

事案の概要

上告人（納税者）は、A株式会社の役員であったが、同社在勤中に、親会社米国法人からストックオプションを付与された。そして、上告人は、これを行って、平成8年に2億7982万2821円の、同9年に2億5909万1578円の、同10年に5億6814万1788円の、同11年に5億2971万5400円の各権利行使益を得た。

上告人は、平成8年分から11年分の所得税について、上記権利行使益が一時所得に該当するとして確定申告を行なった。これに対し、被上告人（税務署長）は、権利行使益が給与所得に当たるとして増額更正処分を行ない、平成11年分については増額更正及び過少申告加算税の賦課決定をした。

上告人は本件権利行使益は一時所得に該当するとして、本件各処分及び賦課決定処分の取消しを求めて本訴を提起した。

原審・控訴審においては、ストックオプションの権利行使益が一時所得か給与所得かが主な争点であった。しかしながら、判例は、本件の上告前に給与所得に確定し、本件上告審においてはこの点は争点としては排除された。そして過少申告加算税の妥当性のみが争点となった。

なお、本判決においてストックオプションに関する法制度及び判例の流れが簡潔にまとめられているので、本争点と直接の関係はないが、以下にまとめておく。

特定新規事業実施円滑化臨時措置法の改正（平成7年）により株式未公開会社においてストックオプション制度を導入することが可能となり、その後、平成9年及び平成13年の商法改正によりすべての株式会社においてストックオプションが利用できることとなった。これらの改正を受けて、ストックオプションの課税上の取扱いについて、租税特別措置法や所得税法施行令の改正が行なわれたが、外国法人から付与されたストックオプションについては、法令上特別の定めは置かれていない。東京国税局直税部長監修による「回

答事例による所得税質疑応答集」では、昭和60年版から平成6年版まで、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員に付与されたストックオプションの権利行使益は、原則、一時所得として課税されるとされていた。課税実務においても、平成9年分の所得税の確定申告がされる時期までは、これに従っていた。

しかしながら、「回答事例による所得税質疑応答集」平成10年版においては、外国法人である親会社から付与されたストックオプションの行使益は給与所得として課税されるとされた。しかし、平成14年6月24日付け課個2-5ほかによる所得税基本通達23-35共-6の改正まで、通達に明記されることはなかった。判例も一時所得か給与所得かについては意見が分かれていた。

本件においても、第一審の東京地裁判決は、権利行使益を一時所得として、各処分及び賦課決定を取り消し（東京地判平15・8・26判時1838号52頁）、控訴審の東京高裁判決は、権利行使益を給与所得として原判決を取り消した。

争点

争点はストックオプション行使益が一時所得か給与所得かであったが、その部分は排除され、ストックオプションを一時所得として申告したことに対する過少申告加算税の賦課の正当性のみが判断の対象となった。

判決要旨

- 最高裁平成18年10月24日第三小法廷判決
平成17年（行ヒ）第20号、各所得税更正処分等取消請求事件（裁時1422号3頁）
Lexis判例速報2007 No.15 104ページ

外国法人から付与されたストックオプションの課税上の取扱いについては、かつてはこれを一時所得とし

て取り扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていたが、平成10年分の所得税の確定申告の時期以降、その取扱いを変更し、給与所得として統一的に取り扱うようになったものである。しかし、一時所得とする見解にも相応の論拠があり、最高裁平成16年（行ヒ）第141号同17年1月25日第三小法廷判決によってこれを給与所得とする判断が示されるまでは、下級審の裁判例においてその判断が分かれていたのである。そうであるとすれば、納税者において、外国法人から付与されたストックオプションの権利行使益が一時所得に当たるものと解し、一時所得として申告したとしても、それには無理からぬ面があり、納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。

上告人が平成11年分の所得税の確定申告をする前に同8年分ないし同10年分の所得税についてストックオプションの権利行使益が給与所得に当たるとして増額更正を受けていたことを考慮しても、上告人が権利行使益を一時所得として申告し、給与所得に当たるものとして税額の計算の基礎としなかったとしても、真に上告人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上告人に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になるというのが相当であるから、国税通則法第65条4項にいう『正当な理由』があるものというべきである。

コメント

(1) 本件の争点は、本来給与所得として申告するべきであったストックオプションの所得を上告人が一時所得としてした税務申告について、国税通則法第65条の「正当な理由」、つまり判例が解釈する「真に上告人の責めに帰することのできない客観的な事情がある」との基準にあてはまるか否かである。ストックオプションが一時所得か給与所得かについては、二説が対立していて、上告人はどちらの説によっても、申告をすることができた。また、上告人は平成11年分の所得税の確定申告をする前に同8年分ないし同10年分の所得税についてストックオプションの権利行使益が給与所得に当たるとして増額更正を受けていたのであり、権利行使益が給与所得と解釈されることを十二分に理解していた。だか

ら、平成11年分の確定申告の際、一時所得としての申告を「できない客観的な事情」はあり得なかった。しかし人間は、それほど聖人君子ではないから、二説があった場合、より有利な説を選ぶであろう。つまり、上告人が一時所得として申告したのは、上告人の単純な税額を少なくしたい願望であり、主観的な事情以外のなにものでもなく、最高裁の判定基準にあてはまらないことは明白である。にもかかわらず、最高裁第三小法廷が、上告人の一時所得としての申告をやむをえない、と評価したのは、論理的には誤判と言わざるを得ない。しかし、結果には賛成できるものがある。最高裁が人間の欲望の本質には、やむをえない、として正当な理由を非常に広く解釈しつつ、一方、判決の宣言としての正当な理由は「真にやむをえない客観的な事情」として、一般的には広く解釈してほしくない、との意思であろう。要件を絞った人間的な悩みが現われて、楽しく読める判決である。結論には大賛成である。

(2) この判決の後、平成18年11月16日第一小法廷は、上告人の役職の違いに対処して、その肩書きを「代表取締役」→「取締役」に変更しただけで、他の文章はまったくのコピーの判決をした。この間の事情を知ることができないが、①この二小法廷間で、意思の統一が図られた、②第一小法廷は、結論は一応自ら判断したが、判決文についてはコピーで充分と判断した、の場合が考えられる。①の場合の可能性が高い、と一般人は考えるであろうし、裁判官独立の原則上、禍根を残すかもしれない。

国税通則法

(過少申告加算税)

第65条

4 第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。

(税務特別委員会委員 服部 成太)