

法人税法における混合配当の取扱いと プロラタ計算について ——近年の税務訴訟を題材に——

松永真理子

(立教大学経済学部会計ファイナンス学科4年生(坂本ゼミナール))

目 次

はじめに

第1章 資本配当に関する予備的な考察

～みなし配当制度の沿革～

第1節 みなし配当の変遷 ～その萌芽と趣旨～

第2節 2001(平成13)年度税制改正

第3節 2006(平成18)年度税制改正以降

第4節 小括

第2章 混合配当に係る事例研究

第1節 国税不服審判所平成24年8月15日裁決

(裁決事例集第88集206頁)

第1項 事案の概要

第2項 判旨

第3項 検討

第2節 東京地方裁判所平成29年12月6日判決

(税資第267号順号13095)

第1項 事案の概要

第2項 判旨

第3項 検討

第3節 東京高等裁判所令和元年5月29日

(平成29年(行コ)第388号)

第1項 争点

第2項 判旨

第3項 検討

- 第4節 小括
 - 第3章 混合配当の取扱いに関する検討
 - 第1節 混合配当における先後関係問題
 - 第1項 四つの数値例による検証
 - 第2項 考察
 - 第2節 プロラタ計算の違法性
 - 第1項 数値例を用いた違法性の導出
 - 第2項 考察
 - 第3節 法人税法第24条第1項4号の解釈
 - 第4節 小括
 - むすび
-

はじめに

近年、剰余金の配当、とりわけ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」という。）が注目を集めている。剰余金の配当は資本等取引の一部であり、法人税法上、配当原資に応じて利益配当と資本配当に区分されることとなる（法法23①一、24①四）。従来、内国法人が配当を実施する場合には、利益剰余金と資本剰余金の金額が双方とも正の値であることが想定されていた。しかしながら、近年のグローバル化に伴う経済の変容によって、その想定が覆されつつある。利益剰余金と資本剰余金のいずれかが負の値を示しているケースであっても、内国法人に対して配当を実施する外国子会社が現れたのである。

東京高等裁判所令和元年5月29日（平成29年（行コ）第388号）は、混合配当の税法上の取扱いについて、国税不服審判所平成24年8月15日（裁決事例集第88集206頁）の裁決及び東京地方裁判所平成29年12月6日（税資第267号順号13095）の判決とは異なる判断を示し、国側の控訴を棄却した。従来までの混合配当は、原則として利益配当と資本配当のいずれかを先に実施することによって課税関係に差異が生じること（以下、「先後関係問題」¹という。）を前提としていた。課税関係に差異が生じると、納税者の恣意性が介入して課税の公平性が損なわれるリスクがある。すなわち、混合配当の場合には、配当原資の全体を資本の払戻しとすることが前掲国税不服審判所平成24年8月15日、前掲東京地判平成29年12月6日に示されていた。

東京高裁の判決には二つの論点が存在している。第一の論点は、混合配当について「原則処理」と「例外処理」という新たな解釈がなされたことである。詳しくは後述するが、ここで示された原則処理とは、利益配当と資本配当を別個独立した配当として認識することであり、例外処理とは、

配当原資の全体を資本の払戻しとすることである。第二の論点は、プロラタ（Pro Rata、按分）計算²を定める政令（法令23①三（現行：四））が法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の委任の範囲を超えているとの判決が下されたことである。まず、東京地裁では、混合配当の配当原資全体を資本の払戻しとすることを前提として、プロラタ計算の違法性を指摘している。その一方で、東京高裁は、東京地裁とは異なる混合配当の解釈を示した上で、同様の判決を下した。2001（平成13）年から容認されてきたプロラタ計算が違法であると判断されたことは、今後の資本配当と混合配当に様々な影響を与えるといった面で重要性が高い。

前述の内容を踏まえた上で、二つの疑問点を導出することができる。

一点目は、東京高裁が混合配当における新たな解釈を示したが、果たしてその解釈に正当性があるか否かである。

二点目は、プロラタ計算には制定当初から違法性が存在するかどうか、仮に、違法性があるならば、どのような条件で導出されるかである。

本稿では、東京地裁及び東京高裁の判決で示された混合配当に対する解釈を検討し、プロラタ計算の違法性を導出する検証を行う。二つの論点を吟味するにあたって、予備的な考察として、時代ごとに変化する資本配当の内容を整理する。

第1章 資本配当に関する予備的な考察 ～みなし配当制度の沿革～

本章では、先に掲げた裁決・判決内容の検討に先がけて、資本配当と混合配当を算定する上で重要な項目であるみなし配当の変遷を詳述していく。具体的に、第1節ではみなし配当が制定された変遷を辿り、第2節と第3節においては、みなし配当の算定式であるプロラタ計算が導入された経緯とその変容について、2001（平成13）年度税制改正と2006（平成18）年度税制改正に焦点を絞って論じる。

第1節 みなし配当の変遷 ～その萌芽と趣旨～

みなし配当は、1920（大正9）年に所得税法に対して最初に導入されたことが起源となっている。その萌芽について、小山（2008、113頁）は、「当時、一時的に発生する所得である譲渡所得が非課税となっていたが、（中略）個人株主段階における配当所得にも課税が行われることとなったことに伴い、減資等による払戻金に対しては、その払戻しの機会を捉えて、その超過金額を配当とみなして課税するという仕組み（すなわち、受取配当としての二重課税排除の調整が適用される。）が採られた。これは、税制全体を通してのみなし配当課税の始まりである。」と述べている。

その一方で、法人税法におけるみなし配当は、1950（昭和25）年に受取配当が益金不算入となったことに伴って導入され³、所得税法とは異なる時期での採用となった。資本配当を行う際のみなし配当の計算方法は、「法人が法人税法第24条第1項第1号又は第2号（減資等の場合の配当の額とみなす金額）に掲げる資産の交付を受けたことにより同項の規定によるみなし配当の額を計算する場合において、同項に規定する合計額が当該合計額のうち当該資産を交付する法人の資本の額（出資金額を含む。）から成る部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額が資本積立金額又は利益積立金額のいずれから成るかは、当該交付する法人の計算による。」（旧法人税基本通達3-1-8）とされていた。旧通達によれば、みなし配当を正確に算定する明確な規定はなく、当該金額の算定は法人の判断に委ねられていたことが示されている。

また、みなし配当の趣旨に関して、武田（1979、1267頁）には以下の記述がある。

「剰余金の配当という形式をとらない場合であっても、例えば、合併等に際してその財産の払戻しが行われた場合、つまり、このような事由によって金銭その他の資産の交付を受けた場合にはその払戻金額のうちに過去

における利益の留保額（税法上の『利益積立金』）から構成されている部分があるときには、実質的にこれを見れば、利益の分配をしたこととなら異ならない。そこで、税法としては、その分配の形式にとらわれずにその利益積立金に相当する部分の金額は、剰余金の配当等と同様に取り扱う必要がある。」

これによれば、法人税法におけるみなし配当の制定趣旨は、形式に囚われることなく、その本質を重要視していたことが窺える。ここまでみなし配当の萌芽と趣旨を述べたが、具体的な算定式が登場することはなかった。実際にプロラタ計算の算定式が制定されたのは2001（平成13）年度税制改正であるため、次節にて詳述することとする。

第2節 2001（平成13）年度税制改正

2001（平成13）年度商法改正によって、資本剰余金からの配当が可能となる⁴ことに先がけて、2001（平成13）年度税制改正において、組織再編税制が整備された。そこでは、非適格合併・非適格分割型分割の株主が交付を受ける株式その他の資産のうち、利益を原資とする部分がある場合には、みなし配当として取り扱うこととされた。この整理によって、合併を基本として、分割はその部分概念とされたのである。これに伴い、減資、自己株式の取得等に関しても、組織再編税制と整合的な整理となるように併せて整備された。

結果として、非適格分割型分割と資本もしくは出資の減少又はその法人の解散による残余財産の分配には、資本金等の総額に税務上の簿価純資産価額に占める移転資産又は交付金銭等の割合を乗じて交付起因となった株式等に対応する資本金額等が計算されることになった。これがプロラタ計算を導入した起点となる。

なお、2001年から2006年までの税務においては、その他資本剰余金を原資とする配当であっても、商法に基づく利益配当の形をとっている以

上、配当課税を行うという姿勢をとり続けた。旧法人税基本通達 3-1-7 の 5 においては、「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し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額》の規定の適用があることに留意する。」とあり、商法上の利益の配当と同様の取扱いをする旨が示されていたからである⁵。従来どおりの税務処理を行う項目がある一方で、大きく変化した項目も存在する。それは、資本剰余金からの配当を行う際に使用されるプロラタ計算が導入されたことである。当該規定が採用された根拠として、成道（2003、145 頁）によれば、「会社が減資を行うに資本等の部分のみを支払財源として使うことによって、利益積立金の移転で課されるみなし配当課税を遅らせることによる租税回避を防止する措置といえる。」とされている。なお、プロラタ計算の算定式は以下のようになっている（旧法第 2 十七）。

$$\text{資本金等の額} \times \frac{\text{交付金銭等の額}}{\text{税務純資産簿価}}$$

この時代におけるプロラタ計算の算定式は現在採用されているそれとは内容が異なる。2001 年時点のプロラタ計算では、資本金等の額の減少割合を示す分数式の分子が「交付金銭等の額」となっており、実際に株主に対して支払われた金額を使用していた。2006（平成 18）年度税制改正においてもプロラタ計算の算定式に改正が加えられたが、詳しくは次節において論じることとする。

第 3 節 2006（平成 18）年度税制改正以降

2006（平成 18）年度税制改正では、法人税法第 23 条第 1 項 1 号におい

て、「剰余金の配当（株式会社に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの並びに分割型分割によるもの及び株式分配を除く。）」とし、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）では、「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。）のうち分割型分割によるもの及び株式分配以外のもの並びに出資等減少分配をいう。）」と定められた。

また、『平成18年度税制改正の解説』では、「今回、会社法の制定により、株式会社の株主に対する会社財産の払戻しについては、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、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、今後は手続きではなく払戻し原資に着目することとし、払戻し原資が利益剰余金のみである場合には利益部分の払戻し（法法23①の配当等）と、払戻し原資に資本剰余金が含まれている場合にはそれ以外の払戻し（資本部分と利益部分の払戻し（法法24①三のみなし配当））と規律する」（財務省2006、262頁）とされた。

この税制改正によって、資本剰余金が原資に含まれる配当については、本来の配当とはせずに資本の払戻しとしてみなし配当の対象とすることが決められた。さらに、第3章において、先ほどとり上げた法人税法第24条第1項3号（現行：4号）に関する詳しい検討を行うこととする。法人税法の新設に加えて、プロラタ計算の算定式に関しても改正が加えられた。具体的な式は以下のとおりである（法令23①三（現行：四））。

$$\text{資本金等の額} \times \frac{\text{減少資本剰余金の額}}{\text{税務純資産簿価}}$$

算定式の変更点は、資本金等の額の減少割合を示す分数式の分子が「交

付金銭等の額」から「減少資本剰余金の額」に改定されたことである。減少資本剰余金の額は、実際に株主へ支払われた金額ではなく、会計上算出された金額とされている。分子の項目が変更されたことにより、交付金銭等の額の内訳が利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする場合に、資本剰余金をどれだけ充当するかが法人の判断に委ねられることになる。ちなみに、交付金銭等の額が全額資本剰余金の場合には、2001（平成13）年度税制改正時の算式と金額の差異は生じない。

2006（平成18）年度税制改正後、資本金等の額がマイナスのケースにおいて、みなし配当の額が交付金銭等の額を上回るという問題が生じた。これは、会社法の制定に伴って、資本金と資本積立金からなる「資本金等の額」が創設されたことが原因といえる。したがって、2007（平成19）年度税制改正では、みなし配当の額は交付金銭等の額までを限度とする措置を講じることとなった（法令23①三（現行：四））。

第4節 小括

本章においては、みなし配当の変遷を辿り、プロラタ計算に関する歴史を整理した。2001（平成13）年度税制改正においてプロラタ計算は導入され、2006（平成18）年度税制改正の時点で現在採用されている算定式が完成したといえることができる。また、2006（平成18）年度税制改正で制定された法人税法第23条第1項1号と同法第24条第1項3号（現行：4号）によって混合配当を文理解釈すると、その全体を資本の払戻しとすることが明らかである。

次章においては、混合配当の税務上の取扱い、そしてプロラタ計算が争点となった裁決例・裁判例について検討する。なお、国側が最高裁判所に上告受理申立て（2019年6月11日）を行ったことから、注目すべき事案といえる。

第2章 混合配当に係る事例研究

本章では、混合配当に係る一つの裁決例と二つの裁判例をとり上げる。具体的には、第1節において、国税不服審判所平成24年8月15日裁決、第2節では東京地方裁判所平成29年12月6日判決、第3節では東京高等裁判所令和元年5月29日判決について検討する。なお、ここでの論点は二つ存在しており、一つは各事例で示された混合配当の税務上における取扱いであり、もう一つはプロラタ計算の違法性である。とりわけ後者については、東京地裁と東京高裁の判示に限って発生する事案となっている。

第1節 国税不服審判所平成24年8月15日裁決（裁決事例集第88集206頁）

本裁決は、混合配当に係る配当原資をそれぞれ異なる配当決議として株主総会における決議事項を二つに区分し、利益剰余金及び資本剰余金を同一の効力発生日に減少して剰余金の配当を行った場合には、利益剰余金の減少額を含めた配当原資全体が資本の払戻しに該当すると判断されたものである。注目すべき点は、混合配当の取扱いが規定されている法人税法第24条第1項3号（現行：4号）が、どのような解釈をされているかである⁶。

第1項 事案の概要

本件は、審査請求人（以下、「X社」という。）がX社の子会社から利益剰余金及び資本剰余金をそれぞれ原資とする剰余金の配当を受けたことについて、原処分庁が、これらの剰余金の配当は、その効力発生日が同じ日であることなどから、利益剰余金及び資本剰余金の双方が同時に減少されて配当されたものであり、当該配当に係る配当金の全額が資本の払戻しによるものであるとして、いわゆるみなし配当の額の計算等につき、法人税

の更正処分等をした。これに対してX社が、剰余金の配当は会社法上別々の決議に基づくものであり、その全額が資本の払戻しによるものには該当しないなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。

(1) 基礎事実等

- ① X社は、普通株式のほか、種類株式として議決権のあるA種株式及び議決権のないB種株式を発行していた。
- ② X社は、平成20年8月28日に、平成20年1月1日から平成20年6月30日までの期間を一事業年度とみなした中間申告書を提出している。中間申告書によれば、X社の当該期間の末日における法人税法に規定する資本金等の額は〇〇〇〇円、利益積立金額はマイナス〇〇〇〇円であった。

(2) 争点

- ① 本件配当は、その全額が資本の払戻しによるものに該当するか否か。
- ② 本件配当の全額が資本の払戻しによるものに該当する場合に、平成20年12月期のみなし配当額の計算は適正であるか否か。

第2項 判旨

第一の争点について国税不服審判所は、「法人税法第23条第1項第1号は『剰余金の配当（（中略）資本剰余金の額の減少に伴うもの（中略）を除く。）』と規定し、同法第24条第1項3号は『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。）のうち、（中略）』と規定している」と解釈した上で、「剰余金の配当の原資に資本剰余金の額が含まれている場合には、当該剰余金の配当は、『資本剰余金の額の減少に伴うもの』として同号に規定する資本の払戻しに該当するものと解され、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少させて剰余金の配当を行った場合もまた、当該剰余金の配当に係る全額が同号に規定する資本の払戻しによるものに該当すると解するのが相当である。」と判断し、X社の主張を

退けた。

続いて、第二の争点では、「法人税法第24条第1項は、資本の払戻しがあった場合に、法人の株主等である内国法人が資本の払戻しをする法人から交付を受けた金銭等の額が所有株式に対応する資本金等の額を超える部分の金額をみなし配当額とする旨規定している」と示した。そして、「平成20年12月期のみなし配当額について、（中略）原処分庁が算定したみなし配当額と同額となる。そうすると、原処分庁が算定した平成20年12月期のみなし配当額は、法令の規定に従って算出された適正なものと認められる。」とした。したがって、原処分庁が算出したみなし配当額は適切であることが示された。

第3項 検討

一点目の争点は、「会社法上、別々の手続きとして取り扱っている資本剰余金の配当と利益剰余金の配当を、効力発生日が同日であることを理由として、その全額を資本の払戻しとして取り扱うべきか否か」となっている。本件配当は、利益剰余金からの配当と資本剰余金からの配当は効力発生日が同日であることから、混合配当と認識することが妥当である。さらに、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）には、「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。）のうち分割型分割によるもの及び株式分配以外のもの並びに出資等減少分配をいう。）」と規定されており、混合配当は、その全体を資本の払戻しとすることが明確に示されている⁷。

続いて、二点目の争点は、「本件配当の全額が資本の払戻しによるものに該当する場合に、それについてのみなし配当額の計算は、適正であるか否か」となっている。請求人は、減少した資本剰余金の額を超えて資本金等の額が減額されることを理由に、本件みなし配当計算は適正でない旨を主張したが、法人税法第24条第1項及び法人税法施行令第23条第1項3号

（現行：4号）の各規定に基づいて適正に計算されていることを理由に退けられている。法人税法第24条第1項及び法人税法施行令第23条第1項3号（現行：4号）を根拠としたプロラタ計算は適正であったことから、算出されたみなし配当額に議論の余地はないと考えられる。

ここで留意すべきは、本件配当の内訳が、資本金等の額がプラスで利益積立金額がマイナスであったことである。詳しくは後述するが、このケースにおいて、混合配当の先後関係問題は発生しない。前掲国税不服審判所平成24年8月15日が示した文理解釈は妥当なものであったが、検討すべき点が残されているといえよう。

第2節 東京地方裁判所平成29年12月6日判決（税資第267号順号13095）

本節においては、第1節と同様に、混合配当の取扱いが争点となった事実案をとり上げる。東京地裁の判決では、混合配当は、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）に従い、その全体を資本の払戻しとする処理を示したものの、プロラタ計算を定める政令が違法であるとした点において、前掲国税不服審判所平成24年8月15日裁決と異なっている。また、本件では、利益積立金額がマイナスであるにも拘わらず発行人において配当が行われた。配当が実施された理由は、本件における外国子会社が米国LLCであったためである。デラウェアLLC法には、剰余金の配当の取扱いについて、「配当時において、配当の効力発生後に、当該LLCの債務総額（中略）が、LLCの資産の時価を超える場合には、社員に配当を行ってはならない。」（米国デラウェアLLC法18-607条(a)）と規定されている。つまり、発行人が米国デラウェアLLCであったことを理由に、利益積立金額がマイナスの値にも拘わらず、配当が実施されたのである。内国法人においては、会社法等461条の配当規制があるため、利益積立金額もしくは資本金等の額がマイナスである場合、配当が行われることは考えにくい。そのため、本件事例は従来における剰余金の配当では想定されていな

かった特殊な事案となっている。

第1項 事案の概要

内国法人であるX社（原告）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（以下、「本件連結事業年度」という。）において、外国子会社から資本剰余金及び利益剰余金をそれぞれ原資とする剰余金の配当を受け、前者については法人税法第24条第1項3号（現行：4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に限る。）」に、後者については法人税法第23条第1項1号にいう「剰余金の配当（（中略）資本剰余金の額の減少に伴うもの（中略）を除く。）」に該当することを前提に、本件連結事業年度の法人税の連結確定申告（以下、「本件申告」という。）をしたところ、所轄税務署長から、これらの剰余金の配当は、それぞれの効力発生日が同じ日であることなどから、その全額が法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の資本の払戻しに該当するとして法人税の更正処分（以下、「本件更生処分」という。）を受けた。本件は、これを不服としたX社が、国を相手取り、その取り消しを求めて提訴した事案である。

第2項 判旨

本判決では、混合配当が法人税法第24条第1項3号（現行：4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。）」に該当するかどうかが論点となった。「法人税法第23条第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、法人税法第24条第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、同法第23条第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、このうち同法第23条第1項の規定が上記の通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、同法第24条第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」と判示した。要するに、法人税法第23条第1項1号では利益剰余金からの配当を定め、同法第24条第1項3号（現行：4号）においては、資本剰余金からの配当と混合配当を規定している旨が示された。

さらに、法人税法第24条第1項柱書きの「株式又は出資に対応する部分の金額」の計算において、混合配当では、「利益配当と資本配当のいずれかが先に行われたとみるかによって計算結果が異なる。そこに恣意性が介入して、課税の公平性が損なわれる事態も想定されるため、混合配当を同法第24条第1項3号（現行：4号）の適用を受ける剰余金の配当と整理することは合理的であるとされ、法人税法第23条第1項1号及び同法第24条第1項3号（現行：4号）の規定が『資本剰余金を原資とするもの』ではなく『資本剰余金の減少に伴うもの』という含みを持たせた規定ぶりとなっているのも、上記の趣旨によるものと解することができる。」したがって、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）は、資本剰余金を原資とする剰余金の配当及び混合配当を指すものと解するのが相当であると判断した。

その一方で、資本剰余金の減少を伴う剰余金の配当計算については、以下のように判示した。法人税法第23条第1項について、「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、同法第24条第1項柱書きの

『株式又は出資に対応する部分の金額』に含まれて同法第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。」としたのである。また、「これを法人税法施行令第23条第1項3号の規定についてみるに、同号の定める計算の方法に従って『株式又は出資に対応する部分の金額』を計算すると、払戻法人の簿価純資産価額が当該剰余金の配当直前の利益積立金額が0未満（マイナス）である場合には、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』が算出されることとなるから（中略）、当該剰余金の配当が資本剰余金と利益剰余金の双方を原資とするものであった場合には、利益剰余金を原資とする部分の剰余金の配当が上記『払戻し等の直前の払戻し等対応資本金額等』に含まれることとなり、ひいては『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。」と指摘した。

その上で、「法人税法施行令第23条第1項3号の定めは、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というべき」として、プロラタ計算の違法性が示された。

第3項 検討

混合配当の取扱いに関しては、前掲国税不服審判所平成24年8月15日裁判決と同様の判決が下された。すなわち、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の「剰余金の配当」とは、資本剰余金のみを原資とする配当と、混合配当の双方を指していると解釈されたのである。本判決は、同法第24条第1項3号（現行：4号）を厳密に文理解釈した結果ということができよう。この解釈によれば、混合配当における先後関係問題は発生し得

ない。詳しくは第3章第1節において検証するが、混合配当の先後関係問題が発生するのは、利益配当と資本配当を別個独立したものとして処理した場合である。

続いて、本判決では、法人税法施行令第23条第1項3号（現行：4号）が法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の委任の範囲を超えているとした、プロラタ計算の違法性が指摘された。本件事例における利益積立金額はマイナスとなっているため、プロラタ計算の結果、減資資本金額が資本配当の金額を超過することになる。

本判決で留意すべきは、法人税法第23条第1項1号と法人税法第24条第1項3号（現行：4号）を文理解釈したことによって、混合配当が法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の規定に該当し、プロラタ計算の違法性が導出される結果となったことである。

第3節 東京高等裁判所令和元年5月29日判決（平成29年（行コ）第388号）

本件は、前掲東京地判平成29年12月6日判決の控訴審であり、混合配当の取扱いとプロラタ計算の違法性を争点とした事案となっている。東京高裁では、混合配当は利益配当と資本配当を別個独立したものとして認識するべきと判断し、一審判決を覆した。

第1項 争点

（1）争点1

法人税法第24条第1項3号（現行：4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。）」の意義とはどのようなものであるか。

（2）争点2

法人税法施行令第23条第1項3号（現行：4号）は法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の委任の範囲を超えない適法なものか。

第2項 判旨

本判決では、まず、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）に規定される「…に伴うもの」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…）』の語句の『もの』は、かっこ開き前の『剰余金の配当』を受けたものであって、上記語句は『資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当』を意味するものと解される。また、上記の定めのうち『…に伴う』については、例えば、『収入に伴う支出の増加』というように、後者が前者と同時に生ずる場合、前者の変化等に応じて後者も変化等をする場合、あるいは前者が後者の契機となっているような場合に用いられるものと解される。』とした上で、「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、株主抛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、同号の『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。」と判断した。さらに、「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）とそれ以外の株主抛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。」として、同法第24条第1項4号の解釈を会社法等の概念に委ねている。

続いて、プロラタ計算に関しては、「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

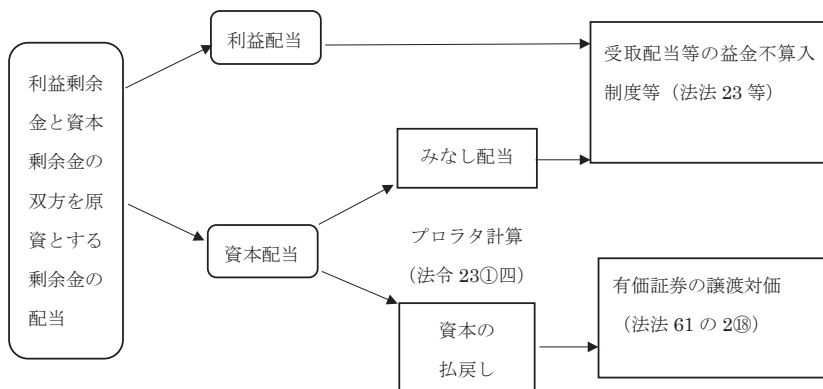
の直前の払戻等対応資本金額等』が算出される結果となる限りににおいて法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効」と判断し、東京地裁と同様に違法性を指摘している。

第3項 検討

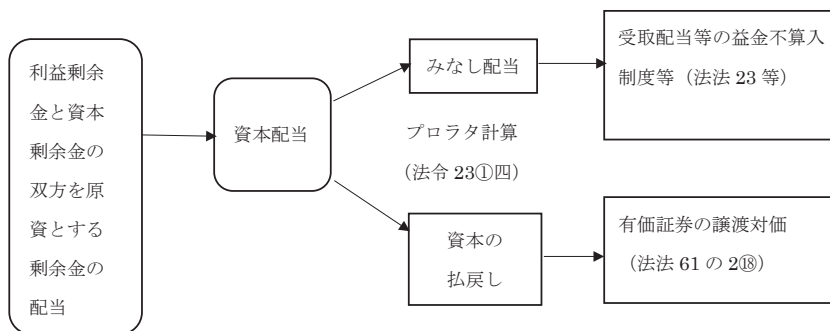
まず、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の解釈については、前掲東京地判平成29年12月6日とは異なる判決が下された。法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の「剰余金の配当」とは、資本剰余金のみを原資とする配当に適用される規定として、混合配当はそれに該当しない旨が示されたのである。その上で、混合配当に関しては、利益配当と資本配当のいずれかが先に実施されたかによって課税関係に差異が生じる場合において、同法第24条第1項3号（現行：4号）の例外処理として、その全体を資本の払戻しとすることを認めた。したがって、混合配当の原則処理は、利益配当と資本配当を別個独立したものとして認識することとしたのである。この判決内容は、根拠条文である法人税法第24条第1項3号（現行：4号）を正確に文理解釈したとはいえず、まさに論理的解釈の結果といえよう。さらに言及すると、論理的解釈の中においても、法令が本来意味するところより狭い解釈が行われる「縮小解釈」といった印象を受けざるを得ない。東京高裁が示した混合配当の原則処理と例外処理を図表で表現すると、以下のようになる。

(図表1) 東京高裁が示した混合配当の「原則処理」と「例外処理」

(原則処理)「利益配当」と「資本配当」を別個独立した配当と認識する。



(例外処理)「利益配当」と「資本配当」のいずれか先に行われるとみるかによって課税関係に差異が生じる場合に、その全体を「資本の払戻し」と認識する。



(出典：坂本 (2019b, 69頁) より筆者作成)

続いて、プロラタ計算の違法性について、東京高裁は前掲東京地判平成29年12月6日判決と同様に、法人税法施行令第23条第1項3号（現行：4号）は法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の委任の範囲を超える違法なものであると判断した。この判決で留意すべきは、東京高裁が示した混合配当の原則処理と例外処理に従った場合、プロラタ計算の違法性は導

出されない点である。詳しくは第3章第2節において数値例を用いて検証するが、東京地裁の判決とは異なり、東京高裁にはプロラタ計算に違法性が発生する条件がそろわない。

本判決を受けて、令和元（2019）年6月11日、敗訴した国は最高裁判所に上告申し立てを行っており、その行方が注目されるところである。

第4節 小括

本章においては、一つの裁決例と二つの裁判例を確認した。合計三つの事例からは、二つの争点につき、次のような状況が浮き彫りになった。

第一の争点は、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）に規定される「剰余金の配当」とは何を指しているのかである。前掲国税不服審判所平成24年8月15日裁決及び前掲東京地判平成29年12月6日判決では、資本配当及び混合配当が該当すると示された。その一方で、前掲東京高判令和元年5月29日判決においては、資本配当のみが剰余金の配当とみなすべき旨が下された。したがって、同号における二種類の解釈がなされている状況である。

続いて、第二の争点は、法人税法施行令第23条第1項3号（現行：4号）に規定されるプロラタ計算は、法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の委任の範囲を超えるものであるかどうかである。これについては、前掲国税不服審判所平成24年8月15日裁決において言及されなかった。しかし、二つの裁判例において違法性が指摘される結果となり、その条件とは、混合配当を実施したとき、減少した資本剰余金の金額が決議された資本配当の金額を上回ることとなっている。

二つの争点が整理された上で、筆者が冒頭に掲げた二つの疑問点を再掲すると、以下ようになる。

- ① 東京高裁が混合配当における新たな解釈を示したが、果たしてその解釈に正当性があるか否か。

- ② プロラタ計算には制定当初から違法性が存在するかどうか、仮に、違法性があるならば、どのような条件で導出されるか。

前述の争点と疑問点を比較すると、検討すべき趣旨が合致している。したがって、次章においては具体的な数値例を用いることによって、混合配当の取扱いにおいて論点となった先後関係問題とプロラタ計算の違法性を検証する。

第3章 混合配当の取扱いに関する検討

前章において、混合配当に関する裁決例と裁判例について検討した。これを踏まえて本章では、具体的な数値例⁸を用いることによって、当該判決で下された混合配当の取扱いの妥当性を論じる。第1節においては、資本金等の額と利益積立金額がどのような値の時に、先後関係問題が発生するのかを詳述する。続いて、第2節では、プロラタ計算の違法性が発生する条件を導出していく。その上で、本来あるべき混合配当の取扱いについて言及する。

なお、混合配当は、資本金等の額と利益積立金額の値がプラスかマイナスかによって、以下の四つのパターンに区分することができる。

- (1) 利益積立金額と資本金等の額がプラスのケース
- (2) 利益積立金額がプラスで資本金等の額がマイナスのケース
- (3) 利益積立金額がマイナスで資本金等の額がプラスのケース
- (4) 利益積立金額と資本金等の額がマイナスのケース

わが国では、会社法第461条に配当等の財源規制があることから、資本金等の額及び利益積立金額がマイナスのケースにおける配当は想定しにくい。しかし、当該事例では外国子会社からの配当を想定しているため、検

討の射程に含めることとする。

第1節 混合配当における先後関係問題

混合配当を四つのパターンに区分し、それぞれの税務処理を具体的な例題を用いて確認していく。算出された数値をもとに、利益配当と資本配当のいずれかを先に実施することで、課税関係に差異が生じるかどうかを検討する。なお、本節で使用するプロラタ計算の算定式は次のとおりである（法令23①四）。

減資資本金額＝払戻し直前の資本金等の額

$$\begin{aligned} & \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の金額}}{\text{前事業年度終了時の簿価純資産額}} \\ & \times \frac{\text{その法人が払戻し直前に有していた払戻法人の払戻し等に係る株式数}}{\text{払戻法人の払戻し等に係る株式の総数}} \end{aligned}$$

みなし配当額＝資本配当－減資資本金額

減資資本金額を算出する上式二行目の分母である「前事業年度終了時の簿価純資産額」について説明していく。まず、簿価純資産額とは、資本金等の額と利益積立金額を合わせた金額を示していることから、上式二行目の分母は以下のように分解することができる。

$$\frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の金額}}{(\text{前事業年度終了時の}) \text{資本金等の額} + \text{利益積立金額}}$$

さらに、前事業年度終了時とされているが、法令によると、前事業年度終了後における資本金等の額と利益積立金額の変動分を加減することにな

っている（法令８①十九イ）。それを加味したことによる分数式は以下のとおりである。

$$\frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の金額}}{(\text{前事業年度終了後の変動分を加減した}) \text{資本金等の額} + \text{利益積立金額}}$$

計算する上で留意すべき点は、①払戻し直前の資本金等の額がゼロ以下のとき、分数部分全体をゼロとすること、②払戻し直前の資本金等の額がゼロを超え、かつ、前事業年度終了時の簿価純資産額がゼロ以下の時、分数部分全体を一とすること、③分母の前事業年度終了時の簿価純資産額とは、事業年度終了時から払戻し直前までの変動額を反映させる、いわゆる払戻し直前の簿価純資産額となること、④減資資本金額に小数点以下三位未満の端数が生じた場合には切り上げること（法令８①十九）、となっている。

第１項 四つの数値例による検証

以下の設例を設けることによって、課税関係に差異が生じるかどうかを具体的に検証する。

（設例）

内国法人Ａ社は、外国子会社Ｂ社（Ａ社の完全子会社・発行済株式数５,０００株）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７,０００万円（このうち、利益配当が５,０００万円、資本配当が２,０００万円とする。）を受け取った。なお、利益配当と資本配当の決議日と効力発生日は同日とする。

（１） 利益積立金額と資本金等の額がプラスのケース

外国子会社Ｂ社の払戻し直前の利益積立金額は７,０００万円、資本金等の額は２,０００万円と仮定する。

① 利益配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : 2,000 \times \frac{2,000}{7,000 + 2,000 - 5,000} = 1,000$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 1,000 = 1,000$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 1,000 = 6,000$$

② 資本配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : 2,000 \times \frac{2,000}{7,000 + 2,000} = 444$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 444 = 1,556$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 1,556 = 6,556$$

①と②を比較すると、みなし配当額が異なっている。したがって、利益配当と資本配当のいずれかが先に行われることによって、課税関係に差異が生じ、納税者の恣意性が介入する余地がある。

(2) 利益積立金額がプラスで資本金等の額がマイナスのケース

外国子会社B社の払戻し直前の利益積立金額は3,000万円、資本金等の額は△1,000万円と仮定する。

① 利益配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : \triangle 1,000 \times \frac{2,000}{3,000 - 1,000 - 5,000} = 0$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 0 = 2,000$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 2,000 = 7,000$$

② 資本配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : \triangle 1,000 \times \frac{2,000}{3,000 - 1,000} = 0$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 0 = 2,000$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 2,000 = 7,000$$

このケースにおいては、払戻し直前の資本金等の額がマイナスであることから、減資資本金額の数値はゼロとなり、みなし配当額は2,000万円となる。なお、利益配当と資本配当のいずれかが先に実施されたとしても、みなし配当額に影響は与えられない。

(3) 利益積立金額がマイナスで資本金等の額がプラスのケース

外国子会社B社の払戻し直前の利益積立金額は△1,000万円、資本金等の額は3,000万円と仮定する。

① 利益配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : 3,000 \times \frac{2,000}{3,000 - 1,000 - 5,000} = 2,000$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 2,000 = 0$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 0 = 5,000$$

これについては、法人税法施行令第8条第1項19号により、分数部分の値が1となる。したがって、減資資本金額は3,000万円になるが、この数値は資本配当の金額を上回ることから、減資資本金額は2,000万円となる(法法24①)。

② 資本配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : 3,000 \times \frac{2,000}{3,000 - 1,000} = 2,000$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 2,000 = 0$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 0 = 5,000$$

こちらに関しても、算出された減資資本金額が資本配当の金額を超過するため、減資資本金額は2,000万円となる（法24①）。結果的に、①と②におけるみなし配当額に差異は生じていない。

（４） 利益積立金額と資本金等の額がマイナスのケース

外国子会社B社の払戻し直前の利益積立金額は△3,000万円、資本金等の額は△1,000万円と仮定する。

① 利益配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : \triangle 1,000 \times \frac{2,000}{-3,000 - 1,000 - 5,000} = 0$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 0 = 2,000$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 2,000 = 7,000$$

② 資本配当が先に実施された場合

$$\text{減資資本金額} : \triangle 1,000 \times \frac{2,000}{-3,000 - 1,000} = 0$$

$$\text{みなし配当額} : 2,000 - 0 = 2,000$$

$$\text{配当額} : 5,000 + 2,000 = 7,000$$

実際には、利益積立金額と資本金等の額の双方がマイナスのケースにおける配当は想定しにくいですが、上記の式によると、①と②のみなし配当額に差異は生じていない。

第2項 考察

ここまで四つのケースを検証したが、課税関係に差異が生じるのは（１）の利益積立金額と資本金等の額がプラスのケースのみであった。そのほかのケースでは、利益配当と資本配当のどちらが先に配当されたとしても、金額に差異は発生しないことが明らかとなった。

東京地裁の判決では、混合配当は課税関係に差異が生じることを前提として、その全体を資本の払戻しとする旨が示された。しかし、実際の計算において課税関係に差異が生じるのは（１）の利益積立金額と資本金等の額がプラスのケースのみであった。すなわち、東京地裁は、混合配当における先後関係の全てのケースを考慮することなく、条文の文理解釈をもとに判決を下したと考えられる。

また、東京高裁の判決に当てはめると、（１）のケースは課税関係に差異が生じることから、その全体を資本の払戻しとする例外処理の対象となり、（２）～（４）のケースは、利益配当と資本配当を別個独立した処理とする原則処理の対象となる。結果的に、わが国における配当の形態として最も代表的な（１）のケースが例外処理として認識されることになった。

第２節 プロラタ計算の違法性

混合配当のプロラタ計算に関しては、東京地裁及び東京高裁の双方において違法性が指摘された。したがって、本節においては、プロラタ計算を定める政令である法人税法施行令第23条第１項３号（現行：４号）が、法人税法第24条第１項３号（現行：４号）の委任の範囲を超えるケースを導出する。

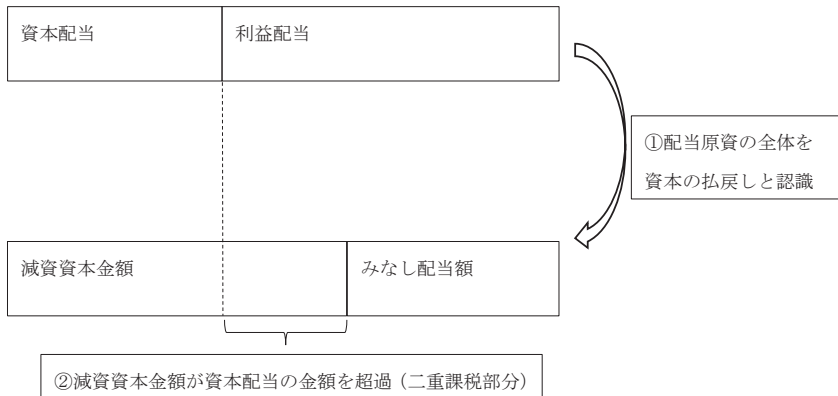
第１項 数値例を用いた違法性の導出

混合配当において、プロラタ計算の違法性が指摘されるケースについて検証する。

まず、法人税法第24条第１項４号に従って、配当原資の全体を資本の払戻しとして認識する。その条件でプロラタ計算（法令23①四）を行うと、減資資本金額が決議された資本配当の金額を上回る場合がある。すなわち、利益配当の一部がみなし配当ではなく減資資本金額に含まれるため、二重課税の状況が導出されることになる⁹。詳しくは、以下の図表２のと

おりである。

(図表2) プロラタ計算に違法性が生じる混合配当のケース



(筆者作成)

ここで、第1節の設例を使い、配当原資の全体を資本の払戻しとみなした場合における減資資本金額が、決議された資本配当の金額を上回るケースを検討する。

(設例)

内国法人A社は、外国子会社B社（A社の完全子会社・発行済株式数5,000株）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7,000万円（このうち、利益配当が5,000万円、資本配当が2,000万円とする。）を受け取った。

(1) 利益積立金額と資本金等の額がプラスのケース

$$\text{減資資本金額} : 2,000 \times \frac{2,000}{7,000 + 2,000} = 444$$

$$444 (\text{減資資本金額}) < 2,000 (\text{資本配当の金額})$$

(2) 利益積立金額がプラスで資本金等の額がマイナスのケース

外国子会社B社の払戻し直前の利益積立金額は3,000万円、資本金等の額は△1,000万円と仮定する。

$$\text{減資資本金額} : \triangle 1,000 \times \frac{2,000}{3,000 - 1,000} = 0$$

$$0 (\text{減資資本金額}) < 2,000 (\text{資本配当の金額})$$

(3) 利益積立金額がマイナスで資本金等の額がプラスのケース

外国子会社B社の払戻し直前の利益積立金額は△1,000万円、資本金等の額は3,000万円と仮定する。

$$\text{減資資本金額} : 3,000 \times \frac{2,000}{3,000 - 1,000} = 3,000$$

$$3,000 (\text{減資資本金額}) > 2,000 (\text{資本配当の金額})$$

(4) 利益積立金額と資本金等の額がマイナスのケース

外国子会社B社の払戻し直前の利益積立金額は△3,000万円、資本金等の額は△1,000万円と仮定する。

$$\text{減資資本金額} : \triangle 1,000 \times \frac{2,000}{-3,000 - 1,000} = 0$$

$$0 (\text{減資資本金額}) < 2,000 (\text{資本配当の金額})$$

検証結果をまとめると、以下の図表3のとおりである。

(図表3) 決議された資本配当の金額2,000に対する減資資本金額

(1) 利益積立金額と資本金等の額がプラスのケース	444
(2) 利益積立金額がプラスで資本金等の額がマイナスのケース	0
(3) 利益積立金額がマイナスで資本金等の額がプラスのケース	3,000
(4) 利益積立金額と資本金等の額がマイナスのケース	0

以上の算定結果より、減資資本金額が資本配当の金額を上回るのは、
(3)の利益積立金額がマイナスで資本金等の額がプラスのケースのみであった。

第2項 考察

東京地裁の判決によれば、第1項で検証したプロラタ計算の違法性は発生することになる。ただし、違法性が生じるのは、混合配当としては想定しにくい利益積立金額がマイナスで資本金等の額がプラスのケースであった。最も一般的なケースである利益積立金額と資本金等の額の双方がプラスのケースを含むほかの三つについては、違法性が生じることはない。

これに対して、東京高裁の判決は、先の東京地裁で指摘された利益積立金額がマイナスで資本金等の額がプラスのケースでは、課税関係に差異は生じず、配当原資を別個独立した処理とする原則処理の対象となることが示されている。当該混合配当の全体を資本の払戻しとする処理はなされていないことから、プロラタ計算に違法性が生じる余地はない。また、一般的な混合配当である利益積立金額と資本金等の額がプラスのケースについては、その全体を資本の払戻しとする例外処理の対象と認識された。したがって、東京高裁の判決ではプロラタ計算の違法性は示されたものの、実際にそれが生じることは考えられない。

第3節 法人税法第24条第1項4号の解釈

前節までは、混合配当の先後関係問題とプロラタ計算の違法性に関する検討を行った。本節においては、それらの結果を踏まえた上で、法人税法第24条第1項4号の本来あるべき解釈について論じる。

法人税法第24条第1項4号は、「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。）のうち分割型分割によるもの及び株式分配以外のもの並びに出資等減少分配をいう。）」と規定されている。今

般の裁判例では、この規定について、二種類の解釈がなされたことが問題となっている。東京地裁の判決において、混合配当はその全体を資本の払戻しと認識するべきと解釈された。その一方で、東京高裁は、混合配当を別個独立した処理とする旨を示した。

まず、条文の一部にある「分割型分割によるもの及び株式分配以外のもの」に論点を絞る。株式分配は利益配当のことを指していることから、株式分配以外のものとは、必然的に資本配当と混合配当の双方を示すことが明らかである。したがって、法人税法第24条第1項4号では、利益配当以外の純粋な資本配当と混合配当について、その全体を資本の払戻しとすることが示されている。

これを踏まえると、法人税法第24条第1項4号の本来あるべき文理解釈とは、資本配当と混合配当について、その全体を資本の払戻しとすることである。すなわち、当該条文の解釈としては、東京地裁の判決に正当性が見受けられ、東京高裁の判決には検討の余地があると考えられる。しかしながら、東京地裁の判決に従って混合配当を処理すると、プロラタ計算を定める政令である法人税法施行令第23条第1項4号が法人税法第24条第1項4号の委任の範囲を超えることになる。これに対する解決策については、むすびにおいて論じることとする。

第4節 小括

本章においては、混合配当を四つのケースに区分し、数値例を用いることによって、先後関係問題とプロラタ計算の違法性を検討した。検証結果で浮かび上がったことは下記の三点である。

- ① 先後関係問題は、利益積立金額と資本金等の額の双方がプラスの場合に限り認識された。すなわち、最も一般的な混合配当のケースにおいて発生するということである。
- ② プロラタ計算の違法性は、利益積立金額がマイナスかつ資本金等の

額がプラスのケースで、その全体を資本の払戻しとする場合において認識された。

- ③ 東京地裁と東京高裁における法人税法第24条第1項3号（現行：4号）の文理解釈には差異が生じている。

したがって、むすびにおいては、第3章の内容を踏まえた上で、現代にあるべき混合配当の取扱いを論じることとする。

むすび

法人税法第22条第2項によれば、税法において、資本と利益を区別する概念が存在している¹⁰。このことを一連の裁決例及び裁判例の解釈に当てはめると、剰余金の配当は、利益配当か資本配当かによって異なる処理を行うことが正しい思考の道筋となる。東京高裁の判決では、文理解釈の面において、疑問となる部分が残りながらも、前述の概念を踏襲している。当該判決では、課税関係に差異が生じるか否かによって、混合配当に対する原則処理と例外処理を設けることとした。特に、原則処理として、利益配当と資本配当を別個独立したものとして定めることで、税法の思考とも合致する結果となったのである。さらに、プロラタ計算の違法性は生じることがない点においても、当該判決は妥当性のある論理解釈といえよう。

東京地裁の判決では、東京高裁と比較すると、厳格な文理解釈が行われていた。法人税法第24条第1項4号に従って、混合配当の配当原資全体を資本の払戻しとする処理については、正当性が存在する。その一方で、当該判決では、プロラタ計算の違法性が発生することに加えて、資本と利益が明確に区別されない状況となった。厳格な文理解釈を行うことと引き換えに、税法の持つ概念との乖離、さらには2001年から約20年にわたって採用しているプロラタ計算に違法性を発生させていることには、早急な立法的対応が必要である。

以上のように、混合配当の取扱いには二種類の解釈が導出されたが、税法の立場においては、東京地裁の示した厳格な解釈を採用するべきである。租税法律主義の観点から、正確な文理解釈をすることは当然の帰結といえよう¹¹。したがって、論理的とはいえ、みだりに解釈を拡張・縮小させることは、税法の本来あるべき姿とは言い難いことから、東京地裁の判決を支持することが適切である。

今回とり上げた裁判例及び裁判例のような、混合配当の取扱いが争点となるケースが発生する要因としては、企業活動のグローバル化が挙げられる。ひと昔前の時代における内国法人において、外国子会社から配当が実施される状況は想定されていなかった¹²。立法者が想定していないような新たな取引が発生することで、法解釈はより重要性を増している。その一方で、時代の流れに適合できていない法律は、徐々に疲弊していくことが予想される。現代の企業形態は、グローバル化の波の中で変化を続けており、制度を取り巻く環境は常に形を変えている。このような煩雑化した時代においても、制度を疲弊させることなく、今日的状況に合った対応をとっていくことが喫緊の課題といえよう。わが国における混合配当の取扱いへの対応は、内国法人の課税の公平性を担保し、将来的な国際競争力を維持する目的において、まさに優先すべき事案である。

【脚 注】

- 1 この問題について、大島（2014、283頁）は「混合、同時配当における先行、後行問題」と、谷口（2019、49頁）は「2つの配当の先後関係の問題」と称している。
- 2 プロラタ計算は、純粋な資本配当と混合配当の各ケースにおいて、「みなし配当」と「資本の払戻し」に按分する際に必要とされる算出方法である。本稿においては主に混合配当に係るプロラタ計算について論じていく。
- 3 これについて、武田（1979、1263頁）は、「昭和25年に、受取配当が益金不算入となったことに伴って、「みなし配当」の規定が同年において（中略）規定された。」と述べてい

る。

- 4 このほかにも当該商法改正では、額面株式制度の廃止・新株予約権に関する規定の策定などが行われた。また、利益積立金の積立要件が緩和されたことによって、利益準備金は資本準備金と合わせて資本金の4分の1に達するまで積み立てることが容認された。
- 5 この点については批判が多く、たとえば、成道（2007、53頁）は、「平成18年税制改正前の資本積立金を取り崩しても利益積立金を崩したものとして扱うことは、場合によってはマイナスの利益積立金を生じさせることになり、あまりにも強引で計算上のマジックという感があった。それゆえ平成18年度税制改正によるプロラタ方式の採用は、改正前と比較すれば一応の合理性を見出すことができる。」と述べている。また、垂井（2002、50頁）は、「借用概念の解釈について統一説に従って『利益の配当』を解釈すれば、配当所得の趣旨に基づく解釈が要請される。解釈論上商法の『利益の配当』の原資の中に資本準備金減少額を含む場合は、そこから、その減少額を除いた部分が所得税法上の配当所得を構成する『利益の配当』であると解すべきである。」と指摘している。
- 6 これについては大島（2014、261頁）も「剰余金の配当という新しい会社法の制度にみなし配当制度がどう対応しているのか、その算定にどのような問題が生じているのかを知る貴重な裁判事例だと思われる。」と述べており、注目を集めている裁判事例といえる。
- 7 この点につき、大島（2014、278頁）も「裁判の判断の中の『法令解釈』（中略）『あてはめ』（中略）及び『裁判庁の判断』はいずれも妥当であり、筆者も適正であると考える。」と述べており、審判所の判断を支持している。
- 8 これについては、同様の検討がなされている。例えば、坂本（2020）、大島（2014）などがあげられる。
- 9 前掲東京高等裁判所令和元年5月29日判決において、「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、（中略）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。」と示されていることから、二重課税が発生する状況は問題といえる。
- 10 この点については同様の見解が多く示されている。例えば、成道（2013、28頁）は、「法人税法が資本等取引と損益取引とを区分しているのは企業会計原則の資本取引・損益取引区分の原則と同じ趣旨による。（中略）法人税法では株主の払込資本を超える純資産の増加分は、「別段の定め」のあるものを除き、益金に算入しており、資本の範囲はかなり限られているといえる。この点は会社法と変わらない。」と述べている。さらに、金子（2019、65頁）は、「法人税法における課税所得は、益金の額から損金の額を控除して計算されるものとなるが、この益金の額及び損金の額は資本等取引によるものを除いている。このように、法人税法における課税所得を考えるに際し、資本金等の額や資本等取引は非常に重要な概念である。」と論じている。
- 11 なお、武富士事件（最高裁判所第二小法廷平成20年（行ヒ）第139号）の判決においても、「厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈に

よって不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。」と判断されていることから、税法における文理解釈の重要性が窺える。

- 12 例えば、デラウェア一般事業会社法について、倉田（2019、26頁）は、「資本の欠損が生じている場合でも、前期又は当期の利益があれば配当を認め、剰余金から配当可能であり…」と述べている。このような子会社をもって内国法人に対して配当を実施するケースが近年わが国において問題となっている。

【参考文献】

- ・秋山忠人編（2017）『二訂版事例検討 法人税における純資産の部 資本金等の額及び利益積立金額の企業会計と法人税との調整』一般社団法人大蔵財務協会
- ・安藤英義（2009）「会社法における資本概念の崩壊と税務会計」『税経通信』第64巻第1号
- ・池本征男（2017）『所得税法〔十一訂版〕理論と計算』税務経理協会
- ・石川哲郎（2013）『財務会計論三訂版』税務経理協会
- ・岩崎勇（2007）『純資産会計の考え方と処理方法』税務経理協会
- ・大島恒彦（2001）「企業組織再編税制の研究 資産交付のない場合の「みなし配当課税」の廃止（前）金子・竹内論争にけりはついたか」『旬刊国税解説速報』第41巻
- ・大島恒彦（2003）「改正税法における資本積立金・利益積立金ならびにみなし配当問題」『租税研究』第643号
- ・大島恒彦（2004）「減資その他における積立金処理について」『租税研究』第655号
- ・大島恒彦（2007）「マイナスの『資本金等の額』とみなし配当問題」『租税研究』第697号
- ・大島恒彦（2014）「資本と利益の同時、混合配当に関する裁決事例（平成24年8月15日審判所裁決）の争点とその問題点」『租税研究』第771号
- ・太田達也（2017）「その他資本剰余金の配当に係る法務・会計・税務」『情報センサー』第121巻
- ・太田達也（2019）『第4版 純資産の部 完全解説—「増資・減資・自己株式の実務」を中心に—』税務研究会出版局
- ・岡村忠生（2007）『法人税法講義 第3版』成文堂
- ・金子友裕（2019）「法人税法における『増資』の検討」『日税研論集』第76巻
- ・金子宏（2019）『租税法 第二十三版』弘文堂
- ・神田秀樹（2017）『会社法 第十九版』弘文堂
- ・北村導人、岡本高太郎（2018）「税務判例検討：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（東京地判平成29年12月6日）』『PwC Legal Japan News』
- ・倉田幸路（2019）「純資産の部の会計と法務」『日税研論集』第76号
 - ・黒田宣夫（2009）「会社法上の剰余金の配当と法人税法上のみなし配当について」『千葉経済論叢』第40号
 - ・神戸大学会計学研究室編（2019）『会計学基礎論』同文館出版
 - ・郡谷大輔他（2006）「新会計基準と会社計算規則の関係と実務対応」『旬刊商事法務』1766号
 - ・小山真輝（2008）「配当に関する税制の在り方～自己株式のみなし配当に対する取扱いを中心として～」『税務大学校論叢』第58号
 - ・小山真輝（2009）「配当に関する税制の在り方—みなし配当と本来の配当概念との統合の観点から」『税務大学校論叢』第62号
 - ・財務省「平成18年度税制改正の解説」財務省HP（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/fl808betu.pdf）
 - ・酒井克彦（2019）『三訂版 裁判例からみる法人税法』一般社団法人蔵財務協会
 - ・坂本雅士（2019a）「欠損填補、剰余金の配当」『日税研論集』第76号
 - ・坂本雅士（2019b）「事例研究 第184回 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」『税研』第207号
 - ・坂本雅士編（2020）『現代税務会計論 第三版』中央経済社
 - ・坂本雅士（2020）「事例研究 第187回（続）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」『税研』第211号
 - ・佐藤修二（2018）「みなし配当に係る政令の定めを違法・無効とした事例」『ジュリスト』第1521号
 - ・末永英男（2016）『法人税法会計論 第8版』中央経済社
 - ・鈴木基史（2013）『新版 最新法人税法』中央経済社
 - ・武田昌輔編（1979）『DHCコンメンタール法人税法』第一法規
 - ・田島秀則（2019）「米国子会社から受領した資本剰余金の配当とみなし配当課税について」『税務事例』第51巻第8号
 - ・谷口勢津夫（2018）『税法基本講義 第6版』弘文堂
 - ・谷口勢津夫（2019）「みなし配当に係る税法基準の射程と政令の委任範囲逸脱」『税研』第208号
 - ・垂井英夫（2002）「法定準備金制度改正のポイントと実務上の問題点」『税理』第45巻第13号
 - ・注解所得税法研究会（2011）『五訂版 注解所得税法』一般社団法人蔵財務協会
 - ・成道秀雄（2003）「増資・減資と資本積立金額及び利益積立金額」『日税研論集』第53号
 - ・成道秀雄（2007）「剰余金の分配」『税研』第134号
 - ・成道秀雄（2013）『新版 税務会計論 第4版』中央経済社
 - ・成道秀雄（2019）「資本金等の額と利益積立金額」『日税研論集』第76号
 - ・濱田康宏（2012）『法人税の純資産』中央経済社

- ・平野敦士編（2007）『実務解説 会社法と企業会計・税務Q & A』青林書院
- ・藤井誠（2019）「減資に関わる課税関係の検討」『日税研論集』第76号
- ・三宅茂久（2010）『資本・株式の会計・税務』中央経済社
- ・諸星健司（2018）『第2版 みなし配当をめぐる法人税実務』税務研究会出版局
- ・山内ススム（2019）『所得税法要説 八訂版』税務経理協会
- ・山本守之（2016）『体系法人税法〔33訂版〕』税務経理協会
- ・渡辺徹也（2019）『スタンダード法人税法 第二版』弘文堂