

財産評価基本通達 188 の「同族関係者」

1. 非上場株式の評価上、重要な「同族関係者」

国税庁の財産評価基本通達は、非上場会社の株式(「取引相場のない株式」)の相続税法上の時価評価の方法を定めています。相続等で取得した非上場株式が「同族株主以外の株主等が取得した株式」(同通達 178 の用語。同通達 188 がその内容を具体的に規定しています。)に当たれば、特例的評価方式(配当還元方式)による評価となり、それ以外の株式に当たれば、いわゆる原則的評価方式による評価となり、評価額に多額の影響が出ます。また、同通達による非上場株式の評価方法は、相続税・贈与税のためだけでなく、法人税法や所得税法の時価評価の際にも、一定の条件の下その準用が認められています(所得税法基本通達 59-6 後段等)から、同通達 188(以下 188 といいます。)を正しく理解し、その株式がどちらに当たるのかの判定が重要です。

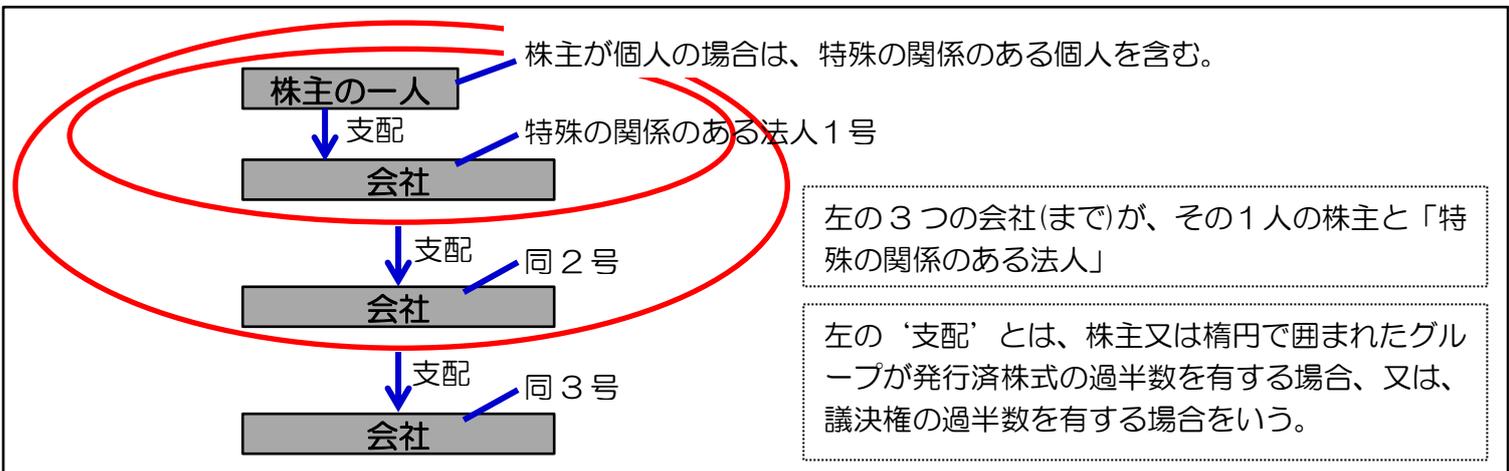
188 は、その株式を相続等で取得した株主とその発行会社の株主構成の状況により、全部で4パターンの「同族株主以外の株主等が取得した株式」を定めています。その4パターンに当たるかどうかの判断においては、非上場株式の評価に直面している「株主の一人とその同族関係者」の保有する議決権割合を正しく判断することが必須です。「株主の一人」は簡単にわかりますが、「その同族関係者」とは、法人税法施行令4条に定める「特殊の関係のある個人」と「特殊の関係のある法人」の二つから成り(188)、その正確な理解が必要です。

2. 特殊の関係のある個人(同条1項)

「特殊の関係のある個人」とは、①株主の親族、②株主といわゆる内縁関係にある者、③株主(個人)の使用人、④前三者以外の者で株主(個人)から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの、⑤②～④に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族をいいます。

3. 特殊の関係のある法人(同条2～4項)

一方、「特殊の関係のある法人」はちょっと複雑で、図示すると次の1号から3号までの会社です。1号は、その株主の一人によって「支配」されている会社、2号はその株主の一人+1号の会社によって「支配」されている会社、3号はその株主の一人+1号の会社+2号の会社によって「支配」されている会社です。



「特殊の関係のある法人」は、上記の通り「会社」に限られます。財団法人や社団法人は会社ではないので、株主(個人)の一人(とその一族)の強い影響力の下にあるとしても「特殊の関係のある法人」にはなりません。

4. 法人税法施行令4条・6項に注意

3の「支配」の当否の判定に関し、表題の規定は、「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」とみなす旨定めています。例えば、X社がY社の株主で、X社の株主A氏が、X社の株主総会で、Y社の株主ではあるがX社の株主でないB氏の意味に沿う議決権行使をすることにB氏と同意している場合、A氏の有するX社の議決権はB氏が有し、かつ、B氏はX社の株主とみなして、B氏のX社への「支配」の当否を判定する、ということです。この〈みなし〉により、X社が、B氏の「特殊の関係のある法人」になると、X社はB氏の「同族関係者」となりますから、B氏がY社の「同族株主以外の株主等」に当たるか否かは、X社の有するY社の議決権を含めて判断されることとなります。