

新型コロナウイルス感染症(COVID-19)拡大防止下での法人の申告・納税に係る留意点

Issue 166, June 16, 2020

In brief

政府は、2020年5月25日に、4月7日から発出されていた緊急事態(7都道府県)を全面解除しましたが、緊急事態解除後も、一定の移行期間を設けて、外出の自粛や、施設の使用制限の要請などを緩和しつつ、段階的に社会経済の活動レベルを引き上げていくこととしています¹。また、職場への出勤は、引き続き、「出勤者数の7割削減」を目指すことも含め接触機会の低減に向け、「新しい生活様式」²を実践する在宅勤務(テレワーク)や、出勤が必要となる職場でもローテーション勤務等を強力に推進することが推奨されています³。3月決算法人は新型コロナウイルス感染症(以下、「感染症」)拡大防止下において、法人税の申告期限等をこれから迎えることとなります(確定申告書の提出期限の延長の特例を受けている法人等)が、個別延長制度を適用する場合には、その要件等に留意する必要があります。また、感染症の影響により納税が困難な場合や資金繰りのひっ迫が見込まれる場合には、2020年4月30日に施行された緊急経済対策の関連法⁴(以下、「特例法」)で設けられた納税猶予の制度や欠損金の繰戻しによる還付制度の適用も、今後の事業運営を考える上で重要な検討事項となります。本ニュースレターでは、これらの制度の適用に係る留意点について解説をいたします。

In detail

1. 感染症の影響による申告期限等の延長制度

感染症拡大防止下の業務体制において、物理的に申告納付等の行為が困難な場合には、申告書等への期限延長申請の記載により、申告期限等の個別延長制度の適用が認められます。申告納付等の行為そのものは行える状況にあるが、感染症の影響で資金繰りが悪化し、期限までに納税が困難な場合には、本制度の適用は認められず、納税の猶予又は仮決算による中間申告を行うこととなります。法人税の確定申告については、感染症防止に関連して株主総会等が延期される等により決算の確定が遅れる場合も、個別延長制度の対象となります。感染症拡大防止下においては、申告期限等の個別延長制度の適切な運用により、感染症を想定した「新しい生活様式」を実践する決算申告業務の遂行が望ましいと考えられます。

1.1 災害等による申告期限等の延長制度(通則法 11)

災害その他やむを得ない理由により、期限までに申告書類等の提出、税額の納付の行為ができない場合には、申請による期限の延長が認められています(申告期限等の個別延長制度)。感染症拡大防止下で接

¹「新型コロナウイルス感染症対策の基本的対処方針」

²新型コロナウイルスを想定した「新しい生活様式」実践例

https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/0000121431_newlifestyle.html

³「新型コロナウイルス感染症対策の基本的対処方針」

⁴「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」及び「地方税法等の一部を改正する法律」

触機会の低減のための業務体制等⁵により申告業務が期限までに間に合わない場合も、申告期限等の延長が認められます。

申告期限等の個別延長制度は、原則として災害その他やむを得ない理由がやんだ日から1カ月以内に申請書を所轄税務署に提出し、承認を得た上で理由のやんだ日から2月以内の申告納付等を行うものです。感染症拡大防止下においては、外出自粛や在宅勤務の勧奨等の状況に鑑み、本来の要件を緩和して「新型コロナウイルスによる申告・納付期限延長申請」と記載することにより申請したものと取扱われます。

なお、申告期限等の個別延長制度は、法人税又は消費税の中間申告(仮決算による中間申告も含む)についても適用され、外出自粛要請の影響などで通常の業務体制が維持できないことにより、中間申告書を提出期限までに提出することが困難となる場合⁶にも、提出期限の延長が認められます。

申告期限等の個別延長制度	
適用要件	災害その他やむを得ない理由により、期限までに申告・納付等を行うことができないと認められる場合 ①役員や従業員等が感染症に感染した場合 ②感染症拡大防止のための、地方自治体や企業の対応により、通常の業務体制が維持できないことや、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などにより決算作業が間に合わず、期限までに申告が困難なケース ③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こと
制度の措置	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の延長
適用申請手続き等	申告書の余白、所得税徴収高計算書の「摘要」欄、電子申告及び申請・届出による添付書類の送付書の「電子申告及び申請・届出名」欄等に、「新型コロナウイルスによる申告・納付期限延長申請」旨を付記 (「災害による申告、納付等の期限延長申請書」の提出は不要)
附帯税の有無	申告書等提出日が申告期限及び納付期限となるため、延長期間は附帯税の対象とならない

1.2 法人税及び地方法人税の確定申告に係る申告期限等の延長制度(法人税法 75、75 の 2 等)

法人税の確定申告は確定決算に基づいて行うこととされていますが、災害又は定時株主総会開催時期等により、法定申告期限までに決算が確定しない場合の延長の措置を認めています⁷(災害等による決算未確定の場合の期限の延長(法法 75)、期末後 2 月以内に定時総会が招集されない場合の期限の延長(法法 75 の 2))。

確定申告書の提出期限の延長の特例を受けている 3 月決算法人において、事業年度終了の日の翌日から 2 月を経過した日前に災害その他やむを得ない理由が生じた場合には、当該事業年度に限り、提出期限の延長の特例の適用がないものとして通則法第 11 条による申告期限等の延長規定を適用することができる(法法 75 の 2⑨)とされています。すなわち、延長期間の附帯税については、上記の場合と同様の扱いになります。

⁵ ①役員や従業員等が感染症に感染した場合、②外出自粛や在宅勤務の勧奨等により企業や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などにより決算作業が間に合わないこと、③感染症の拡大防止のため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こと等

⁶ ① 通常の間申申告に係る納付税額と、仮決算による中間申告に係る納付税額を比較・検討するための準備に時間を要する、② 仮決算による中間申告に係る申告書の作成に時間を要するなどの場合(「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」問 2-3。)

⁷ いずれも申請により期限の延長が認められる点では、通則法第 11 条による申告期限等の延長制度の場合と同様ですが、附帯税(利子税(延長期間)及び延滞税)が課される点で取扱いが異なります。これは、通則法第 11 条の適用が認められる、災害その他やむを得ない理由により、申告等の行為が物理的に不可能な場合には、「国税債権の期限内における適正な実現を担保し、併せて、期限内に適正に納税義務を履行した者との権衡を図る」ために設けられた延滞税等の制度趣旨にそぐわないとの考えに基づくものと思われます。

2. 特例法による納税・徴収の猶予制度

特例法により、無担保かつ延滞税なしで1年間納税を猶予する、納税・徴収の猶予制度の特例措置が設けられました。事業の継続や雇用維持の資金繰り対策の観点からも、本制度の適用が可能か検討することは有用と考えられます。本制度を適用する場合には、原則として納期限までに延納申請を行う必要があります。また、延納申請が認められない場合の対応も想定し、余裕を持った申請を行う事が望まれます。

感染症の影響により2020年2月以降の収入に相当の減少があり、納税が困難である事業者等に対し、無担保かつ延滞税なしで1年間納税を猶予する措置が特例法で設けられました(中間申告分や予定納税分の猶予期間は、確定申告期限まで)。延納の措置は、2020年2月1日から2021年1月31日までに納期限が到来する、すべての税目が対象とされ(輸入消費税や印紙税等は除く)、黒字であっても収入減少などの要件を満たせば制度の適用が認められます。

「相当な事業収入の減少」とは、2020年2月1日以後の任意の期間(1カ月以上)の事業等に係る収入が前年同期に比べて概ね20%以上減少している場合を指し、収入の算定には臨時的な収入である各種給付金や、新型コロナの影響を受けて対価の減免を行った場合の金額は含まれません⁸。「一時に納付することが困難」な状況は、今後6カ月間の運転資金等を考慮して判断されます。延納が認められる金額は納税額から、納付能力を判定する日の現預金等(今後6カ月間の運転資金を控除後の金額)を超える金額です。

延納の申請に当たっては、新型コロナの影響による事業収入の減少等の事実を証するに足りる書類、財産目録その他の資産及び負債の状況を明らかにする書類、猶予を受けようとする日前の収入及び支出の実績並びに同日以後の収入及び支出の見込みを明らかにする書類等を申請書に添付することが必要とされています(特例法施行令2②)。

本制度を適用するには、施行日から2月後(2020年6月30日)、又は納期限(申告納付期限が延長された場合は延長後の期限)のいずれか遅い日までに所轄税務署に⁹申請書を提出する必要があります。既に納期限が到来している納税額(納期限が2020年2月1日以後に到来するものに限る)についても、2020年6月30日までに申請書を提出することにより、本制度の適用を受けられる場合があります(この場合は、未納の税額についての延滞税は免除されます)。

2020年6月30日以後に納期限が到来する税額については、納期限が申請の期限とされており、猶予が許可された場合は、申請書が税務署に到達してから、1週間から2週間程度で「納税の猶予許可通知書」が納税者の元に到達することとされていますが(国税の納税の猶予制度FAQ¹⁰問63)、猶予が認められなかった場合の対応等(中間申告については仮決算を行うことも考えられる)も考慮し、余裕を持った申請を行うことをお勧めいたします。

中間申告分や源泉所得税の納期限が毎月到来する場合も、特例猶予を受けられますが、納期限ごとに猶予の申請が必要とされます(国税の納税の猶予制度FAQ問41)。又、本制度は、社会保険料や地方税についても適用があります¹¹(徴収の猶予制度)が、別途の申請¹²が必要です。納税・徴収の猶予制度の詳細は、国税庁、総務省、東京都主税局等のホームページにてご確認頂けます¹³。

⁸ 2020年4月30日付通達「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による納税の猶予の特例の取扱いについて」

⁹ 納税の猶予申請書 https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/nofu_konnan/pdf/0020004-143_02.pdf

¹⁰ <https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/pdf/0020004-96.pdf>

¹¹ 厚生年金保険料の猶予 https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_10866.html

労働保険料の猶予 https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_10647.html

¹² 徴収猶予申請書ひな形 https://www.soumu.go.jp/main_content/000686230.pdf

¹³ 国税庁 https://www.nta.go.jp/taxes/nozei/nofu_konnan.htm

総務省 https://www.soumu.go.jp/menu_kyotsuu/important/kinkyu02_000399.html

東京都主税局 https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/ncov/new_virus_yuyo.html

特例法による納税・徴収の猶予制度	
制度の概要	感染症の影響で収入に相当の減少があった場合に2020年2月1日から2021年1月31日までに納期限が到来する国税、地方税について1年間納税を猶予(中間申告分や予定納税分の猶予期間は、特例猶予の場合、確定申告期限まで)
適用要件	感染症の影響で、2020年2月1日以後における一定の期間(1月以上)において、収入に相当の減少(前年同期比概ね20%以上の減少)があった場合で、納付が困難と認められる場合
申請手続き等	<ul style="list-style-type: none"> ・施行日から2月後(2020年6月30日)、又は納期限(申告納付期限が延長された場合は延長後の期限)のいずれか遅い日までに申請 ・感染症等の影響による事業収入の減少等の事実があること及びその国税の全部又は一部を一時に納付することが困難である事情(向こう半年間の事業資金を考慮)の詳細、当該猶予を受けようとする金額及びその期間等を申請書に記載(施行令2③) ・申請書には、感染症等の影響による事業収入の減少等の事実を証するに足る書類、財産目録その他の資産及び負債の状況を明らかにする書類、猶予を受けようとする日前の収入及び支出の実績並びに同日以後の収入及び支出の見込みを明らかにする書類を添付(特例法施行令2②)
猶予の措置	延滞税は免除(利子税も免除)、担保は不要

3. 欠損金の繰戻しによる還付制度

特例法により、中小法人に適用される欠損金の繰戻還付制度の対象法人が中堅規模の法人にまで拡大されました。繰戻還付制度を適用する場合には、欠損事業年度の確定申告書と共に還付請求書を提出することが必要ですが、2020年3月期が欠損事業年度である場合は、2020年7月31日までに還付請求書を提出します。なお、感染症の影響による災害損失欠損金を有する場合には、法人の規模に関わらず、中間申告又は確定申告において繰戻還付を受ける事が出来ます。

3.1 大規模法人等以外の法人の欠損金の繰戻還付制度

現行の中小法人に係る欠損金の繰戻還付制度の特例として、資本金が1億円超10億円以下の法人の2020年2月1日から2022年1月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額について、繰戻還付制度の対象とする措置が特例法において設けられました。該当する法人は、当該期間の事業年度に生じた欠損金額をその事業年度の前年度(還付所得事業年度)に繰り戻して法人税額の還付を請求することができます。なお、対象法人からは大規模法人及び大規模法人の100%子法人は除外されています¹⁴。

還付金額: 還付所得事業年度の法人税額 × (欠損事業年度の欠損金額(注) / 還付所得事業年度の所得金額)
 (注) 法人が還付金額の計算の基礎として還付請求書に記載した金額及び分母の金額を限度とする。

上記の各事業年度(清算中に終了する事業年度を除く)分の法人税につき確定申告書を2020年7月1日前に提出した法人(本制度の対象とならない法人を除く)のその各事業年度において生じた欠損金額については、2020年7月31日までに所轄税務署に還付請求書¹⁵を提出することにより、欠損金の繰戻しによる還付制度が適用できます。

地方法人税については、法人税を還付する場合に併せて還付されることとされていますので、特段の手続は不要です。地方税については、欠損金の繰戻還付制度が存在しませんので、還付を受けることはできませんが、将来の納税額より減額する等の措置が設けられています。

3.2 災害損失欠損金の繰戻還付制度

感染症の影響による災害損失が生じた場合には、従前の災害損失欠損金の繰戻還付制度を適用できる場合があります(法人の規模を問わない)。災害損失欠損金の繰戻還付は中間決算においても適用ができ、前2年度(白色申告の場合は前1年度)に繰り戻して法人税額の還付が請求できます。本制度を適用する

¹⁴ (1) 大規模法人(資本金の額又は出資金の額が10億円を超える法人、保険業法に規定する相互会社)、(2) 大規模法人との間にその大規模法人による完全支配関係がある普通法人、(3) 複数の完全支配関係がある大規模法人に発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている普通法人、(4) 投資法人、(5) 特定目的会社

¹⁵ 欠損金の繰戻しによる還付請求書 <https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/010705/pdf/2901h122.pdf>

には、欠損事業年度の確定申告書の提出時又は仮決算の中間申告書の提出時に還付請求書¹⁶を所轄税務署に提出する必要があります。地方法人税及び地方税については、上記の場合と同様です。

災害損失欠損金に該当する例	災害損失欠損金に該当しない例
<ul style="list-style-type: none"> ・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 	<ul style="list-style-type: none"> ・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

4. 企業の資金繰りと上記制度の適用

申告納税期限の延長制度、延納制度は、いずれも租税債務の支払時期を将来に繰り延べる制度であるのに対して、欠損金の繰戻還付制度は過年度の納税額の返還を受けるものであるため、事業運営に与えるインパクトは大きく異なります。大法人も適用の対象となる災害損失欠損金の繰戻還付制度は、対象となる損失が限定されていますが、他の財政救済措置との併用により、感染症の影響の緩和にも役立ちます。又、感染症の拡大防止下で、法人の新規投資のインセンティブは大きく縮小する傾向にありますが、デジタル化を含めた投資も行いつつ、延納制度の適用を検討することも必要と考えられます。

¹⁶ 災害損失の繰戻しによる還付請求書

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/hojin/010705/pdf/2901h127.pdf>

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
高野 公人

パートナー
鬼頭 朱実

パートナー
白崎 亨

ディレクター
荒井 優美子

シニアマネージャー
小原 一博

マネージャー
朝倉 雅彦

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2020 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.