

静岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(熱海税務署長承継人沼津税務署長)
平成25年5月10日棄却・控訴

判 決

原告	甲
訴訟代理人弁護士	近藤 浩志
被告	国
代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	熱海税務署長承継人沼津税務署長
指定代理人	堤 正明
同	菊池 豊
同	鈴木 吉憲
同	永高 正明
同	森下 秀弘
同	八木 浩之
同	鈴木 章代
同	鶴山 裕一
同	榊原 和明
同	瀧 英貴

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 熱海税務署長(原告の納税地の異動により沼津税務署長が権限を承継した。)が平成23年9月29日付けで原告に対してした原告の平成22年分の所得税に係る更正処分のうち総所得金額3045万0938円、納付すべき税額727万0200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 訴訟費用は、被告の負担とする。

第2 事案の概要

- 1 本件は、個人で税理士業務を営んでいた原告が、その税理士業務を税理士法人に譲渡し、その対価を譲渡所得に該当するとして平成22年分の所得税の確定申告を行ったところ、熱海税務署長(以下「処分行政庁」という。)から上記対価は雑所得に該当することを理由に平成23年9月29日付けで平成22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「本件更正

処分等」という。)をされたことから、本件更正処分等の取消しを求める事案である。

2 前提事実(争いのない事実並びに後掲証拠及び弁論の全趣旨によって容易に認められる事実)

(1) 原告は、昭和4年4月20日生まれであり、昭和40年に個人で税理士業を開業した。原告の税理士事務所は、平成22年1月1日現在、税理士1名(原告)、事務員4名の事務所であって、顧問先として法人59件、個人19件を有していた。

(2) 原告は、高齢になったことから事務所を売却して引退することを考え、原告の税理士業承継(移譲)のコンサルティング及び媒介を株式会社F(以下「F」という。)に依頼し、平成21年10月20日付けで、Fとの間で、会計事務所事業承継(移譲)アドバイザー契約書を作成した(甲1)。

(3) 原告は、Fから乙税理士法人(以下「本件承継法人」という。)の紹介を受け、平成21年12月25日付けで、本件承継法人との間で、事業承継に係る契約を締結し、要旨、次のとおりの契約書を作成した(以下、これを「本件業務譲渡」という。)

ア 業務譲渡契約書(以下「本件業務譲渡契約書」という。)

(ア) 原告は、税務・会計業務全般(会計業務、会計業務に関連するコンサルティング業務等)について、これを本件承継法人に譲渡し、本件承継法人はこれを譲り受ける。

(イ) 本件業務譲渡の対価は、4000万円(消費税込み)とする。

(ウ) 本件業務譲渡の対価について、平成22年4月1日から平成23年3月31日及び平成24年3月31日までにおいて、事業収入高により再査定を行い、次の①ないし③の事実が発生し、当初の「本件業務譲渡対価」との差額が生じた場合には、当該対価の見直しを行うこととし、その際の譲渡の対価は、本件業務譲渡対価の額から当該①ないし③の事実が発生した年間顧問料及び決算料を差し引いた額に減額される。

① 顧問先側の事情による契約の解除

② 顧問先が本件承継法人に対し顧問料等を支払わない場合

③ その他上記に準ずる事情により、顧問先からの入金が見込めなくなった場合

(エ) 本件業務譲渡の効力は、平成22年4月1日に発生する。

イ 税理士法人加入契約書(以下「本件加入契約書」という。)

(ア) 原告及び本件承継法人は、平成22年4月1日をもって原告が本件承継法人に加入することを承諾し、本件承継法人は、同法人のG支部を設立する。

(イ) 原告は、平成22年3月31日をもって原告の経営する事務所を閉鎖し、原告はこれに伴う諸届出を速やかに行う。

(ウ) 原告は、加入日から本件承継法人の社員税理士として加入をし、その期間は平成25年3月31日までの3年間とする。以降は、両者協議の上決定する。

(エ) 本件承継法人は、原告に対して、上記(ウ)の加入期間中、年800万円の報酬を支払う。

(オ) 原告が加入日現在使用している事務所備品の引継ぎは、原告及び本件承継法人が協議の上決定する。備品の引継ぎにより発生するリース料の支払がある場合には、本件承継法人がこれを負担する。

(カ) 上記以外の加入日において存在する資産及び負債並びに債権及び債務等は、引き継がない。

ウ 税理士法人加入契約金の額及びその支払方法に関する契約書(「本件加入金契約書」とい

う。)

(ア) 本件の契約金の額は、4000万円(消費税込み)とする。

(イ) 本件承継法人は、原告に対し、第1回(平成22年4月分)から第23回(平成24年2月分)までは毎回170万円を支払い、第24回(平成24年3月分)は90万円を支払う。

(ウ) 本件承継法人に引き継がれた原告の顧問先について、平成22年4月1日から平成23年3月30日及び平成23年4月1日から平成24年3月30日までに次の①ないし③の事実が発生した場合には、契約金額の見直しを行う。その際に、本件承継法人が原告に支払う契約金の額は、(ア)の契約金の額から当該①ないし③の事実が発生した顧問先の年間顧問料及び決算料額を差し引いた額に減額され、また、減額された契約金については、上記(イ)の支払金額から相殺して支払う。

① 顧問先側の事情による契約の解除

② 顧問先が本件承継法人に顧問料等を支払わない場合

③ その他上記に準ずる事情により、顧問先からの入金が見込めなくなった場合

(4) 原告は、本件承継法人に業務承継をするため、平成22年3月31日付けで、本件承継法人との間で、要旨、次のとおりの業務承継に関する覚書(以下「本件覚書」という。)を締結した。

ア 本件承継法人は、平成22年4月1日をもって原告の経営する税理士事務所の業務に不可欠な備品のうち、「減価償却資産の明細および付属文書」記載の減価償却資産を同年3月31日現在の簿価298万4088円で原告から買い取る。

また、原告は、「減価償却資産の明細および付属文書」記載の減価償却資産以外の備品及びリース物件を除く原告の事務所内に存する備品等については、本件承継法人に無償譲渡する。

イ 原告がリース会社との間で締結しているリース物件の契約名義を、平成22年4月1日付けで原告から本件承継法人へ移行し、本件承継法人は、同日から平成26年4月30日の間、リース物件に係るリース代金を支払う。

ウ 原告が、平成22年3月31日現在賃借している事務所の賃借人名義を平成22年4月1日より原告から本件承継法人へ移行し、本件承継法人は同日以降の賃借料を支払う。また、原告が事務所賃貸借契約に伴い貸主に支払った敷金18万円は、本件承継法人が原告に支払う。ただし、契約移行時に、本件承継法人が新たに貸主に敷金を支払った場合は、原告は貸主に敷金の返還を請求するものとする。

エ 原告が平成22年3月31日現在賃借している自動車駐車場の賃借人名義を原告から本件承継法人へ移行し、本件承継法人は同年4月1日以降の賃借料を支払う。

(5) 原告は、平成22年3月31日、個人で営んでいた税理士業を廃業し、同年4月1日から本件承継法人G支部の社員税理士として加入した。

(6) 原告は、平成23年2月16日、本件業務譲渡対価が原告の平成22年分の総合長期譲渡所得に該当し、その所得金額は1975万円((4000万円-50万円)×1/2)として、別表課税の経緯(以下「別表」という。)の「A確定申告」欄のとおり、平成22年分の所得税の確定申告書を提出した(乙1)。

(7) その後、原告は、処分行政庁による税務調査を受け、平成23年8月30日、当該調査に

おける指摘に基づき、売上の計上漏れ及び本件業務譲渡に伴う資産の引継ぎに関して、別表の「B修正申告」欄のとおり、平成22年分の所得税の修正申告書を提出した(乙2)。なお、上記修正申告においても本件業務譲渡対価は総合長期譲渡所得に係る収入金額として申告されている(乙2、3)。

(8) 処分行政庁は、平成23年9月29日、事業を廃止した場合の必要経費の特則を定める所得税法63条の規定に従って事業税の金額(17万5000円)を事業所得の金額から減額するとともに、本件業務譲渡対価は雑所得に該当し、その金額は3648万円(4000万円－Fへの報酬350万円－収入印紙の代金2万円)であるとして、別表の「C更正処分等」欄のとおり、本件更正処分等を行った(甲7)。

(9) 原告は、本件更正処分等を不服として、国税通則法75条4項1号の規定に基づき、平成23年10月3日、国税不服審判所長に対し、別表の「D審査請求」欄のとおり、本件更正処分等の全部取消しを求める審査請求を行った(乙4)。

(10) 国税不服審判所長は、平成24年3月22日付けで、上記審査請求に対し、別表の「E裁決」欄のとおり、原告の請求を棄却する旨の裁決を行った(甲8)。

(11) 原告は、本件業務承継後、本件承継法人の社員税理士として勤務していたが、平成24年8月末日で退職した(甲10)。

(12) 原告は、平成24年9月8日、本件更正処分等の取消しを求めて本件訴訟を提起した。

3 争点及び争点に対する当事者の主張

(1) 争点

本件業務譲渡対価は、譲渡所得に係る収入か、雑所得に係る収入か。

(2) 争点に対する当事者の主張

ア 被告

(ア) 本件業務譲渡は、原告の個人事業である税理士としての業務自体を対象にしているものであるところ、税理士の業務内容は、税務代理、税務書類の作成、税務相談及びそれらの税理士業務に付随して行う各種事務であって、税理士の立場において、委託者である顧問先のために事務を処理する業務委託契約を締結し、これに基づいて行動することであるから、税理士と顧問先との契約関係は、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又は準委任契約の関係にほかならない。そして、委任契約や準委任契約は、委託者と受任者の信頼関係の上に成り立っている契約である。そうすると、税理士と顧問先との間の委任契約は、当該税理士の有する専門知識、経験、法律的・経験的技能などの個人的な要因によって形成される一身専属性の高い契約関係であり、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としての業務については、顧問先の意向や長年によって培われた個人的信頼関係を無視して他の税理士に譲渡できるようなものではなく、譲渡の対象とはなり得ないというべきである。

したがって、本件業務譲渡の内容は、原告が本件承継法人に顧問先を紹介又はあっせんするというものと解するのが相当である。

(イ) 所得税法は、雑所得について「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」と規定しているところ、本件業務譲渡対価は、本件承継法人から原告に対し、原告の顧問先を本件承継法人に紹介又はあっせんすることに伴って支払われた対価というべきである

から、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に該当しないことは明らかである。そして、上記のとおり、当事者間の信頼関係を基礎とする税理士としての業務は譲渡の対象となり得るものではないから、譲渡所得に該当しない。また、所得税法は、一時所得について「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」と規定しているところ、本件業務譲渡対価は、原告の顧問先を本件承継法人に紹介又はあっせんすることに対する対価、すなわち役務の提供の対価として支払われたものと認められるから、一時所得に該当しないことも明らかである。

したがって、本件業務譲渡対価に係る所得区分は、雑所得に該当する。

イ 原告

(ア) 原告と本件承継法人は、原告が個人で経営していた税理士事務所の物的設備、人的資源、顧問先との関係等、税理士事務所として組織化された有機的一体として機能する財産すべてを4000万円で譲渡することを合意した。原告がこのような高額な金額で税理士事務所の営業を譲渡できたのは、原告が45年以上の長きにわたって税理士事務所を営み、その日々の業務の過程において、従業員を指導するなどして税理士事務所としてのノウハウを磨き、その結果、多くの顧客を獲得したからであって、その譲渡益は、日々の努力によって企業価値を高めた結果生み出されたものとして、譲渡所得であるキャピタルゲイン（値上がり益）による所得にほかならない。

(イ) 本件業務譲渡では、税理士事務所の業務を譲渡した原告自身が業務譲渡後も社員税理士として従前同様、顧問先の担当を継続する内容であるから、個人的信頼関係を理由に譲渡性を否定すべき理由はない。

(ウ) 原告と本件承継法人は、あくまでも「譲渡」契約を締結しているのであって、「紹介しないし斡旋」という文言は契約書上一切記載されていない。当事者間の契約であっても、租税回避目的で単に形式を整えるだけで、実態と明らかに齟齬があるような場合には、実質に従った判断が求められることは否定しないが、そうでない限り、私的自治の原則、契約自由の原則という私法上の大原則からして、契約書上で当事者が選択した法律構成は、課税の場面においても十分に尊重される必要があり、これを否定して、別の法律構成を認定することは、租税法律主義の下では法律の根拠なしには許されない。

第3 当裁判所の判断

1 本件業務譲渡契約書及び本件加入金契約書によれば、原告はその税務・会計業務全般（会計業務、会計業務に関連するコンサルティング業務等）を本件承継法人に譲渡し、本件承継法人は4000万円の対価を支払ってこれを譲り受けるとされ、上記対価については、平成22年4月1日から平成23年3月31日まで及び平成23年4月1日から平成24年3月31日までにおいて、①顧問先側の事情による契約の解除、②顧問先が本件承継法人に対し顧問料等を支払わない場合、③その他上記に準ずる事情により、顧問先からの入金が見込めなくなった場合には、本件業務譲渡対価の額から上記①ないし③の事実が発生した年間顧問料及び決算料を差し引いた額に減額されるとされている。また、本件加入契約書によれば、原告は平成22年3月31日をもって事務所を閉鎖し、同年4月1日をもって本件承継法人に加入するとされ、原告が使用している事務所備品の引継ぎについては、原告及び本件承継法人が協議の上決定し、備品の引継ぎに

より発生するリース料の支払がある場合には、本件承継法人がこれを負担するとされ、それ以外の資産及び負債並びに債権及び債務等は、引き継がないとされている。そして、本件覚書によれば、原告の経営する税理士事務所の備品のうち「減価償却資産の明細および付属文書」記載の減価償却資産は本件承継法人が簿価である298万4088円で買い取り、リース物件を除くその他の備品は原告が本件承継法人に無償譲渡し、リース物件のリース契約、事務所賃貸借契約及び駐車場賃貸借契約の賃借人名義を原告から本件承継法人にそれぞれ変更し、本件承継法人が事務所の敷金並びに平成22年4月1日以降のリース料及び賃借料を負担するとされている。

以上の各契約書の定めによると、本件業務譲渡は、個人事業である税理士としての業務を対象とするものと解することができる。ところで、税理士の業務は、税務代理、税務書類の作成、税務相談という税理士業務及びこれに付随する財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務であるところ（税理士法2条）、顧問先と税理士との契約関係は、委任ないし準委任契約とみるべきものである。そして、税理士の行う上記のような業務は、個々の税理士の人格識見をはじめ、その有する専門的知識、経験、法律的・経験的技能等に対する顧問先の信頼を前提に、守秘義務の下での顧問先の会計事情等についての率直な意見交換等に基づいて確立される個人的信頼関係に基礎を置くものであり、一身専属性の高い業務というべきである。したがって、税理士業務は、他の税理士に譲渡できるような性質のものではなく、本件業務譲渡も原告が本件承継法人に顧問先を紹介ないしあつせんしたものと解するのが相当である。

原告は、原告が個人で経営していた税理士事務所の物的設備、人的資源、顧問先との関係等、税理士事務所として組織化された有機的の一体として機能する財産すべてを4000万円で譲渡したと主張するが、上記各契約書の定めによれば、本件業務譲渡対価に原告が個人で経営していた税理士業に係る資産及び備品を引き継ぐことによる対価あるいはリース契約及び賃貸借契約の契約者としての地位を引き継ぐことによる対価に相当する部分が含まれていないことは明らかである。また、甲8号証及び弁論の全趣旨によれば、本件承継法人は、原告の平成21年分の売上金額を基準として、確実に本件承継法人へ承継されると判断される顧問先を原告に抽出してもらい、その結果作成された顧問先別の月額報酬等の一覧表により年間の顧問料等を合計した金額が4000万円と算定されたことから本件業務対価を4000万円と定めたこと、本件業務譲渡対価の算定に当たっては、原告の事務所で勤務していた事務員を引き継いで雇用することによる付加価値は加味していないこと、本件承継法人は、本件業務譲渡対価を顧問先を紹介してもらう市場開発費として経理処理していることが認められる。これらの事実を照らすと、本件業務譲渡は、原告の主張するような税理士事務所として組織化された有機的の一体として機能する財産の譲渡ではなく、顧問先の紹介ないしあつせんをみるべきものである（顧問関係は通常ある程度長期間に及ぶものであることを考慮すると、1年分の顧問料である4000万円という金額が紹介料として不相当に高額であるということとはできない。）。

また、原告は、本件業務譲渡では、税理士事務所の業務を譲渡した原告自身が業務譲渡後も社員税理士として従前同様、顧問先の担当を継続する内容であるから、個人的信頼関係を理由に譲渡性を否定すべき理由はないと主張するところ、原告が本件業務承継後、本件承継法人の社員税理士として平成24年8月末日まで勤務したことは前記認定のとおりである。しかし、税理士業務の一身専属性は、その業務の一般的、抽象的性質から判断されるべき事柄であって、たまたま譲渡人たる税理士が譲受人たる税理士の業務に一時期関与することから税理士業務の一身専属性が否定されるものではない。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

原告は、私的自治の原則、契約自由の原則という私法上の大原則からして、契約書上で当事者が選択した法律構成は、課税の場面においても十分に尊重される必要があり、これを否定して、別の法律構成を認定することは、租税法律主義の下では法律の根拠なしには許されないとも主張する。しかし、契約自由の原則といえども常に自由に契約内容を定められるというものではないところ、税理士業務についてはその一身専属性から譲渡性が認められないのであるから、本件業務譲渡をもって営業権等の譲渡として捉えることはできない。したがって、原告の上記主張も採用することができない。

2 ところで、所得税法は、所得がその性質や発生の態様によって担税力が異なることから、所得を利子所得、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、一時所得及び上記のいずれにも該当しない所得である雑所得の10種類に分類し、それぞれの担税力に応じた計算方法やそれぞれの態様に応じた課税方法を定めている。本件業務譲渡対価は、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、山林所得に当たらないことは明らかである。

また、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいい（所得税法33条1項）、ここでいう資産とは譲渡性のある財産権を全て含む観念であり、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とされているが、前記のとおり税理士としての業務はその一身専属性から譲渡性が認められないものであるから、資産とみることはできず、本件業務譲渡対価をもって譲渡所得とみることはできない。そして、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であるところ（所得税法34条1項）、本件業務譲渡対価は、原告の顧問先を本件承継法人に紹介又はあっせんするという役務に対する対価であるから、一時所得に該当するものでもない。

そうすると、本件業務譲渡対価に係る所得区分は、雑所得と認められる。本件業務譲渡対価に係る所得区分が雑所得であるとする、原告の平成22年分の所得税について、総所得金額4696万9081円、所得から差し引かれる金額の合計額125万8560円、課税総所得金額4571万円、申告納税額1387万7400円、納付すべき税額1387万7400円となることは当事者間に争いが無いところ、本件更正処分に係る納付すべき税額は1387万7400円であるから、本件更正処分は適法である。また、本件更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち本件更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があるとは認められないから（国税通則法65条4項）、原告に課されるべき過少申告加算税の額は、国税通則法65条1項に基づき、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額660万円（国税通則法118条3項により1万円未満切り捨て）に100分の10の割合を乗じた66万円となるため、それと同額の本件賦課決定処分は適法である。

3 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

裁判官 加藤 優治

裁判官増田吉則は、転補につき、署名押印することができない。

裁判長裁判官 足立 哲

別表 課税の経緯

(単位：円)

項 目		A 確定申告	B 修正申告	C 更正処分等	D 審査請求	E 裁決
年 月 日		平成 23 年 2 月 16 日	平成 23 年 8 月 30 日	平成 23 年 9 月 29 日	平成 23 年 10 月 4 日	平成 24 年 3 月 22 日
総	所得金額	①	29,327,209	30,450,938	46,969,081	全部取消し 棄却
①の内訳	事業所得の金額	②	4,310,911	5,397,783	5,222,783	
	給与所得の金額	③	3,725,600	3,725,600	3,725,600	
	雑所得の金額	④	730,698	730,698	37,210,698	
	(短期)譲渡所得の金額	⑤	0	0	0	
	(長期)譲渡所得の金額	⑥	19,750,000	19,786,857	0	
	一時所得の金額	⑦	810,000	810,000	810,000	
所得控除額の合計額		⑧	1,888,560	1,258,560	1,258,560	
課税総所得金額		⑨	27,438,000	29,192,000	45,710,000	
課税総所得金額に対する税額		⑩	8,179,200	8,880,800	15,488,000	
源泉徴収税額		⑪	1,197,723	1,610,519	1,610,519	
申告納税額		⑫	6,981,400	7,270,200	13,877,400	
予定納税額		⑬	0	0	0	
納付すべき税額		⑭	6,981,400	7,270,200	13,877,400	
過少申告加算税の額		⑮	—	—	660,000	