

主 文
本件控訴を棄却する。
控訴費用は控訴人の負担とする。
事 実

控訴代理人は「原判決を取消す。被控訴人城東税務署長が、昭和三一年三月三一日、控訴会社の昭和二八年一月一日から同年一二月三一日までの事業年度分法人税について、更正決定税額を金八、二〇九、一〇〇円とした更正決定はこれを取消す。右更正決定に対する再調査請求につき、同被控訴人が、昭和三一年五月二三日になした再調査請求棄却の決定はこれを取消す。右決定に対し、控訴会社が被控訴人大阪国税局長になした審査請求につき、同被控訴人が昭和三一年一月二七日になした審査請求棄却の決定はこれを取消す。訴訟費用は第一、二審とも被控訴人らの負担とする。」旨の判決を求め、被控訴代理人はいずれも主文同旨の判決を求めた。

当事者双方の事実上の主張並びに証拠の提出、援用、認否は、後記の外はすべて原判決事実摘示のとおりであるから、ここにこれを引用する。

控訴代理人は「およそ税法については、憲法に基礎を置く租税法主義によりその拡張解釈、縮小解釈が排除され、すべて成文法の文言により法規範的意味が解釈されねばならぬところ、原判決は成文法の文言を離れ、或いは、これを無視して、法律の文言に反する解釈をなした違法な判決である。一、およそ会社の吸収合併の場合に、合併会社が被合併会社の権利義務を包括承継することは商法第一〇三条の明定するところであつて、而して会社合併の効果に関する成文法は同条のみであつて、これに反する合併の効果認められた成文法はない。

法人税法第三条も、商法第一〇三条所定の合併の効果の当然の帰結として、合併会社が被合併会社の確定した納税義務の承継に加え、合併後被合併会社の所得金額につき更正又は決定された場合の追徴税額或いは清算所得に対する法人税についてその納税義務を承継する旨規定しているのである。而して商法第一〇三条の会社合併の本質については人格同一説ないしは人格承継説が通説で、税法がこの通説に従い会社合併の本質につき現物出資説をとっていないことは、税法が被合併法人に對して合併に伴ういわゆる譲渡所得課税を行っていないこと、被合併法人の貸倒準備金、濁水準備金、違約損失補償準備金、異常危険準備金、特別修繕引当金及び退職給与引当金等が合併法人に承継されることを明定していること（法人税法施行規則第一四條の四第一項、第一四條の七第一項、第一四條の一二第一項、第一四條の一七第一項、第一五條の五第一項、第二五條の一二第一項等—この点については後記で詳論）合併会社を新会社の設立とみないで被合併会社の継続体とみると共に合併差益の複合的剰余金の性格を考慮して、税法上は合併差益を資本剰余金（合併減資益金、資本積立金）、利益剰余金（積立金）、及び評価益の三者に区分して承継することになっていること（法人税法第九條の五、法人税法施行規則第一八條第一八條の二）によつて明かである。即ち税法は会社合併の本質を人格の承継とみているのである。

二、そこで、法人税法も、欠損会社が欠損のない会社を吸収合併する場合、欠損のない被合併会社の権利義務を欠損会社（合併会社）が承継することを認め、繰越金の算入と納税義務の承継を承認している。（現実に右事実が容認されているので、ことさら欠損のない会社が欠損会社に吸収合併され、合併と同時に合併会社の定款を変更して会社の商号を被合併会社の商号に変更する方法が行われているのであつて、かくすれば形式上基本通達八四に抵触することなく、繰越金算入の目的を達することができる訳である。）それ故に、被合併法人の欠損金についても、その承継を否定する特別の規定がなければ、法人税法第九條第五項の解釋論として合併法人におけるその繰越控除も可能というべく、しかも、右の特別規定は存在しない。

三、然るに、原判決は「被合併法人は合併の日に消滅し、合併法人は合併の日に増資が行われ、被合併法人の資産が引継がれたものとして課税する立場を採つていくことができる」と述べ、あたかも合併の効果として被合併法人の資産のみが合併法人に引継がれるかの如く認定し、又損金の繰越は青色申告会社の特典であつて、この特典は移転性がないと述べ、あたかも被合併法人の権利義務以外に特典と称する法律上の何ものかがあるかの如く認定すると共に合併の効果としては被合併法人から合併法人に承継されないものがあるかの如く認定し、更に「被合併法人の税務所得計算は最終事業年度の末日である合併の日にすべて遮断される」と述べ、あたかも法人税法第三条の規定を否定するかの如き認定をしている。

併しながら、青色申告法人が欠損金の繰越控除をなし得ることは、かかる法人の権利であつて、合併により消滅した場合には右繰越控除をなすに準ずるから、被合併法人の右権利は、当然、合併法人に於て繰越控除に反するものである。

以下原判決の認定論拠に反論する。

四、(イ) 原判決は理由第一の二の(3)に於て「会社の合併に際し、被合併法人の損金繰越を特に許す場合には、企業再建整備法第三四條の九の第二項、農林漁業組合再建整備法第二〇條第一項、第二二條、農業協同組合の如き特別規定の存するものを解せず、右企業再建整備法第三四條の九の第二項の規定は、同法第三四條の八、第三條の九の第一項、同法施行令第六條の四の諸規定と綜して考察すると、直接には援が用することは恣意的で不当であり、又その他の前掲三法条については、右各法条が特別規定であるか否かは、右各規定自体からは、そのいづれとも、にわかに決定し難く、結局この問題は法人税法が会社合併の効果を如何に把握しているかにかつているものというべきであるところ、法人税法第三條は合併法人は被合併法人の課税所得について納税義務を負うと規定している。この規定は、商法第一〇三條の規定だけでは、被合併会社の既に確定した納税義務の承継に限られ、合併後被合併会社の所得金額につき更正又は決定がなされた場合の追徴税額についての納税義務や、合併と同時に納税義務の発生する被合併会社の最終事業年度分の所得及び清算所得に対する法人税について、又商法の適用をうけない法人については、納税義務が無確に継されるか否か疑問があるとされていたために設けられたのであり、合併時既に確定した具体的納税義務の承継は法人税法第三條の規定をまたなくとも商法第一〇三條よりの当然の帰結なのであつて、換言すれば被合併法人の権利義務の承継は法人税法第三條の規定によつて特別に認められるのではなく、それは商法第一〇三條所定の合併の効果として法人税法自体もこれを前提として認めている訳である。もし商法の合併の効果に関する規定の適用が税法上認められないとするならば合併差益を問題にすること自体不可能となり、更には合併後の合併法人の所得計算に際し、被合併法人より承継した(税法上ではなく、私法上)資産を度外視しなければならぬという奇怪な結果を生ずる。一般に、合併の商法上の効果を法人税法上排除する規定がないのに強いてこれを否定せんとし、個々の具体的な場合に特に税法上の効果を認めるといふのであれば、それこそ恣意的見解である。

(ロ) 法人税法施行規則(以下規則と略称)には青色申告法人の各種の準備金及び引当金につき規定を設け、法定限度内の損金算入を認めている。(同規則第一四條第一五條)そして退職給与引当金を除き、これらに勘定を設けている法人が解散した場合には、解散の日の属する事業年度終了の日に於て有する準備金、引当金の勘定の金額はその事業年度の所得計算上これを益金に算入すると規定されている(規則第一四條の四第一項、同第一四の七第一項、同第一四條の一第二項、同第一四條の一七第一項、同第一五條の五第一項)。しかし右各規定にはその法人の解散が合併による場合は除外すると規定されているから、合併により被合併法人のこれらの勘定の金額は合併法人に引きつがれ、引継をうけた法人が青色申告法人でなない場合には、引継をうけた準備金、引当金勘定の金額はこの合併法人の合併の日を含む事業年度の益金に算入される訳である。そして右各規定に法人が解散した場合(青色申告書の提出の承認をうけている法人が合併に因り解散した場合を除く)と規定しているのは、かかる括弧内の規定の文言がなくとも商法上の合併の効果とすることを要せず、合併法人に一切引継がれ、合併法人が白色法人(青色申告書の提出の承認をうけていない法人)であれば合併法人に於て合併事業年度の益金に算入されることとなり、その限りで当然のことを規定した訳であるが、唯単に法人が解散した場合と規定しておく、合併による解散の場合も法人の解散であるから、或いは誤った解釈がなされるおそれがあるので注意的に附加されたに過ぎないのであつて、かかる括弧内の文言によつてはじめてこれらの準備金、引当金勘定の金額が税法計算上も合併法人に引継がれることとなつたとみるべきではない。もし、これに

の疑義を生ずるので、これを明かにしたもので、従つてこの規定からも税務計算上合併に承継の効果を認めるのには、税法に特別の規定を設ける必要があるとはいえない。

(リ) 租税特別措置法第六十三条第三項、同法施行令第三十九条第三項、第四項によると、合併法人の基準年度の交際費額の決定については合併法人の基準年度の交際費額に被合併法人の基準年度の交際費額を加算するのである。これは合併法人が被合併法人の権利義務を一切承継し、いわばその人格を承継するものである点にかんがみ、被合併法人の交際費額の実積を考慮せんとするものであり、純然たる税務計算の技術上の問題で、従つてこの規定からも亦税務計算上合併に承継の効果を認めるのには税法の特別の規定を設ける必要があるとはいえない。

(ヌ) 以上、法人税法関係並びに租税特別措置法関係にわたり検討するも、その何処にも、税法上は特別の規定のない限り、合併に承継の効果を拒否しているとの法的根拠を見出し得ない。従つて税法上も承継の効果を拒否する特別規定の存しない限り、商法上の効果と同じく、合併に承継の効果を認めなければならない。

以上の如く、判示援用のいわゆる法人税の課税の特例に関する規定はいずれも被合併法人の欠損金は合併後の合併法人の欠損の計算上、繰越欠損金として計算できないという判示の見解の論拠とはならない。

五、 原判決は理由第一の二の(4)に於て「商法第一〇三条の内容は、被合併会社の積極財産、消極財産を合せて承継するというだけで、被合併法人の欠損金の繰越控除というような経理関係をそのまま承継する趣旨ではないとし、その理由として、(1) 現実の合併は人格承継という形で行われていない。(2) 法人税法は、被合併法人は合併の日に消滅し、合併法人の合併の日に増資が行われ、被合併法人の資産が引継がれたものとして課税する立場を採っている。(3) 損金繰越の特典は青色申告者としての被合併法人に認められているものであり、青色申告は申告者たる法人の個性に着眼して許したものであるから、繰越損金の移転性は無い。(4) 被合併法人の税務所得計算は最終事業年度の末日である合併の日にすべて遮断され、法人税法第九条第五項の立法趣旨に徴しても、欠損金繰越控除の問題が合併後の事業年度に及んで行くことと解し得ないという四点をかかげている。

右(1)(2)は合併は人格承継ではなく、被合併法人の資産の引継であるといふことになるが、これは合併の効果として被合併法人の権利義務の包括承継を認めたる商法第一〇三条の法理に反し被合併法人の欠損金繰越控除権の承継を否定するための恣意的立論であり、又(3)は欠損金の繰越控除という特典は一身専属的のものであることを主張しようとするもののようなものであるが、法人税法第九条第五項の欠損金繰越控除の規定は税法における当期業績主義の例外規定で欠損金の繰越控除は青色申告法人に限りこれをなし得るという制限を規定しているに止まり、それ以上のものであるのではなく、従つて右規定から、欠損金の繰越控除権は特定の被合併法人にのみ一身専属的のもので、その移転が禁止されているという結論は出ないのであつて、合併法人、被合併法人とも青色申告法人である場合に、合併の効果としての権利義務の包括承継から被合併法人の欠損金繰越控除権の承継を除外しなければならぬ論証はなく(この点について原判決は比較法論を展開するが、それらの外国ではどのような会社合併本質観がとられどのような実定法が存在し、どのような理由のもとにそのような解釈論をとるに至つたか明確でないから、原判決の論拠は不十分である。)、又(4)の論拠も右繰越控除権を否定するための恣意的見解である。

六、 原判決は理由第一の二の(5)に於て法人税法第九条第五項の規定の性質は法人の所得金額の計算のための規定であり、その計算方法を定めた技術的規定である。元来、税法は商法上の合併の効果が生じた場合に伴う納税義務並びに税務経理の方法、所得金額の計算方法を規律の対象としており、所得計算に関する事項については各事項について個別に規定しているから、規定のない事項については一切旧会社限りで処理され新会社に影響を及ぼさない建前をとつているものと云うべく、法人税法第九条第五項についても合併後の合併会社の損金計算には被合併会社の欠損金は計算されないというのであるが、この論旨は税法に特別の規定がなければ合併の場合の所得の計算方法については一切被合併法人限りで処理され合併会社に影響を及ぼさないという前提に立つものであり、これに関しては合併の場合における所得計算に関する事項については各事項につきその計算方法を個別的に規定しているからというのであるが、かかる個別的規定が原判決の右の論拠とならぬことは前記のとおりである。

七、 被合併法人の欠損金の繰越控除を認めることは、法人税をのがれる脱法行為を助長する解釈であり、租税公平の原則に違背することになることは失当であ

趣旨の目的を有する企業再建整備法（昭和二十一年法律第四〇号）第三四九の二の如き規定が設けられているのである。即ち法人税法上被合併法人の同法第九條第五項による損金計算は存続会社が承継しない建前をとつてい

るのである。二 法人税法第九條第五項が設けられた趣旨は原判決の説示（原判決一五枚目終りから二行目を以て）の通り各事業年度毎の所得に比し課税する原則を貫く場合が生ずるのでその緩和をはかるとするものであると考へられるか、格と同一性を保つて損金の繰越控除が許されるには当該法人が独立の人である。即ち被合併会社が合併存続会社に吸収されることは法人税法第九條第五項の予

想しないところである。ホ 控訴人は、欠損会社が欠損のない会社を吸収合併した場合に、税法は欠損会社社が欠損のない被合併会社の権利義務を承継することを認め、繰越金の算入と納税義務の承継を承認して合併し、同時に合併会社は合併会社において増資を行い、かつ、他社の営業年度を定めた法人税法第七條第五項、被合併法人の清算所得を定めた同法第一二條の二の一項、合併差益を規定した同法第九條の五は、被合併会社の税務計算は最終事業年度の末日である合併の日にすべて遮断され、合併法人は合併の日に増資が行われ、被合併法人の資産が引きつがれたものとして課税する立場をとつてい

る。また、被合併法人の資産が引きつがれたものとして課税する立場をとつていられる。法定準備金その他経理関係上の数字はこの資産評価につき間接的影響を与えるにすぎず、これらのもものが直接当然に引継がれることはあり得ない。合併存続会社は終始その人格の独立性と同一性を保持しているものであつて、合併後従前の繰越欠損金を控除することは何等法第九條第五項の前記法意に反するものではな

い。もつとも小規模の欠損会社が大规模の利益を挙げている会社を吸収合併した後に商号などを変更するといふやうな異常な合併については、実質上存続会社が同一性を保持しているとはいえず、前記法條の立法趣旨に反し、繰越欠損金の算入のみ目当とした租税回避手段とみるべく、現在のところ、かかる回避手段が一応合法的なものとして放任せられているからとて、利益会社が欠損会社を吸収する通常の場合

についての前記解釈を左右しない。へ 会社が合併するに際しては、互に相手会社の実質的な財産内容を十分に調査し、すべての事柄を経済的に評価し利害得失を慎重に考慮した上で合併条件を定め

合併契約を結ぶのが現実の姿であることは企業の性質、商法第四〇九條第四二條等の規定から容易にうかがえるところで、もし控訴人主張の如く合併会社の課税所得の計算上被合併会社の損金計算を承継してその控除を認めるとすれば、被合併会社の損金が増大するが如き現象を生ずる不合理な結果をもたらすのである。三 以上、被控訴人局長のなした本件審査決定には控訴人主張の如き違法はないから、その違法があるとして右決定の取消を求め控訴人の本訴請求は失当で棄却されるべきもので、これと同旨の原判決は相当である。第二 控訴人の被控訴人署長に対する請求についての判断。原判決事実摘示にかかる控訴人の請求原因一的事实は当事者間に争がない。ところで、控訴人は、被控訴人署長のなした本件更正決定並びに再調査決定は、法律の解釈を誤り、控訴人が被合併会社の欠損金の繰越控除権を承継取得したことを否認し、違法に税額等を決定したものであるから、取消すべきであると主張するが、前記第一の二以下に於て判示したとおりの理由により、右更正決定並びに再調査決定には控訴人主張の如き違法はないから、その違法があるとして右各決定の取消を求め控訴人の本訴請求は失当として棄却されるべきもので、これと同旨の原判決は相当である。

以上本件控訴はいずれも理由がないから民事訴訟法第三八四条に則りこれを棄却すべく、訴訟費用の負担につき同法第九五条第八九条を適用して主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 宅間達彦 裁判官 増田幸次郎 裁判官 井上三郎)