

## 「納税者の予測可能性の確保と申告納税制度 ストックオプション訴訟最高裁平成 18 年 10 月 24 日判決を踏まえて」

専修大学法学部教授 増田 英敏

### はじめに

租税法律主義の下においては、国家と国民の租税をめぐる関係は法により律せられ、ダイレクトな法律関係として理解される。両者の租税法律関係に基本的には租税行政庁が介在する余地はない。

一方、申告納税制度は、自己の納税義務の範囲を税法に基づいて申告することにより確定していく納税制度である。まさに国民主権の納税制度への顕現ともいえる制度が申告納税制度といえる。この申告納税方式は、納税者による適法な申告が行われている限り、納税義務の確定過程に租税行政庁が介在することは想定されていない納税制度といえる。国税通則法 16 条の文言からもこのことは確認できよう。

この申告納税制度は、租税法律主義の要請が厳守されることにより円滑に機能する。換言すると、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保こそが、申告納税制度の生命線であるともいえる。したがって、租税法律主義と申告納税制度はセットになって民主主義国家の租税制度形成に寄与するという関係にある。

ところが、最近、果たして納税者の予測可能性は確保されているといえるのかといった、疑念を持たざるを得ない事態が頻発している。たとえば、ストックオプションの権利行使益の所得区分をめぐる租税行政庁の取扱いの変更が、法改正にもよらずなされ、また、平成 16 年 3 月 26 日成立した土地の譲渡損失の損益通算の禁止措置は、納税者への不利益取扱いの遡及立法の疑念をぬぐえないとして、租税法実務界からも大きな批判が巻き起こった。日弁連からも損益通算禁止規定は遡及立法に該当し租税法律主義違反であるので、即時撤回すべき旨の意見書が出されている。申告納税制度の基盤を揺るがす由々しき事態と危惧される。

そこで、本稿ではこれらの事態がなぜ問題であるのかを、申告納税制度と租税法律主義の機能である予測可能性の視点から検討することにより明確にしようと考えた。まさに、申告納税制度が租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保によって担保されていることを再確認することを本稿の目的とする。

具体的には、申告納税制度の本質を確認のうえ、申告納税制度と納税者の予測可能性の確保の重要性を踏まえ、昨年 10 月 24 日に示されたストックオプション訴訟(マイクロソフト事件)最高裁判決の意義を予測可能性軽視の課税当局への警鐘と位置付け、検証することにした。

### 申告納税制度と納税義務の確定

通則法が定めるとおり、申告納税制度の下においては、納税義務の確定の主体は納税者であり、租税行政庁は納税者の申告納税の適正性を検証する機関として従属的に位置づけられるものである。納税義務の成立と確定、そして、その履行のすべてのプロセスに渡り、納税者が主体的に関与し完結させることが可能な制度が、申告納税制度であるということが出来る。いずれの段階にも租税行政庁が介在する余地は排除されることが、この制度の原則なのである。この点に、同制度がまさに国民主権の憲法思想に適合した制度として受け入れられる所以があるといえよう。納税者主権を中核とする納税制度が申告納税制度であるということが出来る。

## 申告納税制度に不可欠なファクターとしての予測可能性の確保

### 1 申告納税制度における申告プロセス

課税要件事実の認定作業  
私法上の法律構成（契約解釈）  
税法の発見・選択  
当該税法の課税要件の解釈  
適用（税法の課税要件事実への当てはめ）  
申告・納税

と を、課税要件事実の認定作業として第1ステップとし、 と を第2ステップ、そして、 と を第3ステップとすれば、上記の三段論法が税法の解釈・適用過程にも当てはまる。

もちろん、このステップは順番どおりではなく、まず関連税法が定める課税要件規定の解釈が行われ、その後その課税要件を充足する事実の発見、すなわち課税要件事実の認定がなされる。申告に際しては税法解釈の作業が先行し、課税要件事実の認定がなされ、そのうえで税法の要件事実への当てはめが行われることが原則となろう。

申告納税制度は、第1のステップから第3のステップまでをすべて納税者自らが行う制度といえる。

### 2 納税者の予測可能性の確保の意義と重要性

納税者の予測可能性が確保されることは、申告納税制度にとって不可欠である。なぜならば、納税者が自己の納税額について税法を通して見通しが見つからないことになれば、申告納税過程において納税者は、租税行政庁の見解や指導などに依存せざるを得なくなり、結果として、租税行政庁の介在を余儀なくされる。先に確認したように、申告納税制度は国家と納税者が税法の下にダイレクトな法律関係を構築し、納税義務を確定させるところにその最大の特徴がある。租税行政庁の介在を排除しえない状況では、申告納税制度の趣旨が没却されかねない。したがって、申告納税制度にとって納税者の予測可能性の確保は不可欠である、というところに同制度の意義は大きくクローズアップされることになる。

#### 申告納税制度における税法の二面性と予測可能性との関係

##### 1 行為規範としての税法

税法は他の法と同様に行為規範としての側面と裁判規範としての側面を有する。ここでは、行為規範としての税法は自己の納税義務を履行するための行為マニュアルという意味で用いることにする。一方、裁判規範としての税法は、課税処分が違法か否かを決定するための規範という意味で用いることにする。

まず、申告納税制度を採用している現行の租税制度下においては、税法は、納税者の納税申告を可能にするための行為規範としての側面が強調されよう。

##### 2 裁判規範としての税法 納税者と租税行政庁のポジションの相違

ところが、税法を裁判規範としてみた場合、次のようなきわめて大きな欠陥を有することに

気づかざるを得ない。

すなわち、ある収入が給与所得に該当するか否かは、所得税法 28 条の規定から判断される。同条は給与所得を「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と定義している。この規定は俸給等の性質を有する給与にかかわる所得が給与所得であると定義しているわけであるが、実は俸給等の性質とは何か、条文によって明らかにされていない。この性質付けが条文で明らかにされていれば、ある収入が給与所得に該当するか否かを容易に条文によって判断できるはずである。

しかし、その性質が条文によって明らかにされていないために、その性質をめぐる紛争が生じることになる。この種の欠陥ともいえる条文は、所得の定義規定をはじめ、税法の多くに存在していることが指摘できる。納税者は、この性質を確認するために裁判所に提訴し、裁判所の判断を仰がなければならないのである。もし納税者がこの作業を怠ると、租税行政庁の解釈なり通達によって、その性質付けはなされていくのである。

この点は、税法が裁判規範のみならず行為規範としても批判されねばならない欠陥の一つといえよう。

税法上の不確定概念の存在は、納税者の予測可能性の確保を疎外するが、一方で税法の条文の構成自体の欠陥が、納税者の申告行為における予測可能性の確保を困難ならしめているという点が、申告納税制度上の大きな問題として指摘できる。

## 納税者の予測可能性確保の阻害要因

### 1 税法規定の不備

### 2 合法性の原則と信義則適用の要件

### 3 その他の予測可能性阻害要素

#### (1) 個別否認規定によらない租税回避行為の否認

#### (2) 通達課税の横行

#### (3) 遡及立法

法令改正によらない課税取扱いの変更と予測可能性の確保 **ストックオプション**  
訴訟最高裁判決（最判平成 18 年 10 月 24 日）の予測可能性確保の視点からの評価を中心に

### 1 マイクロソフト事件の概要

まず、裁判所の認定した事実に基づけば事案の概要は次の通りである。  
本件は、上告人（以下「X」という）が代表取締役等として勤務していた会社の親会社である米国法人から付与されたストックオプションを行使して得た権利行使益について、これが所得税

法28条1項所定の給与所得に当たるとして被上告人（被告・国、以下では「Y」という）が上告人に対してした平成8年分ないし同11年分の所得税に係る各課税処分が争われている事案である。

Xは、A株式会社の代表取締役等として勤務していた者であるが、同社在勤中に、同社の発行済み株式の全部を有している米国法人であるB社からそのストックオプション制度に基づきストックオプションを付与された。上告人は、これを行って、平成8年に2億7982万円の、同9年に2億5909万円の、同10年に5億6814万円の、同11年に5億2971万円の各権利行使益を得た。

Xは、各年分の権利行使益を平成8年分ないし同11年分の所得税の申告に際し一時所得として確定申告したところ、Yは、平成8年分ないし同10年分の上記各権利行使益は給与所得に当たるとして増額更正した。さらに、平成11年分の権利行使益も同様にYは、給与所得に当たるものとして増額更正するとともに過少申告加算税の賦課決定をした。これらの課税処分を不服としてXが出訴したのが本件である。

第一審判決は、Xの勤務先以外の第三者である親会社から本件権利行使益の給付を受けたとしても、それが「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受けた給付」であるとは認められないから、給与所得には該当せず、そもそも、本件権利行使益が、ストックオプションに係る親会社の株価の変動及びX自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有する経済的利益であるから、本件権利行使益は、所得税法34条1項所定の一時所得に該当するものというべきである、と判示して原告Xの主張を認容した。

控訴審は、「権利行使利益は、被控訴人の日本子会社の指揮命令に服して提供した労務の対価として米国親会社から被控訴人に対して給付されたものというべきである。」として原判決を取消し、Xが逆転敗訴した。

この控訴審の判断を不服としてXは上告するが、主たる争点である権利行使益の一時所得該当性については上告受理の段階で排除された。

この判断は、平成17年1月25日アプライド事件判決において最高裁は、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といふべきである。」との判断が示されていたところから、予想されたものであったということもできる。

## 2 スtockオプションの権利行使益に対する課税当局の対応の経緯

ところで、わが国のストックオプションの権利行使益に対する課税上の取扱いの経緯と、その取扱いの変更をめぐる課税当局の納税者への情報提供は、裁判所の認定によれば次のような状況であった。

すなわち、東京国税局直税部長が監修し、同局所得税課長が編者となり、財団法人大蔵財務協会が発行した「回答事例による所得税質疑応答集」昭和60年版においては、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については、ストックオプションが給与等に代えて付与されたとき以外は一時所得として課税されることになるという趣旨の記述がされ、平成6年版までの「回答事例による所得税質疑応答集」においても同旨の記述がされていた。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ころまでは、上記権利行使益を一時所得として申告することが容認されていた。

しかしながら、我が国においてストックオプションに関する法整備が行われるに伴い、課税庁において、ストックオプションの権利行使益は一時所得ではなく給与所得であるとの共通認識が形成され、平成10年分の所得税の確定申告の時期以降は、上記権利行使益を給与所得と

する統一的な取扱いがされるに至った。平成10年7月に発行された「回答事例による所得税質疑応答集」平成10年版においても、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は給与所得として課税されることになる旨の記述がされた。しかし、そのころに至っても、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の課税上の取扱いが所得税基本通達その他の通達において明記されることはなく、これが明記されたのは、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の改正によってであった。

### 3 本件の争点と判旨

#### (1) 争点

本件最高裁では、権利行使益の所得区分問題は上告の段階で排除されたため、Xが平成11年分の所得税の確定申告において本件権利行使益を一時所得として申告したことに対して、Yが過少申告加算税の賦課決定処分をしたが、Xの申告には国税通則法65条4項にいう「正当な理由」が存在するか否かが争点とされた。

#### (2) 判旨

##### 過少申告加算税制度の趣旨と「正当な理由」の存否の判断要件

##### 租税行政庁の課税上の取扱いの変更の要件-納税者の予測可能性

「このような問題について、課税庁が従来の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。(筆者傍線)ところが、前記事実関係等によれば、課税庁は、上記のとお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すぎないものということとはできない。」

#### (4) 租税行政庁の予測可能性軽視に対する最高裁の警鐘

## むすび

1 租税正義は申告納税制度の健全な発展によって実現される。

2 申告納税制度は租税法律主義とともに民主主義国家の不可欠の要件として両輪の関係にある。