

平成27年5月14日判決言渡

平成24年（行ウ）第849号 所得税更正処分等取消請求事件

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 稚内税務署長が、平成23年3月14日付けで原告に対してした次の各処分をいずれも取り消す。
 - (1) 原告の平成17年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額2118万2150円、納付すべき税額456万5400円を超える部分
 - (2) 原告の平成18年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額6211万6400円、納付すべき税額1972万8400円を超える部分
 - (3) 原告の平成19年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額1億2509万3800円、納付すべき税額4663万2300円を超える部分
 - (4) 原告の平成20年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額1億0921万7980円、納付すべき税額4021万0100円を超える部分
 - (5) 原告の平成21年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額2億1188万7850円、納付すべき税額8125万0100円を超える部分
 - (6) 原告の平成17年分ないし平成21年分の所得税に係る各無申告加算税賦課決定
- 2 稚内税務署長が、平成23年3月30日付けで原告に対してした原告の平成22年分の所得税に係る更正のうち、総所得金額5949万7700円、納付すべき税額2029万3600円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

イ 処分行政庁は、原告の住所地の異動に伴い、本件各処分がされた時点の原告の納税地を管轄する税務署長であった稚内税務署長から、その事務を承継した。（弁論の全趣旨）

(2) 中央競馬の概要並びに馬券の発売方法及び払戻金の計算方法

ア 競馬法は、日本中央競馬会（以下「JRA」という。）、都道府県及び指定市町村は、競馬を行うことができると定める（同法1条1項、2項）とともに、JRA、都道府県又は指定市町村以外の者は、馬券その他これに類似するものを発売して、競馬を行ってはならない（同条6項）として競馬の開催主体を限定している。

イ JRAは、競馬を行う団体として、日本中央競馬会法に基づき設立された法人である（同法1条、2条）。

ウ JRAが行う競馬を中央競馬といい（競馬法1条5項）、現在、全国10箇所（札幌、函館、福島、新潟、中山、東京、中京、京都、阪神及び小倉）の競馬場において競馬が開催されている（同法2条、競馬法施行規則1条）。

中央競馬は、その年間開催回数、1回の開催日数、1日の競走回数等が限定されており、年間開催回数は36回以内、1回の開催日数は12日以内、1日の競走回数は12回以内とされているほか、年間の開催日数は288日以内とされている（競馬法3条、競馬法施行規則2条1項。なお、同じ日に複数の競馬場で競馬が開催されている場合でも、別々の開催日として計算される。）。また、中央競馬については、開催の日取りについても制限されており、原則として、日曜日、土曜日、国民の祝日に関する法律に規定する休日又は1月5日から同月7日までの日のいずれかの日からなる日取りと規定されている（競馬法3条、競馬法施行規則2条2項）。

JRAは、競馬を開催しようとするときは、開催競馬場、開催の日時、各開催日における各競走の番号、種類及び距離並びに開催執務委員の氏名

を事前に農林水産大臣に届け出なければならない（日本中央競馬会法施行規則9条1項）。

例えば、平成24事業年度においては、中央競馬は、年間合計36回、288日開催されている。（乙2）

なお、JRAは、上記開催期間とは別に、競馬開催日（競馬開催日が2日以上連続する場合にはその連続する競売開催日を併せたもの。）又は、競馬開催日と競馬開催日との間の日が土曜日、日曜日もしくは祝日である場合の前後する競馬開催日を併せたものを「節」と称している。（乙3）

エ 馬券の発売は、その競走に出走すべき馬が確定した後に開始し、競走の発走の時までに締め切らなければならない（競馬法施行令8条）、勝馬投票法の種類ごとの勝馬は、その競走の開催執務委員の着順の宣言により確定し（競馬法施行規則7条8項）、勝馬投票の的中者に対し払戻金が交付される仕組みになっている（競馬法8条）。

そして、JRAは、券面金額10円の馬券10枚分以上を1枚として（すなわち、1口100円以上で）発売することができる（競馬法6条1項、2項）、その種類、発売方法及び払戻金の計算方法は、次のとおりである。

（ア）馬券の種類

勝馬投票法には、単勝式、複勝式、連勝単式、連勝複式及び重勝式の5種類があり、当該種類ごとの勝馬の決定の方法等が定められているが（競馬法7条、競馬法施行規則6条、7条）、JRAが発売している馬券は次の9種類である。（弁論の全趣旨）

a 単勝式勝馬投票法

1着となった馬を勝馬とする（いわゆる「単勝」。競馬法施行規則7条1項）。

b 複勝式勝馬投票法

出走すべき頭数に応じて2着以内又は3着以内となった馬を勝馬とする（いわゆる「複勝」。競馬法施行規則7条2項）。

c 馬番号二連勝単式勝馬投票法

1着及び2着となった馬をその順位に従い一組としたものを勝馬とする（いわゆる「馬単」。競馬法施行規則7条3項前段）。

d 馬番号三連勝単式勝馬投票法

1着、2着及び3着となった馬をその順位に従い一組としたものを勝馬とする（いわゆる「三連単」。競馬法施行規則7条3項後段）。

e 枠番号二連勝複式勝馬投票法

1着及び2着となった馬の枠番号の組合せを勝馬とする（いわゆる「枠連」。競馬法施行規則7条4項前段）。

f 普通馬番号二連勝複式勝馬投票法

1着及び2着となった馬の組合せを勝馬とする（いわゆる「馬連」。競馬法施行規則7条4項前段）。

g 拡大馬番号二連勝複式勝馬投票法

1着及び2着となった馬、1着及び3着となった馬、2着及び3着となった馬のそれぞれの組合せを勝馬とする（いわゆる「ワイド」。競馬法施行規則7条4項中段）。

h 馬番号三連勝複式勝馬投票法

1着、2着及び3着となった馬の組合せを勝馬とする（いわゆる「三連複」。競馬法施行規則7条4項後段）。

i 五重勝単勝式勝馬投票法

同一の日の5つの競走につき1着となった馬を一組としたものを勝馬とする（いわゆる「WIN5（ウインファイブ）」。競馬法施行規則7条5項）。

(イ) 発売方法

馬券は、J R Aが次の方法により発売している。(乙4)

a 場内発売

全国10箇所の競馬場の窓口で、当該競馬場で開催されている競争に係る馬券のほか、他の競馬場で開催されている競走に係る馬券も発売している。

b 場外発売

全国の場外馬券売り場「W I N S (ウインズ)」の自動販売機等で発売している。

c 電話・インターネットによる発売

(a) J R Aとの間で、「日本中央競馬会P A T方式電話投票(A - P A T)に関する約定」(以下「A - P A T約定」という。)(乙3)又は「日本中央競馬会即P A T方式電話投票に関する約定」(乙5。以下「即P A T約定」という。)を結んだ者(以下「加入者」という。)は、電話やパーソナルコンピュータを利用したP A T (P e r s o n a l A c c e s s T e r m i n a l)方式により、馬券の購入を申し込むことができる。

P A T方式には、A - P A Tと即P A Tの2種類があり、いずれもパーソナルコンピュータやウェブ機能付き携帯電話、スマートフォンを使ってインターネット経由で馬券の購入を申し込むことができる。なお、A - P A Tでは、自宅の固定電話や携帯電話から、プッシュホン電話のボタン操作で馬券の購入を申し込むこともできる。(乙6)

なお、加入者がP A T方式で馬券を購入した場合、実際にはJ R Aが加入者に代わって馬券を受領し、保管するものとされている(A - P A T約定11条、即P A T約定15条)。

(b) A - P A Tの加入者は、加入時にJ R Aが指定する銀行にA - P

A T専用口座を開設しなければならない（A－P A T約定1条1項）。

A－P A T専用口座では，競馬開催日及びその前後で各銀行が別に指定する時間は，原則として入出金を行うことができないため（A－P A T約定2条2項），A－P A Tの加入者は，事前に馬券の購入資金をA－P A T専用口座に入金しておくことになる。ただし，競馬開催日の前日のA－P A T専用口座の残高から，A－P A Tで購入した馬券の金額を差し引き，確定した払戻金等の金額を加算した額を限度として，馬券の購入ができることとされているので（A－P A T約定10条），A－P A Tで購入した馬券が的中した場合，確定した払戻金等の額を，その後の競走における馬券の購入に充てることができる。

A－P A Tで購入した馬券の購入代金の支払と，的中馬券に係る払戻金等の振込みは，各節ごとにその節の直後の銀行営業日に，A－P A T専用口座において行われる（A－P A T約定14条1項，2項）。

(c) 即P A Tの加入者は，J R Aが別に定める銀行に加入者が有する普通預金口座について，馬券の購入に充てる予定の金額をJ R Aが指定する口座（以下「J R A口座」という。）に振り替えることを目的とした口座振替契約を，当該銀行との間で締結しなければならない（即P A T約定1条，2条。以下，当該口座振替契約を締結した口座を「ネット口座」という。）。

即P A Tの加入者は，馬券の購入に当たって，馬券の購入資金をネット口座からJ R A口座に振り替えることとされており（即P A T約定12条1項），逆にJ R A口座からネット口座への戻入れも，原則として随時（競馬開催中の土曜，日曜も含む。）行うことが可

能となっている（即PAT約定14条2項）。

即PATにおける馬券の購入限度額は、JRA口座に振り替えた金額からネット口座に戻し入れた金額を控除した残額から、即PATで購入した馬券の金額を差し引き、確定した払戻金等の金額を加算した額とされており（即PAT約定13条、14条3項）、JRAは、節の最終日の馬券の発売終了後に当該限度額の全部をネット口座に戻し入れる手続を行う（同条1項）。

(ウ) 払戻金の計算方法

- a JRAは、競馬法施行規則の定めにより、勝馬投票法の種類ごとに、勝馬投票の的中者に対し、当該競走についての勝馬投票券の発売金額から競馬法12条の規定する投票の無効により馬券の所有者に対して返還される金額（当該馬券の券面額。以下「返還金」という。）を控除した後の金額に、100分の70以上で農林水産大臣が定める率以下の範囲内で日本中央競馬会が定める率を乗じて得た額に相当する金額（重勝式勝馬投票法において競馬法9条1項又は3項の加算金がある場合には、これに当該加算金を加えた金額。以下「払戻対象総額」という。）を、当該勝馬に対する各勝馬投票券にあん分した払戻金を交付する（同法8条1項、4項）。
- b 当該払戻金の額が馬券の券面金額に満たない場合は、その券面金額が払戻金の額とされるため（競馬法8条2項）、JRAが主催する中央競馬において、的中馬券の払戻金が購入金額（倍率1.0倍）を下回ることはない。
- c 勝馬投票の的中者がいない場合、原則として、その競走についての払戻対象総額を、当該競走における勝馬以外の出走した馬に投票した者に対し、各勝馬投票券にあん分して払戻金として交付するが（競馬法8条3項）、重勝式勝馬投票法（WIN5）について、的中者がいない

場合は、一定の金額がいわゆるキャリーオーバーされ、払戻金の計算に加算される（同法9条）。

d このように計算された払戻金の総額は、馬券の発売金額の約75%になる。（乙2）

(3) 原告による馬券の購入及び原告に対する払戻金の交付の状況

ア 原告は、A-PATの加入者であり、平成7年にP1銀行P2支店に原告名義の普通預金口座（以下「本件PAT口座」という。）を開設し、以後、A-PAT（IPAT方式（インターネット方式）。乙6）を利用している。（乙1，弁論の全趣旨）

平成17年から平成22年までに原告が購入した個々の馬券の種類や金額は不明であるものの、平成17年から平成22年までにおけるJRAとの馬券購入代金の決済に係る本件PAT口座の出金状況は、別表2-1ないし2-6の各「入出金履歴」欄の「②出金金額」欄のとおりであり、本件PAT口座からは、平成17年には総額3億4541万1500円、平成18年には総額6億4613万7500円、平成19年には総額21億7355万8800円、平成20年には総額15億6142万8800円、平成21年には総額14億9462万0600円、平成22年には総額10億4808万6000円、これらの総額として72億6924万3200円の各出金がされていた。

なお、上記の出金額は、原告が馬券の購入代金を口座振替によりJRAに対して出金したものであり、返還金に係る馬券の購入代金を含んでいる。（弁論の全趣旨）

イ 平成17年から平成22年までに原告が購入して的中した個々の馬券に係る払戻金の額は不明であるものの、平成17年から平成22年までにおけるJRAとの払戻金の決済に係る本件PAT口座の入金状況は、別表2-1ないし2-6の各「入出金履歴」欄の「①入金金額」欄のとおりであ

り、平成17年には総額3億6416万0850円、平成18年には総額7億0504万3500円、平成19年には総額22億9545万5000円、平成20年には総額16億6688万5980円、平成21年には総額17億0254万2850円、平成22年には総額11億0373万6500円、これらの総額として78億3782万4680円が入金されていた。

なお、上記の入金額は、返還金を含んだものであるが、原告は、競馬開催日にA-PAT（IPAT方式）により本件PAT口座に馬券購入資金を追加入金したことがなかったことから、的中馬券の払戻金と返還金のみが計上されていた。（弁論の全趣旨）

ウ 平成17年から平成22年までに原告が競馬によって得た利益は、別表2-1ないし2-6の各「入出金履歴」欄の「③差引金額」欄のとおりであり、原告は、平成17年には総額1874万9350円、平成18年には総額5890万6000円、平成19年には総額1億2189万6200円、平成20年には総額1億0545万7180円、平成21年には総額2億0792万2250円、平成22年には総額5565万0500円、これらの総額として5億6858万1480円の利益を得ていた。

エ A-PATに係る決済は、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決済口座に記載されるのみで、馬券を購入した競走ごとの入金額及び出金額は記載されない。（乙7）

また、前記イのとおり、本件PAT口座への入金額には、馬券の払戻金、開催中止、出走取消し又は競走除外により無効となった馬券の購入代金と同額となる返還金が含まれているが、その額は不明である。

さらに、原告は、馬券の購入履歴や収支について、帳簿等の作成は行っておらず、何らの資料も保存していないため、個々の競走に係る購入履歴や収支は不明である。（乙8、弁論の全趣旨）

(4) 原告の平成17年分から平成22年分の所得税の申告状況

ア 原告は、平成17年分ないし平成21年分の所得税について、法定申告期限（所得税法120条1項、国税通則法10条2項）までに確定申告書を提出していなかったが、法定申告期限後の平成23年3月7日、所轄税務署長である稚内税務署長に対し、本件競馬所得を雑所得として総所得金額及び納付すべき税額を計算した確定申告書（国税通則法18条）を提出した。

イ 原告は、平成22年分の所得税について、法定申告期限（所得税法120条1項、国税通則法10条2項）前の平成23年3月7日、稚内税務署長に対し、本件競馬所得を雑所得として総所得金額及び納付すべき税額を計算した確定申告書を提出した。

(5) 本件各処分の経緯

ア 稚内税務署長は、別表1-1ないし1-6の各「更正処分」欄のとおり、本件各処分を行った。

イ 原告は、本件各処分を不服として、平成23年5月9日、稚内税務署長に対し、別表1-1ないし1-6の各「異議申立て」欄のとおり、異議申立てをしたが、稚内税務署長は、同年6月24日、上記異議申立てを棄却する旨の決定をした。（甲3の1）

ウ 原告は、更に、平成23年7月25日、国税不服審判所長に対し、別表1-1ないし1-6の各「審査請求」欄のとおり、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成24年6月27日、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした。

(6) 本件訴えの提起

原告は、平成24年12月19日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

(7) 類似事件

ア 大阪市在住の男性（以下「別件当事者」という。）は、馬券の的中によ

る払戻金に係る所得を得ていたのに平成19年分ないし平成21年分の所得税に係る確定申告書を法定申告期限までに所轄税務署長に対して提出しなかったとして、平成23年に所得税法違反により起訴された（以下、この刑事事件を「別件刑事訴訟」という。）。（甲7，甲16，弁論の全趣旨）

大阪地方裁判所は、平成25年5月23日、別件刑事訴訟について、別件当事者の購入した馬券の的中による払戻金が雑所得に該当し、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されるとの判断を示した上で、別件当事者に対して執行猶予付きの有罪判決をし、その控訴審である大阪高等裁判所も、平成26年5月9日、別件当事者の購入した馬券の的中による払戻金が雑所得に該当し、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されるとの判断を示し、さらに、その上告審である最高裁判所も、平成27年3月10日、別件当事者の購入した馬券の的中による払戻金が雑所得に該当し、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されるとの判断を示す判決（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・裁判所時報1623号52頁。以下「別件最高裁判決」という。）をした。（甲7，甲16，公知の事実）

イ また、別件当事者は、生野税務署長から平成23年3月11日付けで平成17年分ないし平成21年分の所得税に係る各更正等を受けたことから、平成25年1月25日、これらの取消しを求める旨の訴え（以下「別件行政訴訟」という。）を提起した。（乙24）

大阪地方裁判所は、平成26年10月2日、別件行政訴訟について、別件当事者の購入した馬券の的中による払戻金が雑所得に該当し、上記各年分の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されるとの判断を示した上、別件当事者に対する上記各更正等を一部

取り消すことなどを内容とする判決をした。(乙24)

3 被告が主張する本件各処分の根拠と適法性

本件各処分の根拠と適法性に関する被告の主張は、別紙2「本件各処分の根拠と適法性(被告の主張)」のとおりであるが、その要点は次のとおりである。

(1) 本件競馬所得の一時所得該当性

本件競馬所得は一時所得に該当する。

(2) 一時所得の金額の計算

本件競馬所得に係る一時所得の金額は、その総収入金額から的中馬券の購入代金のみを控除して計算すべきである。

ただし、本件競馬所得については、的中した個々の馬券の購入代金が不明であったため、本件PAT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(当該節において、馬券の購入代金の総額が払戻金の総額を超える場合には、その部分は「収入を得るために支出した金額」に該当しないことが明らかであるため、払戻金の総額を限度とする。)を控除して計算した。

具体的には、原告の本件PAT口座にJRAから振り込まれた払戻金及び返還金(別表2-1ないし2-6の各「一時所得の金額(特別控除前)」の「④収入金額」欄参照)から、収入を得るために支出した金額(同「⑤収入を得るために支出した金額」欄参照)を控除して、本件競馬所得に係る一時所得の金額を計算した。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件における争点は、本件各処分の適法性であり、具体的には、① 本件競馬所得が、一時所得に該当するか、あるいは、雑所得に該当するか(本件競馬所得の一時所得該当性)、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),
が争われている。

争点に関する当事者の主張は、別紙3「被告の主張」及び別紙4「原告の主張」のとおりであるが、その要点は次のとおりである。

(1) 本件競馬所得の一時所得該当性

(被告)

ア 競馬では、いかに周到な準備に基づいて情報の分析を行い、レース結果を予想したとしても、馬券購入者には左右し得ない的中という偶然の事象が発生しなければ払戻金は発生しないから、払戻金の発生は、不確実、不安定であることをその本質とするものであって、およそ継続的、安定的なものではない。また、競馬においては、各レースの結果は相互に影響せず、それぞれの払戻金は完全に別個独立に発生するものであるから、一つの払戻金という収入を発生させた原因行為は、当該的中馬券を購入した個々の行為のみであり、レースの結果払戻金が発生すればそこで完結し、多数回の馬券購入行為を総体的に観察しても、その性質が変わるものではない。したがって、馬券購入行為は、客観的にみて継続的、安定的に収入を発生させ得る行為とはいえないから、「営利を目的とする継続的行為」とはいえず、これによって生じた馬券的中による払戻金は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」ではなく、「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」である。

仮に馬券的中による払戻金が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」になる余地があったとしても、原告と別件当事者とでは、馬券購入行為の態様に相違があるほか、原告が本訴訟において馬券購入行為の態様等を明らかにする客観的な資料の不存在を自認していることからすると、別件当事者の馬券的中による払戻金とは異なり、原告の本件競馬所得は「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。

イ 原告は、本件競馬所得を構成する収入である払戻金の支払者である J R A に対して何ら役務を提供していないし、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。

ウ 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。

(原告)

ア 原告は、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。そして、原告は、現実に、平成 17 年から平成 22 年までの間、別表 2-1 ないし 2-6 の各「入出金履歴」欄の「③差引金額」欄のとおり多額の利益を上げていたことからすると、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。

イ 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。

ウ 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。

(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
(被告)

ア 本件競馬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。

イ 仮に、本件競馬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。

(原告)

ア 本件競馬所得は雑所得であるところ、原告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。

イ 仮に本件競馬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金額から控除されることになる。

また、原告の平成17年から平成22年までの馬券購入代金の累計額は約72億6924万円、競馬による払戻金の累計額は約78億3782万円であるところ、仮に外れ馬券の購入代金が所得から控除されないと、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。原告が平成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5億6858万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。

第3 当裁判所の判断

1 本件競馬所得の一時所得該当性について

(1) 本件競馬所得について問題となる所得区分について

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なく、所得税法34条1項が一時所得につき「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。」旨規定し、同法35条1項が雑所得につき「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。」旨規定していることからすると、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。

(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」について

ア 上記(1)の所得税法34条1項及び35条1項の規定からすると、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のうち、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該当するところ、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、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）。

イ この点、被告は、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、所得を生じさせる個々の行為自体の性質から判断すべきであり、馬券の的中による払戻金が、馬券の購入行為だけではなく、馬券の的中という偶然の事象によって生じるものであって、客観的にみて継続的、安定的に収入を発生させ得る行為とはいえないとか、払戻金を発生させる的の中馬券の購入行為以外に、払戻金を発生させない外れ馬券の購入行為をも含めた一連の馬券購入行為の総体を営利を目的とする継続的行為に当たると解することはできないなどとして、馬券の的中による払戻金はおよそ営利を目的とする継続的行為から生じた所得とはならないと主張する。

しかしながら、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、馬券の的中による払戻金の本来的な性質が一時的、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（別件最高裁判決参照）。したがって、被告の上記の主張は採用することができない。

ウ そこで検討するに、前提事実(3)によれば、原告は、自身の判断に基づいて、A-PAT（IPAT方式）により、各節に開催される中央競馬のレースについて、数年間にわたり、各節当たり数百万円から数千万円の馬券を継続的に購入していたところ、その購入代金は、平成17年の後半からは各節当たり数千万円となることがほとんどで、多いときには1億円を超えており、平成17年には総額3億4541万1500円、平成18年には総額6億4613万7500円、平成19年には総額21億7355万8800円、平成20年には総額15億6142万8800円、平成21年には総額14億9462万0600円、平成22年には総額10億4808万6000円、これらの総額として72億6924万3200円となっており（ただし、いずれの金額も返還金に係る馬券の購入代金を含む。）、払戻金の金額も、平成17年には総額3億6416万0850円、平成18年には総額7億0504万3500円、平成19年には総額22億9545万5000円、平成20年には総額16億6688万5980円、平成21年には総額17億0254万2850円、平成22年には総額11億0373万6500円、これらの総額として78億3782万4680円となっており（ただし、いずれの金額も返還金を含む。）、節によって利益が出る場合と損失となる場合があるものの、年単位でみると、平成17年には総額1874万9350円、平成18年には総額5890万6000円、平成19年には総額1億2189万6200円、平成20年には総額1億0545万7180円、平成21年には総額2億0792万2250円、平成22年には総額5565万0500円、これらの総額として5億6858万1480円の利益を得ていた。

エ 上記ウのような原告による馬券の購入代金及び払戻金の各金額並びに得ていた利益の状況に加え、原告は、別紙4「原告の主張」の第1の2のとおり、独自のノウハウに基づいて着順を予測して馬券を購入していたと主

張し、これに沿う陳述をする（甲4）。

しかしながら、上記ウのとおり、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が、原告は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（前提事実(3)エ）、実際にどの馬券を購入したのか、どのような数、種類の馬券を購入していたのか、競馬場やレースについて機械的、網羅的に馬券を購入していたのか不明であり、原告が陳述（甲4）するような方法で馬券を購入していたのかについては、客観的な証拠がなく、これを認めることができない。

また、原告の主張によれば、原告は、コンピュータソフトを使用して自動的に馬券を購入していたというわけではなく、原告の陳述（甲4）によれば、騎手の能力を評価して四半期に1回程度改訂するという騎手評価一覧（甲4の4頁、資料1）や中央競馬の競馬場毎に作成したコース別レースシミュレーション（甲4の5頁、資料3）は作成していたようであるが、中央競馬の各競馬場で行われるレースをテレビ（録画を含む。）で見たり、競馬新聞、競馬雑誌を購入したりして競走馬に関する情報を集めた上（甲4の1頁以下）、集めた情報に基づき、中央競馬に登録された競走馬について「2,400mくらいのレースならかなりの能力がありG I級」「芝コースは苦手だが、ダートコースの短距離戦が得意でオープンクラスまで行ける能力がある」「芝の短距離戦に適性が高く重賞を勝てる能力があるが、外側にほかの馬がいると走る気をなくす悪癖がある」などといった内容の絶対評価を行って（甲4の2頁以下）、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走馬を評価した後（甲4の4頁以下）、上記のコース別レースシミュレーションによって補正をし（甲4の5頁以

下) , レースの結果を予想して、予想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別に判断していたというのであり(甲4の6頁以下)、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。

オ そして、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(前提事実(2)エ(ウ))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に、まず、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が(前記ウ)、上記のような競馬における馬券購入の性質からすると、それらのみをもって直ちに、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該当するものと認めることはできない。また、原告による馬券の購入は、原告の陳述によっても、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、原告が網羅的に馬券を購入していたのかどうかを含めて原告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(前記エ)、原告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であって、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いうこととはできない。

カ(ア) 原告は、本件競馬所得が別件最高裁判決によって営利を目的とする継続的行為から生じた所得と認められた別件当事者の馬券の的中による払戻金に係る所得と類似するものであり、本件競馬所得も営利を目的とする継続的行為から生じた所得であると主張する。

(イ) そこで検討するに、前提事実並びに証拠（甲7，甲16，乙24）及び弁論の全趣旨によれば、別件当事者による馬券の購入状況等は、次のようなものであったと認めることができる。

a 別件当事者は、A-PATの加入者であり、自身名義のA-PAT専用口座を開設し、同口座を利用して馬券を購入していた。

b 別件当事者は、馬券購入に当たり、インターネットを通じて収集した競馬に関するデータに基づいて予想を行うソフトウェア「○」を使用して、所有するパーソナルコンピュータからA-PATによる馬券の購入申込みを行っていたところ、上記パーソナルコンピュータに保存されていたデータによれば、原告の馬券の購入代金の総額は、平成17年分が9334万6700円、平成18年分が5億1819万5300円、平成19年分が6億6735万0200円、平成20年分が14億2039万8800円、平成21年分が7億8176万5600円であった。

c 別件当事者は、馬券を購入するに当たり、回収率（合計購入金額に対する合計払戻金の比率をいう。以下同じ。）を高めることを重視して、独自の想定に基づき、多種類の馬券を、前記aの口座の残高によって自動的に算定される投票限度額に依拠しつつ回収率が高まる方法で購入することとし、回収率を高めるため、過去のレースにおける様々

な記録を取り寄せ、統計的な判断に依拠しながら、その中から導き出せる普遍的要素ないし傾向を分析した。別件当事者は、その分析の結果を一定の抽出条件として反映させるようにコンピュータソフトを設定することにより、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できるようにして、馬券の購入を自動的に行わせた。その際、別件当事者の想定においては過去の記録に基づく統計的な判断や普遍的要素ないし傾向が重視されているため、別件当事者は、個別のレースにおける偶発的要素による影響をできるだけ排除するため、条件に見合うレースと馬券がある限り、できるだけ多数のレースにおいて多種類の馬券を網羅的に購入し、これを長期的に繰り返すことを重視した。

- d 別件当事者が利用していたソフトウェア「○」は、的中率よりも回収率を重視した競馬ソフトであり、レースに出走する馬ごとに得点が計算され、その得点に基づいて独自の抽出条件により馬券の買い目を抽出する機能を有するところ、上記の得点や抽出条件に代えて、ソフトウェアの使用者（以下「ユーザー」という。）が独自で考えた得点（ユーザー得点）や抽出条件を利用して「○」に馬券を集出させるカスタマイズ機能も備えていた。そして、別件当事者は、「○」が有する過去のデータに基づいてユーザーが任意に設定した条件に当てはまる買い目を買った場合の的中率や回収率を計算して表示する機能を利用し、ユーザー得点を補正するなどしたが、その際、的中率がどれだけ高くても回収率が低ければ長期的にみればマイナスが大きくなることから、的中率は無視することとした。さらに、別件当事者は、回収率に影響を与え得る多数のファクターと回収率の関係を一つずつ検証し、回収率との関係に普遍的な傾向が認められるファクターを見つけ出す作業を行った。別件当事者は、休日を利用して数か月かけて上記

のような検証を行い、約40のファクターを採用し、これらのファクターに基づいてユーザー得点の計算式を補正した。そして別件当事者は、各馬の得点（ユーザー得点）のより高い馬又はそれらの馬の組み合わせに対応する買い目ほど回収率もよくなるはずであるとして、馬券の種類ごとに得点がいくら以上であれば回収率が100%を超える見込みが高いかを過去のデータに基づいて検証し、抽出条件を設定した。その上で別件当事者は、上記抽出条件により抽出されたそれぞれの馬券の購入金額を決めるための金額式を作成したが、その設定に当たっては、収支を安定させるため、オッズに反比例するように購入金額を設定するなどした。このようにして別件当事者は、もっぱら回収率に着目し、多数のレースにおいて多種類の馬券を継続的に購入することによって、想定した回収率に近づけ、収支を安定させ、期待する黒字の収支を実現しようとした。

- e 別件当事者は、多くの場合、週の金曜日の夜にパーソナルコンピュータと競馬のソフトウェアを起動し、競馬が開催される土曜日と日曜日に馬券の自動購入を行わせ、日曜日の夜にその結果を確認していた。
- f 別件当事者の馬券購入は、平成16年に前記aの口座に100万円を入金した後、適宜条件設定の見直しを行いながら、平成17年から平成21年にかけての全競馬場の競走回数のうち、新馬戦及び障害レースを除いた競走回数の65%から95%のレースにおいて馬券を購入しており、各節ごとの馬券購入金額の総額は、平成17年5月以降は百万円を超えるようになり、同年10月以降は数百万円単位となることが常態化するようになっていた。
- g 別件当事者が馬券購入に用いていた前記bのパーソナルコンピュータには、各年分において、別件当事者が購入した馬券の種類や金額と共に、的中馬券に係る払戻金の額が記録されていたところ、各年分に

において、上記パーソナルコンピュータに保存されている前記 a の口座における取引に基づいて別件当事者が交付を受けた払戻金の額は平成 17 年分が 1 億 0 2 5 5 万 4 7 2 0 円，平成 18 年分が 5 億 2 6 1 2 万 7 6 0 0 円，平成 19 年分が 7 億 6 7 7 8 万 1 3 7 0 円，平成 20 年分が 1 4 億 4 6 8 3 万 5 5 0 0 円，平成 21 年分が 7 億 9 5 1 7 万 6 1 1 0 円であった。

- (ウ) 上記各事実によれば、別件当事者は、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ていたということができるところ、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いえるなどの別件当事者に係る事実関係の下では、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審の判断は正当であるという判断を示した。

別件最高裁判決がその理由中で説示するとおり、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ものであるから、これらの事情が異なれば結論が異なるのが当然であるところ、原告は、別件当事者と同等以上の金額の馬券を購入し、同等以上の利益を得ていたものの、原告の具体的な馬券の購入履歴等が保存されていないため、原告が具体的にどのように馬券を購入していたかは明らかでなく、原告が別件当事者のように馬券を機械的、網羅的に購入していたとまでは認めることができないという本件の事実関係及び証拠関係の下では、原告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までは認めることができず、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は該当するものということとはできない。

したがって、本件競馬所得が別件当事者の馬券の的中による払戻金に係る所得と類似することを理由として本件競馬所得も営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるとする原告の主張は、採用することができない。

キ 以上によれば、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的所得」に該当するものと認められる。

(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もの」について

一時所得といえるためには、「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」である必要があるところ、これが一時所得の要件とされているのは、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、典型的にその担税力が対価性のない偶発的な所得の担税力よりも大きいと考えられるからである。

そこで、本件競馬所得について検討するに、原告は、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 J R A 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、仮に原告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」に該当すると認めるのが相当である。

(4) 小括

以上のとおりであるから、本件競馬所得は、一時所得に該当するものと認めることができる。

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

- (1) 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することができる馬券の購入代金の範囲について

前記1で判断したとおり、本件競馬所得は一時所得に該当するところ、所得税法34条2項は、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（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。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする旨規定している。これは、一時所得の金額の計算上、一時所得に係る収入、支出について、収入を生じた各行為又は各原因ごとに個別対応的に計算し、その反面、収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれることを定めたものと解される。

そこで、本件競馬所得について検討するに、本件競馬所得を構成する収入は馬券が的中したことによる払戻金であるところ、前記1(2)オで説示したとおり、原告による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は認められず、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。

- (2) 原告の主張について

ア 原告は、本件競馬所得が一時所得に該当するとしても、1年を通じて独

自のノウハウに基づき、分析を行って馬券を購入してきたことからすると、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、一時所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべきであると主張するが、仮に原告が、原告なりのノウハウを用いて継続的に馬券を購入していたとしても、本件競馬所得を構成する収入である的中馬券の払戻金を発生させたのは飽くまでも的中馬券の購入代金であるから、外れ馬券の購入代金を含めて総収入金額から控除されるべきであるという原告の主張は、所得税法34条2項の解釈に反するものであって採用することができない。

イ また、原告は、外れ馬券の購入代金を本件競馬所得に係る総収入金額から控除しないと、原告の担税力を超えた財産権を侵害する不当な課税になるとも主張するが、所得税法34条2項が、一時所得について、控除項目の費用について収入を生じた行為又は原因ごとに個別対応的に計算することとしていることから明らかなように、一時所得は収入発生の時点で所得の発生が確定し、担税力も同時点において判断すべきことになる。そして、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、馬券の的中は、各競走の開催執務委員の着順の宣言によって確定し、当該着順の宣言によつて的中馬券を購入した者に払戻金の交付を受ける権利が発生するのであり、その時点で、的中馬券を購入した者の純資産が払戻金に係る「収入すべき金額」に対応する額だけ増加していることになるから、同金額に見合う担税力が馬券購入（的中）者に生じていることは明らかというべきである。原告の主張は、結局のところ、本来納税のために留保すべき金員を馬券の購入に充て続けたために納税の資金が不足することをもって担税力を上回る不当な課税であると主張するものであって、にわかには採用することができない。

3 原告の平成17年分ないし平成22年分の所得税に係る納付すべき税額と本件各処分³の適法性について

(1) 原告の平成17年分ないし平成22年分の所得税に係る納付すべき税額について

ア 前記1で説示したとおり、本件競馬所得は一時所得に該当し、また、前記2で説示したとおり、外れ馬券の購入代金は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することができないということになるから、本件競馬所得に係る一時所得の金額の計算は、その総収入金額からの的中馬券の購入代金のみを控除して行うべきことになる。

この点、本件競馬所得に関しては、的中馬券の購入代金が不明であることからすると、各節における払戻金の総額から、その節において馬券の購入に要した購入代金の総額（その節において、馬券の購入代金の総額が払戻金の総額を超える場合には、その部分は「収入を得るために支出した金額」に該当しないため、払戻金の総額を限度とする。）を控除して計算するという計算方法は、相応の合理性を有するものであり、かつ、原告に対して本来の一時所得の金額を超えた金額を課税するものではないことからすれば、正当なものとして是認することができる。また、本件PAT口座の入金額には原告が購入した馬券に係る払戻金だけではなく返還金が、本件PAT口座の出金額には返還金に係る馬券の購入代金が、それぞれ含まれているが（前提事実(3)ア）、返還金は、原告がその節に購入した馬券について、開催中止、出走取消し又はレース除外により無効となった馬券の購入代金と同額が返還されるものであるから、本件PAT口座の入金額及び

出金額に基づいて本件競馬所得に係る一時所得の金額の計算をしたとしても、結局、返還金と返還金に係る馬券の購入代金が差し引きされることにより、本件競馬所得に係る一時所得の金額の計算上は影響がないという

ことになる。

イ 上記アを前提として計算すると、証拠（甲1の1ないし6，甲2の1ないし6，甲3の1及び2）及び弁論の全趣旨によれば，原告の平成17年分ないし平成22年分の本件競馬所得に係る一時所得の金額（特別控除前）は，別表2-1ないし2-6の各「一時所得の金額（特別控除前）」欄の「⑥差引金額」欄のとおりであると認めることができ，原告の平成17年分ないし平成22年分の所得税に係る納付すべき税額は，別紙2記載1のとおりであると認めることができる。

(2) 本件各更正処分の適法性について

本件各更正処分における納付すべき税額は，別表1-1ないし1-6の各「更正処分」欄の「納付すべき税額」欄記載のとおりであり，上記(1)で認定した原告の平成17年分ないし平成22年分の所得税に係る納付すべき税額と同額であるから，本件各更正処分は適法である。

(3) 本件各賦課決定処分における税額について

ア 上記(2)で説示したとおり，本件各更正処分はいずれも適法である。

イ そして，原告の平成17年分ないし平成21年分の所得税の確定申告につき，各法定申告期限（国税通則法2条7号，同法10条2項，所得税法120条1項）までに期限内申告書（国税通則法17条）の提出がなかったことについて，同法（平成17年分については，平成18年法律第10号による改正前のもの）66条1項ただし書にいう正当な理由があるとは認められない。

ウ また，賭博による所得は一時所得に該当するという解釈が一般的であり，昭和45年7月1日付け直審（所）30（例規）「所得税基本通達の制定について（法令解釈通達）」34-1においても，「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」として，同通達の(2)に「競馬の馬券の払戻金，競輪の車券の払戻金等」とされていることなどからすると，

本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件各更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、平成17年分更正処分につき国税通則法（平成18年法律第10号による改正前のもの）66条2項によって準用される同法65条4項、平成18年分ないし平成21年分更正処分につき国税通則法66条4項によって準用される同法65条4項、平成22年分更正処分につき同法65条4項にいう正当な理由があると認められるものがあるとは認められない。

エ そうすると、原告に対しては平成17年分ないし平成21年分の所得税に係る無申告加算税及び平成22年分の所得税に係る過少申告加算税が課されるべきことになり、その額は、別紙2記載3(1)ないし(6)のとおりであると認めることができる。

(4) 本件各賦課決定処分の適法性について

本件各賦課決定処分において原告に課された税額は、別表1-1ないし1-5の各「更正処分」欄の「無申告加算税」欄及び別表1-6の「更正処分」欄の「過少申告加算税」欄各記載のとおりであり、上記(3)で認定した平成17年分ないし平成21年分の所得税に係る無申告加算税及び平成22年分の所得税に係る過少申告加算税の各税額と同額であるから、本件各賦課決定処分は適法である。

4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 増 田 稔

裁判官 齊 藤 充 洋

裁判官 佐 野 義 孝

(別紙1)

関係法令の定め

1 所得区分

- (1) 所得税法21条1項1号は、所得を、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、一時所得及び雑所得の10種類に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する旨規定している。
- (2) 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旨規定している。
- (3) 所得税法35条1項は、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旨規定している。

2 所得の金額の計算方法

- (1) 所得税法22条2項2号は、一時所得の金額を他の所得の金額と合算して総所得金額を算出する際は、当該一時所得の金額の2分の1に相当する金額を合計する旨規定している。
- (2) 所得税法34条2項は、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（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。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする旨規定し、同条3項は、その特別控除額を50万円（上記の残額が50万円に満たない場合には、当該残額）とする旨規定している。

- (3) 所得税法 35 条 2 項は、雑所得の金額は、その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額と、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との合計額とする旨規定している。
- (4) 所得税法 37 条 1 項は、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及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。）の額とする旨規定している。

3 法定申告期限

- (1) 所得税法 120 条 1 項は、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の合計額が同法第 2 章第 4 節（所得控除）の規定による雑損控除その他の控除の額の合計額を超える場合において、当該総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額からこれらの控除の額を同法 87 条 2 項（所得控除の順序）の規定に準じて控除した後の金額をそれぞれ課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額とみなして同法 89 条（税率）の規定を適用して計算した場合の所得税の額の合計額が配当控除の額を超えるときは、同法 123 条 1 項（確定損失申告）の規定による申告書を提出する場合を除き、第 3 期（その年の翌年 2 月 16 日から 3 月 15 日までの期間をいう。）において、税務署長に対し、所定の事項を記載した申告書を提出しなければならない旨規定している。
- (2) 国税通則法 18 条 1 項は、期限内申告書を提出すべきであった者は、その提出期限後においても、同法 25 条（決定）の規定による決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができる旨規定している。

4 過少申告加算税に関する法令の定め

- (1) 国税通則法 6 5 条 1 項は、法定申告期限内に確定申告書が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、同法 6 6 条 1 項ただし書又は 6 項の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき同法 3 5 条 2 項の規定により納付すべき税額に 1 0 0 分の 1 0 の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

また、平成 1 8 年法律第 1 0 号による改正前の国税通則法 6 5 条 1 項は、法定申告期限内に確定申告書が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、同法 6 6 条 1 項ただし書の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき同法 3 5 条 2 項の規定により納付すべき税額に 1 0 0 分の 1 0 の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定している。

- (2) 国税通則法 6 5 条 2 項は、同条 1 項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額（同項の修正申告又は更正前に当該修正申告又は更正に係る国税について修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る累積増差税額を加算した金額）がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と 5 0 万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額（同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に 1 0 0 分の 5 の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。
- (3) 国税通則法 6 5 条 4 項は、同条 1 項又は 2 項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある

る場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、同項の規定を適用する旨規定している。

5 無申告加算税に関する法令の定め

- (1) 国税通則法66条1項本文は、期限後申告書の提出若しくは同法25条(決定)の規定による決定があった場合(同法66条1項1号)又は期限後申告書の提出若しくは上記決定があった後に修正申告書の提出若しくは更正があった場合(同項2号)には、当該納税者に対し、その申告、更正又は決定に基づき同法35条2項の規定により納付すべき税額に100分の15の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する旨規定し、同法66条1項ただし書は、法定申告期限内に確定申告書が提出されなかったことについて、正当な理由があると認められる場合は、この限りでない旨規定している。

また、平成18年法律第10号による改正前の国税通則法66条1項も、上記と同様に規定している。

- (2) 国税通則法66条2項は、同条1項に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額(同項2号の修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る累積納付税額を加算した金額)が50万円を超えるときは、同項の無申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額(同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額)に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。
- (3) 国税通則法66条4項(平成18年法律第10号による改正前は同条2項)は、同法65条4項の規定は、期限後申告書の提出又は同法25条の規定に

よる決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合について準用する旨規定している。

以上

(別紙2)

本件各処分 of 根拠と適法性 (被告の主張)

1 本件各更正処分 of 根拠

被告が本訴において主張する原告の平成17年分ないし平成22年分の所得税の納付すべき税額等は、それぞれ、次のとおりである。

(1) 平成17年分

ア 総所得金額 4670万9875円

上記金額は、次の(ア)の給与所得の金額と(イ)の一時所得の金額の2分の1に相当する金額(4427万7075円)との合計額である(所得税法22条2項)。

(ア) 給与所得の金額 243万2800円

上記金額は、原告が平成17年分の所得税の確定申告書(以下「平成17年分確定申告書」という。)に記載した給与所得の金額と同額である。

(イ) 一時所得の金額 8855万4150円

上記金額は、本件PAT口座に平成17年1月6日から同年12月26日までの期間にJRAから振り込まれた馬券の的中による払戻金及び返還金の合計3億6416万0850円(別表2-1「①入金金額」欄及び「④収入金額」欄参照)から、収入を得るために支出した金額2億7510万6700円(同別表「⑤収入を得るために支出した金額」欄参照。なお、JRAに口座振替された馬券の購入代金(同別表の「②出金金額」欄参照)が入金金額を上回る場合は、入金金額を限度とする。以下同じ。)を控除したものから、一時所得の特別控除額50万円を控除した金額である。

イ 所得控除の額の合計額 116万2323円

上記金額は、原告が平成17年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 4554万7000円

上記金額は、前記アの金額4670万9875円から上記イの金額116万2323円を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）である。

エ 納付すべき税額 1401万0700円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を差し引いた後の金額（ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 1436万2390円

上記金額は、前記ウの金額4554万7000円に所得税法（平成18年法律第10号による改正前のもの）89条1項及び経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（以下「負担軽減措置法」という。平成18年法律第10号による廃止前のもの。）4条に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ) 定率減税額 25万円

上記金額は、負担軽減措置法（平成17年法律第21号による改正前のもの）6条2項の規定により算出した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 10万1600円

上記金額は、原告が平成17年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(2) 平成18年分

ア 総所得金額 8595万3775円

上記金額は、次の(ア)の給与所得の金額と(イ)の一時所得の金額の2分の1

に相当する金額（８２７４万３３７５円）との合計額である（所得税法２条２項）。

(ア) 給与所得の金額 ３２１万０４００円

上記金額は、原告が平成１８年分の所得税の確定申告書（以下「平成１８年分確定申告書」という。）に記載した給与所得の金額と同額である。

(イ) 一時所得の金額 １億６５４８万６７５０円

上記金額は、原告の本件PAT口座に平成１８年１月６日から同年１月２５日までの期間にJRAから振り込まれた払戻金及び返還金の合計７億０５０４万３５００円（別表２－２「①入金金額」欄及び「④収入金額」欄参照）から、収入を得るために支出した金額５億３９０５万６７５０円（同別表「⑤収入を得るために支出した金額」欄参照）を控除したのから、一時所得の特別控除額５０万円を控除した金額である。

イ 所得控除の額の合計額 １２５万１６１６円

上記金額は、原告が平成１８年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 ８４７０万２０００円

上記金額は、前記アの金額８５９５万３７７５円から上記イの金額１２５万１６１６円を控除した後の金額である。

エ 納付すべき税額 ２８５４万８５００円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 ２８８４万９７４０円

上記金額は、前記ウの金額８４７０万２０００円に所得税法（平成１８年法律第１０号による改正前のもの）８９条１項及び負担軽減措置法（平成１８年法律第１０号による廃止前のもの。）４条に規定する税率

を乗じて算出した金額である。

(イ) 定率減税額 12万5000円

上記金額は、負担軽減措置法（平成18年法律第10号による廃止前のもの。）6条2項の規定により算出した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 17万6200円

上記金額は、原告が平成18年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(3) 平成19年分

ア 総所得金額 2億9041万7950円

上記金額は、次の(ア)の給与所得の金額と(イ)の一時所得の金額の2分の1に相当する金額（2億8722万0350円）との合計額である（所得税法22条2項）。

(ア) 給与所得の金額 319万7600円

上記金額は、原告が平成19年分の所得税の確定申告書（以下「平成19年分確定申告書」という。）に記載した給与所得の金額と同額である。

(イ) 一時所得の金額 5億7444万0700円

上記金額は、原告の本件PAT口座に平成19年1月9日から同年12月25日までの期間にJRAから振り込まれた払戻金及び返還金の合計22億9545万5000円（別表2-3「①入金金額」欄及び「④収入金額」欄参照）から、収入を得るために支出した金額17億2051万4300円（同別表「⑤収入を得るために支出した金額」欄参照）を控除したものから、一時所得の特別控除額50万円を控除した金額である。

イ 所得控除の額の合計額 128万3066円

上記金額は、原告が平成19年分確定申告書に記載した所得控除の額の

合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 2億8913万4000円

上記金額は、前記アの金額2億9041万7950円から上記イの金額128万3066円を控除した後の金額である。

エ 納付すべき税額 1億1276万1900円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 1億1285万7600円

上記金額は、前記ウの金額2億8913万4000円に所得税法（平成25年法律第5号による改正前のもの）89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ) 源泉徴収税額 9万5700円

上記金額は、原告が平成19年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(4) 平成20年分

ア 総所得金額 1億9692万3405円

上記金額は、次の(ア)の給与所得の金額と(イ)の一時所得の金額の2分の1に相当する金額（1億9316万2605円）との合計額である（所得税法22条2項）。

(ア) 給与所得の金額 376万0800円

上記金額は、原告が平成20年分の所得税の確定申告書（以下「平成20年分確定申告書」という。）に記載した給与所得の金額と同額である。

(イ) 一時所得の金額 3億8632万5210円

上記金額は、原告の本件PAT口座に平成20年1月7日から同年12月29日までの期間にJRAから振り込まれた払戻金及び返還金の合計16億6688万5980円（別表2-4「①入金金額」欄及び「④

収入金額」欄参照) から、収入を得るために支出した金額 1 2 億 8 0 0 6 万 0 7 7 0 円 (同別表「⑤収入を得るために支出した金額」欄参照) を控除したものから、一時所得の特別控除額 5 0 万円を控除した金額である。

イ 所得控除の額の合計額 1 3 4 万 1 8 9 9 円

上記金額は、原告が平成 2 0 年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 1 億 9 5 5 8 万 1 0 0 0 円

上記金額は、前記アの金額 1 億 9 6 9 2 万 3 4 0 5 円から上記イの金額 1 3 4 万 1 8 9 9 円を控除した後の金額である。

エ 納付すべき税額 7 5 2 9 万 2 1 0 0 円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 7 5 4 3 万 6 4 0 0 円

上記金額は、前記ウの金額 1 億 9 5 5 8 万 1 0 0 0 円に所得税法 (平成 2 5 年法律第 5 号による改正前のもの) 8 9 条 1 項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ) 源泉徴収税額 1 4 万 4 3 0 0 円

上記金額は、原告が平成 2 0 年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(5) 平成 2 1 年分

ア 総所得金額 2 億 6 0 1 2 万 8 1 8 0 円

上記金額は、次の(ア)の給与所得の金額と(イ)の一時所得の金額の 2 分の 1 に相当する金額 (2 億 5 6 1 6 万 2 5 8 0 円) との合計額である (所得税法 2 2 条 2 項)。

(ア) 給与所得の金額 3 9 6 万 5 6 0 0 円

上記金額は、原告が平成 2 1 年分の所得税の確定申告書 (以下「平成

21年分確定申告書」という。)に記載した給与所得の金額と同額である。

(イ) 一時所得の金額 5億1232万5160円

上記金額は、原告の本件PAT口座に平成21年1月6日から同年1月28日までの期間にJRAから振り込まれた払戻金及び返還金の合計17億0254万2850円(別表2-5「①入金金額」欄及び「④収入金額」欄参照)から、収入を得るために支出した金額11億8971万7690円(同別表「⑤収入を得るために支出した金額」欄参照)を控除したものから、一時所得の特別控除額50万円を控除した金額である。

イ 所得控除の額の合計額 136万6739円

上記金額は、原告が平成21年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 2億5876万1000円

上記金額は、前記アの金額2億6012万8180円から上記イの金額136万6739円を控除した後の金額である。

エ 納付すべき税額 1億0054万6100円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 1億0070万8400円

上記金額は、前記ウの金額2億5876万1000円に所得税法(平成25年法律第5号による改正前のもの)89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ) 源泉徴収税額 16万2300円

上記金額は、原告が平成21年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(6) 平成22年分

ア 総所得金額 1億2313万3950円

上記金額は、次の(ア)の給与所得の金額と(イ)の一時所得の金額の2分の1に相当する金額（1億1928万6750円）との合計額である（所得税法22条2項）。

(ア) 給与所得の金額 384万7200円

上記金額は、原告が平成22年分の所得税の確定申告書（以下「平成22年分確定申告書」という。）に記載した給与所得の金額と同額である。

(イ) 一時所得の金額 2億3857万3500円

上記金額は、原告の本件PAT口座に平成22年1月6日から同年9月27日までの期間にJRAから振り込まれた払戻金及び返還金の合計11億0373万6500円（別表2-6「①入金金額」欄及び「④収入金額」欄参照）から、収入を得るために支出した金額8億6466万3000円（同別表「⑤収入を得るために支出した金額」欄参照）を控除したもののから、一時所得の特別控除額50万円を控除した金額である。

イ 所得控除の額の合計額 140万7524円

上記金額は、原告が平成22年分確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 1億2172万6000円

上記金額は、前記アの金額1億2313万3950円から上記イの金額140万7524円を控除した後の金額である。

エ 納付すべき税額 4574万8000円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)の金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 4589万4400円

上記金額は、前記ウの金額1億2172万6000円に所得税法（平成25年法律第5号による改正前のもの）89条1項に規定する税率を

乗じて算出した金額である。

(イ) 源泉徴収税額 14万6400円

上記金額は、原告が平成22年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

2 本件各更正処分の適法性

被告が、本訴において主張する原告の平成17年分ないし平成22年分の各納付すべき税額は、前記1(1)エ、同(2)エ、同(3)エ、同(4)エ、同(5)エ及び同(6)エのとおり、それぞれ次の金額となる。

平成17年分	1401万0700円
平成18年分	2854万8500円
平成19年分	1億1276万1900円
平成20年分	7529万2100円
平成21年分	1億0054万6100円
平成22年分	4574万8000円

上記各金額は本件各更正処分に係る各納付すべき税額（別表1-1ないし1-6の各「更正処分」欄の「納付すべき税額」欄参照）と同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

3 本件各賦課決定処分の根拠

上記2のとおり本件各更正処分はいずれも適法であるところ、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件各更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、平成17年分更正処分につき国税通則法（平成18年法律第10号による改正前のもの）66条2項によって準用される同法65条4項、平成18年分ないし平成21年分更正処分につき国税通則法66条4項によって準用される同法65条4項、平成22年分更正処分につき同法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

また、平成17年分ないし平成21年分の所得税の確定申告につき、各法定申告期限（国税通則法2条7号、同法10条2項、所得税法120条1項）までに期限内申告書（国税通則法17条）の提出がなかったことについて、同法（平成17年分については、平成18年法律第10号による改正前のもの）66条1項ただし書にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、本件各更正処分に伴って原告に課されるべき無申告加算税及び過少申告加算税の額は、次のとおりである。

(1) 平成17年分の所得税に係る無申告加算税の額 141万6000円

上記金額は、前記1(1)エの納付すべき税額1401万0700円から確定申告に係る納付すべき税額456万5400円（別表1-1「確定申告」欄の順号⑩参照）を差し引いた金額944万円（国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ）に対して、国税通則法（平成18年法律第10号による改正前のもの）66条1項の規定に基づき100分の15の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 平成18年分の所得税に係る無申告加算税の額 176万4000円

上記金額は、前記1(2)エの納付すべき税額2854万8500円から確定申告に係る納付すべき税額1972万8400円（別表1-2「確定申告」欄の順号⑩参照）を差し引いた金額882万円に対して、国税通則法66条1項の規定による100分の15の割合を乗じて算出した金額132万3000円に、同条2項の規定により、新たに納付すべき税額882万0100円に確定申告に係る納付すべき税額1972万8400円（同別表「確定申告」欄の順号⑩参照）を加算した金額2854万8500円が50万円を超えるため、当該超える部分に相当する税額882万円（新たに納付すべき税額882万0100円が当該超える部分に相当する税額2804万8500円に満たないため、当該新たに納付すべき税額）に100分の5を乗じて算出した金額44万1000円を加算した金額である。

(3) 平成19年分の所得税に係る無申告加算税の額 1322万4000円

上記金額は、前記1(3)エの納付すべき税額1億1276万1900円から確定申告に係る納付すべき税額4663万2300円（別表1-3「確定申告」欄の順号⑨参照）を差し引いた金額6612万円に対して、国税通則法66条1項の規定による100分の15の割合を乗じて算出した金額991万8000円に、同条2項の規定により、新たに納付すべき税額6612万9600円に確定申告に係る納付すべき税額4663万2300円（同別表「確定申告」欄の順号⑨参照）を加算した金額1億1276万1900円が50万円を超えるため、当該超える部分に相当する税額6612万円（新たに納付すべき税額6612万9600円が当該超える部分に相当する税額1億1226万1900円に満たないため、当該新たに納付すべき税額）に100分の5を乗じて算出した金額330万6000円を加算した金額である。

(4) 平成20年分の所得税に係る無申告加算税の額 701万6000円

上記金額は、前記1(4)エの納付すべき税額7529万2100円から確定申告に係る納付すべき税額4021万0100円（別表1-4「確定申告」欄の順号⑨参照）を差し引いた金額3508万円に対して、国税通則法66条1項の規定による100分の15の割合を乗じて算出した金額526万2000円に、同条2項の規定により、新たに納付すべき税額3508万2000円に確定申告に係る納付すべき税額4021万0100円（同別表「確定申告」欄の順号⑨参照）を加算した金額7529万2100円が50万円を超えるため、当該超える部分に相当する税額3508万円（新たに納付すべき税額3508万2000円が当該超える部分に相当する税額7479万2100円に満たないため、当該新たに納付すべき税額）に100分の5を乗じて算出した金額175万4000円を加算した金額である。

(5) 平成21年分の所得税に係る無申告加算税の額 385万8000円

上記金額は、前記1(5)エの納付すべき税額1億0054万6100円から確定申告に係る納付すべき税額8125万0100円（別表1-5「確定申告」欄の順号⑨参照）を差し引いた金額1929万円に対して、国税通則法66条1項の規定による100分の15の割合を乗じて算出した金額289万3500円に、同条2項の規定により、新たに納付すべき税額1929万6000円に確定申告に係る納付すべき税額8125万0100円（同別表「確定申告」欄の順号⑨参照）を加算した金額1億0054万6100円が50万円を超えるため、当該超える部分に相当する税額1929万円（新たに納付すべき税額1929万6000円が当該超える部分に相当する税額1億0004万6100円に満たないため、当該新たに納付すべき税額）に100分の5を乗じて算出した金額96万4500円を加算した金額である。

(6) 平成22年分の所得税に係る過少申告加算税の額 279万5500円

上記金額は、前記1(6)エの納付すべき税額4574万8000円から確定申告に係る納付すべき税額2029万3600円（別表1-6「確定申告」欄の順号⑨参照）を差し引いた金額2545万円に対して、国税通則法65条1項の規定による100分の10の割合を乗じて算出した金額254万5000円に、同条2項の規定により、新たに納付すべき税額2545万4400円のうち、期限内申告税額2044万円（同別表の「確定申告」の順号⑧及び同順号⑨の各金額の合計額）と50万円とのいずれか多い金額（2044万円）を超える部分に相当する税額501万円（同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）に同法65条2項の規定により100分の5の割合を乗じた金額25万0500円を加算した金額である。

4 本件各賦課決定処分 of 適法性

被告が本訴において主張する本件各更正処分に伴って原告に課されるべき無申告加算税の額及び過少申告加算税の額は、前記3(1)ないし(6)のとおり、それ

ぞれ次の金額となる。

平成17年分	141万6000円
平成18年分	176万4000円
平成19年分	1322万4000円
平成20年分	701万6000円
平成21年分	385万8000円
平成22年分	279万5500円

上記各金額は本件各賦課決定処分における無申告加算税の額（別表1-1ないし1-5の各「更正処分」欄の「無申告加算税」欄参照）及び過少申告加算税の額（別表1-6の「更正処分」欄の「過少申告加算税」欄参照）といずれも同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上

(別紙3)

被 告 の 主 張

第1 本件競馬所得の一時所得該当性

1 一時所得の意義及び要件

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。」と規定している。

したがって、一時所得に該当するためには、利子所得ないし譲渡所得以外の所得であることを前提として、「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、「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」であること、の各要件をいずれも満たすことが必要となる。

2 本件競馬所得は、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以外の一時の所得」に該当すること

(1) 「営利を目的とする継続的行為」の意義

ア 一時所得は、臨時的、偶発的、恩恵的な所得であるところに特徴があり、そのため担税力が低いとされ、所得金額の2分の1に相当する金額のみを課税標準とするとされ（所得税法22条2項2号）、かつ、その収入を得るために支出した金額については、収入と支出の個別的な対応が厳格に求められているところ（同法34条2項）、上記のような一時所得から「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」が除外されているのは、それが臨時的、偶発的、恩恵的な所得とはいえないからである。

したがって、一時所得から除外される「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」とは、臨時的、偶発的、恩恵的な所得とはいえないものを意味することになる。

そして、「営利を目的とする」とは、財産上の利益を得又は第三者に得させることを目的とすることをいうから、一時所得から除外される「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」は、実際に利益を得ることまでは必要でないが、少なくとも、客観的に利益を得る可能性がある行為から生ずることを要する。なぜなら、営利の目的が納税者の主観的認識のみに係るものであって、客観的に利益を生じる可能性がないのであれば、当該行為から生じる所得が臨時的、偶発的、恩恵的な所得ではないとはいい難いからである。

そうすると、所得税法34条1項の一時所得から除かれる「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」とは、客観的に利益を得る可能性がある行為から生じた所得をいうと解すべきである。

イ また、一定の所得を生み出す行為や事実については、所得の発生に直結するものから、所得の発生と一定の因果関係はあるものの間接的であるもの、全く無関係ではないがその行為ないし事実がなくとも所得が発生するようなものまで、様々なものが考えられるところ、所得税法34条1項の文言が「営利を目的とする継続的行為」から「生じた」と規定していること、また、所得は、収入から必要経費を差し引いた残余分であり、収入が生じない場合にはおよそ所得が発生する余地がないことからすると、「営利を目的とする継続的行為」に当たるか否かを検討するのは、当該所得の発生原因となる行為についてであり、当該所得との間に何らかの関連性を持つ全ての行為ではなく、「営利を目的とする継続的行為」とは所得発生の原因となる行為であり、具体的には所得の基礎を成す「収入」を発生させる個々の行為を指すこととなる。

そして、収入を発生させる個々の行為が客観的にみて継続的、安定的に収入を発生させ得るといえるか否かは、収入を発生させる個々の行為のみをみて判断すべきであり、それ以外の外部的事情を考慮すべきではないから、収入を発生させる個々の行為がそれ自体では収入を発生させるものではなく、当該行為以外に行為者には左右し得ない他の事象又は事実が存在して初めて収入を発生させ得るような場合には、もはや当該収入を発生させる個々の行為自体は、その性質上、客観的にみて継続的、安定的に収入を発生させ得るものとはいえないことになる。

ウ このように、一時所得から除かれる「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」が、客観的にみて利益を発生させる可能性がある行為から生じた所得であるといえるためには、その基礎となる収入を発生させる個々の行為が、その性質上、客観的にみて継続的、安定的に収入を発生させ得る性質を持つものでなければならない。そして、このような解釈は、一時所得に対する課税の沿革からも裏付けられる。

(2) 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」に該当しないこと

ア 本件競馬所得は原告が交付を受けた払戻金の集積であるから、本件競馬所得の基礎を成す収入とはレースの結果により発生する個々の払戻金であり、収入を発生させる行為とは払戻金を発生させた的中馬券を購入する行為である。

したがって、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以外の一時的所得」に当たるか否かは、個々の馬券購入行為が、その性質上、客観的にみて継続的、安定的に収入を発生させ得るものか否かにより判断すべきであって、馬券購入の回数や頻度、態様、結果として得られた払戻金の多寡といった外部的事情を考慮すべきではない。

イ そこで、馬券購入行為の性質を検討するに、競馬は公営賭博であるところ

る、そもそも賭博とは、当事者間において財物を賭け、偶然の事象によって勝敗を決することにより、その財物を得喪する行為である。ここにいう偶然とは、勝敗の帰すうが当事者の確たる認識又は支配の外にあることであり、当事者の知識を基準として、その了知しない出来事又は将来の不測の結果をいう。そのため、賭博は、そもそも、その行為から収入が発生することが不確実、不安定であることをその本質とするものであり、継続的、安定的に収入を発生させることが予定されていない性質の行為であることが明らかである。

競馬も、レースの結果という偶然の事象によって勝敗を決することにより、賭け金の得喪を争うものであり、本来的に払戻金の発生は不確実である。すなわち、馬券購入行為だけでは払戻金が発生することはなく、払戻金の発生は、各レースの結果により偶然に決定されるものであり、しかも、競馬では、いかに周到な準備に基づいて情報の分析を行い、レース結果を予想したとしても、馬券購入者には左右し得ない的中という偶然の事象が発生しなければ払戻金を発生させ得ないものであって、払戻金の発生が不確実、不安定であることをその本質とするものであるから、払戻金の発生は継続的、安定的に発生するものではない。また、競馬においては、いかに購入態様を工夫して多数かつ多種類の馬券を購入したとしても、各レースの結果は相互に影響せず、それぞれの払戻金は完全に別個独立に発生するものであるから、一つの払戻金という収入を発生させた原因行為は、当該的中馬券を購入した個々の行為のみであり、レースの結果払戻金が発生すればそこで完結するのであるから、多数回の馬券購入行為を総体的に観察したからといって、その性質が変わるものではない。さらに、競馬においては、全馬券の販売金額のうち平均25%が控除され、その余の平均75%の金額のみが払戻金としての的中馬券の購入者に分配されるのであり、その制度自体からして、馬券購入者の全員が払戻金を獲得し得ないように

設計されており（競馬法8条1項），このような競馬の本質からすると，ある馬券購入者の回収率が一時的に上がったとしても，馬券購入者の多くがそのような行動をとって一般化すれば，一定の回収率を維持することはできなくなるのであって，馬券購入行為は，客観的にみて継続的，安定的に収入を得ることができないという本質には何ら変わりはない。

以上のことからすると，馬券購入行為は，そもそもその行為の性質上，客観的にみて継続的，安定的に収入を発生させ得る行為とはいえないものである。また，馬券購入行為は，馬券を1回購入すれば完了する一回的行為であり，本質的に一定期間継続して行われるものではない上，レースの結果払戻金が発生すればそこで完結するという性質を持つものであるから，客観的にみて継続的，安定的に収入を発生させ得る行為とはいえない。

したがって，馬券購入行為自体の性質からすれば，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」とはいえず，「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」に該当するというべきである。

ウ なお，所得税法は，個々の収入の性質，源泉からどの所得区分に係る収入に該当するのかを判断し，その所得区分に分類された個々の収入の集積を「総収入金額」として，そこから必要経費等を控除するという計算方法を定めており，個々の収入ごとに，その性質，源泉，発生態様を踏まえて，どの所得区分に係る収入かを決定することを所与の前提としているのであり，一定期間内に発生した個々の収入を総体として一つの収入と捉え，その総体としての収入の性質や発生態様から所得区分を決定するということは，そもそも予定していない。また，所得税法は，個々の収入を所得金額の計算の出発点としているため，そもそも収入を発生させない行為について，所得を発生させる原因行為と捉えることはあり得ないところ，所得税法34条1項は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」と規定し

ており、「営利を目的とする継続的行為」は、収入を発生させる原因となる個々の行為として理解すべきであるから、収入を発生させない行為はこれに含まれないというべきである。したがって、収入を発生させない行為をも「営利を目的とする継続的行為」に含めることは、所得税法34条1項の解釈として予定されていないと解される。

これを馬券の的中による払戻金に係る所得についてみると、当該所得は、払戻金という個々の収入の集積であるところ、払戻金の発生は個々のレースの結果により偶然に決定されており、各レースの結果は相互に影響せず、完全に別個独立に生じているものである。そして、払戻金という収入を発生させる行為は、的中馬券の購入という1回の行為であるから、個々の払戻金の集積である的中馬券の払戻金に係る所得についても、その所得発生の原因となった行為は、それぞれの的中馬券を購入した個々の行為である。一方、外れ馬券の購入行為は、払戻金という収入を発生させていないのであるから、そもそも所得の発生原因行為として認識することはできず、「営利を目的とする継続的行為」に含めることはできない。

これに対し、払戻金を発生させる的中馬券の購入行為以外に、払戻金を発生させない外れ馬券の購入行為をも含めて、一連の馬券購入行為を総体として捉え、「営利を目的とする継続的行為」に当たるとする考えでは、一連の行為を総体として評価することができるまでは所得区分が不明となるが、このような考えは、所得税法の採用しているところではなく、同項の解釈、適用を誤ったものといわざるを得ない。

(3) 別件当事者の馬券の的中による払戻金との違いについて

別件当事者の馬券購入行為の態様は、専ら回収率に注目し、多数のレースにおいて多種類の馬券を継続的に購入することによって、個別のレースにおける当たり外れの偶然性の要素による影響を抑え、想定した回収率に近づけ、収支を安定させ、総体として利益を獲得しようとするものであって、条件に

見合うレースと馬券がある限り、できるだけ多数のレースにおいて多種類の馬券を網羅的に、また、継続的かつ自動的に購入したというものであり、別件当事者のパーソナルコンピュータには、別件当事者が購入した馬券の種類や金額とともに、的中馬券に係る払戻金の額が記録されていたというものである。

これに対し、原告の馬券購入行為の態様は、まず、原告自ら認めるとおり、馬券購入にコンピュータソフトを使用していない点で別件当事者とは明らかに異なっている。すなわち、別件当事者の馬券購入行為の態様は、「分析の結果を一定の抽出条件として反映させるようにコンピュータソフトを設定することにより、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できるようにした上、原告（引用者注：別件当事者）が定めた条件に従った馬券の購入を自動的に行わせた」という機械的、網羅的、客観的なものであるのに対し、原告の馬券購入行為の態様は、コンピュータソフトを用いることなく、原告が自らの頭の中で考えてどのような馬券をどのくらいの金額で購入するかを決定していたというのであるから、別件当事者の馬券購入行為の態様とは全く異なる。

また、原告が主張する購入馬券の予測方法は、原告自身が「馬券をどう購入するか」について「私の頭の中を説明」したところによると、原告が、その「洞察力」に基づいて各馬や騎手の能力の「絶対的評価」や「ファクター」を「レース毎に判断」し、「レース直前までの情報を独自のノウハウに組み込み予測行為を行」っているというのであり、飽くまで原告の内心における主観的な思考過程を述べるものにすぎず、原告の馬券購入行為の態様は何ら客観的なものでもない。その点を措くとしても、このような原告の予測方法は、飽くまで馬券購入の前段階における予想にすぎず、人によって程度の差こそあれ、結局は、「レースごとの払戻金の有無を基礎として考える」という点で、一般競馬愛好家と何ら異なるところはなく、原告の馬券購入行為の

態様は、「レースごとに特定の馬券の的中や獲得できる払戻金の多寡を検討して利益を獲得しようとする」一般競馬愛好家の馬券購入行為そのものであるというべきである。

さらに、原告は、本訴において、「原告による具体的な馬券の購入状況を裏付ける書証は、本人の手元にメモ等を含めて残っていないため提出できない。今後も提出しない。」と陳述し、馬券購入行為の態様及び規模が客観的に明らかとなる資料が何ら存在しないことを自認しているため、原告の馬券購入履歴は不明である。そのため、別件当事者とは異なり、原告の馬券購入履歴は何ら明らかでなく、原告がどのような分析に基づいてどれだけの数のレースにつきそれぞれどれだけの数、種類の馬券を購入していたのかという原告の馬券購入行為の態様を客観的に認定、評価することは不可能である。

したがって、原告の馬券購入行為は、「客観的にみて、一般の馬券購入行為におけるそれとは明らかに意味づけを異にするもの」と評価することはできない。

以上のとおり、原告と別件当事者とでは、馬券購入行為の態様に相違があるほか、原告が本訴訟において馬券購入行為の態様等を明らかにする客観的な資料の不存在を自認していることからすると、別件当事者の馬券の的中による払戻金とは異なり、本件競馬所得が雑所得に該当しないことは明らかであって、一般競馬愛好家の払戻金に係る所得区分と別の所得区分を適用することはできないというべきである。

3 本件競馬所得は、所得税法34条1項の「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」という要件を満たすこと

一時所得といえるためには、「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」という要件を満たす必要があるところ、「役務の対価」というためには、当該所得が役務の提供先から得られるものであることが必要であるが、原告は、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。すなわち、仮に、原告が、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、それが、何か価値あるものとしてJRAに提供され、その対価として払戻金が得られたわけではない。

また、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、本件競馬所得が役務提供の対価としての性質を有するとは到底いえない。

したがって、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」に該当する。

4 小括

以上のとおり、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的所得」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。

第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

1 本件競馬所得は一時所得であるから、その所得金額の計算上その総収入金額から控除する金額は、その収入を得るために支出した的中馬券の購入代金に限られること

(1) 一時所得の金額の計算方法

所得税法34条2項は、一時所得の金額の計算について、「その年中の一時的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（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。）の合計額を控除」する旨規定している。

当該規定の文言から明らかなおお、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」、すなわち、「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」に限られる。

これは、一時所得の金額の計算上一時所得に係る収入、支出について総体対応計算によることなく、収入を生じた各行為又は原因ごとに個別対応的に計算し、その反面、収入を生じない行為又は原因に係る支出は控除項目から除かれることを定めたものであり、所得税法34条2項が一時所得の金額の計算についてこのように厳格な収入、支出の個別対応的計算を定めているのは、例えば、ギャンブルの支出は、それによって収入が得られたときはその控除項目としての意味をもつが、その支出は、同時にギャンブルを楽しむための支出、つまり一種の消費支出としての側面があり、一時所得に係る支出には多かれ少なかれこのような要素があるものと考え、その支出は、それが収入を生んだ場合に限って控除を認めるという建前を採っているからである。

(2) 本件競馬所得の金額の計算上控除されるのは的中馬券の購入代金のみであること

本件競馬所得は一時所得に該当するから、上記(1)のとおり、その所得金額の計算上総収入金額から控除する「その収入を得るために支出した金額」は、「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」に限られ、これらの直接要した金額は、収入を生じた各行為又は各原因ごとに個別対応的に計算しなければならない。

これを本件競馬所得についてみると、本件競馬所得の基礎を成す収入は、馬券の的中による払戻金であるところ、「その収入を得るために支出した金額」は、収入を発生させた行為又は原因ごとに個別対応的に計算された金額に限られることから、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に限られる。

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、所得税法34条2項に規定する一時所得における「その収入を得るために支出した金額」に該当しないことから、一時所得の金額の計算上控除されない。

(3) 担税力を超えた課税であるという原告の主張は失当であること

租税法で言うところの担税力とは、所得発生時点で捉えるべきであって、課税時点で捉えるべきものではなく、課税処分がされた場合に、課税処分の時点で資力がないからといって、納税義務を免れることはできない。

また、所得税法は、一時所得について、控除項目の費用を、収入を生じた行為又は原因ごとに個別対応的に計算することとしているのであるから（所得税法34条2項）、収入発生の時点で所得の発生が確定することになる。

そして、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、馬券の的中は、各競走の開催執務委員の着順の宣言によって確定することから、当該着順の宣言によつて的中馬券を購入した者に払戻金の交付を受ける権利が発生することになる。払戻金の交付を受ける権利が確定するという事は、その時点で、的中馬券を購入した者において、払戻金に係る「収入すべき金額」に対応する純資産の額が増加していることになるから、同金額に見合う担税力が馬券購入（的中）者に生じていると認められるのである。

ところが、原告は、馬券の的中による払戻金から納税資金を差し引いた金額で次の馬券を購入すべきであったにもかかわらず、あえて、本来納税のために留保すべき金員を馬券の購入に充て続けたのであって、その結果、本件各処分に基づいて生じた納税義務を履行できなくなったとしても、当該処分等が担税力を超えた課税処分であるとは到底いえない。

このように、一旦は担税力を増加させる所得を得た後、それを自らの消費に当てたからといって、担税力が消失し課税を免れることができないことは明らかであるから、原告の主張には理由がない。

上記のような原告の行為を前提にして、納税資金がないとの理由で、本来一時所得である本件競馬所得を雑所得にするというのは明らかに本末転倒であり、租税の公平性の観点からも著しく不当である。

2 仮に本件競馬所得が雑所得に当たるとしても、外れ馬券の購入代金を収入金額から控除することはできないこと

(1) 雑所得の金額の計算において控除されるべき費用

所得税法37条1項は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき範囲を定めており、別段の定めがあるものを除き、「当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」及び「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の額」とする旨規定している。

そして、雑所得の「総収入金額」とは、雑所得に係る個々の「収入」の集積であるから、雑所得の「総収入金額」を得るため「直接に要した費用」（個別対応費用）は、飽くまでも個々の「収入」が発生していることを前提として、発生した個々の「収入」について、これを得るために直接に要した費用のみを必要経費として認めているものである。また、「所得を生ずべき業務について生じた費用」（一般対応費用）についても、そもそも所得の発生原因行為が「収入」を発生させていない場合には、「所得を生ずべき」業務について生じた費用とはいえないのであるから、所得税法37条1項は、そもそも「収入」を発生させることのない行為に係る費用が「所得を生ずべき業務について生じた費用」に当たるとすることを予定していないというべきである。

(2) 外れ馬券の購入代金は個別対応費用に該当しないこと

仮に本件競馬所得が雑所得であったとしても、当該所得の基礎を成す個々の「収入」は払戻金であり、外れ馬券の購入行為から払戻金は発生しないことから、外れ馬券の購入代金は「収入」である払戻金を得るために「直接に要した費用」に当たらないことが明らかである。また、外れ馬券の購入行為からは「収入」である払戻金が発生しない以上、収入を発生させない行為について生じた費用が「所得を生ずべき業務について生じた費用」に当たるともならない。

このように、仮に本件競馬所得が雑所得であったとしても、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」に当たらず、かつ、「所得を生ずべき業務について生じた費用」にも当たらないことから、雑所得の金額の計算上、必要経費に算入されず、雑所得に係る総収入金額から控除されない。

以上

(別紙4)

原告の主張

第1 本件競馬所得の一時所得該当性

1 一時所得の要件

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的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。

2 原告による馬券購入の態様

原告は、次のとおり、独自のノウハウに基づき、競馬の着順を予測して馬券を購入し、本件競馬所得を得ていた。

(1) 情報の蓄積等

ア 原告は、JRAに登録された全ての馬について、その絶対的能力、距離適性、馬場適性、気性、特徴的な癖などについて分析し、情報を蓄積している。

イ 原告は、JRAで活躍する競馬騎手の全員について、その技術面と精神面の両方から分析を試みている。① 馬を動かす技術についての評価、② 馬を制御する技術についての評価、③ コース取りや位置取りに関する技術の評価、④ ゲートを出す技術についての評価、⑤ 技術面での騎手の特徴、⑥ 勝負強さ、⑦ 冷静さ、⑧ 集中力、⑨ 手抜きの頻度、⑩ 精神面での騎手の特徴を総合勘案して、更にそこに特記事項を加味して評価をし、これを一覧にしている。

ウ JRAの札幌、函館、福島、新潟、東京、中山、中京、京都、阪神、小倉の各競馬場の芝コース及びダートコースの全ての距離について、そのコース形態からレース傾向を分析し、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 レース展開の各ファクターについて，各コース別に係数を設定している。

エ 算出された評価点に基づく予想の確度の高さに応じて，馬券の購入金額と買い方についての基本パターンAないしDの4つのパターンを設定し，馬券を購入する基本パターンA及びBについては，例えば，「ポイント上位各馬がおおむね2ないし3ポイント差で並んでいる場合」や，「ポイント上位3位までの各馬がおおむね2ないし3ポイント差で並んでいるが，3位と4位の差がおおむね5ポイント以上開いている場合」など，更に基本パターンAについては9つの，基本パターンBについては3つの購入パターンを設定している。

オ 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を設定している。

(2) 馬券の購入方法の決定

ア 当該レースについて，出走する馬及び騎手について，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 レース展開のほか，補正事項として，⑦ トラックバイアス（馬場傾向補正），⑧ 馬の能力に係るポテンシャル（潜在能力補正），⑨ 騎手に係る斤量，相性補正，⑩ ③～⑥に係る強調補正，⑪ その日の馬のコンディションの評価点を算定する。

イ 前記(1)ウの各コース別シミュレーションのうちから，当該レースの条件に合致するものを選定し，そこに上記アで算定した評価点を入力して合計評価点を算出する。

ウ 上記イで算出された評価点に基づき，前記(1)エのどの購入パターンに当てはまるかを判断した上，前記(1)オの購入基準に照らし合わせて買い目と1点当たりの購入金額を決定して馬券を購入する。

(3) 原告による実際の馬券購入

原告は、上記(1)及び(2)のような独自のノウハウに基づき、競馬の開催日数である年間104日、1日当たりのレースとして24から36レースの9割を超えるレースにおいて、競馬開催日1日当たり少なくとも数百程度の買い目について馬券を購入するなど、少なくとも1年間で2000回以上馬券を購入しており、購入金額は多いときで1日5000万円程度になることもあった。そして、現実に、平成17年から平成22年までの間、別表2-1ないし2-6の各「入出金履歴」欄の「②出金金額」欄のとおり1年を通じて馬券を購入しており、その合計額は72億円を超えており、また、別表2-1ないし2-6の各「入出金履歴」欄の「③差引金額」欄のとおり利益を上げている。競馬における払戻金の期待値は約75%であるところ、原告は上記のように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年から平成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る。

3 本件競馬所得は所得税法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以外の一時の所得」に該当しないこと

(1) 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であること

ア 前記2のとおり、原告は、特定のレースにおいて特定の買い目を当てることによって利益を出すのではなく、事前及び当日に得られる情報をもとに独自のノウハウに基づき分析を行い、的中率が低いと判断されるレースを除く1年間のほぼ全てのレースにおいて、独自のノウハウから導き出された購入すべき馬券を網羅的に購入することで、長期的観点から全体として利益を得ていた。また、原告自身が競馬場に出向くことはほとんどなく、テレビ放送（専門チャンネル）等から得られる情報を基に独自のノウハウを駆使し、機械的に6年間にわたり大量かつ継続的に馬券を購入していたものであり、原告にとって馬券の購入は、遊興的又は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。

そして、原告は、競馬を投資の対象として考え、1年間を通じてほぼ全てのレースにおいて、前記2のとおり、緻密な分析を行ったうえで着順の予測を行い、それに基づき馬券を購入し、現実には、平成17年から平成22年までの間、別表2-1ないし2-6の各「入出金履歴」欄の「③差引金額」欄のとおり利益を上げていたのであるから、原告の行為に、営利目的があることは明らかである。

イ また、原告は、1年間を通じてほぼ全てのレースにおいて、前記2のとおり、緻密な分析を行ったうえで着順の予測を行い、それに基づき馬券を購入するとともに、データの収集、分析も同時に行っており、そこで蓄積されたデータが、その後のレースにおける着順の予測の分析に用いられているから、原告において、各レースごとに着順の予測を行って馬券を購入し、その過程で得たデータを基に、その後のレースにおいても着順の予測を行い馬券を購入するという一連の行為は、正に継続的行為といえる。

ウ そして、原告の得た本件競馬所得の額から証明される極めて緻密な原告独自のノウハウが存在することや、原告が1年を通じて、かつ、複数年にわたって極めて大量、多額の馬券を購入してきたこと、そして、原告は、一般の競馬ファンとは異なり、前記2のとおり、諸要素を緻密に分析し、1回のレースで必ず利益を出すというのではなく、1年を通じて利益が出るように継続的行為（投資行為）を行っていたのである。競馬における一般的な払戻金の期待値である75%を基準にして計算した場合には、1年間で手元に残る金銭は全て無くなってしまふところ、原告は1年間で数千万円から数億円の利益を得ていることからすると、原告による馬券購入行為が他の一般の競馬ファンの馬券購入行為と全く異なることは明らかである。

エ このように、原告は、原告独自のノウハウに基づく予想を行って馬券を購入するという行為を反復継続して行っており、これら一連の予測行為に

基づく馬券購入行為が継続的行為であり、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。

- (2) 本件競馬所得と別件当事者の馬券の的中による払戻金が類似していること
- 原告の馬券購入行為の態様と別件当事者の馬券購入行為の態様とが異なる点としてコンピュータソフトを使用したか否かという点が挙げられるが、原告は、レース直前までの情報を独自のノウハウに組み込み予測行為を行い、着順を予想したうえで馬券を大量に購入することによって別件当事者以上の利益を得ていることから、コンピュータソフト以上に正確な分析を行っていたことは明らかである。

また、その規模及び態様については、原告は、事前及び当日に得られる情報をもとに独自のノウハウに基づき分析を行い馬券を購入した結果、別件当事者と同等又はそれ以上の回収率を実現しており、特に平成20年及び平成21年では原告の回収率の方が大きく上回っている。

したがって、本件競馬所得は、別件当事者の馬券の的中による払戻金との比較においても、雑所得であることが明らかである。

- 4 「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」に該当しないこと

「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」という要件は、担税力の観点から、非偶発的所得を一時所得から除外するための要件であるところ、一般的に、営利活動は偶然性を内在しているものであることからすると、上記要件の検討に当たっては、極めて偶然性の高い所得に限り、対価としての性質を有しないものと解すべきであり、このことは、単に「対価」と規定するのではなく、「対価としての性質を有するもの」と、広く対価性を認める要件となっていることから裏付けられる。

そして、原告は、前記1のような独自のノウハウにより、勝ち馬券を獲得するまでに必然的に介在すると思われる偶然性を科学的に排除することに工夫を

凝らした結果、偶然性（運）という要素を1割から2割程度までに減少させるまでに至っている。このことは、平成17年から平成22年までの間、別表2-1ないし2-6の各「入出金履歴」欄の「③差引金額」欄のとおりの利益を上げていたことから裏付けられる。

したがって、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。

5 小括

以上のとおり、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的所得」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。

第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

1 本件競馬所得が雑所得である場合

所得税法37条1項の規定する必要経費とは、業務関連性を有する支出であり、業務遂行に必要であれば業務関連性があると考えるのが所得税法の文言にも適合する解釈である。

原告は、独自のノウハウに基づく予測行為を行い、最終的に着順を予想した上で馬券を大量に購入するという態様により、反復継続して払戻金を得ており、これらの一連の継続的行為により現実に6年もの間毎年大きな利益を上げ続けたことから明らかなように、原告の行ってきた馬券購入行為は、様々なリスクを分析したうえで馬券を購入する投資業務といえる。そして、このような投資業務を行うに当たって外れ馬券は必然的に生じるものであり、原告は外れ馬券が生じることが織り込み済みで投資業務を行って利益を得ているのである。したがって、外れ馬券も含め購入した全馬券について、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について、払戻金を得るために「直接に要した費用」に該当することは明らかである。

2 本件競馬所得が一時所得である場合（予備的主張）

(1) 外れ馬券の購入代金が「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」であること

仮に本件競馬所得が一時所得に該当するとしても、所得税法34条2項は「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（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。）の合計額を控除」するとしており、原告は、1年を通じて独自のノウハウに基づき、分析を行って馬券を購入してきたことから、1年間に購入した馬券の全てが「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、一時所得の金額の計算上、総収入金額から控除されるべきである。

(2) 外れ馬券の購入代金を控除しないと担税力を超えた財産権を侵害する不当な課税となること

原告の平成17年から平成22年までの馬券購入代金の累計額は約72億6924万円、競馬による払戻金の累計額は約78億3782万円であるが、仮に、処分行政庁の主張するような課税が正確にされれば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となる。

しかるに、原告が、平成17年から平成22年までに競馬で得た利益（手元に残る金銭）は約5億6858万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。

以上