

《WLJ 判例コラム》第 231 号

混合配当¹とマイナスの利益積立金額に関する解釈問題

～最高裁令和 3 年 3 月 11 日判決²～

文献番号 2021WLJCC010

関西大学会計専門職大学院 教授

中村 繁隆

1. はじめに

令和 3 年 3 月 11 日、最高裁は、法人税法施行令(平成 26 年政令第 138 号による改正前のもの。以下、施行令という)23 条 1 項 3 号(現行は 4 号。以下同じ)が法人税法 24 条 3 項の委任の範囲を超えて違法・無効である、と判示した。

従前より、施行令 23 条 1 項 3 号の資本の払戻しに関するプロラタ計算³において、マイナスの利益積立金額の場合に生じる課税上の結果については、それらを問題視する見解が有力ではあった⁴が、立法論としてはともかく、解釈論としては、マイナスの利益積立金額がもたらす課税上の結果を認める他ないであろう、といわれていた⁵。

本コラムでは、違法・無効であると判示した最高裁の判断を紹介しつつ、若干の検討を行うものである。

2. 事案の概要

内国法人である原告(被控訴人・被上告人。以下、同じ)は、平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 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)において、外国子会社から、わが国の会社法上(以下、わが国の会社法を単に会社法という)、資本剰余金及び利益剰余金に相当する各金額を原資とする剰余金の配当を受けた。

原告は、上記の資本剰余金を原資とする配当については、法人税法(平成 27 年法律第 9 号による改正前のもの。以下同じ。以下では、この法人税法を単に法ということがある)24 条 1 項 3 号(現行は 4 号。以下同じ)という資本の払戻しの一態様である「剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る)」に当たり、上記の利益剰余金を原資とする配当については、法 23 条 1 項

1号にいう「剰余金の配当(…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く)」(具体的には利益剰余金を原資とする配当)に当たるとを前提として、それぞれにこれら各法条を適用した上で、京橋税務署長に対し、本件連結事業年度の法人税の連結確定申告をした(以下、本件申告という)。

なお、法24条1項3号は、配当の額の一定範囲(配当を行った法人の「株式に対応する部分の金額」〔以下、株式対応部分金額という〕を超える部分の金額)についてこれを法23条1項1号に掲げる金額とみなして(この金額は「みなし配当」と称される)益金に算入しないものとしたものであり、同条3項は、その計算方法等の定めを政令に委任し、この委任を受けて、施行令23条1項3号がその計算方法等について定めている。そして、上記みなし配当を除いた金額(株式又は出資に対応する部分の金額)については、法61条の2第1項1号にいう有価証券の譲渡に係る対価の額として認識される(法61条の2第1項)。

京橋税務署長は、平成26年4月28日付けで、上記の各剰余金の配当について、各決議日や効力発生日が同一であることなどを理由として、その全額が法24条1項3号の「資本の払戻し(剰余金の配当〔資本剰余金の額の減少に伴うものに限る〕)」に該当するとして、原告に対し、法人税の更正処分(以下、本件更正処分という)をした。原告は平成26年6月27日、国税不服審判所に本件更正処分についての審査請求をしたが、これを棄却する裁決を受けたため、平成27年8月21日に本件更正処分の取消しを求めて提訴した。第一審⁶は原告の請求を認容、控訴審⁷も国側の控訴を棄却した。

本事案の争点は、2点である。第一は、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当(混合配当)が、法24条1項3号にいう「資本の払戻し」に該当するか否かである。第二は、施行令23条1項3号が法24条3項の委任の範囲を超えない適法なものか否かである。

3. 最高裁の判断

まず、最高裁は第一の争点について、「…会社法における剰余金の配当をその原資により区分すると、①利益剰余金のみを原資とするもの、②資本剰余金のみを原資とするもの及び③利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものという3類型が存在するところ、法人税法24条1項3号は、資本の払戻しについて「剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。)…」と規定しており、これは、同法23条1項1号の規定する「剰余金の配当(…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。)」と対になったものであるから、このような両規定の文理等に照らせば、同法は、資本剰余金の額が減少する②及び③については24条1項3号の資本の払戻しに該当する旨を、それ以外の①については23条1項1号の剰余金の配当に該当する旨をそれぞれ規定したものと解される。したがって、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当は、その全体が法人税法24条1項3号に規定する資本の払戻しに該当するものというべきである…」と述べた上で、「…利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当について、利益剰余金を原資とする部分には法人税法23条1項1号が適用されるとした原審の

判断には法人税法の解釈を誤った違法がある」と判示した。

次に、最高裁は第二の争点について、「…法人税法 24 条 3 項の委任を受けて株式対応部分金額の計算方法について規定する…施行令 23 条 1 項 3 号は、会社財産の払戻しについて、資本部分と利益部分の双方から純資産に占めるそれぞれの比率に従って比例的にされたものと捉えて株式対応部分金額を計算しようとするもので…この計算方法の枠組みは、前記の同法の趣旨に適合するものであるといえることができる。しかしながら、簿価純資産価額が直前資本金額より少額である場合に限りてみれば、上記の計算方法では減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出されることとなり、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当において上記のような直前払戻等対応資本金額等が算出されると、利益剰余金を原資とする部分が資本部分の払戻しとして扱われることとなる。そうすると、株式対応部分金額の計算方法について定める…施行令 23 条 1 項 3 号の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の直前払戻等対応資本金額等の計算方法を定める部分は、利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当につき、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる限度において、法人税法の趣旨に適合するものではなく、同法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである…」と判示した。

4. 最高裁判決の検討

4.1. 第一の争点に対する判示について

最高裁は、法人税法 24 条 1 項 3 号と同法 23 条 1 項 1 号が対になった規定であること、及び、剰余金の配当が原資の区分では 3 類型であることを根拠として、混合配当の全額を法人税法 24 条 1 項 3 号の資本の払戻しに該当すると判断し、原審の判断には法人税法の解釈を誤った違法があると判示した。ちなみに、控訴審判決は、「…例外として、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合において、いずれの配当が先に行われたとみるかによって課税関係に差異が生ずるものについては、これを「資本の払戻し」と整理し、同配当は同号(法 24 条 1 項 3 号。筆者注)の規律に服すると解するのが相当である」と判示していた。

なお、今回の最高裁の判断は、第一審の判断と同様の結論であるが、混合配当が具体的にどのような状況下で行われれば、「同時」配当としてその全額が法人税法 24 条 1 項 3 号の資本の払戻しに該当するのかが言及されていない、との指摘⁸がある。

4.2. 第二の争点に対する判示について

第二の争点については、第一審、控訴審の判断が維持された格好である⁹。ただ、控訴審判決では、「念のため、仮に、本件配当全体について法 24 条 1 項 3 号が適用されると解した場合には、施行令 23 条 1 項 3 号の適用が法 24 条 3 項による委任の範囲を逸脱するものであるかについて検討する」とされている点に留意すべきである。なぜなら、第一の争点に対する控訴審判決

からは、第二の争点は生じないからである¹⁰。

なお、原告の本件申告自体も、みなし配当がなく、第二の争点は生じていなかった¹¹。

5. おわりに

本事件は、第一審から最高裁と同様に、施行令 23 条 1 項 3 号の違法・無効が判示されていたため、予てより関係者の耳目を集めてきていた¹²。

本コラムでの検討から、施行令 23 条 1 項 3 号の規定が違法・無効とされた理由は、混合配当の全額を資本の払戻しと判示したことと、払戻法人の利益積立金額がマイナスであったことが組み合わせられて、減少資本剰余金額を超える直前払戻等対応資本金額等が算出される結果になったためであると考えられる¹³。

今回の最高裁の判断を受けて、「政令改正を含めた今後の国側の対応が注目される」との指摘がある¹⁴。従前より問題視されてきたプロラタ計算におけるマイナスの利益積立金額への対応だけでなく、混合配当が「同時」配当と取り扱われる基準の明確化も必要と思われる。

(掲載日 2021 年 5 月 17 日)

¹ 混合配当という用語は、本事件前の裁判事例である国税不服審判所裁判平成 24 年 8 月 15 日裁判事例集 No.88 を論じた太田洋・伊藤剛志編『企業取引と税務否認の実務』大蔵財務協会 521 頁(2015)(伊藤剛志・園浦卓執筆)に倣ったものであり、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当をいう。

² 最高裁令和 3 年 3 月 11 日判決裁判所ウェブサイト、[WestlawJapan 文献番号 2021WLJPCA03119001](#)。

³ 施行令 23 条 1 項 3 号に規定されているプロラタ計算の概要は、以下の通りである(判決文で使用された用語を用い、かつ、算式で表記した)。

(1)直前払戻等対応資本金額等＝払戻法人の直前資本金額×施行令規定割合(＝減少資本剰余金額／簿価純資産価額)

上記算式中の施行令規定割合は、直前資本金額 ≤ 0 の場合には 0、直前資本金額 > 0 かつ簿価純資産価額 ≤ 0 の場合には 1 となる。また、減少資本剰余金額は、資本の払戻しにより減少した資本剰余金の金額であるから、税法上の金額ではなく、会計上の金額である。

(2)株式対応部分金額＝直前払戻等対応資本金額等×原告保有の払戻法人株式数／払戻法人の当該払戻しに係る株式総数

株式対応部分金額とは、判決文によれば、法人税法 24 条 1 項各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を行った法人の資本金等の額のうち、その交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額を

いう。最高裁は、上記のプロラタ計算によって算出された株式対応部分金額が(会計上の金額である)減少資本剰余金額を超える点を問題視する。

- 4 太田洋「マイナスの「資本金等の額」、「資本積立金額」および「利益積立金額」」西村あさひ法律事務所 西村高等法務研究所編『西村利郎先生追悼論文集 グローバリゼーションの中の日本法』商事法務 128 頁(2008)参照。同 129 頁では、「「マイナスの利益積立金額」については、基本的に法人税の課税未済の金額について株主レベルで課税を先取りしてしまう効果を有するものであり、特段の調整規定を設けないままに敢えて「利益積立金額」につきマイナスの値となり得るものとしておくことの政策上の合理性には大いに疑問が残る」との指摘がある。同 126 頁～127 頁にも同様の指摘を行う者が紹介されているが、それらの者以外にも例えば、鈴木一水「増減資・自己株式等の資本等取引に係る課税上の諸問題」租税研究 669 号 114 頁(2005)は「まだ稼いでいない将来の利益積立金を先食いしている」、藤井誠「減資に関する課税関係の検討」日税研論集 76 号 123 頁(2019)は「利益積立金額がマイナスとなっている場合には、プロラタ計算では対応できないことが明らかとなっており、…利益積立金額がマイナスである状況でみなし配当が生じるという前提については、…その妥当性について別途検討が必要」との指摘がある。
- 5 太田・前掲注 4・129 頁参照。
- 6 東京地裁平成 29 年 12 月 6 日判決、[WestlawJapan 文献番号 2017WLJPCA12069003](#)。
- 7 東京高裁令和元年 5 月 29 日判決、[WestlawJapan 文献番号 2019WLJPCA05296003](#)。
- 8 「詳報 最高裁が配当プロラタ計算規定を違法と指摘」税務通信 No.3647,5 頁(2021)参照。
- 9 同上。
- 10 木山泰嗣「みなし配当規定の解釈—東京高裁令和元年 5 月 29 日判決・裁判例 HP」税理 63 巻 8 号 185 頁(2020)参照。
- 11 同旨と思われるものとして、佐藤修二「法人税法施行令を違法・無効とした判決の衝撃—東京地裁平成 29 年 12 月 6 日判決」税務弘報 66 巻 9 号 142 頁(2018)、[同「みなし配当に係る政令の定めを違法・無効とした事例」ジュリスト 1521 号 11 頁\(2018\)](#)参照。
- 12 例えば、谷口勢津夫「みなし配当に係る税法基準の射程と政令の委任範囲逸脱」税研 208 号 50 頁(2019)では、「本判決は、委任命令規定の委任範囲逸脱による違法・無効を肯定した数少ない判決(他に例えば東京高判平成 7 年 11 月 28 日行集 46 巻 10=11 号 1046 頁)の 1 つとして注目される場所である」。佐藤英明「法人税法のみなし配当に関する同法施行令を違法無効とした事例」TKC 税研情報 28 巻 5 号 4 頁(2019)では、「本判決は、…法人の受取配当への課税をめぐる規律の観点、および、法律(法人税法)による命令(法人税法施行令)への委任の範囲に関する観点の両方において、重要な意義を有する」。佐藤・前掲注 11・11 頁では、「本判決は、技術性ゆえ政令委任の多い租税法分野の政令を違法・無効としたもので、衝撃は大きい」。
- 13 佐藤・前掲注 11・143 頁参照。
- 14 「二審で敗訴の国が上告も納税者の勝訴で決着 最高裁 剰余金の配当を巡る事件で判決」税務通信 No.3646,2 頁(2021)参照。