

### Ⅲ 判例研究 Ⅲ

## 勝馬投票券払戻金の所得税法における所得区分は何か (平成25年5月23日大阪地裁判決)

梶 谷 尚 史

#### 1 はじめに

本事件は、マスメディアでも数多く取り上げられ、話題を呼んだ刑事裁判であるが、所得税法上の興味深い論点を含んだものであり、簡単ではあるが、若干の考察をしてみたいと思う。

本事件では、勝馬投票券の払戻金の所得税法上の所得区分が一時所得であるのか雑所得であるのかが主要な争点である。所得税法では、個人所得を10に分類したうえ、それぞれの所得をもとにして、税額計算を行うこととなるが、この所得を区分することは所得税法を特徴づけるものであり、それゆえ、本事件は所得税法のいわば根本に関する問題を含んだものといえる。

なお、本事件では、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、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についても争点となっていたが、本稿では所得区分の争点に限って検討を行うこととしたい。

また、本事件は、検察側が判決内容に不服のため控訴とのことであり、また、課税事件についても国税不服審判所による裁決を経て地裁で係争中ということなので、控訴審等で更なる検討がなされることと思われる。

#### 2 事件の概要

被告人は、給与所得のほか、競馬の勝馬投票券の払戻金による多額の収入を得ていたが、当該収入を申告しなかったところ、所得税法241条の単純無

申告犯として告発、起訴された。

本判決では、単純無申告犯の成立を認め、懲役2月、執行猶予2年の判決を言い渡したが、本件払戻金の所得税法上の所得区分は、検察官の主張する一時所得ではなく雑所得として認定し、はずれ馬券の購入金額を必要経費として認めたため、結果、脱漏所得額が大幅に減額されたものである。

判決の概要を以下、詳述する。

### (1) 争いのない事実

被告人は、JRAの提供するA-PATというサービス（パソコン等により馬券を購入することができ、利用時の馬券の購入金の支払い及び払戻金の受領等の決済は全て、加入時に開設したA-PAT専用のPAT口座と呼ばれる銀行口座を通じて行われる）を利用し、パソコンを通じて馬券を購入していたが、その際、「甲」という有料の競馬予想ソフトを利用していた。このソフトは、ユーザーが独自にデータを入力して自由に条件を設定して、購入馬券、購入金額を決めることができ、また、その他最新の競馬に関するデータの自動ダウンロード機能や馬券の自動購入等の機能を有している。被告人は、過去10年間の競馬データを分析して、的中率ではなく回収率に着目し、どの馬券を購入するかを決定する条件式及びいくら購入するかを決定する金額式を独自に設定できるという当該ソフトの機能を利用して、独自の条件式及び金額式を設定した。そして、当該ソフトに備わる自動購入機能、自動メンテナンス機能、当日情報自動取得機能を使用して、全ての競馬場の、新馬戦と障害レースを除く全てのレースにおいて、上記の条件式、金額式によって馬券を購入した。また、被告人は、上記条件式等の見直しを常に怠らず、その結果、被告人は平成16年にPAT口座に100万円を入金して以来、追加の入金は一切せず、長期的には収支はプラスになり、平成17年から平成21年までの5年間にわたって毎年多額の利益を得ていた。

### (2) 一般的な馬券購入行為から生じた所得について

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、所得発生の際の基盤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が基準となるものと解するのが相当である。

しかし、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであって、これが強度に継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、所得発生の一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。

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、馬券の購入は、所得の処分行為ないし消費としての性質を有するものといえる。また、レースの結果についても、出走した馬の着順には、天候、出走馬の体調等様々な事象の影響があり、さらに、そうした事象が及ぼす影響力はレースごとに異なると考えられる。そのため、一般的には、馬券購入による払戻金の獲得は多分に偶発的である。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い難い。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。

### (3) 本件馬券購入行為から生じた所得

本件は一般的な馬券購入行為と異なって、その払戻金に係る所得が質的に変化し、所得源泉性を有するといえるかについて検討する。

被告人は、平成16年から平成21年にかけて、全競馬場の新馬選及び障害

レースを除く全てのレースにおいて馬券を購入したが、競馬開催日1日当たり数百から多いときには1000を超える買い目について馬券を購入し、その購入金額は1日1000万円以上に上ることがほとんどであり、その結果、平成19年度から平成21年度の3年間で馬券購入金額は合計28億円を超えている。被告人は、特定のレースにおいて特定の買い目を当てることによって利益を出すのではなく、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得てきた。被告人の本件馬券購入行為は、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、被告人の本件馬券購入行為は、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等に基づく、利益を得ることに特化したものであって、実際にも多額に利益を生じさせている。本件馬券購入行為は客観性を有しており、そして、本件馬券購入行為は、一連の行為としてみ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。したがって、本件馬券購入行為から生じた所得は、「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」に該当せず、一時所得に当たらないというべきである。

#### (4) 検察官の主張に対して

馬券購入行為と払戻金を生じさせる競争結果との間には因果関係がなく、馬券購入行為はそれぞれ独立した行為であり、連続性恒常性を認めることができないとするが、馬券購入行為とそれによって得られる収入に一定の因果

関係があることは明らかである。個々のレースについては競争結果が偶然に左右され、購入した当該馬券に対する払戻金の有無及び金額が偶然に左右されることの一時をもって所得源泉性を否定することはできない。

馬券購入行為が有する高度の投機性及び射倖性から、社会通念上、競馬とはギャンブルであって、生計を立てるためにこれを利用することは想定し難いものであり、むしろ余暇に楽しむ娯楽として認識されている。しかし、競馬に対する社会通念は、「営利を目的とする継続的行為」の判断において、直ちに否定的影響を及ぼすものではなく、ここで求められる営利性は文字通りに財産上の利益を目的とすることであり、所得源泉性は所得発生の一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を総合して判断すべきものだからである。

所得が雑所得として分類されている先物取引及び外国為替証拠金取引について見るとその投機性は非常に高いといえる。さらに利益を得られるか否かについては商品取引相場又は外国為替相場及び利率の変動等に左右されることとなるが、この変動を生じさせる原因となる事象が全て予測可能なわけではなく、一定程度偶然が作用していることは否定できない。また、先物取引及びFX取引については、取引対象物の獲得を主たる目的とするのではなく、当該取引を行うことによって得られる差額により利益を得ることを目的とてなされることが多く、一般的にもそのようなものとして認識されている。そうであるとすれば、競馬と先物取引及びFX取引とは射倖性がある点において共通するのであるから、そもそも射倖性があるからといって、「営利を目的とする継続的行為」への該当性を否定することはできない。

#### (5) 先物取引及びFX取引との類似性

先物取引及びFX取引の本質はあくまで商品等の売買であり、その商品等の購入行為は全体として商品相場又は外国為替相場に影響を及ぼすものと認められるのに対して、競馬はレースに出走した馬の着順を予想しこれに金銭を賭けるギャンブルであるから、馬券の購入数は全体としてオッズに影響を及ぼすとはいえないものの、その本質には相違があることは否定できない。

しかし、所得源泉性を有するか否かを判断する上で、一つの考慮要素となることはあっても、決定的な判断基準となるものではない。また、先物取引やFX取引においては、取引をする者の判断で取引の方法、時期及び量を管理調節することにより、投資等の結果に対して影響を及ぼすことができるが、他方で、取引をする者が実際に利益を得られるか否かについては、競馬と同様偶然が作用しており、いずれも投機性が高い行為である。被告人の行った馬券購入方法は、恒常的に所得を生じさせ得るように、本件ソフトを用いて最新の競馬データに基づき算出された条件に適合する馬券を、算出された価格分購入するというものであるから、市場の動向等に応じて取引方法、時期及び取引量を管理調節することと類似しているといえることができる。以上の点からすれば、先物取引及びFX取引と本件馬券購入行為にはむしろ所得源泉性という観点から類似性が認められる。

#### (6) 所得税法基本通達の存在

所得税法基本通達34-1<sup>1)</sup>は、一時所得の例示として競馬の馬券の払戻金を挙げているが、そもそも通達は国民に対する拘束力を有する法規範ではなく、また、本件のような行為はそもそも想定されておらず、具体的事案の内容等を検討した上で実質的にそれに見合った所得分類は判断することが求められているというべきである。

### 3 所得税法における「一時所得」について

#### (1) 所得税法34条1項「一時所得」について

所得税法34条1項は、一時所得について、「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による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」と規定している。所得税法では、一時所得は、収入金額からその収入を得るために支出した金額を控除したうえ、特別控除額50万円を控除し、更にその半額のみが課税対象となる(所得税法34条2項3項, 22条2項2号)。これは、一時所得は、

一時的・偶発的利得であるため担税力が低いからであるとされる。<sup>2)</sup>

わが国において、戦前は所得の範囲は制限的に構成され、一時所得のような一時的・偶発的な所得は非課税とされていたが、現行所得税法は、人の担税力を増加させる経済的利得は全て所得を構成するとする包括的所得概念に基づき、全ての所得を課税の対象とし、「所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を一般的に課税の対象とする一方、雑所得という類型を設けて、利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨定めている。」<sup>3)</sup>とされている。一時所得は所得税法上、他の所得に該当しないものとして規定されているが、同じく他の所得に該当しない所得として規定されている雑所得との関係では、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、経済活動の規模が事業所得に至らない雑所得を想定しているものと考えられ、労務その他の役務または資産の譲渡の対価としての性質を有するものは、給与所得や譲渡所得にあたらぬ所得のうち、雑所得にあたるものを除外する趣旨と思われる。」<sup>4)</sup>とされ、このことは、雑所得はいずれの所得にも該当しないものという(所得税法35条1項)とされているため、一時所得は雑所得より先にその所得の該当性が判断されることになるが、その実質は、雑所得たる継続性を有するもの及び対価性を有するものを除外したものが一時所得に該当する、つまり雑所得を含むすべての所得に該当しないものが一時所得であるとみることもできる<sup>5)</sup>。

もっとも、所得税法34条1項「「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的所得」という文言は、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持つものではない。」<sup>6)</sup>とする見解もある。

所得税法34条1項は、前半部分の「営利を目的とする継続的行為に基づく所得以外の一時的所得」と後半部分の「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」に分解できるが、後半部分の「対価性を

有しないもの」という所得の性質は、形態等によってその性質が変化することではなく、また、継続性も要求されないため（一回でもよい）、区分基準としては明快であり、この点に関して疑問はあまり生じないと思われる（もっとも、「対価性」を有するものとはどのようなものかという疑問は生じるが）。

それに対して、本事件の争点でもあるが、「営利を目的とする継続的行為に基づく所得以外の一時の所得」、一時所得ではない「営利を目的とする継続的行為に基づく所得」とはどのようなものか。「継続的行為」、あるいは「継続性」とはどのようなものが該当するのか検討が必要である。

## （2）裁判例及び判決例

人絹等の卸売業を営む会社の代表取締役であった納税者が、取引市場における差金決済の清算取引（いわゆる先物取引）を人絹取引市場の会員に委託し、多額の利益を上げていたところ、課税庁が、清算取引にかかる利得は納税者個人の事業所得に当たるとして課税処分を行った事件<sup>7)</sup>について、納税者が、「清算取引による所得はその性質が臨時偶発的のものであり、従ってたとえ反復継続してもその性質にかわりはない」から、一時所得に該当する旨主張したところ、裁判所は、「一時所得とは、・・・定型的所得源泉を有する所得や、その他営利を目的とする継続的行為から生じたいわゆる所得源泉ある所得以外の所得を指すものであって、右所得源泉の有無は、所得の基礎に源泉性を認めるに足る継続性、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。従って所得の基礎が所得源泉になり得ない臨時的、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格別、たとえこれが若干連続してもその性質は一時所得としての性質に変わりはないものであり、前期控訴人主張の通達はこの趣旨に解すべきである」と判示し、「本件清算取引による所得はかりに一回限りの行為としてみた場合或は一時所得となり得るかも知れないが本件の如く大量且つ反復継続しているところからみれば、所得源泉ありと認められる」とした。

また、出入業者や取引先からの中元、歳暮、餞別、贈答品等に係る所得が一時所得であるかが争点となった刑事事件<sup>8)</sup>につき、「継続的行為とは、量

的な概念ではなくて、質的な概念であり、それは必ずしも規則的・不可不的にするものであることを要せず、不規則的・不許不的に発生するものであることをもって足りる」とした上で、「これらの諸供与は、なる程、唯だ個別的・表面的にのみこれをみれば、一過的または一回限りの様相を呈するのであるが、よく全体的・実質的にこれをみれば、その趣旨および内容よりして、被告人の地位や職務を離れては全くあり得ないものであることが理解され」「決して唯だ一過性または一回限りのものではなくて、慧眼な業者らが敏感にそれぞれの機会を捉えては、被告人の愛顧や恩寵を得るために、営々と反復継続してなした供与の一環ないしは一駒にほかならない」とし、当該事件に係る所得を雑所得と認定している。

上記裁判例は、いずれもよく知られたものであり、全体的、総体的に捉えて判断することが必要と判示している。もっとも、清算取引(先物取引)は、差金で決済できるものであるが、本質は売買であり、そもそも一時所得ではない事例であり、また、出入業者が影響力の行使等を期待して供与した金銭等に関する所得も一回限りであっても、雑所得等と考えられるものであり、多数回繰り返してその所得の性質が変化するものではないため、上記裁判例はいずれも本事件とは内容が違うものではある。

また、本事件と同様に競馬の勝馬投票権の払戻金の所得税法上の所得区分が争われた国税不服審判所の公表裁決<sup>9)</sup>では、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得とは、性質に基づき判断すべきであって、所得源泉を有する所得以外の所得と解されるところ、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。」「馬券を購入する行為は、払戻金を得られるか否か分らない不確実な行為であるのみならず、競争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ができず、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。」

「営利を目的とする継続的行為に該当するか否かは、性質に基づき判断すべきものであって、本件競馬所得についてみれば、馬券を購入する行為の連続性、長期性や的中率の向上があったとしても、それらのことによって、所得源泉を有しないという性質が変化するものではない。」として、一時所得とする判断を示している。

### (3) 「継続性」について

「継続性」とは、一時的なものでないということではあるが、上記(2)裁判例等でも示されているが、全体的、総体的に捉えて判断することが必要であろう。また、個々の行為相互については、何らかの関連性があるからこそ「継続性」があるといえるのであり、どのようなものであれ、相互の関連性は必要であろう。

全体的、総体的に「継続性」について判断する場合、雑所得を生じる「業務」あるいは事業所得を生じる「事業」の概念が参考となると思われる。所得税法では、「業務」の概念につき定義されておらず、事業所得を生じる事業規模には達していないものの、営利を生み出す継続的行為ということになるが、雑所得と事業所得との分類については、明確な基準はなく、「結局、一般社会通念に照らしてきめるほかないと思われる」<sup>10)</sup>とされている。更に、事業所得は、「事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確でなく、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>11)</sup>とされており、同様に、その「連続性」を判断する場合も単なる一つ一つの行為のみではなく、全体的、総体的に、社会通念上の観点、視点から判断する必要があると考えられる。例えば、ある行為では損失を出しても、次の行為では利益を出す、このような行為の繰り返しにより、全体的にみて恒常的な利益が生じることができ、あるいは社会通念からみても期待でき得る、このようなことが「継続性」があるということであり、「所得の源泉性」があるということになると思われる。

#### 4 本判決の検討及びその評価

本判決では、一般的には、勝馬投票券の払戻金収入は、「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。」とし、一時所得と判断している。当該部分については、通説や課税実務とも合致し、その趣旨は賛同できるものである。

一方、本事件における被告人の行った馬券購入行為に係る払戻金はその所得に質的变化があったとし、その結果、雑所得に該当するとしている。

個々でみるとその一時所得であることは否定できないが、継続的に行われることによりその所得の本質が変化し、結果、雑所得等になるということは一般的には否定できないと思われるものの、本事件には該当するのだろうか。

本判決がその理由としているのが、①1日あたり多いときは1000を超える買い目、1000万円以上の金額で馬券を購入し、3年間合計で28億円超であり、回数、金額が極めて多数、多額に達していること、②その態様は機械的、網羅的なものであり、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、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おり、当該馬券購入行為の形態は客観性を有し、もはや資産運用の一環として行っており、娯楽の域にとどまるものとはいえないこととして、一連の行為としてみれば恒常的に所得を生じさせ得るものであり、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、恒常性を獲得している、というものである。

まず、回数の多さ、金額の多額さは、所得の質的な変化には影響を及ぼさないとされる。確かに、本事件では馬券購入回数、購入金額ともに異常とも思えるほどに多数、多額ではあるが、それによって、所得が質的な変化を起すかという疑問である。ギャンブル狂は一般常識では測れないほどの多額の資金を投入するであろうし、毎週多額の資金を投入して、多額の払戻金を獲得する者（損失を被る者）もいるであろう（数十億円会社の資金を流

用してカジノに興じ、特別背任に問われ実刑判決を受けた経営者もいた)。それらは、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」(あるいは損失)であるとはいえないであろう。

次に、本判決は、その態様(網羅的機械的であること、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、利益を得ることに特化したものであること)、及びその結果(実際にも多額の利益を生じさせていること)から、当該馬券購入行為の形態は客観性を有し、資産運用の一環であり、一連の行為として継続性、恒常性を生じているとしている。

この点に関しては、まず、網羅的機械的な馬券の購入方法がどのように所得の質を変化させるのか判然としないところである。「客観性を有していること」も重視しているが、客観性を有していることが、所得の変質とどう関わるのか。また、条件式等に基づいて自動的に馬券が購入されることを客観的であると判断したのであるが、本事件では、データ自体は被告人が主体的に考案して入力しているのであり、いわば一回一回主観的に判断して購入しているのと変わらないともいえ、客観的といえるのかどうか。

本件ソフトは一般に提供されているものであり、誰もが有料で利用できるものである。データ自体は被告人独自の分析等に基づくものであり、その独創性には感心するものではあるが、他の顧客も同様のことは行っているものであろう。もちろん、被告人の労力のかけ方は尋常でないと思われるものの、他の熱心な顧客とは程度問題であろうと思われる。

いずれも、本判決が一時所得を生じるものとした一般的な馬券購入行為と明確な違いはないのではないか。

そもそも、個々の馬券購入行為はあくまで個別のものであり、相互になんらの関係も及ぼさないものである。確かに、本事件では回収率を確率的に高め、結果的に利益も計上しているようではあるが、馬券購入行為相互の関係が「継続的行為」といえるかは疑問である。

一般的にはギャンブルは儲からないといわれているようであるが、本件では現実に5年間にわたって多額の利益を計上しており、本判決が、被告人の

行為はその継続性・恒常性を有している判断した理由のひとつである。確かに恒常的に営利を得られるかはその事業等の「継続性」の一番のポイントともいえる。が、重要なことは、事業等の継続性が見込まれる、恒常的に営利をあげることが社会通念上あり得ると判断できることも必要であろう。競馬、ギャンブルという行為にはそのような判断ができるとはいえないのではないか。

被告人は、単なる娯楽ではなく資産運用として、独自の労力英知を用いて行ったという評価であるが、ギャンブルを行う者は、そもそも「営利を目的」として行うことが一般的であろうし（純粋に娯楽として楽しむために行う者は非常に少ない、むしろまれではないか）、勝つためには大なり小なり同様の工夫は多くの者も行っているであろう。被告人の行為は、利得を得るといふギャンブルの目的を究極的に行ったものであり、その行為を客観的に評価することが重要であろう。

また、先物取引及びFX取引との対比から、本件馬券購入行為も雑所得性を認められるとの判示であるが、先物取引、FX取引の本質は商品等の売買であるため、そもそも一時所得には該当しないものである。したがって、その射倖性、投機性を強調して、本件との同質性を論じてあまり説得力がないと思われる。

なお、馬券の購入金とその払戻金の対価性について、そもそも馬券を購入しないと払戻金は得られないため、その意味では対価性があるともいえるが、その払戻金の額は各レースの配当率によって違い（ゼロの場合もある）、その違いも偶然性によって左右されるため、これをもって対価性があるということとは難しいと思われる。

## 5 私見

一時所得であるかが争われた事件は多いが、本事件は他の事件と違い、納税者である被告人側が雑所得を主張し、検察側、課税庁側が一時所得であることを主張しているという珍しい事例である。一時所得は前述のとおり、そ

の一時性、偶発性から所得税法において課税の取り扱いが優遇されているが、本事件では、雑所得であれば、はずれ馬券は必要経費として取り扱われることとなるのが通常であるために、他の事件とは違い雑所得であるほうが被告人側には有利であった。

本判決では、本事件の馬券の払戻金に基づく所得が一時所得であることを否定し、「営利を目的とした継続的行為から生じた所得」とであると判断したが、その論旨結論に疑問があり、私見では、当該所得は一時所得であると考えため、更に以下で補足して述べたいと思う。

まず、「継続的行為」、「継続性」とは、単なる回数的な積み重ね、繰り返してではないということである。そして、全体的、相対的に判断することが必要であるが、社会通念上、客観的な観点からも判断する必要があると思われる。

また、営利が生じることは、重要ではあるが、事業性の判断において、当面赤字続きであっても、事業性の否定には必ずしもならないように、単に当面営利が生じるということのみではその「継続性」足ることの理由とはならないと思われる。

馬券購入行為と競争の結果（馬の着順）には因果関係はなく、馬券を購入しなければ、払戻金は得られないものの、払戻金の額、その頻度等は、まったくの偶然である。また、過去の着順等を分析し、そのデータをもとにしたプログラムに基づいて半ば自動的に馬券を購入しているのが、プログラムを組むこと自体価値判断に基づいて行っていることであり、いわば1レースごとに判断して馬券を購入していることには変わりがなく、個々の馬券購入行為相互も相互に独立したものであり、何の関係性も認められない。

本事件に使われた馬券購入ソフトも「営利」を目的とするからこそ開発されて一般に供され、かつ利用者もいるのである。熱心な競馬ファンなら過去のデータ分析や騎手等の詳細な分析も行っているであろうし、その種の本籍等やソフトの類も本件ソフト以外も販売等されているのであり、本判決の理論によると、そのような事例、つまり熱心な熱狂的なマニアであれば行うで

あろう行為はすべて「継続性」があり、雑所得ということになってしまうように思われるが、果たして妥当であろうか。

さらに、社会通念上、ギャンブルであることも「継続性」の判断に影響せざるを得ないのではないと思われる。ギャンブルは、道徳上非難されるものであるからということではなく、ギャンブルであることは、すなわち非確実であり、恒常的な所得が生じることは社会通念上、不可能ではないかという判断になることということである（そうでないとギャンブルの胴元は事業として行い得ない）。

また、本事件では、雑所得を生じる行為を行ったと認定されたが、本判決の理論によれば、行為者の形態によっては事業所得として判断される可能性もあると思われるが、果たして妥当であるかどうか。

なお、被告人の手元には馬券購入に充てられたため現金は残っておらず、担税力の点からも一時所得として取り扱ってしまうと被告人に対して過酷ではないかという意見があり、裁判所もそのことを踏まえて、一般論では一時所得とし、本事件特有の事例判断として一時所得性を否定する判断を行ったという評価もできるが、そもそも馬券の購入行為は、所得の処分行為、家事費に該当する行為であり、その行為の結果、所得が減少しても仕方のないものといえる。払戻金に係る馬券購入費のみが収入を得るために必要なものであり、それ以外は所得の稼得には必要とはいえないものである。

## 6 最後に

競馬の勝馬投票券の払戻金の課税の取り扱いということ、その金額の巨額さなどでマスメディアでも大きく取り上げられた本事件であるが、私見では、上記のとおり、本判決とは違って一時所得と考えるものである。従来の通説見解どおりでもあり、現実の社会等の変化に対応していない等の批判等もあるかもしれない。ご意見があれば承りたい。

なお、本事件は冒頭でも述べたように、控訴されており、上級審においてどのような判断がなされるのかも今後更に注目すべき事件である。

注

- 1) 「所得税法基本通達34-1」は、「競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等」を一時所得の例示としている。
- 2) 金子宏「租税法」187頁（弘文堂、第18版、2013）
- 3) 金子・前掲2）178頁
- 4) 水野忠恒「租税法」233頁（有斐閣、第5版、2011）
- 5) 酒井克彦「所得税の事例研究第7回－一時所得と所得源泉性」税務事例38巻6号43頁
- 6) 谷口勢津夫「税法基本講義」298頁（弘文堂、第3版、2012）
- 7) 名古屋高裁金沢支部昭和43年2月28日判決（税資52号337頁）
- 8) 東京高裁昭和46年12月17日判決（税資64号1672頁）
- 9) 札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決
- 10) 金子・前掲2）258頁
- 11) 金子・前掲2）210頁