

1 取引相場のない株式等の評価（純資産価額方式における法人税額等相当額）

平成 22 年度の税制改正において、法人税法における清算所得課税が廃止され、清算中の法人についても通常の所得金額に対する課税が行われることとされたことに伴い、純資産価額方式における「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」の算定上の「法人税、事業税、道府県民税及び市町村民税の税率の合計に相当する割合」を 42% から 45% に改正した。

(評基通 186-2、明細書通達=改正)

1 従来 of 取扱い

取引相場のない株式等 を評価する場合の純資産価額方式は、次の算式により計算することとしている。

(算式)

$$\text{純資産価額} = \left[\text{総資産}^{\ast} \text{価額} - \text{負債の合計額} - \text{評価差額に対する法人税額等に相当する金額} \right] \div \text{発行済株式数}$$

※ 相続税評価額による総資産価額。

この場合の「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」は、「相続税評価額による純資産価額」から「帳簿価額による純資産価額」を控除した残額に「清算所得に対する法人税、事業税、道府県民税及び市町村民税の税率の合計に相当する割合」（以下「法人税率等の合計割合」という。）として、「42%」を乗じて計算した金額としていた。

2 通達改正の概要

(1) 法人税法改正の内容

平成 22 年度の税制改正において、法人税法における清算所得課税が廃止され、解散から清算終了までの間についても、通常の所得金額に対する課税が行われることとされた。つまり、改正前においては、その法人の残余財産の価額から解散の時にける資本金等の額と利益積立金額等との合計額を控除した金額（清算所得の金額）に対して、清算所得に対する法人税率で課税が行われていた（財産法）のに対し、改正後においては、解散から清算終了までの間についても各事業年度の益金の額から損金の額を控除した所得金額に対して、通常の法人税率で課税が行われることとなった（損益法）。

(2) 通達改正の趣旨及び概要

純資産価額方式において「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」を控除することとしているのは、株主からすれば、株式の所有を通じて会社の資産を所有することとなるので、個人事業主がその事業用資産を直接所有するのとは、その所有形態が異なるため、両者の事業用資産の所有形態を経済的に同一条件のもとに置き換えた上で評価の均衡を図る必要があることによるものである。

上記(1)のとおり、平成 22 年度の税制改正後も課税方式は異なるものの、解散した法人に対して課税が行われることには変わりがないことから、改正前後の課税方式の違いを踏まえて、個人事業主と株主との事業用資産の所有形態の相違に対する評価上の均衡を図る必要がある。

例えば、法人が解散し、その直後にすべての残余財産の確定・分配が行われた場合には、法人の解散時の残余財産の時価により譲渡損益が認識され、その譲渡益(残余財産の含み益)は、通常の所得金額の計算上、益金の額に算入されて、その所得金額に対して通常の法人税率での課税が行われることになる(法法 62 の 5)。そのため、「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」の計算においては、清算所得の税率(27.1%)を通常の法人税率(30%)に置き換え、「法人税率等の合計割合」を「42%」から「45%」に改正することとした。

表 「法人税率等の合計割合」の内訳

		税 率	根 拠 条 文	備 考
①	法人税	30.0%	法人税法 66①	
事業税	② 事業税	5.3%	地方税法 72 の 24 の 7 ①三 地方法人特別税等暫定措置法 2	
	③ 地方法人特別税	4.293%	同上 地方法人特別税等暫定措置法 9	
④	道府県民税	1.5%	地方税法 51①	法人税割の税率。 法人税額×5%
⑤	市区町村民税	3.69%	地方税法 314 の 4 ①	法人税割の税率。 法人税額×12.3%
⑥	合 計	44.783% ≒ 45%		

(3) 明細書通達の改正

本改正に伴い、次の評価明細書における「評価差額に対する法人税額等相当額」欄について改正した。

- ・ 「第 5 表 1 株当たりの純資産価額(相続税評価額)の計算明細書」
- ・ 「第 8 表 株式保有特定会社の株式の価額の計算明細書(続)」

(4) 適用時期

本改正は、平成 22 年 10 月 1 日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した取引相場のない株式等の評価に適用する。