

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人の請求を棄却する。
- 3 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。
事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

- 1 控訴人
主文同旨
- 2 被控訴人
(1) 本件控訴を棄却する。
(2) 控訴費用は控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 本件は、被控訴人が、勤務先の会社（日本ペリサイン社）の親会社である米国ペリサイン社から付与されたストック・オプション（会社が自社又は子会社の従業員、役員等に対して付与する、自社株式を一定の期間内にあらかじめ定められた権利行使価格で購入することができる権利）を行使したことにより、その価格と当該株式の時価との差額（権利行使益）を取得したことについて、平成12年分の給与所得として確定申告（修正申告）をした後、一時所得に当たるとして更正の請求をしたが、控訴人から更正すべき理由がない旨の通知処分（本件処分）を受けたため、その取消しを求めた事案である。原審は、権利行使益は、給与所得及び雑所得に該当せず、一時所得に該当すると認め、本件処分は違法であると判断し取り消したことから、控訴人が控訴したものである。

2 法令の定め及び前提となる事実は、次のとおり付加、訂正するほかは、原判決の事実及び理由「第2事案の概要1、2」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決6頁19行目末尾に、「もっとも、後記のとおり被控訴人が本件ストック・オプションを行使した当時は、持株比率が50・5パーセントにとどまっていた。」を付加する。

(2) 同7頁18行目から8頁4行目までを、「各オプションの権利行使価格は、付与日の株式にかかる公正市場価格の85パーセント以上とし、付与時に委員会（取締役会の報酬委員会）が定める。ただし、インセンティブ・ストックオプションの行使価格については100パーセントとする（本件プラン5条4項）。また、被付与者は、本制度に基づき付与される報奨及びこれに付随する一切の利益を移転し、若しくは譲渡することはできず、遺言又は相続法による場合や委員会の決定等による場合を除き、これを執行、差押えその他これに準ずる手続に服させることができない。報奨は、被付与者の生存中にもつばら被付与者のみが行使することができ、報奨に関する一切の選択は被付与者のみが行うことができる（本件プラン11条）。

さらに、オプションの行使期間は、原則として、付与の日から10年間を超えないこととされるが（本件プラン5条3項）、被付与者が正当な理由で解雇された場合は雇用終了後に株式に関するオプションを行使する権利を一切持たず、この場合を除き退職をした場合は、退職日に行使可能であった場合に限りオプションを行使することができるが、その行使は、原則として退職日から3か月以内に行われなければならない（本件プラン5条6項(a)ないし(c)）。」に改める。

3 当事者の主張及び争点は、次のとおり当審における主張を付加するほか、原判決の事実及び理由「第2事案の概要3、4」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(控訴人の主張)

(1) スtock・オプション制度について

ア スtock・オプション制度とは、会社が自社又は子会社の従業員等に対し、自社又は子会社における勤務を条件に、あらかじめ定められた数量の自社株式をあらかじめ定められた権利行使価格で購入できる権利を付与する契約を基礎として成立する制度である。

この制度は、会社の成長発展・利益の維持と有能な従業員等を確保し勤務を継続させることを目的とするものであり、ストック・オプションを付与された被付与者全体の貢献が、会社の利益、業績に結び付くことを前提としている。すなわち、ストック・オプションの付与が従業員等の精進意欲を向上させ、会社が優秀な人材を確保し、業績向上を図るものであって、長期インセンティブ報酬制度ということができる。ストック・オプションとは、会社に対する貢献による株価上昇に向けられたインセンティブであって、業務連動型報酬の一種と位置付けられるものである。

ストック・オプションを付与された従業員等は、株式の価格が値上がりした場合、権利行使価格で株式を購入することで権利行使益を享受でき、さらに取得した株式を売却し現金を取得することもできる。他方、権利行使しないことも自由であるから、将来的に損失を被る危険はない。

イ 長期インセンティブ報酬の目的を達成するため、付与の対象は従業員等のみであり、一定期間の勤務、権利行使期間等の条件が定められ、譲渡は禁止され、退職等により雇用契約等が終了した場合には、権利が消滅し、一定期間経過後に雇用契約等が終了した場合には、権利が消滅し、権利行使期間が制限されたりするのが通常である。

このようにストック・オプション制度は、インセンティブ報酬として勤務先会社における勤務と不可分に結び付けられた制度であり、労務提供と権利行使益との結びつきにこそ、本質的な特徴があるのである。課税関係もこのような制度の本質ないし経済的実質に即して検討されるべきである。

(2) 権利行使益が給与所得に該当すること

ア スtock・オプションに関する課税実定法規について

措置法29条の2は、商法上のストック・オプションに係る課税について、同条所定のいわゆる税制適格型のストック・オプションについて、権利行使益については所得税を課さないとし、権利行使時において給与所得として所得税が課税されることを前提として、株式の譲渡時に譲渡所得として課税されるものとして課税の繰延べの特例措置を認めるものである。そして、このような同条の特例措置は、措置法第2章「所得税の特例」、第3節「給与所得及び退職所得」の中に置かれている。

そうすると、いわゆる商法上のストック・オプションのうち、同条の要件を満たさない税制非適格型のストック・オプションには特例措置の適用がなく、権利行使益に対し給与所得として所得税が課税され、また、同様の性質を有する他のストック・オプションについても、原則どおり、権利行使時に権利行使益に対し給与所得課税を行うべきである。

イ 最高裁判所平成17年1月25日第三小法廷判決（以下「最高裁平成17年1月25日判決」という。）は、本件と同様に海外親会社から子会社従業員等に付与されたストック・オプションに関する事案について、上告人が得たストック・オプションの権利行使益は、上告人が海外親会社の統括の下に日本子会社での職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であり、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて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判断した。

本件における事実関係は、以下のとおり、最高裁平成17年1月25日判決の事案の事実関係（上告人は、アプライドマテリアルズジャパン株式会社（以下「日本アプライド社」という。）の代表取締役であり、在職中、米国法人アプライドマテリアルズ・インク（以下「米国アプライド社」という。）との間でストック・オプション付与契約を締結し、ストック・オプションを付与された。）とほぼ同様であるから、原判決の判断はこれと抵触している。

すなわち、米国アプライド社のストック・オプション制度は、被付与者の生存中は、その者のみがこれを行使でき、その権利を譲渡、移転ができず、被付与者が行使することによって初めて経済的利益を受けられることとされている。また、米国アプライド社は、日本アプライド社の発行済み株式の100パーセントを有している親会社であるから、日本アプライド社の役員等の人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができ、上告人は、米国アプライド社の統括の下に日本アプライド社の代表取締役としての職務を遂行してきたものといえる。そして、米国アプライド社のストック・オプション制度は、アプライドグループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることを企図して設けられ、米国アプライド社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているから、ストック・オプションを付与したのである。

本件の事実関係は、前記付加訂正の上引用した原判決第2事案の概要2(1)(原判決6頁10行目から8頁4行目まで)に記載のとおりであり、上記と同様に考えるべきであることが明らかである。

ウ したがって、米国ベリサイン社は、日本ベリサイン社の株式のうち50・5パーセントを保有している以上、日本ベリサイン社の取締役及び監査役を選任することができ、その役員人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができ、被控訴人は、米国ベリサイン社の統括の下に日本ベリサイン社の役員としての職務を遂行していたものといえる。

また、本件プランにより付与されたストック・オプションは、ベリサイングループの成功にとって重要な人材に対し、将来の成果に与る機会を提供することにより、人材を惹き付け、維持する等のインセンティブを与えることを目的としており、遺言又は相続法や委員会の決定等による以外の方法により移転又は処分をすることができないとされているから、ベリサイングループの一定の従業員等に対する精勤の動機付けとすることを企図して設けられているものであり、米国ベリサイン社は、被控訴人が上記のとおり職務を遂行しているから、本件ストック・オプションを付与したものであって、本件権利行使益は、被控訴人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることが明らかといえるべきである。

(3) 租税要件明確主義違反について

ア 原判決は、所得税法28条1項にいう「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」の解釈にあたって、特定の雇用関係や委任関係等のない者に対する経済的給付について、それが親会社からのものであることを根拠に「労務の対価」に含まれるとしてその意味を極めて緩やかに解することは、租税法律主義に由来する租税要件明確主義の要請に照しても、相当ではないと判断する。

イ しかし、所得税法28条1項自体が、課税要件として不明確な規定でないことは明らかであり、本件権利行使益が同項所定の給与所得に該当するか否かは、法律の解釈適用の問題であって、上記のとおり、ストック・オプション付与契約に係る一切の事情を考慮して「労務の対価」として給与所得に当たると判断することは、拡張解釈でも類推解釈でもなく、何ら租税要件明確主義の要請に反するものではない。このことは、被控訴人自身が本件権利行使益を給与所得として修正申告していることから明らかである。

(4) 租税法律主義について

ア 従来、我が国の商法の下では、会社がストック・オプション制度を導入することは実質的に困難な状況にあったが、平成7年11月、特定新規事業実施円滑化臨時措置法(新規事業法)の改正により、長期インセンティブ制度の機能を有するストック・オプション制度が導入され、さらに、平成9年、商法の一部改正(平成9年法律第56号)により、本格的に導入され、税制面においても所要の整備がなされる中で、米国におけるストック・オプション制度の概要、個別企業におけるプラン内容等も明らかになり、遅くとも平成10年分所得税の確定申告期以降、海外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該当すると正しく認識されるに至った。

このような課税要件に関する調査の結果、一時所得とする申告納税が誤りと判明した以上、租税法の執行機関は、通則法70条1項所定の期間内の所得税につき公正な課税を実現すべきであるとの要請に従うのは当然であり、租税法の根拠なしに納税者の納税義務を免除することはできない。

イ 憲法84条は、租税法律主義を定めているが、「租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて・・・法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委せられている」(最高裁昭和30年3月23日大法廷判決)のであって、このように定められた法律を前提として、これを解釈し適用することが租税の創設、改廃、変更にあたらないことは明らかであり、したがって、法律の解釈ないし取扱いの変更が、憲法84条の「現行の租税を変更する」ことに該当しないことも明らかである。

ウ また、法律による行政の原理が強く支配する領域においては、慣習法の成立は認めがたく、とりわけ租税法は、まさに租税法律主義の要請により、法律による行政の原理が強く支配する領域であるから、いわゆる行政先例法も含めて成文法に抵触する慣習法が成立する余地はない。もっとも、ストック・オプションの権利行使益の所得区分を一時所得とする取扱いが統一されたものではなく(乙48)、そのような解釈が一般国民の法的確信を得て法にまで高められていたとは到底いえないものであった。

(5) 最高裁判所平成17年1月18日第三小法廷決定(以下「最高裁平成17年1月18日決定」という。)は、最高裁平成17年1月25日判決と同一の原審判決に対する決定であり、ストック・オプションの権利行使益に対する給与所得としての課税の適否が争われたが、上告理由において、親会社からの給付を給与所得とすることは、どのような場合になるのかわからないのか基準が全く明らかではなく、ケースによって不整合が生じ、現行法の解釈として誤っている、課税単位という重大な課税要件の質的な変更を含む変更には、課税法律主義の要請に基づく手続を履行することが不可欠であり、課税庁の解釈のみによって変更することは許されないと主張し、また、同一の取扱いが税務上行われているような場合、特定の納税者に対するこれと異なる取扱いをそれを正当化する特別の事情が存在しない限り租税平等主義により許されないと主張していた。最高裁平成17年1月18日決定は、「本件上告理由は、違憲をいうが、その実質は事実誤認若しくは単なる法令違反をいうものであるか、又は所論の前提となる事実を欠くもの若しくは立法政策の当否をいうに帰するものであって」民事訴訟法312条1項、2項に該当しないと判断した。したがって、最高裁平成17年1月18日決定に照らしても、本件権利行使益を給与所得とすることは租税要件明確主義、租税法律主義及び租税平等主義に反しないことが明らかである。

(被控訴人の主張)

(1) 最高裁平成17年1月25日判決の射程について

被控訴人が本件権利行使益の原因となる権利行使をした当時、米国ベリサイン社の日本ベリサイン社に対する持株比率は50・5パーセントにすぎず、権利行使後の平成12年12月28日に多額の第三者割当増資がなされ、持株比率が69・1パーセントになったものである。

50・5パーセントの持株では(議決権も同割合であることを前提とする。)、特別決議に必要な3分の2以上の議決権を有しないことになり、取締役及び監査役を解任することはできない。

最高裁平成17年1月25日判決の事案は100パーセント親子会社という状況を前提としており、本件と事案を異にするものである。被控訴人は、日本ベリサイン社に労務を提供し、同社と米国ベリサイン社は異なる法人であり、被控訴人の日本ベリサイン社に対する労務の提供は、50・5パーセントの出資しかしていない米国ベリサイン社の業績との関連なく著しく間接的で希薄であるから、米国ベリサイン社に対する労務の提供と同視することはできない。米国ベリサイン社は、日本ベリサイン社の人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができず、被控訴人は、米国ベリサイン社の統括の下に日本ベリサイン社の役員として職務を遂行したものである。

い。

(2) 本件通知処分が租税法律主義違反であること

ア 憲法84条は、あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とするとして、いわゆる租税法律主義を定める。租税法律主義は、法律によって予め課税のルールを納税者に知らせることで納税者に課税に対する予測可能性を得ることができるようにするものである。したがって、上記予測可能性が保障されているかどうかを重視して租税法律主義（租税要件明確主義）に反するか否かを判断すべきである。本件のような外国親会社が付与したストック・オプションの課税において、明確に定めた法律が存在しない状態で、所得税法28条の解釈として「労務の対価」を認めることは、その適用範囲を極めて不明瞭なものにすることが明らかというべきである。

イ また、租税を定めるのは法律による以上、それを変更するのも法律によるべきは当然であり、憲法84条の「租税を変更すること」には、解釈ないし取扱いの変更が含まれることは、それに応じて租税の内容が変更されるのであるから当然の事柄である。通達によって実質的な課税要件などの変更があったとみなさざるを得ないように、通達が重大な意味を持つことがあり、通達によって実質的に課税要件などの変更をもたらすことは、租税法律主義に違反する。

本件においては、通達すら出さずに課税要件が変更されており、租税法律主義に違反することは明らかである。

ウ また、長期間にわたる不課税の結果、課税物件ではないという慣習法ないし不文法（いわゆる行政先例法）が成立していると解される場合、これを変更するには立法の手当が必要である。

本件についてみると、ストック・オプションの権利行使益を一時所得とする取扱いは約15年間という長期にわたって行われており、この取扱いが長期間繰り返され、行政先例となるとともに、一般の納税者の間でも法的確信を得るようになった場合ないし事実上の取扱いが一般の法的確信を得ている場合に該当することが明らかである。

エ 控訴人は、商法上のストック・オプションに係る課税について、措置法29条の2は、同条所定のいわゆる税制適格型のストック・オプションについて、権利行使時において給与所得として所得税が課税されることを前提として、株式の譲渡時に譲渡所得として課税するよう課税の繰延べの特例措置を認めるものであると主張する。しかし、同条は、ストック・オプションの権利行使益の所得区分について何ら定めるものではなく、課税の優遇措置を定めるにすぎないものである。この所得区分を定める明文の規定は存在しないのであり、課税庁が独自の判断で都合良く給与所得とする解釈を始めたにすぎないのである。

(3) 租税平等主義に違反すること

ア 新株の引受にかかる権利が与えられた場合、それに係る利益は長く一時所得として課税されてきた。新株引受権に類似するストック・オプションについて給与所得として課税することは、上記取扱いと比べて公平ではない。

イ 昭和59年ころから約15年にわたり、海外親会社から付与されたストック・オプションの権利行使で得られた利益は一時所得として課税されていた。一連の更正処分は、除斥期間との関係で平成8年以降の課税が対象であることを考えると、平成7年までは一時所得課税が容認されたのであり、平成8年以降につき給与所得として課税することは、それまで一時所得として納税された納税者との間で著しい不公平が生ずることになる。

ウ 成功報酬型ワラント（疑似ストック・オプション）につき、課税庁はワラント支給時にワラント価値に対して給与所得として課税し、行使時には課税せず、株式譲渡時に譲渡所得として課税していたが、このようなワラントは、ストック・オプションと同じ性質のものであり、これまで、成功報酬型ワラントを導入する会社においては、実際上、譲渡禁止の特約条項を設けて、その代替として用いられており、ストック・オプションと課税関係を区別する理由はない。

エ 親会社が日本法人であれば、措置法29条の2により、商法上のストック・オプションに係る課税について、一定の要件を満たす場合、権利行使益については所得税を課さず、株式の譲渡時に譲渡所得として課税されて優遇されるのに比して、海外親会社からの付与に給与所得として課税することは著しく不均衡であり、このような差別的取扱いに合理的な理由は考えられない。

第3 当裁判所の判断

1 争点1について

当裁判所は、本件権利行使益は、所得税法28条1項の給与所得に該当するものと判断する。その理由は以下のとおりである。

(1) 前提となる事実（付加訂正の上原判決を引用。）によれば、本件ストック・オプションについて、その制度、付与の経緯は次のとおりである。

ア 米国ベリサイン社のストック・オプション制度は、ベリサイングループの成功にとって重要な人材に対し、米国ベリサイン社の将来の成果に与る機会を提供することにより、人材を惹き付け、維持する等のインセンティブを与えることを目的として採用されたものであり（本件プラン1条）、上記子会社とは、米国ベリサイン社と株式の所有を通じて、同社を始まりとする連鎖関係にあるグループ内の各法人（末端法人を除く。）が他の一つの法人の議決権の50パーセント以上に相当する株式を有する関係にあるものをいう（本件プラン23条）。

イ インセンティブ・ストック・オプションは、専ら従業員等に対してのみ付与され、その他の全ての報奨（インセンティブ・ストック・オプション以外のストック・オプション、制限付株式、株式賞与等）は、ベリサイングループの従業員等、コンサルタント、独立請負人及び顧問に対し、付与することができる（本件プラン3条）。

付与の対象となる従業員等、付与の時期、付与される株式数等の条件は、本件プランに基づき、委員会（取締役会の報酬委員会）又は委員会として行動する取締役会によって決定される（本件プラン4条1項）。

各オプションの権利行使価格は、付与日の株式にかかる公正市場価格の85パーセント以上とし、付与時に委員会が定める。また、被付与者は、本制度に基づき付与される報奨及びこれに付随する一切の利益を移転し、若しくは譲渡することはできず、遺言又は相続法による場合や委員会の決定等による場合を除き、これを執行、差押えその他これに準ずる手続に服させることができない。報奨は、被付与者の生存中にもつばら被付与者のみが行使することができる。報奨に関する一切の選択は被付与者のみが行うことができる（本件プラン11条）。

さらに、オプションの行使期間は、原則として、付与の日から10年間を超えないこととされるが（本件プラン5条3項）、正当な理由で解雇された場合は雇用終了後に株式に関係するオプションを行使する権利を一切持たず、この場合を除き退職をした場合は、退職日に行使可能であった場合に限りオプションを行使することができるが、その行使は、原則として退職日から3か月以内に行われなければならない（本件プラン5条6項(a)ないし(c)）。

ウ 被控訴人は、日本ベリサイン社に役員として勤務し、その在職中に、米国ベリサイン社との間でストック・オプション付与契約に基づき、平成9年2月28日、平成10年8月17日及び平成11年2月12日にそれぞれ米国ベリサイン社から本件ストック・オプションを付与され、平成12年中に行使し、本件権利行使益を取得した。

(2) 被控訴人は、米国ベリサイン社のストック・オプション制度に基づいて、米国ベリサイン社から本件ストック・オプションを付与されたものであり、本件ストック・オプション及びこれに付随する一切の利益を移転、譲渡することはできず、被控訴人のみが行使することができるものとされ、被控訴人がこれを行使し、本件権利行使益を取得したものである。したがって、米国ベリサイン社は、被控訴人に対し、本件プランに定められた運用方式に則った所定の権

利行使価格で株式を取得させることによって本件権利行使益を取得させたのであるから、本件権利行使益は、米国ベリサイン社から被控訴人に与えた給付に当たるといふべきである。本件権利行使益が、株価の変動や被控訴人の権利行使時期に関する被控訴人の判断に左右されるものであるとしても、そのことを理由に上記給付に当たるとを否定することはできない。

(3) そして、米国ベリサイン社のストック・オプション制度は、ベリサイングループの成功にとって重要な人材に対し、米国ベリサイン社の将来の成果に与える機会を提供することにより、人材を惹き付け、維持する等のインセンティブを与えることを目的とし、付与の対象となる従業員等、付与の時期、付与される株式数等の条件は、本件プランに基づき、米国ベリサイン社の委員会（取締役会の報酬委員会）によって決定され、被控訴人は、上記のとおりその譲渡等ができず、被控訴人のみが行使可能で、正当な理由で解雇された場合は権利を失い、それ以外で退職した場合は退職時に行使可能な場合に限り3か月以内に行使できるものと定められていたものであり、被控訴人は、日本ベリサイン社の役員として勤務し、米国ベリサイン社から、その勤務を評価されベリサイングループの成功にとって重要な人材であると認められ、今後も日本ベリサイン社における勤務を継続し貢献することで、それが米国ベリサイン社の将来の成果につながり、これと共に与えるべきであるとして、本件ストック・オプションを付与されたといふべきである。そして、米国ベリサイン社は、日本ベリサイン社の株式のうち50・5パーセントを直接保有している以上、単独で日本ベリサイン社の取締役及び監査役を選任することができ、日本ベリサイン社を設立した親会社であって、その役員人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができ、被控訴人は、米国ベリサイン社の統括の下に日本ベリサイン社の役員としての職務を遂行していたといふことができる。そうすると、本件ストック・オプションは、ベリサイングループの一定の従業員等に対し、その勤務を貢献と認め、今後もこれが継続されるように動機付けることを企図し設けられているものであり、米国ベリサイン社は、被控訴人が上記のような職務を遂行していることから、本件ストック・オプションを付与したものであって、本件権利行使益は、被控訴人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益と認めすることができる。したがって、本件権利行使益は、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。

(4) 被控訴人は、日本ベリサイン社が100パーセントの子会社ではないから、米国ベリサイン社の業績との関連は希薄であるなどと主張するが、ベリサイングループにおける各社の業績の関連は持株比率に関係するものではなく、日本ベリサイン社における貢献（業績の向上）が米国ベリサイン社を含むベリサイングループへの貢献（業績の向上）であるとして、本件プランによる本件ストック・オプション制度が設けられたのであり、この点で上記判断が誤っているといふことはできない。

2 被控訴人の租税法律主義違反等の主張について

(1) 本件権利行使益が所得税法28条1項に該当するか否かは、法律の解釈適用の問題であって、上記のとおり、本件ストック・オプション付与に係る事実関係を認定し「労務の対価」として給与所得に当たると判断することは、租税法律主義の要請に反するものではない。

課税当局が本件ストック・オプションのような外国の親会社から付与された権利を行使して得た利益（権利行使益）に係る所得が、一時所得に当たるとの見解を採り、課税事務を行っていたことが認められるが（甲68、71の1、2）、平成9年ころまでのストック・オプションの権利行使益の所得区分を一時所得とする取扱いは統一されたものであったとまで認めることは困難であり、したがって、その後の給与所得に当たるとの解釈運用が、法律をもって行うべき「現行の租税を変更する」ことに該当するといふことはできない。

また、上記解釈運用により、納税者が、一時所得として課税されたかつての納税者に比し不利益を受けることが平等原則に反するといえないことも明らかである。

措置法29条の2は、同条所定のいわゆる税制適格型のストック・オプションについて、権利行使時において給与所得として所得税が課税されることを前提に、株式譲渡時に譲渡所得として課税するよう特例措置を認めるものと解することができる。上記解釈は現行制度との整合性を有しているのである。

被控訴人は、海外親会社によるストック・オプションの付与が、日本法人に認められるこの税制適格型のストック・オプションに比べて不利益になることが、平等原則に違反するとも主張するが、同条の優遇措置をどのような場合に認めるかは立法政策の問題であり、そのような措置がないことをもって、上記解釈適用が誤りであると認めることはできない。

(2) 被控訴人は、外国親会社が付与したストック・オプションの課税について明確に定めた法律が存在しない状態で、所得税法28条の解釈としてこれを「労務の対価」と認めることは、その適用範囲を極めて不明瞭なものにし、予測可能性がなくなり、租税要件明確主義の要請に反する旨を主張する。

しかしながら、親会社が子会社の従業員等にストック・オプションを付与し、その権利行使により従業員等に権利行使益が生ずる場合、その付与の趣旨、経緯と付与した親会社と子会社の従業員等の労務の提供との関係の具体的な事情に従い、上記認定でいう「従業員等が親会社の統括の下に子会社の従業員等としての職務を遂行していた」といえるか、「そのような職務を遂行していることから、当該ストック・オプションが付与されたもの」か否かが決められるのであり、このような解釈、適用がなされる上記事情を認定し、権利行使益の所得としての性質、所得区分が決められるとして、これが予測可能な課税を招来するとまでいふことはできない。

(3) 被控訴人は、その他に租税平等主義に違反する等の主張をするが、本件ストック・オプションは、株式譲渡契約を成立させることができる権利であって、譲渡ができず、換価可能性もないものであるから、その付与時に所得として課税することができないものである。他方、成功報酬型フロントの場合、支給時（新株引受権付与時）において当該フロントの価額相当部分について給与所得として課税するのは、当事者間で譲渡が禁止されたとしても、フロント（新株引受権）自体に有価証券として譲渡性が認められ、支給された時点で経済的利益が実現されたと評価できるからであって、本件ストック・オプションについて付与時でなく権利行使時において課税することと矛盾するものではない。親会社が海外子会社の従業員等にストック・オプションを付与し生じた権利行使益を給与所得として課税することが、被控訴人が指摘するその他の同種の利益に対する課税と比較し、平等原則に違反し相当ではないといふことはできない。

したがって、本件処分は、本件権利行使益につき給与所得として課税するものであり、理由があるものと認められる。

3 争点2について

被控訴人は、本件処分の通知書に理由の附記がないことを理由に本件処分が違法である旨主張し、本件処分においては、不服申立て手続を通じた処分の適正化と争点の明確化が保障されていないなどと主張する。

しかし、所得税法は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得額等の更正処分については、原則として更正通知書にその更正の理由を附記すべきものと定めているが（所得税法155条2項）、更正をすべき理由がない旨の通知処分についてその理由を附記すべきことを定めた規定は存在せず、理由の附記をすべき法律上の根拠はない。そして、行政処分に理由の附記を要求する趣旨は、課税庁の判断の慎重と公正妥当を担保させるとともに、処分理由を知らせることで不服申立ての便宜を図ることにあると解されるところ、本件処分は、被控訴人の求める更正に理由がないことを通知するものであって、その対象が明確であり、異議申立ての手続において処分理由が明らかにされるのが予定されており、これにより課税庁の判断の慎重と公正妥当を担保し、処分理由の開示が図られており、更正をすべき理由がない旨の通知処分について理由の附記を求めないことにも一応の合理性があり、これを違法といふことはできない。

い。上記主張は理由がない。

4 控訴人による本件処分の根拠は、原判決別表2のとおりであり、納税すべき税額の算定根拠のうち、本件権利行使益の所得区分に係る部分以外の点については当事者間に争いがなく、本件権利行使益は給与所得に該当するものであり、被控訴人の平成12年分の所得税に係る納付すべき税額は原判決別表2エのとおり3億2001万1700円であるところ、これは、平成15年8月6日付けの減額更正処分に係る納付すべき税額を下回るから、本件処分は適法である。

5 以上の次第で、本件処分は適法であり、その取消しを求める被控訴人の請求は理由がない。よって、これと結論を異にする原判決は相当ではなく、本件控訴は理由があるから、原判決を取り消した上、被控訴人の請求を棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部

裁判長裁判官 西 田 美 昭

裁判官 犬 飼 眞 二

裁判官 小 池 喜 彦