

グループ法人税制・・・寄附金を巡る‘熱き戦い’も残り僅か？

1. はじめに

平成22年の法人税法の改正で、完全支配関係(代表例が100%の親・子会社の関係です。)のある内国法人間の寄附金税制が改正されました(施行は10月1日から)。簡単に言うと、寄附した側では全額損金不算入、受けた側では全額が益金不算入となる、ということです。その改正による税務調査等への影響を私なりに‘想像’してみます。

2. 今まで

今回の改正前は、独立当事者間の取引と違って、関連会社間(特に100%の親子会社間の取引)については、恣意的な思惑が入り込みやすいので、税務調査では主要なターゲットとなってきました。通常の取引であったとしても、総じて厳しい目で見られがちで、対価が高すぎるのでは、又は低すぎるのでは・・・といろいろな面から調査をされていたと思います。特に、親子会社間で締結した「業務委託契約」に基づくサービスの提供を理由にした報酬の授受については、単に、高い・低いではなく、そのサービス自体が行われていない架空のものではないか、との厳しい(時に理不尽な?)指摘を受けることも(少なくとも調査の過程では)珍しいことではなかったようにも思われます。

そのサービスが実際には行われていなかった、という場合は、その対価として支払われた金額全部が寄附金となり(しかも重加算税対象でしょう。)、サービスが行われていたとしても、「対価が時価より安い」と認定されれば、贈与の意思の有無にかかわらず、サービスの提供側は、その差額部分につき、益金認定された上で寄附金とされる結果、その差額の大部分がいわゆる‘増差’(調査官のいわば‘稼ぎ’)になりました。

3. これから

今回の改正で、寄附金の意義自体は変わらないまま、完全支配関係がある内国法人間の寄附金は、寄附側で全額が損金不算入とされ、それを受ける側で受贈益の全額が益金不算入とされます。受贈益の益金不算入は申告書上の記載等を要件としない強制規定です。

そうすると、例えば、税務調査で、完全支配関係にある親会社から子会社に支払われた何らかのサービスの対価の一部に寄附金に当たる部分があった、という

ことになる、親会社側では当該一部の金額(全額)が損金不算入とされますが、子会社側ではその受け取った報酬のうち、親会社で寄附金とされた部分に対応する金額は、税務署長による更正によって益金不算入とされ、所得の金額が減額されることとなります。親・子会社を通算すると、「増差はゼロ(よって税収も通算ゼロ)」ということになります。寄附金を認定された側で加算税等の負担は生じるでしょうが、やはり、親会社の調査担当者としては、改正前と比べ‘達成感のようなもの’がずっと少なくなるのではないかと思うのです。

4. 法人税基本通達9-4-1

改正の影響を受ける通達又は実務として思い浮かぶのは、子会社等を整理する場合の損失負担等の取り扱いを定める表題の通達です。「法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために債務の引受けその他の損失負担又は債権放棄等(以下「損失負担等」という。)をした場合において、その損失負担等をしなければ今後より大きな損失を蒙ることになることが社会通念上明らかであると認められるためやむを得ずその損失負担等をするに至った等そのことについて相当な理由があると認められるときは、その損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しない」旨定めています。「寄附金の額に該当しない」とは、損金と認める、ということです。

この「子会社等」には、完全支配関係のある子会社も含まれるはずで、今回の改正の前は、上記の「相当な理由」がないとなると、親会社では寄附金・子会社では受贈益で実質的な二重課税となっていました。改正後は、完全支配関係のある親子会社間の場合、債権放棄等につき「相当の理由」があると認められれば、それは親会社では損金とされ、子会社では受贈益(益金不算入)とされ、「相当の理由」がないとされれば、親会社で寄附金・子会社で受贈益となって、1の通り処理されますので、いずれにしても二重課税は生じません。所得の生じる先が親になるか子になるかの差はあり、それによる利害はありますが、「相当の理由」を巡るしのぎ合いの‘熱気’は、かなり減じられるのではないかと思います。