

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 更正請求却下処分取消請求事件

国側当事者・国(本所税務署長)

令和5年1月27日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	内山 忠明
同補佐人税理士	久賀 光興 久賀 大典
被告	国
同代表者法務大臣	齋藤 健
処分行政庁	本所税務署長 山本 健治
同指定代理人	別紙指定代理人目録のとおり

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

- 1 本所税務署長が令和2年3月16日付けで原告に対してした平成28年8月1日から平成29年7月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税の更正の請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。
- 2 本所税務署長が令和2年3月16日付けで原告に対してした平成28年8月1日から平成29年7月31日までの課税事業年度(以下、「本件課税事業年度」といい、本件事業年度と併せて「本件事業年度等」という。)の地方法人税の更正の請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件の事案の概要は、以下のとおりである。

原告は、本所税務署の職員による実地調査(以下「本件実地調査」という。)において、原告が本件事業年度等の法人税及び地方法人税(以下、これらを併せて「法人税等」という。)の確定申告(以下「本件確定申告」という。)に会員権償還損として計上した、民事再生法の規定に基づく再生計画認可の決定の確定により切り捨てられた預託金制ゴルフ会員権の預託金返還請求権(以下、単に「預託金債権」又は「預託金返還請求権」という。)が、本件事業年度等の損金の額には算入されない旨指摘されたことを受けて、本所税務署長に対し、本件事業年度等に係る法人税等の修正申告書を提出した(以下、「本件修正申告」といい、同申告

に係る修正申告書を「本件修正申告書」という。)

本件は、本件修正申告をした原告が、上記のとおり切り捨てられた預託金返還請求権については、退会手続の完了した日の属する本件事業年度の損金の額に算入されるべきであるとして、本件事業年度等に係る法人税等の各更正の請求（以下「本件各更正の請求」という。）をしたところ、本所税務署長が令和2年3月16日付けで更正をすべき理由がない旨の各通知処分（以下「本件各通知処分」という。）をしたことから、その取消しを求める事案である。

2 関係法令等の定め

(1) 国税通則法（特に断りのない限り平成29年法律第45号による改正前のものをいう。以下「通則法」という。）

ア 更正の請求

通則法23条1項は、納税申告書を提出した者は、次の各号のいずれかに該当する場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定する。

一 当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき。

二 前号に規定する理由により、当該申告書に記載した純損失等の金額が過少であるとき、又は当該申告書に純損失等の金額の記載がなかったとき。

三 1号に規定する理由により、当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるとき、又は当該申告書に還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき。

イ 通則法23条4項は、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する旨規定する。

(2) 法人税法（特に断りのない限り平成30年法律第7号による改正前のものをいう。以下同じ。）

ア 各事業年度の所得の金額の計算

(ア) 法人税法22条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨規定する。

(イ) 法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする旨規定する。

(ウ) 法人税法22条3項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする旨規定する。

一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

(エ) 法人税法 22 条 4 項は、同条 2 項に規定する当該事業年度の収益の額及び同条 3 項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨規定する。

イ 資産の評価損の損金不算入等

法人税法 33 条 1 項は、内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨規定する。

(3) 法人税基本通達（以下「基本通達」という。）

ア 基本通達 9-6-1（金銭債権の全部又は一部の切捨てをした場合の貸倒れ）

基本通達 9-6-1 は、法人の有する金銭債権について同基本通達の（1）から（4）までに掲げる事実が発生した場合には、その金銭債権の額のうち同（1）から（4）までに掲げる金額は、その事実の発生した日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入する旨を定め、同（1）は、更生計画認可の決定又は再生計画認可の決定があった場合において、これらの決定により切り捨てられることとなった部分の金額を掲げている。

（乙 14）

イ 基本通達 9-7-12（資産に計上した入会金の処理）

基本通達 9-7-12 は、法人が資産に計上したゴルフクラブの入会金については償却を認めないものとするが、ゴルフクラブを脱退してもその返還を受けることができない場合における当該入会金に相当する金額等については、その脱退をした日の属する事業年度の損金の額に算入する旨を定めるとともに、同基本通達の注書きにおいて、預託金制ゴルフクラブのゴルフ会員権については、退会の届出、預託金の一部切捨て、破産手続開始の決定等の事実に基づき預託金返還請求権の全部又は一部が顕在化した場合において、当該顕在化した部分については、金銭債権として貸倒損失及び貸倒引当金の対象とすることができることに留意する旨を定めている。

3 前提事実（当事者間に争いが無い、掲記の証拠（証拠の表記は枝番を含む場合がある。以下同じ。）及び弁論の全趣旨により容易に認定することのできる事実。なお、証拠を挙げていない事実は、当事者間に争いが無い。）

(1) 当事者等

ア 原告は、昭和 43 年 8 月●日に設立された、電子計算機利用技術の開発及びコンサルテーション等を目的とする株式会社である。（乙 4）

イ 株式会社 B（以下「B 社」という。）は、昭和 58 年 1 月 2 日●日に設立されたゴルフ場の経営等を目的とする株式会社である。（乙 5）

ウ B 社は、平成元年 9 月に B カントリークラブ（以下「本件カントリークラブ」という。）を開場した。

B 社は、平成 18 年 1 月●日付けで C 株式会社と合併して解散し、C 株式会社は、平成 21 年 8 月 4 日付けで株式会社 D に商号変更し、平成 26 年 7 月●日付けで株式会社 E（以下「E 社」という。）に会社分割した。本件カントリークラブの経営は、現在 E 社が行っている。（甲 3、乙 5～7）

(2) 本件会員権の取得

ア 原告は、昭和 63 年 5 月 20 日、当時の運営会社であった B 社から、本件カントリーク

クラブの預託金制ゴルフ会員権（以下、「本件会員権」といい、本件カントリークラブの会員が有する会員権を一般的にいうときは単に「会員権」という。）を3000万円で取得し、「会員資格保証金預り証」（甲1。以下「本件預り証」という。）の交付を受けた。（甲1）

イ 本件会員権の取得価格3000万円のうち2500万円は、据置期間経過後の退会時に返還されることとなっている預託金（以下、「本件預託金」といい、本件預託金に係る預託金債権を「本件預託金債権」という。）であり、残りの500万円は入会金（以下「本件入会金」という。）であって、これについては返還されないこととなっていた。

なお、本件預り証には、本件預託金の返還について、「右預託金は正式開場後十年間据置きし爾後退会するとき本証と引換に返還します。」と記載されている。（甲1）

ウ 原告は、昭和62年8月1日から昭和63年7月31日までの事業年度の法人税の確定申告をしたが、その際、添付した貸借対照表の「資産の部」の「有価証券」の科目に本件会員権を計上した。（乙8）

（3）本件再生計画等

ア B社は、平成16年2月●日、東京地方裁判所から民事再生法の規定による再生手続開始の決定を受け、同年6月●日、再生計画認可の決定（以下「本件認可決定」という。）を受けた。本件認可決定は、同年7月●日、確定した。（甲2、乙5）

イ 本件認可決定において認可された再生計画（以下「本件再生計画」という。）では、再生債務者（B社をいう。以下同じ。）に対する本件預託金債権を含めた再生債権に対する権利の変更及び弁済方法が定められたところ、その内容は、要旨、以下のとおりであった。（甲3）

（ア）プレー権の保障

再生債務者は、本件カントリークラブにつき、再生手続開始決定の日においてプレー権（後記する施設利用権に同じ。）及び再生債権（預託金債権）を有する本件カントリークラブの会員である債権者のうち、プレー権の存続を希望するもの（以下「本件会員債権者」という。）について、本件カントリークラブにおけるプレー権として優先的予約権及び優待的料金設定などを継続して保護することを保障する。

（イ）権利の変更

再生債務者は、本件会員債権者から会員権に係る預託金債権の元本金額の97.5%に相当する額等について、本件認可決定の確定の日から9か月以内の日で再生債務者が別途定める日において支払債務の免除を受ける（以下「本件支払免除」という。）。なお、当該別途定める日は、インターネットホームページで通知される。また、本件会員債権者は、本件認可決定の確定の日から10年間を経過するまでの間、預託金債権を行使することはできない。

（ウ）弁済方法

再生債務者は、本件会員債権者が本件認可決定の確定の日から10年を経過した後に本件カントリークラブの退会を希望したときは、退会申出日以後一定の期日において、預託金債権の金額から上記の97.5%に相当する額を控除した金額を一括で本件会員債権者に支払う。

ウ B社は、インターネットホームページにおいて、平成17年1月31日に本件支払免除

の効力が生ずる旨通知し、これにより、同日、本件再生計画に定める本件支払免除の効力が生じた。(乙3)

(4) 本件カントリークラブの退会

ア 原告は、当時の運営会社であるE社に対し、平成29年7月21日付けで、本件カントリークラブから退会する旨の退会申請書(乙9)等を提出した。E社は、原告に対し、同月25日に退会手続が完了したことから、本件再生計画に定められた弁済方法に従って、同年9月29日、本件預託金債権の元本金額の97.5%に相当する部分を控除した金額である62万5000円を原告名義の普通預金口座に振込入金し、原告はこれを受領した。(甲4、乙10)

イ 原告は、本件事業年度の損益計算書において、「特別損失」中「会員権償還損」の額として2937万5000円を計上した。

なお、上記会員権償還損2937万5000円の内訳は、本件カントリークラブを退会したことによって返還を受けることができなかった、本件預託金2500万円と上記受領金62万5000円との差額2437万5000円(以下「本件損失額」という。)に、本件入会金の額である500万円を加えた金額である。(乙1・5枚目)

ウ 原告は、本所税務署長に対し、本件事業年度等の法人税等について、上記イの会計処理を前提に、それぞれ別表1及び2の「確定申告」欄に記載のとおり、法定申告期限までに本件確定申告をした。(乙1・1枚目)

(5) 本件修正申告

ア 原告は、平成30年2月8日から開始された本件実地調査において、本所税務署の担当者から、原告が本件事業年度等の確定申告に会員権償還損として計上した、本件認可決定の確定により切り捨てられた本件預託金債権は、金銭債権の貸倒損失として切捨ての事実が発生した日の属する事業年度の損金の額に算入すべきであり、本件事業年度の損金の額には算入することができないとの指摘を受けた。

イ 原告は、本所税務署長に対し、平成30年3月20日付けで、本件事業年度等の法人税等について、本件修正申告書の「所得の金額の計算に関する明細書」(乙2・3枚目)において、「会員権償還損否認」として本件損失額を本件事業年度の所得の金額に加算して、別表1及び2の「修正申告」欄に記載のとおり、本件修正申告をした。

(6) 本件各更正の請求等

ア 原告は、本所税務署長に対し、本件カントリークラブを退会したことにより、減価償却資産以外の無形固定資産である本件預託金債権が顕在化し、その時点で本件損失額が生じたのであるから、本件損失額は本件事業年度の損金の額に算入されるべきであると主張して、令和元年10月8日付けで、本件事業年度等の法人税等について本件各更正の請求をした。(甲7)

イ 本所税務署長は、原告に対し、令和2年3月16日付けで、本件各更正の請求について更正をすべき理由がない旨の本件各通知処分をした。(甲8、9)

ウ 原告は、本所税務署長に対し、令和2年5月18日付けで、再調査の請求をしたところ、本所税務署長は、同年8月5日付けで、原告の再調査の請求を棄却する旨の再調査決定をした。(乙11、12)

エ 原告は、国税不服審判所長に対し、令和2年9月3日、審査請求をしたところ、国税不

服審判所長は、令和3年8月4日付けで、原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。

(甲10)

オ 原告は、令和3年12月6日、本件訴訟を提起した。(顕著な事実)

4 争点及び争点に関する当事者双方の主張

本件の争点は、本件預託金債権の貸倒損失を損金の額として算入すべき時期である。

(原告の主張)

(1) ア 法人税法22条4項は、各事業年度の所得の金額の計算を行うについて、収益の額等の計算は、原則として一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨規定しているところ、当該基準であるとされる企業会計原則は、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。」とし、「無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。」とされている。

イ 他方で、預託金制ゴルフ会員権の法的性質は、会員のゴルフ場経営会社に対する契約上の地位であると解され、これにより会員はゴルフ場施設を優先的に利用する権利(以下「施設利用権」という。)を有するとともに、年会費納入等の義務を負担し、また、入会の際に預託した預託金を退会に伴って返還請求することができること等を内容とする債権的契約関係である。このような契約関係においては、ゴルフ場の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解される。そして、預託金制ゴルフ会員権は、上記法的性質から法人税法上の減価償却資産以外の無形固定資産に該当するとされているが、法人税法33条1項の規定によれば、同条2項から4項までに規定する例外を除き、無形固定資産については、税務上、評価損は損金として算入されないこととされている。

ウ 以上によれば、預託金制ゴルフ会員権における預託金債権は、一定の据置期間経過後において、退会を条件にゴルフ場経営会社に対して預託金の返還を請求し得る権利であり、預託金制ゴルフ会員権が表象する会員資格に基づいてゴルフ場施設の優先的利用ができる間は、法人税法上の減価償却資産以外の無形固定資産の一構成要素とされるものであって、退会等により会員資格に基づくゴルフ場施設の優先的利用ができなくなった場合に、企業会計上及び法人税法上、初めて金銭債権として評価されるべきものである。被告の用語に従えば、この時点で、法人の事業年度の所得の金額を計算するに際して、「顕在化」することになる。

エ 本件においては、原告が平成29年7月25日に本件カントリークラブを退会し、ゴルフ場施設の優先的利用ができなくなった時点において、本件預託金債権は無形固定資産の一構成要素という法的性質を変えて顕在化し、金銭債権として評価されることになった。その結果、本件預託金債権は、本件再生計画に従い元本金額の97.5%に相当する部分が控除された金額である62万5000円と評価され、これにより、原告には、本件損失額2437万5000円に本件入会金の額である500万円を加えた2937万5000円の損失が発生した。このため、本件各更正の請求は、本件損失額を損金の額に算入し、本件事業年度等の法人税等の額を計算して、その更正を求めたものである。

本件各通知処分は、本件各更正の請求につき、更正をすべき理由がないとするもので

あるが、これは法人税法33条1項の規定に反する判断に基づくものであり、違法であるから取り消されるべきである。

(2) ア これに対し、被告は、減価償却資産以外の無形固定資産の一構成要素である預託金債権について、その性質を無視して法的評価を誤り、単なる金銭債権であるとの前提の下、企業会計原則の債権に関する規定を適用するという誤った理解に基づき、本件各通知処分をしている。しかし、このような理解は、資産の評価損については、損金の額に算入しない旨規定する法人税法33条1項に反するものである。

イ 被告は、法人税法22条3項の規定から保有する金銭債権が回収不能となり、当該金銭債権に貸倒れが生じた場合には、その貸倒れは損失として損金の額に算入される旨主張するが、本件預託金債権は、法人の所得の計算において、独立した金銭債権として評価されるべきものではなく、上記アのとおり減価償却資産以外の無形固定資産の一構成要素と評価すべきものである。このため、企業会計原則に定められているとおり、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額を控除した価額をもって、貸借対照表価額とされているものであり、その増減は損益の額として計算されるものではない。被告の上記主張は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準である企業会計原則にもとるものであり、法人税法22条4項に反する。

ウ 被告は、本件認可決定により金銭債権である本件預託金債権の一部が、本件会員権に係る包括的な契約上の地位から切り離されて、金銭債権として顕在化した旨主張する。しかし、本件預託金債権は、昭和63年5月20日に原告が本件会員権を取得した当初から本件カントリークラブを退会した平成29年7月25日までの間、一貫して金銭債権として存在し「顕在化」しているものであって、本件再生計画に従って本件支払免除の効力が生じたことにより、初めて「顕在化」したものである。

エ また、被告は、預託金債権と施設利用権とは本来的に性質上不可分なものではなく、合意によってその関係を切り離すことが可能である旨主張するが、本件預託金債権が合意その他の事由により施設利用権と切り離されたことはない。本件の場合も含めて、預託金制ゴルフ会員権において、ゴルフ場の施設利用権と預託金債権が切り離されれば、その時点で、ゴルフ場の施設利用権が消滅することになるので、両者は不可分の関係にある。本件認可決定においては、預託金債権額が減額されただけであって、ゴルフ会員権が株式化等されたものでも施設利用権の範囲が変更されたものでもないのであるから、原告が退会して減額された本件預託金を受領するまでは、施設利用権がその基本的な部分を構成する減価償却資産以外の無形固定資産であることに本質的な変動はない。したがって、被告の上記主張は誤りである。

オ さらに、被告は、基本通達9-7-12の注書きを主張の根拠とするが、通達は法規ではないのであるから、裁判所、納税者がこれに拘束されるものではない。また、基本通達9-7-12の注書きにおいては、「対象とすることができる」との表現が用いられているが、このような表現は、本来、資産の評価損については損失として評価しないのが原則であるところを、多数のゴルフ場において経営難が頻発し預託金債権の減額措置が行われていた当時の社会情勢に鑑みて、課税当局においてその救済的な措置として、預託金制ゴルフ場のゴルフ会員権に限って、債権の減額等が行われた時点で金銭債権として貸倒損失及び貸倒引当金の対象とすることも「できる」と表現したものと解される。

(被告の主張)

(1) ア 預託金制ゴルフ会員権の法的性質は、ゴルフ場運営会社に対する年会費納入義務、預託金債権等を内容とする包括的な契約上の地位であり、預託金債権という金銭債権としての性質も併せて持っているものである。もっとも、これらの権利義務関係については、当事者の合意や会社更生法に基づく更生計画により切り離すことが可能であり、民事再生法に基づく再生計画についても、当事者間の合意による場合と同様、再生会社と再生債権者との間の契約内容を変更する効力を有する（民事再生法第7章参照）のであるから、これらの権利義務関係を切り離すことは可能である。

イ 本件再生計画の定めに従い、本件会員債権者である原告は、本件カントリークラブの施設利用権の保護が保障されるとともに、本件認可決定の確定の日から10年間の経過し、本件カントリークラブを退会した場合には、再生債権である本件預託金債権を行使することができるが、それは本件支払免除を受けなかった残額部分にとどまり、本件預託金債権の元本金額のうち97.5%に相当する部分については、本件再生計画の定める本件支払免除により消滅した。これにより、本件預託金債権は、本件支払免除を受けた限度において、施設利用権等の包括的な権利義務関係から切り離され、金銭債権として顕在化したことは明白である。すなわち、本件預託金債権は、この限度において、包括的な権利義務関係から切り離されて、金銭債権として顕在化したのであるから、その限度において、その切捨ての事実の発生した日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入される。基本通達9-7-12も、その注書きにおいて、同趣旨の定めをしているものである。

ウ また、民事再生法の規定による再生計画認可の決定の確定により預託金債権の一部が切り捨てられた場合には、再生債務者であるゴルフ場経営法人は、その切捨ての事実が発生した日の属する事業年度に債務免除益を計上すべきこととなるから、債務の支払を免除した再生債権者においても、その切捨ての事実が発生した日の属する事業年度において、消滅した債権に相当する貸倒損失を計上することが相当である。

エ したがって、本件においては、B社への本件支払免除の効力は、平成17年1月31日に発生したのであるから、同日の属する事業年度において、本件損失額が損金の額に算入されるべきであり、本件事業年度等の損金の額に算入することはできない。そうすると、原告が提出した本件修正申告書には、いずれも課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった又は当該計算に誤りがあったとは認められず、本件各更正の請求には、更正をすべき理由があるとはいえないから、本件各通知処分は適法である。

(2) ア これに対し、原告は、無形固定資産である預託金制ゴルフ会員権の一構成要素である預託金債権のみを分離して、税法上の処理が行なわれるべきではない旨主張する。しかし、上記に主張したとおり、本件再生計画に定められた本件支払免除に従って、本件預託金債権の一部が切り捨てられて金銭債権として顕在化したのであるから、本件認可決定の確定後においても、本件預託金債権の全部が、依然として無形固定資産の一構成要素としての法的性格を維持している旨の原告の主張は誤りである。

イ 原告は、本件各通知処分が法人税法33条1項の規定に違反する旨主張する。しかし、本件認可決定が確定した場合に、本件預託金債権のうち、本件支払免除によって切り捨

てられることになった部分が損金の額に算入される根拠は、貸倒れという損失が発生したからであって、本件会員権の評価損が発生したからではない。したがって、本件損失額を損金の額に算入することは、法人税法33条1項とは無関係である。

ウ 原告は、本件預託金債権は独立した金銭債権として、法人の所得の金額の計算において評価されるものではない旨主張する。しかし、本件においては、本件会員債権者である原告は、本件再生計画の定めに従い、施設利用権の保護が保障されるとともに、本件預託債権については、元本金額のうち97.5%に相当する部分について権利義務関係が変更されて金銭債権として切り離される一方で、残りの2.5%に相当する部分について施設利用権と一体として残存することとなったものである。したがって、本件預託金債権のうち、施設利用権、年会費支払義務等の権利義務と一体化した契約上の地位として存続することとなったのは、上記残存部分にすぎないのであるから、原告の上記主張には理由がない。

エ 原告は、本件預託金債権が施設利用権と切り離されたことはない旨主張するが、上記主張したとおり、本件再生計画に定める本件支払免除により、本件預託金債権の元本金額のうち97.5%に相当する部分については、無形固定資産である包括的な権利義務関係から切り離されて、金銭債権として顕在化したと解されるから、原告の上記主張には理由がない。

オ なお、基本通達9-7-12の注書きは、破産手続開始の決定等の事実に基づき預託金債権の全部又は一部が金銭債権として顕在化し、これが法的に消滅したような場合には、法人税法上、貸倒損失の対象とすることが相当といえることから、当該顕在化した部分については、金銭債権として貸倒損失又は貸倒引当金の対象とするとの取扱いを留意的に明らかにしたものであり、この点に関する原告の主張には理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 (1) 原告は、平成29年7月25日に本件ゴルフクラブを退会したことにより、返還を受けられなかった本件預託金債権に係る本件損失額については、本件事業年度に発生した損失として損金の額に算入されるべきである旨主張するところ、前記前提事実(2)に認定したとおり、本件会員権は、預託金制ゴルフクラブのゴルフ会員権であり、このような会員は、ゴルフクラブ入会契約及び会則等(以下「会則等」という。)に基づき、ゴルフ場運営会社に対する債権的な契約上の地位を有するものであると解される。そして、会員は、会則等に従ってゴルフ場施設を利用し得る権利(施設利用権)を有するとともに年会費納入等の義務を負担し、また、入会の際に預託した預託金を会則等に定める据置期間の経過後に退会に伴って返還請求することができることなどを内容とする包括的な権利義務関係を有するものであって、このような権利義務関係においては、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いえることができる(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頁参照)。

そうすると、当該会員がゴルフ場施設を利用し得る間は、施設利用権が前面に出て顕在化しているといえることができる反面、その間、当該会員は預託金債権を行使することができないから、預託金債権については、包括的な権利義務関係の中に潜在化・抽象化しているといえることができる(乙14)。

このような預託金制ゴルフ会員権に係る法的性質を踏まえると、預託金制ゴルフ会員権

については、当該会員がゴルフ場施設を利用し得る間は、施設利用権が基本的部分を構成する包括的な権利として存在することになるから、一種の無形固定資産に該当することになると解されるが、当該会員が会則等に従って退会の届出をし、預託金の返還を求めることができるようになった場合には、その時点で初めて預託金債権が金銭債権として顕在化することになるのが原則であると解される。

- (2) 他方で、法人税法22条3項3号は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額として、当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものをいう旨規定し、同条4項は、上記損失の額等については、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする旨規定している。

そして、一般に公正妥当な会計処理の基準として認められる企業会計原則においては、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」(第二1A)旨規定しているところ、これによれば、企業会計原則においては、法人の費用及び収益の計上について、いわゆる発生主義を原則として採用し、発生事由に係る権利義務が確定した日の属する事業年度において、費用及び収益を計上すべきこととしているものである。

この点に関し、基本通達9-6-1は、法人の有する金銭債権について、同基本通達の(1)から(4)までに掲げる事実が発生した場合には、その金銭債権の額のうち同(1)から(4)までに掲げる金額は、その事実の発生した日の属する事業年度において貸倒れとして損金の額に算入する旨を定め、同(1)は、更生計画認可の決定又は再生計画認可の決定があった場合において、これらの決定により切り捨てられることとなった部分の金額を、当該事業年度の損金の額に算入する旨を定めている。

上記基本通達は、法人の有する金銭債権が貸倒れになったか否かについては、第一次的に当該金銭債権の資産価値が消滅・滅失したかによって判定されるべきであるとの解釈を前提として、上記(1)から(4)までに掲げる事実が発生した場合には、法令等に基づき当該金銭債権の額が消滅・滅失することが明らかであることから、当該事実が発生した事業年度の損金の額に算入することを明らかにしたものであると解され、その例示として、再生計画認可の決定等によって、当該金銭債権が切り捨てられて法的に消滅・滅失した場合を、同(1)において掲げたものである(乙14)。

上記基本通達の内容は、損失の計上について発生主義を採った上で、公平な課税を実現するための基準を明確にしたものであり、その内容も法人税法22条3項及び4項の趣旨に沿った適切なものであると評価することができるから、当裁判所としても是認することができる。

そして、このような上記基本通達の解釈は、法人が有する預託金制ゴルフ会員権について、預託金債権の全部又は一部が金銭債権として顕在化した場合においても、基本的に妥当すると解される。

- (3) 以上を前提に検討するに、前記前提事実(3)及び(4)のとおり、①B社は、平成16年6月●日、東京地方裁判所から本件認可決定を受け、本件認可決定が同年7月●日に確定したこと、②本件認可決定において認可された本件再生計画では、再生手続開始決定の日において預託金債権を有しプレー権の存続を希望する本件会員債権者に対し、本件カントリークラブにおけるプレー権を継続して保護し保障する一方で、③本件会員債権者の

預託金債権の元本金額のうち97.5%に相当する部分については、本件認可決定の確定の日から9か月以内の日で再生債務者が別途定める日において、支払債務を免除することとされ（本件支払免除）、④その結果、本件会員債権者が本件認可決定の確定の日から10年を経過した後に本件カントリークラブの退会を希望したときは、再生債務者は、本件会員債権者に対し、預託金債権の元本金額から上記③のとおり97.5%に相当する部分を控除した金額を一括で支払うこととされたこと、⑤本件支払免除の効力は、平成17年1月31日に生じたこと、⑥原告は、平成29年7月21日付けで本件カントリークラブから退会する旨の退会申請書等を提出し、同月25日に退会手続が完了したことから、同年9月29日、本件預託金債権の元本金額から97.5%に相当する部分を控除した金額である62万5000円を受領したことの各事実が認められる。

これによれば、本件預託金債権については、原告が退会した平成29年7月25日に初めて全部が金銭債権として顕在化したのではなく、そのうち元本金額の97.5%に相当する部分（本件損失額）については、確定した本件認可決定によって認可された本件再生計画に従い、本件支払免除の効力が生じた平成17年1月31日に、顕在化した上で切り捨てられて消滅したと認められる。そうすると、同部分に係る損失である本件損失額については、同日を含む事業年度の損金の額に算入されるべきものであるといえる。

(4)したがって、原告が主張するように、本件損失額を損金の額に算入すべき時期を、原告が本件カントリークラブを退会した平成29年7月25日を含む本件事業年度であるといえることはできない。

2 (1) これに対し、原告は、原告が平成29年7月25日に本件カントリークラブを退会し、本件ゴルフクラブを優先的に利用することができなくなった時点において、本件預託金債権は、無形固定資産の一構成要素という法的性質を変えて顕在化し、金銭債権として評価されることになったのであるから、本件損失額を損金の額に算入すべき時期は、本件事業年度となる旨主張する。

しかしながら、前記説示したとおり、預託金制ゴルフ会員権の性質は、施設利用権、年会費支払義務、預託金債権等を含む包括的な権利義務関係であり、これらを構成する個々の権利義務自体は、性質上不可分なものであるとまではいえないから、当事者間の合意その他の法律の規定に基づき、これらを個別に分離・処分することも可能であると解される。

そして、本件支払免除は、民事再生法に基づく本件認可決定によって認可された本件再生計画に基づくものであるところ、民事再生法は、経済的に窮境にある債務者について、その債権者の多数の同意を得、かつ、裁判所の認可を受けた再生計画を定めること等により、当該債務者とその債権者との間の民事上の権利関係を適切に調整し、もって当該債務者の事業又は経済生活の再生を図ることを目的としているものであり（同法1条）、同法に基づく再生計画認可の決定が確定したときは、再生計画の定め又は同法の規定によって認められた権利を除き、再生債務者は、全ての再生債権についてその責任を免れる（同法178条1項本文）とともに、再生債権者の権利についても再生計画の定めに従い変更される（同法179条1項）旨規定しているものである。

これによれば、本件損失額である本件預託金債権の元本金額のうち97.5%に相当する部分については、確定した本件認可決定において認可された本件再生計画に定める本件支払免除に従い、本件会員権に係る包括的な権利義務関係が変更され、金銭債権として顕

在化した上で切り離されて消滅したということができる。

したがって、本件損失額は、本件支払免除の効力が生じた平成17年1月31日を含む事業年度の損金の額に算入されるべきであるから、これに反する原告の主張は採用することができない。

- (2) 原告の上記主張は、預託金制ゴルフ会員権において施設利用権と預託金債権とが、不可分なものであることを前提とするものと解されるが、上記に説示したとおり、預託金制ゴルフ会員権に係る包括的な権利義務関係は、性質上不可分なものであるとまではいえないから、原告の主張はその前提を誤っているというべきである。

この点をおくとしても、本件再生計画の定めに従って、本件会員債権者である原告に対しては、施設利用権の保護が保障されるとともに、本件預託金債権の元本金額のうち97.5%に相当する部分については、本件支払免除によって切り離されて消滅したが、残りの2.5%に相当する部分については、なおも施設利用権と一体として残存することとなったということができる。すなわち、施設利用権と預託金債権の一体性が維持されるべきであると解したとしても、預託金債権は、包括的な権利義務関係において潜在化・抽象化しているとはいえ、数量的に可分な金銭債権であること自体に変わりはないのであるから、施設利用権との一体性を維持しながら、その一部について減免することができないとは解されないからである。

そうすると、原告の上記主張を前提としたとしても、本件損失額については、本件支払免除の効力が生じた平成17年1月31日を含む原告の事業年度の損金の額に算入されるべきであるということができるから、これに反する原告の主張は採用することができない。

- (3) このほか原告は、本件預託金債権は、昭和63年5月20日に原告が本件会員権を取得した当初から本件カントリークラブを退会した平成29年7月25日までの間、一貫して金銭債権として存在し「顕在化」しているのものであって、本件支払免除の効力が生じたことにより、初めて「顕在化」したものでないとも主張するが、前記(1)及び(2)に説示したところによれば失当である。

- 3 また、原告は、本件預託金債権が無形固定資産の構成要素であるという性質を無視して、単なる金銭債権であるとの前提の下、企業会計原則の債権に関する規定を適用し誤った理解に基づいて本件各通知処分が行われたとし、これが資産の評価損については損金の額に算入しない旨規定する法人税法33条1項に反する旨主張する。

しかし、本件再生計画の定める本件支払免除により、本件預託金債権の元本金額のうち97.5%に相当する部分については、無形固定資産である本件会員権に係る包括的な権利義務関係から切り離されて、金銭債権として顕在化したと解されることは、前記説示したとおりである。

そうすると、原告が主張するように、本件預託金債権の全部が依然として無形固定資産の一構成要素としての性格を維持しているとはいえないし、本件損失額が損金の額に算入される根拠は、貸倒れという損失が発生したからであって、法人税法33条1項が規定する「資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合」に該当するからではない。

したがって、本件においては、法人税法33条1項の適用は問題とならないというべきであるから、原告の上記主張は採用することができない。

- 4 さらに、原告は、基本通達9-7-12の注書きにおいて「対象とすることができる」との表現が用いられていることをもって、預託金制ゴルフ会員権に限り債権の減額等が行われた

時点で、金銭債権として貸倒損失及び貸倒引当金の対象とすることも「できる」と表現したものであると主張し、納税者において、預託金債権の貸倒損失の損金の額に算入する時期を、選択することができるかのような主張をするが、独自の見解に基づくものであり採用することができない。

すなわち、基本通達9-7-12の注書きは、同基本通達本文及び貸倒損失に関する基本通達9-6-1と併せ読むと、損失の発生した日の属する事業年度において当該損失を損金の額に算入することを前提として、預託金制ゴルフ会員権について、退会の届出、預託金の一部切捨て、破産手続開始の決定等の事実があったときは、その時点で預託金債権の全部又は一部が顕在化することになるから、当該顕在化した部分については、金銭債権として貸倒損失又は貸倒引当金の対象となることを注意的に記載したものであり、納税者が預託金債権の貸倒損失の損金の額に算入する時期を、選択することができるとの趣旨で記載されたものであるとは解されない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

第4 結論

以上によれば、原告の請求は全部理由がないから、いずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 市原 義孝

裁判官 小西 圭一

裁判官 和田 崇寛

(別紙)

指 定 代 理 人 目 録

高 橋 紀 子 野 間 隆 一 朗 神 山 ひ な 東 山 俊 雄
齋 藤 誠 密 海 老 澤 祐 維 加 藤 栗

以上

別表1 本件事業年度に係る法人税の課税の経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額
確定申告	平成29年9月29日	417,162,857	94,569,100
修正申告	平成30年3月20日	541,608,114	123,689,400
更正の請求	令和元年10月7日	517,233,114	117,985,700
通知処分	令和2年3月16日	更正をすべき理由がない旨の通知	
再調査請求	令和2年5月18日	通知処分の取消し	
再調査決定	令和2年8月5日	棄	却
審査請求	令和2年9月3日	通知処分の取消し	
裁 決	令和3年8月4日	棄	却

別表2 本件課税事業年度に係る地方法人税の課税の経緯

(単位：円)

区分	年月日	課税標準法人税額	納付すべき地方法人税額
確定申告	平成29年9月29日	97,615,000	4,295,000
修正申告	平成30年3月20日	126,736,000	5,576,300
更正の請求	令和元年10月7日	121,032,522	5,325,400
通知処分	令和2年3月16日	更正をすべき理由がない旨の通知	
再調査請求	令和2年5月18日	通知処分の取消し	
再調査決定	令和2年8月5日	棄	却
審査請求	令和2年9月3日	通知処分の取消し	
裁 決	令和3年8月4日	棄	却