

## 合資会社の持分払戻請求権の評価に関する最近の裁決事例

### 1. はじめに

無限責任社員と有限責任社員からなる合資会社の社員に相続が開始した場合、なかなか大変です。というのも、合資会社の社員は死亡により原則として退社することになるからです。しかし、定款の定めでその社員の相続人が亡くなった社員の持分を承継することを決めている場合には、相続人が出資の持分を承継することになるとされます。

### 2. 国税庁質疑応答事例の取扱い

そこで合資会社の出資等の相続税評価は、次の二つになるとされています（国税庁・質疑応答事例・持分会社の退社時の出資の評価）。それは①出資持分の払戻請求権を相続する場合と、②相続人が出資持分を承継する場合です。

国税庁 HP によると、①出資持分の払戻請求権を相続する場合は、「評価すべき持分会社の課税時期における各資産を財産評価基本通達（以下、評価通達という。）の定めにより評価した価額の合計額から課税時期における各負債の合計額を控除した金額に、持分を乗じて計算した金額」により算定することとされます。会社法第 611 条第 2 項で「退社した社員と持分会社との間の計算は、退社の時における持分会社の財産の状況に従ってしなければならない」とされているからです。

一方、②出資持分を相続人が承継する場合は取引相場のない株式の評価方法に準じて出資の価額を評価することとされます。

最近、出資持分の払戻請求権の相続をめぐる税金紛争で、上記の取扱いを追認する裁決事例が出てきました（国税不服審判所令和 4 年 6 月 2 日）。

### 3. 事例の概要

裁決書によると、亡くなったのは、合資会社の無限責任社員で、相続人はこの社員の配偶者と子ら 4 人。しかも合資会社の社員でした。相続税の申告では、持分払戻請求権 5 分の 1 ずつ相続することとし、持分払戻請求権の評価を約 1 億円としていました。

ただ、相続人は相続開始の直後、合資会社の社員として、死亡により退社した被相続人の合資会社に対する持分払戻請求権の払戻金額を 0 円とすることに同意する「同意書」（平成 29 年 1 月 28 日付）を作成していました。それをもって相続人は当初申告後、持分払戻請求権を 0 円とする更正の請求をしましたが、税務署に持分払戻請求権を 0 円にすること認めてもらえま

せんでした。相続人はさらに再調査請求で食い下がったところ、持分払戻請求権の評価が約 8,000 万円になったものの、0 円にならなかつたため、国税不服審判所（以下、審判所という。）に判断を仰ぐことになったものです。

相続人は、出資持分の払戻請求権の評価について「評価通達にある出資（の評価）に準ずる評価は不当。持分（払戻請求権）についての評価通達はないのであるから、確定した払戻金額で課税されるべき。本件は 0 円であり課税されるべきものはない。」と主張しました。

### 4. 審判所の判断

審判所は、「相続開始日より後に合資会社の社員が、払戻請求権の払戻金額を 0 円にする旨（中略）の同意をし、実際に払戻しが行われていないとしても、被相続人が相続開始日に払戻請求権を取得したとの事実の存在に変わりはないから、その事後的に同意された金額をもって、払戻請求権の相続税法第 22 条にいう相続開始時における客観的な交換価値としての時価と認めることはできず、相続税の課税価格に計上すべき払戻請求権の価額を 0 円とすることはできない」としました。

また、審判所は評価通達に持分払戻請求権の評価の定めがないことに関し、要旨「払戻請求権の相続開始時における客観的な交換価値としての時価については、持分払戻請求権が、社員の退社により出資の持分が転換したものであって、実質は出資の持分の経済的側面そのものであると認められることからすると、持分会社の出資の評価について定める評価通達 194 に準じて評価することが相当である。また、会社法第 611 条第 2 項が、持分払戻請求権の払戻しに係る計算は、退社の時における持分会社の財産の状況に従ってしなければならない旨規定していること、評価通達 194 が準ずることとしている評価通達 178 から評価通達 193-3 までにおいて、会社の純資産価額による評価の方法が定められていることからすれば、持分会社の純資産に着目して当該評価方法により持分払戻請求権の時価を評価することは、会社法第 611 条第 2 項に沿うものと認められ、相当と解される」と払戻請求権評価の考え方として、会社法の計算に評価通達の会社の純資産に着目した評価方法が対応していると整理しています。