

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(大森税務署長)
平成23年12月13日一部認容・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	松浦 裕介
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	大森税務署長 道端 欣一
同指定代理人	渡邊 未来子 山口 克也 宇野 憲之 八重樫 司 石井 和義

主 文

- 1 大森税務署長が、原告の平成17年分所得税につき平成19年12月25日付けでした更正処分のうち、総所得金額1148万7443円、納付すべき税額34万8300円を超える部分並びに同年6月27日付けでした過少申告加算税賦課決定処分のうち過少申告加算税額8万9000円を超える部分及び同年12月25日付けでした過少申告加算税賦課決定処分の全部を取り消す。
- 2 原告のその余の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は、これを3分し、その2を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

大森税務署長が、原告の平成17年分所得税につき平成19年12月25日付けでした更正処分(以下「本件再更正処分」という。)のうち、総所得金額782万6189円、納付すべき税額マイナス(還付金の額に相当する税額)25万4660円を超える部分並びに同年6月27日付け及び同年12月25日付けでした各過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件再更正処分と併せて「本件再更正処分等」という。)の全部を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成17年分所得税につき、原告所有のゴルフ会員権の譲渡による所得があるが、譲渡所得の総収入金額から当該ゴルフ会員権の取得費を控除すると損失が生じている旨の確定申告及び修正申告をしたところ、大森税務署長(処分行政庁)から、当該ゴルフ会員権については、譲渡所得の金額の計算上、原告主張に係る取得費を控除することはできないとして、本件再更正処分等を受けたことから、本件再更正処分等には当該ゴルフ会員権の取得費の計算を誤った違法があ

るとして、本件再更正処分等の取消しを求めている事案である。

1 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに末尾記載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) 本件ゴルフ会員権の譲渡に至る経緯

ア 株式会社A（以下「本件会社」という。）は、ゴルフ場の経営等を目的とする株式会社であり、Bコース（36ホール）及びCコース（18ホール）を有するD（以下「本件ゴルフクラブ」という。）を経営していた。

なお、本件ゴルフクラブのゴルフ会員権は、本件ゴルフクラブが当初株主会員制のゴルフ場として発足し、後に預託金会員制も導入したことから、株主会員権と預託金会員権に大別され、平成12年6月当時、プレー権の内容との組み合わせと相まって会員の種別が多岐にわたっていた。

（甲3、乙4～6）

イ 原告は、昭和61年10月1日、本件会社に対し、入会金380万円及び預託金1520万円の計1900万円（乙3【資料②】）を支払い、本件ゴルフクラブの「Bコース Cコース共通正会員(B)」の会員権（以下、本件ゴルフクラブの会員としての権利義務を包括して「本件ゴルフ会員権」といい、このうち特に優先的施設利用権をいう場合には「本件プレー権」という。）を購入し、本件ゴルフクラブの預託金会員となった。

ウ 原告は、平成11年7月16日、本件会社との間で、保証金返還等に関する契約公正証書（乙2）により、要旨次のとおりの「現金返還」及び「会員資格保証金会員から株主会員への転換」に関する契約（以下「本件転換契約」という。）を締結し、同月30日、本件会社から、その無額面株式1株（以下「本件旧株式」という。）に係る株券（乙3【資料③】）を受領した。

記

① 本件会社と原告は、本件ゴルフ会員権について、「Bコース Cコース共通正会員(B)」（預託金会員）を「Bコース正会員」（無額面株式1枚。株主会員）に転換し、その価格600万円を預託金1520万円のうち相当額と相殺する。

② 本件会社は、原告に対し、預託金1520万円のうち上記相殺後の残額920万円を支払う。

（乙2、3）

エ 本件会社は、本件ゴルフクラブの会員（本件会社の株主又は預託金債権者）及び本件会社をそれぞれ申立人とする会社更生法（平成14年法律第100号による改正前のもの。以下同じ。）に基づく会社更生手続開始の各申立てにより、平成●年●月●日、東京地方裁判所において、更生手続開始の決定を受け（以下、本件会社の更生手続を「本件更生手続」という。）、翌日、その旨の登記（乙6）がされた。

オ 東京地方裁判所は、平成●年●月●日、本件会社について、同日の関係人集会において可決された要旨次のとおりの内容の更生計画案（以下、認可決定の前後を問わず「本件更生計画」という。乙5）につき、更生計画認可の決定（乙7）をし、同月●日、その旨の登記（乙6）がされた。

(ア) 更生計画の基本方針

管財人は、各会員の有するプレー権は、可能な限り従前同様の内容として存続させるこ

と、その点においては預託金会員も株主会員も区別しないものと取り扱うこととし、① プレー権を一体の権利として包含すると考えられる⑦株式及び④預託金債権については、⑦100%減資による株式消却並びに④確定債権額の25%相当額の分割弁済及び残余の債務免除による早期清算を行うが、② プレー権については、預託金会員はもとより、株主会員も、各会員が有していたプレー権をそのまま存続させ、名実ともに保証し（したがって、独立の権利としてその譲渡も可能である。）、③ 経営の安定と本件会社の永続性を図りつつ、できる限り多くの会員が経営に参加することができる新資本構成スキームを模索した結果、株主会員の株式が更生計画上消却されてしまうことを補完する意味からも、株式消却後に発行する新株の50パーセント相当部分の新株引受権を会員に等しく付与し、残り50パーセント相当部分をE株式会社（以下「E」という。）に割り当てることとした。

なお、管財人は、本件更生計画において、預託金会員及び株主会員のプレー権を共に消滅させずに従来そのままに存続させるのは、① 会員数が適正規模の範囲にとどまっていること、② 会員は、良質な会員が多く、会社にとって事業継続に不可欠な顧客であること、③ 多種・多様な会員権を発行している会社の場合、そのプレー権について従前の内容と異なった取扱いをすることは会員間の実質的衡平が図れないおそれがあること、④ 特に本件の場合、預託金の償還期限が到来した預託金債権者に対し、その会員の預託金債権を預託金償還対策の一環として株主会員権に転換するなどの和解案を提示し、これに好意的に応じて株主会員となった多数の会員のプレー権を株式消却を理由に不利に取り扱うことは、著しく衡平を欠くこと等の理由から、経営政策上も妥当であると判断している。

(イ) 株主の権利の変更

a 資本の減少

本件会社の資本を38億6930万円減少させ、更生計画認可決定前の発行済み株式5300株（額面普通株式3500株、無額面優先株式1800株）の全部を無償で消却する。ただし、株式につき認められていたプレー権は、そのまま存続させる。

b 株券の提出

消却される株式を有する者は、更生計画認可決定の日から4か月を経過する日の属する月の末日までに、株券を管財人に提出するものとする。

c 資本減少の効力

資本減少の効力の発生する時期は、上記株券提出期間が満了した時とする。

(ウ) 新株の発行

本件会社は、次のとおり新株式を発行する。

a 発行すべき新株式の内容は、次のとおりとする。

新株式の種類等 無額面普通株式
発行株式数 6432株
1株の発行価格 28万円

b 増加すべき資本の額は、18億0096万円

c 払込期日は、更生計画認可決定の日から4か月を経過する日の属する月の末日

d 新株式の割当等の方法は、次のとおりとする。

(a) 新株式のうち、3216株については、会員（原告を含む。）1名につき1株あて

その引受権を付与する。会員の新株引受権の行使方法その他は、募集要領に定めるほか、管財人の指定する方法による。

(b) 残余の3216株については、Eに割り当てる。

(c) 新株引受権が行使されなかった失権株の割当は、裁判所の許可を得て、管財人が行う。

e 新株引受に関する募集の要領は、次のとおりとする。なお、募集に係る細則については、裁判所の許可を得て、申込期間の初日の3週間前までに管財人により会員に発送する。

(a) 申込期間 更生計画認可決定の日から3か月を経過する日の属する月の20日から28日まで

(b) 申込みの方法 1株の発行価格と同一額の申込証拠金を払い込んで申込みをすること

(エ) プレー権について

a プレー権の存続

預託金会員及び株主会員の有するプレー権は、存続するものとする。ただし、共通正会員(A)及び共通正会員(B)におけるプレー権は、それぞれBコースのプレー権とCコースのプレー権とに分離して存続するものとする(以下「プレー権存続条項」という。)

b 旧会員権証書の回収と新会員権証書の発行・交付

プレー権を有する者は、更生計画認可決定の日から4か月を経過する日の属する月の末日までに、旧会員権に関する証書を管財人宛てに提出するものとする。管財人はこれら旧会員権に関する証書の提出があった者に対して、新たに新会員権に関する証書を発行・交付する。旧会員権証書の回収及び新会員権証書の発行・交付に関する手続の詳細については、裁判所の許可を得て、管財人がこれを定める。

(乙5)

カ 原告は、本件更生計画により上記のとおり付与された新株引受権(以下「本件新株引受権」という。)を行使し、平成14年3月25日、本件会社に対し、本件更生計画に基づき発行される新株(以下「本件新株式」という。)に係る申込証拠金28万円(乙3【資料④】)を払い込んだ。

なお、会員の中には、本件更生計画により付与された上記新株引受権を行使しなかった者が相当数あり、プレー権のみを有する会員が約65%存在するに至った(弁論の全趣旨)。

キ 本件会社は、平成●年●月●日、本件更生計画に基づく発行済株式5300株の無償消却及び新株式6432株の発行並びにこれに伴う資本金の38億6930万円の減額及び18億0096万円の増額をそれぞれ行い、同月●日、その旨の登記(乙6)をした。

なお、同月●日、本件会社の定款について、株式の譲渡制限に関する規定として①「第8条 当社の株式を譲渡するには、取締役会の承認を受けなければならない」、②「第10条 当社の株券の種類並びに株式の名義書換、その他株式に関する取扱い及び手数料は、法令又は本定款のほか、取締役会において定める株式取扱規程による」との規定を設ける旨の定款変更(乙5【30ページ】、乙9参照)がされ、同月●日、①についてその旨の登記(乙6)がされた。

ク 原告は、本件会社から、平成14年6月14日付けで発行された本件新株式に係る1株券

(この株券の譲渡制限の欄には「当会社の株式を譲渡するには取締役会の承認を受けなければならない」との記載がある。乙3【資料⑤】)の交付を受けた。

ケ 原告は、本件会社から、平成14年10月10日付けで発行されたHクラブ正会員証書(この証書には「本会員証書に係る会員権は、所定の手続を経ることにより、理事会の承認を得て譲渡することができる。」との記載がある。以下「本件新会員証書」という。乙3【資料⑥】)の交付を受けた。

なお、本件更生手続後に原告が所有する本件ゴルフ会員権は、プレー権を主とすることから、以下、これを本件更生手続の前後で区別する場合には、便宜上「本件旧プレー権」、「本件新プレー権」と称することとするが、本件新プレー権が本件旧プレー権との同一性を有するか否かについては、当事者間に争いがある。

コ 東京地方裁判所は、平成●年●月●日、本件更生手続を終結する旨の決定(乙12)をし、翌日、その旨の登記(乙6)がされた。

サ 本件新運営規則等の制定

(ア) 本件会社は、平成14年10月10日、昭和47年10月2日制定のDクラブ運営規則(以下「本件旧運営規則」という。)、昭和56年4月1日制定のDクラブ運営規則施行細則(以下「本件旧施行細則」という。))及び同日制定のDクラブ入退会規程(以下「本件旧入退会規程」といい、これらを併せて「本件旧運営規則等」という。なお、いずれも平成9年7月13日最終改正のものである。乙4)に代え、Hクラブ運営規則(以下「本件新運営規則」という。)、Hクラブ運営規則施行細則(以下「本件新施行細則」という。))及びHクラブ入退会規程(以下「本件新入退会規程」といい、これらを併せて「本件新運営規則等」という。)を制定し、同日、施行した(その後、平成15年6月23日に一部改定がされた。乙8)。

なお、本件旧運営規則等及び本件新運営規則等(以下「本件各運営規則等」という。)の概要は、別紙1(本件新運営規則等の概要)のとおりである。

(イ) 本件会社は、平成14年11月30日、株式取扱規程(以下「本件旧株式取扱規程」という。乙10)を定めた。

なお、本件旧株式取扱規程及び平成17年3月23日一部改定後の株式取扱規程(以下「本件新株式取扱規程」といい、本件旧株式取扱規程と併せて「本件各株式取扱規程」という。乙11)の概要は、別紙1のとおりである。

シ 原告は、平成17年12月8日、F株式会社(以下「F」という。)に対し、本件新プレー権を本件新株式と共に一括して「本件ゴルフ会員権」として125万円で譲渡した(以下「本件譲渡」という。乙1)。なお、本件譲渡に係る手数料として5万円が上記125万円から差し引かれた。

(2) 本件再更正処分等に至る経緯

ア 確定申告

原告は、平成18年3月1日、大森税務署長に対し、別紙2の「A確定申告」欄記載のとおり(本件譲渡の取得費を原告が昭和61年10月1日に本件会社に支払った入会金380万円及び会員資格保証金(預託金)1520万円の合計額1900万円とする。)の平成17年分の所得税の確定申告書(以下「本件当初申告書」という。乙1)及び本件譲渡に係る「【平成17年分】譲渡所得の内訳書(確定申告書付表)【総合譲渡用】」(以下「本件内訳書」

という。)を提出した。

イ 修正申告

原告は、本件譲渡に係る所得税について大森税務署所部職員の調査を受け、平成19年6月8日、大森税務署長に対し、別紙2の「B修正申告」欄記載のとおり(本件譲渡の取得費を上記アの1900万円から平成11年7月30日に返還を受けた預託金920万円を差し引いた残額の980万円とする。)の所得税修正申告書(以下「本件修正申告書」という。甲1)を提出した。

ウ 本件更正処分等

大森税務署長は、平成19年6月27日、原告の平成17年分所得税について、別紙2の「C更正処分等」欄記載のとおり(① 本件新プレー権の譲渡に係る所得を総合課税の短期譲渡所得、② 本件新株式の譲渡に係る所得を分離課税の株式等の譲渡所得とした上、③ 本件新プレー権及び本件新株式の取得時期を原告が本件新会員証書を取得した平成14年10月10日とし(乙3【資料⑥】)、④ 本件新プレー権の取得費をその取得時期における時価相当額である177万5000円とし、本件新株式の取得費を払込金額である28万円とする。)の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。)をした。

エ 異議申立

原告は、本件更正処分等を不服として、平成19年8月23日、大森税務署長に対し、異議申立て(甲5)をしたところ、大森税務署長から、同年11月21日、異議申立てをいずれも棄却する旨の決定(甲6)を受けた。

オ 審査請求及び本件再更正処分等

(ア) 原告は、平成19年12月21日、国税不服審判所長に対し、審査請求(甲8の1)をした。

(イ) 大森税務署長は、平成19年12月25日、別紙2の「G再更正処分」欄記載のとおり(本件新プレー権の取得時期を本件更正処分における平成14年10月10日から●年●月●日に認定し直すとともに、取得費177万5000円を130万円に減額した。)の本件再更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件再賦課決定処分」という。甲7)をした。

(ウ) 原告は、平成20年2月26日、本件再更正処分及び本件再賦課決定処分に不服があるとして異議申立て(甲8の2)をし、当該異議申立てについては、国税通則法(以下「通則法」という。)90条3項の規定により、同日、審査請求がされたものとみなされた。

(エ) 国税不服審判所長は、平成20年11月14日、上記(ア)及び(ウ)の審査請求を通則法104条1項に基づき併合審理の上、当該審査請求をいずれも棄却する旨の裁決(甲12)をした。

(3) 本件訴えの提起

原告は、平成21年5月14日、本件再更正処分等の取消しを求めて本件訴えを提起した。
(顕著な事実)

2 所得税額等の計算の基礎となる金額及び計算方法

原告の平成17年分所得税に関して、被告が主張する所得税額等(所得税額及び過少申告加算

税をいう。以下同じ。)の金額は、別紙3(本件再更正処分等の根拠及び計算)のとおりであり、後記3の争点に関する部分を除き、所得税額等の計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはない。

3 争点及びこれに関する当事者の主張の要旨

本件の争点は、① 本件更生手続前後における本件ゴルフ会員権の同一性の有無、② ①の点を踏まえた本件ゴルフ会員権及び本件新株式の譲渡(本件譲渡)に係る所得区分並びにその収入金額及び取得費の額であり、これに関する当事者の主張の要旨は、次のとおりである。

(被告の主張の要旨)

(1) 本件更生手続前後における本件ゴルフ会員権の同一性の有無

ア 譲渡所得の金額の計算に当たっては、所得税法33条3項が譲渡所得の総収入金額から当該所得の「基因となった資産」の取得費を控除することができる旨を規定している以上、譲渡した資産との同一性が認められない資産の取得に要した金額を取得費として控除することはできないと解すべきである。

イ 原告が本件更生手続前に有していた本件ゴルフ会員権は、本件旧運営規則等において、個人会員が本件会社の株主でなくなった場合には会員資格を喪失する旨規定されていること(本件旧運営規則24条参照)のほか、本件更生手続における管財人作成の書面及び裁判官の発言(乙21)並びに措置法37条の10の規定等からしても、株主会員制ゴルフ会員権として本件旧プレー権と本件旧株式とが一体となって形成されたものであるところ、本件更生手続により、本件旧プレー権と一体となった本件旧株式が消却され、株主会員制ゴルフ会員権の性質が失われた結果、本件旧プレー権は消滅したというべきである。他方、原告は、プレー権のみを内容とする本件新プレー権と、本件新株引受権を行使して新たに取得した本件新株式とを、それぞれ別個の資産として取得した。なお、本件旧株式取扱規程及び本件新株式取扱規程の定めが本件旧プレー権と本件新プレー権の同一性を認める根拠とならないことは、① 本件旧株式取扱規程7条2項が本件新株式取扱規程7条2項に改正された理由が、株式とプレー権の両方を有する会員が株式のみを譲渡することを可能とする点にあったこと、② 本件旧プレー権と本件旧株式は1枚の株券に表章されていたが、本件新プレー権と本件新株式はそれぞれ独立の証券に表章されていて、本件新プレー権と本件新株式を別個独立した資産として譲渡され得ること、③ 会員には、プレー権のみを有し、本件新株式を有しない者が多数(会員全体のおよそ65%)存在しており、本件新プレー権の譲渡が本件新株式取扱規程に関係なく、本件新株式と独立して行うことができることに照らせば、明らかである。

したがって、本件譲渡に係る資産(本件ゴルフ会員権)は、上記のとおり本件新プレー権及び本件新株式であり、株主会員制ゴルフ会員権としての本件旧プレー権及び本件旧株式とは全く別個の資産であるから、本件譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上、本件旧プレー権及び本件旧株式が一体となったゴルフ会員権の取得費や本件旧プレー権の取得費を控除することはできない。

(2) 本件譲渡に係る所得区分並びにその収入金額及び取得費の額

ア 本件新プレー権について

(ア) 所得区分について

本件譲渡に係る資産のうち本件新プレー権は、プレー権のみのゴルフ会員権であるから、

本件新プレー権を譲渡したことによる所得は、総合課税の譲渡所得となる。そして、本件新プレー権の取得日は、本件更生手続において、本件旧株式が消却されたことに伴い、本件旧プレー権が消滅して原告に新たにプレー権が付与された日である平成●年●月●日となる。

したがって、本件新プレー権の譲渡はその取得後5年以内に行われた譲渡であり、所得税法33条3項1号に規定する総合課税の短期譲渡所得に該当する。

(イ) 収入金額について

本件譲渡により原告が受領した金額125万円は、原告が本件新プレー権及び本件新株式を一括して譲渡したことによる収入金額である。そうすると、本件新プレー権の譲渡による所得に対する課税と本件新株式の譲渡による所得に対する課税は、その計算の根拠となる法律及び条文が異なるため、本件譲渡に係る上記収入金額125万円を、本件新プレー権に係る収入金額と本件新株式に係る収入金額とに分けることが必要となる。

そこで、本件譲渡による収入金額である125万円を、合理的な方法により本件新プレー権に係る収入金額と本件新株式に係る収入金額(28万円。後記イ(イ)参照)とに分けた結果、本件新プレー権の譲渡に係る収入金額は97万円となる。

(ウ) 取得費について

本件譲渡に係る資産である本件新プレー権は、株主会員制ゴルフ会員権である本件旧プレー権とは別個の資産であるから、上記(1)のとおり、本件新プレー権を譲渡したことによる譲渡所得の金額の計算上、本件旧プレー権の取得に要した金額を控除することはできない(本件更生手続前の本件ゴルフ会員権は、本件旧プレー権と本件旧株式等とが一体となった株主会員制ゴルフ会員権であった以上、その価値を本件旧プレー権と本件旧株式とに区分できる性質のものではなく、本件旧プレー権部分のみを独立した資産と認識することもできない。)

したがって、本件新プレー権の取得費は、その取得の日(平成●年●月●日)における本件新プレー権の時価とした上、ゴルフ会員権取引業者であるG協同組合(以下「G」という。)が取りまとめる各相場表から本件新プレー権の時価を確定することが合理的であるところ、本件新プレー権は平成●年●月●日当時名義変更停止中であり、同日における本件ゴルフクラブの会員権の売買は念書売買という方法で行われていたことを踏まえると、Gが作成した同日の気配表(乙13別添2の2枚目)における「正株」欄によれば、買い希望価格の3件中2件が90万円と同額であり、かつ、最高値であるから、本件新プレー権の時価を当該気配表の株主正会員の買値として表示された金額のうち90万円とするのが相当である。

したがって、本件新プレー権の取得費は、90万円となる。

イ 本件新株式について

(ア) 所得区分について

本件新株式は、本件会社が発行する株式であり(乙3・8枚目)、それ自体がプレー権を表章するものではなく、また、本件新株式の所有は、本件更生手続終了後における本件ゴルフクラブの会員となるための要件とはされていないから(本件新運営規則5条、9条、16条～21条。本件新入退会規程2条～4条、9条、10条)、措置法37条の10第2項1号に規定する「株式」に該当し、本件新株式を譲渡したことによる所得は、措置法

37条の10第1項の規定により、他の所得とは区分され、分離課税の株式等の譲渡所得として課税される。そして、本件新株式の取得日は、本件旧株式に係る株券の本件会社への提出期限の満了日及び本件新株式に係る申込証拠金の払込期限の満了日であり、かつ、本件旧株式に係る無償消却の効力が発生した日である平成●年●月●日である。

(イ) 収入金額について

本件新株式の譲渡に係る収入金額は、本件譲渡による収入金額である125万円を、合理的な方法により本件新プレー権に係る収入金額と本件新株式に係る収入金額とに分けた結果、本件新株式取扱規程7条3項所定の買取価格28万円とするのが相当である。

(ウ) 取得費について

本件新株式の譲渡所得の金額の計算においては、上記ア(ウ)と同様、本件旧プレー権の取得に要した金額を控除することはできない。なお、本件新株引受権は、本件更生手続開始時の本件会社が債務超過法人であり、本件旧株式の資産価値が零円であったと考えられること等からすると、本件新株引受権の価値もほぼ零円であったといえることができる。

したがって、本件新株式の取得費は、原告が本件新株式を取得するために払い込んだ申込証拠金28万円となる。

(原告の主張の要旨)

(1) 本件更生手続前後における本件ゴルフ会員権の同一性の有無

原告は、本件更生手続前から本件ゴルフ会員権を所有していたところ、本件ゴルフ会員権は、本件ゴルフクラブ入会の承認機関と本件旧株式の取得の承認機関とが異なることから別個独立に存在し得ることが明らかな本件旧プレー権と本件旧株式が複合して一体の権利となった包括的債権債務関係・契約上の地位といえる。そして、① 本件更生計画は、「各会員が有していたプレー権をそのまま存続させる」としてプレー権の存続を明記しており、管財人も、プレー権を有する会員と株式を有する者が一緒であってほしいと考えるので今後そのような運用をしていく旨表明していたこと、② 原告が本件新株引受権を行使して本件旧株式の消却後も本件新株式を所有しており、プレー権と本件会社の株式を保有するという本件ゴルフ会員権の権利内容に変更がないこと、③ 本件旧株式取扱規程7条2項がプレー権を株式と一体のものとして譲渡しなければならない旨を定めてプレー権と株式の一体性を認めていること(本件新株式取扱規程7条2項は、主語が「会員」であったため、株式を所有せずプレー権のみを所有する会員も含まれるという矛盾を解消したものにすぎない。また、本件新プレー権と本件新株式は、これらを表章する証券を物理的に独立させた上、本件旧株式取扱規程(及び本件新株式取扱規程)によってこれらの分離譲渡を従来どおり禁止したものであり、本件旧プレー権と本件旧株式とは形式面が異なるにすぎない。)、④ 本件更生計画により例えば預託金会員が存在しなくなったことからすると、会員資格に関する本件旧運営規則等は本件更生計画の認可決定時に効力を失ったものと解され、仮にその効力があつたとしても、本件更生計画の内容が優先することが明らかであることに照らすと、本件更生手続の終結時においても、原告は、本件新プレー権(本件旧プレー権と同一性を有する。)と本件新株式が一体となった本件ゴルフ会員権を継続して保有していた。

したがって、本件ゴルフ会員権は、本件新株式を取得しなければ本件新プレー権を取得できない以上、本件更生手続前の性質(本件旧プレー権及び本件旧株式の関係)と同一性を有するというべきであり、その取得費の額は、本件更生手続前の取得価額(980万円)と同一であ

る。

(2) 本件譲渡に係る所得区分並びにその収入金額及び取得費の額

ア 原告の主張

本件ゴルフ会員権は、上記(1)で述べた性質に照らすと、本件ゴルフ会員権を取得して本件ゴルフクラブの会員になるためには、本件新株式と本件新プレー権を一体として譲渡を受けることが条件とされているから、措置法37条の10第2項及び措置法施行令25条の8第2項所定の「株式」に該当することが明らかである。

そして、原告は、本件旧株式と本件旧プレー権が一体になった本件ゴルフ会員権を取得するのに980万円を要したところ（原告が昭和61年に払い込んだ1900万円から、平成11年に返還された預託金920万円を差し引いた金額）、その全額がプレー権の対価であったことは、本件更生計画（甲3の1、乙5）に記載されているように、本件会社が平成11年7月までに実質的には債務超過に陥っており、本件旧株式が経済実態としては無価値であったことから明らかであり、また、本件譲渡を代金125万円・手数料5万円で行ったから、本件譲渡に係る総収入金額は125万円、本件ゴルフ会員権の取得費は980万円、本件譲渡の譲渡費用は5万円となる。

したがって、本件譲渡については、860万円の譲渡損失が認められるべきである。

イ 被告の主張について

(ア) 被告主張に係る本件新プレー権及び本件新株式の所得区分及び収入金額について

本件ゴルフ会員権は、前記(1)のとおり、本件新プレー権と本件新株式が複合して一体の権利となった包括的債権債務関係・契約上の地位であるから、被告主張のようにこれらの所得区分を格別に検討するのは妥当でなく、また、一体譲渡すべき本件新プレー権と本件新株式の収入金額について、これらを価格分解することは、実際の取引から乖離しており、明らかに不当である。さらに、本件新株式の収入金額については、本件新株式取扱規程7条3項が、会員死亡後に相続されない場合の規程であり、実際に適用された例もないから、これをもって株式の時価として本件譲渡に係る本件新株式の収入金額とすることは不当である。

(イ) 被告主張に係る本件ゴルフ会員権の取得費について

本件ゴルフ会員権は、① 平成12年5月9日から平成14年11月12日までの間の名義変更停止中であり、その売買は許されておらず、当該時点における取引相場は存在しなかったこと、② ゴルフ会員権の念書売買は、市場における一般売買とは性質が異なり、売買時点でプレー権の異動が伴わず、入会によるプレー権の取得が保障されないなどの買手側のデメリットがあるため、正常の価格より安い金額で行われることから、これをもって時価を認定することはできないこと、③ かえって、平成14年11月12日付けI新聞●版●面及び同月19日付けI新聞●版●面掲載の各ゴルフ会員権相場表は、売希望価格170万円、買希望価格120万円としていること、④ 処分行政庁の調査報告書（乙15）をみても、「プレー権のみ」と「株+プレー権」との相場金額には取引業者によって相当の差があり、いい加減であるなどとされているから、株式部分のみの時価は存在せず、業者の売買交渉材料としかなくなっていないこと等に照らすと、被告主張に係る本件ゴルフ会員権の取得費（特に、本件新プレー権を取得した時（平成●年●月●日当時）の時価）は不当である。

第3 当裁判所の判断

1 争点①（本件更生手続前後における本件ゴルフ会員権の同一性の有無）について

(1) 本件更生手続後における本件ゴルフ会員権の内容・性質

ア 前記前提事実によれば、次の事実を認めることができる。

(ア) a 原告は、昭和61年10月1日に入会金380万円及び預託金1520万円の計1900万円を支払って本件ゴルフ会員権を取得し、本件ゴルフクラブの預託金会員となったが、平成11年7月16日、本件転換契約に基づき、本件ゴルフ会員権について預託金会員から株主会員に転換するため、本件旧株式を含む会員権の価格600万円と上記預託金を対当額で相殺し、預託金の残額920万円の支払を受け、同月30日、本件会社から本件旧株式に係る株券を受領して、本件ゴルフクラブの株主会員になった。

b 本件ゴルフクラブのゴルフ会員権は、上記aの当時、株主会員権と預託金会員権に大別されていたところ、本件旧運営規則等では、会員は、㉞ 会員の種別によりゴルフ場施設を利用できるとともに（本件旧運営規則16条）、㉟ 理事会において定める年会費等を負担し（本件旧運営規則17条）、また、㊱ 理事会の承認を得た入会資格取得者に対し、㊲ 本件会社の取締役会の承認を得て株式を譲渡したり、㊳ 預託証書を譲渡したりして会員権を譲渡することが予定されていた（本件旧運営規則20条、本件旧入退会規程3条、9条、11条、12条参照）。

c なお、本件ゴルフクラブは、本件旧運営規則等において、会員全員により構成されて多数決によりその意思決定を行う総会等の組織が設けられていなかった上、本件会社の代表者により、理事が本件会社の取締役会の承認を受けて委嘱され、その理事の中から理事長が委嘱されるものとされ（本件旧運営規則26条）、業務運営上必要ある事項は理事会が本件会社の取締役会の承認を得て決定する（本件旧運営規則35条）とされていたから、それ自体独立して権利義務の主体となるべき社団の実体を有しておらず、本件会社から委ねられてその業務運営を代行していたにすぎない。

(イ) 本件更生手続は、平成●年●月●日に開始され、平成●年●月●日に本件更生計画が認可され、平成●年●月●日に終結した。

本件更生計画は、本件ゴルフクラブのゴルフ会員権に関して、① 預託金債権については、確定債権額の25%相当額の分割弁済及び残余の債務免除による早期清算を行う、② 株式については、38億6930万円の資本減少に伴い、本件旧株式を始めとする更生計画認可決定前の発行済み株式の全部を無償消却した上、新株式を発行して（新株の50パーセント相当部分の新株引受権を本件ゴルフクラブの会員に等しく付与し、残り50パーセント相当部分をEに割り当てる。）18億0096万円の資本増加をする、③ 預託金会員及び株主会員の有するプレー権は、①・②にかかわらず、存続するものとされた。

(ウ) 原告は、本件更生計画に従って、平成14年3月25日、本件新株引受権を行使して本件新株式に係る申込証拠金28万円を払い込み、●年●月●日、本件旧株式が無償消却されるとともに本件新株式が発行され、同年6月14日付けで発行された本件新株式に係る1株券の交付を受け、同年10月10日付けで発行された本件新会員証書の交付を受けた。

(エ) 本件会社は、平成●年●月●日、本件更生計画どおりの定款変更をし、株式の譲渡制

限及び株式取扱規程に関する規定を新設したところ、同年11月30日に制定された本件旧株式取扱規程及びこれを一部改定した本件新株式取扱規程において、本件会社の株式譲渡につき、取締役会は、本件ゴルフクラブの会員又は入会を承認された者に対してのみ譲渡を承認するものとし（7条1項後段）、「会員がその所有する株式を譲渡する場合には、会員権と一体のものとしてこれを譲渡しなければならない」（本件旧株式取扱規程7条2項）又は「株式を所有する会員が会員権を譲渡する場合には、その所有する株式を一体のものとしてこれを譲渡しなければならない」（本件新株式取扱規程7条2項）とされた。

イ いわゆる株主会員制のゴルフ会員権は、ゴルフ場施設の優先的施設利用権（プレー権）、年会費等納入義務、ゴルフ場経営会社の株主権等の権利義務関係を内容とする包括的な契約上の地位であり、通常、ゴルフ場経営会社の株式を有することが上記優先的施設利用権を有する者となるための要件とされ、上記契約上の地位は当該株式に表章されるものとされ、その譲渡等の場面において一体的な権利として扱われている。しかしながら、それはあくまで、そのような会員契約上、包括的な権利（契約上の地位）として一体的に扱われているために、すぎず、優先的施設利用権等と株主権とは本来的に性質上不可分なものではないし、合意によってその関係を切り離すことも可能なのであって、ゴルフ会員権を構成する各権利の消長が常に一体として生ずるということにはならない。なお、一般に、ゴルフ会員権（会員契約）においては、優先的施設利用権（プレー権）がその基本的な部分を構成するものと解されている（預託金会員制ゴルフクラブに関するものであるが、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同7年9月5日第三小法廷判決・民集49巻8号2733頁等参照）。

上記アの各認定事実によれば、① 本件更生手続前に原告が有していた本件ゴルフ会員権に基づく株主会員としての地位は、②ゴルフクラブ会員の基本的権利義務としての債権的契約関係（その基本的な部分がプレー権及び年会費等納入義務である。）と③本件会社の株主権を内容とするものであったところ（上記ア(ア)）、④ 本件更生計画の内容（上記ア(イ)②及び③）及び本件各株式取扱規程の規定内容（上記ア(エ)）に鑑みれば、本件会社及び本件ゴルフクラブにおいては、プレー権が、会員の選択等にかかわらず、本件更生手続の前後で基本的に変更なく存続することを前提としていることが明らかである。

そうであるとすれば、本件更生手続後における本件ゴルフ会員権のうち、本件会社の株主権に関する部分は、そもそも法律上は優先的施設利用権（プレー権）を中核とするゴルフ会員権と別個独立の財産として観念し得る本件旧株式が一旦無償償却され、新たに付与された新株引受権の行使によって本件新株式を取得したという点において、その同一性が失われたといえるものの、その余の債権的契約関係については、その基本的な部分である優先的施設利用権（プレー権）及び年会費等納入義務には変更がない以上、当該債権的契約関係については、なお従来の法律関係が維持されているものと認めるべきである。

したがって、本件更生手続後に原告が有することになった本件ゴルフ会員権に基づく会員としての地位のうち、少なくとも本件会社の株主権以外のその余の債権的契約関係は、原告が平成11年7月の本件転換契約によって取得した本件ゴルフ会員権の中に包含されていたそれとの間で、なおその同一性を肯定することができるというべきである。

ウ これに対し、被告は、前記第2の3（被告の主張の要旨）(1)のとおり、本件譲渡に係る資産（本件ゴルフ会員権）は、本件新プレー権及び本件新株式であり、株主会員制ゴルフ会員権としての本件旧プレー権及び本件旧株式又は本件旧プレー権とは全く別個の資産であ

る旨主張する。

確かに、平成17年法律第87号による改正前の商法213条1項所定の資本減少の場合における株式の消却は、特定の株式を消滅させるものであり、他方、会社更生法255条所定の更生計画の定めによる新株発行は、株主等に対して新たに払込み等をさせて新株を発行するものであるから、本件更生計画によって無償消却された本件旧株式と新たに発行された本件新株式との間に法律上の同一性は認められず、この点において本件ゴルフ会員権の内容が一部変更され、その部分についての同一性が失われたことは否定することができない。

しかしながら、被告の上記主張中「本件更生手続により、本件旧プレー権と一体となった本件旧株式が消却され、株主会員制ゴルフ会員権の性質が失われた結果、本件旧プレー権は消滅したというべきである。他方、原告は、プレー権のみを内容とする本件新プレー権と、本件新株引受権を行使して新たに取得した本件新株式とを、それぞれ別個の資産として取得した」とする点については、次に検討するとおり賛同することができない。すなわち、会社更生法では、更生計画において、全部又は一部の更生債権者、更生担保権者又は株主の権利を変更する条項等を定めなければならない(211条1項)、更生債権者、更生担保権者又は株主の権利を変更するときは、変更されるべき権利を明示し、かつ、変更後の権利の内容を定めなければならない(212条1項)、更生債権者、更生担保権者又は株主で、更生計画によってその権利に影響を受けないものがあるときは、その者の権利を明示しなければならない(同条2項)とされているところ、① 本件更生計画は、前記ア(イ)②及び③のとおり、「更生計画認可決定前の発行済み株式の全部を無償消却した上、新株式を発行する(新株の50パーセント相当部分の新株引受権を本件ゴルフクラブの会員に等しく付与し、残り50パーセント相当部分をEに割り当てる。)」として、本件ゴルフクラブの会員が本件会社の株主となり得るが、新株引受権を行使しなければ株主としての地位はなくなる旨を定める反面、預託金会員及び株主会員の有するプレー権は、存続する旨を明示的に定めており、② 本件更生計画策定に職責を有する管財人においても(189条1項)、共通正会員(A)のプレー権をBコースのプレー権に、共通正会員(B)のプレー権をCコースのプレー権に分離して存続させた点を除いて、特にプレー権の権利関係を変更せず存続させる旨のプレー権存続条項を設けており、管財人がこのようなプレー権存続条項を設けたのは、前記前提事実(1)オ(ア)で認定したように、本件会社の事業継続・再建のためには、良質な顧客である会員は不可欠な存在であるところ、多種・多様な会員権を有する会員間での実質的衡平を図り、顧客(会員)離れを防ぐこと等に目的があったといえるのであって、そのような観点からすれば、プレー権存続条項は、プレー権につき、本件更生手続前のそれと同一の権利を新たに創設するというよりは、本件更生手続前と同一の権利の存続を確認する趣旨のものというべきであり、Bコースのプレー権とCコースのプレー権とに分離され、旧会員権証書の回収と新会員権証書の発行・交付が行われたこと等によって、その同一性を損わせるものではなく、本件更生手続の前後を問わず法律上の同一性を認める趣旨のものとして解される。したがって、本件ゴルフ会員権中のプレー権に関して被告主張のように解することは、本件更生計画の定め及びその趣旨に反するものといわざるを得ない。

また、ゴルフ会員権の中に包摂され、これを構成する株主権と優先的施設利用権等の権利義務関係は前記のとおり、性質上およそ不可分なものとはいえず、合意によってその関係を切り離すことも可能なものであって、それらの消長が常に一体として生ずるということに

はならないと解されるところ、本件更生計画において、管財人が、「プレー権を一体の権利として包含すると考えられる株式」について株式消却を行うとしつつ、プレー権についてはそのまま存続させるとしていることは、従前の会員契約による一体性の拘束を排除したとみることができるのであって、株主会員制ゴルフ会員権は一体的な権利であり、株式によって表章されるという形式的な理由に拘泥して、ゴルフ会員権の中に包括されていた独立性のある資産と評価し得る権利（株主権を除く、プレー権等を基本的部分とするもの）について、従前と同一性を有する形で存続しているにもかかわらず、株式（株主権）が消滅した以上、これと共に消滅したと解することは相当ではない。さらに、株主会員制ゴルフ会員権という資産としての同一性を欠くに至ったとして、優先的施設利用権（プレー権）等は同一性を有する形で存続しそれが譲渡されたにもかかわらず、それを含むゴルフ会員権の取得費が、存続している権利（資産）に対応する部分を含め、一切考慮されなくなると解することが相当であるとは到底いえない。

(2) 小括

以上によれば、本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権のうち本件会社の株主権以外のその余の債権的契約関係（その基本的な部分はプレー権及び年会費等納入義務である。）については、原告が平成11年7月に本件転換契約によって取得した本件ゴルフ会員権中のそれとの間で、なお資産としての同一性を有するものと認めるのが相当である。

2 争点②（本件譲渡に係る所得区分並びにその収入金額及び取得費の額）について

(1) 所得区分について

ア 本件新株式に係る譲渡所得が分離課税の対象となるか否かについて

(ア) 措置法は、株式等に係る譲渡所得等については、他の所得と区分し、その年中の株式等に係る譲渡所得等の金額に対し、その100分の15に相当する金額に相当する所得税を課すこととしつつ（措置法37条の10第1項）、同項の「株式等」からは、措置法施行令25条の8第2項所定の「ゴルフ場の所有又は経営に係る法人の株式又は出資を所有することがそのゴルフ場を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合における当該株式又は出資者の持分」を除く（措置法37条の10第2項）旨を規定している。そして、その趣旨は、預託金会員組織のゴルフ会員権の譲渡の場合と株主会員制ゴルフ会員権の譲渡の場合の課税の均衡を図ることにあることからすると、措置法施行令25条の8第2項所定の「株式」は、当該株式を所有する者が、会社との間で、当該会社の株主権を要素とするゴルフ会員権に基づく会員としての地位を有する場合の株式をいうものと解すべきである。

(イ) これを本件についてみると、前記前提事実及び前記1で説示したとおり、本件譲渡に係る「本件ゴルフ会員権」は、本件新株式と本件ゴルフ会員権（株主権を除く、プレー権等を基本的部分とするもの。以下、本件更生手続後の本件ゴルフ会員権をいう場合は、この意味である。）に基づく会員としての地位を一体的に捉えて譲渡の対象としたものであると解されるが、① 本件更生計画において、プレー権は、独立の権利として譲渡が可能とされたこと、② 本件更生計画により付与された本件会社の新株引受権を行使せず、プレー権のみを有する会員が約65%存在するに至ったこと、③ 本件更生手続後は、本件ゴルフ会員権について、本件各運営規則等において、株主会員という類型はなくなったこと（本件旧運営規則10条、本件新運営規則9条参照）、④ 本件新株式についても、こ

これを有する者は本件ゴルフ会員権を有する者であるものの、他方、本件新株式と本件ゴルフ会員権を有する者が本件ゴルフクラブの会員に本件新株式を譲渡するには本件ゴルフ会員権を譲渡しなくてもよいなど（前記1(1)ア(エ)参照）、従来本件新株式と本件ゴルフ会員権を有していた者であっても、本件新株式を有せずに本件ゴルフ会員権のみを保持できる（逆にいえば、本件ゴルフ会員権を有する者であれば、本件ゴルフ会員権を譲り受けずに本件新株式のみを譲り受けることができる。）こととされたことが認められ、これらの点に鑑みると、本件更生手続後における本件ゴルフ会員権に基づく会員としての地位は、その内容として、これに相当する債権的契約関係（その基本的な部分がプレー権及び年会費等納入義務である。）に本件会社の株主権（本件新株式）を必要不可欠な要素としていとまではいえないから、前記1(1)ウで検討したとおり、少なくとも本件会社の株式を有する会員（本件ゴルフ会員権の所有者）は、会員以外の者に本件会社の株式を譲渡するには、本件会社の株式と本件ゴルフ会員権とを一体のものとして譲渡しなければならず、本件新株式を有する者は全て本件ゴルフ会員権を有すること（本件会社の株主に会員権を所有しないものが発生することを予定していない。乙15参照）を考慮しても、本件新株式を所有することが本件ゴルフクラブを一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とまではされていないものといわざるを得ない。

以上の説示に反する原告の主張（前記第1の3（原告の主張の要旨）(2)ア）は、理由がなく採用することができない。

(ウ) よって、本件新株式は、措置法37条の10第2項括弧書き及び措置法施行令25条の8第2項の「株式」には該当せず、本件新株式に係る譲渡所得については、措置法37条の10第1項の適用があり、分離課税の対象となる。

イ 総合課税の長期譲渡所得又は短期譲渡所得の別

前記1及び2(1)アで説示したところによれば、① 本件譲渡は、本件新株式及び本件ゴルフ会員権の各譲渡であり、② 本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権の取得日は遅くとも平成11年7月30日であり、本件譲渡の日は平成17年12月8日であるから、本件譲渡のうち本件ゴルフ会員権の譲渡による所得は、資産の譲渡でその資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得以外の譲渡所得（所得税法33条3項2号）であると認められる。

したがって、本件譲渡のうち本件ゴルフ会員権の譲渡による所得は、総合課税の長期譲渡所得に該当する。

(2) 本件譲渡の収入金額

前記前提事実によれば、本件譲渡は、本件新株式及び本件ゴルフ会員権を包括的に対象としたものであるところ、上記(1)で説示したとおり、本件ゴルフ会員権の譲渡による譲渡所得と本件新株式の譲渡による譲渡所得は、課税上分離して計算することとなるから、本件譲渡の収入金額についても、本件新株式分と本件ゴルフ会員権分とをそれぞれ認定する必要がある。

そこで検討するに、前記前提事実及び証拠（乙13）によれば、① 本件譲渡の代金合計額（125万円）は、本件新株式及び本件ゴルフ会員権を包括して譲渡の対象とした上での対価であるが、上記(1)アで説示したとおり本件新株式が独立の財産として譲渡の対象となり得ることを考慮すれば、これは本件新株式及び本件ゴルフ会員権の各時価を合算したものとみることができると、② Gが作成するゴルフ会員権の売買金額に係る資料上も、本件ゴルフクラブの会員権の相場としては、株式と共に譲渡されるゴルフ会員権の方がプレー権のみのゴルフ

会員権より金額が高くなっているから、その取引実態の観点からみても、本件新株式のみの時価を観念し得ること、③ 本件新株式を有する者が死亡し、その者の相続人が本件ゴルフ会員権と本件新株式を合わせて相続しない場合は、本件新株式取扱規程上、本件会社が本件新株式（1株）を28万円で購入することとされていること（7条3項）が認められ、他方、④ 本件全証拠によっても、平成17年12月8日当時における本件新株式の時価を算定する根拠となり得る具体的な取引事例（本件ゴルフ会員権のみを譲渡した事例や本件ゴルフ会員権及び本件新株式の個々の時価を算定して譲渡した事例）を的確に認めるに足りる証拠はない。

以上の諸点を総合すれば、本件譲渡時（平成17年12月8日）における本件新株式の時価は、少なくとも（上記③の相続時における買取価格である）28万円を下ることはないものと認められるから、本件譲渡の収入金額は、本件新株式分が28万円、本件ゴルフ会員権分が97万円（＝125万円－28万円）と認めるのが相当である。

以上の説示に反する原告の主張（前記第1の3（原告の主張の要旨）(2)イ(ア)）は、採用することができない。

(3) 本件譲渡による所得の基因となった資産の取得費等

ア 取得費

(ア) ① 本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権は、前記(1)ア(イ)のとおり、これに基づく会員としての地位に相当する債権的契約関係（その基本的な部分がプレー権及び年会費等納入義務である。）であり、本件譲渡に係る本件新株式とは別個の資産として観念すべきところ、前記1(1)及び(2)の各認定事実によれば、原告は、② 昭和61年10月1日に本件ゴルフ会員権を取得するために払い込んだ1900万円（入会金380万円及び預託金1520万円）のうち、本件転換契約に基づき、本件旧株式（価格600万円）を取得するために預託金600万円と相殺し、残余の預託金920万円の支払を受けたというのであり、③ その後の本件更生手続において、本件旧株式を無償償却され、別途本件新株引受権を行使して申込証拠金28万円を支払い、本件新株式を取得したが、本件ゴルフ会員権のうち、少なくとも本件会社の株主権（本件旧株式）に関する部分以外の債権的契約関係（その基本的な部分がプレー権及び年会費等納入義務である。）は、なお従前どおり維持されたものと認められる。

これらの事情に鑑みれば、⑦ 本件譲渡に係る新株式の取得費は28万円（本件新株引受権の行使時の申込証拠金と同額）とし、⑧ 本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権の取得費は380万円（昭和61年10月1日に本件ゴルフ会員権を取得するために振り込んだ金額1900万円から本件転換契約に基づき相殺した預託金600万円及び支払を受けた残余の預託金920万円を差し引いた金額）とするのが相当である。

(イ) これに対し、原告は、本件旧株式と本件旧プレー権が一体になった本件ゴルフ会員権を取得するのに980万円を要したところ、本件会社が平成11年7月までに実質的には債務超過に陥っており、本件旧株式が本件会社の経済実態からは無価値であったことから、本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権の取得費は980万円になる旨主張する。

しかしながら、① 仮に、原告主張のとおり、本件旧株式が客観的には経済実態として無価値であったとしても、前記前提事実及び乙2によれば、本件転換契約は原告の会員資格保証金の返還に当たり、「会員資格保証金会員から株主会員への転換」を目的とする契約であり、新証書価格600万円が預託金1520万円のうち現金返還金920万円を除

く600万円と相殺されており、本件会社が仮差押・仮処分・強制執行・破産・和議・会社更生手続開始等の申立等を受けた場合には新証書への転換を取りやめる旨の約定（本件転換契約9条参照）も設けられていることからすると、原告と本件会社との間では、新証書価格600万円とされる部分を実質的には本件旧株式に相当するものとして本件転換契約が締結されたものと推認することができる。また、② 原告が平成11年7月に取得した株主会員としての本件ゴルフ会員権のうち本件旧株式は、その余の部分とは異なり、法律上独立して譲渡の対象となり得る資産であることからすると、本件ゴルフ会員権の取得費も、本件旧株式に相当する部分とその余の部分に相当する部分とに分けて理解するのが相当であるところ、前者は、本件旧株式の無償償却に伴って消滅したから、これを後者に上乘せすることはできず、また、前記前提事実及び前記1(1)ウで説示したとおり、本件新株式が本件旧株式とは法律上の同一性を有しないものとして取得されたこと、本件新株式を取得する前提として本件更生計画により原告に付与された本件新株引受権も、これを付与された当時、本件会社が債務超過状態にあったため、その価値が零であったと推認されることからすれば、本件旧株式に相当する取得費を（本件新株引受権を介するなどして）本件新株式に相当する取得費として承継させることもできないというべきである。

これらの点に照らせば、原告の上記主張を採用することはできない。

イ 譲渡費用

前記前提事実によれば、本件譲渡の手数料5万円は、本件新株式及び本件ゴルフ会員権の各譲渡に係る「譲渡に要した費用」の総額に相当する金額であるから、これを上記(2)で認定した当該各譲渡の収入金額で割り付けた上、本件新株式分の譲渡費用を1万1200円（＝5万円÷125万円×28万円）、本件ゴルフ会員権分の譲渡費用を3万8800円（＝5万円÷125万円×97万円）とするのが相当である。

(4) 本件再更正処分等の適法性

ア 本件譲渡に係る譲渡所得金額

上記(2)及び(3)で認定したところによれば、本件譲渡に係る譲渡所得金額は、次のとおりとなる。

(ア) 本件新株式の譲渡所得

- ① 収入金額 28万円
- ② 必要経費 28万円＋1万1200円＝29万1200円
- ③ 差引金額 (①－②)
 $28万円 - 29万1200円 = \Delta 1万1200円$
- ④ 譲渡所得金額 0円 ($\Delta 1万1200円$)

(イ) 本件ゴルフ会員権の譲渡所得

- ① 収入金額 97万円
- ② 必要経費 380万円＋3万8800円＝383万8800円
- ③ 差引金額 (①－②)
 $97万円 - 383万8800円 = \Delta 286万8800円$
- ④ 譲渡所得金額 $\Delta 286万8800円$

イ 原告の平成17年分の総所得金額及び納付すべき税額

そこで、上記アの譲渡所得金額及び被告主張に係る所得税額等の計算の基礎となる金額及

び計算方法のうち当事者間に争いが無い部分を踏まえて原告の平成17年分の総所得金額及び納付すべき税額を算定すると、次のとおりとなる。

(ア) 総所得金額 1148万7443円

上記金額は、所得税法22条2項1号及び2号の規定により、次のaの金額と、b及びcの各金額の合計額に2分の1を乗じた金額206万9945円(= (△286万8800円+700万8691) ÷ 2 = 413万9891円 ÷ 2。小数点以下第1位を切り捨て)とを合計した金額である

a 給与所得の金額	941万7498円
b 総合長期譲渡所得の金額	△286万8800円
c 一時所得の金額	700万8691円
(イ) 株式等に係る譲渡所得の金額	0円
(ウ) 所得控除の金額の合計額	315万6448円
(エ) 課税総所得金額	833万円

上記(ア)の総所得金額1148万7443円から、上記(ウ)の所得控除の金額の合計額315万6448円を控除した後の金額について、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

(オ) 納付すべき税額 34万8300円

上記金額は、次のaの金額から、b及びcの各金額を控除した後の金額について、通則法119条1項の規定により、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である。

a 課税総所得金額に対する税額	133万6000円
-----------------	-----------

上記金額は、上記(エ)の課税総所得金額833万円に、所得税法89条の規定による税率を適用して算出した金額である。

b 定率減税額	25万円
---------	------

上記金額は、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律(平成11年法律第8号。ただし、平成17年法律第21号による改正前のもの。)6条の規定により計算した金額である。

c 源泉徴収税額	73万7700円
----------	----------

ウ 本件再更正処分の適法性

以上によれば、本件再更正処分のうち総所得金額1148万7443円、納付すべき税額34万8300円を超える部分が違法であるから、これを取り消すべきである。

エ 本件賦課決定処分及び本件再賦課決定処分の適法性

上記ウのとおり、本件再更正処分のうち、総所得金額1148万7443円及び納付すべき税額34万8300円を超える部分は違法であり取り消されるべきであるところ、本件再更正処分のうち適法な部分により原告が新たに納付すべきこととなった税額の計算の基礎となった事実のうち、本件更正処分又は本件再更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、通則法65条4項における正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告に課されるべき過少申告加算税の額は、① 本件再更正処分のうち適法な部分により原告が新たに納付すべきこととなった税額60万円(通則法118条3項により、1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。)を基礎として、通則法65条1項及び2項に基づき算出した金額である8万9000円(通常分の過少申告加算税の額6万

円及び加重分の過少申告加算税の額2万9000円の合計額)となる。

そこで、本件賦課決定処分及び本件再賦課決定処分による各過少申告加算税の合計額のうち過少申告加算税額8万9000円を超える部分、すなわち、本件賦課決定処分のうち8万9000円を超える部分及び本件再賦課決定処分の全部が違法であるから、いずれも取り消されるべきである。

3 結語

よって、原告の請求のうち、本件再更正処分のうち総所得金額1148万7443円、納付すべき税額34万8300円を超える部分並びに本件賦課決定処分のうち過少申告加算税額8万9000円を超える部分及び本件再賦課決定処分の全部の取消しを求める限度で理由があるから一部認容し、その余は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条、64条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 菅野 昌彦

裁判官林史高は、在外研究のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 川神 裕

別紙1及び別表3-1～3-3 省略

項目		A確定申告	B修正申告	C更正処分等	D異議申立て	E異議決定	F審査請求	G再更正処分	H審査裁決
年月日		平成18年3月1日	平成19年6月8日	平成19年6月27日	平成19年8月23日	平成19年11月21日	平成19年12月21日	平成19年12月25日	平成20年11月14日
総	所得金額	①	△1,373,811	7,826,189	12,494,343	7,826,189	7,826,189	12,737,443	
内訳	給与所得	②	9,417,498	9,417,498	9,417,498	9,417,498	9,417,498	9,417,498	
	一時所得	③	7,008,691	7,008,691	7,008,691	7,008,691	7,008,691	7,008,691	
	総合・長期譲渡所得	④	△17,800,000	△8,600,000	—	△8,600,000	△8,600,000	—	
	総合・短期譲渡所得	⑤	—	—	△855,000	—	—	△368,800	
	譲渡価額	⑥	1,250,000	1,250,000	970,000	1,250,000	1,250,000	970,000	
	取得費	⑦	19,000,000	9,800,000	1,775,000	9,800,000	9,800,000	1,300,000	
	譲渡費用	⑧	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000	38,800	
	株式等の譲渡所得の金額 (⑩ - ⑪)	⑨	—	—	0	—	—	0	
内訳	譲渡価額	⑩	—	—	280,000	—	—	280,000	
	取得費	⑪	—	—	280,000	—	—	280,000	棄却
	譲渡費用	⑫	—	—	0	—	—	11,200	
所得控除の額の合計額		⑬	3,156,448	3,156,448	3,156,448	3,156,448	3,156,448	3,156,448	
課税総所得金額		⑭	0	4,669,000	9,337,000	4,669,000	4,669,000	9,580,000	
課税分離株式等の譲渡所得		⑮	—	—	0	—	—	0	
課税総所得金額に対する税額		⑯	0	603,800	1,571,100	603,800	603,800	1,644,000	
課税分離株式等の譲渡所得金額に対する税額		⑰	0	—	0	—	—	0	
定率減税額		⑱	0	120,760	250,000	120,760	120,760	250,000	
源泉徴収税額		⑲	737,700	737,700	737,700	737,700	737,700	737,700	
納付すべき税額		⑳	△737,700	△254,660	583,400	△254,660	△254,660	656,300	
過少申告加算税			—	48,000	124,000	48,000	48,000	10,500	

注1 A確定申告及びB修正申告の①の金額は、次の算式により算出されたものである（所得税法22条2項、同法69条1項）。

$$\text{②} + \text{③} + \text{④}$$

注2 C更正処分及びG再更正処分の①の金額は、次の算式により算出されたものである（所得税法22条2項、同法69条1項）。

$$\text{②} + ((\text{③} + \text{⑤}) \times 1 / 2)$$

注3 ③は、特別控除後の金額である（所得税法34条2項及び3項）。

本件再更正処分等の根拠及び計算

1 本件再更正処分の根拠

(1) 総所得金額 1 2 9 2 万 1 8 4 3 円

上記金額は、所得税法 22 条 2 項 1 号及び 2 号の規定により、次のア及びイの各金額の合計額と、ウの金額に 2 分の 1 を乗じた金額 3 5 0 万 4 3 4 5 円とを合計した金額である（別表 3-1 の④欄参照）。

ア 給与所得の金額 9 4 1 万 7 4 9 8 円

上記金額は、原告が本件修正申告書に記載した給与所得の金額（甲 1・1 枚目、「所得金額」の⑥欄の金額）と同額である。

イ 総合短期譲渡所得の金額 0 円

上記金額は、所得税法 33 条 3 項の規定により、次の(ア)の金額から、(イ)及び(ウ)の金額を控除した後の金額から、同法 33 条 4 項の規定による譲渡所得の特別控除額 3 万 1 2 0 0 円を控除した金額である（別表 3-1 の②欄及び別表 3-2 の⑥欄参照）。

(ア) 収入金額 9 7 万円

上記金額は、本件新プレー権及び本件新株式の譲渡による収入金額 1 2 5 万円（乙 1・6 枚目）から、本件新株式の譲渡に係る収入金額に相当する金額 2 8 万円を差し引いた後の金額である（別表 3-2 の①欄参照）。

なお、当該収入金額 1 2 5 万円については、譲渡による収入金額として、原告が本件修正申告書の添付書類として提出した「平成 17 年修正申告分（H19/6/8）」との表示がされた「譲渡所得の内訳書（確定申告書付表）【総合譲渡用】」（本件内訳書。甲 1・5 枚目）に記載された「譲渡価額」の金額と同額である。

(イ) 取得費 9 0 万円

上記金額は、所得税法 38 条の規定による取得費の金額であり、当該金額は、原告が本件新プレー権を取得した日である平成●年●月●日における本件新プレー権の時価である（乙 13 別添 2 の 2 枚目、別表 3-2 の②欄参照）。

(ウ) 譲渡費用 3 万 8 8 0 0 円

上記金額は、原告が本件内訳書（甲 1・5 枚目）に記載した本件新プレー権及び本件新株式の譲渡に係る手数料として、F に対して原告が支払った金額 5 万円のうち、本件新プレー権に係る部分の譲渡費用として、本件新プレー権に係る収入金額（9 7 万円）と本件新株式に係る収入金額（2 8 万円）との金額の比により按分した金額である（甲 1、別表 3-2 の③欄参照）。

ウ 一時所得の金額 7 0 0 万 8 6 9 1 円

上記金額は、原告が本件修正申告書に記載した生命保険契約等に係る一時所得の金額（甲 1・3 枚目、第二表「配当所得・雑所得（公的年金等以外）・総合課税の譲渡所得・一時所得に関する事項」欄の「一時」の金額）から、所得税法 34 条 3 項の規定による特別控除額 5 0 万円を控除した金額である（別表 3-1 の③欄参照）。

(2) 株式等に係る譲渡所得の金額 0 円

上記金額は、租税特別措置法（平成 18 年法律第 10 号の規定による改正前のものをいう。以下「措置法」という。）37 条の 10 第 1 項及び租税特別措置法施行令（平成 18 年政令 135 号の規定による改正前のものをいう。以下「措置法施行令」という。）25 条の 8 第 1 項の規定により、

次のアの金額から、イ及びウの金額を控除した後の金額である（別表3-1の⑤欄及び別表3-3の⑤欄参照）。

ア 収入金額 28万円

上記金額は、本件新プレー権及び本件新株式の譲渡による収入金額125万円（乙1・6枚目）のうち、本件新株式の譲渡に係る収入金額に相当する金額である（別表3-3の①欄参照）。

イ 取得費 28万円

上記金額は、所得税法38条及び同法48条3項並びに所得税法施行令（平成18年政令第124号の規定による改正前のものをいう。）118条の規定により計算した、本件新株式を取得するに当たり、原告が本件会社に払い込んだ金額である（乙3資料④、別表3-3の②欄参照）。

ウ 譲渡費用 1万1200円

上記金額は、原告が本件内訳書（甲第1号証・5枚目）に記載した本件新プレー権及び本件新株式の譲渡に係る手数料として、Fに対して原告が支払った金額5万円のうち、本件新株式に係る部分の譲渡費用として本件新プレー権に係る収入金額（97万円）と本件新株式に係る収入金額（28万円）との金額の比により按分した金額である（別表3-3の③欄参照）。

(3) 所得控除の金額の合計額 315万6448円

上記金額は、次のアないしカの金額の合計額であり、原告が本件修正申告書に記載した各金額の合計額（甲1・1枚目、「所得から差し引かれる金額」の合計⑤欄の金額）と同額である。

ア 社会保険料控除 120万3448円

イ 生命保険料控除 5万円

ウ 損害保険料控除 3000円

エ 配偶者控除 38万円

オ 扶養控除 114万円

カ 基礎控除 38万円

(4) 課税総所得金額 976万5000円

上記金額は、上記(1)の総所得金額1292万1843円から、上記(3)の所得控除の金額の合計額315万6448円を控除した後の金額について、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である（別表3-1の⑦欄参照）。

(5) 課税分離株式等の譲渡所得金額 0円

上記金額は、上記(2)の金額と同額である（別表3-1の⑧欄参照）。

(6) 納付すべき税額 71万1800円

上記金額は、次のア及びイの金額の合計額から、ウ及びエの各金額を控除した後の金額について、通則法119条1項の規定により、100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額である（別表3-1の⑬欄参照）。

ア 課税総所得金額に対する税額 169万9500円

上記金額は、上記(4)の課税総所得金額976万5000円に、所得税法89条の規定による税率を適用して算出した金額である（別表3-1の⑨欄参照）。

イ 課税分離株式等の譲渡所得金額に対する税額 0円

上記金額は、上記(5)の課税分離株式等の譲渡所得金額0円に、措置法37条の10第1項の規定による割合を乗じて算出した金額である（別表3-1の⑩欄参照）。

ウ 定率減税額 25万円

上記金額は、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成11年法律第8号。ただし、平成17年法律第21号による改正前のもの。）6条の規定により計算した金額である（別表3-1の⑪欄参照）。

エ 源泉徴収税額

73万7700円

上記金額は、原告が本件修正申告書に記載した源泉徴収税額と同額である（甲1・1枚目、「税金の計算」の源泉徴収税額⑳欄の金額）。

2 本件再更正処分の適法性

被告が本訴において主張する、原告の平成17年分所得税に係る納付すべき税額は、上記1(6)に記載のとおり71万1800円であるところ、本件再更正処分により原告が納付すべき所得税額は、65万6300円であるから、当該被告主張額の範囲内で行われた本件再更正処分は適法である（なお、本件更正処分により原告が納付すべき所得税額は58万3400円であるから、上記被告主張額の範囲内で行われた本件更正処分も適法である。）。

3 本件賦課決定処分及び本件再賦課決定処分の根拠及び適法性

上記2で述べたとおり、本件更正処分及び本件再更正処分は適法であるところ、① 本件更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件修正申告書における納付すべき税額の計算の基礎とされていなかったこと、② 本件再更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件再更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、① 本件賦課決定処分は、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額83万円（別紙2「C更正処分等」欄㉑の金額から同別表「B修正申告」欄㉒の金額を差し引いた金額。ただし、通則法118条3項の規定により、1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）を基礎として、通則法65条1項及び2項の規定に基づき算出した金額12万4000円に相当する過少申告加算税を賦課決定したものであり、② 本件再賦課決定処分は、本件再更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額7万円（通則法118条3項の規定により、1万円未満の端数金額を切り捨てた額のもの。）を基礎として、通則法65条1項及び2項の規定に基づき算出した金額1万0500円に相当する過少申告加算税を賦課決定したものであるから、いずれも適法である。

【関係法令の定め】

○平成18年3月31日法律第10号による改正前の租税特別措置法

(株式等に係る譲渡所得等の課税の特例)

第三十七条の十 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が、平成十六年一月一日以後に株式等の譲渡（証券取引法第二条第二十項に規定する有価証券先物取引の方法により行うものを除く。以下この項、次条から第三十七条の十一の二まで及び第三十七条の十二の二において同じ。）をした場合には、当該株式等の譲渡による事業所得、譲渡所得及び雑所得（第三十二条第二項の規定に該当する譲渡所得を除く。第三項及び第四項において「株式等に係る譲渡所得等」という。）については、所得税法第二十二条及び第八十九条並びに第百六十五条の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中の当該株式等の譲渡に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額（以下この条及び第三十七条の十一において「株式等に係る譲渡所得等の金額」という。）に対し、株式等に係る課税譲渡所得等の金額（株式等に係る譲渡所得等の金額（第六項第五号の規定により読み替えられた同法第七十二条から第八十七条までの規定の適用がある場合には、その適用後の金額）をいう。）の百分の十五に相当する金額に相当する所得税を課する。この場合において、株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、同法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかつたものとみなす。

2 前項に規定する株式等とは、次に掲げるもの（外国法人に係るものを含むものとし、ゴルフ場その他の施設の利用に関する権利に類するものとして政令で定める株式又は出資者の持分を除く。）をいう。

一 株式（株式の引受けによる権利、新株の引受権及び新株予約権を含む。）

二 特別の法律により設立された法人の出資者の持分、合名会社、合資会社又は有限会社の社員の持分、法人税法第二条第七号に規定する協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分（第四号に掲げるものを除く。）

三 新株予約権付社債（資産の流動化に関する法律第百十三条の二第一項に規定する転換特定社債及び同法第百十三条の四第一項に規定する新優先出資引受権付特定社債を含む。）

四 協同組織金融機関の優先出資に関する法律（平成五年法律第四十四号）に規定する優先出資（優先出資の引受けによる権利及び優先出資を引き受けることができる権利を含む。）及び資産の流動化に関する法律第二条第五項に規定する優先出資（優先出資の引受けによる権利及び同法第五条第一項第二号ニ(2)に規定する引受権並びに優先出資に類する出資として政令で定めるものを含む。）

五 公社債投資信託以外の証券投資信託（第四項において「株式等証券投資信託」という。）の受益証券及び証券投資信託以外の投資信託で公社債等運用投資信託に該当しないもの（同項において「非公社債等投資信託」という。）の受益証券

六 第八条の二第一項第二号に規定する社債的受益証券以外の特定目的信託の受益証券

○平成18年3月31日政令第135号による改正前の租税特別措置法施行令

(株式等に係る譲渡所得等の課税の特例)

第二十五条の八 法第三十七条の十第一項に規定する株式等の譲渡に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額として政令で定めるところにより計算した金額は、その年中の同項に規定する株式等の譲渡に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額の合計額とする。この場合において、これらの金額の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額は、次の各号に掲げる損失

の金額の区分に応じ当該各号に定めるところにより控除する。

一 当該株式等の譲渡に係る事業所得の金額の計算上生じた損失の金額 当該損失の金額は、当該株式等の譲渡に係る譲渡所得の金額及び雑所得の金額から控除する。この場合において、当該株式等の譲渡に係る譲渡所得の金額又は雑所得の金額のうち、公開等特定株式に係る譲渡所得の金額（法第三十七条の十三の三第一項の規定の適用がある法第三十七条の十第一項に規定する株式等の譲渡（以下この項及び第二十五条の九第六項において「公開等特定株式の譲渡」という。）による譲渡所得の金額をいう。以下この項及び第二十五条の九第六項において同じ。）又は公開等特定株式に係る雑所得の金額（公開等特定株式の譲渡による雑所得の金額をいう。以下この項及び同条第六項において同じ。）があるときは、当該損失の金額は、まず、公開等特定株式に係る譲渡所得の金額及び公開等特定株式に係る雑所得の金額から控除するものとする。

二 当該株式等の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額 当該損失の金額は、当該株式等の譲渡に係る事業所得の金額及び雑所得の金額から控除する。この場合において、当該株式等の譲渡に係る事業所得の金額又は雑所得の金額のうち、公開等特定株式に係る事業所得の金額（公開等特定株式の譲渡による事業所得の金額をいう。以下この項及び第二十五条の九第六項において同じ。）又は公開等特定株式に係る雑所得の金額があるときは、当該損失の金額は、まず、公開等特定株式に係る事業所得の金額及び公開等特定株式に係る雑所得の金額から控除するものとする。

三 当該株式等の譲渡に係る雑所得の金額の計算上生じた損失の金額 当該損失の金額は、当該株式等の譲渡に係る事業所得の金額及び譲渡所得の金額から控除する。この場合において、当該株式等の譲渡に係る事業所得の金額又は譲渡所得の金額のうち、公開等特定株式に係る事業所得の金額又は公開等特定株式に係る譲渡所得の金額があるときは、当該損失の金額は、まず、公開等特定株式に係る事業所得の金額及び公開等特定株式に係る譲渡所得の金額から控除するものとする。

2 法第三十七条の十第二項に規定する政令で定める株式又は出資者の持分は、ゴルフ場の所有又は経営に係る法人の株式又は出資を所有することがそのゴルフ場を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合における当該株式又は出資者の持分とする。