

【改正】（特定株式の取得の日の判定）

66の13-1 措置法第66条の13第1項に規定する特定株式（以下「特定株式」という。）の取得の日の判定は、次による。ただし、外国法人の発行した(1)又は(2)の特定株式について、その本店又は主たる事務所の所在する国の法令にこれと異なる定めがある場合には、当該法令に定めるところによる。

- (1) 金銭の払込みによる増資により取得した特定株式は、当該払込みの期日（当該払込みの期間が定められている場合には当該払込みを行った日）による。
- (2) 新株予約権の行使（新株予約権付社債に係る新株予約権の行使を含む。）により取得した特定株式は、当該新株予約権を行使した日による。
- (3) 購入により取得した特定株式は、その引渡しの日による。

【解説】

- 1 本通達は、本制度の対象となる特定株式の取得の日について明らかにしている。
- 2 本制度は、制度の適用を受けようとする法人が、特別新事業開拓事業者の株式を取得した場合に、一定の要件のもと、その取得価額のうち一定額について、その取得の日を含む事業年度において特別勘定を設定する方法により経理したときは、その経理した金額相当額の損金算入を認める制度である（措法66の13①）。
令和5年度の税制改正において、制度の対象となる株式に、法人が、購入により取得した特別新事業開拓事業者の株式で、その取得によりその特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の50%を超える議決権を有することとなるものであること等一定の要件を満たす株式が追加された（措法66の13①、措令39の24の2①）。本通達では、特定株式の取得の日について明らかにしているところ、新たに追加された購入により取得した株式について、本通達の(3)においてその取得の日を明らかにしている。
- 3 企業会計上、一般に、有価証券の売買契約では、約定日から受渡日までの期間が市場の規則又は慣行に従った通常の間である場合、売買約定日に買手は有価証券の発生を認識し、売手は有価証券の消滅を認識することとされ、約定日から受渡日までの期間が通常の間よりも長い場合、売買契約は先渡契約とされ、買手も売手も約定日に当該先渡契約による権利義務の発生を認識する（金融商品実務指針22）。これは、受渡期間が通常より長い場合の有価証券売買契約では、売手は通常、受渡期限まで所有している有価証券の経済的便益を享受できるので、売買契約を買手も売手も先渡契約として約定日に認識し、決算日における未決済の先渡契約をデリバティブ取引として時価評価することとしているものである（金融商品実務指針234、236）。そして、税務上も、有価証券の売買では約定時にその移転を認識することが適当との考えか

ら、有価証券の売手は、その譲渡損益をその譲渡に係る契約をした日の属する事業年度に計上することとされ（法 61 の 2 ①）、買手も、原則として取得に係る契約の成立した日に取得したものとしなければならない（法人税基本通達 2 - 1 - 23(注) 1）。ただし、株式の購入による支配関係の発生日は、株式の引渡しの日とされている（法人税基本通達 1 - 3 の 2 - 2）。

- 4 一方、本制度における株式の購入の対象となる特別新事業開拓事業者は、上場していないことが要件の一つとなっていることから（経済産業省関係産業競争力強化法施行規則 2 ①一ハ）、その売買契約は相対取引であって、契約から引渡しまでの期間は市場の規則又は慣行に従ったものとはならないと考えられる。また、M&Aの実務においては、契約締結日から引渡し日まで数か月程度要することが通例であるから、上記 3 の「約定日から受渡日までの期間が通常の間よりも長い場合」となり、会計上は、約定日においてその株式を取得したことにはならない。加えて、今回措置された類型は、本制度の適用を受けようとする法人が、株式の購入により特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の過半数を有することとなる場合が対象となっており、株式の購入による支配関係の発生日が株式の引渡しの日である（法人税基本通達 1 - 3 の 2 - 2）ことと同様に、株式の購入により特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の過半数を有することとなるのは株式の引渡しの日であることから、本通達の(3)では、購入により特定株式を取得した場合、その引渡しの日が取得の日となることを明らかにしている。