

# 社員死亡退社に伴う持分払戻請求権とみなし配当

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所：令4・6・2裁決（裁決事例集No.127）

Brush up point

本件は、合資会社の定款に無限責任社員が死亡退社した際の持分の払戻し及び払戻しの計算に関する特段の定めがないときに、実際に無限責任社員が死亡退社した場合の持分払戻請求権につき、みなし配当が発生するか否かが問題となっている。国税不服審判所は、納税者の主張を認めない裁決を下したが、その判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 本件合資会社の定款には、社員が死亡した場合に、当該社員の相続人が当該社員の持分を承継する旨の定めは設けられていないから、被相続人は、死亡退社と同時に当該合資会社の財産の状況に従って、その持分の払戻しを受けることとなる。
- (2) 相続開始日以降に持分払戻請求権に基づく払戻金額を零円に減じることを総社員の同意（共同相続人間）により決定したからといって、被相続人に死亡と同時に払戻請求権の価額に相当する経済的価値がもたらされたことには変わりはない。
- (3) 持分会社（合資会社）の社員が死亡退社した場合には、その社員の有していた社員権（出資）が死亡と同時に持分払戻請求権に転換し、その転換した時点において、持分払戻請求権の価額のうち元本（出資）を超える部分が、所得税法25条1項の規定により剰余金の配当等（みなし配当）として当該死亡社員の所得を構成する。

## I 事実関係

〔1〕本件は、原処分庁が、合資会社の無限責任社員が死亡退社したことに伴い発生した持分払戻請求権の価額のうち当該社員の出資額を超える金額は、当該社員に対する配当とみなされるとして、所得税等の更正処分等を行ったことに対し、当該社員の相続人である審査請求人Aほか4名（以下、「請求人ら」という。）が、上記持分払戻請求権に係る金銭等の交付を受けておらず、配当とみなされる金額はないなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

〔2〕国税不服審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められた。

請求人らは、平成28年10月〇日に死亡した被相続人Dの共同相続人である。Dは、昭和25年2月〇日に設立された本件合資会社E社の無限責任社員であった。本件相続の開始直前におけるE社に対する出資の総額は2,000,000円であり、このうちDの出資の額は〇〇〇〇円（筆者注：原資料では不明）であった。

E社の定款には、社員が死亡した場合に当該社員の相続人が当該社員の持分を承継する旨の定め及びその場合の持分の払戻しに関する定めはなく、また、社員の退社による持分

の払戻しの計算方法に関する定めもなかった。

請求人らは、E社の社員として、死亡により退社したDのE社に対する持分払戻請求権の払戻金額を零円とすることに同意する旨を記載した平成29年1月28日付の「同意書」と題する書面（以下、「本件同意書」という。）を作成した。なお、請求人らのほかに本件E社の社員はいない。

Dの共同相続人である請求人らは、Dの遺産について遺産分割協議を行い、本件払戻請求権について、請求人らが各5分の1を取得する旨を記載した平成29年7月16日付の遺産分割協議書を作成した。

E社は、本件相続開始日から原処分が行われた令和元年8月9日までの間において、請求人らに対して本件払戻請求権に係る金銭の交付を行っていない。

なお、国税庁ホームページに登載された質疑応答事例《持分会社の退社時の出資の評価》（以下、「本件質疑応答事例」という。）は、持分会社の社員が死亡によって退社し、その持分の払戻しを受ける場合の評価方法について、「持分の払戻請求権として評価し、その価額は、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となります。」とし、その関係法令として、会社法第611条第2項を挙げている。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、DがE社を死亡退社したことにより、Dにおいてみなし配当が認められるか否かである。当事者の主張は、次のとおりである。

| 請求人の主張   | 原処分庁の主張  |
|--|--|
| <p>合資会社の無限責任社員の持分払戻金額は、会社の内部関係に関する事項として、定款及び総社員の同意で決定することができる。E社では、総社員の同意により本件払戻請求権の払戻金額は零円として確定していることから、請求人らは、その支払を受けていない。</p> <p>そして、所得税法25条は、社員の退社により「金銭その他の資産の交付を受けた場合」について利益の配当等とみなす旨を規定しているところ、請求人らは、Dの死亡退社に伴って、金銭その他の資産の交付を受けていない。したがって、Dにおいて、みなし配当は認められない。</p> | <p>合資会社の社員等の死亡退社による持分の払戻しの場合には、社内に蓄積された利益が社外に流出するといえることから、退社による持分払戻請求権に係る所得のうち出資の額を超える部分は利益の配当とみなすことができる。所得税法25条1項は、金銭その他の資産が実際に交付された場合だけでなく、同様の経済的利益をもたらす場合も含まれると解される。</p> <p>そして、Dは、本件相続開始日において、死亡によりE社を退社し、それと同時に本件払戻請求権を取得しているところ、当該取得により、実質的に利益配当に相当する法人利益がDへ帰属したといえることから、金銭その他の資産が実際に交付されていなくても、同様の経済的利益を得たものといえる。</p> |

## III 裁決の要旨

〔1〕審判所は、はじめに会社法の規定の内容を整理し、次のとおり判断した。「会社法第607条第1項柱書及び同項第3号は、持分会社の社員は、死亡により退社する旨規定しているところ、Dは、平成28年10月〇日に死亡したので、同日においてE社を退社したこ

とが認められる。そして、会社法第611条第1項は、退社した持分会社の社員は、同法第608条第1項及び第2項の規定により当該社員の一般承継人が社員となった場合を除き、その出資の種類を問わず、その持分の払戻しを受けることができる旨を、同法第611条第2項は、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旨をそれぞれ規定しており……E社の定款に社員が死亡した場合に、当該社員の相続人が当該社員の持分を承継する旨の定めは設けられていないから、Dは、死亡退社時のE社の財産の状況に従って、その持分の払戻しを受けることとなる。そうすると、Dは、平成28年10月〇日にE社を死亡退社したことにより、同日、E社に対しその持分の払戻しを請求できる権利（本件払戻請求権）を取得したものと認められる。」

〔2〕次に、所得税法の取扱いについては、次のとおり判断し、原処分庁の主張を認めた。  
「所得税法は、現実の収入がなくとも、その収入の原因たる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があったものとして課税するという、いわゆる権利確定主義を採用しているところ、持分会社の社員が死亡退社した場合には、その社員の有していた社員権（出資）が死亡と同時に持分払戻請求権に転換し、その転換した時点において、持分払戻請求権の価額のうち元本（出資）を超える部分が、所得税法第25条第1項の規定により剰余金の配当等（みなし配当）として当該死亡社員の所得を構成するものと解される。本件の場合には……本件払戻請求権を承継した共同相続人である請求人らに対して本件相続開始日から令和元年8月9日までの間に本件払戻請求権に係る金銭の支払はされていないのであるが……Dは死亡と同時に本件払戻請求権を取得したのであるから、Dについて社員権が本件払戻請求権に転換した時点、すなわち本件相続開始日において、本件払戻請求権の価額相当額の経済的価値がDにもたらされたといえ、所得税法第25条の『金銭その他の資産の交付を受けた場合』に該当し、このうち本件出資に対応する部分を超える金額が、剰余金の配当等としてDの所得を構成するものと認められる。」

〔3〕なお、請求人らは、E社の総社員の同意により、本件払戻請求権の払戻金額は零円となるから、請求人らは、Dの死亡退社に伴って、E社から金銭その他の資産の交付を受けたことはなく、Dにおいて、みなし配当は認められない旨主張したが、この点については、次のとおり判断し、請求人らの主張には理由がないとした。

「会社法第608条第1項は、持分会社は、その社員が死亡した場合における当該社員の相続人が当該社員の持分を承継する旨を定款で定めると規定しており、持分の払戻しを受けない場合には、定款の定めが必要であるところ……E社の定款に、死亡した社員の相続人が当該社員の持分を承継する旨の定めはない。そして本件同意書については、作成された経緯、目的が明らかでなく、また、本件同意書の作成後に共同相続人である請求人らにより本件払戻請求権に価値があることを前提とした遺産分割協議書が作成されるなど、本件同意書の内容と明らかに矛盾する内容の合意がされており、本件同意書の『持分払戻請求権の持分払戻額を0円とする』との記載の趣旨は明らかでないといわざるを得ない。また、仮に、請求人らの主張するとおり、本件同意書が請求人らの全員又はいずれかにより本件払戻請求権が行使された場合の払戻金額を零円とする意思決定を示すも

ののだとしても、Dが本件相続開始日に本件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、本件相続開始日以降に本件払戻請求権に基づく払戻金額を零円に減じることを決定したからといって、Dに死亡と同時に本件払戻請求権の価額に相当する経済的価値がもたらされたことには変わりはなく、これは、Dが死亡退社による持分の払戻しとして金銭その他の資産の交付を受けたものと評価できるものである。」

## IV 解 説

〔1〕本件は、合資会社の無限責任社員が死亡退社した際の持分払戻請求権の取扱いについて問題となっている。そこで、まず、会社法の取扱いをみなければならないが、会社法607条は、法定退社につき規定しており、その1項3号に社員の死亡は退社事由になるとしている。なお、持分会社（合名会社、合資会社、合同会社）は、社員相互の人的信用を基礎とし、他の社員の利害に関係するという理由から、当然に社員資格の相続を認めていない。そこで、相続人が当該社員の持分を承継する場合には、会社法608条（相続及び合併の場合の特則）の適用を受けなければならないが、相続による持分承継については、あらかじめ定款においてその旨の定めが必要となる。すなわち、608条1項は、「持分会社は、その社員が死亡した場合又は合併により消滅した場合における当該社員の相続人その他の一般承継人が当該社員の持分を承継する旨を定款で定めることができる。」と規定しているのである。

この608条は、会社法の制定時に創設されたものであるが、会社法制定以前から判例は、「『相続人に於て被相続人の権利を承継し社員たることを欲するときは被相続人の権利を承継し、他の社員はこれを拒むことを得ず』と定款で定めた場合には、相続人が他の社員に対して被相続人の地位を承継すべき一方的意思表示をなすことにより相続開始時に遡って社員資格を取得する……（大判昭和2・5・4新聞2697号6頁〔27550499〕）」（江頭憲治郎・中村直人編著『論点体系 会社法4』473頁（第一法規，初版，2021））としており、相続による持分承継の定款記載が、まず第一条件となるのである。したがって、本件においても審判所は、E社の定款にそのような記載がない点に、法的判断の第一を求めているのである。

次に、会社法611条（退社に伴う持分の払戻し）1項は、退社した持分会社の社員は、同法608条1項及び2項の規定により当該社員の相続人その他の一般承継人が社員となった場合を除き、その出資の種類を問わず、その持分の払戻しを受けることができる旨規定し、同条2項は、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旨規定している。そこで、本件では、E社の定款に退社による持分の払戻し及び払戻しの計算に関する特段の定めは設けられていないから、E社は、本件払戻請求権に基づきDあるいは共同相続人である請求人らに対し、Dの死亡退社の時におけるE社の財産の状況に応じた持分の払戻しをすることになると認め、退社によりDにもたらされた経済的価値（本件払戻請求権の価額）については、Dの死亡退社の時におけるE社の財産の状況により決せられることとしたのである。

以上の会社法の解釈につき、請求人の真意は分かりかねるが、相続開始時に持分の承継に関する定款の定めがなかったことから、相続後に、総社員（共同相続人全員）の同意の

## ガチャ

評論家 和泉 哲雄

もとで本件払戻請求権が無価値であると同意しながら、遺産分割の際には、本件払戻請求権に価値を見だし、5分の1ずつを相続するといった矛盾した行動をとっている。また、本稿では省略したが、争点として請求人は、本件相続開始日以降、本件払戻請求権について原処分庁所属の職員にその評価について相談しているが、当該職員らの話に統一性がなく、基準が変わり、課税関係が明確ではないといった主張もしている。要するに、請求人は、そもそも相続開始前に定款の変更を行っておけばよかったものを、会社法の不理解から、後手後手の対応を取らざるを得なかったということである。会社法637条は、「持分会社は、定款に別段の定めがある場合を除き、総社員の同意によって、定款の変更をすることができる。」と定め、「総社員の同意」が定款変更の決議要件である。本件では、総社員の同意の方向が誤っていたのではないかと考える次第である。

〔2〕次に、所得税法25条の法令解釈の問題である。平成18年5月1日からの会社法施行にともない、資本剰余金の額の減少を伴う剰余金の配当はみなし配当の起因となる事由に加えられたが、所得税法25条1項6号（事件当時は5号）は、法人からの社員等の退社についても、資本の払戻しと同様にみなし配当の起因となることを明記している。したがって、法人からの社員の退社による持分の払戻しにより当該社員が交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の出資に対応する部分の金額（払戻等対応資本金等の額）を超えるときは、その超える部分の金額に係る金銭その他の資産が、剰余金の配当等とみなされるのである。この場合、一般的なみなし配当の額の計算における払戻等対応資本金等の額は、次の算式により計算する（なお、出資の場合は、この算式の株式の数は「出資の金額」に、発行済株式の総数は「発行済株式等の総額」となる。）。

## 【算式】

$$\text{持分の払戻し等をした法人の資本金等の額} \times \frac{\text{その法人の株主等が有していたその法人の持分の払戻し等に係る株式の数}}{\text{持分の払戻し等をした法人の発行済株式等の総数}}$$

本件の場合、具体的数字は黒塗りされており明らかでないが、本件払戻請求権の価額については、本件相続開始日における本件合資会社の各資産を評価通達の定めにより評価した価額の合計額から、本件相続開始日における各負債の合計額を控除した金額に、本件出資のE社に対する出資割合を乗じて計算するものとしており、この計算方法自体は妥当なものである。

その計算によって得られた数値が、DがE社から死亡退社による持分の払戻しとして取得した払戻請求権の額となり、これは権利確定主義により実際の払い込みを要せずして交付を受けたことになるから、このうち、その交付の基因となった本件出資に対応する部分の金額（上記算式により計算される払戻等対応資本金等の額）を超える部分の金額が、Dのみなし配当となるのである。

原処分庁の主張も、審判所の判断も、上記解説のとおりであるので、筆者は本裁判例に賛成するものである。

〔わたなべ・みつる〕

元々は、カプセルトイの自販機にコインを入れ、ハンドルを捻って商品が落ち出るときの音である。何が出るかは無作為で、購入者はカプセルを選ぶことができず、中身も取り出すまで分からない。その後、インターネットゲームで使用するグッズやキャラクターを購入する際のアイテム課金の一方式に応用され、「ガチャ」と呼ばれている。

恐らくZ世代が中心であろう、一度の「偶々」がその後の人生のありようを決定するニュアンスを込め、2017年頃から「ガチャ」は接尾語としてSNSなどで使用されるようになった。いわく、「親ガチャ」「国ガチャ」「上司ガチャ」「時代ガチャ」等々。「親ガチャ」の系として「遺伝子ガチャ」「顔ガチャ」などもある。これらの言葉のあとには、「当たり」「はずれ」が続く。

中には誤用と感じられる用法もあるが、有機的な内実を持つ言葉と無機的な擬音語が不調和に結合して、話し手の諧謔、傷心、諦念、自虐、怨嗟が混淆する不思議なインパクトを聞き手に与える。特に「親ガチャ」を巡っては、その言葉遣いに若者の甘えを感じとって反発する立場、背景にある貧富の拡大や家族の揺らぎ（暴力・暴言・過干渉等）を深刻に受け止める立場、ほとんど

一時の不平不満の捨て台詞に過ぎぬ、と言葉自体に過剰反応しても有益でないとする立場などが交錯、論争が迷走気味に盛り上がっている。ここは、政治的対応と哲学的対応を分けて整理すべきではないか。

バブル崩壊後の経済停滞が続く中、労働者の正規・非正規の分断が深まり、国民の連帯感も希薄化しつつある。国民中間層の没落が進み、富裕な親の資産と子への願望が政治を左右するペアレントクラシーの時代に入っているとの指摘もある。社会保障制度の再構築を含めこうした趨勢を喰い止めることは政治の重大・喫緊の責務だろう。

同時に、先の大戦後から80年。国民が共有できるほとんど唯一の価値として追求してきた「経済成長」は、いつしか放縦に近い自由の拡がりと共に、自立と依存、自由と規制、競争と協調、効率と公正の平衡感覚を失い、それが若者の不安と焦燥を煽っているのではないか。成長の時代には看過し得た社会の不平等と不条理に苛立つ要因にもなっているのではないか。彼らの自殺率が高い一因かもしれない。

「ガチャ」の持つ無気力な、投げやりな、決定論的な言葉遣いの奥底を深く探求し、「よりよく生きる」ための新たな価値の創出にどうつながるか、それは哲学の役割だ。