

【新設】(直接又は間接保有の持分)

18-1-46 の 2 規則第 38 条の 16 第 11 項第 1 号(個別計算所得等の金額の計算)に規定する「特殊の関係」(以下 18-1-46 の 2 において「特殊の関係」という。)にあるかどうかを判定する場合の直接又は間接に保有する持分には、株式の払込み又は給付の金額(以下 18-1-46 の 3 において「払込金額等」という。)の全部又は一部について払込み又は給付(以下 18-1-46 の 3 において「払込み等」という。)が行われていないものが含まれるものとする。

(注) 名義株は、その実際の権利者が保有するものとして特殊の關係の有無を判定することに留意する。

【解説】

- 1 令和 6 年度の税制改正により、いわゆる「譲渡」(適用者変更)が認められる税額控除(譲渡可能税額控除: Transferable tax credits)の額のうち、市場性がある一定のものについて、適格適用者変更税額控除額と位置付け、適格給付付き税額控除額(法人税法施行令第 155 条の 18 第 2 項第 12 号に規定する適格給付付き税額控除額をいう。以下同じ。)と同様に収益として取り扱うこととされたほか、その「譲渡」が可能であるという性質を踏まえ、個別計算所得等の金額及び調整後対象租税額の計算における所要の調整が措置された(令 155 の 18②十二、令 155 の 35②二八、規 38 の 16⑩~⑫⑬~⑳)。譲渡可能税額控除は、政府から全額の給付を受けるのではなく、その「譲渡」に際して税額控除を割安で売却しなければならないため、給付付き税額控除ほど価値がないとはいえ、税額控除として適用を受ける以外に対価を得られるという意味では、その「譲渡」が認められる税額控除は給付付き税額控除と類似しているといえる。
- 2 具体的に、この適格適用者変更税額控除額とは、一定の場合を除き、国又は地域の租税に関する法令において、適用者変更(税額控除を受けられる者と他の者との間の取引に基づき、その税額控除を受けられる者がその税額控除を受けられることができる金額の全部又は一部につきその適用を受けられないこととなることにより、その適用を受けられないこととなる金額に相当する額につき当該他の者が税額控除を受けられることができることをいう。以下同じ。)が認められる税額控除に係る最初にその適用を受けられることができる金額(適格給付付き税額控除額を除く。以下「適用者変更税額控除額」という。)のうち、各対象会計年度におけるその適用者変更税額控除額に係る構成会社等又は共同支配会社等の次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額とされている(規 38 の 16⑩)。
 - (1) その対象会計年度において、その適用者変更税額控除額に係る当初適用者(税額控除につき最初にその適用を受けられることとなった者をいう。以下同じ。)に該当することとなった構成会社等又は共同支配会社等(その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。) その適用者変更税額控除額

イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月以内において当初適用者が他の者（その当初適用者と特殊の関係にある者を除く。）との間で適用者変更を行うことが認められていること（法的譲渡性基準（legal transferability standard））。

ロ その対象会計年度又はその対象会計年度終了の日の翌日から1年3か月以内に当初適用者のいずれかと他の者（その当初適用者と特殊の関係にある者を除く。）との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払を受けた対価の額が適格適用者変更価格以上であったと認められること（市場性基準（marketability standard））。

(2) その適用者変更税額控除額に係る新適用者（税額控除につき適用者変更によりその適用を受けることができることとなった者をいう。）に該当する構成会社等又は共同支配会社等（その適用者変更税額控除額が次に掲げる要件の全てを満たす場合における構成会社等又は共同支配会社等に限る。） 新適用者変更税額控除額（その適用者変更税額控除額のうち適用者変更により構成会社等又は共同支配会社等がその適用を受けることができることとなった部分の金額をいう。以下同じ。）からその新適用者変更税額控除額に係る適用者変更につき支払った対価の額を控除した残額に、その新適用者変更税額控除額のうちその対象会計年度においてその適用を受けた部分の金額（その対象会計年度がその適用を受けた課税期間（国税通則法第2条第9号に規定する課税期間又は我が国以外の国若しくは地域の租税に関する法令におけるこれに相当するものをいう。）終了の日の属する対象会計年度である場合におけるその金額に限る。）がその新適用者変更税額控除額のうち占める割合を乗じて計算した金額

イ その国又は地域の租税に関する法令において、その対象会計年度において構成会社等又は共同支配会社等が他の者（その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係にある者を除く。ロにおいて同じ。）との間で適用者変更を行うことが認められていること（法的譲渡性基準）。

ロ 他の者との間でその適用者変更税額控除額に係る適用者変更が行われ、かつ、その適用者変更につき支払った対価の額が適格適用者変更価格以上であったこと（市場性基準）。

3 ここで、上記2(1)イ及びロ並びに(2)イ及びロの他の者からは「その当初適用者と特殊の関係にある者」又は「その構成会社等又は共同支配会社等と特殊の関係にある者」を除くこととされているところ、この特殊の関係とは次に掲げる関係をいうこととされている（規38の16①一）。

(1) 一方の者が他方の会社等の持分（自己が有する自己の持分を除く。）の総数又は総額（以下「総持分数」という。）の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有する関係その他の一方の者が他方の者を直接又は間接に支配する関係

(2) 2の会社等が同一の者によってそれぞれその総持分数の50%以上の数又は金額の持分を直接又は間接に保有される場合におけるその2の会社等の関係その他の2の者が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその2の者の関係（(1)に掲げる関係に該当するものを除く。）

4 ところで、現状として、譲渡可能税額控除は外国のみに存在することから、その「譲渡」の当事者となる会社等は外国の会社等が想定されるところ、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない会社等が存在することが考えられる。

この場合、その払込み等が行われていない株式についても、その効力、すなわち、株主たる地位が与えられるということとなると、そのような株式を発行している会社等について自己と特殊の関係にある者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑義が生ずる。

そこで、本通達の本文では、この直接又は間接に保有する持分には、株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

5 また、本通達の注書では、この場合の直接又は間接に保有する会社等の持分の中に名義株があるときは、実際の権利者が保有するものとして取り扱うことを留意的に明らかにしている。