

■ Article ■ .....

受取配当等の益金不算入／資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする配当  
～法人税法24条1項4号の資本の払戻し（剰余金の配当）の解釈～

令和元年5月29日東京高裁判決（棄却・上告受理申立て）Z888-2243

税理士 依田 孝子

はじめに

この事案は、内国法人である納税者が、その外国子会社及びその傘下の子会社から資金を納税者に還流させる目的で、外国子会社から受け取った資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする配当について、法人税法上、各剰余金の配当が、それぞれ別個独立のものか、その全額が「資本の払戻し」として1個のものかが争われた。東京高裁では、1個のものとした原審の判断を否定し、別個独立のものと判断し、全面的に納税者勝訴の判決が言い渡された。

I 事案の概要

- ① 被控訴人の外国子会社G社は、平成24年11月12日付けで、その子会社であるH社から、H社及びその子会社等が海外で行う事業等からの利益の配当として6億4400万ドルの分配を受け、更にこれを被控訴人に還流させるため、同日付けで、G社の設立準拠法である米国デラウェア州LLC法及びG社に係るLLC契約に基づき、G社の唯一の社員である被控訴人との間で、同意書（本件同意書）及びその添付書類AからDまでの各決議書を取り交わした。本件決議書Cでは、G社に対し、追加払込資本の払戻しとして、原告に対して1億ドルの分配（本件資本配当）を行う権限を付与すること、本件決議書Dでは、G社に対し、留保利益から、原告に対して5億4400万ドルの分配（本件利益配当）を行う権限を付与することとされた。
- ② 上記に基づき、被控訴人は、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において、G社から、我が国の会社法上、資本剰余金を原資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。
- ③ 被控訴人は、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「法」という。）24条《配当等の額とみなす金額》1項3号（現4号）に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、利益剰余金を原資とする配当については、法23条《受取配当等の益金不算入》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）に当たることを前提として、それぞれにこれら各法条を適用した上で、法人税の連結確定申告（本件申告）をした。

- ④ 京橋税務署長は、平成26年4月28日付けで、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、被控訴人に対し、法人税の更正処分をした。
- ⑤ 被控訴人は、審査請求を経て、平成27年8月21日、東京地裁（原審）に提訴し、各剰余金の配当は、それぞれ別個の議案により決議された別個のものであり、このうち利益剰余金を原資とする配当は、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。）〕」には該当しないから、更正処分には誤りがあるとして、その一部の取消しを求めた。
- ⑥ 原審（平成29年12月6日東京地裁・Z267-13095）は、要旨、  
①法24条1項3号は、資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする配当について規律するものであるとした（その限りで同旨の控訴人の主張を採用した。）が、②法は、施行令23条1項3号（現4号）に従ってみなし配当の金額を計算した場合に、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が法24条1項柱書の「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれて法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、法人税の課税を受けることとなる事態は想定していないところ、施行令23条1項3号の定めによれば上記のような計算結果となるから、その限りにおいて、同定めは法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効であるとして、被控訴人の請求を認容した。
- ⑦ これに対し、控訴人（国側）がこれを不服として控訴した。

## II 東京高裁の判断

### 1 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。）〕」の意義等（争点1）

#### （1）当事者双方の主張

- ① 控訴人は、剰余金の配当については、その全体が資本と利益とが混合したものであるとして、その全額を「資本の払戻し」と整理し、これに法24条1項3号を適用した上で、施行令23条1項3号によりみなし配当の金額を計算することとし、例外的に、剰余金の配当の原資が利益剰余金のみであることが明らかでない剰余金の配当のみが法23条1項1号の「剰余金の配当」に当たると主張する。
- ② これに対し、被控訴人は、法24条1項3号の「資本剰余金の額の減少に伴うもの」とは、資本剰余金を原資とする剰余金の配当をいい、利益剰余金を原資とする剰余金の配当を含まないのであり、利益剰余金を原資とする剰余金の配当については法23条1項1号が、資本剰余金を原資とする剰余金の配当については法24条1項3号がそれぞれ別個独立に適用されると主張する。

## (2) 法23条1項1号及び24条1項3号の趣旨と改正経緯等

- ① 法23条1項1号は重複課税を避けるための規定であるところ、法24条1項は、もともと、会社制度を定めていた旧商法においては、手続上利益の配当とは位置付けられていなかった株主法人に対する金員等の交付について、そのうちに実質的には支払法人が事業等により稼得した留保利益が含まれている場合があり、それが実質的には利益の配当に当たり、支払法人段階において課税済みの利益であることから、同じように重複課税を避けるため、払戻しを受ける株主法人においてこれを配当として位置づけることとして、いわゆる「みなし配当制度」を設けたものであり、これは、株主拠出部分と法人稼得利益とを峻別する法人税法上の基本原則の具体的な現れであると解される。
- ② 平成17年の会社法(平成17年法律第86号)の制定により、株式会社の株主に対する会社財産の払戻しについては、①従前の利益の配当及び中間配当は利益剰余金を原資とする剰余金の配当と整理され、②株式の消却を伴わない資本の減少は資本金の資本剰余金への振替え及び資本剰余金を原資とする剰余金の配当と整理されたことを踏まえ、平成18年度税制改正において、法23条1項1号及び法24条1項3号は、株主拠出部分と法人稼得利益とを峻別する基本原則にのっとり、払戻しの原資に着目して、①「剰余金の配当(…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。)」を法23条1項1号の対象とし、②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。)」を法24条1項3号の対象としてそれぞれ規律することとしたものと解される。

## (3) 法24条1項3号の規律対象

- ① 法令上の「…に伴うもの」の用法を踏まえ、法23条1項1号及び法24条1項3号は、配当の原資に着目した上、会社法上の概念を前提とし、株主拠出部分と法人稼得利益とを峻別する仕組みの一つとして改正されたものと解されることを併せ考慮すると、法24条1項3号の「剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うもの…)」すなわち、「資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当…」とは、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当…」をいうものと解するのが、文理上自然であると考えられる。
- ② 同時に、法24条1項3号は、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」を、税法上の観点から、一定の計算式を用いてみなし配当部分(実質的に法人稼得利益であると位置付けられる部分)とそれ以外の株主拠出部分とに分割するものと解されるから、「剰余金の配当」が同号の対象となるかどうかは、会社法等の規定に従って株主総会等の決議によって行われた個々の配当ごとに、その原資に応じて判断されるとするのが自然な帰結であると解される。
- ③ 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、配当の先後関係によって課税関係に差異が生ずるときには、例外的に、これを法24条1項3号の「資本の払戻し」として整理し、計算も

原資に基づいて資本金等の額と利益積立金額が減少する構造とすることでこの問題の解決を図るものとし、このような配当は、法24条1項3号の規律に服するとすることには合理性があると考えられる。

なお、本件配当については、本件資本配当及び本件利益配当のいずれが先に行われたとしても、結果に相違が生じない。

#### (4) 小括

以上の諸点を総合考慮すると、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…）〕とは、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」、すなわち、「資本剰余金を原資とする配当」を意味し、したがって、同号は、資本剰余金を原資とする配当について適用され、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、同配当は同号の規律に服すると解するのが相当である。

### 2 本件配当は、その全体が法24条1項3号の対象となるか（本件資本配当と本件利益配当とは別個独立のものか、又は1個のものか）について（争点2）

- ① 本件資本配当に係る本件決議書Cと本件利益配当に係る本件決議書Dとは別個のものである以上、被控訴人がG社の一人株主であり、本件同意書によって両決議書記載の決議がされたとしても、私法上は別個の決議がされたと評価されるものである。そして、G社に係るLLC契約5.4条が、本件配当を含む分配は、「役員会が決定した時期及び総額において社員に対して行うものとする」と規定していることに鑑みると、本件資本配当に係る決議及び本件利益配当に係る決議は、別個のものとして順次、かつ、各配当の承認のほか、これらを実行すること含むものであったと認められる。
- ② 本件資本配当はG社において減少させた資本を原資とするものであり、本件利益配当は同社の留保利益を原資とするものであることが明らかであるというべきであって、控訴人が指摘する決議日及び効力発生日の同一性等の事情は、形式的なものであるにすぎず、それらの事情が、本件利益配当及び本件資本配当の各性質を変じさせて単一のものとして取り扱うことが許容される基礎を創出するものではないと解するのが相当である。

### 3 施行令23条1項3号は法24条3項の委任の範囲を超えない適法なものかについて（争点3）

- ① 仮に、本件配当が法人税法上同時（一体的）に行われたものであるとして、そのことを理由に法24条1項3号が適用されると解するとしても、本件配当のうち本件利益配当の原資が留保利益（利益剰余金）であるにもかかわらず、これに資本配当として課税がされることになり、それは法24条1項3号の委

任の範囲を超えることは、原判決のとおりである。

- ② 施行令23条1項3号の定めが、資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする剰余金の配当への適用に当たり、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出される結果となる限りにおいて法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効である。この場合の「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」は、当該剰余金の配当により減少した資本剰余金の額と同額の1億ドルに修正されるべきこととなり、本件配当の額のうちのみなし配当の金額は5億4400万ドルに修正されるべきこととなり、本件利益配当の額と同額となる（原審判決引用）。

#### 4 まとめ

- ① 利益剰余金を原資とする配当については法23条1項1号が、資本剰余金を原資とする配当については法24条1項3号がそれぞれ適用される（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、同配当は同号の規律に服すると解される。）。そして、本件資本配当と本件利益配当とは別個独立したものであると認められるから、本件資本配当は法24条1項3号により、本件利益配当は法23条1項1号によりそれぞれ規律されるべきことになる。
- ② したがって、被控訴人の本件請求は理由がある。よって、原判決は、結論において相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとする。

#### 【コメント】

東京高裁では、法24条1項3号（現4号）の文理解釈等に基づき、利益剰余金を原資とする配当については法23条1項1号が、資本剰余金を原資とする配当については法24条1項3号がそれぞれ適用されるとして、納税者の主張を認めた。なお、本件の資本剰余金及び利益剰余金を原資とする配当を1個のものとして解した場合、払戻法人（G社）の利益積立金がマイナスのときは、施行令23条1項3号（現4号）のプロラタ計算をすると、減少した資本剰余金の額を超える「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」が算出され、利益剰余金を原資とする部分の配当の額が含まれることになる。その限りにおいて、原審は、同号は法人税法の委任の範囲を逸脱したものとして無効と判断し、更正処分を取り消した。

この違法無効の判断は、東京高裁でも維持されている。結局、原審及び控訴審において、納税者の請求認容の判断が下されているが、現在、国側は上告受理申立てをしているので、今後の動向を注視したい。

《関連ホームページ》

○ T A I N S ホームページ <http://www.tains.org/>

以上