

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(大森税務署長)

平成24年6月27日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年12月13日判決、本資料261号-242・順号11832)

判 決

控訴人兼被控訴人(第1審原告)	甲
同訴訟代理人弁護士	松浦 裕介
被控訴人兼控訴人(第1審被告)	国
同代表者法務大臣	滝 実
同指定代理人	神谷 善英
同	新保 裕子
同	山口 克也
同	今井 健
処分行政庁	大森税務署長
	道端 欣一
同指定代理人	宇野 憲之
同	八重樫 司
同	石井 和義
同	吉本 覚
同	北村 勝

主 文

- 1 第1審原告の控訴及び第1審被告の控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は各自の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

1 第1審原告

- (1) 原判決中、第1審原告敗訴部分を取り消す。
- (2) 大森税務署長が、第1審原告の平成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を全て取り消す。

2 第1審被告

- (1) 原判決中、第1審被告敗訴部分を取り消す。
- (2) 前項の部分に係る第1審原告の請求をいずれも棄却する。

第2 事案の概要等（略語は、新たに定義しない限り、原判決の例による。以下、本判決において同じ。）

1 (1) 第1 審原告は、①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1520万円を支払って本件ゴルフクラブの預託金会員となり、②平成11年7月16日、本件会社との間で本件転換契約を締結して預託金会員を株主会員に転換し、その価格600万円を預託金1520万円のうち対当額と相殺して残額920万円の支払を受けるとともに、本件旧株式を取得したが、③平成●年●月●日、本件会社について本件更生計画が認可され、本件会社の発行済み株式は全部無償で消却され、株主会員の有するプレー権はそのまま存続させ、会員に対して新株引受権を付与することとされた（以下、丸数字を付して「本件ゴルフ会員権①」のようにいうときは、その丸数字に応じて、上記①～③の各事実が生じた後に第1 審原告が有したゴルフ会員権を指す。）。第1 審原告は、上記新株引受権に基づいて申込証拠金28万円を支払って本件新株式を取得し、平成17年12月8日、Fに対し、代金を125万円、手数料を5万円とし、本件ゴルフ会員権③を本件新株式と共に一括して譲渡する内容の本件譲渡をした。

(2) ア 譲渡所得の金額は、収入金額（譲渡価格）から、その所得の基因となった資産の取得費（取得費）及び譲渡に要した費用（譲渡費用）を控除して算定され、資産の取得の日以後5年以内にされたものによる所得（短期譲渡所得）はその所得金額の全額が、それ以外のものによる所得（長期譲渡所得）はその所得金額の2分の1が、それぞれ総所得金額に計上されて、所得税が課税される（総合課税。所得税法22条2項1号、2号、33条3項1号、2号）。株式の譲渡所得については、原則として、これとは分けて課税されるが（分離課税。租税特別措置法37条の10第1項、第2項1号）、「ゴルフ場の所有又は経営に係る法人の株式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ものとなるための要件とされている場合における当該株式」（租税特別措置法施行令25条の8）については、通常の譲渡所得と同じく総合課税の対象となる（租税特別措置法37条の10第2項柱書）。

イ 本件譲渡に係る譲渡所得については、原判決別紙2「課税処分等の経緯」記載のとおり、第1 審原告は、平成19年6月8日付けの修正申告（本件修正申告）により、最終的に、本件ゴルフ会員権③及び本件新株式の譲渡による所得の全部を総合課税の長期譲渡所得とし、その譲渡価格（同別紙「項目」欄⑥）を125万円、その取得費（同⑦）を980万円（昭和61年の入会時に支払った合計1900万円〔入会金380万円及び預託金1520万円の合計額〕から本件転換契約時に返還を受けた920万円を控除した残額）、その譲渡費用（同⑧）を本件譲渡に係る手数料5万円として、これらを控除し、860万円の譲渡損（同④）を計上し、これに基づいて総所得金額（同①）を782万6189円、納付すべき税額をマイナス（還付金に相当する額。同⑳）25万4660円として、平成17年分所得税の申告をした（同表「B 修正申告」欄）。

これに対し、処分行政庁は、同年6月27日付けの本件更正処分及び同年12月25日付けの本件再更正処分（同表「C 更正処分等」欄及び「G 再更正処分」欄）により、最終的には、本件譲渡による譲渡所得のうち、本件ゴルフ会員権③の譲渡所得の部分を総合課税の短期譲渡所得（同別紙「項目」欄⑤）、本件新株式の譲渡所得の部分を分離課税の譲渡所得（同⑨）とし、譲渡価格につき本件譲渡代金125万円を97万円と28万円（同別紙「項

目」欄⑥と⑩)に、譲渡費用につき本件譲渡に係る手数料5万円を3万8800円と1万1200円(同⑧と⑫)に、それぞれ按分し、取得費については、本件ゴルフ会員権③の取得費をその取得時の時価130万円(同⑦)、本件新株式の取得費を払込金額28万円(同⑪)とし、これに基づいて総所得金額(同①)を1273万7443円、納付すべき税額(同⑳)を65万6300円と更正した。また、処分行政庁は、本件更正処分に当たり、第1審原告の修正申告からの増差税額につき過少申告加算税12万4000円を課する本件賦課決定処分をし、本件再更正処分に当たり、本件更正処分からの増差税額につき過少申告加算税1万0500円を課する本件再賦課決定処分をした。

ウ 本件は、第1審原告が、第1審原告は、本件ゴルフ会員権③を本件ゴルフ会員権①として昭和61年に取得したものであるから、本件譲渡による所得を長期譲渡所得とし、その取得費に昭和61年の入会時に支払った合計1900万円から本件転換契約時に返還を受けた920万円を控除した残額980万円を計上した本件修正申告は正当であると主張して、本件再更正処分のうち本件修正申告を上回る部分及び本件各賦課決定処分(本件賦課決定処分及び本件再賦課決定処分)の全部の取消しを求める事案である。第1審被告は、第1審原告が本件更生手続前に有していた本件ゴルフ会員権②は、本件更生手続により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消滅し、第1審原告は、プレー権のみを内容とする本件ゴルフ会員権③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別個の資産として新たに取得したものであるから、本件ゴルフ会員権①の取得費を本件ゴルフ会員権③の取得費に計上すべきではなく、本件ゴルフ会員権③及び本件新株式を新たに取得したことを前提とする本件再更正処分は適法であると主張している。

2 原審は、要旨次のとおり判断し、控訴人の請求を、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を全部取り消す限度で認容し、その余の請求を棄却した。

(1) 本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権(本件新株式及び本件ゴルフ会員権③)のうち、株主権に関する部分は、本件旧株式が一旦無償消却され、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点において同一性が失われたが、株主権以外の債権的契約関係(本件新プレー権及び年会費等納入義務を基本的部分とする本件ゴルフ会員権③)については、第1審原告が本件転換契約によって取得した本件ゴルフ会員権②中のプレー権及び年会費等納入義務との間で資産としての同一性を有する。

(2) 本件新株式の譲渡所得は分離課税の対象となり、本件ゴルフ会員権③の譲渡所得は、その取得日が遅くとも平成11年7月30日であるから、総合課税の長期譲渡所得に当たり、譲渡価格については本件譲渡代金125万円を97万円と28万円に、譲渡費用については手続費用5万円を3万8800円と1万1200円に、それぞれ按分すべきである。

(3) 本件新株式の取得費については28万円とするのが相当であるが、本件ゴルフ会員権の取得費については、380万円(本件ゴルフ会員権①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。

第1審原告及び第1審被告の双方が控訴した。

当裁判所は、本件ゴルフ会員権③の取得日は、第1審原告が本件ゴルフ会員権①を取得した

昭和61年10月1日であると判断し、第1審原告の請求は原審が認容した限度で認容すべきであり、その余は棄却すべきものと判断した。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに原判決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）、所得税額等の計算の基礎となる金額及び計算方法、争点及びこれに関する当事者の主張の要旨は、当審における当事者の補足的主張の要旨を後記4のとおり加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」1～3（原判決2頁20行目～19頁6行目。別紙を含む。）に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における当事者の補足的主張の要旨は、次のとおりである。

(1) 第1審原告

所得税法38条1項所定の「その資産の取得に要した金額」とは、特段の定めがない限り、譲渡資産と同質性が維持された資産の取得に要した金額をいうと解するのが相当であり、ゴルフ会員権の本質的要素は、プレー権（優先的施設利用権）であるから、その資産としての同一性は、プレー権により判断すべきである。また、本件転換契約当時、本件旧株式は無価値であり、第1審原告が本件ゴルフ会員権①の預託金のうち600万円を充てて本件旧株式を取得したのは、プレー権を維持するためであった。そうすると、次のとおり、本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権③の取得費用は、いずれにしても980万円とされるべきである。

ア ゴルフ会員権の資産としての同一性をプレー権によって判断すると、原判決のように本件旧株式と本件旧プレー権とを分離することは相当でなく、本件転換契約に関しては、600万円の全体が本件旧株式を含む本件ゴルフ会員権②の取得に要した金額と認められるべきであり、その取得費は、入会時の1900万円から本件転換契約時の返還金920万円を控除した980万円となる。

イ 仮に原判決のように本件旧株式と本件旧プレー権とを分離したとしても、ゴルフ会員権の資産としての同一性をプレー権（優先的施設利用権）によって判断すると、第1審原告は、昭和61年に本件ゴルフ会員権③を本件ゴルフ会員権①として取得したというべきであるから、その取得費は、入会時の1900万円から本件転換契約時の返還金920万円を控除した980万円となる。

ウ 仮に原判決のように本件旧株式と本件旧プレー権とを分離し、かつ、第1審原告が、本件ゴルフ会員権③を本件転換契約により取得したとしても、その取得に充てられた600万円を本件旧株式の取得に要した金額と認めることはできないから、本件ゴルフ会員権③の取得費は、入会時の1900万円から本件転換契約時の返還金920万円を控除した980万円となる。

エ 原判決の判断によれば、本件ゴルフ会員権③の取得に要した金額は、入会金380万円と等しくなるところ、ゴルフ会員権の入会金は、名義書換料と同様の手数料ないし謝礼的な金銭にすぎず、その価値を現すものではないから不合理である。

(2) 第1審被告

ア 本件会社と会員との契約内容である本件旧運営規則（乙4）上、株主会員となるためには本件会社の株式を所有することが必要とされ（9条2項、10条2項）、会員が株主でなくなったときには会員資格を喪失するとされ（24条2項1、2号）、株主権とプレー権の間には、その権利の消長及び移転の一致が求められるという一体性の拘束がある。そして、本件更生計画の内容からは、本件ゴルフ会員権②におけるプレー権と株主権の一体性の拘束を

排除したと読み取ることはできず、同計画は、プレー権の内容からみても、株式から独立したプレー権を付与する予定を記載したにすぎないから、第1審原告は、本件旧運営規則24条2項1号の適用により、本件旧株式の消却に伴って会員資格を喪失し、これにより本件旧プレー権は消滅した。

イ 株主会員制ゴルフ会員権において、株主権は本質的要素であるから、仮に本件更生計画の定めが、プレー権と株主権との間の一体性の拘束を排除する趣旨であるとするれば、その変更は更改（民法513条1項）に該当し、プレー権の内容からみても、本件新プレー権と本件旧プレー権に同一性を認めることはできないから、本件新プレー権の発生に伴い、旧債務である本件旧プレー権は消滅した。

ウ 譲渡所得は、譲渡した資産の増加益を所得として課税対象とするものであり、所得税法33条3項が、当該所得の基因となった資産の取得費を控除することとしているのは、資産の客観的価値を形成している本質的な要素に基因して資産の客観的価値が高まり、増加益が生じるという関係が必要であるからである。ゴルフ会員権の形態には、①預託金会員制のもの、②プレー権のみのもの、③株主会員制のものがあるが、それぞれ一体的で包括的な契約上の地位が資産であり、その客観的価値を構成する本質的な要素を異にするから、その形態ごとの増加益を譲渡所得として清算課税すべきである。本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権③は、プレー権のみのものであって、株主会員制の本件ゴルフ会員権②とはその客観的価値を構成する本質的な要素を異にするから、本件ゴルフ会員権③の譲渡所得の基因となった資産には当たらず、本件ゴルフ会員権③については、本件更生計画によりこれを取得した時点からの増加益が課税の対象となるものである。なお、この場合、本件ゴルフ会員権②の消滅により発生した資産損失は、いわゆる家事上の損失として、所得税の計算上、考慮されることはない。

エ 仮に、本件ゴルフ会員権②と同③との間に同一性があるとしても、本件ゴルフ会員権③の取得費は、本件ゴルフ会員権②の取得費となるところ、第1審原告は、本件ゴルフ会員権①に係る預託金返還請求権の一部である600万円との相殺によって、本件ゴルフ会員権②を取得したのであるから、その取得費は600万円である。第1審原告が、平成11年7月の本件転換契約により本件ゴルフ会員権③を取得したと認定しながら、昭和61年に第1審原告が本件ゴルフ会員権①を取得した際の取得価額を基礎として、本件ゴルフ会員権の取得費を380万円と算定した原判決の所得計算には誤りがある。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所の判断は、次のとおり改めるほかは、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」1及び2（原判決19頁8行目～34頁11行目）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決19頁11行目の「前記前提事実」の次に「及び証拠（乙2～6）」を加える。

(2) 原判決19頁21行目の「本件旧運営規則等では、」の次に「いずれの会員も、入会審査を受けて入会資格を取得した後、入会金（入会登録料及び入会保証金）を支払い、誓約書を本件会社に提出して、入会手続を完了するものとされ（以下、この一連の入会手続を「入会手続」という。）」を加える。

(3) 原判決20頁2行目末尾に改行して次のとおり加え、3行目の「c」を「d」に改める。

「c 本件転換契約（乙2）は、第1審原告の預託金の返還に当たり、「預託金会員（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」(実質的には本件旧株式の価格)600万円を、預託金1520万円のうち現金返還金920万円を除く600万円と相殺することとされており、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、本件転換契約に当たり、改めて入会金が支払われたわけではないことからすると、第1審原告と本件会社との間では、第1審原告の会員たる地位を継続した上、預託金返還請求権のうち600万円を、本件旧株式の価格の実質を有する新証書の取得費600万円と相殺処理することによって、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。」

(4) 原判決21頁初行末尾に「その際、入会金が支払われることはなかった。」を加える。

(5) 原判決22頁23行目の末尾に改行して次のとおり加える。

「また、本件転換契約(乙2)によれば、本件ゴルフ会員権①が「Bコース・Cコース共通正会員(B)」であるのに対し、本件ゴルフ会員権②は「Bコース正会員」であるから、本件転換契約前後において、第1審原告が優先的に利用できる施設の範囲等は異なることとなったと推認されるが、本件転換契約が昭和61年に行われた入会手続に基づく第1審原告の会員たる地位を継続した上、預託金会員から株主会員への転換をしたものであることは前記認定のとおりであるから、本件ゴルフ会員権①と同②との間にも、昭和61年に行われた入会手続に基づく優先的施設利用権(プレー権)及び年会費等納入義務が引き継がれているという点では同一性が認められる。」

(6) 原判決24頁4行目の「189条1項」の前に「同法」を加え、7行目の「設けており、」を「設けている。そして、」に改める。

(7) 原判決24頁9行目の「認定したように、」の次に「当時の会員に良質な会員が多く、」を加える。

(8) 原判決25頁18行目末尾に「また、本件転換契約によって第1審原告が取得した本件ゴルフ会員権②と、本件ゴルフ会員権①との間にも、昭和61年に行われた入会手続に基づく優先的施設利用権(プレー権)及び年会費等納入義務が引き継がれているという点で同一性が認められることは、前記認定のとおりである。」を加える。

(9) 原判決27頁末行の「遅くとも平成11年7月30日」を「後記認定のとおり、本件ゴルフ会員権①を取得した昭和61年10月1日」に改める。

(10) 原判決30頁1行目から6行目までを次のとおり改める。

「これらの事情を考慮すると、まず、本件譲渡に係る新株式の取得費は、本件新株引受権の行使時の申込証拠金と同額の28万円とするのが相当である。

次に、本件譲渡に係る本件ゴルフ会員権③の取得費については、380万円とするのが相当である。その理由は次のとおりである。

① 第1審原告は、昭和61年10月1日、本件会社に対して入会金380万円(本件入会金)及び預託金1520万円(本件預託金)を支払って本件ゴルフクラブの預託金会員になり、優先的施設利用権(プレー権)を取得するとともに、年会費等納入義務を負うことになった。この時点で第1審原告が有していたプレー権は、本件会社に対する本件預託金の預託を条件として行使できるものであった。したがって、このとき第1審原告が取得した本件ゴルフ会員権①は、プレー権及び年会費等納入義務のほか、本件預託金の返還請求権を包摂したもの

であり、プレー権の行使には本件預託金の預託が条件となっていた（プレー権の処分も本件預託金の処分と運命を共にするものであったので、その意味では一体となっていたということもできる。）。

- ② 第1審原告は、平成11年7月16日、本件会社との間で本件転換契約を締結し、預託金を本件会社に預託することによってプレー権を行使できる預託金会員から本件会社の株式を有する株主であることによってプレー権を行使できる株主会員に転換した。上記転換の手続は、本件預託金の返還請求権のうち600万円を600万円の新証書（実質的には本件旧株式）の取得費と相殺処理し、本件会社は本件預託金の残額920万円を第1審原告に返還するという方法で行われたものである。

このとき第1審原告が取得した本件ゴルフ会員権②は、プレー権及び年会費等納入義務のほか、株主権を包摂したものであり、プレー権の行使に本件預託金の預託を条件とする本件ゴルフ会員権①は、プレー権の行使に本件旧株式の保有を条件とするものにも変わった（プレー権の処分も本件旧株式の処分と運命を共にするものにも変わった。）というべきであるが、本件転換契約に当たって、新たに入会金は支払われておらず、年会費等納入義務等を約束する新たな入会手続も執られていないので、プレー権や年会費等納入義務は、本件ゴルフ会員権①から本件ゴルフ会員権②に引き継がれたものと解するのが相当である。

なお、本件ゴルフ会員権①のプレー権と本件ゴルフ会員権②のプレー権とは、優先的に利用できる施設の範囲が異なり、本件ゴルフ会員権①では「Bコース及びCコース」であったものが、本件ゴルフ会員権②では「Bコース」だけになっているが、従前使用できた施設の一部が使用できなくなったということにすぎず、プレー権の権利関係に変更はなく、プレー権としての同一性が損なわれたとはいえない。

- ③ 平成●年●月●日、本件会社について本件更生計画が認可され、本件会社の発行済み株式は本件旧株式を含めて全部無償で消却され、株主会員の有するプレー権はそのまま存続させ、会員に対して新株引受権を付与することとされたので、第1審原告は、28万円を支払って本件新株式を取得した。本件更生計画によって存続したプレー権（新プレー権）は、本件ゴルフ会員権②で行使できたプレー権と権利関係において異なるところはないので、本件ゴルフ会員権①から本件ゴルフ会員権②に引き継がれたものがそのまま存続したものと解される。そして、本件更生計画においては、新プレー権は新株式とは独立した権利として譲渡が可能とされたので、本件ゴルフ会員権③は、新プレー権と年会費等納入義務を包摂したものとなり、その行使に新株式の保有は条件とされないことになった（ただし、本件会社の株式を有する会員は、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を一体のものとして譲渡しなければならない。）。

- ④ 以上によれば、第1審原告がFに譲渡した本件ゴルフ会員権③は、新プレー権と年会費等納入義務を包摂したものであり、これは、昭和61年10月1日に本件ゴルフ会員権①の一部として取得され、本件ゴルフ会員権②に引き継がれ、本件ゴルフ会員権③に至ったものというべきであるから、本件ゴルフ会員権③の取得費は、本件ゴルフ会員権①の取得費のうち、本件預託金1520万円を差し引いた380万円と認めるのが相当である。

本件転換契約は、本件ゴルフ会員権①の一部であるプレー権を行使、処分できる者を本件預託金を預託している者から本件旧株式を保有する者に変えるものであったにすぎず、本件ゴルフ会員権②になっても、上記プレー権自体に変化はなかったというべきであるから、無

償消却された本件旧株式が600万円で取得された（本件預託金のうち600万円と相殺処理された）という事実は、上記認定を何ら左右するものではない。

(11) 原判決30頁22行目の「推認することができる」の次に「ことは前記説示のとおりである。」を加える。

2 第1審原告の当審における補足的主張に対する判断

第1審原告は、ゴルフ会員権の資産としての同一性は、プレー権によって判断されるべきであり、これによって判断すると、本件旧株式と本件旧プレー権とを分離するのは誤りであり（前記第2の4(1)ア）、仮に分離したとしても、第1審原告は、昭和61年に本件ゴルフ会員権③を本件ゴルフ会員権①として取得したことになるから（同イ）、その取得費は、入会時の1900万円から本件転換契約時の返還金920万円を控除した980万円になると主張し、本件転換契約の際に相殺により支払われた600万円も取得費に含まれると主張する。また、第1審原告は、本件転換契約当時、本件旧株式が無価値であったことなどから、上記600万円を本件旧株式の取得費と認めることはできないとも主張する（前記第2の4(1)ウ）。さらに、第1審原告は、本件ゴルフ会員権③の取得費を380万円とすると、入会金と等しくなるところ、入会金は、ゴルフ会員権の価値を現すものではないから不合理であるとも主張する（前記第2の4(1)エ）。

しかし、これらの主張が採用できないことについては、前記引用に係る原判決（前記のとおり改めたもの。以下同じ。）が説示するところ（特に当裁判所で改めた原判決30頁1～6行目）から明らかである。

3 第1審被告の当審における補足的主張に対する判断

(1) 第1審被告は、本件更生計画が、本件ゴルフ会員権②におけるプレー権と株主権の一体性の拘束を排除したと読み取ることはできず、同計画は、プレー権の内容からみても、株式から独立したプレー権を付与する予定を記載したにすぎないから、第1審原告は、本件旧運営規則24条2項1号の適用により、本件旧株式消却に伴って会員資格を喪失し、これにより本件旧プレー権は消滅したと主張する（前記第2の4(2)ア）。

しかし、ゴルフ会員権という契約上の地位に包摂される権利義務関係を当事者間の合意によって切り離すことが可能であることは、前記引用に係る原判決が説示するとおりである。また、会社更生法に基づく更生計画は、当事者間の合意による場合と同様、更生会社と更生債権者との間の契約内容を変更する効力を同法により認められている（会社更生法第7章参照）。そして、本件更生計画が、従来、本件ゴルフ会員権②に包摂されていた本件旧株式に係る株主権を消却により消滅させる一方で、その余の債権的契約関係については、なお従来 of 法律関係を維持することとしたと解されることは、前記引用に係る原判決が説示するとおりである。そうすると、本件更生計画の効力の発生により、本件旧運営規則24条2項1号に定められた契約内容のうち、個人会員が株主でなくなったときは失格とする旨の部分は変更されたと解するのが相当であり、本件更生計画認可にかかわらず、本件旧運営規則24条2項1号により、第1審原告が一旦会員資格を失うとする第1審被告の上記主張は採用できない。

(2) 第1審被告は、株主会員制ゴルフ会員権において、株主権は本質的要素であるから、仮に本件更生計画の定めが、プレー権と株主権との間の一体性の拘束を排除する趣旨であるとすれば、その変更は更改（民法513条1項）に該当するから、本件新プレー権の発生に伴い、旧債務である本件旧プレー権は消滅したと主張する（前記第2の4(2)イ）。しかし、本件更生計画が、従来、本件ゴルフ会員権②に包摂されていた本件旧株式に係る株主権を無償消却により

消滅させる一方で、その余の債権的契約関係については、なお従来の法律関係を維持することとしたと解されることは、これまで説示してきたとおりであり、本件更生計画に更改の意思を認めることはできないから、上記主張は採用できない。なお、第1審被告は、プレー権の内容からみても、本件新プレー権と本件旧プレー権に同一性を認めることはできないとも主張するが（同前）、本件更生計画が、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たこと等によって、プレー権の同一性が損なわれるものではないことは、前記引用に係る原判決が説示するとおりであり、そもそも、本件ゴルフ会員権③のプレー権の内容は、本件ゴルフ会員権②のプレー権の内容と異なるところはない。

- (3) 第1審被告は、譲渡所得は、譲渡した資産の増加益を所得として課税対象とするものであり、所得税法33条3項が、当該所得の基因となった資産の取得費を控除することとしているのは、資産の客観的価値を形成している本質的な要素に基因して資産の客観的価値が高まり、増加益が生じるという関係が必要であることによるところ、ゴルフ会員権の場合は、①預託金会員制のもの、②プレー権のみのもの、③株主会員制のものにより、客観的価値を構成する本質的要素を異にするから、形態ごとに増加益が譲渡所得として清算課税されるべきであると主張する（前記第2の4(2)ウ）。

譲渡所得に対する課税が、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として課税の対象とするものであることは、第1審被告が主張するとおりである。しかし、その課税は、資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、清算して課税する趣旨によるものであり（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁）、所得税法が、資産の保有期間に応じて長期譲渡所得と短期譲渡所得の区別を設けているのもこのことによる。そして、既に説示したとおり、ゴルフ会員権は、当事者の合意によって分離することの可能な権利義務関係を包括した契約上の地位であるため、①預託金会員制のもの、②プレー権のみのもの、③株主会員制のもの間の形態の変更は、契約当事者である会員が、契約上の地位であるゴルフ会員権を維持したまま、ゴルフ場運営会社との間の合意によって自由に行うことができるものであり、このような形態の変更ごとに増加益を譲渡所得として清算課税すべきものと解することはできない。仮に、上記形態の変更を理由に清算課税が行われるとすれば、それは、その形態の変更に伴って、従前の形態のゴルフ会員権が会員の支配を離れて他に移転し、増加益が実現したといえる場合であると解される。

本件についてみれば、本件ゴルフ会員権①の一部として取得されたプレー権と年会費等納入義務を包摂した部分が、本件ゴルフ会員権②に引き継がれ、本件ゴルフ会員権③として第1審原告から他に移転したのは本件譲渡によってである。そして、本件ゴルフ会員権①のうち、上記部分を除いた部分は、本件譲渡以前に既に消滅していたのである。第1審被告は、上記主張に基づいて、本件では、本件更生計画認可により本件ゴルフ会員権②の全部が消滅して家事上の損失となり、本件ゴルフ会員権③は第1審原告が新たに時価で取得した資産であると主張するのであるが、本件更生計画が消滅させたのは、本件ゴルフ会員権②のうち本件旧株式の部分であって、同計画が、本件ゴルフ会員権②のその余の部分を消滅させた事実も、第1審原告に本件ゴルフ会員権③を時価相当額で取得させた事実もないのであるから、第1審被告の上記主張は採用できない。

- (4) なお、第1審被告は、原判決が本件転換契約によって本件ゴルフ会員権③を取得したと判断しつつ、本件ゴルフ会員権①を取得した際の取得費1900万円を基礎として本件ゴルフ会

員権③の取得費を算定したことに誤りがあると主張するが、(前記第2の4(2)エ)、第1審原告が、本件ゴルフ会員権③を本件ゴルフ会員権①の一内容として昭和61年に取得したことは、前記認定のとおりであるから、上記主張は、前提において失当である。

第4 結論

以上によれば、原判決は相当であり、第1審原告の控訴及び第1審被告の控訴はいずれも理由がないから、いずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 福田 剛久

裁判官 塩田 直也

裁判官 東 亜由美