

非上場株式のみなし贈与

(東京地裁平成 26 年 10 月 29 日、東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決)

(資料 1)

第 63 回 2015 年 (平成 27 年) 12 月 4 日
発表 中島 礼子

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

2015年12月4日

租税判例研究会

非上場株式のみなし贈与

(東京地裁平成 H26 年 10 月 29 日、東京高裁平成 27 年 4 月 22 日判決)

税理士 中島礼子

I. 事案の概要

本事案は2つの事件からなる

【第1事件(原告=A(父))】 E(祖母)が F 社株式を C 社・D 社に譲渡 (本件譲渡) (図1、図2)

→上記譲渡が時価より著しく低い価額の対価でされたものであり、その譲渡によってC社の株式及びD社の持分の価額が増加したことから、相続税法9条の規定によりその増加した部分に相当する金額を原告AがEから贈与により取得したものとみなされるとして、原告Aに対し贈与税を課す処分 (平成19年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。)

【第2事件 (原告=B(子))】

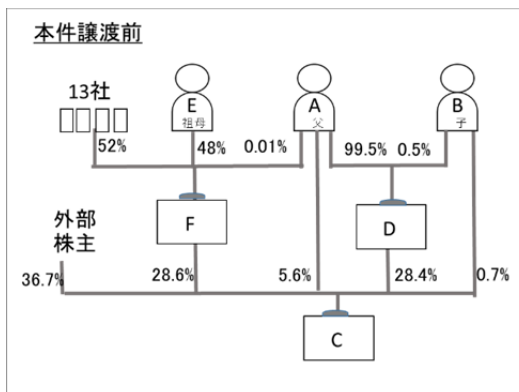
上記EのC社及びD社に対する上記の譲渡の後に、B(子)がA(父)から、D社の持分及び現金を贈与により取得(図3)、贈与税の申告書を提出 (D社持分の贈与=「本件出資贈与」)。

→①本件譲渡により、Dの株主であるBもEから贈与を受けたものとみなされる

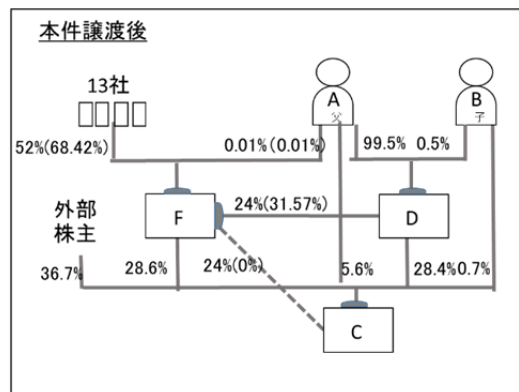
②A→BへのD社株式贈与におけるD社株式時価は申告書記載ものより高額

として更正処分

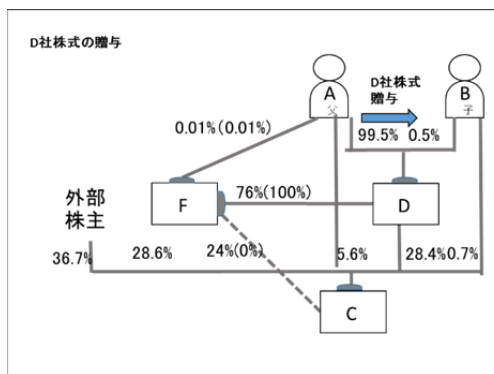
(図1)



(図2)



(図3)



II. 争点

★(1) 本件各譲渡に関し原告らについて相続税法9条の規定を適用することができるか

★(2) 本件各譲渡は時価より著しく低い価額の対価でされたものか(本件各譲渡に係る本件F社出資の時価はいくらか)

ア 評価通達の定めによって評価した場合、本件各譲渡に係る本件F社出資の1口当たりの価額はいくらか

イ 本件各譲渡に係る本件F社出資の時価は本件13社が本件各譲渡後にD社に対してした譲渡の対価の価額である1口当たり5000円であるといえるか

<今回の検討対象外>

(3) 原告らは本件各譲渡により相続税法9条に規定する「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」と認められるか、また、そのように認められる場合、当該利益の価額に相当する金額はいくらか

(4) 本件出資贈与に係るD社の持分の価額はいくらか

(5) 原告らについて、無申告加算税及び過少申告加算税を課されない正当な理由があると認められるか

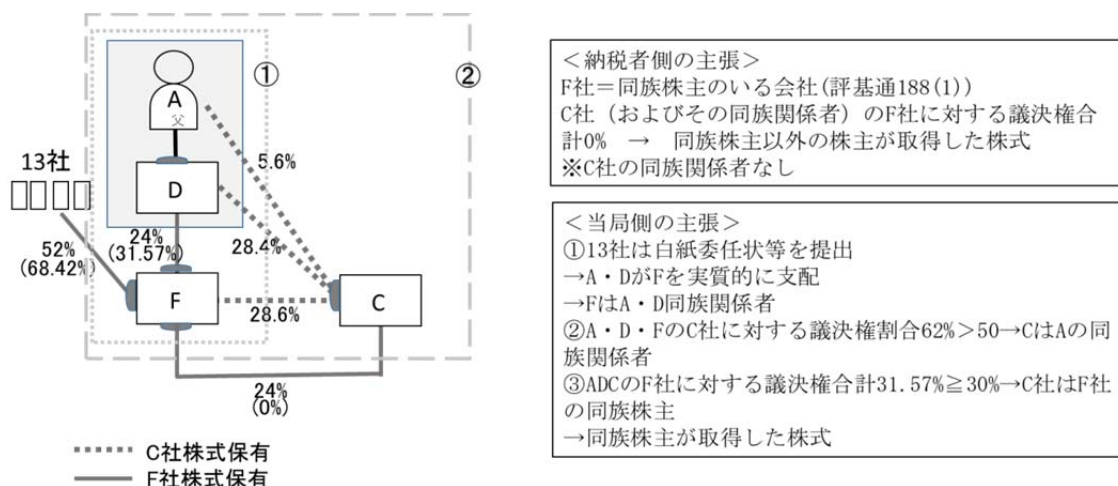
III：争点に関する当事者の主張の要点

資料2参照

IV：裁判所の判断

資料2参照

図表4：【C社が取得したF社株式の評価方式について】



V : 検討

評基通 188 (1) の形式的適用の否定し、「実質支配」で同族株主を判断している点について

本件では、取引先である株主 13 社は実質的に白紙委任をしていた→A および D 社が F 社を実質的に支配していたものとして、A・D 社を F 社の同族関係者として取り扱っている。(評基通 188 (1) の形式的な適用は趣旨にもとるとしている)

(コメント)

ロジックについて: F 社を D 社の同族関係者として取り扱うという結果については、特段異論はないが、そのロジックについては多少疑問がある。評価通達 188 (1) の形式的適用を行うことは同通達 188 及び同通達 188-2 の趣旨にもとるとする点については、理解するが、そうであれば総則 6 項を適用するというロジックであるべきではないか？税務当局の解釈により 188 (1) の適用関係を変更するという事になると納税者側の法的安定性が損なわれないか？

実務への示唆: 実務上、取引先が株式を保有するというケースは多く見かける。では、このような場合に、常に取引先を除外して評価通達 188 (1) を判定する必要があるか？→NO。 評価通達 188 (1) に定められた評価方式を画一的に適用することが著しく不相当と認められる特別の事情に当たる場合のみに限る (ただし、実務上はどのような場合が「著しく不相当」であるかという論点が残る)

VI：関連判例

■ 相続税法第9条関係

法人の低額譲受に伴う株主の贈与税課税（昭53.5.11大阪地裁）

判示事項

(4) A会社がB会社の株主からB会社株式を時価よりも著しく低い価額で譲受けた場合には、当該低額譲受けにより増加したA会社の純資産額に相当する経済的利益の額につきB会社株主からA会社株主に贈与があつたものとされた事例

(5) 資産の低額譲受けに係る経済的利益につき法人税と相続税とにおいて課税上の取扱いに差異があるとしてもやむをえないとされた事例

(6) 取引相場のない非上場株式について、贈与税における「時価より著しく低い価額」の意義 →3/4と判示

■ 配当還元方式の適用に関して

✓ 平成23年9月23日裁決

《ポイント》

本事例は、取引相場のない株式の評価に当たり、同族関係者の範囲について、法人税法施行令第4条第6項の規定の適用を受けることから、「同族株主以外の株主等が取得した株式」に該当しないと判断したものである。

《要旨》

請求人は、評価会社であるJ社は、同族株主がおらず、また、J社の株主であるK社は請求人の同族関係者ではないから、請求人とその同族関係者の議決権割合が15%未満となるので、請求人が本件被相続人からの相続により取得したJ社株式（本件株式）は、配当還元方式により評価すべきである旨主張する。

しかしながら、まる1K社の設立経緯、資産内容、人的・物的実体及び株主総会や取締役会の開催状況からすると、K社の出資者がJ社の経営や意思決定に関心や興味を有していたとは考え難く、また、まる2K社の出資者は、いずれもJ社の役員等であり、J社を退社した後は、K社の出資者たる地位を失うことになっていたこと並びにK社の出資者及び出資の譲受人は本件被相続人にその決定権があつたものと認められることからすると、K社の出資者がJ社の代表取締役であつた本件被相続人の意に沿つた対応をすることが容易に認められること、まる3そして、K社は、本件被相続人死亡後開催されたJ社の取締役を選任する重要なJ社の株主総会において、K社が所有しているJ社の株式に係る議決権を、K社の出資者でも役員でもない請求人（本件被相続人の妻）に委任していることからすれば、K社は本件被相続人に代表されるJ社の創業家の強い支配下にあり、K社の出資者は、同社の意思決定を、いずれも、本件被相続人及び請求人に代表されるJ社の創業者一族の意思に委ねていたものと認められるから、K社の株主総会等における議決権の行使についても、J社の創業者一族の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意していた者と認めるのが相当である。そうすると、請求人は、法人税法施行令第4条《同族関係者の範囲》第6項の規定により、K社の株主総会において全議決権を有し、かつ、K社の唯一の出資者であるとみなされることから、同条第3項により、K社を支配していることとなつて、同条第2項により、K社は請求人と特殊関係にある法人に該当するので、請求人の同族関係者に該当することとなる。そうすると、J社における請求人とその同族関係者の議決権割合は15%以上となるから、本件株式を配当還元方式で評価することはできない」

✓ 平成17年1月19日東京高裁 本事例の先代相続税事件

被相続人が、自ら代表取締役を務めるA株式会社の株式を、時価を下回る低額で現物出資してB有限会社を設立し、そのB有限会社の出資口の52パーセント相当をA株式会社の取引先13社に売却した後、相続が開始したことにより、納税者らが取得した当該有限会社の出資口48パーセント相当を純資産方式で評価する場合において、B有限会社が保有するA株式会社の株式は配当還元方式で評価すべきであるとの納税者の主張が、納税者らはB有限会社について50パーセント以上の出資割合を有していなくても、なおB有限会社を実効的に支配しうる地位にあることが認められ、A株式会社の同族株主である納税者らとの関係において特殊関係のある法人に当たり、その同族関係者として、A株式会社の同族株主に当たることが認められるのであるからB有限会社の保有するA株式会社の株式は、類似業種比準方式によって評価すべきであるとして排斥された事例。

VII：関係法令

相続税法第9条(みなし贈与)

第五条から前条まで及び次節に規定する場合を除くほか、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（対価の支払があつた場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす。ただし、当該行為が、当該利益を受ける者が資力を喪失して債務を弁済することが困難である場合において、その者の扶養義務者から当該債務の弁済に充てるためになされたものであるときは、その贈与又は遺贈により取得したものとみなされた金額のうちその債務を弁済することが困難である部分の金額については、この限りでない。

第9条《その他の利益の享受》関係

相続税法基本通達 (9条関係)

(株式又は出資の価額が増加した場合)

9-2 同族会社(法人税法(昭和40年法律第34号)第2条第10号に規定する同族会社をいう。以下同じ。)の株式又は出資の価額が、例えば、次に掲げる場合に該当して増加したときにおいては、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ次に掲げる者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとする。この場合における贈与による財産の取得の時期は、財産の提供があった時、債務の免除があった時又は財産の譲渡があった時によるものとする。(昭57直資7-177改正、平15課資2-1改正)

- (1) 会社に対し無償で財産の提供があった場合 当該財産を提供した者
- (2) 時価より著しく低い価額で現物出資があった場合 当該現物出資をした者
- (3) 対価を受けずに会社の債務の免除、引受け又は弁済があった場合 当該債務の免除、引受け又は弁済をした者
- (4) 会社に対し時価より著しく低い価額の対価で財産の譲渡をした場合 当該財産の譲渡をした者

(参考：その他9条関係の通達)

9-1	(「利益を受けた」の意義)
9-3	(会社が資力を喪失した場合における私財提供等)
9-4	(同族会社の募集株式引受権)
9-5	(贈与により取得したものとする募集株式引受権数の計算)
9-6	(合同会社等の増資)
9-7	(同族会社の新株の発行に伴う失権株に係る新株の発行が行われなかった場合)

相続税法第22条

この章で特別の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時ににおける時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。

財産評価基本通達

185 (純資産価額)

179(取引相場のない株式の評価の原則)の「1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)」は、課税時期における各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額(この場合、評価会社が課税時期前3年以内に取得又は新築した土地及び土地の上に存する権利(以下「土地等」という。)並びに家屋及びその附属設備又は構築物(以下「家屋等」という。)の価額は、課税時期における通常の取引価額に相当する金額によって評価するものとし、当該土地等又は当該家屋等に係る帳簿価額が課税時期における通常の取引価額に相当すると認められる場合には、当該帳簿価額に相当する金額によって評価することができるものとする。以下同じ。)の合計額から課税時期における各負債の金額の合計額及び186-2(評価差額に対する法人税額等に相当する金額)により計算した評価差額に対する法人税額等に相当する金額を控除した金額を課税時期における発行済株式数で除して計算した金額とする。ただし、179(取引相場のない株式の評価の原則)の(2)の算式及び(3)の1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)については、株式の取得者とその同族関係者(188(同族株主以外の株主等が取得した株式)の(1)に定める同族関係者をいう。)の有する議決権の合計数が評価会社の議決権総数の50%以下である場合においては、上記により計算した1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)に100分の80を乗じて計算した金額とする。

1 1株当たりの純資産価額(相続税評価額によって計算した金額)の計算を行う場合の「発行済株式数」は、直前期末ではなく、課税時期における発行済株式数であることに留意する。

2 上記の「議決権の合計数」及び「議決権総数」には、188-5((種類株式がある場合の議決権総数等))の「株主総会の一部の事項について議決権を行使できない株式に係る議決権の数」を含めるものとする。

188 (同族株主以外の株主等が取得した株式)

178《取引相場のない株式の評価上の区分》の「同族株主以外の株主等が取得した株式」は、次のいずれかに該当する株式をいい、その株式の価額は、次項の定めによる。(昭 47 直資 3-16・昭 53 直評 5 外・昭 58 直評 5 外・平 15 課評 2-15 外・平 18 課評 2-27 外改正)

(1) 同族株主のいる会社の株式のうち、同族株主以外の株主の取得した株式

この場合における「同族株主」とは、課税時期における評価会社の株主のうち、株主の 1 人及びその同族関係者（法人税法施行令第 4 条(同族関係者の範囲)に規定する特殊の関係のある個人又は法人をいう。以下同じ。)の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 30%以上（その評価会社の株主のうち、株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が最も多いグループの有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 50%超である会社にあつては、50%超）である場合におけるその株主及びその同族関係者をいう。

(2) 中心的な同族株主のいる会社の株主のうち、中心的な同族株主以外の同族株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の 5%未満であるもの（課税時期において評価会社の役員（社長、理事長並びに法人税法施行令第 71 条第 1 項第 1 号、第 2 号及び第 4 号に掲げる者をいう。以下この項において同じ。）である者及び課税時期の翌日から法定申告期限までの間に役員となる者を除く。）の取得した株式

この場合における「中心的な同族株主」とは、課税時期において同族株主の 1 人並びにその株主の配偶者、直系血族、兄弟姉妹及び 1 親等の姻族（これらの者の同族関係者である会社のうち、これらの者が有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 25%以上である会社を含む。）の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 25%以上である場合におけるその株主をいう。

(3) 同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 15%未満である場合におけるその株主の取得した株式

(4) 中心的な株主がおり、かつ、同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 15%以上である場合におけるその株主で、その者の株式取得後の議決権の数がその会社の議決権総数の 5%未満であるもの（(2)の役員である者及び役員となる者を除く。）の取得した株式

この場合における「中心的な株主」とは、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数がその会社の議決権総数の 15%以上である株主グループのうち、いずれかのグループに単独でその会社の議決権総数の 10%以上の議決権を有している株主がいる場合におけるその株主をいう。

189 特定の評価会社の株式

178《取引相場のない株式の評価上の区分》の「特定の評価会社の株式」とは、評価会社の資産の保有状況、営業の状態等に応じて定めた次に掲げる評価会社の株式をいい、その株式の価額は、次に掲げる区分に従い、それぞれ次に掲げるところによる。

なお、評価会社が、次の(2)又は(3)に該当する評価会社かどうかを判定する場合において、課税時期前において合理的な理由もなく評価会社の資産構成に変動があり、その変動が次の(2)又は(3)に該当する評価会社と判定されることを免れるためのものと認められるときは、その変動はなかったものとして当該判定を行うものとする。

(1) 比準要素数 1 の会社の株式 (省略)

(2) 株式保有特定会社の株式

課税時期において評価会社の有する各資産をこの通達に定めるところにより評価した価額の合計額のうち占める株式及び出資の価額の合計額（189-3《株式保有特定会社の株式の評価》において「株式等の価額の合計額（相続税評価額によって計算した金額）」という。）の割合が 50%以上である評価会社（次の(3)から(6)までのいずれかに該当するものを除く。以下「株式保有特定会社」という。）の株式の価額は、189-3《株式保有特定会社の株式の評価》の定めによる。

(3) 土地保有特定会社の株式(省略)

- (4) 開業後3年未満の会社等の株式(省略)
- (5) 開業前又は休業中の会社の株式(省略)
- (6) 清算中の会社の株式(省略)

法人税法施行令

第四条 (同族関係者の範囲)

法第二条第十号(同族会社の意義)に規定する政令で定める特殊の関係のある個人は、次に掲げる者とする。

- 一 株主等の親族
 - 二 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
 - 三 株主等(個人である株主等に限る。次号において同じ。)の使用人
 - 四 前三号に掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によつて生計を維持しているもの
 - 五 前三号に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- 2 法第二条第十号に規定する政令で定める特殊の関係のある法人は、次に掲げる会社とする。
- 一 同族会社であるかどうかを判定しようとする会社(投資法人を含む。以下この条において同じ。)の株主等(当該会社が自己の株式(投資信託及び投資法人に関する法律(昭和三十二年法律第九十八号)第二条第十四項(定義)に規定する投資口を含む。以下同じ。)又は出資を有する場合の当該会社を除く。以下この項及び第四項において「判定会社株主等」という。)の一人(個人である判定会社株主等については、その一人及びこれと前項に規定する特殊の関係のある個人。以下この項において同じ。)が他の会社を支配している場合における当該他の会社
 - 二 判定会社株主等の一人及びこれと前号に規定する特殊の関係のある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社
 - 三 判定会社株主等の一人及びこれと前二号に規定する特殊の関係のある会社が他の会社を支配している場合における当該他の会社
- 3 前項各号に規定する他の会社を支配している場合とは、次に掲げる場合のいずれかに該当する場合をいう。
- 一 他の会社の発行済株式又は出資(その有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合
 - 二 他の会社の次に掲げる議決権のいずれかにつき、その総数(当該議決権を行使することができない株主等が有する当該議決権の数を除く。)の百分の五十を超える数を有する場合
 - イ 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
 - ロ 役員を選任及び解任に関する決議に係る議決権
 - ハ 役員報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権
 - ニ 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権
 - 三 他の会社の株主等(合名会社、合資会社又は合同会社の社員(当該他の会社が業務を執行する社員を定めた場合にあっては、業務を執行する社員)に限る。)の総数の半数を超える数を占める場合
- 4 同一の個人又は法人(人格のない社団等を含む。以下同じ。)と第二項に規定する特殊の関係のある二以上の会社が、判定会社株主等である場合には、その二以上の会社は、相互に同項に規定する特殊の関係のある会社であるものとみなす。
- 5 法第二条第十号に規定する政令で定める場合は、同号の会社の株主等(その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。)の三人以下並びにこれらと同号に規定する政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の第三項第二号イからニまでに掲げる議決権のいずれかにつきその総数(当該議決権を行使することができない株主等が有する当該議決権の数を除く。)の百分の五十を超える数を有する場合又はその会社の株主等(合名会社、合資会社又は合同会社の社員(その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあっては、業務を執行する社員)に限る。)の総数の半数を超える数を占める場合とする。
- 6 個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合

資料1

には、当該者が有する議決権は当該個人又は法人が有するものとみなし、かつ、当該個人又は法人（当該議決権に係る会社の株主等であるものを除く。）は当該議決権に係る会社の株主等であるものとみなして、第三項及び前項の規定を適用する。