

一時所得の課税要件に関する一考察

—馬券裁判を中心として—

池尾 智史

要約

わが国の所得税法においては、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類している。その中で一時所得は担税力が低いとの観点からその金額の 2 分の 1 のみが課税の対象とされていることなどから一時所得と他の所得で争いが起きることが多い。また、一時所得とされる競馬の馬券の払戻金において、近年、コンピュータを駆使して大量の馬券を反復継続して購入することにより多額の利益を安定的に稼得する者が現れた。さらに税制調査会から平成 17 年月 2 日付で公表された「個人所得課税に関する論点整理」において一時所得を雑所得に統合すること等の提言がなされている。本稿は以上の問題意識に基づき、一時所得の判断基準を再確認した上で、さらなる多様化が予想される取引環境において一時所得該当性をどのように判断すべきであるのかについて検討することを目的とする。

まず第 1 章では、所得区分の概要と一時所得の意義及び沿革を確認した。一時所得は除外要件、非継続性要件、非対価性要件という 3 つの消極的要件から構成されている。また沿革では、現在の一時所得の「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（非継続性要件）」という規定が所得税制定時の明治 20 年の「営利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」から引き継がれてきたものであることを確認した。

次に第 2 章では、一時所得の課税要件の内、「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（非継続性要件）」及び「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（非対価性要件）」について、一時所得該当性の判断基準に関する学説及び馬券裁判前の判決を精査した。非継続性要件において、1 回の行為が連続反覆するような「量的な継続的行為」について争われた裁判では所得の基礎が強度に連続した場合には所得源泉性を有するとして「所得源泉性の有無」が判断基準として用いられた。一方、地位や職務に基づく 1 回の行為のような「質的な継続的行為」について争われた裁判では、「所得源泉性の有無」は用いられず「継続性」及び「対価性」への該当性が判断基準として用いられた。また、非対価性要件は「偶発性の高低」を判断する基準であることがわかった。

続けて第 3 章では、近時の裁判例として馬券の払戻金の所得区分を巡る 5 つの裁判を取り上げた。5 つの裁判を比較検討した結果、全ての年度で利益が出ている事案では雑所得と判断され、損失年度が存在した事案では一時所得と判断された。このことから「営利を目的とする行為」に該当するためには「利益の恒常性」が求められ、馬券裁判においてはこの客観的に認識可能な「利益の恒常性」の有無によって当たり馬券の払戻金に係る所得の「偶発性の高低」を判断した。したがって、馬券裁判（量的な継続性）における一時所得該当性の判断基準は「偶発性の高低」であり、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という課税要件によって「偶発性の高低」を判断することがわかった。以上より一時所得の課税要件である非継続性要件及び非対価性要件は共に「偶発性の高低」を判断する基準である。その内、非継続性要件該当性の判断において「営利性」については「利益の恒常性」が最も

重視される。「継続性」については、量的な継続性を判断する際には「営利性」と一体で判断し、質的な継続性を判断する際には「対価性」と一体で判断することがわかった。その一方で馬券裁判においては納税者の予測可能性、担税力、偶発性及び非継続性要件の 4 つの観点から問題があることが明らかとなった。そこで現行制度の枠内での解決策として(1)一定の要件下で外れ馬券の購入代金の控除を認める場合と(2)一律の源泉徴収方式を導入する場合の 2 つを検討した。

最後に第 4 章では一時所得は担税力が低いとする前提が間違っている可能性についてその根拠及び学説を確認した。次に一時所得を廃止して雑所得に統一した場合に馬券裁判における問題点が解消されるかについて検討を行った。

結論として、包括的所得概念の下での担税力に応じた課税の実現の観点から、経済取引の実態を適切に反映できない所得区分は時代の変化に伴って随時見直されるべきであり、一時所得についてはその廃止も含めて所得区分を再考する必要があると考える。

| | |
|-------------------------------------|----|
| 目次 | |
| はじめに | 1 |
| 第1章 所得区分の概要と一時所得の意義 | 3 |
| 第1節 所得区分の概要 | 3 |
| 第1項 わが国の所得概念（包括的所得概念） | 3 |
| 第2項 所得区分の意義 | 5 |
| 第2節 一時所得の意義 | 8 |
| 第1項 一時所得の意義 | 8 |
| 第2項 一時所得の沿革 | 10 |
| 第3節 小括 | 13 |
| 第2章 一時所得該当性の判断基準 | 15 |
| 第1節 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 | 16 |
| 第1項 所得源泉説 | 16 |
| 第2項 裁判例 | 20 |
| 第2節 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 | 24 |
| 第1項 非対価性要件の意義 | 24 |
| 第2項 「対価としての性質を有するもの」の意義 | 25 |
| 第3節 小括 | 26 |
| 第3章 馬券裁判における一時所得該当性の判断基準 | 28 |
| 第1節 一時所得非該当と判断された馬券裁判 | 28 |
| 第1項 大阪事件 | 28 |
| 第2項 札幌事件 | 39 |
| 第3項 小括 | 51 |
| 第2節 一時所得該当と判断された馬券裁判 | 53 |
| 第1項 東京事件 | 53 |
| 第2項 横浜事件 | 54 |
| 第3項 高松事件 | 57 |
| 第3節 小括 | 61 |
| 第4章 一時所得廃止論 | 74 |
| 第1節 一時所得の問題点 | 74 |
| 第1項 担税力の観点 | 74 |
| 第2項 2分の1課税の観点 | 75 |
| 第2節 一時所得廃止論 | 77 |
| 第1項 一時所得廃止論 | 77 |
| 第2項 馬券裁判の問題点に対する考察 | 78 |

| | |
|---------------|----|
| 第3節 小括 | 79 |
| おわりに | 81 |
| 別紙表3「馬券裁判比較表」 | 83 |
| 参考文献一覧 | 84 |

凡 例

1. 法令は、令和4年1月31日現在による。
2. 法令等については、次の略号を使用している。

| | |
|---------|----------------|
| 法令 | |
| 所法 | 所得税法 |
| 通達 | |
| 所基通 | 所得税基本通達 |
| 判例 | |
| 裁決 | 国税不服審判所裁決 |
| 判例集・雑誌等 | |
| 民集 | 大審院、最高裁判所民事判例集 |
| 行集 | 行政事件裁判例集 |
| 訟月 | 訟務月報 |
| 税資 | 税務訴訟資料 |
| 判夕 | 判例タイムズ |
3. 文献の引用中、「」は論文、『』は著書を示す。

はじめに

わが国の所得税法においては、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類している。これは、所得はその性質や態様によって質的な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、またそれぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである¹。その中で一時所得は担税力が低いとの観点からその金額の 2 分の 1 のみが課税の対象とされており（所得税法 22 条 2 項 2 号）、超過累進税率を採用していることと相まって一時所得該当性の有無により納税者の税額に多大な影響を及ぼす。一時所得とは、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から生じた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をいう（所得税法 34 条 1 項）。このように一時所得は上記 8 つの所得以外の所得であると消極的に規定されているため、適用範囲が広く判断に迷う場合が見受けられ一時所得と他の所得で争いが起きることも多い。そのため、一時所得に該当する対象が明確にされている必要がある。

また、一時所得には一時的、偶発的利得が区分される。そのため所得税基本通達 34-1 では一時所得の例として競馬の馬券の払戻金などを挙げている。馬券は射幸性が高く払戻金を得られるかは不確実であり、また趣味娯楽と考えられるため一時所得に分類されるものである。しかし、近年インターネットを利用した馬券の購入が可能となり、またコンピュータの性能も格段に向上したため、コンピュータを駆使して大量の馬券を反復継続して購入することにより多額の利益を安定的に稼得する者が現れた。このように IT 技術の進歩、コンピュータ性能の飛躍的向上等により個人が取り扱うことのできる取引環境は過去と比較して劇的に変化し、所得税法の立法当初には存在していなかった取引形態が出現してきている。今後も本来一時所得と考えられていたものがコンピュータ技術等を活用することにより新たなビジネスや生活の糧となる可能性が大いに有り得る。その一方で上記の一時所得の定義は昭和 39 年に「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」の文言が追加されて以降変わっていない。そこでこのような従来想定されていなかった新たな取引形態が出現した際に、どのように一時所得該当性を判断すべきであるのかを正確に理解しておくことは重要である。

さらに近年、所得区分について経済社会の構造変化への対応が不十分である等としてその在り方自体が問われている。その中で一時所得に関しても税制調査会から平成 17 年 6 月 2 日付で公表された「個人所得課税に関する論点整理」において、「他の所得区分に該当しない所得のうち、その発生が一時的・偶発的であり、対価性を有しないものについては一

¹金子宏『租税法』218 頁（弘文堂,第 23 版,2019）。

時所得に分類し特別な取扱いを行っている。個々の納税者にとっての主たる所得である『経常的な所得』以外の所得、という意味では一時所得は雑所得と同様であり、対価性の有無をもって雑所得とは別の所得区分を設けていることについては合理性がないと考えられる。制度の簡素化の観点をも踏まえれば、雑所得に統合することを検討すべきである。」として一時所得を雑所得に統合すること等の提言がなされている²。このような背景から一時所得の課税要件を再確認し整理する必要があると考える。

本稿は以上の問題意識に基づき、技術進歩に伴い取引が多様化する中で一時所得を巡る判断基準として従来の基準を再確認した上で、さらなる多様化の進展が予想される取引環境の下での一時所得該当性の判断基準について、特にその「一時性と継続性」を中心に検討することを目的とする。

まず第 1 章では、所得区分の概要と一時所得の意義及び沿革を概観した上で、法令上の一時所得の意義を明らかにするとともに一時所得の定義はどのような変遷を辿ってきたのかを確認する。次に第 2 章では、一時所得の課税要件の内、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」及び「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」について、本来一時所得に該当するものが反復継続した場合の一時所得該当性の判断基準を中心に学説及び馬券裁判前の判決を精査する。また、その判断基準の 1 つである「所得源泉性の有無」についても整理し、その有用性について検証する。第 3 章では、近時の裁判例として馬券の払戻金の所得区分を巡る 5 つの裁判を取り上げる。これらの裁判はいずれも馬券を多数回かつ頻繁に購入することにより多額の払戻金を得た事件であり、このような取引態様は現行の所得税法制定時には存在していなかったものである。また各事例により取引態様や利益の状況は異なっており、裁判の結果も一時所得と雑所得との間で判断が分かれている。そのため、一時所得と他の所得を区分する際の「一時性と継続性」の判断基準を検討する上で非常に重要な論点を包含している事案と考えられるため本稿で中心的に取り上げることにする。まず、当たり馬券の払戻金が一時所得非該当（雑所得）と判断された初めての最高裁判決である最三小判平成 27 年 3 月 10 日（大阪事件）及び同じく雑所得と判断された最二小判平成 29 年 12 月 15 日（札幌事件）を精査することにより一時所得非該当の鍵となった要素を検討する。一方でその他の 3 つの裁判（東京事件、横浜事件、高松事件）では一時所得と判断されていることから、各事例の購入態様や利益の状況等を比較検討することにより、いずれの要素が「一時性と継続性」に係る一時所得該当性の判断に強く影響を及ぼしているのかを検討する。その上で一時所得該当性の判断基準を整理する。最後に第 4 章では、昨今、研究者や税制調査会でも議論されている一時所得廃止論について検討し、その上で馬券裁判を通じて明らかとなった問題点を検証する。

²税制調査会基礎問題小委員会「個人所得課税に関する論点整理」4 頁（2005）。

第1章 所得区分の概要と一時所得の意義

本章では、所得税法上の所得区分の概要及び一時所得の意義を明らかにする。第1節では、わが国の所得概念（包括的所得概念）及び所得区分の意義について概観する。第2節では、一時所得の意義及び沿革を整理する。

第1節 所得区分の概要

第1項 わが国の所得概念（包括的所得概念）

わが国の所得税は第二次世界大戦前において制限的所得概念の下で所得源泉説に基づくヨーロッパの分類所得税の考え方が採用されていたが、戦後はシャウプ勧告によりアメリカ法の影響のもと包括的所得概念が採用されることとなった³。包括的所得概念のもとでは、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになるため、反覆的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれることになる。この考え方は純資産増加説とも呼ばれ、1892年にゲオルク・シャンツ⁴によつてはじめて体系化

³ 金子は「わが国において、第二次世界大戦前は、所得の範囲は制限的に構成されていたが、戦後は、アメリカ法の影響のもとに、その範囲は包括的に構成されている」と述べている。金子・前掲注(1)195頁。また、この点に関して昭和38年12月の税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』「第2 課税所得の範囲及び計算等に関する問題 1 課税所得の意義」において「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に現れているいわゆる純資産増加説(一定期間内における純資産の増加一家計費など所得の処分の性質を有するものによる財産減少は考慮しない—を所得と観念する説)の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考えられる。」と述べている。税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」5頁(1963)。なお、わが国の包括的所得概念について「収入金額の概念が広義のものであるのみならず、税法が特に所得の発生を認識する特別の規定を多く設けている点で、包括的な所得概念を誇るアメリカ税法のそれよりも、おそらくはさらに広義の所得概念をもっていることを指摘しておきたい。」と述べている。注解所得税法研究会編『注解所得税法』226頁(大蔵財務協会,六訂版,2019)。

⁴ゲオルク・シャンツは、「私経済の分析や税法の制定にあたって、所得概念をできるだけ精密に定義し直す必要がある。残念なことに所得概念については、理論上の一致が全く見られない。」との認識に基づいて所得概念を以下のように説明している。「ある客体、企業あるいは特定の経済活動にたいする直接的な関係という点では、この収益という表現は傑出した利点を示しているが、所得概念を構成する段になると、事情は一変する。所得概念のばあい、個人の経済力全体が問題になるからである。われわれが知ろうとするのは、ある個人がこの期間内に、自分自身の資産を損なったり外部からの資力(負債)を受け入れたりすることなく自由に処分しうるといふほどの資力をもっているのかという問題である。このように方向づけられた概念は無条件に求められている。」と述べた上で、「われわれが知りたいのは、特定の期間に、その元本を食いつぶしたり負債を背負ったりすることなく、ある人がどれほどの経済的支払い能力——たとえば、ある特定年度にこの人が処分しうるといふ

され、その後アメリカでもロバート・ヘイグやヘンリー・サイモンズにより主張された⁵。シャウブ勧告ではこの包括的所得概念を徹底させた結果、一時的・偶発的な所得も課税所得の範囲に入り、その他の所得も雑所得という分類で課税対象に含められた⁶。現行の所得税法においては所得を10種類に分類しつつどの所得類型にも属さないものを雑所得に区分しているが、これは包括的所得概念に基づくものといえる⁷。

その一方で同じく包括的所得概念を採用している法人税は全ての所得に対して均一に課税しているのに対し、現行の所得税は上記のように所得区分を設け、更に特定の所得について緩和的措置を設けている⁸。包括的所得概念の下では所得区分を設ける必要がないとの意見もあるが⁹、それでは所得税において所得区分を設けた趣旨はどこにあるのか。

な支払い能力——を手に入れるか、ということなのである。」と述べている。したがって、この所得概念は一暦年における資産増加分を所得ととらえるものと言える。なお、所得の発生源泉についてシャンツは「この額が反復するか否か、それが何から構成されているのか、それが反復の可能性を持つか否か、といった問題は当該年度についてはどうでもいいことなのである。自由に処分しうる範囲はこの額によって限定される。各人はこれを経済的に最善の方法で処分するが、その方法は様々な思慮と諸関係に基づいており、これは所得概念とは無関係な問題である。」と述べている。

Georg Schanz 著、篠原章 訳「所得概念と所得税法-1」成城大学経済研究 104 号 23-39 頁 (1989)。

⁵金子・前掲注(1)195 頁。また金子は今日、包括的所得概念が一般的な支持を受けている理由を3つ挙げている。第1に、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致する点、第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高める点、第3に、所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度のもつ景気調整機能が增大する点である。金子・前掲注(1)195 頁。

⁶水野忠恒「所得税の改革--所得税の基礎理論をふまえて(特集 所得税の基本理念)」税研 20 卷 119 号 23 頁 (2005)。

⁷酒井は雑所得と包括的所得概念の関係について、「所得の源泉を問わずすべての所得を課税対象として捉える包括的所得概念の考え方は、雑所得なくして成り立ち得ないともいえる。かような意味では、雑所得の有する消極的意義は理論上は非常に重要な意味を有しているといっても過言ではない。包括的所得概念が所得の源泉を問わないという立場に立つことと、所得を源泉の違いに応じて分類した上で課税ルールを定めている現行所得税法の考え方は、実は雑所得という所得区分があつて初めて両立し得るのである。」と述べている。酒井克彦『所得税法の論点研究：裁判例・学説・実務の総合的検討』226-227 頁 (財経詳報社,2011)。また、佐藤は「一時所得と雑所得に課税する所得税法は、包括的所得概念を採用していると理解できる。」と述べている。佐藤英明『スタンダード所得税法』6 頁 (弘文堂, 第2版補正版,2019)。

⁸「わが国の税法は、古くから法人税の所得は「純資産増加説」に立脚し」ていたと述べている。注解所得税法研究会・前掲注(3)226 頁。

⁹日本税理士会連合会の税制審議会において、包括的所得概念に基づく総合所得税制について「総合所得税制においては、各種の所得について総合課税に取り込む前段階としてそれぞれの所得の金額を算定する必要があるが、収入金額からその収入を得るための必要経費を控除してすべての所得金額を計算し、それを合計した金額を課税標準として超過累進税率を適用するのであれば、ある所得がいずれの所得区分となるかはそれほど大きな問題で

第2項 所得区分の意義

1 意義

所得区分の意義について金子は「わが国の所得税法においては所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類している。これは、所得はその性質や態様によって質的な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、またそれぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである」と述べている¹⁰。すなわち所得区分は「所得」¹¹という所得税法が独自に定める概念を前提に上記の趣旨目的をもって10種類に分けられたものである。そのため各種所得の該当性については所得税法の趣旨目的に沿うように判断すべきといえることができる。また、所得区分の判断が争われた最高裁判決¹²では税法解釈の原則である文理解釈ではなく所得区

はない。」と述べた上で、「このような税制の仕組みにおいては、ある所得がいずれの所得区分に属するかは納税者に直接的な利害が生じることになる。また、制度の設計によっては所得区分の違いを利用した不当な税負担の回避行為を誘発するなど、課税の公平が害されるおそれがある。」と所得区分の問題点を指摘している。日本税理士会連合会「所得税制における所得区分と課税方式のあり方について 一平成16年度諮問に対する答申一」2頁(2004)。また、増井は「所得概念に関するサイモンズの定式からすれば、いかなる源泉から生ずる所得であれ、同じ1円は1円としてカウントすべきではないか。」として所得を区分する必要性について述べている。増井良啓『租税法入門』102頁(有斐閣,第2版,2018)。¹⁰金子・前掲注(1)218頁。谷口は①物的・質的担税力の差異、②費用控除の差異、③源泉徴収等との関係、④最適課税論等の4点を挙げている。谷口勢津夫『租税法基本講義』265-269頁(有斐閣,第6版,2018)。また水野は所得の種類による①担税力の相違、②所得計算方法の相違、③課税技術方法の相違の3点を挙げている。水野忠恒『大系租税法』175頁(中央経済社,第2版,2015)。さらに①所得金額の計算技術上の要請、②担税力に応じた課税の実現、③法文技術上の便宜の3点を挙げるものもある。注解所得税法研究会・前掲注(3)273-277頁。一方、所得区分の伝統的な考え方について増井は「所得税法が所得を区分する理由は、源泉や性質によって担税力が異なるからだ」と説明されてきた。典型的には、①資産性所得(資本所得)は担税力が高いから重課すべきであり、②勤労性所得(労働所得)は担税力が低いから軽課すべきであると考えられてきたのである。」と述べている。増井・前掲注(9)101頁。

¹¹所得の定義について金子は「ところで、所得(income, Einkommen)の意義は、一見明白なようでありながら、決してそうではない。何が所得であり何が所得でないかについての判断は、多くの場合、常識によって支えられているにすぎない、というのが実情である。所得概念をめぐっては、外国において種々の論議がなされてきたが、学説上一致した見解はいまだに存在しない。……また、実定法上も所得の意義を明確にした規定はない。……わが国の所得税法は、二二条において所得税の課税標準を定め、二三条ないし三五条において所得を一〇種類に分類してそれぞれの意義および計算方法を定めているが、所得とは何かについては結局何らの定めをおいていない。」と述べている。金子宏『所得概念の研究：所得課税の基礎理論 上巻』10頁(有斐閣,2012)。

¹²具体的には、弁護士が顧問先から受領した報酬が事業所得(所得税法27条1項)に該当するか、給与所得(同法28条1項)に該当するかが争われた事例(弁護士顧問料事件)において、最二小判昭和56年4月24日(民集35巻3号672頁)は、所得区分の考え方について、「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得(同法27条1項、同法施行令63条12号)と給与所得(同法28条1項)のいずれに該当する

分が設けられた趣旨を考慮した解釈がこれまで展開されてきた¹³。これは所得区分が公平な租税負担を図ることを目的として担税力に応じた課税をするために規定されたものであり、その趣旨に沿う判断がなされるべきだと考えられたからだといえる¹⁴。その一方で、

かを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、そ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、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない。」と判示している。

また、借地権設定の際に受領した権利金が不動産所得に該当するのか、譲渡所得に該当するのかが争われた事件（サンヨウメリヤス事件）において、最二小判昭和45年10月23日（民集24巻11号1617頁）は、「……法条をその文言に従って法律的、形式的に解釈するかぎり、通常、賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、不動産所得に当たるものと解するほかはない。」「……右のような権利金については、これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によってはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。」と判示している。

さらに退職所得（所得税法30条1項）の要件を明らかにした事件（5年退職金事件）において、最二小判昭和58年9月9日（民集37巻7号962頁）は、「……このように退職所得について、所得税の課税上、他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一率に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解される。……退職所得の意義について規定した前記法30条1項の規定の文理及び右に述べた退職所得に対する優遇課税についての立法趣旨に照らし、これを決するのが相当である。」と判示している。この点を指摘した論文が木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方（吉田直教授・西澤宗英教授退職記念号）」青山法学論集 = The Aoyama law review 59巻4号76-88頁（2018）。

¹³金子は税法解釈のあり方について「文理解釈と趣旨解釈とは必ずしもはっきりと区別できるわけではなく、……趣旨解釈においても文理から離れることはできないことに注意する必要がある」と述べている。金子宏「租税法解釈論序説一若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏=中里実=J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』10頁（有斐閣,2014）。また、木山は税法解釈に例外的に趣旨解釈が許容される場合として「①文理解釈によっては既定の意味内容を明らかにすることが困難な場合（例外①）と、②文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合（例外②）である」を挙げている。木山・前掲注(12)72頁。さらに、最二小判昭和45年10月23日では「……その適用範囲を解釈によってみだりに拡大することは許されないところであり、右のような類推解釈は、明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであって、必ずしもそのような経済的実質を有するとはいいきれない、性質のあいまいな権利金については、法律の用語の自然な解釈に従い、不動産所得として課税すべきものと解するのが相当である。[下線は筆者]」と、また最二小判昭和58年9月9日では「文理及び……退職所得に対する優遇税制についての立法趣旨に照らし[下線は筆者]」と判示しており、趣旨を考慮した解釈をしながら条文の文言から逸脱することがないよう歯止めが掛けられている。

¹⁴木山・前掲注(12)114頁。

各種所得の内容、範囲については、現在の所得税法は一般的・抽象的な文言で定めているにすぎない¹⁵。実定法規が所得区分の判断基準を一義的に定めていない現状では、個別の事案に照らし、学説や裁判例を参考に各所得の特性、規定の趣旨、目的を把握しつつ、合理的かつ実際の観点から所得区分を個別具体的に判断することが求められる¹⁶。

2 担税力に応じた課税

それでは現行の所得税において所得区分を設けた趣旨である「担税力に応じた課税」とは何を意味するのか。まず、「担税力に応じた課税」の租税法学的意義については、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという租税公平主義または租税平等主義が要請するものの1つであるといわれる¹⁷。担税力について租税法上明確な定義はない¹⁸が、金子は「各人の経済的負担能力のことである。」と述べている¹⁹。したがって、「担税力に応じた課税」とは「各人の経済的負担能力に応じた課税」ということになる。また、谷口は「そもそも担税力が人の能力の一種である以上、それ自体を直に捉えて一般的・客観的に認識可能な概念として明示することは極めて困難であるといわざるを得ないのである。」と前置きした上で「ただ、我々は担税力の近似概念を包括的所得概念の中に見出すことができる。」として、「そもそも担税力が経済的な概念（「経済的負担能力」）である以上、「経済的意味における包括的所得概念」が担税力に最も近似する概念であると考えてよかろう。」²⁰と述べている。

¹⁵田中治「所得税 事例 一時所得と他の所得との区分」税務事例研究 95 巻 45 頁（2007）。

¹⁶田中・前掲注(15)45 頁。

¹⁷租税公平主義または租税平等主義が要請するものとして、「担税力に即した課税」の他に租税の「公平」(equity, Gleichheit)ないし「中立性」(neutrality)がある。金子・前掲注(1)89 頁。

¹⁸担税力について岡村は、「担税力の意味内容は、各人の考え方によって異なる。たとえば、潜在的な能力を考慮すべきか、どこまで考慮すべきかには、様々な意見がありうる。また、その場その場で都合のいいように、担税力の語が用いられることも多い。担税力はいわばマジック・ワードであり、この言葉を用いるときには、注意が必要である。」と述べている。岡村忠生他『ベーシック税法』58 頁（有斐閣アルマ,第7版,2013）。

¹⁹金子・前掲注(1)89 頁。

²⁰谷口は「要するに、シャンツは、担税力を「他に依存せぬ独立した経済力」と理解したうえでこれを「純財産」でもって把握し、「純財産の増加」をもって所得を定義することによって、所得概念を包括的に構成したのである。」と述べた上で、「シャンツの考え方(少なくとも所得の定義)は後に多くの経済学者によって基本的に受け継がれ……《所得》=《期中の消費額》+《期首の財産額に対する期末の財産額の増加額》」といういわゆるヘイグ=サイモンズの定式が、今日では租税理論上の所得の定義として定着している」として、この所得概念を「経済的意味における包括的所得概念」と定義付けている。谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研 20 巻 119 号 34-35 頁（2005）。

次に現行の所得税法においては「担税力に応じた課税」をどのように実現しようとしているのであろうか。

3 所得税法における緩和的措置

所得税法には公平な租税負担の観点から種々の緩和的措置が設けられている。その中で全 10 種類の所得の内、一時所得・長期譲渡所得・退職所得・山林所得の 4 つの所得については課税標準の計算において軽減措置の対象とされている。具体的には長期譲渡所得及び一時所得については 2 分の 1 課税が採用され（所得税法 22 条 2 項 2 号）、山林所得は 5 分 5 乗方式（所得税法 89 条）、退職所得は所得金額の計算において 2 分の 1 を乗ずることとされている（所得税法 30 条 2 項）。

これらの所得区分に共通することは、時間軸（所得発生タイミング）を意識した所得区分であるということである²¹。具体的には所得税法 30 条（退職所得）は、「退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与……に係る所得をいう。」として、「一時に受ける」ことを要件に記している²²。また、所得税法 32 条（山林所得）や同法 33 条（譲渡所得）は「一時に受ける」と規定されていないが、その性質上「一時に発生する所得」といえる²³。さらに所得税法 34 条（一時所得）の第 1 項において「……以外の一時的所得で……」と規定しているとおり、同法は一時的所得を「一時に発生する所得」として捉えているといえる²⁴。このように、これら 4 つの所得は所得の発生時期を基準として分類されており、「一時に実現した所得」という点で共通する性質を有するといえる²⁵。

以上より、所得区分を設けた趣旨に鑑みると、現行の所得税法は継続的に実現する所得（以下、「継続的所得」という。）は担税力が高く、一時に実現した所得（以下、「一時的所得」という。）は担税力が低いとの考えに基づいて規定されていると考えられる。それでは継続的所得か一時的所得かの判断基準はどのようなものか。本稿では 8 つの所得に該当しない場合に一時的所得（一時所得）又は継続的所得（雑所得）に分類されるという点でその判断基準を考察するのに適していると考え、一時所得を研究対象とする。

第 2 節 一時所得の意義

第 1 項 一時所得の意義

²¹酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方：経済社会の変容に即応した課税(第 8 回)一時所得廃止論」税理 62 卷 10 号 220-221 頁（2019）。

²²酒井・前掲注(21)221 頁。

²³酒井・前掲注(21)221 頁。

²⁴酒井・前掲注(21)220-221 頁。

²⁵酒井・前掲注(21)220-221 頁。

1 意義

一時所得とは、所得税法 34 条 1 項において利子所得、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から生じた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をいう。また、所得税基本通達 34-1 では一時所得の例として、懸賞の賞金品、競馬の馬券の払戻金²⁶、労働基準法 114 条に基づき支払われる付加金、生命保険契約に基づく一時金（業務に関して受けるものと除く。）及び損害保険契約等に基づく満期返戻金等、法人からの贈与により取得する金品、借家人が家屋の立ち退きに際し受ける立退料、遺失物拾得者が受ける報労金などを挙げている。

2 計算構造

一時所得の金額の計算上、控除する金額はその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、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に限る。）の合計額（所得税法 34 条 2 項）である。したがって、一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、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に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする（所得税法 34 条 2 項）。この一時所得の金額にその 2 分の 1 を乗じた金額が総所得金額に算入される。なお、一時所得の金額は他の所得と損益通算はできない。

3 一時所得の性質

一時所得はその定義より他の 8 つの所得に該当しない所得（以下、「除外要件」という。）で、一時的、偶発的に生じたもののうち、「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」（以下、「非継続性要件」という。）及び「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」（以下、「非対価性要件」という。）に該当する所得である²⁷。このように一時所得とは、「除外要件」、「非継続性要件」、「非対価性要件」といった消極的要件により区分される所得類型であるといえる。この中で「非継続性要件」、「非対価性要件」について水野は「①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²⁸を想定しているものと考えられる。また②労務そ

²⁶本稿で取り上げる主要な判例である馬券裁判（大阪事件）の判決が行われた当時、国税庁は所得税基本通達 34-1 において、「次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得に該当する。」として、「競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等」を掲げていた（なお、大阪事件後現在に至るまでに 2 度通達の改正が行われている。詳細は後述。）。

²⁷田中・前掲注(15)26-27 頁。

²⁸雑所得とは、所得税法 35 条 1 項において利子所得、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をい

の他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雑所得を除外する趣旨と思われる。」と説明している²⁹。したがって「非継続性要件」や「非対価性要件」は雑所得に当たるものを除外する機能を有する。その結果、他の8つの所得に該当しないもののうち、雑所得に該当しないものが一時所得に該当するという関係にあるといえる。このように一見すると一時所得は雑所得より先取りする規定ぶりであるが、それ自体積極的な内容を持った所得区分ではなく、他の所得類型に該当しない所得をいわば補的に分類するカテゴリーであるといえる³⁰。

また一時所得の性質について金子は、「その特色は一時的・偶発的利得であることにあり……」と指摘する³¹。したがって、一時性・偶発性の高い所得が一時所得に該当することになり、当該性質を有する所得を画定する基準として上記3つの消極的要件が定められていることになる。

第2項 一時所得の沿革

本項では明治20年の所得税法の創設から昭和22年第2次改正で一時所得という所得類型が設けられた後、現在に至るまでの「非継続性要件」に相当する文言の変遷を整理する。

1 明治20年3月19日の勅令第5号第1条

わが国の所得税法は明治20年に創設された。明治20年3月19日勅令第5号第1条³²において「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税

う。雑所得の金額の計算上、控除する金額は必要経費（所得税法35条2項）であり、必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする（所得税法37条）。したがって、雑所得の金額は、その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額及びその年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額の合計額とする（所得税法35条2項）。なお、雑所得も一時所得と同様に他の所得と損益通算はできない。佐藤は公的年金等以外で雑所得に分類される対象について「その中心にあるのは、⑦営利を目的として継続的に行われた活動の成果と、⑧趣味の活動などに関連した（すなわち、営利を目的としない）一時的・偶発的な労務提供等の成果ということになります。」と述べている。佐藤・前掲注(7)231頁。

²⁹水野・前掲注(10)270頁。

³⁰酒井克彦「税務論文 馬券の払戻金に係る所得の所得区分(上)札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決(札幌(所)平成23第9号)の検討」月刊税務事例45巻6号4-5頁(2013)。

³¹金子・前掲注(1)298頁。

³²勅令第5号の条文は以下の通り。

第一條「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ」(3頁)

第三條「左に掲クルモノハ所得税ヲ課セス」

第三項「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」

法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ」として納税義務者を規定した上で、同 3 条で「左に掲クルモノハ所得税ヲ課セス」として非課税となる所得を定め、第 3 項において「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」をその対象とした。したがって、明治 20 年の所得税法創設時における「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」は、非課税所得の範囲を画する基準であった。この所得税法創設時の「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」が非課税とされていた理由について増田は、「「營利ノ事業」は収入源として継続性を有するものであって、營利の事業に属するものであれば税法上の所得として明確であると考えられていたからである。」と述べている³³。

2 昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号

昭和 15 年の所得税法改正³⁴により、それまでの「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」の文言は「營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」へと変更となった。また、「繼續的行爲」という「継続性」要件が新たに加えられた。しかし、「營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」という規定が引き続き非課税所得の範囲を画する基準である点には変更はなかった³⁵。

3 昭和 22 年 11 月 30 日法律第 142 号第 1 条改正（第 2 次改正）

その後、昭和 22 年 11 月 30 日改正（第 2 次改正）³⁶により同年 3 月 31 日法律第 27 号の第 6 条第 5 号は「八 前各号以外の所得で營利を目的とする繼續的行爲から生じた所得以

³³増田輝夫「所得区分の基準としての「營利を目的とする繼續的行爲」に係る解釈上の問題（新美治一教授・増田輝夫教授退任記念号）」名経法学 31 号 126 頁（2012）。

³⁴法律第 24 号の条文は以下の通り。

第九條「所得税ハ之ヲ分類所得税及綜合所得税ノ二種トス」（4 頁）

第十一條「左ノ各號ニ該當スル所得ニハ分類所得税ヲ課セズ」（7 頁）

第十一條六號「乙種ノ事業所得中營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」

第二十九條「左ノ各號ニ該當スル所得ニ付テハ綜合所得税ヲ課セズ」（16 頁）

第二十九條二號「第三十條第一項第九號ノ所得中營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」

³⁵なお、昭和 15 年改正では同法第 9 条において、「所得税ハ之ヲ分類所得税及綜合所得税ノ二種トス」とされ、分類所得税と綜合所得税が併存する形となった。しかしながら、分類所得税については同法第 11 条 6 号において、「乙種の事業所得中營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」は非課税とすると規定され、綜合所得税については同法第 29 条第 2 号において、「第三十條第一項第九號の所得中營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」は非課税とすると規定された。

³⁶第 12 号第 1 条改正の条文は以下の通り。

第一條「所得税法の一部を次のように改正する。…第六條第五号を次のように改める。」として「第九條第一項…同項中第八号を第九号とし、同項第七号の次に次の一号を加える。」

外の一時の所得（以下、一時所得という。）は、その年中総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金額の十分の五に相当する金額」と改正された。この改正により明治 20 年以来「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」又は「營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」として非課税とされてきた所得が「一時所得」として新たに課税対象となった。したがって、現行の一時所得の非繼續性要件の文言は明治 20 年から昭和 22 年第 2 次改正までは非課税所得を画するために用いられていたものであり、それが昭和 22 年第 2 次改正において一時所得として課税対象となる所得を画定する基準として用いられることになったものである。これにより、「営利を目的とする繼續的行爲から生じた所得以外の一時的所得」という要件は、昭和 22 年第 2 次改正を境に従前の課税所得の範囲を画定する基準から、所得区分を画定する基準に大きく変化したといえる。この昭和 22 年第 2 次改正が行われるまで「営利を目的とする繼續的行爲から生じた所得以外の一時的所得」が課税対象外とされていた理由について酒井は、「当時の所得税法においては、繼續的ないし反覆的な利得を課税対象とする所得源泉說的所得概念が支配していたため、「営利を目的とする繼續的行爲から生じた所得以外の一時的所得」は、かかる所得概念に合致せず、課税対象外とされていたことにその根拠がある。」と述べている³⁷。すなわち当時の所得税が課税所得の範囲を制限する理論である制限的所得概念の下で所得源泉説に立ち、当該概念の下では「営利を目的とする繼續的行爲から生じた所得以外の一時的所得」は課税対象とするにはなじまないものであったため非課税とされていたのである³⁸。

なお、一時所得の創設によりわが国はあらゆる所得を課税の対象とする包括的所得概念をもった所得税制を確立したということができ、現行所得税法も全体として包括的所得概念に立っていると見える³⁹。

「八 前各号以外の所得で営利を目的とする繼續的行爲から生じた所得以外の一時的所得（以下、一時所得という。）は、その年中の総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金額の十分の五に相当する金額」

³⁷酒井・前掲注(30)4 頁。

³⁸ところが戦前の所得税制の実態に関して佐藤は、「興味深いのは、所得源泉説を採用していたとされる戦前の所得税法において、昭和 13 年以降は、一定の範囲を限ったとはいえ、所得源泉を持たない「一時の所得」にも課税していた点である（さらに昭和 18 年には、個人の不動産の譲渡による所得にも、臨時利得税が課税された）。……戦前最後期においては、実定所得税法の背後にある「所得の概念」が、包括的所得概念に近い考え方へと傾斜して行った姿を着て取ることができるように思われる。」と述べている。佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏、中里実、J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』226 頁（有斐閣、2014）。

³⁹関子善信「大規模な馬券購入を反復繼續して得た払戻金の所得区分[大阪高裁平成 26.5.9 判決]」新・判例解説 watch 16 巻 219 頁（2015）。その一方で、現行法上、多数の措置法が存在していることについて金子は、「わが国の租税制度は、きわめて多数の特別措置をもっており、その結果、課税対象となる所得の範囲が相当にせばめられ、あるいは特定の所得に対する累進税率の適用が排除されている。これは、租税法における所得概念の構成「課税ベースの浸食」(tax-base erosion)と呼ばれる現象であるが、それが公平負担の要請に基

4 昭和 22 年第 2 次改正後の一時所得に係る改正

その後、一時所得の定義において昭和 27 年改正で「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」という文言が追加された。さらに昭和 39 年改正では「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」という文言が追加された⁴⁰。特に「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」が追加された理由については、「一時所得の概念を偶発的な所得に限定する考え方」に基づくものとの指摘がある⁴¹。この改正後、一時所得の定義は現在に至るまで改正されていない⁴²。

一方、一時所得の計算方法については昭和 25 年のシャウプ税制で一度、所得の全額を課税の対象としたが、昭和 28 年以降は一定の金額を控除した後、その控除後の金額の 2 分の 1 の金額を他の所得と総合課税する仕組みが再び採用されている⁴³。

第 3 節 小括

わが国の所得税法上の所得区分の概要及び一時所得の意義を概観した。わが国の所得税は包括的所得概念を採用しており、所得区分が 10 種類に分類されているのは、所得は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ち、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課税方法を定めるためである。また、所得区分を巡る裁判では税法解釈の原則である文理解釈ではなく趣旨解釈が採られてきたが、これは所得区分が公平な課税負担を図ることを目的として担税力に応じた課税を実現するために設けられたという所得税法の趣旨に沿う判断がなされるべきだと考えられたためである。その一方で各種所得の定義については一般的、抽象的な文言で示されているにすぎず、いずれの所得も個別的、具体的に条文で定められていない。また、担税力の概念も抽象的で明確な定義はないが、現行の所得税法ではその実現のため特定の所得について緩和的措置が設けられており、その中で一時所得については 2 分の 1 課税が採用されている。

本的に反し、また総合累進所得税の構造をゆがめていることは、否定できない。」と述べている。金子・前掲注(11) 113 頁。

⁴⁰本改正について「昭和 39 年の改正で、一時所得の定義について「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」という限定が加えられたが、これは法文の技術的な整備のためにされたもので、それによって一時所得の範囲について従来と比べて変更が生じたわけではない」と述べている。注解所得税法研究会・前掲注(3) 913 頁。

⁴¹注解所得税法研究会・前掲注(3) 913 頁。また、この考え方から、「「役務の対価たる性質」を有する所得は、たとえ一時の所得であっても雑所得とすることとされ（その結果、それまで一時所得とされていた著述家等以外の者の原稿料等は雑所得に移され、従前どおり全額が課税の対象とされた。）」たと述べている。注解所得税法研究会・前掲注(3)913 頁。

⁴²なお、「雑所得」の分類はシャウプ勧告に基づく昭和 25 年の改正で設けられた。注解所得税法研究会・前掲注(3)953 頁。

⁴³田中・前掲注(15)27 頁。

各種所得の内、一時所得についてその意義及び沿革を確認した。一時所得の定義から一時所得は除外要件、非継続性要件、非対価性要件という 3 つの消極的要件から構成されていることがわかった。

一時所得の沿革では明治 20 年の「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」という文言が、昭和 15 年に「營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」へと変更になり、その後、昭和 22 年第 2 次改正で現在の一時所得の定義となっている。したがって現在の一時所得の非継続性要件である「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」という規定が明治 20 年の「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」から引き継がれてきたものであることがわかった。したがって、現行の一時所得の定義がこの昭和 22 年第 2 次改正後の規定に直接繋がり、さらには明治 20 年の所得税法創設時の規定に源流があることから、この文言が昭和 22 年第 2 次改正前の所得税法においてどのように理解されていたかを知ることは現行法の解釈に重要な意義を有する可能性があると考えられる⁴⁴。また、現行の一時所得の非継続性要件は、昭和 15 年改正後から昭和 22 年第 2 次改正まで非課税所得を画定する基準であったものが、昭和 22 年第 2 次改正において所得区分を画定する基準に変化したものであることがわかった⁴⁵。この変化の理由については、改正前はわが国の所得税法は制限的所得概念の下で所得源泉説を採用していたが、当該改正により包括的所得概念に変更となったことによるものである。

このように昭和 22 年第 2 次改正前に所得源泉説に基づいて規定されていた「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」という文言が現行の包括的所得概念に基づく「一時所得」の非継続性要件として用いられているのである。そのため、現在の一時所得該当性の判断基準として所得源泉説に基づく所得源泉性の有無が考えられる。実際、研究者の中にも「所得源泉性の有無」を判断基準に挙げる者がいる。しかし、根底の所得概念が制限的所得概念から包括的所得概念へと変化している。また、昭和 22 年第 2 次改正後（包括的所得概念採用後）、一時所得の定義に「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」が追加されている。そのため一時所得該当性の判断基準として「所得源泉性の有無」を判断基準としてよいのかという疑問が湧く。そこで次章では学説及び馬券裁判前の裁判例を見ることにより一時所得該当性の判断基準について考察する。

⁴⁴佐藤・前掲注(38) 222 頁。

⁴⁵酒井・前掲注(30) 4 頁。

第2章 一時所得該当性の判断基準

本章では、所得税法上の一時所得に係る所得区分の問題を整理し、学説や判例における判断基準について検討する。

一時所得の課税要件⁴⁶はその定義（所得税法 34 条 1 項）から、①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（除外要件）、②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（非継続性要件）、③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（非対価性要件）の3要件に分けられる。

一時所得においては担税力が低い点を考慮してその金額の2分の1のみが課税の対象とされている（所得税法 22 条 2 項 2 号）。一方、緩和的措置が設けられていることから、一時所得と他の所得で争いが起きることも多い⁴⁷。そのため、このような緩和的措置を適用するに当たっては、担税力が低いとする一時所得の範囲（課税要件）が明確にされている必要がある⁴⁸。ここで一時所得の課税要件の中でも、①除外要件は「利子所得から譲渡所得までの8種類の所得に該当するか」という形で、一時所得自体というよりは他の所得の意義に影響を受ける要件である。他方、沿革で見たように③非対価性要件である「労務その他の役務の対価としての性質を有しないもの」は昭和 27 年改正、「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」は昭和 39 年改正により新たに加えられた要件である。そのため一時所得の中核的な要件は②非継続性要件の点であるとの指摘がある⁴⁹。そこで本章では②非継続性要件を中心に、本来一時所得に該当するものが反復継続した場合の一時所得該当性の判断基準について学説及び馬券裁判前の判決を精査する。また、その判断基準の1つである「所得源泉性の有無」についても整理し、その有用性について検証する。第1

⁴⁶課税要件とは、「納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件のことである」。金子・前掲注(1) 156 頁。

⁴⁷一時所得と他の所得との間で所得区分が争われた代表的な裁判として、日本法人に勤務していた上告人がその親会社から付与されたストック・オプションは一時所得に該当するか給与所得に該当するかが争われた最三小判平成 17 年 1 月 25 日（民集 59 卷 1 号 64 頁）や他の出資者と民法上の組合を結成した上で金融機関から借り入れた資金を元手に航空機を購入し航空会社に賃貸する事業を営んでいた納税者が当該借入金の一部について金融機関から債務免除を受けたことによる債務免除益が一時所得、不動産所得又は雑所得のいずれに該当するかが争われた東京高判平成 28 年 2 月 17 日（税資 266 号順号 12800）等がある。また、田中は「一時所得の大きな特徴は、2 分の 1 課税とあってよい。例えば、外国親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益は給与所得か一時所得かをめぐると争いには、一時所得と分類される場合の 2 分の 1 課税に対する是非の判断が何ほどかの影響を与えているように思われる。」と述べており、一時所得の 2 分の 1 課税の存在が係争の一因であるとの見解を述べている。田中治「所得区分の見直しの論点と今後の課題」税理 48 卷 12 号 16 頁（2005）。

⁴⁸酒井・前掲注(7)201 頁。

⁴⁹佐藤・前掲注(38)222 頁。

節では「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」、第2節では「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」の判断基準を学説や判例を通じて整理する。

第1節 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

第1項 所得源泉説

沿革で見たように現行の一時所得の意義は明治20年に所得税法制定時にその源流を辿ることができる。当時は制限的所得概念の下で所得源泉説が採用されていた。そのため現行の一時所得該当性の判断基準として「所得源泉性の有無」が考えられる。ここで、所得源泉説を整理する。

1 制限的所得概念の下での所得源泉説

制限的所得概念の下での所得源泉説⁵⁰について金子は、「経済的利得のうち利子・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し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外するという考え方である⁵¹。この考え方は、所得源泉説あるいは反復的利得説とも呼ばれるが、イギリス及びヨーロッパ諸国の所得税制度は伝統的にこの考え方に基づいており、そこではキャピタル・ゲインのような一時的・偶発的利得は、長い間課税の対象から除外されてきた。」⁵²と述べている⁵³。この所得源泉説

⁵⁰水野は制限的所得概念の解説の中で「所得源泉説(source of income)という理論では、一定の源泉から生じた所得のみを課税の対象にする。一般に、一時的、偶発的な所得は除かれるのである。この発想の背景には、所得とは、資本を損なうことなく消費できる価値であり、かつそれを繰り返すことを期待できる価値であるとする、反復継続説がある。」と述べている。水野・前掲注(6)21頁。

⁵¹この点、一時的な所得を所得概念に含めない制限的所得概念に対して、包括的所得概念を体系化したゲオルク・シャントは、「たとえば、苦境にある家庭に毎月六マルクを与えるとき、この家庭には所得があることになる。ところが、同じ家庭に対して、一度に二百マルクを贈与するときは、彼らには全然所得がないことになってしまうのである。乞食が毎日欠かさず合計一マルクを物乞いで得るとき、彼には所得があることになる。ところが、問題の乞食が太っ腹の人物から三百六十五マルクを得て、その年の物乞いを中止するときには、彼には一銭の所得もないことになってしまう。……このような方法で様々な収入の中から一部の収入項目を排除すべきではない。」と批判的に述べている。Georg Schanz 著、篠原章 訳・前掲注(4)39頁。

⁵²金子・前掲注(1)195頁。

⁵³水野は「ヨーロッパでは、最近までこの反復継続説の考え方が強く、株式の譲渡益は、ドイツでは、投機的譲渡以外は原則として非課税であり、イギリスでは、所得税とは別に1967年に、capital gain's tax という新しい法律をつくり課税し、所得税としては課税していない。またフランスでも株式譲渡益は非課税であるとされている。」述べている。水野・前掲注(6)21頁。

は生産力説⁵⁴、反復説⁵⁵、継続的源泉説に分説される。このうち継続的源泉説について金子は「継続的収入源泉（dauernde Bezugsquelle）とは具体的な所得の源泉ではなく、タイプとして考えられた所得の源泉であり、所得を「継続的収入源泉からの通常の規則的結果」と観念する。……投機家・商人・建築家・芸術家等の利得はもちろん、自由職業者の報酬も、それが反復して生ずるかどうかを問わず継続的源泉説の下ではすべて所得と考えなければならない。……前者においては、取引が継続的源泉であり、後者においては実務を行うことが継続的源泉である。」と述べている⁵⁶。

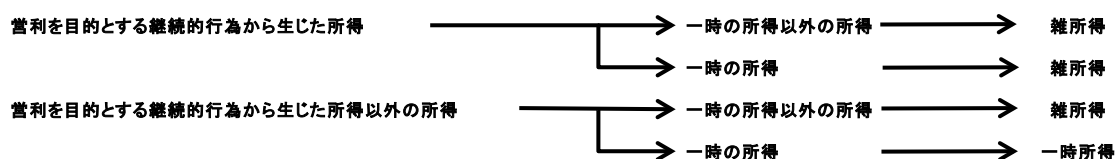
2 一時所得該当性判断基準としての所得源泉性の有無

包括的所得概念が採用されている現行の所得税法においても、この制限的所得概念の下での継続的源泉説的な理解に基づき継続的収入源泉を所得源泉性と捉え、「所得源泉性の有無」により一時所得該当性を判断する考え方が存在する。それではどのような場合に所得源泉性が認められるのか。この点について研究者の考え方が2つ存在する。その一方で、所得源泉説を根拠にすべきでないとする考え方も存在する。

(1)肯定説1 所得源泉を安定的な収入を生み出す源泉と捉える考え方（酒井説）

まず一時所得の定義から「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」を「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」と「一時の所得」の要件に分けると、それぞれの要件への該当性の有無により4つの組み合わせが考えられる。ここで、酒井は所得源泉性の有無を根拠に非継続性要件に関する最も文理に素直な解釈として、各組み合わせに対して所得を分類している⁵⁷。表にまとめると下記表1のようになる。

（表1 「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」「一時の所得」と所得区分の関係）



（表1 筆者作成）

⁵⁴生産力説とは、経済活動（wirtschaftliche Tätigkeit）からの収入のみを所得と観念する見解である。金子・前掲注(11)16頁。

⁵⁵反復説とは、利得の規則的反覆性ないし回帰性のモメントを所得のメルクマールとする見解である。金子・前掲注(11)18頁。

⁵⁶金子・前掲注(11)19頁。

⁵⁷酒井・前掲注(30)7頁。

この分類について酒井は、「継続的行為から生じた所得の場合は、その発生する所得の態様が一時のものであるかどうかにかかわらず、原因が継続的行為に基づく限り、その原因によって生じた所得は一時所得に該当しないことになる。また、原因が継続的な行為であるかどうかにかかわらず、何らかの原因により発生した所得が一時の所得以外の所得であれば、かかる所得は一時所得に該当しないことになる」と述べている⁵⁸。つまり、「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」かつ「一時の所得」が一時所得であり、それ以外は雑所得となる。この考えによると何かしらの「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」はたとえ発生した所得が一時の所得であったとしてもその所得は雑所得に分類されることになる。一方、「一時の所得」であることが直ちに一時所得に該当することを意味しない⁵⁹。すなわち、たとえ現象面として一時的に発生する所得であったとしても、そのことのみをもって一時所得に分類すると理解することは妥当ではなく、所得源泉性が認められる所得について、これを一時所得に分類すべきでないといえる⁶⁰。また「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるから「一時の所得でない所得」又は「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」であるから「一時の所得」とは限らない点にも留意する必要がある⁶¹。

この解釈の根拠について酒井は「そもそも、一時所得とは、所得税法が継続的ではないあるいは恒常的ではない所得については課税対象としないという趣旨であったものを、包括的所得概念の観点から整理をして所得に取り込んだものであり、その背景にはいまだその所得源泉に関する継続性あるいは恒常性の乏しいものについての担税力を低く捉えるという法律の趣旨が所在するのである。そこで、継続性や恒常性を演繹的に把握するためには、この趣旨に整合的に考えていくほかはありまい。」と述べている⁶²。

したがって、酒井の所得源泉性によると、たとえ発生した所得が一時的な表層を見せていたとしても、臨時性や偶然性に支配されたような所得ではなく安定的な所得源泉を基礎とした収入については、これを一時所得に該当させることは妥当ではないということになる⁶³。

(2)肯定説 2 所得源泉を一時の所得が連続する場合に限定する考え方（佐藤説）

⁵⁸酒井・前掲注(30)7頁。

⁵⁹酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性：最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決及び東京地裁平成27年5月14日判決を素材として」中央ロー・ジャーナル12巻3号103頁（2015）。

⁶⁰酒井・前掲注(7)205-206頁。

⁶¹酒井・前掲注(59)103-104頁。

⁶²酒井・前掲注(30)10頁。

⁶³酒井・前掲注(30)10頁。

一方、佐藤は所得税法の沿革を起点として一時所得から除かれる「営利を目的とする継続的行為」と「一時の所得」の関係について考察している⁶⁴。佐藤は「この当時の所得税法は、反覆・継続的に得られる所得のみを課税所得と考える所得源泉説に依拠していたところから、……「臨時・偶然」の所得が課税所得を構成しないのは、いわば「当然」であったと考えられる。……他方で、そのような「一時の所得」が「営利の事業に属した」あるいは「営利を目的とする継続的行為から生じた」とときには「課税対象とされるのが当然」ということは、「一時の所得」であってもこのような状況下では所得源泉を獲得したからだ、と考えるのが、当時の所得源泉説の下では最も自然な理解ということになる。……このように理解したとき、一時の所得が所得源泉を獲得するとされる「一定の状況」を、法が「営利を目的とする継続的行為より生じた」と規定したのであるから、この「営利を目的とする継続的行為」とは、「一時の所得」が継続的に生じる行為と解すべきこととなる。……そして、現行法の文言が、戦前の所得税法に起源を持つものであり、かつ、その内容の理解が特に変更されたと考えるべき理由はないのであるから、この理解は、現行法においても同様に成り立つものである。すなわち、非継続要件によって一時所得の範疇から除かれるのは、一時の所得自体が、営利を目的として継続的に得られているという場合であると解すべきことになる。」と述べている⁶⁵。すなわち、佐藤によると所得源泉があると認められる場合とは「一時の所得」自体が反復継続的に稼得される場合のみということである。

その一方で、佐藤は「これに対して、他の所得に該当しない所得を雑所得と一時所得とに区分するという発想からは、何らかの継続的な行為との関係で一時所得が得られた場合を一時所得の範疇から除くことが非継続要件の趣旨であると考え、漠然と、「およそ所得を得ようとする継続的な活動に由来する所得は一時所得ではない」と考えられてきたようにも思われる。しかし、沿革に照らして考える限り、非課税要件を示す文言の解釈として、そのような理解は適切ではない。……何らかの「営利を目的とする継続的な行為」に関わってさえいけば、「一時の所得」が課税対象となる、という理解は、沿革からは到底導き得ないのである。」⁶⁶として、何らかの「営利を目的とする継続的行為」から「一時の所得」が得られた場合の一時所得非該当性を否定している。したがって佐藤の説によると非継続性要件によって一時所得から除かれるのは、「一時の所得」自体が反復継続的に稼得される場合のその「一時の所得」であって、何らかの「営利を目的とする継続的行為」から一時の所得が得られた場合は所得源泉性があるとは認められない。そのため、佐藤の所得源泉性の範囲は酒井の説と比較して限定的ということになる。

(3)否定説 所得源泉説を根拠にすべきでないとする考え方

⁶⁴佐藤・前掲注(38)227-231頁。

⁶⁵佐藤・前掲注(38)227-231頁。

⁶⁶佐藤・前掲注(38)231-232頁。

一方で一時所得該当性の判断に所得源泉説を用いることに否定的な研究者もいる。金子は包括的所得概念を採用している現行の所得税法について「同法が、所得をその性質に応じて一〇種類に分類していることの中に、所得源泉説の名残りを見出すことも不可能ではないかもしれないが、これはあまりに皮相的な理解というべきであろう。なぜならば、所得源泉説の核心は、所得をその源泉ないし性質に応じて分類するという形式にあるのではなく、所得の範囲を継続的源泉からの利得ないしは継続的・反覆的な利得に限定すること、すなわち所得概念を制限的に構成するという実質にあると考えるべきだからである。」と述べており、そもそも包括的所得概念の下で所得源泉説を持ち出すこと自体に否定的である。

ここまで、一時所得該当性の判断基準としての所得源泉説を肯定する説（二説）と否定する説が存在することを述べた。また、肯定する二説は共に制限的所得概念の下での所得源泉説から解釈して所得源泉性を定義付けしているものの、それが示す範囲は研究者によって異なるものとなっており、統一的な見解は存在しない。次に実際の裁判例を見ていく。

第2項 裁判例

1 量的な継続的行為（量的側面からの要件の変容）

まず、一回的行為が連続・継続した場合の継続的行為性が争われた名古屋高裁金沢支判昭和43年2月28日⁶⁷がある。この事例では福井人絹取引所の会員及び商品仲買であった控訴人が反復継続して行った人造絹糸の清算取引による所得が一時所得に該当するのか事業所得に該当するのかが争われた。名古屋高裁は判決で「清算取引の所得と、競馬、競輪の払戻金とその性質が異なることは前に認定したとおりであるところ、旧所得税第9条第1項第9号にいう『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』とは右前各号に規定する如き、所得源泉を有する所得以外の所得の趣旨と解すべきであり、従って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なく、又逆に右の如き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。しかしながら或行為若しくは状態が所得源泉とみられるかどうかは、結局所得の基礎の源泉性、恒常性によって区別するよりほかはない。従って結局一時所得とは、……その所得が前各号に規定する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

⁶⁷名古屋高裁金沢支判昭和43年2月28日行集19巻1=2号297頁。最一小判昭和47年11月9日税資66号940頁。なお、事業所得と一時所得の性質については控訴審判決が詳細に論じているため、ここでは控訴審判決を引用することとする。

は一時所得としての性質に変わりはないものであり、前記 X 主張の通達はこの趣旨に理解すべきであるが、これに反し、一回的な行為としてみた場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが連続して継続的行為となるに及んで所得源泉とみられるに至る場合即ち所得が質的に変化する場合のあることも否定することはできない。」と判示した。

この判決では、一時所得を単なる一時的な所得ではなく、「所得源泉を有しない」一時の所得と定義付けた上で、「所得源泉性の有無」は「所得の基礎に源泉性を認めるに足る継続性・恒常性の有無」を基準に判断すべきであるとしている。この見解によれば、一時所得は発生した所得の基礎に継続的ないし恒常的な源泉性が認められない偶発性の高い所得ということになる。そのため、ある所得の性質が不規則的かつ偶発的なものであるときは、一定の場合（強度に連続する場合）を除き、原則として一時所得とされる。

その一方でこの判決では、「一回的な行為としてみた場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが連続して継続的行為となるに及んで所得源泉とみられるに至る場合即ち所得が質的に変化する場合のあることも否定することはできない。」と説示している⁶⁸。つまり行為の連続性の強度によっては「継続的行為」に該当することとなり所得源泉性を有することで一時所得としての性質が変容する場合もあり得ることを示唆している⁶⁹。

この判決について佐藤は、「ここでの判示は、「その他営利を目的とする継続的行為から生じた」所得を「いわゆる所得源泉ある所得」と理解し、個別に見れば「一時の所得」である性質のもの自体が反覆継続的に得られることにより、そのような所得源泉を獲得する結果、一時所得から除かれるものと理解している。この判示は、一回限りとしてみれば一時所得となるものが、何からの継続的な行為に関連して得られた場合に一時所得から除かれる、という理解をしていないことは、明らかである」として自説との整合性を強調している⁷⁰。

2 質的な継続的行為

一方、所得源泉性の有無を介さず、直接「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」への該当性によって所得区分を判断した判決がある。

⁶⁸金子は「賭博による利得」が「一回的・偶発的なものである場合には、一時所得に属することは疑問の余地がない(所得税法九条一項九号[現在は三四条])。問題は、それが継続的に発生している場合である。この場合には、賭博に参加することによって得た利得は雑所得に該当するといえる(同一〇号[現在は三五条])が、胴元のテラ銭収入については、事業所得になるのか雑所得になるのか問題が残る。」と述べている。金子宏「テラ銭と所得税」『租税法理論の形成と解明 上巻』441頁（有斐閣,2010）。

⁶⁹酒井克彦「税務論文 馬券の払戻金に係る所得の所得区分(中)札幌国税不服審判所平成 24年 6月 27日裁決(札幌(所)平成 23第 9号)の検討」月刊税務事例 45巻 7号 10頁（2013）。

⁷⁰佐藤・前掲注(38) 234頁。

その裁判の1つに被告人 P が関連会社等から贈答された中元、歳暮や業者から供与を受けた昇進祝、住宅改築祝、訪米の餞別等は一時所得に該当するか雑所得に該当するかが争点となった東京高判昭和 46 年 12 月 17 日がある⁷¹。東京高裁はまず継続的行為とはどのようなものを定義付けしている。判決の中で「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、不許不的に発生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ものと解すべく……」と判示している。したがって、単に行為が継続しているというだけではここにいる「継続的行為」には該当しない。一方、ある行為が質的な継続的行為に該当すると認められれば、たとえ行為が 1 回に終わったとしてもそれは継続的行為として認められる可能性があることを示している。

それでは質的な継続的行為とは具体的にどのような行為を指すのであろうか。この点に関して 2 つの裁判例を見てみる。先の東京高判昭和 46 年 12 月 17 日において、「右の諸供与は、それがリベートであると、将たまた中元および歳暮並びに昇進祝、新築祝、餞別および香文であるとを問わず、すべて、これを所得税法にいう雑所得に当るものと解するのが相当である。蓋し、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、P 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、巷間個人間において社交儀礼的になされる細やかな中元、歳暮、祝儀および香宴の類いとは自ら異質のものであることが明らかであるばかりでなく、右のような諸供与は、これを各業者と P との年間における金品授受の関係として全体的に考察すれば、名目はそれが中元、歳暮、祝儀、餞別または香文であっても、決して唯だ一過性または一回限りのものではなくて、炯眼な業者らが敏感にそれぞれの機会を捉えては、P の愛顧や恩寵を得るために、営々と反覆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ものといえるからである。」として一時所得該当性を否定し、雑所得と認定した。

また、これに類似する裁判で政治献金等収入が雑所得に該当するとされた刑事事件（東京地判平成 8 年 3 月 29 日⁷²）がある。この裁判は所属政党及び内閣の要職を歴任し、政界において実力者としての地位を固めていた国会議員 B が毎年盆暮の時期を中心に大手の建設業者や地元の業者をはじめとする法人、個人から受領していた巨額の政治献金収入及び B の公設秘書 G が B に政治献金をしていた建設業者をはじめとする法人、個人から毎年盆暮の時期を中心に供与を受けていた現金（裏献金）収入が所得税法上、一時所得か雑所得かが争われた事例である。

東京地裁は B の政治献金収入に関して「郵政・運輸の各政務次官のほか建設大臣を務めた B は……昭和 58 年ころから自民党及び内閣の要職を歴任して、いわゆる政界の実力者と

⁷¹東京高判昭和 46 年 12 月 17 日税資 64 号 1672 頁。

⁷²東京地判平成 8 年 3 月 29 日税資 217 号 1258 頁。

しての地位を固め、建設行政等の各方面に強大な政治的影響力を有するに至ったこともあって、昭和 62 年から平成元年にかけてのころには、B 議員の政治的影響力に期待する大手の建設業者を含む多数の法人、個人等から、毎年盆暮の時期を中心に巨額の政治献金を受領するようになり、その中から政治活動のための費用も支出していたことが認められる。このように B 議員への政治献金は、政界の実力者としての B の地位及びその職務としての政治活動を期待して(すなわち政治活動に対する付託を伴って)なされ、その趣旨からして継続的に供与される性質を有するものであり、その中からその期待(付託)に応じた政治活動のための費用を支出することが予定されていたものと認められる。」と判示した。

また、G の裏献金収入に関しても「このような立場にあった G は、B 議員に政治献金をしていた建設業者をはじめとする法人、個人等から毎年盆暮の時期を中心に継続的に現金の供与を受けていたが、B 議員が政界の実力者としての地位を固めていくにしたがって、B への取次ぎ又は G 自身による関係者への口利きなどを期待して G に供与される現金の額も増えていったこと、その後、G が B 議員の公設秘書を辞めた平成 4 年の暮の時期には右のような現金の供与はなされていないことが認められる。このように G への現金の供与は、政界の実力者である B の公設秘書という G の地位及びその職務を前提とした上、右のような議員秘書としての活動の付託を伴ってなされ、その趣旨からして継続的に供与される性質を有するものであることが認められる」などと判示した。したがって、質的な継続的行為とは取引先との関係や地位や職務などに基づく行為を指す。これらは継続的に供与される性質を有するものであることから質的な継続的行為として継続性が認定されている。そのため地位や職務などに基づいていればたとえ行為が 1 回で終わったとしても継続性は認められることになる。実際、G の裏献金収入に関する継続性の要件について裁判所は「弁護人は政治献金・裏献金は、無償供与である以上、何時中断されても文句を言えないから、法律的には一時のものと解すべきであり、被告人の裏献金につき、現に突然中止されたり、一時中断しているものも数多く、少なくともこれらは一時所得である旨主張する。しかし、年に一回であっても毎年というように現に継続的に供与されているものはもちろん、たとえなんらかの事情により一回限りに終わったものであっても、その献金当時はさらに継続されることが予定されていたものは継続性の要件を充足すると解するのが相当である。」と判示しており、東京高判昭和 46 年 12 月 17 日と同様に一回的な所得における「質的な継続性」の存在を認めている。

この 2 つの判決は先の名古屋高裁金沢支判昭和 43 年 2 月 28 日と異なり所得源泉性の有無については言及しておらず、所得源泉性が一時所得該当性の判断基準となっていないことが分かる。すなわち、先の名古屋高裁金沢支判昭和 43 年 2 月 28 日では「1 回的な行為が連続した場合」という「量的な継続性」の観点から所得源泉性が認められるとして一時所得非該当と判断されたが、この 2 つの裁判では「継続性」を質的な概念と定義付けした上で地位や職務に基づくものであれば中元や政治献金等という本来の性質としては一回的

な所得であっても全体として見た場合には反復継続しているものの一部であるという「質的な継続性」が認められると判示した。

また、この 2 つの裁判で特徴的な点は「質的な継続性」は単独で判断されるものではなく、「対価性」と合わせて判断されたことである。実際、両判決は対価性の有無や継続性の有無を個別に論じていない。東京地判平成 8 年 3 月 29 日で「継続性」について見ると、政治献金を受けた B や裏献金を受け取った G において、政界実力者である国会議員としての地位やその公設秘書といった「地位及びその職務」は安定的な所得源泉としての基礎を意味している。その一方で、「対価性」について見ると、B 議員の政界の実力者としての地位及びその職務が単に対価性の根拠となるとして政治献金等収入の雑所得該当性を肯定しているのではなく、対価性が継続性の認定にも影響を与えているという解釈を行っているように思われる⁷³。したがって、「継続性」と「対価性」を個別に判断するのではなく、むしろ「継続性及び対価性」を同時に考慮して総合的に判断しているといえる。

なお、この 2 つの裁判から安定的な所得の源泉に関しては何も有形資産である必要はないことが分かる。すなわち、関連会社との取引関係が判示されていた東京高裁昭和 46 年 12 月 17 日判決や国会議員及びその秘書の地位や職務が判示されていた東京地裁平成 8 年 3 月 29 日判決から想起できるとおり、無形的な地位やノウハウのようなものであってもよいと思われる⁷⁴。

第 2 節 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

第 1 項 非対価性要件の意義

沿革で見たとおり、一時所得の非対価性要件の内、「労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの」は昭和 27 年改正により、「資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」は昭和 39 年改正によりそれぞれ追加された要件である⁷⁵。特に昭和 27 年改正については、一時所得の概念を偶発的な所得に限定することを目的として、「役務の対価たる性質」を有する所得はたとえ一時の所得であっても雑所得とすることとされた⁷⁶。この点に関して酒井は、「この改正は、一時所得を単に「一時の所得」か否かという点のみで判断するのではなく、一時所得が課税の対象から除外されていた理由である「所得源泉性」の有無によって判断するという姿勢を一層徹底するために行われたと理解することも可能である。」と述べている⁷⁷。その一方で、昭和 22 年第二次改正前に「所得源泉性の有無」が課税所得と非

⁷³酒井・前掲注(30)10 頁。

⁷⁴酒井・前掲注(30)10 頁。

⁷⁵佐藤・前掲注(38)222 頁。

⁷⁶酒井・前掲注(7)205 頁。同旨で注解所得税法研究会・前掲注(3)913 頁。

⁷⁷酒井・前掲注(7)205 頁。

課税所得を区別する判断基準とされていたのは、課税所得の範囲を制限する上で「営利の事業」は収入源としての継続を有するものであって、営利の事業に属するものであれば税法上の所得として明確であると考えられていたからであるが、非対価性要件が加わったことにより従前の一時所得と事業所得、一時所得と雑所得等を区別する本質的な特徴が収入源の継続性ではなくなったことを意味するという意見もある⁷⁸。

第2項 「対価としての性質を有するもの」の意義

この非対価性要件に関して特筆すべきは、当該要件が「対価」という文言にとどまらず、「対価としての性質を有するもの」として、その性質を有するものにまで対象を拡張している点である。この点を文理に忠実に捉えると、必ずしも見返りとの関連性が明確ではなかったとしても、ある種見返りのような性質を有してさえいれば対価性を有することとなり、一時所得に該当しないといえる⁷⁹。したがって、一時所得にいう「対価性」とは、いわば見返りのようなものをも広く包摂しているものであると解するべきである⁸⁰。

実際、前述の東京高判昭和46年12月17日では、「役務の対価とは、狭く給付が具体的・特定の役務行為に対応・等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連してなされる場合をも含むものと解するのが相当である。」と判示している。また、同じく前述の東京地判平成8年3月29日では、「供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合も、偶発性とはいえないものについては、対価性の要件を充たす」と判示している。さらに、旧国立大学の助教授であったXが発明に係る特許権を大学を通じて国に譲渡したことに伴い受け取った補償としての金員が一時所得に該当するか雑所得に該当するかが争われた事例（東京高判平成28年11月17日）⁸¹がある。この判決の中で一時所得については、その性質上、担税力が低いとの考慮によるものと解されることとした上で「所得税法34条1項が「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得を一時所得から除外している趣旨が、そのような性質を有する所得は偶発的に生じたものとはいえないことにあることからすれば、「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得については、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解するのが相当である。」と判示している。したがって、「対価としての性質を有するもの」とは厳密に反対給付の関係にあるものに限定されない。

⁷⁸増田・前掲注(33)131-132頁。

⁷⁹酒井・前掲注(69)14頁。

⁸⁰酒井・前掲注(69)14頁。

⁸¹東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934。

このように文理上も過去の裁判からも非対価性要件の判断においては給付とそれに対応する役務との間に個別的、直接的な関係性までは要求されておらず、そこでは専ら給付を受ける者の地位など給付提供者との関係性や職務関連性を前提とした上で非対価性が判断されているといえる⁸²。

それではなぜ所得税法 34 条 1 項が「対価」ではなく、広く「対価としての性質」を有するか否かを問題としているのか。この点について酒井は、「役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有する所得が一時所得から除外されているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得でなく、その担税力は、対価性のない偶発的な所得のそれよりは典型的に大きいとみなし得ることに基づくものである。すなわち、ここでは、非偶発的所得としての「偶発性」に満ちた所得ではないという点を要件化するために、「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」という要件が、一時所得該当性要件として規定されているという理解である。」と述べている⁸³。この理由について酒井は、「……一般に営利活動は、多かれ少なかれ偶発性を内包するものである。……事業所得には、自己が負担すべき偶発的なリスクが常に内在するのであるが、一時所得はその偶発性が極めて高い所得としての性質を有しているとみることもできる。そのため、一時所得該当性においては、かかる偶発性の高いもののみを対象とするため、「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」という要件を設定している」と述べている⁸⁴。したがって、対価性とは偶発性の高低の問題であり、対価性が認められる場合には偶発性が低いことになり、対価性が認められない場合には偶発性が高いことになる。そのため、「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」という要件は偶発性の高い所得と低い所得を画する要件であるといえる。

第 3 節 小括

沿革で見たように現行の一時所得は明治 20 年の所得税法制定時から昭和 22 年第 2 次改正まで税法が継続的ではないあるいは恒常的ではない所得については課税対象としないとしていたものを、包括的所得概念の観点から課税所得に取り込んだものである⁸⁵。そのため、当時、制限的所得概念の下で非課税所得を選定する基準として用いられた所得源泉説（所得源泉性の有無）を現行の所得税法上の一時所得該当性の判断基準とする学説及び判決がある。しかし、本章で見たように所得源泉性の有無の範囲については一義的なもので

⁸²酒井克彦「所得税の事例研究(第 11 回)雑所得にみる所得区分上の消極的意義と包括的所得概念--所得区分を巡る諸問題」月刊税務事例 38 卷 10 号 52 頁 (2006)。

⁸³酒井・前掲注(69)11 頁。

⁸⁴酒井・前掲注(69)11-12 頁。

⁸⁵酒井・前掲注(30)10 頁。

はなく研究者で見解が分かれる。また、増田は一時所得に係る所得源泉性の有無による解釈を支持するとした上で、「しかしながら、所得源泉の有無を判定するにあたっての「源泉性を認めるに足る継続性恒常性」の認定基準は何なのか」と述べ、所得源泉性の認定基準が明らかでない点を指摘している⁸⁶。また、そもそも包括的所得概念の下で所得源泉説を持ち出すこと自体に否定的な意見も存在する。

一方で、包括的所得概念採用後に「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」という文言が追加されている。また、所得源泉性の有無を判断基準としない判決も存在する。これらの裁判では質的な継続的行為への該当性が争点となったが、いずれも非継続性要件及び非対価性要件を個別に検討しながらも 2 つの要件を総合的に勘案して一時所得の本来の性質である一時性・偶発性を直接判断した。したがって、「所得源泉性の有無」が一時所得該当性の判断基準として有用ではない可能性がある。

そうした中で近年、本来一時的・偶発的所得の典型ともいえる当たり馬券の払戻金による所得においてコンピュータや IT 技術を巧みに利用して大量の馬券を機械的に購入することにより多額の払戻金を得るという従来所得税法が想定していなかった購入形態と取引規模の馬券購入行為が現れた。そこで、次章では馬券裁判を通じて一時所得の課税要件について考察する。

⁸⁶増田・前掲注(33)105 頁。

第3章 馬券裁判における一時所得該当性の判断基準

第3章では、近時の裁判例として当たり馬券の払戻金の所得区分を巡る5つの裁判を取り上げる。これらの裁判はいずれも馬券を多数回かつ頻繁に購入することにより多額の払戻金を得た事件であり、このような馬券の購入形態は従来所得税法制定時には存在していなかったものである。各事例により購入態様や利益の状況等は異なっており、裁判の結果も一時所得と雑所得との間で判断が分かれている。そのため、一時所得と他の所得を区分する際の「一時性と継続性」の判断基準を検討する上で非常に重要な論点を包含している事案と考えられるため、本章で取り上げることにする。まず第1節では一時所得非該当（雑所得）と判断された初めての最高裁判決である最三小判平成27年3月10日（大阪事件）及び大阪事件と同じく雑所得と判断された最二小判平成29年12月15日（札幌事件）を取り上げ、一時所得非該当の判断基準を検討する。その一方で他の3つの裁判（東京事件、横浜事件、高松事件）では当たり馬券の払戻金は一時所得と判断されていることからこれらを第2節で取り上げる。最後に第3節で各事例の取引形態や利益の状況等を比較検討することにより、いずれの要素が「一時性と継続性」に係る一時所得該当性の判断に強く影響を及ぼしているのかを考察し、その上で一時所得該当性の判断基準を整理する。

第1節 一時所得非該当と判断された馬券裁判

第1項 大阪事件

1 事案の経緯

本件は、馬券を自動的に購入できるソフトを使用し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上げていた被告人Xが、その所得につき正当な理由なく確定申告書を申告期限までに提出しなかったという所得税法違反の事案である⁸⁷。

2 本件の事実関係

給与所得者（地方公務員）であるXは、平成16年から同21年⁸⁸にかけて日本中央競馬会（以下、「JRA」という。）と「日本中央競馬会PAT方式電話投票（A-PAT）」⁸⁹に関する約

⁸⁷最三小判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁（以下、「大阪事件判決」という。）。

⁸⁸Xが起訴されたのは平成19年から同21年の3年分の所得についてであり、平成18年度以前の所得については公訴時効が成立し起訴されていない（平成16年の収支はほぼゼロであったが、平成17年は約900万円、同18年は約500万円の利益が上がっていたとされている。）。

⁸⁹PAT（Personal Access Terminal）の略。専用の口座を開設すれば残高内で自宅のパソコン等からインターネットを介してチケットレスで馬券を購入でき、馬券の購入代金の支払

定」を結んだ PAT 会員としてインターネット等を利用して継続的に馬券を購入していた。X は PAT によって馬券を購入するに際し、回収率⁹⁰を高めることを目的として市販の馬券自動購入ソフトを使用していた。X は同ソフトにあらかじめ設定されている条件に、インターネット上の競馬情報配信サービス等で得られた過去のレースデータを分析した結果から導き出された独自の条件を追加し、これに合致する馬券を同ソフトに抽出させ、X 自身が作成した計算式を用いて自動的に算出される金額で購入していた。馬券購入代金の支払と払戻金の受取はすべて PAT により銀行口座を介して行われていた。馬券の購入はコンピュータにより自動的に行われるため競馬が行われる土日はパソコンをつけたまま外出することが多く、2 週間以上パソコンをつけたままにして馬券を購入したこともあった。X は毎週土日に開催される中央競馬の全ての競馬場のほとんど全てのレースに関し、数年以上にわたって大量かつ網羅的に 1 日当たり数百万円から数千万円の単位で毎年 10 億円前後馬券を購入し続けていた。馬券を購入する金額は、収支を安定させ、かつ、残高が効率よく増えるという点を重視したプログラムにより決定されていた⁹¹。X はこのような購入態様をとることにより、当たり馬券の発生に関する偶発的要素を可能な限り減殺しようとするのと同時に、購入した個々の馬券を的中させて払戻金を得ようとするのではなく、長期的に見て当たり馬券の払戻金の合計額と外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の合計額との差額を「利益」とすることを意図して馬券を購入し続けた。

及び当たり馬券の払戻金の受領の決済は同口座で行うことができる。また、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特定の銀行預金口座で行うことが可能となっている。日本中央競馬会（JRA）が提供する PAT には A-PAT 方式と即 PAT 方式という 2 種類の馬券購入システムがある。前者はパソコン、携帯電話及びプッシュホン電話により馬券を購入することができ、利用時の馬券の購入代金の支払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）を通じて行われる方式である。一方、後者は携帯電話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額の支払及び払戻金の受領は全て加入時に登録した特定の銀行口座を通して行われ、馬券の発売時間帯にも入出金が可能な方式である。馬券の販売及び払戻金の支払方法は、かつては窓口において販売及び支払を行う方法が主流であったが、令和 2 年 12 月末時点で電話・インターネット投票会員数は、5,064,402 名、電話・インターネット投票による発売金は発売金総額の 92.7%（前年 70.3%）に上り、現在は電話・インターネット投票が主流となっている。日本中央競馬会「事業報告書 令和 2 年度」53-80 頁、<https://jra.jp/company/about/financial/pdf/houkoku02.pdf>, (2021.6.19)。

⁹⁰「回収率」とは、外れ馬券を含む全ての有効馬券の購入代金の合計額に対する的中馬券の払戻金の合計額の比率のことをいう。これに対して「的中率」とは、購入した馬券の数（レース数）に対する的中した馬券の数（レース数）のことをいう。

⁹¹X は、競馬に使用する資金を 100 万円と決め、PAT 口座の残額が増えた場合にはそれに応じて馬券の購入金額を増やし、PAT 口座の残額が減った場合にはそれに伴い購入金額も小さくなるような金額式を作成し、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等、X は PAT 口座の残額に応じて収支の安定を図り、かつ効率よく残高を増やすことができるような金額式を考案した。

その結果、本件の公訴事実とされた平成 19 年から同 21 年までの 3 年間に於いて平成 19 年は約 1 億円、平成 20 年は約 2,600 万円、平成 21 年は約 1,300 万円の利益を上げていた。これらの年度につき正当な理由なく確定申告書とその提出期限までに提出しなかったとして、X が所得税法 241 条の単純無申告犯に問われたのが本件である。

第一審⁹²は、馬券購入行為から生じた所得は一時所得（所得税法 34 条 1 項）ではなく雑所得（所得税法 35 条 1 項）にあたるとしたうえで、外れ馬券の購入費用は「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」（所得税法 37 条 1 項後段）として必要経費の控除が認められると判示した。控訴審⁹³も、馬券購入行為から生じた所得は雑所得にあたるとしたうえで、外れ馬券を含めた全馬券の購入費用が「直接に要した費用」（所得税法 37 条 1 項前段）にあたり、必要経費として控除されると判示した。これに対して、検察官は本件には当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得にあたるか雑所得にあたるか、外れ馬券の購入代金が所得税法上の必要経費にあたるか否かという法令の解釈に関する重要な事項が含まれていると主張して事件受理の申立てをし、最高裁はこれにつき受理決定をした⁹⁴。

3 争点

大阪事件における主要な争点は以下の 2 点である。

- ①馬券の払戻金に係る所得が一時所得に該当するか、雑所得に該当するか。
- ②外れ馬券の購入代金は所得金額の計算上、控除できるか。

4 裁判の経緯（各当事者の主張及び下級審判決）

(1)各当事者の主張

上記各争点についての当事者主張の要点は、以下のとおりである。

ア X（納税者）の主張

(ア)所得区分（上記 3①）について

本件における馬券の払戻金に係る所得は一時所得（所得税法 34 条 1 項）ではなく雑所得（所得税法 35 条 1 項）に該当する。

(イ)外れ馬券の購入代金の控除（上記 3②）について

外れ馬券の購入代金は所得税法 37 条 1 項に定める必要経費に該当し、所得金額の計算上控除することができる（所得税法 35 条 2 項 2 号）。

⁹²大阪地判平成 25 年 5 月 23 日刑集 69 卷 2 号 470 頁。

⁹³大阪高判平成 26 年 5 月 9 日刑集 69 卷 2 号 491 頁。

⁹⁴最三小判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 卷 2 号 434 頁。

イ 検察の主張

(ア)所得区分（上記 3①）について

本件における馬券の払戻金に係る所得は一時所得に該当する。

(イ)外れ馬券の購入代金の控除（上記 3②）について

馬券の払戻金に係る所得は一時所得に該当するため、「その収入を得るために支出した金額」（所得税法 34 条 2 項）として控除する金額は当たり馬券の購入代金のみであり、外れ馬券の購入代金は所得の金額の計算上控除することはできない。

(2)下級審判決

ア 第一審（大阪地判平成 25 年 5 月 23 日 納税者勝訴「雑所得」）

第一審⁹⁵は次のように「所得源泉性の有無」を判断基準として用いた。「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。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。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。」⁹⁶という判断枠組みを示した。その上で、「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」としつつも本件馬券購入行為は、一般的なそれと異なり、回数、金額が極めて多数、多額で、その態様も機械的、網羅的であり、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づき利益を得ることに特化したもので、実際に多額の利益を生じていて、本件馬券購入行為の形態が客観性を有していること

⁹⁵第一審の判例研究は、末崎衛「判批」税法学 570 号 167-182 頁（2013）、末崎衛「判批」税務 QA137 号 78-82 頁（2013）、木山泰嗣「判批」税経通信 68 巻 15 号 178-182 頁（2013）、佐藤英明「判批」ジュリスト 1459 号 8-9 頁（2013）、高橋祐介「判批」法学教室 398 号 38-44 頁（2013）等がある。

⁹⁶手塚はこの判決文について「この基準は判決文が言うところの所得源泉性の有無を決定する具体的基準であり、所得源泉性という中間基準はなくても問題はない。」とし「また、そもそも一時所得を生み出す活動も課税対象である以上、所得源泉と言いうることも示唆される。」と述べている。手塚貴大「判批」ジュリスト 1474 号 9 頁（2014）。

から「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ことが出来るから、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である」とし、本件払戻金の所得区分を雑所得とした。

イ 控訴審（大阪高判平成 26 年 5 月 9 日 納税者勝訴「雑所得」）

一方、控訴審⁹⁷ではまず、第一審で示した「所得源泉性の有無」を判断基準とすることを次の通り明確に否定した。「もっとも、原判決がいう所得源泉性がどのような概念かは上記判断要素によってもなお不明確である上、一時所得や雑所得をも課税対象とした現行の所得税法の下で、これを一時所得かどうかの判断基準として用いるのには疑問がある。また、原判決は、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、強度に連続することによって所得が質的に変化して（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の）継続性、恒常性を獲得すれば、所得源泉性を有する場合がある旨説示するのであるが、結局、所得源泉という概念から継続的所得という要件が導かれるわけではなく、どのような場合に所得が質的に変化して所得源泉性が認められるのかは明らかでなく、それ自体に判断基準としての有用性を見いだせない」。すなわち、これは現行の所得税法ではすべての所得を所得の対象とする包括的所得概念が採用されており、所得源泉性がある所得を課税対象とし所得源泉性がない所得は非課税とする制限的所得概念が採用されていないため、制限的所得概念の下での所得区分の判断根拠である所得源泉性の有無が現行の所得税法の下における所得区分の根拠となり得ないことを意味している。

その上で控訴審は次の判断枠組みを定立した。「そうすると、一時所得に当たるかどうかは、所得税法 34 条 1 項の文言に従い、同項の冒頭に列挙された利子所得から譲渡所得までの所得類型以外の所得のうち、「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」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」かどうかを判断すれば足り、前者については、所得源泉性などという概念を媒介とすることなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして、「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のが相当であり、その判断は「行為の本来の性質だけではなく、行われる回数や頻度等の反復性及び規模に関する事情を当然に考慮に入れるべきであり、ある 1 回の行為から生じた所得が行為の性質等に照らして一時所得と解される場合であっても、その行為が一定期間に頻繁に繰り返されることなどによって営利目的性及び継続性が認められれば、異なる所得に区分されることを肯定すべきである。」とした上で、「本件馬券購入行為はその全体を一連の行為としてとらえるべきであり、その払戻金による所得は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当た」るため、本件馬券購入

⁹⁷控訴審の判例研究は、末崎衛「判批」税務 QA149 号 49-53 頁（2014）、図子・前掲注(39)217-220 頁、手塚・前掲注(96)8-9 頁等がある。

行為による所得を雑所得であるとした。したがって、本来の性質が一時所得であっても、それが連続することによって営利性と継続性が認められれば、雑所得に該当することを判示したといえる⁹⁸。

5 上告審の判旨（大阪事件判決 納税者勝訴「雑所得」）

(1)本件払戻金の所得区分について

「所得税法 34 条 1 項は、一時所得について、「一時所得とは、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から生じた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をいう。」と規定している。そして、同法 35 条 1 項は、雑所得について、「雑所得とは、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と規定している。

したがって、所得税法上、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どころ、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。

これに対し、検察官は、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、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り、当たり馬券の払戻金が本来は一時的、偶発的な所得であるという性質を有することや、馬券の購入行為が本来は社会通念上一定の所得をもたらすものとはいえない賭博の性質を有することからすると、購入の態様に関する事情にかかわらず、当たり馬券の払戻金は一時所得である、また、購入の態様に関する事情を考慮して判断しなければならないとすると課税事務に困難が生じる旨主張する。

⁹⁸この点に関して木山は「控訴審のように所得源泉性を判断枠組みから外したとしても、結局のところ、反復継続性があるかどうかの諸要素を判断することには大きな差異がないことからすると、この判断枠組みに対する考え方の差異には、あてはめを通じた具体的な結論の差異をもたらすほどの違いがあるといえるのかが定かでない。」と述べている。木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー5巻1号202頁（2015）。

一方、図子は「昭和 22 年の所得税法の第二次改正において、一時所得が新たな所得区分として課税の対象となり、所得税法は包括的所得概念に立ったと思われ、現行所得税法も全体として包括的所得概念に立っているといえる。しかし、現行所得税法においても、一時所得はその 2 分の 1 に課税され、所得の半分は課税されないことから、制限的所得概念の考えが残っているといえる。」とした上で、「本判決は、包括的所得概念により立法されている現行法下で、制限的所得概念における所得源泉性を論ずる必要はないとするが、現行法でも所得区分として一時所得が設けられている以上、所得源泉性を検討する必要があると考える。」として所得源泉性の基準を否定した高裁判決を批判している。図子・前掲注(39)219頁。

しかしながら、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。また、画一的な課税事務の便宜等をもって一時所得に当たるか雑所得に当たるかを決するのは相当でない。よって、検察官の主張は採用できない。

以上によれば、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」。

(2)外れ馬券の購入代金の必要経費該当性について

「雑所得については、所得税法 37 条 1 項の必要経費に当たる費用は同法 35 条 2 項 2 号により収入金額から控除される。本件においては、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、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応することができ、本件外れ馬券の購入代金は同法 37 条 1 項の必要経費に当たると解するのが相当である。

これに対し、検察官は、当たり馬券の払戻金に対応する費用は当たり馬券の購入代金のみであると主張するが、被告人の購入の実態は、上記のとおり的大量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るのは相当でない。また、検察官は、外れ馬券の購入代金は、同法 45 条 1 項 1 号により必要経費に算入されない家事費又は家事関連費に当たると主張するが、本件の購入態様からすれば、当たり馬券の払戻金とは関係のない娯楽費等の消費生活上の費用であるとはいえないから、家事費等には当たらない。

以上によれば、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金という費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するなどの本件事実関係の下では、外れ馬券の購入代金について当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができるとした原判断は正当である」。

6 研究⁹⁹

(1)規定上の問題点

一般に、競馬の馬券の払戻金は所得税法 34 条 1 項に定める一時所得の典型であり、また所得税基本通達 34-1(2)にも例示されている。しかし、大阪事件においては一般の馬券愛好家による馬券の購入態様とは明らかに異なる馬券の購入が行われた。このような購入態様の下での当たり馬券の払戻金が一時所得に該当するのか雑所得に該当するのかが問題となった。また、どちらの所得に含まれるかで、それぞれ控除できる金額の範囲が大きく異なる。特に外れ馬券の購入代金を控除できるかは税額に大きな影響を及ぼすことになる¹⁰⁰。そこで、大阪事件の事実関係の下、当たり馬券の払戻金が所得税法 34 条の規定により一時所得に該当するのか、一時所得に該当しないため所得税法 35 条の規定により雑所得に該当するのか及び外れ馬券の購入代金は所得の金額の計算上控除できるのかが問題となった。

(2)解決手法

ア 判断枠組み

最高裁は以下の 2 つの判断枠組み A 及び B を定立した。

A「所得税法上、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、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る」¹⁰¹。

⁹⁹最高裁の判例評釈は、佐藤英明「判批」ジュリスト 1482 号 10-11 頁 (2015)、長島弘「判批」税制研究 68 号 74-83 頁 (2015)、楡井英夫「判批」法曹時報 68 巻 2 号 600-631 頁 (2016)、楡井英夫「判批」ジュリスト 1489 号 101-104 頁 (2016)、中村和洋「判批」法学セミナー 61 巻 3 号 10-14 頁 (2016)、木山・前掲注(98)193-216 頁、木山泰嗣「判批」税経通信 70 巻 9 号 190-195 頁 (2015)、高橋祐介「判批」法学教室 421 号 42-49 頁 (2015)、林仲宣「判批」法律のひろば 68 巻 5 号 70-71 頁 (2015)、林仲宣「判批」税務弘報 63 巻 5 号 91-95 頁 (2015)、田中治「判批」別冊 jurist52 巻 2 号 88-89 頁 (2016) 等がある。またその後、大阪事件と同様に約 78 億円の馬券の払戻金の所得区分及び外れ馬券の購入代金の必要経費該当性が争われた裁判 (札幌事件。第 2 項で詳述。)との比較で、木山泰嗣「判批」判例時報 2398 号 137-142 頁 (2019)、酒井克彦「判批」税経通信 70 巻 7 号 97-105 頁 (2015)、漆さき「判批」ジュリスト 1499 号 127-130 頁 (2016) 等がある。

¹⁰⁰佐藤は「本件における真の争点」は「外れ馬券の購入に充てた支出を所得計算において払戻金 (収入) から控除できるか、という点にある。」と述べている。佐藤・前掲注(95)9 頁。また、高橋も「本件では申告すべき税額が問題になったが、すでに指摘されているとおり、具体的には払戻金に係る所得を計算する上で (主として) 外れ馬券の購入代金を控除できるかどうか真の問題点である。」と述べている。高橋・前掲注(99)45 頁。

¹⁰¹高橋は「行為の態様や規模、期間といった事業の総合考慮が「文理に照らし」て導かれる旨の判示は、租税法律主義 (憲法 30 条・84 条) が要請する厳格な文理解釈に沿う。」と述べている。高橋・前掲注(99) 47 頁。

B「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」。

イ 非継続性要件について

まず、最高裁は一時所得及び雑所得の定義から判断枠組み A を導出した。ここで一時所得の課税要件を 3 要件と見る考え方¹⁰²と、4 要件と見る考え方¹⁰³があるが、以下では最高裁の判断過程を追ってみる。まず、判断枠組み A において「所得税法上、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、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、……[下線は筆者]」と述べており、また、あてはめの部分でも、「……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[下線は筆者]」と述べていることから「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」を 1 つの単位として検討対象としている。したがって、最高裁は一時所得の課税要件を 3 要件ではなく 4 要件で捉えていると考えられる。そのため、「営利を目的とする継続的行為」に該当する場合には雑所得となり、該当しない場合には一時所得となる。つまり「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当する場合には発生した所得が一時の所得であろうがあるまいが雑所得に該当することとなる。

¹⁰²3 要件で論じているのは、木山・前掲注(98)195-196 頁 (2015)。木山は「除外要件」「非継続性要件 (ここでは「一時の所得」の要件を含む。)」及び「非対価性要件」が「一時所得の「課税要件」であることについては、異なる見解も存在するが、異なる見解も大きな意味では 3 要件で整理していることを考えると、3 要件で整理することについて特に問題ない」と考える。他には、池本征男「批判」*Accord tax review* 5 号 24 頁 (2013)。

¹⁰³4 要件で論じているのは、佐藤・前掲注(38) 222 頁。佐藤は一時所得の課税要件は「①除外要件、②非継続要件、③非対価要件と呼ぶことができ」とした上で「厳密に言えば、②非継続要件は、②⑦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こと、④一時の所得であることの 2 つの要件に分解できる」と述べている。

また、酒井は「②の要件は分節して解釈すべきであって、一時所得とは、少なくとも、「継続的行為以外の行為」から生じた所得でなければならないし (②-1)、また、そのことに加えて、そこから発生する所得は、「一時の所得」でなければならない②-2 と考える」と述べている。酒井・前掲注(99) 99 頁。

一方、同じ 4 要件でも図子は「①利子所得等 8 種類の所得区分以外の所得であること、②一時の所得であること、③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、④役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有さないこと」とした上で、「①の要件の次に②の「一時の所得」の要件を満たすか否かが検討される必要がある。」と述べている。図子・前掲注(39) 218 頁。

ウ あてはめ

判断枠組み A を定立した上で最高裁は事実関係へのあてはめを行っている。その前段で最高裁は「……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……[下線は筆者]」¹⁰⁴と述べているが、ここで「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の検討要素はどの部分までを指すかが問題となる。すなわち「……当たり馬券の払戻金を得ること」までを指すのか「……多額の利益を恒常的に上げ」までを指すのかである。

この点に関して、まず最高裁は判断枠組み A において「行為の期間、回数、頻度その他の態様」だけではなく「利益発生の規模、期間その他の状況等の事情」を判断要素に加えていることから「多額の利益を恒常的に上げ」という事実も「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の検討要素であるといえる。また、大阪事件判決での一時所得該当性の判断基準は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」への該当性であり、その検討要素に「多額の利益を恒常的に上げ」との文言があるということは、「多額の利益を恒常的に上げているか」は「一時の所得」か否かの検討要素ではなく「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の検討要素であると考えるのが文理上妥当だろう（仮に「多額の利益を恒常的に上げ」ることが「一時の所得」の検討要素だとすれば、当該文言は必要ないはずである）。したがって、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するためには多額の利益を恒常的に上げなければならない。すなわち、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をして単に「当たり馬券の払戻金」を得るだけではなく、「当たり馬券の払戻金を得て、多額の利益を恒常的に上げる」ことまでが要件として求められることになる。

エ 大阪事件判決における非継続性要件の意義

最高裁は判断枠組み B の前段で、「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」として、まず所得区分はそれが設けられた法の趣旨目的を考慮して判断すべきであるとする所得税法における法解釈の原則

¹⁰⁴楡井は「本件事実関係について、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」との評価を示した上で、本件の当たり馬券の払戻金は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」として雑所得に当たる旨判断した」が「検察官は、馬券の購入行為は、馬券の期間、回数、頻度がいくら大きくても、あくまでも個々の馬券の購入行為の集合にすぎない旨主張していたことから、本件事実関係に対する評価の違いが両者の結論の違いに現れた」と述べている。楡井・前掲注(99) 104 頁。

を述べている¹⁰⁵。そのため具体的で確定的な判断要素を明示せず、様々な要素を総合考慮して判断すべきとし、さらに後段では「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。」として、本来的な性質から画一的な判断を行うことを明確に否定している。これは、対象となる所得の性質がある特定の行為の形態をとることによって、本来の性質から変わりうる可能性があることを示唆しており、その可能性について検討することを排除してはならないことを意味している。

それでは大阪事件における「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」とは何を意味するのか。ここで、「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。……」として、最高裁は「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」としている。したがって、これを先ほどのあてはめの文に代入すると「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をして「本来的な性質が一時的、偶発的な所得」を得ることにより、多額の利益を恒常的に上げる結果を得る行為は（一時所得よりも一時性、偶発性が小さい）雑所得に該当すると言い換えることができる¹⁰⁶。つまり、これは「本来的な性質が一時性、偶発性が高い当たり馬券の払戻金という所得」について「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をすることにより当該一時性、偶発性を下げることによって成功して、それを「多額の利益を恒常的に上げた」という結果として証明できた場合には一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有すると認められ、その所得は一時所得ではなく雑所得に該当するということを意味している。

以上より、大阪事件判決においては一時所得該当性の判断基準として「偶発性の高低」が用いられており、本来の性質が一時所得である当たり馬券の払戻金に関しては「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をして、結果として「多額の利益を恒常的に上げ」たか否かによって偶発性の低下の有無を検討することにより一時所得該当性を判断している。

なお、最高裁は「多額の利益を恒常的に生み出す」源泉となる「ノウハウ」については一切言及していない。つまり、多額の利益を恒常的に上げることが必要条件であり、ノウハウの存在は十分条件と言える。逆にたとえ何らかのノウハウが存在していても利益が出

¹⁰⁵木山・前掲注(12) 77-78 頁。

¹⁰⁶酒井は「一般に営利活動は、多かれ少なかれ偶発性を内包するものである。」とした上で、「事業所得には、自己が負担すべき偶発的なリスクが常に内在するのであるが、一時所得はその偶発性が極めて高い所得としての性質を有しているとみることもできる。」とし「所詮、偶発性は程度の問題にすぎないのであるが、より偶発性の高い所得区分が一時所得であると言える。」としている。また、「偶発的なリスクを有しながらも、反復継続して営利性・有償性を維持し得るほどに偶然性を軽減させることに成功した所得については、事業所得性が肯定されると考える。」と述べている。酒井・前掲注(69)11-12 頁。

ていなければ、営利を目的とする継続的行為として認められないことを示唆している。また、第一審で判断基準として用いられた「所得源泉性」について大阪事件判決では言及していない。この点に関して控訴審では所得源泉性の有無を判断基準とすることを明確に否定していること、及び判断枠組みにおいて控訴審では「行為の本来の性質だけではなく、行われる回数や頻度等の反復性及び規模に関する事情を当然に考慮に入れるべきであり、」とした一方で、大阪事件判決では「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。」として利益の状況等も検討対象としたという相違はあるものの、大阪事件判決も所得源泉性に関しては言及せず基本的には控訴審の判断枠組みと大きな違いはないことから、大阪事件判決も控訴審の所得源泉性に対する考え方を支持しているものといえる¹⁰⁷。

第2項 札幌事件

1 事案の経緯

本件は、長期間にわたり馬券を購入して当たり馬券の払戻金を得ていたX(原告・控訴人・被被告人)が、平成17年分から同22年分までの所得税の確定申告において、上記払戻金に係る所得を雑所得とし、外れ馬券を含む馬券の全購入代金を必要経費として総所得金額等の計算をしたところ、所轄税務署長から上記所得は一時所得に該当し、外れ馬券の購入代金は一時所得に係る総収入金額から控除できないとして、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ため、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た事案である¹⁰⁸。

2 本件の事実関係

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(A-PAT)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¹⁰⁹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。JRAに記録が残る¹¹⁰平成21年の1年間において、Xは同年中に開催された中央競馬の全レース3,453レースのうち2,445レース(全レースの約

¹⁰⁷木山・前掲注(98)203頁。

¹⁰⁸最二小判平成29年12月15日民集71巻10号2235頁(以下、「札幌事件判決」という。)

¹⁰⁹1節とは、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。

¹¹⁰日本中央競馬会は、会員ごとに1年間の馬券の購入代金及び当たり馬券の払戻金等の決済について記録に残している。また、外れ馬券の購入代金も記録されている。

70.8%) で馬券を購入し、そのうちの的中したレースでは平均して 2~3 種類の勝馬投票法に係る馬券を的中させていた。

X は中央競馬の各競馬場で行われるレースをテレビで確認し、競馬新聞、競馬雑誌を購入するなどして JRA に登録された全ての競走馬の能力や特徴、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、蓄積した。その上でそれらの情報を X 自らが分析し、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要素を評価した後、これらの情報を自らが作成したコース別レースシミュレーションに反映させ着順を予想していた。そして、予想の確度の高低と予想的中した際の配当金額 (オッズ) の大小の組合せにより自ら定めた数種類の購入パターンに従い、当該レースにおける馬券の購入金額、購入する馬券の種類及び割合等を個別に判断していた。規模の点を別にすれば、このような馬券購入の態様は一般的な競馬愛好家による馬券購入態様と質的に大きな差があると認められるものではなかった。一方で馬券購入の回数及び頻度に関して X は運による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ての収支で利益を得られるように工夫していた。

このような馬券の購入により、X は平成 17 年に約 1,800 万円、平成 18 年に約 5,800 万円、平成 19 年に約 1 億 2,000 万円、平成 20 年に約 1 億円、平成 21 年に約 2 億円、平成 22 年に約 5,500 万円の利益を上げており、いずれの年の回収率も 100% を超えていた。なお、X は馬券の購入履歴や収支について帳簿等の作成は行っておらず何らの資料も保存していなかったため、個々の競走に係る購入履歴や収支は不明であった。X は平成 17 年ないし平成 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、平成 22 年分の所得税については法定申告期限内の同日、Y 税務署長 (稚内税務署長) に対し、本件競馬所得を雑所得として総所得金額及び納付すべき税額を計算した確定申告書を提出した。それに対し Y 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、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更正処分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それぞれ受けた。これを不服として X は法定期限内に所轄税務署長に対して異議申立てをしたが、これを棄却する決定がされたため法定期限内に国税不服審判所長に対して審査請求¹¹¹を行ったところ、これを棄却する裁決がなされた。そこで X は Y 税務署長に対し本件各処分の取消しを求める訴訟を提起した。

¹¹¹ 国税不服審判所平成 24 年 6 月 27 日裁決事例集 87 集 140 頁。

第一審¹¹²は、同種事件である大阪事件に匹敵するような事実は認められないとして非継続性要件への該当性を認め、一時所得に該当するとして X の請求を棄却した。これを不服として X が控訴したところ、控訴審¹¹³は第一審判決を取り消し、本件においては非継続性要件を満たすとはいえず雑所得に該当するとして X の請求を認容した。そこで Y（国。被告、被控訴人、上告人）がその敗訴部分を不服として上告受理申立てをしたところ、最高裁第二小法廷は、本件を上告審として受理した。Y の上告受理申立て理由は、要旨次のとおりである。「X が得た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」に当たらず、一時所得に該当すると解すべきであるから、これが雑所得に該当するとした上で、外れ馬券の購入代金をその必要経費として控除することができるとした第二審の判断には、所得税法 34 条 1 項、35 条 1 項、2 項、37 条 1 項の法令解釈を誤った違法がある。」というものである。

3 争点

札幌事件における主要な争点は以下の 2 点である。

- ①馬券の払戻金に係る所得が一時所得に該当するか、雑所得に該当するか。
- ②外れ馬券の購入代金は所得金額の計算上、控除できるか。

4 裁判の経緯（各当事者の主張及び下級審判決）

(1)各当事者の主張

上記各争点についての当事者主張の要点は、以下のとおりである。

ア X の主張

(ア)所得区分（上記 3①）について

本件所得は非継続性要件を満たさないため、一時所得には該当せず雑所得に該当する。

(イ)外れ馬券の購入代金の控除（上記 3②）について

外れ馬券の購入代金も一連の投資業務を行うために必要不可欠な支出であるため、必要経費として雑所得の金額の計算上控除することができる。

イ Y の主張

(ア)所得区分（上記 3①）について

本件所得は一時所得の 3 要件のいずれも満たすため、一時所得に該当する。

(イ)外れ馬券の購入代金の控除（上記 3②）について

¹¹²東京地判平成 27 年 5 月 14 日民集 71 卷 10 号 2279 頁。

¹¹³東京高判平成 28 年 4 月 21 日民集 71 卷 10 号 2356 頁。

外れ馬券の購入代金は払戻金に個別的に対応するものでなく「その収入を得るために支出した金額」とはいえないから、一時所得の金額の計算上控除することはできない。

(2)下級審判決

ア 第一審（東京地判平成 27 年 5 月 14 日 納税者敗訴「一時所得」）

第一審¹¹⁴は「原告による馬券の購入は、原告の陳述によっても、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のかを個別に判断していたというものであって、そ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とは認められず、結局のところ、レース毎に個別の予想を行って馬券を購入していたというものであって、自動的、機械的に馬券を購入していたとまではいえない」とし、また「本件競馬所得は、結局のところ、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はできない。」と述べた。さらに大阪事件判決を引用した上で「原告が具体的にどのように馬券を購入していたかは明らかでなく、原告が別件当事者のように馬券を機械的、網羅的に購入していたとまでは認めることができないという本件の事実関係及び証拠関係の下では、原告による一連の馬券の購入が一体の経済的活動の実態を有するとまでは認めることができず、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には該当するものということはできない。」と判示して、X が得た所得は一時所得に該当し、外れ馬券の購入代金は控除できないとして X の請求を棄却した。この判決では多額の利益を恒常的に上げた点及びそれによって偶発性が低下したかについては言及せず、馬券の購入記録等が残っていないことを理由に「偶発的な利益が集積したにすぎない」として当たり馬券の払戻金の本来の性質に着目して所得区分を判断した。

イ 控訴審（東京高判平成 28 年 4 月 21 日 納税者勝訴「雑所得」）

これに対し控訴審¹¹⁵は「控訴人は、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。」と判示して、X が得た所得は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金もその必

¹¹⁴東京地裁の判例研究は、酒井・前掲注(99)97-105 頁、漆・前掲注(99)127-130 頁、田部井敏雄「判批」税理 59 卷 3 号 82-90 頁（2016）、小関健三「判批」税法学 574 号 229-237 頁（2015）等がある。

¹¹⁵東京高裁の判例研究は、品川芳宣「判批」税研 32 卷 3 号 84-87 頁（2016）、品川芳宣「判批」T & A master 652 号 24-33 頁（2016）等がある。

要経費に当たるとして第一審判決を取り消し、Xの請求を認容した。この判決では大阪事件判決とほぼ同様のあてはめを行い、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するか否かで所得区分を判断した。

5 上告審の判旨（札幌事件判決 納税者勝訴「雑所得」）

(1)本件払戻金の所得区分について

「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（所得税法 34 条 1 項、同法 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 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決・刑集 69 卷 2 号 434 頁参照）。

これを本件についてみると、被上告人は、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。このような被上告人の馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らせば、被上告人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、被上告人は、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 1,800 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規模、期間その他の状況等に鑑みると、被上告人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、そのような被上告人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」。

(2)外れ馬券の購入代金の必要経費該当性について

「所得税法は、雑所得に係る総収入金額から控除される必要経費について、雑所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額等とする旨を定めているところ（所得税法 35 条 2 項 2 号、同法 37 条 1 項）、本件においては、上記 (1)のとおり、被上告人は、偶然性の影響を減殺するために長期間にわたって多数の馬券を頻繁に購入することにより、年間を通じての収支で利益が得られるように継続的に馬券を購入しており、そのような一連の馬券の購入により利益を得るためには、外れ馬券の購入

は不可避であったといわざるを得ない。したがって、本件における外れ馬券の購入代金は、雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用として、同法 37 条 1 項にいう必要経費に当たると解するのが相当である」。

6 研究¹¹⁶

(1) 札幌事件の 3 つの論点

ア 大阪事件判決の射程

札幌事件は事例判断ではあるが、当たり馬券の払戻金に係る所得の所得区分及び外れ馬券の購入代金の必要経費該当性についての判断が示された民事事件として初めての最高裁判決である。刑事事件ではこれに先行して前述の大阪事件判決があり、所得税法 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」について、一般論としての判断枠組みが示されていた。そのため札幌事件判決は大阪事件判決後に初めて当たり馬券の払戻金の所得区分が争われた裁判でもある。

大阪事件判決では、「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こと（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。」¹¹⁷という判断枠組みが示された。そのため札幌事件ではこの判断枠組みの適用の有無が争点の 1 つとなった。

大阪事件判決の射程については、大阪事件判決が「本件事実関係の下では」との前置きの下で当たり馬券の払戻金に係る所得が雑所得に該当する場合を示した事例判断であった。そのため、判決の射程が明らかではなく、射程は広いとする意見と狭いとする意見が存在する¹¹⁸。大阪事件判決の射程が広いとする意見は、仮に大阪事件判決が単なる事例判決であるならば裁判所はわざわざ所得税法 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とするもの¹¹⁹や、大阪事件判決と同様の事案以外の全てを一

¹¹⁶最高裁の判例評釈は、木山・前掲注(99)137-142 頁、吉村典久「判批」税研 35 卷 4 号 57-60 頁 (2019)、三宅知三郎「判批」法曹時報 71 卷 5 号 1126-1142 頁 (2019)、三宅知三郎「判批」ジュリスト 1528 号 96-98 頁 (2019)、佐藤修二「判批」税務弘報 66 卷 6 号 65-69 頁 (2018)、木村弘之亮「判批」ジュリスト 1537 号 127-130 頁 (2019)、田中啓之「判批」民商法雑誌 154 卷 5 号 1097-1111 頁 (2018)、伊川正樹「判批」税務 QA193 号 51-55 頁 (2018)、渡辺充「判批」ジュリスト 1519 号 10-11 頁 (2018)、木山泰嗣「判批」税経通信 73 卷 7 号 6-12 頁 (2018)、森照雄「判批」税理 61 卷 7 号 92-98 頁 (2018) 等がある。

¹¹⁷最三小判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 卷 2 号 434 頁。

¹¹⁸田中・前掲注(116)1104 頁。

¹¹⁹小関・前掲注(114)237 頁。

時所得とすべきと断じているわけではないとするもの¹²⁰がある。実際、同判決は競馬所得以外の所得（例えば、債務免除益の所得区分）においても一時所得該当性の判断枠組みとして用いられている¹²¹。一方で判決の射程が狭いとする意見は、大阪事件判決における「本件事実関係の下では」という留保について、その射程を同事案に限定するもの¹²²、大阪事件判決が単なる競馬好きで、毎週競馬場に通って散財する競馬愛好者を念頭に置いたものではなく、その射程はかなり限定的であるとするもの¹²³、大阪事件判決で示された雑所得となるための要件が全て満たされている場合にのみ雑所得となること等がある¹²⁴。

もっとも、以上の二つの見解はいずれも一般論であり、かつ両立する¹²⁵。射程が広いとする見解は、誰もが否定しえないと思われる標準的な捉え方であるし、射程が狭いとする見解も一般的な馬券購入とは異なる例外的場面について判示された判決である以上、その射程が広いとはいい難いからである¹²⁶。また、札幌事件の第一審と控訴審で判断が分かれたのも、大阪事件判決の射程の捉え方が異なったからであるとの意見も存在する¹²⁷。

イ 事実関係の相違点

札幌事件と大阪事件では事実関係にいくつかの相違点が存在する。札幌事件と大阪事件の事実関係の相違点は、以下の表2のとおりである。

(表2 大阪事件と札幌事件の事実関係比較表)

¹²⁰長島「判批」月刊税務事例47巻7号46頁(2015)。

¹²¹一例として東京地判平成27年5月21日税資265号順号12666。東京地判平成30年4月19日判時2405号3頁。

¹²²田中・前掲注(116)1105-1106頁。

¹²³高橋・前掲注(99)49頁。

¹²⁴上田正勝「継続的行為と所得の性質決定との関係について—インターネットを利用した競馬の馬券の払戻金の課税関係を中心として—」税大論叢81号243頁(2015)。

¹²⁵木山・前掲注(99)139頁。

¹²⁶木山・前掲注(99)139頁。

¹²⁷木山・前掲注(99)139頁。

| | 大阪事件(最判平成27年3月10日) | 札幌事件(最判平成29年12月15日) |
|---------|--------------------|---|
| 争点 | 一時所得と雑所得 | 一時所得と雑所得 |
| 最高裁 | 雑所得 | 雑所得 |
| 高裁 | 雑所得 | 雑所得 |
| 地裁 | 雑所得 | 一時所得 |
| 期間 | 平成19年～同21年(3か年) | 平成17年～同22年(6か年) |
| 回数・頻度 | 中央競馬のほとんどのレース | 中央競馬の全レースの約71%(平成21年実績) (偶発性の影響を減殺するため、ほぼすべてのレースでの購入が目標) |
| その他の態様 | 購入方法 | 自宅パソコン・インターネット経由 |
| | 選別 | 自動購入ソフトを使用し、回収率が高くなる条件を設定して購入。 偶発的要素を減殺するため網羅的に購入し、長期的に見た差額で利益を出すことが目的 |
| | 選別・購入の記録 | あり |
| 利益発生の状況 | 購入額 | 1日あたり数百万～数千万、年間10億円規模の購入 |
| | 規模・期間 | 平成17年 1,800万円 同18年 5,800万円 同19年 1億2,000万円 同20年 1億円 同21年 2億円 同22年 5,500万円 |
| | その他の状況 | 全ての年で黒字 |
| その他の事項 | 給与所得者(地方公務員) | 馬券収入のみ |

(表2 筆者作成)

まず、大阪事件は3年間で28億円の馬券を購入して30億円の払戻金を得ていた事案であるが、札幌事件も6年間で72億円の馬券を購入して78億円の払戻金を得ており、購入の規模や得られた利益の額については一般的な馬券購入者の購入金額を超えているという点で十分に同視できる水準にあった。また、両事案共に、全ての年度で回収率が100%を超えており赤字の年度がなかった点も同じである。

しかし、札幌事件は大阪事件とは以下の4点で異なる。

- ①自動購入ソフトを利用していなかったこと。
- ②個々の馬券的の中に着目していたこと(個々のレースにおける着順を個別に予想していたこと)。
- ③ほぼ全てのレースの馬券を購入するものではなかったこと(JRAに記録のある平成21年分においてはおよそ7割程度であったこと)。
- ④馬券の購入記録が残っていなかったこと。

そこで、これらの事実を非継続性要件の判断においてどのように捉えるべきかが問題となった。これらの中で特に大きな相違点は、①自動購入ソフトを利用していなかった点及び②個々のレースにおける着順を個別に予想していた点である¹²⁸。札幌事件の事案のように馬券購入者が自動購入ソフトを使用せず各レースにおける着順を予想して馬券を購入するなどしていた場合、すなわち一般の馬券愛好家と変わりがない購入態様であった場合でも、偶然性の影響を減殺するために年間を通じてほぼすべてのレースで馬券を購入することを目標とし、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫して多額の利益を継続的

¹²⁸三宅・前掲注(116)1128頁。

に上げたなどの事情が認められるときには大阪事件判決の判断枠組みが当てはまり、得られた払戻金に係る所得も雑所得に当たるといえるのか。またその場合に馬券を購入する上で必要となった外れ馬券の購入代金が必要経費に該当するのかが問題となった。

ウ 通達改正の影響

国税庁の所得税基本通達 34-1(2) (平成 30 年 6 月 29 日付国税庁長官通達による改正前のもの) は、それまで単に「次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得に該当する。」として「競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等」とされていたが、大阪事件判決を受けて改正された通達には「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。」という注書が加筆された。

したがって、この通達によれば札幌事件における馬券の払戻金は一時所得に該当することとなるが¹²⁹、この通達への該当性も併せて問題となった。

(2)解決手法

札幌事件判決では大阪事件判決の判断枠組みを用いたものの大阪事件との類似性について検討することなく、「馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らせば」及び「利益発生規模、期間その他の状況等に鑑みると」とした上で、「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」と判断した。また、札幌事件判決は事実のあてはめにおいて大阪事件判決と比較して以下の 2 つの相違点が見られた。なお、札幌事件判決は大阪事件判決と同様、改正通達に言及することは一切なかった。

ア 非継続性要件を「営利性」と「継続性」に分けた点

札幌事件判決の特徴として、まず「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するか否かの一般的判断基準については大阪事件判決を踏襲しながらも、この一般的判断基準の札幌事件における事実関係へのあてはめを「継続的行為」該当性と「営利目的」該当性の二つの要素に分けて検討している点が挙げられる¹³⁰。具体的には「継続的行為」該当性については、「行為（馬券購入）の期間、回数、頻度その他の態様」を、「営利目的」

¹²⁹三宅・前掲注(116)97 頁。

¹³⁰吉村・前掲注(116)59 頁。同旨として田中・前掲注(116)1106 頁。

該当性については、「行為（馬券購入）の態様、利益発生の規模、期間その他の状況」をそれぞれ検討している¹³¹。

イ 事案の評価基準の相違点

札幌事件判決のもう一つの特徴は、大阪事件判決における特徴的な文言であった「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」という事案の評価基準は、札幌事件の第一審判決及び控訴審判決ではあたかも一般的な判断枠組みへの該当性を導くに至る中間的な基準であるかのように用いられていたが、札幌事件判決ではこの表現は用いられなかった点である¹³²。これは大阪事件においては馬券の購入記録が残されており、そこから「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」という明確な納税者独自のプランに基づく継続的行為を認定できたため、「一体の経済活動の実態」という表現を使うことができたのであるが、札幌事件では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馬券を購入していたものの、主にXの記録がなかったため「一体の経済活動の実態」という大阪事件判決で特徴的であった表現を使用しなかったものとの指摘がある¹³³。

また、同じく大阪事件判決で用いられた「その他の態様」の「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」という基準も用いられなかった。これは大阪事件と札幌事件とでは前提となる事実が異なることに基因していると考えられる。すなわち、大阪事件では回収率に着目して個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入形態であったのに対し、札幌事件は個々のレースごとに着順を予想し判断していたという事実の違いによるものと考えられる。そのため、各レースにおける着順を個別に予想していたことによって、所得税法34条1項にいう継続的行為該当性が否定されるのかという疑問が生じるが、この点について三宅は、「一時所得と雑所得を区別する趣旨は、偶発的な一時の所得とそうでない所得を区別する点にあると解されるから、偶発性の影響を減殺するためにできるだけ多数のレースで大量の馬券を購入し、そのような継続的な馬券購入行為の結果を総体としてみて、その

¹³¹三宅・前掲注(116)98頁。この点について三宅は「しかし本判決は平成27年最判と異なる判断枠組みを用いたものとは解されない。」と述べている。

¹³²この点について田中は「最判平成27年における「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」という事案の評価に係る表現は、……本判決では、そもそも援用されておらずもはや特別な意義を与えられていないことは明らかである。」と述べている。田中・前掲注(116)1107頁。

¹³³吉村は「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」という表現を用いることができなかった理由について「Xの行為は最判平成27年3月10日の事件における活動に比肩できるほどではなかった」点も挙げている。吉村・前掲注(116)59-60頁。

収支で所得を得たものと評価することができる場合には、各レースにおける着順を個別に予想した上で、あらかじめ定めた購入パターンに従って自ら馬券を購入したからといって、継続的行為該当性が直ちに否定されることにはならないものと解される。」と述べている¹³⁴。

その一方で、「……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、……[下線は筆者]」として、馬券の購入態様が「偶発性の影響を減殺する」ものであるかを判断基準としている。これは一時所得に該当するか雑所得に該当するかの区分において「偶発性の高低」が判断基準であることを意味しており、一時所得非該当性の判断において偶発性が一定水準まで下がっているか否かを馬券の購入態様から判断しようとするものである。したがって、馬券の払戻金に係る一時所得非該当性の判断においては大阪事件と同様に「偶発性の高低」がその判断基準となっているといえる。

7 考察

(1) 「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に対する新たな視点

ア 「営利性」と「継続性」に分けた上での「営利性の下での継続性」

先述の通り札幌事件判決は、大阪事件判決と異なり「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するか否かを継続的行為該当性と営利目的該当性の2つの要素に分解して検討した。その内「継続的行為」該当性については、「行為（馬券購入）の期間、回数、頻度その他の態様」を判断要素に挙げている。ところが、あてはめの段になると馬券購入の「その他の態様」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」という要素にも着目している。しかしながら、この「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」という要素は、むしろ営利目的該当性の検討項目の範疇に属すると考えられるものである。そのため、継続的行為該当性と営利目的該当性の二つの要素は明確に区別することができないことを本判決は示していると考えられる¹³⁵。言い換えれば、継続的行為という概念は営利目的との関係においてのみ意味を有するということである¹³⁶。したがって、両最高裁判決で強調しているように所得税法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」という文言は一体的に読まれるべきであり¹³⁷、営利目的での

¹³⁴三宅・前掲注(116)1132頁。

¹³⁵吉村・前掲注(116)59頁。

¹³⁶田中・前掲注(116)1108頁。

¹³⁷木山は一時所得に該当するための要件を大きく「①除外要件、②非継続要件、③非対価要件の3つに分けられる。」と述べた上で、非継続要件を条文の文言に照らして、更に「営利を目的とする行為から生じた所得[下線は筆者]」と「継続的行為から生じた所得[下線は筆者]」に分解する見解を認めた。さらに「確かに、同要件は厳密には営利性（営利目的）と継続性（継続的行為）の二つの要素を包含するものである。本判決もXの一連の行為が「継続的行為」といえることと、「営利を目的とするもの」であることを各々認定している。」として②非継続要件を営利性と継続性とに分ける考え方の存在も認めたものの「しかし、

継続的行為と解釈することが大阪事件判決で示された一般的判断基準の正確な解釈であると思われる¹³⁸。逆に「営利を目的とする継続的行為」という以上、馬券の購入行為がいかに大規模かつ相当回数連続、反復した継続的行為であったとしても、単に全てのレースで大量かつ多額に馬券を購入していただだけでは営利性要件を満たすことにはならないため一時所得該当性を否定する「営利を目的とする継続的行為」には該当しないことに留意する必要がある¹³⁹。

イ 「営利性」を「客観的にみて」営利を目的とするもの」に限定

札幌事件判決は、Xの一連の馬券購入行為について「客観的にみて」営利を目的とするものであった」と述べている。この「客観的にみて」という表現により、それが「主観的に利益を上げる目的」又は「主観的な動機」では一時所得非該当性要件を充足しないことが明示されたといえる¹⁴⁰。したがって、所得税法34条1項にいう営利目的とは、馬券を購入をする者が主観的に利益を上げる目的を有していただだけでは足りず、「客観的にみて利益を上げる目的を有する行為」であることまで要求されると解さなければ、偶発的な所得である一時所得と、そうではない雑所得とを区別する要件としては機能しないと考えられる¹⁴¹。それでは「客観的にみて営利を目的とする行為」とはどのようなものか。この点、札幌事件判決においては個々の馬券の的中に着目しており、かつ、馬券の購入記録も残っていなかったことから「被上告人は、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1,800万円、多い年では約2億円に及んでいた」という「客観的な利益の存在（結果）」が、少なくとも客観的な営利目的を推認させる間接事実として重視されたといえる¹⁴²。これは客観的な利益の存在と客観的な営利目的を事実上同視するものではないが、馬券の購入記録がなかった場合には客観的な利

要件としては、両者を合わせて1つと捉えるのが通常であり、営利性と継続性はその要素と見ることができる。」と述べている。木山・前掲注(99)138-139頁。なお、「営利を目的とする行為から生じた所得」と「継続的行為から生じた所得」に分解する見解は、酒井・前掲注(59)106頁参照。

¹³⁸吉村・前掲注(116)59頁。

¹³⁹吉村・前掲注(116)59頁。

¹⁴⁰田中・前掲注(116)1108頁。また後述する東京地判令和元年10月30日（高松事件）の判例評釈で営利性について石黒は、「ギャンブルを行う人がその動機として、利益を上げよう、つまり100%を超える回収率をあげようとするのは当然であるから、課税の公平を期する税法の適用上、その行為が「営利目的」を有するかどうかは行為者の主観的意思ではなく、客観的事象で判断されるべきである」と述べている。石黒秀明「判批」税理63巻4号181頁（2020）。

¹⁴¹三宅・前掲注(116)1133頁。

¹⁴²三宅は「個々の馬券購入の履歴が保存されていなかったとしても、節ごとの出金額、払戻金額等から上記所得が雑所得に該当すると十分に判断することができる場合には、個々の馬券購入の履歴が保存されていなかったとしても、個々の馬券購入の履歴の保存までは必ずしも必要とはいえないものと解されよう。」と述べている。三宅・前掲注(116)1135頁。

益の存在が必要条件となることを示しているといえる。また、大阪事件判決では直接「客観的にみて」とは判示していないものの「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の判断に際して「多額の利益を恒常的に得て」を条件に含めていることから、実質的には札幌事件と同様の客観性を求めていると考えられる。

一方、大阪事件判決の調査官解説では「営利を目的とする行為」とは、「客観的にみて利益が上がる行為」又は「客観的にみて利益が上がると期待し得る行為」のうち、いずれであるかであると指摘している¹⁴³。この考え方によると、大阪事件判決では、「独自の条件設定と計算式に基づいて」、「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」により「多額の利益を恒常的に上げ」ていたという事実が考慮されると示されており¹⁴⁴、このような馬券の購入態様や過去の実績から「客観的に見て利益が上がると期待し得る行為」と認められる場合も客観性が認められることになる。また、札幌事件判決においても「馬券購入の態様に加え」、係争年分を含む6年において多額の利益が生じていたという「利益発生の規模、期間その他の状況等」が考慮されると述べており、「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」と指摘していることから、「客観的にみて利益が上がると期待し得る行為」か否かを検証したようにも見える。しかしながら、馬券の購入記録等が残されていなかったため、「客観的にみて利益が上がると期待し得る行為」とは判断できず、「客観的な利益の存在」から「客観的にみて利益が上がる行為」であると認定したものとする。

第3項 小括

ここまで大阪事件と札幌事件を分析してきた。まず大阪事件判決の解決手法及び札幌事件判決の「偶発性の影響を減殺するために」という文言から、両最高裁判決は共に「偶発性が低下しているか否か」で一時所得該当性を判断している。その偶発性低下の有無の判断基準として「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という非継続性要件が存在する。大阪事件のように購入記録等から判断が可能な場合は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」を一体として判断できたが、札幌事件のように購入記録が存在せず利益という結果からしか判断ができない場合は「営利性」と「継続性」を個別に判断した。しかし、「営利を目的とする継続的行為」は一体として読まれるべきであり、継続的行為は営利性と一体となって初めて意味を持つ。また「営利性」は主観ではなく「客観性」が求められる。この「客観性」について大阪事件判決では直接言及されなかったものの「多額

¹⁴³ 榎井・前掲注(99)617頁。この点について榎井は「営利を目的とする行為について客観的にみて利益が上がる行為にまで限定すると、利益が上がると確実にいえる場合は相当に限られるから、過度の限定となる。したがって、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であれば、営利を目的とする行為として肯定されるように思われる。」と述べている。榎井・前掲注(99)617頁。

¹⁴⁴ 田中・前掲注(116)1109頁。

の利益を恒常的に上げる」ことで証明することを求めており、札幌事件判決と実質的に同視できると考えられる。したがって最高裁は単に利益が得られているだけではなく、利益を安定して稼得し続けるという「多額の利益を恒常的に上げる」という状態を以て初めて偶発性が低下したとして一時所得非該当となる「営利性」要件を充足すると考えているといえる。その一方で稼得された恒常的な多額の利益が自動ソフトウェアを用いたものであるか個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入によるものであるか¹⁴⁵といった個別の購入事情は重視されていない。それよりも購入する馬の選定方法や購入する馬券の種類、購入金額等の購入態様を総合的に考慮して全体として「偶発性を下げるものであるかどうか」が重視され、その上で偶発性が下がっていると想定されるものが実際に多額の利益を恒常的に上げることによって、偶発性が下がっていることを結果で証明することが重要となる。言い換えると、当たり馬券の払戻金に係る所得において偶発性が低下していると認定されるためには100%を超える回収率（購入金額を上回る払戻金額）という結果が求められるということである。逆に過去の実績から100%以上の回収率が得られる馬券購入ソフトを用いたが、実際は100%未満の回収率（購入金額を下回る払戻金額）しか得られなかった場合には、「営利性」要件を満たさず営利を目的とする継続的行為に該当しないことになる。

以上の検討を経た上で、大阪事件判決においては購入態様及び「過去の実績」から事前に判断可能な情報により納税者の馬券購入行為が「客観的にみて利益が上がると期待し得る行為」といえるため営利を目的とする継続的行為として肯定できたように思われる。それにも関わらず、大阪事件判決においても「多額の利益を恒常的に上げ」としてある種の「裏付け」としての恒常的な利益の存在が求められている。しかし、文理上「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」と規定されている以上、事前に判断可能な情報により偶発性が低下していると認められる場合には利益の恒常性は必須でない可能性も残されているのではないかという疑問が生じる。この点に関して吉村は「また、本判決及びその他の関連判例も「営利目的」を認定するに当たって、納税者が長期間にわたって収支で利益を上げていたという要素に着目している。確かに、納税者が長期間にわたって利益を上げているということは、合理的な利益期待を可能ならしめる納税者のプラン若しくはノウハウの存在、それ故に「営利を目的とする継続的行為」の存在を間接的に示唆するものであるとはいえるが、所得はあくまでも「営利を目的とする継続的行為」の結果であって、ある年において利益が生じなかったという結果だけから「営利を目的とする継続的行為」の不存在を直ちに導くことはできないと思われる。」と述べている¹⁴⁶。

¹⁴⁵この点について三宅は、「平成27年最判は、当該事案における馬券購入態様が個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入であったことを重視しているが、これは当該事案における購入につき言及したものであって、継続的行為該当性が認められる場合をこのような場合に限る趣旨であるとは解されない。」と述べている。三宅・前掲注(116)1132頁。

¹⁴⁶吉村・前掲注(116)60頁。

また、「営利を目的とする継続的行為」に「客観的にみて利益を得られると期待し得る行為」も含まれる場合には、例えば当初は利益が上がっていなかったとしても、その後 100% を超えるように継続してソフトやノウハウを改良し実戦投入するという、いわゆる法人や個人事業主における PDCA サイクルのような利益改善行動が行われていたと客観的に認められる事例も「営利を目的とする継続的行為」に該当するといえるのではなかろうか。その場合は数年間の利益の状況を見る必要もなくなり、納税者の予測可能性の観点からも好ましいといえる。

大阪事件と札幌事件では全ての年度で利益が出ているケースであった。それでは損失年度があるケースにおいて非継続性要件該当性、特に営利性はどのように判断されるのだろうか。次節ではその他の裁判として東京、横浜、高松で発生した馬券裁判（以下、各々「東京事件」、「横浜事件」、「高松事件」という。）を取り上げる。

第 2 節 一時所得該当と判断された馬券裁判

第 1 節では一時所得非該当と判断された事例を見たが、第 2 節では一時所得に該当すると判断された 3 つの事例を見ていく。なお、高松事件は現在上告中であるため控訴審までを見ることとする。

第 1 項 東京事件

1 事案の概要

本件は、馬主である X（控訴人）が平成 20 年分から同 22 年分までの所得税の確定申告において、競馬の当たり馬券の払戻金を事業所得として申告したところ、処分行政庁から、上記所得は一時所得に該当するとして上記各年分の所得税に係る各更正及び各過少申告加算税賦課決定を受けたため、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た事案である¹⁴⁷。

2 事実の概要

X はソフトウェアを使用しておらず、実際にどのような選定方法によっていたか、どの種類の馬券をどの程度の数量で購入していたかが明らかになる客観的な証拠はなかったが、各年における競馬開催日ごとに馬券購入金額、払戻金額及びその収支を記録するとともに、当該競馬開催日までの各数値の累計を記録していた。X の馬券購入回数は平成 21 年及び平成 22 年においては 1 年当たり 1,500 回から 2,000 回、これによる払戻金の獲得回数は 1 年

¹⁴⁷最高裁平成 29 年 12 月 20 日不受理決定。判例集未搭載。

東京高判平成 28 年 9 月 29 日税資 266 号順号 12907。

東京地判平成 28 年 3 月 4 日税資 266 号順号 12817。

当たり 100 回から 200 回であった。なお、X は、馬券の購入のうちの大部分は PAT を利用していたが、馬券発売所で馬券を購入することもあった。

X は、各開催日ごとに数十万円から数百万円に及ぶ馬券を購入し、ほぼ全ての開催日において払戻金を獲得していた。馬券購入金額は、平成 20 年分が総額 1 億 1,832 万 2,500 円、平成 21 年分が総額 9,671 万 3,250 円、平成 22 年分が総額 6,360 万 0,400 円。それに対する払戻金額は、平成 20 年分が総額 1 億 1,161 万 5,000 円、平成 21 年分が総額 6,586 万 5,640 円、平成 22 年分が総額 4,029 万 0,920 円。したがって収支は、平成 20 年分が総額 670 万 7,500 円の損失、平成 21 年分が総額 3,084 万 7,610 円の損失、平成 22 年分が総額 2,330 万 9,480 円の損失であった。このように、平成 20 年から同 22 年までの 3 年間、全ての年で赤字であった。

3 判旨（東京高判平成 28 年 9 月 29 日 納税者敗訴「一時所得」）

控訴審¹⁴⁸は「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を考察すべきであり、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は、……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から、行為の期間、回数、頻度とその他の事情との間に考慮要素としての優劣はないというべきであるし、馬券購入行為が長期間、継続的かつ多数回にわたるものであったとしても、経済活動としての実態がない馬券購入行為が連続して多数回行われたにすぎない場合も考えられるから、馬券購入行為の期間、回数、頻度に加え、購入馬券の選定方法等の事情も考慮しなければ、一連の馬券購入行為が営利を目的とする継続的行為であるか否かを適切に判断することはできないというべきである。……馬券購入行為が経済活動の実態を有するか否かを適切に判断するためには、一連の馬券購入行為の回数や頻度、収支の状況のみならず、どのような選定方法に基づき、どの種類の馬券をどの程度の数量で購入したかなどの馬券選定の具体的な態様を考慮する必要があり、それが明らかとならない以上、控訴人による一連の馬券購入行為を一体の経済活動の実態を有するものとみることはできない」等として一時所得に該当すると判示した。

第 2 項 横浜事件

1 事案の概要

本件は、元派遣社員として給与所得を得ていた後に自らプログラマーとして独立し開発した競馬予測プログラムを利用して競馬の当たり馬券の払戻金を得ていた Y（控訴人）が競

¹⁴⁸東京高判平成 28 年 9 月 29 日より引用。

馬の払戻金以外に生活の糧となる収入はなかったことから、平成 21 年分から同 22 年分までの所得税の確定申告において、競馬の当たり馬券の払戻金を事業所得として申告したところ、処分行政庁から、上記所得は一時所得に該当するとして上記各年分の所得税に係る各更正及び各過少申告加算税賦課決定を受けたため、処分の一部取消しを求めた事案である。本件は控訴人の当たり馬券の払戻金に係る所得区分について、一時所得と事業所得で争われた。その中で控訴人は、当たり馬券の払戻金は的中馬券を JRA に譲渡したことに対する反対給付であり対価性を有するなど主張していた¹⁴⁹。

2 事実の概要

Y は自らが開発した競馬予想プログラムを用いて、予想的中率ではなく期待値に着目して自らが設定した条件に合致する馬券を機械的に選択して網羅的に大量購入することを反復継続した。しかし馬券購入に際しては全ての判断を競馬予想プログラムに任せるのではなく、要所において自身の判断を加味していた。また、原告は馬券の購入履歴や収支に関して帳簿等の作成は行っていなかった。さらに Y は平成 21 年においてはインターネット投票だけでなく在席投票（競馬場等で専用端末を使っての馬券購入）も行っていた。

馬券購入の規模は、数年間にわたり、新馬戦等を除く全レースを対象に基準を充足する馬券を年間数千万円から数億円の規模で購入し、一日に数十万あるいは数百万円単位で年間数千万円から数億円の払戻金を得るものであった。馬券購入金額は、平成 20 年分が総額 7,506 万 3,900 円、平成 21 年分が総額 2 億 2,873 万 6,600 円、平成 22 年分が総額 5,081 万 0,100 円、平成 23 年分が総額 3,362 万 4,500 円、平成 24 年分が総額 1,655 万 3,200 円、平成 25 年分が総額 3,264 万 4,700 円、平成 26 年分が総額 4,944 万 3,300 円、平成 27 年分が総額 2,208 万 9,200 円。それに対する払戻金額は、平成 20 年分が総額 8,535 万 0,620 円、平成 21 年分が総額 2 億 5,513 万 7,640 円、平成 22 年分が総額 4,839 万 3,020 円、平成 23 年分が総額 3,511 万 6,150 円、平成 24 年分が総額 1,589 万 6,570 円、平成 25 年分が総額 3,881 万 8,540 円、平成 26 年分が総額 4,793 万 4,580 円、平成 27 年分が総額 2,382 万 9,120 円。したがって収支は、平成 20 年分が総額 1,028 万 6,720 円の利益、平成 21 年分が総額 2,640 万 1,040 円の利益、平成 22 年分が総額 241 万 7,080 円の損失、平成 23 年分が総額 149 万 1,650 円の利益、平成 24 年分が総額 65 万 6,630 円の損失、平成 25 年分が総額 617 万 3,840 円の利益、平成 26 年分が総額 150 万 8,720 円の損失、平成 27 年分が総額 173 万 9,920 円の利益であった。このように馬券購入による損益額は毎年大きく変動しており、平成 20 年から同 27 年までの 8 年間で 5 年黒字の年があったが赤字の年も 3 年あった。

¹⁴⁹最高裁平成 30 年 8 月 29 日不受理決定。税資 268 号順号 13179。
東京高判平成 29 年 9 月 28 日税資 267 号順号 13068。
横浜地判平成 28 年 11 月 9 日税資 266 号順号 12930。

3 判旨（東京高判平成 29 年 9 月 28 日 納税者敗訴「一時所得」）

(1)事業所得該当性について

控訴審¹⁵⁰は「ある経済活動が事業に該当するか否かは、結局のところ、個別の事案について原判決が指摘するような具体的事情を総合考慮して、社会通念に照らし、社会的客観性をもって「事業」とするに足りる実態を有するか否かにより決するほかはない。」とした上で、「社会的客観性をもって「事業」と認められるためには「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」を要するとした原判決¹⁵¹の説示は相当である」とした。また、「このような考え方は、自己の計算と危険において営まれ（企画遂行性）、営利性、有償性を有し、かつ反復して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められることを事業該当性判断の一応の基準とした昭和 56 年判決とも整合するものである。」と判示した。

また、本件において控訴人は、「対価を支払って、的中することにより払戻金を得られる権利を化体した馬券を購入し、的中馬券を競馬の開催者に交付・譲渡して払戻金という反対給付を受けており、控訴人による馬券の購入及び払戻しと小売事業者の事業との間に本質的な違いはない」として当たり馬券の払戻金が「対価性」を有すると主張した。これに対し東京高裁は「馬券（勝馬投票券）の購入は、発売された馬券を馬単、馬連等の種類に応じて購入することでレースの結果を予想して投票する行為であり（競馬法 6 条、7 条参照）、払戻金請求権は、レースの着順という馬券購入後の偶発事象により初めて発生し、かつ、金額が定まるのであるから、購入馬券に的中を条件とする払戻金請求権が化体されているということではできず、的中馬券の払戻しも、勝馬投票の的中者が開催者に払戻金の交付を求める行為であって（同法 8 条参照）、馬券の譲渡とはいえない。」として馬券の譲渡による対価性を否定した上で、本件における当たり馬券の払戻金に係る所得の事業所得該当性を否定した。

(2)一時所得該当性について

また、控訴審は「本件競馬所得が雑所得になるか否かは、これが一時所得に該当するか否か（非継続性、非対価性の各要件を満たすか否か）について判断することで足り、この

¹⁵⁰東京高判平成 29 年 9 月 28 日より引用。

¹⁵¹横浜地判平成 28 年 11 月 9 日は、事業所得の判断基準について、両当事者と同様に最二小判昭和 56 年 4 月 24 日（弁護士顧問料事件）を引用し、「事業所得という『事業』とは、対価を得て継続的に行う事業をいう」と説示している。その上で具体的な基準として、「営利性及び有償性の有無、反復継続性に加え、自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、人的及び物的設備の有無、その者の職業、経験及び社会的地位、収益の状況等の諸般の事情を考慮し、社会通念に照らして、『事業』として認められるかどうかによって判断すべきものと解するのが相当である。」とした。その上で、「社会的客観性をもって『事業』として認められるためには、相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性がなければならないと解される。」と判示している。

点については、引用に係る原判決¹⁵²の理由中で一応の判断が示されている。」とした上で、「控訴人による馬券の購入は、予想的中率及び期待値算出のために多くの演算処理を行うこと、馬券の購入が長期間にわたり多数回かつ頻繁であることを除けば、買い目的の中に着目した一般の競馬愛好家による馬券の購入と異なるところはなく、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とはいえないから、これによる所得（本件競馬所得）は、一時的・偶発的所得としての性質を失わず、一時所得の非継続性要件及び非対価性要件をいずれも満たすというべきである。」として一時所得に該当する旨判示した。

第3項 高松事件

1 事案の概要

本件は、競馬の勝馬投票券の的中による払戻金に係る所得を得ていたZ（原告）が、平成24年分から平成26年分までの所得税について、高松税務署の調査結果に基づいて本件競馬所得を一時所得として確定申告をした後、本件競馬所得が雑所得に該当するとしてそれぞれ更正の請求（以下、併せて「本件各更正の請求」という。）をしたところ、高松税務署長からいずれの更正の請求についても更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、本件各通知処分の取消しを求めた事案である。また本件は札幌事件判決を受けて平成30年6月に所得税基本通達34-1（一時所得の例示）の通達の第2次改正¹⁵³が行われた後、初めての裁判である¹⁵⁴。

¹⁵²横浜地判平成28年11月9日は「非継続性要件」該当性について「原告が、的中馬券の発生に関する偶発的要素をできる限り減殺しようとしていたと認めることはできないし、個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をしたものと認めることもできない。加えて……原告は、この当時、馬券購入行為によって、利益を恒常的に上げる状態にもなかつたものである。」として「非継続性要件」を満たすとした。また、「非対価性要件」該当性について「原告が、その主張のとおり、競馬予想プログラムを用いてレース結果を分析、予測し、自らの設定する条件に見合う期待値の高い馬券を抽出する作業をしていたとしても、そのような作業（役務）は馬券購入の相手方であるJRAに提供されたものではないから、その役務の対価として原告が払戻金を得るわけではない。また、払戻金は……レースの結果という偶然の事情により購入した馬券が的中することで初めて発生するものであるから、原告が得た払戻金をもって、馬券購入のために原告がJRAに支払った金員の対価であるということもできない。」として「非対価性要件」を満たすとした。その結果、一時所得に該当すると判断した。

¹⁵³所得税基本通達34-1は札幌事件判決を受けて以下のように改正された（下線部分は加筆又は変更箇所）。

（一時所得の例示）

34-1 次に掲げるようなものに係る所得は、一時所得に該当する。

(2) 競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等（営利を目的とする継続的行為から生じたものを除く。）

(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

2 事実の概要

ZはA-PATにより自動的に馬券購入する競馬予想ソフトウェアを使用して通常馬券¹⁵⁵を購入するようになった。Zはインターネット上の競馬情報配信サービス等から得た情報をZ自身が分析した結果に基づき、回収率を高めることを意図して馬券の抽出条件を独自に設定し、また馬券のオッズに応じて馬券の購入金額を決定する独自の計算式を設定して通常馬券を自動購入していた。また年2回程度、上記抽出条件や計算式の見直しを行っていた。

当初本件ソフトを使用して購入した通常馬券の購入履歴及び払戻金額等の履歴はこれらのパソコンに保存されていたが、データの消去又は一部破損により馬券の購入履歴等の全てが保存されている状態にはなかった。

馬券の購入規模は1日当たり数十万円から数百万円で、原告が通常馬券を購入したレース数は、平成24年が3,454レース中2,448レース(70.9%)、平成25年が3,454レース中2,336レース(67.6%)、平成26年が3,451レース中2,641レース(76.5%)であった。馬券購入金額は、平成22年分が総額3,172万7,600円、平成23年分が総額4,391万1,200円、平成24年分が総額5,826万0,200円、平成25年分が総額6,709万7,700円、平成26年分が総額9,702万2,300円。それに対する払戻金額は、平成22年分が総額3,756万3,360円、平成23年分が総額5,767万3,410円、平成24年分が総額5,036万0,180円、平成25

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。

3 競輪の車券の払戻金等に係る所得についても、競馬の馬券の払戻金に準じて取り扱うことに留意する。

¹⁵⁴東京高判令和2年11月4日訟月67巻8号1276頁。

東京地判令和元年10月30日判タ1482号174頁。

¹⁵⁵本件は通常馬券に係る所得区分と同時にWIN5(五重勝単勝式勝馬投票券)による当たり馬券の払戻金の所得区分も争われている。事件当時JRAは①単勝式勝馬投票法(単勝)②複勝式勝馬投票法(複勝)③馬番号二連勝単式勝馬投票法(馬単)④馬番号三連勝単式勝馬投票法(三連単)⑤枠番号二連勝複式勝馬投票法(枠連)⑥普通馬番号二連勝複式勝馬投票法(馬連)⑦拡大馬番号二連勝複式勝馬投票法(ワイド)⑧馬番号三連勝複式勝馬投票法(三連複)⑨五重勝単勝式勝馬投票法(WIN5[ウィンファイブ])の9種類の馬券を発売していた。本件ではWIN5を除く8種類の馬券を総称して「通常馬券」としている。WIN5に係る馬券は、①5レース全ての1着を的中させなければならない点、②1着となる馬の組合せの数が最大188万9,568通り(対象レースの全てが18頭立てである場合)と極めて多い一方で、的中が困難であることから払戻金が億単位に上ることもあり得る投票法である点、③WIN5の開催数は、最大でも年間56回と少ない点で、一つのレースの中で順位を予想する他の8つの馬券と異なる特徴を有する。

年分が総額 7,226 万 4,320 円、平成 26 年分が総額 1 億 0,303 万 1,360 円。したがって収支は、平成 22 年分が総額 583 万 5,760 円の利益、平成 23 年分が総額 1,376 万 2,210 円の利益、平成 24 年分が総額 790 万 0,020 円の損失、平成 25 年分が総額 516 万 6,620 円の利益、平成 26 年分が総額 600 万 9,060 円の利益であった。このように馬券購入による損益額は毎年大きく変動しており、平成 22 年から同 26 年までの 5 年間で 4 年は黒字であったが 1 年は赤字の年があった。

なお、Z は平成 27 年 9 月頃に税務署職員の訪問を受け、多額の納税が想定されたため、馬券の購入金額を意図的に減らすようになった。そのため、Z は平成 27 年以降の馬券の購入態様等を考慮することは相当ではない旨を主張している¹⁵⁶。

3 判旨

(1)東京地裁（東京地判令和元年 10 月 30 日 納税者勝訴「雑所得」）

第一審¹⁵⁷は「そして、原告は、平成 22 年以降の 5 年間のうち 4 年間で、年間を通して利益を上げており、その金額は約 516 万円（平成 25 年）から約 1,376 万円（平成 23 年）に及ぶのであり、平成 24 年に約 790 万円の損失が生じているものの同年の回収率は中央競馬の平成 24 事業年度の払戻率（馬券の発売金額に対する払戻金額の割合。約 75%）を相当程度超える 86.4%を維持しているのであるから、上記のような馬券の購入行為の態様、利益発生規模、期間その他の状況等によれば、原告は回収率が総体として 100%を超えることが期待し得る独自のノウハウに基づき馬券を選別して購入を続けていたということができ、そのような原告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。」として、損失が生じている年はあるものの、納税者の行為は客観的にみて「営利を目的」とするものであり雑所得に該当すると判示した。

(2)東京高裁（東京高判令和 2 年 11 月 4 日 納税者敗訴「一時所得」）

一方、控訴審¹⁵⁸は「「営利を目的とする継続的行為」といえるためには、その行為がある程度の期間継続して客観的に見て利益が上がると期待し得る行為であることが必要であると解すべきであるが、被控訴人の平成 22 年以降 5 年間の利益と損失を見ると、平成 22 年は約 583 万円、平成 23 年は約 1,376 万円、平成 25 年は約 516 万円、平成 26 年は約 600

¹⁵⁶なお、平成 27 年以降の収支の状況であるが、馬券購入金額は、平成 27 年分が総額 6,367 万 7,300 円、平成 28 年分が総額 3,465 万 7,500 円、平成 29 年分が総額 1,989 万 5,700 円。それに対する払戻金額は、平成 27 年分が総額 5,574 万 1,470 円、平成 28 年分が総額 3,577 万 7,930 円、平成 29 年分が総額 1,731 万 6,530 円。したがって収支は、平成 27 年分が総額 793 万 5,830 円の損失、平成 28 年分が総額 112 万 0,430 円の利益、平成 29 年分が総額 257 万 9,170 円の損失であった。

¹⁵⁷東京地判令和元年 10 月 30 日より引用。

¹⁵⁸東京高判令和 2 年 11 月 4 日より引用。

万円と利益を上げたが、平成 24 年は約 790 万円の損失となったことが認められる。このうち、平成 23 年の利益額はその他の利益を上げた 3 年の年間利益額の 2 倍を超える相当高額なものであったのに対し、平成 24 年の損失額は、利益を上げた平成 22 年、平成 25 年、平成 26 年の各 1 年間の利益額よりも多額のものであった。平成 24 年の回収率は中央競馬の平成 24 年事業年度の払戻率（馬券の発売金額に対する払戻金額の割合。約 75%）を相当程度超える 86.4%を維持してはいるが、営利性の存否の判断（客観的にみて利益が上がると期待し得る行為の存否の判断）という観点からは平成 24 年の損失及びその額は、看過できない否定的な事情と言わざるを得ない。」と判示した。その上で「期待回収率を相当超えたとしても利益を上げない以上、利益は期待できないというほかなく、利益を上げることもあれば上げないこともあるというのでは偶発性は排除できない」や「その利益と損失は年によって乱高下しており、結果として利益を上げているのも、平成 23 年の利益額が大きかったからであって、その利益は偶発性によるものと考えることが可能であり、偶発的な一時所得とは異質の税負担能力があるとはいえない」など被控訴人の当たり馬券の払戻金に係る所得は偶発性が低下したものではないとして被控訴人の主張をすべて退けた。

「営利性」については、「行為の評価の問題として、通常、馬券購入自体、本来偶然性に左右されるものであって、原則として継続した営利性は認められないところ、恒常的に利益を上げていた場合など、ある程度の期間、継続して客観的にみて利益が上がると期待し得る行為には、営利性を肯定できると解すべきである。」との解釈を示した上で、「本件では、平成 22 年から 2 年連続で利益を上げたが、平成 24 年は相当額の損失となり、平成 25 年には利益を上げたものの、平成 24 年の損失額を補うには足りず、平成 26 年には利益を上げたというにとどまるのであるから、恒常的に利益を上げていたとまでは認められない。」と判断した。さらに、平成 24 年の損失理由について、馬券購入態様自体は変更していないことから当該損失を特別事情として除外して評価することができない点や被控訴人の馬券の購入態様が明らかでない点を踏まえ、「上記のような馬券の購入行為の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等によれば、被控訴人において回収率が総体として 100%を超えることが期待し得る独自のノウハウを有していたとまでは認められず、これに基づき馬券を選別して購入を続けていたということはできないので、そのような被控訴人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まではいえない。」として「営利性」を否定している。

なお、「継続性」について控訴審では第一審において「原告の馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らせば、原告の上記の一連の行為は継続的行為といえるものである。」や「しかし、原告の通常馬券の購入額は 1 日当たり数十万円から数百万円、年間数千万円といった規模であり、被告が指摘する事案と比較すれば少額であるとしても、一般的な競馬愛好家と変わらないといえるほどの額にとどまるものではない。加えて、通常馬券に係る開催レース中の購入レースの割合は、平成 24 年が 70.9%、平成 25 年が 67.6%、平成 26

年が76.5%と相当程度の頻度であり、少なくとも平成26年までの5年間にわたり、同様の方法で通常馬券を購入し続けていたこと等の事情が認められる本件においては、原告が馬券を購入した金額は、継続的行為に当たるという上記の評価を支えるのに十分な金額であるといえる。」とした判断を引用するとしており、控訴審においても継続的行為該当性を認定している。

4 研究¹⁵⁹

高松事件の第一審と控訴審で判断が分かれたのは「営利性」に対する評価の部分であり、特に損失が生じた年に対する評価が結論に大きく影響した。具体的には、損失が生じた年があるものの「営利性」を肯定した第一審に対し、控訴審では、損失額に対する評価により恒常的に利益を上げていたとまでは認められないとして、本件における当たり馬券の払戻金の「営利性」を否定した。

一方、馬券の購入金額について、本件は他の馬券裁判と比べて金額が少額であったため、この点も「継続性」認定の争点の1つとなった。国側は第一審と同様に「被控訴人の通常馬券の購入額は、極めて多額であったとはいえないので、その他の事情を考慮しても、継続的行為該当性は認められない。」旨を主張したものの、控訴審においても第一審の判断がそのまま維持された。

第3節 小括

第3節では、以上の5つの裁判の結果を踏まえ、各事例の取引形態や利益の状況等を比較検討することにより、いずれの要素が「一時性と継続性」に係る一時所得該当性の判断に強く影響を及ぼしているのかを考察する。その上で最後に一時所得該当性の判断基準を整理する。また、一連の馬券裁判における問題点と現行の税制の枠内での解決策を提示し、それが問題点を解消するものであるかを検証する。

1 事実関係の比較

ここまで見てきた5つの馬券裁判における馬券の購入態様、利益の状況及び判決等は別紙の表3「馬券裁判比較表」の通りである。その中で特筆すべきは次の3点である。まず、年間の収支について、大阪事件及び札幌事件は全ての年度で利益が出ていたが、その他3つの事件では損失の年度が存在した。次に購入回数、頻度について、大阪事件及び横浜事件は新馬戦、障害レースを除く全てのレースを購入していたが、それ以外の裁判では一部購入しないレースが存在した。さらに馬券の選別方法について、大阪事件及び高松事件で

¹⁵⁹高松事件の判例評釈は、石黒・前掲注(140)173-185頁(2020)、石黒秀明「判批」税理64巻3号210-222頁(2021)等がある。

は回収率に、横浜事件では期待値にそれぞれ着目し、回収率ないし期待値が一定以上の条件を選別して購入していたが、それ以外の裁判では個々のレースの的中に着目して各々の競走馬の着順を予想して馬券を購入するという一般的な競馬愛好家と同様の馬券の選定・購入方法であった。

以上の事実関係の相違を踏まえ、5つの裁判を通して偶発性の判断及び一時所得該当性の判断基準に関して判明したことは以下の通りである。

2 馬券裁判における判断基準

馬券裁判における一時所得該当性の判断基準は「偶発性の高低」であった。その「偶発性の高低」を判断する基準として「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」が存在する。この「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」について、大阪事件のように馬券の選定、購入記録や過去の利益の状況等から判断可能な場合は一体として判断できるが、札幌事件以降の事案のように購入記録等が存在しない場合は利益という結果から「営利性」と「継続性」を個々に判断することとなる。その場合でも「継続性」は「営利性の下での継続性」であり単独で一時所得該当性の判断基準とはなり得ず、最終的には「営利を目的とする継続的行為」として総合的にその該当性を判断することになる。

まず「営利性」については、5つの裁判を比較すると全ての年度で利益が出ている場合には雑所得と判断され、損失年度が存在した場合には一時所得と判断された。大阪事件と札幌事件から「多額の利益を恒常的に上げる」という要件が重視されていたが、その後の損失年度が存在する3つの事件と対比することで「多額の利益を恒常的に上げる」ことの必要性がより明確となった。すなわち、ここでの「営利性」とは単に利益が得られているだけでなく、安定して利益を稼得し続ける状態を以て初めて「営利性」要件を充足し、その結果、本来偶発性が高い所得の偶発性が低下したと判断され一時所得非該当となる。

この理由については横浜事件判決が参考になるだろう¹⁶⁰。すなわち、一般的な事業においては仕入れた価額に利益を乗せて販売するのであるから、事業取引が有する潜在的性質として利益が出るのが通常の状態といえる。その一方で、馬券の購入金額には馬券の種類毎に設定された控除率¹⁶¹と呼ばれる胴元（JRA）の取り分が存在する。つまり、馬券の購

¹⁶⁰横浜事件判決は「小売事業者は、卸売業者等から仕入れた商品を消費者に販売することで仕入値と小売値の差額相当額の利益を得るのに対し、競馬の場合、馬券の購入者がそれぞれ競馬の開催者に提供した馬券購入代金総額から開催者に留保される金員を除いた配当金が的中馬券の購入者だけに払い戻されることで利益を生ずるもの、すなわち、外れ馬券の購入者の損失において的中馬券の購入者が利益を得るものであるから、小売事業と馬券の購入及び払戻しとはその態様を全く異にして」と判示している。東京高判平成29年9月28日税資267号順号13068。

¹⁶¹控除率とは、1から払戻率を控除した割合のことをいう。この控除分がJRAの売上金となる。

入金額（JRA の発売金）から当該金額に控除率を乗じた金額を差し引いた残高が当たり馬券の払戻金として当選者に支払われることになる。そのため、馬券購入者の潜在的な期待回収率は払戻率¹⁶²と一致することになり全体で約 75%となる。したがって、回収率改善のための工夫や努力といった人的・物的資本を投下しなければ長期的には元本の約 25%損をするというのが当たり馬券の払戻金に係る所得が有する潜在的性質といえる。だからこそ大阪事件判決では納税者の馬券購入の態様等が本来の性質と異なり利益が出るものであるかを重視し、要件としては厳しいともいえる「多額の利益を恒常的に上げ」という文言を用いたと考える。

馬券の購入態様等を見ると、大阪事件では個々の馬券的の中に着目しない馬券の購入態様であり、札幌事件では個々のレースにおける着順を個別に予想するという一般の馬券愛好家と同様の購入態様という違いがあったものの、共に多額の利益を恒常的に上げていたため雑所得と判断された。その一方で、高松事件は大阪事件と同様、回収率に着目して馬券の選定購入を行っており、横浜事件の控訴人の収入は馬券収入のみであった。さらに、東京事件の控訴人は馬主であった。しかしながらこれらの事案は全て一時所得と判断された。これはいずれの事案も損失年度が存在したためである。この事実から、馬券の購入が自動ソフトウェアを用いたものであるか、個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入であるか、馬券購入に際し自己の判断を加味しているか、他の所得を有しているか、馬主であるか等といった個別の購入事情が直接所得区分に結び付くものではない。それ以上に購入する馬の選定方法や購入する馬券の種類、購入金額等の購入態様を総合的に考慮して全体として「偶発性を下げるものであるかどうか」が重視され、その上で偶発性が下がっていると想定されるものが実際に多額の利益を恒常的に上げることによって、「偶発性が下がっている」ことを結果で証明することが重要となる。

また、札幌事件において「営利性」を「客観的にみて営利を目的とするもの」に限定した。すなわち「営利を目的とする行為」とは「主観的に利益を上げる目的」又は「主観的な動機」を有するだけでは不十分であり「客観的にみて営利を目的とする行為」であるこ

¹⁶²払戻率とは、競馬法 8 条に基づき 100 分の 70 以上農林水産大臣が定める率以下の範囲内で日本中央競馬会が定める率のことをいう。発売金に払戻率を乗じた金額が払戻金として交付される。払戻率は勝馬投票法ごとに異なっており、令和 3 年 12 月末時点の払戻率は、①単勝・複勝は 80.0%、②枠連・馬連・ワイドは 77.5%、③馬単・3 連複は 75%、④3 連単は 72.5%、⑤WIN5 は 70.0%となっている。

（参考）競馬法 8 条

第 8 条 日本中央競馬会は、勝馬投票法の種類ごとに、勝馬投票の的中者に対し、その競走についての勝馬投票券の売得金（勝馬投票券の発売金額から第 12 条の規定により返還すべき金額を控除したもの。以下同じ。）の額に 100 分の 70 以上農林水産大臣が定める率以下の範囲内で日本中央競馬会が定める率を乗じて得た額に相当する金額（重勝式勝馬投票法において次条第 1 項又は第 3 項の加算金がある場合にあっては、これに当該加算金を加えた金額。以下「払戻対象総額」という。）を、当該勝馬に対する各勝馬投票券に按分して払戻金として交付する。

とを要求している。この点、大阪事件では直接「客観的にみて」とは判示していないものの「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の検討対象に「多額の利益を恒常的に上げ」ているかを含めていることから、実質的に客観性を求めていると同視できる。以上より、当たり馬券の払戻金に係る「偶発性の高低」の判断において、「利益の恒常性」が最も重要な要素である。

一方、「継続性」については、札幌事件と高松事件から継続性要件を充足するために全レースの購入は必要ではないことが明らかとなった。具体的には全体の7割程度で継続性要件は満たされる。また、高松事件から多額の購入も必要ないことが明らかとなった。

5つの馬券事件は第2章で取り上げた過去の一時所得を巡る裁判と比較すると、清算取引を反復継続して行った場合の所得区分が争われた名古屋高裁金沢支判昭和43年2月28日の取引とその性質は類似している。すなわち、本来、一時の所得が連続することによって得られた所得という「量的な継続性」が争点となった点で共通している。ところが、大阪事件判決も札幌事件判決も「所得源泉性の有無」は判断基準として用いることはなかった。特に大阪事件の高裁判決では「所得源泉性の有無」は定義が明確でないため、判断基準として用いることができないと明示された。包括的所得概念の下で所得源泉性を判断基準とすべきでないとする見解や研究者によって所得源泉性の意図する範囲が異なっていることから「所得源泉性の有無」は判断基準として明確ではなく、この判示は妥当といえる。また、いずれの裁判においても通達を根拠にした判断がなされなかつただけでなく言及すらされなかつた。これは所得区分が設けられた趣旨に基づいて判断するという所得区分を巡る裁判の基本理念が踏襲された結果でありこの判示も妥当と考える。

3 一時所得の判断基準

最後に一時所得の判断基準を整理する。まず、一連の馬券裁判における当たり馬券の払戻金のように従来存在していなかった取引態様から生じた所得を区分するに際しては、所得区分が設けられた趣旨に基づく解釈が行われるという原則が貫かれることとなる。その上で、評価対象となる所得が一時的・偶発的所得かを一時所得の定義に沿って判断することになる。その際、「所得源泉性の有無」という基準を用いることなく「偶発性の高低」を直接の判断基準とする¹⁶³。すなわち、検討対象となる所得が一時所得の固有の性質である一時的・偶発的な所得であるかによってその該当性を判断することとなる。

¹⁶³一時所得の課税要件が全体として偶発性の高低を判断するためのものであるとする見解については、以下の論文でも「非継続性の実施的内容が一時性であり、非対価性の実質的内容が偶発性であると理解する機能分担の考え方があるが、学説や判決からは非継続性の内容が一時性に、非対価性の内容が偶発性であるとは断定することはできない」として同様の主張をしている。渡部尚史「一時所得の要件と特色」神戸学院経済学論集 51 巻 4 号 113-167 頁 (2020)。

一時所得の非継続性要件に関しては、第3章で見たとおり「利益の恒常性」によって「偶発性の高低」を判断した。また、第2章で見たとおり非対価性要件も「偶発性の高低」の判断基準であることを勘案すると、一時所得の課税要件は、その所得が「偶発性が低い所得か高い所得か」を判定するための要件であることが明確となった。このことから、継続的所得と一時的所得を画定する基準は「偶発性の高低」であることがわかった。

なお、非継続性要件の内、「継続性（継続的行為該当性）」についてはその文言から一時的・偶発的所得かの判断に直接結びつく最も重要な要件のように見えるが、実際はそれ単独で意味を有するものではなく、「営利性要件」もしくは「非対価性要件」と組み合わせて初めて「偶発性の高低」の判断要素となるものである。具体的には、1回の取引が反復継続するような「量的な継続性」の判断に際しては「営利性要件」と、表面的には1回限りの性質を有する取引が地位や職務などに基づいて行われるような「質的な継続性」の判断に際しては「非対価性要件」と合わせて総合的に判断することになる。なお、質的な継続性は実際の取引が継続している場合に限らず、本来継続しているはずの取引も含まれる点に留意する必要がある。

一連の馬券裁判は、従来、一時所得の最たる例である当たり馬券の払戻金に係る所得が当初想定していた取引態様とは異なる新たな形態を採ることにより所得区分が変化することを示した。今後も新たな形態の取引が出現した際には所得税法が所得区分を設けた趣旨に立ち返り、その趣旨に沿って各所得が有する性質により判断すべきであることを判示した点は重要である。また、一時所得の非継続性要件の判断基準として「利益の恒常性」という非常に明瞭かつ簡潔な基準が示された点についても非常に重要な意義を有する判決であったといえる。例えば将来IRが解禁になった場合においてギャンブラーが得た利益に係る所得区分（一時所得と他の所得）を判断する際にも多額の利益を恒常的に得られているか、すなわち「偶発性の高低」が最も重要な判断基準となると想定される。

4 問題点

馬券裁判を検討した結果、以下の4つの問題点があると考えられる。

(1) 納税者の予測可能性の観点

まず、偶発性の判断に関して、今回取り上げた全ての裁判では一時所得該当性を判断する際に複数年を通じての収支が用いられた。しかし、これは納税者の予測可能性の観点から問題がある。損失年度がある場合にどの年度を対象として利益獲得の恒常性を判断するかで結果が異なる可能性があり、また初年度の申告において納税者に困難な判断を要求する税制には問題があるといえる¹⁶⁴。

¹⁶⁴木山・前掲注(99) 141頁。また、横浜事件の判例評釈において木山は「こうした行為を始めた当初の所得税申告においては、果たしてどのように判断すればよいのかが不明瞭である。そして、その線引きいかんにより、外れ馬券の購入代金が控除できるかという所得

(2)担税力の観点

また、担税力の観点からも問題点がある。そもそも所得区分を設けた趣旨に鑑みると、継続的所得は担税力が高く、一時的所得は担税力が低いと現行の所得税法は考えていたのではなかったかのであろうか。その前提に基づいて一時所得に2分の1課税という緩和的措置が講じられていたはずである。担税力を金子の言う「各人の経済的負担能力」とすると、当たり馬券の払戻金という同じ所得を得ている場合に、ある者が全年度で利益を稼得しており、別の者には損失年度が存在する状況においては客観的、一般的にみて継続的所得がある「全勝ち」の方が経済的負担能力は高く、一時的所得である「勝ち負けあり」の方が経済的負担能力は低いのは自明であろう（担税力：一時所得<雑所得）。にもかかわらず馬券裁判において担税力に応じた課税の結果であるはずの実際の算出税額は一時所得の方が多く、雑所得の方が少ない（税額：一時所得>雑所得）。その結果、全勝ちの方が税負担が少なく、勝ち負けありの方が税負担が多くなるという、所得税が所得区分を設けた本来の趣旨から矛盾する結果となっている。

この最大の要因は控除できる馬券の購入代金の範囲が違ふことによる。すなわち、雑所得に該当すると判断された場合には当たり馬券の購入代金だけでなく外れ馬券の購入代金も必要経費に該当するため、所得の金額の計算上当たり馬券の払戻金から控除することができるが、一時所得に該当すると判断された場合には「当たり馬券の購入代金」のみの控除となり「外れ馬券の購入代金」は控除できないと判示されたためである。

全ての裁判で所得区分が主たる争点となり、その区分に応じてなかば機械的に外れ馬券の購入代金の控除の可否が判断されたため、結果として「営利目的性」すなわち恒常的な利益の存在の有無で外れ馬券の購入代金の控除の可否が判断されている。しかし、本来は外れ馬券の購入代金が一時所得の「その収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、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に限る。）」に該当するかについて直接判断すべきであり、この点に関してより精緻な分析が必要であるように思われる。実際、横浜事件の東京高裁判決では外れ馬券の購入代金に関して、「なお、競馬の払戻金による所得が一時所得に該当するとしても、いわゆる外れ馬券の購入代金が、その年中の一時所得に係る収入を得るため支出した金額（所得税法34条2項）に含まれるか否かが問題となる余地があるが」と判示しており、当たり馬券の払戻金が一時的所得に該当する場合に外れ馬券の購入代金も「その収入を得るために支出した金額」として収入から控除できる可能性を示唆している。もっとも、これは従前存在していた以下の旧通達149項における常連に関する規定で認められていた。国税庁長官通達「所得税法に関する基本通達について」（昭和26年1月1日）149項では、「一時所得の総収入金額から控除する『収

金額（所得税額）に直結するものであるから、馬券所得区分及び経費控除については、明確な立法措置が採られるべき時を迎えたのではないかと思う。」と述べている。木山泰嗣「判批」税経通信72巻10号184頁（2017）。

入を得るために支出した金額』の範囲は、一時所得の収入を生じた各行為又は各原因ごとにこれを定めるものとし、収入を生じない行為又は原因に伴う支出金額は含まないものとする。但し、競馬又は競輪の常連のように、常時馬券又は車券を買っているような者については、その年中における払戻金の合計額を総収入金額とし、その年中における買入金の合計額を「収入を得るために支出した金額」として取り扱うも妨げないものとする。」と定められていた。なお、同規定は、現行所得税基本通達（昭和45年7月1日）の制定に伴い削除されている。この規定が廃止された理由について課税庁は言及していない¹⁶⁵が、当該規定を廃止した当時とは明らかに異なる馬券の購入態様が出現した昨今の現状に鑑みると改めてこの可能性についても検討する余地があるのではないか。金子は包括的所得概念についてわが国の所得税法の解釈として、「人の担税力を増加させる利得は全て所得を構成すると解されている」とした上で、「納税者が取得した経済的価値のうち、『原資の維持に必要な部分』は、所得を構成しない。これは、制度的には必要経費の控除、譲渡資産の取得原価の控除等の問題として現われるが、これらは資本主義的拡大再生産を保障するために必要な制度である。[二重括弧は筆者]」と述べている¹⁶⁶。したがって、所得区分が設けられた根底にある所得概念から考えると、経済的価値を安定的に稼得し続けているかに係わらず特定の場合（例えば、購入の継続性が認められる場合）にはその購入代金の全額が「原資の維持に必要な部分」に該当するとも考えられるのではなかろうか。このように考えると当たり馬券の払戻金が一時所得に該当する場合にも外れ馬券の購入代金が「その収入を得るために支出した金額」として収入から控除できる可能性について更なる検討が必要と考える。

また、担税力の観点から問題が生じたその他の要因として、そもそも一時所得は担税力が低いとする前提に誤りがある可能性が考えられる。すなわち現行の所得税法においては継続的所得か一時的所得かで担税力の高低を区分した上でウインドフォールゲイン的（たなぼた的）な所得は担税力が低いとして2分の1課税という軽減措置が設けられている。その一方で、控除する金額については「その収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、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に限る。）の合計額」として雑所得の必要経費とは異なる定義付けをしたのであるが、実際の控除の対象範囲は必要経費よりも狭くなっている。それ故一連の馬券裁判では2分の1課税の恩恵よりも控除できる範囲が狭いことによる影響が上回ってしまったため、結果として担税力と実際の税額が矛盾することになったのである。この事実から本来一時的な所得が多数回かつ頻繁に反復継続することによって多額の利益を恒常的に得る取引形態に対しては、担税力が低いという前提に基づいて設計された現行の一時所得の所得区分や課税方法では

¹⁶⁵楡井・前掲注(99)614頁。

¹⁶⁶金子・前掲注(1)197頁。この点について同様の主張が池本・前掲注(102)25頁。

対応できなくなっている、若しくはそもそも一時所得は担税力が低いとする前提自体が間違っている可能性を一連の馬券裁判は示唆していると考ええる。

(3)偶発性の観点

また、第 2 章で既述の通り偶発性とは程度の問題であり、どのような事業にも少なからず損失を出すリスクが存在する。そのため全ての年度で利益を出さなければ偶発性が高いとするのは極論であるように思える。この点、直近の高松事件では 5 年間で 4 年間は黒字、1 年だけが赤字の事例があり、この赤字の評価により第一審と控訴審で判断が分かれている。そのため、高松事件の最高裁の判断が待たれる¹⁶⁷。

(4)非継続性要件の観点

さらに隣接する所得との比較において非継続性要件の判断基準にも疑問が生じる。当たり馬券の払戻金に係る所得区分を巡る裁判では「営利性」の判断基準として「利益の恒常性」が求められることが明らかとなった。例えば一時所得と判断された高松事件の控訴審判決では、非継続性要件を「営利性」と「継続性」に分けて判断した上で 5 年中 1 年の損失年度が存在することから「営利性」要件を満たさないと判断した。その一方で、「継続性」要件については少なくとも全レースの約 70%の購入事実の存在からその要件を満たすとした。したがって、これらの事実を非継続性要件に当てはめると、高松事件の当たり馬券の払戻金は「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」ということになり、「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」は一時所得に該当することになる。

ここで田中は「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」も雑所得に含まれるという解釈がさしあたり自然であり……と述べた上で、一例として「例えば、「競走馬の保有に係る所得」を、「その規模、収益の状況その他の事情に照らし事業」所得とならない限り、雑所得に分類する課税実務は、こうした解釈に依拠しているのかもしれない。しかし、課税実務は、同じく「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」とも考えられる、「競馬の馬券の払戻金」を、雑所得でなく、一時所得に分類してきた。」と述べている¹⁶⁸。したがって、田中の解釈によると同じ「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」であるにも関わらず、一時所得と雑所得で区分が異なる所得が存在することになる。競走馬の保有に係る所得は所得税法施行令第 178 条に規定する規模、収益の状況等に照らし一定の

¹⁶⁷この点に関して石黒は、「筆者は最高裁平成 27 年判決事案（第一段階）、同平成 29 年判決事案（第二段階）を経て、本件でいわゆる外れ馬券訴訟における第三段階の議論に入ったと考えている。馬券購入の損失年度において、その年度の所得を一時所得ではなく雑所得として認め得るのか、認め得るとすればどの程度までの回収率であれば許容されるのか、という議論においてである。」と述べている。石黒・前掲注(140)184 頁。

¹⁶⁸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」論究ジュリスト 12 号 255 頁 (2015)。

条件を満たせば事業所得とされており、それ以外は雑所得に該当するとされている。ところが、一般的な競走馬の保有に係る収入は、JRA 公表データ¹⁶⁹によると 1 頭の年間収入は約 723 万円。一方、馬主活動に伴う支出は大きく分けて①馬の購入金額と②預託料となっており、①馬の購入金額の平均は 1,043 万円、②預託料は厩舎により異なるものの平均して 1 頭当たり 1 年で約 720～840 万円程度となっている。すなわち、平均すると馬の購入金額分が赤字となるのが競走馬の保有に係る所得の潜在的な性質である。また一口馬主¹⁷⁰の場合にはそもそも営利目的ではなく趣味やロマンを追い求めて馬主になるケースも多い。さらに競走馬の保有には出走して賞金を獲得する以前に怪我や病気、ゲート試験や能力試験をクリアできない等無事に初出走まで到達できないリスクも少なくない割合で存在する。たしかに競走馬の保有に係る所得を馬主という地位に基づく継続的行為と見ればその獲得賞金には対価性が認められるため一時所得に該当しないとも考えられるが、競走馬の保有には上記のように一般事業以上に収益を獲得できないリスクが存在するため、本来、競走馬の所有に係る収入は一時的・偶発的な所得であるといえる。また上記の事実を馬券裁判を通じて示された「営利性」要件（利益の恒常性の有無）に当てはめてみても利益を出し続ける一部の馬主以外は「営利性」要件を満たさず非継続性要件を満たすことになるため一時所得に該当するとも考えられる。このように考えると、一時所得と雑所得との境目は極めて曖昧であり、両者を区分する必要性について疑問が生じる。

ところで一連の馬券裁判では「一時の所得」への該当性については判示されていない。すなわち、大阪事件と札幌事件では「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当したため、その時点で非継続性要件を満たさず雑所得と判断できたが、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当しなかった場合は、次に「一時の所得」への該当性を検討し判断を示すべきではなかっただろうか。特に当たり馬券の払戻金に係る所得を一時所得と判断した東京事件判決、横浜事件判決及び高松事件判決においてもこの点に関する判断は明示されておらず、当然のように一時の所得と判断されている点は問題といえる。仮に一時の所得ではないと判断されればその場合も非継続性要件を満たさないこととなる

¹⁶⁹日本中央競馬会「馬主活動に伴う収入・支出」,
<https://www.jra.go.jp/owner/howto/income/>, (2021.6.19)。

¹⁷⁰一口馬主とは、いわゆる「クラブ法人」馬主が所有する競走馬に出資している「会員」のことで、厳密には馬主ではない。JRA が規定する馬主には①個人馬主、②組合馬主、③法人馬主の 3 つがある。日本中央競馬会「馬主になるための要件」,
<https://www.jra.go.jp/owner/howto/requirement/>, (2021.6.19)。なお、組合馬主制度は、複数の組合員を以て構成された民法第 667 条に定める法人格なき組合を競馬法第 13 条（同法第 22 条において準用する場合を含む。）に基づき馬主登録するものであり、競走馬を所有し競争を通じて収益を得ることをその目的としているものをいう。国税庁「1.組合馬主制度における組合員の受ける損益の税務上の取扱いについて」,
<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/030819/01.htm>, (2021.6.19)。

ため、利益を恒常的に挙げていなくても雑所得に該当するとも考えられる。また、一時の所得か継続的な所得かが外れ馬券の必要経費の控除の可否の判断に影響を与える可能性も考えられる。そのため「一時の所得」への該当性に関する判断を明示すべきであったと考える。

5 現行制度の枠内での解決策

馬券裁判を通じて①納税者の予測可能性、②担税力、③偶発性、④非継続性要件の4つ観点において問題点が浮かび上がってきた。これらの問題が生じた原因は現行の一時所得の課税方法の限界と一時所得の担税力に関する前提の誤りが考えられた。そこでここでは前者の現行の一時所得の課税方法が限界を迎えているとした場合の現行制度の枠内での2つの解決策を提示し、それらが問題点を解消するかを検証する。なお、③偶発性に関しては所得区分の判断が困難であることに起因する点で①納税者の予測可能性と共通していること及び現時点で高松事件の判決が未確定であることから、ここでは①に含めて論ずることとする。

(1)一定の要件下で外れ馬券の購入代金の控除を認める場合

一連の馬券裁判においては②担税力の観点から矛盾が生じていた。その主因は外れ馬券の購入代金の控除の可否であった。すなわち、雑所得に該当する場合には外れ馬券の購入代金は控除できるが、一時所得に該当する場合には外れ馬券の購入代金は控除できないと統一的に判示された点である。しかしながら、担税力と税額が対応しない点を鑑みるとより詳細な場合分けが必要であると考えられる。そこで当たり馬券の払戻金に係る所得が一時所得に該当する場合でも一定の要件の下で外れ馬券の購入代金の控除を認める場合を考える。この場合、まず一時所得に該当する場合に外れ馬券の購入代金の控除可能となる条件を明らかにする必要があるが、当たり馬券の払戻金に係る所得と外れ馬券の購入代金の控除の可否の関係は次の3つのケースに分類できる。すなわち、④雑所得で外れ馬券の購入代金が控除可能な場合、⑤一時所得で外れ馬券の購入代金が控除可能な場合、⑥一時所得で外れ馬券の購入代金が控除不可の場合である。

まず、所得税法が当初想定していた一般的な馬券愛好家は従来通り一時所得で外れ馬券の購入代金の控除はできない(⑥に該当)とする。その一方で、外れ馬券の購入代金の控除が可能と認められるような購入態様の馬券購入者については、一定数以上のレースを購入し、かつ全ての年度で勝ち続けている者は雑所得(④に該当)、それ以外の者は一時所得(⑤に該当)として申告させる。これにより所得区分を設けた趣旨である担税力に応じた課税を実現することができる。

ただし、この場合にも納税者は自らの確定申告に際して所得区分を判断しなければならない。それに加えて外れ馬券の購入代金の控除の可否も判断しなければならないことになる。その結果、納税者にとって適正な納税申告がより困難となる可能性がある。この点に

については外れ馬券の購入代金の控除の可否について明確かつ簡潔な基準が必要となろう。また、この場合でも複数年にわたり馬券の払戻金と購入代金の収支を観察しなければ一時所得と雑所得の何れに該当するのかという所得区分の判断ができず、特に初年度の申告の際の所得区分の判断に困難が伴うという①納税者の予測可能性の問題点は解消されない。さらに、所得区分の問題が残るため「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」という同じ課税要件を充足しているにも関わらず「当たり馬券の払戻金に係る所得」と「競走馬の保有に係る所得」が異なる所得に分類されるという④非継続性要件の問題も解消されない。

以上より、一定の場合に外れ馬券の購入代金の控除を認めるだけでは、②担税力の観点からの問題点は解消されるが、主に所得区分の困難さに起因する①納税者の予測可能性及び④非継続性要件の問題点は解消されない。

(2)一律の源泉徴収方式を導入する場合

もう一つが当たり馬券の払戻金に対して一定率の税額を控除することで課税関係を完結させる源泉分離課税方式を採用する方法である¹⁷¹。主催者には当選者に払戻金を支払う際に、払戻金に一定率を乗じた源泉徴収税額を差し引いて払戻金を支払うことを義務付ける。これにより当選者においては特別の申告手続を経ることなく課税関係が終了する。なお、近畿税理士会の「平成 32 年度税制改正に関する意見書」によると、「平成 25 年度の税制改正時には、国税庁から「払戻金からその払戻金に対応する馬券等の購入金額を控除した残額が 100 万円を超えるものについては、告知を義務付けるとともに、支払調書の提出の対象とし、残額に対し 10%の税率で源泉徴収の対象とする」との要望が出されていたが見送りとなっている。これについては、支払調書を発行するための運営側の負担が非常に大きいことや、払戻しに利用者の手間も増えることから利用者の減少につながる等の理由により実現しなかったと考えられる。」として、総合課税の下での源泉徴収制度の導入に関しては過去に国税庁から要望が出されたものの導入に至らなかった経緯がある¹⁷²。なお、この

¹⁷¹酒井は「ギャンブル等による所得については、いわゆる元締め方式での解決を図ることも考えられよう。賞金等からの税金の一律の前取り、いわば精算なき源泉徴収として、課税関係を終了させるなどの制度設計も考え得る。」と述べている。酒井・前掲注(21)227頁。また高橋は「馬券の払戻金に係る所得が一時所得であれ雑所得であれ、特に窓口での払戻金を正確に捕捉し公平な課税を実現し、また本件納税者のように納税資金調達に悩まないために、払戻金への源泉徴収課税を導入すべきである。」と述べている。高橋・前掲注(95)44頁。

¹⁷²近畿税理士会「平成 32 年度税制改正に関する意見書」17頁(2019)。なお、この意見書では「そこで、源泉徴収の事務負担に配慮して、例えば1回あたり500万円以上といった一定額以上の払戻金に対してはすべて一律に10%の源泉所得税を徴収することとし、また、その払戻しの際には告知を義務付けるとともに、支払調書の提出と交付を行い、これらの所得について申告につなげる制度を導入すべきである。」と述べている。

総合課税の下での源泉徴収方式の場合は納税者は確定申告をしなければならず、その際には所得区分の判断が伴うため、①から⑤までの問題点は解消されない。そのため、ここでは一律の源泉徴収方式を提示することとする。

この方法によると当たり馬券の払戻金が一時所得に該当するか雑所得に該当するか、外れ馬券の購入代金が控除可能かどうかを判断する必要がない。したがって、①納税者の予測可能性の問題点は生じない。また、源泉分離課税のため納税者にとって確定申告が不要という手続面での利点もある。次に、配当金に一定率を乗じた税額が当たり馬券の払戻金に係る税額として確定するため、獲得した配当金が多ければ多いほどそれに比例して税額が多くなる。そのため担税力と税額との間に矛盾が生じることはなく、②担税力に応じた課税の観点からも適している。さらに、年間を通じての収支が黒字か赤字かに関係なく当たり馬券の払戻金に対して均一に税額が徴収される。そのため、偶発性の高低に関する判断の問題も生じない。また、当たり馬券の払戻金に係る所得は全て源泉分離課税となるため「競走馬の保有に係る所得」との関係において矛盾が生ずることもない。その上、現状では当たり馬券の払戻金に係る所得の把握が困難とされる窓口購入者に対する払戻金についても漏れなく税金を徴収することができ、また、拾った外れ馬券を必要経費に算入されるといった問題も生じない。

ただし、この課税方式には②担税力の観点から新たな問題点が生ずる。すなわち、包括的所得概念の下で超過累進税率を採用しているわが国の所得税制において一律の源泉徴収方式では垂直的公平を図ることができない点である。また別の問題として、現在でも控除率の一部が国庫に納入されているが、源泉徴収制度が導入されることにより配当金から控除される金額が増加する結果、当選者が実際に受け取る払戻金が減少しギャンブルとしての魅力が低下することが懸念される。

以上より一連の馬券裁判から判明した当たり馬券の払戻金に係る所得区分の判断基準及び一時所得の判断基準を整理した。また、馬券裁判を通じて浮かび上がった問題点とそれに対する現行制度内での解決策について検討した。解決策としてまず一定の要件下で外れ馬券の購入代金の控除を認める場合には②担税力の問題点は解消されるものの、①納税者の予測可能性、③偶発性及び④非継続性要件に関する問題は解消されずに残る。一方、一律の源泉徴収方式を導入する場合には①から④の問題点は解消されるものの、②担税力の観点から新たに垂直的公平を図ることができないという問題やギャンブルとしての魅力が低下するという問題が生じる。

ここまで所得区分の概要及び一時所得の意義と沿革、更に過去から最近までの一時所得を巡る裁判を見てきた。一時所得は制限的所得概念から包括的所得概念へ移行する際に他の 8 つの所得に該当しないものという消極的定義によって生まれたものであり積極的に定義付けされたものではない。また、他の 8 つの所得以外の所得という点で雑所得と共通しており、一時所得又は雑所得に該当する所得はその性質が類似しているものが多い。

それにも関わらず、一時所得に対して担税力が低いとの観点から 2 分の 1 課税という軽減措置が設けられている。そのため第 2 章で見たように、特に「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という一時所得の中心的な課税要件への該当性を巡り雑所得との間で争いが生じてきた。競馬を巡る所得に関しても「当たり馬券の払戻金に係る所得」と「競走馬の保有に係る所得」はその所得の有する性質は極めて類似しており、共に「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」に該当すると考えられるが、両者の間で所得区分が異なっている。

また、一連の馬券裁判においては担税力と実際の税額が整合しない結果となった。馬券裁判における担税力の問題の主な原因は外れ馬券の購入代金の控除の可否であり、これは現行の一時所得の課税方法が限界に到達している可能性を示していると考えられるが、それ以外に一時所得は担税力が低いとする前提が間違っている可能性も考えられる。すなわちウインドフォールゲイン的（たなぼた的）な所得である一時所得は担税力が低いとする現行制度の考え方からは担税力と実際の税額は矛盾することになるが、逆に担税力が高いと考えると、担税力と実税額は整合する。一方、各人の経済的負担能力である担税力の観点からは全ての年度で利益を出している者の方が損失を有する者よりも担税力は大きいはずであり、本来、包括的所得概念からは純粋に払戻金から購入金額を引いた差額こそが担税力であるべきである。このように考えると偶発性の高低で一時所得と雑所得を区分する必要性に疑問が生じる。

そうした状況の中、一時所得の担税力や 2 分の 1 課税について疑問を呈する研究者の意見が存在する。また、馬券裁判の判決を受け所得源泉性の観点から一時所得の存在意義に疑問を呈する意見もある。すなわち、大阪事件の高裁判決では所得源泉性が一時所得該当性の判断基準として用いることを否定し、それ以降の裁判でも所得源泉性の有無を判断基準として用いられることがなかった事実を踏まえ、制限的所得概念から包括的所得概念へ移行したことに伴い非課税とされていた所得を課税所得とする際の受け皿として設けられた一時所得を維持する理論的根拠が失われたとする見解である¹⁷³。さらに、最近の税制調査会において一時所得の雑所得への統合について意見が出されている。

そこで次章では、昨今議論されている一時所得廃止論について研究者や税制調査会等の意見を概観し整理した上で、仮に一時所得を廃止して雑所得に統一した場合に馬券裁判における問題点が解消されるかについて検討する。

¹⁷³酒井・前掲注(21) 223 頁。

第4章 一時所得廃止論

わが国の所得税法は包括的所得概念の下で全ての所得を課税の対象としたが、公平負担の観点から担税力に応じた課税の実現のため所得区分が設けられ、一時所得については担税力が低いとして2分の1課税という軽減措置が採られている。その一方でこの軽減措置が存在するが故に特に雑所得との間で係争が生じてきた。また、馬券裁判では経済的負担能力である担税力とそれに応じた課税の結果である実際の税額との間に矛盾が生じた。その最大の要因は外れ馬券の購入代金の控除の可否にあったことは既に述べたところであるが、そもそも本当に一時所得は担税力が低いのか、2分の1課税を設ける必要があるのかに関して疑問を呈する研究者がいる。元来、一時所得又は雑所得に分類される所得はその性質が類似しているものも多く、一時所得という所得区分を設ける必要性について疑問が生じる。そこで本章ではその疑問を出発点として一時所得廃止の可能性について検討する。その上で一時所得を廃止した場合に馬券裁判で明らかとなった問題点が解消されるかについて検証を行う。

第1節 一時所得の問題点

第1項 担税力の観点

一時所得の担税力に関して、増田は「包括的所得概念においては、所得税の負担を各納税者に公平に分配するため、継続的に発生する所得に限定せず、臨時的な所得も含めて所得概念を構成している。したがって、包括的所得概念の下においては一時所得の発生が一時的、偶発的であり、その所得の担税力が低いとする従来からの説明には合理性が認められない」と述べており¹⁷⁴、一時所得は担税力が低いとする根拠に疑問を呈している。

また酒井は、「まず1つは、回帰性のない所得は担税力が低いと考えられるためという説明が可能かもしれない。「いつも柳の下に泥鰻は居らぬ」という諺があるが、継続的に発生しない所得には担税力を認め難いという文脈である。しかしながら、果たして担税力という抽象的な言葉でこれを説明し得るのか、疑問を抱かざるを得ない。汗水垂らして働き稼いだ所得と比較すれば、いわばウインドフォールゲイン的な所得の方が、よほど担税力が高いとの反論も可能なのではなかろうか。そうであるとすれば、一時所得があえて用意され、2分の1課税（所得税法22条2項2号）という恩恵を受け得ることへの積極的な理由をここに見出すことは難しいようにも思われるのである。」と述べており¹⁷⁵、むしろ一時所

¹⁷⁴増田・前掲注(33)106頁。

¹⁷⁵酒井・前掲注(21)222頁。

得のようなウインドフォールゲイン（たなぼた）的所得の方が担税力は高い可能性を指摘している¹⁷⁶。このように一時所得は担税力が低いとする見解に疑問を呈する研究者がいる。

第2項 2分の1課税の観点

次に、一時所得における担税力に応じた課税の実現のための措置としての2分の1課税に関して疑問を呈する研究者の意見が存在する。金子は「尤も、退職所得、山林所得、譲渡所得および一時所得は、長期間にわたって累積してきた場合が多く、且つその額が比較的大きいのが通例であるから、高い累進税率の適用を緩和し、何らかの平準化(averaging)を図る必要があるという理由で、その二分の一のみを課税の対象として他の所得と総合するものとされた（九条一項五号、六号、七号、八号）が、平準化措置としてこれが適当なものであるかどうかについては、問題が残っているように思われる。」と述べている¹⁷⁷。

また、増田は「昭和二二年一月の改正所得税法は、従来の制限的所得概念から包括的所得概念へ大きく方向を転換したのであるが、昭和二二年一月改正所得税法が一時所得を半額課税とした理由は明らかでない。この半額課税措置は、激変緩和措置として税負担軽減を図ったものと考え以外に理由が見いだせないのである。」¹⁷⁸として、一時所得に2分の1課税が採用されたのは、制限的所得概念から包括的所得概念への変更に伴い従来非課税所得とされていたものが課税所得に移行した時の税負担緩和のための政策的配慮ではないかと述べている¹⁷⁹。ところで所得区分の制度設計に際しての担税力に応じた課税と政策的配慮の関係について田中は、「また、所得区分を整理し、再構築するうえでは、担税力の視点(所得の性質)と政策実現の視点(政策的要請)との関係や相互の比重を検討することが

¹⁷⁶水野は「もっとも、一時所得である宝くじなどは、個別の立法により除外されている。その趣旨は、宝くじのような利益は、いわばたなぼた的利益(windfall)であり担税力が低いという考え方による。しかし、なにもしないでもらったのだからむしろ担税力は高いのではないか、という反論も考えられる。」と述べている。水野・前掲注(10)270-271頁。

¹⁷⁷金子・前掲注(11)48頁。また、金子は垂直的公平の観点から一時所得の緩和的措置について、「第二には、利子所得・配当所得・山林所得・退職所得の全部または一部が、分離課税の対象とされ、また譲渡所得および一時所得について二分の一課税というより合理性の少ない平準化方式が復活したことである。このうち、利子所得・配当所得の分離課税は、特別措置の性質を有するが、それ以外のものは、長期間にわたって累積してきた所得であるため担税力が低い、という考慮に基づくものであって、一概に公平負担の原則に反するとはいえないにしても、垂直的公平の観点からはやはり疑問の余地があるように思われる。」と述べている。金子・前掲注(11)49-50頁。

¹⁷⁸増田・前掲注(33)107頁。

¹⁷⁹この点について酒井も「包括的所得概念による以上、所得の源泉如何にかかわらず課税対象所得を構成することになるため、制限的所得概念の下では課税対象とされてこなかった所得の、新しい受け皿たる所得区分として、一時所得が設けられたという経緯がある。制限的所得概念から包括的所得概念への変更に当たり、従来課税対象から除外されてきたものが課税の範囲に含められることとなったことへの一定の配慮として、2分の1課税という課税上の恩恵を受けることのできる所得区分、すなわち一時所得が用意されたともいえるのである。」と同旨を述べている。酒井・前掲注(21)222-223頁。

重要となる。」¹⁸⁰と述べた上で、「おそらく、担税力の視点と政策実現の視点は並列に置かれるべきではないであろう。制度設計の優先順序としては、国民は、担税力に応じて租税負担を負う、という考え方を基本とすべきである。」と述べており、税法の制度設計においては担税力に応じた課税が政策目的に優先すべきであると指摘している¹⁸¹。

さらに、「一時に実現した所得」として緩和的措置の対象である退職所得・山林所得・譲渡所得・一時所得の4つの所得の内、一時所得は他の3つの所得とはその性質が異なる点を指摘する研究者の意見もある。酒井は「ただし、これら4つの所得が一時性といった所得発生のタイミングを意識した所得区分であり、課税標準の計算においても大きな課税上の恩恵を受けることができる点で共通するとはいっても、……その4つ全てが共通していると整理することは妥当でない。……退職所得・山林所得・譲渡所得に共通するのは、原則として長期間にわたって蓄積されてきた所得が一時に実現したものであるということである。すなわち、退職所得とは、長年の勤続における給与の一部後払い的な性格を有しているし、山林所得も、長期間にわたる山林の育成を経て伐採又は譲渡時に実現した所得である。譲渡所得も、その取得の時点から蓄積されてきたキャピタル・ゲインを譲渡時点において清算するものと理解されている。このように、これら3つの所得は、「所得の蓄積」という点で共通するのに対し、一時所得はその観点において異なるのである。……このように、同じように時間軸で切り分けている所得区分が4つある中で、一時所得だけは「所得の蓄積形態」を意識していない所得であるとも整理し得るのである。」と述べている¹⁸²。

したがって、一時所得は担税力が低いという根拠も不明である上、2分の1課税という恩恵を受ける明確な根拠も存在しないのである。そうであるならば偶発性の高低で一時所得と雑所得を区分する必要はないはずである。それにも関わらず現行の所得税法においては偶発性の高い所得は担税力が低いことから緩和的措置が必要であるとして、一時所得に2分の1課税が設けられている。その結果、一時所得とその他の所得を巡る多くの紛争が起きてきたのである¹⁸³。そのため一時所得についての2分の1課税は、包括的所得概念とは相容れない制度であるとの指摘もある¹⁸⁴。

¹⁸⁰田中・前掲注(15)45頁。

¹⁸¹田中・前掲注(47)13頁。

¹⁸²酒井・前掲注(21)221頁。この点に関して増田も、「しかしながら、一時所得は、譲渡所得のように長期にわたる資産の増加益が一度に課税されるという性質とは異なる。」と述べている。増田・前掲注(33)106頁。

¹⁸³田中は「現行制度のもとでは、ある所得が一時所得に該当すれば、2分の1課税が適用されるため、一部の例外はあるものの、他の所得に該当する場合と比べて、納税者の税負担は小さくなる。所得区分をめぐる紛争においては、しばしば、納税者は問題の所得を一時所得と、また課税庁は当該所得を一時所得ではない別の所得と、それぞれ主張する傾向がある。」と述べている。田中・前掲注(15)27頁。

¹⁸⁴増田・前掲注(33)107頁。

第2節 一時所得廃止論

第1項 一時所得廃止論

このような問題を踏まえ一時所得に対する2分の1課税の廃止だけでなく、一時所得を廃止すべきとの意見がある。酒井は「いふなれば、一時所得たる所得区分とその2分の1課税の恩恵は、わが国の所得税法が、制限的所得概念から包括的所得概念へと変容した際の残滓にすぎないのであって、今日では一時所得を積極的に説明付けるファクターたり得なくなったといえると思われる。」と述べている¹⁸⁵。また、大阪事件の高裁判決が所得源泉性を一時所得該当性の判断基準とすることを否定した点に関して酒井は、「これは、一時所得該当性を所得源泉性の有無で判断することに対する批判ではあるが、このように考えると、立法論的には一時所得を維持する理論的支柱が失われたとみることができるようにさえ思えるのである。ここにも一時所得廃止論の理由がある。」と述べている¹⁸⁶。また、高橋は一時所得が有する問題の一例として、個人が養老保険を自分で掛けて保険料を支払い、満期保険金を受け取った場合、本来、養老保険の営業保険料は定期（死亡）保険部分と生存保険部分に分けた上で、後者のみが満期保険金取得のために直接要した金額であるが、一時所得の計算上は前者も含めて「支出した金額」として控除が認められている（所得税法施行令183条2項2号本文）点を挙げている。その上で「様々な問題を抱える一時所得という所得種類を維持する理由が問われる。」と述べている¹⁸⁷。

一方、政府の税制調査会基礎問題小委員会において、平成17年6月2日付で公表された「個人所得課税に関する論点整理」では、「他の所得区分に該当しない所得のうち、その発生が一時的・偶発的であり、対価性を有しないものについては一時所得に分類し特別な取扱いを行っている。個々の納税者にとっての主たる所得である『経常的な所得』以外の所得、という意味では一時所得は雑所得と同様であり、対価性の有無をもって雑所得とは別の所得区分を設けていることについては合理性がないと考えられる。制度の簡素化の観点をも踏まえれば、雑所得に統合することを検討すべきである。」として一時所得を雑所得に統合すること等の提言がなされている¹⁸⁸。この提言に関して田中は、「一般に、一時所得は担税力が低いからその2分の1のみが課税の対象とされると説明される。しかしながら、その所得の発生は一時的、偶発的ではあるが、他面では、人的事情に左右されない、いわば棚ぼた式の利得が生じているのであるから、所得源泉としての強度はむしろ大きいとみ

¹⁸⁵酒井・前掲注(21)223頁。

¹⁸⁶酒井・前掲注(21)223頁。

¹⁸⁷高橋・前掲注(95)44頁。

¹⁸⁸税制調査会基礎問題小委員会・前掲注(2)4頁。

することも可能である。このように考えるならば、基本的に、一時所得の雑所得への統合は検討されてよいといえるであろう。」と肯定的に述べている¹⁸⁹。

また、日本税理士会連合会の税制審議会において「一時所得と雑所得とは、前者について50万円の特別控除と2分の1課税制度が適用されることが大きな違いである。一時所得とされるものとしては、懸賞金、生命保険契約に基づく一時金、法人からの贈与により取得する金品などがあるが、これらについては、担税力の観点から特別控除制度及び2分の1課税制度を適用することに疑問がないとはいえない。また、これらの課税方式が同一であれば、両者について所得区分を別にする実益はそれほどない。したがって、現行の特別控除制度及び2分の1課税制度を廃止した上で、一時所得と雑所得とを「その他所得」として同一の所得区分に統合することが望ましい。」として、ここでも一時所得を雑所得に統合すべきとの意見が述べられている¹⁹⁰。

第2項 馬券裁判の問題点に対する考察

以上の一時所得廃止論等を踏まえ、一時所得を廃止した場合に馬券裁判で明らかとなった問題点への影響について検証する。なお、一時所得が廃止された場合に当たり馬券の払戻金に係る所得が雑所得に該当するのか、事業所得に該当するのかの問題が生じると考えられるが、両者の区分はここでの本筋ではないため、一旦雑所得に該当するものとして進める。

まず、一時所得を雑所得に統一した場合には馬券購入者がどのような購入態様を採用しているか、どれほどの購入規模かに関わらず全ての当たり馬券の払戻金に係る所得は雑所得となる。その結果、当たり馬券の払戻金に係る所得に関して所得区分の判断自体が生じない。したがって、①納税者の予測可能性の問題点は解消される。次に②担税力の問題について、ここでは前提として当たり馬券の払戻金に係る所得を雑所得として統一した場合に外れ馬券の購入代金の全額が控除可能と仮定する。この場合には、当たり馬券の払戻金から外れ馬券の購入代金を控除した馬券の利益に対して総合課税の下で課税される。そのため、利益が大きいほど税額も大きくなるため担税力と税額の関係は整合することになる。さらに一時所得が雑所得に統一されるため両者間の偶発性の高低による線引きの問題は生じない。したがって、③偶発性の問題も解消される。最後に、一時所得が廃止されることによって現在の「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という課税要件への該当性の判断が不要となる。すなわち、営利性又は継続性を充足しようがしまいが雑所得に区分されることになるため「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」も雑所得として統一される。その結果、「当たり馬券の払戻金に係る所得」も「競走馬の保有に係る所得」もいずれも雑所得となり、④非継続性要件の問題も解消される。そもそもこの両者は本来

¹⁸⁹田中・前掲注(47)16-17頁。

¹⁹⁰日本税理士会連合会・前掲注(9)7頁。

の所得の性質の観点からは極めて共通点が多く、租税公平主義¹⁹¹の観点からも望ましい。また、所得区分を設けた所得税法の趣旨にも合致することになる。以上より、一時所得を廃止した場合には馬券裁判で明らかとなった4つの問題点は全て解消されることとなる。

その一方で、拾った馬券を経費にするという問題は依然残ることになる。しかし、既述の通り JRA の発売金の約 92% が PAT 等のインターネット投票である現況を鑑みると、窓口購入した他人の馬券を自らの経費として控除することによる正確な所得の把握への影響はさほど大きくないと考える。

なお、一時所得を廃止して当たり馬券の払戻金に係る所得を雑所得として統一した場合に、雑所得の金額の計算上外れ馬券の購入代金の全額が控除できるのか一部しか控除できないのかの論点が新たに生じると考えられる。この点に関しては、大阪事件及び札幌事件では雑所得に該当する場合には外れ馬券の購入代金は必要経費として控除可能であったが、これはあくまでも一時所得と雑所得が併存する場合の判断であり、雑所得と一時所得を統一した場合には外れ馬券の購入代金の控除の可否について再度統一的な見解が必要となるだろう。しかし、その後は担税力の観点からの矛盾や納税者の予測可能性の問題等は解消されることが期待される。なお、本稿では所得区分に主題を置いているためこの外れ馬券の購入代金の全額が控除できるかの論点についてはこれ以上深く検討しないが、非常に重要な論点であるため今後の研究課題としたい。

第3節 小括

第1節では一時所得の問題点や一時所得廃止論に関する研究者の意見を整理した。その結果、一時所得は担税力が低いとする前提に関する明確かつ説得力のある根拠は存在せず、むしろ担税力が高いとする意見も存在すること、また2分の1課税については制限的所得概念から包括的所得概念に移行した際の政策的な配慮以外の理由は存在しないことを述べた。第2節では一時所得廃止論に関する研究者の意見や税制調査会の見解を概観し、馬券裁判での問題点への影響を検討した。税制調査会の意見の通り納税者にとっては給与や事業等の経常的な所得以外の副次的な収入であるという点では一時所得も雑所得も同じである。そのため、一時所得に対して2分の1課税を採用する根拠として考えられるのはたまたま入ってきた収入の全額に課税するのはあまりに酷であるという納税者心理への配慮しかないといえる。以上より、偶発性が高いとされる一時所得という所得区分を積極的に設ける理由は希薄であるといえる。

¹⁹¹租税公平主義（租税平等主義）とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない」とする原則である。金子・前掲注(1)89頁。

また、一連の馬券裁判で明らかとなった問題点を解消するという観点からは、現行の制度の中で一律の源泉徴収制度を採用する場合と一時所得を廃止する場合の 2 つが有益であると考えられる。ただし、前者では垂直的公平の観点から問題があり、また、この解決法は当たり馬券の払戻金に係る所得に個別に対応したものである。その一方で、一時所得に関しては馬券裁判を巡る問題以外にも既述の養老保険の満期保険金を受け取った場合の控除できる金額についての問題等も存在している。そのため、当たり馬券の払戻金に係る所得だけでなくより広範な視点から一時所得という所得区分を見た場合には、一時所得は担税力が低いとするこれまでの前提自体を再度見直し、その結果必要であるならば今後一時所得の廃止も含めてその在り方を検討すべき時に来ているのではないかと考える。

今後、容易に想定される取引環境の複雑化を踏まえると、その根拠が薄弱又は形骸化している所得区分については積極的に見直し、統合や簡素化を図る必要があると考える。

おわりに

本稿では取引形態の多様化に伴い所得区分の判断が困難となる中において一時所得を巡る判断基準について整理を行った。

わが国の所得税法において所得は 10 種類に分類されている。その理由は、所得は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、またそれぞれの態様に応じた課税方法を定めるためである。この所得区分は戦後のシャープ勧告に基づく税制改正により確立されたものであるが、それから 70 年以上経過した現在においてもさほど大きく変わっていない。その中で一時所得は所得税法上、他の 8 つの所得以外の所得として消極的に定義されているため適用範囲が広く判断に迷う場合が見受けられる。また、他の 8 つの所得以外の所得という点で一時所得は雑所得と共通している。そのため一時所得ないし雑所得に区分される所得はその性質が類似しているものも多い。その一方で一時所得には 2 分の 1 課税という軽減措置が設けられており、一時所得に該当するか否かによって税負担が異なることから、これまでその該当性を巡って特に雑所得との間で多くの裁判が行われてきた。こうした中、一時所得の最たる例として考えられてきた当たり馬券の払戻金において、近年コンピュータやソフトウェアを巧みに利用し従来想定されていなかった購入形態をとることで多額の利益を恒常的に獲得する者が現れた。

第 3 章で示した馬券裁判においては、いずれも馬券を多数回かつ頻繁に購入することにより多額の払戻金を得た事件であり、このような取引態様は現行の所得税法制定時には存在していなかったものである。また、事案ごとに取引態様や利益の状況は異なり、裁判の結果も一時所得と雑所得との間で判断が分かれた。その結果、一時所得の課税要件は偶発性の高低を判定するための要件であることがわかった。その一方で馬券裁判においては納税者の予測可能性、担税力、偶発性及び非継続性要件の 4 つの観点から問題があることがわかった。また、これらの問題は現行の一時所得の所得区分や課税方法では対応できなくなっていること若しくは一時所得は担税力が低いとする前提が間違っていることに原因があると考えられる。

そうした状況の中、政府の税制調査会において取引環境の複雑化や社会の ICT 化の進展に伴う新たな取引形態の出現など経済社会の構造変化により現行税制における所得区分や所得の計算方法のあり方が税負担のバランスを損なっている面も生じてきているとして、制度の簡素化の観点を踏まえ一時所得を雑所得に統合することを検討すべきであるとの提言がなされている。今後取引環境が目まぐるしく変化する中で現行の一時所得への該当性の判断は益々困難かつ複雑となっていくことが予想される。

結論として、包括的所得概念の下での担税力に応じた課税の実現の観点から、経済取引の実態を適切に反映できない所得区分は時代の変化に伴って随時見直されるべきであり、

今後より適時かつ柔軟に所得区分の整理統合が行われるべきである。その結果、所得区分を巡る争いも解消され则认为。取引環境や経済状況が大きく変化していく中で、既存の区分がその前提や目的に適合するものでなくなっているならば、税負担の歪みや不公平を是正する観点から所得区分ごとの税制上の取扱いだけでなく、新設や廃止も含め所得区分そのものを見直す必要がある。

表3 「馬券裁判比較表」(各裁判の判決文より引用)

| | 大坂事件(裁判平成27年) | 札幌事件(裁判平成28年) | 東京事件 | 横浜事件 | 高松事件 |
|-------------------|---|---|---|--|--|
| 争点 | 一時所得と雑所得 | 一時所得と雑所得 | 一時所得と雑所得 | 一時所得と雑所得 | 一時所得と雑所得 |
| 最高裁 | 雑所得 | 雑所得 | 不受理 | 不受理 | 係争中 |
| 高裁 | 雑所得 | 雑所得 | 一時所得 | 一時所得 | 一時所得 |
| 地裁 | 雑所得 | 一時所得 | 一時所得 | 一時所得 | 雑所得 |
| 期間 | 平成19年～同21年(3か年) | 平成17年～同22年(6か年) | 平成20年～同22年(3か年) | 平成21年～同22年(2か年) | 平成24年～同28年(5か年) |
| 購入方法 | 自宅のパソコンでインターネットを介したA-PAT方式で購入 ・ソフトによる自動購入 | 自宅のパソコン等でインターネットを介したA-PAT方式で購入 ・馬券券場で購入することもあり | 自宅のパソコン等でインターネットを介したA-PAT方式で購入 ・馬券券場で購入することもあり | 自宅のパソコン等でインターネットを介したA-PAT方式で購入 ・平成21年は在席投票による購入あり | ・A-PATにより自動購入する競馬予想ソフトウェアを使用して馬券を購入 |
| 購入レース数・割合 | 新車種と障害レースを除く全てのレース | ・馬券性の影響を減殺するため、ほぼすべてのレースでの購入が目標 ・中央競馬の全レースの約71%(平成21年実績) | ・1年当たり1,500～2,000回の馬券購入 ・(払戻金の獲得回数は1年当たり100～200回) | ・新車種及び障害レースを除くほぼ全レース | 平成24年 70.9% 平成25年 67.6% 平成26年 76.5% (以下、参考) 平成27年 65.5% 平成28年 72.8% 平成29年 66.5% |
| 選別 | ・収支の赤字を回避しつつ換金率よく馬券を併せやすため ・PA(口産換金)に依りて購入金額を調整 ・自動購入ソフトを使用し、回収率が高くなる条件を 設定して購入 ・複数の馬券を減殺する場合は順番的に購入し、馬券的に 見た払戻金と購入金額の差額で利益を出すのが目的 | ・自ら集めた情報で判断を予想し、本票の種類と配当率の 組み合わせを予めより自ら定めた購入パターンに依り購入す る馬券の種類及び金額を決定 | ・ソフトウェア使用せず ・1年以内の回収率に達しない馬券の選定 ・馬主としての馬券が種別を注用して配当に妙味がある 馬を想定し、その馬を中心に馬券を購入 | ・競馬予想ソフトウェアを用いて種別レースを繰り返し、予想 買い目を抽出 ・本票の目的の的中率やPAを揃けた期待値が自ら設定 した種別馬券を買い取り、自動購入 ・最終的な馬券購入は自己判断 | ・競馬予想ソフトウェアに自らデータを分析した結果に基づく 出度馬ごとの得意品の計算式及び抽出条件を設定 ・オッズに依りて購入金額を自動算出する計算式を 独自に設定して自動購入 ・年2回程度、計算式や抽出条件の見直しを実施 |
| 選別・購入の記録 | あり | なし(平成21年のみ、PAに記録有り) | 購入した個々の馬券の種類・金額・払戻金の記録なし ・各競馬開催日ごとの収支の記録はあり | 馬券の購入履歴や収支に関する帳簿等の作成なし | ・具体的な馬券購入履歴等に関するデータの消去・破損に よる全ての馬券の購入履歴等の記録はなし |
| 購入額 | ・1日当たり数百円～数千円、年間10億円規模の購入 | ・1日当たり数百円～数千円、年間9～21億円規模の購入 | ・各開催日ごと数千円～数百万円規模の購入 | ・1日当たり数十万～数百万円規模の購入 | ・1日当たり数十万～数百万円規模の購入 |
| 規模・期間 (各年の収支額) | 平成19年 1億38万円 平成20年 2,637万円 平成21年 1,334万円 | 平成17年 1,874万円 平成18年 5,890万円 平成19年 1,821,89万円 平成20年 1,854,45万円 平成21年 2,877,92万円 平成22年 5,385万円 | 平成20年 670万円 平成21年 1,821,89万円 平成22年 1,449万円 平成23年 1,465万円 平成24年 1,465万円 平成25年 1,465万円 平成26年 1,465万円 平成27年 1,465万円 平成28年 1,465万円 平成29年 1,465万円 | 平成22年 583万円 平成23年 1,376万円 平成24年 1,900万円(86.4%) 平成25年 516万円 平成26年 600万円 (以下、参考) 平成27年 1,793万円 平成28年 1,127万円 平成29年 1,257万円 | 平成22年 583万円 平成23年 1,376万円 平成24年 1,900万円(86.4%) 平成25年 516万円 平成26年 600万円 (以下、参考) 平成27年 1,793万円 平成28年 1,127万円 平成29年 1,257万円 |
| その他の状況 | ・全ての年で赤字 | ・全ての年で赤字 | ・全ての年で赤字 | ・8年間で5年黒字、3年赤字 | ・5年間で4年黒字、1年赤字 |
| その他の事項 | ・給与所得者(会社員) | ・給与所得者(地方公務員) | ・給与所得者(給与所得は毎年4000万円) ・馬主としての事業所得あり | ・競馬所得以外なし(プログラマー・元競馬社員) | ・特になし |

参考文献一覧

【書籍】

- 1.阿南主税『所得税法体系』（ビジネス教育出版社,1969）
- 2.池本征男『所得税法 - 理論と計算 - 』（税務経理協会,十三訂版,2019）
- 3.大島隆夫,西野襄一共著『所得税法の考え方・読み方』（税務経理協会,第2版,1988）
- 4.岡村忠生,渡辺徹也,高橋祐介『ベーシック税法』（有斐閣アルマ,第7版,2013）
- 5.金子宏『所得概念の研究：所得課税の基礎理論 上巻』（有斐閣,1995）
- 6.金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣,2010）
- 7.金子宏『租税法』（弘文堂,第23版,2019）
- 8.金子宏『租税法の基本問題』（有斐閣,2007）
- 9.金子宏,中里実,J.マーク・ラムザイヤー 編『租税法と市場』（有斐閣,2014）
- 10.金子宏,佐藤英明,増井良啓,渋谷雅弘編著『ケースブック租税法』（弘文堂,第5版,2017）
- 11.金子宏,清永敬次,宮谷俊胤,島山武道『税法入門』（有斐閣,第7版,2016）
- 12.北野弘久『現代税法講義』（法律文化社,5訂版,2009）
- 13.木山泰嗣「税務判例が読めるようになる：リーガルマインド基礎講座 実践編」（大蔵財務協会,2015）
- 14.清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房,新装版,2013）
- 15.酒井克彦『裁判例からみる所得税法』（大蔵財務協会,2016）
- 16.酒井克彦『所得税法の論点研究：裁判例・学説・実務の総合的検討』（財經詳報社,2011）
- 17.酒井克彦『フォローアップ租税法』（財經詳報社,2010）
- 18.佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂,第2版補正版,2018）
- 19.武田昌輔『DHC コメントール所得税法』（第一法規出版,1983）
- 20.谷口勢津夫『税法基本講義』（有斐閣,第6版,2018）
- 21.増井良啓『租税法入門』（有斐閣,第2版,2018）
- 22.水野忠恒『大系租税法』（中央経済社,第2版,2018）
- 23.水野忠恒『テキストブック租税法』（中央経済社,第2版,2018）
- 24.注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会,六訂版,2019）

【雑誌・論文等】

- 1.伊川正樹「税金裁判の動向(第182回)競馬の払戻金に係る所得区分と外れ馬券の必要経費該当性(最高裁)[平成29.12.15判決]」税務QA193号51-55頁(2018)
- 2.池本征男「勝馬投票券の払戻金に係る所得の区分と所得金額の計算について：国税不服審判所の裁決を素材として[国税不服審判所平成24.11.26裁決]」Accord tax review5号21-28頁(2013)

- 3.石黒秀明「税務論文 競馬予想ソフトを用いて稼得した馬券払戻金の所得区分について：損失年度に馬券購入者の「独自のノウハウ」の保有・行使を認め得るか[東京地裁令和元.10.30 判決]」税理 63 巻 4 号 173-185 頁 (2020)
- 4.石黒秀明「偶然性を排除した馬券購入の「独自のノウハウ」の存在について：馬券回収率に対する統計的仮説検定による実証研究[東京高裁令和 2.11.4 判決]」税理 64 巻 3 号 210-222 頁 (2021)
- 5.今井康介「特別刑判決例研究(60)競馬の払戻金の所得区分と必要経費の範囲について[最高裁第三小法廷平成 27.3.10]」法律時報 87 巻 11 号 169-172 頁 (2015)
- 6.上田正勝「継続的行為と所得の性質決定との関係について—インターネットを利用した競馬の馬券の払戻金の課税関係を中心として—」税大論叢 81 号 (2015)
- 7.漆さき「租税法研究会(Number 174)一時所得と雑所得の所得区分における継続的な収益獲得の事実：その影響と問題点」論究ジュリスト 20 号 210-214 頁 (2017)
- 8.漆さき「租税判例研究(Number 526)馬券の払戻金に係る所得区分とその費用控除[東京地裁平成 27.5.14 判決]」ジュリスト 1499 号 127-130 頁 (2016)
- 9.江川功「租税訴訟学会 競馬払戻金に係る脱税事件の単純無申告罪(平成 25 年 5 月 23 日大阪地裁判決)について：刑事事件の観点から」月刊税務事例 46 巻 4 号 41-45 頁 (2014)
- 10.江川功「競馬払戻金に係る所得脱税事件の単純無申告罪(平成 25 年 5 月 23 日大阪地裁判決)について：刑事事件の観点からの雑話」公証：日本公証人連合会機関誌 172 号 42-53 頁 (2014)
- 11.奥谷健「税金裁判の動向(第 167 回)競馬の払戻金に係る所得の所得区分(事業所得該当性)[横浜地裁平成 28.11.9 判決]」税務 QA178 号 47-51 頁 (2017)
- 12.奥谷健「税金裁判の動向(第 144 回)競馬の払戻金に係る所得の所得区分と外れ馬券の経費性(税務訴訟)[大阪地裁平成 26.10.2 判決]」税務 QA155 号 72-75 頁 (2015)
- 13.奥谷健「税金裁判の動向(第 119 回)ネット競馬によって得た利益の一時所得該当性[国税不服審判所平成 24.6.27 裁決]」税務 QA130 号 64-67 頁 (2013)
- 14.小関健三「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 27.5.14 判決]」税法学 574 号 229-237 頁 (2015)
- 15.小田満「税務相談 Q&A 所得税 保険金の所得と馬券等の所得との類似点」税経通信 75 巻 7 号 148-151 頁 (2020)
- 16.小田満「編集長 PICK UP 税務相談 Q&A 所得税 馬券に係る所得区分の通達の再改正の必要性は?」税経通信 73 巻 7 号 152-154 頁 (2018)
- 17.小田満「雑所得周辺のグレーゾーンの所得と区分判断のポイント (特集 取引の多様化がもたらすグレーゾーンの所得区分：雑所得を中心として)」税理 61 巻 1 号 12-18 頁 (2018)
- 18.木村弘之亮「租税判例研究(Number 561)一連の馬券購入行為による雑所得の判定規準と必要経費の範囲[最高裁平成 29.12.15 判決]」ジュリスト 1537 号 127-130 頁 (2019)

19. 木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方（吉田直教授・西澤宗英教授退職記念号）」
青山法学論集 59 卷 4 号 71-120 頁（2018）
20. 木山泰嗣「税法解釈のあり方：文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 卷 2 号 73-131
頁（2016）
21. 木山泰嗣「判例の変遷にみる税法の解釈適用：判断基準の複雑化傾向は、なぜ平成 27 年
に生じたのか？」青山法学論集 62 卷 2 号 1-65 頁（2020）
22. 木山泰嗣「最新判例批評(7)自動購入ソフトを利用しない馬券所得が雑所得にあるとされ、
外れ馬券の経費控除が認められた事例[最高裁平成 29.12.15 判決]（判例評論(第 723 号)）」
判例時報 2398 号 137-142 頁（2019）
23. 木山泰嗣「税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中事例の要点解
説(第 39 回)競馬の払戻金によって得た利益について強度の連続性を獲得している等の理由
から「質的な変化」があり「雑所得」になると判断された事案[大阪地裁平成 25.5.23 判決]」
税経通信 68 卷 15 号 178-182 頁（2013）
24. 木山泰嗣「判例研究 競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題：最高裁平成 27 年 3 月
10 日第三小法廷判決」青山ビジネスロー・レビュー5 卷 1 号 193-216 頁（2015）
25. 木山泰嗣「税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中事例の要点解
説(第 59 回)競馬の馬券の払戻金によって得た利益が雑所得にあるとしたうえで、外れ馬券
の購入代金に必要な経費としての控除が認められた事案[最高裁第三小法廷平成 27.3.10 判決]」
税経通信 70 卷 9 号 190-195 頁（2015）
26. 木山泰嗣「編集長 ICK U 税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中
事例の要点解説(第 94 回)競馬の馬券の払戻金により得た所得が一時所得ではなく雑所得に
当たると判断された事例(札幌事件)[最高裁平成 29.12.15 判決]」税経通信 73 卷 7 号 6-12 頁
（2018）
27. 木山泰嗣「税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中事例の要点解
説(第 124 回)同族会社に支払った業務委託費が必要性要件を満たさないとして必要経費の
算入が否定された事例[大阪高裁平成 30.11.2 判決]」税経通信 76 卷 1 号 199-208 頁(2021)
28. 木山泰嗣「税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中事例の要点解
説(第 84 回)競馬による所得を事業所得として申告した納税者に対し一時所得であるとして
なされた更正処分の適法性が争われた事案[横浜地裁平成 28.11.9 判決]」税経通信 72 卷 10
号 178-185 頁（2017）
29. 木山泰嗣「税務実務への影響をいち早くチェックする！最新判例・係争中事例の要点解
説(第 74 回)民法上の組合が金融機関からの借入金について得た債務免除益が一時所得に該
当するとされた事案[東京高裁平成 28.2.17 判決]」税経通信 71 卷 13 号 174-180 頁（2016）
30. Georg Schanz 著, 篠原章 訳「所得概念と所得税法-1-」成城大学経済研究 104 号 23-66
頁（1989）

- 31.権田和雄「所得税法における所得区分の基準：一時所得と雑所得を中心に」税法学 573号 115-137頁 (2015)
- 32.酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方：経済社会の変容に即応した課税(第1回)所得税法を取り巻く「多様化」と「相対化」」税理 62巻1号 94-105頁 (2019)
- 33.酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方(第108回大会シンポジウム 近時の所得税等をめぐる法的諸問題：解釈論と立法論の両面から)」税法学 579号 207-232頁 (2018)
- 34.酒井克彦「所得税の事例研究(第11回)雑所得にみる所得区分上の消極的意義と包括的所得概念--所得区分を巡る諸問題」月刊税務事例 38巻10号 51-59頁 (2006)
- 35.酒井克彦「投下資本に着目した所得区分認識論」商学論纂 60巻3・4号 55-90頁 (2018)
- 36.酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方：経済社会の変容に即応した課税(第8回)一時所得廃止論」税理 62巻10号 220-228頁 (2019)
- 37.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--所得区分を巡る諸問題」月刊税務事例 38巻6号 42-49頁 (2006)
- 38.酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性：最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決及び東京地裁平成27年5月14日判決を素材として」中央ロー・ジャーナル 12巻3号 99-124頁 (2015)
- 39.酒井克彦「法律家のための 租税法解釈の落とし穴(第1回)所得税法における「事業」と「業務」の解釈」ビジネス法務 18巻3号 85-89頁 (2018)
- 40.酒井克彦「所得税法上の「事業」概念再考(特集 事例から探る税務上の「事業」の判断)」税理 61巻6号 81-88頁 (2018)
- 41.酒井克彦「税務クローズアップ 最新テーマを読み解く いわゆる馬券訴訟における一時所得非該当性：最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決と東京地裁平成27年5月14日判決」税経通信 70巻7号 97-105頁 (2015)
- 42.酒井克彦「税務論文 馬券の払戻金に係る所得の所得区分(上)札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決(札幌(所)平成23第9号)の検討」月刊税務事例 45巻6号 1-11頁 (2013)
- 43.酒井克彦「税務論文 馬券の払戻金に係る所得の所得区分(中)札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決(札幌(所)平成23第9号)の検討」月刊税務事例 45巻7号 10-17頁 (2013)
- 44.酒井克彦「税務論文 馬券の払戻金に係る所得の所得区分(下-1)札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決(札幌(所)平成23第9号)の検討」月刊税務事例 45巻8号 11-17頁 (2013)
- 45.酒井克彦「税務論文 馬券の払戻金に係る所得の所得区分(下-2)札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決(札幌(所)平成23第9号)の検討」月刊税務事例 45巻9号 25-30頁 (2013)
- 46.酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(上)競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成29年9月28日判決を素材として」月刊税務事例 53巻3号 1-11頁 (2021)

- 47.酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(中)競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決を素材として」月刊税務事例 53 巻 4 号 1-13 頁 (2021)
- 48.酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入(下 1)競馬所得の事業所得該当性が争点とされた東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決を素材として」月刊税務事例 53 巻 5 号 1-7 頁 (2021)
- 49.佐藤謙一「事業所得か雑所得かの区分判断：プロ・セミプロの区分(特集 取引の多様化がもたらすグレーゾーンの所得区分：雑所得を中心として)」税理 61 巻 1 号 36-45 頁(2018)
- 50.佐藤修二「時事解説 外れ馬券訴訟の総括：求められる税務と法務の「コラボ」[最高裁平成 29.12.15 判決,最高裁平成 27.3.10 判決]」税務弘報 66 巻 6 号 65-69 頁 (2018)
- 51.佐藤修二,野口大資「判例評釈 外れ馬券訴訟をめぐる最近の動向：東京高裁令和 2 年 11 月 4 日判決の検討」T & A master 881 号 20-24 頁 (2021)
- 52.佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏, 中里実, J.マーク・ラムザイヤー 編『租税法と市場』220-236 頁(有斐閣,2014)
- 53.佐藤英明「租税判例速報 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[最高裁第三小法廷平成 27.3.10 判決]」ジュリスト 1482 号 10-11 頁 (2015)
- 54.佐藤英明「租税判例速報 競馬の払戻金を雑所得とし外れ馬券の購入費用を必要経費に算入した事例[大阪地判平成 25.5.23]」ジュリスト 1459 号 8-9 頁 (2013)
- 55.品川芳宣「租税判例紹介・評釈 競馬の払戻金に係る所得区分と控除金額の範囲[東京高裁平成 28.4.21 判決]」税研 32 巻 3 号 84-87 頁 (2016)
- 56.品川芳宣「最新判決研究 競馬の馬券の的中による払戻金に係る所得区分と控除(必要経費)金額[東京高裁平成 28.4.21 判決]」T & A master652 号 24-33 頁 (2016)
- 57.末崎衛「税金裁判の動向(第 138 回)競馬の払戻金に係る所得の所得区分と外れ馬券の経費性[大阪高裁平成 26.5.9 判決]」税務 QA149 号 49-53 頁 (2014)
- 58.末崎衛「判例研究 競馬の払戻金による所得の所得区分[大阪地裁平成 25.5.23 判決]」税法学 570 号 167-182 頁 (2013)
- 59.末崎衛「税金裁判の動向(第 126 回)競馬の払戻金に係る所得の所得区分と外れ馬券の経費性[大阪地裁平成 25.5.23 判決]」税務 QA137 号 78-82 頁 (2013)
- 60.凶子善信「大規模な馬券購入を反復継続して得た払戻金の所得区分[大阪高裁平成 26.5.9 判決]」新・判例解説 watch 16 巻 217-220 頁 (2015)
- 61.芹澤光春,黒柳龍哉,井上五郎「所得税実務 馬券訴訟 4 判決の比較：注目判決の解説[最高裁第三小法廷平成 27.3.10,東京高裁平成 28.8.3,横浜地裁平成 28.11.9]」税理 60 巻 14 号 114-119 頁 (2017)
- 62.高野幸大「租税判例速報 勝馬投票券の払戻金に係る所得が雑所得ではなく一時所得だとされた事例[国税不服審判所平成 24.6.27 裁決]」ジュリスト 1454 号 8-9 頁 (2013)

- 63.高橋祐介「判例クローズアップ 競馬の当たり馬券の払戻金が雑所得であり,外れ馬券の購入代金も必要経費に該当するとされた事例[最高裁平成 27.3.10 判決]」法学教室 421 号 42-49 頁 (2015)
- 64.高橋祐介「馬券の払戻金と所得税制」法学教室 398 号 38-44 頁 (2013)
- 65.田中治「所得税 事例 一時所得と他の所得との区分」税務事例研究 95 号 23-47 頁(2007)
- 66.田中治「所得区分見直しの論点と今後の課題」税理 48 巻 12 号 12-18 頁 (2005)
- 67.田中治「一時所得と雑所得の区別」中里実,佐藤英明,増井良啓,渋谷雅弘『租税判例百選 第 6 版』別冊 jurist52 巻 2 号 88-89 頁 (2016)
- 68.田中啓之「租税法研究会(Number 166)営利を目的としない継続的行為から生じた所得」論究ジュリスト 12 号 255-258 頁 (2015)
- 69.田中啓之「判例批評 当たり馬券の払戻金に係る課税上の取扱い(札幌事件)[最高裁平成 29.12.15 判決]」民商法雑誌 154 巻 5 号 1097-1111 頁 (2018)
- 70.谷口勢津夫「税制における担税力の意義」税研 20 巻 119 号 33-39 頁 (2005)
- 71.田部井敏雄「再論・競馬による所得をめぐる税務上の問題点：最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決・東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決を踏まえて」税理 59 巻 3 号 82-90 頁 (2016)
- 72.田部井敏雄「税務研究 競馬による所得をめぐる税務上の問題点」税理 56 巻 5 号 112-118 頁 (2013)
- 73.手塚貴大「租税判例速報 競馬払戻金の所得分類と必要経費[大阪高裁平成 26.5.9 判決]」ジュリスト 1474 号 8-9 頁 (2014)
- 74.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金に係る所得の課税の問題点」月刊税務事例 45 巻 5 号 44-51 頁 (2013)
- 75.長島弘「租税訴訟学会 馬券所得の所得区分判断における恒常的利益の必要性[東京地裁令和元.10.30 判決]」月刊税務事例 52 巻 7 号 20-30 頁 (2020)
- 76.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金に係る所得の所得区分に関する裁決例[国税不服審判所平成 30.3.22 裁決]」月刊税務事例 51 巻 7 号 60-67 頁 (2019)
- 77.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金課税事件最高裁平成 29 年 12 月 15 日第二小法廷判決の意義と問題点」月刊税務事例 50 巻 2 号 24-29 頁 (2018)
- 78.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金に関する所得につき,一時所得として計算するに当たり節単位で計算した事例[東京高裁平成 28.9.29 判決]」月刊税務事例 49 巻 11 号 36-48 頁 (2017)
- 79.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金に係る所得の事業所得該当性が争われた事例[横浜地裁平成 28.11.9 判決]」月刊税務事例 49 巻 2 号 32-45 頁 (2017)
- 80.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金に係る東京高裁平成 28 年 4 月 21 日判決」月刊税務事例 48 巻 6 号 25-31 頁 (2016)

- 81.長島弘「ギャンブルより生じた所得に対する課税の戦後 70 年の変遷と今日の問題点 (特集号 税制から見る戦後 70 年)」税制研究 68 号 74-83 頁 (2015)
- 82.長島弘「租税訴訟学会 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 36-47 頁 (2015)
- 83.長島弘「租税判例研究 競馬の払戻金に係る脱税事件上告審平成 27 年 3 月 10 日判決の意義[最高裁第三小法廷]」月刊税務事例 47 巻 4 号 9-18 頁 (2015)
- 84.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金に係る所得の所得区分に対する平成 26 年 10 月 2 日判決の意義」月刊税務事例 46 巻 11 号 31-44 頁 (2014)
- 85.長島弘「租税訴訟学会 競馬の払戻金に係る脱税事件控訴審平成 26 年 5 月 9 日判決の意義[大阪高裁]」月刊税務事例 46 巻 7 号 42-49 頁 (2014)
- 86.長島弘「租税訴訟学会 車券・馬券所得にかかる大量的網羅的購入における恒常的利益の必要性[大阪地裁令和 2.3.4 判決・3.6 更生決定]」月刊税務事例 52 巻 8 号 42-53 頁 (2020)
- 87.中村和洋「外れ馬券必要経費事件[最高裁第三小法廷 2015.3.10 判決] (特集 最高裁判決 2015: 弁護士が語る)」法学セミナー 61 巻 3 号 10-14 頁 (2016)
- 88.西田圭吾「外れ馬券の必要経費性[大阪地裁平成 25.5.23 判決] (特集 必要経費を巡る諸問題(再論))」月刊税務事例 46 巻 3 号 24-29 頁 (2014)
- 89.楡井英夫「最高裁 時の判例 刑事 1.競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例 2.競馬の外れ馬券の購入代金について、雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができる」とされた事例[最高裁第三小法廷平成 27.3.10 判決]」ジュリスト 1489 号 101-104 頁 (2016)
- 90.楡井英夫「最高裁判所判例解説 1 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例 2 競馬の外れ馬券の購入代金について、雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができる」とされた事例 [平成 27.3.10] (最高裁判所判例解説)」法曹時報 68 巻 2 号 600-631 頁 (2016)
- 91.橋本浩史「税務実務への影響をいち早くチェックする! 最新判例・係争中事例の要点解説(第 126 回)オート車券等の払戻金に係る所得は一時所得に該当し、外れ車券等の購入代金を控除することはできない」とされた事例[大阪高裁令和 2.10.16 判決]」税経通信 76 巻 3 号 152-156 頁 (2021)
- 92.林一成「日税研究賞受賞論文から 30 億円馬券収入と課税の一考察」税研 30 巻 1 号 102-109 頁 (2014)
- 93.林仲宣「ザ・税務訴訟 馬券払戻金の所得区分と通達課税[最高裁平成 27.3.10 判決]」法律のひろば 68 巻 5 号 70-71 頁 (2015)
- 94.林仲宣「判例評釈 「外れ馬券」最高裁判決と所得区分[平成 27.3.10]」税務弘報 63 巻 5 号 91-95 頁 (2015)

- 95.林仲宣「ザ・税務訴訟 市職員馬券脱税事件における税務調査の意味[大阪高裁平成30.11.7判決]」法律のひろば 73 卷 2 号 70-73 頁 (2020)
- 96.林仲宣「税務研究 馬券訴訟最高裁判決のポイントと解釈：所得税基本通達 34-1 の改正を踏まえて[最高裁 2015.3.10 判決]」税理 58 卷 7 号 181-186 頁 (2015)
- 97.原正子「競馬の払戻金の所得区分に係る考察：3つの裁判例を基にした平成 30 年 3 月 22 日判決の検討」税大ジャーナル 30 号 99-120 頁 (2019)
- 98.日景智「事業所得か雑所得かの区分判断：ネット取引等による所得（特集 取引の多様化がもたらすグレーゾーンの所得区分：雑所得を中心として）」税理 61 卷 1 号 46-56 頁 (2018)
- 99.本田昭仁「所得税法における一時所得の意義：一時的所得への課税の変遷と包括的所得概念との関係を基にして」九州経済学会年報 55 号 127-132 頁 (2017)
- 100.本田光宏「租税判例研究(Number 578)通常馬券の的中による払戻金は雑所得,WIN5 の的中による払戻金は一時所得に当たるとされた事例[東京地裁令和元.10.30 判決]」ジュリスト 1556 号 123-126 頁 (2021)
- 101.増田輝夫「所得区分の基準としての「営利を目的とする継続的行為」に係る解釈上の問題（新美治一教授・増田輝夫教授退任記念号）」名経法学 31 号 99-166 頁 (2012)
- 102.水野忠恒「所得税の改革--所得税の基礎理論をふまえて（特集 所得税の基本理念）」税研 20 卷 119 号 17~25 頁 (2005)
- 103.三宅知三郎「最高裁判所判例解説 民事関係 1 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法 35 条 1 項にいう雑所得に当たるとされた事例 2 競馬の外れ馬券の購入代金が雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用として所得税法 37 条 1 項にいう必要経費にあるとされた事例[平成 29.12.15]（最高裁判所判例解説：平成 29 年 2,10,12 月分）」法曹時報 71 卷 5 号 1126-1142 頁 (2019)
- 104.三宅知三郎「最高裁時の判例 民事 1.競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法 35 条 1 項にいう雑所得に当たるとされた事例 2.競馬の外れ馬券の購入代金が雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用として所得税法 37 条 1 項にいう必要経費に当たるとされた事例[平成 29.12.15 判決]」ジュリスト 1528 号 96-98 頁 (2019)
- 105.宮崎裕士「馬券の払戻金に係る所得区分における所得計算上の問題点：一時所得該当性における回収率及び客観性の事実認定を端緒として」企業経営研究 22 号 17-31 頁 (2019)
- 106.森照雄「立法趣旨から探る税務のポイント(第 34 回)ソフトウェアを使用せずに購入した馬券の払戻金の所得区分と算定方法[最高裁平成 29.12.15 判決]」税理 61 卷 7 号 92-98 頁 (2018)
- 107.山岸英司「平成 29 年度 検査報告事例解説 競馬等の払戻金に係る所得に対する課税状況について」会計検査資料：公会計のための受検情報誌 648 号 7-11 頁 (2019)

- 108.山田二郎「馬券の払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費への計上の可否[最高裁第二小法廷平成 27.3.10 判決,大阪地裁平成 26.10.2 判決,東京地裁平成 27.5.14 判決]」*Accord tax review*8 号 13-29 頁 (2016)
- 109.吉村典久「馬券払戻金の所得区分及び外れ馬券の必要経費性[最高裁平成 29.12.15 判決](日税研創立 35 周年記念出版 最新租税基本判例 70('13-'18) ; 所得税)」*税研* 35 卷 4 号 57-60 頁 (2019)
- 110.渡辺充「馬券事件を再び考える : 4 つの租税事件の比較検討」*税理* 61 卷 4 号 2-10 頁 (2018)
- 111.渡辺充「租税判例速報 馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性 : 札幌事件 : 最二小判平成 29 年 12 月 15 日 平成 28 年(行ヒ)第 303 号,所得税更生処分等取消請求上告受理事件,裁時 1690 号 8 頁」*ジュリスト* 1519 号 10-11 頁 (2018)
- 112.渡部尚史「一時所得の要件と特色」*神戸学院経済学論集* 51 卷 4 号 113-167 頁 (2020)