

広島高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(広島西税務署長)

平成29年1月27日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・広島地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成27年11月4日判決、本資料265号-168・順号12751)

判 決

控訴人本人兼亡乙訴訟承継人

甲

(以下「控訴人甲」という。)

控訴人本人兼亡乙訴訟承継人

丙

(以下「控訴人丙」という。)

上記2名訴訟代理人弁護士

橋森 正樹

幡野 有紀

被控訴人

国

同代表者法務大臣

金田 勝年

同指定代理人

浅田 伊世雄

加藤 裕司

稲田 洋三

榊原 康之

山本 修

小倉 良太

処分行政庁

広島西税務署長

福場 敬和

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成24年7月2日付けで控訴人甲、控訴人丙及び控訴人らの被承継人である乙に対してなした被相続人丁にかかる平成21年分所得税の更正処分のうち、総所得金額1983万9697円、納付すべき税額-289万3404円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分(ただし、いずれも裁決により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 3 処分行政庁が控訴人甲に対し、平成24年7月2日付けで平成21年●月●日相続開始にかかる相続税にした更正処分のうち、課税価格2531万9000円、納付すべき税額150万9600円を超える部分及び過少申告加算税5000円を超える部分の賦課決定処分を取り消す。

す。

4 処分行政庁が控訴人丙に対し、平成24年7月2日付けで平成21年●月●日相続開始にかかる相続税にした更正処分のうち、課税価格6503万2000円、納付すべき税額387万7400円を超える部分及び過少申告加算税1万3000円を超える部分の賦課決定処分を取り消す。

5 訴訟費用は第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

本件は、税理士事務所を経営していた丁（平成21年●月●日死亡。以下「亡丁」という。）の平成21年分所得税について、亡丁の相続人である控訴人ら及び控訴人らの被承継人乙（以下、3名を総称する場合は「一審原告ら」という。）が、同税理士事務所に勤務していた従業員の退職金を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、また同退職金の支払債務を相続財産から控除して控訴人らの相続税の申告をしたところ、処分行政庁から同退職金を必要経費に算入すること及び同退職金の支払債務を相続財産から控除することは認められないなどとして、①亡丁に係る平成21年分所得税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分、②控訴人甲に対する相続税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分、③控訴人丙に対する相続税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、これら①ないし③の各処分の取消し（ただし、①については、いずれも採決により一部取り消された後のもの。）を求めた事案である。

原審は、①原判決別紙1「訴え却下目録」記載の部分については、国税通則法115条1項柱書本文は、同項各号に定める場合を除き、税務署長が行った処分の取消しを求める訴えは、異議申立てについての決定又は審査請求についての裁決を経た後でなければ提起することができないものとして、訴訟提起前に不服申立てとそれに対する判断を経ることを要するものとしているから、所定の不服申立手続を経ずに提起された処分の取消しを求める訴えは、不適法な訴えというべきところ、控訴人らは、各更正処分及び過少申告加算税各賦課決定処分のうち、Fの株式の相続税評価額である267万3097円を取得財産の価額に加算したことに相当する部分については異議申立て及び審査請求において取消しを求めていなかったのであるから、同部分に関する訴えは不適法であるとして、これを却下し、②①で却下した部分を除くその余の各処分はいずれも適法であるからこれらの取消しを求める請求は理由がないとしてこれらの請求をいずれも棄却した。

一審原告らは、上記判決を不服として控訴したが、その後、原審で却下された部分に関する訴えを取り下げた。

1 関係法令等の定め

原判決3頁19行目から5頁24行目までに記載のとおりであるからこれを引用する。

2 前提事実（当事者間に争いがなく又は弁論の全趣旨及び後掲の証拠により明らかに認定できる事実）

原判決6頁2行目から5行目までを次のとおり改め、8頁13行目の「上記アの確定申告」を「上記アの確定申告（以下「本件確定申告」という。）」と、9頁22行目の「裁決をした」を「裁決をした（以下「本件所得税裁決」という。）」と、それぞれ改めるほかは、原判決「第2 事案の概要」の「2 前提事実」欄（原判決5頁25行目から11頁22行目まで）に記載のとおりであるからこれを引用する。（なお、以下、引用する原判決において、「原告ら」と

あるのは、「一審原告ら」を指すものである。）

「ア 亡丁は、平成21年●月●日に死亡し、その法定相続人は、亡丁の妻である控訴人ら被相続人乙（以下「一審原告乙」という。）、亡丁と一審原告乙との間の長女である控訴人甲及び長男である控訴人丙の3名である。（以下、亡丁の死亡による相続を「本件相続」という。）。（乙7）

イ 一審原告乙は、控訴審係属中である平成28年8月●日に死亡し、その法定相続人は、控訴人甲及び控訴人丙の2名である。」

3 争点及びこれに関する当事者の主張

(1) 亡丁と本件各従業員との間の雇用契約（以下「本件各雇用契約」という。）が亡丁の死亡によって終了したか。（争点1）

【被控訴人の主張】

ア 亡丁が死亡したことによっても本件各雇用契約は終了しない

(ア) 雇用契約の一方当事者である使用者が死亡する場合には、使用者の雇用契約上の主たる義務である賃金債務やその他の従たる義務は、その非一身専属性からして原則として相続人その他の者への承継が可能であり、死亡にかかる使用者自身による義務の履行は不能になるとしても雇用契約ないし労働関係の展開はなお可能であるから、雇用契約は自動的に終了しないことになるが、使用者の雇用契約上の従たる義務として使用者に使用義務（労働者の就労請求権に対応する使用者の義務であって、使用者が労働者を現実に使用する義務）が肯定され、その内容が使用者の個性を問題とするものであって相続人その他の者への承継が不可能な場合には、例外的に、使用者の死亡も雇用契約の終了事由になると解すべきである。

(イ) これを本件についてみると、亡丁が行っていた税理士業務は、同人が有する税理士資格に基づくものであったが、亡丁が本件各従業員に対して負う本件各雇用契約上の主たる義務の内容は、賃金支払義務にほかならず、また、本件各雇用契約上の従たる義務として、本件各従業員の就労請求権に対応する使用義務の内容は、自らの行う税理士業務の補助事務等に從事させること等を目的とすることからすると、使用者が税理士資格を有している者であれば、亡丁でなくとも当該使用義務を履行できるものである。

そして、本件においては、本件各従業員の労務の内容は、使用者が亡丁から控訴人甲に変わっても変更がなかったことからみて、その内容が使用者の個性を問題にするものでなく、控訴人甲に承継されることが可能であったものといえるから、本件各雇用契約は亡丁の死亡により終了しない。

イ 亡丁の死亡は事業を廃止しない（仮に廃止されたとしても本件各雇用契約は終了しない）

(ア) 控訴人らは、亡丁の死亡により同人が行っていた税理士業が廃止された旨主張する。しかし、以下に述べるとおり理由がない。

a 所得税法における事業の廃止

所得税法における「事業」に該当するか否かは、事業主体のみならず、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、その取引の種類、取引における役割、取引のための人的・物的設備の有無、資金調達の方法等の事情を考慮して判断する必要があるから、事業者が年度の中途において死亡した場合においても、事業の廃止を観念する

ためには、諸般の事情を考慮する必要があり、相続人が被相続人の事業の要素を活用して、当該事業を継続していることが客観的に明白であれば、同法63条の廃止を観念できないというべきである。

b 相続と事業の廃止

所得税法63条は、同法37条（権利確定主義）の例外として、事業廃止後に確定した必要経費であっても、必要経費に算入される機会がないことになる場合の必要経費につき、廃止した日の属する年分等に遡って控除することを認めたものである。ところで、所得税法52条は、貸倒引当金の必要経費算入につき、相続により相続人が被相続人の事業を承継した場合には、事業の廃止を観念せず、事業の継続を観念したうえでの取扱いを定めたものということができるのであるから、このような解釈は、同様に必要経費の算入に関する取扱いを定めた所得税法63条の解釈適用に当たってなすべきであることを否定する理由はない。

したがって、相続人が被相続人の事業を承継した場合には所得税法63条における事業の廃止には当たらないということは所得税法52条の解釈によっても裏付けられる。

c 控訴人甲は亡丁の事業を相続により承継した

①控訴人甲は、亡丁の遺産のうち、C事務所が置かれていた土地建物、亡A事務所の事業用財産（売掛金、預貯金等の債権や株式等を含む。）及び債務を相続したこと、②控訴人甲は、亡A事務所の使用者たる地位を承継したとの認識のもとに、「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）」、「債権債務引き継ぎ書」及び「個人事業の開廃業等届出書」を提出するなどしていること、③亡丁死亡前後における外形的事実のみをみれば、亡丁死亡後においても、控訴人甲は、それまで働いていた亡A事務所と同様の場所で、機材等も亡丁時代と同様のまま、本件各従業員を同様の労務に従事させた上、本件各従業員へ給料を支払っていたこと、④亡丁とその顧客との間の委任契約が亡丁の死亡によって終了するとしても、C事務所として顧客に提供する業務の内容は、亡丁死亡前後において相違していないこと、⑤控訴人甲は、亡丁から相続した取引のための人的・物的設備及び資金や亡丁から引き継いだ顧客（上記①、②）などを活用して、税理士事業を継続することにより、亡丁が死亡した平成21年●月以降、亡丁の前年同月と同程度の収入（売上げ金額）を得ていることが認められる。これらの事実からすると、控訴人甲は、客観的には、亡丁から相続した取引のための人的・物的設備、資金及び同人から引き継いだ顧客（亡A事務所の信用）などを活用して、税理士事業を行っており、その主観においても、亡丁の事業を引き継ぐ意思を有していたと認められる。

以上によれば、控訴人甲は、亡丁の事業を承継したといえるから、亡丁の税理士事業が廃止されたとはいえず、本件において、所得税法63条は適用できない。

(イ) また、仮に、亡丁の死亡により事業が廃止されたとしても、これにより本件各雇用契約が終了したとはいえない。

すなわち、税理士業務における顧客との顧問契約（これは委任契約と解される。）が亡丁の死亡により消滅するからといって、亡丁の税理士業務を成り立たせていたその余の契約（例えば賃貸借契約）も当然に消滅するということはできない（亡丁の税理士資

格の有無と亡丁を取り巻く法律関係の終了とは別異に解釈すべきである) から、顧問契約が終了したことにより亡丁の税理士事業が廃止されると解する余地があるとしても、このことが直ちに民法の規定によって律されるべき本件各雇用契約の終了をもたらすものではない。また、亡丁の税理士業務が専ら同人の税理士資格に基づく業務のみで営まれていたわけではないことからみても、亡丁の事業が廃止されたことと本件各雇用契約の終了とは別異に解すべきである。したがって、仮に所得税法63条にいう「事業の廃止」が認められたとしても、本件各雇用契約が終了していないと判断することは、これによって何ら妨げられない。

(ウ) 裁判上の自白の成立と裁決の拘束力について

- a 一審原告らの主張のうち、被控訴人が認め、その後撤回したのは、所得税法63条及び所得税基本通達37-7を適用して計算した結果として導かれた数値であり、所得税法63条にいう「事業の廃止」を認定するための基礎となる事実ではないから、これにより裁判上の自白は成立しない。仮に、これをもって自白が成立したということができたとしても、それは、法律の解釈適用又は法律上の文言の解釈に関する主張であるから、当事者は自由に撤回することができる。
- b 本件訴訟は、一審原告らが、本件所得税裁決及び本件相続税裁決によって取り消されなかった処分になお不服があるとして提起した取消訴訟であり、このような訴訟において、被控訴人が、裁決の理由中になされた判断と同一の主張をしなければならない理由はない。
- c したがって、これらに関する控訴人らの主張は失当である。

【控訴人らの主張】

ア 亡丁の死亡により同人の事業は廃止された

(ア) 自白の成立と裁決の拘束力

- a 被控訴人は、所得税の必要経費及び相続税の債務について、いずれも、所得税法63条及び所得税基本通達37-7に基づき必要経費(相続税については債務控除)に算入することを認める主張をしていたのであり、これらが、亡丁の税理士業務が廃止されたとの事実を認めた結果であることは明らかであり、この事実が本件において重要な事実であることはいうまでもないから、弁論主義に基づき裁判所はこれに拘束され、被控訴人がこれに反する主張をすることは許されない。
- b 本件所得税裁決及び本件相続税裁決(以下、併せて「本件各裁決」という。)は、いずれも、亡丁の死亡により同人の税理士業務は廃止されたと認めるのが相当であると判断しているところ、国税通則法102条1項には、「裁決は、関係行政庁を拘束する。」と規定されているのであるから、原処分庁のみならず被控訴人もこれに反する主張をすることは許されない。

(イ) 亡丁の死亡により同人の事業は廃止された

税理士業務は、亡丁の専門知識、経験、技能等及び関与先との人的信頼関係を基礎とする一身専属性の極めて高いものというべきである。そして、民法の規定によっても、事業の基礎となる亡丁と顧客との委任関係は亡丁の死亡により終了するとされているのであるから、亡丁の死亡が、所得税法63条にいう「廃止」した場合に該当することは明らかである。

被控訴人の主張は次のとおり理由がない。

a 所得税法52条の関する主張について

被控訴人は、必要経費の取扱いに関する所得税法52条の規定からしても、相続により相続人が被相続人の事業を承継した場合には、所得税法63条にいう事業の廃止には当たらない旨主張する。しかし、問題は、事業が承継されたか否かであって、亡丁の事業は承継されていないのであるから、被控訴人の上記主張はその前提を欠くものとして失当である。

b 亡丁の事業は承継されていない

被控訴人の主張は、要するに、亡丁及び控訴人甲が共に税理士資格を有して税理士業務を行っていること、亡丁の死亡によっても外形的に事務所の人的・物的設備に大きな変化がないこと等を論拠として、亡丁の事業が控訴人甲に承継されたと結論づけるものにすぎない。しかし、被控訴人のこの主張は、「事業か否か」と「承継か否か」との議論を混同するものであるうえ、事業主体の変更があった場合、その事業の承継があったか否かを、結局は、その前後で同じ種類の事業を認められるか否かに帰着させた極めて乱暴な議論である。

事業の承継という以上は、二つの事業に同一性及び連続性が求められることはいうまでもなく、同じ種類であっても別個の事業であれば、それらに事業の同一性も連続性もないことは明らかである。被控訴人は、「亡丁とその顧客との間の委任契約が亡丁の死亡によって終了する」としながら、「C事務所として顧客に提供する業務の内容は、亡丁死亡前後において相違していない」として承継していると結論付けているが、明らかに矛盾している。

イ 亡丁の死亡により本件各雇用契約は終了した

(ア) アで述べたとおり、亡丁の死亡により同人が行っていた税理士業が廃止され、控訴人甲は亡丁の事業を承継しなかったのであるから、亡丁の税理士事業は同人の死亡により「消滅」したと解するほかない。そして、亡丁が雇用していた各従業員はあくまでも亡丁の税理士業務に従事するために雇用されていたものである以上、亡丁の事業が消滅したと同時に雇用契約も終了したというのが自然かつ合理的な解釈である。

(イ) 仮に、本件各雇用契約の相続が問題になる余地があるとしても、相続の対象はあくまでも「被相続人の財産に属した一切の権利義務」であり、それが包括承継されるか否かは、その権利義務の内容次第（すなわち、被相続人の一身に専属したものであるか否か）であり、相続人の地位や資格によって相続される財産が左右されるということはないから、本件各雇用契約はその労務の内容が使用者である亡丁の一身に専属するものであるから、使用者の地位は相続人に承継されないというべきである。

(ウ) 原判決が、本件各雇用契約の使用者たる地位が相続によって控訴人甲に承継されたものとするこの誤り

a 各従業員は、「支給を受けた退職金を退職日まで預けることに同意する」旨の書面、退職所得の受給に関する報告書及び給与所得の扶養控除等（異動）申告書を作成しており、これらは、各従業員と控訴人甲との間に新たな雇用契約が締結されたことを示している。

b 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、税理士とその従業員との雇用契約も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、税理士業務における従業員はいわば当該税理士の手足であるというべきである。そして、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ことからすると、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黙示の合意があったといえることができる。

- c 亡丁の税理士業務の開廃業に伴って実施した諸手続や届出の内容のうち、社会保険の「名称変更届出」は、単に便宜上のものにすぎないし、「債権債務引き継ぎ書」についても、亡丁の事業に関する債権債務を単に引き継いだことを示すにすぎず、それ故に雇用契約を承継したことを裏付けるものではない。また、「個人事業の開廃業等届出書」については、むしろ亡丁の税理士事業が廃止されたことを示す一つの証拠である。そのほか、亡丁及び控訴人甲を支払者とする源泉徴収票についても、原判決の結論を裏付けるというよりも、むしろ本件各従業員が一旦退職し、控訴人甲により再雇用されたことを裏付けるものというべきである。
- d 原判決が指摘する調査時の控訴人甲の発言内容についても、いずれも亡丁の税理士事業を相続により包括承継したという趣旨ではなく、結果として、同じ場所で顧客も基本的に承継できたことを指しているのである。また、従業員の引継ぎという用語も、「亡丁の事業は承継できない」と繰り返し発言していることから明らかなとおり、あくまでも控訴人甲と各従業員との間で新たな雇用契約を締結したことを意味しているのであり、亡丁の雇用主たる地位を承継したという意味ではない。控訴人甲は、あくまで、本件各従業員は亡丁の死亡により退職したことを述べているのである。このように、原判決は、証拠（乙35・36号証）を正確に引用しておらず、発言の趣旨を歪曲しているほか、引用内容も必ずしも原判決の判示を裏付けるものではない。むしろ控訴人甲は、亡丁の事業は承継できないため、本件各従業員についても承継できるものではなく、控訴人甲において再雇用したものであることを述べているにすぎない。
- e 原判決は、「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、原告甲も亡A事務所の使用者たる地位を承継したとの認識のもとで、「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）」、「債権債務引き継ぎ書」及び「個人事業の開廃業届出書」を提出するなどしており、C事務所においては亡丁の死亡によって雇用契約が終了したことを前提とする処理がなされていないことは明らかである。」と判示する。

しかし、亡丁の死亡に伴う本件各雇用契約の終了により退職金債務が発生したものである。そして、亡丁の相続人である控訴人甲がこれらの退職金を各従業員に支払うべきところ、各従業員との間で、当該退職金を控訴人甲に預けることにつき合意したものである。これは、亡丁の相続人である控訴人甲が一旦各従業員に支払った退職金を各従業員が控訴人甲に預けたということである。そして、この時に作成された本件同意書は、本件各従業員それぞれについて、具体的な退職金額が記載されたものであり、また、その退職金額も亡丁の退職金規程ないし退職金支払慣行に従って算出された金額である以上、亡丁の債務として、本件退職金請求権が確定的に発生したことを

前提とした処理がなされていることは明かである。

さらに、原判決は、「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）」や「債権債務引き継ぎ書」及び「個人事業の開廃業届出書」の提出についても、原判決は「原告甲が亡A事務所の使用者たる地位を承継したとの認識のもとで」と断定するが、そもそも相続の有無について相続人の意思が影響すること自体、不合理な解釈であるし、前述のとおり、控訴人甲の一連の供述ないし発言は、いずれも亡丁の税理士事業を相続により包括承継したという趣旨ではない。また、「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）」や「債権債務引き継ぎ書」及び「個人事業の開廃業届出書」についても、それらの記載上、亡丁から承継したかのような体裁であったとしても、それは事務手続上の便宜であって、これら故に「C事務所においては亡丁の死亡によって雇用契約が終了したことを前提とする処理がなされていない」ともいえないというべきである。

(2) 亡A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。
(争点2)

【被控訴人の主張】

ア 退職金の発生要件

退職金は、雇用契約の終了に加えて、雇用契約、就業規則等で退職金を支給すること及びその支給基準が予め定められているか、少なくとも明確な支給条件に従った慣行がある場合に限り発生する。

イ 規程及び慣行の不存在

亡A事務所には、退職金を支給すること及びその支給基準を定める規程等も確立された支給慣行もなかった。

ウ 控訴人の主張に対する反論

亡丁が死亡する前に亡A事務所を退職したにもかかわらず、Dの退職金規程（以下「本件退職金規程」という。）にのっとった退職金の支給を受けていない従業員が存在しているばかりか、基本給に支給率を乗じて算定した金額どおりの退職金の支給を受けていない退職者が複数名存在しており、亡A事務所において、本件退職金規程とは異なる取扱いがされていた例が認められる。また、亡丁の死亡に伴う本件未払退職金の算定には本件退職金規程の退職金支給基準率表Aの支給率が適用されているようであるが、現実には同規程にのっとった支払はされていない。また、亡A事務所の事業債務を引き継いだ控訴人B事務所における取扱いをみても、亡丁存命中から勤務して退職金を現に受け取った従業員に関して、必ずしも本件退職金規程に沿って退職金を支給しているわけではない。

以上によれば、亡A事務所において、本件退職金規程に準ずるといふ明確な支給条件に従った慣行があったということは到底できない。

【控訴人らの主張】

ア 退職金規程について

亡丁は、その生前において雇用していた従業員が退職した場合には、本件退職金規程に従って退職金を算定し支給していた。そして、亡A事務所とDはグループとして一体として経営されていた。したがって、亡A事務所では、Dの退職金規程と全く同じ退職金規程が存在したと評価されるべきである。

イ 支給慣行の存在について

仮に、亡A事務所として労働基準監督署に届け出ていた退職金規程が形式的にはなかったとしても、亡A事務所は、亡丁の生前、Dの退職金規程に従って退職金を算定し、残っている資料の限りでも合計48名に対して合計149万8620円を支払っていたのであるから、少なくとも明確な支給条件に従った慣行があったというべきである。

ウ 被控訴人の主張に対する再反論

被控訴人の主張は、退職金規程があった場合には、その規程に少しでも反する退職金の算出がなされた場合には、その退職金規程には法的拘束力がなく退職金請求権は発生しないとの主張するものであるが、そのような解釈は労使関係を規律する法規の解釈として許されない。

エ したがって、亡丁は、亡丁が死亡した時点で亡丁の税理士業務に従事していた本件各従業員に対し、本件未払退職金の支払債務を負ったことは明白である。

(3) 本件各処分 of 適法性について (争点3)

【被控訴人の主張及び控訴人らの主張に対する反論】

原判決23頁5行目の「上記(1)被告の主張欄のとおり、」を削除し、原判決25頁22行目の後に行を改め次のとおり加えるほかは、原判決20頁8行目から25頁22行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

「オ 控訴人らの国税通則法65条4項に基づく正当理由の主張 (後記【控訴人らの主張】

イ) に対する反論

(ア) 控訴人らの主張イ(ア)は争わない。

(イ) 控訴人ら主張イ(イ)は争う。

一審原告らが本件各申告をした当時、課税庁が、執行上の取扱いとして、税理士である事業者の死亡により雇用契約が、当然に終了するという見解を公表したことはなく、その後においても係る見解を公表した事実はない。そして、本件各申告当時、税理士の死亡により従業員との雇用契約が終了する旨の一審原告らの解釈が課税実務において一般的であったという事実もない。さらに、控訴人らが主張する大阪地裁判決の事例は、課税庁の関与しない一事例に関する裁判例にすぎず、しかも、税理士の死亡により当該税理士と各従業員との雇用契約が終了したこと自体は当事者間に争いがない事案であること、また、控訴人らが主張する本件各裁決は、そもそも本件各申告後の裁決であり、また、本件各雇用契約の終了については明示的に判断していないこと、福岡地裁平成23年10月25日判決は、本件各申告後の事案であるばかりか、そもそも税理士業務が譲渡の対象とならないことを判断した事案、平成18年8月10日裁決は、当該弁護士に一身専属的なものが譲渡の対象にならないとした事案であり、いずれも、その判断内容から必然的に税理士の死亡による事業の廃止や雇用契約の終了が導かれるものでもないことからすると、控訴人らが挙げる各事案は、控訴人らが主張する本件各申告の見解が一般的であったことの根拠となるものではない。

(ウ) 以上からすると、控訴人らが主張する見解は、納税者の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものというべきであるから、一審原告らがした本件各申告に国税通則法65条4項にいう正当な理由があったとはいえない。」

【控訴人らの主張】

ア 本件各処分 of 違法

上記(1)、(2)の控訴人らの主張で述べたとおり、本件各雇用契約は亡丁の死亡によって終了し、亡丁には本件未払退職金として1534万6100円の支払債務が生じているから、同債務は本件確定申告及び本件相続税申告(以下、併せて「本件各申告」という。)のとおり亡丁の事業所得の金額の計算上所得税法37条1項所定の必要経費に算入し、控訴人らの相続税の課税価格の金額の計算上相続税法13条1項所定の債務控除に算入することができるのであるから、本件各処分は違法であり取り消されるべきである。

イ 本件所得税賦課決定処分及び本件相続税各賦課決定処分(以下、併せて「本件各賦課決定処分」という。)の違法

仮に、アが認められないとしても、一審原告らがした本件各申告には、国税通則法65条4項に定める正当な理由があるから、本件各賦課決定処分は違法である。

(ア) 国税通則法65条4項が定めた「正当な理由があると認められる場合」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である(最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照)。

(イ) これを本件についてみると、一審原告らは、税理士の資格は一身専属性を有することに異論はなく、原判決も認定したとおり、その資格を前提としていた亡A事務所における税理士業務も廃止したものであること、本件各雇用契約は、あくまでも亡丁の税理士事業の遂行のためであることなどの理由により亡丁の死亡により当然に終了したとの見解に立って、本件各申告をした。そして、①本件各裁決は「税理士の死亡とともに当該税理士業務が廃止となる。」と明確に説示し、②大阪地裁平成10年12月18日判決(同庁平成●●年(〇〇)第●●号)は「税理士事務所における税理士と各従業員との雇用契約は、税理士の税理士資格を前提とした雇用契約であるから、一審専属性を有し税理士の死亡によって終了すると解される。」と判示し、③国税不服審判所長がした平成18年8月30日の裁決(広裁(所)平18第6号)や福岡地裁平成23年10月25日判決もその論理からすると、弁護士や税理士の死亡とともに当該弁護士や当該税理士の事業が廃止となると理解せざるを得ないとの判断を示していることからすると、上記一審原告らの見解に基づいてなされた本件各申告には、やむを得ない理由があるといえ、過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

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(争点1)について

(1) 亡丁の死亡は本件各雇用契約の終了をもたらさないことについて

ア 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いては、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

とはならないと解するのが相当である。

イ これを本件についてみると、前提事実並びに後掲の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(ア) 亡丁死亡前後の本件各従業員の勤務内容

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ており、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されておらず、亡丁の死亡によって亡丁と本件各従業員との間の雇用契約が終了したことを明示するような書面等は作成されていない一方、亡丁死亡後、控訴人甲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。(乙27ないし乙29)

もっとも、①本件各従業員は、「C事務所」宛てに「平成21年3月●日 C事務所より、支給を受けた従業員退職金…円を、退職日まで預けることを同意します。」と記載された平成21年4月30日付け「同意書」と題する書面(以下「本件同意書」という。)に、それぞれ署名押印した上、同書面を控訴人甲に差し入れていること(甲14の1ないし21)、②亡A事務所における退職手当等についての勤続期間が平成21年3月●日までである旨が記載された「平成21年分退職所得の受給に関する申告書 退職所得申告書」が作成されていること(甲15の1ないし21)、③本件各従業員のうちG及びHは、「平成21年分給与所得者の扶養控除等(異動)申告書」を亡丁に提出していたが、亡丁の死亡後、改めて同申告書を控訴人甲に提出したこと(甲17の1、2、甲18の1、2)、④亡丁を支払者とし、本件各従業員の退職の日を平成21年3月●日とする「平成21年分給与所得の源泉徴収票」(甲19の1、甲20の1、甲23の1ないし18)及び控訴人甲を支払者とし、本件各従業員の就職の日を平成21年●月●日とする「平成21年分給与所得の源泉徴収票」(甲19の2、甲20の2、甲21の1ないし18)が作成されていることが認められる。

しかし、上記①、②についていうと、本件同意書において、退職金を支給された日とされる平成21年3月●日が亡丁の死亡の前日であることに照らすと、本件同意書によっても、本件各従業員が、平成21年3月●日、C事務所から同意書記載の金額の退職金の支払を受けたと認めることはできず、かえって後記(ウ)で認定するとおり本件退職金が現金で支給されたことはなかったことが認められること、従って当然に、本件同意書に記載された「本件各従業員と控訴人甲(あるいは一審原告ら)との間でこの金員を退職日まで預けることの合意が成立した」とも認められないことからすると、本件同意書が、亡丁の死亡により本件各雇用契約が終了し、控訴人甲との間で新たな雇用契約が締結された証左とはならないし、そうである以上、本件同意書の記載に基づいてなされた上記「平成21年分退職所得の受給に関する申告書 退職所得申告書」も、本件同意書と同様、本件各雇用契約の変動を示す証拠とはならない。次に上記③、④についていうと、上記「平成21年分給与所得者の扶養控除等(異動)申告書」及び「給与所得の源泉徴収票」は、いずれも給与等の支払者に変更があった場合に提出されるものであるから、これらが作成されたことによっても、本件各従業員の退職や再雇用を裏付けるものではない。

(イ) 亡丁の税理士業務の引継ぎに伴ってなされた手続、届出等

a 控訴人甲は、平成21年5月12日、広島東社会保険事務所長に対し、健康保険及び厚生年金保険の適用事業所の名称が「C事務所 丁」から同事務所と所在地が同じである「C事務所 甲」に変更する旨の「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）」並びに前事業主である亡丁の債権債務関係を全て新事業主である控訴人甲が引き継ぐ旨の「債権債務引き継ぎ書」を提出した。（乙19）

b 控訴人甲は、平成21年8月7日、処分行政庁に対し、亡丁が死亡により事業を廃業した旨の「個人事業の開廃業等届出書」を提出した。同届出書には、事業の引継先の住所・氏名欄に、「広島市中区●●」、「甲」と、開廃業日欄に「平成21年●月●日」とそれぞれ記載されていた。（乙20）

c なお、控訴人らは、上記a及びbは、むしろ、本件各従業員が、一旦退職し控訴人甲により再雇用されたことを裏付ける事実である旨主張する。

しかし、aにおいては、適用事業の名称を変更する書面と同時に債権債務を引き継ぐ意思を明らかにした書面が提出されていること、bにおいては、「廃業（事由）」に「死亡」との記載はあるものの、これに続く「事業の引き継ぎ（譲渡）の場合は、引き継いだ（譲渡した）先の住所・氏名を書いてください。」との欄には、控訴人甲の氏名・住所が記載されていることに照らすと、控訴人らの上記主張は採用できない。

(ウ) 本件各従業員に対する退職金の支給について

本件各従業員は、本件同意書を控訴人甲に差し入れているが、実際には平成21年3月●日に控訴人甲又は「C事務所」と本件各従業員との間に金銭の授受や振込、送金等の手続はなされておらず、退職金が現金等で支給されたこともこれを控訴人甲に預けたこともなかった。（甲14の1ないし21、乙22、乙23、乙24）

(エ) 税理士業務の引継ぎ等に関する控訴人甲の供述

a 控訴人甲は、平成24年3月14日、調査担当者に対して、「亡丁の一番の財産はスタッフとスタッフが持つノウハウであると思っているから現預金や不動産を弟（控訴人丙）に譲った、税理士事務所は相続財産としては評価されないが、亡丁が築いた信用は価値がある、親子であるため無償で引き継いで感謝している、普通に考えて「引き継げる」と思っている」旨発言し、調査担当者が、事業承継に伴い従業員が退職したと言うのなら、なぜ実際に退職金を支払わなかったのかと質問したことに対して、「（従業員は事業承継に伴い、）実際には退職していないし、従来から関連会社間で異動があっても退職金を支給しておらず、実際の退職時に勤務期間を通算して支払っている、途中で支払うと、退職金規程上も（従業員に）不利（勤続2年未満切捨て）になる」旨を回答した。（乙35）

b 控訴人甲は、平成24年3月28日、調査担当者に対し、「実際にノウハウを身につけた従業員を引き継いでいる、亡丁が1人で（関与先）700社全てを見られるはずがなく、それぞれ担当するスタッフがあり、顧客はそのスタッフ個人を信用して取引をしており、スタッフが移籍すると言えば関与先はC事務所を離れてそのスタッフについていくだろう」と発言し、調査担当者が、亡A事務所の従業員が亡丁の死亡によって退職したと主張するなら、（本件退職金規程にあるとおりに）それぞれ勤続2年未満の場合は退職金を不支給とし、就職後90日を減算すべきではないのかと質問したことに対して、「事業主の変更で従業員に不利益があってはいけないので、従業

員を保護するために（勤続年数を）通算して退職金を支払っている」旨を発言した。

（乙36）

- c なお、控訴人らは、上記（ア）及び（イ）の認定は控訴人甲の発言を正確に引用しておらず、発言の趣旨を歪曲している旨主張するが採用できない。また、控訴人らは、上記各発言は、亡丁の事業が承継できないため本件各従業員についても承継できるものではないため控訴人甲において再雇用したものであることを述べているにすぎない旨主張するが、上記で認定した控訴人甲の供述が、それ自体から本件各従業員を再雇用したことを述べていると解することはできないから、控訴人らの主張は採用できない。

ウ 上記イで認定した事実によれば、本件各雇用契約は、本件各従業員が、亡A事務所の運営のため、亡丁が行う税理士業務の補助事務等に従事する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から、その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とはできない。そして、前提事実及び上記イ（エ）のとおり、本件においては、亡丁の相続人である控訴人甲が客観的にも主観的にも亡A事務所の経営を引き継いだものと認められるところ、控訴人甲は税理士資格を有しており、本件各従業員は控訴人甲に対して上記の労務の提供をすることができ、控訴人甲は労務の提供を受領してそれに対する報酬を支払うことができることが認められる。

そして、上記イ（ア）のとおり、亡丁の死亡により亡丁と本件各従業員との雇用契約が終了したことや控訴人甲と本件各従業員との間で新たな雇用契約が締結されたことを示す書面は作成されておらず、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無いことが認められ、本件各従業員の労務提供が一旦終了したとか、使用者の変更によって、本件各従業員が提供する労務の内容に変更が生じたものとはいえない。さらに、上記イ（イ）、（ウ）、（エ）のとおり、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、控訴人甲も亡A事務所の使用者たる地位を承継したと判断されることが予見される状況で、「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」を提出するなどしており、C事務所においては亡丁の死亡によって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は明らかである。

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、本件相続によって控訴人甲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あるというべきである。

なお、控訴人らは、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、税理士とその従業員との雇用契約も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、税理士業務における従業員はいわば当該税理士の手足であるというべきであり、このことからすると、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黙示の合意があったとすることができる旨主張する。しかし、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ず、また、亡丁の相続財産から控除することもできないものというべきである。

(2) 亡丁の死亡により事業は廃止され、これにより本件各雇用契約は終了したか

ア 控訴人らは、上記第2の3(1)【控訴人らの主張】アのとおり、亡丁の税理士事業は亡丁の死亡によって所得税法63条にいう「廃止した」ことになると主張するのでこれにつき考える。

(ア) 自白の拘束力と判決の拘束力

a 自白の拘束力

(a) 本件記録によれば、被控訴人は、原審において、当初、被控訴人第1準備書面における「第6 本件所得税各更正処分の適法性」の「1 本件所得税更正処分の適法性」(1)イにおいて「原告らは、平成21年分の事業税として27万5000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いるが、所得税法63条及び所得税基本通達37-7に基づき算定したところ、平成21年分における事業税は110万5400円となる。」と主張していた部分及び「第6 本件所得税各更正処分の適法性」の「1 本件所得税更正処分の適法性」(1)ウにおいて「原告らは、C事務所が所在する土地建物に係る平成21年度の固定資産税及び都市計画税(以下「固定資産税等」という。)20万7320円のうち3か月分に相当する5万1830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いるが、所得税法63条によれば、その全額を必要経費に算入することができる。」と主張していた部分、同「第7 本件相続税各処分の適法性」の「1 本件相続税各更正処分の適法性」(1)イ(ア)cにおいて「原告らは、平成21年分の事業税27万5000円を亡丁の相続税の金額の計算上債務控除額に算入しているが、所得税法63条及び所得税基本37-7に基づき算定した同年分の事業税は110万5400円となる。」と主張していた部分を撤回したことが認められる。

(b) 控訴人らは、上記各撤回が自白の撤回に当たる旨主張する。

しかし、当事者及び裁判所を拘束するという意味における裁判上の自白とは、「法律要件に関する主要事実のうち自己に不利益な事実を認める当事者の陳述」というべきところ、上記各撤回は、被控訴人が、「亡丁の死亡は、所得税法63条が規定する「事業の廃止」に該当する」との法解釈を前提として、本件所得税及び本件相続税に関する各更正処分の適法性を主張していたのを、「亡丁の死亡は、所得税法63条が規定する「事業の廃止」には該当しない」との法解釈に変更したことによってなされたもの(これを前提にしても、争点3(本件各処分の適法性)における【被控訴人の主張及び控訴人らの主張に対する反論】で述べるとおり、被控訴人が撤回後の法解釈により算出した金額は、本件所得税更正処分及び本件相続税各更正処分により確定した納付金額を上回るから、本件所得税更正処分及び本件相続

税各更正処分は適法である。)にすぎないから、これらの撤回をもって裁判上の自白の撤回とはいえない(仮に、被控訴人の上記撤回前の主張をもって自白に当たると解する余地があるとしても、それは権利自白として撤回が許されるというべきである。)

b 裁決の拘束力

控訴人らは、本件各裁決は、いずれも、亡丁の死亡により同人の税理士業務は廃止されたと認めるのが相当であると判断しているところ、国税通則法102条1項は、「裁決は、関係行政庁を拘束する。」と規定されているのであるから、原処分庁のみならず被控訴人もこれに反する主張をすることは許されない旨主張する。

甲4及び8によれば、本件各裁決においては、控訴人が主張するとおりの判断がなされていることが認められる。

しかし、国税通則法102条1項の趣旨は、採決によって原処分が取消しもしくは変更された場合には、原処分庁を含む関係行政庁がこれに拘束され、排斥された理由と同じ理由で同一人に対し同一内容の処分をすることが許されないことを定めたものであり、裁決において取り消されなかった部分の取消しを求めて提訴された行政訴訟において、被控訴人が、原処分の一部を取り消す判断の前提としての理由中の判断に拘束されるいわれはないから、上記控訴人らの主張は理由がない。

(イ) 亡丁の死亡により事業は廃止されたか

- a 所得税法63条は、事業を継続している限りにおいては、期間費用はもとより営業外損益及び特別損益に属するものはそれらが費用として確定した日の属する年分の必要経費に算入されることになるが、一旦事業を廃止したとなると廃止後に確定した必要経費が、廃止した事業経営期間の総収入を超える場合には、以後その超過額を必要経費に算入する機会がないことになるから、その不都合が生ずるのを防ぐために、かかる場合の必要経費を、廃止した日の属する年分及びその前年分に遡って控除することの特例を認めた規定である。

したがって、事業主体たる自然人が死亡した場合であっても、当該事業が相続人に承継されたと判断される場合には、死亡後に確定した必要経費についても相続人が承継した後に得た収入から控除することが可能となる(すなわち、当該事業について必要経費に算入されて然るべき支出に対応する収入がなくなったとはいえない。)から、同条を適用して上記不都合が生ずることを防ぐ必要はなくなることとなる。

このことは、所得税法52条1項(ただし、平成22年法律第6号により改正前のもの)が「事業所得を生ずべき事業を営む居住者が、損失の見込額として、各年において、貸倒引当金勘定に繰り入れた金額については、当該金額のうち、その年の12月31日(その者が年の中途において死亡した場合には、その死亡の時)において政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額は、その者のその年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入する。」としながら、「ただし、その者が死亡した場合において、その相続人が当該事業を承継しなかったときは、この限りではない。」と規定していることによっても裏付けられる。

- b この観点から本件をみると、①控訴人甲は、本件遺産分割協議書に記載された遺産分割により、亡丁の遺産のうち、C事務所が置かれていた土地建物及び事業用財産

(A事務所が所有する売掛金、敷金、仮払金及び未収金等の債権やDの株式も含む。)及び債務(Dからの借入金やDに対する未配金を含む。)を相続したこと(乙5)、②上記(1)イで説示したとおり、㊦控訴人甲は、亡丁の相続人として客観的にも主観的にも亡A事務所の経営を引き継いだものと認められること、④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無いことが認められ、本件各従業員の労務提供が一旦終了したとか、使用者の変更によって、本件各従業員が提供する労務の内容に変更が生じたものとはいえないこと、㊧控訴人甲は亡A事務所の使用者たる地位を承継したと判断されることが予見される状況で、「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」を提出するなどしていること、これらを合わせ考えると、亡丁の事業は、相続人である控訴人甲に承継されたものと認めるのが相当である。

c 控訴人らの主張について

(a) 委任契約が終了することについて

確かに、亡丁が行っていた税理士事業の基礎となるのは、顧客と税理士の間で締結された契約に基づき、税理士が税務代理、税務書類の作成等の税理士業務を行うことによって顧客から報酬を得ることにあるから、顧客と税理士間の契約は委任契約であると解すべきであるところ、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とされていることは控訴人らの主張するとおりである。

しかし、所得税法63条にいう「事業の廃止」が、上記aの趣旨で規定されたものであることからすると、同法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。そして、上記bで説示したとおり亡丁の事業が相続人である控訴人甲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控訴人らの主張は採用できない。

(b) 承継された事業の同一性・連続性について

控訴人らは、亡丁の事業と控訴人甲の事業との間には事業の同一性・連続性はない旨主張する。

しかし、上記bで認定説示したとおり、亡丁の事業と控訴人甲の事業の間には事業の同一性・連続性が認められるから、控訴人らの上記主張は理由がない。

イ 仮に、亡丁の死亡により事業が廃止されたとしても、これにより本件各雇用契約が終了することはない。

すなわち、亡丁が行っていた税理士事業の基礎となる顧客と亡丁との間の委任契約と本件各雇用契約は、その契約類型が異なるものであり、委任契約において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、雇用契約においては使用者の死亡により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しても、法的な矛盾が生じることはない。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ある。

この観点からすると、亡丁の死亡により本件各雇用契約が当然に終了するものと解されないことは上記（１）に認定判断したとおりである。

そして、上記の所得税法６３条の趣旨からすれば、同条は事業の廃止によって必要経費を控除する対象となる所得が存在しなくなった場合の特例を定めるものであり、当該事業によって所得が生じない場合には、事業廃止後に当該事業に関する諸契約等が残存し、新たな支出が発生したとしても、所得税法６３条にいう「廃止した」場合に当たると認め、その後の支出を事業廃止前の収入に対する必要経費として計上することを認めて差し支えないものと解され、同条の事業を「廃止した」場合に該当することが当該事業に関する契約関係の全てが終了したことを当然に意味するものとは解されないから、亡丁の死亡によって本件各雇用契約が終了しないことと亡丁の事業が所得税法６３条にいう事業を「廃止した」場合に当たることとは矛盾するものではないというべきである。

したがって、仮に、亡丁の死亡によって亡丁の税理士事業が所得税法６３条にいう「廃止した」場合に当たると認められるとしても、そのことは、亡丁の死亡によって本件各雇用契約が終了したものではないとの上記認定を左右するものではない。

２ 本件各処分の適法性（争点３）について

１で説示したとおり、処分行政庁が、亡丁の死亡によって本件未払退職金を、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ず、また、亡丁の相続財産から債務控除することもできないと判断したことは正当というべきであり、また、亡丁の死亡は所得税法６３条にいう「事業を廃止」した場合に該当しないというべきであるから、原処分庁がした本件各処分は賦課決定処分も含めて適法と判断する。

以下に理由を述べる。

（１）本件所得税更正処分の適法性

ア 事業所得の金額（原判決別表（以下「別表」という。）７「⑤」欄）

事業所得の金額は、控訴人らが本件所得税申告書に記載した金額８１３万４７４７円（別表７「①」欄）に、以下のとおり加算した２４９３万６４７７円である（乙６、８）。

（ア）本件未払退職金について（加算）

本件未払退職金１５３４万６１００円は必要経費に算入することはできないから、上記１５３４万６１００円を事業所得の金額に加算する（別表７「②」欄）。

（イ）事業税について（加算）

事業税は、徴税吏員が納税通知書を交付することによって徴収する賦課課税方式を採っている（地方税法１条１項７号、同法７２条の４の１８（ただし、平成２３年法律第１１５号による改正前のものは、同条の４の１４））、賦課されて初めて事業税の債務として確定するものである。

本件についてみると、一審原告らは、亡丁の事業所得の金額の計算上１４０万３８００円（平成２０年分１１２万８８００円及び平成２１年分２７万５０００円）を必要経費に算入している（乙８、４５）。

しかし、広島県西部県税事務所長は、平成21年8月15日付けで、亡丁に対し平成20年分の事業税に係る「平成21年度個人事業税納税通知書」(乙67)を送付し、同年10月15日付けで、控訴人甲に対し亡丁の平成21年分の事業税に係る「納税通知書兼領収証書」(乙68)を送付しており、亡丁の死亡までに、上記各納税通知書が亡丁に交付されていないから、上記各事業税は、いずれも本件相続時に債務が確定したとはいえない。

したがって、一審原告らが亡丁の事業所得の金額の計算上必要経費に算入した事業税140万3800円は、必要経費に算入することできないから、亡丁の事業所得の金額に加算する(別表7「③」欄)。

(ウ) 固定資産税等について(加算)

固定資産税及び都市計画税(以下「固定資産税等」という。)は、徴税吏員が納税通知書を交付することによって徴収する賦課課税方式を採っている(地方税法1条1項7号、同法364条1項、同法702条の8)、賦課されて初めて固定資産税等の債務として確定するものである。

本件についてみると、一審原告らは、C事務所が所在する土地建物にかかる平成21年度の固定資産税等20万7320円(乙47)のうち3か月分に相当する5万1830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いる。

しかし、広島市中区長は、平成21年4月1日付けで、亡丁に対し上記土地建物に係る「平成21年度固定資産税・都市計画税納税通知書」を送付し(乙69)、同納税通知書は、亡丁の死亡後、控訴人らに到達しており、亡丁の死亡までに、上記納税通知書が亡丁に交付されていないから、上記固定資産税等は、いずれも本件相続時に債務が確定したとはいえない。

したがって、一審原告らが亡丁の事業所得の金額の計算上必要経費に算入した固定資産税等5万1830円は必要経費に算入することはできないから、亡丁の事業所得の金額に加算する(別表7「④」欄)。

イ 事業所得以外の所得の金額(別表7の「⑥」ないし「⑨」欄)

不動産所得、配当所得、給与所得及び雑所得の金額は、別表7の「⑥」ないし「⑨」欄記載のとおりである。(乙6)

ウ 総所得金額(別表7「⑩」欄)

総所得金額は、前記ア及びイの合計金額である3664万1427円となる。

エ 所得控除の合計額(別表7「⑪」欄)

所得控除の額は、別表7「⑪」欄記載のとおりである。(乙6)

オ 課税される総所得金額(別表7「⑫」欄)

課税される総所得金額は、上記ウの総所得金額から上記エの所得控除の合計額を控除した3530万7000円(国税通則法118条1項により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの)となる。

カ 所得税額の計算

(ア) 課税される総所得金額に対する所得税額(別表7「⑬」欄)

課税される総所得金額に対する所得税額は、上記オの課税される総所得金額に所得税法89条1項の税率を適用して算出した1132万6800円となる。

(イ) 配当控除額及び源泉徴収税額（別表7「⑭」及び「⑮」欄）

配当控除額及び源泉徴収税額は、別表7「⑭」及び「⑮」欄記載のとおりである。

(乙6)

(ウ) 納付すべき税額（別表7「⑯」欄）

納付すべき税額は、上記（ア）の金額から上記（イ）の金額を控除した382万7300円（国税通則法119条1項により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）となる。

(エ) 差引納付すべき税額（別表7「⑰」欄）

差引納付すべき税額は、上記（ウ）の納付すべき税額382万7300円に、控訴人らが本件所得税申告書に還付される税金として記載した289万3404円（別表7「⑰」欄）を加算した672万0700円（国税通則法119条1項により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの）となる。

キ 以上のとおり、亡丁の平成21年分の所得税の差引納付すべき税額672万0700円は、本件所得税更正処分の納付すべき税額574万3900円を上回るから、本件所得税更正処分は適法である。

なお、仮に、亡丁の死亡により事業が廃止されたとしても、本件所得税更正処分は適法である。その理由は、原判決37頁7行目から40頁24行目までに記載のとおりであるからこれを引用する。

(2) 本件所得税賦課決定処分の適法性

上記のとおり、本件所得税更正処分は適法であり、国税通則法65条所定の過少申告加算税の賦課要件に欠けるところはない（なお、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の存否について後記（5）で詳述する。）。

したがって、本件については、同条1項及び2項により、別表15のとおり過少申告加算税を賦課すべきこととなるところ、その額は、本件所得税賦課決定処分の額と同額であるから、本件所得税賦課決定処分は適法である。

(3) 本件相続税各更正処分の適法性

ア 本件相続に係る取得財産の価額の合計額及び相続税の総額等

(ア) 取得財産の価額の合計額（別表10「1」、「⑤」欄）

本件相続に係る取得財産の価額の合計額は、aないしcを合計した4億3908万3133円となる。

a 控訴人甲が取得した財産の価額（別表10「2」、「⑤」欄）

控訴人甲が取得した財産の価額は3億1774万6112円である。

b 一審原告乙が取得した財産の価額（別表10「3」、「⑤」欄）

一審原告乙が取得した財産の価額は本件相続税各修正申告書に記載された取得財産の価額5460万4709円に以下のとおり加算又は減算した5576万3973円である。

(a) Fの株式について（加算）（別表10「3」、「②」欄）

Fの株式の相続税評価額267万3097円を取得価額の合計額に加算する。

(b) 未支給の厚生年金について（減算）（別表10「3」、「③」及び「④」欄）

一審原告らは、本件相続税各修正申告書の第11表「相続税がかかる財産の明細

書」において、相続開始後に受給した亡丁の厚生年金151万3833円（47万4183円と103万9650円の合計額）を未収厚生年金として相続財産に計上している。（乙2）

しかし、厚生年金保険法37条1項は、「保険給付の受給権者が死亡した場合において、その死亡した者に支給すべき保険給付でまだその者に支給しなかつたものがあるときは、その者の配偶者、子（中略）であつて、その者の死亡の当時その者と生計を同じくしていたものは、自己の名で、その未支給の保険給付の支給を請求することができる。」と規定している。したがって、上記未支給の厚生年金は、同項に規定されている死亡した受給権者の遺族が自己の固有の権利として請求し、支給を受けるものであり、死亡した受給権者の請求権を相続したことにより給付を受けるものではない。そうすると、控訴人らが相続財産として計上した上記未収厚生年金は相続税の課税財産に該当しないから、151万3833円を取得財産の価額の合計額から減算する。

c 控訴人丙が取得した財産の価額（別表10「4」、「⑤」欄）

控訴人丙が取得した財産の価額は本件相続税各修正申告書に記載された取得財産の価額と同額の6557万3048円である。

イ 債務控除額（別表10「1」、「⑪」欄）

本件相続に係る債務控除額の合計額は、（ア）ないし（ウ）を合計した2億8433万8773円となる。

（ア）控訴人甲が相続した債務控除の金額（別表10「2」、「⑪」欄）

控訴人甲が相続した債務及び葬式費用の金額は本件相続税各修正申告書に記載された2億9242万6933円に以下のとおり加算又は減算した2億7920万5428円である。

a 本件未払退職金について（減算）（別表10「2」、「⑦」欄）

本件未払退職金は債務控除額に算入することはできないから、1534万6100円を債務控除額から減算する。

b 固定資産税等の重複計上について（減算）（別表10「2」、「⑧」欄）

控訴人らは、本件相続税各修正申告書の第13表「債務及び葬式費用の明細書」において、D他への未払金5493万1325円を債務控除額に算入している。（乙2）

しかし、この金額は、亡A事務所の未払費用4770万0295円から平成20年分の事業税112万8800円及び平成21年分の事業税27万5000円を控除した金額（乙21）に、未払給料額863万4830円（乙49）を加算した金額であると認められる。他方、控訴人らは、本件遺産分割協議書のとおり、一審原告乙負担分28万4745円、控訴人甲負担分20万7320円及び控訴人丙負担分34万3800円の固定資産税等を債務控除額に算入しているところ（乙2、乙5）、上記の未払費用4770万0295円の中にも固定資産税等5万1830円及び8万9875円の合計14万1705円を算入していることが認められる（乙21）。したがって、この14万1705円が未払金及び固定資産税等として債務控除額に重複計上されていることとなるため、14万1705円を債務控除額から減算する。

c 本件事業税について（加算）（別表10「2」、「9」欄）

相続税法14条2項は、債務控除額に算入できる公租公課の金額は、被相続人の死亡の際、債務の確定しているものの金額のほか、被相続人に係る所得税その他の公租公課の額で政令の定めるものを含む旨規定する。本件についてみると、一審原告らは、亡丁に係る平成21年分の事業税27万5000円を亡丁の相続税の金額の計算上債務控除額に算入している。（乙45）

しかし、本件所得税更正処分に伴い亡丁の事業所得の金額が増加するため、亡丁の死亡後相続税の納税義務者が納付し、又は徴税される事業税の額は110万5400円となる。控訴人らは、平成21年分の事業税27万5000円を亡丁の相続税の金額の計算上債務控除額に算入しているが（乙45）、所得税法63条及び所得税基本通達37-7（乙46）に基づき算定した同年分の事業税は110万5400円となる（別表14）。

したがって、上記事業税の額と既に債務控除額に算入している27万5000円との差額83万0400円は債務控除額に算入することができるから、当該金額を債務控除額に加算する。

d 所得税について（加算）（別表10「2」、「10」欄）

亡丁は、平成21年分の所得税574万3900円の納税義務を負うため、これに控訴人甲の法定相続分を乗じて算出した143万5900円を債務控除額に加算する。

(イ) 一審原告乙が相続した債務控除の金額（別表10「3」、「11」欄）

一審原告乙が相続した債務控除の金額は、本件相続税各修正申告書に記載された金額である28万4745円に、亡丁の平成21年分の納付すべき所得税額574万3900円に一審原告乙の法定相続分を乗じて算出した287万1900円（別表10「3」、「11」欄）を加算した315万6645円である。

(ウ) 控訴人丙が相続した債務控除の金額（別表10「4」、「11」欄）

控訴人丙が相続した債務控除の金額は、本件相続税各修正申告書に記載された金額である54万0800円に、亡丁の平成21年分の納付すべき所得税額574万3900円に控訴人丙の法定相続分を乗じて算出した143万5900円（別表10「4」、「11」欄）を加算した197万6700円である。

ウ 課税価格（別表10「1」、「12」欄）

課税価格は、一審原告らが取得した財産の価額（別表10「2」ないし「4」の各「5」欄）から債務控除の金額（別表10「2」ないし「4」の各「11」欄）を控除し、それぞれ1000円未満の端数を切り捨てた金額（国税通則法118条1項）である、3854万円（別表10「2」、「12」欄）、5260万7000円（別表10「3」、「12」欄）、6359万6000円（別表10「4」、「12」欄）を合計した1億5474万3000円となる。

エ 基礎控除額（別表10「1」、「14」欄）

基礎控除の額は本件相続税各修正申告書の第1表記載のとおり、8000万円となる。（乙2）

オ 相続税の総額（別表10の「1」、「19」欄）

相続税の総額は、相続税法16条の税率を適用して算出すると（別表10「2」ないし

「4」の各「⑩」ないし「⑱」欄参照)、1007万9700円となる。

カ 控訴人甲及び控訴人丙の納付すべき税額

(ア) 控訴人甲について

a 控訴人甲の相続税額 (別表11「⑧」欄)

控訴人甲の相続税額は、相続税の総額1007万9700円(上記オ)に、控訴人甲の相続税の課税価格3854万円(上記ウ)を乗じ、課税価格の合計額1億5474万3000円(上記ウ)で除した251万0431円となる。

b 納付すべき税額 (別表11「⑪」欄)

納付すべき税額は、上記aの金額について、国税通則法119条1項に基づき100円未満の端数を切り捨てた251万0400円となる。

(イ) 控訴人丙について

a 控訴人丙の相続税額 (別表11「⑧」欄)

控訴人丙の相続税額は、相続税の総額1007万9700円(上記オ)に、控訴人丙の相続税の課税価格6359万6000円(上記ウ)を乗じ、課税価格の合計額1億5474万3000円(上記ウ)で除した414万2537円となる。

b 納付すべき税額 (別表11「⑪」欄)

納付すべき税額は、上記aの金額について、国税通則法119条1項に基づき100円未満の端数を切り捨てた414万2500円となる。

キ 以上のとおり、控訴人甲の納付すべき税額は251万0400円、控訴人丙の納付すべき税額は414万2500円となり、いずれも本件相続税各更正処分の納付すべき税額を上回るから、本件相続税各更正処分はいずれも適法である。

(3) 本件相続税各賦課決定処分の適法性

前記(3)のとおり、本件相続税各更正処分は適法であり、国税通則法65条所定の過少申告加算税の賦課要件に欠けるところはない。したがって、本件については、同条1項及び2項により、別表12のとおり過少申告加算税を賦課すべきこととなるところ、その額は、控訴人甲については本件相続税各賦課決定処分の額を上回り、控訴人丙については本件相続税各賦課決定処分の額と同額であるから、本件相続税各賦課決定処分はいずれも適法である(なお、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」の存否について後記(5)で詳述する。)

なお、仮に、亡丁の死亡により事業が廃止されたとしても、本件相続税各更正処分は適法である。その理由は、原判決41頁7行目から46頁26行目までに記載のとおりであるからこれを引用する。

(4) 本件各賦課決定処分の適法性について

ア 一審原告らの本件各申告に国税通則法65条4項の正当な理由が認められるか。

(ア) 国税通則法65条4項が定めた「正当な理由がある」とは、最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決(民集60巻4号1611頁参照)に従って、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当であることについては、その限度で当事者間に争いが無い。

(イ) そこで、本件において、(ア)にいう「真に一審原告らの責めに帰することのできな

い客観的な事情」があり、「過少申告加算税を賦課することが不当又は酷な結果をもたらす場合」といえるか否かにつき考える。

a 過少申告加算税が、過少申告があり、当初から適法に申告・納税した納税者との間に客観的不公平が生じた場合に、その不公平の実質的な是正を図るとともに、そのような申告義務違反の発生を防止し、適正な申告の実現を図るために賦課されるものであり、この制度趣旨からすると、納税者の主観的責任の追及という意味での制裁の要素は重加算税に比して少ないものである（上記最高裁判例参照）。このことからすると、「正当な理由」があると認められる場合とは、このような制度趣旨に照らしてもなお誤った申告をした納税者を救済する必要がある場合に限定されるというべきである。

b 控訴人らは、上記控訴人らを救済すべき事情として、前記第2の3（3）の【控訴人らの主張】イのとおり主張する。

しかし、

(a) 上記主張①にいう本件各裁決は、本件各申告に対してなされたものであるから本件各申告に責めに帰すべき事由がないことの根拠とはならない。え、「税理士の死亡とともに当該税理士業務が廃止となる。」ことは説示しているとしても、税理士と従業員との間の雇用契約が当該税理士の死亡による終了する旨を説示したものでない（甲4、8）こと、

(b) 上記主張②にいう判決は、従業員が、税理士の相続人に対し、退職金を請求した事案に関するものであり、争点となったのは、㊦「従業員らに死亡した税理士が作成した退職金規定の適用があるか。」、㊧「税理士の死亡が退職金規定に定めた退職金発生事由に該当するか。」及び㊨「従業員らに退職金規定に定められた退職金の不支給事由があるか。」であったところ、同判決が「当該税理士の死亡により従業員との雇用契約が終了した」旨を判示したのは、㊦の争点につき従業員らに当該退職金規定の適用を認めるためのものであり、しかも、㊦の争点に関し、当該雇用契約が当該税理士の死亡により終了したこと自体は、原告（従業員ら）と被告（税理士の相続人）との間に争いがなかったこと（甲10）からすると、本件とは事件類型、事案及び争点を異にしていること、

(c) 上記主張③にいう福岡地裁判決及び裁決は、いずれも、税理士業務（福岡地裁判決）及び弁護士業務（裁決）が譲渡の対象とならないことを判断したものであり、税理士の死亡による従業員との雇用契約の終了を判断したのではない（甲12、38）こと（なお、福岡地裁判決は、本件各申告の後の判断である。）、

c 以上からすると、一審原告らが、控訴人らの上記各主張で述べる裁決や判決に基づき本件各申告をしたとしても、これにより、一審原告らに真に責めに帰することのできない客観的な事情があったとはいえないし、過少申告加算税の制度趣旨に照らしても、なお、一審原告らに過少申告税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるとはいえない。

したがって、国税通則法65条4項に基づく控訴人らの主張は理由がない。

3 以上によれば、本件各処分に取り消されるべき違法はないから、控訴人丙及び控訴人甲の請求のうち、原審で却下された部分を除くその余の請求をいずれも棄却した原判決は正当であつ

て、本件控訴はいずれも理由がない。

よって、本件控訴をいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所第2部

裁判長裁判官 野々上 友之

裁判官 水谷 美穂子

裁判官 山本 正道