

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税決定処分取消等請求控訴事件  
国側当事者・国(神戸税務署長)

令和2年10月16日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年3月4日判決、本資料270号-28・順号13388)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	中村 和洋
同	荒木 誠
同	高田 脩平
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	神戸税務署長 小林 義治
被控訴人指定代理人	戸根川 隆
同	市谷 諭史
同	小泉 雄寛
同	鎌田 敦宏
同	北村 文夫
同	松山 修
同	上之原 誠

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 神戸税務署長が平成29年3月13日付けで控訴人に対してした平成23年分の所得税の決定処分のうち、総所得金額4834万1215円、納付すべき税額1631万6400円を超える部分及び無申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 3 神戸税務署長が平成29年3月13日付けで控訴人に対してした平成24年分の所得税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 4 神戸税務署長が平成29年3月13日付けで控訴人に対してした平成25年分の所得税及び復興特別所得税の決定処分のうち、総所得金額279万2870円、納付すべき税額12万8400円を超える部分及び無申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 5 神戸税務署長が平成29年3月13日付けで控訴人に対してした平成26年分の所得税及び

復興特別所得税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分（ただし、平成31年1月30日付けの更正処分及び無申告加算税変更決定処分により減額された後の部分）を取り消す。

- 6 神戸税務署長が平成29年3月13日付けで控訴人に対してした平成27年分の所得税及び復興特別所得税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を取り消す。

## 第2 事案の概要

### 1 事案の骨子

本件は、長期間にわたり勝車投票券、勝舟投票券、勝馬投票券及び勝者投票券（以下、これらの投票券を、順次、「オート車券」、「舟券」、「馬券」及び「競輪車券」といい、「車券等」と総称する。）を購入し、当たり車券等の払戻金を得ていた控訴人が、平成23年分から平成27年分までの所得税（平成25年分から平成27年分までについては所得税及び復興特別所得税。以下同じ。）の確定申告をしていなかったところ、神戸税務署長から、当たり車券等の払戻金等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、前記各年分の所得税に係る各決定（以下「本件各決定」と総称する。）並びに平成23年分から平成27年分までの所得税に係る無申告加算税の各賦課決定（以下「本件各賦課決定」と総称する。）を受けたことから、前記所得は雑所得に該当し、外れ車券等の購入代金は必要経費に当たるなどと主張して、被控訴人に対し、本件各決定のうち払戻金等から外れ車券等の購入代金を控除するなどして計算した総所得金額及び納付すべき税額を超える部分及び本件各賦課決定の取消しを求める事案である。

原判決は、当たり車券等の払戻金等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等と判断し、控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人は、これを不服として控訴した。

### 2 所得税法の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張の要旨

#### (1) 原判決の引用

所得税法の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は、後記（2）のとおり補正し、後記（3）のとおり当審における控訴人の補充主張を付加するほかは、令和2年3月6日更正決定後の原判決（ただし、頁数行数は更正前のものによる。以下同じ。）「事実及び理由」中第2の1から5まで（3頁2行目から22頁2行目まで及び34頁から49頁まで）記載のとおりであるから、これを引用する。なお、「別紙」とあるのは「原判決別紙」、「別表」とあるのは「原判決別表」と各読み替える。

#### (2) 原判決の補正

ア 37頁23行目の「オート車券」を「競輪車券」に改める。

イ 39頁9行目の「所得税法86条1項」の次に「(平成30年法律第7号による改正前のもの。以下同じ。)」を加える。

#### (3) 当審における控訴人の補充主張

ア 本件オートレース所得について

(ア) 原判決は、控訴人のオート車券の購入方法について、「一般的なオート車券の購入方法と質的に異なるものであるとはいい難い」と判断するところ、確かに、控訴人は、各レースにおける着順を独自のノウハウに従って個別に予想した上で購入しているが、その予想方法は、多数の考慮要素を組み合わせた複雑なものであって、あらかじめ定めた購入パターンに従って、ほぼ全てのレースで、機械的かつ大量にオート車券を購入して

いたものであり、買い目の網羅性も高い。そのため、たとえ予想ソフトを使用していないとしても、一般的な愛好家や常連の方法とは大きく異なることは明らかである。そして、控訴人については、少なくとも平成19年から平成23年までは継続的に多額の利益を上げていたものであることを踏まえると、本件のようなケースにおいても、「一般的なオート車券の購入方法と質的に異なる」購入方法であると評価することができるというべきである。

(イ) また、原判決は、平成23年から平成27年までの5年間の収支状況に照らして、「回収率が総体として100%を超えるようにオート車券を選別して購入し続けてきたということとはできない」としたが、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同29年12月15日第二小法廷判決・民集71巻10号2235頁の事案においては、いずれの課税対象年度においても利益が出ており回収率が100%を超えていたから、比較的容易に「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」と評価することができたにすぎず、いずれの年度も回収率が100%を超えているという前提を要件として要求するわけではない。また、前記最高裁判決において重視されているのは、「偶然性の影響を減殺するため」の行為としてどのような工夫がなされたかであり、利益発生状況は追加的な考慮要素とされている点が示されているのであって、利益発生規模、期間その他の状況は結果にすぎないことから、最重視されるべきは行為の期間、回数、頻度その他の態様であるべきである。

そうすると、本件のように損失が出ている課税年度が含まれる場合であっても、利益発生規模等を過大に評価すべきではないのであり、行為の期間、回数、頻度といった行為態様を重視すべきである。

また、原判決は、控訴人が平成19年から平成22年までの4年間に年間を通じての収支で利益を得ていたという事実に関しても、偶然の事情によるものとみる余地があると評価したが、平成19年から平成23年までの5年間の収支を見ると、少ないときでも約1000万円、多いときであれば約3000万円の利益が出ている。このように5年間もの長期間、継続して毎年数千万円の利益が出ているということは、オートレースの払戻率を考えれば、到底偶然の結果とは考えられない。

控訴人の兄である乙のオート車券に係る所得については、5年間利益が継続していた事案において、国が雑所得の該当性を認めているところ、利益発生規模や期間等に鑑みても、本件と殊更異なる評価をする事情はないはずである。

そうすると、少なくとも平成19年から平成23年までのオート車券に係る所得については、回収率が総体として100%を超えるようにオート車券を選別し続けてきたものと評価するのが妥当であり、客観的に見て利益が上がると期待し得るものといえる。

そして、何らのノウハウもなくオート車券等を大量購入したとすれば、通常であれば回収率は払戻率に限りなく近づくはずであるが、控訴人において、平成24年から平成27年にかけて損失は出ているものの、平成24年は94.41%、平成25年は96.51%、平成26年は94.55%、平成27年は89.33%となっており、通常の払戻率をはるかに上回る回収率を実現していた。

そのため、一時的に損失が出ていたとしても、従前の利益発生規模や期間をも考慮すれば、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よる

購入態様であったことが推認されるというべきである。

#### イ 中央競馬について

控訴人は、平成23年から平成27年までの5年間、馬券を1年間当たり合計220万円から1800万円程度購入していたが、それ自体でも一般愛好家・常連と比べれば多額であるから、継続的行為であると認められ、損失が計上されている時期もあるが、5年間の間に総計1400万円以上の利益が残っているから、営利を目的とする行為と認められる。

#### ウ 本件キャッシュバック所得について

原判決は、本件キャッシュバック所得について、一時的、偶発的、恩恵的に発生した所得であるとして、一時所得に該当するものとした。しかし、本件キャッシュバック所得は、いずれも継続的な車券等の購入行為に付随して得られたものである。また、キャッシュバックのうち、CやFについては、オート車券の購入金額に応じて、自動的に10%などの割合のキャッシュバックが付与されていた。特に、Cの「即トク10」のサービスでは、購入の翌日には購入金額の10%のキャッシュバックがえられ、購入資金として利用可能であったため、他の払戻金と同様に購入資金と一体のものとして継続的に活用していた。そのため、本件キャッシュバック所得についても、払戻金である本件オートレース所得などと同様の性質を有するものとして、雑所得に該当するというべきである。

#### エ 公営競技全体について

控訴人は、オートレースだけではオッズの関係から購入金額を多くすることができないため、競艇も購入することで投資金額を増やし、全体として利益を得られるようにして、それらの払戻金で生計を立てるとの意図・目的で一連の購入を始めた。そして、控訴人は、公営競技において利益を上げ得るメソッドが共通していることに鑑みて、公営競技全体を一つの投資活動と見て、全体の回収率が100%を超えることを目標に、時間的に可能な限り極めて多数回にわたりオートレースを中心とした公営競技について投票を行ってきた。したがって、このような一連の購入活動は、それを開始した動機や目的、共通する予想方法や購入方法、実際のこれまでの購入内容等の点を考慮すると、経済活動の実態としては一体のものと評価できるといえる。

#### オ 無申告加算税について

控訴人は、車券等の払戻金について課税がなされるという知識を得ることはなかったため、納税義務はないものと理解していた。また、過去に公営競技の払戻金について公平かつ適正な課税がなされていたという実態は全くなく、窓口で払戻金を受ける者に対しては課税が適切になされていないという現状には変わりはない。このような状況で、機械的に控訴人に対して無申告加算税を課すことは著しく不公平不正義である。

したがって、本件のように納税義務があることを知らなかったため確定申告をしなかった控訴人について、現状のまま無申告加算税の制裁を科すことは不当ないし酷というべきであり、申告をしなかったことについて「正当な理由」があるというべきである。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 判断の骨子

当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。

その理由は、後記2のとおり補正し、後記3のとおり当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中第3の1から3まで（22頁4行目から31頁13行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

## 2 原判決の補正

22頁19行目の「にわたり」の次に「オート車券を購入していた。具体的には、控訴人は、平成23年については開催日数309日のうち309日（100%）、平成24年については開催日数342日のうち341日（約99.7%）、平成25年については開催日数337日のうち298日（約88.4%）、平成26年については開催日数345日のうち335日（約97.1%）、平成27年については開催日数354日のうち296日（約83.6%）でオート車券を購入していた（甲6）。なお、残っている取引記録から確認することができる限りでは、控訴人は、平成25年については全レース5506レースのうち2492レース（約45.3%）、平成26年については全レース5554レースのうち3081レース（約55.5%）、平成27年については全レース5440レースのうち2448レース（約45%）でオート車券を購入している（乙18の2、乙20の2、乙42）。このように控訴人は」を加える。

## 3 当審における控訴人の補充主張に対する判断

### (1) 本件オートレース所得について

ア 控訴人は、控訴人のオート車券の購入方法について、たとえ予想ソフトを使用していなかったとしても、一般的な愛好家や常連の方法とは大きく異なることは明らかである旨主張する。

確かに証拠（甲8、25）によれば、控訴人の主張するオート車券の購入方法については、過去のレース結果、公表試走タイムや当該選手の近走の調子等のデータ等、様々な考慮要素を組み合わせた複雑なものであり、的中オート車券に係る可能性が極めて低い選手との組合せや、的中する可能性及び配当率が低いものを除き、絞り込んだ軸となる選手と他の全ての選手との組合せに係る全投票法の種類を、予想の確度と的中した場合の配当率の高低の組合せのパターンに従い、最も利益が上がるように購入するというもので、控訴人は、これを長期間にわたり反復継続し、大量のオート車券を購入していたというのであるから、その限りでは、一般の愛好家や常連による購入とは異なるということができるかもしれない。しかし、控訴人の購入方法は、考慮要素が多く複雑であるという点に特色があるとしても、結局、個々のレースの状況を検討して的中オート車券となり得る組合せと配当率を予測するという点においては、質的にみれば、一般的な購入方法と異なるものではない。また、控訴人は、オート車券を自動的に購入するソフトを利用しておらず（乙17の1）、実際の購入は、控訴人が各レースの都度、個別に行っていたと考えられるところ、控訴人のオートレースに係る購入履歴は一部しか保存されておらず、残っている取引履歴から確認することができる限りでは、控訴人がオート車券を購入したレースは、開催レースの約50パーセント前後にとどまっている。すなわち、控訴人が偶然性の影響を減殺するため年間を通じて全てのレースで網羅的にオート車券を購入しようとしていたとは認められず、控訴人が的中しそうなレースを選別してオート車券を購入していたとすれば、その態様は、たとえ反復継続して行われていたとしても、個別のレースで結果を予測して的中しそうなオート車券を購入する一般的

な方法と異なるものではない。さらに、証拠上、実際に控訴人が具体的にどのレースでどのようにオート車券を購入したのか、それが控訴人の主張する購入方法のとおり購入されたものであったのかどうかについては必ずしも明らかではない。もとより、各レースの個別予測に基づいてオート車券を購入していたというだけで、所得税法34条1項の営利を目的とする継続的行為であることが直ちに否定されるわけではないが、本件において証拠上認められる前記行為の態様からは、控訴人の購入方法自体は一般的なオート車券の購入方法と質的に異なるものということとはできず、控訴人の年間を通じた全ての購入行為を一体のものとしてみて、それが営利を目的とする継続的行為であると直ちに評価することもできないというべきである。

したがって、控訴人の前記主張は採用することができない。

イ 次に、控訴人は、本件のように損失が出ている課税年度が含まれる場合であっても、利益発生規模等を過大に評価すべきではなく、行為の期間、回数、頻度といった行為態様を重視すべきである旨主張する。

この点については、原判決説示のとおり、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と解される所、これらの考慮要素は、総合して考慮されるのであって、その間に優劣はないというべきである。車券等の払戻金は、本来的には、偶然性に左右される性質の所得であり、車券等の購入行為が大量に反復継続されたからといって、直ちに営利を目的とする継続的行為になるわけではない。それが営利を目的とする継続的行為と評価されるためには、一連の行為の態様その他の状況等を総合考慮して、偶然性の要素が減殺され、客観的にみて利益が上がり期待し得る行為と認めることができなければならない。本件の場合、証拠上、控訴人の実際の購入内容についての購入履歴が一部しか残っていないから、控訴人の主張する購入方法が、どの程度払戻金の回収に有効であったのかは明らかではなく、前記のとおり、証拠上認められる控訴人の購入行為の態様だけからは、直ちにそれが営利を目的とする継続的行為であると評価することはできない。したがって、利益発生規模、期間は、当該評価をするに当たり、控訴人の独自のノウハウの存在とその効果を推認させるものとして、相対的に重要な考慮要素となるというべきである。

しかるところ、控訴人は、本件期間（平成23年から平成27年までの5年間）中の年間収支において、平成23年は2352万9200円の利益を得たが、平成24年から平成27年までの各年においては、それぞれ1516万3880円、1209万3170円、1944万9230円及び4086万3060円の損失を出している。控訴人の主張する回収率をみても、払戻率（平成24年6月以降は70%、それ以前は75%）よりも高いとはいえ、平成23年の107.85%を除けば、平成24年から平成27年までの各年の回収率は、いずれも100%に満たない（それぞれ94.41%、96.51%、94.55%及び89.33%）。このような損失の発生状況等を考慮すると控訴人のオート車券の購入方法は、本来的には結果が偶然性に左右される性質の行為を、独自のノウハウにより客観的にみて利益が上がり期待し得る行為にしたものと認めるには足りないというべきである。このように解することは、前記のとおり、控訴人の購入方法自体は質的には一般の購入方法と異なるものではなく、それが営利を目的とした

継続的行為と評価することができるためには、その結果が相対的に重要な考慮要素になるからであり、利益発生規模等を過大に評価したということとはできない。したがって、控訴人の前記主張は採用することができない。

控訴人は、平成19年から平成23年までの5年間に年間を通じての収支で継続的に利益を得ていたという事実を指摘し、到底偶然の結果とは考えられない旨主張するが、本件期間における車券等の購入行為に関する限り、前記した平成24年から平成27年までの間の控訴人の損失の発生状況等に照らし、控訴人の主張する購入方法が、客観的にみて利益が上がると期待し得るものと認めることはできないというべきであり、平成23年以前の5年間に控訴人が得た利益に関する控訴人の主張は、仮にそれが事実だとしても、同判断を覆すに足りるものではないから、控訴人の前記主張は採用することができない。

さらに、控訴人は、控訴人の兄である乙のオート車券に係る所得について、国が雑所得の該当性を認めたことに関し、本件と殊更異なる評価をする事情はない旨主張する。証拠（甲14）によれば、乙のオート車券の購入方法は概ね控訴人の主張する購入方法と同様のものであることが認められるが、乙についても実際に具体的にどのレースでどのようにオート車券を購入したのか、具体的な購入方法が乙と控訴人とで同一であったのか否かについては明らかではない。控訴人はソフトにより機械的かつ自動的に車券等を購入していたわけではなく、個別のレースごとに自己の購入方法に従って結果等を予測し、車券等を購入していたのであるから、控訴人の主観により異なる判断が入る余地があり、乙と控訴人とが完全に同一の購入方法により車券等を購入していたと認めることはできない。そして、控訴人の購入方法による購入行為が、営利を目的とする継続的行為に該当しないのは、行為の態様のみならず、本件期間中の損失の発生状況等を考慮した結果であるから、乙のオート車券に係る所得が雑所得であるからといって、控訴人についても同様に雑所得と評価すべきであるということとはできない。したがって、控訴人の前記主張は採用することができない。

## （2）中央競馬について

控訴人は、平成23年から平成27年まで5年間、馬券を1年間当たり合計220万円から1800万円程度購入しているから、継続的行為であり、5年間の間に総計1400万円以上の利益が残っているから、営利を目的とする行為である旨主張する。しかし、前記補正の上引用した原判決のとおり、その購入の回数や頻度等の態様が明らかでないから、当該行為は所得税法34条1項の「継続的行為」とは認められないし、また、平成23年のみ2700万円を超える利益を得ているものの、その後は損失を被っているから、その購入方法は、客観的にみて利益が上がると期待し得るものということもできない。したがって、控訴人の前記主張は採用することができない。

## （3）本件キャッシュバック所得について

控訴人は、本件キャッシュバック所得について、他の払戻金と同様に購入資金と一体のものとして継続的に活用していたから、払戻金である本件オートレース所得などと同様の性質を有するものとして、雑所得に該当するというべきである旨主張する。しかし、証拠（乙8の1から3まで、乙9、12、13、15、16）によれば、控訴人は本件キャッシュバック所得を継続的に車券等の購入資金に当てていたものと推認することができるも

の、前記のとおり、車券等の購入が営利を目的とする継続的行為と認められない以上、本件キャッシュバック所得が車券等の購入に付随して発生する所得であるとしても、営利を目的とする継続的行為から生じた所得とは認められない。したがって、控訴人の前記主張は採用することができない。

(4) 公営競技全体について

控訴人は、公営競技全体を一つの投資活動と見て、全体の回収率が100%を超えることを目標に一連の購入を始めたと主張するが、原判決説示のとおり、控訴人による車券等の購入行為等はいずれも営利を目的とする継続的行為とはいえないのであり、それらを一体としてみたとしても営利を目的とする継続的行為になるとはいえないから、控訴人の前記主張は採用することができない。

(5) 無申告加算税について

控訴人が主張する事由は、原判決説示のとおり、車券等の払戻金について納税義務があることを知らなかったことや、車券等の払戻金について課税のあり方に対する不平不満にすぎず、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情には当たらないというべきであるから、控訴人の前記主張は採用することができない。

#### 第4 結論

よって、控訴人の請求はいずれも理由がないから、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 清水 響

裁判官 倉地 真寿美

裁判官 佐々木 愛彦