

所得税法上の営業権にかかる一考察

—国税不服審判所平成22年6月30日裁決を契機に—

白 倉 真 純

はじめに

- I 事案の概要
 - II 営業権概論
 - III 所得税法33条1項の「資産」と営業権
 - IV 所得税法33条1項の「譲渡」と営業権
- 結びに代えて

はじめに

わが国における少子高齢化の波は、後継者不足として士業事務所の承継問題にも少なからず影響を及ぼしつつある。弁護士や税理士といった一身専属的な資格業については、誰にでも承継が認められるものではないから、むしろその影響はより顕著といえるかもしれない。こうした中、近年、士業事務所の承継等に特化した事業者も増えているようであるが、これら承継の際には、被承継側の個人に一定の金員が支払われることが通常であろう。当該金員は、士業事務所又は当該個人の有するのれんや営業権などへの対価として捉えるべきものであろうか。もし、それをのれん等の譲渡対価と解するならば、そこに譲渡所得を觀念する余地もあろうが、他方で、商法や会計学領域を中心に、一般的に自己創設のれんの計上は認められないとされていることに鑑みれば、そこに矛盾を覚えないこともない。本稿では、一身専属的といわれる士業事務所の承継にあたって授受される金員の所得区分について争われた国税不服審判所平成22年6月30日裁決を題材として、所得税法上の営業

権について理解を試みたい。

I 事案の概要

1 国税不服審判所平成22年6月30日裁決（裁決事例集79号）

(1) 事案の概要

本件は、税理士業を営む請求人 X が、それまで営んでいた X 事務所（以下「本件税理士事務所」という。）を補助税理士 A に承継するに伴い受領した金員（以下「本件金員」という。）に係る所得区分が争われた事例である。X は、本件金員につき、当初雑所得として確定申告を行ったが、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、原処分庁 Y が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、X がその取消しを求めた事案である。

なお、争いのない事実は次のとおりである。

X と A は、平成19年12月、本件税理士事務所の承継に関する覚書を取り交わした。

- ① X は、本件税理士事務所の事業を A に譲渡する。
- ② X は、顧問先等の取引先を A に譲渡する。
- ③ X は、A の事業に関して少なくとも5年間は競業避止義務を負う。

上記覚書を結ぶとともに、X と A は各顧問先を訪問し、本件税理士事務所を A に承継した旨の挨拶を行うとともに、「税理士事務所の名称は変わるが職員は全員変わらないので、業務に支障を来たすことはない。」との挨拶状を各顧問先に送付した。

(2) X の主張

「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いることに着目して営業権あるいは企業権というものを認識することができる。

X はこの営業権という資産を譲渡したものであるから、本件金員に係る

所得は、所得税法第33条に規定する譲渡所得に該当する。」

(3) Yの主張

「税理士業務は、税理士の専門的能力、関与先との信頼関係を基礎とする業務で一身専属性の業務であり、本件覚書による取引は、営業権あるいは企業権の譲渡とは考えられない。

本件金員は、Xの顧問先をAにあっせんしたことによる対価であり、本件金員に係る所得は、所得税法第33条に規定する譲渡所得には該当しない。」

(4) 審判所の判断

国税不服審判所は次のように述べ、Xの主張を排斥した。

「次のとおり、本件税理士事務所において他の税理士事務所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事実関係を認識することができないことから、本件税理士事務所に営業権若しくはこれに類する権利が存在していたと認めることはできず、したがってXの主張は採用することができない。…

一般に税理士は、委任又は準委任の主旨に従い、専門的知識と経験、技能を駆使して、委任者又は準委任者の税務事務を処理するものであるが、税理士が業務を行うについて執るべき法律的、会計的手段は、その職務の性質上、一律に定まるものではなく税理士の経験、知識、法律、会計的な技能により左右されるものである。…

このように、税理士のノウハウ、顧問先との信頼関係は、当該税理士個人に帰属し、一身専属性の高いものであり、税理士とその顧問先が両者の委任契約の上に成り立っていることからすれば、当該税理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。…」

2 類似する事例

本件に類似する事例として、国税不服審判所平成18年8月30日裁決（裁決事例集72号155頁）がある。これは、弁護士業を営む請求人が共同経営者である弁護士に自らの事務所を承継するにあたって、承継の対価として受領し

た金員については、譲渡所得には該当せず、事業所得に該当すると示されたものである。

同金員の所得区分について、雑所得ではなく事業所得と示された点で、若干本件事例と結論を異にする面もあるが、譲渡所得該当性が否定された理論的根拠はほぼ同一のものである。すなわち、同裁決も「弁護士の業務は、個々の弁護士の経験、知識、法的技能、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。」とし、「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…本件においても、…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。」としている。

3 争点と問題提起

本件事例及び類似する事例に通じる争点は、士業事務所の承継にあたり授受した金員の所得区分如何、すなわち、同金員が譲渡所得に該当するか否かである。

両裁決における納税者側の主張は、士業事務所においても、独自のノウハウ等を一体とした営業権を認識することができ、当該資産を譲渡したものであるから、承継対価は譲渡所得に該当するというものである。

これに対し、原処分庁及び不服審判所は、士業事務所には営業権相当の資産があるとはいえない。なぜなら、士業のノウハウ等は、当該士業個人に帰属する一身専属性の高いものであり、当該個人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ため、資産の譲渡があったとは認められないという論拠に立つ。

なお、税理士事務所の承継については個別通達が発遣されており、原処分庁の主張はこれに沿っていると解される。すなわち「『税務および経理に関する業務』の譲渡に伴う所得の種類の評定について（昭42.7.27直審（所）

47)」において、「税理士が、その業務を廃止するに当たり、従来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、その引継ぎを受けた税理士等から受ける金銭等…は、雑所得として取り扱うよう指示」し、理由は「得意先のあっせんの対価と認められる。」からとしている。

しかし、私見としては、両裁決には反対であり、士業事務所の承継にかかる金員は譲渡所得に該当するものとする。

ただし、本件金員が譲渡所得を構成するためには、そこに所得税法33条1項にいう「資産の譲渡」がなくてはならない。納税者の主張するノウハウ等は「資産」となり得るのか。納税者が自ら作り上げたともいえるノウハウ等は、一見したところ自己創設のれんのようにも見えるが、自己創設のれん相当は33条1項の「資産」たり得るか。また、仮に、それが「資産」に該当するとして、それについて「譲渡」を觀念することができるであろうか。

II 営業権概論

1 営業権に対する判例の態度

まず租税法において営業権が如何ように理解されてきたのかを確認していきたい。ここでは、所得税法及び法人税法（以下、あわせて「所得税法等」という。）における営業権の位置づけを確認する。

(1) 所得税法等における営業権

まず、所得税法等において、営業権がいかに規定されているかを確認しておきたい。

「営業権」は、所得税法第2条《定義》1項19号の委任による、所得税法施行令第6条《減価償却資産の範囲》8号ルに、減価償却資産たる無形固定資産の一つとして挙げられている。同号では、鉱業権（同号イ）、漁業権（ロ）に始まり、特許権（ホ）、実用新案権（ヘ）といった知的財産権、ソフトウエア（リ）などが挙げられ、それらに続く形で営業権が掲げられている。

なお、法人税法においても、法人税法施行令第13条《減価償却資産の範囲》8号ヲに規定されているように、所得税法の条文構成と同様の形となっ

ており、所得税法上の営業権と、法人税法上の営業権とは同義のものと解するのが妥当であると考えている。

(2) 下級審判決

営業権については、主に法人税法の課税処分を巡っていくつかの裁判事例が見受けられるが、昭和40年代後半からその裁判例が確立されてきた。

租税法の立場から営業権の本質を明確に述べた最初の判決として、福島地裁昭和46年4月26日判決（行裁例集22巻11-12号1733頁）がある。同地裁は「営業権は、税法上の固有の概念ではないので、法人税法もこれについて直接規定をせず、一般に会計学や商法で用いている概念をそのまま使用しているが、会計学あるいは商法でいう営業権とは、のれん、しにせ権などともいわれ…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。」と判示し、「会計学あるいは商法でいう営業権とは、のれん、しにせ権などともいわれている」と前置きした上で、租税法上の営業権はそれらの概念を基礎とし、その本質を超過収益力説に基づいて捉えている（同説については後述）。

こうした、理解は、上記福島地裁以降の判例においても支持され、例えば、鳥取地裁昭和49年12月26日判決（訟月21巻3号699頁）⁽¹⁾や、東京高裁昭和50年5月28日判決（訟月21巻8号1722頁）なども、所得税法等の営業権は商法及び会計学を前提に理解されるべきである旨を判示している。

(3) 最高裁昭和51年7月13日第三小法廷判決

こうした、いくつかの下級審判示を踏まえ、東京高裁昭和50年5月28日判決の上告審である最高裁昭和51年7月13日第三小法廷判決（集民118号267頁）⁽²⁾は、「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を総合した、他の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」と示し原審の判断を是認した。ここに所得税法

等における営業権の意義がほぼ集約され、同法上の営業権は、商法、企業会計上ののれんないしは営業権と同義のものとして捉えられ、超過収益力説に基づく理解が確立されてきたように見受けられる。

2 商法、企業会計上ののれん又は営業権

上記のような理解の根拠は、所得税法等において「営業権」という文言が使用されているものの、その意義について規定がなされていないというところにある。

借用概念にかかる通説的理解にたてば、⁽³⁾所得税法等において特別の規定や定義が置かれていない営業権について、商法上の取扱いと同様に解すべきとするのはたしかに一概に否定し得ないものである。ひいては、所得税法等においても、商法に倣って会計上の営業権を前提に理解すべきとなるであろう。そこで、商法又は会計上ののれんないし営業権がどのように規定せられてきたかを確認したい。

(1) 旧商法と企業会計原則

昭和37年改正前の旧商法では、「のれん」や「営業権」についての明文規定は存在しなかったが、同年の改正により同法285条の7において、「暖簾」という文言を用いて、他人から有償又は合併により取得したものに限り貸借対照表に資産計上認められ、5年以内の償却を定めていた。しかし、同法では、暖簾の具体的基準を定めず、企業会計に委ねられていた。

一方、企業会計原則貸借対照表原則四（一）Bにおいて「営業権…は、無形固定資産に属するものとする。」とされ、「営業権」の文言が使用されていたとともに、企業会計原則貸借対照表原則5のE注25において、「営業権は、有償で譲受け又は合併によって取得したものに限り貸借対照表に計上し、每期均等額以上を償却しなければならない。」とし、有償で取得した営業権のみ貸借対照表に資産計上するとされていた。

(2) 商法上の暖簾と、会計上の営業権

ここで、商法の「暖簾」と、企業会計原則の「営業権」の文言につき異な

る意味があるのかという疑問が生じるが、商法が「暖簾」を規定した当時この相違はあまり意識されていなかった、または、「暖簾」を「営業権」たる貸借対照表科目で表示するといった考え方が通説であったようである。

例えば、中村忠教授は昭和37年の商法改正を振り返りつつ、「商法が特に『のれん』と規定したので、これに合わせて会計上も『営業権』という従来の勘定科目を改めるべきだとする意見が出てもよかったのであるが、私の知る限り、そのような議論は全く出なかった。営業権という科目名称は、昭和9年の財務諸表準則いらい定着しているからであろう。」と述べられており⁽⁴⁾、また、飯野利夫教授は、「のれんは会計上は営業権という科目で処理される」と説明されている⁽⁵⁾。

加えて、ここで「暖簾」と「のれん」という表記の揺らぎが生じているが、旧商法平成14年改正において、暖簾にかかる規定が商法施行規則へ移った際、「暖簾」から「のれん」へと表記が変更された経緯があり、現在は「のれん」とされることがほとんどである。したがって、ここでは、「暖簾」と「のれん」の表記による差異は基本的に無いものと捉え、以下では、商法及び会計学における超過収益力を「のれん」と統一して用いることとする(対して、以下「営業権」を用いる場合、租税法上の営業権を意味するものとして使用する。)

飯野利夫教授は、「ある企業の平均的収益力が同種の他の企業のそれよりも大きい場合、その超過収益力の原因をのれん (goodwill) という。のれんは企業の物的組織または人的組織に存在する超過収益力の要因である組織価値」であると定義され、「いわゆる有償取得の場合にのみ、のれんを資産として計上することを認めて、自然発生または自己創設のれんを計上することを認めていない。」と説明されているとおり⁽⁶⁾、会計上、買入れのれんに限って資産性が認められてきたことが窺える⁽⁷⁾。

(3) 超過収益力説に基づく差額概念説

こうした「のれんとは超過収益力である」という超過収益力説は、のれんについての通説的理解であるといわれているが、その把握については、差額

概念説に基づく方法が一般的である。差額概念説とは、「企業の買収決定金額は、理論的には時価純資産価額と企業純価値との間で決定されると考えられ、…算出される企業買収決定金額から時価純資産価額を差し引く」方法⁽⁸⁾よりのれんを把握する考え方である。例えば、飯野利夫教授が「企業を有償で譲受ける場合、買手はその企業の資産総額から負債総額を差引いた純資産額を超える代価を支払うことがある。この場合の超過支出は、譲受けた企業のもっているのれんに対して支払われた対価であるとみなされる。」とされているように⁽⁹⁾、伝統的な会計学上の通説であるといえよう⁽¹⁰⁾。

(4) 企業結合に係る会計基準と会社法制定

平成15年、めまぐるしく変わる企業環境の変化への対応や、国際会計との調和等を図るべく、「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書 企業結合に係る会計基準」が公表された。同基準2項《定義》8では、「のれんとは、被取得企業又は取得した事業の取得原価が、取得した資産及び引受けた負債に配分された純額を超過する額をいい、不足する額は負ののれんという。」と定義され、差額概念説に基づいたのれん観が明確に表されている。

また、平成17年の会社法制定にともない、同法に基づく会社計算規則第11条において、「会社は、吸収型再編、新設型再編又は事業の譲受けをする場合において、適正な額ののれんを資産又は負債として計上することができる。」と規定されるとともに、その後の企業結合会計に関連する諸基準⁽¹¹⁾の整備においても、差額概念説に基づいたのれん観が引き続き確認されている。

このように、商法（会社法）及び会計学において、歴史的に「暖簾」や「のれん」、「営業権」といった文言上の差異はあるものの、それらについて外部から買入れたもののみ資産性を認め、超過収益力を差額概念に基づいて把握するという基本的な思考には大きな変化はないといえるであろう。

3 所得税法等における減価償却資産としての「営業権」

(1) 減価償却資産の範囲たる営業権

以上のような、商法及び会計上ののれん観の一方、所得税法等において、

営業権が、鉱業権や知的財産権等の法律上認められた権利と同列に規定されていることは注目に値するのではなからうか。なぜなら、既述の裁判例のとおり、営業権は一般的に「事実関係」であるとされ、法的権利ではないにもかかわらず、鉱業権や知的財産権等の法律上認められた権利と同列に規定されているということに、少なからず税法特有の趣旨が含まれていると解す余地があるともいえるためである。⁽¹²⁾

ひいては、所得税法等の営業権とは、本当に商法及び会計上ののれんと同義のものなのであろうかという疑問も生じてくるところであり、租税法上の営業権を税法固有の概念と捉える反対説も看過できない。

(2) 租税法上の営業権は税法固有の概念か

イ 税法固有の営業権説

例えば、松沢智教授は、「税法が暖簾の代りに特に営業権と規定したのは、租税法律主義にもとづく明確性の要請や公平性を原則とする税法の特殊性として事実関係ではなく権利として明確なものに限ると考えているのではなからうか。」と疑問を呈され、⁽¹³⁾「従来の多数説は超過収益力にのみ捉われて経済的側面から考察したために、営業権は評価の問題として把握していたようにおもわれ、それが営業権というものの本質を看過していたといえよう。」とし超過収益力説に偏った営業権観に懐疑的である。⁽¹⁴⁾

また同教授は、差額概念説についても、「差額というような計算上の数額をもって、財産的価値ある権利たる営業権を意味づけることは誤っているといわねばならぬ…。単に数額を基礎とする会計的思考方法をもってしては、営業権の権利性の本質を解明しえないといわねばならぬ。経済的基準説は誤っているというべきである。営業権は法的概念であって数額ではない。」とされ、⁽¹⁵⁾対価と受入れる純資産価額の差額として把握される営業権を否定されている。⁽¹⁶⁾

こうした反対説は、租税法上の営業権を、商法や会計上ののれんのように経済的側面から捉えることをせず、法的側面から捉えるべきと論じるものであるが、この点につき、松沢教授は、営業権は「営業における種々の利益を

独占的に享受しうる法律上の力であるといわねばならない。すなわち、暖簾は事実関係であるが、営業権は法的権利に準ずるものである。暖簾のなかには営業権が含まれる。しかし、また暖簾とは別個の営業権も存在しうる筈であろう。」と述べられ、⁽¹⁷⁾ 営業権とのれんを区別して論じられている。このように捉えると、数額上の差額で求められる超過収益力たるのれん、すなわち租税法上の営業権であるという理解のみならず、収益、利益の独占性という観点から営業権を理解することも可能なのではなからうか。

ロ 実務上の取扱いと判例

なお、所得税基本通達2-19《出漁権等》は、「許可漁業の出漁権、繊維工業における織機の登録権利、タクシー業のいわゆるナンバー権のように法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく許可、認可、登録、割当て等に係る権利は、令第6条第8号ルに掲げる営業権に該当する」と示し、また法人税基本通達7-1-5《織機の登録権利等》もほぼ同様に規定しているように、課税実務上、買入れ差額として求められた超過収益力に基づく営業権に加え、法律的な権利関係を基礎として捉えた営業権の存在も認めているように解され、将来収益の独占性という観点から営業権を観念することに一定の理解を示しているともいい得るであろう。

この点については、ヤクルト製品の地域独占販売契約を営業権として捉えた津地裁昭和48年3月15日判決（税資69号896頁）が「本社との販売契約により販売権を取得した業者は、その契約の対象となった地域においては独占的販売権を取得することになり、右独占的販売権およびこれに付随するもろもろの利益が、いわゆるヤクルト製品の販売に関する営業権と呼ばれるものである」と示していることなど、所得税法等の営業権は事業の譲受けや合併などの際の差額概念としての超過収益力を基礎としたのれんの枠内に留まらないのではなからうか。すなわち、このような理解によれば、所得税法等における営業権は、商法や会計学におけるのれんよりも広い概念と捉えること、又は、のれんとは別個の営業権が存在すると理解することも可能である

ように解される。

ハ 私見

もちろん、こうした「租税法上の営業権が税法固有の概念である」との反対説が通説とされてこなかったことは先に述べたとおりであり、買入れ差額として求められた超過収益力が、所得税法等に規定される営業権の中心的意義であると捉えられてきたことは否定し得ない⁽¹⁸⁾。

しかしながら、上記で確認したように、所得税法等の営業権観は、それが準拠する商法及び会計上ののれん観よりも広範又は別個の部分があると解することも否定し得ないのではなかろうか。すなわち、租税法上の営業権は、差額概念として把握される超過収益力といった側面からのみ捉えるべきではなく、将来の収益の独占性の観点から捉えることも可能なのではないかと考えている。

(3) 資産調整勘定の登場と営業権

加えて、平成18年の税制改正により法人税法に導入された資産調整勘定の損金算入規定を踏まえると、商法及び企業会計に準拠してきた伝統的な営業権観が変容し始めている感が否めないこともない。

すなわち、法人税法第62条の8《非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等》第1項では、「内国法人が非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、対価額が時価純資産価額（営業権にあっては、政令で定めるものに限る）を超えるときは、資産調整勘定の金額とする。」とし、当該資産調整勘定は原則5年で、損金の額に算入するとされている（同条4項、5項）。

この規定は、例えば細川健氏が「営業権（のれん）の定義における差額概念説に基づいた規定であると考えられる。」と述べられているように⁽¹⁹⁾、企業会計等において差額概念として把握されたのれんに対する法人税法上の取り扱いを定めたものであるが、法人税法が、差額概念説により把握されたのれんを、従来の「営業権」とは切り離して、あえて「資産調整勘定」と規定し

たことは興味深い。しかも、移転を受ける資産について「営業権にあっては、政令で定めるものに限る」として、営業権も合併等により移転を受け得る資産の一つとして捉えていることが分かるように、差額たるのれんとは別個の存在として営業権を捉えていることが理解できる。⁽²⁰⁾

なお、ここで、政令で定める営業権とは「営業権のうち独立した資産として取引される慣習のあるものとする。」（法令123の10③）とされるが、この点について成松洋一氏は「具体的には、…許可漁業の出漁権、タクシー業のナンバー権、顧客リスト、ノウハウ、データベースなどが該当」と例示されており左袒したい。⁽²¹⁾

近年の税制改正等を踏まえると、特に法人税法上の従来の営業権観と、昨今の営業権観には相違が生じてきているように思われてならない。もちろん、資産調整勘定の規定の登場のみをもって、差額概念による超過収益力に基づく営業権観からの脱却とまで判断することは早計であろうし、当該法人税法の規定をそのまま所得税法の議論に当てはめることは強引であろう。

他方、所得税法等の営業権が、商法・会計上ののれんと同義であるのかの通説的理解にも疑問を投げかけるべき契機となるのではなかろうか。

Ⅲ 所得税法33条1項の「資産」と営業権

1 自己創設営業権と含み営業権

(1) 個人に内在する営業権

士業事務所を経営する個人が自らの内に培ってきた当該収益力を、個人に内在する営業権相当の資産であると解することは可能であろうか。

営業権は、買入れ差額による超過収益力のほか、将来収益の独占性の観点からも捉え得る可能性を述べたが、個人の有するノウハウ等による収益独占力に着目し、その者に内在する営業権相当の資産を観念することができるのではなかろうか。

もちろん、当該ノウハウ等に基づく収益力は、他人から取得したのではなく個人が築き上げてきたものであるため、所得税法施行令のいう減価償却

資産としての営業権に該当するわけではない。なぜなら、所得税法等の営業権観が従来を通説的理解から一部離脱している可能性があるとはいえ、同施行令の減価償却資産としての営業権が、原則として他人から取得等をしたものを意味することに相違はないと解されるためである。

したがって、個人の有するノウハウ等収益力とは、換言すれば、個人の内にたしかに営業権相当の資産として存在するが、いまだ顕在化していない含み資産たる営業権と理解すべきでないかと考えている（なお、以下、これを「含み営業権」と呼ぶこととする。）。

所得税法上の営業権とは、同法施行令に規定する減価償却資産としての営業権のみを意味するのであろうか。ここでは、それよりも広い概念として、含み営業権が存在する可能性を探るとともに、当該含み営業権の同法33条1項における資産該当性を考察することとしたい。

(2) 自己創設のれんとの類似性から生じる問題

個人の有するノウハウ等収益力を含み営業権と理解するとした場合、当該営業権は、いわゆる自己創設のれんと類似するとの批判が考え得る。

商法及び会計上、貸借対照表に計上が認められるのれんは、他人から取得した買入れのれんであり、自己創設のれんについては資産計上が否定されている。商法等において、自己創設のれんは、その認識測定に経営者の恣意性が介入する恐れがあることや、処分可能性の観点などからその資産性が否定されている。

上記のとおり、商法等に準拠する所得税法施行令のいう減価償却資産としての営業権も、原則として他人から取得等をした部分を中心とし、従って、自己創設営業権なるものの資産計上は、所得税法上も認められていないと解すべきであろう。

ここで問題となるのが、自己創設営業権が資産でないとすれば、一見それと類似する含み営業権も同様に資産でないとして理解すべきか否かという問題である。商法及び会計学を中心に自己創設のれんの資産該当性が否定されていることをもって、含み営業権の同法33条1項における資産該当性も同様に否

定すべきなのであろうか。

（3）二つの意味の「資産」

この点、結論としては、商法等における自己創設のれんに対する態度をもってして、直截に含み営業権の所得税法33条1項における資産該当性の判断を否定することにはならないと考えている。

上記のとおり、商法等が自己創設のれんの資産性を否定している理由は、適正な分配可能利益や期間損益計算等の趣旨からなるものであって、そこにあるという資産該当性とは貸借対照表に計上すべきか否かという観点における資産性である。いわゆるオンバランスとオフバランスの判断の結果、自己創設のれんは資産に該当しないとされているといえよう。

他方、ここで検討する含み営業権の資産該当性とは、所得税法33条1項のいう「資産」に該当するか否かの判断であって、貸借対照表計上の可否とは次元が違うものと解している。ゆえに、自己創設のれんの貸借対照表上の資産性が否定されているからといって、含み営業権の譲渡所得該当性の判断における資産性も否定されると捉えるべきではなく、あくまで、含み営業権そのものの考察を踏まえ、所得税法33条1項の資産該当性を判断すべきであると考ええる。

2 最高裁平成3年11月14日第一小法廷判決

租税法上、含み営業権の資産性を認めていることを窺わせる裁判例として、相続税法の事例ではあるが最高裁平成3年11月14日第一小法廷判決（税資187号91頁）が興味深い。

（1）事案の概要

本件は、相続財産に含まれる「取引相場のない株式」を評価する場合、発行会社の貸借対照表に計上されていない当該発行会社の営業権を含めることは、正当であるとされた事例である。⁽²²⁾ なお、基本的な判示内容は、第一審東京地裁昭和63年1月27日判決（税資163号23頁）から、原審東京高裁平成1年5月30日判決（税資170号536頁）を経て本件最高裁判決まで維持されてい

る。

イ 事案の概要

X（原告、控訴人、上告人）は、相続により、訴外 A 社の株式（以下「本件株式」という。）を取得した。

本件株式は「相続税財産評価に関する基本通達（昭和58年4月8日付け直評5による改正前のもの。以下「評価通達」という。）」168（3）にいう「取引相場のない株式」に該当し、A社は評価通達178（1）にいう「大会社」に該当したため、本件株式は原則として評価通達179（1）に定める類似業種比準価額によって評価すべきところ、Xは同180ただし書により純資産価額方式による評価方法を選択し、本件株式の評価を行い、相続税の計算を行った。

これについて、税務署長 Y（被告、被控訴人、被上告人）は、1株当たりの純資産価額の計算において基礎とすべき総資産価額を構成する会社の各資産は、相続税法上のすべての課税財産を含めるべきであって、会社の帳簿に資産として計上されていない営業権もこれに含まれるとして更正処分を行なった。この処分を不服として、Xは提訴した。

ロ 第一審東京地裁昭和63年1月27日判決

Xは、外部から有償取得したもの以外の営業権の認定はすべきでないと主張したが、東京地裁は次のように判示し、かかる主張を排斥した。

「純資産価額方式を採用した場合における、…総資産価額を構成すべき企業の各資産は、貸借対照表上に資産として計上されていると否とにかかわらず、経済的価値を有する有形無形の財産のすべてを含むものというべきである。

ところで、一般に営業権とは、企業が有する長年にわたる伝統と社会的信用、名声、立地条件、営業上の秘訣、特殊の技術、特別の取引関係の存在等を総合した、将来にわたり他の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価値を有する事実関係と解すべきであるから、これは、将来に

おけるその超過収益力を資本化した価値として、原則として課税時期においてこれを評価し、総資産価額の中に含めるべきものである。…

取引価格が形成されない営業権であっても、財産的価値が認められる以上、相続税の課税に当たりこれを評価すべきことは当然であり、相続税の財産評価上合理的な方法によりその価額を算出し得ることも明らかである。」

既述のとおり、控訴審に続き、上告審においても、概ね当該東京地裁判決が支持されている。

(2) 検討

イ 当該事例の問題点

当該事例の問題点は、所得税法等においては、商法や会計上ののれん観を基礎として外部から有償取得をした場合に限って営業権の資産性を認め、貸借対照表への計上を求めている一方、相続税法においては、「貸借対照表上に資産として計上されていると否にかかわらず」営業権を把握すべしとされているところではなかろうか。

これは、一方で含み営業権の資産性を否定しておきながら、片一方ではその資産性を求めるという、租税法内における一種の矛盾を包摂しているようにも見える。もちろん、前者は所得税法等、後者は相続税法上の取扱いであるため、そもそもの土俵が違うという反論もあり得るであろう。しかし、両者における営業権が全く異なるものであるとして片づけてしまうのは、やや結論を急ぎすぎているのではなかろうか。

ロ 私見

この点につき、最高裁までの一連の判決では、所得税法等における営業権と、相続税法における営業権は同一の次元（意義）で解釈されていたのではないかと考えている。なぜなら、第一審東京地裁判決では、営業権の意義につき「一般に営業権とは、企業が有する長年にわたる伝統と社会的信用、名声、立地条件、営業上の秘訣、特殊の技術、特別の取引関係の存在等を総合した、将来にわたり他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形

の財産価値を有する事実関係と解すべきである」との前提を示し、あくまで従来通りの超過収益力説に基づいた営業権観を基礎に、相続税法上の評価の妥当性を認めている。要するに、判決は、相続税法固有の営業権のようなものがありそれを評価すべきと判示したのではなく、あくまで従来の営業権観の枠組みの中で理論構成をしたものと捉えるべきではなからうか。

このように、所得税法等と相続税法における営業権に本質的な相違はないとした場合、それでは含み営業権の資産性について、如何ように解釈すべきかという問題が生じてくるであろう。上述の一種の矛盾である。

この点について、松沢智教授は、「このような営業権〔筆者注・本件で問題となっている営業権〕も、取引の対象となり得る資産的価値があると認められる限り、当該企業も潜在的には自己創設暖簾を所有していると解することができるといえよう。ただ、それが未だ取引市場に顕出されていないために平常は“含み資産”として顕在化しているにとどまっていると考えられるのである。要するに、当該企業は貸借対照表上には資産として計上されていないが含み資産として『営業権』を所持しているのである。権利は存在しているが、その評価額は未算定⁽²³⁾ということである。」とされ、潜在的権利としてはあるが、まだ評価を受けていない含み資産としての営業権が存在するとされる。

このように捉えると、所得税法等における営業権と、相続税法における営業権を同一の次元で捉えた上でも、含み営業権の資産性に上記のような矛盾は生じないと解することができるのではなからうか。結論として、租税法上、含み営業権には資産性が認められているものの、当該営業権は、それが売買や相続等により他に移転等がなされたことを契機として評価がなされると理解すれば、上記の矛盾は生じないと考えることができるであろう。

すなわち、減価償却資産としての営業権のみならず、含み営業権にも資産性が認められているものの、当該営業権は通常は評価されないまま潜在的に保有されているに留まる。そして、含み営業権は移転を契機に積極的に評価され、そこではじめて顕在化するとの解釈が妥当ではなからうか。

3 本件裁決事例の再検討

本件裁決は、「次のとおり、…本件税理士事務所に営業権若しくはこれに類する権利が存在していたと認めることはできず」とし、その理由として「税理士のノウハウ、顧問先との信頼関係は、当該税理士個人に帰属し、一身専属性の高いものであり、…当該税理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。」とする。

すなわち、裁決の論理は、個人のノウハウや信頼等の存在は認めるが、それは当該個人から離れて事務所たる営業組織に結実するものではなく、あくまで税理士等個人から不可分のものであるため譲渡することはできず、したがって承継対価は譲渡所得に該当しないというものである。

改めて検討するに、どうやら、裁決は個人のノウハウや信頼等が個人から分離できるか否かの観点から譲渡所得該当性を判断しているのであって、個人に内在する含み営業権に相当する部分の資産性そのものを否定しているわけではないと読むことも可能ではなからうか。

ノウハウ等から得られる収益の独占性によって営業権を理解し得る可能性を述べてきたが、本件裁決は、当該含み営業権の資産性については否定していないようにも解される。これは、相続税法のみならず、所得税法においても含み営業権の資産性が認められていることの証左であるともいえるのではなからうか。

IV 所得税法33条1項の「譲渡」と営業権

前章において、所得税法上、含み営業権を譲渡所得の基因となる「資産」として捉えることが可能ではないかとの試論を述べた。こうした拙論を踏まえた上で、当該資産の「譲渡」可能性について考察を試みたい。

1 譲渡所得概論

包括的所得概念の下では、実現した資産の増加益は当然のことながら、未実現のキャピタル・ゲインであっても所得の範囲に含まれるが、現行所得税

法では、一部の例外を除いて、徴税実務の問題等を理由に未実現のキャピタル・ゲインに対して課税はなされていない。⁽²⁴⁾

そうした中で、譲渡所得課税の本質についてはいわゆる増加益清算課税説が通説とされ、この点、最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決（集民92号797頁）が、「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、これを清算して課税する」と判示しているように、⁽²⁵⁾ 包括的所得概念の枠組みにおいて、⁽²⁶⁾ 課税の対象とされるキャピタル・ゲインを抽出する方法であると捉えることができるだろう。

わが国において、キャピタル・ゲインは「譲渡によって実現した段階で課税」されるが、⁽²⁷⁾ 譲渡所得の「実現した段階」とは、資産が所有者から分離された時点であると理解されている。したがって、所得税法33条1項にいう「譲渡」とは、資産を所有者から分離させる行為であると捉えるべきであろう。金子宏教授が「譲渡とは、有償であると無償であるとを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念」⁽²⁸⁾ であると説明されているとおり、「譲渡」とは権利の移転を意味し、基本的には資産と所有者の分離が要件であることが理解できる。

2 相互利用可能性

本件裁決において、承継対価の譲渡所得該当性が否定された論拠は、個人に内在する含み営業権は分離し得ない、すなわち、所得税法33条1項における「譲渡」を認めることができないというところにあると解されるが、それは、「税理士のノウハウ、顧問先との信頼関係は、当該税理士個人に帰属し、一身専属性の高いものであり、…当該税理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」とする部分に表れている。

これらの記述を見ると、士業のノウハウ等は一身専属性が高いがゆえに分離できないと判断されているようであるが、こうした理解には、疑問を呈したい。士業のノウハウ等は一身専属性が高いがゆえに全て不可分であると、果たしていい切れるであろうか。

一般的に、一身専属権とは、「特定の権利主体だけが行使あるいは享有できるものとされている権利の総称（であり、後者は）帰属上の一身専属権と呼ばれ、譲渡又は相続ができない〔括弧内筆者加筆〕⁽²⁹⁾」とされている（民896但）。

この点、たしかに、士業を行うことのできる資格そのものは一身専属的なものであるといえよう。税理士資格であれ、弁護士資格であれ、その他例えば医師資格であれ、これらが一身専属的なものであることに異論はないと考える。しかし、だからといって、そうした一身専属性の高い業務において培われたノウハウ等の含み営業権のすべてが、必ずしも全て不可分なものであるとは限らないように解されるのである。例えば、顧問先に関して蓄積された過去のデータ、顧問先ごとに作成運用されているマニュアル、医師でいえば患者のカルテ、その他ベテランスタッフ等をはじめとする事務所の人材など、客観的に分離可能と解される含み営業権まで一身専属的なものと一括りに理解すべきであるのか、疑問を抱かざるを得ない。なお、これら顧問先データやベテランスタッフの存在等は、承継した事業から生じる将来収益の独占に寄与するとの観点から含み営業権として理解すべきと考える。

この点、土台となるべき一定の資格を有している者の間において相互利用が可能な営業権であれば、分離可能性を認める余地があるのではなかろうか。例えば、患者のカルテなどは、医師同士の間では十分に相互利用の可能性を有しているように解される（むろん、患者プライバシーなどの諸問題が解消された上での理解である。）。

むしろ、士業事務所の承継の際に、相当程度の金員が支払われるという事実は、こうした相互利用が可能、要するに、承継先が引き続き利用可能な、士業個人が培ってきた含み営業権の存在を当事者が認めていることの証左であるともいえるのではなかろうか。将来の収益を独占し得るからこそ金員の支払いが発生するのであって、何も利するところがなければ金員の授受は行われないと考える方が自然であろう（なお、承継という事実によって、含み営業権は本来の営業権として評価の対象になると考える。）。

3 士業事務所の実態と士業法人

加えて、本件裁決の考える士業事務所の営業権観は、今日の士業事務所の実態とやや乖離している部分があるようにも思えるのである。例えば、税理士の小田満氏は、本件裁決を前提とし、「単なる顧問先の紹介にとどまるものではなく、いわゆる『事業譲渡』に類似するものと考えられる」と疑問を投げかけられている⁽³⁰⁾。また、同じく税理士の野々山育成氏によれば、承継手続を講じないまま所長税理士が急逝した場合、遺族の依頼の下で、所属税理士会の斡旋等により後継税理士が事務所を引き受ける実態を紹介されているが、そうした場合にも従来⁽³¹⁾の顧問先が後継税理士との顧問契約を維持しているケースが多いことを指摘され、「とすると、…所長税理士に備わったノウハウだけを頼りに、顧問先が契約をしているわけではないことがいえる。」⁽³²⁾とされ、やはり本件裁決に懐疑的である。

さらに、近年の各法改正により認められる運びとなった士業法人との整合性を踏まえるとどうであろう。現在、弁護士は、個人事務所による営業のみならず、弁護士法30条の2《設立等》以下の規定に則り、弁護士法人として営業活動をすることが認められており、同じく税理士も、税理士法48条の2《設立》以下に基づき、税理士法人として営業活動を行うことが認められている。法改正により認められたこれら士業法人であるが、法人である以上、社員が死亡等により脱退したとしても基本的には法人としての営業は継続される。こうした実情は、士業個人のノウハウ等が、一身専属性が高いために営業組織に結実しないとの裁決の論理と齟齬をきたすのではなからうか。仮に、本件裁決の示すように、個人のノウハウ等が一身専属性が高いがゆえに営業組織に結実することがあり得ないのであれば、士業法人は満身に存続し得ないようにも解され、今日の実態として、一身専属性を理由に、士業個人のノウハウ等が必ずしも営業組織に結実しないとは言い切れないように解されてならない。

4 財産評価通達での取扱い

最後に、財産評価通達ではあるが、同通達165《営業権の評価》の注書きにおいて、「医師、弁護士等のようにその者の技術、手腕又は才能等を主とする事業に係る営業権で、その事業者の死亡と共に消滅するものは、評価しない。」とされていることにも注目しておきたい。

当該通達によれば、一見、一身専属性の高い事業に係る営業権は評価しないとしているようにも解されるが、その規定ぶりが「医師、弁護士等のようにその者の技術、手腕又は才能等を主とする事業に係る営業権は評価しない。」ではなく、「その事業者の死亡と共に消滅するものは、評価しない。〔下線筆者〕」としているのであって、一身専属性の高い事業に係る営業権のうち、その事業者の死亡後も存続するものは評価すべしとされているように読める。これは、裏を返せば、一身専属性の高い事業にかかる営業権の中に、死亡した事業者から離れて存続する営業権があり得ることを示唆していると捉えることもできよう。財産評価通達とはいえ、このような規定が用意されていることは興味深いところである。

結びに代えて

ノウハウ等個人に内在する含み営業権は、将来収益の独占性の観点から資産性を認めることができ、当該含み営業権は通常は表面化していないが、売買や相続などを契機に積極的に評価され資産として顕在化するものと考えられる。なお、これら含み営業権は、分離譲渡可能な部分と、分離譲渡不可能な部分の二つに分解できると解すべきではなかろうか。そして、当該分離可能性の判断にかかるメルクマールとして、特定の者の間での相互利用可能性の有無を挙げることができるのではないかと考えている。当該メルクマールによれば、例えば、前述の、顧問先に関して蓄積された過去のデータ、顧問先ごとに作成運用されているマニュアル、患者のカルテ、ベテランスタッフ等をはじめとする事務所の人材などについては、相互利用が可能であり、分離譲渡可能な含み営業権に相当すると考える。一方で、特定の個人の経験則に

基づいた直観や技術、例えば医師の手術にかかる手腕や、その他客観化し得ない知識、洞察力、又は土業資格そのもの等などについては、これこそまさに一身専属的として分離不可能な含み営業権と捉えるべきではないかと理解している。

土業事務所の承継にあたり金員の授受が行われる場合、分離不可能な含み営業権、要するに承継後に利用できない部分について対価が支払われることは考え難い。むしろ、承継の対価は、承継後も利用可能な、将来収益を独占し得る含み営業権についての対価と捉え、譲渡所得と理解する方が整合的ではないかと考えている。

- (1) 当該判決は、控訴審広島高裁昭和51年10月8日判決（税資90号115頁）においても維持されている。なお、村山文彦「判批」税務事例7巻7号20頁、恩蔵章「判批」税務事例9巻5号15頁などを参照。
- (2) 碓井光明「判批」税務事例7巻7号30頁、武田昌輔「判解」別冊ジュリスト79巻90頁、関俊彦「判解」別冊ジュリスト178巻100頁、井川源造「営業権試論Ⅱ(1)」シュトイエル329号25頁、大谷勉「判批」税務事例12巻1号21頁などを参照。
- (3) 清永敬次『税法（新装版）』40頁参照（ミネルヴァ書房2013）。
- (4) 中村忠『新版財務会計論』199頁（白桃書房1997）。
- (5) 飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』6-13頁（同文館出版1993）。
- (6) 飯野・前掲注5、6-13頁。
- (7) 飯野・前掲注5、6-14頁。
- (8) 細川健『M&Aと営業権（のれん）の税務』7頁（税務研究会出版局2000）。
- (9) 飯野・前掲注5、6-13頁。
- (10) 高瀬莊太郎『グッドウキルの研究』45頁（森山書店1933）。なお、同『暖簾の研究』25頁（森山書店1930）も参照。
- (11) 企業結合に関する会計基準31項など。
- (12) 井川源造「営業権試論」税法学344号35頁参照。
- (13) 松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正第2版〕』260頁（中央経済社2003）。
- (14) 松沢智「営業権の評価と課税問題—営業権の法的性質と財産的評価の峻別をめぐる税法学上の問題—」税経通信45巻7号5頁。
- (15) 松沢・前掲注13、225頁。
- (16) その他、井川源造「営業権試論Ⅱ（2）」シュトイエル330号13頁なども同旨。

- (17) 松沢・前掲注13、226頁。
- (18) たとえば、田端恒久「営業権とその資産価額の認定（2）」税務事例7巻7号29頁は、超過収益力という観念が不明確であることは否めないとしつつも、法人税法施行令の規定をもって、租税法独自の営業権と捉えることに否定的である。
- (19) 細川健「営業権（のれん）再考」税法学557号195頁。
- (20) なお、のれんは買入れ差額により算出されるのに対し、資産調整勘定は寄附金や欠損金相当額にかかる税制上の趣旨を織り込んだ概念である。すなわち、のれんのうちその価値につき合理的根拠を有する部分のみが、税務上損金算入される。
- (21) 成松洋一「事業の譲受けに際し生じる営業権の企業会計と法人税の処理」週刊税務通信2990号33頁。
- (22) 本件にかかる評釈として、細川健「判批」税務弘報57巻2号155頁、一杉直「判批」税経通信43巻5号178頁、佐藤孝一「判批」税経通信43巻13号201頁、同「判批」税経通信44巻10号246頁など。
- (23) 松沢・前掲注14、6頁。
- (24) 金子宏「所得税とキャピタル・ゲイン」同『課税単位及び譲渡所得の研究』110頁参照（有斐閣1996）。
- (25) なお、反対説、譲渡得課税説について、田中治「キャピタルゲイン課税—税法学からの問題提起—」日本租税理論学会『キャピタルゲイン課税』62頁（谷沢書房1993）、竹下重人「譲渡所得課税の2、3の問題点」シュトイエル100号109頁などを参照。また、将来利益に対する譲渡所得課税の可能性について岡村忠生「資産概念の二重性と譲渡所得課税」法学論叢170巻4-5-6号214頁を参照。
- (26) 岡村忠生教授は、「判例は、所得税法三三条一項に規定する『譲渡』という事実を、それまでに発生していた保有損益を所得計算に投入する事象であると捉えている。」と説明される（同「所得の実現をめぐる概念の分別と接続」法学論叢166巻6号105頁）。
- (27) 金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集第50号4頁。
- (28) 金子宏『租税法〔第20版〕』238頁（弘文堂2015）。
- (29) 金子宏＝新堂幸司＝平井宣雄編集代表『法律学小辞典（第4版補訂版）』24頁（有斐閣2008）。
- (30) 小田満「税務相談Q&A 税理士事務所の事業譲渡と譲渡代金の分割払いの場合の課税関係」税経通信67巻1号173頁。
- (31) 野々山育成「判批」税務弘報61巻7号157頁。
- (32) ただし、遺族を通じて後継税理士等に事務所が引き継がれる際に、当該遺族が受け取る金員は雑所得であると解すべきであろう。なぜなら、士業資格を有していない遺族を介するという点で、本文で触れた相互利用可能性による含み営業権の譲渡の考え方を直截に当てはめることは妥当でないためである。本稿で取り扱った事例は、あ

くまで、同士業間で生前に事務所承継が行われたケースであることに留意しておきたい。