

**【新設】（1株未満の株式の譲渡代金を交付した場合の株式の占める割合の判定等）**

**66の2の2-3** 措置法第66条の2の2第1項の規定の適用上、8割要件の判定及び株式交付割合の算定は、その適用を受ける株式交付に係る会社法第774条の3第1項第1号に規定する株式交付子会社の株主ごとに判定をし、又は算定をすることになることに留意する。この場合において、当該株主に交付された金銭が、その株式交付に際して交付すべき株式交付親会社の株式に1株未満の端数が生じたためにその1株未満の株式の合計数に相当する数の株式を他に譲渡し、又は買い取った代金として交付されるものであるときは、その交付された金銭が、その交付の状況その他の事由を総合的に勘案して実質的に当該株主に対して支払う株式交付の対価であると認められるときを除き、当該株主に対してその1株未満の株式に相当する株式が交付されたものとして、8割要件の判定をし、又は株式交付割合の算定をすることになる。

**【解説】**

1 本通達においては、株式交付により株式交付子会社の株主に交付すべき株式交付親会社の株式に1株未満の端数が生じた場合における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に占める割合が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。）等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に占める割合が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 本通達の前段において、本制度の適用上、8割要件の判定及び株式交付割合の算定は、その適用を受ける株式交付に係る株式交付子会社の株主ごとに判定をし、又は算定をすることを留意的に明らかにしている。これは、本制度の条文の建付け上、株式交付子会社の株主ごとに適用されることが明らかであるからである。

ところで、株式交付に際し、株式交付親会社の株式と株式交付子会社の株式の交換比率によっては株式交付子会社の株主に交付する株式交付親会社の株式に1株未満の端数が生ずることがあるが、その1株未満の端数に代えてこれに相当する金銭を交付した場合には、8割要件の判定及び株式交付割合の算定上、株式交付親会社株式の交付割合が下がり、金銭の交付割合が上がることになるのか疑義がある。

この点、株式交付子会社の株主に対し交付しなければならない株式交付親会社の株式の数に1株に満たない端数があるときは、会社法第234条の規定に基づき、その端数の合計数に相当する数の株式を他に譲渡し又は自ら買い取り、かつ、その端数に応じてその譲渡により得られた代金又は買い取った代金を当該株式交付子会社の株主に交付しなければならないこととされている。すなわち、この場合の金銭交付は、1株未満の端数の合計数に相当する株式が一旦、当該端数部分の所有者に共有された上で、株式交付親会社はその所有者に代わってその1株未満の株式の合計数に相当する数の株式を適宜一括して譲渡し、その代金を交付するにすぎないものである。

したがって、株式交付を行うに当たり、このような1株未満の端数に相当する金銭を株式交付子会社の株主に交付した場合には、当該株主において株式交付親会社の株式の交付を受けたものとして取り扱うことを、本通達の後段で明らかにしている。

4 なお、本通達の後段の取扱いは、通常取引条件下で株式交付が行われる場合において、個々の株式交付子会社の株主の保有株式数の差により、端数が生じた際に、その端数を会社が東ね、株主に代わって譲渡等をし換金したときの取扱いであるから、その交付された金銭が、その交付の状況その他の事由を総合的に勘案して実質的に当該株主に対して支払う株式交付の対価であると認められるときは、当該株式交付の対価として金銭が交付されたものとして取り扱われることとなる。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の86-3）を定めている。