

東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号（以下「第1事件」という。）、平成●●年（○○）第●●号（以下「第2事件」という。） 各課税処分取消請求事件
国側当事者・国（品川税務署長）
平成26年7月9日棄却・控訴

判 決

第1事件原告	甲
第2事件原告	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	荒木 孝壬
各事件被告	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	品川税務署長
	山口 光
各事件被告指定代理人	南部 崇徳
	中澤 直人
	但馬 涼子
	佐藤 繁
	吉田 正
	小西 加津奈

主 文

- 1 各事件原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、各事件原告の負担とする。

事実及び理由

（以下において、第1事件原告を「原告甲」と、第2事件原告を「原告乙」と、各事件被告を「被告」といい、原告甲及び原告乙を併せて「原告ら」という。）

第1 請求

1 第1事件

品川税務署長が、原告甲の平成19年分の所得税につき平成23年3月11日付けでした更正処分のうち、原告甲の平成19年分の所得税の確定申告における還付金の額に相当する税額8万3400円と同年分の更正処分における納付すべき税額0円との差額8万3400円に相当する部分及び同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 第2事件

品川税務署長が、原告乙の平成19年分の所得税につき平成23年3月11日付けでした更正処分のうち、原告乙の平成19年分の所得税の確定申告における還付金の額に相当する税額149万6800円と同年分の更正処分における納付すべき税額41万8800円との差額191万5600円に相当する部分及び同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。

す。

第2 事案の概要

- 1 いずれもいわゆる預託金会員制のゴルフクラブの会員権を有していた原告らは、平成19年10月25日に訴外丙（以下「訴外丙」という。）に対して原告甲につき会員権2口を合計2万円で、原告乙につき会員権3口を合計3万円でそれぞれ譲渡し、上記の譲渡により譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるとして、所得税法69条（損益通算）1項の規定によりこれを他の各種所得の金額から控除して同年分の所得税の確定申告をした。

本件は、品川税務署長が、上記の各預託金会員制のゴルフクラブの会員権の譲渡は、ゴルフ場の優先的施設利用権の存しない預託金返還請求権（金銭債権）の譲渡であるから、譲渡所得の基因となる資産の譲渡には該当せず、損益通算について定める同項の規定の適用はないとして、それぞれ所得税の更正の処分（以下、原告甲に対する更正の処分を「原告甲更正処分」と、原告乙に対する更正の処分を「原告乙更正処分」といい、これらを併せて「本件各更正処分」という。）をするとともに、過少申告加算税の賦課決定の処分（以下、原告甲に対する賦課決定の処分を「原告甲賦課決定処分」と、原告乙に対する賦課決定の処分を「原告乙賦課決定処分」といい、これらを併せて「本件各賦課決定処分」という。また、本件各賦課決定処分と本件各更正処分を併せて「本件各更正処分等」という。）をしたため、原告らが本件各更正処分等の取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め

(1) 所得税法

ア 33条（譲渡所得）

所得税法33条1項は、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう旨を定め、同条2項は、たな卸資産の譲渡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よる所得（1号）及び同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（2号）は譲渡所得に含まれないものとする旨を定めている。

イ 35条（雑所得）

所得税法35条1項は、雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう旨を定めている。

ウ 69条（損益通算）

所得税法69条1項は、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する旨を定めている。

(2) 国税通則法（以下「通則法」という。）65条（過少申告加算税）

通則法65条1項は、期限内申告書（申告納税方式による国税の納税者により法定申告期限までに税務署長に提出された納税申告書）が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき同法35条2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨を定めている。

また、同法65条4項は、同条1項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実の

うちにその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、同項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、同項の規定を適用する旨を定めている。

- 3 前提となる事実（当事者間に争いのない事実、括弧内掲記の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実及び当裁判所に顕著な事実。以下「前提事実」という。）

- (1) A株式会社（以下「A」という。）は、ゴルフ場の建設、管理及び経営等を目的として昭和42年11月●日に成立した株式会社であり、「Bクラブ」という名称の預託金会員制のゴルフクラブ（以下「本件ゴルフクラブ」という。）が設けられ、平成●年に開場したゴルフ場（以下「本件ゴルフ場」という。）を運営していた（甲6ないし8、乙2、10の1・2）。

なお、本件ゴルフクラブの会則（以下「本件会則」という。）の要旨は、以下のとおりである（甲6、乙11）。

ア 1条（名称）

本クラブは、「Bクラブ」（以下、本件会則において「本クラブ」という。）と称する。

イ 2条（目的）、

本クラブは、A（以下、本件会則において「会社」という。）が所有し、かつ、管理、経営するゴルフコース及びこれに付帯するクラブハウスその他の施設を利用して会員相互の親睦を図り、併せてゴルフの普及発展に寄与することを目的とする。

ウ 5条（会員の資格、権利）

- 2項 正会員は、会社所定の入会手続を経た個人又は法人で、会社及び理事会が承認した者とする。名誉会員、特別会員及び正会員は、会社所定の休日を除き、プレーすることができる。

その余の項（省略）

エ 6条（年会費）

会員は、会社が別に定めた年会費及びその他の料金を会社に支払うものとする。

オ 7条（入会手続）

本クラブに入会しようとする者（正会員、平日会員、家族会員とも）は、所定の様式による申込みを行い、会社及び理事会の承認を得て、所定期間内に入会金及び預り保証金（以下、本件会則において「保証金」という。）又は名義変更料を会社に払い込み、上記の手続を全て完了した者は、会員の資格を取得するものとする。

カ 8条（入会金及び名義変更料）

入会金及び名義変更料は、会社の定める金額とし、納付後はいかなる理由によっても返還しない。

キ 9条（保証金）

- 1項 保証金は、会社の定める金額とし、ゴルフ場が正式に開場した翌日から起算して満10年間据え置き、据置期間満了後、会員が退会する場合、その請求により、会社及び理事会の承認を得て会社の定める清算手続終了後、証書と引換えに返還する。

- 2項 会員は、保証金の返還を受けると同時に、自動的にその資格を失う。

- 3項 下記①ないし④の場合には、会社は、理事会と協議して会員に通知の上、15年間を限度として据置期間を延長することができる。

なお、上記１５年間の経過前に下記①ないし④の各事由が消滅した時は、理事会と協議して上記延長期間を短縮する。

記

- ① 天災地変、社会情勢、経済状況の著しい変化その他の事態が発生した場合
- ② 本クラブの運営上会員の利益を著しく阻害するおそれのあるとき（会員権市場価格が額面割れ又は額面の一定割合以下の場合の時も含む。）
- ③ 会社の経営を円滑に遂行するため必要のあるとき
- ④ その他やむを得ないとき

５項 名義変更又は正式開場後の募集による中途入会者の保証金据置期間は満１０年とし、中途入会日の翌日から起算するものとする。

７項 名義変更又は正式開場後の募集による中途入会者の更なる名義変更は、中途入会日の翌日から起算して３年間は認めない。

その余の項（省略）

ク １０条（名義変更）

会員は、会員資格を、所定の手続により、会社及び理事会の承認を得て、他に譲渡することができる。この場合、保証金の返還を請求することができない。譲受人は、会社の定めた譲渡による名義変更料を会社に納入しなければならない。ただし、会員募集期間中及び正式開場後５年間は、他に譲渡することはできない。保証金の分割払いが完結しない期間又は年会費等の未納がある場合は名義書換手続をすることができない。会社は、必要な場合、一定期間名義変更を停止することができる。

(2) 原告乙の父である丁（以下「亡丁」という。）は、平成元年９月１３日、本件ゴルフクラブの個人正会員の会員権をＡに２０１２万円を支払って取得した（乙９）。

なお、上記の金額のうち１６００万円は保証金とされていた（乙９）。

(3) Ａは、本件ゴルフ場の用に供される土地の大部分（以下「本件土地」という。）及び建物（以下「本件建物」といい、本件土地と併せて「本件不動産」という。）について、Ａを委託者、株式会社Ｃ（以下「Ｃ」という。）を受託者として信託し、上記の本件土地につき平成４年５月●日信託を原因とする所有権の移転の登記が、本件建物につき平成５年４月●日信託を原因とする所有権の移転の登記がされた（乙１２の１ないし１６７、弁論の全趣旨）。

(4) 亡丁は、平成１５年６月２３日に死亡し、原告乙は、亡丁が有していた本件ゴルフクラブの会員権１口を相続により取得した（乙９、弁論の全趣旨）。

(5) Ａは、平成１８年１１月２８日、株式会社Ｄ（以下「Ｄ」という。）との間で、本件ゴルフクラブの運営に関し、おおむね以下のとおりの運営受委託契約（以下「本件運営受委託契約」という。）を締結した（乙１３）。

ア １条（運営受委託の合意）

Ａは、Ｄに対し、本件ゴルフクラブの運営を包括的に委託し、Ｄはこれを受託する。

イ ２条（運営委託料の支払）

Ｄは、Ａに対し、毎年１２月１日から翌年１１月３０日までの１年間の運営受託料として、翌年２月末日までに、毎年１２月１日から翌年１１月３０日までの１年間の本件ゴルフクラブの運営によりＤに発生した経常利益の半額を支払う。

ウ ３条（本件ゴルフクラブの運営）

- 1 項 Dは、自らの名義と計算で、本件ゴルフクラブの運営を行う。
- 2 項 本件ゴルフクラブの運営に係る売上げはDの収入とし、Dは本件ゴルフクラブの運営に要する一切の費用を負担する。
- エ 4 条（本件ゴルフクラブの名称の変更）
- Dは、Aの書面による承諾を得て、本件ゴルフクラブの名称を変更することができる。
- オ 5 条（現会員の取扱い）
- 1 項 Dは、Aの現在の会員に対する優先的低額設備利用を引き続き保証する。なお、優先的低額設備利用の内容については、現在の内容を基本として、AとDが別途協議の上合意する。
- 2 項 Dは、Aの書面による承諾の下、会員から年会費を徴収し、自らの収入とすることができる。
- カ 7 条（名義書換え）
- Dは、会員詮衡権限が引き続きAにあること及び名義書換料はAの収入とすることを承諾する。
- キ 11 条（契約期間）
- 1 項 運営受委託期間は、平成18年12月1日から平成23年11月末日までとし、平成23年11月期の決算承認及びこれに基づく運営受託料の支払をもって、本契約は終了するものとする。
- 3 項 運営受委託終了に当たり必要な事項は、A及びDが別途協議の上合意する。
- その余の項（省略）
- (6) 本件運営受委託契約に基づき、本件ゴルフクラブの名称は「D倶楽部」に変更され、平成18年12月1日以降はDがその運営を行っていた（乙10の2）。
- (7) 原告乙が前記(4)のとおり亡丁から相続により取得した本件ゴルフクラブの会員権1口は、平成14年3月12日の本件ゴルフクラブの理事会の決議に基づき、平成18年3月5日、5口に分割され（MA・IAないし同E）、同月20日付けで分割後の会員権に係る保証金証書等が発行されて、原告乙は、同年12月11日、当該5口の会員権のうち2口（MA・ID及び同E）を、仲介業者である有限会社Eに譲渡した（甲2、8、乙9、14、15、訴外丙、原告乙）。
- (8) 原告甲は、平成19年4月20日、訴外丙から本件ゴルフクラブの個人正会員の会員権2口（MA・JA及び同B）を220万円で取得し、本件ゴルフクラブに個人正会員として登録された（乙16、訴外丙、原告乙）。
- (9) Aの債権者である合同会社F（以下「F」という。）は、東京地方裁判所に対し、C、A及びAの関連会社である株式会社B（以下「B」という。）を被告とする訴訟（同庁平成●●年（○ ○）第●●号事件。以下「別件訴訟」という。）を提起していたところ、当該訴訟については、同年9月19日午後2時の和解期日において、上記当事者並びに利害関係人であるD及びG株式会社（以下「G」という。）の間で、以下の内容による裁判上の和解（以下「本件和解」といい、本件和解に係る条項を「本件和解条項」、本件和解に係る調書を「本件和解調書」という。）が成立した（甲1）。
- ア 1 項(1)号
- Aは、Fに対して、平成2年10月30日付けの証書貸付けに基づく債務として27億1

185万円及びこれに対する平成18年12月14日から支払済みに至るまで年14パーセントの割合による遅延損害金の支払義務があることを認める。

イ 1項(2)号

Cは、Fに対し、上記アの金員の支払に代えて、平成19年9月28日限り、本件不動産の所有権を譲渡し、Fはこれを譲り受ける(この取引を、以下、「本件代物弁済」という。)。ただし、後記エの所有権移転及び信託登記抹消登記が完了しなくとも、同日付けで本件代物弁済は効力を生じるものとする。

ウ 1項(3)号

A及びBは、本件代物弁済をそれぞれ承諾する。

エ 1項(4)号

Cは、Fに対し、平成19年9月28日以降、速やかに、本件代物弁済を原因とする本件不動産の所有権移転登記手続及び信託登記の抹消登記手続をする。ただし、登記手続費用はFの負担とする。

オ(ア) 2項

F、D及びAは、本件和解成立時点におけるAのゴルフクラブ会員に対して、本件不動産に所在するゴルフ場(D倶楽部)における本件和解調書添付の「プレー権内容一覧」記載のプレー権を保証することを相互に確認する。

(イ) 上記(ア)の「プレー権内容一覧」には、以下のような記載がある。

F及びDは、Aに対し、本件ゴルフクラブの会員に関し、以下のとおり取り扱うことを確約する。

a 「1. プレー権の保証」

(a) Aに対し、退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納がない本件ゴルフクラブの会員について、追加の出資・預託金の徴収を行うことなく、D倶楽部におけるプレー権会員としてプレー権を保証する(ここでいう会員とは、個人会員については本件和解成立時点で本件ゴルフクラブの会員として登録されていた名義人を行い、法人会員については登録者をいう。)

(b) プレー権会員は、一代限りの会員として取り扱う。

(c) 新年度分(平成19年11月開始)の会費の納付を確認した時点で、新会員証を発行する(発行手数料の徴収あり。)

(d) 今後の会員としての資格中断又は喪失時期(年会費未払による)年度分未払の間は資格中断、1年以上未払の場合は資格喪失とする。

b 「2. プレー権会員とビジターとの差異」

会員のためのプレー時間枠を必要に応じて確保し、会員の予約は断らないように極力配慮する。

c 「5. 名義変更・登録者変更」

(a) プレー権会員は一代限りの会員であることから、名義変更・登録者変更は認めない。

(b) 個人会員で、年会費の未納がなく、二親等内の親族への譲渡を希望する方についてのみ、期限を区切って名義変更を認める(名義変更料別途徴収予定。)。家族会員登録者の変更は認めない。

(c) 分割記名人未登録者について

体制が変わり登録したい者については、未納の年会費（分割可能となった時点に遡って）を納付することを条件に、今年度（平成19年10月31日）必着で書類が提出されれば、Dによる審査の上登録を認める。その場合、書類は本件ゴルフクラブの名義書換手続要綱、会則等を援用する。また、この手続においては、いわゆるゴルフ会員権業者の代行は認めない。

d 「6. その他」

会則、規約、規則等についてはできる限り早急に定めるが、その間は、原則として本件ゴルフクラブの会則（本件会則）等を援用する。

カ 6項

F及びDとC、A及びBとの間には、本件和解条項に定めるほか、何ら債権債務がないことを相互に確認する。

(10) Aは、本件ゴルフクラブの会員に対して、平成19年9月20日付けの「Bクラブ会員各位」と題する文書により、要旨、以下のとおり通知した（乙4）。

ア Aの担保権者であるFから、Aを被告として、Fが本件建物に対して有している抵当権の設定の仮登記に基づき本登記を求める裁判が提起された（別件訴訟）。

Fは、既に本件土地について本登記の抵当権を有しているところ、今回の訴訟提起は、唯一仮登記となっていた本件建物の本登記を求め、その上で本件不動産の全てを競売にかけ自己競落することを意図としたものであった。

イ Aとしては、これを放置すればAがいずれ本件不動産を喪失し、本件ゴルフクラブの会員のプレー権すらも失わせることとなってしまうと考え、何とか同権利だけは守るべく、裁判期日外でFとの交渉を継続してきた。

その結果、Fも会員のプレー権に一定の理解を示し、平成19年9月19日、AがFに対する債務の弁済に代えて本件不動産をFに代物弁済することを条件に、「プレー権内容一覧」記載のとおり本件ゴルフクラブの会員の権利を守ることを裁判上の和解により約束してもらうことができた。

今後、本件ゴルフクラブの会員は、D倶楽部の会員としてプレー権を保障されることとなる。具体的な手続については、別途、Dから案内することとなっている。

ウ 本件和解の結果、Aには僅かながらの土地が残されたが、F以外の債権者の担保に入っているものがほとんどである。今後は、債権者の動向にもよるが、本件ゴルフクラブの会員に対する預託金の返還は、これまでも増して著しく困難となったことを連絡させていただく。

(11) Dは、本件ゴルフクラブの会員に対して、平成19年9月頃、「旧Bクラブ会員各位」と題する2通の文書により、要旨、以下のとおり通知した（乙5、18）。

ア 「謹啓」で始まる文書（乙5）

Dは、Aより本件不動産を譲り受けたFから施設を借り受け、ゴルフ場業務の一切を行うこととなった。

Dは、平成18年12月1日よりAから本件ゴルフクラブを運営受託形式で運営し、本件ゴルフクラブの会員には優先的低額設備利用対応をしていたが、平成19年9月20日以降は、本件ゴルフクラブの会員をD倶楽部のプレー権会員として迎えることとなった次第である。

イ プレー権会員の「権利ならびに義務等」についての案内の文書（乙１８）

（ア） 「１．プレー権の保証」

- a 本件ゴルフクラブに対し退会的意思を示したことがなく、年会費の未納がない会員に対し、追加の出資・預託金の徴収を行うことなく、D倶楽部のプレー権を保証する（ここでいう会員とは、平成１９年８月３１日時点で本件ゴルフクラブに会員として登録された、個人については名義人をいい、法人会員については登録者をいう。）。
- b プレー権会員は一代限りのD倶楽部プレー権会員として取り扱う。
ただし、期間限定で名義変更を認めることがある（後記(イ)の「５．名義変更・登録者変更」を参照。）。
- c 法人会員制度及び家族会員制度は廃止する。
よって、現在登録されている登録者一代限りのプレー権会員として取り扱う。
- d 新年度分（平成１９年１１月～平成２０年１０月）の会費納付を確認した時点で、プレー権会員証を発行する。
- e プレー権会員としての資格中断又は喪失は、年会費未払によるものとする。
理由のいかんにかかわらず、年度分未払の間は資格中断、１年以上未払の場合は資格喪失とする。

（イ） 「５．名義変更・登録者変更」

- a プレー権会員は一代限りの会員であることから、名義変更・登録者変更は認めない。
ただし、年会費の未納がない高齢あるいは健康を害している者については、期限を区切って二親等内親族への譲渡についてのみ譲渡を可能とすることがある。（別途、個別相談とする。）
- b aの期限については、今年度中（平成１９年１０月末日）までの申出とする。

（ウ） 「６．その他」

- a プレー権会員の取扱いについては、現在の本件ゴルフクラブの会則等あるいは今後定めるD倶楽部会則、規約、規則等に定めがない場合は、本告知が最優先する。
- b D倶楽部会則、規約、規則等については、できる限り早急に定めるが、その間は、原則として本件ゴルフクラブの会則等を援用する。

(12) 上記(11)イの文書とともに、Dから本件ゴルフクラブの会員宛てに、「D倶楽部プレー権会員移行を希望される会員様へ」と題する文書による通知がされたが、上記の文書の内容は、おおむね、以下のとおりである。（乙１８）。

ア プレー権会員への移行を希望する会員は、同封したはがきにプレー権会員の申請に関する所要の事項を記載し、Dに返送すること。

イ プレー権会員への移行を希望する会員は、新年度（平成１９年１１月１日から平成２０年１０月３１日までの期間）の年会費及び過年度分年会費が未納の場合における過年度分の資格に沿った年会費を平成１９年１０月末日までに納入する必要があること。

ウ はがき・年会費の納入が確認できた時点で、新しい会員番号を決定し、D倶楽部入会申込書等を送付するので、当該関係書類に記入後に返送すること。

エ プレー権会員への移行の条件として、年会費の納入が前提となること。

(13) FとDは、平成１９年９月２８日、本件不動産について、Fを賃貸人、Dを賃借人とし、期間を同日から平成２１年１２月３１日までとする土地建物賃貸借契約を締結した（乙１７）。

また、本件不動産については、平成19年12月●日受付で、同年9月28日代物弁済を原因とし、Fを所有者とする所有権の移転の登記がされた（乙12の1ないし167）。

(14) 原告甲は、平成19年10月25日、仲介業者である訴外丙に対し、本件ゴルフクラブの会員権2口（会員番号MA・JA及び同B）を合計2万円で譲渡した（なお、原告甲は、訴外丙に対し、上記譲渡に係る仲介手数料として合計4万円を支払っている。）。また、原告乙は、同日、同じく訴外丙に対し、本件ゴルフクラブの会員権3口（亡丁から相続により取得し5口に分割されたうちの3口。会員番号MA・IAないし同C）を合計3万円で譲渡した（なお、原告乙は、訴外丙に対し、上記の譲渡に係る仲介手数料として合計6万円を支払っている。以下、原告らが訴外丙に譲渡した上記のゴルフクラブの会員権を併せて「本件会員権」といい、原告らによる訴外丙への譲渡を「本件各譲渡」という。）（甲2、3、8、9、乙9、16、訴外丙、原告乙）。

(15) 平成19年11月1日から施行されたD倶楽部の会則には、要旨、以下の定めがある（乙19）。

ア 1条（名称）

本倶楽部をD倶楽部（以下、この会則において「本倶楽部」という。）と称する。

イ 3条（目的）

本倶楽部は、F所有の本倶楽部のゴルフ場の施設を利用し、Dに業務を委託し、健全なゴルフの普及に努めるとともに倶楽部会員相互の親睦を図り、健全な社交機関として活動することを目的とする。

ウ 6条（倶楽部会員資格）

Dが定める本倶楽部会員権等に関する規約により会員契約（以下(15)において「会員権契約」という。）を締結した者に本倶楽部の会員としての資格を付与する。

エ 7条（本倶楽部会員の種類）

1項 本倶楽部の会員は次のとおりとする。

- ① 正会員
- ② プレー権会員
- ③ 特別会員

2項 1項①の会員は個人と法人の二種類とする。

3項 1項②の会員については、預託金返還請求権を有しない会員である。

4項 1項①及び②の各会員については、全日会員と平日会員の2種類とする。

8項 1項②及び③の各会員の権利は、一身専属的な倶楽部利用権に限られる。

その余の項（省略）

オ 8条（本倶楽部会員の権利）

1項 本倶楽部全日会員は、所定の開業時間内に、本倶楽部のゴルフ場施設をDが定める特別料金により、原則として優先的に利用することができる。

その余の項（省略）

カ 9条（本倶楽部会員の義務）

本倶楽部会員は、本倶楽部の利用に関し、次の義務を負う。

- ① Dが定める年会費及びゴルフ場の利用に係る所定の料金を負担し、遅滞なくDに納入すること。

- ② 本ゴルフ場施設を利用する際、会員証を必ず提示すること。
- ③ 規約、倶楽部諸規則、エチケット・マナー等を遵守すること。
- ④ 理事会の決議した事項を遵守すること。
- ⑤ 本倶楽部の秩序を乱し、名誉を傷つける行為をしないこと。

キ 11条（本倶楽部会員資格の喪失）

本倶楽部会員は、次の事由が生じたときにその会員資格を失う。なお、本倶楽部は、これをゴルフ場の掲示板に掲示して周知する。

- ① 任意退会
- ② 死亡
- ③ 会員の破産、特別清算の申立てがされた場合
- ④ 会員の解散、不渡事由が発生した場合、又はこれに準ずる場合
- ⑤ 会員権契約を解除された者及び利用権を喪失した者
- ⑥ プレー権会員においては、年会費納付履行を1年以上怠ったとき。

(16) 原告らは、平成20年3月17日、本件各譲渡に係る所得をそれぞれ総合課税の長期譲渡所得とし、本件各譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額を所得税法69条1項の規定により他の各種所得の金額から控除して、平成19年分の所得税の確定申告書（以下、原告甲に係る確定申告書（乙6）を「本件甲申告書」と、原告乙に係る確定申告書（乙A6）を「本件乙申告書」といい、これらを併せて「本件各申告書」という。）を品川税務署長にそれぞれ提出した（乙6、乙A6）。

なお、原告らが本件各申告書とともに品川税務署長に提出した訴外丙の発行に係る同年10月25日付け「会員権取引計算書」と題する文書には、要旨、次のとおり記載されていた（乙9、16。なお、以下の記載において、△はマイナスを表す。）。

ア 原告甲（会員番号MA・J A及び同Bの2口ともに同内容の記載である。）（乙16）

- (ア) コース名：Bクラブ（個人正会員）
- (イ) 名義人：原告甲
- (ウ) 額面：320万円
- (エ) 証券発行日：平成17年10月21日
- (オ) 会員権代金：1万円
- (カ) 取引手数料：△2万円
- (キ) 差引精算額合計：△1万円
- (ク) 会員権取引に際し、関係書類5点（証券、印鑑証明、名義変更用紙、退会届及び委任状各1通）を確認し受け取りした旨

イ 原告乙（会員番号MA・I Aないし同Cの3口ともに同内容の記載である。）（乙9）

- (ア) コース名：Bクラブ（個人正会員）
- (イ) 名義人：原告乙
- (ウ) 額面：320万円
- (エ) 証券発行年月日：平成18年3月20日
- (オ) 会員権代金：1万円
- (カ) 取引手数料：△2万円
- (キ) 差引精算額合計：△1万円

(ク) 会員権取引に際し、関係書類5点(証券、印鑑証明、名義変更用紙、退会届及び委任状各1通)を確認し受け取りした旨

(17) D倶楽部の名称は、平成23年7月11日付けで「Bクラブ」に変更された(乙2)。

(18) 本件各更正処分等及びこれらについての不服申立ての経緯は、原告甲につき別表1-1、原告乙につき別表2-1にそれぞれ記載のとおりである(乙1、3、乙A1、A3)。

(19) 原告らは、平成25年1月2日、第1事件及び第2事件を提起し、当裁判所、同年3月●日の第1回口頭弁論期日において、第2事件に係る口頭弁論を第1事件に係る口頭弁論に併合した(当裁判所に顕著な事実)。

4 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

後記6に掲げるほか、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである(なお、同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。)

5 争点(第1事件及び第2事件)

(1) 本件会員権の譲渡は譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当するか。

(2) 本件において通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当する事由があるか。

6 争点に関する当事者の主張の要点

(1) 争点(1)(本件会員権の譲渡は譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当するか。)について(被告の主張の要点)

ア ゴルフ会員権の性質及びゴルフ会員権を譲渡した場合の課税関係

(ア) 預託金会員制ゴルフ会員権の性質

預託金会員制ゴルフ会員権(預託金会員制のゴルフクラブの会員権をいう。以下同じ。)は、①ゴルフ場施設の優先利用権、②一定の据置期間経過後、預託金の返還を請求できる権利(預託金返還請求権)及び③年会費納入義務等を含む契約上の地位であるとされており(最高裁判所昭和50年7月25日第三小法廷判決・民集29巻6号1147頁参照)、その契約関係においては、会員のゴルフ場施設利用権がその基本的な部分を構成するものであるところ、会員は、ゴルフクラブの会員としての資格を有している限り、会則に従ってゴルフ場施設を利用することができ、一方、ゴルフ場経営会社は、会員に対してゴルフ場施設を利用可能な状態に保持し、会則に従ってこれを利用させる義務を負うものというべきであるとされている(最高裁判所平成7年9月5日第三小法廷判決・民集49巻8号2733頁参照)。そして、預託金会員制ゴルフ会員権の契約関係において、ゴルフクラブの会員が当該ゴルフ場施設を利用できるか否か及びゴルフ場経営会社がゴルフクラブの会員に対してゴルフ場施設を利用させる義務を負うか否かについては、いずれも当該ゴルフ場の会則に従って判断すべきである。

その上で、会員の優先的施設利用権は、ゴルフ場経営会社が会員に対してゴルフ場施設利用権を優先的に利用させることができる権限を有していることが当然の前提となるものであり、ゴルフ場経営会社が、会員に対してゴルフ場施設を利用させることができなくなった場合には、会員の優先的施設利用権(債権)は履行不能となり消滅すると解される。

(イ) 預託金会員制ゴルフ会員権の譲渡等に係る課税関係

a 所得税法33条は、譲渡所得とは、「資産」の譲渡による所得をいう旨を規定しているところ、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属す

る増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」と解されている（最高裁判所昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。

b そして、預託金会員制ゴルフ会員権については、「預託金会員制のゴルフクラブの会員権は、ゴルフ場設備の優先的利用権、年会費納入義務、預託金返還請求権等の権利義務関係が一体となった契約上の地位であると解されるところ、会員がこれを取引の対象として第三者に譲渡した場合は、上記資産（引用注：所得税法33条1項に定める資産）の譲渡に当たる」と解されている（東京地方裁判所平成19年6月7日判決（確定）・税務訴訟資料257号順号10724。所得税基本通達33-6の2（乙20）参照。）。

c したがって、預託金会員制ゴルフ会員権を譲渡したことによる所得は、所得税の総所得金額の計算上、譲渡所得として計算されることとなる。

（ウ） 金銭債権を譲渡した場合の所得区分について

上記（イ）aのとおり、譲渡所得は、資産の増加益（キャピタルゲイン）に相当するものを課税の対象としているところ、金銭債権を譲渡した場合の利益は、その金銭債権の元本の増加益（キャピタルゲイン）ではなく、その債権の元本に対する金利に相当するものであると考えられるから、金銭債権は譲渡所得の基因となる資産には該当しない（所得税基本通達33-1（乙20）参照。）。

そして、金銭債権を譲渡したことによる所得は、その債権の譲渡を業としていない限り、所得税法23条（利子所得）から同法34条（一時所得）までに規定するいずれの所得にも該当しないことから、同法35条に規定する雑所得に該当することとなるが、これは、利息の支払についての特約があり、利息を生ずることとなる金銭債権を譲渡した場合を前提とするものである。

他方、多くの預託金会員制ゴルフ会員権における預託金返還請求権のように利息の支払について特約がない無利息の金銭債権の場合には、利息の支払が定められている金銭債権とは異なり、これを譲渡したとしても何ら所得を生ずべき性質を有するものではない。

この点、雑所得の基因となる資産の損失の額は、損失の生じた日の属する年分の雑所得の金額を限度として、当該年分の雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することとされているが（所得税法51条4項）、上記のとおり、無利息の金銭債権に当たる預託金会員制ゴルフ会員権における預託金返還請求権は、雑所得を生ずることがない資産であると解されるから、預託金会員制ゴルフ会員権における預託金債権を譲渡したことにより損失が生じたとしても、雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないものと解される。

（エ） 損益通算に係る規定について

所得税法69条は、所得金額の計算上生じた損失の金額を他の各種所得の金額から控除することができる所得について、不動産所得、事業所得、山林所得又は譲渡所得と規定しているのであるから、譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額については、他の各種所得の金額から控除することができるが、雑所得の金額の計算上生じた損失の金額については、他の各種所得の金額から控除することはできない。

イ 原告らによる本件会員権の譲渡は、譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」には該当しないこと

(ア) 本件ゴルフクラブの会員が有していた本件ゴルフ場に係るゴルフ会員権は、本件会則によれば、Aが本件ゴルフクラブの会員に対して本件ゴルフ場を優先的に利用させていたこと（2条）、本件ゴルフクラブの会員がAに対して年会費納入義務を負っていたこと（6条）及び本件ゴルフクラブの会員がAに対して預託金を預託し、Aは当該預託金の返還債務を有していたこと（7条及び9条）が定められていたことが認められるから、前掲最高裁判所昭和50年7月25日判決で判示された預託金会員制ゴルフ会員権の契約上の地位を構成する3つの要素（優先的施設利用権、預託金返還請求権及び年会費納入義務）を有する預託金会員制ゴルフ会員権であって、Aとの会員契約に基づく契約上の地位であったと認められる。

しかしながら、本件各譲渡の時点における本件会員権は、以下で主張するとおり、上記3つの要素のうち預託金返還請求権しか有していない資産であり、単なる金銭債権であるから、原告らが訴外丙に対してした本件会員権の譲渡は、所得税法33条1項に規定する譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」には該当しない。

(イ) 本件譲渡時、本件会員権は本件ゴルフ場の優先的施設利用権を含まないものであったこと

a 本件和解条項1項(2)号ないし(4)号のとおり、平成19年9月28日にされた本件代物弁済により、本件不動産の所有権がCからFに移転し、本件代物弁済と同日にFとDの間において本件不動産に係る不動産賃貸借契約が締結されていることからすると、AとDの間で締結された本件運営受委託契約は、同日までに合意解約され終了したものと認められる。これにより、Aは、本件ゴルフ場を会員に優先的に利用させる権限を失い、本件ゴルフクラブの会員に対して本件ゴルフ場を優先的に利用させる債務は、同日までに履行不能により消滅したと認められるから、本件代物弁済がされた後である同年10月25日に譲渡された本件会員権は、本件ゴルフ場の優先的施設利用権を含まないものであったと認められる。

b これに対し、原告らは、本件和解の効果として、本件ゴルフクラブの会員に対し、平成19年9月19日から同年10月31日までの間、D倶楽部におけるプレー権が保証された旨の主張をする。

しかしながら、本件和解条項2項において、「原告（引用注：F）、利害関係人株式会社D倶楽部及び被告Aは、本件和解成立時点における被告Aのゴルフクラブ会員に対して、別紙物件目録第一及び第二記載の各不動産に所在するゴルフ場（D倶楽部）における別紙プレー権内容一覧記載のプレー権を保証することを相互に確認する。」と規定され、本件和解調書の別紙「プレー権内容一覧」のいわゆる頭書きには、「原告（引用注：F）及び利害関係人株式会社D倶楽部（括弧内省略）は被告Aに対し、被告A運営の旧Bクラブ会員に関し、以下のとおり取り扱うことを確約する。」とした上で、「1. プレー権の保証」として「被告Aに対し、退会の意思表示をしたことがなくかつ年会費の未納がない会員について、追加の出資・預託金の徴収を行うことなく、D倶楽部におけるプレー権会員としてプレー権を保証する。（ここでいう会員とは、本和解成立時点で被告Aの旧Bクラブに会員として登録された名義人をいい、法人会員については登録者をいう。）」（甲1）と規定されているとおり、本件和解で定められたのは、本件和解の成立時点における本件ゴルフクラブの会員のD倶楽部におけるプレー権会員としてのプ

レー権であり、本件和解の成立後、本件ゴルフクラブの会員が、Dが定めたプレー権会員への移行申請手続を経て、Dのプレー権会員となるまでの間の本件ゴルフ場の優先的施設利用権については何ら規定されていない。このことは、Dクラブでは、D倶楽部会則（乙19）を作成するまでは、本件会則（本件ゴルフクラブの会則。甲6及び乙11）を援用していたところ（本件和解調書別紙「プレー権内容一覧」の「6. その他」欄参照）、本件会則にはプレー権会員の規定はなく、プレー権会員の規定が設けられたのは、平成19年11月1日施行のD倶楽部会則においてであったことに照らして明らかである（なお、本件和解条項の6項において、F及びDとAとの間には、本件和解条項に定めた条項のほか、何らの債権債務がないことが確認されている。）。

したがって、原告らの上記主張は前提を欠くものであり、失当であ

（ウ） 本件会員権の年会費納入義務について

上記イ（イ）aで述べたとおり、本件代物弁済により本件不動産の所有権がCからFに移転したことによって、Aは本件ゴルフクラブの会員に本件ゴルフ場の施設利用を提供することができなくなったのであるから、本件各譲渡時において、原告らが、Aに対し、優先的施設利用権と対価関係にある年会費納入義務を負っていたとは認められない。

（エ） 本件会員権の預託金返還請求権について

本件和解において、Aが有していた本件ゴルフクラブの会員に対する預託金返還債務については、何らの項目も設けられていないところ、本件和解条項の6項に、「原告（引用注：F）及び利害関係人株式会社D倶楽部と被告C、被告A及び被告Bとの間には、本条項に定めるほか、何らの債権債務がないことを相互に確認する。」とされたこと、本件和解を受けてAが本件ゴルフクラブの会員に対して預託金の返還はこれまでも増して著しく困難となった旨の通知をしていること（乙4）及びD倶楽部の会則（乙19）の7条3項にプレー権会員については預託金返還請求権を有しない旨の規定がされていることからすれば、本件ゴルフクラブの会員が有していた預託金返還請求権は、本件代物弁済の後もAに対するものであったと認められる。

（オ） 本件和解成立後は、本件ゴルフ場の優先的施設利用権は、譲渡の対象とはなり得ないこと

a 前記（ア）から（エ）までに述べたところをひとまずおくとしても、本件和解の成立後は、本件ゴルフ場の優先的施設利用権は、譲渡の対象とはなり得ないから、原告らが訴外丙に譲渡した本件会員権は、いずれも、Aに対する預託金返還請求権のみであったといえる。

すなわち、本件和解では、Aに対し、退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納がない本件ゴルフクラブの会員について、追加の出資・預託金の徴収を行うことなく、D倶楽部におけるプレー権会員としてプレー権を保証するとされ、D倶楽部におけるプレー権会員は一代限りの会員であることから、名義変更・登録者変更は原則として認められず、本件ゴルフクラブの会員がD倶楽部におけるプレー権会員に移行するためには、本件ゴルフクラブの会員が自ら平成19年10月末日までに新年度分（同年11月から平成20年10月まで）の年会費をDに納入した上、プレー権会員の申請をする必要があった。また、本件和解の効果として、本件ゴルフクラブの会員に本件ゴルフ場の優先的施設利用権が保証されていたものでもない。

本件和解条項2項及び本件和解調書の別紙「プレー権内容一覧」の「1. プレー権の保証」に規定されているとおり、D倶楽部でのプレー権会員としてのプレー権を保証されるのは、本件和解の成立時点においてAの本件ゴルフクラブに会員として登録された名義人のみであって、かつ、プレー権会員は一代限りの会員として取り扱うこととされていることからすると、本件和解の成立後に、本件和解の成立の時点において本件ゴルフクラブの会員ではなかった第三者が本件会員権を譲り受けたとしても、譲受人である当該第三者はD倶楽部におけるプレー権を取得することができないことは本件和解条項の文言に照らして明らかであるから、この点からみても、本件譲渡の対象となった本件会員権には、本件ゴルフ場の優先的施設利用権は含まれていなかったものと認められる。

したがって、訴外丙が、平成19年10月25日に原告らから本件会員権を譲り受けたとしても、訴外丙が本件ゴルフ場の優先的施設利用権を得られるものではなく、また、D倶楽部におけるプレー権会員に移行できるものでもない。そうすると、訴外丙がゴルフ場の優先的施設利用権と対価関係にある年会費納入義務を負うこともない。

原告らは、訴外丙に本件会員権を譲渡する際、会員証を交付していないが、通常のゴルフ会員権の取引では、預託金預り証、退会届、印鑑証明書等のほか、パス型会員証若しくは紛失届も譲受人に交付する必要がある、中でもゴルフ会員権の取引の際に会員証が譲渡者から譲受者に交付されないことはあり得ないこと、原告らが訴外丙に譲渡した本件会員権の譲渡価格が1口当たり1万円であったのに対し、1口当たり2万円の仲介手数料を支払っていることなどの事情からも、原告らと訴外丙との間の本件会員権の譲渡が、通常のゴルフ会員権の譲渡ではなく、Aに対する預託金返還請求権のみを対象とするものであったことが裏付けられるというべきである。

以上より、原告らが訴外丙との間で売買の対象とした会員権は、いずれも、Aに対する預託金返還請求権のみと解されるから、本件譲渡は、譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」には該当しない。

- b なお、この点に関し、原告らは、本件和解調書の別紙「プレー権内容一覧」に記載がある「プレー権会員は一代限りの会員として取り扱う。」との記載は、本件ゴルフクラブの会員のうち、D倶楽部に入会を希望し、D倶楽部によって入会が確認された会員に対しての制限にすぎず、本件ゴルフクラブの会員のうち、D倶楽部に入会を希望しなかった会員には、本件和解調書の別紙に記載の「プレー権会員は一代限りの会員として取り扱う。」との制約が及ぶ根拠も理由もなく、本件ゴルフクラブの会員権を複数所持した者は、その1口をD倶楽部の入会に用い、他の会員権（会員たる地位）を譲渡することは自由であったなどと主張するが、原告らが主張する内容は、本件和解条項に何ら記載されていないばかりか、D倶楽部でのプレー権会員としてのプレー権を保証されるのは、「本和解成立時点で被告A運営の旧Bクラブに会員として登録された名義人」と定めた本件和解条項の文言に反するものである（なお、D倶楽部におけるプレー権会員としてプレー権を保証されるのは、本件和解の成立の時点で、本件ゴルフクラブに会員として登録されていた者に限られることは訴外丙も証人尋問中で自認している。）。この点、現在のBクラブの支配人である戊（以下「戊支配人」という。）は、本件和解によりF及びDが本件ゴルフクラブの会員に保証したプレー権は一代限りのものであるため、プ

レー権会員への移行申請の期限とされた平成19年10月末までであったとしても、本件ゴルフクラブの会員としての地位を有効に譲渡することは認められていなかった旨の供述をするところ（乙23）、同支配人は、平成15年から本件ゴルフクラブで一般職員として勤務し、その後、平成23年7月から現職にある本件訴えとは利害関係のない第三者であり、その供述の内容が本件和解の条項に合致することからすると、その供述の信用性は高いと認められるのであって、これに反する原告らの上記の主張はこの点からも信用できない。仮に本件和解の成立後、本件ゴルフクラブの会員がD倶楽部への入会手続を執る以前に、本件ゴルフ場の施設利用を認められていたとしても、それは本件和解の効力ではなく、Dの好意によって事実上認められていたものにすぎない。

以上のとおりであるから、本件譲渡時、本件会員権は本件ゴルフ場の優先的施設利用権を含まないものであったと認められる。

（カ） 小括

以上のとおり、原告らが訴外丙に対してした本件会員権の譲渡は、譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」には該当せず、原告らについて、その所得区分は、雑所得となる。

そうすると、本件会員権の譲渡により損失が生じたとしても、他の各種所得の金額から損益通算により控除することはできないし、雑所得の金額の計算上必要経費に算入することもできないから、本件各更正処分等は適法である。

ウ 原告らの主張に対する反論

（ア） 原告らが主張するプレー権は、本件和解において保証されていないこと

a 裁判上の和解に係る和解条項の文言解釈について

本件和解は、平成19年9月19日、F、C、A、B、G、Dの間で成立した裁判上の和解であるところ、「和解条項の文言の解釈にあたってはその和解の成立に至った経緯のみならず、和解成立以後の諸般の状況をも考慮に入れることは違法とはいえないが、本件和解は、訴訟の係属中に訴訟代理人たる弁護士も関与して成立した訴訟上の和解であり（中略）、和解調書は確定判決と同一の効力を有するものとされており（中略）、その効力はきわめて大きく、このような紛争のなかで成立した本件和解をその表示された文言と異なる意味に解すべきであるとすることは、その文言自体相互にむじゅんし、または文言自体によってその意味を了解しがたいなど、和解条項それ自体に内包する、かしを含むような特別の事情のないかぎり、容易に考えられない」（最高裁判所昭和44年7月10日第一小法廷判決・民集23巻8号1450頁）と解されており、裁判上の和解の解釈を争点とする課税訴訟に係る裁判例においても、上記最高裁判決と同旨の判示がされている（名古屋地方裁判所平成14年12月20日判決・税務訴訟資料252号順号9250、その控訴審である名古屋高等裁判所平成15年7月3日判決・税務訴訟資料253号順号9389。なお、当該控訴審判決は、その上告審である最高裁判所平成15年12月18日第一小法廷決定・税務訴訟資料253号順号9489により確定している。）。

b 本件和解条項においては、原告らが主張するプレー権は保証されていないこと

ここで原告らが主張するプレー権は、平成19年9月19日から同年10月31日までの間、本件ゴルフクラブの会員が本件ゴルフ場でプレーする権利と解されるところ、本件和解条項には、「原告（引用注：F）、利害関係人株式会社D倶楽部及び被告Aは、

本件和解成立時点における被告Aのゴルフクラブ会員に対して、別紙物件目録第一及び第二記載の各不動産に所在するゴルフ場（D倶楽部）における別紙プレー権内容一覧記載のプレー権を保証することを相互に確認する。」と記載され、本件和解調書の別紙「プレー権内容一覧」の頭書きでは、「原告（引用注：F）及び利害関係人株式会社D倶楽部（括弧内省略）は被告Aに対し、被告A運営の旧Bクラブ会員に関し、以下のとおり取り扱うことを確約する。」した上で、「1. プレー権の保証」として「被告Aに対し、退会的意思表示をしたことがなくかつ年会費の未納がない会員について、追加の出資・預託金の徴収を行うことなく、D倶楽部におけるプレー権会員としてプレー権を保証する。」「プレー権会員は一代限りの会員として取り扱う。」（甲1）と記載されているとおり、本件和解で定められたのは本件ゴルフクラブの会員のD倶楽部におけるプレー権会員（一代限り）としてのプレー権であり、本件和解後、本件ゴルフクラブの会員が、Dが定めたプレー権会員への移行申請手続を経て、Dのプレー権会員となるまでの間の本件ゴルフ場の優先的施設利用権については何ら規定されていないことは明らかである。本件和解条項の文言自体に矛盾があったり、文言自体によって意味を了解し難いなどの事情は何ら認められないのであるから、本件和解は、本件ゴルフクラブの会員のうち退会的意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納がない会員について、Dが定めたプレー権会員への移行申請手続を経ることによって、D倶楽部におけるプレー権会員（一代限り）としてのプレー権を保証したものであることは明らかであり、原告らが主張するプレー権が保証されたものと解する余地はない。

したがって、本件不動産の所有権が代物弁済によってFに移転した後においても、本件ゴルフクラブの会員は、本件ゴルフ場を利用できたとしても、それは本件和解の効果ではない。

以上のとおり、原告らが主張するプレー権が本件和解により保証されていると解する余地はないから、原告らの上記の主張は失当である。

（イ）原告らが訴外丙に譲渡した本件会員権が一代限りの制限を受けていないゴルフ会員権であるとの原告らの主張が失当であること

原告らが主張するプレー権は本件和解により保証されておらず、Aが本件ゴルフクラブの会員に対して本件ゴルフ場を優先的に利用させる債務は本件代物弁済がされた平成19年9月28日までに履行不能で消滅している。

そして、現在のBクラブの支配人である戊支配人は、平成15年から本件ゴルフクラブで一般職員として勤務し、その後、平成23年7月から現職にあるが、本件和解によりF及びDが本件ゴルフクラブの会員に保証したプレー権は一代限りのものであるため、プレー権会員への移行申請の期限とされた平成19年10月末までであったとしても、本件ゴルフクラブの会員としての地位を有効に譲渡することは認められていなかった旨や、本件和解の後において、本件ゴルフクラブの会員が有していた会員権の売買に当たり、譲受者がD倶楽部に5万2500円の手数料を支払えばプレー権会員として自由にプレーできたということは、聞いたこともなく、その事実は確認できない旨を述べているところ、同支配人は、本件訴えとは利害関係のない第三者であり、これまでの職歴に照らしても、その供述は十分信用できる。

さらに、「Bクラブ預り保証金証書」の裏面と思料される書類（原告乙については、甲

2の7、13及び19枚目。原告甲については、甲3の7及び12枚目）には、「譲渡者氏名」及び「捺印」欄に、それぞれ譲渡者である原告らの署名及び押印がなされているのみで、「譲渡年月日」、「取得者氏名」及び取得者の「捺印」欄には、年月日の記載、署名及び捺印がなく、さらに「会社承認印」及び「登録年月日」の欄を含めて余白欄には斜線が引かれていることが認められるところ、これは、本件各譲渡に際して、訴外丙が原告らから一定の書類の交付を受けたものの、その後に本件会員権を譲渡することができなかったことから、「Bクラブ預り保証金証書」の裏面の余白欄に斜線を引いたと推認できるものである。また、訴外丙は、「上申書」と題する書面（甲5の2）において、「①確かに私は甲殿からこの会員権を譲り受けましたが、その譲り受けをD倶楽部に届け入れを行う以前の平成19年10月28日に、いずれ正規の権利が無くなるゴルフ会員権を所持していても意味が無く、ゴルフ好きの甲殿に引き続きD倶楽部においてゴルフプレーが出来ればと思い無償で甲殿に譲渡致しました。」と述べているところ、原告らの主張を前提とすれば、本件会員権を譲り受けた訴外丙又は訴外丙から本件会員権を譲り受けた第三者は、5万2500円を支払うことでD倶楽部のプレー権会員になれるはずであるから、原告らの主張は、訴外丙の「いずれ正規の権利が無くなるゴルフ会員権」との記載と明らかに矛盾する。

以上のとおり、B会員権は、和解契約後も自由に譲渡されており、B会員権を和解成立後に譲り受けたものは、D倶楽部に一会員当たり5万2500円を支払えばプレー権会員として自由にプレーすることができた事実は認められないから、原告らの主張は前提を欠くものである。

(ウ) 本件会員権が分割された目的として原告らが主張する事由は、本件譲渡が譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」に当たることの理由とはなり得ないこと

本件譲渡が譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」に当たるか否かは、飽くまで、本件会員権がゴルフ場設備の優先的利用権、年会費納入義務、預託金返還請求権等の権利義務関係が一体となった契約上の地位としての性質を有するか否かという客観的状况によって判断されるべきものであって、Aが本件ゴルフクラブの会員権を分割するに当たり、本件ゴルフクラブの会員の税負担を軽減する目的を有していたか否かは問題にはならないから、原告らの主張には理由がない。

なお、本件ゴルフクラブの会員権について、預託金の据置期間が経過したとして、会員がAに対し預託金の返還請求を求めた事案において、水戸地方裁判所下妻支部は、「被告（引用者注：A）は、原告ら（引用者注：当該判決における原告ら）を含む会員からの預託金の返還に应ずれば、資金が枯渇し早晚倒産する以外にないことが見込まれたことから、本件ゴルフクラブの経営を存続し、将来にわたる会員のプレー権を確保するため、平成14年3月12日、本件ゴルフクラブ理事会と協議の上、預託金の据置期間を15年に延長する旨の決議をするとともに、会員権を分割したものと認定をしており（同支部平成15年2月7日判決・金融・商事判例1168号42頁（乙24））、原告らが主張するように会員権を細分化することにより会員が一度限りでなく複数回にわたる減税措置を可能にするための方策として会員権の分割がされたものとは認定されていないから、この点においても、原告らの主張は独自の見解に基づくものである。

(原告らの主張の要点)

ア 本件譲渡当時における本件会員権に基づく優先的施設利用権が本件和解の効果によるものであること

(ア) 本件ゴルフクラブの会員に対し、平成19年9月19日から同年10月31日までの間、D倶楽部におけるプレー権を保証したのは、D倶楽部ではなく本件和解の効果である。

本件和解によって、D倶楽部でのプレー権を保証された者は、本件和解が成立した平成19年9月19日午後2時00分におけるAつまり本件ゴルフクラブの会員であれば、そのことのみで誰でも上記期間におけるプレー権が保証されるのである。

したがって、同年8月末の時点で本件ゴルフクラブの会員であった者にして、本件ゴルフクラブの会員からD倶楽部の会員への移行請求者で、かつ、D倶楽部においてその会員となることを認め、会員登録を確認し、一代限りのプレー権を授与した者、すなわち、D倶楽部に対し、一代限りを条件としてFから新たにプレー権が授与されて始めて保証されるのではない。

本件和解条項の2項は「別紙プレー権内容一覧記載のプレー権を保証する」とあり、この意味は、D倶楽部の会員となることによりプレー権を保証したものではなく、本件和解の成立時における本件ゴルフクラブの会員に対してプレー権を保証したものである。

換言すれば、同年9月19日午後2時00分に本件ゴルフクラブの会員であった者は、同日から同年10月31日までであれば、D倶楽部においてプレー権が保証されているが、その後におけるプレー権の保証を受けるためには、上記の期間内に未納会費を納入し、かつ、D倶楽部での審査の上で登録を受けなければならないということである。

(イ) 上記のとおり、本件ゴルフクラブの会員は、本件和解の成立時にその身分を有すれば、平成19年9月19日から同年10月31日までの期間であれば、D倶楽部から格別新たなプレー権の授与を受けなくとも、D倶楽部でのプレー権を保証されていたものであるから、仮に、この保証がなければ、平成19年9月28日付け代物弁済契約により、本件和解調書添付の別紙物件目録第1及び第2記載の各不動産（本件不動産）は、Aから信託による譲渡を受けていたCからFに移転し、これにより、本件ゴルフクラブの会員は譲渡された本件不動産であるゴルフ場施設の優先的利用権を失うことになったはずである。

ところが、本件では、F、D及びAの間において本件和解が成立し、本件ゴルフクラブの会員に対し、D倶楽部でのプレー権が保証され、現にFに譲渡された本件ゴルフ場の施設において、本件ゴルフクラブの会員は、同施設をD倶楽部に入会しなくとも、平成19年9月19日から同年10月31日までの期間、プレーすることができたものである。そうであるならば、Aと本件ゴルフクラブの会員との会員契約に基づく優先的施設利用権は、本件代物弁済の履行後であっても、同日まで存続していたのであるから、原告らがその期間内である同月25日に本件会員権を訴外丙に譲渡した時には、前掲最高裁判所昭和50年7月25日判決にいうゴルフ会員権の要件を充足していたものである。

イ 被告の主張に対する反論

(ア) 優先的施設利用権が本件代物弁済によって消滅したとの主張について

a 本件和解の当事者のうち、Fが欲したものはAに貸し付けた27億1185万円及びこれに対する平成18年12月14日から支払済みに至るまで年14パーセントの割合による元本及び遅延損害金を1日でも早くAから回収することであり、Aが欲したものは仮にFにより担保権の実行がされれば消滅することとなるその経営する本件ゴル

フクラブの会員のプレー権につき存続の保証の承諾をFから得ることであった。

F及びAは、互いに相手方の要望を受け入れることとし、AはFに対する上記債務の支払に代えて本件不動産をFに対して代物弁済により譲渡し、Fはゴルフ場の経営をDに行わせることとするとともに、「原告、利害関係人株式会社D倶楽部及び被告Aは、本件和解成立時点における被告Aのゴルフクラブ会員に対して、別紙物件目録第一及び第二記載の各不動産に所在するゴルフ場（D倶楽部）における別紙プレー権内容一覧記載のプレー権を保証することを相互に確認する。」として、訴訟上の和解をした。

Aの本件ゴルフクラブの会員に対する平成19年9月20日付けの「Bクラブ会員各位」と題する書面（乙4）のとおり、Fは、Aが所有していたゴルフ施設の所有権が本件和解に係る代物弁済契約によってFに移転した後においても、本件ゴルフクラブの会員については、この施設の利用権を和解によって保証することをAに約束し、当事者間で上記のとおり本件和解が成立したものである。

これにより、本件和解においては、「成立時点における被告Aのゴルフ倶楽部会員に対して、（中略）（D倶楽部）における別紙プレー権内容一覧記載のプレー権を保証することを相互に確認する」と明記されている。

そうであるならば、このプレー権の保証は疑いなく和解の効果であるといえる。

したがって、本件和解によって保証されたこのプレー権が平成19年9月28日の代物弁済によって消滅したことはあり得ない。

- b 和解にいう「D倶楽部」とは、格別新しく生まれたゴルフ施設ではない。それは、Aが経営していた本件ゴルフクラブの施設の所有権が代物契約によってFに移転したところ、Fがこのゴルフ施設の運営をDに委託した結果、その名称が「D倶楽部」と変更されたにすぎず、ゴルフ施設の所有権が代物弁済によってFに移転した後においても、本件ゴルフクラブの会員は、本件ゴルフ場の施設を利用できたものである。
- c 本件和解をするに当たり、Aは、和解成立時の本件ゴルフクラブの会員に対するプレー権の保証を強く求めた。このプレー権の保証を得ることにより、会員に、後記(ウ)のとおり分割した本件ゴルフクラブの会員権の譲渡による減税の機会が与えられることから、和解の条件として、本件和解の成立時点で本件不動産に所在するゴルフ場におけるプレー権の保証を申し出たものである。そして、本件和解によって保証された本件ゴルフクラブの会員に対するプレー権を、その所有者である個々の会員がどのように使用し、処分するかは、本来自由であるはずである。

この点、本件和解調書によれば、「別紙プレー権内容一覧記載のプレー権を保証する」とあり、その別紙にいうプレー権の保証とは、Aに対し、退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納がない会員について、追加の出資・預託金の徴収を行うことなく、D倶楽部におけるプレー権会員としてプレー権を保証する（ここでいう会員とは、本件和解の成立の時点でAが運営する本件ゴルフクラブに会員として登録された名義人をいい、法人会員については登録者をいう。）とされており、また、プレー権会員は一代限りの会員として取り扱うこととされている。

原告らによって訴外丙に譲渡された本件会員権は上記のとおり和解によってD倶楽部でのプレー権の保証を受けているものであり、D倶楽部での審査により、同ゴルフ倶楽部からその権利を授与されたものではない。

(イ) 本件和解によりF及びDが本件ゴルフクラブの会員に保証したプレー権は一代限りのものであり、本件和解当時の本件ゴルフクラブの会員権は譲渡できないゴルフ会員権に変じたため、プレー権会員への移行申込み期限であった平成19年10月末日までであったとしても、その地位を譲渡することは不可能であり、そのことは、たとえ売却先がゴルフ会員権業者であっても変わらないとの主張について

上記の被告の主張は、本件には当たらないばかりでなく、本件ゴルフクラブの会員権は本件和解の成立後も個人間や業者間で自由に売買されていた。本件ゴルフクラブの会員のうち、D倶楽部でプレーしようと思うものは、所定の移行料を支払えばプレーできたことは、本件和解で定めた当然のことである。これとは別に、本件ゴルフクラブの会員権を和解成立後に譲り受けた者は、D倶楽部に1会員当たり5万2500円を支払えば、プレー会員として自由にプレーすることができたものである。このため、原告らは、本件和解の成立後間もなく訴外丙に本件会員権を譲渡し、その損失を他の所得と損益通算して確定申告をした。上記のとおり本件ゴルフクラブの会員権は本件和解の成立後も自由に譲渡されていたことから、原告ら以外に多くの者が本件ゴルフクラブの会員権を譲渡し、その損失を他の所得と損益通算して申告しているのである。

また、被告の主張する譲渡禁止の会員権とは、本件和解調書に添付された「プレー権内容一覧」によれば、本件和解の成立当時の本件ゴルフクラブの会員にして、Aに対して退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納がない会員のうち、D倶楽部から新年度分（平成19年11月開始分）の納付を確認され、従前とは異なり一代限りのものとして新会員証の発行を受けたゴルフ会員権であるのに対し、原告らが訴外丙に譲渡した本件ゴルフクラブの会員権は、Aに対し退会の意思表示をしたことも年会費の未納もない会員のうち、D倶楽部に新年度分の会費を納入したこともなく、会員証の発行を受けていない、一代限りの制限を受けていないゴルフ会員権である。

なぜなら、本件和解によって与えられたプレー権は、Aに対して退会の意思表示をしたことも、年会費の未納もない会員に対し、本件和解の成立の時からD倶楽部でのプレー権が保証されたからである。

(ウ) 原告らが訴外丙に譲渡した本件ゴルフクラブの会員権5口については、訴外丙に対する譲渡は不可能であるとの主張について

元来、ゴルフ会員権の譲渡が譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当するとして、所得税の確定申告において申告するのは、譲渡損は他の所得に通算されるので、所得の額が減額となり、所得税の額についての減免となるからである。所得税の額についての減免は、譲受人が譲り受けたゴルフ会員権に基づき、当該ゴルフ施設でプレーすることは要件とされていないものであるから、譲渡人による譲り受けたゴルフ会員権の名義書替えは、減税の要件ではない。

この所得税の減免措置は、資金難から保証金の返済を行うことができないゴルフ場経営者が、会員からの保証金が返還不可能に対する代償として会員権を細分化することにより、会員が一度限りでなく複数回にわたる減税措置を可能にするための方策に出たものである。

現在ゴルフ会員権の大半は、預託金制ゴルフ会員権であるところ、その売買価格はバブル経済の崩壊により買入価格を大幅に割り込み、しかも、預託金返済期限の到来後におい

て、ゴルフ会社の資金難から償還を受けられない状況は公知の事実である。

この事態においてゴルフ場経営者は、ゴルフ会員権者からの償還請求に対する方策の一つとして、ゴルフ会員権の細分化を図り、1会計年度限りの減税対策に止まらず、複数年度にわたっての減税対策を進言し、ゴルフ会員権の分割を進めたのである。

原告乙もその例外ではなく、被告も認めるとおり亡丁から相続によって取得した本件ゴルフクラブの会員権1口を平成18年3月5日に5口へと分割を得たものであり、この5口への分割は対税のための既得権であったものである。

原告らが行った、本件会員権の譲渡は、前述のとおり資金不足から保証金償還期日に保証金を会員に償還できないゴルフ場経営者がその代償として申し出たことによる分割された会員権である。

会員の中には、3口から5口に分割された後の本件ゴルフクラブの会員権を所持していた者も多数存在したが、これらの本件ゴルフクラブの会員権を複数所有する者にとって、今後もD倶楽部でのゴルフを楽しもうと思えば、その1口についてD倶楽部への移行手続きをとり、残り（休会会員権）は税のために譲渡することは、会員権分割の目的からみて当然のことである。本件和解においては、その内容である「プレー権内容一覧」の「5. 名義変更・登録者変更」中に「分割記名人未登録者について」として「体制が変わり登録したい者については、未納の年会費（分割可能となった時点に遡って）を納付することを条件に、今年度（平成19年10月31日）必着で書類が提出されれば、Dによる審査の上登録を認める。」と定められていることから明らかなように、この休会会員権の譲渡が許される期間を平成19年10月31日までと定めたものである。

和解成立以前約4000名存在した本件ゴルフクラブの会員の中、D倶楽部への移行者が2000名に止まったのは、この間の事実を物語るものである（なお、休会会員権については、後にD倶楽部の会員への移行が促され、その会員数は従前と同じ4000人となっている。）。

(エ) 前掲最高裁判所昭和44年7月10日判決の判示しているところからしても、本件ゴルフクラブの会員に、本件不動産をゴルフ場施設としたプレー権は保証されたと解釈することはできないとの主張について

本件和解条項の2項には「本件和解成立時点における被告Aのゴルフクラブ会員に対し、別紙物件目録第一及び第二記載の各不動産に所在するゴルフ場（D倶楽部）における別紙プレー権内容一覧記載のプレー権を保証することを相互に確認する」とあり、その表示された文言そのものから、Aのゴルフ会員（本件ゴルフクラブの会員）に対し、本件不動産をゴルフ施設としたプレー権が保証されたことは明らかである。

なお、原告らは、本件和解によって保証が確認された本件ゴルフクラブの会員のプレー権は、和解成立時の本件ゴルフクラブの会員であれば誰もがその有するプレー権の保証を受けられるものと主張するものではない。保証されるものは、「プレー権内容一覧」記載の要件を備えた本件ゴルフクラブの会員に限られていた。そして、その要件とは、上記の「プレー権内容一覧」の「1. プレー権の保証」の項によれば、それは、Aに対し、退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納のない会員であるということである。

この点、被告は、上記の要件に加え、D倶楽部会員への移行請求者であって、かつ、D倶楽部において会員となることを認め、会員登録を確認し、一代限りのプレー権を授与し

たものに限り、D倶楽部でのプレー権が保証されると主張する。

しかしながら、本件和解条項の文言からみて、この被告の主張こそ上記最高裁判所の判例からは認めることのできないものである。なぜならば、和解をその表示された文言と異なる意味に解すべきであるとするのは、その文言自体相互に矛盾し、また、文言自体によってその意味を了解し難いからである。

また、被告が主張するD倶楽部会員への移行請求者であること、同ゴルフ倶楽部によって入会が確認された者であること、更に一代限りのプレー権が授与された者という要件は、和解成立時の本件ゴルフクラブの会員でAに対し退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納のないものの中にあつて、本件和解の成立後、D倶楽部に入会するために必要な要件にすぎないものであり、上記ゴルフ施設に所在するゴルフ場でのプレーが保証されるための要件ではない。

(オ) 原告らが主張するプレー権は、和解によって保証されておらず、Aが本件ゴルフクラブの会員に対して本件ゴルフ場を優先的に利用させる債務は、本件代物弁済がされた平成19年9月28日までに履行不能で消滅しているから、原告の主張は前提において理由がないとの主張について

a 原告らが訴外丙に譲渡した本件各会員権について、譲渡所得の基因となる資産の譲渡として認められる要件としてのプレー権は、本件代物弁済によって消滅しないことを、F、D及びA間で確認し、これを再確認したのが本件和解である。そうであるならば、被告の主張する原告らが訴外丙に譲渡した本件会員権の内容であるプレー権は、本件代物弁済により消滅したとの主張は到底認めることができない。

b 被告は本件和解によってプレー権の保証が確認されたプレー権とは、D倶楽部において会員となることを認め、会員登録を確認し一代限りプレー権を授与した者に限りプレー権が保証されるものと主張する。

しかしながら、上記の主張は、本件和解によってプレー権が確認された本件ゴルフクラブの会員のうち、このプレー権に基づきD倶楽部に入会を希望し、同倶楽部によって入会が確認された会員に対しての制限にすぎないから、本件和解の成立時における本件ゴルフクラブの会員のうち、D倶楽部に入会を希望しなかった本件ゴルフクラブの会員には一代限りの制約が及ぶ根拠も理由もない。

c その結果、本件ゴルフクラブの会員のうち本件和解によって確認されたゴルフ会員権を複数所持した者は、その1口をD倶楽部の入会に用い、他の会員権を譲渡することは自由であった。

原告は、この譲渡可能な期間が平成19年10月31日までと聞き及んでいたが、実は、平成22年に入っても譲渡が行われていたことを最近になって確認した。

すなわち、D倶楽部を掌握していたH某は、支配人、副支配人に対し、本件ゴルフクラブの会員のD倶楽部への移行を積極的に勧め、その一策としてゴルフ会員権業者に対し、本件ゴルフクラブの会員に対しその所持する本件ゴルフクラブの会員権の売買を要請した。

その結果、ゴルフ会員権業者のあっせんにより本件ゴルフクラブの会員から買い受けた者が多数、D倶楽部に入会した。この入会手続は、D倶楽部の支配人、副支配人によって行われたものである。そして、この移行手続は実に平成22年に入っても続けられ

ていた。

d 上述したところから明らかなとおり、本件ゴルフクラブの会員の権利は被告の主張の譲渡はされていないとの主張にもかかわらず、譲渡されていたものである。

けれども、この譲渡は当初から譲渡が禁止されていたものではなかったことは、原告らの主張のとおりである。

もっとも、譲渡期間については、D倶楽部の都合により延期されていたものにすぎないものである。

(カ) 原告らの主張は、Aが本件ゴルフクラブの会員権の分割は本件ゴルフクラブの会員の税負担軽減を目的としたものであるから、かかる目的に照らし、原告らの所得税の負担軽減が図られるべきというものにすぎず、本件譲渡が譲渡所得の基因となる「資産の譲渡」になることの根拠にはなり得ないとの主張について

分割されたゴルフ会員権の譲渡は譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当しないとはいえず、被告の主張に従う判例通達も見当たらず、被告の独自の見解という外なく認めることのできないものである。

(2) 争点(2) (本件において通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当する事由があるか。)について

(被告の主張の要点)

ア 原告らは、A及びDからの通知を受けたことから、本件ゴルフ会員権の譲渡を譲渡所得として申告したものであって、原告には何ら落ち度はないにもかかわらず、処分行政庁は、譲渡所得に当たらないとして、過少申告を理由にその本税及び加算税を賦課してきたものであって、請求人には何ら落ち度はない旨の主張をする。

イ しかしながら、「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。通則法65条4項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰すことのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいう」(最高裁判所平成18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁)と解される。

そして、「過少申告加算税の上記の趣旨及び同項が同条1項の例外規定と解されることからすると、同条4項の『正当な理由』の立証責任は、原告(引用者注：納税者)が負うものと解するのが相当である。」とされている(東京地方裁判所平成18年6月30日判決・税務訴訟資料256号順号10444。控訴審である東京高等裁判所平成18年11月29日判決・税務訴訟資料256号順号10586で維持。)

ウ この点、原告らの上記主張は、いかなる事情をもって「正当な理由がある」旨の主張をし

ているのか判然としないが、その主張を善解しても、せいぜい法の不知を主張しているにとどまるものであって、本件各更正処分により納付すべきこととなった税額のうちに「正当な理由」があることについて、主張立証がなされているとは到底いえない。

エ したがって、原告らの主張は失当である。

(原告らの主張の要点)

原告が本件ゴルフクラブの会員権の譲渡が、譲渡所得の基因となる資産の譲渡に当たるとして申告したのは、その譲渡以前の日である平成19年9月20日頃、Aから「昨日、弊社がFに対する債務の弁済に代えて当ゴルフ場を構成する土地建物をFに代物弁済することを条件に、別紙「プレー権内容一覧」記載のとおり会員の皆様の権利を守ることを裁判上の和解により約束していただくことができました。」との連絡を受け、また、その頃、D倶楽部から、「すでにご案内のとおり、当社は平成18年12月1日よりA株式会社様からの運営受託形式で運営いたし、会員各位には優先的低額設備利用対応をいたしておりましたが、平成19年9月20日以降は、旧Bクラブ会員各位をD倶楽部のプレー権会員としてお迎えすることとなった次第でございます。」と通知されていたことなどによるものである。

ところが、処分行政庁は、譲渡所得に当たらないとして、過少申告を理由にその本税、加算税を賦課してきたものであって、原告らには何ら落度はない。

第3 当裁判所の判断

1 本件会員権の譲渡は、譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当するか(争点1)

(1) 本件会則によれば、本件ゴルフクラブの個人正会員は、Aが所有する本件不動産に係る本件ゴルフ場を優先的に利用し得る権利を有し(5条2項、前提事実(2)ウ)、年会費等の支払の義務を負い(6条、前提事実(2)エ)、入会に際して預託した保証金を本件会則所定の据置期間の経過後に退会する際にその返還を請求することができ(9条、前提事実(2)キ)、また、A及び理事会の承認を得て会員資格を他に譲渡することができる(10条、前提事実(2)ク)というのであるから、本件ゴルフクラブの個人正会員の会員権は、預託金会員制ゴルフ会員権に当たると認められる。

そして、一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解されているところ(最高裁判所昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁、前掲最高裁判所昭和47年12月26日判決参照)、本件において、被告は、預託金会員制ゴルフ会員権の譲渡は譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当するとする一方、上記のゴルフ会員権に係る預託金の返還の請求権を含む単なる金銭債権は上記の資産の譲渡には該当しないと主張しており、原告らも、上記の一般的な考え方については格別争っていない。

その上で、本件において、被告は、本件各譲渡は譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当しない旨の主張をするから、以下に検討する。

(2) 本件においては、前提事実述べたように、①Aは、かねて本件ゴルフ場の用に供される本件不動産をCを受託者として信託し、その旨の登記もされて(前提事実(3))、平成18年11月28日、Dとの間に本件運営受託契約を締結し、本件ゴルフクラブの運営を包括的にDに委託し、本件ゴルフクラブの名称は同年12月1日以降は「D倶楽部」に変更されたこと(かかる包括的に委託する方法による運営の方式を、以下「運営受託方式」ということがある。)(前

提事実(5)及び(6))、②その後、F、C、A及びBは、D及びGを利害関係人として、平成19年9月19日、別件訴訟において本件和解(甲1)をしたこと(前提事実(9))、③本件和解(甲1)の内容は、A及びBの承諾の下、AのFに対する貸金債務の弁済に代えて、Cは同月28日限り本件不動産の所有権をFに譲り渡し、Fはこれを譲り受ける旨の本件代物弁済がされるとともに、F、D及びAは、本件和解調書添付の「プレー権内容一覧」記載のとおり、本件和解の成立の時点において、Aに対して退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納がない本件ゴルフクラブの会員に対し、D倶楽部における一代限りの会員であるプレー権会員としてプレー権を保証し、本件ゴルフクラブの会員がD倶楽部の新年度分(同年11月開始)の会費の納付を確認した時点で、同ゴルフ倶楽部の新会員証を発行するなどの事項を相互に確認する等のものであったこと(前提事実(9))、④Aが同年9月20日付けで本件ゴルフクラブの会員に対して送付した「Bクラブ会員各位」と題する文書(乙4)には、別件訴訟において同月19日の本件和解によりFに本件代物弁済を条件に「プレー権内容一覧」記載のとおり本件ゴルフクラブの会員の権利を守ることを約束してもらうことができ、今後、本件ゴルフクラブの会員はD倶楽部の会員としてプレー権を保障されることとなるが、具体的な手続については、別途Dが案内することとなっており、他方、本件ゴルフクラブの会員に対する預託金の返還は著しく困難になった旨の記載があったこと(前提事実(10)ウ)、⑤Dが同月頃に本件ゴルフクラブの会員に対して送付した「旧Bクラブ会員各位」と題する2通の文書のうち「謹啓」で始まるもの(乙5)には、Aから本件ゴルフクラブを運営受託形式で運営していたDは、Aから本件不動産を譲り受けたFから施設を借り受けてゴルフ場業務の一切を行うこととなり、同月20日以降は本件ゴルフクラブの会員をD倶楽部のプレー権会員として迎えることとなった旨の記載があり(前提事実(11)ア)、同じくプレー権会員の「権利ならびに義務」についての案内の文書(乙18)には、本件和解調書(甲1)添付の「プレー権内容一覧」とおおむね同内容の記載(ただし、D倶楽部のプレー権を保証される会員について、同年8月31日時点で本件ゴルフクラブに会員として登録されていた者(個人については名義人、法人会員については登録者)で、本件ゴルフクラブに対し退会の意思を示したことがなく、年会費の未納がないものとされている。)があったこと(前提事実(11)イ)、⑥Dが上記⑤のうちの後者の文書とともに送付した「D倶楽部プレー権会員移行を希望される会員様へ」と題する文書(乙18)には、プレー権会員への移行を希望する本件ゴルフクラブの会員は、同封のはがきにプレー権会員の申請に関する所要の事項を記載の上、Dに返送するとともに、新年度(同年1月1日から平成20年10月31日までの期間)の年会費及び本件ゴルフクラブにおける過年度分の年会費が未納である場合には過年度分の年会費を平成19年10月31日までに納入する必要がある旨の記載があったこと(前提事実(12))、⑦DとFは、本件和解において本件代物弁済の効力が生ずるものとされていた同月28日(前提事実(9)イ)、本件不動産について、Fを賃貸人、Dを賃借人とし期間を同日から平成21年12月31日までとする賃貸借契約を締結したこと(前提事実(13))、⑧原告らは、平成19年10月25日、原告甲につき本件ゴルフクラブの会員権2口を合計2万円で、原告乙につき本件ゴルフクラブの会員権3口を合計3万円で、いずれも訴外丙に対して譲渡したこと(本件各譲渡)(前提事実(14))、⑨D倶楽部において同年11月1日に施行された会則において、プレー権会員はD倶楽部のゴルフ場施設を原則として優先的に利用することができる権利を有するが(D倶楽部会則8条)、預託金返還請求権を有さず(同7条3項、同条1項②)、年会費の納付の履行を1年以上怠ったときは

会員資格を喪失する（同11条⑥）旨が定められていたこと（前提事実(15)エ、オ及びキ）等の事実が存在する。

- (3) 前記(2)の事実関係によれば、Fは、平成19年9月28日、Aから本件不動産の信託を受けていたCから、本件代物弁済により、本件不動産の所有権を譲り受け、同日、本件不動産について、Fを賃貸人、Dを賃借人とし、期間を同日から平成21年12月31日までとする賃貸借契約が締結されたものであって、その結果、従前はAとの間で運営受託方式により本件ゴルフクラブの運営を行っていたDは、上記の平成19年9月28日以後は、Fとの間で新たに形成された権原ないし権限に基づいて本件ゴルフ場の運営を開始するに至ったものであり（なお、上記の趣旨は、A及びDから、本件ゴルフクラブの会員に通知されていたものである。）、遅くとも、上記の時点において、Aについては、同社が本件ゴルフクラブの個人正会員等に対して負う本件ゴルフ場における優先的施設利用権に係る債務の履行は不能となったと認められる（なお、Dの当時の実質的経営者であった者は、国税不服審判所に対する答述において、本件和解の成立により、AとDとの間における本件運営受委託契約は事実上解約されたと認識していた旨を述べていたものである（乙1、乙A1）。）。

もっとも、本件和解により、F、D及びAの間において、本件和解の成立の時点における本件ゴルフクラブの会員に対して「(D倶楽部)における別紙プレー権内容一覧記載のプレー権」を保証する旨（本件和解条項2条。甲1。前提事実(9)オ(ア)）、すなわち、本件和解の成立の時点において、Aに対して退会の意思表示をしたことがなく、かつ、年会費の未納がない者に、

「D倶楽部におけるプレー権会員として」プレー権を保証する旨（本件和解調書添付の「プレー権内容一覧」中の「1. プレー権の保証」（前提事実(9)オ(イ) a (a)））の合意がされたが、上記の「D倶楽部におけるプレー権会員」の資格については、A及びDの本件和解に基づく本件ゴルフクラブの会員に対する通知の内容（前提事実(10)ないし(12)）から明らかなように、同年11月に開始するD倶楽部の新年度分の年会費の納付を含む一定の手続を経て本件ゴルフクラブの会員からその資格が移行するものとされていたものであり（なお、Dの当時の実質的経営者であった者は、国税不服審判所に対する答述において、本件和解は、Aの本件ゴルフクラブの会員に対する預託金返還問題にDが関係付けられることを回避するため、Dに対してプレー権会員としての申込みをした本件ゴルフクラブ会員に新たにプレー権を付与するものとして行われたものである旨を述べていたものである（乙1、乙A1）。）、一件記録によっても、上記のようにAの本件ゴルフクラブの会員に対する優先的施設利用権に係る債務が履行不能となった後に、本件ゴルフクラブの会員権を有する者が、上記の移行の手続を経ることなく、新たに本件不動産の所有者となったF又は同社から賃貸借契約に基づく権原ないし権限に基づき新たに本件ゴルフ場の運営を開始したDに対し、本件ゴルフ場の利用を請求することができ権利を有していたものと認めるべき根拠は見当たらない。このことに関し、本件和解の成立後上記の移行の手続の期限とされた同年10月31日までの間に、本件ゴルフクラブの会員が上記の移行の手続の未了のまま本件ゴルフ場を従前どおり利用することができた事実があるものの（乙1、乙A1）、Dの当時の実質的経営者であった者は、国税不服審判所に対する答述において、上記の事情について、Dのプレー権会員を確保するため、プレー権会員となる申込みの資格を有する本件ゴルフクラブの会員に対するサービスとして事実上行っていたものにすぎない旨を述べていたものであって（乙1、乙A1）、上記の事実をもって既に認定判断したところが左右されるものとは解し難い。

本件会員権については、既に述べたようにAの本件ゴルフクラブの会員に対する優先的施設利用権に係る債務が履行不能となった後に訴外丙に対して本件譲渡により譲渡がされたものであるが（なお、本件和解の成立及び本件譲渡の時点において、これらの会員権については、本件ゴルフクラブに名義人を原告らとして登録がされていたが、従前の年会費の一部が未納であった（甲2、38、乙6、16、21、原告乙、弁論の全趣旨）。）、本件譲渡の時点において、原告ら又は訴外丙において、F又はDに対し、本件会員権に基づき、その権利として本件ゴルフ場の利用を請求し、これを利用することができたと認めるに足りる証拠はない（なお、Dの当時の支配人であった者は、本件各更正処分等についてされた異議申立ての審理に係る調査において、本件ゴルフクラブの会員権を平成19年8月末より後に購入した者がプレー権の付与や名義変更の請求をしてきた場合にも、基本的に認めていなかった旨を述べていたものであり（乙3、乙A3）、他にもこれに沿う証拠がある（乙21、23）。）。この点に関し、Dにおいて後に取扱いを改めたことをうかがわせる証拠（甲8、9、訴外丙、原告乙）もあるが、仮にそのような事後の事情の変化があったとしても、そのことをもって、本件譲渡の当時につき既に認定判断したところが左右されると解すべき根拠は見当たらない。

以上と異なる原告らの主張は、いずれも採用することができない。

(4) 以上のとおり、本件ゴルフ会員権の譲渡は、譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当するとは認められない。

2 本件において通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当する事由があるか（争点2）

通則法65条4項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、過少申告加算税が、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であることに照らせば、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（前掲最高裁判所平成18年4月25日判決参照）。

これを本件についてみると、原告らは、本件和解が成立した後にA及びDから送付を受けた文書（前提事実(10)及び(11)）の内容をもって、これを信頼した原告らにつき上記の「正当な理由」があると主張するものであるが、本件和解並びに各文書及びこれと併せてDが送付した文書（前提事実(12)）の内容については、前記1(3)に述べたとおりであり、これに照らすと、この点に関する原告らの主張は採用することができない。

3 原告らによる時期に後れた攻撃防御方法の却下に係る申立てについて

原告らは、平成26年3月19日の第6回口頭弁論期日において、被告が陳述した同日付け準備書面(3)に記載された主張のうち、「第4 原告甲の本件会員権の売買の経緯が極めて不自然であり、譲渡自体が仮装されたものであることがうかがわれること」との部分に係るものについて、時機に後れて提出された攻撃の方法であるとして、却下すべき旨を申し立てたが、既に述べたところに照らすと、被告の上記の主張はいわゆる事情に関するものであることは明らかであり、その論ずる基礎となる証拠（乙16、25、訴外丙、原告乙）も既に提出等がされていたものであるから、原告らの上記の申立ては理由がなく、これを却下する。

4 以上に述べたところのほか、証拠（乙1、3、6、乙A1、3、6）及び弁論の全趣旨によれば、別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおり、本件各更正処分等は適法であると認められる。

第4 結論

以上によれば、原告らの請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法65条1項本文、61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3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 品川 英基

裁判官石村智は、転補のため、署名押印をすることができない。

裁判長裁判官 八木 一洋

(別紙)

本件各更正処分等の根拠及び適法性

1 本件甲更正処分の根拠について

原告甲の平成19年分の所得税に係る課税標準等及び納付すべき税額等は、別表1-2のとおりであり、その根拠は、下記(1)ないし(4)のとおりである。

(1) 総所得金額 (別表1-2の①欄の金額) 253万2000円

上記金額は、原告甲の平成19年分の所得税に係る給与所得の金額であり、原告甲が品川税務署長に提出した本件甲申告書(乙6)の第1表「所得金額」の「給与」欄に記載された金額と同額である。

(2) 所得控除の金額の合計額 (別表1-2の②欄の金額) 86万3427円

上記金額は、社会保険料控除の金額48万3427円及び基礎控除の金額38万円の合計額であり、本件甲申告書の第1表「所得から差し引かれる金額」の「合計」欄に記載された金額と同額である。

(3) 課税総所得金額 (別表1-2の③欄の金額) 166万8000円

上記金額は、上記(1)の総所得金額253万2000円から上記(2)の所得控除の金額の合計額86万3427円を控除した後の金額(ただし、通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)である。

(4) 納付すべき所得税の額 (別表1-2の⑥欄の金額) 0円

上記金額は、次のアの金額からイの金額を差し引いた後の金額(ただし、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もの。)である。

ア 課税総所得金額に対する税額 8万3400円

上記金額は、上記(3)の課税総所得金額166万8000円に所得税法89条1項(平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。)の税率を乗じて算出した金額である(別表1-2の④欄の金額)。

イ 源泉徴収税額 8万3400円

上記金額は、本件甲申告書の第1表「税金の計算」の「源泉徴収税額」欄に記載された金額と同額である(別表1-2の⑤欄の金額)。

2 本件甲更正処分の適法性について

原告甲の平成19年分の所得税の納付すべき税額は、上記1(4)のとおり0円であるところ、本件甲更正処分における原告の納付すべき税額(原告甲の平成19年分所得税の更正及び加算税の賦課決定決議書(以下「本件甲決議書」という。乙7)2枚目の「㊸更正後の額」の㊸欄に記載された金額)は、これと同額であるから、本件甲更正処分は適法である。

3 本件甲賦課決定処分の根拠及び適法性について

(1) 前記2で述べたとおり、本件甲更正処分は適法であるところ、原告甲は平成19年分の所得税を過少に申告していたものであり、原告甲に対しては、本件甲更正処分により新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、通則法65条1項に基づき過少申告加算税が賦課されることになる。

原告甲に対して課される過少申告加算税の額は、後記(2)のとおり計算されるところ、かかる計算根拠に基づき過少申告加算税を課した本件甲賦課決定処分は適法である(本件甲決議書の「㊸更正後の額」の㊸欄に記載された金額、別表1-1の「更正処分等」の「過少申告加算税の

額」欄参照)。

- (2) 過少申告加算税の額 8000円

上記金額は、本件甲更正処分により原告甲が新たに納付すべきこととなった所得税の額8万円(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。)に、通則法65条1項の規定により100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

4 本件乙更正処分の根拠について

原告乙の平成19年分の所得税に係る課税標準等及び納付すべき税額等は、別表2-2のとおりであり、その根拠は、下記(1)ないし(4)のとおりである。

- (1) 総所得金額(別表2-2の①欄の金額) 1304万7000円

上記金額は、以下のア及びイの各金額の合計額である。

- ア 給与所得の金額 1278万7500円

上記金額は、本件乙申告書(乙A6)の第1表「所得金額」の「給与」欄に記載された金額と同額である。

- イ 配当所得の金額 25万9500円

上記金額は、本件乙申告書の第1表「所得金額」の「配当」欄に記載された金額と同額である。

- (2) 所得控除の金額の合計額(別表2-2の②欄の金額) 145万5256円

上記金額は、社会保険料控除の金額107万5256円及び基礎控除の金額38万円の合計額であり、本件乙申告書の第1表「所得から差し引かれる金額」の「合計」欄に記載された金額と同額である。

- (3) 課税総所得金額(別表2-2の③欄の金額) 1159万1000円

上記金額は、上記(1)の総所得金額1304万7000円から上記(2)の所得控除の金額の合計額145万5256円を控除した後の金額(ただし、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もの。)である。

- (4) 納付すべき所得税の額(別表2-2の⑧欄の金額) 41万8800円

上記金額は、次のアの金額からイ、ウ及びエの各金額を差し引いた後の金額(ただし、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もの。)である。

- ア 課税総所得金額に対する税額 228万9030円

上記金額は、上記(3)の課税総所得金額1159万1000円に所得税法89条1項の税率を乗じて算出した金額である(別表2-2の④欄の金額)。

- イ 配当控除の金額 1万2975円

上記金額は、配当所得の金額25万9500円を基礎として、所得税法92条1項3号イの規定により100分の5を乗じて算出した金額である。

- ウ 住宅借入金等特別控除の金額 36万0400円

上記金額は、本件乙申告書の第1表「税金の計算」の「(特定増改築等)住宅借入金等特別控除」欄に記載された金額と同額である(別表2-2の⑥欄の金額)

- エ 源泉徴収税額 149万6800円

上記金額は、本件乙申告書の第1表「税金の計算」の「源泉徴収税額」欄に記載された金額と同額である(別表2-2の⑦欄の金額)。

5 本件乙更正処分の適法性について

原告乙の平成19年分の所得税の納付すべき税額は、上記1(4)のとおり41万8800円であるところ、本件乙更正処分における原告の納付すべき税額（原告乙の平成19年分所得税の更正及び加算税の賦課決定決議書（以下「本件乙決議書」という。乙A7）2枚目の「㊸更正後の額」の㊸欄に記載された金額）は、これと同額であるから、本件乙更正処分は適法である。

6 本件乙賦課決定処分の根拠及び適法性について

- (1) 前記5で述べたとおり、本件乙更正処分は適法であるところ、原告乙は平成19年分の所得税を過少に申告していたものであり、原告乙に対しては、本件乙更正処分により新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、通則法65条1項及び2項に基づき過少申告加算税が賦課されることになる。

原告乙に対して課される過少申告加算税の額は、後記(2)のとおり計算されるところ、かかる計算根拠に基づき過少申告加算税を課した本件乙賦課決定処分は適法である（本件乙決議書の「㊸更正後の額」の㊸欄に記載された金額、別表2-1の「更正処分等」の「過少申告加算税の額」欄参照）。

- (2) 過少申告加算税の額 26万1500円

上記金額は、本件乙更正処分により原告乙が新たに納付すべきこととなった所得税の額191万円（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項の規定により100分の10の割合を乗じて算出した金額19万1000円に、本件乙更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった所得税額のうち、50万円を超える部分に相当する税額141万円に同法65条2項に基づき100分の5の割合を乗じて算出した金額7万0500円を加算した金額である。

以上

課税処分等の経緯

別表 1 - 1

(単位：円)

項目		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	審査裁決
年月日		平成20年3月17日	平成23年3月11日	平成23年5月6日	平成23年7月5日	平成23年8月3日	平成24年7月2日
総所得金額	①	312,000	2,532,000	312,000	棄却	312,000	棄却
※内訳	給与所得の金額	2,532,000	2,532,000	2,532,000		2,532,000	
	総合長期譲渡所得の金額	△2,220,000	0	△2,220,000		△2,220,000	
所得控除の金額	④	863,427	863,427	863,427		863,427	
課税される所得金額	⑤	0	1,668,000	0		0	
⑤に対する算出税額	⑥	0	83,400	0		0	
源泉徴収税額	⑦	83,400	83,400	83,400		83,400	
納付すべき所得税の額	⑧	△83,400	0	△83,400		△83,400	
過少申告加算税の額	⑨	0	8,000	0		0	

※ 内訳欄の金額は、損益通算前のものである。

別表 1－2 及び別表 2－2 省略

課税処分等の経緯

別表 2 - 1

(単位：円)

項目		確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	審査裁決
年月日		平成20年3月17日	平成23年3月11日	平成23年5月6日	平成23年7月5日	平成23年8月3日	平成24年7月2日
総	所得金額	①	945,000	13,047,000	945,000	945,000	棄却
※内訳	配当所得の金額	②	259,500	259,500	259,500	259,500	
	給与所得の金額	③	12,787,500	12,787,500	12,787,500	12,787,500	
	総合長期譲渡所得の金額	④	△12,102,000	0	△12,102,000	△12,102,000	
	所得控除の金額	⑤	1,455,256	1,455,256	1,455,256	1,455,256	
課税される所得金額		⑥	0	11,591,000	0	0	
⑥に対する算出税額		⑦	0	2,289,030	0	0	
配当控除の金額		⑧	25,950	12,975	25,950	25,950	
住宅借入金等特別控除の金額		⑨	360,400	360,400	360,400	360,400	
源泉徴収税額		⑩	1,496,800	1,496,800	1,496,800	1,496,800	
納付すべき所得税の額		⑫	△1,496,800	418,800	△1,496,800	△1,496,800	
過少申告加算税の額		⑬	0	261,500	0	0	

※ 内訳欄の金額は、損益通算前のものである。