



希少性価値のある車両が減価償却資産あるいは美術品に該当するか争われた事例
東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決

第 119 回 2025 年 4 月 4 日（金）

発表者 長谷川 記央

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

希少性価値のある車両が減価償却資産あるいは美術品に該当するか争われた事例
東京地裁令和 5 年 3 月 9 日判決¹

税理士 長谷川 記央

はじめに

本報告においては、希少価値のあるフェラーリが減価償却資産に該当するのか、美術品に該当するのかに着目して、報告することとする。

1. 事実の概要

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

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

（1）原告について

原告は、昭和 43 年▲月に開業し、昭和 51 年▲月に F 会を発足させ、平成 29 年▲月▲日に G 株式会社を設立して上記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者である。

（2）原告の所有していた車両について

¹ 東京地裁令和 2 年（行ウ）323 号・令和 5 年 3 月 9 日判決

ア 原告は、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(ア)ないし(エ)の4台の車両(以下「本件各車両」と総称する。)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(乙31)。

(ア) フェラーリF50(以下「本件車両A」という。)

a 取得日

平成9年11月7日

b 取得価額(購入価額に付随費用を加えた額を指す。以下同じ。)

5389万6450円

c 取得日における走行距離

1400キロメートル(甲1)

なお、原告は、本件車両Aを中古で購入したものである(弁論の全趣旨)。

(イ) フェラーリ512TR(以下「本件車両B」という。)

a 取得日

平成4年9月24日

b 取得価額

2000万円

なお、原告は、本件車両Bを新車で購入したものである(弁論の全趣旨)。

(ウ) フェラーリ360モデナ(以下「本件車両C」という。)

a 取得日

平成12年8月10日

b 取得価額

1833万5950円

(エ) フェラーリ612スカリエッティ ANNIVERSARY(以下「本件車両D」という。)

a 取得日

平成19年1月16日

b 取得価額

3492万4720円

イ 原告による本件各車両の保有状況

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

(イ) 原告は、本件各車両を、官公庁への陳情やF会の会員に会いに行くときに使用する

ほか、なお、原告は、本件各車両について、特に使い分けることはなく、エンジンの調子を整えるため、交互に使用していた（甲１７）。なお、かかる扱いをする必要があったのは、自動車を長時間にわたり走行させたり給油したりしない状態で放置すると、タイヤの変形、ガソリンの劣化に伴う部品の腐食、バッテリー上がり等、その破損や性能の低下につながる様々な問題が生ずるためである（甲１０１）。

ウ 本件各車両の売却

原告は、H社に対し、以下のとおり、本件各車両を売却した。

(ア) 本件車両A

a 売却金額

１億３５００万円

b 売却日

平成２７年４月３０日

c 売却日における走行距離

６７００キロメートル（甲１７）

(イ) 本件車両B

a 売却金額

２３００万円

b 売却日

平成２８年５月１６日

c 売却日における走行距離

１万３６００キロメートル（甲１７）

(ウ) 本件車両C

a 売却金額

８５０万円

b 売却日

平成２８年５月１６日

(エ) 本件車両D

a 売却金額

１１５０万円

b 売却日

平成２８年５月１６日

(3) 原告の行っていた外貨普通預金取引について

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

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

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

(4) 本件訴訟に至る経緯

ア 平成２７年分ないし平成２９年分の確定申告

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

(ロ) 原告の平成２７年分の所得税等の確定申告書（以下「平成２７年分確定申告書」といい、他の年分の申告書についても同様に表記する。）には、原告が平成２７年４月３０日に売却した本件車両Ａに関する記載はなく、また、同申告書の第二表の「雑所得（公的年金等以外）、総合課税の配当所得・譲渡所得、一時所得に関する事項」の「所得の種類」欄には「雑」と、「種目・所得の生ずる場所」欄には「外貨預金為替差益Ⅰ銀行Ⅱ支店」と、「収入金額」及び「差引金額」欄にはいずれも０円と、それぞれ記載されていた（乙３）。

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

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

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

イ その後の経過

(イ) 平成３０年８月２１日付け各増額更正処分等について

ａ 処分行政庁は、原告に対し、調査担当職員の調査に基づき、平成３０年８月２１日付けで、平成２７年中及び平成２８年中に売却した本件各車両の売却益並びに平成２７年中の本件外貨取引に係る所得の申告漏れがあるとして、その平成２７年分及び平成２８

年分の各所得税等につき、それぞれ増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（これらを併せて以下「本件各更正処分等」という。）をした。

b 再調査請求

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

c 審査請求

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

(イ) 平成30年11月8日付けの通知処分について

a 更正の請求

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

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

c 再調査請求及びみなす審査請求

原告は、上記bの各通知処分を不服として、平成31年2月8日付けで再調査請求を行ったところ、平成28年分の所得税等に係る通知処分については、国税通則法（昭和37年法律第66号。以下「通則法」という。）90条3項の規定により、平成31年4月18日、審査請求がされたものとみなされ、平成29年分の所得税等に係る通知処分については、通則法89条1項の規定に係る原告の同意により、平成31年4月15日、審査請求がされたものとみなされた。

(ウ) 令和元年10月11日付けの通知処分について

a 更正の請求

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

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

c 審査請求

原告は、上記bの通知処分を不服として、令和元年11月5日に審査請求をした。

(エ) 裁決

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

れも棄却する裁決をした。

(5) 本件訴訟の提起

原告は、令和2年8月21日、本件訴訟を提起した。

3 被告の主張する税額等

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

3. 争点

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

4. 当裁判所の判断

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

(1) 判断枠組み

ア(ア) 法33条1項は、資産の譲渡による所得につき譲渡所得として課税する旨定めるところ、これは、資産が譲渡によって所有者の手を離れる機会に、その所有期間中の当該資産の増加益を清算して課税する旨を定めたものである（最高裁昭和41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁等参照）。

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

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

に、耐用年数、耐用年数経過後の残存価値及び当該耐用年数内における価値の減少の仕方を擬制して、必要経費を計算する旨を定めたものである。そして、耐用年数については、耐用年数省令に規定が置かれている。

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

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

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

そして、資産の価値とは、その資産が有する、何らかの目的の実現に役立つ性質や程度を指すところ、当該資産価値の目減りの程度を（個々の資産に特有の事象を捨象して）計算するという前記(イ)における議論の前提として、その資産の「価値」の定義、すなわち、何が当該資産の「価値」といえるかという点についても、原則として、個別具体的な事情や当該資産に対して納税者の置く主観的な意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来的目的・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」（法38条2項）しない資産（前記(ア)のとおり、その範囲は、「時の経過によりその価値の減少しない」資産（施行令6条柱書き括弧書き）の範囲と同じであるものと解される。）に該当するか否かの判断も、当該資産が、その属する類型において、社会通念上想定される本来的目的・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るべきである。

(エ) これに対し、原告は、法38条2項2号の趣旨は、本来の用途、用法によって現に

通常予定される効用（収益稼得能力）が通減（減もう）することの結果として生ずる価額の減少を適正に評価するところにあるとして、資産の時価が機能及び希少価値の双方に着目して形成されている場合、時の経過により、当該機能の低下（収益稼得能力の低下・減もう）が生ずること自体は抽象的には観念し得るものの、それによっても客観的な価額（時価）が減少しない場合には取得費調整の対象とはならないのであり、そのように解することが、資産の値上がりによる価額の増加に課税するという譲渡所得の趣旨からも合理的であるなどと主張する。

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

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

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

かかる基本通達２－１４の存在にも照らせば、施行令６条各号に該当する資産が、鑑賞対象としての卓越性に係る価値をも併せて有するような場合に、それをもって「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当するといえるか否かは、上記のような価値の目減りが将来にわたり生ずる余地がないものという評価が社会通念上確立しているかどうかによって判断すべきである。この点、基本通達２－１４の(1)は、減価償却資産に該当しないものの例として、「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」を挙げている。そして、改正前基本通達２－１４は、減価償却資産に該当しないものの例として「書画、骨とう」を掲げ、基本通達２－１４の(1)における「古美術品、古文書、出土品、遺物等のように歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」を「書画、骨とう」に該当するものの例として列挙していた。また、「骨とう」該当性の解釈として、日本標準商品分類上「骨とう」とはその制作後１００年以上を経過したものを指すとされていることなどを踏まえて判断するものとしていた。

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

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

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

しかし、原告の依拠する基本通達２－１４の(2)の規定は、同通達が想定する「美術品」の効果・効用が鑑賞対象としての部分のみにあるか、又は少なくとも当該部分はその目的や機能のほとんどを占めるものとして社会通念上その評価が確立されている（すなわち、仮に鑑賞以外の機能を有する工芸品であっても、当該機能が形骸化し、彫刻や絵画と同様に美的部分が価値の形成要因のほぼ全てを構成するものとなっている）ものであることを前提に、そのような実用性の欠如又は稀薄性を前提としても１００万円以上という相当高価な価格でなければ入手できないことをもって、減価償却資産の対象たる「美術品」の基準とするものである。換言すれば、基本通達２－１４の(2)の基準は、社会通念上「美術品」とされる資産の中で、減価償却資産たる「美術品」に該当するものとそうでないものを振り分けるための基準であり、ある資産がそもそも社会通念上「美術品」に該当するか否かの線引きを規律するものではない。したがって、社会通念上「美術品」に該当しない資産について、基本通達２－１４の(2)の基準をそのまま妥当させるのは適当ではないものというべきである。そして、前記のとおり、自動車の本来の効用は、原動機の動力によって車輪を回転させて路上を走ることであるから、基本通達２－１４の(2)にいう「美術品」に社会通念上該当し得ないことは明らかである（なお、多くの自動車の新車価格が、基本通達２－１４の(2)において基準とされている１００万円を超えていることは公知の事実であるところ、仮に自動車が「工芸品」と解されることになれば、ほぼ全ての自動車がこの基準において「美術品」とされるという極めて不合理な結論を招来する。）。

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

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

(2) 認定事実

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

ア フェラーリ社の販売戦略及びその車両の値動きについて

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

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

上記のとおり、フェラーリ社の販売戦略から、特に製作台数の少ないスポーツカーの中には、カーオークションで時には数億円で落札されるものもある。他方、落札額が3億円を超えた後に出品が増えたことで2億円半ばまで下落した車種（フェラーリ288GTO）もあるなど、その価格は需要と供給に応じ変動している（乙32）。

イ 本件車両A及びBの特性

(ア) a 本件車両Aは、フェラーリ社の創立50周年を祝うために1995（平成7）年から349台限定で製作されたフェラーリF50のうちの1台である（甲7の2、10の2）。

b フェラーリF50は、上記aのとおり、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、ヨルダンや米国の自動車博物館において展示され、日本に輸入された第1号車も一時は美術館で展示されるなど、コレクターカーとしても重要な地位を占めている（甲108の2、109の2、110）。

フェラーリF50の発売当時の定価は5000万円であり、平成14年頃のカーオークションでの落札額は5000万円ないし6000万円と定価と同様かこれをやや上回る程度で、平成25年頃まではこの価格推移にさほど変化はなかった。しかし、同年1月のオークションにおいて137.5万ドル（約1億2375万円）で落札されたのを契機に落札額が高騰し、同年8月には、米国における世界最大のコレクターカーオークションハウスであるサザビーズが運営するサザビーズ・オークションのうち、特定のブランドの最も有名なモデルのもので、かつ状態も良い車両のみを集めて行われたオークションとしての位置付けにある「ピナクル・ポートフォリオ」に出展されるなどした（甲78の2、乙32）。

そして、前提事実(2)ウ(ア)のとおり、原告が本件車両Aを譲渡したのは平成27年4月30日であるところ、平成27年全体でみると、フェラーリF50は、カーオークションにおいて3台が出品され、それぞれ313万5000ドル、264万ドル及び177万9000ユーロで落札されている（甲9の2の2）。

フェラーリF50の価格はその後も更に高騰を続け、令和4年3月18日のオークションでは新記録となる5億4934万円で落札されるに至った（乙32）。

令和2年5月にサザビーズのオークションに出品されたあるフェラーリF50の説明文では、そのデザインの秀逸さ、フェラーリ社の歴史の中における重要な位置付け及び歴代の所有者に著名なコレクターが含まれる事実などもさることながら、フェラーリF50が512馬力のV型12気筒エンジンを搭載し、従前のモデルよりも更に高速度を出すことができ、フェラーリ社の当時の社長から「最初で最後の2座席のF1カーにする」との言質を得たといったその性能面について多くの紙面が割かれ、レーシングカーとしての性能を兼ね備えながら公道を走行できる車両であることがその魅力であるとされているほか、フェラーリ社による認定（フェラーリ・クラシケ）を受けていること、定期的に正規のディーラーにおいて多額の費用を掛けたメンテナンスを受けていることや、車体等につき米国の規制に適合するものとなっていることがその特長として掲げられている（甲10の2）。

また、フェラーリ F 5 0 について記載された記事においても、最高時速が 3 2 5 キロメートル、時速 1 0 0 キロメートルに到達するまでのスピードが 3. 9 秒であることなど、その走行スピードやエンジン性能が特筆すべき点として挙げられている（甲 1 1 0）。

(イ) a 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、1 9 9 2（平成 4）年から 1 9 9 4（平成 6）年までの間に 2 2 8 0 台が生産されたフェラーリ 5 1 2 T R のうちの 1 台である（甲 9 3 の 2）。フェラーリ 5 1 2 T R は、テストロッサ（7 年間で 7 1 0 0 台以上生産された。甲 9 0 の 2）に対し生産期間が短く生産台数も少ない点に希少性を見いだされていることや、そのデザイン性の高さに魅了されたロックスターやポップスターも多かったことから、新規のファンのみならず既存のファンの間でも人気の車種である（甲 9 1、9 3 の 2）。なお、フェラーリ 5 1 2 T R の平成 2 5 年 6 月から令和 3 年 6 月までのカーオークションにおける平均落札価格は 1 8 9 0 万円余である（甲 1 1 5 の 2）。

b 令和 3 年 4 月にオークションに出品されたあるフェラーリ 5 1 2 T R の説明文では、時代を感じさせるデザインと快適でスポーティな走行性能を備えた初期型のフェラーリである旨の位置付けが末尾に言及されているものの、主として、4 バルブシリンダーヘッドを採用した V 1 2 エンジンを搭載したことにより従前のモデルよりも走行時のスムーズさが向上し、出力が上がったにもかかわらず軽快な操作性と運転のしやすさを備えるなど優れた性能を有するのみならず、トップギアの柔軟性と最高速度も上がっていることなどその機能面について紙面が割かれ、長年にわたって非常によく手入れがされて経年劣化がほとんど見られず、走行距離も少ない車両であることが紹介されている（甲 9 3 の 2）。

なお、令和 2 年 3 月にオークションに出品された別のフェラーリ 5 1 2 T R についても、元の主要な機械部品を全て保持しているとしてフェラーリ・クラシケを受けていること、フェラーリ社の正規代理店において多額の費用を掛けたメンテナンスを受けていることなどがその特長として掲げられている（甲 9 2 の 2）。

ウ ストラディヴァリウスの特性と課税実務

(ア) ストラディヴァリウスは、イタリアの楽器製作者ストラディヴァリ父子 3 名によって 1 7 世紀から 1 8 世紀頃にかけて作成された一連のヴァイオリンを指す。ストラディヴァリウスは、世界最高峰のヴァイオリンの代名詞とされ、過去 2 0 0 年近くにわたり、国際ヴァイオリン市場で常に最高額を維持し続けてきており、特に名器といわれるものは 1 丁 1 0 億円を超える落札価格がつくものもある。（甲 4 2、乙 2 4、弁論の全趣旨）

(イ) ストラディヴァリウスは、その音色にとって取り分け重要とされる箱の部分の表板の木材に、製造当時の気象を反映した極めて木目の細かく均一なものが使われている。また、ストラディヴァリウスは、ストラディヴァリが製作した時点で 1 丁ごとに独自の工夫が凝らされた上、その後そのヴァイオリンを奏でた演奏家の音色をも蓄積することにより、それぞれに名前が与えられ、個性があるものとされている。（乙 2 4）

(ウ) ストラディヴァリウスについては、平成 2 8 年 6 月期において希少性が高いため

に年数を経ても価値が下がらない楽器として法人税法上減価償却できないものと扱われた例がある（甲４１）。

(3) 検討

ア 本件車両Aについて

前記(2)ア及び同イ(ア)のとおり、フェラーリF 5 0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、希少性を販売戦略の旨とする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る。

他方、フェラーリ社がF 1で優勝することのできるスピードとパワーを有するスポーツカーの製作を源流とするブランドであること、実際に、過去のオークションにおいても、フェラーリF 5 0の価値として、高性能のエンジンを搭載しており、レーシングカーとしての機能をもって公道を走行できることや、フェラーリ社の正規代理店でメンテナンスを受け、すぐに走行し得る状態であることなどが掲げられていることからすれば、原告が本件車両Aを購入した際のみならず、年数経過後に売却した時点においても、フェラーリF 5 0の価値の背景に、自動車の有する本来的な機能（すなわち、原動機の動力によって車輪を回転させて路上を走ること）があることは明らかである。

さらに、フェラーリF 5 0は、原告が入手した当時、中古車とはいっても製造から2年程度しか経過していない状態であり、売却時でみても製造から18年程度しか経過していないのであるから、いわゆる「骨とう」といえるほどの期間にわたり高い価値を維持しているとはいえない。そもそも、フェラーリF 5 0の価格が高騰し始めたのは平成25年頃からで、現在のように数億円を超える価格で落札されるに至った背景にも、この時期以降、高級車等が投機の対象として見られるようになってきたこと（いわゆるオークション・バブル）があるものとうかがえる（なお、投機対象が変動したり、人々の趣味嗜好が変わったりすることにより、かかるバブル的な価格が必ずしも長年にわたり維持されないことがあるのは公知の事実であって、現に、前記(2)アのとおり、高額での落札後に供給量の増加により価格が下落した車種も見受けられる。）から、フェラーリF 5 0の今後の価格推移については未だ不確定な面もあるといわざるを得ない。

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

イ 本件車両Bについて

前記(2)ア及び同イ(イ)のとおり、フェラーリ512TRは、フェラーリにおいても人気の高いスーパーカーの最終生産モデルであり、比較的生産台数が少ない部類に入ることから、その機能面のみならず、美的側面や希少性にも相当程度着目して価格が形成されているも

のと認められる。他方、フェラーリ 5 1 2 T R においても、前記アにおけるのと同様、F 1 カーの製作を行うフェラーリ社のブランド性を前提に、その搭載するエンジンや走行性といった自動車本来の機能が現在まで維持されていることにも価値が置かれていることは明らかである。さらに、フェラーリ 5 1 2 T R も、原告が入手した当時は新車であり、売却時でみても製造から 2 4 年程度しか経過していないのであるから、いわゆる「骨とう」といえるほどの期間にわたり、高い価値を維持しているとはいえない。

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

ウ 原告の主張について

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

しかし、前記(1)のとおり、当該資産の「価値」は、原則として、個別具体的な事情や納税者の主観的意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来的な目的や機能という観点から判断すべきことに照らせば、原告が本件車両 A 及び B を購入した目的や、本件車両 A 及び B の実際の売却価格などといった事情が、直ちに本件車両 A 及び B が「使用又は期間の経過により減価」しない資産といえるか否かに影響するわけではない（そもそも、かかる個別的な事情を考慮することが、価値の目減りやその前提となる価値の定義について一定の擬制を伴うことを前提とする減価償却及び取得費控除の趣旨にそぐわないのは、前記のとおりである。）。また、前記(2)ウ(イ)のとおり、ストラディヴァリウスは、時の経過とともに歴代の演奏者の個性を加え、その実用的な機能（楽器としての演奏効果）にも深みが増すものと一般に評価されているという稀有な性質がある点で、原動機の性能の経年劣化を避けられない自動車とは異なる上、仮にこの点をおくとしても、ストラディヴァリウスは、

現に200年以上にわたり一流のヴァイオリンとしてその価値が社会通念上も確立しているのであって、「骨とう」と称するのに十分な長期間を経てもなお高い価値を維持しているといえるから、これを「時の経過によりその価値の減少しない」資産に該当すると判断することは社会通念にも合致する。これに対し、前記(2)アのようなフェラーリ社の他の自動車の値動き等からみても、本件車両A及びBが、そのような長期間にわたって高い価値を維持し、今後も維持し得る資産であるとは断じ難い。

以上のとおり、原告の主張には、いずれも理由がない。

(4) 結論

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

5. 検討

5. 1 所得税における減価償却資産と美術品の問題

所得税は、所得税基本通達2-14で、減価償却資産と美術品等を区別している。

所得税基本通達2-14は「時の経過によりその価値の減少しない資産」は減価償却資産に該当しないこととされているが、次に掲げる美術品等は「時の経過によりその価値の減少しない資産」と取り扱う。」とする。

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

所得税法2条1項19号は、減価償却資産を「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。」と定義する。

希少価値のある本件車両が、減価償却資産であるのか美術品等であるのかが、問題となった。減価償却資産における減価償却について、当裁判所の判断は「減価償却及び取得費控除の局面において、ある資産の価値が減少する程度の計算については、個々の資産に係る事象を捨象して類型ごとに行うことが前提とされている。これは、所得の算定方法を簡便かつ合理的な方法に統一し、課税の公平を図ることに資するという点でも、法の趣旨に適う合理的なものといえる。」とし、形式的な判断によるところとする。

「(イ) 原告は、本件各車両を、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、静岡県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、原告は、本件各車両について、特に使い分けることはなく、エンジンの調子を整えるため、交互に使用していた」ことが前提事実であげられていることから、少なくとも、車両としての機能を果たしているといえる。

形式的な判断を用いるのであれば、本来の車両としての機能が期待できるのか否かで判断されるべきものであり、本件車両は、車両としての機能が期待できるものであり、減価償却資産に該当すると考えられる。

裁判所の判断は「資産の価値とは、その資産が有する、何らかの目的の実現に役立つ性質や程度を指すところ、当該資産価値の目減りの程度を（個々の資産に特有の事象を捨象して）計算するという前記(イ)における議論の前提として、その資産の「価値」の定義、すなわち、何が当該資産の「価値」といえるかという点についても、原則として、個別具体的な事情や当該資産に対して納税者の置く主観的な意義付けを離れて、その類型ごとに社会通念上想定される本来的目的・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」（法３８条２項）しない資産（前記(ア)のとおり、その範囲は、「時の経過によりその価値の減少しない」資産（施行令６条柱書き括弧書き）の範囲と同じであるものと解される。）に該当するか否かの判断も、当該資産が、その属する類型において、社会通念上想定される本来的目的・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るべきである。」とする。

しかしながら、当該判断は、個別の資産につき、資産の価値にかかる判断を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、異なる判断がされるにすぎないものと解するべきであるとしているが、社会通念上確立しているのか否かの課税要件事実の確認をいかに行うべきかが不明であり、形式的な判断を用いることと矛盾が生ずる。

このため、減価償却資産であるのか否かと、資産の価値についての判断は、直接的な関係がないものと考えられるべきである。裁判所の判断があげるように「資産の「価値」をいかに定義するか自体についても、当該資産の類型を前提に社会通念上想定される効能・効果という点から類型的に解釈がされるべきであること」から、社会通念上想定される効能・効果が明確とならないのであれば、形式的な基準を用いるしかない。

したがって、減価償却資産の資産の価値は、減価償却という形式的な方法を用いて資産の減価を測定することが、課税の公平の見地から妥当である。

本件の場合、納税者が車両としての機能を期待していないのであれば、前提事実があげる「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」ことはない。すなわち、認定事実であげるよう「レーシングカーとしての性能を兼ね備えながら公道を走行できる車両であることがその魅力である」ことがあげられ、公道で走行でき、かつ、納税者が当該機能

を用いて、当該車両を使用している。すなわち、納税者が当該車両を車両としての機能を確認する行為をしており、当該行為が課税要件事実を確認する行為といえ、減価償却資産として判断することが妥当である。

他方で、原告が主張する美術品に該当することはないのか、という問題がある。本件の場合、当該車両が車両としての機能を有しておらず、公道を走行することができず、前提事実があげる「静岡県の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」ような、展示会における展示のみを目的とした場合に、美術品等に該当する可能性が残る。

この場合に、事実認定があげる「かかる扱いをする必要があったのは、自動車を長時間にわたり走行させたり給油したりしない状態で放置すると、タイヤの変形、ガソリンの劣化に伴う部品の腐食、バッテリー上がり等、その破損や性能の低下につながる様々な問題が生ずる」ことをあげるが、性能の低下を維持管理しなければならないとすれば、車両としての機能を維持管理すること（公道を走行できる機能を維持するための行為）になり、美術品等には該当しないと考えられる。当該車両の外観等を維持管理することのみがもとめられているのか、車両としての機能を維持管理することがもとめられているのかに分類できる。①車両としての機能を維持管理する場合に、市場で流通する車両としての機能（代替性）を維持管理する場合と、②それ以外のものとに区別できる。

美術品等に該当するものは、外観を維持管理する行為と、車両としての機能を維持管理するもののうち、市場で流通する車両と同等程度の機能を維持するものではない管理行為が認められるにすぎない（上記、「②それ以外のもの」に該当する）。このため、本件車両が公道を走行できず、美術品等としてその外観等を楽しむために所有している場合に限り、美術品等として認められる可能性がある。

裁判所は下記のように判断する。

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

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

しかしながら、減価償却資産の減価償却は、裁判所の判断が指摘するように「所得の算定方法を簡便かつ合理的な方法に統一」したものであり、社会通念上の使用期間とは別に簡便的に設けられたものである。したがって、減価償却が簡便的に法定耐用年数を設けているのであれば、「書画、骨とう」に該当するか否かについて、法定年数を設けるべきである。また、法定年数が設けられていないのであれば、「書画、骨とう」は制作後の年数によって、形式的に判断することは望ましくないといえる。

骨とう品については「歴史的価値又は希少価値を有し、代替性のないもの」が該当することになるが、歴史的価値又は希少価値については、第一次的に納税者の租税解釈権が与えられており、代替可能性について、租税行政庁と納税者の間で見解の相違が生ずるべきことが予定される。納税者の主張する歴史的価値又は希少価値を否定するには、具体的な基準に基づいて行うほかない。減価償却資産は資産の価値に着目しておらず、簡便的に資産の価値を見積もっていることから、資産の価値の有無については、問題とならないといえる。

また、所得税基本通達 2-14 は②「(1) 以外の美術品等で、取得価額が 1 点 100 万円以上であるもの（時の経過によりその価値が減少することが明らかなものを除く。）」をあげる。所得税基本通達 2-14（注）1 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には、例えば、会館のロビーや葬祭場のホールのような不特定多数の者が利用する場所の装飾用や展示用（有料で公開するものを除く。）として個人が取得するもののうち、移設することが困難で当該用途にのみ使用されることが明らかなものであり、かつ、他の用途に転用すると仮定した場合にその設置状況や使用状況から見て美術品等としての市場価値が見込まれないものが含まれる。」を明示する。

美術品等の形式的基準（金額的基準）として取得価額が 1 点 100 万円以上であるものとする。また当該通達 2-14（注）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の例をあげる。当該形式基準を用いる場合に、移設することが困難で当該用途のみ使用されることがあげられている。すなわち、美術品等の形式的基準（金額的基準）を用いる場合には、他の用途に転用が困難なものに限定されている。このため、車両としての機能が期待できる場合には、美術品等の形式的基準は用いることができない。

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

以上のことから、車両 A は「レーシングカーとしての機能をもって公道を走行できること

や、フェラーリ社の正規代理店でメンテナンスを受け、すぐに走行し得る状態であることなどが掲げられていること」、車両Bは「その搭載するエンジンや走行性といった自動車本来の機能が現在まで維持されていることにも価値が置かれていること」から、減価償却資産に該当すると結論付けることが妥当である。

なお、社会通念上の価値、歴史的価値又は希少価値、資産の価値といった価値概念をもって、減価償却資産あるいは美術品等と判断することは妥当でなく、当該価値概念を用いるのであれば、納税者の価値が多様であることから、司法裁判所の判断によって当該価値の多様性の適否を判断することは望ましくないことから、美術品等の定義を明確に規定しなければならない。したがって、裁判所の判断において、社会通念を用いて判断することは妥当でない。

5. 2 租税実務における問題

納税者が個人で希少性価値のある車両を保有した場合に、その後、当該車両を売却した場合に、当該車両の取得価額の取扱いがどのようになるのかが、租税実務において問題となる。

納税者が希少性価値のある車両を販売目的で購入した場合（事業所得）に、当該商品は減価償却資産には該当しないため、販売されるまでは資産として認識される。当該資産の評価額は取得価額となる。そして、販売された事業年度で総収入金額に対応する売上原価として、必要経費に算入される。

本件のように納税者が希少性価値のある車両を保有し売却した場合には、譲渡所得とされる。譲渡所得における取得費は、所有期間中の減価償却費相当額を差し引いた金額となる。

このため、納税者が希少性価値のある車両の取得価額から減価償却資産が減額されて、取得費とされる。取得費が減額されることから、譲渡所得が過大となる。

法人が希少価値のある車両を保有した場合には、当該車両を販売目的で所有した場合には、所得税と同様の取扱いとなる。

法人が希少価値のある車両を保有した場合に、当該車両の保有が事業遂行上必要なものでない場合（役員等の私用目的での購入等）には、現物給与に該当することが考えられる。

当該車両の保有が事業遂行上必要なものである場合には、減価償却資産として各事業年度において減価償却によって、損金算入することができる。当該車両を売却した場合には、端的に言えば、未償却残高と売却価額の差額が、固定資産売却損益として課税所得計算に影響を与える。結果的に、取得価額相当額が損金算入されることとなる。

個人で高額な希少性価値のある車両を保有する場合には、事業所得と譲渡所得では取扱いが異なる点に注意すべきである。

法人で高額な希少性価値のある車両を保有する場合には、事業遂行上必要なものである場合には、取得価額がいずれかの事業年度で損金算入されることとなる。事業遂行上必要なものでない場合には、現物給与の問題が生ずることとなる。

また、租税実務において美術品等と判断する場合には、価値概念を争点とすることは望ま

しくないため、当該資産が市場で流通する資産に期待される機能（使用）が期待できるのか
が問題となる。当該機能は、日常的に当該資産が期待される機能が期待される程度のもので
あって、端に非日常的に例外的に当該機能が果たされる程度のものとは含まれないと考える
ことが妥当である。

5. 3 研究会の討論をふまえて

税法上、減価償却資産と美術品等の区分があるが、税法上は「投資その他の資産」の区分
がなく、価値費消を前提とする減価償却資産あるいは美術品等のいずれかで判断しなければ
ならないため、所得税法上は譲渡所得の計算上、問題が生ずるとの指摘があった。

たしかに、投資その他の資産は、資産の使用収益等を目的とするものではなく、価値費消
を前提して取得しているとは限られない。にもかかわらず、譲渡所得の計算上、取得費は所
有期間中の減価償却費相当額を差し引くことになり、取得費が過少となり、譲渡所得が過大
となる。このため、所有目的の実態に即した譲渡所得の計算ではないのではないか、という
意見があった。租税実務においては、立法上の不備のため、投資その他の資産を用いて、譲
渡所得の取得費を主張することは困難であるといわざるをえない。

また、保存行為（民法 103 条 1 項）のような財産の状態を維持するための行為は、どのよ
うに取り扱われるのかが、問題となる。事実認定があげ「かかる扱いをする必要があった
のは、自動車を長時間にわたり走行させたり給油したりしない状態で放置すると、タイヤの
変形、ガソリンの劣化に伴う部品の腐食、バッテリー上がり等、その破損や性能の低下につ
ながる様々な問題が生ずる」ことから、公道を走らせるといった保存行為がある。当該保存
行為をもって、すなわち、市場で流通する車両としての機能（代替性）を維持管理する場合
に、当該保存行為をもって、減価償却資産とすることが妥当であるのか、という問題がある。
維持管理行為によって、代替性の判断がなされると、美術品等と判断されることが、極めて
少なくなる。

他方で、美術品等の判断の代替性の判断を広義に捉えると、美術品等と減価償却資産の判
断が困難となる。このような困難を解決するためには「投資その他の資産」を区分すること
が望ましいが、現行法令においては、このような区分が用いられていない。

保存行為の事実認定をもって、減価償却資産と美術品等の事実認定を行うことは、ほとん
どの判断が減価償却資産となり、資産の所有者の保有目的あるいは取引実態等と乖離する
ことになり、問題である。

参考文献目録

金子宏(2021 年)『租税法 第 24 版』弘文堂.

武田涼子(2024 年)「希少車両の「使用又は期間の経過により減価する資産」該当性」ジュ
リスト№1593, pp. 10-11.