

論 説

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日裁決の検討－

嘉悦大学大学院ビジネス創造研究科教授

原 正 子

◆SUMMARY◆

競馬の馬券の払戻金に係る所得区分については、一時所得か雑所得かいずれの所得区分に該当するかについて争訟となっている事案がある。本稿では、競馬の馬券の払戻金に係る所得区分を雑所得と判示し、所得税基本通達の改正の契機になった最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決及び最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決並びに当該所得区分を一時所得と判示した東京高裁平成29年9月28日判決を素材として、当該所得区分について、「営利を目的とする継続的な行為」を中心に整理し検討を行っている。

そして、本稿は、これらの整理検討を踏まえ、競馬の馬券の払戻金に係る所得区分を一時所得と判断した平成30年3月22日裁決について検討を加えた論考である。

(令和元年5月10日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	100
1 本件裁決の概要	101
(1) 事案の概要	101
(2) 審判所の判断	101
2 関連条文及び本件裁決における事実関係	101
(1) 一時所得及び雑所得の意義等	101
(2) 本件における事実関係	102
3 先例となる判例等の確認	103
(1) 平成 27 年最高裁判決	103
(2) 平成 29 年最高裁判決	106
(3) 平成 29 年東京高裁判決	109
(4) 雑所得に該当するか否かの判断において重視されているもの	113
4 本件裁決の検討	113
(1) 長期間にわたり恒常的に利益を上げていたか否か	113
(2) 独自の工夫などにより恒常的に利益を上げることを期待し得るような馬券の購入態様であったか否か	113
(3) 結論	115
おわりに	116

はじめに

平成 30 年 3 月 22 日、競馬の勝馬投票券(以下「馬券」という。)の的中によって得た払戻金に係る所得が一時所得又は雑所得のいずれに該当するかが争われた事案において、国税不服審判所は、当該所得は一時所得に該当すると判断した(以下、この裁決を「本件裁決」という。)⁽¹⁾。

馬券の払戻金に係る所得の所得区分を巡っては、既に複数の判決が存在するが、その判断は分かれている。

大阪の納税者の事件(以下「大阪事件」という。)について平成 27 年 3 月 10 日に最高裁判決が下され(最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決。以下「平成 27 年最高裁判決」という。)⁽²⁾、雑所得に該当すると判断さ

れた。その後、札幌の納税者の事件(以下「札幌事件」という。)について平成 29 年 12 月 15 日に最高裁判決が下され(最高裁平成 29 年 12 月 15 日第二小法廷判決。以下「平成 29 年最高裁判決」という。)⁽³⁾、こちらも雑所得に該当すると判断された。この間、横浜の納税者の事件(以下「横浜事件」という。)について平成 29 年 9 月 28 日に高裁判決が下されたが(東京高裁平成 29 年 9 月 28 日判決。以下「平成 29 年東京高裁判決」という。)⁽⁴⁾、こちらは一時所得に該当すると判断された。

本稿においては、これらの先例となる判例等を検討し所得区分の判断に当たりいかなる点が考慮されているのかを確認した上で、本件裁決について検討することとしたい。

1 本件裁決の概要

(1) 事案の概要

本件は、平成 22 年から平成 26 年まで（以下、1、2 及び 4 において「本件各年」という。）において競馬の馬券の的中による払戻金に係る所得を得ていた審査請求人（以下「請求人」という。）が、払戻金に係る所得は一時所得に該当するとして総所得金額及び納付すべき税額を計算し所得税等の期限後申告書を提出した後、当該所得は雑所得に該当するとして更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、請求人が原処分の全部の取消しを求めた事案である。

請求人は、当該所得は、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旨主張し、原処分庁は、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ので一時所得に該当する旨主張した。

(2) 審判所の判断

審判所は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かの判断方法等について平成 27 年最高裁判決を参照し、その上で、本件については、①本件各年における損益の状況やその内容⁶⁾からすれば、その期間、頻度、購入規模の大きさなどの点を考慮してもなお、客観的にみて多額の利益が恒常的に上がると期待し得るものであったとは認められないとし、また、②個々の購入馬券の種類やその金額の全てが明らかにされていない以上、請求人が独自の条件設定と計算式に基づき個々の馬券の的中に着目しない網羅的な馬券の購入をしていたものと認めることはできず、少なくとも WIN5⁶⁾に係る馬券については、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個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をしていたということはできないとし、そうすると、請求人による一連の馬券の購入行為をもって一体の経済活動の実態を有する

とまではいえないとして、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であるとは認められないと判断した。

2 関連条文及び本件裁決における事実関係

(1) 一時所得及び雑所得の意義等

イ 一時所得の意義等

所得税法 34 条《一時所得》1 項は、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旨規定し、同条 2 項及び 3 項は、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（50 万円。当該残額が 50 万円に満たない場合には当該残額）を控除した金額とする旨規定している。

この規定から、一時所得とは、①利子所得から譲渡所得までの 8 種類の所得のいずれにも該当しない所得であること、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であること、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こと、の 3 つの要件⁷⁾全てを満たすものということができる。なお、以下においては、②及び③の要件を、それぞれ「非継続性要件」、「非対価性要件」という。

また、一時所得の特色については、その沿革等も踏まえ、一般に一時的・偶発的利得であることと説明されている⁸⁾。

ロ 雑所得の意義等

所得税法 35 条《雑所得》1 項は、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旨規定し、同条2項2号は、公的年金等に係るものを除く雑所得の金額は、その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨規定している。

ハ 一時所得と雑所得の区分基準

所得税法34条及び35条の規定からすれば、利子所得から譲渡所得までの8種類の所得のいずれにも該当しない所得のうち、非継続性要件及び非対価性要件をいずれも満たすものが一時所得に該当し、それ以外のものは雑所得に該当することとなる。すなわち、一時所得又は雑所得のいずれに該当するかは、「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」と「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するか否か」により判断されるのである。

馬券の払戻金については、非対価性要件は満たすことから、非継続性要件を満たすか否かが問題となる。

なお、非継続性要件を満たすか否かが争われた裁判例としては、名古屋高裁金沢支部昭和43年2月28日判決⁽⁹⁾、東京高裁昭和46年12月17日判決⁽¹⁰⁾、東京地裁平成8年3月29日判決⁽¹¹⁾があるが、本稿では紙幅の関係もあり、これらを取り上げることはしない。

(2) 本件における事実関係

イ 請求人による馬券の購入方法

(イ) 請求人は、本件各年に開催された中央競馬のレースにおいて、「H」と称する任意に設定した条件に合致する馬券を自動的に購入する競馬予想ソフトウェア（以下「本件ソフトH」という。）を使用し、IPAT方式⁽¹²⁾により馬券を購入していた。

ただし、WIN5に係る馬券については、本件ソフトHを使用して自動的に購入することができないため、請求人は、別途「J」と称する競馬のデータベースソフトウェアを使用し、IPAT方式により馬券を購入していた。

(ロ) 請求人は、A-PAT専用口座として、K

銀行〇〇支店の請求人名義の二つの普通預金口座（口座番号を〇〇〇及び〇〇〇とするもの。以下、(2)において「本件各口座」という。）を利用していた。

(ハ) 請求人は、4台のパソコンを使用して馬券を購入しており、これらのパソコンは、A-PATを介して本件各口座のいずれかに接続されていた。

なお、請求人が本件ソフトHを使用して購入した馬券の本件各年における購入履歴及び払戻金等の履歴は、上記の4台のパソコンのハードディスク内にデータとして保存されていたが、当該データの一部が削除され又は破損するなどしたため、当該各履歴の全てが保存されているという状態にはなかった。

(ニ) 請求人は、WIN5以外のものについては、現存するデータをみる限りにおいても、平成24年に2,448レース、平成25年に2,336レース、平成26年に2,641レースの馬券を購入していた。これは、中央競馬全開催レース数のうち、平成24年が70.9%、平成25年が67.6%、平成26年が76.5%に相当する。

(ホ) 他方、WIN5については、請求人は、本件ソフトHを参考に任意に抽出した馬の組合せの中からJが算出したオッズを基に購入馬券を決定し、インターネットを介して購入していた。また、Jを使用した請求人の馬券の購入履歴によれば、請求人は、当該馬券を少なくとも本件各年に計80回（平成24年に5回、平成25年に22回、平成26年に53回）にわたりX,XXX,XXX円分（平成24年にXXX,XXX円、平成25年にX,XXX,XXX円、平成26年にX,XXX,XXX円）を購入していた。

ロ 請求人による馬券の購入及び払戻金等の状況

本件各口座の入出金履歴から算定した請求人の本件各年の馬券の購入金額、払戻金等の金額及びその差額（損益）は、表1のとおりであった。

表 1 請求人の本件各年の馬券の購入金額、払戻金等の金額及びその差額（損益）の状況

年 \ 項目	①購入金額	②払戻金等の金額	③損益（②－①）
平成 22 年	XX,XXX,XXX 円	XX,XXX,XXX 円	X,XXX,XXX 円
平成 23 年	XX,XXX,XXX 円	XX,XXX,XXX 円	XX,XXX,XXX 円
平成 24 年	XX,XXX,XXX 円	XX,XXX,XXX 円	△X,XXX,XXX 円
平成 25 年	XX,XXX,XXX 円	XX,XXX,XXX 円	X,XXX,XXX 円
平成 26 年	XX,XXX,XXX 円	XXX,XXX,XXX 円	X,XXX,XXX 円
合計	XXX,XXX,XXX 円	XXX,XXX,XXX 円	XX,XXX,XXX 円

なお、WIN5 の的中は平成 24 年に 1 回（払戻金 X,XXX,XXX 円）、平成 25 年に 1 回（同 X,XXX,XXX 円）の計 2 回であり、表 1 の各金額は、WIN5 の購入金額及びその的中に係る払戻金の額を含むものである。

3 先例となる判例等の確認

（1）平成 27 年最高裁判決

イ 大阪事件の概要

本件は、給与所得者である被告人が、パソコンで競馬レースを予想し自動的に馬券を購入するソフトウェアを使用して、インターネットで長期間にわたり大量の馬券を購入し、多額の払戻金を得ていたにもかかわらず、正当な理由なく、この払戻金に係る所得を申告していなかったとして、所得税約 5 億 7,000 万円の脱税（所得税法違反）の罪に問われた刑事事件である。なお、平成 19 年から平成 21 年までの 3 年間に被告人が購入した馬券の総額は約 28 億 7,000 万円であり、受け取った払戻金の総額は約 30 億 1,000 万円であった。

この脱税額は、馬券の払戻金に係る所得は一時所得に該当し、外れ馬券の購入費用は払戻金から控除できないとして計算されたものである。これに対し、被告人は、馬券の払戻金に係る所得は雑所得に該当する旨、外れ馬券の購入費用は雑所得の必要経費として払戻

金から控除できる旨主張した。

第一審判決及び第二審判決のいずれにおいても、馬券の払戻金に係る所得は雑所得に該当する旨判断され、検察官が上告していた。

ロ 事実関係⁽¹³⁾

（イ）被告人による馬券の購入方法

被告人は、日本中央競馬会（以下「JRA」という。）が提供する A-PAT と呼ばれるサービスを利用して馬券を購入していた。同サービスは、専用の口座を開設すれば残高内で自宅のパソコン等を用いて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及び当たり馬券の払戻金の受取りの決済をこの口座で行えるというものである。

また、被告人は、市販の競馬予想ソフトウェア（以下「本件ソフト」という。）を用いて馬券の購入を行っていた。本件ソフトは、Data-Labo や JRDB が提供する競馬データを利用して、馬柱（各馬の過去のレース結果等も示した出馬表）の表示、買い目の抽出及び A-PAT を通じた馬券の自動購入等を可能とするものである。

被告人は、本件ソフトの機能に、独自の工夫・改良を行った。具体的には、過去約 10 年分の競馬データを分析して、独自に考え出したユーザー得点及びユーザー抽出条件を設定し、買い目を抽出させることとしていたほ

か、購入結果の収支がプラスにならないと判断すれば、ユーザー得点及びユーザー抽出条件の設定を適宜見直すなどしていた。また、抽出された買い目の馬券をいくら購入するかについては、PAT 口座の残高に一定の係数を乗じてオッズで除した金額式⁽¹⁴⁾を設定し、これによっていた。

被告人は、上記のように本件ソフトの設定が完了した後は、本件ソフトの自動購入機能、自動メンテナンス機能及び当日情報自動取得機能を使用し、全ての競馬場の、新馬戦と障害レースを除く全てのレースにおいて、ユーザー抽出条件によって抽出した買い目の馬券を、上記金額式によって算出した金額分購入していた。競馬開催日 1 日当たり数百から多いときには 1,000 を超える買い目について馬券を購入し、その購入金額は 1 日 1,000 万円以上に上ることがほとんどであった。

なお、本件の被告人が主に購入していた馬券に係る勝馬投票法は、馬連（普通馬番号二連勝複式勝馬投票法）、馬単（馬番号二連勝単式勝馬投票法）、三連複（馬番号三連勝複式勝馬投票法）であった⁽¹⁵⁾。

（ロ）収支の状況

適宜の改変を加えつつ本件ソフトを使用して馬券を購入し続けた結果、長期的には収支はプラスになり、被告人は、平成 17 年から平成 21 年までの 5 年間にわたり、毎年多額の利益⁽¹⁶⁾を得た⁽¹⁷⁾（公訴事実とされた平成 19 年から平成 21 年までの 3 年間は、平成 19 年に約 1 億円、平成 20 年に約 2,600 万円、平成 21 年に約 1,300 万円の利益を上げていた。）。

ハ 平成 27 年最高裁判決の要旨

本件において、最高裁判所は、所得税法 34 条及び 35 条の規定を参照し、「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」と述べ、その上で、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かの判定方法

について、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」（下線は筆者。）と判示した。そして、本件における馬券の払戻金に係る所得について、「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。

二 平成 27 年最高裁判決の検討

（イ）本件における馬券の購入態様及び収支の状況

本件における馬券の購入態様及び収支の状況を改めて確認・整理してみる。

①自動購入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購入

本件では、過去 10 年分の統計や競馬情報配信サービスから配信された情報等の競馬データを分析し、回収率に着目し、約 40 の条件を設定して出走馬に点数を付け、検証結果のうち一定の基準を充足したものをユーザー抽出条件として設定した上、PAT 口座の残高に一定の数式を用いて自動算出した掛金で、馬券を自動購入するよう設定している状況であった。

②長期間にわたり多数回かつ頻繁に購入

本件では、平成 16 年から平成 21 年にかけて、全競馬場の新馬戦及び障害レースを除く全てのレースにおいて馬券を購入し、競馬開催日 1 日当たり数百から多いときには 1,000

を超える買い目について馬券を購入し、その購入金額は1日1,000万円以上に上るという状況であった。

③個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入

本件では、特定のレースにおいて特定の買い目を当てることによって利益を出すのではなく、A-PAT及び本件ソフトを用いることにより、ほぼ全てのレースにおいて無差別に、専ら回収率に着目して過去の競馬データの分析結果から導き出された一定の条件に合致するものとして機械的に抽出された馬券を網羅的に購入するという状況であった。

④多額の利益を恒常的に上げる

本件では、平成17年から平成21年までの5年間にわたり、毎年多額の利益（平成17年約943万円、平成18年約558万円、平成19年約1億42万円、平成20年約2,624万円、平成21年約1,340万円）を得ている状況であった。

（ロ）検討

①客観的な資料が備わっていたこととその意味

第一審判決や第二審判決によれば、本件においては、被告人がどのような方法で馬券を購入し払戻しを受けていたか、その購入や払戻しの詳細な状況が本件ソフトのデータ⁽¹⁸⁾やA-PATに係る銀行取引履歴⁽¹⁹⁾の形で記録されており⁽²⁰⁾、これにより、行為の態様や規模が客観的に明らかであったとされている。

ここで、本件において客観的な資料が備わっていたことの意味を考えてみたい。

A-PAT又は即PATの会員によるインターネットを介した購入であれば、節ごとの購入金額及び払戻金額は銀行口座の入出金履歴として自動的に記録化される。しかしながら、その場合であっても、投票内容（購入の明細）まで自動的に記録化されるわけではない。投票内容の記録化のためには、自らアクションを起こすことが必要である。アクションとは、具体的には、本件の被告人のように本件ソフトの機能⁽²¹⁾などを積極的に活用する、あるいは、

JRAの各種情報照会にアクセスし、過去60日間のインターネットを介した投票内容を参照し⁽²²⁾、参照した投票内容をその都度保存し、記録化しておくなどである。

では、なぜ被告人は、馬券の購入や払戻しの詳細な状況について記録化していたのだろうか。本件の第二審判決が判示するように、記録化により、馬券購入行為の態様や規模を客観的に立証することが可能となる⁽²³⁾のであり、これも理由の一つではあろう。しかしながら、主たる理由は、回収率の向上あるいは高水準での維持のためだったのではないかと考える。下記②でも述べるように、高い水準の回収率を維持するためには、常に自らの成績（馬券の購入や払戻しの詳細な状況）を分析し、馬券の購入方法に改良を加えていくことが欠かせない。そのために記録化が必要ということであり、被告人にとっては、この理由の方がより重要だったのではないだろうか。

このように考えると、本件において客観的な資料が備わっていたことについては、被告人が回収率100%超を維持するために独自の工夫を重ねていたことを裏付ける要素の一つと考えることができるであろう⁽²⁴⁾。

②回収率100%超とその意味

ところで、④の「多額の利益を恒常的に上げる」とは何を意味するのであろうか。恒常的に利益を上げるということは、恒常的に回収率⁽²⁵⁾が100%を超えることを意味する。そして、馬券をランダムに購入した場合、回収率は券種ごとに定められた払戻率（70%から80%）に収束すると考えられている⁽²⁶⁾。つまり、馬券を単に網羅的に大量に購入しただけでは回収率は100%を下回り、これを100%超にするためには、独自の工夫、例えば、的中確率が過少評価されている場合を統計学的に抽出するなどの工夫⁽²⁷⁾が必要となる。このように考えると、「多額の利益を恒常的に上げる」については、単に収支状況を意味するだ

けではなく、回収率 100%超を維持するために常に独自の工夫を行うなど相当程度の時間と労力を費やしていることをも意味するといえるであろう。そして、この常に独自の工夫を行うなど相当程度の時間と労力を費やし、結果として回収率 100%超を実現している点が、一般の競馬愛好家による馬券の購入の場合との大きな違いといえるから、④（多額の利益を恒常的に上げる）については、①から④までの中で特に重視されるべきと考える⁽²⁸⁾。

（２）平成 29 年最高裁判決

イ 札幌事件の概要

本件は、競馬の馬券の的中による払戻金に係る所得を得ていた原告が、払戻金に係る所得は雑所得に該当するとして総所得金額及び納付すべき税額を計算し、平成 17 年分から平成 22 年分までの所得税の確定申告をしたところ、所轄税務署長から、その払戻金に係る所得は一時所得に該当し、一時所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金を総収入金額から控除することはできないとして、更正処分等を受けたことから、その取消しを求めた事件である。

主たる争点は、①払戻金に係る所得は一時所得又は雑所得のいずれに該当するか、②外れ馬券の購入代金は一時所得又は雑所得の金額の計算において総収入金額から控除されるか否か、である。

第一審判決では、平成 27 年最高裁判決を参照した上で払戻金に係る所得は一時所得に該当すると判断され、第二審判決では、同様に平成 27 年最高裁判決を参照した上で雑所得に該当すると判断され、国が上告していた。

なお、(2)においては、判決文の引用部分を除き、「控訴人」及び「被上告人」の表記は用いず全て「原告」と表記する。

ロ 事実関係

（イ）原告の馬券の購入方法

原告は、A-PAT の加入者であり、平成 7 年に銀行に原告名義の普通預金口座(以下、(2)において「本件 PAT 口座」という。)を開設し、以後、A-PAT を利用していた。

原告が第二審において裁判所に提出した「陳述書」と題する書面には、①馬の能力、②騎手の技術、③コース適性、④枠順、⑤馬場状態への適性及び⑥競走展開などの各ファクターで出走馬を評価し、競馬場の特徴なども加味して総合的に競走を予想し、馬券を購入していた旨記載がある。

原告は、競馬予想ソフトウェアは使用しておらず、平成 17 年から平成 22 年までにおける的中した馬券の払戻金とこれに係る購入金について記録、保存をしていなかった。

（ロ）馬券購入の収支

①馬券の購入状況

平成 17 年から平成 22 年までに原告が購入した個々の馬券の種類や金額は不明であるものの、その期間における JRA との馬券購入代金の決済に係る本件 PAT 口座の出金状況をみると、同口座からは、平成 17 年には総額 3 億 4,541 万 1,500 円、平成 18 年には総額 6 億 4,613 万 7,500 円、平成 19 年には総額 21 億 7,355 万 8,800 円、平成 20 年には総額 15 億 6,142 万 8,800 円、平成 21 年には総額 14 億 9,462 万 600 円、平成 22 年には総額 10 億 4,808 万 6,000 円が出金されており、6 年間の出金額の合計額は、72 億 6,924 万 3,200 円であった⁽²⁹⁾。

なお、各節当たりの出金額は、数百万円から数千万円であった⁽³⁰⁾。

また、JRA に記録が残る平成 21 年の 1 年間においては、原告は、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 71%）で馬券を購入していた⁽³¹⁾。

②払戻金等の受取状況

平成 17 年から平成 22 年までに原告が購入した的中した個々の馬券に係る払戻金の額は

不明であるものの、その期間における JRA との払戻金の決済に係る本件 PAT 口座の入金状況（入金回数、入金の総額）は、平成 17 年は 52 回で 3 億 6,416 万 850 円、平成 18 年は 52 回で 7 億 504 万 3,500 円、平成 19 年は 50 回で 22 億 9,545 万 5,000 円、平成 20 年は 52 回で 16 億 6,688 万 5,980 円、平成 21 年は 52 回で 17 億 254 万 2,850 円、平成 22 年は 24 回で 11 億 373 万 6,500 円であり、6 年間における入金額の合計額は 78 億 3,782 万 4,680 円であった。

なお、原告は、競馬開催日に A-PAT により本件 PAT 口座に馬券購入資金を追加入金したことはなく、上記の入金額は、的中馬券の払戻金と返還金の合計額である。

③利益の状況

平成 17 年から平成 22 年までに原告が競馬によって得た利益の合計額は、平成 17 年分は 1,874 万 9,350 円、平成 18 年分は 5,890 万 6,000 円、平成 19 年分は 1 億 2,189 万 6,200 円、平成 20 年分は 1 億 545 万 7,180 円、平成 21 年分は 2 億 792 万 2,250 円、平成 22 年分は 5,565 万 500 円であり、6 年間の利益の合計額は、5 億 6,858 万 1,480 円であった。

なお、節ごとにみると、利益が出ている（入金額＞出金額）節と損失となっている（入金額＜出金額）節とがあった。

ハ 平成 29 年最高裁判決の要旨

最高裁判所は、第一審判決及び第二審判決同様、平成 27 年最高裁判決を参照し、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」とした上で、以下のとおり判示した。

「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の規模、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。」

ニ 平成 29 年最高裁判決の検討

（イ）本件における馬券の購入態様及び収支の状況

平成 27 年最高裁判決の 4 つの観点（上記（1）ニ（イ）①から④まで）から、本件における馬券の購入態様及び収支の状況を、第二審判決も参照し、改めて確認・整理してみる。

まず「①自動購入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購入」については、本件における原告はソフトウェアを使用しておらず、A-PAT による購入明細の保存もしていなかったため、実際にどのような種類の馬券をどれだけの数購入していたのか、競馬場やレースについて

機械的、網羅的に馬券を購入していたのかは不明であった。しかしながら、第二審判決においては、本件 PAT 口座の履歴から、少なくとも6年間にわたり多額の利益を恒常的に上げていたことが認められ、この事実から、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る何らかのノウハウを有していたことが推認され、「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」馬券を購入したと認定されている。最高裁判決においても、「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」「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」とされている。

「②長期間にわたり多数回かつ頻繁に購入」については、本件 PAT 口座の履歴から、少なくとも6年間にわたり、各節当たり数百万円から数千万円の馬券を継続的に購入していたことが判明しており、このことから、第二審判決においては、「長期間にわたり多数回かつ頻繁に」購入していたものと認定されている。最高裁判決においても、「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」とされている。

「③個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」については、JRA に記録が残る平成21年の1年間に限れば、原告は、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71%）で馬券を購入していたことが判明していたが、他の年分については、原告は具体的な馬券の購入を裏付ける資料を保存していなかったため、実際に機械的、網羅的に馬券を購入していたのかは、不明であった。しかしながら、上述のように、第二審判決においては、少なくとも6年間にわたり恒常的に利益を上げていたことから、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る何らかのノウハウを有し

ていたことが推認され、そうすると原告の陳述は排斥困難であるとされ、原告の陳述を基に「当該選別に係る馬券の網羅的な購入を」と認定されている。最高裁判決においても、「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」とされている。

「④多額の利益を恒常的に上げる」については、第二審判決では、「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」としている。最高裁判決においても、「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」とされている。

（ロ）検討

①客観的な資料の欠如

札幌事件では、平成21年分に限れば、原告は、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71%）で馬券を購入していたことが判明していたが、それ以外の年分については、競馬予想ソフトウェアを使用しておらずA-PATによる購入明細の保存もしていなかったため、実際にどのような種類の馬券をどれだけの数購入していたのか、競馬場やレースについて機械的、網羅的に馬券を購入していたのかは不明であった。判決においては、回収率100%超の事実から独自のノウハウを有していたものと推認し、さらに、原告の陳述を排斥できないとして同陳述を基に機械的、網羅的な購入であったと認定し、その上で、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うことができ、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当たるとした⁽³²⁾。

確かに、この事件では、少なくとも平成21年分については、客観的な資料から網羅的な馬券の購入であったことが認定でき、また収

支の状況から、独自のノウハウについても推認できる場所である。そうすると、大阪事件の場合と比較し証拠の客観性が劣るといわざるを得ないが、原告の陳述に基づき裁判所が認定・判断したことに問題があるとはいえないであろう。

②回収率を上げるための独自の工夫などの存在

前記（１）ニ（ロ）②に述べたように、平成 27 年最高裁判決の判示の「多額の利益を恒常的に上げる」については、収支状況の金額面を意味するだけではなく、回収率 100% 超を維持するために常に独自の工夫を行うなど相当程度の時間と労力を費やしていることをも意味すると捉えたところである。そして、一般の競馬愛好家による馬券の購入の場合との違いとの観点から、④（多額の利益を恒常的に上げる）は、①から③に比して重要度が高いと考えた。

本判決においては、回収率 100% 超の事実から独自のノウハウを有していたものと推認しているところ、上記（１）ニ（ロ）②のとおりに、馬券を単に網羅的に大量に購入しただけでは回収率は 100% を下回り、これを 100% 超にするためには、独自の工夫が必要であるから、この推認は妥当と考える。

また、少なくとも 6 年間にわたり利益を上げ続けていたことからすれば、判決において直接的な言及はないが、回収率 100% 超を維持するために、常に独自の工夫を行うなど、相当程度の時間、労力が費やされていたのではないかと考える。そして、このことは、一般の競馬愛好家による馬券の購入の場合との違いを考えるに当たって、重視すべき点であろう。

③まとめ

本判決については、認定・判断の基とした証拠に関し、一部を除き、大阪事件の場合と比較し客観性が劣るといわざるを得ないが、回収率 100% 超の事実が存在し、回収率 100% 超を維持するために相当程度の時間と

労力が費やされていたと考えられること、そして、それは一般の競馬愛好家による馬券の購入の場合との違いを考えるに当たって重視されるべきことからすれば、本判決は結論において妥当と考える。

また、２つの最高裁判決の検討からは、両判決のいずれにおいても、馬券の払戻金に係る所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かを判断するに当たり、長期間にわたり恒常的に利益を上げていること、独自の工夫なども含め恒常的に利益を上げることが期待し得るような馬券の購入態様であること、が重視されていると考えられる。

（３）平成 29 年東京高裁判決

イ 横浜事件の概要

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原告が、払戻金に係る所得は事業所得に該当するとして総所得金額及び納付すべき税額を計算し、平成 21 年分及び平成 22 年分（以下、（３）において「本件係争年分」という。）の所得税の確定申告をしたところ、所轄税務署長から、その払戻金に係る所得は一時所得に該当し、一時所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金を総収入金額から控除することはできないとして、更正処分を受けたことから、その取消しを求めた事件である。

主たる争点は、払戻金に係る所得は事業所得又は一時所得のいずれに該当するか、②外れ馬券の購入代金は事業所得又は一時所得の金額の計算において総収入金額から控除されるか否か、である。

第一審判決では、平成 27 年最高裁判決を参照した上で払戻金に係る所得は一時所得に該当すると判断され、原告が控訴していた。

なお、（３）においては、判決文の引用部分を除き、「控訴人」の表記は用いず全て「原告」と表記する。

ロ 事実関係

(イ) 原告の馬券の購入方法

原告は、即 PAT 及び A-PAT の加入者であり、遅くとも平成 19 年頃には、複数の銀行に原告名義の普通預金口座を複数開設し、それぞれ即 PAT 又は A-PAT の指定口座(以下、(3)において、即 PAT の指定口座を「本件各ネット指定口座」、A-PAT の指定口座を「本件指定口座」といい、これらを併せて「本件各 PAT 口座」という。)として、PAT 方式による馬券の購入を行うようになった。

また、原告は、平成 21 年において、在席投票⁽³³⁾により、JRA 入出金機を介して馬券を購入していた。

在席投票者は、事前に馬券の購入金を JRA 入出金機に入金しておき、在席投票の利用を終了するときには精算を行い、JRA 入出金機により購入金の総額(JRA 入出金機に入金した金額の総額から在席投票により購入した馬券の総額及び一部精算金の合計額を差し引き、確定した払戻金等の額を加算した額)の交付を受けることとなっていた。

なお、第二審判決においては、原告の馬券の購入方法について、要旨以下のとおりであったと認定している⁽³⁴⁾。

「まず、過去のデータから出走馬の能力を推計した上、各レースの条件に当てはめた場合に各馬が当該レースでその能力をどれだけ発揮できるか推定し、模擬レースを繰り返して算出された予想的中率とオッズと掛け合わせて得た期待値に基づき抽出した買い目の馬券を予想的中率と手持ち資金に応じて購入することとし、これら一連の過程をコンピュータで演算処理する。」

(ロ) 馬券購入の収支

①馬券の購入状況

本件各ネット指定口座からの出金状況(回数及び金額)については、平成 21 年は、53 回、1 回当たりの出金額は 1,000 円から 600 万円、平成 22 年は、47 回、1 回当たりの出

金額は 20 万円から 200 万円であった。

本件指定口座からの出金状況(回数及び金額)については、平成 21 年は、26 回、1 回当たりの出金額は 1 万円程度から 180 万円程度、平成 22 年は、37 回、1 回当たりの出金額は 6,000 円程度から 95 万円程度であった。

平成 21 年における JRA 入出金機への入金状況(回数及び金額)は、14 回、1 回当たりの入金額は 40 万円から 110 万円程度であった。

本件各 PAT 口座から出金され、又は JRA 入出金機に投入された金額は、平成 21 年が総額 2 億 2,873 万 6,600 円、平成 22 年が総額 5,081 万 100 円であった。

なお、原告は、本件係争年分において、馬券の購入履歴や収支に関し、帳簿等の作成を行っておらず、在席投票について各在席投票の当日の JRA 入出金機に入金した金額及び最終精算時に交付を受けた金額を記載した JRA の発行する各利用控えを保存している他に、購入履歴に関する資料等を保存していなかった。また、JRA は、保存期間経過により、本件係争年分における競走ごとの原告の的中馬券の払戻金等の金額及び馬券の購入金の金額に関する履歴等の記録を保存していなかった。そのため、原告が購入した個々の馬券の種類や金額は不明であった。

②払戻金等の受取状況

本件各ネット指定口座への入金状況(回数及び金額)については、平成 21 年は、53 回、1 回当たりの入金額は 1,100 円から 1,200 万円超であり、平成 22 年は、47 回、1 回当たりの入金額は 8 万円程度から 220 万円超であった。

本件指定口座への入金状況(回数及び金額)については、平成 21 年は、26 回、1 回当たりの入金額は 4 万円程度から 480 万円程度であり、平成 22 年は、37 回、1 回当たりの入金額は 5 万円程度から 96 万円程度であった。

平成 21 年における JRA 入出金機からの出

金状況（回数及び金額）は、14回、1回当たりの出金額は12万円から97万円程度であった。

本件各 PAT 口座に入金され、又は JRA 入出金機において精算された金額は、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 円であった⁽³⁵⁾。

原告は、馬券の購入履歴や収支に関し帳簿等の作成を行っておらず、原告が本件係争年分に購入した個々の馬券に係る払戻金の額は不明であった。

③利益の状況

平成 21 年分は払戻金が増入額を上回り、2,640 万 1,040 円の利益を上げたが、平成 22 年分は払戻金が増入額を下回り、241 万 7,080 円の損失となっていた。

なお、判決によれば、本件係争年分以外においても、原告は払戻金に係る所得を事業所得として申告しており、平成 21 年分から平成 25 年分までの事業所得の金額（申告額）は、平成 21 年分は 1,575 万 3,440 円、平成 22 年分は 296 万 6,205 円の損失、平成 23 年分は 49 万 456 円の損失、平成 24 年分は 155 万 7,977 円の損失、平成 25 年分は 446 万 6,723 円であった⁽³⁶⁾。

ハ 平成 29 年東京高裁判決の要旨

東京高裁判決は、第一審判決同様、まず、払戻金に係る所得は事業所得に該当しないと判断し、次いで、その所得が一時所得に該当するか否かを判断している。

後者の判断に当たっては、平成 27 年最高裁判決を参照し「非継続性要件が認められるか否か（営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否か）は、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度、その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」とした第一審判決を引用し、次いで原告による馬券の購入方法を認定し、それを大阪事件の被告人によるそれとを比較対照した上で、以下

のとおり判示した。

「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ことなく⁽³⁷⁾、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。」

ニ 平成 29 年東京高裁判決の検討

（イ）本件における馬券の購入態様及び収支の状況

平成 27 年最高裁判決の 4 つの観点（上記（1）ニ（イ）①から④まで）から、本件における馬券の購入態様及び収支の状況を、改めて確認・整理してみる。

「①自動購入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購入」については、第二審判決においては、本件の原告は、自ら開発した競馬予想プログラムにより、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など、独自の条件設定と計算式を用いていたとされている。ただし、下記④に述べるように、競馬予想プログラムを用いた馬券の購入により恒常的に利益を上げていたとはいえない。

「②長期間にわたり多数回かつ頻繁に購入」については、第二審判決においては、原告による馬券の購入については、長期間にわたり多数回かつ頻繁であると認定されている⁽³⁸⁾。これは、本件各 PAT 口座の履歴等に基づき認定したものと考えられる。

「③個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」については、本件では、どのようなレースについて、どのような買い目の馬券をどれだけの金額購入したのかということとは不

明であるが、第二審判決によれば、最終的な馬券購入の判断は競馬予想プログラムではなく原告自身が行っていた旨、必ずしも競馬予想プログラムが抽出した買い目どおりに無差別かつ網羅的に馬券を購入していたわけではなかった旨が認定されている。

「④多額の利益を恒常的に上げる」については、第二審判決においては、平成 20 年から平成 27 年の 8 年間のうち 3 年間は払戻金が馬券の購入金額を下回るなど、原告は、競馬予想プログラムを用いた馬券の購入により恒常的に利益を上げていたとはいえないとされている。

(ロ) 検討

①客観的資料の欠如

札幌事件同様、本件においても、原告は、馬券の購入履歴や収支に関し帳簿等の作成を行っておらず、購入履歴に関する資料等も一部を除き保存していなかった。そのため、原告が購入した個々の馬券の種類や金額、原告が購入した個々の馬券に係る払戻金の額は不明であった。

しかしながら、少なくとも、本件の原告は回収率ではなく買い目的の中に着目して馬券を購入していたとされており、平成 27 年最高裁判決の判示に照らせば、同人の一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するとはいえず、平成 29 年東京高裁判決の判断は相当と考える。

なお、原告は、本件係争年分の所得税の確定申告に当たり、払戻金に係る所得を事業所得として、青色の申告書により申告していた⁽³⁹⁾。青色申告者であれば⁽⁴⁰⁾、一定の帳簿の備付けや記録、帳簿や書類の保存の義務を負っていたはずであるから、原告が馬券の購入履歴や収支に関して帳簿等の作成を行っておらず資料の保存もしていなかった事実は、この点においても問題といえるであろう。

②回収率を上げるための独自の工夫などの存在

実際の収支の状況からすると、本件につい

ては、原告が回収率 100%超となる馬券を有効に選別し得る何らかのノウハウを有していたと解することは困難である。また、そもそも本件の原告は、回収率ではなく買い目的の中に着目して馬券を購入していたとされており、このことからすれば、その購入態様については、恒常的に利益を上げることを期待し得るような購入態様、回収率が総体として 100%を超えることを期待し得るような購入態様であったとはいえないであろう。

これらのことからすれば、原告の馬券の購入について、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いといわざるを得ないであろう。

この点に関し、本件においては、「ただ単に大数の法則だけによった場合には 75%の回収率しかないところ、それを超えた回収率を上げている」ことに着目すべき旨の指摘がある⁽⁴¹⁾。しかしながら、原告が一定のノウハウを有していたことが認められるとしても、そのノウハウが回収率 100%超を実現するようなものであったとは解し難いことや、回収率 100%超となることを期待し得るような購入形態ではなかったことは上記のとおりであるので、この指摘をもってしても、原告の馬券の購入について、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いといわざるを得ないであろう。

③まとめ

上記(1)及び(2)の2つの最高裁判決同様、本判決においても、馬券の払戻金に係る所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かを判断するに当たり、長期間にわたり恒常的に利益を上げていること、独自の工夫なども含め恒常的に利益を上げることを期待し得るような馬券の購入態様であること、が重視されていると考えられた。

(4) 雑所得に該当するか否かの判断において重視されているもの

3つの判例等の検討からは、馬券の払戻金に係る所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かを判断するに当たっては、①長期間にわたり恒常的に利益を上げていること、②独自の工夫により恒常的に利益を上げることを期待し得るような馬券の購入態様であること、が重視されていると考えられた。横浜事件において検討したように、回収率ではなく買い目的の中に着目して馬券を購入している場合は、②にいう購入態様に該当しないことになる。

これを踏まえて、本件裁決の検討を行う。

4 本件裁決の検討

請求人による一連の馬券の購入行為につき、上記3(4)で挙げた2つの観点、すなわち「長期間にわたり恒常的に利益を上げているか否か」、「独自の工夫などにより恒常的に利益を上げることを期待し得るような馬券の購入態様であるか否か」から検討する。

(1) 長期間にわたり恒常的に利益を上げていたか否か

本件では、平成24年を除く本件各年において数百万円から数千万円程度の利益が発生している一方で、平成24年は数百万円規模の損失が発生している状況であった。

平成24年が損失となっていることからすれば、長期間にわたり恒常的に利益を上げていたとはいえないと考える。

(2) 独自の工夫などにより恒常的に利益を上げることを期待し得るような馬券の購入態様であったか否か

上記(1)に述べたように、請求人は恒常的に利益を上げていたとはいえないところであるが、請求人による馬券の購入態様が恒常的に利益を上げることを期待し得るものであったか否かについても検討しておく。

本件裁決においては、請求人がWIN5に係

る馬券を一定程度購入していたこと、その的中による利益が損益の額の一定割合を占めていたこと、が「客観的にみて多額の利益が恒常的に上がると期待し得るものであったとは認められない」との判断につながったものと考えられる。

そこで、以下においては、先の3つの判例等で馬券の購入明細が判明しているのは大阪事件のみであることから、大阪事件の被告人が主に購入していたとされる馬券の勝馬投票法とWIN5を比較することにより、この点の検討を行うこととする。

イ 購入馬券の種類について

請求人はWIN5(五重勝単勝式勝馬投票法)に係る馬券を少なくとも80回以上購入していた。

これに対し、大阪事件の被告人は、主に、馬連(普通馬番号二連勝複式勝馬投票法)、馬単(馬番号二連勝単式勝馬投票法)、三連複(馬番号三連勝複式勝馬投票法)に係る馬券を購入していたとされる(上記3(1)ロ(イ))。

ロ 各購入馬券の勝馬決定の方法について

WIN5及び大阪事件の被告人が主に購入していたとされる馬券の各勝馬投票法(馬連、馬単、三連複)における勝馬決定の方法を確認しておく。

①WIN5の勝馬決定の方法は以下のとおりである⁽⁴²⁾。

「同一の日の5の競走につき単勝式勝馬投票法により勝馬となったものを1組としたものを勝馬とする。」

ここにいう「単勝式勝馬投票法により勝馬となったもの」とは、第1着となった馬という意味である⁽⁴³⁾ので、WIN5については、平たく言えば「5つのレースそれぞれで1着となる馬を選び、5レース全ての1着馬を当てる馬券」⁽⁴⁴⁾と説明できる。

これに対し、馬連、馬単、三連複の勝馬決定の方法は、以下のとおりである⁽⁴⁵⁾。

②馬連…第1着及び第2着となった馬を1

組としたものを勝馬とする。

③馬単…第1着及び第2着となった馬をその順位に従い1組としたものを勝馬とする。

④三連複…第1着、第2着及び第3着となった馬を1組としたものを勝馬とする。

ハ 各勝馬投票法の的中確率について

上記ロで確認した勝馬決定の方法を踏まえ、それぞれの勝馬投票法の的中確率について検討する。

的中する組合せは1通りしかないため、的中確率については、組合せの数を求めることにより算出できる（組合せの数が少ないほどの中確率は高くなり、多いほどの中確率は低くなる。）。

なお、ここでの検討では、単純化のため、馬の特徴、過去の成績、人気などは完全に無視することとする。

【仮定】1レース当たり16頭が出走するとする。

①WIN5での組合せの数は、 $16 \times 16 \times 16 \times 16 \times 16 = 1,048,576$ 通りとなる。

②馬連の組合せの数は、 $16 \times 15 \div 2 = 120$ 通りとなる。

③馬単の組合せの数は、 $16 \times 15 = 240$ 通りとなる。

④三連複の組合せの数は、 $16 \times 15 \times 14 \div 6 = 560$ 通りとなる。

この結果から、馬連・馬単・三連複の的中確率に比してWIN5の的中確率が著しく低くなることは明らかである。

ニ 各勝馬投票法の払戻金の額について

一般に、的中確率が低いほどの中したとき

の払戻金の額は高額となる。

上記ハでみたように、WIN5については、馬連・馬単・三連複に比して的中確率が著しく低いことから、的中したときの払戻金の額は馬連・馬単・三連複に比して相当高額となると考えられる。

ホ 各勝馬投票法の的中確率及び払戻金の額に関する実際のデータの確認

各勝馬投票法の的中確率及び払戻金の額につき、実際のデータを確認しておこう。

平成30年1年間におけるWIN5の結果を見てみると、払戻金の額の最低額は6,050円（同年10月8日。的中票数56,058票。発売票数4,847,581票）であり、その最高額は103,276,720円（同年5月6日。的中票数4票。発売票数5,901,527票）であった。また、的中票がなかったこともある（同年12月23日。発売票数8,568,603票）⁽⁴⁶⁾。

馬連・馬単・三連複の払戻金の額については、WIN5との対比が目的であることから、WIN5の払戻金の額が年間の最低額6,050円であった平成30年10月8日及び最高額103,276,720円であった同年5月6日におけるWIN5の対象5レースを取り上げ、それぞれのレースにおけるそれらの額を見ることとする。

同時に、的中確率についても見ることにする。なお、的中確率は、的中票数÷発売票数により筆者が算出したものである。

平成30年10月8日及び同年5月6日のWIN5の対象5レースにおける馬連・馬単・三連複の払戻金の額及び的中確率は、それぞれ表2⁽⁴⁷⁾及び表3⁽⁴⁸⁾のとおりであった。

表2 平成30年10月8日の馬連・馬単・三連複の払戻金の額及び的中確率

	馬連の払戻金の額		馬単の払戻金の額		三連複の払戻金の額	
第1レース	(0.1289)	600 円	(0.0906)	820 円	(0.0361)	2,070 円
第2レース	(0.3763)	200 円	(0.2695)	270 円	(0.2076)	360 円
第3レース	(0.2404)	320 円	(0.1215)	610 円	(0.0180)	4,160 円
第4レース	(0.0448)	1,730 円	(0.0312)	2,400 円	(0.0127)	5,900 円
第5レース	(0.0589)	1,310 円	(0.0392)	1,910 円	(0.0123)	※6,100 円

(注1) かつこ書は的中確率である。WIN5 的中確率は 0.0116 であった。

(注2) WIN5 の払戻金の額は 6,050 円であり、※6,100 円はこれを上回っている。

表3 平成30年5月6日の馬連・馬単・三連複の払戻金の額及び的中確率

	馬連の払戻金の額		馬単の払戻金の額		三連複の払戻金の額	
第1レース	(0.05477)	1,410 円	(0.02561)	2,920 円	(0.02521)	2,970 円
第2レース	(0.00793)	9,760 円	(0.00465)	16,110 円	(0.00137)	54,550 円
第3レース	(0.00711)	10,890 円	(0.00362)	20,690 円	(0.00070)	106,860 円
第4レース	(0.00134)	57,960 円	(0.00061)	123,960 円	(0.00069)	108,240 円
第5レース	(0.02626)	3,140 円	(0.01003)	7,470 円	(0.00343)	21,840 円

(注1) かつこ書は的中確率である。WIN5 的中確率は 0.00000067779 であった。

(注2) WIN5 の払戻金の額は 103,276,720 円であった。

このように実際のデータからも、WIN5 については、馬連・馬単・三連複に比して的中確率が著しく低くなる傾向にあること、的中したときの払戻金の額は馬連・馬単・三連複に比して相当高額となる傾向にあることが読み取れる⁽⁴⁹⁾。

へ まとめ

以上からすると、WIN5 については、他の勝馬投票法と比べ組合せの選択肢が多岐的中確率が低い反面、的中した場合には一口で高額な払戻金が得られる可能性のある投票法であるといえる。

そして、請求人がそのような中確率の低い WIN5 に係る馬券を少なくとも 80 回購入していたこと（上記 2（2）イ（ホ））、そのうち WIN5 が的中したのは 2 回だけであること（同ロ）、WIN5 については、請求人は、馬券購入ソフトが抽出した馬の組合せの馬券

を網羅的に購入するのではなく、抽出された馬の組合せの中から J が算出したオッズを基に自らの判断で購入馬券を決定していたこと（同イ（ホ））、などからすれば、請求人の馬券の購入態様については、独自の工夫などにより恒常的に利益を上げることが期待し得るようなものであったということとはできない。

（3）結論

以上のとおり、請求人による一連の馬券の購入行為については、「長期間にわたり恒常的に利益を上げていた」とはいえず、また、「独自の工夫などにより恒常的に利益を上げることが期待し得るような馬券の購入態様であった」ともいえないことから、本件における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はいえないであろう。

したがって、本件裁決の判断は相当と考える。

おわりに

本稿においては、まず、3つの判例等を検討し、馬券の払戻金に係る所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かを判断するに当たっては、①長期間にわたり恒常的に利益を上げていること、②独自の工夫などにより恒常的に利益を上げることが期待し得るような馬券の購入態様であること、が重視されているとの結論を得た。次に、これを踏まえ、本件裁決について、この2点から検討を行った。

検討においては、請求人がWIN5に係る馬券を一定程度購入していたことをどのように評価するかが払戻金に係る所得の所得区分を判断するに当たり重要なポイントとなると考えられた⁽⁵⁰⁾ことから、WIN5と大阪事件の被告人が用いていた投票法を対比させつつ、それぞれの投票法における勝馬決定の方法、的中確率、払戻金の額などにつき確認・検討し、本件裁決における判断は相当であるとの結論に至った。

平成27年最高裁判決及び平成29年最高裁判決を受けて、それぞれ平成27年5月29日及び平成30年6月29日に所得税基本通達34-1が改正され、「営利を目的とする継続的行為から生じたもの」に該当する払戻金は雑所得、それに該当しない払戻金は一時所得とされる旨が明らかにされている。しかしながら、払戻金が「営利を目的とする継続的行為から生じたもの」に該当するか否かは、個々の事案における事実関係を総合考慮して判断するほかないわけであり、今後同様の争訟の発生は否定できない。引き続き争訟の動向に注目していきたい。

⁽¹⁾ 国税不服審判所ホームページ。

www.kfs.go.jp/service/JP/idx/110.html
(2018/12/04)

⁽²⁾ 最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決(事

件番号平成26年(あ)第948号。LEX/DB文献番号25447123)。第一審判決は大阪地裁平成25年5月23日判決(事件番号平成23年(わ)第625号。LEX/DB文献番号25445678)であり、第二審判決は大阪高裁平成26年5月9日判決(事件番号平成25年(う)第858号。LEX/DB文献番号25503853)である。本最高裁判決に関しては、佐藤英明「馬券払戻金の所得区分の判断方法と外れ馬券の必要経費該当性〈租税判例速報〉」ジュリスト1482号10頁(2015)、高橋祐介「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」法学教室421号42頁(2015)、上田正勝「継続的行為と所得の性質決定の関係についてー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ー」税務大学校論叢81号179頁(2015)ほか多数の評釈あり。

⁽³⁾ 最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決(事件番号平成28年(行ヒ)第303号。LEX/DB文献番号25449120)。第一審判決は東京地裁平成27年5月14日判決(事件番号平成24年(行ウ)第849号。LEX/DB文献番号25540993)であり、第二審判決は東京高裁平成28年4月21日判決(事件番号平成27年(行コ)第236号。LEX/DB文献番号25542863)である。本最高裁判決に関しては、渡辺充「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〈租税判例速報〉」ジュリスト1519号10頁(2018)、長島弘「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〈租税訴訟学会〉」月刊税務事例50巻2号24頁(2018)ほか多数の評釈あり。

⁽⁴⁾ 東京高裁平成29年9月28日判決(事件番号平成28年(行コ)第428号。LEX/DB文献番号25547535)。第一審判決は横浜地裁平成28年11月9日判決(事件番号平成26年(行ウ)第13号。LEX/DB文献番号25544819)である。本高裁判決に関する評釈としては、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〈巻頭論文〉」税理61巻4号2頁(2018)がある。

⁽⁵⁾ 本件裁決においては、「その損益の状況をみると、平成22年ないし平成26年の各年で大きく変動しているのみならず、平成24年についてはXXX万円を超える損失が発生しており、また、

請求人は、他の投票法と比べ組合せの選択肢が多
くの中確率が低い反面、一口で高額の特戻金が得
られる可能性のある WIN5 に係る馬券を本件各
年にわたり少なくとも 80 回購入し、そのうち 2
回の的中による利益が平成 24 年及び平成 25 年の
各損益の額に一定割合を占めるなどしている」と
されている（4（3）ロ）。

- (6) 勝馬投票法には、①単勝式、②複勝式、③連勝
単式、④連勝複式及び⑤重勝式の 5 種類があり
（競馬法 7 条）、このうち、③連勝単式、④連勝
複式及び⑤重勝式については、さらに、複数の種
別がある（競馬法施行規則 6 条）。WIN5 とは、
⑤重勝式勝馬投票法のうちの「五重勝単勝式勝馬
投票法」の通称である。WIN5 の勝馬決定の方法
については、「同一の日の五の競走につき単勝式
勝馬投票法により勝馬となったものを一組とし
たものを勝馬とする」とされている。
- (7) 一時所得の要件については、②非継続性要件を、
「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」と「一時の所得であるこ
と」に分けて 4 つの要件とする学説も存在するが、
ここでは 3 要件説に従った記載とした。
- (8) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』弘文堂、283 頁
（2017）。
- (9) 事件番号昭和 40 年（行コ）第 2 号。LEX/DB
文献番号 21027250。先物取引から生じた所得が
一時所得又は事業所得のいずれに該当するかが
争われた事案であり、第一審判決（福井地裁昭和
39 年 12 月 11 日判決。事件番号昭和 34 年（行）
第 4 号。LEX/DB 文献番号 21020260）が当該所
得は事業所得に該当すると判断したことから、原
告が控訴していた。第二審判決も、当該所得は事
業所得に該当すると判断したことから、控訴人
（第一審原告）が上告したが、最高裁は上告を棄
却した（最高裁昭和 47 年 11 月 9 日第一小法廷
判決。事件番号昭和 43 年（行ツ）第 49 号。LEX/DB
文献番号 21040650）。
- (10) 事件番号昭和 45 年（う）第 1131 号。LEX/DB
文献番号 21037810。取引先等から受領した金品
等に係る所得が一時所得又は雑所得のいずれに
該当するかが争われた事案であり、第一審判決
（東京地裁昭和 45 年 4 月 7 日判決。事件番号昭
和 43 年（特わ）第 226 号。LEX/DB 文献番号
21032740）が当該所得は雑所得に該当すると判

断したことから、被告人が控訴していた。第二審
判決も、当該所得は雑所得に該当すると判断した。
本判決は確定している。

- (11) 事件番号平成 5 年（特わ）第 546 号、第 682
号。LEX/DB 文献番号 28035281。政治家が得た
政治献金収入及びその秘書が得た裏献金収入が
一時所得又は雑所得のいずれに該当するかが争
われた事案であり、判決においては当該所得は雑
所得に該当する旨判断された。本判決は確定して
いる。
- (12) IPAT は、インターネット購入の総称であり、
即 PAT、A-PAT のいずれかの会員になることに
よって利用することができる。
- (13) 以後（1）の記載に当たっては、必要に応じて、
本件の被告人に対する課税処分取消訴訟に係る
第一審判決（大阪地裁平成 26 年 10 月 2 日判決。
事件番号平成 25 年（行ウ）第 20 号。LEX/DB
文献番号 25505247）も参照する。
- (14) この金額式については、高倍率のオッズの馬券
が的中するか否かに全体の成績が大きく左右さ
れることのないようにして、収支を安定させるた
めである旨説明されている。また、係数につい
ては、被告人が過去の競馬データを用いてシミュ
レーションした結果導き出した、PAT 口座の残高が
効率よく増えるような最適値である旨説明され
ている（第一審判決（争点に対する判断）第 2 の
4（4））。
- (15) 大阪地裁平成 26 年 10 月 2 日判決（前掲注
（13））3（1）（原告の主張）ア（ア）b。原告
の主張は、反論も否定もされていない。
- (16) 大阪地裁平成 26 年 10 月 2 日判決（前掲注（13））
によれば、各年の的中馬券に係る特戻金の額及び馬
券購入金額の総額は、次のとおりである。
①特戻金の額（平成 17 年約 1 億 840 万円、平成
18 年約 5 億 4,370 万円、平成 19 年約 7 億
6,779 万円、平成 20 年約 14 億 4,684 万円、
平成 21 年約 7 億 9,821 万円）
②馬券購入金額総額（平成 17 年約 9,897 万円、
平成 18 年約 5 億 3,812 万円、平成 19 年約 6
億 6,737 万円、平成 20 年約 14 億 2,059 万円、
平成 21 年約 7 億 8,481 万円）
③差引金額（①－②）（平成 17 年約 943 万円、
平成 18 年約 558 万円、平成 19 年約 1 億 42 万
円、平成 20 年約 2,624 万円、平成 21 年約 1,340

万円)

- (17) 当たり馬券の払戻金については、A-PAT を通じて、自動的に被告人の PAT 口座に入金された。
- (18) 本件ソフトの機能の一つとして、本件ソフトを通じて購入した馬券とその的中の有無を記録し、後日それを確認し、集計して分析することが可能となる機能があった（第一審判決（争点に対する判断）第2の3（2））。
- (19) インターネットを介した馬券購入の場合、節ごとの入金額や出金額は決済口座に記載されるので、会員は、過去に遡って入出金額の把握ができる。
- (20) この点について、第一審判決は「被告人がこのような方法によって馬券を購入したことは本件ソフトのデータや A-PAT に係る銀行取引履歴の形で記録されており、（中略）客観性を帯びた事実である」（（争点に対する判断）第3の3（2））と、第二審判決は「これらの事実は、被告人の本件馬券購入行為について、その購入及び払戻しの履歴が記録化されていることから、客観的にも明らかである」（第2の2（2））としていた。
- (21) 前掲注（18）。
- (22) インターネットを介した馬券購入の場合、会員は過去 60 日間の購入内容の履歴を参照できるとされている（<https://www.a-pat.jra.go.jp/clubapat/htmls/syokai.html>（2018/12/25）「各種情報照会」『club JRA-Net』JRA）。
- (23) 第二審判決は、「本件馬券購入行為については、その購入や払戻しの詳細な状況が競馬予想ソフトのデータや銀行取引履歴の形で記録化され、行為の態様や規模が客観的にも明らかとなっている。このことは、（中略）通常は一時所得に区分される一般の競馬愛好家による馬券購入とは形態や目的が異なることを明確に認定させる資料が備わっていることを意味しており、このように記録化により客観性が担保されていることは、特則として別の所得区分を適用する上での重要な要素であると考えることができる」（第2の2（4））としていた。
- (24) なお、このことは、客観的な資料が備わっていない場合には、馬券の購入者が、自らの馬券購入方法の改善のための努力をしていたとはいえないことを意味するわけではない。なぜならば、備わっている状態にするためには、備えた上で保存し続けることが必要であるところ、いったんは客

観的な資料を備え自らの成績を分析したとしても、一定期間経過後に記録を破棄してしまえば、結果的に客観的な資料が備わった状態ではなくなるからである。

- (25) 競馬でいう回収率とは、「払戻金÷購入した馬券の金額×100」で計算される。
- (26) 伊藤耕介氏は、「何の情報も与えられず、ランダムに日本で馬券を購入する場合には、回収率は平均 25%といわれる控除率を除いた値 75%に収束するはずである（厳密に言えば、日本では控除率は券種によって異なる値に収束する）。しかし、統計的知見に基づいて回収率を向上させることは十分に可能である。単純に言うならば、馬券の的中確率に比して、馬券のオッズが十分に高い場合を選び出せばよいのである。日本の公営競技では、パリ・ミュチュエル方式（*pari-mutuel system*）が導入されており、競馬のオッズは馬券の支持率によって決まる値となっている。すなわち、馬券の的中確率ではなく、馬券の人気によって、オッズが決まっているのだから、馬券の的中確率が購入者によって過小評価されている場合を統計学的に抽出できれば、回収率の向上を見込めるのである」と述べている（伊藤耕介（2010）「テクニカル分析の立場をベースとした複勝馬券の的中確率に関する統計モデル」『大阪商業大学アミューズメント産業研究紀要』第12号、301）。
- (27) 前掲注（26）。
- (28) 仮に①から③に該当するような購入の態様であったとしても結果としての収支が不安定な場合には、一般的な競馬愛好家による馬券の購入との区別が曖昧になるからである。
- (29) なお、上記の出金額は、原告が馬券の購入代金を口座振替により JRA に対して出金したものであり、返還金に係る馬券の購入代金を含んでいる。
- (30) 平成 17 年から平成 22 年までの計 282 節のうち、出金額が 100 万円以下であったのは 4 回、1 億円超であったのは 2 回であった。
- (31) この事実は、第二審判決第3の2（2）を参照した。
- (32) この点に関し、第二審判決は立証のレベルを下げたとする指摘がある（今本啓介「コンピュータソフトによらず得た競馬所得の所得区分と外れ馬券の経費性」『新・判例解説 Watch』19号 249頁（2016））。

⁽³³⁾ 在席投票とは、競馬場又は場外馬券発売所に設置され、JRA が管理する電子計算機と電気通信回線で接続された専用端末を利用した勝馬投票の方法であり、JRA と約定を結んだ者がこれを利用できる（第一審判決第2の2（2）イ（イ）a）。

⁽³⁴⁾ 具体的な手順は以下のとおりであったとされる。「(ア) 自ら開発した競馬予想プログラムにより、JRA-VAN データラボが提供する過去の走破タイムと補正データから各出走馬の能力を推計する。(イ) 次に、同プログラムを用いて、馬券購入を予定するレースの条件（出走頭数、競馬場の種類、レースの距離、枠順等）下で、各馬がその能力をどれだけ発揮できるか推定し、乱数を用いた模擬レースを数万回繰り返して予想買い目を出力し、その的中率を過去の実績から算出して、他の馬券購入者の着順予想を反映したリアルタイムのオッズと掛け合わせて得られた期待値が予め指定した下限を超える買い目を抽出する。(ウ) 上記のとおり抽出した買い目を投票支援ソフトにコピーし、本件各 PAT 口座を利用して馬券を購入する（ただし在席投票の方法により馬券を購入したこともある。）が、実際に馬券を購入するか否かは控訴人が判断して決める。(エ) なお、平成 20 年から平成 27 年にかけて、控訴人が交付を受けた的中馬券の払戻金額は、平成 20 年、平成 21 年、平成 23 年、平成 25 年及び平成 27 年において馬券購入金額を上回ったが、平成 22 年、平成 24 年及び平成 26 年にはこれを下回った。」（第二審判決第3の2（2）ウ）

⁽³⁵⁾ 本件各 PAT 口座の入金金額及び在席投票における精算金額には、的中馬券に係る払戻金のほかに、開催中止、出走取消し又は競走除外により無効となった馬券の購入金額の返還金が含まれている。また、本件各ネット指定口座の入金金額及び在席投票における精算金額には、馬券の購入金として JRA 口座に口座振替し又は JRA 入出金機に入金したものの、実際には馬券を購入しなかった金額が含まれている。ただし、これらの内訳は不明である（第一審判決第2の2（4）ア）。

⁽³⁶⁾ 本件係争年分の利益（損失）の額と事業所得の金額が異なるのは、利益（損失）の額からさらに租税公課等の額を必要経費として控除しているからである（第一審判決別表6参照）。

⁽³⁷⁾ 本判決においては、大阪事件の被告人の馬券購

入の態様と本件の原告のそれとを比較し、「PAT 加入者としてインターネットを経由して馬券を購入していたこと、競馬予想プログラムにより、独自の条件設定と計算式を用いて買い目を抽出していたこと、長期間にわたり多数回かつ頻繁に馬券を購入していたことの各点」において共通するが、「(大阪事件の被告人が) 長期的に安定した利益を得ようとしていたのに対し、控訴人は、(中略) 自ら算出した予想的中率と比較して他の馬券購入者が低く評価している出走馬の馬券を購入して高配当を得ようとする射倖性の高い馬券の購入方法を採用していたものであ」ること、「控訴人の場合、最終的な馬券購入の判断は競馬予想プログラムではなく控訴人自身が行っており、必ずしも競馬予想プログラムが抽出した買い目どおりに無差別かつ網羅的に馬券を購入していたわけではない」こと、「平成 20 年から平成 27 年の8年間のうち3年は払戻金が馬券の購入金額を下回るなど、控訴人は、競馬予想プログラムを用いた馬券の購入により恒常的に利益を上げていたとはいえない」こと、などの相違点があると述べている（第3の2（2）エ）。

⁽³⁸⁾ 原告は、新馬戦及び障害レースを除くほぼ全レースで馬券を購入し、少なくとも、平成 20 年は 2,900 レース、平成 21 年は 2,813 レース、平成 22 年は 2,247 レース、平成 23 年は 1,446 レース、平成 24 年は 756 レース、平成 25 年は 2,094 レース、平成 26 年は 1,921 レース、平成 27 年は 1,783 レースで馬券を購入した旨主張していた（第一審判決第2の5（1）（原告の主張）ア（ア）d 及び第二審判決第2の2）。

⁽³⁹⁾ 第一審判決別表6によれば、原告は、本件係争年分において、青色申告書により確定申告したと認められる。

⁽⁴⁰⁾ 本件係争年分当時は、事業所得者のうち、青色申告者以外の者のうち一定の者については、記帳義務及び記録保存義務が課されていなかったが、平成 26 年1月1日以後においては、これらの者に対しても、記帳義務及び記録保存義務が課されることとなった。ただし、備付けや保存すべきとされる帳簿書類は一律ではない（青色申告者については、所得税法 148 条、同法施行規則 56 条から 64 条、それ以外の者については、所得税法 232 条、同法施行規則 102 条参照。）。

(41) 長島弘「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」月刊税務事例 49 巻 2 号 32 頁 (2017)。

(42) 競馬法施行規則 7 条。

(43) 前掲注 (42)。

(44) JRA のホームページにおいては、WIN5 について「JRA が指定する 5 つのレースそれぞれで 1 着になると思う馬を選び、5 レース全ての 1 着馬を当てる馬券」であると説明されている ([www.jra.go.jp/dento/win5/basic/\(2018/12/25\)](http://www.jra.go.jp/dento/win5/basic/(2018/12/25)))。

(45) 前掲注 (42)。

(46) 売得金 856,860,300 円のうち払戻率 70%に相当する 599,802,210 円が次回開催 (平成 30 年 12 月 28 日) に繰り越されたが、同月 28 日開催の WIN5 における払戻金の額は 29,330 円 (的中票数 115,874 票、発売票数 34,993,422 票) であった (JRA ホームページの年度別全成績 ([http://www.jra.go.jp/datafile/seiseki/report/index.html\(2018/12/29\)](http://www.jra.go.jp/datafile/seiseki/report/index.html(2018/12/29))) を参照した。)

(47) 第 1 レースは第 4 回東京競馬第 3 日の第 9 競走、第 2 レースは第 4 回京都競馬第 3 日の第 10 競走、第 3 レースは第 4 回東京競馬第 3 日の第 10 競走、第 4 レースは第 4 回京都競馬第 3 日の第 11 競走、第 5 レースは第 4 回東京競馬第 3 日の第 11 競走であった。払戻金の額も含めて、JRA ホームページの年度別全成績 (前掲注 (46)) を参照した。

(48) 第 3 回京都競馬第 6 日の第 10 競走、第 2 レースは第 2 回東京競馬第 6 日の第 10 競走、第 3 レースは第 1 回新潟競馬第 4 日の第 11 競走、第 4 レースは第 3 回京都競馬第 6 日の第 11 競走、第 5 レースは第 2 回東京競馬第 6 日の第 11 競走であった。払戻金の額も含めて、JRA ホームページの年度別全成績 (前掲注 (46)) を参照した。

(49) 各勝馬投票法の過去の払戻金額の上位 5 位は、以下のとおりである。

【WIN5】[www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/\(2018/12/25\)](http://www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/(2018/12/25))

平成28年8月21日	420,127,890円 (的中票数 1 票)
平成27年9月13日	395,663,730円 (的中票数 1 票)
平成26年10月12日	232,531,180円 (的中票数 2 票)

平成27年6月14日 228,856,070円
(的中票数 2 票)

平成27年7月19日 208,134,880円
(的中票数 2 票)

【馬連】[www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/05.html\(2018/12/25\)](http://www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/05.html(2018/12/25))

平成18年9月9日 502,590円

平成29年12月9日 446,550円

平成30年3月18日 442,370円

平成17年10月22日 437,390円

平成19年9月9日 431,970円

【馬単】[www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/04.html\(2018/12/25\)](http://www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/04.html(2018/12/25))

平成18年9月9日 1,498,660円

平成30年3月18日 1,087,490円

平成17年10月22日 1,021,160円

平成29年12月9日 962,580円

平成22年11月20日 906,220円

【三連複】[www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/\(2018/12/25\)](http://www.jra.go.jp/datafile/haraimodoshi/(2018/12/25))

平成18年9月9日 6,952,600円

平成29年12月3日 5,508,830円

平成24年4月7日 3,345,390円

平成20年3月23日 2,887,360円

平成27年5月17日 2,860,480円

(50) この事案のように、馬券の種類が所得区分の判断に当たり重要なポイントの一つとなり得ることからすれば、やはり、馬券の購入や払戻しの詳細な状況についての客観的な資料は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かの認定・判断に欠かせないものであろう。