

論壇

通達による解釈変更と過少申告加算税の賦課決定に対する問題点(ストックオプション判決を中心として)



増田 恵一 (豊島)

はじめに

外国人である親会社から付与されたストックオプションに係る課税所得区分については、課税当局が平成9年分確定申告の頃までは原則として一時所得としていたものが、徐々に、より税額が高い給与所得に取扱いを変更してきた。しかもその取扱いが通達に明記されたのが平成14年6月であったこともあり、その所得区分と、一時所得としての申告に対する過少申告加算税賦課決定に対し多くの

I 主な判決と事件の争点

1、ストックオプション権利行使の所得区分に関する主な判例

- ①東京地裁 平成14年11月26日判決・一時所得とした初めての判決
②横浜地裁 平成16年1月21日判決・給与所得とした初めての判決
③最高裁 平成17年1月25日判決・親会社から付与されたストックオプションの権利行使は職務遂行の対価としての経済的利益であるから、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供

外国人である親会社から付与されたストックオプションに係る課税所得区分については、平成17年に最高裁で給与所得と、また加算税については平成18年の最高裁判決で通達改正までの間は「正当な理由」ありということは一応の決着がしたが、本稿ではこれらの裁判の原因となった課税の取扱いと税務通達及び通則法第65条4項の過少申告加算税を賦課しない「正当な理由」の判断時期について租税法主義の観点から論じてみる。

II スtockオプション事件の論点の考察

1、ストックオプション事件の論点について

- ②最高裁 平成18年10月24日判決・課税庁は平成14年6月の通達改正によって初めて変更後の取扱いを通達に明記したのであるから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て申告したとしても「正当な理由」があるとした。
③東京地裁 平成19年3月20日判決(確定)・原告は、

課税上の取扱いを明確に認識しながら、通達改正前における課税上の取扱いの変更を不服として、独自の判断に基づいて一時所得として申告したものであるから、真に原告の責めに帰すことのできない客観的事実があるというだけではできないから「正当な理由」があると認められることはできないとした。

おわりに

以上、ストックオプション権利行使の所得区分に関する事件を題材として税務通達の問題点を検討してみた。本例のように法令に規定がなく、かつ、法令解釈も定まらず、その上、裁判所の判断も分かれていくような事案は、現実には申告書を作成しなければならぬ立場にある税理士にとって一番頭の痛い問題である。裁判所の見解は、どのような状況下であっても課税の取扱いを確認して課税庁の見解に沿った申告「適正な申告」をすることのようである。とするならば、シャープ勧告や税理士法第1条がむなしく思える。租税法において国民の合意が何よりも重要と考へる。その基本とするところが租税法主義であり、適正手続きの保証である。申告納税制度を維持するためには、納税者の法的安定

局の税法解釈を公開しているものであって、国民が経済行為を行う上で、また、申告納税を行う上で、当局の解釈適用を予測することができるといふ重要な役割を果たしている(注3)。また、法令でないことから税務通達については、課税庁が国民・納税者に対して十分に説明責任を果たすべき義務があることは当然といえる。このような観点から上記三点の問題点について考察してみる。

可能性の点で大きな問題がある。商法等の改正により新たな課税対象が必要となる場合には法令の改正によるものが特に申告納税制度下においては必要と考えられる。したがってこの間の一時所得としての申告は是認されるべきものと考ええる。(2) 法令改正でなく、通達を改正しての対応について

最高裁平成18年10月判決は「課税庁が従来の取扱いを変更しようとする場合は、法令の改正によるものが望ましく、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」として通達によらない課税に対し一定の歯止めをかけたものと評価できるが、また通達に一定の法源を与えたものと誤解される恐れもある。この事例のような所得区分の変更が納税者の不利益になる場合には、法令を改正すべきであり、租税法不遡及の法理により遡及して適用することは許されるべきでない。このことは通達の解釈変更

申告の日までの間と捉えている。しかし新設の法令解釈通達と異なり、従来の通達を解釈変更して当該年度から適用することは通達改正前の解釈を信じて経済活動を行った納税者にとって不利益遡及となることと考えられる。これは上記通達の役割でもある「当局の解釈適用の予測」に反することになる。したがってこのような解釈変更の通達の適用時期は早くとも翌年1月1日からとすべきであろう。

参考文献

- 租税法 第12版 金子宏著 弘文堂
重要租税判決の実務研究 品川芳宣著 大蔵財務協会
実務租税通則法 荻野豊著 大蔵財務協会
透明な租税法のあり方 石村 耕治著 PIJ (注1) この原則の意味については、最高裁大法廷昭和30年3月23日判決参照 (注2) 実務租税通則法 (注3) 実務租税通則法 荻野豊著 P3