

# 消費税法の新設分割における納税義務の判定 — 既存文献の検討 —

河野 惟隆

## The Judgement on Tax Obligation under the Consumption Tax Law of the Newly-established Transfer: the Inquiry into Existing Literature

KOHNO, Koretaka

キーワード：消費税法、新設分割、納税義務

### 目次

- 1 はじめに
  - 2 条文の定式化
  - 3 特定事業年度中の新設分割 (その1)
    - 3-1 既存文献——新設分割子法人と新設分割親法人
    - 3-2 新設分割子法人に関する定式化
    - 3-3 新設分割親法人に関する定式化
    - 3-4 課税売上高の望ましい定式化
  - 4 特定事業年度中の新設分割 (その2)
    - 4-1 既存文献
    - 4-2 新設分割子法人に関する定式化
    - 4-3 新設分割親法人に関する定式化
    - 4-4 課税売上高の望ましい定式化
  - 5 おわりに
- [参考文献]

## 1 はじめに

本稿は、消費税法の新設分割における納税義務の判定に関する条文のうち、最大の難問について、検討することにする。その、最大の難問を取り扱っている既存文献を検討することにする。

最大の難問とは、次のようなものである。ある法人の、ある1年間に消費税の納税義務が生ずるか否かは、その1年間の、丁度2年前の1年間の課税売上高の大小に依る。新設分割が、新設分割子法人の、ある1年間の、丁度2年前の1年間において、行われ、他方、その1年間の前から存続している、新設分割親法人の事業年度が、その1年間に開始され、その1年間の期末を超えて終了する時、その事業年度中に新設分割が行なわれた場合、新設子法人の課税売上高を如何に規定するか、これが、最大の難問である。

本稿では、既存文献としては、大島 隆夫・木村 剛志〔2010〕を取り上げることにする。

本稿では、既存文献と条文それぞれ全体を掲げる時は、全体を外枠で囲むことにし、個別に引用する時は、引用文に鉤かっこ「」を付けて引用することにする。本稿で引用する際に、文の途中を省略することがあるが、煩瑣を極めるので、又、説明するまでもなく自明なので、省略箇所を一々

明示することはしないことにする。本稿では、図の番号として独自のものを使用するまでもないので、大島 隆夫・木村 剛志〔2010〕の番号をその儘使用することにする。

## 2 条文の定式化

本稿では、次の条文の冒頭の「新設分割子法人の当該事業年度開始の日の一年前の日の前々日以前に分割等があつた場合」のうち、その「前々日」を期末とする事業年度の期首に分割が行われた場合を取り扱うことになる。

### 消費税法

(分割等があつた場合の納税義務の免除の特例)

#### 第十二条

3 新設分割子法人の当該事業年度開始の日の一年前の日の前々日以前に分割等（新設分割親法人が二以上ある場合のものを除く。次項において同じ。）があつた場合において、当該事業年度の基準期間の末日において当該新設分割子法人が特定要件（新設分割子法人の発行済株式又は出資（その新設分割子法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資が新設分割親法人及び当該新設分割親法人と政令で定める特殊な関係にある者の所有に属する場合その他政令で定める場合であることをいう。次項において同じ。）に該当し、かつ、当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額と当該新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額との合計額が千万円を超えるときは、当該新設分割子法人（第九条第四項の規定による届出書の提出により、又は第九条の二第一項の規定により消費税を納める義務が免除されないものを除く。）の当該事業年度（その第九条第一項に規定する基準期間における課税売上高が千万円以下である事業年度に限る。）における課税資産の譲渡等については、同条第一項本文の規定は、適用しない。

上の条文の、「当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額と当該新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額」、は、それぞれ、以下の施行令において規定されている。

### 消費税法 施行令

(分割等があつた場合の納税義務の免除の特例)

#### 第二十三条

3 法第十二条第三項に規定する新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額は、同項の新設分割子法人の当該基準期間中の国内における課税資産の譲渡等の対価の額の合計額から当該基準期間における法第九条第二項第一号に規定する売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額を控除した残額を当該基準期間に含まれる事業年度の月数の合計数で除し、これに十二を乗じて計算した金額（当該新設分割子法人の当該事業年度開始の日の二年前の日の前日から同日以後一年を経過する日までの間に開始した法第十二条第三項の新設分割親法人の各事業年度（以下この項及び次項において「特定事業年度」という。）中に分割等があつた場合には、当該計算した金額を当該特定事業年度の月数の合計数で除し、これに当該分割等があつた日から当該特定事業年度のうち最後の事業年度終了の日までの期間の月数を乗じて計算した金額）とする。

4 法第十二条第三項 に規定する新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額は、同項 の新設分割親法人の特定事業年度における課税売上高（当該特定事業年度の国内における課税資産の譲渡等の対価の額の合計額から、第一号に掲げる金額から第二号に掲げる金額を控除した金額の合計額を控除した残額をいう。）の合計額を当該特定事業年度の月数の合計数で除し、これに十二を乗じて計算した金額とする。

一 当該特定事業年度において行つた法第三十八条第一項 に規定する売上げに係る対価の返還等の金額（当該特定事業年度において行つた第十九条に規定する輸出取引等に係る対価の返還等を含む。）

二 当該特定事業年度において行つた法第三十八条第一項 に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額に百分の百二十五を乗じて算出した金額

上の条文は、それぞれ、次のように、定式化するのが、正しい法解釈である、と本稿の筆者は考える。前者の令第二十三条第3項については、条文の括弧の中について考えることにする。

「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額」

=

[ { ( 「同項 の新設分割子法人の当該基準期間中の国内における課税資産の譲渡等の対価の額の合計額から当該基準期間における法第九条第二項第一号 に規定する売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額を控除した残額」 / 「当該基準期間に含まれる事業年度の月数の合計数」 ) × 十二 } / 「特定事業年度の月数の合計数」 ] × 「当該分割等があつた日から当該特定事業年度のうち最後の事業年度終了の日までの期間の月数」

後の議論との関係から確認しておくが、一方で 「対価の額の合計額」 や 「税抜対価の返還等の金額の合計額」 を計算し、他方で 「事業年度の月数の合計数」 を計算していることから、これらの隣接している期間は、それぞれの順序の差異も無くなり、一体化され、課税売上高の独立性も無くなり、一体化され、謂わば、1 期間の 1 課税売上高として扱われていることになっている。

「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」

=

( 「同項 の新設分割親法人の特定事業年度における課税売上高の合計額」 / 「当該特定事業年度の月数の合計数」 ) × 十二

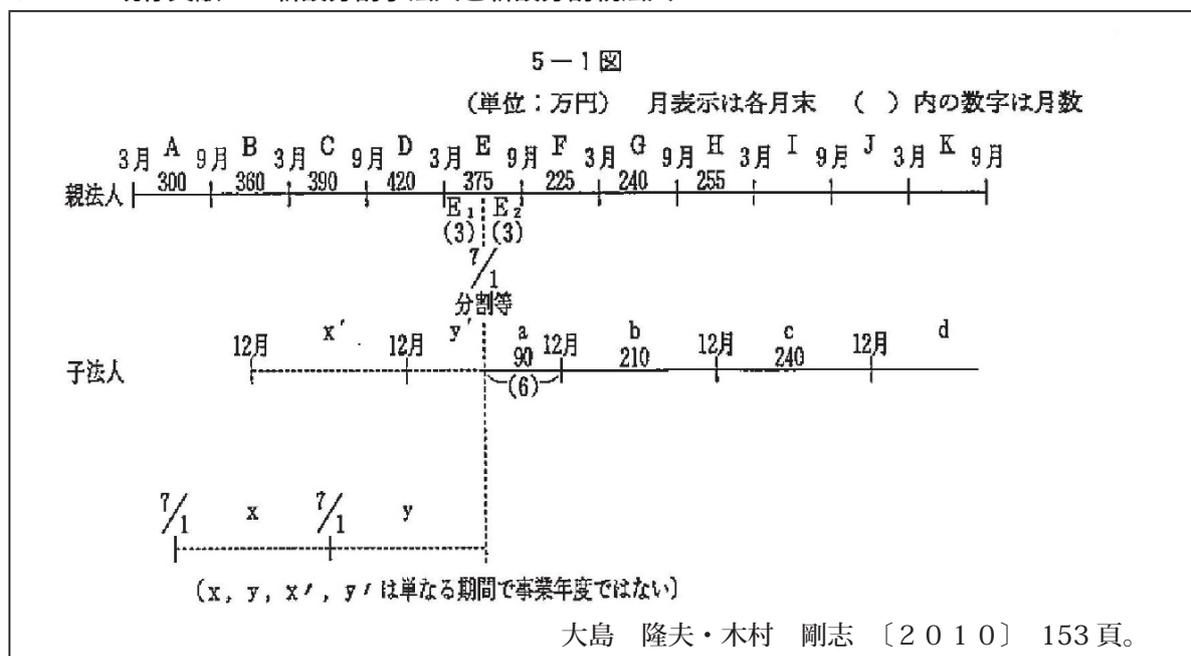
先に子法人について行ったように、ここでも、後の議論との関係から確認しておくが、一方で 「課税売上高の合計額」 を計算し、他方で 「事業年度の月数の合計数」 を計算していることから、これらの隣接している期間は、それぞれの順序の差異も無くなり、一体化され、課税売上高の独立性も無くなり、一体化され、謂わば、1 期間の 1 課税売上高として扱われていることになっている。

結論を先に述べておく。上式における 「十二」 は、新設子法人に関しては、新設分割が行われた日を期首とする事業年度の月数を十二以下とし、その事業年度を内包し、かつその事業年度の期末を期末とする、そういう一年間の十二か月である、と解し、他方、新設親法人に関しては、新設子法人

の、この一年間の十二か月と同時期の12か月である、と解する、のが正しい法解釈である、と本稿の筆者は考える。これに対して、上式における「十二」は、新設分割子法人に関して、分割日を期首とする事業年度の、その期首を、期首とする一年間の十二か月である、と解するのは、誤った法解釈と考える。かような法解釈では、「十二」が、新設分割子法人の、ある事業年度の、二年前の一年間になっていないからである。又、新設親法人に関して、特定事業年度の期首を、期首とする一年間の十二か月である、解するのも、誤った法解釈と考える。このような法解釈を、既存文献が行っていることを、本稿では明確にしたい。

### 3 特定事業年度中の分割（その1）

#### 3-1 既存文献——新設分割子法人と新設分割親法人



#### 5-1図・c期の判定

**大島** それでは内容に入って施行令23条3項かっこ内から始めましょう。これはc期が判定対象年度で親法人の特定事業年度中に分割等があった場合です。

**木村** まず、子法人について施行令23条3項かっこ書で計算した額、これをMとします。また子法人の基準期間に対応する期間、つまり特定事業年度中の親法人の課税売上高——施行令23条4項で計算した額——、これをNとします。このMとNの合計額が1,000万円を超えていればc期は免税事業者にはなりません。

Mについて施行令23条3項かっこ書を引用します。

特定事業年度「中に分割等があった場合には、当該計算した金額（基準期間であるa期の課税売上高の年換算額のこと）を当該特定事業年度の月数の合計数（12か月）で除し、これに当該分割等があった日（7/1）から当該特定事業年度のうち最後の事業年度終了の日（F期の末日3/31）までの期間の月数を乗じて計算した金額」、これを式にすると、

$M = 90 \text{ 万円 (a 期)} \times (12 / 6 \text{ か月 (a 期間)}) \times (9 \text{ か月 (E}_2 \text{ 期間} + \text{F 期間)}) / 12 \text{ か月 (E 期間} + \text{F 期間)}) = 135 \text{ 万円}$

一方 N は、E 期と F 期の課税売上高の合計額の年換算額、即ち

$N = (375 \text{ 万円 (E 期)} + 225 \text{ 万円 (F 期)}) \times (12 / 12 \text{ か月 (E 期間} + \text{F 期間)}) = 600 \text{ 万円}$

そこで、

$M + N = 135 \text{ 万円} + 600 \text{ 万円} = 735 \text{ 万円} < 1,000 \text{ 万円} \dots \dots$  免税事業者  
ということですが。

**大島** この場合の課税売上高というのは、もちろん税抜対価の返還額を控除した額ですね。

これで子法人の c 期の免税の可否の判定についてのご説明、計算の方法は一応は分かりましたが、今の M と N とを足した数字、これはいったいどういう意味があるんですか。

**木村** 今の例示の場合ですと、N は親法人の特定事業年度中の、すなわち E<sub>1</sub>、E<sub>2</sub>、F の 1 年間の課税売上高ということになりますが、このうちの E<sub>2</sub> の期間は分割等の前の 6 月 30 日まで、つまり、親法人と子法人に分かれる前のものであり、E<sub>2</sub> と F の期間は分割等の後、つまり親法人だけのものです。一方、M は要するに子会社の a 期間の課税売上高を E<sub>2</sub> + F の期間に引き直した額ですから、M + N は結局は 5 - 3 図のとおり E と F 期の 1 年間の期間の親法人と子法人の課税売上高の合計額ということになります。

大島 隆夫・木村 剛志 [2010] 160-161 頁。

上記の、次の叙述は、法解釈としては、誤りである。

「子法人について施行令 23 条 3 項かっこ書で計算した額、これを M とします」。「M は要するに子会社の a 期間の課税売上高を E<sub>2</sub> + F の期間に引き直した額です」。

と言うのは、「子法人について施行令 23 条 3 項かっこ書で計算した額」は、「子会社の a 期間の課税売上高を E<sub>2</sub> + F の期間に引き直した額」ではないからである。「子法人について施行令 23 条 3 項かっこ書で計算した額」は、a 期の期末を期末とする 1 年間の 12 カ月のうち、 $12 \times$  (「当該分割等があつた日から当該特定事業年度のうち最後の事業年度終了の日までの期間の月数」 / 「特定事業年度の月数の合計数」) の月数に、「子会社の a 期間の課税売上高」の 1 か月当たりの平均を、この月数の 1 か月当たりと擬制して、乗じて、この月数の課税売上高を計算したものだからである。あくまで、a 期の期末を期末とする 1 年間の 12 カ月のうち、なのであって、a 期の期首を期首とする 1 年間の 12 カ月のうち、ではないのである。

上記の、次の叙述は、法解釈としては、誤りである。

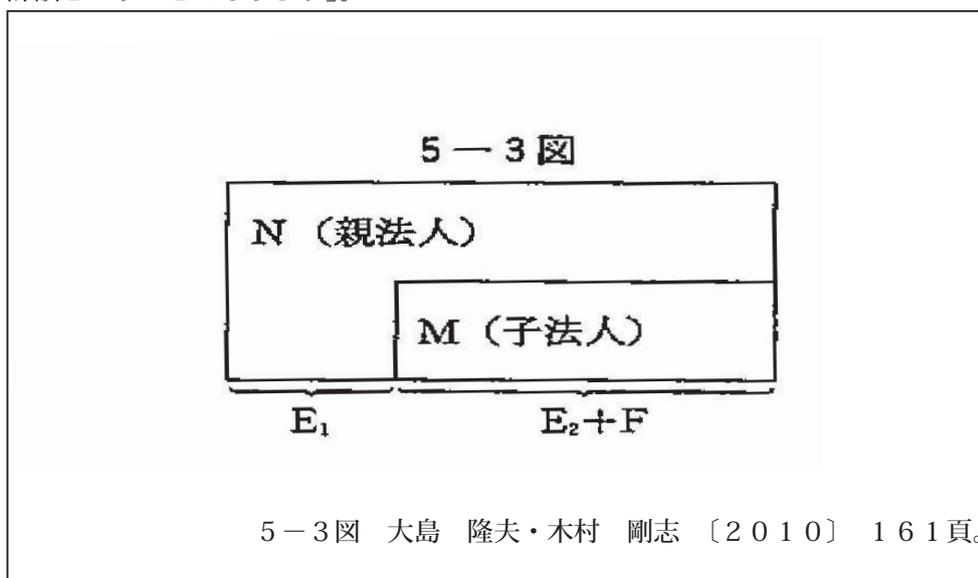
「子法人の基準期間に対応する期間、つまり特定事業年度中の親法人の課税売上高——施行令 23 条 4 項で計算した額——、これを N とします」。「N は親法人の特定事業年度中の、すなわち E<sub>1</sub>、E<sub>2</sub>、F の 1 年間の課税売上高ということになりますが、このうちの E<sub>1</sub> の期間は分割等の前の 6 月 30 日まで、つまり、親法人と子法人に分かれる前のものであり、E<sub>2</sub> と F の期間は分割等の後、つまり親法人だけのものです」。

「施行令 23 条 4 項で計算した額」は、「親法人の特定事業年度中の、すなわち E<sub>1</sub>、E<sub>2</sub>、F の 1 年間の課税売上高ということになります」、ということにはならない。「施行令 23 条 4 項で計算し

た額」は、「E<sub>1</sub>、E<sub>2</sub>、Fの1年間」ではなく、c期の期首の2年前の前日の1月1日から、1年を経過する日の、12月31日までの、1年間の課税売上高だからである。同じことだが、親法人の事業年度で言えば、D期に属する1月1日から、F期に属する、1年を経過する日の12月31日までの、1年間の課税売上高だからである。あくまで、c期の期首の2年前の前日の1月1日を、期首とする1年間なのであって、決して、特定事業年度の期首のE期の期首を、期首とする1年間ではないのである。

上記の、次の叙述は、法解釈としては、誤りである。

「M + Nは結局は5 - 3図のとおりEとF期の1年間の期間の親法人と子法人の課税売上高の合計額ということになります」。



「子法人について施行令23条3項かっこ書で計算した額」と、「施行令23条4項で計算した額」との合計額は、「EとF期の1年間の期間の」ではなく、c期の期首の2年前の前日の1月1日から、1年を経過する日の、12月31日までの、1年間の期間の、「親法人と子法人の課税売上高の合計額」だからである。a期の期末を、期末とする1年間の、「親法人と子法人の課税売上高の合計額」だからである。同じことだが、親法人の事業年度で言えば、D期に属する1月1日から、F期に属する、1年を経過する日の12月31日までの、1年間の、「親法人と子法人の課税売上高の合計額」だからである。

### 3-2 新設分割子法人に関する定式化

上記の、条文の次のような定式化は、誤りである。

$$M = 90 \text{万円} (a \text{期}) \times \left( \frac{12}{6 \text{か月} (a \text{期間})} \right) \times \left( \frac{9 \text{か月} (E_2 \text{期間} + F \text{期間})}{12 \text{か月} (E \text{期間} + F \text{期間})} \right)$$

先ず、{ 90万円 (a期) × ( 12 / 6か月 (a期間) ) } は、法解釈としては、間違いであり、正しくは、{ ( 90万円 (a期) / 6か月 (a期間) ) × 12 } である。正しく法解釈した場合の、( 90万円 (a期) / 6か月 (a期間) ) は、a期間の6か月における、1か月分の平均課税売上高である。

× 12 の 12 を、上記は、a 期の期首の分割日たる 7 月 1 日を期首とし、翌 6 月 30 日を期末日とする、1 年間の 12 か月と解しているが、これは、法解釈としては、誤りであり、従って、又、× 12 の × は、この 1 年間の課税売上高を計算している、と法解釈する限りで、誤りである。× 12 の 12 は、正しい法解釈としては、a 期を内包し、その期末日の 12 月 31 日を期末日とする 1 年間の 12 か月、つまり、a 期の期首の日の 7 月 1 日の半年前の前日の 1 月 1 日から、a 期の期末の 12 月 31 日までの、1 年間の 12 か月、つまり、5-1 図の y' の 1 年間の 12 か月である。当該事業年度の c 期の期首の 1 月 1 日の 2 年前の日の前日の 1 月 1 日から、1 年間を経過した日の 12 月 31 日までの、12 か月である。従って、正しく法解釈すれば、× 12 の × の意味は、a 期間の 6 カ月における、1 か月分の平均課税売上高を、y' の 12 カ月の 1 年間の各月の課税売上高であると擬制して、y' の 12 カ月の 1 年間の課税売上高を計算する、という意味である。

上式について、論点を明確にするために、以下、正しく法解釈した、{ ( 90 万円 (a 期) / 6 か月 (a 期間) ) × 12 } の中括弧の中を空欄にして論を進めることにする。

次に、上式の、{ } × ( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) / 12 か月 (E 期間 + F 期間) ) は、法解釈としては間違いであり、正しくは、[ { } / 12 か月 (E 期間 + F 期間) ] × ( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) ) である。

上式は、[ { } / 12 か月 (E 期間 + F 期間) ] によって、子法人の、a 期の期首の分割日の 7 月 1 日を期首とする、翌 6 月 30 日までの、1 年間を、親法人の 12 か月 (E 期間 + F 期間) に対応させて、子法人の期間としての 12 か月 (E 期間 + F 期間) を創出し、その期間の 1 か月の平均課税売上高を計算している。そして、× ( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) ) によって、そのようにして創出された、子法人の期間としての 12 か月 (E 期間 + F 期間) のうちの、9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) の課税売上高を計算する、と解している。

しかし、かような計算は誤りである。正しくは次の通りである。

[ { } / 12 か月 (E 期間 + F 期間) ] は、子法人の y' の 1 年間を、特定事業年度の 1 年間の期間と擬制し、その特定事業年度の月数の 12 で分割し、その 1 か月の平均課税売上高を計算することを意味する。子法人の y' における 1 か月の平均課税売上高を計算するのである。

これは、決して、特定事業年度の (E 期間 + F 期間) における 1 か月の平均課税売上高を計算するのではない。× ( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) ) のうち、( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) ) は、y' の 1 年間のうち、(E<sub>2</sub>期間 + F 期間) の期間の長さと同じ 9 か月に割り当てられた、1 か月分の数の 9 個を表し、× は、その 1 か月分の数の 9 個から計算される、課税売上高を表す。9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) は、(E<sub>2</sub>期間 + F 期間) の期間の長さを表すのではなく、y' の 1 年間について、12 等分されたもののうちの、9 個の数を表すのである。

ともあれ、擬制されているとは言え、( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) ) それ自身ではなく、y' の 1 年間 における、( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) ) の相当分 について、課税売上高が、考慮の対象になっているのである。

先に述べたように、先の式において、{ } × ( 9 か月 (E<sub>2</sub>期間 + F 期間) / 12 か月 (E 期間 + F 期間) ) は、法解釈としては、間違いであるが、正しく解釈したうえで、次のように、変換することは、許される。M ではなく、条文の用語を使用することにする。

「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高として政令で定めるところにより計

算した金額」

$$=$$

$$[ \{ ( 90 \text{万円 (a期)} / 6 \text{か月 (a期間)} ) \times 12 \} / 12 \text{か月 (E期間+F期間)} ] \times ( 9 \text{か月 (E}_2\text{期間+F期間)} )$$

$$=$$

$$\{ ( 90 \text{万円 (a期)} / 6 \text{か月 (a期間)} ) \times 12 \} \times ( 9 / 12 )$$

この式は、 $y'$  の1年間の12カ月のうち、 $( 9 / 12 )$  の、つまり9か月間の課税売上高を表すのである。 $( 9 \text{か月 (E}_2\text{期間+F期間)} )$  は、「当該分割等があった日から当該特定事業年度のうち最後の事業年度終了の日までの期間の月数」令第二十三条第三項、なので、 $y'$  の1年間のうち、後の方の、 $( 9 / 12 )$  の、9か月の課税売上高を表すことになる。

前の方の、 $( 3 / 12 )$  の3か月については、後で述べる。

### 3-3 新設分割親法人に関する定式化

条文に関する、上記の、次のような定式化は、誤りである。

$$N = ( 375 \text{万円 (E期)} + 225 \text{万円 (F期)} ) \times ( 12 / 12 \text{か月 (E期間+F期間)} ) = 600 \text{万円}$$

これは、誤った法解釈であり、正しい法解釈は次の通りである。N ではなく、条文の用語を使用することにする。

「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」

$$=$$

$$\{ ( 375 \text{万円 (E期)} + 225 \text{万円 (F期)} ) / 12 \text{か月 (E期間 + F期間)} \} \times 12$$

この式の意味は、次のとおりである。 $\{ ( 375 \text{万円 (E期)} + 225 \text{万円 (F期)} ) / 12 \text{か月 (E期間 + F期間)} \}$  は、 $( E \text{期間} + F \text{期間} )$  の12か月における、1か月分の平均課税売上高である。 $\times 12$  の、12 は、12か月であるが、 $( E \text{期間} + F \text{期間} )$  の12か月ではなく、つまり、E期の期首の4月1日から、F期の期末の翌3月31日までの、12か月ではなく、「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間」令第二十三条第四項、でいう期間であり、5-1図で言えば、子法人の $y'$  の期首の1月1日から、期末の12月31日までの、12か月と同時期の、親法人の、D期に属する1月1日から、F期に属する12月31日までの、12か月である。

この  $12$  を、上記は、 $12 \text{か月 (E期間 + F期間)}$  それ自体と解しているが、かような法解釈は誤りであり、従って、その限りで、 $\times 12$  の  $\times$  を、この  $12 \text{か月 (E期間 + F期間)}$  の課税売上高を計算したものである、と解するのも、誤りである。

$\times 12$  の  $\times$  の、正しい法解釈は、次の通りである。 $( E \text{期間} + F \text{期間} )$  の12か月における、1か月分の課税売上高を、親法人の、D期に属する1月1日から、F期に属する12

月 31 日までの、12 か月の各 1 か月の課税売上高と擬制し、後者の 12 か月の 1 年間の課税売上高を計算する、ということを意味する、と解するのが正しい法解釈である。

ここで、「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間」令第二十三条第四項、とは、まとめると、次のようになる。「当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間」は、新設分割子法人の、a 期の、期首の分割日の 7 月 1 日から、期末の 12 月 31 日までの、6 か月である。「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間」6 か月「に対応する期間」12 か月、の含意は、「基準期間」6 か月を内包し、その 6 か月の期末の 12 月 31 日を期末とする、1 年間の 12 か月ということである。結局、「基準期間に対応する期間」とは、新設分割子法人の、a 期の、直前の 6 か月間の期首の 1 月 1 日から、a 期の期末の 12 月 31 日までの、1 年間に対応する、新設分割親法人の、D 期に属する 1 月 1 日から、F 期に属する 12 月 31 日までの、1 年間である。

N ではなく、条文で使用されている用語、「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」を使用することにする。「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」に、 $(12 + 3) / (12 + 3)$  を乗じても、「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」の大きさは変わらない。これに乗じ、次のように変換する。

「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」

=

$$[ \{ ( 375 \text{万円} ( E \text{期} ) + 225 \text{万円} ( F \text{期} ) ) / 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) \} \times 12 ] \times \{ ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) + 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) ) / ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) + 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) ) \}$$

=

$$[ \{ ( 375 \text{万円} ( E \text{期} ) + 225 \text{万円} ( F \text{期} ) ) / 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) \} \times 12 ] \times \{ ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) / ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) + 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) ) \}$$

+

$$[ \{ ( 375 \text{万円} ( E \text{期} ) + 225 \text{万円} ( F \text{期} ) ) / 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) \} \times 12 ] \times \{ ( 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) / ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) + 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) ) \}$$

=

$$[ \{ ( 375 \text{万円} ( E \text{期} ) + 225 \text{万円} ( F \text{期} ) ) / ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) + 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) ) \} \times 12 ] \times \{ ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) / 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) \}$$

+

$$[ \{ ( 375 \text{万円} ( E \text{期} ) + 225 \text{万円} ( F \text{期} ) ) / ( 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) + 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) ) \} \times 12 ] \times \{ ( 3 \text{か月} ( E_1 \text{期間} ) / 12 \text{か月} ( E \text{期間} + F \text{期間} ) \}$$

上式の最後の辺において、比例按分として、第1項は親法人に帰属する課税売上高を表し、第2項は分割前の子法人に帰属する課税売上高を表している。第1項では、 $\{ (12\text{か月}(E\text{期間} + F\text{期間})) / 12\text{か月}(E\text{期間} + F\text{期間}) \}$  のうちの、分子の12か月(E期間 + F期間)が、親法人に帰属することを表し、第2項では、 $\{ (3\text{か月}(E_1\text{期間})) / 12\text{か月}(E\text{期間} + F\text{期間}) \}$  のうちの、同じく分子の3か月(E<sub>1</sub>期間)が、子法人に帰属することを表している。ただ、第1項の $\{ (12\text{か月}(E\text{期間} + F\text{期間})) / 12\text{か月}(E\text{期間} + F\text{期間}) \}$  にしても、第2項の $\{ (3\text{か月}(E_1\text{期間})) / 12\text{か月}(E\text{期間} + F\text{期間}) \}$  にしても、何れも、それぞれ、前の因子の12に対する、(12/12)、(3/12) の比率を表しているのである。

先に、「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高として政令で定めるところにより計算した金額」を定式化した際に、「この式は、y'の1年間の12カ月のうち、(9/12)の、つまり9か月間の課税売上高を表すのである。y'の1年間のうち、後の方の、(9/12)の、9か月の課税売上高を表すことになる。前の方の、(3/12)の3か月については、後で述べる」、と述べたが、この、「前の方の、(3/12)の3か月」が、まさに、上式の、 $12 \times \{ (3\text{か月}(E_1\text{期間})) / 12\text{か月}(E\text{期間} + F\text{期間}) \}$  の部分なのである。

### 3-4 課税売上高の望ましい定式化

法律は誤りである。正しくは、次の通りである。結論だけ述べることにする。

新設分割子法人

「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高」

=

a期の90万円

新設分割親法人

「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」

=

D期の、10月1日から翌3月31日までの期間のうち、1月1日から3月31日までの3か月の課税売上高 (分割前の親法人分)

プラス

D期の、10月1日から翌3月31日までの期間のうち、1月1日から3月31日までの3か月の課税売上高 (分割前の子法人分)

プラス

E期の E<sub>1</sub> 期の分の課税売上高 (分割前の親法人分)

プラス

E期の E<sub>1</sub> 期の分の課税売上高 (分割前の子法人分)

プラス

E期の E<sub>2</sub> 期の分の課税売上高

プラス

F期の、10月1日から翌3月31日までの期間のうち、10月1日から12月31日までの3か月

の課税売上高

$$=$$

$$\{ (420 \text{万円} / 6 \text{か月}) \times 3 \} \div 2 +$$

$$\{ (420 \text{万円} / 6 \text{か月}) \times 3 \} \div 2 +$$

$$\{ (375 \text{万円} / (6 \text{か月} + 3 \text{か月})) \times 3 \} +$$

$$\{ (375 \text{万円} / (6 \text{か月} + 3 \text{か月})) \times 3 \} +$$

$$\{ (375 \text{万円} / (6 \text{か月} + 3 \text{か月})) \times 3 \} +$$

$$(225 \text{万円} / 6 \text{か月}) \times 3$$

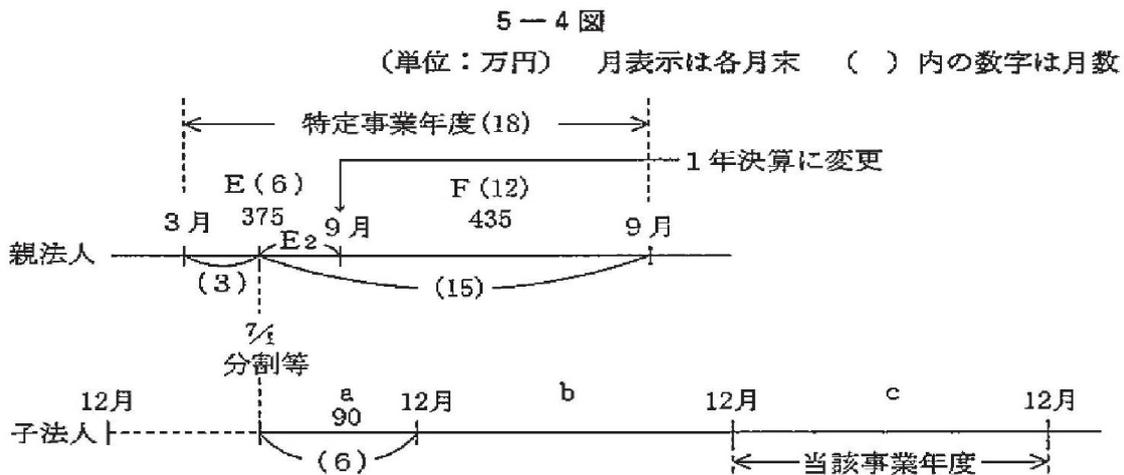
#### 4 特定事業年度中の分割 (その2)

##### 4-1 既存文献

大島

それでは、早速この E + F 期間が 12 か月でない場合についてご説明願います。

木村 E + F 期間が 12 か月でない場合としては、11 か月とか、あるいは 13 か月とか 14 か月とかいうことですね。こういうケースは、親法人が決算期を変更したような場合に出てきます。それについては、次の 5-4 図を見てください。



5-4 図 大島 隆夫・木村 剛志 [2010] 163 頁。

次の M と N の定義は先ほどの説明と同じで、つまり、M は子法人の基準期間の課税売上高を基礎として計算した額、N は子法人の基準期間に対応する期間中の親法人の課税売上高です。その計算は、

$$M = 90 \text{万円} \times (12 / 6 \text{か月}) \times (15 \text{か月} (E_2 \text{期間} + F \text{期間}) / 18 \text{か月} (E \text{期間} + F \text{期間})) = 150 \text{万円}$$

$$N = (375 \text{万円} + 435 \text{万円}) \times (12 / 18 \text{か月}) = 540 \text{万円}$$

$$M + N = 150 \text{万円} + 540 \text{万円} = 690 \text{万円} < 1,000 \text{万円} \dots \dots \dots \text{免税事業者ということになります。}$$

大島 変形すると、

$$M+N = (90\text{万円} \times (12/6) \times (15/18)) + (375\text{万円} + 435\text{万円}) \times (12/18)$$

$$= (90\text{万円} \times (15/6) \times (12/18)) + 810\text{万円} \times (12/18)$$

$$= (90\text{万円} \times (15/6) + 810\text{万円}) \times (12/18)$$

つまり子法人のa期の売上高90万円を15か月（親法人のE<sub>2</sub>+F期の月数、つまり特定事業年度のうち分割後の月数）分に延ばして親法人の特定事業年度の課税売上高810万円に加える、これは分割等がなかったとした場合の親法人の特定事業年度E期とF期18か月の課税売上高ですが、これに(12/18)を掛けて1年分に引き直すということです。

大島 隆夫・木村 剛志 [2010] 162 - 163 頁。

#### 4-2 新設分割子法人に関する定式化

上記は、「子法人の基準期間の課税売上高を基礎として計算した額」をMとして、条文を次のように法解釈して定式化している。

$$M = 90\text{万円} \times (12/6\text{か月}) \times (15\text{か月}(E_2\text{期間}+F\text{期間})/18\text{か月}(E\text{期間}+F\text{期間})) = 150\text{万円}$$

しかし、このような法解釈つまり定式化は誤りである。

上式において、先ず、 $90\text{万円} \times (12/6\text{か月})$  は、条文の解釈として、間違いで、正しくは、 $(90\text{万円}/6\text{か月}) \times 12$  である。

正しく法解釈すれば、次のようになる。 $(90\text{万円}/6\text{か月})$  は、a期の6か月の各月について計算された1か月の平均課税売上高である。 $\times 12$  の  $12$  は、a期の直前の6か月間の期首の1月1日から、a期の末日の12月31日までの、子法人の、1年間の月数である。 $(90\text{万円}/6\text{か月})$  に、 $12$  を乗じる意味は、その1年間の各月に、 $(90\text{万円}/6\text{か月})$  が生じている、と擬制する、という意味である。

かくして、 $(90\text{万円}/6\text{か月}) \times 12$  は、a期の直前の6か月間の期首の1月1日から、a期の末日の12月31日までの、子法人の、1年間の、擬制された課税売上高である。

次に、 $\times (15\text{か月}(E_2\text{期間}+F\text{期間}))/ (18\text{か月}(E\text{期間}+F\text{期間}))$  は、条文の法解釈として、間違いである。

正しくは、 $\div (18\text{か月}(E\text{期間}+F\text{期間})) \times (15\text{か月}(E_2\text{期間}+F\text{期間}))$  である。つまり、 $[ \{ (90\text{万円}/6\text{か月}) \times 12 \} \div (18\text{か月}(E\text{期間}+F\text{期間})) ] \times (15\text{か月}(E_2\text{期間}+F\text{期間}))$  が正しい。

$\div (18\text{か月}(E\text{期間}+F\text{期間}))$  の意味は、a期の直前の6か月間の期首の1月1日から、a期の末日の12月31日までの、子法人の、1年間の、擬制された課税売上高を、18等分する、ということである。 $\times (15\text{か月}(E_2\text{期間}+F\text{期間}))$  の意味は、18等分のうち、15等分を計算する、ということである。その際、18等分を、前に3等分、後に15等分というように順序付けて2分割し、18等分されたうち、後の15等分された分である。これは、「当該分割等があった日から当該特定事業年度のうち最後の事業年度終了の日までの期間の月数」令第二十三条第三項、ということから、明らかである。

かように解釈したうえで、 $\div (18\text{か月}(E\text{期間}+F\text{期間})) \times (15\text{か月}(E_2\text{期間}+$

F 期間) ) を、 $\times ( 15 \text{ か月 } ( E_2 \text{ 期間} + F \text{ 期間} ) ) / ( 18 \text{ か月 } ( E \text{ 期間} + F \text{ 期間} ) )$  に変換し、その意味を問えば、それは、その1年間の、18分の15を計算する、しかも、その1年間を前と後とに順序付けて2分割し、後の方の18分の15を計算する、ということになる。1年間ではなく、その18分の15である、ということである。

かくして、Mを使用せず、条文の「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高」という用語を使用することにすれば、「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高」は、年換算額ではなく、1年間の18分の15の換算額である、ということになる。a期の直前の6か月間の期首の1月1日から、a期の末日の12月31日までの、子法人の、1年間の、後の方の、18分の15の期間の、擬制された課税売上高である。

#### 4-3 新設分割親法人に関する定式化

上記は、「Nは子法人の基準期間に対応する期間中の親法人の課税売上高です」、と言って、条文を、次のように定式化しているが、このような定式化は、誤りである。

$$N = ( 375 \text{ 万円} + 435 \text{ 万円} ) \times ( 12 / 18 \text{ か月} ) = 540 \text{ 万円}$$

Nの用語は使わずに、条文の、「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」を、使用することになると、正しい定式化は次の通りである。

$$\begin{aligned} & \text{「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」} \\ & = \\ & \{ ( 375 \text{ 万円} + 435 \text{ 万円} ) / 18 \text{ か月} \} \times 12 \end{aligned}$$

ここで、 $\{ ( 375 \text{ 万円} + 435 \text{ 万円} ) / 18 \text{ か月} \}$  は、親法人の、E期の期首の4月1日から、F期の期末の9月30日までの、18か月の各月について計算された1か月の平均課税売上高である。

$\times 12$  の  $12$  は、子法人の、a期の直前の6か月間の期首の1月1日から、a期の末日の12月31日までの、1年間と同時期の、親法人の、1年間の12か月の月数である。新設親法人の期間の命名を使えば、D期に属する1月1日から、F期に属する12月31日までの、親法人の、1年間の12か月の月数である。親法人の  $\{ ( 375 \text{ 万円} + 435 \text{ 万円} ) / 18 \text{ か月} \}$  に、 $12$  を乗じた意味は、その1年間の各月に、 $\{ ( 375 \text{ 万円} + 435 \text{ 万円} ) / 18 \text{ か月} \}$  が生じている、と擬制して、1年間の課税売上高を計算する、ということである。

「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」の式に、 $( 18 \text{ か月 } ( E \text{ 期間} + F \text{ 期間} ) + 3 \text{ か月 } ( E_1 \text{ 期間} ) ) / ( 18 \text{ か月 } ( E \text{ 期間} + F \text{ 期間} ) + 3 \text{ か月 } ( E_1 \text{ 期間} ) ) = 1$  を乗じても、式の大きさは変わらない。以下、そのように、変換する。

「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」

$$\begin{aligned}
&= \\
&\{ ( 375 \text{万円} + 435 \text{万円} ) / 18 \text{か月} \} \times 12 \\
&= \\
&[ \{ ( 375 \text{万円} + 435 \text{万円} ) / 18 \text{か月} \} \times 12 ] \times ( 18 \text{か月 (E期間} + \\
&\text{F期間)} + 3 \text{か月 (E}_1\text{期間)} ) / ( 18 \text{か月 (E期間} + \text{F期間)} + 3 \text{か月 (E}_1\text{期間)} ) \\
&= \\
&\{ ( 375 \text{万円} + 435 \text{万円} ) / ( 18 \text{か月 (E期間} + \text{F期間)} + 3 \text{か月 (E}_1\text{期間)} ) \} \\
&\times [ 12 \times \{ ( 18 \text{か月 (E期間} + \text{F期間)} ) / 18 \text{か月} \} ] \\
&+ \\
&\{ ( 375 \text{万円} + 435 \text{万円} ) / ( 18 \text{か月 (E期間} + \text{F期間)} + 3 \text{か月 (E}_1\text{期間)} ) \} \\
&\times [ 12 \times \{ ( 3 \text{か月 (E}_1\text{期間)} ) / 18 \text{か月} \} ]
\end{aligned}$$

上式の最後の辺において、比例按分として、第1項は親法人に帰属する課税売上高を表し、第2項は分割前の子法人に帰属する課税売上高を表している。第1項では、 $\{ (18 \text{か月 (E期間} + \text{F期間)} ) / 18 \text{か月} \}$  のうちの、分子の 18 か月 (E期間 + F期間) が、親法人に帰属することを表し、第2項では、 $\{ (3 \text{か月 (E}_1\text{期間)} ) / 18 \text{か月} \}$  のうちの、同じく分子の 3 か月 (E<sub>1</sub>期間) が、子法人に帰属することを表している。ただ、第1項の  $\{ (18 \text{か月 (E期間} + \text{F期間)} ) / 12 \text{か月} \}$  にしても、第2項の  $\{ (3 \text{か月 (E}_1\text{期間)} ) / 12 \text{か月} \}$  にしても、何れも、それぞれ、前の因子の 12 に対する、(18 / 18)、(3 / 18) の比率を表しているのである。

二つの比率のうち、後者の (3 / 18) について述べる。先に、「「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高」は、年換算額ではなく、1年間の18分の15の換算額である、ということになる。a期の直前の6か月間の期首の1月1日から、a期の末日の12月31日までの、子法人の、1年間の、後の方の、18分の15の期間の、擬制された課税売上高である」、と述べたが、子法人の、1年間の、前の方の、18分の3の期間の、擬制された課税売上高が、この、12に対して (3 / 18) を乗じて計算されたものなのである。

上記の、次の叙述は誤りである。

「つまり子法人のa期の売上高90万円を15か月（親法人のE<sub>2</sub>++F期の月数、つまり特定事業年度のうち分割後の月数）分に延ばして親法人の特定事業年度の課税売上高810万円に加える、これは分割等がなかったとした場合の親法人の特定事業年度E期とF期18か月の課税売上高ですが、これに (12 / 18) を掛けて1年分に引き直すということですね」。

「a期の売上高90万円を15か月（親法人のE<sub>2</sub>++F期の月数、つまり特定事業年度のうち分割後の月数）分に延ばして」、という発想は、条文のどこにもない発想であり、誤りである。と言うのは、「15か月」というのは、新設分割子法人の課税売上高との関係では、y<sup>´</sup>の課税売上高を18等分したうちの15等分を意味するのであり、比率としての分数の (15 / 18) の分子の15を表すものだからである。

「親法人の特定事業年度の課税売上高810万円に加える」というのも誤りである。と言うのは、課税売上高との関係では、810万円は、子法人のy<sup>´</sup>と同時期の、親法人の1年間の1か月の課税売上高に擬制するものとして意味があるものだからである。

「これは分割等がなかったとした場合の親法人の特定事業年度E期とF期18か月の課税売上高ですが、これに(12/18)を掛けて1年分に引き直すということですね」、というのも誤りである。と言うのは、「引き直す」つまり、縮小するという発想は、法律にはないからである。仮に、「分割等がなかったとした場合の親法人の特定事業年度E期とF期18か月の課税売上高」を計算するということがあったとしても、「これに(12/18)を掛けて1年分に引き直すということ」はありえない。「分割等がなかったとした場合の親法人の特定事業年度E期とF期18か月の課税売上高」を18等分し、この1か月の平均課税売上額を、子法人のy' と同時期の、親法人の1年間の12か月の各1か月の課税売上高に擬制し、つまり、D期に属する1月1日から、F期に属する12月31日までの、親法人の、1年間の12か月の各1か月の課税売上高に擬制しているのであって、どこでも、「引き直す」つまり、縮小することは行っていないのである。

#### 4-4 課税売上高の望ましい定式化

法律は誤りである。正しくは、次の通りである。結論だけ述べることにする。

新設分割子法人

「新設分割子法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高」

=

a期の90万円

新設分割親法人

「新設分割親法人の当該新設分割子法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高」

=

D期の、10月1日から翌3月31日までの期間のうち、1月1日から3月31日までの3か月の課税売上高 (分割前の親法人分)

プラス

D期の、10月1日から翌3月31日までの期間のうち、1月1日から3月31日までの3か月の課税売上高 (分割前の子法人分)

プラス

E期 (= E<sub>1</sub>期 + E<sub>2</sub>期) の課税売上高 (分割前と分割後の各親法人分)

プラス

E期のうち、E<sub>1</sub>期の課税売上高 (分割前の子法人分)

プラス

F期の、10月1日から翌9月30日までの12か月のうち、10月1日から12月31日までの3か月の課税売上高

=

{ (420万円 / 6か月) × 3 } ÷ 2 +

{ (420万円 / 6か月) × 3 } ÷ 2 +

{ (375万円 / (6か月 + 3か月) ) × 6 +

{ (375万円 / (6か月 + 3か月) ) × 3 +

(435万円 / 12か月) × 3

## 5 おわりに

既存文献の最大の欠陥は、新設分割子法人の、納税義務の判定の対象期間を、分割日を期首とする事業年度の期末日を、期末日とする1年間として、厳密に言えば、期末日とする、1年間の一部として、認識できていないことである。これに対応して、新設分割親法人の、納税義務の判定の対象期間を、その期末日を、期末日とする1年間として、認識できていないことである。

既存文献は、新設分割親法人に関して、特定事業年度の課税売上高の1か月の平均額が、判定対象期間の1か月の額に擬制するための手段でしかないにも拘らず、それ自身を目的とし、結果的に、特定事業年度の期首を、判定の対象期間の期首として擬制する、という誤りに陥ることになっている。又、既存文献は、新設分割子法人に関して、分割日から、特定事業年度の期末までの、期間の課税売上高の1か月の平均額が、判定対象期間の1か月の額に擬制するための手段でしかないにも拘らず、それ自身を目的とし、結果的に、分割日である期首を、判定の対象期間の期首として擬制する、という誤りに陥ることになっている。

新設分割子法人に関して、分割日を期首とする分割事業年度に、分割日から特定事業年度の期末までの期間の1か月の平均課税売上高を擬制する、そういう消費税法は望ましくない、と指摘し、又、新設分割親法人に関して、新設分割子法人の分割事業年度の期末を、期末とする1年間に、特定事業年度の1か月の平均課税売上高を擬制する、そういう消費税法は望ましくない、と指摘すべきである。擬制する必要は無いのである。新設分割子法人に関しては、分割日を期首とする分割事業年度の課税売上高を、又、新設分割親法人に関しては、新設分割子法人の分割事業年度の期末を、期末とする1年間の課税売上高を、それぞれ、納税義務の判定の対象とすれば良いのである。

### 〔参考文献〕

- 大島 隆夫・木村 剛志 [2010] 『消費税法の考え方・読み方(五訂版)』 税務経理協会。
- 河野 惟隆 [2013] 「消費税法の新設分割における納税義務の判定(その1・その2・その3)」『産業経理』 第73巻第1号(2013年4月)・第2号(2013年7月発行予定)・第3号(2013年10月発行予定)
- 河野 惟隆 [2012a] 「消費税法の『国等の仕入れに係る消費税額の特例』」『産業経理』 第72巻第3号。
- 河野 惟隆 [2012b] 「消費税法の調整対象固定資産」『税経通信』 2012年10月号。
- 河野 惟隆 [2012c] 「消費税法における個別対応方式と一括比例配分方式」『帝京経済学研究』 第68号。
- 河野 惟隆 [2011] 「消費税法における簡易課税制度」『帝京経済学研究』 第67号。

(受理日：2013年2月25日)