

判例研究

個人事業主の死亡に起因する 従業員退職金の必要経費該当性

広島高等裁判所平成29年1月27日判決（平成27年（行コ）第37号）
所得税更正処分等取消請求控訴事件、税資267号-22順号12971

鎌倉友一

（愛知大学経営学部教授・税理士）

目 次

- | | |
|------------|----------------|
| I 事実の概要 | 2 関連する課税理論の整理 |
| II 判旨 | 3 先行する類似判決等の確認 |
| III 研究 | 4 本判決の評価 |
| 1 本判決の位置付け | 5 おわりに |

I 事実の概要

亡丁は、昭和37年に税理士登録をし、税理士事務所を経営していたが、平成21年に死亡した。亡丁の相続人であるX（原告・控訴人）らは、亡丁の平成21年分所得税について、亡丁税理士事務所の従業員のうち21名分の未払退職金として合計1534万6100円を、亡丁の事業所得の金額の計算上必要経費に算入して確定申告をした。Xは平成元年に税理士登録をし、亡丁の事務所内に事務所を設立し、亡丁事務所の職員としても勤務していた。これに対して、Y（国-被告・被控訴人）は、未払退職金を必要経費に算入することは認められないとして、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分をした。Xらは、これを不服として審査請求を行った。

国税不服審判所（平成25年7月5日裁決事例集92集226頁）は、併設される会計法人の退職金規程の有効性を認めつつも、当該退職金規程に基づいて反復継続して退職金が支給さ

れた状況は窺えず、また、丁の死亡を契機とした未払退職金の発生を根拠付ける労使慣行の成立もみられず、未払退職金の支払債務は発生・確定していないとして必要経費の算入は認められないとした。しかし、その一方で、所得税法63条に規定する事業の「廃止」は認められるとして、丁の死亡後に生じた固定資産税及び事業税の必要経費算入を認めた。Xは、これを不服として出訴した。

第一審である広島地裁平成27年11月4日判決（税資265号順号12751）の争点は、①本件訴訟の適法性、②本件各雇用契約が亡丁の死亡によって終了したか否か、③亡丁事務所に退職金規程又は明確な支給条件に従った退職金の支給慣行があったか否か、④本件各処分の適法性であったが、Xらの請求は棄却されたため、Xらは控訴した。

控訴審では、概ね第一審と同様、①本件各雇用契約が亡丁の死亡によって終了したか否か、②亡丁の税理士事務所に退職金規程又は明確な支給条件に従った退職金の支給慣行が

あったか否か、③本件訴訟の適法性についてであったが、争点の②については判断されていないため、争点①について確認する。

また、Xらは、本件未払退職金を相続税の申告にあたり債務控除をしたが、Yが否認したためこの取消しも求めたが、これについては相続税法上の争いであり本稿の研究対象とはしない。

II 判旨

控訴棄却⁽¹⁾。

使用者の死亡によって雇用契約が終了するか否かにつき民法その他の法令上に明文の規定はない。しかし、相続人は、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するのであるから（民法896条）、相続の対象となる使用者の債務（従業員の就労請求権に対応する債務）の具体的な内容自体が使用者個人を看護又は教育するための雇用である場合のように使用者の一身に専属するものである場合や、使用者の変更によって労務の内容に重大な差異が生ずるような場合を除き、雇用契約上の使用者の地位は相続の対象となり、使用者の死亡によって当然に雇用契約が終了することにはならないと解するのが相当である。

本件各従業員は、亡丁の死亡の前後を通じ、継続して業務に従事し、その勤務の場所、内容等についても、亡丁の死亡の前後を通じて変更はない。また、亡丁の死亡に伴って本件各従業員から亡丁に対する退職の意思表示はなく、亡丁の死亡によって本件各雇用契約の終了を明示する書面等は作成されていない一方、亡丁死亡後、Xと本件各従業員との間で新たな雇用契約を締結した旨の契約書等も作成されていない。

本件雇用契約は、本件各従業員が、亡丁税理士事務所の運営のため、亡丁の税理士業務の補助事務等に従事する等の労務提供を目的とするものであり、使用者が亡丁でなくとも税理士資格を有している者であれば、労務を提供することができるるのであるから、労務の内容自体が使用者である亡丁の一身に専属するものということはできない。

亡丁が死亡した時点で現実には退職金が支払われておらず、また、Xも亡丁事務所の使用者たる地位を承継したと判断される状況で、健康保険・厚生年金保険適用事業所名称変更（訂正）届（管轄内）及び債権債務引き継ぎ書を提出しており、Xの税理士事務所で亡丁の死亡によって本件各従業員との雇用契約が終了したことを前提とする処理がされていないことが明らかである。

以上によれば、亡丁の本件各従業員に対する使用者たる地位は、本件相続によってXに承継され、本件各雇用契約は亡丁の死亡によって当然に終了したものではないというべきである。

Xらは、税理士法の規定からすると、税理士業務は、当該税理士のみが遂行し得るものであり、税理士と従業員との雇用契約はあくまで当該税理士の固有の業務に従事することを目的とするものであって、亡丁と本件各従業員との間においても、税理士資格を有する亡丁の固有の税理士業務に従事することが前提とされていたというべきであるから、本件各雇用契約においては、亡丁が死亡した場合には雇用契約が終了するとの默示の合意があったということができる旨主張する。しかし、

(1) 上告棄却、上告不受理により確定（最決平成29年7月27日税資267号順号13039）。

税理士法の規定から税理士とその従業員との雇用契約があくまで当該税理士の固有の業務に従事することを目的とするものであるとはいえないし、本件各雇用契約においてそのことが前提となっていたとは認められないから、控訴人らの上記主張は理由がない。

したがって、本件各従業員の亡丁に対する退職金請求権は、本件相続開始の際には、未だ具体的に発生していたものとは認められず、これに対応すべき亡丁の退職金債務もその存在が確定していたということはできないので、亡丁の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することはできない。

所得税法63条にいう事業が廃止されたか否かは、税理士と顧客との契約の性質に限ることなく、事業形態、事業を支える人的物的基盤等に基づき判断するのが相当である。亡丁の事業がXに承継されたと認められるのであるから、亡丁の税理士業務が税理士一般のそれと比較し特に一身専属性が極めて高いと判断できる特段の事情を認めるに足りる証拠のない本件においては、委任契約が終了したことのみから事業の廃止を導く主張は採用できない。

顧客と税理士の間の契約は委任契約であり、民法の規定によると、委任契約が受任者の死亡によって終了することは控訴人らの主張するところであるが、当該委任契約と本件各雇用契約とではその契約類型が異なり、使用者の死亡によって雇用契約が終了することは民法その他の法令上明記されていないことからすると、亡丁の死亡によって委任契約は終了するが雇用契約は終了しないと解することに法的な矛盾はない。また、亡丁の死亡により顧客との間の委任契約が終了するとしても、当該事業に関連する契約関係がすべて事業者

の死亡の時点で法律上当然に終了するものではなく、相続人が契約当事者の地位を承継する契約もあり得るのであって、亡丁の事業に伴う契約がその死亡により当然に終了するか否かは、その契約ごとに検討すべきである。

III 研究

1 本判決の位置付け

所得税法上の必要経費該当性が問われる以上、所得税法上の債務確定主義が検討されなければならないと思われるところ、先行する類似判決等と概ね同様に、被相続人が死亡した場合の従業員と被相続人との雇用契約は、民法896条により相続人に相続されるため終了せず、したがって、従業員退職金は支払債務として確定していないと判示するが、従前の判断を踏襲したとはいえ、所得税法上の債務確定主義を真正面から取り上げていないところは、問題を残す判決ではないかと考える。

2 関連する課税理論の整理

(1) 所得税法37条（債務確定主義）

必要経費を規定する所得税法37条1項後段は、別段の定めを除き、その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用については、償却費以外の費用で「その年において債務が確定しないものを除く」として債務確定主義（あるいは債務確定基準）が要求されている。

債務確定主義の判定要素について、課税実務は、所得税基本通達37-2で、別段の定めがあるものを除き、(1)債務の成立、(2)当該債務の具体的給付原因事実の発生、(3)金額の合理的な算定可能性の3要件⁽²⁾すべてが充足された状態を要求する⁽³⁾。

(2) 所得税法63条

所得税法は、暦年課税による単年度課税を原則とし⁽⁴⁾、収入金額（同法36条）及び必要経費（同法37条）の年度帰属に厳密性を要求する。ただし、必要経費に関し、債務確定主義の別段の定めに同法63条を措置する⁽⁵⁾。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、過年度への遡及を認めてまでも、担税力の減殺効果を所得の減少として表現しようとする建付けが本法で措置されていることに意義を見出すことができる⁽⁶⁾。

3 先行する類似判決等の確認

(1) 東京地判平成8年9月26日税資222号
1133頁⁽⁷⁾

本件は、個人病院経営者の死亡による準確定申告にあたり、相続人であるX（原告、控訴人、上告人）らが、当該病院に医師として

(2) 債務確定に関する3要件の考え方は、法人税法22条3項2号にある「債務の確定」も同旨である（法人税基本通達2-2-12参照）。

(3) 裁判例として、東京地判平成26年2月28日税資264号順号12421、東京地判平成30年1月23日税資268号順号13115などがある。ただし、金子宏教授は、債務確定主義が求められる趣旨は所得計算の正確性の確保と所得の不当な減少の回避にあるとし、この趣旨に反しない限り債務確定の意義を「いくらかゆるやかに解釈しても差し支えないと考えるべき」とし、債務確定は、「債務の発生が確定であり、かつその金額が確認できることを意味するもの」と解しており、傾聴に値する見解である。金子宏『租税法（第24版）』351頁（弘文堂、2021年）参照。

(4) ただし、単年度課税原則の特例規定として、純損失の繰越控除（所得税法70条）、雑損失の繰越控除（同法71条）、純損失の繰戻しによる還付請求（同法140条）が設けられている。

(5) ただし、所得計算の特例として63条の他に資産

勤務していた相続人の1人と薬剤師として勤務していた相続人の配偶者に対する退職金を必要経費に算入したところ、処分行政庁が否認したため提訴したものである。控訴審はXの控訴を棄却、上告審もXの上告を棄却した。

裁判所は概ね次のように判示する。

民法896条によれば、相続人は、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するのであるから、雇用契約上の使用者の地位も相続の対象となり、使用者の死亡によって雇用契約が終了していないとしながら、相続人Xについては、相続開始時に遡って使用者たる地位を承継したことにより、使用者としての地位と従業員としての地位とが同一人に帰した結果、被相続人と相続人Xとの雇用契約は混同により終了した⁽⁸⁾⁽⁹⁾。したがって所得税法63条は適用されない。

また、退職金支給債務の発生の有無につい

の譲渡代金が回収不能となった場合等の特例（所得税法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（同法65条）、工事の請負に係る特例（同法66条）、小規模事業者の特例（同法67条）がある。武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法3巻』4351頁（第一法規、加除式、1983年）参照。

(6) 所得税法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（同法152条）。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、所得税法63条のように後年度分を取り込んで修正を認めるものではない。

(7) 第一審の評釈について、岡本勝秀「判批」税大論叢28号576頁（1997年）、安部勝一「判批」税通6巻13号197頁（2006年）参照。控訴審は東京高判平成9年3月24日（税資222号1133頁）、上告審は最判平成9年10月31日（税資229号483頁）。

て、雇用契約の終了により当然に発生するものではなく、労働契約等で支給基準の定めがあるか支給慣行がある場合に限り発生するとした。この事案は、医師である相続人と薬剤師である相続人の配偶者の2名分の退職金を未払計上により必要経費に算入し、その後に支給をしたが、他の従業員への退職金を措置していないという意味で、相続人Xとその配偶者にとって都合のよい事実関係であったことは否めないであろう。

(2) 国税不服審判所裁決昭和58年7月25日裁決事例集26集59頁

原糸、織物製品の卸売業を営む個人事業主が死亡したため、相続人が事業を承継した。相続人である請求人らは、被相続人の所得税の準確定申告にあたり、被相続人が雇用していた従業員6名に対する退職金の総額550万円を未払処理により必要経費に算入したが処分行政庁により否認されたので、所得税法37条1項に規定する必要経費に該当するか、さ

(8) 田中治教授は、課税所得計算との関係性を考えるうえで、雇用契約上、従業員の地位と使用者の地位が混同により消滅したとの考えについて、次のように疑問を呈する。「子である医師が父の事業を承継した場合、少なくとも、父と子との間で存在した雇用契約およびその下での指揮命令関係は、父の死亡によって消滅したとみることができるし、その見方は自然であると思われる。父の下で子に支払われてきた給与は、父の死亡によってもやはり支払われることはなく、また、その子は、父の事業を継続する限り、将来、被用者の地位につくことはありえない」のであって、雇用契約の終了に伴い、退職金の支払が予定されていたとしても決して不自然ではないとし、「父の死亡により退職金の支給債務が生じたことが合理的に擬制できるのであれば、それは、父の事業所得計算において必要経費に該当するというべきであろう。」としている(田中治『田中治税法著作集第2巻 所得税を

らには同法63条に該当するとして、審査請求をしたものである。

退職金規程は事業主が昭和48年頃に作成してあったが、事業主死亡を支払事由とする規定はなかった。従業員退職金は、事業主が死亡した事業年度に規程どおりではないが会計上未払処理されており、事業主の死亡後数年間にわたって支給された。退職したとする従業員に対する解雇及び再雇用の手続はなかった。

国税不服審判所は、従業員の労働条件は事業承継の前後で変化がなく、被相続人の使用者たる地位は請求人らが相続し、被相続人と従業員との雇用関係は終了していないため、本件退職金は、従業員の請求によりその履行が義務付けられている債務ではないとした。もっとも、従業員の退職に際し、被相続人が退職金相当額の債務を負担していると考えることに、一応の合理性を認めながら、当該債務はあくまでも潜在的なもので、被相続人の死亡を契機に直ちに具体的、現実的な債務として確定したわけではないとした。

めぐる紛争の特質とその解釈論』583頁(清文社、2021年)【初出、2015年】)。退職金の支給債務の発生を「合理的に擬制できる」とはどのような状態を指すのか、どうすれば擬制できるのか、必ずしも明らかではないが、混同により消滅することへの疑問は同意できる。

(9) 安部・前掲注(7)197頁は、医療法9条2項によれば、病院の開設者が死亡した場合、相続人は都道府県知事に対して死亡の事実の届出を義務付けられており、厚生労働省「医療法第9条第2項の解釈について」(昭和26年9月13日、医収511号)でも、被相続人が相続人の医業を事業承継した場合、病院開設地の都道府県知事への届出が義務付けられていることから、相続人が新たに開設の届出をしない限り、事実上病院事業を行うことが不可能である点について、医療法上の解釈と混同による事業の継続との関係性が明確にされていない、と指摘しており、同意できる。

(3) 国税不服審判所裁決昭和62年9月21日裁決事例集未登載、LEX/DB文献番号26009890
病院事業を営む医師が死亡したため、相続人である請求人らが、被相続人の所得税の準確定申告にあたり、所得税法63条を根拠に未払処理により必要経費に算入したが、処分行政庁により否認された。国税不服審判所は、事業主が死亡した場合は、相続人が事業継続の意思を放棄し、相当の期間内に事業の廃止に伴う業務を行った場合は、被相続人の死亡により事業が廃止されたとする余地があるとしつつ、請求人らは、病院事業の廃止業務を行っておらず、事業廃止の意思もなく、むしろ、事業拡大を図るため出資により新事業体を設立し当該事業体に相続財産を譲渡しており、事業廃止は認められないとして、請求人の主張を棄却した。

事業承継者は相続人であり、退職金規程は事業主の死亡後に作成され、同規程に事業主死亡を支払事由とする規定はなく、退職したとされる従業員に対する解雇及び再雇用の手続はなかった。退職金は、事業主の死亡後の翌々年、12名分の総額52,968,291円が支給されていた。

(4) 国税不服審判所裁決平成11年12月9日裁決事例集58集36頁

工具類販売店を営んでいた個人事業主が死亡したため、相続人4名は被相続人の所得税の準確定申告にあたり、相続人4名を含む従業員6名に対する未払退職金の総額79,162,000円を未払処理により必要経費に算入したが、処分行政庁により否認された。

事業承継者は親族であり、退職金規程は事業主の死亡前に作成されていたが、同規程に事業主死亡を支払事由とする規定はなかった。

退職したとする従業員に対する解雇及び再雇用の手続はなかった。退職金は、裁決日現在においても支給実績はなかった。

国税不服審判所は、先の(3)の判断枠組みを引用し、事業の廃止は認められないとした。また、使用者の死亡が雇用契約の終了原因になるかについて、明文の規定はないとしつつも、民法896条を拠りどころに、雇用契約上の使用者の地位は相続の対象となり、使用者の死亡によって当然に雇用契約が終了することにはならないとした。

債務確定について、先述の所得税基本通達37-2で示すところの3要件に言及したうえで、本件退職金が相続の開始後3年以上経過しても支払がなされていないことから、本件退職金は、債務確定の要件を満たしていないとした。

(5) 国税不服審判所裁決平成13年10月17日裁決事例集62集76頁

病院事業を共同で営む医師である個人事業主2名が、個人事業を廃業して法人成りをし、従業員退職金の総額69,885,470円を未払処理により必要経費に算入したが、処分行政庁が否認した。国税不服審判所裁決は、必要経費に算入した金額のうち医療法人に職員退職金預り金として引き継がれた63,628,720円を認容した。

個人病院で退職金規程は作成されており、個人事業廃業時に従業員全員に退職金支払の通知をしており、「退職所得申告書」の提出を求めさせ署名押印まで受領していた。退職金は、労使協定書により医療法人が負債勘定に計上して引き継いだ。

国税不服審判所は、退職金の支払債務及びこれに対応する退職金支払請求権は、雇用契

約の終了により当然に発生するものではなく、労働協約等で支給基準の定めがあるか、明確な支給条件に従った支給慣行がある場合に発生するとし、個人事業主が法人成りをした時点で退職金を支給するのであれば、法人成りをしなかった場合と比較して、全勤続期間を通算すれば、従業員が不利益を被るとして、退職金債務の引継ぎを認めた。

また、法人成りに際し、労使間の事前協議が整っていたこと、従業員に協議内容を周知していたこと、従業員の了解の下に退職所得申告書の提出を受けたことなどが認められることから、個人事業の廃業時の退職金支払債務は成立していると判断した。

個人事業主と法人とは別個独立の人格であり、法人成りの前後では経営主体及び納税主体は法的に別個のものであり、個人経営時の在職期間に対応する退職給与は個人事業主の事業所得の必要経費に、法人経営時の在職期間に対応する退職給与は法人の損金とすべきであるとした。

さらに、法人成りの際の法律関係について、個人事業主の側からは、法人に対して事業資産及び財産を、金銭、医療未収金等の債権及び現物出資等により出資し、法人が使用人に対する未払退職給与等、個人事業主の業務上の債務も引き継ぐ場合は、その分を差し引いたうえで個人事業主である出資者に持分が与えられ、個人事業主はその債務を支払ったのと同様の経済的効果を受けることになるので、その分個人事業主の事業所得の計算上必要経費とみるべき実質があるとした。他方、法人の側からは、出資された正の資産及び財産の額から、引き継がれた負の財産（債務）を差し引いた額が、出資者の持分に変わっただけであるとし、本件退職金は債務が成立してお

り、所得税法37条に規定する確定債務であること、従業員各人別に金額が明確にされていること、さらに法人成りをした新設病院の勤務期間に係る退職金部分のみを新設病院の損金にする経理処理がされていることから、経済取引としての合理性があるとした。

(6) 小括

法人成りの事案を除いて、事業主が死亡しても、事業承継が認められる限り雇用契約は終了せず、したがって退職金債務は確定しないとして、微妙な違いはあるが、いずれも必要経費該当性を否認している。

類似判決等は、明示の如何を問わず民法896条を根拠に、雇用契約は相続の対象であり、使用者の死亡により当然に雇用契約は終了せず、事業承継がされる限り事業は終了しないから退職金債務は確定しないとしている。

類似判決の中には、退職金債務の確定に、退職金規程や支払慣行等を必要とするものがあるが、退職金規程や支払慣行等の必要性と債務確定との関係について、明らかにされているとは思われない。

4 本判決の評価

(1) 判断枠組みの疑問

本判決は、「使用者の死亡によって雇用契約が終了するか否かにつき民法その他の法令上に明文の規定はない。」としながら、「相続人は、被相続人の一身に専属したものを受け、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するのであるから（民法896条）、……雇用契約上の使用者の地位は相続の対象となり、使用者の死亡によって当然に雇用契約が終了することにはならないと解するのが相当である。」とする。つまり、民法その他の法令に明

文の規定はないとしながら、結局、民法に則った判断をするのみである。雇用契約に関する法律であれば、労働法も確認すべきではないのだろうか。民法と労働法は一般法と特別法の関係にある。一般法に定めがなければ特別法を探索して適用すべきことになろう。そこで、労働法上の学説や裁判例について、若干確認しておきたい。

労働法における学説では、労働契約の一方の当事者である労働者が死亡した場合、労働契約上の地位は一身専属的なもので相続の対象となりえないと解されており、そうであるとすれば、労働契約は当然終了することになる。問題になるのは、労働契約の他方の当事者である使用者が死亡した場合である。この場合、学説では、原則として労働契約は終了すると解するものがあるが^⑩、他方で、事業が相続人により相続されて事業を継続している場合、事案によっては、使用者たる地位も承継され労働契約は継続するとするものもある。大阪地決平成元年10月25日労判551号22頁では、相続人に事業が相続され事業は継続しているとして、使用者たる地位も承継され労働契約は継続するとしている^⑪。当該事案は、労働基準法上、従業員の雇用契約上の地位保全

(10) 当当事者の死亡で労働契約は終了（消滅）するとする学説に、「当事者の消滅としては、第一に、当事者（労働者・使用者）の死亡（使用者については自然人である場合）がある。労働契約上の地位は一身専属的であるので、相続の対象とならず（民法896条但し書き）、労働契約は終了する。」とするものがあるが（川口美貴『労働法（第6版）』601頁（信山社、2022年））、この考え方は、本件を検討するうえで参考になる。

(11) 水町勇一郎『詳解労働法（第2版）』997頁（東京大学出版会、2021年）は、当該事例をあげて労働契約が終了しない場合があることを説示する。

を図ったものと解される^⑫。

以上のことから、使用者が死亡した場合に雇用契約が終了するか否かについての明確な判断基準はないといえるのであり、したがって、使用者が死亡しても雇用契約は終了しないとする解釈について、もっぱら民法896条を根拠に判断するのみであり、労働法の解釈を参照していないことには疑問がある。

(2) 事業主の死亡は雇用契約の終了を意味しないとする判旨の疑問

本判決は、「本件各雇用契約は、本件各従業員が、……亡丁が行う税理士業務の補助事務等の労務の提供をすることを目的とするものであり、使用者が税理士資格を有している者であれば使用者が亡丁でなくとも当該労務の提供を履行できるものである」とするが、そもそも雇用契約は、特定の使用者と特定の従業員との間に締結される個別契約である。本件各雇用契約は、本件各従業員が、亡丁が行う税理士業務の補助事務等の労務提供を目的とするものであり、単に税理士業務の補助事務等の労務提供を目的とするものではない。亡丁が行うところの税理士業務に従事するための雇用契約と解すべきではなかろうか。税

(12) 水町・前掲注(11)997頁が紹介する裁判例は、「小料理屋『尾婆伴』事件」大阪地決平成元年10月25日労判551号22頁である。当該事案は、小料理店の権利義務関係が相続された後、相続人が民法628条（やむを得ない事由による雇用の解除）を根拠に雇用契約の解除を求めたところ、従業員は、労働基準法19条（解雇制限）および20条（解雇の予告）に違反するとして雇用契約の存続を主張したものであった。大阪地裁は、相続人に雇用契約上の使用者たる地位も承継されるとして、相続人との間に雇用契約の存在を肯定した。

理士業務だけを抜き出して他の税理士に付け替えた、その税理士業務に従事させるというような意味は、雇用契約に含まれていないと解すべきである。

また、亡丁の死亡により雇用契約は終了しないとする根拠に、「本件各従業員は亡丁死亡の前後を通じて継続して労務を提供しており、控訴人甲（X-筆者）に対して提供する労務の内容は、亡丁に提供していた労務の内容と変わりがないことが認められ」とするが、例えば、一般論として、事業譲渡され経営者が変わる場合、事業承継をした経営者は、事業活動の中止や停滞といった機会損失を回避するため、承継後も事業活動を継続することで従業員に対しては従前と同様の労務提供を求めることがあるのであって、当該判示部分は、雇用契約が終了しないことの根拠になるのかというと、必ずしもそうとは思えないである。

さらに、「亡丁の本件各従業員に対する使用者たる地位は、本件相続によってXに承継されたものであり、本件各雇用契約は亡丁の死亡によって当然に終了したものではないというべきである。」とするが、使用されるという意味で、使用者たる地位が承継されたのであって、使用者としての地位の承継と雇用契約

の継続とは、別の問題ではないだろうか。使用者としての地位は雇用契約とは切り離して考えるべきものであり、したがって、使用者としての地位が承継されたとしても、従前の雇用契約が継続されることにはならないと考える。

次に、本判決は、委任契約と雇用契約は、その類型が異なるものであり、委任契約は委任者又は受任者の死亡が契約の終了事由として民法上明記されているのに対して¹³⁾、雇用契約は、使用者の死亡によって終了するか否かが民法その他の法令上明記されていないのであるから、委任契約が使用者の死亡によって終了しても雇用契約は終了しないと解することに法的な矛盾はないとする。

確かに、一般論として、契約類型が異なる限り、一方の契約に変動があっても他方の契約に直接の影響はないという理論は、成り立つのかもしれない。しかし、使用者の税理士が死亡して顧問先との委任契約が終了すれば、税理士が死亡した時点で、税理士法に従い税理士業務は禁止され、従業員を雇用することもできない¹⁴⁾。したがって、事業承継をした税理士と従業員との雇用契約は、新たに締結されたと考える以外にない¹⁵⁾。その意味では、一

(13) 民法653条参照。

(14) 税理士法41条の2は、「税理士は、税理士業務を行うため使用人その他の従業者を使用するときは、税理士業務の適正な遂行に欠けるところのないよう当該使用人その他の従業者を監督しなければならない。」とする。つまり、税理士事務所の従業員を使用する場合は、「税理士業務を行うため」でなければならない、ということである。

(15) 同旨に石森仁美「第8回裁判例から学ぶトラブル回避の処方箋 事業主の死亡による廃業の際の従業員退職金の問題点」月税事51巻11号83-88頁（2019年）がある。本論文は、実務上の「処方箋」としての内容であるため、退職債務の確定時すな

わち事業主の死亡時に退職金を実際に現金で支給し、被相続人との雇用期間における退職金を清算すべきであったとし、また、相続による事業承継であったとしても相続人との雇用契約を、口頭でなく雇用契約書などの書面を作成して締結すべきであったとするなど、実務上の観点からの提案は興味深い。しかしながら、事業主の死亡時に被相続人がタイムリーに退職金を支給することは、実務上、手続的にも資金繰り面においても無理があるといわざるを得ず、非現実的ではないだろうか。また書面による相続人との新たな雇用契約書の作成手続は、形式要件として、どれだけ債務確定の実質を補完する要素となりえるのか、疑問である。

身専属性のない一般の事業主の死亡の場合よりも、税理士事業の廃業はより厳密に解されるべきかもしれない⁽¹⁶⁾⁽¹⁷⁾。

(3) 事業承継の引継主体の違いによる結論への疑問

確認した類似判決等のうち、法人成りによる個人から法人への事業承継であった国税不服審判所裁決平成13年10月17日裁決事例集62集76頁の事案は、納税者の主張が認められたが、これ以外の個人間の事業承継の事案は、事業は廃止していないとして納税者の主張が退けられている。この違いは、すでに4(1)で確認したが、使用者が死亡しても雇用契約は終了しないとする解釈が民法896条から導かれるに判断したことによるものと考えられる。これにより、事業承継の引継主体が個人か法人かによって結論が異なることになったのではないかと考える。そこで、この点について次に確認しておきたい。

(16) 税理士の一身専属性と事業廃止の関係性について、酒井克彦教授は、税理士制度は「個々人の資質が全面的に重視される制度設計」であり、事業経営一般とは異なるとする。また、税理士に対して、税理士法1条に規定する「納税義務者の期待に応え」ことが要請されるのは、税理士事務所に対してではなく、税理士個人に対してであり、事務所の代表である税理士が、飲酒運転などの信用失墜行為を行った段階で、税理士業は行えなくなるのはまさにその例であるとする。このように考えるとすれば、税理士業はきわめて一身専属性なものであることになる（同「事業主の死亡による廃業と従業員退職金（中）」月税事52巻7号5頁（2020年））。税理士業は一身専属性であるがゆえに、税理士の営む「事務所は事務所として独立したものではな」いとの見解は、税理士が死亡した場合は、当然に事務所経営は成り立たなくなることを意味するものである。

(17) 本判決に賛成する評釈として、渡辺充「判批」

一般的に、法人成りによって作出された法人の出資持分の取得者たる個人は旧事業主である場合がほとんどであろう。つまり、旧事業主が出資持分という形式で間接的に法人を支配あるいは所有しており、直接所有から間接所有に変容させて事業の存続を図ることが許される。法人成りによって作出された法人の事業経営に、持分所有者である旧事業主が関与するという構図は、同族会社の株主が株式保有によって間接的に法人を支配することに等しい。一方、事業主死亡による事業承継の場合、事業承継者が親族関係者以外であれば、旧事業主の影響力を完全に排除できないまでも、経営に関する旧事業主の支配そのものから離れることになるし、事業承継者が親族関係者でも、旧事業主の影響力は親族関係者ゆえ一定程度は残るとしても、経営に関する支配はないといえよう。したがって、旧事業主による間接的な支配を法的に認める法人成りによる事業承継ならば雇用契約が終了す

税理63巻5号238頁（2020年）参照。渡辺教授は、税理士業の基礎となる顧客との間の委任契約は、一身専属権であるが、税理士業自体の譲渡や相続は可能であり、従業員との雇用関係は、一身専属的権利義務関係ではなく、相続人の税理士と従業員との間で黙示の労働契約が成立していると認められる解釈が現実的であるとする。しかし、顧客との委任契約が一身専属権である以上、税理士が死亡すれば、委任契約は当然に解除され（民法653条）、税理士業の経営は不可能になる。税理士業が経営できないのに雇用関係は引き継がれると考えることには無理がある。税理士業が他の税理士に承継される場合、顧客との委任契約は承継した税理士へ譲渡され（これについての所得類型には議論がある）、承継した税理士は、従前の税理士事務所の従業員を承継時に新たに雇用すると考える以外になく、黙示的に労働契約が成立していると考えることは疑問である。

るのに、間接的にも支配がない事業主死亡による事業承継の場合は雇用契約は終了しないと考えることについて、整合的に理解できないのである¹⁸。

(4) 債務確定からの視座

一般論として、事業主が、生前に事業を廃止し、従業員退職金を支給したのであれば、当然に必要経費に算入される¹⁹。また、事業主が、生前に、法的に有効な遺言書（ないしはそれに近いかたちで）に退職金支給の意思を明示しており、その後に死亡し、相続人が遺言書のとおりに、被相続人の事業所得の計算上従業員退職金を未払債務として必要経費に算入し準確定申告をしたのであれば、必要経費への算入は認められてしかるべきであろう。その場合、遺言書に合理的な退職金額の算定根拠まで明示していたのであれば、なおさらであろう。なぜなら、退職金債務は有効な遺言書により具体的に成立しており、したがって退職金債務は確定していると考えられるからである。

ところが、本件判示は、退職金債務が確定

していないことについて、所得税法37条における債務確定主義を検討したわけではなく、民法896条の解釈から雇用契約は終了していないとし、したがって退職金債務が発生・成立²⁰していないから、退職金債務は確定していないと判断した。

亡丁は、従業員の勤続期間に応じた退職金の支払原資を、別法人の退職金規程にしたがって蓄積し確保してきたはずである。その意味では、退職金債務は、毎年発生し、その都度抽象的に成立してきたといえる。

既に(1)で確認したように、事業主の死亡を契機にして、従業員との雇用契約は、労働法上終了するとの解釈は確定していないものの、労働法上終了したとする解釈の余地も残されるのであれば、相続人が、被相続人が負担すべきであったとして未払債務に計上し準確定申告をしたことによって、支払債務の給付原因事実の発生・成立を具体的に明示したことになると判断することも、許されてよいようと思えるのである。

ところで、判決は、雇用契約は終了していないと判断する理由は、事業が廃止されてい

(18) 税理士法人の社員が死亡した場合はどうであろうか。国税庁は、国税庁ホームページのQ & Aによる解説〈その他〉(問16)で、税理士法人の社員が死亡した場合、社員の地位の承継はどうなるのかとの質問に対して、社員の資格を相続することはできず、単に死亡した社員の持分払戻請求権等を相続（承継）することになるとする。その解説として、税理士法人の社員税理士が死亡した場合は、税理士登録を抹消され、税理士法人を脱退することになり（税理士法48条の17）、社員の相続人が税理士であったとしても、社員の資格を相続することはできず、単に死亡した社員の持分払戻請求権等を相続（承継）することになるとしている（<https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/kentoukai/04.htm>）〔最終確認日：

2022年6月17日〕参照。）。税理士法人の社員税理士が死亡した場合は、相続人が税理士であったとしても社員の資格は相続の対象にはならないとする国税当局の回答は当然であると思われるが、高裁判決は、国税庁のこの回答とは整合しないようと思える。

(19) 田中・前掲注(8)583頁。

(20) 先行する類似判決等で確認した東京高判平成9年3月24日税資222号1133頁の第一審の評釈において、岡本勝秀氏は、債務の成立について、抽象的な退職金債務は事業主の死亡時に成立していたとしており、もっともな指摘であり、問題となるのは、具体的な債務かどうか、であろう。岡本・前掲注(7)602頁。

ないからであるとして、所得税法63条の該当性を否定している。同法63条は、必要経費を規定する同法37条の「別段の定め」として措置された、いわゆる特則としての規定である。そうであるならば、仮に同法63条に該当しないのであれば同法37条に立ち戻って必要経費該当性の検討を行うべきではないだろうか。その意味では、法令適用の誤りを指摘できるのではないだろうか。そうなると、同法37条の必要経費該当性の検討にあたり、債務確定主義が確認されることになるが、通達で定める3要件は課税実務上の解釈指針であり裁判所を拘束しないとされる以上、債務確定主義を通達どおりに厳格に解釈せず、より柔軟な解釈が求められてもよい。債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できれば債務が確定したものと判断してもよいとする指摘もある^㉑。そうだとすれば、債務の発生と金額の確実性は、会計帳簿に退職金債務として未払計上することで担保されていると考えることができるように思うのである。

請求人の主張が認められた国税不服審判所裁決平成13年10月17日裁決事例集62集76頁は、法人成りにあたり、未払退職金を必要経費に算入し法人が未払債務として引継いだものだが、裁決の判断に債務確定に關係する部分があると思われる所以で、確認しておきたい。

個人事業主からすれば、法人に対して事業資産を現物出資する場合、未払退職金等の債務があれば、資産と債務の差額相当分が出資持分として個人事業主に与えられる。これにより、個人事業主は、当該債務を負担したことと同様の経済的効果を得ることになるため、必要経費とみるべき実質があるとした。一方の法人からすれば、現物出資を受けた事業資産と引継いだ債務との差額が出資者の持分に変わっただけであ

るとした。思うに、この考え方は、法人成りの場合に限らず、個人間の事業承継の場合でも妥当するものと考える。個人間の事業承継でも、事業資産と債務の引継ぎは行われるのが一般的であり、資産と債務の差額は、場合によつては、さらに技術・ノウハウ・リスク等を考慮して事業価値評価を行い、譲渡価格を導出するであろう^㉒。また、従業員も引継ぐ場合は、従業員の持つ技術・ノウハウ等を考慮すると同時に、彼らに対して潜在的に蓄積してきたところの退職金債務も引継ぐのであれば、未払債務として負債計上して事業価値評価を行うことになろう。

これと同様のことが、事業主の死亡を起因とする個人間の事業承継の場合にもいえると思われ、承継側が退職金債務も引継ぐというのなら、譲渡側は、当該未払債務を確定債務として必要経費に算入することができるものと考える。

(5) 所得の帰属からの視座

課税要件を考える場合、納税義務者に課税物件を結びつける作業は、所得が帰属する者に納税義務を課すという意味においてきわめて重要である。課税要件を充足させ適正な課税所得を算出するためには、所得が誰に帰属するのかを正確に確定する作業が必要になるからである。課税要件としての所得の帰属は、年度帰属の側面から問題になるが、人的帰属の側面からも問題になりえよう^㉓。

(21) 金子・前掲注(3)351頁。

(22) この点については、中小企業庁「中小M&Aガイドライン—第3者への円滑な事業引継ぎに向けて—」(<https://www.meti.go.jp/press/2019/03/20200331001/20200331001-2.pdf> [最終確認日: 2022年6月25日]) 参照。

そこで、所得の帰属を人的側面からアプローチすることができるとした場合に、所得算出の構成要素である収入金額と必要経費の、それぞれの人的帰属の問題として翻って考えることができよう。すなわち、本稿判例研究との関係にフォーカスすれば、所得算出の構成要素である必要経費は、一体誰が負担したものとして誰に帰属すべきか、という問題になる。

従業員に支払う退職金は、事業主が従業員の勤続期間に応じて潜在的に（場合によっては必要経費にならないことを理解しつつ支払原資確保のため会計帳簿に引当処理をすることで）、その蓄積による確保を進めるものである。そうすることで、退職金の支払事由が事業主の生前に発生すれば、蓄積により確保された原資から支給できるからである。このように潜在的に蓄積されてきた退職金原資は、事業主の死亡を契機に、事業主の遺志を継いだ相続人が、退職金債務を未払計上により必要経費に算入することで具体的債務として顕在化させたものと認めるのであれば、当該費用は、そもそも死亡した事業主の必要経費として帰属すべきものということになるのではないだろうか。

必要経費は、所得を得るために必要な支出であり、課税所得の計算上、必要経費の控除が認められるのは、投下資本の回収部分に対する課税を回避するためであり、原資を維持しながら拡大再生産を図るという資本主義経済の要請にそう所以である²³⁾。事業所得を導出するにあたり、給与も必要経費である限り、投下資本として回収を図るために収入金額から控除する必要がある。原資を維持し拡大再生産を図ることが資本主義経済の宿命だからである。事業主が原資の維持を図ろうとする

限り、事業主の死亡を含めいかなる状況でさえ、退職金を支払うべく原資の確保と当該支払の用意があるとして必要経費に算入し退職金債務を未払計上するというのであれば、退職金債務が確定したものとして必要経費への算入を認め、当該原資部分への課税を避けることが、適正な所得の人的帰属を実現することになろう。

5 おわりに

本件は、税理士である個人事業主の死亡に起因する従業員退職金の必要経費該当性について、広島高裁平成29年1月27日判決を素材にしたが、事業主の死亡による事業承継がなされた場合、従業員と旧事業主との雇用契約は、民法896条を根拠に相続人に相続されるため終了しないとする高裁判決に疑問を指摘した。高裁判決も認めるように、使用者の死亡によって雇用契約が終了するか否かについて民法その他の法令上に明文の規定はないにもかかわらず、先行する類似判決等に引きずられるかのように、民法896条の解釈から、事業主が死亡しても雇用契約は相続されるため従業員との雇用契約は終了しないとしたからである。しかし、民法896条から、そのような解釈が当然に導かれるのか、というと必ずしもそうとは限らないであろうし、雇用契約の終了を問うのであれば、特別法である労働法まで広げて解釈を検討するべきであったと思われる。しかし、本稿で指摘したように、労働法まで射程を広げても、事業主死亡が雇用契約の終了の原因となるとの解釈は確立してい

(23) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』260頁（弘文堂、2021年）参照。

(24) 金子・前掲注(3)320頁以下参照。

ないことが確認できた。

また、本判決は、所得税法上の債務確定主義の検討をするに至っていないが、債務確定の判断については、通達は行政解釈の指針というにすぎず、裁判所は通達に拘束される必

要はなく、著しく不当な租税回避でない限り、個別具体的な事情を考慮して、緩やかな範囲で債務確定を画することを許容し必要経費への算入を認めるべきである。