

## ブラッシュアップ判例・裁決例 【解説動画付】

# 企業合併に伴う 簡易課税適用の判定

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所【東裁（諸）令6-83】令6・12・9裁決（TAINS:FO-5-436）

Brush up  
point

本件は、簡易課税制度選択届出書を提出している請求人が合併法人となった場合、その合併事業年度において簡易課税の適用を判定する場合、被合併法人分基準期間課税売上高も加味して行うかどうか争点となっている。国税不服審判所は、次の判断ポイントにより、あくまで簡易課税の適用は、合併法人である事業者の基準期間における課税売上高によるべきであるとして、請求人の主張を認めなかった。

- (1)消費税法37条1項は、事業者が合併法人である場合において、基準期間における課税売上高が5000万円を超えるか否かの判定は、合併法人である事業者の基準期間における課税売上高によるべき旨を規定している。
- (2)消費税法基本通達13-1-2は、合併等があった場合における合併法人等の簡易課税の適用の判定に関して、基準期間における課税売上高が5000万円を超えるかどうかは、合併法人等の基準期間における課税売上高のみによって判定することを留意的に明らかにしている。
- (3)請求人の基準期間における課税売上高は960万円であったものの、請求人は、本件課税期間の初日において各被合併法人を吸収合併しており、各被合併法人の基準期間に係る被合併法人分基準期間課税売上高は、いずれも1000万円を超えていることから、本件課税期間において消費税を納める義務がある。そして、請求人は、簡易課税制度選択届出書を提出しており、請求人の基準期間における課税売上高は960万円であり5000万円以下であることから、本件課税期間において、請求人には簡易課税が適用される。

### 【動画解説】

この記事については、著者が解説動画をYouTubeにアップしており、次のQRコードから視聴できます。是非、ご覧ください（33分）。  
[https://youtu.be/CeOrfq0ju\\_o](https://youtu.be/CeOrfq0ju_o)



## I 事実関係

〔1〕本件は、審査請求人が、消費税等の確定申告において、本則課税により控除対象仕入税

額を算定したところ、原処分庁が、請求人は簡易課税制度選択届出書を提出しており、かつ、基準期間における課税売上高が5000万円以下であることから、簡易課税を適用して控除対象仕入税額を算定すべきであるとして更正処分等をしたのに対し、請求人が、被合併法人の当該請求人の基準期間に対応する期間における課税売上高として計算した金額は5000万円を超えているから本則課税が適用されるなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

〔2〕請求人は、コンピュータシステムのコンサルティング事業等を営むことを目的とする法人である。請求人は、平成30年5月31日、原処分庁に対し、消費税等について、適用開始課税期間を平成31年4月1日から令和2年3月31日までとする「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出した。

請求人は、令和2年4月1日を吸収合併の効力発生日として、請求人を合併法人、B社、C社、D社及びE社を被合併法人とする吸収合併を行った。

請求人は、令和2年4月1日から令和3年3月31日までの本件課税期間の消費税等について、本則課税により控除対象仕入税額を算定した上で、法定申告期限までに確定申告書を提出した。

請求人の本件課税期間に係る基準期間における課税売上高は960万円であり、本件各被合併法人の本件基準期間に係る被合併法人分基準期間課税売上高は、後掲（Ⅳ．解説〔1〕）の「別表2」のとおりであった。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、いくつかあるがその主たる争点は、本件課税期間において、請求人に簡易課税が適用されるか否かである。この争点について、当事者の主張は、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>イ. 消費税の納税義務の判定は、簡易課税適用の判定の先決問題であるところ、納税義務の判定において、消費税法11条1項により被合併法人分基準期間課税売上高によって納税義務者と判定されるのであれば、同法37条1項の規定による簡易課税の適用の判定においても、被合併法人分基準期間課税売上高によって判定するのが整合的な判定方法である。</p> <p>本件各被合併法人の被合併法人分基準期間課税売上高を考慮すると、請求人の本件基準期間における課税売上高は5000万円を超えることとなることから、消費税法37条第1項の適用要件は満たさない。</p> <p>また、消費税法37条1項の規定が適用されるか否かは、「事業者」つまり請求人のその基準期間における課税売上高で判定するとする原処分庁の主張は、条文の「事業者」との文言からは読み取ることができず、法的根拠がない。</p> <p>ロ. 消費税法37条1項柱書の括弧書は、同条が適用される事業者は、「第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く」と規定しているところ、請求人の基準期間における課税</p>	<p>イ. 簡易課税制度選択届出書を提出した事業者に対して、消費税法37条第1項の規定が適用されるか否かは、あくまで、「事業者」つまり請求人のその基準期間における課税売上高が5000万円以下であるか否かによって判定することは、条文の規定からも明らかである。</p> <p>請求人は、本件簡易課税制度選択届出書を原処分庁に提出し、かつ、請求人の本件基準期間における課税売上高は5000万円以下であることから、消費税法37条1項の適用要件を満たしている。</p> <p>ロ. 消費税法37条1項柱書の括弧書は、同条が適用される事業者は、「第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く」と規定しているところ、請求人は、同法11条1項の規定</p>



売上高は1000万円以下であり、同法11条1項の規定によって消費税を納める義務は免除されないものの、同法9条1項本文の規定によれば「消費税を納める義務が免除される事業者」に該当する。したがって、請求人は、消費税法37条1項柱書の括弧書に規定する事業者に該当する。

により同法9条1項本文の規定が適用されず、同項本文にいう「消費税を納める義務が免除される事業者」には該当しない。したがって、請求人は、消費税法37条1項柱書の括弧書に規定する事業者に該当しない。

### III 裁決の要旨

〔1〕 審判所は始めに、本件請求人の消費税の納税義務につき、次のとおり判断した。「請求人の本件基準期間における課税売上高は960万円であったものの…請求人は、本件課税期間の初日において本件各被合併法人を吸収合併しており、本件各被合併法人の本件基準期間に係る被合併法人分基準期間課税売上高は、別表2のとおりいずれも1,000万円を超えていることから、本件課税期間において、請求人には、消費税法第11条第1項の規定により同法第9条第1項本文の規定は適用されず、消費税を納める義務がある。」とした。

〔2〕 次に、消費税法37条の簡易課税の適用について、次のとおり判断した。「消費税法第37条第1項は…事業者が簡易課税制度選択届出書を提出した場合には、基準期間における課税売上高が5,000万円以下である課税期間については、簡易課税が適用される旨規定しているところ、同条の規定の適用上、事業者が吸収合併に係る合併法人である場合において、当該事業者が吸収合併に係る被合併法人が含まれる旨の規定や、簡易課税の適用の判定の際に用いる基準期間における課税売上高として、被合併法人分基準期間課税売上高を用いるという規定は設けられていない。そうすると、消費税法第37条第1項は、事業者が合併法人である場合において、基準期間における課税売上高が5,000万円を超えるか否かの判定は、合併法人である事業者の基準期間における課税売上高によるべき旨を規定していることとなる。」

また、消費税法基本通達13-1-2《合併法人等が簡易課税制度を選択する場合の基準期間の課税売上高の判定》の定めについては、「合併等があった場合における合併法人等の簡易課税の適用の判定に関して、基準期間における課税売上高が5,000万円を超えるかどうかは、合併法人等の基準期間における課税売上高のみによって判定することを留意的に明らかにしたものであり、その取扱いとは審判所においても相当であると認められる。」とし、本件は簡易課税制度選択届出書を提出しており、請求人の本件基準期間における課税売上高は960万円であり5,000万円以下であることから、本件課税期間において、請求人には簡易課税が適用されるとした。

〔3〕 なお、請求人は、被合併法人分基準期間課税売上高によって消費税の納税義務者と判定されるのであれば、簡易課税の適用の判定においても、被合併法人分基準期間課税売上高によって判定するのが整合的な判定方法であり、また、「事業者」つまり請求人のその基準期間における課税売上高で判定するとする原処分庁の主張は、条文の「事業者」との文言からは読み取ることができず、法的根拠がない旨主張するが、この点については、次のとおり判断した。

「消費税法第37条第1項の規定の適用上、事業者が吸収合併に係る合併法人である場合において、当該事業者が吸収合併に係る被合併法人が含まれる旨の規定や、簡易課税の適用の判定の際に用いる基準期間における課税売上高として、被合併法人分基準期間課税売上高を用いるという規定は設けられていないことから、請求人の本件課税期間における簡易課税の適用の判定は請求人の基準期間における課税売上高によってすることとなる」

「また、請求人は…請求人の基準期間における課税売上高は1,000万円以下であり、消費税法第11条第1項の規定によって消費税を納める義務は免除されないものの、同法第9条第1項本文の規定によれば、『消費税を納める義務が免除される事業者』に該当するのであるから、同法第37条第1項柱書の括弧書に規定する事業者に該当する旨主張する。しかしながら…消費税法第11条第1項は、同項の規定が適用される場合には同法第9条第1項本文の規定は適用しない旨規定しているのであるから、同法第11条第1項の規定が適用されたのであれば、同法第37条第1項柱書の括弧書の適用において同法第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者に該当する余地がないのは、文理上明らかである。」

〔4〕 なお、請求人は、納税義務の判定に関し、合併があった場合を特別扱いし、被合併法人分基準期間課税売上高によって納税義務者判定を行う消費税法第11条は、立法上それを正当とする根拠を欠き、場合によっては納税義務を免れる等の有利に作用するとしても、それは日本国憲法第14条の平等原則に反するから、合併があった場合であっても、消費税法第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者に該当するか否かについて判断すべきであり、そうすると、請求人は消費税を納める義務が免除される事業者に該当する旨主張する。この点については、次のとおり判断した。

「当審判所は原処分庁が行った処分が法令の規定に照らし違法又は不当なものであるか否かを判断する機関であって、日本国憲法に違反する旨の主張についての判断は、当審判所の権限に属さないものであり、審理の限りではない。」

### IV 解説

〔1〕 本件の争点は、消費税法37条の「事業者」に対する法令解釈が問題となっているが、結論から先に述べると、筆者は本件裁決に賛成する。

まず、はじめに、本件における事実関係を確認する。本件の係争課税期間は、請求人の第5期で令和2年4月1日から令和3年3月31日までの課税期間である。請求人は、本件課税期間において消費税を本則課税に基づき、納付すべき消費税額（国税分+地方消費税）を次の「別表1」のとおり1億5706万3100円と申告したところ、原処分庁は、請求人は既に簡易課税の選択届出書を提出しており、本則課税の適用はないとして、納付すべき消費税額を2億4103万500円とする更正処分をなした。したがって、本件においては、請求人に消費税法37条の簡易課税の適用があるか否かが争点となっている。



別表1 審査請求に至る経緯

(円)

項目	区分		更正処分等	再調査の請求	再調査決定
	確定申告	更正の請求			
年月日等	法定申告期限内	令和3年10月7日	令和5年4月26日付	令和5年7月24日	令和5年10月20日付
課税標準額	4,847,643,000	4,823,800,000	4,823,693,000	全部の取消し	棄却
消費税額	377,885,049	376,025,295	376,016,949		
控除対象仕入税額	256,147,314	256,181,159	188,008,474		
納付すべき消費税額	121,737,700	119,844,100	188,008,400		
納付すべき地方消費税額	34,325,400	33,791,300	53,022,100		
過少申告加算税の額			8,496,000		

別表2 本件各被合併法人の本件基準期間に係る被合併法人分基準期間課税売上高 (円)

被合併法人名	本件基準期間に対応する期間	被合併法人分基準期間課税売上高
株式会社 A	自平成30年4月1日 至平成31年3月31日	2,482,591,120
株式会社 B	自平成30年4月1日 至平成31年3月31日	1,660,241,049
株式会社 C	自平成30年4月1日 至平成31年3月31日	507,349,865
株式会社 D	自平成29年6月1日 至平成30年5月31日	357,121,575

〔2〕次に、本件における関係条文として、消費税法9条（小規模事業者に係る納税義務の免除）、同法11条（合併があつた場合の納税義務の免除の特例）、同法37条（中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例）の条文をみる。

9条は、免税事業者に関する条文であるが、次のとおり規定している。

第9条 事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1000万円以下である者（適格請求書発行事業者を除く。）については、第5条第1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れにつき、消費税を納める義務を免除する。ただし、この法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。  
 （筆者注：実線部分が「本文」、破線部分が「ただし書き」で例外規定）

すなわち、9条1項は実線部分の「本文」と破線部分の「ただし書き」に区分されているが、実線部分が免税となる「事業者」の範囲を定め、破線部分はその例外規定となっている。本件請求人の本件課税期間に係る基準期間の課税売上高は960万円であるので、9条1項本文によると本件請求人はまず免税事業者となる。

しかし、「ただし書き」による別段の定め（この別段の定めには、次に掲げる11条の他、12条の分割等があつた場合の納税義務の免除の特例など、現行法では11の特例がある。）がある場合は課税事業者となることがあり、11条は合併があつた場合の納税義務の免除の特例として、次のとおり定めている。

第11条 合併（合併により法人を設立する場合を除く。以下この項及び次項において同

じ。）があつた場合において、被合併法人の合併法人の当該合併があつ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）が1000万円を超えるときは、当該合併法人（第9条第4項の規定による届出書の提出により、又は第9条の2第1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（その基準期間における課税売上高が1000万円以下である事業年度に限る。）の当該合併があつた日から当該合併があつ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及び特定課税仕入れについては、第9条第1項本文の規定は、適用しない。

これによると、本件請求人は、令和2年4月1日を吸収合併の効力発生日として、請求人が合併法人となり、B社、C社、D社及びE社の4社を被合併法人とする吸収合併を行っており、11条によると、これら被合併法人のいずれかの被合併法人分基準期間課税売上高が1000万円を超えるときは、当該合併法人には「第9条1項本文の規定は、適用しない」（傍線部分）とあることから、本件請求人は上記「別表2」から明らかとなっており、課税事業者となるのである。

したがって、本件請求人が課税事業者になる場合に、37条の簡易課税の適用があるか否かが次に問題となる。37条は、次のとおり規定している。

第37条 事業者（第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者…を除く。）が、その納税地を所轄する税務署長にその基準期間における課税売上高（第9条第1項に規定する基準期間における課税売上高をいう。以下この項及び次条第1項において同じ。）が5000万円以下である課税期間（第12条第1項に規定する分割等に係る同項の新設分割親法人又は新設分割子法人の政令で定める課税期間（以下この項及び次条第1項において「分割等に係る課税期間」という。）を除く。）についてこの項の規定の適用を受ける旨を記載した届出書を提出した場合には…（以下省略）

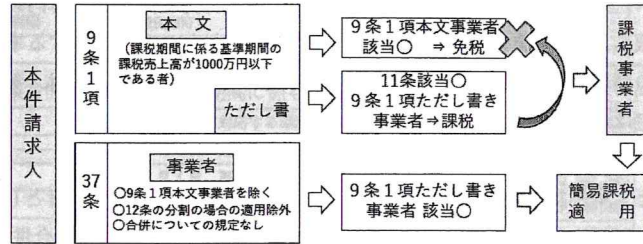
すなわち、簡易課税の適用を受ける「事業者」は、上記実線のとおり、「第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者…を除く。」とし、「9条1項本文事業者」は、免税事業者となるので簡易課税の対象から除かれることになる。すると、本件請求人は「9条1項本文事業者」であるが、「9条1項ただし書き事業者」となることから、いわゆる特別法優先の原則と同様に考えると、本件請求人は、本文に対する例外規定に該当する「9条1項ただし書き事業者」となる。したがって、37条の「事業者」の判定においてカッコ書きで除外されている「9条1項本文事業者」には該当しないこととなり、すでに簡易課税選択届出書を提出している以上、本件請求人に簡易課税が適用されることになる。

審判所もこの点につき、次のとおり裁決している。「消費税法第11条第1項は、同項の規定



が適用される場合には同法第9条第1項本文の規定は適用しない旨規定しているのであるから、同法第11条第1項の規定が適用されたのであれば、同法第37条第1項柱書の括弧書の適用において同法第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者に該当する余地がないのは、文理上明らかである。」

次の図は、以上の関係を表したものである。



〔3〕以上のとおり、本件判決は法律の文理解釈上、正しいものと考えているが、簡易課税の事業者の判定について整合性のとれない点もある。たとえば、消費税法基本通達13-1-2は、合併法人等が簡易課税制度を選択する場合の基準期間の課税売上高の判定について、次のとおり定めている。

「13-1-2 吸収合併又は吸収分割があった場合において、当該吸収合併に係る合併法人又は当該吸収分割に係る分割承継法人の法第37条第1項《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》に規定する基準期間における課税売上高が5,000万円を超えるかどうかは、当該合併法人又は当該分割承継法人の基準期間における課税売上高のみによって判定するのであるから留意する。(平13課消1-5、平15課消1-37により改正)」

すなわち、合併法人の簡易課税適用の判断については、合併法人のみの基準期間における課税売上高で判定するとしているのに対し、11条1項の合併があつた場合の納税義務の免除の特例の判定においては、被合併法人の基準期間課税売上高が斟酌され、合併法人のみならず被合併法人も加味した判断基準を示しているのである。

本件の場合、請求人が合併法人となるが、これはいわば逆さ合併であり、被合併法人4社の本件基準期間課税売上高を合計すると約50億円となり、そもそも簡易課税制度の趣旨に合致しない大規模な法人につき簡易課税制度を適用させる結果となっており、それ自身が本来の簡易課税の趣旨に合っているかどうかとなると疑問である。

ただし、37条は、上記条文の波線の部分に「5000万円以下である課税期間（第12条第1項に規定する分割等に係る同項の新設分割親法人又は新設分割子法人の政令で定める課税期間（以下この項及び次条第1項において「分割等に係る課税期間」という。）を除く。）」としている。これは、法人において12条1項に規定する分割等があつた場合には、その分割等に係る新設分割親法人と新設分割子法人の課税売上高を、法12条1項から4項までの規定に準じて相互に関連させながら5000万円以下であるかどうかを判定しようというものである。分割の場合につい

てこのような規定が存在するのは、組織再編の性格上、分割は、基本的に縮小再編が可能であることから、課税売上高の圧縮等を図ることができ、これに対する措置として、課税期間に対する特例を設けたのである。しかし、合併については、合併法人・被合併法人を合わせて1つの判断基準とするという規定はないのである。

なお、請求人は、以上のような納税義務の判定に関し、合併があつた場合を特別扱いする11条は、立法上それを正当とする根拠を欠き、場合によっては納税義務を免れる等の有利に作用するとしても、それは日本国憲法第14条の平等原則に反すると主張したが、審判所は、それは「当審判所の権限に属さないものであり、審理の限りではない。」とした。審判所の役割からするとこれは正しい判断であるが、このような請求人の問題提起については、立法論的に議論の余地があると筆者も考える。

〔わたなべ・みつる〕