

主 文
被告が昭和四〇年七月二十七日付でした合併法人たる原告の被合併法人株式会社市金工業社吸収合併による清算所得金額を金六八五万六、六六八円、法人税額を金一三七万一、三二〇円とした更正処分および無申告加算税額を金九万一、五〇〇円とした賦課決定処分を取消す。

訴訟費用は被告の負担とする。

事 実
原告訴訟代理人は、主文同旨の判決を求め、その請求原因として、
「一、（一） 合併法人たる原告（旧商号、株式会社新市金工業社）は、昭和三八年五月二十四日、株式会社市金工業社（被合併法人）との間に、原告が被合併法人を吸収合併する旨の合併契約（本件合併契約）を締結し、同年六月十五日、両法人の株主総会の合併承認決議を経由し、同年十一月一日、商号を現商号に変更し、同月四日、右合併による変更登記および商号変更登記を了し、被合併法人の権利義務を包括承継した。

（二） 被告は、昭和四〇年七月二十七日、原告に対し、主文掲記の更正処分および賦課決定処分（本件処分）をした。

（三） しかし、被合併会社には清算所得がない。
よつて、原告は、被告に対し、本件処分の取消を求めため本訴に及んだ。

二、（一） 被告主張事実第一項の（一）は認めるが、同（二）は争う。

（二） 原告が、本件確定申告書を提出したのは、大阪国税局係官のA、B、Cから、利益配当金を合併交付金として申告するように強く要求され、この誤つた行政指導により錯誤に陥つたためである。右錯誤は、客観的に明白かつ重大であるので、納税義務者たる原告の利益を著しく害すると認められる特段の事情があるから、本件申告は、無効である。

三、被告主張事実第三項の（一）は認める。

同（二）のうち、被合併法人の合併当時の資本積立金額金一八八万円の全額が合併法人に引継がれていることは認めるが、その余は争う。

四、被告は被合併法人の昭和三八年一〇月三十一日現在の最終貸借対照表の株主未払配当金五三〇万二二〇円（別表摘要2）が清算所得であるとして、本件処分を行なつたが、これは誤りである。右株主未払配当金は被合併法人の同年六月一日から同年十一月四日までのその株主に対する利益配当金であり、被合併法人において右利益配当を決定し、合併法人たる原告が、法人税法の規定（最終事業年度）に基づき、商法および本件合併契約書第八条にしたがつて決算のうえ、貸借対照表を作成し、同年一〇月三十一日開催の取締役会の配当決議のもとに、同表に未払配当金を計上し、これに基づき、引き継がれた債権債務等すべての資産、負債が、同年十一月一日開催の株主総会（合併の報告総会）において承認を得た。合併交付金とは、商法第四〇九条第四号に示すとおり、新旧両会社の株主に対する株式の割当比率を調整する金銭のことである。これに対し、右未払配当金は、すでに発生した旧会社の株主に対する利益配当金そのものであつて、その本質を全く異にし、旧会社ですでに生じた利益をその株主に配当する利益配当金を合併交付金とすべき法律上の根拠はない。

五、被告主張事実第五項は争う。

六、（一） 本件利益配当は、中間配当ではなく、法人税法第一四条第二号（旧法人税法第七条）のみなし事業年度の規定に基づく適法な利益配当である。およそ会社が事業年度の中で解散すると、法人税法上は、解散の日を境として、事業年度が二つに分れる。すなわち、先ずその事業年度開始の日から解散の日まで一事業年度とみなされ、次に解散の日の翌日からその事業年度の末日までがまた一事業年度とみなされ、法人税法は、このように、最後の事業年度の期間を明定し、この期間の損益計算を想定している。したがつて商法においても、合併に際して財産目録、貸借対照表の作成を命じている（商法第九九条、第四一六条）。これらの規定を無視してかからねば、被告主張の中間配当の概念は、生ずる余地がない。

（二） 法人税法施行令第一七〇条の二（昭和四一年政令第七四号）は、確認的規定である。右政令は、法人税法第一一二条に基づくものであり、同条は、旧法人税法第一三条をそのまま踏襲するものであつて、昭和四〇年の法人税法の全文改正にあたり、政府は、今回の改正は、体系の整備、表現の平明化、規定の明確化を図ることを目的として行なわれ、個別的規定の内容は、旧法人税法を踏襲するものであると宣言していたことからみても、右第一七〇条の二が創設的規定であるとみることはできない。けだし、政令をもつて国民の権利義務に関し、重大な影響を及ぼす

ような事柄が創設的に規定されることは、法治国家にありえないことだからである。」と述べた。

被告指定代理人は、本案前の申立として、「原告の請求中、清算所得金額金四五六万一九六円、法人税額金九一万二、〇二〇円以下の部分の取消を求める訴を却下する。訴訟費用は原告の負担とする。」との判決を、本案に関し、「原告の請求を棄却する。訴訟費用は原告の負担とする。」との判決を、各求め、答弁として、「一、(一)原告は、昭和四〇年二月二五日、被告に対し、被合併法人の昭和三八年十一月四日合併による清算所得につき、別表申告額欄記載のとおり清算所得金額を金四五六万一九六円、法人税額を金九一万二、〇二〇円とした確定申告書(本件確定申告書)を提出した。

(二)納税申告書を提出した者が申告額の減額変更を求めるには、国税通則法第二三条所定の更正の請求の手續によることになつては、法人税においては、被合併法人の清算所得の確定申告書を提出した合併法人には、右申告書に記載した事項につき更正の請求をすることは認められていない(旧法人税法第二五条の二第一項)。したがつて、原告は、一旦確定申告書を提出した以上、その申告額の範囲においては、法律上これを争いえない。

よつて、原告の本訴請求中、原告の申告にかかる清算所得金額四五六万一九六円、法人税額金九一万二、〇二〇円以下の部分の取消を求める訴は不適法である。

(三)原告主張事実第二項の(二)は否認する。

二、原告主張事実第一項の(一)、(二)は認める。

三、(一)原告は、前記一、(一)記載のとおり、本件確定申告書を提出した。

(二)しかし、左記金額は、いずれもこれを原告の申告額に加算すべきであるから、被告は、原告の清算所得金額を別表更正額欄記載のとおり更正し、原告に対し、本件処分をした。

(1)資本積立金額 金一八八万円

被合併法人の合併当時の資本積立金一八八万円の全額が合併法人に引き継がれているにもかかわらず、原告は、右金額を合併に際して回収された投下資本として清算所得を計算し申告しているの、当該金額を申告所得金額に加算した。

(2)みなし交付金(法人税額等) 金四一万六、四九二円

(1)の加算に伴い本件清算所得に対する法人税、地方税の額が金一五五万六、四六八円となるので申告額金一一三万九、九七六円との差額金四一万六、四九二円を申告所得金額に加算した。

四、原告主張事実第四項は争う。

五、(一)清算所得には、二つの性格のものが含まれている。その一は課税済利益の留保分であり、他は未だ過去において一度も課税されていない所得(含み利益)である。したがつて、所得に対する課税も両者を区分して異なる税率を適用するのであり、課税の趣旨も異なつては、すなわち、第一の課税済利益に対する課税は、再度法人税を課す趣旨ではなく、配当に対する個人所得税を法人の段階で一括して課税する趣旨であり、したがつて、その税率も二〇%(個人の配当所得に対する平均課税率)となつては、第二の含み利益に対する課税は、過去において法人税が課されていないので、本来の法人税と配当に対する個人所得税を一括課税するのであつて、その税率は四三%(法人税率三八%と配当所得の税率二〇%を合わせたもの)である。

(二)本件合併交付金は、課税済利益の払戻しにかかるものである。

原告は、本件合併交付金を利益の配当であると主張しているが、もし右主張が商法上の概念による利益配当であるという趣旨であれば、誤りである。商法上の利益の配当は、各営業年度の決算期において、取締役会が利益配当処分案を作成し、定時株主総会の承認を得て(商法第二八三条)行なわれるのであり、中間配当は禁止されている。したがつて、本件の如く、被合併法人の営業年度(毎年六月一日から翌年五月三十一日まで)の途中において合併が行なわれた場合においては、商法上の利益配当は行ないえない。

仮に右合併交付金の実質が利益配当であるとしても、法人税法は、これを清算所得として課税する。すなわち、法人税法、所得税法の取扱は、会社存続中において、商法の規定による利益配当として行なわれる利益の分配にあつては、個人株主の段階で配当所得として課税し、会社の解散、合併による消滅の際の利益の分配にあつては、法人の段階で清算所得として一括課税し、個人株主に対しては課税は行なわれない。このように取扱を異にするのは、課税技術上の差異であつて、清算所得

としての課税も利益の分配に対する課税であるという点においては、利益配当の場合と本質的には何ら異なるところはない。

(三) 以上のとおり、本件合併においては、商法上利益配当を行ないえないので、前記金銭の交付は、法律的には合併交付金とみざるをえない。合併交付金である以上、その実質が利益配当であるとしても、法人税法は清算所得として課税する。

合併交付金について、法人の段階で清算所得として一括して課税しないで、個人株主に対し配当所得として課税するためには、何らかの明文の規定を必要とする。そこで、法人税法施行令第一七〇条の二(昭和四一年政令第七四号)は、同年四月一日以後合併した法人につき、明確に配当と認められる合格交付金については一般の配当と同様に取扱い、清算所得の計算から除外する趣旨の規定をおいた。しかし、この規定は、創設的規定である。」

と述べた。

(立証省略)

理 由

一、下記(一)、(二)、(三)の事実は当事者間に争がない。

(一) 合併法人たる原告(旧商号株式会社新市金工業社)は、昭和三八年五月二四日、株式会社市金工業社(被合併法人)との間に、原告が被合併法人を吸収合併する旨の合併契約を締結し、同年六月一五日、両法人の株主総会の合併承認決議を経由し、同年十一月一日、商号を現商号に変更し、同月四日、右合併による変更登記および商号変更登記を了し、被合併法人の権利義務を承継した。

(二) 原告は、昭和四〇年二月二五日、被告に対し、被合併法人の昭和三八年一月四日合併による清算所得につき、別表申告額欄記載のとおり清算所得金額を金四五六万一九六円、法人税額を金九一万二、〇二〇円とした確定申告書を提出した。

(三) 被告は、昭和四〇年七月二七日、原告に対し、清算所得金額を金六八五万六、六六八円、法人税額を金一三七万一、三二〇円とした更正処分および無申告加算税額を金九万一、五〇〇円とした賦課決定処分をした。

二、被告の本案前の主張について。

被告は、「原告は、確定申告書を提出した以上、その申告書の範囲においては、法律上これを争いえないのである。よつて、原告の本訴請求中、原告の申告にかかる清算所得金額金四五六万一九六円、法人税額金九一万二、〇二〇円以下の部分の取消を求める訴は不適法であり、訴を却下すべきである。」と主張する。

確定申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合でなければ、法定の方法によらないで確定申告書の記載内容の錯誤を主張することは、許されない(最高裁判所昭和三九年一〇月二二日第一小法廷判決、民集一八卷八号一七六二頁)。

確定申告書を提出した者が、確定申告書の記載内容の錯誤を主張して、申告額以下の部分を含む更正処分全部に対する取消訴訟を提起した場合、確定申告書の記載内容の錯誤を主張することが許される特段の事情のないとき、更正処分の取消を求める訴のうち、確定申告書に記載した部分の取消を求める訴が不適法となるわけではなく、確定申告書の記載内容の錯誤を主張することが許されない結果として、確定申告書に記載した部分の取消を求める訴が理由なきに帰するにすぎない、と解するのが相当である。

よつて、被告の訴却下の主張は採用できない。

三、被合併法人の昭和三八年一〇月三一日現在の最終貸借対照表の株主未払配当金五三〇万二二〇円(別表適要2)が、旧法人税法第一三条第一項第二号(合併による清算所得金額の計算)にいう、合併に際し合併会社が被合併会社の株主に対し交付した金銭に該当するか否かについて検討する。

成立に争いが無い甲第三ないし第五号証、同第八号証、同第九号証の一ないし六、証人Dの証言により成立を認めうる同第二、第六号証、証人E、同D、同Fの各証言、同Aの証言の一部を総合すると、被合併法人は、その営業年度が毎年六月一日より翌年五月三一日までであるが、昭和三八年六月一日から合併実行期日の同年一〇月三一日までの期間利益として金七四四万七三五円をあげ、同日開催の取締役会で、右期間利益中金五三〇万二二〇円を、被合併法人の各株主に対し交付金名義で利益配当する旨承認可決され、これが被合併法人の最終貸借対照表に未払配当金として計上され、右最終貸借対照表に基づき、被合併法人より合併法人たる原告

へ引き継がれた債権債務等すべての資産負債（被合併法人には含み利益は存在しない。）が、同年一月一日開催された原告の臨時株主総会（合併の報告総会）において、承認されたこと、原告は、合併に際し、額面普通株式一九八万八、〇〇〇株（一株の額面金額は金五〇〇円であり、したがってその総額は被合併法人の資本金に相当する金九、九四〇円である。）を発行してこれを被合併法人の株主に交付し、被合併法人より引き継いだ右未払配当金を、利益配当に対する源泉所得税を控除のうえ、被合併会社の株主に支払い、昭和三九年一月、右源泉徴収した所得税を税務署に納付したが、右以外に、合併に際し原告より被合併法人の株主に交付された株式および金銭はないこと、原告の現代表者G個人も被合併法人の株主として支払いを受けた右未払配当金を、配当所得として所得税確定申告し所得税を納付していること（昭和三九年三月）、原告は右未払配当金が、利益配当であって、被合併法人の清算所得に含まれず、被合併法人には清算所得がないと考えて、被告に対し、清算所得の申告をしなかつたところ、昭和四〇年二月中旬頃、原告の法人所得計、算の調査のため原告本店へ赴いた大阪国税局係官により、右金五三〇万二二〇円が合併交付金として被合併法人の清算所得の対象となるから、直ちに清算所得の申告をするよう催促されたこと、しかし、原告は、右株主未払配当金が、清算所得の対象となるとは信じ難く、右調査終了後も清算所得の申告をせず放置していたところ、大阪国税局係官から重ねて電話による催促があつたので、原告（代表者G）は、昭和四〇年二月二五日、被告に対し、右金五三〇万二二〇円が清算所得の対象となるものと誤信して、本件確定申告書を提出したこと、被合併法人の合併当時の資本積立金一八八万円の全額が原告に引き継がれているにもかかわらず、原告が、別表申告額記載のとおり、本件確定申告書において、右資本積立金を合併に際して回収された投下資本の中に含めて清算所得を計算していたため、被告は、別表更正額記載のとおり、右金額を清算所得に加算し、更に、右加算に伴い、清算所得に対するみなし交付金（清算所得に対する法人税および地方税）の増加額金四一万六、四九二円を、清算所得に加算して本件処分をなしたと、以上の事実を認めうる。証人Aの証言のうち、右認定に反する部分は採用し難く、他に右認定を左右する証拠はない。

会社が合併した場合において、合併会社が、被合併会社の最終事業年度開始の日から合併期日までの期間の利益および利益積立金の範囲内において、被合併会社の株主に対する利益の配当（被合併会社の最終事業年度開始の日から合併期日までの期間の）として、被合併会社の株主に交付する金銭は、旧法人税法（第一三条第一項第二号）においても、昭和四二年法律第二一号による改正前の新法人税法（昭和四〇年法律第三四号、第一一二条第一項第一号）においても、法人の清算所得に含まれない、と解するのが相当である。けだし、右金銭は、実質的には、被合併会社の未払配当金を合併会社が引き継ぎ、その支払として交付するものと認められるから、配当所得として株主の段階で所得税を課するのが合理的であり（所得税の総合累進税率、配当控除等）、法人税法および所得税法中には、上記解釈と異なる見解を採用しているものと認むべき規定はなく、法人税法施行令第一七〇条の二（昭和四一年三月三十一日政令第七四号）は、上記解釈の合理性を承認し、上記解釈を確認した規定であると解するのが相当であるからである。上記解釈と反対に解釈すれば、右政令第七四号は、法律の委任の範囲を逸脱した創設的規定として無効となる。（右政令第七四号は、「法第百十二条第一項第一号（合併による清算所得の金額の計算）に掲げる合計額のうち、被合併法人の株主等に対する利益の配当又は剰余金の分配（出資に係るものに限る。）として交付された金額がある場合には、当該交付された金額は、同号に掲げる合計額には含まれないものとする。」と規定している。）

したがって、前記株主未払配当金五三〇万二二〇円は、旧法人税法第一三条第一項第二号にいう合併交付金に該当しない。

四、前記株主未払配当金五三〇万二二〇円が被合併法人の清算所得の対象とならない以上、被合併法人の清算所得がないこととなる。すなわち、清算所得の計算上、合併に際し、原告より被合併法人の株主に交付されたものとしては、株式のみであり、その株式の総額から被合併法人の株主の投下資本たる資本金額を差引くと零となり、したがって、みなし交付金もありえないから、被合併法人には清算所得がない。

したがって、被告の原告に対する本件処分は違法である。

五、本件のように、合併会社が、「被合併会社の株主に対する利益の配当として被合併会社の株主に交付する金銭は、法人の清算所得に含まれず、配当所得として株

主の段階で所得税を課されるべきものである。」という正当な見解の下に、右金銭を、利益配当に対する源泉所得税を控除の上、被合併会社の株主に支払い、右源泉徴収した所得税を税務署に納付し、合併会社の現代表者A個人も被合併会社の株主として支払を受けた右金銭を配当所得として所得税確定申告をした後、「右金銭は法人の清算所得に含まれる。」という誤った見解に立つ国税局係官の強い申告指導があつたため、合併会社（代表者A）が、錯誤におちいり、右金銭を清算所得として記載した法人税確定申告書を提出した場合、確定申告書の記載内容の錯誤が客観的に明白且つ重大であつて、法定の方法以外にその是正を許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に該当すると解するのが相当である。

したがつて、原告は、本訴において、確定申告書の記載内容の錯誤を主張することが許される。

六、よつて、本件処分が違法であるとして、その取消を求める原告の被告に対する本訴請求は、理由があるからこれを認容し、訴訟費用の負担につき民事訴訟法第八九条を適用して、主文のとおり判決する。

（裁判官 小西勝 山本博文 寒竹剛）

（別表）

<略>