

一時所得の要件と特色

渡 部 尚 史

1 はじめに

本稿の目的は、一時所得の要件と特色に関して、非継続性と一時性、非対価性と偶発性の対応関係を議論することにある。

一時所得の要件は除外要件、非継続性、非対価性であるとされ、非継続性要件が一時所得の中核的要件である。一方で、一時所得の特色は、一時的、偶発的所得であるとされる。非継続性の実質的内容は一時性、非対価性の実質的内容は偶発性であるとする考え方がある。このような機能分担は理解しやすいが、非継続性は一時性、偶発性であると理解している判決もあり、非継続性が一時性に、非対価性が偶発性に対応しているかについては検討の余地がある。

本稿の構成は以下のものである。まず、先物取引、中元、政治献金等、ストップオプション、馬券の払戻金、知的財産権の一時所得性に関する判決を取り上げ、一時所得の要件である非継続性と非対価性の内容がどのように理解されているのかを明らかにする。最後に、非継続性と一時性、非対価性と偶発性の関係を検討する。

2 先物取引、中元、政治献金等の一時所得性

福井地裁昭和39年12月11日判決（税資38号914頁）では、納税者は、先物取引による所得は高度に臨時偶発的かつ不規則的性質を有するものであり、実質は競輪、競馬の払戻金と同一の性質を有するもので、先物取引による所得は一

一時所得の要件と特色

時所得であると主張した。裁判所は、一時所得とは継続的に発生するものではなく、偶発的に発生するものをいうのであり、取引回数、取引数量、取引金額などから、先物取引による所得は営利を目的とする継続的行為から生じた所得に該当し、一時所得には該当しないと判示した。

控訴審の名古屋高裁金沢支部昭和43年2月28日判決（税資52号337頁）は、一時の所得の性質が不規則性、偶発性を有するときは、連続的傾向を有していても、一時所得と考えてよいし、所得の性質が一般的に規則的継続的な性質を有しているときは、臨時的性質を有していても一時の所得とはしないとした⁽¹⁾。本件の先物取引による所得は、一般的客観的にみて、不規則性、偶発性を有するから、たまたま連続性があったとしても偶発性、不規則性が変容するものではなく、しかも一勝負を一取引とみななければならないので、清算取引の回数継続性から取引による所得の連続性、継続性を認めることは誤りであると判示した。一時所得は定型的所得源泉を有する所得やその他営利を目的とする継続的行為から生じた所得いわゆる所得源泉のある所得以外の所得を指すとし、所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得であり、所得源泉の有無は所得の基礎に源泉性を認めるに足る継続性、恒常性があるか否かが基準になるとした。所得の基礎が所得源泉になり得ない臨時的、不規則的なものであれば、若干連続していても一時所得の性質に変わりはないが、先物取引が大量かつ反覆継続しているので、所得源泉が認められるとした。

判決は、その他営利を目的とする継続的行為から生じた所得は所得源泉のある所得であると理解して、一時所得は単なる臨時的所得ではなく、所得源泉を有しない臨時的な所得であるとする。佐藤英明（2014）は、判示は一時の所得である性質のもの自体が反覆継続的に得られることにより所得源泉を獲得する

(1) 評釈には、須貝（1968）、広瀬（1968）がある。判決は、一時所得には定型的な所得源泉を有しない偶発的所得が含まれるとした。上告審では、上告人（納税者）は、所得の性質が不規則性、偶発性を有するときは、連続性を有していても一時所得とするべきであると主張したが、最高裁昭和47年11月9日第一小法廷判決（税資66号940頁）は高裁判決を支持した。

結果、一時所得から除かれると理解していると述べている。

東京地裁昭和45年4月7日判決（税資64号1700頁）は、中元、歳暮等が被告人の愛顧を得んがために反覆、継続的に行われ、巨額に上っており、給付が具体的な役務行為に対応する場合に限られるものではなく、給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連して行われる場合も含むと解されるので対価性を備えており、一時的な性質を有し、一時所得ではなく雑所得であるとした。⁽²⁾東京地裁判決は、被告人の愛顧や恩寵を得るために供与が行われたとして、対価性を広く捉えた。竹下（1971）は、個別的役務の提供と対応することは必要ではなく、一般的に人の地位・職務行為に対応・関連していれば足りるとするのは、役務の対価を拡大解釈するものであると批判する。

一方で、一時所得は対価というにとどまらず、対価としての性質を有するものとして拡張していることから、酒井（2013b）は、対価性とは見返りのようなものを広く包摂していると解すべきであり、ある種見返りのような性質を有してさえいれば、対価性を有することになると述べている。ある給付が何らかの積極的行為に基づく見返りとして得られたものであると客観的に言えるのであれば、何らかの対価性を認めることができ、行為と対価の間に明確な量的結びつきは要求されないことになる。

控訴審の東京高裁昭和46年12月17日判決（税資64号1672頁）は、継続的行為は量的な概念ではなく、質的な概念であり、必ずしも規則的・不可不的に発生することを要せず、不規則的・不許不的に発生することをもって足りると解すべきであり、役務の対価とは広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接・関連して行われる場合を含むとした。そして、中元等の供与は個別的・表面的には一過的または1回限りの様相を呈するが、全体的・実質的には趣旨及び内容から被告人の地位や職務を離れてはまったくあり得ないものであるとして、対価性を認めた。また1回限りの行為にみえても、全体として反覆継続して行わ

(2) 東京地裁判決の評釈には竹下（1971）、東京高裁判決の評釈には島村（1977）がある。

一時所得の要件と特色

れたので、継続的行為であると認めた。東京高裁判決は、実質的・全体的に捉えることを質的な概念という言葉で表現していると考えられる。⁽³⁾

東京地裁平成8年3月29日判決(税資217号1258頁)は、政治献金収入等が雑所得か一時所得かは継続性及び対価性の有無によって決まるとした。毎年継続的に供与されるものはもちろん、一回限りで終わったものでも、献金当時に継続されることが予定されていたものは継続性要件を充足する。対価性については、一時所得を一時的、偶発的なものに限定しようとした所得税法の趣旨に鑑みると、供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に地位及び職務に関連して行われる場合についても、偶発的とはいえないものは対価性を満たすとした。

そして、政治家への政治献金は、政治家の地位及び職務である政治活動を前提とし、一般的、抽象的であれ政治活動に対する付託を伴って継続的に供与される性質のもので、政治献金等の趣旨からして政治家という地位及び職務に関連した必然的な所得というべきものであり、供与によって付託に係る政治活動を行う動機が形成される関係があることも併せると、継続性及び対価性を満たし、雑所得に当たると判示した。

酒井(2013a)は、東京地裁は、対価性と継続性を個別に考察しているのではなく、政治家の地位及び職務は対価性の根拠になるだけでなく、継続性も満たすとして、対価性と継続性を同時に論じているようにみえると述べている。また、対価性については、給付と役務の間に個別的、直接的な関係までは要求せず、地位及び職務に関連した供与は対価性要件を満たすとして、要件を広く解釈している。但し、地位及び職務に関連した供与であっても、偶発的なものは対価性を満たさないとして、偶発性を加えて対価性に制限を加えている。⁽⁴⁾そして、地位及び職務と供与の間にある程度の関連性があれば、偶発的といえな

(3) 高橋貴美子(2018), p.101。継続的行為が質的な概念であることは後述の大坂事件で登場する。

(4) 高橋祐介(2003), p.174。

いと判断しているように思われる。⁽⁵⁾高橋祐介（2003）は、対価性要件を考察する際に偶発性を考慮すべきではないとする考え方もあるが、労務の対価でも偶発性を有するものが一時所得課税を受けないことを説明するためには偶発性に言及せざるを得ないと述べている。

3 スtockオプションの権利行使益の一時所得性

外国親会社から付与されたストックオプションの権利行使益に関する裁判では、給与所得、一時所得、雑所得かが争われた。マイクロソフト事件の東京地裁平成14年11月26日判決（裁判所ウェブサイト）では、納税者は、権利行使益は行使時の株価という偶然の事情に専ら左右され、所得の発生と実現に偶然性が認められるので、権利行使益は一時所得であると主張した。⁽⁶⁾国は、ある所得が給与所得にあたるか一時所得に当たるかは、源泉が従属的労務の提供にあたるのか、一時的、恩恵的、偶発的要素に基づくものであるのかという質的担税力の有無によって区分されるべきであり、権利行使益の有無や額が偶発的であることは得られた利益の源泉が何かという質的担税力には何ら影響を与えるものではなく、権利行使益は納税者の就労と対価性を有するので、給与所得であると主張した。

裁判所は、権利行使益は納税者の就労の対価ではなく、納税者の投資判断に基づく偶然的、偶発的所得であって、勤労性所得ではなくストックオプションという期待権に基づく資産性所得であり、回帰的に発生するとは限らないものであり、給与所得や雑所得と異なり、一時所得に他ならないとした。原告は数回にわたって付与されたストックオプションを何度か分けて行使しているが、それぞれの行使時点における投資判断に基づく行為であり、行為の間に連続性や回帰性が認められないので、営利を目的とする継続的行為から生じた所得と

（5） 給付を受けた者と提供した者との関連性や職務関連を重視する点は、東京地裁昭和46年12月17日判決と同様である。酒井（2011b），p. 216。

（6） 評釈には、高橋祐介（2003）、三木（2003）がある。

一時所得の要件と特色

みることもできないとした。⁽⁷⁾

前述の名古屋高裁金沢支部昭和43年2月28日判決では、一時所得の判断基準は源泉性を認めるに足る継続性、恒常性があるか否かであったが、東京地裁平成14年11月26日判決は所得源泉の語を使っていない。また、裁判所は、権利行使益は偶然的所得、偶発的所得であるとして、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外ではなく、一時の所得であるか否かを重視しているように見える。この点は後述の東京地裁平成15年8月26日判決も同様である。⁽⁸⁾

控訴審の東京高裁平成16年2月25日判決（税資254号順号9714）では、国は次のように主張した。納税者は確実に意図した利益を得ることができる状況下で権利を行使している⁽⁹⁾ので、権利行使益は偶然に取得したものとはいえない。一時所得の対価性については、労務その他の役務を提供したことが評価され、金銭その他の経済的利益が付与された場合も含まれるが、権利行使益は子会社の従業員等の地位と勤務に密接に関係した所得であり、一時所得ではない。一般に所得の発生過程に偶発的要素が含まれるのは当然のことであり、偶発性によって所得区分を判断するのは所得税法の趣旨に反する。裁判所は、権利行使益は納税者の労務の提供に基因するもので、労務の質ないし量と支給される経済的利益との間の相関関係が希薄であることのみをもって、給与所得該当性を否定することはできないと判示した。しかし、東京高裁は一時所得該当性につ

(7) 裁判所は、一時所得の性質について、恩恵的であることは必須の要件ではないとした。

(8) 酒井（2011a），p. 204。

(9) 評釈には、高橋祐介（2003）、三木（2003）がある。上告審の最高裁平成17年1月25日第三小法廷決定（税資255号順号9909）は棄却、不受理とした。コンパック事件の東京地裁平成14年11月26日判決（裁判所ウェブサイト）も同様に権利行使益が一時所得であると判示した。評釈には、一高（2003）、高橋祐介（2003）がある。控訴審の東京高裁平成16年8月4日判決（裁判所ウェブサイト）は、権利行使益は子会社の従業員としての地位及び勤務に密接に関係した所得であるので、一時所得ではなく給与所得に該当するとした。上告審の最高裁平成18年10月24日第三小法廷決定（税資256号順号10542）は棄却、不受理とした。

いては判断していない。

インテル事件の東京地裁平成15年8月26日判決（裁判所ウェブサイト）は、権利行使益の有無と額は株価の時価及び行使者自身が判断する権利行使の時期という偶発的、一時的な要因で定まるが、権利行使益は偶発的、一時的な性格を有する経済的利益であり一時の所得に該当し、労務その他の役務の対価として性質を有せず、資産の譲渡の対価にも当たらないので、権利行使益は一時所得⁽¹⁰⁾であるとした。このように、ストックオプションの権利行使益を一時所得とする判決は権利行使益の偶発性を根拠に一時の所得としている。

控訴審の東京高裁平成16年12月8日判決（税資254号順号9822）は、株価形成の大きな要因の1つが会社の業績であり、従業員の精勤が会社の株価上昇につながるため、ストックオプションの権利行使は労務の対価に当たらないということではできないとした。また、権利行使により損失が出る場合は権利を行使しなければよいので、一般の株式投資のように、投資家の判断により損失が生ずることはなく、行使時期が従業員の判断に委ねられているからといって、権利行使益が労務の対価に当たらないとはいえないとした。

東京地裁平成16年10月29日判決（税資254号順号9802）は、米国法人との間に資本関係のない日本法人の代表取締役が米国法人から付与されたストックオプションの権利行使益が一時所得か雑所得かが争われた事例⁽¹¹⁾である。納税者の代表取締役は、債務保証と役務の提供の間に対価性がなく、ストックオプションの権利行使益は一時所得に該当すると主張した。国は、権利行使益は債務保証の対価として得たものであるため、労務の対価としての性質を有し、雑所得に該当するとした。

裁判所は、ストックオプションは、納税者が連帯保証人の地位に就き、必要な時は保証責任を履行し続けることに対応して米国法人から交付されたもので、

(10) 評釈には、石原（2004）、田中治（2003）、中西（2003）がある。上告審の最高裁平成17年10月28日第二小法廷決定（税資255号順号10181）は棄却、不受理とした。

(11) 評釈には、石原（2005）がある。

一時所得の要件と特色

対価性が認められるとし、権利行使益は債務保証の対価として付与されたストックオプションから生じたものであるとした。代表取締役は米国法人に価値ある役務を提供し、その対価として権利行使益を得たもので、権利行使益は一時所得には該当せず、雑所得に該当するとした。

控訴審の東京高裁平成17年4月27日判決（税資255号順号10011）は、ストックオプションによる権利行使益は、結局、代表取締役の米国会社に対する保証と継続という役務提供の対価として得られたもので、一時所得には該当せず全体として雑所得に該当するものであるとして、原判決を支持した。⁽¹²⁾

4 新株予約権の権利行使益の一時所得性

新株予約権の行使による経済的利益は一時所得か雑所得かで争った事例として、東京地裁平成22年10月8日判決（裁判所ウェブサイト）がある。⁽¹³⁾納税者（民法上の組合の非業務役員）は、新株予約権の権利行使益は1回の権利行使によるもので、継続性又は恒常性のない所得（所得源泉性のない所得）であり、納税者も組合も役務を提供していないので、権利行使益に報酬としての性質はなく、役務提供の対価には当たらないことから、一時所得であると主張した。国は、新株予約権の行使は行使期間内に継続しており、営利を目的とする継続的行為であり、新株予約権の行使による経済的利益は新株予約権という所得源泉のある所得であること、組合はノウハウの提供などを行うことを約して新株予約権の割当てを受けたので、経済的利益には対価性が認められることから、新株予約権の権利行使による経済的利益は雑所得に当たると主張した。

裁判所は、労務その他役務の対価とは、給付が具体的又は特定のな役務行為

(12) 上告審の最高裁平成18年2月28日第三小法廷決定（税資256号順号10337）は棄却、不受理とした。

(13) 評釈には木山（2012）がある。控訴審の東京高裁平成23年6月29日判決（裁判所ウェブサイト）は、東京地裁の判断を維持した。評釈には岸田（2013）がある。上告審の最高裁平成24年9月27日第一小法廷決定（税資262号順号12051）は棄却、不受理とした。

に対する対価の関係にある場合に限られるものではなく、広く給付が抽象的又は一般的な役務行為に密接に関連する場合を含むものと解するのが相当であり、労務その他役務の対価は報酬性がある場合に限定する趣旨であると解釈する根拠はないとした。新株予約権の発行に際して新規事業の情報、ノウハウ、人材の提供などを約していたからこそ、新株予約権を割り当てられていたので、権利行使益は組合による役務の提供の対価としての性質を有しており、組合契約に基づきそのまま納税者に帰属するので、非業務執行組合員が得た権利行使益は役務の対価としての性格を有するため、雑所得に該当すると判断した。非業務執行組合員である納税者自身が役務を直接提供していなくても、権利行使益の役務の提供の対価としての性質が変わるものではないとした。

東京地裁判決は、対価の性質を広く解釈して、対価性があることを決め手にして雑所得に当たるとした。裁判所は、組合として役務の提供があったことあるいは他の組合員の役務の提供があったことを、そのまま非業務執行役員である納税者が間接的に役務の提供があったと認定した。木山（2012）は、非業務執行組合員であり、役務提供に合意もせず実際に役務を提供していない所得になぜ役務の対価が認められるか疑問であるとする。岸田（2013）は、パススルー理論を適用して、間接的に非業務執行組合員が役務を提供したものと思われるが、所得区分は組合段階での所得の性質により判断されるのではなく、受益者である組合員の状況によって直接的に判断されるべきであるとする。

同じように新株予約権の行使による経済的利益は一時所得か雑所得かで争った事例として、東京地裁平成23年5月11日判決（裁判所ウェブサイト）が⁽¹⁴⁾ある。裁判所は、投資事業組合契約に基づき取得した新株予約権の行使による経済的利益は役務の対価に相当し、組合契約の定めに従い組合員に分配されているので、組合契約に基づいて得た経済的利益は雑所得であると判示した。納税

(14) 評釈には嶋村（2012）がある。控訴審は東京高裁平成23年11月16日判決（税資261号順号11809）である。上告審の最高裁平成24年10月16日第三小法廷決定（税資265号順号12628）は棄却、確定とした。

一時所得の要件と特色

者は、経済的利益の源泉は組合が受けた1回限りの新株予約権の付与に基づく権利行使であり、経済的利益は所得源泉性のない所得であり、報酬としての性質を伴わない以上、労務その他の役務の対価としての性質を有しないので、経済的利益は一時所得であると主張した。国は、納税者は組合員として組合を通じて目的に沿った活動をした結果から、経済的利益を得たので、経済的利益の性質は組合が行った事業内容等に基づき判断すべきであるが、組合は行使期間内に新株予約権等を行行使する権能を保持しつつ自己に有利になるよう利益を引き出すという営利を目的とする継続的行為を行っており、組合員が組合を通じて取得した経済的利益は営利を目的とする継続的行為から生じた所得源泉性のある所得であり、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当たらないと主張した。

裁判所は、労務その他の役務の対価としての性質を有する所得の意義を判示した。特定の給付等と給付を受けた者が提供した役務等が契約の定め等により反対給付の関係にある場合の給付等に限られるものではなく、特定の役務の提供が行われたことに密接に関連して給付を行った者に対する給付等で給付の事情に照らして偶発的に生じた利益とはいえないものが含まれているとした。組合が新株予約権を行行使したことによって組合財産に生じた経済的利益は組合が目的を実現すべく相手に提供した役務の対価に相当し、利益は組合員に分配されることに伴って、性質を変えることなく組合員に帰属するとみるのが相当であるから、経済的利益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するものに当たり、⁽¹⁵⁾ 雑所得に該当するとした。

(15) 嶋村(2012)は、パススルー理論に基づく所得区分は、業務執行組合員及び組合事業に参画する組合員については妥当するが、資金提供を行ったが、何ら労務は提供していない(組合事業に参画せず、単に投資を行った)非業務執行組合員については、パススルー理論に基づく所得区分は妥当せず、対価性が見出せないので、一時所得であると主張する。パススルー理論に基づく所得区分が組合事業の参画しない組合員に妥当しないことは、酒井(2005a・b)が主張しているところである。

5 債務免除益の一時所得性

東京地裁平成27年5月21日判決（裁判所ウェブサイト）は、金融機関から資金を借り入れて航空機リース業を営んでいた民法上の組合が事業終了の際に金融機関から受けたローン債務免除益、業務執行者に支払うべき手数料の債務免除益は、組合員の一時所得に当たると判断した。⁽¹⁶⁾

国は、ローン債務免除益は、ノン・リコース条項を前提にして、ローン契約に基づく借入金に係る残債務につき融資銀行から免除を受けたことで発生したもので、組合員が営む航空機賃貸事業の一環として生じたものであって、営利事業から生じる定期的あるいは回帰的所得であり、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主張した。納税者は航空機賃貸事業の事業主で、ローン契約における金員の借主であることから、融資銀行にリスク投資の機会を与えたとの関係があり、ローン債務免除益には牽連関係が認められ、対価性がある。したがって、ローン債務免除益は、継続性と対価性を充足するので、雑所得に該当すると主張した。

納税者は、ローン債務免除行為は組合事業において予定されておらず、偶発的に行われたもので、1回限りのものであるから、非継続性要件を充足し、融資銀行に対して何ら労務その他の役務の提供や資産の譲渡を行っていないから、ローン債務免除益は非対価性要件も充足するので、一時所得に該当すると主張した。⁽¹⁷⁾

裁判所は、ローン債務免除益はあくまでローン債務免除行為によって発生し

(16) 評釈には、木山（2016）、小塚（2016）、田島（2016）、藤間（2016）などがある。控訴審の東京高裁平成28年2月17日判決（裁判所ウェブサイト）は地裁の判断を維持した。控訴審の評釈には、吉村政穂（2017）などがある。

(17) 地裁裁判ではローン債務免除益が一時所得か雑所得かが争われたが、小塚（2016）、藤間（2016）はローン債務免除益は不動産所得に該当すると主張する。また、田島（2016）は、元来法律行為でないノン・リコースローンに係る債務免除益の非継続性、非対価性を巡る所得区分の議論は的外れであるとする。

一時所得の要件と特色

たもので、借入金に係る債務の全部又は一部を融資銀行が当然に免除する条項はなく、ローン債務免除及びローン債務免除益の発生は組合事業の終了に伴い当然に発生するものでも発生が予定されたものではなく、加えて、債務免除行為は1回限り行われたもので、ローン債務免除益も1回限り発生したものであるとした。ローン債務免除益は組合が行っていた営利を目的とする継続的行為（航空機の賃貸）自体によって発生したのではなく、融資銀行の判断により一時的、偶発的に発生したもので、非継続性を充足し、融資銀行に対してローン債務免除益の対価となるような労務その他の役務を提供したと認められないので、非対価性要件を充足し、ローン債務免除益は一時所得に該当すると判示⁽¹⁸⁾した。

手数料免除益については、国は、手数料は組合事業を業務執行者に委託したことに基づく業務執行に対する報酬であり、手数料免除益は未払となっていた手数料全額を業務執行者が債務免除したことにより発生した経済的利益であるから、不動産所得に該当すると主張した。仮に、手数料免除益が不動産所得に該当しないとしても、営利を目的とする航空機賃貸事業の一環から生じたもので、偶発的に生じたものではなく、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であり、労務その他の役務の対価としての性質を有するので、雑所得に該当すると主張した。納税者は、手数料免除は組合活動開始時点で予定されておらず、偶発的に行われたものであり、1回限りのものであるから、手数料免除益は非継続性要件と非対価性要件を充足するので、一時所得であると主張した。

裁判所は、手数料免除益は航空機を使用収益する対価又はこれに代わる性質を有するものはないので、不動産所得に該当しないと判断した。手数料免除益は業務執行者が未払の手数料に係る債務を免除したことを原因として発生した

(18) 小柳（2017）は、裁判所は、所得を生み出した直接の私法上の発生原因行為である免除のみに着目して所得区分を判断しているが、これまで最高裁はストックオプション事件などの所得区分の認定においては発生原因行為の法的性質には重点を置いていないと指摘している。

ものであり、営利を目的とした継続的行為から生じた所得であると認めることはできず、発生が予定されていたものではなく、偶発的に発生したものであるので、非継続性要件を充足するとした。業務執行者への手数料支払は業務執行者の業務執行に対する対価であり、手数料免除の対価としての性質を有せず、業務執行者に労務その他役務を提供していたとは認められず、手数料免除益は資産の譲渡の対価としての性質を有しないから、非対価性要件を充足するので、手数料免除益は一時所得に該当すると判示した。

東京地裁判決は、ローン債務免除益も手数料免除益も予定されたものではなく、偶発的に発生したことから、非継続性要件を充足しないとされた。しかし、生命保険契約等の一時金は所得税基本通達34-1(4)が一時金としているように、予定されていたかどうかは一時所得の要件ではない。また、東京地裁判決は、非対価性要件については、ある所得が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するというためには、ある所得と一定の関係がある事実だけでは足りず、少なくとも偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在することが必要であるとした。

東京地裁判決は、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いと判示した。そして、対価性を有する所得は対価性のない偶発的な所得よりも担税力が大きいと考えられ、非対価性要件も一時所得の範囲を一時的、偶発的に生じたものに限定する趣旨のものとして理解できるとした。

このように、東京地裁判決は非対価性要件において偶発性を検討しており、伊川（2016）は、一時的と偶発的とは異なる概念であり、偶発的な所得は対価性がない所得であることを示しており、非対価性について詳述した判決は意義があるとする。また、木山（2016）は、これまで裁判例が地位など何らかの関係があれば対価性があるとして対価性を広く捉える傾向があったが、本判決は対価性の範囲をやや限定しているように見えると述べている。

控訴審の東京高裁平成28年2月17日判決（裁判所ウェブサイト）では、国は

一時所得の要件と特色

主張を変更して、ローン債務免除益は主位的には不動産所得に該当すると主張した。⁽¹⁹⁾ 不動産所得には不動産等の貸付業務の遂行により生ずべき付随収入も含まれると解すべきであり、債務免除行為は不動産等の貸付業務の遂行と強い関連性が認められると主張した。裁判所は、融資銀行は航空機の賃借人ではなく、航空機を使用収益していたわけではなく、ローン債務免除益は組合が行っていた営利を目的とする継続的行為である航空機の賃貸自体によって発生したものではないし、航空機を使用収益させる対価又はこれに代わる性質を有するものではないから、ローン債務免除益は不動産所得には該当せず、一時所得であるとした。

福岡地裁平成29年11月30日判決（税資267号順号13092）では、債務免除益が不動産所得、一時所得、雑所得のいずれに該当するかが争われた。裁判所は、一時所得は一時的、臨時的な所得であり、営利を目的とする継続的行為から生じる所得は偶発的に発生した所得ではないとした。そして、債務免除益は納税者とA社との間の弁済合意に基づきA社が債務を免除したことで発生したもので、A社は納税者らが所有する不動産の賃借人ではなく、使用収益したのでもないので、債務免除益は不動産所得に当たらないとした。債務免除益は納税者らの不動産貸付業において当然に発生が予定されていたものではなく、A社の経営判断により、一時的、偶発的に発生したと認められ、債務免除益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る。そして、納税者らはA社に対して債務免除益の対価となるような具体的な労務その他の役務を提供したと認めるに足る証拠はないので、債務免除益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。したがって、債務免除益は一時所得に該当するとした。

東京地裁平成30年4月19日判決（裁判所ウェブサイト）では、納税者は、和解は偶発的に至ったものであることなどから、和解から生じた債務免除益は一

(19) 上告審の最高裁平成29年12月19日第三小法廷決定（税資267号順号13101）は不受理とした。

時的かつ偶発的な所得であり、一時所得にはかならないと主張した⁽²⁰⁾。国は、借入金から債務免除に至るまでの各行為が債務免除に向けられたものであり、一連の継続的行為から債務免除がなされたと評価できるなどとして、非継続性要件を欠くと主張した。裁判所は、納税者が債務免除を受けることまで想定して借入れあるいは借換え等を行っていたとはいええないことから、債務免除は納税者による継続的な借入行為等そのものではなく、借入れ等が債務免除に向けられたものであるとは評価し難く、債務免除益は非継続性要件を満たさないとはいえないと判示した。また、債務免除益は合併に対する見返りというものではなく、農協が合併において納税者の借入金を不良債権の処理として債務免除が適切であると判断した結果にすぎないので、非対価性要件も満たさないとはいえない⁽²¹⁾とした。

6 馬券の払戻金に関する大阪事件大阪地裁判決

馬券の払戻金は一時所得の代表例とされてきた⁽²²⁾。しかし、大阪地裁平成25年5月23日判決（裁判所ウェブサイト）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得た多額の馬券の払戻金に係る所得は雑所得であると判示した⁽²³⁾。

(20) 評釈には、藤間（2019）がある。

(21) 裁判所は非継続性要件について後述の馬券の払戻金に関する最高裁平成27年3月10日判決を引用している。藤間（2019）は、貸付けから免除に至る行為の態様（期間、回数、頻度など）に着目して債務免除益は非継続性要件を充足すると判示したと述べている。また、裁判所は、対価性を有する所得は偶発的な所得とはいえないとして、所得発生の際偶発性を非対価性要件充足のメルクマールとした。

(22) 平成27年の改正前の『所得税基本通達逐条解説』は競馬の馬券の払戻金は当然一時所得に当たるので、何も解説していない。品川（2016b），p. 87。田口（1950）は、競馬の馬券の払戻金は営利を目的とする行為と認めがたく、かつ、所得は性質上一時的のものであるから、一時所得とすると述べている。また、『コンメンタール所得税法』は、馬券の払戻金は計画的、打算的な行為から生じるので、偶発的な所得とはいえないとする考え方もあり得るが、馬券の払戻金には偶発的所得という要素があると述べている。

一時所得の要件と特色

被告人は、JRA（日本中央競馬会）が主催する競馬の馬券を A-PAT とよばれるサービスを利用し、パソコンからインターネットを通じて購入していた。また、有料のソフトウェアを使って過去約10年分の競馬データを分析して、独自に考え出した抽出条件等を設定し、馬券を自動購入していた。抽出条件等を適宜改変しつつソフトウェアを使用して馬券を購入し続けた結果、5年間にわたり、毎年多額の利益を得ていた。被告人は、馬券の払戻金に係る所得は雑所得に分類されるべきであると主張した。

検察官は、馬券購入行為が各競走の結果に対して何ら影響力を有するものではなく、競走の結果も偶然が作用するものであるから、馬券購入行為と競走結果との間には因果関係がなく、馬券購入行為は多数回行ったとしてもそれぞれ独立した行為であり、継続性、恒常性を認めることはできないため、馬券の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認めることはできないと⁽²⁴⁾主張した。

大阪地裁は、所得税法の規定から、一時所得は一時的かつ偶発的に生じた所得である点に特色があり、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、所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解されるとした。所得源泉性を認め得るか否かは源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となるとした。1回の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、強度に連続することで継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することは否定できないので、所得源泉性を有するか否かは所得発生⁽²³⁾の蓋然性から行為の規模（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とした。

(23) 評釈には、木山（2013）、佐藤英明（2013）、末崎（2013）、長島（2013b）、依田（2014）など多数ある。

(24) 判決は、払戻金の有無及び金額は購入した馬券の買い目及び金額に左右され、馬券の購入数は全体としてオッズに影響を及ぼすので、馬券購入行為と払戻金に一定の因果関係があり、競馬は娯楽ではなく、むしろ利益を得るための資産運用の一種として行われたと理解できるとした。

この観点から、馬券購入を継続して行っている、一般的には、馬券購入が払戻金獲得に結び付くかは偶然に左右され、馬券購入者は投票の都度に判断して馬券を購入しているので、各馬券購入行為の間に継続性又は回帰性があると認められず、繰り返し馬券を購入したとしても払戻金が質的に変化したとはいえないから、原則として、馬券購入行為には所得源泉としての継続性、恒常性が認められず、払戻金は一時所得に該当するとした。

しかしながら、被告人の馬券購入行為は回数、金額が極めて多数、多額に達しており、態様も機械的、網羅的なものであり、かつ利益を得ることに特化したものであり、実際にも多額の利益を生じさせている。馬券購入行為は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り、払戻金は所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものと⁽²⁵⁾いえ、所得源泉性を有するものと認められるとした。そして、馬券購入行為から生じた所得は、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は⁽²⁶⁾該当せず、雑所得に分類されると判示した。

大阪地裁判決は、一時の所得とされる払戻金が機械的、網羅的な馬券購入により恒常的に所得が生じる場合に、払戻金を一時所得から除いた。末崎(2013)は、恒常的とは馬券購入行為そのものではなく、そこから生じる所得の性質であり、所得の発生が相当程度確実なものといえる状況になったことを意味するとする。大阪地裁判決は、馬券購入行為が強度に連続した結果、本来は偶発的な所得が一時所得ではなくなることもあり得ることを示していると考えられる。

(25) 「一連の行為」の語は大阪事件以降の馬券の払戻金に関する判決に登場する。田中啓之(2018)は「一連の行為」の概念自体はあくまで継続的行為に該当しうる具体的な行為を指す事実的な概念であり、「一連の行為」該当性自体について検討する法的な意義は乏しいと述べている。

(26) 梶谷(2013)は、馬券購入の回数や金額の多さは所得の質的な変化に影響を及ぼさないし、網羅的、機械的な馬券購入がどのように所得の質を変化させるのか判然としないと述べている。

一時所得の要件と特色

佐藤英明（2013）は、判決が回数や期間だけでなく、態様その他の具体的状況に着目して、一時所得の発生原因が一定の態様で連続することにより所得源泉性が生じるとした点で、一時所得と雑所得の区分に新しい判断基準を提供したとする⁽²⁷⁾。一方で、末崎（2013）は、所得源泉性の概念では一時所得と雑所得を適切に区分することができず、所得源泉性の概念はそれほど明確ではなく、一時所得の要件を満たすか否かを検討するべきであるとする。江川（2014）は、一時所得の由来や源泉の概念から、継続性・恒常性というよりも反復継続性の方が源泉を説明するのに適しているとする。岸田（2014）は、所得源泉性の有無を基準とする考え方は、昭和22年改正以前の事業・不動産・利子配当・勤労・山林・退職等の所得源泉のあるもののみを課税対象としていた当時の論理であり、説得力がないとする。

7 大阪事件大阪高裁判決

控訴審の大阪高裁平成26年5月9日判決（裁判所ウェブサイト）は、大阪地裁判決が、所得源泉性を一時所得の判断基準として、行為が継続性、恒常性を獲得すれば継続的所得であるとする要件が導かれると判示したことを否定し⁽²⁸⁾た。大阪高裁は、一時所得は一時的、偶発的に生じた所得である点に特色があるが、どのような場合に所得の質が変化して所得源泉性が認められるかは明らかではなく、所得源泉性に判断基準としての有用性を見出せないとし、営利を目的とする継続的行為については、所得源泉性の概念を媒介とすることなく、行為の態様、規模その他の具他の状況に照らして、判断するのが相当であると⁽²⁹⁾した。そして、一時所得の該当性は、所得税法34条1項の文言に従い判断すれ

(27) 一定の態様とは、判決文から「機械的」、「網羅的」を意味するように思われる。

(28) 評釈には、末崎（2014）、長島（2014a）がある。

(29) 関本（2015）は、高倍率の馬券に投機するという大穴バイアスが馬券購入にある限り、所得源泉性を有する（総合期待収益率が100%以上となる）投票方法があり得るとする。小泉（2014）は、IT環境は確率・統計の解析結果による反復大量の馬券購入を可能にして、勝馬投票について黒字回収を可能にしたのであり、大阪

ば足り、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、行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして判断するのが相当であるとした。

そして、営利を目的とする継続的行為の判断は、行為の本来の性質だけではなく、行われる回数や頻度等の反復性及び規模に関する事情を当然に考慮すべきであり、ある1回の行為が行為の性質等に照らして一時所得と解される場合であっても、行為が一定期間に頻繁に繰り返されるなどによって営利目的性及び継続性が認められれば、異なる所得に区分されるとした⁽³⁰⁾。本件の馬券購入行為の態様は、競馬ソフト等を利用して回収率に着目し馬券を自動購入するよう設定し、条件に合致する馬券を機械的に選択して網羅的に大量購入することを反復継続し、長い期間を通じて全体として利益を得ようとするものであり、極めて大きな規模であったので、全体を一連の行為としてとらえるべきであり、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得に当たり、雑所得であると解されると判断した。大阪高裁判決は継続性と対価性から雑所得であるとしたのではなく、継続性から雑所得とするに十分であるとしている。

検察官は、各競走は相互に法則性や関連性を持たず、競走ごとに独立して完結するから、馬券購入行為は独立した行為であり、いくら繰り返されても独立した勝敗の集積に過ぎず、継続的行為とは評価できないと主張した。大阪高裁は、1つの馬券購入行為がそれ自体独立した行為であるとしても、単に繰り返されただけでなく、一定の条件下で機械的、網羅的に購入され、個々の購入行

事件の納税者は反復継続して払戻金を獲得できるノウハウを確立していたと述べている。

(30) 検察官は、前述の東京高裁昭和46年12月17日判決を根拠にして、営利を目的とする継続的行為は、質的な概念と見るべきであり、行為の回数や頻度等にとらわれず、行為の本質にさかのぼって判断すべきであると主張した。高橋貴美子(2018)は、検察官が主張する馬券購入に関する本来の性質とは、インターネットやソフトを使用しないものであると述べている。木村(2019)は、継続的行為は時間の幅を含意しているので、取引行為や所得自体の性質というよりも、取引行為の期間、回数、頻度等の具体的態様などの事情をすべて考慮することが条文の文理解釈から導かれるとする。

一時所得の要件と特色

為の独立性が希薄になっている場合、全体として見れば継続性を帯びていることは否定できないとした⁽³¹⁾。

また、検察官は、収支が安定せず赤字が続いた時期もあるから、恒常的に所得を生じさせているとは言えないと主張したが、大阪高裁は営利を目的とする継続的行為の要件については収支が常に黒字であることは求められることはなく、年度や時期による収支によって所得区分が変わることもないとした。長島(2014a)は、所得源泉性が要件とされない以上、要求されるのは行為の継続性と営利目的性であり、利益獲得の経済効率性は問題とされない述べている。

大阪地裁判決は、一般的な馬券購入行為による所得は一時所得に当たると判示し、本件の馬券購入行為が一般的な馬券購入行為と異なっているかを検討して、雑所得に当たる場合をかなり明確に例外的なものとして位置付けている⁽³²⁾。大阪高裁判決は、一般の競馬愛好家の馬券購入行為を超えて本件のように機械的、網羅的な設定に基づいて馬券購入が行われているかを問題として、回収率に着目し条件に合う馬券を機械的に選択し網羅的に購入して、長い期間に全体として利益を得ようとしたと認定した。権田(2015)が述べるように、行為の反復継続だけでなく、利益獲得の手段が機械的、網羅的であることを重視したように見える。また、大阪高裁判決は、一般的な馬券購入行為による馬券の払戻金は原則として一時所得で、機械的、網羅的な馬券購入行為による馬券の払戻金は例外的に雑所得という立場ではないように見える。

8 大阪事件最高裁判決

最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決(裁判所ウェブサイト)は、大阪高裁の判決を支持し、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

(31) 大阪高裁判決は、対価性よりも継続性に重点をおいて判断していることが窺える。権田(2015), p. 129。

(32) 行政裁判の大阪地裁平成26年10月2日判決(裁判所ウェブサイト)は、刑事事件の大阪地裁判決と同様に、馬券の払戻金は一時所得が原則で、雑所得が例外という立場をとっている。奥谷(2015), p. 75。

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判示し⁽³³⁾た。所得税法の沿革を見ても、営利を目的とする継続的行為から生じた所得に関して、行為や所得の本来の性質を本質的な考慮要素として判断するべきであるという解釈がなされていたと認められず、所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及び行為の具体的態様も考慮するべきであるから、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るべきではないとした。

被告人はソフトに設定した条件に合致した馬券を自動的に抽出し大量かつ網羅的に馬券を購入することで、偶発的要素を可能な限り減殺しようとするとともに、個々の馬券を的中させるのではなく、長期的に見て払戻金の合計額とすべての馬券の購入代金の合計額の差額を利益とすることを意図していたと認定した。そして、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一時所得ではなく雑所得に当たるとした原判断⁽³⁴⁾は正当であると判断した。また、被告人の馬券購入行為は大量かつ網羅的な購入であり、個々の馬券購入に分解して観察するのは相当ではないとした。最高

(33) 評釈には、一高（2016）、木山（2015b）、佐藤英明（2015）、高橋祐介（2015）、楡井（2016b）などがある。

(34) 上田正勝（2015）は、最高裁判決の判示を統計学からみた判定要素に対応させている。「独自の条件設定と計算式に基づいて」は「統計学的に資金回収率の期待値が100%以上となる馬券を選別できるモデルを構築する」ことに対応し、「長期間にわたり多数回かつ頻繁に」は「大数の法則が有効になる程度のレースで購入する」ことを指し、「個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入」は「モデルに基づく期待値100%以上となる買い目の全てを網羅的に購入する」ことを指すとしている。

一時所得の要件と特色

裁判決が判示した要件は独自の条件設定、網羅的購入、多数回かつ頻繁な購入であると考えられる。⁽³⁵⁾

検察官は、本来の性質が⁽³⁶⁾一時的、偶発的な所得である場合には、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るべきであると主張したが、最高裁は所得及び所得を生じた行為の具体的な態様等を考慮して、営利を目的とする継続的行為の存在を認め⁽³⁶⁾た。最高裁は本来の性質が一時的、偶発的な所得であれば、営利を目的とする継続的行為の存在を認めないとする立場をとらなかった。

最高裁判決は、一時所得の要件のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であることに重点を置き、一時の所得については言及して⁽³⁷⁾いない。酒井（2015b）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述べている。この点では、継続的行為以外の行為から生じた所得であることと一時の所得であることを分けて論じており、払戻金が一時的、偶発的であることから一時の所得であることは重視されない。

そして、営利を目的とする継続的行為の具体的な判断については、所得や行為の本来の性質のみから判断するのではなく、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮するとしている。佐藤英明（2015）によれば、大阪事件最高裁判決の判示「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

(35) 上田正勝（2015）は、期待収益率が100%を超える独自の条件設定、網羅的購入、多数回かつ頻繁な購入がすべて揃えば、払戻金の期待値が100%を超えることが統計的に明らかになると述べている。

(36) 田中治（2016）、p. 89。

(37) 最高裁判決は大阪高裁判決と同様に所得源泉の概念を用いなくて雑所得該当性を判断している。また、下級審は、馬券購入・払戻履歴記録による客観性、馬券購入の先物取引やFX取引との類似性に言及したが、最高裁判決は触れていない。

考慮する」は非継続性要件に関する初めての最高裁判決である。楡井（2016b）は、継続的行為については、「行為の期間、回数、頻度その他の態様」が考慮対象となるのは当然であり、個々の馬券的の中に着目しない網羅的な購入はその他の態様に当たると解説する。そして、営利を目的とする行為については、主観的な動機を有するだけでは足りないが、客観的にみて利益が上がる行為にまで限定するのは過度の限定となり、客観的にみて利益が上がると期待し得る行為であれば肯定されるとし、「利益発生⁽³⁸⁾の規模、期間その他の状況」は客観的にみて利益が上がる⁽³⁸⁾と期待される行為であるかを判断する考慮要素としているものとする。

最高裁判決は、利益発生⁽³⁸⁾の状況から営利目的性、行為の態様から継続性を判断しているようにも見えるが、「行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生⁽³⁸⁾の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮する」という判決文は行為の態様に続けて、利益発生⁽³⁸⁾の状況の順になっている。総合考慮することからも、酒井（2015c）は、利益発生⁽³⁸⁾の状況は営利目的性だけでなく、営利を目的とする継続的行為全体を判断する間接事実であると考えべきであると⁽³⁸⁾する。

楡井（2016b）は、被告人は当たり馬券の払戻金とすべての馬券の購入代金との差額を利益とすることを意図していたので、購入態様は常連の馬券購入行為とは異なると最高裁は評価したとする。⁽³⁹⁾権田（2015）が述べるように、最高裁判決は、馬券購入の単なる連続性、継続性でなく、払戻金と購入代金との差額を利益とする購入方法が一時所得で想定される購入方法と異質であると判断

(38) 楡井（2016b）は、3年以上にわたり恒常的に大きな利益を上げ続けていたという規模、期間などの利益発生⁽³⁸⁾の状況に着目して、客観的にみて利益が上がる⁽³⁸⁾と期待しうる行為であったと認められると述べている。営利を目的としていれば要件を満たすので、利益発生⁽³⁸⁾の有無から、営利目的性を判断するのは、文理に照らしていないと考えられる。酒井（2015a），p. 244。

(39) 大阪地裁判決も大阪高裁判決も、本件の馬券購入態様を一般的な競馬愛好家と比較しているが、最高裁判決は比較することはしていない。

一時所得の要件と特色

したと思われ、一定期間内に利益獲得の手段がシステマティック（機械的、網羅的）であったことを総合的に考慮したものと考えられる⁽⁴⁰⁾。

最高裁判決は、偶発的要素を減殺するとともに、長期的に見て払戻金と購入代金との差額を利益とすることを意図して、回収率を高めるよう数年以上にわたり馬券を大量かつ網羅的に購入し続けて、恒常的に利益を上げていたことを重視したと考えられる。原（2019）が述べるように、恒常的に利益を上げていたことは常に独自の工夫を重ねるなど相当程度の時間と労力を費やしていることをも意味する。酒井（2015c）は、営利を目的とする継続的行為に該当するかの判断においては、馬券を自動的に購入するソフトの使用、独自の条件設定と計算式に基づく購入、個々の馬券の的中に着目しない購入は重要な要素ではないとする。高橋貴美子（2018）は、最高裁判決の肝はコンピュータソフトを使用して網羅的に購入していたこと自体ではなく、ノウハウやスキルで偶然性をコントロールしていたことであると述べている。偶発的要素を可能な限り減殺して恒常的に利益を上げていたことがポイントであり、ソフトウェアを使用するかどうかは重要な要素ではない。但し、漆（2017）が述べるように、納税者の収益を上げる工夫がどのように機能して収益を期待できる状況になったのかは明らかではなく、所得を得たという結果が偶発性を減殺するノウハウを持っていたことの判断基準になっている。

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るべきであるとした。そして、馬券の払戻金は本来は一時的、偶発的な所得であるという性質を有し、一般的に社会通念上一定の所得をもたらすとは言えない賭博の性質を有することから、購入の態様に関する事情にかかわらず、馬券の払戻金は一時所得であ

(40) 大阪地裁判決、大阪高裁判決は馬券購入行為を機械的、網羅的であるとした。最高裁判決は自動的に購入するソフトを用いて網羅的に購入したと判断した。長島（2015c）は、最高裁判決は「機械的」である点を重要な事実であると解していないと述べている。大阪地裁判決には「自動的に購入する」機能、「自動購入」の表現があるが、大阪高裁判決には「自動」の語はない。

ると主張した。最高裁は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得を判断する際に所得や行為の本来の性質を考慮要素とすることを否定し、所得区分は所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及び行為の具体的な態様も考慮すべきであると判示した。⁽⁴¹⁾ 継続的行為という語はある程度時間の幅がある表現であるので、楡井（2019）は、行為及び所得の本来の性質だけでなく、むしろ具体的な態様等の事情を総合的に考慮することが文理解釈から導かれると述べている。

刑事事件の大阪事件最高裁判決では、非対価性は争点にならなかった。行政事件の大阪地裁平成26年10月2日判決（裁判所ウェブサイト）は、馬券購入行為は一般的な馬券購入行為のようにレースごとに利益を獲得しようとするものではなく、もっぱら回収率に着目するものであり、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、個々のレースにおける外れの偶然性を抑え、総体として利益を獲得しようとするものであると判示した。⁽⁴²⁾ 一連の継続的行為が総体として恒常的に所得を生じさせており、払戻金は偶発的な一時の所得ではないとした。払戻金は非継続性を満たさず、非営利性要件の判断をするまでもなく、一時所得には当たらず、雑所得とした。対価性については判断していないことから、非継続性を偶発性、一時性に関わるものと理解しているように見える。

9 馬券の払戻金に関する札幌事件東京地裁判決

札幌事件では、納税者は、大阪事件と同様に、A-PAT を利用して継続的に多額の馬券を購入して、多額の払戻金を受けていた。しかし、大阪事件とは異なり、競馬のソフトウェアを利用せずに独自のノウハウに基づき、各レースにおける着順を予想し馬券を購入していた。また、大阪事件では馬券の購入履歴

(41) 佐藤英明（2015）は、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前提の下に、一時的、偶発的な所得が一体として営利を目的とする継続的行為から生じた所得に当たると判断された事例として意義は大きいとする。

(42) 評釈には、奥谷（2015）、長島（2014b）がある。控訴審の大阪高裁平成27年5月29日判決（裁判所ウェブサイト）は非対価性については判断していない。

一時所得の要件と特色

が当事者のソフトウェアに残っていたが、札幌事件では具体的な購入履歴が残されていなかった。

東京地裁平成27年5月14日判決（裁判所ウェブサイト）では、納税者は、中央競馬のほぼすべてのレースについて独自のノウハウに基づいて着順を予想し、6年間にわたり馬券を大量かつ継続的に購入して、多額の利益を上げていたことから、馬券購入行為は営利を目的とした継続的行為であり、競馬所得は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、雑所得に該当すると主張した。⁽⁴³⁾ 国は、払戻金は的中という偶然の事象が発生しなければ発生せず、払戻金の本質は不確定、不安定であることであり、継続的、安定的なものではなく、各レースの払戻金は完全に別個独立に発生するもので、多数回の馬券購入行為を総体として観察しても、この性質は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えないから、営利を目的とする継続的行為とはいええず、払戻金は一時所得であると主張した。

裁判所は、納税者は、ソフトウェアを使用して自動的に馬券を購入したのではなく、各競馬場のレースのテレビ観戦、競馬新聞・競馬雑誌の購入から競走馬に関する情報を集めた上で、レース毎に個別に予想して馬券を購入していたので、納税者の馬券購入の態様は一般的な愛好家の馬券購入の態様と質的に大きな差はないとした。払戻金の発生は本来的に偶然性を排除できない上、払戻金の総額が馬券の販売金額の約75%とされていることを鑑みると、そもそも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ことから、結果的に多額の利益を得ていたが、馬券所得は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、レース毎に個別の予想を行い馬券を購入したことから、自動的、機械的に馬券を購入していたとはいええないし、馬券の購入履歴等に関する資料が何ら保存されていないため、馬券購入の態様が客観

(43) 評釈には、伊藤（2016）、漆（2016）、小関（2015）、菅野（2017）、鳥飼（2015）、長島（2015b）などがある。

的には明らかではないので、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するとは認められないとした。⁽⁴⁴⁾ 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該当することはいえないと判示した。

対価性については、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いとした。そして、納税者は、払戻金の交付者である JRA に何ら役務を提供しておらず、納税者が何らかのノウハウを活用したとしても、必ず払戻金が得られるわけではないから、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と判示した。非継続性と非対価性から、裁判所は、競馬所得は一時所得に該当するとした。

大阪事件最高裁判決と東京地裁判決の判断の分かれ目は自動購入ソフトの利用をどう考えるかである。東京地裁判決では、ソフトウェアを使い自動的、機械的、網羅的に馬券を購入する場合のみに営利性、継続性が認められるが、ソフトウェアを使用せずレース毎に個別に判断して馬券を購入すると営利性や継続性が認められない。⁽⁴⁵⁾ 小関（2015）は、東京地裁判決の判断構造が大阪事件最高裁判決の判断構造が違ふことが結論の違いをもたらしたと指摘する。営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かについて、行為の期間、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ことになるが、大阪事件最高裁判決は「文理に照らし」としており、東京地裁判決は「当該行為ないし所得の性質を踏まえた上で」としている。

東京地裁判決文の「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」から判断して、当該行為ないし所得の性質とは、行為ないし所得の本来的な性質を指すものと考えられる。大阪事件最高裁

(44) 伊藤（2016）は、納税者はレースを分析した上で、的中率が低いと判断されるレースを除いているが、中央競馬の1年のレースでは独自のノウハウに基づいて着順を予想しているため網羅性を充足していると述べている。

(45) 伊藤（2016）、p. 71。

一時所得の要件と特色

判決は文理に照らして事情を総合考慮して馬券購入の態様を判断するとした。一方、東京地裁は事情を総合判断していないように見え、行為の本来的な性質からそもそも馬券購入は営利を目的とする行為となりがたいとする。そして、馬券購入の態様を一般的な競馬愛好家の馬券購入の態様と比較して、一般的な競馬愛好家の馬券購入の態様と大きな差はなく、一連の馬券購入が一体の経済活動の実態を有しないと判断した。競馬所得は個別の馬券が的中したことによる偶発的な利益が⁽⁴⁶⁾集積したものにすぎないと判断した。

また、東京地裁判決は、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うべきほどのものとはまでは認めることができないことから、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該当することはできないことを直接導いている。大阪事件最高裁判決は、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するなどの事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得に当たるとしている。しかし、一体の経済活動の実態はないが、営利を目的とした継続的行為に当たるとはあり得る。漆（2016）は、一体の経済活動の実態がないという認定と営利を目的とする継続的行為に当たらないという判断との間のつながりが十分に論証されていないと述べている。

高橋貴美子（2018）が述べるように、東京地裁判決は、6年間にわたり継続して馬券を相当多数購入したという行為の期間・回数、毎年多額の利益を得たという利益の期間・規模は認めたものの、機械的、網羅的な馬券購入を裏付ける資料がないことや行為の本来的な性質を重視して、営利を目的とする継続的行為ではないと判断した。馬券購入の態様が機械的、網羅的であるか否かについては、レース毎に個別に予測して馬券を購入していることから、馬券購入行為が機械的ではないと判断している。しかし、納税者は馬券購入の基本パター

(46) レース毎にどの馬券を購入するかを個別に判断することが継続的行為を否定する根拠になりうる理由が明確ではない。酒井（2015c）, p.110。また、判決は、6年間にわたり毎年多額の利益を得ていても、偶然が重なった結果であるとして、営利性を否定している。高橋貴美子（2018）, p.119。

と購入基準を設定して、レース毎に馬券購入を判断しているので、機械的に馬券を購入しているようにみえる。また、中央競馬における1年間のほぼすべてのレースにおいて独自のノウハウに基づき着順を予想しているので、網羅的に馬券を購入しているといえる⁽⁴⁷⁾。但し、東京地裁判決は自動的、機械的な馬券の購入を問題とするが、大阪事件最高裁判決は機械的という言葉は用いないで、大量かつ網羅的な購入であることを重視しており、東京地裁判決は大阪事件最高裁判決を完全に引用しているのではないと考えられる。伊藤（2017）は、大量かつ網羅的な購入であれば、機械的な購入か個々のレースを予想する手動的な購入かは大きな差異がなく、東京地裁判決は大阪事件最高裁判決を読み違えていると主張している。

10 札幌事件東京高裁判決

控訴審の東京高裁平成28年4月21日判決（裁判所ウェブサイト）は、納税者は、毎年の回収率が100%を超え多額の利益を恒常的に得ていたので、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たと推認され、具体的な購入馬券を特定できないものの、長期間にわたり多数回かつ頻繁に馬券の網羅的な購入をして100%を超える回収率を実現して多額の利益を恒常的に上げており、このような一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有している⁽⁴⁸⁾と判示した。大阪事件最高裁判決に係る納税者による馬券の購入状況等も馬券を自動的に購入するソフトウェア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、納税者と大阪事件の当事者の馬券購入方法に本質的な違いはないと認められる。したがって、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して、雑所得に該当すると判断した。

(47) 長島（2015b）、p. 46。

(48) 判例評釈として、芹沢（2017）、伊藤（2017）、今本（2016）、菅野（2017）、長島（2016）などがある。

一時所得の要件と特色

東京地裁判決は、馬券購入においてコンピュータソフトを使用しないこと、競馬新聞などで情報を集めていたこと、レース毎に着順を予想していたことから、一般的な愛好家の馬券購入と大きな差がないと判断したが、東京高裁判決は、こうした馬券購入行為もコンピュータソフトを用いた大阪事件での馬券購入行為も期待回収率が100%を超える馬券を有効に選別するノウハウであるととした。東京高裁判決は、ノウハウ重視の考え方から、期待回収率の高い馬券を大量かつ網羅的に購入したかどうかを判断基準としている⁽⁴⁹⁾。伊藤（2017）が指摘するとおり、大阪事件最高裁判決にいう個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入は、インターネットを介し大量に馬券を購入して年間のトータルで利益を目指すもので、機械的ではなく、大量に馬券を購入することが重要である。機械的に馬券を購入しているか、レース毎に個別に判断して手動式で馬券を購入しているかに大きな違いはない。今本（2016）が述べるように、ソフトウェアを使用していないことから直ちに網羅的な購入を否定することはしていない点で、大阪事件最高裁判決とも整合的である。

東京高裁は、期待回収率が100%を超えていることは理論的には難しいが、6年間にわたって100%を超えているので、納税者が独自のノウハウを有しているとして、馬券購入の営利性を判断した。この点については、期待回収率が100%を超えていても年によっては損失が出る可能性はあるが、係争になったすべての年で黒字であったことから、営利性を容易に判断することができた。品川（2016a）は、大阪事件最高裁判決及び東京高裁判決は当たり馬券を得るのはフロック的なものではなく、ノウハウ等があると考えて、競馬所得が一時的なものではなく、役務提供を伴う反覆・継続した行動から得られたものと考えたのであろうと述べている。そして、一見フロック的な所得であるとも考えられる株式取引、商品取引等から得られる所得が取引形態に応じて、譲渡所得

(49) 東京地裁判決は、レース毎に個別に予測して馬券を購入することは自動的、機械的な購入ではなく、馬券の購入記録等が保存されていないので網羅的に購入していたかは客観的に明らかではないとする。

ではなく、雑所得又は事業所得に区分されることにも共通し、説得力があると
する。

また、個々の購入履歴は不明であるが、A-PAT を利用して馬券を購入して
いたため、節ごとの入出金額が明らかになり、馬券購入の網羅性を立証するこ
とが容易であった。営利性の認定については、東京地裁は払戻金の総額が馬券
の販売金額の約75%とされていることを鑑みると、馬券購入は営利を目的とす
る行為とはなり難いとしたが、東京高裁は期待回収率が100%を超える馬券が
存在し得て、実際に毎年の回収率が100%を超え多額の利益を恒常的に得てい
たことから、営利性を認めた。

11 札幌事件最高裁判決

最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決（裁判所ウェブサイト）は、予想の
確度の高低と予想が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し、偶然性の影響を相殺するために、年間を通じてほぼ
全レースで馬券を購入することを目標に、年間の収支で利益が得られるように
工夫しながら、6年間にわたり多数の馬券を購入し続けたので、馬券購入の期
間、回数、頻度その他の態様に照らすと、納税者の一連の馬券購入行為は継続
的行為であるといえと判示した⁽⁵⁰⁾。いずれの年についても多額の利益を得てい
たから、上記の馬券購入の態様に加え、利益発生規模、期間その他の状況等
に鑑みると、納税者は回収率が総体として100%を超えるように馬券を選別し
て購入し続けており、一連の馬券購入行為は客観的にみて営利を目的とするも
のであった。馬券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、
雑所得に当たると判示した。

札幌事件最高裁判決は、判断基準について大阪事件最高裁判決を引用し、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、

(50) 評釈には、木山（2018）、長島（2018）、吉村典久（2019）がある。

一時所得の要件と特色

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た。そして、6年間にわたり多くのレースで多数の馬券を購入したことから、馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らして継続的行為であると判断している。偶然性の影響を相殺するために、年間を通じてほぼ全レースで馬券を購入することを目標に、年間の収支で利益が得られるように工夫していたと認定して、6年間の回収率が毎年100%を超えて、各年多額の利益を上げていることから、利益発生の規模、期間その他の状況等に鑑みて、客観的に営利目的の行為であるとした。⁽⁵¹⁾

札幌事件最高裁判決は大阪事件最高裁判決を踏襲して、払戻金の本質ではなく、一時所得の要件のうち非継続性を専ら取り上げている。行為の期間、回数、頻度その他の態様は継続的行為に係る考慮要素であり、利益発生の規模、期間その他の状況等は営利目的に係る考慮要素であると理解している。継続的行為性と営利目的性を分けている点が札幌事件最高裁判決の特徴である。⁽⁵²⁾大阪事件最高裁判決は一体の経済活動の実態から、営利性、継続性を判断したが、札幌事件最高裁判決は年間を通じての収支で利益をあげられるよう工夫していたことから営利性、継続性を判断した。⁽⁵³⁾吉村典久（2019）は、札幌事件最高裁判決は営利性と継続性という要素が峻別不可能であると考えているとし、所得税法34条1項の文理をみる限り、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」という文言は一体的に読まれるべきであるので、営利目的での継続的行為と解

(51) 小田（2019）は、平成27年に改正された通達では、「一体の経済活動の実態」で営利性・継続性を認定するとしていたが、平成29年に改正された通達では、「利益が得られる」、「利益を上げて」、「回収率が100%を超える」という表現で営利性を判定しようとしていると述べている。

(52) 田中啓之（2018），pp.1106-1107。

(53) 最高裁判決は、購入金額、払戻金の金額は大阪事件よりも多いが、購入履歴の記録がないことから、「一体の経済活動の実態」の語を用いなかったのかもしれない。「一体の経済活動の実態」は第一審の東京地裁判決と控訴審の東京高裁判決で用いられている。また、後述の東京事件東京地裁判決と東京高裁判決、横浜事件横浜地裁判決でも用いられている。

積することが大阪事件最高裁判決で示された一般的判断基準を正確に理解していると述べている。

札幌事件最高裁判決は、ソフトウェアの使用による自動的、機械的、網羅的な馬券購入には言及していない。伊藤（2017）が述べるように、自動的と手動的は大差がないと考えられる。田中啓之（2018）は、自動的、機械的、網羅的という表現が妥当かどうかという議論が積極的な意義を持たなくなったと述べている。そして、行為の期間、回数、頻度その他の態様のその他の態様として、偶然性の影響を相殺するため、年間の収支で利益が得られるよう工夫して回収率が100%を超えるように馬券を選別していたと認めた⁽⁵⁴⁾。大阪事件最高裁判決が個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入を「その他の態様」としていた点で、札幌事件最高裁判決の「その他の態様」の理解は大阪事件最高裁判決とは異なる。

最高裁判決は、継続的行為の判断にあたって、偶然性の影響を減殺して回収率が100%を超える工夫をしながら、実際に長期間にわたって利益を上げたことを重視している。主観的に利益を上げることだけでは足りず、客観的にみて利益が上がると期待される馬券購入であると判断している。回収率が100%を超えるように馬券購入を続け、客観的にみて利益が上がるものと期待できるので、営利目的を認めたと考えられる。偶然性の要素を削減している点を重視していることから、三宅（2019b）が述べるように、札幌事件最高裁判決は大阪事件最高裁判決と軌を一にしている⁽⁵⁵⁾。

大阪事件最高裁判決は多額の利益を恒常的に上げていたことを指摘した。札幌事件東京高裁判決、最高裁判決は恒常的の語を用いずに多額の利益を上げていたことを指摘した。また、馬券購入額の多寡や利益の多寡が一時所得該当性

(54) 田中啓之（2018），p. 1108。田中啓之（2018）は継続的行為の概念が営利目的との関係においてのみ意義があるという理解かもしれないとする。

(55) 吉村典久（2019）が述べるように、所得はあくまでも営利を目的とする継続的行為の結果であり、ある年に利益が生じなかったとしても、営利を目的とする継続的行為がなかったとは直ちに判断できない。

一時所得の要件と特色

の判断において重視されているように見える。木村（2019）は、利益の多寡は所得の法的性格を左右せず、文理に照らしても趣旨に顧みても、利益の多寡は一時所得の要件ではないと主張している。

12 馬券の払戻金に関する東京事件

東京地裁平成28年3月4日判決（税資266号順号12817）は、競馬の競走の結果は不確定かつ不確実な要素に基づくもので、払戻金の額の多寡については偶然の要素が強く働き、馬券購入から生じる所得は、本来的に偶発的、単発的であり、継続的、かつ確実に利益を上げることが困難なものであり、このことは馬券を大量かつ連続して購入したとしても異なることはないから、それだけで、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該当することはないと⁽⁵⁶⁾した。

そして、競走成績と血統を分析し、馬主であることを活かした豊富な情報等を駆使し、馬券を相当点数購入しても、馬主であることを活かした豊富な情報等を駆使した点について、具体的な内容と馬券の中に対する寄与度が明らかでなく、納税者の馬券購入方法は一般の競馬愛好家の範疇に入ると認定した。この認定に基づき、購入金額や払戻金が多額であり回数が多数であったとしても、一般的な馬券購入行為が連続して多数回行われたにすぎず、行為の期間、回数、頻度その他の状況等の事情を総合考慮しても、納税者の一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するものといえず、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得には該当しないと判示した。また、納税者はJRAに役務を提供していないことに加え、何らかのノウハウを活用して馬券を購入したとしても、必ずしも払戻金が得られるわけではないので、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と判示した。

(56) 評釈には、長島（2017b）がある。納税者は、払戻金は事業所得に当たると主張した。裁判所は、馬券購入行為は対価を得て継続的に行う事業であるとはいえないと判示した。

東京地裁判決は、馬券を長期間、大量かつ継続的に購入しただけでは払戻金は雑所得には該当しないことを強調している。3年間の毎年の回収率が100%を超えていないので、独自のノウハウがないと判断して、一般的な馬券購入行為が連続して多数回行われたにすぎず、一連の馬券購入行為は一体の経済活動の実態を有しないと判断したように思われる。

東京高裁平成28年9月29日判決（税資266号順号12907）は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得の判断基準について、行為の期間、回数、頻度とその他の事情との間に考慮要素としての優劣はなく、馬券購入行為が経済活動の実態を有するか否かを適切に判断するためには、一連の馬券購入行為の回数や頻度、収支の状況のみならず、どのような選定方法に基づき、どの種類の馬券をどの程度の数量で購入したかなどの馬券選定の具体的な態様を考慮する必要があるが、それが明らかでない以上、一連の馬券の購入は一体の経済活動の実態を有すると認められ⁽⁵⁷⁾ないと判示した。さらに、一連の馬券購入の方法が一体の経済活動といえるものであれば、確実に入手できる信頼性のある資料に基づいて、曖昧さのない合理的な仕組みによって購入する馬券と数量が決定され、反覆継続されているはずであるので、購入方法を明らかにすることを求めることは不可能を強いるものではないとした。以上のことから、東京高裁は、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はいえず、一連の馬券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ないことから、大量かつ継続的に馬券を購入したとしても、一般的な競馬愛好家による通常の馬券購入が大量かつ継続的に行われたにすぎないと判示した。

伊川（2018）は、東京高裁判決は、継続性要件は単に馬券の購入が大量かつ継続的、網羅的であれば満たされるのではなく、継続的行為が営利目的であることによって初めて満たされると解釈しており、利益を確実に上げることを目的とした馬券購入の態様が認められるかを含めて継続性を判断していると述べ

(57) 最高裁平成29年12月20日第二小法廷決定（判例集未登載）は棄却、不受理とした。

一時所得の要件と特色

ている。東京高裁判決は、競走成績と血統を分析して、馬主としての豊富な情報等を駆使し、馬券を購入しただけでは、馬主であることをどのように活かしの中を高めたのが明らかではなく、恒常的に利益を上げることを期待しうる馬券購入のノウハウがないと判断したように考えられる。

東京高裁判決は、利益を上げることを目的とした馬券購入の態様であったのかを重視しているようにも、実際に利益を上げたかという結果自体を重視しているようにも解釈できる。長島（2017b）は、大阪事件最高裁判決にいう利益発生規模、期間その他の状況等に照らすと、恒常的に赤字であったことから、納税者の馬券購入が一体の経済活動の実態を有しないと判断されたように思われると述べている。一方で、東京高裁判決はどのような選定方法に基づき、どの種類の馬券をどの程度の数量を購入したのかが明らかでないことから、一体の経済活動の実態を有しないとしており、選定方法など馬券選定の具体的な態様を重視して、利益の結果から、馬券購入の態様を判断しようとしているようにみえる。

13 馬券の払戻金に関する横浜事件

大阪事件、札幌事件、東京事件では、馬券の払戻金が一時所得か雑所得かが争われたが、横浜地裁平成28年11月9日判決（判例集未登載）では、馬券の払戻金⁽⁵⁸⁾が事業所得か一時所得かが争われた。

納税者は、馬券の払戻金を得て専業として生計を立てているが、平均所得は事業所得者の平均所得金額と何ら遜色がなく、生計を立てるのに十分であると主張した。馬券の購入態様は、自ら開発した競馬予想ソフトを用いて、多種多様な要素を分析し、予想的中率ではなく期待値が1を超える馬券を機械的に選択し、網羅的に大量購入することを反復継続することで、長い期間を通じて全体として利益を得ていたことから、競馬所得を得るための一連の行為は社会通

(58) 評釈には、木山（2017）、芹澤（2017）、奥谷（2017）、長島（2017a）などがある。

念上の事業に該当し、競馬所得は事業所得に該当すると主張した。

裁判所は、競馬所得は、競馬予想ソフトウェアを用いてレース結果を分析、予想し、自ら設定した条件に合う期待値の高い馬券を抽出する作業（役務）は馬券購入の相手である JRA に提供されたものではなく、払戻金は馬券が的中することで初めて発生するのであるから、払戻金は納税者が JRA に支払った金員の対価とも認められないので、対価を得て継続的に行う事業に当たるとは⁽⁵⁹⁾いい難いとした。また、要所において納税者自身の判断を入れていたので、購入規模は別にして、馬券の購入態様は一般的な競馬愛好家と質的に異なるものではなく、そして、払戻金は本来的には偶発的な利得という性質を有し、交付される払戻金の総額は馬券の発行総額の約75%にとどまることから、一般的には払戻金により相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性は乏しい。購入規模の大きさを踏まえても、払戻金の発生に関する偶発的な要素が相当程度相殺され払戻金により相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性が客観的にあったとは認められない。したがって、馬券購入行為は社会通念に照らし、事業に該当するとはいえず、競馬所得が事業所得に該当すると認めることはできないとした。

国は、競馬所得が一時所得に該当すると主張した。まず納税者が JRA に対して何らかの役務を提供したり資産を譲渡したりして対価として交付されたものでなく、競馬所得は出走馬の着順という納税者の行為がまったく関与しない偶然の結果によって発生した偶発的な利得であるから、非対価性を満たすとした。競馬予想シフトを利用した後で納税者自身の主観的判断に基づいて購入する馬券を決め、個々の競走の結果を予想して馬券を購入し、各年に購入したレース数が大きく変動していることから、個々の馬券の的中に着目しない網羅的

(59) 非対価性についての判断は札幌事件東京地裁判決と同様である。一時所得の非対価性要件は緩和されており、給与所得の対価性も労務提供との相関関係までは求められていない。木山（2017）は、対価は法文ごとに曖昧に解釈される傾向があるため、事業所得における対価を厳格に解さなければならないかは検討の余地があると述べている。

一時所得の要件と特色

な購入とはいえない。また、損益額は毎年大きく変動しており、多額の利益を恒常的に上げていなかったことから、利益発生規模、期間その他の状況等からしても、一体の経済活動の実態を有すると評価することはできない。したがって、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該当せず、非継続性と非対価性を満たすことから、競馬所得は一時所得に該当するとした。

裁判所は、非対価性を満たすことは上述の説示したとおり簡潔に認定した。非継続性要件については、馬券購入額の規模こそ大きいものの、納税者の馬券の購入態様は個々のレースの結果を予想して馬券を購入する一般的な競馬愛好家と質的に変わらず、どのレースでどれだけの払戻金を得たのかなどが不明であるので、的中馬券の発生に関する偶然的要素をできる限り減殺しようとしていたこと、個々の馬券的中に着目しない網羅的な購入であることも認められないとした。加えて、3年分は連続して損失が発生しているため、馬券購入によって利益を恒常的に上げる状態にもなかった。馬券購入行為をもって一体の経済活動の実態を有するものと認めることはできず、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であると認められないので、非継続性を満たすとした。したがって、競馬所得は一時所得に該当すると判断した。

横浜地裁判決は札幌事件東京地裁判決と同様に、個々のレースの結果を予想して馬券を購入していることから、馬券購入は継続的行為ではないと判断したと考えられる。札幌事件東京高裁判決は回収率の高さから継続性を認めた。横浜地裁は損失の年が多く利益を恒常的に上げていなかったことから継続性を否定したとも考えられるが、大阪事件最高裁判決は利益が恒常的に発生していることを必要条件としていない。⁽⁶⁰⁾ 奥谷(2017)が指摘するように、収益の継続性から一時所得該当性を判断しているようにみえる。長島(2017a)は、平均回収率は大数の法則だけによる75%を超えているので、毎年利益が出ていないことをもって、雑所得該当性を否定することは問題であるとするが、横浜地裁は

(60) 奥谷(2017), p. 50。

東京事件東京地裁平成28年3月4日判決と同様に、平均回収率が100%を超えていないことから、独自のノウハウがないと判断したように思われる。

控訴審の東京高裁平成29年9月28日判決（判例集未登載）では、納税者は馬券購入の規模と態様から本件の馬券購入は全体として一連の行為として把握すべきで、競馬所得は非継続性と非対価性を満たさないとして、雑所得を主張した。裁判所は大阪事件と比較して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か否かを判断した⁽⁶¹⁾。PAT加入者としてインターネットを經由して馬券を購入していたこと、競馬予想プログラムにより独自の条件設定と計算式を用いて買い目を抽出していたこと、長期間にわたり多数回かつ頻繁に馬券を購入していたことは大阪事件と共通するが、大阪事件の当事者はレースの着順を予想するのではなく、長期的に安定した利益を得ようとしたのに対して、予想的中率を向上させて高配当を得ようとする馬券の購入方法を採用していたとした。

また、予想的中率及び期待値算出のために多くの演算処理を行うこと、馬券の購入が長期間にわたり多数回かつ頻繁であることを除くと、一般の競馬愛好家と異なるところがなく、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はないから、競馬所得は一時的・偶発的所得としての性質を失わず、一時所得の非継続性及び非営利性をいずれも満たすとした。東京高裁判決は、納税者の馬券購入の態様が大阪事件と共通した点はあるとしたが、回収率ではなく的中率に着目していたこと、恒常的に利益を上げているとはいえないことから、回収率が総体として100%を超えると期待しうような購入方法ではないとして、競馬所得は一時所得であると判断したものと考えられる⁽⁶²⁾。

(61) 最高裁平成30年8月29日第一小法廷決定（判例集未登載）は不受理とした。

(62) 国税不服審判所平成30年3月22日裁決（裁決事例集110集）は、馬券を自動的に購入するソフトを使用して多数回かつ頻繁に馬券を購入していたが、各年で損益

14 知的財産権を巡る判決

大阪地裁平成27年12月18日判決（税資265号順号12773）では、特許出願者が会社と締結した特許を受ける権利の譲渡後に譲渡契約に基づいて支払われた金員の所得区分が争われた。納税者は、本件金員は譲渡契約に基づいて特許を受ける権利を譲渡する条件として支払われた資産の譲渡に基因する譲渡所得であると主張した。そして、譲渡所得に当たらないとすれば、除外要件、非継続性要件及び非対価性要件を満たすので、一時所得に該当すると主張した。非対価性要件については、譲渡契約に基づいて支払われる金員は、譲渡契約の締結時においては支払の有無が不確実な事実⁽⁶³⁾に基因するので、資産の譲渡の対価としての性質を有するものではないとした。国は、金員は、持分の移転の機会に一時に実現した所得ではなく、譲渡所得に該当しないと主張した。一時所得性については、除外要件及び非継続性要件を満たすが、金員は持分を譲渡したことの対価としての性質を有している⁽⁶³⁾ので、非対価性要件を満たさないとした。

裁判所は、金員の譲渡所得該当性を否定し、一時所得該当性については、資産の譲渡の対価としての性質を有する所得には、資産の譲渡と反対給付の関係にある給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であつて給付の事情に照らして偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれるとし⁽⁶³⁾た。そして、本件金員の支払は、持分の譲渡と密接に関連するものであり、支払の事情に照らして偶発的に生じた利益とはいえず、資産の譲渡の対価として

が変動し1年は損失が発生していること、的中確率が低い反面一口で高額の配当が得られるWIN5を多数回購入し、その的中による利益が損益の一定割合を占めていることから、客観的にみて多額の利益を恒常的に上げると期待しうる行為であったと認められないとした。評釈には、長島（2019）、原（2019）がある。原（2019）は、馬券の種類が所得区分の重要なポイントの1つになりうると述べている。

(63) 裁判所は、資産の譲渡としての性質を有する所得は臨時的又は偶発的に生じたものであるとはいえないという趣旨から、一時所得から除外されているとした。裁判所は、資産の譲渡による所得は臨時的、偶然的なものではないと理解していると思われる。

の性質を有する所得であるので、雑所得に該当すると判示した。

控訴審の大阪高裁平成28年10月6日判決（税資266号順号12913）は、原審の判断を維持した⁽⁶⁴⁾。資産の譲渡と密接に関連する給付であって給付の事情に照らして偶発的に生じた利益とはいえ、非対価性を満たすものでないことは原判決の認定説示したとおりであるとした。そして、資産の譲渡による所得に当たらないからといって、資産の譲渡の対価としての性質を有しないということとはできないとした。一時所得該当性は除外要件、非継続性要件及び非対価性要件の3要件により判断されるべきであり、将来の不確実な事実に基づくものか否かで判断されるべきではないと判示した。

東京地裁平成28年5月27日判決（税資266号順号12859）では、納税者が国に対して譲渡した特許を受ける権利について付与された特許権を国から承継ないし取得した大学法人から納税者が受領した補償金が雑所得に該当するか一時所得に該当するかが争われた⁽⁶⁵⁾。納税者は、補償金は特許権の譲渡と密接な関連なく支払われたもので、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せず、一時所得の他の要件も満たすから、一時所得であると主張した。馬券の払戻金及び生命保険契約の満期保険金も偶発的所得であるとして、一時所得に分類されているが、補償金も発明という事実によって必然的に支払われたものではなく、その後の幾多の後発的、臨時的又は偶発的な事情が重なり合って支払われたものであるとした。

裁判所は、資産の譲渡の対価としての性質を有する所得を一時所得から除外している趣旨は、そのような所得は偶発的に生じたものではなく、資産の譲渡の対価としての性質を有する所得は資産の譲渡と反対給付の関係にある給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であって、給付が行われた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含むとした。所得の性質について、特許権を国から承継ないし取得した大学法人が譲渡収入を原

(64) 評釈には、佐藤修二（2017）がある。

(65) 評釈には、長戸（2018）、谷口智紀（2019）がある。

一時所得の要件と特色

資として発明者である納税者に補償金を支払っているのが、補償金の納税者への支払は各発明に係る特許を受ける権利の国への譲渡と密接に関連する給付であり、偶発的に補償金が支払われたとはいえないとした。したがって、補償金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、一時所得とはいえず、雑所得に該当すると判示した。⁽⁶⁶⁾そして、譲渡契約の締結に至るまでに偶発的な事情があったことや補償金が大学法人の裁量で支払われたことは、資産の譲渡の対価としての性質の認定判断を左右しないとされた。

裁判所は、資産の譲渡の対価としての性質を有する所得は偶発的に生じたものとはいえないとし、資産の譲渡と密接に関連する給付であって給付の事情に照らし偶発的に生じた利益といえないものは一時所得から除外されるとして、権利の国への譲渡後の後発的、臨時的又は偶発的な事情が重なったという納税者の主張を退けた。東京地裁判決は、権利の譲渡後の偶発的な事情に基因して支払われた側面があっても、当初の譲渡と密接に関連した給付であるので、偶発性を満たさないと考えていることになる。⁽⁶⁷⁾東京地裁判決は偶発性を非対価性要件の実質的な内容としていると思われる。

控訴審の東京高裁平成28年11月17日判決（税資266号順号12934）は、補償金は雑所得に該当すると判断した。納税者は補償金の支払に至るまでに一連の偶発的な事情が介在しており、所得が偶発的に発生したものではないといえる事情は認められないと主張した。裁判所は資産の譲渡の対価としての性質を有する所得とは、補償金と一定の関係がある事実が存在するだけでは足りず、少なくとも補償金が偶発的に発生したものではないといえるような関係にある事実が存在することが必要であるが、本件補償金が偶発的に発生したものではないといえる事実が存在するとした。⁽⁶⁸⁾

(66) 名古屋国税局の文書回答事例（平成29年1月27日）は、職務発明による特許を受ける権利を使用者に原始的に帰属させる制度を導入した場合の「相当の利益」について、所得税法34条1項の具体的文言には言及せず、各種補償金は臨時的・偶発的な所得である一時所得に該当しないとし、雑所得に当たるとする。

(67) 長戸（2018），pp. 129-130。

新株予約権の行使益に関する東京地裁平成22年10月22日判決及び東京地裁平成23年5月11日判決は労務の対価としての性質を広く解釈している。職務発明の相当の対価についての和解金に関する東京地裁平成23年9月12日判決（税資261号順号11763）は、特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約の定め等により反対給付の関係にある場合における給付等に限られるものではなく、特定の役務が提供されたことに密接に関連した給付等であって給付の事情に照らして偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると判示した。ローン債務免除益に関する東京地裁平成27年5月21日判決は、対価性に偶発的に発生したものではないという関係の存在を必要とするとした。

東京地裁平成28年5月27日判決及び東京高裁平成28年11月17日判決は資産の譲渡の対価としての性質については、広く解釈している。資産の譲渡と反対給付にあるような給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であって偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれるとする。上記の判決について、加藤（2019）は一時所得から除外される所得を広く捉え、一時所得を限定的に解釈していると述べている。また、大阪高裁平成28年10月6日判決、東京高裁平成28年11月17日判決は非対価性を偶発的であるととらえている。佐藤修二（2017）、長戸（2018）は、大阪高裁平成28年10月6日判決、東京地裁平成28年5月27日判決及び東京高裁平成28年11月17日判決が資産の譲渡の対価は偶発的に発生したものではないと捉えることには問題があると指摘する。⁽⁶⁹⁾

(68) 納税者が特許を受ける権利を国に無償で譲渡した時から15年後に報償金を受け取ったことから、所得が偶発的に発生したと解することができる。注解所得税法研究会（2019）、p.918。

(69) 長戸（2018）が指摘するように、昭和21年に譲渡所得の所得分類が設けられた際、譲渡所得は一時の所得で偶発的に発生するものと認識されていた。昭和21年12月19日の貴族院増加所得税法案特別委員会において、上塚司大蔵政務次官（当時）は、譲渡所得は一時の所得として偶発的に発生する性質の所得であると発言している。

15 一時性と偶発性

一時所得の要件は、除外要件、非継続性要件、非対価性要件にまとめられる。所得税法は一時所得を一時に発生する所得であると捉えていると考えられる。この点について、注解所得税法研究会（2019）は、他の所得に該当しない所得を一時所得と雑所得に区分して、一時の所得を一時所得に分類していると述べ⁽⁷⁰⁾ている。平田（1950）は、一時所得は一時の所得に限ると説明している⁽⁷¹⁾。佐藤英明（2018）は、一時所得は、利子所得から譲渡所得までの8つの所得分類のいずれにも該当せず、役務の対価としての性質も資産の譲渡としての性質も持たない所得で、しかも、営利を目的とする継続的行為から生じたのではない一時の所得、すなわち1回だけ受け取るものは一時所得とされると述べている⁽⁷¹⁾。

昭和22年の所得税の第二次税制改正において一時所得の所得類型が設けられる際に、「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」には所得税を課さないという非課税規定の文言がそのまま用いられた。一時所得の非継続性要件はこの経緯に由来する。この点から、谷口勢津夫（2018）は、一時的な所得という以外に特に積極的な意味をもつものではないと述べている。佐藤英明（2014）は、非継続性要件は、一時の所得が反覆継続して得られる場合に、そのような一時の所得を一時所得の範囲から除くものであるとする。非継続性要件は一時所得の性質のうち一時的な所得であることを表すものと理解されている。小関（2015）は、一時の所得が独立の要件であれば、条文は「営利を目的とする継続的行為から生じた所得で、かつ一時の所得」となり、「営

(70) 田口（1950）は、一時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所得であること、所得が一時的性質を有するものであることの要件に該当する所得をいい、営利を目的としない継続的行為から生じた所得であっても、一時的性質を有する所得は一時所得であると述べている。

(71) 小田（2019）は、法令上一時所得に含まれないのは、営利継続行為に関連して生じた一時の所得及び一時の所得で対価を有する所得であると述べている。一時所得が一時の所得であると認識していると考えられる。

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」を区切ったものと推測されると述べている。

一時の所得であっても、労務その他の役務の対価としての性質を有するもの及び資産の譲渡の対価としての性質を有するものは一時所得から除外される⁽⁷²⁾。注解所得税法研究会（2019）は、労務提供の対価としての性質をもつ限り、偶発的に発生した所得ではないとして、一時所得を一時的、偶発的な所得を中心として分類しようとする考え方から、労務の対価に該当する所得を除外していると述べている。非対価性要件は一時所得の性格のうち偶発的な所得であることを表すものと理解されている。

一時所得の特色について、金子（2019）は一時的・偶発的利得であるとす⁽⁷³⁾る。本稿で取り上げた判決をみても、一時所得は一時的、偶発的に生じた所得である点に特色があるとされることが多い⁽⁷⁴⁾。一時所得の要件については、非継続性要件を一時的、非対価性要件を偶発性とする機能分担の考え方がある。末崎（2013）は、非継続性要件は一時的を、非対価性要件は偶発性を表すことになると述べている。偶発性に関して、谷口勢津夫（2018）は、対価性を有する所得は確定的な対価を得ようとする稼得意思・行為に基因するものであり、偶発的な所得とはいえないので、一時所得から除外されていると述べている。伊川（2017）は、何らかの行為で確実に利益を得ることができる場合には、偶発的利益ではなく、対価と呼ぶべきであるとして、非対価性要件を偶発性から理解している。偶発性を非対価性の内容とする考え方は知的財産権の判決では顕

(72) 伊川（2017）は、対価性の捉え方は様々であるが、一時所得を除くすべての所得が対価性を有するが、雑所得は一概に言えないと述べている。

(73) 漆（2017）は、一時的・偶発的であると一時所得の2つの特徴は並列されるが、一時の所得であることが重視されてきたと述べている。

(74) 『所得税基本通達逐条解説』は、一時所得を臨時的、偶発的所得であるとする。民法上の組合の組合員が新株予約権を行使して受けた経済的利益が雑所得に当たるとした東京地裁平成23年4月21日（税資261号順号11674）は、一時所得を臨時的、偶発的な所得であるとした。

一時所得の要件と特色

著である。知的財産権の東京地裁平成28年5月27日判決、債務免除益の東京地裁平成30年4月19日判決は、非対価性の実質的内容が偶発性であると理解している。

しかし、一時的・偶発的という要素で一時所得の概念を整理しきれるかは疑問があるとされる。昭和27年に、一時所得を偶発的な所得に限定しようとする考えから、労務その他の役務の対価としての性質を有するものが対象から除かれたが、除外されたものが労務・役務の対価性を有するものに留まり、偶発的でない所得を包括的に除外することは行われていない。漆（2017）は、一時所得は一時の所得の中から発生原因が偶発的なものが不完全な形で除外されているとする。寺内（2009）が主張するように、一時性、偶発性は一時所得を広く概観した場合に見られる特色として整理すべきであり、一時所得該当性を決定づける要素であると考えるのは適当ではないと考えられる。⁽⁷⁵⁾

岡村・酒井・田中（2017）は、一時所得の性質を雑所得以外の所得に該当しないこと（補充性）、一時的、偶発的であること（一時性）、役務提供や資産譲渡の対価ではないこと（非対価性）であるとして、非対価性の内容を偶発性として理解していない。⁽⁷⁶⁾ 忠（1965）は、一時所得は、定型的な所得源泉を有しない不規則的、偶発的な所得で、役務または資産譲渡の対価たる性質を有しないものを指すと述べており、非継続性を不規則的、偶発的なものとして、偶発的と非対価性は別であると理解していると思われる。

東京地裁平成27年5月21日判決は、債務免除益は融資銀行の判断により一時的、偶発的に発生したもので、非継続性を充足すると判示しており、非継続性を一時性、偶発性として捉えている。⁽⁷⁷⁾ 大阪事件大阪高裁判決は、営利を目的と

(75) 『所得税基本通達逐条解説』は一時所得から除外される理由を中心に解説しており、例示された所得が一時的、偶発的な所得であることについては余り触れていない。

(76) 図子（2018）は、一時の所得とは所得源泉性がない移転的所得と考えられ、一般的には偶発的、臨時的な収入が該当すると考えられると述べている。

(77) 『所得税基本通達逐条解説』は、一時所得は、営利を目的とする継続的行為か

する継続的行為には、発生する所得が一時的、偶発的な所得であることを否定するに足る程度のものが求められるとする。大阪事件最高裁判決は、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判示する。大阪事件高裁判決も最高裁判決も、偶発性を非継続性の内容として捉えているように思われる。馬券の払戻金に関して判決では、偶発的要素を可能な限り減殺して恒常的に利益を上げていることが継続性要件の実質的内容となっており、偶発性を非対価性の内容であるとは理解されていないと思われる。

昭和27年の税制改正で一時所得を偶発的な所得に限定する考え方から非対価性要件が設けられた経緯、非継続性要件と非対価性要件の機能分担の観点から、非対価性要件において偶発性を検討することは認められるかもしれない。⁽⁷⁸⁾しかし、これまでの判決を見ても、偶発性が非継続性の内容であると断定することはできない。条文には直接には規定されていない偶発性を非対価性の実質的な要件になることは問題である。一時的、偶発的という所得の性質に関する表現は条文の文理解釈に忠実ではない。長戸（2018）、谷口智紀（2019）が述べるように、文言の忠実に非対価性を検討すべきである。

酒井（2010）は、偶発性は一時所得該当性の十分条件ではなく、一時所得に該当するかは条文に則して非継続性要件と非対価性要件の両方を満たすかどうかで判断すべきであるとする。一時所得該当性については、一時性、偶発性を検討するのではなく、非継続性、非対価性を検討するのが適切であろう。実際に、偶発性から非対価性を判断せず、対価としての性質を有するかどうかを判断する判決もある。

ら生ずる所得以外の所得で、労務その他役務又は資産の譲渡の対価たる性質を有しない、臨時的、偶発的に発生する所得であると述べている。非対価性を臨時的、偶発的に所得が発生することであると捉えているようにもみえる。

(78) 長戸（2018）、p. 130。

16 おわりに

本稿では、一時所得の要件である非継続性、非対価性について、非継続性の内容が一時性、非対価性の内容が偶発性であると言えるのかを主として判決例から検討した。

非継続性の実質的内容が一時性であり、非対価性の実質的内容が偶発性であると理解する機能分担の考え方があるが、学説や判決からは非継続性の内容が一時性に、非対価性の内容が偶発性であるとは断定することはできない。特に、偶発性という特色については、非対価性ではなく非継続性の内容であると理解していると考えられる判決もある。一時性、偶発性は条文に直接規定されていないことから、一時所得該当性の判断は一時性、偶発性を検討するのではなく、条文に則して非継続性要件と非対価性要件の両方を満たすかどうかで判断すべきである。

但し、一時性、偶発性を検討することが一時所得該当性の判断においては、無効であるとは言いきれない。札幌事件東京地裁判決は、偶発的な所得には対価性がないと述べており、偶発性は非対価性の内容であると理解されていると考えられる。伊川（2017）にしたがうと、対価は何らかの行為を行うことを原因として得られる利益のことであり、何らかの行為によって利益獲得が見込まれることが対価性の要件であると解釈すれば、馬券購入のノウハウやスキルが偶然性を減殺しているときは、馬券の払戻金は対価性要件を満たすことになる。偶発性が非対価性の内容であるとも考えられる。偶発性、非対価性の要件と偶発性の対応関係については、今後も検討する必要がある。

参 考 文 献

- [1] 伊川正樹「任意組合を通じた航空機リース事業における債務免除益の所得区分」『税務QA』通巻168号、2016年3月。
- [2] 伊川正樹「所得税における対価性」、木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』信山社、2017年。

- [3] 伊川正樹「競馬の払戻金に係る所得区分と外れ馬券の必要経費該当性（最高裁）」『税務QA』通巻193号，2018年4月。
- [4] 石原忍「米国親会社が日本子会社の代表取締役等に付与したストック・オプションの契約関係とその経済的利益の課税について－インテル裁判及びマイクロソフト判決を素材として－」『月刊税務事例』第36巻第1号，2004年1月。
- [5] 石原忍「勤務する内国法人と資本関係がない外国法人から付与されたストックオプションの権利行使益が雑所得に当たるとした事例」『月刊税務事例』第37巻第6号，2005年6月。
- [6] 一高龍司「ストック・オプション等インセンティブ報酬と税制－東京地裁平成14年11月26日判決の検討を中心に」『法律時報』第75巻第4号，2003年4月。
- [7] 一高龍司「競馬の払戻金の所得分類と雑所得計算上の必要経費の範囲」『ジュリスト』1492号，2016年4月。
- [8] 伊藤嘉規「勝馬投票券と所得課税」『富大経済論集』第61巻第3号，2016年3月。
- [9] 伊藤嘉規「近年の「馬券訴訟」と所得課税のあり様」『富大経済論集』第62巻第3号，2017年3月。
- [10] 今本啓介「コンピュータソフトによらず得た競馬所得の所得区分と外れ馬券の経費性」『新・判例解釈 Watch』Vol. 19，2016年10月。
- [11] 上田正勝「継続的行為と所得の性質決定との関係について－インターネットを利用した競馬の馬券の払戻金の課税関係を中心として－」『税務大学校論叢』81号，2015年7月。
- [12] 漆さき「馬券の払戻金に係る所得区分とその費用控除」『ジュリスト』1499号，2016年11月。
- [13] 漆さき「一時所得と雑所得の所得区分における継続的な収益獲得の事実－その影響と問題点」『論究ジュリスト』20号，2017年2月。
- [14] 江川功「競馬払戻金に係る脱税事件の単純無申告罪（平成25年5月23日大阪地裁判決）について－刑事事務の観点から－」『月刊税務事例』第46巻第4号，2014年4月。
- [15] 岡本忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』有斐閣，2017年。
- [16] 奥谷健「競馬の払戻金に係る所得の所得区分（事業所得該当性）」『税務QA』通巻178号，2017年1月。
- [17] 小田満「馬券に係る所得区分の通達の再改正の必要は？」『税経通信』第73巻第7号，2018年7月。
- [18] 小田満「いまだグレーな馬券の払戻金等の所得区分」，税理士会桜友会編『国税OBによる 税務の主要テーマの重点解説Ⅱ』大蔵財務協会，2019年。
- [19] 加藤友佳「知的財産権に対する課税と課題～職務発明の対価と所得の性質～」『租税研究』第832号，2019年2月。
- [20] 梶谷尚史「勝馬投票券払戻金の所得税法における所得区分は何か（平成25年5

一時所得の要件と特色

- 月23日大阪地裁判決)『山口経済学雑誌』第62巻第2・3号, 2013年9月。
- [21] 金子宏「テラ銭と所得税—所得の意義, その他所得税法の解釈をめぐって—」『ジュリスト』316号, 1965年2月。
- [22] 金子宏『租税法(第23版)』弘文堂, 2019年。
- [23] 川井和子「一時所得と雑所得の区分に関する一考察—競馬の払戻金に係る所得を素材として—」『日本産業科学学会研究論叢』第21号, 2016年3月。
- [24] 岸田貞夫「組合契約に基づく新株予約権に係る利益は雑所得とされた事例」『ジュリスト』1460号, 2013年11月。
- [25] 木村弘之亮「一連の馬券購入からの投資収益とその必要経費の範囲: 最二判平成29年12月15日からみた関連の通脱犯判例など」『月刊税務事例』第51巻第12号, 2019年12月。
- [26] 木山泰嗣「民法上の任意組合に対して発行された新株予約権によって組合員が得た利益に対する所得課税が争われた事案」『税経通信』第67巻第6号, 2012年5月。
- [27] 木山泰嗣「競馬の払戻金によって得た利益について強度の連続性を獲得している等の理由から「質的な変化」があり「雑所得」になると判断された事案」『税経通信』第68巻第15号, 2013年12月。
- [28] 木山泰嗣「競馬の馬券の払戻金によって得た利益が雑所得にあたるとしたうえで, 外れ馬券の購入代金に必要経費としての控除が認められた事案」『税経通信』第70巻第9号, 2015年8月。
- [29] 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』第5巻第1号, 2015年9月。
- [30] 木山泰嗣「民法上の組合が金融機関からの借入金について得た債務免除益が一時所得に該当するとされた事案」『税経通信』第71巻第13号, 2016年11月。
- [31] 木山泰嗣「競馬による所得を事業所得として申告した納税者に対し一時所得であるとしてなされた更正処分の適法性が争われた事案」『税経通信』第72巻第10号, 2017年9月。
- [32] 木山泰嗣「競馬の馬券の払戻金により得た所得が一時所得ではなく雑所得に当たると判断された事例(札幌事件)」『税経通信』第73巻第7号, 2018年7月。
- [33] 木山泰嗣『教養としての「所得税法」入門』日本実業出版社, 2018年。
- [34] 木山泰嗣「自動購入ソフトを利用しない馬券所得が雑所得に当たるとされ, 外れ馬券の経費控除が認められた事例」『判例評論』第723号, 2019年5月。
- [35] 倉見智亮「所得税法における「対価」概念の意義に関する基礎的考察」『税法学』第571号, 2014年5月。
- [36] 小泉泰之「賭博利得の一時所得該当性—インターネット競馬事件を題材にした考察—」『青山ビジネスロー・レビュー』第4巻第1号, 2014年9月。
- [37] 小関健三「競馬の馬券の払戻金に係る所得の所得区分について」『税法学』第574号, 2015年11月。

- [38] 小塚真啓「債務免除益の法的・経済的性質と所得分類」『租税研究』第795号，2016年1月。
- [39] 小柳誠「所得発生原因の法的性質と所得区分—東京高裁平成28年2月17日判決を素材として—」『税大ジャーナル』第27号，2017年3月。
- [40] 権田和雄「所得税法における所得区分の基準—一時所得と雑所得を中心に—」『税法学』第573号，2015年5月。
- [41] 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（上）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成16年10月28日）判決に触れて—」『月刊税務事例』第37巻第5号，2005年5月。
- [42] 酒井克彦「組合課税と導管理論に関する一考察（下）—いわゆる航空機リース事件（名古屋地裁平成16年10月28日）判決に触れて—」『月刊税務事例』第37巻第6号，2005年6月。
- [43] 酒井克彦『フォローアップ租税法』財経詳報社，2010年。
- [44] 酒井克彦『所得税法の論点研究』財経詳報社，2011年。
- [45] 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』財経詳報社，2011年。
- [46] 酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得区分（上）—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第9号）の検討—」『月刊税務事例』第45巻第6号，2013年6月。
- [47] 酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得区分（中）—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第9号）の検討—」『月刊税務事例』第45巻第7号，2013年7月。
- [48] 酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得区分（下-1）—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第9号）の検討—」『月刊税務事例』第45巻第8号，2013年8月。
- [49] 酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得区分（下-2）—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第9号）の検討—」『月刊税務事例』第45巻第9号，2013年9月。
- [50] 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論（第4版）』財経詳報社，2015年。
- [51] 酒井克彦「いわゆる馬券訴訟における一時所得非該当性—最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決と東京地裁平成27年5月14日判決—」『税経通信』第70巻第7号，2015年7月。
- [52] 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。
- [53] 酒井克彦「判決の射程範囲と通達改正等」『アコード・タックス・レビュー』第9・10号，2018年3月。
- [54] 酒井克彦「所得税法上の所得区分の在り方」『税法学』第579号，2018年5月。
- [55] 佐藤修二「いわゆるマイルストーンペイメントによる特許関連収入が雑所得であ

一時所得の要件と特色

- るとされた事例』『ジュリスト』1509号, 2017年8月。
- [56] 佐藤英明「競馬の払戻金を雑所得とし外れ馬券の購入費用を必要経費に算入した事例』『ジュリスト』1459号, 2013年10月。
- [57] 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』有斐閣, 2014年。
- [58] 佐藤英明「競馬払戻金の所得区分の判断方法と外れ馬券の必要経費該当性」『ジュリスト』1482号, 2015年7月。
- [59] 佐藤英明『スタンダード所得税法(第2版補正版)』弘文堂, 2018年。
- [60] 品川芳宣「競馬の馬券の的中による払戻金に係る所得区分と控除(必要経費)金額」『T & A master』No. 652, 2016年7月。
- [61] 品川芳宣「競馬の払戻金に係る所得区分と控除金額の範囲」『税研』第189号, 2016年9月。
- [62] 嶋村幸夫「『組合契約に基づき取得した新株予約権の行使による経済的利益は雑所得』とされた事例」『月刊税務事例』第44巻第11号, 2012年11月。
- [63] 島村芳見「出入業者及び系列会社から供与された中元, 歳暮ならびに祝儀等の収入が雑所得であるとされた事例」『月刊税務事例』第9巻第10号, 1977年10月。
- [64] 末崎衛「競馬の払戻金による所得の所得区分(大阪地判平成25年5月23日ウェブページ)」『税法学』第570号, 2013年11月。
- [65] 末崎衛「競馬の払戻金に係る所得の所得区分と外れ馬券の経費性」『税務QA』通巻149号, 2014年8月。
- [66] 須貝修一「先物取引による所得の性質」『シュトイエル』第78号, 1968年9月。
- [67] 菅野隆「所得税法上の一時所得と雑所得の所得区分について—大阪地裁平成25年5月23日判決—」『大分大学経済論集』第65巻第3・4合併号, 2013年11月。
- [68] 菅野隆「所得税法上の一時所得と雑所得の所得区分について—大阪高裁平成26年5月9日判決(原審大阪地裁平成25年5月23日判決)—」『大分大学経済論集』第66巻第3号, 2014年9月。
- [69] 菅野隆「所得税法上の一時所得と雑所得の所得区分について—競馬の勝馬投票券に関する判決を題材に—」『新潟大学経済論集』第103号, 2017年9月。
- [70] 関子善信『新税法理論』成文堂, 2018年。
- [71] 関本大樹『租税法と数理』成文堂, 2015年。
- [72] 関本大樹「設例に基づく馬券損益の数理的検討—一時所得課税と雑所得課税の境界判定基準の法定化について—」『久留米大学法学』第75号, 2016年11月。
- [73] 高野幸大「勝馬投票券の払戻金に係る所得が雑所得ではなく一時所得だとされた事例」『ジュリスト』1454号, 2013年5月。
- [74] 高橋貴美子『税務頭を鍛える本』中央経済社, 2018年。
- [75] 高橋祐介「ストックオプションの権利行使利益が一時所得とされた事例」『税法学』第549号, 2003年5月。
- [76] 高橋祐介「競馬の当たり馬券の払戻金が雑所得であり, 外れ馬券の購入代金も

- 必要経費に該当するとされた事例』『法学教室』No. 421, 2015年10月。
- [77] 田口卯一『最新所得税法詳解』双珠社, 1950年。
- [78] 竹下重人「リポート等による所得の所得類型」『シュトイエル』第109号, 1971年4月。
- [79] 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』第一法規, 1983年。
- [80] 田島秀則「航空機リースにおける債務免除益についての一考察—東京地裁平成27年5月21日判決を題材として—」『月刊税務事例』第48巻第5号, 2016年5月。
- [81] 田中治「ストックオプション第2弾判決の論理と実務への影響」『税理』第46巻第15号, 2003年12月。
- [82] 田中治「一時所得と雑所得の区分」, 中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第6版）』有斐閣, 2016年。
- [83] 田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」『論究ジュリスト』12号, 2015年2月。
- [84] 田中啓之「判例批評 1 馬券の当たり馬券の払戻金が所得税法35条1項にいう雑所得に当たるとされた事例 2 馬券の外れ馬券の購入代金が雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用として所得税法37条1項にいう必要経費に当たるとされた事例」『民商法雑誌』第154巻第5号, 2018年12月。
- [85] 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』弘文堂, 2018年。
- [86] 谷口智紀「特許の譲渡を契機として受領した金員と一時所得の該当性」『新・判例解説 Watch』租税法 No. 149, 2019年1月。
- [87] 忠佐市『租税法要綱』森山書店, 1965年。
- [88] 注解所得税法研究会編『注解 所得税法（六訂版）』大蔵財務協会, 2019年。
- [89] 手塚貴大「競馬払戻金の所得分類と必要経費」『ジュリスト』1474号, 2014年12月。
- [90] 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」『税務大学校論叢』61号, 2009年6月。
- [91] 長島弘「競馬の払戻金に係る所得の課税の問題点」『月刊税務事例』第45巻第5号, 2013年5月。
- [92] 長島弘「競馬の払戻金に係る脱税事件平成25年5月23日判決の意義」『月刊税務事例』第45巻第7号, 2013年7月。
- [93] 長島弘「競馬の払戻金に係る脱税事件控訴審平成26年5月9日判決の意義」『月刊税務事例』第46巻第7号, 2014年7月。
- [94] 長島弘「競馬の払戻金に係る所得の所得区分に対する平成26年10月2日判決の意義」『月刊税務事例』第46巻第11号, 2014年11月。
- [95] 長島弘「競馬の払戻金に係る脱税事件上告審平成27年3月10日判決の意義」『月刊税務事例』第47巻第4号, 2015年4月。
- [96] 長島弘「競馬の払戻金に係る東京地裁平成27年5月14日判決の問題点と同年3月10日最高裁判決の射程」『月刊税務事例』第47巻第7号, 2015年7月。

一時所得の要件と特色

- [97] 長島弘「競馬の払戻金に係る東京高裁平成28年4月21日判決」『月刊税務事例』第48巻第6号, 2016年6月。
- [98] 長島弘「競馬の払戻金に係る所得の事業所得該当性が争われた事例」『月刊税務事例』第49巻第2号, 2017年2月。
- [99] 長島弘「競馬の払戻金に関する所得につき, 一時所得として計算するに当たり節単位で計算した事例」『月刊税務事例』第49巻第11号, 2017年11月。
- [100] 長島弘「競馬の払戻金課税事件最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決の意義と問題点」『月刊税務事例』第50巻第2号, 2018年2月。
- [101] 長島弘「競馬の払戻金に係る所得の所得区分に関する裁決例」『月刊税務事例』第51巻第7号, 2019年7月。
- [102] 長戸貴之「職務発明に関し継承後に支払われた補償金の一時所得該当性」『ジュリスト』1515号, 2018年2月。
- [103] 中西良彦「ストック・オプションの権利行使利益の所得区分」『税経通信』第58巻第14号, 2003年11月。
- [104] 中根隆輔「所得税法における一時所得の該当性(雑所得及び事業所得との対比)」『名城法学論集』(名城大学大学院), 第41集, 2014年5月。
- [105] 中根隆輔「所得税法における一時所得の該当性」『名城法学論集』(名城大学大学院), 第43集, 2016年6月。
- [106] 中村和洋「外れ馬券必要経費事件」『法学セミナー』第61巻第3号, 2016年3月。
- [107] 中村和洋編著『プロフェッショナルを目指す人の税務判例入門』経済産業調査会, 2017年。
- [108] 榎井英夫「最高裁時の判例 刑事 1. 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例 2. 競馬の外れ馬券の購入代金について, 雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができる」とされた事例」『ジュリスト』1489号, 2016年2月。
- [109] 榎井英夫「刑事関係 1 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例 2 競馬の外れ馬券の購入代金について, 雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができる」とされた事例」『法曹時報』第68巻第2号, 2016年2月。
- [110] 榎井英夫「租税法-3(所得税法) 1 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たるとされた事例 2 競馬の外れ馬券の購入代金について, 雑所得である当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができる」とされた事例」, ジュリスト編集部編『最高裁 時の判例Ⅹ』有斐閣, 2019年1月。
- [111] 原正子「競馬の払戻金の所得区分に係る考察-3つの裁判例を基にした平成30年3月22日裁決の検討-」『税大ジャーナル』第30号, 2019年12月。
- [112] 平田敬一郎『新税法』時事通信社, 1950年。

- [113] 広瀬時江「商品取引所の先物取引と事業所得について」『税経通信』第23巻第9号，1968年8月。
- [114] 藤間大順「ノンリコース債務免除益の所得分類」『青山社会科学紀要』（青山学院大学大学院），第45巻第1号，2016年9月。
- [115] 藤間大順「不動産所得および一時所得の意義または範囲－東京地判平成30年4月19日裁判所ウェブサイト」『月刊税務事例』第51巻第8号，2019年8月。
- [116] 三木義一「ストックオプション地裁判決とその問題点」『税理』第46巻第2号，2003年2月。
- [117] 水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣，2011年。
- [118] 水野忠恒『体系租税法（第2版）』有斐閣，2018年。
- [119] 三又修・樫田明・一色広己・石川雅美編『所得税基本通達逐条解説（平成29年度版）』大蔵財務協会，2017年。
- [120] 三宅知三郎「租税法－4（所得税法）1 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法35条1項にいう雑所得に当たるとされた事例 2 競馬の外れ馬券の購入代金が雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用として所得税法37条1項にいう必要経費にあたとされた事例」，ジュリスト編集部編『最高裁 時の判例IX』有斐閣，2019年1月。
- [121] 三宅知三郎「1. 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法35条1項にいう雑所得にあたとされた事例 2. 競馬の外れ馬券の購入代金が雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用として所得税法37条1項にいう必要経費にあたとされた事例」『ジュリスト』1528号，2019年2月。
- [122] 三宅知三郎「1 競馬の当たり馬券の払戻金が所得税法35条1項にいう雑所得にあたとされた事例 2 競馬の外れ馬券の購入代金が雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用として所得税法37条1項にいう必要経費にあたとされた事例」『法曹時報』第71巻第5号，2019年5月。
- [123] 山田二郎「馬券の払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費への計上の可否」『アコード・タックス・レビュー』第8号，2016年5月。
- [124] 吉村典久「馬券払戻金の所得区分及び外れ馬券の必要経費性」『税研』第208号，2019年11月。
- [125] 吉村政穂「航空機リース業を営む組合の組合員が受けた債務免除益の所得区分」『ジュリスト』1505号，2017年4月。
- [126] 依田孝子「馬券払戻金に係る所得の区分と外れ馬券の必要経費性」『税研』第178号，2014年11月。
- [127] 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－」『税理』第61巻第4号，2018年4月。
- [128] 渡辺充「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性－札幌事件」『ジュリスト』1519号，2018年5月。