

寄附修正事由による簿価修正

税理士法人UAP
税理士・公認会計士

後 宏治

Essence

1. 寄附修正では、100%グループ内の法人の株式の簿価を連鎖的にすべて修正することはせず、直接の株主だけが1回だけ修正する。
2. 寄附修正による利益積立金の調整は、別表四を通さずに、別表五(一)上のみで行うため、同表の検算式が一致しないことになる。
3. 子法人の価値が寄附の前後で変化がない場合でも、寄附修正が強制されるため留意が必要である。

平成22年7月16日に「法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）」が公表され、同年8月13日には法人課税課情報第4号、審理室情報第1号、調査課情報第2号『「平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例（グループ法人税制関係）」（情報）』（以下「質疑応答」という。）が公表された。これら通達等により、寄附修正事由による簿価修正の具体的な取扱いが明確になった。本稿では、通達・質疑応答をふまえて、寄附修正制度の詳細について述べ、同制度に係る実務上のポイントと具体的な税務処理について説明する。

① 寄附修正の概要・趣旨

1 制度の概要

寄附修正とは、法人が有する完全支配関係がある子法人の株式について、以下の寄附修正事由が生ずる場合に、「受贈益の額

×持分割合－寄附金の額×持分割合」の算式により計算された金額を利益積立金額に加算する（法令9①七、9の2①五）と同時に、その寄附修正事由が生じた時の直前の帳簿価額にその金額を加算し、その加算後の金額をその株式の数で除して計算した金額を移動平均法により算出した一単位当たりのその株式の帳簿価額とする（法令119の3⑥）ことをいう。

ここで、寄附修正事由とは、①子法人が他の内国法人から損金不算入の対象となる（＝法法25の2①及び法法81の3①の適用がある）受贈益の額を受けたこと、及び、②子法人が他の内国法人に対して益金不算入の対象となる（＝法法37②及び法法81の6②の適用がある）寄附金の額を支出したことをいう。

すなわち、子法人が「100%グループ内の法人間の寄附金の損金不算入規定（法法37②等）」の適用がある寄附金を支出した場合に、その株主において、その寄附によ

る純資産の減少額相当分が寄附をした子法人の株式の帳簿価額から減算（利益積立金額も減算）されるとともに、受贈による純資産の増加額相当分が受贈した子法人の株式の帳簿価額に加算（利益積立金額も加算）される（注1）。

なお、この規定は、平成22年10月1日以後に寄附修正事由が生ずる場合について適用される（改正法令附則5②⑥、13①）。

2 制度の趣旨

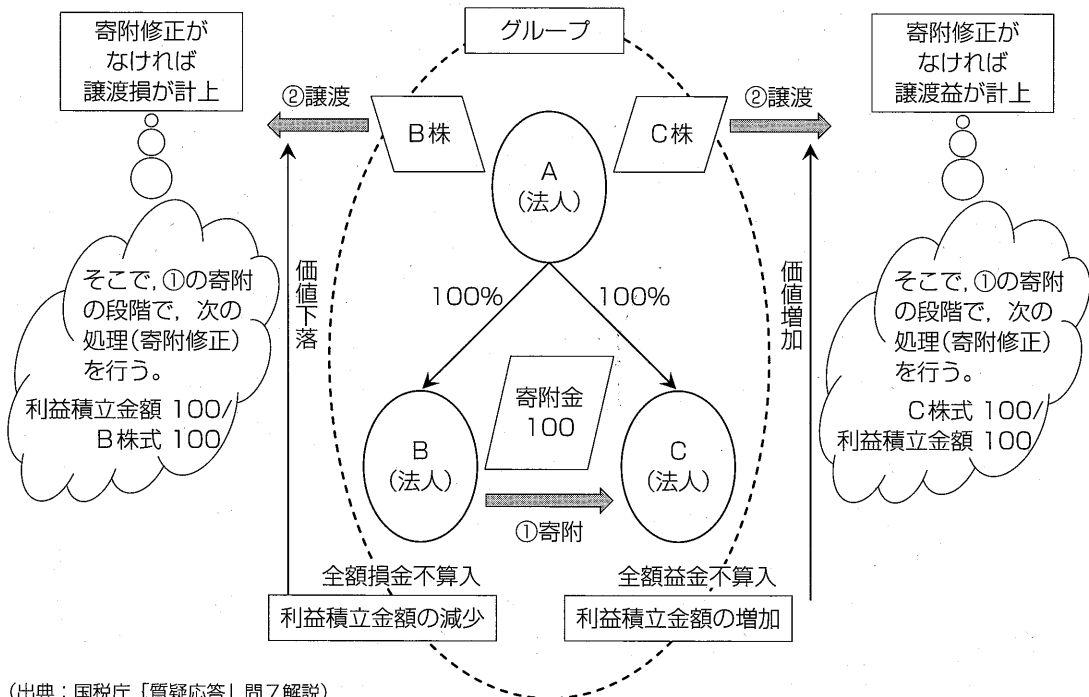
この寄附修正規定の制度趣旨は、租税回避防止である。すなわち、100%グループ内の法人間の寄附金の損金不算入規定の改正により、グループ法人間の寄附について課税関係を生じさせないこととなるため、これを利用した株式の価値の移転が容易となり、これにより子法人株式の譲渡損を作

出する租税回避が考えられることから、子法人株式の帳簿価額を調整する（注2）ことにより、租税回避を防止することがその趣旨である。

このことを、質疑応答に掲載されている図を参照して説明すると以下のとおりとなる。

図表1において、頂点をA法人とする100%グループ内の法人間では、図表1の①で、子法人Bが子法人Cに無償で資産を100移転（注3）しても、特に課税関係が発生することがない。なぜならば、平成22年10月1日以後、法人による完全支配関係がある100%グループ内の法人間で寄附金が生じた場合には、寄附金を支出した法人において全額損金不算入（法法37②、81の6②）とされ、また、これを受領した法人において全額益金不算入とされる（法法25の2①）からである。

【図表1】



(出典：国税庁「質疑応答」問7解説)

ただ、このとき注意したいのは親法人Aが保有する子法人B株式及びC株式の帳簿価額である。資産の移転により子法人Bの資産が減少し、子法人Cの資産が増加するので、子法人B株式の時価は減少し、子法人C株式の時価は増加する(注4)。親会社の保有する子法人株式の帳簿価額が寄附以前のもと同じであれば、親法人は、図表1の②のように、子法人B株式を売却して譲渡損を計上することができ、また、子法人C株式を売却して譲渡益を計上することができる。

このような恣意的な損出しや益出しを防止するため、「寄附修正事由」がある場合には、子法人株式の帳簿価額の修正が義務づけられている。すなわち、図表1で説明されているように、①の段階で、B株式について「利益積立金額100 / B株式100」、及び、C株式について「C株式100 / 利益積立金額100」という仕訳を親法人A法人で認識し、寄附修正を行うこととされている。

3 租税回避防止規定の必要性

このように、寄附修正は租税回避防止目的のために導入された制度であるが、そもそもなぜグループ法人課税制度の「寄附 / 受贈の取扱い」において租税回避が生ずるのであるのか。それは、完全支配関係のある法人間の寄附 / 受贈から損益を生じさせないとしたため、法人間の「所得の移転」が生じない(注5)ことになったものの、現実には「資産の移転」は生じているので、何らかの手当をしなければ、「資産の移転」を利用した爾後の租税回避が考えられるからである。

「資産の移転」の手当としては、まず、

①資産の受け手では利益積立金を増加させるとともに、資産の出し手も利益積立金を減少させる(注6)こととし、次に、②非公開中小企業の相続税・贈与税対策に利用されないよう、個人を頂点とするグループにはこの制度の適用をしない、すなわち、寄附金の全額損金不算入制度の適用は法人による完全支配関係に限る取扱い(法法37②)が導入され(注7)、さらに、③子法人間で資産の移転があると「株主段階で当該子法人株式の含み損益を自在に創出し顕在化することができる」という図表1の租税回避の弊害を防止するために、寄附修正制度が創設された。

② 子法人の意義

子法人とは、「当該法人が有する当該法人との間に完全支配関係(連結完全支配関係を除く。)がある法人(法令9①七)」をいう。

この制度の対象となる「子法人」から、連結完全支配関係のある法人が除かれている理由は、連結法人の間の寄附については投資簿価修正の制度により対応できるからである。したがって、連結法人間の寄附でこの制度の適用がある場合とは、連結完全支配関係はないが完全支配関係がある法人、すなわち、連結除外法人(法法4の2)や外国法人が介在する完全支配関係がある法人との間の寄附に限定されることになる(注8)。

また、100%グループの頂点の法人は、「当該法人が有する…法人」という「子法人」の定義に該当しないため、頂点の法人が寄附をしたり、贈与を受けたりしても、その株主において寄附修正は行わない(注9)。

③ 寄附修正事由の意義

寄附修正事由とは、「子法人が他の内国法人から法第25条の2第2項に規定する受贈益の額で同条第1項若しくは法第81条の3第1項（法第25条の2第1項に係る部分に限る。）の規定の適用があるものを受け、又は子法人が他の内国法人に対して法第37条第7項（寄附金の損金不算入）（法第81条の6第6項（連結事業年度における寄附金の損金不算入）において準用する場合を含む。）に規定する寄附金の額で法第37条第2項若しくは第81条の6第2項の規定の適用があるものを支出したこと（法令9④七）」をいう。

簡単にいうと、寄附修正事由とは、①子法人が他の内国法人から益金不算入制度の適用がある受贈益を受け、または、②子法人が他の内国法人に対して損金不算入制度の適用がある寄附金を支出したことをいう。

④ 持分割合の意義

持分割合とは、「当該子法人の寄附修正事由が生じた時の直前の発行済株式又は出資（当該子法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額のうちに当該法人が当該直前に有する当該子法人の株式又は出資の数又は金額の占める割合（法令9④七）」をいう。

すなわち、「持分割合」とは、寄附修正事由発生直前における子法人の発行済株式の総数のうちに占めるその株主法人の所有する株式の数の占める割合、つまり、持分の所有割合を意味する。

寄附修正が必要とされるのは、子法人の株式の簿価であるところ、株主である親法人等が寄附をもらった子法人の株主でもありうるし、寄附を出した子法人の株主でもありうるので、「受贈益の額×持分割合－寄附金の額×持分割合」という算式が示すように、もらった額及びあげた額を持分割合で修正し、子法人株式の簿価を増減させることとされている。

⑤ 実務上のポイント

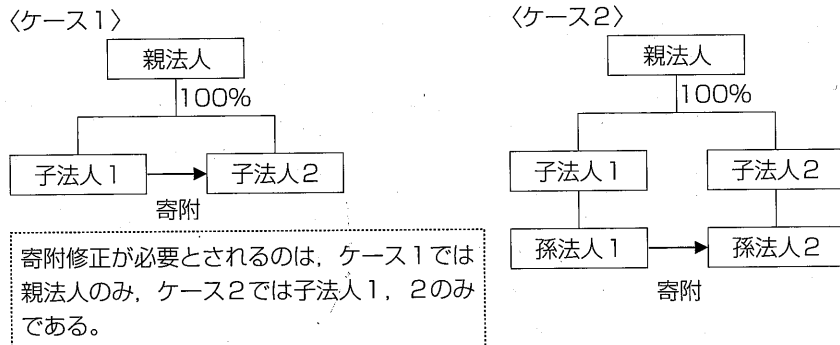
1 1段階のみの寄附修正

寄附修正事由による帳簿価額の修正は、グループの頂点の法人まで連鎖的に行うことが制度の整合性の観点から望ましいものの、事務負担に配慮し、直接の株主段階のみ行うこととされている（注10）。

上述したように、寄附修正は連結納税制度の投資簿価修正（法令9④六）と制度趣旨が異なる。すなわち、前者は租税回避防止の制度であるが、後者は二重課税防止の制度である。そのため、投資簿価修正は連鎖的に連結グループ内のすべての法人の株式の簿価を修正するが、寄附修正では、そこまで理念的厳密さを追求せず、簡便化のため直接の株主だけが1回だけ修正することになっている。1段階だけの修正が義務づけられるため、図表2のケース2のように、孫法人間で寄附があると、子法人段階で簿価修正するだけで、親法人では簿価の修正はしない。

このように、寄附修正が必要とされるのは直接の株主だけであるため、グループ全体では租税回避を行うことも理論上可能に

【図表2】



なっていると考えられる。しかし、節税だけを目的として、経済的合理性のない寄附を実行した場合には、法人税等を不当に減少させる行為であると税務署長に認定されて、包括的租税回避防止規定(法法132など)が適用される可能性が高いと思われる。寄附修正の利用の実態について、今後課税当局が注目していくことが予想されるため、実務上、制度の特徴を過度に利用することには慎重さが必要であると考え。

2 従来どおりの寄附金概念

寄附修正事由に該当するためには、まず、寄附金の損金不算入(法法37②⑦)規定の適用がある寄附金の支出であることが必要であるが、注意したいのは、寄附金概念は従来どおりの意義のままで今回の改正により変更されていない(注11)ということである。

すなわち、完全支配関係のある法人間で経済的利益の供与があったとしても、その供与が寄附金に該当しなければ、そもそも、寄附修正事由には該当しないところ、その寄附金に該当するかどうかについては、従前どおりの解釈により判断する必要がある。

以下、寄附修正に先行して寄附金か否かを判断すべきケースについて若干の整理を行う。

(1) 子会社等を整理する場合の損失負担金

「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損失負担等をした場合において、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(法基通9-4-1)」という取扱いについて、平成22年度税制改正の影響は存在せず、従来どおり、相当な理由のある損失負担は負担者側の損金及び子会社等の益金となり、相当な理由のない損失負担は寄附として取り扱われる。寄附とされた場合には寄附修正等の改正の影響が及ぶこととなる。

(2) 資本等取引に該当する利益等の分配

利益又は剰余金の分配には、法人が剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むものとして取り扱われている(法基通1-5-4)ので、この取扱いが適用される経済的な利益の移転については、寄附ではなく配当とされるが、配当とされるとこの改正の影響はなく、寄附修正も行わない。

すなわち、株主である法人への寄附、つまり、子法人から親法人への寄附といった「下から上への寄附」は、実務上、この通達の適用を受け、配当とされる可能性が非常に大きい。その結果、配当とされると、そもそも寄附修正を検討する余地がなくなる。

理論上、子法人から親法人への寄附は存在すると思われるが、現行法令の取扱いにおいては、子から親への経済的な利益の供与について寄附と配当とに切り分ける明確な基準が存在しない。このような状況下で、法基通1-5-4は、法人が株主等に対し、その「株主等たる地位」に基づいて供与した一切の経済的利益は、資本等取引として損金の額に算入しない（注12）としているため、原則として子から親への寄附は配当になると解する実務上の傾向がある。

子から親への経済的利益の供与が寄附なのか配当なのかの議論は「隠れたる剰余金の処分」に該当するか否かの議論（注13）である。しかし、そもそも、寄附金の損金算入限度額の計算上、形式基準が導入されたのは、法人の支出した寄附金のうち、どれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質を持つかを客観的に判定することが困難であるからと解されている（注14）

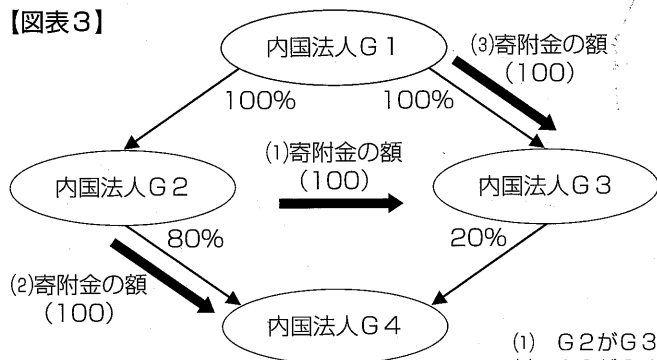
以上、その寄附金に当たるかどうかを「隠れたる剰余金の処分」に当たるか否かで判断するのは、論理的な整合性がないと思われる。たしかに、子から親への寄附は利益処分なのか費用支出なのかは判別が困難な事実であるが、その困難であることを織り込んで寄附金の損金不算入制度が作られており、その法令では、子から親への寄附は除外する旨の文言がない以上、無償でありさえすれば、費用性を問わず寄附金に該当すると判断すべきではないと思われる。

ただし、課税実務上、子から親への寄附は配当と認定される可能性は相当あると思われるため、納税者としては、経済的利益を供与しなければならない事業上の必要性を十分に疎明する資料等を作成し、後日の税務調査等でトラブルにならないよう事前に準備しておく必要があると考える。

⑥ 寄附修正事由が生じた場合の株主の税務処理

以下において、寄附修正が生じた場合の株主の税務処理について、具体的な事例を想定し、国税庁の質疑応答の問7の解説をふまえて説明する。

【図表3】



（出典：国税庁「質疑応答」問7）

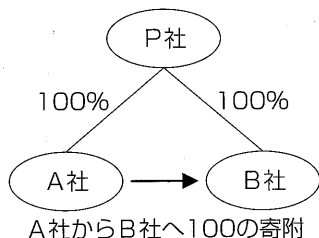
- (1) G2がG3に対して寄附金の額100を支出した場合
- (2) G2がG4に対して寄附金の額100を支出した場合
- (3) G1がG3に対して寄附金の額100を支出した場合

なお、図表3で示されている質疑応答問7の(1)G2→G3は本稿「1 兄弟会社間の寄附」に、(2)のG2→G4は本稿「4 子会社から持分比率が異なる孫会社への寄附」に、(3)のG1→G3は本稿「2 親会社から子会社への寄附」にそれぞれ対応している。

1 兄弟会社間の寄附

図表4のように、P社の100%子法人同士であるA社からB社へと寄附が行われたときの税務調整は、次のようになる。

【図表4】



(1) 寄附法人A社の処理

A社では、「寄附金100/現金預金100」の会計処理を行った後、別表四で寄附金100について加算・社外流出の申告調整を行う。

(2) 受贈法人B社の処理

B社では、「現金預金100/受贈益100」の会計処理を行った後、別表四で受贈益100について減算・社外流出(※)の申告調整を行う。

(P社の別表五(一)の記載例(抜粋))

区分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減 ②	増 ③	
A社株式(寄附修正)		100		△100
B社株式(寄附修正)			100	100
計		100	100	0

(3) 寄附法人の株主かつ受贈法人の株主である親会社P社の処理

P社との間に完全支配関係があるA社及びB社の株式について寄附修正事由が生じているため、①P社はA社株式について寄附金の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額から減算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のA社株式の帳簿価額から減算する。また、③B社株式については、受贈益の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額に加算し、④同額を寄附修正事由が生じた時の直前のB社株式の帳簿価額に加算する。

さらに、P社は、⑤減算後の②の帳簿価額及び加算後の④の帳簿価額をA社及びB社株式の数でそれぞれ除して計算した金額を1株当たりの帳簿価額とする。

なお、寄附修正により加減算された後の金額をベースにして移動平均法による1株当たり簿価を算出することは、以下の各事例において共通であるため、以後は説明を省略する。

(P社の寄附修正に係る税務処理)

(申告調整)

利益積立金額	100	A社株式	100
--------	-----	------	-----

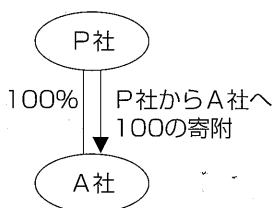
B社株式	100	利益積立金額	100
------	-----	--------	-----

なお、寄附修正は、P社の別表四の調整には関係がなく、別表五(-)の増加欄、減少欄にダイレクトに調整金額を記入する。

2 親会社から子会社への寄附

図表5のように、P社の100%子法人であるA社に対し、P社から100の寄附が行われたときの税務調整は、次のようになる。

【図表5】



(1) 寄附法人かつ受贈法人の株主であるP社の処理

P社では、「寄附金100/現金預金100」の会計処理を行った後、別表四で寄附金100〈P社の別表五(-)の記載例(抜粋)〉

区 分	期首現在利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在利益積立金 ④
		減 ②	増 ③	
A社株式(寄附修正)			100	100
計			100	100

(2) 受贈法人A社の処理

A社では、「現金預金100/受贈益100」の会計処理を行った後、別表四で受贈益100について減算・社外流出(※)の申告調整を行う。

(3) P社が寄附修正を行ったA社株式を売却した場合の税務処理

質疑応答問7には、P社が上記(1)において帳簿価額の修正を行ったA社株式を、翌期において他に売却した場合の処理が解説

について加算・社外流出の申告調整を行う。

この事例において、P社は100%グループの頂点の法人と設定されており、子法人に該当しないため、P社の株主において、寄附修正を行う必要はない。

そうすると、P社との間に完全支配関係があるA社の株式について寄附修正事由が生じているため、①P社はA社株式について受贈益の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額に加算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のA社株式の帳簿価額に加算する。

〈P社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

A社株式	100	利益積立金額	100
------	-----	--------	-----

なお、これによりP社が別表五(-)に記載した金額に相当する金額が、同別表の左余白に記載された検算式(注15)と不整合となるので、留意が必要である。

されている。その概要を簡単に紹介すると以下のとおりである。

寄附修正前のA社株式の会計上の帳簿価額を1,000、寄附修正後の帳簿価額を1,100、P社が外部の第三者に売却した価額を1,200とした場合の処理

〈P社の処理〉

(会計上)

現金	1,200	A社株式	1,000
		株式売却益	200

(税務上)

現金	1,200	A社株式	1,100
		株式売却益	100

(申告調整)

株式売却益	100	A社株式	100
-------	-----	------	-----

〈P社の別表四の記載例 (抜粋)〉

区 分		総 額	処 分	
			留 保	社外流出
			②	③
当期利益又は当期欠損の額	1	200	200	
減算	株式売却益 (A社)	100	100	
	小 計	25	100	
所得金額又は欠損金額	44	100	100	

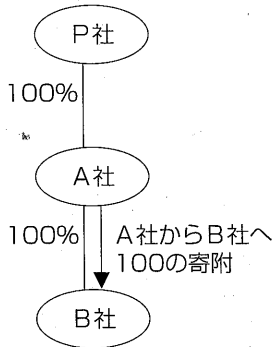
〈P社の別表五(-)の記載例 (抜粋)〉

区 分		期首現在利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在利益積立金 ④
			減	増	
			②	③	
A社株式 (寄附修正)		100	100		0
計		100	100		0

3 子会社から孫会社への寄附

図表6のように、P社の100%子法人であるA社からその100%子法人であるB社 (P社の100%孫法人) に100の寄附が行われたときの税務調整は、次のようになる。

【図表6】



(1) 寄附法人かつ受贈法人の株主であるA社の処理

A社では、「寄附金100/現金預金100」の会計処理を行った後、別表四で寄附金100について加算・社外流出の申告調整を行う。

さらに、A社との間に完全支配関係があるB社の株式について寄附修正事由が生じているため、①A社はB社株式について受贈益の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額に加算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のB社株式の帳簿価額に加算する。

〈P社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

B社株式	100	利益積立金額	100
------	-----	--------	-----

〈P社の別表五(-)の記載例 (抜粋)〉

区 分		期首現在利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在利益積立金 ④
			減	増	
			②	③	
B社株式 (寄附修正)				100	100
計				100	100

なお、これによりA社が別表五(一)に記載した金額に相当する金額が、同別表の左余白に記載された検算式と不適合となるので、留意が必要である。

(2) 受贈法人B社の処理

B社では、「現金預金100/受贈益100」の会計処理を行った後、別表四で受贈益100について減算・社外流出(※)の申告調整を行う。

〈P社の別表五(一)の記載例(抜粋)〉

区 分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減 ②	増 ③	
A社株式(寄附修正)		100		△100
計		100		△100

なお、この金額だけP社の別表五(一)の検算式が一致しないこととなるが、これは、A社の場合と同様である。

(4) 問題点

法令に従えば、寄附法人の株主であるP社では寄附修正を行わなければならないが、その経済的実態と乖離した税務処理が強制されるという「価値不均衡の問題」が生ずることになるので留意が必要である。

「価値不均衡の問題」を具体的に説明すると、以下のようになる。

A社は現金預金100をB社に贈与しているため、A社の純資産は時価で100ほど減少しているが、同時に、B社株式の時価も100増加しているため、時価ベースでみたA社株式の価値は不変である。

また、税務上の簿価ベースでも、A社の税務上の純資産額はプラスマイナスゼロで不変である。なぜならば、A社の現金

(3) 寄附法人の株主であるP社の処理

P社との間に完全支配関係があるA社の株式について寄附修正事由が生じているため、①P社はA社株式について寄附金の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額から減算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のA社株式の帳簿価額から減算する。

〈P社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

利益積立金額	100	A社株式	100
--------	-----	------	-----

贈与により税務上の純資産が100減少すると同時に、B社株式の寄附修正が強制されることから、A社保有のB社株式の税務上の帳簿価額も100増加することにより、税務上の純資産も100増加するからである。

このように、寄附の前後で寄附法人A社の株式の価値は時価ベースでも税務簿価ベースでも不変であるため、寄附後にP社がA社株式を外部に売却したとしても、子法人株式の譲渡損益を作出する租税回避を行うことはできない。

にもかかわらず、P社では、P社保有のA社株式の税務上の帳簿価額を100ほど寄附修正により減少させなければならない取扱いになっている。

この寄附修正の強制により、P社のA社株式の税務上の簿価が切り下がり、将来のA社株式に係る税務上の譲渡益が増加する(又は、譲渡損が減少する)という不利な結果が生ずる。また、逆にA社がB社から

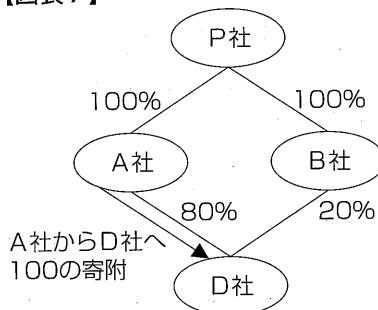
寄附を受けると、A社の時価は変わらないので、P社では譲渡損を計上できる。このため、寄附修正制度が防止しようとしている租税回避に該当する可能性のある損出しや益出しが、同制度強制適用の結果、実行可能になってしまうのではないかという、皮肉な疑問が生ずることになる。

さらに、P社の株主からみると、A社のB社への寄附はP社の財産を不当に減少させる行為だとみられる可能性もあるため、その実行にあたっては、税務上の将来の効果だけでなく、取締役の責任等の会社法上の影響についても、十分な事前の検討が必要であると考えられる。

4 子会社から持分比率が異なる孫会社への寄附

図表7のように、P社の100%子法人であるA社からその100%の子法人であるD社（持分比率はA社80%、B社20%）へ100の寄附が行われたときの税務調整は、次のようになる。

【図表7】



(1) 寄附法人かつ受贈法人の株主であるA社の処理

A社では、「寄附金100/現金預金100」の会計処理を行った後、別表四で寄附金100について加算・社外流出の申告調整を行う。

さらに、A社及びB社との間に完全支配関係があるD社の株式について寄附修正事由が生じているため、①A社は受贈益の額100に持分割合80%を乗じた金額80を利益積立金額に加算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のD社株式の帳簿価額に加算する。

〈A社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

D社株式	80	利益積立金額	80
------	----	--------	----

〈A社の別表五(一)の記載例(抜粋)〉

区 分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減 ②	増 ③	
D社株式(寄附修正)			80	80
計			80	80

なお、寄附修正は、A社の別表四の調整には関係がなく、別表五(一)の増加欄にダイレクトに調整金額を記入するため、別表五(一)の検算式が不一致になることに留意が必要である。

(2) 受贈法人D社の処理

D社では、「現金預金100/受贈益100」の会計処理を行った後、別表四で受贈益100について減算・社外流出(※)の申告調整を行う。

(3) 受贈法人の株主であるB社の処理

(1)と同様に、A社及びB社との間に完全

支配関係があるD社の株式について寄附修正事由が生じているため、①B社は受贈益の額100に持分割合20%を乗じた金額20を利益積立金額に加算し、②同額を寄附修正

事由が生じた時の直前のD社株式の帳簿価額に加算する。

〈B社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

D社株式	20	利益積立金額	20
------	----	--------	----

〈B社の別表五(-)の記載例(抜粋)〉

区 分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減	増	
		②	③	
D社株式(寄附修正)			20	20
計			20	20

なお、これによりB社が別表五(-)に記載した金額に相当する金額が、同別表の左余白に記載された検算式と不符となるが、これは、A社の場合と同様である。

め、①P社はA社株式について寄附金の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額から減算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のA社株式の帳簿価額から減算する。

(4) 寄附法人の株主であるP社の処理

〈P社の寄附修正に係る税務処理〉

P社との間に完全支配関係があるA社の株式について寄附修正事由が生じているた
〈P社の別表五(-)の記載例(抜粋)〉

(申告調整)

利益積立金額	100	A社株式	100
--------	-----	------	-----

区 分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減	増	
		②	③	
A社株式(寄附修正)		100		△100
計		100		△100

なお、この金額だけP社の別表五(-)の検算式が一致しないこととなるが、これは、A社及びB社の場合と同様である。

から子)」への寄附がなされた場合であったが、以下の5~6の事例は「下から上」、すなわち、「子から親」又は「孫から子」への寄附についての事例である。

(5) 問題点

以下の事例の税務処理を検討する際、まず、最初に考察しなければならないことは、「下から上」への寄附は、税務上、配当とされないかという問題である。

A社の株式の価値が不変であるのにもかかわらず、P社はA社株式の簿価修正を行わなければならないという「価値不均衡の問題」については、3(4)で説明したとおりである。

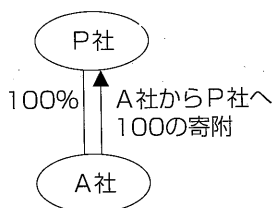
この点については、本稿「[5]2(2)資本等取引に該当する利益等の分配」において私見を含めて説明しているが、本事例以下の事例では、すべて配当とはされずに寄附とされた場合を前提として説明している。

5 子会社から親会社への寄附

1~4の事例は、すべて、「上から下(=親から子、子から孫)」又は「横から横(=子

寄附とされる支出100が、図表8のように、P社の100%子法人であるA社からP社へ行われたときの税務調整は、次のようになる。

【図表8】



(1) 寄附法人A社の処理

A社では、「寄附金100／現金預金100」の会計処理を行った後、別表四で寄附金100について加算・社外流出の申告調整を行う。

(2) 受贈法人かつ寄附法人の株主であるP社の処理

P社では、「現金預金100／受贈益100」の

〈P社の別表五(一)の記載例(抜粋)〉

区 分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減 ②	増 ③	
A社株式(寄附修正)		100		△100
計		100		△100

なお、この金額だけP社の別表五(一)の検算式が一致しないこととなる点は他の事例と同様である。

(3) 問題点

事例では、寄附金に該当するとして説明したが、課税実務上は、A社からの寄附は配当とされる可能性も高い。その場合には、寄附修正は行われず源泉徴収が必要となるので、留意が必要である。

会計処理を行った後、別表四で受贈益100について減算・社外流出(※)の申告調整を行う。

さらに、P社との間に完全支配関係があるA社の株式について寄附修正事由が生じているため、①P社はA社株式について寄附金の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額から減算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のA社株式の帳簿価額から減算する。

なお、この事例において、P社は100%グループの頂点の法人であり子法人に該当しないため、P社は寄附を受け受贈益を計上していても、P社の株主において寄附修正を行う必要はない。

〈P社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

利益積立金額	100	A社株式	100
--------	-----	------	-----

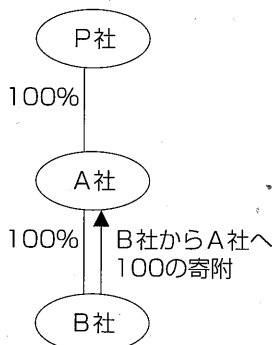
6 孫会社から子会社への寄附

図表9のように、P社の100%子法人であるA社に対しその100%子法人であるB社(P社の100%孫法人)から100の寄附が行われたときの税務調整は、次のようになる。

(1) 寄附法人B社の処理

B社では、「寄附金100／現金預金100」の会計処理を行った後、別表四で寄附金100について加算・社外流出の申告調整を行う。

【図表9】



(2) 受贈法人かつ寄附法人の株主であるA社の処理

A社では、「現金預金100/受贈益100」の〈P社の別表五(-)の記載例(抜粋)〉

区 分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減 ②	増 ③	
B社株式(寄附修正)		100		△100
計		100		△100

なお、この金額だけA社の別表五(-)の検算式が一致しないこととなる。

(3) 受贈法人の株主であるP社の処理

P社との間に完全支配関係があるA社の株式について寄附修正事由が生じているため、①P社はA社株式について受贈益の額〈P社の別表五(-)の記載例(抜粋)〉

区 分	期首現在 利益積立金 ①	当期の増減		翌期首現在 利益積立金 ④
		減 ②	増 ③	
A社株式(寄附修正)			100	100
計			100	100

なお、これによりP社が別表五(-)に記載した金額に相当する金額が、同別表の左余白に記載された検算式と不適合となる。

(4) 問題点

B社からA社への寄附が課税実務上配当

会計処理を行った後、別表四で受贈益100について減算・社外流出(※)の申告調整を行う。

さらに、A社との間に完全支配関係があるB社の株式について寄附修正事由が生じているため、①A社はB社株式について寄附金の額100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額から減算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のB社株式の帳簿価額から減算する。

〈P社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

利益積立金額	100	B社株式	100
--------	-----	------	-----

100に持分割合100%を乗じた金額100を利益積立金額に加算し、②同額を寄附修正事由が生じた時の直前のA社株式の帳簿価額に加算する。

〈P社の寄附修正に係る税務処理〉

(申告調整)

A社株式	100	利益積立金額	100
------	-----	--------	-----

とされる可能性が高いことは、5と同じである。

また、P社からみたA社株式の時価は不変であるにもかかわらず、P社において、寄附修正としてA社株式を増額させなければならないという価値不均衡の問題もあるが、それは、3(4)と同様である。

7 今後の課題

以上、寄附修正が行われる事例についてその税務調整を確認してきたが、①子法人株式の純資産が不変なのにもかかわらず寄附修正が強制されるケースがあること（価値不均衡の問題）、及び、②子から親へといった寄附が課税実務上配当とされる可能性が高いこと、については、今後の課税実務の取扱いの動向を注視する必要がある。

(注1) 泉恒有他『改正税法のすべて』（財大蔵財務協会、2010）208頁

(注2) 泉他・前掲（注1）、208頁

(注3) 制度趣旨の説明上、この無償の資産の移転は寄附金に該当することを前提としている。

(注4) 単純化のため「簿価純資産＝時価」とする。以下同じ。

(注5) 寄附法人で損金算入を認め受贈法人で益金算入を認めてしまうと、法人間で所得移転が生ずることになるので、寄附した法人で全額損金不算入とするとともに、寄附を受けた法人で受贈益を全額益金不算入とした。そうすることにより、寄附／受贈の関係からは所得移転が発生しない取扱いになっている。

(注6) 別表四の加算減算調整ではいずれも社外流出として処理される（法令9①一、十二）ため、それぞれの法人において利益積立金の減少及び増加が生ずることになる。

(注7) 泉他・前掲（注1）、206～207頁

(注8) 泉他・前掲（注1）、209頁

(注9) 泉他・前掲（注1）、209頁

(注10) 泉他・前掲（注1）、208頁

(注11) 以下(1)(2)の説明全般において、泉他・

前掲（注1）、209頁参照。

(注12) 窪田悟嗣編著『五訂版 法人税基本通達逐条解説』（税務研究会出版局、2008）61～62頁

(注13) 窪田・前掲（注12）、61頁

(注14) 金子宏『租税法』（弘文堂、2010）316頁は、寄附金制度において形式的な損金算入限度額の算出基準が必要とされる理由について、「寄附金が法人の純資産の減少の原因となるのは事実であるが、それが収益の生み出すのに必要な費用といえるかどうかはきわめて判定の困難な問題である。もしそれが法人の事業に関連を有しない場合は、利益処分の性質を持つと考えるべきであろう。しかし、多くの場合、法人の支出した寄附金のうちどれだけが費用の性質をもち、どれだけが利益処分の性質を持つかを客観的に判定することが困難であるため、法人税法は行政的な便宜ならびに公平の維持の観点から、統一的な損金算入限度額を設け、寄附金のうちその範囲内の金額は費用として損金算入を認め、それを超える部分の金額は損金に算入しないこととしている」と述べている。

(注15) 別表五(一)の検算式とは、 $(\text{期首現在利益積立金額合計「31」①}) + (\text{別表四留保所得金額又は欠損金額「44」}) - (\text{中間分、確定分法人税県市民税の合計額}) = \text{差引翌期首現在利益積立金額合計「31」④}$ の算式をいう。

[Profile]

後 宏治（うしろ こうじ）

1989年早稲田大学卒業。1992年公認会計士登録。1995年税理士登録。2005年筑波大学大学院博士前期課程ビジネス科学研究科企業法学専攻修了。2006年税理士法人UAPを設立し、パートナー就任。主な著書に『守りから攻めへの相続対策実務Q&A』（ぎょうせい）、『中小企業のための会社分割の実務と手続一切』（日本実業出版社）などの他、執筆論文に第29回日税研究賞入選論文「相続税法における種類株式の評価」など多数がある。