

評価会社が課税時期前3年以内に取得した土地や家屋を有する場合の純資産価額方式の計算

1. 純資産価額方式による株式評価計算の原則

純資産価額方式は、非上場会社が課税時期（個人が相続、遺贈又は贈与により財産を取得した日をいう。）に清算した場合に株主に分配される正味財産の価値（純資産価額）を、その会社の発行株式の相続税法上の評価額とする評価方法です。具体的には、非上場会社（以下「評価会社」）が所有する資産を財産評価基本通達（以下「財基通」）に基づき評価し、その評価額の合計額から、負債金額の合計額及び資産の含み益に対する法人税額等相当額を差し引くことにより純資産価額を計算します（財基通185）。

2. 課税時期前3年以内に取得した土地や家屋の評価

(1) 通常の取引価額による評価

純資産価額の計算上、資産は財基通に基づいて計算することから、会社が所有する土地は路線価、建物は固定資産税評価額を基に評価するのが原則です。ただし、課税時期前3年以内に取得又は新築した土地や家屋の価額は、課税時期における通常の取引価額相当額^(注)で評価します（財基通185かっこ書）。

(注) その土地等や家屋等の帳簿価額が課税時期における「通常の取引価額」に相当すると認められるときには、帳簿価額（取得価額）に相当する金額によって評価できます（同）。

このような取扱いをする理由は、①純資産価額の計算において、評価会社が所有する土地の時価を算定する場合に、個人が所有する土地の評価を行うことを念頭においた路線価等によって評価替えすることが唯一の方法ではなく、適正な株式評価の見地からは、通常の取引価額によって評価すべきとも考えられること、②課税時期の直前に取得や新築をし、時価が明らかにわかっている土地や家屋についても、わざわざ路線価等によって評価替えを行うことは、時価の算定上、適切でないと考えられることによるものです（令和2年版財基通逐条解説682～683頁）。

(2) 「取得」の意義

上記(1)における「取得」には、評価会社が土地や家屋を交換、買換え、現物出資、合併等により取得する場合があります（令和2年版財基通逐条解説683頁）。合併や会社分割等の組織再編行為により評価会社が土地や家屋を取得した場合についても、(1)の「取得」に含まれるので注意が必要です。

(3) 土地や家屋を課税時期前3年以内に取得したかどうかの判定時期

純資産価額の評価は、課税時期現在における評価会社の資産及び負債に基づき計算することが原則ですが、直前期末から課税時期までの間に資産及び負債の金額について著しく増減がないと認められる場合には、直前期末の資産及び負債を基として評価することが認められています（「取引相場のない株式（出資）の評価明細書の記載方法等」12頁）。この取扱いは、課税時期における仮決算を組むのが煩雑であるため、課税上弊害がない範囲で、直前期末の資産等を課税時期現在の資産等に置き換えることを認めたものであり、直前期末を課税時期とみなすものではありません。したがって、評価会社の所有する土地及び家屋が3年以内に取得したものであるかどうかは、直前期末の資産等を基に評価する場合であっても、課税時期から遡って判定します（参考：東京国税局「令和3年8月資産税審理研修資料」224～225頁）。

(4) 家屋とその敷地を取得後に家屋を賃貸した場合

評価会社が課税時期前3年以内に取得した家屋と敷地を所有している場合において、その家屋を取得後に自用から賃貸に利用区分を変更しているときは、その家屋と敷地の評価をどのように行うかが問題となります。

上記の場合には、課税時期において家屋を賃貸していることから、家屋とその敷地を貸家及び貸家建付地としての通常の取引価額に相当する金額により評価することになります。この場合、取得時の利用区分（自家家屋、自用地）と課税時期の利用区分（貸家、貸家建付地）が異なることから、前述(1)(注)のように取得価額そのものを評価額とすることはできません。そこで実務上、取得時の利用区分と課税時期の利用区分が異なり、その取得価額等から課税時期における通常の取引価額を算定することが困難である貸家及び貸家建付地の評価は、まず(1)によりその貸家と敷地が自家家屋と自用地であるとした場合の通常の取引価額を求め、次にその価額を財基通93の貸家の評価の定めと26の貸家建付地の評価の定めを適用して減額して計算することが認められています（参考：東京国税局「令和3年8月資産税審理研修資料」226頁）。（担当：山崎信義）