

裁決評釈

外貨建取引により取得及び譲渡した財産に係る譲渡所得の金額の計算上、外貨建てで算出した譲渡所得の金額を譲渡時の為替相場で円換算することは相当でないとした事例

国税不服審判所平成 22 年 6 月 28 日裁決（裁決事例集 79 号）

帝京大学大学院法学研究科教授

上 條 克 彦

◆SUMMARY◆

所得税法第 57 条の 3 第 1 項は、居住者が外貨建取引を行った場合には、当該外貨建取引の金額の円換算額は当該外貨建取引を行った時における為替相場により換算した金額として、その者の各年分の各種所得の金額を計算するものとする旨規定しており、この規定は、所得税法附則（平成 18 年法律第 10 号）第 7 条により、個人が施行日である平成 18 年 4 月 1 日以後に行う外貨建取引について適用される。

本稿は、上記施行日前に取得した土地建物を施行日後に譲渡した場合、譲渡日が施行日後であるので譲渡取引には本規定が適用されるとしても、取得費については、取得時又は譲渡時のいずれの為替相場によって円換算すべきかについて判断した公表裁決を取り上げ、その妥当性を検証し、同裁決の意義を明らかにするものである。（平成 24 年 6 月 29 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 事実	194
(1) 事案の概要	194
(2) 争点	194
(3) 主張	194
2 裁決の要旨	195
3 評釈	195
(1) 所得税法第 57 条の 3 第 1 項の適用	195
(2) 譲渡所得の課税の趣旨	196
(3) 為替差益	196
(4) 外国通貨の価額の増加益	198
(5) 資産の取得と譲渡がともに日本国外で行われたことによる影響	199
(6) 本裁決の意義	199

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、P 国国籍を有する居住者である審査請求人（以下「請求人」という。）が、P 国に所有していた土地建物の譲渡に係る譲渡所得の金額（以下「本件譲渡所得の金額」という。）について、P 国ドル建てで算出した譲渡所得の金額を譲渡時の為替相場によって円換算して算出するとともに、P 国における当該譲渡に係る所得税の額について、所得税法第 95 条《外国税額控除》第 1 項に規定する外国所得税額の税額控除（以下、当該規定による税額控除を「外国税額控除」という。）を適用して修正申告をしたところ、原処分庁が、P 国に所有していた不動産の譲渡に係る譲渡所得の金額は、総収入金額、取得費及び譲渡に要した費用の額をそれぞれの取引日の為替相場によって円換算して算出すべきであり、また、外国税額控除の適用は認められないとして、更正処分等をしたことから、請求人が、原処分庁の当該譲渡所得の金額の算定には誤りがあるなどとして、当該更正処分等の一部の取消しを求めた事案である。

(2) 争点

本事案の争点は次のとおりであるが、本評釈では、①の争点についての本裁決の判断の妥当性についてのみ検討する。

- ① 本件譲渡所得の金額は、どのように算出すべきか。
- ② 本件確定申告書に外国税額控除を受けるべき金額等の記載及び書類の添付がなかったことについて、所得税法第 95 条第 7 項に規定する「やむを得ない事情」があるか否か。

(3) 主張

請求人は、次の理由から、本件譲渡所得の金額は、P 国ドル建ての譲渡益について、本件譲渡日の為替相場によって円換算した上で算出すべきであると主張した。

- ① 本件土地建物は、請求人が P 国国内に保有していた又は借入れをした P 国ドルによって取得し、P 国ドル建てで譲渡したものであり、本件土地建物の譲渡によって得た利益は、P 国ドル建ての譲渡益のみである。また、本件取得取引及び本件譲渡取引は、いずれも日本国外で行われた。このような

場合の所得の円換算は、所得計算期間の終期で行うことが合理的である。

- ② 本件土地建物の取得から譲渡までの間、円と P 国ドルとの交換は行われておらず、このような取引は所得税法第 57 条の 3 に規定する外貨建取引に該当しないのであるから、同条の規定を適用することはできない。
- ③ 原処分庁主張の計算方法によって算出される本件譲渡所得の金額には、実現していない所得である本件為替差益の額が含まれることになり、実現していない所得への課税は許されない。

これに対して、原処分庁は、次の理由から、本件譲渡所得の金額は、本件総収入金額及び本件譲渡費用の額については本件譲渡日の為替相場により円換算し、本件取得費の額については本件土地建物の取得金額を本件取得日の為替相場によって円換算した金額に基づき計算した上で算出すべきであると主張した。

- ① 本件総収入金額及び本件譲渡費用の額については、所得税法第 57 条の 3 の規定により、その取引日である本件譲渡日の為替相場により円換算することとなる。
- ② 所得税法第 57 条の 3 は、平成 18 年 4 月 1 日以後の取引に適用されるものであるが、それまでも法人税法の規定による外貨建取引の換算方法に準じた取扱いがなされており、所得税法も各種所得の金額や税額の計算を円により行うことを予定しているものであって、同条は、それまでの外貨建取引の換算方法の取扱いを法令上明確化したものである。よって、所得税法第 57 条の 3 の創設により、換算方法に変更が生じたものではなく、本件土地建物の取得金額についてはその取引日である本件取得日の為替相場により円換算することとなる。
- ③ 本件譲渡所得の金額は、上記①及び②のとおり円換算した金額で算出するのであるから、本件為替差益については、本件譲渡

所得の金額に含まれることとなる。

2 裁決の要旨

所得税法第 33 条第 3 項は、譲渡所得の金額の計算に当たっては、譲渡所得に係る総収入金額から当該資産の取得費及びその譲渡に要した費用の額（以下「取得費等」という。）を控除すべきものと規定し、同法第 38 条第 1 項は、資産の取得費とは、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額をいうものと規定しているところ、譲渡所得に対する課税は、当該資産が譲渡によって所有者の支配を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益、すなわち、当該資産の取得時の客観的価額とその譲渡時の客観的価額との増差額を清算して課税しようとするものであり、譲渡所得の金額の計算に当たり総収入金額から取得費等を控除すべきものとしているのは、この増差額を算出するためであると解される。

このため、譲渡所得の金額の計算における取得費は、資産の取得時の客観的価額が算出されたものであり、総収入金額は、資産の譲渡時の客観的価額が算出されたものであるということができ、これらの価額の算出に当たり、国内法である所得税法は、所得金額又は税額の計算は円により行うことを前提としていることから、譲渡所得に係る総収入金額又は取得費等の中に外貨建取引によるものが含まれている場合には、当該外貨建取引の額について、当該外貨建取引を行った時における為替相場により円換算した上で、当該譲渡所得に係る総収入金額又は取得費等を計算することが相当であり、所得税法第 57 条の 3 第 1 項の規定は、このような円換算の方法を法令上明確化したものと解される。

3 評釈

(1) 所得税法第 57 条の 3 第 1 項の適用

上記 1 の(3)のとおり、本件において、請求

人は、本件土地建物の取得から譲渡までの間、円貨と P 国ドルとの交換を行っていないので、このような取引は法第 57 条の 3 に規定する外貨建取引に該当せず、同条の規定を適用することはできないと主張した。

しかしながら、外貨建取引とは、外国通貨で支払が行われる資産の販売及び購入、役務の提供、金銭の貸付け及び借入れその他の取引をいう（所得税法第 57 条の 3 第 1 項）ところ、本件土地建物の取得及び譲渡は P 国ドルで対価の支払が行われているから、いずれも外貨建取引に該当する。

もっとも、本件土地建物の取得は、平成 13 年 6 月 1 日に行われており、同条の規定は、平成 18 年 4 月 1 日以後の取引に適用される（所得税法附則第 7 条）から、本件土地建物の取得費の額の円換算については、本規定を適用できないことになる。

また、平成 18 年 4 月 1 日前の外貨建取引の円換算については、所得税法には特段の規定はなく、法人税法には規定があるものの、これを個人の外貨建取引に直ちに準用ないし類推適用できるとは言い難く、課税要件明確主義の下では、安易に準用ないし類推適用してはならないと解するのが相当と考えられる。

したがって、本件土地建物の取得費の額の円換算については、譲渡所得の課税の趣旨等に立ち返り検討するほかないことになる。

(2) 譲渡所得の課税の趣旨

所得税法第 33 条第 1 項は、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう旨規定し、また、同条第 3 項は、「譲渡所得の金額は、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除（中略）した金額とする」旨規定している。

そして、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを

清算して課税する趣旨と解されている（最高裁昭和 43 年 10 月 31 日第一小法廷判決・訟務月報 14 卷 12 号 1442 頁）。

ここで、資産の値上がりによる増加益とは、所有期間の開始時から終了時までの間に生じた資産の価額の増加額と考えられるから、譲渡所得に係る総収入金額とは資産の譲渡時の価額をいい、取得費とは資産の取得時の価額をいうものと解される。

また、資産の価額とは、その時のその資産の経済的価値、すなわち時価と解されるから、その資産の交換価値、すなわち、その資産と交換可能な金銭の額をいうものと考えられる。

しかし、本件土地建物の取得及び譲渡については、いずれも P 国ドルで対価の支払が行われているので、このような場合には、資産の交換価値、すなわち、資産と交換可能な金銭とは、P 国ドルをいうのかどうか問題となる。

この点、法令上特段の規定はない。

しかしながら、我が国においては、①財貨や資産の経済的価値とは、それと交換可能な円貨をいい、また、②租税債務は、原則として円貨で納付すべき債務であり^②、税額の算定の基礎となる課税標準すなわち所得金額も、円貨で算定される^③ことから、資産の価額とは、その資産と交換可能な円貨をいうものと考えられる。

したがって、譲渡所得の金額とは、資産の所有期間の開始時から終了時まで生じたその資産と交換可能な円貨の増加額を基礎とするものといえる。

(3) 為替差益

上記 1 の(3)のとおり、請求人は、P 国ドル建てで算出した譲渡益を本件譲渡日の為替相場により円換算して本件譲渡所得の金額を算出すべきである理由として、原処分庁主張の計算方法によって算出される本件譲渡所得の金額には、実現していない所得である為替差益の額が含まれており、このような実現して

いない所得に対する課税は許されないと主張した。

確かに、P国ドルで土地建物を取得し、その土地建物の譲渡の対価をP国ドルで受領する場合において、取得費は取得時の為替相場による一方、総収入金額は譲渡時の為替相場により円換算して譲渡益を算出するときは、その譲渡益は、①当該土地建物の取得時から譲渡時までの間のP国ドルにより算出した当該土地建物の価額の増加額と、②当該土地建物の取得時から譲渡時までの間に生じたP国ドルの価値の増加額、すなわちP国ドルの円換算額の増加額から構成されることになり、後者②のP国ドルの円換算額の増加額については、P国ドルが現実に円貨と交換されていない以上、実現していない所得といえなくもない。

しかし、上記(2)で述べたとおり、譲渡所得に対する課税の趣旨は、当該資産が譲渡によって所有者の支配を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算するものであるから、本件土地建物の譲渡益は、本件土地建物が譲渡されて所有者の支配を離れた時点、すなわち、本件土地建物が売却された時点で精算されるべきであり、その時点で、当該資産の所有の開始時から終了時まで生じた当該資産の価額の増加額、すなわち当該資産と交換可能な円貨の増加額を基礎として譲渡益を算定すべきことになる。このため、たとえ本件土地建物の譲渡の対価としてP国ドルを受領し、それが円貨と交換されていなかったとしても、本件土地建物に対する所有者の支配が離れた時点、すなわちその資産が譲渡された時点で、その所有期間中の増加益を清算する必要があるのである。

もっとも、譲渡の対価として取得したP国ドルについては、当該土地建物の譲渡時点においては、円貨と交換されていないから、所有者の支配を離れたとはいえない。

このため、P国ドル(という資産)の価額

の増加益についていえば、この時点では実現していないといえる。しかし、本件で課税対象とされるのは、本件土地建物の価額の増加益であって、P国ドルの価額の増加益ではなく、前者については、本件土地建物が譲渡された時点で実現しているのである。

この点、裁決では、「本件譲渡所得の金額には、必然的に本件為替差益の額が含まれることになるところ、本件土地等を譲渡した時点のP国ドルの円での経済的価値(1P国ドル当たり112.55円)は、本件土地等を取得した時点のP国ドルの円での経済的価値(1P国ドル当たり77.70円)よりも増加しており、請求人の本件土地等を保有していた期間において、P国ドルに新たな円での経済的価値が発生しているということができ、本件為替差益は、本件土地等を譲渡した時点において所得として実現したと認めるのが相当である。」と述べている(裁決書3の(1)の(ハ)の第3パラグラフ)。

思うに、資産の譲渡益は、当該資産の所有の開始時の価額と終了時(譲渡時)の価額を基礎として算定されるべきところ、本件土地建物の価額を、①それと交換可能なP国ドルと、②そのP国ドルと交換可能な円貨額に分けて考えた場合には、本件土地建物の増加益に、本件土地建物の(P国ドルで算出される)譲渡益だけでなく、P国ドルの譲渡益の部分(本件為替差益)も含まれることになるのは(そもそも分けて考えたのだから)当然のことであろう。

これに対して、請求人は、本件土地建物の譲渡益に含まれる本件為替差益の部分については、P国ドルを現実に円貨と交換していないので、未実現利益であると主張した。

しかし、本件為替差益は、P国ドルを円貨と現実に交換していない場合であっても、本件土地建物の価額の一部として構成される限り、本件土地建物の譲渡時点で、本件土地建物の譲渡益として実現する。何故なら、本件

土地建物の価額を、①それと交換可能な P 国ドルと②その P 国ドルと交換可能な円貨額に分けて考えても、まさしく分けて考えるゆえに、後者②の価額が当該土地建物の価額の一部を構成するという事実は変わらないのであり、②の部分の増加益についても、当該土地建物の譲渡時に当該土地建物の価額の増加益の一部として実現することになるからである。

また、仮に本件為替差益が未実現利益として課税されない場合には、本件土地建物の譲渡益に対する課税は、本件土地建物の対価として受領した P 国ドルが現実に円貨に交換されるまで繰り延べられることになり、円貨と交換されない限り、その譲渡益を精算する機会を永久に訪れないことになろう。

さらに、当該 P 国ドルは、請求人の所有している他の P 国ドルの中に混入しているのが普通であろうから、それが円貨に交換される時期を特定するのも困難であろう。

したがって、本判決は、本件土地建物の譲渡時点でそれと交換可能な円貨に基づき譲渡益を精算すべきとするものであり、課税の公平の観点や納税者感情の面からみても、妥当であると考えられる。

(4) 外国通貨の価額の増加益

次に、本事案の争点とはなっていないが、P 国ドルを所得税法第 33 条第 1 項の「譲渡所得の基因となる資産」としてとらえると、P 国ドルで土地建物や生活用品等を購入した場合には、その時点で当該 P 国ドルは所有者の支配を離れることになるから、その時点での P 国ドル（という資産）についての譲渡所得の課税について検討しておく必要がある。

この点、実務では、このような外国通貨の価額の増加益については、事業所得、不動産所得、雑所得として課税されることはあっても、譲渡所得としては課税されることはないと思われる。

その理由については、従来、①外国通貨は

支払手段であるので、「資産」に当たらないとするものや、②資産であるとしても、生活用動産に当たるので非課税所得（所得税法第 9 条 1 項 1 号）とするものがある。

思うに、「資産」の意義については、所得税法上明文の規定はないものの、上記(2)で述べたとおり、資産の価額とは、その資産と交換可能な円貨をいうのであるから、「資産」とは、円貨と交換可能な物すべてをいうと考えるのが自然であろう。したがって、外国通貨も円貨と交換可能である限り、譲渡所得の基因となる資産に当たるといふべきであろう。

この点、通貨の支払手段としての特質に着目すると、外国通貨は、支払手段であって、資産とはいえないとも考えられるが、通貨は、資産としての価値があるからこそ支払手段として機能するのであるし、反対に支払手段として機能する（どんなものとも交換できる）からこそ資産としての価値があるともいえるのだから、支払手段という特質を有することをもって通貨を資産の範疇から外すことは適当でないと考えられる⁴⁾。

そうすると、外国通貨も、円貨と交換可能である限り、その価値の値上がりによる増加益は、基本的には、譲渡所得の課税の対象になると考えられる。

しかし、本件のように、日本の居住者であるとはいえ P 国国籍をもつ者にとっては、P 国ドルで物を購入するのは日常茶飯事であろうから、そうした支払の都度、それを「所有者の支配を離れる機会」ととらえて、外国通貨の円換算額の増加益を譲渡所得の課税対象とするのは、あまりに煩雑であり、執行面からみても現実的ではないと考えられる。

この点、外国通貨は、日常生活における支払手段として所有される限りにおいては、その意味でまさしく「生活に通常必要な資産」であるのだから、その増加益については、生活用動産の譲渡による所得、すなわち非課税所得として扱うのが相当であろう（所得税法

第9条1項1号)。

なお、日常生活での支払手段として外国通貨を所有しない場合、すなわち事業用等として所有する場合には、事業所得や不動産所得、雑所得が問題となるが、本稿では省略する。

(5) 資産の取得と譲渡がともに日本国外で行われたことによる影響

以上のほか、請求人は、本件土地建物の取得及び譲渡は、いずれも日本国外で行われたことから、P国ドル建ての譲渡益を算出し譲渡時の為替相場によって円換算すべきと主張する。しかし、請求人は、居住者であるので、その源泉が国内又は国外のいずれにあるかを問わずすべての所得について納税義務を負う(所得税法第5条1項、第7条1項1号)から、本件のような国外源泉所得であっても、国内源泉所得と異なる取扱いがされるわけではない。

(6) 本判決の意義

前述のとおり、所得税法第57条の3の規定は、平成18年4月1日以後の取引に適用されるから、本件の取得費の円換算には適用されず、また、同規定の創設前は、法人税法上に同様の規定があるものの、この規定を個人の外貨建取引に直ちに準用ないし類推適用できるとは言い難く、課税要件明確主義の下では、安易に準用ないし類推適用してはならないと解される。

このため、本判決は、前掲最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決で明らかにされた譲渡所得の課税の趣旨に立ち返り検討した結果、資産の増加益とは、所有期間の開始時から終了時までの間に生じた資産の価額の増加額であるので、譲渡所得に係る資産の取得費はその資産の取得時の資産の価額であると解されるとし、このことから、取得費の円換算については取得時の為替相場を適用すべきと判断したものである。

なお、実務においても、本規定の創設以前から同様の取扱いがなされており^⑥、本判決

でも述べているとおり、法第57条の3の規定はこのような取扱いを所得税法上明らかにしたものである^⑥。

したがって、本判決は、外貨建の資産の譲渡益の円換算について、法令上特段の規定はなくとも、譲渡所得の課税の趣旨と資産の価額の意義に立ち返って検討することにより、所得税法第33条の規定そのものに同法第57条の3で定める取扱いが包含されていることを明らかにしたものであり、今後の参考になる。

なお、円貨による資産の価額の算定は、たとえ法令上明文の規定はなくとも、国内法が成立するための前提として存在している暗黙の規範と考えられる。このような規範の例としては、ほかに日本語の語彙・文法による法令解釈(文理解釈)や四則演算規則による金額計算などがあげられよう。国家は共同体であり、言語や通貨は、こうした共同体を形成するための基礎的な規範であり、これらの規範が存在しなければ、そもそも国家が成立せず、国家が存在しない限り国内法も成立しないのである。

①法人税法61条の8第1項。

②国税通則法34条、志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解〔平成22年改訂版〕』410頁参照。

③国税通則法2条6号ハ(6)、65条2項、119条等参照。

④なお、「円貨」も、他の円貨と交換(両替)可能であるから、「資産」にあたるといえる。ただし、資産としての「円貨」の価値とは、やはりその円貨と交換可能な円貨であるから、いかなる場合でも価値の増加益が生じないだけである。

⑤佐藤和助編『所得税質疑応答集〔平成17年度版〕』359頁。

⑥改正税法のすべて(平成18年度)217頁参照。