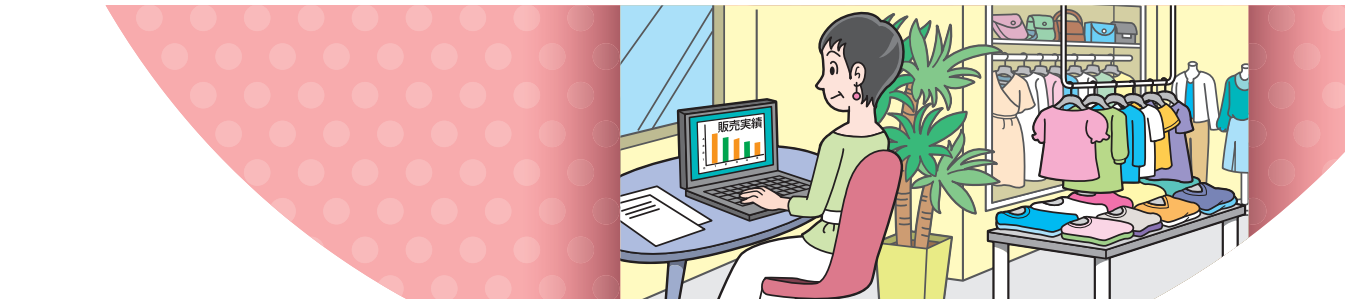
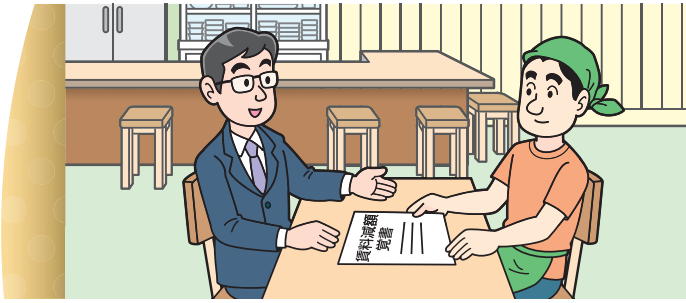


税務調査で指摘されない

ウィズコロナ時代の

法人税務 Q&A



はしがき

令和3年3月頃、一旦は収束の気配を見せたかと思われた新型コロナウイルス感染症は、変異型の発生によるその後の世界的な感染拡大の影響により、同年4月25日、三度目の緊急事態宣言が発令されました。ワクチン接種の開始があるものの、いまだ完全な収束時期が見通せない状況により業績悪化の企業も増加し、企業活動に大きな影響を与えています。

いずれ、アフターコロナの時代が訪れるとしても、当面はこのかつてない危機を乗り越えるために企業においても人件費の削減といったコスト削減などにとどまらず、不採算事業からの撤退などの構造改革も検討せざるを得ない状況となっています。また、取引先の倒産による貸倒損失の発生や所有不動産の処分、さらには子会社の解散清算といった個々の企業にとっては過去に経験したことのないような状況に陥る可能性があります。当然このような状況が発生すると会計上も多額の特別損益が発生することになります。このような取引における税務処理については極めて慎重な対応が必要となります。

一方、中断、再開を繰り返している税務調査も収束状況によっては本格的に再開することが見込まれます。ウィズコロナ時代の税務調査においてはこのような通常とは異なる取引が注視されるのではないのでしょうか。

本冊子ではウィズコロナの時代において、企業の経営者や経理担当者が知っておかなければならない法人税務について解説するとともに、税務調査においてその処理が指摘を受けないために注意すべき事項、準備しておく資料、いわゆる税務調査対策について解説することを目的としています。

本冊子が企業の経営者や経理担当者の方々のお役に立つことができれば幸いです。

新型コロナウイルス感染症関連の主な法人税務に関する取扱い

新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税務上の措置として、主な法人税務に関する取扱いは次のとおりです。

1 申告期限の個別延長

経理担当者や顧問税理士の感染などにより申告書や決算書類などの作成が遅れ、その期限までに申告・納付を行うことが困難な場合には、申請による期限延長（個別延長）が認められています。

2 取引先等支援のための費用・損失額

次のような場合に生じた損失の額について一定の条件を満たせば寄附金の額、交際費等の額には該当しないこととされました。

- ① 企業が生活困窮者等に自社製品等を提供した場合
- ② 企業がマスクを取引先等に無償提供した場合
- ③ 取引先等に対して災害見舞金等を支出した場合
- ④ 下請企業の従業員等に対して災害見舞金等を支出した場合
- ⑤ 賃貸物件のオーナーが賃料の減額を行った場合
- ⑥ 企業が復旧支援のためチケットの払い戻しを辞退した場合
- ⑦ プロスポーツのスポンサー企業がスポンサー料の返還を辞退した場合
- ⑧ 資金繰りが困難となっている取引先等を支援するための売掛金等の免除

3 役員給与の期中減額

新型コロナウイルス感染症拡大に伴い業績が悪化した場合、あるいは業績の悪化が見込まれる場合の役員給与の減額は定期同額給与の業績悪化改定事由による改定に該当するものとされ、改定前に定額で支給していた役員給与と改定後に定額で支給する役員給与は、それぞれ定期同額給与に該当し、損金算入が認められます。

4 青色欠損金の繰戻し還付

これまで、中小企業者等（資本金の額が1億円以下の法人など）が利用可能だった青色欠損金の繰戻し還付制度について、資本金の額が1億円超10億円以下の法人も利用可能となりました（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おいて生じた欠損金額について適用されます。）。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。

目次

1	テナントビルの受取賃料の減額	4
2	助成金・給付金の収益計上時期	6
3	棚卸資産の評価損	8
4	長期滞留在庫の廃棄損	10
5	子会社株式の評価損	12
6	遊休固定資産の評価損	14
7	稼働休止資産の減価償却	16
8	有姿除却	17
9	子会社の保有不動産の高額購入	18
10	機械装置の移設費用	21
11	定期同額給与の期中改定	22
12	事前確定届出給与の一部不支給	26
13	役員退職金の適正額の算定	28
14	役員退職金の分割支給	30
15	役員退職金の追加支給	31
16	退任後も勤務する役員への退職金	32
17	役員給与の自主返納	34
18	出向者給与負担金	35
19	売掛債権の貸倒損失の計上	36
20	子会社への無利息融資	38
21	子会社に対する債権放棄	40
22	テナントビル退去時の内装設備譲渡	43
23	子会社への低額での不動産の賃貸	44
24	子会社清算損失	46

(注) 本冊子の内容は令和3年5月1日現在の法令等によります。

1

テナントビルの受取賃料の減額

Q1

当社は不動産賃貸業を営んでいますが、新型コロナウイルス感染症緊急事態宣言により当社が所有するテナントビルの入居者が一時期休業に追い込まれました。賃貸借契約では契約期間中の減額は認められないものでしたが、国土交通省からの不動産関連業界に対する支援要請もあり、入居者側からの家賃の減額要請に応じました。この場合、受取家賃の減額分は売上値引きとして処理をしても差し支えないでしょうか。

A

差し支えありません。賃料の減額が新型コロナウイルス感染症の影響によるテナント側の売上減少によるものであるならば、一定の条件を満たせば正常な取引条件の変更として扱われ、寄附金に該当しないこととなります。

解説

(1) 法人税法の取扱い

国土交通省は、新型コロナウイルス感染症等の影響により賃料の支払が困難なテナントに対して、その状況に配慮して支払の猶予や賃料の減免に応じるなど、柔軟な措置の実施を検討するよう不動産関連業界に要請を行っています。

法人税法においては、企業が賃貸借契約を締結している取引先等に対して賃料の減額を行った場合、その賃料を減額したことに合理的な理由がなければ、減額前の賃料の額と減額後の賃料の額との差額については、原則として、相手方に対して寄附金を支出したのものと取り扱われることとなります。

しかしながら、賃料の減額が、例えば、次の条件を満たすものであれば、実質的には取引先等との取引条件の変更と考えられますので、その減額した分の差額については、寄附金として取り扱われることはありません。

次の条件を満たせば…

- 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 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います。）内に行われたものであること

寄附金として取り扱われない

また、取引先等に対して既に生じた賃料の減免（債権の免除等）を行う場合についても、同様に取り扱いわれます。

なお、賃料の減免を受けた賃借人（事業者）においては、減免相当額の受贈益が生じることとなりますが、この場合であっても、事業年度（個人の場合は年分）を通じて、受贈益を含めた益金の額（収入金額）よりも損金の額（必要経費）が多い場合には課税が生じることはありません。

この取扱いは、テナント以外の居住用物件や駐車場などの賃貸借契約においても同様の扱いとなります。

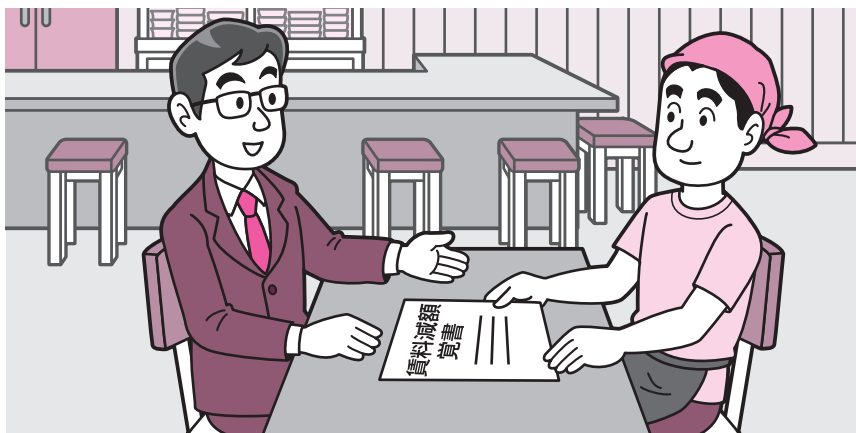
（２）消費税率等の経過措置の取扱い

令和元年10月1日から消費税率等が8%から10%へ引き上げられました。ところで、資産の貸付けに係る消費税率等の経過措置（旧税率8%）の適用を受けている賃料を、31年指定日（平成31年4月1日）以後に変更した場合には、変更後に行われる資産の貸付けには経過措置は適用されませんが、賃料の変更が「正当な理由に基づくもの」であれば、経過措置が適用されます。

つまり、政府の要請を踏まえて新型コロナウイルス感染症等の影響を受けた賃借人の支援のために賃料を減額することが明らかな場合は、「正当な理由に基づくもの」として取り扱って差し支えありませんので、引き続き、資産の貸付けに係る消費税率等の経過措置が適用されます。

ポイント

賃料の減額に係る変更契約書や覚書等において、新型コロナウイルス感染症等の影響を受けた賃借人の支援のために賃料を減額する旨を明らかにしておいてください。



2

助成金・給付金の収益計上時期

Q2

当社では、新型コロナウイルス感染症拡大により売上が大幅に減少したことから、国等から持続化給付金、家賃支援給付金、雇用調整助成金などの各種助成金の交付を受けています。これらの助成金等の収益計上時期についてはいずれも受領した時でよろしいでしょうか。

A

助成金等は交付決定日の属する事業年度において収益計上することになります。雇用調整助成金などの特定の助成金については、一般的には「給付の原因となる休業の事実があった時点」で収益を見積り計上する必要がありますが、新型コロナウイルス感染症に伴う特例措置の場合は、原則として交付決定日の属する事業年度に収益計上することとなります。

解説

(1) 助成金・給付金の収益計上時期

法人が交付を受ける助成金にはさまざまな種類がありますが、法人税法における収益計上時期については、二つのカテゴリーに分けて取扱いが定められています。

高年齢雇用継続基本給付金や高年齢再就職給付金、障害者雇用調整金のように、具体的な経費支出の補填という性格のものではなく、一定基準に基づいて支給される奨励金のようなものについては、あらかじめ収益の見積計上をする必要はなく、交付決定を受けた時点で収益計上すれば足りることとされています。ただし、収益計上時期は実際に入金されたときではなく、交付決定日となります。

交付決定時に収益計上

持続化給付金、特定求職者雇用開発助成金、高年齢雇用継続基本給付金、高年齢再就職給付金、障害者雇用調整金 他

これに対し、雇用調整助成金や職業転換給付金、障害者能力開発助成金のように、その給付原因となる休業手当、賃金、職業訓練等の経費の支出に当たり、あらかじめ給付金による補填を前提として所定の手続をとり、その手続のもとにこれらの経費の支出がされることになるものについては、その給付の原因となった休業、就業、職業訓練等の事実があった時点であらかじめその支給を受けるべき給付金の額を見積計上することにより、収支に対応関係を持たせることとされています。

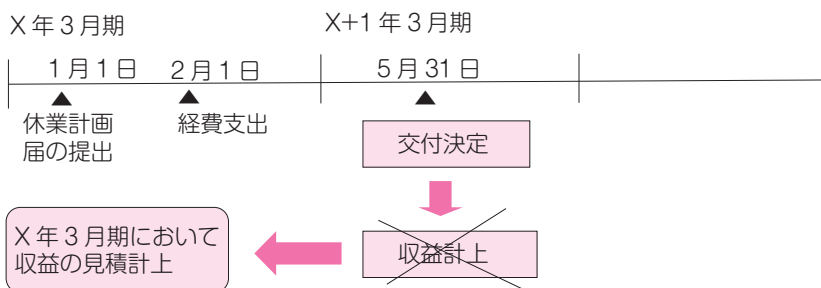
なお、雇用調整助成金の新型コロナウイルス感染症に伴う特例措置の場合は、原則として交付決定日の属する事業年度に収益計上することとなります。

交付決定時又は経費発生時に収益計上（注）

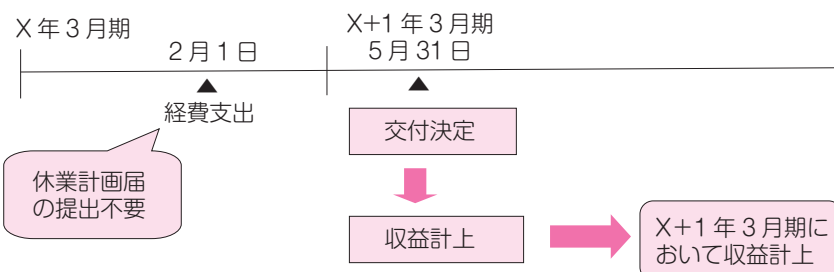
雇用調整助成金、家賃支援給付金、職業転換給付金、障害者能力開発助成金 他
（注） 補填を前提として所定の手続を済ませている助成金については、その収益計上時期はその経費支出が発生した日の属する事業年度で収益に計上する必要があります。

なお、従来からの雇用調整助成金（一般措置）については経費支出日において助成金を見積りで収益計上する必要がありましたが、新型コロナウイルス感染症緊急経済対策としての雇用調整助成金（特例措置）については事前の休業計画届出の提出が不要ですので、原則として交付決定日の属する事業年度において収益計上することになります。

[雇用調整助成金（一般措置）]



[雇用調整助成金（特例措置）]



ポイント

新型コロナウイルス感染症拡大に伴う緊急経済対策として、事業活動に影響が出ている事業者に対して、国や自治体からさまざまな助成金や給付金が支給されていますが、法人に交付される助成金については、交付決定日ではなく、給付原因の事実があった日（経費支出が発生した日）に収益計上すべきものがあるので注意する必要があります。このためには助成金の交付要綱等を確認しておく必要があります。

3

棚卸資産の評価損

Q3

当社（婦人服販売業）では、新型コロナウイルス感染症緊急事態宣言による在宅勤務拡大により大量の商品が売れ残った状態となっています。この売れ残り商品については、今後大幅に値引販売せざるを得ません。このような場合、当社が抱えている売れ残り商品については評価損を計上することは認められるのでしょうか。

A

いわゆる季節商品で売れ残ったものであり、今後通常の価額では販売することが見込めないことが過去の実績その他の事情に照らして明らかな商品であれば評価損の計上が認められます。

解説

(1) 棚卸資産の評価損

法人の有する棚卸資産については原則として評価損を計上することはできません。ただし、次のような事実が生じた場合においては評価損を計上することができます。

- ① その棚卸資産が災害により著しく損傷したこと。
- ② その棚卸資産が著しく陳腐化したこと。
- ③ ①又は②に準ずる特別の事実。

評価損を計上できる

(2) 棚卸資産について著しい陳腐化の例示

棚卸資産について著しい陳腐化が生じた場合には、評価損を計上することが認められています。

この場合の「棚卸資産が著しく陳腐化したこと」とは、棚卸資産そのものには物質的な欠陥がないにもかかわらず経済的な環境の変化に伴ってその価値が著しく減少し、その価額が今後回復しないと認められる状態をいいます。例えば商品について次のような事実が生じた場合がこれに該当します。

- ① いわゆる季節商品で売れ残ったものについて、今後通常の価額では販売することができないことが過去の実績その他の事情に照らして明らかであること。
- ② その商品と用途の面ではおおむね同様のものであるが、型式、性能、品質等が著しく異なる新製品が発売されたことにより、その商品につき今後通常の方法により販売することができないようになったこと。

(3) 「…準ずる特別の事実」の例示

例えば、次のような通常の販売価額や販売方法では販売できないようになっているものについても、評価損を計上することができます。

破損、型崩れ、たなざらし、品質変化等

評価損を計上できる

(4) 棚卸資産について評価損の計上ができない場合

棚卸資産について評価損の計上ができるのは、特定の事実が生じたことによりその価額が低下した場合に限られています。したがって次のような場合には評価損を計上することは認められません。

単に物価変動、過剰生産、建値の変更等の事情による時価の低下

評価損を計上できない

(5) 評価損を計上する場合の時価

棚卸資産について評価損を計上する場合の時価は、その棚卸資産が使用収益されるものとして、その時において譲渡される場合に通常付される価額をいいますので、スクラップ等としての処分価額とは異なることとなります。

ポイント

売れ残り商品について評価損を計上するためには過去の同様の売れ残り季節商品の販売実績を分析したうえで、今後の販売価格、販売数量等の見込みを説明できるような資料を作成しておく必要があります。



4

長期滞留在庫の廃棄損

Q4

当社（産業用資材販売業、3月決算）では、8年前に購入した商品が販売予測の誤りにより大量に売れ残っております。さらに新型コロナウイルス感染症拡大により当社の業績も悪化していることから、長期滞留在庫を当期末までに廃棄することを予定していますが、処理業者の都合で廃棄が翌期になるようであれば評価損を計上することも視野に入れていますが、当社においては廃棄損、評価損を計上することは認められるのでしょうか。

なお、長期滞留在庫は、販売数量は少ないもののほぼ定価で販売されています。

A

当然のことながら廃棄が当期末までに完了すれば損失として計上することができますが、仮に廃棄が翌期になるようであれば、長期滞留在庫であったとしてもほぼ定価で販売されている以上、評価損を計上することは認められません。

解説

（1） 棚卸資産の廃棄損の取扱い

長期滞留在庫であってもほぼ定価で販売されている状況にあれば、棚卸資産の評価損の計上を行うことはできません。長期滞留在庫を自社で抱えていて倉庫料も多額であることから、処分を検討する場合、棚卸資産の廃棄損については、法人税法上は当期の損失として計上することができます。ただし廃棄損の計上を行うためには、廃棄を行ったことを証明する資料が必要となります。

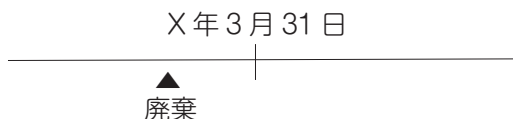
（2） 廃棄損と評価損の関係

仮に、棚卸商品の廃棄が期末までに完了していなかったにもかかわらず廃棄損を計上していたことが税務調査で発覚した場合、不良品であることから本来評価損の計上が認められるものであったとしても、法人税法第33条《資産の評価損の損金不算入等》の規定により廃棄損の計上金額は評価損の計上金額として認められることはありません。

棚卸資産は、すべて廃棄処分をすれば廃棄損として計上されることとなりますが、在庫のまま棚卸資産から除外し、簿外のものとして有することはできません。

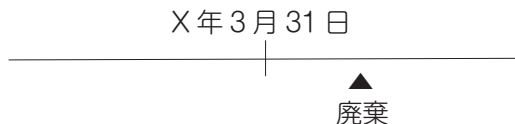
また、著じるしく陳腐化した棚卸資産について評価損を計上しようとするならば、法人が確定した決算において損金経理により行わなければ、評価損の経理をしたこととして認められないこととなります。つまり簿外の棚卸資産について評価損の計上は認められないこととなります。

[当期末までに廃棄が完了した場合]



X年3月期において廃棄損の計上は認められます。

[翌期において廃棄が完了した場合]



X年3月期において廃棄損の計上も期末棚卸資産から除外することも認められません。

著しく陳腐化している場合…

X年3月期において評価損の計上を検討します。

評価損を計上する場合には次の仕訳が必要です。
棚卸商品評価損 × × / 棚卸商品 × ×

ポイント

廃棄損の計上を行うためには、廃棄を行ったことを証明する資料が必要となります。具体的には、取締役会の議事録、稟議書、産廃業者が廃棄を行ったことを証明する書類（マニフェスト）、廃棄時の写真などで、期末までに廃棄を行ったことを証明する資料を保存しておくことが必要となります。

【参考】 産業廃棄物のマニフェスト制度（公益財団法人日本産業廃棄物処理振興センター）

産業廃棄物は、排出事業者が自らの責任で適正に処理することになっています。マニフェスト（産業廃棄物管理票）制度は、産業廃棄物の委託処理における排出事業者責任の明確化と不法投棄の未然防止を目的として導入された制度です。産業廃棄物の処理を他人に委託する場合には、産業廃棄物の名称、運搬業者名、処分業者名、取扱い上の注意事項などを記載したマニフェストを交付して、産業廃棄物と一緒に流通させることにより、産業廃棄物に関する正確な情報を伝えるとともに、委託した産業廃棄物が適正に処理されていることを把握しなければなりません。

そして排出事業者は、マニフェストの交付後90日以内に、委託した産業廃棄物の中間処理が終了したことを、マニフェストで確認する必要があります。また、中間処理を経由して最終処分される場合は、マニフェスト交付後180日以内に、最終処分が終了したことを確認する必要があります。