

所得税法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により
減価する資産」の解釈

—東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決を題材として—

小松原 健

論文要旨

所得税法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈
－東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決を題材として－

小松原 健

本論文では、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準について論じた。具体的には、所得税法 38 条 2 項における「減価する」を、どのように解釈すべきか、その適用はどのようにすべきかについて検討した。

第 1 章では、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性が争われた東京地裁令和 5 年判決を取り上げ、同判決が示した「使用又は期間の経過により減価する資産」の減価償却資産該当性について問題点を指摘した。

第 2 章では、所得税法 38 条 2 項における「譲渡所得の基因となる資産」について確認した。譲渡所得は、その譲渡により得た所得の概念と譲渡収入から控除される取得費から議論される。そこで、譲渡所得の規定や沿革からその趣旨を確認し、その中で議論されている所得概念、「取得費」の考え方など、課税実務上の取扱いを確認した。その他付随する論点として「生活に通常必要な動産」を整理し、「譲渡所得の基因となる資産」の範囲を確認した。

第 3 章では、所得税法 38 条における取得費控除及び取得費調整の概要・沿革の整理を行い、各制度の趣旨も確認した。明確な立法趣旨を記載した文献は確認できなかったものの、その趣旨は、譲渡所得課税から論じられていることを確認した。また、所得税法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」にて用いられている各文言の意義について一般用語としての辞書上の意義・税法・会計学その他付随する規定から確認を行い、「減価する」の解釈によっては、その判断基準が異なることを確認した。

第 4 章では、税法における減価償却制度の整理を行い、減価償却資産の範囲について、「時の経過によりその価値が減少するもの」の取扱いを確認した。「時の経過によりその価値が減少するもの」の該当性は、歴史的価値・希少価値・代替性などを総合考慮して判断し、「減価償却資産」から「除く」とされていることから、例外的な規定であることを確認した。

第 5 章では、所得税法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性について考え得る 3 つの見解（① 減価償却資産該当説、② 文理解釈支持説、③ 譲渡所得課税趣旨説）の概要、利点及び問題点を明らかにした。

第 6 章では、第 5 章までの検討を踏まえ、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を検討した。その際に、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に係る 3 つの見解の整合性を明らかにした。そこで、①「減価する」の適用範囲を緩くしてしまうと課税負担上不公平になり得ること、②趣旨解釈はあくまで文理解釈の例外的な解釈方法であるため、趣旨解釈が許容される場合が限定的であることが問題点として挙

げられた。そのため、両説の利点を活かした「折衷説」を提言した。

折衷説による判断基準は、その資産が業務用資産であるか、非業務用資産であるかを判断した上で、業務用資産と非業務用資産の「減価する」の解釈を分け、「減価する」の適用範囲を狭くする考え方である。

これらの判断基準に基づいて、題材とする東京地裁令和5年判決の「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性について再度検討した。本件車両A及びBの「譲渡性」と「経済性」を有するため「譲渡所得の基因となる資産」に該当する。また、本件車両A及びBは、非業務用資産であるため、「価額の減少」がしているか否かで「使用又は期間の経過により減価する資産」を判断し、客観的な金銭的価値が取得時から譲渡時では減少していないことが確認できるため、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないという結論に至った。

目次

はじめに.....	2
第1章 東京地裁令和5年判決に含まれる問題点.....	7
第1節 東京地裁令和5年判決.....	7
第2節 東京地裁令和5年判決の評価.....	13
第3節 問題の所在.....	14
第4節 小括.....	19
第2章 所得税法33条の概要.....	21
第1節 制度の概要.....	21
第2節 沿革と立法趣旨.....	22
第3節 譲渡所得に関する学説.....	23
第4節 「譲渡所得の基因となる資産」の意義.....	27
第5節 生活用動産を譲渡した場合の課税実務上の取扱い.....	32
第6節 小括.....	37
第3章 所得税法38条の概要.....	39
第1節 制度の概要.....	39
第2節 沿革と立法趣旨.....	41
第3節 「使用」、「期間」、「減価する」の文言の意義.....	48
第4節 小括.....	52
第4章 減価償却制度.....	56
第1節 減価償却制度の概要.....	56
第2節 減価償却資産の概要.....	59
第3節 「時の経過によりその価値の減少しないもの」の意義.....	65
第4節 小括.....	70
第5章 見解の整理.....	72
第1節 減価償却資産該当説.....	72
第2節 文理解釈支持説.....	73
第3節 譲渡所得課税趣旨説.....	77
第4節 小括.....	81
第6章 自説の検討.....	84
第1節 「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準の検討.....	84
第2節 東京地裁令和5年3月9日判決への当てはめ.....	90
第3節 小括.....	91
第7章 総括.....	93
おわりに.....	95
参考文献等.....	96

はじめに

1. 論文の概要

本論文は、所得税法（以下「所法」という。）38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」該当するための判断基準を定立するものである。

具体的には、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」のうち「使用又は期間の経過により減価する」の解釈を中心として、租税法律主義における納税者の法的安定性及び予測可能性の観点から、税法上明確に定義規定がされていない「使用又は期間の経過により減価する資産」該当するための判断基準を明確にすることを目的とする。

なお、所法38条は、所法33条における譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費について定めたものであり、所法38条2項では、同条1項における譲渡所得の計算上控除する取得費調整をする規定として、「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……とする。」と定められている。

この場合に、取得費調整を行うための要件としては、その資産が「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するか否かとなるが、現行の所得税法上では、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当するための判断基準は明確にされていない。

そのため、本論文では、税法上明確に定義がなされていない「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈として、文理解釈ないし趣旨解釈に基づいて、その判断基準の定立をすることとした。

2. 問題の所在

取得費調整は、所法33条における譲渡所得の計算上控除する取得費を調整する規定である。また、その取得費の調整は、所法38条2項にて、同項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旨が規定されている。

なお、所法38条2項1号では、不動産所得や事業所得など業務の用に供されていた期間は所法49条1項の規定により計算されたその資産の償却費の額の累積額を取得費から控除する旨を定められており、所法38条2項2号では、「前号に掲げる期間以外の期間は第49条第1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」を取得費から控除する旨を定めている。これらのことから、取得費を調整するためには、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当する必要がある。

しかし、判例や通説においても、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するか否かの具体的な判断基準は定まっていない。この点、同条2項の趣旨、「使用又は期間の経過により減価する資産」の意義、それに該当しない例外的な場合などについて述べた裁判例として東京地裁令和5年3月9日判決（以下「東京地裁令和5

年判決」という。)が現れた¹。

東京地裁令和5年判決は、所法33条における譲渡所得の趣旨を「……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」とした上で、「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」として、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」は、所法38条1項ないし同条2項が所法49条1項に定める減価償却資産の償却費の合計額ないし償却費の計算方法に準じて、取得費から調整する額を算出していることから、所法2条1項19号及び所得税法施行令（以下「所令」という。）6号における「減価償却資産」とその範囲が一致するものと判示している。

しかし、東京地裁令和5年判決は、過去の判例や裁判例において、ほとんど言及されていない所法38条2項の解釈について先例的なものとされている一方で、裁判所の「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈に対する評価の賛否は分かれている²。

これは、所法2条1項19号にて明確に定義されている「減価償却資産」と税法上明確に定義されていない所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」を、東京地裁令和5年判決では、減価償却資産の償却費の計算方法に準じて減価の額を算出していることを判断基準として、その範囲が一致すると解していることにあり、文理解釈ないし趣旨解釈の観点からも、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として、論理の結び付けが不明確であり検討課題が残されているためである。

¹ 東京地判令和5年3月9日公刊物未登載（LEX/DB 25572973）。評釈として、依田孝子「判批」税理66巻14号（2023年）116頁、岩崎宇多子「判批」税研232号（2023年）85頁、木山泰嗣「判批」税理67巻11号（2024年）152頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報32巻5号（2023年）31頁、武田涼子「判批」ジュリスト1593号（2024年）10頁、橋本浩史「判批」税経通信79巻2号（2024年）196頁、土師秀作「判批」税理67巻11号（2024年）234頁、林仲宣＝加瀬陽一「判批」税務弘報72巻10号（2024年）128頁、三好建弘「判批」税務事例56巻9号（2024年）76頁、藤岡祐治「判批」ジュリスト臨増1597号（2024年）180頁〔重要判例解説 令和5年度〕、渡辺充「判批」税理67巻1号（2024年）106頁、安井栄二「判批」税務QA251号（2024年）80頁、また東京地裁令和5年判決に先立つ国税不服審判所裁決令和2年3月10日（非公開裁決）の評釈として、苅米裕「判批」税研229号（2023年）86頁、酒井克彦「判批」税務事例54巻10号（2022年）1頁、酒井克彦「判批」税務事例54巻11号（2022年）1頁がある。

² 東京地裁令和5年判決の解釈を妥当とする見解として、土師・前掲注（1）234頁がある。疑問を呈する見解として、木山・前掲注（1）153頁参照、品川・前掲注（1）40頁参照、武田・前掲注（1）11頁、橋本・前掲注（1）199頁参照、藤岡・前掲注（1）181頁参照、渡辺・前掲注（1）120頁参照、安井・前掲注（1）84頁参照等がある。

このように、近時、東京地裁令和 5 年判決の他には、「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈を行った裁判例がないことから、このように検討が十分になされていない解釈に依拠してしまうことは、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保の観点からも、不合理な結果を生じかねない。

これらのことから、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性の判断基準の定立が必要となる。

3. 論文の検討事項

本論文では、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準の定立のために、以下の点から検討する。

- ① 所法 38 条の沿革・立法趣旨の整理
- ② 所法 38 条における「使用」、「期間」、「減価する」などの各文言の文理上の解釈
- ③ 所令 6 条における「時の経過によりその価値の減少しないもの」と「使用又は期間の経過により減価」しない資産の同一性の検討
- ④ 「使用又は期間の経過により減価する資産」が「減価償却資産」と同じ範囲を有するか否か
- ⑤ 以上を踏まえ「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準の検討

以上の 5 点を総合勘案した上で「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を定立することとする。

4. 先行研究

所法 38 条における「使用又は期間の経過により減価する資産」該当するための判断基準について直接的に論じたものは少なく、確認できるのは、東京地裁令和 5 年判決の裁判例研究が中心であり、そこには様々な論点について評釈が行われているため、論点は集約されていない。

まず、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性の判断基準について直接的に論じたものとして山本佳子は、「使用又は期間の経過により減価する資産」における「期間」と「時の経過によりその価値が減少しないもの」の「時」を文理解釈により、「使用又は期間の経過により減価する資産」と「減価償却資産」は同義ではないとする³。

この点、同義か否かについて、酒井克彦は、所令 6 条では、「時の経過によりその価値が減少しないものを除く。」と規定しているものの、「使用又は期間の経過により減価する資産」は除いていないため、「使用又は期間の経過により減価する資産」が「減価償却

³ 山本佳子「美術品の社会的価値創出に対応した新しい税制の検討—『美術品等』の定義の必要性和『生活に通常必要か否か』概念の廃止—」租税資料館賞受賞論文集第 33 回 (2024 年) 1 頁。

資産」であるとする理由が判然としていないとの見解を示す⁴。

また、木山泰嗣は、本件における車両の1つが「2.5倍で売れたことについては、これをキャピタル・ゲイン（値上がり益）と評価しながら、取得費の解釈適用では『価値』が『減少』する資産と捉えることには、譲渡所得課税の前提の解釈との間に矛盾がある」と指摘しており⁵、譲渡所得が値上がり益を清算して課税する趣旨に「立つ以上、『価値』は市場価格を前提にする方が、法の趣旨に整合するように思われる」とも指摘している⁶。

一方で、土師秀作は、一般的に「自動車」は、その目的や機能の観点から判断すれば、車両運搬具に該当することとなり、車両運搬具は機能的に性能が経年劣化していくため、「減価償却資産」に該当することとなるとの見解を示している⁷。

以上本論文では、これらの先行研究を下記3つの説に大別する。

- ① 「使用又は期間の経過により減価する資産」を、文理解釈から論じ、「減価償却資産」とは異なる概念とする「文理解釈支持説」
- ② 「使用又は期間の経過により減価する資産」を譲渡所得課税の趣旨から論じ、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を明らかにする「譲渡所得課税趣旨説」
- ③ 東京地裁令和5年判決にて採用されている、「使用又は期間の経過により減価する資産」は「減価償却資産」と同じ範囲を有するものとする「減価償却資産該当説」

5. 論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、題材とする東京地裁令和5年判決を取り上げ、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するための判断基準に関して、問題提起を行う。その際に類似事例も参照し、問題提起を行う。

第2章では、所法33条における譲渡所得の概要を確認する。譲渡所得は、その譲渡により得た所得と譲渡収入から控除される取得費から議論される。そこで、譲渡所得の規定の沿革からその趣旨、課税実務上の取扱いなどを確認する。

第3章では、所法38条1項における取得費控除及び同条2項における取得費調整の概要、立法趣旨・沿革の整理を行う。また、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」にて用いられている各文言（使用・期間・減価する）の意義についても確認を行う。

第4章では、所法38条2項にて取得費調整が、減価償却制度の計算に準じていることに

⁴ 酒井・前掲注(1) 4-5頁参照。

⁵ 木山・前掲注(1) 153頁。

⁶ 木山・前掲注(1) 153頁参照。

⁷ 土師・前掲注(1) 241頁参照。

鑑み、所得税法における減価償却制度に触れ、減価償却資産の概要についても整理する。またそこでは、「時の経過によりその価値の減少しない」資産の意義についても確認し、減価償却資産との関係性について検討する。

第5章では、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に係る解釈として大別される3つの説である「文理解釈支持説」、「譲渡所得課税趣旨説」及び「減価償却資産該当説」を、それぞれの概要、利点及び問題点を整理する。

第6章では、第5章までの検討を踏まえ、「期間の経過により減価する資産」の該当するための判断基準について検討し、自説を展開する。

第7章では、本論文を総括する。

第1章 東京地裁令和5年判決に含まれる問題点

本章では、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性が争われた東京地裁令和5年判決を取り上げる。そして、この裁判例を題材に、本論文で検討すべき「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に関する問題点の洗い出しを行う。その際には、類似事例なども挙げ、同様の問題点を明らかにする。

第1節 東京地裁令和5年判決

1. 事案の概要

本件は、税務署長Aが、個人事業者であるX（原告・控訴人）の平成27年分及び平成28年分の所得税等について、X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」に該当するため、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する必要があるとして、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（以下「本件更正処分等」という。）を行った。

これに対してXは、売却した各車両には「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ため、譲渡所得の金額の計算上、控除する取得費から減価償却相当額を控除する必要がないことを理由に、国であるY（被告・被控訴人）に対し本件更正処分等の一部取消しを求めた事案である。

2. 認定事実

（1） Xについて

Xは、昭和43年に接骨院を開業し、昭和51年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全国柔道整復師会（以下「F会」という。）を発足させ、平成29年に療養費の代理請求を生業とする全国柔道整復師会株式会社を設立して事業を引き継がせるまでの間、F会に係る業を営んでいた個人事業者である。

（2） Xの所有していた車両について

Xは、平成27年4月30日当時、イタリア法人Ferrari N. V..（以下「フェラーリ社」という。）が製造した、①フェラーリF50（以下「本件車両A」という。）、②フェラーリ512TR（以下「本件車両B」という。）、③フェラーリ360モデナ（以下「本件車両C」という。）、④フェラーリ612スカリエッティANNIVERSARY（以下「本件車両D」という。）を、フェラーリ社の代理店であるH社から購入して、所有していた。

なお、本判決において争点となっているのは、本件車両A及び本件車両B（以下「本件車両A及びB」という。）の減価償却資産該当性であるため、以下、本件車両Cおよび本件車両Dについては割愛する。

(3) Xによる本件車両A及びBの保有状況

Xは、本件車両A及びB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に使用していた。

そのため、Xは、本件車両A及びBにつき、事業所得に係る業務用資産ではないため、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、本件車両A及びBに係る減価償却費は、Xの業務における必要経費の額には算入していない。

Xは、本件車両A及びBを、官公庁への陳情やF会の会員に会いに行くときに使用するほか、サーキット場で行われるフェラーリの展示会において展示するために使用していた。

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った。

(4) 本件車両A及びBの売却

Xは、H社に対し、本件車両A及びBを売却した。本件車両A及びBの取得及び売却の詳細は、図表1のとおりである。

図表1 本件車両A及びBの詳細

	車種	取得日	取得価額	取得日における走行距離
本件車両A	フェラーリF50	平成9年11月7日	5389万6450円	1,400km
本件車両B	フェラーリ512TR	平成4年9月24日	2000万円	-
	車種	売却日	売却額	売却日における走行距離
本件車両A	フェラーリF50	平成27年4月30日	1億3500万円	6,700km
本件車両B	フェラーリ512TR	平成28年5月16日	2300万円	13,600km

(筆者作成)

(5) 本件車両A及びBの特性

本件車両Aは、フェラーリ社の創立50周年を祝うために平成7年から349台限定で製作されたフェラーリF50のうちの1台であった。

フェラーリF50は、フェラーリ社の中でも記念碑的モデルであったことなどから、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おり、その価格は、Xが本件車両Aを譲渡した平成27年後においても更に高騰を続け、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。

そして、本件車両Bは、フェラーリのスーパーカーであるテストロッサの最終開発モデルの一つであり、これまで2280台が生産されたフェラーリ512TRのうちの1台である。

また、F1カーの製作を行うフェラーリ社のブランド性を前提に、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た。

3. 争点

本論文においては、本判決における主な争点として、本件車両A及びBが減価償却資産に該当するか否かを取り扱うものとし（以下「本件争点」という。）、他の争点は割愛する⁸。

4. 当事者の主張

（1） Xの主張

所法38条2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、「時の経過によりその価値の減少しない」資産は、所法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。

したがって、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ことを鑑みると、「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。

（2） Yの主張

減価償却資産については、取得費の調整の際に用いられる「減価相当額」の計算方法を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、所法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、本件車両A及びBは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」に該当するため、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。

5. 裁判所の判断

（1） 第一審

第一審は⁹、以下のように判示し、本件争点に対するXの請求を棄却した。

⁸ 他の争点としては、①平成28年分各通知処分の取消請求に係る訴えの利益の有無、②本件各更正処分等の適法性（本件が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・本件が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）などがある。

⁹ 東京地裁令和5年3月9日・前掲注（1）。

ア 「家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲

「所法 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 47 年 12 月 26 日第三小法廷判決〔以下『最高裁昭和 47 年判決』という。〕参照）。」¹⁰¹¹

「ここで、所法 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旨定めている〔下線は筆者〕。」

そして、所法 38 条 2 項 1 号は、「業務用資産の場合に当該調整がなされるべき金額は、所法 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。……このことからすれば、所法 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、所法 49 条 1 項の対象とされる減価償却資産の範囲と一致するものと解すべきである〔下線は筆者〕。」

イ 所法 49 条 1 項の趣旨

「所法 49 条 1 項は、ある事業用資産……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、……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、資産の類型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〔下線は筆者〕。」

ウ 非業務用資産の取扱い

「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、……所法 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なされる旨が規定されているため、……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。」

¹⁰ このような考え方を「清算課税説」という（佐藤英明『スタンダード所得税法（第 4 版）』（弘文堂、2024 年）87 頁参照。）。

¹¹ 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁。

エ 「使用又は期間の経過により減価」しない資産

「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計算するという……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的目的・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』しない資産（前記のとおり、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的目的・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的目的・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べきである〔下線は筆者〕。

オ 本件車両 A 及び B について

「本件車両 A 及び B は、いずれも……所令 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……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・典型的に逡減していくものであり、……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、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。」

カ 「時の経過によりその価値の減少しない」資産

所得税基本通達（以下『所基』という。）2-14 については、「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が……何を『美術品』等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て、所基 2-14 において改めて基準が設けられているものと解される。

かかる所基 2-14 の存在にも照らせば、所令 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。」

キ あてはめ

(ア) 本件車両Aについて

「フェラーリ F50 は、フェラーリ社の歴史の中でも重要なコレクションカーであり、かつ、……フェラーリ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……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などが掲げられていることからすれば……X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、フェラーリ F50 の価値の背景に、自動車の有する本来的な機能があることは明らかである。……さらに、フェラーリ F50 は、Xが売却した時点でみても製造から 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……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所法 38 条 2 項による取得費控除の対象となる資産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

「フェラーリ 512TR は……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。しかし、フェラーリ 512TR においても……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、フェラーリ 512TR も、Xが売却した時点でみても製造から 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……『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。」

ク 結論

これらのことから「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、所法 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。」

(2) 控訴審

控訴審では¹²、Xの補充主張である、本件車両A及びBが「使用又は期間の経過により減

¹² 東京高判令和 5 年 11 月 30 日訟月 70 卷 11 号 1223 頁。

価する資産」に該当するか否かに対して、第一審を引用し、以下のように判示し、Xの請求を棄却した。

「所法 38 条 2 項及び所法 49 条 1 項の趣旨に照らせば、所法 38 条 2 項の『家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産』と所法 49 条 1 項の減価償却資産の範囲は一致すると解すべきであり……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困難である以上、資産の類型ごとに目減りの範囲及び程度を擬制するのもやむを得ないとの前提に基づくものである。

そうすると、ある資産が、所法 38 条 2 項の『使用又は期間の経過により減価』しない資産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的目的・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、もっとも、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的目的・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、これと異なる判断がされるにすぎないものと解するのが相当である。

これに反する X の主張は、『使用又は期間の経過により減価』する資産か否かの判断において、一般的に当該資産の価値に影響を及ぼす個別具体的な事情を勘案すべき旨を主張するものであり、個別の資産の減価を正確に算定することが困難であることを前提に、類型ごとに減少の範囲及び程度を擬制するという……法令の趣旨に照らして採用することができない〔下線は筆者〕。」

第 2 節 東京地裁令和 5 年判決の評価

1. 本判決の意義

東京地裁令和 5 年判決は、「取得費控除における減価償却資産該当性とその例外の判断についての一事例を提供しており、実務上の参考となる」との見解や¹³、また、譲渡所得金額の計算で取得費控除の対象になる減価償却資産の該当性について、法令の規定から、趣旨や判断基準を具体的に示した点に意義があるとの見解がある¹⁴。

2. 学者の見解

東京地裁令和 5 年判決に対する見解としては、疑問を呈するものが多い。

この点、藤岡祐治は、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性について、その結論への導出過程は、昭和 47 年判決を参照して譲渡所得課税の趣旨を示した上で¹⁵、取得費に関する所法 38 条 1 項及び 2 項と減価償却に関する所法 49 条 1 項の関係を示すもので

¹³ 武田・前掲注（1）11 頁。

¹⁴ 木山・前掲注（1）153 頁参照。

¹⁵ 最判昭和 47 年 12 月 26 日・前掲注（11）。

あるが¹⁶、減価償却が認められない業務の用に供していない期間（所法 38 条 2 項 2 号）まで含めて譲渡所得課税の趣旨から論ずるのは説得力に欠けるとの見解を示す¹⁷。

また、東京地裁令和 5 年判決に先立つ国税不服審判所令和 2 年裁決に対する見解として苅米裕は¹⁸、「時の経過によりその価値が減少しないもの」が除外されるのは減価償却資産該当性の議論であるため、真に論じられるべきことは、減価償却費相当額を控除する要件を充足するか否かであるため、その点について検討が不十分であると指摘している¹⁹。

また、文理解釈の観点から木山泰嗣は、「時」を歴史的時間に限定する文理上の根拠は乏しいと指摘しており²⁰、酒井克彦も同様に、所法 38 条 2 項の対象資産が「期間の経過」による減価としているのに対し、所令 6 条は「時の経過」による価値の減少と規定しているため、表現振りは少し異なると疑問を呈す²¹。

一方、東京地裁令和 5 年判決を妥当とする見解として土師秀作は、「自動車」としての目的や機能の観点から判断すれば、車両運搬具は減価償却資産に該当することとなり、美術品などのいわゆる「骨とう」に類似するような例外的な取扱いができるか否かについても、機能的に性能が経年劣化している車両運搬具は減価償却資産には該当しないとする余地はほばないとの見解を示す²²。

また、土師秀作は、希少性を判断要素とするのであれば、希少性などの文言は法令には定められておらず、希少性があるからといって「時の経過によりその価値の減少しないもの」に直ちに該当するわけではないとも指摘している²³。

第 3 節 問題の所在

1. 減価償却資産該当性

譲渡所得の計算において、控除される取得費の額から減価償却費相当額を調整するための要件とされるのは、そもそも所法 38 条 2 項が、「譲渡所得の基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〔下線は筆者〕」と規定していることから、当該資産が「使用又は期間の経過により減

¹⁶ 藤岡・前掲注（1）181 頁参照。

¹⁷ 藤岡・前掲注（1）181 頁参照。

¹⁸ 国税不服審判所裁決令和 2 年 3 月 10 日・前掲注（1）。

¹⁹ 苅米・前掲注（1）90 頁参照。

²⁰ 木山・前掲注（1）153 頁参照。

²¹ 酒井・前掲注（1）5 頁参照。

²² 土師・前掲注（1）241 頁参照。

²³ 土師・前掲注（1）241-242 頁参照。

価する資産」に該当するか否かにより判断されるものと解される。

しかし、東京地裁令和 5 年判決では、所法 38 条 2 項 2 号では、同項 1 号における業用資産は「償却費の額の累積額」を計算する方法である所法 49 条 1 項に準じて計算したものとする旨が、規定されていることを判断基準として、「使用又は期間の経過により減価する資産」を所法 49 条 1 項の対象とされる「減価償却資産」と、その範囲は同様であると判示している。

また、「使用又は期間の経過により減価」しない資産の範囲も、所令 6 条に規定されるように「減価償却資産」から除外される「時の経過によりその価値が減少しないもの」の範囲と同様であると判示した。

この点、「時の経過によりその価値が減少しないもの」が除外されるのは減価償却資産該当性の議論であるため、東京地裁令和 5 年判決にて真に論じられるべきことは、減価償却費相当額を調整するための要件を充足するか否かであるとの指摘もあるように²⁴、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性についての検討が不十分であると思われる。

これらのことから、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当するための判断基準を明確にするには、減価償却資産及び「時の経過によりその価値が減少しないもの」の範囲も明らかにしたうえで、「使用又は期間の経過により減価する資産」と同様の範囲を有するものであるか否かを明確にする必要がある。

(1) 減価償却資産の範囲の検討

「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を検討するための前提として、「減価償却資産」と「使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲が同様のものであるか否かの検討が必要となるため、「減価償却資産の範囲」を明らかにする必要がある。

この点、所得税法上の「減価償却資産」は、所法 2 条 1 項 18 号における固定資産の意義にて、「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産（山林を除く。）で政令で定めるものをいう〔下線は筆者〕。」と規定されていることから、減価償却資産は固定資産に内包されるものであると解されている²⁵。

また、所令 6 条において「時の経過によりその価値が減少しないもの」は減価償却資産から除外される旨が規定されていることに鑑みると、「減価償却資産」の範囲については、以下の 2 つのパターンが考えられる。

ア 固定資産のうち、減価償却資産以外のものに「時の経過によりその価値の減少しないもの」が含まれるパターン

²⁴ 菊米・前掲注 (1) 86 頁参照。

²⁵ 野田秀三「減価償却制度の沿革－昭和 63 年以降－」日本税務研究センター編『減価償却課税制度』（日本税務研究センター、2016 年）35 頁参照。

このパターンは、固定資産のうち、減価償却資産以外のものに「時の経過によりその価値の減少しないもの」が含まれることを示している。

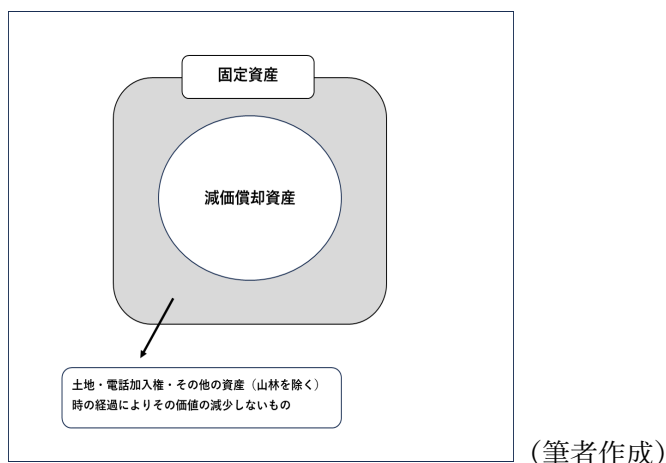
ここにいう固定資産は、所法2条1項18号にて規定されている「土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産（山林を除く。）で政令にて定めるもの」を指している。

また、所令6条においては、減価償却資産の範囲を、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。）とする旨が規定されている。このことから、棚卸資産、有価証券及び繰延資産は、固定資産に内包されるものではない。

なお、この場合における所令6条における「時の経過によりその価値が減少しないもの」は、固定資産のうち、減価償却資産以外の範囲に含まれるもので、かつ、土地（土地の上に存する権利を含む。）及び電話加入権その他の資産（山林を除く。）を含まないものである。

そのため、「時の経過によりその価値が減少しないもの」は、固定資産のうち、減価償却資産以外に含まれることとなる。図で示すと以下のとおりとなる。

図表2 固定資産のうち、減価償却資産以外のものに「時の経過によりその価値の減少しないもの」が含まれるパターン



イ 「時の経過によりその価値の減少」しないものが減価償却資産に内包されるパターン

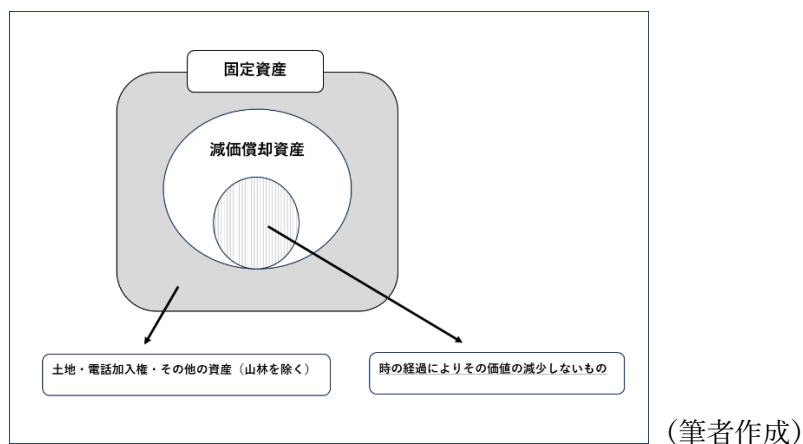
このパターンは、減価償却資産は固定資産に内包され、かつ、「時の経過によりその価値が減少するもの」も減価償却資産に内包されるものである。

このパターンと図表2との相違点は、「時の経過によりその価値が減少するもの」が、原則としては減価償却資産に該当するが、例外的に減価償却資産から除かれていると解される点にある。

つまり、この場合における減価償却資産の範囲は、固定資産のうち、土地（土地の上

に存する権利を含む。)及び電話加入権その他の資産(山林を除く。)以外の資産で、かつ、「時の経過によりその価値が減少するもの」を除いたものとなる。図で示すと以下のとおりとなる。

図表3「時の経過によりその価値の減少」しないものが減価償却資産に内包されるパターン



以上を前提に、本論文では、上記2つのパターンのうち、所得税法における減価償却資産はどちらのパターンに該当するか検討する。

2. 各文言の意義

東京地裁令和5年判決においては、「使用又は期間の経過により減価」しない資産が「時の経過によりその価値が減少しないもの」の範囲を同じと解すべきである、と判示をしている。

仮に、この解釈を前提とした場合は、所法38条における「時の経過によりその価値が減少」や「期間の経過により減価」及び「使用により減価」などの文言の解釈が問題となってくる。

これらの文言を文理解釈ないし趣旨解釈をした場合でも、同じ意義として捉えられ、その結果として「使用又は期間の経過により減価」しない資産と「時の経過によりその価値が減少しないもの」の範囲が同じであるという結論に結び付くか否かの検討が必要であると考えられるが、東京地裁令和5年判決では、この検討がなされていない。すなわち、「使用」、「期間」、「減少する」などの文言の解釈も明らかになっていない。

しかし、租税法律主義における納税者の法的安定性及び予測可能性の観点から、「法令は、一般の人が読んで分かるという建前で作られているので、既存の立法や制度を前提とした特別の用語や法令用語は別として、普通の字句・用語は一般的な社会通念によって読む、すなわち、世間一般で理解されている意味に解して読むのが原則である」こ

とが前提となるべきである²⁶。

そのため、これら文言の解釈を行うことは必要であり、また、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を明確にするうえでも必要である。

3. 「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断要素

次の検討として、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するための要件、また、その判断要素も税法上明らかになっていない。

この点、東京地裁令和 5 年判決では、まず、譲渡所得の趣旨を用いて論じている。その点、藤岡裕治は、譲渡所得課税の趣旨を「清算課税説」とした場合に、減価償却が認められない業務の用に供していない期間（所法 38 条 2 項 2 号）まで含めて譲渡所得課税の趣旨から論ずるのは説得力に欠ける²⁷、との見解を示しているように、譲渡所得の趣旨と所法 38 条 2 項 2 号の結び付けを「清算課税説」のみから論じていることには疑問が残る。

また、東京地裁令和 5 年判決では、本件車両 A 及び B が、取得価額よりも高値で売却されたことについては、これをキャピタル・ゲイン（値上がり益）と評価している。

すなわち、取得価額よりも高値で売却されたことについては、これをキャピタル・ゲイン（値上り益）と評価しながらも、取得費の解釈適用では資産の価値が減少する資産と捉えることには、譲渡所得課税の前提の解釈との間に矛盾があるから²⁸、「価値」は市場価値を前提にする方が、法の趣旨に整合するように思われるとの指摘もある²⁹。

この資産の価値という観点について、東京高裁令和 5 年判決と同様に高級外車を個人が譲渡した事例である国税不服審判所令和元年 6 月 18 日裁決（以下「令和元年国税不服審判裁決」という。）³⁰では、次のように示している。

本件は、高級外車（以下「本件各限定車」という。）は、生活の用に供する動産であると主張する請求人に対して、「本件各限定車は、いずれも 500 台以下しか生産されていない輸入車であり、購入者が限られる上、購入時の車両本体価格がいずれも 8,000 万円を超える高級車であること等を考慮すると、本件各限定車が通常の社会生活を営むのに必要とされる動産であるとは認められないため、本件各限定車は『生活に通常必要な動産』に該当しない〔下線は筆者〕」と示している。

また、本件各限定車以外の車両の譲渡について、その取得費の計算上、償却費相当額を控除すべきか否かの争いは、「生産台数が 500 台以下である本件各限定車とは同列に論じる

²⁶ 泉美之松『所得税法の読み方―条文解釈の手引き 所得税法・法人税法・相続税法・消費税法』（平成版新訂第 24 版）（東京教育情報センター、1992 年）89 頁。

²⁷ 藤岡・前掲注（1）181 頁参照。

²⁸ 木山・前掲注（1）153 頁参照。

²⁹ 木山・前掲注（1）153 頁参照。

³⁰ 国税不服審判所裁決令和元年 6 月 18 日公開物未登載（TAINS コード F0-1-1231）。

ことは出来ない、現に請求人が取得価格を下回る価格で譲渡していることからすると、本件各限定車以外の車両は、その価値が減少していることは明らかであり、『使用又は期間の経過により減価する資産』に該当すると認められることから、その取得費の計算上、償却費相当額を控除すべきである〔下線は筆者〕」と示している。

このように、本件各限定車のような高級車は、通常の社会生活を営むのに必要とされる動産とは認められていないなど、一定の価値があることを認められている。また、本件各限定車以外の車両については、その売却価額（譲渡価額）をもって、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないと判断されている。

これらの点に鑑みると、客観的な価値として経済的価値が「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断要素に含まれているとも解することができる。

しかし、東京地裁令和5年判決では、その資産の売却価額をもって「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性を判断していない。そのため、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準が明確に定められてはおらず、どのような基準に基づいて判断されるものであるかの検討も不十分であるため、更なる検討が必要である。

第4節 小括

以上のことから、本論文では、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を明確にするために、以下の点について検討をすることとする。

第1に、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」は、譲渡所得の金額の計算上控除されるべき取得費として、規定されているほか、「譲渡所得の基因となる資産」が「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当する場合には、とされているところに鑑みて、譲渡所得の概要及び立法趣旨、沿革などを整理し、所法38条の概要及び立法趣旨、沿革を整理する。

第2に、所法38条における「使用」、「期間」、「減価する」の各文言の意の検討をする。前述したように、これらの文言は税法上定義規定されていない、そこで所法38条の立法趣旨・沿革等について整理を行った上で、各文言の意義の検討が必要である。

この点、「期間」の意義に関しては、最高裁平成22年3月2日第三小法廷判決において³¹、その解釈が判示されている。また、「減価する」は、その文言からも、会計からの観点である減価償却制度と類する概念であると解されるため、確定決算基準の考え方に基づき³²、法人税法においても減価償却制度が採用されているなどの背景を踏まえて、

³¹ 最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁。

³² 確定決算基準とは、形式的には、内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならないことになっている（法人税法74条）。形式的には、法人が、その決算に基

税法における減価償却制度・会計における減価償却制度の考え方を整理する。それに付随し、「減価する」の一般用語としての辞書上の意義、会社法上の意義など多方面からの整理を行った上で、その意義について検討する。

また、「使用」の意義についても、同様に一般用語としての辞書上の意義や法令上での使用例などから検討する。

第3に、「時の経過によりその価値の減少しないもの」が「減価償却資産」の例外的な立ち位置であるか否かについて検討する。

それを踏まえた上で、例外的に除かれるための要件等を洗い出し、「使用又は期間の経過により減価する資産」に当てはめた場合に、「使用又は期間の経過により減価」しない資産が例外的立ち位置にあるのかについて検討する。

第4に、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断要素に、経済的な価値などの諸要素が含まれているか否かについて検討を行い、最終的に所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を明確にしていく。

づく計算書類につき、株主総会等の承認等の手続きによる法人の意思決定機関の承認を得た後、その承認を受けた決算に係る利益金額に基づいて税法の規定により所得金額の計算を行い、その所得金額とその利益金額との差異を申告書において表現することを意味する。確定決算基準の実質的意義は、法人が確定した決算において採用した具体的な会計処理が、適正な会計基準に従ってなされている限り、その計算を所得金額計算の上でみだりに変更してはならないことを意味している〔品川芳宣『課税所得と企業利益』（税務研究会、1982年）24頁参照。〕。

第2章 所得税法 33 条の概要

本章では、譲渡所得の規定や沿革からその趣旨を確認する。なお、譲渡所得は、その譲渡により得た所得の概念と譲渡収入から控除される取得費から議論されるため、譲渡所得における「取得費」の考え方など、課税実務上の取扱いを確認する。また、非課税所得からの議論として「生活に通常必要な動産」について整理し、「譲渡所得の基因となる資産」と「生活に通常必要な動産」の関係性を確認する。

第1節 制度の概要

1. 所法 33 条の概要

譲渡所得の意義について、所法 33 条 1 項では「資産の譲渡による所得をいう」と定められている。そして、所法 33 条 2 項では、次の各号に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとされている。所法 33 条 2 項 1 号では、棚卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得とされている。所法 33 条 2 項 2 号では、同項 1 号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得が譲渡所得から除かれる旨が規定されている³³。

また、所法 33 条 3 項では、譲渡所得の金額は、同項 1 号及び 2 号に掲げる所得について、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し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする旨が規定されている。

2. 譲渡所得に類する所得との区別

所法 33 条 1 項にて、譲渡所得は「資産の譲渡による所得をいう」とされているが、資産の譲渡をしたとしても、譲渡所得には該当しないものがある。それは、棚卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡によるものであり、所法 33 条 2 項 1 号において、譲渡所得に含まれないものとされている。

ここで、所法 33 条 1 項における「資産の譲渡」という文言のみに着目すると、棚卸資産も「資産」に含まれるものと読むこともできるため、棚卸資産の譲渡も「資産の譲渡」に含まれることとなるように解されるが、所法 33 条 2 項 1 号にて棚卸資産の譲渡が、譲渡所得に含まれないこととされているように、どのような資産を譲渡した場合に譲渡所得に当たるのか否かについて具体的な区分けが必要となる。

まず初めに、ここにいう「棚卸資産」とは所法 2 条 1 項 16 号にて「事業所得を生ずべき事業に係る商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産……で棚卸しをすべきもの」と規定されている。

³³ 商品などの棚卸資産を譲渡した場合には、その対価は事業所得(所法 27 条)となり、山林の伐採による立木を譲渡した場合には、その対価は山林所得(所法 32 条)となる。

また、所法 33 条 2 項における「その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡」については、事業とはいえないが事業に類似したやり方で資産の譲渡が行われている場合と解されている³⁴。

要するに「儲けるために何かを仕入れて、それを商品として繰り返し売る」というやり方で資産の譲渡がなされる場合が、譲渡所得に含まれないこととされ、そのような場合には事業所得に該当することとなる³⁵。

この点、譲渡所得と事業所得の趣旨の違いについて判示したものとして、松山地裁平成 3 年 4 月 18 日判決がある³⁶。この判決では、「譲渡所得が概して臨時的、偶発的に発生する所得であるのに対し、たな卸資産の譲渡等により発生する所得は、経常的、計画的に発生するものであるから、譲渡所得に比較して担税力に優るので、税負担の衡平を図るため、譲渡所得とは区別して、所法 27 条 1 項に定める事業所得として課税する趣旨であると考えられる〔下線は筆者〕。」と判示している³⁷。

しかし、ある経済活動が事業であるか非事業であるかの境界は決して明確ではないため、結局は社会通念によって決定するほかないとも考えられている³⁸。

第 2 節 沿革と立法趣旨

本節では、譲渡所得の趣旨を確認するために、所法 33 条の立法・沿革について整理する。

ここで、譲渡所得が所得税法において課税の対象とされたのは、第二次大戦後（昭和 20 年）であったとされている³⁹。

なお、第二次大戦前の日本では、まず、明治 20 年に制定された日本で最初の所得税法にて⁴⁰、「営利の事業に属さない一時の所得」や「営利を目的とする継続的行為以外から生じる一時の所得」は課税しないこととされていたため、いわゆる譲渡所得は非課税とされていた⁴¹。

³⁴ 佐藤・前掲注（10）92 頁参照。

³⁵ 佐藤・前掲注（10）92 頁参照。

³⁶ 松山地判平成 3 年 4 月 18 日訟月 37 卷 12 号 2205 頁。

³⁷ 所法 33 条 2 項 2 号では、譲渡所得に類する所得として山林所得について規定しているが、本論文では割愛する。

³⁸ 金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日本税務研究センター編『譲渡所得の課税 日税研論集第 50 号』（日本税務研究センター、2002 年）22 頁参照。

³⁹ 藤山直樹「資産の譲渡に係る一考察—過不足の調整を伴う、現物分割がなされる場合の課税関係を題材に—」税大論叢 109 号（2023 年）21 頁参照。

⁴⁰ 明治 20 年勅令第 5 号。

⁴¹ 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法〔加除式〕』（第一法規、2022 年）2492 頁参照。

その後、大正 7 年に制定された戦時利得税法では⁴²、船舶又は鉱業若しくは砂鉱業に関する権利や設備の売却による個人の利得について課税されることとなった⁴³。この戦時利得税法は大正 8 年には一旦廃止されたが⁴⁴、昭和 14 年に臨時利得税として復活し⁴⁵⁴⁶、昭和 17 年の改正で、この利得税の課税対象として、はじめて不動産や不動産の上に存する権利が加えられた⁴⁷⁴⁸。

その後、第二次大戦後では、昭和 21 年の臨時利得税は廃止され、所得税法の改正により⁴⁹、不動産や不動産上の権利等の譲渡による所得を譲渡所得とされた。

その翌年の昭和 22 年の改正では⁵⁰、所得を、利子所得、配当所得、臨時配当所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、事業等所得の 8 種類に分類し、このうち譲渡所得については、それまで非課税とされていた株式、出資、特許権等の資産の譲渡による所得が加えられた⁵¹。

また、同年の改正により⁵²、新たに一時所得が設けられ、所得が合計 9 分類とされ、動産等の譲渡による所得も含まれることとなっている⁵³。

その後の昭和 23 年の改正において⁵⁴、譲渡所得の定義を「資産の譲渡に因る所得（山林所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」と制定し、動産等の処分益を一時所得から譲渡所得に変え、現在の譲渡所得の概念が完成したとされている⁵⁵。

第 3 節 譲渡所得に関する学説

1. 所得概念の変遷

「所得」に対する概念は、時代と共に変遷しており、従来は制限的所得概念が主流な考え方であるとされていた。

⁴² 大正 7 年法律第 9 号。

⁴³ 武田・前掲注（41）2493 頁参照。

⁴⁴ 大正 8 年 6 月 2 日勅令第 266 号。

⁴⁵ 藤山・前掲注（39）21 頁参照。

⁴⁶ 昭和 10 年法律第 20 号。

⁴⁷ 武田・前掲注（41）2493 頁参照。

⁴⁸ 昭和 17 年 2 月 23 日法律第 47 号。

⁴⁹ 昭和 21 年 8 月 30 日法律第 14 号。

⁵⁰ 昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号。

⁵¹ 武田・前掲注（41）2493 頁参照。

⁵² 昭和 22 年法律第 142 号。

⁵³ 武田・前掲注（41）2493 頁参照。

⁵⁴ 昭和 23 年 7 月 7 日法律第 107 号。

⁵⁵ 武田・前掲注（41）2493 頁参照。

この概念は、特定の源泉から生ずる利得のみが所得を構成するという考え方である⁵⁶。

つまり、制限的所得概念は、納税者の得る経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみが「所得」を構成し、一時的偶発的・恩恵的利得を「所得」の範囲から除外する見解であるため⁵⁷、所有資産の価値増加益たるキャピタル・ゲインは所得の範囲には含まれないこととされている⁵⁸。

この制限的所得概念に対して、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するとの考え方に基づく包括的所得概念が登場した。

この包括的所得概念は、反復的・継続的利得はもちろんのこと⁵⁹、キャピタル・ゲインのような一時的・偶発的・恩恵的利得を含み、また、未実現の利得、帰属所得などを含め全ての経済的利得を「所得」として課税の対象とする考え方である⁶⁰。

このように、制限的所得概念は、昭和 25 年（1950 年）にシャウプ勧告を取り入れた税制改革が行われた際に、担税力に即した課税の公平を趣旨として包括的所得概念へと移り変わる事となった⁶¹。

2. 清算課税説

上述したように、日本の所得概念が包括的所得概念に変わったことから、譲渡所得課税における趣旨も包括的所得概念を基に議論がなされる事となった。

その中で譲渡所得課税の趣旨を説明する説として、いわゆる清算課税説が出現した。

この清算課税説は、資産の値上がり益を所得と観念し、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する際に、所有期間中のその増加益を清算して課税すべく、当該譲渡が有償であるか否かを問わないとするものであり⁶²、所有権その他の権利の移転を広く含む観念で、売買や交換はもとより、競売、公売、収用、物納、現金出資等が含まれると解されている⁶³。ま

⁵⁶ 谷口勢津夫「市場所得税と所得概念の憲法的構成」唯井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実編『公法学の法と政策（上）（金子宏先生古稀祝賀）』（有意閣，2000 年）467 頁参照。

⁵⁷ 金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂，2021 年）196 頁参照。

⁵⁸ 白倉真純「譲渡所得の基因となる資産の意義－破綻会社株式の資産性の検討を中心に－」国土館法研論集第 19 号（2018 年）73 頁参照。

⁵⁹ 金子・前掲注（57）196 頁参照。

⁶⁰ 渕圭吾「相続税と所得税の関係－所得税法 9 条 1 項 16 号の意義をめぐって」ジュリスト 1410 号 14 頁参照。

⁶¹ 金子・前掲注（57）196 頁参照。

⁶² 金子・前掲注（57）264 頁参照，田中治「キャピタルゲイン課税－税法学からの問題提起－」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』（谷口書房，1993 年）69 頁参照。

⁶³ 金子・前掲注（57）261 頁参照。

た、日本の譲渡所得課税の通説的理解といわれており⁶⁴、東京地裁令和 5 年判決においても最高裁昭和 47 年判決を引用しているように⁶⁵、判例においても採用され支配的な説とされている⁶⁶。

また、清算課税説における「値上がり益」について、東京地裁昭和 54 年 3 月 28 日判決では⁶⁷、「当該資産の取得の時ににおける客観的価額と譲渡の時ににおける客観的価額との増差分を値上がり益として課税の対象としているものといえることができる」と判示している。

この点、清算課税説について谷口勢津夫は、「この説によれば、抽象的に発生している資産の増加益（未実現のキャピタル・ゲイン）そのものが課税の対象とされているのではなく、譲渡という所得稼得行為……によって実現したキャピタル・ゲインのみが、譲渡所得として課税の対象とされているのである。」との見解を示している⁶⁸。

また、清算課税説とは、包括的所得概念の枠組みの中で、課税の対象とされるキャピタル・ゲインを抽出する（未実現のキャピタル・ゲインを排除する）方法であると捉えることができるであろうとの見解がある⁶⁹。

なお、この点について岡村忠生は、「判例は、所法 33 条 1 項に規定する『譲渡』という事実を、それまでに発生していた保有損益を所得計算に投入する事象であると捉えている。」と述べている⁷⁰。

3. 譲渡益所得説

一方で、清算課税説の反対説として唱えられている説として譲渡益所得説がある。

譲渡益所得説は、納税者の担税力を考慮するとともに、実定法の具体的構造を重視すべきだとして、譲渡所得の内容は、抽象的な保有期間中の値上がり益ではなく、現実の収入金額から取得価額等を控除した譲渡差益を意味するというべきであって、課税は、対価を伴う有償譲渡に限定すべきであるとする説である⁷¹。

⁶⁴ 白倉・前掲注（58）74 頁参照。

⁶⁵ 最判昭和 47 年判決の考え方を採用する判例として、最判昭和 43 年 10 月 31 日集民 92 号 797 頁、最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁、最判令和 2 年 3 月 24 日集民 263 号 63 頁等がある。

⁶⁶ 酒井克彦「キャピタルゲイン課税にみる譲渡所得区分の意義（1）——東京高裁平成 27 年 10 月 14 日判決を素材として——」商学論纂第 61 卷第 5・6 号（2020 年）412 頁参照。

⁶⁷ 東京地判昭和 54 年 3 月 28 日行集 30 卷 3 号 654 頁。

⁶⁸ 谷口勢津夫『税法基本講義（第 7 版）』（弘文堂、2021 年）288 頁。

⁶⁹ 白倉・前掲注（58）74 頁参照。

⁷⁰ 岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢 166 卷 6 号（2010 年）105 頁。

⁷¹ 田中・前掲注（62）69 頁参照。

また、譲渡益所得説について田中治は、所法 33 条 3 項が「総収入金額」という文言を用いているように、譲渡所得課税は原則として有償譲渡を前提にするものとし、たとえ、値上がり益が理論上所得を構成するとしても、租税の支払の基礎となる金銭を得ていないのであるから、納税者の租税支払能力はないとして⁷²、その資産が対価を得て納税者の手を離れる時点においてはじめて課税することができるとの見解を示している⁷³。

4. 清算課税説と譲渡所得説の整合性

以上のことから、譲渡所得の趣旨としては清算課税説と譲渡益所得説の 2 つの説が論じられているが、結果としてどちらの説を取るべきかについて、その整合性は議論がなされているものの決着がついていない。

ただし、最高裁昭和 47 年判決で定式化した清算課税説を譲渡所得課税における趣旨として、少なくとも判示の文言上は維持し続けていると指摘されている⁷⁴。

その一方で、近年は一定程度、譲渡益所得説への傾斜を感じさせる判決も現れているとされており、特に注目すべきものとして、最高裁平成 4 年 7 月 14 日第三小法廷判決⁷⁵、最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決⁷⁶、最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決⁷⁷、が挙げられる⁷⁸。

これらの判例は、譲渡の時に客観的に発生していた資産増加益に対する課税という清算課税説からの一定の乖離が見られると指摘されている⁷⁹。

しかし、最高裁令和 2 年 3 月 24 日第三小法廷判決のようにストレートに清算課税説から判決の結論が導かれているものもあるため⁸⁰⁸¹、譲渡所得課税の趣旨が問題とされる場面では、清算課税説にもとづく判断がなされると予想してよいと思われるとの見解もある⁸²。

次節では、譲渡所得の趣旨について清算課税説と譲渡益所得説にて議論がなされていることを前提とし、所法 38 条の規定振りから「使用又は期間の経過により減価する資産」と関係性のある「譲渡所得の基因となる資産」につき、これまで、どのように捉えられてきた

⁷² 田中・前掲注 (62) 70 頁参照。

⁷³ 田中・前掲注 (62) 70 頁参照。

⁷⁴ 佐藤・前掲注 (10) 147 頁参照。

⁷⁵ 最判平成 4 年 7 月 14 日民集 46 巻 5 号 492 頁。

⁷⁶ 最判平成 17 年 2 月 1 日訟月 52 巻 3 号 1034 頁。

⁷⁷ 最判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 巻 9 号 2692 頁。

⁷⁸ 佐藤・前掲注 (10) 147 頁参照。

⁷⁹ 佐藤・前掲注 (10) 147 頁参照。

⁸⁰ 最判令和 2 年 3 月 24 日・前掲注 (65)。

⁸¹ 佐藤・前掲注 (10) 147 頁参照。

⁸² 佐藤・前掲注 (10) 147-148 頁参照。

のかについて、その概要や裁判例等を引用しながら確認をする。

第4節 「譲渡所得の基因となる資産」の意義

1. 「譲渡所得の基因となる資産」の範囲

「譲渡所得の基因となる資産」とは、所法 38 条 2 項において「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〔下線は筆者〕」として、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するための前提条件として使用されている。この場合に、そもそも対象となる資産が「譲渡所得の基因となる資産」に該当するか否かで、「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性も変わってくることとなる。

なお、ここにいう「基因」とは、物事の起こる原因となることと一般的に示されている⁸³。

そのため、「譲渡所得の基因となる資産」とは、譲渡所得を発生させる基となる資産と解される。

ここで、「譲渡所得の基因となる資産」の範囲を明確にしていくためにも、譲渡所得における「資産」がどのような資産を指しているのかの解釈が必要となる。しかし、譲渡所得についてしばしば問題となるのは、所法 33 条 1 項の「資産の譲渡」における「譲渡」の解釈をめぐる争いである⁸⁴。

よって、「資産」の意義に関して問題になることは少ない⁸⁵。その理由としては所得税法上で、「資産」の定義について明らかにしていないことが挙げられる⁸⁶。

この点、所法 33 条 2 項では、棚卸資産等の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡及び山林の伐採、譲渡による所得を譲渡所得から除いているものの、それ以外は解釈に委ねられているものと解されている⁸⁷。

なお、所基 33-1 では、譲渡所得の基因となる資産について例示的にその範囲を示している。所基 33-1 には、譲渡所得の基因となる資産とは、所法 33 条 2 項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる、と規定されている。

また、「資産」の法令上の意義として、「一般的には財産。会計学上は、企業によって所有され、将来において収益をもたらす得る財産」と意味付けられている⁸⁸。さらに、ここにいう「財産」の法令上の意義として、「広く有形・無形の金銭的価値を有するものの総体をい

⁸³ 新村出編『広辞苑（第七版）』（岩波書店、2018 年）686 頁参照。

⁸⁴ 伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念」名城法学第 57 巻第 1・2 合併号（2007 年）142 頁参照。

⁸⁵ 伊川・前掲注（84）142 頁参照。

⁸⁶ 武田・前掲注（41）2503 頁参照。

⁸⁷ 伊川・前掲注（84）142 頁参照。

⁸⁸ 法令用語研究会編『法律用語辞典[第 5 版]』（有斐閣、2020 年）489 頁参照。

う。例えば、財産権、私有財産等。また、特定の主体を中心に、又は特定の目的の下に結合している財産権の総体の意味に用いられる。各個別の規定は、積極財産（資産）だけを指す場合と、消極財産（負債）をも含む場合とがある。」と意味付けられている⁸⁹。

このように、「譲渡所得の基因となる資産」は広い概念であるといわれることが多い⁹⁰。

この点、金子宏は、「譲渡所得の基因となる資産」について「譲渡性のある財産権をすべて含む観念で、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位、ビットコイン等の暗号資産などが多く含まれる」と解している⁹¹。

また、佐藤英明は「経済的な価値があり、他人に移転可能なあらゆるもの」と述べており、清水敬次は「資産とは、譲渡可能な有価物を意味し、したがって土地建物、無体財産権、有価証券等一切のものを含む」と説明している⁹²。

ただし、現金は経済的な価値があり他人に移転可能ではあるが、ここにいう「資産」にはあたらないこととされている⁹³。

その理由として、現金は誰が有していたとしても、その額面通りの価値があり「値上がり」や「値下がり」を考慮する必要が無いため、譲渡所得の基因となる資産には該当しないとされているためである⁹⁴。しかし、古銭や記念硬貨は、通常流通している現金とは異なり、値上がり・値下がりが観測できるため、譲渡所得の基因となる資産にあたると解されている⁹⁵。

これらのことから、譲渡所得の基因となる「資産」は、譲渡所得の規定において特有の意味を帯びた固有概念であると説明されている⁹⁶。

2. 譲渡所得の基因となる資産に該当しないもの

上述したように所基 33-1 では、金銭債権は譲渡所得の基因となる資産には含まれないこととされている。

この点、金銭債権が譲渡所得の基因となる資産に該当しない理由として、もし金銭債権を譲渡所得の対象とすると、貸倒れ状態に近い金銭債権を安く譲渡し、本来事業上もしくは家事上の損益が、譲渡所得の損失として控除されるのは法の趣旨には合わず、あるいは税務処理上アンバランスが生ずるためであるためと説明されている⁹⁷。

⁸⁹ 法令用語研究会・前掲注（88）438 頁参照。

⁹⁰ 白倉・前掲注（58）72 頁参照。

⁹¹ 金子・前掲注（57）263 頁。

⁹² 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013 年）93 頁。

⁹³ 佐藤・前掲注（10）89 頁参照。

⁹⁴ 佐藤・前掲注（10）89 頁参照。

⁹⁵ 佐藤・前掲注（10）89 頁参照。

⁹⁶ 白倉・前掲注（58）73 頁参照。

⁹⁷ 植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編『所得税の理論と課題〔二訂

一方で、この考え方に対して、所法 33 条 1 項にいう「資産」はキャピタル・ゲインを生ずる資産として捉えるため、金銭債権はここにいう「資産」には該当しないとする考え方がある⁹⁸。

この考え方は、所法 33 条が清算課税説にあることを明確に意識した上での「資産」の捉え方であり、資産をキャピタル・ゲインが生ずる資産とそれ以外の資産に分けた上で、所法 33 条 1 項にいう「資産」は前者を指すものとする考え方である⁹⁹。

こうした場合に、金銭債権の譲渡益はキャピタル・ゲインではなく利息であるとするため、金銭債権を後者（キャピタル・ゲインを生じない資産）に位置付けることができるため、所法 33 条 1 項にいう「資産」には該当しないとされている¹⁰⁰。

しかしながら、条文において「資産」とされているものを、キャピタル・ゲインを生ずべき資産と解釈することは文理上疑問が残る。そのため、金銭債権の譲渡からはキャピタル・ゲインが生じないと理解する立場に立つのであれば、金銭債権を「資産」から除外するという解釈よりは、譲渡所得に金銭債権の譲渡による所得が包摂されないという説明の方が明確であると解される¹⁰¹。

3. 「譲渡所得の基因となる資産」該当性について争われた裁判例

譲渡所得の基因となる資産該当性について争われた裁判例として、千葉地裁平成 18 年 9 月 19 日判決がある¹⁰²。

この判決は、きわめて多額の債務超過状態に陥ったため預金保険法 74 条 1 項の規定する管理を命ずる処分を受けた株式会社の株式は¹⁰³、ここにいう資産に含まれないと解すべきであろうと判示された事例である。

版〕《税務経理協会、2001 年》197 頁参照。

⁹⁸ 酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的検討－』（財経詳報社、2011 年）179 頁参照。

⁹⁹ 酒井・前掲注（98）179 頁参照。

¹⁰⁰ 今村隆＝小尾仁＝脇博人＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』（財務経理協会、1998 年）240 頁参照。

¹⁰¹ 酒井・前掲注（98）179 頁参照。

¹⁰² 千葉地判平成 18 年 9 月 19 日訟月 54 卷 3 号 771 頁。

¹⁰³ 預金保険法 74 条 1 項では、内閣総理大臣は、金融機関がその財産をもつて債務を完済することができないと認める場合又は金融機関がその業務若しくは財産の状況に照らし預金等の払戻しを停止するおそれがあると認める場合若しくは金融機関が預金等の払戻しを停止した場合であって、次に掲げる要件のいずれかに該当すると認めるときは、当該金融機関に対し、金融整理管財人による業務及び財産の管理を命ずる処分をすることができるものと定められている。

なお、この判決は、「譲渡所得の基因となる資産」該当性を客観的な経済価値という判断要素をもって判断している。そのため、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断要素として、客観的な経済価値が与える資産該当性という観点では、重要な裁判例であると考えられるため詳しく整理する。

(1) 事案の概要

本件は、破産宣告を受けたA株式会社の株式を譲渡したX（原告）が、これにより株式等に係る譲渡所得の金額の計算上損失が生じたとして所得税を申告したところ、処分行政庁から上記損失を否認され増額更正処分を受けたことから、その一部の取消しを求めた事案である。

千葉地裁は譲渡所得の趣旨を清算課税説に求めながら、「譲渡所得の基因となる資産は、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、上記増加益（キャピタル・ゲイン）又はキャピタル・ロスを生ずるような性質の資産をいうものと解される」〔下線は筆者〕。

そして、株式とは……原則として自由に譲渡され、株主においては自益権……や……共益権を有することから、株式は、上記権利を基礎として一般に経済的価値が認められて取引の対象とされ、キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質のものとして、譲渡所得の基因となる資産に当たるものと解される。……しかし……破産宣告を受けた株式会社の株主が……共益権を現実に行使し得る余地は、一般的になくなるというべきである。そうすると……自益権や共益権を基礎とする株式としての経済的価値を喪失し、もはや、キャピタル・ゲイン又はキャピタル・ロスを生ずるような性質を有する譲渡所得の基因となる資産ではなくなるものといわざるを得ない〔下線は筆者〕と判示している。

(2) 判決に対する見解

本判決に対して、柴由花は、譲渡所得の基因となる株式の資産性の判断に当たり、経済的価値を重視し、譲渡性は配慮していないと疑問を呈している¹⁰⁴。

もっとも、株式は株式市場もしくは相対取引で譲渡が可能であるから、譲渡性自体はあまり問題とならないと考えられる。したがって、千葉地裁の、譲渡所得の基因となる資産は、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、上記増加益又はキャピタル・ロスを生ずるような性質の資産をいうもの、という解釈は、譲渡所得の基因となる資産ではなく、株式等の譲渡所得の基因となる上場株式に限って妥当するものと思われると指摘している¹⁰⁵。

また、この判決のようにほとんど株式としての価値のない資産を譲渡した目的が租税負

¹⁰⁴ 柴由花「破産宣告を受けた会社の株式の譲渡所得の資産性」ジュリスト 1350 号（2008 年）112 頁参照。

¹⁰⁵ 柴・前掲注（104）112 頁参照。

担の軽減であることが容易に想像できるケースはありうるが、なぜ「経済的価値のない資産」を譲渡して損失が発生した場合に、その「資産性」が否定されるのかは疑問であるとの見解もある¹⁰⁶。

(3) 類似裁判例（東京高裁平成 27 年 10 月 14 日判決）

千葉地裁平成 18 年 9 月 19 日判決に類する裁判例として東京高裁平成 27 年 10 月 14 日判決がある¹⁰⁷。

本判決においても、経済的価値を喪失した株式における「譲渡所得の基因となる資産」の該当性について、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説としながら、「譲渡所得の基因となる『資産』には、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、増加益が生じるような全ての資産が含まれるが、その一方で、上記の増加益を生じ得ないもの、すなわち、社会生活上もはや取引される可能性が全くないような無価値なものについては……譲渡所得の基因となる『資産』には当たらないものと解するのが相当である〔下線は筆者〕。」と判示している。

この判決について、浅妻章如は、収支が赤字であり値上がりの期待できない土地を例に出し「資産」該当性について疑義を示しており、本判決の射程が、土地等にも及ぶか、課税上の特別扱いとの見合いから株式に限定されるかは定かではないとの見解を示している¹⁰⁸。

4. 「譲渡所得の基因となる資産」について争われた他の判例及び裁判例

「譲渡所得の基因となる資産」該当性について争われた他の判例及び裁判例を以下のとおり整理する。

最高裁昭和 50 年 4 月 8 日第三小法廷判決では¹⁰⁹、仮換地未定指定地の占有使用权を資産とし、大阪高裁昭和 57 年 8 月 26 日判決は¹¹⁰、農地法所定の知事の許可を受けていない農地耕作権を資産に含めて解釈している。また、借地権¹¹¹、温泉利用権¹¹²、営業用動産¹¹³、

¹⁰⁶ 伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号（2009 年）7 頁参照。

¹⁰⁷ 東京高判平成 27 年 10 月 14 日税資 265 号順号 12739。

¹⁰⁸ 浅妻章如「資産の意義」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）85 頁参照〔租税判例百選第 7 版〕。

¹⁰⁹ 最判昭和 50 年 4 月 8 日税資 81 号 95 頁。

¹¹⁰ 大阪高判昭和 57 年 8 月 26 日訟月 29 卷 2 号 339 頁。

¹¹¹ 東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁。

¹¹² 東京地判昭和 52 年 2 月 7 日訟月 23 卷 2 号 422 頁。

¹¹³ 東京地判昭和 31 年 6 月 23 日行集 7 卷 6 号 1528 頁。

酒造権¹¹⁴、農地耕作権¹¹⁵、が譲渡所得の基因となる資産に該当すると判示しており、平均株価指数オプションについても、国税不服審判所平成5年3月15日裁決では資産に含まれると判断していた¹¹⁶。

第5節 生活用動産を譲渡した場合の課税実務上の取扱い

これまでと別の議論として、「生活用動産」の譲渡という論点が挙げられる。

この点、個人が所有する車両を譲渡した場合には、棚卸資産に該当する場合を除き、業務用であるか、非業務用であるかを問わず、譲渡所得として課税されることとなるが、当該車両が生活用動産である場合の譲渡による所得は課税されない扱いがなされている。

しかし、東京地裁令和5年判決では、本件車両A及びBが個人所有のものではあるものの「生活用動産」該当性については争われていない。

よって、どのような判断基準をもって、生活用動産には含まれないこととなっているかについての整理を行う。なお、現行の所得税法では、「生活用動産」を巡る取扱いについては、それが「生活に通常必要な動産」であるか否かにより、日常生活において生じ得る災害、盗難及び横領によって受ける損失、譲渡損益並びに賃貸損益に対する課税上の取扱いを異にするケースが生じ得るため、しばしば問題となっている¹¹⁷。

このように「生活用動産」が「生活に通常必要」であるか否か、という判断基準によって、課税関係も変わってくるようになってきているため、本節では、その「生活用動産」ないし「生活に通常必要な動産」及び「生活に通常必要でない資産」の整理を行うこととする。

1. 「生活に通常必要」な動産の譲渡

(1) 制度の概要

所得税法においては、経済活動すなわち業務のために供する資産と消費活動のために生活の用に供する資産を課税上峻別して取り扱っている。具体的には、資産の譲渡による所得は、原則としてすべてを課税対象としているものの¹¹⁸、例外的に資産の譲渡であっても譲渡益に対して課税しないものとして「生活に通常必要な動産」の譲渡が挙げられている。

このことについて、非課税所得について規定している所法9条1項9号では、「自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する家具、じゅう器、衣服その他の資産で政令で定めるものの譲渡による所得」と定めている。

¹¹⁴ 最判昭和43年10月8日民集22巻10号2093頁。

¹¹⁵ 大阪高判昭和45年3月23日税資59号482頁。

¹¹⁶ 国税不服審判所裁決平成5年3月15日裁決事例集45号171頁。

¹¹⁷ 村井泰人「生活用資産をめぐる所得税法上の諸問題」税大ジャーナル10号（2009年）197頁参照。

¹¹⁸ 酒井・前掲注（98）61頁参照。

また、所法 9 条 1 項 9 号の委任を受けた所令 25 条では、譲渡所得について非課税とされる「生活に通常必要な動産」の範囲を、生活に通常必要な動産のうち、次に掲げるもの（1 個又は 1 組の価額が 30 万円を超えるものに限る。）以外のものとする。① 貴石，半貴石，貴金属，真珠及びこれらの製品，べつこう製品，さんご製品，こはく製品，ぞうげ製品並びに七宝製品，② 書画，こつとう及び美術工芸品と定めている。

（２） 生活に通常必要な動産の意義

ア 制度の沿革及び立法趣旨

「生活に通常必要な動産」の範囲について定めている所法 9 条 1 項 9 号は，シャープ勧告に基づく昭和 25 年の所得税法の改正に際して創設されたものであり，その後の幾度かの改正を経て現行法の規定振りとなっている¹¹⁹¹²⁰。

ここにいう「生活に通常必要な動産」の譲渡において譲渡所得が，非課税とされる理由としては，次のものが挙げられる¹²¹。

- ① 零細な所得を追求しないという執行上の配慮
- ② 「家庭用動産は，本来投資又は投機を目的として所有しているものではなく，通常の場合には，その購入価格または取得価格以上で売却できるのは，価格の一般的な変動以外には殆ど考えられない」といった事情
- ③ 減価する資産については，取得価格として売却代金から控除する「未償却残額」は，税法上画一的に定められた耐用年数により計算されるため，その「譲渡益」はたまたま計算上生み出された利益に過ぎないという面があること。
- ④ 生活上の節約について所得として課税する結果ともなりかねないこと。
- ⑤ 生活用動産の売却を迫られるのは生活に困窮した場合が多いこと¹²²。

イ 「生活」の意義

しかし，ここにいう「生活」の意義は，税法上定義規定されていない。

この「生活」の意義について，国税不服審判所平成 14 年 2 月 26 日裁決では¹²³，所法 72 条 1 項の規定を適用できる「生活に通常必要な動産」とは，家具，じゅう器，衣服及びこれらに類似する生活用資産であって，通常の社会生活を営むのに必要とされる資産をいう，と

¹¹⁹ 武田・前掲注（41）385 頁参照。

¹²⁰ 昭和 25 年 3 月 31 日法律第 71 号。

¹²¹ 武田・前掲注（41）385 頁参照。

¹²² 唯井光明「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が所得税法 9 条 1 項 9 号にいう生活用動産に該当するとされた事例」税務事例 19 巻 3 号（1987 年）4 頁参照。

¹²³ 国税不服審判所裁決平成 14 年 2 月 26 日裁決事例集 63 集 160 頁。

判断している。

この点、ここでは「生活」がいつの間にか「通常の世界生活」とされており、この根拠は判然としないとの見解もある¹²⁴。

また、不服審判所でこのような解釈がなされている理由として、「当該動産が生活に通常必要な動産に当たるか否かは、当該動産の用途、使用状況等を考慮し、そのような状況が通常の世界生活を営むのに必要であるか否かを一般社会通念に基づいて判断する必要がある」との見解も見られているが、所得税法の根底にある個々人の担税力を課税の基礎とする考え方と整合する理解であるかは定かではないとの見解がある¹²⁵。

一方で、最高裁平成2年3月23日第二小法廷判決では¹²⁶、自家用車の譲渡損失の損益通算が認められるか否かが争点となっており、所得税法上における「生活」とはむしろ仕事を指すとするような考え方を展開していた¹²⁷。

ウ 所令25条において「生活に通常必要な動産」から除かれる動産について

上述したように、所令25条では「生活に通常必要な動産」に該当しないものについて具体的に規定している。その具体例として、1個又は1組の価額が30万円を超えるもので、① 貴石、半貴石、貴金属、真珠及びこれらの製品、べつこう製品、さんご製品、こはく製品、ぞうげ製品並びに七宝製品、② 書画、こつとう及び美術工芸品とされているが、これらは、昭和25年における所得税法の改正において創設された非課税所得の規定にて示されたものである¹²⁸。

この非課税所得の規定の創設当時は、非課税の範囲を「生活に用いられる動産」として、3万円を超える貴金属等を除いていた。

また、昭和25年施行時の所基42では、『生活に用いられる動産』とは、投資または投機の目的で所有している動産以外の動産とする。但し1箇又は1組の価額が少額（おおむね3万円程度以下）のものについては、投資又は投機以外の目的で所有しているものとするもさしつかえないものとする」と示していた¹²⁹。

ここで、一定額を超える貴金属等を「生活に用いられる動産」から除く理由は、貴金属等が、投資又は投機の目的であるかどうかの判断が困難であり¹³⁰、投資又は投機の目的があ

¹²⁴ 酒井・前掲注（98）63頁参照。

¹²⁵ 酒井・前掲注（98）63頁参照。

¹²⁶ 最判平成2年3月23日判時1354号59頁。

¹²⁷ 酒井・前掲注（98）64頁参照。

¹²⁸ 武田・前掲注（41）385頁参照。

¹²⁹ 金井恵美子「所得税法における損失の取扱いに関する一考察——『生活に通常必要な動産』と『生活に通常必要でない資産』の範囲」税法学566号（2011年）185頁。

¹³⁰ 金井・前掲注（129）185頁参照。

ったとしても、一般に消費と認められる自己の装飾品の購入と同程度のものは、投資又は投機とは考えず、その基準として3万円という金額を用いたにすぎないと説明されている¹³¹。

つまり、投資又は投機の目的の有無による判断は、値上がり益が生じる可能性がほとんどない動産を課税除外とするものであり、この規定の立法趣旨に照らした場合には自然な解釈である¹³²。

2. 「生活に通常必要でない資産」の譲渡に係る制度の概要

「生活に通常必要でない資産」の課税上実務上の取扱いは、所法 62 条の委任を受けた所令 178 条及び所法 69 条 2 項にて規定されている。

所法 62 条では、居住者が、災害又は盗難若しくは横領により、生活に通常必要でない資産として政令で定めるものについて受けた損失の金額は、政令で定めるところにより、その者のその損失を受けた日の属する年分又はその翌年分の譲渡所得の金額の計算上控除すべき金額とみなす、と規定されている。

また、所令 62 条の委任を受けた所令 178 条 1 項各号には、その「生活に通常必要でない資産として政令で定めるもの」の具体例として、次のように規定している。

- ① 競走馬（その規模、収益の状況その他の事情に照らし事業と認められるものの用に供されるものを除く。）その他射こう的行為の手段となる動産（同項 1 号）
- ② 通常自己及び自己と生計を一にする親族が居住の用に供しない家屋で主として趣味、娯楽又は保養の用に供する目的で所有するものその他主として趣味、娯楽、保養又は鑑賞の目的で所有する資産（前号又は次号に掲げる動産を除く。）（同項 2 号）
- ③ 生活の用に供する動産で所法 25 条の規定に該当しないもの、（同項 3 号）

また、「生活に通常必要でない資産」を譲渡した際に損失が生じた場合の損益通算について規定した所法 69 条 2 項では、同項に規定する損失の金額のうちに所法 62 条 1 項に規定する資産に係る所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額のうち政令で定めるものは政令で定めるところにより他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除するものとし、当該政令で定めるものの以外のもの及び当該控除をしてもなお控除しきれないものは生じなかったものとみなす、とされている。

（1）生活に通常必要な動産に関する判例

生活に通常必要な動産に関する判例として、最高裁平成 2 年 3 月 23 日第二小法廷判決が

¹³¹ 金井・前掲注（129）185 頁参照。なお、この基準は、昭和 27 年改正において 3 万円が 5 万円に引き上げられ、昭和 59 年の改正により 5 万円が 30 万円に引き上げられ、現在の規定振りとなっている。

¹³² 金井・前掲注（129）186 頁参照。

ある¹³³。

この判例は、自家用車の譲渡損失の損益通算が認められるか否かが争点となっているが、自家用車の生活用動産該当性についても見解を示している。以下のとおり、第一審と控訴審（上告審は控訴審を支持。）とでは見解が異なっているが、自家用車の「生活に通常必要な動産」の判断基準に係る先例として整理する。

ア 判決の概要

本件は、給与所得者であるX（原告・控訴人・上告人）が、通勤や私用のドライブに用いていた自家用車（以下「本件自動車」という。）の運転中に事故を引き起こしたため、本件自動車をスクラップ業者に3,000円で売却し、当該売却価額から300,000円を差し引いた297,000円を譲渡所得損失として給与所得との損益通算を行ったところ、税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）が否認した事案である。

第一審判決では¹³⁴、本件自動車の「生活に通常必要な動産」への該当性について、「本件自動車の使用状況も勤務先への通勤や勤務先での業務用に本件自動車を利用していたこと、本件自動車を通勤・業務のために使用した割合が私用のために使用したものを上回っていること、車種も大衆車であることのほか、自家用車の普及状況等を考慮して、本件自動車はXの日常生活に必要なものとして密接に関連しているため、『生活の通常必要な動産』に該当する。」と判示している。

一方、控訴審である原判決¹³⁵、及び本判決（上告審）では¹³⁶、「自動車をレジャーの用に供することが生活に通常必要なものとは言えず、自動車を業務の用に供することは雇用契約の性質上使用者の負担においてなされるべきことであり、さらに、被用者であるXにおいて業務の用に供する義務があったとは雇用契約上も確認できない。

また、本件自動車を通勤の用に供したことについても、その区間の通勤定期券購入代金が生用者によって全額支給されている以上、Xにおいて本来そうする必要はなかったものである。そのため、いずれの場合も生活に通常必要なものとしての自動車の使用ではないと言わざるを得ないなどの理由から、本件自動車はその使用の態様よりみて生活に通常必要でない資産に該当するものと解するのが相当である。」と判示している。

¹³³ 最判平成2年3月23日・前掲注（126）。

¹³⁴ 神戸地判昭和61年9月24日判時1213号34頁。

¹³⁵ 大阪高判昭和63年9月27日判タ685号168頁。

¹³⁶ 最判平成2年3月23日・前掲注（126）。

イ 判決に対する見解

玉國文敏は、本件自動車に対する上告審における判決文では¹³⁷、自動車について言えば、過去の「ぜいたく品」的イメージはかなり払拭されており¹³⁸、「生活における通常必要性」の判断に当たって本判決のいずれも、社会生活における一般的な使用実態ではなく、個人の生活関係における自動車の使用状況に重きを置いて判断している点に注目されとの見解を示している¹³⁹。

なお、生活に通常必要であるかどうかの区別の基準として、課税実務上では、上記の裁判例よりも判断基準がやや緩やかであるとの見解がある¹⁴⁰。

この点、一般的には、通勤や家事に用いる自動車は生活に通常必要と判断する傾向にあるが、明らかに趣味で所有しているスポーツカーやキャンピングカーなどのレジャー専用の自家用車などは生活に通常必要ではないとされている¹⁴¹。

第6節 小括

以上の整理から、所法 33 条における譲渡所得の趣旨として議論されている説として「清算課税説」が有力とされているものの、近年は「譲渡益所得説」への一定程度の傾斜が見られる判例も確認されている。しかし、譲渡所得の趣旨を論じるに当たっては、「清算課税説」が、未だ有力であると解される。

次に、所法 33 条における「譲渡所得の基因となる資産」の範囲は、所得税法にて画一的な解釈が行われてはいないものの、裁判の判示内容や裁判例に対する見解などからは、経済的な価値があるもので、譲渡可能なもの（不動産、動産、権利や地位、暗号資産など）が含まれるものであり、現金や金銭債権は含まれないものと解される。

この点、経済的な価値がないために「譲渡所得の基因となる資産」に当たらないと判断された事例があるように、清算課税説が所有期間中の値上がり益を清算して課税することを目的としていることから、値上がり益を生じ得ないような経済的な価値がない資産は、「譲渡所得の基因となる資産」には該当しないこととなる。

しかし、値上がり益を生じさせるような資産のみが「譲渡所得の基因となる資産」に該当するものであるかという議論もある。条文上、「資産」としか示されていないものを、キャピタル・ゲインを生じさせる資産と解釈することは文理解釈においても適当ではないとする見解も多く見られている。

¹³⁷ 最判平成 2 年 3 月 23 日・前掲注 (126)。

¹³⁸ 玉國文敏「サラリーマン・マイカー税金訴訟」別冊ジュリスト 207 号 (2011 年) 86 頁参照〔租税判例百選 第 5 版〕。

¹³⁹ 玉國・前掲注 (138) 86 頁参照。

¹⁴⁰ 佐藤・前掲注 (10) 361 頁参照。

¹⁴¹ 佐藤・前掲注 (10) 361 頁参照。

そのため、譲渡性と経済性のどちらかが失われているような、アンバランスな資産は「譲渡所得の基因となる資産」への該当性は薄いと解される。

また、「生活に通常必要な動産」においては、零細な所得に対してまで追求しないなどの趣旨から、「生活に通常必要な動産」の譲渡所得については「非課税」とされている。

なお、「生活に通常必要」であるか否かの判断基準として、裁判例の見解として、自動車を例に挙げた場合に、一般的に通勤や家事に用いる自動車は生活に通常必要と判断する傾向にあるが、明らかに趣味で所有しているスポーツカーなどは、「生活に通常必要な動産」への該当性は薄いと解されている。

これらのことから、「生活に通常必要な動産」と「譲渡所得の基因となる資産」の関係性として、「生活に通常必要な動産」は譲渡性と一定の経済性を有するため、「譲渡所得の基因となる資産」にも当てはまると解される。しかし、原則的な譲渡所得課税の取扱いとは異なり、例外的に非課税として取り扱われるものと解される。

以上より、「譲渡所得の基因となる資産」は、「譲渡性」と「経済性」をもった動産・不動産であり、その他に権利や地位、暗号資産等を含むものである。また、「譲渡所得の基因となる資産」には、例外的に譲渡によって生じた所得が非課税となる資産も含まれることとなるため、「譲渡所得の基因となる資産」は税法上の固定資産よりも広い観念をもつものであると解される。

第3章 所得税法 38条の概要

本章では、所法 38 条 1 項における取得費控除及び同条 2 項における取得費調整の概要・沿革の整理を行う。その整理を踏まえ、取得費控除ないし取得費調整の趣旨を確認する。また、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」にて用いられている各文言（使用・期間・減価する）の意義についても確認を行う。

第1節 制度の概要

1. 所法 38 条の概要

所法 38 条は、所法 33 条における譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費について定めている。

所法 38 条 1 項では、取得費の控除として、「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。」とする旨を定めている¹⁴²。

一方、所法 38 条 2 項では取得費の調整として、「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〔下線は筆者〕。」とする旨が定められている。

そして、所法 38 条 2 項 1 号では、「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 所法 49 条 1 項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〔下線は筆者〕」を取得費から調整する旨が定められている（以下、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を「業務用資産」という。）。

また、所法 38 条 2 項 2 号では、「前号に掲げる期間以外の期間 所法 49 条 1 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とする〔下線は筆者〕」として、業務の用に供していない期間については、この規定に準じて取得費の調整を行うこととする旨が定められている。

なお、所法 38 条 2 項における各種所得を生ずべき業務の用に供されていない資産（以

¹⁴² 別段の定めとして、① 贈与、相続、低額譲渡、交換、買換え等の取得費の引継ぎ（所法 60 条、租税特別措置法 36 条の 4、36 条の 6）② 昭和 27 年 12 月 31 日以前に取得した資産の取得費の特例（所法 61 条）、③ 土地等建物等についての概算取得費控除（租税特別措置法 31 条の 4）、④ 相続財産を 2 年以内に譲渡した場合の取得費加算（租税特別措置法 39 条）が挙げられる。

下「非業務用資産」という。)の減価の額は、所令 85 条において、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、耐用年数に 1.5 を乗じて計算した年数により旧定額法に準じて計算した金額に、業務の用に供されていた期間以外の期間に係る年数を乗じて計算した金額とする旨が規定されている。

さらに、所基 38-9 の 2 では、非事業用資産の取得費の計算上控除する減価償却費相当額については、取得に要した金額等の合計額に相当する金額の 100 分の 95 に相当する金額が限度となる旨が示されている。

2. 「取得費」の意義

ここにいう「取得費」とは、所法 38 条 1 項において、① その資産の取得に要した金額、② 設備費、③ 改良費の額の合計額と定義づけられており、裏を返すと、譲渡所得の計算上控除することができる「取得費」に該当するためには、これら①～③に該当する必要がある。

しかし「取得費」の意義を含め、上記①～③についても税法上明確に定義規定はなされていないため、その解釈が重要となってくる。

これまで、譲渡所得の計算において控除される「取得費」の範囲は、譲渡所得の本質が清算課税説であることに基づいて、客観的に判断して資産の値上がり益に直接的に関連している支出のみを取得費として控除することとされており、限定的に解釈されている¹⁴³。

その理由として、「取得費」に係る解釈について判示している長崎地裁昭和 52 年 2 月 25 日判決では¹⁴⁴、資産の取得に要した費用は「資産が他からの購入資産である場合には、買入れ原価のほか、手数料登録税等の、資産の取得に要したすべての費用を含み」としており、また、設備費とは「資産取得後において資産の量的改善に要した費用をいい」、改良費とは「資産取得後において資産の質的改善に要した費用をいうものと解するのが相当である」と示している点にある。

なお、ここにいう「設備費及び改良費」の解釈として、資産取得後に支出した費用であるにも関わらず「取得費」の範囲に含まれていることについて、疑問を呈する見解がある。すなわち、安井亜希は、資産保有中に生じた資産価値の増加をも考慮した上で、資産取得時から譲渡時までの純粋な価値増加益の算定を行っているものの¹⁴⁵、手数料や登録免許税は、資産価値自体の増加に寄与するものではないため、所法 38 条が清算課税説から導かれるものであるかについては定かではないとの見解を示している¹⁴⁶。

¹⁴³ 安井亜希「譲渡所得の計算上控除する取得費概念の再検討」立命館法政論集第 5 号 (2007 年)117 頁参照。

¹⁴⁴ 長崎地判昭和 52 年 2 月 25 日税資 91 号 246 頁。

¹⁴⁵ 安井・前掲注 (143) 122 頁参照。

¹⁴⁶ 安井・前掲注 (143) 122 頁参照。

一方で、資産を取得するために要した借入金の利子について一部が取得費として控除することが認められた事案として最高裁平成 4 年 7 月 14 日第三小法廷判決や¹⁴⁷、ゴルフ会員権を贈与された受贈者がその後に支払った名義書換手数料につき、譲渡所得の計算上控除される取得算入が認められた最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決などがあるように¹⁴⁸、近年の取得費概念は、客観的に判断して資産の値上がり益に直接的に関連している支出のみを取得費と判断していないため、必ずしも限定的な解釈がなされているわけではないとの見解も示されている¹⁴⁹。

第 2 節 沿革と立法趣旨

次に、所法 38 条 2 項における取得費調整の沿革・立法趣旨を整理する。

1. 所法 38 条 2 項の沿革

譲渡所得の計算において取得費の調整がなされることとなったのは、昭和 25 年におけるシャウプ使節団による「日本税制報告書」（以下「シャウプ勧告」という。）を基にした改正であった¹⁵⁰。

（1） シャウプ勧告以前

それまでの譲渡所得では、昭和 21 年の改正により¹⁵¹、臨時利得税が廃止されるとともに、不動産や不動産上の権利、船舶（製造中のものを含む。）または工業もしくは砂鉱業に関する権利もしくは設備の譲渡による所得に限られ、有価証券、動産等の譲渡には課税されていなかった¹⁵²。

当時の譲渡所得の計算は、これらの譲渡による前年中の総収入金額から取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除して計算することとされていた¹⁵³。

また、翌昭和 22 年の改正では¹⁵⁴、一時所得に対する課税が創設された。従来、譲渡所得の範囲は、不動産、船舶、鉱業権、株式等に限定されていたため、動産の譲渡による所得は

¹⁴⁷ 最判平成 4 年 7 月 14 日・前掲注（75）。

¹⁴⁸ 最判平成 17 年 2 月 1 日・前掲注（76）。

¹⁴⁹ 安井・前掲注（143）117 頁参照。

¹⁵⁰ 岡村忠生「譲渡所得における取得について（一）」法学論叢 135 巻 1 号（1994 年）12 頁参照。

¹⁵¹ 昭和 21 年 8 月 30 日法律第 14 号。

¹⁵² 雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿：調査資料』（大蔵省主税局調査課，1955 年）134 頁参照。

¹⁵³ 雪岡・前掲注（152）134-135 頁参照。

¹⁵⁴ 昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号。

一時所得として課税するほかなかったとされていた¹⁵⁵。

しかし、資産の処分益については、それが不動産であろうと動産であろうとすべて同一の課税方法によるのが適当であり、また不動産等で財産税調査時期以前に取得したものについては財産評価額にその5%を加算した金額を取得価額とするという規定は、動産においても適用するのを適当と認めたので、動産の処分益を一時所得の範疇から、譲渡所得の範疇へと組み替えられた¹⁵⁶。

その結果、譲渡所得の定義を、「資産の譲渡に因る所得（山林所得及び営利を目的とする継続的行為に因り生じた所得を除く。）」とし、その計算方法をその年中の総収入金額から当該資産の取得価額、設備費、改良費及び譲渡に関する経費を控除した金額の10分の5に相当する金額によることとされた¹⁵⁷。

なお、当時の所法10条では、所法9条1項7号における資産の取得価額は、財産税法第1条に規定する調査時期における価額にその100分の5に相当する金額を加算した金額によることとし、設備費又は改良費は、その調査時期後になされた設備又は改良のために要した費用に限るとされていた¹⁵⁸。

（２） シャープ勧告以後

昭和24年に発表されたシャープ勧告は、直接税中心主義の立場に立って、総合累進所得税を税制の中心におき、所得税の内容については、譲渡所得の全額課税及び譲渡損失の全額控除を特に強調していた¹⁵⁹。

ここで、シャープ勧告の序文には、「われわれは、所得税において法人税との二重課税を避け、同時に常習の脱税を防止するような租税制度を立案した。このような制度のうちで重要とされているのは、譲渡所得を全額課税し、譲渡損失を全額控除することである……もし現在実施されているように譲渡所得と譲渡損失が全額ではなく、何%しか算入されないものとするれば、われわれの勧告による法人税および所得税は大幅な改正を要するであろう」と示されている¹⁶⁰。

そのため、富裕な納税者の合法的な抜け道を塞ぐ手立てとして、譲渡所得（無償の資産の

¹⁵⁵ 雪岡・前掲注（152）207頁参照。

¹⁵⁶ 雪岡・前掲注（152）207頁参照。

¹⁵⁷ 雪岡・前掲注（152）207頁参照。

¹⁵⁸ 雪岡・前掲注（152）207頁参照。

¹⁵⁹ 浅野祐二「譲渡所得に対する二重利得課税方式の採用」租税資料館賞受賞論文集 第21回上巻（2012年）10頁参照。

¹⁶⁰ シャープ使節団編『シャープ使節団日本税制報告書 第三巻』（大蔵主税局，1949年）B10頁参照。

移転を含む)の全額課税と譲渡損失の全額控除を勧告したとされている¹⁶¹。

このような、シャープ勧告に基づいて行われた昭和 25 年における改正では¹⁶²、譲渡所得の計算の際に控除する取得費、設備費、改良費について規定された所法 10 条から、所法 10 条の 7 (減価する資産の取得価額)として、「所法 9 条第 1 項 8 号 (譲渡所得) に規定する資産のうち、家屋その他の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、命令に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って、その取得価額とする〔下線は筆者〕。」と規定されることとなり、ここで初めて取得費の調整について法定化された¹⁶³。

また、同時期に所得税法施行規則 (以下「所規」という。) 12 条の 10 にて、「家屋その他の使用又は保存に因る減もう等に因り減価する資産 (当該資産の全部又は主たる部分を事業の用に供する資産を除く。) の譲渡所得の計算については、当該資産の取得価額から当該資産と同種の固定資産の耐用年数に 1.5 を乗じて計算した年数 (1 年未満端数は、これを切り捨てる。) により所規 12 条の 6 第 1 項第 1 号の規定に準じて計算した減価の価額の累積額を控除した金額をもって、当該資産の取得価額とする」と規定された¹⁶⁴¹⁶⁵。

その後、昭和 26 年における所得税法の改正により¹⁶⁶、所法 10 条の 7 は所法 10 条の 6 に改正され、昭和 28 年における所得税法の改正により¹⁶⁷、所法 10 条の 6 は所法 10 条の 5 に改正され、昭和 29 年における所得税法の改正により¹⁶⁸、所法 10 条の 5 の見出しが「家屋等の譲渡所得の計算」とされた。

その後、昭和 37 年に、① 税制の体系的な整備改善を実質的に推進していること、② 形式的にも税制体系の整備改善をはかっていること、③ 国と地方の税体系間の税源配分の整

¹⁶¹ 神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル 9 号 (2008 年) 96 頁参照。

¹⁶² 昭和 25 年 3 月 31 日法律第 71 号。

¹⁶³ 大蔵省主税局『税制改正参考資料集 第 7 回国会 第 1 集』(大蔵省主税局, 1950 年) 246 頁。

¹⁶⁴ 所規 12 条の 6 第 1 項には、「所法第 10 条の 5 第 1 項に規定する個人の有する所規 10 条 2 項 (所得の基因たる固定資産) 1 号ないし 6 号 (建物、構築物、機械及び装置、船舶、車りょう及び運搬具、工具・器具及び備品) に掲げる固定資産の償却額の計算の方法は、次に掲げる方法の内いずれか一によるものとし」と規定されており、次に掲げる方法として、「定額法」及び「定率法」について規定されていた。

¹⁶⁵ 昭和 25 年 1 月 14 日政令第 2 号。

¹⁶⁶ 昭和 26 年 3 月 30 日法律第 63 号。

¹⁶⁷ 昭和 28 年 8 月 7 日法律第 173 号。

¹⁶⁸ 昭和 29 年 4 月 1 日法律第 52 号。

備合理化をはかっていること¹⁶⁹、などを目的として改正が行われた¹⁷⁰。

そして、所法 10 条の 5 は、所法 10 条の 4（非事業用資産の譲渡の場合の取得価額等の計算）として、同条 1 項に、「所法 9 条 1 項 8 号（譲渡所得）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で事業の用に供しない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、設備費及び改良費から当該資産の減価の価額を控除した金額をもって、その取得価額、設備費及び改良費とする〔下線は筆者〕。」とする改正がなされた。

また、所法 10 条の 4 第 2 項では、「前項の資産を事業の用に供した場合には、その事業の用に供した後における当該資産の減価償却額は、命令の定めるところによりその事業の用に供した日に当該資産の譲渡があったものとみなして同項の規定を適用した場合にその取得価額、設備費及び改良費とされる金額に相当する金額を同日における当該資産の減価償却後の価額として計算するものとする。」という改正がなされた。

その後、昭和 40 年の改正において¹⁷¹、「租税法律主義の建前を根本としつつ、同時に、一般納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮して、法律と政令、省令等との間に規定の適切な配分をおこなうものとする」などの目的から改正がなされたものが¹⁷²、現行法の所法 38 条である¹⁷³。

2. 制度趣旨

次に所法 38 条 1 項における取得費控除及び所法 38 条 2 項における取得費調整の趣旨を整理する。

（1）取得費控除の趣旨

ア 純所得課税の原則

所法 38 条 1 項における取得費控除の趣旨については、大別して 2 つの考え方がある。

1 つは、純所得課税の趣旨を徹底する見地から、実現した譲渡収入に対応するすべての費用要素を控除すべしとするものであり¹⁷⁴、この考え方を「純所得課税の原則」という。純所得課税の原則は、資産の取得費は当然のこととして、資産を保有するうえで要した費用も、資産の譲渡に要した費用も、ともに所得の減殺要素として控除すべきものとされると解さ

¹⁶⁹ 吉国二郎「昭和 37 年度税制改正の概要について」大蔵財務協会編『改正税法総解』（大蔵財務協会、1962 年）1 頁参照。

¹⁷⁰ 昭和 37 年 3 月 31 日法律第 44 号。

¹⁷¹ 昭和 40 年 3 月 31 日法律第 33 号。

¹⁷² 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1964 年）1 頁。

¹⁷³ 武田・前掲注（41）3362 頁参照。

¹⁷⁴ 田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究 36 号（1997 年）25 頁参照。

れている¹⁷⁵。

純所得課税の原則について、金子宏は、「法律が譲渡所得の金額の計算について、取得費の控除を定めているのは、資産の譲渡による収入金額のうち、投下資本の回収に当たる部分に対しては課税を行わない……あるいは行うべきではない……という考え方、すなわち、収入金額のうち原資を超える部分のみが所得であるという所得概念に伝統的な考え方の反映である〔下線は筆者〕。」として、「譲渡所得における取得費の控除は、事業所得や不動産所得における必要経費の控除とその機能および趣旨を同じくしている」との見解を示している¹⁷⁶。

また、そうした場合には、譲渡所得における取得費控除も、純所得を算定するための一種の経費控除と位置付けられるとの見解もある¹⁷⁷。

この点、裁判例上の見解として、純所得課税の原則について直接言及したおそらく唯一の事例である東京高裁昭和 61 年 2 月 26 日判決では¹⁷⁸、「譲渡所得課税の本来の趣旨からすれば、取得時と譲渡時における資産の客観的な価格差に対して課税することが要請されるはずであるが……所得税法は、基本的には、現実の収入金額と実際に支出した取得費との差額をもって譲渡所得金額とする建前をとっている……ので……既に客観的な価格差を把握するという要請は後退しているとみざるを得ない……値上がり益というものは純粋な価値の増加であるとみた場合には、必ずしも譲渡所得課税の本質に由来するものとはいえず、むしろ純所得……に対する課税という所得課税の基本的原則がここにも採り入れられているものとみるべきこととなろう〔下線は筆者〕。」と判示している。

イ 客観価値説

もう一方の考え方とされる客観価値説は、譲渡所得課税は資産の保有期間中の価値の増加益、すなわち資産の客観的な価格差に対する課税であるから、譲渡収入から控除しうるのは、資産の取得費のみであるとする考え方である¹⁷⁹。そのため、客観価値説では、資産の保有に要した費用（固定資産税、借入金利子、保管料、保険料など）は、譲渡収入から控除することはできないと解されている¹⁸⁰。

この点について判示している大阪地裁令和 3 年 7 月 19 日判決では¹⁸¹、譲渡所得の趣旨を清算課税説に求めながらも取得費控除の趣旨を、「取得費が譲渡所得の控除項目とされる

¹⁷⁵ 田中・前掲注（174）25 頁参照。

¹⁷⁶ 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣、1996 年）250 頁。

¹⁷⁷ 岡村・前掲注（150）3-4 頁参照。

¹⁷⁸ 東京高判昭和 61 年 2 月 26 日税資 150 号 378 頁。

¹⁷⁹ 田中・前掲注（174）25 頁参照。

¹⁸⁰ 田中・前掲注（174）25 頁参照。

¹⁸¹ 大阪地判令和 3 年 7 月 19 日税資 271 号順号 13590。

のは……取得費を超える部分が資産の増加益を構成するといえるからであり、譲渡費用が譲渡所得の控除項目とされるのは、これが譲渡によって資産の増加益を実現させるための経費としての性質を有するからであると解される。」と判示している。

また、「事業所得等については……総収入金額から必要経費を控除した金額とし……譲渡所得と事業所得等とで控除項目に違いが生じているのは、事業所得等が純所得課税に親しむものとして捉えられているのに対し、譲渡所得税は、増加益に対する課税であるという違いがあるためと解される〔下線は筆者〕。」とも判示している。

ウ 両説の整合性

このように、取得費控除に対する裁判例上の見解は分かれている。しかし、譲渡所得計算において、取得費を控除するのは、その取得に要した金額を控除することによって、保有期間中の資産の値上がり分を正しく測定するためであるとする見解がある¹⁸²。

また、譲渡所得における取得費控除において純所得課税の原則を用いている裁判例は乏しく、純所得課税の原則を採用すべき理由付けにも欠けるとも解されている。

それらのことから、取得費控除の制度からも純所得課税の原則を採用すべき事実関係も確認することはできないとの見解が多く見られる¹⁸³。

(2) 取得費調整の趣旨

ア 純所得課税の原則、客観価値説からの趣旨

取得費調整の趣旨を、取得費控除における純所得課税の原則、客観価値説から論じているものがある。しかし、この見解の結論としては、「純所得課税の原則、客観価値説のいずれかからも十分な説明が困難である」と示されている¹⁸⁴。

その理由として、純所得課税の原則からでは、事業所得等との単純な類比によって減価の計算を行うことは、理由なく控除対象を縮小し、結果として課税対象所得を増大させることになり¹⁸⁵、客観価値説からでは、取得価額にとどまることなく、さらに減価償却後の価額を算定することには理由がないということになるためとされる¹⁸⁶。特に、非業務用資産における取得費調整は、業務用資産に対する扱いを類推したものと解されるものの、事業所得等の計算において減価償却を行った資産に対する取扱いをなぜ非業務用資産についてもなしうるかは明らかではないためである¹⁸⁷。

¹⁸² 田中・前掲注(174) 56 頁参照。

¹⁸³ 岡村・前掲注(150) 16 頁参照。

¹⁸⁴ 田中・前掲注(174) 36 頁。

¹⁸⁵ 田中・前掲注(174) 36 頁参照。

¹⁸⁶ 田中・前掲注(174) 36 頁参照。

¹⁸⁷ 田中・前掲注(174) 36 頁参照。

イ 資産再評価法からの趣旨

一方で、取得費調整を行う趣旨として、その歴史的背景から昭和 25 年に行われたシャウプ勧告に基づく資産再評価法の立法からであるとする見解がある¹⁸⁸。

資産再評価法の目的は、「資産の再評価を行うことにより、法人及び個人を通じて、適正な減価償却を可能にして企業経理の合理化を図り、資産譲渡等の場合における課税上の特例を設けてその負担を適正にし、もつて経済の正常な運営に寄与することを目的とする（資産再評価法 1 条）。」とされている。

この資産再評価法は、昭和 25 年の改正における所法 10 条の 7（減価する資産の取得価額）と同時に立法されたものであり¹⁸⁹、この資産再評価法にて、個人の所有する家屋等の非業務用資産も、取得後の期間経過を考慮した再評価課税が行われることとなった¹⁹⁰。

そのため、資産再評価法における非事業用資産の再評価は、事業用資産と異なり、任意の再評価は認められず、譲渡・贈与等があったときに基準日に遡り、再評価限度額いっぱいの再評価がおこなわれたものとみなして課税された（資産再評価法 9 条 1 項）。

つまり、非事業用資産に対して、「資産の譲渡による所得から過去におけるインフレーションによる名目所得をできるだけ除いて、今後適正な課税を行おうとすることである」¹⁹¹、とすることが資産再評価の立法目的とされていた¹⁹¹〔下線は筆者〕。

なお、資産再評価の方法は、資産評価法別表 1（以下「別表 1」という。）に基づく、資産の取得時期及び耐用年数に応じて定める倍数を取得価額に乗じて算出されることとなる。

この点、別表 1 において、耐用年数が再評価の際に考慮されたのは、期間経過によって生じる通常の資産の価値減少を反映し、基準日における価額を算定するためであったと考えられるが¹⁹²、別表 1 は対象となる資産が事業に用いられたか否かに関わらず適用されるため、資産の個別的使用状況といった主観的な事情は捨象されたこととなる¹⁹³。

よって、資産再評価法を受けて、譲渡所得の計算で、この期間経過による減価を考慮した際評価額を取得費とされることとなったとされている¹⁹⁴。

これらのことから、減価償却控除が認められない資産についても取得費調整が要請されるのは、資産再評価において期間経過による減価が考慮されたのと同様に、期間経過による通常の減価を排除した上で、個別使用上を捨象し、いわば、客観的機械的に算定した資産

¹⁸⁸ 岡村・前掲注（150）12 頁参照。

¹⁸⁹ 昭和 25 年 4 月 25 日法律第 110 号。

¹⁹⁰ 岡村・前掲注（150）13 頁参照。

¹⁹¹ 塩崎潤「資産再評価法要綱の解説」税経通信 5 巻 2 号（1950 年）78 頁。

¹⁹² 岡村・前掲注（150）13 頁参照。

¹⁹³ 岡村・前掲注（150）13 頁参照。

¹⁹⁴ 岡村・前掲注（150）13 頁参照。

の価値変動を課税の対象とするためであるとされている¹⁹⁵。

第3節 「使用」、「期間」、「減価する」の文言の意義

所法38条2号における「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈を行うためには、「使用又は期間の経過により減価する資産」を構成する文言の意義を理解する必要がある。しかし、「使用又は期間の経過により減価する資産」を構成する文言である「使用」、「期間」、「減価する」は、税法上定義規定がなされていない。

よって、租税法律主義における納税者の法的安定性及び予測可能性の観点から、「世間一般で理解されている意味に解して読むのが原則である」ことを前提として¹⁹⁶、それぞれの文言の一般用語としての辞書上の意義、裁判例にて示されている文言の意義、その他の法律や制度において示されている意義を整理する。

1. 各文言の意義

(1) 「使用」の意義

「使用」に係る一般用語としての辞書上の意義は、つかいもちいること・つかうこと、とされている¹⁹⁷。また、法令上における意義として、「普通には、その物の有する機能、性質によって定まる用方、すなわち、本新井の用方に従って消費しそのまま使うこと」とされている¹⁹⁸。また、ここにいう「用法」に係る一般用語としての辞書上の意義についても、もちいかた・使用の方法、と示されている¹⁹⁹。

また、法令における「使用」の具体例は、民法206条にて確認できる。それは、「所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する〔下線は筆者〕。」として使われている。

(2) 「期間」の意義

ア 一般用語・法令用語としての意義

「期間」に係る一般用語としての辞書上の意義は、一定の時期から他の一定の時期までの間のこと、とされている²⁰⁰。また、法令上における意義においても「一般に、ある時点

¹⁹⁵ 岡村・前掲注(150)14頁参照。

¹⁹⁶ 泉・前掲注(26)89頁。

¹⁹⁷ 新村・前掲注(83)1420頁参照。

¹⁹⁸ 高橋和之＝伊藤眞＝小早川光郎＝能見善久＝山口厚『法律学小辞典〔第5版〕』（有斐閣、2016年）582頁。

¹⁹⁹ 新村・前掲注(83)3018頁参照。

²⁰⁰ 新村・前掲注(83)690頁参照。

からある時点までの時間の継続をいう」とされている²⁰¹。

また、法令における「期間」の具体的な使用例として、民法 139 条では、期間の計算方法を定めている。その解釈として 10 分や 3 時間というように時間以下の単位で期間を表示するときは、期間の計算の起点となる時点は即時であるとされている²⁰²。

また、日・週・月・年を単位として期間を定めるときは、原則として初日を算入せず、翌日から起算し日を最小の単位として暦に従って計算し、最終の日又は年における起算日と同日の前日の最終時点が満了点となり（民法 143 条 2 項）、期間の末日が休日等に当たるときは、その翌日をもって満了とする（民法 142 条）と規定されている。

また、国税通則法 10 条 1 項には、期間の計算及について、国税に関する法律において日、月又は年をもって定める期間の計算は、同条各号に定めるところによる旨が規定されている。同項 1 号には、期間の初日は、算入しない。ただし、その期間が午前零時から始まるとき、又は国税に関する法律に別段の定めがあるときは、この限りでない。同項 2 号には、期間を定めるのに月又は年をもつてしたときは、暦に従う。同項 3 号には、前号の場合において、月又は年の始めから期間を起算しないときは、その期間は、最後の月又は年においてその起算日に応当する日の前日に満了する。ただし、最後の月にその応当する日がないときは、その月の末日に満了すると規定されている。

イ 裁判例上の解釈

また、「期間」の解釈について判示している最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決では²⁰³、次のように判示されている。なお、本件は、ホステスの業務に関する報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合における、所令 322 条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」の意義について、ホステスの実際の稼働日ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指す、と判示した事案である。

最高裁は「期間」の意義について、「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、所令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない〔下線は筆者〕。」と判示している。

この判示に対して、鎌野真敬は、「時的連続性を持った概念とするのが自然である」として、「『期間の日数』といった場合、具体的に限定がされない限り、かかる時間的隔たりに含まれる日数のすべてを含むと解するのが通常である」と述べている²⁰⁴。

²⁰¹ 高橋・前掲注（198）179 頁。

²⁰² 高橋・前掲注（198）179 頁参照。

²⁰³ 最判平成 22 年 3 月 2 日・前掲注（31）。

²⁰⁴ 鎌野真敬「判批」曹時 64 卷 2 号 467 頁。

また、岩崎政明は、「期間」は、民法 138 条ないし 143 条に定義がなされているので、いわゆる借用概念の一種に該当するが、本件においては、一般人の常識をもって判断される文言の意義に基づく文理解釈と立法者意思に基づく目的論解釈とを勘案しながら説示していると指摘している²⁰⁵。さらに、本件は文理解釈を重視しているとはいえ、決して形式的なものではなく、納税者の予測可能性に配意し、立法趣旨と所令 322 条の果たすべき機能に適合するように、精密に意味内容を判断したものであると評価できるとの見解も示されている²⁰⁶。

(3) 「減価する」の意義

ア 一般用語・法令用語としての意義

「減価」に係る一般用語としての辞書上の意義は、定価を割引すること、また、そのねだん、価額を減少すること、変動相場制を採用している国の通貨価値が下落すること、とされている²⁰⁷。

なお、ここにいう「価額」に係る一般用語としての辞書上の意義は、「価格に相当する金額」とされており²⁰⁸、「価格」とは、物のねうちを金額で表したもの、とされている²⁰⁹。

また、「価額」の法令上における意義は、価格に相当する金額や具体的に特定した物や財産の金銭的価値を表すときに用いられる場合が多い、とされており、「価格」の法令上での意義として、物の値段のこと、物の交換価値を貨幣で表示したもの、とされている²¹⁰。

イ 会計学における意義

一方、会計学における「減価」の意味合いは、用役能力または効用が低下するとされている²¹¹、なお、会計学における「減価」の考え方は、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書（以下「連続意見書」という。）の第三「有形固定資産の減価償却」の五「費用配分基準と減価発生の原因」に、その記載がなされている。

それによると、「固定資産は土地のような非償却資産を除くと、物質的原因又は機能的原因によって減価し、早晩廃棄更新されねばならない状態に至るものである。物質的減価は、利用ないし時の経過による固定資産の磨滅損耗を原因とするものであり、機能的減価は、物

²⁰⁵ 岩崎政明「源泉徴収税額算出の基礎となる『計算期間の日数』の意義——ホステス報酬に係る源泉所得税額」ジュリスト 1440 号（2012 年）210 頁参照。

²⁰⁶ 岩崎・前掲注（205）210 頁参照。

²⁰⁷ 新村・前掲注（83）934 頁参照。

²⁰⁸ 新村・前掲注（83）505 頁参照。

²⁰⁹ 新村・前掲注（83）504 頁参照。

²¹⁰ 法令用語研究会・前掲注（88）105 頁参照。

²¹¹ 染谷恭次郎『コーラー会計学辞典〔復刻版〕』（丸善、1989 年）167 頁参照。

質的に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ものである〔下線は筆者〕。」と示されている。

また、法人又は個人が取得し所有する固定資産の価値の減少は、これらの物質的な原因と機能的な原因とが混在して生ずるものであるとの見解²¹²、もあるように資産の減価発生要因については多岐に渡っている。

なお、資産の減価発生原因については、次のように分類されている。

(ア) 経常的減価

経常的減価とは、営業遂行の結果、必然的に生ずる減損である。それは、企業経営上において生ずる物質的・機能的減価を意味している²¹³。

おおむね、会計が扱う減価償却は、この経常的減価であり、そこに類する物質的・技術的減価及び機能的・経済的減価に中心をおくものである²¹⁴。

① 物質的・技術的減価

物質的・技術的減価は、使用や時の経過により、固定資産が減耗摩損することによって、その価値が減少することであり、一般の固定資産に発生する。また、朽廃は時の経過に従い、固定資産使用の有無又は繁閑に関係なく生ずる減価である²¹⁵。

② 機能的・経済的減価

機能的・経済的減価は、陳腐化及び不適応化によって生ずる減価である。

なお、陳腐化は旧式化ともいい、機械等が物質上は未だ使用可能な状態にあり、減価の発生がないにもかかわらず、新式の機械の発明等によってその効用価値を漸次減少させ、相対的に不経済となった場合である²¹⁶。

これは、技術革新等による新しい機械の導入に影響を受けやすい産業（紡績業）等の機械にみられる²¹⁷。

その他に、物質的には未だ使用できる状態であるものの、環境または需要の変化などのために、その利用価値を著しく減じてしまうような場合を「不適応化」という。

²¹² 野田秀三『減価償却の理論と実務』（税務経理協会、2010年）2-3頁参照。

²¹³ 濱田弘作＝斎藤幹郎＝佐々木昭久『制度会計原理』（中央経済社、1996年）159頁参照。

²¹⁴ 濱田・前掲注（213）159頁参照。

²¹⁵ 濱田・前掲注（213）159頁参照。

²¹⁶ 濱田・前掲注（213）160頁参照。

²¹⁷ 濱田・前掲注（213）160頁参照。

これは企業自身の経営上の理由によるものであり²¹⁸、経営方針の変更、生産方式の改善、規模の拡大、工場の増設等によって、従来の固定資産を有効に利用できないとき、これらの固定資産はその効用価値の減少をきたしたために、経済的に不適當となったためと判断される²¹⁹。

(イ) 偶発的減価

偶発的減価とは、天災、その他の突発的な事故や事変などによる減価で、減価の発生が全く偶発的で予測できないものである²²⁰。

(ウ) 物質的・技術的減価と機能的・経済的減価の整合性

ある資産の減価に対して、その減価が物質的・技術的減価であるか機能的・経済的減価であるかの検討を行った上で、それに対応する耐用年数を決定することとなる。

その点について、連続意見書の第三「有形固定資産の減価償却」の八「耐用年数の決定」では、「固定資産の耐用年数は、物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない。」とされている。

また、「物質的減価は技術的に比較的正確に予測されうるが、機能的減価は偶然性を帯び、これを的確に予測することがはなはだ困難である……従来、耐用年数は主として物質的減価を基礎として決定され、機能的減価はあまり考慮されないのが実情で……今日のように技術革新がめざましい勢いで進行しつつある時代においては、機能的減価を軽視することは許されない。したがって、今後における耐用年数の決定に際しては、機能的減価の重要性を認、過去の統計資料を基礎とし、これに将来の趨勢を加味してできるだけ合理的に機能的減価の発生を予測することが要求される。」とも示されている。

第4節 小括

1. 取得費の意義

以上の整理より、所法38条にいう「取得費」は、①その資産の取得に要した金額、②設備費、③改良費の額の合計額とされており、譲渡所得の計算において控除する「取得費」に該当するためには、これら①～③に該当する必要があるとされる。

これまでの「取得費」の解釈では、資産の取得に要した費用とは、「資産が他からの購入資産である場合には、買入れ原価のほか、手数料登録税等の、資産の取得に要したすべての費用を含み」、設備費とは、「資産取得後において資産の量的改善に要した費用」をいい、改良費とは、「資産取得後において資産の質的改善に要した費用をいう」ものと解されている。

²¹⁸ 濱田・前掲注(213)160頁参照。

²¹⁹ 濱田・前掲注(213)160頁参照。

²²⁰ 濱田・前掲注(213)159頁参照。

2. 取得費控除の趣旨

所法 38 条 1 項における取得費控除の歴史的背景などからその趣旨を確認したものの、その趣旨について直接的に述べている文献は確認できなかった。しかし、取得費控除は譲渡所得の計算の変遷において形成された概念であるため、取得費控除は独立した概念として存在しているものではなく、譲渡所得課税と密接に関係しているものであることが分かった。

この点、取得費控除は「純所得課税の原則」と「客観価値説」の 2 つの説で議論がなされている。ここにいう「純所得課税の原則」とは、実現した譲渡収入に対応するすべての費用要素を控除すべしと考えるものである。一方「客観価値説」とは、資産の保有期間中の価値の増加益、すなわち資産の客観的な価格差に対する課税であるから、譲渡収入から控除するのは、資産の取得費のみであると解するものである。

3. 取得費調整の趣旨

取得費調整の趣旨は、取得費控除の趣旨である純所得課税の原則や客観価値説からその趣旨を求める見解と「資産再評価法」からその趣旨を求める見解がある。

純所得課税の原則や客観価値説から取得費調整の趣旨を求める見解は、結論として純所得課税の原則、客観価値説のいずれかからも十分な説明が困難であると解されている。しかし、非業務用資産における取得費調整については、業務用資産に対する扱いを類推したものと解されるものの、事業所得等の計算において減価償却を行った資産に対する取扱いを、なぜ非業務用資産についてなしうるかは、明らかではないとの見解も見られた。

一方で、「資産再評価法」からその趣旨を求める見解は、資産再評価法における資産の譲渡による所得から過去におけるインフレーションによる名目所得をできるだけ除いて、適正な課税を行おうとすること、という目的を前提に置いている。

そこから、資産再評価の方法が、資産の取得時期及び耐用年数に応じて定める倍数を取得価額に乗じて算出するために用いられる資産再評価法別表 1 は、機械的に対象となる資産を当てはめ、その計算方法を適用させる規定振りとなっているため、その計算方法は、資産の主観的な事情は捨象されることとなっていると解される。

これらのことから、取得費調整が、非業務用資産についても取得費の調整を行うものとされているのは、資産再評価において期間経過による減価が考慮されたのと同様、期間経過による通常の減価を排除した上で、個別使用的使用状況を捨象し、いわば、客観的・機械的に算定した資産の価値変動を課税の対象とするためとの見解も見られた。

4. 文言の解釈

以上を踏まえた上で、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」を構成する「使用」、「期間」、「減価する」についての意義について検討を行った。

(1) 「使用」の意義

「使用」の意義は、「つかいもちいること」とされ、法令上での意義としては、「その物に本質的な変更を加えることなく、その用法に従って利用すること」とされていた。それ以外に異なった解釈を確認することはできず、所法 38 条 2 項に当てはめた場合も、同様の意味を有するものと解される。

(2) 「期間」の意義

「期間」の意義は、ある時点からある時点までの間をさすもの、と解されており、判例上も「ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念」と解していた。この考え方に対する反対意見なども見られず、他の解釈をすべき理由も確認できなかった。

これらのことから、所法 38 条 2 項における「期間」の意義は、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念と解され、譲渡所得に当てはめた場合には、その時点は取得から譲渡まで、つまり、取得から譲渡までの時間的隔たり、を示すものと解される。

(3) 「減価」の意義

「減価」の意義は、辞書的な意味合いでは「定価の割引、価額の減少」などと示されており、会計学の用語の意味合いとして「用役能力または効用が低下すること」と示されている。

この「減価」という文言が、譲渡所得に関する規定に初めて使われるようになったのは、昭和 25 年である。また、同じ時期に規定された所規 12 条の 10（家屋その他の使用又は保存に因る減もう等により減価する資産の譲渡所得の計算）には、当該資産の取得価額から当該資産と同種の固定資産の耐用年数に 1.5 を乗じて計算した年数により計算した減価の価額、とする旨が示されている。

ここにいう、「耐用年数」とは減価償却費を求めるために使用されるものであるため、所得税法における「減価」という概念は、会計学における減価償却制度と密接な関係をもっているものと解される。

そのため、所法 38 条 2 項における「減価する」という文言を、会計学における考え方からも検討を行った。

会計学における「減価」の考え方は、経常的減価と偶発的減価に分かれており、経常的減価は物質的・技術的減価、機能的・経済的減価に分かれている。そして、それぞれの減価の考え方に当てはめた場合に、それをどのように減価償却費として計算をするのか、また、経常的減価と偶発的減価の整合性はどのような検討がなされるべきなのかについて、会計上の要請としては双方を勘案した上で耐用年数を決められる。

このことから、「減価する」の意義は、会計における要請に基づく、物質的・技術的減価及び機能的・経済的減価を含む概念である。

一方で、「減価する」につき一般用語としての辞書上の意義を確認すると「価額の減少」とされていた。なお、ここにいう「価額」とは、「価格に相当する金額」とされており、「価格」とは、「物のねうちを金額で表したもの」とされている。

また、「価額」の法令用語として意味合いは、「価格に相当する金額。具体的に特定した物や財産の金銭的価値を表すときに用いられる場合が多い」とされており、「価格」の意味合いとしては、「物の値段のこと。物の交換価値を貨幣で表示したもの」とされている。

これらのことから、辞書上の意義と会計学上の「減価する」の意義は異なっており、その意義の違いを大別すると、「減価する」の解釈としては「金銭的価値の減少」又は「用役能力・効用の低下」の2つになるものと解される。

しかし、本章では会計上の要請に基づいた税法での減価償却制度の考え方について触れていない。

そのため、次章では税法における減価償却制度の考え方について整理した上で、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」をどのように解すべきかについて、論じることとする。

第4章 減価償却制度

本章では、税法における減価償却制度の整理を行う。

減価償却は、所得税法のみならず法人税法や会社法においても用いられている制度であり、その基となるのは会計学からの要請である。そこで、減価償却制度について会計学からの要請を確認した上で、税法上の減価償却制度の取扱いについて確認する。その上で、減価償却資産の範囲について確認し、「時の経過によりその価値が減少するもの」の取扱いを確認する。

第1節 減価償却制度の概要

1. 減価償却の目的

東京地裁令和5年判決においても論点となっていた「減価償却資産」は、企業において長期間にわたって収益を生み出す源泉であるから、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つものとされている²²¹。

よって、費用収益対応の原則からすれば、減価償却資産の取得費は、取得の年度に一括して費用に計上するのではなく、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となる²²²。このことから、各事業年度における減価償却資産の減価額を費用として見た場合に、これを各事業年度の減価償却費とされ、各事業年度の減価償却資産の減価額をその帳簿価額から控除することを減価償却という²²³。

ここにいう、費用収益対応の原則の考え方は、企業会計原則・第二損益計算書原則における「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」に基づくものである。

また、連続意見書の第三「有形固定資産の減価償却について」においても、「減価償却の最も重要な目的は、適正な費用配分を行なうことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。」と定められている。

このように、減価償却制度は、本来、企業会計上の要請によって成立しているのであるが、これが税法にまず取り入れられているのは、確定決算基準の下で、企業会計上の利益を基に所得金額を計算している法人税法においてである²²⁴。

そして、所得税法においては、事業所得、不動産所得、山林所得又は雑所得の所得金額の計算について法人税法の所得金額の計算と類似した方法を採用する必要があるので、法人税法の減価償却制度に準じた規定を設けている（所法2条19号、49条など）²²⁵。

²²¹ 金子・前掲注（57）389頁参照。

²²² 金子・前掲注（57）389頁参照。

²²³ 金子・前掲注（57）389頁参照。

²²⁴ 品川・前掲注（57）38頁参照。

²²⁵ 品川・前掲注（57）38頁参照。

2. 会計上の減価償却制度

(1) 企業会計原則における減価償却

大蔵省企業会計審議会の中間報告として公表されている「企業会計原則」の第三 貸借対照表原則 五 貸借対照表価額では²²⁶、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数期間にわたり、定額法、定率法等一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分し……」と定めている。

(2) 中小企業の会計に関する指針における減価償却

中小企業の会計に関する指針 34.固定資産の減価償却では²²⁷、「減価償却は、固定資産を事業の用に供したときから開始する。減価償却における耐用年数や残存価額は、その資産の性質、用途、使用状況等に応じて合理的に決定しなければならない。ただし、法人税法上の耐用年数を用いて計算した償却限度額を減価償却費として計上することも認められる……資産の陳腐化その他一定の事由により使用可能期間が従来の耐用年数に比して著しく短くなった場合は、未経過使用可能期間（使用可能期間のうちいまだ経過していない期間）にわたり減価償却を行う〔下線は筆者〕。」と定められている。

このことから、中小企業の会計に関する指針では、耐用年数の決定について会社が自主的に係わること、さらに運用指針について、税法等の適用を具体的に考えているところに特徴が見られる²²⁸。

3. 会社法上の減価償却制度

会社の設立、組織、運営及び管理について規定されている会社法においては、その 431 条

²²⁶ 企業会計審議会における経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告 会計原則二では、「企業会計とは、企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準である」と規定されている。

²²⁷ 中小企業の会計に関する指針とは、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所及び企業会計基準委員会の 4 団体が、法務省、金融庁及び中小企業庁の協力のもと、中小企業が計算関係書類を作成するに当たって拠るべき指針を明確化するために作成したものである〔日本税理士会連合会「中小会計指針・中小会計要領 中小企業の会計に関する指針」https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/sme_support/guide/#leaflet（最終閲覧日：2024 年 12 月 29 日）〕。

²²⁸ 大城建夫「税務会計における減価償却制度の見直し問題」産業総合研究 13 号(2005 年)6 頁参照。

にて「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」と規定されており、減価償却に関する具体的な規定自体はない²²⁹。

また、会社法の規定により委任された会社の計算に関する事項を定めている会社計算規則第5条2項においても、「償却すべき資産については、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない」と規定されるのみとなっている。

なお、ここにいう「相当の償却」とは、一般的には慣行として実務で実施されている減価償却の手続を意味すると解されている²³⁰。

4. 税法における減価償却

企業会計における減価償却費の算出は、企業主体の判断の下に行われることになるが、税法としては、これを逐一把握することは困難であるとされている²³¹。

そのため税法では、画一的に規制する必要があるため、その計算方法及びその計算の基礎となる償却方法などを法定している²³²。

また、法人税法と所得税法における減価償却の本質の部分にて、根本的に異なる点とされているのは、法人税法は、減価償却の限度額を設けているだけであって、法人が自ら損金経理により、減価償却費として経理しない限り、損金算入は認められない（任意償却）のに対し²³³、所得税法においては、減価償却資産の範囲、取得価額、償却の方法、耐用年数等について詳細な規定を設ける（法人税法と同様）とともに、これらの規定に従って計算される償却費の全額を、帳簿経理のいかんにかかわらず必要経費に算入すること（いわゆる強制償却）としている点である²³⁴。

（1） 所得税法における減価償却制度

各種所得の金額の計算上、必要経費に算入される減価償却費については、所法37条において、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、と規定されている。

²²⁹ 蟹井英敬「減価償却制度に関する諸問題についての考察」税大論叢 109 号（2023 年）174 頁参照。

²³⁰ 野田・前掲注（212）6 頁参照。

²³¹ 武田・前掲注（41）3722 頁参照。

²³² 武田・前掲注（41）3722 頁参照。

²³³ 武田・前掲注（41）3722 頁参照。

²³⁴ 武田・前掲注（41）3722 頁参照。

また、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法について規定している所法 49 条 1 号では、居住者のその年 12 月 31 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所法 37 条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て、所令 120 条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、と規定されている。

（２） 法人税法における減価償却制度

法人税法 22 条 3 項 2 号において「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」を、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として規定されており、この損金として算入すべき金額に償却費も含まれている²³⁵。

また、法人税法 31 条において、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法が定められており、法人税法施行令 13 条において減価償却資産の範囲、法人税法施行令 48 条～53 条において減価償却資産の償却方法、法人税法施行規則 9 条 3 項～21 条 2 項において減価償却資産の償却について、法人税基本通達（以下「法基」という。）7-1-1 では、所基 2-14 と同様に「時の経過によりその価値の減少しないもの」の取扱いについて、規定されている。

第 2 節 減価償却資産の概要

1. 減価償却資産の概要

所得税法における「減価償却資産」の定義は、所法 2 条 1 項 19 号において、「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。」と規定されている。

また、所法 2 条 1 項 19 号から判断される「減価償却資産」の要件は、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資産で、償却をすべきものとして政令で定められているもの、であると判断でき、固定資産よりも狭い概念であると位置付けられている²³⁶。

一方、法人税法で「減価償却資産」とは、減価償却される固定資産を意味しており、資産の属性ではなく法人税法上減価償却の対象になるかどうかという観点から分類されており、属性的にはこれらの資産であっても、事業の用に供していないもの及び時の経過によりそ

²³⁵ 野田・前掲注（212）7 頁参照。

²³⁶ 武田・前掲注（41）143 頁参照。

の価値の減少しないものは除かれている²³⁷。

2. 所令 6 条の概要

(1) 減価償却資産の範囲

所得税法上における減価償却資産の範囲は、所法 2 条 1 項 19 号において委任を受けた所令 6 条に、その具体的な資産が掲げられている。同条には、減価償却資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち以下に掲げるもの（時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）と定められている。

その具体例は以下のとおりである。

- ① 建物及びその附属設備（暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。）
- ② 構築物（ドック、橋、岸壁、栈橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう。）
- ③ 機械及び装置
- ④ 船舶
- ⑤ 航空機
- ⑥ 車両及び運搬具
- ⑦ 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。）
- ⑧ 次に掲げる無形固定資産

鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）、漁業権（入漁権を含む。）、ダム使用权、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、ソフトウェア、育成者権、樹木採取権、漁港水面施設運営権、営業権、専用側線利用権、電気ガス供給施設利用権、水道施設利用権、工業用水道施設利用権、電気通信施設利用権

- ⑨ 次に掲げる生物（第 7 号に掲げるものに該当するものを除く。）

牛、馬、豚、綿羊及びやぎ、かんきつ樹、りんご樹、ぶどう樹、梨樹、桃樹、桜桃樹、びわ樹、くり樹、梅樹、柿樹、あんず樹、すもも樹、いちじく樹、キウイフルーツ樹、ブルーベリー樹及びパイナップル、茶樹、オリーブ樹、つばき樹、桑樹、こりやなぎ、みつまた、こうぞ、もう宗竹、アスパラガス、ラミー、まおらん及びホップ

(2) 減価償却資産に含まれないもの

ア 土地及び電話加入権

減価償却資産とは、税法上の固定資産に内包されるものであり²³⁸、固定資産とは、所法

²³⁷ 安藤英義＝新田忠誓＝伊藤邦雄＝廣本敏郎『会計学大辞典（第五版）』（中央経済社、2007 年）404 頁参照。

²³⁸ 野田・前掲注（25）35 頁参照。

2条1項18号にて棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうちで、①土地（土地の上に存する権利を含む。）、②減価償却資産、③電話加入権、④その他の資産（山林を除く。）で政令に定められるものをいうと規定されている。

また、所令6条における「時の経過によりその価値の減少しないもの」は減価償却資産の範囲から除かれる旨定められているが、土地及び電話加入権が、減価償却資産の範囲に含まれないのは、「時の経過によりその価値の減少しない」ことが理由とされるところであるとされている²³⁹。

イ 貴金属の素材の価額が大部分を占める固定資産

また、「時の経過によりその価値が減少しないもの」の一例として、所基2-15では、ガラス繊維製造用の白金製溶解炉、光学ガラス製造用の白金製るつぼ、か性カリ製造用の銀製なべのように、素材となる貴金属の価額が取得価額の大部分を占め、かつ、一定期間使用後は素材に還元の上鋳直して再使用することを常態としているものは、減価償却資産に該当しない、ものとして取り扱う旨が示されている。

ウ 「時の経過によりその価値の減少しないもの」

(ア) 所得税法上の「時の経過によりその価値の減少しないもの」

所令6条における「時の経過によりその価値の減少しないもの」は、所基2-14において、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、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は減価償却資産に該当しないものなどが該当するとされている²⁴⁰。

ただし、②の資産については、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とされており、その具体例として、次のものが挙げられている。

① 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。

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とされている。

なお、上記の基準に当てはまらないために減価償却資産として取り扱うこととなった美術品等の法定耐用年数は、それぞれの美術品等の構造や材質等に応じて、減価償却資産の耐

²³⁹ 野田・前掲注（25）35-36頁参照。

²⁴⁰ 法基7-1-1においても、同様に、美術品等についての減価償却資産の判定として、「時の経過によりその価値の減少したもの」の取扱いについて示されている。

用年数等に関する省令の別表第一に掲げる区分に従って判定することとなる。その美術品等が「器具及び備品」の室内装飾品に該当する場合には、以下のとおりである。

・室内装飾品のうち主として金属製のもの…………… 15 年

例えば、金属製の彫刻

・室内装飾品のうちその他のもの…………… 8 年

例えば、絵画・陶磁器・彫刻（主として金属製のもの以外のもの）

また、国税庁は「ビルの新設に当たり芸術家に建物本体に彫刻をしてもらうような場合には、内部造作と考えるべきで建築附属設備ではなく建物となるのではないか」という質問に対して²⁴¹、「建物本体に彫刻をした結果、その彫刻が建物と構造上独立・過分のものであるとはいえない場合には、彫刻に要した費用についても建物の取得価額に含めて償却することになります〔下線は筆者〕。」との見解も示している²⁴²。

（イ）通達改正の沿革

従来、所基 2-14 では「時の経過によりその価値の減少しない資産」については、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搭載されている作者の制作に係る書画²⁴³、彫刻、工芸品等が原則としてこれに該当するものとして取り扱っていた²⁴⁴。

また、この基準だけですべてを律しきれものではないため、取得価額が 1 点 20 万円（絵画にあっては、号 2 万円）未満であるものは、減価償却資産と取り扱うことができるとされていた²⁴⁵。

²⁴¹ 国税庁「『法人税基本通達の判定について』（法令解釈通達）ほか 2 件の一部改正（案）（時の経過により価値の減少しない資産の範囲の見直し）に対する意見公募手続の実施について（2014 年 10 月 10 日）」

https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/bijutsuhin_FAQ/pdf/01.pdf（最終閲覧：2025 年 3 月 23 日）4 頁。

²⁴² 国税庁・前掲注（241）4 頁。

²⁴³ 美術年鑑は、美術書の出版社が編集するものであり、日本の美術年鑑は、油絵、日本が、水彩画、墨絵、彫刻刀の制作者のうち、二科展等の美術展覧会に所属する芸術家、東京芸術学校出身者、過去の有名芸術家等の作品を紹介するとともに、その制作物の相場価格を掲載しているものである（川辺洋二「美術品等についての減価償却資産の判定－法人税基本通達 7-1-1 他の改正」税務弘報 63 巻 3 号（2015 年）47 頁参照）。

²⁴⁴ 今井慶一郎＝鈴木憲太郎＝佐藤誠一郎＝谷本雄一編『所得税基本通達逐条解説（令和 6 年版）』（大蔵財務協会，2024 年）12 頁参照。

²⁴⁵ 国税庁・前掲注（241）2 頁参照。

しかしながら、改正前の通達は昭和 55 年の発遣以来 30 年以上が経過し、美術品等の多様化や経済状況の変化によって実態とは乖離してきたことが問題視され、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否かの価値判断は大きく分かれるため、その価値評価は必ずしも一様ではないなどの事情を踏まえた上で、平成 26 年 12 月に本通達の改正が行われ²⁴⁶、その後、現在に至るまで改正は行われていない。

・美術関係年鑑等の登録基準の廃止

これらのことから、美術品等を減価償却資産とすべきか否かの判断は極めて困難であると解されている²⁴⁷。そのため、以前の所基 2-14 では、一種の外形基準として、いわゆる美術関係年鑑等に登載されている者は、一応プロの作者として通用するものとみなし、その者の制作に係る書画、彫刻、工芸品等はその性質上、減価償却資産には該当しないこととしていた²⁴⁸。

しかし、美術年鑑等への記載の有無による判断は、著名な作家であっても美術年鑑に記載されていない者、日本美術界では評価されていない者などが海外では高い評価を得ている実態などを鑑みると、美術年鑑に記載されているか否かにより判断することは妥当ではないため廃止されている²⁴⁹。

・金額基準の引上げ

また、一点 20 万円の基準も改正が行われている。

その改正の経緯は、「近時の取引の実態に照らせば、金額基準として低すぎるのではないか」といった指摘も出ていたためである²⁵⁰。

この点につき、以前の所基 2-14 にて示されていた 20 万円基準は、法人の事務負担の軽減を目的に設けられている法人税法上の少額減価償却資産制度に準拠して定めたところである。

しかし、新鋭作家のデビュー作が 1 点 60 万円～80 万円で取引される実態にあることや、市場による一定の評価を得ることができる作者かどうかは一般に作品の価格が 100 万円を超えるかどうかで評価することができるといった専門家の意見等を踏まえ、今回の改正案では取得価額が 1 点 100 万円以上のものについて、原則として減価償却資産には該当しないと整理することとし金額基準の引上げが行われることとなった²⁵¹。

²⁴⁶ 今井・前掲注（244）12 頁参照。

²⁴⁷ 国税庁・前掲注（241）2 頁参照。

²⁴⁸ 国税庁・前掲注（241）2 頁参照。

²⁴⁹ 川辺・前掲注（243）46-47 頁参照。

²⁵⁰ 国税庁・前掲注（241）3 頁。

²⁵¹ 国税庁・前掲注（241）3 頁参照。

・絵画の1号当たり2万円の基準の廃止

また絵画は、10号の作品が一般的であるとの理由から、以前の所基2-14では、号当たり2万円以上かどうかで判断されていたが、作品の価格については、必ずしもその作品の大きさに応じて決まるものでないことから、号当たりの基準を廃止して他の美術品等と同様、取得価額が1点で100万円以上かどうかにより判断することとされた²⁵²。

(ウ) 他の法令等における美術品や骨とうの意義

他の法令等における美術品や骨とうの意義としては、財務省関税局における、輸出統計品目表の解釈のための解説を通達とした、関税率表解説・分類例規 第21部第97類「美術品、収集及びこっとう」があり、そこでは次のように記されている。

① ある種の美術品：書画（肉筆のものに限る。）及びコラージュ、モザイクその他これらに類する装飾板並びに銅版画、木版画、石版画その他の版画並びに彫刻、塑像、铸像その他これらに類する物品

② 郵便切手、収入印紙その他これらに類する物品、郵便料金納付の印影、初日カバー、切手付き書簡類その他これらに類する物品（使用してあるかないかを問わないものとし、第49.07項のものを除く。）

③ 収集品及び標本（動物学、植物学、鉱物学、解剖学、史学、考古学、古生物学、民族学又は古銭に関するものに限る。）

④ 骨とう（製作後100年を超えたものに限る²⁵³。）

また、関税率表解説・分類歴 第21部第97項のうち97.06では、「こっとう」について、「これらの物品の価値は、その年代及びその結果としての希少性に由来する〔下線は筆者〕。」とされており、関税が課されないこととなっている。

一方、別の例としては、伝統的工芸品産業の振興に関する法律（以下「伝産法」という。）2条1項各号では、経済産業大臣が「伝統工芸品」に該当するための要件として「一 主として日常生活の用に供されるものであること。二 その製造過程の主要部分が手工業的であること。三 伝統的な技術又は技法により製造されるものであること。四 伝統的に使用されてきた原材料が主たる原材料として用いられ、製造されるものであること。五 一定の地域において少なくない数の者がその製造を行い、又はその製造に従事しているものであるこ

²⁵² 国税庁・前掲注（241）3頁参照。

²⁵³ 100年という基準は、1934年にアメリカの関税法を改正する互惠通商協定法により「製造された時点から100年を経過した手工芸品・工芸品・美術品」に輸入関税を課さない旨を規定したこと、及びWTOが同様に100年を超える物品に対して関税を課さないという定量的基準を採用したことが端緒であると考えられる（薊米・前掲注（1）89頁参照。）。

と〔下線は筆者〕。』と規定されている²⁵⁴。

第3節 「時の経過によりその価値の減少しないもの」の意義

1. 「時の経過によりその価値の減少しないもの」の範囲

上述したように、所法2条19号の委任を受けた所令6条では、「時の経過によりその価値の減少しないもの」について、減価償却資産から除くことを定めている。本節では、「時の経過によりその価値が減少しないもの」の範囲について明らかにするために、文言の意義（時、除く）や、除かれる要件について確認を行う。

（1） 「除く」の意義

「除く」は、税法上定義規定されていない。

「除く」に係る一般用語としての辞書上の意義は、そこからなくする・とりのぞく・とりきること²⁵⁵、とされている。また、法令における「除く」の意義として、平野敏彦は、基本文型は適用範囲後置型の「被定義項（定義項を除く。適用範囲。）」として、Aがa, b, cを指すという通常の場合において、cをマイナスすることを「cを除く」と表現する、としている²⁵⁶。

（2） 「時の経過によりその価値の減少しないもの」の範囲

所基2-14にて、「時の経過によりその価値の減少しないもの」として取り扱われるものは、歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの、いわゆる一定の希少価値をもつ美術品等とその金額がいくらかという基準を用いて例示している。

また、金額基準を満たさないものであっても、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はである場合には減価償却資産には該当しないもの取り扱う、こととされている。

つまり、一定の希少価値を持つ美術品以外の美術品等の減価償却資産該当性は、取得価額がいくらであるかにかかわらず、「時の経過により資産の価値が減少」することが明らかなものであるか否かにより判断することとなっている²⁵⁷。

²⁵⁴ なお、国が指定した伝統工芸品は、2023年10月26日時点で241品目ある（経済産業省「伝統工芸品」

https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/mono/nichiyo-densan/index.html（最終閲覧：2025年3月23日）参照。）。

²⁵⁵ 新村・前掲注（83）2286頁参照。

²⁵⁶ 平野敏彦「をいう・という・含む・除く・限る—法令用語釈義 その6—」広島法科大学院論集第14号（2018年）56頁参照。

²⁵⁷ 住永佳奈「課税における減価償却についての基礎的考察（二）・完—芸術作品である楽器

そこで、「時の経過によりその価値の減少しないもの」として例示的に挙げられている美術品等を、その類型・使用目的等に当てはめると、「器具・備品」に該当するものと解される。

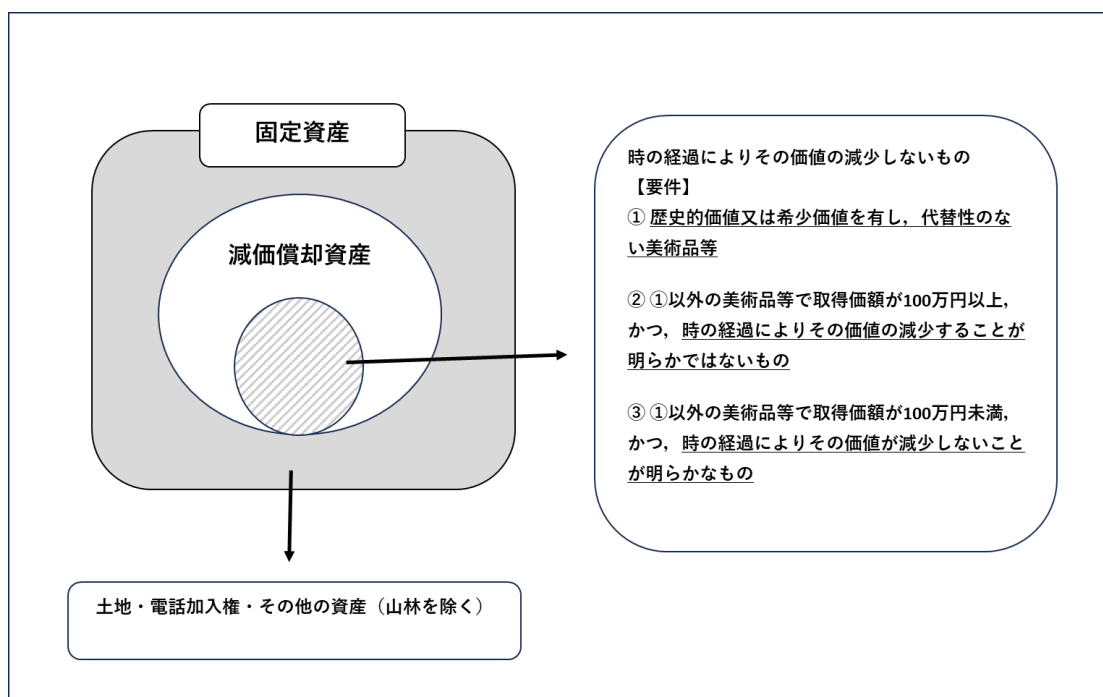
そのため、その資産の類型・使用目的等からは「減価償却資産」に該当する。

しかし、その資産が歴史的価値又は希少価値を有し、代替性、がないものとされる場合には、例外的に「時の経過によりその価値が減少しないもの」として、減価償却資産から除かれることとなる。

よって、「時の経過によりその価値が減少しないもの」は減価償却資産に内包されるものであると解される。また、一定の希少価値等を有するものであるか否かを判断基準として、その判断基準に該当する場合には例外的に減価償却資産に該当しないものとしている。

これらのことを図で示すと以下のとおりになる。

図表 4 時の経過によりその価値が減少しないものと減価償却資産の位置関係



(筆者作成)

2. 「時の経過によりその価値の減少しないもの」の該当性について争われた事例

(1) 国税不服審判所裁決平成3年12月18日²⁵⁸

を素材として－」法学論叢 188 巻 1 号 (2020 年) 58 頁参照。

²⁵⁸ 国税不服審判所裁決平成3年12月18日裁決事例集 42 集 102 頁。本裁決事例で取り扱っているのは、法基 7-1-1 についてである。この点、本論文とは直接の関係は無いもの

法基 7-1-1 における「時の経過によりその価値が減少しないもの」であるか否かについて争われた事例である国税不服審判所平成 3 年 12 月 18 日裁決（以下「国税不服審判平成 3 年裁決」という。）については以下のとおりである²⁵⁹。

本件は、不動産賃貸業および美術品販売業を営む同族会社である審査請求人 X が、オークションを通じて総額 72,230,000 円で取得したテーブル 3 脚と電気スタンド 8 台について、自身の画廊において使用していることを理由として、それら資産の減価償却費を損金の額に算入した。

国税不服審判所は、「本件における資産は、限定して制作されたものでなく、鋳造品であるため、本件における資産と同種のものは、工芸家 Y 以外の者により今後も製作することが可能であることから、代替性があり、時の経過により価値が減少しないと認定できるほどの希少価値はない。」と判断している。

また、「本件資産を制作した工芸家 Y は、W 国装飾美術館長により作品集の形で紹介され、かつ、その作品が同館において展示された事実があるとしても、法基 7-1-1 にいう美術関係の年鑑等に登載された作者に該当するとは認定できない」と判断している²⁶⁰。

さらに、「本件における資産は同種のものと比較してもかなり高額ではあるが、現実はその用途に従って日常、家具として使用されており、展示関係者あるいは美術館来所者の接触、利用により、破損、摩耗することもあると認められる」と判断している。

「以上を総合して判断すると、本件における資産は、古美術品等のように歴史的価値又は

の、本裁決事例における「時の経過によりその価値の減少しないもの」の判断方法・論理展開を参考にするために引用する。

²⁵⁹ その他に、美術品等が「時の経過によりその価値の減少しない」であるか否かについて一部判断がなされた裁判例として、東京地判平成 27 年 9 月 16 日公刊物未登載（LEX/DB 25531753）、東京地判平成 25 年 5 月 30 日税資 263 号順号 12227 がある。東京地判平成 27 年 9 月 16 日公刊物未登載（LEX/DB 25531753）では、イタリアにて 380 万円で購入したとされる机に対して、「通常の業務において本件机等を日常的に使用していたこと（被告事務所への搬入方法からみても本件机等の取扱いについて特に配慮がされていたものとは認められない。）からすれば……減価償却資産に該当しない、骨とうに該当するものであったと認めることはできない。」としている。また、東京地判平成 25 年 5 月 30 日税資 263 号順号 12227 では、「アンティークオルゴールの価値や価格は、制作年代、稀少性及び美術性により決定されるところ、原告は、アンティークオルゴールの収集を趣味にし、制作年代、稀少性及び美術性を吟味して、アンティークオルゴールの専門業者……から本件オルゴール等を購入していることが認められる。そうすると、本件オルゴール等は、歴史的価値及び稀少価値を有し、代替性のない古美術品に該当するといえることができるから減価償却資産には当たらないものと認められる。」と判示している。

²⁶⁰ 裁決当時（1991 年）の法基 7-1-1 によるもの。

希少価値を有し代替性のないもの及び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、工芸品等に該当せず、また、事業の用に供するものと認められることから、時の経過によりその価値が減少しないものとは認められず減価償却資産とするのが相当である〔下線は筆者〕と判断した。

ア 裁決に対する見解

住永佳奈は、日本法における美術品の減価償却の可否の判断は、「歴史的価値又は希少性を有し、代替性のない」ことと、「時の経過によりその価値が減少することが明らか」であることの意味および関係が明確ではないために、明らかではないと疑問を呈している²⁶¹。

また、国税不服審判平成3年裁決が述べたことの裏返しとして、代替性がなく、ある程度をこえる希少価値があるならば、時の経過により価値が減少しないと考えた場合に、美術品としての内在的な価値ゆえに市場価値が下がらない資産については減価償却が認められないように思われるとの見解も示している²⁶²。

また、渡部仁子も、「時の経過によりその価値の減少しないもの」とは、金額基準のみでは判断できず、それぞれ個別の作品についての実態判断となり、ほかの要因も合わせて検討する必要があると指摘している²⁶³。

(2) 類似事案

「時の経過によりその価値が減少しないもの」について争われた事案として、ストラディバリウスが減価償却資産に該当するか否かが争われたものがある。

本事例は出訴には至らなかったものの、東京地裁令和5年判決でもX（原告・控訴人）の主張に例示的に挙げられていたものであり、事例の内容としては以下のとおりである²⁶⁴。

ある資産管理会社が、イタリア製バイオリン（ストラディバリウス）他バイオリンやチェロを含む計30丁に係る減価償却費を損金として計上した点について、国税庁の指摘を受けた。当該資産管理会社は、クラシック専用音楽ホールの運営や管理を行っており、これらの楽器は国内外の有望な音楽家に無償で貸与していることから、事業の用に供しているとして減価償却を行ったものとされている。しかし、ストラディバリウスなど希少価値の高い楽器は年数を経ても価値が下がらず、本来は減価償却が認められないとして、法人税の申告の

²⁶¹ 住永・前掲注（257）60頁参照。

²⁶² 住永・前掲注（257）61頁参照。

²⁶³ 渡部仁子「美術品等の減価償却をめぐる実務ポイント」税理58巻2号（2015年）183頁参照。

²⁶⁴ 日本経済新聞電子版「『ココイチ』創業者の資産管理会社、20億円申告漏れ」（2019年）<https://www.nikkei.com/article/DGxMZO45751440W9A600C1CN0000/>（最終閲覧日：2025年3月23日）。

誤りを指摘された。

この事例は、国税不服審判平成 3 年裁決と同様に高額であり希少価値のあるものが対象とされており、事業の用に供されていたものである。しかし、山本佳子は、決定的にこのストラディバリウスとテーブル・スタンド等が異なっているのは、その希少性と非代替性にあると考えられるとの見解を示している²⁶⁵。

また、事業の用に供しているために「接触、利用により、破損、摩耗することも認められる」と判断している国税不服審判平成 3 年裁決とは異なり、事業の用に供していたという事実をもって減価償却資産であるとの判断はせず、ストラディバリウスが美術品等に該当するために減価償却は行えない、という理由からの課税当局の判断であったと解される²⁶⁶。

3. 所令 6 条「時の経過によりその価値の減少しないもの」における「時」の意義

所令 6 条における「時の経過によりその価値の減少しないもの」の「時」の意義は税法上定義規定がなされていない。

法令上において「時」は文字どおり、時点や時間が問題となる場合にだけ使われるものとされている²⁶⁷。具体例としては、民法 903 条 1 項にて、「共同相続人中に、被相続人から、遺贈を受け、又は婚姻若しくは養子縁組のため若しくは生計の資本として贈与を受けた者があるときは、被相続人が相続開始の時において有した財産の価額にその贈与の価額を加えたものを相続財産とみなし……〔傍点は筆者〕。」のように規定されている²⁶⁸。

²⁶⁵ 山本・前掲注 (3) 38 頁参照。

²⁶⁶ 山本・前掲注 (3) 38 頁参照。なお、近年登場してきた美術品の新しい形としてはデジタルアートがある。デジタルアートは、デジタル財産であるため、時の経過によりその価値が減少するものではなく、一定の希少価値をもつものもある。そのデジタルアートが減価償却資産に該当するか否かについて論じている小谷は、デジタルアートは減価償却資産になり得ないとの見解を示していた。その理由として、デジタル財産であるデジタルアートは、価値そのものの変動はあったとしても、その資産を使用することや時の経過により減耗したり消耗したりするものではないため、減価償却資産になり得ないという結論になるためである。しかし、無形固定資産と同様に、そのデジタル財産の存在そのものが、期日を指定してその期日が到来することによって、その試算が消滅する前提となっているものである場合は、費用性のある資産として減価償却資産に該当する可能性が出てくる、との見解を示していた（小谷羊太「特殊な減価償却～デジタルアートは減価償却資産になり得るのか」税理 65 巻 4 号（2022 年）64 頁参照。）。

²⁶⁷ 吉田利宏『新法令用語の常識（第 2 版）』（日本評論社、2022 年）10 頁参照。

²⁶⁸ なお、法令上においては「とき」として使用されている場合がある。「とき」の法令用語の意義として、仮定的条件を示す言葉とされている。具体例としては、所法 5 条 3 項にて、「内国法人は、国内において内国法人課税所得の支払を受けるとき又はその引受けを

しかし、「時」の意義について国税庁では、時間的経過と示している²⁶⁹。

ここにいう、時間的経過の意義も明確に示されていないが、時間的に係る一般用語としての辞書上の意義は、「時間の流れに従う性質をもつさま、時間を基準にして判断するさま」とされており²⁷⁰、ここにいう「時間」に係る一般用語としての辞書上の意義は、①時の流れの二点間（長さ）、時の長さ、②俗に時刻と同義、③1の単位、分の60倍、秒の3600倍、④空間と共に人間の認識の基礎をなすものなどとされていた²⁷¹。

また、「経過」に係る一般用語としての辞書上の意義は、①（時間が）過ぎゆくこと、②物事のうつりゆく状態、成り行きなどとされている²⁷²。

これらのことから、所令6条における「時」は仮定的条件を示すものでも、時点や時間が問題となる場合のものではなく、時間の流れや時間を基準として、その時間が過ぎていくもの、として解される。

第4節 小括

1. 税法における減価償却制度

以上の整理により、税法における減価償却制度は、会計上の減価償却制度における費用収益対応の原則に基づく適正な費用配分を行うという要請を受けながらも、税法において逐一減価償却費の算出を確認することは困難であることから、これを画一的に規制するために、その計算方法や計算に基礎となる償却方法を法定していることが分かった。

また、税法における「減価償却資産」は具体的にその範囲が示されており、「減価償却資産」に該当するためには、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資産で、償却をすべきものとして政令で定められているもの、であることを満たす必要があり、その範囲は固定資産の範囲よりも狭い観念であると考えられていることが分かった。

2. 「時の経過によりその価値が減少しないもの」の意義

一方で、「減価償却資産」から除かれている「時の経過によりその価値の減少しないもの」

行う法人課税信託の信託財産に帰せられる外国法人課税所得の支払を受けるときは、この法律により、所得税を納める義務がある（傍点は筆者）。」のように規定されている（吉田・前掲注（267）10頁参照）。

²⁶⁹ 国税庁「【改正】7-1-1（美術品等についての減価償却資産の判定）」

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/141219/pdf/01.pdf#page=1>（最終閲覧：2025年3月23日）2頁参照。

²⁷⁰ 小学館国語辞典編集部『精選版 日本国語大辞典 第二巻』（小学館、2006年）245頁。

²⁷¹ 新村・前掲注（83）1255頁参照。

²⁷² 新村・前掲注（83）893頁参照。

は、所基 2-14 において例示的に、美術品や骨とう品などが該当することが挙げられていたものの、あくまで一例であるため「時の経過によりその価値が減少しないもの」の範囲及び判断基準は税法上明確に示されていない。

しかし、「時の経過によりその価値が減少しないもの」の該当性について争われた事例では、歴史的価値・希少価値・代替性などの諸要素を総合考慮することで、その該当性を判断されている。

その一方で、税法以外の規定として、関税率表では、骨とうについて「その年代及びその希少性」などを判断基準としており、伝産法では、「主として日常生活の用に供されるものであること」が伝統工芸品に該当するための一つの要件とされていた。

これらのことから、「時の経過によりその価値が減少しないもの」における美術品等は、歴史的価値・希少価値・代替性などを総合考慮する点から、税法特有の判断基準を有していると解される。

裏を返せば、この諸要素のいずれかが欠けていた場合には「時の経過によりその価値が減少しないもの」に当たらないとする判断がなされる可能性が高いと考えられよう。

また、「時の経過によりその価値が減少しないもの」に当たらないとされた資産は、減価償却資産に振り分けられ、「時の経過によりその価値が減少しないもの」は「減価償却資産」となり得る可能性を持ちながらも、その例外的な立ち位置から、「減価償却資産」には含まれることとなる。

よって、「時の経過によりその価値が減少しないもの」は「減価償却資産」に内包されるものとされ、その判断基準には、歴史的価値・希少価値・代替性などの諸要素全てを持ち合わせているものと解される。

第5章 見解の整理

本章では、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性について、どのような判断基準によるべきか、考え得る見解を整理する。具体的には、3つの見解（①減価償却資産該当説、②文理解釈支持説、③譲渡所得課税趣旨説）の整理をし、各見解の概要やその利点及び問題点を整理する。

第1節 減価償却資産該当説

1. 見解の内容

減価償却資産該当説は、東京地裁令和5年判決にて採用されている説である。

この説は、所法38条2項における「使用又は期間の経過により減価する資産」は、所法2条1項19号及び所令6号における「減価償却資産」とその範囲が一致するものとする考え方である。

その考えの導出方法は、所法38条2項2号が同項1号における計算方法に準じて、その資産の取得時から譲渡時までの期間（業務用資産の場合には、業務の用に供した期間以外の期間）に係る減価の額を取得費から調整する旨を規定されていることや、同号がその資産が業務用資産である場合には、所法49条1項に定める減価償却資産の償却費の合計額を、その取得費から調整する旨が規定されていることを判断基準として、「使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲を減価償却資産と一致するものと判断している。

そのため、この見解は、取得費から調整する金額を計算するための方法に依拠した判断基準であると解される。

2. 利点及び問題点

（1） 利点

減価償却資産該当説の利点は、「使用又は期間の経過により減価する資産」を「減価償却資産」とその範囲が一致すると解することで、取得費調整の計算においても、資産を類型化し、その類型ごとにその価値の目減りの範囲および程度を計算することが合理的であり²⁷³、所得税法の減価償却制度における、個別的事情を捨象して画一的に規制することとの要請と一致することである²⁷⁴。

この点について、土師秀作は「個別具体的な事情や納税者の主観的意義付けを離れ……『自動車』としての目的や機能の観点から判断すれば、車両運搬具は減価償却資産に該当することとなる。」との見解を示している²⁷⁵。

²⁷³ 林＝加瀬・前掲注（1）129頁参照。

²⁷⁴ 武田・前掲注（41）3722頁参照。

²⁷⁵ 土師・前掲注（1）234頁参照。

(2) 問題点

一方、「使用又は期間の経過により減価する資産」の「減価償却資産」の範囲が同じであることの導出過程が不明確であるため、文理解釈ないし趣旨解釈の観点からも検討が不十分であるため、納税者の法的安定性・予測可能性の観点からも、「減価償却資産該当説」に依拠した解釈は問題点がある。

その点、酒井克彦は「所法 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』が所法 2 条 1 項 19 号の『減価償却資産』であるとする理由が判然としない」と疑問を呈している²⁷⁶。

これについて、所得税法の条文における減価償却資産該当性の要件は、所法 2 条 1 項 19 号にて「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資産で、償却をすべきものとして政令で定められているもの」と規定されている。そのため、「減価償却資産」は減価償却費を求めるための方法により判断するという要件は、規定上読み取ることとはできない。

さらに、所法 38 条 2 項は、業務用資産に限らず非業務用資産では、所法 49 条における計算方法をあくまで準用しているのみである。つまり、客観的かつ機械的に算定した資産の価値変動を、取得費調整を行う際に反映させるために、所法 49 条における計算方法を準用しているものと解される。

これらのことから、減価償却費を求めるための計算方法が適用されるか否かで、「使用又は期間の経過により減価する資産」が減価償却資産と同じ範囲を有するものとは判断し難い。

第 2 節 文理解釈支持説

1. 見解の内容

文理解釈支持説は、「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈により判断するものである。

具体的には、「使用」または「時」の文言を文理解釈した場合には、「使用又は期間の経過により減価」しない資産と「時の経過によりその価値が減少しないもの」は異なる範囲を有するものと解されるため、「使用又は期間の経過により減価する資産」と「減価償却資産」とは異なる概念とするものである。

そのため「使用又は期間の経過により減価する資産」は「減価償却資産」とは異なる判断基準により解釈されるものとなる。

この説は、東京地裁令和 5 年判決にて、「使用又は期間の経過により減価する資産」が「減価償却資産」と同じ範囲を有するため、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないためには、当該資産が「減価償却資産」から除かれている「時の経過によりその価値

²⁷⁶ 酒井・前掲注 (1) 4 頁参照。

が減少しないもの」に該当する必要があるので、本件車両 A 及び B が「時の経過によりその価値が減少しないもの」に該当するか否かの判断を行っていることに対するものである。

(1) 「使用又は期間の経過により減価する資産」と「時の経過によりその価値が減少しないもの」の相違性

酒井克彦は、税法の解釈において文理解釈は最も重要視されるべき解釈手法であることを前提としている²⁷⁷。それを踏まえると、所法 2 条 1 項 19 号は政令委任をしており、所令 6 条は「時の経過によりその価値が減少しないものを除く」と規定しているが、「使用又は期間の経過により減価する資産」は除いていないとし²⁷⁸、「使用又は期間の経過により減価する資産」が「減価償却資産」であるとする理由が判然としていないと疑問を呈する²⁷⁹。

(2) 「時」と「期間」の解釈

荻米裕は「時の経過によりその価値の減少しないもの」は、価値が減少する要因を時の経過を基準として、業務の用に供されている時間の流れの中の一時点ごとを捉えていると指摘している²⁸⁰。

また、これに対して「使用又は期間の経過により減価する資産」は、譲渡所得がその資産の取得の日から譲渡の日までの期間を指している²⁸¹、と「期間」を文理解釈した上で、その意義を示しており、「時」と「期間」の文言の解釈の相違点に着目している。

これは、「減価償却資産」が「時」の経過により減価することが前提となっているのに対して²⁸²、「使用又は期間の経過により減価する資産」は、所法 38 条 2 項が「譲渡所得の基因となる資産」が対象であるため取得から譲渡までの「期間」としているためとされる²⁸³。

(3) 「減価する」の解釈

「減価する」の解釈として、一般用語としての辞書上の意義は、そのねだん、価額を減少すること²⁸⁴、などと示されており、会計学における文言の意味は、用役能力または効用が低下するとされている²⁸⁵。

²⁷⁷ 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂、2023 年）46 頁参照。

²⁷⁸ 酒井・前掲注（1）4 頁参照。

²⁷⁹ 酒井・前掲注（1）4-5 頁参照。

²⁸⁰ 荻米・前掲注（1）88 頁参照。

²⁸¹ 荻米・前掲注（1）88 頁参照。

²⁸² 山本・前掲注（3）44 頁参照。

²⁸³ 山本・前掲注（3）44 頁参照。

²⁸⁴ 新村・前掲注（83）934 頁参照。

²⁸⁵ 染谷・前掲注（211）167 頁参照。

また、この用役能力や効用の低下については、会計学における減価の要因である物質的・技術的減価及び機能的・経済的減価などからもたらされるものである。

これらのことから、ここにいう「減価する」とは、そのねだんや価額の減少、つまり、金銭的価値の減少ないしその用役能力・効用の減少を含む概念であると解される。

よって、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準は、「価額の減少」及び「用役能力・効用の減少」などから判断されることとなる。

2. 利点及び問題点

(1) 利点

文理解釈支持説の利点は、文理解釈が納税者の予測可能性及び法的安定性の確保という税法解釈における要請と一致することである。

この点、文理解釈の要請について金子宏は、税法が国民の財産権に対する侵害規範であるため、納税者に対する予測可能性を保障する必要があるからであり、法的安定性を確保する必要があるからである、と説明している²⁸⁶。

これは、いわゆる厳格解釈の要請とされており²⁸⁷、「税法は国民の財産権への侵害を根拠づける法であるから、その解釈は、法律の定めを逸脱することのないように、厳格に行わなければならない。いいかえれば、税法の解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、拡張解釈や縮小解釈を行うことは好ましくない」とする考え方である²⁸⁸。

したがって、「使用」と「時」を文理解釈したことにより、「使用又は期間の経過により減価しない資産」と「時の経過によりその価値が減少しないもの」は異なる概念とされ、その範囲は一致しないものと解される。

結果として、「使用又は期間の経過により減価する資産」と「減価償却資産」も異なる概念とされ、「使用又は期間の経過により減価する資産」は「減価償却資産」とは異なる判断基準が求められることとなる。

その場合に、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準の起点となるのは、「減価する」をどのように解釈すべきであるかという点である。「減価する」を文理解釈した場合には「価額の減少」や「用役能力・効用の低下」を含む概念であるため、当該資産が「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性を判断するための方法として「減価償却資産該当説」と比して明確な判断基準によることとなる。

²⁸⁶ 金子・前掲注(57) 123 頁参照。

²⁸⁷ 新井隆一『税法からの問 税法からの答』(成文堂、2008 年) 19-22 頁参照。

²⁸⁸ 金子宏=清水敬次=宮谷俊胤=畠山武道『租税法入門〔第 7 版〕』(有斐閣、2016 年) 52 頁〔宮谷俊胤執筆部分〕。

(2) 問題点

一方で、文理解釈支持説における問題点は次のとおりである。

「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈した場合に、ある資産が「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するか否かの判断基準は、その資産が「使用又は期間の経過」により「減価する」ものであるか否かとなる。

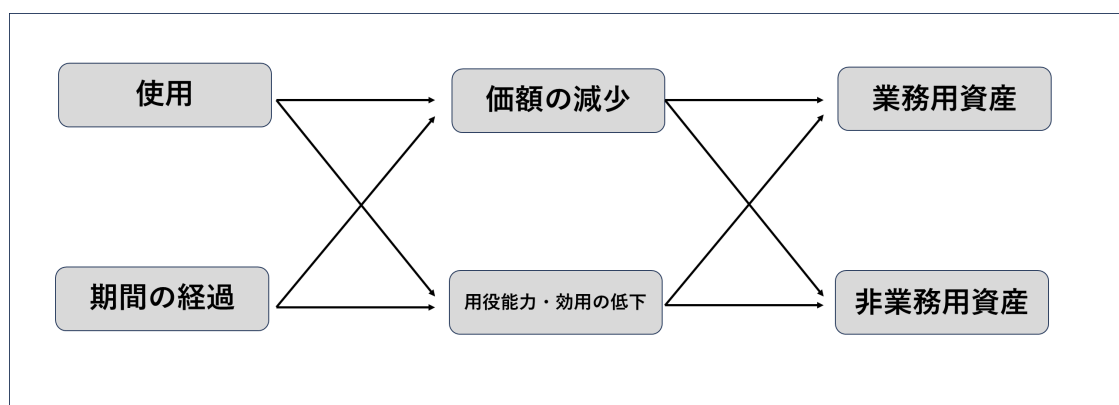
この点、「使用又は期間の経過により減価する資産」は、「使用により減価する資産」と「期間の経過により減価する資産」に分けられる。そして、それぞれが業務用資産であるか非業務用資産であるかを振り分けた上で、所法 38 条 1 項 1 号又は 2 号に規定される計算方法により取得費調整を行うこととなる。

この場合の「使用又は期間の経過により減価する資産」におけるそれぞれの文言の解釈は、「使用」が、物をこわしたり本質的な変更を加えたりすることなく、その用法に従って利用することと示されている²⁸⁹。

また、「期間」とは、取得時から譲渡時までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念と解される。さらに、「減価する」とは、価額の減少や用役能力・効用の低下などを意味するものと解される。

これらのことから、文理解釈支持説による場合には、その資産が、どのような状況で減価し、その減価の理由を判断した上で、業務用か非業務用かを振り分け、所法 38 条 2 項に規定する計算方法により、取得費調整を行うこととなるため、その判断基準が複数存在することとなる。図に整理すると以下ようになる。

図表 5 所法 38 条 2 項における各文言の組み合わせ



(筆者作成)

この場合に、図表 5 を前提として裁判例や裁決例を見ると、令和元年国税不服審判裁決

²⁸⁹ 小学館国語辞典・前掲注 (270) 559 頁。

では²⁹⁰、売却価額（譲渡価額）が取得価格を下回っているか否を「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準としているように見られ、この場合は「価額の減少」を判断基準としていると解される。

また、これに対して東京地裁令和 5 年判決では、売却価額が取得価格を上回っているか否かで、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性の判断基準としておらず、「使用又は期間の経過により減価する資産」は「減価償却資産」と同じ範囲を有することから、「減価する」を資産価値の目減りと解しているため、この場合には「用役能力・効用の低下」を判断基準としていると解される。

しかし、図表 5 に当てはめた場合に、東京地裁令和 5 年判決は、本件車両 A 及び B については価額の増加もしていることから、価額は減少していない。つまり「減価」していないと解することができ、「使用又は期間の経過により減価する資産」に当てはまらない可能性がある。

また、業務用資産の「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性を判断する場合における「減価する」では、「用役能力・効用の低下」のみならず「価額の減少」も判断基準に含まれることとなる。

しかし、業務用資産では、既に不動産所得・事業所得などにおいて、その資産価値の目減り分を所法 49 条に準じて計算した減価償却費を必要経費に算入している。

その場合でも、売却時に「価額の減少」をしているか否かを「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準とした場合には、業務用資産が売却時の客観的価額が取得時よりも値上がりしていた場合には、取得費調整が行われないこととなる可能性がある。

このように、文理解釈支持説によった場合には、課税実務においても有利となる判断基準のみ採用することで、公平な課税がなされない可能性がでてくる。

これらのことから、文理解釈支持説の問題点は、「減価する」の適用を緩く解釈してしまっているがために、業務用資産・非業務用資産の区別をすることなく、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準としてしまうことにある。

第 3 節 譲渡所得課税趣旨説

1. 見解の内容

譲渡所得課税趣旨説は、所法 38 条は譲渡所得の計算の際に控除する「取得費」について規定したものであるから、そこに規定される「使用又は期間の経過により減価する資産」は譲渡所得課税の趣旨から論じられるものであり、その趣旨に基づいて「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するための判断基準を明らかにする説である。

この説は「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈ではなく、趣旨解釈によ

²⁹⁰ 国税不服審判所裁決令和元年 6 月 18 日・前掲注（30）。

り判断するものである²⁹¹。

(1) 譲渡所得課税の趣旨

譲渡所得課税は、譲渡のタイミングを起点として、資産の値上がり益を所得と観念し、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する際に、所有期間中のその増加益を清算して課税する趣旨が有力な説とされている（清算課税説）。

また、ここにいう値上がり益は、取得時ないし譲渡時の客観的な価格の差益により測定されるものである。

この値上がり益を所得として、取得費を控除し、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当する場合には、所法 38 条 2 項各号の規定により計算された、資産の償却費の額の累積額また減価の額を取得費から調整することとなる。

なお、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説に立った場合に、取得費を控除するのは、その取得に要した金額を控除することによって、保有期間中の資産の値上がり分を正しく測定するためであるとする見解がある²⁹²。

また、取得費を調整するのは、期間経過による通常の減価を排除した上で、個別使用を捨象し、いわば、客観的機械的に算定した資産の価値変動を課税の対象とするためであるとする見解もある²⁹³。

この点、東京地裁令和 5 年判決では、譲渡所得の趣旨を清算課税説とした上で「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断を行っている。

しかし、木山泰嗣は、「清算課税説に立つ以上、『価値』は市場価格を前提にする方が、法の趣旨に整合するようと思われる」と指摘している²⁹⁴。また、本件車両 A が取得価格の 2.5 倍で売れたことについても、「これをキャピタル・ゲインと評価しながら、取得費の解釈適用では資産の『価値』が『減少』する資産と捉えることには、譲渡所得課税の前提の解釈と

²⁹¹ なお、趣旨解釈は「規定の趣旨・目的に即した解釈」とされており、また、趣旨解釈は「文理が明確でない場合」における解釈手法として位置付けられるものである（金子宏「租税法解釈論序説－若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）9 頁。）。また、趣旨解釈は、「条文の意味内容を文言通りではない内容として読むことになるため、その文言の意味を拡げる場合には拡張解釈ないし類推解釈が行われることになり、その文言の意味を限定する場合には限定解釈が行われることとなる。」と説明がなされていた（木山泰嗣「税法解釈のあり方－文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号（2016 年）75 頁。）。

²⁹² 田中・前掲注（174）56 頁参照。

²⁹³ 岡村・前掲注（150）14 頁参照。

²⁹⁴ 木山・前掲注（1）153 頁参照。

の間に矛盾があると思われる。」と疑問を呈する²⁹⁵。

また、藤岡祐治も、譲渡所得課税の趣旨を清算課税説とし、取得費に関する所法 38 条 1 項及び 2 項と減価償却に関する所法 49 条 1 項の関係を示したとしても²⁹⁶、減価償却が認められない業務の用に供していない期間（所法 38 条 2 項 2 号）まで含めて譲渡所得課税の趣旨から論ずるのは説得力に欠けると指摘する²⁹⁷。

（２） 取得調整について

ここで、所法 38 条 2 項の規定を再度確認する。同項では、「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……」とされている。そのため、まずは、その資産が「使用又は期間の経過により減価する資産」であるか否かを判断した上で、同項各号に当てはめをする必要がある。

また、所法 38 条 2 項各号に当てはめるために、その資産が業務の用に供されていたか否かで振り分けを行い、同項各号の規定に準じて、その資産の償却費の額の累積額また減価の額を計算することとなる。

この場合に、業務用資産では、所法 49 条の規定により計算された償却費の額の累積額を取得費から調整することとなる。その理由として、所得税法では、減価償却資産に係る減価償却費は強制償却されるため、事業所得や不動産所得などの必要経費に算入されることが確定している。

そのため、譲渡所得計算の際には、既に必要経費に算入している減価償却費の累積額を取得費から調整しなければ、すでに事業所得や不動産所得の計算の際に差し引いている減価償却費累積額を再度、取得費として控除することとなるため、課税負担上公平とはいえない。

一方で、非業務用資産は、すでに減価の額を必要経費として他の所得の計算の際に差し引いているものではない。ここで、非業務用資産の減価の額について規定している所令 85 条では「耐用年数に 1.5 を乗じて計算した年数」と規定している。そのため、業務用資産と非業務用資産の取扱いの違いを「耐用年数に 1.5」を乗じて足並みをそろえることとし、また、業務用資産における減価償却費の計算方法と同様の方法によって計算することにより、計算された減価の額をもって、取得費の調整を行うこととしている。

これらのことから、業務用資産と非業務用資産で取得費調整を行うべき趣旨が、同様のものとは言い切れず、画一的な解釈を行う場合には、不合理が生じかねない。

（３） 「減価する」の解釈

これらの整理より、譲渡所得課税の趣旨に基づいて所法 38 条 2 項における「使用又は期

²⁹⁵ 木山・前掲注（１）153 頁。

²⁹⁶ 藤岡・前掲注（１）181 頁参照。

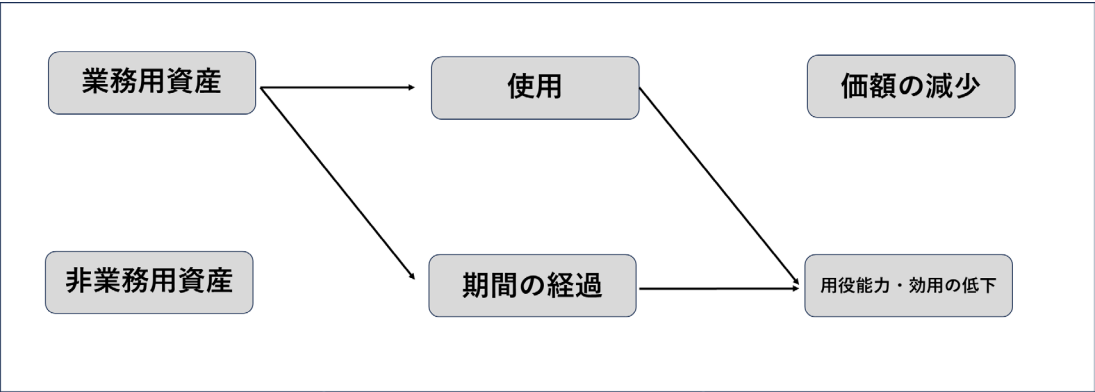
²⁹⁷ 藤岡・前掲注（１）181 頁参照。

間の経過により減価する資産」の解釈を行う場合においても、前節でとりあげた文理解釈支持説と同様に、「使用又は期間の経過」により「減価する」ものであるか否かにより判断されることとなる。

この場合においても「減価する」の解釈が重要となってくるのであるが、譲渡所得課税趣旨説では、この「減価する」の解釈を業務用資産また非業務用資産であるかによって区別して解釈をする。そのため、「減価する」の適用を狭く解釈することとなる。

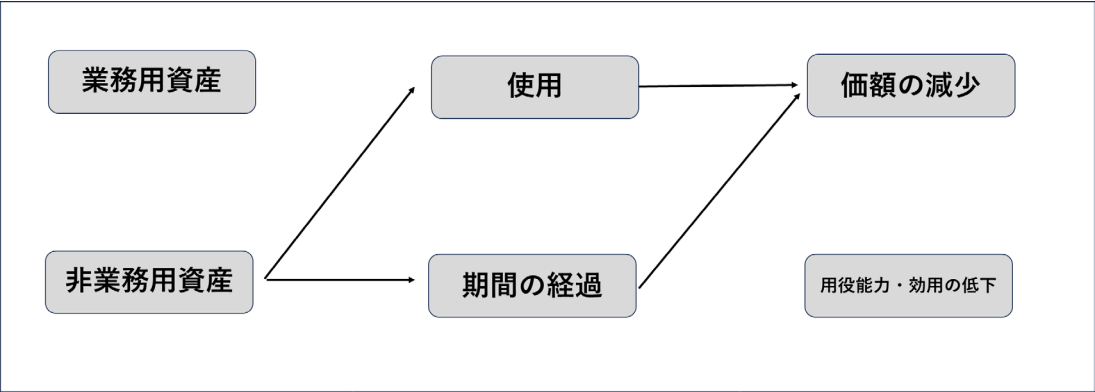
具体的には、業務用資産である場合には、「減価する」を「用役能力・効用の低下」、非業務用資産である場合には「価額の減少」と捉えることとなる。それを整理したのが以下の図である。

図表 6 業務用資産における文言の組合せ



(筆者作成)

図表 7 非業務用資産における文言の組合せ



(筆者作成)

2. 利点及び問題点

(1) 利点

譲渡所得課税趣旨説の利点は、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価

する資産」の「減価する」の適用を狭くすることによって、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断に係る基準をより明確にしている点である。

具体的には、「減価する」を「用役能力・効用の低下」ないし「価額の減少」と捉え、それぞれ業務用資産である場合には「用役能力・効用の低下」とし、非業務用資産である場合には「価額の減少」と解する。

この場合には、業務用資産は「価額の減少」をしているか否かで「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性の判断は行われず、非業務用資産は「用役能力・効用の低下」をしているか否かで「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性の判断は行われないこととなる。

（２） 問題点

譲渡所得課税趣旨説は、「減価する」の解釈適用を狭くすることにより、業務用資産と非業務用資産で、その取扱いを分けている。しかし、税法の解釈は、文理解釈が原則であるとされており²⁹⁸、趣旨解釈が許容されるのは例外的な場合とされている。

なお、ここにいう例外的に趣旨解釈が許容される場合は、文理解釈によっては規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合²⁹⁹、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることは可能な場合でもその帰結（結論）が明らかに不合理である場合³⁰⁰、文理解釈の結果なお複数の解釈の可能性が残る場合等とされている³⁰¹。

よって、譲渡所得課税趣旨説にて「減価する」の解釈適用を狭くすることが、これらのような例外的に趣旨解釈が許容される場合に該当するの否か、趣旨解釈の正当性の検討が不明確な点が問題点として挙げられる。

第４節 小括

本章では、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に関する見解として、減価償却資産該当説、文理解釈支持説、譲渡所得課税趣旨説の３つの考え方を検討した。

1. 見解の整理

減価償却資産該当説は、「使用又は期間の経過により減価する資産」と「減価償却資産」は、その範囲が一致するものとする考え方である。

さらに、減価償却資産該当説は、所法 38 条 2 項 2 号が同項 1 号における計算方法に準じて、取得費から調整する金額を計算するため、その計算方法が所法 49 条 1 項に準じている

²⁹⁸ 金子・前掲注（291）3頁参照。

²⁹⁹ 金子・前掲注（291）3頁参照。

³⁰⁰ 木山・前掲注（291）126 頁参照。

³⁰¹ 谷口・前掲注（68）46 頁参照。

ことから、「使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲を「減価償却資産」と一致するものと判断している。そのため、この見解は、取得費から調整する金額を計算するための方法に依拠した判断基準であると解される。

一方、文理解釈支持説は、文理解釈が、納税者の予測可能性及び法的安定性の確保という、税法における要請を満たすことから、「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈するものである。

この考え方は、「使用」又は「時」の文理解釈から「使用又は期間の経過により減価」しない資産と「時の経過によりその価値が減少しないもの」は異なる範囲を有するものと解している。そのため、「使用又は期間の経過により減価する資産」と「減価償却資産」とは異なる概念であるとされ、「使用又は期間の経過により減価する資産」は「減価償却資産」とは異なる判断基準により解釈されるものである、とする考え方である。

また、この説は「減価する」の適用範囲を緩く捉える。そのため、業務用資産・非業務用資産の区別をすることなく、「減価」に含まれる「価額の減少」や「用役能力・効用の低下」などの判断基準をもとに解釈を行うこととなる。

一方、譲渡所得課税趣旨説は、所法 38 条は譲渡所得の計算の際に控除する「取得費」について規定したものであるから、そこに規定される「使用又は期間の経過により減価する資産」は譲渡所得の趣旨から論じられるものであり、その趣旨に基づいて「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するための判断基準を明らかにする説である。

この説は「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈ではなく、趣旨解釈により判断しており、「減価する」の解釈適用を狭く捉えている。

具体的には、所法 38 条 2 項が、同項各号において、業務資産ないし非業務用資産に分けて、それぞれ償却費の額の累積額ないし減価の額を計算すること。また、業務用資産では、取得調整の目的が、既に減価償却費として必要経費に算入しているものを、再度取得費として控除することがないように、課税負担の公平上の観点から行われていると解される。

対して、非業務用資産では、課税負担の公平上の観点からではなく、業務用資産との足並みを揃えるために、業務用資産と同様の計算方法に準じて、機械的に計算されていることから、業務用資産と非業務用資産では、取得費調整をする趣旨が異なっていると解される。

そのため、「減価する」の解釈適用をそれぞれ分ける必要があると解され、業務用資産では「用役能力・効用の低下」と捉え、非業務用資産では「価額の減少」と捉えることとなる。

2. 問題点

また、それぞれの見解には、次のような問題点がある。

減価償却資産該当説は、「使用又は期間の経過により減価する資産」の「減価償却資産」の範囲が同じであることの導出過程が不明確な点にあり、取得費から調整する金額を計算するための方法に依拠した判断基準であるため、税法上定義規定がなされていないものの解釈を文理解釈ないし趣旨解釈により行っていない。そのため、納税者の法的安定性・予測

可能性という、税法における要請を満たしているとは言い難い。

また、文理解釈支持説は、「減価する」の適用を緩く解釈してしまっているがために、業務用資産・非業務用資産の区別もすることなく、事例に当てはめることとなる。

そのため、課税実務では、それぞれが有利となる判断基準のみを採用するなど、恣意的な判断がなされる可能性があり、公平な課税がなされない場合が想定できる。

一方、譲渡所得課税趣旨説は、「減価する」の解釈適用を狭くすることにより、業務用資産と非業務用資産の「減価する」の解釈を分けている。

この点、税法の解釈をする場合には文理解釈が原則であるが、例外的な場合に許容されることとなる趣旨解釈は、文理解釈によった場合に、規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合、その帰結が明らかに不合理である場合 複数の解釈の可能性が残る場合等に該当した場合に、例外的に趣旨解釈が許容されることとなる。

つまり、譲渡所得課税趣旨説にて「減価する」の解釈適用を狭くすることが、例外的に趣旨解釈が許容される場合に該当するの否か、趣旨解釈の正当性の検討がなされていない点が問題点として挙げられる。

第6章 自説の検討

本章では、前章までの検討を踏まえ、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を明らかにする。まず「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に係る3つの見解の整合性を明らかにする。その後「減価する」の判断のあり方を検討し、「使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲ないし「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を提言する。最後に、東京地裁令和5年判決への自説の当てはめを行う。

第1節 「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準の検討

1. 3つの見解の整合性

前章では、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に関する見解を検討し、「文理解釈支持説」と「譲渡所得課税趣旨説」では、「減価する」の解釈適用の差があることを確認した。

また、「使用」、「期間」や「時」などの文言を文理解釈した場合には、それぞれが異なる概念であるため、「使用又は期間の経過により減価」しない資産と「時の経過によりその価値が減少しないもの」には相違性があると解されており、「減価償却資産該当説」は否定されることとなる。

一方で、それぞれの説には利点・問題点があるものの、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として、どの説によるべきかの検討はなされていない。

そのため、「減価償却資産該当説」に立った場合や「文理解釈支持説」ないし「譲渡所得課税趣旨説」に立った場合の整合性を確認する。

(1) 減価償却資産該当説の整合性

減価償却資産該当説は、東京地裁令和5年判決にて、実際に「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として用いられた説である。

この説は、「使用又は期間の経過により減価する資産」の取得費から調整する金額を、どのような計算方法によっているかを判断基準としており、「使用又は期間の経過により減価する資産」が業務用資産・非業務用資産の場合であっても、所法49条ないし所法49条に準じた計算方法を用いているため、「使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲は「減価償却資産」と同様であると判示していた。

しかし、この判断基準には、疑問を呈する見解が多く³⁰²、その多くは結論への導出方法が不明確と指摘するものであった。

なお、減価償却資産該当説の利点は、「使用又は期間の経過により減価する資産」を「減

³⁰² 木山・前掲注(1)153頁参照、品川・前掲注(1)40頁参照、武田・前掲注(1)11頁、橋本・前掲注(1)199頁参照、藤岡・前掲注(1)181頁参照、渡辺・前掲注(1)120頁参照、安井・前掲注(1)84頁参照等がある。

減価償却資産」とその範囲が一致することで、取得費調整の計算においても、資産を類型化し、その類型ごとにその価値の目減りの範囲および程度を計算することが合理的であり、所得税法の減価償却制度における、個別的事情を捨象して画一的に規制することとの要請と一致する点である。

一方、問題点は、「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈が文理解釈ないし趣旨解釈の観点から、検討が十分にされていない点が挙げられる。

この点、文理解釈は、「税法は国民の財産権への侵害を根拠づける法であるから、その解釈は、法律の定めを逸脱することのないように、厳格に行わなければならない。いいかえれば、税法の解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、拡張解釈や縮小解釈を行うことは好ましくない」とする考え方が原則とされている³⁰³。

また、趣旨解釈は、「文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義の下でも、租税法の趣旨・目的すなわち租税立法者の価値判断を参酌して、租税法の意図内容を一義的に確定することが許されるし、むしろ、確定しなければならない」などの見解もあるように³⁰⁴、文理解釈に対して例外的な解釈方法とされている。

なお、例外的に趣旨解釈が許容される場合は、上記の他に、文理解釈によっては規定の意図内容を明らかにすることが困難な場合³⁰⁵、文理解釈によって規定の意図内容を明らかにすることは可能な場合でも、その帰結（結論）が明らかに不合理である場合等がある³⁰⁶。

また、減価償却資産は、所法 2 条 1 項 19 号にて、「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。」と規定されている。

このように、減価償却資産は減価償却費を求めるための方法により判断されるものではなく、その該当性に係る要件を「業務の用に供される……資産で償却をすべきものとして政令で定めるもの」としている。

これらのことから、減価償却費を求めるための計算方法が適用されるか否かで、「使用又は期間の経過により減価する資産」が減価償却資産と同じ範囲を有するものとは判断し難く、使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として減価償却資産該当説を用いることは、税法の解釈として適しているとは言えない。

（２） 文理解釈支持説と譲渡所得課税趣旨説の整合性

では、「文理解釈支持説」と「譲渡所得課税趣旨説」における利点・問題点は以下のとおりであるが、それぞれが「使用又は期間の経過により減価する資産」の解釈として整合して

³⁰³ 金子・前掲注（291）52 頁。

³⁰⁴ 谷口・前掲注（68）46 頁参照。

³⁰⁵ 金子・前掲注（291）3 頁参照。

³⁰⁶ 木山・前掲注（299）126 頁参照。

いるか検討する。

ア 文理解釈支持説

文理解釈支持説は、「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈することにより、「使用又は期間の経過により減価する資産」は「減価償却資産」と異なる概念となり、その判断基準も「減価償却資産」とは異にするものとする考え方である。

この文理解釈支持説は、税法における原則的な解釈方法である文理解釈により、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を明確にしているため、税法の要請と一致する。この点が文理解釈支持説の利点とされる。

一方で、文理解釈支持説は、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として、その資産が「価額の減少」ないし「用役能力・効用の低下」をしているか否かにより判断することとなる。この判断基準に該当したものが「使用又は期間の経過により減価する資産」となり、業務用資産・非業務用資産を振り分けた上で、所法 38 条 2 項各号における計算方法に準じて計算された「償却費の額の累積額」・「減価の額」を取得費から調整することとなる。

しかし、文理解釈支持説によった場合、業務用資産の場合に「価額の減少」を基に「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断をする場合が考えられる。それは、「価額の減少」していない場合、つまり、金銭的価値が減少していない場合は、「減価」しない資産となり、取得費調整がなされないこととなるため、税負担上の公平性が失われてしまう。

つまり、文理解釈支持説は、「減価する」の適用を緩く解釈してしまっているがために、業務用資産・非業務用資産の区別をすることなく、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準としてしまうことが問題点として挙げられる。

イ 譲渡所得課税趣旨説

譲渡所得課税趣旨説は、「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈ではなく、趣旨解釈により判断するものである。

その場合に、所法 38 条が譲渡所得の計算の際に控除する「取得費」について規定したものであることを前提として、そこに規定される「使用又は期間の経過により減価する資産」は譲渡所得課税の趣旨から論じられるものであり、その趣旨に基づいて「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するための判断基準を明らかにする考え方である。

この譲渡所得課税趣旨説は、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」を業務用資産と非業務用資産に振り分けた上で、業務用資産における「減価する」と非業務用資産における「減価する」をそれぞれ当てはめることにより、「減価する」の適用範囲を狭くすることによって、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断に係る基準を、文理解釈支持説と比してより明確にしている点が利点として挙げられる。

一方この説の問題点としては、趣旨解釈によって「減価する」の適用範囲を狭く解してい

るが、そもそも、趣旨解釈が文理解釈の例外的な解釈方法であるため、趣旨解釈によることが許容されるか否かが検討不十分である。

ウ 2つの見解の整合性

以上のことから「文理解釈支持説」と「譲渡所得課税趣旨説」では、それぞれ利点・問題点が存在しているが分かった。しかし、どちらの説が優位であるか、またどちらの説が「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に係る解釈方法に適しているかなどの判断をするまでには至っていない。

(3) 折衷説の提言

これらのことから、「減価する」が「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準の起点とされる場合は、その適用範囲を緩くするのではなく、適用範囲を狭くすることが、より判断要件が明確となる。また、税法の解釈は原則として文理解釈としながらも、納税者の課税負担上不公平になり得る箇所のみ、趣旨解釈によることが税法の解釈に適合していると解される。

そのため、「文理解釈支持説」と「譲渡所得課税趣旨説」の利点を採用した折衷的な解釈を行い、この説を「折衷説」として以下、検討する。

「文理解釈支持説」と「譲渡所得課税趣旨説」の折衷案としての「折衷説」は、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」における「使用」、「期間」、「減価する」をそれぞれ文理解釈し、「使用又は期間の経過により減価する資産」は「減価償却資産」とは異なる概念であることを示す。

次に、その資産を、所法 38 条 2 項各号における業務用資産又は非業務用資産のいずれかに振り分け、業務用資産である場合には、「減価する」の解釈を「用役能力・効用の低下」と捉え、非業務用資産である場合には、「減価する」の解釈を「価額の減少」と捉え、それぞれ当てはめをし、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性を判断する考え方である。

ア 「減価する」の解釈

(ア) 「用役能力・効用の低下」の解釈

なお、ここにいう「用役能力・効用の低下」とは、会計からの考え方に基づく解釈であり、会計における「減価」の考え方は経常的減価と偶発的減価に分けられる。

しかし、所得税法では、この経常的減価と偶発的減価などの減価の原因を逐一把握することは困難であることから、画一的に規制する必要性のもと、その計算方法及びその計算の基礎となる償却方法を法定している。

よって、減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法について規定している所法 49 条に基づき「用役能力・効用の低下」を測定することとなる。

所法 49 条は、「居住者のその年 12 月 31 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 37 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」と規定しており、この規定は「減価償却資産」を対象としている。

一方で、所法 38 条 2 項 1 号では、「使用又は期間の経過により減価する資産」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」は、所法 49 条の規定により計算された、その資産の償却費の額の累積額を取得費から調整する旨を規定している。

また、「減価償却資産」の判断基準は、「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資産で、償却をすべきものとして政令で定められているもの」とされている。

これらのことから、業務の用に供されていた期間における「使用又は期間の経過により減価する資産」は、「減価償却資産」と同じ範囲を有する資産であると解される。

そのため、その資産が業務の用に供されていた資産である場合には、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当するか否かを、「用役能力・効用の低下」により判断され、該当する場合には、その範囲は、所法 2 条 1 項 19 号における「減価償却資産」と同じ範囲を有するものと解される。

（イ）「価額の減少」の解釈

また、この場合の「価額の減少」の解釈として、一般用語としての辞書上の意義として「価額」とは、「価格に相当する金額」とされており、また「価格」とは、「物のねうちを金額で表したもの」と示されている³⁰⁷。

また、「価額」の法令用語としての意義は、「価格に相当する金額。具体的に特定した物や財産の金銭的価値を表すときに用いられる場合が多い」とされており、また、「価格」とは、「物の値段のこと、物の交換価値を貨幣で表示したもの」とされている³⁰⁸。

これらのことから、「価額」とは「価格」に相当する金額であり、「価格」とは、物や財産の金銭的価値を表している。そのため、「価額の減少」とは、金銭的価値の減少と解される。

なお、この場合の金銭的価値の減少は、所法 38 条が譲渡所得の取得費について規定したものであることを踏まえると、取得時点と譲渡所得時点を比較して、客観的な金銭的価値の増減によるものと解される。

また、非業務用資産の場合にのみ「減価する」の解釈を「価額の減少」と捉えているのは、業務用資産の取得費調整と非業務用資産の取得費調整では、その趣旨が異なるためである。

³⁰⁷ 新村・前掲注（83）504 頁参照。

³⁰⁸ 法令用語研究会・前掲注（88）105 頁参照。

その趣旨とは、業務用資産では、譲渡所得計算の際には、既に必要経費に算入している減価償却費の累積額を取得費から調整しなければ、税負担の観点から不公平な結果となってしまう。

一方で、非業務用資産は、すでに必要経費などとして他の所得の計算の際に差し引いているものがあるわけではないため、非業務用資産を取得費調整する目的が明確となっていない。

この点、非業務用資産の減価の額について規定している所令 85 条では「耐用年数に 1.5 を乗じて計算した年数」をもって、計算された減価の額により取得費の調整を行う旨が規定されている。

これは、非業務用資産の取得費調整を行う明確な理由は示されていないものの、所得税法における画一的な規制のもと、業務用資産と足並みをそろえ、業務用資産と非業務用資産の減価の原因を逐一把握することなく管理するためであると解される。

しかし、業務用資産と非業務用資産では、取得費調整を行うべき目的が異なっているにも関わらず、その判断基準を同様のものとして扱ってしまうと、非業務用資産を取得費調整する分、納税者の課税対象となる譲渡所得が増えてしまい、課税負担上の不公平があると解される。

そのため、業務用資産と非業務用資産で「減価する」の解釈をそれぞれ分けることにより、課税負担の不公平を無くすことを趣旨としている。

2. 「使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲

これらのことから、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準は、その資産が業務用資産か非業務用資産であるかを振り分け、業務用資産である場合には、「用役能力・効用の低下」をしているか否か、つまり不動産所得や事業所得などの事業の用に供され、その所得における必要経費として、減価償却費を計算されていたか否かで判断することとなる。

一方で、非業務用資産である場合には、「価額の減少」をしているか否か、取得時から譲渡時までの間に客観的な金銭的価値の増減によって、その判断をすることとなる。

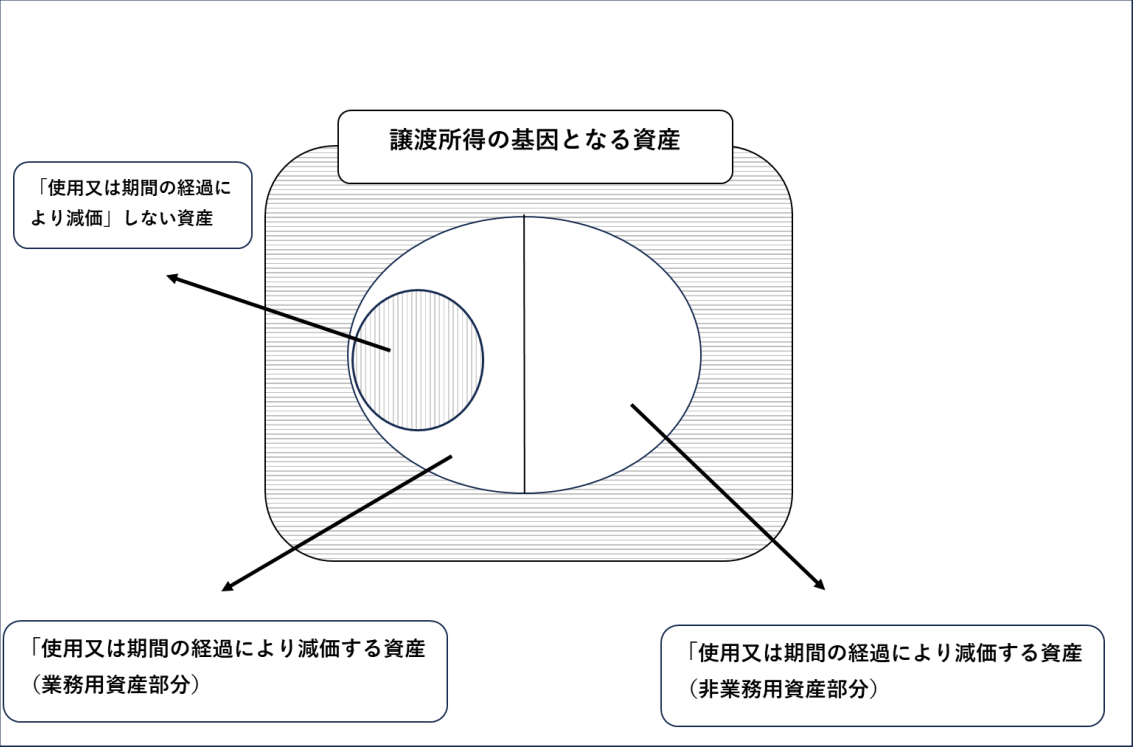
よって、「使用又は期間の経過により減価する資産」は業務用資産と非業務用資産に該当する部分に分けられ、業務用資産に該当する部分は、所法 2 条 1 項 19 号における「減価償却資産」と、同じ範囲を有するものと解される。

また、「使用又は期間の経過により減価する資産」の業務用資産該当部分は、「減価償却資産」と同じ範囲を有するため、「減価償却資産」の例外的な位置づけとされる「時の経過によりその価値が減少しないもの」の部分も含むことになる。

そのため、「使用又は期間の経過により減価する資産」の例外的な位置づけとされる「使用又は期間の経過により減価」しない資産は業務用資産該当部分にのみ存在し、それは、「減価償却資産」における「時の経過によりその価値が減少しないもの」と同じ範囲を有するも

のと解される。以上のことを整理すると、次の図のようになる。

図表 8 「使用又は期間の経過により減価する資産」の範囲



(筆者作成)

第 2 節 東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決への当てはめ

前節までの検討を前提として、東京地裁令和 5 年判決への当てはめを行う。

1. 東京地裁令和 5 年判決の概要

(1) 本件車両 A 及び B

東京地裁令和 5 年判決における本件車両 A 及び B の取得・売却の詳細は、下図のとおりである。

図表 9 本件車両 A 及び B の取得・売却の詳細

	車種	取得日	取得価額	売却日	売却額
本件車両A	7㇏7-JF50	平成9年11月7日	5389万6450円	平成27年4月30日	1億3500万円
本件車両B	7㇏7-J512TR	平成4年9月24日	2000万円	平成28年5月16日	2300万円

(筆者作成)

(2) 本件車両 A 及び B の状況

本件車両 A 及び B は、「譲渡性」と「経済性」をもった動産であるため「譲渡所得の基因となる資産」に該当する。また、いずれも業務以外の用すなわち家事用に使用しており、X は、本件車両 A 及び B につき、事業所得に係る業務用資産ではないとして、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、本件車両 A 及び B に係る減価償却費は X の業務における必要経費の額には算入していない。

2. 本件車両 A 及び B への当てはめ

これらのことから、本件車両 A 及び B は、業務に用に供されておらず、所法 49 条に規定する方法により減価償却費を必要経費に算入させていない。

また、本件車両 A 及び B の取得時と譲渡時の客観的な金銭的価値を比べると、価額が減少していないことが分かる。

これらのことから、本件車両 A 及び B は、趣味などで所有しているスポーツカーであるため、「生活に通常必要な動産」の該当性は薄い。また、本件車両 A 及び B は非業務用資産であり、「使用又は期間の経過により」減価しているかの判断基準である「価額の減少」もしていない、つまり、取得時と譲渡時の金銭的価値が減少していないことが分かる。

よって、本件車両 A 及び B は所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」には該当しないため、譲渡所得の取得費調整の対象となる資産には該当しないと解される。

第 3 節 小括

本章では、「減価する」の適用をどのように捉えるべきかについて検討した。

まず、税法上定義が明確とされていない「減価する」について、一般的な意味合いと会計における「減価」の概念を検討した。この「減価」の解釈には差があるものの、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として検討されている 3 つの見解における「減価する」の解釈にも整合するものである。

次に、前章で検討した、3 つの見解の整合性を確認した。

結果として、税法の解釈は、原則は文理解釈によるものであり、例外的に趣旨解釈が許容されるものという観点から、文理解釈支持説と譲渡所得課税趣旨説が、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に係る解釈方法として妥当であると解された。

しかし、文理解釈支持説によるべきか譲渡所得課税趣旨説によるべきかについては、それぞれの利点ないし問題点を勘案した上で、両説の利点を採用した折衷的な解釈が、税法の要請・趣旨に合致していると判断した。

これを「折衷説」として、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準と提言した。なお、折衷説による判断基準は、その資産が業務用資産であるか、非業務用資産であ

るかを判断した上で、業務用資産である場合には、その資産の「減価する」を「用役能力・効用の低下」と捉えて、不動産所得や事業所得などの事業の用に供しているか、その不動産所得や事業所得の必要経費に減価償却費として算入させているかを基に判断する。

一方で、非業務用資産に該当する場合には、その資産の「減価する」は「価額の減少」と捉え、取得時から譲渡時までの客観的な金銭的価値の増減に基づいて判断する。

この説に基づいて、題材とする東京地裁令和5年判決について再度検討をした。

本件車両 A 及び B が、「譲渡性」と「経済性」をもった動産であるため「譲渡所得の基因となる資産」に該当するが、趣味などで所有しているスポーツカーであるため、「生活に通常必要な動産」の該当性は薄いと解される。また、本件車両 A 及び B は、不動産所得や事業所得などの業務の用に供していない資産つまり非業務用資産である。

そのため、「使用又は期間の経過により」減価しているかの判断基準は、「価額の減少」がしているか否かとなる。

その結果、本件車両 A 及び B は所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」には該当しないため、譲渡所得の取得費調整の対象となる資産には該当しないという結論に至った。

第7章 総括

本論文では、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準について論じた。具体的には、所法 38 条 2 項における「減価する」を、どのように解釈すべきか、その適用はどのようにすべきかについて検討した。

第 1 章では、「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性が争われた東京地裁令和 5 年判決を取り上げ、同判決が示した「使用又は期間の経過により減価する資産」の減価償却資産該当性について、文理解釈ないし趣旨解釈によって解釈をしていない点を指摘した。また、税法上定義規定されていない「使用」、「期間」、「減少する」などの文言の解釈が示されていない点も指摘した。この 2 点を、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に関する問題点として、その内容を明らかにした。また、「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性について争われた類似の事例を確認し、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として、客観的な金銭的価値も用いられていることを指摘した。

第 2 章では、所法 38 条 2 項における「譲渡所得の基因となる資産」について確認した。譲渡所得は、その譲渡により得た所得の概念と譲渡収入から控除される取得費から議論される。そこで、譲渡所得の規定や沿革からその趣旨を確認し、その中で議論されている所得概念、「取得費」の考え方など、課税実務上の取扱いを確認した。その他「生活に通常必要な動産」に係る議論を整理し、「譲渡所得の基因となる資産」と「生活に通常必要な動産」の関係性を確認した。それを踏まえた上で「譲渡所得の基因となる資産」の範囲を確認した。

第 3 章では、所法 38 条における取得費控除及び取得費調整の概要・沿革の整理を行い、各制度の趣旨も確認した。取得費控除及び取得費調整は、シャープ勧告を契機として、その体系が作られていったことを確認した。しかし、明確な立法趣旨を記載した文献は確認できなかったものの、その趣旨は、譲渡所得課税から論じられていることを確認した。また、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」にて用いられている各文言（使用・期間・減価する）の意義について一般用語としての辞書上の意義・税法・会計学その他規定から確認を行い、「使用」や「期間」の意義に大きく差異は見られないものの、「減価する」の解釈によっては、その判断基準が異なることを確認した。

第 4 章では、税法における減価償却制度の整理を行い、減価償却資産の範囲について、「時の経過によりその価値が減少するもの」の取扱いを確認した。会計上の要請と税法上の取り扱いとは異なり、税法上は逐一減価償却費の算出を確認することは困難であることから、これを画一的に規制するために法定していることを確認した。また、「時の経過によりその価値が減少するもの」の該当性は、歴史的価値・希少価値・代替性などを総合考慮して判断し、「減価償却資産」から「除く」とされていることから、例外的な規定であることを確認した。

第 5 章では、所法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性について、どのような判断基準によるべきか、考え得る見解を整理した。具体的には、「使用又は期間の経過により減価する資産」を「減価償却資産」と同様の範囲を有するものとす

る見解を減価償却資産該当説、「使用又は期間の経過により減価する資産」を文理解釈により判断する文理解釈支持説、「使用又は期間の経過により減価する資産」の「減価する」を趣旨解釈により判断する譲渡所得課税趣旨説として、それぞれの意義、利点及び問題点を明らかにした。

前章では、第5章までの検討を踏まえ、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を検討した。その際に、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に係る3つの見解の整合性を明らかにした。そこで、①「減価する」の適用範囲を緩くしてしまうと課税負担上不公平になり得ること、②趣旨解釈はあくまで文理解釈の例外的な解釈方法であるため、趣旨解釈が許容される場合が限定的であることが問題点として挙げられた。そのため、両説の利点を活かした「折衷説」を提言した。

折衷説による判断基準は、その資産が業務用資産であるか、非業務用資産であるかを判断した上で、業務用資産と非業務用資産の「減価する」の解釈を分け、「減価する」の適用範囲を狭くする考え方である。

これらの判断基準に基づいて、題材とする東京地裁令和5年判決の「使用又は期間の経過により減価する資産」の該当性について再度検討した。本件車両A及びBの「譲渡性」と「経済性」を有し、娯楽性のある動産であるためもった動産であるため「譲渡所得の基因となる資産」に該当するが「生活に通常必要な動産」の該当性は薄い。また、本件車両A及びBは、非業務用資産であるため、「価額の減少」がしているか否かで「使用又は期間の経過により減価する資産」を判断し、客観的な金銭的価値が取得時から譲渡時では減少していないことが確認できるため、「使用又は期間の経過により減価する資産」に該当しないという結論に至った。

おわりに

本論文では、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準について論じた。題材とする東京地裁令和 5 年判決を検討し、他の類似事例の「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準に関する問題点を挙げ指摘した。しかし、その判断基準に係る導出方法に不明確な点が多く、疑問を呈する見解が多く見られる。そこで、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準を文理解釈ないし趣旨解釈によるために、検討を行った。

本論文では、第 2 章で、譲渡所得の趣旨から、沿革などを確認し、「譲渡所得の基因となる資産」の議論を整理した。第 3 章では、所法 38 における取得費控除ないし取得費調整の概要・沿革を確認し、規定を構成する文言の意義を整理し、「減価する」の解釈により差があることが分かった。第 4 章では、税法における減価償却制度の取り扱いを確認し、減価償却資産における「時の経過によりその価値が減少しないもの」が例外的な取り扱いがなされていることを確認した。これらのことから「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として考え得る 3 つの見解を洗い出し、「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準として妥当とする見解である「折衷説」の検討を行った。

ここで、「減価する」が「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準の起点とされる場合は、その適用範囲を緩くするのではなく、適用範囲を狭くすることが、より判断要件が明確となり、原則は文理解釈としながらも、納税者の課税負担上不公平になり得る箇所のみ、趣旨解釈によることが税法の解釈に適合していると判断した。

しかし、本論文では、非業務用資産における取得費調整の要件として、「価額の減少」とした場合に、「価額の減少」をしたことにより、取得費を減価の額だけ調整しなければならない理由付け、「減価の額」の計算方法が所令 85 条に準じて行われることの合理的な結び付けまでは検討できなかった。

また、本論文では論じることができなかったが、「帰属所得」の観点からの検討も必要であると考えられる。非業務用資産における「使用又は期間の経過により減価する資産」の判断基準においては、費用収益対応の原則から帰属所得との対応を求める論点もあり、所得税法上明確に規定されていない帰属所得との対応を取得費調整に求めることが、所法 38 条 2 項 2 号の本質に整合するか否かの検討が必要であり、この点は、今後の研究課題にしたい。

最後に本論文は、所得税法 38 条 2 項における「使用又は期間の経過により減価する資産」の議論の際の検討材料となることを願うものである。

参考文献

【書籍】

- ・新井隆一『税法からの問 税法からの答』（成文堂，2008 年）
- ・安藤英義＝新田忠誓＝伊藤邦雄＝廣本敏郎『会計学大辞典（第五版）』（中央経済社，2007 年）
- ・池本征男『所得税法―理論と計算―（17 訂版）』（税務経理協会，2023 年）
- ・泉美之松『所得税法の読み方―条文解釈の手引き 所得税法・法人税法・相続税法・消（平成版新訂第 24）』（東京教育情報センター，1992 年）
- ・井上隆司『税法通論〔6 訂版〕』（税務経理協会，1999 年）
- ・今井慶一郎＝鈴木憲太郎＝佐藤誠一郎＝谷本雄一編『所得税基本通達逐条解説（令和 6 年版）』（大蔵財務協会，2024 年）
- ・今村隆＝小尾仁＝脇博人＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』（財務経理協会，1998 年）
- ・植松守雄『六訂版 注解 所得税法』（注解 所得税法研究会，2019 年）
- ・大蔵省主税局『税制改正参考資料集 第 7 回国会 第 1 集』（大蔵省主税局，1950 年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中昌国『租税法〔第 4 版〕』（有斐閣，2023 年）
- ・小田満『例解問答式所得税の実務（平成 5 年版）』（日本税経研究会，1993 年）
- ・小布施金助『減価償却質疑応答集』（大蔵財務協会，1997 年）
- ・金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣，1996 年）
- ・金子宏＝清水敬次＝宮谷俊胤＝畠山武道『租税法入門〔第 7 版〕』（有斐閣，2016 年）
- ・金子宏『租税法（第 24 版）』（弘文堂，2021 年）
- ・河手博＝成松洋一『減価償却資産の取得費・修繕費』（税務研究会出版局，2012 年）
- ・木村弘之亮『租税法』（税務経理協会，1999 年）
- ・草間典子『裁判例・裁決例から紐解く 減価償却資産の税務実務』（税務経理協会，2020 年）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 昭和 40 年度版』（大蔵財務協会，1965 年）
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究―裁判例・学説・実務の総合的検討―』（財経詳報社，2011 年）
- ・酒井克彦『二訂版 裁判例からみる所得税法』（大蔵財務協会，2021 年）
- ・酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』（弘文堂，2023 年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法（第 4 版）』（弘文堂，2024 年）
- ・清永敬次『税法〔新装版第 5 刷〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）
- ・シャウプ使節団編『シャウプ使節団日本税制報告書 第三巻』（大蔵主税局，1949 年）
- ・小学館国語辞典編集部『精選版 日本国語大辞典 第二巻』（小学館，2006 年）
- ・染谷恭次郎『コーラー会計学辞典〔復刻版〕』（丸善，1989 年）
- ・高橋和之＝伊藤眞＝小早川光郎＝能見善久＝山口厚『法律学小辞典〔第 5 版〕』（有意閣，2016 年）

- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール法人税法〔加除式〕』（第一法規，1979 年）
- ・武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈（五訂版）』（財経詳報社，1993 年）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法〔加除式〕』（第一法規，2022 年）
- ・田中治「キャピタルゲイン課税－税法学からの問題提起－」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン課税』（谷口書房，1993 年）
- ・田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，2001 年）
- ・田中正之『令和 5 年版 図解 所得税』（大蔵財務協会，2023 年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義（第 7 版）』（弘文堂，2021 年）
- ・谷口勢津夫＝一高龍司＝野一色直人＝木山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2022 年）
- ・新村出編『広辞苑（第七版）』（岩波書店，2018 年）
- ・野田秀三『減価償却の理論と実務』（税務経理協会，2010 年）
- ・野水鶴雄『要説所得税法〔平成 27 年度版〕』（税務経理協会，2015 年）
- ・畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』（青林書院，2000 年）
- ・濱田弘作＝斎藤幹郎＝佐々木昭久『制度会計原理』（中央経済社，1996 年）
- ・法令用語研究会編『法律用語辞典〔第 5 版〕』（有斐閣，2020 年）
- ・増井良啓『租税法入門〔第 3 版〕』（有斐閣，2023 年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第 4 版〕』（中央経済社，2023 年）
- ・水野勝『租税法』（有斐閣，1993 年）
- ・山下雄次『実務家のための減価償却資産等の留意点～取得，資本的支出・修繕費，除却～』（税務研究会，2022 年）
- ・山本純子『減価償却制度－その歴史と新制度の提案－』（晃洋書房，2014 年）
- ・雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿：調査資料』（大蔵省主税局調査課，1955 年）
- ・吉田利宏『新法令用語の常識（第 2 版）』（日本評論社，2022 年）

【論文】

- ・浅妻章如「資産の意義」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）85 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・浅野祐二「譲渡所得に対する二重利得課税方式の採用」租税資料館賞受賞論文集 第 21 回上巻（2012 年）1 頁
- ・新井益太郎「減価償却制度－沿革－」日本税務研究センター編『減価償却制度 日税研論集第 5 号』（日本政務研究センター，1987 年）21 頁
- ・新屋浩樹「減価償却資産等に係る税務上の取扱い」租税研究第 739 号（2011 年）113 頁
- ・伊川正樹「譲渡所得の基因となる『資産』概念」名城法学第 57 巻第 1・2 合併号（2007 年）141 頁
- ・伊川正樹「譲渡所得課税における『資産の譲渡』」税法学 561 号（2009 年）142 頁
- ・池本征男「ホステスに支払う報酬につき源泉徴収すべき所得税額の計算」税務事例 42 巻

5号(2010年)8頁

- ・岩崎宇多子「判批」税研232号(2023年)85頁
- ・岩崎政明「資産の評価損をめぐる所得税法上の問題」税務事例研究45号(1998年)35頁
- ・岩崎政明「源泉徴収税額算出の基礎となる『計算期間の日数』の意義——ホステス報酬に係る源泉所得税額」ジュリスト臨増440号(2012年)209頁
- ・植松守雄「キャピタル・ゲイン課税の問題点」金子宏編『所得税の理論と課題(二訂版)』(税務経理協会, 2001年)197頁
- ・唯井光明「給与所得者が通勤及び勤務先の業務用に利用していた自動車が所得税法9条1項9号にいう生活用動産に該当するとされた事例」税務事例19館3号(1987年)4頁
- ・白倉真純「譲渡所得の基因となる資産の意義—破綻会社株式の資産性の検討を中心に—」国土館法研論集第19号(2018年)71頁
- ・大城建夫「税務会計における減価償却制度の見直し問題」産業総合研究13号(2005年)1頁
- ・岡村忠生「譲渡所得における取得について(一)」法学論叢135巻1号(1994年)1頁
- ・岡村忠生「譲渡所得における取得について(二)」法学論叢135巻3号(1994年)1頁
- ・岡村忠生「譲渡所得における取得について(三)・完」法学論叢135巻5号(1994年)1頁
- ・岡村忠生「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢166巻6号(2010年)105頁
- ・岡村忠生「わが国における改正の経緯と理由」岡村忠生=猪熊浩子=菊谷正人=吉田美保=尾上選哉編『減価償却制度の問題点とあり方』税研183号(2015年)32頁
- ・加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性—評価通達と認定基準—」税大ジャーナル34号(2022年)27頁
- ・金井恵美子「所得税法における損失の取扱いに関する一考察——『生活に通常必要な動産』と『生活に通常必要でない資産』の範囲」税法学566号(2011年)179頁
- ・金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日本税務研究センター編『譲渡所得の課税 日税研論集第50号』(日本税務研究センター, 2002年)3頁
- ・金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通してみた租税法の解釈のあり方」金子宏=中里実=J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣, 2014年)9頁
- ・金谷浩光「固定資産税の課税客体となる『償却資産』の範囲と税務会計における『減価償却資産』の範囲について」月刊地方税66巻11号(2015年)108頁
- ・蟹井英敬「減価償却制度に関する諸問題についての考察」税大論叢109号(2023年)172頁
- ・神川和久「シャープ勧告の再考」税大ジャーナル9号(2008年)91頁
- ・鎌野真敬「判批」法曹時法64巻2号(2012年)454頁
- ・苅米裕「判批」税研229号(2023年)86頁

- ・川辺洋二「美術品等についての減価償却資産の判定－法人税基本通達 7-1-1 他の改正」税務弘報 63 巻 3 号 (2015 年) 46 頁
- ・木村聡子「まずは減価償却資産をおさらい」税務弘報 61 巻 7 号 (2013 年) 68 頁
- ・木山泰嗣「税法解釈のあり方－文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 巻 2 号 (2016 年) 73 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 67 巻 11 号 (2024 年) 152 頁
- ・小池輝雄「減価償却資産が仮装であるとされた」税経通信 68 巻 12 号 (2013 年) 108 頁
- ・小嶋大志「国外財産の評価 (1) ～不動産・棚卸資産・減価償却資産・書画骨とう品等」税理 55 巻 14 号 (2012 年) 22 頁
- ・小谷羊太「特殊な減価償却～デジタルアートは減価償却資産になり得るのか」税理 65 巻 4 号 (2022 年) 59 頁
- ・酒井克彦「租税法における減価償却計算と技術革新 (1) ——減価償却資産単位の判断における「機能」の意義——」最先端技術関連法研究第 6 号 (2007 年) 1 頁
- ・酒井克彦「キャピタルゲイン課税にみる譲渡所得区分の意義 (1) ——東京高裁平成 27 年 10 月 14 日判決を素材として——」商学論纂第 61 巻第 5・6 号 (2020 年) 411 頁
- ・酒井克彦「判批」税務事例 54 巻 10 号 (2022 年) 1 頁
- ・酒井克彦「判批」税務事例 54 巻 11 号 (2022 年) 1 頁
- ・佐藤英明「映画フィルムリース組合を用いた租税回避スキームの否認の限界と減価償却資産の範囲」判例時報 1959 号 (2007 年) 191 頁
- ・佐藤善恵「専門家報酬の税法上の取扱いについて」税法学 574 号 (2015 年) 97 頁
- ・塩崎潤「資産再評価法要綱の解説」税経通信 5 巻 2 号 (1950 年) 78 頁
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 32 巻 5 号 (2023 年) 31 頁
- ・品川芳宣「判批」T&A Master 991 号 (2023 年) 23 頁
- ・柴由花「破産宣告を受けた会社の株式の譲渡所得の資産性」ジュリスト 1350 号 (2008 年) 110 頁
- ・白石雅也「税法上の減価償却制度の沿革－耐用年数を中心とした一考察－」税大論叢 15 号 (1982 年) 102 頁
- ・住永佳奈「課税における減価償却についての基礎的考察 (一) －芸術作品である楽器を素材として－」法学論叢 187 巻 4 号 (2020 年) 63 頁
- ・住永佳奈「課税における減価償却についての基礎的考察 (二) ・完－芸術作品である楽器を素材として－」法学論叢 188 巻 1 号 (2020 年) 35 頁
- ・武田昌輔「減価償却制度——税法上の減価償却との関連について」企業会計 41 巻 4 号 (1989 年) 12 頁
- ・武田涼子「判批」ジュリスト 1593 号 (2024 年) 10 頁
- ・田中治「譲渡所得課税における取得費」税務事例研究 36 号 (1997 年) 25 頁
- ・田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究 65 号 (2002 年) 27 頁

- ・谷口勢津夫「市場所得税と所得概念の憲法的構成」唯井光明＝小早川光郎＝水野忠恒＝中里実編『公法学の法と政策（上）（金子宏先生古稀祝賀）』（有意閣，2000年）467頁
- ・玉國文敏「サラリーマン・マイカー税金訴訟」別冊ジュリスト 207号（2011年）85頁〔租税判例百選 第5版〕
- ・鳥飼貴司「譲渡所得課税説と租税裁判：いわゆる『学説』と裁判例の関連性を中心に」鹿児島大学法学論集 46巻1号（2012年）23頁
- ・西住憲祐「減価償却資産における『機械及び装置』と『器具及び備品』の区分について」税大論叢 93号（2018年）1頁
- ・野田秀三「減価償却制度の沿革－昭和63年以降－」日本税務研究センター編『減価償却課税制度 日税研論集第69号』（日本税務研究センター，2016年）14頁
- ・橋本浩史「判批」税経通信 79巻2号（2024年）196頁
- ・土師秀作「判批」税理 67巻11号（2024年）234頁
- ・林仲宣「時事問題の税法学 高級外車」税 73巻12号（2018年）108頁
- ・林仲宣＝加瀬陽一「判批」税務弘報 72巻10号（2024年）128頁
- ・伴充「減価償却資産等に係る税務上の取扱いについて」租税研究第726号（2010年）
- ・平野敏彦「をいう・という・含む・除く・限る－法令用語釈義 その6－」広島法科大学院論集第14号（2018年）21頁
- ・藤岡祐治「判批」ジュリスト臨増 1597号（2024年）180頁〔重要判例解説 令和5年度〕
- ・藤山直樹「資産の譲渡に係る一考察－過不足の調整を伴う，現物分割がなされる場合の課税関係を題材に－」税大論叢 109号（2023年）1頁
- ・渕圭吾「相続税と所得税の関係－所得税法9条1項16号の意義をめぐって」ジュリスト 1410号（2010年）14頁
- ・古田美保「現行法人税法における減価償却費の意義」甲南経営研究 52巻1号（2011年）169頁
- ・増井良啓「美術館への美術品譲渡と所得税」税務事例研究 60号（2001年）33頁
- ・三上寛治「美術品に関する課税制度」第23回「日税研究賞」入選論文集（2000年）1頁
- ・三好建弘「判批」税務事例 56巻9号（2024年）76頁
- ・村井泰人「生活用資産をめぐる所得税法上の諸問題」税大ジャーナル 10号（2009年）195頁
- ・安井亜希「譲渡所得の計算上控除する取得費概念の再検討」立命館法政論集第5号（2007年）116頁
- ・安井栄二「判批」税務QA 251号（2024年）80頁
- ・山本守之「減価償却の意義」税務事例 51巻8号（2019年）83頁
- ・山本佳子「美術品の社会的価値創出に対応した新しい税制の検討－『美術品等』の定義の必要性和『生活に通常必要か否か』概念の廃止－」租税資料館賞受賞論文集第33回（2024

年) 1 頁

・吉国二郎「昭和 37 年度税制改正の概要について」大蔵財務協会編『改正税法総解』(大蔵財務協会, 1962 年) 1 頁。

・依田孝子「判批」税理 66 巻 14 号 (2023 年) 116 頁

・渡部仁子「美術品等の減価償却をめぐる実務ポイント」税理 58 巻 2 号 (2015 年) 178 頁

・渡辺充「判批」税理 67 巻 1 号 (2024 年) 106 頁

【その他】

・経済産業省「伝統工芸品」

https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/mono/nichiyo-densan/index.html (最終閲覧: 2025 年 3 月 23 日)

・国税庁「【改正】7-1-1 (美術品等についての減価償却資産の判定)」

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/141219/pdf/01.pdf#page=1> (最終閲覧: 2025 年 3 月 23 日)

・国税庁「『租税特別措置法 (株式等に係る譲渡所得等関係) の取扱いについて』等の一部改正について (法令解釈通達) の趣旨説明 (情報)」

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/joto-sanrin/070918/17.htm> (最終閲覧日: 2025 年 3 月 23 日)

・国税庁「『法人税基本通達の判定について』(法令解釈通達) ほか 2 件の一部改正 (案) (時の経過により価値の減少しない資産の範囲の見直し) に対する意見公募手続の実施について (2014 年 10 月 10 日)」

https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/bijutsuhin_FAQ/pdf/01.pdf (最終閲覧: 2025 年 3 月 23 日)

・国税庁「『法人税基本通達の制定について』(法令解釈通達) ほか 2 件の一部改正 (案) (時の経過により価値の減少しない資産の範囲の見直し) に対する意見公募の結果について (2014 年 12 月 25 日)」

https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/bijutsuhin_FAQ/pdf/02.pdf (最終閲覧: 2025 年 3 月 23 日)

・国税庁「美術品等についての減価償却資産の判定に関する FAQ」

https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/bijutsuhin_FAQ/index.htm (最終閲覧日: 2025 年 3 月 23 日)

・財務省関税局「関税率表解説・分類例規 第 21 部第 97 類『美術品, 収集及びこっとう』」

・税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1964 年) 1 頁

・日本経済新聞電子版「『ココイチ』創業者の資産管理会社, 20 億円申告漏れ」(2019 年)

<https://www.nikkei.com/article/DGxMZO45751440W9A600C1CN0000/> (最終閲覧日: 2025 年 3 月 23 日)

・日本税理士会連合会「中小会計指針・中小会計要領 中小企業の会計に関する指針」
https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/sme_support/guide/#leaflet (最終閲覧日:2025 年 3 月 23 日)

【裁判例】

〔最高裁判所〕

- ・最判昭和 43 年 10 月 8 日民集 22 卷 10 号 2093 頁
- ・最判昭和 43 年 10 月 31 日集民 92 号 797 頁
- ・最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁
- ・最判昭和 50 年 4 月 8 日税資 81 号 95 頁
- ・最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁
- ・最判平成 2 年 3 月 23 日判時 1354 号 59 頁
- ・最判平成 4 年 7 月 14 日民集 46 卷 5 号 492 頁
- ・最判平成 17 年 2 月 1 日訟月 52 卷 3 号 1034 頁
- ・最判平成 18 年 4 月 20 日訟月 53 卷 9 号 2692 頁
- ・最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁
- ・最判令和 2 年 3 月 24 日集民 263 号 63 頁

〔高等裁判所〕

- ・大阪高判昭和 45 年 3 月 23 日税資 59 号 482 頁
- ・東京高判昭和 52 年 6 月 27 日訟月 23 卷 6 号 1202 頁
- ・大阪高判昭和 57 年 8 月 26 日訟月 29 卷 2 号 339 頁
- ・東京高判昭和 61 年 2 月 26 日税資 150 号 378 頁
- ・大阪高判昭和 63 年 9 月 27 日判タ 685 号 168 頁
- ・大阪高判平成 26 年 10 月 30 日税資 264 号順号 12558
- ・東京高判平成 27 年 10 月 14 日税資 265 号順号 12739
- ・大阪地判令和 3 年 7 月 19 日税資 271 号順号 13590
- ・東京高判令和 5 年 11 月 30 日訟月 70 卷 11 号 1223 頁

〔地方裁判所〕

- ・東京地判昭和 31 年 6 月 23 日行集 7 卷 6 号 1528 頁
- ・東京地判昭和 52 年 2 月 7 日訟月 23 卷 2 号 422 頁
- ・長崎地判昭和 52 年 2 月 25 日税資 91 号 246 頁
- ・東京地判昭和 52 年 8 月 10 日訟月 23 卷 11 号 1961 頁
- ・東京地判昭和 54 年 3 月 28 日行集 30 卷 3 号 654 頁
- ・神戸地判昭和 61 年 9 月 24 日税資 1213 号 34 頁

- ・松山地判平成3年4月18日訟月37巻12号2205頁
- ・名古屋地判平成17年7月27日税資255号順号10089
- ・千葉地判平成18年9月19日訟月54巻3号771頁
- ・東京地判平成25年5月30日税資263号順号12227
- ・東京地判平成27年3月12日税資265号順号12624
- ・東京地判平成27年9月16日公刊物未登載 (LEX/DB 25531753)
- ・東京地判令和5年3月9日公刊物未登載 (LEX/DB 25572973)

【裁決例】

- ・国税不服審判所裁決昭和63年5月9日裁決事例集35集107頁
- ・国税不服審判所裁決平成3年12月18日裁決事例集42集102頁
- ・国税不服審判所裁決平成5年3月15日裁決事例集45号171頁
- ・国税不服審判所裁決平成14年2月26日裁決事例集63集160頁
- ・国税不服審判所裁決令和元年6月18日公刊物未登載 (TAINS コード F0-1-1231)
- ・国税不服審判所裁決令和2年3月10日 (非公開裁決)
- ・国税不服審判所裁決令和3年12月17日裁決事例集125集55頁
- ・国税不服審判所裁決令和4年2月1日公刊物未登載 (TAINS コード F0-1-1415)