

競馬の払戻金による所得の所得区分

(大阪地判平成25年5月23日裁判所ウェブページ)

末崎 衛

(沖縄国際大学法学部教授)

目次

I 事案の概要と争点

- 1 事案の概要
- 2 争点

II 争点①(所得区分)についての判断

- 1 一時所得の判断基準
- 2 馬券購入行為から生じた所得の所得区分(一般論)
- 3 本件馬券購入行為から生じた所得の所得区分

III 争点②(外れ馬券の経費性)についての判断

IV 検討

- 1 一時所得と雑所得との区別
- 2 馬券購入行為の「営利を目的とする継続的行為」該当性
- 3 商品先物取引・FX取引との比較
- 4 必要経費該当性について
- 5 おわりに

I 事案の概要と争点

1 事案の概要

(1) 被告人(以下、「A」という)は、平成16年中から平成21年にかけて、A-PATと呼ばれるインターネットを通じた馬券購入システムと競馬予想ソフト(本件ソフト)を用いて、日本中央競馬会(JRA)が主催する中央競馬の勝馬投票券(馬券)を継続的に購入した(以下、本件におけるAの馬券購入行為を「本件馬券購入行為」という)⁽¹⁾。

Aの主任弁護人のウェブページ上における説明によれば⁽²⁾、平成17年から平成21年までの5年間においてAが費やした馬券の購入金額と獲得した配当金額(払戻金額)は【表①】のとおりであり、この5年間で合計約1億5,500万円の黒字となっていた。

- (1) なお、本件馬券購入行為に関する詳細な事実関係は、IIの争点①における検討の中で記載する。
- (2) 中村和洋法律事務所ウェブページ「競馬の勝馬投票券に対する配当に高額な課税がなされている件についての担当弁護士からのご説明(2012年12月5日)」(<http://www.k-nakamura-law.jp/news/?s=2012120501ZB>)による。

【表①】

年	購入金額	配当金額	差額（いずれも黒字）
平成17年	約9,900万円	約1億800万円	約900万円
平成18年	約5億3,800万円	約5億4,400万円	約600万円
平成19年	約6億6,700万円	約7億6,700万円	約1億円
平成20年	約14億2,000万円	約14億4,600万円	約2,600万円
平成21年	約7億8,400万円	約7億9,800万円	約1,400万円
合計	約35億800万円	約36億6,300万円	約1億5,500万円

(2) Aは、これらの払戻金による各年分の所得について、法定申告期限までに確定申告書を提出しなかった。

そのためAは、平成19年分から平成21年分の各所得税について、競馬の払戻金（上記【表①】の配当金）による所得を申告しなかったことが、所得税法241条の単純無申告犯に当たるとして⁽³⁾、所得税法違反の罪で大阪地方裁判所に起訴された。

検察官が起訴状の公訴事実に記載した上記3年分の無申告の総所得金額は合計14億5,951万2,116円であり、無申告の所得税額は合計5億7,174万1,100円であった（各年分の金額については、後掲【表②】を参照）。これらの金額は、上記3年間にAが本件馬券購入行為によって得た差額の金額（合計約1億4,000万円）を大幅に超えるものであった。

なおAについては別途、平成17年分から平成21年分までの本件馬券購入行為により得た払戻金による所得について課税処分がされ、審査請求を経て、現在当該課税処分の取消訴訟が係属中である⁽⁴⁾。

2 争点

(1) 本件の争点のうち、本件馬券購入行為によるAの所得金額および所得税額を左右するものは、次の2点である⁽⁵⁾。

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。

② 「その収入を得るために支出した金額」（所得税法34条2項、一時所得に該当する場合）または「必要経費」（同法35条2項2号、雑所得に該当する場合）として控除すべき金額の範囲。

これらの争点に関し、検察官は、本件の

(3) 所得税法241条は、平成22年法律第6号により改正されており、本件は改正前の同条が適用される事案であるが、法定刑のうち罰金刑の上限を20万円から50万円に上げられた以外は、改正前後を通じて同じである（懲役刑の上限は1年のままである）。

(4) 中村和洋法律事務所ウェブページ内のブログ「競馬の税金事件の現状（2013年9月25日）」

(http://www.k-nakamura-law.jp/blog/?p=29) による。

(5) これ以外に、本件でのAの無申告行為が犯罪に当たるか否かに関して、「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」も争点となっていたが、本稿ではこの争点については検討しない。

Aの所得が一時所得であり、当たり馬券の購入金額のみが「その収入を得るために支出した金額」であると主張した（起訴状記載の不申告に係る総所得金額および所得税額も、これらの主張を前提とするものである）。

これに対しAは、本件のAの所得が雑所得であり、外れ馬券も含めた1年間の馬券の購入金額全額が必要経費に当たると主張するとともに、仮に本件のAの所得が一時所得に当たるとしても、外れ馬券を含む1年間の馬券の購入金額全額が「その収入を

得るために支出した金額」として控除の対象になると主張した。

- (2) 本判決は、争点①について雑所得と判断し、争点②についても馬券購入費用の全額が必要経費に当たるとして、本件3年分の無申告の総所得金額を合計1億6,016万3,456円、無申告の所得税額を合計5,200万1,900円と認定した（各年分の金額については、後掲【表②】を参照）。その上で、検察官による懲役1年の求刑に対し、懲役2月・執行猶予1年の刑を言い渡した。

【表②】

項目	起訴状（公訴事実）		判決	
	総所得金額	所得税額	総所得金額	所得税額
平成19年	3億7,420万132円	1億4,562万9,100円	1億730万8,817円	3,887万2,700円
平成20年	6億9,694万8,779円	2億7,488万1,500円	3,260万8,629円	914万5,500円
平成21年	3億8,836万3,205円	1億5,123万500円	2,024万6,010円	398万3,700円
合計	14億5,951万2,116円	5億7,174万1,100円	1億6,016万3,456円	5,200万1,900円

II 争点①（所得区分）についての判断

1 一時所得の判断基準

本判決はまず、一時所得の特色が一時的かつ偶発的に生じた所得である点にあると指摘し、「所得発生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。」と述べた。その上で、「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。」と判断した。

本判決は、これに続けて次のように述べ、一般的には一時所得に分類される性質の所得であっても、事案によっては所得源泉性を有し一時所得に当たらない場合があり得ると判示した。

「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難いものであっても、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⁵の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。」

2 馬券購入行為から生じた所得の所得区分（一般論）

本判決は次に、一般的な馬券購入行為から生じた所得の所得区分について検討し、次の理由を挙げた上で、一般論ないし原則としては、馬券購入行為に所得源泉としての継続性、恒常性が認められないと述べて、当該行為から生じた所得は一時所得に該当すると判断した。

- ① 馬券の購入が所得の処分行為ないし消費としての性質を有すること。本判決はこの点に関して、馬券を買う者の多くに払戻金獲得という「営利の目的」があることは否定できないとしつつも、「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」であると指摘している。
- ② 馬券購入による払戻金の獲得が、一般的には多分に偶発的であること。本判決はこの点に関して、「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。」と指摘している。
- ③ 馬券の購入を継続して行ったとしても、基本的には、各馬券購入行為の間に継続性または回帰性があるとは認められず、その払戻金による所得が質的に変化しているとはいい難いこと。本判決は、このように述べる理由として、②のとおり馬券購入によ

る払戻金の獲得が偶発的であることに加え、「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」を挙げている。

3 本件馬券購入行為から生じた所得の所得区分

(1) 本件馬券購入行為の具体的内容

(i) Aが利用したシステム等

Aは、A-PATと本件ソフトを使用して、中央競馬のほとんどのレースについて、馬券を購入していた。

- ① A-PATとは、JRAが提供する馬券購入システムである。パソコン、携帯電話およびプッシュホン電話により馬券を購入することができ（Aはパソコンからインターネットを通じてA-PATを利用していた）、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専用の銀行口座（PAT口座）を通じて行われるというシステムである。
- ② 本件ソフトは、Data-LaboやJRDBが提供する競馬データを利用して、馬柱（各馬の過去のレース結果等も示した出馬表）の表示、買い目の抽出⁶、および、A-PATを通じた馬券の自動購入等を行うことができる、有料のソフトウェアである。
本件ソフトの機能としては、次のものが挙げられている。
(ア) Data-Laboによって提供される、主に馬柱の表示に必要な最新の競馬データをユーザーによるパソコン操作を要せず

(6) 判決文中には説明がないが、「買い目」とは、馬券を買う組合せ・組番、購入する馬券、購入点数といった意味で用いられるようである。

自動的にダウンロードする機能（自動メンテナンス機能）、馬体重、オッズ及び払戻情報等のリアルタイムの競馬データを自動的にダウンロードする機能（当日情報自動取得機能）

- (イ) 出走馬ごとに「得点」（デフォルト得点）を計算し、そのデフォルト得点に基づいて独自の抽出条件（デフォルト抽出条件）により馬券の買い目を抽出する機能
- (ウ) 抽出された買い目をA-PATを通じて自動的に購入する機能（自動購入機能）
- (エ) 本件ソフトを通じて購入した馬券とその的中の有無を記録し、後日それを確認し、集計して分析することが可能となる機能
- (オ) Data-Laboによって提供されている過去10年以上のデータに基づいて、ユーザーが任意に設定した条件に当てはまる買い目を買った場合の購入した買い目の数に対する的中した買い目の数の比率（的中率）および合計購入金額に対する合計払戻金の比率（回収率）を計算して表示する機能

なお、買い目の抽出については、デフォルト得点及びデフォルト抽出条件に代えてユーザーが独自に考案した得点（ユーザー得点）および抽出条件（ユーザー抽出条件）を用いて買い目を抽出させることが可能である。また、どの買い目をいくら購入するかについては、ユーザーが自由に設定することができる。

(ii) Aが行った馬券購入行為の態様等

Aは、過去約10年分の競馬データを分析して、独自に考え出したユーザー得点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。その具体的な方法は以下のとおりである。

- (ア) Aは、本件ソフトの機能を利用して、買い目の抽出条件を設定したが（ユーザー抽出条件）、その設定に当たり、的中率ではなく回収率に着目した。そして、回収率が100パーセントを超え、馬券の購入費用を超える金額の払戻金が得られる見込みが高くなるように、抽出条件を設定した。

具体的には、Aは、本件ソフトの機能を用いて、回収率に影響を与え、かつ、普遍的な傾向が認められるファクターを約40抽出し、これに基づき、回収率の高い馬の得点が高くなるようにユーザー得点の計算式を作成した。そして、馬単、馬連等の馬券の種類ごとに、ユーザー得点は何点以上であれば回収率が100パーセントを超え、馬券の購入費用を超える金額の払戻金が得られる見込みが高いのかを、過去のデータに基づいて検証し、その検証の結果をユーザー抽出条件として設定した。

- (イ) Aは、(ア)の抽出条件に従って馬券を購入する際の購入金額を決める金額式を作成する際、PAT口座の残額の増減に応じて馬券の購入金額も増減するように金額式を設定するなどし、PAT口座の残高に応じて、収支の安定を計り、かつ、効率よく残高を増やすことができるような計算式を、作成した。

具体的には、PAT口座の現在の残高金額に一定の係数を乗じてオッズで除した金額式を設定した。Aがこのようにオッズに反比例するように購入金額を決定する金額式を設定したのは、高倍率のオ

ツズの馬券が的中するか否かに全体の成績が大きく左右されることのないようにして、収支を安定させるためであった。また、上記係数は、Aが過去の競馬データを用いてシミュレーションした結果導き出した、PAT口座の残高が効率よく増えるような最適値であった。

なお、Aは、競馬に使用する資金を100万円と決めてPAT口座に入金し、これがなくなった時点で馬券の購入をやめるつもりであった。上記のような計算式を作成したのも、想定外の連敗が続いたとしてもPAT口座の残高がすぐに底をつくことがないようにするためであった。

(ウ) Aは、本件ソフトの自動購入機能、自動メンテナンス機能および当日情報自動取得機能を使用し、中央競馬におけるすべての競馬場の、新馬戦と障害レースを除くすべてのレースについて⁽⁷⁾、(ア)の抽出条件によって抽出した買い目の馬券を、(イ)の金額式によって算出した金額分購入した。

上記の各機能を組み合わせて使用することにより、ユーザーが不在であっても、パソコンの電源を切らない限り、本件ソフトが自動的にダウンロードするオッズ等の情報を基に、馬券を自動的に購入することが可能となる。実際にもAは、中央競馬が開催される土日はパソコンをつけたまま外出することが多く、ときには、2週間以上パソコンをつけたままにして自動的に馬券を購入したこともある。

なお、Aは、半年ほど同一のユーザー得点及びユーザー抽出条件で購入した結果、収支

がプラスになりそうにないと判断すれば、ユーザー得点及びユーザー抽出条件の設定を適宜見直していた。また、年末年始のようにまとまった時間がとれる場合にも、ユーザー得点及びユーザー抽出条件の見直しをしていた。

(iii) Aの馬券購入の収支

Aは、平成16年にPAT口座に100万円を入金して以来、追加の入金は一切していない。

前記(ii)のとおり、適宜の改変をしつつ本件ソフトを使用して馬券を購入し続けた結果、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年間にわたり、毎年多額の利益を得ていた。

(2) 本件馬券購入行為の評価

本判決は、以上の認定事実を前提として、Aの本件馬券購入行為について次のように指摘した。

(ア) 競馬開催日1日当たりの購入した買い目は数百から多いときには1,000を越え、その購入金額は1日1,000万円以上に上ることがほとんどであった。その結果、上記3年間の馬券購入金額は合計28億円を超えている。

(イ) Aは、ほぼすべ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

(7) 本判決の認定によれば、中央競馬は、全国に10か所ある競馬場の2ないし3か所において、年間288日開催されており、開催日は、基本的には毎週土曜日と日曜日である。各競馬場では、基本的には1日に12レースが行われ、各レースにおいて最大18頭の馬が出走する。

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。

(ウ) Aがこのような方法で馬券を購入したことは、本件ソフトのデータやA-PATに係る銀行取引履歴の形で記録されており、本件馬券購入行為が大量かつ継続的、機械的なものであったことは客観性を帯びた事実である。

(エ) A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、A自身もそのようなものとして捉えていたと認められる。

以上の指摘の後、本判決は、次のとおり述べて、本件のAの所得が「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（その結果、雑所得に当たる）と判断した。

「このように、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。そして、本件馬券購入行為は娯楽の域にとどまるものとはいえない。

以上を総合すると、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。」

Ⅲ 争点②（外れ馬券の経費性）についての判断

本判決は、まず当たり馬券の購入費用について判断し、これが払戻金を得るために「直接要した費用」であって（所得税法37条1項）、必要経費に当たるとは明らかであると述べた。

次に、外れ馬券の購入費用については、次のとおり述べて、これも必要経費に当たると判断した⁽⁸⁾。

「そして、被告人による本件馬券購入方法は、前記のとおり、新馬戦及び障害レースを除いた全レースについて、被告人が過去約10年間の競馬データを回収率に着目して分析した結果に基づいて設定した一定の条件により抽出された馬券を機械的、網羅的に購入することによって、長期的に見て全体として利益を上げるというものであったから、本件においては、外れ馬券を含めた全馬券の購入費用は、当たり馬券による払戻金を得るための投下資本に当たるのであって、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いうべきである。もっとも、外れ馬券の購入費用は、特定の当たり馬券の払戻金と対応関係にあるというものではないから、『その他これらの所得を生ずべき業務につい

(8) なお、本判決は、本件各年分における本件ソフトや競馬データ等の利用料金についても、上記外れ馬券と同様の理由から、必要経費に当たるといふべきであると判断した。

て生じた費用の額』として必要経費に該当する。」

IV 検討

本判決の判旨に基本的には賛成する。以下、主として一時所得と雑所得との区分の問題を中心に、検討する。

1 一時所得と雑所得との区別

(1) 一時所得の要件

一時所得と雑所得はどちらも、利子所得から譲渡所得までの、積極的にその内容が定義された8種類の所得に当たらない、いわば「その他の所得」である。そして、そのうち一時的かつ偶発的な所得のみが一時所得に当たり⁽⁹⁾、それ以外の所得が雑所得に当たるとされている。

一時所得は、上記のとおり利子所得から譲渡所得までの8種類の所得に当たらない所得のうち、次の2つの要件を満たすものであると定められている（所得税法34条1項）。

- ① 「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。
- ② 「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」所得であること。

このうち①の要件は、昭和22年の所得税法改正において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る⁽¹⁰⁾。「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」との文言は、単にそれが一時的な所得ではないことを示すものということになる⁽¹¹⁾。この要件が、一時所得の性格のうち一時的な所得であることを表すもの、ということになる。

また、②の要件は、対価性を有する所得が確定的な対価を得ようとする稼得意思・行為に基因するものであって偶発的な所得とはいえないことから、そのような所得を一時所得から除くために設けられた要件とされる⁽¹²⁾。つまり、この要件が、一時所得の性格のうち偶発的な所得であることを表すもの、ということになる⁽¹³⁾。

このように整理すると、利子所得から譲渡所得までの8種類の所得に当たらない所得については、それが一時的でかつ偶発的な所得

(9) 一時所得が一般に一時的・偶発的な所得といわれることにつき、金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）252頁、谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第3版、2012）298頁参照。

(10) 谷口・前掲注(9) 298頁参照。一時所得の制定の経緯については、注解所得税法研究会編『五訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、2011）827-828頁も参照。

(11) これに対し、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」でないことと「一時の所得」であることとを別個の要件と位置づける見解もみられる（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1頁〔8頁〕、同

「(中)」同巻7号10頁、田部井敏雄「競馬による所得をめぐる税務上の問題点」税理56巻5号112頁（2013）〔113頁〕、長島弘「競馬の払戻金による所得の課税の問題点」税務事例45巻5号44頁（2013）〔45頁〕等参照。しかし、一時所得の規定に関する沿革に加え、これらの文言の日本語としての意味から考えると、別個の要件と位置づける理由はないように思われる。

(12) 谷口・前掲注(9) 298頁参照。この要件が一時的であっても偶発性のない所得を一時所得から除くための要件であることについては、注解所得税法研究会編・前掲注(10)827頁も参照。

であれば一時所得に当たる一方、このどちらかの性質を持たない所得は、一時所得ではないことになる。すなわち、「一時的ではあるが偶発的ではない」所得と「偶発的ではあるが一時的ではない」所得は、どちらも一時所得に当たらず、雑所得に当たる。

(2) 「偶発的ではあるが一時的ではない」
(継続性のある) 所得

(i) 一時所得の性質を上のように整理すると、本件の馬券の払戻金による所得は、「偶発的ではあるが一時的ではない」所得に当たるか否かが問題になった事案といえるだろう。

購入した馬券が当たって払戻金を得られるかどうかは、偶然によるものである。いくら予想の精度を上げ、その予測に基づいて馬券を購入したとしても、それが当たるか否かは馬の状況やレースの展開等によるのであって、馬券を買うことが確定的に利益を稼得する行為に当たるとするのは、やはり難しいといわざるを得ないであろう(契約に基づいて行う役務の提供や資産の譲渡の対価のような利益に比べれば、馬券購入による利益を得られる確実性は明らかに低いといってよいと思われる)。そうで

あれば、馬券の払戻金による所得は、どのような方法・態様で馬券を購入しようとも、偶発性を有することになる。

このように考えると、本件の所得が一時所得か雑所得かは、一時的な所得、すなわち「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」に当たるか否かによって定まることになる。

(ii) 本件の問題をこのように整理した上で本判決の判旨を検討すると、本判決も、本件馬券購入行為による所得が偶発的な性質を持つことは否定しない一方で、本件馬券購入行為が継続性を有する行為であること(および、本件馬券購入行為が娯楽の域にとどまるものとはいいい難いこと)を挙げ、これらの点を本件馬券購入行為による所得が一時所得ではないと判断する理由としていることが、読み取れる。

本判決が本件馬券購入行為の特徴として指摘した点は、①その回数、金額が極めて多数、多額に達していること、②その態様も機械的、網羅的なものであること、③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、④実際にも多額の利益を生じさせて

(13) なお、ここでいう「対価」については、この要件が一時所得の偶発性に関する要件であることからすれば、一般論としては、役務の提供または資産の譲渡から生じることが契約上または取引慣習上予定されているものでなければならず、(現象だけみれば)たまたま対価のようにみえる場合は含まないと解すべきであろう。たとえば、土地賃貸借契約の合意解除に際して賃借人から土地上の建物を無償取得したことによる利益は、賃貸人が賃借人の建物収去義務(解除に伴う原状回復義務(民法545条1項参照)の一環として課される

もの)を免除することの対価と位置づけることもできそうであるが、名古屋高判平成17年9月8日税資255号順号10120(原審名古屋地判平成17年3月3日判タ1238号204頁を引用)は、上記無償取得(譲渡)の合意が次の賃借人予定者の(当該建物をそのまま使用したいという)意向によりなされたという経緯を根拠に、賃貸人の当該利益が「労務その他の役務の対価とか資産の譲渡の対価としての性質も有しない」として一時所得に当たると判断している。この判断は、上記私見と同旨を述べているといえよう。

いること、の4点である（前記Ⅱ3(2)）。このうち①と②が本件馬券購入行為の継続性を示すものであることは多言を要しないであろうが、残る③と④も、それぞれA本人の本件馬券購入行為へ取り組む態様の点（③）および本件馬券購入行為の結果の点（④）からみて、本件馬券購入行為が継続的になされたものであったことを裏付ける事情といえるであろう。

これに対し、本件の所得が本来偶発的な性質を持つことについては、本判決も否定していないとみられる（この点を否定することが窺える判示は見当たらない）。

これらのことからすると、本判決は、本件所得のような「偶発的ではあるが一時的ではない」所得が一時所得に当たらず雑所得に当たることを正面から認めた判決であるということができ、本判決の意義はまずもってこの点にあるとあって良いと思われる。

- (iii) もっとも、本判決が本件馬券購入行為について「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」（傍点筆者）であったと述べ、この点をも本件の所得を一時所得としない理由としていることには、注意すべきであろう。

ここで「恒常的」だとされているのは、本件馬券購入行為そのものではなく、そこから生じる所得の性質である。ここで本判

決がいわんとしていることは、おそらくこのようなことであろうと思われる。すなわち、本件馬券購入行為が上記の程度にまで強度に継続して行われた結果、行為を全体としてみれば常に払戻金を生じさせ得る状況にあったのであり、それはいわば、本件馬券購入行為による所得の発生が相当程度確実なものといえる状況になっていたことを意味するのであって、そのことは、本来偶発的な性格の所得である馬券購入による所得を、それにもかかわらず一時所得でないとする事情となり得る、ということである。

たしかに、本件の事実関係の下では、本件馬券購入行為による所得の発生は相当程度確実なものといえるであろうし、本件についてこの点を一時所得でないこと理由として挙げるのは適切であると考えられる。しかし、本判決が本件の事実関係を離れた一般論としても、このような“所得発生¹⁴の相当程度の確実性”を一時所得でないこと理由として求めているのであれば、馬券購入行為のような本質的には偶発的な所得が一時所得に当たらないことになる場合は、極めて狭い範囲に限定されることになりかねないと思われる¹⁴。このような限定が適切であるかは、慎重に検討すべきであろう。

(14) たとえば、本件ではAが回収率に着目して予想をしていたことが、馬券購入による“所得発生¹⁴の相当程度の確実性”を生じさせることに寄与していたのではないと思われるが、この点を重視しすぎると、回収率ではなく的中率に着目して予想をしていた場合などは、払戻金獲得の可能性をそ

こまで高めるとはいえないと評価され、所得発生¹⁴の相当程度の確実性が認められず、なお一時所得に止まる（その結果、外れ馬券の購入費用の控除も認められない）と判断されることが考えられよう。このような判断が適切かといわれると、筆者には疑問である。

(3) 「所得源泉性」概念について

- (i) 本判決は、一時所得と雑所得との区別に関して「所得源泉性」の有無を問題とし（所得源泉性のある所得は一時所得に当たらないとする）、そこでいう所得源泉性の意味については、「所得発生の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるもの」としている。ここではこの「所得源泉性」という概念について、検討する¹⁵⁾。

上記の定義を分解して整理すると、所得源泉性のある所得とは、①所得発生の基礎となる一定の源泉から取得されるものであり、かつ、②繰り返し取得されるものである、ということができそうである。

所得源泉性という概念をこのように解することは、所得税の課税対象となる「所得」の意義に関する「所得源泉説」（制限的所得概念）の意味内容とも適合的であると（一応は）いえるであろう。所得源泉説とは、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念する見解であるとか¹⁶⁾、一定の源泉から生ずるものだけを所得税の課税対象となる所得とする見解であるなどと説明される¹⁷⁾。所得源泉説に含まれる見解には様々なものがあるものの、一時的・偶発

的・恩恵的な所得を除くという点では共通しているといわれており¹⁸⁾、所得源泉性の意味を本判決の上記定義のように解することは、この点とも整合的とは（一応）いえそうである。

- (ii) ただ、筆者は、少なくとも一時所得と雑所得の区別の場面では、「所得源泉性」のような概念を用いるのではなく、当該所得が端的に一時所得の要件（一時の所得であることと労務等の対価でないことの2つ）を満たすか否かを検討すべきではないかと考える。

その理由としては第一に、少なくとも本判決が定義する「所得源泉性」概念では、一時所得と雑所得の区別を適切にできないのではないかという懸念が挙げられる。

所得源泉性を上記のとおり定義すると、上記①②の要件を両方とも満たして初めて当該所得が所得源泉性のある所得であり一時所得に当たらないということになりそうである。しかし、これらの要件を所得税法34条1項の定める一時所得の定義（要件）と照らし合わせると、①の要件（一定の源泉の存在）は当該所得に「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性

(15) 「所得源泉」という用語は、名古屋高裁金沢支判昭和43年2月28日行裁例集19巻1=2号297頁でも用いられている。同判決は、旧所得税法（昭和40年3月31日改正前の所得税法）9条1項9号の「前各号以外の所得で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」（一時所得）の意味を「所得源泉を有する所得以外の所得の趣旨と解すべき」と判示した。ただ、同判決と本判決の「所得源泉（性）」の定義が同義なのか否かは、本文（iii）で後述する「源泉」という言葉の多義性も関係して、判然としない。

(16) 金子・前掲注(9)177-178頁、谷口・前掲注(9)186-187頁も同旨。

(17) 清永敬次『税法 [新装版]』（ミネルヴァ書房、2013）81頁参照。谷口・前掲注(9)186頁も同旨。

(18) 金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』（有斐閣、1995）1頁〔21頁〕（初出、法協83巻9・10号1241頁（1966）〔1262頁〕）参照。なお、所得源泉説に属する具体的見解（生産力説、反復説、継続的源泉説）については、同前16-20頁参照。

質」があることを示し、②の要件（繰り返し取得されるものであること）は当該所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たることを示す要件であって、結局のところ、①②の両方とも満たさない場合に限り当該所得が一時所得に該当することになるはずである（反対に、①②のどちらか一方でも満たせば、当該所得は一時所得ではないことになる）。

このように整理するのが正しいとすれば、本判決が所得源泉性という概念を使用して示そうとしている一時所得と雑所得の区別基準は、正確ではなくむしろ誤りを含んでいることになり、そのような概念を用いるべきではないことになる（本判決は、一時所得と雑所得の区分について誤っていないが、一般的な要件や基準として上記「所得源泉性」概念を用いる場合の危険性は、なお残るといえよう）。

- (iii) 第二の理由としては、「所得源泉性」あるいは「源泉」という概念が、そもそも解釈の場面で用いることができるほど明確な概念であるのかという疑問が挙げられる。

前述した所得源泉説の中でも、利得の規則的反復性ないし回帰性を重視する見解（反復説）と、実際に反復して生ずるか否かを問わず、タイプとして考えられた所得の源泉（継続的収入源泉）から生じたことを重視する見解（継続的源泉説）とがある¹⁹⁾、この2つの見解の間でも、「源泉」という用語にいかなる意味を込めるかが異なってくるのではないかと思われる²⁰⁾。

また、本件のような馬券購入行為から生じる所得の所得区分に関する議論においても、一時所得だけでなく雑所得も「所得源泉を有しない所得」であると主張する論者もいれば²¹⁾、所得源泉性を継続的行為から生じる所得であることを意味する概念として理解しているとみられる論者もおり²²⁾、「所得源泉性」ないし「源泉」という概念の意味については、なお理解の一致がみられないように思われる。

これらのことから考えても、「所得源泉性」ないし「源泉」という概念を用いるよりは、端的に所得税法34条1項の文言に沿って、2つの要件の充足の有無を検討する

19) 金子・前掲注(18) 18-20頁参照。なお、「継続的収入源泉」とは、投機家・商人・建築家・芸術家等の利得であれば取引がこれに当たり、自由職業者の報酬であれば実務を行うことがこれに当たるとされる。これらは、労務または役務の対価といえるものであるかを重視する見解だといえそうである。

20) 反復説であれば「繰り返し」発生する所得であることを重視するのに対し、継続的源泉説であれば、その所得の発生原因が取引等の継続的収入源泉であることを重視することになるのではなかろうか。

21) 田部井・前掲注(11) 116頁参照（したがって、一時所得と雑所得との区別に際して「所得源泉」概

念は有用でないとも主張する）。これはおそらく、所得源泉説に基づく所得概念を採っていた戦前の我が国の所得税において、一時所得だけでなく雑所得も設けられていなかったことを根拠とする主張ではないかと思われる。

22) 長島・前掲注(11) 47頁は、一時所得と雑所得との区別について本判決と同旨の見解を採った後掲裁判決平成24年6月27日事例集87号の検討の中で、所得源泉性を偶発性の要件および「一時性要件」（「一時の所得であること」）と並ぶ要件として位置づけているようであり、残る要件である継続的行為から生じる所得であることを指す概念として用いているのではないかと推測される。

方が、無用の混乱を生じさせずにすむのではないかと考える。

2 馬券購入行為の「営利を目的とする継続的行為」該当性

(1) 課税庁の見解

次に、本件馬券購入行為によるAの所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たるかについての判断基準や要素に関して、課税庁の見解を本判決のそれと比較し、検討する（なお、本件は刑事事件であるため、実際に訴訟において一時所得の主張をしたのは検察官であるが、同種事件の裁決における課税庁の主張も検討するため、以下では本件も含めて課税庁の表記で統一する）。

課税庁は、本件のAの所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」と認めることはできないと主張し、その理由として、「馬券購入行為が各競走の結果に対して何ら影響力を有するものではなく、競走の結果も偶然が作用するものであるから、馬券購入行為と払戻金を生じさせる競走結果との間には因果関係がなく、よって、馬券購入行為は多数回行ったとしてもそれぞれ独立した行為であり、継続性、恒常性を認めることはできない」と主張した。

このような主張は、同種事件の裁決の中にもあらわれている。すなわち、裁決平成24年6月27日事例集87号の事案における課税庁の主張の要旨は、次のとおりである。

「JRAが開催する競馬においては、馬券を購入する行為とその競走の結果（着順）との間に相関関係がないことは明らかであり、購入した馬券及び競走結果については、他の競走に影響を与えることのない独立事象である

から、馬券の購入金額よりも大きい払戻金を受け取れるか否かは飽くまで臨時的、不規則的なものであって、払戻金については、所得の基礎に源泉性を認めるに足るだけの継続性、恒常性を有しているとはいえない。」

このように、課税庁は、競馬における各レースが互いに独立したものであることを指摘し、このことを、馬券購入行為がその性質上一般的に「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たらないことの根拠としている。

(2) 課税庁の主張の不当性

しかし、このような主張は、不当というべきである。

(i) 課税庁が馬券購入行為と競走結果との関係のみに言及して両者の因果関係（ないし相関関係）を否定している点につき、本判決は、次のとおりその不合理さを指摘する。この指摘は筆者も正当と考える。

「しかし、まず、馬券購入行為による収入とは払戻金であって、払戻金の有無及び金額は購入した馬券の買い目及び金額に左右される上、馬券の購入数は全体としてオッズに影響を及ぼすのであるから、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。競走結果のみを取り上げて馬券購入行為との関係を論ずる検察官の主張は当を得ない。」

(ii) それ以上に、課税庁の主張が不合理と考えられるより根本的な理由としては、課税庁の主張が、馬券購入行為とそれによる払戻金発生との関係という、いわば競馬の一般的な仕組みからの主張に終始し、払戻金を

得たその納税者がどのように馬券を購入していたのかという、その納税者の具体的な購入態様等を全く問題にしていない点が挙げられる。

所得区分が問題となる場面では、いくつかの判断要素を挙げた上で、最終的には問題となる事案の事実関係を基に判断するという手法が採られることが多くみられる。たとえば、所得税基本通達27-6は、金銭の貸付け等から生じる所得が事業所得であるか否かの判断について、「その貸付口数、貸付金額、利率、貸付けの相手方、担保権の設定の有無、貸付資金の調達方法、貸付けのための広告宣伝の状況その他諸般の状況を総合勘案して判定する。」と示しており、これは上記の方法の一例といえる。

そもそも、所得税法が所得を10種類に分けているのは、それぞれの所得の発生原因や態様により生じる担税力の違いを考慮した上で、応能負担の原則（憲法14条1項参照）に適用課税をするためである²³。そうすると、租税法律主義（憲法84条）の要請からは、所得区分の一般的な判断基準そのものはできる限り明確である必要があるものの、最終的には、当該所得に係る具体的な事実関係を踏まえた判断が求められることになると考えられる。

とりわけ、一時所得と雑所得は、いわば「その他の所得」の中で一時的・偶発的な所得であるか否かという点でのみ区分されているのであり、その相異が総所得金額への算入割合の違い（一時所得についてのいわゆる2分の1課税。所得税法22条2項2号）の根拠となっているのであるから、結局のところ、問題となるその所得が一時

的・偶発的なものであるか否かを、その事案における事実関係を踏まえて判断せざるを得ないはずである。

本判決が、本来は一時所得に当たるであろう所得であっても、その所得が質的に変化して所得源泉性を有し雑所得に当たりうることを認め、かつ、その判断要素として「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」を挙げたのも、私見と同じ見解に基づくものといえる。この点に関する本判決の判断は、妥当というべきである。

3 商品先物取引・FX取引との比較

(1) 筆者の疑問

仮に、競馬の払戻金による所得が一時所得にしかかなりえないと解する場合、それでは、これと商品先物取引・FX取引による所得とは何が異なるのか、という疑問が生じる。

後者の所得については、事業所得か雑所得かという争いが生じる例はあるものの、一時所得に当たる可能性については、あまり議論されていないのではないと思われる。しかし、商品先物取引などは、少ない資金で多額の取引が可能であり、相場の変動による影響なども踏まえて考えれば、競馬以上に「ギャンブル」性のある取引といえそうである。

(2) 課税庁の主張とこれに対する批判

この、商品先物取引・FX取引と馬券購入行為との違いについて、課税庁は、前者の本質があくまでも商品等の売買であり、取引をする者の判断で取引の方法、時期および量を管理調節することによって投資等の結果に対

²³ 谷口・前掲注(9) 257頁等参照。

して影響を及ぼすことができると指摘し、この点が馬券購入行為と異なると主張した。利益・損失のどちらが生じる場面であっても、その利益（損失）をどの時点で（いくらに）確定させるかは投資をした者の判断で可能であって、この点では偶発性がない、という趣旨の主張といえそうである。

しかし、本判決も指摘するとおり、商品先物取引等についても、「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」のであるし、また、これらの取引は「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し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」のであるから、これらの点からみたとときに、馬券購入行為とそれほど本質的な違いがあるとはいえないと思われる。

さらにいえば、本件馬券購入行為のような態様での馬券購入行為の場合、「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」のであって（本判決）、この点でも馬券購入行為と商品先物取引等との間に本質的な違いがあるかとなると、疑問である。

このように、馬券購入行為と商品先物取引等との間にさほど本質的な違いがないと考えられることからすると、これまで前者が一時

所得に分類され、後者が雑所得（または事業所得）に分類されてきたのは、単に後者の事例が一般に継続的な取引であって、「一時の所得」の要件を満たさなかったからというだけなのではないか、とも思われる。もしこの推測が正しいとすれば、これらの取引についての所得区分も、再考を求められることになるのではなかろうか。

4 必要経費該当性について

本判決は、当たり馬券については個別対応の費用（原価）として、また、外れ馬券については一般対応の費用（販管費等）として、いずれもその全額が必要経費に当たると判断した。この判断も妥当と考える。

外れ馬券に関する判断について補足すれば、本件馬券購入行為は、払戻金による所得を得るために継続して行われていた活動といえるのであるから、少なくとも一種の業務に当たる行為といえることができる。そうであれば、そのために費やされた費用で個別対応関係がないものについては、一般対応の費用に当たると解するのが相当であろう。

5 おわりに

本稿では紙幅の関係で検討の対象としなかったが、本件の事実関係を前提とすれば、Aの所得は、本件馬券購入行為の規模や態様などからみても、むしろ事業所得に当たるといって良いように思われる。少なくとも、一時所得と解した上で外れ馬券の購入費用の控除を認めないとするのは、本件事案の実態からあまりにもかけ離れたものであって、不当であろう。

競馬などのギャンブルによる所得も（雑所得はおろか）事業所得にさえ当たりうると言

われると、抵抗を感じる向きもあるかもしれない。しかし、まさに本件の事実関係が示しているように、まさしく事業のレベルに達した規模や態様等での馬券購入行為がありうることは、否定できないであろう。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とする所得税基本通達34-1(2)も、今日のようなインターネットと競馬予想ソフトのようなコンピューターソフトを利用した継続的な馬券購入が可能になることなど想定されていない時代の考え方によるものであって（本判決もこの点に言及している）、そのような古い考え方にいつまでもしがみつくと

不合理である。むしろ今後は、本件ほどの強い継続性までは認められない事案においても、所得の基礎となる行為にどの程度の継続性が認められれば本件と同様に一時所得ではないことになるか、という点についての検討が求められることになろう。

なお、本件については検察官が控訴しているが²⁴⁾、控訴審でも本判決の判断が維持され（また、課税処分取消訴訟においても同旨の判断がされ）、早期に終結することを願ってやまない。

²⁴⁾ 前掲注(4)参照。