

非上場株式の税務上の時価算定法～所得税と法人税の関連通達の比較

1. はじめに

同族関係者間で非上場株式の売買を行う場合、独立当事者間でのそれと違って、利害が一致していることが多いため、売買価額の決定が恣意的に行われやすく、また、それ以前にその価額のベースになるべき「時価」の目安はどのように得たらよいのか迷うことが多いと思います。

非上場株式には市場性がなく、時価の把握が困難です。利害対立のない同族関係者間での非上場株式の売買では、国税庁通達に定められた方法により算定した額を税務上の時価の目安として売買価額を決定することが一般的であり、時価の算定においては同通達の規定を十分に理解する必要があります。

国税庁通達(所得税基本通達・法人税基本通達)に沿った非上場株式の税務上の時価算定法については、本誌 49 で既に述べています。それらで述べている通り、所得税基本通達に基づく時価算定も法人税基本通達に基づく時価算定も、原則的方法と簡便法的方法があり、両者の基本的な考え方は後述 2 で述べるように同じといえますが、本稿では、所得税法上の時価算定と法人税法上の時価算定における相違点にスポットを当てて、整理をしようと思います。

2. 所得税基本通達(所基通)と法人税基本通達(法基通)による時価算定法の共通点

所基通と法基通による非上場株式の時価算定法は、基本的には次の通り共通した内容となっています。

	原則的な算定法	簡便法的方法
通達	所基通 59-6 前段に基づく同 23～35 共-9 法基通 9-1-13	所基通 59-6 後段 法基通 9-1-14
算定法	法基通では「その株式の譲渡日前6ヶ月間」、所基通では「(その譲渡の最近)において行われた適正な売買実例等、比準すべき価額がある場合はその価額。それが無い場合は、その売買時点における発行会社の1株当たりの純資産価額等を参照して通常取引されると認められる価額。	法基通 9-1-14 では「課税上弊害がない限り」、所基通 59-6 後段では「原則として」、一定の修正(発行会社が所有する土地等や上場有価証券を時価で評価する等)を行うことを条件に、財産評価基本通達(財基通)により算定した価額によることが認められる。

3. 所基通 59-6 後段と法基通 9-1-14 の相違点

ただし、2 の表の太枠部分の所基通 59-6 後段と法基通 9-1-14 をよく読むと、次のような相違点が認められます。

	所基通 59-6 後段	法基通 9-1-14
同族株主の判定	株式を譲渡する個人株主の譲渡直前の議決権数により、同族株主か否かを判定することが明らかにされている。	判定時期については特に規定なし。 (法人税の時価取引の原則から、譲渡側は譲渡直前の議決権数、取得側は株式取得後の議決権数により、同族株主か否かを判定と思われる。)
課税庁に対するしぼり	「原則として...財基通の《取引相場のない株式の評価》の例により算定」する旨を定めており、課税庁に、 <u>原則として</u> 、この規定により時価を算定することを求めている。	「法人が、非上場株式について...財基通の《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額によっているときは、課税上弊害がない限り...これを認める」旨を定めており、納税者が自らこの通達の規定による算定法を採用している場合に、 <u>課税上弊害がない限り</u> 、課税庁はその算定額を認めることとしている。

上記の相違点のうち、より注目すべきは でしょう。

すなわち、法基通 9-1-14 は、非上場株式につき法人が一定の修正をした財基通の評価方式の例に準じた方法で時価を算定していることを前提(条件)にして、課税上弊害がなければ課税庁はそれを認める、というもののなので、法人(納税者)がその方法による算定をしていない場合、法基通 9-1-14 は適用されず、法人税法上の時価算定のために同通達の方法を採用するように課税庁を拘束していないと読めます。この点で、所基通 59-6 後段とは明らかに違っています。

法基通 9-1-14 の規定振りから、たとえば法人が低廉な価額または無償で取得した非上場株式につき、法人税の計算上受贈益を計上していない場合、課税庁はその株式の時価を法基通 9-1-14 によらず、原則的な算定法である法基通 9-1-13 により算定すること(おおまかに言えば、時価純資産価額になります。)が考えられます。

税務上の問題が発生しないように、非上場株式の時価算定には慎重な対応が求められます。