

～ 制度調査部情報 ～

2006年11月2日 全5頁

ストック・オプション課税、 過少申告加算税は認めず

制度調査部
古頭 尚志

10月24日の最高裁判決

【要約】

2006年10月24日、ストック・オプション課税に関する判決が最高裁第三小法廷で言い渡された。

外国法人である親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益が「給与所得」にあたることは、すでに2005年1月25日の最高裁判決で確定しているが、本判決は増額更正と同時に行われた過少申告加算税の賦課決定について争われていた事案に対するものである。

判決では、課税庁が権利行使益の取扱いを従来の「一時所得」から「給与所得」に変更した後も、長期にわたって納税者に十分周知しなかった点を捉え、過少申告加算税の賦課決定を取り消す判断を示した。

本稿では、本判決の概要とともに、問題となった論点を簡潔に整理する。

判決の概要

2006年10月24日、最高裁第三小法廷（藤田宙靖裁判長）は、外国法人である親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益について、納税者が2000（平成12）年3月に「一時所得」として確定申告をしたところ、課税庁により過少申告加算税賦課決定がなされた事案に対し、同決定を取り消す判決を言い渡した¹。

外国法人である親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益については、かつて「一時所得」と「給与所得」いずれに該当するかが大きな問題となった。この点、課税庁は1998年分の確定申告より以降は「給与所得」として統一的に取り扱い、最高裁も2005年1月25日の判決（第三小法廷、藤田宙靖裁判長）で「給与所得」と認定した。

ただし、1997年分の確定申告以前は、課税庁でも「一時所得」とすることを容認しており、「給与所得」に統一した後も、2002年の通達改正まで、法令・通達でこの取扱いを明示することはなかった²。

こうした事情を背景に、上告人（＝納税者）は、同人が外国法人である親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益を「一時所得」として申告したことには「正当な理由」（国税通則法第65条第4項）があり、過少申告加算税が課されない場合に該当するとして賦課決定の取消しを求めて争っていた。


¹ 判決文は裁判所 HP (<http://www.courts.go.jp/>) より入手できる。

² ただし、裁判所の認定事実によれば、1998年7月発行の「回答事例による所得税質疑応答集」平成10年版の中で、「給与所得」とする旨の記述がなされたという。



以下の表は、本判決の事案の概要と、ストック・オプションの権利行使益に対する課税の経緯について、時系列に沿ってまとめたものである。

事案の概要とストック・オプション課税の経緯

時期	事実	課税実務	
1996（平成8）～ 1998（平成10）年	上告人、この間に得たストック・オプションの権利行使益を「一時所得」として確定申告 98年7月発行の「回答事例による所得税質疑応答集」の中では「給与所得」と記述	実務上、「一時所得」を容認	
1999（平成11）年	課税庁、98年分の確定申告より「給与所得」に統一することを決定。	実務上、「給与所得」に統一 	
2000（平成12）年	(3月10日) 課税庁、上記96～98年分の権利行使益を「給与所得」とし、増額更正。 (3月15日) 上告人、99年分の権利行使益を「一時所得」として確定申告		
2001（平成13）年	(3月12日) 課税庁、上記99年分の権利行使益を「給与所得」として増額更正・ 過少申告加算税 賦課決定		
2002（平成14）年	(6月24日) 所得税基本通達23～35共-6を改正。		通達を改正し、「給与所得」とすることを明示
2005（平成17）年	(1月25日) 最高裁、権利行使益を「給与所得」と認定。		「給与所得」になることが確定
2006（平成18）年	(10月24日) 最高裁、通達改正前の 過少申告加算税 の賦課決定を取り消す判決。		

上告人は外国法人を親会社とする日本法人の代表取締役等として勤務し、当該親会社からストック・オプションの付与を受けた。

(出所) 判決文を基に大和総研制度調査部作成

ストック・オプション課税に言及したものとして、制度調査部では以下のレポートを作成しているので参照いただきたい。 のレポートは、「給与所得」となることが確定した2005年1月25日の最高裁判決を受けて作成されたものである。

2005年2月24日	中田 綾「ストック・オプション - 税制のまとめ」
2005年2月28日	齋藤 純「ストック・オプション課税、最高裁判決の影響」
2006年6月29日	吉井一洋「ストック・オプションの会計処理（改訂版）」
2006年7月31日	吉井一洋「ストック・オプション、付与時は非課税」
2006年7月31日	吉井一洋「ストック・オプションの損金算入」

判決の背景

(1) 給与所得と一時所得

上の表を見て気になるのは、やはり2000年3月に確定申告が行われた背景である。上告人は3月10日に96～98年分の権利行使益について「給与所得」として増額更正の決定を受けている。それにも関わらず、3月15日に上告人は99年分の権利行使益を「一時所得」と申告したのだが、その間の経緯は判決文だけでは判然としない。

もっとも、課税庁が「給与所得」に見解を統一したとはいえ、法令・通達レベルで明示されたものではなく、認知度について個人差はあっても、あくまで「課税実務上」の変更であった。また、権利行使益を「一時所得」として申告した場合に比べ、「給与所得」として申告した場合、納税者の税負担が一気に跳ね上がってしまうのは明らかである。

前述の通り、現在は「給与所得」となることが確定している。しかし、当時はこの解釈を巡って混乱した状況下であり、まして税負担の差が大きいことも考えると、「給与所得」と申告しなかったとしても、それを上告人だけの責任とすることは出来ないように思われる。

<参考> 給与所得の計算式

$$(\text{所得金額}) = (\text{収入金額}) - (\text{給与所得控除額}) - \{(\text{特定支出の合計額}) - (\text{給与所得控除額})\}$$

特定支出控除は実際にはほとんど利用されておらず、通常は「(収入金額) - (給与所得控除額)」が給与所得の額となる。

給与所得控除の額は収入金額により異なるが、例えば収入が1,000万円であれば、1,000万円×10% + 120万円 = 220万円である。したがって所得金額は780万円となる。

<参考> 一時所得の計算式(総所得金額に加算する額)

$$(\text{所得金額}) = \{(\text{総収入金額}) - (\text{その収入を得るために支出した金額}) - (\text{特別控除額 50万円})\} \times 1/2$$

「その収入を得るために支出した金額」がいくらかによって異なるが、給与所得とした場合に比べ所得金額は圧縮され、納税者の税負担はかなり軽減される。

(2) 「正当な理由」とは？

本事案で争点となったのは、過少申告(「給与所得」ではなく「一時所得」として申告)を行ったことについて、国税通則法 65 条第 4 項の「正当な理由」があると認められるか、という点である。

過少申告を行った場合、課税庁は過少申告加算税(税額の 10%相当。当初の申告税額あるいは 50 万円のいずれか多い額を超える場合は、その超過部分については 15%相当)を課すことになっている。しかし、「正当な理由」があると認められる場合は、過少申告加算税は課されない。

<参考> 国税通則法第 65 条第 4 項

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っ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。

「正当な理由」について、例えば平成 12 年 7 月 3 日付の事務運営指針「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」では、「正当な理由」があると認められる事実として、次のようなものを挙げている。

通則法第 65 条の規定の適用に当たり、例えば、納税者の責めに帰すべき事由のない次のような事実は、同条第 4 項に規定する正当な理由があると認められる事実として取り扱う。

- (1) 税法の解釈に関し、申告書提出後新たに法令解釈が明確化されたため、その法令解釈と納税者の解釈とが異なることとなった場合において、その納税者の解釈について相当の理由があると認められること。

(注) 税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。

- (2) 所得税の確定申告書に記載された税額（以下「申告税額」という。）につき、通則法第 24 条の規定による減額更正（通則法第 23 条の規定による更正の請求に基づいてされたものを除く。）があった場合において、その後修正申告又は通則法第 26 条の規定による再更正による税額が申告税額に達しないこと。

(注) 当該修正申告又は再更正による税額が申告税額を超えた場合であっても、当該修正申告又は再更正により納付することとなる税額のうち申告税額に達するまでの税額は、この(2)の事実に基づくものと同様に扱う。

- (3) 法定申告期限の経過の時以後に生じた事情により青色申告の承認が取り消されたことで、青色事業専従者給与、青色申告特別控除などが認められないこととなったこと。
- (4) 確定申告等の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情があること。

また、最近の判例では、次のような判断基準を示している³。本判決でも以下の判決を引用し、同じ判断基準を用いている。

< 最高裁平成 18(2006)年 4 月 20 日判決（第一小法廷）>

< 最高裁平成 18 年 4 月 25 日判決（第三小法廷）>

（過少申告加算税の趣旨）

過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置で（あり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないもので）ある。

（正当な理由）

国税通則法 65 条 4 項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額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、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

³ は税理士が依頼者である納税者に虚偽の説明をして虚偽の申告書を提出した事案、は税理士が納税者に虚偽の証明をしたうえ、税務署職員と結託し、虚偽の申告書を提出した事案である。では実際に提出された申告書を十分確認しなかったという点で納税者にも落ち度があるとされ、「正当な理由」は否定された。一方では、納税者と同様の落ち度はあるものの、税務署職員が積極的に加担していることが考慮され、「正当な理由」が肯定された。いずれの判例も裁判所の HP で判決文を入手できる。

本判決の評価

課税庁は、解釈・運用を大きく変更した後も長期にわたって法令・通達の改正を行わず、納税者に広く周知する措置が不十分であった点は否めない。最高裁はこの点をとらえて以下のように判示し、納税者（上告人）を救済した（所要の箇所を抜粋）。

（下級審でも判断が分かれていたような問題について）課税庁が従来取扱いを変更しようとする場合には、法令の改正によることが望ましく、仮に法令の改正によらないとしても、通達を発するなどして変更後の取扱いを納税者に周知させ、これが定着するよう必要な措置を講ずべきものである。ところが、前記事実関係等によれば、課税庁は、上記の通り課税上の取扱いを変更したにもかかわらず、その変更をした時点では通達によりこれを明示することなく、平成 14 年 6 月の所得税基本通達の改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記したというのである。そうであるとすれば、**少なくともそれまでの間は、納税者において、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等に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、その見解に従って上記権利行使益を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、それをもって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過ぎないもの**ということとはできない。

以上のような事情の下においては、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、（中略）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、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお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 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（したがって、過少申告加算税の賦課決定を取り消す）。

ところで、本判決では「少なくともそれまでの間は、・・・一時所得に当たるものと解し、その見解に従って上記権利行使益を一時所得として申告したとしても、無理からぬ面があり・・・」と述べている。この箇所だけに注目すると、通達改正前のものであれば、全ての過少申告加算税が課されたケースについて「正当な理由」を認めたかのように読めなくもない。もっとも、「正当な理由」があると認められるか否かは、その態様や時期など、各事案ごとに個別具体的に判断されるものであり、通達改正前に過少申告加算税が課された全ての事案について、一律に「正当な理由」を認めるものではないように思われる⁴。

ストック・オプション課税に関する「一時所得」から「給与所得」への取扱いの変更に伴う一連の問題は、本判決で一応の決着をみたといえるだろう。

⁴ 上記に引用した判決文中の下線部分に「・・・ことを考慮しても、・・・」とあるように、各事案ごとの個別事情が考慮された上で、最終的に「正当な理由」の有無が判断されると思われる。ただし、この部分に関する記述はあくまでも筆者の私見であり、読者各位におかれては、本稿によることなく、別途専門家の指示を仰ぐ等してご判断いただきたい。