

広島地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 所得税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国（広島西税務署長）

平成27年11月4日却下・棄却・控訴

判 決

原告

甲

（以下「原告甲」という。）

原告

乙

（以下「原告乙」という。）

原告

丙

（以下「原告丙」という。）

上記3名訴訟代理人弁護士

橋森 正樹

幡野 有紀

被告

国

同代表者法務大臣

岩城 光英

同指定代理人

浅田 伊世雄

池永 真

笹木 祐司

小倉 良太

山本 修

処分行政庁

広島西税務署長

今中 実

主 文

- 1 本件訴えのうち、別紙1訴え却下目録記載1及び同2の部分に係る訴えをいずれも却下する。
- 2 その余の部分に係る原告らの請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 請求の趣旨

- （1）処分行政庁が平成24年7月2日付けで原告ら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。
- （2）処分行政庁が原告甲に対し、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145万5400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

- (3) 処分行政庁が原告丙に対し、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374万2600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

2 本案前の答弁

主文第1項同旨

3 本案の答弁

原告らの請求をいずれも棄却する。

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原告らが、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原告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原告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原告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の各処分の取消しを求めた事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 所得税法

37条1項 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第35条第3項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び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（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を除く。）の額とする。

2項（省略）

63条 居住者が不動産所得、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つた最近の年分）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。

(2) 相続税法（平成27年法律第9号による改正前のもの。）

13条1項 相続又は遺贈（包括遺贈及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。以下この条において同じ。）により財産を取得した者が第1条の3第1号又は第2号の規定に該当する者である場合においては、当該相続又は遺贈により取得した財産につ

いては、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から次に掲げるものの金額のうちその者の負担に属する部分の金額を控除した金額による。

一 被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの（公租公課を含む。）

二（省略）

2項、3項（省略）

14条1項 前条の規定によりその金額を控除すべき債務は、确实と認められるものに限る。

2項（省略）

（3）国税通則法（平成26年法律第10号による改正前のもの）

75条1項ないし3項（省略）

4項 第1項第1号若しくは第4号又は第2項第1号の規定により異議申立てをすることができる者は、次の各号の一に該当するときは、その選択により、異議申立てをしないで、国税不服審判所長に対して審査請求をすることができる。

一 所得税法若しくは法人税法に規定する青色申告書又は同法第130条第1項（青色申告書等に係る更正）に規定する連結確定申告書等に係る更正（その更正に係る国税を基礎として課される加算税の賦課決定を含む。）に不服があるとき。

二、三（省略）

5項、6項（省略）

102条1項 裁決は、関係行政庁を拘束する。

2項ないし4項（省略）

2 前提事実（当事者間に争いがないか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）

（1）当事者等

亡丁は、平成21年●月●日に死亡し、その法定相続人は、亡丁の妻である原告乙、亡丁と原告乙との間の長女である原告甲及び長男である原告丙の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)

（2）亡丁の税理士業について

亡丁は、昭和37年に税理士登録をし、広島市内に「A事務所」を設けて税理士業を始めた。

平成3年からは、広島市中区に上記事務所を移転し、同所にて引き続き税理士業を営んでいた（以下、亡丁が営んでいた税理士事務所を「亡A事務所」という。乙14）。

なお、亡A事務所においては、就業規則及び退職金規程を労働基準監督署に対して届け出ていなかった。

（3）原告甲の税理士業務について

原告甲は、平成元年に税理士登録をし、本件相続当時、亡A事務所内に自らの税理士事務所（以下「原告B事務所」といい、亡A事務所及び原告B事務所を総称して「C事務所」という。）を設けて税理士業を営むとともに、亡A事務所の従業員として勤務していた。(乙14、乙15)

なお、原告らは、平成21年8月15日、遺産分割協議書（以下「本件遺産分割協議書」という。）を作成し、本件遺産分割協議書においては、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。）及び債務は原告甲が相続するものとされた。(乙5)

(4) 株式会社D（以下「D」という。）について

ア Dは、昭和41年12月●日に設立された計理並びに一般事務代行業務等を目的とする株式会社であり、亡丁は、死亡した当時、Dの代表取締役を務めていた。（乙17）

イ Dでは、従業員就業規則が定められるとともに、その付則として別紙2のと通りの退職金規程（以下「本件退職金規程」という。）が定められていた。（甲2、乙18）

(5) 未払退職金の計上等

ア 原告らは、亡丁の死亡後、亡A事務所の従業員のうち21名（別表1の「未払退職金計上額」欄に金額が記載されている者。以下「本件各従業員」という。）分の退職金として、合計1534万6100円（以下「本件未払退職金」という。）を亡丁の事業所得に係る総勘定元帳の未払費用に計上するとともに、亡丁の平成21年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入した。（乙8、乙21）

イ また、原告らは、本件未払退職金の支払債務を原告らの相続税の課税価格の金額の計算上、相続により取得した財産の価額から控除されるべき債務に算入した。（甲8、乙10）

ウ なお、原告B事務所作成の「退職給与引当金算定書」（乙16）によれば、本件未払退職金の金額は、本件各従業員の入社年月日から亡丁の死亡前日である平成21年3月●日までの勤続年数を本件退職金規程における「退職金支給基準率表」の「支給基準率」の「A」欄が定める支給率に当てはめて支給率を認定し、これを本件各従業員の「基本給」に乗じて算出した本件各従業員それぞれの未払退職金額を合計して算出したものとされている。

(6) 所得税更正処分取消請求について

ア 所得税の確定申告

原告らは、平成21年7月30日、処分行政庁に対し、共同で亡丁の平成21年分の所得税の確定申告書（以下「本件所得税申告書」という。）を提出するとともに、所得税青色申告決算書（一般用）及び所得税青色申告決算書（不動産所得用）を提出した。

原告らは、本件所得税申告書における事業所得の金額の計算上、本件未払退職金合計1534万6100円を必要経費に算入した。（甲1、乙6、乙8、乙9）

イ 処分行政庁による所得税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分

上記アの確定申告に対し、処分行政庁は、平成24年7月2日付けで、以下の各点（①～③）を理由として、原告らが事業所得の金額の計算上必要経費に算入していた本件未払退職金及び租税公課の一部について、必要経費に算入できないとして、亡丁の事業所得に合計1680万1730円を加算すべきであるとし、原告らに対し、別表2の「更正処分」欄のとおり、所得税本税として新たに672万0700円を納付する旨の更正処分（以下「本件所得税更正処分」）をなし、さらに、同日、78万2000円の過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件所得税賦課決定処分」といい、本件所得税更正処分と併せて「本件所得税各処分」という。）をした。（甲3、乙11の1、2）

① 本件未払退職金は、本件各従業員との雇用契約上の使用者たる地位が亡丁から原告甲に承継されており、本件各従業員に退職の事実が認められないため、事業所得の金額の計算上必要経費に算入できない。

② 平成20年分及び平成21年分の事業税合計140万3800円は、亡丁死亡時に納税通知が交付されていないため、事業所得の金額の計算上必要経費に算入できない。

③ 平成21年度分の固定資産税合計5万1830円は、亡丁死亡時に納税通知が交付され

ていないため、事業所得の金額の計算上必要経費に算入できない。

ウ 審査請求

原告甲は平成24年8月28日に、原告乙及び原告丙は同月31日に、それぞれ、国税通則法75条4項1号の規定により異議申立てを経ず、本件所得税各処分の全部の取消しを求めて国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成25年7月5日付けで、本件所得税各処分のうち、上記イの②及び③の点については、亡丁の税理士業務は所得税法63条に規定する事業の廃止があったと認められるから、同条に基づき事業税及び固定資産税はいずれも事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべきであるとして原告らの請求を認めたが、①については、亡A事務所には退職金の発生を根拠づけるような労使慣行が成立したとはいえないとして、別表2の「裁決」欄記載のとおり、本件所得税各処分の一部を取り消す旨の裁決をした。(甲4、乙13の1ないし3)

(7) 相続税更正処分取消請求について

ア 相続税の申告

原告らは、平成22年1月29日、処分行政庁に対し、共同で本件相続にかかる相続税の申告(以下「本件相続税申告」という。なお、後記の修正申告を含めて「本件相続税申告」という。)をした。

原告らは、提出した相続税の申告書において、相続により取得した財産の価額から控除されるべき債務及び葬式費用の金額に、本件未払退職金1534万6100円を算入した。(乙10)

イ 修正申告

原告らは、平成22年9月17日、処分行政庁に対し、共同で上記アの相続税の申告書における取得財産の価額にE銀行の定額貯金及び未収の給与・利息を加算等した相続税の修正申告書を提出した(原告甲及び原告丙の各修正申告書につき、以下「本件相続税各修正申告書」という。)(甲5、乙2)

ウ 処分行政庁による相続税更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分

本件相続税申告に対し、処分行政庁は、平成24年7月2日付けで、本件未払退職金の支払債務は発生、確定していないから相続による取得財産の価額から控除できないなどとして、原告らに対し、別表3の「更正処分」欄のとおり更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。(甲6、甲7、乙12)

エ 異議申立て

原告らは、平成24年8月28日付けで、上記ウの相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分の一部の取消しを求めて異議申立てをしたが、処分行政庁は、同年10月19日付けで、異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。(甲9、乙3の1ないし3)

オ 審査請求

原告らは、同年11月16日、上記ウの相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分の一部の取消しを求めて、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、別表3の「裁決」欄記載のとおり、原告乙に対する相続税の更正処分は全部取り消したものの、主には退職金の発生を根拠づけるような労使慣行が成立したとはいえないとの理由により、原告甲及び原告丙にかかる審査請求をいずれも棄却した(以下「本件相続税

裁決」という。)(甲 8、乙 4 の 1 ないし 3)

(8) 本件訴訟提起に至る経緯

原告らは、平成 25 年 12 月 25 日、本件所得税各処分(ただし、裁決により一部取り消された後のもの。以下において同じ。)並びに原告甲及び原告丙に対する前記(7)ウの相続税の各更正処分(以下「本件相続税各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件相続税各賦課決定処分」といい、本件相続税各更正処分と併せて「本件相続税各処分」という。また、本件所得税各処分及び本件相続税各処分を併せて「本件各処分」という。)の取消しを求めて、本件訴訟を提起した。

なお、本件各処分の経緯は、別表 2 及び 3 のとおりである。

3 争点及びこれに関する当事者の主張

(1) 本件訴訟の適法性(争点 1)

【被告の主張】

ア 不服申立前置主義について

国税通則法 115 条 1 項柱書本文は、税務署長が行った処分について訴訟提起前の不服申立てを要求し、いわゆる不服申立前置主義を採用しているから、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、不適法な訴えである。

そして、異議申立て及び審査請求において、税務署長が行った処分のうち、所得金額及び納付すべき税額について一定額を超える額に相当する部分の取消しのみを求めていた場合、その後提起する取消訴訟において、異議申立て及び審査請求で取消しを求めなかった上記一定額を超えない部分について処分の取消しを求めることは、当該部分について不服申立てを経ずに訴えを提起することになるから、国税通則法 115 条 1 項が定める不服申立前置主義に反し不適法である。

イ 原告甲及び原告丙が異議申立て及び審査請求において取消しを求めなかった納付すべき税額等を超えない部分に係る処分の取消しを求める訴えは不適法であること

(ア) 原告甲が上記第 1 の 1 請求の趣旨(2)において処分の取消しを求める部分及び原告丙が上記第 1 の 1 請求の趣旨(3)において処分の取消しを求める部分は、処分行政庁が平成 24 年 7 月 2 日付けで同原告らに対してした平成 21 年●月●日相続開始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分のうち、同原告らが平成 22 年 9 月 17 日に処分行政庁に提出した相続税の各修正申告書に記載した納付すべき税額を超える部分全部を指すものと解される。

(イ) しかし、原告甲及び原告丙は、上記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り、異議決定及び裁決においてもそのことを前提として判断がされている。そうすると、本件訴えのうち上記に相当する部分についての取消しを求める部分は、不服申立てを経っていないことになるから、不適法な訴えである。

ウ 以上のとおり、原告甲及び原告丙の訴えのうち、前記イ記載の部分の取消しを求める訴えは不適法であるから、却下されるべきである。

【原告らの主張】

ア 確かに、原告甲及び原告丙は、相続税原処分に対する異議申立て及び審査請求において、

Fの株式(相続税評価額267万3097円)に相当する部分の取消しを求めていなかった。
イ しかし、相続税原処分に対する審査請求に対する裁決では、原告乙が取得したとする老齢厚生年金(合計151万3833円)は、原告乙の固有の財産であり相続財産ではないとして、当該部分は相続財産から控除された。すなわち、当該部分については、異議申立て及び審査請求において、処分の当否について再検討する機会が与えられたといえるし、また、裁決にて取り消されたものである以上、「不服申立てがされない限り当該処分の効果が確定したことを前提としてその後の徴収事務等を行うことを可能として、もって、税務行政の早期安定を図る」という不服申立前置の趣旨は当たらないというべきである。

そうすると、原告甲及び原告丙が不服申立てを経ていないというべき部分に相当する取得財産の価額並びにそれを前提とする相続税及び過少申告加算税の額については、原告乙が取得した財産の価額から老齢厚生年金の価額(合計151万3833円)を控除する修正を施すべきである。

ウ したがって、仮に被告が主張するとおり、Fの株式(相続税評価額267万3097円)に相当する部分の取消しを求める部分について不服申立てを経ていないとしても、それが不適法とされる訴えの部分は、以下の部分にとどまり、その余はなお適法な訴えというべきである。

(ア) 上記第1の1請求の趣旨(2)について

処分行政庁が原告甲に対し平成24年7月2日付けでした、平成21年●月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、納付すべき税額147万9200円を超えない部分の取消しを求める部分

(イ) 上記第1の1請求の趣旨(3)について

処分行政庁が原告丙に対し平成24年7月2日付けでした、平成21年●月●日相続開始に係る相続税の更正処分のうち、納付すべき税額379万9400円を超えない部分及び過少申告加算税5000円を超えない部分の取消しを求める部分

(2) 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2)

【原告らの主張】

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個人的な信頼関係を基礎とするものであるから、一身専属性の極めて高いものというべきであり、亡丁の死亡によって、亡丁の税理士業務は所得税法63条にいう「廃止」した場合に当たる。

そして、本件各雇用契約は、あくまでも亡丁の税理士資格を前提としたものである以上、その雇用主たる地位も一身専属性を有するというべきであり、また、亡丁の税理士業務は上記のとおり「廃止した」のであるから、亡丁の死亡によって、本件各雇用契約は当然に終了するというべきである。

そうである以上、亡丁との間で本件各雇用契約を締結していた本件各従業員についても、雇用契約が終了したのであるから、亡A事務所を退職したものというべきである。

よって、処分行政庁がした本件所得税各処分には理由がなく、本件所得税各処分は違法であるというべきである。

【被告の主張】

ア 使用者が死亡した場合の雇用契約の終了について

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 本件各雇用契約は亡丁の死亡により終了しないこと

（ア）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従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。

この点、本件においては、税理士資格を有する原告甲は、亡丁から引き継がれる本件各従業員の使用義務を履行することができたのであって、そうすると、亡丁が本件各従業員に対して負う本件各雇用契約上の使用義務の内容は、原告甲によっても相続できるものであり、本件各雇用契約は亡丁の死亡によって当然には終了しないというべきである。

（イ）仮に原告らが主張するように、亡丁の死亡によって本件各雇用契約が当然に終了するとするならば、亡A事務所と原告B事務所における労務の内容に変更はないにもかかわらず、亡丁の事業を引き継いで新たに事業主となる原告甲が再雇用しない限り本件各従業員は直ちに職を失うこととなる。

このような、本件各従業員の責に帰し得ない事由によって、本件各従業員にとって一方的に不利益な扱いとなることが不当であることは明らかである。

（ウ）また、原告らの主張のように解した場合、通常の解雇に比べ、解雇理由を制限する労働契約法16条は考慮されず、解雇予告がない場合に支給されることとなる解雇予告手当も支給されないということとなり、やはり本件各従業員にとって一方的に不合理（不利益）な扱いとなる。

（エ）また、原告甲及び本件各従業員らの認識に照らしても、本件各従業員が、亡丁死亡によって退職したとは認められない。

（オ）したがって、本件各雇用契約における亡丁の使用義務の内容は亡丁の個性を問題とするものではないから、本件各雇用契約は亡丁の死亡によって当然には終了しないというべきである。

（3）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3）

【原告らの主張】

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、Dの退職金規程（本件退職金規定）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。

また、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、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。

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。

【被告の主張】

ア 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 亡A事務所には、就業規則及び退職金支給規程その他の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はなかった。

また、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、本件退職金規程にのっとり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り支払はされていない。

そうすると、亡A事務所において本件退職金規程に従って退職金を支払うことが労使慣行として成立していたということはできない。

一方、亡A事務所の事業債務を引き継いだ原告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う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。

(4) 本件各処分 of 適法性 (争点4)

【原告らの主張】

ア 上記(2)(3)の原告の主張欄のとおり、本件各雇用契約は亡丁の死亡によって終了し、本件未払退職金の支払債務が生じているから、本件未払退職金は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することができるし、また、原告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 また、被告は、本件訴訟の当初、原告らの主張と同じく、亡丁の平成21年分所得税の計算において、所得税法63条を適用する旨の主張をしておきながら、下記の被告の主張欄のとおり、当該主張を撤回し、亡丁の税理士業務についての事業の廃止がないことを前提とする主張をするに至った。

しかし、亡丁の税理士業務について事業の廃止があったことについては、自白が成立したものであるから、被告が当該主張を撤回することは許されず、また、弁論主義に基づき裁判所もこれに拘束され、亡丁の税理士業務について事業の廃止があったという事実

は前提事実とされるべきである。

また、本件所得税各処分についての裁決では、亡丁の税理士業務については、亡丁の死亡によって、所得税法第63条に規定する事業の「廃止」があったと認めるのが相当である旨判断されているから、処分行政庁及び被告が、本件訴訟において、上記裁決の判断に反する主張をすることは、国税通則法102条1項に反し許されないというべきである。

【被告の主張】

上記(2)(3)の被告の主張欄のとおり、本件各雇用契約は、亡丁の死亡によって終了したとはいえないし、また、亡A事務所では退職金の支給に関し労働契約等による支給基準があらかじめ定められていたわけではなく、明確な支給条件に従った慣行があったともいえないから、亡丁の死亡によって本件未払退職金の支給債務が発生したとは認められない。

したがって、本件未払退職金は、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することはできないし、また、原告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もできない。

そして、これを前提とすると、本件各処分については以下のとおり適法である。

ア 本件所得税更正処分の適法性

(ア) 事業所得の金額(別表7「⑤」欄)

被告が主張する事業所得の金額は、原告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。

a 本件未払退職金について(加算)

原告らは、本件未払退職金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いるが、本件未払退職金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)。

b 事業税について(加算)

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、地方税法1条1項7号、同法72条の49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49の14)によれば、いずれも本件相続時に債務が確定したとはいえず、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「③」欄)。

c 固定資産税等について(加算)

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、地方税法1条1項7号、同法364条1項、同法702条の8によれば、いずれも本件相続時に債務が確定したとはいえず、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) 差引納付すべき税額(別表7「⑱」欄)

上記(ア)を前提に、差引納付すべき税額を算出すると、別表7の「⑥」ないし「⑱」欄のとおりであり、差引納付すべき税額は、別表7の「⑱」欄の納付すべき税額382万7300円に、原告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。

(ウ) 結論

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により確定した納付すべき税額574万3900円（別表2の区分「裁決」の「納付すべき税額」欄285万0500円に、別表7の「⑰」欄の還付される税金289万3404円を加算した金額（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）を上回るから、本件所得税更正処分は適法である。

イ 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。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9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。

ウ 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

a 取得財産の価額の合計額（別表10「1」、「⑤」欄）

被告が主張する本件相続に係る取得財産の価額の合計額は、別表10「1」の「⑤」欄のとおり、4億3908万3133円であり、このうち、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（別表10「3」、「⑤」欄）である。

（a）Fの株式について（加算）（別表10「3」、「②」欄）

上記（1）被告の主張欄のとおり、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）

厚生年金保険法37条1項によれば、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、原告らが相続財産として計上した未収厚生年金151万3833円は相続税の課税財産に該当しないから、同額を取得財産の価額の合計額から減算する。

（イ）債務控除額（別表10「1」、「⑪」欄）

被告が主張する本件相続に係る債務控除額の合計額は、別表10「1」、「⑪」欄のとおり、2億8433万8773円であり、このうち原告甲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（別表10「2」、「⑪」欄）である。

a 本件未払退職金について（減算）（別表10「2」、「⑦」欄）

原告らは、本件未払退職金1534万6100円を相続税の金額の計算上債務控除額に算入しているが、上記のとおり、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）

原告らは、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。

しかし、このうち14万1705円は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、相続税法施行令３条柱書き、同条１０号によれば、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、又は徴収される事業税の額は１１０万５４００円となる（別表８）。

したがって、上記事業税の額と原告らが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、これに原告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。

（ウ）原告甲及び原告丙の納付すべき税額（別表１１「⑪」欄）

以上を前提に、原告甲及び原告丙の納付すべき税額を算出すると、別表１０及び別表１１のとおりとなり、原告甲の納付すべき税額は２５１万０４００円、原告丙の納付すべき税額は４１４万２５００円となる。

（キ）結論

以上のとおり、原告甲の納付すべき税額は２５１万０４００円、原告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。

エ 本件相続税各賦課決定処分の適法性

前記ウのとおり、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、原告甲については本件相続税各賦課決定処分の額を上回り、原告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。

第３ 当裁判所の判断

１ 本件訴訟の適法性（争点１）について

（１）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である。

そして、異議申立て及び審査請求において、税務署長が行った処分のうち、所得金額及び納付すべき税額について一定額を超える額に相当する部分の取消しのみを求めている場合、その後提起した処分の取消訴訟のうち、異議申立て及び審査請求で取消しを求めなかった上記一定額を超えない部分に係る処分の取消しの訴えは、当該部分についての不服申立てを経ない訴えであるから、国税通則法１１５条１項が定める不服申立前置主義に反し不適法というべきである。

（２）これを本件についてみるに、原告甲が上記第１の１請求の趣旨（２）において処分の取消しを求める部分及び原告丙が上記第１の１請求の趣旨（３）において処分の取消しを求める部分は、処分行政庁が平成２４年７月２日付けで同原告らに対してした平成２１年●月●日相続開

始に係る相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分のうち、同原告らが平成22年9月17日に処分行政庁に提出した相続税の各修正申告書に記載した納付すべき税額を超える部分の全部を指すものと解される。

しかし、証拠（甲8、甲9、乙3の1、2、乙4の1、2、）によれば、原告甲及び原告丙は、上記相続税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分に対する異議申立てにおいて、これらの処分の一部取消しを求める旨明示した上、「相続財産に加算されたF累投株式2,673,097円を除く以外の部分についての取消しを求める。」と主張し、審査請求においても、同様の趣旨の主張をしていたことが認められる。すなわち、原告甲及び原告丙は、上記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るなかったのであり、異議決定及び裁決においてもそのことを前提として判断がされている。そうすると、本件訴えのうち上記に相当する部分についての取消しを求める部分は、不服申立てを経ていることになるから、不適法な訴えである。

そして、原告甲及び原告丙が不服申立てを経ている部分に相当する取得財産の価額並びにそれを前提とする相続税及び過少申告加算税の額は、別表4ないし6のとおりである。

- (3) なお、原告甲及び原告丙は、上記第2の3(1)原告らの主張欄のとおり、裁決において、原告乙が取得した老齢厚生年金部分が相続財産から控除されたことから、Fの株式に相当する部分のうち老齢厚生年金相当額部分については、不服申立前置の趣旨は当たらない旨主張する。

しかし、裁決において老齢厚生年金相当額部分が相続財産から控除されたからといって、Fの株式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審査されなかったことには変わりがなく、同株式に相当する部分の不服申立てを経たことになるわけではない。

したがって、上記原告らの主張は採用できない。

- (4) 以上のとおり、原告甲及び原告丙の訴えのうち、主文第1項記載の部分の取消しを求める訴えはいずれも不適法であるから、却下する。

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（争点2）について

- (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いては民法その他の法令上に明文の規定はないが、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）、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。

- (2) 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、亡丁又はその相続人から本件各従業員に対する解雇の意思表示や、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、原告甲と本件各従業員

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、乙28、乙29)

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

(ア) 原告甲は、平成21年5月12日、広島東社会保険事務所にに対し、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原告甲が引き継ぐ旨の「債権債務引き継ぎ書」を提出した。(乙19)

(イ) 原告甲は、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)

(ウ) 本件各従業員の給与所得に関する源泉徴収について、亡A事務所を支払者とし、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)及び原告甲を支払者とし、本件各従業員の就職の日を平成21年●月●日とした「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、交付されている。

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、「C事務所」宛てで「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、同書面を原告甲に差し入れているが、実際には平成21年3月●日に原告甲又は「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原告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原告甲の供述

(ア) 原告甲は、平成24年3月14日、調査担当者に対して、「のれん代」の価値とは従業員も含むすべてである、のれんが一身専属として引き継がないのなら退職として扱うべきではないのか、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(原告丙)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た。また、原告甲は、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)

(イ) 原告甲は、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

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た。また、原告甲は、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つてはいけなないので、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)

- (3) 上記(2)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(2)エのとおり、本件においては、亡丁の相続人である原告甲が亡A事務所の経営を引き継いだものであるところ、原告甲は税理士資格を有しており、本件各従業員は原告甲に対して上記の労務の提供をすることができ、原告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。

また、上記(2)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原告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、原告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らないことが認められ、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(2)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、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「個人事業の開廃業等届出書」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、本件相続によって原告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はないというべきである。

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。

- (4) なお、この点につき、①本件各従業員が、本件同意書を原告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、改めて同申告所を原告甲に提出したこと(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)及び原告甲を支払者とし、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、上記のとおり、本件各雇用契約は亡丁の死亡によって当然に終了するものではなく、亡丁の死亡によって亡丁と本件各従業員との雇用契約が終了したことや原告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も作成されていないのであって、亡丁の死亡によって本件未払退職金が発生するものではないから、もともと存在しない本件未払退職金に関する書面（上記①、②）が後に作成されたとしても、そのことは上記認定判断を妨げるものではない。また、原告甲が本件各雇用契約を引き継ぎ、本件各従業員に対する給与等の支払者が変更したことに伴って、本件各従業員が亡A事務所を平成21年3月●日に退職し、同年●月●日に原告甲に雇用されたことを前提とする源泉徴収票が作成されたり、「平成21年分給与所得者の扶養控除等（異動）申告書」が原告甲宛に提出されたりしたとしても（上記③、④）、亡丁の死亡によって本件各雇用契約が当然には終了しない旨の上記認定を左右するものではないというべきである。

- （5）また、原告らは、上記第2の3（2）原告らの主張欄記載のとおり、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」ことになることを前提に、亡丁の事業が廃止となった以上、亡丁と本件各従業員との間の雇用契約も終了する旨主張するのに対し、被告はこれを争っている。

ア そこで検討するに、所得税法63条は、事業を廃止して事業所得が生じなくなると、事業廃止後に生ずる当該事業に係る費用又は損失を事業所得の金額の計算上控除する機会が無くなることを考慮して、上記費用又は損失につき、事業所得に係る総収入金額があった最後の年分又はその前年分の所得の金額の計算上必要経費に算入できるとしたものである。そうすると、同条に規定する事業を「廃止」した場合に当たるか否かは、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か否かという観点から社会通念に照らして客観的に判断すべきものと解される。

これを本件についてみると、亡丁が行っていた税理士事業は、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ものであるから、顧客と税理士の間の契約は委任契約であると解すべきであるところ、委任契約は受任者の死亡によって終了するから（民法653条1号）、顧客と税理士の間の契約は、受任者である税理士が死亡することによって終了すると解すべきである。そうすると、亡丁が行っていた税理士事業における収入の基礎となっていた顧客と亡丁との間の委任契約は、亡丁の死亡によって終了したものと解すべきである。

したがって、亡丁が行う税理士事業において全ての顧客と亡丁との間の委任契約が終了し、収入を得ることができなくなった以上、亡丁の税理士事業は所得税法63条にいう「廃止した」場合に当たると認められる。

- イ しかし、亡丁の税理士事業が所得税法63条にいう「廃止した」場合に当たるからといって、そのことと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は相反するものではないというべきである。

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、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ということとはできない。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ことに伴って、これに付随する契約も終了し、それに基づく債権債務も新たに発生しなくなったとも思われるが、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ところ、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（３）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すべ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、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。

３ 本件各処分（争点４）について

以上によれば、その余の点について検討するまでもなく、処分行政庁が、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る。

そして、これを前提とすれば、本件各処分については、以下のとおり適法ということができる。

（１）本件所得税更正処分

ア 事業所得の金額（別表１３「⑤」欄）

事業所得の金額は、原告らが本件所得税申告書に記載した金額８１３万４７４７円（別表１３「①」欄）に、以下のとおり加算又は減算した２２４万９５５７円である。

（ア）本件未払退職金について（加算）

本件未払退職金１５３万４６１０円は必要経費に算入することはできないから、上記１５３万４６１０円を事業所得の金額に加算する（別表１３「②」欄）。

（イ）事業税（平成２１年分）について（減算）

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４９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４９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。

これを本件についてみると、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、原告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。

しかし、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」場合に当たるから、亡丁の平成21年分事業税を事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができることになり、その額は別表14のとおり、110万5400円となる。

したがって、原告らが、平成21年分の事業税として亡丁の事業所得の金額の計算上必要経費に算入した27万5000円との差額83万0400円は必要経費に算入することができるから、事業所得の金額から減算する(別表13「③」欄)。

(ウ) 固定資産税等について(減算)

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、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、原告らに到達しており、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。

しかし、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」場合に当たるから、C事務所が所在する土地建物に係る平成21年度の固定資産税等の全額を事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができることになり、その額は20万7320円(乙47。15万8300円と4万9020円の合計額)と認められる。

したがって、原告らが必要経費に算入した5万1830円との差額15万5490円は必要経費に算入することができるから、事業所得の金額から減算する(別表13「④」欄)。

イ 事業所得以外の所得の金額(別表13「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13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13「⑩」欄)

総所得金額は、前記ア及びイの合計金額である3419万9907円となる。

エ 所得控除の合計額(別表13「⑪」欄)

所得控除の額は、別表13「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13「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3286万5000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13「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1035万円となる。

(イ) 配当控除額及び源泉徴収税額 (別表 13 「⑭」 及び 「⑮」 欄)

配当控除額及び源泉徴収税額は、別表 13 「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 13 「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 285 万 0500 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 13 「⑰」 欄)

差引納付すべき税額は、上記 (ウ) の納付すべき税額 285 万 0500 円に、原告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 13 「⑱」 欄) を加算した 574 万 3900 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 574 万 3900 円は、本件所得税更正処分の納付すべき税額と同額であるから、本件所得税更正処分は適法である。

(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。

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 原告甲が取得した財産の価額 (別表 10 「2」、 「⑤」 欄)

原告甲が取得した財産の価額は 3 億 1774 万 6112 円である。

b 原告乙が取得した財産の価額 (別表 10 「3」、 「⑤」 欄)

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)

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）であって、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、原告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 原告丙が取得した財産の価額（別表10「4」、「⑤」欄）

原告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）原告甲が相続した債務控除の金額（別表10「2」、「⑪」欄）

原告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）

原告らは、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、原告らは、本件遺産分割協議書のとおり、原告乙負担分28万4745円、原告甲負担分20万7320円及び原告丙負担分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）

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（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、既に債務控除額に算入されている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、これに原告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) 原告乙が相続した債務控除の金額(別表10「3」、「⑪」欄)

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) 原告丙が相続した債務控除の金額(別表10「4」、「⑪」欄)

原告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円に原告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、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」、「⑰」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「⑯」ないし「⑳」欄参照)、1007万9700円となる。

カ 原告甲及び原告丙の納付すべき税額

(ア) 原告甲について

a 原告甲の相続税額(別表11「⑧」欄)

原告甲の相続税額は、相続税の総額1007万9700円(上記オ)に、原告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) 原告丙について

a 原告丙の相続税額(別表11「⑧」欄)

原告丙の相続税額は、相続税の総額1007万9700円(上記オ)に、原告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、原告甲の納付すべき税額は251万0400円、原告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。

(4) 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、原告甲については本件相続税各賦課決定処分の額を上回り、原告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。

4 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、原告らの請求には理由がないというべきである。

よって、原告丙及び原告甲の請求のうち、別紙1の部分に係る訴えを却下し、原告らのその余の請求をいずれも棄却することとして、主文のとおり判決する。

広島地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 末永 雅之

裁判官 吉岡 茂之

裁判官 土山 雅史

訴え却下目録

- 1 処分行政庁が原告甲に対し、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145万5400円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す旨の訴えのうち、納付すべき税額150万9600円を超えない部分及び過少申告加算税5000円を超えない部分の取消しを求める部分
- 2 処分行政庁が原告丙に対し、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374万2600円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す旨の訴えのうち、納付すべき税額387万7400円を超えない部分及び過少申告加算税1万3000円を超えない部分の取消しを求める部分

退職金規程

(適用範囲)

第 1 条 就業規則第 3 4 条に定める従業員の退職金については本規程による。但し、日雇及び臨時職員については本規程を適用しない。

(支給額その 1)

第 2 条 従業員が次の事由により退職する場合は、別表 A に定めた支給基準率により退職金を支給する。

1. 業務上の事由による死亡及び傷病
2. やむを得ない業務上の都合による解雇
3. 役員に就任した場合

(支給額その 2)

第 3 条 従業員が次の事由により退職する場合は、別表 B に定めた支給基準率により退職金を支給する。

1. 自己都合
2. 業務外の事由による傷病

(受給権者)

第 4 条 従業員が死亡した場合の退職金は、死亡当時の本人の収入により生計を維持していた遺族に支給する。

2. 前項の遺族の範囲および支給順位については、労働基準法施行規則第 4 2 条から第 4 5 条の定めるところによる。

(勤続年数の算出)

第 5 条 勤続年数は入社後 9 0 日から起算し、退職の日までとする。

(金額の端数計算)

第 6 条 退職金の最終計算において 1 0 0 円未満の端数は切り上げる。

(退職金支給の除外)

第 7 条 次の各号の 1 に該当する者については退職金を支給しない。

1. 勤続満 2 年未満の者
2. 懲戒解雇された者

(支給時期)

第 8 条 退職金の支給は退職後すみやかにその全額を支払う。但し、本人在職中の行為で懲戒解雇に相当するものが発見されたときは、退職金を支給しない。

(退職慰労金)

第9条 在職中に勤務成績が優秀であった者、および特に功労のあった者に対しては慰労金を支給することがある。尚、その額については、その都度定める。

(退職金共済契約の適用)

第10条 退職金共済契約に基づいて、中小企業退職金共済事業団から退職金の支給を受ける場合には、その金額を退職金の額より控除するものとする。

(厚生年金基金一時金適用)

第11条 日本税理士厚生年金基金規約に基づき、年金、又は一時金の給付を受ける者については、その選択一時金（退職年金の場合）、退職一時金又は、遺族一時金相当額は、この規程にもとづき算定した退職金の内枠とする。

付則

1. この規程は、平成4年1月1日改訂から実施する。
2. この規程を改廃する場合は、従業員代表者の意見を聞いて行う。
3. 平成17年5月16日改訂（第2条 支給額その1）

退職金支給基準率表
(退職時の基本給を基準としこれを1とする)

勤続年数	支給基準率	
	A	B
1年以上	0	0
2年以上	1	0.5
3年以上	2	1
4年以上	3	1.5
5年以上	4	2
6年以上	5	2.5
7年以上	6	3
8年以上	7	3.5
9年以上	8	4
10年以上	9	4.5
11年以上	10	5
12年以上	11	5.5
13年以上	12	6
14年以上	13	6.5
15年以上	14	7
16年以上	15	7.5
17年以上	15.5	7.75
18年以上	16	8
19年以上	16.5	8.25
20年以上	17	8.5

別表 1 省略

別表 2

課税処分の経緯（所得税）

（単位：円）

項目		区分	本件所得税 申告書	更正処分	審査請求	裁決
		年月日	平成21年7月30日	平成24年7月2日	平成24年8月28日	平成25年7月5日
平成 21 年 分	内 訳	総所得金額	19,839,697	36,641,427	全部取消し	34,199,907
		事業所得の金額	8,134,747	24,936,477		22,494,957
		不動産所得の金額	0	0		0
		配当所得の金額	1,731,200	1,731,200		1,731,200
		給与所得の金額	9,913,750	9,913,750		9,913,750
		雑所得の金額	60,000	60,000		60,000
		納付すべき税額	△2,893,404	3,827,300		2,850,500
		過少申告加算税の額		782,000		635,000

別表 3

課税処分の経緯（相続税）

（単位：円）

項目		区分	本件相続税 申告書	本件相続税 修正申告書	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
		年月日	平成22年1月29日	平成22年9月17日	平成24年7月2日	平成24年8月28日	平成24年10月19日	平成24年11月16日	平成25年7月5日
相続 税 の 総 額 の 計 算		取得財産の価額	431,938,129	437,923,869	440,596,966	一部取消し	棄却	一部取消し	439,083,133
		債務控除の合計額	293,252,478	293,252,478	285,579,278				284,338,773
		課税価格の合計額	138,685,000	144,670,000	155,016,000				154,743,000
		法定相続人の数	3人	3人	3人				3人
		遺産に係る基礎控除額	80,000,000	80,000,000	80,000,000				80,000,000
		相続税の総額	7,302,000	8,317,100	10,127,800				10,079,700
原告 甲		取得財産の価額	317,746,112	317,746,112	317,746,112				棄却
		債務控除額	292,426,933	292,426,933	279,713,333				
		課税価格	25,319,000	25,319,000	38,032,000				
		納付すべき税額	1,336,300	1,455,400	2,481,300				
		過少申告加算税の額			102,000				
原告 乙		取得財産の価額	48,618,969	54,604,709	57,277,806				55,763,973
		債務控除額	284,745	284,745	3,645,045				3,156,645
		課税価格	48,334,000	54,319,000	53,632,000				52,607,000
		納付すべき税額	0	0	200				0
		過少申告加算税の額							
原告 丙		取得財産の価額	65,573,048	65,573,048	65,573,048				棄却
		債務控除額	540,800	540,800	2,220,900				
		課税価格	65,032,000	65,032,000	63,352,000				
		納付すべき税額	3,424,900	3,742,600	4,142,200				
		過少申告加算税の額			39,000				

別表 4 から別表 1 5 まで 省略