

【新設】(株式の占める割合の判定等における株式交付親会社の株式の価額)

66の2の2-2 措置法第66条の2の2第1項の規定の適用上、8割要件の判定及び同項に規定する株式交付割合の算定(以下「株式交付割合の算定」という。)における株式交付親会社(会社法第774条の3第1項第1号に規定する株式交付親会社をいう。以下同じ。)の株式の価額は、原則として当該株式交付の日における価額となるのであるが、8割要件の判定における株式交付親会社の株式の価額は、課税上弊害がない限り、当該株式交付に係る会社法第774条の3第1項の株式交付計画に定められた同項第3号に規定する算定方法における算定基準日の株価を基礎として合理的な手法により算定される価額によることとしても差し支えない。

【解説】

- 1 本通達においては、株式交付により交付を受けたその株式交付親会社の株式の価額がその株式交付により交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち占める割合が80%に満たないかどうかの判定(以下「8割要件の判定」という。)又は株式交付割合の算定において用いる株式交付親会社株式の価額について明らかにしている。
- 2 令和3年度の税制改正において、株式交付子会社の株主における株式交付子会社の株式の譲渡損益の計上を繰り延べる制度が創設された。

具体的には、法人が、その有する株式を発行した他の法人を株式交付子会社とする株式交付によりその株式を譲渡し、その株式交付に係る株式交付親会社の株式の交付を受けた場合(株式交付により交付を受けた株式交付親会社の株式の価額がその株式交付により交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち占める割合が80%に満たない場合を除く。)におけるその譲渡した株式についての譲渡利益額又は譲渡損失額について、次のとおり繰り延べることとされている(措法66の2の2①)。

(1) 株式交付親会社の株式のみが交付された場合

法人が、その有する株式(以下「所有株式」という。)を発行した他の法人を株式交付子会社とする株式交付によりその所有株式を譲渡し、その株式交付に係る株式交付親会社の株式の交付を受けた場合における法人税法第61条の2第1項の規定の適用については、同項第1号に掲げる金額は、同項第2号に掲げる金額に相当する金額とされている。すなわち、その所有株式(株式交付子会社の株式)の譲渡について算入すべき益金の額又は損金の額は、ないこととなる。

(2) 株式交付親会社の株式以外の資産が交付された場合

法人が、所有株式を発行した他の法人を株式交付子会社とする株式交付によりその所有株式を譲渡し、その株式交付に係る株式交付親会社の株式の交付を受けた場合における法人税法第61条の2第1項の規定の適用については、同項第1号に掲げる金額は、次の金額を合計した金額とされている。

イ その所有株式のその株式交付の直前の帳簿価額に相当する金額に株式交付割合(注)を乗じて計算した金額

ロ その株式交付により交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額(その株式交付親会社の株式の価額並びに剰余金の配当として交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額を除く。)

(注) 株式交付割合とは、その株式交付により交付を受けたその株式交付親会社の株式の価額がその株式交付により交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額(剰余金の配当として交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額を除く。)のうちに占める割合をいう。

3 ところで、この8割要件の判定又は株式交付割合の算定を行う場合における株式交付親会社の株式の価額については、いつの時点の価額を用いるべきなのか疑義が生ずる。この点、条文上は「当該株式交付により交付を受けた当該株式交付親会社の株式の価額」とされていることから、自然な解釈としては交付を受けた時点の価額となりそうである。しかしながら、株価は業績等に応じて常に変動し得るものであり、混合対価による株式交付計画を策定し、その株式交付計画を策定した時点で8割要件の判定を行うと8割以上であったものが、徐々に株価が下がり、株式交付の効力発生日時点で8割要件の判定を行うと8割に満たなくなり、その所有株式(株式交付子会社の株式)の全てについて譲渡損益が生ずるとした場合、株主にとって課税関係についての予測可能性が保てずに、そもそも株式交付に応ずべきかどうか判断ができないといったことも十分考えられる。このため、8割要件の判定上は、株式交付計画の策定時点の株価を用いることを認めることとしている。具体的には、この8割要件の判定上は、課税上の弊害がない限り、株式交付計画において定められた交換比率の計算の基礎となった株式の価額(算定基準日における株式交付親会社株式の価額を基礎として合理的な方法で算定を行った価額)を用いて判定することとして差し支えないこととしている。

なお、課税上の弊害がある場合としては、短期間に株価が下落するということがあらかじめ分かっているながら本制度による課税の繰延べを適用するような場合が挙げられるが、短期間の株価の下落が測定できるということは通常は株式の市場価格があるということであり、株式に市場価格があればそもそもけんせいが働いているとも考えられるので、該当するケースは極めて限定的である。

ただし、株式交付に応じた者の、その所有株式(株式交付子会社の株式)の譲渡損益の額の計算上の株式交付割合の算定における、株式交付親会社の株式の価額については、株式交付の効力発生日における価額を用いることになる。

4 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の86-2)を定めている。