

## Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2021年11月9日号（2021年12月24日更新）

### 混合配当についての現行法令を違法とする最高裁判決への対応 ～ 国税庁が今後の方針を公表（令和4年度税制改正にて法令改正）～

#### Executive Summary

- 令和3年10月25日、国税庁のウェブサイト「[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](#)」が公表された。これは、最高裁判所令和3年3月11日判決に対応し、今後の取扱いについて説明されたものである
- 利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする、いわゆる混合配当については、法人税法上、その全体をまとめて「資本の払戻し」として取り扱うこととされており、資本剰余金を減少した金額をもとにプロラタ計算した金額が税務上の資本金等の額に対応する金額として取り扱われ、それを超える金額については利益積立金の配当として取り扱われる
- 払戻し法人の税務上の利益積立金がマイナスの場合、資本剰余金を減少した金額を超えて税務上の資本金等の額が減額される結果となる場合があり、本最高裁判決ではこの部分が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された
- 本公表では、本最高裁判決に従い、税務上の資本金等の額の減少額は、資本剰余金の減少額を上限として取り扱うこととされた
- これらの取扱いは過去に遡って適用されるため、納税者の状況により国税通則法の規定に基づき期限内であれば更正の請求を行うことが可能である
- なお、「令和4年度税制改正の大綱」により、上記取扱いを追認する形での法令改正も公表された。（令和3年12月24日追記）

#### 1. はじめに

令和3年10月25日、国税庁のウェブサイト「[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](#)」（以下「本公表」）が公表された。

最高裁判所令和3年3月11日判決（令和1(行ヒ)333）（以下「本最高裁判決」）においては、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とした配当（いわゆる混合配当）についての税務上の判断が示された。その結論として、現行の法人税法施行令23条1項四号の規定は、資本剰余金の減少額を超えて税務上の資本金等の額の減少額が計算される部分について、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いうべきであるものとされた。

本公表では、本最高裁判決を受け、現行の法人税法施行令23条1項四号及び同様の規定である所得税法施行令61条2項四号について、本最高裁判決に従い、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されている。

本ニュースレターでは、現行法令及び本最高裁判決の指摘を理解した上で、本公表の内容について解説する。

## 2. 現行法令の規定及び問題点

### (1) 資本剰余金原資の配当を行った場合の現行法の規定

資本剰余金の減少を伴う剰余金の配当についての現行法の規定は、商法から会社法への改正に伴い、平成 18 年度税制改正により制定されたものである。

資本剰余金の減少を伴う剰余金の配当は、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする場合であっても、その全体が法人税法上「資本の払戻し」として取り扱われることとされている（法法 24④四）（以下「払戻し」）。そして、資本剰余金を減少した金額のうち、プロラタ計算にて税務上の資本金等の額に対応する金額を求め、それを超える部分は税務上は利益の配当として扱われる。

具体的な計算は次のとおりである。

#### A 払戻し法人

##### ① 資本金等の額の減少金額

$$= \text{払戻し直前の資本金等の額} \times \text{資本等払戻し割合} \left( \frac{\text{減少した資本剰余金の額（分母を超える場合は分母の金額）}}{\text{資産の帳簿価額} - \text{負債の帳簿価額}} \right)^{(*)}$$

（法令 8④十八）

※払戻しによる交付金銭等の価額を上限とする

⇒変形すると、減少した資本剰余金の額  $\times \frac{\text{払戻し直前の資本金等の額}}{\text{資産の帳簿価額} - \text{負債の帳簿価額}}$  となり、減少した資本剰余金の額をプロラタにて配分する計算と

理解できる。

(\*)資本等払戻し割合：資本金等の額  $\leq 0$  の場合は 0、資本金等の額  $> 0$  かつ分母  $\leq 0$  の場合は 1、小数点以下 3 位未満の端数は切上げ

##### ② 利益積立金の減少金額 = 払戻しによる交付金銭等の価額 - ①資本金等の額の減少金額（法令 9④十二）

#### B 払戻しを受ける法人株主

##### ① 保有株式譲渡損益 = 譲渡対価 - 譲渡原価（法法 61 の 2①）

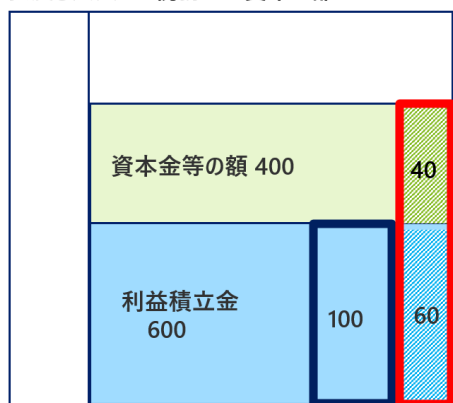
- ・ 譲渡対価 = 交付を受けた金銭等の価額 - みなし配当金額（下記②）（法法 61 の 2①一括弧書）  
（= A①資本金等の額の減少金額  $\times$  株式保有比率に一致する）
- ・ 譲渡原価 = 保有株式の簿価  $\times$  資本等払戻し割合（上記 A①）（法法 61 の 2⑧、法令 119 の 9）
- ・ 譲渡損益 = 譲渡対価 - 譲渡原価

##### ② みなし配当金額 = 交付を受けた金銭等の価額 - 直前の資本金等の額 $\times$ 資本等払戻し割合（上記 A①） $\times$ 株式保有比率（法法 24④四、法令 23④四）

例えば、払戻し法人 A の払戻し直前の税務上の純資産が 1,000、払戻し金額が 200、うち資本剰余金を減少した金額が 100、利益剰余金を減少した金額が 100 で、株主 B の株式保有比率が 100%<sup>1</sup>、株式帳簿価額が 70 とすると以下の計算となる。

1 実際には 100% 保有の内国法人 A からの資本の払戻しの場合には、株主 B における A 社株式譲渡損益は損益計上されず資本金等の額を構成されることとされる（法法 61 の 2⑦、法令 8④二十二）が、ここでは簡便化のために 100% 保有としている。実際には、100% 保有でない場合や、外国法人である場合などが考えられる。

< 払戻し法人Aの税務上の資本の部 >



< 払戻しを受ける株主Bにおける税務上の処理 >

資本剰余金を減少した金額100

プロラタにて計算：  
資本金等の額に  
対応する金額40

⇒ 保有株式の譲渡対価となる

それを超える部分60は  
利益積立金からの配当

⇒ 受取配当として扱う

利益剰余金を減少した金額100 は結果的に利益積立金からの配当として扱われる

< 払戻し法人Aの会計上の処理 >

資本剰余金 100 / 現預金 200  
利益剰余金 100 /

< 払戻し法人Aの税務上の処理 >

資本金等の額 40 / 現預金 200  
利益剰余金 160 /

< 払戻しを受ける株主Bの税務上の処理 >

現預金 200 / 株式 7  
株式譲渡益 33  
受取配当 160

A 払戻し法人

① 資本金等の額の減少金額 = 払戻し直前の資本金等の額 400

$$\times \text{資本等払戻し割合} \left( \frac{\text{減少した資本剰余金の額 } 100}{\text{資産の帳簿価額} - \text{負債の帳簿価額} = 1,000} \right) (= 0.100) = 40$$

② 利益積立金の減少金額 = 払戻しによる交付金銭等の価額 200 - ①資本金等の額の減少金額 40 = 160

以上により、払戻し法人 A の税務上の処理は次のようになる。

資本金等の額 40 / 現預金 200  
利益剰余金 160 /

資本剰余金を減少した金額をプロラタ計算した 40 については資本金等の額の減少とされ、それを超える払戻し金額 160 については利益積立金の配当として扱われる結果になる。

B 払戻しを受ける株主

① 保有株式譲渡損益 = 譲渡対価 - 譲渡原価

- ・ 譲渡対価 = 交付を受けた金銭等の価額 - みなし配当金額 (下記②) = 200 - 160 = 40
- ・ 譲渡原価 = 保有株式の簿価 × 資本等払戻し割合 (上記 A①) = 70 × 0.100 = 7
- ・ 譲渡利益 = 40 - 7 = 33

② みなし配当金額 = 交付を受けた金銭等の価額 - 直前の資本金等の額 × 資本等払戻し割合 (上記 A①) × 株式保有比率 = 200 - 400 × 0.100 × 100% = 160

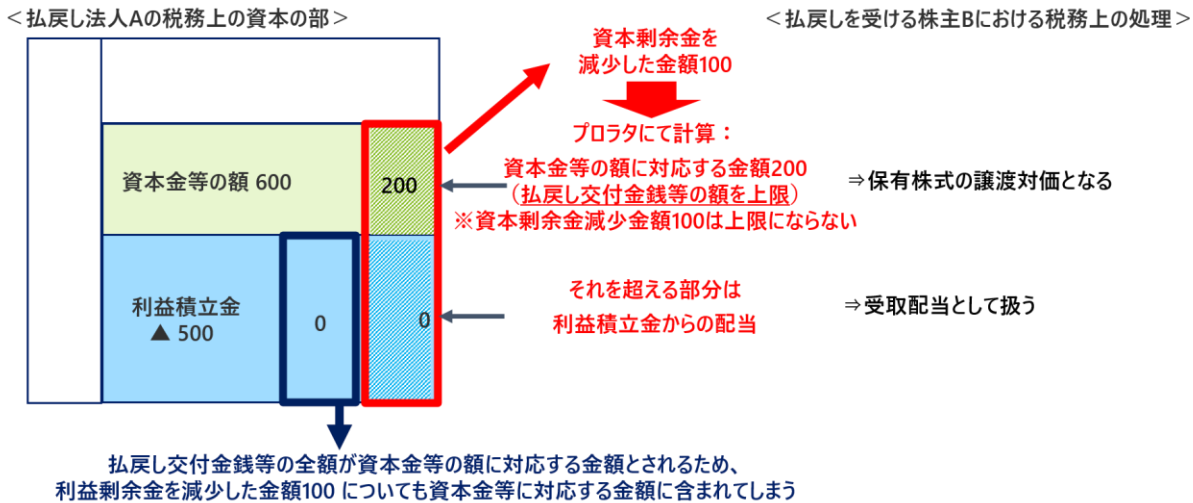
以上により、払戻しを受ける株主 B における税務上の処理は以下のようになる。

現預金 200 / 株式 7  
株式譲渡益 33  
受取配当 160

## (2) 税務上の利益積立金がマイナスの場合及び本最高裁判決の概要

次に、(1)の現行法の取扱いについて、払戻し法人の税務上の利益積立金がマイナスの場合について検討する。

払戻し金額 200、うち資本剰余金を減少した金額が 100、利益剰余金を減少した金額 100 については (1) と同じであるが、払戻し法人 A の払戻し直前の税務上の純資産 100、その内訳が資本金等の額 600、利益積立金▲500 であるケースを考える。株主 B の株式保有比率が 100%、株式帳簿価額が 70 については (1) と同様とする。



### < 払戻し法人Aの会計上の処理 >

資本剰余金 100 / 現預金 200  
 利益剰余金 100 /

### < 払戻し法人Aの税務上の処理 >

資本金等の額 200 / 現預金 200  
 利益剰余金 0 /

### < 払戻しを受ける株主Bの税務上の処理 >

現預金 200 / 株式 70  
 株式譲渡益130  
 受取配当 0

## A 払戻し法人

① 資本金等の額の減少金額 = 払戻し直前の資本金等の額 600

$$\times \text{資本等払戻し割合} \left( \frac{\text{減少した資本剰余金の額 } 100}{\text{資産の帳簿価額} - \text{負債の帳簿価額} = 100} \right) (= 1)$$

$$= 200 \text{ (払戻し交付金銭等の価額 } 200 \text{ を上限とするため } 200)$$

② 利益積立金の減少金額

$$= \text{交付を受けた金銭等の価額 } 200 - \text{①資本金等の額の減少金額 } 200$$

$$= \text{超える金額が無い} \Rightarrow 0$$

以上により、払戻し法人 A の税務上の処理は次のようになる。

資本金等の額 200	現預金 200
利益剰余金 0	

資本剰余金を減少した金額は 100 であるが、税務上は資本金等の額の減少金額を先に決める計算となっており、またその上限が払戻し交付金銭等の価額 200 と定められているため、資本剰余金を減少した金額 100 を超える 200 が税務上の資本金等の減少金額として算出される。

## B 払戻しを受ける株主

① 保有株式譲渡損益 = 譲渡対価 - 譲渡原価

- 譲渡対価 = 交付を受けた金銭等の価額 - みなし配当金額 (下記②) = 200 - 0 = 200
- 譲渡原価 = 保有株式の簿価 × 資本等払戻し割合 (上記 A①) = 70 × 1 = 70
- 譲渡利益 = 200 - 70 = 130

②  $\text{みなし配当金額} = \text{交付を受けた金銭等の価額} - \text{直前の資本金等の額} \times \text{資本等払戻し割合 (上記 A①)} \times \text{株式保有比率} = 200 - 600 \times 1 \times 100\% < 0$  のため、0

以上により、払戻しを受ける株主 B における税務上の処理は以下のようになる。

現預金	200	株式	70
		株式譲渡益	130
		受取配当	0

このように、現行法令の規定によると、払戻し金額の内の税務上の資本金等の額から成る金額の計算は、払戻し交付金銭等の価額を上限とすることとされているため、資本剰余金を減少した金額を超えて計算される場合がある。

これについて、本最高裁判決では以下のように結論付けられている。

以上によれば、法人税法は、資本部分と利益部分と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 23 条 1 項 1 号と 24 条 1 項 3 号の適用を区別することとし、利益剰余金のみを原資とする払戻しは、23 条 1 項 1 号により、資本部分が含まれているか否かを問わずに一律に利益部分の分配と扱った上でその全部又は一部を益金の額に算入しないこととする一方で、資本剰余金のみを原資とする払戻しは、24 条 1 項 3 号により、資本部分の払戻しと利益部分の分配とに分け、後者の金額を 23 条 1 項 1 号の配当とみなすこととするという仕組みを採っているものといえる。

上記の仕組みに照らしてみれば、法人税法 24 条 1 項 3 号は、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の場合には、そのうち利益剰余金を原資とする部分については、その全額を利益部分の分配として扱う一方で、資本剰余金を原資とする部分については、利益部分の分配と資本部分の払戻しとに分けることを想定した規定であり、利益剰余金を原資とする部分を資本部分の払戻しとして扱うことは予定していないものと解される。」  
 「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。

そうすると、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ふべきである。

(裁判所ウェブサイト 最高裁判所判例集より抜粋 全文は[こちら](#))

このように、現行法令（法令 23①四）の規定が部分的に法人税法の委任の範囲に逸脱した違法なものとなされたため、これに対応する必要が生じ、本公表に至ったものである。

### 3. 今後の対応内容

本公表では、今後の取扱いにつき次のように取り扱うこととされている。

- ① 本件判決では、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、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、本件判決に従い、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います。
- ② 上記①の取扱いは、過去に遡って適用されますので、上記①の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ます。

更正の請求をする場合には、上記の申告内容等の異動事項が分かる書類を併せてご提出ください。

なお、法定申告期限等から 5 年を経過している法人税又は所得税については、法令上、減額更正を行うことはできないこととされていますので、ご注意ください。

このように、混合配当につき税務上の資本金等の額の減少金額は、資本剰余金の減少額を上限として取り扱うこととされた。法人税法施行令の改正は令和4年度税制改正により行われる（令和3年12月24日更新）が、それ以前においても、資本剰余金の減少額を上限として取り扱われることになる。

例えば、2(2)の例であれば、資本金等の額の減少額は資本剰余金を減少した金額100が上限となるため、税務上の処理は次のようになる。

#### 払戻し法人 A

資本金等の額	200 ⇒ 100	現預金	200
利益剰余金	0 ⇒ 100		

#### 払戻しを受ける株主 B

現預金	200	株式	70
		株式譲渡益	130 ⇒ 30
		受取配当	0 ⇒ 100

上記②にあるように、これらの取扱いは過去に遡って適用されるため、納税者の状況により国税通則法の規定に基づき期限内であれば更正の請求を行うことが可能である。

該当ある場合には過年度に処理についても再検討し、対応を検討することが必要である。

#### < 令和3年12月24日追記 >

令和3年12月24日に閣議決定された「令和4年度税制改正の大綱」では、令和4年度税制改正により以下の改正が予定されており、法令においても、税務上の資本金等の額の減少金額について資本剰余金の減少額を上限とする取扱いが反映される。

- 資本の払戻しに係るみなし配当の額の計算の基礎となる払戻等対応資本金額等及び資本金等の額の計算の基礎となる減資資本金額は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を限度とされる
- 種類株式を発行する法人が資本の払戻しを行った場合におけるみなし配当の額の計算の基礎となる減資資本金額は、その資本の払戻しに係る各種資本金額を基礎として計算することとされる

（東京事務所 大野 久子）

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan)

## 問い合わせ

### デロイト トーマツ税理士法人

#### 東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3  
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

#### 大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1  
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

#### 名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1  
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万人を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュトーマツ リミテッド ("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して"デロイトネットワーク") のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または"Deloitte Global") ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバルネットワーク（総称して"デロイトネットワーク") を通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2021. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001