

第6回

税法入門

ストックオプションの権利行使益は 給与所得か一時所得か

事案の概要

Xは、外資系日本法人の代表取締役であったが、親会社の米国法人から付与されたストックオプションを平成8年から11年にかけて行使し、総額で3億5000万円の権利行使益を取得した。

Xはこの利益をそれぞれ一時所得として確定申告したところ、税務署はこの利益は給与所得に該当するとして所得税の更正処分をし、Xはこれを不服として課税処分の取消を求めた。一審（東京地判平成15年8月26日、労判860号15頁）はこれを一時所得としたが、控訴審（東京高判平成16年2月19日、判時1858号3頁）は原審を破棄し、給与所得と判断していた（アプライド事件）。

主たる争点

ストックオプションの権利行使益の所得区分

判決要旨

●最高裁判所第3小法廷判決

（平成17年1月25日、最高裁HP）

- 1 本件権利行使益は上告人が代表取締役であった日本法人からではなく、親会社から与えられたものであるが、親会社は子会社の株式を100%有し、人事権等の実権を握ってこれを支配しているのであるから、上告人は親会社の統括の下に日本法人の代表取締役としての職務を遂行していたものである。
- 2 本件ストックオプション制度は日本法人の一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図しており、権利行使益は上告人が職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益である。
- 3 本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たる。

解説

ストックオプション制度は、役員や従業員に対する長期インセンティブ報酬制度として米国において発達し、日本でも平成9年の商法改正で新株引受権方式により導入された（商法280条の19～）。税制面でも株式の譲渡時まで課税が繰り延べられている（租税特別措置法29条の2）。

ストックオプションの権利行使益の所得分類は定めなかったため、当初は新株引受権の付与に関する通達（所基通23～35共6）に従い、原則として一時所得として課税されていたが、その後、租税特別措置法29条の2の新設により、譲渡所得とされた。これに伴い、給与所得課税の取扱いがなされるようになり、課税庁は一時所得で申告した納税者に対し、遡って給与所得とする更正処分をしたため、訴訟が頻発した。

コメント

ストックオプションの権利行使益の所得分類は、発行会社と付与者、取得者との関係により異なりうる。例えば弁護士が会社からストックオプションを付与され、権利行使したら、その所得は事業所得になることが多いと思われる。

しかし、本件をはじめとする外資系会社の日本法人従業員が、親会社から付与されたストックオプションを行使した場合について、下級審での判断は一時所得とするもの（日本コンパック事件東京地判H14.11.26判時1803号3頁、日本マイクロソフト事件東京地判前同日判タ1106号283頁など）と給与所得とするもの（日本インテル事件、日本マイクロソフト事件いずれも東京地判H15.8.26など）にわかれていた。

最高裁は、このような類型につき、権利行使益は役員や従業員への動機付けかつ職務の対価として与えられるものであるとし、給与所得説をとった。

しかし、大企業はともかく、株式未上場のベンチャー企業の草創期などで、インセンティブとして与えられ

るストックオプションは、多分にボーナス的な意味があり、精勤の対価というような意味合いは小さいことも多い。また、給与所得とみると、親会社が外国法人であれば源泉義務はないが、日本法人であれば直接の雇用関係はない親会社に、当該社員に対して多額の源泉税支払い義務が発生するなど、理論的に解決がむずかしい問題も残る（ストックオプションの行使によっても親会社には何の利益も発生しないから、親会社はいったん源泉税を立替えて支払い、当該社員から源泉分を支払ってもらわなければならない）。そこで、権利行使益の性質を給与所得と見るべきではなく、当事者と会社との関係により事業所得、一時所得、雑所得のいずれかに該当するとすべきであるとする有力説（金子宏）もある。

外資系会社の従業員等のストックオプションの行使益を給与所得とみることは確定しているが、本判決の射程をどこまでと見るかは今後も問題となるだろう。

<参考文献>

金子宏 著「租税法第10版」弘文堂 2005.4

keywords

給与所得

サラリーマンなどが勤務先から受ける給料、賞与などの所得をいい、所得は（収入金額〔源泉徴収される前の金額〕－給与所得控除額）となる。納税額はこの所得に税率をかけて納税額を計算する。

一時所得

営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外のもの、労務や役務の対価でもなく、さらに資産の譲渡による対価でもない一時的な性質の所得をいい、所得は（収入金額－収入を得るために支出した金額－特別控除額〔最高50万円〕）となる。納税額はこの所得の2分の1を他の所得と合算して総所得金額に税率をかけて計算する。

（税務特別委員会副委員長 兼川 真紀）