

使用者の死亡を理由に相続人たる従業員等に対して  
支払われた退職金の必要経費性について

東京地裁平成八年九月二六日判決 棄却（控訴）

平成六年（行ウ）第三二四号 所得税更正処分取消請求事件

判例集未登載

岡 本 勝 秀

（税務大学校研究部教授）

## おしめし

本件は、個人病院の経営者が死亡し、その病院の従業員（医師）であった長男が相続人として病院の経営を承継したことに起因して、その承継した相続人が自己及び妻（薬剤師）に退職金を支給したが、この退職金が被相続人の所得計算上必要経費に算入されるかどうかが争われた事件である。

個人の事業経営は、事業主の死亡により相続人に承継される場合が多いが、これまでは事業承継を機に従業員に退職金を支給する例はあるものの、経営者となった相続人が自己に退職金を支払うという例はあまり見当たらない。少なくとも、そのような場合の課税関係が問題とされた事例は、裁判事例・裁決事例にはなく、また、課税庁サイドから一般の質疑事例として公表したものはないと思われる。したがって、今回の判決は、新たな事例として注目される。

判決は本件退職金につき被相続人の必要経費性を否定したが、その判断は、被告である国の主張を全面的に認めたものではなく、また、原告は控訴したことから、判決は確定していない。そこで、今後の控訴審判決も注目されるが、本稿においては、今回の事件について必要経費性の判断という観点から改めて検討し、判決の内容について考察することとしたものである。

なお、本件退職金は、相続税における債務控除の対象とされるかどうかについても別件により争われ、先に判断が示されている（この別件判決の判旨については、本稿の最後に「参考」として掲げる）。

## 〔事實〕

本件は、個人病院の経営者A（平成元年九月死亡）の平成元年分所得税について、相続人である原告X<sub>1</sub>らが、同病院に勤務していた相続人の一人であるX<sub>1</sub>とその妻に対する退職金を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して準確定申告（所得税法二二五条に基づく確定申告をいう。）をしたところ、被告Y税務署長から、その退職金の必要経費算入は認められないとして、更正及び過少申告加算税賦課決定処分（いずれも後の審査裁決により一部取り消された。）をされたため、その取消しを求めた事件である。争いのない事實は以下のとおりである。

- 一 Aは、昭和四十二年二月一六日付けで東京都知事から病院を開設することの許可を受け、甲病院を営んでいたが、平成元年九月一日に死亡し、X<sub>1</sub>ら六人が相続した。Aの子であるX<sub>1</sub>は、甲病院において医師として勤務していたが、Aの死亡後、東京都知事に対し、平成元年九月一九日付けで甲病院の開設の許可を申請し、同月二日（Aの死亡日の翌日）に遡って医療法七条一項に基づく許可を受け、甲病院の事業を引き継いで、同病院を営んでいる。
- 二 X<sub>1</sub>の妻Bは、Aの生前から、甲病院において薬剤師として勤務していたところ、病院長がAからX<sub>1</sub>へ交替したことにつき退職する旨の退職届けを作成したが、実際にはその後も甲病院において従来どおり勤務を続けている。また、X<sub>1</sub>、B以外の同病院に勤務していた従業員は、A死亡後も引き続き甲病院に勤務しており、Aの死亡の前後において、勤務内容、勤務条件等に何の変更もなく、これらの従業員でAの死亡に起因して退職金の支払を受けた者はいない。

三 甲病院就業規則は、従業員の退職金については別に定める退職金規程により支給する旨定め、甲病院退職金規程は、退職金の支給範囲として、①定年退職（満六〇歳）、②業務上又は業務外の事由による死亡、③業務上又は業務外の事由による傷病のため就労が困難となったとき、④自己の都合による場合、のいずれかに該当するときに支給すると規定し、算出方法は、退職時の基本給に支給率表による支給率（「自己都合」、「定年・死亡」、「業務上死亡」ごとに支給率が定められている。）を乗じた金額とし、また、在職中特に功労のあった者については、退職金のほか相当の額を加算することができる（功労加算）と定めている。

そして、 $X_1$ 及びBについては、Aの死亡に伴い平成元年九月一日甲病院を退職したものととして、支給率表に定める「定年・死亡」の支給率を適用し、次のとおり、 $X_1$ の退職金支給額は七、六五七万四、五〇〇円、Bの退職金支給額は一、八九〇万五、六六六円とそれぞれ計算された。

氏 名	$X_1$	B
支給率による金額	$1,595,000 \times 28.8$ (支給率) $= 45,936,000$ 円	$433,300 \times 27.6$ (支給率) $= 11,959,080$ 円
功 労 金	$1,595,000 \times 24$ (勤続期間) $\times 0.45 = 17,226,000$ 円	$433,300 \times 23$ (勤続期間) $\times 0.45 = 4,484,655$ 円
有給休暇買上	185日 13,412,500円	125日 2,461,931円
退職金の額	76,574,500円	18,905,666円

四 平成二年一月一九日、銀行からの借入金九、八六二万円を原資として、「甲病院X<sub>1</sub>」名義の預金口座（平成元年九月二五日に「甲病院A」名義から名義変更されたもの）から、X<sub>1</sub>名義の預金口座に対し六、〇〇九万二、六〇〇円（X<sub>1</sub>の退職金から所得税・住民税の源泉徴収分を控除した残額）が、B名義の預金口座に対し一、八〇八万四、五六六円（Bの退職金から所得税・住民税の源泉徴収分を控除した残額）がそれぞれ振替入金され、さらに、同日、B名義の口座からX<sub>1</sub>名義の口座へ一、八〇〇万円が振り替えられ、X<sub>1</sub>名義の口座から共同相続人である原告X<sub>3</sub>、X<sub>4</sub>、X<sub>5</sub>及びX<sub>6</sub>の各預金口座に、それぞれ二、〇〇〇万円ずつが振替入金された。

五 Aの共同相続人（X<sub>1</sub>ら六名）は、Aの遺産について、平成二年一月二〇日付けで、①原告X<sub>2</sub>は家庭用財産を取得する、②X<sub>1</sub>はその家庭用財産を除く全財産を取得する、③Aの債務は全てX<sub>1</sub>が承継する、④X<sub>1</sub>は、他の五名の相続人に対して代償金を支払う、との内容の遺産分割協議書を作成した。

なお、③の債務の中に未払金として本件退職金の金額が計上されている。

六 X<sub>1</sub>らは、平成二年一月二二日、Aの平成元年分所得税の準確定申告を行い、その後、平成二年三月五日、修正申告をした。X<sub>1</sub>らは、その準確定申告及び修正申告において、Aの死亡を理由としてX<sub>1</sub>及びBにそれぞれ支払われた本件退職金の金額をAの事業所得の金額の計算上必要経費に算入していたが、Y税務署長は、その必要経費算入を否認して、平成三年三月八日付けで、更正及び過少申告加算税賦課決定をした。

## 〔争点〕

所得税法三七条一項によれば、償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものは、その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されないものとされていることから、年の中で死亡した者の事業所得の金額の計算に当たっては、その者の死亡時までに債務が確定していないものは必要経費に算入されないことになる。そこで、本件退職金について、Y税務署長は、A死亡時に、AとX<sub>1</sub>、Bとの間の雇用契約は終了しておらず、その金額も合理的に算定できるものではないなど、債務が確定していなかったとし、A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と主張した。これに対しX<sub>1</sub>らは、本件雇用契約はA死亡時に終了し、その時点で債務として成立、確定したものであり、また、仮にその終了がAの死亡後であったとしても、所得税法六三条（事業を廃止した場合の必要経費の特例）に基づき、やはり必要経費に算入されるべきであると主張した。その具体的な争点は、次の三点である。

- 一 Aの死亡時に本件雇用契約が終了したかどうか。
- 二 仮に一が認められないとすれば、本件退職金は、Aの事業の廃止後に生じたものとして、所得税法六三条による特例が認められるかどうか。
- 三 本件退職金の支給債務が発生したかどうか。

## 〔判 旨〕

一 争点一（雇用契約終了の有無）について

(一) 使用者の死亡が雇用契約の終了原因となるかどうかについては、明文の規定はないが、相続人は、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（民法八九六）、使用者個人を看護又は教育するための雇用など労務の内容自体が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にはならないと解するのが相当である。

本件雇用契約を含めAと甲病院従業員との間の雇用契約は、甲病院を運営するための労務の給付を目的とするものであり、その労務の内容自体が使用者であるAの一身に専属するものではないことは明らかであるし、甲病院が継続する限り使用者の変更によってその労務の内容に重大な差異が生ずるともいえないから、Aの使用者たる地位は、相続人らの承継の意思の有無に関わりなく、本件相続によってX<sub>1</sub>ら共同相続人に承継されることとなるものであり、雇用契約はAの死亡を原因として当然に終了するものではないといふべきである。

(二) X<sub>1</sub>らは、事業主体に変更があったときは、従業員が雇用関係の承継を欲しない限り、使用者の死亡による雇用関係の消滅が認められるべきである旨主張する。しかし、使用者たる地位が任意に譲渡される場合と異なり、相続の場合は、被相続人の権利義務が包括的に承継されることになるのであり、従業員の意思いかんによって相続されるか否かが決せられると解すべきではなく、仮に従業員において使用者の死亡を理由に雇用の継続を望まな

いとすれば、使用者たる地位を承継した相続人に対し、雇用契約の解消を申し出ることによって、相続人との雇用関係を終了させることが可能であるから（この場合の雇用契約の終了は、相続による雇用関係の承継後に生ずるものである。）、雇用契約上の使用者の地位が相続の対象となると解しても何ら不都合なことはなく、雇用契約は、従業員がその承継を欲すると否にかかわらず、使用者の死亡によつては当然に終了しないと解すべきであつて、X<sub>1</sub>らの前記主張は採用することができない。

また、X<sub>1</sub>らはAの死亡により病院開設の許可が失効するから、Aと甲病院従業員との間の雇用契約も終了する旨主張する。しかし、医療法七条一項の病院開設の許可は、主として医療施設として必要な人的要素を具備しているか否かに着目して行われるいわゆる禁止の解除であつて、病院の開設に伴う私法上の法律関係の効力を直接左右する性質のものではないから、開設者の死亡によつて許可が失効したとしても、そのことによつて直ちに病院の開設者と病院従業員との間の雇用契約が終了したり無効となつたりすると解すべき理由はなく（なお、右許可がないと、共同相続人が右雇用契約の使用人たる地位を承継することができないと解することもできない。）、X<sub>1</sub>らの右主張も失当である。

(三) 遺産分割協議によれば、Aと甲病院従業員との間の雇用契約上の使用者たる地位を含め甲病院の事業はすべてX<sub>1</sub>が承継することになったことから、結局、遺産分割協議の結果、X<sub>1</sub>は、相続開始の時（Aの死亡時）に遡つて（民法九〇九）、右使用者たる地位を単独承継するに至つたものといふべきである。

そうすると、Aと甲病院従業員（Bを含む。）との間の雇用契約は、Aの死亡によつて終了することなく、X<sub>1</sub>がその使用者たる地位を承継したといふことができるが、AとX<sub>1</sub>との本件雇用契約は、X<sub>1</sub>が相続開始時に遡つて



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、混同によって終了したものである。

なお、Bは、Aの死亡の前後を通じ、薬剤師として変わりなく勤務を続けているものであり、その間Bが退職したとの事実は認められず、X<sub>1</sub>らが主張するような所得税法上の青色事業専従者になるなどの事情が生ずることをもって、その勤務条件や勤務内容に実質的な退職と同視し得る程の変更があったということもできない。

(四) Yは、税法は遡及して所得を再計算する扱いをしていないから、税法上の扱いとしては、遺産分割に遡及効を認めることはできず、Aの死亡の時点では、未だX<sub>1</sub>について退職の事実は発生していない旨主張する。

しかし、X<sub>1</sub>は、遺産分割協議の成立により、甲病院を承継することになったものであるから、遺産分割協議が成立するまでの間に甲病院の事業から生じた収益についてはともかく、甲病院の事業それ自体は、民法九〇九条により相続開始時からX<sub>1</sub>に承継されたものというべきであるところ、X<sub>1</sub>についていつの時点で本件退職金の支給原因となる雇用契約の終了があったといえるかどうかの判断は、その使用者と従業員の地位の混同という法的評価をいつの時点でなし得るかの問題であって、所得の再計算を遡及して行うことは別問題であり、遺産分割の遡及効を定めた民法九〇九条の規定を無視することはできないから、Yの主張は採用することができない。

(五) 以上のとおり、A死亡時において、AとBとの雇用契約は終了したとはいえないが（したがって、Bに対する退職金の支給債務が発生する余地はなく、Bの本件退職金は、Aの事業所得の計算上必要経費に算入することはできない。）、AとX<sub>1</sub>との本件雇用契約は地位の混同により終了したものである。

## 二 争点二（所得税法六三条の特例適用の有無）について

AとX<sub>1</sub>との本件雇用契約がAの死亡時において地位の混同により終了し、また、Bは、Aの死亡の前後を通じ変わりなく勤務を続けており、甲病院を退職したことがないことから、両名がAの死亡後に退職したことを前提とする争点二については検討する必要がない（ちなみに、Aの病院事業は、A死亡により相続人であるX<sub>1</sub>に承継されており、廃止されていないというべきであるから、Aの事業が同人の死亡により廃止されたことを前提として所得税法六三条の適用をいうX<sub>1</sub>らの主張は失当である。）。

## 三 争点三（退職金支給債務の発生の有無）について

(一) 使用者の従業員に対する退職金の支給債務及びこれに対応する従業員の退職金支払請求権は、雇用契約の終了、すなわち退職の事実が生じたことにより当然に発生するというものではなく、労働契約、就業規則等でそれ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、あるいは少なくとも明確な支給条件に従った慣行がある場合に発生するものと解すべきである。

本件就業規則及び本件退職金規程は、使用者の死亡による相続に伴って使用者と従業員の地位が混同したことにより雇用契約が終了し、退職した場合について、退職金を支給する旨を定めていないことは明らかであり、また、甲病院はAが開設したものであって、過去において右のような退職の事例が生じたことはなく、使用者の死亡により退職した者に退職金を支給する旨の慣行があったと認めることもできないから、AとX<sub>1</sub>との本件雇用契約の終了によつては、X<sub>1</sub>はAに対する退職金支払請求権を取得し得る余地はなく、Aの退職金支給債務が発生し

たということではない。

(二) 退職金規程に退職事由として直接規定されていない場合であっても、退職金規程の合理的な解釈によって、所定の退職事由に含まれると解すべき場合がないではないと考えられるが、本件のように、使用者の死亡により相続人たる従業員が事業（使用者としての地位）を承継し、地位の混同を生じたために雇用契約が終了したという場合には、当該事業に係る財産関係が相続人たる従業員に帰属することになるのであるから、事業承継人に対して退職金を支給しないこととしても特に不合理であるということとはできないし、そのような特殊な場合に敢えて退職金を支給するというのであれば、その旨を明確に定めておくのが相当であるといふべきであるから、本件退職金規程が、相続により事業を承継したことによる雇用契約の終了を退職金の支給事由として予定していると解することは困難である。

(三) X<sub>1</sub>らは、自己都合により退職した場合には退職金支払請求権が発生するのに、使用者の死亡という使用者側が生じた事由により退職した場合に右請求権が発生しないと解釈することは、労働基準法三条に反することも主張する。しかし、従業員が相続により事業を承継したことによる雇用関係の終了を、退職金の支給事由としていないことが不合理でないことは前示のとおりであつて、労働基準法三条に何ら違反するものでないことは明らかであるから、X<sub>1</sub>らの右主張も失当である。

(四) 以上のとおり、本件雇用契約の終了によつて、X<sub>1</sub>のAに対する退職金支払請求権は発生しないといふべきところ、本件退職金規程が定める功労加算は、在職中特に功労のあつた者について退職金のほかに相当の額を加算するといふものであり、退職金支払請求権が発生した場合を前提として支給される性質のものと解されるから、X<sub>1</sub>

に退職金支払請求権が発生しない以上、 $X_1$ に対し功労加算金が支給される余地もない。

また、有給休暇買上相当額については、本件退職金規程中に何らこれに関する規程はないが、これも退職金支払請求権を有していることを前提として支給されるものであることが窺われ、そうすると、退職金支払請求権を有しない $X_1$ の場合には、右有給休暇買上相当額が支給される余地がなく、これもまた、Aの死亡時において発生、確定していた債務ということではない。

(五) したがって、Aの $X_1$ 及びB（退職の事実が認められない。）に対する退職金支給債務は、功労加算及び有給休暇買上相当額を含め、発生していなかったといふべきであるから、本件退職金は、A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。

## 〔検討〕

### 一 必要経費性の判断について

本件事件は、被相続人の準確定申告（所得税法一二五条に規定する年の中で死亡した場合の確定申告をいう。）において、本件退職金が事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるかどうかが争われているのである。死亡した者に係る所得税は、その死亡の時に納税義務が成立する（通則法一五②、通則令五Ⅲ）ことから、準確定申告においては、その年の一月一日から死亡時までの間の所得計算を行うことになる。したがって、この場合の必要経費性の判断は、死亡時において債務が確定しているかどうかのポイントとなる。

所得税法三七条に規定する必要経費は、償却費を除き、「債務の確定した費用」であることが必要であるが、「債務の確定した費用」とされるためには、(i)死亡時まで<sup>1</sup>に当該費用に係る債務が成立していること、(ii)死亡時まで<sup>1</sup>に当該費用に基づいて具体的な給付すべき原因となる事実が発生していること、(iii)死亡時まで<sup>1</sup>にその金額を合理的に算定することができるものであること、の全ての要件を満たすことが必要であると考えられている。<sup>1</sup>

本件事件についてみると、(i)の債務の成立及び(ii)の金額の算定は、争点三(退職金支給債務の発生の有無)において一部議論され、また、(ii)の事実の発生は、争点一(雇用契約終了の有無)において議論されている。

なお、争点二は所得税法六三条(事業を廃止した場合の必要経費の特例)の適用の有無に関するものであり、必要経費性自体を判断するものではない。

以下、各争点について考察する。

## 二 争点一(雇用契約終了の有無)について

Yは、「Aの死亡により本件雇用契約は当然に終了することなく、その使用者たる地位は共同相続人に承継された」、「X<sub>1</sub>が甲病院の事業を承継することにより、AとX<sub>1</sub>との本件雇用契約が終了したと見ることができたとしても、X<sub>1</sub>はAの死亡によって病院事業ひいては使用者としての地位を当然に承継したわけではなく、AとX<sub>1</sub>との本件雇用契約における使用者としての地位は、Aの死亡とともに、まず共同相続人に承継されているのであって、共同相続人間の遺産分割協議の成立以前においては、共同相続人とX<sub>1</sub>との間の雇用関係は終了していない」、「税法上の取扱いとしては、遺産分割に遡及効を認めることはできない」と主張する。

判決は、使用者たる地位の承継については、「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にはならない」とし、Yの主張を認めている。しかし、本件においては、「遺産分割協議の結果、XはAの死亡時に遡って右使用者たる地位を単純承継するに至った」、「AとXとの雇用契約は、Xが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、混同によって終了した」と述べ、死亡時に雇用契約が終了したと判断している。特に、遺産分割の遡及効に関しては、「所得の再計算を遡及して行うことは別問題であり、右遺産分割の遡及効を定めた民法九〇九条の規定を無視することはできない」と述べ、Yの主張を退けている。

以下、使用者たる地位の承継及び雇用契約の終了の時期等について検討する。

(一) 使用者たる地位の承継

民法八九六条は、「相続人は、被相続人の一身に専属するものを除き、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する」旨規定している。学説においては、使用者の地位は原則として相続性を有し、使用者の死亡は原則として雇用を終了させないと解されており、人的色彩の特別に濃厚な雇用は使用者の死亡によって終了すると考えられている<sup>(2)</sup>。そして、共同相続の場合は、相続財産の分割によって企業を相続した者が労働契約をも承継するとされている<sup>(3)</sup>。

この使用者の死亡によって雇用が終了すると考えられものとしては、労務の内容自体が使用者の一身に専属するものである場合（例えば、使用者個人を看護し若しくは教育するための雇用）、又は労務実現を使用者が指示する仕方や内容に重要な差異を生ずるような場合が考えられるとされている<sup>(4)</sup>が、本件はこのような例外に該当す

る事例ではないことから、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。

このような使用者たる地位の承継についての判断は、所得税における訴訟事件としては本件事件が初めてであると思われるが、これまでの裁判事例<sup>6)</sup>からみて、既に実務上も定着しているものと考えられる。本件判決も、このような従来からの考え方及び取扱いを是認したものと評価することができる。

(二) X<sub>1</sub>の雇用契約の終了の時期

X<sub>1</sub>らは「遺産分割は相続開始時に遡及するのであるから(民法九〇九)、X<sub>1</sub>は、Aの死亡時に遡って、使用者たる地位を承継したことになり、結局、AとX<sub>1</sub>との雇用契約は、Aの死亡時に、使用者と従業員の地位の混同によつて終了するものと解すべきである」と主張する。判決は、この主張を採用し、AとX<sub>1</sub>との雇用契約は混同によつて終了したと判断している。

X<sub>1</sub>とAとの雇用契約は、X<sub>1</sub>が遺産分割により使用者たる地位を承継し、仮に地位の混同により終了したとしても、その終了の時期は相続開始の時か遺産分割の時かで見解は別れる。混同は、民法上物権及び債権の消滅原因として規定されている(民法一七九、五二〇)が、遺産分割の効果は相続開始の時に遡及する(民法九〇九)から、相続開始の時に雇用契約は終了したと解する見解(判決)は、民法の解釈としては妥当といえる。

しかし、所得税法は、次のとおり法的効果を遡及して所得を再計算する方法を採用していない。

① 所得税法における収入金額及び必要経費の計上は、所得の計算期間の終了時点において債権又は債務の確定したものに限られ、この確定時期を遡及させて収入金額又は必要経費に計上することは、課税の安定を損なうことになるため、原則として行われていない。特に、事業所得等については、継続的に生ずる所得であること

を前提として、無効・取消事由により収入金額の返還が行われた場合であっても、遡及して収入金額を減額せず、返還時にその返還額を必要経費に算入するという方法をとっており、その旨法令に規定している。<sup>6)</sup>

② 取得時効の成立によって得た経済的利益は、所得税法上一時所得とされるが、その取得の発生時期は時効を援用した日と解されている。<sup>7)</sup> 民法上は、時効の援用があると時効による権利の取得は確定したものとなり、時効の効力は起算日に遡及するとされている（民法一四四、一四五）。しかし、時効の援用という事実は何ら遡及させる必要はなく、所得の発生はこの事実により認定されるものであることから、所得の計算（収入金額－必要経費）は遡及しない取扱いがなされている。

したがって、X<sub>1</sub>の雇用契約の終了の日はAの死亡の日であると解したとしても、所得税法における退職金債務の確定は遺産分割という事実に基づき認定されるものであることから、死亡時に遡及することにはならず、民法九〇九条の遡及効は税法における所得計算まで拘束するものではないと考える。この点については、判決に疑問がある。

また、判決は、Yの「税法は遡及して所得を再計算する取扱いをしていないから、税法上の取扱いとしては、遺産分割に遡及効を認めることができず、Aの死亡の時点では、未だX<sub>1</sub>について退職の事実が発生していない」との主張に対して、「X<sub>1</sub>についていつの時点で雇用契約の終了があったといえるかどうかの判断は、…所得の再計算を遡及して行うことは別問題である」と述べているが、本件事件は上記一で述べたとおり、必要経費性の判断（債務の確定時期）を争点としているものであることから、この点についての判決の判断には疑問が残る。

民法が遺産分割につき遡及効を認めているといっても、現実に共有状態が存在したという事実までも無視する



ことはできない。<sup>(8)</sup> 本件についていえば、相続人は六名であることから、Aの死亡後遺産分割協議が成立するまでの間は、Aと甲病院従業員との雇用契約は六名の相続人が承継していたという事実がある以上、税務上の必要経費算入の時期に関する判断の上では、雇用契約は終了していなかったと考えるべきであり、遺産分割の法的効果がAの死亡時に遡及したとしても、税務上の必要経費算入の時期まで遡及させる必要はないのである。

なお、遺産分割協議が成立するまでの間の使用者の地位は相続人六名の共有状態にあったとしても、その間の甲病院経営から生ずる所得は、X<sub>1</sub>が実質的経営者として事業を行っていたのであれば、X<sub>1</sub>に帰属するということになる(所基通一二—二)が、この問題は本件事件の争点ではないことから、割愛する。

### (三) 混同による地位の消滅について

判決は、「AとX<sub>1</sub>との雇用契約は地位の混同によつて終了した」と判断していることは(二)で述べたとおりである。

しかし、本件を民法五二〇条に規定する「混同による消滅」を採用して説明するのであれば、そもそも同条に規定する混同による消滅は、債権及び債務が同一人に帰したときの債権の消滅であることから、消滅するのは単なる身分としての地位だけではなく、従業員たる債権者の抽象的債権も消滅するのではないかと考える。この場合の抽象的債権とは、「退職時における退職金請求権」という抽象的(潜在的)なものをいい、税務上確定した債権ではない(後述四(二)参照)。税務上確定した債権債務であれば、混同による消滅のいかに関わらず、課税関係は何ら変わらない(例えば、Aが死亡する前にX<sub>1</sub>が実際に退職し、死亡時点で退職金が未払いであったとすれば、課税関係は退職時点において終了しており、X<sub>1</sub>がAを相続したことにより未取退職金と未払退職金とが混

同により消滅したとしても、課税関係に何ら影響しない。)が、税務上未確定の債権であれば、消滅後により課税関係が判断されるべきである。

したがって、雇用契約の終了の時期を相続開始の時であると解した場合であっても、退職所得とされる債権の確定前に「退職時における退職金請求権」という抽象的債権が消滅したと考えるならば、そもそも必要経費とされる退職金債務も生じなかったということができる。

なお、混同により抽象的債権が消滅するとしても、この抽象的債権を考慮して遺産分割が行われる場合には、財産上の不利益は生じないであろう(例えば、純資産一億円を子二人が相続する場合、兄は父の事業に従事していたことから退職時における退職金請求権を二、〇〇〇万円有していたとして、遺産分割においてこの抽象的債権を考慮して、兄の相続分六、〇〇〇万円、弟の相続分四、〇〇〇万円と決定したときは、兄は財産上の不利益を受けないことになる。)

#### (四) Bの雇用契約の終了の有無

X<sub>1</sub>は「Bは、Aの死亡により甲病院の事業主体が夫であるX<sub>1</sub>に承継されたことにより、以後、所得税法上の青色事業専従者となるなど、勤務関係に重大な変動が生じたものであるから、Bについては、この点においても、Aの死亡により雇用契約の終了が生じたものというべきである」と主張する。これに対して判決は、「所得税法上の青色事業専従者になるなどの事情が生ずることをもって、その勤務条件や勤務内容に実質的な退職と同視し得る程の変更があったということもできない」として否定し、「雇用契約は終了していない」と述べている。

この結論については、特に反対するものではないが、打切支給の退職金の取扱い(所得税基本通達三〇―二)

との関連において検討することが必要である。

退職所得とは、「退職手当、一時恩給その他退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与」に係る所得をいうものとされている（所法三〇〇①）。退職所得は、一般に(i)退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、(ii)従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払の性質を有すること、(iii)一時金として支払われること、という要件が必要とされているが、本条項における「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、上記要件を形式的に備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであればよいと解されている。<sup>9)</sup>

所得税基本通達における打切支給の退職金の取扱いは、このような解釈の下に、引き続き勤務する者に対し使用者から退職金として一時に支給される給与で、その給与が支給された後、その者が実際に退職する時の退職金の計算上、その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支給されるもの（打切支給の退職金）については、給与所得ではなく退職所得として取り扱うこととしたものである。

具体的には、次に掲げるもので打切支給されるものを退職手当等として取り扱っている。

① 新たに退職給与規程を制定し、又は中小企業退職金共済制度若しくは適格退職年金制度への移行等相当の理由により従来の退職給与規程を改正した場合において、使用者に対しその制定又は改正前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

② 使用人から役員になった者に対しその使用人であった勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

- ③ 役員の分掌変更等により、例えば、常勤役員が非常勤役員になったこと、分掌変更等の後における報酬が激減したことなどで、その職務の内容又は地位が激変した者に対し、その分掌変更等の前における役員であった勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与
- ④ いわゆる定年に達した後引き続き勤務する使用人に対し、その定年に達する前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与
- ⑤ 労働協約等を改正していわゆる定年を延長した場合において、その延長前の定年（旧定年）に達した使用人に対し旧定年に達する前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与で、その支払をすることにつき相当の理由があると認められるもの
- ⑥ 法人が解散した場合において引き続き役員又は使用人として清算事務に従事する者に対し、その解散前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与
- 上記の範囲は、限定的に示したものと解されており、これら以外のものについては退職手当等として取り扱われていない。
- しかし、現行所得税法が専従者に対する退職金の支給を必要経費として認めていない（所法五六、五七）ことから、従業員が専従者になつた際に退職金の打切支給をすることは、その支給に相当の理由があるものと考えられる（この場合には、所基通三〇―二に掲げる範囲を例示と解するか、通達の改正が必要となる。）。
- 例えば、個人事業主がその事業に従事する従業員と結婚し、結婚後は配偶者として引き続きその事業に従事するとしよう。この場合、従業員は退職していない（雇用契約は継続している）が所得税法は専従者に変更されて

いる。将来、配偶者が実際に退職した時点で退職金を支払ったとしても、その退職金は原則として必要経費に算入されない（従業員期間分に対応する退職金については必要経費に算入されると解することができるが、この点については明確な取扱いが示されていない）ことから、専従者に変更された時点で従業員期間部分の退職金を精算した場合、その退職金を賞与（給与所得）として取り扱うよりは退職所得として取り扱った方が合理的ではないかと考える。

ただし、本件事件についてみれば、仮に所得税基本通達三〇―二の取扱いに準じて、Bの受ける退職金を退職所得として取り扱ったとしても、遺産分割協議においてX<sup>1</sup>がAの事業を承継することが決定され、BがX<sup>1</sup>の青色事業専従者となることが確定したものであることから、事業主側からみた必要経費の算入時期は、Aの死亡時ではなく、X<sup>1</sup>の事業承継後ということになる。

したがって、いずれにしても、Bの受ける退職金はAの事業所得から必要経費として控除することはできないといえる。

### 三 争点二（所得税法六三条の特例適用の有無）について

#### （一）所得税法六三条の特例について

個人が事業を廃止した後において、その事業を廃止しなかったとしたならばその者の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額が生じた場合には、その金額は、その者の事業を廃止した日の属する年分又はその前年分の事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入することとされている（所法六三二）。この場合には、必要

経費の算入が特例により遡及適用されることになるため、更正の請求の手続により遡及適用を認めている（所法一五二）。

この特例は、事業廃止後に確定した必要経費がその廃止した年の廃止前の収入金額から控除される場合には問題が生じないが、それを超える場合には、じ後その超過額が必要経費に算入される機会がないことを考慮して、このような場合の必要経費につき、前年に遡って控除することを認めたものである。<sup>11)</sup>

ところで、事業の廃止が法人成による場合には、個人事業当時から引き続き在職する従業員が多いことから、その個人事業主が退職金を支給せず、個人事業を引き継いで設立された法人が、個人事業当時における在職期間を通算して退職金の額を計算し、従業員の退職時にこれを支給している場合が多い。この場合、税務上は、その退職が設立後相当期間経過後に行われたものであるときは、その支給した退職金を法人の損金に算入することを認めている（法基通九一―二一七）。しかし、その退職が法人設立後相当期間内であるような場合には、法人の損金算入が否認され、旧個人事業主であった役員の手当として課税されることになるため、その金額を個人当時の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入することを認め、本特例を適用することとしている（所基通六三一）。

## （二）「事業の廃止」の意義

一般に、事業の廃止とは、居住者が事業継続の意思を放棄し、事業の廃止に伴う業務を行うこと、つまり、事業に関する新たな取引をやめ、かつ、その所有する商品、原材料、消耗品等事業の用に供する棚卸資産等の処分を行ったか否かなどにより判定すべきものと解され、これを事業主の死亡の場合についてみると、被相続人の生

前における明確な意思により、あるいは事業を継続し得えない相当の事情により、相続人が直ちに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には、その事業は被相続人の死亡により廃止されたと認める余地があると解されている。<sup>12)</sup>

また、所得税法は、事業主の死亡と事業の廃止とを区別して規定している。<sup>13)</sup>

次に、営業譲渡のように、外形的には事業が継続していると見られるが事業主体が第三者に変更されている場合がある。事業主体の変更があつた場合には、変更前の事業主からみて事業を廃止したものといえる。

しかし、個人事業主の死亡により事業主体に変更があつた場合には、営業譲渡と同様に解することはできない。個人事業主の死亡によりその事業が廃止される場合もあるが、個人事業主が死亡しても相続人が事業を承継するような場合には、その事業は廃止されるわけではないからである。

### (三) 本件事件について

本件事件において、Yは、「事業主が年の中で死亡しその相続人が当該事業を承継しなかつた場合に限り、廃業と同様に取扱ふこととしているのであるから、事業主の死亡をもつて直ちに廃業があつたとはいえない。所得税法六三条は、廃業後に確定した費用及び廃業後に発生した費用については、必要経費に算入される機会がなくなることに鑑み、右費用を廃業前に遡つて必要経費として控除することを認めた特例であり、相続によって事業が承継された場合に適用する余地はない。したがつて、Aの事業は同人の死亡により廃止されたと解すべきではなく、本件に所得税法六三条を適用する余地はない。」と主張しているが、この点はこれまでの法解釈及び取扱ひからみて妥当なものである。

判決は、争点二については検討する必要がないとしつつも、Yの主張を認め、「Aの病院事業は、Aの死亡により相続人であるX<sub>1</sub>に承継されており、廃止されていない」ことから所得税法六三条の適用はないと判断したことは、大いに評価できる。

#### 四 争点三（退職金支給債務の発生の有無）について

##### (一) 退職金の法的性格

退職金制度は、明治・大正期の形成期においては、支給条件が勤続年数に相關する程には客観化されていないため、長期勤続に対する恩恵的褒賞的制度と考えられてきたが、戦後期においては、社会的に確立した制度慣行となり、各企業の採用する制度となっている。また、退職後又は老後の住宅や生活の確保が不十分な社会保障制度の下での生活保障的性格を認める考え方も主張された。その後、行政当局は、退職金等の恩恵的給付は原則として賃金とみなされないが、労働協約、就業規則、労働契約等によってあらかじめ支給条件が明確なものはこの限りではないと行政解釈し（昭和二二年及び二六年の労働基準局の解釈例規）、判例・学説の大多数もこの方向に従ってきた。これがいわゆる後払賃金説であるとされる。<sup>(14)</sup>

就業規則・労働協約等に定められた退職金支給条件は、労働契約の内容となるので、労働の対価性をもつ賃金（労働基準法二一条）に該当するとされ、最高裁もこれを認めている。<sup>(15)</sup>

また、あらかじめ支給条件が明確でなくとも、裁判所がその内容を判定できる場合には、賃金としての権利性を認めるべきであるとする見解もある。<sup>(16)</sup>



(二) 退職金請求権の発生時期

退職金債権はいわゆる貸金債権であり、貸金債権は通常一定期間の労働提供に対して発生し、労働者は具体的に所定額の貸金請求権を取得するとされる。退職金の支払いは、一定期間の勤続後の退職の後に行われるが、退職金請求権との関係については次の見解が対立しているといわれる。<sup>17)</sup>

① 退職金債権は、通常の貸金とは異なり、労働契約の終了後に初めて履行の請求ができることから、労働契約の終了の時を不確定期限とする期限付債権であり、期限の到来により発生するとする見解である。この見解は、支払時期に退職金債権が発生すると理解するものである。

② 労働者は既に勤続した期間に対応して具体的に所定額の退職金債権を取得しており、退職金債権は、退職という事実によって初めて発生する請求権ではないとする見解である。この見解は、退職金債権は常に（観念的に）発生しているが支払時期の制限を受けているにすぎないと理解するものである。

仮に、①の見解による場合には、労働契約の終了の時期は前記(二)で述べたとおり、相続開始の時か遺産分割の時かでさらに見解が別れるが、相続開始の時とする見解によるとしても、その後に退職金を請求し支払時期が到来することから、死亡時までには退職金債権が発生していたと解することは困難である。

次に、退職金の性格を貸金の後払いとする通説に従えば、②の見解が理解しやすいと考えるが、この見解による場合には、前記一で述べた「債務の確定した費用」とされるための要件(i)（死亡時までには当該費用に係る債務が成立していること）は、満たしているといえる。ただし、②の見解における請求権は、退職前においては具体的に確定したものではないことから、（観念的に）発生している各時点において所得税法上の収入金額を構成す

るものではなく、また、使用者側からみて必要経費とされないことは当然である。

判決は、「本件就業規則及び本件退職金規程は、使用者の死亡による相続に伴って使用者と従業員の地位が混同したことにより雇用契約が終了し、退職した場合について、退職金を支給する旨を定めていないことは明らかであり、…使用者の死亡により退職した者に退職金を支給する旨の慣行があったと認めることもできないから、AとX<sub>1</sub>との本件雇用契約の終了によつては、X<sub>1</sub>はAに対する退職金支払請求権を取得し得る余地はなく、Aの退職金支給債務が発生したということはできない。」と述べている。

判決のいう退職金支給債務とは、観念的な概念として使用しているのか、確定的な概念として使用しているのか明らかではないが、「以上のとおり、本件雇用契約の終了によつて、X<sub>1</sub>のAに対する退職金支払請求権は発生しない」「退職金支払請求権を有しないX<sub>1</sub>の場合には、右有給休暇買上相当額が支給される余地がなく、これもまた、Aの死亡時において発生、確定していた債務ということはできない」と述べていることから判断すると、確定的な概念として使用しているものと思われる。

確定的な概念として退職金支給債務という用語を使用しているとすると、仮に、退職金規程において、使用者の死亡による退職を退職金支給事由として定めていた場合には、死亡時に確定的な退職金支給債務が生ずるといふことになる。しかし、確定債務といえるためには、一で述べた三つの要件を満たすことが必要であり、退職金規程の内容のみをもって、死亡時にその退職金支給債務が必要経費とされることにはならない。

### (三) 金額の合理的算定

前記一で述べた「債務の確定した費用」とされるための要件(iii)（死亡時までにはその金額を合理的に算定するこ

とができるものであること)について検討する。

本件事件における甲病院退職金規程によると、退職金支給事由として、①定年退職、②業務上又は業務外の事由による死亡、③業務上又は業務外の事由による傷病のため就労が困難となったとき、④自己都合による場合、の四つの事由が定められているだけで、使用者の死亡は退職金の支給事由とされていない。また、退職金を算出する上で使用される支給率は、①自己都合、②定年・死亡、③業務上死亡に区分されている。

したがって、使用者の死亡により退職金を支給する場合には、その時点において新たに支給金額を定める必要があり、少なくともAの死亡時点においては支給金額が定まっていまいと考えられる。

X<sub>1</sub>らは、「本件は、使用者の死亡という使用者側の事情によって生じた事由による退職であるから、その支給率は、自己都合より高く、業務上死亡より低い「定年・死亡」の係数で算定することは当然であり(少なくとも自己都合退職の場合の支給率が認められるべきである)、支給率表に使用者死亡の場合が掲載されていないことは、退職金の金額を合理的に算定する上で何ら障害とならない」と主張しているが、金額の合理的算定は死亡後のある時点において判断したものである。

次に、X<sub>1</sub>及びBの退職金は、功労加算及び有給休暇買上相当額が加算されているが、功労加算を適用するかどうか、加算率をいくらにするかどうかは、すべてAの死亡後に決定したものである。また、有給休暇買上制度は退職金規程にはないため、Aの死亡時点においては算定されないが、その支給(算出方法を含む。)が慣行として行われていたことが明らかである場合には、Aの死亡時点における金額の算定は可能と思われる。

しかし、本件においては、そのような明らかな慣行があったとは認められないと考えられることから、金額の

合理的算定はすべてX<sub>1</sub>が行ったものと解され、少なくともAの死亡時においては金額の合理的算定は行われていなかったといえる。

## 〔結論〕

本件事件は、被相続人Aの準確定申告における事業所得の金額の計算上、X<sub>1</sub>及びBに支払われた退職金が必要経費に算入されるかどうかが争われているものであることから、Aの死亡時において退職金債務が確定しているかどうかを判断することになる。そこで、債務の確定の判断に当たっては、「債務の確定した費用」とされるための次の三つの要件について、それぞれ検討を行った。

まず、第一の要件である「債務の成立」については、退職金の法的性格を通説に従って賃金の後払いと理解する限り、既に労働が行われていたことから、抽象的な退職金債務はAの死亡時において成立していたということができ。判決は、この点について何ら判断しておらず、単に、甲病院退職金規程に本件のようなケースを退職金支給事由とする定めがないことをもって、(確定的な)退職金支給債務が発生していないと判断しているだけである。判決に従えば、退職金支給規程に定めがあれば、他の要件について判断しなくとも、その退職金支給債務は死亡時において必要経費に算入できると解されるおそれがあるが、このような解釈は「債務の成立」と「債務の確定」とを同一の概念として判断しているものであり、賛成できない。

次に第二の要件である「原因となる事実の発生」であるが、本件事件についてみれば「雇用契約の終了」がいつの

時点かということになる。事業が相続人に承継されている限り、使用者の地位も相続人に承継されることから、使用者の死亡という事実だけでは雇用契約は終了しないと考えられ、この点については、判決の示すとおりである。

しかし、本件事件は、相続人たる従業員が使用者の地位を遺産分割により承継したものであることから、その従業員の雇用契約の終了の時期については見解が別れる。判決は、遺産分割による遡及効を重視し、AとX<sub>1</sub>との雇用契約はAの死亡時に終了したとする見解を採っているが、X<sub>1</sub>は遺産分割協議の成立により単独で使用者の地位を承継したのであるから、遺産分割協議が成立するまでの間は相続人六名の共有状態にあったということができ、A（Aの死亡後は六名の相続人）とX<sub>1</sub>との雇用契約の終了という事実は遺産分割協議の成立時であるとする見解を採りたい。民法上の法的遡及効は、税務上の判断要素となる事実までも遡及させるものではないと考えられるからである。

また、BはAの死亡後も引き続き甲病院に勤務していたことから、雇用関係は終了していないといえるが、仮に、従業員から専従者への地位の変更が「退職金の打切支給」の事由と同一視できるとしても、遺産分割協議によりX<sub>1</sub>が使用者となったことに起因して地位の変更があったものであることから、この場合でもAの死亡時には雇用関係が終了していないと考えられる。

最後に第三の要件である「金額の合理的算定」であるが、甲病院退職金規程には使用者の死亡は退職金の支給事由とされていないことから、X<sub>1</sub>及びBに対する退職金の額はX<sub>1</sub>が甲病院を承継した後に決定したと認められ、Aの死亡時点においては金額の合理的算定は行われていなかったといえる。

以上のとおり、Aの死亡時においては、X<sub>1</sub>及びBに対する退職金債務は確定していなかったことから、相続開始後に支払った本件退職金は、A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。結論においては、判決

に賛成である。

なお、本件事件とは異なり相続人が一人しかいない事例については、その相続人が事業を承継する限り自動的に使用者の地位も承継することになる。この場合、その相続人がX<sup>1</sup>のように従業員であったとすると、被相続人の死亡とともに雇用契約は終了するといえるが、その相続人の有する抽象的な退職金債権及び債務（税務上確定する前の債権債務）は、正に民法五二〇条（混同）の規定によって消滅するものと考えられる。したがって、このような事例については、税務上その相続人に対して退職所得は生ぜず、また、自己が自己に対して支払うべき退職金債務（必要経費に算入すべき金額）も確定しないということになる。

〔注〕

- (1) 所基通三七―二、法基通二―二―二（法三③Ⅱ）。法人税の判決としては、大阪地判平成四年一月二日（税資一八八一七三三）、広島地判平成四年八月六日（税資一九二―三三四）、横浜地判平成五年七月二日（税資一九八一―二五）がある。
- (2) 幾代・広中編「新版注釈民法(16) 債権(7)」六六頁
- (3) 有泉 亨「労働基準法（法律学全集四七）」一四〇頁
- (4) 幾代・広中編「新版注釈民法(16) 債権(7)」六六頁
- (5) 昭和五八年七月二五日裁決（裁決事例集No.二六、五九頁）、昭和六二年九月二日裁決（裁決事例集No.三四、三三頁）
- (6) 所得税法五一―二項、所得税法施行令一四一条。なお、事業から生ずる所得以外の所得については、無効・取消事由によ

り収入金額の返還が行われた場合には、返還時に必要経費に算入するという処理ができないため、遡及して収入金額を減額する方法をとっており、更正の請求をすることが認められている（所法六四①、一五二、所令二七四）。

(7) 東京地判平成四年三月一〇日（税資一八八―五七三）、静岡地判平成八年七月一八日（税資未登載）

(8) 谷口・久貴「新版注釈民法(27) 相続(2)」九四頁

(9) 昭和五八年九月九日最高裁第二小（民集三七―七一九六二）

(10) 渡辺正弘ほか「所得税基本通達逐条解説（平成八年版）」一五七頁

(11) 武田昌輔監修「コンメンタール所得税法」四三五二頁

(12) 昭和六二年九月二一日裁決（前掲）

(13) 貸倒引当金及び返品調整引当金については、事業の全部を譲渡し又は廃止した日の属する年、その事業主が年の途中で死亡しその相続人が当該事業を承継しなかつたとき等においては、必要経費に算入しない旨規定している（所法五一、五三二）。

また、退職引当金については、事業所得を生ずべき事業の全部を譲渡し又は廃止した場合と事業主が死亡した場合について規定し、さらに一定条件の下に事業承継者に引き継ぎすることができる旨規定している（所法五四、所令一五五①VI）。

(14) 渡辺 裕「ジュリスト増刊 労働法の争点」所収 二三四頁

(15) 昭和四三年五月二八日最高裁三小（判例時報五一九―八九）

(16) 前掲 有泉 亨 二四一頁

(17) 前掲 渡辺 裕 二三四頁

〔参 考〕 X<sub>1</sub>に係る別件（相続税）判決

〔東京地裁 平成八年二月二八日判決 棄却（控訴）〕

平成六年（行ウ）第三二三号 相続税更正処分取消請求事件

判例時報 一五六八号 四四頁

平成元年九月一日に個人病院を経営していたAが死亡したため、相続人である原告X<sub>1</sub>は、医師として勤務していたX<sub>1</sub>及び薬剤師として勤務していたB（X<sub>1</sub>の妻）に対する退職金をAの債務として相続財産の価額から控除し、課税価格を算出して相続税の申告をした。被告Y税務署長は、その債務の控除は認められないとして、相続税の更正及び過少申告加算税の賦課決定処分（いずれも後の審査裁決により一部取り消された。）をされたため、その取消しを求めた事件である。

本件事件は、相続税における債務控除の適否に関するものであるが、本稿における所得税事件よりも約七か月前に判決が出されている。そこで、所得税事件判決は本件相続税事件判決を踏まえたものと考えられることから、以下、その判旨を参考として掲げる。

## 〔判 旨〕

請求棄却



一 使用者の死亡による雇用契約終了の有無について

(一) 雇用契約の使用者がその権利を被用者に承諾なく第三者に譲渡することは禁じられている（民法六二五条一項）。これに対し、使用者の権利ないし地位が相続などによって包括承継されるか否かについての明文の規定はないが、一般に労務の内容は使用者の一身に専属するとまではいえないから、労務実現を使用者が指図する仕方や内容によって、契約自体に重要な差異を生ずるような場合を除いては、雇用契約の使用者たる地位は相続性を有し、その死亡は雇用契約の終了原因とはならないものと解される。

これを本件についてみると、Aと甲病院全従業員との雇用契約は、甲病院を運営するための労務の供給及びこれに対する報酬の支払をその中核としているところ、同病院は有機的な企業体であることが認められ、その雇用関係も企業主の個人的要素によっては大きく影響されない程度に客観化されていることが明らかであるから、本件相続によって使用者たる地位はAの相続人に承継されたものというべきである。

これに対し、X<sub>1</sub>らは、被用者が雇用関係の承継を欲しない場合には、雇用関係の消滅が認められなければならない旨主張するが、営業譲渡のように使用者が民法六二五条一項の規定にかかわらずその権利を第三者に譲渡した事例においてはともかく、相続のような包括承継においては右雇用関係の終了も相続による使用者たる地位の承継が生じた後の事情と解すべきであるから、X<sub>1</sub>らの右主張は失当である。

(二) X<sub>1</sub>らは、病院開設者であるAの死亡により開設許可が失効する以上、同人と甲病院全従業員との雇用契約も消滅するとも主張する。

しかしながら、医療法七条一項によれば、病院に係る開設許可は、診療所等と異なり、その開設者が医師等の資格を有しているか否かにかかわらず必要であり、科学的かつ適正な診療を施すための有機的、模範的な医療施設としての人的物的設備が具備されていることを主たる要件として与えられるものである。そうすると、病院に係る開設許可が失効しても、そのままでは適法に医療法上の病院を開設できないという効果が生ずるにとどまるものということができ、それ以上に、病院の経営者と従業員との間の雇用契約が将来に向けて消滅したり無効になつたりするものと解する理由も必要もないといふべきである。

(三) 以上によれば、使用者の死亡によつても雇用契約は当然に消滅することなく、特段の事情のない限り雇用関係は相続人に承継されるものといふべきであるが、被用者が使用者の相続人であるときは、その使用者の地位を承継することにより権利義務の混同を生ずる範囲で雇用契約も終了することは明らかである。

この点を本件についてみれば、Aの死亡によつて甲病院全従業員との雇用契約は消滅することなく、相続人であるX<sub>1</sub>及びX<sub>2</sub>に不可分に承継され、遺産分割の結果、相続開始時にさかのぼつてX<sub>1</sub>が使用者たる地位を承継したものとすべきであるから、AとBとの雇用契約は、本件相続によつて終了したものとすることはできない。

なお、X<sub>1</sub>は、本件相続によつて勤務関係に重大な変動が生じたから、本件退職金をもつて、実質的に税法上退職金と評価すべきであるとも主張する。

確かに、私法上雇用契約が終了してはいなくても、勤務条件等に大幅な変更があつて実質的に退職と同視しても不合理ではない場合に、その者に支給された給付を所得税法上は退職所得として取り扱う余地があるといふことはできる。しかしながら、私法上の雇用契約の継続中に得た給付が所得税法上の所得の種類としての退職所得

に区分されたとしても、相続により取得した財産の価格の算定においては、雇用契約の継続が認められる被用者に対する右給付額は使用者の地位を承継した相続人によって支払われるものであつて、取得財産の価格から控除すべき「債務」と解すべき理由はない。

これに対し、X<sub>1</sub>については、本件相続によつてAの経営に係る甲病院の事業を承継してその使用者たる地位を取得したことにより、これと本件雇用契約上の労働者たる地位との間で混同が生じたものと解されるから、結局、本件雇用契約が終了したことに帰するものといふべきである。

## 二 雇用契約終了の時期について

(一) 雇用関係の終了時期を論ずる意味は、相続税法一三条に規定する「相続開始の際」にAのX<sub>1</sub>に対する退職金債務が現存するといえるかどうかにある。

相続税法は、相続により取得した財産の価額の合計額をもつて相続税の課税価格とし（二一条の二第一項）、課税価格に算入すべき価額は相続によつて取得した財産の価額から非課税財産の価額を控除し（二二条）、更に「被相続人の債務」で「相続開始の際」に「現に存する」もので「相続によつて財産を取得する者の負担に属する」ものを控除することとしている（二三条第一項）が、この趣旨は、被相続人の借入金等の債務が存するとき、相続の結果相続人の負担に属することとなるこれらの債務の額を積極財産の価格から控除し、相続によつて取得する財産の実質的価格をもつて課税価格とすることにある。そして、時期、時刻、時を示すには「時に」という用語があるのに、「際」との用語が用いられていることに照らせば、「相続開始の際」とは、相続の開始、す

なわち被相続人の死亡及び被相続人の死亡に接近し、かつ、社会通念上これから起因して生ずる事態の経過を含めた時間の範囲を示すものと解すべきである。そして、「被相続人の債務」で「現に存する」とは、その債務の性質及び発生原因に照らして、被相続人に属すべき債務がその発生要件を充足していることにありと解すべきである。

(二) 本件相続の開始によってX<sub>1</sub>及びX<sub>2</sub>が甲病院の全従業員との雇用関係における使用者たる地位を承継し、その後の遺産分割によって、X<sub>1</sub>は、本件相続開始の時点にさかのぼって甲病院での使用者たる地位を取得し、混同の結果AとX<sub>1</sub>との間の雇用契約が終了したことになるから、右終了の時期は、本件相続開始の際であると解するのが相当である。

これに対し、Yは、遺産分割の遡及効は、遺産分割協議の成立以前に右共有状態を前提として発生した事実及び法律関係までも無効にするものではないなどとして、課税法律関係を考慮するに当たっては、遺産分割の遡及効は認められない旨主張する。

しかしながら、民法九〇九条ただし書の「第三者の権利を害することができない」との文言や、右規定の趣旨が遺産分割の遡及効によって取引の安全を害することを防止することにその趣旨があることに照らすと、第三者が個々の遺産についての相続人の持分につき権利を取得した場合に初めて右ただし書が適用されるものと解すべきところ、第三者が出現したものと認められないし、遺産分割前の共有中に生じた遺産からの果実は共同相続人の共有に帰属するものと解されるとしても、遺産それ自体は原則として被相続人から直接に承継したものと解するほかはないところ、本件においても、本件相続開始時から遺産分割協議が成立するまでの間の甲病院の事業

それ自体は本件相続開始と同時にX<sup>1</sup>に承継されたものといわざるを得ないから、Yの右主張は採用することができない。

(三) したがって、AのX<sup>1</sup>に対する退職金債務が本件相続開始の際に発生して確定し、かつ、その履行が確定であると認められれば、右債務は、AとX<sup>1</sup>との雇用関係の終了を原因として相続人としてのX<sup>1</sup>の負担において支払うべきAの債務と解することができるから、本件相続財産から控除すべきことになるものといふべきである。

### 三 退職金債務の発生及び確定について

(一) 退職金は、労働基準法上その支給が強制されているわけではなく、退職金を支給するか否かは、本来は使用者の裁量において定め得るものといわざるを得ないから、雇用関係の終了、すなわち退職の事実が生じたというだけでは、当然に従業員の退職金請求権が発生するわけではない。

本件就業規則及び本件退職金規程は、定年や傷病による就労困難など、少なくとも従業員側に発生した何らかの事情に基づいて退職する場合でなければ当然には退職金を支給しない旨を定めているものと解する。

X<sup>1</sup>は、退職金規定が雇用関係終了の全ての原因を網羅して規定するのは不可能であるから、当該雇用契約の終了原因が退職金規定に存在しないからといって、退職金の支払を免れるものではない旨主張する。確かに、退職金規定の合理的解釈によって、規定そのものに記載されていない雇用関係の終了事由であっても退職金規定に定める退職事由に含まれると解すべき場合があることは否定できず、本件においても、Aの死亡を機に同行の行っていた事業が廃止され、甲病院の全従業員が解雇された場合等には、その全員について、本件退職金規程の

適用が検討される事態も想定されないではない。しかしながら、被相続人の事業が相続人たる被用者に承継された場合には、事業に係る積極財産は相続という原因によって相続人の所有に帰するのであって、この財産移転原因以外に退職金支給という財産移転原因を実施する実体私法上の理由はないことに加えて、甲病院の事業をX<sub>1</sub>が承継するであろうことはX<sub>1</sub>らを含む相続人共通の理解であったことも前記認定のとおりであるし、本件退職金規程が事業主の死亡を退職の事由として予定していないことはその文言から明らかであるから、本件退職金規程の解釈として、被用者相続人が事業承継をしたことによる雇用関係の終了を退職金の支給事由としてしていると解する余地はない。

したがって、本件相続開始の際、X<sub>1</sub>のAに対する退職金請求権の発生はなく、これに対応するAの債務は存在しなかったことになる。

(二) 功労金についても、在職中特に功労のあった者については退職金のほか相当の額を加算することができる旨を規程するのみで、それ以上に具体的な計算方法については何ら規定していないことが認められることからすれば、功労金請求権は退職金請求権を有していることを前提にしか発生しないし、その金額を一義的に算定することも不可能であると言うほかない。

さらに、有給休暇買上相当額についてみれば、本件退職金規程中には何らこれに関する規定はないことが認められるし、本件相続開始前までに、退職金に右金額を加算するとの労使慣行ないし黙示の労働契約が生じていたとの事情もつかかわれないから、かかる労使慣行等は存在していなかったものと推認するほかはない。そうすると、退職に際しての有給休暇買上請求についても、未だこれを本件相続開始時におけるX<sub>1</sub>のAに対する請求権と

して認めることはできないものと解すべきである。

(三) したがって、 $X_1$ が甲病院を退職したことに基づくAに対する退職金請求権は、功労金及び有給休暇買取額に相当する部分を含めて、未だ発生していなかったものと解するのが相当である。

そうすると、 $X_1$ のAに対する退職金請求権は、本件相続開始の際には、その存在が認められず、これに対応すべきA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、本件相続財産から控除することはできないといふべきである。