

減免賃料，減額役員給与の取扱いは？ 法人のための税務対応と税制措置

小原一博

PwC税理士法人
税理士



本稿では，最初に執筆時点における法令等に基づいて実施されている対応について整理し，次に令和2年4月7日に閣議決定された新型コロナウイルス感染症緊急経済対策のうち，法人に係る税制措置について解説し，最後に現時点で国税庁から公表されている法令解釈通達の改正やFAQをもとに実務上の論点について解説している。

I 現時点での対応

1 国税庁及び総務省から公表されているFAQ等

令和2年4月16日時点において国税庁及び総務省から公表されている，新型コロナウイルス感染症の影響に伴う国税及び地方税における対応に関する資料のうち，法人に関する主要なものは以下のとおりである。

(1) 国税庁公表分

- ・ 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FAQ（令和2年4月16日更新）
- ・ 法人税及び地方法人税並びに法人の消費税の申告・納付期限と源泉所得税の納付期限の個別指定による期限延長手続に関するFAQ（令和2年4月8日）

- ・ 法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）（令和2年4月13日）

(2) 総務省公表分

- ・ 新型コロナウイルス感染症の発生に伴い納税が困難な者への対応について（令和2年4月1日）

2 申告・納付期限等の延長関係

(1) 法令の規定と新型コロナへの適用

国税の申告・納付期限の延長は，災害その他やむを得ない理由により，国税に関する申告，納付等が期限までに行うことができない場合には，その期限を延長することができることとされている（通則法11）。

国税通則法

（災害等による期限の延長）

第11条 国税庁長官，国税不服審判所長，国税局長，税務署長又は税関長は，災害その他やむを得ない理由により，

国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらの行為をすることができないと認めるときは、政令で定めるところにより、その理由のやんだ日から2月以内に限り、当該期限を延長することができる。

また、災害等による期限の延長にあたっては、以下のとおり国税通則法施行令に定められている。

- ① 地域と期日を指定して行う延長（通則令3①）
- ② 対象者と期日を指定して行う延長（同3②）
- ③ 納税者からの申請を受け個別に期日を指定して行う延長（同3③）

本緊急企画朝倉稿113頁に記載する、個人に係る申告所得税（並びに財産債務調書及び国外財産調書の提出）、贈与税及び消費税の申告等については、上記②の規定により、対象者を指定してその申告等の期限を一律に令和2年4月16日とすることとされたが、法人が行う申告等の手続については、上記③の手続により、それぞれの法人における状況により個別に申告等の期限の延長を行うこととされた。

国税通則法施行令

（災害等による期限の延長）

第3条（1項、2項省略）

3 国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長は、災害その他やむを得ない理由により、法第11条に規定する期限までに同条に規定する行為をすることができないと認

める場合には、前2項の規定の適用がある場合を除き、当該行為をすべき者の申請により、期日を指定して当該期限を延長するものとする。

- 4 前項の申請は、法第11条に規定する理由がやんだ後相当の期間内に、その理由を記載した書面でしなければならない。

（2）申告・納付期限等の延長手続

① 延長が認められる事由

令和2年4月16日に更新された「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FAQ」（以下、「FAQ」という）では、今般の感染症に関しては、これまでの災害時に認められていた理由のほか、次のような理由により、申告書や決算書類などの国税の申告・納付の手続に必要な書類等の作成が遅れ、その期限までに申告・納付等を行うことが困難な場合には、個別の申請による期限延長（個別延長）が認められることが明らかにされている。

- (i) 税務代理等を行う税理士（事務所の職員を含む）が感染症に感染したこと
 - (ii) 納税者や法人の役員、経理責任者などが、現在、外国に滞在しており、ビザが発給されない又はそのおそれがあるなど入出国に制限等があること
 - (iii) 次のような事情により、企業や個人事業者、税理士事務所などにおいて通常の業務体制が維持できないこと、事業活動を縮小せざるを得ないこと、取引先や関係会社においても感染症による影響が生じていること
- ・経理担当部署の社員が、感染症に感染

した、又は感染症の患者に濃厚接触した事実がある場合など、当該部署を相当の期間、閉鎖しなければならないこと

- ・学校の臨時休業の影響や、感染拡大防止のため企業が休暇取得の勧奨を行ったことで、経理担当部署の社員の多くが休暇を取得していること
- ・体調不良により外出を控えている方がいること
- ・平日の在宅勤務を要請している自治体にお住まいの方がいること
- ・感染拡大防止のため企業の勧奨により在宅勤務等をしている方がいること
- ・感染拡大防止のため外出を控えている方がいること

(筆者注) 上記のような事情が生じている場合であっても、法人が申告・納付等を行うことができるといった場合には、延長が認められない点に留意が必要である。

また、上記のほか、感染症の拡大防止のため多数の株主を招集させないよう定時株主総会の開催時期を遅らせるといった緊急措置を講じた場合には、法人税法75条の規定による申告の期限延長が認められることも明らかにされている。他方、この場合には、確定した決算に基づいて申告を行うものではない消費税及び地方消費税については期限延長が認められないため、消費税及び地方消費税についての申告期限の延長は、当該理由以外に上記(i)から(iii)のような事情により期限までに申告・納付等を行うことが困難であることを確認する必要がある。

② 延長が認められる期間

(i) 国税通則法11条の個別指定による期限延長

災害その他やむを得ない理由による申告

期限等の延長は、災害等のやんだ日から2か月以内までの税務署長等が指定した日まで期限が延長される。

(ii) 法人税法75条による法人税の申告期限延長

法人の申請に基づき、税務署長が指定した期日まで期限が延長される。

③ 延長申請手続

(i) 国税通則法11条の個別指定による期限延長

延長を申請するにあたり、別途、申請書等を提出する必要はなく、申告書の余白に「新型コロナウイルスによる申告・納付期限延長申請」である旨を付記することで対応できることが、「法人税及び地方法人税並びに法人の消費税の申告・納付期限と源泉所得税の納付期限の個別指定による期限延長手続に関するFAQ」(令和2年4月8日)で明らかにされている。

また、同FAQでは、源泉所得税に関する納付期限等の延長申請については、所得税徴収高計算書の「摘要」欄に「新型コロナウイルスによる納付期限延長申請」である旨を付記することが明らかにされている。

なお、この場合の申告期限及び納付期限は原則として申告書等の提出日となる。

(ii) 法人税法75条による法人税の申告期限延長

延長申請をする対象事業年度終了の日の翌日から45日以内に、申告書の提出期限までに決算が確定しない理由、その指定を受けようとする期日その他財務省令で定められた事項を記載した申請書によって行う。

(iii) 地方税法20条の5の2第1項による期限延長

地方税については、地方税法20条の5の

2第1項の規定により、地方団体の長は、当該地方団体の条例の定めるところにより、申告等の期限を延長することができる」とされているところ、総務省より各地方公共団体に対して、地方税における申告期限の延長等について適切な運用がなされるよう地方自治法に基づく技術的な助言がなされる等されており、各地方公共団体もそれに沿って対応しているようである。

総務省の令和2年3月16日時点の取りまとめによると、公示又は個別対応の違いはあるものの、すべての地方公共団体において申告期限の延長の対応がとられている模様である。なお、各地方公共団体における具体的な手続等については、各地方公共団体に確認されたい。

(3) 申告・納付期限等の延長に関する留意点

新型コロナウイルス感染症に関する申告・納付期限の延長については税務署等が柔軟に対応されることが期待されるが、個別延長は、災害等によって申告・納付等を行うことができない場合にその申請が認められる制度であるため、上記のような状況があった具体的な事実を疎明できるよう、適宜記録を残す等しておくべきである。

3 納税猶予

納税猶予制度は、国税通則法46条・地方税法15条にその適用要件が規定されている。

国税については、①災害により財産に相当な損失（保険金等により補填される金額を控除した損失額が全資産額のおおむね20%以上）を受けた場合に、災害のやんだ日以前に納税義務が成立しており、災害によ

り財産に損失を受けた日以降1年以内に納期限が到来するものにつき、災害のやんだ日から2月以内に申請がある場合に、納期限（国税通則法11条により納期限が延長されている場合は、延長後の納期限）から1年以内の猶予が認められ、担保は不要、かつ、猶予期間に対応する延滞税が全額免除される（通則法46①）。

また、②財産につき災害を受けた、納税者又は納税者と生計を一にする親族が病気にかかる等したことにより国税を一時に納付することができないと認められる場合に、原則1年以内（やむを得ない理由があると認められるときは、申請により2年以内に延長）の猶予が認められるが、原則として担保が必要であり、猶予期間に対応する延滞税は一部免除となる（通則法46②）。

今回の新型コロナウイルス感染症では、納税者の財産に相当な損失を受けているという事態は比較的少なく、外出自粛要請等により通常の事業活動を行うことができず、通常の事業活動を行っていれば得られたであろう収入が得られない事態、つまり逸失利益が生じている事態が多いと考えられている。

そのため、財産に損失が生じていない納税者が現行の納税猶予制度の適用を受けようとする、上記②の適用となり、原則として担保が必要（猶予金額が100万円以下等の事情がある場合は不要）となり、また、延滞税は軽減を受けられるにとどまることとなる（地方税も同様）。そこで、緊急経済対策において、新型コロナウイルス感染症の場合についても①の対象とすべく、特例措置の導入が検討されている。

なお、FAQでは、新型コロナウイルス

感染症患者の発生に伴う消毒作業により食材を廃棄した場合は①の適用があるとの記載もあることから、納税猶予の申請の際には、①の適用可能性も念頭に置いて対応すべきである。また、②の適用の場合は原則として担保提供が必要とされているが、「新型コロナウイルス感染症の影響により納付の猶予制度の適用を受ける納税者については、財産の状況などから担保の提供ができることが明らかである場合を除き、担保は不要として取り扱っています。」との記載があることから、担保提供を懸念して納税猶予の申請をためらうことがないようにされたい。

また、申告・納付期限等の延長と納税猶予の関係については、本緊急企画朝倉稿113頁を参照されたい。

II 緊急経済対策（案）

令和2年4月7日に新型コロナウイルス感染症緊急経済対策が閣議決定され、税制措置については、「新型コロナウイルス感染症の我が国社会経済に与える影響が甚大なものであることに鑑み、感染症及びその蔓延防止のための措置の影響により厳しい状況に置かれている納税者に対し、緊急に必要な税制上の措置を講ずる。」とされた。

以下、主な措置について、その具体的内容を、令和2年4月16日現在において、財務省及び総務省から公表されている資料をもとに解説する。なお、意見に関する記述は、筆者の個人的見解であるため、個別の課税関係については課税当局への確認をおすすめする。

1 納税猶予の特例

前記のとおり、今回の新型コロナウイルス感染症に関して、財産に損失が生じていない納税者が現行の納税猶予制度の適用を受けようとする、上記Ⅰ3②の適用となり、原則として担保が必要となり、また、延滞税は軽減を受けられるにとどまることとなる（地方税も同様）。

そこで、今回の緊急経済対策に係る税制上の措置として、イベントの自粛要請や入国制限措置など、新型コロナウイルス感染症の感染拡大防止のための措置に起因して多くの事業者の収入が急減しているという現下の状況を踏まえ、無担保かつ延滞税なしで1年間、納税を猶予する特例を設けることとされる予定である。具体的には、令和2年2月から納期限までの一定の期間（1か月以上）において、前年同期比おおむね20%以上収入が大幅に減少した場合において、向こう半年間の事業資金を考慮するなどした上で、担保が不要、かつ、延滞税を免除できる特例が設けられることとされている。

なお、本特例は令和2年2月1日から令和3年1月31日までに納期限が到来する国税及び地方税について適用されることとされ、その際、施行日前に納期限が到来している国税及び地方税についても遡及適用できることとされる予定であるから、すでに納期限が到来しているものがある場合は、早急に納税猶予の申請をすべきと考えられる。

2 欠損金の繰戻しによる還付の特例

現行法における欠損金の繰戻しによる還付の特例（法法80）は、資本金1億円以下

の青色申告を適用している中小企業に限り認められている制度であり、当期に青色欠損金額が生じた場合にその欠損金額を前期に繰り戻して法人税額の還付を請求できる制度である。

今回の緊急経済対策に係る税制上の措置では、この制度を適用できる対象法人を資本金1億円超10億円以下の法人に拡大することとした上で、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に適用することとされている。

3 テレワーク等のための設備投資税制

現行法における中小企業経営強化税制（措法10の5の3、42の12の4等）は、青色申告を提出する中小企業者等が、指定期間内に、中小企業等経営強化法の認定を受けた経営力向上計画に基づき一定の設備を新規取得等して、指定事業の用に供した場合、その設備等の即時償却又は取得価額の10%若しくは7%の税額控除ができるという制度である。

対象となる中小企業者等は、①資本金等が1億円以下の法人（一部を除く）、②資本金等を有しない法人のうち常時使用する従業員数が1,000人以下の法人、③常時使用する従業員数が1,000人以下の個人、④協同組合等とされ、令和3年3月31日までの期間に、取得し事業供用した場合に適用がある。

今回の緊急経済対策に係る税制上の措置では、この制度の対象設備に、テレワーク等のための設備投資に係る新たな類型を追加することとされ、具体的には、「遠隔操作、可視化、自動制御化のいずれかに該当

する設備」として、機械装置、工具、器具備品、建物附属設備、ソフトウェアが掲げられる予定とされている。

4 消費税の課税事業者選択届出書等の提出に係る特例

現行法において、消費税の免税事業者が課税事業者になることを選択する場合、又は課税事業者を選択していた事業者が選択をやめようとする場合には、その旨を記載した届出書を適用しようとする課税期間の開始前に届け出ること、また、その選択は2年間の継続適用が必要とされている。

今回の緊急経済対策では、この制度について、新型コロナウイルス感染症の影響により、事業者の一定期間（1か月以上）における売上が前年同期比50%以上減少した場合に、課税期間開始後における消費税の課税選択に係る適用の変更を可能とする特例が設けられる予定である。また、この特例では、2年間の継続適用要件も設けられず、翌課税期間に適用を取りやめることも認められることとされている。

5 中小企業者の固定資産税、都市計画税の軽減措置

新型コロナウイルス感染症の感染拡大防止のための措置に起因して、厳しい経営環境に直面している中小事業者等に対して、償却資産と事業用家屋に係る固定資産税及び都市計画税の負担を軽減することとされている。

具体的には、①令和2年2月から10月までの任意の3か月間の売上が、前年の同期間と比べて30%以上減少している場合に、②償却資産と事業用家屋を対象とし

て、③令和3年1月31日までに、認定経営革新等支援機関等の認定を受けて各市町村に申告した者につき、④令和3年度課税分の固定資産税及び都市計画税を全額（売上が50%以上減少）又は2分の1（売上が30%以上50%未満減少）とされる予定である。

なお、認定経営革新等支援機関等とは、税務、財務等の専門的知識を有し、一定の実務経験を持つ支援機関（税理士、公認会計士、弁護士など）をいう。

Ⅲ 個別論点

ここまで、申告・納付期限の延長、納税猶予や緊急経済対策で示された税制措置を解説したが、最後に実務上の論点となりうる項目について国税庁から公表された法令解釈通達の改正やFAQをもとに解説する。

1 企業が生活困窮者等に自社製品等を提供した場合の取扱い

企業が生活困窮者等に対し自社製品等を提供した場合の課税関係については、「法人が不特定又は多数の被災者を救護するために緊急に行う自社製品等の提供に要する費用の額は、寄附金の額に該当しない。」（法基通9-4-6の4）とされ、また、同様の理由により交際費等に該当しないことが租税特別措置法関係通達（法人税編）61の4(1)-10の4で明らかにされている。

この点について、今般の新型コロナウイルス感染症に関する対応として、不特定又は多数の生活困窮者等を救援するために緊急、かつ、今般の感染症の流行が終息するまでの間に限って行われるものに係る提供に要する費用は、その提供時の損金の額に

算入されることがFAQにおいて明らかにされている。

2 法人税の災害損失欠損金の範囲

災害により棚卸資産、固定資産又は一定の繰延資産について生じた損失の額については、前年度の所得に繰り戻して還付を受けることができる災害損失欠損金の繰戻し還付制度がある（法80⑤、法令154の3）。

この点、今般公表されたFAQでは、以下のとおり、災害損失欠損金に該当する具体例、あるいは該当しない具体例が示されている。

① 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
- ・ 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

② 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

この制度は、災害等により棚卸資産、固定資産の滅失、損壊等の損失額や原状回復費用のほか被害の拡大や発生防止のための緊急に必要な費用の額が対象とされている関係上、上記のとおり、売上の減少額はこの制度の繰戻しの対象とはならない。

したがって、売上の減少等によって損失が拡大したという場合には、中小事業者に

認められている青色欠損金の繰戻し還付制度（法法80①）の適用を検討する必要がある。

ここに掲げられていない費用については、「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」といえるかどうかについて個々の内容に応じて判断することとなる。

3 マスク等を取引先に無償提供した費用

コロナウイルス感染症防止のため、マスク等を取引先に無償提供した場合の取扱いがFAQに公表され、緊急、かつ、感染症の流行が終息するまでの間に限って行われるもので、次の条件を満たすものは損金の額に該当することとされている。

- ① 提供を行う取引先において、マスクの不足が生じていることにより業務の遂行上、著しい支障が生じている、又は今後生じるおそれがあること
- ② その取引先等が業務を維持できない場合には、貴社において、操業が維持できない、営業に支障が生じる、仕入れ等が困難になるといった、貴社の業務に直接又は間接的な影響が生じること

4 賃貸物件のオーナーが行う賃料の減額

今回のコロナウイルス感染症に関しては、政府による緊急事態宣言や自治体による営業自粛や外出自粛要請が出されたことから、店舗の営業を自粛又は営業時間を短縮する事業者も多く、こうした状況を踏まえ、不動産の賃貸物件のオーナーにおいては、賃料の減額を行う動きがある。

この点、国税庁では法令解釈通達の改正及びFAQを公表し、一定の下での賃料減額については、寄附金や交際費には当たらず課税関係が生じないことを明らかにしている。

具体的には、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において、災害の場合の取引先に対する売掛債権等の免除等に係る課税関係として、取引先の復旧支援を目的として災害発生後相当の期間内行われる債権の免除による損失は、寄附金の額又は交際費等の額に当たらないことが従前から明らかにされていたが、これらの取扱いについて、今般のコロナウイルス感染症においても、入国制限や外出自粛の要請など自己の責めに帰すことのできない事情が生じたことにより、売上の減少等に伴い資金繰りが困難となった取引先に対する支援として行う債権の免除又は取引条件の変更についても、同様に取扱うことが明らかにされた。

また、FAQでは、次の条件を満たすものは、実質的には取引先等との取引条件の変更と考えられ、減額分について寄附金等と取り扱わないことが明らかにされている。

- ① 取引先等において、新型コロナウイルス感染症に関連して収入が減少し、事業継続が困難となったこと、又は困難となるおそれが明らかであること
- ② 貴社が行う賃料の減額が、取引先等の復旧支援（営業継続や雇用確保など）を目的としたものであり、そのことが書面などにより確認できること
- ③ 賃料の減額が、取引先等において被害が生じた後、相当の期間（通常の営業活

動を再開するための復旧過程にある期間をいう)内に行われたものであること

上記②について、どのような書面を用意する必要があるのかという点については、賃料の減額が合理的な理由により行われたことを疎明する観点からも、賃料の減額にあたって考慮した借主の事情(例えば、店舗の営業時間、売上高、顧客数、資金繰り等)を整理し記録しておく必要がある。

また、過去に生じた賃料の減免についても同様に扱うこととされ、例えば、資金繰りの都合上未収金となっていた債権を放棄した場合にも適用が及ぶこととされている。

5 業績が悪化した場合に行う役員給与の減額

役員給与の減額改定については、利益調整が可能であること等の観点から業績が悪化したなど合理的な理由がない場合には、損金不算入額が生じることとされている。この点、FAQでは、今般のコロナウイルス感染症の拡大防止のため営業自粛をした等により業績等が急激に悪化して家賃や給与等の支払が困難であり、取引銀行や株主との関係からもやむを得ず役員給与を減額しなければならない状況にある場合は、合理的な改定理由に当たることが明らかにされている。

また、現状では、売上などの数値的指標が著しく悪化していないとしても、今後の業績悪化が見込まれる等経営環境が悪化しているといった状況において、役員給与の減額等といった経営改善策を講じなければ、客観的な状況から判断して、急激に財務状況が悪化する可能性が高く、今後の経

営状況が著しく悪化することが不可避といったような場合にも同様に扱われることが明らかとされている。

したがって、給与減額の実施を検討する際に考慮した財務情報等については、減額改定の合理性についての疎明資料として整理しておくことが望ましいと考える。

6 取引先に対する低利又は無利息による融資、災害見舞金の支出

災害を受けた取引先に対して低利又は無利息による融資をした場合において、当該融資が取引先の復旧を支援することを目的として災害発生後相当の期間内に行われたものであるときは、正常な取引条件に従って行われたものと取り扱うこととされている(法基通9-4-6の3)。

また、同様の理由によって行う取引先や下請企業の従業員に対する災害見舞金の支出についても、交際費等に該当しないこととされている(措通61の4(1)-10の3, 61の4(1)-18)。

この点、今般のコロナウイルス感染症に際し、資金繰りが困難な取引先に対する債権免除や取引条件の変更及び取引先への支援として行う金銭の支出、見舞金品の支払等についても同様に扱うことが、これらの通達改正で明らかにされている。

Profile

小原 一博(おぼら かずひろ)

PwC税理士法人 税理士

財務省主税局で、会社法制定に併せた法人税関係法令の改正などの企画立案を担当。また、国税庁法人課税課で法人税関係通達の策定や公益法人や特定医療法人に係る税務上の取扱いの整備を担当。法人税制の企画立案と、国税庁での通達策定の双方の実務経験を有する。2019年11月からPwC税理士法人東京事務所に勤務。
