

コンピュータソフトによらず得た競馬所得の所得区分と外れ馬券の経費性

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所
【裁判年月日】 平成 28 年 4 月 21 日
【事 件 番 号】 平成 27 年（行コ）第 236 号
【事 件 名】 所得税更正処分等取消請求控訴事件
【裁 判 結 果】 原判決取消し
【参 照 法 令】 所得税法 34 条・35 条
【掲 載 誌】 判例集未掲載

LEX/DB 文献番号 25542863

事実の概要**1 請求の経緯**

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 X（原告）は、平成 17 年分ないし平成 21 年分の所得税について、法定申告期限後の平成 23 年 3 月 7 日、所轄税務署長の A 税務署長（稚内税務署長）に対し、馬券的中による払戻金に係る所得（以下「本件競馬所得」という。）を雑所得として計算した確定申告書を提出し、平成 22 年分の所得税について、法定申告期限内の同日に確定申告を行い、本件競馬所得を雑所得として計算した確定申告書を提出した。A 税務署長は、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、平成 23 年 3 月 14 日付けで平成 17 年分ないし平成 21 年分の所得税に係る各更正及び各無申告加算税賦課決定を、平成 23 年 3 月 30 日付けで、平成 22 年分の所得税に係る更正及び過少申告加算税賦課決定を行った（以下、上記の各年分の所得税に係る各更正を併せて「本件各更正処分」といい、上記の無申告税加算税賦課決定及び過少申告加算税賦課決定を併せて「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）。

なお、X は、自身の判断に基づいて、A-PAT（IPAT 方式）¹⁾ により、各節²⁾ に開催される中央競馬のレースについて数年にわたり各節当たり数百万円から数千万円、1 年当たり 3 億円から 21 億円程度の馬券を購入し続けており、平成 17 年

から平成 22 年までに約 5 億 6,858 万円の利益を得ていた（いずれの年の回収率も 100%を超えていた。）。ただ、A-PAT に係る決済は、節ごとに入金額及び出金額が各節の直後の金融機関営業日に決済口座（以下「本件 PAT 口座」という。）に記載されるのみであり、X は馬券の購入履歴や収支について帳簿等の作成を行っておらず、何らの資料も保存していないため、個々の競走に係る購入履歴や収支は不明であった。そのため、本件各処分において A 税務署長は、本件競馬所得について、本件 PAT 口座の履歴から把握することができる最小単位である各節における払戻金の総額から、当該節において馬券の購入に要した購入代金の総額（当該節において、馬券の購入代金の総額が払戻金の総額を超える場合は、払戻金の総額を限度とする。）を控除することにより計算していた。また、X は、主張によれば、別件である最判平 27・3・10（刑集 69 巻 2 号 434 頁。以下「27 年最判」という。）の場合のように、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わけではなく、競走馬に関する情報を集めた上でレース結果を予想し、予想の確度に応じた馬券の購入パターンにより個別に判断をして馬券を購入していた。また、馬券購入の回数及び頻度は、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、年間トータルでの収支がプラスになるよう工夫していた。

X は、本件各処分を不服として所定の手続を経た後、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。一審判決（東京地判平 27・5・14 裁判所ウェブサイト）

後、Xが控訴した。

2 一審判決の要旨

(1) 本件競馬所得の一時所得該当性

「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」。

馬券的中による払戻金の発生は、本来的に偶然性を排除することができない上、払戻金の総額が馬券の発売金額の約75%になるとされていること、Xの馬券購入の態様は、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ではなく、馬券の購入履歴や収支に関する資料が何ら保存されていないため、Xの馬券購入の態様が客観的に明らかでないことから、「本件競馬所得は、……個別の馬券が的中したことによる偶発的な利益が集積したにすぎないものであって、営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当するということができない」。

Xは、JRAに対して何ら役務を提供しておらず、競馬の払戻金は、購入した馬券が的中することによって生ずるものであることから、本件競馬所得は「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」に該当する。

「本件競馬所得は、一時所得に該当する」。

(2) 本件競馬所得に係る所得の金額の計算上控除すべき馬券の購入代金の範囲

「Xによる一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有するものとまでは認められず、馬券が的中したことによる払戻金に関して『その収入を生じた行為をするため直接要した金額』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』は、……的中馬券の購入代金ということになるから、一時所得である本件競馬所得に係る総収入金額から控除されるのは的中馬券の購入代金に限られる……。一方、……外れ馬券の購入代金は、何ら収入を発生させていない以上、一時所得である本件競馬所得に係る総収入金額からは控除されない」。

判決の要旨

1 本件競馬所得の所得区分

「『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り、馬券的中による払戻金に係る所得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」。

「Xは、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る独自のノウハウに基づいて長期間にわたり多数回かつ頻繁に当該選別に係る馬券の網羅的な購入をして100%を超える回収率を実現することにより多額の利益を恒常的に上げていたものであり、このような一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有するということができる。なお、……別件当事者が馬券を自動的に購入するソフトを使用する際に用いた独自の条件設定と計算式も、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る独自のノウハウといい得るものであり、Xと別件当事者の馬券の購入方法に本質的な違いはないものと認められる」。

「したがって、本件競馬所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』として、一時所得ではなく雑所得に該当する」。

2 控除可能な馬券の購入代金の範囲

「Xの馬券の購入の実態は、……大量的かつ網羅的な購入であって、個々の馬券の購入に分解して観察すべきものではなく、外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、的中馬券の購入代金の費用のみならず、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が、的中馬券の払戻金という収入に対応するものとして、〔所得税〕法37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である」。

判例の解説

一 競馬所得の所得区分

1 27年最判の特色

競馬所得がいずれの所得に該当するかについて、先例として、本件でも別件として取り上げられている27年最判がある。27年最判は、市販の競馬予想ソフトを使い、独自の計算式で買い目となる馬券を抽出して、PAT口座を通じて自動購入

し払戻金を受領していた納税者が、その所得につき正当な理由なく確定申告書を期限までに提出しなかったという所得税法違反により起訴された事例であったが、最高裁は、「当たり馬券の払戻金の本来の性質が一時的、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」とした上で、このような購入態様は一体の経済活動の実態を有することから、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判断し、当たり馬券の払戻金は本来的に一時的、偶発的な所得であり、購入の事情にかかわらず一時所得であるとする検察官の主張を採用しなかった。

このように、27年最判は、被告人である納税者が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をして、多額の利益を恒常的に上げていたことから、「一体の経済活動の実態を有する」と評価しており、事実関係に即した事例判断であった³⁾。また、ある所得が一時的、偶発的な所得であっても、継続的行為から生じたものであるならば一時所得から除くという考え方は、一時所得の沿革にも合致すると評価されている⁴⁾。ただ一方で、従来から一時所得の例の1つとして競馬の払戻金が挙げられていた⁵⁾ことから、27年最判の射程が問題となる。特に、27年最判は、「網羅的な購入」を1要素とするが、27年最判におけるコンピュータソフトを用いた馬券の購入は、的中率より回収率に着目した独自の手法により行ったものであり、その意味では馬券購入者の主観が介在しており、必ずしも網羅的とはいえない面があったことに注意する必要がある⁶⁾。

実際、一審は、本件における馬券購入が一般的な競馬愛好家による馬券購入の態様と大差がないこと、及び、具体的な馬券の購入履歴等を保存しておらずXの購入態様の客観的な証拠がないことから、本件競馬所得を一時所得であるとしたのに対し、本判決は本件競馬所得を雑所得であると判断しており、事実認定が左右したということができよう⁷⁾。

2 本判決の特色と限界

本判決は、一審と異なり、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かについて、Xが、期待回収率が100%を超える馬券を有

効に選別しうるノウハウに基づいて長期間にわたり多数回かつ頻繁に当該選別に係る馬券の網羅的な購入をして100%を超える回収率を実現し、多額の利益を恒常的に上げており、このような一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有すること、27年最判の被告人の馬券の購入方法と本質的に違いがないことから、本件競馬所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であることを認めた。思うに、27年最判が、利益を恒常的に上げる形での購入であっても購入の網羅性を認め、一体の経済活動の実態の要件を満たすとしていたことに鑑みると、Xの馬券の購入の態様において、コンピュータソフトを利用していないことにより直ちに網羅性を否定しなかった本判決の判断は27年最判とも整合的である⁸⁾。ただ、本判決の射程を考える上で、さしあたり次の点を指摘しておく。

第1に、本判決は、コンピュータソフトを用いず独自のノウハウにより長期間にわたり頻繁に馬券を購入した場合であっても、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別しうるノウハウを持っていることの推認のみで一体の経済活動の実態を有することを認めた点である。この点、一審が購入履歴や収支に関する資料がないことを理由に、一体の経済活動の実態を有することが客観的に認められないとしたことや、27年最判が、コンピュータソフトにより購入及び払戻しの履歴を記録していたことから、一連の馬券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な事例であったことに注意する必要がある⁹⁾、本判決が、この点について必要とされる立証のレベルを下げた点は注目される。もっとも、本件の場合、A-PATを利用して馬券を購入していたため、個々の購入履歴は不明であったものの、少なくとも、節ごとの入出金額は明らかにされていたため、入出金額と購入した節数により網羅性が立証されやすいケースであった¹⁰⁾。そのため、本件のXと同レベルの情報収集をし、A-PATの会員にならずに本件のXと同様の馬券購入を馬券発売所で行っていた場合には、一体の経済活動の実態があることの認定は難しくなるであろう。

第2に、営利性の認定について、Xの回収率に着目したことである。一審は、営利性の認定について、競馬が公営賭博であり、払戻金の総額が馬券の発売金額の約75%になることから、そも

そも競馬における馬券購入が営利を目的とする行為にはなり難いことから営利性を否定する¹¹⁾が、馬券購入者自体はそのような中でも利益の追求をし、現にXのように100%を超える回収率を実現している者もいることから、本判決のように、営利性の認定において、Xの回収率に着目したことは妥当であろう。

二 本件競馬所得の計算上控除すべき額

本件競馬所得が雑所得である場合、雑所得の計算上必要経費が控除される(所得税法37条)。ただ、この必要経費は、一時所得における控除の範囲よりは広いとされる。すなわち、一時所得における控除の範囲は、収入を生じた各行為又は各原因ごとに個別対応的に計算し、その反面収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれるとされ、ギャンブルの支出はそれによって収入が得られたときにその控除項目としての意味を持つとされている¹²⁾。本件競馬所得が雑所得であるとすれば、27年最判と同様、馬券購入を一連の経済的活動であると解して、外れ馬券の購入代金も必要経費であるとして控除することは妥当であるし、情報収集のための費用(競馬新聞購入の費用等)の控除も認められる可能性があるであろう。

●——注

- 1) 馬券の発売方法には、競馬場の窓口での場内発売、場外馬券売り場(WINS)での場外発売の他、電話・インターネットによる発売(PAT方式)がある。PAT方式には、加入時にJRAが指定する銀行にA-PAT専用口座を開設し、馬券の購入資金を競馬開催日前日に入金しておく必要のあるA-PAT(A-PATにはIPAT方式(インターネットにより申し込む方式)とARS方式(プッシュホン電話により申し込む方式)がある。)と、馬券の購入資金のための加入者の普通預金口座からJRAが指定する口座への振替が随時可能な即PATがある。
- 2) 競馬における「節」とは、勝馬投票券発売日1日、勝馬投票券発売日が2日以上連続する場合は、その連続する発売日を合わせたものをいう。<http://jra.jp/dento/member/soku/setsu.html> (2016年8月8日閲覧)参照。
- 3) 榎井英夫「27年最判判批」曹時68巻2号(2016年)288頁、同「27年最判判批」ジュリ1489号(2016年)104頁。なお、27年最判後改正された所得税法基本通達34-1(平成27課個2-8、課審5-9改正)でもこうした立場がとられた。
- 4) 一高龍司「27年最判判批」ジュリ1492号(2016年)196頁。一時所得の沿革については、例えば、佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏ほか編『租税法と市

場』(有斐閣、2014年)220頁、注解所得税法研究会編『五訂版注解所得税法』(一般財団法人大蔵財務協会、2011年)828～829頁を参照。また、「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」についての分析として、田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」論ジュリ12号(2015年)255頁。

- 5) 金子宏『租税法』(第21版) (弘文堂、2016年)274頁。なお、所得税基本通達34-1も参照。
- 6) 「網羅的な購入」とは、本来、特に的中するか否かを気にせずに全レースで全組合せを同じずつ購入することを意味すると思われるが、27年最判では個々の馬券的中には着目しないものの、全体として利益が出るように購入しており、「網羅的」とはいえない面があるように思われる。なお、27年最判における馬券購入を自己の予測に従ったものであったと指摘するものとして、27年最判の一審についての解説である高橋祐介「馬券の払戻金と所得税制」法教398号(2013年)42頁。
- 7) 榎井・前掲注3)判批281頁は、本判決を事実認定によって異なった判断がされた例として挙げる。
- 8) 酒井克彦は、本件での馬券購入は通常の競馬の予想をはるかに超えるレベルで行われており、システムティックな規則的投資行為であったことを指摘する。酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」中央ロー12巻3号(2015年)117頁、同「いわゆる馬券訴訟における一時所得非該当性」税経通信70巻7号(2015年)105頁。また、長島弘「本件一審判批」月刊税務事例47巻7号(2015年)46頁は、本件では、中央競馬での1年間のほぼ全てのレースで独自のノウハウに基づいて着順の予想をしていることから、網羅性を充足する旨指摘する。
- 9) もっとも、27年最判ではこの点についての言及はない。高橋祐介「27年最判判批」法教421号(2015年)47頁参照。
- 10) 現在、A-PAT利用者は、過去30日以内の投票内容の照会が可能である(Club A-PATホームページ)が、投票内容の照会可能期間がより長くなった場合、網羅性の認定がより細かく行われる可能性はあるであろう。
- 11) このような状況下で投票者自身が何かを営んでいるものではないことを指摘するものとして、菅野隆「大阪高判平26・5・9(27年最判控訴審)判批」大分大学経済論集66巻3号(2014年)16頁。また、渡辺充「大阪高判平26・5・9判批」速報税理33巻22号(2014年)41頁は、競馬に客観的営利性が認められないことを指摘する。
- 12) 注解所得税法研究会編・前掲注4)書848頁。