

令和5年6月14日

税理士法人の出資の評価（答申）について

東京税理士会

調査研究部

# 目次

はじめに .....	1
<b>I 税理士法人の社員が死亡した場合の課税関係</b> .....	1
(1) 会社法における取り扱い .....	1
(2) 税理士法人の社員が死亡退社した際の出資持分の取扱い .....	3
(3) 税理士法人の社員が死亡退社した時の債務控除 .....	4
(4) 税理士法人の出資承継における東京国税局への確認事項 .....	4
<b>II 税理士法人の出資に係る入退社時の課税関係(死亡退社を除く)</b> .....	7
(1) 税理士法人の社員が入社した時の取扱い .....	7
(2) 税理士法人の社員が退社した時の取扱い .....	8
<b>III 税理士法人の出資における税務上の問題点</b> .....	9
(1) 出資持分の払戻請求権の評価が高額となる .....	9
(2) みなし配当課税が生ずる .....	9
(3) 払戻しに際し税負担が大きい .....	9
(4) 「財産の状況」に応じた払戻しをしなかった場合のみなし贈与課税 .....	10
(5) 出資者間で出資の譲渡が行われた場合の譲受者に係る贈与税の課税関係 .....	10
(6) 法人版事業承継税制の不適用 .....	11
<b>IV おわりに</b> .....	11

令和4年4月12日付「税理士法人の出資の評価について」の諮問に対し、下記のとおり答申します。

## はじめに

本諮問の内容は、①税理士法人の社員が死亡した場合及び②入退社時の課税関係を関係官庁に確認をした上で整理することである。

前者については、社員が死亡により脱退し、出資の払戻を受ける場合の所得税課税、払戻請求権に係る相続税の課税、これらが二重課税に該当するか否かを東京国税局に確認した結果、一定の整理を行えた。

後者については、まず入社時の課税関係を整理し、出資額がいくらであっても課税関係は生じないと推定できる根拠が得られた。一方で社員の退社時の課税関係については、仮に出資した金額と同額の払戻しを受けた場合、退社社員から他の社員に対するみなし贈与等の課税関係が発生するか否かが大きな論点となった。

この部分については東京国税局に確認を行ったが、定款等における前提条件等の定め方が多岐におよび、個別事案となる理由から回答を得られなかった。

また、現行の税理士法では社員に相続が発生した場合、出資そのものの相続等ができないため、脱退に伴いみなし配当課税が生じ、さらに払戻請求権に対して相続税課税が生ずることとなる。これらの税負担が大きい点を解消すべく、今後税理士法の改正等を検討する必要があると考える。

## I 税理士法人の社員が死亡した場合の課税関係

### (1) 会社法における取り扱い

税理士法人は、税理士法に基づき、社員を税理士に限定した特別法人とされ、会社法上の合名会社に準じている。税理士法第48条の21第1項により会社法第580条の第1項が準用されていることから、税理士法人の社員の対外的責任については、税理士法人の財産によって税理士法人の債務を完済できないときは、各社員が連帯してその債務を負うことになる<sup>1</sup>。

税理士法人は、毎期、社員に対して「損益の分配」が行われる。この「損益の分配」の割合は、定款に定めがない場合、各社員の出資の額に応じ決定するとされている(税理士法48の21①における会法622①の準用)。社員は毎期、この「損益の分配」を得ることとなるが、これに対して社員が実際に利益の配当を請求すれば、社員に請求権が生ずることとなる(税理士法48の21①における会法621①の準用)。「持分会社の『利益の配当』とは、各組合員に分配された利益に相当する会社財産を現実に払い戻す行為であり、持分会社の社員が利益の払戻しを請求することができる財産の価額は、当該社員に分配された損益の額の合計額から過去に当該社員が払戻しを受けた

---

<sup>1</sup>【国会議事録(抄)】平成13年5月23日 衆議院財務金融委員会 竹下亘委員(自由民主党)「今回の税理士法人でございますが、社員を税理士に限定した合名会社に準ずる特別法人というふうにしてございまして、対外的な社員の責任でございますが、これは合名会社と同様、連帯無限責任というふうになるわけでございます。」

額を減じて得た額の範囲内に限られる」<sup>2</sup>とされている。

「損益の分配」は毎期の損益が確定すると自動的に社員に割り振られるものに対し、「利益の配当」は会社財産を実際に社員に払い戻す行為であり会社法における規定上で分類されている。

税理士法人の社員が死亡した場合には、法定脱退に該当(税理士法 26 二、48 の 17 一)することから、定款における出資に関する事項などの定めに応じて被相続人である社員の持分の払戻請求権を相続人が受けることになる。

相続人が税理士である場合、その相続人が新たにその税理士法人の社員となる場合やその相続人がもともとその税理士法人の社員であることが考えられる。税理士法は、持分の相続に関する定款の定めについて、会社法第 608 条が準用されていないため、出資持分の相続は認められていない。しかし、税理士である相続人が、相続する持分の払戻請求権を新たに法人に出資することにより、結果的に承継することは考えられる。

相続人の払戻請求権は、定款等において払戻金額が合意されていない場合には、「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。」旨が規定されている(税理士法 48 の 21①による会法 611②の準用)。

この場合、税理士法人の社員が脱退する場合の払戻請求権の額は、下記算式のとおり、⑦脱退時財産額に、⑧脱退時持分割合を乗じて求められる。

< 払戻し請求権の額 >

$$\text{⑦ 脱退時財産額} \times \frac{\text{⑧ 脱退時持分割合}}{\text{⑨ 全社員出資金額} + \text{⑩ 全社員損益額}}$$

(α) 脱退時の全社員の出資金額

(β) 脱退時の全社員に属する損益の額※

(γ) 脱退時の脱退社員の出資金額

(δ) 脱退時の脱退社員に属する損益の額※

※について、社員が利益の配当を請求する場合には、毎期の分配額からマイナスされる。

なお(α)脱退時の全社員の出資金額、(γ)脱退時の脱退社員の出資金額には、労務出資及び信用出資が含まれることとなる。この労務出資及び信用出資の「評価の標準」については、定款等で定めることとなる。

<sup>2</sup> 相澤哲編著 立案担当者による新会社法関係法務省令の解説(別冊商事法務 300 号)(商事法務、2006)165 頁

## ⑦ 脱退時財産額

会社法では、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とされている(会法 611②)。この「財産の状況」について判例(最判昭和 44 年 12 月 11 日、大審院・最高裁判所民事判例集 23 卷 12 号 2447 頁)では、「一般に、協同組合の組合員が組合から脱退した場合における持分計算の基礎となる組合財産の価額の評価は、所論のように組合の損益計算の目的で作成されるいわゆる帳簿価額によるべきものではなく、協同組合としての事業の継続を前提とし、なるべく有利にこれを一括譲渡する場合の価額を標準とすべきものと解するのが相当である。」としている。

また、「収益方式(DCF 法)と純資産方式(清算処分時価純資産方式)とを併用し、前者による評価額と後者による評価額を 6 対 4 の比で加重平均した金額をもって払戻持分額とするのが相当と認められる」との判示がある(東京地判平成 7 年 4 月 27 日、判例時報 1541 号 130 頁)。

## ⑧ 脱退時持分割合

持分割合の確定について、裁判例(前掲・東京地判令和 3 年 6 月 24 日)では、「脱退時持分割合については、監査法人の社員の出資金額及び社員に属する損益を基礎とした持分割合、すなわち、『脱退時の全社員の出資金額+脱退時の全社員に属する損益の額』を分母とし、『脱退時の脱退社員の出資金額+脱退時の脱退社員に属する損益の額』を分子とする比率(出資・帰属損益比率)によることとし、上記『脱退社員に属する損益』は、社員であった期間中の期ごとに、『当期純損益×当期末での(脱退社員の出資金額/全社員の出資金額(資本金))』との計算式により算定した損益の合計額から、脱退社員の利益配当請求による払戻額を控除した金額とすると解するのが相当である。」としている。

## (2) 税理士法人の社員が死亡退社した際の出資持分の取扱い

税理士法人の社員が死亡した場合には、会社法第 608 条において「持分の相続に関する定款の定め」についての規定があるものの、税理士法ではこの規定が準用されていないため、その出資持分を死亡した社員の相続人が相続により取得することは認められていない。したがって、税理士法人の社員が死亡した場合、その相続人は税理士法人の出資持分の払戻請求権を相続することになる。これは、死亡した社員は税理士登録が抹消され(税理士法 26①)、税理士登録を抹消されると税理士法人を脱退する(税理士法 48 の 17)こととなるため、その持分の払戻しを受ける(会法 611①)ことになるからである。社員の死亡により出資持分の払戻しを受ける場合には、平成 4 年 12 月 25 日の裁判例(神戸地判、税務訴訟資料 193 号 1189 頁)において、その払戻請求権は、死亡した社員である被相続人の出資持分がその社員の死亡によって持分払戻請求権に転化し、いったん被相続人に帰属した後に、被相続人の遺産として相続人に承継されたものとして解するとされている。

なお、持分の払戻しを受ける際、払い戻される金銭その他の資産の額が、その脱退する社員の出資の額を超えるときは、その超える部分の金額は、利益の配当又は剰余金の分配とみなさ

れ、死亡した社員の準確定申告において、配当所得として所得税の課税対象となる(所法 25①六、所令 61②六)。また、みなし配当は、所得税の源泉徴収の対象となる(所法 181①)。

相続人が税理士である場合、出資持分の承継を望むことも考えられるが、そのときは、相続する持分の払戻請求権を新たに法人に出資することで、結果的に承継することは可能である。

この払戻請求権については、相続税課税が生ずることとなる。死亡した社員の相続人が相続する持分の払戻請求権の評価額は、国税庁質疑応答(持分会社の退社時の出資の評価)にある通り、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る。なお、みなし配当が生じる場合には、みなし配当所得にかかる源泉所得税額を相続税の計算上、債務控除の対象とする。

### (3) 税理士法人の社員が死亡退社した時の債務控除

持分会社を退社した社員の責任について、退社した社員は、その登記をする前に生じた持分会社の債務について、従前の責任の範囲内でこれを弁済する責任を負う(会法 612①)としており、その責任は、退社の登記後 2 年以内に請求又は請求の予告をしない持分会社の債権者に対しては、当該登記後 2 年を経過した時に消滅することとなる(会法 612②)。

合名会社の無限責任社員の死亡時に合名会社が債務超過であった場合の税務上の取扱いについて、国税庁質疑応答事例において、その死亡した無限責任社員の負担すべき持分に応ずる会社の債務超過額を被相続人の債務として相続税の計算上控除を認める旨の記載がある。税理士法人の社員にも会社法第 612 条の規定は準用されており、税理士法人が債務超過に陥った場合には、弁済義務を負うこととなる。また、税理士法人が債務超過であった場合に、社員税理士が死亡したときは、相続人が弁済義務を負うこととなり、相続税申告において上記(2)のみなし配当所得にかかる源泉所得税と共に債務控除の対象となると考えられる。

### (4) 税理士法人の出資承継における東京国税局への確認事項

税理士法人の出資承継について東京国税局に②照会内容の確認を行った。

なお当該確認事項は日本税理士会連合会のモデル定款を採用している税理士法人に対するものであり、定款において、損益の分配方法や出資の払戻しについて別段の定めをおいていないこと、さらには税理士法人と社員の間で、出資の払戻し額についての合意書等がないことを前置する。

#### ① 回答

税理士法人の社員が死亡した場合の税務上の取り扱いについて、東京国税局に②照会内容を確認した結果、つぎの内容の回答が得られた。

#### 1 税理士法人の社員が死亡退社した場合の相続税の課税対象となる財産の種類

会社法第 608 条において「持分の相続に関する定款の定め」についての規定があるが、死

亡した社員は税理士法人を退社することとなるため、税理士法ではこの規定が準用されていない。よって税理士法人の社員が死亡した場合、その出資持分を死亡した社員の相続人が相続により取得することは認められず、死亡と同時に出資が当該出資持分の払戻請求権に転化し、これが死亡した社員に帰属する。そのため相続税の課税対象となる財産の種類は、出資持分の払戻請求権となり、当該払戻請求権を相続人等が相続することとなる。

## 2 出資の払戻しに係る配当所得課税

1 のとおり、税理士法人の社員が死亡した場合、税理士法人を退社することとなり、定款の規定により退社による出資持分の払戻しが行われることとなる。退社の理由から死亡を除外していないため死亡による退社においても、出資持分の払戻しが行われる。当該死亡による払戻請求権の額が、脱退する社員の出資金額を超えるときは、その超える部分の金額は利益の配当又は剰余金の分配とみなされ、被相続人の準確定申告において配当所得として所得税課税が行われる。

## 3 源泉所得税の取り扱い

2 のみなし配当については支払時に税理士法人に源泉所得税義務が生ずることとなる。税理士法人が行う源泉所得税は、立替金に相当するものであり、死亡した社員に対し税理士法人が求償権を有することとなる。そのため当該源泉所得税額は相続時点で、相続税法第 13 条及び第 14 条に規定する被相続人が負担すべき確実な債務に該当し、相続税の計算において債務控除の対象となる。

## 4 二重課税について

被相続人に課される払戻請求権のみなし配当所得に対する所得税課税と当該払戻請求権を承継する相続人等に課される相続税課税とは二重課税ではない。なぜなら当該みなし配当に係る所得税は、既に被相続人に対し課されており、相続人等が相続等により取得し相続税が課されたものに対して課されるわけではない。よって相続人等に対し相続税と所得税の二重課税が生ずる余地はないため「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するものに所得税を課さない」という所得税法第 9 条第 1 項第 17 号の非課税規定は適用されない。

## 5 払戻請求権の評価

払戻請求権の評価は、財産評価基本通達において具体的に定められていない。同通達 5 では、「この通達に評価方法の定めのない財産の価額は、この通達に定める評価方法に準じて評価する。」とされている。当該払戻請求権の性質については、死亡した出資者が税理士法人に対し金銭の請求権を有することから貸付金債権と同様に考えることができる。そのため払戻請求権の評価は同通達 204 に規定する貸付金債権の規定に準じて評価すると考えられる。

同通達では貸付金債権の評価は、元本の価額と利息の価額との合計額によって評価するとされ元本の価額は、返済されるべき金額とされている。この返済されるべき額は、払戻請求権の額により決定することとなる。なお払戻請求権は死亡と同時に発生するものであるため、利息の価額が生じないのは言うまでもない。

本照会は日本税理士会連合会のモデル定款を採用している税理士法人に対するものであ

り、同モデル定款では、「除名以外の事由による退社員に対する持分の払戻」として、「脱退当時ににおける当法人の財産の状況によってその持分を払い戻すものとする。」とされている。そのため当該払戻請求権は、これに見合う一定の方法により評価される必要がある。この評価方法については、税理士法人は合名会社に準じていることを理由とし、国税庁質疑応答事例(持分会社の退社時の出資の評価)によることが相当である。具体的には「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」が評価額となる。

一方で定款や合意書等において、具体的に払戻額を定めている場合は、この限りではない。

## ②照会内容

税理士法人の会社法における位置付けは、税理士法に基づき、社員を税理士に限定した特別法人とされ、会社法上の合名会社に準じております。税理士法人の社員である税理士が死亡した場合には、税理士登録が抹消され(税理士法 26④)、当該社員は税理士でなくなることから、税理士法人を脱退することとなります(税理士法 48 の 17)。

持分の相続に関する定款の定めについて規定した会社法 第 608 条では、「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。」としていますが、税理士法では死亡により税理士法人を脱退することとなるので、法律的には出資持分の承継が認められておりません。

また、当該社員が退社をする場合には、持分の払い戻しを受けることができるとされており(会社法 611①)、退社事由が死亡である場合において、判例では、死亡した社員の出資持分が持分払戻請求権に転化し、いったん当該死亡した社員に帰属した後に、被相続人の遺産として相続人に承継されたものとして解されるとされています(神戸地裁平成 4 年 12 月 25 日)。そのため、税理士法人の社員である税理士が死亡した場合には、被相続人が払戻請求権を有するものとして、相続税の計算を行うものと考えられます。

この払戻しによって払い戻されるものは、持分に相当する財産、すなわち、過去に履行した出資と、自己に帰属する損益に相当するものであるものであり、その性質において持分の払い戻しは、自己株式の取得に近い行為であるとされており(郡谷大輔・細川充著「持分会社の計算」旬刊商事法務第1772号(2006年7月5日、7月15日号))。

所得税法では、当該法人の自己の株式又は出資の取得により、金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が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株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額に係る金銭は、剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は金銭の分配とみなされます(所法 25④六、所令 61②六)。そのため払戻請求権の額が、脱退する社員の出資金額を超えるときは、その超える部分の金額は、利益の配当又は剰余金の分配とみなされ被相続人の準確定申告において配当所得が生ずると考えられます。また、当該法人においては、この利益の配

当又は剰余金の分配とみなされる金額についてその支払いの際、所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならないと定められています(所法181①)。当該配当所得に係る所得税については、評価額算定上、持分払戻請求権の額から当該所得税の額をマイナスします。

一方で払戻請求権の額に対し所得税課税が生じ、さらに相続税課税がされることは、二重課税が生じており所得税法第9条第1項第17号に抵触しているのではないかという議論があります。

具体的には「満期前の定期預金を相続した場合、相続税は「定期預金元本+既経過利子-既経過利子に係る源泉所得税」として課税され一方で、定期預金の利子への課税は満期日にまとめて相続人から源泉徴収される。こうした現行税制に対しては、既経過利子分について二重課税が生じているのではないか」というものです(最高裁判決研究会「最高裁判決研究会」報告書～「生保年金」最高裁判決の射程及び関連する論点について～平成22年10月22日)。

これに対して同報告会では、「定期預金の既経過利子分については、源泉所得税額を控除した残額を課税ベースに含めて相続税を課すとともに、当該源泉所得税については、相続以降発生する利子にかかる源泉所得税とともに定期預金の満期日にまとめて相続人から源泉徴収されている。通達を含めたこうした取扱いは、被相続人段階で課税されていない部分について合理的な課税を確保する措置であって、しかも相続税の評価にあたって源泉所得税額を除くことによって相続時点で利子を受け取って所得税を支払った残額を相続した場合と同様の取扱いとなることから、必ずしも所得税法第9条第1項第17号に抵触するものとは言えない。」としています。そのため当該出資に係る配当所得部分についても同様に考えられるため二重課税は生じていないと考えられます。

なお、持分の払戻し請求権の計算については、税理士法は会社法を準用するとされており、「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」(会法611②)とされ会社法にゆだねられています。

## II 税理士法人の出資に係る入退社時の課税関係(死亡退社を除く)

### (1) 税理士法人の社員が入社した時の取扱い

税理士法人の設立後、新たに社員として入社する場合、その税理士法人に新たに出資をするか、既存の出資者から出資持分を譲受けることによりその税理士法人の社員となることができる。なお、税理士法人については、出資持分の相続による承継が認められていないため、相続により社員となることはできない。

持分会社の社員の入社時における税務上の取扱いに関しては、損益分配の問題が生じる。損益分配の割合について定款の定めがないときは、その割合は、各社員の出資の価額に応じることとなる(会法622①)。つまり、持分会社においては、決算の都度、毎期の損益を各社員に配分することとしており、その損益分配の割合は定款の定め若しくは出資持分に応じることとなる。この会社法の規定は、税理士法人にも準用されているため(税理士法48の21①)、損益分配の問題は税理士法人の入退社時にも問題となる。この損益分配については、各社員が各々会社法第621

条第1項に基づく利益の配当を請求しなかったときは、利益剰余金として税理士法人に内部留保される。

しかし、税理士法人の社員は、損益分配の一部又は全部が内部留保されていたとしても、入社後の毎期の損益分配の合計額から実際に利益の配当を請求した額を控除した残額について、利益の配当を請求する権利を有することとなる。

なお、新規に入社する社員の入社前の事業年度の損益については、定款で別段の定めをしない限り分配されないと解されている。したがって、過去の損益分配について定款で別段の定めが設けられていない場合には、新たに税理士法人の社員となる際の出資額が額面であったとしても、みなし贈与(相法 9)の問題は生じない。しかし、出資持分の譲受による加入の場合には、譲渡する社員が入社時から譲渡時まで得た損益分配を反映した価額で譲渡しなかった場合には、譲渡社員から譲受社員へのみなし贈与となる可能性がある(Ⅲ(5))。

## (2) 税理士法人の社員が退社した時の取扱い

### ① 出資持分の払戻しを受ける場合

持分会社の社員が退社により脱退した場合には、その持分の払戻しについて、退社した社員は、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(会法 611①)とされており、その払戻しについて持分会社は、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(会法 611②)こととなっている。この会社法の規定は、税理士法人にも準用されているため(税理士法 48 の 21①)、税理士法人の社員が退社により脱退した場合には、退社時の「財産の状況」に従い出資持分の払戻しを受けることとなる。

このように、会社法では持分の払戻しは退社時における「財産の状況」に従い行うこととされていることから、税務上は「持分の払戻し請求権」と評価するとされている。具体的には、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る。つまり、時価純資産価額に払戻しを受ける持分を乗じた額となる。ただし、この時価純資産価額を算定するにあたっては、退社した社員の前述の損益分配を加味する必要があることに留意しなければならない。なお、退社した社員の損益分配を加味した退社時の時価純資産価額に応じた持分の払戻しが行われた場合には、みなし贈与(相法 9)は生じないが、当該払戻しが行われない場合には、退社社員から他の社員へのみなし贈与が発生する可能性がある。

また、退社による脱退であっても、その持分の払戻しの際、その払い戻される金銭その他の資産の額が、その脱退する社員の出資の額を超えるときは、その超える部分の金額は、利益の配当又は剰余金の分配とみなされ、所得税の源泉徴収の対象となる。さらに、その配当等とみなされた金額は、退社により脱退した社員の配当所得として所得税の課税対象となる(所法 25①六、所令 61②六)。

## ② 出資持分を他の社員に譲渡する場合

税理士法人の社員間の持分譲渡については、税理士法人に準用される会社法 585 条1項において、他の社員の全員の承諾がなければ、その持分の全部又は一部を他人に譲渡することができないと規定されている。換言すると、社員間の持分譲渡については、他の社員全員の承諾があれば、対象者を税理士に限定したうえで、譲渡は可能となる。

社員間で持分の譲渡が行われた場合、譲渡価額が出資額又はその取得価額を超えるときは、その超える部分の金額は出資持分の譲渡益として、所得税等が課税される(所法 33)。つまり、出資持分の払戻しを受ける場合は(前記①)配当所得として総合課税の対象となる(所法 24、25)のに対して、出資持分を譲渡する場合には分離課税の対象(措法 37 の 10)となるため、仮に払戻し額が高額になる場合には、持分を譲渡した方が所得税等の負担を低く抑えられる可能性がある。

持分の一部を譲渡した社員はその後も法人に留まり、全部を譲渡した社員は法人から脱退することになるが、この譲渡によって、持分の譲渡をした社員の出資額が持分の譲渡を受けた社員に加算されるため、税理士法人の出資総額に変動は生じない。しかし他の社員に持分の譲渡を行うことなく既に脱退の手続が済んでいる場合には、脱退社員の時価純資産は消滅しており、脱退と同時に、脱退社員には出資金払戻請求権が発生する(会法 611①)ため、その分、税理士法人の出資総額が減少することになる。この出資金払戻請求権は、通常金銭債権であるため譲渡可能だが、再び法人の資産に組み入れるには、譲渡を受けた社員が、一旦払戻しを受けた後、再度出資を行う必要がある。

## Ⅲ 税理士法人の出資における税務上の問題点

### (1) 出資持分の払戻請求権の評価が高額となる

社員に相続が発生した場合、その相続人に出資持分の払戻請求権が相続され、相続開始時の時価純資産価額が相続税の課税対象となる。そのため類似業種比準価額を採用できる取引相場のない株式と比較して、評価額が高くなる可能性がある。

### (2) みなし配当課税が生ずる

払い戻された金銭その他の資産の額が、その脱退する社員の出資の額を超えるときは、その超える部分の金額は、利益の配当又は剰余金の分配とみなされ、配当所得としての課税を受ける。社員に相続が発生した場合、その相続人が税理士であり、かつ、事業を承継したい場合であっても、持分の承継が行われない結果、いったん配当所得に対する課税が発生することとなる。

### (3) 払戻しに際し税負担が大きい

(1)のとおり、払戻請求権の評価額が時価純資産価額に基づくため高額となり、相続税負担が通常の取引相場のない株式の評価額と比較し相続税の負担が高額となる。また、(2)のとおり、みなし配当も生じると、配当所得としての所得税課税に加え、さらに相続税課税も生じるため、税負担

が大きくなる。

#### (4)「財産の状況」に応じた払戻しをしなかった場合のみなし贈与課税

相続税法第 9 条では、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額を当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなすとされている。

これによれば退社する出資者が本来、会社法の規定に基づき「財産の状況」に応じ払い戻されるべき金額の支払いを受けない場合、他の出資者が今後払い戻しを受けるべき金額が増加することとなる。これは退社する社員から他の社員に対する贈与と考えられる可能性がある。

出資者は、事業年度ごとに「損益の分配」がされる。各社員に分配された「損益の分配」は毎期の分配額及び累積額を社員ごとに内訳が分かる形で管理される。会計処理上は利益剰余金の額と当該社員全員の累積額は一致し、さらに利益剰余金の内訳も各人ごとに毎期管理されることとなる。ただし、実際に利益の配当を請求するかは、各社員に委ねられることとなる。

社員が退社時に毎期の「損益の分配」の累積額（I（1）＜払戻し請求権の額＞）が払い戻されない場合には、退社社員から他の社員に当該「損益の分配」の累積額の贈与が実現している可能性がある。

一方で、裁判例（大阪地裁平成 25 年 12 月 12 日判決【税務訴訟資料 263 号 227 頁】）では、「同法9条の趣旨に鑑みれば、一方当事者の何らかの財産の減少によって、間接的に、他方当事者について財産の増加や債務の減少があったというだけでは、およそ贈与と同じような経済的実質があるとは言い難いことは明らかであって、同条にいう「対価を支払わないで、…利益を受けた場合」というためには、当該経済的利益を受けさせた者の財産の減少と、当該経済的利益との間に、贈与と同視するに足る法的な因果関係が存在する必要がある」「親族等の間における租税回避を企図した限定的な場面」のみに限定した課税であるべきとしている。

こののみなし贈与課税のあり方については、過去の裁判例も踏まえ引き続き検討する必要がある。

#### (5) 出資者間で出資の譲渡が行われた場合の譲受者に係る贈与税の課税関係

相続税法第 7 条では、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡があった時において、当該財産の譲受者が、当該対価と当該譲渡があった時における当該財産の時価との差額に相当する金額を当該財産を譲渡者から贈与により取得したものとみなすとされている。出資者間で出資の譲渡が行われ、その譲渡価額が譲渡時の時価と比較し著しく低い価額である場合には、時価と譲渡対価の差額に対して譲受者に贈与税の課税関係が生ずることとなる。

これらの贈与税課税については(4)のみなし贈与と同様に「親族等の間における租税回避を企図した限定的な場面」のみに限定した課税であるべきという考え方もある。

これらについても、過去の裁判例も踏まえ引き続き検討する必要がある。

## (6) 法人版事業承継税制の不適用

税理士法人は、持分の承継ができないため、法人版事業承継税制を使うこともできない。なお、仮に持分の承継ができるようになったとしても、税理士法上の特別法人であり、会社法上の法人(会社)ではないため、租税特別措置法第70条の7第2項一号の中小企業者に該当せず、認定贈与承継会社にもならないため、承継が困難と言わざるをえない。

## IV おわりに

本答申の内容は、税理士法人の社員が死亡した場合、及び入退社時の課税関係を関係官庁に確認をした上で整理することである。これについては東京国税局に確認を行い、税理士法人の社員が死亡した場合の税務上の取り扱いについて、I(4)の確認ができた。

また、これらの課税関係を整理していく中、Ⅲに掲げる問題点が抽出された。これらの問題点は大きく分けて2点ある。

1点目は、出資の払戻しに伴う税負担が大きいという問題である。現行の税理士法では社員に相続が発生した場合、相続人に直接出資は相続されず、被相続人に出資の払戻しが行われる。これは、税理士が死亡したときは税理士登録が抹消され(税理士法26①)、税理士法人を脱退する(税理士法48の17)こととなるためである。その結果、被相続人が受ける出資の払戻しに対し所得税課税が発生する可能性があり、さらにこの払戻し請求権は時価純資産に相当する額で評価され、これに相続税が課税される。これらの税負担が大きい点に対しては、相続人等に出資を承継できる税理士法改正を行うことで出資承継の負担を軽減できると考える。

税理士法において出資の承継が可能になることで、これは持分の相続に関する定款の定めについて規定した会社法第608条の準用より、「他の社員全員の承諾を得て、持分を承継して社員となることができる」旨の定款の定めを行うことができ、その結果、国税庁質疑応答(持分会社の退社時の出資の評価)の2.持分を承継する場合に該当し、取引相場のない株式の評価方法(財産評価基本通達178~193、194)に準じて出資の価額を評価することが可能となる。これにより相続人等は直接出資を承継するため、出資の払い戻しによる配当所得は発生せず相続時の出資評価も抑えられ相続税負担も減少することとなる。

2点目は、社員脱退時のみなし贈与等の問題である。脱退社員が入社時に出資した金額と同額の払戻しを受けた場合、脱退社員から他の社員に対するみなし贈与等が発生するかについては、前記のとおり東京国税局の回答は得られていない。これについては、労務出資及び信用出資の評価が大きく影響すると推定できる。例えば、キャリアが十分といえない税理士は、新たに加入した時における財産出資を形式的に定額とし、労務出資及び信用出資と社員税理士の責任が相殺関係にあるものとして、原則として脱退時の払戻し金額を加入時の財産出資相当額とする旨の合意を締結することもある。創業系の税理士と前記の新たに加入した税理士について、労務出資及び信用出資の評価を定款等の定めに基づいて行われる場合、I(1)にある〈払戻し請求権の額〉の脱退時持分割合は、労務出資及び信用出資の評価により、創業系税理士は大きくなり前記の加入税理士は小さくなる可能性がある。そのため、前記の加入税理士が出資額による払戻しを受け

た場合においても、みなし贈与は理論的には生じない可能性がある。これについては引き続きの研究が必要とされる。

また、出資承継の問題は、税理士法人に限らず、各士業法人にも同様に発生する問題である。各士業に係る士法の内容にもよるが、少なくとも出資承継の税務については、税理士が税の専門家としてメルクマールを設定する必要があると言える。今後は税理士業界のみでなく各士業団体と連携及び研究し、円滑な士業法人の出資の承継方法を築くことが望まれる。

(参考)

調査研究部長  
矢ノ目 忠 様

4.4.12

総 発 第 6 号  
令和4年4月12日

東京税理士会  
会 長 足 達 信



#### 税理士法人の出資の評価について(諮問)

平成 12 年に閣議決定された「規制緩和推進3か年計画」では、「資格者による継続的かつ安定的な業務提供や賠償責任の能力の強化などの観点から、必要に応じて資格者の法人制度の創設を検討する。」と記載され、これにより弁護士の特許業務法人制度、弁護士の法人化制度が創設されました。弁護士の法人制度が創設されると、弁護士法3条2項により「弁護士は税理士業務を行うことができる」ため、税理士法人が存在しなくても、税理士業務を行える法人制度が動き出すこととなります。このような流れの中で、税理士法人制度の創設は、税理士業界における喫緊の課題となり、平成 13 年の税理士法改正により税理士法人制度が創設されました。

爾来、20 年が経過し、税理士法人は 4,500 社を数えるまでになり、税理士法人を巡る課税問題、とりわけ社員が死亡したときにおける課税関係について関心が深まりつつあります。税理士法 48 条の 17 では、社員が死亡した場合には税理士の登録が抹消され、その社員は税理士でなくなることから、税理士法人を脱退することとなる旨が規定されています。したがって、死亡した社員の相続人は出資持分を相続することはできず、死亡した社員の持分払戻し請求権を相続することになると解されています。しかし、この持分払戻し請求権を巡る課税関係については、必ずしも明らかにされているとは言えず、さまざまな論点から税理士法人の社員が死亡した場合の課税関係について検討する必要があります。

また、大規模税理士法人の出現により社員の入退社も常態化しています。そこで社員の入退社時の出資の課税関係も改めて整理をしておく時期にあります。

以上のことから、税理士法人の社員が死亡した場合と社員の入退社時の課税関係について整理をするとともに、国税庁などの関係官庁と協議の上、適正な課税関係を検討していただきたく、貴部に諮問いたします。

{提出期限} 令和5年5月末日