

Vol.43

今回は 贈与税・所得税・法人税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 濱田 桂 (雪谷支部)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



他の株主または発行会社に対する株式の無償または低額譲渡

I 事例

資本金2,000万円（発行済株式数40,000株、1株当たり発行価額500円）の非上場の株式会社A社の株式について、同社の現在の代表取締役である個人甲（以下「甲」という。）が15,000株を保有し、残り25,000株はかつて同社の代表取締役を務めていた個人乙（以下「乙」という。甲との間に親族関係はない。）が保有している。A社の1株当たりの相続税評価額は、原則的評価方式1,000円（小会社に該当し、類似業種比準価額750円と純資産価額1,250円を加重平均）、配当還元方式250円である。また、A社は不動産を所有しており、当該不動産を時価によって評価し、かつ、当該評価差額に対する法人税額等を控除しないで計算した場合の1株当たりの純資産価額は1,500円となる。この度、乙より、甲またはA社に対して無償もしくは低額にて保有株式の全部を譲り渡したい旨の申し出があった。想定される以下の取引に係る課税関係はどのようになるか確認したい。

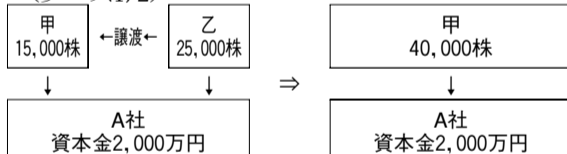
（ケース1） 甲が無償で株式を取得する場合の課税関係

（ケース2） 甲が取得価額と同額の500円で株式を取得する場合の課税関係

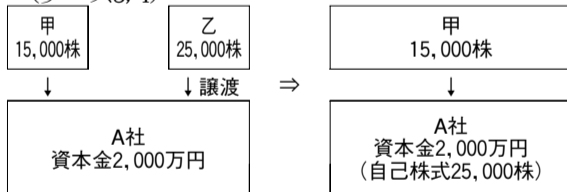
（ケース3） A社が無償で株式を取得する場合の課税関係

（ケース4） A社が取得価額と同額の500円で株式を取得する場合の課税関係

（ケース1,2）



（ケース3,4）



II 回答

ケース	譲渡人	譲受人	譲渡価額	甲税負担	乙税負担	A税負担
(1)	乙	甲	無償	970万円	—	—
(2)	乙	甲	2,500万円	345万円	—	—
(3)	乙	A社	無償	1,595万円	500万円	—(注)
(4)	乙	A社	2,500万円	970万円	500万円	—(注)

(注) 自己株式取得に伴う受贈益が生ずると考える場合には、ケース(3)では3,750万円、ケース(4)では2,500万円の受贈益に対する法人税が課税される可能性がある。

III 検討

（ケース1,2） 甲が無償または低額で株式を取得する場合の課税関係

乙から甲に対して、A社株式を無償で譲渡する場合には、乙から甲に対して贈与が行われたことになるから、贈与税が課税される。この場合、A社株式1株当たりの相続税評価額は、乙が同族株主に該当することから原則的評価方式である1,000円が採用され、贈与税の額は次のように計算される。

$(1,000円 \times 25,000株 - 基礎控除110万円) \times 50\% - 225万円 = 970万円$

また、乙から甲に対して、A社株式を取得価額と同額の500円で譲渡する場合には、相続税法第7条に規定する著しく低い価額での譲渡に該当する可能性がある。この場合、贈与税額は次のように計算さ

れる。

$(1,000円 - 500円) \times 25,000株 = 1,250万円$

$(1,250万円 - 基礎控除110万円) \times 50\% - 225万円 = 345万円$

なお、譲渡人である乙には、無償または取得価額と同額の500円で甲に株式を譲渡した場合には、譲渡所得が発生しないことから税負担は生じない。

（ケース3,4） A社が無償または低額で株式を取得する場合の課税関係

1 譲渡人である乙の課税関係

乙が、発行会社A社に対して株式を無償で譲渡した場合には、所得税法第59条第1項第1号に規定する「法人に対する贈与」が行われたことになる。この場合の株式の評価額は、相続税評価額ではなく、その時における価額に相当する金額、すなわち時価によることとされ、土地・上場有価証券を有している場合には、譲渡時の価額により評価し、当該評価差額に対する法人税等は控除しないこととされている（所得税法基本通達59-6）。本事例では、発行会社が保有する不動産を時価で評価し、かつ、当該評価差額に対する法人税等を控除しないで計算した1株当たりの評価額1,500円に基づいて、所得税・住民税は次のように計算される。

①譲渡所得の額 $(1,500円 - 500円) \times 25,000株 = 2,500万円$

②所得税・住民税額 $2,500万円 \times (15\% + 5\%) = 500万円$

また、乙が発行会社A社に対して、取得価額と同額の1株500円で譲渡した場合には、所得税法第59条第1項第2号に規定する「著しく低い価額（時価の2分の1未満）による法人に対する譲渡」に該当し、上記と同額の譲渡所得・税負担が生じる。

なお、発行会社A社に対する譲渡であるから、みなし配当が生ずるかどうかなを確認する必要がある。本事例では、発行会社A社に対して無償または取得価額と同額の500円（資本金額に相当する）で譲渡するのであるから、A社の資本金等を超える部分、すなわち利益積立金額が取り崩される部分がない。したがって、本事例では、みなし配当は生じない。

2 譲受人であるA社の課税関係

譲受人であるA社は、自己株式を無償で取得することとなるが、当該自己株式の時価と譲受価額（本事例では無償取得のため0円）との差額について受贈益を認識する必要があるかどうか検討する必要がある。平成18年法人税法改正前において、自己株式の取得は、有価証券の取得として扱われていたため、本事例のように無償で自己株式を取得した場合には、受贈益に対して課税すべきであるとされていた。しかしながら、平成18年法人税法改正により、自己株式の取得は、有価証券の取得ではなく、資本金等の額の増減を生ずる取引（法人税法第22条第5項）、すなわち、資本等取引に該当するものとして取り扱われるようになった。法人税法における所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額は、資本等取引以外の取引に係る収益の額であり（法人税法第22条第2項）、資本等取引から益金の額が生じることはないから、平成18年改正後においては、自己株式の無償取得により受贈益は発生しないものと考えられる。

ただし、この点について、自己株式の取得行為を、株式の取得と資本金等の額の減額という2つの局面に分けて、平成18年改正後においても、株式の取得段階で受贈益を認識すべきとの考え方もある。仮にこの考え方を採用すれば、無償取得の場合には、1株当たりの時価1,500円に取得株式数25,000株を乗じた3,750万円の受贈益が認識され、また、乙の取得価額と同額の500円で取得した場合には、時価1,500円と取得価額500円の差額1,000円に取得株式

数25,000株を乗じた2,500万円の受贈益が認識され、それぞれ法人税が課税されることが考えられる。

3 残存株主である甲の課税関係

残存株主である甲は、株式を直接取得していないが、相続税法第9条に基づき、対価を支払わないで利益を受けたとされ、贈与税が発生することが考えられる。すなわち、同族会社の株式の価額は、発行会社に対して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には、その価額が増加するものと考えられ、増加した部分に相当する金額を贈与によって取得したものとして取り扱われる（相続税法基本通達9-2(4)）。本事例では、発行会社A社に対する自己株式の無償もしくは低額での譲渡であり、財産の譲渡には該当しないが、実質的に無償または低額による財産の譲渡によった場合と同様の利益を残存株主甲が享受するからである。すなわち、乙が株式をA社に無償または低額で譲渡することにより、甲が保有する株式の価額は増加する。

乙がA社に対して無償で譲渡した場合の甲が負担すべき贈与税額は、次のとおりである。

①増加した価値の計算

A社の時価総額 $1,500円 \times 40,000株 = 6,000万円$

A社への無償譲渡後の自己株式を除く株式数 $40,000株 - 25,000株 = 15,000株$

A社への無償譲渡後の1株当たり評価額 $6,000万円 \div 15,000株 = 4,000円$

甲が保有する株式の増額価値 $(4,000円 - 1,500円) \times 15,000株 = 3,750万円$

②甲が負担すべき贈与税額

$(3,750万円 - 110万円) \times 50\% - 225万円 = 1,595万円$

また、乙がA社に対して取得価額と同額の500円で譲渡した場合の甲が負担すべき贈与税額は次のとおりである。

①増加した価値の計算

A社の時価総額 $1,500円 \times 40,000株 - 500円 \times 25,000株 = 4,750万円$

A社への無償譲渡後の自己株式を除く株式数 $40,000株 - 25,000株 = 15,000株$

A社への無償譲渡後の1株当たり評価額 $4,750万円 \div 15,000株 = 3,167円$

甲が保有する株式の増額価値 $(3,167円 - 1,500円) \times 15,000株 = 2,500万円$

②甲が負担すべき贈与税額

$(2,500万円 - 110万円) \times 50\% - 225万円 = 970万円$

まとめ

親族関係にない第三者間で事業の承継が行われ、旧代表者から新代表者に対して株式の買い取りが求められる場合において、新代表者個人の資金的事情から無償もしくは低額での取得することが考えられる。この場合、無償もしくは低額で取得した譲受人の贈与税負担を考慮する必要がある。また、発行会社が自己株式として無償もしくは低額で取得する場合には、譲渡人・譲受人双方を合わせると相当高額の税負担が生ずる可能性があり、現実には採用できる取引ではない。いずれにしても、事業承継に伴う株式の移動については、所得税・法人税・贈与税の取り扱いについて複合的に検証し、計画的かつ慎重に実施する必要がある。

注) 内容は、平成24年4月1日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。