

2020年5月11日号¹

【更新】事業者への助成金、給付金や協力金は課税されるのか² －新型コロナ禍の支援策の課税を考える－

弁護士 平川 雄士

本稿は、本年4月20日に配信しました同タイトルの Alert を、4月30日付けの国税庁のFAQの更新内容等にあわせて更新したものととなります。それ以外の部分の論旨に大きな変更はありません。

はじめに

新型コロナウイルスの感染拡大に伴い、東京都などの自治体と事実上国からなされている、事業者への休業要請が都市部を中心に続いています。この休業要請については、「補償なき休業要請」であるとの声も一部にはなおあるところです。これについては、国のレベルでは、厚生労働省が否定するとともに、事業主が労働者を休業させた場合に支払われる休業手当には「雇用調整助成金」の助成があり、助成率も引き上げられている旨などを公表しており³、また、経済産業省は、「持続化給付金」を給付する旨公表しその申請の受付と給付を開始しています⁴。さらに、自治体のレベルでは、東京都が、休業要請に応じた事業者には、「感染拡大防止協力金」を給付する旨公表しその申請の受付を開始しています⁵。

では、事業者が、これらの助成金等を受けた場合、課税⁶の対象になるのでしょうか。

この点について、国税庁の実務取扱いをご紹介します。その上で、租税法の解釈理論に照らしてその結論は租税法の客観的な解釈として正しいのかを、以下にみていきます。後半は目下の行政の実務取扱いを知ることからは若干離れますが、ご在宅勤務の合間などに、お付き合いいただけますと幸いです。

国税庁の実務取扱いの概要

国税庁は、4月30日付けで「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

¹ 本稿は本年5月10日時点の法令その他情報に基づいています。その後に法令改正その他変更がなされる可能性があります。

² この問題は、東京新聞 2020年5月9日朝刊1面に取り上げられており、当職のコメントも掲載されております (<https://www.tokyo-np.co.jp/article/economics/list/202005/CK2020050902000166.html>)。

³ 厚生労働省公式 twitter アカウント (<https://twitter.com/MHLWitter/status/1249293252613656584>)、および https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/koyou/kyufukin/pageL07.html

⁴ <https://www.meti.go.jp/covid-19/jizokuka-kyufukin.html>

⁵ <https://www.tokyo-kyugyo.com/>

⁶ 紙幅の都合により消費税は検討対象外とします。

税などの当面の税務上の取扱いに関する FAQ」⁷（「FAQ」）を更新し、上記の点についての実務取扱いを明らかにしています。

結論は、雇用調整助成金、持続化給付金および感染拡大防止協力金のいずれも、課税の対象となるというものです。

FAQ の「問 9.《個人に対して国や地方公共団体から助成金が支給された場合の取扱い》」において、「**新型コロナウイルス感染症の影響に伴い、国や地方公共団体から個人に対して助成金が支給されることがありますが、こうした助成金は所得税の課税対象となりますか。**」との問いに対して、大要以下の回答がなされています（変更履歴は、4 月 13 日時点の FAQ からの変更点を示します。）⁸。

- 国や地方公共団体からの助成金については、個別の助成金の事実関係によって、次のとおり課税関係が異なります。
- 非課税となるものには、以下があります。
 - ① 助成金の支給の根拠となる法令等の規定により、非課税所得とされるもの
 - ② その助成金が次に該当するなどして、所得税法の規定により、非課税所得とされるもの
 - ・学資として支給される金品（所得税法 9 条 1 項 15 号）
 - ・心身又は資産に加えられた損害について支給を受ける相当の見舞金（所得税法 9 条 1 項 17 号）
- 上記の非課税所得とならない助成金については、次のいずれかの所得として所得税の課税対象になります。
 - ① 事業所得等に区分されるもの

事業に関して支給される助成金（例えば、事業者の収入が減少したことに対する補償や支払賃金などの必要経費に算入すべき支出の補てん填を目的として支給するものなど）、業務上の取引に関連して支給される助成金

（注）補償金の支給額を含めた 1 年間の収入から経費を差し引いた収支が赤字となる場合などには、税負担は生じません。また、支払賃金などの必要経費を補てん填するものは、その支出そのものが必要経費になります、また、収入減少などにより所得金額が生じないときには実質的に課税対象になりません。
 - ② 一時所得に区分されるもの〔以下略〕
- 今般の新型コロナウイルス感染症の影響に関連して創設等された助成金等の課税関係は、以下のとおりです。
 - ① 非課税

特別定額給付金（新型コロナ税特法 4 条 1 号）

子育て世帯への臨時特別給付金（新型コロナ税特法 4 条 2 号）

企業主導型ベビーシッター利用者支援事業の特例措置における割引券（所得税法 9 条 1 項 17 号）

東京都のベビーシッター利用支援事業における助成（所得税法 9 条 1 項 17 号）
 - ② 事業所得等として課税

雇用調整助成金

持続化給付金

東京都の感染拡大防止協力金⁹

⁷ <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kansensho/pdf/faq.pdf>（最終更新 4 月 30 日）

⁸ FAQ35-36 ページ。

⁹ 東京都からも同旨が公表されています（https://www.sangyo-rodo.metro.tokyo.jp/news/2020/0420_13301.html）。

小学校休業等対応支援金・小学校休業等対応助成金

解説

上記のとおり、雇用調整助成金、持続化給付金および感染拡大防止協力金は、いずれも非課税とはならず、事業所得等¹⁰として課税されるというのが国税庁の結論です。その理由や趣旨を解説します。

まず、非課税となるか否かについては、所得税法上非課税となる所得は、助成金の支給の根拠法令や所得税法・租税特別措置法に、特に非課税とする旨の明文規定があるものに限られる旨を述べています。言い換えますと、明文規定がない（規定に該当しない）にもかかわらず解釈によりある所得を非課税とすることはできないということです。その上で、これら助成金等については、以下のとおりに合理的に推測することができる理由により、課税所得として取り扱わざるを得ないということです。

- ・ 雇用調整助成金については、根拠法である雇用保険法にも、今般の新型コロナ税特法にも非課税とする旨の明文規定はなく、また、事業主が労働者を休業させた場合に支払われる休業手当つまり支払賃金という事業所得等の必要経費に算入される支出の補てんを目的として支給されるものであることから、非課税となる損害賠償金や見舞金にも該当しない（所得税法施行令 30 条柱書かつこ書）。そのほかに所得税法・租税特別措置法には非課税とする旨の明文規定はない。
- ・ 持続化給付金および感染拡大防止協力金については、今般の新型コロナ税特法にも非課税とする旨の明文規定はなく、また、非課税とはならない事業者の収益補償その他これに類するもの（所得税法施行令 94 条 1 項 2 号）に該当し、単なる損害賠償金や見舞金とは評価できない。そのほかに所得税法・租税特別措置法には非課税とする旨の明文規定はない。

次に、課税所得となるとして、その所得区分については、以上に述べた理由で、事業に関して支給される助成金と評価されることから、事業所得等に区分される旨を述べています。つまり確定申告による総合課税となります。

但し、課税されるといっても、これら助成金等を含めてもなお本年（2020 年）分は赤字となるということであれば、本年は事業所得等の課税所得がないことになるので、所得税の負担は生じないことになります。例えば、本年中において、これら助成金等の合計額が 500 万円、通常の売上が 500 万円、家賃や人件費等の必要経費が 2000 万円であれば、結局 1000 万円の赤字（損失）だけが残ることになり、支払う税金は生じません。つまり、これら助成金等が課税対象となるということの意味は、ごくカジュアルに言えば、プラマイでトントンとなり赤字幅が縮小するという意味であり、実際に税金のキャッシュアウトが出るわけではないという場合が多いものと思われます。このことを指して、FAQ は「補償金の支給額を含めた 1 年間の収入から経費を差し引いた収支が赤字となる場合などには、税負担は生じません。」と述べています。

上記は個人事業者の申告所得税についての取扱いです。FAQ には法人事業者の場合の法人税についての言及がありませんが、法人税においても課税対象となります。FAQ に言及がないのは、既に法人税基本通達 2-1-42 において当然に課税対象となるとの解釈が示されているからだと思われます。

¹⁰ 事業所得や不動産所得をいいます。

国税庁の取扱いが正しいのか

以上について、どのようにお感じでしょうか。雇用調整助成金および持続化給付金については、外出自粛や休業要請というお上の声掛けのために事業が立ち行かなくなっているが給与を支払いつつ営業の自粛や休業をせざるを得ない事業者をそもそも国が支援するための給付であるのに、その国が税金を課すとは何事か、という声もあろうかと思われま。また、赤字幅が縮小するだけで税金は出ない場合が多いといっても、真面目に青色申告をしている事業者にとっては、翌期以降に繰り越す純損失や欠損金の額が減少するという点で不利益となることにはなりません。さらに、感染拡大防止協力金は、国が補償に消極的であるとの声も一部にある中で都が動いて給付されるものであるのに、その国が税金を課すとは何事か、という声もあろうかと思われま。素朴な国民感情からすれば、もっともという面もあろうかと思われま¹¹。

では、国税庁の立場と、そのような声のどちらが、客観的な租税法の解釈として正しいのでしょうか。要は、事業者が「これら助成金等に課税するのは違法だ」として裁判所で争った場合、勝てるのか、ということです。筆者のような租税争訟を多数取り扱う租税弁護士の仕事は、行政当局の見解（事実認定であれ法解釈であれ）をまずは「本当に正しいのか？」と疑ってかかることから始まります。たとえば、筆者が納税者を代理した東京高裁令和元年 5 月 29 日判決¹²では、法人税法施行令に従った計算結果は本当に法人税法本法の立法趣旨に沿っているのかを疑い、その結果、そのような計算結果となる限りにおいて法人税法施行令の規定は法人税法の委任の範囲を逸脱しており違法無効であるとの納税者勝訴判決を得ました。

そこで検討しますに、結論としては、大仰な問題提起をしておきながらではありますが、裁判所も国税庁の見解のとおり判断を示すと考えられます。つまり勝つのは難しいということになります。

所得税法は、およそ所得すなわち経済上の利得や純資産の増加は、すべからく包括的に課税対象とする建前を採用しているというのが裁判例・通説の立場です。これを包括的所得概念といいます。雑所得（所得税法 35 条）や一時所得（同法 34 条）といった、いわば得体の知れない所得や臨時的偶発的な所得までもが課税対象となっていることを踏まえればそのように解すべきというわけですが。この裏返しとして、所得税法上非課税となる所得は、「●●の所得については、所得税を課さない。」との非課税とする明文規定が、支給の根拠法や所得税法・租税特別措置法にあるもの、つまり立法者が明示的に例外として非課税と定めた所得に該当するものに限られる（限定列举）ということになります。これもまた、租税法律主義の帰結であるといえます。

この点については、神戸地裁昭和 59 年 3 月 21 日判決（大阪高裁昭和 59 年 8 月 30 日判決で是認）という裁判例があります。下級審裁判例ですが、包括的所得概念につき言及した重要な裁判例と目されています。この事件では、納税者が、雇用保険法に基づく中高年齢者雇用開発給付金を得たところ、これを課税対象とする処分を受けました。そこで、納税者は、中高年齢者雇用開発給付金は、国が社会政策的配慮に基づき中高年齢者の雇用を促す目的で事業主に支給するものであるから、これを課税対象とすべきではない旨主張し、処分を争いました。しかし、裁判所は、以下のとおり判示し、納税者の請求を退けました。

¹¹ 全国知事会から政府に対し、また東京都から与党に対し、自治体が給付する協力金を非課税とすべき旨の要望がなされた旨が報道されているところです（なお注 14 も参照ください）。

¹² 資料版商事法務 427 号 88 ページ（2019 年）。なお日本経済新聞 2019 年 8 月 5 日朝刊 11 面参照。

「現行の所得税法は、課税の対象となる所得を取得した経済上の成果（利得）としてとらえ、一定期間内における純資産の増加をすべて所得とみる一方、担税力が薄弱であることもしくは徴税上、公益上又は政策上の理由から非課税所得を定め（同法九ないし一條）…ている。従つて、このような税制の趣旨に照らすと、純資産の増加は、法令上それを明らかに非課税とする趣旨が規定されていない限りは、課税の対象とされるものと解すべきところ、給付金についてこのような特別の定めをした法令は存在しない。よつて、本件給付金が課税の対象となる所得に該当することは明らかである」

したがって、国税庁の FAQ は、このような裁判例・通説に沿ったものといわざるを得ず、客観的な租税法の解釈としても正しいということになります¹³。また、この点については、法人税法上の所得についても実質的に同様に解されています（非課税または益金不算入とする明文規定がない限り、所得として課税対象となります。）。

そうすると、上記に掲げた声のような素朴な国民感情は、一切葬り去られてしまうのか、それは不合理ではないのか、という疑問が当然出てくるでしょう。端的に言えば、これに対応するのは法解釈ではなく立法の問題、つまり立法論であり、裁判所ではなく国会と政治の役割であるということになります。将来の税制改正により、非課税とする旨の法律の明文規定が立法される必要があるということです¹⁴。実際、特別定額給付金については、新型コロナ税特法において4条1号という明文規定が創設され、非課税とされました。もっとも、雇用調整助成金、持続化給付金および感染拡大防止協力金については、そのような非課税規定は設けられませんでした。

このように、素朴な国民感情としては不当に思えることでも、現行法の法解釈としては致し方ない、ということが、租税法の世界では往々にしてあります。租税争訟において納税者に寄り添い的確な主張立証をして、先に触れたような勝訴の結果を出すということと並んで、解釈論と立法論の境界を見極めて正しく見通しをお伝えし、納税者に無駄な争訟コストを掛けさせないということも、租税弁護士の重要な仕事の1つであると考えています。

2020年5月11日

¹³ 持続化給付金および感染拡大防止協力金が、非課税とはならない事業者の収益補償その他これに類するもの（所得税法施行令94条1項2号）に該当するか否かは、立法論ではなく、事実の評価と法令の解釈適用の問題ですが、これら給付金等の趣旨・目的、性格や実質に鑑みますと、該当しない（非課税）と解することはやはり困難かと思われます。

¹⁴ その上で、①（やや「ためにする議論」とはなりますが）仮に将来において、給付時に遡って非課税とする旨の法改正がなされたとした場合に、かかる立法が、最判平成23年9月22日の枠組みに照らし、課税関係における法的安定という憲法上の要請（いわゆる遡及立法禁止等の原則）に反しないといえるか、②立法論つまり政策論ですが、これら助成金等を受けることなく独自の営業努力で売上を維持しているような事業者や休業対象外の事業者がフルに課税されることとの間の衡平をどのように確保するのかといった問題意識もあろうかと思われます。日本経済新聞2020年5月10日朝刊5面（<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO58916180Z00C20A5EA3000/>）は、政府は、②のような理由から、自治体からの協力金の非課税扱いの要望（注11参照）を容れない旨決定したと報じています。

[執筆者]



平川 雄士（弁護士・パートナー）

yushi_hegawa@noandt.com, 03-6889-7184（直通）

1997 年東京大学法学部卒業，1999 年弁護士登録（第 51 期），2004 年 Harvard Law School 卒業（LL.M.）。2004 年～2005 年に Alston & Bird LLP の International Tax Group（Washington, D.C.）において米国租税法の実務に従事。2007 年パートナー就任。

租税法分野を中心に企業法務全般を取り扱う。当事務所が取り扱うあらゆる種類の取引案件についてタックス・カウンセラーとして租税法分野に関連するアドバイスを提供するとともに、様々な租税争訟案件・税務調査案件において納税者を代理している。

日本経済新聞社「2016 年に活躍した弁護士ランキング」及び「2013 年に活躍した弁護士ランキング」の税務部門にていずれも選出されているほか、Chambers Asia-Pacific (Band 1), Legal 500 及び Best Lawyers にて日本の租税法部門において継続的に選出される等、内外の名だたる評価媒体からも高い評価を得ている。

2007 年から 2017 年まで上智大学法科大学院において実務家教授・准教授（租税法）を務める。IFA（国際租税協会）本部 Executive Committee メンバー及び同日本支部理事・運営委員、IPBA（環太平洋法曹協会）Tax Law Committee 会員。

本ニュースレターは、各位のご参考のために一般的な情報を簡潔に提供することを目的としたものであり、当事務所の法的アドバイスを構成するものではありません。また見解に亘る部分は執筆者の個人的見解であり当事務所の見解ではありません。一般的な情報としての性質上、法令の条文や出典の引用を意図的に省略している場合があります。個別具体的事案に係る問題については、必ず弁護士にご相談ください。

長島・大野・常松 法律事務所

www.noandt.com

〒100-7036 東京都千代田区丸の内二丁目 7 番 2 号 J P タワー

Tel: 03-6889-7000（代表） Fax: 03-6889-8000（代表） Email: info@noandt.com



長島・大野・常松法律事務所は、約 500 名の弁護士が所属する日本有数の総合法律事務所です。東京、ニューヨーク、シンガポール、バンコク、ホーチミン、ハノイ及び上海にオフィスを構えるほか、ジャカルタに現地デスクを設け、北京にも弁護士を派遣しています。企業法務におけるあらゆる分野のリーガル・サービスをワンストップで提供し、国内案件及び国際案件の双方に豊富な経験と実績を有しています。

NO&T Client Alert の配信登録を希望される場合には、<<https://legal-lounge.noandt.com/portal/subscribe.jsp>>よりお申込みください。本ニュースレターに関するお問い合わせ等につきましては、<client-alert@noandt.com>までご連絡ください。なお、配信先としてご登録いただきましたメールアドレスには、長島・大野・常松法律事務所からその他のご案内もお送りする場合がございますので予めご了承くださいませようお願いいたします。