

## 「現物分配、会社分割に伴う「評価差額」の相続税における取扱い（2011年5月16日号・No.402）」

（週刊T&Aマスター記事データベースより抜粋）

### 法人税額等相当額の控除は可能か？

#### 現物分配、会社分割に伴う「評価差額」の相続税における取扱い

平成22年10月1日以後、完全支配関係のある内国法人間で行われる現物分配は「適格現物分配」とされた。この制度を使えば、法人税等を負担することなく、帳簿価額により資産の移転を行うことができるが、現物分配の活用が、取引相場のない株式の相続税評価額にどのような影響を与えるかについては不明確な点も多い。特に実務家の間で議論的となっているのが、適格現物分配により資産が移転した場合でも、純資産価額方式の適用上、法人税額等相当額の控除が可能であるのかという点だ。また同様に、適格会社分割により資産が移転した場合、分割会社における帳簿価額を超える部分について法人税額等相当額の控除が認められるのかどうかという問題があるが、これには従来から「認められる」「認められない」の2つの説が存在するところだ。

本特集は、これらの疑問点に答えるものとしたい。

#### 「現物出資等受入れ差額」は、法人税額等相当額の控除不可

株式の相続税評価の方法の1つである純資産価額方式では、株式の発行会社の課税時期における資産から、負債および「評価差額に対する法人税額等相当額」を控除して相続税評価額を求めることになる。法人税額等相当額を控除する理由だが、会社を清算した場合には清算所得（顕在化した含み益）に対して法人税等が課されてきたことから、清算所得と同様の考え方といえる純資産価額方式においても、この法人税額等相当額を控除することとしている。

法人税額等相当額の控除は、相続税評価額を引き下げ、相続税負担を軽減する効果があるだけに、その利用には制限が課されている。

具体的には、現物出資、合併等により「著しく低い価額」で受け入れた資産（現物出資等受入れ資産）がある場合、原則として受入れ時における現物出資等受入れ資産の相続税評価額と受入れ帳簿価額との差額（現物出資等受入れ差額）については、法人税額等相当額が控除できないこととされている。（評基通186-2（2）のカッコ書き）。「著しく低い価額での資産の受入れ」という経済的合理性のない行為によって作為的に評価差額（現物出資等受入れ差額）を創出しているような場合には、当該差額については法人税額等相当額の控除は認めないというのが、この取扱いの趣旨といえる。

## 【続き】

### 適格現物分配では「作為的な評価差額創出」の余地なし

ここで問題となるのは、平成22年度税制改正で導入された現物分配や、以前から存在していた会社分割が、財産評価基本通達186-2(2)カッコ書きの適用対象になるのかどうかという点である。なぜなら、この取扱いは現物出資、合併、株式交換・移転について規定したものであり、通達中に「現物分配」「会社分割」という文言は一切含まれていないからだ。

まず現物分配について検討してみよう。平成22年度税制改正により、平成22年10月1日以後に完全支配関係のある内国法人間で行われる現物分配は「適格現物分配」として帳簿価額での資産移転が可能となったが、被現物分配法人の株式について相続が発生した場合には、被現物分配法人が適格現物分配により取得した資産が財産評価基本通達186-2(2)カッコ書きにいう「現物出資等受入れ資産」に該当するかどうか疑問が生じる。現物出資等受入れ資産に該当すれば、受入れ時の相続税評価額と、現物分配法人から引き継いだ帳簿価額との差額から法人税額等相当額の控除は認められない。

この点、本誌取材によると、当局は、被現物分配法人が現物分配法人から適格現物分配により取得した資産は「現物出資等受入れ資産」には該当しないとの見解を持っているようだ。

こうした見解の根拠としては、以下の3つがある。

第一に、前述のとおり財産評価基本通達186-2(2)カッコ書きには「現物分配」という文言が入っていないという点だ。「適格現物分配」という概念は平成22年度税制改正で創られた概念であり、同通達が適格現物分配により資産を取得した場合を想定していないことは明らかといえる。

言い換えれば、通達中に「現物分配」という文言が入っていない以上、通達の適用対象にはならないと解釈せざるを得ないということだ。

第二に、恣意性の問題である。前述のとおり、この取扱いの趣旨は、「著しく低い価額での資産の受入れ」という経済的合理性のない行為により作為的に評価差額（現物出資等受入れ差額）を創出しているような場合には、当該差額について法人税額等相当額の控除を認めないということにある。この点からすると、現物分配法人から被現物分配法人に“強制的”に資産の帳簿価額が引き継がれる適格現物分配では、そのような恣意性が入る余地がないといえ、同通達の適用対象にはなり得ないというわけだ。

第三に、財産評価基本通達186-2(注)1の存在だ。ここでは、合併による資産の受入れについて、受入れ時の資産の相続税評価額から被合併法人において付されていた帳簿価額を控除した部分については、法人税額等相当額が控除できる旨が規定されている。

## 【続き】

この規定の考え方を現物分配にも当てはめると、適格現物分配により取得した資産の取得時の相続税評価額が被現物分配法人における帳簿価額を超える場合、その差額部分については、法人税額等相当額の控除ができることになる。

すなわち、適格現物分配により取得した資産が現物出資等受入れ資産に該当すると仮定した場合であっても、評基通186-2（注）1の考え方を踏まえれば、引き継いだ帳簿価額（＝現物分配法人における帳簿価額）を超える部分については法人税額等相当額が控除できることになるので、あえて適格現物分配により取得した資産が現物出資等受入れ資産に該当すると考える必然性がないというのが当局の見解だ。

このように当局は、「適格現物分配」により取得した資産は財産評価基本通達186-2（2）「現物出資等受入れ資産」には該当しないと、「適格現物分配」により受け入れた資産の受入れ時の相続税評価額と引継帳簿価額との差額からは、法人税額等相当額を控除できるとの見解を示している。

しかし、適格現物分配による資産の移転が、税務当局が想定していない租税回避行為につながる可能性も否定はできない。この点について当局は、財産評価基本通達・総則6項（この通達の定めにより難しい場合の評価）の適用や、場合によっては新たな通達を創設することにより、租税回避行為に対処するとの姿勢も示しているので留意したい。

## 会社分割については諸説あるも、法人税額等相当額の控除可

現物分配同様、やはり財産評価基本通達186-2（2）カッコ書きに規定されていないのが、会社分割だ。このため、やはり適格会社分割により移転した資産の評価差額についても、純資産価額方式による相続税評価額の計算上、法人税額等相当額の控除を行ってよいのかどうか、これまで明確な答えはなかったといえる。

この点については、2つの説が存在している。一部の刊行物には、「財産評価基本通達186-2（2）カッコ書きは会社分割について言及していない」ことに加え、「**組織再編税制施行後、会社分割において、恣意的で合理性のない取引は発生しない**」として、財産評価基本通達186-2（2）カッコ書きの適用はない、すなわち法人税額等相当額の控除は認められる旨の見解がみられる。その一方で、他の刊行物では、会社分割にも財産評価基本通達186-2（2）カッコ書きが適用されるとして、法人税額等相当額の控除ができない旨を伝えている。

この点、本誌取材によると、適格会社分割を行った場合についても、基本的には、分割会社の帳簿価額（＝分割承継会社の帳簿価額）を超える部分については、法人税額等相当額の控除が認められるとの見解が示されている。その理由としては、財産評価基本通達186-2（2）には会社分割は挙げられていないことや財産評価基本通達186-2（注）1の存在など、現物分配と同様となっている。

## 「帳簿類不存在で45%控除規制が形骸化（2011年10月17日号・No.423）」

（週刊T&Aマスター記事データベースより抜粋）

### 評基通186-2の趣旨と異なる減額更正ケースが発生 帳簿類不存在で45%控除規制が形骸化

財産評価基本通達186-2は、現物出資等により著しく低い価額で受け入れた株式等がある場合、法人税額等相当額控除（現在45%控除）を規制する通達。バブル期などには、現物出資などを利用することにより、法人税額等相当額控除を恣意的にフル活用する租税回避策が横行し社会問題化、これらを規制する趣旨で平成6年に改正された。

ところが、この控除規制が実際に適用されない事案が発生した。現物出資を著しく低い価額で受け入れたことにより作り出された「含み益」を抱える典型的な株式の贈与事案だが、平成22年に贈与された株式の評価にあたっては、45%控除をまるまる行い、これが当局によって認められた。表面的には、評基通186-2の法人税額等相当額控除規制の趣旨と異なる処分に見えるが、これは、現物出資（平成元年）から課税時期（平成22年）まで既に21年が経過しており、「著しく低い価額での現物出資による受入れ」を証明する帳簿類の“不存在”が招来させたものといえる。

評基通186-2は、過去のどの時点の現物出資であっても制限なく適用されるが、現実の課税処分の射程には帳簿類不存在という限界があることを露呈した形であり、課税当局もこの時間的限界には問題意識を持っている。バブル期を中心に横行した租税回避スキームは、件数・金額ともに巨大であったし、現在「塩漬け」にされているその含み益が、今後発生する相続・贈与によって確実に表面化する。今回の処分が同様事案に及ぼす影響は計り知れない。

### 通達趣旨と異なる処分、恣意的な評価差額から45%控除を認める

平成元年、A社株式（非上場）をもつ甲は、A社株式を非上場のB社へ現物出資し、B社株式を取得。B社は、A社株式を現物出資時の相続税評価額の6%程度の価額（著しく低い価額）で受け入れており、この結果、相続税評価額が数億円程度圧縮されることとなった。

### 平成元年時の帳簿類は存在しない状況

その後、様々な株価変動があったものの、平成22年、甲からB社株式を贈与された納税者は、B社保有のA社株式について、現物出資により著しく低い価額で受け入れた「含み益」から45%控除をしない旨記載した贈与税の申告書を平成23年に提出した。同年、納税者は、前述の「含み益」から45%控除をする旨記載した更正の請求を行ったところ、税務署長はこれを認容し、減額更正を行った。なお、平成元年時（現物出資時）のA社に係る法人税申告書等は、法律上の帳簿保存義務が過ぎたこと等により納税者側で既に破棄されていた。

## 【続き】

### 帳簿類不存在が大きな要素に

本来であれば、財産評価基本通達186-2（以下、「評基通186-2」という）の適用にあたり、前述の「含み益」から法人税額等相当額を控除することは認められないはずである。しかし、今回の事案は、法人税額等相当額を控除する旨の申告が税務署長から認容されたという注目すべきものである。本誌の取材によると、現物出資時の法人税申告書等の帳簿類がないために評基通186-2の45%控除規制が事実上機能しないという問題が浮かび上がってきた。

### 会社法（旧商法）でも帳簿保存期間は10年

評基通186-2の適用にあたり、現物出資により受け入れた取引相場のない株式の現物出資時の相続税評価額を算定するためには、その株式発行会社に係る現物出資時の法人税申告書等の帳簿類が必要となる。しかし、法律上の帳簿保存義務期間については、法人税法上は7年、会社法上（旧商法上）でも10年と規定されている。20年以上前に現物出資が行われたことを考えれば、ほとんどの帳簿類は破棄されており、逆に保存しているケースの方が稀であるといえる。

### 帳簿類がなければ時価の算定は困難

課税当局は、納税者側が評基通186-2に従った申告をする際には、帳簿類がない場合でも「何らかの方法で現物出資時の相続税評価額を把握していただきたい」としているが、現実問題として、現物出資時の帳簿類がなければ、納税者側で現物出資時の相続税評価額等を算定することは極めて困難となる。一方、課税当局側の法人税申告書の保存期間は原則7年とされている。20年以上前の帳簿類が保存されていることも考えづらく、納税者だけでなく、課税当局側においても帳簿類が“存在しない”可能性が高いわけだ。保存義務が過ぎたことなどにより帳簿類がないケースについて、課税当局側が現物出資等受入れ差額を認定する更正処分ができるかという点については、「個別事案の状況に応じて評基通186-2が適用できるかどうかを判断する」という回答だ。

### 時間の経過により、法人税額等相当額控除の規制が事実上機能せず

実際に現物出資時の帳簿類が残されていないという問題は、平成6年の通達改正当時は問題にならなかったが、租税回避スキームが横行したバブル期から20年以上経過した今、それが顕在化し始めたわけだ。今回の事案もその1つと考えられ、評基通186-2の法人税額等相当額控除の規制が事実上機能しなくなってきたといえる。