

令和3年3月11日の最高裁判所判決を踏まえた剰余金の配当の取扱いについて

Issue 193, November 2021

In brief

外国子会社から、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする剰余金の配当（以下、「混合配当」）が行われた場合の「株式又は出資に対応する部分の金額」の計算方法の規定の解釈が争われた事案（以下、「本件事案」）に関する最高裁判所の判決（令和3年3月11日 最高裁判所第一小法廷「法人税更正処分取消請求事件」、以下、「本件最高裁判決」）を受けて、国税庁から本件最高裁判決を踏まえた今後の取扱いなど（「最高裁判所令和3年3月11日判決を踏まえた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の取扱いについて」、以下、「本件取扱い」）が2021年10月27日に公表されました。

本号では、本件最高裁判決の判示と本件取扱いについて解説いたします。

In detail

1. 本件最高裁判決の判示

本件最高裁判決では、①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か、②資本の払戻しがされた場合の当該払戻し直前の払戻等対応資本金額等の計算方法を定める規定（旧法人税法施行令23①三）の法適合性について、以下の判示が行われました。

- ① 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（平成27年度改正前）24条1項3号（現行の24条1項4号）に規定する資本の払戻しに該当する¹。
- ② 法人税法施行令（平成27年度改正前）23条1項3号（現行の23条1項4号）の規定のうち、資本の払戻しがされた場合の当該払戻し直前の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

¹（本件最高裁判決）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。

Japan Tax Update

直前払戻等対応資本金額等が算出される結果となる²限度において、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。

法人税法施行令(平成27年度改正前)23条1項3号(現行の23条1項4号)の規定により、直前払戻等対応資本金額等は以下の計算式で算定されます。

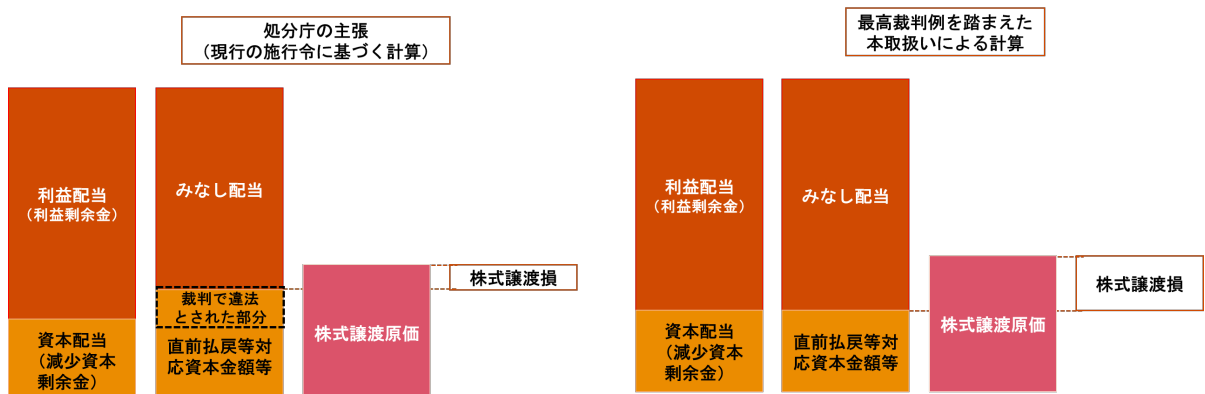
$$\text{直前払戻等対応資本金額等} = \text{払戻等対応資本金額等} \times \frac{\text{直前に有していた払戻し等に係る株式の数}}{\text{払戻法人の払戻し等に係る株式の総数}}$$

$$\text{払戻等対応資本金額等} = \text{直前の資本金額等} \times \left[\frac{\text{減少した資本剰余金の額}^{**}}{\text{払戻法人の前期末}^{***}\text{簿価純資産価額}} \right]^* \quad (\text{小数点以下3位未満切り上げ})$$

*直前資本金額等が零以下である場合には零、直前資本金額等が零を超え、かつ、前期末の簿価純資産価額が零以下である場合又は直前資本金額等が零を超え、かつ、残余財産の全部の分配を行う場合には一とする
 **減少した資本剰余金の額が前期末の簿価純資産価額を超える場合には、前期末の簿価純資産価額とする
 ***前期末時から払戻し等の直前の時までの間に資本金等の額等の増減がある場合は調整

(出所: PwC 税理士法人)

上記計算式で、本件事案のように、直前の資本金額等が払戻法人の前期末の簿価純資産価額を上回る場合(利益積立金額がマイナスである場合)等(上記の割合が小数点未満3位未満切り上げであることにより、たとえ直前の利益積立金額がマイナスでない場合も、払戻等対応資本金額等は実際の減少した資本剰余金の額より大きく計算されます)には、直前払戻等対応資本金額等が減少した資本剰余金の額を超える結果、利益剰余金を原資とする部分の一部が資本の払戻しとして扱われてしまうこととなります。本件最高裁判決の判示の②は、この部分を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と判断したものです。



(出所: PwC 税理士法人)

² (本件最高裁判決) 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法人税法施行令 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あるところ、直前払戻等対応資本金額等の計算に用いる施行令規定割合を算出する際に分子となる金額(前記 2(2)イ(ア)②)を当該資本の払戻しにより交付した金銭の額ではなく減少資本剰余金額とし、資本剰余金を原資とする部分のみについて上記の比例的な計算を行うこととするものであるから、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うことができる。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、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。

下級審では、同一日に決議され、効力発生日も同一であった利益配当と資本配当について、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 個のものかも争点とされました³が、本件最高裁判決においては判示がされませんでした。これは、上記判示により、本件事案の利益配当と資本配当を「別個独立のものか、又は 1 個のものか」という判断が結論に影響を与えないこととなったためと考えられます。

2. 本件取扱いの内容

本件最高裁判決では、混合配当に係る株式対応部分金額の計算方法につき、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、違法なものとして無効である旨判示されていることから、本件取扱いでは、現行の法人税法施行令 23 条 1 項 4 号及び同様の規定である所得税法施行令 61 条 2 項 4 号について、混合配当があった場合に算出される直前払戻等対応資本金額等につき減少資本剰余金額を上限として取り扱うこととしています。

さらに、本件取扱いは、過去に遡って適用されますので、本件取扱いにより直前払戻等対応資本金額等の再計算を行った結果、過去に行った申告内容等に異動が生じた株主等について、納付税額等が過大となる場合には、国税通則法の規定に基づき所轄の税務署に更正の請求を行うことができることとされています（法定申告期限より 5 年以内）。

その他のより詳しい制度の解説につきましては、下記の国税庁ウェブサイト等をご参照下さい。

【参考情報】

国税庁ウェブサイト:

「最高裁判所令和 3 年 3 月 11 日判決を踏まえた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の取扱いについて」

<https://www.nta.go.jp/information/other/data/r03/saikosai/index.htm>

裁判所ウェブサイト:

令和 3 年 3 月 11 日 最高裁判所第一小法廷「法人税更正処分取消請求事件」令和 1(行ヒ)333

https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=90094

法人税法施行令(平成 27 年度改正前)23 条 1 項 3 号

法第 24 条第 1 項第 3 号に掲げる資本の払戻し又は解散による残余財産の分配 当該資本の払戻し又は当該解散による残余財産の分配(以下この号において「払戻し等」という。)を行った法人(以下この号において「払戻し法人」という。)の当該払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等(当該直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額(以下この号において「直前資本金額等」という。))にイに掲げる金額のうちロに掲げる金額の占める割合(直前資本金額等が零以下である場合には零と、直前資本金額等が零を超え、かつ、イに掲げる金額が零以下である場合又は直前資本金額等が零を超え、かつ、残余財産の全部の分配を行う場合には一とし、当該割合に小数点以下 3 位未満の端数があるときはこれを切り上げる。)を乗じて計算した金額をいう。)を当該払戻し法人の当該払戻し等に係る株式の総数で除し、これに同項に規定する内国法人が当該直前に有していた当該払戻し法人の当該払戻し等に係る株式の数を乗じて計算した金額

イ 当該払戻し法人の前期末時(当該払戻し法人の当該払戻し等の日の属する事業年度の前事業年度(当該払戻し等の日以前 6 月以内に法第 72 条第 1 項又は第 81 条の 20 第 1 項に規定する期間についてこれらの規定に掲げる事項を記載した中間申告書又は連結中間申告書を提出し、かつ、当該提出の日から当該払戻し等の日までの間に確定申告書又は連結確定申告書を提出していなかった場合には、当該中間申告書又は連結中間申告書に係るこれらの規定に規定する期間とする。)終了の時をいう。)の資産の帳簿価額から負債(新株予約権に係る義務を含む。)の帳簿価額を減算した金額(当該前期末時から当該払戻し等の直前の時までの間に資本金等の額等が増加し、又は減少した場合には、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額)

ロ 当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又は当該解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額(適格現物分配に係る資産にあつては、その交付の直前の帳簿価額)の合計額(当該減少した資本剰余金の額又は当該合計額がイに掲げる金額を超える場合には、イに掲げる金額)

³ https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail5?id=89386

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
鬼頭 朱実

パートナー
浅川 和仁

ディレクター
小原 一博

ディレクター
荒井 優美子

シニア・マネージャー
朝倉 雅彦

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション (DX) などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義) としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2021 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.