

## 「譲渡所得課税の論点整理 最近の重要租税裁判例を素材に」

専修大学 増田 英敏

### 譲渡所得課税の根拠条文の構成

#### 「(譲渡所得)」

#### 第 33 条

1 譲渡所得とは、資産の譲渡(建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。)による所得をいう。

2 次に掲げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。

一 たな卸資産(これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。)の譲渡その他営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得

二 前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

3 譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額(当該各号のうちいずれかの号に掲げる所得に係る総収入金額が当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額に満たない場合には、その不足額に相当する金額を他の号に掲げる所得に係る残額から控除した金額。以下この条において「譲渡益」という。)から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。以下略」

### 譲渡所得の意義と範囲

#### 1 譲渡所得の意義

#### 2 資産の範囲

#### 3 譲渡の意義

岩瀬事件 交換契約か売買契約か？

東京高判平成 11 年 6 月 21 日月報 47 巻 1 号 184 頁-参照拙著『租税憲法

学第3版』12章以下。

## 離婚に伴う財産分与の譲渡所得該当性

### 4 譲渡費用の範囲

岩本事件 「農地転用決済金の譲渡費用性」(最判平成18年4月20日判時1933号76頁)

#### 最高裁判旨

##### (1) 譲渡所得課税の趣旨

「譲渡所得に対する課税は、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、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である〔最高裁昭和41年(行ツ)第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、最高裁昭和47年(行ツ)第4号同50年5月27日第三小法廷判決・民集29巻5号641頁参照〕。」

##### (2) 譲渡費用の範囲を確定するための判断基準

「所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである。そうであるとすれば、資産の譲渡に当たって支出された費用が所得税法33条3項にいう譲渡費用に当たるかどうかは、一般的、抽象的に当該資産を譲渡するために当該費用が必要であるかどうかによって判断するのではなく、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的に見てその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものである。」

##### (3) 判断基準の当てはめ

###### 本件決済金は譲渡費用

「前記事実関係等によれば、本件売買契約は農地法等による許可を停止条件としていたというのであるから、本件売買契約においては、本件土地を農地以外の用途に使用することができる土地として売り渡すことが契約の内容となっていたものである。そして、前記事実関係等によれば、上告人が本件土地を転用目的で譲渡する場合には土地改良法42条2項及びこれを受けて制定された本件処理規程により本件決済金の支払をしなければならなかったのであるから、本件決済金は、客観的に見て本件売買契約に基づく本件土地の譲渡を実現するために必要であった費用に当たり、本件土地の譲渡費用に当たるといふべきである。」

###### 本件決済金のうち過年度未納入金は譲渡費用から除外

「ただし、前記事実関係等によれば、転用目的での農地の譲渡に伴う決済に当たり三条土地改良区が組合員から徴収すべき金銭の中には決済年度以前の年度に係る賦課金等の未納入金が含まれているところ、仮に本件決済金の中に本件土地を転用目的で譲渡するか否かにかかわらず決済の時点で既に支払義務が発生していた賦課金等の未納入金が含まれて

いた場合には、本件決済金のうち上記未納入金に係る部分は本件土地の譲渡費用に当たらないというべきである。」

#### **本件協力金等は譲渡費用**

「また、前記事実関係等によれば、三条土地改良区の組合員がその地区内の農地を転用目的で譲渡するに当たり本件使用規程及び本件徴収規程に基づく施設等使用負担金を支払った場合には転用された土地のために土地改良施設を将来にわたり使用することができることになるのであるから、上記の施設等使用負担金の支払は当該土地の譲渡価額の増額をもたらすものといえることができる。そうであるとすれば、上告人が上記の施設等使用負担金として支払った本件協力金等は、本件土地の譲渡費用に当たるといえるべきである。」

#### **取得費 右山事件**

贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料が取得費に算入できるか否かを争点とした事例。最判17年2月1日判時1893号17頁。

#### **\* みなし譲渡（所得税法 59 条）**

#### **譲渡所得課税における通達課税の横行-重要租税裁判例を素材に**

#### **ゴルフ会員権の取得価額と返還預託金との差額の譲渡損失該当性**

第一審名古屋地裁平成17年(行ウ)第3号

所得税更正処分等取消請求事件

名古屋地裁平成17年7月27日(請求棄却、原告控訴)

#### **- 1 事案の概要**

原告 X は、昭和 61 年 5 月 21 日、訴外 A 社が経営するゴルフクラブ(以下「本件ゴルフクラブ」という。)の預託金制会員権を、訴外 B を通じて 500 万円と斡旋手数料 10 万円で購入(以下、原告 X の取得したゴルフ会員権を「本件ゴルフ会員権」という。)した。X は、同年 7 月 2 日、A に対し名義書換料 50 万円を支払い、本件ゴルフクラブの会員たる地位を取得した。X は、平成 14 年 1 1 月 7 日、本件ゴルフクラブ及び A 社に対し、会員退会届を提出し、預託金の返還を請求した。A 社は、同年 12 月 10 日原告に対し退会を承認し、本件ゴルフ会員

権に係る預託金預り証書と交換に預託金を返還する旨の退会届承認書を交付した。Xは、A社に対し上記預り証書を交付し、A社により同年12月16日X名義の普通預金口座に預託金150万円が振り込まれた。

Xは、平成15年3月15日までに、本件ゴルフ会員権の取得に要した560万円から、返還預託金150万円を控除した差額410万円を、総合長期譲渡所得における譲渡損失に当たるとして、他の所得金額と損益通算をし、平成14年分の所得税の確定申告をした。被告Yは、平成15年9月12日付けで、Xに対し、上記410万円は総合長期譲渡所得上の損失に当たらないとして、平成14年分の所得税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)をした。当該処分を不服として、Xが異議申立て、審査請求を経て出訴したのが本件である。

本件の争点は次の2点である。すなわち、第1が、本件ゴルフ会員権の取得費用と返還預託金との差額が譲渡所得上の損失に当たるか否か、第2が返還預託金と取得費用との差益には課税し、差損はこれを考慮しないとの課税庁の取扱いが租税公平の原則に違反するか否か、の2点である。

## -2 争点

(1)本件ゴルフ会員権の取得費用と返還預託金との差額が譲渡所得上の損失に当たるか否か。

(2)返還預託金と取得費用との差益には課税し、差損はこれを考慮しないとの課税庁の取扱いが課税公平の原則に違反するか否か。

## -3 両者の主張

### 1 ゴルフ会員権取得費用と返還預託金の差額の譲渡損失該当性

#### 被告Yの主張の組み立て

##### (1)預託金会員制ゴルフ会員権の法的性質

ゴルフ場施設の優先利用権、一定の据置期間後預託金の返還を請求できる権利(預託金返還請求権)及び年会費納入義務等を含む契約上の地位であると解されている(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、最高裁判所昭和61年9月11日第一小法廷判決・集民48号4811頁)。

##### (2)ゴルフ会員権の譲渡と退会に伴う預託金返還の法的性格は異なる

##### (3)所得税法における金銭債権の取扱い

預託金返還請求権は無利息の金銭債権 ゆえに雑所得の基因となる資産ではなく、損失が生じても所得税計算上無視

#### 原告Xの主張

(1)預託金会員制ゴルフ会員権は ないし の権利義務が一体となっているものであり別々に処分できない

(2) 会員権譲渡にも退会手続きは必要 手続き的には退会も譲渡も同様 なぜ譲渡は譲渡所得に該当し、退会は該当しないのか？

(3) ゴルフ会員権は単なる債権債務関係ではなく、資産として評価している

#### -4 判旨・・・疑問

1 「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)。

このような譲渡所得に対する課税の趣旨にかんがみると、同法33条1項にいう「資産」とは、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、資産の増加益の発生が見込まれるようなすべての資産を含むと解され、また、「譲渡」とは、有償であると無償であるとを問わず、一般に所有権その他の権利の移転を広く含むものと解される。

...前記前提事実によれば、本件ゴルフ会員権は、いわゆる預託金会員制ゴルフ会員権であり、その法的性質は、ゴルフ場施設の優先的利用権、預託金返還請求権及び会費納入義務等が一体となった契約上の地位であると解されるところ、会員は、預託金の据置期間が経過するか否かにかかわらず、これらの権利義務関係を一体のものとして、一定の手続に従い自由に第三者に譲渡することができ、ゴルフ会員権に基づく法律関係から離脱するとともに、投下資本を回収することができることとされているから、本件ゴルフ会員権の第三者への譲渡が所得税法33条1項にいう資産の譲渡に該当することは明らかである。」

2 「他方、預託金会員制ゴルフ会員権については、会員が、預託金返還請求権を行使する前提として、ゴルフ場経営会社に対し、ゴルフクラブを退会する旨の意思表示をすることを必要としており、かかる意思表示によって、ゴルフ場の優先的利用権やその後の会費納入義務などの権利義務関係は消滅し、ゴルフ会員権の内容としては、無利息でゴルフ場経営会社に据え置かれていた預託金の返還請求権を残すのみであると解される。

・・・中略 ゴルフクラブからの退会に伴って預託金返還請求権を行使することは、ゴルフ場経営会社に対する金銭債権の行使にほかならないと解される。」

3 「・・・そうすると、原告が取得した資産は、各種の権利義務が一体となった契約上の地位としての本件ゴルフ会員権であるのに対し、本件取引は、自らの意思で預託金返還請求権以外の権利義務等を消滅させた上、同請求権を行使したものであるから、両者の資産としての内容・性格は大きく異なっており、その間に差額を生じているとしても、これをもって所得税法33条1項にいう「譲渡(略)による所得」ということはできない。

そうすると、原告の主張に係る損失は、譲渡所得の金額の計算上生じたものということはできず(雑所得の金額の計算上生じたものと解される。)、したがって、他の所得と損益通算することはできないと解するのが相当である。」

## -5 研究

### 1、本判決の位置づけ

#### (1) 認容事例

国税不服審判所昭和54年10月12日裁決(全部取消・国税不服審判所裁決例集3218頁)

「ゴルフ場オープン前の会員権を譲渡所得の基因となる資産と認め、その譲渡による損失について他の所得との損益通算が認められた事例」

「昭和51年1月現在、Aカントリーは本件ゴルフ場を開場していないが、会社業務は行っており、同会社は倒産していないからこそ、その会員権の譲渡ができたもので、他のゴルフ場の場合でも、開場前にその会員権の売買が行われており、これらの会員権と同様に本件ゴルフ場の会員権も市場性があるとみるべきである。

従って、本件ゴルフ場の会員権について、ゴルフ場の開場見込みがないから譲渡所得の基因となる資産に該当しないとすする原処分庁の判断には誤りがあり、本件ゴルフ場の会員権は、所得税法第33条(譲渡所得)第1項に規定する資産であって、その譲渡による所得は譲渡所得に該当するから、その譲渡による損失の金額についても、同法第69条の規定を適用するのが適正である。」

#### (2) 棄却事例

国税不服審判所昭和49年10月2日裁決(国税不服審判所裁決例集2313頁)

「ゴルフ会員権を取得するための入会保証金は、譲渡所得の基因となる資産に当たるとした事例(昭和45年分所得税)」

「請求人は、ゴルフクラブの会員権を構成しているゴルフ場施設利用権および入会保証金返還請求権は、いずれも譲渡所得の基因となる資産には該当しないと主張するが、これらの権利を併せ有する会員の地位、すなわち会員権は、単なる金銭債権ではなく、Sが所有するゴルフ場を一般の利用者(ビジター)に比し有利な経済的条件で継続的に利用できる権利と入会保証金の返還請求権とが一体不可分のものとなっており、経済的価値のあるものとして取引慣行の認められている権利であるから、所得税法第33条にいう譲渡所得の基因となる資産に該当することは明らかである。

したがって、会員権の譲渡による所得について、所得税法第33条の規定にしたがって所得税を課した原処分は相当である。」

国税不服審判所平成13年 5月24日(棄却・裁決事例集61巻246頁)

「譲渡されたゴルフ会員権の実質は、ゴルフ場施設の優先利用権が消滅した後の預託金返還請求権と認められ、譲渡所得の基因となる資産には該当しないとして、その譲渡損失の損益通算を否定した事例」

「預託金会員制のゴルフ会員権は、本来、ゴルフ場施設優先利用権と預託金返還請求権とが内在しているものであるところ、ゴルフ場を所有又は経営をする会社(以下「ゴルフ場経営会社」という。)の倒産などにより、閉鎖された当該ゴルフ場(以下「閉鎖ゴルフ場」という。)の場合には、当該ゴルフ場施設を利用することは不可能となりゴルフ場施設優先利用権は消滅することとなるから、閉鎖ゴルフ場のゴルフ会員権の実質は、ゴルフ場経営会社に対する預託金返還請求権のみであり、金銭債権にすぎないことになる。」

国税不服審判所平成9年5月30日裁決(棄却・裁決事例集53巻205頁)

「ゴルフ場施設優先利用権が消滅したゴルフ会員権の譲渡による損失は他の所得と損益通算できないとした事例」

〔裁決要旨〕

「譲渡所得の基因となるゴルフ会員権は、ゴルフ場施設優先利用権と預託金返還請求権とが一体となったものであると解されるところ、審査請求人が本件ゴルフ会員権を譲渡した時点において、ゴルフ場施設が競売により経営会社から他社に譲渡され、かつ、新所有者がゴルフ会員権に係る債権債務を引き継いでいないことから、本件ゴルフ会員権に内包されていたゴルフ場施設優先利用権は消滅しており、その実質は金銭債権である預託金返還請求権のみとなっていたものと認められるから、本件ゴルフ会員権の譲渡による損失は、譲渡所得の金額の計算上生じた損失には該当せず、他の所得と損益通算をすることはできない。」

国税不服審判所平成13年1月22日裁決(棄却・裁決事例集 61 巻 259 頁)

「預託金返還請求権をその預託先であるゴルフ場経営法人に対して行使した場合には、資産の譲渡には該当しないとした事例。」

〔裁決要旨〕

「審査請求人は、本件ゴルフ会員権をゴルフ場経営法人に譲渡したと主張するが、請求人の行った一連の行為は、ゴルフ倶楽部からの退会が承認されたことにより、預託金返還請求権をその預託先であるゴルフ場経営法人に対して行使したにすぎず、資産の譲渡には該当しないから、譲渡損失を前提とした損益通算の規定の適用はないとした本件更正処分は適法である。」

### (3) 位置付け

ゴルフ場施設優先的利用権と預託金請求権が一体となったゴルフ会員権は資産性あり、預託金返還請求権のみの場合には、金銭債権であり資産性はなく、譲渡損失は認められないと考えられてきたようであり、本件はその考え方を踏襲したものと位置づけられる。

### (4) 本件の意義

金銭債権を譲渡所得の範囲から除外することの合理性の有無を再考する素材を提供しているところにその意義を見出すことができる。

ゴルフ会員権の譲渡と退会の異同の検討。

## 2、 譲渡所得の意義と資産の範囲

譲渡所得の意義 「譲渡所得は資産の譲渡による所得である」(所法 33 条 1 項)

### (1) 資産の範囲 基本通達 33 - 1 金銭債権を譲渡対象資産から除外する

#### 通達の趣旨の確認

金銭債権の所得計算上の取り扱い

A 事業上生じた金銭債権 貸倒れ 事業経費  
譲渡損 事業損失

B 事業上でない金銭債権 利息付金銭債権 貸倒損失は雑所得の金額限度として  
必要経費算入

利息なし金銭債権 貸倒損失は所得計算上考慮なし

C 事業上でない金銭債権の譲渡の場合 金銭債権譲渡による譲渡損失 全額所得計

算上控除され、さらに控除しきれない場合は他の所得と損益  
通算

「この取り扱いは合理的でない」(金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』100頁以下  
(有斐閣、1996年)ゆえに、この不合理を排除するところに基本通達31-1の趣旨がある  
とされる。

#### この通達の問題点

33条の規定には金銭債権を譲渡資産から除外することを明文により規定していない。  
趣旨解釈から金銭債権を譲渡所得の対象資産から除外できると解釈可能か？拡大解釈  
では？通達の31-1は租税法律主義に抵触しないか。

金銭債権の流動化を目的とする証券化を図った商品が開発されるなど、その債権価値  
の内容は公社債同様に市場金利の動向によって変動し、**キャピタル・ゲイン・ロスが生じる**  
(植松守雄「キャピタルゲイン課税の問題点」金子宏編著『所得税の理論と実際第2巻』所  
収164頁以下(税務経理協会、1996年))。

#### 基本通達前文

「この通達の具体的な適用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、  
社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。」

### 3、ゴルフ会員権の法的性質の譲渡時と退会時の異同

譲渡 優先的利用権 預託金返還請求権 会費支払義務の権利義務を一体的移転

退会 優先的利用権 会費支払義務の消滅し、 預託金返還請求権(金銭債権)を

1) 会員たる地位の得失は、三つの権利・義務が一体となって構成されるのではない  
のか？

2) 取得した会員権は、二つの権利と会費納入義務という義務が一体となった契約上  
の地位ではないのか。

退会は、その契約上の地位の返上であるから、やはり取得した際と同様に一体的権利  
義務の消失となるのではないのか。

なぜ、この一体的権利義務の会員権の取得のときと同様に、退会のときも一体と見な  
いのか。この説明が必要であろう。 この異同の根拠は退会が二つの権利を分離させて  
考える根拠は？

### 4、その他の若干の問題点

譲渡と退会は異質か？



ゴルフ会員権の市場価格は、ゴルフ場施設の優先利用権の評価額を中核として、さらに預託金返還請求権も加味されて形成されるものである。

ゴルフ会員権を手放す場合には、まず市場価格が経済的に有利であれば、市場を通じて譲渡するであろう。ところが市場価格が預託金返還価格を下回る場合には、退会の手続を経由して預託金の返還を求めるのが経済合理性にかなった行為といえる。

会員権の市場価格が返還預託金を下回る場合とは、ゴルフ場施設の優先利用権価格の評価額が下落し、0 になったと理解できよう。値上がりはまさにキャピタル・ゲインであり、値下がりにはキャピタル・ロスの発生である。

そうすると、退会は、会員権を譲渡する際の合理的選択肢の一つといえないか。形式的には譲渡と退会は異なるが、実質的には譲渡の一形態といえるのではないか。

### 95 条適用の可否

退会は一方的な意思表示とされるが、退会の意思表示により退会し預託金が返還されるといふゴルフ会員権の仕組みをとっているのであるから退会手続も契約の一形態であり、一方的な意思表示といえるのであろうか。

## 結論