

平成 30 年 6 月 29 日
国 税 庁

「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）の一部改正（案）
（競馬の馬券の払戻金に係る所得区分）に対する意見公募の結果について

「所得税基本通達の制定について」（法令解釈通達）の一部改正（案）については、平成 30 年 3 月 2 日から同年 4 月 2 日までホームページ等を通じて意見公募を行ったところ、23 通の御意見をいただきました。御意見をお寄せいただきました方々の御協力に厚く御礼申し上げます。

1 御意見の提出状況

○ 郵便等によるもの	1 通
○ FAXによるもの	0 通
○ インターネットによるもの	22 通
合 計	23 通

2 御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方

お寄せいただいた御意見の概要及び御意見に対する国税庁の考え方は別紙のとおりです。

（注）御意見については、財務省地下 1 階（東京都千代田区霞が関 3-1-1）の閲覧窓口において閲覧することができます。

3 今後の予定

平成 30 年 7 月 5 日に改正通達を公表する予定です。

御意見の概要	御意見に対する国税庁の考え方
<p>最高裁判決は、「所得税法上、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、一時所得ではなく雑所得に区分されるところ、営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否かは文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である」と判示していることに照らせば、そもそも馬券の払戻金に係る所得区分について、国の独自の見解に基づいて既存の通達を改正し、運用すること自体が恣意的。</p> <p>馬券の払戻金に係る所得区分については、最高裁の判断を踏まえて案件ごとに適宜判断していくべきであり、本件通達は、改正することなく直ちに廃止すべき。</p>	<p>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。」と規定しています。</p> <p>一般的な馬券の購入により得た払戻金は、「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」であることから、一時所得に該当すると考えられますが、最高裁平成27年3月10日判決（以下、「平成27年最判」）及び平成29年12月15日判決（以下、「平成29年最判」）は、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当する場合には、一時所得ではなく雑所得に区分される旨を判示しています。</p> <p>具体的に、両判決では、「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」としつつ、</p> <p>① 平成27年最判では、「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」、</p> <p>② 平成29年最判では、「被上告人は、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することとし、偶然性の影響を減殺するために、年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標として、年間を通じての収支で利益が得られるように工夫しながら、6年間にわたり、1節当たり数百万円から数千万円、1年当たり合計3億円から21億円程度となる多数の馬券を購入し続けたと</p>

いうのである。このような被上告人の馬券購入の期間、回数、頻度その他の態様に照らせば、被上告人の上記の一連の行為は、継続的行為といえるものである。そして、被上告人は、上記6年間のいずれの年についても年間を通じての収支で利益を得ていた上、その金額も、少ない年で約1800万円、多い年では約2億円に及んでいたというのであるから、上記のような馬券購入の態様に加え、このような利益発生の規模、期間その他の状況等に鑑みると、被上告人は回収率が総体として100%を超えるように馬券を選別して購入し続けてきたといえるのであって、そのような被上告人の上記の一連の行為は、客観的にみて営利を目的とするものであったとすることができる」と判示し、いずれの場合も個別具体的な事実認定を行った上、当該事実関係の下では、一連の馬券購入行為が「営利を目的とした継続的行為」に該当すると判断しています。

一方、

③ 東京高裁平成28年9月28日判決（以下、「平成28年東京高判」）では、「馬券購入行為が長期間、継続的かつ多数回にわたるものであったとしても、経済活動としての実態がない馬券購入行為が連続して多数回行われたにすぎない場合も考えられ」、「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、それが明らかとならない以上、一審原告による一連の馬券購入行為を一体の経済活動の実態を有するものとみることとはできない」ため、「原告の馬券購入の方法は、一般の競馬愛好家による選定方法による馬券購入の範ちゅうに入るものというほかな」く、「本件払戻金は、一時所得に該当する」とした原審（東京地裁平成28年3月4日）判決を維持しています（最高裁も上告不受理とし、東京高裁の判断を支持しています。）。

国税庁としては、これらの判決を踏まえ、馬券の払戻金に対する課税の統一的な運用を図るとともに、納税者の方の予測可能性を高める観点から、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当する例外的な場合の具体例を通達で明記する必要があると考えています。

通達改正案注2は、両最高裁判決で判示されていない内容で、かつ、両最高裁判決以外の場合における馬券の払戻金はすべからく一時所得に該当するか

国税庁としては、前記の通り、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当すると認められる例外的な場合に限って、馬券の払戻金が雑

<p>のような記載になっており、両最高裁判決の理解を離れた国税当局独自の見解であるため、削除すべき。</p>	<p>所得に区分されると解しており、当該考えを明確にするためには、通達改正案の注2は必要と考えています。</p>
<p>最高裁平成29年12月15日判決は、馬券購入の手段が自動的であれ、非自動的であれ、所得区分に係る判断が異なることはない旨を示したものであり、雑所得に該当する場合を「馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して定めた独自の条件設定と計算式に基づき、又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た」馬券購入行為に限定すべきでなく、削除すべき。</p>	<p>馬券購入の態様に係る御指摘の部分は、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当する例外的な場合の具体例を示すものであり、文理上も、当該馬券購入の態様に限定するものではありませんが、平成27年最判及び平成29年最判は御指摘の部分の事実を認定した上、当該事実関係の下では、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当すると判断していることから、馬券の払戻金に対する課税の統一的な運用を図るとともに、納税者の方の予測可能性を高める観点からは、このような具体例を明記する必要があると考えています。</p>
<p>全レースの馬券を購入することなく、条件に合致したレースだけを購入することで収支がプラスになり、偶然性の影響を減殺することができる。 必ずしもほぼ全てのレースで馬券を購入する必要は無いため、「ほぼ全てのレース」の表現を削除すべき。</p>	<p>馬券購入の態様に係る御指摘の部分も、前記同様、例外的な馬券購入行為の具体例を示すものであり、文理上も、当該馬券購入の態様に限定するものではありませんが、平成27年最判では「毎週土日に開催される中央競馬の全ての競馬場のほとんどのレースについて、…馬券を購入し続けていた」という事実を、平成29年最判では「年間を通じてほぼ全てのレースで馬券を購入することを目標として、…馬券を購入し続けた」という事実をそれぞれ認定した上、当該事実関係の下では、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当すると判断していることから、馬券の払戻金に対する課税の統一的な運用を図るとともに、納税者の方の予測可能性を高める観点から、通達上の具体例を示すに当たっても、当該文言は必要と考えています。</p>
<p>同一のギャンブル行為をしている者であっても、プログラムの性能の良し悪しで所得区分及び必要経費の取扱いが異なることとなるのは適当ではない。「年間を通じての収支で多額の利益を上げ」を削除すべき。</p>	<p>平成27年最判及び平成29年最判は、いずれも年間を通じての収支で多額の利益を上げている旨の事実認定を行った上、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当すると判断している一方、平成28年東京高判では、「年単位でいずれも多額の損失が生じているのであって、…一般的な馬券購入行為が連続して多数回行われたものにすぎないのであって、原告の馬券購入行為が一般的な馬券購入行為と質的に異なるものであるということとはできない」と判示しています。 国税庁としては、これらの判決を踏まえ、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当するためには、年間を通じての収支で多額の利益を上げている必要があると考えており、その旨を通達上明らかにすべきと考えています。</p>

<p>「ほぼ全てのレース」「多額の利益」等の文言が曖昧。明確化すべき。</p>	<p>国税庁としては、各判決でも示されている通り、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当するか否かについては、「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必要があると考えており、「ほぼ全てのレース」や「多額の利益」などの各要素について、数値による具体的な基準を設けることは適当でないと考えます。</p>
<p>「客観的に明らかな場合」については、最高裁判決では判示されていない。所得税法の解釈適用の問題と事実認定・証拠の問題を混同するものであり、適当ではない。</p>	<p>国税庁としては、前記の通り、馬券の払戻金は一般的には一時所得に区分されるものの、一連の馬券購入行為が「営利を目的とする継続的行為」に該当する例外的な場合には、雑所得に区分されると解しています。</p> <p>このため、馬券購入行為の態様や利益発生の状況等に係る事実により、そのような例外的な場合に該当することが客観的に明らかにならない以上、馬券の払戻金は一時所得として区分することとなることから、課税の統一的な運用を図るとともに、納税者の方の予測可能性を高める観点からも、通達上、その旨を示す必要があると考えています。</p>
<p>競輪、競艇、オートレースについても、払戻金が雑所得に該当する場合はと考えられることから、「馬券『等』」とすべき。</p>	<p>通達改正案の本文では、「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。）」と明記しており、競輪、競艇、オートレースの払戻金についても、競馬の馬券の払戻金と同様に、「営利を目的とする継続的行為から生じたもの」に該当する場合には、一時所得ではなく雑所得に区分されることを明らかにしていますが、御意見も踏まえ、競輪の車券等についても競馬の馬券の払戻金に準じて取り扱う旨を注3に明記することとしました。</p>
<p>一時所得として取り扱う場合でも、外れ馬券を必要経費として認めるべきである。</p>	<p>所得税法においては、「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。」と規定されています。</p> <p>競馬の馬券の払戻金の所得区分を一時所得と判断した平成28年高判では、外れ馬券の必要経費性について、「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ないから、控訴人が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馬券購入の範ちゅうに入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みるべきである。・・・</p>

	<p>馬券購入費用全体を『その収入を得るために支出した金額』ということとはできない」と判示しています。</p> <p>したがって、競馬の馬券の払戻金が一時所得に区分される場合の外れ馬券の購入費用は、「一時所得の収入を得るために直接要した金額」に当たらず、必要経費にならないと考えます。</p>
<ul style="list-style-type: none"> ・ 制度の複雑化を避けるため、将来は国庫納付金を引き上げるとともに馬券等の払戻金は非課税とすることが望ましい。 ・ 宝くじ同様非課税にするのが一番望ましい。 ・ 競馬、競輪等から生ずる所得については、税制改正の上源泉分離課税とすべきである。 ・ 競馬売上金の一定割合（例えば0.1%）をJRA等から源泉徴収し、個人は申告不要とすべき。 ・ 競馬でも、株でも先物でも、繰り返し売買するものに関してはきちんと損益通算を認めるべき。 ・ 株式取引のように運営会社が確定申告に必要な書類を発行するくらいしてほしい。 ・ インターネット取引に関して「支払調書」の制定が必要と考えられる。 	<p>通達改正以外の左記御意見につきましては、今回の意見公募手続の対象となりませんが、いただいた御意見は全て掲載させていただきました。</p>

（参考）今回の意見公募手続に付した『『所得税基本通達の制定について』（法令解釈通達）の一部改正（案）（競馬の馬券の払戻金に係る所得区分）に対する意見公募手続の実施について』の改正内容に関連する御意見のみ掲載しております。

なお、「御意見の概要」欄は、重複した御意見を取りまとめた上で、要約したものを掲載しております。