


資産税の実務トピックス

現物出資等受入れ差額（評価通達186-2）の問題点

税理士法人タクトコンサルティング
税理士 杉山正義



- 評価会社の株式を純資産価額方式により評価する場合において、評価会社が有する資産の中にいわゆる現物出資等受入れ資産があるときは、原則として、その受入れ差額に対する法人税額等相当額は、純資産価額の計算上控除しないこととされています。
- 上記取り扱いは、評価通達186-2に定められていますが、その趣旨や具体的内容は不明瞭で、実務上の混乱を招く要因ともなっています。
- 今回は、本通達の問題点について解説します。

○ 評価通達186-2（評価差額に対する法人税額等に相当する金額）

185((純資産価額))の「評価差額に対する法人税額等に相当する金額」は、次の(1)の金額から(2)の金額を控除した残額がある場合におけるその残額に37%（法人税（地方法人税を含む。）、事業税（特別法人事業税を含む。）、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）を乗じて計算した金額とする。

- (1) 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の合計額（以下この項において「課税時期における相続税評価額による総資産価額」という。）から課税時期における各負債の金額の合計額を控除した金額
- (2) 課税時期における相続税評価額による総資産価額の計算の基とした各資産の帳簿価額の合計額（当該各資産の中に、現物出資若しくは合併により著しく低い価額で受け入れた資産又は会社法第2条第31号の規定による株式交換（以下この項において「株式交換」という。）、会社法第2条第32号の規定による株式移転（以下この項において「株式移転」という。）若しくは会社法第2条第32号の2の規定による株式交付（以下この項において「株式交付」という。）により著しく低い価額で受け入れた株式（以下この項において、これらの資産又は株式を「現物出資等受入れ資産」という。）がある場合には、当該各資産の帳簿価額の合計額に、現物出資、合併、株式交換、株式移転又は株式交付の時ににおいて当該現物出資等受入れ資産をこの通達に定めるところにより評価した価額から当該現物出資等受入れ資産の帳簿価額を控除した金額（以下この項において「現物出資等受入れ差額」という。）を加算した価額）から課税時期における各負債の金額の合計額を控除した金額

注

- 1 現物出資等受入れ資産が合併により著しく低い価額で受け入れた資産（以下(注)1において「合併受入れ資産」という。）である場合において、上記(2)の「この通達に定めるところにより評価した価額」は、当該価額が合併受入れ資産に係る被合併会社の帳簿価額を超えるときには、当該帳簿価額とする。
- 2 上記(2)の「現物出資等受入れ差額」は、現物出資、合併、株式交換、株式移転又は株式交付の時ににおいて現物出資等受入れ資産をこの通達に定めるところにより評価した価額が課税時期において当該現物出資等受入れ資産をこの通達に定めるところにより評価した価額を上回る場合には、課税時期において当該現物出資等受入れ資産をこの通達に定めるところにより評価した価額から当該現物出資等受入れ資産の帳簿価額を控除した金額とする。
- 3 上記(2)のかっこ書における「現物出資等受入れ差額」の加算は、課税時期における相続税評価額による総資産価額に占める現物出資等受入れ資産の価額（課税時期においてこの通達に定めるところにより評価した価額）の合計額の割合が20%以下である場合には、適用しない。

⑤ 相続税評価額による資産－負債（評通186-2(1)）

①資産合計（課税時期の相続税評価額）－③負債合計

⑥ 帳簿価額による資産＋現物出資等受入れ差額－負債（評通186-2(2)）

②資産合計（帳簿価額）＋（⊖－⊕）－④負債合計（帳簿価額）、マイナスの場合は0

⊖：現物出資等受入れ資産合計（受入れ時の相続税評価額と課税時期の相続税評価額のいずれか低い方）

⊕：現物出資等受入れ資産合計（課税時期の帳簿価額）

Point

帳簿価額の意義

H2.12.27 個別通達「相続税及び贈与税における取引相場のない株式等の評価明細書の様式及び記載方法等について」

⇒ 記載方法等 P11「第5表 1株当たりの純資産価額（相続税評価額）」より

「資産の部」の「帳簿価額」欄には、「資産の部」の「相続税評価額」欄に評価額が記載された各資産についての課税時期における税務計算上の帳簿価額を記載します。

(参考) ⇒ 記載方法等 P3「第1表の2 評価上の株主の判定及び会社規模の判定の明細書（続）」より

「直前期末の総資産価額（帳簿価額）」欄には、直前期末における各資産の確定決算上の帳簿価額の合計額を記載します。

⑦ 評価差額に相当する金額

⑤－⑥、マイナスの場合は0

⑧ 評価差額に対する法人税等相当額

⑦×37%

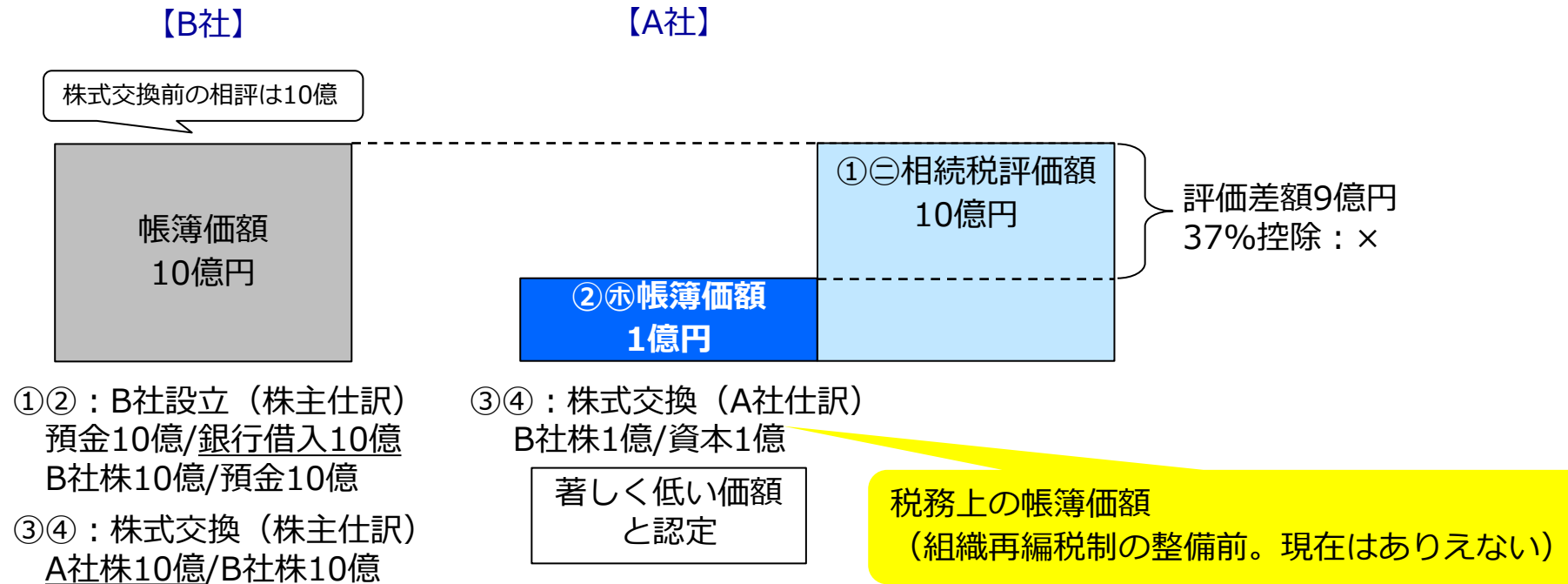
⑨ 課税時期現在の純資産価額（相続税評価額）

⑤－⑧

逐条解説の想定事例（評通186-2(2)関係）

【評通186-2(2)カッコ書きの現物出資等受入れ資産の対象：現物出資、合併、株式交換、株式移転、株式交付】

(逐条解説における株式交換事例)



(逐条解説での問題提示：A社株式の相続税評価額)

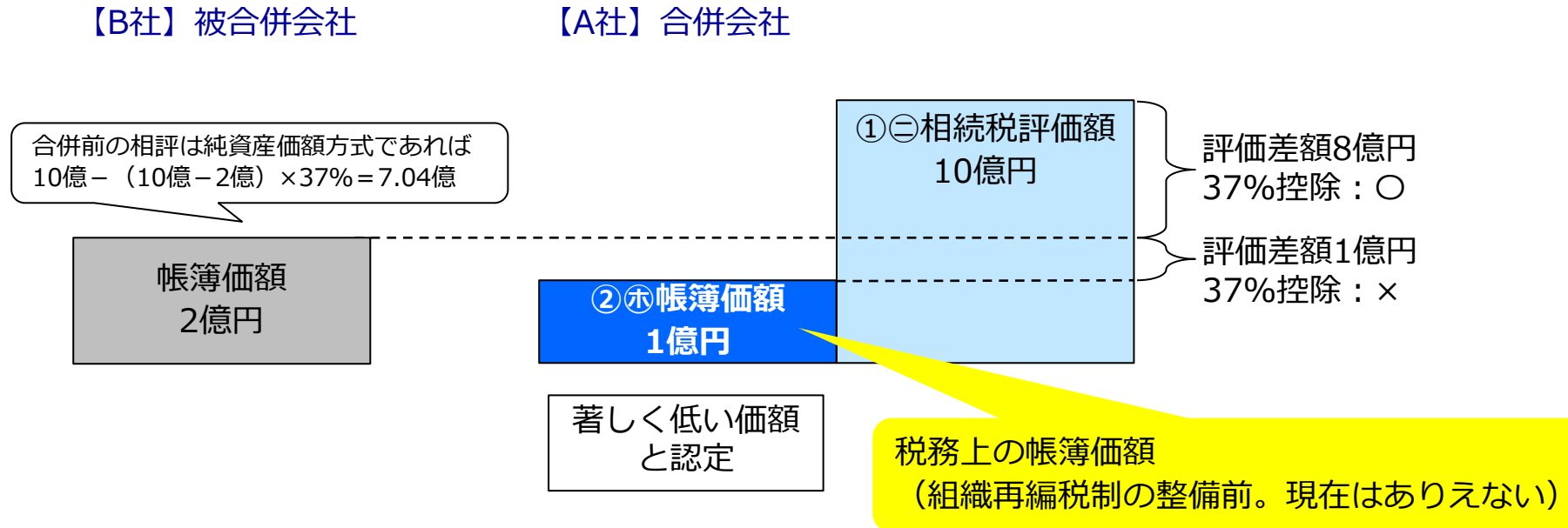
・仮に同カッコ書きがなければ、①10億円 - (①10億円 - ②1億円) × 37% = 6.67億円

⇒ 「B社株式がA社株式に振り替わっただけで評価額が低減するという極めて不合理な結果となる。」

・そこで、同カッコ書きにより、①10億円 - (①10億円 - (②1億円 + (⊖10億円 - ⊕1億円))) × 37% = 10億円

【評通186-2 (注1) の適用がある場合：対象は合併のみ】

(兄弟会社であるA社B社の合併を想定)



(A社株式の相続税評価額)

・ ⊖ (10億円) が合併前の被合併会社の帳簿価額 (2億円) を超えるときは、⊖は当該帳簿価額 (2億円)

$$\Rightarrow ①10億円 - (①10億円 - (②1億円 + (⊖2億円 - ⊕1億円))) \times 37\% = 7.04億円$$

※ 仮に合併前のB社の相評が類似業種比準方式100%採用で例えば5億円だとしても良しとするのか？