

論壇

平成17年1月25日最高裁判所第3小法廷判決

「収入で所得を区分する」という法律要件を無視した裁判所の判断

はじめに

平成17年1月25日最高裁判所第3小法廷は、ストックオプション訴訟で、権利行使益は労務の対価であるから給与所得」と判決した。(以下平成17年判決という)

所得税法の所得は、金子宏教授の著書「租税法」にある通り「収入という形態でとらえる所得」であるから、所得区分にあたって「収入という形態」によって、その所得の特質を判断し、あるべき所得に位置付けなければならない。したがって、株式(本件における収入)の取得に関する法律関係で所得区分を考察する限り、権利行使益が労務の対価に該当する訳はないのである。権利行使益は、株式の時価(収入)から株式の購入価格(支出)を差し引いた差額であるから、所得税法36条の「収入」には該当しない。したがって給与でも給与所得でもない。

今回の平成17年判決において納税者側が、所得税法に根拠を置いて所得区分は収入本件では取得した株式」という形態」によってとらえるべきであるという法律要件を主張しなかったことが敗訴の原因と考える。

もともと、権利行使益は、その名の通り、「権利行使を原因とする所得」であるから、課税庁が、これを「労務提供を原因とする所得」と言い替えること自体に無理がある。所得の性質や金額は、その発生の直接原因で形成されるものであるから、労務提供を直接の原因とする給与所得とはその本質(給付の存在、労務提供との対価性、当事者の法律関係等)を異にしているのは当然であるから、権利行使益が給与と同じであるという結論を得るために詭弁を弄する以外の道はないのである。平成17年判決は、そのような詭弁を税務上の特殊概念として許容したことになる。

一、正しい所得区分の判断方法は何か

所得税法上の課税物件は、「収入という形態

によってとらえる所得」である。したがって、所得の種類は、その「所得を構成する収入」を対象に、収入実現の態様を検証することが第一の手順である。

次にその収入実現の態様(主として外部取引の法的行為)の中から、区分のための要件事実を抽出しなければならぬ。その抽出した要件事実を、各条文に定められた各種所得の要件と照らし合わせて、その要件事実がその所得の要件を充たしているか判断することによって、はじめに、あるべき所得に位置付けることができるのである。

最高裁判所が支持した原判決は、区分のための要件事実を抽出することなく、最初から一方的に、給与所得に該当するかどうかを最優先したために、給与所得該当性の理由をなんとか模索するだけの判断手続きである。これでは、給与所得に偏った判断しか出ないのは当然である。

二、所得税法上の課税物件は「収入でとらえる所得」であることの法的根拠

法28条(給与所得)、法23条(利子所得)法24条(配当所得)法30条(退職所得)の各条では、収入金額が所得計算の基本となることを明らかにしている。又、法26条(不動産所得)、法27条(事業所得)、法32条(山林所得)の各条では、総収入金額が所得計算の基本であることを明らかにしているのである。

そして法36条1項は、その年の所得の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、収入すべき金額とす」と定め、同条2項に「物又は権利その他の経済的利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時ににおける価額とする」と定めている。即ち、上述した各種所得の「収入金額」や「総収入金額」が、「収入」を基礎として計算されることを、法36条1項によって明らかにしているのである。

さらに、法25条(みなし配当)と法31条(みなし退職一時金)法202条(みなし退職一時金に係る源泉徴収)のように、収入金額又は支払金額とみなす規定の存在は、「収入と支出の差額」は本来の「収入」に該当しないことを証明していることになる。

三、「収入」「対価」「給付」「付与」の意味

辞書によれば「収入」とは、自分のものとして受け取るものである。「対価」とは、自分が相手方に与えたものの代わりに相手方から受け取るものである。したがって対価は「収入」の一形態である。贈与や相続により取得したものは「収入」であるが、「対価」ではない。しかし、贈与や相続により取得した「収入」は所得税法9条によって非課税となつてい

る。法9条でわざわざ非課税としていることは、自分のものとして受け取ったものはすべて「収入」として認識されるところの前提があるからである。「収入」は、相手側から見れば「給付」「付与」という用語が使用される。したがって「給付を受けたもの」「受けた給付」「付与されたもの」は、法36条の「収入」又は「収入する」を説明する言葉として使用されている。

四、権利行使益は所得税法36条の「収入」や「対価」に該当しない

所得税法36条1項の「収入」は、金銭、物、権利、又は自分が享受する利益やサービスのよ

うに具体的な経済的価値を総称して「経済的な利益」というのである。金子著書にいう「新たに取得した経済的価値」である。本件権利行使益は、広義の通俗的な意味で経済的利益というにすぎず、新たに取得した経済的価値ではない。したがって、収入の一形態として示されている同条同項の「その他経済的な利益」にも該当することはないのである。したがって、権利行使益は「給与所



志岐 昭敏 麻布]

得を構成する収入」に該当しないことが明らかである。

五、平成17年1月25日最高裁判決に対する反論

平成17年判決の要旨とこれに対する筆者の反論を述べる。

・被付与者の生存中は、その者のみがこれを行使用することができ、その権利を譲渡することはできないものとされている。・被付与者はこれを行使用することによって、初めて経済的な利益を受けることができる。・本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによつて、本件権利行使益を得させたものである。・本件権利行使益は、親会社から上告人に与えられた給付に当るものというべきである。

譲渡制限があるから権利行使して初めて経済的な利益を受けるとしても、上告人自らの投資判断により約定の「権利」に従って所定の権利行使価格で株式を取得した(させたではない)ことによつて、本件権利行使益が計算上生じた(得させたものではない)のであるから、親会社から上告人に与えられたという事実はない。

権利を譲渡できなくても、ストックオプションという権利が経済的価値であることには変わりない。担税力は価額の評価の問題である。権利者が死亡した場合に相続人に承継できることをもつてもストックオプション自体が権利という財産であり、経済的価値であることに変わりはない。ストックオプションは、法36条1項の「権利」に該当するのであるから独立した課税物件を構成する「収入」として認識すべきである。ストックオプション自体と対価関係にある労務提供を、課税物件を異にする権利行使益の理由とするとは筋違いである。

「親会社は上告人が職務を遂行しているからこそ本件ストックオプションを付与したものであつて、本件権利行使益が職務を遂行したことに對する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。」

判決は、ストックオプション自体が職務遂行の対価である事実を述べているにすぎず、本件権利行使益が職務を遂行したことに對する対価である理由は何も述べていない。権利行使益は「収入」ではないのであるから、何ものに対しても「対価」となることはあり得ないのである。

六、昭和37年判決と平成17年判決との比較

昭和37年8月10日最高裁判第2小法廷判決(以下昭和37年判決という)は、通勤費が源泉徴収義務の対象となる給与所得の収入に該当するかどうかを判断したものであるが、その「収入」が給与所得を構成する収入であるかどうかを論点としている。即ち所得税の課税物件は「収入が構成する所得」であるとの法律要件を前提としている。そして、①勤労者が②勤労者たる地位に基づいて③使用者から受ける給付はすべて右9条5号にいう給与所得を構成する収入と解すと判示している。本件ストックオプションは、退職後に行使する場合も、相続人が行使する場合もあるから、①で示すように、権利行使益を勤労者が得るとは限らない。又、ストックオプションの権利者自身が、所定の権利行使価格で株式を取得したことによつて、本件権利行使益が計算上出たものであるから、②に示すところの勤労者の地位に基づくものではないし、③に示す使用者から与えられるものでもない。

平成17年判決は、給与所得の性格を、昭和37年判決のように「所得を構成する収入」という具体的な事実について考察する方法をとらないで、抽象的な所得という概念だけで所得区分を論じているから、課税物件の法律要件に反することになる。

そもそも、給与所得と認定するための一方的な解釈は、課税庁が、法34条1項の解釈を誤ったことに始まる。判決理由の中で、ある所得が一時所得か雑所得に該当するといったためには、それが給与所得等に該当しないことを要することになる。そこで、本件権利行使益が給与所得に該当するかどうかを最初に検討

七、法34条1項、給与所得優先判断解釈は誤りである

すべきである。」と冒頭に述べて、給与所得を優先して判断することを、本件権利行使益の所得区分判断の基本としていたのである。従来、課税庁勝訴判決のすべてが、このことを判断方法の基本としていた。権利行使益の「一時の所得」としての性質は、法34条1項の誤り解釈による給与所得指向によって最初から無視されてしまつていたのである。筆者が補佐人である法廷ではじめて、その一番判決の誤りを指摘した。本来各種の所得は、雑所得を除いてそれぞれを対等に評価してこれを区分すべきである。まず、そのためには、所得区分の要件となる事実(収入の内資、収入実現行為を中心とする収入実現の原因)を、一つの「収入」を中心とする事実即ち一つの課税物件に関する事実から抽出しなければならない。「一時の所得」の性質を有するかどうかは、その段階で判定すべきである。その「一時の所得」の中で、給与等8種類の所得」とそれ以外の所得(一時所得、雑所得)に区分する。給与等8種類の所得以外の「一時の所得」について、一時所得か雑所得かを判断しなければならない。」と反論した。東京高裁民事第17部は判断の根拠としてこれを採用することを取り止めている。それを認めたからだと考える。しかし、既に結論を決めていた同部判決ではそれに触れることをしないで、課税庁判断支持の方針のもとに、何が何でも給与所得とするための強弁だけはそのまま残った判決となつたのである。先に結論ありきの高裁判決であつた。権利行使益は累年蓄積された経済的価値の増加(含み益)が株式の取得によつて一時に実現したものであるから、「一時の所得」であることは明らかである。

むすび

法律を守るべき裁判所が、所得税法の根本理念と条文を理解出来ないまま、課税庁側の法律無視による詭弁に満ちた論理に惑わされてこれを税法独自の解釈として判決を下したことは、今後の所得税法の執行と租税法正義に大きな禍根を残すことになる。給与所得と判断するための理由を採るのではなく、取得型所得概念に基づく所得税法条文を注意深く検討して、それらの法律を根拠とした判決が大法廷において下されることを期待する。出来れば、税理士会としても法律による税務行政執行を守るために特別の審議と対策が取られることを提案するものである。