠けた制度設計となってしまう。

結論として、本件ネイルサロン事件では、本件事業の計画性、遂行性が否定されているので、これは事実認定の問題であるから安易に否定できないが、上記のとおり、単に損益通算を認めないことを主眼とするような所得区分のあり方に筆者は疑問を持つ。

〔わたなべ・みつる〕