

第 1 法人税基本通達関係

1 受取配当等の金額

【改正の概要】

平成 27 年度の税制改正において、受取配当等の益金不算入制度について、次の見直しが行われた。

(1) 益金不算入の対象となる株式等の区分及びその株式等に係る配当等の額の益金不算入割合が次のとおりとされた（法 23①⑤⑥⑦）。

イ 完全子法人株式等 100%

ロ 関連法人株式等 100%

ハ その他の株式等 50%

ニ 非支配目的株式等 20%

(2) 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額のうち配当等の額とされる部分の金額については、本制度の対象となる配当等の額から除外され、その全額を益金の額に算入することとされた（旧法 23①三）。

ただし、外国株価指数連動型特定株式投資信託以外の特定株式投資信託の収益の分配の額については、引き続き受取配当等の益金不算入制度の対象とされ、上記(1)ニの非支配目的株式等の配当等の額として、その収益の分配の額の 20%を益金の額に算入しないこととされた（措法 67 の 6 ①、法 23①⑦）。

(3) 負債利子がある場合の控除計算の対象となる株式等が、上記(1)ロの関連法人株式等に限定された（法 23④）。

なお、連結納税制度においても同様の改正がされている（法 81 の 4）。

【新設】（関連法人株式等の判定）

3-1-7 の 2 法人が取得をした令第 22 条の 3 第 1 項《関連法人株式等の範囲》の他の内国法人の株式等を同項の計算期間の初日から当該計算期間の末日まで引き続き有しているかどうかを判定する場合における当該株式等を取得した日は、例えば、株式等の取得の原因が次に掲げるものであるときには、それぞれ次の日となることに留意する。

(1) 株式の購入 当該株式の引渡しのあった日

(2) 合併による被合併法人からの株式の移転（同条第 3 項の規定の適用を受けるものを除く。） 合併の効力を生ずる日

(3) 分割による分割法人からの株式の移転（同項の規定の適用を受けるものを除く。） 分割の効力を生ずる日

【解説】

1 平成 27 年度の税制改正において、益金不算入の対象となる株式等の区分及びその株式等に係る配当等の額の益金不算入割合の見直しが行われ、株式等の区分の一つとして新たに関連法人株式等が設けられた。

この関連法人株式等とは、内国法人が他の内国法人の発行済株式又は出資（当該他の内国法人が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額の3分の1を超える数又は金額の株式又は出資を、その支払を受ける配当等の額の計算期間の初日から当該計算期間の末日まで引き続き有している場合におけるその株式等（完全子法人株式等を除く。）をいうものとされている（法23⑥、令22の3①）。

- 2 本通達においては、支払を受ける配当等の元本である株式等について、その配当等の額の計算期間の初日から当該計算期間の末日まで引き続き有しているかどうかを判定する場合における当該株式等を取得した日は、どのような日となるのかを明らかにしている。
- 3 まず、本通達の(1)では、当該株式等の取得原因が株式の購入である場合には、当該株式等を取得した日は、当該株式の引渡しのあった日となる旨を明らかにしている。

株式を購入した場合、その取得した日は、株式の購入に係る契約の成立した日、株式の引渡しのあった日等のいずれの日となるのかという疑義が生ずる。

この点、株主が受ける剰余金の配当は、会社法上の株主としての権利である「剰余金の配当を受ける権利」に基づき株式会社から支払われるものであることから（会社法105①）、その支払を受ける剰余金の配当の元本である株式をその配当の額の計算期間の初日からその計算期間の末日まで引き続き有している場合に該当するかどうかの判定においては、「剰余金の配当を受ける権利」を行使することができる日、すなわち、株式の譲受人が株主としての権利を行使することができる状態になる株式の引渡しのあった日が取得した日となる。

（注） 株券の電子化（株式振替制度）により、上場会社の株式に係る株券は全て廃止され、株券の存在を前提として行われてきた株主権の管理が、証券保管振替機構及び証券会社等に開設された口座において電子的に行われている。このように上場会社の株式を譲渡する場合には、株式の引渡しに代えて、譲受人がその口座における保有欄に当該譲渡に係る数の増加の記載又は記録を受けることで、その効力が生ずることとなる（社債、株式等の振替に関する法律140）。したがって、この場合の「株式の引渡しのあった日」とは、譲渡人の口座から譲受人の口座への株式の振替の記録がされた日となる。

- 4 次に、本通達の(2)及び(3)では、当該株式等の取得原因が合併や分割による被合併法人又は分割法人からの株式の移転で、法人税法施行令第22条の3第3項の規定の適用を受けないものである場合には、当該株式等を取得した日は、合併又は分割の効力を生ずる日となる旨を明らかにしている。

合併や分割により、合併法人又は分割承継法人である内国法人がその合併に係る被合併法人やその分割に係る分割法人からこれらの法人の有していた株式等の移転を受けた場合、その合併又は分割が適格合併や適格分割に該当し、かつ、その移転を受けた株式等の数が発行済株式等の総数の3分の1を超えるときには、当該被合併法人や当該分割法人が当該株式等を有していた期間は、当該内国法人がその株式等を有していた期間とみなすこととされているが（令22の3③）、その合併若しくは分割が適格合併や適格分割に該当しないとき、又はその移転を受けた株式等の数が発行済株式等の総数の3分の1以下であるときには、当該内国法人が当該株式等を取得した日は、いつの日となるのか疑義が生ずる。

この点、会社法上、吸収合併を行う場合には、吸収合併契約に効力発生日を定めること

とされ（会社法 749④六、751④七）、吸収合併存続会社（合併法人）はその効力発生日に吸収合併消滅会社（被合併法人）の権利義務を承継することとされている（同法 750④、752④）。また、吸収分割を行う場合には、吸収分割契約に効力発生日を定めることとされ（会社法 758 七、760 六）、吸収分割承継会社（分割承継法人）はその効力発生日に吸収分割会社（分割法人）の権利義務を承継することとされている（同法 759④、761④）。

これらのことから、合併や分割により、合併法人又は分割承継法人である内国法人がその合併に係る被合併法人やその分割に係る分割法人からこれらの法人の有していた株式等の移転を受けた場合において、その合併若しくは分割が適格合併や適格分割に該当しないとき、又はその移転を受けた株式等の数が発行済株式等の総数の3分の1以下であるときには、当該内国法人が当該株式等を取得した日は、上記3の取得原因が株式の購入である場合と同様に、株主が株主としての権利を行使することができる状態となるその合併又は分割の効力を生ずる日となる。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通3-1-9）を定めている。