

■ Article ■

剰余金の配当に係る政令が法律の委任の範囲を逸脱し、違法無効とされた事案
(令和3年3月11日最高裁第一小法廷判決(認容)・TAINSコードZ888-2354)

税理士 原木 規江
.....

はじめに

8月に国税庁が公表した令和2年度の不服審査・訴訟事件関係の統計年報によると、国側を被告とした訴訟事件の発生件数は165件(前年度は223件、26.0%減少)であった。発生件数は、前年度に東日本大震災以降毎年度の減少から増加に転じていたが、令和2年度は直近年度で最少の平成30年度と比較しても16件減少(3%減少)である。これは、コロナ禍の影響と思われ、不服申立て(再調査の請求及び審査請求)の発生件数も同様に減少している。

また、終結件数は180件でこのうち原告が一部又は全部勝訴した件数は14件(前年度は21件)、勝訴割合は7.8%(前年度は9.7%)、課税事件について取下件数及び却下件数を除く実質的な審理がされた件数のみでみても、140件中14件(10.0%)であり、相変わらず低い勝訴割合が続いている。

今回は、最高裁判所の納税者勝訴判決である令和3年3月11日最高裁第一小法廷判決(TAINSコードZ888-2354)を取り上げる。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、その全体が資本の払戻しに該当するとしたうえで、政令が法律の委任の範囲を逸脱し違法なものとして無効とする珍しい判断がされた事案である。

I 事案の概要

被上告人Xは、その出資持分の全部を保有する外国子会社(KPC社)から資本剰余金及び利益剰余金を原資とする剰余金の配当(以下「本件配当」)を受け、資本剰余金を原資とする部分(以下「本件資本配当」)については法人税法24条1項3号所定の資本の払戻しに、利益剰余金を原資とする部分(以下「本件利益配当」)については同法23条1項1号所定の剰余金の配当にそれぞれ該当するとして、法人税の連結確定申告をした。

これに対し、所轄税務署長は、本件配当の全額が上記資本の払戻しに該当するとして、法人税の更正処分をした。

事実経緯は以下のとおり。

- (1) Xはデラウェア州LLCのKPC社の出資持分の全部を保有していた。
- (2) Xは、KPC社とその子会社から資金をXに還流させることを企図し、KPC社に対し、総額6億4400万ドルのうち、資本の払戻しとして1億ドルと、利益の分配5億4400万ドルに切り分け、分配を行うべき旨を連絡した。
- (3) これを受けて、KPC社はその子会社(Xの孫会社)KC社から利益の配当として

6億4400万ドルの送金を受けた。

(4) KPC社はデラウェア州LLC法に基づき、KPC社の唯一の社員であるXとの間で、同意書及びこれに添付された各決議書を取り交わした。同意書は、署名者であるKPC社役員らとX代表者が、添付の各決議書の採択に同意するという内容で、各決議書は、KPC社に対し、資本金の額を減少させ、その減少額を追加払込資本に振り替えた上で、追加払込資本の払戻しとしてXに対して1億ドルの分配を行うこと、また、留保利益からXに対して5億4400万ドルの分配を行うこと等の権限を付与することを内容としていた。追加払込資本はわが国会社法上の資本剰余金に、留保利益は同じく利益剰余金にそれぞれ該当する。

(5) XはKPC社から本件配当に係る6億4400万ドル(512億0444万円)の送金を受けた。

(6) KPC社は、本件配当に関連して、次の会計処理をした。

① 資本金を追加払込資本(資本剰余金)へ振替

(貸方) 資本 1億0381万ドル / (借方) 追加払込資本 1億0381万ドル

② KC社から配当受領

(貸方) 現預金 6億4400万ドル / (借方) 配当収入 6億4400万ドル

③ Xへ配当送金

(貸方) 追加払込資本 1億ドル / (借方) 現預金 6億4400万ドル
留保利益 5億4400万ドル

(7) 本件配当に係るKPC社の状況は以下のとおり。

① 直前資本金額等 2億1105万7771.56ドル > 0

② 前期末税務上簿価純資産額 9768万4743.50ドル

③ 減少資本剰余金額 1億ドル

④ 払戻資本割合 = 減少資本剰余金額 / 前期末税務上簿価純資産額
= ③ ÷ ② = 1

⑤ 払戻等対応資本金額 ① × ④ = 2億1105万7771.56ドル

(8) Xにおける本件配当の計算は以下のとおり。

⑥ (7)⑤のうちXの保有株式に対応する部分(100%)の金額
2億1105万7771.56ドル

⑦ みなし配当 ③ < ⑥ なし

譲渡対価の額 1億ドル(79億5100万円・本件資本配当の全額)

⑧ 配当直前のKPC社出資の帳簿価額 208億6980万9622円

⑨ 有価証券譲渡損 ⑦ - ⑧

= 129億1880万9621円(備忘価格1円) 損金算入

⑩ 本件利益配当5億4400万ドル(432億5344万円)は、外国子会社から受ける配当等の額に該当し、410億9076万8000円(95%) 益金不算入

(9) 上記の結果、Xは連結所得金額等を以下のとおりとして確定申告をした。

連結所得金額 Δ 149億6420万3607円

翌期へ繰り越す連結欠損金額 295億2004万5412円

(10) 所轄税務署長はXに対し、本件資本配当及び本件利益配当の各効力発生日が同一であること等から本件配当の全額6億4400万ドルが資本の払戻しにより交付を受けた金銭に該当するとして更正処分をした。

II 争点

本件の争点は、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とするものは、法人税法上、利益の配当（法人税法23条1項1号）と資本の払戻し（同24条1項3号）のいずれに該当するかである。

III 裁判所の判断

本件については、第一審（東京地判平成29年12月6日・税資267号順号13095・TAINSコードZ267-13095）及び原審（東京高判令和元年5月29日・税資269号順号13276・TAINSコードZ888-2243）も納税者の請求を認め、課税処分を取り消しており、結論においては本判決も変わるところはない。しかし、最高裁判所はその判断過程における解釈・適用を変更し、かつ、政令を違法無効とした。

1 原審（東京高判令和元年5月29日）の判断

原審は、「資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資として配当が行われた場合には、資本剰余金を原資とする配当には法人税法24条1項3号が、利益剰余金を原資とする配当には同法23条1項1号がそれぞれ適用されることになる」が、「この場合であっても、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ようなときには、例外的に、配当全体が資本の払戻しと整理され、同法24条1項3号の規律に服すると解されるが本件は上記の差異が生ずる場合ではないから、本件資本配当には同号が、本件利益配当には同法23条1項1号がそれぞれ適用されることとなる」としていた。

2 本判決の判断

これに対し、本判決は法人税法の仕組みに照らして検討し、法人税法が、資本等取引以外の収益の額を益金の額と定めていること（22条）、受取配当は二重課税防止等の見地からその全部又は一部が益金不算入とされていること（23条及び23条の2）、法人の財産について株主等から出資を受けた部分（資本金等の額）と事業活動から稼得した利益の留保部分（利益積立金額）をしゅん別していること（2条16号、18号及び同法施行令8条及び9条）などから、同法が資本部分と利益部分をしゅん別するという基本的な考え方に立ちつつも、会社財産の株主への払戻しについて、その原資の会社法上の違いにより、利益剰余金のみを原資とする払戻しは資本部分が含まれているか否かを問わず一律に利益部分の分配として扱い（23条1項1号）、資本剰余金を原資とする払戻しは、資本部分の払戻

しと利益部分の分配とに分け、後者を配当とみなすという仕組みを採っている(24条1項3号)と解した。

そのうえで、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配当について、「株式対応部分金額の計算方法について定める法人税法施行令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。

IV 検討

1 政令の法的性質

法人税法、所得税法などの「法律」は憲法84条の租税法律主義に基づき、立法府である国会の審議を経て成立するが、法律で各税目のすべての事項について規定を「法律」で規定するのではなく、細かな点や技術的な事項については「政令」や「省令」などに委任されている。

そして、税法の条文には非常に多くの「政令で定める〇〇」や「財務省令で定める〇〇」という規定がある。たとえば、現行の法人税法には「政令」に1011、「省令」に159、それぞれ委任する条項がある。前者は内閣府が、後者は財務大臣が制定する。すなわち、重要度が高いものは国会の審議を経て「法律」で規定されるのに対し、「法律」より重要度が低いものは命令で委任し、このうち、重要なものは「政令」で、軽微なものは「財務省令」で定められる。軽微なものの例としては、申告書の記載事項や書類の添付・保存などがある。

なお、「法令」は、法律と法律に基づく命令、条例及び地方公共団体の執行機関の規則をいい、命令には「政令」、「省令」のほか、「告示」を含み、「規則」には「規程」を含むとされている(行政手続法2条1号)。税法に関する「告示」は、たとえば法人税法37条3項2号の指定寄附金がある。これらはいずれも「法源」であるが、国税庁が定める法人税基本通達などの「通達」は行政組織内部の職務命令であって、税務職員はこれに従わなければならないが(国家公務員法98条1項)、納税者はこれに拘束されない。

2 本件における問題点

利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする配当について、各別に扱い、資本剰余金に対応する部分のみに基づき直前払戻等対応資本金額等の額を計算するのではなく、その全額を資本の払戻しとして計算するという解釈は、上告人である国側の主張に沿うものである。

しかし、その結果、本件では上記(7)②のように、簿価純資産額が直前資本金額等より少ない場合は、払戻資本割合が1となり(法人税法施行令23条1項3号

(現4号))、払戻資本対応資本金額が減少資本剰余金額を上回ると算定されるため、本来は利益剰余金からの配当部分がみなし配当ではなく、有価証券の譲渡に係る対価の額に算入されることとなってしまふというのが、本件の本質的な問題であった。

この点について、本判決は、払戻資本割合が1となる場合、すなわち簿価純資産額が直前資本金額等より少額である場合に、利益剰余金を原資とする部分が資本部分の払戻しと扱われるという限度で、政令が違法無効であるとしたものである。

本判決が言い渡されるまで、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする配当を同日に行う場合、法令解釈が確定していない状況にあり、実務上は配当決議の日程を前後させるとか、議事の順番を明確にするなどして、不用意な課税処分を受けないように配慮されていたものと思われる。一般的には、「簿価純資産額<直前資本金額等」となるケースは多くないと思われるが、今後は本判決に沿って政令が改正されるものと思われる。

【コメント】

政令が違法無効とされる裁判例は珍しい。政令ではないが、昨年もふるさと納税に係る泉佐野市と国との間の訴訟（最三判令和2年6月30日・民集74巻4号800頁）において総務省の告示が違法無効との判断がされている。具体的には、法律の施行前における寄附金の募集及び受領について定める部分が、地方税法37条の2第2項及び314条の7第2項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された。法令等の違法無効の判断が続いたことは極めて稀といえる。

なお、税法の委任時の想定を超えるようなケース、特に政令等において、会計上の数値を使用する場面では、その後に税務調整による簿価修正が行われること等により、算定結果が政令等への委任の想定外となる場合があり得、違法無効な政令が残されたままの可能性もあろう。

以上