

2018年7月号 (Vol.31)

最新事例解説—

みなし配当の計算を規定する法人税法施行令の定めを一部無効
とした裁判例（東京地裁平成29年12月6日判決）

- | | |
|--------------------|--|
| I. はじめに | 森・濱田松本法律事務所 |
| II. 配当・みなし配当に関する規定 | 弁護士・税理士 小島 義博 |
| III. 利益剰余金と資本剰余金の | TEL. 052 446 8650 (名古屋) |
| 双方を原資とする配当の税務上の取扱い | 03 5220 1805 |
| IV. 本判決の概要と実務上の影響 | yoshihiro.kojima@mhmjapan.com |
| | 弁護士・税理士 栗原 宏幸 |
| | TEL. 03 6213 8129 |
| | hiroyuki.kurihara@mhmjapan.com |
| | 弁護士 安部 慶彦 |
| | TEL. 03 6213 8161 |
| | yoshihiko.abe@mhmjapan.com |

I. はじめに

本ニュースレターでは、みなし配当の計算を規定する法人税法施行令の定めを一部無効と判断した、東京地裁平成29年12月6日判決（判例集未掲載）（以下「本判決」といいます。）についてご紹介します。なお、本判決では原告（納税者）が勝訴しましたが、被告（国）が控訴し、2018年7月31日現在東京高等裁判所に係属しています。

以下では、まずII.とIII.で配当・みなし配当に関する現行法の規定と実務上の論点を紹介し、その後IV.で本判決の内容をご説明します。

II. 配当・みなし配当に関する規定

1. 内国法人からの受取配当等の益金不算入

法人税法上、内国法人が他の内国法人から支払いを受ける「剰余金の配当等」については、以下のとおり、持株割合等に応じて配当等の全部又は一部が益金に算入されない（課税されない）ものとされています（法人税法23条第1項各号）。

- | | |
|-----------------------------------|------|
| ① 完全子法人株式等（保有割合が100%） | 100% |
| ② 関連法人株式等（保有割合が1/3超100%未満） | 100% |
| （但し、いわゆる負債利子控除の額がある場合には、それを控除した額） | |
| ③ その他の株式等（保有割合が5%超1/3以下） | 50% |
| ④ 被支配目的株式等（保有割合が5%以下） | 20% |

このように内国法人の受取配当の全部又は一部が益金不算入とされているのは、「法人の受取配当等に対しては支払法人の段階ですでに法人税が課されているから、

TAX LAW NEWSLETTER

法人所得に対し何回も重複して課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要があるため」とされています¹。

なお、ここでの「剰余金の配当等」からは「資本剰余金の額の減少に伴うもの」が除かれており、「剰余金の配当等」のうち「資本剰余金の額の減少に伴うもの」については、下記 3.のみなし配当に関する規定が適用されることとなります。

2. 外国子会社等からの受取配当等の益金不算入

内国法人が外国法人から受け取る「剰余金の配当等」については、上記 1.の益金不算入制度の対象外であり、外国子会社等（原則として内国法人による持分割合が 25%以上である状態が配当等の支払義務が確定する日以前 6 ヶ月前から継続している外国法人）から受け取る配当等について、その 95%が益金不算入とされ（法人税法 23 条の 2 第 1 項）、その他の配当等については 100%益金算入とされています。なお、上記 1.同様、「剰余金の配当等」からは「資本剰余金の額の減少に伴うもの」が除かれています。

この 95%益金不算入の制度は、外国子会社から受ける配当に対する二重課税を排除するとともに、海外市場で外国子会社が獲得する利益を我が国に還流させることを目的としています。

3. みなし配当

みなし配当とは、資本の払戻しその他の一定の事由により、内国法人が他の法人から交付を受ける金銭等について、資本金等の額のうち当該交付の起因となった「株式又は出資に対応する部分」を超える部分の金額をいい、当該金額については、これを剰余金の配当等であると税務上みなして、上記 1.又は 2.を適用するものとされています（法人税法 24 条第 1 項）²。

ここで「資本の払戻し」には「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」が含まれるものとされており、上記 1.と 2.において資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当が除かれていることと対応しています。

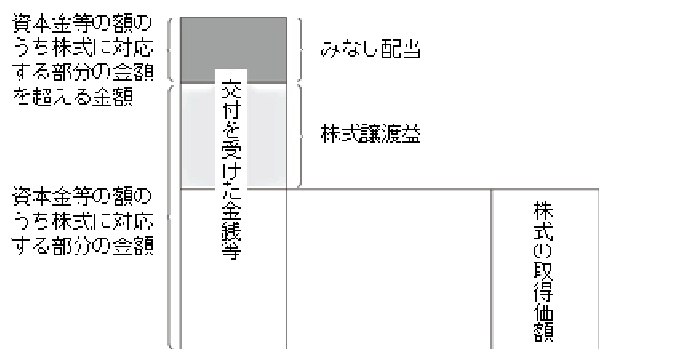
他方で、内国法人が交付を受けた金銭等からみなし配当の額を控除した残額は、株式譲渡の対価として取り扱われ、譲渡損益課税の対象となります（法人税法 61 条の 2 第 1 項）。

図表 1 は、以上のみなし配当と譲渡損益の取扱いを整理したものです。

¹ 金子宏『租税法』348 頁（弘文堂、第 22 版、2017 年）

² 金子・前掲注 1) 348-349 頁

図表 1 みなし配当と株式譲渡損益



引用：国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/aramashi2009/data/08/index.htm>)

なお、内国法人が資本剰余金を原資とする配当を受けた場合における「株式又は出資に対応する部分」の計算方法は図表 2 のとおりです。

図表 2 株式又は出資に対応する部分の計算（法人税法施行令 23 条 1 項 4 号）

$$\begin{array}{l}
 \text{株式又は出資に} \\
 \text{対応する部分}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{払戻し等の直} \\
 \text{前の資本金等} \\
 \text{の額}
 \end{array}
 \times
 \frac{\text{減少した資本剰余金の額}}{\text{簿価純資産価額}}
 \times
 \frac{\text{内国法人が当該直前} \\
 \text{に有していた株式の} \\
 \text{数}}{\text{払戻法人の当該払戻} \\
 \text{し等に係る株式の数}}$$

平成 18 年に会社法が制定され、旧商法下の「減資による払戻し」と「利益の配当」を包摂する概念として「剰余金の配当」が設けられ、資本剰余金と利益剰余金のいずれを原資とする場合も会社法上は剰余金の配当として取り扱われるようになりました。以上のみなし配当の取扱いは、かかる会社法の整理を踏まえて、平成 18 年度税制改正において、税法においては配当の原資が利益剰余金と資本剰余金のいずれであるかに着目して取扱いを区別することとしたものです³。

Ⅲ. 利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする配当の税務上の取扱い

上記Ⅱ. のとおり、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の税務上の取扱いは異なりますが、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資として剰余金の配当をした場合における取扱いについては、図表 3 の A 説・B 説に見解が分かれています⁴。

³ 青木孝徳ほか『改正税法のすべて（平成 18 年度版）』262 頁（大蔵財務協会、2006 年）

⁴ なお B 説においては利益剰余金原資の配当を先に行ったとみるか、資本剰余金原資の配当を先に行ったとみるかによって計算結果が異なりますが、本レターではこの点は割愛します。

TAX LAW NEWSLETTER

図表 3 利益剰余金と資本剰余金の双方を原資としている配当の取扱いに関する議論

A 説 :	配当全体が「資本の払戻し」であるものとしてみなし 配当規定を適用する
B 説 :	利益剰余金を原資とする部分は通常の配当として扱 い、資本剰余金を原資する部分のみ「資本の払戻し」 であるものとしてみなし配当規定を適用する ⁵

平成 18 年度税制改正の立案担当者は A 説に立つことを明らかにしています⁶。

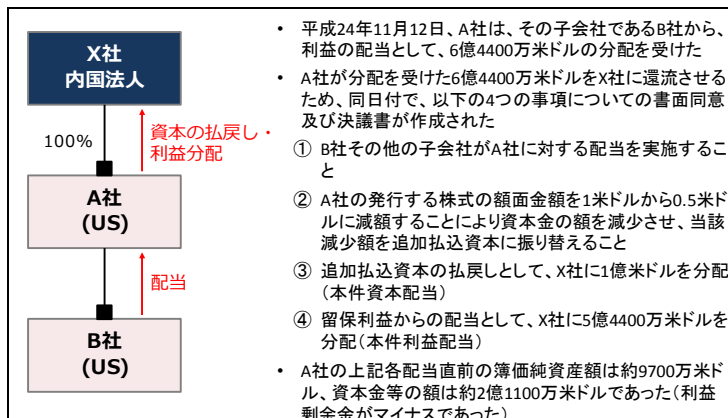
また、この論点については、国税不服審判所の裁判において先例があります。すなわち、国税不服審判所平成 24 年 8 月 15 日裁判（裁判事例集 No.88）は、利益剰余金のみを原資とする配当と資本剰余金のみを原資とする配当が別々の議案として機関決定され、しかし各配当の効力発生日が同日であったという事案において、これらの配当は資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して配当を行ったものであると認定した上で、A 説を採用し、配当の全額がみなし配当の規定の適用を受ける「資本の払戻し」に該当すると判断しました。

IV. 本判決の概要と実務上の影響⁷

1. 事案の概要

本件は、図表 4 の事実関係の下で、内国法人 X 社がその 100%子会社である外国法人 A 社（米国法人（LLC））から受けた資本の払戻し（以下「本件資本配当」といいます。）と利益分配（以下「本件利益配当」といいます。）の税務上の取扱いが問題となった事案です。

図表 4 事案の概要



⁵ 金子・前掲注 1) 214-215 頁

⁶ 青木ほか・前掲注 3) 257 頁

⁷ なお本判決は佐藤修二「租税判例速報」10-11 頁（ジュリスト 1521 号）においても紹介されています。

TAX LAW NEWSLETTER

X社は、本件資本配当と本件利益配当とを別個の配当として取り扱いました。そのうえで、A社の簿価純資産額が資本金等の額を下回っていた（税務上の利益積立金がマイナスであった）ことから⁸、①本件資本配当については、計算の結果みなし配当は0であり1億米ドル全額が株式譲渡対価であるとして、1億6220万米ドル（約129億円）の譲渡損失を認識し、②本件利益配当については上記I.2.の外国子会社等受取配当益金不算入を適用して95%を益金不算入としました。

これに対し、税務当局は、各配当の全額が「資本の払戻し」に該当するものとして、本件の取引から約400万円の譲渡損失しか生じないとして、X社の税務処理を否認する更正処分を行いました。

本件の争点は、本件資本配当及び本件利益配当に対してみなし配当の規定をどのように適用するか、というものであり、本件資本配当と本件利益配当を1つの配当と取り扱ってみなし配当規定を適用してよいか（争点①）、1つの配当とみる場合に上記III.のA説とB説のいずれが妥当であるか（争点②）、等が争われました。

2. 本判決の判旨

本判決は、争点①については明示的な判断を避けた上で、争点②について文理解釈等に基づきA説（配当の全体にみなし配当の規定を適用する見解）を採用しました。

そのうえで本判決は、上記II.1.及び2.の各制度が二重課税又は国際的二重課税の排除を目的としていること、上記II.3.が資本の払戻しに含まれる経済的に利益の配当と同一と考えられる部分についてみなし配当の取扱いをしていることから、法人税法上、利益剰余金を原資とする配当の額が株式の譲渡対価と扱われることは想定されていないとして、みなし配当の金額の具体的な計算を定める法人税法施行令23条1項4号に従って計算した結果、利益剰余金の額が「株式又は出資に対応する部分の金額」に含まれる（すなわち譲渡対価の一部として扱われる）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、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判示しました。そして、本件については、株式譲渡の対価の額は減少した資本剰余金の額と同額の1億米ドルとなり、みなし配当の金額は5億4400万米ドルに修正されるべきこととなるとして、被告（国）の主張には理由がないとして更正処分を取り消す判決（納税者勝訴判決）を下しました。

3. 判旨の解説

本件は、政令が法律の委任の範囲を逸脱していたことを理由にして当該政令を無効と判断した珍しい判決です。

⁸ 配当直前のA社の利益剰余金はマイナスでしたが、米国法上、A社はB社等からの配当による利益を原資として直ちに配当することが可能であったようです。この点、日本の会社法上は、会社のBS上の分配可能額に基づいて剰余金の配当の可否を判定するものとされており（会社法461条）、期末の計算書類又は臨時計算書類を承認して確定させない限り、利益を配当の原資に組み入れることはできません。

TAX LAW NEWSLETTER

本判決は、争点①の「本件資本配当と本件利益配当を1つの配当と取り扱ってみなし配当規定を適用してよいか」について判断を示していません。これは、1つの配当として取り扱う場合でも、政令を一部無効とすることにより、別個の配当と取り扱う場合と同じ計算結果となるため、判断を示す必要がないとされたのではないかと推測されます。

この点、上記Ⅲで紹介した判決は1つの配当の範囲を緩やかに解釈しましたが、議案の個数等の私法上の法律関係に即して1つの配当かどうかを判断するのか、それとも税法独自の基準に基づいて判断するのか等の判断基準が明らかにされていません。私法上の法律関係に基づいて課税関係を判断するという税法の原則的な考え方によれば前者の考え方が妥当ということになりますが、課税の公平を重視するのであれば私法の整理には左右されないという後者の考え方も成り立ちうるものと考えられます⁹。但し、後者の考え方においてはどのように1つの配当の範囲を画定するのか（同日の配当のみに限定されるのか等）という点が問題となるものと考えられます。実務では、資本剰余金と利益剰余金の双方から配当を行うことは珍しくありませんが、裁判例等においてこの点の考え方が明確になるまでは、資本剰余金を原資とする配当と利益剰余金を原資とする配当とを同日又は近接する日に行う場合には、慎重な検討が必要です。

争点②については、立法担当者がA説を採用しており、また、上記Ⅲの判決もA説を採用する中で、裁判所もA説に立つことを示した点において意義があるものと考えられます。

最後の政令を無効とした点については、裁判所は、平成18年度税制改正が会社法上の取扱い（いずれの剰余金を原資としたか）によって配当・みなし配当の取扱いを決定するという枠組みを採用したことを重視して、会社法が依拠する会計上の利益（利益剰余金）は税法上も利益として課税されるべきであり、資本と混同されてはならないと考えたものと思われます。これも1つの考え方ですが、一方で税法上の資本と利益の峻別は、税法固有の概念である「資本金等の額」（法人税法2条16号）と「利益積立金額」（法人税法2条18号）の区分によって行われており、これらは会計上の資本・利益とは必ずしも一致しません。控訴審において、国は、後者の観点から更正処分⁹の適法性を主張しているようであり、東京高裁がこの点についてどのような判断を下すのかが注目されます。

⁹ 佐藤・前掲注7) 11頁

TAX LAW NEWSLETTER

セミナー情報

- セミナー 『インセンティブ報酬設計の実務上の留意点
ーインセンティブ報酬の設計に関する法務・税務上の留意点
(近時の税制改正・6月総会の実施動向も踏まえて)ー』
開催日時 2018年8月3日(金) 14:00~17:00
講師 奥山 健志、酒井 真
主催 株式会社プロネクサス

文献情報

- 本 『取引スキーム別 契約書作成に役立つ税務知識 Q&A (第2版)』
(2018年7月刊)
出版社 株式会社中央経済社
著者 大石 篤史、小島 義博、酒井 真、小山 浩、栗原 宏幸、羽深 宏樹、
内津 冬樹、尾登 亮介、呂 佳叡、安部 慶彦、山田 彰宏、村上 博隆
(共著)
- 論文 「役員のインセンティブ報酬に関する法務・税務の最新動向ー平成30
年における全体概要と利用傾向ー」
掲載誌 週刊税務通信 No.3506
著者 酒井 真、松村 謙太郎、山川 佳子 (共著)
- 論文 「消費税「課税資産の譲渡等」にのみ要するもの」の解釈(1)~(4)」
掲載誌 週刊T&A master
No. 739 (1)、No. 740 (2)、No. 742 (3)、No. 743 (4)
著者 大石 篤史

NEWS

- [asialaw PROFILES の"Asialaw Leading Lawyers 2018"](#)にて高い評価を得ました
asialaw PROFILES の"Asialaw Leading Lawyers 2018"にて、当事務所の弁護士19
名が高い評価を得ました。Taxationの分野では大石 篤史弁護士が選出されました。
- [ALB Japan Law Awards 2018](#)にて受賞しました
トムソン・ロイターグループの、国際的法律雑誌であるALB(Asian Legal Business)
によるALB Japan Law Awards 2018において、当事務所は、Tax and Trusts Law
Firm of the Year を含む以下の9つのカテゴリーで受賞しました。

TAX LAW NEWSLETTER

Firm Categories

- Japan Deal Firm of the Year
- Banking and Financial Services Law Firm of the Year
- Investment Fund Law Firm of the Year
- Tax and Trusts Law Firm of the Year

Deal Categories

- Japan Deal of the Year
Toshiba's Sale of Toshiba Memory Corporation
- Equity Market Deal of the Year
Toshiba's Share Placement
- M&A Deal of the Year (Premium)
Toshiba's Sale of Toshiba Memory Corporation
- Projects, Energy and Infrastructure Deal of the Year
Fukushima Natural Gas Power Plant Project
- Technology, Media and Telecommunications Deal of the Year
Toshiba's Sale of Toshiba Memory Corporation

▶ ベトナム・ホーチミンオフィス開設許可取得のお知らせ

当事務所は、ベトナム政府当局に対してホーチミンオフィス開設の申請を行っていましたが、この度、ベトナム政府当局より正式な許可を取得いたしました。当事務所のホーチミンオフィスは、本年8月に開設され、本格的な業務を開始する予定です。

ホーチミンオフィスでは、ベトナムの現地から、当事務所がこれまで培ってきたベトナム案件のノウハウに基づく質の高いリーガルサービスを提供し、さらにサービスの質を向上させていきたいと存じます。また、ホーチミンオフィスに駐在する日本人及びベトナム人弁護士は、東京・大阪・名古屋・シンガポール・バンコクをはじめとする各拠点のベトナム案件に豊富な経験を有する弁護士と一体となって、クライアントの皆様をサポートいたします。

(当事務所に関するお問い合わせ)
森・濱田松本法律事務所 広報担当
mhm_info@mhmjapan.com
03-6212-8330
www.mhmjapan.com