

福岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正すべき理由がない旨の処分取消請求事件
国側当事者・国(八幡税務署長)
平成23年10月25日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	桃原 健二
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
同処分行政庁	八幡税務署長 山田 和臣
同指定代理人	數間 優美子
同	大坪 正宏
同	和多 範明
同	藤田 典之
同	今林 秀治
同	濱口 正
同	大藪 紹氏

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求の趣旨

処分行政庁が、原告に対し、平成21年9月30日付けでなした、原告の平成21年3月6日付け平成19年分所得税の更正の請求に対して更正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

本件は、税理士業を行う原告が、その事業を他の税理士に承継するのに伴い、その税理士から受領した金員に係る所得について、一旦は雑所得として所得税の確定申告を行ったが、その後、上記金員に係る所得については譲渡所得として申告すべきであったとして更正の請求をしたところ、処分行政庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったため、同通知処分の取消しを求める事案である。

1 前提事実(証拠掲記のない事実は争いがない。)

- (1) 原告は、税理士業を営む税理士である。
- (2) 原告による事業の承継

ア 原告は、平成19年12月25日、原告が経営していた税理士事務所(甲税理士事務所。以下「原告事務所」という。)の補助税理士であった乙(以下「乙」という。)との間で、要旨以下の内容を含む事業承継(以下「本件事業承継」ということがある。)に関する覚書(以

下「本件覚書」という。)を取り交わした。(甲7)

記

第1項 原告は、平成19年12月1日付けで現在原告が所長税理士として経営している原告事務所の事業を乙に対して譲渡する。

第2項 原告・乙間の本件事業譲渡の対価は2000万円とし、乙は原告に対し、上記金員を平成19年12月28日までに原告の指定する金融機関の口座に振り込んで支払う。

第3項 原告は、現在の原告事務所の顧問先等の取引先及び什器備品類(第4項記載の物品を除く。)の所有権を乙に譲渡する。

第4項 原告は、事務所店舗の賃貸借契約や備品等の譲渡に際してリース契約など、原告から乙への名義変更等の必要のある場合には、原告は誠実に協力する。

第5項 棚卸資産については、平成19年12月1日時点の帳簿記載簿価である50万2003円にて乙が原告から買い取る。

第6項 平成19年12月1日以降に発生する業務上の債権債務については名義の如何にかかわらず乙に帰属するものとする。

第7項 本契約以降、原告は乙の事業に関して少なくとも平成24年11月30日までの期間中、競業避止義務を負うものとし、乙の取引先を収奪するような行為を行わない。また、従前の原告の顧問先が乙との間の顧問契約を拒んだ場合、原告としてはその慰留に努めるが、それでも当該顧問先が乙との契約を拒否した場合には、原告の責任はないものとする。

イ 原告は、平成19年12月27日、本件覚書第2項に基づき、乙から2000万円(以下「本件金員」という。)を受領した。(甲6)

(3) 原告による平成19年分の所得税の確定申告

ア 原告は、平成20年3月14日、同人の平成19年分所得税につき、課税される所得金額1639万1000円、差引所得税額387万3030円、還付される税金214万0818円とする確定申告(以下「本件確定申告」という。)をした。

本件確定申告において、原告は、本件事業承継の対価である2000万円(本件金員)から必要経費を控除した1711万7213円を雑所得として申告した。

イ 処分行政庁は、平成21年2月26日付けで、原告に対し、本件確定申告につき、課税される所得金額1544万5000円、差引所得税額を356万0850円、還付金の額に相当する税額245万2998円とする減額更正処分をした。

(4) 原告は、平成21年3月6日、本件金員は本来は譲渡所得として申告すべきであったのに雑所得として申告したことにより還付金の額を過少に申告したとして、処分行政庁に対し、国税通則法23条1項に基づき、課税される所得金額663万6000円、税額89万9700円、還付される税額511万4148円とする内容の平成19年分の所得税の更正の請求を行った(以下「本件更正請求」という。)

処分行政庁は、同年9月30日付けで、原告に対し、本件更正請求について、譲渡所得とは資産の譲渡による所得をいい、税理士が関与していた得意先を他の税理士等に引き継いだ場合において、その引き継ぎを受けた税理士等から受ける金銭等に係る所得は、得意先の斡旋の対価と認められ、雑所得に当たるとして、更正をすべき理由がないとする通知を行った(以下「本

件通知処分」という。)

原告は、同年10月1日、上記通知を受け取った。(甲5)

(5) 原告は、平成21年10月26日、本件通知処分を不服として、国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成22年6月30日、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

原告は、同年7月3日、上記裁決書謄本を受け取った。(弁論の全趣旨)

(6) 原告は、平成22年12月8日、本件訴訟を提起した。(訴訟提起日につき当裁判所に顕著)

2 争点

本件の争点は、本件金員に係る所得を雑所得と解した本件通知処分の違法性であり、これに関する当事者の主張は以下のとおりである。

(原告の主張)

以下のとおり、本件金員は譲渡所得であり、これを雑所得と解した本件通知処分には所得区分の解釈を誤った違法がある。

(1) 税理士事業には、営業権類似の無体財産権が認められること

所得税法33条1項にいう「資産」とは、譲渡性のある財産権を全て含む概念であり、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広くそれに含まれると解されている。

税理士事業においても、税理士、従業員税理士、従業員及び顧問先と税理士事務所独自のノウハウ等が一体となって税理士事務所の運営がなされている場合には、有機的一体の事業と評価され所得税法33条1項にいう「資産」に該当し、その資産の対価は譲渡所得になるというべきである。

すなわち、税理士事務所においては、税理士、従業員税理士、従業員及び顧問先と税理士事務所独自のノウハウ等が一体となって税理士事務所の運営がなされており、営業権に類似した無体財産権がある。

(2) 本件事業承継に営業権類似の無体財産権が認められること

ア 企業会計上、営業権とは、ある企業が同種の事業を営む他の企業が稼働している通常の収益(いわゆる平均利益)よりも大きな収益、すなわち超過収益を稼働できる無形の財産的価値を有している事実関係と解されている。この超過収益力の要因としては、当該企業の長年にわたる伝統と信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等の多様な条件が考えられ、これを総合包括して他の企業を上回る企業収益を稼働する場合、超過収益力すなわち営業権の存在が認められる。

しかし、これは企業買収の際に企業価値を算定する上での一要素にすぎない。企業買収の際には超過収益力のほかに即戦力となる人材の存在、売上が即時拡大できる得意先の存在(企業規模拡大の即時性、時間的価値)、企業の持つノウハウ等を総合的に判断して企業価値を算定するものであり、単に超過収益力のみで企業価値を算定して買収してはいない。その多くは、相当の時間を有するであろう特定の市場や業態・業種・分野に進出する際に、即効性のある企業買収が企業戦略として選択されるのである。その際は、赤字企業や純資産価格がマイナスの場合であっても上記諸要素を考慮して企業価値を算定して企業買収が行われているのが現状である。

また、倒産した企業再建のために企業を譲渡する際の企業価値を算定する場合も同様の企

業価値算定法が採用されている。

この観点から、本件のように新たに開業する者が既存の事務所の事業を引き継ぐ場合は、超過収益力を比較する際の他の企業とは、関与先がない状態で税理士業を開業した場合のその企業の収益を指し、営業譲渡する税理士事務所の営業収益の比較において上回る企業収益を見るべきである。

イ 本件における企業価値について

(ア) 譲渡人である原告事務所の企業価値

a 企業規模で税理士事務所が経営されていること

譲渡時における職員数は、乙を含めて10名であり、経験年数5年以上の職員は6名、税理士の有資格者は原告を含めて3名である。

b 収入規模

原告の年間の事務所収入は、譲渡時において7700万円である。顧問先数は、毎月の顧問料収入がある法人が72件、個人が24件の合計96件であり、その他、個人確定申告のみの受託先が106件である。この規模は中規模税理士事務所に位置する。

c 職員の教育訓練の状況

業務標準化と業務品質向上のためISOを取得し2回更新している。このISO取得及び更新に要した費用に数百万円を投じているが、税理士事務所でISOを取得しているところは極めて少数である。

また、研修等には積極的に参加させて職員の資質向上に努めており、一般的な税理士事務所に比して人材育成に相当力を入れていると評価することができる。そのため、事業譲渡後においても顧問先離れはほとんどなかったものと思われる。

(イ) 乙のメリット

a 乙が2000万円の対価を支払ったのは、即時に企業体としての中規模税理士事務所の経営者となることができたからである。

税理士事務所の経営は、常時顧問先に接触して税理士補助業務に当たっている質の高い職員の存在なくしては事務所の拡大、収益拡大は不可能な業種である。

税理士事務所では、一人前になるまでの職員の教育訓練は通常3年ないし5年は要するものであるが、原告は他の税理士事務所より多額の費用を投じて熟練した職員を育ててきた。

乙は、関与先から信頼を受けている熟練した職員を引き継ぐことができることによって、年間7000万円の収入を得る中規模税理士事務所の経営者となった。

b 即時に10倍もの収益拡大が可能となったこと

従来専業主婦であった乙は、原告事務所からの年間約700万円であった収入が一挙に年間7000万円の収入となった。

実務経験ゼロからの独立開業税理士がこれほどの収入を得ることができるようになるには、最低でも10年以上の年月を要する。

c 業務上重要な情報をそのまま引き継ぐことができたこと

何らかの理由で関与税理士が交替した場合に、過去の税務上の重要な情報のほとんどが前顧問税理士事務所側に保管されており、しかも、前顧問税理士事務所では守秘義務を盾に新たに顧問になった税理士に対しては、自ら所有していた従来の顧問先の税務情

報等は提供しようとししないのが通常である。

税理士事務所において重要な各種情報がそのまま入手できることは、重要なメリットであるが、本件では顧問先の税務情報その他の顧問先の経営上の情報や専門書籍等は全て引き継ぎがなされており、乙の受ける利益は大きい。

d A会員としてのメリット（蓄積された情報と業務処理手段の承継）

原告は、A●●会の会員であったが、乙は、原告が持つA会員のコードナンバーを引き継ぐことによって、A●●センターに12年間保存される顧問先の各種情報をそのまま入手することができ、税理士事務所での業務処理の基本である税務会計の電算処理その他の税理業務を遂行でき、過去の情報が全くない状態から稼働する場合と比較してコスト面でも計り知れないほど節減できる。

ウ 以上のように、本件事業承継には、原告側及び乙側双方にとって、事業の企業価値は評価され、営業権類似の無体財産権が認められる。

（被告の主張）

争う。本件金員は、乙に顧問先を紹介又は斡旋したことによる役務の対価であって、所得税法上の譲渡所得に該当しない。

また、原告が個人で営む税理士事務所（原告事務所）に営業権があるとは認められない。そもそも、税理士が行う業務は、専ら税理士と顧客との間の委任契約に基づいて行われるものである。そして、委任契約は一般に当事者間の強い信頼関係を基礎として成立し、存続するものであり、とりわけ、税理士と顧問先との契約関係は、個々の税理士の専門知識、経験、法律的・経験的的技能に対する顧問先の信頼や、守秘義務を負担した上で税理士と顧問先との間で意見交換するなどの共同作業で築かれた強い信頼関係をもとにしたものである。したがって、かかる当事者間の強い信頼関係を基礎とする委任契約に基づいて行われる税理士業務については、営業権が存在するとはいえず、譲渡の対象にはなり得ない。

さらに、企業会計上において、営業権とは、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価値を有している事実関係であると解されており、原告が主張するように関与先がない状態で税理士業務を開業した場合のその企業の収益と比較すべきものではない。

また、本件金員に係る所得が譲渡所得に該当する要因として原告が掲げる①一般的な税理士事務所の水準以上の教育訓練を受けた従業員を引き継いだこと、②乙の収益が即時に10倍に拡大したこと、③業務上重要な情報の引き継ぎを受けたことは、いずれも譲渡所得の起因となる「資産」に該当せず、これを根拠とした原告の主張は失当である。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実、証拠（各項掲記のほか、甲6、22）及び弁論の全趣旨によれば、以下の各事実が認められる。

(1) 本件事業承継の経緯（甲20）

ア 原告は、自身が高齢となったこともあって、税理士業務の廃止及び事業の引き継ぎのことを念頭において、A●●センターに対し、税理士資格を有する者の紹介を依頼した。

イ 原告は、平成15年4月1日、A●●センターの紹介により、乙を採用した。なお、原告は、乙が税理士資格を有していたものの、実務経験がなかったことから、補助税理士として

ではなく、一般の職員として雇用した。

ウ 乙は、平成17年7月26日、税理士登録を行い、原告事務所の補助税理士となった。原告事務所の補助税理士は、乙のみであった。(甲17)

(2) 原告と株式会社B(以下「B」という。)との間の会計事務所事業承継アドバイザー契約の締結(甲10)

原告は、本件事業承継の対価その他の条件を決めるについて、乙との協議が難航すると予測し、平成19年10月12日、Bとの間で、原告事務所の業務を移譲するための仲介及びコンサルティングをBに委託する旨の契約を締結した(以下「本件アドバイザー契約」という。)

本件アドバイザー契約には以下の内容が含まれている。

記

第2条 Bは、原告に対し、以下の業務を行う。

- ① 原告と、原告が業務の移譲を希望する乙の仲介
- ② 原告の業務を円滑に移譲するためのコンサルティング(事務所調査・対価の算定等)
- ③ 業務移譲に必要な契約書等の作成
- ④ 顧問先の引き継ぎ先の紹介(乙への引き継ぎが不可能となった場合)
- ⑤ 移譲後の紛争等を解決するための仲介
- ⑥ その他原告・乙との協議により決定する業務

第5条 報酬額は原告及び乙との業務承継契約又はこれに類する各種契約の締結を伴うコンサルティング料は各種契約締結後、別に定める料金体系表により決定する。

(3) 本件事業承継(甲7)

原告は、平成19年12月25日、乙との間で本件覚書を取り交わし、同月1日付けで乙に対して本件事業承継を行った。

(4) 原告事務所等について

ア 原告は、平成18年4月1日、原告事務所の各従業員を株式会社C(昭和61年3月3日、企業経営の管理に関するコンサルタント業務等を行う目的で設立された。また、平成18年4月1日、株式会社Dから上記商号に変更した。)に転籍させていたため、本件事業承継の時点で原告から乙に引き継がれた従業員はいなかった。(商号の変更につき、乙4)

イ 株式会社Cに転籍させていた各従業員は、その全員が平成19年11月30日、同事務所を退職し、同年12月1日、乙が経営する税理士事務所の従業員として雇用された。

株式会社Cは、平成19年11月30日に解散した(乙4)。

ウ 原告は、原告事務所の税理士報酬に係る収入として、平成16年分につき1億0662万3099円、平成17年分につき7303万3794円、平成18年分につき6758万5200円をそれぞれ確定申告した。(甲14ないし16)

(5) 原告の顧問先に対する挨拶等(甲13)

原告及び乙は、平成19年12月、原告の各顧問先を訪問し、原告事務所を乙に承継した旨の挨拶を行い、その後、原告は、各顧問先に挨拶状を送付した。

(6) 原告による税理士業務の継続

原告は、本件事業承継後、A●●会を脱退したものの、廃業することなく、自宅を事務所として税理士業務を継続している。

2 譲渡所得、一時所得及び雑所得について(一般的知見)

(1) 譲渡所得について

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（所得税法33条1項）。

譲渡所得の本質は、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、これを精算して課税する趣旨のものと解されている（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。

この譲渡所得の起因となる「資産」とは、譲渡性のある財産権を全て含む概念であり、動産・不動産はもとより、借地権、無体財産権、許認可によって得た権利や地位などが広く含まれる。

(2) 一時所得について

一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう（所得税法34条1項）。

(3) 雑所得について

雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう（所得税法35条1項）。

3 争点に対する判断

以下、上記1、2を前提に本件金員が譲渡所得に該当するか否かを検討する。

(1) まず、前記前提事実(2)によれば、本件事業承継は、個人事業としての税理士事務所の業務を対象としているものであると認められる。

この点、税理士は、他人の求めに応じ、租税に関し、税務代理、税務書類の作成及び税務相談事務を行う（以下「税理士業務」という。）ことを業とし、その他税理士の名称を用いて、他人の求めに応じ、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記載の代行その他財務に関する事務（以下「付随業務」という。）を業として行うことができる（税理士法2条1項、2項）。なお、税理士業務については、税理士法に別段の定めのある場合を除くほか、税理士又は税理士法人でなければ行うことができないとされているが、付随業務については、税理士又は税理士法人でなければ行うことができないとはされていない。

また、税理士が行う業務は、専ら税理士と顧問先との間の委任契約に基づいて行われるところ、この契約（以下「税理士顧問契約」という。）は、顧問先が当該税理士の高度の知識及び経験を信頼し、当該税理士に対し、税理士法2条に定める租税に関する事務処理のほか、顧問先の経営等に関する相談に応じ、その参考資料を作成すること等の事務処理の委託を目的として締結されるものと解されること、また、上記税理士業務と付随業務とは密接に関連していることにも鑑みると、税理士顧問契約は税理士業務と付随業務が混在する全体として一個の委任契約であると解するのが相当である。

そして、委任契約は、一般に当事者間の強い信頼関係を基礎として存続するものであり、特に、税理士と顧問先との契約関係は、個々の税理士の専門知識、経験、法律的・経験的技能に対する顧問先の信頼や守秘義務を負担した上で税理士と顧問先との間で意見交換をするなど

の作業で築かれた強い信頼関係を基礎とするものであると解される。

そうすると、上記当事者間の信頼関係を基礎とする委任契約に基づいて行われる税理士業務については、個人的信頼関係を無視して他に譲渡することができるものではなく、譲渡の対象とはなり得ないから、本件事業承継は原告が乙に顧問先を紹介又は斡旋したものであると解するのが相当である。ちなみに、前記のとおり、原告は本件事業承継後も税理士業務を継続して行っている（本件覚書によって原告が競業避止義務を負うのは、乙に紹介等した顧問先に関してのみである。）が、このことも本件事業承継の性格につき上記のとおりとらえる根拠の一つとなり得るものと考えられる。

したがって、本件事業承継に係る原告の事業は譲渡所得の起因となる「資産」とはいえない。

(2) 原告は、税理士事業には営業権類似の無体財産権が認められ、本件事業承継も営業権類似の無体財産権の譲渡と認められる旨主張する。

ア(ア) この点、企業会計上の営業権とは、同種の事業を営む他の企業が稼得している通常の収益（平均収益）よりも大きな収益（超過収益）を稼得できる無形の財産的価値を有する事実関係であると解されているところ、この超過収益力の要因としては、当該企業の長年にわたる社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等の多様な諸条件が考えられ、結局これらの多様な諸条件を総合包括して他の企業を上回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こととなる。

そうすると、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並びにそれらの独占性等の多様な諸条件を総合した、他の同種企業を上回る企業収益（超過収益）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と解すべきである。

(イ) これを本件について見るに、前記前提事実及び前記1で認定した各事実、取り分け、原告が競業避止義務を負うこと及び乙の収入が増加していること並びに原告事務所がISO●●を取得していること（甲19）を考慮しても、他方で、税理士業務には一身専属性が高く、当該税理士を離れて無形の財産的価値を生むものではないことや、本件事業承継においても、顧客には本件事業承継にかかわらず乙を顧問税理士として選択しない自由があること、万一顧客が乙との顧問契約を拒否するといった事態が生じても、それに対する対価の調整などの定めがないことなどに鑑みれば、原告事務所が乙に引き継いだ事業につき、これが他の税理士事務所（又は税理士法人）を上回る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までは認めるに足りないというべきである。

したがって、本件事業承継に係る原告の事業に営業権類似の無体財産権があると認めることはできず、この点に関する原告の主張は採用できない。

イ なお、原告は、本件のように新たに開業する者が既存の事務所の事業を引き継ぐ場合、超過収益力を比較する際の他の企業の収益とは、関与先がない状態で税理士業を開業した場合のその企業の収益を指し、これと営業譲渡する税理士事務所の営業収益の比較において上回る企業収益を見るべきである旨主張する。

確かに、本件における乙のように、新規開業する者が既存の事業を引き継ぐ場合は、全く顧問先がない状態から開業する場合に比して、新規開業者側の利益は大きいと解されるが、新規開業の場合について、営業権の定義を前記と別異に解すべき合理的理由は乏しいといえ

る。

したがって、原告の上記主張は独自の見解にすぎず、これを採用することはできない。

(3) また、原告は、その主張を基礎付ける証拠としてE税理士会丙作成の意見書（甲8、9）を提出する。

しかし、上記意見書は前提となる事実認定が当裁判所の前記認定と異なる部分（税理士資格を有する者の人数等。甲8）があったり、消費税法の課税対象の考え方を本件で問題となっている所得税法の課税対象の議論にそのまま適用している（甲9では、本件事業承継が消費税法上、課税取引に該当するとの結論を導いているが、そのことにより当然に本件金員に係る所得が所得税法の適用上、譲渡所得に該当することになるわけではないと解される。）などの点が認められ、上記各意見書の見解をもって直ちに本件金員に係る所得が譲渡所得であると判断することはできない。

(4) その他、原告はるる主張するが、いずれも当裁判所の前記認定・判断を左右するものではなく、採用の限りでない。

(5) 以上によれば、本件金員に係る所得について、譲渡所得と判断することはできない。

(6) また、前記のとおり、本件金員に係る所得は、乙に顧問先を紹介、斡旋し、その対価として受領したものと見えるところ、これは、労務その他の役務の対価と見る余地もあるから、一時所得とするのも相当でない。

(7) そして、その他、本件金員に係る所得が、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得及び山林所得のいずれかに該当すると認めるに足りる証拠はないから、これをそのいずれにも該当しない雑所得であるとして行われた本件通知処分は適法というべきである。

第4 結論

以上の次第で、本件請求は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 西井 和徒

裁判官 加藤 靖

裁判官 北川 幸代