

欠損金の繰戻し還付制度の適用範囲が拡大されました

新型コロナウイルス感染症の緊急経済対策として、青色欠損金の繰戻し還付制度を適用できる対象法人の範囲が見直されました。また、青色欠損金と災害損失欠損金の繰戻し還付制度についても確認します。

税理士法人メディア・エス
税理士

田中 康雄

青色欠損金の繰戻し還付制度（現行制度）

(1) 概要

まずは、適用対象が拡大された青色欠損金の繰戻し還付制度のうち、従来の制度を確認します。

青色欠損金の繰戻し還付制度は、青色申告法人のうち、その事業年度に欠損金が生じている場合、これを翌事業年度に繰り越すことに代えて、その事業年度開始の前1年以内に開始した事業年度（以下「前事業年度」）に納付

した法人税および地方法人税（以下「法人税等」）を繰り戻して還付請求できる制度です。

つまり、前事業年度に法人税等を納付している場合、その法人税の額の計算の基礎となった所得金額のうち、当事業年度に生じた欠損金額の範囲を限度として、これに対応する前事業年度の法人税等の全部または一部を、還付請求できるというものです（図表1）。

(2) 還付金額の計算

すでに納付した前事業年度の法人税等に対し、欠損金が生じた当

事業年度に還付請求できる金額は図表2の算式で計算します。

地方法人税は、法人税の還付に併せその還付金額の4・4%（2019年10月1日以後開始事業年度の場合には、10・3%）に相当する金額が還付されます。

なお、図表2の「当事業年度の欠損金額」は、その分母となる「前事業年度の所得金額」が限度となります。

(3) 適用対象

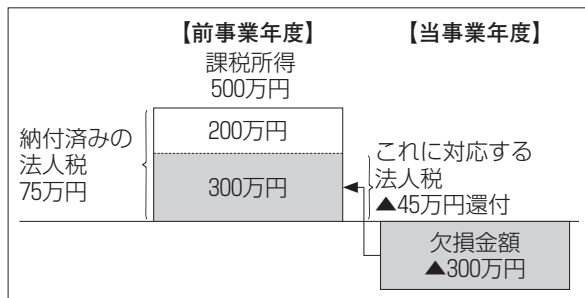
青色欠損金の繰戻し還付制度は、1992年4月1日から2022

年3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について、中小企業等に限りこれを適用することができます。

ここでいう中小企業者等とは、資本金の額または出資金の額（以下、「資本金の額等」）が1億円以下の法人をいいますが、そのすべての中小企業者等がこの制度を適用できるわけではありません。中小企業者等であっても、大法人との間で次のような関係がある場合には適用対象外となります。

・資本金の額等が5億円以上である大法人との間に、その大法人

図表1 青色欠損金の繰戻し還付制度のイメージ



図表2 還付金額の計算（青色欠損金）

〈算式〉	
還付法人税の額＝前事業年度の法人税額×	当事業年度の欠損金額 前事業年度の所得金額
還付地方法人税の額＝還付請求した法人税の額×4.4%（または10.3%）	
〈具体例〉	
①「前事業年度の所得金額 > 当事業年度の欠損金額」の場合	
・前事業年度の所得金額	500万円、法人税額74万円
・当事業年度の欠損金額	300万円
・前事業年度の控除所得税額	1万円（利子および配当源泉所得税）
（還付法人税の額の計算）	
$(74万円 + 1万円) \times \frac{300万円^{(*)}}{500万円} = 45万円$ （還付）	
（※）前事業年度の所得金額500万円 > 当事業年度の欠損金額300万円 ∴300万円	
②「前事業年度の所得金額 < 当事業年度の欠損金額」の場合	
・前事業年度の所得金額	500万円、法人税額74万円
・当事業年度の欠損金額	600万円
・前事業年度の控除所得税額	1万円（利子および配当源泉税）
（還付法人税の額の計算）	
$(74万円 + 1万円) \times \frac{500万円^{(*)}}{500万円} = 75万円$ （還付）	
（※）前事業年度の所得金額500万円 < 当事業年度の欠損金額600万円 ∴500万円	

欠損金の繰戻しによる還付の特例

前述のとおり、青色欠損金の繰戻し還付の適用は、現行制度では一定の中小企業者等に限定されています。

しかし、今般の新型コロナウイルス感染症の感染拡大への緊急経済対策として、その適用範囲を拡大する特例措置が設けられました。

- ① 適用対象
今般の特例措置により、資本金の額等が1億円超10億円以下の法人等（以下、「中堅法人」）も青色欠損金の繰戻し還付制度を適用することが可能となりました。この特例が適用できる法人は、次のとおりです。
 - ① 前項(3)の中小企業者等
 - ② 中堅法人のうち、次に掲げる法人以外の中堅法人
 - ・資本金の額等が10億円を超える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法人
 - ・100%グループ内の複数の大規模法人に発行済株式等の全部を直接または間接に保有されている法人
- ② 適用範囲
この制度はあくまで特例であるため、その適用は2020年2月1日から2022年1月31日までの間に生じた欠損金に限られますので注意が必要です。
なお、2020年7月1日前に法人税の確定申告書を提出した中堅法人に限り、還付請求書の提出期限は、2020年7月31日とする経過措置が設けられています。

による完全支配関係がある法人・100%グループ内の複数の大法人に発行済株式等の全部を直接または間接に保有されている法人

(4) 適用要件

青色欠損金の繰戻し還付制度を適用する場合には、次の要件のすべてを満たす必要があります。

① 前事業年度と当事業年度において連続して青色申告書である法人税の確定申告書を提出していること

② 当事業年度の青色申告書である法人税の確定申告書をその提出の承認が取り消されることにな

出期限までに提出していること
③ ②の確定申告書と同時に「欠損金の繰戻しによる還付請求書」を納税地の所轄税務署長に提出すること

(5) 申請に当たつての留意事項

前述のとおり、この制度の適用に当たっては、確定申告書を連続して提出することが求められます。ここでは前事業年度の申告に

関してまでも期限内申告を求めています。しかし、実務上2事業年度連続して期限後申告となった場合には、その事業年度以後は青色申告の承認が取り消されることにな

るため注意が必要です。
また、「欠損金の繰戻しによる還付請求書」（以下、「還付請求書」）は確定申告書と同時に提出することが求められます。

ただ、還付請求書を別途期限後に提出した場合であっても「真にやむを得ない理由」があると税務署長が認めるときは、還付請求書の提出が認められる余地も残されています。

しかし、通常の場合、これが認められるような特別な事情があることは考えにくく、還付請求書は確定申告書と同時にこれを提出する必要がありますといえます。

災害損失欠損金の繰戻し還付制度

近年多発する大規模自然災害により、災害ごとに追加的に手当てされてきた災害損失欠損金の繰戻し還付制度が、2017年度税制改正において常設化されました。

一般の新型コロナウイルス感染症の影響による費用や損失に対しても、この制度による繰戻し還付を受けられる場合があります。

(1) 概要

災害損失欠損金の繰戻し還付制度は、災害のあった事業年度において欠損金が生じ、その金額のうちに災害損失欠損金額がある場合、その事業年度開始日前2年以内に開始した事業年度（以下、「前々事業年度」「前事業年度」）に繰り戻して法人税等の還付を請求できる制度です（**図表3**）。このとき、災害損失欠損金を前々事業年度または前事業年度のいずれの所得に配分するかは、法人の任意となっています。

また、この制度では、事業年度の中間の時点ですでに欠損金が生じ、その欠損金額のうちに災害損失欠損金額がある場合、仮決算による中間申告書を提出すること

で、中間申告時であっても還付請求することができるとが特徴です。また、中間申告によりこの繰戻し還付請求を行なった場合であっても、その後の確定申告においてさらに追加で還付請求することもできます。

なお、前事業年度の年税額が20万円以下のため当事業年度に中間申告書を提出する必要がない場合でも、災害損失欠損金の繰戻し還付の請求を行なうことを目的に、仮決算による中間申告書を提出することも認められます。

(2) 還付金額の計算

すでに納付した前々事業年度または前事業年度に係る法人税等に対し、災害損失欠損金が生じた当事業年度に還付請求できる金額は**図表4**の算式で計算します。なお、算式中の「当事業年度の災害損失欠損金額」は、その分母となる「前々事業年度または前事業年度の所得金額」が限度となります。

(3) 適用対象

この制度は、青色申告書を提出する法人以外のいわゆる白色申告

法人も適用することができます。ただし、白色申告法人が繰り戻すことができる法人税等は、当事業年度開始の日前1年以内に開始した前事業年度のものだけになります。また、この制度は資本金の額等が1億円超の法人も適用の対象となります。

(4) 適用要件

災害損失欠損金の繰戻し還付制度を適用する場合には、次の要件をすべて満たす必要があります。

① 前々事業年度から前事業年度にかけて連続して法人税の確定申告書を提出していること（白色申告法人の場合は、前事業年度に法人税の確定申告書を提出していること）

② 当事業年度の確定申告書または仮決算による中間申告書を提出していること

③ ②の確定申告書または仮決算による中間申告書と同時に「災害損失の繰戻しによる還付請求書」を納税地の所轄税務署長に提出すること

(5) 申請に当たっての留意事項

災害損失欠損金の繰戻し還付制度の適用要件は、青色欠損金の繰

戻し還付制度とほぼ同じになりますが、災害損失欠損金の繰戻し還付制度では、当事業年度に提出すべき確定申告書については、期限内申告を要件とはしていません。

しかし、中間申告によってこの制度の適用を受けようとする場合には、その仮決算による中間申告書は、期限内に提出した場合に限られるため注意が必要です。

(6) 災害の範囲

この制度における災害とは、次に掲げるものが該当しますが、一般の新型コロナウイルス感染症の拡大も、この制度では災害として取り扱っています。

① 震災や風水害、火災

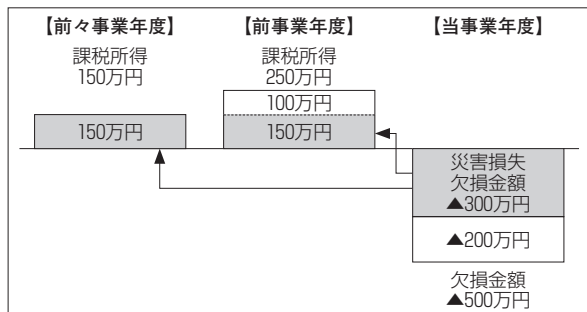
② 冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害や鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害

③ 害虫や害獣その他の生物による異常な災害

(7) 災害損失欠損金額

災害損失欠損金額とは、当事業年度に生じた欠損金額のうち、災害によって棚卸資産や固定資産、一定の繰延資産に生じた災害損失の額をいいます。また、災害損失

図表3 災害損失欠損金の繰戻し還付制度のイメージ

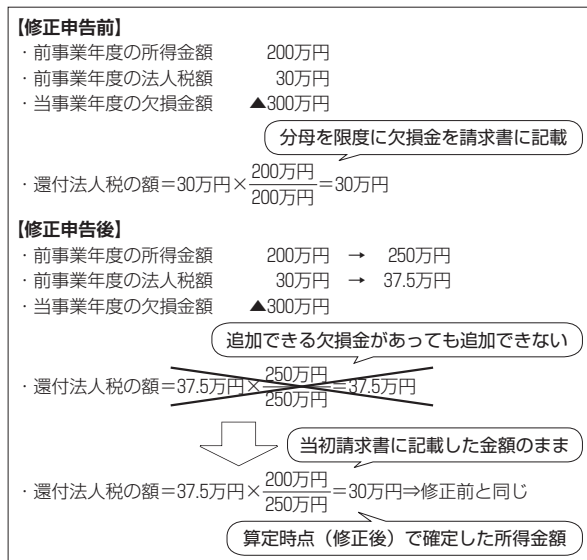


図表4 還付金額の計算（災害損失欠損金）

$$\text{還付法人税の額} = \frac{\text{前々事業年度または前事業年度の法人税額}}{\text{前々事業年度または前事業年度の所得金額}} \times \frac{\text{当事業年度の災害損失欠損金額}}{\text{前々事業年度または前事業年度の所得金額}}$$

$$\text{還付地方法人税の額} = \text{還付請求した法人税の額} \times 4.4\% (\text{または} 10.3\%)$$

図表5 前事業年度の所得金額に誤りが発見されたケース



規定されています。実務上、還付金額が僅少な場合などは、簡略的に処理されるケースが多いといえます。しかし、事前に前事業年度と対比し当事業年度に欠損金

図表5の【修正申告後】のとおり、前事業年度の修正申告により、「前事業年度の法人税額」と「前事業年度の所得金額」は増加しますが、「当事業年度の欠損金額」は当初の還付請求書に記載された金額のままで修正できず、「還付法人税の額」に変動はありません。

の額とは、次の費用や損失等の額をいい、保険金や損害賠償金等により補填される部分を除きます。なお、災害損失欠損金額は、青色欠損金の繰戻し還付制度における欠損金額と重複して適用することとはできません。

① 資産の滅失等により生じた損失の額（滅失、損壊等に伴う取壊し費用や除去費用その他付随費用等も含む）

② 被害資産の原状回復のための費用等に係る損失の額（災害で生じた土砂その他の障害物を除去するための費用や資産の原状回復のための修繕費等）

③ 被害の拡大または発生の防止のための費用に係る損失の額

前述のとおり、新型コロナウイルス感染症の拡大は、この制度によって生じる次のような費用や損失の額も、災害損失欠損金額としてその範囲に含まれることが示されています。

- ・飲食業者等の食材の廃棄損
- ・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に配備す

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

繰戻し還付制度と
税務調査について

(1) 税務調査の実態

繰戻しによる還付請求を行なうと税務調査の引き金になるのではないかと懸念もあるようです。この点、条文中でも、還付請求の基礎となった欠損金額その他必要な事項について調査することが明確

が生じた原因を十分に検討しておくべきでしょう。

(2) 税務調査による還付金額への影響

たとえば、青色欠損金の繰戻し還付の請求を提出したことで税務調査が実施され、前事業年度の所得金額に誤りが発見されたようなケースでは、繰戻しによる還付金額にどのような影響があるのでしょうか（図表5）。

青色欠損金の繰戻しによる還付金額の計算に当たっては、43ページ図表2に示した算式の計算要素である「前事業年度の法人税額」と分母の「前事業年度の所得金額」については、その算定時点で確定している金額を基礎とし、分子の「当事業年度の欠損金額」については、還付請求書に記載された金額となります。