

## 税理士法人トーマツ Newsletter

Vol.17 2010年9月1日発行

### CONTENTS

- I. 法人税基本通達の改正について  
大阪事務所 飯田 幸子(税理士)
- II. 100%グループ法人間の寄附金に係る税務について  
大阪事務所 廣田 勝彦(税理士)



### I. 法人税基本通達の改正について

平成 22 年度の税制改正を受けて平成 22 年 6 月 30 日に「法人税基本通達の制定について」(法令解釈通達)の法令解釈通達の一部の改正が公表されました。

平成 22 年度税制改正は、グループ法人税制を含め法人税において重要な改正が行われており、それに関連する法人税基本通達の改正にも注目が集まるところです。

今回は、この法人税基本通達改正のうち、重要な項目についてスポットをあてて説明します。

#### 1. グループ税制

##### 1. 支配関係および完全支配関係

(1) 名義株の取扱い(法人税基本通達(以下「法」)1-3 の 2-1)(連結納税基本通達(以下「連」)1-2-1)

支配関係および完全支配関係の判定において、名義株がある場合には、その株式は実際の権利者が所有するものとして、判定を行います。連結納税については同様の規定が以前からあり、組織再編においても同様の通達が法 1-4-3 において規定されています。

(2) 支配関係および完全支配関係を有することとなった日の意義(法 1-3 の 2-2、連 1-2-2)

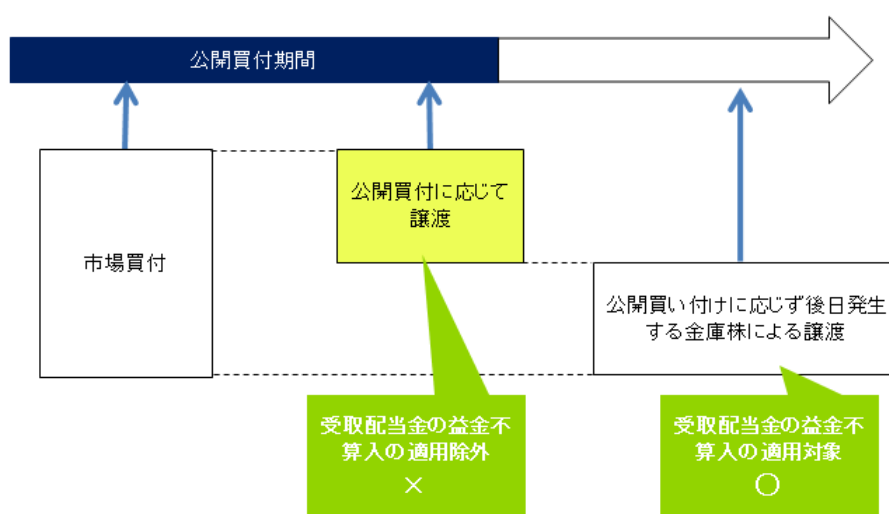
支配関係および完全支配関係を有することとなった日について、原因別に規定されました。ここで注意が必要となるのは、従来は連 1-2-3 において、株式の購入の場合は、契約日が関係発生日とされていましたが、今回の通達において、引渡日が関係発生日となるように変更された点です。なお、有価証券を譲渡した場合の譲渡計上時期については、従来どおり原則として契約日基準であることについては変更がありません。

## 2. 受取配当金

- (1) みなし配当の適用除外となる自己株式等の取得が予定されている株式等についての具体例(法 3-1-8、連 3-1-13)

自己株式を利用した節税スキームが横行したことから、自己株式等の取得が予定されている株式等を取得した場合には、その自己株式等の取得により配当等とみなされる金額については、受取配当金の益金不算入の規定の適用除外となりました。

この「自己株式等の取得が予定されている株式等」の具体例として、上場会社等が自己の株式の公開買付けを行う場合における公開買付け期間中における取得を挙げています。なお、公開買付けに応じなかった株式について、その後当該株式を譲渡したことによりみなし配当を受けた額については、受取配当金の益金不算入の対象となる旨が留意点として挙げられています。

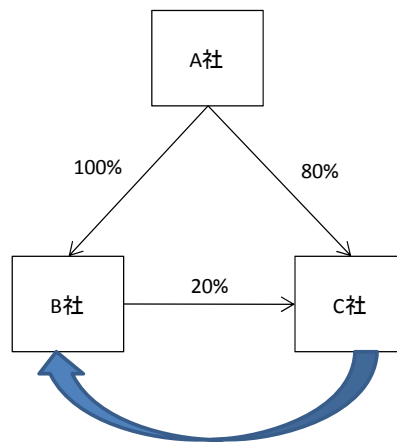


また、同様の規定が外国子会社から受ける受取配当金の益金不算入の規定にも設けられています。(法 3-3-4、連 3-3-4)

- (2) 完全子法人株式等の配当等(法 3-1-9、連 3-1-14)

平成 22 年度改正において受取配当金の益金不算入額の計算上、完全子法人株式の配当等については、負債利子の控除を行わず、全額益金不算入とすることができるようになりました。完全子法人株式等とは、配当等の額の計算期間を通じて内国法人との間に完全支配関係があった他の内国法人の株式等を言います。

したがって、次の図のように B 社が C 社の全株式を直接または間接に保有していない場合でも完全子法人株式等に該当することとなります。

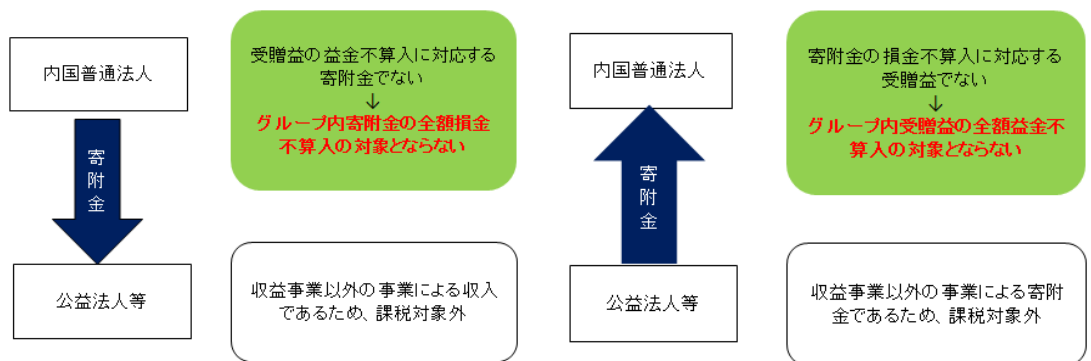


### 3. 寄附金・受贈益

- (1) 寄附金に対応する受贈益および受贈益に対応する寄付寄附金(法 4-2-4,9-4-2 の 6、連 4-2-4、8-4-6 の 2)

法人による 100%グループ内の内国法人間で行われた寄附については、寄附金は全額損金不算入となり、受贈益は全額益金不算入となりました。

この益金不算入となる受贈益は、寄附金の損金不算入の規定により全額損金不算入となるものに対応する受贈益に限られており、また、損金不算入となる寄附金は、受贈益の益金不算入の規定により全額益金不算入となるものに対応する寄附金に限られています。したがって、下図のような場合には、寄附金の全額損金不算入、受贈益の全額益金不算入の規定の適用はないことが明示されています。



- (2) 債権放棄等が行われた場合(法 4-2-5、連 4-2-5)


内国法人が法人による完全支配関係にある内国法人に対し債権放棄等を行った場合について、その債権放棄等が法 9-4-1、9-4-2 により寄附金とならない場合には、債務免除を受けた法人の債務免除益等は、益金不算入の対象とならないこととされました。

- (3) 受贈益の計上(法 4-2-6、連 4-2-6)

従来の税制においては、受贈益を受けた法人は、所得の変動がないため、経費と受贈益の調整を省略することができましたが、改正後においては、次の図のように受贈益を受けた法人についても、課税所得が変動することとなるため、調整を省略できなくなりました。

例) 金銭貸借において利息の收受がされておらず利息相当額(100)の寄附が発生していた場合

借方	貸方
寄附金 100	受取利息 100



借方	貸方
支払利息 100	受贈益 100

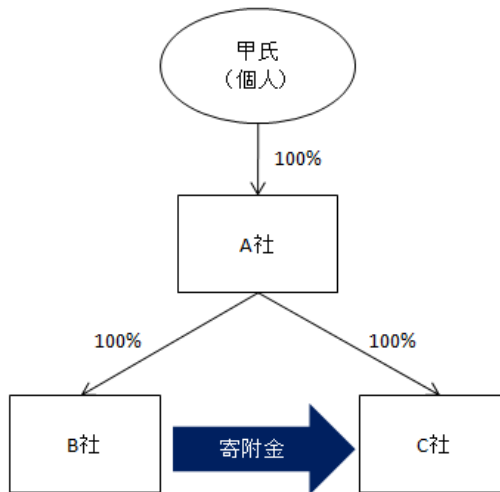
	改正前	改正後		改正前	改正後
受取利息計上漏れ	100	100	受贈益計上漏れ	100	100
寄附金計上漏れ	(100)	(100)	支払利息計上漏れ	(100)	(100)
寄附金の損金不算入	※ 100	100	受贈益の益金不算入	—	(100)
課税所得	100	100	課税所得	0	(100)

従来は、課税所得に影響がないため調整を省略することができたが、改正後は、**課税所得に影響があるため、省略不可**

※ 改正前は、損金算入限度額の範囲内であれば損金の額に算入されます。

(4) 法人による完全支配関係(法 9-4-2 の 5、連 8-4-6)

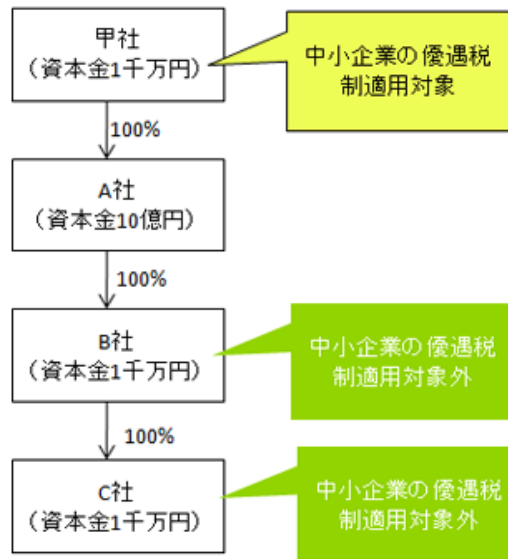
寄附金の損金不算入および受贈益の益金不算入の規定は、法人による完全支配関係のある内国法人間の取引について適用されますが、下図のように個人が頂点の場合の完全支配関係であっても、その下で法人による完全支配関係が成立していれば、適用対象となります。



4. 中小企業向け優遇税制の適用除外

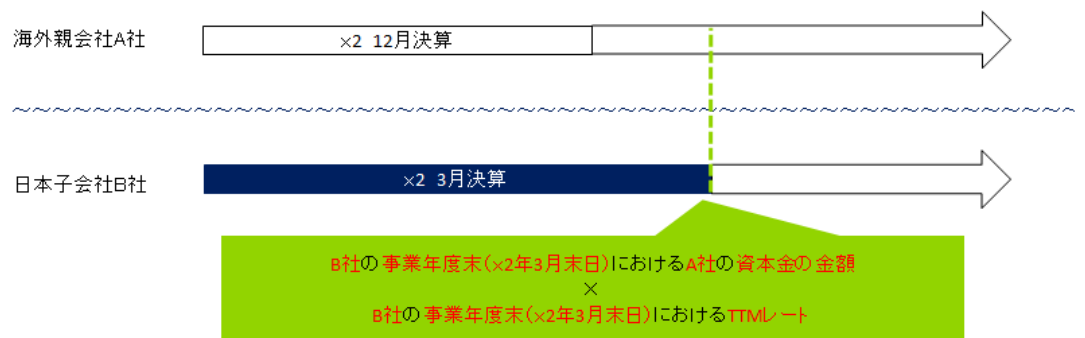
(1) 大法人による完全支配関係(法 16-5-1)

平成 22 年度改正により、資本金が 5 億円以上の法人(大法人)により完全支配されている法人については、中小企業向けの優遇税制の適用を受けることができなくなりました。この場合の大法人による完全支配関係とは、直接または間接に保有する関係とされていますので、例えば次の図の A 社の孫会社である C 社のように、発行済株式等の全部を直接または間接に保有する者のいずれかに大法人が含まれていれば、中小企業向けの優遇税制の適用除外となります。



(2) 外国法人の場合の5億円判定(法 16-5-2、連 19-5-2)

資本金が5億円以上の法人により完全支配されている法人については、中小企業者等の優遇税制の適用除外となりますが、ここでいう5億円以上の法人には外国法人も含まれることとなります。外国法人の資本金が5億円以上かどうかの判定は、当該法人の事業年度末における当該外国法人の資本金の金額を、当該事業年度末におけるTTMレートで換算した金額とします。



## 2. その他

### 1. 欠損金・特定資産譲渡等損益の損金不算入

(1) 事業を移転しない分割等の具体例(法 12-1-6、12の2-2-7、連 11-1-6)

平成22年度改正において、事業を移転しない分割等の場合の欠損金の利用制限および特定譲渡等損失の損金不算入の適用について、みなし共同事業要件の充足が不可能であるため、移転を受ける時価評価資産を基礎として判定基準が設けられました。

この事業を移転しない分割等の具体例として、株式のみを移転する分割等が挙げられました。

## 2. 清算中の課税

### (1) 残余財産がないと見込まれる場合の判定時期(法 12-3-7、連 11-2-7)

平成 22 年度改正により、清算中の法人の課税が、清算所得課税から通常の所得課税へと変更されましたが、債務超過会社の清算においては、多額の債務免除益が発生し、青色欠損金ではカバーしきれなくなることが想定されるため、一定の要件のもとに期限切れ欠損金の使用を認めることとなりました。この要件の1つとして、「残余財産がないと見込まれること」が挙げられますが、その判定時期について、その法人の清算中に終了する各事業年度末に判定することが明らかにされました。

### (2) 残余財産がないと見込まれることの実例(法 12-3-8、12-3-9、連 11-2-811-2-9)

残余財産がないと見込まれることの実例として、実質債務超過であることを挙げており、また、期限切れ欠損金を使用する場合の添付書類とされている「残余財産がないと見込まれることを説明する書類」には、実態貸借対照表(時価ベース)を挙げています。この場合の実態貸借対照表の時価の計算は、原則として処分価額によるべきであることおよび解散後事業譲渡によりその事業が継続される見込みがあるのであれば、使用収益を前提とした譲渡価額を付すことも可能である旨が規定されています。

その他、100%グループ内譲渡損益の繰延の規定については、旧連結法人間の損益調整の通達をほぼスライドさせた構成となっています。

## II. 100%グループ法人間の寄附金に係る税務について

平成 22 年度改正において制度化されましたグループ法人税制は、グループ内部の取引について課税関係を生じさせないこととする全体的な整理がなされています。今回はその中でもグループ内で收受される寄附金に係る税務について、従前からの取扱いおよび連結納税制度との比較をしながら改正の概要について解説します。

### 1. 改正前後のグループ法人間における寄附金課税の制度概要比較

#### 【寄附金の税務処理】

		単体納税グループ		連結納税グループ
		(a)右記以外	(b)法人による 完全支配関係間	(c)内国法人による 完全支配関係間
改正前	支出法人	限度額を超える部分は 損金不算入	限度額を超える部分は 損金不算入	損金不算入
	受けた側	益金算入	益金算入	益金算入
改正後	支出法人	限度額を超える部分は 損金不算入	損金不算入	損金不算入
	受けた側	益金算入	益金不算入	益金不算入

#### 【寄附修正、投資簿価修正】

	単体納税グループ		連結納税グループ
	(a)右記以外	(b)法人による 完全支配関係間	(c)内国法人による 完全支配関係間
修正をする法人	n/a	親法人	連結法人
修正対象となる法人	n/a	直接所有の子法人	全ての連結子法人
修正対象株式	n/a	子法人株式	連結子法人株式

### 2. 100%グループ法人間における寄附金課税制度の詳細

#### 1. 完全支配関係がある法人間の寄附金の損金不算入

内国法人が法人による完全支配関係<sup>\*1</sup>がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額<sup>\*2</sup>は、当該内国法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととなります(法法 37②)。

\*1 個人により 100%保有される内国法人間での寄附金については本規定は適用されません。また、外国法人が介在する完全支配関係を含みます。

完全支配関係の有無の判定時点は、それぞれの寄附金の支出時点となります。

- \*2 下記の受贈益の益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の計算上益金の額に算入される受贈益の額に対応するものに限ります。

## 2. 完全支配関係がある法人間の受贈益の益金不算入

内国法人が法人による完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額<sup>\*1,2,3</sup>は、当該内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととなります(法法 25 の 2①)。

- \*1 上記(1)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の計算上損金の額に算入される寄附金の額に対応するものに限ります。
- \*2 受贈益の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産または経済的な利益の贈与または無償の供与(広告宣伝および見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費および福利厚生費とされるべきものを除きます。)を受けた場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額または当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとされます(法法 25 の 2②)。
- なお、内国法人が資産の譲渡または経済的な利益の供与を受けた場合において、その譲渡または供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額または当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低い時は、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与または無償の供与を受けたと認められる金額は、受贈益の額に含まれます(法法 25 の 2③)。
- \*3 特定同族会社の特別税率の計算上、留保金額および所得等の金額に含むこととされています(法法 67③四、81 の 13②二、法令 155 の 43②二)。

## 3. 親法人による子法人の株式の寄附修正

法人が有する子法人<sup>\*1</sup>の株式等について寄附修正事由<sup>\*2</sup>が生ずる場合には、以下の算式<sup>\*3</sup>により計算した金額を利益積立金額およびその寄附修正事由が生じた時の直前の子法人の株式等の帳簿価額に加算することとされています(法令 9①七、119 の 3⑥)。

- \*1 子法人とは、法人との間に完全支配関係がある法人をいいます。
- 連結完全支配関係がある法人は、連結納税制度における投資簿価修正により対応するため、寄附修正の対象から除かれます。従いまして、連結納税を適用する法人グループについては、連結完全支配関係はないが完全支配関係がある下記法人との間の寄附に限られます。
- ・ 連結除外法人
  - ・ 外国法人が介在する完全支配関係がある法人
- \*2 寄附修正事由とは、以下の①または②に掲げる事由をいいます。
- ① 子法人が他の内国法人から上記(2)の適用がある受贈益の額を受けたこと
  - ② 子法人が他の内国法人に対して上記(1)の適用がある寄附金の額を支出したこと
- \*3 【算式】(受贈益の額×持分割合\*)-(寄附金の額×持分割合)
- 持分割合とは、子法人の寄附修正事由が生じた時の直前の発行済株式または出資の総数または総額のうちに当該法人が直前に有する子法人の株式または出資の数または金額の占める割合をいいます。
- \*4 寄附修正は、直接の株主段階のみ行うこととされます。

## 4. 連結法人間の寄附金

連結法人税の負担額および減少額として帰せられる金額(個別帰属額)について、各連結法人間において個別帰属額の受払いが行われていない場合には、その受払いが行われないことについて、寄附金課税を適用しないこととされました。

## 5. 適用時期

平成 22 年 10 月 1 日以後に支出する寄附金、受ける受贈益および生じた寄附修正事由について適用されません。

### 3. 想定される実務に与える影響

#### 1. 親会社 P 社が子会社 S 社に対して債権放棄をする場合

完全支配関係がある法人間で、親会社 P 社が子会社 S 社に対して債権放棄をする場合には、P 社で債権放棄損失が損金不算入、S 社で債務免除益が益金不算入となります。また、P 社では S 社株式の帳簿価額について寄附修正を行います。

【P 社】				【S 社】					
寄附金	100	/	S 社貸付金	100	P 社借入金	100	/	債務免除益	100
S 社株式	100	/	利益積立金	100					

一方、P 社の S 社に対する債権放棄が、子会社の整理、支援等の為に行われるものとして一定の要件に該当する場合（法基通 9-4-1 および 9-4-2）には、P 社で債権放棄損失が損金算入、S 社で債務免除益が益金算入となります。

【P 社】				【S 社】					
貸倒損失	100	/	S 社貸付金	100	P 社借入金	100	/	債務免除益	100

#### 2. 親会社 P 社が孫会社 S2 社に対して貸付金利息を免除する場合

完全支配関係がある法人間で、親会社 P 社が孫会社 S2 社に対する貸付金利息を免除する場合には、P 社で寄附金の額が全額損金不算入、S2 社で受贈益が益金不算入となります。なお、寄附修正は S1 社のみで S2 社株式に係る修正を実施します。

【P 社】				【子会社 S1 社】				【孫会社 S2 社】						
寄附金	100	/	受取利息	100	S2 社株式	100	/	利益積立金	100	支払利息	100	/	受贈益	100

#### 3. 親会社 P 社が子会社 S 社に対して広告宣伝用資産を贈与する場合

完全支配関係がある法人間で、親会社 P 社が子会社 S 社に対して広告宣伝用資産を贈与した一定の場合には、P 社で繰延資産として期間に応じて損金算入、S 社で取得価額の 3 分の 2 相当額を受贈益として益金算入することとなります（法基通 4-2-1）。この場合、P 社で寄附金の額がないことから S 社の受贈益について益金不算入の規定の適用はありません。

【P 社】				【S 社】					
繰延資産	100	/	器具備品	100	器具備品	66	/	受贈益	66

#### 4. 譲渡損益調整資産の低額譲渡があった場合

完全支配関係がある法人間で、親会社 P 社が子会社 S 社に対して時価 150 百万円の土地を簿価 100 百万円で譲渡する低額譲渡があった場合においては、以下の税務処理となります。

P社:譲渡益 50 百万円については調整対象固定資産の譲渡として譲渡益を繰延べ  
 寄附金 50 百万円については全額損金不算入  
 S社:受贈益 50 百万円について全額益金不算入

【P社】

現金	100	/	土地	100
寄附金	50	/	譲渡益	50
S社株式	50	/	利益積立金	50

【S社】

土地	150	/	現金	100
			受贈益	50

免責事項

本資料に記載されている内容の著作権はすべて税理士法人トーマツに帰属します。著作権法により、当法人に無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、特定の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。本資料を参考にして、貴方の具体的な事案について決定をされる場合には、別途事前に専門家にご相談いただきますようお願いいたします。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト([www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザーサービスをさまざまな業種の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界 140 カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約 169,000 人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指し、“誠実性”、“卓越した価値の提供”、“相互信頼”、“文化的多様性”といった価値観を共通するカルチャーで結ばれています。継続的な知識習得、チャレンジングな経験、豊富なキャリア形成の機会といった環境を生かしながら、Deloitte のプロフェッショナルは企業責任(CSR)を強化し、社会からの信頼を築き、各々の地域社会に貢献していきます。

Deloitte(デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数を指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte](http://www.tohmatsu.com/deloitte) をご覧ください