

法人税法における営業権の意義等

大阪地裁 昭和四九年五月二八日判決
昭和四五年（行ウ）第八七号更正処分
取消請求事件（請求棄却、原告控訴）
税務訴訟資料第七五号五三一頁

桜井四郎

（税務大学校
研究部長）

〔要旨〕

業務協定により倒産に類した甲会社の発行株式をその会社を支配し、その会社の製品を一手販売していた乙会社から額面金額で取得し、別に甲会社に対し営業権利一切を譲り受ける対価として金員を支払い、その支払金は甲会社の乙会社からの債務弁済に充てることを約した場合に、その支払金は営業権の取得対価に該当せず、寄付金に当たると判断された事例。

〔事実〕

原告会社は、ガス熔断器等の製造販売を業とする会社であって、昭和四二年六月二一日から同四三年六月二〇日までの事業年度分の法人税について所得金額三六、六〇七、九一一円と申告したところ、Y税務署長は、昭和四十四年六月三〇日付で所得金額七一、五二四、一三九円と更正した。

Y税務署長が右記更正を行った理由は、次のとおりである。

(1) 減価償却費超過額 八六一、〇〇〇円 事業の用に供していない機械についての償却費の損金算入を否認したものの

(2) 寄付金損金不算入額 三四、〇五五、二二八円 X会社が昭和四三年六月六日株式会社東海真空器製作所（以下、東海真空と略称する。）との間で同社の営業権譲受契約を締結し、三、五〇〇万円を支払ったとして計上した営業権を本件事業年度の決算において減価償却費の名目で特別損失として計上したものを、次の理由で否認したものである。すな

わち、

(イ) 東海真空の前身である精巧科学機械株式会社は、その代表取締役Sの有する特許を使用して主として凍結真空乾燥機等を製造販売していたが、同社が倒産したため菱三商事が同社を再建することとなり、その方法として、昭和三七年一二月に東海真空を設立し、その発行済株式数一〇、〇〇〇株のうち七、〇〇〇株を菱三商事が取得し、東海真空の製品はすべて菱三商事を通じて販売することとした。

(ロ) しかし、東海真空は所期の目的を達することができず、赤字続きであった。

(ハ) 昭和四三年六月六日にX会社と東海真空との間において、①X会社は昭和四三年六月一日をもって東海真空の所有する営業権利一切の譲渡を受け、その対価として三、五〇〇万円を支払う。②そして、別にX会社、菱三商事および東海真空の三者間で業務協定書が作成され、(i)X会社は菱三商事から東海真空の株式七、〇〇〇株を譲り受け、X会社が東海真空を運営する。(ii)菱三商事はX会社に株式を譲渡し東海真空の経営を譲る条件として、X会社から東海真空に支払う三、五〇〇万円を、菱三商事の東海真空に対する貸付金の内金として直接菱三商事に手渡すとともに、菱三商事の東海真空に対する販売総代理権の存在を認める、との契約を締結した。

(ニ) このような事情のもとで、X会社は東海真空に支払う金額を営業権の取得対価として計上しているが、別に東海真空の事業譲渡が行われたわけではないので営業権の取得ということはできず、また、東海真空の技術を使用して製品を製造したこともないからノウハウの譲受対価ということもできない。結局理由なく東海真空に対し三、五〇〇万円を支払ったこととなるから同社に対する寄付金とみるべきである。そして、寄付金とみれば、法人税法により寄付金損金算入限度額をこえる部分の損金算入は許されないこととなる。

X会社は、①従来東海真空は菱三商事を通じて製品を販売していたが、これをすべてX会社を通じて販売することになったのであるから、得意先を譲受けたこととなり、②また、X会社は東海真空に対し必要な指示をすることができ、東海真空が製造分野において有する特許権ならびにノウ・ハウを包含する特殊、かつ、優秀な製造技術をX会社自から自由に利用して製品を製造することができ、その製品について東海真空の名声を享受することができるのであるから、このような財産的価値は商法二八五条の七のれんといふべきである、と反論した。

〔判決要旨〕

判決は、争点のそれぞれについて判断し、

(1) 営業権に関して次のように法人税法上の営業権の意義の解釈につき述べ、本件の場合営業権に当たらないと認定した。すなわち、

(イ) のれんまたは営業権とは、一種の無形固定資産であり、当該企業を構成する特有の名声、信用、得意先関係、仕入先関係、営業上の秘訣、経営組織が当該企業のもとで有機的に結合された結果、超過収益力を生ずることができるに
至る場合、その企業を構成する物または権利とは別個の財産的価値として評価を受ける事実関係をいい、これは既設の
企業の活動中に創出されるばかりでなく、他企業を買収することによって得ることができるものである。

そして、その貸借対照表能力については、商法ではのれんは有償取得または合併による取得の場合に限り貸借対照表
能力が認められ(商二八五の七)、企業会計原則では、無形固定資産は有償取得の場合に限りその対価をもって取得価
額とされており(貸借対照表原則五のE)、通常その譲渡は包括的の一体としての企業の全部または一部の譲渡(営業譲

渡、合併、現物出資、財産引受け」ともになされ、現実に支払われた対価が純資産額をこえる場合、その超過額がのれんまたは営業権の価額と理解されている。

法人税法において減価償却資産中の無形固定資産として掲げられている営業権の意義、評価についても、同法二二条四項に収益、損金の計算につき公正妥当な会計処理の基準にしがたって計算されると規定されている趣旨にしたがい、商法および企業会計原則の場合と同様に解すべきである、と判示した。

(四) 次に、本件においてX会社が営業権を取得したか否かについて判断し、上述のような営業権の理解にたってみると、本件契約の目的は東海真空の存続を認め、従来同社の親会社であった菱三商事に代ってX会社が東海真空を支配することにあり、典型的意味での営業の譲渡または合併が行われたものでないことは明らかである。

ところで、X会社は本件契約により東海真空の得意先を譲受けることにより営業の一部を譲受け、また、同社に対して製造に関する必要な指示をすること、同社の有する特許権、ノウ・ハウを利用することができること、およびその製品につき同社の名声を享受することができるのであるから、このような財産的価値は商法ののれんと解すべきである旨主張するが、①得意先の譲渡とは譲渡した企業においては商品の販売先を失う一方、譲渡を受けた企業においては自己の商品の販売先として譲渡企業の旧販売先を得る場合をいうと理解されるが、本件においては、従来東海真空がその製品を菱三商事を通じて販売していたのを、本件契約後は東海真空の製品をX会社を通じ販売することとなったにすぎず、結果はX会社が従来菱三商事が得ていた中間マージンを得るようになったにすぎず、実際の販売方法などは従来どおり菱三商事のセールス担当者と東海真空の技術者とが注文を受けているのであるから、東海真空の得意先の変更はないし、得意先の譲渡があったということとはできない。

また、のれんまたは営業権とは企業を構成する物または権利とは別個独立の財産的価値として評価を受けるべき事実関係をいうのであるから、特許権ないしその専用または通常実施権は含まれないが、X会社が東海真空から専用または通常実施権を取得したということはできない。

(4) X会社は、また、三、五〇〇万円は東海真空のノウ・ハウの取得対価である旨主張するが、ノウ・ハウの意義は必ずしも確定的に定義づけられているとはいえないが、所得税法に工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式もしくはこれに準ずるもの使用料またはその譲渡による対価と定められている「特別の技術による生産方式もしくはこれに準ずるもの」がノウ・ハウに当たると解されているので、法人税の上においてもこれと同様に理解すべきである。

そして、X会社は、ノウ・ハウをのれんまたは営業権の内容に含めて営業権として償却することができると主張するが、ノウ・ハウの譲渡契約に際して支出される一時金または頭金は、商法上はのれんとして処理することができるが、法人税法上は繰延資産に該当するのであって、無形固定資産とはならない。

しかし、仮に繰延資産に該当するとしても、償却は問題となるので、X会社が東海真空からノウ・ハウを導入したかどうか問題となる。

東海真空はその代表者個人の特許権を中心に凍結真空乾燥機等を製造していたのであり、東海真空の保有するノウ・ハウもこれらの特許権の実施に関連するものであると解されるころ、X会社は特許権を取得していないことは明らかであり、ノウ・ハウの譲渡という以上、契約などによっても内容、範囲、供与の期間、方法等について何らの定めがなければならぬのにそのような定めがないことから考えても、ノウ・ハウの取得があったということとはできない。

(1) なお、X会社は、東海真空の技術を使用して製造した製品について同社の企業名声の享受がのれんに当たるとか、東海真空に対する製品製造の指示がのれんに当たると主張するが、X会社において新製品を製造した事実がない以上、その製品につき東海真空の企業名声を享受するということはなく、また、のれんの意義から考えても、製品製造の指示が営業権に当たるといふことはできない。

(2) このように、X会社は東海真空から営業権もしくはのれんその他の無形固定資産または繰延資産に該当するようなものを譲り受けなかつたこと、菱三商事に代り東海真空の経営を支配することとなつたことの事実が契約により実行され、契約によりX会社が東海真空に三、五〇〇万円を支払つたのは、東海真空の赤字を解消して、同社の株式の価値を回復させて買取るために算出された事情にあること等を考慮すると、X会社が本件契約により支出した三、五〇〇万円は、X会社が東海真空の経営を支配するため、同社の同額の赤字を補てんする目的で贈与された寄付金であると認められるのが相当である。

(3) なお、X会社は、税務署長が東海真空に対しては三、五〇〇万円は営業権譲渡金と認定しておきながら、X会社に対しては営業権の譲受はなく、贈与であると認定することは、同一の事実に対して一方には肯定し、他方では否定して法人税を二重に徴収することとなり違法であるとも主張しているが、上述のように三、五〇〇万円はX会社から東海真空に対する贈与と解されるのであり、東海真空としては計上項目が営業権譲渡益から受贈益にかわるにすぎず、いざれにしても課税標準には全く影響がないのであるから、X会社の上記主張は失当であると判示した。

(4) そして、結局、X会社の東海真空に対する支払いは寄付金と認定するのが相当であり、また、X会社のその他の主張には理由がないから、Y税務署長の行った更正処分は適法である、と判決した。

〔評釈〕

本件は、商法ののれんまたは企業会計や税法でいう営業権とはどのようなものかという点と、X会社が東海真空に対し支払った三、五〇〇万円は実質的にどのようなものであったか、という二点が問題となった事件である。

本件は、X会社が、東海真空に対する三、五〇〇万円の支払いは営業権取得の対価として支払ったものであり、営業権は自由に償却することができるからということとその全額をその支出の事業年度において損金に計上したことが否認されたことに端を発したものであるから、まず、法人税法上の営業権とは何かが問題となる。

法人税法は、営業権の意義について別段の定めをしていないので、その解釈は一般の社会通念を基に、法人税法の趣旨、目的等からなされることとなる。

一般に営業権は、企業が競争企業の平均的利益以上の利益を獲得しているとき、会計ではそのような超過利益獲得の能力にしてなおかつそれが法的独占権等に具現されていないものをのれんと規定し（商法二八五条の七）、わが国では買入のれんを貸借対照表に示すとき、これを営業権と表示されるものといわれる。^(注1)

そして、のれんは営業と切りはなして存在しないから、のれんの買入は他の営業の買収や合併に当って問題とならずに、買収や合併に当たり支払った対価あるいは発行した新株の価額等が当該企業から継承した個々の資産、負債の価額の合計額を超過するとき、その超過額を営業権として表示することとなっている、^(注2) といっているのである。

裁判例の上でも、営業権の意義は、ある企業が同種の事業を営む他の企業が稼得している通常の収益（いわゆる平均収益）よりも大きな収益、つまり超過収益を稼得できる無形の財産的価値を有している事実関係であり、この超過収益

の要因としては、当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術および特殊の取引関係の存在ならびにそれらの独占性等の多様の条件が考えられ、これらを総合包括して他の企業を上廻る企業収益を稼得する場合に、超過収益力すなわち営業権の存在が認められる、とされている。^(注3)

本件の営業権に関する判示も、上述のような通説ないし既往の裁判例によったものといえる。

次に、X会社が東海真空に対して支払った金員がノウ・ハウの取得対価に当たるとの主張についてであるが、法人税法は、法人が支出する費用で支出の効果がその支出の日以後一年以上におよぶもので特に政令で定めるものを繰延資産という定め、資産を賃貸し、または使用するために支出する権利金、立退料その他の費用、役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用は、繰延資産に該当する旨定めている(法二、法令一四)。

したがって、ノウ・ハウの設定契約があり、これについて金員を支出したというのであれば、その費用は繰延資産に該当するということになり、繰延資産は、その支出の効果のおよぶ期間に応じて償却し、その償却額が所得の計算上損金の額に算入されるのであって、ノウ・ハウの取得対価を営業権として償却することは許されないこと、判示のとおりである。

判決は、X会社が東海真空へ支払った金員が営業権ないしノウ・ハウの取得に対する対価に当たるか否かについて判断し、ノウ・ハウの取得対価にも該当せず、また、営業権の取得対価ともいええず、結局東海真空の赤字補てんのための単なる寄付金であると認定している。

ところで、判決はX会社の三、五〇〇万円の支出は、営業権の取得対価にも当たらず、また、ノウ・ハウの取得対価ともいえないこと、本件契約の目的がX会社が菱三商事に代り東海真空の経営を支配することにあつたことから、東海

真空の赤字補てんのための寄付金と認定するのが相当としているのであるが、この点については若干問題が残されているように思われる。

すなわち、東海真空の経営を支配するため、同社の赤字を補てんする目的で支出したというのであるが、X会社は菱三商事から東海真空の株式一〇、〇〇〇株を額面金額で譲り受けているのであり、他方、X会社が東海真空に支払った三、五〇〇万円は、そのまま同社の菱三商事からの借入金弁済に充てられ、菱三商事が取得しているのである。

そして、X会社は、反面において従来東海真空の製品はすべて菱三商事を通じて販売していたのを、X会社を通じて販売することとする、一手販売の権利を取得しているのである。

このような事実関係をみると、X会社が倒産に類した東海真空の株式一〇、〇〇〇株をその額面金額で取得したことは、同社を支配するためになされたものであることは明らかであるが、同社を支配することは別に、菱三商事の有していた東海真空の製品を一手販売する権利をX会社が取得するために三、五〇〇万円を東海真空の債務弁済の形式により菱三商事に支払ったものともいえるわけである。

裁判において当事者が主張していないので、主張のないことについて裁判所が積極的に認定することが可能かどうかの問題はあるが、前述のようなことから、X会社が支出した三、五〇〇万円は東海真空を支配するための支出、すなわち企業支配株の取得価額または同社の製品の一手販売をするための費用で一種の繰延資産としてみられるべきものではないか。

(注1) 同文館株式会社法辞典のれんの項、同文館会計学辞典営業権の項

(注2) いずれも前掲

(注3) 東京高裁昭五〇・五・二八判(昭四八行ヨ三七)、横浜地裁昭四〇・六・五判(昭四四行ウ七)その他

(注4) 本判決の評釈には、税務事例一九七七年五月号一〇頁以下がある。

(昭和五二年七月退職)

（以下は極く淡く、ほとんど不可読な文字列が続く）