

法人が個人に無償又は時価よりも低い譲渡価額で非上場株式を譲渡した場合の税務

1. 非上場株式を譲渡した法人の課税関係

法人が無償又は時価よりも低い譲渡価額で非上場株式の譲渡した場合は、時価で非上場株式を譲渡したものとされ（法人税法（法法）22条第2項）、時価ベースで非上場株式の譲渡益を計上します（法法61条の2第1項、法人税基本通達（法基通）2-3-4、4-1-5、4-1-6）。そのうえで、非上場株式の時価相当額（無償の場合）又は時価と譲渡対価の差額（低額譲渡の場合）について、受贈者（取得者）である個人と譲渡者（贈与者）である法人との関係に応じ、受贈者（取得者）がその法人の役員又は従業員である場合にはそれらの額に相当する額の役員給与又は従業員に対する給与を支給したものとされます（法法34条第4項、36条、法基通9-2-9（2））。受贈者（取得者）がその法人と関係のない第三者の場合にはそれらの額に相当する額を贈与したものと寄附金（法法37条第7項、第8項）とされます。

この場合、役員給与とされる額は、臨時的なものであることから定期同額給与に該当せず、さらに事前の届出をしていないことから事前確定届出給与にも該当しないため、全額が損金不算入となります（法法34条第1項1号、2号）。従業員に対する給与のうち、政令で定める特殊の関係のある従業員に支給される給与の額で、不相当に高額な部分の金額として一定の額についても、全額が損金不算入とされます（法法36条）。寄附金とされる額も、一定の損金算入限度額までの部分を除き、損金不算入となります（法法37条第1項）。

<例>株式会社が、所有する非上場株式（時価1億円、帳簿価額1,000万円）をその代表取締役等に1,000万円で譲渡した場合の税務上の仕訳（単位：万円）

現金預金	1,000	有価証券	1,000
役員給与	9,000	有価証券譲渡益	9,000
損金不算入			

*源泉徴収税額については考慮していません。

なお、前述のように役員給与又は従業員に対する給与とされる金額について、譲渡者（又は贈与者）である法人は給与支払者として、所得税及び復興特別所得税の源泉徴収が必要です（所得税法（所法）183条第1項、東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法28条）

2. 非上場株式を取得した個人の課税関係

(1) 個人に対する課税と株式の取得価額

個人が法人から無償又は時価よりも低い譲渡価額で非上場株式を取得した場合は、時価又は時価と譲渡対価の差額について所得税が課税されます。具体的には、受贈者（取得者）である個人と譲渡者（贈与者）である法人との関係に応じ、個人がその法人の役員又は従業員である場合は、給与所得の収入金額（所法28条第1項、36条第1項、所得税基本通達（所基通）36-15（1））とされます。第三者の場合は、一時所得の総収入金額（所法34条第1項、所基通34-1（5））とされます。

なお、個人が法人から無償又は時価よりも低い譲渡価額で棚卸資産以外の非上場株式を取得した場合における当該非上場株式の取得価額について、所得税法上は、所得税法施行令（所令）118条第2項により、事業所得の起因となる棚卸資産である有価証券を贈与により取得した場合における所令109条第1項4号、5号、第2項2号）を準用して、次のような取扱いになるものと考えられます。

①非上場株式を贈与により取得した場合

その取得の時にける、その有価証券（非上場株式）の取得のために通常要する価額（すなわち時価。所令109条第1項5号）。

②非上場株式を時価よりも低い譲渡価額により取得した場合

イ その譲渡価額が、譲渡した株式の時価よりも著しく低い場合

…その譲渡価額と、譲渡の時の株式の価額との差額のうち、実質的に贈与したと認められる金額との合計額（すなわち時価。所令109条第2項2号、所法40条第1項1号2号）。

ロ イ以外の場合

…その譲渡価額（所令109条1項4号）

(2) 非上場株式の税務上の時価の考え方

(1)における非上場株式の「時価」の算定方法について、所得税法上は直接的な規定がありません。ただし、新株予約権等の権利を行使したことによる経済的利益の算定の基になる行使時の株式の価額について定めた所基通23～35共-9（4）及び同59-6の後段（本誌No.592参照）を準用し、これら通達に定める方法により計算した価額をもって、その非上場株式の時価とするものと考えます。