

主 文
本件控訴を棄却する。
控訴費用は控訴人の負担とする。
事 実

控訴人は、「原判決を取り消す。被控訴人が昭和四三年五月三十一日付で控訴人に対してなした昭和三九年一〇月一日から昭和四〇年九月三〇日までの事業年度分及び同年一〇月一日から昭和四一年九月三〇日までの事業年度分の各法人税更正処分及び各加算税賦課処分は取り消す。訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。」との判決を求め、被控訴人は、主文同旨の判決を求めた。

当事者双方の主張及び証拠関係は、左記のとおり付加するほか、原判決の事実摘示と同一であるので、これを引用する。

一、 当事者の主張

(一) 控訴人

1. 共和興業株式会社（以下、「共和興業」という。）は、定款所定の目的事業ではない金融部門に多額の負債が生じ（乙第九、第一〇号証参照）、債権者に対する弁済に窮し、塗料部門を切り離して営業譲渡をすることにしたのである。このことは、資産及び負債の明細中の支払手形勘定（甲第一号証）と引継勘定（甲第四号証）、あるいは資産及び負債（甲第一号証）と貸借対照表（乙第八ないし第一〇号証）とを対比すれば、営業の全部譲渡でなく、営業の一部譲渡であることが明らかである。

2. 営業権の定義は、被控訴人の主張のとおりであるが、企業が数個の営業部門を持つ場合には、各営業部門ごとに営業権をもっていることができる。

3. 本件の譲渡企業である共和興業は、その事業譲渡前の三ヶ年の決算状況によれば、昭和三七年三月期の売上総利益五三一万五〇〇〇円に対し、昭和三八年三月期の売上総利益はその三倍を超過し、更にその翌年はこれの倍（二年前の六倍）となり、その伸び率はまさに将来の超過収益力を明らかに示しているものである。しかも、この六倍の利益に対して、一般管理費及び販売費は、一、二〇〇万円から四〇〇万円増の一、六〇〇万円に止まっている。

4. 被控訴人は、一般管理費の全額を売上総利益から差引いて譲渡会社の営業権に超過収益力がないとしているが、この場合の一般管理費は、企業全体の費用であるから、各部門の一般管理費は、その総額を各部門の収益額に按分して計算すべきであつて、本件においても一般管理費の総額を売上利益と営業外収益の各金額に按分して算出した額が、本件譲渡の対象である営業に対応する一般管理費である。従つて、昭和三七年三月期ないし昭和三九年三月期の三年間の売上総利益から一般管理費総額と減価償却費全額を差引いた三ヶ年の平均額一五〇万六、〇三三円を、本件譲渡の対象である営業による利益額としているのは誤りである。控訴人の前示按分方式による計算によれば、控訴人の「経営資本対営業利益率」は、昭和三七年三月期において〇、二四パーセントであつたものが、昭和三八年三月期において三・三パーセントに増加し、昭和三九年三月期において九・五パーセントと驚異的な躍進を示しており、このことは営業利益の増加の結果を示しているものである（計算式は、控訴人の昭和四九年四月一〇日付準備書面二項参照）。

5. 控訴人は、本件営業権を譲受けてから数年間は、不況と塗料業界の過当競争から利益を上げることができなかつたが、昭和四六年九月三〇日の決算で一〇九万九、九一六円、次いで昭和四七年九月三〇日の決算で一、二一六、六四〇円の利益を出すに至っている（甲第一五、第一六号証参照）。そして、この頃、控訴人の本件営業権に基づく塗装事業に着目した訴外大日本塗料株式会社は、訴外横浜デ・エヌ・テイ・サービス株式会社を設立し、自ら四〇〇万円の株式を持ち、横浜信用金庫に対し一億五、〇〇〇万円、芝信用金庫に対して一億五、〇〇〇万円、商工中金に対して二、〇〇〇万円の連帯保証をして右訴外会社に金融の道を開いたうえ、控訴人から本件土地の建物を二、七〇〇万円で買い取り、同建物で塗料等の製造販売をなすに至っている。このことから見ても、本件営業権は、将来の超過収益力を期待されていたのであり、本件営業権の価額を二、〇〇〇万円としたことは極めて相当である。

(二) 被控訴人

1. 企業の一部門でも、当該部門が独立の経営の基礎となる統一的組織体であり、かつ、当該部門に超過収益力が認められる場合には、当該営業部門に営業権が認められ譲渡の対象となることに異存はない。

しかし、本件では、譲渡企業である共和興業は、定款上では、酸性白土の採掘販

売、絶縁塗料の製造販売、染色加工業、損害保険代理業、室内装飾一式の請負、石油及び石油製品の販売並に右付帯する一切の事業等各種の目的を掲げているが、実際の営業は、昭和三二年一月一〇日以降は、合成樹脂フィルム、窓枠用パテ、塗料等の製造販売であり、控訴人に事業を譲渡する直前の昭和三九年においては、従業員六四名（平均）の全部が塗料等の製造販売業務に従事していた。そして、共和興業が昭和三二年以降に行なっていた金融とは、決算報告書中の損益計算書（乙第八ないし第一〇号証）によつても明らかとなっており、独立部門として行なっていたものではなく、塗料業務を円滑に遂行する便宜のため、同社代表者が片手間に行なっていたものに過ぎない。そして、本件の営業譲渡は、共和興業の営業全部、つまり全従業員、全施設をそつくり控訴人に譲渡し、控訴人がこれを引継いだものである。

2. なお、控訴人は、譲受けた塗料等の製造販売に関する取引関係を黒字の営業部門といい、共和興業の昭和三七年三月期から昭和三九年三月期までの三事業年度の売買利益の平均が一、五一〇万一、〇五〇円となることを挙げて、超過収益力が存在すると主張するが、一企業の売買利益がいかにも多額であつても、これを上廻る一般管理費及び販売費を支出しているような場合には、その企業の営業利益が赤字となり、通常の収益力さえないわけであるから、売買利益が生じていることのみをもつて超過収益力の存在を肯定することはできない。

3. また、共和興業の営業について超過収益力の有無を「経営資本対営業利益率」の観点から判定してみる。共和興業においては、金融は独立した業務として行なわれていたものではなく、全く附随的なものであり、塗料等の製造販売以外の損益は、同社の決算上、営業外収益、営業外費用として計上されているから、右判定をするにあつて、営業外損益を除外した修正営業利益金額（売上利益から一般管理費総額及び減価償却費全額を控除した額）をみると、昭和三七年三月期ないし昭和三九年三月期の三事業年度の平均営業利益一五六万〇、三〇三円となるので、資産総額を経営資本とし、右平均営業利益との比率、即ち「経営資本対営業利益率」を算出すると、一・〇三%となり、これと中小企業庁が毎年発行している「中小企業の経営指標」によつて算出した同業種の同指数の三ヶ年平均五・九%とを対比してみると、共和興業には超過収益力の存していなかつたことが明らかであるといえる。

控訴人は、右「経営資本対営業利益率」の計算にあつて、営業外収益に対する一般管理費を按分計算し、これを控除した額をもつて営業利益率を算出しているが、一般管理費は、企業の営業活動から発生するものであつて、営業収益に直接対応するものであつて、営業外収益とは関連性のないもので、殊に前記のような附随的業務である金融収益のための一般管理費は存在しないので、右按分計算は誤つており、控訴人の「経営資本対営業利益率」の判定数値は意味のないものである。

4. 控訴人の昭和四五年一月一日から昭和四六年九月三〇日までの事業年度の決算報告書における損益計算書の当期利益金一、〇九九万九、九一七円は、控訴人の右事業年度分の営業のみの利益を示したものではない。すなわち、右当期利益金一、〇九九万九、九一七円は、当期の営業損失五六六万五、四〇九円に営業外損益を加減算して経常損失一、四六九万五、九二四円を算出し、さらに特別損益を加減算（特別利益二、六四八万四、〇六七円、特別損失七八万八、二二六円）した後期の利益金額であるが、右の特別利益二、六四八万四、〇六七円は、前期損益修正益二、六四八万〇、〇〇〇円と固定資産売却益四、〇六七円との合計額であり、右の前期損益修正益とは、控訴人が本件営業権を計上したことによりそれ以降前期までに損金に計上していた借入金利息等の累積額を右事業年度において益金に修正計上したものの（乙第一六号証参照）である。

5. 控訴人は、昭和四九年六月頃共和興業から賃借していた土地上の建物を横浜デイ・エヌ・テイ・サービス株式会社に譲渡して二、七〇〇万円をえたとし、これは営業権の評価に関連があると主張する。

しかし、控訴人は、右土地及び建物の賃借料として月額五〇万円（年額六〇〇万円）の支払義務を負っていたのであり、右賃借料は、控訴人が主張する当該工場の敷地の時価七、〇〇〇万円、建物の時価一、〇〇〇万円、計八、〇〇〇万円が仮に相当としても、右時価額の七・五パーセントに達し、右の賃借条件が特に有利であるとの根拠はなく、従つて右譲渡価額は特に営業権の評価に関連があるとはいえない。

二、 証拠関係（省略）

理 由

一、請求の原因（一）項の事実及び第一、第二次年度分について控訴人のした各申告所得を被控訴人が抗弁（一）（１）、（二）（１）のとおり各更正処分をしたことは、当事者間に争いがない。

二、以下、本件課税処分の適否について検討する。

（一）第一次年度分について

控訴人が当該年度に共和興業から営業権の譲渡を受けたとして、当該年度分の資産勘定、負債勘定項目に抗弁（一）（２）（イ）のような会計処理をしたことは、当事者間に争いがない。

〈要旨第一〉ところで、被控訴人は、控訴人が代金二、〇〇〇万円で譲受けたとする右営業権の計上を否認するので、〈要旨第一〉まず、この点を判断する。

1. 営業権の意義

営業権について、法人税法は、減価償却資産中の無形固定資産の一つとして営業権を掲げているが、（法人税法二条二四号、同法施行令一三条八号）、その内容については何も定義をしていない。一方、商法も、営業権を暖簾と呼び、その評価方法・償却方法について規定しているが（商法二八条ノ七）、その内容については定義をしていない。それで営業権の内容は、企業会計上において一般に用いられている概念に従って理解をしなければならないことになるが（法人税法二二条四項）、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的価値を有している事実関係であると解されている。

そして、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ているのである。

もつとも、営業権譲渡の場合に評価される「超過収益力」は、主として、将来の見積り超過収益力と解するのを相当とするが、過去の実績は、将来の見積り収益力の判断にあたって、これを推測する極めて重要な要素である。換言すれば、過去の超過収益があれば特別の事情がない限り、これに見合う将来の超過収益を推測できるが、過去の実績収益が平均収益もしくはそれ以下であるときは、特別の事情がない限り、将来の超過収益を推認することができない。従って、赤字企業、または、実績収益が平均収益を下回るような企業については、過去に各種の試験研究、販路拡張等のため支出した資金か、個別的に工業所有権等具体的な権利に転化していない限り、超過収益力の要因としてあげた前記の多様な諸条件が明確に認められ、かつ、既在の当該営業部門を譲受けることによる見積収益と新たに同種営業部門を創設することによる平均収益とを比較して前者の収益が、後者の平均収益を上回り有利であると合理的に予測できる場合、この超過収益力を資本還元したものを営業権というべきである。（赤字企業が同じ経営者による第二会社を設立し、営業権の譲渡をしたという場合には、経営者の交替による経営能力の刷新もないので、一般に収益力の著しい向上を期待し難く、かつ、赤字会社の整理資金捻出の手段として営業権譲渡を行い、第二会社から資金を出させることもあり得るから、特に合理的な予測の裏づけが要求されよう。）

なお、営業権は、企業の全部門だけに限られるものではなく、企業の一部門であっても、当該部門につき経理上独立採算制を採用することができると認められるかぎり、統一的組織体でなくても営業権の存在を認めても差支えないと解する。それ故、本件譲渡の対象から金融部門は除外されているものと認める。

それで、本件譲渡の対象である共和興業の営業に右のような超過収益力の存在を認めうるかどうかから判断を進める。

〈要旨第二〉2. 共和興業の営業権の計上の適否〈要旨第二〉

譲渡会社である共和興業の（１）企業としての伝統、信用、（２）営業実績、（３）特殊な販路、（４）特殊技術、（５）土地建物の賃借等、（６）事業の引継等の経緯は、原判決の認定のとおりであるので、その理由説示（原判決一三丁裏六行目から同一七丁表七行目まで）を引用する。

企業における収益力が認められるには、単に売買利益（売上利益）のみではなく、企業を維持、管理する費用及び製品販売に要する費用等（いわゆる狭義の一般管理費）並に減価償却費をも総合して評価することが必要であるところ、成立に争いのない乙第八ないし第一〇号証によると、共和興業は、独立部門として金融業を営んでいたとは認められず、しかも一般管理費等を控訴人主張の如く塗料部門と金

融部門とに按分できる合理的証拠もない。控訴人は、各部門の収益額に比例して按分すべきだと主張するが、金融収益がない場合、一般管理費及び減価償却費が右比な例で遞減することは到底考えられない（金融業務が付随的に行われているにすぎない場合一般管理費は殆んどかからないし、減価償却費にも影響なく、殊に共和興業では金融業務の支払利息を控除すれば、金融業務が大きな赤字であることは控訴人も是認するところであるから、収入利息の額だけを基準に按分計算することは不合理的である）。従つて、被控訴人主張の方法で「経営資本対営業利益率」を計算するの他なく、（もつとも資産総額中には、金融業務のため必要な資産も若干含まれてはいる筈であるが、証拠上その数額を明らかにできないので、資産総額を経営資本として計算する。）その結果は、被控訴人主張のとおり数字であつて、成立に争いのない乙第四、五、六号証の各一、二によつて認められる同種企業の平均収益より遥かに低いことが明らかである。控訴人は、売上利益の過去における増進現象を強調して将来の超過収益を予測できると主張するが、将来も同率で増進すると判断できるような証拠がないのみならず、超過収益の実績がない以上右のような傾向だけでは合理的予測ということができない。さらに前記認定の収益力の要因となる諸要件を仔細に検討しても将来の見積り超過収益力を予測できる程の合理性を認めるとはできない。控訴人は、昭和四六年九月三〇日の控訴人会社の決算数字をあげ、またその頃の訴外大日本塗料株式会社の支援を理由に右認定を論難しているが、これらはいづれも本件営業譲渡後六年有余を経過した後のことであるのみならず、成立に争いのない甲第一五号証、乙第一六号証によれば、同期の営業損失が六六万五、四〇九円、経常損失が一、四六九万五九二四円であることが認められるので、右将来の見積り超過収益力予測の資料とはならない。

以上の認定の諸事実によれば、共和興業においては、昭和三六年三月決算期以降赤字決算を続け、控訴人が共和興業の事業を引き継ぐ直前の同社の経営内容はきわめて劣悪な状況にあつたことが認められ、また、控訴人において譲受当時赤字企業を買い取り将来高い収益力を挙げうることを客観的に見積つていたことを認めるに足る証拠は存在しない（本件は、要するに、倒産に追い込まれた共和興業が、会社整理の方法として、第二会社を設立し同一内容の営業の継続をはかるために、同じ経営者による控訴人会社を発足させたもので、控訴人の主張するような将来の見積り超過収益力を認めるに足る証拠は存在しない。）。

また、共和興業においても、右営業権は他から有償で取得したものではなく、いわば自己創設の営業権として主張しているものであるが、共和興業においても、また共和興業と控訴人の相互間においても、共和興業の営業権の価額について積極的評価をしていたことは証拠上認められず、それに、控訴人が共和興業に営業権の対価として二、〇〇〇万円を支払い、その資金は控訴人代表取締役前田秀雄から借入れた旨の帳簿上の記載があるが、真実かかる金銭が授受されたことはなく、帳簿上架空の記載であつて、相手方の共和興業では右に対応する帳簿上の記載も全くなされていらないことは前記認定のとおりである。

従つて、控訴人が本件営業権の価額を税法上において計上することは相当でないというべきである。

3. そうすると、控訴人が第一年度においてなした確定申告に対して、被控訴人が前記のとおり、営業権譲渡に伴う借入金、同利息及びその償却費に関していづれも否認し、所得金額を三一三万〇、七一四円、法人税額を九七万八、三五〇円とした更正処分、過少申告加算税を四万八、九〇〇円とした賦課処分はいずれも適法である。

(二) 第二次年度分

1. 同年度中の加算分の中「1」、「2」の項目については、営業権の譲渡の否認を前提とするものであり、第一次年度分について述べたとおり、右項目について被控訴人の主張のとおり更正したことは適法である。

2. 同加算分の「3」の更正の根拠については、当事者間に争いが無い。そうすると、適正減価償却額一、二〇六円を超える一〇万六、七九四円について損金処理を否認しているのは適法である。

3. 同加算分の「4」の利息収入、「5」寄附金の損金不算入について、被控訴人の認定は相当であると解する。その理由は、原判決の認定のとおりであるので、その理由説示（原判決一八丁裏三行目から一九丁裏九行目まで）を引用する。

4. 同減算分については、当事者間に争いが無い。

5. そうすると、第二次年度分についても、控訴人のなした確定申告に対して、被控訴人がした右項目の否認に基づいて所得金額を四九七万五、四六四円、法

人税額を一七〇万二、五五〇円とした更正処分、過少申告加算税を七万三、一五〇円とした賦課処分はいずれも適法である。

そして、控訴人は同年度中に購入したリワインダースリッター機の会計処理にあつてもともと使用不能であつたものを一年前に遡つて購入したように仮装経理していたことが認められる。その理由は、原判決の理由説示のとおりであるから、その記載（原判決一九丁表六行目から同二〇丁三行目「認められる」まで。）を引用する。右仮装経理に関して当時の国税通則法（昭和四五年法律第八号による改正前の国税通則法）六八条を適用した六万八、四〇〇円の重加算税を課した賦課処分も適法といえる。

三、 第一、第二次各年度についてなし被控訴人の本件各課税処分は、以上のとおり、いずれも適法である。よつて、控訴人の本訴請求を棄却した原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、控訴費用の負担について行政事件訴訟法七条、民事訴訟法九五条、八九条を適用して、主文のとおり判決する。

（裁判長裁判官 伊藤利夫 裁判官 小山俊彦 裁判官 山田二郎）