



新型コロナウイルス対策としての税制措置とその留意点

執筆者: 錦織 康高、伊藤 剛志

※本ニューズレターは、2020年5月11日までに入手した情報に基づいて執筆しております。

1. はじめに

新型コロナウイルス問題によって生じている厳しい事業環境に対応するため、税法の分野においても、単なる申告期限などの手続き面での柔軟化に止まらず、様々な施策が採られている。これらの施策が、諸外国に比べ、経済対策として十分かといった問題はしばらく置くとし、今後不可避免的に拡大するであろう経済的困難に対して、どういった手当がなされているのか理解しておくことは重要であろう。

本稿は、かかる観点から今般の税制措置について概説するが、議論の整理の観点から、①今般成立した法令(「新型コロナウイルス感染症等の影響に対応するための国税関係法律の臨時特例に関する法律」、以下「特例法」)により対応される事項、②法令そのものではないが、国税庁によって一定の解釈論での対応が明示されている事項に分けて概観する。その上で、③こうした解釈論の射程内として考えられるべき事項や今後の課題などについて、若干敷衍して検討を行う。なお、①及び②については、国税庁により公表されている「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱に関するFAQ」(以下、「国税庁FAQ」)にまとめられているので適宜それを引用する。

本ニューズレターは法的助言を目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(Tel: 03-6250-6201 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

2. 特例法による対応

特例法においては、大別して7個の税制措置、すなわち、いずれも臨時ないし時限的な措置として、①納税の猶予制度の拡大、②欠損金の繰戻し還付の範囲拡大、③テレワーク等のための中小企業の設備投資減税策、④文部科学大臣が指定する文化的イベントに関する寄附金控除の適用、⑤住宅ローン控除の適用要件の弾力化、⑥消費税の課税選択の変更に関する特例及び⑦救済的な低利貸付に関する印紙税の非課税が盛り込まれている。詳細は相当に技術的なので、国税庁 FAQ を参照頂きたいが、ここでは理論上も多面的な意義を有し、また適用対象者となる事業者にとっては大きな意義を持ちうる②について若干解説したい。

まず、欠損金の繰戻し還付とは、ある事業年度に法人所得がマイナスとなった(=欠損金が生じた)場合に、その前の事業年度に納税した税額の還付を受けられるという制度である。法人税は、税収という観点もあり、一定の期間、具体的には事業年度ごとに課税せざるをえないが、その課税標準である所得は、当然に変動があるところで、例えば、ある事業年度は大きな利益を上げたが、次年度に大幅な赤字となってしまった場合に、何らの調整も行わないとすれば、重大な不公平を生じうる。この欠損金の繰戻し還付の制度は、こうした場合に、前事業年度に関し支払った法人税の還付を受けられるようにすることで公平を保とうとするものである。ところで、国税庁 FAQ などでは今回の特例法による措置について、「欠損金の繰戻し還付の特例」という見出しが使われていて、如何にも今回のコロナ禍に対応する恩恵的特例措置のようだが、我が国の法人税法を見た場合にはそうではなく、法人税法上は、青色申告法人であれば、ある事業年度に欠損金が生じる場合、その直前事業年度の納税分からの繰戻し還付が認められることになっている。これを租税特別措置法(今年度の税制改正で期間を延長)において、資本金の額が1億円以下の法人などを除いて適用を排除する建付としているのだが、この租税特別措置法の制限が長らく続いているため、今や欠損金の繰戻し還付はできないのが原則という状況が生じているものである。

今回「特例」といっているのは、かかる状況に対してのもので、上記の資本金の額1億円以下という制限を約2年間について10億円以下にまで緩和したの今回の改正である。なお、やや注意を要すべき点として、その適用期間が挙げられ、「令和2年2月1日から令和4年1月31日までの間に終了する事業年度に生じた欠損金額について適用する」とされている。このため、3月決算の会社の場合、本年3月期において、赤字となった場合は、当該会社の資本金の額が10億円以下であれば¹、そこで生じた欠損金について、前事業年度(すなわち、2019年3月期)の法人税額から還付を受けられるが、再来年、すなわち2022年3月期に欠損金を生じて、当該欠損金は特例法に基づく繰戻し還付の対象とはならない²。

以上若干技術的議論に及んだが、昨年の我が国の経済状況は堅調と言えたであろうから、この繰戻し還付制度により、本年の損失の一部を税の還付により穴埋めできる場合というのは相当あるのではないと思われる。

3. 国税庁による解釈論での対応

次に、国税庁によって一定の解釈論での対応が明示されている事項に移ろう。この点、国税庁 FAQ には、まさにこの点に関する例示がその中心となっており、いろいろな解説が付されている。ここでは、そのうち、特に災害損失欠損金の繰戻し還付に関する議論及び賃貸物件における賃料の減額に関する議論を取り上げたい。いずれも相当なインパクトがありうる一方で、微妙な解釈論を含みうるためである。

¹ 但し、資本金の額が10億円を超える法人などの大規模法人の100%子会社等は対象とならない。

² もっとも、欠損金の繰戻し還付は前事業年度の納税額からの還付に限られるので、仮に2022年3月期の欠損金について繰戻し還付の対象とされたとしても、2021年3月期の法人所得がプラスでなければ意味がない。

まず、災害損失欠損金について簡単に説明すると、これは、上記 1 で述べた欠損金のうち、災害によって固定資産や棚卸資産などに生じた損失による部分と言ってよい。つまり、基本的には欠損金の内数であるが、その繰戻し還付についていえば、資本金の額が 10 億円超の大企業でも利用可能、青色申告法人でなくても利用可能、青色申告法人であれば 2 事業年度前まで遡ることができるなど、より還付を受けられる範囲の広いものとなっている。国税庁 FAQ において示されている事例は、給食の提供事業者が、食材を廃棄し、また、調理施設を消毒する必要が生じたことによる費用・損失であるが、こうした事例について、災害損失欠損金を構成しうる旨の回答がなされている。国税庁 FAQ では、イベント中止により、廃棄せざるを得なくなった商品等の廃棄損などが、災害損失欠損金となる旨が示されるとともに、非該当の例として客足の減少による売上げ減などが挙げられている。

次に、賃貸物件における賃料減額に関する議論に移る。問題の背景は、一般的には合理的な理由のない賃料の減額は、贈与類似の行為として、貸主側ではいわゆる寄附金課税がなされるというところにある。ここで寄附金課税というのは、まず減額前の賃料を受領したもの(すなわち減額前の賃料額を益金の額とする)とした上で、減額分の寄附金を支出したものとして、当該寄附金部分の損金算入を制限するというもので、これによって課税関係上は賃料の減額が行わなかったかのように取り扱うことが可能となっている。仮に、かかる寄附金課税が、今回のコロナ禍に苦しむ賃借人の支援のための賃料減額についても適用されるようなことがあれば、賃借人にとっては言わば往復ビンタであり、賃料減額を躊躇することは想像に難くない。この点、国税庁 FAQ では、阪神淡路大震災の際に設けられた災害対応としての取引先支援に関する通達を参照しつつ、相当範囲で、コロナ禍対応としての賃料減額に寄附金課税(及び交際費扱い)が適用されないことを明らかにしている。

ところで、上記の議論は、いずれも「災害」をキーワードとしており、特に前者の災害損失欠損金については法令上明文の定義規定がある。そこでは、「災害」とは、「震災、風水害、火災、冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然環境の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害」を指すものとされる。厳密には、コロナ禍が、かかる定義にあてはまるか否か疑問の余地もあり(ウイルスは生物ではないというのが一般的だろう)うところだが、結論において災害と同様(実際にはそれらをはるかに超えるものと言えよう)に扱うことには異論はなからうから、国税庁 FAQ に示されたこの点の解釈論は国税庁として踏み込んだものと評価すべきと考える。

4. 解釈論の射程や今後の課題など

これまで取り上げた欠損金の繰戻し還付は、既に納付した税額の還付を受けられるものであり、特に災害損失欠損金は、その自由度の高さからいっても、また、今回のコロナ禍という「災害」によって生じた損失に対応するという意味でも重要と言えよう。しかしながら、「資産について生じた損失」という枠組み上のものであるため、「もの(資産)」の価値に何らかの関連性を持たない限り、その適用は難しいと言わざるを得ない。国税庁 FAQ において、災害損失欠損金に該当しない例として、休業期間中の人件費が例示されているが、これも解釈論としてはやむを得ないところと思われる。もっとも、「もの」との関連性がどこまであれば要件を充たすかの限界は必ずしも明らかではなく、今後さまざまな問題が議論されることになる。

他方、上記で触れた賃借人の支援のため賃料減額に関する議論の射程範囲は、相当に広いと考えられる点、念頭に置くべきだろう。この解釈論が、阪神淡路大震災の際に設けられた災害対応としての取引先支援に関する通達に基づいていることは既に述べたとおりだが、当該通達(法人税基本通達 9-4-6 の 2 及び租税特別措置法関係通達(法人税編)61 の 4(1)-10 の 2)はいずれも表題上は「売掛債権の免除等」とあり、あくまで一般的な商流における取引先との間の債権だけを対象にしているようにも見える。しかし、その実は「貸付金」も対象となっており、金融機関からの貸付についても適用されている。したがって、金融機関としても、しっかりと審査の末にその貸付先への支援として必要と判断して金利の減免(更に進めば元本の一部放棄も)を行った場合には、寄附金課税(又は交際費扱い)を受けることはないと考えてよからう。

もっともこれらの通達は、災害発生後相当期間内に限って利用されることが想定されている。したがって、今回のコロナ禍が終息(いつをもって終息をしたと言えるかについても難しい議論を生む可能性が高そうではあるが)した後一定期間後における本格的な金融支援といった場合には、一般的な金融支援に関するルール(通達で言えば、法人税基本通達 9-4-2 など)に沿った処理が求められることになる。

なお、債権の放棄を受けた場合、これを受けた側(金融機関からの貸付の例であれば、借入人)には受贈益が発生することには変わりはない。金利の減免に止まる限りにおいては、受贈益の額を上回る利息費用があるはずなので、この受贈益故に想定外の法人税負担が生じるということは考えにくいところだが、仮に元本部分にまで踏み込んだ処理がなされる場合には、注意が必要であろう。

5. 最後に

今回のコロナ禍は、全世界にとって空前といってよい程の大問題と言える。医療機関その他の方々の獅子奮迅の働きに心よりの敬意を表するとともに、法律家としても微力を尽くさなければとの気持ちを新たにすところである。

以上



にしこり やすたか
錦織 康高

西村あさひ法律事務所 パートナー 弁護士

y.nishikori@jurists.co.jp

租税法分野における案件を多く手掛け、ファイナンス再保険に関する税務訴訟(納税者勝訴)のような税務争訟だけでなく、M&A、ファイナンス案件や事業承継に関するタックスプランニングから、税務調査対応までを様々な場面でのアドバイスを行っている。また、特にファイナンス分野のバックグラウンドを持ち、企業取引のプラクティスとの間で整合性の取れたアドバイスを行っている。



いとう つよし
伊藤 剛志

西村あさひ法律事務所 弁護士 法人社員

t.ito@jurists.co.jp

一般企業法務・金融取引法務に加え、多数の税務調査対応、税務争訟事件を取り扱う。主要な実績として、レポ取引に係る源泉所得税納税告知処分等の取消訴訟(納税者勝訴)、住宅ローン債権の証券化取引に係る法人税更正処分等の取消訴訟(納税者勝訴)など。また、様々な取引について税務紛争の経験に基づいた実践的な税務アドバイス、タックスプランニングに係る助言を提供している。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントにリーガルサービスを提供しています。本ニュースレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確かなサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニュースレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都千代田区大手町 1-1-2 大手門タワー 〒100-8124

Tel: 03-6250-6200 (代) Fax: 03-6250-7200

E-mail: info@jurists.co.jp

URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2020