

の 研究 の

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——

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 研究の素材とする事案
 - II 大阪事件最高裁判決の判示内容についての分析
 - III 札幌事件東京地裁判決の妥当性
 - IV 「判例」の射程範囲からの検討
- 結びに代えて

はじめに

所得税法上の所得区分のうち、一時所得該当性が争点となることは極めて多い。例えば、親会社ストック・オプション訴訟においては、受給者が得た親会社ストック・オプションの権利行使益に係る所得区分につき、納税者側が一時所得に該当すると主張したのに対して、国側は給与所得に該当すると主張したが、最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決（民集 59 卷 1 号 64 頁）¹⁾ は、一時所得該当性を否定した。また、厚生年金基金の破たんに伴う分配金の所得区分が争点とされた事例においては、納税者側が退職所得該当性を主張したのに対して、国側は一時所得該当性を主張しており、東京高裁平

* 中央大学商学部教授，法科大学院兼担

成18年9月14日判決(判時1969号47頁)²⁾は、一時所得該当性を肯定した。これらは極めて有名とされる事案のうちの一部であるが、かように、一時所得該当性が争点となることが多いのは、その所得区分がバスケットカテゴリーであることに由来するのかもしれない。すなわち、一時所得の特徴は、本稿において明らかにするように、消極的要件で判定される点にあるといえよう(所法34①)。本稿で素材とする最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決(刑集69巻2号434頁。以下、単に「本件最高裁」ともいう。)³⁾も一時所得該当性が争点とされている。

本稿においては、争われることの多い一時所得該当性について、同最高裁判決から抽出されるべき一時所得該当性の課税要件について考えてみたい。その上で、同最高裁判決が類似の別事案に影響を与える射程範囲について考察を加えることとする。なお、筆者は、既に別稿において、札幌事件の国税不服審判所平成24年6月27日裁決(裁決事例集未登載)を素材として、一時所得の本質である所得源泉性について論じているので⁴⁾、ここでは、かかる所得源泉性の有する意義等の観点からの分析については触れない。

I 研究の素材とする事案

1. 大阪事件と札幌事件

勝ち馬投票券(以下「馬券」という。)の払戻金に係る所得税法上の取扱いを争う本件最高裁及びその原々審及び原審である、第一審大阪地裁平成25年5月23日判決(刑集69巻2号470頁)⁵⁾、控訴審大阪高裁平成26年5月9日判決(刑集69巻2号491頁)⁶⁾(以下、便宜的にこれらの事例を「大阪事件」という。)は刑事事件であった。本件最高裁は馬券の払戻金につき一時所得ではなく雑所得に区分されたとした上で、外れ馬券の購入費用の必要経費性を肯定した。また、この事件よりも更に多額の馬券購入(5年間で72億円を超える購入)を行っていた事案である東京地裁平成27年5月14日判決(裁判所HP)⁷⁾(以下、便宜的に原告の住所地から「札幌事件」という。)においても、一時所得該当性が争点となったが、同事件においては、大阪事件最高裁とは異なり一時所得に該当する旨の判断が示された。

ここでは、大阪事件最高裁判決の判示内容についての分析を行うとともに、札幌事件東京地裁判決の妥当性を論じることとしたい。

2. 大阪事件最高裁判決

大阪事件は、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案である⁸⁾。同事件は、当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得に当たるか雑所得（所法35①）に当たるか、外れ馬券の購入代金が所得税法34条2項にいう一時所得に係る収入を「得るために支出した金額」に当たるか、同法37条1項の必要経費に当たるか否かという法令の解釈に関する重要な事項が含まれている事件であったことから、最高裁は上告の受理を決定したものである。

最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決は、【最高裁判示①】「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。」とする。

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、一般的に馬券の購入行為が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り、また、購入の態様に関する事情を考慮して判断しなければならないとすると課税事務に困難が生じる旨主張していた。

この点につき、同最高裁は、【最高裁判示②】「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、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。」とし、【最高裁判示③】「また、画一的な課税事務の便宜等をもつ

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。よって、検察官の主張は採用できない。」としたのである。

そして、【最高裁判示④】「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。」とする。

II 大阪事件最高裁判決の判示内容についての分析

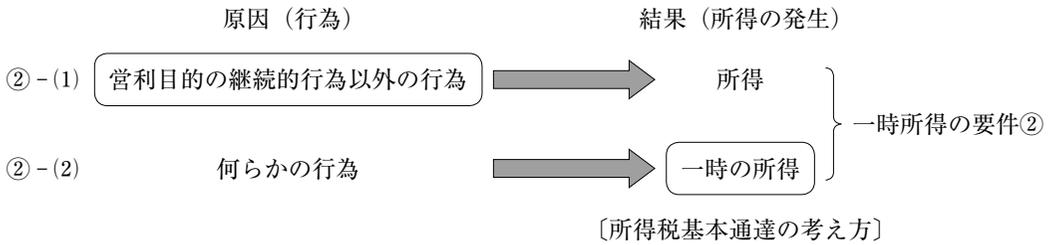
1. 一時所得の課税要件

一時所得の課税要件は、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以外の所得であること、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること、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、である（所法34①）。

ここで、当該課税要件である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であること」について、前半の「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」以外の所得であること（②-（1））と、後半の「一時の所得」であること（②-（2））に分節して読むことが可能かどうか問題となる。すなわち、②の要件を②-（1）と②-（2）に分けて解した上で、所得発生の原因や行為性に着目をして、営利を目的とする継続的行為ではない行為から生じた所得であること（②-（1））、その一方でそのような行為性の問題とは切り離して、それとは別に、結果たる所得の性質に着目をして一時の所得であること（②-（2））のいずれの要件をも充足しなければ②の要件を満たさないと解釈すべきかという点が問題となる。

私見としては、②の要件は分節して解釈すべきであって、一時所得とは、少なくとも、「営利を目的とする継続的行為以外の行為」から生じた所得でなければならないし（②-（1））、また、そのことに加えて、そこから発生する所得は、「一時の所得」でなければならない（②-（2））と考える⁹⁾。

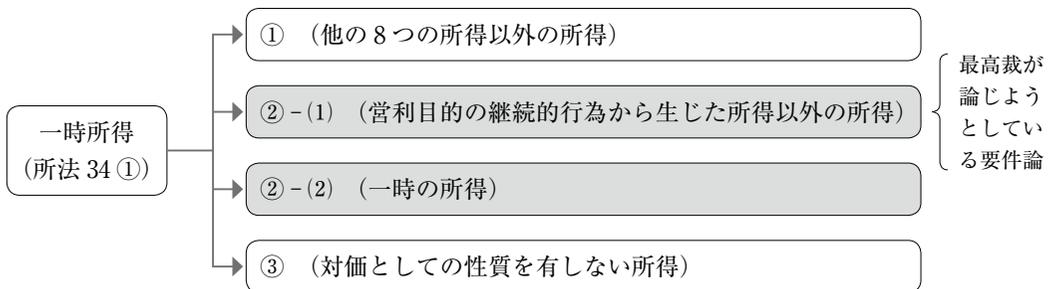
図表 1



この点、最高裁は、【最高裁判示①】において、「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」とした。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の所得」が一時所得に該当するとしたのではなく、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」が一時所得に該当しないとしたのである。これは、前述の見解（図表 1 の②-(1)）と同様である。換言すれば、一時所得に該当するために充足しなければならない要件を、①（他の 8 つの所得以外の所得）、②-(1)（営利目的の継続的行為以外の行為から生じた所得）、②-(2)（一時の所得）、③（対価としての性質を有しない所得）の 4 つと考えていることを意味する。

そこでは、「一時の所得」であるから一時所得に該当するというように、営利目的の継続的行為性にこだわらずに、いわば結果（所得の発生）の側面から一時所得該当性を考える捉え方とは異なる要件論が示されている。つまり、「行為」に注目し、営利を目的とする継続的行為から生じた所得である以上、たとえそれが「一時の所得」であったとしても一時所得には当たらないのである。かように考えると、そもそも、当たり馬券の払戻金は本来「一時の所得」（要件②-(2)）であるから一時所得に該当するものとする馬券の所得発生の本来的な性質に従った理解（購入者の営利目的や継続的行為性（要件②-(1)）を考慮しない理解）は、所得税法 34 条 1 項の要件論からは導出できないのである。

図表 2



2. 「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」該当性

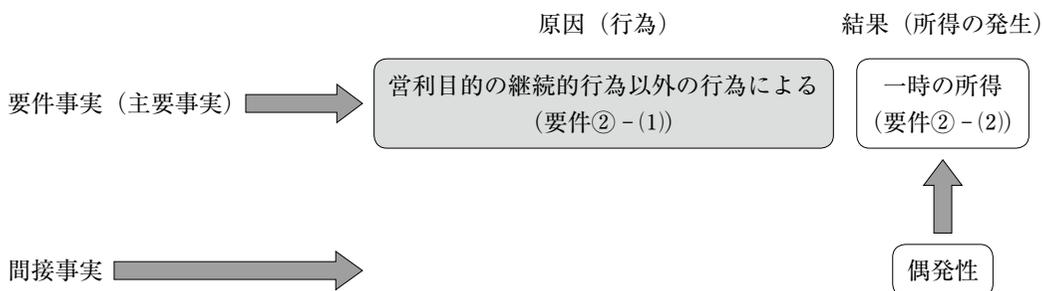
(1) 「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」と「一時の所得」

最高裁が【最高裁判示①】で述べるとおり、問題の核心は、「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（要件②-(1)）の判断ということになる。この解釈こそが最高裁がいうとおり「文理に照らし」た妥当なものであるといえよう。そして、最高裁は、この点につき、「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」べきであるという。ここでの重要な説示は、諸事実の「総合考慮」による判断という点である（この点については後述する）。

さて、【最高裁判示②】では、「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」として、所得税法の趣旨、目的、行為の具体的な態様によって判断すべきとしたが、いかなる場合に一時所得に該当しないと解すべきかは、この【最高裁判示②】からは具体的には明らかではない。明確に述べているのは、「当たり馬券の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。」という点である。

これは、当たり馬券の払戻金の本来的な性質が、「一時の所得」であるからといって、そのことが営利目的の継続的行為以外の行為から生じた所得を意味するわけではないとの説示と理解することができる。すなわち、要件②-(2)を要件②-(1)と混同してはならないとし、要件②-(2)が充足されていることをもって、要件②-(1)が充足されると理解すべきではないというのである。

図表 3



そもそも、最高裁は、要件②-(1)を論じようとしているのであって当たり馬券の偶発性の議論は、要件②-(1)の問題とは峻別されるべきとしているので、あくまで最高裁は、当たり馬券の払戻金の本来の性質である一時性や偶発性を要件②-(2)の間接事実と捉えているとみるべきであろう。

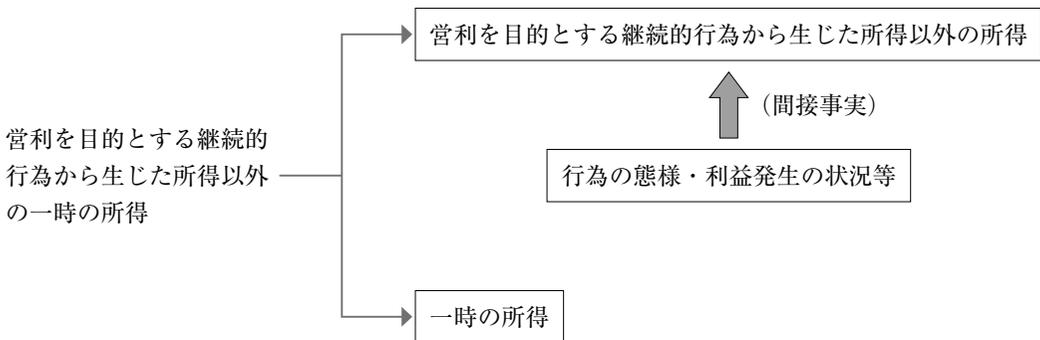
(2) 営利目的性と継続的行為性

最高裁は、所得税法 34 条 1 項及び同法 35 条 1 項を示すのみで、次に「したがって」として【最高裁判示①】を導出している。すなわち、ここに述べる最高裁の説示の根拠は所得税法の 2 つの条文だけということである。

改めて【最高裁判示①】で着目したいのは、最高裁が示す「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得」が一時所得の課税要件であるから、これに該当しなければ、すなわち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であれば、雑所得に該当するとしている点である。

さらに、最高裁は、かかる「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という要件事実を間接事実によって基礎付けることを論じている。すなわち、最高裁は、「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」としているのである。この総合考慮における間接事実(事情)の素材として、ここでは、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」(以下「行為の態様」という。)と「利益発生規模、期間その他の状況」(以下「利益発生の状況」という。)等の事情を掲げている。

図表 4



最高裁が、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」を基礎付ける間接事実として、行為の態様や利益発生の状況を抽出するに至っているのはなぜであろうか。この

疑問に対する糸口が「文理に照らし」という表現であろう。つまり、所得税法 34 条 1 項の文理に照らせば、「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、① 営利目的性と②継続的行為性のいずれもが充足される必要がある。そして、① 営利目的性を基礎付ける間接事実として利益発生の状況、② 継続的行為性を基礎付ける間接事実として行為の態様という 2 つの重要な間接事実を提示しているのではないかとの分析が可能かもしれない。

そうであるとする、「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、「営利を目的とする行為から生じた所得」と「継続的行為から生じた所得」の 2 つに分解することが可能となるであろう。そのように解すると、所得税法 34 条 1 項に規定する一時所得該当性の要件は次のように整理し得る。

- (i) 他の 8 つの所得以外の所得
 - (ii) 営利を目的とする行為から生じた所得以外の所得
 - (iii) 継続的行為から生じた所得以外の所得
 - (iv) 一時の所得 (要件② - (2))
 - (v) 対価としての性質を有しない所得
- } (要件② - (1)をさらに分解)

上の 5 つの要件をすべて満たしたものが一時所得に該当するという理解になる。

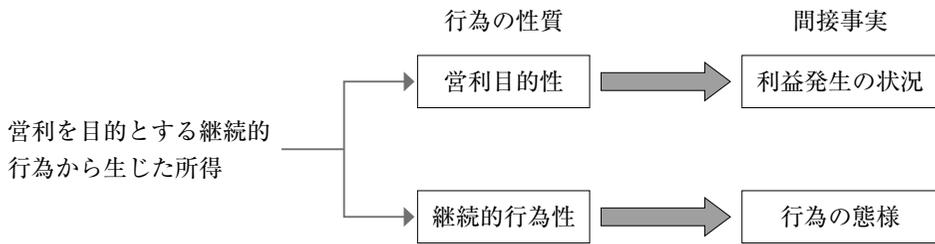
この要件抽出の考え方が妥当とした上で、上記(ii)及び(iii)の要件に限ってみれば、次のような解釈が展開されよう。

- (a) 営利目的の非継続的行為 から生じた所得 → 雑所得
- (b) 非営利目的の非継続的行為 から生じた所得 → 一時所得
- (c) 非営利目的の継続的行為 から生じた所得 → 雑所得
- (d) 営利目的の継続的行為 から生じた所得 → 雑所得

そして、この(a)ないし(d)が示す要件につき、その行為の性質についてどのように判断するかという点を最高裁の説示に合わせて考えると、営利目的行為であるか否かは利益発生の状況によって判断し、継続的行為であるか否かは行為の態様によって判断することになりそうである。

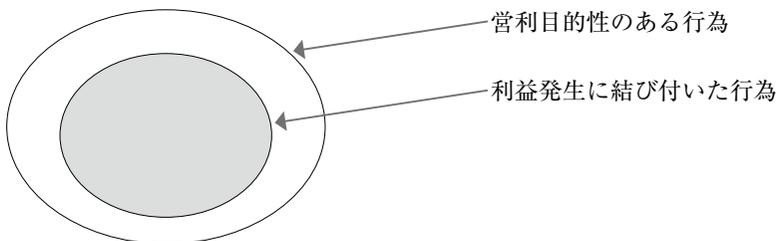
かように要件を分解することができるとする、(a)ないし(d)のうち、一時所得に該当するのは、(b)の「非営利目的の非継続的行為」から生じた所得のみということになる。そして、この理解を前提に、間接事実との関係を表したのが次の図表 5 である。

図表 5



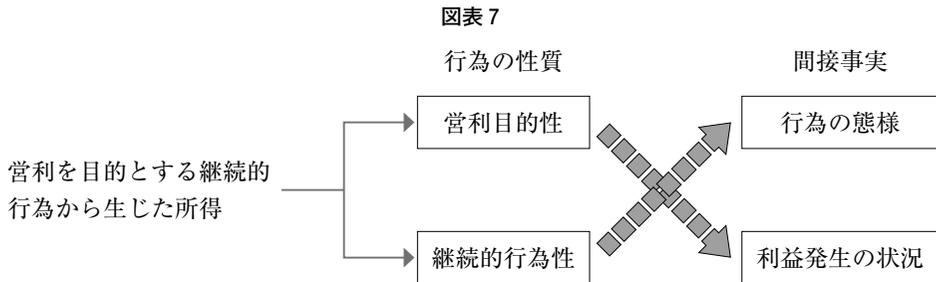
このように、営利目的性とは利益発生状況によって基礎付けられる要件であるということになるが、そのことは、利益の発生という結果から、営利を目的としていたかどうかを判断するということの意味するのであろうか。なるほど、そのような客観的な観点から営利目的性の有無を判断することに一定の理解を示すことも可能であるが、所得税法 34 条 1 項は「営利を目的とする」と規定しているのであって、あくまでも営利を目的としていれば、その要件は充足するはずである。営利を目的としていたが、結果としての利益に結び付かなかった投資等もあり得ることを考えると、利益発生状況という投資等の結果から営利目的性を判断するというのは、所得税法 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。文理上は、必ずしも利益発生に結び付かなくとも、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。

図表 6



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。しかしながら、最高裁は、「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……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」として、「行為の態様」に続けて

「利益発生状況」を示しているのである。



このように考えると、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。最高裁が、図表7のようにわざわざ袈裟懸けとなるような説示を展開したとみるのは難しいように思われる。

そもそも、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以外」の所得を一時所得の要件の1つと規定しており、「継続的行為（ただし営利を目的とするものに限る。）」と解釈の方が素直ではあるまいか。そして、最高裁が「文理に照らして」としているのであるから、このような解釈によっているとみるべきであろう。

すると、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という要件をことさら「営利目的性」と「継続的行為性」の2つの要件に分離した上で、それらについて別々の間接事実を提示したということではないと解される。すなわち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という要件につき、行為の態様や利益発生状況等から「総合判断」するとしているにすぎないとみるべきであろう。したがって、営利目的性を利益の有無という結果で眺めようとしているのではなく、利益発生状況はあくまでも、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」の判断を基礎付ける間接事実の1つであるということである¹⁰⁾。利益発生状況は、ともすれば、営利目的性にのみ基礎付けられる間接事実であるようにも思われるが、最高裁は、少なくとも、そのような理解を示しているとは到底思われないのであって、利益発生状況は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」全体の間接事実であるとするべきであり、継続的行為性をも基礎付ける間接事実となろう。

もっとも、ここでは、最高裁で判示された行為の態様と利益発生状況を2つに分けて、それぞれを「営利目的性」の間接事実、「継続的行為性」の間接事実と捉えることまでも最高裁判決から読み解くことには無理があると述べているにすぎない。「営利

を目的とする継続的行為」を営利目的性と継続的行為性に分解することを否定しているわけではない。むしろ、丁寧に文理に照らして法条の解釈を展開すべきであり、それを前提とした上で判断を行うべきである。最高裁によれば、「営利を目的とする継続的行為」(d)を課税要件として理解し、そこから生じた所得が雑所得となり、それ以外の「営利を目的とする非継続的行為から生じた所得」(a)や、「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」(c)が一時所得又は雑所得に該当するという結論になろう。

- (a) 営利目的の非継続的行為 から生じた所得 → 一時所得又は雑所得
- (b) 非営利目的の非継続的行為 から生じた所得 → 一時所得又は雑所得
- (c) 非営利目的の継続的行為 から生じた所得 → 一時所得又は雑所得
- (d) 営利目的の継続的行為 から生じた所得 → 雑所得

そこに、「一時の所得」要件が加わって、更なるふるいにかけてみるとすれば、次のようになるのであろうか。

- (a) 営利目的の非継続的行為 から生じた所得 + 一時の所得 → 一時所得
- (b) 非営利目的の非継続的行為 から生じた所得 + 一時の所得 → 一時所得
- (c) 非営利目的の継続的行為 から生じた所得 + 一時の所得 → 一時所得
- (d) 営利目的の継続的行為 から生じた所得 + 一時の所得 → 雑所得

しかし、「営利を目的とした継続的行為から生じた所得」は雑所得に該当するが、「営利を目的とした継続的行為から生じた所得」以外の所得が雑所得に該当しないという上記の結論を導出することは妥当ではない。すなわち、ここで、「一時の所得」要件(要件②-(2))のスクリーンにかけられるのであるが、「営利を目的とした継続的行為から生じた所得」が雑所得と規定されているのではなく、「営利を目的とした継続的行為から生じた所得以外」の「一時の所得」が一時所得に該当すると規定されていることからすれば、上記に代えて、次のような理解が整合的であろう。

- (a) 営利目的の非継続的行為 から生じた所得 + 非「一時の所得」 → 雑所得
- (b) 非営利目的の非継続的行為 から生じた所得 + 非「一時の所得」 → 雑所得
- (c) 非営利目的の継続的行為 から生じた所得 + 非「一時の所得」 → 雑所得
- (d) 営利目的の継続的行為 から生じた所得 → 雑所得【最高裁】

【最高裁判示②】が「当たり馬券の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。」としているところからすれば、「一時の所得」要件を否定しているわけではないし、他の判示箇所において「一時の所得」に当たらないとしているわけでもないにもかかわらず、雑所得該当性を判示していることからすると、(d)のことを説示したといえよう。

また、【最高裁判示③】は、「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として、課税事務の便宜性の点からは、一時所得の課税要件は説明し得ない旨を説示している。すなわち、課税事務の便宜性は要件②-(1)判断の事情（間接事実及び補助事実）になり得ないとするのである。

3. 網羅的購入

(1) 最高裁判決の射程範囲

最高裁は、【最高裁判示④】において、「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」、かかる払戻金は雑所得に当たるとした原審判断を正当なものとしている。

このように、大阪事件最高裁判決は、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」をしているような「本件事実関係の下」での雑所得該当性を論じているのであるが、ここでは、個々の馬券の的中に着目して購入しているケースを排除しているのではなく、当該事案が単に「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」事例であったということ以上の意味はないのである。最高裁は全レースの購入が一時所得非該当性を否定すると論じているわけではないのであるから、「個々の馬券の的中に着目しない」購入の場合の一時所得非該当性を否定した判決であると読む必要はない。

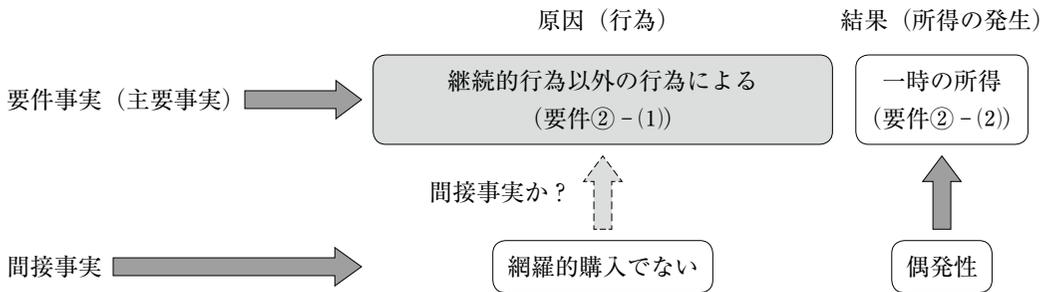
(2) 網羅的購入は継続的行為性の間接事実か

大阪事件が網羅的購入の事例であることから、この点のみを殊更に強調して、かかる最高裁判決が網羅的購入の場合においてのみ一時所得該当性が外れるとの判断を示したものと理解することは妥当であろうか。

ここで問題となるのは、要件②-(1)を打ち消す営利目的の継続的行為性である。なる

ほど、この点、名古屋高裁金沢支部昭和43年2月28日判決（行裁例集19巻1=2号297頁）が、「一回的な行為としてみた場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが連続して継続的行為となるに及んで所得源泉とみられるに至る場合即ち所得が質的に変化する場合のあることも否定することはできない。」としているとおり、連続することにより継続的行為となるかどうか重要であって、そのことを判断する要素として、全てのレースを購入しているという網羅的購入という事実が、営利目的の継続的行為性を肯定することに繋がり得るかもしれない（大阪事件が全てのレースを購入していたというわけではない。）。

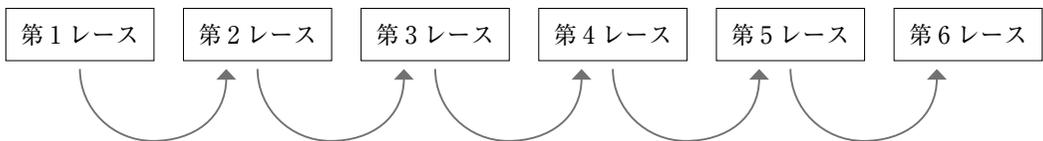
図表8



そこで、網羅的購入とまではいえない購入形態による所得という具体的事実は、要件②-1の「営利を目的とする継続的行為以外の行為から生じた所得」であることを基礎付ける間接事実となり得るか否かについて考えてみたい。結論から先に述べれば、筆者は否定的に考える。その理由は次のとおりである。

要件②-1を消極的に裏付ける「継続的行為」とは、全てのレースの馬券を購入するという意味での継続性のみをいうのであろうかという疑問が生ずるからである。

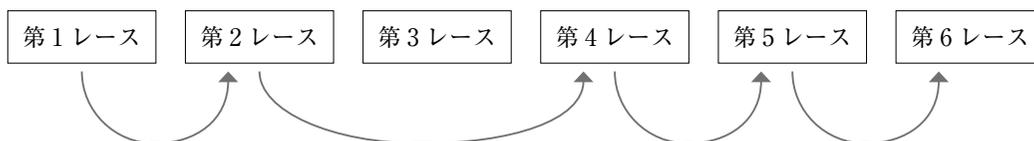
図表9



なるほど、かような網羅的な購入形態は継続的行為といえるように思われる（図表9）。さりとて、全てのレースにおいてこのような購入がなければ継続的行為とはいえないと認定されるべきであろうか。例えば、図表10のような購入形態は継続的行為で

あると認定し得ないとすると、その積極的な理由が判然としない。

図表 10



第3レースの購入がないと継続的行為に該当しないということになるのであろうか。第1レースの結果が第2レースの結果に影響を及ぼし、第2レースの結果が第3レースの結果に影響を及ぼすという連鎖の中での投資行動というのであれば、かような意味での連続性が重視されるという意味が分からなくもない。しかし、各レースはそれぞれ独立しており、前のレースの結果が次のレースの結果に直接の影響を及ぼすものではないのである。

さすれば、各レースの連続性を前提とする必要はないのであり、全てのレースを購入しなければ経験則的に継続的行為とはいえないと働きかける性質のものではないと思われる。

すなわち、網羅的購入とまではいえない購入という具体的事実は、主要事実の一部である「継続的行為」該当性の判断において何ら経験則に否定的に働きかけるものではないので、間接事実たり得ないと考えるべきであろう。これは、レースごとの問題のみならず、同様に考えれば、毎日あるいは毎週の投資が連続しなければならないのかどうかという点でも同じである。

Ⅲ 札幌事件東京地裁判決の妥当性

1. 東京地裁平成27年5月14日判決の判示内容

大阪事件と極めて近い時期に札幌においても類似の事例が発生した。この札幌事件は、原告である納税者が馬券の払戻金について雑所得として申告したところ、課税庁は一時所得に該当するとして更正処分を行ったというものであるが、購入規模は、大阪事件のそれを遥かに上回るものであった。札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決は納税者の請求を排斥したため、事件は東京地裁に持ち込まれることとなった。

東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決は、【東京地裁判示①】「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慮すべきであるから、馬券的の中による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（別件最高裁判決〔筆者注：大阪事件最高裁判決のこと〕参照。）」

【東京地裁判示②】「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……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。」

【東京地裁判示③】「そして、競馬は公営賭博であり、馬券的の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」点を踏まえると、多額の購入や多額の利益を得ていたことのみから直ちに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はいえないなどと説示し、一時所得に該当すると判断した。

2. 東京地裁判決への疑問

(1) 一時所得の「一時の所得」要件重視への疑問

東京地裁判決の上記判示内容については次のような疑問が生じるところである。

競馬が本来偶発性に支配されたものであるなどとする【東京地裁判示③】の考え方は、それこそ、【東京地裁判示①】において自ら否定する本来的な性質論であり、購入者の行為性を軽視するものであるが、これは一時所得の課税要件である継続的行為性要件（要件②-(1)）を没却し、「一時の所得」要件（要件②-(2)）のみを強調する考え方であり、上述したように、大阪事件最高裁判決を基に分析したところからすれば疑問なしとしない。また、【東京地裁判示③】では、要件②-(2)と要件②-(1)は明確に区別されていないことが分かる。これは、前述のとおり、大阪事件最高裁判決の説示に合致するものではない¹¹⁾。「本来的に偶然性を排除することができない」ことが、なぜ一時所得該当性

を肯定することにつながるのでしょうか。おそらく、それは、東京地裁が「偶然性」を要件②-(2)の要件事実である「一時の所得」の間接事実であると解しているからではなからうか。なるほど、一時所得の性質論において偶発的所得などとして説明されるのもおそらくそこに理由があるのであろう¹²⁾。本来的な性質論に基づく判断の是非を措くとすれば、要件②-(2)にいう「一時の所得」の間接事実として偶発性を理解することは妥当であると思われる。もっとも、再説すれば、結果としての「一時の所得」であることは一時所得要件②のうちの一部であるから、この点のみを強調することはできないというべきであろう。そうでないと、一時所得の要件②を要件②-(1)と要件②-(2)に分節している【最高裁判示①④】に反することになる。

また、大阪事件最高裁は、前述のとおり、要件②-(1)の「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」とし諸事実の「総合考慮」によるべきだとしているが、札幌事件東京地裁は、この点について、最高裁の論じる「総合考慮」については、いったん引用を行ったものの、実際の判断のレベルにおいては、「具体的な態様も考慮」などと最高裁よりもより狭く判断要素を解しているようでもあり、この点についても疑問が残る。

(2) 原告の購入方法の評価

イ 網羅的購入は一時所得の要件となり得るか

また、東京地裁は、原告の主張する馬券の購入方法について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、機械的、網羅的なものであったか否かについては不明であるとし、「どのように馬券を購入するのかを個別に判断していた」と認定した上で、そのような購入が「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」とする。しかし、この点については、2つの疑問が惹起される。すなわち、第一に、個別に判断して購入するという行為がなぜ一時所得該当性を肯定する方向に働くのかという疑問であり、第二に、一般的な競馬愛好家との大きな差異とは何を論じようとするものなのかという疑問である。

ロ 偶発性の排除（要件②-(2)について）

札幌事件の原告が行っていた行為は、あくまでも自己の知見やデータに基づきレースを予測し、その予測により馬券の払戻金を得ようとする行為である。これまでの知識や経験に裏付けられたノウハウ及びデータ解析分析能力を駆使した、コンピュータ処理に

基づく購入行為である。単なる偶発性に寄りかかっていたものではなく、むしろ、投資とリターンを分析した上で、レースによっては、原告の独自の観察眼で購入しない場合もあるのである。全国全レースの馬券を購入していたかどうかという点は、一時所得非該当性の重要な間接事実にはなり得ないし、むしろ利益を得るために自己の計算に基づく購入行為を行っていたのである。平たくいえば負ける勝負には参戦しない方が「より計算高い」のである。

仮に全てのレースの購入があった場合にのみ一時所得ではなく雑所得に該当するなどとする解釈があるとするれば、せいぜい、そのような購入行為が自己の「危険」という規模の論点を確認するための考慮要素とはなり得ても、自己の「計算」という点からすれば微妙である。なるほど、月間数レースのみの購入にとどまる場合には、その結果に偶発性が影響を及ぼすことは避けられないように思われることからすれば、大規模なレベルの購入を前提として、更に偶発性の排除を図るという行動パターンはあり得るのであろう。しかし、一定程度の購入規模以上になれば偶発性が減殺されるとはいっても、その効果がどの程度のものであるのかは疑問である。他面で、大阪事件がそうであったという意味ではないが、盲目的な、いわば、やみくもな全レース購入という手法こそむしろ偶発性に依拠しているといえるのではなからうか。かように考えると、全レース購入であることが偶発性を排除することを意味しないのは明らかである。

有価証券等の投資所得が譲渡所得・事業所得・雑所得のいずれに該当するかということの検討においては規模の議論こそあれ、網羅的購入の有無などは判断要素にならないのである。

ハ 営利目的性（要件②-(1)について）

営利目的性を有するということは、外れ馬券の購入を少なくし、効率のよい当たり馬券の購入を指向することでもあるので、上記の偶発性の排除と同様、より自己の計算に基づく判断が要求されるような予測及び購入行為が前提となると考えられる。単純に全国の全レースを購入するというのではなく、より高度な計算に基づく予測・購入行為が展開されているとするれば、むしろそのことをもって営利目的性を肯定すべきと考える。したがって、網羅的購入でないことが営利目的性を否定する要素とはならないというべきであろう。

ニ 継続的行為性（要件②-(1)について）

継続的行為を維持するためには、一定の利益発生状況が担保されている必要がある

と考える。それは、前述の分析のとおり、【最高裁判示②】が「利益発生の状況」をも継続的行為性の判断要素に掲げていることから明らかである。

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以外の所得であること」を一時所得の要件としている（要件②-(1)）が、この要件該当性を判断するに当たって、東京地裁のいう「どのように馬券を購入するのかを個別に判断していた」ことが同要件該当性を否定する根拠となり得る理由が判然としない。「どのように馬券を購入するのかを個別に判断していた」としても、かかる判断によって、継続的に予測・購入行為を行っていることが、何故、「継続的行為から生じた所得」を否定することになるのであろうか。同地裁は、文理解釈を是とする判断を展開したが、文理解釈から如何にして「どのように馬券を購入するのかを個別に判断していた」場合が一時所得に該当するという理屈を導くのが判然としないように思われるのである。そこにあるのは、次の「一般的な競馬愛好家」との差異という判断メルクマールであろう。

ホ 一般的な競馬愛好家

東京地裁は、札幌事件を全レース購入ではない事例であると位置付けた上で、全レース購入のような網羅的購入の場合のみが一時所得に該当しないものと結論付け、その理由として、そうではないケース（個別判断によって購入するケース）は一般的な競馬愛好家の馬券購入と大差がないためとしている。しかしながら、理論的には、前述のとおり、そこにいう網羅的購入形態は、要件②-(1)の間接事実ではないと考えるし、むしろ偶発性に依拠する局面があり得ることを考えると、要件②-(2)の間接事実にもなり得ない。そうであるとすれば、単に、網羅的購入形態というメルクマールは行政執行上の防波堤の意味しか有しないと思われる。すなわち、一般的な競馬愛好家が個別判断を行っていることとの大きな差異を見出さなければ、行政執行が困難になるという配慮が働いたのであれば、その意味するところを理解することもできるが、残念ながらそれは課税要件論ではない。【最高裁判示③】が否定した、「課税事務の便宜性」の問題を一時所得の課税要件の解釈の中に持ち込もうとしていると論断されるべきである。一般的な競馬愛好家と同様であるか否かは、例えば、有価証券等の投資所得が譲渡所得・事業所得・雑所得のいずれに該当するかの検討において持ち込まれはしないのと同様に考えるべきであろう。

もっとも、そもそも札幌事件はその購入規模においてみれば、明らかに（大阪事件以上に）一般的な競馬愛好家の馬券購入とは異なるのである。

馬券購入が趣味・娯楽であるかどうかという点や射こう的行為であるという点が議論の俎上に載ることもあるが、所得税法は趣味・娯楽の有無で所得区分を決定させることを要請していない。所得税法において、趣味・娯楽の目的で所有する資産（所令178①二）や射こう的行為の手段となる動産（同①一）が生活に通常必要でない資産に該当すると規定されてはいるが、所得区分の要件にはこのような判断要素は登場しないのである。趣味や娯楽で行っていた投資が、営利目的性や継続的行為性を否定することにはならないし（要件②-(1)）、「一時の所得」の要件（要件②-(2)）を否定することにもならないのである。

加えて、租税法律主義の下、法律から導出できない課税要件に従った判断が展開されるとすれば、大きな問題であり、また、大阪事件最高裁判決のいうように所得税法の趣旨をも織り込んだ「総合考慮」によるべきであるとするのであれば、担税力に従った課税を行うとする同法の本旨が意識されるべきではなかろうか¹³⁾。

札幌事件の原告は、各レース及び各馬券の購入（IPAT方式によりPAT口座を利用した購入）の過去の実績から、様々な要素を組み合わせる継続的に観察をして一定の規則性を予測して馬券を購入しているのであるが、かかる行為は、通常の競馬の予想をはるかに超えるレベルでなされており、科学的な分析と経験により得られた知見に基づく判断による、システムチックな規則的投資行為を行っていた。そこには客観的にみて、ノウハウに裏付けられた投資行為としての資料収集、資料分析、コンピュータ解析、膨大な量の馬券購入といった営利を目的とした継続的行為が存在するように思われるのである。

IV 「判例」の射程範囲からの検討

1. 大阪事件最高裁判決から抽出される「判例」部分

大阪事件最高裁判決は、理由づけ命題において、「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、検察官の控訴理由に対して、「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。」としている。その上で、結論命題において、「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。」との判断を下した。

ここで、判例とされるべき先例拘束力のある法的判断の部分はどこかという点に関心を寄せる必要があると思われる。

この点についての意見には、そもそも理由づけ命題に判例があるとする見解から、結論命題にこそ判例があるとする見解など種々のものがあり、一概に確定しづらい。

理由づけ命題に判例があるとする見解には、理由づけ命題のうち、結論を直接導き出す命題こそが判例となり得るとの見解が有力である。すると、前述の、「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。」とする部分や、「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。」とする部分が判例であるとみることができるとする部分がある。

これに対して、結論命題こそが判例だとする見解からすれば、「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」とする部分が判例であるということが出来る。

2. 最高裁の結論命題の判例性

上述のとおり、最高裁判決の結論命題にこそ判例性が認められるとする立場に立つと、「馬券を自動的に購入するソフトを使用して」購入していること、「独自の条件設定と計算式に基づいて」購入していることや、「個々の馬券的の中に着目しない」購入方式であることが、判例の射程範囲を画することになるのかという点が問題となる。すなわち、「馬券を自動的に購入するソフトを使用して」馬券を購入している場合、「独自の条件設定と計算式に基づいて」馬券を購入している場合や、「個々の馬券的の中に着目しない」購入方式で馬券を購入している場合以外のケースにおいては、この最高裁判決の射程は及ばないと極めて狭く解すべきなのかという問題関心が惹起される。これは、大阪事件最高裁判決の後に、所得税基本通達の改正がそのような理解をしているのではないかと強く窺わせる方向でなされたことから生じる疑問である。すなわち、所得税基本通達 34-1 《一時所得の例示》は次のように通達を改正している。

所得税基本通達 34-1

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的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。

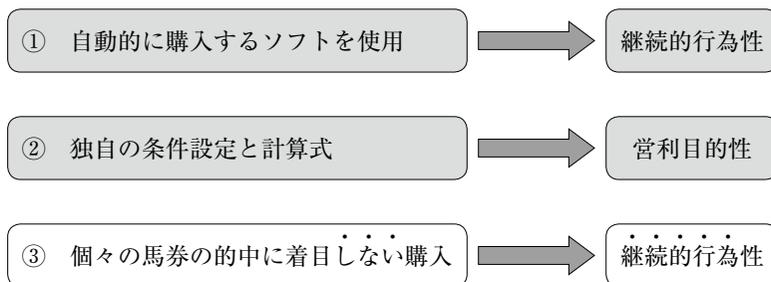
以下、この点について考えてみたい。

大阪事件において最高裁は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かを、行為の態様や、利益発生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いる¹⁴⁾。このことからすれば、あくまでも、「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」いることや、「個々の馬券の的中に着目しない」購入方式であることは判断要素の1つにすぎないと理解していると思われる。すなわち、私見としては、レイシオ・デシデンダイとなる部分は、【最高裁判示①】の部分、「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。」の部分であると考え¹⁵⁾。

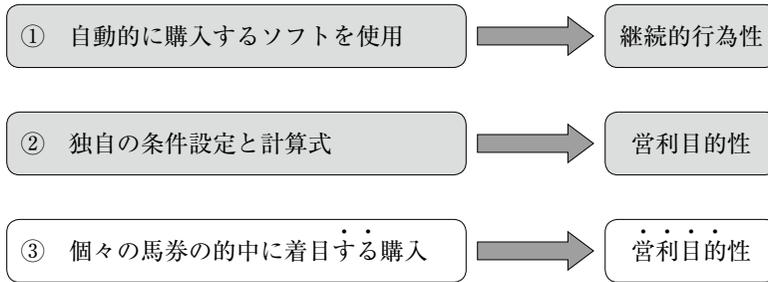
本件馬券の事案において議論されているのは、一時所得か雑所得かであり、その判断の決め手となる「営利を目的とする継続的行為」に該当するか否かを論じるに当たって、「馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して」いることや、「個々の馬券の的中に着目しない」購入方式であるか否かは重要なファクターであるとは到底いえない。

なるほど、「馬券を自動的に購入するソフトを使用」していたことは継続的購入を判断するに当たって、判断の有無を介入させずに機械的に次のレースを購入することを意味づけるようにも思え、継続的行為であることをうかがわせる1つのファクターとはなり得よう。また、「独自の条件設定と計算式に基づ」き、馬券を購入するための独自の計算によってなされたものであるという点では、営利を目的とした行為であるということをうかがわせる1つのファクターであったともいえる。加えて、「個々の馬券の的中に着目しない」購入方式であることは、継続的購入行為であることをうかがわせる1つのファクターであったともいえよう。



この3つの要素のうち、③個々の馬券の的中に着目しない購入が継続的行為性を判断するファクターとなり得るという点に理解を寄せることができるとしても、他面、個々

の馬券の的中に着目をしないう購入というのは、営利目的性という判断要素にはマイナスの効果を招来することになりはしないか。別言すれば、個々の馬券の的中に着目しないということは、営利目的の見地からみると必ずしも得策ではない。情報を精緻に分析して、よりの中率をアップさせることの方がより、営利目的性という点では重要であると思われるからである。



このように考えると、個々の馬券の的中に着目しない購入は継続的行為性を肯定することにはなっても、営利目的性を否定する効果を帯有しているのであって、所得税法34条1項にいう「営利を目的とする継続的行為」を認定するためのファクターとしての重要性は乏しいと思われるのである。

ところで札幌事件については、②「独自の条件設定と計算式」によって購入馬券数等を検討していたという点の認定がなされているから、②の要素について検討を加える必要はなさそうである。では、①の要素についてはどうであろうか。「自動的に購入するソフト」を使用することが、継続的行為性を基礎づける限定的な要素でないのは明らかである。そのようなソフトを使用せずとも、それと類似の購入の場合に継続的行為性を否定することは妥当ではなかろう。あくまでも自動的に購入するソフトを使用していたケースでの判断であるから、一定のシステムティックなやり方による継続的購入があった場合に類似ケースとして考えることは十分に可能であるというべきである。

結びに代えて

金子宏教授は、「裁判所の判決は、具体的な争訟の解決を目的とするが、その理由中に示された法の解釈が合理的である場合には、それは先例として尊重され、やがて確立した解釈として一般に承認されるようになる。このような一般的な承認を受けるに至っ

た裁判所の解釈を判例というが、判例も租税法の法源の一種である。」とされる。この見解が示唆するところは、判例が先例であるということである。川島武宜教授は、「『判例』（裁判上の先例という意味での）という現象は、社会的行為の先例という一般的現象の一種であり、そうして後者は、次のような社会的事情を前提としていると考えられる。」とされ、「すなわち、それは、(イ)もし社会的行為が類似の状況における先例に従わないで行なわれるとするならば、その社会的行為によって影響をうける当該社会の構成員が不安定な状態におかれる（言い換えれば、当該の社会的行為の予見が不可能になる）という事情、および、(ロ)当該の社会的行為の主体と、それによって影響をうける他の社会構成員と、のあいだに或る程度の力の均衡があり、その結果として、その社会的行為の主体がそのような力関係によって何らかのしかた、何らかの程度でその社会的行為について抑制されざるを得ないという事情、が存在する場合に成立すると考えられる。〔下線筆者〕」とされる¹⁶⁾。同教授は、判例を裁判所の先例として位置づけて研究することの意義は予見可能性を担保することにあるとされるのである。

また、川島教授は、「判例という規範情報は、過去の裁判の中に ready-made の規範情報として存在するのではなく、類似の事件は同様に処理（裁判）されるべきだという基本的価値観に立脚して、個別具体的な事件からの抽出によって一定の事件事実（fact of the case）とその法的処理とを構成する、という思考作業を行なうことによって作り出されるものである。」とされるのである¹⁷⁾。

なぜ判例に法源性が認められるのかという点に鑑みれば、それが先例となり、人々の間に法的確信が生まれるからであろう。そして、そこには類似事案に対する予見可能性の担保という要請が働いているのである。すなわち、判例の射程範囲は、予見可能性を担保するという意味における事案の類似性を前提とした上で論じられるべきであることはいうまでもない。

中野次雄教授は、厳格な先例拘束の制度の下で判例の射程範囲をなるべく狭くし、後の裁判所の自由な判断の余地を残そうとするイギリス型の政策的な考慮による判例の射程範囲論は我が国には妥当しないと主張される。その上で、同教授は、「少なくともわが国の場合、判例の射程範囲を特に狭めなければならない事情があるとは思われない。」と論じられる¹⁸⁾。なるほど、類似性を極端に狭めることは予見可能性の担保の要請から離脱することを意味するのであって、判例に法源性を認めるそもそもの趣旨を没却することにもなりかねないというべきであろう。

判例の解釈適用においても類推適用が働くことは一般に理解されている。判例の射程範囲を、その趣旨を踏みにじっていたずらに拡張することは許されるものではないが、

他面、必要以上に個別具体的な範囲に狭小化することも妥当ではないのは当然である。

注

- 1) 判例評釈として、塩崎勤・民事法226号94頁、吉村政穂・租税判例百選〔第4版〕70頁、川田剛・国際税務25巻6号42頁、増田稔・曹時60巻2号211頁、酒井克彦・国税速報5580号5頁、5594号5頁、5685号5頁、同『ブラッシュアップ租税法』119頁（財経詳報社2013）。なお、同「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分（上）（中）（下）」税務事例36巻4号1頁、同5号8頁、同6号1頁も参照。
- 2) 判例評釈として、日高大開・国税速報5866号5頁、奥谷健・判時1987号182頁、秋山友宏・税務事例39巻11号17頁、今本啓介・速報税理28巻13号36頁、酒井・前掲注1、129頁参照。なお、第一審東京地裁平成18年2月24日判決（判タ835号191頁）の判例評釈として、岸田貞夫・ジュリ1347号87頁、萩野豊・税務事例38巻12号1頁参照。
- 3) 判例評釈として、佐藤英明・ジュリ1482号10頁、渡辺充・速報税理34巻12号31頁、林仲宣・税弘63巻5号91頁、同・税理58巻7号181頁、同・ひろば68巻5号70頁、木山泰嗣・税通79巻9号190頁、今井康介・法時87巻11号169頁参照。
- 4) 所得源泉性から論じた拙稿として、酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分—札幌国税不服審判所平成24年6月27日裁決（札幌（所）平成23年第9号）の検討」税務事例45巻6号1頁、7号10頁、8号11頁、9号25頁参照。なお、筆者はこの見解に基づき鑑定意見書を提出しているが、この見解に対しては、大阪事件控訴審判決が否定的な立場を打ち出している。この点、手塚貴大教授は、所得源泉性の有無を決定する具体的基準の明確性に疑問を示し、「所得源泉性という中間基準はなくても問題はない」と論じられる（手塚・ジュリ1474号9頁）。そのほか同裁決を取り上げたものとして、高野幸大・ジュリ1454号8頁、奥谷健・税務QA130号64頁、長島弘・税務事例45巻5号44頁参照。
- 5) 本稿において取り上げているもののほか、次の評釈がある。佐藤英明・ジュリ1459号8頁、岸田貞夫・税理57巻10号87頁、同・TKC税研情報23巻1号16頁、渡辺充・速報税理32巻19号30頁、高橋祐介・法教398号38頁、池本征男・国税速報6278号15頁、木山泰嗣・税通68巻15号178頁、青山慶二・TKC税研情報23巻1号192頁、依田孝子・税理56巻9号97頁、同・税研178号109頁、長島弘・税務事例45巻7号29頁、林仲宣・高木良昌・税弘61巻8号122頁、末崎衛・税法570号167頁、同・税務QA137号78頁、梶谷尚史・山口経済学雑誌62巻2=3号25頁、中根隆輔・名城大学大学院法学研究科研究年報41集47頁、八ツ尾順一・速報税理32巻21号36頁、菅野隆・大分大学経済論集65巻3=4号177頁、西田圭吾・税務事例46巻4号41頁、江川功・税務事例46巻4号41頁、同・公証172号42頁、宮崎裕士・熊本学園会計専門職紀要5号41頁、小澤裕司・TKC税研情報23巻1号19頁、小泉泰之・青山ビジネスローレビュー4巻1号67頁、鎌倉友一・NUCB58巻2号113頁。
- 6) 本稿において取り上げているもののほか、次の評釈がある。渡辺充・速報税理33巻22号36頁、関子善信・速報判例解説16号217頁、末崎衛・税務QA149号49頁、長島弘・税務事例46巻7号72頁、菅野隆・大分大学経済論集66巻3号53頁、朝倉洋子・速報税理34巻3号31頁、林一成・税研175号102頁、久米村貴子・税務会計情報研究会年報4号39頁、田中啓之・論究ジュリ12号255頁。
- 7) 本稿において取り上げているもののほか、次の評釈がある。長島弘・税務事例47巻7号36頁、酒井克彦・税通70巻7号97頁。
- 8) なお、被告人は、課税処分取消しを求める民事訴訟も提起していたところ、大阪地裁平成26年10月2日判決（裁判所HP）は、一時所得該当性を否定し、課税処分の一部を取り消す判断を下した（判例評釈として、奥谷健・税務QA155号72頁、長島弘・税務事例46巻11号31頁、依

田孝子・税理 58 卷 2 号 108 頁参照)。

- 9) 2013 年 8 月に提出した札幌事件の鑑定意見書において、筆者は既にこの主張を行っている。このように要件②を②-(1)と②-(2)に分節する見解として、佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏=中里実=J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』220 頁(有斐閣 2014)、税務大学校『税大講本〔平成 27 年度版〕』29 頁(国税庁 2015)などがある。また、要件②を分節しない見解として、北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』58 頁(法律文化社 2009)、武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法〔2〕』2640 頁(第一法規 1983)などがある。
- 10) そして、ここにいう営利目的性は、文理上、あくまでも継続的行為性の修飾語であるから、文理に照らせば重要視されるべきは何よりも継続的行為性であるということになる。すなわち、そもそも、一時所得というものが非回帰性(非継続性)の所得として制限的所得概念の下において課税対象とされていなかったカテゴリーを包括的所得概念を導入するに当たって括った「一時の所得」概念に淵源を有することを想起すれば、一時所得該当性の最大のメルクマールが継続的行為性であることは理解しやすい。
- 11) 大阪事件最高裁判決後においても、要件②-(1)と要件②-(2)に分けて考えることに肯定的な立場に立たない見解として、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 卷 1 号 196 頁脚注(7)。
- 12) 注解所得税法研究会『注解所得税法〔第 5 版〕』827 頁(大蔵財務協会 2011)。
- 13) 池本征男「勝馬投票券の払戻金に係る所得の区分と所得金額の計算について—国税不服審判所の裁決を素材として—」アコード・タックス・レビュー 5 号 21 頁。
- 14) 佐藤英明教授も、「本判決は、このうち(イ)非継続要件〔筆者注：本稿にいうところの要件②〕に関する初めての最高裁判決である。この点に関する本判決の第 1 の意義は、非継続要件について判旨①〔筆者注：本稿にいう【最高裁判示①】〕に示した一般論にある」とされる(佐藤・前掲注 3) 11 頁)。
- 15) 同旨として、木山・前掲注 11) 203 頁。また、同教授は、大阪事件最高裁判決を事例判断ではなく、先例を示した判断であるとした上で、特殊な事案であったことは確かであるとしても、同様の特殊な事案への適用を論じられる(同稿 214 頁)。
- 16) 川島武宜「判決と判決例—民事判決を焦点において—」小山昇=中島一郎編『裁判法の諸問題(下)』673 頁(有斐閣 1970)。
- 17) 川島武宜「法的規準としての『法源』」同『法社会学講座 5 紛争解決と法 1』115 頁(岩波書店 1972)。
- 18) 中野次雄『判例とその読み方〔三訂版〕』43 頁(有斐閣 2009)。