

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する原則）から、減価償却資産の取得費は、使用又は時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、使用又は時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
5 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、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
10 すべきであり、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。
15

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」
20 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
25

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、人や物を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たこと、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丁が存在するストラディヴァリウス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、ストラディヴァリウスのヴァイオリンは、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、ストラディヴァリウスのヴァイオリンは、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、ストラディヴァリウス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
5 「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（フェラーリF50）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（フェラーリ512TR）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
10 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」
15 に当たるというべきである。

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、フェ
20 ラーリ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うべきである。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
25 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ところ、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、
5 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
10 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
20 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
25 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。

5 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、
10 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
15 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る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
20 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
25

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。

5 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、
10 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類型の資産につき「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類型の固定資産に該当したとしても、「時の経過により
15 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
20 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
25 当しないものとして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稀少価値を有し、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稀少価値を有し、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でないものを除く。）」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別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「時の経過によりその価値が減少する」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

序は、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ストラディヴァリウスのヴァイオリンが「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、ストラディヴァリウスのヴァイオリンが、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、ストラディヴァリウスの特殊性（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、適正な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、ストラディヴァリウスも他のヴァイオリンと差異はないから、ストラディヴァリウス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、非代替性にではなく、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、フェラーリ社は、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、フェラーリ社の創設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、フェラーリ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「フェラーリF50」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、フェラーリF50は、通常の中古車市場に出回ることはなく、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RMサザビーズ（以下「サザビーズ」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「ピナクル・ポートフォリオ」に出品されている。その他、フェラーリF50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。

5 c 本件車両Bも、高名なフェラーリ・テストロッサ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「フェラーリ512TR」という。）も、フェラーリF50同様、フェラーリ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、フェラーリ512TRは、その希少性に加え、（大変人気のある）フェラーリ・テストロッサのドラマチックなデザインを継承しており、かつ、
10 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、サザビーズ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、フェラーリF50及びフェラーリ512TR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
15 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
20 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に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。

25 (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。

5 (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
10 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的な効用は喪失したものの、消費者の選好や経済状
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。

15 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
20 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フェラーリ社とい
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。

25 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、値下がり計ることのできる「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
5 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。

10 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ある。

15 (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
20 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。
25

(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観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等を定める法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、およそ増加益を観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観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観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観念することができ、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ものでなく、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。

5 (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
10 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。

15 (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
20 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
25

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、
5 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。
10
15

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
20 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
25 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られ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られ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
- 5 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

本件外貨預金口座取引

年分	取引日	本件円預金口座		本件外貨預金口座				米ドルの取得価額(円換算額)の計算				為替差損益	T T Mレート
		①預入れ 円	②払出し 米ドル	③預入れ 米ドル	④残高 米ドル	⑤②の円換算額 円	⑥③の円換算額 円	⑦④の円換算額 円	⑧(①-⑤) 円	⑨ 円			
平成26	平成26年12月8日	-	-	-	2,434.87	-	-	-	-	296,032	-	121.58	
	平成26年12月8日	-	-	14,021,533.66	14,023,968.53	-	1,706,000,000	-	1,706,296,032	-	-		
	平成26年12月19日	-	-	671,930.12	14,695,898.65	-	80,000,000	-	1,786,296,032	-	-		
	平成26年12月22日	80,201,579	671,930.12	-	14,023,968.53	81,673,543	-	1,704,622,489	-	-	-		
	平成26年12月26日	-	664,451.83	-	14,688,420.36	-	80,000,000	1,784,622,489	-	-	-		
	平成27年2月12日	79,747,508	664,451.83	-	14,023,968.53	80,729,967	-	1,703,892,522	△ 982,459	-	-		
平成27	平成27年2月12日	-	-	622,923.59	14,646,892.12	-	75,000,000	1,778,892,522	-	-	-		
	平成27年2月16日	-	-	548.44	14,647,440.56	-	65,040	1,778,957,562	-	118.59	-		
	平成27年3月10日	75,816,030	622,923.59	-	14,024,516.97	75,655,172	-	1,703,302,390	160,858	-	-		
	平成27年3月11日	-	-	-	14,641,597.77	-	75,000,000	1,778,302,390	-	-	-		
	平成27年5月1日	-	-	1,126,596.02	15,768,193.79	-	135,000,001	1,913,302,391	-	-	-		
	平成27年5月12日	135,225,320	1,126,596.02	-	14,641,597.77	136,700,430	-	1,776,601,961	△ 1,475,110	-	-		
	平成27年5月27日	1,802,013,440	14,638,614.46	-	2,983.31	1,776,239,969	-	361,992	25,773,471	-	-		
	平成27年5月29日	-	-	15,470,327.01	15,473,310.32	-	1,916,000,000	1,916,361,992	-	-	-		
	平成27年6月8日	1,939,514,897	15,470,327.01	-	2,983.31	1,915,992,511	-	369,481	23,522,386	-	-		
	平成27年6月10日	-	-	15,554,473.13	15,557,456.44	-	1,916,000,000	1,916,369,481	-	-	-		
	平成27年6月24日	1,924,866,049	15,554,473.13	-	2,983.31	1,916,001,997	-	367,484	8,864,052	-	-		
	平成27年6月26日	-	-	15,484,079.53	15,487,062.84	-	1,916,000,001	1,916,367,485	-	-	-		
平成27年7月17日	1,920,025,861	15,484,079.53	-	2,983.31	1,915,998,331	-	369,154	4,027,530	-	-			
平成27年7月22日	-	-	15,457,845.91	15,460,829.22	-	1,916,000,000	1,916,369,154	-	-	-			
平成27年8月6日	1,926,356,757	15,457,845.91	-	2,983.31	1,915,999,373	-	369,781	10,357,384	-	-			
平成27年8月10日	-	-	525.22	3,508.53	-	65,348	435,129	-	-	124.42			
平成27年8月13日	-	-	15,379,675.72	15,383,184.25	-	1,916,000,001	1,916,485,130	-	-	-			
合計									70,248,112				

別表1-2

年分	取引日	本件円預金口座		本件外貨預金口座			米ドルの取得価額(円換算額)の計算				為替差損益	TTMレート
		①預入れ 円	②払出し 米ドル	③預入れ 米ドル	④残高 米ドル	⑤②の円換算額 円	⑥③の円換算額 円	⑦④の円換算額 円	⑧(①-⑤) 円	⑨ 円		
平成28	平成27年8月13日	1,916,000,001	-	15,379,675.72	15,383,184.25	-	1,916,000,001	1,916,435,130	-	-	-	-
	平成28年2月15日	-	-	624.67	15,383,808.92	-	60,794	1,916,505,924	-	-	113.33	
	平成28年8月15日	-	-	611.26	15,384,420.18	-	62,925	1,916,567,949	-	-	101.47	
	平成28年12月20日	468,720,000	4,000,000.00	-	11,384,420.18	498,313,990	-	1,418,253,959	△ 29,593,990	△ 29,593,990	117.18	
	合計								△ 29,593,990			

別表1-3

年分	取引日	本件円預金口座		本件外貨預金口座			米ドルの取得価額(円換算額)の計算				為替差損益	TTMレート
		①預入れ 円	②払出し 米ドル	③預入れ 米ドル	④残高 米ドル	⑤②の円換算額 円	⑥③の円換算額 円	⑦④の円換算額 円	⑧(①-⑤) 円	⑨ 円		
平成29	平成28年12月20日	468,720,000	4,000,000.00	-	11,384,420.18	498,313,990	-	1,418,253,959	-	-	-	-
	平成29年2月13日	-	-	563.24	11,384,983.42	-	64,197	1,418,318,146	-	-	113.96	
	平成29年3月2日	139,760,000	1,050,000.00	-	10,334,983.42	130,806,871	-	1,287,511,275	△ 11,106,871	△ 11,106,871	114.00	
	平成29年5月10日	203,968,444	1,765,400.00	-	8,569,583.42	219,929,952	-	1,067,581,323	△ 18,921,508	△ 18,921,508	113.86	
	平成29年6月6日	10,000,000	90,843.03	-	8,478,740.39	11,317,041	-	1,056,264,282	△ 1,317,041	△ 1,317,041	-	
平成29	平成29年6月20日	552,000,000	4,948,453.61	-	3,530,286.78	616,468,315	-	439,795,967	△ 64,468,315	△ 64,468,315	-	
	平成29年8月14日	-	-	316.73	3,530,603.51	-	34,667	439,830,624	-	-	109.42	
	合計								△ 95,813,735			

※別表1-1ないし1-3の各欄の金額の計算方法は以下のとおりである。

- ①欄の金額は、本件円預金口座に預け入れられた金額である(乙2)。ただし、網掛け部分の金額は、本件円預金口座への預入れではない取引であり、②の金額に取引日における本件銀行のTTMレート(⑨)を乗じて計算した金額(1円未満の端数は切り上げ)である。
- ②③④欄の金額は、それぞれ、本件外貨預金口座へ預け入れられた金額、本件外貨預金口座から払い出された金額及び本件外貨預金口座の差引残高の金額である(乙1)。
- ⑤欄の金額は、②の金額に直前の残高に係る1ドル当たりの単価(⑦/④)を乗じて計算した金額(1円未満の端数は切り上げ)である。
- ⑥欄の金額は、③の金額の円換算額(本件円預金口座から払い出された金額)である(乙2)。ただし、網掛け部分の金額は、本件外貨預金口座に係る預金利息であり、③の金額に、取引日における本件銀行のTTMレート(⑨)を乗じて計算した金額(1円未満の端数は切り上げ)である。
- ⑦欄の金額は、直前の残高から⑤の金額を減算し、⑥の金額を加算して算出した金額である。ただし、網掛け部分の金額は、④の金額に取引日における本件銀行のTTMレート(⑨)を乗じて計算した金額(1円未満の端数は切り上げ)である。