

最高裁判所（第一小法廷） 令和●●年（〇〇）第●●号 法人税更正処分取消請求上告受理事件
国側当事者・国（京橋税務署長）

令和3年3月11日認容・確定

（控訴審・東京高等裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、令和元年5月29日判決、本資料26
9号-53・順号13276）

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成29年12月6日判決、本資料2
67号-146・順号13095）

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号法人税更正処分取消請求事件について、同裁判所が令和元年5月29日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

上告代理人清野正彦ほかの上告受理申立て理由について

1 内国法人である被上告人は、平成24年4月1日から同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原資とする剰余金の配当（以下「本件配当」という。）を受け、このうち、資本剰余金を原資とする部分（以下「本件資本配当」という。）は法人税法（平成27年法律第9号による改正前のもの。特に断らない限り、以下同じ。）24条1項3号所定の資本の払戻しに、利益剰余金を原資とする部分（以下「本件利益配当」という。）は同法23条1項1号所定の剰余金の配当にそれぞれ該当するとして、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。これに対し、所轄税務署長は、本件配当の全額が上記の資本の払戻しに該当するとして、本件連結事業年度の法人税の更正処分（以下「本件更正処分」という。）をした。

本件は、被上告人が、上告人を相手に、本件更正処分のうち本件申告に係る申告額を超える部分の取消しを求める事案である。

2 関係法令の定めは、大要、以下のとおりである。

（1）法人税法23条1項柱書きは、内国法人が同項各号に掲げる配当等の額（同項1号に掲げる金額にあっては外国法人から受けるものを除く。）を受けるときは、その全部又は一部は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない旨を規定し、同項1号は、「剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴

うもの及び分割型分割によるものを除く。)」の額を掲げる。

同法23条の2第1項は、内国法人が同項所定の外国子会社から受ける同法23条1項1号に掲げる剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額(法人税法施行令(平成26年政令第138号による改正前のもの。以下同じ。))22条の4第2項により、剰余金の配当等の額の100分の5に相当する金額)を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない旨を規定する。

(2) ア 法人税法24条1項柱書きは、法人の株主等である内国法人が当該法人の同項各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資(以下「株式等」という。)に対応する部分の金額(以下「株式対応部分金額」という。)を超えるときは、その超える部分の金額は、同法23条1項1号に掲げる金額とみなす旨を規定し(以下、同号に掲げる金額とみなされる金額を「みなし配当金額」という。)、同法24条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、分割型分割によるもの以外のものをいう。)(以下「資本の払戻し」という。)を掲げる。また、同条3項は、株式対応部分金額の計算の方法等は政令で定める旨を規定する。

イ 法人税法施行令23条1項3号は、資本の払戻しの場合における株式対応部分金額の計算方法について、以下のとおり規定する。

(ア) まず、資本の払戻しを行った法人(以下「払戻法人」という。)の当該資本の払戻しの直前の資本金等の額(以下「直前資本金額」という。)に下記①に掲げる金額(以下「簿価純資産価額」という。)のうち下記②に掲げる金額の占める割合(以下「施行令規定割合」という。)を乗ずることにより、払戻法人の当該資本の払戻しの直前の払戻等対応資本金額等(以下「直前払戻等対応資本金額等」という。)を計算する。なお、施行令規定割合は、直前資本金額が零以下である場合には零と、直前資本金額が零を超え、かつ、簿価純資産価額が零以下である場合には1とする。

① 当該払戻法人の前期期末時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額。ただし、当該前期期末時から当該資本の払戻し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。

② 当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額(以下「減少資本剰余金額」という。)。ただし、この金額が簿価純資産価額を超える場合には、簿価純資産価額。

(イ) そして、直前払戻等対応資本金額等を当該払戻法人の当該資本の払戻しに係る株式の総数又は出資の総額で除し、これに法人税法24条1項に規定する内国法人が当該資本の払戻しの直前に有していた当該払戻法人の当該資本の払戻しに係る株式の数又は出資の金額を乗ずることにより、株式対応部分金額を計算する。

(3) 法人税法61条の2第1項は、内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る対価の額と原価の額との差である譲渡利益額又は譲渡損失額は、その譲渡に係る契約をした日(その譲渡が剰余金の配当によるものである場合には、当該剰余金の配当の効力が生ずる日)の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する旨を規定

し、同項1号は、有価証券の譲渡に係る対価の額は、同法24条1項の規定によるみなし配当金額がある場合には、その金額に相当する金額を控除した金額とする旨を規定する。

また、同法61条の2第17項は、内国法人がその有する株式等を発行した法人の資本の払戻しとして金銭の交付を受けた場合における有価証券の譲渡に係る原価の額は、当該資本の払戻しの直前の帳簿価額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とする旨を規定し、これを受けて、法人税法施行令119条の9第1項は、上記金額は、当該資本の払戻しの直前の当該株式等の帳簿価額に当該資本の払戻しに係る同令23条1項3号に規定する割合（施行令規定割合）を乗じて計算した金額とする旨を規定する。

3 原審の適法に確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。

(1) 米国デラウェア州リミテッド・ライアビリティ・カンパニー法（以下「LLC法」という。）に基づき組成された法人であるG（以下「G社」という。）は、被上告人が本件連結事業年度を通じてその出資の持分の全部を保有しており、法人税法23条の2第1項所定の外国子会社に当たる。被上告人は、G社及びその子会社から資金を被上告人に還流させることを企図して、税務上の取扱いも踏まえた上で、平成24年（2012年）11月12日、G社に対し、総額6億4400万ドルを「資本の払戻し」（Return of capital）としての1億ドルと「利益の分配」（Dividend）としての5億4400万ドルとに切り分けて分配を行うべき旨等を連絡した。

(2) G社は、その子会社であるH（以下「H社」という。）から、利益の配当として6億4400万ドルの送金を受け、更にこれを被上告人に還流するため、平成24年（2012年）11月12日付けで、LLC法に基づき、G社の唯一の社員である被上告人との間で、同意書及びこれに添付された各決議書を取り交わした。

上記同意書は、署名者（G社の役員ら及び被上告人代表者）が、添付された各決議書について、その効力発生日を同日として採択することに同意することを内容とするものであり、各決議書は、G社に対し、資本金の額を減少させ、その減少額を追加払込資本に振り替えた上で、追加払込資本の払戻しとして被上告人に対して1億ドルの分配を行うこと、留保利益から被上告人に対して5億4400万ドルの分配を行うこと等の権限を付与することをその内容とするものであった。なお、追加払込資本は我が国の会社法上の資本剰余金に、留保利益は同じく利益剰余金にそれぞれ該当する。

(3) 被上告人は、平成24年11月14日、G社から、本件配当に係る6億4400万ドル（512億0444万円）の送金を受けた。G社は、同月30日付けで、資本から追加払込資本に1億0381万ドルを振り替え、H社から送金された6億4400万ドルを配当収入とした上で、追加払込資本1億ドル及び留保利益5億4400万ドルをそれぞれ減少させる会計上の処理を行った。

(4) 被上告人は、平成25年7月31日、本件申告をした。本件申告における本件配当の処理は、大要、以下のとおりである。

ア G社の追加払込資本から配当を受けた部分（本件資本配当）である79億5100万円（1億ドル）は、法人税法24条1項3号の資本の払戻しにより交付を受けた金銭に該当する。G社の直前資本金額は2億1105万7771.56ドルであるところ、簿価純資産価額は直前資本金額を下回る9768万4743.50ドルであり、これが減少資本剰余金額を下回ったため、法人税法施行令23条1項3号による計算を行うと、施行

令規定割合は1、直前払戻等対応資本金額等は直前資本金額と同額の2億1105万7771.56ドルとなり、被上告人はG社の出資の持分の全部を保有しているから株式対応部分金額も同額となる。したがって、みなし配当金額となる部分はないから、本件資本配当の全額が法人税法61条の2第1項にいう有価証券の譲渡に係る対価の額となる。

イ 被上告人の本件配当の直前におけるG社に対する出資の帳簿価額は208億6980万9622円であり、施行令規定割合が1であることからその全額が有価証券の譲渡に係る原価の額となるところ、本件資本配当79億5100万円（有価証券の譲渡に係る対価の額）との差額である129億1880万9621円（備忘価額1円を考慮）を、法人税法61条の2第1項に基づき、有価証券譲渡損失額として損金の額に算入する。

ウ G社の留保利益から配当を受けた部分（本件利益配当）である432億5344万円（5億4400万ドル）は、法人税法23条1項1号の剰余金の配当の額に該当するから、同法23条の2第1項に基づき、当該金額から5%相当額を控除した410億9076万8000円を益金の額に算入しない。

エ その結果、連結所得金額はマイナス149億6420万3607円、翌期へ繰り越す連結欠損金額は295億2004万5412円である。

(5) 所轄税務署長は、平成26年4月28日付けで、被上告人に対し、本件資本配当及び本件利益配当のそれぞれの効力発生日が同一であること等から、本件配当の全額6億4400万ドルが法人税法24条1項3号の資本の払戻しにより交付を受けた金銭に該当するとして本件更正処分をした。その概要は、以下のとおりである。

ア 法人税法施行令23条1項3号による計算を行うと、前記(4)アのとおり株式対応部分金額が2億1105万7771.56ドルとなるから、その結果、みなし配当金額は、本件配当の額から株式対応部分金額を控除した344億2323万6583円（4億3294万2228.44ドル）となる。

イ 法人税法23条の2第1項に基づき、上記みなし配当金額から5%相当額を控除した327億0207万4754円を益金の額に算入しない。

ウ 本件配当の額からみなし配当金額を控除した167億8120万3417円（有価証券の譲渡に係る対価の額）と、被上告人の本件配当の直前におけるG社に対する出資の帳簿価額208億6980万9622円（有価証券の譲渡に係る原価の額）との差額である40億8860万6204円（備忘価額1円を考慮）を、法人税法61条の2第1項に基づき、有価証券譲渡損失額として損金の額に算入する。

エ その結果、連結所得金額はマイナス69億0988万7134円、翌期へ繰り越す連結欠損金額は214億6572万8939円である。

4 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断して、被上告人の請求を認容すべきものとした。

法人税法24条1項3号の資本の払戻しとは、その文理からすれば、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」、すなわち、「資本剰余金を原資とする配当」をいうものと解すべきである。そうすると、資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資として配当が行われた場合には、資本剰余金を原資とする配当には同法が、利益剰余金を原資とする配当には同法23条1項1号がそれぞれ適用されることになる。もっとも、この場合であっても、いずれの配当が先に行われたとみるかによって課税関係に差異が生ずるようなときには、例外的に、配当全

体が資本の払戻しと整理され、同法24条1項3号の規律に服すると解されるが、本件は上記の差異が生ずる場合ではない。したがって、本件資本配当には同法23条1項1号がそれぞれ適用されることとなる。

5 しかしながら、法人税法24条1項3号の解釈に関する原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 平成17年法律第87号による改正前の商法（以下「旧商法」という。）は、株主に対する会社財産の払戻しについて、利益の配当（290条1項）と資本の減少（375条1項1号）とを別個の手續としていた。平成18年法律第10号による改正（以下「平成18年改正」という。）前の法人税法は、この手續の違いに応じて、23条1項1号の利益の配当と24条1項3号の株式の消却を伴わない資本の減少による払戻しを区別していた。

これに対し、会社法（平成17年法律第86号）は、旧商法における利益の配当について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による払戻しについては資本金を資本剰余金へ振り替えた上での資本剰余金を原資とする剰余金の配当とそれぞれ整理したため、両者は剰余金の配当（453条）という同一の手續により行われることとなった。そこで、平成18年改正後の法人税法においては、23条1項1号と24条1項3号の適用の区別につき、会社財産の払戻しの手續の違いではなく、その原資の会社法上の違いによることとされた。

(2) そして、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。

したがって、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24条1項3号に規定する資本の払戻しに該当するものというべきである。

以上によれば、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いて、利益剰余金を原資とする部分には法人税法23条1項1号が適用されるとした原審の判断には法人税法の解釈を誤った違法がある。

6 以上を前提として、本件更正処分の適法性について検討する。

(1) 前記3(5)のとおり、本件更正処分は、本件配当の全体が法人税法24条1項3号に規定する資本の払戻しに該当するとした上で、同項柱書き所定の株式対応部分金額を法人税法施行令23条1項3号の規定に従って計算した結果に基づくものである。そして、その計算においては、G社の簿価純資産価額が直前資本金額を下回ったこと等から、直前払戻等対応資本金額等が減少資本剰余金額すなわち本件資本配当の額を上回り、その結果、本件利益配当の額の一部がみなし配当金額ではなく有価証券の譲渡に係る対価の額に算入されることとなっている。

(2) 法人税法22条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨を規定し、同条2項は、その益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売等の取引で資本等取引（同条5項）以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする旨を規定する。株主等である法人が受け取る配当は、企業会計上は収益であるから、本来は課税の対象となるべきものであるが、二重課税の防止等の見地から、上記の別段の定めである同法23条又は23条の2の規定により、その全部又は一部が益金の額に算入されないこととされている。

また、同法は、法人の財産のうち株主等から出資を受けた部分（以下「資本部分」という。）に相当する資本金等の額（2条16号）と、法人がその事業活動により稼得した金額であって株主等に分配することなく留保している部分（以下「利益部分」という。）に相当する利益積立金額（同条18号）について、それぞれ政令でその算定方法を規定することとし（法人税法施行令8条、9条）、これらをしゅん別することを原則としている。

(3) 法人税法24条1項3号は、法人の株主等である内国法人が当該法人から資本の払戻しにより金銭の交付を受けた場合において、株式対応部分金額を超える部分をみなし配当金額とする。また、資本の払戻しを行った払戻法人においては、当該資本の払戻しの額のうち、直前払戻等対応資本金額等に相当する額が資本金等の額から減算され（法人税法施行令8条1項16号）、直前払戻等対応資本金額等を超える部分の金額（みなし配当金額）が利益積立金額から減算されることとされている（同令9条1項11号）。これらの規定は、資本剰余金のみを原資とする配当であっても実質的観点からは利益部分の分配が含まれているものと評価し得ることから、その全部又は一部を受取配当とみなすことにより、配当に係る課税の回避を防止し、適正な課税を実現することをその趣旨とするものであると解される。

他方において、利益剰余金にも資本部分が含まれている可能性は否定できないところである。しかし、旧商法上の利益の配当に関する税務上の扱いを定めていた平成18年改正前の法人税法23条1項1号は、旧商法の平成13年法律第79号による改正により資本準備金の取崩しをした上で資本剰余金を原資として利益の配当をすることが可能となった後も改正されることはなく、それが旧商法上の利益の配当の手續に基づいて行われる以上、実質的に資本部分の払戻しであっても通常の利益の配当と同様に受取配当として扱っていた。そして、会社法施行に伴う平成18年改正後の法人税法23条1項1号においても、利益剰余金のみを原資とする剰余金の配当については、これが全額課税の対象となり得ることを前提に、その全部又は一部を益金の額に算入しないこととし、また、法人税法施行令9条1項8号は、同法23条1項1号の剰余金の配当が行われた場合には、その配当に係る金額を当該配当を行った法人の利益積立金額から減算することとしており、その一部を資本部分の払戻しとして扱うこととはしていない。

(4) 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

ものということができる。

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。

- (5) 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出来る。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てみれば、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うべきである。

- 7 以上説示したところによれば、本件資本配当の額を超える直前払戻等対応資本金額等に基づいて、本件配当におけるみなし配当金額及び有価証券の譲渡に係る対価の額を計算することは誤りであるといわざるを得ず、被上告人の本件連結事業年度における連結所得金額が本件申告の額を超え、翌期へ繰り越す連結欠損金額が本件申告の額を下回るものと認めることはできないから、本件更正処分のうち本件申告に係る申告額を超える部分は違法である。したがって、その余の点について判断するまでもなく、被上告人の請求を認容すべきものとした原審の判断は、結論において是認することができる。論旨は、結局、採用することができない。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官 深山 卓也

裁判官 池上 政幸

裁判官 小池 裕

裁判官 木澤 克之

裁判官 山口 厚

当事者目録

| | |
|-----------|--------------|
| 上告人 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 上川 陽子 |
| 処分行政庁 | 京橋税務署長 湯本 幸治 |
| 同指定代理人 | 菊池 憲久 |
| | 間野 明 |
| | 諸岡 慎介 |
| | 田口 敏也 |
| | 竹内 新 |
| | 小山 綾子 |
| | 江原 謙一 |
| | 小澤 信彦 |
| | 茂泉 尚子 |
| | 窪田 悟嗣 |
| | 一石 欽哉 |
| | 関口 元気 |
| | 野村 智子 |
| 被上告人 | E株式会社 |
| 同代表者代表取締役 | 甲 |
| 同訴訟代理人弁護士 | 平川 雄士 |
| | 鳥羽 衛 |
| | 有働 達朗 |
| | 石井 裕樹 |

令和●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立て事件番号 東京高等裁判所令和●●年（〇〇）第●●号

申立人 国（処分行政庁 京橋税務署長）

相手方 E株式会社

上告受理申立て理由書

令和元年8月15日

最高裁判所 御中

申立人指定代理人 清野 正彦
間野 明
俣木 泰治
田口 敏也
松隈 日出海
小山 綾子
志水 崇通
小澤 信彦
神山 典子
窪田 悟嗣
一石 欽哉
野村 智子
関口 元気

申立人（一審被告、原審控訴人。以下、同じ。）は、本書面において、上告受理申立ての理由を明らかにする。

略語等については、本書面で新たに定義するもののほかは、原判決及び原判決が引用する一審判決の例により、これらにないものは、申立人の原審準備書面の例による（別紙略語表参照）。

第1 事案の概要等

1 事案の概要

内国法人である相手方（一審原告、原審被控訴人。以下、同じ。）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（本件連結事業年度）において、外国子会社であるG社から受けた資本剰余金及び利益剰余金を原資とする剰余金の配当（本件配当）について、そのうち、資本剰余金を原資とする部分は法（平成27年法律第9号による改正前の法人税法）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。）」に該当し、利益剰余金を原資とする部分は法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。）」に該当するとして（同部分については益金不算入）、本件申告をした。なお、本件配当は、同一の株主総会において、資本剰余金及び利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする配当決議が行われ、その効力発生日が同一であることにより、一回的に配当が実施されたものであった。また、本件配当は、払戻法人の簿価純資産価額が配当直前の資本金等の額を下回り、当該剰余金の配当直前の利益積立金額がマイナスであるにもかかわらず、利益剰余金を原資の一部として行われたものであった。

本件は、相手方が、京橋税務署長から、本件配当は、同一の株主総会において配当決議がされ、その効力発生日も同一である配当であって、資本剰余金と利益剰余金の双方の額の減少を伴う配当であり、その全体について法24条1項3号が適用され、同号の「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）」に該当するとして、本件更正処分を受けたことから、本件更正処分のうち、連結所得金額が本件申告に係る金額を超え、翌期へ繰り越す連結欠損金額が本件申告に係る金額を下回る部分の取消しを求める事案である。

2 原判決の判断の要旨

原判決は、本件の争点を、「法24条1項3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。）』の意義等はどのようなものか」（争点1）、「本件配当は、その全体が法24条1項3号の対象となるか（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）」（争点2）及び「施行令23条1項3号は法24条3項の委任の範囲を超えない適法なものか」（争点3）の3点であると捉えた上で（原判決4及び5ページ）、争点1に関し、下記（1）のとおり判示して、相手方の請求は理由があり本件控訴を棄却すべきものとし、さらに傍論として、争点2及び3に関し、下記（2）及び（3）のとおり判示した。

（1）争点1について

法24条1項3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…）」とは、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」、すなわち、「資本剰余金を原資とする配当」を意味し、したがって、同号は、資本剰余金を原資とする配当について適用され、例外として、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合において、いずれの配当が先に行われたとみるかによって課税関係に差

異が生ずるものについては、これを「資本の払戻し」と整理し、同配当は同号の規律に服すると解するのが相当である。したがって、本件資本配当には法24条1項3号が、本件利益配当には法23条1項1号が、それぞれ適用されるから、相手方の請求は理由がある（原判決35及び36ページ）。

(2) 争点2について

本件配当は、私法上、決議書が別個のものである以上、別個の決議によるものであり、単一のものであると認めることはできない（原判決36及び37ページ）。また、上記(1)のとおり、法23条1項1号と法24条1項3号の適用関係は、専ら資本剰余金と利益剰余金という私法上の配当原資の区別によって判断すべきところ、上記各条項は、支払法人における配当の原資に着目して課税の在り方を規律するものであって、株主法人への経済的利益の流入に着目して課税の在り方を規律するものではないから、本件配当に基づく経済的価値が効力発生日の到来をもって一体的に流入したことをもって、本件配当が法人税法上一つの剰余金の配当に当たるとすることもできない（原判決37及び38ページ）。

(3) 争点3について

上記(1)のとおり、法23条1項1号と法24条1項3号の適用関係は、専ら資本剰余金と利益剰余金という私法上の配当原資の区別によって判断すべきところ、剰余金の配当直前の利益積立金額がマイナスであるにもかかわらず利益剰余金を原資の一部として行われた本件配当について、施行令23条1項3号に基づいて計算すると、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取り扱うことを意味することになる。しかし、平成18年度税制改正における改正（法人税法については平成18年法律第10号による改正）によって、法人税法には株主拠出部分と法人稼得利益とを峻別する基本原則があるにもかかわらず、法24条1項3号が利益剰余金を原資とする部分についても、資本部分の払戻しの額として取り扱うこととしたとまでは解されない。したがって、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（原判決39及び40ページ）。

第2 上告受理申立て理由の要旨

しかしながら、下記1ないし3のとおり、原判決の前記第1の2(1)ないし(3)の判断には、いずれも法24条1項3号等の解釈適用について、結論に影響を及ぼす明らかな誤りがあり、本件は、法令解釈に関する重要な事項を含むものである。したがって、本件上告受理申立てを上告審として受理し、原判決を破棄し、更に相当の裁判をすることを求める。

- 1 同一の株主総会において、資本剰余金及び利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする配当決議が行われ、一回的に配当が実施された場合における法24条1項3号の適用（後記第3の1及び2）

法24条1項3号が、法人税法上の資本と利益の区分に応じた適正な課税を行うという基本原則を具体化する趣旨の規定であることからすれば、少なくとも同一の株主総会において、会社法上の資本剰余金及び利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする配当決議が行われ、その効力発生日が同一であることにより、一回的に配当が実施された場合、法人税法上

の資本と利益の双方を含む配当（資本剰余金の額の減少を伴う配当）として、その配当全体に法24条1項3号が適用されると解釈するのが相当である。

その理由は、次のとおりである。

- (1) 会社法の下において、株主に対する配当は剰余金の配当として実施され（会社法453条）、剰余金の額は会社法446条の規定によって定められるところ、会社計算規則によれば、剰余金には資本剰余金と利益剰余金の二種類があり、いずれも純資産の部の株主資本に分類されるものである（同規則76条1ないし5項）。会社の純資産は、基本的に、株主から受け入れた資本と、これを元手に会社が稼得し、会社に留保された利益から構成されること、法人税法は、前者の資本（株主抛出部分。以下「法人税法上の資本」という。）に関しては「資本金等の額」（法2条16号、施行令8条）として、後者の利益（法人稼得利益。以下「法人税法上の利益」という。）に関しては「利益積立金額」（法2条18号、施行令9条）として定義を置き、これらを厳格に区別することを基本原則としている（資本と利益の区分の原則）。そして、法人税法は、適正な課税を実現するという観点から、これらの「元手」と「利益」という性質の違いに照らし、それぞれを原資とする株主等への会社資産の交付について、課税上、異なる取扱いをしている。

すなわち、前者（株主から受け入れた資本）については、会社が内国法人に対して出資金の払込みを行った場合、当該内国法人において、当該出資金は法人の益金の額に算入しないが（法22条2項）、その後、当該内国法人が出資元会社に対し資本の払戻しを行う際、その交付の基因になった法人の株式又は出資に対応する部分の金額を譲渡対価として、有価証券の譲渡損益を計算し、益金又は損金の額に算入するものとされている（法24条1項柱書き、法61条の2第1項）。

他方、後者（会社に留保された利益）については、これを稼得した段階で益金の額に算入された（法22条2項）課税済みの利益であるから、これに対する重複課税を避ける趣旨から、原則として、法人税法上の利益の分配に対応する配当の全部（又は一部）を益金に算入しない取扱いとしている（法23条1項1号、法24条1項柱書き、同項3号）。

（後記第3の1（1）及び（2））

- (2) このように、法人税法は、法人税法上の資本と利益とを厳格に区別するとの基本原則を前提として課税要件に関する規定を置いているから、適正な課税を実現するためには、本来的には、交付された会社の資産について、これに含まれる法人税法上の資本と利益に対応する金額を区別する必要がある。

しかしながら、会社法、会社計算規則等において会社の純資産の部に分類される資本金、資本準備金及び資本剰余金は法人税法上の資本金等の額と、利益準備金及び利益剰余金は法人税法上の利益積立金額と、おおむね対応関係が生じるものの、会社法自体が、資本金の額を資本剰余金の額に繰り入れた上で利益剰余金の額に振り替える処理や、逆に、利益剰余金の額を資本金の額に振り替える処理等を認めており、会社法上の純資産の分類と法人税法上の資本と利益が一致しないことは、法制度上の前提とされていることができる。実際、本件配当の直前の、G社における会計上及び税務上の各貸借対照表を見ても、会社法上の資本及び利益の各金額と法人税法上の資本及び利益の各金額は、いずれも一致していない。そもそも、会社法上の資本金、準備金及び剰余金、及び法人税法上の資本と利益という区分は、いずれも法律上の概念であり、観念的なものにすぎず、会社が保有す

る個別の資産上にそのような区分が存在するものではない。

そこで、法人税法は、上記の事情を踏まえ、適正な課税を実現するため、法人税法上の資本と利益の区別の基本原則を具体化するものとして、株主等に交付された資産について、法人税法上の資本と利益がそれらの割合に応じて均一に混合したものと捉え、原則としてその全体を「資本の払戻し」と定義した上で、法24条1項3号によって、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保という同法の目的を達成するため適切な計算方法で算出した金額を払戻法人における法人税法上の資本に対応する部分とし、これを超える部分を益金不算入の対象とする制度（いわゆるみなし配当）を設けたものである（後記第3の1（3））。

(3) ところで、上記(1)のとおり、剰余金には資本剰余金と利益剰余金の二種類があるから、剰余金の配当には、その区分に応じて、①利益剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当するもの、②資本剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当するもの、及び、③上記①及び②のいずれでもなく、利益剰余金の額と資本剰余金の額の双方の額を減少させ、これらを原資として配当するものの三種類があることになる。

これらのうち、②の配当（資本剰余金の額のみを原資とする配当）は、資本剰余金がおおむね法人税法上の資本に対応するものであるから、法人税法上の資本と利益に対応する金額を区別する計算を行い、前者に対応する部分のみを課税の対象とするために、法24条1項3号を適用すべきことはいうまでもない。

そして、①の配当（利益剰余金の額のみを原資とする配当）についても、利益剰余金がおおむね法人税法上の利益に対応するとはいえ、上記(2)のとおり、法人税法上の資本に対応する部分も含まれ得るのであるから、本来的には、法24条1項3号を適用して同様の計算をすべきようにもみえる。しかしながら、法23条1項1号は、払戻法人と株主双方の実務における計算及び事務の簡便性への配慮や従前の取扱い（利益の配当は利益積立金額のみの減少とみなして、株式の譲渡対価部分は存在しないとする課税関係とされていた。）との連続性等を考慮した政策的判断に基づき、利益剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当を行う場合については、例外的に、法人税法上の資本と利益に対応する部分の金額の計算を省略することを許容し、配当の全額を益金に算入しないものとした。このように、法23条1項1号は、政策的見地から、法人税法上の資産と利益に対応する金額の区分を省略し、全額を益金不算入制度の対象とすることが許される例外的場合を定めたものである。

このような法24条1項3号及び23条1項1号の趣旨・目的に照らせば、③の配当（利益剰余金及び資本剰余金の双方を原資とする配当）については、当然に、その全体について法24条1項3号を適用すべきものと解される。すなわち、このような配当は、資本剰余金を原資とする部分がある以上、必ず原資に法人税法上の資本に対応する部分が含まれている類型であるし、また、同部分につき典型的に法人税法上の資本に当たる部分が含まれることが明らかであり、かつ、同部分につき法24条1項3号を適用して法人税法上の利益と資本を区別する計算を行う以上、利益剰余金の額に相当する部分についてのみ政策的に計算及び事務の簡略化を認める理由がないからである。

したがって、②の配当はもとより、③の配当についても、法24条1項3号が適用されることは明らかというべきである。換言すれば、①の配当でなければ、上記②又は③のい

ずれかの配当に当たるのであるから、利益剰余金の額のみを減少させて配当を行った場合でない限り、法24条1項3号が適用されるということが出来る。(後記第3の1(4)ないし(6))

(4) そうすると、少なくとも同一の株主総会において、資本剰余金及び利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする配当決議が行われ、その効力発生日が同一であることにより、一回的に配当が実施された場合、その配当全体に法24条1項3号が適用されるべきである。(後記第3の1(7))

(5) 上記解釈の正当性は、法24条1項3号の立法経緯及び文理のほか、上記解釈によらなければ看過し難い不都合が生じることからも裏付けることが出来る。

取り分け、法24条1項3号及び法23条1項1号の文理に着目した場合、法23条1項1号は、「剰余金の配当(…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。)…」と規定し、法24条1項3号は、「剰余金の配当(資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。)…」と規定するとおり、その規定振りから、両規定が対になる相互補完的な規定であることは明らかである。そして、上記(3)の①ないし③の各配当のうち、資本剰余金の額の減少に伴うものは②及び③の配当であって、これを除いて残るのは①の配当のみである。

これに対し、原判決は、法24条1項3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…))」との文言を、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」と読み替えるものであるが(前記第1の2(1)。傍点は引用者。)、法24条1項3号自体が、その規定中において、「に伴う」と「による」を区別して使い分けているのであるから、原判決のように、両文言を同一視する解釈が成立し得ないことは明らかである。(後記第3の2)

2 本件配当の全体について法24条1項3号が適用されるべきこと(後記第3の3)

前記第1の1のとおり、本件配当は、同一の株主総会において、資本剰余金と利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする複数の配当決議がされ、その効力発生日が同一であって、一回的に配当がされた場合であるから、上記1の解釈によれば、その全体について法24条1項3号が適用されるべきこととなる。

また、G社及び相手方は、相手方に6億4400万ドルを還流させる目的の下、何らかの思惑に基づいて、複雑な法形式及び会計上の処理方式を用いたものであるが、本件配当に係る経過の全体を見れば、相手方が、G社から6億4400万ドルの配当を受けるという一つのことを実行に移したものであって、そのことこそが本件配当の本質的要素であって、本件配当の過程で行われた各配当決議及びこれに基づく配当は密接不可分な一体を成すものであるから、この観点からしても、本件配当の全体について法24条1項3号を適用すべきことは明らかである。

したがって、本件配当の全体に法24条1項3号を適用すべきものとした本件更正処分は適法である。

3 利益積立金額がマイナスの状態で行われたことは本件更正処分の適法性を左右しないこと(後記第3の4)

なお、本件配当は、前記第1の1のとおり、利益積立金額がマイナスの状態で行われたため、施行令23条1項3号による計算において、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」が算出される結果が生じている。

しかしながら、法人税法は、会社の資産について利益と資本がその割合に応じて均一に混合したものと捉えており、利益剰余金についても法人税法上の資本に対応する額を含むものであるから、本来的には利益剰余金を原資とする部分を含め、配当に係る剰余金の全体を区分計算の対象とすべきであり、その結果、算出された「払戻し等の直前の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ことはあり得ることであって、何ら不合理なことではない。

そもそも、このような結果が生じたのは、大幅な利益積立金額のマイナスを計上していたG社が、期中に得た利益等を原資に、配当直前の会社法上の貸借対照表上の剰余金の額を大幅に超過する額を剰余金として配当したという、我が国の会社法の下では許容されていない会計処理を前提として本件配当を実施したことによるものである。このような変則的ともいべき会計処理により行われた利益剰余金の払出しは、払戻法人において課税済みの利益の払出しとはいえないものであるから、重複課税を避けるための益金不算入という趣旨も妥当しない。このような会計処理を、我が国の法人税法にあえて引き直して説明しようとするれば、法人税法上は資本の払戻しと評価されるべきものであり、施行令23条1項3号の適用により、上記のような結果となることはやむを得ないと解される場所である。

したがって、利益積立金額がマイナスの状態でも本件配当が行われたことは、本件更正処分 of 適法性を何ら左右するものではない。

第3 本件更正処分は適法であること

- 1 少なくとも同一の株主総会において、資本剰余金及び利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする配当決議が行われ、その効力発生日が同一であることにより、一次的に配当が実施された場合、その配当全体に法24条1項3号が適用されるべきこと

(1) はじめに

本件の中心的争点は、法24条1項3号の解釈であるが、同号は、法人税法上の資本と利益の区分という基本原則を具体化するものであって、法人税法における受取配当課税制度の根幹を成す規定である。

したがって、法24条1項3号のあるべき解釈を検討するに当たっては、上記基本原則のほか、受取配当課税制度の内容を踏まえ、法24条1項3号の趣旨を検討する必要がある。

以下、(2)において、上記基本原則と受取配当課税制度の内容を検討し、(3)において、法人税法が、適正な課税の実現のため、株主が会社から交付された資産について、法人税法上の資本と利益がその割合に応じて均一に混合したものと捉え、法人税法の観点からの計算をもってその区分することを定めたものであること、(4)において、法24条1項3号と対を成す法23条1項1号が、上記基本原則に照らせば本来的には法人税法の資本と利益に対応する金額の計算を要するものの、例外的にこれを省略できる場合を定めた趣旨の規定であること、(5)において、法24条1項3号の趣旨に照らし、資本剰余金と利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資としてされた配当について、法24条1項3号が当然に適用されるべきこと、(6)において、少なくとも同一の株主総会決議において、資本剰余金と利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする配当決議がされ、その効力発生日が同一であることから、一次的に配当が実施された場合は、配当全体について法24条1項3号が適用されるべきことを明らかにする。

- (2) 法人税法の基本原則である「資本と利益の区別」と我が国の受取配当課税制度について

(別紙1「法人税法における資本と利益の区別」参照)

会社法の下において、株主に対する配当は剰余金の配当として実施され(会社法453条)、剰余金の額は会社法446条の規定によって定められるところ、会社計算規則によれば、剰余金には資本剰余金と利益剰余金の二種類があり、いずれも純資産の部の株主資本に分類されるものである(同規則76条1ないし5項)。会社の純資産は、基本的に、株主から受け入れた資本と、これを元手に会社が稼得し、会社に留保された利益から構成されるところ、法人税法は、前者の資本(株主抛出部分、法人税法上の資本)に関しては「資本金等の額」(法2条16号、施行令8条)として、後者の利益(法人稼得利益、法人税法上の利益)に関しては「利益積立金額」(法2条18号、施行令9条)として定義を置き、これらを厳格に区別することを基本原則としている(資本と利益の区分の原則)。そして、法人税法は、適正な課税を実現するという観点から、これらの「元手」と「利益」という性質の違いに照らし、それぞれを原資とする株主等への会社資産の交付について、課税上、異なる取扱いをしている。

すなわち、前者(株主から受け入れた資本)については、会社が内国法人に対して出資金の払込みを行った場合、当該内国法人において、当該出資金は法人の益金の額に算入しないが(法22条2項)、その後、当該内国法人が出資元会社に対し資本の払戻しを行う際、その交付の基因になった法人の株式又は出資に対応する部分の金額を譲渡対価として、有価証券の譲渡損益を計算し、益金又は損金の額に算入するものとされている(法24条1項柱書き、法61条の2第1項)。

他方、後者(会社に留保された利益)については、これを稼得した段階で益金の額に算入された(法22条2項)ものを原資とするものであるから、利益積立金額は、法人に留保された課税済みの利益ということになる。

そして、会社が、法人税法上の利益に対応する金額の分配を受ける場合、これに課税することは、課税済みの利益に対して重複して課税する結果となり、担税力を超えた課税を生じるおそれがある。特に、複層的に完全親子会社関係にある企業集団において、末端の子会社から最上位の親会社に順次利益配当が行われた場合を考えた場合、親会社が受領する配当は各払戻しの段階で逐次課税されることとなって、実質的に同一の稼得利益に対して多重に課税することになり、不当な結果となる可能性がある。

そこで、我が国の受取配当課税制度は、このような重複課税を避け、適正な課税を実現するため、剰余金の配当としての交付に係る会社資産について、法人税法上の利益の分配に対応するものについては、原則としてその全部(又は一部)を益金に算入しない取扱いとしている(法23条1項1号、法24条1項柱書き、同項3号)。

(3) みなし配当制度の意義と法24条1項3号の趣旨・目的

ア 会社法上の純資産の分類によって、法人税法上の資本と利益を区別できないこと(別紙2参照)

このように、法人税法は、法人税法上の資本と利益とを厳格に区別するとの基本原則を前提として課税要件に関する規定を置いているから、適正な課税を実現するためには、本来的には、交付された会社の資産について、これに含まれる法人税法上の資本と利益に対応する金額を区別する必要がある。

この点、我が国の会社法、会社計算規則等は、会社の純資産について、資本金、資本準

備金、資本剰余金、利益準備金及び利益剰余金に分類しているが、会社法等に基づく会社の純資産の分類と、法人税法上の資本金等の額及び利益積立金額との区別については、資本金、資本準備金及び資本剰余金は法人税法上の資本金等の額と、利益準備金及び利益剰余金は法人税法上の利益積立金額とそれぞれおおむね結び付くものと考えられるが、完全な対応関係はなく、一致するものではない。

すなわち、会社が資本金を受け入れた場合、会社法上、一部は資本金とされ、残余は資本準備金になる（会社法445条2項、3項）。また、資本金及び資本準備金の減少（会社計算規則27条1項1号）や自己株式の処分差益等（会社計算規則14条2項1号等）により、資本剰余金が発生する（会社計算規則76条4項）。このような事由は、資本金等の額の増減事由となる（施行令8条）。他方、会社法上、利益剰余金は、企業が生み出した利益を積み立てた金員で、会社内部に蓄積されているものであり、そのうち会社が保有することを義務付けられている利益準備金と利益剰余金から成るが（会社計算規則76条5項）（全体につき、乙第15号証参照）、法人が企業活動において稼得した利益を源泉とするものであり、そのような利益は法人税法上の利益積立金額の増加事由（施行令9条）となるものである。このような意味において、資本金、資本準備金及び資本剰余金は法人税法上の資本金等の額と、利益準備金及び利益剰余金は法人税法上の利益積立金額と結び付くものであり、こうした結び付きが保たれる限りにおいて、当該法人における資本金、資本準備金及び資本剰余金と法人税法上の資本金等の額、及び利益準備金及び利益剰余金と法人税法上の利益積立金額との間には、それぞれおおむね対応する関係が生じると考えられる。

しかし、会社法は、これらの対応関係を継続的に確保するような仕組みは整えておらず、逆にこれらの対応関係を失わせる処理も認めている。例えば、①資本金の額を資本剰余金に繰り入れた上で、利益剰余金の額に振り替える場合（資本金による欠損補填。会社法309条2項9号、447条1項1号）は、振替後の利益剰余金の額に、法人税法上の資本を含むこととなる（なお、利益剰余金の額に組み入れられたとしても、組み入れられた金額について益金として課税がされるわけではなく、課税済み利益となるわけでもない。）。逆に、②利益剰余金の額が資本金の額に振り替えられる場合（利益剰余金の資本組入れ。会社法450条、会社計算規則25条）、振替後の資本金の額は、法人税法上の利益を含むものとなる。

したがって、法制度上、会社法上の利益剰余金に法人税法上の資本金等の額に対応する金員が、会社法上の資本剰余金に法人税法上の利益積立金額に対応する金員がそれぞれ含まれることは当然に生じ得る。すなわち、会社法上の純資産の分類と法人税法上の資本と利益が一致しないことが法制度上の前提とされているものである。

また、そもそも、会社法上の資本金、準備金及び剰余金、及び法人税法上の資本と利益は、いずれも法律上の概念であり、その区分は観念的なものにすぎず、会社が保有する個別の資産上にそのような区分が存在するものではない。例えば、会社法上の剰余金に当たる資産が具体的にどの資産であるかを特定できるものではないし、仮に特定できたとしても、これが法人税法上の資本と利益のいずれであるのかを判断することはできない。特に、金銭については、色分けがされるわけではなく、数額としてのみ把握される性質のものであるから、そもそも区分を設けること自体が想定しにくいものであり、仮

に区分を設けたとしても、そこに何らの意義も見いだすことはできない。そうすると、株主が会社から交付された資産には、法制度上、法人税法上の資本と利益に対応する金額が含まれる可能性があるが、その資産の取得時点以降の事実関係や、その資産の原資の会社法上の分類といった要素から、法人税法上の資本と利益に対応する金額を特定し、識別することは不可能である。仮に、その外形等から、法人税法上の資本と利益に当たる金額を特定できるような支払行為が想定し得るとしても、支払法人が当該資産を取得した時点における金額と、当該支払行為についてされる株主たる法人による税務申告の時点における金額が紐付けされているものではないから、これら法人が、当該支払行為に係る所得について、その外形から、法人税法上の資本と利益に当たる金額をそれぞれ特定し、これを前提に税務申告をすることは実質的に不可能である。更にいえば、法人税法は、申告の際に、申告者に対し、そのような事実関係を明らかにすべきことを定めていないことはもとより（法71条ないし75条の2）、仮に、このような事実関係を明らかにすることを義務付けた場合には、申告者に過大な事務負担を課す結果となる。

以上に加え、控訴理由書第3の1（1）（12ないし19ページ）等で述べたとおり、法人税法と会社法とは、その目的と構造を異にするため、それぞれにおける資本と利益の概念が異なり、また、貸借対照表上も、これらは一般的に一致しないこと（乙第18号証255ページ）等を踏まえれば、法制度上、会社法上の純資産の分類と法人税法上の資本と利益が一致しないものであることは明らかであるから、法人税法もこれらが法制度上一致しないことを前提として課税の規律を設けているものである。

実際、本件配当の直前の、G社における会計上及び税務上の各貸借対照表を見ても、会社法上の資本及び利益の各金額と法人税法上の資本及び利益の各金額は、いずれも一致していない（別紙3「本件配当の直前の、G社における会計上・税務上の各貸借対照表等イメージ」参照）。

イ 法24条が、交付された会社の資産について、法人税法上の資本と利益がその割合に応じて均一に混合したものと捉え、法人税法の観点から、適正な計算をもってそれぞれに対応する金額を区分するものとしていること（別紙4「法人税における資本と利益の区別の考え方」参照）

上記のように、会社の純資産には法人税法上の資本と利益がそれぞれ含まれるが、会社から交付された資産について、その外形や会社法上の原資の分類から、法人税法上の資本と利益に対応する金額を算出することは不可能であることに鑑みれば、適正な課税を実現するためには、飽くまで法人税法上の観点から適切と考えられる計算によって算出した金額をもって法人税法上の資本と利益に対応する金額を区分し、識別するのが合理的である。

また、上記（2）で述べたとおり、配当等の原資となる資本剰余金も利益剰余金も、法人税法上の資本、利益双方の性質のものを含み得る法制度となっている。そうであるにもかかわらず、これら剰余金を原資として配当を行うことで会社の資産を交付した場合に、法人税法上の資本と利益に対応する額の算定に当たり、会社法上の剰余金の資本と利益の区別を絶対視することは、納税者側の会社法上の選択で課税関係が異なる結果を招来し、法人税法が予定する課税上の資本と利益の区分と整合しない恣意的な課税となり、不当であるから、このような事態を避ける必要がある。

そこで、法人税法は、上記の事情を踏まえ、適正な課税を実現するため、法人税法上の資本と利益の区別の基本原則を具体化するものとして、株主等に交付された資産について、法人税法上の資本と利益がそれらの割合に応じて均一に混合したものと捉え、原則としてその全体を「資本の払戻し」と定義した上で、法24条1項3号によって、法人税の適正な課税及び納税義務の履行の確保という同法の目的を達成するため適切な計算方法で算出した金額を払戻法人における法人税法上の資本に対応する部分とし、これを超える部分を益金不算入の対象とする制度（いわゆるみなし配当）を設けたものである。

具体的には、法24条は、法人から株主法人に交付された資産について、同条3項が政令に委任する計算方法により、法人税法上の資本に対応する金額を算出し、これについては有価証券の譲渡に係る対価の額と認識し、法61条の2の規律に従って課税し、他方で、これを超える部分を益金不算入の対象となる金額とみなす^{※1}こととし、会社法上の規定に従って行われた行為について、法人税法上の利益と資本とを適切に識別し、それぞれ対応した課税を実現することとしたのである（控訴理由書第2の1及び第3の1・9、10及び12ないし33ページ、控訴人準備書面（8）第1の2及び3・4ないし6ページ、甲第13号証99及び100ページ、乙第21号証1266及び1279ページ、乙第28号証1551の2及び1577の3ページ、乙第50号証の2等）。

ウ 法24条1項の各列挙事由を見ても、上記イの趣旨が裏付けられること

法24条がこのような趣旨の規定であることは、剰余金の配当を定める法24条1項3号はもとより、同項各号の列挙事由が全て資本と利益が混合しており、法人税法上の資本と利益の区分が必要となるものであることから裏付けられる。

すなわち、法24条1項の各号について見るに、本件で問題となる利益配当等（同項3号）のほか非適格合併（同項1号）、非適格分割型分割（同項2号）、自己株式又は出資の取得（同項4号）、出資の償却、出資の払戻し、社員の退社・脱退による持分の払戻し等（同項5号）及び組織変更（同項6号）を定めており、これらは、株主に対し、会社の資産が交付される場合であって、そのうちに法人税法上の資本と利益に対応する部分のいずれもが含まれ得る場合であるから、資本と利益の区別の基本原則に照らし、適正な課税を実現するために、法人税法上の資本と利益に対応する金額を区分し、識別する必要がある場合である。

このように、法24条1項は、3号以外の各号においても、利益性のものが含まれて混在していることを前提としている。

エ 小括

以上のように、法24条は、法人税法上の資本と利益の区別の基本原則を具体化するものとして、会社から交付された資産について、同条の規律に従い、法人税法上の資本と利益に対応する部分を区分するという、一般的、原則的処理を定めた規定である。そして、

※1 法令において、「みなす」という文言は、ある事物と性質を異にする他の事物について、一定の法律関係において、その事物と同一視して、そのある事物について生ずる法的効果をその他の事物に生じさせることをいう（法制執務研究会編「ワークブック法制執務」（第2版）751ページ）。

同条1項3号は、剰余金の配当等についてこれに従って処理することを定めた規定であって、我が国における受取配当課税制度の根幹を成す規定といえる。

(4) 法23条1項1号は、政策的見地から、法人税法上の資産と利益に対応する金額の区分を省略し、全額を益金不算入制度の対象とすることが許される例外的場合を定めた規定であること

ア ところで、上記(1)のとおり、剰余金には資本剰余金と利益剰余金の二種類があるから、剰余金の配当には、その区分に応じて、①利益剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当するもの、②資本剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当するもの、及び、③上記①及び②のいずれでもなく、利益剰余金の額と資本剰余金の額の双方の額を減少させ、これらを原資として配当するものの三種類があることになる。

イ これらのうち、②の場合、すなわち、資本剰余金の額のみを減少させ、これを原資とする配当が行われた場合は、資本剰余金の性質上、法人税法上の資本金等の額に対応する金額を含むことが明らかであるから、法24条1項3号が適用される。この結論については、相手方も争わないところであり、原判決もその旨判示している(原判決35及び36ページ)。

ウ そして、上記(3)で述べた法24条1項3号の趣旨からすれば、利益剰余金についても、法制度上、法人税法上の資本に対応する金額が含まれ得ることになり、利益剰余金の額のみを原資とする配当についても、必ずしも支払法人における課税済みの利益から成るわけではない。したがって、利益剰余金の額のみを減額させ、これを原資とする配当(上記①)についても、資本と利益との区別の基本原則に照らせば、本来的には、法人税法上の資本と利益に対応する金額を区分すべきものである。

しかし、法23条1項1号は、払戻法人と株主双方の実務における計算及び事務の簡便性への配慮や従前の取扱い(利益の配当は利益積立金額のみの減少とみなして、株式の譲渡対価部分は存在しないとする課税関係とされていた。)との連続性等を考慮した政策的判断に基づき、利益剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当を行う場合については、例外的に、法人税法上の資本と利益に対応する部分の金額の計算を省略することを許容し、配当の全額を益金に算入しないものとした(乙第50号証の2・3ページ)。

すなわち、平成18年度税制改正において、仮に、利益剰余金の額のみを原資とする剰余金の配当についても、そのうちの課税済みの利益から成る金額を算出した上で、これに法23条1項の規定を適用するものとした場合には、株主法人においては、自らが受領した剰余金の配当の全てについて、そのうちの課税済みの利益から成る金額を算出して所得金額の計算に反映させる必要が生じ、また、支払法人においては、剰余金の配当の都度、株主が当該剰余金の配当のうちの課税済み利益から成る金額を算出するに必要な「みなし配当額に相当する金額の1株当たりの金額」などを全ての株主に対して通知する等の事務手続が生じ(なお、法24条1項3号の事由に該当する場合については、施行令23条4項、119条の9第2項で受取法人に通知すべき事項が定められている。)、利益剰余金の額のみを原資とする配当が剰余金の配当の件数の大多数を占めることに鑑みても、極めて膨大かつ煩雑な計算及び事務が必要となると考えられた。

また、旧商法上において「利益の配当」の原資とされる「当期末処分利益」の額は利益

積立金額と、「資本の減少」の対象となる「資本」の額は資本等の金額と、それぞれおのおの一致していたところ、平成18年改正以前の法人税法は、「利益の配当」は全額益金不算入とし、「資本の減少」は法人税法上の資本と利益との区分のための方法として導入されたプロラタ計算をすると定めていた。

このように、旧商法下において、利益剰余金に相当する当期未処分利益の配当に当たっては、全額を益金不算入とする簡便な処理を行えば足りたものであることに照らすと、利益剰余金に対する配当についてまでプロラタ計算を求めることは、払出法人、株主の双方において事務負担を生じるものであった。

そこで、法23条1項1号は、上記のような、支払法人と株主双方の実務における計算及び事務の簡便性や、旧商法下における取扱いとの連続性（乙第50号証の2・1（2）②・3ページ）を含め、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断の結果として、利益剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当を行う場合について、例外的に、法人税法上の資本と利益に対応する金額の計算を要しないとしたものである。このように、法23条1項1号は、上記の場合に限り、本来的には法人税法上の資本と利益に対応する部分を区分すべきであるものの、例外的にこれを省略し、その全額を法23条1項の適用の対象と規律したものである（控訴理由書第3の1（2）ア・19ないし21ページ、乙第50号証の2）。

なお、利益剰余金は、上記（3）アで述べたとおり、その性質上、法人税法上の利益におおむね対応するものと考えられるところ、上記のような例外的処理を認めたとしても課税の公平を著しく害するとまではいえないと考えられるから、上記政策的判断には合理性があるものといえることができる。

エ 以上のように、法23条1項1号の趣旨は、利益剰余金の額のみを原資とする剰余金の配当について、本来的には法人税法上の資本と利益に対応する金額を計算すべきであるが、政策上の理由によって例外的にこれを省略することを許容した趣旨であって、利益剰余金について、法人税法上の利益として扱うべき趣旨を定めたものではない。

（5）資本剰余金と利益剰余金の双方を減額し、これらを原資として行う配当は、法人税法上の資本と利益が混合していることが明らかな場合であって、その区分が必要となる典型的場面であるから、法24条1項3号が適用されるのが当然であること

ア これに対し、上記（4）①及び②のいずれにも当たらない場合、すなわち、上記（4）③資本剰余金と利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする配当については、上記（3）アのとおり、当然に、法人税法上の資本と利益に対応するものがそれぞれ含まれていると考えられるところ、資本と利益の区別の基本原則に照らし、それらを区分すべき必要性があることが明らかな場合といえるから、上記（4）③の場合は、法24条1項3号を適用すべき典型的場面ということができ、この場面を除外する趣旨とは到底解されない。このような場合に、その全体に法24条1項3号が適用されることは当然であり、かえって、これと異なる処理をすることは、法人税法の基本原則である資本と利益の区別に抵触するものというべきである。

イ また、上記（4）③の場合に、上記（4）のとおり法23条1項1号の趣旨に照らし、同号による例外的処理が許容されるべき場合でないことも明らかである。なぜなら、上記（4）③の場合には、資本剰余金が原資に含まれ、典型的に法人税法上の資本に当

たる部分が含まれることが明らかであり、かつ、平成18年度税制改正以前から、これについてはプロラタ計算が要求されていたところ、上記(1)で述べた区分計算をする必要があり、利益剰余金の額に相当する部分についてのみ政策的に計算及び事務の簡略化を認める理由がないからである。

そうすると、上記(4)②の場合はもとより、上記(4)③の場合についても、法24条1項3号が適用されることは明らかというべきである。換言すれば、上記(4)①の場合でなければ、上記②又は③のいずれかの場合に当たるのであるから、利益剰余金の額のみを減少させて配当を行った場合でない限り、法24条1項3号が適用されるということが出来る。

- (6) 少なくとも同一の株主総会において、資本剰余金と利益剰余金の双方を減額させ、これらを原資とする複数の配当決議がされ、その効力発生日が同一であって、一回的に配当が実施された場合は、その配当全体に法24条1項3号が適用されるべきこと

上記のとおり、法24条1項3号は、資本と利益の区別の基本原則を具体化するものとして、株主等に交付された資産について、法人税法上の資本と利益に対応する金額がそれらの割合に応じて均一に混合したものと捉えた上で、法23条1項1号が適用される例外的場合を除き、法24条1項3号を適用して、法人税法上の資本と利益に対応する金額を区分すべきことを規定したものである。

そして、同一株主総会において、資本剰余金と利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする複数の配当決議が行われ、それらの効力発生日が同一である結果、一回的に配当が実施された場合は、法人間において、法人税法上の資本と利益に対応する金額を含む資産が、一回的に交付されたことになる。そうすると、法人税法上の資本と利益の区別の基本原則に照らし、適正な課税を実現するには、その全体について法人税法上の資本と利益に対応する金額を区分する必要がある、その点において、それらの両方に対応する金額を含んだ資産が一つの配当決議に基づいて交付された場合と何ら異なる点はない。したがって、いずれの場合であっても配当全体について法24条1項3号を適用する必要がある、かつ、そうするのが相当である。

また、法24条1項3号において、単一の配当決議に基づき配当ごとに適用されるといった、配当決議の形態等いかんで適用が制限される等の定めは存在しないこと、及び法24条1項3号の趣旨に照らして、配当決議の形態といった、株主等に交付された資産について資本と利益の区分が必要か否かということと関係しない事情によって法24条1項3号の適用が排除される理由はない。よって、上記のような場合に法24条1項3号の適用が排除されることはないというべきである。

そして、上記(3)で述べたとおり、法24条1項3号の趣旨には、納税者が課税関係を恣意的に操作できる状況を避けることも含まれるところ、上記のように法人税法上の資本と利益に対応する金額を区分し、それぞれに応じた課税をすべき場合において、納税者側が自由に決定できる配当決議の態様等の事情により課税関係が変わるのは、正に同条項が避けようとしていた事態であるといえ、この点からも法24条1項3号が配当全体に適用されるべきである。

- (7) 小括

以上のとおり、少なくとも同一の株主総会において、資本剰余金と利益剰余金の双方を

減額させ、これらを原資とする複数の配当決議がされ、その効力発生日が同一であって、一回的に配当が実施された場合は、その配当全体に法24条1項3号の規定が適用されるべきものと解するのが相当である。

2 法24条1項3号の立法経緯、文理及び実質的考慮に照らしても、上記1の解釈の正当性が裏付けられること

上記解釈の正当性は、次のとおり、法24条1項3号の立法経緯及び文理のほか、上記解釈によらなければ看過し難い不都合が生じることからも裏付けることができる。

(1) 法人税法の改正経過から上記1の解釈の正当性が裏付けられること

ア 旧商法においては、会社財産の払戻しについて、利益の配当、中間配当及び資本の減少による払戻しなどが、それぞれ別個の制度として存在していた。そして、「利益の配当」は、「当期末処分利益」の処分（旧商法281条1項）の一類型であり（基本法コンメンタール[第七版]会社法2・106ないし111及び152ないし155ページ）、また、「資本の減少」（同法375条）の対象とされるのは、「資本」の額であった（基本法コンメンタール[第七版]会社法3・80及び81ページ）。

他方、平成13年法律第6号による改正前の法人税法は、旧商法上の資本の部の金額に係る規定（旧商法284条の2、281条、株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則43条、44条）に則した形で、法人税法上の資本の部の金額（資本等の金額及び利益積立金額）の計算を規定しており（法2条16号ないし18号）、旧商法上において「利益の配当」の原資とされる「当期末処分利益」の額と法人税法の適用上、課税済みの利益と認識される「利益積立金額」（同条18号）との間、旧商法上において「資本の減少」の対象となる「資本」の額と法人税法の適用上、「資本の減少」の原資とされる「資本等の金額」（同条16号）との間に、いずれも大きな乖離は生じていなかった（控訴人準備書面（9）第1・2ないし4ページ）。

法人税法は、上記のとおり、旧商法上において「当期末処分利益」の額と法人税法上の利益積立金額との間、及び「資本」の額と法人税法上の資本等の金額（同条16号）との間に、いずれも大きな乖離は生じていないことを前提に、旧商法上における会社財産の払戻しの手続の相違（旧商法281条1項4号、375条1項）に着目して、「利益の配当」（法23条1項1号）と「資本の減少」（同法24条1項1号）に係る課税関係を規律していたものである。このように、平成18年度税制改正以前は、法23条1項1号と法24条1項1号に本則、例外という関係はなかった。

イ その後、会社法が、旧商法下において別の手続であった利益の配当と出資の返還を、統一的に「剰余金の配当」という概念の下で一元的に扱う規律に改めた。これを受けて、法人税法は、平成18年度税制改正において、会社法の規定振りと平仄を合わせつつ、上記1（3）ないし（5）のとおり、法人税法の基本原則である資本と利益の区別及び会社法上の行為の選択により恣意的な課税関係が生じることを避けるという観点から、基本的には剰余金の配当全体を資本と利益が混合したものと捉える考え方に立って、法24条1項3号と法23条1項1号について、いずれも「剰余金の配当」という表現を用いつつも、「資本剰余金の減少に伴う」か否かで相互補完的な規定を置いたものである。すなわち、いずれも資本剰余金の減少を伴う場合である、「資本剰余金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」につい

ては、その全額を法24条1項3号にいう「資本の払戻し」と定義して、同項の定めに従いみなし配当の金額を計算すべきものとし、例外的にその原資が利益剰余金の額のみであることが明らかな剰余金の配当のみが法23条1項1号にいう「剰余金の配当」に該当するものとした（控訴人準備書面（9）第1の2・4ないし8ページ）。

ウ 平成18年度税制改正の趣旨及び経緯が上記のとおりであることは、平成18年度税制改正についてこれを最もよく知る立場にあると考えられる財務省主税局税制第三課長作成の調査回報書（乙第50号証の2）の内容に照らして明らかである。また、平成18年度税制改正の前後で、法人税法上の資本と利益の区別の基本原則や会社法上の剰余金の種類と法人税法上の資本と利益の対応関係について根本的な変更はされておらず、法人税法の受取配当課税制度の根幹を変更すべき事情がなかったことも、平成18年度税制改正の趣旨が申立人が上記主張するものであったことを裏付けるものである。

エ この点に関しては、乙第21号証（武田昌輔編著「DHCコンメンタール法人税法」1266及び1279ページ）においても、「払戻し原資が利益剰余金の額のみである場合には利益部分の払戻し、つまり法第23条第1項に規定する配当等の額とし、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、つまり資本部分と利益部分の払戻しと規律することとしている。」と解説され、また、乙第27号証（諸星健司著「事例詳解 資本等取引をめぐる法人税実務[三訂版]454及び455ページ」）においても、「これらの規定（引用者注：法23条1項1号及び法24条1項3号）は、剰余金の配当のうち資本剰余金の減少に伴うものは、法人税法上本来の配当はせずに、資本の払戻しとしてみなし配当の対象とすることを規定したものです。このことは『資本剰余金の額の減少に伴うもの』とされ『資本剰余金の額の減少に伴う部分の金額』とはされていないことから、資本剰余金の額の減少を伴う剰余金の配当は、仮に利益剰余金の額からの払戻しが一部含まれているとしても資本の払戻しとしてみなし配当の対象となります。」と解説されている。さらに、乙第28号証（武田昌輔・後藤喜一編集「DHC会社実務積義」1551の2及び1577の3ページ）においても、「法人の株主資本は株主からの払込み（資本部分）と留保された課税済所得（利益部分）から成るため、法人から株主に会社財産が払い戻された場合には原則として資本部分と利益部分から比例的になるという考え方がまず基本にあり、それが利益部分のみであることが明らかな場合には、いわば例外的に利益部分のみからなるとしているのであり、この考えは平成18年改正の前後において変わるものではない。」、「資本剰余金と利益剰余金の両方を減少させた場合には、全体が法第24条第1項第3号の剰余金の配当となるのであるが、減少した資本剰余金を基準に払戻等対応資本金額を規律することにより、資本剰余金対応部分は資本部分と利益部分が比例的になるものとし、利益剰余金対応部分は利益部分のみからなることとされている。」と解説されている。

このように、各種文献において、いずれも、上記ア及びイで述べたのと同様に、上記1（4）①の場合には法23条1項1号が適用され、②及び③の場合には法24条1項3号が適用されるとの解説がされているところであって、こうした文献からも、申立人の上記主張内容の正当性が裏付けられるものである。

（2）法24条1項3号の文理からも上記1の解釈が正当性が裏付けられること

ア 租税法規における文理解釈

一般的に、法令においては、文理解釈、すなわち、法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈することが原則であり、文理解釈に当たっては、世間一般に理解されているような意味に理解して解釈することとなる（乙第37号証91ないし93ページ）。特に税法においては、課税の公平性、予見可能性の担保のため、原則として文理解釈によるべきである。

また、文理解釈は、当該文言の文法的解釈を踏まえつつも、当該規定の趣旨・目的、当該法令における当該規定の位置づけ、関連する条文との関係等も考慮して論理的に解釈することにより、当該規定の法律用語的な意味を明らかにすることが必要である（中川一郎・税法の解釈及び適用177及び178ページ）。

この見地から法24条1項3号の規定を解釈した場合、次のとおり、上記1の解釈の正当性が一層明瞭に裏付けられるというべきである。

イ 「に伴う」の一般的意義からの解釈

まず、法24条1項3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…）」という規定中に用いられている「伴う」という文言は、「ある事柄に応じて生ずる」という字義であり（乙第37号証、大辞林（第3版））、ある事柄が別の事柄に応じて生ずるといふ、一定の幅を持たせた表現である。したがって、上記規定の読み方としては、「資本剰余金の額の減少という事柄に応じて生ずる剰余金の配当」を意味すると理解するのが自然な帰結である。

ところで、剰余金を原資とする配当には、上記1（4）で述べたとおり、①利益剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当するもの、②資本剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当するもの、及び、③上記①及び②のいずれでもなく、利益剰余金の額と資本剰余金の額の双方の額を減少させ、これらを原資として配当するものの三種類がある。

このうち、資本剰余金の額の減少に応じて生じるのは、上記②の場合のみならず、上記③の場合が該当するところ、上記②及び③の双方が「剰余金の配当（資本剰余金の減額に伴うもの）」に該当することは、上記「伴う」の字義に照らして明らかというべきである。

ウ 法24条1項3号及び法23条1項1号が対になる相互補完的な規定であることからの解釈

また、法24条1項3号及び法23条1項1号の文理に着目した場合、法23条1項1号は、「剰余金の配当（…資本剰余金の額の減少に伴うもの…を除く。）…」と規定し、法24条1項3号は、「剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限る。）…」と規定するとおり、その規定振りから、両規定が対になる相互補完的な規定であることは明らかである。

そして、法23条1項1号の文言に照らせば、資本剰余金の減少に応じて生ずる場合に該当しないものは上記①の場合のみであり、必然的に上記②及び③の場合が法24条1項3号の適用対象となる。このように、法23条1項1号の文言及び同規定との関係に照らしても、法24条1項3号が上記③の場合に適用されることは明らかである。

なお、この点に関しては、一審判決も、申立人の主張どおり、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。）…」とは、利益剰余金の額

のみを原資とする剰余金の配当を意味し、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。）」とは、資本剰余金の額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配当を意味すると正当に判示していたものである（一審判決18及び19ページ）。

エ 法24条1項3号自体が「に伴う」と「による」を区別して使い分けていることからの解釈

以上のように、法23条1項1号及び法24条1項3号の文言に照らして自然に解釈すると、上記③の場合につき、法24条1項3号が適用されるとの結論に至るほかない。しかし、原判決はこれとは異なる解釈を判示するところ、以下のように、その内容は、法24条1項3号の文理に照らして、およそ不可能な解釈であることが明らかである。

すなわち、原判決は、法24条1項3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…）」とは、「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」、すなわち、「資本剰余金を原資とする配当」のみを意味すると判示している（原判決35ページ。傍点は引用者）。

しかし、法24条1項3号が原判決の判示するような趣旨の規定であるとすれば、端的に「資本剰余金を原資とする配当」、「資本剰余金のみの額の減少による配当」、「資本剰余金の額の減少に伴う部分の金額」などといったように、その旨を示す直截的な文言が用いられたはずであるし、上記2（1）のとおり、法人税法の改正経緯において、そのような文言を用いることが困難であったことをうかがわせる事情は一切見当たらない。同様に、原判決のような趣旨で規定するのであれば、法23条1項1号についても、「利益剰余金を原資とする配当」、「利益剰余金のみの額の減少による配当」などと直截的な文言を用いられるはずであり、わざわざ利益剰余金と対を成す資本剰余金という概念を使って、「資本剰余金の額の減少を伴うものを除く」というように、いわば一対の他方を否定する形で規定するといった遠な文言にする必要性は認められない。このような形で規定しているのは、配当には、①利益剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当する場合、②資本剰余金の額のみを減少させ、これを原資として配当する場合のみにとどまらず、③利益剰余金の額と資本剰余金の額の双方の額を減少させ、これらを原資として配当する場合もあることを前提にして、資本剰余金の額の減少の有無で、①の場合と、②及び③の場合とを区別する趣旨であるとしか解釈しようがない。

また、上記のとおり、原判決は、「に伴う」との文言を、「によって」と読み替えているものであるが、法24条1項3号は、その規定振りをみると、「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以外のものをいう。）又は解散による残余財産の分配」と規定しており（傍点は引用者）、「によって」と同義と解される「による」という文言が用いられている。このように、法24条1項3号自体が、その規定中において、「に伴う」と「による」を区別して使い分けているのであるから、原判決のように、両文言を同一視する解釈が成立し得ないことは明らかである。

以上のとおり、原判決の解釈は、法24条1項3号の文言に照らし、およそ採り得ないというほかない。

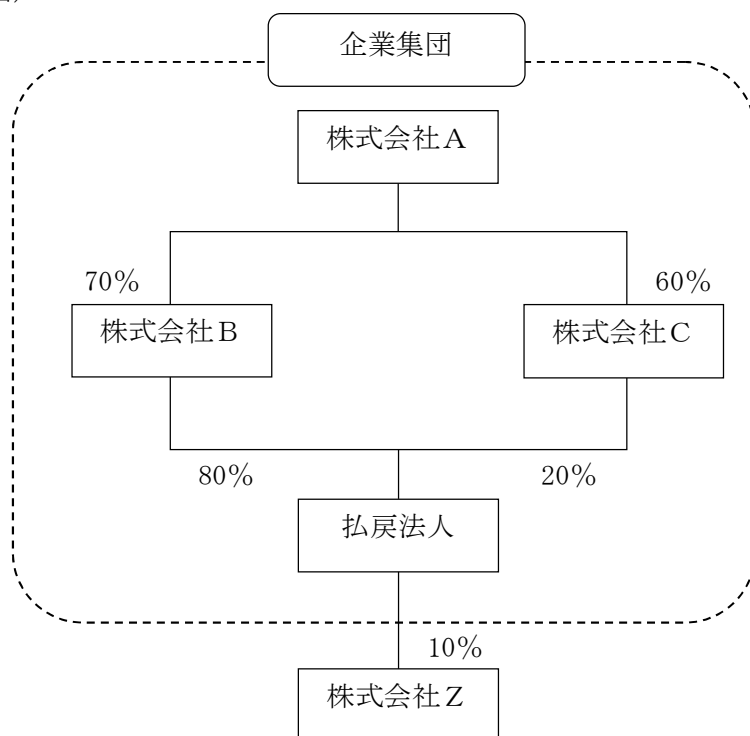
(3) 原判決の判示によれば、看過し難い不合理な事態が生ずること

ア 原判決が、資本剰余金と利益剰余金の双方を原資として配当する場合（上記1（4）③の場合）がなく、配当は必ず原資ごとに分けられて行われることを前提にしているのであれば、現物配当の場合や一つの配当決議による場合があるので、明らかに誤りである。この場合に、一つの配当を原資ごとに区分して、法23条1項1号と法24条1項3号をそれぞれ適用する旨規定されているわけでもない。

イ（ア）また、仮に原判決が、法23条1項1号、法24条1項3号の適用の振り分けの前提として、上記1（4）③の場合があることを認めつつも、当該剰余金の配当の額について、必ず会社法上の原資の区分が可能であることを前提にするのであれば、下記（イ）のとおり、剰余金の配当が資本剰余金と利益剰余金のいずれを原資とするのかが区分できないような場合があるのであるから、やはり前提を誤っている。

（イ）すなわち、会社法上、剰余金の配当をする場合の配当財産の種類は、株主総会の決議により定めることとされているところ（会社法454条1項1号）、その種類に制限はなく、したがって、払戻法人は金銭以外の財産をもって、剰余金の配当を行うことができる。ここで、例えば下の図のような出資関係を想定してみる。

（図）



このような出資関係の中で、払戻法人が、企業集団内（同一の企業（株式会社A）により最終的に支配された企業集団）の株主法人B社及びC社に対し、自身が有するZ社株式の100株（帳簿価額100、時価130）を配当財産として、資本剰余金の額80と利益剰余金の額20をそれぞれ減少して剰余金の配当をした場合、貸借対照表上（つまり、私法・会計上）、資産の部に計上されていた有価証券（Z社株式）の帳簿価額が100減少し、純資産の部に計上されていた資本剰余金の額及び利益剰余金の額をそれぞれ80及び20減少させることとなる（いわゆる簿価処理）。

これに対し、法人税法上は、株主法人（B社及びC社）は払戻法人との間に完全支配関係（法2条12号の7の6）がないので、当該剰余金の配当はいわゆる非適格の現物分配（法2条12号の6括弧書き。なお、適格現物分配につき法2条12号の1

5) として、払戻法人から株主法人に対し、その現物分配(配当)した財産を配当時の時価で株主法人に対して譲渡したものと取り扱われることとなる(いわゆる時価処理。法24条1項本文。「金銭以外の資産の時価」)。

このような取扱いの結果、税務上は、剰余金の配当の額(価額)は、配当財産であるZ社株式の時価130とされ、会計上の計上額(帳簿価額)100との間に差額(譲渡差益)30が生じるが、一方、会計上は、当該差額部分について、資本剰余金の額と利益剰余金の額のいずれも「減少した」事実は存在しない。したがって、このような場合には、剰余金の配当の額(130)について、会社法上の原資の区分をすることは不可能である。

剰余金の配当に係る会社法上の規律からすれば、以上の例のような剰余金の配当が行われ得ることは明らかであり、このような場合も含め、剰余金の配当一般を法23条1項1号又は24条1項3号のいずれかに適切に区分するために、法人税法は、例えば法23条1項1号を「利益剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」、法24条1項3号を「資本剰余金の額の減少によって行う剰余金の配当」などとは規定せず、剰余金の配当を行うに際しての「資本剰余金の額の減少をしたという事実」の有無により、上記各法条の区分を決することとし、これを実現するために「資本剰余金の額の減少に伴うもの」と規定したものである。

換言すれば、原判決の判示によれば、上記のような剰余金の配当の額について、資本剰余金と利益剰余金のいずれを原資とするのか区分できないような場合には、課税関係を判断することができず、税法の適用に欠缺が生じる事態となってしまう。法人税法が、そのような明らかな欠缺があることを前提として、みなし配当の制度を設けているとは到底考えられず、このような解釈が不合理であることは明らかである。

(ウ) 上記(イ)の場合、原判決の判示によれば、当該剰余金の配当は法23条1項1号、法24条1項3号のいずれにも該当しないことになり、そもそも、原判決のいう「資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合において、いずれの配当が先に行われたとみるかによって課税関係の差異が生ずるもの」(原判決35ページ)か否かであるかの判断が不可能であり、その結果、課税関係の判定自体ができず、税法の適用に欠缺が生じることとなる。

ウ また、これまで述べてきたとおり、法人税法が、株主等に交付された資産について法人税法上の資本と利益がその割合に応じて均一に混合したものと捉えていることや、法24条3項が、株式又は出資に対応する金額の区分は、法人税法の観点から適切な方法で算出した金額に基づき行うものとしていることは、法人税法の基本原則である資本と利益の区別の基本原則に由来するものであり、法24条3項はこれを具体化する規定の一部なのであるから、同項が政令に委任する計算規定の内容は、法人税法上の資本と利益の割合に応じたものであることが前提となると考えられる。そして、配当が行われた場合、その前後で、支払法人における法人税法上の資本と利益の割合に変動が生じる場合があるところ、利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として配当が行われた場合、いずれの配当が先に行われたと見るかにより、課税関係が異なる場合が不可避免的に生じることとなり、このことは原判決も認めるところである(原判決31ページ)。

この場合について、原判決は、例外的に、法24条1項3号が適用されるとの解釈を示

しているが（原判決32ページ）、法24条1項3号の文理から乖離した内容であっておよそ無理があるといわざるを得ない上、法の規定（法24条1項3号）の適用の有無が法の委任を受けた下位法令の規定（施行令23条1項3号）による計算結果により決せられるとするものであり、このような無理のある解釈を採らざるを得ないこと自体、原判決の解釈が解釈論として不合理であることを如実に示すものである。

（4）小括

以上のとおり、法24条1項3号の立法経緯、文理及び実質的考慮に照らしても、上記1の解釈の正当性が裏付けられるというべきである。

3 本件配当の全体について法24条1項3号が適用されるべきこと

（1）本件配当は、同一の株主総会において、資本剰余金と利益剰余金の双方の額を減少させ、これらを原資とする複数の配当決議がされ、その効力発生日が同一であって、一回的に配当がされた場合であるから、その全体について法24条1項3号が適用されるべきこと

ア 一審判決が前提事実として認定し、原判決も認定しているとおり、本件配当は、相手方が、完全子会社であるG社及びその傘下の子会社であるH社から総額6億4400万ドルを相手方に分配することが決定された後、相手方が主導してこれを1億ドルの本件資本配当（資本剰余金を原資とする）と5億4400万ドルの本件利益配当（利益剰余金を原資とする）に切り分けるスキームとすることを決め、かつ、各配当につきその効力発生日を同一とする二つの配当決議を行うべきことをG社に連絡し、これにより、G社の会議において本件同意書によって各配当決議が一括して採択され、そのとおりに実行されたものである。

イ すなわち、相手方は、平成24年10月以降、G社及びその傘下の子会社であるH社から6億4400万ドルを相手方に還流させるため、G社の担当者と検討を進め、相手方に分配する資金の総額について、税務上の観点から、一定額を利益の分配として、その余を資本の払戻しに分けて分配することが、相手方における税務上の取扱いの観点から最適である旨をG社の担当会計士に対して連絡するなどしていたところ、その後、G社から相手方に分配する資金の総額が6億4400万ドルと決定された。

そこで、相手方の担当従業員は、平成24年11月12日、G社の財務担当役員に対し、総額6億4400万ドルを、資本の払戻しとしての1億ドルと利益の分配としての5億4400万ドルに切り分けて分配を受けるべきことなど、具体的な処理方法及び手順について連絡した。

G社は、同日付けで、H社から、利益の配当として6億4400万ドルの分配を受け、更にこれを相手方に還流させるため、同日付けで、G社の唯一の社員である相手方との間で、本件同意書及び本件各決議書を取り交わし、もって、同日のG社の株主総会において、いずれも効力発生日を同日として、本件資本配当及び本件利益配当を行う権限をG社に付与すること等が決議された。

これに基づき、G社は、同月13日、相手方の取引銀行宛てに、本件配当の総額である6億4400万ドルの送金手続を行い、また、本件配当の会計上の処理等を行った。

ウ 以上のとおり、本件配当は、同一の株主総会等において、利益剰余金と資本剰余金の両方を減少させ、これらを原資とする複数の配当がなされ、その効力発生日が同一であることにより、一回的に配当が行われた場合であるから、その全体について法24条1

項3号が適用されるものである。

(2) 本件配当の実態ないし本質に照らして検討しても、その全体に法24条1項3号を適用すべきことが裏付けられること

上記(1)のとおり、本件配当は、その全体について法24条1項3号が適用されるべきものである。本件配当は、形式上は複数の配当決議によるものではあるが、その実態ないし本質に照らせば、その全体に法24条1項3号が適用されるとの解釈が更に裏付けられるというべきである。

ア すなわち、特定の日に行われた剰余金の配当について、その私法上の原資に応じて複数の配当決議が行われているとしても、当該行為に対する法的評価ないし法令の適用に当たっては、このような行為の形式にのみ着目すべきではなく、行為者の意図や目的等、行為の客観的一体性等の点を考慮して実質的な観点から検討すべきである。

上記(1)のとおり、G社及び相手方は、相手方に6億4400万ドルを還流させる目的の下、何らかの思惑に基づいて、複雑な法形式及び会計上の処理方式を用いたものであるが、本件配当に係る経過の全体を見れば、相手方が、G社から6億4400万ドルの配当を受けるという一つの実行に移したものであって、そのことこそが本件配当の本質的要素であって、本件配当の過程で行われた各配当決議及びこれに基づく配当は密接不可分の一体を成すものであり、配当決議が複数であること等は単に形式的、非本質的な要素にすぎない。そうすると、本件配当は、実質的にはG社が資本剰余金及び利益剰余金の双方を原資とする合計6億4400万ドルの配当を一つの配当決議に基づいて実施したと何ら変わるところはなく、法24条1項3号の適用に当たって、配当を一つの配当決議に基づいて実施した場合と結論を異にする理由は何ら存在しない。このような本件配当の本質ないし実態に照らしても、本件配当の全体について法24条1項3号を適用するのが相当であり、少なくとも本件配当において形式的ないし非本質的な部分を殊更に重視することは、事案の本質を捉えない不適切な解釈というべきである。

イ また、上記(1)のとおり、当該配当に係る議案が複数に分割されて各別に決議がされているが、それらの決議は、当初から上記金額を株主に配当するという意図及び計画の下、同一の株主総会において行われ、各決議の効力発生日も同一であるなど、密接不可分の一体的なものとして行われているところ、当該配当の全体について私法上も一体のものと評価するのが相当であり、この点からも本件配当の全体について法24条1項3号が適用されるべきである。

(3) 小括

上記のとおりであって、いずれせよ、本件配当全体について、法24条1項3号が適用されるべきことは明らかである。

したがって、これと同旨の理由に基づく本件更正処分は適法である。

4 利益積立金額がマイナスの状態で行われたことは本件更正処分の適法性を左右しないこと

以上によれば、本件更正処分は課税要件を充足する適法な処分というべきである。これに対し、原判決は、前記第1の2(3)のとおり、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旨判示することから、以下、利益積立金額がマイナスの状態での本件配当が行われたことは本件更正処分の適法性を左右しないことについて述べる。

(1) 施行令23条1項3号は、法24条3項の委任の趣旨に照らして合理的な内容であること

法24条の趣旨及び同条3項の文言に照らせば、同条3項は、法人税の課税に当たって、法人税法の課税上、資本と利益に対応する金額を適切に区分する計算規定を定めることを政令に委任しているものであり、上記2(3)ウで述べたとおり、その計算規定の内容は、法人税法上の資本と利益の割合によることを前提とするものである。

また、施行令23条1項3号においては、「資本の払戻し」の場合の「株式又は出資に対応する部分の金額」（法24条1項柱書き）は、払戻法人の払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等に、払戻しを受けた株主法人が払戻等の直前に有していた払戻法人の払戻しに係る株式の数が当該払戻法人の当該払戻し等に係る株式の総数に占める割合を乗じて計算することとされている。

そして、払戻法人の払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等は、払戻し等の直前の資本金等の額に、「簿価純資産価額」のうち当該資本の払戻しにより「減少した資本剰余金の額」の占める割合を乗じて計算することとされている。

このように、施行令23条1項3号の規定は、法人税法上の資本と利益のうち、資本の占める割合をもって算出するものであって、法24条3項の委任の範囲内で定められた合理的な規定といえることができる。

(2) 利益積立金額がマイナスの状態での配当についても施行令23条1項3号が適用されるべきであること

ところで、施行令23条1項3号の定める計算に従って「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配当直前の資本金等の額を下回る場合、すなわち、当該剰余金の配当直前の利益積立金額がマイナスである場合には、当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額（同号が定める計算式の分子）が払戻法人の簿価純資産価額（同計算式の分母）よりも大きくなり、その結果、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。換言すれば、このような場合、資本剰余金の全額に加えて減少した利益剰余金の一部が資本金等の額と認識されたのと同様の結果となる。

しかし、以下に述べるとおり、上記の事態は合理性を有する規定である施行令23条1項3号の適用により生ずる当然の結果にすぎず、かつ、その結果も何ら不合理なものではなく、利益積立金額がマイナスの状態での本件配当が行われたことは本件更正処分の適法性を左右するものではない。

ア すなわち、施行令23条1項3号が法24条3項の委任に照らして合理的であるか否かは、一般的に租税法規で下位法令に委任される事柄は専門的、技術的事柄であって、その技術的細目等を定めることについて税務当局に裁量が認められることを前提に（最高裁判所昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247ページ参照）、委任法令の趣旨・目的等に照らして合理的に判断されるべきであり、算出された「払戻し等の直前の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たとの一事をもって、

その合理性が否定されるものではない。そして、施行令23条1項3号が法24条3項の委任に照らして合理性を有する規定であることは、上記(1)に述べたとおりである。

イ また、これまで繰り返し述べてきたとおり、法人税法は、会社の資産について利益と資本がその割合に応じて均一に混合したものと捉えており、利益剰余金についても法人税法上の資本に対応する額を含むものであるから、本来的には利益剰余金を原資とする部分を含め、配当に係る剰余金の全体を区分計算の対象とすべきであり、その結果、算出された「払戻し等の直前の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ことは当然にあり得ることであって、法人税法が予定しているところである。

したがって、利益積立金額がマイナスの状態でされたものか否かを問わず、法23条1項1号で利益剰余金を原資とする配当の全額が益金不算入になるからといって、法24条1項3号が適用される場面においてこれと異なる結果となることがあったとしても、法人税法上、何ら不相当とはいえない。

ウ この点、原判決は、利益剰余金が課税済み利益のみで構成されていない場合であっても、利益剰余金の額のみを原資とする配当については法23条1項1号が適用されるなどとして、利益積立金額がマイナスの場合には、税法上、本来は、配当の全額が資本部分の払戻しとして認識されるべきであるとする申立人の主張を採用できないと判示している(原判決39及び40ページ)。

しかし、上記1(4)のとおり、法23条1項1号は、利益剰余金についても法人税法上の資本に対応する額を含むものであるが、政策的見地から、利益剰余金の額のみを原資とする配当の場合に限り、例外的に区分計算を省略することを許容したものであるところ、そのような例外に該当する場合でなければ、法人税法上の資本と利益の区別の基本原則に則ってその原資が利益剰余金であっても区分計算がされなければならないのであるから、区分計算の結果、利益剰余金の一部が資本金等の額に対応する部分と扱われることがあることは法人税法の予定するところである。そして、施行令23条1項3号は、法24条1項3号が適用される場面において適用される規定であり、その場面では法24条1項3号と相互補完的關係に立つ法23条1項1号は適用されないことが前提なのであるから、法23条1項1号との關係を問題とする余地はないというべきである。原判決は、法24条1項3号の趣旨及びこれと法23条1項1号の關係を正解しないものであって、誤っているというほかない。

エ また、本件配当の全体について施行令23条1項3号を適用した結果、「払戻し等の直前の払戻等対応資本金額等」は2億1105万7771.56ドルとなり、本件資本配当の額(1億ドル)の2倍以上の額が算出されることになるが、その一事をもってして、施行令23条1項3号を本件配当に適用することについて、施行令23条1項3号が租税法規として許容される裁量の範囲を超えるものとはいえない。

すなわち、控訴理由書第3の3(1)(41ないし43ページ)で述べたとおり、本件配当は、我が国の会社法の配当財源規制と異なる規律を有するデラウェア州LLC法の規定の下、別紙3のとおり、大幅な利益積立金額のマイナスを計上していたG社が、期中に得た利益等を原資に、配当直前の会社法上の貸借対照表上の剰余金の額を大幅に超過する額を剰余金として配当したものである。

我が国の会社法461条は、剰余金の配当により株主に対して交付する金銭等の帳簿価

額の総額は、当該行為がその効力を生ずる日における分配可能額を超えてはならない旨規定している。この分配可能額は、最終事業年度の貸借対照表に計上されている剰余金の額を基礎として、最終事業年度の終了後その剰余金の配当等の効力発生日までの期間に生じた一定の増減額（臨時決算をした場合の損益）を加味して計算される。本件においては、G社の最終事業年度の剰余金の額は2487万ドルであり、その後、本件配当まで臨時決算をしていないことから、6億4400万ドルもの剰余金の配当を行うことは、我が国の会社法上、違法である。

このように、本件配当において、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」が算出される結果が生じたのは、大幅な利益積立金額のマイナスを計上していたG社が、期中に得た利益等を原資に、配当直前の会社法上の貸借対照表上の剰余金の額を大幅に超過する額を剰余金として配当したという、我が国の会社法の下では許容されていない会計処理を前提として本件配当を実施したことによるものであって、そのような結果となることもやむを得ないと解され、本件配当に法24条1項3号を適用することに違法はないというべきである。

オ なお、相手方は、我が国の会社法下においても、企業が臨時決算をしつつ、法人税法上の仮決算を行った場合の中間申告書を提出せずに配当を行った場合は、本件配当と同じことが起こり得ると主張するが（相手方第7準備書面第4の7（1）・56ページ以下）、そもそもG社は臨時決算を行っておらず、本件とは事案を異にするから、相手方の上記主張は前提を欠くものである。また、相手方が主張する事例は、会社が、会社法上の貸借対照表と税務上の貸借対照表との間に大幅な相違を作出した上で配当を行い、これに基づいて税務申告をする場合であって、違法であるかはともかく、このような場合を法人税法が予定しているとは到底考え難いものであって、むしろ、相手方の主張内容は、本件配当のような配当が我が国の法人税法が予定するものでないことを裏付けるものである。

カ また、本件配当は、上記のとおり、我が国の法人税法が予定しない配当であるが、あえてこれを我が国の法人税法に引き直して説明するならば、我が国の法人税法が予定している、利益積立金額がマイナスの場合の配当の一形態と捉えることができる。そして、利益積立金額がマイナスである場合、利益剰余金を原資とする配当がなされたとしても、当該配当に課税済み利益の部分はないといえるから（控訴理由書第3の1（2）ア・20ページ）、重複課税を避けるための益金不算入という趣旨も妥当しない。また、このような払戻しは、法人税法上は資本の払戻しと評価されるべきものであるから（控訴理由書第3の2（1）ウ36ページ）、施行令23条1項3号の適用により、上記エのような計算結果が生ずることは当然の事理というべきものである。

キ 更にいえば、施行令23条1項3号は、利益積立金額がマイナスの状態に配当した場合に、納税者を害しない課税技術上の対策（払出後の資本金等の額がマイナスとならないための制限的な計算規定）を設け、払戻法人における払出等の直前の払戻等対応資本金額等を超える金額が算出されないようにし、将来の資本の配当と同視できるような不当な結果が生じない措置を講じている（なお、この措置の結果、利益と扱われる部分は、課税政策上そのように取り扱うとするものであって、法人税法上の利益を意味するものではない。この点について、控訴理由書第3の2（2）ウ・37ページ、乙

第50号証の2・4及び5ページ参照)。このように、施行令23条1項3号には、納税者を不当に害する結果となることを避ける規定が設けられ、実際上の不都合までは生じない仕組みとなっており、本件配当に適用した結果を見ても、相手方において払出直前の資本金等の額を超える金額が算出されるという事態は生じていないから、この観点からも、本件配当に施行令23条1項3号を適用することには合理性があるというべきである。

(3) 小括

したがって、利益積立金額がマイナスの状態であるG社が行った本件配当に施行令23条1項3号を適用したことは、本件更正処分の適法性を左右するものではない。

5 結論

以上のとおり、本件配当の全体に法24条1項3号を適用すべきものとした本件更正処分は適法である。

第4 原判決の判断は法24条1項3号等の解釈適用を誤るものであること

以上に対し、原判決は、前記第1の2のとおり、本件更正処分を取り消すべきものと判断するが、前記第3に詳細に検討したところによれば、原判決の判断は、法23条1項1号及び法24条1項3号の趣旨・目的並びに立法経緯、会社法上の資産分類と法人税法上の資本と利益の関係等を正解することなく、これらの規定の解釈適用を誤ったものというほかなく、破棄を免れないものというべきである。

第5 本件は法令解釈に関する重要な事項を含むこと

前記第3及び第4のとおり、原判決の前記第1の2の判断には、法24条1項3号等の解釈適用について、結論に影響を及ぼす明らかな誤りがある。

前記第3のとおり、法24条1項3号は、我が国の法人税法上の基本原則である資本と利益の区別を具体化するものとして、我が国の法人税制の基幹的要素の一つである受取配当課税制度の根幹を成す規定である。

そして、法23条1項1号は利益剰余金の額のみを原資とする剰余金の配当に、法24条1項3号は資本剰余金の額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に、それぞれ適用される規定であり、少なくとも本件配当のような配当には、その配当全体に法24条1項3号を適用するのが、実務上定着した取扱いである。この点について判断した最高裁判例はないものの、上記の取扱いと同旨の裁決（乙第39号証、国税速報第6094号等）や評釈文献（乙第21号証、乙第27号証、乙第28号証等）の存在も、上記取扱いの合理性を裏付けるものである。

加えて、原判決は、傍論とはいえ、施行令23条1項3号の定めの一部を法の委任の範囲を逸脱する違法なものと判示しており、その実務的影響は看過し難い。

付言すれば、本件で解釈が問題とされている法23条1項1号及び法24条1項3号に対応する規定は、法人税法のみでなく、所得税法にもあるため（法23条1項1号に対応するものとして、所得税法〔平成19年法律第6号による改正前のもの。以下、この項において同じ。〕24条1項。法24条1項3号に対応するものとして、所得税法25条1項3号。施行令23条1項1号に対応するものとして、所得税法施行令〔平成19年政令第82号による改正前のもの〕61条2項3号）、原判決の判断は、所得税法に関する実務上の取扱いにも、同様の混乱や影響を及ぼすものである。

以上のとおり、原判決の判断は課税実務に多大の影響を及ぼすものであるから、本件は法令の解釈に関する重要な事項を含むものであることが明らかである。

第6 結語

以上のとおり、原判決には、判決の結果に影響を及ぼす明らかな法令の解釈適用の誤りがあり、本件は、法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

よって、本件上告受理申立てを受理した上、原判決を破棄し、更に相当の裁判をすることを求める。

以上

上告受理申立て理由書（目次）、別紙「略語表」、別紙1～4 省略