

資産課税課情報	第22号	令和2年9月30日	国税庁資産課税課
---------	------	-----------	----------

『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』の趣旨説明（情報）

令和2年8月28日付課資4-2ほか1課共同『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』により、所得税基本通達59-6《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》の改正を行ったところであるが、その改正事項の趣旨及び同通達の取扱いを別紙のとおり取りまとめたので、今後の執務の参考とされたい。

別紙

<省略用語例>

本情報において使用した次の省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

所得税法……………	所得税法（昭和40年法律第33号）
所得税基本通達、所基通……………	所得税基本通達の制定について（昭和45年7月1日付直審（所）30）
財産評価基本通達、評基通……………	財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同）

※ 各法令等は、令和2年8月28日現在による。

○ 法第59条《贈与等の場合の譲渡所得等の特例》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【一部改正】

(株式等を贈与等した場合の「その時における価額」)

59-6 法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式(株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権(新投資口予約権を含む。以下この項において同じ。))及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。以下この項において同じ。)である場合の同項に規定する「その時における価額」は、23~35共-9に準じて算定した価額による。この場合、23~35共-9の(4)ニに定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」については、原則として、次によることを条件に、昭和39年4月25日付直資56・直審(資)17「財産評価基本通達」(法令解釈通達)の178から189-7まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とする。

- (1) 財産評価基本通達178、188、188-6、189-2、189-3及び189-4中「取得した株式」とあるのは「譲渡又は贈与した株式」と、同通達185、189-2、189-3及び189-4中「株式の取得者」とあるのは「株式を譲渡又は贈与した個人」と、同通達188中「株式取得後」とあるのは「株式の譲渡又は贈与直前」とそれぞれ読み替えるほか、読み替えた後の同通達185ただし書、189-2、189-3又は189-4において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の50%以下である場合に該当するかどうか及び読み替えた後の同通達188の(1)から(4)までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること。
- (2) 当該株式の価額につき財産評価基本通達179の例により算定する場合(同通達189-3の(1)において同通達179に準じて算定する場合を含む。)において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達188の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当するときは、当該発行会社は常に同通達178に定める「小会社」に該当するものとしてその例によること。
- (3) 当該株式の発行会社が土地(土地の上に存する権利を含む。)又は金融商品取引所に上場されている有価証券を有しているときは、財産評価基本通達185の本文に定める「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)」の計算に当たり、これらの資産については、当該譲渡又は贈与の時における価額によること。
- (4) 財産評価基本通達185の本文に定める「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)」の計算に当たり、同通達186-2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は控除しないこと。

《説明》

- 1 所得税法第59条第1項では、「贈与(法人に対するものに限る。)、相続(限定承認に係るものに限る。))若しくは遺贈(法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る。))又は著しく低い価額の対価による譲渡(法人に対するものに限る。))により居住者の有する譲渡所得の基因となる資産等の移転があった場合、その者の譲渡所得等の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により、その資産の譲渡があったものとみなす。」こととされている。

2 また、所得税基本通達59-6《株式等を贈与等した場合の「その時における価額」》(以下「本通達」という。)では、所得税法第59条第1項の規定の適用に当たって、譲渡所得の基因となる資産が株式(株主又は投資主となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権(新投資口予約権を含む。)及び新株予約権の割当てを受ける権利を含む。)である場合の同項に規定する「その時における価額」とは、所得税基本通達23-35共-9に準じて算定した価額によることとし、この場合、所得税基本通達23-35共-9の(4)ニに定める「1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額」については、原則として、一定の条件の下、財産評価基本通達178から189-7まで《取引相場のない株式の評価》の例により算定した価額とすることとしている。

3 そして、本通達の(1)では、財産評価基本通達188の(1)に定める「同族株主」に該当するかどうかは、株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定することとする条件を定め、当該株式を譲渡又は贈与した個人である株主が譲渡又は贈与直前において少数株主に該当する場合に、取引相場のない株式の譲渡又は贈与の時における価額をいわゆる配当還元方式^(注)により算定することと取り扱っている。

(注) 相続税等について財産の評価方法を定めた財産評価基本通達では、取引相場のない株式の価額について、原則的な評価方法を定める一方、会社の事業経営への影響力に乏しい少数株主が取得した株式の場合に用いる例外的な評価方法(配当還元方式)を定めているところ、財産評価基本通達188は「同族株主以外の株主等が取得した株式」の範囲を定め、当該株式に該当するものについて、財産評価基本通達188-2の定めにより配当還元方式によって算定することとしている。

4 先般、取引相場のない株式の譲渡の時における価額を争点として、本通達の(1)の条件に関し、譲渡所得に対する課税の場面において配当還元方式を用いることとなるのは、譲渡人である株主が少数株主に該当する場合(国側の主張)なのか、譲受人である株主が少数株主に該当する場合(納税者側の主張)なのかが争われた事件に対する最高裁判決(令和2年3月24日付最高裁第三小法廷判決)の中で、最高裁は、本通達の定めは、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができると判示し、国側の主張を認めた^(注)。

しかしながら、当該最高裁判決に付された裁判官の補足意見において、本通達の作成手法については、分かりやすさという観点から改善されることが望ましい等の指摘がなされ、この指摘を踏まえ、本通達の(1)の条件に係る従前からの取扱いがより明確になるよう、本通達の改正を行ったものである。

(注) 当該最高裁判決においては、株式の譲受人である株主が少数株主に該当することを理由として、譲渡人が譲渡した株式につき配当還元方式により算定した額が株式の譲渡の時における価額であるとした原審(平成30年7月19日付東京高裁判決)の判断部分(国側敗訴部分)が破棄され、原審に差し戻されている。

5 具体的には、本通達の(1)の条件について、譲渡又は贈与した株式の価額について株式を譲渡又は贈与した個人である株主が譲渡又は贈与直前において少数株主に該当する場合に財産評価基本通達188等の定め例により算定するという従前からの取扱いを分かりやすく表現するため、①「取得した株式」と定めている部分について「譲渡又は贈与した株式」と読み替えるなどの必要な読替えを行うとともに、②読替え後の財産評価基本通達188等の定め例により算定するかどうかを譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定することを明確化するほか、所要の整備を行っている。

本通達に基づく株主の態様による評価方法の概要は、次のとおりとなる。

株主の態様による区分				評価方法	
会社区分	株主区分				
同族株主のいる会社 譲渡等直前に	譲渡等直前に同族株主グループに属する株主	譲渡等直前の議決権割合が5%以上の株主		原則的な評価方法	
		譲渡等直前の議決権割合が5%未満の株主	中心的な同族株主がない場合の株主		
			中心的な同族株主がいる場合の株主		中心的な同族株主
		その他の株主			
譲渡等直前に同族株主以外の株主				例外的な評価方法	
同族株主のいない会社 譲渡等直前に	譲渡等直前に議決権割合の合計が15%以上のグループに属する株主	譲渡等直前の議決権割合が5%以上の株主		原則的な評価方法	
		譲渡等直前の議決権割合が5%未満の株主	中心的な株主がない場合の株主		
			中心的な株主がいる場合の株主		役員である株主又は役員となる株主
		その他の株主			
譲渡等直前に議決権割合の合計が15%未満のグループに属する株主				例外的な評価方法	

- 6 なお、本通達の改正は、これまでの取扱いを変更するものではないことに留意する。
- 7 また、本通達の取扱いに関して、今般、別添に掲げる点についても整理した。今後はこの点についても留意すること。

別 添

- ・ 本通達の現行の取扱いに関し、以下の点について整理を行う。
 - 1 本通達の(2)の適用がある場合の財産評価基本通達 180 の取扱いについて
 - 2 評価会社が有する子会社株式を評価する場合の本通達の(2)の取扱いについて
 - 3 評価会社が有する子会社株式を評価する場合のその子会社が有する土地及び上場株式の評価について

1 本通達の(2)の適用がある場合の財産評価基本通達180の取扱いについて

- (1) 本通達の(2)の適用がある場合、譲渡等をした株式の「その時における価額」は、その株式を発行した会社（以下「評価会社」という。）を「財産評価基本通達 178 に定める『小会社』に該当するものとして」同通達 179 の例により算定することになる。

財産評価基本通達 179 には、同通達 178 に定める大会社などの会社規模に応じた評価額の算定方法が定められ、その算定方法である「類似業種比準価額」及び「純資産価額」を用いる場合の原則形態が定められている。そしてこの「類似業種比準価額」については、同通達 180 において具体的算定方法が定められており、ここでは、類似業種の株価等に「しんしゃく割合」を乗ずることとされている。このように、同通達 179 における会社規模に応じた評価額の算定で「類似業種比準価額」を用いることから、本通達の(2)の適用がある場合、この「類似業種比準価額」を算出する計算において類似業種の株価等に乘ずる「しんしゃく割合」についても、小会社のしんしゃく割合（0.5）になるのかといった疑問がある。

- (2) 本通達の(2)は「当該株式の価額につき財産評価基本通達 179 の例により算定する場合（…）において、当該株式を譲渡又は贈与した個人が当該譲渡又は贈与直前に当該株式の発行会社にとって同通達 188 の(2)に定める『中心的な同族株主』に該当するときは、当該発行会社は常に同通達 178 に定める『小会社』に該当するものとしてその例によること」としている。

このことからすると、本通達の(2)は、譲渡等をした株式の「その時における価額」を財産評価基本通達 179 の例により算定する場合において、譲渡等をした者が「中心的な同族株主」に該当するときの評価会社の株式については、同通達 179(3)の「小会社」の算定方法である「純資産価額方式」又は選択により「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式」を用いることを定めたものである。

本通達の(2)が上記のとおり定めた趣旨は、「中心的な同族株主」とは、議決権割合が 25%以上となる特殊関係グループに属する同族株主をいうところ、評価会社が「中心的な同族株主」で支配されているような場合において、同族株主にとってその会社の株式の価値は、その会社の純資産価額と切り離しては考えられないところではないかと考えられ、また、本通達の制定に先立って行われた取引相場のない株式の譲渡に関する実態調査においても、持株割合が高い株主ほど純資産価額方式による評価額により取引されている傾向があったことが確認されている。

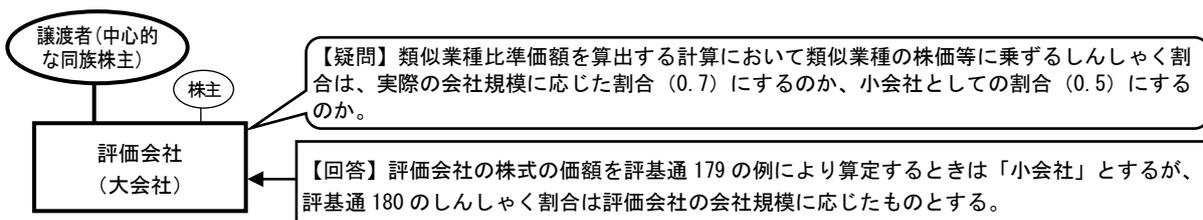
このため、「中心的な同族株主」の有する株式については、たとえその会社が大会社又は中会社に該当する場合であっても、小会社と同様に「純資産価額方式」を原則とし、選択的に「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式」による算定方法によることとしている。

(3) 一方、「類似業種比準価額」を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずる「しんしゃく割合」を会社規模に応じたものとしている趣旨は、次のとおりである。

類似業種比準方式による評価額は、評価会社の実態に即したものになるように、評価会社の事業内容が類似する業種目の株価を基として、評価会社と類似業種の1株当たりの①配当金額、②利益金額及び③純資産価額の3要素の比準割合を乗じて評価することとしている。しかしながら、株価の構成要素としては、上記の3要素のほか、市場占有率や経営者の手腕などが考えられるが、これらを具体的に計数化してその評価会社の株式の評価に反映させることは困難である。また、評価会社の株式は現実に取引市場を持たない株式であることなどのほか、大半の評価会社はその情報力、組織力のほか技術革新、人材確保、資金調達力等の点で上場企業に比し劣勢にあり、一般的にその規模格差が拡大する傾向にあるといえる社会経済状況の変化を踏まえると、評価会社の規模が小さくなるに従って、上場会社との類似性が希薄になっていくことが顕著になると認められる。このため、この上場会社と評価会社の格差を評価上適正に反映させるよう、大会社の「0.7」を基礎として、中会社を「0.6」、小会社を「0.5」とするしんしゃく割合が定められている。

(4) 以上のとおり、本通達の(2)において「中心的な同族株主」の有する株式の価額を、評価会社が「常に『小会社』に該当するものとして」財産評価基本通達179の例により算定することとした趣旨（上記(2)参照）と、類似業種比準価額を求める算式におけるしんしゃく割合を評価会社の規模に応じたしんしゃく割合としている趣旨（上記(3)参照）は異なっており、本通達の(2)において「中心的な同族株主」の有する株式の価額を、評価会社が「常に『小会社』に該当するものとして」財産評価基本通達179の例による算定方法を用いることとした趣旨からしても、本通達の(2)は、財産評価基本通達180の類似業種比準価額を算出する計算において類似業種の株価等に乗ずるしんしゃく割合まで小会社の「0.5」とするものではない。

【イメージ図】



2 評価会社が有する子会社株式を評価する場合の本通達の(2)の取扱いについて

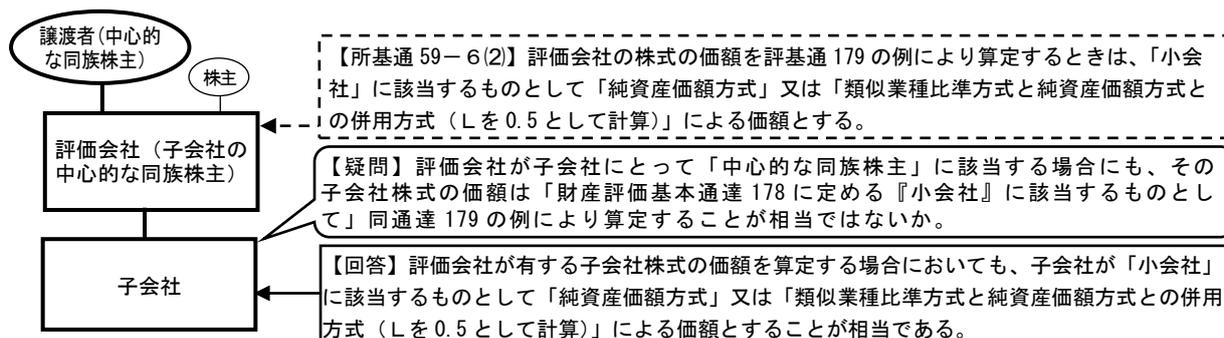
(1) 本通達の(2)は、譲渡等をした株式の「その時における価額」の算定について、株式を譲渡等した者が、その譲渡等の直前に評価会社にとって財産評価基本通達188の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当する場合には、その評価会社を「財産評価基本通達178に定める『小会社』に該当するものとして」同通達179の例によることとするものである。

その上で、例えば、評価会社が子会社株式を有している場合に、当該譲渡等の直前に当該評価会社がその子会社にとって「中心的な同族株主」に該当するときにも、当該評価会社が有する子会社株式の「その時における価額」は、その子会社を「財産評価基本通達178に定める『小

会社』に該当するものとして」同通達179の例により算定することが相当なのではないかといった疑問がある。

- (2) この点、本通達の(2)の「株式を譲渡又は贈与した個人」が「中心的な同族株主」に該当する場合に、その会社を「小会社」に該当するものとしてその例によることとした趣旨は、評価会社が「中心的な同族株主」で支配されているような場合において、同族株主にとってその会社の株式の価値は、その会社の純資産価額と切り離しては考えられないのではないかという理由等によるものである（上記1(2)参照）。
- (3) このような本通達の(2)の取扱いの趣旨に照らせば、評価会社が有する子会社株式の価額につき、財産評価基本通達179の例により算定する場合、評価会社がその子会社の「中心的な同族株主」に該当するときにも、当該子会社は、同通達178に定める「小会社」に該当するものとして、「純資産価額方式」又は選択により「類似業種比準方式と純資産価額方式との併用方式（Lを0.5として計算）」による価額とすることが相当である（この場合の類似業種比準価額を算出する計算において、類似業種の株価等に乗ずるしんしゃく割合（評基通180）については、当該子会社の実際の会社規模に応じたしんしゃく割合となる。）。
- (4) なお、評価会社の子会社が有する当該子会社の子会社（評価会社の孫会社。以下「孫会社」という。）の株式の価額を算定する場合にも、評価会社の株式の譲渡等の直前において当該評価会社の子会社が、孫会社にとって「中心的な同族株主」に該当するときには、上記と同様の理由により、当該孫会社は、「小会社」に該当するものとしてその例によることが相当である。

【イメージ図】



3 評価会社が有する子会社株式を評価する場合のその子会社が有する土地及び上場株式の評価について

- (1) 本通達の(3)は、譲渡等をした株式の「その時における価額」の算定について、評価会社が有する土地及び上場株式の財産評価通達185の本文に定める「1株当たりの純資産価額」の計算に当たっては、これらの資産については、当該譲渡等の時における価額によることとするものである。

その上で、例えば、評価会社が子会社株式を有している場合に、その子会社株式を評価する

場合の「1株当たりの純資産価額」の計算に当たっても、その子会社が有する土地及び上場株式については、評価会社の株式の譲渡等の時における価額により当該子会社株式の評価をすることが相当ではないかといった疑問がある。

- (2) この点、財産評価基本通達に定める土地の評価額（評基通11）については、「評価の安全性」を配慮して公示価格等のおおむね8割で定められており、上場株式の評価額（評基通169）については、一時点（相続開始時）における需給関係による偶発性の排除等を理由に一定のしんしゃくをしている。また、本通達の制定に先立って行われた取引相場のない株式の譲渡に関する実態調査においても、純資産価額方式についてみると、土地や上場株式は時価に洗い替え、かつ、その洗い替えに伴う評価差額についての法人税額等相当額は控除していないものが相当数であったことが確認されている。

一方、所得税法第59条によるみなし譲渡課税は、法人に対する贈与等があった時にその時における価額に相当する金額により譲渡があったものとみなして課税するものである。このため、同条第1項の規定の適用に当たっては、土地について、評価の安全性を配慮する必要性に乏しく、また、上場株式については、その日における取引価額（偶発性はあったとしても、その日にはその価額で取引される）が明らかであり、財産評価基本通達169に定める上場株式の評価額のようなしんしゃくをする必要性は乏しい。

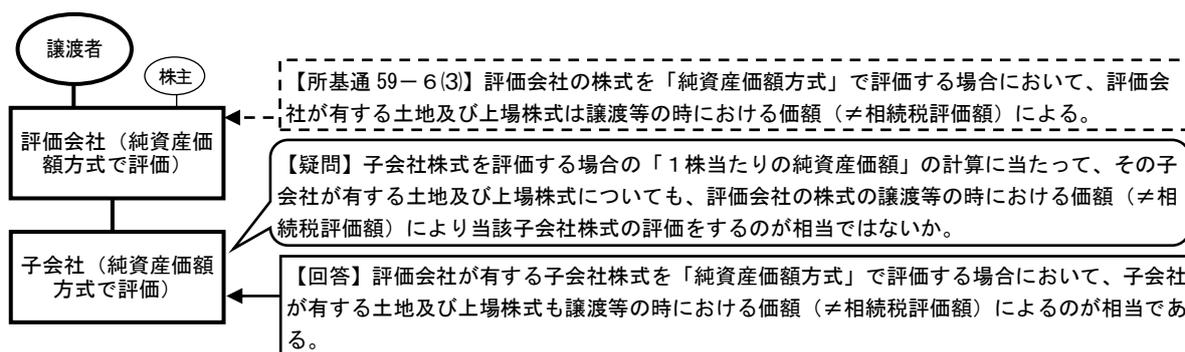
これらの理由から、本通達の(3)において、土地及び上場株式について、財産評価基本通達の例により評価した価額ではなく、譲渡等の時における価額によることとしている。

- (3) このことは、評価会社の子会社が有している土地及び上場株式についても同様に当てはまり、子会社が有する土地又は上場株式についても評価の安全性を配慮等する必要性に乏しいと考えられる。

したがって、評価会社が有する土地又は上場株式だけでなく、評価会社の子会社が有する土地又は上場株式についても、本通達の(3)の趣旨に照らして、譲渡等の時における価額を基に評価会社が有する子会社株式を評価するのが相当である。

- (4) なお、評価会社の子会社が有する孫会社の株式を評価する場合にも、当該孫会社が有する土地や上場株式についても、上記と同様の理由により、当該土地及び上場株式は、譲渡等の時における価額を基に子会社が有する孫会社株式を評価するのが相当である。

【イメージ図】



(参考1)

○ (改正後の) 所得税基本通達59-6の(1)による読替え等を行った後の財産評価基本通達(抜粋)

※ 読替え等が必要な項のみを掲載し、アンダーラインを付した部分が読替え等を行った部分である。

なお、二重線のアンダーラインを付した部分が、本通達の(1)の改正部分の①「読み替えた後の財産評価基本通達185ただし書、189-2、189-3又は189-4において株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する議決権の合計数が評価する会社の議決権総数の50%以下である場合に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること」及び②「読み替えた後の同通達188の(1)から(4)までに定める株式に該当するかどうかは、株式の譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること」を表した部分である。

(取引相場のない株式の評価上の区分)

178 取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社(以下「評価会社」という。)が次の表の大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ次項の定めによって評価する。ただし、同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式又は特定の評価会社の株式の価額は、それぞれ188《同族株主以外の株主等が取得した株式》又は189《特定の評価会社の株式》の定めによって評価する。

【以下省略】

(純資産価額)

185 179《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、譲渡又は贈与直前において、株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者(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。

(注)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。

(同族株主以外の株主等が取得した株式)

188 178《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譲渡又は贈与した株式」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。

(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譲渡又は贈与した株式

この場合における「同族株主」とは、譲渡又は贈与直前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と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、その者の株式の譲渡又は贈与直前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。）の譲渡又は贈与した株式

この場合における「中心的な同族株主」とは、譲渡又は贈与直前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と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と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、譲渡又は贈与直前において株主の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譲渡又は贈与した株式

(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、譲渡又は贈与直前において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数と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、その者の株式の譲渡又は贈与直前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。）の譲渡又は贈与した株式

この場合における「中心的な株主」とは、譲渡又は贈与直前において株主の1人及びその同族関係者の有する議決権の合計数と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。

(投資育成会社が株主である場合の同族株主等)

188-6 188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の(1)から(4)までについては、評価会社の株主のうちに投資育成会社（中小企業投資育成株式会社法（昭和38年法律第101号）に基づいて設立された中小企業投資育成株式会社をいう。以下この項において同じ。）があるときは、

次による。

- (1) 当該投資育成会社が同族株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の(1)に定める同族株主をいう。以下同じ。）に該当し、かつ、当該投資育成会社以外に同族株主に該当する株主がない場合には、当該投資育成会社は同族株主に該当しないものとして適用する。
- (2) 当該投資育成会社が、中心的な同族株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の(2)に定める中心的な同族株主をいう。以下(2)において同じ。）又は中心的な株主（188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の(4)に定める中心的な株主をいう。以下(2)において同じ。）に該当し、かつ、当該投資育成会社以外に中心的な同族株主又は中心的な株主に該当する株主がない場合には、当該投資育成会社は中心的な同族株主又は中心的な株主に該当しないものとして適用する。
- (3) 上記(1)及び(2)において、評価会社の議決権総数からその投資育成会社の有する評価会社の議決権の数を控除した数をその評価会社の議決権総数とした場合に同族株主に該当することとなる者があるときは、その同族株主に該当することとなる者以外の株主が譲渡又は贈与した株式については、上記(1)及び(2)にかかわらず、188《同族株主以外の株主等が取得した株式》の「同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式」に該当するものとする。
④ 上記(3)の「議決権総数」及び「議決権の数」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。

（比準要素数1の会社の株式の評価）

189-2 189《特定の評価会社の株式》の(1)の「比準要素数1の会社の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した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）によって評価する（この場合における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、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が比準要素数1の会社の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50%以下であるときには、同項の本文の定めにより計算した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）を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。）。ただし、上記の比準要素数1の会社の株式の価額は、納税義務者の選択により、Lを0.25として、179《取引相場のない株式の評価の原則》の(2)の算式により計算した金額によって評価することができる（この場合における当該算式中の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、本項本文かつこ書と同様とする。）。

なお、当該株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188-2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額（この金額が本項本文又はただし書の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文又はただし書（納税義務者が選択した場合に限る。）の定めにより計算した金額）によって評価する。

④ 上記の「議決権の合計数」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。

る。189-3《株式等保有特定会社の株式の評価》及び189-4《土地保有特定会社の株式又は開業後3年未満の会社等の株式の評価》においても同様とする。

(株式等保有特定会社の株式の評価)

189-3 189《特定の評価会社の株式》の(2)の「株式等保有特定会社の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した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)によって評価する。この場合における当該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、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が株式等保有特定会社の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50%以下であるときには、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)を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。ただし、上記の株式等保有特定会社の株式の価額は、納税義務者の選択により、次の(1)の「S1の金額」と(2)の「S2の金額」との合計額によって評価することができる。

なお、当該株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188-2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額(この金額が本項本文又はただし書の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文又はただし書(納税義務者が選択した場合に限る。)の定めにより計算した金額)によって評価する。

【以下省略】

(土地保有特定会社の株式又は開業後3年未満の会社等の株式の評価)

189-4 189《特定の評価会社の株式》の(3)の「土地保有特定会社の株式」又は同項の(4)の「開業後3年未満の会社等の株式」の価額は、185《純資産価額》の本文の定めにより計算した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)によって評価する。この場合における当該各株式の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、それぞれ、譲渡又は贈与直前において、当該株式を譲渡又は贈与した個人とその同族関係者の有する当該株式に係る議決権の合計数が土地保有特定会社又は開業後3年未満の会社等の185《純資産価額》のただし書に定める議決権総数の50%以下であるときは、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)を基に同項のただし書の定めにより計算した金額とする。

なお、当該各株式が188《同族株主以外の株主等が取得した株式》に定める同族株主以外の株主等が譲渡又は贈与した株式に該当する場合には、その株式の価額は、188-2《同族株主以外の株主等が取得した株式の評価》の本文の定めにより計算した金額(この金額が本項本文の定めによって評価するものとして計算した金額を超える場合には、本項本文の定めにより計算した金額)によって評価する。

(参考2)

○ 令和2年3月24日付最高裁判決(抜粋)

- ・ 「所得税法59条1項所定の『その時における価額』につき、所得税基本通達59-6は、譲渡所得の基因となった資産が取引相場のない株式である場合には、同通達59-6の(1)~(4)によることを条件に評価通達の例により算定した価額とする旨を定める。…(中略)…本件のような株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、前記の譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解される。そうすると、譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税の場면을前提とする評価通達の前記の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきである。所得税基本通達59-6は、取引相場のない株式の評価につき、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる「同族株主」に該当するかどうかは株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること等を条件に、評価通達の例により算定した価額とする旨を定めているところ、この定めは、上記のとおり、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものといえることができる。」
- ・ (裁判官補足意見)「所得税基本通達59-6は、評価通達の「例により」算定するものと定めているので、相続税と譲渡所得に関する課税の性質の相違に応じた読替えをすることを想定しており、このような読替えをすることは、そもそも、所得税基本通達の文理にも反しているとはいえないと考える。もっとも、租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の読替えを行うという方法が、国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税に関する予見可能性の点についての原審の判示及び被上告人らの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。」
- ・ (裁判官補足意見)「所得税法適用のための通達の作成に当たり、相続税法適用のための通達を借用し、しかもその借用を具体的にどのように行うかを必ずしも個別に明記しないという所得税基本通達59-6で採られている通達作成手法には、通達の内容を分かりにくいものにしてしているという点において問題があるといわざるを得ない。本件は、そのような通達作成手法の問題点が顕在化した事案であったといえることができる。租税法の通達は課税庁の公的見解の表示として広く国民に受け入れられ、納税者の指針とされていることを踏まえるならば、そのような通達作成手法については、分かりやすさという観点から改善が望まれることはいうまでもない。」