

グループ法人税制における寄附金の税務 [Profession Journal No. 9 (2013年 3月 7日)
に掲載]

税理士 神谷 紀子

【問】

平成22年度税制改正によるグループ法人税制の導入で、完全支配関係にある法人間での寄附金については全額損金不算入とされるようになったと聞きましたが、その他に留意点があれば教えて下さい。

【回答（要旨）】

グループ法人税制においては、内国法人が、完全支配関係のある他の内国法人に支出した寄附金の額は、その支出した法人（支出法人）において全額損金不算入となるほか、その寄附を受領する他の内国法人（受領法人）においては、その受贈益の額は全額益金不算入となります。

さらに、支出法人と受領法人の親法人においては、その保有する支出法人の株式と受領法人の株式の価値が変動するため、これらの株式について寄附修正が必要になります。

1 寄附金と受贈益

平成22年度税制改正において完全支配関係法人間における法人税制、いわゆるグループ法人税制が導入されました。これによって、完全支配関係法人間における寄附金と受贈益は、損金にも益金にも算入されないことになりました。

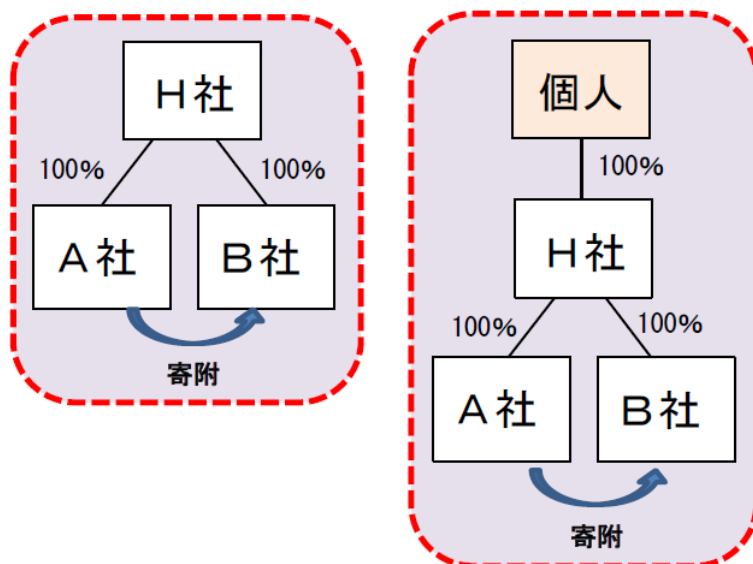
グループ法人税制における寄附金の税務は、法人税法37条2項（完全支配関係法人間の寄附金の損金不算入）に規定されていますが、この規定は、法人による完全支配関係にある法人間の寄附金に限って適用されるものとなっており、個人による完全支配関係は除かれています。

法人税法37条2項

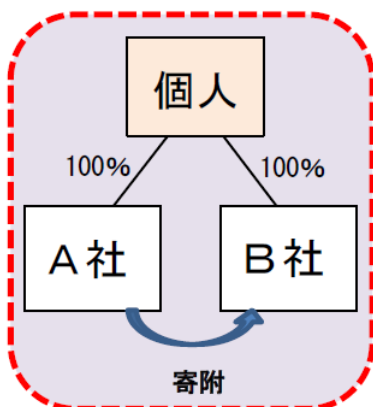
内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額（第25条の2（受贈益の益金不算入）又は第81条の3第1項（第25条の2に係る部分に限る。）（個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入される第25条の2第2項に規定する受贈益の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

個人の完全支配関係の態様による寄附金税制の適用の有無は、下図の通りです。

【適用あり】



【適用なし】



上図の下段のケースにおいて、グループ法人税制の適用を認めてしまうということになると、A社を親が100%保有し、B社を子が100%保有していた場合に、相続・贈与税逃れに容易に利用されてしまうことになります。

また、グループ法人税制における受贈益の税務については、法人税法25条の2（完全支配関係法人間における受贈益の益金不算入）に規定されており、寄附金を支出する法人（支出法人）の損金不算入額と、受領する法人（受領法人）の益金不算入額が、同時に同額が計上されることを前提としています。

第 25 条の 2

内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人から受けた受贈益の額（第37条（寄附金の損金不算入）又は第81条の6（連結事業年度における寄附金の損金不算入）の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される第37条第7項（第81条の6第6項において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額に対応するものに限る。）は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

したがって、完全支配関係にあっても、例えば、他の内国法人が公益法人等であり、その受贈益の額に法人税が課税されない収益事業以外の事業に属するものとして区分経理されるような場合は、グループ法人税制における寄附金・受贈益の損金・益金不算入の対象とはなりません（法基通9-4-2の6）。

このように、グループ法人税制における寄附金・受贈益の税務は、寄附金の損金不算入、受贈益の益金不算入の処理により、双方を通算してみれば課税が生じない措置となっているわけです。

2 寄附修正

上記のように、グループ法人税制の下では、寄附金の支出法人も受領法人も所得の金額には影響がないわけですが、支出法人は資産が減少し、受領法人は資産が増加しているため、支出法人と受領法人の親法人においては、その保有する株式の価値が変動することとなります。

そこで、グループ法人税制においては、親法人における支出法人又は受領法人の株式の簿価と利益積立金額の修正を行うこととされています。

この寄附修正は、損益の二重計上を防止するという点では、連結納税制度における投資簿価修正と同じ役割を果たすこととなります。

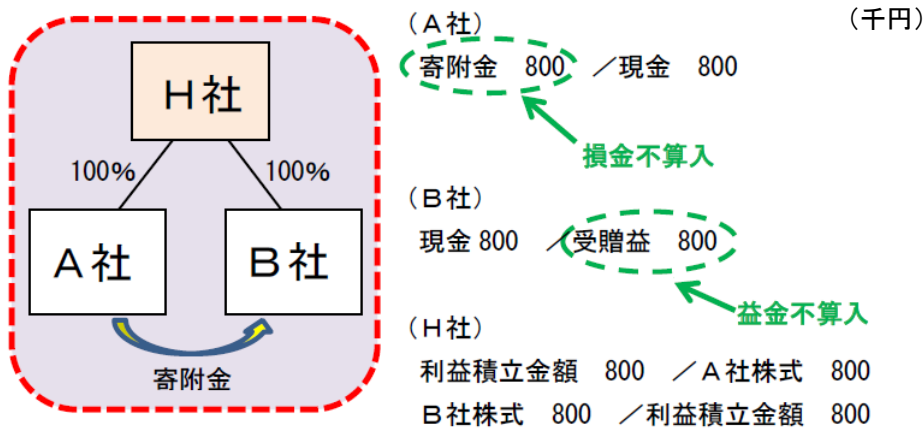
ただし、連結納税制度における投資簿価修正は、子法人株式を他へ譲渡する時期又は評価替えの時期等に行われるのに対し、グループ法人税制における寄附修正は、受贈益の益金不算入の規定により益金不算入の処理がされる時、すなわち、税務申告の時に寄附修正が行われることとされています（法令9①七）。

3 具体例

では、具体的に事例を検討してみましょう。

【ケース1】

A社からB社へ現金800千円を寄附した。

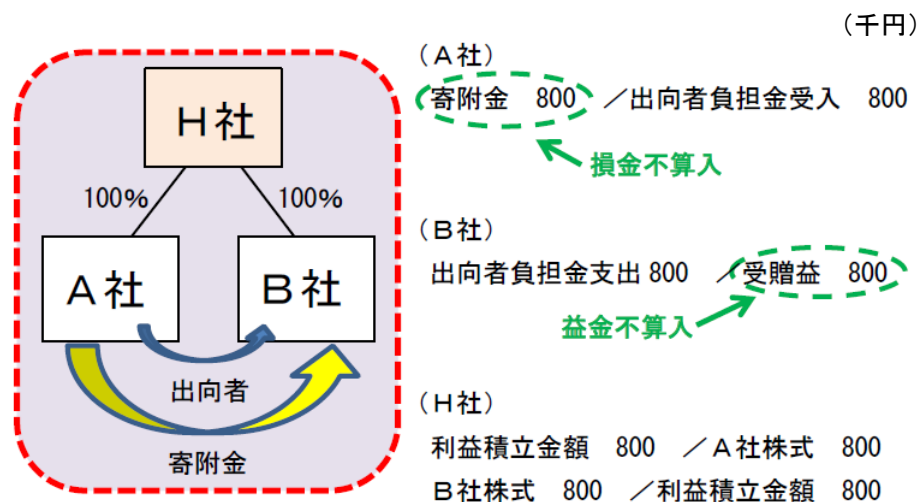


このように、A社においては、支出した寄附金800千円が損金にならない一方、B社においては、受領したことによる受贈益800千円は、益金になりません。

親法人であるH社においては、A社株式の簿価を800千円減少させ、同時にB社株式の簿価を800千円増加させることとなります。

【ケース2】

A社はB社へ社員を出向させていたが、A社はその出向者に対する負担金をB社から受け取っていなかった。A社の税務調査において、A社が本来B社から受け取るべき出向負担金は、800千円であるとの指摘を受け、A社は修正申告を行うことになった。



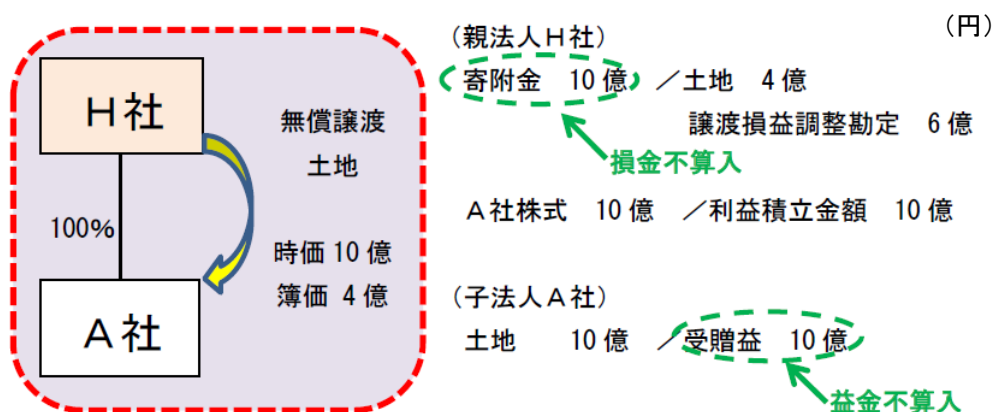
A社は、本来受け取るべき出向負担金を収益として認識すると同時に、同額の寄附金を認識することになります。しかし、この寄附金は、グループ法人税制における寄附金に該当するため、その全額が損金不算入となり、A社は800千円の所得の増額修正が必要となります。

一方、B社は、本来負担すべき金額が損金として認められることとなりますが、支払わなかったことによる経済的利益が受贈益として計上されることとなります。しかし、この場合も、この受贈益は、グループ法人税制における受贈益に該当するため、その全額が益金不算入となり、B社においては、結果的に800千円の所得の減額更正が必要となります。

親法人であるH社においては、グループ法人税制の寄附金・受贈益の処理に合わせて、A社株式の簿価を800千円減少させ、同時にB社株式の簿価を800千円増加させることとなります。

【ケース3】

親法人H社から100%子法人A社へ、簿価4億円（時価10億円）の土地を無償で譲渡した。



親法人H社から子法人A社へ無償で土地を譲渡した場合は、その土地の時価を寄附金として損金不算入の処理を行うこととなります。簿価と時価との差額6億円は、親法人H社においては譲渡益になりますが、グループ法人税間における譲渡損益調整資産の譲渡として譲渡益の計上が繰り延べられることになり、譲渡損益調整勘定として子法人A社がその土地を譲渡等する時まで課税が留保されることとなります。

また、親法人H社においては、寄附修正により、子法人A社株式の税務上の簿価を10億円加算することとなります。

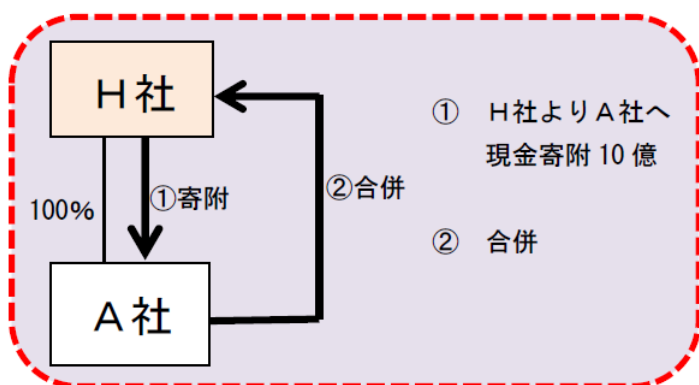
一方、子法人A社においては、無償で取得した土地の時価10億円が受贈益として計上されますが、グループ法人税制における受贈益に該当するため、全額が益金不算入となります。

4 実務上の論点

上記「2 寄附修正」及び「3 具体例」のとおり、100%グループ内で寄附を行うと、寄附の支出法人と受領法人の法人株主は、その保有株式の税務上の簿価を修正することになります。

これにより、以下のような問題が生ずることも考えられます。

例えば、上記「3 具体例」の【ケース3】の場合において、寄附の直後に、親法人H社が子法人A社を吸収合併するとした場合、親法人H社は、合併前に、子法人A社株式の簿価を寄附修正により10億円増額しますが、その後の合併により子法人A社株式は抱合株式となるため、合併時に、親法人H社の資本金等の額について、子法人A社株式の合併直前の帳簿価額相当額を減額することになります（法令8⑤）。



① 寄附時の仕訳	(円)	
(親法人H社)		
寄附金 10億	／現金 10億	
A社株式 10億	／利益積立金額 10億	→
(子法人A社)		
現金 10億	／受贈益 10億	
② 合併受入れ仕訳 [適格合併の場合]		
(親法人H社)		
資産等(簿価)	／ 資本金等の額	→ ※
	利益積立金額	
資本金等の額	／ A社株式(抱合株式)	
	(簿価)	←

上記仕訳の※の流れからわかるように、寄附時にA社株式の簿価について利益積立金額を増額するとともに10億円を増額しますが、その後、合併時にはA社株式は抱合株式となるため、その消滅仕訳の相手勘定は資本金等の額となります。

これにより、合併前に上記寄附をする場合としない場合とでは、資本金等の額に10億円の差額が生ずることになります。

資本金等の額の変動は、合併法人における地方税の均等割の金額にも大きく影響します。

上記【ケース3】は、所有権移転に伴う登録免許税などの他の税金や手数料などが大きく関係してしまいましたが、現金や有価証券など移動しやすい資産を利用して、均等割の節減を目的に合併直前にグループ法人間で寄附を行った場合などは、はたして税務上問題になるでしょうか。

地方税法には、包括的否認規定として、同族会社の行為又は計算の否認等に関する条項はあるものの、これは事業税に対するものです（地法72の43）。

今後、注視したい論点です。