

# 競馬事件における所得区分についての一考察

## ——大阪事件と札幌事件——

島 崎 麻 世

人文・社会科学研究 東京国際大学大学院 第9号 抜刷  
2025年（令和7年）12月20日

# 競馬事件における所得区分についての一考察

## ——大阪事件と札幌事件——

島 崎 麻 世

### **A Consideration of Income Categories in Horse Racing Incidents**

#### **—The Osaka and the Sapporo Incident—**

Mayo Shimazaki

#### **Abstract**

Regarding the classification of income related to horse racing ticket refunds, they have traditionally been considered temporary income, and as long as horse racing fans enjoy them as entertainment, there are no issues.

However, in recent court decisions regarding horse racing ticket refunds, including cases in which people make a living from betting on horse racing tickets, there have been some cases in which they have been deemed to be miscellaneous income.

In this article, we will examine the criteria for determining whether income qualifies as temporary or miscellaneous income.

In doing so, we will examine the Osaka and Sapporo cases.

We found that the criteria for determining whether income qualifies as temporary or miscellaneous income are primarily as follows: “Income derived from continuous activities with a profit-making purpose is classified as miscellaneous income, not as temporary income. Whether income derives from continuous activities with a profit-making purpose should be determined in light of the text and taking into consideration a comprehensive range of factors, including the duration, frequency, and other aspects of the activities, the scale, duration, and other circumstances of the profits generated.” The criteria in the Osaka case and the Supreme Court decision will serve as an important precedent for determining cases related to horse racing ticket refunds, which are likely to continue to arise frequently.

However, not all precedents necessarily fall within the scope of the criteria set out in the Supreme Court decision in the Osaka case, and so we believe that the only option is to make a careful judgment after comprehensively considering the income classification for each case.

To that end, we strongly hope that the inadequacies in the criteria set out in the Supreme Court decision in the Osaka case will be resolved in a fair and impartial manner through various discussions in the future.

*Keywords:* Temporary income, miscellaneous income, the criteria for determining, Ōsaka cases, Sapporo cases

## 要 旨

馬券の払戻金に関する所得区分については、従来から一時所得とされており、競馬ファンが娯楽として楽しむ限りにおいては問題が生じない考える。

しかし、馬券収入で生計を立てている場合も含めて、近年の馬券の払戻金にかかる判決において、雑所得に該当するとされる事例もある。

そこで本稿では、一時所得と雑所得に該当性する判断基準はどのようなものなのかを検討していく。検討するにあたって、大阪事件と札幌事件の判例を採り上げた。

一時所得と雑所得を区分する判断基準は、主に「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。」とされていることが分かった。大阪事件・最高裁判決における判断基準は、今後多発していくであろう馬券払戻金の事案において先例として重要な判断の枠組みである。

しかし、必ずしも大阪事件・最高裁判決による判断基準の射程内に収まる判例ばかりではないため、所得区分について事案ごとに総合考慮を行った上で、慎重に判断していくしかない考える。

そのためにも、大阪事件・最高裁判決の判断基準に対する不十分要素は、今後の様々な議論によって公正且つ公平に解決されていくことを強く望む。

キーワード：一時所得、雑所得、判断基準、大阪事件、札幌事件

## 目 次

## I. はじめに

- I. はじめに
- II. 大阪事件
- III. 学説の状況
- IV. 札幌事件
- V. 学説の状況
- VI. おわりに

馬券の払戻金に関する所得区分については、従来から一時所得とされており、競馬ファンが娯楽として楽しむ限りにおいては問題が生じない考える。

しかし、馬券収入で生計を立てている場合も含めて、近年の馬券の払戻金にかかる判決にお

いて、雑所得に該当するとされる事例もある。雑所得と判断された場合、外れ馬券の購入費用を必要経費に算入でき、馬券収入で生計を立てている者にとっては、購入金額の累計額が高額であるため、一時所得と比較すると課税負担に大きな差が出る。一時所得と雑所得の区分においては、「営利を目的とする継続的行為」が焦点となっている。そして、近年の判決後、課税庁が敗訴した場合に、所得税基本通達の改正が行われたものの、所得区分は、基本的には一時所得であり、当該の判決に応じた注釈の追加に留まっている。

本稿では、一時所得と雑所得に該当性する判断基準はどのようなものなのかを検討していく。検討するにあたって、大阪事件と札幌事件の判例を採り上げる。

なお、いずれの判例においても、主な争点は、馬券の払戻金について一時所得になるのか雑所得になるのか、どちらに該当するのかという「所得区分」である。

本稿では、研究目的にフォーカスするため、「所得区分」に係る部分を主に採り上げる。

## Ⅱ. 大阪事件<sup>1)</sup>

### 1. 事件の概要と事実関係

本件は、大阪府内に居住し、給与所得のほか、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被告人（以下、「X」という。）が、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いう所得税法違反の事件である。

Xは、平成16年から同21年にかけて、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の購入が可能で代金及び当たり馬券の払戻金の決済を銀行口座で行えるという日本中央競馬会（以下、「JRA」という。）が提供するA-PAT<sup>2)</sup>を利用し、馬券を自動的に購入

できる市販のソフトを使用して馬券を購入していた。Xは、同ソフトを使用して馬券を購入するに際し、馬券の購入代金の合計額に対する払戻金の合計額の比率である回収率を高めるように、インターネット上の競馬情報配信サービス等から得られたデータを自らが分析した結果に基づき、同ソフトに条件を設定してこれに合致する馬券を抽出させ、自らが作成した計算式によって購入額を自動的に算出していた。この方法により、Xは、毎週土日に開催される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、一日当たり数百万円から数千万円、一年当たり10億円前後の馬券を購入し続けていた。Xは、このような購入の態様をとることにより、当たり馬券の発生に関する偶発的要素を可能な限り減殺しようとするとともに、購入した個々の馬券を的中させて払戻金を得ようとするのではなく、長期的に見て、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の合計額との差額を利益とすることを意図し、実際に本件の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。

Xは、「所得税法34条1項は、一時所得について、『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。』と規定している。そして、同法35条1項は、雑所得について、『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。』と規定している。したがって、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。」<sup>3)</sup>として、雑所得に該当すると主張した。

これに対して、検察官は、「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、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り、当たり馬券の払戻金が本来は一時的、偶発的な所得であるという性質を有することや、馬券の購入行為が本来は社会通念上一定の所得をもたらすものとはいえない賭博の性質を有することからすると、購入の態様に関する事情にかかわらず、当たり馬券の払戻金は一時所得である」<sup>4)</sup>と主張した。

## 2. 裁判所の判示

### (1) 大阪地方裁判所（平成25年5月23日）<sup>5)</sup>

地裁では、「一時所得は、一時的かつ偶発的に生じた所得である点にその特色があるといえる。したがって、所得発生基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、逆にそのような所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。そして、そのような意味における所得源泉性を認め得るか否かは、当該所得の基礎に源泉性を認めるに足る程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。所得の基礎が所得源泉となり得ない臨時的、不規則的なものの場合、たとえこれが若干連続してもその一時所得としての性質に何ら変わるところはない。しかし、一回的な行為として見た場合、所得源泉とは認め難いものであっても、これが強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合があることは否定できない。そして、このような所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模（回数、数量、金額等）、態様その他の具体的状況に照らして判断することになる。」<sup>6)</sup>と判示し、所得源泉性を有するこ

とが一時所得の判断基準であるとした。

また、一般的な馬券購入行為から生じた所得については、「競馬に興じる者の多くは、その投票により払戻金を獲得するという営利の目的を有していることは否定できない。しかし、競馬の勝馬投票は、一般的には、趣味、嗜好、娯楽等の要素が強いものであり、馬券の購入費用は一種の楽しみ賃に該当し、馬券の購入は、所得の処分行為ないし消費としての性質を有するといえる。またレースの結果についても、出走した馬の着順には、天候、出走馬の体調等様々な事象の影響があり、さらに、そうした事象が及ぼす影響力はレースごとに異なると考えられる。

そのため、一般的には、馬券購入による払戻金の獲得は多分に偶発的である。また、馬券の購入を継続して行ったとしても、一般的には、上記のとおり馬券購入が払戻金獲得に結び付くかは偶然に左右されることに加え、馬券購入者は投票ごとにその都度の判断に基づいて買い目を選択し馬券を購入しているといえることからすれば、各馬券購入行為の間に継続性又は回帰性があるとは認められず、繰り返し馬券を購入したとしてもその払戻金に係る所得が質的に変化しているとはいい難い。よって、原則として、馬券購入行為については、所得源泉としての継続性、恒常性が認められず、当該行為から生じた所得は一時所得に該当する。」<sup>7)</sup>と判示した。

しかし、Xの本件馬券購入行為は、「一般的な馬券購入行為と異なり、その回数、金額が極めて多数、多額に達しており、その態様も機械的、網羅的なものであり、かつ、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、利益を得ることに特化したものであって、実際にも多額の利益を生じさせている。またそのような本件馬券購入行為の形態は客観性を有している。そして、本件馬券購入行為は娯楽の域にとどまるものとはいい難い。」<sup>8)</sup>として、「一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足る程度の継

続性、恒常性を獲得したものといえることができるから、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である。」<sup>9)</sup>とされ、本件の払戻金は雑所得に該当するとした。

## (2) 大阪高等裁判所（平成26年5月9日）<sup>10)</sup>

地裁判決の結論と同様に雑所得に該当するとし、検察官の控訴が棄却された。なお、一時所得の判断基準については、「もっとも、原判決がいう所得源泉性がどのような概念かは上記判断要素によってもなお不明確である上、一時所得や雑所得をも課税対象とした現行の所得税法の下で、これを一時所得かどうかの判断基準として用いるのには疑問がある。また、原判決は、一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、強度に連続することによって所得が質的に変化して（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の）継続性、恒常性を獲得すれば、所得源泉性を有する場合がある旨説示するのであるが、結局、所得源泉という概念から継続的所得という要件が導かれるわけではなく、どのような場合に所得が質的に変化して所得源泉性が認められるのかは明らかでなく、それ自体に判断基準としての有用性を見いだせない。」<sup>11)</sup>と所得源泉性の有無を判断基準とすることを否定している。

加えて、「一時所得に当たるかどうかは、所得税法34条1項の文言に従い、同項の冒頭に列挙された利子所得から譲渡所得までの所得類型以外の所得のうち、『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』かどうかを判断すれば足り、前者については、所得源泉性などという概念を媒介とすることなく、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』かどうかを判断するのが相当である。」<sup>12)</sup>と判示した。

## (3) 最高裁判所（平成27年3月10日）<sup>13)</sup>

高裁判決においても、原判決が支持され、検

察官の上告は棄却された。

本件払戻金の所得区分については、所得税法34条1項を、同法35条1項に触れた上で、「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場所、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。」<sup>14)</sup>とし、「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めるのは相当でない。よって、検察官の主張は採用できない。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。」<sup>15)</sup>と判示した。

## 3. 検討

### (1) 一時所得と雑所得について

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。」と規定されている。(所得税法34条1項)

また、雑所得は、「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。」と規定されている。(所得税法35条1項)つまり、雑所得は、9種類の所得に該当しない所得のことである。

## (2) 一時所得と雑所得の判断基準

大阪事件における主な争点は、本件における馬券の払戻金に係る所得は、一時所得となるのか雑所得になるのかという点である。

最高裁の判決では、所得税法34条1項と同法35条1項に触れた上で、「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。」と判示したことから「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」については、雑所得に該当するとした。また、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」以外は一時所得であるということが最高裁判決から読み取ることができる。

上記の判示内容である「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」された結果、「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」と説示された。

つまり、最高裁判決では、総合考慮の結果から、本件における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」である雑所得に該当するとした。

本件における大阪事件・最高裁判決の「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。」という判示内容と「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」という判示内容は、馬券事件における所得区分の判断基準が示されたものだと考える。

## Ⅲ. 学説の状況

大阪事件・最高裁判決の「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。」という判示内容は、現行の判例であり、馬券事件における一般論である。<sup>16)</sup>

また、本件の一時所得に該当する要件は、①

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の8種類の所得に該当しないこと②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外のこと③一時の所得であることと最高裁判決の内容から考えていると思われる。最高裁判決は、②によって「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。」として、具体的に「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」ということである。上記の総合考慮の結果から、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」に該当すると判断していることがわかる。<sup>17)</sup>

なお、大阪事件における最高裁判決で説示された「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。」という部分と「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」というこの2箇所がわが国における馬券判例の事実上の拘束力を持つレイシオ・デジデンダイにあたるとされている。<sup>18)</sup>

#### IV. 札幌事件<sup>19)</sup>

##### 1. 事件の概要と事実関係

馬券の的中による払戻金に係る所得を得ていたX（原告、控訴人、被上告人）が、平成17年分ないし同21年分の所得税に係る申告期限後の確定申告及び平成22年分の所得税に係る申告期限内の確定申告を行い、その際原告が得た馬券の的中による払戻金に係る所得（以下「本件競馬所得」という。）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ていた。

しかし、所轄税務署長Y（被告、被控訴人、上告人）から、本件競馬所得は一時所得に該当し、上記各年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総収入金額から控除することはできないとして、平成17年分ないし同21年分の所得税に係る各更正及び各無申告加算税賦課決定を、平成22年分の所得税に係る更正及び過少申告加算税賦課決定を、それぞれ受けたため、本件各処分は違法であるとして、本件各更正処分のうち確定申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めた事案である。

X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（A-PAT）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<sup>20)</sup> 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。X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。

具体的な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していた。

このような購入方法により、Xは、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1,800万円、同18年に約5,800万円、同19年に約1億2,000万円、同20年に約1億円、同21年に約2億円、同22年に約5,500万円の利益を得ていた。

## 2. 裁判所の判示

### （1）東京地方裁判所（平成27年5月14日）<sup>21)</sup>

地裁は、「本件競馬所得については、一時所得に該当するか否か、具体的には、『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』という一時所得に該当するための要件を満たすか否かが問題となる。」<sup>19)</sup>として、次のように述べた。

「Xによる馬券の購入は、Xの陳述によっても、レースの結果を予想して、予想の確度に応じて馬券の購入金額を決め、どのように馬券を購入するのかを個別に判断していたというもの

であって、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ず、結局のところ、レース毎に個別の予想を行って馬券を購入していたというものであって、自動的、機械的に馬券を購入していたとまではいえないし、馬券の購入履歴や収支に関する資料が何ら保存されていないため、Xが網羅的に馬券を購入していたのかどうかを含めてXの馬券購入の態様は客観的には明らかでないことからすると、X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うべきほどのものとまでは認められない。そうすると、本件競馬所得は、結局のところ、個別の馬券が的中したことによる偶発的な利益が集積したにすぎないもの」<sup>22)</sup>であるとして、営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当しないとした。また、「Xは、本件競馬所得を構成する収入である払戻金の交付者であるJRAに対して何ら役務を提供していない。また、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り、仮にXが購入する馬券の選択に当たって何らかのノウハウを活用したとしても、それによって必ず払戻金を得られるわけではない」<sup>23)</sup>として、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として、一時所得に該当すると判示した。

### （2）東京高等裁判所（平成28年4月21日）<sup>24)</sup>

地裁判決とは一転し、高裁は「X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ということができる。」<sup>25)</sup>とし、大阪事件における馬券の購入方法に触れて、「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、……（中略）……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。」<sup>26)</sup>と判示して、雑所得に該当するとした。

### （3）最高裁判所（平成29年12月15日）<sup>27)</sup>

高裁判決を是認し、「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26年（あ）第948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、Xは、予想の確度の高低と予想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、X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X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。」<sup>28)</sup>としてYの上告を棄却した。

## 3. 検討

### （1）一時所得と雑所得の判断基準

札幌事件の主な争点は、大阪事件と同じく本件における馬券の払戻金に係る所得は、一時所得となるのか雑所得になるのかという点である。

札幌事件の最高裁による判決でも、大阪事件の判決である「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」という判示内容が引用された上で、札幌事件の最高裁判決では、「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」馬券の「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、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」として、「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」であることから一時所得所得を否定して、雑所得に該当するとした。

大阪事件の判示内容を引用しているものの、継続的行為を導き出す要件である「行為の期間回数、頻度その他の態様」というメルクマールは「馬券を自動的に購入するソフトを使用」しているとされていたが、札幌事件・最高裁判決では、「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」を有していることから、必ずしもソフトを使用することが

重要ではないと札幌事件の判決から読み取ることができる。

しかし、馬券の払戻金に関する所得を区分する上で、納税者の馬券の購入方法や客観性など必ずしも一致しているものではなく、全ての事柄が判明しているわけではないと考える。

このことから、大阪事件・最高裁判決で説示された判断基準の一つである要件から外れてしまうため、札幌事件は大阪事件の射程範囲外であると考えられる。

大阪事件・最高裁判決の馬券による所得区分の判断基準は不十分であることが分かる。

## V. 学説の状況

札幌事件・最高裁判決は、馬券を自動的に購入するソフトを使用せずとも馬券による払戻金が雑所得に該当するとされたため、非常に重要な事例である。<sup>29)</sup>

また、馬券払戻金を雑所得とするか一時所得にするかの事情が必ずしも明らかではない。そのため、馬券の払戻金による一般論は未だ不安要素が残る。<sup>30)</sup>

大阪事件・最高裁判決のメルクマールである「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。」という判示内容と「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」という判示内容か

ら札幌事件のような馬券を購入する方法は、大阪事件・最高裁判決の射程から外れていることが分かる。<sup>31)</sup>

## VI. おわりに

本稿では、馬券による払戻金の所得区分の基準について考察してきた。

一時所得と雑所得を区分する判断基準は、主に「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。」とされているが分かった。大阪事件・最高裁判決における判断基準は、今後も多発していくであろう馬券払戻金の事案において先例として重要な判断の枠組みである。しかし、大阪事件と札幌事件を検討したが、札幌事件のように必ずしも大阪事件・最高裁判決による判断基準の射程内に収まるわけではないため、所得区分について事案ごとに総合考慮を行った上で、慎重に判断していくしかないと考えられる。

そのためにも、大阪事件・最高裁判決の判断基準に対する不十分要素は、今後の様々な議論によって公正且つ公平に解決されていくことを強く望む。

## 謝 辞

投稿論文を完成するにあたって担当指導教官である鯖田豊則教授に深く感謝申し上げます。

講義を通じて、私がつまづいてしまった部分の結論をすぐに教えて下さるだけでなく、アドバイスやつまづいてしまった部分の成り立ちから何度も指導して下さったため、より理解を深めながら投稿論文を完成させることができました。

元々、所得区分について興味があったため、馬券事件についてもいつかは、研究してみたいと

思っていました。学生でありながら、このような貴重な機会を与えてくださったことについても感謝しております。

博士論文を執筆するにあたってこのような貴重な経験を活かせるよう努力してまいります。

## 注

- 1) 最高裁判所 平成27年3月10日判決 (LEX/DB 文献番号 25447123)  
大阪高等裁判所 平成26年5月9日判決 (LEX/DB 文献番号 25503853)  
大阪地方裁判所 平成25年5月23日判決 (LEX/DB 文献番号 25445678)
- 2) パソコン、携帯電話及びプッシュホン電話により馬券を購入することができ、利用時の馬券の購入金の支払い及び払戻金の受領等の決済は全て、加入時に開設したA-PAT専用の銀行口座 (PAT 口座) を通じて行われる。(大阪地方裁判所・前掲注1)
- 3) 最高裁判所 平成27年3月10日判決 (LEX/DB 文献番号 25447123)
- 4) 最高裁判所・前掲注3
- 5) 大阪地方裁判所 平成25年5月23日判決 (LEX/DB 文献番号 25445678)
- 6) 大阪地方裁判所・前掲注5
- 7) 大阪地方裁判所・前掲注5
- 8) 大阪地方裁判所・前掲注5
- 9) 大阪地方裁判所・前掲注5
- 10) 大阪高等裁判所 平成26年5月9日判決 (LEX/DB 文献番号 25503853)
- 11) 大阪高等裁判所・前掲注10
- 12) 大阪高等裁判所・前掲注10
- 13) 最高裁判所・前掲注3
- 14) 最高裁判所・前掲注3
- 15) 最高裁判所・前掲注3
- 16) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』(弘文堂・2022年) 248頁
- 17) 酒井教授『二訂版 裁判例からみる所得税法』(大蔵財務協会・2021年) 452-453頁
- 18) 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——」月刊税理4月号 (2018) 3頁
- 19) 最高裁判所 平成29年12月15日判決 (LEX/DB 文献番号 25449120)  
東京高等裁判所 平成28年4月21日判決 (LEX/DB 文献番号 25542863)  
東京地方裁判所 平成27年5月14日判決 (LEX/DB 文献番号 25540993)
- 20) 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。(東京地方裁判所・前掲注19)
- 21) 東京地方裁判所・前掲注17
- 22) 東京地方裁判所・前掲注19
- 23) 東京地方裁判所・前掲注19
- 24) 東京高等裁判所・前掲注19
- 25) 東京高等裁判所・前掲注19
- 26) 東京高等裁判所・前掲注19
- 27) 最高裁判所・前掲注19
- 28) 最高裁判所・前掲注17
- 29) 中田 実『租税判例百選〔第7版〕・一時所得と雑所得の区別』(有斐閣・2021年) 295頁
- 30) 佐藤英明・前掲注16・248頁
- 31) 酒井克彦・前掲注17・461頁

## 参考文献

- 池本征男『所得税法——理論と計算〔8訂版〕』(税務経理協会, 2014)
- 小田 満『所得税重要項目精解』(大蔵財務協会, 2011)
- 金子 宏『租税法〔第20版〕』(弘文堂, 2015)
- 金子 宏『所得課税の基礎理論 上巻』(有斐閣, 1995)
- 金子 宏編『租税法の基本問題』(有斐閣, 2007)
- 金子 宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010)
- 金子 宏他編『租税法と市場』(有斐閣, 2014)
- 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房, 2013)
- 酒井克彦『所得税法の論点研究』(財経詳報社, 2011)
- 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第3版〕』(財経詳報社, 2014)
- 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』第12巻第3号, 2015年12月
- 酒井克彦『二訂版 裁判例からみる所得税法』(大

- 蔵財務協会, 2021)
- 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正3版〕』(弘文堂, 2014)
- 田中 実『一時所得と雑所得の区分 租税判例百選〔第7版〕』(有斐閣, 2021)
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第8版〕』(弘文堂, 2025)
- 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔5訂版〕』(大蔵財務協会, 2011)
- 野水鶴雄『要説所得税法』(税務経理協会, 2014)
- 一杉 直『所得税法の解釈と実務』(大蔵財務協会, 2009)
- 水野忠恒『租税法〔第5版〕』(有斐閣, 2011)
- 渡辺 充『馬券事件再び考える——4つの租税事件の比較検討——』(月間税理, 2018・4)
- 大阪高等裁判所 平成26年5月9日判決 (LEX/DB 文献番号 25503853)
- 最高裁判所 平成27年3月10日判決 (LEX/DB 文献番号 25447123)
- 東京高等裁判所 平成28年9月29日判決 (LEX/DB 文献番号 25561805)
- 東京地方裁判所 平成28年3月4日判決 (LEX/DB 文献番号 25533815)
- 最高裁判所 平成29年12月20日不受理決定 (LEX/DB 文献番号 25560181)