

判例研究

競馬の馬券の払戻金に係る所得の 所得区分について

東京地裁平成27年5月14日判決（平成24年（行ウ）第849号）（TAINS Z888-1923）

小関健三

（税理士・公認会計士・旭川大学経済学部教授）

目次

- | | |
|----------------|--------------------------------|
| I はじめに | 3 「営利を目的とする継続的行為」という要件 の法解釈 |
| II 事案の概要 | |
| III 検討 | 4 本件判決へのあてはめと検討 |
| 1 本件判決の判断構造 | IV 結びにかえて |
| 2 参考最判の判断構造の分析 | |

I はじめに

競馬の外れ馬券が必要経費になるかどうかで、地裁の段階より何かと世間の注目を集めていた刑事事件の最高裁判決⁽¹⁾（以下「参考最判」という。）が平成27年3月10日にあり、馬券の払戻金から得られた所得を雑所得とし、外れ馬券の購入支出は必要経費になるとした上で有罪が確定した。ほどなくその判決を理由として、同所得を一時所得とし、外れ馬券

の購入支出は必要経費にはならないものとした課税処分を国が全て取り消したことで、当該刑事事件の被告人が取消しを求めていた行政事件⁽²⁾も終結した。

しかしその後、事情は若干異なるものの、同じ馬券の払戻金についての行政事件の判決が東京地裁⁽³⁾（以下「本件判決」という。）でもあったが、そこでの結論は参考最判とは逆に、払戻金からの所得は一時所得とされ、また外れ馬券の購入支出も必要経費にはならな

(1) 最高裁判所第三小法廷平成27年3月10日判決（平成26年（あ）第948号）（刑集69巻2号434頁）。

(2) 大阪高裁平成27年5月29日判決（平成26年（行コ）第177号）（判例集未掲載）。

なお、参考最判は刑事事件なのでその目的は個別事件の量刑決定にあることから、課税所得の確定を目的とする民事裁判とは判断が根本的に異なるという批判もあろうが、納税義務の範囲の確定に係る法解釈は「罪となるべき事実（所得税法241条の罪の前提となる所得税法120条による確定申告

義務の要件が存在すること）の認定に直接に影響する」（参考最判の検察側上告理由（刑集第69巻2号446頁））とし、本件についていえば、結果的に参考最判の判示を受けて法解釈に誤りがあったことを理由に課税処分が取り消されたのであるから、（少なくとも）参考最判の判示は他の行政事件の検討においても判例たり得るものとする。

(3) 東京地裁平成27年5月14日判決（平成24年（行ウ）第849号）（TAINS Z888-1923）。

いとされた。

筆者は参考最判の法解釈に賛成するものであり、この報告は、もっぱら所得区分の問題に限定して、なぜ本件判決の結論が参考最判とは異なったのかを両判決における判断構造の相違に着目して本件判決の問題点を明らかにすることを目的とする。

II 事案の概要

本件は、競馬の勝馬投票券（以下「馬券」という。）の的中による払戻金に係る所得を得ていた原告が、平成17年分ないし平成21年分の所得税に係る申告期限後の確定申告及び平成22年分の所得税に係る申告期限内の確定申告を行い、その際、原告が得た馬券の的中による払戻金に係る所得（以下「本件競馬所得」という。）は雑所得に該当するとして総所得金額及び納付すべき税額を計算していたところ、所轄税務署長であった稚内税務署長から、本件競馬所得は一時所得に該当し、上記各年の一時所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金を総収入金額から控除することはできないとして、更正処分及び無申告加算税または過少申告加算税の賦課決定処分をそれぞれ受けたため、①本件競馬所得は雑所得に該当し、上記各年の雑所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金も必要経費として総収入金額から控除されるべきである、②仮に本件競馬所得が一時所得に該当するとしても、その総収入金額から外れ馬券を含む全馬券の購入代金が控除されるべきであるから、本件各処分は違法であるとして、本件各更正処分のうち確定申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

原告は、自身の判断に基づいて、A-PAT (IPAT方式)⁽⁴⁾により、各節に開催される中央

競馬のレースについて、数年間にわたり、各節当たり数百万円から数千万円の馬券を継続的に購入していたところ、その購入代金は、平成17年の後半からは各節当たり数千万円となることがほとんどで、多いときには1億円を超えていた。

また、原告の主張によれば、原告は、コンピュータソフトを使用して自動的に馬券を購入していたというわけではなく、原告の陳述によれば、騎手の能力を評価して四半期に1回程度改訂するという騎手評価一覧や中央競馬の競馬場毎に作成したコース別レースシミュレーションを作成し、中央競馬の各競馬場で行われるレースをテレビ（録画を含む。）で見たり、競馬新聞、競馬雑誌を購入したりして競走馬に関する情報を集めた上、集めた情報に基づき、中央競馬に登録された競走馬について「2,400mくらいのレースならかなりの能力がありG I級」「芝コースは苦手だが、ダートコースの短距離戦が得意でオープンクラスまで行ける能力がある」「芝の短距離戦に適性が高く重賞を勝てる能力があるが、外側にほかの馬がいると走る気をなくす悪癖がある」などといった内容の絶対評価を行って、レース毎に、①馬の能力、②騎手（技術）、③コース適性、④枠順（ゲート番号）、⑤馬場状態への適性、⑥レース展開、⑦補正、⑧その日の馬のコンディションという考慮要素に基づいて各競走馬を評価した後、上記のコース別レースシミュレーションによって補正をし、レースの結果を予想して、予想の確度に応じた

(4) その会員になることでパソコン・スマートフォン・携帯電話・プッシュホン電話から馬券を購入できるサービスで、利用時の決済はすべて加入時に開設されたA-PAT専用銀行口座を通して行われる。

馬券の購入パターンにより、馬券の種類に応じて購入条件となる倍率を決めた購入基準に基づき、どのように馬券を購入するのかを個別に判断していた。

これらの事実について裁判所は、原告が、数年間にわたって各節に継続して、相当多額の中央競馬の馬券を購入していたことは認められたものの、原告が具体的な馬券の購入を裏付ける資料を保存していないため、実際にどの馬券を購入したのか、どのような数、種類の馬券を購入していたのかについては、客観的な証拠がなく不明であり、これを認めることができないとした。また、規模の点を別にすれば、このような馬券購入態様は、一般的な競馬愛好家による馬券購入の態様と質的に大きな差があるものとは認められないこと等を理由として、原告の所得を一時所得と判断した。

Ⅲ 検討

1 本件判決の判断構造

本件判決に反対する。

本件判決は判断理由の冒頭部分で、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である（別件最高裁判決参照）」としている。この引用末尾のカッコ書きを見ると、本件判決は参考最判と同じ判断に拠ったかのようにも思えるが、以下に述べる通り、実は本件判決の判断構造は、参考最判とは異なっていて、ここに本件判決が参考最判と異なる結論に至った根本的理由が存在すると考える。つまり、

両判決の結論の違いは、単に、事情が異なったり、資料がなかったりしたからというよりは、そもそもの判断構造に違いがあったからだと考え、以下でこのことを明らかにする。

本件判決は、その所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」かどうかを判断するに当たっては、「当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で」行うのを相当とし、その後続く当てはめでも「そもそも競馬における馬券購入は営利を目的とする行為とはなり難い性質のものである（傍点は筆者。）」ということを判断の前提として結論を導いている。そこでいう「性質」とは、「そもそも」という書きぶりからも明らかな通り、経験則から想定されるその行為ないし所得の本来的な性質である。本件判決の想起する典型的な馬券購入とは「一般的な競馬愛好家による馬券購入」であり、そのような「自動的、機械的に網羅的に馬券を購入」していない購入態様だと「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」とまでは言えないことから、そこから得られる所得は「営利を目的とした継続的行為から生じた所得」にはならないとした。

しかし、本件判決が十把一絡げに言い放った「一般的な競馬愛好家による馬券購入」とは具体的にどのようなもので、果たして判断の規準たり得るものなのか、またどのような具体的な事実を伴って「そもそも競馬とは…」といったことが言い得るのかは、判決では明らかではない。裁判所自らが、このような経験則による評価を含んだ事柄そのものを主要事実の一つとして大雑把に付け加えた結果、原告は裁判所から立証上の無理難題を不意に押し付けられた格好になり、裁判所が求める立証が叶わなかった結果、本件競馬所得は一

時所得であると認定されてしまったというのが本件判決の大きな流れであると考えている。

ここで本件判決は以下の諸点において、誤りがあるものと考えている。第一に「当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で」ということは、当然のことながら法律の要件から文理解釈上直接導き出せる事柄ではない。このような判断の前提をおくことは、法にない新たな課税要件を設けるに等しく、納税者の予測可能性を著しく毀損する結果になると考える。第二に、参考最判が「文理に照らし」とした通り、文理解釈上、所得区分の判断において考慮されるべきなのは、具体的なその行為ないしその結果得られる利益の状況等を観察することによって明らかにされる所得の具体的な性質であるのに、本件判決は「そもそも」といった本来的性質を判断の重要な要素として含めている。ある行為ないし所得についての本来的性質からの判断は、参考最判も指摘する通り所得税の立法趣旨とも相容れない事柄であり、このような評価を含む抽象的な事実を判断の前提としておいてしまうと、本来あるべき具体的な所得の性質からの所得区分が歪められてしまいかねなく、不当である。

このような本件判決の判断の枠組みは、参考最判の「…所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべき（傍点は筆者。）」という判示の意味を読み違えたことに起因するものと考えている。この部分は、本件判決が示したように単に所得や行為の本来の性質を踏まえた上で所得や行為の具体的な態様も考察すべきという意味合いで判示されたものではないと考えられるので、次に参考最判のこの部分を説明する。

2 参考最判の判断構造の分析

参考最判は、ある所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の（所得）」であるかどうかについては、「所得税法の沿革を見ても、およそ営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関し、所得や行為の本来の性質を本質的な考慮要素として判断すべきであるという解釈がされていたとは認められない上、いずれの所得区分に該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきであるから、当たり馬券の払戻金の本来的な性質が一時的、偶発的な所得であるとの一事から営利を目的とする継続的行為から生じた所得には当たらないと解釈すべきではない。（傍点は筆者。）」として、所得の本来の性質（＝検察が主張した一時的偶発的な所得であるという性質）や行為の本来の性質（＝検察が主張した社会通念上一定の所得をもたらすものとは言えない賭博の性質）は本質的な考慮要素にはならないとしたものの、完全に無関係とまではせずに、「所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も」考察すべきとした。

判示のこの部分と、参考最判では明示的に判断の対象とされなかった続く法律の要件である「一時の所得」という文言とをどのように整理して考えるかについて⁽⁵⁾、思うに、参考最判は、その所得が「一時の所得」であるということ（規範的要件⁽⁶⁾）の立証において必要な主要事実（評価根拠事実⁽⁷⁾）を、その所得が営利を目的とした継続的行為から生じた所得以外の所得であることに求め、それを説明するために考慮されるべき具体的事実の例を「行

為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生
の規模、期間その他の状況等」としたのだ
と考える。だからこそ、そもそも一時的偶発
的⁹⁾ということ（≒規範的要件そのもの）の一
事からでは一時所得か否かの立証には足りな
いというように判示したのだと考えられる（規
範的要件の立証についてのいわゆる主要事実
説⁶⁾の考え方にも沿うものとも思われる。）。言
い換えれば、参考最判は、「一時の所得」とい
う要件は、殊この条文においては、それ自体
で独立して意味内容を持つものではなく、文
理からしても、「営利を目的とする継続的行為
から生じた所得以外の」という文言を伴って
（＝修飾を受けて）初めて課税要件としての規
範性⁹⁾を帯びるものと整理したのだと考える¹⁰⁾。
つまり、参考最判は、所得が本来有すると思
われる一時的偶発的な性質は、本件判決がし
たようにそれを踏まえるというような判断の
前提ではなく、本来的に所得がそのような性
質を有していたとしても尚、所得分類におい
ては、その所得を生じさせる行為やその結果

の利益等の具体的事実によって判断すべきと
いう意味で、寧ろ従属的な事柄に過ぎないも
のであると整理したものと考えられる。

また、参考最判は検察官の主張に應える部
分で、単に所得及び行為の具体的な態様とは
せず、「所得及びそれを生じた行為の具体的態
様…（傍点は筆者。）」とした。これは、所得
は行為の結果生じるものであるもので、所得区
分に当たっては所得そのものを直接にはな
く、寧ろ納税者の行為を具体的に検討するこ
とによって所得の具体的な性質を明らかにす
べきと考えたためだと思われる。つまり、経
験則から想定される行為や所得そのものの本
来的性質は措き、やはり具体的な「行為の期
間、回数、頻度その他の態様、利益発生
の規模、期間その他の状況等の事情」を考慮す
ることによって、その所得が「一時の所得」で
あるかどうか判断できるということを示し
たのだと考える。ちなみに、判示のこの部分
について、初めに行為の態様、次に利益発生
の状況についての説明が置かれているのは、

(5) 参考最判がこの部分で区切ったことについて「以
外の」前後で分節させて両者を独立した課税要
件であるとする向きもあるが（例えば、『所得税
法（基礎編）』税務大学校講本平成27年度版（29
頁）、筆者はこの後に述べる理由からも、日本語
の通常用法からしても、修飾・被修飾の関係に
あると考え、文節としては分けられるものの、意
味合いとしては寧ろ一体のものとして捉えるべき
だと考える。

(6) 「一時の」という要件は、それを根拠づける具
体的な事実が、法律の要件の根拠となり得るかど
うかの評価が必要な要件であるとする。

(7) 評価的要件の成立を根拠づける具体的事実の意
味で用いている。

(8) 規範的評価に関する抽象的な概念について、具
体的事実が規範的要件に当てはまるかどうかとい
う法的判断は主要事実ではなく、それを根拠づけ

る具体的事実こそが説明されるべき主要事実であ
るとする考え方（参考『増補 民事訴訟における
要件事実』第一巻31頁（法曹会））。

(9) 裁判官が法的判断の基礎にできるという意味で
用いている。

(10) 仮に、「一時の所得」という文言を独立の要件と
するつもりだったなら、法の書きぶりも「…生じ
た所得以外で（あり）」として要件をそこで一度
断定して明確に区切った上で、改めて「（かつ）一
時の所得」という表現で規定していたものと推測
される。また、仮に「一時の所得」という文言が
独立の課税要件であるとするならば、「営利を目的
とする継続的行為から生じた所得」でもないが「一
時の所得」とも言えないような所得を観念しなけ
ればならないが、果たしてそのような所得があり
得るのか、はたまたそのような所得を観念する必
要性はあるのかは不明である。

先に述べた通り、参考最判は利益（所得）が行為の結果生じるものであると考えていることから、先に行為について述べただけのことで、法律の要件とは挙げる順序が逆になっているから（法律の要件は「営利を目的とする継続的行為」となっていて、利益に関することが先で行為に関するものが後になっている。）この判示と法律の要件とは無関係とするのは尚早で、文理からはやはり「行為の態様」や「利益発生の状況」といった具体的諸事実は、法律の要件の存否を判断する上では重要な事実であるとする。

3 「営利を目的とする継続的行為」という要件の法解釈

参考最判では「文理に照らし」とだけされて明示されなかったが、立証過程においてどのような事実を具体的に説明すべきなのかを明確にするためには有用であると考えられるので、続いて「営利を目的とする継続的行為」という課税要件の法解釈を検討する。

まず「営利を目的とする」という課税要件は、日本語の通常の意味内容通りに単に納税者の主観において「利益を求める」という意味合いであり、所得税法上の固有概念となるべき別段の定めもないことから、文理上もそのように理解するのが自然であるとする。ちなみに、法33条2項1号も同様に「営利を

目的とする」ということを課税要件としていて、同様に例えば東京地裁平成5年4月27日判決⁽¹¹⁾でも、納税者に「利益を追求」する目的があるという意味で解釈している。また、所得税は所得がその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、それぞれの態様に応じた課税方法を定めている⁽¹²⁾のであるから、所得分類を考えるに当たっては、所得を生じさせる具体的な行為の性質に決定的な影響を与えるファクターである納税者の主観をまず判断すべきで⁽¹³⁾、それにより、その目的を充足するために行われる行為から生じる所得の具体的な性質も明らかになると考える。従って、営利を目的としているかどうかを説明するための具体的事実の例が、参考最判で示された「利益発生の規模、期間、その他の状況」であり、どの程度の利益をいかような期間で得ていたのか、その他の利益発生の状況を以って、納税者が果たして利益を得るがためにその行為をしていたのかどうかを判断すべきであるとする。

次に「継続的行為」という文言について。日本語の通常の意味に代えれば、行為又は状態が“継続（する）”ということは前後の行為若しくは状態の関連性や同一性を保持（しながら続ける）ということで、“連続する”

(11) 東京地裁平成5年4月27日判決（平成1年（行ウ）193号／平成4年（行ウ）47号）（税務訴訟資料195号78頁）。この判決はこのまま維持され、最高裁平成10年3月13日判決（平成7年（行ツ）86号）（税務訴訟資料230号1080頁）で確定している。
 (12) 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂・2015年）202頁以下参照。
 (13) これについて、参考最判における検察側の控訴

理由では、「主観的に利得を得たいというような考えがあるだけでは足りず、客観的に、社会通念上も一定の所得をもたらすような営利性が認められる行為であることが必要である」（刑集69巻2号450頁（544頁）参照）としているが、法律の要件は「営利を目的とする…」としかなくないことから、客観的な営利性までも求めるのは、課税要件法定主義の観点からは無理があるとする。

という用語と比較すると、「継続する」ということには以前からの状態を維持（しながらかける）という行為者の意図が強く存在すると考えられる。従って、「継続的行為」とは、「単に複数の物事がつぎつぎにつながって続いたり連なったりすることではなく（≠連続的行為）、行為の主体が意図をもって前からの行為や状態を途切らせないようにそのまま続けているような行為（＝継続的行為）」ということを意味すると考える。その際に説明すべき具体的事実の例が、参考最判で示された「行為の期間、回数、頻度その他の態様」であると考えられる。

4 本件判決へのあてはめと検討

以上に示した参考最判の判断の枠組みをまとめると、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」かどうかは、「そもそも競馬とは…」ということもあるのかもしれないが、文理に照らして判断した場合、寧ろ納税者のその行為が「利益を得ることを意図して、以前からの行為や状態を途切らせないように意図してそのまま続けている行為」といえるものかどうかを、具体的な「行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情」から総合考慮して判断し、それによって明らかにされる所得態様に従って所得分類を行うべきということになるものと考え、以下で本件にあてはめて検討する。

まず、本件判決は、参考最判とは異なり、原告が自動的、機械的に馬券を購入していないということについて言及しているが、これは単に参考最判における結果的状况を言い換えたに過ぎず、法律の要件とは本質的には関係のない事柄である。寧ろ課税要件との関係

で重要となるのは、原告が主観として利潤を追求することを目的としていたかどうか（＝営利を目的としていたかどうか）、継続的に行為を行っていたかどうかである。現に本件判決が認定している通り、原告が「レースの結果を予想して、予想の確度に応じて馬券の購入金額を決め、どのように馬券を購入するかを個別に判断」していたという事実は、正に利益を得るがためにそうしていたということに他ならないと考える。また、「原告が数年間にわたって各節に継続して相当多額の馬券を購入し、結果的に多額の利益を得ていたことは確かである」ことは、正しく「営利を目的とした継続的行為」に長年勤しんでいたと判断すべき事実に他ならないと考えられる。

より具体的に検討するならば、本件判決が着目したように、自動的、機械的に馬券を購入することによって確かに偶然性は減殺され的中確率も上がって収入を獲得する機会は確実性を増し、そのような購入態様は経験則上「一般の競馬愛好家」には見られない行為の態様であり、一般的には営利を目的とするに馴染むものかもしれない。しかし、それが利益追求（＝「営利を目的とする」）のための唯一の方策ではないことは自明である。法34条1項の文理から、一般的に利益獲得が確実視されるような行為によって利潤追求を目的とするということを法律の要件が求めているとまで理解するのは、極めて困難で、仮に本件判決が求めるような、客観的かつ容易に判別できて、偶然性も低いと一般的に考えられ、経験則や社会通念上も営利を目的とするに適すると考えられるような行為を要件とするならば、例えば「商行為」や「営利行為」といった用語をもって明文の課税要件としていたとも思われる。

また、本件判決は、参考最判に示された具体的な行為の態様を金科玉条の如く本件にも適用して「事情が異なれば結論が異なるのが当然である」ともしているが、先にも述べた通り、参考最判の主論とすべき部分はその事例部分ではないと考えられ、それに固執するのは誤りであると考ええる。寧ろ原告は営利を目的としているからこそ、レース毎の結果を予想したり、どのように馬券を購入するのかを個別に多様な要素を基に詳細に判断したりして、いかにして少ない支出で大きな収入を得られるかに腐心しているのであり、このような態様こそ営利を目的としている者としての典型的な「行為の態様」と考える。確かに参考最判の納税者は網羅的機械的に馬券を購入して堅実な態度で利潤追求しているが、客観的状况からは原告の方が、より貪欲に利潤獲得を狙い、正に法34条1項の課税要件である営利を目的として行為を行っていたと考えられる。

更に、本件判決は「払戻金の総額が馬券の発売金額の約75%になるものとされている」とされているということについても営利を目的としていないことの証左として言及しているが、客観的に考えればこのことは相対的（総体的）に回収率は低くなるということを意味するに過ぎなく、個々の馬券購入者が必ず収支赤字になるということまでを意味するのではない。現に、原告は恒常的に収支黒字を実現している。個人のリスク選好により、いかにして営利を追求するかは変わってくる訳で、両者は利益を得る目的で競馬という手段を選択していたが、購入態様が異なっただけで、課税要件である営利を目的とし継続的に馬券を購入していたという点では同様であると考ええる。ちなみに、「払戻金の総額が馬券の

発売金額の約75%になるものとされている」のに拘わらず、長期間に亘って安定的に収支黒字が達成されている紛れもない事実は、本件納税者はいわゆる「一般の競馬愛好家」とは全くかけ離れた存在であることの証左であると考えられ、本件判決の判断は論理的にも矛盾しているとも考えられる。

仮に賭博行為に反公序性があることや射幸性が高く、本来は刑法上の禁止行為である賭博行為であるから営利行為には馴染みにくいとは言い得るのかもしれないが、禁止行為であることと、本人が営利を目的として行っているかどうかということとは、次元の異なる事柄であると考ええる。法34条1項は営利を目的としているかどうかを求めているが、それが善良な風俗に従ったものであることまでは前提としてはいない。本件で長期間に亘り、収支黒字になっている事実は、サイコロ賭博のような人知人力が全く及ばないモノのみが介在するのではなく、馬（動物）と騎手（人間）という生物が介在し、個体・各人毎の特性や能力といった評価するに値する要素によって当否が決定されるという競馬の特質に着目した控訴人が、文字通り継続的意思をもって長期に亘って回帰的に詳細に分析し取り組んだ結果であると考えられ、この意味では、参考最判よりも本件判決における原告の方がより強く営利を目的とし、確固たる継続的意思の存在が認められ、原告の所得は、一時所得たり得ないと考えられるところである¹⁴⁾。

IV 結びにかえて

以上、説明してきた通り、本件判決と参考最判との結論の相違は、両事件における事情の相違からではなく、両判決の判断構造の相違に起因すると考える。本件判決は、参考最

判を正解せず、独自の法解釈と事実認定により、原告の所得が一時所得であるという結論を導いており、筆者はこれに反対するものである。

メディアやITの高度な発達により、これまで想定されてこなかったような方法や購入態様により馬券を購入し多額の所得を恒常的に稼得できるようになった。他方で所得税法基本通達¹⁴の存在により、馬券の払い戻しによる所得は一時所得であるということが、課税実務ではデフォルトのルールのように扱われて来ている。しかし、所得税法が要件として定

めているのは「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」であるかどうかである。所得区分の判断根拠を無闇に通達や立法趣旨に求めるのではなく、法に従って立証する枠組みを「文理に照らし」つつ、立法趣旨にも整合するように明らかにしたのが参考最判の意義である¹⁵と考える。

本報告の対象となった東京地裁の原告は控訴しているとのことであり、控訴審では参考最判の意味するところを正解し、「文理に照らし」適切な判断がなされることを望むところである。

(14) 参考最判で示された判示を一般的法命題として捉えた上で、本件判決と結論が異なったことについて「大量的、機械的、網羅的」といった事実に着目して分析を試みた例として長島弘「競馬の払戻金に係る東京地裁平成27年5月14日判決の問題点と同年3月10日最高裁判決の射程」(月刊税務事例47巻7号(2015年)19頁以下参照)がある。

(15) 参考最判の直後に所得税法基本通達を一部改正する通達が発遣された。この通達の射程について、私見を述べておく。

本文中でも述べた通り、参考最判は法34条1項の法解釈自体は具に示さず、「文理に照らし」としているだけで、言うなれば、判断において考慮されるべき具体的事実の例を示したにとどまっている。また、そもそも本件は刑事事件であり、更に刑集でも参考最判の要旨が「…とされた事例」と表現されていることから、これらのことをもってこの参考最判が射程範囲の狭い特異な事例判決でしかないと受け止めるのは、誤りである¹⁶と考える。

蓋し、仮に単なる事例判決であるならば、裁判所はわざわざ法34条1項についての一般的な判断構造を理由として判示する必要はなかったはずである。参考最判は、結論を導くのに文理に従った法的判断を明確に展開した後、「以上によれば」と前置きした上で、「本件事実関係の下で」法34条該当の当否を判断している。さすれば、「以上によれば」より前の部分こそこの判決の判例とみるべき

部分であり、法34条1項の「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)」についての一般的法命題を示したものとするのが適当である¹⁷と考える。また、参考最判が個別の通脱犯の量刑判断のためだけになされたものでないことは、大谷裁判官の法定意見に「私は、本件事案の特殊性に鑑み、また、巨額に累積した脱税額を被告人に負担させることの当否には検討の余地があり、原判決は上記の解釈により負担額の縮小を図ったとも理解できる¹⁸ところ(傍点は筆者。)」という記述からもうかがえるところである。尤も、より具体的にどのような行為や利益の態様ないし状況であれば一時所得たり得るのか、どの程度の立証が必要なのかはこの判決だけでは不明であるが、少なくともそこに示された法34条1項についての判断構造自体の射程は広いもの¹⁹と考える。

その意味で、この判決を機に発遣された所得税法基本通達34-1の注書は、それと同様の状況であれば雑所得になり得るという一例を示したに過ぎず、これを雑所得になり得る限定的な要件と捉えるのは、参考最判の意を正解していないと言わざるを得ない²⁰と考える。

(16) 参考最判を射程範囲の狭い事例判決ではなく、課税要件について一般論を示したものとして意義を認めるものに佐藤英明「馬券払戻金の所得区分の判断方法と外れ馬券の必要経費該当性」ジュリスト1482号(2015年)10頁以下参照。