

. はじめに

今回、本裁決事例を研究するに当たり、ゴルフ会員権に関して研究し、実は、いろんな角度から問題を認識できることを知る^{注1}。

とりわけ、本事例に当たっては、ゴルフ会員権が民事再生法の適用を受け、預託金返還請求権がカットされ、優先的施設利用権が付与され、この施設利用権が取得日との関係で、新会員権の売却において、取得費に含められるか否かについて論究する。

ゴルフ会員権預託金返還請求権、ゴルフ場施設の優先的利用権についてゴルフ場の経営会社が民事再生法を適用を受け、民事再生法に基づく再建計画により預託金がカットされ、交付を受けた新会員権の取得費の評価に他の裁決事例と質を異にせざるを得ない。

優良施設利用権が民事再生法を適用される前と民事再生法を適用したあと、この権利の部分が同じなのか否か。

民事再生法による裁判所の認可の事実に基づき、ゴルフ会員権の評価に基づいて論究していく。

なお、請求人と原処分庁との見解に対して、事例集の事実に基づいた審判所の認定が適法という見方に立った見解を述べる。

. 裁決例

1. 事実の概要

(1) 概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が所有していた預託金会員制ゴルフ会員権(以下「本件旧会員権」という。)に係るゴルフ場の経営会社の民事再生法に基づく再生計画に従い、請求人に預託金債権のないゴルフ場施設の優先的施設利用権のみのゴルフ会員権(以下「本件新会員権」という。)が付与されるとともに、本件旧会員権に係る預託金債権の全額が切り捨てられたことから、その後、本件新会員権を譲渡したことによる譲渡所得の金額の計算において、本件旧会員権の取得に要した金額を所得税法第33条《譲渡所得》第3項に規定する総収入金額から控除される「取得費」に該当するとして申告したところ、原処分庁が、本件旧会員権の取得に要した費用は、本件新会員権の譲渡所得の計算上、同項に規定する「取得費」に該当しないとして所得税の更正処分を行ったのに対し、請求人が、本件旧会員権の取得に要した金額から再生計画により切り捨てられた預託金相当額を差し引いた価額を本件新会員権の取得に要した費用として譲渡所得の金額を計算すべきであるとして同処分の一部の取消しを求めた事案である。

(2) 経緯

審査請求に至る経緯としては、以下の通りである。

イ 請求人は、平成16年分の所得税の確定申告書に次表の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した(以下、この申告に係る申告書を「本件申告書」という。)

ロ 原処分庁は、これに対し、平成17年6月29日付で上記イの表の「更正処分等」欄のとおりとする更正処分(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をした。

八 請求人は、本件更正処分及び当該賦課決定処分を不服として、平成17年8月15日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年11月10日付で本件更正処分については棄却の異議決定をし、当該賦課決定処分についてはその全部を取り消す異議決定をした。

二 請求人は、異議決定を経た後の本件更正処分に不服があるとして、平成17年12月8日に審査請求をした。

2. 当事者の主張

< 請求人の主張 >

以下の理由により、本件旧会員権の取得費3,625,000円から本件債務者の民事再生法に基づく再生計画により切り捨てられた本件預託金1,000,000円を減額した金額2,625,000円を取得費として認め、損益通算すべきであるから、本件更正処分の一部の取消しを求める。

イ 預託金会員制のゴルフクラブの預託金債権が99%切り捨てられた場合と、100%切り捨てられた場合とで不合理的な差が生じ、課税の公平を損なっている。

ロ 請求人が、再生計画において預託金債権を100%切り捨てることに合意したとしても、それは会員権取得時の契約内容が変更されたものであり、当初の契約が消滅したものではない。

ハ 本件更正処分の基となった本件情報の全体を通してみれば、預託金債権が一部カットされた場合、当初の取得価額をそのまま引き継ぐ取扱いとされており、その取扱いは売却時の資産に含まれていなかった部分(カットされた部分)まで取得費を認めるという瑕疵があり、上記イで述べた不公平さが増幅されている。

< 原処分庁の主張 >

本件更正処分は、次の理由により適法に行われているから、審査請求を棄却するとの裁決を求める。

預託金会員制のゴルフクラブの会員権は、会員契約に基づく契約上の地位であり、優先的施設利用権と預託金返還請求権をその本質的内容とする資産であると解されるどころ、本件新会員権は本件ゴルフ場に係る優先的施設利用権は有するものの、預託金返還請求権は有しないことからすれば、本件旧会員権の性質を維持しているということとはできない。

したがって、本件譲渡に係る取得費の金額の計算上、本件旧会員権の取得価額と本件新会員権の時価相当額との差額は、本件譲渡に係る取得費とは認められない。

なお、所得税法上、上記の差額は、いわゆる家事上の損失に当たるものと解されるから、他の所得の金額の計算上、当該損失を控除することもできない。

3. 裁決要旨

< 裁決要旨 >

請求人は所有していた預託金会員制ゴルフ会員権(以下、「本件旧会員権」という)に係るゴルフ場の経営法人の民事再生法に基づく再生計画に従い、本件旧会員権に係る預託金債権の金額が切り捨てられるとともに付与された預託金債権のないゴルフ場施設の優先的施設利用権のみゴルフ会員権(以下、「本件新会員権」という)を譲渡したが、その譲渡所得の金額の計算に当たって、本件旧会員権の取得に要した金額から、再生計画により切り捨てられた預託金相当額を

差し引いた価額を本件会員権の取得に要した費用とすべき旨主張する。

しかしながら、所得税法第33条第1項の規定の内容、及び譲渡所得課税の趣旨からすれば、資産の譲渡による譲渡所得の計算に当たっては、その譲渡時点と取得時点で資産の同一性が維持されている必要があり、譲渡所得の金額の計算上控除されるべき取得費とは、特段の定めがない限り、譲渡資産と同一性が維持された資産の取得に要した金額をいうものと解される。預託金会員制ゴルフ会員権は、優先的施設利用権、預託金返還請求権、及び年会費納入時の義務からなる契約上の地位を総称するものと解されるから、預託金会員制ゴルフ会員権の取得に要した金額が、その後のゴルフ会員権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上、取得費として控除されるには取得時点における預託金会員制としての上記の契約上の地位が譲渡時点において維持されている必要があると解される。

そうすると、本件旧会員権は優先的施設利用権、及び預託金返還請求権を有する預託金会員制ゴルフ会員権であり、一方、本件新会員権は優先的施設利用権のみで、預託金返還請求権のないゴルフ会員権であることから、本件新会員権における契約上の地位(資産)は、本件旧会員権における預託金返還請求権を失ったことにより、これを要素とする契約上の地位(資産)としての同一性を失っているため、本件旧会員権と本件新会員権は、契約上の地位としての性質が変容した別個の資産というべきである。

そして、本件旧会員権の取得価額を本件新会員権の譲渡所得の計算に当たって、本件旧会員権の取得価額を引き継いで計算することはできない。したがって、本件新会員権の取得価額は、その取得時の時価相当額とするのが相当である^{注2}。

考察

1. 預託金制

預託金制は、会員権の値上がりで得た現金をゴルフ場の建設に当て、会員権購入者も相場価格の右肩上がりを期待し、投資を兼ねプレイヤーの出費は会員権の値上がりで相殺されるという会員意識を高め、ゴルフ場の開発を可能としたのである^{注3}。

預託金会員制は募集に際して入会金と預託金を支払って会員資格を取得しているケースと、既に入会している他のメンバーから会員権を譲り受けて名義書換料を支払い、入会手続きを取り、会員資格を条件とする場合がある。

ゴルフ会員権の法的性質としては、預託金返還請求権、優先的施設利用権を基本的内容とする契約上の地位である。ゴルフ場施設の優先的利用権、預託金返還請求権、及び会費納付義務等が一体となった契約上の地位と解される。

2. 民事再生法

ゴルフ場の経営会社は民事再生法の手続きを受けている。

民事再生は、「第一に、手続き開始原因である、民事再生法21条1項が破産手続き開始の原因となる事実の生ずるおそれがあるときや、事業の継続に著しい支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することができないときに、債務者などの開始申立権を認めるには、経済的破綻が確定的段階になる前に手続きを開始しようとする…」ものであり、再生計画案の作成、若しくは、

可決の見込みまたは再生計画の認可の見込みがないことが明らかなきときは、裁判所は開始申立を棄却する^{注4}とあり、ゴルフ場経営会社は再生計画の見込みがあるものとされている認定事実において、

イ 本件旧会員権は、預託金会員制ゴルフ会員権である。

ロ 本件債務者の商業登記簿に記録されている閉鎖事項全部証明書の「民事再生」欄には、次の記載がある。

(イ) 平成13年6月 日午後 時E地方裁判所の再生手続開始

平成13年7月2日登記

(ロ) 平成14年4月 日E地方裁判所の再生計画認可決定確定

平成14年4月12日登記

ハ 本件債務者は、E地方裁判所に対し、平成13年12月 日付で民事再生法に基づく再生計画案を提出し、同裁判所は、平成14年3月 日、当該再生計画案の認可決定をした(以下、この認可決定された再生計画を「本件再生計画」という。)。本件再生計画には、要旨次の記載がある。

(イ) 本件債務者は、自力再生を目指していたが、必ずしも法律的に確実な資金の注入方法が見いだせない状況の下、中期的には、運転資金の確保についても、確実な見通しが得られない状態に至った。本件債務者の株主兼代表者であったGは、本件ゴルフ場の会員のプレー権保護が最重要課題であることから、自力再生を断念し、平成13年10月 日、F社との間で、

Gらはその所有する本件債務者の株式をF社の指定するH社に全株譲渡すること、

GらはF社に本件債務者及び本件債務者の会員保護を完全に委ねること、

F社は本件ゴルフ場の維持・管理、会員のプレー権の保全を約束することの内容で合意し、履行された。

(ロ) 再生計画案の認可決定が確定した後は、現在発行されている株式を100%減資し、第三者割当て増資をF社の指定するJ社が引き受ける。その結果、J社が本件債務者の100%の株式を保有することになる。

また、本件ゴルフ場の運営は、本件債務者とF社が100%出資するゴルフ場運営会社であるK社との間で業務委託契約を締結し、同社が行う。

(ハ) 本件ゴルフ場の会員資格の保有者は、本件債務者に対し、退会の意思表示を再生計画案の認可決定の日から60日以内(以下「本件退会意思表示期間」という。)に行うことにより退会することができる。また、上記期間内に退会の意思表示を行わないことにより、会員資格を維持することができる。

退会する会員は、再生計画案の認可決定確定の日から3か月以内に預託金債権の元本の5%の配当を受ける。

退会の意思表示を行わない会員は、預託金債権を100%カットさせていただくが、本件ゴルフ場でのプレー権を保証すると同時に、市場での売買が可能な権利として、本件旧会員権の会員券と引換えに本件退会意思表示期間の経過後可及的速やかに預託金額面のない会員券を発行する。ただし、未払の年会費が存在する場合には、その支払とも同時履行関係とする。

(ニ) 本件退会意思表示期間に本件債務者に対し退会する旨の意思表示を行わなかった預託金返還請求権を有する債権者(会員)については、元本の全額の免除を受ける。

二 請求人は、退会の意思表示を行わず、引き続き会員となることを選択した^{注5}。

請求人が退会の意思表示を行わなかったこと及び退会することができたはずが、債権100%カット、元本の金額の免除が本裁判事例の事実としての部分であると認識できる。

また、民事再生法からこのゴルフ場経営会社の手続きが適法かという点、契約解除は肯定され、預託金返還請求権は再生債権と解される^{注6}。

一般の再建計画においても、預託金返還請求権は残再生債権として金額の免除を求められ、ゴルフ場優先的利用権について、年会費、未納年会費を完納している再生債務者は、利用権を有し、営業譲渡した時点をもって負債的債務を引き受け、その免除を受ける^{注7}。

「ゴルフ場優先的利用権について、独自に再生債権の届出を求めることはほとんどなく、また、その内容を変更しようとする場合には、再生計画において再生計画認可後にどのように取扱いがなされるかを規定されているのが一般的である」とされている^{注8}。

3. 国税庁資産課税課情報第13号

国税庁資産課税課情報第13号以下「本件情報」という。)には、民事再生法による再生計画により、預託金債権が切り捨てられた場合について、要旨次のとおり記載されている。

個人所有の預託金制ゴルフ会員権(以下「預託金会員制ゴルフ会員権」という。)が移転した場合、その損失は損益通算の対象となるのか、等の問題があり、これまで事例の発生に応じて整理してきたが、ゴルフ場の再建の観点から新たな方策が採られていることから、改めて全体を整理しておく必要がある。

預託金会員制ゴルフ会員権とは、契約上の地位であり、優先的施設利用権と預託金返還請求権をその内容とする譲渡所得の基因となる資産である。このため、預託金会員制ゴルフ会員権を巡る種々の方策の判定に当たってのメルクマールは、そのゴルフ会員権は預託金会員制ゴルフ会員権としての性質を有しているのか(維持しているのか)、という点を基本として行う。

民事再生法、会社更生法及び商法の会社整理(以下「民事再生法等」という。)による再生計画、更生計画及び整理計画(以下「再生計画等」という。)に基づき、預託金債権を切り捨てた上、ゴルフ場経営会社は経営を存続するという再建型処理では、従来の契約の解除・新契約の締結という認識を行わないと整理し、単に契約内容の変更があったにすぎないとして、預託金会員制ゴルフ会員権としての性質を維持するというものであり、切り捨てられたゴルフ会員権の損失の金額は認識せず、取得価額も減額(付け替え)しない。

ただし、再生計画等の中で預託金債権を100%切り捨てた上、優先的施設利用権だけが継続するという再建型処理については、預託金債権を100%切り捨てることによって、その後そのゴルフクラブを退会した場合でも、もはや預託金返還請求権を行使することができないことから、切り捨て後のゴルフ会員権は、優先的施設利用権と預託金返還請求権を内容とする契約上の地位という性質を維持しているとはいえない。このため、その預託金会員制ゴルフ会員権の取得価額と優先的施設利用権だけのゴルフ会員権の時価相当額との差額は、家事上の損失として切り捨てられ、その損失は各種所得の金額の計算上考慮されないことになる。なお、優先的施設利用権だけのゴルフ会員権の時価相当額については、事実認定の問題である。

「本件情報」では、優先的施設利用権だけのゴルフ会員権の時価相当額については、事実認定の問題として事実・事実に基づくものとしている。

4. 譲渡所得、所得費、損益通算

所得税法 33条第1項 譲渡所得

所得税法 38条第8項 取得費

所得税法 39条第1項 損益通算が規定されている。

関係法令等

1. 所得税法 33条第1項

(譲渡所得)

第33条 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った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っ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。

一 資産の譲渡(前項の規定に該当するものを除く。次号において同じ。)でその資産の取得の日以後五年以内にされたものによる所得(政令で定めるものを除く。)

二 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの

4 前項に規定する譲渡所得の特別控除額は、五十万円(譲渡益が五十万円に満たない場合には、当該譲渡益)とする。

5 第三項の規定により譲渡益から同項に規定する譲渡所得の特別控除額を控除する場合には、まず当該譲渡益のうち同項第一号に掲げる所得に係る部分の金額から控除するものとする。

[参照]措法二九の二・三一 - 三七の一六・三九 - 四〇の三

所得税法 第38条 第1項

(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)

第三十八条 譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めがあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする。

2 譲渡所得の基因となる資産が家屋その他使用又は期間の経過により減価する資産である場合には、前項に規定する資産の取得費は、同項に規定する合計額に相当する金額から、その取得の

日から譲渡の日までの期間のうち次の各号に掲げる期間の区分に応じ当該各号に掲げる金額の合計額を控除した金額とする。

一 その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間 第四十九条第一項(減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法)の規定により当該期間内の日の属する各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産の償却費の累計額

二 前号に掲げる期間以外の期間 第四十九条第一項の規定に準じて政令で定めるところにより計算したその資産の当該期間に係る減価の額

[参照]措法三一の四・三七の三・三七の一の一の二

第69条 損益通算

(損益通算)

第六十九条 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益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。

2 前項の場合において、同項に規定する損失の金額のうち第六十二条第一項(生活に必要な資産の災害による損失)に規定する資産に係る所得の金額(以下この項において「生活に必要な資産に係る所得の金額」という。)の計算上生じた損失の金額があるときは、当該損失の金額のうち政令で定めるものは政令で定めるところにより他の生活に通常必要でない資産に係る所得の金額から控除するものとし、当該政令で定めるもの以外のもの及び当該控除をしてもなお控除しきれないものは生じなかったものとみなす。

[参照]措法二八の四・三一・三七の一〇・四一の四 - 四一の五の二

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう。非販売用の土地、有価証券の譲渡益が代表的な例とされる。

取得費とは、その資産の所得に要した金額ならびに設備費および改良費の金額の合計額をいう。

損益通算とは、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額または譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額の計算上、生じた金額の金額があるときにそれをその他の各種所得の金額から控除する旨を定めている。雑所得については、マイナスがでて、他の所得との通算は認められない。資産にかかる所得の計算上生じた損失は損益通算の指示から除外されている^{注9}。

ゴルフ会員権の取得金額と、優先的施設利用券だけのゴルフ会員権の時価相当額との差額は減額されている。

この差額は、譲渡における損失でないため、家事上の損失として切り捨てられる。

時価とは、財産を取得した時点であり、客観的な市場価値を示す価格であり、財産の譲渡に応じて評価される価格である^{注10}。

・預託金の全部切捨て

			減額する(家事上の損失)	
預託金	切捨て		預託金返還請求権なし	} ゴルフ会員権の 性質維持できず
優先的施設利用権 (再建処理前)	優先的施設利用権 (再建処理後)		優先的施設利用権あり	

・預託金の全部切捨て後の譲渡

取得価額	預託金	} 全部切捨て	} 切捨て時の家事上の損失
			切捨て時の時価 } 譲渡損失
			修正所得価額 } 譲渡価額 ^{注11}

預託金100%カットされた会員権の損失額、切り捨てられた預託金金額は家事上の損失として処理され損益通算といった措置はないとされる。施設利用券が名義書き換え、及び市場で売却した場合は譲渡益は損益通算の対象となる^{注12}。

5. 同一性

譲渡所得は、「所有する資産の値上がりによって、その所有者に帰属する増加益(キャピタルゲイン)を所有として、その資産がその所有者の支配を離れて他に移転することを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」(最高裁 昭47.12.26民集25-10-2083)

譲渡所得の金額は、総収入金額から取得費および譲渡費用を控除して譲渡費用を計算し、譲渡所得の特別控除を控除することとされている(所法33)。

取得費は、キャピタルゲインの計算の基礎となるもので、その資産の取得に要した金額、設備費及び改良費の合計額をいう。(p.95)

取得費は(a)取得に要した金額でることと、(b)所有者の支配を離れ他に移転したとき、(a)と(b)が同一性があることである。

本裁判事例における新会員権と旧会員権に同一性があるかないかであるが、「新会員権における契約上の地位(資産)は旧会員権における預託金返還請求権を失ったことにより、同一性を失っている」^{注14}。

. おわりに

民事再生法による裁判所の認可を受け、民事再生法に基づく再計画によるゴルフ場経営会社の民事再生、それに基づく本件ゴルフ場の会員資格の保有者は、本件退会意思表示期間に退会をすることができる。退会の意思表示を行わない会員は、預託金債権を100%カットし、本件旧会員権の会員権と引き換えに、予約金額面のない会員権を発行するという事実は、民事再生法が適用になり、再生手続きにおいて預託金返還請求権が切り放され、優先的施設利用権が請求人に付与された形となる。ここに本裁決事例が民事再生手続適用の事例として他と異にすることである。

民事再生法適用されたことでゴルフ場の経営会社は法的には存在し、請求人に預託金債権のないゴルフ場施設の優先的施設利用権のみのゴルフ会員権が付与され、ゴルフ場の経営会社は再生された施設利用ができる状態にある。

このことは、ゴルフ場の経営会社は法的に存続し、預託金会員制ゴルフ会員権は消滅しても、優先的施設利用権は法的に継続した権利として存続すると解される。

民事再生法の適用を受け、再生手続きに入ったゴルフ経営会社の預託金返還請求権は債権者の同意と裁判所の認可を受け、計画をもって再生を図る目的として消滅し、優先的施設利用権のみがゴルフ経営会社も経営的に存続し、旧会員権が法的にも存続し継続した形となる。

民事再生法の再生目的において、請求人が退会の意思表示を行わず引き続き会員となることを選択している。

もし、旧会員権を売却し、取得費として算入する考えがあるのなら、この段階で賛成しなければよいという考え方になる。

民事再生法の認可決定において、再建計画が実施されれば債権はカットされる。このとき、預託金返還請求権はカットされ、民事再生後の預託金返還請求権は価値があるのだろうか。

ゴルフ会社は民事再生で存続しているが、ゴルフ会員権の性質論上、会員権の中身が変わっていないだろうか、旧会員権時と新会員権上のスタンスが違うのではないかと思われる。

審判所の説明が論理的であるのと、原処分庁が民事再生法による手続きを上手に利用している感がゆがめない。

- 注1 増田 英敏 「ゴルフ会員権の預託金返還請求取引に起因する差益の譲渡損失該当性」
- 名古屋地裁 平成17-7-27
ジュリスト/No.13397 2007.8.1 - 15
- 注2 裁判実例集 平成19年度上期・第72集 169項 財団法人 大蔵財務協会
- 注3 財団法人日本ゴルフ場事業協会会員権問題委員会、
中間法人検討会(座長弁護士 服部 弘志)編
ゴルフ場市場と中間法人別曲 NBC No.84 株式会社商合法人30
- 注4 伊藤 眞 「破産法・民事再生法」有斐閣 p.28
- 注5 注2同指書
- 注6 山本 和彦・長谷川 庄司・岡田 晶・小林 信明 編
「Q & A民事再生法」有斐閣 130項
- 注7 市場両生研究機構 編 「新版 再生計画事例集」
事例はゴルフ場経営 286項
- 注8 須藤 英幸 「民事再生の実務」新日本法規出版株式会社334項
- 注9 金子 宏「租税法」第12版 弘文堂 193項
- 注10 土屋 重義(監修) 土稿令[編]「財産価値の実務」きょうせい116項
- 注11 長岡 勝美「Q & Aでわかるゴルフ会員権の会計と税務」
- 注12 坂東 司朗・飯泉 清(編著)「最新 ゴルフ会員権の会計と税金」きょうせい120項
- 注13 日本税理士連合会編 岩下 忠吉 編
「譲渡所得課税の仕組み」中央経済社
- 注14 菅野 浅雄 「ゴルフ会員権をめぐる税務事例」財団法人 大蔵財務協会 85頁

(裁決書(抄))

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が所有していた預託金会員制ゴルフ会員権(以下「本件旧会員権」という。)に係るゴルフ場の経営会社の民事再生法に基づく再生計画に従い、請求人に預託金債権のないゴルフ場施設の優先的施設利用権のみのゴルフ会員権(以下「本件新会員権」という。)が付与されるとともに、本件旧会員権に係る預託金債権の全額が切り捨てられたことから、その後、本件新会員権を譲渡したことによる譲渡所得の金額の計算において、本件旧会員権の取得に要した金額を所得税法第 33 条(譲渡所得)第 3 項に規定する総収入金額から控除される「取得費」に該当するとして申告したところ、原処分庁が、本件旧会員権の取得に要した費用は、本件新会員権の譲渡所得の計算上、同項に規定する「取得費」に該当しないとして所得税の更正処分を行ったのに対し、請求人が、本件旧会員権の取得に要した金額から再生計画により切り捨てられた預託金相当額を差し引いた価額を本件新会員権の取得に要した費用として譲渡所得の金額を計算すべきであるとして同処分の一部の取消しを求めた事案である。

(2) 審査請求に至る経緯

イ 請求人は、平成 16 年分の所得税の確定申告書に次表の「確定申告」欄のとおり記載して、法定申告期限までに申告した(以下、この申告に係る申告書を「本件申告書」という。)

項目	確定申告	更正処分等
総所得金額	円	円
内訳	給与所得の金額	円
	雑所得の金額	円
	譲渡所得の金額	円
分離株式譲渡所得金額	円	円
納付すべき税額	円	円
過少申告加算税の額		円

ロ 原処分庁は、これに対し、平成 17 年 6 月 29 日付で上記イの表の「更正処分等」欄のとおりとする更正処分(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をした。

ハ 請求人は、本件更正処分及び当該賦課決定処分を不服として、平成 17 年 8 月 15 日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年 11 月 10 日付で本件更正処分については棄却の異議決定をし、当該賦課決定処分についてはその全部を取り消す異議決定をした。

ニ 請求人は、異議決定を経た後の本件更正処分に不服があるとして、平成 17 年 12 月 8 日に審査請求をした。

(3) 関係法令等

イ 所得税法第 33 条第 1 項は、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう旨規定し、同条第 3 項及び第 4 項は、譲渡所得の金額は、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っ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、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額 500,000 円(譲渡益が 500,000 円に満たない場合には、当該譲渡益)を控除した金額とする旨規定している。また、所得税法第 38 条(譲渡所得の金額の計算上控除する取得費)第 1 項は、譲渡所得の金額の計算上控除する資産の取得費は、別段の定めのあるものを除き、その資産の取得に要した金額並びに設備費及び改良費の額の合計額とする旨規定している。

ロ 所得税法第 69 条(損益通算)第 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、所得税法施行令第 198 条(損益通算の順序)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規定している。

ハ 「個人所有の預託金制ゴルフ会員権を巡る課税上の問題について(情報)」(平成 15 年 7 月 4 日付国税庁資産課税課情報第 13 号。以下「本件情報」という。)には、民事再生法による再生計画により、預託金債権が切り捨てられた場合について、要旨次のとおり記載されている。

(イ) 個人所有の預託金制ゴルフ会員権(以下「預託金会員制ゴルフ会員権」という。)が移転した場合、その損失は損益通算の対象となるのか、等の問題があり、これまで事例の発生に応じて整理してきたが、ゴルフ場の再建の観点から新たな方策が採られていることから、改めて全体を整理しておく必要がある。

(ロ) 預託金会員制ゴルフ会員権とは、契約上の地位であり、優先的施設利用権と預託金返還請求権をその内容とする譲渡所得の基因となる資産である。このため、預託金会員制ゴルフ会員権を巡る種々の方策の判定に当たってのメルクマールは、そのゴルフ会員権は預託金会員制ゴルフ会員権としての性質を有しているのか(維持しているのか)、という点を基本として行う。

(ハ) 民事再生法、会社更生法及び商法の会社整理(以下「民事再生法等」という。)による再生計画、更生計画及び整理計画(以下「再生計画等」という。)に基づき、預託金債権を切り捨てた上、ゴルフ場経営会社は経営を存続するという再建型処理では、従来契約の解除・新契約の締結という認識を行わないと整理し、単に契約内容の変更があったにすぎないとして、預託金会員制ゴルフ会員権としての性質を維持するというものであり、切り捨てられたゴルフ会員権の損失の金額は認識せず、取得価額も減額(付け替え)しない。

ただし、再生計画等の中で預託金債権を 100%切り捨てた上、優先的施設利用権だけが継続するという再建型処理については、預託金債権を 100%切り捨てることによって、その後そのゴルフクラブを退会した場合でも、もはや預託金返還請求権を行使することができないことから、切捨て後のゴルフ会員権は、優先的施設利用権と預託金返還請求権を内容とする契約上の地位という性質を維持しているとはいえない。このため、その預託金会員制ゴルフ会員権の取得価額と優先的施設利用権だけのゴルフ会員権の時価相当額との差額は、家事上の損失として切り捨てられ、その損失は各種所得の金額の計算上考慮されないことになる。なお、優先的施設利用権だけのゴルフ会員権の時価相当額については、事実認定の問題である。

(4) 基礎事実

以下の事実は、請求人及び原処分庁の双方に争いがなく、当審判所の調査によってもその事実が認められる。

イ 請求人は、平成元年6月19日に、A社(以下「本件債務者」という。)が経営するBカントリークラブ(以下「本件ゴルフ場」という。)の本件旧会員権をC社から3,213,000円(この金額には預託金1,000,000円が含まれている。以下、この預託金を「本件預託金」という。)で購入した。

なお、その際に、請求人は、本件債務者に対し、名義書換料として412,000円を支払った。

ロ 請求人は、平成16年7月20日付でD社に請求人の所有する本件新会員権を譲渡した(以下、この譲渡を「本件譲渡」という。)。同社が発行したゴルフ会員権取引計算書には、要旨次の記載がある。

コース名 Bカントリークラブ個人会員権平日会員

(イ) 円

(ロ) 取引手数料 - 30,000円

(ハ) 年会費 平成16年08月～平成17年01月 6,830円

(二) 合計 円

ハ 請求人が原処分庁に本件申告書と併せて提出した譲渡所得の内訳書(計算明細書:ゴルフ会員権用)には、要旨次の記載がある。

(イ) 譲渡したゴルフ会員権 Bカントリークラブ

(ロ) 会員権の形態 預り金形態

(ハ) 会員権の種類 個人平日会員

(二) 譲渡先 D社

(ホ) 譲渡年月日 平成16年7月20日

(ヘ) 譲渡価額 円

(ト) 仲介手数料 30,000円

(チ) 取得時期 平成元年6月19日

(リ) 取得先 C社

(ヌ) 取得価額 3,625,000円

(ル) (ヌ)のうち名義書換料 412,000円

(ヲ) (ヌ)のうち仲介手数料 63,000円

(ワ) 譲渡所得金額 円

2 主張

(1) 原処分庁

本件更正処分は、次の理由により適法に行われているから、審査請求を棄却するとの裁決を求める。

預託金会員制のゴルフクラブの会員権は、会員契約に基づく契約上の地位であり、優先的施設利用権と預託金返還請求権をその本質的内容とする資産であると解されるところ、本件新会員権は本件ゴルフ場に係る優先的施設利用権は有するものの、預託金返還請求権は有しないことからすれば、本件旧会員権の性質を維持しているということとはできない。

したがって、本件譲渡に係る取得費の金額の計算上、本件旧会員権の取得価額と本件新会員

権の時価相当額との差額は、本件譲渡に係る取得費とは認められない。

なお、所得税法上、上記の差額は、いわゆる家事上の損失に当たるものと解されるから、他の所得の金額の計算上、当該損失を控除することもできない。

(2) 請求人

以下の理由により、本件旧会員権の取得費 3,625,000 円から本件債務者の民事再生法に基づく再生計画により切り捨てられた本件預託金 1,000,000 円を減額した金額 2,625,000 円を取得費として認め、損益通算すべきであるから、本件更正処分の一部の取消しを求める。

イ 預託金会員制のゴルフクラブの預託金債権が 99%切り捨てられた場合と、100%切り捨てられた場合とで不条理な差が生じ、課税の公平を損なっている。

ロ 請求人が、再生計画において預託金債権を 100%切り捨てることに合意したとしても、それは会員権取得時の契約内容が変更されたものであり、当初の契約が消滅したものではない。

ハ 本件更正処分の基となった本件情報の全体を通してみれば、預託金債権が一部カットされた場合、当初の取得価額をそのまま引き継ぐ取扱いとされており、その取扱いは売却時の資産に含まれていなかった部分(カットされた部分)まで取得費を認めるという瑕疵があり、上記イで述べた不公平さが増幅されている。

3 判断

請求人が本件新会員権の譲渡による譲渡所得の金額を算出するに当たって、本件旧会員権を取得するために要した金額から本件預託金相当額を減額した金額が所得税法第 33 条第 3 項に規定する総収入金額から控除される「取得費」に該当するか否かに争いがあるので、審理したところ、次のとおりである。

(1) 認定事実

イ 本件旧会員権は、預託金会員制ゴルフ会員権である。

ロ 本件債務者の商業登記簿に記録されている閉鎖事項全部証明書の「民事再生」欄には、次の記載がある。

(イ) 平成 13 年 6 月 日午後 時E地方裁判所の再生手続開始

平成 13 年 7 月 2 日登記

(ロ) 平成 14 年 4 月 日E地方裁判所の再生計画認可決定確定

平成 14 年 4 月 12 日登記

ハ 本件債務者は、E地方裁判所に対し、平成 13 年 12 月 日付で民事再生法に基づく再生計画案を提出し、同裁判所は、平成 14 年 3 月 日、当該再生計画案の認可決定をした(以下、この認可決定された再生計画を「本件再生計画」という。)。本件再生計画には、要旨次の記載がある。

(イ) 本件債務者は、自力再生を目指していたが、必ずしも法律的に確実な資金の注入方法が見いだせない状況の下、中期的には、運転資金の確保についても、確実な見通しが得られない状態に至った。本件債務者の株主兼代表者であったGは、本件ゴルフ場の会員のプレー権保護が最重要課題であることから、自力再生を断念し、平成 13 年 10 月 日、F社との間で、①Gらはその所有する本件債務者の株式をF社の指定するH社に全株譲渡すること、②GらはF社に本件債務者及び本件債務者の会員保護を完全に委ねること、③F社は本件ゴルフ場の維持・管理、会員のプレー権の保全を約束することの内容で合意し、履行された。

(ロ) 再生計画案の認可決定が確定した後は、現在発行されている株式を 100%減資し、第三者割当て増資をF社の指定するJ社が引き受ける。その結果、J社が本件債務者の 100%の株式を保有することになる。

また、本件ゴルフ場の運営は、本件債務者とF社が 100%出資するゴルフ場運営会社であるK社との間で業務委託契約を締結し、同社が行う。

(ハ) 本件ゴルフ場の会員資格の保有者は、本件債務者に対し、退会の意思表示を再生計画案の認可決定の日から 60 日以内(以下「本件退会意思表示期間」という。)に行うことにより退会することができる。また、上記期間内に退会の意思表示を行わないことにより、会員資格を維持することができる。

退会する会員は、再生計画案の認可決定確定の日から 3 か月以内に預託金債権の元本の 5%の配当を受ける。

退会の意思表示を行わない会員は、預託金債権を 100%カットさせていただくが、本件ゴルフ場でのプレー権を保証すると同時に、市場での売買が可能な権利として、本件旧会員権の会員券と引換えに本件退会意思表示期間の経過後可及的速やかに預託金額面のない会員券を発行する。ただし、未払の年会費が存在する場合には、その支払とも同時履行関係とする。

(ニ) 本件退会意思表示期間に本件債務者に対し退会する旨の意思表示を行わなかった預託金返還請求権を有する債権者(会員)については、元本の全額の免除を受ける。

ニ 請求人は、退会の意思表示を行わず、引き続き会員となることを選択した。

ホ 原処分庁は、本件更正処分に当たり、本件譲渡について、譲渡価額を 円、取得費を 60,000 円、譲渡費用を 30,000 円とし、譲渡損失の金額を 円と算出した。

なお、原処分庁は、平成 14 年 4 月から同年 6 月の間における本件ゴルフ場の会員権(個人・正会員及び個人・平日会員)の取引価額のうち最も高額な 60,000 円を本件新会員権の取得価額と認定した。

(2) 法令解釈等

イ 譲渡所得について、所得税法第 33 条第 1 項は、上記 1 の(3)のイのとおり、資産の譲渡による所得をいう旨規定しており、ここでいう「資産の譲渡による所得」に対する課税は、資産の値上がりにより当該資産の所有者に帰属する増加益を所得として、当該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と解される。また、譲渡所得の金額について、所得税法第 33 条第 3 項は、上記 1 の(3)のイのとおり、譲渡所得の収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費等を控除する旨規定している。

これらの規定の内容及び趣旨からすれば、資産の譲渡による譲渡所得の計算に当たっては、その譲渡時点と取得時点で資産の同質性が維持されている必要があり、譲渡所得の金額の計算上控除されるべき取得費、すなわち当該所得の基因となった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ものと解される。

ロ 預託金会員制ゴルフ会員権は、当該ゴルフクラブの会員となる者が当該ゴルフ場の経営会社に入会保証金を預託し、かつ、当該ゴルフクラブと入会契約を締結することによって生ずるもので、

当該ゴルフ場施設を一般の利用者に比し有利な条件で継続的に利用できる権利である優先的施設利用権、

預託金返還請求権及び

年会費納入等の義務からなる契約上の地位を総称するものと解される。

八 したがって、預託金会員制ゴルフ会員権の取得に要した金額が、その後のゴルフ会員権の譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上取得費として控除されるには、取得時点における預託金会員制ゴルフ会員権としての契約上の地位の性質が、譲渡時点において維持されている必要があると解される。

二 ところで、本件情報は、上記1の(3)の八のとおり、民事再生法等による再生計画等により、預託金債権の一部が切り捨てられた場合には、従来の契約の解除・新契約の締結という認識を行わず、単に契約内容の変更があったにすぎないとして整理し、切り捨てられた損失の金額は認識せず、取得価額も減額(付け替え)しないとしている。これは、預託金債権の一部が切り捨てられたにとどまる場合には、預託金会員制ゴルフ会員権としての性質(優先的施設利用権と預託金返還請求権を内容とする契約上の地位)を維持していることから、預託金会員制ゴルフ会員権としての性質は変容していないとした上で、その切り捨てられた損失は家事上の損失であって、その損失の金額を当該預託金会員制ゴルフ会員権の取得価額において調整する所得税法上の規定はないことから、取得価額を減額(付け替え)しないこととしたものと解される。

また、本件情報は、預託金債権の全額が切り捨てられた場合には、その切捨て後のゴルフ会員権は、優先的施設利用権と預託金返還請求権を内容とする契約上の地位という性質を維持しているとはいえないため、その預託金会員制ゴルフ会員権の取得価額と預託金債権を切捨て後の優先的施設利用権だけのゴルフ会員権の時価相当額との差額は、家事上の損失として各種所得の金額の計算上考慮されないとしている。これは、預託金債権の全額が切り捨てられた後も従来と同様の優先的施設利用権が認められる場合でも、譲渡所得の課税上、預託金会員制ゴルフ会員権の内容の一つである預託金返還請求権が消滅することにより、契約上の地位(資産)としての性質に変容があったもの、すなわち、「優先的施設利用権及び預託金返還請求権」で構成される契約上の地位が、「優先的施設利用権」で構成される新たな契約上の地位に変更されたものと解される。そうすると、取得価額に関しては、契約上の地位としての性質の変容により、「優先的施設利用権」を内容とする新たな契約上の地位を取得することになるから、その新たな契約上の地位の取得価額はその時点での価額(時価)となると解される。一方、変更前の契約上の地位の取得価額を新たな契約上の地位に引き継ぐ旨の所得税法上の規定はないことから、その新たな契約上の地位の取得価額相当額まで、家事上の損失として切り捨てられることとなると解される。

そうすると、本件情報の内容は、譲渡所得課税及び取得費等の控除の趣旨並びに預託金会員制ゴルフ会員権の預託金の切捨ての法的効果に照らして合理性があり、当審判所においても相当と認められる。

(3) 本件更正処分について

イ 本件旧会員権と本件新会員権

(イ) 本件旧会員権は、上記1の(4)のイ及び上記(1)のイのとおり、優先的施設利用権及び預託金1,000,000円の返還請求権を有する預託金会員制ゴルフ会員権であり、一方、本件新会員権は、上記(1)の八の(ハ)及び二のとおり、請求人が本件再生計画に基づき、本件債務者に退会的意思表示をしなかったことにより、預託金返還請求権の元本全額を切り捨てられて取得したものであることから、その内容はゴルフ場施設の優先的施設利用権のみで預託金返還請求権のない

ゴルフ会員権である。

(ロ) そうすると、本件新会員権における契約上の地位(資産)は、本件旧会員権における預託金返還請求権を失ったことにより、これを要素とする契約上の地位(資産)としての同一性を失っているため、本件旧会員権と本件新会員権は、契約上の地位としての性質が変容した別個の資産というべきである。

ロ 本件新会員権の取得費

(イ) 上記イのとおり、本件新会員権と本件旧会員権は別個の資産である。

そうすると、上記(2)のとおり、譲渡所得の金額の計算上控除されるべき取得費は、取得時点での性質が譲渡時点まで維持された資産に係る取得に要した金額をいうところ、本件譲渡に係る本件新会員権と本件旧会員権は同一性がないから、本件新会員権の譲渡所得の金額の計算上、本件旧会員権の取得費を引き継いで計算することはできない。

(ロ) また、本件新会員権の取得に当たって支払った費用等もないことから、本件新会員権の取得価額は、その取得時の時価相当額とするのが相当である。

原処分庁は、本件新会員権の取得価額を 60,000 円と認定しているが、この価額は、上記(1)のホのとおり、正会員及び平日会員の種別を考慮せずに平成 14 年 4 月から同年 6 月の間における取引価額の中で最も高額な価額を採ったものであり、本件新会員権の時価相当額の算定方法としては適切ではない。そこで、当審判所が調査を行ったところ、本件退会意思表示期間の経過後の日から平成 14 年 12 月までの間における本件ゴルフ場の個人・平日会員のゴルフ会員権の売買事例が 8 件認められ、その売買価額が 10,000 円(5 件)、20,000 円(2 件)及び 30,000 円(1 件)であることから、本件新会員権の時価相当額は、その平均価額である 15,000 円とするのが相当である。

(ハ) したがって、本件新会員権の譲渡所得の計算上、総収入金額から控除される取得費は、15,000 円が相当と認められる。

ハ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、預託金会員制のゴルフクラブの経営会社の再生計画時に、預託金債権が 99% 切り捨てられた場合と、100% 切り捨てられた場合とで不合理的な差が生じ、課税の公平を損なっている旨、また、本件情報の全体を通してみれば、預託金債権が一部カットされた場合、当初の取得価額をそのまま引き継ぐ取扱いとされており、その取扱いは売却時の資産に含まれていなかった部分(カットされた部分)についてまで取得費を認めるという瑕疵があり、上記の不公平さが増幅されている旨主張する。

しかしながら、譲渡所得の課税の趣旨及び預託金会員制ゴルフ会員権の法的性質は上記(2)のイないしハのとおりであり、また、本件情報の内容は上記(2)の二のとおり相当と解されるから、本件と課税上の取扱いが異なることとなったとしてもそれは法形式の差異から生じたやむを得ないことである。請求人が主張するのは、本件のように預託金返還請求権を失っている事例と預託金返還請求権を行使しても得られる金額が僅少で事実上零に近い事例との取扱いの差異であるが、預託金返還請求権が零か僅少であるという事実上の類似点を理由として同一に扱わなければならないというものではなく、法形式の違いに応じて異なった取扱いをしても公平を損なうものとはいえない。

したがって、これらの点に関する請求人の主張には理由がない。

(ロ) また、請求人は、本件再生計画時に預託金債権を 100% 切り捨てることに合意したとしても、

それは本件旧会員権の取得時の契約内容が変更されたものであり、当初の契約が消滅したものである旨主張する。

しかしながら、本件旧会員権に係る契約が消滅した又は変更したのかを判断するまでもなく、上記イのとおり、預託金債権の全額が切り捨てられた場合、本件新会員権の「優先的施設利用権」を要素とする契約上の地位は、本件旧会員権における「預託金返還請求権」を失っており、これをも要素としていた本件旧会員権の契約上の地位とは同一性が認められないことから、本件新会員権と本件旧会員権は譲渡所得の課税上別個の資産と解するほかない。

したがって、この点に関する請求人の主張は採用できない。

二 所得金額等について

本件新会員権の取得費を 15,000 円として、本件譲渡に係る譲渡所得の金額を計算すると、当該金額は 円となり、原処分庁の本件更正処分による本件譲渡に係る譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額 円は、当審判所が認定した譲渡所得の金額を下回ることから、本件更正処分は適法である。

(4) その他

原処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。