

所得区分 / 営業権の譲渡

税理士 板垣 力

平成18年8月30日裁決 裁決事例集 72 155頁

本件は、F 総合法律事務所の名称で弁護士業を営むF（平成14年 月 日死亡。以下「F 弁護士」という。）が、共同経営者であるG 弁護士への営業権譲渡名目で同弁護士との間で受領を約した金 円（以下「本件金員」という。）について、原処分庁が、本件において営業権は存在せず、本件金員のうち敷金の引継ぎ及び備品等の譲渡以外の部分は雑所得（異議決定において事業所得に変更）に該当するとして更正処分等を行ったのに対し、F 弁護士の相続人であるH、J、K 及びL（以下「請求人ら」という。）が、F 総合法律事務所の独占性をもった経営手腕及びノウハウ等は営業権に該当し、本件金員はその譲渡の対価であるからその全額が譲渡所得の収入金額に該当するとして、原処分庁の全部の取消しを求めた事案である。

事案の概要

F 弁護士は、昭和51年、「F 法律事務所」の名称で法律事務所（昭和62年「F・G 法律事務所」にさらに平成14年 月「F 総合法律事務所」に名称変更された。以下、この法律事務所を「本件事務所」という。）を開設した。

G 弁護士は、昭和57年、本件事務所で勤務弁護士として勤務を開始した。昭和62年4月1日、G 弁護士は、勤務弁護士からパートナー弁護士となり、その後、本件事務所の収入及び経費をF 弁護士とG 弁護士とで「7対3」の比率で分配する旨両者の間で合意した。なお、平成10年ごろ、上記の分配比率は「6対4」に変更された。

本件事務所には、平成14年 月時点で、F 弁護士及びG 弁護士の他、M 弁護士及びN 弁護士が勤務弁護士として勤務していた。本件事務所は、会社関係の法務を中心に扱い、顧問先の仕事が8割余りを占めていた。なお、顧問先の相談は主にF 弁護士が担当し、個々の訴訟は主にG 弁護士が担当していた。

F 弁護士は、平成14年 月、入院し手術をするに至った。F 弁護士は、引退後はG 弁護士に事業を引き継がせる意向であったが、入院等で弁護士としての稼働を停止せざるを得なくなったことを契機として、平成14年 月 日、両者の間で次の内容の覚書（以下「本件覚書」という。）を作成するに至った。

- A 本年度の収入及び経費の分配は、例年通りF : Gを6 : 4とする。
- B F が弁護士業務を引退した場合にはG が事務所の経営を引き継ぎ、名称はF 総合法律事務所を継続して使用する。
- C G は、F の上記引退時に賃貸借の継承、備品の引継ぎ、顧問契約の引継ぎ等を営業権と評価し、本件金員をF に支払う。但し、支払方法は分割とし、分割方法については引退時に別途協議する。
- D F 総合法律事務所を法人化した場合には別途協議する。

F 弁護士は、他界の1週間程度前に、G 弁護士に対し、本件事務所のことには頼む旨述べた。本件金員は営業権譲渡の対価か否かが争われる事案である。

原処分庁の主張

(1) 営業権の譲渡の有無

本件事務所が弁護士の法律事務所であることにかんがみると、本件事務所の社会的信用は、所属する弁護士事務所の信頼が基となって、その結果として蓄積された社会的信用というべきであり、こうした弁護士の社会的信用は他者に引き継がれるものではない。

本件事務所にノウハウが存在していたとしても、弁護士個人の能力に起因するものと認められ、無条件で第三者に引き継がれるものではない。

本件事務所は、他の弁護士の法律事務所と比較しても立地条件の特段の優位性は見受けられない。

本件金員の算定について、明確な算定根拠が存在していたとは認めがたい。

(2) 所得区分

本件に営業権は認められないから、本件金員の全額を譲渡所得とすることはできない。

本件金員には各種の引継ぎ等に係る対価が含まれており、その種類に応じた所得区分は、次のとおりとなる。賃貸借の承継とされる部分（敷金 円の60%相当額）は、F弁護士への実費弁済に過ぎないものと認められ所得課税の対象とはならない。

備品等の引継ぎとされる部分（譲渡価格 ）は、備品等がF弁護士からG弁護士に譲渡されたものと認められ、譲渡所得の収入金額に該当する。

上記以外の顧問契約との引継ぎ等とされる部分（ 円）は、F弁護士が弁護士をしていたことに基因するものであること、G弁護士はF弁護士の生前に同弁護士の後継者として同弁護士からこれらを引き継いだことからすると、いずれも弁護士という事業に付随して得た収入、すなわち、事業所得と解するのが相当である。

請求人の主張

(1) 営業権譲渡の有無

以下の点から、F 総合法律事務所の独占性をもった経営手腕、ノウハウ並びに「F」という看板の信用度及び知名度こそが営業権に該当する。

F 総合法律事務所の後継者であるG弁護士が「F」という名称を継続使用していることは、そこにF 弁護士が蓄積した社会的信用等を継続使用する経済的・社会的価値を認めていることの証左である。

本件事務所は、長年にわたった人間関係の繋がりと業務の遂行に対する高い評価によって顧問先との強い信頼関係を構築してきた。また、F 弁護士は、弁護士業務の傍ら、弁護士会等の要職を歴任し、本件事務所の社会的信用及び知名度を高めてきた。

本件事務所は、会社法務に関する業務については同業者の中でも高い評価と信頼を得ており、独占性をもった経営手腕、ノウハウとなっている。

本件金員の算定については、営業権譲渡の際に評価される「超過収益力」は、将来の見積超過収益力と解するのを相当とするが、過去の実績は将来の見積収益力の判断に当たってこれを推測するきわめて重要な要素である。本件においては、直前のF 弁護士の所得金額を超過収益力と認識した上で営業権譲渡の対価を考慮し算定したものであり、根拠のない金額ではない。

営業権は種々の要因によって形成されているものであるから、その評価については、その諸要素を総合評価することが不可欠であり、その評価が著しく不合理なものでない限り、その評価額は相当なものと認めるべきである。そして、F 弁護士とG 弁護士の間で営業権の対価を 円と総合評価したことが著しく不合理なものとは認められない。

(2) 所得区分

本件金員は、営業権の存在を認めた上での対価であるから、すべてが譲渡所得の収入金額である。

裁決の要旨

営業権譲渡の有無について

営業権譲渡における営業とは、一定の営業目的のため組織化され、有機的一体として機能する財産（得意先関係等の経済的価値のある事実関係を含む。）をいう。しかしながら、営業上のノウハウや暖簾、得意先関係等のいわゆる財産的価値のある事実関係は、常に譲渡の対象となる営業権となるものではなく、それが個々の主観的要素を離れて営業組織に客観的に結実した形で表象された場合に営業譲渡の対象となる。

ところで、一般に弁護士は、委任または準委任の主旨に従い、高度の専門的知識と経験、法律的技能を駆使して、法律的に正当な委任者（準委任者）の利益の獲得を目指してその業務を処理するものであるが、弁護士が業務を行うについて執るべき法的手段は、その職務の性質上、一律に定まるものではなく弁護士の裁量に負うところが大きく、法律事務の処理については、弁護士の業務遂行は、当該弁護士の経験、知識、法律的技能により左右される。

また、弁護士は、依頼者との間の個人的信頼関係を基礎として、依頼者に対する守秘義務を負担した上で個々の案件を案件を処理することを求められ、殊に、不確定要素を多くはらむ訴訟においては弁護士と依頼者が意見交換するなどの共同作業により、逐次信頼関係を築いていくものである。

このように、弁護士の業務は、個々の弁護士の経験、知識、法律的技能、また、依頼者との間の個々の信頼関係を基礎として成り立っているものであり、一身専属性の高いものである。この理は、同一の法律事務所内部においても変わることはなく、同一事務所の弁護士らが同様のノウハウや顧問先からの信頼関係を有しているのは、同僚の弁護士のノウハウを学んで自己のノウハウにし、同僚の弁護士とともに業務を遂行することにより顧問先等から自らについても信頼を得た結果にすぎない。

このように、一身専属性の認められる弁護士業において、弁護士のノウハウ、依頼者との信頼関係等は、当該弁護士個人に帰属するものであり、当該弁護士を離れて営業組織に客観的に結実することにはなじまないものである。

本件においても、F弁護士の社会的信用やノウハウ等は、F弁護士個人に帰属するものであり、F総合法律事務所という組織として客観的に結実したものと認められないから、営業権は存在しないと解するのが相当である。

そして、この理は当事者の主観によって左右されるものではないから、当事者がこれを営業権として認識していたか否かは上記判断を左右するものではない。

したがって、本件金員は営業権譲渡の対価であるとは認められない。

所得区分について

F弁護士は、平成8年7月30日、P社との間で、本件事務所として使用するためにQビル 階 m²の賃貸借契約を締結し、敷金として 円(以下「本件敷金」という。)を差し入れた。G弁護士は、F弁護士他界後、P社との間で上記賃貸借契約に係る賃貸借物件につき同様の賃貸借契約を締結したが、その敷金 円は、F弁護士が差し入れた本件敷金を引き継ぐ形とした。

請求人らは、平成16年6月18日、原処分に係る調査の担当者に対して、本件覚書に係る備品等の種類及び価格等の明細を記載した書面を提出した。本件覚書で譲渡の対象とされた賃借権は、上記の賃借権である。本件覚書で譲渡の対象とされた備品等は、備品、絵画及び書籍（以下「本件備品等」という。）である。

本件金員の所得区分は次のとおりとなる。

本件敷金相当額

本件敷金相当額については、F弁護士が支払った本件敷金を引き継いだG弁護士が、その清算として本件敷金にF弁護士の負担割合である60%を乗じた額を支払ったものであるから、F弁護士に所得は発生しない。

本件備品等の譲渡対価

本件備品等の譲渡対価については、譲渡所得の基因となる資産の譲渡に該当し、譲渡所得となる。

本件敷金相当額及び本件備品等の譲渡対価以外の部分

本件敷金相当額及び本件備品等の譲渡対価以外の部分については、業務等の引継ぎの経緯等からすれば、F弁護士がG弁護士と共同経営していたF総合法律事務所の経営から離脱するに当たり、顧問先との契約のうちF弁護士の持分の清算金の趣旨であるものと認められるから、事業所得となる。

研究 裁決の結果はやむを得ず、但し、理由不備では？

税法上の営業権の意義

営業権が、税法上問題とされるのは 企業が合併する場合 企業が他の企業の営業の全部または一部の買収をする場合 個人組織から法人組織に企業組織が変更される場合のどである。

かつては、営業権の本質をもって超過収益能力であるとする考え方（経済的基準説）が最も有力に主張されていた。

判例における営業権

福島地裁 昭和46年4月26日判決

「ところで会計学上、営業権の資産性については議論の存するところであるが、通説的見解によると、買入れのれん、すなわち他人から買入れた場合に限って資産への計上を認め、自然に発生したいわゆる発生のれんについては資産性を否定しており、商法も会計学の通説的見解に従い、有償で譲り受けまたは合併によって取得した場合に限って貸借対照表能力を認めている。この点について、税法上は必ずしも明らかではないが、法人税法は営業権の耐用年数を10年とし残存価格を零として定額法により算出すべき旨規定している。これらの規定は、営業権の資産性を是認したうえでの規定と解されるから、税法が営業権の資産性を認めていることは、明らかであり、なお、会計学や商法の立場と別意に解さなければならぬ特段の事情も存しないから、有償取得に限って資産性を認めていると解すべきである。

会計学あるいは商法でいう営業権とは、のれん、老舗権などともいわれているが、それは債権、無体財産権に属せず、いわゆる法律上の権利でなく、財産的価値のある事実関係であって、既設の企業が各種の有利な条件または特権の存在により他の同種企業のあげる通常の利潤よりも大きな収益を引続き確実にあげている場合、その超過収益力の原因となるものをいい、その超過収益力の原因としては、既設企業の名声、立地条件、経営手腕、製造秘訣、特殊の取引関係または独占性などが考えられるが、営業権は、これらの諸原因、諸収益力を総合した概念であり、個々に分立した特権の単なる集合ではない。そして、超過収益力の諸原因は、企業が設立されてから創立当時の試練を経て過失がなく若干経過することにより外部的には社会的認識を得、内部的にも、従業員の経験、熟練度が増し、経営組織が完備することにより自然に発生するものである。」

最高裁昭和53年7月13日判決

「営業権とは、当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在ならびにそれらの独占性等を総合した、他企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係である。」

超過収益力は営業権の問題にとって重要な要素を構成するものであるが、もともと超過収益力は経済的な評価の問題でありこれをもってのみの営業権との捉え方は経済的基準説

に依拠するものである。

営業権の本質は、前期最高裁の述べるように「伝統、社会的信用、立地条件、特殊の製造技術・取引関係が存在し、しかもこれらが他の企業に対して独占的支配権能をもつものである。」点にある。

営業権とはそれ自体独立して取引の対象となり得る、独占的な支配権としての財産権であるという本質を有することに営業権の本質をとらえるのである。

(松澤智「営業権の評価と課税問題」税経通信620号)

本判決の問題点

「弁護士の業務は、個々の弁護士の経験、知識、法律的技能、また、依頼者との間の個々の信頼関係を基礎として成り立っているものであり、一身専属性の高いものである。」

「一身専属性の認められる弁護士業において、弁護士のノウハウ、依頼者との信頼関係等は、当該弁護士個人に帰属するものであり、当該弁護士を離れて営業組織に客観的に結実することにはなじまないものである。」

「営業権は存しないと解するのが相当である。」

本判決では上記のごとく述べ、営業権の存在を否定しているが、そうだとすれば、資格を前提とする、いわゆる「士業」においては営業権は存在しないのか？

(税理士事務所の「営業譲渡」は頻繁に行われているものと思われる。)