

最高裁判所 (第二小法廷) 平成●●年 (〇〇) 第●●号 所得税更正処分等取消請求上告受理事件

国側当事者・国 (稚内税務署長事務承継者札幌南税務署長)

平成29年12月15日棄却・確定

(控訴審・東京高等裁判所、平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成28年4月21日判決、本資料266号-69・順号12847)

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成27年5月14日判決、本資料265号-82・順号12665)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年 (〇〇) 第●●号所得税更正処分等取消請求事件について、同裁判所が平成28年4月21日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人定塚誠ほかの上告受理申立て理由について

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

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

残る平成21年の1年間においては、中央競馬の全レース3453レースのうち2445レース（全レースの約70.8%）で馬券を購入した。

イ 被上告人による馬券の購入方法はおおむね次のとおりである。

まず、日本中央競馬会に登録された全ての競走馬や騎手の特徴、競馬場のコースごとのレース傾向等に関する情報を継続的に収集し、蓄積する。そして、その情報を自ら分析して評価し、レースごとに、競争馬の能力、騎手（技術）、コース適性、枠順（ゲート番号）、馬場状態への適性、レース展開、競争馬のコンディション等の考慮要素を評価、比較することにより着順を予想する。その上で、予想の確度の高低と予想が的中した際の配当率の大小との組合せにより、購入する馬券の金額、種類及び種類ごとの購入割合等を異にする複数の購入パターンを定め、これに従い、当該レースにおいて購入する馬券を決定する。馬券購入の回数及び頻度については、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標とし、上記の購入パターンを適宜併用することで、年間を通じての収支（当たり馬券の払戻金の合計額と外れ馬券を含む全ての有効馬券の購入代金との差額）で利益が得られるように工夫する。

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

(3) 被上告人は、平成17年分から同21年分までの所得税に係る申告期限後の確定申告及び同22年分の所得税に係る申告期限内の確定申告を行い、その際、本件所得は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金が必要経費に当たるとして総所得金額及び納付すべき税額を計算したところ、所轄税務署長から、本件所得は一時所得に該当し、上記の各年分の一時所得の金額の計算において外れ馬券の購入代金を一時所得に係る総収入金額から控除することはできないとして、同17年分から同21年分までの所得税に係る各更正及び無申告加算税の各賦課決定並びに同22年分の所得税に係る更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けた。

3 所論は、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に当たらず、一時所得に該当すると主張して、本件所得が雑所得に該当するとした上で外れ馬券の購入代金を必要経費として控除することができるとした原審の判断には法令違反があるというものである。

4 (1) 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（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、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である（最高裁平成●●年（○○）第●●号同27年3月10日第三小法廷判決・刑集69巻2号434頁参照）。

これを本件についてみると、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1800万円、多い年では約2億円に及んでいたというのであるから、上記のような馬券購入の態様に加え、このような利益発生規模、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) 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(35条2項2号、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。

5 所論の点に関する原審の判断は、以上の趣旨をいうものとして、是認することができる。論旨は採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第二小法廷

裁判長裁判官 菅野 博之

裁判官 小貫 芳信

裁判官 鬼丸 かおる

裁判官 山本 庸幸

当事者目録

上告人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	稚内税務署長事務承継者 札幌南税務署長
同指定代理人	國田 猛 館内 比佐志 保木本 正樹 早田 祐介 高木 美満子 市本 大輔 久田 訓寛 野田谷 大地 平山 未知留 早川 治 山田 剛 佐藤 隆樹 阪本 智也 臼田 裕二
被上告人	甲
同訴訟代理人弁護士	坂口 唯彦 阿部 迅生 岸田 洋輔 縄野 歩 綱森 史泰
同補佐人税理士	川股 修二 斯波 悦久 加藤 知子 近藤 憲昭

平成●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立て事件番号 東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号

申立人 国（処分行政庁：稚内税務署長事務承継者札幌南税務署長）

相手方 甲

上告受理申立て理由書

平成28年6月28日

最高裁判所 御中

申立人指定代理人

定塚 誠
乙部 竜夫
関根 英恵
木本 正樹
小林 努
大西 篤史
野田谷 大地
増永 寛仁
早川 治
山之内 誠二
佐藤 誠一
阪本 智也
野口 一郎

目次 省略

申立人（一審被告、原審被控訴人。以下同じ。）は、本書面において、上告受理申立ての理由を明らかにする。

略語等については、本書面で新たに定義するもののほかは、原判決及び原判決が引用する一審判決の例による。

なお、原判決は、一審判決の記載の多くを引用して判示している（原判決3及び7ページ）ことから、本書面では、原判決の判示のうち一審判決の記載を引用している箇所は一審判決の該当部分のみを表示する。

第1 はじめに

1 事案の概要

本件は、馬券の的中による払戻金に係る所得を得ていた相手方（一審原告、原審控訴人。以下同じ。）が、本件競馬所得は雑所得に該当し、雑所得の金額の計算上、当たり馬券の購入代金のみならず外れ馬券の購入代金も必要経費として雑所得に係る総収入金額から控除することができるとして、総所得金額及び納付すべき税額を計算していたところ、所轄の稚内税務署長から、本件競馬所得は一時所得に該当し、外れ馬券の購入代金を一時所得に係る総収入金額から控除することはできないとして、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を受けたことから、これらの各処分（本件各更正処分については総所得金額及び納付すべき税額が確定申告額を超える部分）の取消しを求める事案である。

2 本件の争点

本件の争点は、①本件競馬所得が、所得税法上、一時所得に該当するか、あるいは雑所得に該当するか（本件競馬所得の所得区分）、②本件競馬所得に係る所得の金額の計算上、本件競馬所得に係る総収入金額から外れ馬券の購入代金を控除することができるか（本件競馬所得に係る所得の金額の計算上控除すべき馬券の購入代金の範囲）である。

3 原判決の要旨

一審判決が、本件競馬所得は一時所得に該当し、本件競馬所得に係る一時所得の金額の計算上、その総収入金額から当たり馬券の購入代金のみを控除することができるとして相手方の請求をいずれも棄却したのに対し、原判決は、要旨以下のとおり判示し、一審判決を取り消した上で、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分をいずれも取り消し、相手方の請求をいずれも認容した。

（1）本件競馬所得の所得区分について

ア 本件競馬所得が、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あることは当事者間に争いが無い。したがって、本件競馬所得が、所得税法34条1項にいう「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するのであれば、一時所得ではなく雑所得に区分されるものと解される（原判決4ページ）。

そして、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当であり、馬券の的中による払戻金に係る所得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ものと解される（別件最高裁判決〔最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決・刑集69巻2号434ページ〕参照。原判決4ページ）。

イ 相手方は、平成17年から平成22年までの6年間にわたり、多数の中央競馬のレースに

において、各レースごとに単一又は複数の種類の馬券を購入し続けていたにもかかわらず、上記各年における回収率（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。原判決5ページ）がいずれも100パーセントを超え、多額の利益を恒常的に得ていたことが認められるのであり、この事実は、相手方において、期待回収率（各馬券の購入代金に対する払戻金の期待値の比率。原判決6ページ）が100パーセント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を推認させるものである。そして、このような観点からすれば、相手方が具体的な馬券の購入を裏付ける資料を保存していないため、具体的な購入馬券を特定することはできないものの、馬券の購入方法に関する相手方の陳述（甲第4号証及び甲第18号証）をにわかに排斥することは困難であり、相手方は、おおむねその陳述するとおりの方法により、その有するノウハウを駆使し、十分に多数のレースにおいて期待回収率が100パーセントを超える馬券の選別に成功したことにより、多額の利益を恒常的に得ることができたものと認められる（原判決7ページ）。

以上を要するに、相手方は、期待回収率が100パーセント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パーセント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ことができる。なお、別件最高裁判決に係る別件当事者による馬券の購入状況等は、一審判決に記載のとおりと認められるが、これによれば、別件当事者が馬券を自動的に購入するソフトを使用する際に用いた独自の条件設定と計算式も、期待回収率が100パーセントを超える馬券を有効に選別し得る独自のノウハウといい得るものであり、相手方と別件当事者の馬券の購入方法に本質的な違いはないものと認められる（原判決7及び8ページ）。

したがって、本件競馬所得は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」として、一時所得ではなく雑所得に該当するというべきである（原判決8ページ）。

（2）本件競馬所得に係る所得の金額の計算上控除すべき馬券の購入代金の範囲について

本件においては、相手方の馬券の購入の実態は、大量的かつ網羅的な購入であって、個々の馬券の購入に分解して観察すべきものではなく、外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、的中馬券の購入代金の費用のみならず、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が、的中馬券の払戻金という収入に対応するものとして、所得税法37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である（別件最高裁判決参照。原判決8ページ）。

したがって、雑所得に該当する本件競馬所得に係る所得の金額の計算においては、その総収入金額から外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金を必要経費として控除することができるというべきである（原判決8ページ）。

4 上告受理申立て理由の要旨

（1）原判決は所得税法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」の解釈を誤っていること（争点①、後記第2）

ア 行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものであるかを検討していない原判決の判断は、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」の解釈を誤っていること（後記第2の1）

（ア）「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」というためには、客観的に利益発生

可能性が認められる性質の行為態様から利益が発生している必要があること

一時所得の課税標準が所得金額の2分の1とされている（所得税法22条2項2号）のは、一時所得が本来的に一時的、偶発的、恩恵的な性質の所得でありその担税力が弱いから、所得税法34条1項が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」を一時所得から除外しているのは、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であれば、もはや担税力の乏しい一時的、偶発的、恩恵的な性質の所得とはいえないからであると解される。この点、馬券の的中による払戻金のように本来的に一時的、偶発的、恩恵的な性質の所得の場合、行為者が主観的に利益の発生を期待して一定の期間、回数、頻度で購入行為を反復しても、それだけでは一時的、偶発的、恩恵的な性質でなくなるとはいえないから、「営利を目的とする継続的行為」というためには、単に行為を反復・継続するだけでなく、客観的に利益を生じる可能性が認められる性質の行為態様から利益が発生している必要があると解される。

(イ) 別件最高裁判決の判示によれば、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」というためには、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものである必要があると解されること

別件最高裁判決は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」か否かは、行為の期間、回数、頻度その他の態様及び利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断する旨判示しているところ、単に行為が「長期間にわたり多数回かつ頻繁に」行われ（行為の期間、回数、頻度）、「多額の利益を恒常的に上げ」た（利益発生規模、期間）というだけではなく、「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」「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をしたこと（行為のその他の態様）をも認定し、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価して、別件当事者の馬券の的中による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」に当たると判断している。そのため、別件最高裁判決も、「行為の期間、回数、頻度」のみならず「その他の態様」をも本質的ないし重要な要素として考慮していることは明らかであり、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものであることが本質的ないし重要な要素として必要であるというべきである。

(ウ) 馬券の的中による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」に当たるというためには、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」から利益が発生している必要があると解すべきであること

そして、別件最高裁判決においては、別件当事者ができるだけ多数のレースで一定の条件を満たす馬券をできるだけ多種・多数購入し、上記条件を満たす馬券のうちどれが的中しても収支がプラスになるように組み合わせて購入していたことをもって、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるとされており、このような行為態様であるからこそ、客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様として、「いわゆる常連の馬券の購入態様」とは異なり、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たるとされている。そのため、馬券の的中による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」に当たるというためには、行為の「その他の態様」が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であることが、「いわゆる常連の馬券の購入態様」

と区別するための本質的ないし重要な考慮要素として必要であるというべきである。

したがって、馬券の的中による払戻金に係る所得については、行為の「その他の態様」が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」という態様であり、そのような行為態様から利益が発生している場合には、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」ものとして、馬券の的中による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」に当たると解すべきである。

(エ) 原判決は所得税法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」の解釈を誤っていること

これに対し、原判決は、相手方の馬券購入行為の態様が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるか否かを全く検討することなく、利益発生状況から行為の態様を「推認」することにより、「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と評価して、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」に当たると判断している。したがって、原判決は、別件最高裁判決とは異なり、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものであるか否かを検討しておらず、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」の解釈を誤っている。

イ 利益発生状況を過度に重視する原判決の判断手法は、そもそも所得税法上想定されていないものであり、同法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」の解釈を誤っていること（後記第2の2）

また、所得税に係る納税義務は「暦年の終了の時」に成立するものであり（国税通則法15条2項1号）、所得の発生時ないし遅くとも暦年の終了時において、納税者がその年中に得た所得の所得区分を判断することができることを前提としているから、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」に該当するか否かの判断についても、遅くとも当該所得が発生した年の終了時において判断が可能でなければならないというべきである。

しかしながら、原判決は、別件最高裁判決と異なり、相手方が恒常的に利益を上げていたという利益発生状況から行為の「その他の態様」を推認して「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と評価していることから、行為の態様と利益発生状況を総合考慮することなく、利益発生状況を過度に重視する判断手法を採っている。このような判断手法によると、複数年にわたる一定期間経過後に過去の利益発生状況を振り返って分析しなければ、「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判断できないこととなるから、このような解釈は、所得税法上想定されていないというべきであり、原判決は、同法34条1項の解釈を誤っている。

(2) 原判決には結論に影響を及ぼすことが明らかな法的評価の誤りがあり、所得税法34条1項の適用を誤っていること（後記第3）

別件最高裁判決は、行為の「その他の態様」として、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であることが必要であるとしているところ、原判決は、その認定事実によれば、相手方の馬券購入行為の態様が客観的に不明であり、相手方の陳述する馬券購入方法も個々の馬券の的中に着目した「いわゆる常連の馬券の購入態様」と同じものであって、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」とは認められないにもかかわらず、利益発生状況から行為の態様を「推認」して「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と評価している。

このように、利益発生状況から行為の態様を推認した原判決には、結論に影響を及ぼすことが明らかな法的評価の誤りがあり、所得税法34条1項の適用を誤っている。

- (3) 本件競馬所得は一時所得に当たるから、外れ馬券の購入代金を雑所得の必要経費とした原判決には結論に影響を及ぼすことが明らかな法令適用の誤りがあること（争点②、後記第4）

本件競馬所得は、そもそも一時所得に当たると解すべきであり、本件競馬所得に係る一時所得の金額の計算上、外れ馬券の購入代金は所得税法34条2項により控除されないというべきであるから、同法37条1項に基づいて外れ馬券の購入代金を含む全ての馬券の購入代金が必要経費に当たると判断した原判決には、結論に影響を及ぼすことが明らかな法令適用の誤りがある。

- (4) 原判決は「法令の解釈に関する重要な事項」を含むものであり、かつ、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるとき」に該当すること（後記第5）

別件最高裁判決とは異なり、馬券購入行為の態様が客観的に明らかでないにもかかわらず、多額の利益を恒常的に得ていたという利益発生状況から行為の態様を推認して「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たるとした原判決の判断の誤りは、別件最高裁判決が判示した馬券的中による払戻金に係る所得の所得区分の判断を曖昧かつ不安定なものとし、納税者の予見可能性を著しく害するとともに、課税実務に混乱を生じさせるおそれがあることから、最高裁判所が実質的な判断を示す必要が高いというべきである。また、現状において、同種事案に対する下級審の判断が統一されていないことからすれば、原判決の判断の誤りが同種の他事案へ与える影響を看過することもできない。

したがって、原判決は、「法令の解釈に関する重要な事項を含むもの」と認められ、民事訴訟法（以下「民訴法」という。）318条1項が定める上告受理の要件を充足するものである。そして、原判決には、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」（同法325条2項）から、原判決は職権により破棄されるべきである。

第2 原判決は所得税法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」の解釈を誤っていること（争点①）

- 1 行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものであるかを検討していない原判決の判断は、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」の解釈を誤っていること

- (1) 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」というためには、客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様から利益が発生していることが必要であると解すべきであること

所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類の所得に分類し、これらの所得ごとに所得の金額の計算をすることとしているところ（同法21条1項1号）、これは、所得がその性質や発生の態様によって担税力が異なるものであ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とされる（金子宏・租税法〔第21版〕204ページ）。そして、所得税法34条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。」と規定しており、一時所得の課税標準は、一時所得の金額の2分の1相当額とされている（同法22条2項2号）。一時所得の課税標準がその所得金額の2分の1であるのは、一時所得が、本来的に一時的、偶発的、恩恵的な性質の所得であって、その担税力が弱いためであるとされていることからすると、同法34条1項が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」を一時所得から除外しているのは、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であれば、もはや担税力の乏しい一時的、偶発的、恩恵的な性質の所得とはいえないからであると解される。このように、所得税法上、10種類の所得区分がその性質や発生の態様による担税力の相違に基づいて分類されており、各所得区分につきその担税力に応じた計算方法や課税方法が定められていることからすると、所得区分の判断に当たり、当該所得が発生した態様を考慮することは必要不可欠であり、本質的かつ重要な考慮要素といえることができる。

この点、馬券の的中による払戻金のように、本来的に一時的、偶発的、恩恵的な性質を有し、競走の結果（レースの着順）という偶然の事象によって発生する所得の場合、たとえ行為者が主観的に利益の発生を期待して一定の期間、一定の回数、一定の頻度で馬券の購入行為を反復・継続したとしても、それだけでは馬券の的中による払戻金に係る所得が一時的、偶発的、恩恵的な性質でなくなるということとはできない。なぜならば、そもそも競馬は、本来的に、個々の競走ごとに個別に出走馬や競走の条件等が決定されており、各競走の結果が他の競走の結果に何ら影響を与えるものではなく、各競走は個々に独立して行われているため、馬券の的中による払戻金に係る所得が、それぞれ個々の馬券の的中という事実により偶発的に生じたものであることに変わりはないからである。

そのため、「営利を目的とする継続的行為」というためには、行為者が利益の発生を期待して一定の期間、一定の回数、一定の頻度で行為を反復・継続するだけでなく、その行為の態様が客観的に利益を生じる可能性が認められる性質であり、経済活動の実態を有すると評価されるものであることが必要であると解すべきである。したがって、反復・継続する一連の行為が客観的に利益が発生する可能性が認められる性質の行為態様であり、そのような態様の行為から利益が発生していることが認められれば、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たると解すべきである。

- (2) 別件最高裁判決の判示を踏まえると、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」というためには、客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様から利益が発生している必要があると解されること

ア 別件最高裁判決の判示内容

馬券の的中による払戻金に係る所得について本件と同じ争点が争われた刑事事件における別件最高裁判決は、所得税法34条1項及び同法35条1項の規定からすると、「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。ところで、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは、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。」（甲第17号証2及び3ページ）とした上で、別件当事者の馬券購入行為について、「被告人（引用者注：別件当事者。以下同じ。）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的の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。」(同号証3及び4ページ)と判示した。

イ 別件最高裁判決の判示を踏まえると、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」というためには、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものであり、そのような行為態様から利益が発生している必要があると解されること

(ア) 前記アのとおり、別件最高裁判決は、「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、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」及び「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べきであると判示した。その上で、別件最高裁判決は、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」として「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的の中に着目しない網羅的な購入をして」いたこと、また、「利益発生規模、期間その他の状況」として「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」ていたことを事実関係として摘示した上で、これらの事情を総合考慮したことにより、別件当事者による「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価することができるから、別件当事者の馬券的の中による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」に当たると判断したものである(甲第17号証2及び3ページ)。

(イ) そうすると、別件最高裁判決は、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」として馬券的の中による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」に当たるというためには、単に行為が「長期間にわたり多数回かつ頻繁に」行われ(「行為の期間、回数、頻度」)、「多額の利益を恒常的に上げ」た(「利益発生規模、期間」というだけでは足りず、「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」「個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入」をしたという行為態様(これは、行為の「その他の態様」に該当する。)から利益が発生したことが必要であると解しているのであり、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」のうち、行為の「その他の態様」をも本質的ないし重要な要素として考慮していることは明らかである。このことは、要するに、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」というためには、行為者が利益の発生を期待して単に一定の期間、一定の回数、一定の頻度で行為を反復・継続するだけではなく、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものであり、そのような行為態様から利益が発生していることが必要であるということの意味するものと解される。

(3) 馬券的の中による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」に当たるというためには、「個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入」から利益が発生している必要があると解すべきであること

ア 別件最高裁判決は「個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入」という行為の「その他の態様」を本質的ないし重要な考慮要素としていること

(ア) 前記(2)イのとおり、別件最高裁判決の判示を踏まえると、「営利を目的とする継続

的行為から生じた所得」というためには、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものであり、そのような行為態様から利益が発生している必要があると解される。そして、前記（２）アのとおり、別件最高裁判決が、「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」に当たると判示していることからすると、別件最高裁判決においては、行為の態様と利益発生の状況を総合考慮するに当たり、別件当事者の馬券購入行為の「その他の態様」として、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であることが本質的ないし重要な要素として考慮された結果、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価されて、馬券の的中による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」に当たると判断されているということが出来る。すなわち、別件最高裁判決も、馬券の購入が継続的に行われていれば直ちに「営利を目的とする継続的行為」に当たると解しているわけではなく、それが通常の馬券の購入と異なり、一体の経済活動の実態を有すると評価されるときにはじめて「営利を目的とする継続的行為」に当たると判断しているのである。そして、この「一体の経済活動の実態を有する」か否かを判断するに当たっては、一連の馬券の購入が継続的に行われていたという外形的事実や結果として多額の利益を上げたという事情だけでは通常認めることができないのであって、一連の馬券の購入の方法、態様（賭け方）が通常の馬券の購入と異なる特別の方法で行われていることがまず必要であり、重要な考慮要素であると解される。別件最高裁判決は、これを「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」としているが、行為の態様として、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であることが明らかにされてはじめて、通常の馬券の購入と異なる「一体の経済活動の実態を有する」行為であることが明らかになるのであって、その意味で、馬券の購入の方法がどのようなものであったかは、「営利を目的とする継続的行為」と判断するに当たっての本質的ないし重要な考慮要素であると解される。

したがって、馬券の的中による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」に当たるというためには、一体の経済活動の実態を有すると客観的に評価されるに足るだけの客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様、すなわち「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」という行為態様であることが必要であり、このような行為態様から利益が発生していることが必要であると解すべきである。

（イ）仮に、別件最高裁判決において、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるという行為の「その他の態様」が本質的ないし重要な考慮要素ではないのだとすれば、「長期間にわたり多数回かつ頻繁に」購入していたという外形的・数量的要素のみを端的に判示すれば足りたはずであるが、別件最高裁判決は、「長期間にわたり多数回かつ頻繁に」購入していたという外形的・数量的要素のみならず、あえて、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」という行為の「その他の態様」をも認定することにより、別件当事者の「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価しているのである。そうすると、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価され、馬券の

的中による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」に当たるというためには、行為の態様として、「行為の期間、回数、頻度」が「長期間にわたり多数回かつ頻繁」というだけでは足りず、行為の「その他の態様」が「個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入」であることが本質的ないし重要な考慮要素として必要であると解すべきである。

そして、このような一連の馬券の購入方法がどのようなものであるかは、一時所得に当たらないと主張する相手方において、全面的な開示に至らないまでも、ある程度は具体的に主張立証できるのであって、かかる主張立証がなく馬券購入の方法が全く明らかにされないまま、通常で購入方法とは異なる「一体の経済活動の実態を有する」購入と解することは許されないというべきである。

イ 別件最高裁判決が「個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入」という行為の「その他の態様」を「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」と判断するための本質的ないし重要な考慮要素としているとの解釈は、別件最高裁判決の調査官解説の説明からも裏付けられること

(ア) 行為の「その他の態様」が「個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入」であることは、「いわゆる常連の馬券の購入態様」と区別するための本質的ないし重要な考慮要素として必要であること

a この点に関し、別件最高裁判決の調査官解説（楡井英夫・法曹時報68巻2号600ページ。以下「別件調査官解説」という。）も、「『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』という文言に照らせば、『継続的行為』という、時間的にある程度の幅があることを意味すると解される表現が用いられていることから、その該当性を判断する際には、行為、所得の本来的な性質だけでなく、むしろ行為の期間、回数、頻度等の具体的な態様等の事情を総合して考慮することが、条文の文言の文理解釈からは導かれる」（同614及び615ページ）と説明した上で、「上記の判示（引用者注：別件最高裁判決の別件当事者に係る判示）の中で『個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入』との評価が盛り込まれているのは、被告人（引用者注：別件当事者。以下同じ。）が、レースごとに払戻金を得ようとするのではなく、長期的にみて、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との合計額との差額を『利益』とすることを意図していたことが、いわゆる常連の馬券の購入態様と本件購入態様が異なるものとして評価される根拠の1つと考えられたためではないかと思われる。」（同618ページ）と説明している。そして、「『網羅的な購入』は、本判決の判示の『行為の期間、回数、頻度その他の態様』のうちの『その他の態様』に当たるものといえよう。」（同623ページ〔注29〕）と説明されていることからすると、別件最高裁判決は、馬券的中による払戻金に係る所得の所得区分の判断に当たって、馬券購入行為の「その他の態様」が、「いわゆる常連の馬券の購入態様」とは異なるものであることが求められている旨判示したものであり、「個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入」であることを、「いわゆる常連の馬券の購入態様」と区別する重要なメルクマールとして位置づけているものと解される。

このように、別件最高裁判決の判示及び別件調査官解説の説明を踏まえると、馬券的中による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」に当た

るというためには、行為の「その他の態様」が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であることが、「いわゆる常連の馬券の購入態様」と区別するための本質的ないし重要な考慮要素として必要であると解される。

b そこで、「いわゆる常連の馬券の購入態様」とは異なる別件当事者の「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」の態様をみると、別件当事者は、過去のレース記録の分析結果を基に一定の抽出条件を設定し、当該条件に見合う購入すべき馬券をコンピュータで自動的に抽出した上、条件に見合うレースがある限りできるだけ多数のレース（新馬戦及び障害レースを除いた競走回数の65ないし95パーセントのレース）において多種類の馬券を網羅的かつ自動的に購入し、これを長期的に繰り返すことを重視した結果、恒常的に利益を上げていたというものである（乙第24号証7ページ）。そうすると、別件最高裁判決のいう「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」とは、単に多数のレースで多種・多数の馬券を購入するだけではなく、一定の条件を満たす馬券をできる限り多種・多数購入し、上記条件を満たす馬券のうちどれが的中しても収支がプラスになるように組み合わせる購入することを意味するものと解されるのであり、このような「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるからこそ、客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様と認められ、このような行為の「その他の態様」が「いわゆる常連の馬券の購入態様」とは異なり、一体の経済活動の実態を有すると評価されるということができると解される。

c したがって、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価され、馬券の的中による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」に当たるというためには、馬券購入行為の態様が前記bで述べたような客観的に利益発生の可能性を有する行為態様、すなわち「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であることが必要であるといえることができる。

(イ) 所得税法34条1項の「営利を目的とする（行為）」というためにも、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のものである必要があること

さらに、別件調査官解説は、「営利を目的とする（行為）」について、「行為者が主観的に利益を上げる目的を有していただければ通常は容易に認定されて一時所得と雑所得とを区分する要件としては機能しないため、主観的な動機を有するだけでは足りない」と解すべきであろう。他方で、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。本判決が、行為の態様と並んで、『利益発生の規模、期間その他の状況』を挙げているのは、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であるか否かを判断するための考慮要素としているものと解することができると説明している（前掲法曹時報617及び618ページ）。

そうすると、別件最高裁判決の判示を踏まえれば、「営利を目的とする（行為）」というためにも、行為者が主観的に利益発生を期待するだけでは足りず、客観的に利益を生じる可能性が認められる性質の行為態様から利益が発生している必要があると解される。

ウ 小括

以上のとおり、別件最高裁判決は、別件当事者が前記イ（ア）bで述べたような行為態様

により実際に恒常的に利益を上げていたことから、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価して、馬券的の中による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」に当たると判断したのであるから、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」として、馬券的の中による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」に当たるというためには、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様、すなわち「個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入」であり、そのような態様の行為から利益が発生していることが必要であると解される。

(4) 原判決は、別件最高裁判決と異なり、客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様から利益が発生しているか否かを全く検討しておらず、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」の解釈を誤っていること

ア 前記(1)ないし(3)で述べたとおり、別件最高裁判決の判示及び一時所得の性質等を踏まえると、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」というためには、行為の「その他の態様」が、客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様であり、そのような行為態様から利益が発生していることが必要であり、馬券的の中による払戻金に係る所得の場合は、「個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入」から利益が発生していることが必要であると解される。

この点、原判決も、「仮に、十分に多数のレースにおいて、期待回収率が100%を超える馬券を選別することができ、これを購入し続けることができれば、現実の回収率も100%を超える値に収束し、恒常的に利益を得ることができるようになる可能性が高まるものと解される。これに対し、全く無作為に又は期待回収率が100%を超える馬券を十分に選別できないままに馬券を購入し続けたとしても、現実の回収率が収束する値は100%に満たない払戻率に近い値にとどまり、恒常的に利益を得ることはできない」(原判決6及び7ページ)と判示していることからすると、一見すると、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」というためには、単に行為の態様が「長期間にわたり多数回かつ頻繁」であるという数量的態様だけでは足りず、行為の「その他の態様」として、「期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る」態様であることを要すると解しているように思えなくはない(原判決7ページ)。

イ しかしながら、原判決は、相手方による馬券購入行為が「個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入」であるかどうかを具体的に検討することなく、「別件当事者が馬券を自動的に購入するソフトを使用する際に用いた独自の条件設定と計算式も、期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別し得る独自のノウハウといい得るものであり、控訴人(引用者注:相手方。以下同じ。)と別件当事者の馬券の購入方法に本質的な違いはないものと認められる。」(原判決7及び8ページ)などと判示するにすぎない。そればかりか、原判決は、「控訴人は、平成17年から平成22年までの6年間にわたり、多数の中央競馬のレースにおいて、各レースごとに単一又は複数の種類の馬券を購入し続けていたにもかかわらず、上記各年における回収率がいずれも100%を超え、多額の利益を恒常的に得ていた」という利益発生状況から、「控訴人において、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を推認」(傍点は引用者による。)し、「控訴人が具体的な馬券の購入を裏付ける資料を保存していないため、具体的な購入馬券を特定するこ

とはできないものの」、おおむね相手方の陳述するとおりの方法により、「その有するノウハウを駆使し、十分に多数のレースにおいて期待回収率が100%を超える馬券の選別に成功したことにより、(中略)多額の利益を恒常的に得ることができた」と認定した上で(原判決7ページ)、「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」から、「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と判断しており(原判決7ページ)、相手方の馬券購入行為の態様が、客観的に利益発生の可能性が認められる性質の行為態様、すなわち「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であったかどうかを全く判断していないばかりか、原判決のいうところの「独自のノウハウ」なるものも全く明らかにしていない。

ウ そうすると、原判決は、表面上は、別件最高裁判決の判示を引用しながらも、実際には、別件最高裁判決とは異なり、相手方の馬券購入行為の態様が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるかどうかを全く検討することなく、「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」ものと評価して、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」に当たると判断しており(原判決7及び8ページ)、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」の解釈を誤っているというべきである。

2 利益発生状況を過度に重視する原判決の判断手法は、そもそも所得税法上想定されていないものであり、同法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」の解釈を誤っていること

(1) 原判決は、行為の態様と利益発生状況を総合考慮することなく、利益発生状況を過度に重視する判断手法を採っていること

前記第1の3のとおり、原判決は、表面上は、別件最高裁判決の示した一般的な判断手法を引用しているものの、実際には、別件最高裁判決とは異なり、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」と「利益発生規模、期間その他の状況」を総合考慮するのではなく、利益発生状況を過度に重視する判断手法を採っている。すなわち、原判決は、前記1(4)イのとおり、利益発生状況から行為の「その他の態様」として「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」ことを推認し、「馬券を有効に選別し得る独自のノウハウに基づいて」「当該選別に係る馬券の網羅的な購入をして」いたと認定し、相手方の「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と評価して、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」に当たると判断しており(原判決7及び8ページ)、結局のところ、行為の態様と利益発生状況を総合考慮するのではなく、多額の利益を恒常的に上げていたという利益発生状況を過度に重視する判断手法を採っている。

(2) 利益発生状況を過度に重視する原判決の判断手法は所得税法上想定されていないこと

ア 利益発生状況を過度に重視する判断手法によると所得の発生時ないし暦年の終了時に所得区分を判断することができないこと

前記(1)のような判断手法によると、複数年にわたる一定期間が経過した後に過去の利益発生状況を振り返って分析しなければ、当該所得が「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判断することができないため、所得の発生時には、当該所得が一時所得か雑所得かを判断し得ないことになる。

例えば、馬券の大量購入を開始した1年目は黒字、2年目は赤字、3年目は黒字、4年目も黒字、5年目は赤字、6年目も赤字となった場合を想定すると、仮に、黒字だった1年目の競馬所得を雑所得として申告しても、その後、一定期間にわたり多額の利益を恒常的に上げることができなければ、1年目の競馬所得も遡って一時所得にならざるを得ないこととなる。他方、黒字だった1年目及び赤字だった2年目の競馬所得については一時所得であるとして、3年目及び4年目に2年間続けて利益を上げたことから雑所得になるとすれば、1年目から同じ態様で馬券を購入し続けているにもかかわらず、当初は「営利を目的とする継続的行為」でなかったものが、その後の利益発生状況によって、「営利を目的とする継続的行為」に変化したと考えざるを得ない。

このように、原判決の採った判断手法によれば、複数年にわたって一定期間（原判決では6年間）経過した後過去を振り返って「多額の利益を恒常的に上げていた」という利益発生状況が認められなければ、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するか否かが明らかとならないことになるから、所得の発生時ないし暦年の終了時においては、当該所得が一時所得か雑所得かを確定的に判断することができないことになる。

イ 所得税法は所得の発生時ないし暦年の終了時において所得区分を判断することができることを前提としていること

しかしながら、そもそも、所得税に係る納税義務は「暦年の終了の時」に成立するものであり（国税通則法15条2項1号）、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」等を控除した金額とされ（所得税法34条2項。傍点は引用者による。）、雑所得の金額も、「その年中の雑所得（括弧内省略）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額」（同法35条2項2号。傍点は引用者による。）などとされ、居住者は、「その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額」等を記載した申告書を提出しなければならないとされている（同法120条1項。傍点は引用者による。）。このように、所得税法は、納税者が「その年中」に得た所得を同法が定める10種の所得区分に分類し、各所得区分に応じた計算方法に従って所得金額を計算し、暦年ごとに申告することを要求している。そうすると、所得税法は、所得の発生時ないし遅くとも暦年の終了時において、納税者がその年中に得た所得の所得区分を判断できることを前提としているのであり、同法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」に該当するか否かの判断についても、遅くとも当該所得が発生した年の終了時において判断が可能でなければならないというべきである。

更にいえば、このように遅くとも暦年の終了時までには判断が可能となる所得について法定申告期限である翌年3月15日までに適切に認識して申告することが求められている（所得税法120条1項）のであるから、複数年にわたる利益状況を分析した上でなければ、所得区分の判断ができないような判断手法は、申告納税制度の本来の仕組みからみても想定されていないといわざるを得ない。

ウ 同一の行為態様であるにもかかわらず発生した利益の多寡によって所得区分が異なる事態は所得税法上想定されていないこと

また、前記第2の1（1）で述べたとおり、所得税法は、所得がその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立ち、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力に応じた計算方法を定め、それぞれの態様に応じた課税方法を定めていること

からすると、所得区分を判断するに当たっては、当該所得を獲得するための行為の態様が極めて重要な考慮要素であることは明らかである。仮に、行為の態様よりも利益発生の状況を重視して所得区分を判断することとなると、行為の態様が同一であった者が複数いた場合、その行為の結果である利益の多寡によって所得区分が異なることになるといった所得税法の想定していない事態が発生することになりかねない。

また、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」との文理からすれば、所得の発生時において「営利を目的とする継続的行為」と認められれば、その行為から生じた所得は確定的に「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するはずであるから、それと同じ態様の行為から生じた所得であるにもかかわらず、その後の利益発生の状況次第で「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たったり当たらなくなったりすると解することはできないというべきである。

エ 小括

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」か否かを判断するに当たり利益発生の状況を過度に重視する原判決のような判断手法は、所得税法上、そもそも想定されていないというべきであり、所得税法34条1項の解釈を誤るものである。

(3) 別件最高裁判決も利益発生の状況から行為の「その他の態様」を推認するという判断手法を採用しておらず、行為の態様と利益発生の状況を総合考慮していること

ア この点、別件最高裁判決は、その原審が適法に認定した事実関係として、別件当事者が「平成19年に約1億円、平成20年に約2600万円、平成21年に約1300万円の利益を上げていた」とし、「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」ていたと評価したものの（甲第17号証2及び4ページ）、「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購入していたという行為の態様をも具体的に指摘した上で、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」とであると評価しているのであって、単に、複数年にわたって「多額の利益を恒常的に上げ」ていたという利益発生の状況から、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をしていたという行為の態様を推認するという判断手法を採っているものではない。

イ なお、別件調査官解説は、所得税法34条1項にいう「営利を目的とする（行為）」については、「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。」（前掲法曹時報617ページ）とした上で、「本件事案の購入態様に関し、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であると認めるに当たり、被告人による条件設定や掛金算出のための計算式作成等を最も重視すべきとの考え方もあり得ると思われるが、これらの被告人の購入方法の諸工夫と高い回収率との間の因果関係は必ずしも明らかではなく、本件では、これらの事情を重視せずとも、3年以上の期間にわたって恒常的に非常に大きな利益を上げ続けていたという規模、期間などの利益発生の状況に着目すれば、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であったと認められるようにも思われる。」（同622ページ〔注27〕）と説明しており、原判決はこの別件調査官解説を踏まえて前記第1の3（1）イのような判示をしたものとも思われる。

しかしながら、別件調査官解説の上記解説部分は、飽くまでも、利益発生の状況から「営利を目的とする（行為）」であることが認められ得ると述べているだけで、利益発生の状況

から馬券購入行為の態様を推認することができる」と説明したものではない。また、別件調査官解説は、「『継続的行為』という文言に照らせば、『行為の期間、回数、頻度その他の態様』が考慮要素となるのは当然のことと思われる」（前掲法曹時報617ページ）とも説明しており、別件最高裁判決が「行為の期間、回数、頻度その他の態様」に係る具体的事実が不明であるにもかかわらず、利益発生の状況から行為の態様を「推認」して「営利を目的とする継続的行為」であると評価することを認めたものとは解されないし、行為の「その他の態様」を一切考慮することなく、利益発生の規模、期間等のみから「営利を目的とする継続的行為」であると評価することを認めたものとも解し難い。

(4) 小括

以上のとおり、所得税法上、所得の発生時ないし遅くとも暦年の終了時において、所得区分の確定的な判断ができることが必要であるから、複数年にわたって一定期間経過後に利益発生の状況を分析しなければ所得区分を判断することができないような原判決の判断手法は、所得税法上想定されていないというべきである。したがって、別件最高裁判決と異なり、行為の態様と利益発生の状況を総合考慮することなく、利益発生の状況を過度に重視する判断手法を採っている原判決は、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」の解釈を誤っているというべきである。

3 まとめ

以上のとおり、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」か否かの判断は、別件最高裁判決の判示に照らして、「利益発生の規模、期間その他の状況」のみならず、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」をも総合考慮して判断すべきであるところ、このうち行為の「その他の態様」も本質的ないし重要な考慮要素であって、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のもの、すなわち、馬券の的中による払戻金に係る所得については「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」という行為態様であり、このような行為態様から利益が発生していることが必要であるというべきである。

しかしながら、原判決は、別件最高裁判決とは異なり、行為の「その他の態様」が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるかを全く検討することなく、また、行為の態様及び利益発生の状況を総合考慮することなく、利益発生の状況を過度に重視した判断手法を採っており、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」の解釈を誤っている。

第3 原判決には結論に影響を及ぼすことが明らかな法的評価の誤りがあり、所得税法34条1項の適用を誤っていること

1 原判決は、利益発生の状況のみから相手方の「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と評価して本件競馬所得が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に当たると判断していること

前記第2の2(1)で述べたとおり、原判決は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当するか否かについては、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」及び「利益発生の規模、期間その他の状況」を総合考慮することなく、利益発生の状況を過度に重視する判断手法を採っている。そして、原判決は、相手方が「多額の利益を恒常的に上げていた」という利益発生の状況から、「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」を推認した上で、当該推認された「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」から、相手方の「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」といえると評価している。そのため、原判決は、結局のところ、「多額の利益を恒常的に上げていた」ことだけから「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」（原判決7ページ）との評価を導き、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」に当たると判断しているというほかない。

2 原判決の認定事実によれば、相手方の馬券購入行為の態様は客観的に不明であり、利益発生の状況のみから相手方の「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」とは評価できないこと

(1) 原判決が認定した事実からは、相手方の馬券購入行為の態様は何ら明らかでないこと

原判決が認定した事実によれば、相手方の馬券購入行為の態様については、購入代金総額と払戻金総額のほか、平成21年についてのみ購入したレースの総数が判明しているだけで、相手方が各レースをどのように分析し、レースの結果をどのように予測し、その結果どのような馬券を購入したのかは一切特定できておらず、相手方の馬券購入行為の態様は、客観的に全く明らかになっていない。このことは、原判決も「控訴人が具体的な馬券の購入を裏付ける資料を保存していないため、具体的な購入馬券を特定することはできない」（原判決7ページ）と判示しているとおりである。

そうすると、原判決が認定した事実によれば、相手方の馬券購入行為の態様は客観的に不明なのであり、具体的な馬券購入行為の態様を特定することができないのであるから、相手方の馬券購入行為の態様が「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」を含むものとは認められない。

また、仮に、「多額の利益を恒常的に上げていた」という利益発生の状況から、相手方が「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」ことを推認することができるとしても、抽象的な「何らかのノウハウ」というだけでは、そのノウハウの実質・内容は全く不明なのであって、結局のところ、馬券購入行為の態様も全く明らかではないのであるから、相手方が当該「何らかのノウハウ」に基づいて馬券を購入していたことの一事をもってしては、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をしていたと評価することなどおよそできず、まして、相手方による「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価することもできない。

(2) 相手方が陳述するとおりの馬券購入方法を前提としても、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」とは認められないこと

そして、原判決は、利益発生の状況から「何らかのノウハウ」を推認することにより、相手方がおおむねその陳述するとおりの馬券購入方法によって馬券を購入していたことを認定しているところ、相手方が陳述する馬券購入方法は、収集した情報を自ら分析して評価し、「レースごとに」「考慮要素について各競走馬を評価、比較」して「レースの着順を予想」した上、「予想の確度の高低と予想が的中した際の配当金額（オッズ）の大小との組合せにより自ら定めた購入パターン」に従って馬券の購入金額、購入する馬券の種類及び割合等を決定し、特定の基本パターンに該当する場合には「馬券の購入を諦める」ほか、飽くまで、「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」（傍点は引用者による。）にして、「年間トータルでの収支がプラスになるように工夫」していたというものである（原判決5ページ）。こ

のように、相手方の陳述する購入方法は、「レースの着順」、すなわち個々の馬券の的中を予想して、「予想の確度の高低と予想が的中した際の配当金額（オッズ）の大小との組合せ」、すなわち的中の確率が高くてオッズの低い馬か、的中の確率は低いがオッズの高い馬かによって定めた購入パターンに従って馬券を購入していたというのであるから、正に個々の馬券の的中に着目した購入方法であって、「いわゆる常連の馬券の購入態様」（前掲法曹時報618ページ）と何ら異なるものではない。

そうすると、相手方が陳述する購入方法を前提としても、その購入態様は、別件最高裁判決が示した「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」とはいえないから、相手方による「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価することはできない。

3 原判決には結論に影響を及ぼすことが明らかな法的評価の誤りがあり、所得税法34条1項の適用を誤っていること

前記第2で述べたとおり、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」といえるためには、行為が「長期間にわたり多数回かつ頻繁に」行われるだけでなく、本質的ないし重要な考慮要素として、行為の「その他の態様」が客観的に利益発生の可能性が認められる性質のもの（馬券の的中による払戻金に係る所得の場合には、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」）であり、そのような行為態様から利益が発生していることが必要であると解される。これを本件についてみると、相手方の馬券購入行為の態様は客観的にみて全く不明であり、かつ、相手方が陳述する馬券の購入方法によっても「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるとは認められないのであるから、相手方の「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」などと評価することはできず、本件競馬所得は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」には当たらないというべきである。

しかしながら、原判決は、その認定事実からは、相手方の馬券購入行為の態様が「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」であるとは認められず、「いわゆる常連の馬券の購入態様」（前掲法曹時報618ページ）と同じであって、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」とは認められないにもかかわらず、単に利益発生状況のみから行為の態様を「推認」して（しかも、その内容は「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」という極めて抽象的で漠然としたものにすぎない。）、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」と評価したため、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」に当たると判断したものであり、法的評価に明らかな誤りがあるというべきである。

したがって、原判決は、結論に影響を及ぼすことが明らかな法的評価の誤りがあり、所得税法34条1項の適用を誤っている。

第4 本件競馬所得は一時所得に当たるから、外れ馬券の購入代金を雑所得の必要経費とした原判決には結論に影響を及ぼすことが明らかな法令適用の誤りがあること（争点②）

- 1 原判決は、本件競馬所得に係る所得の金額の計算上控除すべき馬券の購入代金の範囲（争点②）について、別件最高裁判決の判示に倣い、「控訴人の馬券の購入の実態は、前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べきものではなく、外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、的中馬券の購入代金の費用のみならず、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が、的中馬券の払戻金という

収入に対応するものとして、同法（引用者注：所得税法）37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である（別件最高裁判決参照。）」（原判決8ページ）と判示した。

2 しかしながら、原判決が「前記のとおり的大量かつ網羅的な購入」と認定した部分については、前記第3の2のとおり、原判決の認定事実から相手方の馬券購入行為の態様が「個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入」とであると認定することはできず、「一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有する」とは評価できない。また、前記第2及び第3で詳述したとおり、そもそも、別件最高裁判決に係る事案と本件とは、馬券的中による払戻金に係る所得の所得区分についての結論が異なり、本件競馬所得は一時所得に当たると解すべきである。そのため、本件競馬所得に係る所得の金額の計算上控除すべき馬券の購入代金の範囲についても、一審判決が正当に判示するとおり、「馬券が的中したことによる払戻金に関して『その収入を生じた行為をするため直接要した金額』又は『その収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額』は、結局のところ、当該払戻金に個別に対応する馬券の購入代金、すなわち、的中馬券の購入代金ということになるから、一時所得である本件競馬所得に係る総収入金額から控除されるのは的中馬券の購入代金に限られることになる。一方、当該払戻金に個別に対応しない馬券の購入代金、すなわち、外れ馬券の購入代金は、何ら収入を発生させていない以上、一時所得である本件競馬所得に係る総収入金額からは控除されないことになる。」（一審判決28ページ）というべきである。

3 このように、本件競馬所得は一時所得に当たり、その所得金額の計算上、外れ馬券の購入代金は所得税法34条2項に基づいて一時所得に係る総収入金額から控除されることはないから、同法37条1項に基づいて外れ馬券の購入代金を含む全ての馬券の購入代金が必要経費に当たると判断した原判決には、結論に影響を及ぼすことが明らかな所得税法の解釈、適用に誤りがあるというべきである。

第5 原判決は「法令の解釈に関する重要な事項」を含むものであり、かつ、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるとき」に該当すること

1 原判決の所得税法の解釈、適用に関する誤りは、今後の課税実務に多大な影響を与えるなど、「法令の解釈に関する重要な事項」を含むものであること

(1) はじめに

上告受理の要件として民訴法318条1項が定める「法令の解釈に関する重要な事項」に当たる場合としては、高等裁判所の誤った法令解釈を高等裁判所の判決として確定させることが適当ではない場合も含まれるとされているところ（法務省民事局参事官室・一問一答新民事訴訟法354ページ）、原判決の誤った所得税法の解釈、適用は、本件の判決の結論に影響を及ぼすのみならず、今後の課税実務及び同種の他事案にも多大な影響を与えるものであるから、これを高等裁判所の判決として確定させるべきではない。

(2) 今後の課税実務への影響

すなわち、前記第3で述べたとおり、原判決は、相手方の馬券購入行為の態様を裏付ける資料がなく、証拠上購入態様を特定できないにもかかわらず、相手方が多額の利益を恒常的に上げていたという利益発生の状況から、購入行為の態様を「推認」し、それにより「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と評価して、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」に当たると判断している。そのため、仮に、原判決の判断が確定し

た場合、今後、馬券的の中による払戻金に係る所得の所得区分が争われる同種事案において、納税者の具体的な馬券購入行為の態様が客観的に明らかでない場合であっても、一定期間にわたり恒常的に多額の利益を上げた事実さえ認められれば、期待回収率が100パーセント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るものと推認され、その結果として、「一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有する」と評価され、馬券的の中による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」に当たると判断されることにもなりかねない。

また、原判決の誤った法令解釈が確定した場合、馬券的の中による払戻金が一時所得となるのか雑所得となるのかを所得の発生時ないし暦年の終了時において確定的に判断することができない上、このような判断手法によると、どの程度の期間利益を上げている必要があるのか、連続して利益を上げている必要があるのか、どの程度の利益をもって「多額」であると判断するのかなど、所得の発生時に、馬券的の中による払戻金に係る所得が一時所得となるのか、雑所得となるのかを一義的に判断することができないこととなる。その結果、別件最高裁判決が判示した馬券的の中による払戻金に係る所得の所得区分の判断方法が曖昧なものとなり、租税法律主義の下、申告納税制度を採用する我が国において、納税者の予見可能性を著しく害するとともに、課税実務に混乱を生じさせることが容易に想定される場所である。したがって、本件については、最高裁判所が実質的な判断を示す必要が高いというべきである。

(3) 同種の他事案への影響

現に、本件以外にも、現在、馬券的の中による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控除の可否が争われている事案は複数存在し、訴訟に限ってみても、東京高等裁判所（平成●●年（〇〇）第●●号）及び横浜地方裁判所（平成●●年（〇〇）第●●号）に、それぞれ1件ずつ係属しているところである。このうち、前者の事件については、一審において、別件最高裁判決に照らしても、当該原告の馬券購入の詳細な記録がないため、行為の質的態様が明らかでなく、仮に、当該原告の主張及び陳述を前提としても、その馬券購入行為の態様は一般の競馬愛好家と異なるものであり、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するとまでは認められないとして、馬券的の中による払戻金を一時所得とする旨の判断がされている（東京地裁平成28年3月4日判決・平成●●年（〇〇）第●●号・公刊物未登載）。

このように、現状において、馬券的の中による払戻金に係る所得の所得区分に関する判断が下級審において統一されていないにもかかわらず、原判決を確定させるとなると、最高裁判所による統一かつ普遍的な判断が示されないままに、原判決が、本件の個別の事案処理にとどまらず、同種の他事案にも影響を与えかねないことから、このような影響を看過することはできない。

(4) 小括

以上のとおり、原判決は、今後の課税実務に多大な影響を与えるばかりか、同種の他事案に影響を及ぼし得るものであるから、本件は、高等裁判所の誤った法令解釈を高等裁判所の判決として確定させることが適当でない場合に当たり、最高裁判所が実質的な判断を示す必要が高く、「法令の解釈に関する重要な事項を含むもの」（民訴法318条1項）であるといえる。

2 原判決には「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」こと

(1) 前記1で述べたとおり、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」（所得税法34条1項）の解釈に関する原判決の判断は誤っており、その判断の誤りが「法令の解釈に関する重

要な事項を含むもの」(民訴法318条1項)であって、判決の結論に影響していることも明らかである。

したがって、原判決には「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」といえるから、原判決は職権により破棄されるべきである(民訴法325条2項)。

- (2) なお、適法に確定した事実関係を基にした所得区分への当てはめの誤りが「法令の違反」(民訴法325条2項)に該当し得ることは、法人の役員の地位にあった者が当該法人からの借入金債務の免除を受けたことにより得た債務免除益が、所得税法28条1項の賞与又は賞与の性質を有する給与(以下「給与等」という。)に当たるか否かが争われた事案において、給与等に該当しないとした原審の判断について、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反があったとした、最高裁判所平成27年10月8日第一小法廷判決(裁判所時報1637号223ページ)が判示するとおりである。

3 まとめ

以上のとおり、本件は「法令の解釈に関する重要な事項」を含むものであるから上告受理決定がされるべき事件であり(民訴法318条1項)、かつ、「判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある」から、原判決は職権により破棄されるべきである(同法325条2項)。

第6 結語

以上のとおりであるから、本件上告受理申立てを受理した上、原判決を破棄し、更に相当な裁判をすることを求める。

以上