



馬券払戻金の所得区分と 外れ馬券の必要経費性について

第 76 回 平成 30 年 2 月 8 日 (木)

発表者 石黒 秀明

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

日第三小法廷判決・裁判所時報 1623 号 52 頁。以下当該判決を「別件最高裁判決」といい、事件を「別件最高裁判決事件」という。) ことから、類似する本事件に対する裁判所の判断が注目されていた。

1 事実の概要

1. 納税者 A 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²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³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⁴。
2. A による馬券の購入方法はおおむね次のとおりである。
 - (1) 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。
 - (2) 上記情報を自ら分析して評価し、レースごとに ①競争馬の能力、②騎手（技術）、③コース適性、④枠順（ゲート番号）、⑤馬場状態への適性、⑥レース展開、⑦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。
 - (3) 予想の確度の高低と予想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、種類およ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。
 - (4) 馬券購入の回数および頻度については、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。
3. A は、上記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、全ての年で利益を得ていた⁵。
4. A は、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および納付すべき税額を計算し、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および同 22 年分の所得税に係る申告期限内の確定申告を行った。
5. これに対し、所轄税務署長は、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 22 年分までの所得税に係る各更正および無

² 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、馬券の購入代金およ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。

³ 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。

⁴ 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 3,453 レースのうち 2,445 レース（全レースの約 70.8%）で馬券を購入した。

⁵ 平成 17 年：約 1,800 万円、同 18 年：約 1,500 万円、同 19 年：約 1 億 2,000 万円、同 20 年：約 1 億円、同 21 年：約 2 億円、同 22 年：約 5,500 万円。

は異なり、原告の本件所得は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」には当たらない。

5. Aは、本件所得を構成する収入である払戻金の支払者であるJRAに対して何ら役務提供をしていないし、そもそも競馬の払戻金は、購入した馬券が的中することによって生ずるものであるから、本件競馬所得は「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」である。
6. したがって、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以外の一時の所得」であり、かつ、「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」であるから、一時所得に該当する。

3.1.2 納税者側の主張：本件所得は雑所得に該当する

1. Aは、中央競馬の競走馬や騎手、レースを分析した上、的中率が低いと判断されるレースを除き、中央競馬における1年間のほぼ全てのレースにおいて、独自のノウハウに基づいて着順の予想をし、6年間にわたり、馬券を大量に機械的かつ継続的に購入しており、原告にとって馬券の購入は、遊興的、娯楽的性格を一切帯びるものではなく、専ら投資としての性質を有するものであった。
2. Aは現実に、平成17年から平成22年までの間、多額の利益を上げていた⁸ことからすると、原告の馬券購入行為は、営利を目的とした継続的行為であり、それによって生じた本件競馬所得は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」といえる。
3. また、本件競馬所得は、原告独自のノウハウに基づく予測行為及び馬券購入行為という一連の行為（労務）の対価としての性質を有するから、「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」に該当しない。
4. 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以外の一時の所得」ではなく、「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」でもないから、一時所得に該当せず、雑所得に該当する。

3.2 争点2（本件所得の計算上控除すべき馬券購入代金の範囲）について

3.2.1 課税庁側の主張：外れ馬券購入代金は総収入金額から控除されない

1. 本件所得は雑所得ではなく一時所得であり、一時所得の総収入金額から控除されるのは「その収入を得るために支出した金額」に限られるところ、原告が当該払戻金を得るために支出したのは的中馬券の購入代金だけであるから、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されない。
2. 仮に、本件所得が雑所得に該当するとしても、外れ馬券の購入代金は、「総収入金額を得るため直接に要した費用」でも、「所得を生ずべき業務について生じた費用」でもないから、所得税法37条1項の規定する必要経費には算入されず、雑所得に係る総収入金額から控除されない。

⁸ 納税者側は、競馬における払戻金の期待値は約75%であるところ、Aが緻密かつ経済的価値のある独自のノウハウを築き上げ、平成17年から同22年までの各年において約130%（多いときで140%）の払戻金の交付を受けていた点を主張している。

3.2.2 納税者側の主張：外れ馬券購入代金は総収入金額から控除される

1. 本件所得は雑所得であるところ、A が本件競馬所得を得るためには外れ馬券は必然的に生じるものであり、外れ馬券を含む購入した全馬券の購入代金が払戻金を得るために必要不可欠な支出であったといえるから、外れ馬券を含めた全馬券の購入代金が払戻金を得るために「直接に要した費用」に該当し、所得税法 37 条 1 項の規定する必要経費に算入され、雑所得に係る総収入金額から控除される。
2. 仮に本件所得が一時所得であったとしても、原告は、独自のノウハウに基づき、1年を通じて、機械的、継続的に大量の馬券を購入していたことからすると、1年間に購入した全ての馬券の購入代金が「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。）」に該当するものとして、一時所得に係る総収入額から控除されることになる。
3. また、仮に外れ馬券の購入代金が所得から控除されないと、A に数十億円の所得税が課されるほか、地方税も課されることになるが、A が平成 17 年から平成 22 年に競馬で得た利益（手元に残る金銭）は約 5.7 億円であったことからすると、上記のような課税は原告の担税力を超えた財産権を侵害する不当な課税といえる。

4 最高裁の判断⁹

4.1 争点 1（本件所得の一時所得該当性）について

4.1.1 判断

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。

4.1.2 判示要旨

1. 所得税法上、利子所得等以外の所得で、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（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¹⁰。
2. 本件被上告人に係る状況は以下のとおり。

⁹ 原審・東京高裁は、A ないし本件所得について以下のように述べ、本件所得は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金も必要経費としてその総収入金額から控除できると判示していた。

① 6 年間にわたり多数の中央競馬のレースで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当該期間各年の回収率が 100%を超える多額の利益を恒常的に得ていたことから、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でき、具体的な馬券購入履歴が保存されていなくてもその陳述をにわかに排斥することは困難である。

② 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多額の利益を恒常的にあげており、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える。

③ 別件最高裁判決に係る別件当事者が、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しい得るものであり、その馬券の購入方法に本質的な違いはない。

¹⁰ 別件最高裁判決・刑集 69 卷 2 号 434 頁参照

条第1項、所得税基本通達 34-1) 別件最高裁判決を受けて、以下のとおり通達の改正を行っていた(以下、当該通達を「改正通達」という。)

所得税基本通達 34-1 (一時所得の例示)

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である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。

【注】アンダーライン部分が最高裁平成 27 年 3 月 10 日判決を受けて付加された部分

本件と別件最高裁事件の事実関係の相違点と、それに依拠する一審・東京地裁における A の敗訴理由は以下の 2 点である¹¹。

1. A は収集した種々の情報に基づき、レース毎に①馬の能力、②騎手(技術)、③コース適性、④枠順(ゲート番号)、⑤馬場状態への適性、⑥レース展開、⑦補正、⑧その日の馬のコンディションという考慮要素に基づいて各競争馬を評価した後、中央競馬の競走馬毎に作成したコース別シミュレーションによって補正をし、レースの結果を予想してその確度に応じた馬券の購入パターンにより、馬券の種類に応じて購入条件となる倍率を決めた購入基準に基づき、どのように馬券を購入するのかを「個々に」判断しており、コンピューターソフトを使用して自動的に馬券を購入していたわけではない。

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とは認められず、自動的、機械的に馬券を購入していたとまではいえない。

2. A のインターネット決済口座には、節ごとの入金額及び出金額が各節の直後の金融機関営業日に記載されるのみで、馬券を購入した競争ごとの入金額及び出金額は記載されない。また、A は馬券の購入履歴や収支について、帳簿等の作成を行っておらず、何らの資料も保存していないため、個々の競争に係る購入履歴や収支は不明である¹²。

¹¹ 東京地裁は以下の 2 点の理由により、A 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いふべきほどのものとまでは認められない、と結論付けている。

¹² このため、課税庁は本件インターネット口座の履歴から把握することができる最小単位である各節における払戻金の総額から、当該節において馬券の購入に要した購入代金の総額を控除して一時所得の額を計算していたが、課税庁が本件所得を一時所得と主張するならば、個々のレースを対象に所得額を計算すべきであって、本件ではそれによる課税処分の違法性も問題にされるべきではなかったかとの疑念がもたれる。

(関係法令)

所得税法第34条(一時所得)

1 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、山林所得およ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35条(雑所得)

1 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、譲渡所得および一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。

2 雑所得の金額は、次の各号に掲げる金額の合計額とする。

二 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

所得税法37条(必要経費)

1 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額(事業所得の金額および雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項(公的年金等の定義)に規定する公的年金等に係るものを除く。)の計算上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およ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。