

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請 求

川崎南税務署長が株式会社 a（本件訴訟の承継前の原告。以下「旧 a」という。）に対して平成 20 年 6 月 24 日付けでした、同社の平成 17 年 4 月 1 日から平成 18 年 3 月 31 日までの連結事業年度の法人税の更正処分のうち連結所得の金額 28 億 0479 万 4013 円及び納付すべき税額 6 億 4881 万 2100 円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第 2 事案の概要

本件は、旧 a が、平成 17 年 4 月 1 日から平成 18 年 3 月 31 日までの連結事業年度（以下「本件連結事業年度」という。）の法人税について、平成 17 年 4 月 1 日を合併期日として吸収合併をした b 株式会社（以下「b」という。）の本件連結事業年度開始の日前 7 年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額を法人税法（ただし、平成 18 年法律第 10 号による改正前のもの。以下同じ。）81 条の 9 第 2 項に規定する連結欠損金額とみなされる金額として連結所得の金額の計算において損金の額に算入したのに対し、川崎南税務署長がその算入を否認して更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたことから、旧 a が同各処分の取消しを求めた事案である。

原告は、平成 21 年 3 月 1 日、旧 a を吸収合併し、本件訴訟上の旧 a の地位を承継した。

1 関係する主な法令の定め

- (1) いわゆる単体納税制度における繰越欠損金

- ア 法人税法 57 条 1 項は、確定申告書を提出する内国法人の各事業年度開始の日前 7 年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、当該各事業年度の所得の金額の計算上、当該欠損金額を控除する前の所得の額を限度として、損金の額に算入する旨を定める。
- イ 法人税法 57 条 2 項は、適格合併（2 条 12 号の 8）等が行われた場合において、当該適格合併等に係る被合併法人等の当該適格合併等の日前 7 年以内に開始した各事業年度（以下「前 7 年内事業年度」という。）において生じた欠損金額（当該被合併法人等が当該欠損金額（57 条 5 項又は 9 項の規定によりないものとされたものを除く。）の生じた前 7 年内事業年度について青色申告書である確定申告書を提出していること等の要件を満たしているもの及び同条 1 項による繰越控除の対象とされていないものに限る。以下「未処理欠損金額」という。）があるときは、当該適格合併等に係る合併法人等の当該適格合併等の日の属する事業年度以後の各事業年度における同項の規定の適用については、当該前 7 年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、それぞれ当該未処理欠損金額の生じた前 7 年内事業年度開始の日の属する当該合併法人等の各事業年度において生じた欠損金額とみなす旨を定める。
- ウ 法人税法 57 条 9 項 2 号は、連結子法人（(2)イ参照）である 57 条 1 項の内国法人が最初連結親法人事業年度において当該内国法人を被合併法人とする合併を行った場合の当該合併の日の前日の属する事業年度における同項の適用については、当該最初連結親法人事業年度開始の日に行う合併であるとき等を除き、当該事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額は、ないものとする旨を定める。
- (2) 連結納税制度における損金の額の計算等

- ア 法人税法 4 条の 2 は、内国法人及び当該内国法人との間に当該内国法人による完全支配関係（自己株式等を除く発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係として政令で定める関係）がある他の内国法人のすべてが当該内国法人を納税義務者として法人税を納めることにつき国税庁長官の承認を受けた場合には、これらの法人は、当該内国法人を納税義務者として法人税を納めるものとする旨を定める。
- イ 法人税法 2 条は、連結親法人とは、4 条の 2 の承認を受けた同条に規定する内国法人をいう旨（12 号の 7 の 2）を、連結子法人とは、同承認を受けた 4 条の 2 に規定する他の内国法人をいう旨（12 号の 7 の 3）を、連結法人とは、連結親法人又は当該連結親法人との間に連結完全支配関係（12 号の 7 の 5）がある連結子法人をいう旨（12 号の 7 の 4）を、連結欠損金額とは、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上当該連結事業年度の損金の額が当該連結事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう旨（19 号の 2）をそれぞれ定め、15 条の 2 第 1 項は、連結事業年度とは、連結法人に係る連結親法人の事業年度（連結親法人事業年度）開始の日からその終了の日までの期間とする旨を定める。
- ウ 法人税法 81 条の 3 第 1 項は、連結法人の連結事業年度の期間を各事業年度の所得の金額の計算上の事業年度として当該事業年度の所得の金額を計算するものとした場合の個別益金額又は個別損金額（同法 37 条の規定その他政令で定める規定を適用しないで計算した場合に損金の額となる金額に限る。）は、別段の定めがあるものを除き、当該連結事業年度の連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する旨を定め、法人税法施行令（ただし、平成 18 年政令第 125 号による改正前のもの。以下同じ。）155 条は、法人税法 81 条の 3 第 1 項に基づき個別損金額を計算する場合において適用しない規定として、同法 57 条等を定める。

エ 法人税法 8 1 条の 9 第 2 項は、同条 1 項の連結親法人又は連結子法人が次に掲げる場合等に該当するときは、その該当することとなった日の属する連結事業年度以後の各連結事業年度における同項の規定の適用については、次に掲げる欠損金額等は、当該欠損金額等が生じた連結事業年度として政令で定める連結事業年度において生じた連結欠損金額とみなす旨（以下、同項の規定により連結欠損金額とみなされる欠損金額を、「みなし連結欠損金額」という。）を定める。

(ア) 最初連結親法人事業年度（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最初の連結親法人事業年度）開始の日前 7 年以内に開始した当該連結親法人の各事業年度において生じた 5 7 条 1 項に規定する欠損金額（同条 2 項又は 6 項の規定により欠損金額とみなされたものを含み、同条 5 項又は 9 項の規定によりないものとされたものを除く。（イ）において同じ。）等がある場合には、当該欠損金額等（ 1 号）

(イ) 最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日から当該開始の日までの間に行われた株式移転に係る完全子会社であった連結子法人（その発行済株式の全部が当該株式移転により設立された完全親会社であった当該連結親法人によって当該株式移転の日から当該開始の日まで継続して保有されているものに限るものとし、政令で定めるものを除く。）に、当該開始の日前 7 年以内に開始した当該連結子法人の各事業年度において生じた 5 7 条 1 項に規定する欠損金額等がある場合には、当該欠損金額等（ 2 号）

オ 法人税法施行令 1 5 5 条の 1 9 第 5 項は、法人税法 8 1 条の 9 第 2 項 2 号（前記エ(イ)）に規定する政令で定める連結子法人について、同号の株式移転の直前に、当該株式移転に係る完全子会社となる法人と他の法人との間に当該他の法人が当該完全子会社となる法人の発行済株式（当該完全

子会社となる法人が有する自己株式を除く。)の総数の100分の50を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係があった場合の当該完全子会社となる法人とする旨を定める。

2 争いのない事実等(各項の末尾に記載した証拠により容易に認められる事実又は弁論の全趣旨により認められる事実を含む。)

(1) 旧aに関連する株式移転,合併等の経過

ア bは,昭和21年5月10日に設立された株式会社である。平成14年5月13日の時点において,外国法人であるcは,bの発行済株式総数からbが保有する自己株式数を除いた2224万3774株(以下「bの発行済株式総数」という。)のうち,1112万6640株(保有割合50.02パーセント)を保有していた。(甲3,弁論の全趣旨)

イ 株式会社d(以下「d」という。)は,平成元年3月16日に設立された株式会社である。(甲2)

ウ 旧aは,平成14年5月14日,bとdとが共同して株式移転(以下「本件株式移転」という。)により設立した株式会社(内国法人)であり,旧aは,同日から継続的に,上記の株式移転に係る完全子会社となったb及びdの各発行済株式の全部を保有していた。(甲1)

エ dは,平成15年11月5日,株式会社e(以下「e」という。)を新設分割により設立した。旧aは,同日から継続的に,eの発行済株式の全部を保有していた。(乙1,弁論の全趣旨)

オ 旧aは,平成17年2月9日,b,d及びeとの間で,同年4月1日を合併期日として,旧aを合併法人,b,d及びeを被合併法人とする吸収合併(法人税法2条12号の8に規定する適格合併)をする旨の契約(以下「本件合併契約」という。)を締結し,同月4日までに,上記合併(以下「本件合併」という。)の登記がされた。(甲2,3,7,乙1)

カ 旧 a は、平成 17 年 2 月 9 日付けで作成した分割計画に基づき、同年 4 月 1 日付けで、株式会社 f（以下「f」という。）及び株式会社 g（以下「g」という。）を新設分割により設立した。旧 a は、同日時点において、f 及び g の発行済株式の全部を保有していた。（弁論の全趣旨）

(2) 更正処分等に至る経緯

ア 旧 a とそれによる完全支配関係にある b、d 及び e、株式会社 h（以下「h」という。）及び株式会社 i（以下「i」という。）は、平成 16 年 9 月 28 日付けで、法人税法 4 条の 3 第 1 項の規定により、相模原税務署長を経由して国税庁長官に対し、同法 4 条の 2 の規定に基づき、連結親法人となる旧 a の平成 17 年 4 月 1 日から平成 18 年 3 月 31 日までの事業年度を最初の連結事業年度（本件連結事業年度）とし、旧 a を納税義務者として法人税を納めることにつき承認を求める旨の申請（以下「本件連結納税承認申請」という。）をした。（甲 8 の 1）

イ 国税庁長官は、平成 17 年 2 月 25 日付けで、旧 a に対し、本件連結納税承認申請について承認（以下「本件連結承認」という。）をした旨を通知した。（甲 8 の 2）

ウ 旧 a は、平成 17 年 6 月 1 日、相模原税務署長に対し、本件合併に伴い同年 4 月 1 日付けで連結子法人である(1)才記載の被合併法人 3 社が旧 a との間に連結完全支配関係を有しなくなった旨を記載した書面を提出した。（乙 5）

エ 旧 a は、(1)カ記載の新設分割に関し、平成 17 年 6 月 1 日、相模原税務署長に対し、同年 4 月 1 日付けで旧 a が f 及び g との間に完全支配関係を有することとなった旨を記載した書面を提出した。（乙 6）

オ 旧 a は、申告期限の延長の特例に基づく申告期限内の平成 18 年 7 月 28 日、相模原税務署長に対し、本件連結事業年度（平成 17 年 4 月 1 日か

ら平成18年3月31日まで)の法人税について連結確定申告書(以下「本件連結確定申告書」という。)を提出して連結確定申告をした。

本件連結確定申告書においては、最初連結親法人事業年度である本件連結事業年度開始の日前7年以内に開始したbの後記の各事業年度において生じた法人税法57条1項に規定する欠損金額の合計額38億9328万2107円(以下「本件青色欠損金額」という。)について、旧aの同法81条の9第2項に規定するみなし連結欠損金額として本件連結事業年度の法人税に係る連結所得の金額の計算において損金の額に算入した上、連結所得の金額を28億0479万4013円、納付すべき法人税額を6億4881万2100円と申告していた。(甲4の1及び2、甲9、弁論の全趣旨)

(bの本件青色欠損金額の内訳)

平成14年1月1日から同年9月30日までの事業年度

青色欠損金額 6億3043万4840円

平成14年10月1日から平成15年3月31日までの事業年度

青色欠損金額 1億9848万1877円

平成15年4月1日から平成16年3月31日までの事業年度

青色欠損金額 9億0432万4171円

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

青色欠損金額 21億6004万1219円

合計(本件青色欠損金額) 38億9328万2107円

ただし、の事業年度については、平成20年6月24日付けで、青色欠損金額を21億8321万5481円とし、これに伴って他の事業年度の分を含めた本件青色欠損金額を39億1645万6369円とする再更正処分がされている。

カ 川崎南税務署長は、本件連結事業年度の法人税について、本件青色欠損金額をみなし連結欠損金額として本件連結事業年度の連結所得の金額の計算において損金の額に算入したことを否認し、平成20年6月24日付けで、旧aに対し、別表のとおり、更正処分(以下「本件更正処分」という。)をするととともに、過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」という。)をした。

本件更正処分等における更正の理由は、本件株式移転の直前において、bは、その発行済株式総数の50パーセント超の株式をcに保有されていたので、法人税法施行令155条の19第5項に規定する法人に該当するため、法人税法81条の9第2項2号の規定における連結子法人から除かれており、bの本件青色欠損金額は、みなし連結欠損金額に当たらず、損金の額に算入することができないというものであった。(甲5)

(3) 本件更正処分等の後の事情

ア 旧aは、本件更正処分等を不服として、平成20年7月23日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をした。(甲6の1及び2)

イ 旧aは、平成20年12月1日、本件訴えを提起した。

ウ 原告(旧商号は「株式会社j」という。)は、平成21年3月1日、商号を「株式会社a」に変更した上、原告を合併法人、旧aを被合併法人とする吸収合併をし、旧aは、解散した。(弁論の全趣旨)

3 本件各更正処分の根拠等

被告の本件更正処分等の根拠及び適法性に関する主張は、別紙「本件更正処分等の根拠及び適法性」に記載のとおりである。本件青色欠損金額をみなし連結欠損金額として本件連結事業年度の連結所得の金額の計算において損金の額に算入したことを否認したことを除いて、納付すべき税額の計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはない。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

本件の争点は、bの本件青色欠損金額について、法人税法81条の9第2項1号又は2号の規定によりみなし連結欠損金額として本件連結事業年度の連結所得の金額の計算において損金の額に算入することができるか否かである。

具体的には、本件青色欠損金額は、法人税法81条の9第2項1号の規定により旧aのみなし連結欠損金額に当たるといえるか否か(争点1)、法人税法施行令155条の19第5項が法人税法81条の9第2項2号の委任の範囲を逸脱したものである否か(争点2)である。

(1) 争点1(本件青色欠損金額は、法人税法81条の9第2項1号の規定により旧aのみなし連結欠損金額に当たるといえるか否か)について

(被告の主張)

ア 連結欠損金額は、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、当該連結事業年度の損金の額が当該連結事業年度の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいい、各連結事業年度において発生するものであるから、最初連結親法人事業年度開始前に発生した単体納税における欠損金額については、一定限度で連結欠損金額とみなされるものを除き、原則として、連結納税の下で繰越控除することは認められていない。

法人税法81条の9第2項1号の規定により連結欠損金額とみなされる欠損金額は、最初連結親法人事業年度開始の日「前」7年以内に開始した当該連結親法人の各事業年度において生じた欠損金額でなければならず、税法上「前」は基準点となる日時を含まず、それよりも前を意味する用語である。同号の規定によりbの本件青色欠損金額が旧aの連結欠損金額とみなされるためには、本件青色欠損金額が最初連結親法人事業年度開始の日(平成17年4月1日)前に開始した事業年度において行われた適格合併等を理由に、同法57条2項の規定により連結親法人である旧aの欠損

金額とみなされている必要がある。本件合併は、最初連結親法人事業年度である本件連結事業年度開始の日に行われたものであり、本件連結事業年度開始の前日に開始した事業年度において旧 a の欠損金額とみなされていなかったのであるから、b の本件青色欠損金額は、同法 81 条の 9 第 2 項 1 号の規定により旧 a の連結欠損金額とみなすことはできない。

イ 原告は、法人税法 14 条 2 号の規定を根拠として、本件合併の効力の方が本件連結承認の効力よりも先に発生したとして、同法 57 条 2 項、81 条の 9 第 2 項 1 号の規定により、b の本件青色欠損金額は、旧 a の連結欠損金額とみなされると主張する。しかしながら、同法 14 条 2 号は、法人が事業年度の中途において合併により解散した場合の事業年度について、「その事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間」をその法人の事業年度とみなす旨規定しているにすぎず、合併の効力発生を規定したものではない。本件合併に適用される平成 19 年課法 2 - 3 による改正前の法基通 1 - 2 - 3 及び連基通 1 - 4 - 3 において、法人税法上の「合併の日」とは、実質的な効力発生の日である「合併契約において合併期日として定めた日」をいうものとされており、本件合併の日は、本件合併契約において合併期日として定められた平成 17 年 4 月 1 日である。そして、同法 57 条 9 項 2 号本文は、「連結子法人」が「最初連結親法人事業年度」において当該法人を被合併法人とする合併を行った場合の規定であるところ、同規定によれば、最初連結親法人事業年度開始の日には合併が行われた場合も同条項が適用されるものとした上で、被合併法人を「連結子法人」としているのであるから、同号は、最初連結親法人事業年度開始の日には合併が行われた場合には、連結納税の承認の効力の方が合併の効力よりも先に発生することを前提としており、被合併法人は連結子法人となり、連結子法人として吸収合併されるというべきである。法人税法施行令 155 条

の19第3項も、このことを前提している。

また、原告は、法人税法57条9項2号イの規定により、最初連結親法人事業年度開始の日に行う合併については同号が適用されず、合併の日の前日に属する事業年度前に生じた欠損金額がないものとされないことから、子会社に欠損金額が存続し、合併により親法人に承継されて親法人の欠損金額とみなされ、同法81条の9第2項1号の規定により、連結欠損金額にみなされると主張する。しかしながら、原告の主張は、合併の効力の方が連結納税の承認の効力よりも優先して発生することを前提とするものであり、前提において失当である。同法57条9項2号は、連結子法人が合併により解散をしたことに基因して単体納税を行う場合など、連結納税の承認の効力が生じた後に単体納税を行うこととなる場合において、連結納税の承認の効力発生前の単体納税における欠損金額を切り捨てるための規定であり、同項2号イもそのことを前提とする規定であるから、連結納税の承認の効力発生前に合併の効力が発生する場合について定めたものではない。

(原告の主張)

ア 法人税法81条の9第2項第1号は、「最初連結親法人事業年度開始の日前7年以内に開始した当該連結親法人の各事業年度において生じた欠損金額」を連結欠損金額とみなすと規定しているにとどまり、同号を適用するためには、最初連結親法人事業年度開始の日前に適格合併が行われ、連結親法人の欠損金額とみなされていないと解釈すべき根拠はない。そして、同法57条2項は、適格合併等が行われた場合には、被合併法人の当該適格合併の日前7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額は、当該合併法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすこととしている以上、同項により最初連結事業年度開始の日前に開始した

連結親法人の当該事業年度において生じた欠損金額とみなされることになる欠損金額についても，上記の同法 8 1 条の 9 第 2 項第 1 号のみなし欠損金額に含まれるというべきである。このように，本件青色欠損金額は，同法 5 7 条 2 項の規定により，本件連結事業年度開始の日前 7 年以内に開始した旧 a の欠損金額とみなされるのであるから，同法 8 1 条の 9 第 2 項 1 号の規定により旧 a ののみなし連結欠損金額に当たり，本件連結事業年度の連結所得の金額の計算において損金の額に算入することができるというべきである。

イ 連結親法人となる法人と連結子法人となる会社とが合併する合併期日と同日付けで連結納税の承認の効力が発生する場合について，それらの先後関係ないし優先関係を直接定めた規定はないのであるから，相互に矛盾のない限り，納税者に不利にならず，納税者に予測可能な解釈をすべきである。そして，法人税法 1 4 条 2 号が被合併法人の事業年度について合併の日の前日までの期間と規定しているとおり，吸収合併の税務上の効力は，合併の日の前日の終了をもって発生するのであるから，被合併法人が合併の日の前日の終了をもって消滅して，合併により移転する権利義務から生じる所得の帰属が合併の日の零時をもって変更し，同時に欠損金額の承継等の効果が発生するのであり，合併の日に合併法人と被合併法人が併存するという事はない。他方で，連結納税の承認の効力発生の日に合併により解散消滅する連結子法人となるべき法人については，連結納税の承認の効力発生の日にそれが取り消されたものとみなされ（同法 4 条の 5 第 2 項 4 号），連結事業年度が生じないこと（同法 1 5 条の 2 第 1 項 3 号）からすれば，連結納税の効果は一切生じなかったというべきである。適格合併である本件合併の日は平成 1 7 年 4 月 1 日であり，b は，その前日の同年 3 月 3 1 日の終了をもって消滅し，b の繰越欠損金額が同法 5 7 条 2 項の

規定により旧 a（単体）の欠損金額とみなされる。したがって、本件青色欠損金額は、最初連結親法人事業年度開始の日（同年 4 月 1 日）前 7 年以内に開始した旧 a の事業年度において生じた同法 5 7 条 1 項の欠損金額（同条 2 項により欠損金額とみなされたものを含む。）に該当し、同法 8 1 条の 9 第 2 項 1 号の規定により旧 a のみなし連結欠損金額に当たるといふべきである。

ウ 法人税法 5 7 条 9 項 2 号は、連結子法人である内国法人が最初連結親法人事業年度において当該連結子法人を被合併法人とする合併を行った場合について、当該連結子法人の合併の日の前日の属する事業年度における欠損金額を計算するに当たり、当該事業年度前に生じた欠損金額を、ないものと取り扱う旨を明らかにする一方で、同号のイは、最初連結親法人事業年度開始の日に合併が行われた場合については、被合併法人である子会社において最初連結親法人事業年度開始の日より前に生じた欠損金額を、ないものとされる欠損金額から除外しており、その欠損金額は子会社に存続することとなる。その子会社に存続する欠損金額は、当該子会社が適格合併により親会社に合併されたときは、同条 2 項の規定により、親会社の欠損金額とみなされる。したがって、最初連結親法人事業年度開始の日に合併が行われた場合、被合併法人の欠損金額は、同法 8 1 条の 9 第 2 項 1 号の規定によりみなし連結欠損金額に当たるといふべきである。

(2) 争点 2（法人税法施行令 1 5 5 条の 1 9 第 5 項が法人税法 8 1 条の 9 第 2 項 2 号の委任の範囲を逸脱したものである否か）について

（被告の主張）

ア 法人税法 8 1 条の 9 第 2 項 2 号イは、最初連結親法人事業年度開始の日の 5 年前の日から当該開始の日までの間に、株式移転により新会社が設立され、同新会社が連結親法人、株式を移転した会社が連結子法人となった

場合には、連結子法人に最初連結親法人事業年度開始の日前7年以内に開始した当該連結子法人の各事業年度において生じた同法57条1項に規定する欠損金額がある場合には、当該欠損金額を連結欠損金額とみなしている。もっとも、同号の規定の委任を受けた法人税法施行令155条の19第5項は、法人税法81条の9第2項2号の規定により連結欠損金額とみなされるためには、株式移転の直前に、当該株式移転に係る完全子会社となる法人と他の法人との間に当該他の法人が当該完全子会社となる法人の発行済株式（当該完全子会社となる法人が有する自己株式を除く。）の総数の100分の50を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係にないことを必要としている。

bは、本件株式移転に係る完全子会社であった連結子法人であるものの、本件株式移転の直前である平成14年5月13日において、他の法人であるcがbの発行済株式総数の50.02パーセントを保有していたのであるから、法人税法施行令155条の19第5項の規定により、bは、法人税法81条の9第2項2号の対象となる連結子法人には該当せず、本件青色欠損金額については同号の適用を受けず、みなし連結欠損金額に該当しないこととなる。

イ 法人税法81条の9第2項2号が、原告の主張するように、株式移転を利用して本来控除することができない子会社の欠損金額を連結欠損金額と扱うという租税回避を防止する必要がある、また、連結納税制度の整合性を保つ必要があることから、一定の連結子法人を政令の規定により排除しようとしていることは否定するものではない。しかしながら、同号が株式移転に係る完全子会社の欠損金額を連結欠損金額とみなしているのは、その完全子会社までを含めて親会社とみるのが実態に合うと考えられることによるものであり、同号は、その適用を受けるべき連結子法人について、

株式移転に係る完全親会社たる連結親法人と当該株式移転に係る完全子会社たる連結子法人の完全支配関係が継続的に維持され、連結グループ間の一体性を保持することを要求していることからすれば、連結子法人が連結親法人の実像を有していない場合には、その適用を排除すべきであり、同条項の政令委任の趣旨には、その点も含まれているというべきである。そして、法人税法施行令155条の19第5項は、株式移転直前に、他の法人に発行済株式総数の50パーセントを超える数の株式を直接又は間接に保有されている法人は、そもそも当該他の法人の子会社であり、親会社の実像を有しておらず、このようなものまでも対象法人とするのは適當ではないことから、法人税法81条の9第2項2号の適用を排除したものであり、同号の委任の趣旨に沿うものである。このことは、株式移転直前に当該株式移転に係る完全子会社の株式を保有する他の法人が外国法人であっても異なることはない。したがって、法人税法施行令155条の19第5項は、法人税法81条の9第2項2号の委任の範囲を超えるものではない。

(原告の主張)

ア 法人税法81条の9第2項2号の趣旨は、株式移転に係る完全子会社であった連結子法人について、株式移転の日以後、株式移転に係る完全親会社であった連結親法人との間の完全支配関係が一度も崩れていなければ、当該株式移転に係る完全親会社と同視することができることから、当該連結子法人の欠損金額を連結納税の下で損金として算入することを認めることにある。同号は、政令で定める法人については、同号の適用を除外しているところ、その趣旨は、親子関係にある複数の会社が共同株式移転により新設の株式移転に係る完全親会社の子会社になった場合にも、連結親法人となる当該株式移転に係る完全親会社の連結欠損金額として当該子会社の繰越欠損金額を算入することができる」とすると、親会社の子会社を単純

に完全子会社化して連結納税を開始した場合には、連結親法人の連結欠損金額として子会社の繰越欠損金額を算入することが制限されていること（同法 81 条の 9 第 2 項及び第 3 項）との整合性を保つことができないことから、上記のような共同株式移転を用いた制限規定の潜脱や不整合の防止を図ることにあり、この目的を達成するのに必要な範囲で、除外すべき一定の連結子法人を具体的に定めることを政令に委任したものである。

他の法人（A）に発行済株式総数の 50 パーセントを超える株式を保有されている法人（S）が完全支配関係を有する子会社（T）とともに連結納税の承認を受けた場合には、連結親法人となる S の繰越欠損金額は、法人税法 81 条の 9 第 2 項 1 号の規定により、連結欠損金額とみなされ、損金として算入することができる。これに対し、S が株式移転により X を設立しただけで、S と X とは同視し得る状態であるにもかかわらず、同項の規定により、A が S の発行済株式総数の 50 パーセントを超える株式を保有されていることのみをもって、S の繰越欠損金額は、連結欠損金額とみなされないことになるが、これは、同項が連結欠損金額とみなす趣旨である欠損金額をみなし連結欠損金額から除外しており、同項の趣旨に反する。他の法人の発行済株式総数の 50 パーセントを超える株式を保有しているからといって、単独で株式移転等の組織再編行為を行うことができるものではなく、他の法人が株式移転に係る完全子会社の発行済株式総数の 50 パーセントを超える株式を保有しているという単純な基準を用いたことには疑問がある。このように、法人税法施行令 155 条の 19 第 5 項が、他の法人が株式移転に係る完全子会社の発行済株式総数の 50 パーセントを超える株式を保有しているという形式的要件を用いている点で、法人税法 81 条の 9 第 2 号の委任の範囲を超えて、過度に広範な欠損金額をみなし連結欠損金額から除外するものであって、違法、無効というべきである。

法人税法施行令155条の19第5項が、個人が株式移転に係る完全子会社の発行済株式総数の50パーセントを超える株式を保有していた場合を除外しているのと同様に、連結法人となり得ない法人が保有していた場合には、上記の共同株式移転を用いた制限規定の潜脱や不整合といった事態は生じないのであるから、この場合には、同項の適用対象に含まれるべきではない。そして、連結親法人は、内国法人に限定され（法人税法2条12号の7の2、4条の2）、外国法人は、連結親法人となり得ないのであるから、上記と同様に解すべきである。Aが外国法人である場合、Sが株式移転によりXを設立しても、SはXと同視すべき存在である。また、外国法人であるAは、Sと共同株式移転をすることができないのであり、AがSの発行済株式総数の50パーセントを超える株式を保有していたとしても、上記の共同株式移転を用いた制限規定の潜脱や不整合は生じない。このように、法人税法施行令155条の19第5項が、外国法人をも適用対象としている点で、法人税法81条の9第2号の委任の範囲を超えて、過度に広範な欠損金額をみなし連結欠損金額から除外するものであって、違法、無効というべきである。

イ 以上によれば、法人税法施行令155条の19第5項は、法人税法81条の9第2項2号の委任の範囲を逸脱しており、無効である。本件株式移転の直前にbの発行済株式総数を50パーセントを超える株式を保有していたのは、連結グループ外の外国法人cであり、bは、単に本件株式移転により旧aを設立したにすぎず、旧aと同視すべき立場にあったのであるから、同号が防止しようとした弊害は生じず、少なくとも法人税法施行令155条の19第5項は、bに適用する限度で無効と解すべきである。したがって、法人税法81条の9第2項2号の規定により、本件青色欠損金額は連結欠損金額とみなされ、損金として算入することができる。

第3 争点についての判断

1 争点1（本件青色欠損金額は，法人税法81条の9第2項1号の規定により旧aのみなし連結欠損金額に当たるといえるか否か）について

(1) 法人税法は，内国法人がそれ自体（いわゆる単体）として納税義務者となること（同法4条）だけでなく，当該内国法人及び当該内国法人との間にそれによる完全支配関係がある他の内国法人について，国税庁長官の承認を得て当該内国法人（連結親法人）を納税義務者として法人税を納めることを認め（同法4条の2），それらの連結法人のグループを一体として取り扱って所得の金額を計算し法人税を課す連結納税制度を導入している。

この連結納税制度において，連結法人の各連結事業年度の連結所得の金額は，当該連結事業年度の益金の額から当該連結事業年度の損金の額を控除した金額とし（同法81条の2），この連結所得の金額は，別段の定めがある場合を除き，同法第1章第1節第2款から第8款までの規定により内国法人が単体として納税するときにおける計算と同様の方法により計算するものとしているところ（同法81条の3），その計算における繰越欠損金の取扱いについては，同法57条（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）を適用せず（法人税法施行令155条），同法81条の9を適用することとしている。そして，同法2条19号の2は，連結欠損金額とは，各連結事業年度の連結所得の金額の計算上，当該連結事業年度の損金の額が当該連結事業年度の益金の額を超える場合において，その超える部分の金額をいうと定義し，連結欠損金額は連結事業年度において発生するものとしている。

このように，法人税法は，連結納税制度の適用の開始に際して，連結納税の承認の効力が発生して最初の連結事業年度が開始する前の単体としての事業年度において生じた欠損金額については，原則として連結欠損金額に当たらないものとして，連結納税の下で繰越控除をすることを認めず，一定の場

合に限り連結欠損金額とみなすこととしている。その例外の場合の一つとして、同法 8 1 条の 9 第 2 項 1 号は、最初連結親法人事業年度開始の日「前」7 年以内に開始した当該連結親法人の各事業年度において生じた同法 5 7 条 1 項に規定する欠損金額（同条 2 項又は 6 項の規定により欠損金額とみなされたものを含み、同条 5 項又は 9 項の規定によりないものとされたものを除く。）がある場合には、当該欠損金額について連結欠損金額とみなすこととしている。

これは、連結納税制度の適用の開始に際していわゆる納税単位が単体から連結法人に変更されるところ、このような場合には、単体としての事業年度における事業活動による各法人の所得については各法人ごとに個別に課税するものとし、このような課税関係の清算をした後に、連結納税制度の適用を受けるとするのが、制度の適用としては簡明であること、単体としての事業年度において発生した欠損金額を連結事業年度における連結所得の金額の計算に持ち込んで繰越控除をすることは、当然に連結法人のグループとしての事業活動による所得の実態に適合するとはいえず、いわゆる赤字会社を連結子法人とすること等による租税回避行為を防止する必要もあることなどを考慮する一方で、連結親法人とそれによる完全支配関係がある連結子法人とから構成される連結法人のグループについては、全体として当該連結親法人の実像を示していると考えられること、連結親法人の繰越欠損金については上記のような方法での租税回避の問題も生じないと考えられることなどを考慮したものと解される。

以上に述べたところによれば、連結親法人となる内国法人が適格合併をした場合において、当該適格合併に係る被合併法人にあった未処理欠損金額が同法 8 1 条の 9 第 2 項 1 号の規定により当該連結親法人に係る連結事業年度における連結欠損金額とみなされるためには、最初連結親法人事業年度開始

の日よりも「前」に適格合併が行われて同法 57 条 2 項の規定により当該連結親法人の欠損金額とみなされていたことを要するというべきである。

これに対し、原告は、同法 81 条の 9 第 2 項 1 号の規定上、連結親法人が適格合併をした場合において同号を適用するために、上記のように解すべき根拠はなく、当該適格合併に係る被合併法人にあった未処理欠損金は、同法 57 条 2 項の規定により、当該連結親法人の欠損金額とみなされ、これに伴い、同法 81 条の 9 第 2 項 1 号のみなし連結欠損金額に含まれるというべきであると主張する。

しかしながら、最初連結親法人事業年度開始の日と適格合併の実施との関係については、上記のように解するのが相当であるのは、既に述べたとおりであるから、次に、本件連結事業年度開始の日より前に本件合併が行われたといえるか否かについて検討する。

- (2) 前記第 2 の 2 の争いのない事実等によれば、本件において、連結親法人である旧 a の最初連結親法人事業年度開始の日及び旧 a と b 等との間の本件合併契約において合併期日とされた日は、暦上は、いずれも平成 17 年 4 月 1 日であるところ、法人税法 57 条 9 項 2 号等の規定にいう「合併の日」につき上記の合併期日をもってこれに当たると解することについては、当事者間に争いがなく、これと異なって解すべき事情等は格別見当たらない。

このように連結納税の承認の申請に係る各内国法人が最初連結親法人事業年度開始の日とされる日に合併を行った場合において、法人税法上、合併の効力の発生の方が、連結納税の承認の効力の発生による最初連結親法人事業年度の開始よりも、法の適用上は先行すると解すべき規定は見当たらない。

そうすると、本件合併については、同法 81 条の 9 第 2 項 1 号の規定にいう最初連結親法人事業年度である本件連結事業年度開始の日「前」に行われたものとはいい難く、b の本件青色欠損金額については、同日「前」に同法

57条2項の規定により連結親法人である旧aの欠損金額とみなされていたということとはできないから、同法81条の9第2項1号の規定により、本件青色欠損金額を本件連結事業年度における連結欠損金額とみなすことはできないこととなる。

これに対し、原告は、本件のように連結親法人となる親会社と連結子法人となる子会社とが合併する日と同日付けで連結納税の承認の効力が発生する場合について、それらの先後関係ないし優先関係を直接定めた規定はないのであるから、納税者に不利にならず、納税者に予測可能な解釈をすべきであるところ、同法14条2号の規定によれば、本件合併の税務上の効力は、本件合併の日の前日である平成17年3月31日の終了をもって発生し、他方で、bについては連結事業年度が生じないこと(同法15条の2第1項3号)からすれば、同日の終了をもって被合併法人であるbが消滅し、繰越欠損金額が同法57条2項の規定により連結親法人となる前の単体としての旧aの欠損金額とみなされることになるから、本件青色欠損金額は、同法81条の9第2項1号の規定により旧aのみなし連結欠損金額に当たるといふべきであると主張する。

しかしながら、既に述べたように、同法81条の9第2項1号の規定によれば、最初連結親法人事業年度開始の日「前」に合併が行われたということができなければ、その適用はないことは明らかであり、最初連結親法人事業年度開始の日と同日に合併が行われた場合について、合併の効力の方が連結納税の承認の効力の発生による最初連結親法人事業年度の開始よりも法の適用上は先行するといえない限り、同号の適用はないといふべきである。そして、同法14条2号は、法人が事業年度の中途において合併により解散した場合について、その事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間をもってその法人の事業年度とみなすものとし、上記の場合における課税関係の整

理のためにその法人の事業年度の取扱いにつき定めたものにすぎないから、同号の規定によって、合併の場合における連結納税の承認の効力の発生との間の法の適用上の先後関係を決することはできないというべきである。さらに、同法15条の2第1項3号も、連結子法人が連結親法人事業年度の中途において合併により解散した場合について、その連結親法人事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間は、その連結子法人にあっては連結事業年度に含まないものとし、上記の場合における課税関係の整理のために当該連結子法人に係る連結事業年度の取扱いにつき定めたものにすぎず、同号の規定によっても、本件連結事業年度開始の日「前」にbの本件青色欠損金額が連結親法人である旧aの欠損金額とみなされていた等ということとはできない。他方で、同法57条9項2号は、連結子法人が最初連結親法人事業年度において当該連結子法人を被合併法人、連結親法人等を合併法人とする合併を行った場合には、当該合併の日の前日の属する事業年度における同条1項の規定の適用については、当該事業年度前の未処理欠損金額は、ないものとして取り扱うものとし、同号イは、最初連結親法人事業年度開始の日に行う合併の場合には、上記の取扱いをしないものとしている。この規定は、文理上は、最初連結親法人事業年度開始の日に連結子法人と連結親法人との合併が行われることがあるものとしており、同号をもって、合併の効力の発生の方が最初連結親法人事業年度の開始よりも法の適用上は先行すると解することはできない。原告の上記の主張は、採用することができない。

- (3) また、原告は、法人税法57条9項2号イの規定によれば、最初連結親法人事業年度開始の日に行う合併の場合には、被合併法人である子会社につき最初連結親法人事業年度開始の日より前に生じた欠損金額は、ないものとしてされる欠損金額から除外され、その欠損金額は当該子会社に存続することとなるから、当該子会社が適格合併により親会社に合併されたときは、同条2

項の規定により親会社の欠損金額とみなされ、結局、当該子会社の欠損金額は、同法 81 条の 9 第 2 項 1 号の規定によりみなし連結欠損金額に当たるといふべきであると主張する。

ところで、前記(2)に述べたとおり、同法 57 条 9 項 2 号は、連結子法人が最初連結親法人事業年度の中途において連結親法人等に合併された場合には、当該合併の日の前日の属する事業年度における同条 1 項の規定の適用については、当該事業年度前の未処理欠損金額は、ないものと取り扱うものとする一方で、最初連結親法人事業年度開始の日に行う合併を、上記の取扱いから除外している(同号イ)。そして、連結親法人事業年度の中途において連結子法人が連結親法人等に合併されて解散した場合には、被合併法人である当該連結子法人にあっては、当該連結親法人事業年度開始の日から合併の日の前日までの期間は、連結事業年度に含まれないものとされ(同法 15 条の 2 第 1 項 3 号)、これを当該連結子法人の単体としての事業年度とみなすものとされている(同法 14 条 1 項 11 号。以下、当該事業年度を「みなし事業年度」という。)

これらの規定は、連結親法人事業年度の中途において連結子法人が連結親法人等に合併されて解散した場合における課税関係の整理のためのものであるところ、同法 57 条 9 項 2 号をもって、当該合併が最初連結親法人事業年度開始の日に行われたときに、合併の効力の発生の方が連結納税の承認の効力の発生による最初連結親法人事業年度の開始よりも法の適用上は先行するとは解し難いことは、先に述べたとおりである。その上で、まず、当該合併が最初連結親法人事業年度開始の日の翌日以降に行われたときにあっては、前記(1)で述べたとおり、法人税法は、連結納税の承認の効力の発生前の連結子法人となる内国法人の単体としての事業年度において生じた欠損金額については、連結納税制度の適用の開始に際して課税関係の清算を終了したも

のとして、これを連結納税の下で繰越控除をすることを認めないことを原則としており、このような取扱いとの均衡を図るため、同法57条9項2号は、連結子法人が、いったん連結納税の承認の効力が発生した後の連結事業年度の中途において、連結親法人に合併されて解散し、連結納税制度の適用から外れ、当該連結事業年度開始の日から合併の日の前日までのみなし事業年度の所得について単体として納税すべきことになったとしても、上記の合併が行われずに引き続き連結納税制度の適用があったとしたのと同様に、連結納税の承認の効力の発生前のその単体としての事業年度において生じた欠損金額については、当該みなし事業年度において改めて繰越控除をすることは認めないとするので、取扱いを一貫させたものと解される。これに対し、最初連結親法人事業年度開始の日に連結親法人等と連結子法人との合併が行われたときにあっては、被合併法人である連結子法人については、同法14条1項11号及び15条の2第1項3号が連結事業年度又は連結親法人事業年度の開始の日から「合併の日の前日」までの期間と規定していることに伴い、連結事業年度及びみなし事業年度に該当する期間は存在しないこととなつて、これらの規定は適用されず、最初連結親法人事業年度開始の日の前日までの連結子法人となる内国法人の事業年度について単体として納税の規定が適用されることとなる。当該事業年度については、同法57条1項の規定により欠損金額の繰越控除をすることができるものとしても特段の問題は生じないはずであるにもかかわらず、上記の合併にも法の適用上は連結納税の承認の効力が及ぶ可能性が排除されないものとする、上記の繰越控除をすることができないとの疑義が生じることから、法人税法は、同号の適用対象から上記の合併が行われたときを除外する旨を明らかにしたものと解される。

そうすると、同号イの規定について、以上に述べたところを超えて、連結納税の承認の効力の発生による最初連結親法人事業年度の開始以後に連結親

法人が連結子法人を適格合併した場合に，当該連結子法人の欠損金額を連結欠損金額とみなすことができるとしたものと解することはできないというべきである。原告の上記の主張は，採用することができない。

(4) 以上によれば，bの本件青色欠損金額については，法人税法81条の9第2項1号の規定にいう連結親法人である旧aの欠損金額に当たるということはできず，同項の規定に基づきみなし連結欠損金額として本件連結事業年度連結所得の金額の計算において損金の額に算入することはできないというべきである。

2 争点2（法人税法施行令155条の19第5項が法人税法81条の9第2項2号の委任の範囲を逸脱したものであるか否か）について

(1) 法人税法81条の9第2項2号イは，最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から当該開始の日までの間に行われた株式移転に係る完全子会社であった連結子法人（その発行済株式の全部が当該株式移転により設立された完全親会社であった当該連結親法人によって当該株式移転の日から当該開始の日まで継続して保有されているものに限るものとし，政令で定めるものを除く。）に，当該開始の日前7年以内に開始した当該連結子法人の各事業年度において生じた同法57条1項に規定する欠損金額等がある場合には，当該欠損金額を連結欠損金額とみなす旨を定めているところ，同号の規定の委任を受けた法人税法施行令155条の19第5項は，法人税法81条の9第2項2号の規定の適用を除外する連結子法人について，株式移転の直前に，当該株式移転に係る完全子会社となる法人と他の法人との間に当該他の法人が当該完全子会社となる法人の発行済株式（当該完全子会社となる法人が有する自己株式を除く。）の総数の100分の50を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係があるものとする旨を定めている。

前記1(1)に述べたとおり，法人税法は，連結納税制度の適用の開始に際

して、それよりも前の単体としての事業年度における各法人ごとの課税関係の清算をした後に連結納税制度の適用を受けることとするのが制度の適用としては適切であることなどから、原則として、単体としての事業年度において生じた欠損金額を連結納税の下で繰越控除をすることを認めないこととしているところ、その例外の場合の一つとして、同法 81 条の 9 第 2 項 2 号は、連結親法人が最初連結親法人事業年度開始の日前の一定期間内に株式移転により設立された内国法人であり、当該株式移転の日から当該株式移転に係る完全子会社との間に完全支配関係が継続している場合には、当該株式移転に係る完全子会社であった連結子法人については、最初連結親法人事業年度開始の日前において、1 に述べた合併が行われたとき等に類似する強い一体性のあることが多く、そのようなものについては同項 1 号に準じて取り扱うのが連結法人のグループとしての事業活動の所得の実態に適合することから、当該完全子会社の単体としての事業年度において生じていた欠損金額を、一定の限度で連結納税の下で繰越控除をすることを認めることとしたものと解される。他方、同項 2 号は、連結子法人となる内国法人の単体としての事業年度において生じた欠損金額を連結納税の下で繰越控除をすることを認めることはあくまで例外であることを前提として、上記の場合に係る連結子法人であっても、連結親法人との間に上記のような強い一体性があったとは評価することができないものがあることを考慮し、そのようなものを同号の適用の対象から除外することとした上で、これを連結法人に係る各般の事情を踏まえて特定することを政令に委任したものと解される。

そして、同号の委任を受けた法人税法施行令 155 条の 19 第 5 項は、上記のような法人税法 81 条の 9 第 2 項 2 号の規定の趣旨に照らし、株式移転の直前に他の法人の子会社となっており、当該他の法人のグループに属していたと評価し得る法人については、その後に株式移転により設立された法人

との間に連結法人となり得る関係が存するとしても、そのような法人の事業活動の一般的な状況等にかんがみ、連結親法人となる内国法人との間に既に述べたような強い一体性があるとまでは、当然には評価し難いことから、そのような連結子法人を同号の適用を除外する対象として定めたものと解される。このような法人税法施行令155条の19第5項の規定の内容は、法人税法81条の9第2項2号の委任の趣旨に照らし、その合理性を肯認することが可能であり、同号の委任の範囲を逸脱したものとまではいうことができないと解するのが相当である。

原告は、同号の委任の趣旨について、親子関係にある複数の会社が共同株式移転により新設の完全親会社の子会社になるなどの方法による租税回避の防止の目的を達成するのに必要な範囲に限られる旨主張するが、上記の委任の範囲をそのようなものに限定して解すべき根拠は見だし難く、他方、同号の委任の趣旨については、法人税法の関係規定の内容等に照らし、既に述べたように解することができ、租税法律主義との関係等で問題が生ずるものとも解し難いから、原告の上記の主張は、採用することができない。

- (2) 前記第2の2の争いのない事実等によれば、bは、最初連結親法人事業年度である本件連結事業年度開始の日（平成17年4月1日）の5年前の日から当該開始の日までの間の平成14年5月14日に行われた本件株式移転に係る旧aの完全子会社であった連結子法人であり、その発行済株式の全部について本件株式移転により設立された完全親会社であった連結親法人である旧aによって本件株式移転の日から継続的に保有されていたものの、本件株式移転の直前である同月13日において、他の法人であるcがbの発行済株式総数の50.02パーセントを保有していたのであるから、法人税法施行令155条の19第5項の規定により、bは、法人税法81条の9第2項2号の規定の適用を除外される連結子法人に当たるので、bの本件青色

欠損金額については、同号の規定に基づきみなし連結欠損金額として本件連結事業年度の連結所得の金額の計算において損金の額に算入することはできないというべきである。

3 本件更正処分の適法性について

以上に述べたところによれば、bの本件青色欠損金額については、法人税法81条の9第2項1号又は2号の規定に基づきみなし連結欠損金額として本件連結事業年度の連結所得の金額の計算において損金の額に算入することはできないものであり、本件連結事業年度の所得につき旧aの納付すべき税額は、別紙「本件更正処分等の根拠及び適法性」の1に記載のとおりであるから（本件青色欠損金額を損金の額に算入したことを否認したことを除いて、納付すべき税額の計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはない。）、本件更正処分は適法である。

4 本件賦課決定処分の適法性について

前記3に述べたとおり、本件更正処分は適法であるところ、本件更正処分により旧aが新たに納付すべき税額については、旧aがその計算の基礎となった事実を計算の基礎としなかったことに国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。そして、旧aの本件連結事業年度の法人税に係る過少申告加算税の額は、別紙「本件更正処分等の根拠及び適法性」の2に記載したとおりであり（当事者間に争いが無い。）、本件賦課決定処分における過少加算税の額と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八 木 一 洋

裁判官 谷 口 豊

裁判官 高 橋 信 慶

(別紙)

本件更正処分等の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠及び適法性

原告の本件連結事業年度の法人税に係る連結所得の金額及び納付すべき税額は、以下のとおりであるところ（なお、「」は個別欠損金額を表す。）、本件更正処分における連結所得の金額及び納付すべき税額と同額であるから、本件更正処分は適法である。

(1) 連結所得の金額（別表 欄） 66億9807万6120円

以下のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 本件連結確定申告書における連結所得の金額（別表 欄）

28億0479万4013円

旧aが本件連結確定申告書に記載した連結所得の金額であり、以下の(ア)ないし(オ)の本件連結確定申告書別表4の2付表に記載された各個別所得金額の金額の合計額である。

(ア) 旧aの個別所得金額（別表 欄） 29億4779万3256円

(イ) gの個別所得金額（別表 欄） 9655万5020円

(ウ) fの個別所得金額（別表 欄） 1億8310万6187円

(エ) hの個別所得金額（別表 欄）

1億9517万8426円

(オ) iの個別所得金額（別表 欄） 3437万1984円

イ 連結欠損金額として損金の額に算入されない金額（別表 欄）

38億9328万2107円

(2) 連結所得に対する法人税額（別表 欄） 20億0942万2800円

前記(1)の連結所得の金額66億9807万円（ただし、国税通則法11

8条1項の規定により1000円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)に法人税法81条の12第1項に定める税率(ただし,経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律16条2項の規定により置き換えた後のもの。)を乗じて計算した金額である。

(3) 法人税額の特別控除額(別表 欄) 1億9123万1353円

連結所得に対する法人税の額から控除される租税特別措置法(ただし,平成18年法律第10号による改正前のもの。)68条の9に規定する試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除の額1億6828万7640円及び同法68条の15に規定する情報通信機器等を取得した場合等の法人税額の特別控除の額2294万3713円の合計額であり,本件連結確定申告書に記載された金額と同額である。

(4) 法人税額計(別表 欄) 18億1819万1447円

前記(2)の連結所得に対する法人税額から前記(3)の法人税額の特別控除額を控除した金額である。

(5) 法人税額から控除される所得税額等(別表 欄) 3648万7214円

以下のアの金額にイの金額を加算した金額である。

ア 本件連結確定申告書における控除所得税額等の額(別表 欄)

139万4739円

法人税法81条の14の規定に基づく本件連結確定申告書に記載された控除所得税額等の金額である。

イ 法人税額から控除される外国税額の増加額(別表 欄)

3509万2475円

本件連結確定申告書に記載された連結国外所得の金額に誤りが認められたことから,これを改めたところで再計算した法人税法81条の15に規定する連結所得に対する法人税の額から控除される外国税額の控除額であ

る。

(6) 納付すべき税額（別表 欄） 17億8170万4200円

前記(4)の金額から前記(5)の金額を差し引いた金額（ただし、国税通則法119条1項の規定により100未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）である。

(7) 既に納付の確定した本税額（別表 欄） 6億4881万2100円

本件連結確定申告書に記載された納付すべき法人税額である。

(8) 差引納付すべき税額（別表 欄） 11億3289万2100円

前記(6)の金額から前記(7)の金額を差し引いた金額である。

2 本件賦課決定処分 of 根拠及び適法性

本件更正処分により旧 a が新たに納付すべき税額については、旧 a がその計算の基礎となった事実を計算の基礎としなかったことに国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があるとは認められないから、旧 a の本件連結事業年度の法人税に係る過少申告加算税の額は、以下の(1)及び(2)の合計額1億3742万3000円となることから、本件賦課決定処分と同額であるから、本件賦課決定処分は適法である。

(1) 1億1328万9000円

国税通則法65条1項の規定により、前記1(8)の差引納付すべき税額11億3289万円（別表 欄。ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後の金額）に100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

(2) 2413万4000円

国税通則法65条2項の規定により、前記1(8)の差引納付すべき税額のうち同条3項2号に規定する期限内申告税額に相当する金額を超える部分の金額4億8268万円（ただし、国税通則法118条3項の規定により1万

円未満の端数を切り捨てた後の金額)に100分の5の割合を乗じて算出した金額である。

以 上