

2020年7月

新型コロナウイルス感染症の影響により生じた損失・費用の「災害損失欠損金」該当性と法人税法上の取扱い

国税庁は、昨今の新型コロナウイルス感染症の拡大状況等に鑑み、当面の税務上の取扱いに関するFAQを公表しています。

その状況を踏まえ、前々号では、復旧支援のために賃料の減額やチケット料・スポンサー料等の払戻し辞退をした場合の法人税法上の取扱いについて解説し、前号では、新型コロナウイルス感染症の影響による業績悪化に対応して役員給与減額を行う際の法人税法上の取扱いについて解説しました。

本稿では、新型コロナウイルス感染症の影響により法人に生じた損失・費用について、特に「災害損失欠損金」該当性の観点から、当該損失・費用の法人税法上の取扱いについて解説します。

1 新型コロナウイルス感染症FAQ(5-問2)の概要

「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いに関するFAQ¹(以下「新型コロナウイルス感染症FAQ」といいます。)では、「棚卸資産や固定資産などに損失が生じている場合」や「感染症の拡大や発生を防止するための消毒等の費用を支出している場合」の損失・費用の額が、「災害により生じた損失の額」(以下「災害損失欠損金」といいます。なお、正確には「災害により棚卸資産、固定資産又は政令で定める繰延資産について生じた損失の額で政令で定めるもの」とされています。)に該当するとされ、以下のとおり、災害損失欠損金の該当性に係る例示がなされています(下線部執筆)。

〔災害損失欠損金に該当する例〕

- ・ 飲食業者等の食材(棚卸資産)の廃棄損
- ・ 感染者が確認されたことにより廃棄処分した器具備品等の除却損

【本号監修・執筆者(弁護士)】

監修: 塩津 立人 (tshiotsu@kitahama.or.jp)
 執筆: 安田 雄飛 (yyasuda@kitahama.or.jp)
 高倉 慎二 (stakakura@kitahama.or.jp)

◆本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、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。本稿の内容、テキスト等の無断転載・無断引用を禁止します。

◆本ニューズレターに関する一般のお問合せは、下記までご連絡ください。
 北浜法律事務所・外国法共同事業 ニューズレター係
 (TEL: 06-6202-1088 E-mail: newsletter@kitahama.or.jp)

- ・ 施設や備品などを消毒するために支出した費用
- ・ 感染発生の防止のため、配備するマスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用
- ・ イベント等の中止により、廃棄せざるを得なくなった商品等の廃棄損

※ 棚卸資産や固定資産に生じた被害(損失)に加え、その被害の拡大・発生を防止するために緊急に必要な措置を講ずるための費用

〔災害損失欠損金に該当しない例〕

- ・ 客足が減少したことによる売上げ減少額
- ・ 休業期間中に支払う人件費
- ・ イベント等の中止により支払うキャンセル料、会場借上料、備品レンタル料

※ 上記のように、棚卸資産や固定資産の被害の拡大・発生を防止するために直接要した費用とは言えないものについては、災害損失欠損金に該当しない

もともと、新型コロナウイルス感染症FAQにおいては、例示されたもの以外に、いかなる損失・費用が災害損失欠損金に該当するのかは、必ずしも明確ではありません。

そこで、以下では、まず、災害損失欠損金と(通常の)「欠損金」とを比較しつつ、それぞれの法人税法上の取扱いを解説した上で(2)、法令・通達を踏まえて新型コロナウイルスFAQで示された災害損失欠損金の該当例を分析し、災害損失欠損金の範囲について考察します(3)。

2 欠損金の法人税法上の取扱いについて

(1) (通常の)欠損金の繰越控除及び繰戻し還付

ア 欠損金の繰越控除

(通常の)「欠損金」については、確定申告書を提出する法人の各事業年度開始の日前9年以内に開始した事業年度で青色申告書である確定申告書(以下単に「青色申告書」といいます。)を提出した事業年度に生じた欠損金額

〔大阪〕北浜法律事務所・外国法共同事業
 〒541-0041 大阪市中央区北浜1-8-16 大阪証券取引所ビル
 TEL 06-6202-1088(代) / FAX 06-6202-1080

〔東京〕弁護士法人北浜法律事務所東京事務所
 〒100-0005 東京都千代田区丸の内1-7-12 サピアタワー14F
 TEL 03-5219-5151(代) / FAX 03-5219-5155

〔福岡〕弁護士法人北浜法律事務所福岡事務所
 〒812-0018 福岡市博多区住吉1-2-25
 キャナルシティ・ビジネスセンタービル4F
 TEL 092-263-9990 / FAX 092-263-9991

<https://www.kitahama.or.jp/>

が、その各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入されます（平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において生ずる欠損金額の繰越期間は 10 年とされています。法人税法 57 条）²。

イ 欠損金の繰戻し還付

また、青色申告書を提出する法人のうち、一定の要件を満たす法人は、青色申告書を提出する事業年度に欠損金額が生じた場合、その事業年度開始の日前 1 年以内に開始した事業年度に欠損金額を繰り戻して法人税の還付を請求することができます（法人税法 80 条 1 項）³。

なお、この青色欠損金の繰戻し還付は、主に中小企業者等（資本金の額が 1 億円以下の法人など）に認められていたものですが、令和 2 年 4 月 30 日に施行された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「新型コロナ特税法」といいます。）7 条により、資本金の額が 1 億円超 10 億円以下の法人（ただし、大規模法人（資本金の額が 10 億円を超える法人など）の 100%子会社及び 100%グループ内の複数の大規模法人に発行済株式の全部を保有されている法人等は除かれます。）についても、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、繰戻し還付を受けることが可能となっています。

(2) 災害損失欠損金の繰戻し還付

以上の（通常の）「欠損金」の繰越控除や繰戻し還付の制度に加えて、平成 29 年度税制改正により新しく定められたのが、「災害損失欠損金」の繰戻し還付の制度です（法人税法 80 条 5 項）⁴。

この制度により、災害のあった日から 1 年を経過する日までの間に終了する各事業年度等において生じた災害損失欠損金がある場合には、その事業年度等（災害欠損事業年度）開始の日前 1 年（青色申告である場合には、前 2 年）以内に開始したいずれかの事業年度（還付所得事業年度）の法人税額のうち災害損失欠損金額に対応する部分の金額について、還付を請求することができることとされています。

災害損失欠損金の繰戻し還付の制度が、（通常の）欠損金の繰戻し還付（上記(1)・イ）と異なる点は主に以下の点です⁵。

- ① （通常の）欠損金の繰戻し還付制度を利用できない 白色申告書を提出する法人であっても、災害損失欠損金額が生じた事業年度開始の日前 1 年以内に開始した事業年度への繰戻しが可能となる点
- ② 青色申告書を提出する法人については、災害損失欠損金が生じた事業年度開始の日前 1 年以内にとどま

らず、その事業年度開始の日前 2 年以内に開始した事業年度への繰戻しまで可能となる点

3 法令の概観及び FAQ 記載の各事例の検討

以下、新型コロナウイルス感染症に係る損失・費用を念頭におきつつ、災害損失欠損金の繰戻し還付に関する法令を概観した上で、新型コロナウイルス感染症 FAQ 記載の各事例について検討します。

(1) 法令・通達の概観

まず、災害損失欠損金の繰戻し還付の対象となり得る「災害」は次のとおりです（法人税法 80 条 5 項、法人税法施行令 154 条の 3 第 2 項。下線部執筆）。新型コロナウイルス感染症 FAQ においては、新型コロナウイルス感染症がこれらのいずれかの「災害」に当たることが前提とされています。

- ・ 震災、風水害及び火災
- ・ 冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象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
- ・ 害虫、害獣その他の生物による異常な災害

次に、災害損失欠損金の繰戻し還付の金額は、該当する事業年度の欠損金額のうち、災害により棚卸資産や固定資産及び繰延資産（他の者の有する固定資産を利用するために支出されたものに限り。なお、これら棚卸資産、固定資産及び繰延資産を併せて「資産」といいます。）について生じた次の①～③の損失の額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補填されるものを除きます。）の合計額に達するまでの金額とされています（法人税法 80 条 5 項、法人税法施行令 154 条の 3 第 3 項、第 4 項。下線部執筆）。

災害のあった日から同日以後 1 年を経過する日までの間に終了する事業年度が対象です。

- ① 災害によりその資産が滅失し、若しくは損壊したこと又は災害による価値の減少に伴いその資産の帳簿価額を減額したことにより生じた損失の額。この場合の損失の額は、その滅失、損壊又は価値の減少によるその資産の取り壊し又は除去の費用その他の付随費用に係る損失の額を含む。
- ② 災害によりその資産が損壊し、又はその価値が減少した場合その他災害によりその資産を事業の用に供することが困難となった場合において、その災害の止んだ日の翌年から 1 年を経過した日の前日までに支出する次の費用その他これらに類する費用に係る損失の額

イ 災害により生じた土砂その他の障害物を除去するための費用

ロ その資産の原状回復のための修繕費

ハ その資産の損壊又は価値の減少を防止するための費用

③ 災害によりその資産につき現に被害が生じ、又はまさに被害が生ずるおそれがあると見込まれる場合において、その資産に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための費用に係る損失の額

(以上の原文は法人税法施行令 154 条の 3 第 4 項参照)

また、法人税基本通達 12-2-4 には、以下のような定めがあります。災害損失欠損金が、資産の被害に直接関連する費用に限定されることを留意的に明らかにしたものです(連結納税基本通達 20-2-10 も同旨)。

(災害損失の額に含まれない費用の範囲)

12-2-4 災害損失の額には、けが人への見舞金、被災者への弔慰金等のように滅失又は損壊した資産に直接関連しない費用は含まれないことに留意する。

(2) 新型コロナウイルス感染症 FAQ 記載の例について

ア 飲食業者等の食材(棚卸資産)の廃棄損

飲食業者等が、食材に新型コロナウイルスが付着したことを理由に当該食材をやむを得ず廃棄するような場合(i)には、当該食材について災害による「損壊又は価値の減少」による「除去の費用」が生じた(①)等として、当該食材の廃棄損が災害損失欠損金に該当すると解することができます。

ただ、他方で、新型コロナウイルス感染症に伴う外出自粛要請により飲食店の利用客が減少して飲食業者等の食材に余剰が生じた結果、食材を廃棄したような場合(ii)には、廃棄時点では賞味期限切れ等により「資産」(食材)自体に「価値の減少」等が生じたと解することができるとしても、これと「災害」(新型コロナウイルス感染症)との間に直接的な因果関係があるといえるか否かは必ずしも定かではありません。

しかしながら、新型コロナウイルス感染症 FAQ が、i のような場合に限定せずに「飲食業者等の食材(棚卸資産)の廃棄損」を災害損失欠損金の該当例として挙げている(前記1)ほか、「学校の臨時休業や外出自粛の要請等が行われたことにより、[...]棚卸資産や固定資産などに損失が生じている場合」も災害損失欠損金に該当する旨の説明を行っていることからすれば、ii の場合の廃棄損も、災害損失欠損金として認める趣旨のものと解することができます。

イ 感染者が確認されたことにより廃棄処分した器具備品等の除却損

感染者が確認されたことにより、法人で利用する器具・備品等を廃棄処分する必要が生じた場合は、当該器具・備品等について災害による「価値の減少」「除去の費用」が生じた(①)等として、除却損が災害損失欠損金に該当すると解することができます。

もっとも、「感染者が確認された」場合に、どの範囲の器具備品等の廃棄処分が「感染者が確認されたことにより廃棄処分した」ものと認められるのかについては、上記の法令の規定を踏まえて個別具体的に判断する必要があると考えられます。

ウ 施設や備品などを消毒するために支出した費用

新型コロナウイルス感染症 FAQ は、「施設や備品などを消毒するために支出した費用」を災害損失欠損金の該当例として挙げています。これは、新型コロナウイルス感染症の影響下での「消毒」が「資産に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置」(③)に当たることを明確にする趣旨のものと解することができます。

エ 感染発生の防止のため、配備するマスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用

マスクや消毒液には、人が装着・使用して人同士でのウイルス感染を回避する効果があり、空気清浄機は空気中の新型コロナウイルスを除去ないし除菌するためのものです。そのため、それらの購入費用が「資産に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための費用」に該当するかは必ずしも明らかではありません。

しかしながら、新型コロナウイルス感染症 FAQ は、マスク、消毒液、空気清浄機等の購入費用を挙げていることからすると、これらのいずれについても、人を介して資産に新型コロナウイルスが付着等するのを防ぐ、いわば道具であるとみて、それらの購入費用が「資産に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置を講ずるための費用」(③)等として、災害損失欠損金として認める趣旨のものと理解することができます。

これによれば、人から資産に新型コロナウイルスが付着することを物理的に妨げるような道具の購入費用や、建物内部の空間に新型コロナウイルスが充満することを物理的に防止するような道具の購入費用は、例示のもの以外にも災害損失欠損金として認められる可能性があります。例えば、事業所での感染防止用の手袋の配備や、感染防止のためのアクリル板の設置の費用等についても、人から資産に新型コロナウイルスが付着することを妨げる道具として、マスクや消毒液と同様に、購入費用が災害損失欠損金として認められ得ると考えられます。

他方で、新型コロナウイルス FAQ が、ウイルスの付着や充満を物理的に妨げる道具のみを列挙していることからすれば、例えば、新型コロナウイルス感染症への対応として導入したテレビ会議・テレワークシステム等については、その配備に感染発生の防止目的が存在するとしても、それら自体がウイルスの付着や充満を物理的に妨げる道具とはいえ、配備費用が災害損失欠損金として認められるとは限りませんのでご注意ください。

オ イベント等の中止により、廃棄せざるを得なくなった商品等の廃棄損

新型コロナウイルス FAQ は、「イベント等の中止により商品等を廃棄せざるを得なくなった商品の廃棄損」を災害損失欠損金に該当する例として挙げています。

これは、上記「ア 飲食業者等の食材（棚卸資産）の廃棄損」と同様に、「災害」（新型コロナウイルス感染症）と商品等の廃棄との間にイベント等の中止が介在していても両者の間の因果関係が認められ得ることを示したものと理解することができます。

もっとも、イベント等の中止がなくとも廃棄したであろう商品等については、「イベント等の中止により、廃棄せざるを得なくなった」ものに当たらないと考えられます。

また、ここでは商品等を「廃棄せざるを得なくなった」ことが要求されており、これはあくまで法令の規定どおりその商品等に「損壊」、「価値の減少」が生じたことを要求する趣旨のものと解されますのでご注意ください。

なお、資産に新型コロナウイルス付着のおそれがある場合において、当該資産を廃棄せずに消毒して利用継続した場合には、その消毒費用も災害損失欠損金に当たるものと解されます（上記ウ）。

カ 災害損失欠損金の非該当例について

新型コロナウイルス感染症 FAQ では、災害損失欠損金に該当しない例として、「客足が減少したことによる売り上げ減少額」、「休業期間中に支払う人件費」、「イベント等の中止により支払うキャンセル料、会場借り上げ料、備品レンタル料」が例示されています。

これらは、いずれも新型コロナウイルス感染症を原因として生じた損失・費用であるとは考えられるものの、法人の「資産」に関して生じた損失や費用であるとはいえないことから、法令解釈上、災害損失欠損金の該当性は認め難く、新型コロナウイルス感染症 FAQ はかかる理解を例示によって明らかにしたものといたします。

4 さいごに

新型コロナウイルス FAQ における災害損失欠損金に関する例示は、新型コロナウイルス感染症が「災害」に該当することを明示した点(上記(1))、新型コロナウイルス感染

症の付着等により直接に損失が生じた場合だけでなく、自粛要請等を介して損失が生じた場合にも「災害」により生じた損失として認める考え方を明らかにした点(上記(2)ア、オ)、新型コロナウイルス感染症の影響下での消毒やマスク等の購入費用が「資産に係る被害の拡大又は発生を防止するため緊急に必要な措置」に該当することを明確にした点(同ウ、エ)などにおいて意義があると評価できます。他方で、新型コロナウイルス FAQ が「災害損失欠損金に該当する例として挙げ」ているもののうちにも個別具体的な判断を要すると考えられる要素が含まれている一方で、例示に該当しないものでも災害損失欠損金として認められる余地もあります。

新型コロナウイルス感染症の流行に伴い生じている損失・費用は、各法人の事情により多様であると考えられます。災害損失欠損金への該当性判断に関しては、具体的事実即し法令の規定への当てはめが必要となりますので、個別のケースにつきましては、専門家にご相談ください。

以上

¹ <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/pdf/faq.pdf> の「5 新型コロナウイルス感染症に関連する税務上の取扱い関係」「問2. 法人税の災害損失欠損金の範囲について」参照。

² <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5762.htm> (国税庁 HP「No.5762 青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除」)

³ <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5763.htm> (国税庁 HP「No.5763 欠損金の繰戻しによる還付」)

⁴ https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0292-0378.pdf (財務省 平成 29 年度税制改正の解説 藤田泰弘ら「法人税法等の改正」)

⁵ その他、災害損失欠損金に関連する制度としては、仮決算による中間申告における所得税額の還付制度及び中間申告書の提出不要制度がありますが、本稿では割愛します。

⁶ テレワーク等のための設備投資に係る費用に関しては、中小企業経営強化税制に基づく特別償却又は税額控除が認められる可能性があります。

(https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/keizaitaisaku/pdf/keizaitaisaku_1.pdf)