

平成28年（行ヒ）第303号所得税更正処分等取消請求事件平成29年12月15日第二小法廷判決

文責：佐藤 修二

監修：上田 淳史

〔判決の概要〕

所得税法上、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、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ（34条1項、35条1項）、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、文理に照らし、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総合考慮して判断するのが相当である。

〔事案の概要〕

本件は、長期間にわたり馬券を購入し、当たり馬券の払戻金を得ていたX（一審原告・被上告人）が、平成17年分から同22年分までの所得税の確定申告をし、その際、当たり馬券の払戻金に係る所得（以下「本件所得」という。）は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金が必要経費に当たるとして、総所得金額及び納付すべき税額を計算したところ、所轄税務署長から、本件所得は一時所得に該当し、外れ馬券の購入代金を一時所得に係る総収入金額から控除することはできないとして、上記各年分の所得税に係る各更正並びに同17年分から同21年分までの所得税に係る無申告加算税及び同22年分の所得税に係る過少申告加算税の各賦課決定を受けたことから、上告人（国）を相手に、上記各更正のうち確定申告額を超える部分及び上記各賦課決定の取消しを求める事案である。

Xは、自宅のパソコン等を用いてインターネットを介して馬券を購入することができるサービスを利用し、平成17年から同22年までの6年間にわたり、中央競馬のレースで、1節（競馬開催日又はこれが連続する場合における当該連続する競馬開催日を併せたもの等をいう。）当たり数百万円から数千万円、1年当たり合計3億円から21億円程度となる多数の馬券を購入し続けた。上記サービスは、当たり馬券の払戻金等をその後の馬券の購入に充てることや、馬券の購入代金及び当たり馬券の払戻金等の決済を節ごとに銀行口座で行うことを可能にするものであった。Xは、日本中央競馬会に記録が残る平成21年の1年間においては、中央競馬の全レース3453レースのうち2445レース（全レースの約70.8%）で馬券を購入した。

Xによる馬券の購入方法はおおむね次のとおりである。

まず、日本中央競馬会に登録された全ての競走馬や騎手の特徴、競馬場のコースごとのレース傾向等に関する情報を継続的に収集し、蓄積する。そして、その情報を自ら分析して評価し、レースごとに、競争馬の能力、騎手（技術）、コース適性、枠順（ゲート番号）、馬場状態への適性、レース展開、競争馬のコンディション等の考慮要素を評価、比較することにより着順を予想する。その上で、予想の確度の高低と予想が的中した際の配当率の大小との組合せにより、購入する馬券の金額、種類及び種類ごとの購入割合等を異にする複数の購入パターンを定め、これに従い、当該レースにおいて購入する馬券を決定する。馬券購入の回数及び頻度については、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ

全てのレースで馬券を購入することを目標とし、上記の購入パターンを適宜併用することで、年間を通じ

での収支（当たり馬券の払戻金の合計額と外れ馬券を含む全ての有効馬券の購入代金との差額）で利益が得られるように工夫する。

Xは、上記の馬券の購入により、平成17年から同22年までの各年において、全ての有効馬券の購入代金の合計額に対する当たり馬券の払戻金の合計額の比率である回収率がいずれも100%を超えており、その収支上、同17年に約1800万円、同18年に約5800万円、同19年に約1億2000万円、同20年に約1億円、同21年に約2億円、同22年に約5500万円の利益を得ていた。

Xは、平成17年分から同21年分までの所得税に係る申告期限後の確定申告及び同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、本件所得は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金が必要経費に当たるとして総所得金額及び納付すべき税額を計算したところ、所轄税務署長から、本件所得は一時所得に該当し、上記の各年分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一時所得に係る総収入金額から控除することはできないとして、同17年分から同21年分までの所得税に係る各更正及び無申告加算税の各賦課決定並びに同22年分の所得税に係る更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けた。

〔判決の要旨〕

所得税法上、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、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ（34条1項、35条1項）、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、文理に照らし、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総合考慮して判断するのが相当である（最高裁平成26年（あ）第948号同27年3月10日第三小法廷判決・刑集69巻2号434頁参照）。

これを本件についてみると、Xは、予想の確度の高低と予想が的中した際の配当率の大小の組合せにより定めた購入パターンに従って馬券を購入することとし、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標として、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫しながら、6年間にわたり、1節当たり数百万円から数千万円、1年当たり合計3億円から21億円程度となる多数の馬券を購入し続けたというのである。このようなXの馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らせば、Xの上記の一連の行為は、継続的行為といえるものである。

そして、Xは、上記6年間のいずれの年についても年間を通じての収支で利益を得ていた上、その金額も、少ない年で約1800万円、多い年では約2億円に及んでいたというのであるから、上記のような馬券購入の態様に加え、このような利益発生の規模、期間その他の状況等に鑑みると、Xは回収率が総体として100%を超えるように馬券を選別して購入し続けてきたといえるのであって、そのようなXの上記の一連の行為は、客観的にみて営利を目的とするものであったといえることができる。以上によれば、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として、所得税法35条1項にいう雑所得に当たると解するのが相当である。

〔解説〕

本判決は、「外れ馬券の購入費が必要経費となるか」という形で世間の注目を集めた事案に係るものであり、馬券払戻金に係る所得が雑所得となる（その結果、外れ馬券購入費用も必要経費となる）ためのメルクマールとして、「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、文理に照らし、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総合考慮して判断するのが相当である」との基準を定立した上で、本件では雑所得となるものと判断した。

ところで、上記メルクマールは、平成 27 年の最高裁判決において既に示されており（最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 巻 2 号 434 頁。以下「平成 27 年最判」という。）、国税庁は、これを受け、馬券の払戻金に係る所得を一時所得としていた通達を、一部改正していた。しかし、改正後の通達は、平成 27 年最判の意図と整合するかに疑問の余地があり、国税庁は、本判決が出た後、再び通達を改正する旨を公表した。

今回は、こうした経緯を踏まえ、国税庁は、なぜ二度にわたり通達を改正する必要に迫られたのか、「税務」と「法務」の発想の違いという観点から検討してみたい。

1. 平成 27 年最判とこれを受けた通達改正

上記のとおり、平成 27 年最判は、馬券払戻金に係る所得が、一定の場合には雑所得に該当するとの判断を示した。

ところが、国税庁は、平成 27 年最判が出るまで、通達で、馬券払戻金に係る所得は、一切の例外なしに、一時所得であると定めていた（所得税基本通達 34-1）。しかし、平成 27 年最判は、一定の場合これが雑所得となるとし、通達の立場をその限りで否定した。そこで、国税庁は、平成 27 年最判を受け、通達を改正した。その改正は、従来の規定に、以下の注記を付け加える、というものであった（所得税基本通達 34-1）。

「(注)1 馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有することが客観的に明らかである場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当する。

2 上記(注)1 以外の場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、一時所得に該当することに留意する。」

上記(注)1 は、平成 27 年最判が、その「当てはめ」で、「被告人が馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続

的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとした原判断は正当である」とした部分を、そのまま転記したものと思われる。

しかし、このように、判決の一般的ルールではなく、その事案固有の「当てはめ」を以て通達とした場合、当てはめで示された事実関係を少しでも離れれば、雑所得とはならないことになるが、そのような結果は、判例の射程を正確に反映するものではない可能性がある。そうした不都合が顕在化したのが、本判決の事案であったと思われる。

すなわち、本判決の事案では、馬券の自動購入ソフトウェアは使用されていなかったようである。しかし、上記通達では、雑所得となるためには「馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して」との要件が存在するから、本判決における馬券払戻金は、雑所得とはなり得ないことになる。そうすると、上記通達内容は、本判決の判断と齟齬することになるから、次に項を改めて見るとおり、通達の改正が必要となったものと推察されるのである。

2. 本判決後の通達改正

本判決を受け、国税庁は、所得税基本通達 34-1 の注記を以下のように改める旨を公表した¹。

「(注) 1 馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して定めた独自の条件設定と計算式に基づき、又は予想の確度の高低と予想が的中した際の配当率の大小の組合せにより定めた購入パターンに従って、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入するなど、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫しながら多数の馬券を購入し続けることにより、年間を通じての収支で多額の利益を上げ、これらの事実により、回収率が馬券の当該購入行為の期間総体として 100%を超えるように馬券を購入し続けてきたことが客観的に明らかな場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当する。

2 上記(注) 1 以外の場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、一時所得に該当することに留意する。」

この点、上記(注) 1 に示された類型が、最高裁判例に照らして雑所得となる「唯一の類型」か（これと事実関係が少しでもズレたら、一切、雑所得にはならないか）と言われれば、そうとは限らないように思われる。つまり、平成 27 年最判のルールを当てはめると雑所得となる場合は、これ以外にあるかもしれない。その意味で、通達改正案が、「この場合だけが雑所得になる」という趣旨であれば、判例の考え方とは齟齬する可能性が、未だに残っている。筆者としては、国税庁は、そうした趣旨ではなく、実務現場に一定の指針を示すため、「少なくともこの場合は雑所得である」という、セーフハーバーを示したものと理解しておきたい。

¹ パブリックコメントに当たって示された、通達改正案と現行通達の新旧対照表による。

3. 税務における「法務的視点」の重要性

このように、馬券事案を巡っては、二度の最高裁判決を受け、通達も二度改正されるという珍しい事態となった。税の問題が司法判断に委ねられる場面が増え、当局も、判例のルールと当局の課税実務をどう整合させるか、対応に苦慮している様子が窺える。今後、税務問題を適切に処理するためには、判例の射程の把握といったことを含めて、「法務」の視点を上手く取り入れていくことが必要になろう。