

グループ法人税制・法人による完全支配関係下の寄附金

1. はじめに

平成22年度の税制改正で導入され、今年の10月1日から施行されるグループ法人税制のうち、法人による完全支配関係がある法人間の寄附金の支出(受贈益の受領)に係る処理を一通りおさらいしておきたいと思います。

二つの例を使って説明します。

2. 親会社から子会社への寄附(例1)

ある会社(S)の株式を100%保有する親会社(P)が、Sに対し100の現金を寄附した場合、Pにおいてはその寄附金(全額)が損金不算入となり、Sにおいてはその受贈益(同)が益金不算入となります。

その場合、寄附金・受贈益がそれぞれ損金不算入・益金不算入とされるというだけに留まらず、利益積立金の構成要素を定める改正政令9条7号の「寄附修正事由(簡単に言うと、法人による完全支配関係がある法人間での寄附をし、又は寄附を受けることをいいます。)」がSに生じることに注意が必要です。同号は、そのことにより親会社Pに、Sの受贈益 $100 \times P$ による持株割合 $100\% - S$ の寄附金 $0 \times P$ による持株割合 $100\% = 100 - 0 = 100$ の利益積立金のプラス要素が生じる旨定めています。

そして、そのいわば相手勘定について述べている規定が、移動平均法による株式の取得価額(譲渡の際の原価)を定める改正政令119条の3・6項です。すなわち、Pが所有するSの株式については、その帳簿価額に100を加算(してその株式数で割った金額を一株あたりの帳簿価額と)する処理が行われることになっています。(総平均法によっていても、同様の調整制度があります。同119条の4・1項。次の3においても同様です。)

Pの税務上の処理を仕訳で表すと、

S社株式(増額) 100 / 利益積立金 100
であり、別表5(1)の利益積立金の「当期の増減」の「増」欄に「S社株式 100」と記載して利益積立金とするという処理をします。このSの株式の簿価を100増額する処理は、別表4で加算・留保として処理されることなく、直接別表5(1)に記載されます。

3. 子会社から親会社への寄附(例2)

逆に、SからPに寄附をする場合は、改正政令9条7号により、Sの受贈益 $0 \times P$ による持株割合 $100\% - S$ の寄附金 $100 \times P$ による持株割合 $100\% = 100$ の利益積立金(マイナス)が生じるものとされます。

その場合も、改正政令119条の3・6項により、Pは

S株式につき同額の減額をすることになります。

Pの税務上の処理を仕訳で表すと、

S社株式(減額) 100 / 利益積立金 100
であり、別表5(1)の利益積立金の「当期の増減」の「減」欄に「S社株式 100」と記載し利益積立金のマイナス項目とします。このSの株式の簿価を100減額する処理は、別表4で減算・留保として処理されることなく、直接別表5(1)に記載されます。

4. まとめ

以上の通り、100%親子会社等の間での寄附等、「寄附修正事由」が生じた場合、親会社において、その保有する子会社株式の投資簿価の修正が必要になります。

例1は寄附によって子会社に価値が移転・流入し、その分子会社の価値が増加しているケースで、それを子会社株式の簿価に反映させるとともに利益積立金の増として処理しようというものです。結局、完全支配関係のある子会社に対する寄附金は、実体として、寄附金として支出された現金が子会社株式の価値に振り替わったというべきであり、そう考えると当然といえる処理でしょう。

例2は、寄附によって子会社から親会社に価値が移転・流入してその分子会社の価値が低下しているケースで、それを子会社株式の簿価に反映させるとともに利益積立金の減として処理しようというものです。結局、完全支配関係のある子会社から親会社が寄附を受けた場合は、実体として、寄附金として支出された現金相当額だけ親会社が保有する子会社株式の価値が減って、親会社の現金に振り替わったというべきですから、これも当然といえる処理と思えます。

例2に関して更に述べると、親会社が子会社に自己に対する寄附をさせ、受贈益を益金不算入とする措置を受けた後に子会社株式をグループ外に譲渡する(そのときの対価は、既に行われた寄附分だけ低下するはずです)際に、その譲渡原価として損金の額に算入される子会社株式の簿価をそのままにしておくと、実体以上に高い原価が損金に算入されてしまうという課税上の弊害が生じてしまいます。そこで、完全支配関係のある法人間で寄附金の支出による経済価値の移転が行われた場合に、子会社株式の所有者である親会社において、当該価値の移転に子会社株式の価値を連動させるために、上記のような投資簿価の修正を行って、そのような課税上の弊害が生じないようにしているのです。