

資本剰余金の配当とみなし配当の計算について

- 【文献種別】 判決／東京地方裁判所
【裁判年月日】 平成29年12月6日
【事件番号】 平成27年（行ウ）第514号
【事件名】 法人税更正処分取消請求事件
【裁判結果】 全部取消し（控訴）
【参照法令】 法人税法（平成29年法律第4号改正前）23条・24条・61条の2
【掲載誌】 刊行物未掲載

LEX/DB 文献番号 25560540

事実の概要**1 事実**

本邦法人である原告X社は、米国デラウェア州で組成された外国法人で、原告がその出資持分の全部を保有するA社から、平成24年11月12日を効力発生日として、資本の払戻し（追加払込資本勘定）1億ドル、利益の分配5億4,400万ドル、合計6億4,400万ドルの分配を受けることとし、A社は、同年11月13日送金手続を行い、11月30日付けで追加払込資本1億ドル、留保利益5億4,400万ドルをそれぞれ減少する会計処理を行った。一方、当該金銭を受領したX社は、11月末付けで借方に6億4,400万ドル相当金額、貸方に1億ドル相当金額（79億5,100万円）の関係会社株式（A社株式）、5億4,400万ドル相当金額の受取配当金、貸借差額は為替損益とする計理処理を行い、さらに、12月末付けで関係会社株式を1円の備忘価額を残し、残余を関係株式評価損として損金計理を行った。なお、税務処理で当該株式評価損は、法法61条の2第1項に基づき有価証券譲渡損失として減額しており、結果的には株式譲渡対価として1億ドル（79億5,100万円）を計上し、関係会社株式簿価208億6,980万円との差額、129億1,880万円の譲渡損失を計上したことが同値となる。

これに対して、課税庁は、本件配当に係る同意の効力発生日が11月12日であり、資本剰余金の配当及び利益剰余金の配当のそれぞれの効力発生日が同一であることなどから、本件配当の金額

（6億4,400万ドル）が法人税法24条1項3号（平成29年法律第4号改正前、現行4号、以下同じ）の資本の払戻しに該当するとし、同条等による法令の規定に従ってみなし配当の金額及び株式の譲渡対価の金額を算出して更正処分を行ったところ、原告は審査請求を経て本件訴えを提起した。すなわち、課税庁の計算では、資本剰余金の分配に係る株式譲渡対価の金額に利益剰余金を原資とする配当部分の金額が一部取り込まれることから、株式譲渡損失（繰越欠損金）が当初申告金額に比し過小になる。

2 当事者の主張

原告は、法人税法上、「剰余金の配当」は会社法等の私法上の「剰余金の配当」の借用概念であり、利益剰余金を原資とする配当と資本剰余金を原資とする配当は、私法上別個独立の行為であることから、法法24条1項3号の「資本剰余金の減少を伴うもの」とは資本剰余金を原資とする配当をいい、利益剰余金を原資とする配当は含まないと解すべきである（争点1）。次に、本件資本剰余金の配当、利益剰余金の配当は、追加払込資本の払戻し等に係る決議書、留保利益からの分配等に係る決議書により順次連続し、先後関係があり同時に行われたものではないとする（争点2）。また、課税庁の計算では、利益剰余金を原資とする配当金額であるにも関わらず、その一部が株式の譲渡対価に相当する資本金等の減少として取り扱われ、過重な税負担を課すものとする（争点3）。

課税庁は、争点1については、法令解釈及び判

余金の双方同時配当においていずれかの剰余金の配当を先後させると（簿価純資産価額が変化し）みなし配当の金額が変化することから、争点2については、事実関係からそれぞれ否認しているが、争点3についての反論は判決文を見る限り見られない。

判決の要旨

請求認容。

(イ) 法人税法 23 条 1 項 1 号と同法 24 条 1 項 3 号について、「法人税法 23 条 1 項 1 号の『剰余金の配当（……資本剰余金の額の減少に伴うもの……を除く。）』との規定が、その文理上、資本剰余金を原資とせず、利益剰余金のみを原資とする剰余金の配当を意味するものであることは明らかであるから、同号にいう『剰余金の配当（……資本剰余金の配当の額の減少に伴うもの……を除く。）』とは、利益剰余金のみを原資とする剰余金の配当を指すものと解するのが相当である。そして、法人税法 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に限る。）』との規定は、同法 23 条 1 項 1 号の『剰余金の配当（……資本剰余金の額の減少に伴うもの……を除く。）』との規定と対になった規定であり、このうち同法 23 条 1 項 1 号の規定が上記のとおり利益剰余金のみを原資とする剰余金の配当を意味するものであることからすれば、その文理の論理的帰結として、同法 24 条 1 項 3 号の規定は、利益剰余金のみを原資とする剰余金の配当を除いた剰余金の配当、すなわち、資本剰余金のみを原資とする剰余金の配当及び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意味するものと解するのが自然である。」（争点 1）

(ロ) 資本剰余金の減少を伴う剰余金の配当計算について、「法人税法 23 条 1 項の規定が、支払法人の段階で課税済みの利益の配当について、これを受ける法人に重複して法人税を課すことを避けるために、また、同法 23 条の 2 第 1 項の規定が、源泉地国で課税済みの所得の配当に対して我が国が重ねて課税するという国際的な二重課税を排除するために、さらに、同法 24 条 1 項の規定が、法人の資本の払戻しの中に含まれる経済的にみて利益の配当と同一と考えられる部分につい

て、上記各規定と同様の取扱いとするために、当該各配当の額及びみなし配当の金額（外国子会社から受けるものについては費用の額に相当する金額を控除した金額）を益金不算入としていることに鑑みると、同法は、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が、同法 24 条 1 項柱書きの『株式又は出資に対応する部分の金額』に含まれて同法 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を想定していないものと解される。したがって、同法の委任を受けて政令で定める上記『株式又は出資に対応する部分の金額』の計算の方法に従って計算した結果、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当の額が上記『株式又は出資に対応する部分の金額』に含まれることとなる場合には、当該政令の定めは、そのような計算結果となる限りにおいて同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解するのが相当である。」（争点 3）

判例の解説

一 法人税法における資本の部とその変遷

(イ) 法人税法における資本の部は、株主による払込資本である資本金等の金額と、法人の設立以来の課税済み所得の留保金額で将来の配当原資である利益積立金について画然と区分され、株式の消却等により支払いを受ける金額が資本等の金額からなる部分を超える部分についてみなし配当とされ¹⁾、また、利益積立金の資本組入（昭和 26 年）、利益をもってする株式消却における残存株主に対するみなし配当課税（昭和 34 年）などにより商法上の資本の部と性格を同じくするものであったが、平成 12 年の商法改正による会社分割制度の導入に伴い、平成 13 年の組織再編税制等の税制改正（平成 13 年法律第 6 号）により、商法における資本準備金、利益準備金等と決別し、法人税法上、概念整理を行い資本積立金（現行法では資本金等に包摂）、利益積立金とする「税法基準」を規定し、上の金銭等の交付のないみなし配当事由も廃止された²⁾。

また、同年の改正で、株式の消却を伴わない有償減資及び解散による残余財産の一部の分配については、株主の株式発行法人からの一つの「離

脱・脱退」と位置づけることができ、本来、有償減資又は残余財産の一部を分配した場合、時価純資産額のうち交付金銭等の額の占める割合に応じて、資本等（資本金等）の金額、利益積立金の金額を減少させるのが合理的であるが、減資等の都度時価純資産額の計算を行う負担に鑑み、簿価純資産額のうち交付金銭等の額の占める割合に応じて、資本等（資本金等）の金額を減少させることとされた³⁾。

一方、株価対策等を中心とする証券市場の活性化の一環とする金庫株（自己株式）の解禁及び資本準備金の取崩し等の商法改正（平成13年6月）がなされ、その商法改正整備法（平成13年法律第80号）による資本剰余金の処分については、配当による会社財産の流出等その払戻し手続の相違に従い受取配当益金不算入の適用の有無等を規律⁴⁾し、結果として、資本剰余金の配当手続による分配は、利益剰余金の配当と同様な取扱いとされた。

(ロ) 次いで、平成18年改正では、会社法において原則として株主総会の決議があればいつでも剰余金の配当を決定することができ、株式の消却を伴わない有償減資は資本金から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、剰余金の配当及び有償減資について、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（法23条1項）と、②払戻し原資に資本剰余金が含まれている場合はそれ以外の払戻し（資本部分の払戻しと利益部分の払戻し（同法24条1項3号のみなし配当））に改正され、配当原資に着目した現行の制度が形作られたところである。しかし、いずれにおいても、法人税法上の資本金等及び利益積立金は、商法（会社法）、企業会計における資本準備金（資本剰余金）、利益準備金（利益剰余金）等とは別意のものであることに留意すべきである。

二 資本剰余金の分配等の検討

(イ) 従前、資本の払戻しとして規定されていた条項を資本剰余金を原資とする配当に改められた現行のみなし配当規定は、資本金等の金額に払戻し直前の簿価純資産価額に占める減少した資本剰余金の額の割合を乗じて得た金額（払戻等対応

資本金額等）に株主の株式保有割合（本件裁判事例では100%）を乗じた金額を株式の譲渡対価（法61条の2第1項1号）とし、それを超える部分の金額はみなし配当（法23条1項3号）とするとともに、当該譲渡対価の原価は、株主の有する当該法人の株式の帳簿価額に先の割合を乗じて得た金額を損金に算入する（法61条の2第17項、法119条の9）ものとしている。すなわち、資本剰余金の減少を伴う剰余金が配当された場合、通常の利益計上法人であれば、簿価純資産価額は資本金等の金額を超え、かつ減少する資本剰余金の金額を超えることから、減少した資本剰余金を超えて払戻等対応資本金額等の金額はなく、むしろみなし配当金額として法23条の剰余金の配当（利益剰余金の配当）が生じるものとなっている。

(ロ) 裁判所は、資本剰余金の減少に伴う配当について、減少する資本剰余金の額が簿価純資産価額を超える場合、純資産減少割合が1となり、払戻等対応資本金額等の金額が資本金等の金額とされ、利益剰余金を原資とする配当部分を侵食し、法人税法における受取配当益金不算入（法23条）、外国子会社からの配当益金不算入（同法23条の2）による利益を不当に制限する法23条1項3号の規定は、法律の委任範囲を超えるものとして違法と判断する。

しかし、簿価純資産価額を超えて資本剰余金が減少する場合、法人税法はまず資本金等の金額から払戻しがなされたものとみなしているに過ぎず、法人税法上、資本金等の金額に振り替えられた利益剰余金は、法人税法施行規則別表5で利益積立金として計上され、同額の資本金等の金額は同表で減算されており、将来の剰余金配当原資としての性格は維持されている。さらに、同じく同号に規定する精算型の残余財産の分配において、その分配原資が資本剰余金、利益剰余金にかかわらず簿価純資産価額に占める交付金銭等の割合により資本金等、利益積立金の金額が減少し、また、簿価純資産価額を超えて交付金銭等があるときはその割合は1とし、資本金等の金額を先に充てることとされ、同様に、資本剰余金の減少を伴う剰余金の配当も株主の発効法人からの「離脱・脱退」を含意することから、簿価純資産価額を超えて資本剰余金の配当がある場合、資本金等の金額を利益積立金の金額に先んじて充てるとは、一

定の合理性を有するもので法人税法における資本の部を規律する「税法基準」にほかならず、上の裁判所の判断は、旧来の商法、企業会計、法人税法の三位一体、確定決算主義の残影に依拠したものと考えるを得ない。

(ハ) 資本剰余金の減少を伴う剰余金の分配に係るみなし配当に関する裁判事例⁵⁾として、本邦居住者が所有する株式に係る米国会社が、その子会社2社について行ったスピノフ⁶⁾では、原告(源泉徴収義務者である証券会社)の主張(本件原告の主張(争点1)と同じ)に沿い、資本剰余金(Contributed Surplus)及び利益剰余金(Accumulated Earnings)を原資とする剰余金を区別し、前者について法第24条1項3号の適用を認め(争点ではない)、資本剰余金を原資とする分配について、「形式的には法人の利益配当ではないが、資本の払戻し等の方法で、実質的に利益配当に相当する法人利益の株主等への帰属が認められる行為が行われるときに、その経済的実質に着目して、これを配当とみなして株主に課税する趣旨」とするが、減少した資本剰余金について、資本金等の金額と簿価純資産の割合(プロラタ方式)により資本の払戻し(株式譲渡)と配当に区分する「税法基準」を適用したものに過ぎないと思料する。

三 おわりに

ところで、平成13年改正前の確定決算主義と称された法人税法においても、平成3年改正の最低資本金を満たすための利益積立金の資本組入れにおけるみなし配当の非課税措置(旧措法9の3)、及び平成7年11月改正の利益をもってする株式の消却のみなし配当課税の不適用(旧措法9の5)制度が創設されたが、いずれもみなし配当の非課税措置と同時にその金額を取得価額に加算させないことから課税繰延ないし配当所得から株式譲渡所得への所得区分の変更がなされ、剰余金の交錯を認めているところである⁷⁾。

また、裁判所は、資本剰余金と利益剰余金の同時配当を明示的に判断することなく、それを前提に違法性の結論を導いているところであるが、同時配当の判断においては、資本剰余金を原資とする配当の性格から、同時配当に係る金銭等の分配における会計処理、送金等の事実行為が一体とし

て取り扱われているかが重視されるべきであり、両者の私法上の法律行為の独立性に左右されるものではないと考える。

●—注

- 1) 平成13年改正前は、法人税法では帳簿価額を超える場合で、資本等の金額からなる部分の金額がみなし配当とされ(旧法第24条1項)、他方、所得税法では資本等の金額からなる部分の金額を超える部分の金額がみなし配当とされ(旧税法第25条1項)であったが、同年の改正で帳簿価額基準は廃止された。
- 2) 渡辺徹也「法人税の課税所得計算が、商法及び企業会計に基づいて行われることを、広く確定決算主義と呼ぶならば、組織再編税制の分野では、事実上、この広義の確定決算主義が廃止されたと言っても過言ではない。」『企業組織再編成と課税』(弘文堂、2006年)268頁。
- 3) 朝長英樹「会社組織再編成に係る税制について(第3回)」租税研究621号(2001年)33頁。
- 4) 平成18年改正前法基通3-1-7の5(その他資本剰余金の処分による配当)「法人が受ける利益の配当が、商法第289条第2項(法定準備金の取り崩し制限)の規定による資本準備金の取崩により生じたその他資本剰余金を原資として行われたものであっても、法第23条(受取配当等の益金不算入)の適用があることに留意する。」
- 5) 東京地判平21・11・12判タ1324号134頁。なお、本件裁判の原告は源泉徴収義務を有する証券会社(支店)であり、また、子会社2社のスピノフは帳簿価額を基礎に剰余金の減少が行われていることから、裁判所は、時価総額に引き直して資本剰余金、利益剰余金の減少額を計算しているが、企業会計上の減少する資本剰余金の金額が相違することにやや疑問を感じる。評釈として、拙稿「米国家人のスピノフと本邦居住者に対するみなし配当課税」ジュリ1429号(2011年)153頁。
- 6) 米国の会社分割形態で、会社が有する子会社株式を株主の株数に応じて分配し、株主サイドでは分配後において所有する株式の基準価額の合計額は変わらず、株式の基準価額の付替えが行われるのみで課税は生じない。渡辺徹也・前掲注2)194頁。渡辺徹也・前掲注2)194頁。
- 7) 法人株主については受取配当益金不算入規定の適用(原則80%益金不算入と簿価の付替計算)があることからみなし配当課税との選択適用とされた。

税理士・前金沢学院大学教授 田島秀則