

【新設】(株式の占める割合が8割以上となる場合の本制度の適用)

66の2の2-1 措置法第66条の2の2第1項の規定を適用するかどうかは、法人が任意に選択できるものではないため、同項の「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が当該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100分の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。）において、その割合が100分の80以上となる場合には、同項の規定を適用して同項に規定する所有株式に係る譲渡対価の額を算定することになることに留意する。

【解説】

- 1 本通達においては、株式交付による株式交付親会社の株式の交付割合が8割以上となる場合には、本制度を適用して、所有株式の譲渡損益のうち株式交付親会社の株式に対応する部分の計上を繰り延べることになることを明らかにしている。
- 2 令和3年度の税制改正において、日本企業全体の収益性の向上や産業の新陳代謝を促していくため、株式を対価とするM&Aを実行するための障害となっているといわれている課税上の取扱いを整備し、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におけるその譲渡した株式については、その譲渡した株式のその譲渡に係る収益の額は、譲渡原価の額とする、すなわち、譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないこととされた（措法66の2の2①）。すなわち、法人が、株式交付によりその有する株式（株式交付子会社の株式）を譲渡し、株式交付親会社の株式の交付を受けた場合には、その譲渡した株式の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなる。

この制度は、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%に満たない場合には適用しないこととされている。

株式交付は、株式交付親会社の株主総会の決議が必要であるなど株主の関与の下に行われるものであることから、企業価値を向上するものとなる蓋然性が高い構造にあるといえることから、令和3年度の税制改正において廃止された特別事業再編を行う法人の株式を対価とする株式等の譲渡に係る所得の計算の特例（旧措法66の2の2）のように、産業競争力強化法による認定などの大臣認定等を必要としない制度とされている。

また、法人税法における組織再編税制では、単なる資産の譲渡ではなく「事業」を移転する場合について、その事業の支配が継続することを要件に、譲渡損益の計上を繰り延べることとされているところ、株式交付により、株式交付子会社の株主が株式対価での買収に応ずる場合には、その株式の譲渡は、事業の移転とはいえず、法人税法上、譲渡損益の計上が繰り延べられる組織再編成には該当しないこと、また、単なる株式の譲渡であっても、「強制的な」株式の譲渡で投資が継続しているものについては、その譲渡損益の計上を繰り延べることとされているが、今般の措置の対象である株式交付による株式の譲渡は、「任意」の株式の譲渡に該当することといった観点から、本制度は法人税法ではなく、措置法に位置付け

られることとされている。

- 3 上記2のとおり、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所有株式を譲渡した場合の所有株式（すなわち株式交付子会社の株式）の譲渡利益額又は譲渡損失額について、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のうちを占める割合が80%に満たない場合には、本制度の適用はないこととされているところ、逆に当該割合が80%以上である場合には、必ず本制度を適用して譲渡利益額又は譲渡損失額の繰延べの適用を受けることになる。

この点、本制度は措置法に位置付けられていること及び課税の繰延べに係る特例であることから、任意の適用ではないかと誤解する向きもあるが、申告要件等は付されていないため、選択制ではなく、強制適用になるということを留意的に明らかにしている。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 86-1）を定めている。