

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国(大月税務署長)

令和5年3月9日却下・棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	石井 亮
同訴訟復代理人弁護士	三木 隼輝
同補佐人税理士	福田 浩彦
同	原木 規江
被告	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	大月税務署長
	佐藤 清
上記指定代理人	別紙1 指定代理人目録のとおり

主 文

- 1 本件訴えのうち、請求の趣旨第3項に係る部分を却下する。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 大月税務署長が原告に対し平成30年8月21日付けでした平成27年分の所得税及び復興特別所得税(以下「所得税等」と総称することがある。)の更正処分のうち、総所得金額205,831,978円及び納付すべき税額69,281,200円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分のうち4,012,000円を超える部分を取り消す。
- 2 大月税務署長が原告に対し平成30年8月21日付けでした平成28年分の所得税等の更正処分のうち、総所得金額73,402,639円及び納付すべき税額マイナス(還付金の額に相当する税額があることをいう。以下同じ。)3,080,800円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 大月税務署長が原告に対し平成30年11月8日付けでした平成28年分の所得税等の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分及び令和元年10月11日付けでした平成28年分の所得税等の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち、総所得金額73,402,639円及び納付すべき税額マイナス3,080,800円を超える部分を取り消す。
- 4 大月税務署長が原告に対し平成30年11月8日付けでした平成29年分の所得税等の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち、総所得金額マイナス4,80

5, 996円及び納付すべき税額マイナス54,554,892円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、大月税務署長（以下「処分行政庁」という。）が、①原告の平成27年分及び平成28年分の所得税等について、原告の所有していた車両が「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するとして、その譲渡所得の金額の算定上、取得価額から保有期間に係る減価の額を控除して取得費を計算し、また、原告の外貨預金口座への入出金により生じた為替差損益を雑所得とした上で、その譲渡原価を総平均法に準ずる方法により計算した上、申告漏れがあるなどとして、それぞれ増額更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったこと、②平成29年分の所得税等につき、為替差損益に係る譲渡原価を総平均法により計算した上で原告が行った更正の請求に対し、更正すべき理由がない旨の通知処分（以下単に「通知処分」という。）を行ったことに対し、原告が、売却した上記車両中には「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないものがあること、為替差損益は譲渡所得に該当すること及び為替差損益に係る外国通貨の譲渡原価の計算方法は総平均法によるべきことなどを理由に、上記増額更正処分等及び通知処分の一部の取消しを求める事案である（なお、原告は、増額更正処分のされている平成28年分の所得税等について2度にわたり更正の請求を行い、それぞれにつき通知処分を受けているところ、請求の趣旨第3項において、これらの通知処分についても訴えの対象としている。）。

1 関係法令等の定め

本件に関係する所得税法（昭和40年法律第33号。以下「法」という。）及び所得税法施行令（昭和40年政令第96号。以下「施行令」という。）の定めは、別紙2-1及び2-2に記載したとおりである。また、本件に関係する所得税基本通達（以下「基本通達」という。）2-14の定めは別紙2-3に、平成26年12月19日・課個2-20による改正前基本通達（以下「改正前基本通達」という。）2-14の定めは別紙2-4に、それぞれ記載したとおりである。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）原告について

原告は、昭和43年4月に接骨院を開業し、昭和51年1月に全国各地の柔道整復師の療養費支給申請を一括して行うEを発足させ、平成29年1月●日に主な目的を療養費の代理請求及び代理受領とするF株式会社を設立して上記事業を引き継がせるまでの間、療養費の代理請求業を営んでいた者である。

（2）原告の所有していた車両について

ア 原告は、平成27年4月30日当時、イタリア法人G（以下「G社」という。）が製造した（ア）ないし（エ）の4台の車両（以下「本件各車両」と総称する。）を、G社の代理店であるH株式会社（以下「H社」という。なお、原告が本件各車両を購入した当時の社名は「I」であった。）から購入して、所有していた（乙31）。

（ア）A（山梨●●●●。以下「本件車両A」という。）

a 取得日

平成9年11月7日

b 取得価額（購入価額に付随費用を加えた額を指す。以下同じ。）

5389万6450円

c 取得日における走行距離

1400キロメートル（甲1）

なお、原告は、本件車両Aを中古で購入したものである（弁論の全趣旨）。

(イ) B（山梨●●●●。以下「本件車両B」という。）

a 取得日

平成4年9月24日

b 取得価額

2000万円

なお、原告は、本件車両Bを新車で購入したものである（弁論の全趣旨）。

(ウ) C（山梨●●●●。以下「本件車両C」という。）

a 取得日

平成12年8月10日

b 取得価額

1833万5950円

(エ) D（山梨●●●●。以下「本件車両D」という。）

a 取得日

平成19年1月16日

b 取得価額

3492万4720円

イ 原告による本件各車両の保有状況

(ア) 原告は、本件各車両について、いずれも道路運送車両法上の登録をして交付を受けた自動車登録番号標を取得し、業務以外の用すなわち家事用で使用していた。なお、原告は、本件各車両につき、その取得した日の属する年分から売却した日の属する年分までのいずれの年分においても、所得金額の計算上、本件各車両に係る減価償却費を原告の業務における必要経費の額には参入していない。

(イ) 原告は、本件各車両を、官公庁への陳情やEの会員に会いに行くときに使用するほか、静岡県のサーキット場で行われるGの展示会において展示するために使用していた。なお、原告は、本件各車両について、特に使い分けることはなく、エンジンの調子を整えるため、交互に使用していた（甲17）。なお、かかる扱いをする必要があったのは、自動車を長時間にわたり走行させたり給油したりしない状態で放置すると、タイヤの変形、ガソリンの劣化に伴う部品の腐食、バッテリー上がり等、その破損や性能の低下につながる様々な問題が生ずるためである（甲101）。

ウ 本件各車両の売却

原告は、H社に対し、以下のとおり、本件各車両を売却した。

(ア) 本件車両A

a 売却金額

1億3500万円

b 売却日

平成27年4月30日

- c 売却日における走行距離
6700キロメートル（甲17）

(イ) 本件車両B

- a 売却金額
2300万円
- b 売却日
平成28年5月16日
- c 売却日における走行距離
1万3600キロメートル（甲17）

(ウ) 本件車両C

- a 売却金額
850万円
- b 売却日
平成28年5月16日

(エ) 本件車両D

- a 売却金額
1150万円
- b 売却日
平成28年5月16日

(3) 原告の行っていた外貨普通預金取引について

原告は、J銀行（以下「本件銀行」という。）●●支店に、預入通貨をアメリカ合衆国ドル（以下「米ドル」という。）とする原告名義の外貨普通預金口座（口座番号●●●●。以下「本件外貨預金口座」といい、本件外貨預金口座における外貨預金を「本件外貨預金」という。）を開設した。

本件外貨預金口座では、主に、同支店の原告名義の円普通預金口座（口座番号●●●●。以下「本件円預金口座」という。）との間で、米ドル建ての預金と円建ての預金との振替が行われていた（この振替を以下「本件外貨取引」という。）（乙1、2）。

原告が平成26年ないし平成29年中に行った本件外貨取引は、別紙3の別表1-1ないし1-3「本件外貨預金口座取引」の「②払出し」及び「③預入れ」の各欄に記載されたとおりである（ただし、平成27年2月16日及び同年8月10日の取引は、本件外貨預金について生じた利息の入金である。）。

(4) 本件訴訟に至る経緯

ア 平成27年分ないし平成29年分の確定申告

(ア) 原告は、平成27年分ないし平成29年分の所得税等について、いずれも法定申告期限までに申告した。

(イ) 原告の平成27年分の所得税等の確定申告書（以下「平成27年分確定申告書」といい、他の年分の申告書についても同様に表記する。）には、原告が平成27年4月30日に売却した本件車両Aに関する記載はなく、また、同申告書の第二表の「雑所得（公的年金等以外）、総合課税の配当所得・譲渡所得、一時所得に関する事項」の「所得の種類」欄には「雑」と、「種目・所得の生ずる場所」欄には「外貨預金為替差益J銀行

●●支店」と、「収入金額」及び「差引金額」欄にはいずれも0円と、それぞれ記載されていた(乙3)。

(ウ) 原告の平成28年分確定申告書には、原告が平成28年5月16日に売却した本件車両B、本件車両C及び本件車両Dの譲渡所得に関する記載はいずれもなく、また、同申告書の第二表の「雑所得(公的年金等以外)、総合課税の配当所得・譲渡所得、一時所得に関する事項」の「所得の種類」欄には「雑」と、「種目・所得の生ずる場所」欄には「外貨預金為替差益J銀行●●支店」と、「収入金額」及び「差引金額」欄にはいずれも0円と、それぞれ記載されていた(乙4)。

(エ) 原告の平成29年分確定申告書には、為替差益に関する記載はなかった(乙5)。

(オ) 原告は、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律(平成9年法律第110号。以下「国外送金等調書法」という。)6条の2(財産債務調書の提出)1項の規定に基づき、平成27年12月31日現在の財産等について記載した財産債務調書(以下「平成27年分財産債務調書」という。)を提出期限内に処分行政庁に提出したが、平成27年分財産債務調書には、本件車両B、本件車両C及び本件車両Dに関する記載はいずれもなかった(乙6)。

イ その後の経過

(ア) 平成30年8月21日付け各増額更正処分等について

a 処分行政庁は、原告に対し、調査担当職員の調査に基づき、平成30年8月21日付けで、平成27年中及び平成28年中に売却した本件各車両の売却益並びに平成27年中の本件外貨取引に係る所得の申告漏れがあるとして、その平成27年分及び平成28年分の各所得税等につき、それぞれ増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(これらを併せて以下「本件各更正処分等」という。)をした。

b 再調査請求

原告は、本件各更正処分等を不服として、平成30年11月20日に再調査の請求をしたところ、再調査審理庁は、平成31年2月18日付でいずれも上記再調査の請求を棄却する旨の再調査決定をした。

c 審査請求

原告は、上記bの再調査決定を経た後の本件各更正処分等に不服があるとして、平成31年3月18日に審査請求をした。

(イ) 平成30年11月8日付けの通知処分について

a 更正の請求

原告は、平成30年8月6日、平成28年分及び平成29年分の所得税等について、本件外貨取引により生じた為替差損益(以下「本件為替差損益」という。)に係る所得は事業所得に該当するとして、答弁書別表の更正の請求欄のとおりとすべき旨の各更正の請求をした。

b 処分行政庁は、上記aの各更正の請求に対し、平成30年11月8日付けで、いずれも通知処分を行った。

c 再調査請求及びみならず審査請求

原告は、上記bの各通知処分を不服として、平成31年2月8日付けで再調査請求を行ったところ、平成28年分の所得税等に係る通知処分については、国税通則

法（昭和37年法律第66号。以下「通則法」という。）90条3項の規定により、平成31年4月18日、審査請求がされたものとみなされ、平成29年分の所得税等に係る通知処分については、通則法89条1項の規定に係る原告の同意により、平成31年4月15日、審査請求がされたものとみなされた。

(ウ) 令和元年10月11日付けの通知処分について

a 更正の請求

原告は、令和元年8月6日、平成28年分の所得税等について、本件為替差損益に係る所得は事業所得に該当すること、本件各車両は減価しないことを理由として、更正の請求をした。

b 処分行政庁は、上記aの更正の請求について、令和元年10月11日付けで通知処分をした（以下、(イ) bの通知処分と併せて「平成28年分各通知処分」という。）。

c 審査請求

原告は、上記bの通知処分を不服として、令和元年11月5日に審査請求をした。

(エ) 裁決

国税不服審判所長は、通則法104条1項の規定に基づき、上記(ア) c、(イ) c及び(ウ) cの各審査請求に係る審理を併合した上で、令和2年3月10日付けで、同各審査請求をいずれも棄却する裁決をした。

(5) 本件訴訟の提起

原告は、令和2年8月21日、本件訴訟を提起した。

3 被告の主張する税額等

原告の平成27年ないし平成29年度の所得税等に関し被告が主張する課税の計算及びその根拠は、別紙3に記載のとおりである。原告は、後記4の争点に関する部分を除き、その計算の基礎となる金額及び計算方法を明らかに争わない。

4 争点

(1) 平成28年分各通知処分の取消請求（請求の趣旨第3項）に係る訴えの利益の有無（本案前の争点）

(2) 本件各更正処分等の適法性（本案の争点）

ア 本件車両A及び本件車両B（以下「本件車両A及びB」と総称する。）の減価償却資産該当性

イ 本件為替差損益に係る所得が、雑所得と譲渡所得のいずれに該当するか

ウ 本件為替差損益の額の計算の基礎となる外国通貨の取得費等の計算方法

(ア) 「総平均法に準ずる方法」により計算を行うことに違法な点があるか

(イ) 端数処理につき、小数点以下3位未満を切り上げず、小数点以下を切り上げる方法によることに違法な点があるか

5 当事者の主張

争点に関する当事者の主張の要旨は、別紙4記載のとおりである。

第3 当裁判所の判断

当裁判所は、本件訴えのうち、請求の趣旨第3項（平成28年分各通知処分の取消しを求め部分）については却下すべきであり、その余の原告の請求については棄却すべきものと判

断する。以下、その理由について述べる。

1 争点（１）（平成２８年分各通知処分取消請求（請求の趣旨第３項）に係る訴えの利益の有無）－本案前の争点

通知処分と増額更正処分は、いずれも同一の納税者に向けられた、同一の納税義務を確定させるための処分であり、かつ、上記増額更正処分は、一旦確定していた税額を増額させて確定する処分であるから、通知処分の内容を実質的に包摂するものといえることができる。加えて、更正の請求がされていることから、納税者としては、上記増額更正処分の取消訴訟において、上記更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを求めることが可能であると解される。そうすると、本件においても、平成２８年分各通知処分につき、原告がその取消しを求める利益はないものと解するべきである（最高裁令和●●年（〇〇）第●●号同３年６月２４日第一小法廷判決・民集７５巻７号３２１４頁参照）。

したがって、本件訴えのうち、平成２８年分各通知処分の取消しを求める部分は、訴えの利益を欠き、不適法であるものといわざるを得ない。

2 争点（２）ア（本件各更正処分等の適法性・本件車両A及びBの減価償却資産該当性）－本案の争点

（１）判断枠組み

ア（ア）法３３条１項は、資産の譲渡による所得につき譲渡所得として課税する旨定めるところ、これは、資産が譲渡によって所有者の手を離れる機会に、その所有期間中の当該資産の増加益を清算して課税する旨を定めたものである（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同４７年１２月２６日第三小法廷判決・民集２６巻１０号２０８３頁等参照）。

ここで、法３８条１項は、譲渡所得の計算の原則として、譲渡価額から当該資産の取得費等を控除する旨定めるとともに、同条２項において、当該資産が、その価値が使用により目減りする性質のものである場合には、課税の場面においても当該資産価値の目減りを反映させるのが相当であるとの趣旨で、取得費から減価の額を控除する（取得費控除）旨定めている。そして、同項１号は、業務用資産の場合に当該控除がされるべき金額は、法４９条１項に定める減価償却資産の償却費の合計額である旨規定している（なお、法３８条２項２号、施行令８５条は、非業務用資産についても、同項１号に準じて控除額を計算するものとしている。）。このことからすれば、法３８条２項柱書きにいう「家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産」とは、法４９条１項の対象とされる減価償却資産（その意義及び範囲は、法２条１項１９号及び施行令６条各号に規定されている。）の範囲と一致するものと解すべきである。

（イ）法４９条１項は、ある事業用資産が数年間にわたり収益を生むものである場合に、当該資産の取得費用全額をその取得年の必要経費たる支出として計上することは、費用収益対応の原則の観点から合理的でないことを前提に、各年末に、当該資産の価値のうち使用により目減りする分を数値化し、当該目減り分に対応する取得費用分のみを支出として計上するとの趣旨に基づく規定である。もっとも、資産価値の目減り分の数値化を、個々の資産ごとに正確に行うことは不可能である。そこで、同項は、資産を類型化し、その類型ごとに、耐用年数、耐用年数経過後の残存価値及び当該耐用年数内における価値の減少の仕方を擬制して、必要経費を計算する旨を定めたもので

ある。そして、耐用年数については、耐用年数省令に規定が置かれている。

事業用資産との関係では、取得費控除は、かかる減価償却の規定と表裏一体の関係のものとして説明される。すなわち、減価償却がされた資産につき、譲渡所得に対する課税の局面で取得費全額を（価値の目減り分を考慮することなく）必要経費として差し引くこととすれば、価値の目減り分を二重に控除する結果となるため、減価償却された分は取得費から控除すべきこととなる。そして、価値の目減り分を個々の資産ごとに正確に算定することが困難である以上、資産の種類ごとに目減りの範囲及び程度を擬制するという減価償却における議論は、取得費控除の場面においても同様に妥当することとなる。

(ウ) 以上のとおり、減価償却及び取得費控除の局面において、ある資産の価値が減少する程度の計算については、個々の資産に係る事象を捨象して類型ごとに行うことが前提とされている。これは、所得の算定方法を簡便かつ合理的な方法に統一し、課税の公平を図ることに資するという点でも、法の趣旨に適合合理的なものといえる。

なお、非業務用資産の場合には減価償却に係る規定は存在しないが、前記（ア）のとおり、法38条2項において、業務用資産の場合に準じて取得費控除がされる旨規定されていること、仮に取得費をそのまま維持するとした場合、取得後相当期間経過後に非業務用資産を譲渡すると、通常は譲渡損失が生じて譲渡者の所得ひいては税負担が圧縮されることになるが、非業務用資産であってもその使用によって帰属所得が生じていることなどに鑑みると、この帰結は必ずしも相当ではないものと考えられることから、非業務用資産においても、取得費控除については業務用資産と同様に取り扱うものとされている。

そして、資産の価値とは、その資産が有する、何らかの目的の実現に役立つ性質や程度を指すところ、当該資産価値の目減りの程度を（個々の資産に特有の事象を捨象して）計算するという前記（イ）における議論の前提として、その資産の「価値」の定義、すなわち、何が当該資産の「価値」といえるかという点についても、原則として、個別具体的な事情や当該資産に対して納税者の置く主観的な意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来の目的・効用という観点から、一定の擬制を置かざるを得ないものというべきである。換言すれば、ある資産が、「使用又は期間の経過により減価」（法38条2項）しない資産（前記（ア）のとおり、その範囲は、「時の経過によりその価値の減少しない」資産（施行令6条柱書き括弧書き）の範囲と同じであるものと解される。）に該当するか否かの判断も、当該資産が、その属する類型において、社会通念上想定される本来の目的・効用を前提に、当該目的・効用が期間の経過により減少していくか否かという点から行われるべきであり、ただ、個別の資産につき、その価値が、当該類型の資産に求められる本来の目的・効用とは異なる面に置かれていることが社会通念上確立しているといえるような例外的な場合に、これと異なる判断がされるにすぎないものと解するべきである。

(エ) これに対し、原告は、法38条2項2号の趣旨は、本来の用途、用法によって現に通常予定される効用（収益稼得能力）が逡減（減もう）することの結果として生ずる価額の減少を適正に評価するところにあるとして、資産の時価が機能及び希少価値の双方に着目して形成されている場合、時の経過により、当該機能の低下（収益稼得能

力の低下・減もう)が生ずること自体は抽象的には観念し得るものの、それによっても客観的な価額(時価)が減少しない場合には取得費調整の対象とはならないのであり、そのように解することが、資産の値上がりによる価額の増加に課税するという譲渡所得の趣旨からも合理的であるなどと主張する。

原告の上記主張が、要するに、譲渡所得における価値の目減り分を、その実態に即して正確に把握すべきであるとの趣旨をいうものであるとすれば、取得費控除及び減価償却の規定自体が、ある資産の価値の目減りを正確に導出することは不可能であることを前提に、その程度を擬制するのもしやむを得ないとの前提に基づくものであり、資産の「価値」をいかに定義するか自体についても、当該資産の類型を前提に社会通念上想定される効能・効果という点から類型的に解釈がされるべきであることは前記のとおりであるから、これと異なる限度で原告の主張は採用することができないことに帰する。

イ(ア) 本件車両A及びBは、いずれも自動車であるから、施行令6条6号にいう「車両及び運搬具」に該当する。そして、自動車の本来の効用は、人や物を乗せ、原動機の動力によって車輪を回転させて路上を走ることにあるところ、経年や使用によって原動機の性能が低下したり、その構成部品が劣化したりすることによって、その機能は一般的・類型的に逡減していくものであり、逆に、およそ自動車である以上、かかる機能の劣化が一切発生しないとか、使用によってむしろ機能が向上するといった事態が生じ得ないことは、社会通念上明らかであるといえる。そうすると、自動車は、原則として「時の経過によりその価値の減少しない」資産には該当しないものというべきである。

他方、基本通達2-14は、美術品等につき、「時の経過によりその価値の減少しない」資産該当性についての実務上の判定基準を定めている(なお、同じく減価償却資産該当性が問題となる法人税基本通達7-1-1にも、基本通達2-14と同様の定めがある)。これは、美術品とは、絵画・彫刻・工芸品その他の有形の文化的所産である動産を意味することを前提に、これらは、社会通念上その目的として鑑賞以外のものが想定されない、又は茶器などのように鑑賞以外の目的や機能(茶器であれば食器としてのそれ)が形式的には想定されるとしても、当該目的や機能の部分が形骸化し、鑑賞対象としての部分がその価値のほとんどを占めるものとして社会通念上確立しているために、価値の目減りが将来にわたり生ずる余地がない(多数の者が鑑賞することで価値が減少していったり、時の経過に応じて定量的に価値がなくなっていく関係にない)ことから、美術品等に該当すれば「時の経過によりその価値の減少しない」資産に当たる旨を定めたものと解される。もっとも、何を「美術品」と定義するかを個々の主観に委ねることは、美的感覚が人により大きく異なる以上極めて安定性を欠く結論になることを踏まえ、基本通達2-14において基準が設けられているものと解される。

かかる基本通達2-14の存在にも照らせば、施行令6条各号に該当する資産が、鑑賞対象としての卓越性に係る価値をも併せて有するような場合に、それをもって「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当するといえるか否かは、上記のような価値の目減りが将来にわたり生ずる余地がないものという評価が社会通念上確

立しているかどうかによって判断すべきである。この点、基本通達2-14の(1)は、減価償却資産に該当しないものの例として、「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」を挙げている。そして、改正前基本通達2-14は、減価償却資産に該当しないものの例として「書画、骨とう」を掲げ、基本通達2-14の(1)における「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」を「書画、骨とう」に該当するものの例として列挙していた。また、「骨とう」該当性の解釈として、日本標準商品分類上「骨とう」とはその制作後100年以上を経過したものを指すとされていることなどを踏まえて判断するものとしていた。

これは、物に対する価値の見いだされ方には時代ごとに差があり得ることに加え、鑑賞対象としての部分以外に実用的な機能を有する資産の場合は、技術が進歩する以上、当該資産の実用的な機能としては古い物より新しい物の方が優れていることを前提に、長い時代の変遷を経ても、また、実用的な機能自体は新しいものに大きく劣っていても、なお当該資産に高い価値が付けられているようなものは、社会通念上、当該資産の実用的な機能以外の部分（すなわち、鑑賞対象としての部分）が、その物の価値として確立した（すなわち、歴史的価値又は希少価値がその本来的効用として定着した）ものと判断することができるとの解釈に基づくものと解される。

そうすると、社会通念上「美術品」に該当しない資産、すなわち、当該資産の類型上、鑑賞以外の実用的な目的又は機能が想定される資産が、なお「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当するといえるような例外的な場合とは、当該資産が、「骨とう」すなわち「古美術品、古文書、出土品、遺物等」に類するといえる程度の長期間を経てもなお確立した高い価値を維持しているような場合等に限られるといえるべきであり、「希少価値」や「代替性のない」との文言もかかる文脈において理解されるべきであり、単に市場における希少性等によってその価格が（せいぜい数年単位の期間で）高騰しているにすぎないような場合を含むものではない。

(イ) これに対し、原告は、基本通達2-14の(2)においては取得価額が1点100万円以上である美術品を減価償却資産として扱うこととされているところ、かかる基準は当該資産の非代替性や歴史的価値に着目して設けられたものでないことが明らかである（実際にも、市場で100万円以上の価値が付けられている美術品のうちには、数百点単位で同じものが作成されているものもある）として、当該資産が非代替的なものか、あるいは歴史的価値がある場合に限らず、時の経過によっても減少しないような市場価値が付与されている資産は、その類型を問わず「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当する旨主張する。

しかし、原告の依拠する基本通達2-14の(2)の規定は、同通達が想定する「美術品」の効果・効用が鑑賞対象としての部分のみにあるか、又は少なくとも当該部分はその目的や機能のほとんどを占めるものとして社会通念上その評価が確立されている（すなわち、仮に鑑賞以外の機能を有する工芸品であっても、当該機能が形骸化し、彫刻や絵画と同様に美的部分が価値の形成要因のほぼ全てを構成するものとなっている）ものであることを前提に、そのような実用性の欠如又は稀薄性を前提としても100万円以上という相当高価な価格でなければ入手できないことをもって、減

償却資産の対象たる「美術品」の基準とするものである。換言すれば、基本通達2-14の(2)の基準は、社会通念上「美術品」とされる資産の中で、減価償却資産たる「美術品」に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上「美術品」に該当するか否かの線引きを規律するものではない。したがって、社会通念上「美術品」に該当しない資産について、基本通達2-14の(2)の基準をそのまま妥当させるのは適当ではないものというべきである。そして、前記のとおり、自動車の本来の効用は、原動機の動力によって車輪を回転させて路上を走ることであるから、基本通達2-14の(2)にいう「美術品」に社会通念上該当し得ないことは明らかである(なお、多くの自動車の新車価格が、基本通達2-14の(2)において基準とされている100万円を超えていることは公知の事実であるところ、仮に自動車が「工芸品」と解されることになれば、ほぼ全ての自動車がこの基準において「美術品」とされるという極めて不合理な結論を招来する。)

したがって、社会通念上「美術品」に該当する資産以外の類型の資産についても基本通達2-14の(2)が妥当することを前提とする原告の主張は採用することができず、前記のとおり、かかる資産については、「骨とう」、「古美術品、古文書、出土品、遺物等」に類似するといえる程度の長期間を経てもなお高い価値を維持しているような場合に、例外的に「時の経過によりその価値の減少しない」資産該当性が認められるにすぎないものと解するべきである。

以上を前提に、本件車両A及びBが、「使用又は期間の経過により減価」する資産に該当するといえるか否かについて検討する。

(2) 認定事実

前記前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

ア G社の販売戦略及びその車両の値動きについて

前記前提事実のとおり、本件各車両はいずれもG社が製造したものであるところ、G社(又はGブランド)は、スポーツカー(F1カー)を開発、展開することを主眼としている(甲99)。

また、G社は、「常にニーズより1台少ない台数を供給する」というコンセプトの下、ブランド力を維持するために希少価値を維持するという販売戦略をとっている(甲6)。もっとも、G社の車両の製造台数はモデルごとに様々であり、多いものでは1万6000台以上が製造されたモデルもある(甲62)。

上記のとおりG社の販売戦略から、特に製作台数の少ないスポーツカーの中には、カーオークションで時には数億円で落札されるものもある。他方、落札額が3億円を超えた後に出品が増えたことで2億円半ばまで下落した車種(K)もあるなど、その価格は需要と供給に応じ変動している(乙32)。

イ 本件車両A及びBの特性

(ア) a 本件車両Aは、G社の創立50周年を祝うために1995(平成7)年から349台限定で製作されたAのうちの1台である(甲7の2、10の2)。

b Aは、上記aのとおり、G社の中でも記念碑的モデルであったことなどから、ヨルダンや米国の自動車博物館において展示され、日本に輸入された第1号車も一時は美術館で展示されるなど、コレクターカーとしても重要な地位を占めている(甲

108の2、109の2、110)。

Aの発売当時の定価は5000万円であり、平成14年頃のカーオークションでの落札額は5000万円ないし6000万円と定価と同様かこれをやや上回る程度で、平成25年頃まではこの価格推移にさほど変化はなかった。しかし、同年1月のオークションにおいて137.5万ドル(約1億2375万円)で落札されたのを契機に落札額が高騰し、同年8月には、米国における世界最大のコレクターカーオークションハウスであるLが運営するLオークションのうち、特定のブランドの最も有名なモデルのもので、かつ状態も良い車両のみを集めて行われたオークションとしての位置付けにある「●●」に出展されるなどした(甲78の2、乙32)。

そして、前提事実(2)ウ(ア)のとおり、原告が本件車両Aを譲渡したのは平成27年4月30日であるところ、平成27年全体で見ると、Aは、カーオークションにおいて3台が出品され、それぞれ313万5000ドル、264万ドル及び177万9000ユーロで落札されている(甲9の2の2)。

Aの価格はその後も更に高騰を続け、令和4年3月18日のオークションでは新記録となる5億4934万円で落札されるに至った(乙32)。

令和2年5月にLのオークションに出品されたあるAの説明文では、そのデザインの秀逸さ、G社の歴史の中における重要な位置付け及び歴代の所有者に著名なコレクターが含まれる事実などもさることながら、Aが512馬力のV型12気筒エンジンを搭載し、従前のモデルよりも更に高速度を出すことができ、G社の当時の社長から「最初で最後の2座席のF1カーにする」との言質を得たといったその性能面について多くの紙面が割かれ、レーシングカーとしての性能を兼ね備えながら公道を走行できる車両であることがその魅力であるとされているほか、G社による認定(◎◎)を受けていること、定期的に正規のディーラーにおいて多額の費用を掛けたメンテナンスを受けていることや、車体等につき米国の規制に適合するものとなっていることがその特長として掲げられている(甲10の2)。また、Aについて記載された記事においても、最高時速が325キロメートル、時速100キロメートルに到達するまでのスピードが3.9秒であることなど、その走行スピードやエンジン性能が特筆すべき点として挙げられている(甲110)。

- (イ) a 本件車両Bは、Gのスーパーカーである●●の最終開発モデルの一つであり、1992(平成4)年から1994(平成6)年までの間に2280台が生産されたBのうちの1台である(甲93の2)。Bは、●●(7年間で7100台以上生産された。甲90の2)に対し生産期間が短く生産台数も少ない点に希少性を見いだされていることや、そのデザイン性の高さに魅了されたロックスターやポップスターも多かったことから、新規のファンのみならず既存のファンの間でも人気の車種である(甲91、93の2)。なお、Bの平成25年6月から令和3年6月までのカーオークションにおける平均落札価格は1890万円余である(甲115の2)。
- b 令和3年4月にオークションに出品されたあるBの説明文では、時代を感じさせるデザインと快適でスポーティな走行性能を備えた初期型のGである旨の位置付けが末尾に言及されているものの、主として、4バルブシリンダーヘッドを採用した

V12エンジンを搭載したことにより従前のモデルよりも走行時のスムーズさが向上し、出力が上がったにもかかわらず軽快な操作性と運転のしやすさを備えるなど優れた性能を有するのみならず、トップギアの柔軟性と最高速度も上がっていることなどその機能面について紙面が割かれ、長年にわたって非常によく手入れがされて経年劣化がほとんど見られず、走行距離も少ない車両であることが紹介されている（甲93の2）。

なお、令和2年3月にオークションに出品された別のBについても、元の主要な機械部品を全て保持しているとして◎◎を受けていること、G社の正規代理店において多額の費用を掛けたメンテナンスを受けていることなどがその特長として掲げられている（甲92の2）。

ウ Nの特性と課税実務

(ア) Nは、イタリアの楽器製作者O父子3名によって17世紀から18世紀頃にかけて作成された一連のヴァイオリンを指す。Nは、世界最高峰のヴァイオリンの代名詞とされ、過去200年近くにわたり、国際ヴァイオリン市場で常に最高額を維持し続けてきており、特に名器といわれるものは1丁10億円を超える落札価格がつくものもある。（甲42、乙24、弁論の全趣旨）

(イ) Nは、その音色にとって取り分け重要とされる箱の部分の表板の木材に、製造当時の気象を反映した極めて木目の細かく均一なものが使われている。また、Nは、Oが製作した時点で1丁ごとに独自の工夫が凝らされた上、その後そのヴァイオリンを奏でた演奏家の音色をも蓄積することにより、それぞれに名前が与えられ、個性があるものとされている。（乙24）

(ウ) Nについては、平成28年6月期において希少性が高いために年数を経ても価値が下がらない楽器として法人税法上減価償却できないものと扱われた例がある（甲41）。

(3) 検討

ア 本件車両Aについて

前記(2)ア及び同イ(ア)のとおり、Aは、G社の歴史の中でも重要なコレクションカーであり、かつ、希少性を販売戦略の旨とするG社の製造する車種の中でも生産台数が相当少ない部類に入ることから、その機能面のみならず、美的側面や希少性も価格形成要因の相当部分を占めているものと認められる。

他方、G社がF1で優勝することのできるスピードとパワーを有するスポーツカーの製作を源流とするブランドであること、実際に、過去のオークションにおいても、Aの価値として、高性能のエンジンを搭載しており、レーシングカーとしての機能をもって公道を走行できることや、G社の正規代理店でメンテナンスを受け、すぐに走行し得る状態であることなどが掲げられていることからすれば、原告が本件車両Aを購入した際のみならず、年数経過後に売却した時点においても、Aの価値の背景に、自動車の有する本来的な機能（すなわち、原動機の動力によって車輪を回転させて路上を走ること）があることは明らかである。

さらに、Aは、原告が入手した当時、中古車とはいっても製造から2年程度しか経過していない状態であり、売却時でみても製造から18年程度しか経過していないのであるから、いわゆる「骨とう」といえるほどの期間にわたり高い価値を維持しているとはいえない

い。そもそも、Aの価格が高騰し始めたのは平成25年頃からで、現在のように数億円を超える価格で落札されるに至った背景にも、この時期以降、高級車等が投機の対象として見られるようになってきたこと（いわゆるオークション・バブル）があるものとうかがえる（なお、投機対象が変動したり、人々の趣味嗜好が変わったりすることにより、かかるバブル的な価格が必ずしも長年にわたり維持されないことがあるのは公知の事実であって、現に、前記（2）アのとおり、高額での落札後に供給量の増加により価格が下落した車種も見受けられる。）から、Aの今後の価格推移については未だ不確定な面もあるといわざるを得ない。

そうすると、本件車両Aにつき、社会通念上「美術品」に該当しない資産が例外的に法38条2項による取得費調整の対象となる資産（施行令6条柱書きにいう「時の経過によりその価値の減少しない」資産）に当たるような場合、すなわち、当該資産が、「骨とう」、「古美術品、古文書、出土品、遺物等」に類似するといえる程度の長期間を経てもなお高い価値を維持しているような場合に当たると解することはできない。

イ 本件車両Bについて

前記（2）ア及び同イ（イ）のとおり、Bは、Gにおいても人気の高いスーパーカーの最終生産モデルであり、比較的生産台数が少ない部類に入ることから、その機能面のみならず、美的側面や希少性にも相当程度着目して価格が形成されているものと認められる。他方、Bにおいても、前記アにおけるのと同様、F1カーの製作を行うG社のブランド性を前提に、その搭載するエンジンや走行性といった自動車本来の機能が現在まで維持されていることにも価値が置かれていることは明らかである。さらに、Bも、原告が入手した当時は新車であり、売却時でみても製造から24年程度しか経過していないのであるから、いわゆる「骨とう」といえるほどの期間にわたり、高い価値を維持しているとはいえない。

したがって、本件車両Bについても、本件車両Aと同様に、「骨とう」、「古美術品、古文書、出土品、遺物等」に類似するといえる程度の長期間を経てもなお高い価値を維持しているような場合に当たると解することはできない。

ウ 原告の主張について

これに対し、原告は、本件車両A及びBのいずれについても、相当長期間の保有後になお取得価格を上回る高値で売却することができているところ、それ自体、本件車両A及びBに自動車としての性能を離れた希少価値が認められていることの証左にほかならない、取り分け本件車両Aが、前記（2）イ（ア）のとおり、世界的カーオークションでも年数の経過からすれば異常ともいえるほどの高値で取引されているのは、資産の価額（時価）が希少価値に着目して形成されていることを表している、実際にも原告は本件車両A及びBを実用品とは離れた収集品として購入し保管していたなどと主張して、本件車両A及びBはいずれも「使用又は期間の経過により減価」する資産に該当しない旨主張する。また、原告は、前記（2）ウ（ウ）のNについての課税実務の取扱い例を挙げて、期間の経過によりその機能（すなわち、音を奏でること）が向上することのあり得ないヴァイオリンについて「時の経過によりその価値の減少しない」資産であるとされたのは、ひとえに、Nに本来想定される機能とは離れた希少価値により客観的な市場価値が決せられるとの特性があるからである、そうである以上、本件車両A及びBについても、Nと同様に、取得費控除の対象とならない「使用又は期間の経過により減価」しない資産とみるべきであるな

どと主張する。

しかし、前記（１）のとおり、当該資産の「価値」は、原則として、個別具体的な事情や納税者の主観的意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来的な目的や機能という観点から判断すべきことに照らせば、原告が本件車両A及びBを購入した目的や、本件車両A及びBの実際の売却価格などといった事情が、直ちに本件車両A及びBが「使用又は期間の経過により減価」しない資産といえるか否かに影響するわけではない（そもそも、かかる個別的事情を考慮することが、価値の目減りやその前提となる価値の定義について一定の擬制を伴うことを前提とする減価償却及び取得費控除の趣旨にそぐわないのは、前記のとおりである。）。また、前記（２）ウ（イ）のとおり、Nは、時の経過とともに歴代の演奏者の個性を加え、その実用的な機能（楽器としての演奏効果）にも深みが増すものと一般に評価されているという稀有な性質がある点で、原動機の性能の経年劣化を避けられない自動車とは異なる上、仮にこの点をおくとしても、Nは、現に200年以上にわたり一流のヴァイオリンとしてその価値が社会通念上也確立しているのであって、「骨とう」と称するのに十分な長期間を経てもなお高い価値を維持しているといえるから、これを「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当すると判断することは社会通念にも合致する。これに対し、前記（２）アのようなG社の他の自動車の値動き等からみても、本件車両A及びBが、そのような長期間にわたって高い価値を維持し、今後も維持し得る資産であるとは断じ難い。

以上のとおり、原告の主張には、いずれも理由がない。

（４）結論

したがって、結局、本件車両A及びBのいずれについても、その価値が、当該類型の資産に求められる本来的な目的・効用とは異なる面に置かれていることが社会通念上確立しているといえるような例外的な場合には該当しないというべきであるから、法38条2項にいう「使用又は期間の経過により減価する資産」として、取得費控除の対象となることになる。そして、弁論の全趣旨に照らし、これと同様の理解を前提にしてされた処分行政庁の税額計算にも誤りは認められない。

3 争点（２）イ（本件外貨取引に係る所得が、雑所得と譲渡所得のいずれに該当するか）— 本案の争点

（１）前記2（１）のとおり、譲渡所得とは、ある資産の所有期間中に生じた増加益を清算して課税する趣旨のものである以上、譲渡所得の課税対象となる資産とは、その価値の増加益を観念できるものを指すものというべきである。

ここで、貨幣とは、商品の価値尺度や交換手段として社会に流通するものを指すところ、その性質に照らせば、貨幣自体の価値の増加又は減少を観念することはできない（そして、この理解は、その貨幣が日本で強制通用力を有する円貨であるか、外貨であるかを問わず妥当する）ものというべきである。この点、貨幣と同じく価値尺度としての側面を有する暗号資産につき、その譲渡原価等の計算及びその評価の方法を定める法48条の2において、暗号資産の譲渡により生じた利益が事業所得又は雑所得に該当することを前提にその必要経費に算入する金額を定める旨定めているのも、かかる理解に基づくものと解することができる（なお、同条の制定時の国会審議の際に、政府参考人は、外貨も価値尺度たる貨幣であることから、当該外貨自体の値上がり益を考慮することはできない旨の発言をしている。乙2

7・21頁、乙28・14頁等)。

そうすると、為替差損益、すなわち外貨と円貨の交換により生じた損益も、当該外貨自体の価値の増減によるものではないこととなるから、譲渡所得の対象となる資産には該当せず、他の種類の所得にも該当しないため雑所得に区分されることとなる。

- (2) これに対し、原告は、価値尺度として日本で強制通用力を有するのは円貨のみであり、法も外貨が価値尺度となることを前提とした規定を設けていない以上、外貨についてそれ自体の価値の増減を(円貨との関係で設定される為替レートを用いて)観念することは可能であるから、外貨は譲渡所得の課税対象たる資産に該当する旨主張する。また、上記(1)の法48条の2の規定については、いかなる場合でも外貨が譲渡所得に該当しない旨をいうものではなく、政府参考人答弁の論拠は有力な学説に反するなど根拠が薄弱であることからすれば、少なくとも、外貨が支払手段ではなく投資対象とされた場合には妥当しないものと解するべきであるなどと主張する。

しかし、法48条の2が、暗号資産が投資対象とされているか否かにかかわらずその譲渡益が事業所得とならない旨を定めるものであることは明白であるところ、その背景には、上記(1)で説示したとおり、円貨以外の貨幣や暗号資産等、当該貨幣や暗号資産との交換のための円貨の額が変動するものについても、それは飽くまで交換レートの変動による相対的な額の上下の問題であり、当該貨幣や暗号資産自体の価値が増減したことによるものではないとの理解があるといえる。そうすると、外貨と円貨の為替差益の譲渡所得該当性についても、譲渡所得の対象たる資産には該当しないと解するのが上記規定の内容とも整合的であるといえるから、これと異なる原告の主張は採用できない。

- (3) 以上のとおり、本件為替差損益は雑所得に該当するところ、これと同様の理解に立って処分行政庁が行った税額の計算に誤りはない。

4 本件為替差損益の額の計算の基礎となる外国通貨の取得費等の計算方法(争点(2)ウ) — 本案の争点

- (1) 「総平均法に準ずる方法」により譲渡原価の計算を行うことに違法な点があるか(同(ア))

ア 法35条2項は、雑所得の金額は、総収入金額から必要経費(その計算は、法37条1項の規定に基づき行う。)を差し引いて計算する旨規定する。そして、法47条ないし50条は、法37条1項の規定によりその年分の所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額を算定する場合におけるその算定の基礎となる資産の価額につき当該資産の種類ごとに定めるところ、これらの規定は、資産の種類等及び資産から生ずる所得の区分に応じて、納税者において選定することのできる資産の価額の評価方法及びこれを選定しなかった場合等において適用される法定評価方法を定めている。

そして、為替差益が雑所得を生じた場合に、当該所得の計算上必要経費に算入すべき外国通貨(外貨建ての預金債権も含む。)の取得費については、法においてその評価方法に係る直接の定めはないものの、上記の規定の趣旨に鑑みて、その資産としての性質及び当該資産から生ずる所得の区分を考慮し、法定評価方法の中から、適用すべき評価方法を判断するのが合理的である。

イ 外国通貨は、その資産の性質上、同一の種別である限り代替性があり、取得時期や価額等にかかわらずその一単位当たりの価値は変わらないため、これらを等価とみて単価を平均する評価方法が相当であるところ、この点で、種類も性質も様々なものが含まれ経年に

より劣化するものもある棚卸資産ではなく、有価証券や暗号資産に類似する。さらに、その資産から生ずる所得の区分としても、雑所得が生ずることを前提として規定された評価方法がなじむというべきである。以上を踏まえると、外国通貨については、有価証券又は暗号資産に係る譲渡原価の法定評価方法によるべきである。

ウ 有価証券の譲渡原価の計算方法としては、総平均法（施行令105条1項1号）、移動平均法（同項2号）に加え、2回以上にわたって取得した同一銘柄の有価証券についての計算方法（法48条3項）として総平均法に準ずる方法（施行令118条1項）がある。これに対し、暗号資産の譲渡原価の法定評価方法は、総平均法（施行令119条の5第1項1号）又は移動平均法（同項2号）とされ、法48条3項及び施行令118条1項と同様の規定はない。

ここで、2回以上にわたって取得した有価証券において総平均法に準ずる方法を用いるのは、総平均法自体が利益操作を排除し、取得単価を平均化する合理的な方法であることを前提に、期末に1回計算を行えば足りるとする総平均法は、ある資産を譲渡した後に購入した同種の資産の価額も当該資産の取得価格に影響を与えるという意味で正確性には劣る点があることから、資産を譲渡するごとに譲渡原価の計算を行うことを内容とする総平均法に準ずる方法を採用して、資産の価値をより正確に算出するとの趣旨であると解される。そして、かかる趣旨は、有価証券と同様に、その取得価額が異なるもののその物的性格が同じである外貨についても当てはまるものというべきであるから、本件各為替取引のように複数回にわたり為替取引が行われた場合の譲渡原価の計算を総平均法に準ずる方法により行うことには、合理性があるというべきである。

エ これに対し、原告は、納税者において評価方法を選定しなかった場合には、厳密な原価管理が行われていない可能性がある以上、その評価方法を決定する際にも簡便性を重視すべきである、また、上記ウのとおり、暗号資産に係る譲渡原価の法定評価方法として総平均法又は移動平均法のみが規定されていることに照らせば、暗号資産に類似する外貨についても法定評価方法として総平均法を採用するのが合理的であるなどと主張する。

かかる原告の主張のうち、前者については、そもそも有価証券の法定評価方法として総平均法に準ずる方法を採用する法48条3項は、納税者において評価方法の選択がされる余地を設けていない（すなわち、同一銘柄の有価証券を2回以上にわたって取得する場合には、常に総平均法に準ずる方法により計算が行われる）ことからすれば、結局のところ、原告の主張は、複数回の為替取引があった場合の外貨の譲渡原価の計算方法を前記の場合と同様とすることに合理性があるか否かに取れんされることとなるところ、かかる方法に合理性があることは前記ウのとおりである。

また、後者については、暗号資産に係る譲渡原価の法定評価方法を定めた法48条の2が施行されたのは本件各更正処分等及び平成28年分各通知処分がされた後の平成31年4月1日であることからすれば、同条の規定は、処分行政庁が本件においてかかる取扱いをすべき根拠とはならないというべきである。また、仮にこの点をおくとしても、同条に法48条3項と同様に複数回にわたり同一銘柄の暗号資産を取得した場合の取得原価に関する規定が設けられていないのは、暗号資産が銀行等を介することなく暗号資産交換業者によってやり取りがされるものであるところ、当該交換業者は多数にわたり一括管理が難しいことを踏まえ、納税者において取得原価を譲渡時毎に平均化することが困難な場合も

多い点に配慮したためであることがうかがえるところ、このような暗号資産と外貨との差異（むしろ、この意味においては、銀行等の第三者を介して取引・管理されているため、その平均取得価格の計算も容易であるという点で、外貨は有価証券に類似するといえる。）も踏まえれば、処分行政庁において、複数回の為替取引における外貨の取得原価の算定方法として総平均法に準ずる方法を採用することには合理性が認められる。

以上のとおり、原告の主張はいずれも採用できない。

(2) 端数処理について小数点以下3位未満を切り上げず、小数点以下を切り上げる方法によることに違法な点があるか（同（イ））

上記アの外国通貨の取得価額の計算に当たり、1単位当たりの取得単位に関する小数点以下の端数処理について、所得税法上特段の定めは設けられていない。そして、小数点以下の数値について切り上げを行わないと、納税者が行うものも含め事務処理に煩雑が生ずる（取引額が大きい場合など、端数処理の有無によって金額に大きな差が生ずる可能性がある。）ことをも踏まえれば、小数点以下の端数処理を行わずに計算を行うことにつき不合理な点も見当たらない。

原告は、かかる取扱いにつき、所得税関係法令の端数処理方法や外国為替取引の実務にも反するなど主張するが、その具体的な内容について、何ら主張立証はされていない。

(3) 小括

このように、本件為替差損益は雑所得であると認められ、外貨の譲渡原価の計算方法については総平均法に準ずる方法により行い、かつ、計算の際には小数点以下の端数処理を行うことには合理性が認められるものというべきである。そして、かかる理解を前提にしてされた処分行政庁の税額計算に、誤りは認められない。

第4 結論

以上のとおり、本件訴えのうち、請求の趣旨第3項については却下すべきであり、原告のその余の請求については全て理由がないからいずれも棄却すべきである。よって、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第51部

裁判長裁判官 岡田 幸人

裁判官 横地 大輔

裁判官 中村 陽菜

(別紙1)

指定代理人目録

八屋敦子、的場将男、尾形信周、伊藤英一、田名後正範、久保由紀子、佐藤栄祐

以上

5

○ 所得税法

(定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 ないし十八 (省略)

十九 減価償却資産 不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

二十ないし四十八 (省略)

2 (省略)

(譲渡所得)

第三十二条 譲渡所得とは、資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。

2 (省略)

3 譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれ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つ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し、その残額の合計額（当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が当該所得の基因となつ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に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。以下この条に

おいて「譲渡益」という。）から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。

一 資産の譲渡（前項の規定に該当するものを除く。次号において同じ。）でその資産の取得の日以後五年以内にされたものによる所得（政令で定めるものを除く。）

二 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの

4 前項に規定する譲渡所得の特別控除額は、五十万円（譲渡益が五十万円に満たない場合には、当該譲渡益）とする。

5 第三項の規定により譲渡益から同項に規定する譲渡所得の特別控除額を控除する場合には、まず、当該譲渡益のうち同項第一号に掲げる所得に係る部分の金額から控除するものとする。

(雑所得)

第三十五条 雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。

2ないし4 (省略)

(必要経費)

第三十七条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第二十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの

所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

2 山林につきその年分の事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その山林の植林費、取得に要した費用、管理費、伐採費その他その山林の育成又は譲渡に要した費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）

第三十八条 譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、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とする。

2 譲渡所得の基因となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、前項に規定する資産の取得費は、同項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の日から譲渡の日までの期間のうち次の各号に掲げる期間の区分に応じ当該各号に掲げる金額の合計額を控除した金額とする。

- 一 その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間 第四十九条第一項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）の規定により当該期間内の日の属する各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産の償却費の額の累積額

二 前号に掲げる期間以外の期間 第四十九条第一項の規定に準じて政令で定めるところにより計算したその資産の当該期間に係る減価の額

（有価証券の譲渡原価等の計算及びその評価の方法）

第四十八条 居住者の有価証券につき第三十七条第一項（必要経費）の規定によりその者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となるその年十二月三十一日において有する有価証券の価額は、その者が有価証券について選定した評価の方法により評価した金額（評価の方法を選定しなかつた場合又は選定した評価の方法により評価しなかつた場合には、評価の方法のうち政令で定める方法により評価した金額）とする。

2 前項の選定をすることができる評価の方法の種類、その選定の手続その他有価証券の評価に関し必要な事項は、政令で定める。

3 居住者が二回以上にわたつて取得した同一銘柄の有価証券につき第三十七条第一項の規定によりその者の雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額又は第三十八条第一項（譲渡所得の金額の計算上控除する取得費）の規定によりその者の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、政令で定めるところにより、それぞれ取得に要した金額を基礎として第一項の規定に準じて評価した金額とする。

（暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法）

第四十八条の二 居住者の暗号資産（資金決済に関する法律（平成二十一年法律第五十九号）第二条第五項（定義）に規定する暗号資産をいう。以下この条において同じ。）につき第三十七条第一項（必要経費）の規定によりその者の事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となるその年十二月三十一日において有する暗号資産の価額は、その者が暗号資産について選定した評価の方法により評価し

た金額(評価の方法を選定しなかった場合又は選定した評価の方法により評価しなかった場合には、評価の方法のうち政令で定める方法により評価した金額)とする。

2 前項の選定をすることができる評価の方法の種類、その選定の手続その他暗号資産の評価に関し必要な事項は、政令で定める。

(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)

第四十九条 居住者のその年十二月三十一日において有する減価償却資産につきその償却費として第三十七条(必要経費)の規定によりその者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、その取得をした日及びその種類の区分に応じ、償却費が毎年同一となる償却の方法、償却費が毎年一定の割合で通減する償却の方法その他の政令で定める償却の方法の中からその者が当該資産について選定した償却の方法(償却の方法を選定しなかった場合には、償却の方法のうち政令で定める方法)に基づき政令で定めるところにより計算した金額とする。

2 前項の選定をすることができる償却の方法の特例、償却の方法の選定の手続、償却費の計算の基礎となる減価償却資産の取得価額、減価償却資産について支出する金額のうち使用可能期間を延長させる部分等に対応する金額を減価償却資産の取得価額とする特例その他減価償却資産の償却に関し必要な事項は、政令で定める。

○ 所得税法施行令

(減価償却資産の範囲)

第六条 法第二十一条第十九号(定義)に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの(時の経過によりその価値の減少しないものを除く。)とする。

一ないし五 (省略)

六 車両及び運搬具

七 工具、器具及び備品(観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む。)

八 (省略)

(非事業用資産の減価の額の計算)

第八十五条 法第三十八条第二項(譲渡所得の基因となる資産の減価の額)に規定する資産の同項第二号に掲げる期間に係る減価の額は、当該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につき、当該資産と同種の減価償却資産に係る第二百二十九条(減価償却資産の耐用年数等)に規定する耐用年数に一・五を乗じて計算した年数により第二百二十条第一項第一号イ(一)(減価償却資産の償却の方法)に規定する旧定額法に準じて計算した金額に、当該資産の当該期間に係る年数を乗じて計算した金額とする。この場合において、当該資産と同種の減価償却資産が第三百三十四条第一項第一号イ又はハ(減価償却資産の償却累積額による償却費の特例)に掲げる減価償却資産に該当する場合には、当該計算した金額は、当該同種の減価償却資産の同号イ又はハに掲げる区分に応じ当該イ又はハに定める金額を限度とする。

2 前項の場合において、次の各号に掲げる年数に一年未満の端数があ

るときは、当該各号に定めるところによる。

一 前項に規定する一・五を乗じて計算した年数 一年未満の端数は、切り捨てる。

二 前項に規定する期間に係る年数 六月以上の端数は一年とし、六月に満たない端数は切り捨てる。

(有価証券の評価の方法)

第五十五条 法第四十八条第一項(有価証券の譲渡原価等の計算及びその評価の方法)の規定によるその年十二月三十一日(同項の居住者が年の中途において死亡し又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時。以下この条において同じ。)(において有する有価証券(以下この項において「期末有価証券」という。))の評価額の計算上選定をすることができ評価の方法は、期末有価証券につき次に掲げる方法のうちいずれかの方法によつてその取得価額を算出し、その算出した取得価額をもつて当該期末有価証券の評価額とする方法とする。

一 総平均法(有価証券をその種類及び銘柄(以下この項において「種類等」という。))の異なることに区別し、その種類等の同じものについて、その年一月一日において有していた種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額とその年中に取得した種類等を同じくする有価証券の取得価額の総額との合計額をこれらの有価証券の総数で除して計算した価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。)

二 移動平均法(有価証券をその種類等の異なることに区別し、その種類等の同じものについて、当初の一単位当たりの取得価額が、種類等を同じくする有価証券を再び取得した場合にはその取得の時にあって有する当該有価証券とその取得した有価証券との数及び取得価額を基礎として算出した平均単価によつて改定されたものとみなし、以後種類等を同じくする有価証券を取得する都度同様の方法により一

単位当たりの取得価額が改定されたものとみなし、その年十二月三十一日から最も近い日において改定されたものとみなされた一単位当たりの取得価額をその一単位当たりの取得価額とする方法をいう。

2 (省略)

(譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等)

第百十八条 居住者が法第四十八条第三項(譲渡所得の基因となる有価証券の取得費等の計算)に規定する二回以上にわたつて取得した同一銘柄の有価証券で雑所得又は譲渡所得の基因となるものを譲渡した場合には、その譲渡につき法第三十七条第一項(必要経費)の規定によりその者のその譲渡の日の属する年分の雑所得の金額の計算上必要経費に算入する金額又は法第三十八条第一項(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)の規定によりその者の当該年分の譲渡所得の金額の計算上取得費に算入する金額は、当該有価証券を最初に取得した時(その後既に当該有価証券の譲渡をしている場合には、直前の譲渡の時。以下この項において同じ。)から当該譲渡の時までの期間を基礎として、当該最初に取得した時において有していた当該有価証券及び当該期間内に取得した当該有価証券につき第百五条第一項第一号(総平均法)に掲げる総平均法に準ずる方法によつて算出した一単位当たりの金額により計算した金額とする。

2 (省略)

(暗号資産の法定評価方法)

第百十九条の五 法第四十八条の二第一項(暗号資産の譲渡原価等の計算及びその評価の方法)に規定する政令で定める方法は、第百十九条の二第一項第一号(暗号資産の評価の方法)に掲げる総平均法により算出した取得価額による評価の方法とする。

○所得税基本通達

(美術品等についての減価償却資産の判定)

2-14 「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが、次に掲げる美術品等は「時の経過によりその価値の減少しない資産」と取り扱う。(昭55直所3-19、直法6-8、平元直所3-14、直法6-9、直資3-8、平26課個2-20、課審5-26改正)

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
- (2) (1)以外の美術品等で、取得価額が1点100万円以上であるもの(時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。)

(注)

- 1 時の経過によりその価値が減少することが明らかなものには、例えば、会館のロビーや葬祭場のホールのような不特定多数の者が利用する場所の装飾用や展示用(有料で公開するものを除く。)として個人が取得するもののうち、移設することが困難で当該用途にのみ使用されることが明らかなものであり、かつ、他の用途に転用すると仮定した場合にその設置状況や使用状況から見て美術品等としての市場価値が見込まれないものが含まれる。
- 2 取得価額が1点100万円未満であるもの(時の経過によりその価値が減少しないことが明らかなものを除く。)は減価償却資産と取り扱う。

○所得税法基本通達(平成26年12月19日・課個2-20による改正前のもの)

(書画、骨とう等)

2-14 書画、骨とう(複製のようなもので、単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く。以下この項において同じ。)のように、時の経過によりその価値が減少しない資産は減価償却資産に該当しないのであるが、次に掲げるようなものは原則として書画骨とうに該当する。(昭55直所3-19、直法6-8、平元直所3-14、直法6-9、直資3-8改正)

- (1) 古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの
- (2) 美術関係の年鑑等に登載されている作者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等

(注) 書画、骨とうに該当するかどうか明らかでない美術品等でその取得価額が1点20万円(絵画にあっては、号2万円)未満であるものについては、減価償却資産として取り扱うことができるものとする。

課税の根拠及び計算

1 平成27年分

原告の平成27年分の所得税等の納付すべき税額等は、次のとおりである。

(1) 総所得金額 2億4801万3911円

上記金額は、次のアないしエの各金額（ただし、ウ（イ）の長期譲渡所得の金額については2分の1に相当する金額。法22条2項）の合計額である。

ア 事業所得の金額 1億1379万4027円

上記金額は、原告が平成27年分確定申告書に記載した事業所得の金額と同額である。

イ 不動産所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成27年分確定申告書に記載した不動産所得の金額と同額である。

ウ 譲渡所得の金額 1億2794万3544円

上記金額は、（ア）及び（イ）の各金額の合計額である。

(ア) 短期譲渡所得の金額 0円

上記金額は、法33条3項1号に規定する譲渡所得の金額であり、次のaの総収入金額95万9436円からbの取得費76万5892円を控除した後、同条4項の規定による譲渡所得の特別控除額19万3544円（譲渡所得の譲渡益が50万円に満たない場合には当該譲渡益が特別控除額になる。）を、同条5項の規定により控除した金額である。

a 総収入金額 95万9436円

上記金額は、原告が平成27年中に譲渡した車両（M。以下「M」という。）の譲渡に係る収入金額である。

b 取得費 76万5892円

上記金額は、原告がMを平成24年6月15日に取得した際の取得価額297万7686円から、譲渡日までの減価の額221万1794円を差し引いた金額である。

(イ) 長期譲渡所得の金額 1億2794万3544円

上記金額は、法33条3項2号に規定する譲渡所得の金額であり、次のaの総収入金額1億3500万円からbの取得費675万円を控除した後、同条4項の規定による譲渡所得の特別控除額30万6456円（50万円から前記（ア）で控除した特別控除額19万3544円を差し引いた残額）を、同条5項の規定により控除した金額である。

a 総収入金額 1億3500万円

上記金額は、原告が平成27年中に譲渡した、本件車両Aの譲渡に係る収入金額である。

b 取得費 675万円

上記金額は、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費であり、本件車両Aは法38条2項に規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するため、平成9年11月7日に取得した金額5389万6450円から、譲渡の日までに減価した金額を控除して計算することとなるが、本件車両Aについては、譲渡に係る収入金額の100分の5に相当する金額を取得費として取り扱う（基本通達38-16参照）。

エ 雑所得の金額 7024万8112円

上記金額は、次の（ア）及び（イ）の各金額の合計額である。

（ア）公的年金等に係る雑所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成27年分確定申告書に記載した公的年金等に係る雑所得の金額と同額である。

（イ）本件為替差損益に係る雑所得の金額 7024万8112円

上記金額は、原告が平成27年中に行った本件為替差損益の額の合計額である。

なお、上記金額の具体的な計算方法等については、別表1-1に記載したとおりであり、本件為替差損益に係る所得は雑所得に該当する。また、本件外貨預金口座の残高の円換算額（別表1-1の「米ドルの取得価額（円換算額）の計算」の「⑦ ④の円換算額」欄）の計算は、総平均法に準ずる方法によるべきである。

（2）所得控除の額の合計額 164万4095円

上記金額は、原告が平成27年分確定申告書に記載した所得から差し引かれる金額の合計額と同額である。

（3）課税総所得金額 2億4636万9000円

上記金額は、前記（1）の総所得金額から前記（2）の所得控除の額の合計額を控除した後の金額（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。後記2（3）及び3（3）において同じ。）である。

（4）申告納税額 1億0829万7500円

上記金額は、次のアの課税総所得金額に対する税額にイの復興特別所得税の額を加算した金額（ただし、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（平成23年法律第117号。以下「復興財源確保法」という。）24条2項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。後記2（4）及び3（4）において同じ。）である。

ア 課税総所得金額に対する税額 1億0607万0050円

上記金額は、前記（3）の課税総所得金額に法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

イ 復興特別所得税の額 222万7471円

上記金額は、前記アの金額に、復興財源確保法13条が規定する100分の2.1の税率を乗じて算出した金額（1円未満の端数を切り捨てた後のもの。後記2（4）イ及び3（4）イにおいて同じ。）である。

（5）納付すべき税額 8866万1700円

上記金額は、前記（4）の申告納税額1億0829万7500円から、原告が平成27年分確定申告書に記載した予定納税額1963万5800円を控除した後の金額である。

2 平成28年分

原告の平成28年分の所得税等の納付すべき税額等は、次のとおりである。

（1）総所得金額 1億1174万7639円

上記金額は、次のアないしウの各金額（ただし、ウの譲渡所得の金額（長期）については2分の1に相当する金額。法22条2項）の合計額である。

なお、エの雑所得の金額の計算上生じた損失を他の所得から控除することはできない（法69条1項参照）。

- ア 事業所得の金額 9329万2991円
 上記金額は、原告が平成28年分確定申告書に記載した事業所得の金額と同額である。
- イ 不動産所得の金額 0円
 上記金額は、原告が平成28年分確定申告書に記載した不動産所得の金額と同額である。
- ウ 譲渡所得の金額（長期） 3690万9297円
 上記金額は、法33条3項2号に規定する譲渡所得の金額であり、次の（ア）の総収入金額4300万円から（イ）の取得費559万0703円を控除した後、同条4項の規定による譲渡所得の特別控除額50万円を控除した金額である。
- （ア）総収入金額 4300万円
 上記金額は、次のaないしcの各金額の合計額である。
- a 本件車両Bの譲渡に係る収入金額 2300万円
 上記金額は、原告が平成28年中に譲渡した本件車両Bの譲渡に係る収入金額である。
- b 本件車両Cの譲渡に係る収入金額 850万円
 上記金額は、原告が平成28年中に譲渡した本件車両Cの譲渡に係る収入金額である。
- c 本件車両Dの譲渡に係る収入金額 1150万円
 上記金額は、原告が平成28年中に譲渡した本件車両Dの譲渡に係る収入金額である。
- （イ）取得費 559万0703円
 上記金額は、次のaないしcの各金額の合計額である。本件車両B、本件車両C及び本件車両Dは、いずれも法38条2項に規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するから、譲渡所得の金額の計算において控除する取得費は、原則としてその取得価額から譲渡の日までの減価の額を控除して計算することになる。
- a 本件車両Bの取得費 115万円
 上記金額は、本件車両Bの取得費であり、前記（ア）aの収入金額2300万円の100分の5に相当する金額を取得費として取り扱う（基本通達38-16参照。）。
- b 本件車両Cの取得費 91万6798円
 上記金額は、本件車両Cの取得価額1833万5950円から、その譲渡の日までの減価の額1741万9152円を控除した後の金額である。
- c 本件車両Dの取得費 352万3905円
 上記金額は、本件車両Dの取得価額3492万4720円から、その譲渡の日までの減価の額3140万0815円を控除した後の金額である。
- エ 雑所得の金額 △2959万3990円
 上記金額は、原告が平成28年分中に行った本件外貨取引により生じた為替差損益（本件為替差損益）の金額である（別表1-2参照）。
 なお、上記金額の前の△は、損失の金額を表す（以下、特に断らない限り同じ）。
- （2）所得控除の額の合計額 178万9610円
 上記金額は、原告が平成28年分確定申告書に記載した所得から差し引かれる金額の合計額と同額である。

(3) 課税総所得金額 1億0995万8000円

上記金額は、前記(1)の総所得金額から前記(2)の所得控除の額の合計額を控除した後の金額である。

(4) 申告納税額 4562万3400円

上記金額は、次のアの課税総所得金額に対する税額にイの復興特別所得税の額を加算した金額である。

ア 課税総所得金額に対する税額 4468万5100円

上記金額は、前記(3)の課税総所得金額に法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

イ 復興特別所得税の額 93万8387円

上記金額は、前記アの金額に、復興財源確保法13条が規定する100分の2.1の税率を乗じて算出した金額である。

(5) 納付すべき税額 1453万6800円

上記金額は、前記(4)の申告納税額から、原告が平成28年分確定申告書に記載した予定納税額3108万6600円を控除した後の金額である。

3 平成29年分

原告の平成29年分の所得税等の納付すべき税額等は、次のとおりである。

(1) 総所得金額 8373万5573円

上記金額は、次のアないしエの各金額の合計額であり、原告が平成29年確定申告書に記載した金額と同額である。

なお、オの雑所得の金額の計算上生じた損失を他の所得から控除することはできない(法69条1項参照)。

ア 事業所得の金額 795万6366円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した事業所得の金額と同額である。

イ 不動産所得の金額 118万3291円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した不動産所得の金額と同額である。

ウ 給与所得の金額 7480万円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

エ 譲渡所得の金額 △20万4084円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額であり、原告が平成29年分確定申告書に記載した譲渡所得の金額と同額である。

(ア) 短期譲渡所得の金額 0円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した短期譲渡所得の金額と同額である。

(イ) 長期譲渡所得の金額 △20万4084円

上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した長期譲渡所得の金額と同額である。

オ 雑所得の金額 △9581万3735円

上記金額は、原告が平成29年分中に行った本件外貨取引により生じた為替差損益(本件為替差損益)の額の合計額である(別表1-3参照)。

- (2) 所得控除の額の合計額 178万5770円
 上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した所得から差し引かれる金額の合計額と同額である。
- (3) 課税総所得金額 8194万9000円
 上記金額は、前記(1)の総所得金額から前記(2)の所得控除の額の合計額を控除した後の金額であり、原告が平成29年分確定申告書に記載した課税総所得金額と同額である。
- (4) 申告納税額 296万2600円
 上記金額は、次のアの課税総所得金額に対する税額にイの復興特別所得税の額を加算した後に、ウの源泉徴収税額を差し引いて算出した金額であり、原告が平成29年分確定申告書に記載した所得税及び復興特別所得税の申告納税額と同額である。
- ア 課税総所得金額に対する税額 3208万1050円
 上記金額は、前記(3)の課税総所得金額に法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額であり、原告が平成29年分確定申告書に記載した課税総所得金額に対する税額と同額である。
- イ 復興特別所得税の額 67万3702円
 上記金額は、前記アの金額に、復興財源確保法13条が規定する100分の2.1の税率を乗じて算出した金額であり、原告が平成29年分確定申告書に記載した復興特別所得税の額と同額である。
- ウ 源泉徴収税額 2979万2092円
 上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。
- (5) 納付すべき税額 △2180万0200円
 上記金額は、前記(4)の申告納税額から、原告が平成29年分確定申告書に記載した予定納税額2476万2800円を控除した後の金額であり、原告が平成29年分確定申告書に記載した還付金の額に相当する税額と同額である。
- なお、上記金額の前の△は、還付金の額に相当する税額を表す。
- 4 本件における各増額更正処分の適法性について
- (1) 平成27年分
 被告が本訴において主張する原告の平成27年分の所得税等の納付すべき税額は、前記(5)のとおり8866万1700円であるところ、当該金額は、処分行政庁が平成30年8月21日付けで行った原告の平成27年分の所得税等の増額更正処分(以下「平成27年分更正処分」という。)における納付すべき税額8857万8500円を上回る。
- (2) 平成28年分
 被告が本訴において主張する原告の平成28年分の所得税等の納付すべき税額は、前記(5)のとおり1453万6800円であるところ、当該金額は、処分行政庁が平成30年8月21日付けで行った原告の平成28年分の所得税等の増額更正処分(以下「平成28年分更正処分」という。)における納付すべき税額と同額である。
- (3) 平成29年分
 被告が本訴において主張する原告の平成29年分の所得税等の納付すべき税額(還付金の額に相当する税額)は、前記(5)のとおり△2180万0200円であるところ、上記金額は、原告が平成29年分確定申告書に記載した還付金の額に相当する税額と同額である。

5 本件における各賦課決定処分の根拠及び適法性について

- (1) 平成27年分更正処分及び平成28年分更正処分により原告が新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、上記各更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法65条（平成27年分更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分については、平成28年法律15号による改正前のもの。平成28年分更正処分に係る過少申告加算税の賦課決定処分については、平成28年法律第15号による改正後のもの。以下、特に断りのない限り同じ。）4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、平成27年分更正処分及び平成28年分更正処分にに基づき原告に賦課される平成27年分及び平成28年分の各過少申告加算税の額は、通則法65条1項及び同2項に基づき算定された次のア及びイの各金額となる。

ア 平成27年分の過少申告加算税の額 690万5500円

上記金額は、次の（ア）及び（イ）の各金額の合計額である。

（ア）通常分の過少申告加算税の額 615万8000円

上記金額は、通則法65条1項の規定及び復興財源確保法24条4項の規定に基づき、原告が平成27年分更正処分により新たに納付すべき税額6158万円（ただし、通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。後記（イ）並びにイ（ア）及び（イ）において同じ。）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

（イ）加重分の過少申告加算税の額 74万7500円

上記金額は、通則法65条2項及び復興財源確保法24条4項の規定に基づき、原告が平成27年分更正処分により新たに納付すべき税額6158万4200円のうち、平成27年分の所得税等に係る期限内申告税額4663万0100円（平成27年分確定申告書に記載された納付すべき税額2699万4300円に平成27年分の予定納税額1963万5800円を加算した金額）に相当する金額と50万円のいずれか多い方の金額である4663万0100円を超える部分に相当する税額1495万円（ただし、通則法118条3項及び復興財源確保法24条6項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

イ 平成28年分の過少申告加算税の額

上記金額は、次の（ア）及び（イ）の各金額の合計額である。

（ア）通常分の過少申告加算税の額 84万7000円

上記金額は、通則法65条1項の規定及び復興財源確保法24条4項の規定に基づき、平成28年分更正処分により原告が新たに納付すべき税額847万円に100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

（イ）国外送金等調書法に基づく加重分 42万3500円

上記金額は、国外送金等調書法6条の3第2項により準用する法6条2項の規定に基づき、平成28年分更正処分により原告が新たに納付すべき税額847万円に100分の5の割合を乗じて計算した金額である。

原告は、平成27年分において、法120条1項の規定による申告書を提出すべき者であり、同年分の総所得金額が2000万円を超え、かつ、平成27年12月31日において有する財産が3億円以上であったから、原告は、「同日において有する財産の種類、数量及び価額並びに債務の金額その他必要な事項を記載した調書」を平成28年3月15日

までに所轄税務署長に提出しなければならなかったところ（国外送金等調書法6条の2第1項）、原告は、当該調書を処分行政庁に提出している。

処分行政庁は、原告の平成28年分の所得税等について、本件車両B、本件車両C及び本件車両Dの譲渡に係る所得の申告漏れを理由とする平成28年分更正処分を行ったところ、当該処分により新たに納付すべき税額には通則法65条の規定の適用があり、平成27年分財産債務調書には、上記所得の基因となった財産である本件車両B、本件車両C及び本件車両Dの記載がなかったから、平成28年分更正処分に係る過少申告加算税の額は、同条の規定にかかわらず、同条の規定により計算した金額に、上記金額（42万3500円）を加算した金額となる（国外送金等調書法6条2項）。

- (2) 前記(1)ア及びイのとおり、平成27年分更正処分及び平成28年分更正処分に伴い原告に賦課される過少申告加算税の額は、それぞれ690万5500円及び127万0500円であるところ、当該各金額は、本件各更正処分等における過少申告加算税の額といずれも同額である。

当事者の主張の要旨

- 1 争点(1)(平成28年分各通知処分の取消請求(請求の趣旨3項)に係る訴えの利益の有無—本案前の争点)

(被告の主張)

平成28年分の所得税等に関しては、①通知処分、②増額更正処分、③再度の通知処分がされているところ、このような場合、増額更正処分に対する取消訴訟をもって争えば足り、平成28年分各通知処分(上記①及び③)の取消訴訟(請求の趣旨3項)は訴えの利益がない。

(原告の主張)

争う。

- 2 争点(2)ア(本件各更正処分等の適法性(本案の争点)—本件車両A及びBの減価償却資産該当性)

(被告の主張)

(1)ア(ア)法は、譲渡所得において課税対象となる「増加益」を、資産の譲渡により生じた収入から、個別資産の状況に関係なく機械的に調整された取得費を控除して算定するものと定め、かかる方法により外的条件による客観的価値変化を測定し、これを譲渡所得として課税することとしている。そして、減価資産については、当該取得費の調整(機械的な控除)の際に用いられる「減価相当額」は減価償却費に係る規定の累計額又はこれに準ずる額とされていることからすれば、法38条2項に規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」とは、減価償却資産となるものと一致するものと解される。そうすると、法は、譲渡所得の基因となる資産の個別的な事情を考慮せず、あらかじめ法定した方法により機械的に取得費調整を行って譲渡所得を算定することとし、もって、譲渡所得の算定方法を簡便で合理的な方法に統一し、納税者の負担を軽減するとともに、譲渡所得に係る課税の公平を図っているものと解することができる。

(イ)減価償却資産に関する規定は、ある資産が企業にとって長期間にわたって収益を生み出す源泉である場合に、その取得に要した金額は、将来の収益に対する費用の一括前払の性質をもっていると考え、費用収益対応の原則(ある収入を得た年に、当該収入との関係で必要経費として計上されるのは、当該収入に対応した支出のみであると解される)から、減価償却資産の取得費は、使用又は期間の経過によってそれが減価するのに応じて徐々に費用化すべきものであるとの理解に基づいて設けられたものであると解される。これを前提にすれば、使用又は期間の経過によって価値が減少しない資産については、それを業務の用に供したとしても、その取得費を徐々に費用化する必要はないというべきであり、施行令6条が、その括弧書きにより「時の経過によりその価値の減少しないもの」を減価償却資産の範囲から除いているのは、その趣旨を明らかにしたものと解される。

(ウ)さらに、法は、固定資産の耐用年数については、課税の公平の観点から、減価償却資産の耐用年数等に関する省令(昭和40年大蔵省令第15号。以下「耐用年数省令」という。)において、個々の固定資産の実際の物質的又は経済的効用の消失の程度に

かわらず、固定資産の種類毎の効用持続年数を一律に定めている。このことからすれば、法及び耐用年数省令により減価償却資産に当たるとして耐用年数が法定された固定資産については、当該資産に、時の経過によって本来の用途により効果を挙げることができるか否かが左右されない、すなわち時の経過によって減価しない（換言すれば、使用又は期間の経過による減耗等により減少する価値を全く又はほとんど含んでおらず、当該資産の価値が、専ら、時の経過に伴って形成された固有の価値（歴史的価値）や、その量や数が極めて少ないことによって市場に生じた需要と供給の不均衡状態に基因した価値（希少価値）等、使用又は期間の経過によっても減少することのない価値にあることにより、使用又は期間の経過による減耗等による価値の減少が存在しないか又は当該資産の資産価値に照らして著しく小さいと認められる場合）と認められる例外に当たる事情のない限り、「使用又は期間の経過により減価する資産」（法38条2項）に当たるものと解すべきである。

そして、その資産価値のうちに、資産の性質から通常想定される使用又は期間の経過により減耗、損耗して失われる本来の効用による使用価値と希少価値等の両方が含まれている資産については、減耗するなどして失われる使用価値が含まれている以上、外的条件による客観的価値変化があるものと解するべきであり、それが「使用又は期間の経過により減価する資産」の文理解釈にも整合する。加えて、減価資産については機械的に減価償却の計算方法により減価相当額を計算しようとした取得費調整の趣旨からも、かかる資産は減価償却資産に該当すると解するのが相当といえる。なお、当該「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性判断の基準時は、当該資産の取得時とすべきである。

これに対し、原告は、「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当するか否かの判断を、問題となる資産の価額が収益稼得能力に着目して形成されているのか又は希少性に着目して形成されているのかという観点から行うべき旨をいう。しかし、本件で問題とされるのは、譲渡所得の基因となる資産が法38条2項にいう「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するか否かであるところ、これを、問題となる資産の価額が「収益稼得能力」に着目して形成されているのか、「希少性」に着目して形成されているのかによって判断することに合理性を見いだすことはできない。そもそも、資産の価値の形成理由には様々な要素が考えられ、原告が主張するように二分して考えるべき根拠は見当たらない。そうすると、原告のいう収益稼得能力や希少性に着目して価額が形成されているか否かのみによって、当該資産が「使用又は期間の経過により減価する資産」に当たるか否かを判断することはできないものというべきである。

イ 本件車両A及びBは、法2条1項19号が減価償却資産として明示する「車両及び運搬具」に該当し、耐用年数省令別表第一が掲げる「自動車」に該当する。したがって、本件車両A及びBは、時の経過によっても本来の用途により効果を挙げることができるか否かが左右されないと認められる例外的な事情がない限り、「使用又は期間の経過により減価する資産」に当たる。そして、自動車における「減価」とは、飽くまでも、収益を生み出す源泉として、それぞれの資産が有する価値（効用。自動車の場合、内燃機関により動力を生み出し、人や物を乗せて移動させることを意味する。）であるから、かかる効用が減

少しない例外的な場合とは、その固定資産の本来の用途、用法によって現に通常予定される効果（通常の効用）が使用又は期間の経過の影響を受けずに発揮され続ける（すなわち、人や物に乗せて移動すること以外に求められる）と認められる場合を指すと解される。

そして、新車を始めとする、製造後間もなく取得された自動車については、その取得価額が、専ら歴史的価値や希少価値等の使用又は期間の経過によっても減少することのない価値のみによって構成されるということが、およそ想定できない以上、ある自動車が、例外的に「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しない場合とは、少なくとも製造後相当の期間が経過した後に取得された中古車であり、その取得価額が、専ら、時の経過に伴って形成された固有の価値（歴史的価値）や、その量や数が極めて少ないことによって市場に生じた需要と供給の不均衡状態に基因した価値（希少価値）等、使用又は期間の経過によっても減少することのない価値によって構成されているため、使用又は期間の経過による減耗等が取得価額に全く又はほとんど影響を及ぼさないことが客観的に認められる場合など、極めて例外的な場合に限られるものと解するのが相当である。

ウ 基本通達 2-14 及び改正前基本通達 2-14 は、器具、備品に該当する資産において、生産から相当の年数の経過によって、生産当初予定された用途・用法が「使用」であったものが「鑑賞」へと変質した場合には、それが本来の用途、用法となり、多数の人が鑑賞してもその価値が損なわれることはなく、現に通常予定される効果が使用又は期間の経過の影響を受けずに発揮され続けるものとなったものと評価することができ、かつ、既に生産されてから相当の年数が経過したことにより歴史的価値又は希少価値を有するゆえに、客観的にみて代用できるものがないことが明らかなものであれば、生産当初予定された用途・用法ではなく、鑑賞を本来の用途、用法として現に通常予定される効果が使用又は期間の経過の影響を受けずに発揮され続けるものと解した上で設けられた規定ということができる。

そして、改正前基本通達 2-14 が「書画、骨とう」を「時の経過によりその価値が減少しない資産」の例示として挙げていること、同（1）及びその内容を引き継いだ基本通達 2-14 の（1）が、「歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」などと定め、明示的に当該資産の非代替性に着目していることからすれば、基本通達 2-14 の（1）は、生産から相当年数を経過したことにより、歴史的価値又は希少価値を有し、かつ、代替性のないものを意味するものと解すべきである（なお、基本通達 2-14 と同時期に整備され、これと同内容の取扱いを定める法人税基本通達 7-1-1 については、その創設経緯として、古美術品、古文書、出土品、遺物等につき「歴史的価値とか、希少価値があつて、代替性がない、かけがえがない」ものと整理して償却する必要がない旨整理したこと、古美術品、古文書としては、一般的には 100 年以上前のものを指すとの理解に立っていることが示されている。）。

以上を前提とすると、上記アにおける「資産の本来の用途、用法によって現に通常予定される効果（通常の効用）が使用又は期間の経過の影響を受けずに発揮され続ける」場合とは、単に所有者が展示に用いるという目的を有するのみならず、上記の書画・骨とうに類するもの、自動車についていえば、その取得時において、既に、生産されてから相当の年数が経過したことにより、歴史的価値又は希少価値を有するもので、かつ、客観的にみて代用できるものがない（代替性がない）ことが明らかなものに該当する場合をいうと解

するべきである。

これに対し、原告は、基本通達2-14及び改正前基本通達2-14は、古美術等のような歴史的価値や非代替性に着目するのではなく、機能的価値から離れた美術品としての市場価値が付くかどうかを基準に、「時の経過によりその価値が減少しない資産」に該当するものとして取り扱っている旨主張する。

しかし、そもそも基本通達2-14及び改正前基本通達2-14が、単に、機能的価値から離れた美術品として一定の市場価値が付くか否かのみを判断基準としているとは解されないのは上記のとおりである上、仮に原告が主張するように、「機能的価値から離れた美術品としての市場価値が付くかどうか」により減価償却資産該当性が判断されることがあるとの前提に立ったとしても、それは飽くまで、資産そのものの価値ではない外的条件によってのみ価値が定まるという特殊性を有することから、減価償却資産であるかどうかを明確に区別することが困難である上、鑑賞等の形で消費されることによりその価値が逡減していくものでもないから、時の経過により価値が増加することはあっても、少なくとも一般的な減価償却資産同様に漸次価値が減少していくものではないという美術品の性質に由来する特殊事情を踏まえ、美術品に限定した例外的な取扱いを定めるものにすぎず、美術品以外の資産についても直ちに同様に解することはできないというべきである。

以上のとおり、基本通達2-14は、全ての資産について、当該資産の価値が、美術的価値等、機能を離れて形成されている場合には常に「時の経過によりその価値が減少しない資産」に該当しない旨をいうものではないから、原告の主張は失当である。

エ 原告は、全世界で500ないし600丁が存在するNのヴァイオリンにつき減価償却費の損金算入を否認した課税実務を根拠に、「時の経過によりその価値の減少しない」資産該当性は、古美術等のような歴史的価値や非代替性の有無等を問わず、機能的価値から離れた美術品としての市場価値が付くかどうかに着目して判断される旨主張する。

しかし、被告の主張は、かかる課税実務と何ら矛盾するものではない。すなわち、前記ウの基準に照らしても、Nのヴァイオリンは、最も製作時期が新しいものでも製作後300年近くが経過しており、これが歴史的価値又は希少価値を形作っていること、かつ、当該ヴァイオリンは1丁ごとに所有者や演奏者等の来歴を含めた個性のある音色を有するものと扱われており、客観的にみて代用できるものがないことが明らかなものであるといえるから、「書画、骨とう」に類するものとして、「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当することの説明が十分に可能である。

なお、Nのヴァイオリンは、1丁数億円から十数億円の価格で取引され、過去200年近く、常に国際ヴァイオリン市場で最高額を維持し続けているなど、その価値は一般的なヴァイオリンとは異なるものとして確立されているところ、その背景には、素材として使用される木材の性質により、300年に及ぶ年月や演奏の振動による経年変化によって響きが良くなるといった特性があり、楽器としての本来の価値自体も、その使用や期間の経過により減少しないどころかむしろ増加するといった特殊性があることからすれば、Nのヴァイオリンが減価償却資産に該当しないとされたのは、原告がいうような「機能的価値から離れた美術品としての市場価値が付く」場合であったからとはいえない（年数の経過が機能的価値を増加させ、それが高い価格の構成要因の一つとなっている）のであり、この意味でも、上記課税実務は、原告の主張の根拠となるものではない。

(2) 原告は、本件車両A及びBについて、自動車登録番号標を取得し、公道を走行させ使用していたのであるところ、本件車両A及びBの本来の用途、用法によって現に通常予定される効果は、人や物を乗せて移動させることであり、本件車両A及びBも機械装置であって、使用又は期間の経過によって内燃機関その他の機械が劣化し効用が減少することは明らかであるから、法38条2項に規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」とみるべきである。

本件で、原告は、それぞれ、本件車両A（A）については、車両本体価格4900万円として諸費用を含む合計5389万6450円で購入し、新車である本件車両B（B）については2000万円で購入したものであるところ、製造後間もない本件車両Aと新車である本件車両Bが、高度な技術をもって製作された、一般的な自動車よりも優れた機能的、物質的価値を有するスポーツカーであることも考慮すれば、本件車両A及びBの取得価額の相当程度が、自動車の本来の効用による使用価値によって構成されているといえる。そうすると、本件車両A及びBの使用又は期間の経過による減耗等が上記各取得価額に影響を及ぼすものであったことは明らかである。

したがって、本件車両A及びBは「使用又は期間の経過により減価する資産」に当たるといふべきである。

仮に、本件車両A及びBの価値が、人や物を乗せて移動させること以外の機能に求められるという前提に立って検討したとしても、本件車両A及びBは、購入時に生産後相当の年数を経過したことによる歴史的価値も希少価値も、歴史的価値又は希少価値を前提とした非代替性も持ち得ない。本件車両A及びBは、G社の販売戦略の一環として比較的限られた台数を生産された車種の一つにすぎないのであって、「歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」には該当しないといふべきである。したがって、上記前提に立ったとしても、本件車両A及びBは、「使用又は期間の経過により減価する資産」といえるような例外的な場合に該当するとはいえない。

(原告の主張)

(1) 法38条2項にいう「使用又は期間の経過により減価する資産」と施行令6条にいう「時の経過によりその価値の減少しない」との関係

法38条2項が、「譲渡所得の基因となる資産」のうち「家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産」の取得費を、「不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間」に応じ、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法を定める法49条1項の規定により、必要経費に算入される減価償却費の額の累計額を控除して計算する旨を規定している（1号）ことからすれば、同項における「使用又は期間の経過により減価する資産」とは、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供される場合には減価償却資産となる資産を意味すると解される。

そして、減価償却資産とは、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産で、施行令6条各号に規定するものをいうところ（法2条1項19号、施行令6条）、同条柱書き括弧書きが、減価償却資産から「時の経過によりその価値の減少しないもの」を除外していることからすれば、「時の経過によりその価値の減少しない」資産は、法38条2項が規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」には該当しないと解される。

(2) 「使用又は期間の経過により減価する資産」の定義—資産の時価が希少価値等に着目して形

成されている資産はこれに該当しないこと

ア 法38条2項は、戦後の激しいインフレーション下で制定された資産再評価法の取扱いと整合性をとる形で設けられた旧所得税法10条の7の規定を引き継いでいる。そして、同規定は「第9条第1項第8号に規定する資産のうち、家屋その他使用又は保存に因る減もう等に因り減価するものの譲渡所得の計算については、命令の定めるところにより、その取得価額から当該資産の減価の価額を控除した金額をもつて、その取得価額とする」と定め、「使用…に因る減もう」に加えて「減価（価値の減少）」を要求していると解されるどころ、その後、昭和40年の法改正によって旧所得税法10条の7の規定内容が法38条2項に引き継がれたが、その規定の内容には実質的な変更は加えられていないことに加え、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、その資産が所得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という譲渡所得の趣旨からすれば、法38条2項が取得費調整を行う目的は、見かけ上の譲渡所得（譲渡損失）の発生を排除し、譲渡所得課税の対象の合理化を図るために、資産の客観的な価額（時価）の減少を測定するところにあると解される。

このような観点から、取得費調整において用いられる耐用年数も、「物質的減価」（利用又は時の経過による固定資産の摩耗損傷を原因とするもの）と「機能的減価」（物質的にはいまだ使用に耐えるが、外的事情により固定資産が陳腐化し、あるいは不適応化したことを原因とする）の双方を考慮して決定され、「原則として通常の維持補修を加える場合において、その固定資産の本来の用途、用法により現に通常予定される効用を挙げることができる」期間に、「我が国企業設備の後進性等から考えられる程度の一般的な陳腐化を折り込んだ」「効用持続年数」によって定められたものであるとされている。

以上に照らせば、旧所得税法10条の7及び同条を承継した法38条2項2号が、取得費の算定において、「効用持続年数」によって定められた法定耐用年数により又はこれに準じて計算した金額をもって減価をする趣旨は、「本来の用途、用法によって現に通常予定される効用」（収益稼得能力）が逡減すること（減もう）の結果として生ずる価額の減少を適正に評価するところにあるといえ、その帰結として、「本来の用途、用法によって現に通常予定される効用」（収益稼得能力）以外の要素によって市場価値（客観的な価額（時価））が形成され、「本来の用途、用法によって現に通常予定される効用」（収益稼得能力）が逡減した（減もう）としても、その結果として減価（価額（時価）の減少）が生じない資産については、耐用年数を考慮した取得費調整も行う理由はないと解される。換言すれば、資産の時価が機能及び希少価値の双方に着目して形成されている場合、時の経過により、当該機能の低下（収益稼得能力の低下・減もう）が生ずること自体は抽象的には観念し得るものの、当該資産の希少価値を市場が評価した結果、収益稼得能力の低下にかかわらず客観的な価額（時価）が減少しない場合には、取得費調整の対象とはならないものというべきである。

イ これに対し、被告は、①法38条2項は譲渡所得の基因となる資産の個別的な事情（すなわち、当該資産に、機能のみならず希少価値にも着目した価値があるかどうか）を考慮せず、あらかじめ法定した方法により機械的に取得費調整を行い譲渡所得を算定することとしているとし、②法2条1項19号が「建物」や「車両」等、減価償却資産を具体的に規定していることからすれば、耐用年数省令別表第一に掲げられた種類の資産については、その個々の状況は捨象して、一律に、その耐用年数において、当該固定資産の本来の用途により予定さ

れる効果を挙げることができなくなる（すなわち、税法上減価する）とみなしたものと理解できるとして、③法及び耐用年数省令により減価償却資産に当たるとして耐用年数が法定された固定資産については、当該固定資産が時の経過によって、本来の用途により効果を挙げることができるか否かが左右されない、すなわち時の経過によって減価しないと認められる例外に当たる事情がない限り、「使用又は期間の経過により減価する資産」（法38条2項）に当たるものと解すべきであると主張する。そして、被告は、かかる例外に当たる事情として、当該資産が、取得時において、使用又は期間の経過による減もう等により減少する価値を全くあるいはほとんど含んでおらず、当該価値が、専ら時の経過に伴って形成された固有の価値（歴史的価値）や、その量や数が極めて少ないことによって市場に生じた需要と供給の不均衡状態に基因した価値（希少価値）等、使用又は期間の経過によっても減少することのない価値にあることにより、使用又は期間の経過による減もう等による価値の減少は存在しないか、あるいは、当該資産の資産価値に照らして著しく小さいと認められる場合を掲げている。かかる被告の解釈を具体化すれば、資産価値のうち、資産の性質から通常想定される使用又は期間の経過により減もう、損耗して失われる本来の効用による使用価値と希少価値等の両方が含まれる資産についても、減もうするなどして失われる使用価値が含まれる以上、前記の例外に該当しない限り、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当することになる。

しかし、かかる被告の解釈は、譲渡所得の基因となる資産の全てにつき、かつ、機械的に取得費調整を行う旨をいう点で、譲渡所得の起因となる資産が「家屋その他使用又は期間の経過により減価する」場合に限定して取得費調整を行う旨定める法38条2項や、「時の経過によりその価値の減少しないもの」のみを減価償却資産とする施行令6条柱書き、ひいては、その背後にある、「資産の値上がりによる価額の増加」に課税するという譲渡所得の趣旨自体にも反する。むしろ、これらの規定は、被告の主張するような、耐用年数省令別表第一に掲げられた種類の資産につき「その個々の状況は捨象して、一律に、その耐用年数において、当該固定資産の本来の用途により予定される効果を挙げることができなくなる」との扱いを許容しないがゆえに、形式的にある資産が施行令6条及び耐用年数省令別表第一に掲げられた種類の固定資産に該当したとしても、「時の経過によりその価値の減少しないもの」でなければ減価償却が認められないとしているのであり、被告の主張は、かかる点を正解しないものといわざるを得ない。

ウ（ア）前記（1）のとおり、施行令6条柱書き括弧書きに規定する「時の経過によりその価値の減少しない」資産は、法38条2項に規定する「使用又は期間の経過により減価する資産」には該当しないと解される。そして、その実務上の判定基準を定めた基本通達2-14及び改正前基本通達2-14も、以下のとおり、①「時の経過によりその価値の減少しない」資産の必要条件として、古美術品等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないことを要求せず、②歴史的価値、非代替性を有しない資産についても、一定の市場価値（客観的な価額（時価））を理由に「時の経過あるいは使用に応じて減価する」ものに該当しないものと取り扱う旨の解釈を採用している。

（イ）改正前基本通達2-14は、書画、骨とうに該当するものの例示として、「（1）古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」とは別に、「（2）美術館関係の年鑑等に登録されている作者に係る書画、彫刻、

工芸品等」を挙げる。これは、プロの作者として通用する程度の市場価値（客観的な価額（時価））が付くのであれば、古美術等のような歴史的価値等、非代替性がなくとも、書画、骨とう等に該当するものとして取り扱うとの考え方に基づくものであり、その根底には、時の経過により減価しない固定資産については償却の対象にしないとの税法の考え方がある。

(ウ) 基本通達2-14の(2)は、「時の経過によりその価値の減少しない資産」として取り扱う美術品の例として、「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」以外で、「取得価額が1点100万円以上であるもの（時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。）」を掲げている。これは、絵画、彫刻等の美術品や工芸品といったものについては、「その性質上、所有者の主観によって時の経過によりその価値が減少するかしないかの価値判断が大きく分かれ、その価値評価は必ずしも一様ではないから、減価償却資産であるかどうかを明確に区分することは困難であるといった事情」を踏まえ、取得価額を「時の経過により価値が減少する」その具体的な金額（100万円）は、市場により一定の評価を得ることができる作者かどうかについての専門家の意見等を踏まえたものである。

さらに、ここで減価償却資産該当性の認められる、1点100万円以上の美術品や工芸品も、必ずしも非代替性に着目して減価償却資産該当性が判断されているわけではない。すなわち、工芸品や美術品については、数百点の規模で生産され、現存しているものについても、前記の基準以上の取得価額のものであれば減価償却資産該当性が認められるし、基本通達2-14と同様の改正が行われた法人税基本通達7-1-1の改正の際の意見公募手続において、国税庁は、美術品の複製品についても、取得価格が1点100万円以上のものについては、上記の基準に従い減価償却資産を判断する（すなわち、減価償却資産となる余地がある）ことを認めている。

他方、基本通達2-14の注1においては、歴史的価値等、非代替性のない美術品が、装飾品として本来の用法を停止した後に、美術品として転売した際に市場価値（客観的な価額（時価））が見込まれる場合には、「時の経過によりその価値の減少しない資産」に該当するとの考え方が示されているのである。

(エ) また、国内において保有されていたNのヴァイオリンが「時の経過によりその価値の減少しない資産」に該当するとされた課税事例があるところ、当該ヴァイオリンが、国内外の有力な音楽家に無償で貸与されるなどして実際に楽器として使用されていたものであり、その使用によって本来的効用が劣化し喪失する類のものであるにもかかわらず、「時の経過によりその価値の減少しない資産」に該当するとされたのは、Nのヴァイオリンが、1丁数億円から十数億円の価値で取引され、過去200年近くにわたり国際ヴァイオリン市場で最高額を維持し続けており、その価値（市場価値、すなわち客観的な価額（時価））が一般的なヴァイオリンとは異なるという点に着目したものにほかならない。これは正に、本来の用途、用法によって通常予定される効果に対する価値（機能的価値）と希少価値等とが併存するヴァイオリンという資産について、本来の用途、用法によって現に通常予定される効果が使用又は期間の経過の影響を抽象的には受け得るとしても、希少価値等によって客観的な価額（時価）の減少が生じないことをもって、「時の経過によりその価値が減少する」ものに当たらないとの解釈が採用されているの

である。

なお、被告は、かかる課税事務の根拠を、Nの特殊性（素材として使用される木材の性質により、年月や演奏の振動による経年変化によって響きが良くなるといった特性があり、楽器としての本来の価値が、その使用や期間の経過により減少しないどころかむしろ増加すること）に求めるようである。しかし、木材の性質（表がカエデ、裏がスプルース）や、適正やケアを受けなければその機能を発揮できない等の点においては、Nも他のヴァイオリンと差異はないから、Nのみ楽器としての本来の価値がその使用や期間の経過により減少しないという被告の上記主張は、その前提に誤りがある。

(オ) 結局、「時の経過によりその価値が減少しない資産」に該当するか否か、すなわち減価償却資産（非）該当性は、古美術等のような歴史的価値等、非代替性ではなく、希少価値等に基づく市場価値（客観的な価額（時価））が付くかに着目して判断されており、この点は、当該資産の価値が、美術的価値や希少価値のみならずその機能にも着目して形成されている場合にも変わるものでないことは明らかである。

被告は、改正前基本通達2-14及び基本通達2-14の(1)を論拠に、「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」と認められないものは減価償却資産に該当せず、改正前基本通達2-14及び基本通達2-14の各(2)は、本来的効用が鑑賞であり、その特質上、資産自体の価値を離れた外的条件によってのみその価格、価値が定まる美術品等の特殊性に鑑みた外形基準として設けられたものにすぎず、それ以外の種類の資産には当てはまらないなどと主張する。

しかし、前記(ア)ないし(ウ)のとおり、改正前基本通達2-14及び基本通達2-14は、機能的価値から離れた要因で一定の金額以上の市場価値（客観的な価額（時価））が付けば、「時の経過によりその価値が減少しない資産」に該当するとの考え方が（美術品に限定されない）資産一般についても妥当することを前提しているところ、被告の主張はこの点についての理解を誤っており失当である。

(3) 本件車両A及びBのいずれについても、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないこと

前記(2)のとおり、資産の時価が機能及び希少価値の双方に着目して形成されている場合には、時の経過により当該機能の低下が生じ得るとしても、客観的な価額（時価）は減少しないため、取得費調整の対象とはならない。そして、本件車両A及びBはいずれも、機能のみならず希少価値に着目して時価が形成されているものといえるから、「使用又は期間の経過により減価する資産」には該当しない。

(ア) a そもそも、G社は、生産台数を限定することで希少価値を保つという販売戦略をとっており、本件車両A及びBは、その生産車両の中でも極めて希少な車両であった。原告が、購入から長期間経過後（本件車両Aについては購入後18年、本件車両Bについては購入から24年。いずれも、耐用年数でいうところの効用持続年数は既に経過している。）に、本件車両A及びBをいずれも購入価格を超える額で売却することができたこと自体、それらがいずれも高い希少価値を有していたことの証左である。

b 本件車両Aは、G社の創設50周年を記念して製作された記念碑的なスポーツカーであり、全世界に349台しか存在しない。いわゆる高級車と言われる車両に比して

のみならず、G社の生産したスポーツカー内においてもその生産台数は限定的である。これを反映し、中古市場において、日本内外の高級車といわれる車種の価格推移に反して、本件車両Aと同種の車両（以下「A」という。）の価額は上昇の一途をたどっている。また、前記のとおり希少性と歴史的価値ゆえに、Aは、通常の中古車市場に出回ることではなく、クラシックカーや高級車を専門に扱う世界トップのクラシックカーオークションハウスであるL（以下「L」という。）が、更に「頂点」の名を冠し、世界中から「それぞれのカテゴリーの頂点に位置するもので」「本質的な価値と希少性をもっている」といえる自動車のみを集めて開催した特別なオークションである「●●」に出品されている。その他、Aは、世界各国の美術館でも展示されているなど、もはやマニア垂涎の希少なモデルなのである。

- c 本件車両Bも、高名なG・●●の後継となる限定モデルであり、その生産台数は僅かに2280台であり、本件車両Bと同種の車両（以下「B」という。）も、A同様、G社の生産したスポーツカー内でもその生産台数は限定的である。そして、Bは、その希少性に加え、(大変人気のある) G・●●のドラマチックなデザインを継承しており、かつ、世界のポップスターやロックスターを魅了した車として、L等のオークションで定期的に出品され、高値で落札されている。

(イ) そして、原告も、A及びBのかかる希少価値に着目して、本件車両A及びBを蒐集品として購入し、通常の乗用車とは異なる車庫に保管し、本件車両Aについては、エンジンが劣化しないように定期的にディーラーに依頼をして本件車両Aのエンジンを掛けさせる、バッテリーが上がらないように車庫に専用の充電器を接続するなどの特別なメンテナンスを行っていた。その結果、本件車両A及びBの走行距離は、保有年数の長さにもかかわらず、原告が日常的に使用していた車両に比して、極めて少ないものとなっているのである（なお、自動車は、エンジンを掛けて公道を走行させなければかえって劣化を早めるという特質があることから、原告は、本件車両A及びBにつき、かかる劣化を防ぐ限度において公道の走行をさせていたものである。）。このように、本件車両A及びBはいずれも「車両」たる自動車ではあるものの、原告は、それを本来の自動車の目的としての価値ではなく希少価値に着目して保有していたものにほかならない。

(ウ) 以上の経緯に照らせば、本件車両A及びBの売却価格も、上記のような希少価値に着目して形成されたものであることは明らかであり、資産の価額（時価）に使用又は期間の経過による結果としての減価（価額（時価）の減少）が生じない資産といえるから、本件車両A及びBは、法38条2項にいう「使用又は期間の経過により減価する資産」には含まれないものというべきである。

(エ) これに対し、被告は、本件車両A及びBについて、①その存在自体で歴史的価値又は希少価値を有するものではないし、機械装置であることからすると、時の経過によって内燃機関その他の機械が劣化し効用を喪失するものであるから、被告の主張する例外には当たらない旨、②原告が主張する程度の希少価値があるからといって、機械装置としての性質は変わらず、これをもって減価が生じない資産とはいえない旨、③購入価額を超える金額により売却されたのは、時の経過によって本来の効用は喪失したものの、消費者の嗜好や経済状況などの外形的な変化によって資産価値が増加したからにすぎず、このような外的条件の変化により生じた資産価値の増加分が課税対象となる譲渡所得となることは当

然である旨主張する。

しかし、かかる被告の主張は、その前提たる「時の経過によって本来的な効用が喪失することを否定できない」資産であればおよそ減価償却資産に該当するという点において既に誤りがある。さらに、被告において、自動車の本来の効用たる機械装置の性能等もその価値形成の一翼を担っていることを理由に、本件車両A及びBの使用又は期間の経過による減もう等が上記各取得価額に影響を及ぼすものであったことをいう主張は、F1レーサーでもない自動車の蒐集家である原告にとっては、一般的な自動車よりも優れた機能的、物質的価値は価格形成要因になり得ず、むしろ、数々の伝説を有するG社というメーカーにおける記念碑的なスポーツカーとして相応しい希少性に着目し、その希少価値を得るためにこれらを取得したものであったことを何ら理解しないものであり、失当である。

3 争点(2)イ(本件外貨取引に係る所得が、雑所得と譲渡所得のいずれに該当するか)
(被告の主張)

(1) 法上、譲渡所得とは資産の譲渡による所得をいうものとされ、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のものであるところ、外国通貨は本邦の通貨(円貨)と同様、不特定多数の者に対して財貨との交換のために使用される財産的価値であって、円貨との相対的な関係の中で換算上のレートが変動することはあっても、円貨同様、それ自体が価値の尺度(通貨と交換した財貨の価値の尺度)とされるものであって、資産の価値の増加益を観念することは困難である。したがって、外国通貨は資産の値上がりによる増加益を生ずべき資産、すなわち、譲渡所得の基因となる資産に該当する余地がない。

なお、事業所得又は雑所得の基因となる暗号資産の譲渡原価の算定方法等を定める法48条の2の規定は、暗号資産の譲渡による所得が事業所得又は雑所得となる旨定めているところ、これは、外国通貨が、それ自体価値の尺度とされ、資産の価値の増加益を観念することは困難と考えられており、譲渡所得の基因となる資産には該当せず、為替差損益は譲渡所得に該当しないことを前提として、暗号資産も、外国通貨と同様にそれ自体が価値の尺度とされ、資産の価値の増加益を観念することは困難であることから、暗号資産の譲渡による所得は、一般的に譲渡所得には該当せず、雑所得に該当するものとの取扱いがされていることを踏まえたものであるところ、外国通貨に係る為替差損益の所得区分については、このような立法の基礎となる体系的な理解と整合的な解釈によることが相当である。

これに対し、原告は、法においては円貨のみが価値尺度となることを当然の前提としているのに対し、円貨以外の通貨については単なる価値尺度であることを明示的に示していないところ、外貨については、需給という外的条件によって変動する交換レートをもって、値上がり、値下がりをするのできる「資産」に該当するなど主張する。しかし、原告がかかる主張の根拠とする「円貨が価値尺度である」ことは、外国通貨が価値尺度でないことの根拠に直ちに結びつくわけではなく、原告の主張は根拠を欠くものといわざるを得ない。

(2) 仮に、外貨が譲渡所得の起因となる資産に該当する余地を認めるとしても、本件為替差損益が資産の「譲渡」により発生したものとはいえない。すなわち、本件為替差損益は、原告が本件外貨預金を本件円預金口座に振り替えること、すなわち、本件銀行に対し、本件外貨預金口座に預けている外貨預金(本件外貨預金)のうち、原告が指定する一定の金額を本件円

預金口座に振り替えるよう依頼し、本件銀行が当該依頼に基づいて当該金額を邦貨に換算した上で本件円預金口座に振り替えたものである。

そして、当該振替の性質は、原告が本件銀行に対して有していた米ドル建ての預金債権の一部を失う代わりに本件銀行に対する円建ての預金債権を取得したというもので、結局のところ、原告が本件銀行に対して有していた預金債権を外貨建てから邦貨建てに変更するものによらず、原告が有する所有権その他の権利を移転したのではない。

- (3) 以上のとおりの理由で、本件為替差損益に係る所得は譲渡所得には該当しない。そして、本件為替差損益に係る所得がそれ以外の所得類型に該当する余地もないから、結局、本件為替差損益に係る所得は、雑所得に該当する。

(原告の主張)

- (1) 法33条1項に規定する「資産」とは、譲渡性のある財産権を全て含むものと解される。そして、いわゆる外貨も譲渡性のある財産権として資産の一種と解される。さらに、外貨である米ドルを円貨に交換する為替取引は、外貨の払戻し、外貨の円貨への交換、円貨の預入れを組み合わせた行為であるから、これによって生じる為替差益は、資産である外貨と円貨の交換（すなわち譲渡）により生じた譲渡益にほかならず、その所得は資産の譲渡による所得、つまり譲渡所得に該当する。

- (2) これに対し、被告は、外貨も円貨同様それ自体が価値の尺度（通貨と交換した財貨の価値の尺度）であって、外貨自体に資産の価値の増加益を觀念することは困難であることを理由に、為替差益が譲渡所得を生じる余地はないなどと主張し、その根拠として、暗号資産の譲渡原価の算定方法を定める法48条の2の規定が新設された際の参議院財政金融委員会における政府参考人の説明を挙げる。

しかし、法において円貨は価値の尺度とされている（この点は、法57条の3第1項や法89条の規定に照らし明らかである）ため、およそ増加益を觀念する余地はないとの被告の主張が妥当する余地もあるが、外貨についてはこのような規定は存在しないのみならず、民法上も強制通用力を有せず、その帰結として、外貨で債権額を指定した場合であっても、円弁済時における為替相場によって換算した円貨をもって支払うことが認められており（民法403条）、我が国における「価値の尺度」として取り扱われているものではない。そうすると、需給という外的条件によって変動する交換レートをもって、円貨を価値の尺度としてその価値の増減、すなわち値上がりや値下がりを觀念することができるから、為替差益に譲渡所得を生ずる余地がないなどとはいえない。

また、被告がかかる解釈の根拠とする法48条の2の規定に関する議論の際の政府参考人の答弁は、飽くまで国税当局の一見解にすぎず、その論拠も不明確なものである上、当該参考人答弁においても、外貨が譲渡所得と扱われる余地が否定されたものではない。上記規定が、いかなる場合においても外貨について資産の価値の増加益を觀念することができず、譲渡所得の基因となる資産に該当しないことを前提として制定されているとの被告の主張は、国会の審議経過を正確に捉えていないものであり、少なくとも、外貨が支払手段ではなく投資対象とされた場合には当該理由が妥当しないことから、有価証券その他の金融商品と同様に増加益を觀念することができ、譲渡所得の基因となる資産に該当するというべきである。

- (3) また、被告は、本件為替差損益は、原告が本件外貨預金を本件円貨預金口座に振り替えることにより生じたものであるところ、この振替は、原告が本件銀行に対して有していた預金債

権を外貨建てのものから邦貨建てのものに変更するものにすぎず、原告が有する所有権その他の権利を移転したものではないから、資産の「譲渡」に該当しないなどと主張する。しかし、本件で問題となっている外貨預金取引における「振替」は、①振替に係る基本的な法律関係である預金の払戻し（弁済）と新たな預入れに加えて、②払い戻された（弁済された）通貨を他の通貨に交換して消費寄託契約の目的に供するという通貨交換を併せて行うものであるから、被告の主張するように、単に預金債権を外貨建てのものから邦貨建てのものに変更するのみのものではない。そして、法33条1項に規定する「譲渡」とは、有償であるか否かを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む概念であって、有体物が現実に移転することを意味するわけではなく、権利放棄等による資産の消滅など有償でそれを譲渡するのと経済的効果に差異がない行為を含むところ、かかる理解を前提にすれば、本件でも、円貨を対価として外貨に係る権利を移転させるものであり、「実際に米国ドルが円貨に交換された」こと及び「本件銀行との間で現金の移転が行われた」ことと経済的効果に差異がない以上、「譲渡」に該当すると解するのが相当である。被告の主張は、外貨預金の円貨預金口座への振替について円貨換算を行っている（すなわち、法57条の3の適用対象である「外貨建取引」に該当しない）にもかかわらず、当該振替が預金債権の内容変更にすぎないと主張する点で矛盾がある。

また、被告は、原告の主張が裁判例に反するなど主張するが、被告の挙げる裁判例はいずれも、為替差損益の譲渡所得該当性について直接の判断を示したのではなく、本件の先例たり得るものではない。

4 争点（2）ウ（本件為替差損益の額の計算の基礎となる外国通貨の取得費等の計算方法。具体的には、「総平均法に準ずる方法」により行うことに違法な点があるか）

（被告の主張）

（1）法は、資産の種類等及び資産から生ずる所得の区分に応じて、納税者が選定できる評価の方法及び選定しなかった場合等において適用される評価の方法を規定している。かかる規定における評価方法には一定の合理性があると認められるから、法に規定されていない外国通貨の評価方法を検討するに当たっては、法が合理性を有すると認めた評価方法の中から、その資産の種類等及び当該資産から生ずる所得の区分を考慮し、適用すべき評価方法を判断するのが合理的である。

そして、有価証券（法48条1項及び施行令105条1項）については、評価方法として総平均法、移動平均法及び総平均法に準ずる方法が定められており、納税者が評価の方法を選定しなかった場合又は選定した方法により評価しなかった場合には、原則として総平均法により評価することが、有価証券の譲渡に係る譲渡所得又は雑所得を有する納税者は、原則として総平均法に準ずる方法により評価することがそれぞれ定められている。そして、暗号資産については、評価方法として総平均法及び移動平均法が定められており、納税者が評価の方法を選定しなかった場合又は選定した方法により評価しなかった場合には、原則として総平均法により評価することが定められている。

これは、有価証券や暗号資産については、一般的な動産である商品や製品とは異なり物理的な劣化による価値の減少が想定されない上、同一銘柄の有価証券及び同一種類の暗号資産は、いずれも代替性を有し、その取得時期や取得価額が異なっても資産としての物的性格（一単位ごとの権利や性質、価値など）は基本的に変わらないと考えられるので、これらを等価と

みて単価を平均する評価方法（総平均法、移動平均法又は総平均法に準ずる方法）を適用することとしたものと解される。

そして、前記3のとおり、本件為替差損益に係る所得は雑所得に該当するところ、前記の評価方法のうち雑所得が生ずることを前提として規定された評価方法、（有価証券に適用される総平均法に準ずる方法又は暗号資産に適用される総平均法若しくは移動平均法のいずれか）を適用することが合理的である。このうち総平均法は、移動平均法及び総平均法に準ずる方法に較べ算定方法が簡便である一方、総平均法により得られた一単位当たりの金額は、移動平均法及び総平均法に準ずる方法に得られた一単位当たりの金額に較べると、取得価格としての正確性に欠ける面があることは否めない。このような両者の算定方法の差異をも踏まえて、処分行政庁は、譲渡時における取得価額がより正確に算定できる「総平均法に準ずる方法」を選択したのであり、その評価方法の選択に合理性があることは明らかであるから、この点に何ら違法な点はない。

原告は、「法定評価方法のある資産とその種類等及び生ずる所得の区分が類似する資産」は法定評価方法のある資産に係る法定評価方法によることが最も合理的であるとして、本件において「暗号資産の法定評価方法である総平均法を選択すべき」とする。しかし、暗号資産の法定評価方法を総平均法により算出した取得価額による評価の方法とする旨定める法48条の2第1項及び施行令119条の5は、本件各更正処分等の後である平成31年4月1日に施行されたもので、本件の係争年分である平成27年分ないし平成29年分の所得税等に適用すべき暗号資産に係る法定評価方法は存在しない。

仮に原告がいうように、法定評価方法のある資産と類似する資産は当該法定評価方法によることが最も合理的であるというのであれば、本件各更正処分等の時点において、外国通貨に類似する資産で法定評価方法が規定されていたものとしては有価証券が考えられるところ、有価証券の譲渡に係る譲渡所得又は雑所得を有する場合の法定評価方法は「総平均法に準ずる方法」である。このように、原告の上記主張を前提とすれば、処分行政庁は、本件各更正処分等の時点において存在する外国通貨に類似する資産である有価証券に係る同一の所得区分（雑所得）の法定評価方法を採用したといえるのであって、原告の上記主張に従えば、処分行政庁は、処分時に存在した最も合理的な方法を選択したものと評価することができる。むしろ、本件各更正処分等の時点において暗号資産に係る法定評価方法を総平均法とする規定がなかったことに照らせば、処分行政庁が本件為替差損益を算定するに当たり総平均法を採用することは、原告のいう「法的安定性と予見可能性」を害するものというべきである。したがって、原告の前記主張は、処分行政庁が総平均法に準ずる方法により外国通貨の取得価額を算定したことの合理性を否定し得るものではなく、理由がない。

- (2) また、本件為替差損益の額の計算の基礎となる外国通貨の取得価額を計算するに当たり、その計算過程で生ずる1単位当たりの取得単価に係る小数点以下の端数処理については、法上、特段の規定は設けられていない。したがって、上記端数処理において切上げを行わないとしても、それが「所得税関係法令の端数処理方法」に反することにはならない。また、原告は、上記端数処理において切上げを行わないことが「外国為替取引の実務にも反する」と主張するが、その根拠も全く示されていない。なお、そもそも、本件為替差損益を所得として申告していない原告との関係においては、計算方法の如何によって、納税者の事務負担が変わるものともいえない。

したがって、被告の主張する計算方法及び処分行政庁が採用した計算方法が、明らかに合理性を欠くと評価するに足りる事情はない。

(原告の主張)

- (1) ア 法が、所定の資産について納税者が評価方法の選定を行わなかった場合において、法がその資産の種類等及び資産から生ずる所得の区分に応じた評価方法を規定してこれによることを強制し、他の評価方法によることを許容していないことからすると、法は、簡便性、正確性、税負担の公平性など評価方法の合理性を基礎付ける諸般の事情を総合考慮した上で、そのような場合における最も合理性のある評価方法を法定評価方法として定めたものと解される。そうすると、法定評価方法のある資産とその種類等及び生ずる所得の区分が類似する資産については、当該法定評価方法の合理性を基礎付ける事情が同様に存するといえることから、法定評価方法のない資産について納税者が評価方法の選定を行わなかった場合において、原則として、当該資産とその種類等及び生ずる所得区分が類似する資産の法定評価方法が最も合理的な評価方法と解され、その事案に適用される評価方法として明らかに合理性を欠くと認められるよう事情がない限り、処分行政庁は当該類似する資産の法定評価方法を選択すべきである。

これを外貨についてみると、法48条の2第1項及び施行令119条の5が、暗号資産について、期末に一括して譲渡原価を計算する総平均法を法定評価方法として規定しているところ、これは、金額でのみ取引客体が特定され、取引数に制限なく多数の取引が高頻度で行われる可能性があるとの暗号資産の性質等（この点が、代替性があるとはいえ個別に取引客体を特定することが可能であり、株式数によって取引数の上限が画される有価証券と異なる。）を踏まえ、かつ、取引主体としても事業者でない個人が想定され、そのように高頻度で行われる多数の取引の都度譲渡原価の計算を求めることが現実的ではないとの判断から、簡便な評価方法を採用して負担軽減を図るために、期末に一括して譲渡原価を計算する総平均法をもって法定評価方法としたものである。そして、外貨についても、暗号資産における上記の要請が該当することから、簡便な評価方法である総平均法を選択すべきである。

イ また、仮に暗号資産の譲渡原価の算定方法等を定める法48条の2が、暗号資産が外貨と同様に譲渡所得の基因となる「資産」に該当しないということに着目して、外貨の取扱いに準ずるものとして設けられたとするならば、同条の委任を受けて暗号資産の法定評価方法を規定した施行令119条の5は、外貨において納税者による評価方法の選定がない場合には総平均法によることが最も合理的な取扱いであるとの解釈を前提に、総平均法を法定評価方法として規定したと解するほかない。そうすると、外貨の取扱いについて、本件各更正処分等の後に成立・公布された法48条の2の「基礎となる体系的な理解と整合的な解釈」によれば、その取得価額の算定においても、法48条の2第1項及び施行令119条の5が法定評価方法として定める総平均法と同等の方法によるべきである。

- (2) 被告は、法が評価の方法を選定しなかった場合には、法が合理性を有すると認めた評価方法の中からより合理性がある評価方法を用いるべきとの考え方を前提として、法が合理性を有すると認めた平均化する評価方法のうち、総平均法により得られた一単位当たりの金額は、譲渡後に購入した資産の価額が譲渡した資産の一単位当たりの金額に影響を及ぼす点で、移動平均法及び総平均法に準ずる方法よりも得られた一単位当たりの金額と較べると取得価格

としての「正確性」に欠けることから、総平均法に準ずる方法を用いるべきとし、かつ、法定評価方法のない資産については、納税者自身が評価方法の選定を行わなかった場合、更正処分の際に税務署長は一定の裁量を有し、その事案に適用される評価方法として明らかに合理性を欠くと認められるような事情がない限り、当該更正処分は違法とはならず、本件においても、原告が本件外貨預金の評価方法を選定した事実は見当たらないから、単価を平均化する評価方法の中で、譲渡時における取得価額をより正確に算定できるものとして、総平均法に準ずる方法を選択したのであって、これが法的安定性と予見可能性を害すると評価されるいわれはなく、むしろ、暗号資産の法定評価方法を定める法４８条の２第１項及び施行令１１９条の５は、本件各更正処分等の後である平成３１年４月１日に施行されたものであることからすれば、本件の係争年分である平成２７年分ないし平成２９年分の所得税等にこれを適用することとなればかえって法的安定性を害するなど主張する。

しかし、不利益処分である更正処分等を行う際、納税者が法定評価方法のない資産につき評価方法の選定を行わなかった場合にどの評価方法を適用すべきかについて、法律上の根拠なく処分行政庁に広範な行政裁量を認めることは、租税法律主義の観点から許されない。そして、上記（１）アのとおり、暗号資産については総平均法をもって法定評価方法とされていることに照らせば、外貨についても、その基礎となる体系的な理解と整合的な解釈に従い、総平均法と同等の評価方法が採用されるべきである。

- (3) なお、被告は、取得単価の算定の際に、小数点以下の端数処理をせず、円未満を切り上げる方法によっているが、かかる方法は極めて煩雑で、納税者に税負担を強いるものであり、端数処理に係る所得税関係法令の端数処理方法及び外国為替取引の実務にも反する。仮に被告の計算によるとした場合であっても、取得単価の算定は、小数点以下３位未満を切り上げて計算する方法によるべきである。

以上

別表 1-1 ~ 1-3 省略