

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—— (続)

河野 惟隆

The Judgement of Tax Obligation
in the Newly-established Division under the Consumption Tax Law:
the Inquiry into Existing Literature

KOHNO, Koretaka

キーワード： 新設分割子法人、新設分割親法人、分割事業年度と基準期間、
基準期間の課税売上高の擬制化、特定事業年度の課税売上高の縮小化

目次

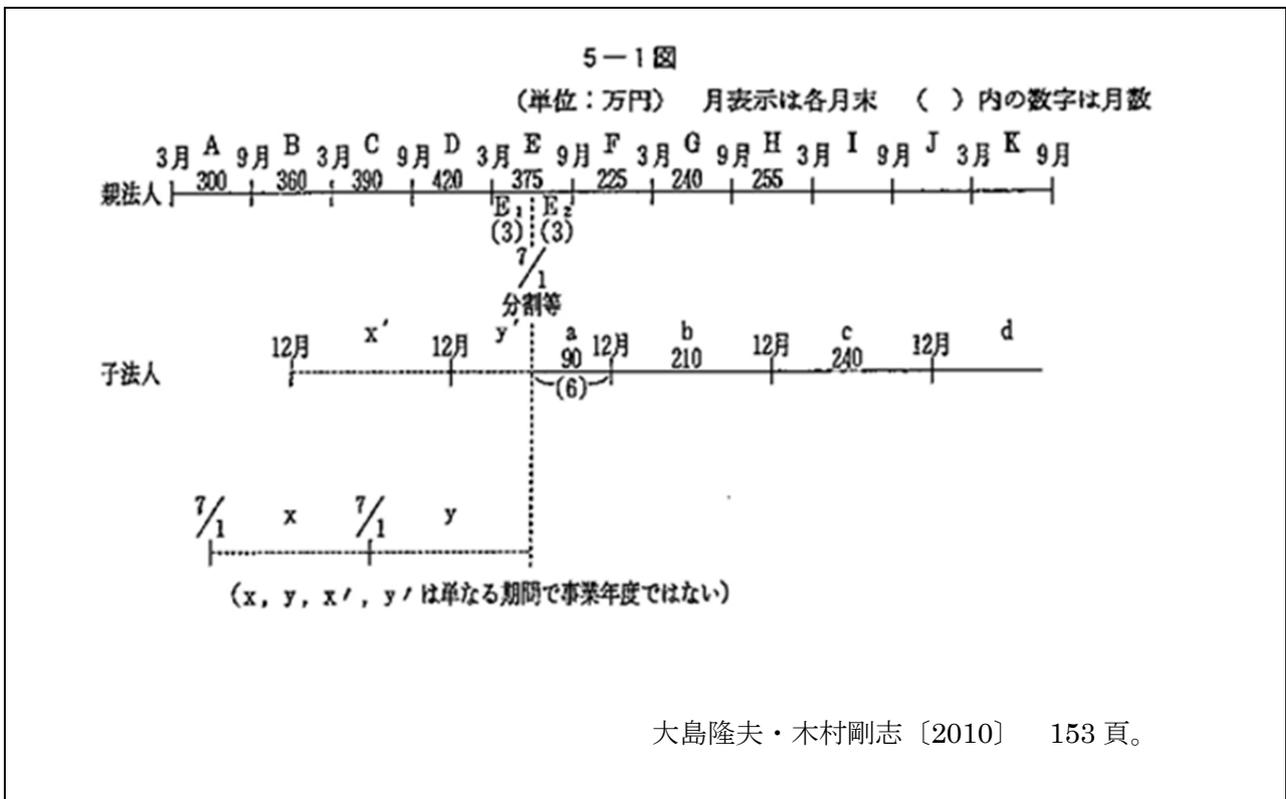
- 1 はじめに
 - 2 「新設分割子法人の当該事業年度開始の日の一年前の日の前々日以前に分割等があった場合」——
法第十二条第三項・令第二十三条第三項・令第二十三条第四項 (翌々分割事業年度以降=本稿
の5-1 図子法人のc 期以降の判定)
 - 2-1 法解釈
 - 2-2 既存文献の検討
 - 2-2-1 特定事業年度内とそれ以外の期間——令第二十三条第三項かっこ内とかっこ外——
 - 2-2-1-1 特定事業年度内とそれ以外の期間——令第二十三条第三項かっこ内とかっこ外——
 - 2-2-1-2 特定事業年度中とかっこ書
 - 2-2-1-3 かっこ外と特定事業年度外
 - 2-2-1-4 その他の期間とかっこ外
 - 2-2-1-5 かっこ外と5-1 図・d 期以降
 - 2-2-2 「開始した事業年度」と「終了した事業年度」
 - 2-2-2-1 「終了した事業年度」(その1)
 - 2-2-2-2 「終了した事業年度」(その2)
 - 3 おわりに
- [参考文献]

1 はじめに

本稿では、新設子法人の事業年度として、分割等の日を含む事業年度は、1年以下とし、その次の事業年度以降は、それぞれ、1年間として論を進めることにする。新設分割子法人の、分割等が行われた事業年度を分割事業年度と称し、翌事業年度を翌分割事業年度と称し、さらに、この翌事業年度を翌々分割事業年度と称すことにする。

新設分割子法人の翌々分割事業年度の納税義務の判定は、分割事業年度の課税売上高によって行うが、問題は、その課税売上高を消費税法が如何に定めているか、ということである。河野 惟隆〔2013b〕では、この点に関する既存文献として、大島 隆夫・木村 剛志〔2010〕を取り上げ、その一部を検討した。本稿では、残りを検討することにする。

この既存文献は、次のような図に従って、論を展開しており、本稿も、この図に沿って検討することにする。



既存文献の「5-1 図」という呼称も、其の儘使うことにする。後出の、「5-2 図」も同様にする。

- 2 「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った場合」——法第十二条第三項・令第二十三条第三項・令第二十三条第四項 (翌々分割事業年度以降=本稿の5-1 図子法人のc 期以降の判定)

2-1 法解釈

予め、法第十二条第三項と、令第二十三条第三項・同第四項とに対する、本稿の筆者の法解釈を示して置くことにする。後で繰り返し言及せざるを得ないからである。

法第十二条第三項の冒頭の、「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」の規定に関して、「一年前の日の前々日」を丁度、終了の日とする一年間に「分割等があつた場合」の「新設分割子法人の当該事業年度」を、「5-1 図」のc 期と称すことにし、二「年前の日の前々日」を丁度、終了の日とする一年間に「分割等があつた場合」の「新設分割子法人の当該事業年度」を、「5-1 図」のd 期と称すことにする。そうすると、d 期はc 期の直後の事業年度ということになる。定義によって、c 期の、「一年前の日の前々日」を丁度、終了の日とする一年間に、分割等があり、従って、d 期の、「一年前の前々日」を丁度、終了の日とする一年間においては分割等はない、ということである。c 期の、「一年前の日の前々日」を丁度、終了の日とする一年間を、c 期の二年前の一年間と称し、d 期の、「一年前の日の前々日」を丁度、終了の日とする一年間を、d 期の二年前の一年間と称すことにすれば、分割等は、c 期の二年前の一年間にあり、従って、d 期の二年前の一年間には無い、ということになる。

令第二十三条第三項のかつこ内で規定されている、「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。）」に関して、「当該新設分割子法人の当該事業年度」をc 期とすれば、このc 期「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。）」をc 期の特定事業年度と称し、「当該新設分割子法人の当該事業年度」をd 期とすれば、このd 期「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。）」をd 期の特定事業年度と称すことにする。つまり、先の命名を使えば、c 期の二年前の一年間「に開始した新設分割親法人の特定事業年度」をc 期の特定事業年度と称し、d 期の二年前の一年間「に開始した新設分割親法人の特定事業年度」をd 期の特定事業年度と称すことにする。

そうすると、c 期の二年前の一年間に、c 期の特定事業年度中と、c 期の特定事業年度外とがあり、d 期の二年前の一年間に、d 期の特定事業年度中と、d 期の特定事業年度外とがある、ということである。c 期の二年前の一年間に、分割等があるので、分割等は、c 期の特定事業年度中にあるか、c 期の特定事業年度外にあるか、の何れかであり、d 期の二年前の一年間に、分割等はない、つまり、d 期においては、その特定事業年度中にも、特定事業年度外にも、何れにも分割等はない、ということになる。

次に、条文の定式化を行うことにする。

かつこ外

「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」

=

(「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

上の式において、右辺の、第1因子の小括弧は、基準期間における月平均の課税売上高であり、第2因子の「十二」は、令第二十三条第三項のかっこ内で規定されている、「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」の1年間であり、従って、両者を乗じている意味は、前者の、基準期間における月平均の課税売上高を、後者の1年間の月課税売上高に擬制し、後者の1年間の擬制された課税売上高を算出しているのである。

かっこ内

次の、第1辺と第2辺とが、法律の字句通りであり、第3辺は変換したものである。

「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」

=

(「当該計算した金額」 / 「当該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」

=

「当該計算した金額」 × (「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」 / 「当該特定事業年度の月数の合計数」)

かっこ外の計算式が、かっこ内の計算式において、「当該計算した金額」という形で含まれている、ということに注目すると、次のように、解釈できる。

令第二十三条第三項について改めて言えば、かっこ内は、c 期の特定事業年度中について規定し、かっこ外は、c 期の特定事業年度外について規定すると同時に、かっこ内も規定し、つまり、c 期について、特定事業年度外と特定事業年度中とを区別することなく、規定し、同時に、d 期について、特定事業年度外と特定事業年度中とを区別することなく、規定することになっている。尚、かっこ外のd 期の規定は、d 期の直後の期以降を規定することにもなっている。

上の最後の辺の第3辺について、改めて言えば、第1因子の「当該計算した金額」に第2因子の小括弧を乗じていることの意味は、第1因子の「当該計算した金額」を、第2因子で縮小しているのである。第1因子の「当該計算した金額」は、令第二十三条第三項のかっこ内で規定されている、「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」の1年間に関するものであったから、この1年間を縮小しているのである。「当該特定事業年度の月数の合計数」を、「当該特定事業年度」の開始の日から、「当該分割等があつた日」の前日までの期間の月数と、「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」 とに、2 分割し、後者が全体に占める割合に縮小しているのである。

令第二十三条第四項の定式化

「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」
=
(「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

この定式化の右辺の最初の因子の、(「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」) は、この特定事業年度中の一か月の平均課税売上高を表し、この平均課税売上高を、「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」の各月の課税売上高に擬制し、次の因子の、「 × 十二 」 によって、この十二か月の擬制した課税売上高を算出しているのである。

2-2 既存文献の検討

以下、2-2-1 と、2-2-2 とは、本稿の筆者としては、基本的には同じことであると考えているが、既存文献が異なることとして取り扱っていることに鑑み、本稿でも、一応、別個に検討することにする。

2-2-1 特定事業年度内とそれ以外の期間——令第二十三条第三項かっこ内とかっこ外——

以下、2-2-1-1 から 2-2-1-5 までは、本稿の筆者としては、同工異曲としか思われないが、既存文献は、異なることとして述べているので、又、誤解されやすい箇所でもあるので、既存文献が述べているそれぞれを全面的に引用しながら、検討することにする。

2-2-1-1 特定事業年度内とそれ以外の期間——令第二十三条第三項かっこ内とかっこ外——

木村 判定の計算は、分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合とそれ以外の期間に行われた場合に分かれ、前者は施行令 23 条 3 項かっこ内と同条 4 項によって、後者は 23 条かっこ外と同条 4 項によって行います。

大島・木村 [2010] 159 頁。

後で確認するが、上記における、「分割等が親法人の特定事業年度」「以外の期間に行われた場合」、とは、子法人の或る事業年度から見て、3 年以前の 1 年間に行われた場合である。他方、「分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合」、とは、子法人の或る事業年度から見て、2 年前の 1 年間に行われた場合であるが、これを、つまり、「前者は施行令 23 条 3 項かっこ内と同条 4 項によって」、「行います」、というのは、法律の解釈としては誤っている。と言うのは、これは、「施行令 23 条 3 項か

こ内」、だけでなく、「23条かつこ外」、によっても行うからである。

又、直ぐ上で指摘したが、上記は、暗黙裡に、「分割等が親法人の特定事業年度」、「以外の期間に行われた場合」、として、子法人の或る事業年度から見て、2年前の1年間において行われた場合を、看過している。これも、法律の解釈としては誤っている。従って、この場合にも、「23条かつこ外」、が適用されることを、上記は、看過しているのである。

以下具体的に述べる。差し当たり、「施行令23条3項かつこ内」、は、次のように、定式化され、最後の第3辺のように変換できる。

「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」

=

(「当該計算した金額」 / 「当該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」

=

「当該計算した金額」 × { (「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」 / 「当該特定事業年度の月数の合計数」) }

ここで、「当該計算した金額」、は、「23条かつこ外」、である。これは、次のようになっている。

「23条かつこ外」、の 「当該計算した金額」

「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」

=

(「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

この、「当該計算した金額」、を先の式に代入する。

「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」

=

「当該計算した金額」 × { (「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」 / 「当該特定事業年度の月数の合計数」) }

= { (「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 }

×

{ (「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」 / 「当該特定事業年度の月数の合計数」) }

上の式の最後の辺において、第1因子の中括弧は、子法人の或る事業年度から見て、2年前の1年

間の課税売上高であり、これに、第2因子を乗じて、1年間の課税売上高を、縮小しているのである。

かくして、「23条かつこ外」、は、「分割等が親法人の特定事業年度」、「以外の期間に行われた場合」、つまり、子法人の或る事業年度から見て、2年前の1年間のうち、特定事業年度を除く期間、だけでなく、「分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合」、にも適用されるのである。上記は、「当該計算した金額」、を看過しているのである。

2-2-1-2 特定事業年度中とかつこ書

木村 子法人の判定対象年度の初日の1年前の応答日の前日以前に分割等が行われた場合という、分割等があった日が親法人のE期の7月1日だとすると子法人のc期以降が該当します。そのうちでも施行令23条3項かつこ書という親法人の特定事業年度中に分割等があった場合という、c期は該当しますが、d期は該当しません。詳しくいうとc期の初日（1月1日。図は月末表示なので12月になっています。）の2年前の応答日は子法人のy'期の1月1日（図では12月）、それから1年の間（子法人のa期の12月31日までの間）に開始した親法人の事業年度といえばE期とF期ですが、分割等はまさにE期に行われていますから、c期がかつこ書に当たるわけです。

大島・木村 [2010] 159頁。

上記の言うように、「子法人の判定対象年度の初日の1年前の応答日の前日以前に分割等が行われた場合」という、分割等があった日が親法人のE期の7月1日だとすると子法人のc期以降が該当する、のは確かであるが、しかし、「分割等があった日が親法人の」D期の1月1日から期末の3月31日までの間の日であっても、「子法人のc期以降が該当」するのであり、この点に触れていない限りにおいて、上記の認識は片面的である。

「そのうちでも施行令23条3項かつこ書という親法人の特定事業年度中に分割等があった場合」という、c期は該当しますが、d期は該当しません」としても、特定事業年度が、「施行令23条3項かつこ書という親法人の特定事業年度」ならば、その特定事業年度外に「分割等があった場合」も、「d期は該当しません」ということになる。つまり、当該事業年度をc期とし、「新設分割子法人の当該事業年度開始の日の2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。）」と言う時、その特定事業年度外に「分割等があった場合」も、「d期は該当しません」ということになる。この点に触れていない点において、上記の認識は片面的なのである。

上記の言うように、「c期の初日の2年前の応答日は子法人のy'期の1月1日、それから1年の間に開始した親法人の事業年度といえばE期とF期ですが、分割等はまさにE期に行われていますから、c期がかつこ書に当たる」、としても、しかし、「分割等があった日」、が、「子法人のy'期の1月1日、それから」、3か月後の3月31日までの間にあれば、「c期がかつこ書に当たる」、ことはないが、「c期は該当します」、ということにはなる。

ともあれ、特定事業年度が、かつこ書の「特定事業年度中」の特定事業年度である時、その特定事業年度外に分割等が行われるならば、c期がかつこ外に該当するのである。

2-2-1-3 かつこ外と特定事業年度外

木村 施行令 23 条 3 項かつこ外は、法 12 条 3 項のうち、分割等が特定事業年度外に行われた場合ですから、d 期がこれに当たります。

大島・木村 [2010] 159 頁。

上記において、「分割等が特定事業年度外に行われた場合ですから、d 期がこれに当たります」という時の、「特定事業年度」、は、d 期の、「特定事業年度」である。つまり、d 期とは、子法人の、或る事業年度のうち、3 年前の 1 年間に、分割等が行われた場合の、分割等が行われた事業年度から見て、3 年後の 1 年間である。この d 期の特定事業年度とは、d 期の 2 年前の 1 年間に、親法人の開始した事業年度である。分割等は、この d 期の特定事業年度の前年に行われているので、「分割等が」、d 期の、「特定事業年度外に行われた場合」、と言っているのである。この、「特定事業年度外」、の、「外」、は、c 期の「特定事業年度」と、d 期の「特定事業年度」との関係を言っているのであり、c 期の「特定事業年度」は、d 期の「特定事業年度」の「外」にある、と言っているのである。

これは、次のようなことではない。子法人の、或る 1 事業年度の、2 年前の 1 年間に、親法人の特定事業年度があり、その 2 年前の 1 年間のうちに、特定事業年度を除く、他方の部分があるが、この他方の部分を、特定事業年度外と考えているのではない。c 期の 2 年前の 1 年間は、特定事業年度と、それを除く期間とから構成され、同様に、d 期の 2 年前の 1 年間も、特定事業年度と、それを除く期間とから構成されるが、上記にあつては、各期の 2 年前の 1 年間の、特定事業年度を除く期間が、看過されているのである。

これは、法律の解釈としては、誤りである。

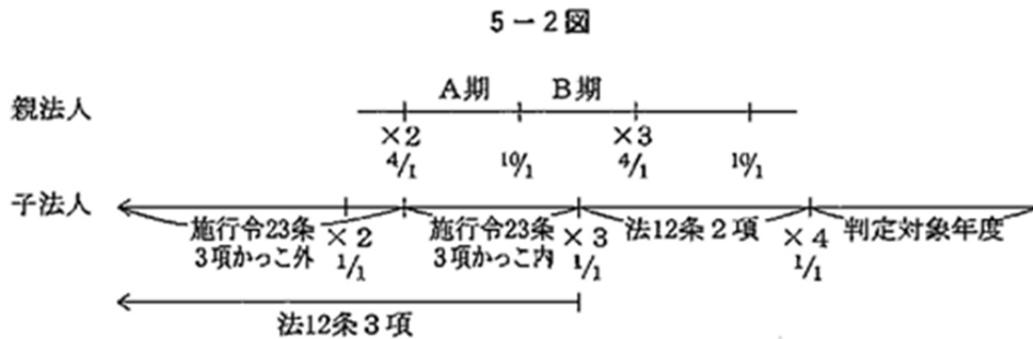
そもそも、「施行令 23 条 3 項かつこ外」、は、d 期の 2 年前の 1 年間について規定しているだけではない。c 期の 2 年前の 1 年間についても規定しているのである。当然のこととして、c 期の特定事業年度についても規定しているのである。「施行令 23 条 3 項かつこ外」、の中には、「× 十二」という因子があり、これは、c 期の 2 年前の 1 年間を表している。そしてこの、「施行令 23 条 3 項かつこ外」、の式は、「施行令 23 条 3 項かつこ内」、の式に、「当該計算した金額」、という因子の形で、含まれており、結局、「施行令 23 条 3 項かつこ外」、の式は、「施行令 23 条 3 項かつこ内」、の式を規定していることになる。また、当然のこととして、c 期の 2 年前の 1 年間のうち、特定事業年度を除く期間をも、規定しているのである。

2-2-1-4 その他の期間とかつこ外

大島 分かりました。ただ、今は分割等があった日を固定し、判定対象年度を動かしてのお話でしたが、判定対象年度を固定して分割等の日を動かしてみるのも理解の助けになるかもしれませんね。

5-2 図ですが、判定対象年度の初日が×4 年 1 月 1 日として、分割等があったのが、×3 年 1 月 1 日から同 12 月 31 日までの間なら法 12 条 2 項、それより前の×2 年 12 月 31 日以前なら同条 3 項、そのうち子法人の判定対象年度の初日の 2 年前の応答日 (×2 年 1 月 1 日) から 1 年経過する日 (×2 年 12 月 31 日) までの間に開始した親法人の事業年度 (A 期と B 期。ただし×3 年 1 月 1 日以降を除く) 中なら施行

令 23 条 3 項 かつ 内、その他の期間（×2 年 3 月 31 日以前）なら同項 かつ 外、ということですね。



大島・木村 [2010] 159-160 頁。

上記において、「その他の期間（×2 年 3 月 31 日以前）なら同項 かつ 外」、というのは、法律の解釈としては、部分的に誤りである。「同項 かつ 外」、は、「その他の期間（×2 年 3 月 31 日以前）」、だけでなく、「子法人の判定対象年度の初日の 2 年前の応答日（×2 年 1 月 1 日）から 1 年経過する日（×2 年 12 月 31 日）までの間に開始した親法人の事業年度（A 期と B 期。ただし×3 年 1 月 1 日以降を除く）中」、も規定しているからである。この点は、先にも述べたように、「施行令 23 条 3 項 かつ 内」の式が、「当該計算した金額」という因子の形で、「同項 かつ 外」を含んでいることから、明白である。この、「当該計算した金額」、とは、{（「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}、であり、ここで、「× 十二」、が、「子法人の判定対象年度の初日の 2 年前の応答日（×2 年 1 月 1 日）から 1 年経過する日（×2 年 12 月 31 日）までの間に開始した親法人の事業年度（A 期と B 期。ただし×3 年 1 月 1 日以降を除く）中」、を含んでいることになっているのである。

上記では一応、「×2 年 12 月 31 日以前なら同条 3 項、そのうち子法人の判定対象年度の初日の 2 年前の応答日（×2 年 1 月 1 日）から 1 年経過する日（×2 年 12 月 31 日）までの間に開始した親法人の事業年度（A 期と B 期。ただし×3 年 1 月 1 日以降を除く）中なら施行令 23 条 3 項 かつ 内、その他の期間（×2 年 3 月 31 日以前）なら同項 かつ 外、ということですね」、と述べ、「その他の期間（×2 年 3 月 31 日以前）なら同項 かつ 外」として、「子法人の判定対象年度の初日の 2 年前の応答日（×2 年 1 月 1 日）から」、「×2 年 3 月 31 日」までの期間を、かつ 外が適用される、としてはいる。

ただ、上記はこの点を指摘しているだけで、「子法人の判定対象年度の初日の 2 年前の応答日（×2 年 1 月 1 日）から」、「×2 年 3 月 31 日」までの期間において、分割等が行われ得る、ということが、全く視野に入っていない。明示的に展開はしてはいないのである。

2-2-1-5 カッコ外と5-1図 d 期以降

大島 分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合、つまり施行令 23 条 3 項かっこ内の話を終わって、分割等が特定事業年度の初日の前日以前に行われた場合、つまり同項かっこ外の場合にいきましょう。

木村 5-1 図で子法人の d 期を見ると、分割等はその初日の 1 年前の応答日の前日以前であり、また、その特定事業年度である G 期と H 期より前の E 期に行われていますから、施行令 23 条 3 項かっこ外の場合に該当します。

大島・木村 [2010] 166 頁。

上記は、次のように解される。

「分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合、つまり施行令 23 条 3 項かっこ内」と言う時、この特定事業年度は、E 期と F 期であり、c 期の課税売上高は、かっこ内で規定されている。「分割等が特定事業年度の初日の前日以前に行われた場合、つまり同項かっこ外の場合」と言う時、この特定事業年度は、G 期と H 期であり、「初日の前日」と言う時、この「初日」は、G 期の「初日」であり、「前日」は F 期の末日であり、この G 期と H 期の特定事業年度は、E 期と F 期の特定事業年度の外にあり、従って、d 期の課税売上高は「同項かっこ外」で規定されている。

「5-1 図で子法人の d 期を見ると、分割等はその初日の 1 年前の応答日の前日以前であり」と言う時、「その初日」は d 期の初日であり、「1 年前の応答日の前日」は b 期の末日である。

「5-1 図で子法人の d 期を見ると、分割等は・・・その特定事業年度である G 期と H 期より前の E 期に行われていますから、施行令 23 条 3 項かっこ外の場合に該当します」ということは、d 期の課税売上高は「施行令 23 条 3 項かっこ外の場合に該当します」ということである。

要するに、かっこ内は E 期と F 期の特定事業年度に係わり、かっこ外は G 期と H 期の特定事業年度に係わる、と解しているのである。

しかし、結論から先に言えば、かような法律の解釈は、誤りである。

「分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合、つまり施行令 23 条 3 項かっこ内の話を終わって、分割等が特定事業年度の初日の前日以前に行われた場合、つまり同項かっこ外の場合にいきましょう」と言うが、「終わ」、れないし、「いきましょう」、とはならず、いけないからである。子法人の 2 年前の 1 年間には、「分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合」、だけでなく、「分割等が親法人の特定事業年度」、外「に行われた場合」、もあり、この点についての考察がなく、又、「同項かっこ外」、が、「分割等が親法人の特定事業年度内に行われた場合」、についても規定している点が、看過されているからである。

「分割等はその初日の 1 年前の応答日の前日以前であり」、という点においては、d 期と、c 期は、同一である。異なるのは、「分割等は」、「その特定事業年度である G 期と H 期より前の E 期に行われています」、という点である。しかし、これは、d 期だけが、「施行令 23 条 3 項かっこ外の場合に該当します」、ということの理由にはならない。分割等が特定事業年度中に行われた時の子法人の課税売上高の計算において、「当該計算した金額」、という形で、「施行令 23 条 3 項かっこ外」、が入っており、さらに、その中に、「× 十二」、という因子が入っており、c 期についても、「施行令 23 条 3

項かっこ外の場合に該当します」、ということになるからである。

2-2-2 「開始した事業年度」 と 「終了した事業年度」

2-2-2-1 「終了した事業年度」 (その1)

大島 ただその時、かっこ内の特定事業年度の定義が施行令 23 条 2 項と違って、これこれの間に『終了』した事業年度でなく、『開始』した事業年度になっている理由が積残しになっているのでこの点について考えてみると、もしここで『終了した事業年度』を採ると c 期の特定事業年度は D 期と E 期になり、F 期の初日 (10 月 1 日) から a 期の末日 (12 月末) までの間の分割等は特定事業年度外の分割等として施行令 23 条 3 項かっこ外の適用を受けることになるので、M は分割等の日から a 期末 (12 月末) までの期間 (c 期の基準期間) の課税売上高、N は D 期と E 期の課税売上高になってしまう。F 期の分割等ですから D 期と E 期は全期間が分割等の『前』であるのにこれに M を加えるという不合理が起こるので、ここは必然的に『開始』した事業年度を採らざるを得ない、ということでしょうね。

大島・木村 [2010] 167 頁。

しかし、上記は、法律の解釈としては、誤りである。と言うのは、「M は分割等の日から a 期末 (12 月末) までの期間 (c 期の基準期間) の課税売上高、N は D 期と E 期の課税売上高になってしまう」、ということもなければ、「F 期の分割等ですから D 期と E 期は全期間が分割等の『前』であるのにこれに M を加えるという不合理が起こる」、ということもなく、従って、「ここは必然的に『開始』した事業年度を採らざるを得ない」、ということに帰結もしないからである。かような認識を招来したのは、上記が M と称している、令第 23 条第 3 項のかっこ外の算式、ならびに、かっこ内の算式と、N と称している、令第 23 条第 4 項の算式とを、それぞれ誤解しているからである。

令第二十三条第三項のかっこ外の算式

「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」

=

(「新設分割子法人の当該基準期間中の残額」 / 「当該基準期間に含まれる事業年度の月数の合計数」) × 十二

この定式化の右辺の最初の因子の、(「新設分割子法人の当該基準期間中の残額」 / 「当該基準期間に含まれる事業年度の月数の合計数」) は、この基準期間中の一か月の平均課税売上高を表し、この平均課税売上高を、「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」の各月の課税売上高に擬制し、次の因子の、「× 十二」によって、この十二か月の擬制した課税売上高を算出している。

上記は、子法人の課税売上高を、「M は分割等の日から a 期末 (12 月末) までの期間 (c 期の基準期間) の課税売上高」と解しているが、これは法が規定しているものではない。法が規定しているの

は、上の式のように、「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」の十二か月の擬制した課税売上高である。上記は、「×十二」の意義を認識していないのである。

令第二十三条第四項の算式

「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」
＝
(「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

この定式化の右辺の最初の因子の、(「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」) は、この特定事業年度中の一か月の平均課税売上高を表し、この平均課税売上高を、「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」の各月の課税売上高に擬制し、次の因子の、「×十二」によって、この十二か月の擬制した課税売上高を算出している。

上記は、親法人の課税売上高を、「NはD期とE期の課税売上高になってしまう。F期の分割等ですからD期とE期は全期間が分割等の『前』である」と解しているが、これは法が規定しているものではない。法が規定しているのは、上の式のように、「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」の十二か月の擬制した課税売上高である。

ともあれ、子法人の課税売上高も、親法人の課税売上高も、何れも、「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」の十二か月の擬制した課税売上高なので、「不合理が起こる」ということは無いのである。

2-2-2-2 「終了した事業年度」 (その2)

木村 そういうことです。『開始した事業年度』を採ると、子法人のc期について、E期とF期の分割等ならかつこ内、D期以前の分割等ならかつこ外ということになりますが、『終了した事業年度』を採ると、D期とE期の分割等ならかつこ内ということはいいとして、C期以前の分割等とずっととんでF期の始期から子法人のc期の初日の1年前の応答日の前日以前の分割等とがかつこ外というややこしいことになり、このうち後半部分についてお話のような厄介な問題が出てくる、こんなことは避けるべきだということです。

大島・木村 [2010] 167頁。

上記は、法律の解釈としては、誤りである。と言うのは、「C期以前の分割等とずっととんでF期の始期から子法人のc期の初日の1年前の応答日の前日以前の分割等とがかつこ外というややこしいことになり」ということはあり得ないからである。特に、「C期以前の分割等・・・がかつこ外とい

うややこしいことになり」ということはあり得ないからであり、従って「ずっととんで」ということはあり得ないからである。又、先に述べたように、「このうち後半部分についてお話のような厄介な問題が出てくる」ということはあり得ず、「こんなことは避けるべきだということです」ということにはなり得ないからである。

次のように考えれば、「C期以前の分割等・・・がかっこ外というややこしいことになり」ということはあり得ないからであり、従って「ずっととんで」ということはあり得ないからである、ということ、明白である。

令第二十三条第三項の、かっこ内は、「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」となっているが、そうすると、かっこ外は、特定事業年度外に「分割等があつた場合には」ということになるか、あるいは、特定事業年度中に分割等がなく、かつ、特定事業年度外にも分割等がない場合か、の何れかである。前者は、新設分割子法人の事業年度がc期の場合であり、後者はd期以降の場合である。同じく、特定事業年度と言っても、前者の特定事業年度と、後者の特定事業年度とは、異なるのである。「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」の一年間に「分割等があつた場合」の特定事業年度と、この当該事業年度の、直後以降の当該事業年度の「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」の一年間の特定事業年度とは、異なるのである。一年間それぞれに特定事業年度があり、一年間それぞれに特定事業年度中と外があるのである。

『開始した事業年度』を採るにしても、『終了した事業年度』を採るにしても、いずれにしても、「分割等があつた場合」の特定事業年度外に、謂わば定義によって、「C期以前の分割等」はあり得ないのであり、従って「ずっととんで」ということもあり得ないのである。「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」において、特定事業年度外と、特定事業年度中とを採るのであるから、「C期以前の分割等」はあり得ないのであり、従って「ずっととんで」ということもあり得ないのである。上記の説明は、『開始した事業年度』を採る説明になっていないのである。

3 おわりに

本稿の骨子は次のようになる。

令第二十三条第三項の定式化

かっこ外

「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」

=

（「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

上の式の右辺の第2因子の「十二」は、「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」の12か月、つまり、1年間を意味する。既存文献の欠陥は、この「十二」を、法律の解釈として、看過したことである。「× 十二」は、第1因子の月平均課税売上高を、この「十二」か月の月課税売上高に擬制することを意味するのである。既存文献の欠陥は、この擬制化を認識できなかったことである。

かっこ内

「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」

=

「当該計算した金額」 × (「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」 / 「当該特定事業年度の月数の合計数」)

上の式の右辺の、第1因子の「当該計算した金額」は、かっこ外の式であり、かっこ外の式は、かっこ内の式においても存在するのである。第2因子は、第1因子を、縮小しているのである。既存文献の欠陥は、第1因子の「当該計算した金額」を看過し、第2因子による縮小化を認識できなかったことである。

令第二十三条第四項の定式化

「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」

=

(「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

上の式の第2因子の「十二」は、「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」の12か月、つまり、1年間を意味する。既存文献の欠陥は、この「十二」を、法律の解釈として、看過したことである。

「× 十二」は、第1因子の月平均課税売上高を、この「十二」か月の月課税売上高に擬制することを意味するのである。既存文献の欠陥は、この擬制化を認識できなかったことである。

〔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 [2013a] 「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)・第3号(2013年10月)。
河野 惟隆 [2013b] 「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——」 『八

洲学園大学紀要』 第9号。

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：2015年3月24日)

