

# 当たり馬券の払戻金に見る所得類型

鎌倉友一

## 目次

はじめに

### 一 所得概念の確認

1. 一時所得
2. 雑所得

### 二 大阪地裁平成25年5月23日判決の検討

1. 事実の概要
2. 争点の確認
3. 裁判所の判断

### 三 類似事案の確認

1. 事実の概要
2. 争点の確認
3. 採決趣旨

おわりに

## はじめに

馬券の払戻金による所得について申告義務があることを認識していたにもかかわらず、3年間で1億5,000万円余りの所得を申告しなかったとして、所得税法違反に問われていた被告人である元会社社員<sup>1</sup>に対する判決が、平成25年5月23日大阪地方裁判所（第12刑事部）で言い渡された<sup>2</sup>。

被告人には、無申告についての正当な理由は認められず、所得税法241条<sup>3</sup>の単純無申告犯が成立し有罪とされたものの<sup>4</sup>、当たり馬券の払戻金に係る所得は、一時所得ではなく雑所得に分類されるとして、当たり馬券以外の外れ馬券を含めた購入金額全体が必要経費として雑所得から控除されると認定された。

大阪地裁は、原則として、馬券購入行為には、所得源泉としての継続性、恒常性は認められ

<sup>1</sup> 本件無申告が発覚したことによって職を失っている（判決文結論より）。

<sup>2</sup> 『週刊税務通信』No.3264、平成25年6月3日。

<sup>3</sup> 所得税法241条 正当な理由がなくて第120条第1項（確定所得申告）、第125条第1項（年の中で死亡した場合の確定所得申告）若しくは第127条第1項（年の中で出国をする場合の確定所得申告）（これらの規定を第166条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）又は第172条第1項（給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告）の規定による申告書をその提出期限までに提出しなかつた者は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金に処する。ただし、情状により、その刑を免除することができる。

<sup>4</sup> 懲役1年の求刑に対し、懲役2月、執行猶予2年の刑が言い渡されている。

ず、所得税法基本通達34-1に規定されるところにしたがい、払戻金による所得は一時所得に該当するとしつつも、本件の馬券購入行為は、所得源泉性を有するものと認めることができるとして、被告人の馬券払戻金による所得は、一時所得ではなく雑所得に分類されると判示した。

そこで、雑所得に分類されたとした場合には、必要経費の範囲が問題になるが、大阪地裁は、本件については、外れ馬券を含めたすべての馬券の購入費用が払戻金を得るための投下資本に当たり、外れ馬券の購入費用と払戻金との間には費用収益の対応関係があるとして、「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」と認定し、必要経費に該当すると判断したのであった。

今まで、競馬の当り馬券の払戻金といえば、一律に一時所得と考えられてきたし、課税庁も税理士等の実務家も、実務上一時所得と判断して疑う余地のなかったところであるが、大阪地裁判決は、このような業界のいわば“常識”に風穴を開けたのであった。検察側は控訴しており、最終的に決着が付くまでにはまだ時間を要するとしても、本件大阪地裁の判断は、画期的であると評価することができる。

そこで、本稿では、本件大阪地裁判決を題材にして、一時所得と雑所得との類別を整理して検討する。

## 一 所得概念の確認

### 1. 一時所得

#### (1) 意義

一時所得の規定は、所得税法34条に置かれている。

同条1項では、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」とされている。

これを整理すれば、利子所得は、①「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得」であることを前提とし、その所得のうち、②「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」であること、そして、③「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」であること、の3要件に整理することができる。

一つめの要件については、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得の8つの所得に該当しないというのであるから、一時所得に該当するか否かを判断する前にこの8つの所得に該当するか否かを判断した結果を受けて、これらに該当しない所得であることを意味し、一時所得を具体的かつ積極的に定義しているわけではない。わが国の所得税法は所得を10種類に分類しているので、この規定をみる限り、残される雑所得も包含される。さらに、雑所得の規定をみると、法35条1項において、「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、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所得をいう。」とされており、雑所得についても具体的かつ積極的に定義されているわけではなく、しかしながら、この規定により雑所得を判断することは当然としても、条文構成上、一時所得の規定が先行するからという理由によらずとも、35条をもってしても34条から雑所得を排除して一時所得をより積極的に定義できるわけでもない。

そこで、次に、二つめの要件である「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」について検討する。

まず、「営利を目的とする」をどのように読むべきかである。

「営利を目的とする」は、単に「継続的行為」の修飾句としての役割を有し、「継続的行為」というものは必ず営利を目的とするものであることを確認的に飾っていると理解するのか、あるいは、「継続的行為」には「営利を目的」とする行為と「営利を目的」としない行為があり、「営利を目的」としない行為を除いて「営利を目的」とする行為のみを示していると理解するのか、という二通りの理解の仕方が文理解積上考えられる。

前者のように理解するのであれば、「継続的行為」は必ず営利行為であり、継続的である限り、必然的に、一時的な所得としての一時所得には該当しない、と理解することができる。後者のように理解するのであれば、「営利を目的」としない「継続的行為」によって生ずる所得は、一時所得になるとする理解も一旦は成り立ち得る。「営利を目的」としない「継続的行為」とは、儲けようと意図しないものの連続性のある行為ともいい換えることができるとして、儲けようと意図しないが、その行為には連続性があり、この連続性のある行為によって生じる所得は一時所得になる、とする解釈も一旦は成立し得る。ただし、同一文章の中においての直後に「一時の所得」とされていることで、「継続的行為」であるにもかかわらず一時の所得であることに矛盾があることになり、すなわちこの解釈は破綻してしまうのである。つまり、後者のように解釈したとしても、結局のところ、「継続的行為」であるのかそうでないのかが重要な要素になるのであり、その「継続的行為」が「営利を目的」とするものであろうともなからうとも、そのこと自体は何ら関係がない、ということである<sup>5</sup>。

最後に、三つめの要件について検討する。

利子所得ないし譲渡所得以外の所得であり、そのうち「継続的行為」から生じた所得以外の「一時の所得」であっても、未だ一時所得と雑所得との分類が確定できないとして、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」であることを最後の要件とする。これは、「労務その他の役務の提供」「の対価としての性質を有しないもの」と、「資産の譲渡」「の対価としての性質を有しないもの」とに分けることができ、重要な部分は「対価としての性質を有しないもの」という部分である。つまり、対価性がない所得であるということは、因果関係がないにもかかわらず生じる所得、あるいは突然ないしは偶然に生じる所得のことを言っていると理解できる<sup>6</sup>。「役務の対価」という意味は、所得類型でみると、不動産所得、事業所得、給与所得及び退職所得が役務の対価としての所得と考えられるところ、これらは一つめの要件ですでに除外されており、残された一時所得と雑所得のうち、役務の対価性がない所得を一時所得とするという意味は、雑所得には役務の対価性があるものも含まれるという解釈が成り立ち得よう。

また、所得税法34条の定義からは、一時所得の具体的な内容が明らかにされないため、所得

<sup>5</sup> 谷口勢津夫教授は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」について、「昭和22年の第二次改正で一時所得という新たな所得類型を設けるに当たって、従来の非課税所得の文言をそのまま用いたという経緯に由来し、一時的な所得という以外に特に積極的な意味をもつものではない。」とされている。『税法基本講義第3版』298頁（弘文堂、2012年）。

<sup>6</sup> 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論—要件事実と主張・立証責任を理解する—』217頁（財経詳報社、2012年）。

税基本通達34-1において、「次に掲げるようなものに係る所得」は、一時所得に該当するとしている。

- ①懸賞の賞金品、福引の当選金品等、(業務に関して受けるものを除く。)
- ②競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等
- ③労働基準法第114条《付加金の支払》の規定により支払を受ける付加金
- ④令第183条第2項《生命保険契約等に基づく一時金に係る一時所得の金額の計算》に規定する生命保険契約等に基づく一時金(業務に関して受けるものを除く。)及び令第184条第4項《損害保険契約等に基づく満期返戻金等》に規定する損害保険契約等に基づく満期返戻金等
- ⑤法人からの贈与により取得する金品(業務に関して受けるもの及び継続的に受けるものを除く。)
- ⑥人格のない社団等の解散により受けるいわゆる清算分配金又は脱退により受ける持分の払戻金
- ⑦借家人が賃貸借の目的とされている家屋の立退きに際し受けるいわゆる立退料(その立退きに伴う業務の休止等により減少することとなる借家人の収入金額又は業務の休止期間中に使用人に支払う給与等借家人の各種所得の金額の計算上必要経費に算入される金額を補填するための金額及び令第95条《譲渡所得の収入金額とされる補償金等》に規定する譲渡所得に係る収入金額に該当する部分の金額を除く。)
- ⑧民法第557条《手付》の規定により売買契約が解除された場合に当該契約の当事者が取得する手付金又は償還金(業務に関して受けるものを除く。)
- ⑨法第42条第1項《国庫補助金等の総収入金額不算入》又は第43条第1項《条件付国庫補助金等の総収入金額不算入》に規定する国庫補助金等のうちこれらの規定の適用を受けないもの及び第44条《移転等の支出に充てるための交付金の総収入金額不算入》に規定する資産の移転等の費用に充てるため受けた交付金のうちその交付の目的とされた支出に充てられなかったもの
- ⑩遺失物拾得者又は埋蔵物発見者が受ける報労金
- ⑪遺失物の拾得又は埋蔵物の発見により新たに所有権を取得する資産
- ⑫地方税法第41条第1項《個人の道府県民税の賦課徴収》、同法第321条第2項《個人の市町村民税の納期前の納付》及び同法第365条第2項《固定資産税に係る納期前の納付》の規定により交付を受ける報奨金(業務用固定資産に係るものを除く。)

この基本通達に掲げられた所得は、「次に掲げるようなものに係る所得」という表現からも、限定列举ではなく例示としての列举と考えるのが相当であると思われる。

しかし、ここに掲げられたような所得について、その性質を考えた場合、必ずしも一時的な所得と断定できるものばかりでないように思えるし、必ずしも対価性がないと断定できるものばかりでもないとの指摘もあり<sup>7)</sup>、その判断基準は、必ずしも明確ではない。

## (2) 金額

一時所得の金額については、所得税法34条2項に「その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額(その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生

<sup>7)</sup> 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介著『ベーシック税法〔第7版〕〕155頁(有斐閣アルマ、2013年)。

じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。)の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。」と規定されている。

条文構成上、一時所得の直後に置かれる雑所得の定義と比較すると、雑所得は総収入金額から「必要経費を控除した金額」とされるところ、一時所得は「その収入金額を得るために支出した金額(……)の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額」とされている。「必要経費」として、収入から控除することを規定している所得類型は、雑所得の他に、不動産所得(26条)、事業所得(27条)及び山林所得(32条)がある。一時所得が「支出した金額」としているのは、一時所得の計算上控除される金額は、「経費」や「費用」という概念になじまないものが多いという理由から、「必要経費」という表現を避けたものと考えられている<sup>8</sup>。

また、所得税法36条(収入金額)に続く37条で、「必要経費」を定義しているが、「その収入を得るために支出した金額」を定義する箇所はなく、所得税基本通達34-3で「法三四条第二項に規定する『収入を得るために支出した金額』には、例えば、懸賞クイズ等の当選金品の一部を公益施設等に寄附する定めがある場合に当該定めに基づき寄附した金品又は当該当せん金品に係る所得が国外源泉所得である場合に当該所得について外国において課された外国税額(法九五条((外国税額控除))又は第一三八条第一項((源泉徴収税額等の還付))の規定の適用を受けるものを除く。)も含まれる。」として、例示があるのみである。

「必要経費」としても「その収入を得るために支出した金額」としても、いずれも収入から控除する限りにおいて、あるいは、資産を減少させるという意味において、その価値は同じものとして考えられる<sup>9</sup>が、控除できる範囲に広狭の差異があるとの指摘もあり<sup>10</sup>、両者の違いは、文理解釈上明確ではない。

「その収入を得るために支出した金額」については、それに続く部分で、括弧書きとしてより限定されているが<sup>11</sup>、括弧書きの中の「その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。」は、「その収入を生じた行為をするため」「直接要した金額に限る」という読み方と、「その収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る」という読み方ができる。後者の意味は理解しにくい<sup>12</sup>が、重要と考えられる部分は、「直接要した金額に限」られるという部分であろうと思われる、この部分をめぐりたびたび納税者と課税庁との争いが生じている<sup>12</sup>。

また、「直接要した金額に限る」という部分は、「金額である」ではなく「金額に限る」とさ

<sup>8</sup> 注解所得税法研究会編『注解所得税法(五訂版)』847頁(大蔵財務協会、2011年)。

<sup>9</sup> いわゆる「純資産増加説」の立場に立って考えた場合である。

<sup>10</sup> 谷口・前掲注(5)299頁、313頁。

<sup>11</sup> この点につき、「所得税法34条の解釈上、法文の文脈とは逆に、『収入を得るために支出した金額』には、『その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額』を含むものと解釈されているものといえることができる。」との指摘がある(注解所得税法研究会・前掲注(8)847頁)。

<sup>12</sup> 最近の判例では、保険契約者を法人である使用者、被保険者及び満期保険金の受取人を使用人とし、保険料は法人と使用者が折半で負担した養老保険契約に基づいて、使用者が受領した満期保険金(一時所得)につき、「収入を得るために支出した金額」に法人が負担した保険料も含まれるか否かについて、最高裁まで争われた事件があった。最高裁は、保険金を受領した使用人以外の者である法人が支払った保険料までも使用人の一時所得から控除することはできないと判示した(最判平成24年1月13日民集66巻1号6頁、平成24年1月16日判時2149号58頁)

れているが、「限る」とされている意味は、おそらく「直接」性をより強調するためと考えられる。偶然性が高く連続性のない所得は、これを得るための支出が、高い蓋然性を以ってその支出に対応する収入の発生をもたらすものとはいえないであろう。したがって、「直接」性とは、収入の発生をもたらさない支出は、所得の処分ないし消費として、その控除を認められず、収入と支出との対応関係を個別のかつ直接的な対応関係に厳格に限定したものと解される<sup>13</sup>。

このように、厳格な個別対応的關係性を求める理由は、例えば、ギャンブルのような射幸性の強い行為に係る支出は、その支出によって収入が得られた場合、その控除項目としての意味と同時に一種の消費支出としての意味も併せ持つと考えられるため、「その支出は、それが収入を生んだ場合に限って控除を認めるという建前を採っているものと考えられる。」(傍点筆者)とする指摘がある<sup>14</sup>。

また、雑所得は「必要経費」を控除するとしているところを、一時所得は、「その収入を得るために要した金額…の合計額」(傍点筆者)を控除するとされており、あえて「合計額」とされる意味が理解しにくい、収入と個別のかつ直接的な対応関係にある各々の支出の総額の意味として理解すべき程度のことと考えられよう。

## 2. 雑所得

### (1) 意義

雑所得は、所得税法35条1項で「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、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所得をいう。」と規定されている。さらに同条2項1号で公的年金等の給付に係る所得、2号にその他の雑所得が規定されており、2号がまさに本来の雑所得を規定する部分である。

しかし、この定義についても、一時所得の定義と同様、積極的な定義ではない。むしろ一時所得の定義以上に消極的で掴み処のない定義である。すなわち、利子所得ないし一時所得に該当する所得を除外して、残された所得を「キャッチ・オール」<sup>15</sup>な所得として雑所得とするという規定になっており<sup>16</sup>、他のいずれの所得にも類別することができない所得のバスケット・カテゴリーとしての存在意義を、雑所得には認めることができる。

また、このように、所得税法35条の定義では雑所得の具体的な内容がまったく明らかでないことを受けて、所得税基本通達35-1において、「次に掲げるようなものに係る所得」は、雑所得に該当すると規定する。

- ①法人の役員等の勤務先預け金の利子で利子所得とされないもの
- ②いわゆる学校債、組合債等の利子
- ③公社債の償還差益又は発行差金
- ④定期積金に係る契約又は銀行法第2条第4項《定義等》の契約に基づくいわゆる給付補填金
- ⑤通則法第58条第1項《還付加算金》又は地方税法第17条の4第1項《還付加算金》に規定する還付加算金

<sup>13</sup> 谷口・前掲注(5)300頁。

<sup>14</sup> 注解所得税法研究会・前掲注(8)848頁。

<sup>15</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正第2版〕』215頁(弘文堂、2012年)。

<sup>16</sup> 金子宏『租税法第18版』255頁(弘文堂、2013年)。

- ⑥土地収用法第90条の3第1項第3号《加算金の裁決》に規定する加算金及び同法第90条の4《過怠金の裁決》に規定する過怠金
- ⑦人格のない社団等の構成員がその構成員たる資格において当該人格のない社団等から受ける収益の分配金（いわゆる清算分配金及び脱退により受ける持分の払戻金を除く。）
- ⑧法人の株主等がその株主等である地位に基づき当該法人から受ける経済的な利益で、24-2により配当所得とされないもの
- ⑨令第183条第1項（（生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除する保険料等）、令第184条第1項（（損害保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算上控除する保険料等）、令第185条（（相続等に係る生命保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算））及び令第186条（（相続等に係る損害保険契約等に基づく年金に係る雑所得の金額の計算））の規定の適用を受ける年金
- ⑩役務の提供の対価が給与等とされる者が支払を受ける法第204条第1項第7号《源泉徴収義務》に掲げる契約金
- ⑪就職に伴う転居のための旅行の費用として支払を受ける金銭等のうち、その旅行に通常必要であると認められる範囲を超えるもの
- ⑫役員又は使用人が自己の職務に関連して使用者の取引先等からの贈与等により取得する金品

ここでも、やはり所法基本通達34-1と同様、「次に掲げるようなものに係る所得」という規定ぶりから、例示列举とみるべきである。

## （2）金額

公的年金等を除いた本来の雑所得の金額については、所法35条2項2号において、「その年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」と規定されている。

## 二 大阪地裁平成25年5月23日判決の検討

### 1. 事実の概要

被告人は、日本中央競馬会（JRA）の提供するA-PAT（パソコン、携帯電話及びプッシュホン電話により馬券を購入することができ、利用時の購入金の支払い及び払戻金の受領等の決済は、すべて加入時に開設したA-PAT専用の銀行口座（PAT口座）を通じて行われる）と称されるサービスを利用し、パソコンからインターネットを通じて馬券を購入していた。さらに、有料の競馬予想ソフトを購入し、過去約10年の競馬データを分析して、独自に考え出したユーザー特典及びユーザー抽出条件を設定し、PAT口座の残高に応じた購入金額で馬券を自動購入していた。本件ソフトでは、被告人が長期不在でも自動的に馬券を購入できる仕組みにしてあり、実際に不在時にも自動で馬券を購入していたこともあった。

本件は、被告人が、大阪国税局より、平成19年から21年までの3年間につき、正当な理由がなく申告しなかったとして、平成19年の総所得金額を3億7,420万132円、所得税額を1億4,562万9,100円、平成20年の総所得金額を6億9,694万8,779円、所得税額を2億7,488万1,500円、平成21年の総所得金額を3億8,836万3,205円、所得税額を1億5,123万500円として、所得税法違反により検察庁に刑事告発され刑事責任を問われた事件である。

## 2. 争点の確認

本件における争点は、(ア)本件における馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得か、(イ)「その収入を得るために支出した金額」又は「必要経費」として控除すべき金額の範囲、(ウ)所得税法241条所定の「正当な理由」の有無及び可罰的違法性ないし期待可能性の有無であるが、本稿では、このうち(ア)及び(イ)について検討する。

## 3. 裁判所の判断

### (1) 本件における馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得か

#### (i)一時所得の判断基準について

一時所得の判断基準について、「一時所得は、一時的かつ偶発的に生じた所得である点にその特色があるといえる。したがって、所得発生基礎となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、逆にそのような所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。そして、そのような意味における所得源泉性を認め得るか否かは、当該所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。」としている。

つまり、所得発生程度において、「継続性、恒常性」がないのであれば一時所得に該当するし、「継続性、恒常性」があるのであれば他の所得に該当するとしている。

続けて、「所得の基礎が所得源泉となり得ない臨時的、不規則的なもの場合、たとえこれが若干連続してもその一時所得としての性質に何ら変わるところはない。しかし、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認めがたい場合であっても、これが強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合があることは否定できない。そして、このような所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模(回数、数量、金額等)、態様その他の具体的状況に照らして判断することになる。」としている。

つまり、所得の原因となる行為が、「臨時的、不規則的なもの」であれば一時所得に該当するが、「強度に連続すること」で、所得が「質的に変化」を遂げ「継続性、恒常性を獲得」することで、一時所得ではない他の所得類型に変容するとしている。

#### (ii)馬券購入行為から生じた所得について

一般的な馬券購入行為から生じた所得について、「競馬に興じる者の多くは、その投票により払戻金を獲得するという営利の目的を有していることは否定できない。しかし、競馬の勝馬投票は、一般的には趣味、嗜好、娯楽等の要素が強いものであり、馬券の購入費用は一種の楽しみ賃に該当し、馬券の購入費用は、所得の処分行為ないし消費としての性質を有するといえる。」とし、また、「馬券の購入を継続して行ったとしても、一般的には、上記のとおり馬券購入が払戻金獲得に結び付くかは偶然に左右されることに加え、馬券購入者は投票ごとにその都度の判断に基づいて買い目を選択し馬券を購入しているといえることからすれば、各馬券購入行為の間に継続性又は回帰性があるとは認められず、繰り返し馬券を購入したとしてもその払戻金に係る所得が質的に変化しているとはいえない。よって、原則として、馬券購入行為については、所得源泉としての継続性、恒常性が認められず、当該行為から生じた所得は一時所得



に該当する」として、所得税基本通達34-1で規定される通りの考えを示している。

ただし、本件の場合について、本件被告人は、「A-PAT及び本件ソフトを用いることにより、ほぼ全てのレースにおいて無差別に、専ら回収率に着目して過去の競馬データの分析結果から導き出された一定の条件に合致するものとして機械的に選択された馬券を網羅的に購入することで、長期的観点から全体として利益を得ようと考え、実際にもそのような方法により馬券を購入し、現に5年間にわたって毎年多額の利益をえてきた。」とし、被告人の馬券購入行為について、「その態様からすれば、競馬を娯楽として楽しむためではなく、むしろ利益を得るための資産運用の一種として行われたものと理解することができ」としている。

このような被告人の行為は、「一般的な馬券購入行為と異なり、その回数、金額が極めて多数、多額に達しており、その態様も機械的、網羅的なものであり、かつ、過去の競馬データの詳細な分析結果に基づく、利益を得ることに特化したものであって、実際にも多額の利益を生じさせている。また、そのような本件馬券購入行為の形態は客観性を有している。」として、「本件馬券購入行為は、一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものであるから、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である。」とし、したがって、被告人の本件所得は、「『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』には該当せず、一時所得に当たらないというべきである。」としたうえで、被告人の馬券購入行為から生じた所得は、「雑所得に分類される。」と判示した。

### 三 類似事案の確認

馬券の払戻金に係る所得税につき、裁決事案ではあるが、その所得分類が争点となった札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決（札幌（所）平成23年第9号）について、概要を整理し、本件との位相を確認する。

#### 1. 事実の概要

地方公務員である請求人Xは、JRAが提供するA-PAT会員としてインターネット等を利用して継続的に馬券を購入し、多種多様のファクターを組み合わせて着順を予想して払戻金を原資に継続的に毎週馬券を購入し、高確率で的中させていた。しかし、平成17年ないし同年21年分の所得税につき法定申告期限内に確定申告をしなかったところ、課税庁担当職員の調査を受けたため、平成23年3月にそれぞれ馬券的中によって得た払戻金に係る所得を雑所得として申告した。しかし、所轄税務署長は、Xの所得は一時所得に該当するとして、各年分の所得税の更正処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行った。そこで、Xは本件各更正処分及び各賦課決定処分を不服として異議申し立てをしたが棄却されたため、審査請求をした事案である。

#### 2. 争点の確認

本件裁決の争点は、(ア) 本件馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得か、(イ) 本件馬券の払戻金に係る所得金額の計算において、年間を通じた馬券の購入金額の全額を控除できるか否か、の2点であり、本稿の検討対象である大阪地裁の争点と一致している。

### 3. 裁決要旨

(1) 本件馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得かについて

「一時所得の該当要件のうち、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』とは、性質に基づき判断すべきものであって、所得源泉を有する所得以外の所得と解されるどころ、所得源泉の有無は、所得の基礎に源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性があるか否かが判断基準になると解するのが相当である。」

「本件競馬所得を得るためには、馬券の購入が不可欠であることからすれば、本件競馬所得に係る所得の基礎とは、馬券を購入する行為であると認めるのが相当である。そこで、馬券を購入する行為に源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性があるか否かについてみると、……JRAが開催する競馬においては、馬券の購入者は購入した馬券が的中したことを原因として、JRAから当該馬券の購入に要した金額以上の払戻金の交付を受けることができるが、購入した馬券が的中しなければ払戻金の交付を受けることはできないところ、……JRAは馬券の発売前に競走に関する全てのことを決定していること、また、競走に全く同一条件はないことから、馬券を購入する行為と、競走の結果（馬の着順）に因果関係はないと認められ、結局のところ、各競走の結果は、それぞれ出走馬の持つ能力等に偶然が作用して現れるものであり、競走ごとに独立して確定すると認められる。そうすると、馬券を購入する行為は、払戻金を得られるか否か分からない不確実な行為であるのみならず、競走ごとに独立した行為であると評価できることから、本件競馬所得には、所得の基礎である馬券を購入する行為に、その源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性を認めることはできず、たとえ馬券を継続的に購入したとしても、馬券を購入する行為から得られた所得が所得源泉を有する所得であると認めることはできない。したがって、馬券を購入する行為から生じた本件競馬所得は、所得源泉を有する所得以外の所得ということになり、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であると認められる。」として、請求人の主張を退けている。

本件審査請求人の馬券購入行為は、回数及び金額において多数多額に及んでおり、本稿検討対象の大阪地裁の被告人の馬券購入行為とも酷似している<sup>17</sup>。しかし、審判所はその点を評価することなく、継続性、恒常性がない行為と判断しており、本件検討対象の大阪地裁とは、非常に酷似している馬券購入行為であるにもかかわらず、まったく異なる評価をしていることが確認できる。

(2) 本件馬券の払戻金に係る所得金額の計算において、年間を通じた馬券の購入金額の全額を控除できるか否かについて

「所得税法第34条第2項は、……『その収入を得るために支出した金額』とは、『その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る』とされていることから、同項は、一時所得の金額の計算において、一時所得に係る収入、支出について総体対応計算によることなく、個別対応的に収入を生じた行為又は原因ごとに直接支出した金額に限るものとし、その反面、収入を生じさせない行為又は原因に係る支出は控除しないということを規定したものと解するのが相当である。」

<sup>17</sup> 本件裁決に関して、酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（上）」税務事例45巻6号（2013年）、同「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（中）」税務事例45巻7号（2013年）、同「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下-1）」税務事例45巻8号（2013年）、同「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下-2）」税務事例45巻9号（2013年）参照。

「馬券的の中によって得た払戻金に係る所得は一時所得であると認めるのが相当であり、当該払戻金は所得税法第34条第2項に規定する一時所得に係る総収入金額となる。そして、上記…の法令解釈に従えば、その収入を得るために支出した金額とは、払戻金という収入の原因の発生に伴い直接要した金額であるから、的中した馬券に係る購入金ということが出来る。」

したがって、一時所得を得るために支出した金額とは、「個別対応的に収入を生じさせた行為又は原因ごとに直接支出した金額に限る」ものと判断し、「的中した馬券に係る購入金」のみを控除することができるとしている。

以上確認したように、本件判決は、当たり馬券の払戻金に係る所得を一時所得に該当すると判断し、大阪地裁判決が雑所得と判示したことと対照的である<sup>18</sup>。

## おわりに

本稿で取り上げた大阪地裁判決は、通常の当たり馬券の払戻金は一時所得としつつも、本件被告人の当たり馬券の払戻金に係る所得については、納税者である被告人の主張を認めて雑所得と判示した。画期的な判断であると評価できる<sup>19</sup>。

一時所得の判断基準について、名古屋高裁金沢支部昭和43年2月28日判決（行集19巻1・2号297頁）は、「所得源泉の有無は、所得の基礎に源泉性を認めるに足りる継続的恒常性があるか否かが基準となるものと解すべきであり、従って、所得の基礎が所得源泉になりえないような臨時的、不規則的なものであれば、所得源泉と認められる程度にまで強度に連続するならば格別、たとえこれが若干連続しても一時所得としての性質は変わらないものであるが、一回的な行為としてみた場合所得源泉と認められないものであっても、これが連続して継続的行為となるに及んで所得源泉とみられるに至る場合には、その所得が質的に変化する場合のあることも否定できない。」（傍点筆者）としている。

一時所得の「継続的行為」について、東京高裁昭和46年12月17日判決（判タ276号365頁）では、「『継続的行為』とは、量的な概念ではなく、質的な概念であり、それらは必ずしも規則的、不可避的に発生するものであることを要せず、不規則的、不許不的（ママ）に発生するものであることをもって足りるものと解すべく」（傍点筆者）として、「継続的行為」の意義について述べている。

一時所得に係る所得区分について、東京地裁平成8年3月29日判決（税資217号1258頁）では、「所得はその発生態様や性質によって担税力が質的に異なるという前提に立って所得を区分するにあたり」（傍点筆者）として、所得区分は、担税力の質的な相違に基づくものであることを指摘している。

そして、本件の大阪地裁判決は、これらの判決に従って「被告人の本件馬券購入行為は、一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものという

<sup>18</sup> 本判決に対しては、裁判判断に反対の意見として酒井克彦・前掲注（17）、賛成の意見として高野幸大「勝ち馬投票券の払戻金に係る所得が雑所得ではなく一時所得だとされた事例」ジュリスト1454号8頁参照。

<sup>19</sup> 本件判決に賛成する意見として、末崎衛「競馬の払戻金に係る所得の所得区分と外れ馬券の経費性」税務Q & A 2013年8月号78頁（2013年）、林仲宣・高木良昌「外れ馬券の必要経費性と馬券払戻金の所得区分」税務広報2013年8月号122頁（2013年）、反対する意見として、渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」速報税理2013.7.1号（2013年）参照。

ことができる」(傍点筆者)としている。すなわち、担税力の質的な相違が見られる一時所得と雑所得との区分について、臨時的、不規則的であった行為が継続的恒常性のある行為として強度に連続した場合には、一時所得から雑所得に変容するとしたことに意義を認めることができる。

次に、雑所得は、他の9つの所得類型に分類されない所得を取り込む意味でバスケット・カテゴリーであるが故に、雑所得に該当するとされる所得の性質が、利子所得や事業所得等の性質まで幅広い性質を有することになる<sup>20</sup>。

したがって、大阪地裁判決で「一回的な行為として見たときには偶発的所得として一時所得の性質を有するものであっても、これが連続して継続的行為となることで所得の性質が変化し、雑所得等他の所得になる可能性があるものというべきである。」(傍点筆者)としており、「雑所得等他の所得になる可能性がある」という指摘に注意しておきたい。雑所得以外の所得の可能性を考えた場合、「継続的行為」から生じる所得であれば事業所得になり得る可能性もあると考えられる。違法な事業によって生ずる所得でも事業所得として課税されることを考えても、射幸性が強いことを根拠として事業性がないということにはならないとみるべきである。事業所得は、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ものと解されており<sup>21</sup>、「ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかはない。」<sup>22</sup>のであり、「種々のファクター」も「社会通念」も、時代と共に変化する。馬券の払戻金が一時所得とされてきた時代と、本件大阪地裁の被告人のように、パソコンを活用した多角的なデータ分析をもとに、継続的に所得を獲得することが可能になった時代とでは、「種々のファクター」も「社会通念」も共に明らかに変容している。まさか、被告人のような電子通信機器を用いた緻密な情報分析は、かつては思いもしなかったことであろう。そうした時代背景の下に想定された行為に基づく所得の性質と、高度に発達した情報化社会を背景にした中で獲得される所得の性質とでは、変容があることはむしろ自然なことで認識されるべきである。

被告人は事業所得性を争っていないが、仮に、課税庁に適法に事業開始届を提出して、事業所得性を争っていたとしたら、果たしてどのような判断が下されていたのであろうか。大阪地裁の判断をみる限り、新たな所得類型として判断が下った可能性もあったかも知れないと、非常に興味深く思われる<sup>23</sup>。

## 《参考文献》

- ・岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介著『ベーシック税法〔第7版〕』(有斐閣アルマ、2013年)。
- ・金子宏『租税法第18版』(弘文堂、2013年)。
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正第2版〕』(弘文堂、2012年)。
- ・酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分(上)」税務事例45巻6号(2013年)、「馬券の払戻金に係る所得の所得区分(中)」税務事例45巻7号(2013年)、「馬券の払戻金に係る

<sup>20</sup> 三木義一監修『税務力 UP シリーズ平成24年度版所得税』326頁(清文社、2012年)。

<sup>21</sup> 最判昭和56年56年4月24日民集35巻3号672頁。

<sup>22</sup> 金子・前掲注(12)210頁。

<sup>23</sup> 事業所得として考えられる余地があるとの指摘について、林仲宣・高木良昌・前掲注(19)参照。

所得の所得区分（下-1）」税務事例45巻8号（2013年）、「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下-2）」税務事例45巻9号（2013年）。

- ・末崎衛「競馬の払戻金に係る所得の所得区分と外れ馬券の経費性」税務Q&A2013年8月号（2013年）。
- ・高野幸大「勝ち馬投票券の払戻金に係る所得が雑所得ではなく一時所得だとされた事例」ジュリスト1454号（2013年）。
- ・谷口勢津夫『税法基本講義第3版』（弘文堂、2012年）。
- ・田部井俊雄「競馬による所得をめぐる税務上の問題点」税理203年4月号（2013年）。
- ・注解所得税法研究会編『注解所得税法（五訂版）』（大蔵財務協会、2011年）。
- ・林仲宣・高木良昌「外れ馬券の必要経費性と馬券払戻金の所得区分」税務広報2013年8月号（2013年）。
- ・三木義一監修『税務力UPシリーズ平成24年度版所得税』（清文社、2012年）。
- ・渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」速報税理2013.7.1号（2013年）。

