

みなし贈与の株価上昇分は相続時精算課税で相続財産に加算されるか

1. はじめに

相続時精算課税制度の適用で、父から子がもらっていた同族会社株式が、相続開始直前に被相続人（父）が同族会社への債権を放棄したことで値上がりしたため、税務上のトラブルにつながった事例が明らかになりました（国税不服審判所令和4年3月16日）。相続時精算課税制度の適用を受けていた非上場株式は、贈与者が亡くなった場合、その相続税の計算上、贈与時の価額で加算される仕組みです。その後の株式の価格変動は、贈与者の相続開始に伴う相続税の計算では、加算されないというのが制度の一般的な理解です。

ところが、税金トラブルとなったこの事案では、被相続人が相続開始前に株式の発行会社に対して債権を放棄したことから、みなし贈与により、発行会社の株式の価値が増加しました。このため相続税の計算上、債権放棄によって増加した株式の価値まで加算されるのが争点となったものです（本件は、他の争点もありますが、ここではみなし贈与により発生した「株価上昇分」に関する争点に絞ります）。

2. 事案の概要

裁決書によると、事案の経過は次の通りです。

- ①平成21年10月に、請求人（相続人）は、亡くなる前の父親（被相続人）から、請求人自身が代表を務める同族会社A社の株式10,100株などの贈与を受け、翌年にその申告の際、所轄税務署に相続時精算課税制度の選択届出書を提出した。
- ②平成23年6月に、被相続人はA社に対し、A社への貸付金債権合計約5,500万円を放棄する旨の意思表示をした。この際には、相続人はA社株12,600株を保有していた。これは本件会社の発行済株式総数23,000株の50%を超えていた。
- ③請求人は、平成28年11月、相続税の申告書を税務署に提出。
- ④税務署は、令和2年12月、請求人に対し、みなし贈与により発生した株価の価値増加分を相続財産に加算するよう相続税の更正処分等をした。

3. みなし贈与とは

この事案のポイントは、相続開始直前に、被相続人が同族会社に対する債権を放棄したため、放棄による経済的利益が会社の株価を引き上げ、株主に贈与があったと税務署にみなされた点です。これは「みなし贈与」と呼ばれる規定の一つ、相続税法第9条に基づく

ものです。しかもこの規定の適用を受けた相続税法基本通達9-2(3)では、同族会社の株式の価額が、対価を受けないで会社の債務の免除があったことにより増加したときにおいては、その株主が当該株式の価額のうち増加した部分に相当する金額を、当該債務を免除した者から贈与によって取得したものと取り扱うものとし、この場合における贈与による財産の取得の時期は、債務の免除があった時によるものとするされています。

税務署はこの取り扱いにより、債権放棄によって株価が増加した金額について相続時精算課税制度に基づき、相続財産に加算すべきものとしたわけです。

しかし請求人は、①株式の評価額の増加に相続税法第9条の規定を適用することは認められない②贈与後の株価の価値上昇分に相続税法9条を適用して贈与とみなして、相続時精算課税制度の対象として相続財産に加算するのはおかしい、として国税不服審判所（以下、審判所という）にその是非の判断を仰ぎました。

4. 審判所の判断

審判所は、上記通達について「株主等が同族会社に対する債務免除等によって株式等の価額の増加という経済的利益を取得しているにもかかわらず、株主等に対する債務免除等ではないとの理由で、当該株主等が取得した経済的利益に課税できないとすれば、課税の公平を失するというべき」と整理し、相続税基本通達9-2(3)について「そのような不合理を補う趣旨に基づくものと解され、相続税法第9条の規定の趣旨に沿う」と考え方を示しました。事案に即した検討で審判所は、顧問税理士の提出した評価明細書から「請求人は、対価を支払わないで、債権放棄の時に、被相続人から債権放棄による株式の評価差額23,814,000円を経済的利益として取得したものとみなされる」と認定。

請求人が問題としている点について審判所は要旨「株の贈与と本件債権放棄は別個の行為であって、株式贈与に対する課税と債権放棄に対する課税は異なる課税原因に基づくもの（中略）債権放棄による株式の評価額の増加は相続税法第9条の規定の適用がある財産の増加というべきであって、更正処分は、株式の単なる評価額の増加を対象としたものではない」と述べ、「債権放棄に伴う株式の評価額の増加に相続時精算課税制度を適用して課税することは相当である」と判断、請求人の言い分を退けています。