

# 税理士業の事業承継に伴い受領する 対価の所得区分

鎌倉友一

## 目次

- I はじめに
- II 判例研究
- III 参考となる類似判決等の通覧
- IV 考察
- V 結びに代えて

## I はじめに

わが国では人口減少、少子高齢化、人手不足の深刻化、中小企業の廃業数の増加等といった社会情勢の変化・進展がみられるが、税理士業界も決して他人事ではない状況にあり、税理士の高齢化に伴う事業承継は大きな問題である。親族後継者が不在の税理士事務所では、関与する顧問先を他の税理士又は税理士法人（以下「税理士等」ということがある）に引き継いでもらうための手段として、事業承継が行われることもはや珍しいことではなく<sup>1</sup>、今後、さらにその増加が予想される。

---

1 税理士に子供がいても他の職業を選択するなどにより税理士にならない場合がある。そもそも、税理士という資格に魅力がなくなっているのかも知れない。

こうした状況下において、本稿は、事業承継がままならず税理士業を廃止する際に他の税理士から受領した対価についての所得区分が争われた事件を検討し、所得区分のあり方を考察したものである。

## II 判例研究

本稿で検討する裁判例は、最判平成24年11月1日税資262号順号12086頁（以下「福岡事件」という）と東京高判平成25年10月10日税資263号順号12305頁（以下「静岡事件」という）の2件である。

いずれの事案も、納税者である税理士は、顧問先を他の税理士に引き継いだ際に受領した対価を譲渡所得と主張したものの、課税庁はこれを否認し雑所得と認定したものである。

### 1 福岡事件

まずは時系列の順に福岡事件から確認する。

最判平成24年11月1日税資262号順号12086頁（不受理・確定）

福岡高判平成24年3月9日税資262号順号11904頁（控訴棄却・納税者敗訴・上告）

福岡地判平成23年10月25日税資261号順号11797頁（請求棄却・納税者敗

---

い。その証左として、国税庁の統計資料によると、税理士試験の受験者数は、平成17年の56,314人をピークに毎年減少の一途をたどり、平成30年は30,850人まで減少している。平成30年の受験者数の割合は、平成17年の受験者数の54.8%まで落ち込んでいることが判る。

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/sonota2017/zeirishi.htm>

（最終閲覧日2019年8月22日）。

<https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishishiken/shikenkekka/69/moshikomi.htm>

（最終閲覧日2019年8月22日）。

## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

訴・控訴)

### (1) 事実の概要

本件は、税理士業を行うX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て本件訴訟を提起したものである。

### (2) 前提事実（争いのない事実）

Xは、平成19年12月25日、Xが経営していたX税理士事務所（以下「X事務所」という）の補助税理士であったAとの間で、事業譲渡の対価を2000万円とする事業承継（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。

X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、X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）。

Xは、同年10月1日、上記通知を受け取った。

X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ため、Xは、平成22年12月8日、本件訴訟を提起した。

### (3) 争点と当事者の主張

#### (i) 争点

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る。

#### (ii) 当事者の主張

##### ① Xの主張の要旨

##### 第一審における主張

「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。」

##### 控訴審における主張

(掲載判決内容に当事者の主張がない)

##### ② 課税庁の主張の要旨

##### 第一審

「本件金員は、Aに顧問先を紹介又は斡旋したことによる役務の対価で

## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

あって、所得税法上の譲渡所得に該当しない。

また、Xが個人で営む税理士事務所（X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。」

### 控訴審における主張

(掲載判決内容に当事者の主張がない)

#### (4) 裁判所の判断

##### (i) 第一審判決要旨

「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。」

「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Xの主張は採用できない。」  
「A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提供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。

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。」

(ii) 控訴審判決の要旨

「原判決が説示するとおり、税理士と顧問先と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、個人的信頼関係を無視してこれを他に譲渡することはできず、譲渡の対象とはなりえないから、所得税法33条1項の『資産』には該当しないと解するのが相当であるから、控訴人の上記主張は採用できない。」としており、第一審判決と同意である。

続けて、「控訴人は、当審において、本件事業承継は『営業の譲渡』（商法16条等）に該当し、有形・無形の法的財産の他に営業権類似の無体財産権の譲渡を含むものである旨を主張する。しかしながら、原判決が説示するとおり、企業会計上の営業権とは「当該企業の長年におけ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」をいう（最高裁昭和51年7月13日第3小法廷判決）のであって、本件において、かかる事実関係の存在を認めることはできないから、控訴人の上記主張は採用できない。」とする。

(5) 検討

納税者である税理士は、税理士業務は税理士事務所独自のノウハウ等が一体化された有機的一体の事業と評価できるため、営業権類似の無体財産権があるとして、本件金員は無体財産権の対価であり、所得税法33条1項に規定する「資産」に該当し、その対価は譲渡所得に該当すると主張し

たのに対し、課税庁は、本件金員は、顧問先を紹介又は斡旋したことによる対価であり、雑所得に該当するとしたところ、裁判所は、第一審、控訴審共に課税庁の主張を認めた。

税理士となる資格は税理士に一身専属に与えられたものであり<sup>2</sup>、税理士業務は、税理士又は税理士法人の独占業務である<sup>3</sup>。第一審の判示では、税理士業務は「一身専属性の高」い業務であるとするが、税理士業務は税理士又は税理士法人が独占して行う業務であり、一身専属（性）が問題になるのは税理士資格である。しかも、一身専属（性）は、高低ではなく、あるかないかが問題とされなければならないであろう。その点についての問題を指摘したうえで、税理士業務が「税理士を離れて無形の財産的価値を生むもの」であるとは考えられないとする判断については妥当なものと考ええる。

また、第一審では、「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り」、「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」としており、ここでは委任契約特に税理士と顧問先との委任契約の性質を説示しており、これについて疑問をさ

- 
- 2 税理士法26条「日本税理士会連合会は、税理士が次のいずれかに該当することとなったときは、遅滞なくその登録を抹消しなければならない。（昭36法第137号，昭55法第26号，平26法第10号改正）一 その業務を廃止したとき。二 死亡したとき。以下省略」
  - 3 税理士法52条「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない。（昭36法第165号，昭55法第26号，平13法第38号改正）」



しはさむものではない。

ただし、それに続く以下の箇所には疑問を抱かざるを得ない。「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（A－筆者）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」としている部分である。また、控訴審でも同様に、「原判決が説示するとおり、税理士と顧問先と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、個人的信頼関係を無視してこれ（税理士業務－筆者）を他に譲渡することはできず、譲渡の対象となりえないから、所得税法33条1項の『資産』には該当しないと解するのが相当である」としている箇所である。

委任契約は、いみじくも裁判所の説示するように、「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、「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い」であろう。しかし、そのことを根拠に、「譲渡の対象とはなりえない」とするのは、論理的に飛躍があると思われる。また、個人的信頼関係を前提にした譲渡はあり得るのであり、実際に本件では個人的な信頼関係があったからこそ譲渡されたのであって、こうした譲渡であったことが無視されており、このような譲渡についてどのように判断するのかについて明らかではない。

さらに、個人的信頼関係を無視した税理士業務の譲渡はできないから譲渡の対象となりえないことを根拠に、第一審では、本件事業承継による対価を紹介又は斡旋によるものであると解するに至るが、その説明についても明確でなく説得的でないし、控訴審では、同様にこのことのみを根拠に、所得税法33条1項の「資産」に該当しないと結論付けているのは、やはり強引であり無理があるといわざるを得ない。

また、顧問先とのあいだで締結される顧問契約の成立と税理士業務の承

継とは、厳格に区別する必要があるのではないだろうか。すなわち、顧問契約が成立し、その後に税理士業務が承継されることになる、ということである。廃業を決めた税理士は、税理士業務（という役務）を提供する顧問先とのあいだで成立する顧問契約の引継ぎを根拠に対価を支払い、相手方の税理士は顧問契約の引継ぎを受けたことを根拠に対価を受領したのであり、税理士業務の引継ぎが対価授受の根拠ではないと考えられる。すなわち、業務の譲渡でなく契約の譲渡が対価授受の根拠となるべきであり、そうであれば契約の譲渡が譲渡所得を構成する譲渡にあたるか否かを検討する必要があるだろう。

## 2 静岡事件

東京高判平成25年10月10日税資263号順号12305頁（控訴棄却・納税者敗訴・確定）

静岡地判平成25年5月10日税資263号順号12213頁（請求棄却・納税者敗訴・控訴）

### (1) 事実の概要

本件は、個人で税理士業務を営んでいたXが、税理士業務を税理士法人に承継し、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て本件訴訟を提起したものである。

税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

(2) 前提事実（争いのない事実）

X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、Xの税理士業承継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。

Xは、FからA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) X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日までに於いて、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。

X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。

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

本件承継法人は、X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。

本件承継法人は、平成22年4月1日をもってXの経営する税理士事務所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円で買い取る。

X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Xの事務所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。

Xは、平成23年2月16日、本件業務譲渡対価がX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、平成22年分の所得税の確定申告書を提出した。

その後、X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、平成22年分の所得税の修正申告書を提出した。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。

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、本件更正処分等を行った。

X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、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。

## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

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Xの請求を棄却する旨の裁決を行った。

X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。

X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) 争点と当事者の主張

#### (i) 争点

本件業務対価は、譲渡所得に該当するか雑所得に該当するか。

#### (ii) 当事者の主張

##### ① Xの主張の要旨

##### ・ 第一審

「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の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経営し、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。

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。」

「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柢なしには許されない。」

・控訴審

「本件承継法人が控訴人に支払ったのは、1年分の顧問料に相当する4000万円であるが、紹介ないしあっせんの手数料の相場（Fに対する報酬は、譲渡対価の10パーセントを上限とされていた）と比較して不相当に高額であり、紹介ないしあっせんの対価ということはできない。本件では、税理士事務所として組織化され有機的一体として機能する財産が譲渡されたと評価するのが相当である。」

②課税庁の主張の要旨

・第一審

「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、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。」

## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

「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。」

### ・控訴審

「Fに支払う一時的な報酬額と、新たに継続的な顧問関係が発生することを前提とした本件業務譲渡の対価とを、単純に比較することは意味がない。」

## (4) 裁判所の判断

### ・第一審判決の要旨

「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しないしあっ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、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、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っせんともみべきものである（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）。

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



## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

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。」

### ・控訴審判決の要旨

「高齢となった控訴人が、税理士業務を廃業するに当たって、これまで築き上げてきた顧問先を有償で譲渡しようと考えたものであること、本件業務譲渡の対価については、顧問先の年間顧問料等を基に算定され、少なくとも2年間、顧問契約が継続されることを見込んで、平成24年3月31日までにおいて、顧問先側の事情による契約の解除等により、顧問先からの入金が見込めなかったときには、当該顧問先の年間顧問料及び決算料相当

額を減額するとされていたこと、本件承継法人は、本件業務譲渡の対価を顧問先紹介に係る市場開発費として経理処理していることや、本件承継法人は、本件業務譲渡により承継することとなった顧問先に対して税理士業務を提供するに当たり、各顧問先との間で新たに顧問契約を締結していること、控訴人が平成22年4月1日をもって本件承継法人に期間を3年とする社員税理士として加入しているのは、控訴人の顧問先が違和感を覚えることなく、本件承継法人を委託先として受入れることができるように、橋渡しをする役割を果たすことが求められたものであることなどからすると、本件業務譲渡の実態に照らしても、顧問先の紹介ないしあっせんともみべきであり、その対価を、譲渡所得と認めることはできないというべきである。」

「控訴人は、本件業務譲渡契約に基づく対価が、Fに支払った報酬額（350万円）と比較して格段に高いと指摘する。しかし、前記対価は、本件承継法人が、控訴人から紹介を受けた顧問先との顧問契約が相当年数継続されるものと見込み、それから得られる収益を考慮して算定したものであるから、紹介ないしあっせん料とみて不自然ではない。」

#### (5) 検討

第一審は、福岡事件の第一審控訴審の判示と同意である。控訴審は、一身専属性について言及せず、紹介ないし斡旋の対価であるから、譲渡所得にあたらないと判示するのみで、譲渡所得にあたらぬ論拠は示されていない。

本件でXは「有機的一体として機能する財産すべて」の対価を4000万円として「譲渡」と主張しているが、当該対価は、顧問先の年間顧問料等を基に算定されており、少なくとも2年間は顧問契約が継続されることを見込み、平成24年3月31日までにおいて、顧問先側の事情による契約の解除等により、顧問先からの入金がなかったときには、当該顧問先の

## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

年間顧問料及び決算料相当額を減額するとされていることを裁判所も認めていることから、「譲渡」の対象は、税理士業務ではなく顧問契約であると考えられる。そうであれば、福岡事件同様、顧問契約の譲渡について、譲渡所得該当性を含めた所得区分を検討する必要がある。

また、第一審控訴審共に、本件承継法人は、本件業務譲渡の対価を顧問先紹介に係る市場開発費として経理処理していることを、紹介ないし斡旋とする根拠のひとつとしているが、譲渡側の所得区分の判断にあたり、譲受側の経理処理の確認は通常不可能であり、譲渡側にその確認を求めることは酷である。

### Ⅲ 参考となる類似判決等の通覧

税理士業の廃業に際し受領した対価に係る所得区分についての争いではないが、事業廃止後に受領した対価についての所得区分が争われた、筆者の確認できた限りでの裁判例等を確認しておきたい。

一つ目は、事業廃止後に製品、原材料の処分によって得た所得は、譲渡所得ではなく事業等所得に該当するとされた判決である。

最判昭和32年10月22日民集11巻10号1761頁は、花筵製造業者が事業廃止後、その原料の売却処分によって得た所得を譲渡所得として申告したところ、課税庁はこれを事業等所得として更正したため、その処分の適否が争われた事件である<sup>4</sup>。

第一審（岡山地判昭和29年2月18日行集5巻2号327頁）では、廃業の事実を肯認することはできず納税者の譲渡所得とする主張を退け事業等所得であると判示し、控訴審（広島高判昭和30年12月19日行集6巻12

---

4 酒井克彦「個人事業等の終了と所得税(上) —収入・必要経費を巡る諸問題—」税務事例39巻12号53頁以下参照。

号2856頁)では、廃業後の残品を処分したものであり、昭和25年改正により事業等所得から雑所得が分離・創設されたことをもって、雑所得には「製造業者が製造行為を廃止して残品を処分した本件の如き場合も包含するのを相当とする」とし、「かりにそれが資産であるとしても本件売買は、原判決の認定により明らかなように、『営利を目的とする継続的行為』というべきであって、いずれにしても本件所得を『譲渡所得』と認めることはできない」とした。最高裁は、「事業所得等」には、「本件のように花菴の製造業者が製造行為を廃止した後その原料たる蘭草等の残品処分によって生じた所得をも包含するものと解すべきであ」り譲渡所得にはあたらないと判示した。

第一審では、廃業の実態を認めることができないとされたため、残品の販売は事業継続中の行為として事業等所得とされたものと思われ、控訴審では、廃業後の所得は新たな所得類型として誕生した雑所得としての性質が考えられるとしても、旧法下での争いであるがゆえ事業等所得にあたるとし、上告審判決は、廃業後であるとしても、事業等所得にあたるとしたが、現行法の事業所得にあたるのか雑所得にあたるのかは（当然とはいえ）明らかではない。

この事件に関しては、「本件蘭草等の残品の売却処分を事業廃止に伴う残品整理としてとらえ、その範囲においてなお販売業を継続して行っていたものとみることも可能であり、したがって、その所得は事業所得として解するのが相当と考える」とする見解<sup>5</sup>や、「本件のように大量の残品が数次にわたって処分された場合は、その販売による所得は事業所得と考えるのが適当と思われる」とする見解がある<sup>6</sup>。これらの見解はおおむね理解で

---

5 片山博仁「譲渡所得と事業所得の区分」『租税判例百選〔第2版〕』73頁。

6 注解所得税法研究会編『六訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、2018年）478頁。

きるが、大量の原材料を数次でなく一度に一括して処分する場合についてはどのように考えればよいのだろうか。この疑問については答えることができていないであろう。数次にわたる処分も一度による処分も、状況次第であり得るところであり、処分の頻度によって所得が変容することで所得区分が変わる、ということがいえるとすれば、その所得区分の確定にあたり頻度を要素に判断しなければならないという別の問題が生じることになる（量から質への転換）。すなわち、処分頻度の要素を考慮することになるのであれば、その閾値をどのように考えるかという問題も生じてくるのではないだろうか。このような頻度の確定作業は容易ではないだろう。そうだとすれば、いっそ、事業所得の棚卸商品の処分である場合に限っては、それによって生ずる所得は総じておしなべて事業所得とするという割り切りが必要なのかもしれない。

二つ目の東京高判昭和33年2月28日行集9巻2号206頁は、法人成りをした事業者が所有する棚卸資産を当該法人に売却したことによって生じた所得を譲渡所得としたことに対して課税庁は事業等所得として更正したため、その処分の適否が争われた事件である<sup>7</sup>。

第一審（東京地判昭和31年6月23日行集7巻6号1528頁）では譲渡所得と判示されたため、課税庁が控訴した。控訴審は、「個人事業を廃止する予定の下に、その有するインキ、活字、原紙等の棚卸資産を処分する行為は、事業の終末段階における事業活動の一部に外ならず、……その譲渡対価の取得に因って生ずる所得は、譲渡所得でなくて事業等所得に該当するものといわなければならない。その上、本件物品の譲渡が……営利のためにする行為であって、営利性継続性なきものとはいいい得ないから、これを以て『営利を目的とする継続的行為』に属しないとすることはできない」として、第一審の判断を覆し事業等所得にあたると判示した。

---

7 酒井・前掲注53頁以下参照。

事業廃止後の棚卸資産の処分は、「事業の終末段階における事業活動の一部」であるとして、事業活動を完全に終焉させるために必要な活動から生じた所得として事業所得（の計算）に取り込まれることを明らかにしたものである。

次に、国税不服審判所の裁決事例を2件確認しておく。

一つ目の国税不服審判所裁決昭和45年10月29日裁決事例集1号12頁は、不動産仲介業を営んでいた個人が、法人成りをした後において、個人事業当時に、棚卸資産として取得した土地の売却益を譲渡所得として申告したところ、国税不服審判所は、本件における法人に引き継がれなかった土地は、個人事業の棚卸資産の売却であり、したがって当該売却による所得は個人の事業所得であるとして、譲渡所得ではないと認定した事件である。

この事件は、既述の最高裁昭和32年10月22日判決と同様に、事業の廃止を認めることができないとされた点において、事業廃止後の所得区分を判断するものではないが、納税者は、法人成りをした以上、個人事業を廃止したものと前提で譲渡所得としたところ、本裁決は、法人成りをして個人事業はその一方で継続していることを認めたものである。

おそらく、納税者は個人事業の廃業届を提出し受理されていたものと思われるが、それでもなお個人事業が継続していたと認定されたことは、届出を適法（有効）なものとして課税庁が受理したにもかかわらず、反故にした、ということである。納税者の私的自治に基づく行為は完全に無視されたことになる。さらに、廃業後のわずか1物件のたった1回限りの譲渡が、事業所得の反復継続性基準を満たすとも考えられない。

二つ目の国税不服審判所裁決平成18年8月30日裁決事例集72集155頁は、弁護士業の廃業に際し、共同経営者である弁護士から受領した対価を営業権の譲渡によるものと判断して譲渡所得として申告したところ、当該所得は営業権の譲渡による所得とは認められず、清算金として事業所得に

当るとされた事件である。

この事件は、業種こそ違おうが、一身専属性のある士業間の顧問先の承継という点では、本稿で取り上げた税理士の承継事件と類似する。

審判所は、「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」「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、当事者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」としたうえで、「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弁護士の持ち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」と判断した。

審判所は原処分庁と同様に事業所得と判断したが、その理由は、原処分庁とは異なる。原処分庁は、「弁護士という事業に付随して得た収入」であるため事業所得と認定したが、審判所は、共同事務所における廃業弁護士の持ち分の清算金であることを理由に事業所得と判断した。

顧問先の引継ぎを受けた弁護士は、共同事務所の名称のまま単独で事務所を運営することになったが、そもそも組合組織ではない単なる個人事業の寄合事務所であり、形式的にも実質的にも「持ち分」とされるものをそれぞれが有していたと考えることはできないであろう。したがって、廃業

した弁護士の「持ち分」があったとする納税者の判断は理解しがたく、適切であったとは思われない。一方で、審判所は、清算金であればすなわちそのことで事業所得となるのか、という点について、明確な説明をしていない。ただしも、原処分庁が主張する事業の付随収入とする考え方のほうが説得的ではある。

## IV 考察

### 1. 譲渡所得該当性

譲渡所得は資産の譲渡による所得であり（所得税法33条1項）、譲渡所得の起因となる資産とは、法33条2項各号に規定する資産<sup>8</sup>及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれるとされている（政令33-1）。この扱いを換言すれば、資産とは、譲渡可能な有価物を意味するものと解することができる<sup>9</sup>。このような理解を前提にすれば、資産は経済的価値<sup>10</sup>、別言すれば、交換価値をもつものであるということが出来る。したがって、もし譲渡所得の起因となる資産のメルクマールを客観的な交換価値<sup>11</sup>に求めることができるとすれば、顧問契約に基づく年間の顧問料をベースにして計算された対価による「譲渡」について、個々の顧問先ごとの顧問料に表象されるところの契約には、顧問料をベースにして体现された客観的交換価値があると考えることができる。そうであれば、顧問契約

---

8 たな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む）、営利を目的として継続的に譲渡される資産及び山林をいう。

9 清永敬次『税法（新装版）』（ミルネヴァ書房、2013年）94頁。

10 大阪地判昭44・1・28行集20巻1号80頁。この控訴審として大阪高判昭45・4・6税資59号586頁。

11 注解所得税法研究会・前掲注(6)735頁。



## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

が消滅することと引き換えに顧問料を受け取る権利を譲渡した，ということができないのではないだろうか。契約等に基づき譲渡所得の起因となるべき資産が消滅したことに伴い，その消滅につき一時に受ける補償金その他これに類するものは，譲渡所得の収入金額に該当するとされているところであり（政令95条），したがって，顧問契約に基づき譲渡所得の起因となる資産としての権利が消滅したことに伴い一時に受ける対価は，譲渡所得の収入金額に該当すると考えることができるように思われる。

このように考えることができるのであれば，譲渡所得の計算にあたり，連続した次の課題として，取得時期，取得費及び譲渡費用が問題になり得る。

顧問契約はそれぞれの顧問先ごとに成立しているので，顧問先ごとにこれらを判断するものと考えべきであろう。通常であれば，税理士自らが開拓し顧問契約を締結するケースが多いが，この場合の取得費は当然存在しないことになるし，他の税理士から引継ぎを受け対価の支払いがある場合には，当該支払対価が取得費になり，仲介業者介在による仲介手数料の支払いがある場合には，当該支払手数料が譲渡費用を構成すると考えられる。

## 2. 事業所得該当性

福岡事件も静岡事件も，事業所得該当性について争われていないが，事業所得に該当する可能性はまったくあり得ないのであるだろうか。ここでは事業所得該当性について考えてみたい。

所得税法における所得の分類は，昭和15年（1940年）の分類所得税制に始まっており，事業所得としての所得類型が定められたのも同年制定の所得税法に淵源がある<sup>12</sup>。

---

12 注解所得税法研究会・前掲注(6)457頁。

昭和22年（1947年）に、分類所得税が廃止され、総合所得税一本の制度に統合された際に事業所得としての分類は廃止され、不動産所得等を含めて事業等所得の分類が設けられた。この分類は、他のいずれの所得にも該当しないすべての所得をカバーするバスケット・カテゴリーであり、観念的には現在の一時所得も含んでいた。その後、同年12月の改正で、新しく一時所得が定義されることになるに及んで、事業等所得の範囲は、現在の事業所得に不動産所得及び雑所得を加えたものとなった<sup>13</sup>。その後、昭和25年（1950年）のシャープ勧告に基づく改正において、事業等所得の範疇から新たに不動産所得と雑所得が別途規定され<sup>14</sup>、現在に至る。

法27条は事業所得の意義及びその金額の計算の方法を規定したものであるが、事業所得は、税法解釈上、隣接する所得類型との間でその区分が問題となる場合が少なくない。なぜならば、27条1項は、事業所得を、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得及び譲渡所得に該当するものを除く）をいうとしており、事業とは何かの定義はなく、いわゆる業種を示すのみである。同条の委任を受けた政令63条で定める事業の種類は、昭和40年（1965年）の所得税法の全文改正の際、おおむね「日本標準産業分類」の大分類にしたがって列記されており、昭和25年（1950年）に事業所得の分類が復活した際に定められた業種とは多少の違いがあるが、実質的には従来のもので変わらないとされる<sup>15</sup>。

ところで、政令63条は、法27条1項に規定する政令で定める事業を、不動産の貸付業または船舶もしくは航空機の貸付業に該当するものを除くと規定し、とりわけ最後の12号では前各号に掲げるもののほか、対価を

---

13 注解所得税法研究会・前掲注(6)459頁。

14 注解所得税法研究会・前掲注(6)459頁。

15 注解所得税法研究会・前掲注(6)460頁。

得て継続的に行う事業と規定している。このように、政令でも本法より若干業種が細かく規定されるだけで、事業の定義がより明確になるわけではない。それゆえに、問題は、列挙されたどの業種に該当するかではなく、そもそも事業に該当するか否かといった事業該当性の基準である<sup>16</sup>。

そうすると、事業の概念規定が問題になってくるが、判例上、事業とは「自己の危険と計算において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務」とされており（最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁）、この最高裁の判断枠組みがすべて見事に妥当する状況とは考えられないが、依然として強い影響力を持つことは確かであろう<sup>17</sup>。

また、事業の遂行に従って経済的利益が随伴する場合があるが、本来の事業活動による収入のほかに事業の遂行に付随して生ずる収入も、特別な規定がある場合を除き、総収入金額に含まれると解するのが相当であろう。

これについて、所得税基本通達は、事業の遂行上取引先や使用人に対して貸し付けた貸付金の利子、事業用資産の購入に伴って景品として受ける金品、新聞販売店における折込広告収入、浴場業、飲食業等における広告の掲示による収入、医師又は歯科医師が、休日、祭日又は夜間に診療等を行うことにより地方公共団体等から支払を受ける委嘱料等、事業用固定資産に係る固定資産税を納期限前に納付することにより交付を受ける地方税法365条2項に規定する報奨金等は総収入金額に算入すると、例を示して

---

16 注解所得税法研究会・前掲注(6)460-461頁。

17 事業活動の規模と態様、相手方の範囲等、各種の要素を総合勘案したうえで、最終的には社会通念によって判断する以外にないのが実情であるところ（金子宏『租税法23版』（弘文堂、2019年）240頁）、労働形態の多様化・複雑化・錯綜化は進展し、事業所得と他の所得との区分はより一層困難な状況である。

いる(27-5)。また、事業所得を生ずべき不動産業者が販売の目的で取得した土地、建物等の不動産を一時的に貸し付けた場合における当該貸付けによる所得は、不動産業から生ずる事業所得に該当するとしていたり(26-7)、事業所得を生ずべき事業を営む者が、当該事業に従事している使用人に寄宿舎等を利用させることにより受ける使用料に係る所得は事業所得に該当するとしている(26-8)。これらの規定からも理解できるように、事業所得の総収入金額には、本来の事業活動以外の付随的な取引から生ずる収入も含まれると解するのが相当である。

税理士が顧問先(の一部)の引継ぎにより受領する対価は、税理士業としての反復継続的な本来業務から生ずる収入ではないが、本来業務に付随して生ずる収入と考えられる。付随収入については、上述の昭和56年判決で示された反復継続性の条件を満たさないものの、先に述べたように、総収入金額には本来の事業活動に係る付随収入が包摂されることを確認したところである。したがって、税理士が顧問先の引き継ぎにより受領する対価は、事業所得に該当すると考えることができる。

事業所得に該当すれば、例えば、事務所建物取り壊し費用や什器備品の除却に伴う損失は、事業所得の必要経費に算入することができるため、損益通算(69条1項)や純損失の繰越控除(70条1項)の適用を受けることができることになり、納税者にとって雑所得として処理するより所得計算上有利な展開が想定される。

#### (1) 廃業の意味

先に確認した参考判決等のうち、国税不服審判所平成18年5月30日判決以外はいずれも納税者本人は廃業したと判断したが、課税庁は廃業してないと認定しているが、そもそも所得税法上の廃業とは何か、廃業に該当する場合とはどういう状態かが問題になるので少し確認しておきたい。

## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

確かに、個人事業者が廃業届<sup>18</sup>を提出することで所得税法では法形式上廃業したことになるのであろうが、実質的な意味での廃業は、参考判決等で確認したように、個別具体的に判断せざるを得ないかもしれない。

ただ、課税実務上の問題として、訴訟にならない場合やあるいは訴訟に至る前の段階で、参考判決等で確認したように、納税者本人は廃業したとして（私法）取引上廃業を表明し課税庁にも廃業届を提出したにもかかわらず、課税庁はそのように判断しない場合、納税者の予測可能性は確保されないことになる。

納税者は、必要経費についてはまだしも、法63条の規定を拠り所に、廃業後に生じた必要経費の取扱いに混乱することはないが、事業所得に算入すべき総収入金額が、廃業後に生じた場合には一体どうしたらよいというのであろうか。

廃業した（と認識し届出等の所定の手続きを済ませた）場合、その後に事業所得に算入すべき総収入金額が同一年内に発生し帰属する場合は、翌年の確定申告期に事業所得に係る総収入金額に算入して申告するという行為を選択することは不可能ではないであろう。しかし、廃業した（と認識し届出等の所定の手続きを済ませた）時の属する年の翌年（以降）に、事業所得に算入すべき（総）収入金額が帰属する場合は、納税者が自立的に事業所得に係る（総）収入金額として申告するという選択肢を持ち合わせられるのかというと、はなはだ疑問である。

### (2) 法63条<sup>19</sup>の評価

法63条では、事業を廃止した場合の必要経費の特例として、居住者が

---

18 手続根拠は法229条であり、提出時期は、廃止等の事実があった日から1か月以内に納税地を所轄する税務署長に対して、「個人事業の開業・廃業等届出書」を提出しなければならないことになっている。

19 本条は昭和37年（1962年）に旧所得税法10条の6として創設されたのち、

不動産所得，事業所得又は山林所得を生ずべき事業を廃止した後において，当該事業に係る費用又は損失で当該事業を廃止しなかったとしたならば，その者のその年分以後の各年分の不動産所得の金額，事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額が生じた場合には，当該金額は，政令で定めるところにより，その者のその廃止した日の属する年分（同日の属する年においてこれらの所得に係る総収入金額がなかった場合には，当該総収入金額があった最近の年分）又はその前年分の不動産所得の金額，事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上，必要経費に算入することを規定している。

所得税法は，暦年課税による単年度課税が原則である<sup>20</sup>。原則にしたがえば，収入金額及び必要経費の年度帰属には厳密さが求められている。法63条は，原則に対する必要経費についてのみの例外規定である<sup>21</sup>。事業が継続している限り，総収入金額に直接的に対応する原価や期間に対応する費用で償却費を除き債務確定基準を満たすものは，これらが生じた日の属する年分の必要経費に算入されることになる（法37条）。

しかし，ひとたび事業を廃止した場合，廃止後に確定した必要経費は，その廃止した年の廃止前の総収入金額で補うこととし，それでも補えない場合には，翌年以降にその超過分を必要経費に算入する機会は失われるので，法63条はこうした場合の必要経費について，総収入金額がある直近

---

昭和40年（1965年）の税制改正により全文改正が行われ法63条として，現在の条文となるに至った。

20 ただし，単年度課税原則の例外規定として，純損失の繰越控除（法70条），雑損失の繰越控除（法71条），純損失の繰戻しによる還付請求（法140条）が設けられている。

21 ただし，所得計算の特例として63条のほかに資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の特例（法64条）がある。また，収入金額及び費用の帰属時期の特例として，延払条件付販売等に係る特例（65条），工事の請負に係る特例（66条），小規模事業者の特例（67条）がある。

年までさかのぼって控除することを特例として認めているのである<sup>22</sup>。

原則どおりであれば、費用が生じた日の属する期間の必要経費に算入すべきところを、必要経費に算入される機会を、原則を曲げて過年度遡及してまでも認める規定を本法に手当していることに意義を見い出すことはできないのだろうか<sup>23</sup>。

ちなみに、過年度の所得計算の減額修正は、国税通則法23条（更正の請求）の規定により認められるが、これはまさに当該過年度に本来帰属すべき所得に係る所得計算の修正規定であり、法63条のように後年度分を取り込んで修正をかけるものではない。

事業を廃止した後に確定した必費経費を、仮に、雑所得を構成するための必要経費とした場合、雑所得は法69条に規定する損益通算の対象にはならないことから、廃止していなければ事業所得から当然控除できたとであろう必要経費を控除できないことになり、事業を継続していた場合の所得計算に比べて公平性を欠くものといわざるをえない。

事業継続時であれば控除できたはずの必要経費のうち、雑所得とされることにより生じる損益通算されない部分は、当然家事用かといえばそうではないのであって、そうであれば、担税力の観点からも、これにまつわる所得からの控除を認めることはなんら課税上の弊害をもたらすものではない、という配慮がこの立法趣旨にはあったのではないかと推測できるのである。

### (3) 事業継続中における関与先の譲渡

税理士業を継続中の状況（つまり完全なる廃業ではないことを税理士本

---

22 「DHC コメンタール所得税法」（第一法規、1983年）3巻4351頁。

23 63条に規定する事実が生じた場合には、当該事実が生じた日から二月以内に限り、更正の請求をすることができる（152条）。

人も認めている) にあって、他の税理士等に一部の関与先との顧問契約を引き継いでもらう場合も想定できる。

例えば、関与先が遠方であることを理由等に、税理士会等の斡旋を得て、関与先所在地周辺の税理士に顧問契約を引き継いでもらうことも、実例としては決して多くないだろうが、可能性としてはあるであろう。このような場合に、引継ぎを受けた税理士から対価を受領する場合、この対価の所得区分はどのように考えるべきであろうか。本稿で取り上げた裁判例のように雑所得に該当するとして申告することになるのだろうか。

確かに、このような場合の対価は、継続反復的な役務の提供に係る対価とはいえない。その意味において、本来の税理士業務としての対価ではないということができよう。

しかし、税理士業は、一般的に、複数の関与先との間でそれぞれ顧問契約が成立し、その契約ごとに税理士業務を遂行するのであって、そのうちの一部の関与先との関係を解約ないし解消する方法のひとつが、他の税理士への引継ぎであるというのであれば、これも業務の一部として考えられる。顧問契約の締結と解約は、業務の開始と終了を意味し、解約による業務終了を契機として受領する対価は事業所得を構成すると考えるのが自然である。

あるいは、参考判決等で確認した国税審判所裁決平成18年8月30日裁決事例集72集155頁の考え方によれば、引継ぎを受けた税理士から受領する対価の性質は、顧問契約を清算するために受け取る清算金としての性質を有しているとも考えられる。清算金は、関係性を終わらせるための金員であり、関与先との顧問契約を終了させるために支払う対価であり、その収入金額は事業所得を構成すると考えることができる。

### 3. 一時所得該当可能性

続いて、一時所得該当性について確認してみたい。



## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

一時所得は、利子所得ないし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（法34条1項）。

この規定に従えば、引継ぎを受けた税理士から受領する対価は、これまで考察したように、譲渡所得ないし事業所得に該当するとすれば、そのコロラリーとして一時所得に該当しないことになる。

また、福岡事件と静岡事件の、いずれも第一審判決では、一時所得に該当しない理由として、引継ぎにより受領する対価は、紹介ないし斡旋による対価であって役務提供の対価だとしている。顧問契約の引継ぎに対するという意味で対価性を有するという限りで<sup>24</sup>同意できることから、当該対価は一時所得に該当しないとの考え方には賛成である。ただし、引継ぎにより受領する対価は、紹介ないし斡旋による対価なのかという点については疑問があるので、次に検討する。

もともとこの考え方は、昭和42年（1967年）に発遣された所得税個別通達（昭42.7.27直-47）に基づくものであることが確認できる。所個19「『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判定について」には、「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にかかる所得の種類取扱いについて、広島国税局長から上申があったが、これについては、雑所得として取り扱うよう指示したから了解されたい」とあり、その理由として、「税理士が、その業務を他の税理士等に引き継いだ対価として受ける金銭等は、得意先のあっせんの対価と認められる」からであるとしている。

「あっせん」とは、一般的な国語の意味は、「事が進展するよう、人と人

---

24 谷口勢津夫『税法基本講義第6版』（弘文堂、2018年）310頁。

の間をとりもつこと、世話、周旋<sup>25</sup>であり、あるいは「間に入って、両者の間がうまくいくようにとりもつこと、また、ある物や人を求める人に紹介すること。周旋。とりもち<sup>26</sup>と解されている。

そこで、この個別通達でいう「得意先のあっせんの対価」とは、何を意味するのかを確認しておかなければならない。おそらく、課税庁の考え方としては、税理士が、他の税理士に顧問先を紹介することで、すなわち、税理士が引継ぎを受けた税理士と顧問先との間をとりもつことで受領した報酬のことをいうものと理解できる。

「あっせん」に関する一般的な関係性の始まりは、何か（誰か）の紹介を求める者が、紹介者に紹介を依頼することから始まるものと考えられる。そして、紹介者は紹介を求める者の意図に沿うように何か（誰か）を紹介し、合意に至ればその対価として紹介者に報酬を支払うことになる。このような流れが、まさに一般的な紹介とそれにまつわる「あっせん」の対価のあり方であると考えられる。

ところが、本稿で扱う税理士業の事業承継に係る対価については、上記の一般的な流れとは異なり、紹介を求める者は関係性の始まりにおいて存在していない。そもそも紹介される者は、意図して自発的に紹介を求めてはいないので関係性の始まりに登場してこない。既存の得意先を有する者が、自らその関与先の引継ぎを依頼するために適切な税理士を探し出し、紹介を受ける者はここでようやく登場する。その結果、紹介を受けた者が紹介内容についての合意形成がなされたうえで、紹介を受けた者は得意先を引き継ぐ者として、相応の対価を支払うのである。

そうすると、先述の国語として一般常識的に理解される「あっせん」の意味からすれば、個別通達の「あっせん」についての考え方は常識的に理

---

25 『広辞苑 第七版』（岩波書店、2018年）61頁。

26 『大辞林 第三版』（三省堂、2006年）53頁。

解できないのである。

また、「あっせんの対価」であれば（それだけで）雑所得に該当するか、についての説明はなく、雑所得に該当することの理由は明らかではない。

## V 結びに代えて

譲渡所得の本質は、資産の値上がりにより当該資産の所有者に帰属する増加益（キャピタルゲイン）であり、当該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趣旨のもの<sup>27</sup>とされている。

「IV 考察」の「2. 譲渡所得該当性」で確認したように、引き継ぐ顧問契約を権利として考えることができるとして、引き継いだ税理士と引継ぎを受けた税理士のあいだでは、当該権利の客観的交換価値が成立しているのであれば、引継ぎを受けた税理士は税理士資格保有者でなければならないという制約を受けるにせよ、換言すれば、税理士資格を保有していさえすれば、引継ぎを受けることができるという意味においての不特定多数者として、客観的交換価値を表象する対価の支払いにより引き継ぐ権利者となり得るのであり、当時者間で成立する客観的交換価値は譲渡価額として具現化する。このように考えることができるのであれば、譲渡所得に該当するとの考えに至ることは可能であろう。

一方、事業所得該当性についてはどうであろうか。

「IV 考察」の「2. 事業所得該当性」で確認したように、税理士が「廃業」に際し、事業に係るすべての関係性を清算することが真の「廃業」であると考えられるとすれば、まさに、顧問契約の引継ぎは事業の後始末としての業務であり清算業務の一環であると考えることができ

---

27 最判昭43・10・31訟月14巻12号1442頁。

る。そうであれば、事業所得に該当するとの考えもまた可能であろう。

さらに、事業所得該当性を法63条の評価と絡めて考えることができる  
とすればどうであろうか。法63条の規定は、廃業にあたり、必要経費に  
ついて、法37条に規定される年度帰属の原則を修正してまでも過年度に  
遡求して（本来帰属しない年度で）必要経費であることを認め、「担税力  
に即した課税」<sup>28</sup>の要請に応えようとするものではないだろうか。過年度  
に遡求させてまで担税力減殺に配慮する（してくれる）というのであれば、  
かたや、収入金額については、担税力の発生を年度帰属の原則を（こ  
ちらは）維持したままで、引継ぎにより受け取る対価を事業所得として構  
成すると考えてみることに、拡張解釈のそしりを免れないことを覚悟の  
上で、整合的であると考えすることはできないだろうか。

そこで筆者のここまでの結論ということになるが、先に確認したよう  
に、譲渡所得とも事業所得とも考えられる余地はありそうであるが、事業  
所得とするのはやはり現実的ではない、と考えている。なぜならば、税理  
士が租税回避を企図して廃業を表明し廃業届出書を提出したとは考えられ  
ず、廃業のための事業承継（あるいはその逆もあり得るが）という内心に  
もとづいた行為としての廃業届出書の提出であり、事業はまだ継続してい  
るから事業所得を構成するとして申告をすることは納税者には不可能であ  
ると思われるからである。廃業届出書を提出した以上、その後生じた所  
得を事業所得以外の所得を構成するとして申告をするのが自然であろう。  
事業所得と判断する（させる）ことは、納税者の予測が困難である（予測  
可能性の欠落）。

また、手続的保障の観点から、廃業届出書の提出により法的安定性が確  
保されると考えることができ、そうであれば、租税回避の意図もなく瑕疵  
もない限り納税者の行為は尊重されるべきである。

---

28 金子・前掲注(17)89頁。

## 税理士業の事業承継に伴い受領する対価の所得区分

以上のことから、税理士業の事業承継に伴い受領する対価は、譲渡所得と判断することが妥当であると考える。

### 参考文献

- ・金子宏『租税法23版』（弘文堂，2019年）。
- ・清永敬次『税法（新装版）』（ミルネヴァ書房，2013年）。
- ・酒井克彦「個人事業等の終了と所得税（上）—収入・必要経費を巡る諸問題—」  
税務事例39巻12号。
- ・片山博仁「譲渡所得と事業所得の区分」『租税判例百選〔第2版〕』。
- ・注解所得税法研究会編『六訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会，2018年）。
- ・谷口勢津夫『税法基本講義第6版』（弘文堂，2018年）。
- ・「DHC コメントール所得税法」（第一法規，1983年）。
- ・『広辞苑 第七版』（岩波書店，2018年）。
- ・『大辞林 第三版』（三省堂，2006年）。