

■ Article ■ .....

消費税と法人税の接点と相違点

税理士 金井 恵美子

.....

消費税と法人税は会計帳簿を共有し、消費税の資産の譲渡等は法人税の益金に符合する。しかし、消費税は事業者の申告納税をとおして消費支出に課税するものであり、所得に課税する法人税とは本質的に異なるものである。消費税の基本構造は、税負担の転嫁のしくみであり、他の税には見られない独自のロジックによって構築されていることに留意しなければならない。

**I 消費税の納税義務者**

消費税は、国内における財の取引と輸入財とに課税される。税負担を最終消費に転嫁することを予定する間接税として設計されており、国内における財の取引に係る納税義務者は、その消費を提供する事業者である。法人又は個人の別にかかわらず、すべての事業者が適正な申告納税を行うことが原則である。

ただし、小規模事業者の事務負担に配慮するため、その救済の方法として、事業者免税点制度が設けられている。小規模事業者は納税額が少額であり収税への影響が少ないことから、執行の行政コストを削減するというメリットもある。納税義務の免除については、その趣旨に反する適用を防止するため多くの特例が手当されており、事業者免税点制度は、相当に複雑なものとなっている。

**II 消費税の課税の対象**

消費税の課税の対象である「資産の譲渡等」は、納税主体である事業者の立場から「消費」を表現するものであり、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」(消法 2①八)と定義されている。消費税は消費者が行う消費支出に税負担を求めることを前提としているため、「資産の譲渡、貸付け、役務の提供」という具体的な消費の供給と、これを得るために消費者が行う支出、すなわち「対価」が存在しなければ、課税することができない。

**III 資産の譲渡等の対価の額**

法人税法は、各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係るその事業年度の収益の額とするものと定めており(法法 22②)、資産を贈与した場合にも時価相当の収益を認識する。例えば、土地を寄附した場合には、その時価により収

益と寄附金を認識し、帳簿価額が損金となる（譲渡益と寄附金の計上）。収益は、寄附金の支出直前における経済的価値の実現であると考えられる。

他方、消費税の課税標準額は、「対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額」であるとされている（消法28①）。消費税は、消費支出に課税することを予定した間接税であり、課税標準として測定すべきは、消費者が消費のためにした支出の大きさである。

法人の自社の役員に対する贈与と低額譲渡及び個人事業者の家事消費を除いて、提供する資産の時価を用いることはなく、実際の取引額による。

#### IV 収益認識に関する会計基準と課税資産の譲渡等の時期

「収益認識に関する会計基準」が、公認会計士の監査を受ける法人について、令和3年4月1日以後に開始する事業年度から強制適用となる。収益認識に関する会計基準は、顧客との契約から生じる収益に関する包括的な会計基準であり、「企業会計原則」に優先して適用されるものと位置付けられている。法人税法においては、平成30年度税制改正において、資産の販売等に係る収益の計上時期及び計上額を明確化する22条の2が設けられ、通達も整備された。ただし、中小企業の会計処理については、従来どおり企業会計原則等による会計処理が認められ、通達改正により従来の法人税の取扱いが変更されるものではない。

他方、消費税は、収益認識に関する会計基準の影響を受けない。消費税の課税資産の譲渡等の時期の認識については、権利確定主義が妥当する。課税資産の譲渡等に係る対価を收受する権利が確定した時点でその收受すべき対価を取得したものととして、その時点の属する課税期間の課税対象となる。

ただし、事務負担への配慮から、リース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例（消法16）、工事の請負に係る資産の譲渡等の時期の特例（消法17）、小規模事業者に係る資産の譲渡等の時期等の特例（消法18）が設けられている。

#### V 課税標準と仕入税額控除

法人税法が益金から損金を控除した所得の金額を課税標準とし、所得税法が総収入金額から必要経費を控除した所得の金額を課税標準とするのに対し、消費税の課税標準は、これら益金ないしは総収入金額に符合する課税売上げとされている。課税仕入れは、税額控除の手続きをとおして納税額に反映される。

税の累積を排除して消費に対する課税を実現するためには、税負担の転嫁が確実に行われなければならない。したがって、仕入税額控除は、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素として消費税の基本構造の骨格をなすものであり、法人税にみられる優遇や特典として存在する税額控除とはその位置づけが異なる。売上げに係る消費税額と仕入れに係る消費税額とは車の両輪であり、そのいずれもが正しく把握されてこそ、納付すべき適正な税額の算定が可能となる。

## Ⅵ 費用収益の期間的対応と仕入税額控除

法人税が事業年度の終了の時に納税義務が成立する（通則法15②三）のに対し、消費税のそれは、課税資産の譲渡等をした時である（通則法15②七）。消費税が着目するのは、事業者の利益や所得ではなく、課税資産の譲渡等という取引の事実である。課税資産の譲渡等を行った時に、売手には納税義務が成立し、買手には仕入税額の控除の権利が生じる。

したがって、消費税に費用収益の期間的対応という概念はない。仕入税額は、その仕入に係る売上げの実現を待たず、仕入れが行われた時に、即時に一括して控除するものであり、法令には、即時一括控除の例外の定めはない。ただし、消費税法基本通達には、事業者の事務負担に配慮して、未成工事支出金（11-3-5）、建設仮勘定（11-3-6）、郵便切手類又は物品切手等（11-3-7）、短期前払費用（11-3-8）、出来高検収書（11-6-6）といった仕入税額控除の時期の特例が示されている。

## Ⅶ 非課税と仕入税額控除

非課税は、何らの手続きを必要としない課税除外の取扱いである

法人税においては、公益法人等及び人格のない社団等の収益事業以外の事業から生じた所得等（法法7）が非課税とされている。

消費税においては、消費に対して負担を求める税としての性格上本来課税対象とならない、あるいは、特別の政策的配慮から課税することが困難であるという理由で、非課税が設けられている。事業者が行う資産の譲渡等が非課税である場合は、その前段階に課税された消費税は税額控除の対象から除外され、非課税資産の譲渡等のコストとなる。それが税額控除の機会を得ることは二度となく、消費税における非課税は、課税しない措置ではなく、税負担の転嫁のしくみを切断し、「隠れた税負担」を生じさせるものである。そのため、消費税の中立性や簡索性を確保するため、転々流通する物品を対象としない、必要に応じて譲渡を行う者を限定するといった非課税の範囲の拡大を抑制する考え方が基本となっている。

なお、令和2年度税制改正において、居住用賃貸建物の課税仕入れ等を仕入税額控除の対象から除外することとされ、この措置を補強するために、住宅の貸付けの範囲が見直された。住宅の貸付けに該当するかどうかは、非課税の範囲を限定するための消極的判断から、仕入税額控除を厳格化するための積極的判断に転換した。

## Ⅷ 推計課税と仕入税額控除

推計課税とは、所得等の実額による把握が困難な場合に、税負担の公平の観点から、実額課税の代替的手段として合理的な推計方法で所得金額等を算定するものである。消費税法には、法人税法131条のような推計課税ができる旨の規定はないが、申告納税制度を採用している以上、納税義務者の申告した課税標準額等を実額として採用できず、他にこれらの実額を直接把握するための十分な資料もない場合には、

消費税においても、推計課税することが許されるものとされている（大阪地判平成14年3月1日、熊本地判平成27年2月18日他）。

仕入税額控除は、所定の事項が記載された帳簿及び請求書等の保存を要件としている（消法30⑦）。したがって、仕入税額を推計によって控除することはできず、売上げに係る消費税額のみが推計されることとなる。

## IX 帳簿等の保存と税務調査における提示

仕入税額控除の要件として、帳簿及び請求書等の7年間の保存が要求されている（消法30⑦、消令50①）。帳簿についてはその閉鎖の日の属する課税期間の末日の翌日から二月を経過した日、請求書等についてはその受領した日の属する課税期間の末日の翌日から二月を経過した日に保存を開始しなければならない（消令50①）。

判例は、この保存について、帳簿及び請求書等を整理し、所定の期間及び場所において、税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するものであると解しており、税務調査において職員に対して帳簿等の提示を拒み続けた場合には、たとえその調査が行われた時点で帳簿等を保管していたとしても、税務職員による帳簿等の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて帳簿等を保存していたということとはできず、仕入税額控除の要件は満たさないものと判断している（最一小判平成16年12月16日、最二小判平成16年12月20日）。なお、最二小判平成16年12月20日においては、帳簿等を提示しなかったことを保存しなかったものと同視して消費税額算定の重要な要素である仕入税額控除の規定を適用しないという解釈について、滝井繁男裁判官の反対意見が示されている。

## X 事業年度と課税期間

上述のとおり、消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等をした時に成立するが、現実の納付すべき税額の計算においては、期間計算をせざるを得ない。この計算のための期間が課税期間であり、個人事業者については所得税にあわせて暦年、法人については法人税にあわせて事業年度とされている（消法19①一、二）。

ただし、課税期間は、必ずしも事業年度と一致している必要はなく、還付申告等に配慮して、1か月間又は3か月間に短縮する特例が設けられている（消法19①三、三の二、四、四の二）。

## XI 申告期限の延長

法人税は確定決算主義を採用しており（法法74）、各事業年度の所得の金額の計算は、株主総会における承認等により確定した決算を基礎とする。したがって、決算が確定しない場合の確定申告書の提出期限の延長の特例（法法75の2）が必然となる。

他方、消費税は、確定申告書の作成に当たって決算の確定を待つ必要はないから、

このロジックから申告期限の延長の特例を導くことができない。

ただし、令和2年度税制改正において、消費税にも延長の特例が設けられた。これは、近時の働き方改革を推進する改正の系譜にあり、経済産業省が要望したものである。延長された法人税等の申告期限と消費税等の申告期限が異なることにより生じている納税事務負担を解消することで、ビジネス環境を改善し、企業の生産性を向上させ、働き方改革の推進を図ることを目的としている。

以上