

## 消費税の納税義務者についての一考察

—付加価値税の歴史、原理からの検討を含めて—

税理士 松井吉三 (よしみつ)

## はじめに

付加価値税は、取引高税の弊害を除去し、転嫁の過程を経て、最終的に消費に税負担を求めるという論理で成り立っている。資本非課税、消費の100%課税のためには、課税取引を包括的に規定することが重要なことは第3章で述べたところである。したがって、資本非課税、消費の100%課税のためには、課税対象だけでなく、あわせて、課税事業者（日本では、納税義務者）についても、課税取引を行うすべての者とすべきであるが、欧州諸国を始め、わが国の消費税においても、課税事業者を包括的に規定している。納税義務は自然人ばかりではなく、法人や公共団体にも及び、課税取引を行う者すべてが課税事業者となる。

しかし、課税取引を広くカバーしなければならないのにもかかわらず、付加価値税の世界でも、例外がある。国境税調整という理由で、輸出取引が非課税とされ、一方、輸入が課税される。したがって、納税義務者についても、輸入者は課税事業者である。他方、輸出は非課税なので輸出事業者は課税事業者（納税義務者）ではない。だが、前段階税額控除が認められる非課税であり、輸出をメインとする事業者は輸出に際して税の還付を受ける立場にある。本来、非課税取引であれば、非課税取引に係る税額控除についても控除は認められないはずなのであるが、非課税事業者に還付は似合わないということで、オランダを嚆矢として、わが国でも、輸出については、国内の課税取引で、且つ、ゼロ税率が適用される取引だとみなされている。しかし、輸出はそもそも非課税なのであるから課税取引とみなすことは一つの大きな欺瞞だといえよう。

ただし、ほんの僅かな売上高しか計上されない零細事業者に付加価値税の納税と事務負担を強制するのは酷であり、また、収税の規模の割に行政費用も高くつくことから、フランスをはじめ各国で、非課税売上限度額を設定しており、一定の売上以下の零細事業者について、付加価値税の納税義務を免除している。わが国でも、消費税が創設された際、導入を容易にするために、納税者の利便性を優先して、比較的高い免税点を設定して、納税義務者数を絞込んだ経緯がある。

しかし、わが国の消費税は、資本非課税の売上税だという本質は付加価値税と同じくしながらも、付加価値税の計算方法において、控除法を採用している。控除法とは、原則として、付加価値に対して税率を適用する方法であり、売上税から前段階税額を控除する税

額控除法とは根本的に異なる。税額控除法では、売上税と控除税額を集計し、その差額を納税するのみである。インボイスという請求書に基づいて前段階税額の集計を行うので、課税期間は短い方がよい。これに対して、控除法（減算法ともいう）では、付加価値を計算するのに大した時間がかかり、これは、実務上の会計処理に準ずることになるので、通常は1年ということになる。そうすると、最新のデータが明らかになるのが翌年になり、さらに、課税事業者の選択に時間的余裕を認めるということになれば、納税義務の判断については、最も早くて前々事業年度の付加価値（グロス・マージン）ということになり、わが国の消費税においても、基準期間を前々事業年度と規定されている。

このように、免税点以下の多数の中小零細事業者の納税義務を免除することは実務上の利便性に適うものといえるが、控除法の下では、税額控除法の下では控除できない非課税事業者からの購入についても、控除が無制限に認められる。これは、インボイスを絶対的な税額控除の要件とする欧州の付加価値税ではありえないことであり、わが国の大企業にとって、税額控除法が採用される場合に比較して、控除法が仕入控除にとって、より有利な制度になっているといえよう。

一方、大々的な益税批判キャンペーンを受けて、2005年度より、免税点の大幅な引き上げが実施された結果、転嫁を完全には実現できていない新規納税義務者に多大な税額負担（1社約40万円）と事務負担を強いられることとなった。免税点引き下げの影響は、大企業には影響を及ぼすことがなかったのはもちろんのことである。

このように、わが国の消費税の納税義務のあり方については、付加価値税の問題点、すなわち、資本非課税や輸出を課税しないという付加価値税の原理的な問題点のほかに、控除法の付加価値税の仕組みが及ぼす問題点があるということである。税額の計算上、税額控除法の場合と比較して、この上もなく、大企業を優遇する制度となっていることは否めない。

しかし、このように、わが国の消費税が実務的に墮落しているからといって、筆者は、税額控除法の付加価値税への移行を推奨するものではない。わが国の場合、最近におけるインボイス方式への移行の提案は、消費税の税率アップを前提とする議論だからである。税額控除法の場合と比較して良くないからといって、税率アップによる実を取られたのでは、納税者・国民は救われない。控除法の付加価値税は、仮に、付加価値税率が比較的税率の単一税率で広範に作用すれば、消費型付加価値税の仕組みの上で、付加価値に対する正当な課税が実現することが可能だからである。

以下、上記の主張を論証するために、付加価値税の根本原理の視点を交えて、EU諸国の付加価値税とわが国の消費税の納税義務者について、特徴と問題点をコミットする。あわせて、民主的な消費税の改革のあり方についての方向性に言及することにしよう。

## I EU型付加価値税の納税義務者

### 1 フランス、西ドイツ、イギリスの付加価値税の納税義務者

1954-55年税制改革においてフランスで誕生した付加価値税は、課税対象を小売、サービスに拡大することによって、1968年以後各国で実施されるにいたった。1968年には西ドイツで、1973年には、イギリスで付加価値税が実施された。イギリスの付加価値税等との調和に手間取り、1973年に発表されたEC共通付加価値税の第6次指令の採択が1977年された。第6次指令によって、各国でほぼ共通の付加価値税制度が確立したといつてよい。基本的枠組みに大した違いはないが、細かい点については、各国で微妙に制度が異なるのも事実である。このことは付加価値税の納税義務者についても同様にあてはまる。

#### (1) フランス

フランスでは、第6次指令に基づいて、納税義務者は、付加価値税の課税対象取引を継続的あるいは一時的に、独立して行う者とされる。納税義務者となるには、国内であれ、国外であれ、課税取引が、独立して、従属しないで行わなければならない。雇い主に従属している社員には納税義務はない。また、フランスでは実施されていないが、第6次指令では、ドイツの結合企業のように、互いに財政的、経済的、組織的に密接に結びついている別個の法人は独立しているものとはみなされないという、実質基準が示されている<sup>1</sup>。

フランスでは、公共団体については、行政、社会保障等、広く非課税とされる。しかし、それら以外で、競争条件を攪乱する場合には課税される。一方、非納税義務者は、VATの納税義務はない。例外的に、物品をフランス国内に輸入している場合には、納税義務はその者に生じるとされている<sup>2</sup>。ここで、一時的にというのは、第6次指令で、新築建物（その敷地を含む）の供給を一時的に行うものも納税義務者とすることができる（加盟国任意）とされたからである<sup>3</sup>。フランスでは、生産税の代わりに、建築請負に対してはサービス税が課されていたが、1954-55税制改革で付加価値税の課税対象になった。しかし、激変緩和措置により、税額計算にあたり、受領額の39%を控除した経緯がある<sup>4</sup>。ちなみに、第6次指令、2006/112/ECでも、新築建物（敷地を含む）の譲渡は課税、中古建物の譲渡は非

<sup>1</sup> Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978). p.52/ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』、白水社、1985年、63ページ。

<sup>2</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.24, May 1979. p.11 参照。林宏昭訳「第1章 フランスの付加価値税」(『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年)、25ページ参照。

<sup>3</sup> 吉牟田勲「第7章 ECにおける共通付加価値税の内容とその発展」(『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年)、206ページ参照。

<sup>4</sup> John F. Due, *Sales Taxation*, Routledge and Kegan Paul Ltd., 1957 (Second Printing, University of Illinois Press, 1959). p.127 参照。

課税である<sup>5</sup>。

## (2) 旧西ドイツ

各国でも、第6次指令にしたがっている以上、各国の納税義務の規定に大差はない。旧西ドイツでも、納税義務者は課税取引を行う事業者ないしは物品の輸入を行うすべての主体だとされる。事業者であることと、独立性と、事業性が納税義務者の要件である。旧西ドイツでは、非営利団体であっても、有償で物品・サービスを独自に販売していれば、VATが課された<sup>6</sup>。「独立した活動とは、それが事業者自身の資金と責任に基づいて実施される場合に生じたとみなされる<sup>7</sup>。」ものと理解されている。

## (3) イギリス

イギリスでは、納税義務者とは、課税対象となる資産の譲渡等 (taxable supply) を行う者又は行おうとする者で本法の定めるところにより登録 (registration) を行った者又は未登録であるが登録義務のあるものである<sup>8</sup>。」とされ、登録要件が他の国とは異なっている。

第6次指令によって、物品の販売と同様、サービスの提供についても、フランス、西ドイツ、イギリスでは、付加価値税を課税するようになった。ただし、吉牟田勲教授によれば、「サービスの内、運送、医療、教育、金融、保険、郵便、電信、電話等が多くでゼロ税率又は非課税としている。なお、イギリスだけが、3か国の内では、電信・電話に課税している<sup>9</sup>。」と述べている。

<sup>5</sup> 篠原正博氏によれば、2006/112/ECでは、社会政策的観点から住宅の供給、建設、改築・修繕については軽減税率を適用できる。建築用地の供給は課税。賃貸は原則非課税、ただし駐車場用地、機械設備等の賃貸は課税。納税義務者の関連でいえば、「新築建物およびその建っている土地の供給、建築用地の供給を行う者に関しては、その活動が一時的なものであっても、納税者とすることができる。」(篠原正博「EU型付加価値税と居住用不動産」(<http://www.jutaku-sumai.jp/seisaku/page05-01-06/pdf>, 2010年10月3日閲覧, 6ページ参照)と紹介している。知念裕氏の研究によれば、新築住宅サービスについては課税している国が多い(フランス、ドイツ、イタリア、カナダ、ニュージーランドなふお)。一方、ヨーロッパ諸国、カナダなどにおいては、持家及び賃貸住宅のサービスについては免税(非課税のことだと思われる)とされている。知念裕氏によれば、持ち家のサービスに課税しなくても、新築住宅に課税すれば、消費課税の効果としては同じだが、納税タイミングが1回かぎりだと、「課税による住宅建築費の上昇は、住宅建築を、多かれ少なかれ抑制する効果を持つであろう。」と指摘される。知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995年、41-42ページより部分的に抜粋。

<sup>6</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.52, October 1986. p.11 参照。戸谷裕之訳「第2章 西ドイツの付加価値税」(『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年)、50-51ページ参照。

<sup>7</sup> Ibid., p.12. 同上書、51ページ。

<sup>8</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.52, October 1986. p.13 参照。増田輝夫訳「第4章 イギリスの付加価値税」(『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年)、110ページ参照。

<sup>9</sup> 吉牟田勲「イギリス、西ドイツ、フランスの付加価値税の会計・税務の概要」(『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年)、246ページ。

## 2、EU 共通付加価値税 (2006/112/EC)

### (1) 課税事業者の定義

2007年に第6次指令が改正された(2006/112/EC)。第6次指令との違いはその間に加盟国間で租税国境が廃止されたことに関連している。しかし、修正であり、根本的な部分は第6次指令によっている。2006/112/ECでは、第9条第1項で、納税義務者(課税事業者)について、次のように規定している。

「課税事業者とは、その活動の目的と結果いかににかかわらず、また場所のいかににかかわらず、独立して、経済的活動を行うすべての人を意味すべきである。

鉱業や農業やプロフェッショナルの活動を含めて、生産者、貿易商、又はサービスの提供者の活動のすべてが、「経済的活動」だとみなされるべきである。所得の獲得のために、継続して、それ以後(therefrom)、動産又は不動産を利用(exploitation)することも、特別に、経済的活動だとみなされるべきである。」(第9条第1項)。

同様に、9条第2項では、車輛、船舶、航空機の供給者を課税事業者に加えている。

「パラグラフ1に関連する者に加えて、ある加盟国の領域外であるが共同体の域内に所在する目的地に対して、供給者又は顧客、又は供給者又は顧客の依頼によって、顧客に送付又は輸送する新品の輸送手段を、臨機に、供給するすべての者」。

しかし、第6次指令の場合と同様に、指令で定められた課税事業者の定義が、必ずしも、すべての加盟国でそのまま導入されているわけではない。EU指令は拘束力のあるEU規則と異なり、指令により定められた結果が指令を受けた各加盟国で実現されることについて拘束力を有する。加盟国は、制度をどのような形で導入するかについては、加盟国に裁量がまかされているからである<sup>10</sup>。実際、イギリスについては、課税事業者の範囲が指令と異なっている。イギリスの付加価値税では、課税供給を行っている者か又はこれから行おうかと意図していることに重点を置くものであるが、上記のように、EU共通付加価値税の課税事業者の範囲はより広く、支出が生じる者に対しても適用できることにある。とはいえ、課税事業者は、EU付加価値税の共通用語であり、天野史子氏によれば、指令と欧州司法裁判所の判例によって解釈が確立されつつあるということである<sup>11</sup>。

### (2) 連結納税

各加盟国は、法律上は独立しているが、財務上、経済上、及び組織上、強く結合している複数の事業者を単一の課税事業者とみなす制度の導入を選択する権利を各加盟国に認め

<sup>10</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009年、29ページ参照。

<sup>11</sup> 同上書、59ページ。

ている。天野史子氏によれば、「ドイツでは、連結納税の適用に際しては、子会社が財務上、経済上及び組織上、親会社の事業に『結合』していること<sup>12)</sup>」が要件だとされている。一方、フランスを始め、ギリシャ、ルクセンブルク、ポルトガルなど多くの国で連結納税が導入されていないということである<sup>13)</sup>。

### (3) リバース・チャージ（納税義務の移転）

リバース・チャージとは、サービスの供給者から受益者に納税義務を移転する制度であり、EU 加盟国では、27k 加盟国中、17 の加盟国で、役務の提供全般について認められていた。

その場合、役務提供者は、インボイスに、付加価値税の記載がない理由（リバース・チャージ適用の為）を表記して顧客に渡すことになる。誤って表記した場合は、納税額が発生するといわれる。外国企業が EU 域内のある加盟国で役務の提供を行った場合で、加盟国がリバース・チャージを導入している場合には、受益者が納税義務者となる。

2010 年からは、あわせて、課税地が役務提供者の所在地から役務提供地へと変更されたために、受益者である顧客が役務提供者に代わって付加価値税を納税することが、EU 共通の制度となった。

天野史子氏によれば、13 の加盟国がリバース・チャージの適用範囲を資産の移転に拡大しているとのことである<sup>14)</sup>。

## II 非課税事業者の介在による総合税負担の増加

税額控除法の付加価値税の下で、非課税事業者が最終小売段階ではなく、中間段階に入ると、次の事業者は前段階税額控除ができない。そこで、自社の付加価値を維持するためには、販売価格を引き上げざるを得ない。非課税事業者が中間段階に介在する場合の税負担の増加について、以下、吉牟田勲教授の設例で説明しよう<sup>15)</sup>。課税対象ばかりでなく、納税義務者についても、非課税を最小限に留めなければならないこととなる所以である。

付加価値を A 製造業者 100、B 卸売業者 50、C 小売業者 150 とする。付加価値税率は 14% とする。D は消費者とする。

### 1 全部課税事業者の場合の小売価格。

課	課	課	
A →	B →	C →	D
100+14	150+21	300+42	
=114	=171	=342	
納税額 A 14	B 7	C 21	=42

<sup>12)</sup> 同上書、60-61 ページ。

<sup>13)</sup> 同上書、68 ページ参照。

<sup>14)</sup> リバース・チャージの国別利用状況については、税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ天野史子、前掲書、182 ページを参照している。

<sup>15)</sup> 吉牟田勲、前掲論文、246 ページより抜粋。

2 製造業者 A が課税、卸売業者 B が非課税で、小売業者 C が課税の場合の小売価格。

課	非	課	
A →	B →	C →	D
100+14	150+14	314+44	
=114	=164	=358	
納税額 A 14	B 0	C 441	=58

本来、すべての取引業者が課税事業者であれば、小売価格は 342 で済んだはずである。

3 製造業者と卸売業者が課税事業者で、唯一小売業者の売上にゼロ税率（前段階税額控除が認められる非課税）が適用される場合の小売価格<sup>16</sup>。

この場合は、付加価値税がすべて取り戻される。小売価格は 300 と、説例中では、最も低くなる。

課	課	非（ゼロ税率）	
A →	B →	C →	D
100+14	150+21	300+0	
=114	=171 → Δ21（小売業者が還付を受ける）	=300	
	=150		
納税額 A 14	B 7	C -21	=0

<sup>16</sup> ゼロ税率の効果は絶大だということがわかる。このように、税額控除法では、小売段階にのみゼロ税率を適用することで、取引の前段階の税額を取り戻すことができる。小売業者は税の還付を受けることになる。イギリスでは、食料品を始め、消費額の 50%以上が、前段階税額控除が認められる非課税（ゼロ税率）だとされている。食料品等の基礎的消費材にゼロ税率又は軽減税率を適用すれば、税収確保のために標準税率を高めに設定しなければならない。これに対して、控除法の下で、税額控除法のゼロ税率適用と同等の効果をあげることは極めて困難である。税が優遇される財及びサービスが通過する、生産と流通の各段階でゼロ税率を適用することによってのみ、税額控除法の場合と同じ結果が達成されるはずだからである。Office of the Secretary Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth The Treasury Department Report to the President*, vol.3(November 1984). p.11 参照。日本税務研究センター訳『公平・簡素・経済成長のための税制改革 第3部 付加価値税—アメリカ財務省の大統領に対する報告書(1984年11月)』日本税務研究センター、1985年、16ページ参照。

#### 4 小売業者のみが非課税の場合の小売価格。

課	課	非	
A →	B →	C →	D
100+14	150+21	300+21	
=114	=171	=321	
納税額 A 14	B 7	C 0	=21

#### 5 製造業者が課税、卸売業者がゼロ税率、小売業者が課税の場合の小売価格。

課	非 (ゼロ税率)	課	
A →	B →	C →	D
100+14	150+14	300+42	
=114	=164-14 (還付)	=342	
	=150		
納税額 A 14	B -14	C 42	=42

吉牟田教授によれば、西ドイツ、フランスでは、小規模企業の非課税限度額が低いので、非課税事業者は小売段階の限られた範囲にしか存在しないので、中間業者が非課税業者だという前提を「実取引上そのウエイトがきわめて少ないため検討に値しない問題である」といった感じであった<sup>17)</sup>。と述懐している。さらに、金融取引等の非課税は「業種全体が非課税なので、同一業種の中での競争上の有利、不利は生じないとのことであった<sup>18)</sup>。」と述べている。

これに対して、わが国では、製造業者等に小規模零細業者が多く、非課税限度売上額（免税点）が比較的高く設定されたこともあって、中間取引への非課税事業者の介在は無視できない問題であった。消費税が控除法でスタートした所以である。

### III わが国の消費税の納税義務者

#### 1 消費税の担税者と納税義務者

登録事業者間免税、最終消費者への税の帰着を求める付加価値税の本来のメカニズムからいえば、全ての事業者が登録事業者となるべきである。ところが、日本の消費税では、創設時に、納税義務者を売上げ 3,000 万円以上の事業者に限定したことによって、多くの中小の事業者が非課税（免税事業者）となり、さっそく付加価値税の前提が崩壊した。しかも、税額計算方法として控除法を採用しているので、非課税限度額（免税点）の判断については、過年度の売上げに遡らざるを得ない。

<sup>17)</sup> 吉牟田勲「イギリス、西ドイツ、フランスの付加価値税の会計・税務の概要」『ヨーロッパの付加価値税』、246 ページ。

<sup>18)</sup> 同上書、246 ページ。

控除法の下では、課税仕入れなら一律にその購入額のなかに消費税が入っているものとして、計算上で仕入税額控除を実施することができる。こうなると、本来、控除できない非課税事業者からの購入にかかる税についても控除してしまう可能性があり、その場合、消費者を含めて、非登録事業者が負担を分かち合うという付加価値税の原則が崩壊してしまうものと危惧される。しかし、シャープ博士もいっておられるように、消費課税については、均衡分析の枠組みを提示した場合には、消費者への完全転嫁などありえない。これは、インボイスを用いる税額控除方式の付加価値税にあっても例外ではないが、控除法の付加価値税にあつては、消費者に付加価値税の負担を求めるという筋道が、殊更明らかではないということはいえるかも知れない。

これに対して、EU諸国の付加価値税では、付加価値税の税額計算方法として税額控除方式を採用している。税額控除の可否はインボイスという請求書により行われる。日本に比較して、非課税事業者の売上限度額や平均課税（簡易課税）の上限についても、いずれも低くなっている。しかも、これが、日本の場合参考にするべきことだと考えられるが、最終消費行為そのものが課税取引だから、コーヒーやタクシー、乗用車の購入などこれらの行為を納税義務者である事業者が行った場合でも、これらの取引は最終消費と断定して、仕入税額控除を認めていない。

EU諸国では、交際費については、支出の50%が仕入税額控除の上限とされている。さらに、EC第12次指令では、乗用車、レジャーボート、私用飛行機・車の仕入れ又は使用料、出張旅費、交際費、娯楽費等の営業経費については、仕入税額控除を認めていない<sup>19</sup>。このような支出は、付加価値の分配にすぎない支出であり、本来、控除対象とすべきではないものである。

わが国の消費税の税額控除方式が甘々なことがわかるが、これは、ひとり消費税に限られる問題ばかりでなく、法人税や会計制度などにも共通することだということを筆者は強調したい。

控除法では、付加価値の分配にすぎないこれらの支出を原価と同様に一律に控除してしまう可能性が税額控除法に比較して強いことは指摘されなければならない。このことは、控除法で複数税率が採用された場合にはとくに問題となるであろう。

付加価値税の論理では、事業者は、自らが形成した付加価値に対する付加価値税分を流通段階の前者に押し付ける。そのため、殆どの国で、事業者そのものが納税義務者とされている。決して、源泉所得税のように社員から預かった源泉所得税を社員に代行して納付するというような特別徴収義務者なのではない。税額控除法にあつても、付加価値税の納税額は、結果的に、企業が生み出した付加価値によって決定されたことになるからである。

日本の消費税における、納税義務者の絞り込みについては、控除法の特徴が一層如実に出たものといえよう。

<sup>19</sup> 山本守之「消費税の納付及び税務行政」(宮島洋『消費課税の理論と課題』税務経理協会、1995年)、181ページ参照。

## 2 転嫁の困難と付加価値税の外国貿易への影響

先に述べたように、付加価値税は前段階の税額の回収と自らが形成した付加価値に対する付加価値税分を顧客に転嫁することを目指している。税の転嫁が完全に実施されない場合でも、納税義務者については、事業活動の成果からもたらされた付加価値に対応する税の納税が求められる。

しかし、経済学的に見ても、税金相当分の価格を取引上の前者に押しつけられるわけではない。転嫁が出来るか否かは、あくまで取引上の力関係による。下請を安く使うというわが国独自の取引関係の下では、下請事業者は思うように、付加価値税を元請企業たる大企業に対して請求できるわけではない。大企業は、付加価値税の請求に際して、取引上の優位性を利用して、下請企業に税相当額の経営努力を求め、一方、消費者への売上げに際しては、通常の税相当額の価格を上乗せできる立場にある。

外国貿易の比重が高い場合には、事は一層複雑である。話は横道にそれるかも知れないが、納税義務者が税負担を行うわけではないという例証なので、再述することにしよう。

シャープ博士は、取引高税を例に出して、輸入品の供給が価格に対して弾力的な場合、仕向地主義の税の下では、輸入国側の企業の税相当額のコスト・アップにより、輸入は減少する。一方、輸出品に対する需要が完全に弾力的な場合には（安ければたくさん売れ、高ければ多くは売れない）、そのような商品を課税される国内から課税されない外国市場にまわしても、税抜き輸出価格を低落させないものと考えておられるようである。

ただし、シャープ博士によれば、輸入品の供給と輸出品の需要が弾力的でない場合には、一例えば、外国貿易のウエイトが高い場合が該当する一、仕向地主義の税は外国への税の転嫁を含めて、分散的に帰着するものと考えておられる。長くなるが、次に引用することにしよう。

「もし輸入品の供給が完全に弾力的でないならば、仕向地主義の税は、完全な弾力性を想定した場合ほど輸入を減少させない。課税国へ財貨を送り続ける外国の生産要素は、課税のない場合よりも幾分低い税抜き価格で満足する。こうして、税の一部は外の生産要素に転嫁される。税込み輸入価格は上昇するが、税額ほどには上昇しない。輸入競争財を製造する産業の生産要素は、輸入が続くかぎり、もはや完全に保護されなくなる。したがって、取引高税は輸入競争産業における製造要素報酬の若干の低下を強制することになる。一般的には取引高税の帰着は、輸出需要と輸入需要が完全に弾力的な場合よりも広く分散される。完全な弾力性を前提としたときには被害を受けなかった三つのグループが、いまや負担を分けあわなければならなくなる。これら三つのグループとは輸出取引における製造要素（外国で税が課税されることによって一筆者一）、輸入の引き続き行われる場合の輸入競争取引における製造要素（輸入財の価格アップが不十分なことによって一筆者一）、および外国の生産要素（課税のない場合よりも幾分低い価格で満足することによって一筆者一）である<sup>20</sup>。」

<sup>20</sup> Carl S. Shoup, *Public Finance*, Chicago Aldine Publishing, 1969, pp.215-216. C.S.

取引高税の影響により、通貨の切り上げに至った場合についても、生産要素の報酬に対して、悪影響を及ぼすものである。シャウプ博士は、次のように言っておられる。

「もし通貨が対外均衡を回復するために切り上げられなければならないとすると、輸出品製造に用いられている生産要素は事業内に止まろうとするかぎり、今までより低い報酬で満足しなければならないし、また、輸入は増大することになるから輸入競争財を生産するのに用いられている生産要素もまた、同様の状況におかれることになる。結局のところ、どのような要素の供給者も、仕向地主義の取引高税及びそのもたらす諸結果—それらの諸結果を、税収の使途を考慮に入れずに推測することに意味があるかぎりではあるが—からの圧力をまぬがれることはできないと思われる<sup>21</sup>。」

これに対して、取引高税が原産地主義で課される場合は、シャウプ博士によれば、輸出産業の生産要素は、弾力的な国外需要という前提の下では、輸出品に対する税の一部を負担することになる。一方、輸入品が課税されないために、輸入競争財の生産者は、税抜き  
の限界費用が税金相当分だけ減少するところまで、生産を減少させなければならない<sup>22</sup>。

原産地主義の下では、弾力的な外国貿易を前提とすれば、取引高税の帰着は、「国内のすべての生産要素と国内における消費支出のうち輸入された価値以外からなる部分とに配分され、税はいささかも外国には転嫁されない<sup>23</sup>。」と論じられる。

シャウプ博士の含意によれば、外国貿易の完全な弾力性を想定すれば、仕向地主義に比較して、原産地主義が、外国への転嫁を生じないという点で優っていることは明らかである。しかし、日本の場合、他の先進諸外国と地理的に遠く離れている。日本における外国貿易の比重は、国際的に、必ずしも高いわけではない。

このように、仕向地主義の税にしても、国境税調整として、経済的に転嫁がスムーズに実施されるわけではない。仕向地主義オンリーにこだわる必要も少ないのではないか。

さらに、仕向地主義の下で、輸出大企業が独占的に恩恵を受けている輸出戻し税については、自国の企業に対する優遇措置なので、輸出価格への影響は小さいものと思われるが  
いかがであろうか。

### 3 消費税法上の納税義務者

#### (1) 原則

国内取引における納税義務者は、課税資産等の譲渡等を行った事業者である。外国法人、国、地方公共団体も、課税資産の譲渡等を行う限り、納税義務者である。輸入取引の場合の納税義務者は、外国貨物を保税地域から引き取る者である。外国貨物は関税法にいう外国貨物であり、関税法によれば、「外国貨物」とは、輸出の許可を受けた貨物及び外国から

---

シャウプ著塩崎潤監訳『財政学(1)』有斐閣、1973年、307-308頁。

<sup>21</sup> Carl S.Shoup,op.cit.,p.216. C.S.シャウプ著塩崎潤前掲監訳書 308頁。

<sup>22</sup> Carl S.Shoup,op.cit.,p.216. C.S.シャウプ著塩崎潤前掲監訳書 308頁参照。

<sup>23</sup> Carl S.Shoup,op.cit.,p.216. C.S.シャウプ著塩崎潤前掲監訳書 309頁。

本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採取された水産物を含む。）で、輸入が許可される前のものである。

各国の付加価値税の納税義務者は下記のとおりである。

イギリス（1973年導入）－事業活動として財貨又はサービスの供給を行う者で登録を義務付けられている者及び輸入者。

フランス（1968年導入）－有償により財貨の引渡し又はサービスの提供を行う者及び輸入者。

ドイツ（1968年）－営業又は職業活動を独立して行う者及び輸入者。

EC指令（1977年）－経済活動をいかなる場所であれ独立して行う者及び輸入者  
（財務省ホームページ <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/108.htm>2008/10/6 閲覧）

例外的に、カナダはでは、付加価値税（GST）の納税義務者は消費者である。事業者は特別徴収義務者にすぎない。

消費税や付加価値税の納税義務者についての最大の問題は、消費税の納税義務者が消費者ではなく事業者だということである。加えて、日本の消費税では、最終消費が消費税を負担するということが求められていないということである。

日本の徴税当局は、滞納一掃を目論んで、消費税が「預り金」だから、滞納は許されないとしてきた。しかし、事業者が納税義務者である場合、消費税は企業課税の性格を帯びる。消費税は決して源泉所得税のような「預り金」なのではない。したがって、近頃は、徴税当局も「預り金的性格」だということでお茶を濁している。

## (2) 納税義務者についての例外規定

①共同事業 構成が持分割合や利益配分割合に対応する部分について、それぞれ課税資産の譲渡等や課税仕入れ等を行ったこととされる。（基通1-3-1）

②事業者の役員又は使用人で組織した従業員団体 事業経費の相当部分を事業者が負担している場合で、且つ事業者の資格が有利に働く場合などの場合は事業の全部を事業者が行ったこととされる。

③輸入代行 実質的に輸入の効果が帰属する者

④委託販売 一般には委託者が委託商品の販売代金に対して消費税が課税される。

要は、実質基準で納税義務者を適用するという事にほかならない。

## IV 納税義務の免除

### 1 小規模事業者の納税義務の免除

#### (1)概要

消費に広く課税するという消費税創設の趣旨によれば、もちろん免税事業者を設けるべきではない。しかし、消費税が創設された税であることから、小規模事業者の税負担や事務負担を配慮したために、基準期間における課税売上高が 3,000 万円以下の事業者につい

て、納税義務を免除することとされた。ただし、輸入取引の場合は、非課税事業者（消費税では、「免税事業者」という。）を含めてすべての輸入者が納税義務を負うこととされる。

2005年4月以後、事業者免税点が3,000万円から1,000万円に引き下げられたが、この措置によって、2005年度では、前年度に比較して、納税義務者は個人事業者で1,159,486件、法人で378,284件の合計1,537,770件増加した。（表1：消費税課税状況参照）。

## (2) 基準期間

付加価値税の計算方法として控除法を採用する際の特有な仕組みの一つとして、事業者があらかじめ納税義務者となるか否かの判定を容易にするため、納税義務免除の判定要素を基準期間の課税売上高に求めている。

日本の消費税では、「個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（当該前々事業年度が1年未満である法人については、その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各事業年度を合わせた期間）をいう。」（法2①十四）ものとされている。

個人事業者にあつては、基準期間において、事業を行っている期間が1年に満たない場合であっても、当該基準期間における課税売上高によって、個人事業者に係る課税売上高の規定を適用するものとされる。（基通1-4-9）。これは、年の中途での開業、廃業の場合を想定している。

非課税売上限度額の判定を前々年の一点としているのは、日本の消費税の大きな特徴である。納税義務者の心構えの期間を配慮しているかのようである。諸外国では、当暦年についても、判定要素とする場合が多い。

ドイツの非課税制度では、前暦年の年間売上高（約264万円）及び当暦年の年間売上見込額755万円の要件をいずれも満たす場合に付加価値税の納税義務が免除される（非課税事業者又は免税事業者）。

イギリスの非課税制度では、当月の直前1年間の課税売上高（1,273万円）と当月以後1年間の課税売上高見込額（1,235万円）のいずれかを満たしていれば付加価値税の納税義務が免除される。ただし、翌30日間の課税売上高が1,273万円を超えると見込まれる場合は、翌30日間の初日から課税事業者となる。

フランスの非課税制度では、前々暦年の年間売上高（1,208万円）、前暦年及び当暦年の年間売上高（1,329万円）の要件をいずれも満たしている場合に付加価値税の納税義務の免除の適用がある。ただし、当暦年の売上高が免税点を越えた場合、その月の初日から特例は適用できない。（以上、物品販売・宿泊施設業の場合。その他の業種では、年間売上高が前々暦年483万円以下、且つ、前暦年及び当暦年513万円以下であるものは免税となる<sup>24</sup>。

<sup>24</sup> 財務省 <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/116.htm> より。2009年1月現在。邦貨換算レートは、1ポンド=190円、1ユーロ=151円〔20年6月から11月までの間における実勢相場の平均値〕。

### (3)課税売上高の計算

#### ①個人事業者及び基準期間が1年の法人

課税資産の譲渡等の対価の額（税抜き）の合計額からその基準期間の対価の返還等の金額の合計額を控除した残額

#### ②基準期間が1年未満の法人

①÷基準期間に含まれる月数（※端数は切り上げ）×12

#### ③基準期間が免税事業者の場合の課税売上高

基準期間が免税事業者である場合の課税売上高は、課税資産等の譲渡等に伴って收受し又は收受すべき金銭等の全額だとされ、判例でも支持されている。インボイス方式では出てこない問題である。免税事業者は消費税を請求できないからである。

※1：法 28①「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価と收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外のもの若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税に相当する額を含まないものとする。）とする。」。

※2：税制調査会「税制改革についての答申」平 6.6

「免税業者本体価格の消費税率分を消費税相当額として受け取っている事例については、税率引き上げなどの機会を捉えて改めるべきである」としている。

※3：免税事業者が行った課税資産の譲渡等については消費税等が課されていない。したがって、基準期間における課税売上高の算定にあたっては、課税資産等の譲渡等に伴って收受し又は收受すべき金銭等の全額が当該事業者のその基準期間における課税売上高となる（平 7/12/25 付制定消基通 1-4-5）。

しかし、ことはそう単純に割り切ることにはできない。控除法の付加価値税であるわが国の消費税では、非課税業者（日本では免税事業者という。）からの仕入れに係る消費税を前段階税額として売上税額から控除することができる。その場合は、非課税事業者（免税事業者）の売上げには消費税が含まれていることになる。したがって、非課税事業者（免税事業者）は非課税物品の販売者ではなく、この限りでは、まさに、課税資産の譲渡等を行っているのである。私見では、控除法の下では、納税者有利の観点から、課税資産等の譲渡等に伴って收受し又は收受すべき金銭等の全額から消費税等相当額を控除した金額で判定すべきように考えられる。

### (4)課税事業者の選択

免税事業者は、消費税の納税義務が免除されるが、仕入れに係る消費税が控除されず、還付を受けることもできない。輸出業者や設備投資が多額にのぼり、消費税の還付が見込まれる事業者は課税事業者を選択する途が用意されている。課税事業者を選択する場合には、課税事業者選択の届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。この届

出書を提出した場合には、提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間において納税義務者となる。(法 9④)

例外として、次の場合は、届出書を提出した課税期間から納税義務者となる。

- ① 事業を開始した場合
- ② 課税選択をしていた被相続人の事業を相続によって承継した場合
- ③ 課税選択を受けていた被合併法人の事業を合併により承継した場合

ところで、納税義務免除の措置の適用を受けていた事業者は、課税選択の適用を任意にやめようとするときや、事業を廃止したときは、その旨を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。(法 9⑤)

「課税事業者選択届出書は」、課税事業者を選択しようとする課税期間開始の日の前日までに提出するのが原則であるが、その課税期間に初めて課税資産の譲渡等に係る事業を開始した事業者については、その課税期間中に提出すればよいこととされている。

## 2 基準期間がない法人（新設法人）に係る納税義務免除の特例

基準期間がない法人（社会福祉法人等を除く）のうち、当該事業年度の開始の日における資本金の額又は出資の額が 1,000 万円以上である法人（課税事業者選択届出書の提出により消費税を納める義務が免除されない法人を除く。以下「新設法人」）については、当該新設法人の基準期間がない事業年度における課税資産の譲渡等については、小規模事業者に係る納税義務免除の規定は、適用しない。(法 12 の 2)。

## 4 相続があった場合の納税義務免除の特例

小規模事業者（基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の事業者）については、消費税の納税義務が免除されている。相続人が被相続人の事業を相続によって承継している場合、被相続人の課税売上高を加味しなければ、他の小規模事業者との課税の公平は保てない。

### (1) 相続があった年の相続の日から年末まで

その年において相続があった場合において、その年の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下である相続人が、当該基準期間における課税売上高が 1,000 万円を超える被相続人の事業を承継したときは、相続人について、納税義務の免除は適用できない。(法 10 ①)。

### (2) 前年、前々年に相続があった場合

その年の前年又は前々年において相続により被相続人の事業を承継した相続人のその基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下である場合において、当該相続人の当該基準期間における課税売上高と当該相続に係る被相続人の当該基準期間における課税売上高が 1,000 万円を越えるときは、当該相続人のその年における課税資産等の譲渡等については、納税義務は免除されない。(法 10②)

例えば、その年の前年に相続があった場合、被相続人から相続した日を含む年の前年の課税売上高（基準期間に当たる）と、被相続人が死亡した日の年の前年の課税売上高との合計額が 1,000 万円を超える場合は、当該相続人のその年の課税資産の譲渡等については、納税義務が免除されないということである。

その年の前々年に相続があった場合、相続人の相続の日を含む年の課税売上高と、被相続人について、死亡までの課税売上高との合計額が 1,000 万円を超える場合、当該相続人のその年の課税資産の譲渡については、納税義務は免除されない。

### (3) 2以上の事業場を分割相続した場合

被相続人の各事業場（例えば東京と名古屋に事業場があった場合がそれに当たる）の基準期間における課税売上高によって、納税義務免除の規定を適用する。（法 10③）。

## 5 合併があった場合の納税義務の特例

被合併法人の基準期間における課税売上高を加味する。

### (1) 吸収合併の場合

合併（合併により法人を設立する場合を除く）があった場合において、「被合併法人の合併法人の当該合併があった日の属する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（被合併法人が二以上ある場合には、いずれかの被合併法人に係る当該金額）が 1,000 万円を超えるときは、当該合併法人の当該合併の日から当該合併があった日の属する日の事業年度終了の日までの間における課税資産の譲渡等については、納税義務は免除されない。（法 11①）

※1：「被合併法人の合併法人の当該合併があった日の属する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」とは、合併法人の合併があった日の属する事業年度開始の日の 2 年前の日の前日から同日以後 1 年を経過する日までの間に終了した被合併法人の各事業年度における課税売上高の合計額を各事業年度の月数で除し、これに 12 を乗じて計算した金額をいう。（令 22①）。

合併事業年度においては、合併の日の前日までの期間と合併の日から期末までの期間の 2 つに分けて納税義務免除に関する規定の適用を考える。合併法人の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下であっても、合併法人の基準期間内に終了する被合併法人の課税売上高が 1,000 万円超の場合は合併法人について、納税義務免除の措置は適用しない。（**後掲設例 1 参照**）

### (2) 合併のあった翌事業年度及び翌々事業年度

合併法人の当該事業年度の基準期間の初日の翌日から当該事業年度開始の日の前日までの間に合併（合併により法人を設立する場合を除く）があった場合において、当該合併法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高と、被合併法人の当該合併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（被合併法人の基準年間課税売上高という）として政令で定めるところにより計算した金額（当該被合併法人が二以上ある場合には、各被合併法人に係る当該金額の合計額）との合計額が 1,000 万円を超えるときは、

当該合併法人の当該事業年度（その基準期間における課税売上高が 1,000 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、納税義務は免除されない。（法 11②）。

※1：「被合併法人の当該合併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」とは、合併法人の合併があった日の属する事業年度開始の日の 2 年前の日の前日から同日以後 1 年を経過する日までの間に終了した被合併法人の各事業年度における課税売上高の合計額を各事業年度の月数で除し、これに 12 を乗じて計算した金額をいう。（令 22②）。計算式は次のとおりである。

被合併法人の当該合併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  
＝合併法人の基準期間中に終了した被合併法人の各事業年度の課税売上高の  
合計額× 12／被合併法人の各事業年度の月数の合計額

ただし、当該事業年度の基準期間中に合併があった場合には、上記により計算した金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、これに当該基準期間の初日から当該合併があった日の前日までの期間の月数を乗じて計算した金額となる。

後掲例 2 では、「被合併法人の当該合併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」とは、被合併法人の合併の日までの事業年度の課税売上高を年換算（後掲例では  $1,000 \text{ 万円} \div 5 \text{ ヶ月} \times 12 = 2,400 \text{ 万円}$ ）した上で、その年換算課税売上高（同 2,400 万円）を、合併法人の基準期間に含まれる月数部分（4 月から 5 月までの 2 ヶ月）に割り振った金額（ $2,400 \text{ 万円} \div 12 \times 2 \text{ ヶ月} = 400 \text{ 万円}$ ）である。

**（後掲設例 2 参照）**

**（2）新設合併が行われた場合**

**① 設立の日の属する事業年度**

いずれかの「被合併法人の当該合併があった日の属する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」が 1,000 万円を超えるときは、当該合併法人の当該合併があった日の属する事業年度における課税資産の譲渡等については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。（法 11③）。

ここで、「被合併法人の当該合併があった日の属する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」とは、合併法人の当該合併があった日の属する事業年度開始の日の 2 年前の日の前日から同日以後 1 年を経過する日までの間に終了した被合併法人の各事業年度における課税売上高の合計額を当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに 12 を乗じて計算した金額をいう。（令 22③）。**（後掲設例 3 参照）**

**② 合併の翌事業年度及び翌々事業年度**

合併法人の当該事業年度開始の日の 2 年前の日の前日から当該事業年度開始の日の前日までのあいだに合併があった場合において、当該合併法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高と、「各被合併法人の当該合併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合計額」が 1,000 万円を超えるときは、当該事業年度における課

税資産の譲渡等については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。

ここで、「各被合併法人の当該合併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合計額」とは、合併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 1 年を経過する日までの間に終了した各被合併法人の各事業年度における課税売上高の合計額を、当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに当該合併法人の当該事業年度開始の日の前日までの期間の月数を乗じて計算した金額をいう。(令 22④)。

次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次により計算した金額をいう(令 22⑥)。

一、当該合併法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高がない場合の納税義務。

当該合併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 1 年を経過する日までのあいだに終了した各被合併法人の各事業年度における課税売上高の合計額を当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに 12 を乗じて計算した金額の合計額。(設例 4 の合併の翌事業年度(17/4/1-18/3/31)では、15/4/1-16/3/31 の売上 1300 万円  $\div$  12  $\times$  12 = 1300 万円と 800 万円  $\div$  12  $\times$  12 = 800 万円の合計 2100 万円)。

後掲設例 4 の合併があった年度の翌々事業年度(18/4/1-19/4/30)では、令 22④本文のみにより計算することになり、各被合併法人の各事業年度(16/4/1-16/9/30)の月数の合計数は、6 月である。合併法人の当該事業年度開始の日の 2 年前の日の前日から合併があった日の前日までの期間の月数は 6 月である。700 万円  $\div$  6  $\times$  6 = 700 万円、400 万円  $\div$  6  $\times$  6 = 400 万円、合計額は 1,100 万円、これに合併法人の基準期間 16/10/1-17/3/31 における課税売上高は 900 万円(実額であり、年額換算しない。設例では、これが 1,800 万円となっているが、誤りだと思われる。)との合計額 2,000 万円が免税点 1,000 万円を超えているので、この事業年度については、納税義務が免除されない。(後掲設例 4 参照)

二、合併法人の当該事業年度の基準期間に含まれる事業年度の月数の合計数が合併の日の翌日から当該合併法人の当該事業年度開始の日の前日の 1 年前の日の前日までの月数を越える場合。

合併法人の当該事業年度の基準期間に対応する各被合併法人の課税売上高を、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、これに合併の日から当該合併法人の当該事業年度開始の日の前日の 1 年前の日の前日までの期間の月数を乗じて計算した金額と、令 22④本文により計算した金額との合計額。

## 6 会社分割があった場合の納税義務免除の特例

### (1) 分割等の意義

#### ①新設分割

②法人が新たな法人を設立するため、その有する金銭以外の資産の出資をし、その出資により新たに設立する法人に事業の全部又は一部を引き継ぐ場合における当該新たな法人の設立

③法人が新たな法人を設立するため金銭の出資をし、当該新たな法人と商法 246 条第 1 項

(事後設立)に規定する契約又は有限会社法第40条第3項(事後設立)に規定する契約を締結した場合における当該契約に基づく金銭以外の資産の譲渡のうち、当該新たな法人の設立の時に発行済株式の総数又は出資金額の全部をその法人が有している場合であること又は新たな法人の設立の時に金銭以外の資産の譲渡が予定されており、かつ、当該設立の時から6月以内に行われたこと。

(2)新設分割子法人の分割等があった日の属する事業年度の納税義務

分割等を行った法人(新設分割親法人)の当該分割等により設立された、又は資産の譲渡を受けた法人(新設分割子法人)の分割等があった日の属する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が1,000万円を超えるときは、当該新設分割子法人の当該分割等があった日の属する事業年度の終了の日までの間における課税資産の譲渡等については、納税義務の免除の規定は適用されない。(法12①)。(後掲設例5の<分割子法人>①参照。この場合の課税売上高3900万円)。

ここで、「新設分割子法人の分割等があった日の属する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」とは、新設分割子法人の分割等があった日の属する事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に終了した新設分割親法人の各事業年度における課税売上高の合計額を、当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額をいう。(令23①)。

(3)新設分割子法人の分割等があった日の属する事業年度の翌事業年度の納税義務

新設分割子法人の当該事業年度開始の日の1年前の日の前日から当該事業年度開始の日の前日までの間に分割等があった場合において、新設分割親法人の当該新設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(新設分割親法人が2以上ある場合は、いずれかの新設分割親法人に係る課税売上高)が1,000万円を超えるときは、納税義務の免除の規定は適用されない。(法12②)。(後掲設例5<分割子法人>②参照。この場合の課税売上高は、3,600万円)。

ここで、「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」とは、新設分割子法人の事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に終了した新設分割親法人の各事業年度における課税売上高の合計額を、当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額をいう。(令23②)。

(4)新設分割子法人の分割があった日の属する事業年度の翌々事業年度以降の納税義務

新設分割子法人の当該事業年度開始の日の1年前の日の前々日以前に分割等(新設分割親法人が2以上ある場合のものを除く。)があった場合において、当該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<sup>25</sup>(後掲設例5<分割子法人>③のイ参照。この場合の課税

<sup>25</sup> この場合の分割子法人の課税売上高の算定にあたっては、分割子法人の分割事業年度の売上高を分割親法人の年間売上高に年額換算した上で、特定事業年度中に分割があった場合には、さらに、その内、分割子法人の分割事業年度月数に対応する額を分割子法人の課税

売上高は、600万円)と、当該新設分割親法人の当該新設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(後掲設例5<分割子法人>③のロ参照。この場合の課税売上高は、3,300万円)が1,000万円を超えるときは、当該新設分割子法人の当該事業年度における課税資産の譲渡等については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。

(法12③)。(後掲設例5<分割子法人>③のハ参照。この場合の課税売上高は、3,900万円であり、1,000万円を超えるので納税義務は免除されない)。

※1: 特定要件とは、新設分割子法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の100分の50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これと特殊な関係にある者の所有に属する場合等

※2: 「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」

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売上げに係る税抜き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12を乗じて計算した金額(ただし、新設分割子法人の当該事業年度開始の日から2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した新設分割親法人の各事業年度(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を乗じて計算した金額)とする。(令23③)。(後掲設例5<分割子法人>③のイ参照。この場合の課税売上高は、 $(600万円 \times 12/6) \times 6/12 = 600万円$ となる)。

※3: 「当該新設分割親法人の当該新設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を当該特定事業年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額。(令23④)

(5)新設分割親法人の分割等があった事業年度の翌々事業年度以降の納税義務

新設分割親法人の当該事業年度開始の日の1年前の日の前々日以前に分割等があった場合において、当該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に該当し、かつ、当該新設分割親法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高(後掲設例5<分割親法人>③のイ参照。この場合の課税売上高は、3,300万円)と、当該新設分割子法人の当該新設親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(後掲設例5<分割親法人>③のロ参照。この場合の課税売上高は、600万円)が1,000万円を超えるときは、当該新設分割親法人の当該事業年度における課税資産の譲渡等については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。(法12④)。(後掲設例5<分割親法人>③のハ参照。この場合の課税売上高は、3,900万円)。

※1: 「当該新設親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」=

---

売上高としていることに留意すること。本章20ページの※2「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」を参照。

新設分割親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 1 年を経過する日までの間に開始した新設分割子法人の各事業年度における課税売上高の合計額を当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに 12 を乗じて計算した金額。(令 23⑤)。(後掲設例 5 参照)

(6)吸収分割があった場合の分割承継法人の当該吸収分割があった日の属する事業年度の納税義務

吸収分割とは、分割した事業を既存の別会社に承継させるものである。分割してできた会社には基準期間がないので、通常であれば、基準期間の売上基準（課税売上高が 1,000 万円以下）により、納税義務が免除されるところだが、一体性があるものを引き継いだとして、納税義務の免除を認めないものとしている。

吸収分割があった場合において、分割法人（分割をした法人）の分割承継法人（分割して分割法人の営業を承継した法人）の当該吸収分割があった日の属する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（分割法人が 2 以上ある場合には、いずれかの分割法人に係る金額）が 1,000 万円を超えるときは、当該分割承継法人の当該吸収分割があった日の属する事業年度終了の日までの間における課税資産の譲渡等については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。(法 12⑤)。

吸収分割の場合には、本章上記 4 の (1) の吸収合併の場合とほぼ同様の規定となっている。被合併法人の合併法人の当該合併があった日の属する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（被合併法人が 2 以上ある場合には、いずれかの被合併法人に係る当該金額）とされていたのと、ほぼ同じ内容となっている。

※ 1:

「分割承継法人の当該吸収分割があった日の属する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」＝分割承継法人の吸収分割があった日の属する事業年度開始の日の 2 年前の日の前日から同日以後 1 年を経過する日までの間に開始した分割法人の各事業年度における課税売上高の合計額を当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに 12 を乗じて計算した金額。(令 23⑥)。

(7)吸収分割があった場合の分割承継法人の当該吸収分割があった日の属する事業年度の翌事業年度の納税義務

分割承継法人の当該事業年度開始の日の 1 年前の日の前日から当該事業年度開始の日の前日までの間に吸収分割があった場合において、分割法人の当該分割承継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売上高（分割法人が 2 以上ある場合には、いずれかの分割法人に係る金額）が 1,000 万円を超えるときは、当該分割承継法人の当該事業年度における課税資産の譲渡等については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。(法 12⑥)。

※1:「分割法人の当該分割承継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売

上高」＝分割承継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1年を経過する日までの間に開始した分割法人の各事業年度における課税売上高の合計額を当該各事業年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額。(令23⑦)。

## V 事例検討

### 1 アパートの建築と消費税の還付

課税事業者選択により、消費税の還付が受けられる場合があるので、要注意。貸店舗を建築して新たに不動産貸付業を開始しようとする場合、課税事業者を選択することにより、建築費に含まれる消費税の控除又は還付を受けることができる。

居住用のアパートを新築する場合、家賃収入が非課税売上げとされ、建築費は「非課税売上げにのみ要するもの」と認められるために、原則として、建築費に係る消費税の還付を受けることができない。しかし、当該課税期間の課税売上割合が95%以上の場合は、建築費に係る消費税の全額が仕入税額控除の対象となり、還付を受けることも可能である。例えば従来から駐車場の貸付業収入があり、建物完成の前年中に「課税事業者選択届出書」を提出した場合で、且つ建物の完成引渡が年末である場合、課税売上割合が95%以上となれば、建築費の全額が仕入税額控除の対象となる。

この場合も、課税売上割合95%以上・全額控除という規定が益税をもたらしているわけである。

### 2 新設法人は3期目まで課税事業者

資本金300万円で設立した有限会社(免税事業者)が設立中に「課税事業者選択届出書」を提出して、消費税の還付を受けた場合、さっさと免税事業者に戻るのが得策である。しかし、「課税事業者選択不適用届出書」は、課税事業者を選択した課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ提出することはできない(事業廃止の場合を除く)。(法9⑥)。

通常であれば、翌課税期間の初日以後であれば提出できる(個人事業者であれば開業年の翌年の1月1日以降)。しかし、法人の場合は、設立事業年度が1年間ではない場合が殆どなので、「平成19年2月20日～19年3月31日」が最初の課税期間である場合、2年を経過する日・平成21年2月19日の属する事業年度は、20年4月1日～21年3月31日である。その課税期間の初日平成20年4月1日以後でなければ「課税事業者選択不適用届出書」を提出することはできない。したがって、この場合、設立第3期目の課税期間まで課税事業者でいることを余儀なくされる。

### 3 生前の事業承継は、相続があった場合の納税義務免除の特例適用外。

親が生存中に廃業、息子が事業を引き継ぐ場合、息子は開業年と翌年は免税事業者になることができる。

#### 4 個人事業者の基準期間の課税売上高は、事業用固定資産の譲渡を含める。

算入する金額は事業用部分として算定した額だが、その事業割合は、譲渡年度の事業算入割合ではなく、その資産を購入した年度の当該割合であることに注意する。平成 8 年に通達が出て、明確になった点である。その前までは、家事関連資産の譲渡は全額課税売上とされていた。

### VI 納税義務の免除と大企業

納税義務免除の規定で付加価値税の根幹に係る規定は、小規模事業者に係る納税義務の免除の規定（法 9）である。小規模事業者に係る納税義務の免除による最大の受益者は、大企業である。日本の産業とくに製造業は優秀な中小零細事業者を下請け企業として自社の生産過程に低廉価格で組み入れることによって成り立っているからである。そもそも、インボイス方式の付加価値税の下では、免税事業者からの仕入れに係る消費税は売上に係る税額から控除することはできない。日本の消費税は、帳簿方式・仕入控除方式の付加価値税を取り入れることによって、本来控除できない仕入れに係る仕入税額控除を可能としたわけである。

一方、免税事業者については、仕入税額控除が売上税額を超える場合であっても、消費税の還付を受けることができない。免税事業者からの仕入れも控除対象ということであれば、バランスを取る意味で、免税事業者でも消費税の還付があってもしかるべきだと考えるのがいかがであろうか？

### VII 終わりに

課税取引を行うすべての者が納税義務者とされることについては、EU の付加価値税とわが国の消費税はほぼ同じである。最も大きな違いは、わが国の消費税が付加価値税の計算方法として控除法を採用するところから、非課税事業者（納税義務のない事業者）の非課税売上限度額が、前々事業年度の課税売上高だとされていることである。

控除法の下では、納税義務のない事業者からの仕入れについても仕入税額控除の対象とすることによって、大企業に有利に作用している。一方で、納税義務のない中小零細事業者は消費税の控除や還付が一切認められないことにより、損税の危機にある。

日本財政学会の議論でも、仕組み上の旨みや抜け穴を塞ぐためにも、インボイス方式への移行が不可欠だとの議論が大勢である。しかし、2005 年度から、免税点が大幅に引き下げられたことにより、売上高が 1,000 万円超 3,000 万円以下の中小零細事業者の益税は大部分消滅したと思われる。売上高が 1,000 万円以下の事業者については統計があるわけではないが、仮に、課税事業者になったところで、収税額の増加は僅かな額に止まることが予想される。他方、中小零細事業者には、消費税の完全転嫁が不可能となっている。

諸富徹氏によれば、財政再建で所得税の機能低下の事実という最大の問題を議論するこ

と無しに安易に消費税の増税だけを議論するのは非常に問題だとしている。そして、もし消費税だけが前面に出てきた場合、非常に高い政治的代償を払われなければならないのではないかと論じているがもっともである<sup>26</sup>。

最近 20 年間について、消費課税の地位増加と引き換えに、法人税と所得税の機能低下が顕著であり、社会保険料の逆進性についても消費税以上に強いものだということなど、公的負担全体で公平性を測定すれば、かなり、逆配分効果が強まっており、公的負担全体を見れば、比例的負担傾向が顕著となっていることは明確な事実である<sup>27</sup>。このように、負担全体を考慮すれば、消費税増税の議論は早すぎると考えるがいかがであろうか。

---

<sup>26</sup> 諸富徹「シンポジウム 財政再建と税制改革」（日本財政学会編『財政再建と税制改革』有斐閣、2008 年）、諸富徹発言、27－28 ページ参照。

<sup>27</sup> 受益についても、福祉切り捨ての傾向が如実であり、受益についての再分配効果も弱まっているものと想定される。

表1 消費税課税状況

年度	西暦	個人事業者		法人		合計		個人事業者		法人		合計		消費税及び地方消費税合計 百万円
		件数	税額	件数	税額	件数	税額	件数	税額	件数	税額	件数	税額	
		件	百万円	件	百万円	件	百万円	件	百万円	件	百万円	件	百万円	
平成1年	1989	633,748	128,912	1,191,261	3,825,744	1,825,009	3,954,656							3,954,656
平成2年	1990	703,525	194,105	1,326,155	5,386,357	2,029,680	5,580,462							5,580,462
平成3年	1991	755,650	203,758	1,439,791	6,009,105	2,195,441	6,212,863							6,212,863
平成4年	1992	754,473	264,995	1,530,758	6,429,485	2,285,231	6,694,480							6,694,480
平成5年	1993					0	0							0
平成6年	1994					0	0							0
平成7年	1995	702,031	229,306	1,661,984	6,937,437	2,364,015	7,166,742							7,166,742
平成8年	1996	669,338	248,535	1,663,570	7,062,279	2,332,908	7,310,813							7,310,813
平成9年	1997	630,677	312,327	1,658,987	8,715,040	2,289,664	9,027,367					2,256,842		11,284,209
平成10年	1998	614,112	353,449	1,691,244	9,513,306	2,305,356	9,866,754					2,466,689		12,333,443
平成11年	1999	585,556	333,912	1,683,143	9,967,831	2,268,699	10,301,743	585,668	83,492	1,683,652	2,483,461	2,269,320	2,566,953	12,868,696
平成12年	2000	522,584	306,886	1,635,207	9,472,377	2,157,791	9,779,263	522,678	76,739	1,635,654	2,362,053	2,158,332	2,438,792	12,218,055
平成13年	2001	481,124	283,355	1,587,845	9,311,406	2,068,969	9,594,760	481,191	70,827	1,588,294	2,326,949	2,069,485	2,397,776	11,992,536
平成14年	2002	456,292	265,775	1,570,608	9,269,168	2,026,900	9,534,943	456,341	66,424	1,570,959	2,316,190	2,027,300	2,382,614	11,917,557
平成15年	2003	429,937	250,495	1,546,215	9,230,917	1,976,152	9,481,412	429,966	62,604	1,546,494	2,307,017	1,976,460	2,369,621	11,851,033
平成16年	2004	406,571	240,228	1,613,048	9,276,949	2,019,619	9,517,177	406,610	60,034	1,613,271	2,316,854	2,019,881	2,376,888	11,894,065
平成17年	2005	1,565,958	497,507	1,991,299	9,529,017	3,557,257	10,026,524	1,566,096	124,277	1,991,555	2,381,687	3,557,651	2,505,964	12,532,488
平成18年	2006	1,532,813	488,354	1,983,615	9,515,713	3,516,428	10,004,067	1,532,907	122,016	1,983,780	2,378,782	3,516,687	2,500,797	12,504,864
平成9年—平成8年		-38,661	63,792	-4,583	1,652,761	-43,244	1,716,554						2,256,842	3,973,396
平成17年—平成16年		1,159,387	257,279	378,251	252,068	1,537,638	509,347	1,159,486	64,243	378,284	64,833	1,537,770	129,076	638,423

資料出所：国税庁統計年報書、各年分。

(注)1 決算額ではない。平成18年度は、平成18年4月1日から19年3月31日までに終了した課税期間についての納税申告分。19年6月30日申告による課税事績に基づく。

(注)2 還付申告及び税関分を含まない。

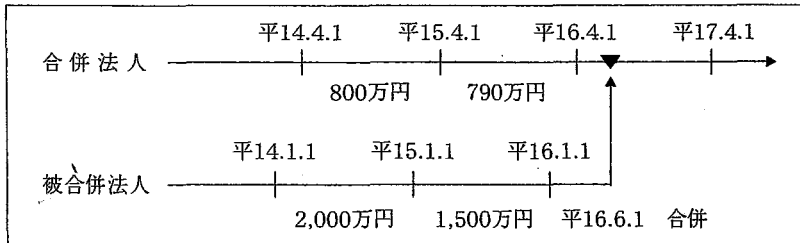
18年度の還付申告消費税額(国分)は、2,483,818億円、税関納付分は1,812,792億円。

(注)3 地方消費税の平成9、10年度の数値は、消費税に0.25を乗じて得た推計値。

吸収合併が行われた場合

(1)合併法人の合併があった日の属する事業年度の納税義務

例 1



(判定)

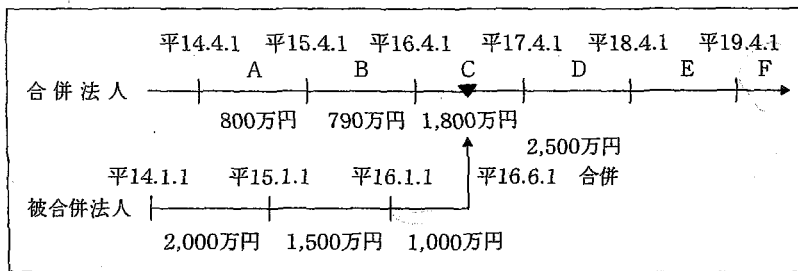
合併法人の平成16年4月1日から平成17年3月31日までの事業年度のうち、4月1日から合併の前日の5月31日までの間は免税事業者となり、6月1日から17年3月31日までの期間は、被合併法人の合併法人の基準期間に対応する期間（平成14年4月1日から平成15年3月31日までの間に終了した被合併法人の各事業年度＝平14.1.1～14.12.31の事業年度）における課税売上高が2,000万円（2,000万円×12月/12月）となり、1,000万円を超えることから課税事業者となる。

松本正春『消費税法 理論と計算〔三訂版〕』税務経理協会、2007年、36ページ。

吸収合併が行われた場合

(2)合併法人の合併があった日の属する事業年度の翌事業年度及び翌々事業年度の納税義務

例 2



(判定)

合併法人の合併があった事業年度以後の納税義務は次のようになる。

・ Cの事業年度 (平成16年4月1日～平成17年3月31日)

4月1日～5月31日 免税事業者

6月1日～17年3月31日 課税事業者

・ Dの事業年度 (平成17年4月1日～平成18年3月31日)

合併法人の基準期間における課税売上高790万円と被合併法人の合併法人の基準期間に対応する期間 (平成15年4月1日～平成16年3月31日までの間に終了した事業年度) における課税売上高1,500万円との合計額が1,000万円を超えることから、課税事業者となる。

・ Eの事業年度 (平成18年4月1日～平成19年3月31日)

次の①及び②の金額の合計額が1,000万円を超えることから、納税義務の免除に関する規定は適用されない。

① 合併法人の基準期間における課税売上高1,800万円

② 被合併法人の合併法人の基準期間の初日から同日以後1年を経過する日までの間に終了した被合併法人の各事業年度 (平成16年1月1日～5月31日までの事業年度) における課税売上高の合計額1,000万円を事業年度の月数5で除し、これに12を乗じて計算した金額2,400万円を求め、更に、当該基準期間中に合併が行われていることから、この金額を当該基準期間に含まれる事業年度の月数12で除し、これに基準期間の初日から合併があった日の前日までの期間の月数2を乗じて計算した金額400万円

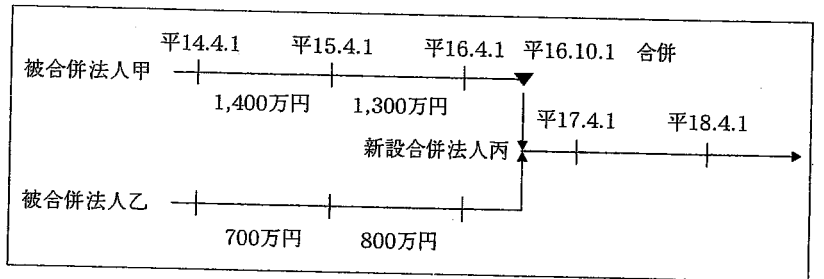
・ Fの事業年度 (平成19年4月1日～平成20年3月31日)

合併法人の基準期間 (Dの事業年度) における課税売上高のみに基づいて判断することとなり、同期間の課税売上高が2,500万円であることから課税事業者となる。

新設合併が行われた場合

(1)合併法人の合併があった日の属する事業年度の納税義務

例 3



(判 定)

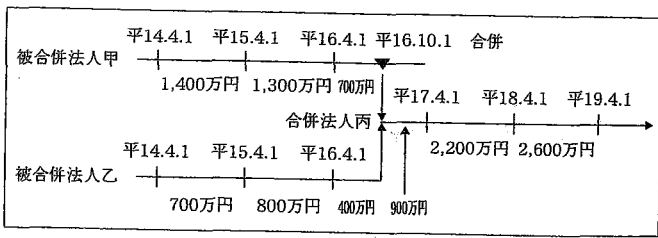
新設合併法人丙の合併があった日の属する事業年度の基準期間に対応する期間(平成14年10月1日から平成15年9月30日までの間に終了した被合併法人甲の事業年度)における課税売上高の合計額は1,400万円であり,これを事業年度の月数の合計数12で除し,これに12を乗じた金額が1,400万円であることから,納税義務の免除に関する規定は適用されない。

松本正春前掲書 39 ページ。

新設合併が行われた場合

(2)合併法人の合併があった日の属する事業年度の翌事業年度及び翌々事業年度の納税義務

例 4



(判定)

① 合併のあった事業年度の翌事業年度(17.4.1~18.3.31の事業年度)の納税義務

- イ 合併法人の基準期間における課税売上高はない(基準期間はない)。
- ロ 各被合併法人の当該合併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合計額の計算  
 基準期間に対応する期間は、15.4.1(合併法人の当該事業年度開始の日の2年前の日の前日)~16.3.31(2年前の日の前日から1年を経過する日)までの間に終了した各被合併法人の各事業年度の期間となる。  
 この期間中に終了した各被合併法人の各事業年度における課税売上高の合計額は、被合併法人甲が1,300万円(1,300万円÷12×12)、同乙が800万円(800万円÷12×12)で、合計額は2,100万円である。
- ハ 合併法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高と各被合併法人の当該合併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合計額との合計額は、合併法人の基準期間における課税売上高がないことから、上記ロにより計算した被合併法人の課税売上高の合計額2,100万円となる。
- ニ したがって、合併法人の合併があった事業年度の翌事業年度については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。

② 合併があった事業年度の翌々事業年度(18.4.1~19.3.31)の納税義務

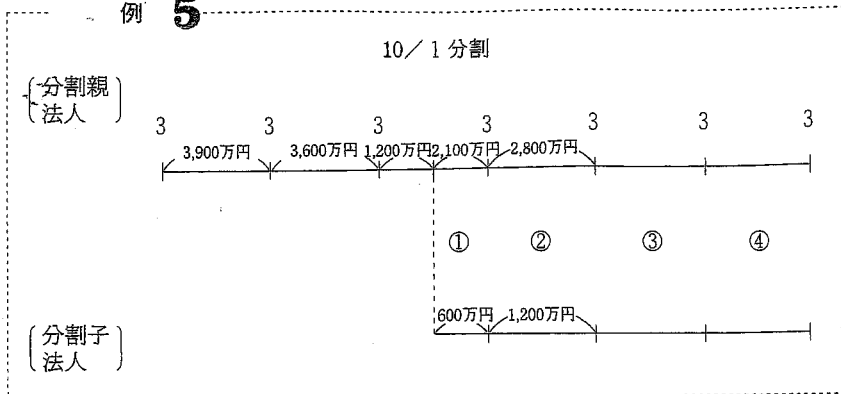
- イ 合併法人の基準期間における課税売上高は1,800万円(900万円÷6×12)である。
- ロ 各被合併法人の当該合併法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間における課税売上高の合計額の計算  
 合併法人の当該事業年度の基準期間に対応する期間(平成16年4月1日から平成17年3月31日までの期間)に終了した各被合併法人の各事業年度における課税売上高の合計額に基づいて計算した課税売上高の合計額は、次のようになる。

額は、次のようになる。

- (注) 1 各被合併法人の各事業年度の月数の合計数 6月  
 2 合併法人の当該事業年度開始の日の2年前の日の前日から合併があった日の前日までの期間の月数 6月
- 被合併法人甲の課税売上高  $700万円 \div 6 \times 6 = 700万円$   
 被合併法人乙の課税売上高  $400万円 \div 6 \times 6 = 400万円$   
 合計額 1,100万円

- ハ この結果、合併法人の当該事業年度の基準期間における課税売上高と各被合併法人の当該合併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合計額は、2,900万円(1,800万円+1,100万円)となり、この事業年度については、納税義務の免除に関する規定は適用されない。

例 5



(計算)

<分割子法人>

① 分割事業年度

分割親法人における基準期間の課税売上高が<sup>1,000</sup>~~3,000~~万円超であるので、納税義務は免除されない。

② 分割事業年度の翌事業年度

① 分割子法人

基準期間における課税売上高は零

② 分割親法人分

$$3,600万円 \times \frac{12}{12} = 3,600万円$$

③ 合計

$$① + ② = 3,600万円 > \overset{1,000}{\del{3,000}}万円 \rightarrow \text{納税義務は免除されない。}$$

③ 分割事業年度の翌々事業年度

① 分割子法人

$$(600万円 \times \frac{12}{6}) \times \frac{6}{12} = 600万円$$

② 分割親法人

$$(1,200万円 + 2,100万円) \times \frac{12}{12} = \overset{3,300}{\del{3,300}}万円$$

③ 合計

$$600万円 + \overset{2,300}{\del{3,300}}万円 = \overset{3,900}{\del{4,200}}万円 > \overset{1,000}{\del{3,000}}万円 \rightarrow \text{納税義務は免除されない。}$$

④ 分割事業年度の翌々々事業年度

① 分割子法人

$$1,200万円 \times \frac{12}{12} = 1,200万円$$

② 分割親法人

$$2,800万円 \times \frac{12}{12} = 2,800万円$$

③ 合計

$$1,200万円 + 2,800万円 = 4,000万円 > \overset{1,000}{\del{3,000}}万円 \rightarrow \text{納税義務は免除されない。}$$

<分割親法人>

① 分割事業年度

原則による基準期間の課税売上高が<sup>1,000</sup>~~3,000~~万円超 (3,900万円) であるので、納税義務は免除されない……特例適用外、原則により判定する。

② 分割の翌事業年度

原則による基準期間の課税売上高が<sup>1,000</sup>~~3,000~~万円超 (3,600万円) であるので、納税義務は免除されない……特例適用外、原則により判定する。

③ 分割の翌々事業年度

① 分割親法人

$$\overset{3,300}{\del{3,000}}万円 \times \frac{12}{12} = \overset{3,300}{\del{3,000}}万円$$

② 分割子法人

$$(600万円 \times \frac{12}{6}) \times \frac{6}{12} = 600万円$$

③ 合計

$$\overset{3,300}{\del{3,000}}万円 + 600万円 = \overset{3,900}{\del{3,600}}万円 > \overset{1,000}{\del{2,000}}万円 \rightarrow \text{納税義務は免除されない。}$$

④ 分割の翌々々事業年度

① 分割親法人

$$2,800万円 \times \frac{12}{12} = 2,800万円$$

② 分割子法人

$$1,200万円 \times \frac{12}{12} = 1,200万円$$

③ 合計

$$2,800万円 + 1,200万円 = 4,000万円 > \overset{1,000}{\del{3,000}}万円 \rightarrow \text{納税義務は免除されない。}$$