

競馬事件における一時所得該当性に関する一考察

法学部法学科 3 年

はせがわ ゆうだい
長谷川 雄大

I はじめに

競馬の馬券の払戻金は、一時所得（所得税 34 条 1 項）に該当するとされ¹、課税実務上も、通常の娯楽の範囲内である限りにおいて、一時所得として取り扱われている（所基通 34-1(2)）。ただし、通常の娯楽の範囲を超えるような態様で馬券が購入された場合には、その払戻金が一時所得に該当するか、あるいは雑所得（所得税 35 条 1 項）に該当するかについて別途に判断を要する。その判断の際には、一時所得の要件が問題になる。すなわち、馬券の払戻金について、一時所得の要件が充足されれば一時所得とされるが、そうでなければ雑所得とされる。

馬券の払戻金の所得区分について最高裁が初めて判断を下した最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決（刑集 69 卷 2 号 434 頁。以下「大阪事件・最判」という）²は、馬券の払戻金について、一時所得の要件を検討した上で、その要件該当性を否定し、雑所得に該当すると結論づけた。その後の類似の事案においては、馬券の払戻金の一時所得該当性に係る判断につき、大阪事件・最判が参照されてきた。もっとも、類似の事案であるにもかかわらず、それらの判決の結論は必ずしも一致していない。

本稿では、まず、所得税法 34 条の定める一時所得の要件について概説する。次に、大阪事件・最判が示した一時所得該当性の判断枠組みを分析した上で、その判断枠組みに照らして類似の事案における判決を検討する。この検討を通じて、大阪事件・最判の射程を明らかにしたいと考えている。最後に、大阪事件・最判の判断枠組みに対する疑問を指摘し、今後の検討課題とする。

II 一時所得の意義

¹ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』（弘文堂・2016 年）【293】参照。

² 第一審は大阪地判平成 25 年 5 月 23 日刑集 69 卷 2 号 470 頁。控訴審は大阪高判平成 26 年 5 月 9 日刑集 69 卷 2 号 491 頁。

一時所得とは、利子所得ないし譲渡所得の 8 種類の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（所税 34 条 1 項）。その特色は、一時的かつ偶発的な所得であることにある³。

一時所得の要件は、①利子所得ないし譲渡所得の 8 種類の所得に該当しない所得であること（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であること（非継続要件）及び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所得であること（非対価要件）である⁴。大阪事件・最判の判断枠組みは非継続要件に係るものであるので、非継続要件について若干敷衍しておく。

非継続要件の文言は戦前の所得税法にその起源を有する⁵ことから、その文言の解釈にあたって規定の沿革に目を向けることにも意味があると思われる。戦前は、所得税法において一時所得が非課税とされていた⁶。すなわち、旧所得税法 6 条において、「第 9 条第 1 項第 8 号に規定する所得 [=他の所得に該当しない所得（事業等所得）] 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」（頭点は筆者）が非課税とされていた⁷。当該規定は昭和 22 年の第二次改正で廃止され、当該非課税所得に相当する所得が「一時所得」という新たな所得類型として課税所得に取り込まれた⁸。このような沿革からすると、現行所得税法 34 条 1 項における非継続要件の文言は、かつての非課税所得の文言がそのまま用いられたという経緯に由来し、一時的な所得という以外に積極的な意味をもたないといえる⁹。

Ⅲ 一時所得該当性の判断枠組み

1. 大阪事件

大阪事件は、被告人が、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にもかかわらず、その所得につき正当な理由なく確定申告書を期限までに提出しなかったとして、所得税法違反に問われた刑事事件で

³ 金子宏『租税法〔第 22 版〕』（弘文堂・2017 年）283 頁、谷口・前掲注（1）【293】参照。

⁴ 「除外要件」、「非継続要件」及び「非対価要件」という略称は、佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣・2014 年）220 頁、222 頁による。

⁵ 佐藤・前掲注（4）222-224 頁参照。

⁶ 注解所得税法研究会編『五訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会・2011 年）825 頁参照。

⁷ 佐藤・前掲注（4）223 頁、注解所得税法研究会編・前掲注（6）827-828 頁参照。

⁸ 注解所得税法研究会編・前掲注（6）828 頁参照。

⁹ 谷口・前掲注（1）【293】、注解所得税法研究会・前掲注（6）828 頁参照。

ある。大阪事件の特徴として、次の事実が認められる。すなわち、①インターネットを介してチケットレスでの購入が可能で、決済を銀行口座で行うことができるという日本中央競馬会が提供するサービスを利用していたこと、②馬券を自動的に購入できるソフトを使用していたこと、③馬券の購入履歴が当該ソフトに記録されていたこと、④中央競馬の全ての競馬場のほとんどのレースについて、数年以上にわたって大量かつ網羅的に馬券を購入し続けていたこと、⑤ほぼ毎年多額の利益を上げていたことである¹⁰。

2. 大阪事件・最判の判断枠組み

(1) 判旨

「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、利益発生の様、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。

《中略》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。《中略》

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。」（下線及び頭点は筆者）

(2) 検討

¹⁰ 芹澤光春「馬券訴訟4判決の比較～注目判決の解説～」税理60巻14号（2017年）114頁，114-115頁参照。

大阪事件・最判は、一時所得の要件のうち非継続要件について、「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。」という一般論を示しており¹¹、そこで示された判断枠組みはその先例性ゆえに検討する価値を有する¹²。

大阪事件・最判は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」に該当する所得が、一時所得ではなく雑所得に分類されることを前提として、その「文理に照らし」解釈することにより、非継続要件に係る判断において「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」することを示した。この判断枠組みの構造を更に分析すると、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という要件の文理解釈により、①所得を生み出す行為が「継続的行為」であること及び②所得を生み出す行為が「営利を目的とする」行為であることという 2 つの規範が定立され、要件事実として、①からは行為の継続性の存在、②からは行為の営利目的性の存在がそれぞれ導出される¹³。その上で、行為の継続性の存在という要件事実については、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」という「行為の数量的態様」が、行為の営利目的性の存在という要件事実については、「利益発生の規模、期間その他の状況」という「行為の結果的利益状況」が、それぞれ要件事実（主要事実）を推認させる間接事実として示されたと解される¹⁴。

これに対して、酒井克彦教授は、大阪事件・最判の示した判断枠組みにつき上記のような間接事実の捉え方を否定される。すなわち、上記のような分析によれば、「営利目的性とは利益発生状況によって基礎付けられる要件であるということになる」¹⁵が、「営利を目的としていたが、結果としての利益に結び付かなかった投資等もあり得ることを考えると、利益発生状況等の結果から営利目的性を判断するというのは、所得税法 34 条 1 項にいう『営利を目的とする』という『文理に照らし』ていないように思われる。」¹⁶として、「文理上は、必ずしも利益発生に結び付

¹¹ 佐藤英明「判批」ジュリ 1482 号（2015 年）10 頁，10-11 頁参照。

¹² 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（2015 年）99 頁，120 頁、木山泰嗣「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 巻 1 号（2015 年）193 頁，196 頁も同旨。

¹³ 谷口勢津夫「最近の注目判例と税務への影響—最新重要判例 5 選—」日税研理論ゼミ（平成 29 年 7 月 21 日）研修テキスト 4 頁参照。

¹⁴ 谷口・前掲注（13）4 頁参照。

¹⁵ 酒井・前掲注（12）107 頁。

¹⁶ 酒井・前掲注（12）107 頁。

かなくとも、営利を目的とした行為であればよいはずであるから、営利目的性を利益発生状況という結果で基礎付ける間接事実の捉え方は文理に反しているというべきであろう。」¹⁷と述べておられる。

また、「仮に最高裁が『営利目的性』と『継続的行為性』の間接事実をそれぞれが対応するように論じるのであれば、説示の順番も、『利益発生状況』の次に『行為の態様』を並べるはずである」¹⁸ところ、最高裁が「『行為の態様』に続けて『利益発生状況』を示している」¹⁹ことから、「営利目的性を『利益発生状況』で判断すべきと最高裁が構成しているわけではないと解することができる。」²⁰と述べられる。

確かに、1つ目の指摘はもっともな指摘であるとも思われるが、しかし、そのことから、大阪事件・最判において行為の営利目的性の存在という要件事実につき、行為の結果的利益状況がそれを基礎付ける間接事実でないとはいえない。それは次の理由による。すなわち、主観的に営利を目的とした行為であれば、いずれも「営利を目的とする」行為に該当するとした場合、その該当性を基礎付ける間接事実としては納税者の主観的認識が採用されると思われる。しかし、そうした曖昧な事実に依拠して所得区分を判定することを避けるために、大阪事件・最判は客観的な間接事実である「行為の結果的利益状況」を採用したと解することができる²¹。

また、2つ目の指摘について、「営利を目的とする継続的行為」という要件の表現の順序とは異なるものの、所得が発生する過程の自然な流れは、具体的な行為による利益（所得）の発生であり、間接事実についての大阪事件・最判の説示はその流れに沿ったものであると考えられることからすると、この点について特に拘る必要はないと思われる²²。

3. 類似の事案との比較検討

(1) 札幌事件

¹⁷ 酒井・前掲注(12)107頁。

¹⁸ 酒井・前掲注(12)107頁。

¹⁹ 酒井・前掲注(12)107-108頁。

²⁰ 酒井・前掲注(12)108頁。

²¹ 大阪事件・最判の調査官解説(楡井英夫「判解」曹時68巻2号(2016年)275頁)では、「『営利を目的とする(行為)』は、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。」と述べられている。

²² 小関健三「競馬の馬券の払戻金に係る所得の所得区分について」税法学574号(2015年)229頁、233-234頁も同旨。

① 事案の概要

札幌事件は、大阪事件に比べて更に大規模に馬券が購入された事案（馬券購入金額は6年間で約72億7000万円）である。事案の特徴として、次の事実が認められる。すなわち、①ソフトを使用せずに独自のノウハウに基づいて競馬の着順を予想し、個別に馬券を購入していたこと、②馬券の具体的な購入履歴が保存されていなかったことである²³。

第一審・東京地判平成27年5月14日訟月62巻4号628頁（以下「札幌事件・東京地判」という）は、馬券の払戻金により得た所得が一時所得に該当するとした。これに対して、控訴審・東京高判平成28年4月21日判時2319号10頁（以下「札幌事件・東京高判」という）及び上告審・最判平成29年12月15日〔LEX/DB文献番号25449120〕（以下「札幌事件・最判」という）は、当該所得が雑所得に該当すると判示した。

② 検討

札幌事件・東京地判は、「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、当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、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（別件最高裁判決参照）。」（頭点は筆者）として、馬券の払戻金により得た所得の一時所得該当性に係る判断を行った。一見すると、札幌事件・東京地判は、大阪事件・最判（別件最高裁判決）を参照して、同一の判断枠組みに従って判断を行ったように見えるが、両者は結論を異にする。

そこで、両判決の判断を子細に分析すると、行為の数量的態様について、大阪事件・最判は、「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」という事実を前提にして判断を行った。これに対し、札幌事件・東京地判は、「原告が、数年間にわたって各節に継続して、相当多額の中央競馬の馬券を購入していたことは確かである」と認めながらも、「規模の点を別にすれば、このような馬券購入態様は、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ない。」とした。つまり、札幌事件・東京地判は、行為の数量的態様ではなく、行為の質的態様（機械的・網羅的な購入態様）を重視して判断を行った²⁴。

²³ 芹澤・前掲注（10）116頁参照。

²⁴ 谷口・前掲注（13）7-8頁参照。

また、行為の結果的利益状況について、大阪事件・最判は、「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」ていたという事実を前提にして判断を行った。これに対し、札幌事件・東京地判は、「原告が数年間にわたって各節に継続して相当多額の馬券を購入し、結果的に多額の利益を得ていたことは確かである」と認めながらも、「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」ないとした。つまり、札幌事件・東京地判は、行為の結果的利益状況ではなく、行為の質的態様を重視して判断を行った²⁵。

このように判断の前提に差異がなぜ生じたか。それは、判断枠組みの差異によるものであると考える²⁶。すなわち、札幌事件・東京地判は、「文理に照らし」た解釈ではなく、「当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で」の解釈に基づいた判断枠組みを採用し、その判断枠組みに対応した事実認定を行ったと思われる。このことは、「競馬は公営賭博であり、馬券の的中による払戻金の発生は、本来的に偶然性を排除することができない上、払戻金の総額が馬券の発売金額の約 75%になるものとされていること（……）に鑑みても、そもそも競馬における馬券購入は営利を目的とする行為とはなり難い性質のものであるところ、これを踏まえて検討する」と前置きをした上で事実認定を行っていることから、明らかである²⁷。このように、札幌事件・東京地判が大阪事件・最判と法解釈の方法を異にしたことにより、両判決の間で判断の前提に差異が生じたといえる。

しかし、前述したように、非継続要件の文言、すなわち「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的所得」という文言が、一時的な所得という以外に積極的な意味をもたないとする、非継続要件を根拠づけるのは、行為の質的態様ではなく、行為の数量的態様や行為の結果的利益状況である。機械的に購入したから、または網羅的に購入したからといって一時的でないとはいえない²⁸。

さらに、札幌事件・東京地判の法解釈²⁹は、租税法律主義（憲 84 条）の下で許容されないとされる³⁰。というのも、租税法律主義の支配する税法において、法文か

²⁵ 谷口・前掲注（13）8頁参照。

²⁶ 小関・前掲注（22）231頁も同旨。

²⁷ 谷口・前掲注（13）8頁参照。

²⁸ 酒井克彦教授も、「営利を目的とする継続的行為」に該当するか否かの判断において、機械的・網羅的態様による馬券購入行為であるか否かは重要な考慮要素ではない旨述べておられる（酒井・前掲注（12）120頁参照）。

²⁹ 札幌事件・東京地判の法解釈について、「本来的な性質から『営利を目的とした継続的行為』ではないことを前提として、納税者に反証の責任を負わせることは、納税者に厳しい判断となりやすい。納税者が何をどの程度証明すれば『営利を目的とした継続的行為』と認定されるのか、必ずしも明らかでない。」という指摘もある（漆さき「判批」ジュリ 1499号（2016年）127頁，129頁）。

ら離れた解釈がなされれば予測可能性及び法的安定性が損なわれるため、文理解釈が要請される³¹ところ、札幌事件・東京地判は、文理解釈ではなく、「当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で」の解釈をしたからである。

これに対して、札幌事件・東京高判は、同・東京地判と異なり「当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で」ではなく「文理に照らし」として、大阪事件・最判と同一の判断枠組みを採用した。そして、行為の数量的態様について、「控訴人は、……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購入をし」という事実を、また、行為の結果的利益状況について、「多額の利益を恒常的に上げていた」という事実をそれぞれ認定して、一時所得該当性を否定した。したがって、札幌事件・東京高判の示した結論は、大阪事件・最判の判断枠組みの下において妥当である。そして、札幌事件・東京高判を是認した札幌事件・最判についても同様のことがいえる。

(2) 横浜事件

① 事案の概要

横浜事件は、規模の点において、大阪事件及び札幌事件より小さい事案（馬券購入金額は6年間で約4億4000万円）である。事案の特徴として、次の事実が認められる。すなわち、①ソフトを利用しつつ、要所においては自身の判断を加えて馬券を購入していたこと、②年によっては赤字も出ていたこと、③馬券の購入履歴が保存されていなかったことである³²。

第一審・横浜地判平成28年11月9日訟月63巻5号150頁（以下「横浜事件・横浜地判」という）及び控訴審・東京高判平成29年9月28日〔LEX/DB 文献番号25547535〕（以下「横浜事件・東京高判」という）は、馬券の払戻金により得た所得が事業所得に該当するという納税者の主張を否定し、当該所得が一時所得に該当すると判示した。

② 検討

横浜事件・横浜地判は、「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

³⁰ 谷口・前掲注（13）10頁。

³¹ 谷口・前掲注（1）【44】参照。

³² 芹澤・前掲注（10）117-118頁参照。

判断するのが相当である（最高裁平成 27 年 3 月 10 日第三小法廷判決・刑集 69 卷 2 号 434 頁参照）。」（頭点は筆者）として、文理解釈に基づく判断枠組みを採用した。事実認定において、「原告の馬券購入行為は、購入額の規模こそ大きい」と認めてはいるものの、「その購入方法は、……一般的な競馬愛好家による馬券の購入態様と質的に異なるものではない」として、行為の数量的態様ではなく、行為の質的態様を重視した。また、行為の結果的利益状況については、「原告は、この当時、馬券の購入行為によって、利益を恒常的に上げる状態にもなかった」という事実を認定した。そして、馬券の払戻金により得た所得が一時所得に該当するとした。

私見として、横浜事件・横浜地判の結論には賛成するが、次の理由により、その事実認定については疑問がある。すなわち、大阪事件・最判の判断枠組みを参照したとき、重視される間接事実は、行為の数量的態様及び行為の結果的利益状況である。しかし、横浜事件・横浜地判は、行為の数量的態様ではなく、行為の質的態様を重視して、所得を生み出す行為が「継続的行為」であるか否かを判断したのである。ただし、このような疑問があるとしても、大阪事件・最判の判断枠組みの下で横浜事件・横浜地判を判断したとき、行為の結果的利益状況を示す事実から、行為の営利目的性の存在が否定され、横浜事件における所得を生み出す行為は「営利を目的とする」行為ではないといえるため、当該所得の一時所得該当性が肯定される。したがって、横浜事件・横浜地判及びそれを是認した同・東京高判の結論は、大阪事件・最判の判断枠組みの下において妥当である。

4. 大阪事件・最判の射程

ここまで、一時所得該当性の判断枠組みについて、まず大阪事件・最判の判断枠組みを検討し、次に 2 つの類似事件との比較検討を通じて、各事件における判決が大阪事件・最判の判断枠組みの下で妥当か否かを判断してきた。以上の検討から、先例性を有するとされる大阪事件・最判の射程が見えてくる。

ただ、大阪事件・最判の射程を検討する前に、判例の射程を画する機能を有する「重要な事実」³³について触れておく必要があると思われる。「重要な事実」とは、「結論命題の前提事実の中には、その法律的な結論にとって全く意味をもたない事実がかなり含まれている」³⁴ところ、「その事実が他の事実と入れ替わっても結論に変わりがないような事実をその具体的事実の中から取り除いて行」³⁵くことで、「具体的な事実を抽象化していった結果残された事実、つまりそれがあるとないとで結論が変わるような事

³³ 谷口・前掲注 (13) 11 頁参照。

³⁴ 中野次雄編『判例とその読み方〔三訂版〕』（有斐閣・2009 年）41 頁。

³⁵ 中野編・前掲注 (34) 41-42 頁。

実」³⁶のことである。したがって、大阪事件・最判の射程を検討する際には、「重要な事実」を特定する必要がある。

大阪事件・最判の判断枠組みに係る検討から推察するに、大阪事件・最判は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かについて、行為の数量的態様及び行為の結果的利益状況を重要な事実として判断することを示したと解される³⁷。したがって、ある事件において、行為の数量的態様及び行為の結果的利益状況という重要な事実につき大阪事件・最判と同様の事実が認められたとき、その射程は当該事件に及ぶ。

札幌事件の各判決においては、既に見たように、行為の数量的態様及び行為の結果的利益状況について大阪事件・最判と同様の事実が認められている。したがって、互いに重要な事実を同じくするといえるため、札幌事件には、大阪事件・最判の射程が及ぶと考えられる。そうすると、射程が及ぶにもかかわらず、大阪事件・最判とは重視する事実を異にして、異なる結論を導き出した札幌事件・東京地判は判例違反にあたる³⁸。他方で、横浜事件の各判決においては、行為の数量的態様について大阪事件・最判と同様の事実が認められるが、行為の結果的利益状況について事情が異なるため、重要な事実を異にしている。したがって、横浜事件には、大阪事件・最判の射程が及ばないと考えられる。

IV 大阪事件・最判の判断枠組みに対する疑問

1. 行為の結果的利益状況

大阪事件・最判は、所得を生み出す行為が「営利を目的とする」行為に該当するか否かを判断するにあたって、行為の結果的利益状況、すなわち「利益発生の規模、期間その他の状況」を、間接事実として示した。調査官解説では、どのような事実が認定されたときに「営利を目的とする」行為に該当するかについて、「客観的にみて利益が上がり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」³⁹と述べられている。しかし、実際には、各事件における判断をみると、「営利を目的とする」行為に該当するには、客観的にみて利益が上がり期待し得る行為であることという限定にとどまらず、結果として恒常的に利益を上げた行為であることが必要とされている。

ここで、次のような疑問が生じる。すなわち、大阪事件・最判が事実認定において重視する行為の結果的利益状況は、「営利を目的とする」行為該当性を過度に限定しては

³⁶ 中野編・前掲注(34) 42頁。

³⁷ 谷口・前掲注(13) 12頁も同旨。

³⁸ 谷口・前掲注(13) 12頁も同旨。

³⁹ 楡井・前掲注(21) 275頁。

いないか。また、結果として恒常的に利益を上げたか否かという事後的な判断は許容されるか。

前者について、「営利を目的とする」行為であることは、一時所得に該当しないことに対して、納税者の主観的認識を重視すれば、その必要条件的性格が強くなり、客観的な利益状況を重視すれば、その十分条件的性格が強くなると考える。間接事実として行為の結果的利益状況を重視することは後者の場合にあたり、したがって、大阪事件・最判の一時所得該当性に係る判断枠組みは十分条件的性格を有するといえる。確かに、十分条件的性格が強くなれば、「営利を目的とする」行為該当性の過度な限定に繋がるかもしれないが、反対に、必要条件的性格が強くなれば、その判断は困難になるであろう。一時所得と雑所得との境界線をどこに設定するかについては、慎重な判断が必要であると思われる⁴⁰。

後者について、競馬事件においては、多額の利益を恒常的にあげていたかどうかに関する事実が、行為の結果的利益状況につき判断されるが、それは、数年間の利益を事後的に見たうえでの判断である⁴¹。恒常的に利益を上げるというのは、どの程度の期間において「恒常的」であればよいのか。それについて大阪事件・最判は明確に示していない。さらに、「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。」⁴²との指摘もある。もし数年にわたって恒常的に利益を上げなければ「営利を目的とする」行為に該当しないとすれば、雑所得として申告した場合に、事後的にみて、恒常的に利益を上げていたと認められないときは、その該当性が否定される。これは、暦年内の担税力を考慮して課税するという暦年課税の原則⁴³の下では認められず、また、納税義務の確定について納税者の自主性、自発性を損なうことから、申告納税制度の下においても認められないと思われる。

2. 利益の算定方法

行為の結果的利益状況については、馬券購入行為から生じる利益の算定が重要である。それは、横浜事件の各判決において、年によっては赤字が出ていたために、当該馬券購入行為が「営利を目的とする」行為に該当しないとされたことから明らかである。そこで、横浜事件に限らず、競馬事件一般における利益については、馬券の払戻金により得た所得から、当たり馬券及び外れ馬券の購入代金を控除して算定される。このように利益を算定すると、外れ馬券の購入代金が多額であるため、利益は概して小さくなる。

⁴⁰ 木山・前掲注 (12) 214 頁も同旨。

⁴¹ 木山泰嗣「判批」税経通信 72 卷 10 号 (2017 年) 178 頁, 184 頁参照。

⁴² 木山・前掲注 (41) 184 頁。

⁴³ 谷口・前掲注 (1) 【350】参照。

しかし、一時所得に係る利益とは、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の合計額を控除して算出される（所税 34 条 2 項）ところ、当たり馬券の購入代金は「その収入を得るために支出した金額」に該当するが、他方で、外れ馬券の購入代金は家事費・家事関連費⁴⁴（同 45 条 1 項 1 号）に該当するので、外れ馬券の購入代金は、利益算定にあたって控除されないはずである。このように利益を算定すれば、横浜事件においては勿論のこと、競馬事件一般において、恒常的な利益計上が認められ、馬券購入行為が「営利を目的とする」行為であると認められる。つまり、競馬事件において、利益の算定方法の差異がその判決の結論を大きく左右する。したがって、今後の議論では、利益の算定方法についても検討する必要があると思われる。

V おわりに

今日、大阪事件のように、馬券の払戻金により得た所得の所得区分について争われる事案が増えている。そのような状況からすれば、大阪事件・最判の判断枠組みは、先例として益々重要になるであろう。したがって、大阪事件・最判の検討は今後も必要であり、それは、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保に資すると思われる。本稿で積み残した疑問、すなわち大阪事件・最判の判断枠組みに対する疑問については、今後の議論を通じて解決されることを望む。

⁴⁴ 詳細については、谷口・前掲注（1）【317】、【318】参照。