

**疑問相談****消費税****吸収合併及び吸収分割があった場合の仕入税額控除の取扱い**

Q 内国法人A社（3月決算、設立5期目）は、当課税期間の基準期間及びその特定期間（前課税期間開始の日以後6か月間）における課税売上高が1000万円以下であるところ、当課税期間の7月1日に、A社を合併法人及び内国法人B社（3月決算）を被合併法人とする吸収合併が行われ、また、同課税期間の10月1日に、A社を分割承継法人及び内国法人C社（3月決算）を分割法人とする吸収分割が行われました。このとき、A社の当該合併及び分割に係る課税期間の基準期間に対応する期間について、B社（被合併法人）の課税売上高は800万円、当該期間のC社（分割法人）の課税売上高は3000万円でした。

加えて、A社の当課税期間における課税仕入れ及び課税売上割合は下記のとおりであり、仕入税額控除の計算方法として、一括比例配分方式が採用されています。

この場合、A社の当課税期間における課税事業者の判定、仕入税額控除の適用期間及び課税売上割合について、消費税法上の取扱いをご教示願います。

【A社の当課税期間における課税仕入れ及び課税売上割合】

- | | | | | | |
|---|-------------|-------|--------|--------|------|
| ① | 4月1日～6月30日 | 課税仕入れ | 1000万円 | 課税売上割合 | ・85% |
| ② | 7月1日～9月30日 | 課税仕入れ | 500万円 | 課税売上割合 | ・80% |
| ③ | 10月1日～3月31日 | 課税仕入れ | 2000万円 | 課税売上割合 | ・90% |

A A社及びB社の間で、当課税期間の7月1日に行われた吸収合併については、A社の当該合併に係る課税期間の基準期間に対応する期間におけるB社の課税売上高が800万円であることから、A社は、当該合併を起因として課税事業者該当することとはなりません。一方で、A社及びC社の間で、同課税期間の10月1日に行われた吸収分割については、当該分割に係る課税期間の基準期間に対応する期間におけるC社の課税売上高が3000万円

あることから、A社は、当課税期間の当該分割の日から同課税期間の末日までの期間について、課税事業者該当することとなります。

したがって、A社の当該分割の日から当課税期間の末日までの期間について、同期間（10月1日～3月31日）に係る課税仕入れ2000万円及び課税売上割合90%に基づき、一括比例配分方式に基づき仕入税額控除の計算を行うと、当課税期間に係る控除対象仕入税額は、1800万円となります。

【解 説】**1 納税義務の免税**

事業者のうち、その課税期間の基準期間における課税売上高が1000万円以下である者については、その課税期間の消費税に係る納税義務が免除されるため、免税事業者となります（消法9①）。

2 納税義務の免税に係る特例

事業者のうち、その課税期間の基準期間における課税売上高が1000万円以下である者であったとしても、その課税期間に係る特定期間（前事業年度開始の日以後6か月間）の課税売上高が1000万円を超える場合には、納税義務の免除に係る特例により免税事業者とならず、課税事業者に該当します（消法9の2①）。なお、特定期間における課税売上高1000万円以下の判定は、特定期間における給与等の額により行うこともできます（消法9の2③）。

3 納税義務の免除特例**(1) 吸収合併があった場合**

事業者のうち、その課税期間の基準期間及び特定期間の課税売上高が1000万円以下であるもの（合併法人）について、その課税期間中に吸収合併があった場合に、被合併法人の当該課税期間の基準期間に対応する期間における課税売上高が1000万円を超えるとき、当該合併法人は、その合併があった日から同日の属する課税期間の末日までの期間において、合併があった場合の納税義務の免除に係る特例規定により、課税事業者に該当することとなります（消法11①）。

(2) 吸収分割があった場合

事業者のうち、その課税期間の基準期間及び特定期間の課税売上高が1000万円以下であるもの（分割承継法人）について、その課税期間中に吸収分割があった場合に、分割法人の当該課税期間の基準期間に対応する期間における課税売上高が1000万円を超えるとき、当該分割承継法人は、その分割があった日から同日の属する課税期間の末日までの期間において、分割があった場合の納税義務の免除に係る特例規定により、課税事業者に該当することとなります（消法12⑤）。

4 仕入税額控除の適用期間

免税事業者が、吸収合併・吸収分割があった場合の納税義務の免除に係る特例規定により、その合併・分割があった日から課税事業者となった場合には、当該合併・分割があった日から同日の属する課税期間の末日までの期間について、仕入税額控除の規定を適用することができます（消基通11-1-8）。

5 課税売上割合の計算期間

免税事業者が、吸収合併・吸収分割があった場合の納税義務の免除に係る特例規定により、その合併・分割があった日から課税事業者となった場合における合併法人・分割承継法人の課税売上割合は、当該合併・分割があった日から同日の属する課税期間の末日までの間における資産の譲渡等の対価の額の合計額及び課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を基礎として計算します（消基通11-5-3(2)(4)）。

6 事例の検討

(1) 基準期間及び特定期間による判定

事業者のうち、その課税期間の基準期間における課税売上高又はその課税期間に係る特定期間の課税売上高が1000万円以下である者については、その課税期間の消費税に係る納税義務が免除されること、A社は、当課税期間の基準期間及びその特定期間における課税売上高が、いずれも1000万円以下であったことから、この点において、当課税期間は免税事業者に該当することが見込まれます。

(2) 吸収合併に係る納税義務の免除特例

免税事業者において、その課税期間中に吸収合併が行われ、被合併法人の当該課税期間の基準期間に対応する期間における課税売上高が1000万円を超えるとき、当該合併法人は、その合併があった日から同日の属する課税期間の末日までの期間、課税事業者に該当することとなります。

この点、当課税期間の7月1日に、A社を合併法人及び内国法人B社を被合併法人とする吸収合併が行われたところ、A社の当該合併に係る課税期間の基準期間に対応する期間におけるB社の課税売上高は800万円であり、上記の要件を満たさないことから、A社は、当該合併を起因として、当課税期間中に課税事業者には該当することはありません。

(3) 吸収分割に係る納税義務の免除特例

免税事業者において、その課税期間中に吸収分割が行われ、分割法人の当該課税期間の基準期間に対応する期間における課税売上高が1000万円を超えるとき、当該分割承継法人は、その分割があった

日から同日の属する課税期間の末日までの期間、課税事業者には該当することとなります。

この点、当課税期間の10月1日に、A社を分割承継法人及びC社を分割法人とする吸収分割が行われたところ、A社の当該分割に係る課税期間の基準期間に対応する期間におけるC社の課税売上高は3000万円であり、上記の要件を満たすことから、A社は、当課税期間の当該分割の日(10月1日)から同課税期間の末日(3月31日)までの期間について、分割があった場合の納税義務の免除に係る特例規定により、課税事業者には該当することとなります。

(4) 仕入税額控除の適用期間

免税事業者が、合併・分割の日から課税事業者となった場合には、当該合併・分割があった日から同日の属する課税期間の末日までの期間について、仕入税額控除の規定を適用することができます。

この点、A社は、上記(3)のとおり、当課税期間の当該分割の日から同課税期間の末日までの期間において課税事業者となり、仕入税額控除の規定を適用することができることから、同期間の課税仕入れ2000万円に基づき、仕入税額控除の計算を行うこととなります。

(5) 課税売上割合の計算期間

免税事業者が、合併・分割の日から課税事業者となった場合における課税売上割合については、当該合併・分割があった日から同日の属する課税期間の末日までの間における資産の譲渡等の対価の額の合計額及び課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を基礎として計算します。

この点、A社は、上記(3)のとおり、当課税期間の当該分割の日から同課税期間の末日までの期間において課税事業者となることから、同期間の課税売上割合90%に基づき、仕入税額控除の計算を行うこととなります。

(6) 結論

A社及びB社の間で、当課税期間の7月1日に行われた吸収合併については、A社の当該合併に係る課税期間の基準期間に対応する期間におけるB社の課税売上高が800万円であることから、A社は、当該合併を起因として課税事業者該当することとはなりません。

一方で、A社及びC社の間で、同課税期間の10月1日に行われた吸収分割につ

いては、当該分割に係る課税期間の基準期間に対応する期間におけるC社の課税売上高が3000万円であることから、A社は、当課税期間の当該分割の日(10月1日)から同課税期間の末日(3月31日)までの期間について、課税事業者該当することとなります。

したがって、A社の当該分割の日から当課税期間の末日までの期間について、同期間(10月1日～3月31日)に係る課税仕入れ2000万円及び課税売上割合90%に基づき、一括比例配分方式に基づき仕入税額控除の計算を行うと、当課税期間に係る控除対象仕入税額は、1800万円(2000万円×90%)となります。

※本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

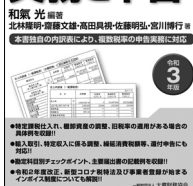
ディレクター 野田 秀樹》

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

紙購読者特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は 定価の2割引・送料当会負担

消費税の実務と申告



令和3年版 消費税の実務と申告

和氣 光 編著 / 北林 隆明・齋藤 文雄・高田 具視・佐藤 明弘・宮川 博行 著 B5判・950頁・定価(本体価格3,800円+税)

居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限、新型コロナの影響を受けた事業者の課税選択の変更に係る特例等、令和2年度の改正と留意事項を新たに収録。各種様式や簡易課税制度の事業区分一覧表等も。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001