

論壇

税法適用手続実施基準の検討を望む
—ストックオプション裁判からの検討—



志岐昭敏
【麻布】

はじめに

「法律の適用はすべて解釈から始まる。最高裁判決で示された解釈が一番正しい。」と述べている人が多
い。しかし解釈とは、条文を構成する文言が不確定概念や多義的概念で表現されている場合、又は条文の文理が不明確な場合に、初めて必要とされる手続と
思ふ。適用＝解釈ではない。条文に用いられている文

租税法主義と公平の原則

租税法主義と公平の原則について金子宏教授は次のように述べている。(注1)
「租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法主義と租税公平主義の2つをあげることができ
る。この両者は、ともに、近代以前の国家における租税のあり方に対するアンチテーゼとして、相互に密接
に関連しながら、近代国家において確立したものであ
って、前者が課税権の行使方法に関する原則であるの
に対し、後者は主として税負担の配分に関する原則で
ある。したがって、前者は形式的原理であり、後者は実質的原理である。」
形式的原理とは、一旦法

税法を適用しなかった具体例としての
ストックオプション裁判の位置づけ

税法を適用しなかった具

体例として、「ストックオプ

言が社会通念にしたがって明らかに認識できる部分や、条文の内容が文理に
したがって明らかに理解できる部分については、その社会通念や文理の通りに認識
して、それを事案に適用すべきである。文理とは、書かれて
いる条文を正しい文法にしたがって理解することである。

律が制定された後に条文を適用するにあたっては、その条文を構成する文言と文
理を尊重しなければなら
ないとする原理である。したがって、租税法の適用にあ
たって、条文に明らかにさ
れている文理を、公平の原則の名によって曲げることが
許されない。租税法の適用にあ
たって、公平の原則の名のもとに実質原理が優先し
て尊重されるのは、行政が国民を支配していた時代の考
え方である。それは、国会が租税負担配分の方法を公平の原則に基
づいて条文に形式化した法律を、行政
や司法が否定するのと同じである。立法・司法・行政
の三権分立に反する。

「ストックオプション」を取りあげ、以下に検討する。本件ストックオプション契約とは、民法の「売買の一方の予約」に準ずる契約である。将来会社の株式を一定の価額(権利価額という)で従業員に譲渡することを会社が一方的に約する契約である。その契約の履行義務は会社だけが一方的に負う。この段階では、株式を購入する義務は従業員に発生しない。その契約を完結して株式売買契約を成立させることのできる権利をストックオプションという。

本件では、従業員が、その契約の完結権を行使するに
は、5年とか10年という

判決は、法36条(収入金額)に定める「収入認識の要件」を適用していない。

難解な所得税法36条について文理解釈を試みると、同条1項は「所得を認識するのは収入の発生を認識した時点であること」を定めたものと認識できる。法36条は、収入が発生して初めて利益ないし所得を認識することができるという社会通念を前提として作られているのである。
第2項は、物又は権利で収入した場合は、その物又は権利を取得した時の価額を「収入の金額」を計算すること。「経済的な利益」をもって収入する場合は、その経済的な利益を享受する

一定期間の勤務の後という特約がついている「予約完結権を取得してから5年ないし10年経過した時に、株式時価が与えられた権利価額を超えた時点で売買予約の完結権を行使して、株式売買契約を成立させ、権利価額相当の株式代金を支払い、株式を取得した」というのが納税者の具体的行為である。
「ストックオプション(予約完結権)を行使して株式を取得したという行為に基因して生じた所得」が、給与所得と一時所得のいずれに該当するかが争われた事例である。

判決は、「所得を生ずる基因となる具体的な行為」と、
条文の「各種所得の要件として定められた類型的な行為
又は事実」を対照する手続を怠った。

所得は、様々な経済行為によって様々な形で発生するものであるから、課税対象となる所得が、どの種類の所得に属するかを、すべての所得について条文に具体的に定めることは不可能である。そこで、様々な形で発生する「収入」又は「所得を生ずる基因」となる行為を「収入」又は「所得を生ずる基因」として、法23条を類型化して、法23条から35条までの各種所得に関する条文に定めている。したがって、各種所得の要件を構成する要素は、「収入」を類型化したもの、並びに「所得を生ずる基因」となる行為を類型化したものといふことができる。いかえれば、「類型化された収入」ならびに「類型化された行為」を表す文言が、所得の種類判断のための要

の対価を支払わないで受けた給付の部分に指す言葉である。そのような場合に、対価を支払わないで受けた部分の「経済的な利益」を、所得の計算における「収入」として「収入の金額」に計上することを明らかにするために、条文では「その他経済的な利益をもって収入する場合」と定められているのである。

本件における利益は、「株式の時価－権利行使価額」による株式の取得価額の計算で観念されるものであるから株式の時価が収入である。したがって、その差額として観念される金額が、法36条の「収入」すなわち「その他経済的な利益」に該当しないことは明らかである。

所得は、様々な経済行為によって様々な形で発生するものであるから、課税対象となる所得が、どの種類の所得に属するかを、すべての所得について条文に具体的に定めることは不可能である。そこで、様々な形で発生する「収入」又は「所得を生ずる基因」となる行為を「収入」又は「所得を生ずる基因」として、法23条を類型化して、法23条から35条までの各種所得に関する条文に定めている。したがって、各種所得の要件を構成する要素は、「収入」を類型化したもの、並びに「所得を生ずる基因」となる行為を類型化したものといふことができる。いかえれば、「類型化された収入」ならびに「類型化された行為」を表す文言が、所得の種類判断のための要

ことは明らかである。所得を区分するにあたって、どの条文を適用するか否かの判断は、事案の「所得を生ずる基因となる具体的な行為」を、各種所得を示す条文に記載されている「所得を生ずる基因となる行為の類型」と対照する手続が必要である。
判決は、事案に存在するところの「所得を生ずる基因となる具体的な行為」と、条文に記載されている「各種所得の要件を構成している類型的事実」の両方を無視しているから、両者を対照する手続は全く行わ

った。事案には、「ストックオプション」という権利を行使して、権利行使価額で株式を取得した」という具体的な行為が存在しているにもかかわらず、判決では、その具体的な行為を税法の適用対象として観察するという基本的なことから怠っている。判決にいう「株式時価と権利行使価額の差額に相当する利益を得た」という文言は「所得を生ずる基因となる行為」を示すものではない。それは「株式時価と権利行使価額の差額」を給与所得と結論するため
の不当な言い回しである。

判決は、法28条給与所得の要件該当性の判断をしなかった。

条文にいう「給与」とは、社会通念にしたがえば、「勤務の対価として給付を受けるもの」である。趣旨解釈が必要な部分は、「これらの性質を有する」という不確定概念で表現されている部分である。なお、法28条1項全体の文理を考えれば、「給与は勤務の対価として給付を受けるものである」という大きな要件認識

は、納税者が法律によらないで租税負担を強制されることのない憲法上の権利を守って納税者の信頼に堪えることが必要である。そこで、われわれが日常行っている税務代理の実務と租税判例の研究の結果を踏まえて、本論文で一例を示したような、税法条文の適用手続の実施基準について検討することは必要な課題と考える。
(注1) 金子宏「租税法」(第17版)70頁弘文堂平成24年

結び

以上によって、ストックオプション裁判の判決が税法の条文を適用しなかった点について明らかにできたと
思う。私見となるが、税法条文の認識にあたって、文言の社会的通念を無視した解釈と、文理を無視した解釈が許されるとすれば、不法に租税負担を強制された納税者を救済することはできない。税務の専門家として、税法上の納税義務を適正に実現するという税理士の使命を果たすために