

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(世田谷税務署長)
平成24年7月24日棄却・確定

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	坂本 廣身 松岡 正高
同訴訟複代理人弁護士	大花 真人
同補佐人税理士	加藤 忠男
被告	国
同代表者法務大臣	滝 実
処分行政庁	世田谷税務署長 森若 代志雄
同指定代理人	二本松 裕子 西田 昭夫 福井 聖二 目黒 文夫 赤壁 隆司 増永 寛仁

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 世田谷税務署長が原告に対して平成22年3月31日にした平成19年分の所得税についての更正処分(ただし、同年8月24日付け異議決定により一部取り消された後のもの)のうち、総所得金額585万0665円、退職所得金額2429万4248円及び申告納税額724万2500円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分(ただし、上記異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。
- 2 世田谷税務署長が原告に対して平成22年3月31日にした平成20年分の所得税についての更正処分(ただし、同年8月24日付け異議決定により一部取り消された後のもの)のうち、総所得金額141万3200円、退職所得金額844万9614円及び予定納税額を控除する前の申告納税額113万1200円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分(ただし、上記異議決定により一部取り消された後のもの)を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、平成15年から平成17年までの間に、勤務先の親会社から同社の譲渡等制限付株式を付与されてこれを所有していた原告が、平成18年3月31日に勤務先を退職した後に、上記株式の譲渡等の制限が解除された日の属する各年度の年度末の株価及び為替相場で株式価格を計算して、その経済的利益の価額を退職所得として平成19年分及び平成20年分の所得税の確定申告をしたところ、処分行政庁である世田谷税務署長から、これらの所得は給与所得に当たり、また、譲渡等の制限が解除された日の株価及び為替相場で株式価格を計算すべきものであるとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたことにつき、これを不服として、更正処分のうち確定申告に係る税額等を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消し（ただし、いずれも異議決定により一部取り消された後のもの）を求める事案である。

1 関係法令の定め

- (1) 所得税法28条1項は、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に係る所得をいう旨定めている。
- (2) 所得税法30条1項は、退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与に係る所得をいう旨定めている。
- (3) 所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額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、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする旨定め、同条2項は、同条1項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、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おける価額とする旨定めている。

2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) 原告

原告は、平成10年、A株式会社（以下「A社」という。）に就職し、平成18年3月31日、同社を退職した。

(2) コンペンセーション・プラン

ア A社は、B（以下「B社」という。）が間接的に100%の株式を所有する会社であるところ、コンペンセーション・プランとは、B社及びA社等のB社の関連会社（以下、B社と関連会社とを併せて「B社グループ」と総称する。）が、優秀な従業員を確保し、その勤労意欲を高め、従業員による株式の長期保有を促進して、従業員の利益と株主の利益の一致を図ること等を目的としてB社グループの主要な従業員に対し、その勤務成績に応じ、B社の株式を支給する制度である。

B社グループでは、コンペンセーション・プランが実施され、A社でも同制度が採用されていた。

イ 原告は、平成15年から平成17年までの間に、コンペンセーション・プランに基づき、次のとおり、B社の譲渡等制限付株式（リストラクテッド・シェア）を付与された（以下、原告に付与されたB社の譲渡等制限付株式を「本件リストラクテッド・シェア」という。）。

(ア) 平成15年1月27日 8013株（以下「平成15年付与分」という。）

(イ) 平成16年1月26日 7307株（以下「平成16年付与分」という。）

(ウ) 平成17年1月24日 8819株（以下「平成17年付与分」という。）

(3) リストラクテッド・シェア

ア リストリクテッド・シェアを付与された従業員は、当該株式の議決権及び配当受領権を各付与日に取得するものの、次の(ア)又は(イ)の条件が満たされるまでの間は、株券を受領せず、当該株式の売却、名義書換、譲渡及び担保としての差入れをすることが禁止されていた(以下、この制限を「譲渡等制限」という。)

(ア) 各付与日から4年後の1月末日まで当該従業員の雇用が継続していること

(イ) 当該従業員が次のイのキャリア・リタイアメントの要件に該当して退職し、かつ、各付与日の4年後の1月末日まで、B社グループの業務と競合する仕事に従事せず、B社グループの従業員を勧誘しないこと

イ キャリア・リタイアメントとは、B社グループに5年以上勤務した従業員について、勤務年数に自己の年齢を加えた年数が45年以上となった後に退職することをいう。

ウ リストリクテッド・シェアは、当該従業員が前記ア(ア)及び(イ)のいずれかの条件に反した場合にはB社により没収されるが、前記ア(ア)の条件を満たして当該従業員の雇用が継続している場合、各付与日から4年後の1月末日時点で、B社は、同日時点でリストリクテッド・シェアに係る権利を確定させて没収しないこととし、当該従業員に付与されたリストリクテッド・シェアに付された譲渡等制限を解除することとしていた。また、当該従業員が、前記イのキャリア・リタイアメントの要件及び前記ア(イ)の条件を満たして退職した場合も同様であった。

(4) 原告に対する譲渡等制限の解除

ア 原告は、平成18年3月31日にA社を退職したところ、原告の退職は、キャリア・リタイアメントの要件を満たしていた。

イ B社は、原告の本件リストリクテッド・シェアの平成15年付与分について、平成19年1月31日、譲渡等制限が解除されるための前記(3)ア(イ)の条件を満たしたとして、本件リストリクテッド・シェアに係る権利を確定させて没収しないこととし、譲渡等制限を解除して、原告名義の証券会社の口座にB社の株券8013株を預託した。

さらに、原告の本件リストリクテッド・シェアの平成16年付与分及び平成17年付与分についても、平成20年1月31日、没収しないことを決定して権利を確定するとともに、譲渡等制限を解除して、原告名義の口座にB社の株券合計1万6126株を預託した(なお、平成17年付与分については、権利確定日が1年繰り上げられた。)

(5) 確定申告

ア 原告は、平成20年3月4日、B社からコンペンセーション・プランに基づき付与された平成15年付与分の本件リストリクテッド・シェアについて、権利確定期間(リストリクテッド・シェアが有効な月の第1日目から始まる6か月以上の期間であって、当該従業員の雇用終了時にB社がリストリクテッド・シェアを没収することができる期間)終了により得た経済的利益の価額を当該株式の権利確定期間が終了した後の申告年度末である平成19年12月31日時点における株価及び為替相場により計算して、平成19年分の退職所得として確定申告した。

イ 原告は、平成21年3月16日、B社からコンペンセーション・プランに基づき付与された平成16年付与分及び平成17年付与分の本件リストリクテッド・シェアについて、権利確定期間終了により得た経済的利益(以下、前記アの経済的利益と併せて「本件経済的利益」という。)の価額を当該株式の権利確定期間が終了した後の申告年度末である平成20年1

2月31日時点における株価及び為替相場により計算して、平成20年分の退職所得として確定申告した。

(6) 更正処分

ア 世田谷税務署長は、平成22年3月31日、原告の前記平成19年分及び平成20年分の各確定申告について、本件経済的利益が退職所得ではなく、給与所得であるとして、それぞれ平成22年3月31日付けで別紙1及び2の各「更正処分等」欄記載のとおり所得税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした（以下、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分を併せて「本件課税処分」という。）。

イ 世田谷税務署長は、本件経済的利益の所得の収入計上の時期は、本件リストラクテッド・シェアの権利が確定し、譲渡等制限が解除された日（以下「譲渡等制限解除日」という。）であるとし、平成15年付与分については、平成19年1月31日付けの、平成16年付与分及び平成17年付与分については、平成20年1月31日付けの株価及び為替相場により、本件リストラクテッド・シェアの価額を算出している。

(7) 不服申立て

ア 原告は、本件課税処分を不服として、平成22年5月25日、世田谷税務署長に対し、各異議申立てをした。

世田谷税務署長は、同年8月24日付けで各異議決定をし、本件課税処分と同様に、本件経済的利益は退職所得ではなく給与所得に当たるとしたが、給与所得金額について、別紙1及び2の「異議決定」欄に記載の金額を超える部分について原処分を一部取り消した。

イ 原告は、上記各異議決定による一部取消し後の本件課税処分になお不服があるとして、同年9月21日、国税不服審判所長に各審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成23年2月1日付けで各審査請求を棄却する旨の各裁決をし、原告は、その頃、各裁決書の謄本の送達を受けた。

(8) 本訴の提起

原告は、平成23年7月29日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

3 争点

本件の争点は、(1) 本件経済的利益が給与所得に当たるか、それとも退職所得に当たるか（本件経済的利益の所得区分）、(2) 本件経済的利益の収入計上時期を譲渡等制限解除日（権利確定日）とし、同日の本件リストラクテッド・シェアの株価及び為替相場で所得金額を算出すべきか、それとも本件経済的利益の収入計上時期を各権利確定期間が終了した後の申告年度末とし、同日の本件リストラクテッド・シェアの株価及び為替相場で所得金額を算出すべきか（本件経済的利益の収入計上時期及び算定基準日）、(3) 仮に本件経済的利益が給与所得に該当するとしても、原告が本件経済的利益を退職所得に該当すると判断し、給与所得として申告せず、納付すべき税額の基礎としなかったことについて国税通則法65条4項の正当な理由があるか否か（国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無）である。

4 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点(1)（本件経済的利益の所得区分）について

ア 被告

(ア) 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に

係る所得をいう（所得税法28条1項）。したがって、それは、勤労性所得のうち、雇用関係又はそれに類する関係において使用者の指揮・命令の下に提供される労務の対価を広く含む観念である。非独立的労働ないし従属的労働の対価とも観念し得る。また、給与は金銭の形を取る必要はなく、金銭以外の資産ないし経済的利益も、勤労の対価としての性質を持っている限り、広く給与所得に含まれる。

退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与に係る所得をいう（同法30条1項）。このうち、退職手当とは、雇用関係ないしそれに類する関係の終了の際に支給される退職給与をいい、一時恩給とは、普通恩給を受けることのできる年限に達しないで退職する場合に支給される給与をいう（恩給法67条）。

退職所得について、所得税の課税上、他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及びその期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質を持つとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、このような結果を避ける趣旨に出たものと解される。

そして、退職所得は、雇用関係ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価である点では、給与所得と異なる性質を持つものではないが、それが一時にまとめて支給されること、及び老後の生活の糧であり担税力が低いと考えられること等に鑑み、累進税率の適用を緩和する必要があるため、給与所得とは別の所得類型とされている。すなわち、退職所得の金額は、その年中の退職手当等の収入金額から一定の退職所得控除額を控除した残額の2分の1に相当する金額とする（所得税法30条2項）とともに、退職所得控除額は、勤続年数に応じて増加することとされ（同条3項、201条2項）、課税対象金額が一般の給与所得に比較して少なくなっており、また、税の計算についても、他の所得と分離して累進税率を適用する（同法22条1項、89条）こととして、税負担の軽減が図られているのである。

- (イ) 前記(ア)のとおり、退職所得は、雇用関係ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価である点では、給与所得と異なる性質を持つものではないが、従業員が退職に際して支給を受ける金員が退職所得に当たるかどうかについては、その名称にかかわらず、退職所得の意義について規定した所得税法30条1項の規定の文理及び退職所得に対する優遇課税についての立法趣旨に照らして決するのが相当であり、ある金員が、同規定にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが、① 退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること（以下「要件①」という。）、② 従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払の性質を有すること（以下「要件②」という。）、③ 一時金として支払われること（以下「要件③」という。）の3つの要件を備えることが必要であり、また、同規定にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には上記各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところ

に適合し、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解されている。

そして、ある金員が「退職により一時に受ける給与」に当たるためには、その金員が、何よりもまず、要件①に該当することが必要不可欠の要件であり、次いで、要件②に該当すること、さらに、要件③に該当することの各要件を満たしていることが必要であると解されている。

(ウ) 本件経済的利益は、原告の勤務先であるA社から得たものではない。しかしながら、B社は、A社の発行済全株式を間接的に保有する親会社であるから、B社はA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、原告は、B社の統轄の下にA社の従業員として職務を遂行していたものといえることができる。

そうすると、本件経済的利益は、原告のB社との雇用ないしそれに類する関係を基礎とする役務の対価であるといえることができる。

(エ) 以上によれば、本件経済的利益は、給与所得又は退職所得のいずれかに該当することとなる。そして、ある金員が退職所得に当たるためには前記(イ)の要件①ないし③の各要件を満たす必要があるところ、以下のとおり、本件経済的利益は、要件①及び②を満たしておらず、退職所得に該当しないことは明らかである。

すなわち、本件経済的利益は、原告が平成15年ないし平成17年の各年における勤労の対価として得た本件リストラクテッド・シェアにつき、権利確定日（譲渡等制限解除日）において、キャリア・リタイアメントという権利の確定条件を満たしたことによって、雇用が継続している者と同様に扱われた結果得ることができたものであって、原告の退職という事実に基づき本件経済的利益を得たものではないのであり、本件経済的利益は、退職所得に該当するために必要不可欠な要件①を満たしていない。

また、本件経済的利益は、前年1年間における業績に応じて、報酬すなわち賞与の一部について現金に代えて付与された本件リストラクテッド・シェアに基づいて得られた利益であるから、要件②も満たしていない。さらに、実質的にみても、退職所得の意義とその趣旨に照らすと、本件経済的利益は「長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び当該期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質」を有しているとは認められない。

よって、本件経済的利益は、退職所得の要件（要件①及び②）を満たしていないことから、退職所得に該当せず、給与所得に該当する。

イ 原告

(ア) 原告は、キャリア・リタイアメントの要件を満たしたために、退職に際して本件リストラクテッド・シェアに基づく経済的利益を享受したものであるから、本件経済的利益は本来退職しなかったとしたならば得られなかったものであり、所得税法30条所定の退職所得に該当する。

(イ) 本件経済的利益の直接の原因は、キャリア・リタイアメントの要件を満たす退職そのものである。

キャリア・リタイアメントの制度は、従業員の真の退職という事実の上に成り立っており、退職の事実の確認は厳格に行われているから、キャリア・リタイアメントの要件を満たした後も、依然として従業員としての地位が継続していたとみることはできない。退職

の確認は毎年されており、原告は、その後、A社に再度就職していたことはない。

また、リストラクテッド・シェアについて、権利確定日前に雇用関係が終了した場合には原則的に没収されるにもかかわらず、キャリア・リタイアメントの要件に該当する者については、例外的に引き続きリストラクテッド・シェアに係る権利の確定を行うとされているのは、単にキャリア・リタイアメントの該当者が受けるべき経済的利益の額を計算するための便法にすぎない。退職後も権利関係が継続されるものとして、その付与の方法をいわば間接的に規定しただけなのである。

キャリア・リタイアメントでは、過去何年間にわたって支払われた、あるいは支払う約束をした給与・賞与を基準に経済的利益の額が決定されているのであり、この意味でごく一般的な方法が採用されているといえる。そして、このような方法が、単に「継続して勤務したもののみならず」という形で表現されているのである。

さらに、原告は、退職の際に、その具体的報酬を個別に確定するため、個別具体的な株式数が記された付与文書（Outstanding Stock Grants）の交付を受けているところ、同文書は、本件経済的利益がキャリア・リタイアメントに基づくものであることを明言し、その具体的内容を「退職していないのみならず」という言葉を用いることなく明示している。

以上によれば、キャリア・リタイアメントの要件の該当者である原告に付与された本件経済的利益は、「退職」によって初めて付与されたものである。

リストラクテッド・シェアを付与された従業員が退職した場合には、原則としてリストラクテッド・シェアに基づく経済的利益は享受できず、キャリア・リタイアメントという特別な退職についてのみ享受が認められるのに対し、当該従業員が継続勤務した場合には、確実に上記経済的利益を享受することができるのであり、現実性の点で両者は性質が異なる。また、退職した場合と継続勤務した場合とで経済的利益を受けるための条件は異なるが、これは単なる条件ではなく、付与を受けるための要件であり、要件が異なれば、これに基づいて発生する効果である経済的利益が異なるのは自明である。

そして、キャリア・リタイアメントの場合のリストラクテッド・シェアに基づく経済的利益は「退職」という事実によって初めて支給されたものにほかならない。

よって、本件経済的利益は、要件①を充足している。

(ウ) また、リストラクテッド・シェアは、前年1年間のみの業績に応じて支給されるとはされていない。リストラクテッド・シェアは、単に各前年の業績に応じて支給される賞与とは異なり、長期間の勤務に対する報償という性質を有していた。また、リストラクテッド・シェアに基づく経済的利益は、リストラクテッド・シェアの目的にも掲げられているように、長期奨励報酬を提供するための制度であって、単なる賞与の一部ではない。したがって、要件②も充足している。

(エ) 仮に本件経済的利益が要件①ないし③の各要件を満たさないとしても、「これらの性質を有する給与」（所得税法30条1項後段）として、退職所得に該当する。

リストラクテッド・シェアは、権利確定日前に雇用関係が終了した場合には原則として没収され、当該従業員は、経済的利益を受けることができなくなる。他方、雇用の終了にもかかわらず、雇用の終了が「死亡、身体障害、キャリア・リタイアメント、B社グループの人員削減にかかる措置により終了する場合」には、例外的に没収されずに、引き続きリストラクテッド・シェアに係る権利の確定が行われる。

原告は、例外事由であるキャリア・リタイアメントに該当したが故に、雇用契約の終了にもかかわらず継続的な権利の確定が行われ、本件経済的利益を得ることができたが、同じく例外的事由として列挙されている雇用契約の終了事由は、「死亡、身体障害、B社グループの人員削減にかかる措置により終了する場合」であって、いずれの事由も、従業員又は遺族の今後の生活を保障し、今後の生活の糧として生活の資に当てられるべき給付が強く要請されるものばかりである。したがって、上記事由について、雇用契約の終了にもかかわらず例外的に引き続きリストラクテッド・シェアに係る権利の確定が行われるとする趣旨は、従業員又は遺族の今後の生活を保障する点にあると考えられる。

よって、このようなキャリア・リタイアメントにより支給されるリストラクテッド・シェアに基づく経済的利益については、正に、退職所得に優遇措置が講じられている趣旨が妥当するとみるべきであって、課税上、「退職により一時に受ける給与」と同一に扱うことが相当である。

したがって、本件経済的利益は、「これらの性質を有する給与」（所得税法30条1項後段）に該当し、退職所得に当たる。

(2) 争点(2) (本件経済的利益の収入計上時期及び算定基準日) について

ア 被告

(ア) 所得税法36条1項は、その年分の各種所得金額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、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的利益の価額）とすると規定し、同条2項は、同条1項の金銭以外の物又は権利その他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おける価額（いわゆる時価）による旨規定している。

所得税法36条1項に規定する「収入すべき金額」とは、実現した収益、すなわち、まだ収入がなくても「収入すべき権利の確定した金額」を意味し、したがって、この規定は広義の発生主義のうち、いわゆる権利確定主義を採用したものであると一般に解されている。それは、今日の経済取引においては、信用取引が支配的であるから、たとえ現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定すれば、その段階で所得の実現があったと考えるのが合理的であり、現金主義の下では、租税を回避するため、収入の時期を先に引き延ばし、あるいは人為的にその時期を操作する傾向が生じやすいことに鑑みると、所得の年度帰属については、原則として権利確定主義が妥当と解されるためである。

(イ) リストラクテッド・シェアは、権利確定期間中、一定の要件を満たすことによって、リストラクテッド・シェアに係る権利が確定し没収されないものとなり、併せて当該株式に係る譲渡等制限が解除されるのであるから、本件リストラクテッド・シェアに基づく本件経済的利益は、本件リストラクテッド・シェアに係る権利が確定することによって初めて現実化したものといえる。

本件リストラクテッド・シェアの権利確定日及び制限解除日は同一日であり、平成15年付与分は平成19年1月31日に、平成16年付与分及び平成17年付与分は平成20年1月31日に、それぞれ権利が確定し没収されないものとなり、併せて譲渡等制限が解除されたものであるから、本件経済的利益に係る所得は、上記の各権利確定日において確定的に実現したとみることができ、本件経済的利益の収入計上時期は、上記の各権利確定

日になる。

そして、本件経済的利益の価額は、所得税法36条2項に従い、当該権利確定日におけるB社の株式の価額に基づいて算定することになる。

イ 原告

(ア) 原告は、本件リストラクテッド・シェアを各権利確定日後も換価することなく各確定申告時まで保有していたところ、権利確定時から申告時までの株価の値下がり及び為替相場の大幅な円高傾向により、本件リストラクテッド・シェアを譲渡等制限解除日の価額で評価した場合、申告時に本件リストラクテッド・シェアを売却しても、納付すべき税額の全額を納付できない状況に陥った。

(イ) 租税法においては応能負担の原則が支配しているところ、所得である本件リストラクテッド・シェアについて、納付すべき税額が当該株式の価額を上回るような事態は、この原則に反するものといわざるを得ない。

また、所得の収入計上時期について、被告が主張するような方法を追求すれば、憲法が意図する最低生活水準維持額を侵す課税をも招来する結果となりかねない。

本件のように、本件リストラクテッド・シェアの取得日（権利確定日）から確定申告までの間の株価及び為替相場の変動により、申告時の株式の価額が納付すべき税額を下回るに至ったときには、所得の収入計上は、各申告年度末の株式の価額及び為替相場をもって算出するべきである。

よって、収入計上時期は、それぞれ、各申告年度末である平成19年12月31日及び平成20年12月31日であり、本件経済的利益の価額は、各時点におけるB社の株価及び為替相場を基準に算定するべきである。

(3) 争点(3) (国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無) について

ア 原告

(ア) 本件リストラクテッド・シェアに係る所得区分の課税上の取扱いについて、確定申告の当時、直接の明文をもって定めた法令、通達の定め、確定した最高裁判決、裁判例又は課税庁の公式見解はいずれも存在しなかった。

他方、課税庁においては、本件と類似したいわゆる「ストックアワード」についての下級審判決が出されているにもかかわらず、ストックアワードの行使益について、退職所得ではなく、給与所得とする旨の公式見解も述べられていない。

コンペンセーション・プランの目論見書等に記載されたリストラクテッド・シェアの各規定及び報酬アドバイザーには、リストラクテッド・シェアに関する課税上の処理が紹介されているものの、いずれも連邦所得税に関する処理であり、その他の課税上の処理については、「国によって異なる」とのみ紹介されており、本件の主たる争点である所得区分（給与所得及び退職所得）については全く触れられていない。

このように、本件経済的利益の課税上の取扱いについて明確な基準が見当たらない状況において、原告は、やむなく、税理士に依頼して退職所得として確定申告をしたのである。

(イ) 以上の事情にもかかわらず、原告に対して過少申告加算税を賦課するのは、「真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することは不当又は酷になる」場合に該当する。

よって、原告が、本件経済的利益を給与所得ではなく、退職所得として計上したことにつき「正当な理由」（国税通則法65条4項）があるというべきであるから、本件各賦課決定処分は取り消されるべきである。

イ 被告

(ア) 過少申告加算税は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正がされ、当初の申告税額が結果的に過少になったため、新たに納付すべき税額があるときに課されるものである（国税通則法65条1項、2項）。

しかし、国税通則法65条4項は、「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」と規定している。

(イ) そして、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」がある場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解すべきであり、これに該当するものとして、申告した税額に不足が生じたことが、通常の状態において納税者が知り得ることができなかつた場合や納税者の責めに任じられない外的事情（例えば災害等）による場合等が考えられ、単なる法令の解釈や事実認定の誤り、法の不知は正当な理由とはならないと解される。換言すれば、「正当な理由」に当たる場合とは、納税者において、申告時に、過少申告とならない申告をする契機が、客観的に与えられていなかったような場合に限られることになる。

(ウ) これを本件についてみると、まず、本件経済的利益の退職所得該当性を判断した裁判例がないことや当該個別の経済的事象に関して公式見解がないことのみをもって直ちに「正当な理由」があるとはいえないことはいうまでもない。

所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて、利子所得ないし雑所得の10種類に分類しているところ、これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めているためである。ある所得がどのような所得区分に分類されるかは、所得税法23条から35条までの規定にのっとり、その所得の源泉ないし性質に応じて決せられるべきものであるから、本件経済的利益の所得区分についても、その源泉ないし性質によって、同法28条及び30条の解釈に基づいて給与所得又は退職所得にいずれに分類されるかが決定されるのである。

したがって、原告が、各確定申告において、本件経済的利益を「退職所得」と判断して、納付すべき税額を過少に申告したことは、税法の不知や法令解釈の誤解に基づくものであるから、納税者の責めに帰することのできない客観的事実とはいえないことは明らかであるから、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の基礎となった事実のうち、本件各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項における「正当な理由」に係る客観的事実があるとは認められない。また、原告の過少申告に対して、過少申告加算税を賦課することが、不当又は酷であるということもできない

ことからしても、原告に国税通則法65条4項における「正当な理由」があるとは認められない。

第3 当裁判所の判断

1 前記前提事実及び後掲証拠並びに弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1) 原告が本件経済的利益を取得するに至る経緯等

ア 原告は、平成10年、A社に就職し、平成18年3月31日、同社を退職した。

イ B社グループでは、同グループの役員及び従業員を対象に、コンペンセーション・プランに基づくリストラクテッド・シェアを付与していた。(乙1の1・2、2の1・2、3の1・2)

ウ 原告は、平成15年から平成17年までの間に、B社から各コンペンセーション・プランに基づき、次のとおり本件リストラクテッド・シェアを付与された。(乙8)

(ア) 平成15年付与分

- a 付与日 2003(平成15)年1月27日
- b 付与株式数 8013株
- c 権利確定日 2007(平成19)年1月31日
- d 譲渡等制限解除日 2007(平成19)年1月31日

(イ) 平成16年付与分

- a 付与日 2004(平成16)年1月26日
- b 付与株式数 7307株
- c 権利確定日 2008(平成20)年1月31日
- d 譲渡等制限解除日 2008(平成20)年1月31日

(ウ) 平成17年付与分

- a 付与日 2005(平成17)年1月24日
- b 付与株式数 8819株
- c 権利確定日 2009(平成21)年1月31日
- d 譲渡等制限解除日 2009(平成21)年1月31日

エ 原告は、本件リストラクテッド・シェアに係る権利確定日前の平成18年3月31日にA社を退職したが、キャリア・リタイアメントの要件を満たしたとして、平成15年付与分及び平成16年付与分については、前記それぞれの権利確定日(譲渡等制限解除日)に、また、平成17年付与分については、平成16年付与分と同日の権利確定日(譲渡等制限解除日)に、本件リストラクテッド・シェアに係る権利が確定して没収されないものとなり、併せて、当該株式に係る譲渡等制限も解除された。(乙9)

オ 平成19年2月2日、平成15年付与分に係るB社の株券8013株がC(C)の原告名義の口座に入庫され、平成20年2月5日、平成16年付与分に係る同株券7307株及び平成17年付与分に係る同株券8819株の合わせて1万6126株がD証券株式会社の原告名義の口座に入庫された。(乙10、11)

(2) コンペンセーション・プラン(乙1の1・2、2の1・2、3の1・2)

コンペンセーション・プランには、① 2003(平成15)年2月3日付け「PROSPECTUS」(目論見書)に付属書として添付されている「LONG-TERM INCENTIVE COMPENSATION PLAN FOR MANAGERS AND PRODUCERS」(管理者及び生産者のための長期奨励報酬制度)と題する書面に係

る制度（以下「平成15年コンペンセーション・プラン」という。）、② 2004（平成16）年2月2日付け「PROSPECTUS」（目論見書）に付属書として添付されている「LONG-TERM INCENTIVE COMPENSATION PLAN FOR MANAGERS AND PRODUCERS」（管理者及び生産者のための長期奨励報酬制度）と題する書面に係る制度（以下「平成16年コンペンセーション・プラン」という。）及び③ 2005（平成17）年2月14日付け「PROSPECTUS」（目論見書）に付属書として添付されている「EMPLOYEE STOCK COMPENSATION PLAN」（従業員株式報酬制度）と題する書面に係る制度（以下「平成17年コンペンセーション・プラン」という。）があるが、それぞれの内容は概要以下のとおりである。

ア 平成15年コンペンセーション・プラン及び平成16年コンペンセーション・プラン

（ア） 目的

① B社グループの業績に重要な影響を及ぼすことができる主要な従業員に対して長期奨励報酬を提供することで、B社グループの成長と収益性の拡大を図ること、② 優れた力量と能力を有する従業員を惹きつけ、かつ確保すること、③ 従業員による長期株式所有を推進すること、④ 当該従業員の利益とB社の株主の利益との整合性を図ることである。

（イ） 適格性及び参加

コンペンセーション・プランへの参加は、役員及びB社グループ又は委員会（G委員会又は取締役会によりコンペンセーション・プランの運営を指示されているその他の取締役会内委員会）が指定した、B社グループの他の主要な定額給従業員に限定するものとする。

（ウ） 権利確定期間（参加者の雇用終了時にリストラクテッド・シェア等を没収することができる期間）及び制限期間（リストラクテッド・シェアに関しては、リストラクテッド・シェアの譲渡可能性に係る制限が有効な期間）

委員会は、自己裁量で、リストラクテッド・シェアに適用される1以上の権利確定期間、及びリストラクテッド・シェアに適用される1以上の制限期間を設けるものとする。当該権利確定期間は、リストラクテッド・シェアの付与が有効な月の第1日目から数えて6か月以上の継続期間を有するものとするが、いかなる場合も、制限期間がリストラクテッド・シェアに適用される権利確定期間よりも短期の継続期間であってはならない。

（エ） リストラクテッド・シェアの付与

委員会は、参加者となる従業員を選出することができ、いつの時点においても当該参加者に対してリストラクテッド・シェアを付与することができる。委員会は、付与前に、責任レベル、現在及び過去のパフォーマンス、潜在的パフォーマンスなどの要素を考慮する会社経営陣の勧告を受けなければならない。

（オ） リストラクテッド・シェアに適用される権利及び制限

一定の条件の下で参加者に付与された適切な普通株式数（なお、普通株とは、B社の1株当たり1と1/3ドルの額面価額の普通株を指す。）を示す1以上の株券を、リストラクテッド・シェアの付与時に、個人的に又は他者と共同で、自己の名前で又は自己の利益のために登録するものとするが、当該株券はB社グループが参加者の口座で保有するものとする。

参加者は、次の制限に従って、配当を受ける権利、権利を行使する権利、権利の行使時に発行された当該普通株と証券に係る議決権を含む、当該普通株式の所有者の全権利を有

するものとする。

a 参加者は、制限期間の有効期限が切れるまで当該普通株式等を示す株券の受取資格がない。

b 「リストラクテッド・シェア及び制限ユニット（普通株式の公正市場価格と同額の現金又は普通株式のいずれかを受け取ることを目的として委員会が付与時に定める参加者に付与される権利）の譲渡制限」の規定を除き、制限期間中は、リストラクテッド・シェアのいずれも売却、譲渡、割当て、担保化その他担保権の付与、又は処分ができない。

なお、「リストラクテッド・シェア及び制限ユニットの譲渡制限」の規定では、「リストラクテッド・シェアは、遺言による場合あるいは相続法等による場合を除き、制限期間中に譲渡することはできない。」などと定めている。

c 後記(キ)に別段の定めのある場合を除き、リストラクテッド・シェアが付与された全権利確定期間中、参加者が継続してB社グループに雇用されている場合を除き、全てのリストラクテッド・シェアを没収するものとし、リストラクテッド・シェアに対する参加者の全権利は、B社グループ側に更なる義務を負わせることなく終了するものとする。

(カ) リストラクテッド・シェアの支払

制限期間終了時には、リストラクテッド・シェアの付与及びコンペンセーション・プランに盛り込まれた全ての制限が失効するものとし、適切な普通株式数（税金の支払のために、権利確定期間終了時に差し引いた株式は除く。）は、場合によっては参加者又は参加者の受益者若しくは遺産相続人に制限なく株券の形式で受け渡し、あるいは、参加者又は参加者の受益者若しくは遺産相続人がしかるべく指示する証券口座に預託するものとする。

(キ) 雇用の終了

a 権利確定期間終了前

(a) 死亡

参加者が死亡を理由に権利確定期間終了前に会社従業員でなくなる場合、当該参加者に付与されたリストラクテッド・シェアは、当該条件に従って速やかに支払可能となる。

(b) 身体障害又は退職

参加者の身体障害又は退職は、解釈上雇用の終了にならないものとし、当該参加者は、自己の所有するリストラクテッド・シェアを没収されないものとする。ただし、適用される権利確定期間の残りの期間中に、委員会が自己裁量でB社グループが従事している事業と競合すると判断している事業に当該参加者が従事せず、又は当該事業を支援しない場合とする。当該事業に従事し、又は当該事業を支援する参加者は、雇用を終了したものとみなす。

(c) その他の終了

別段の定めのある場合を除いて、参加者が死亡以外の理由で権利確定期間終了前に従業員でなくなる場合、参加者は、従前に付与された全てのリストラクテッド・シェアを直ちに没収されるものとする。

b 権利確定期間終了後制限期間終了前

(a) 死亡、身体障害又は退職

制限期間終了前に、参加者が死亡を理由にB社グループの従業員でなくなる場合、又は参加者が身体障害となり若しくは退職する場合、当該参加者に付与された全てのリストラクテッド・シェアは、前記(カ)の方法で直ちに支払可能となる。

(b) その他の終了

権利確定期間終了後であるが制限期間終了前の死亡以外の理由による雇用の終了は、制限期間に及ぼす影響も及ぼさないものとする。リストラクテッド・シェアは、前記(カ)に定める方法でできる限り速やかに支払うものとする。

(ク) その他の給付との関係

B社グループの退職、グループ保険又はその他の従業員給付制度に基づく給付決定の際には、コンペンセーション・プランに基づきいかなる支払も考慮しないものとする。

イ 平成17年コンペンセーション・プラン

(ア) 目的

① 現金に代わり、B社グループの主要な従業員に、年次年末賞与の一部を株式で提供すること、② B社の業績に重要な影響を及ぼすことができる優れた力量と能力を持つ主要な従業員を惹きつけ、確保し、当該従業員の意欲を刺激すること、③ 従業員による長期株式所有を推進すること、④ 従業員の利益とB社の利益との整合性を図ることである。

(イ) 適格性及び参加

コンペンセーション・プランへの参加は、役員及びB社グループの他の主要な定額給従業員に限定するものとする。

(ウ) リストラクテッド・シェアの付与

委員会は参加者となる従業員を選出することができるほか、いつの時点でも当該参加者に対してリストラクテッド・シェアを付与することができる。委員会は、付与前に、責任レベル、現在及び過去のパフォーマンス、潜在的パフォーマンスレベルなどの要素を考慮する会社経営陣の勧告を受けることができる。

リストラクテッド・シェアの付与は、委員会が定める額に係る普通株式数に関して行うものとし、かつ、委員会が定める条件に従うものとする。

(エ) リストラクテッド・シェアに適用される権利及び制限

一定の条件の下で参加者に付与された適切な普通株式数を示す1以上の株券を、リストラクテッド・シェアの付与時に、参加者の名前で登録するものとするが、B社グループが参加者の口座で保持するものとする。

また、参加者は、次の制限にのっとり、配当を受ける権利、当該普通株に係る議決権を含む当該普通株式に係る株主の全権利を有する。

- a 参加者は、制限期間の有効期限が切れるまで当該普通株式を示す株券の受取資格がない。
- b 付与文書に別段の定めのある場合を除き、制限期間中は、リストラクテッド・シェアのいずれも売却、譲渡、割当て、担保化その他担保権の付与、又は処分ができない。
- c 参加者が、リストラクテッド・シェアに適用される権利確定期間終了前に雇用を終了する場合、又は付与文書の明記する他の全ての要件を満たさない場合、付与文書に別段の定めのある場合を除き、全てのリストラクテッド・シェアを没収するものとし、リス

トリクテッド・シェアに対する参加者の全権利は、B社グループ側に更なる義務を負わせることなく終了するものとする。

(オ) リストリクテッド・シェアの支払

参加者のリストリクテッド・シェアに適用される権利確定期間（又はそれよりも制限期間が長い場合には制限期間）終了時に、付与文書又はリストリクテッド・シェアの報奨及びコンペンセーション・プランに盛り込まれた全ての制限が失効するものとし、適切な普通株式数（税金の支払のために、権利確定期間終了時に差し引いた株式は除く。）は、参加者に制限なく株券の形式で受け渡し、あるいは、場合によっては参加者がしかるべく指示する証券口座に預託するものとする。

(カ) その他の給付との関係

B社グループの退職、グループ保険又はその他の従業員給付制度に基づく給付決定の際には、コンペンセーション・プランに基づくいかなる支払も考慮しないものとする。

(3) 報酬アドバイザー（乙4から6まで）

報酬アドバイザーには、B社グループの株式業績報奨に関する情報等が記載されており、① 2002年度の株式業績報奨に関する情報が記載された「Compensation Advisor A Guide to 2002 Incentive Compensation」（報酬アドバイザー2002年度業績報酬ガイド、以下「平成14年報酬アドバイザー」という。）、② 2003年度の株式業績報酬に関する情報が記載された「Compensation Advisor Your Guide to 2003 Stock Incentive Compensation」（報酬アドバイザー2003年度株式業績報酬ガイド、以下「平成15年報酬アドバイザー」という。）及び③ 2004年度の株式業績報酬に関する情報が記載された「Compensation Advisor Your Guide to 2004 Stock Incentive Compensation」（報酬アドバイザー2004年度株式業績報酬ガイド、以下「平成16年報酬アドバイザー」という。）があるが、リストリクテッド・シェアに関する部分は、概要以下のとおりである。

ア 平成14年報酬アドバイザー

(ア) 株式報奨について

管理者は、（平成15年）1月中旬に、現金としての部分と株式報奨のドル相当額を含む平成14年度の業績期間に係る報酬総額を通知する。当該通知直後速やかに、ストック・ミックス（株式に対するオプションの比率）と転換価格に基づいて株式報奨のドル相当額がリストリクテッド・シェア及びストック・オプションに転換される。

(イ) リストリクテッド・シェアについて

a リストリクテッド・シェア

リストリクテッド・シェアとは、特定の条件を満たさない場合に没収されることとなるB社の普通株式をいう。リストリクテッド・シェアは、報酬として課税されるが、議決権を持ち、かつ、配当を受領できる現物の普通株式である。

b リストリクテッド・シェアに対する制限

リストリクテッド・シェアは、権利確定期間中、売却、譲渡、割当て、担保化、又は担保権を付けることができない。

c 権利確定について

一般に、リストリクテッド・シェアは、付与日から4年後に権利が確定する。リストリクテッド・シェアは、権利が確定するとともに引渡しがされる。米国を含むほとんど

の国では、その時の株式の公正市場価格に基づいて、権利確定日に報奨の所得課税が発生する。

権利確定期間中にB社を辞める従業員は、リストラクテッド・シェアを没収される。ただし、雇用が、死亡、身体障害、キャリア・リタイアメント、又はB社グループの人員削減に係る措置により終了する場合にはこの限りではない。

権利確定時に、リストラクテッド・シェアはB社の普通株式として担保権が付かなくなり、所定の源泉徴収義務を除いて、B社の口座に預託される。

(ウ) キャリア・リタイアメントについて

- a キャリア・リタイアメントでは、従業員が、B社の活動と競合しない限りにおいて、自発的に雇用を終了する適格な従業員に対し株式報奨の継続的な適用を行う。権利確定期間中にB社と競合する従業員は、キャリア・リタイアメント扱いを喪失し、権利が確定していない報奨を没収される。
- b 従業員は、少なくとも5年間の業務完遂後のキャリア・リタイアメントについて適格であり、完遂年及び完遂月で測定された業務年数と年齢の合計が45年以上の場合に適格である。
- c 一般に、キャリア・リタイアメントは、過去及び将来の年末株式報奨のみに適用される。正当な理由によりB社グループが雇用を終了させる個人には適用されない。また、キャリア・リタイアメントは、その他の退職又は給付プログラムにも適用されず、かつ、他の株式付与に適用することはできない。

イ 平成15年報酬アドバイザー

(ア) 株式報奨について

(平成16年)1月中旬に通知される賞与は、現金又は現金と株式の組合せで与えられる。ストックボーナスのドル相当額は、従業員の総報酬に割合を用いて計算する。ストックボーナスのドル価格は、平成15年度のストック・ミックス及び転換価格に基づいて、リストラクテッド・シェア又はリストラクテッド・シェア及びストック・オプションに転換される。

(イ) リストラクテッド・シェアについて

a リストラクテッド・シェア

リストラクテッド・シェアとは、特定の条件に一致しない場合に没収されるB社の普通株式をいい、議決権及び配当権を有する現物の普通株式である。

b リストラクテッド・シェアに対する制限

リストラクテッド・シェアは、権利確定期間中に雇用が終了する場合に没収される。加えて、リストラクテッド・シェアは、権利確定期間中、売却、譲渡、割当て、担保化、又は担保権を付けることができない。

c 権利確定

一般に、リストラクテッド・シェアは、付与日から4年後に権利が確定し、引渡しが行われる。米国を含むほとんどの国では、リストラクテッド・シェアは権利確定日の株式の公正市場価格に基づく当該日の経常所得として課税される。

リストラクテッド・シェアの権利確定日に先立ちB社を辞める従業員は、雇用が、死亡、身体障害、キャリア・リタイアメント、又は人員削減に関連したB社グループの措

置により終了する場合を除き、リストラクテッド・シェアを没収される。

d 引渡し

リストラクテッド・シェアは、権利確定時に担保権が付かなくなり、B社の普通株式は、所定の源泉徴収を除いて、従業員のB社の口座に預託される。

(ウ) キャリア・リタイアメントについて

a 従業員は、少なくとも5年間の業務後に、従業員の年齢と業務期間を加えて、全完遂年と完遂月で測定した合計が45年以上の場合に、キャリア・リタイアメントに適格となる。

b キャリア・リタイアメントでは、B社と競合せず、又はB社から従業員を勧誘しない限り、自発的に雇用を終了する適格な従業員に対し、株式報奨の権利確定に関し、継続適用がなされる。

権利確定期間中にB社と競合する従業員は、キャリア・リタイアメントの処遇を喪失し、権利が確定していない報奨を没収される。

c 一般に、キャリア・リタイアメントは、年末株式報奨に対してのみ適用される。正当な理由により、B社グループが雇用を終了させた個人には適用されない。他の退職プログラム又は給付プログラムには適用されず、また、他の株式付与に適用することはできない。

ウ 平成16年報酬アドバイザー

(ア) 株式報奨について

(平成17年)1月中旬に通知される業績報酬報奨は、現金又は現金と株式の組合せで与えられる。

ストックボーナスは、従来、リストラクテッド・シェア等の形態で付与されてきたが、2004(平成16)年のストックボーナスについては100%、リストラクテッド・シェアで付与される。株式報奨のドル相当額は、従業員の報酬総額に特定パーセンテージを掛けて計算する。

株式報奨の米ドル価額は、転換価格を用いてリストラクテッド・シェアに転換する。

(イ) リストラクテッド・シェアについて

a リストラクテッド・シェア

リストラクテッド・シェアとは、特定の条件に一致しない場合に没収されるB社の普通株式をいい、議決権及び配当権を有する現物の普通株式である。

b リストラクテッド・シェアに対する制限

リストラクテッド・シェアは、権利確定期間中に雇用が終了した場合又は特定の約定の不履行の場合に没収される。加えて、リストラクテッド・シェアは、権利確定期間中、売却、譲渡、割当て、担保化、又は担保権を付けることができない。

c 権利確定

一般に、リストラクテッド・シェアは、付与日から4年後に権利が確定し、引渡しができる。米国を含むほとんどの国では、リストラクテッド・シェアは権利確定日の株主の公正市場価格に基づく当該日の経常所得として課税される。

リストラクテッド・シェアの権利確定日に先立ちB社を辞める従業員は、雇用が、死亡、身体障害、キャリア・リタイアメント、又は人員削減に関連したB社グループの措

置により終了する場合を除き、リストラクテッド・シェアを没収される。

d 引渡し

権利確定時に、B社の普通株式は、所定の源泉徴収を除いて、従業員のB社の証券口座に預託される。

(ウ) キャリア・リタイアメントについて

a リストラクテッド・シェアを付与された従業員が、少なくとも5年間業務を行い、従業員の年齢と業務期間を加えて、全完遂年及び完遂月で測定した合計が45年以上となった後に自主的に退職する場合、2004年度のリストラクテッド・シェアの付与は、キャリア・リタイアメントの処遇に対して適格である。

b キャリア・リタイアメントでは、B社と競合せず、又はB社から従業員を勧誘しない限り、適格な従業員に対し株式報奨の継続的な権利確定を行う。

c 一般に、キャリア・リタイアメントは、年末株式報奨に対してのみ適用される。他の退職プログラム又は給付プログラムには適用されず、また、他の株式付与に適用することはできない。

正当な理由により、B社グループが雇用を終了させた個人には適用されない。キャリア・リタイアメントは、長期奨励報酬制度に基づき年末に付与された株式報奨に対してのみ適用される。

2 争点(1) (本件経済的利益の所得区分) について

(1) 退職所得について、所得税の課税上、他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及びその期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質を持つとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解される。従業員が退職に際して支給を受ける金員には、普通、退職手当又は退職金と呼ばれているもののほか、種々の名称のものがあるが、それが退職所得に当たるかどうかについては、その名称に関わりなく、退職所得の意義について規定した所得税法30条1項の規定の文理及び上記に述べた退職所得に対する優遇課税についての立法趣旨に照らし、これを決するのが相当である。かかる観点から考察すると、ある金員が、同項にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが、① 退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること、② 従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払の性質を有すること、③ 一時金として支払われることとの要件を備えることが必要であり、また、同項にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には前記の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、その「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同58年9月9日第二小法廷判決・民集37巻7号962頁）。

ア(ア) B社は、A社の発行済み株式を間接的に100%保有している親会社であり、原告は、

B社の統轄の下にA社の従業員としての職務を遂行していたものということができる。そして、前記認定事実のとおり、コンペンセーション・プランは、B社の業績に重要な影響を及ぼすことができる優れた力量と能力を持つB社グループの主要な従業員を惹きつけ、確保し、当該従業員の意欲を刺激することなどを企図しており、B社は、原告が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、コンペンセーション・プランに基づき、原告に対して本件リストラクテッド・シェアを付与したものであり、本件経済的利益は、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は明らかというべきである。そうであるとすれば、本件経済的利益は、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であるということができる（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁参照）。

(イ) 他方、前記認定事実によれば、コンペンセーション・プランの目的は、B社グループの業績に重要な影響を及ぼすことができる主要な従業員に対して長期奨励報酬を提供することで、B社グループの成長と収益性の拡大を図ること、現金に代わり、B社グループの主要な従業員に、年次年末賞与の一部を株式で提供すること、B社の業績に重要な影響を及ぼすことができる優れた力量と能力を持つ主要な従業員を惹きつけ、確保し、当該従業員の意欲を刺激すること、従業員による長期株式所有を推進することなどであり、このような目的の下に付与されるリストラクテッド・シェアは、少なくとも過去の特定期間の業績に基づき、賞与の一部について現金に換えて付与されるという性質を有するものである。そして、リストラクテッド・シェアは、一般に、付与日から4年後に権利が確定し、当該権利確定日に譲渡等の制限が解除されるが、権利確定期間中に雇用関係が終了した場合又は特定の約定の不履行の場合には没収されることとなり、権利確定期間中にB社グループを退職する従業員は、リストラクテッド・シェアを没収されることとなるが、他方で、キャリア・リタイアメントの要件を満たして雇用関係が終了する場合、雇用が継続している者と同様に扱われ、雇用関係が擬制されて没収を免れるとともに、権利確定日に確定的に当該従業員に権利が帰属してリストラクテッド・シェアに係る経済的利益も確定し、現実化することになる。また、B社グループの退職、グループ保険又はその他の従業員給付制度に基づく給付決定の際には、コンペンセーション・プランに基づくいかなる支払も考慮しないとされている。

(ウ) このようなコンペンセーション・プランに基づくリストラクテッド・シェア付与の性質・内容からすると、付与されたリストラクテッド・シェアは、退職するか否かの事実関係には関わりなく、特定の従業員に対し、過去の特定期間の勤務成績に基づいて付与された賞与（ただし、経済的利益の最終的な帰属の不確定なもの）の性質を有するものであり、雇用関係が継続していることを条件として、一定の期間の経過後には、譲渡等制限が解除されることによりリストラクテッド・シェアに基づく経済的利益を確定的に取得することができるものである。他方、キャリア・リタイアメントの要件に該当することは、退職により雇用関係が終了するにもかかわらず、リストラクテッド・シェアの没収を免れるために雇用継続が擬制される要件にすぎず、リストラクテッド・シェアが付与される要件ではないことが認められる。

そうすると、本件リストラクテッド・シェアに基づく本件経済的利益は、退職所得の要

件である① 退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されることという要件をそもそも満たさないというべきである。

イ これに対し、原告は、交付を受けた付与文書 (Outstanding Stock Grants) に本件経済的利益がキャリア・リタイアメントに基づくものであることを明言し、その具体的内容を「退職していないとみなす」という言葉を用いることなく明示していることをもって、本件経済的利益が退職によって初めて給付されたことの証左であると主張するが、証拠 (甲 3、乙 8) によれば、同文書は、本件リストラクテッド・シェアに関し、その付与等の履歴を示し、「Vest Date」(権利確定日) において原告が権利の確定条件を満たした場合に原告に対して B 社の株式が支払われることを証明しているにすぎず、本件経済的利益が退職によって初めて付与されたことを明示にも黙示にも表現しているとはいえないから、原告の主張を採用することはできない。

ウ 原告は、リストラクテッド・シェアを付与された従業員が退職した場合には、原則としてリストラクテッド・シェアに基づく経済的利益は享受できず、キャリア・リタイアメントという特別な退職についてのみ享受が認められるのに対し、当該従業員が継続勤務した場合には、確実に上記経済的利益は享受できるのであり、現実性の点で両者は性質が異なるなどとも主張するが、前記ア(ウ)のとおり、コンペンセーション・プランに基づくリストラクテッド・シェアの付与は、基本的には、権利確定日において雇用関係が継続していることを条件として経済的利益を確定的に享受させ、雇用関係が退職により終了した場合であっても、キャリア・リタイアメントの要件を満たすときに限っては、なお経済的利益の享受を認めるものであって、勤務が継続する場合のそれと退職を予定する場合のそれとを別の種類の給付として定めているものということとはできず、前記認定のコンペンセーション・プランや報酬アドバイザーの規定の仕方を見ても、キャリア・リタイアメントの場合には、リストラクテッド・シェアは没収されず、引き続き権利確定を行うなどとされるにとどまり、継続勤務した場合と比較してリストラクテッド・シェアの取扱いの条件を異にしていないことは明らかであるから、原告の主張は採用できない。

エ さらに、原告は、仮に本件経済的利益が要件①ないし③の各要件を満たさないとしても、「これらの性質を有する給与」(所得税法 30 条 1 項後段) として、退職所得に該当するとも主張する。

しかしながら、コンペンセーション・プランに基づく本件リストラクテッド・シェア付与の性質が、前記のとおり、基本的には、権利確定日において雇用関係が継続していることを条件として経済的利益を確定的に享受させ、雇用関係が退職により終了した場合であっても、キャリア・リタイアメントの要件を満たすときに限っては、なお経済的利益の享受を認めるというものである以上、本件経済的利益が、従業員やその遺族の今後の生活を保障し、今後の生活の糧として生活の資に当てられるべき給付が強く要請されるものとはいえず、実質的にみて要件①ないし③の各要件の要求するところに適合し、課税上、その「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことが相当である退職所得の性質を有する給与に当たるとも解されない。

(2) 以上によれば、本件経済的利益は給与所得に当たるものと認められる。

3 争点(2) (本件経済的利益の収入計上時期及び算定基準日) について

(1) ア 所得税法 36 条 1 項は、その年分の各種所得の金額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、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする旨規定し、同条2項は、同条1項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、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おける価額とする旨規定しているところからすれば、同項は、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、同権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算するいわゆる権利確定主義を採用したものと解すべきであり、ここにいう収入の原因となる権利が確定する時期は、それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同53年2月24日第二小法廷判決・民集32巻1号43頁参照）。

イ このように所得税法における収入金額の計上時期は、収入の原因となる権利が確定した時期であり、その価額は、その権利を取得し又は経済的利益を享受する時の時価により算定することとなるところ、コンペンセーション・プランに基づき付与されたリストラクテッド・シェアは、権利確定期間中に一定の要件を満たすことによって、リストラクテッド・シェアに基づく権利が確定し没収されないものとなり、譲渡等制限が解除されるものであるから、付与されたリストラクテッド・シェアに基づく経済的利益は、権利確定日に権利が確定し、併せて、譲渡等制限が解除されることによって初めて現実化するものといえる。

そして、原告に付与された本件リストラクテッド・シェアについては、権利確定日及び制限解除日が同一日であり、平成15年付与分は平成19年1月31日に、平成16年付与分及び平成17年付与分は平成20年1月31日に、それぞれ権利が確定し没収されないものとなり、併せて譲渡等制限が解除されたものであるから、本件経済的利益に係る所得は、上記の各権利確定日において確定的に実現したとみることができ、本件経済的利益の収入計上時期は、上記の各権利確定日と解するのが相当である。

また、本件経済的利益の価額は、所得税法36条2項に従い、当該利益を享受する時である当該権利確定日におけるB社の株式の価額に基づいて算定するのが相当である。

(2) これに対し、原告は、本件リストラクテッド・シェアを換価することなく各確定申告時まで保有していたところ、権利確定時から申告時までの株価の値下がり及び為替相場の大幅な円高傾向により、本件リストラクテッド・シェアを譲渡等制限解除日の価額で評価した場合、申告時に本件リストラクテッド・シェアを売却しても、納付すべき税額の全額を納付できない状況に陥ることとなり、このように所得である本件リストラクテッド・シェアについて、納付すべき税額が当該株式の価額を上回るような事態は、応能負担原則に反し、また、憲法が意図する最低生活水準維持額を侵す課税をも招来する結果となりかねない旨主張する。

しかしながら、本件リストラクテッド・シェアについては、権利確定日をもって譲渡等制限が解除されたものであり、以後、原告は自由にこれを譲渡・処分することができたところ、原告の判断で本件リストラクテッド・シェアを保有していた結果、株価の下落等によって、原告の主張する事態に陥ったとしても、それは専ら原告の自由な判断に起因する事情であり、これを納税額に反映させなくても応能負担原則や憲法の趣旨に反するとはいえないし、むしろ原告の主張するような取扱いをすること自体、租税法律主義や租税平等主義の観点に照らして許されないといわざるを得ない。

(3) 以上によれば、本件経済的利益の収入計上時期については、各譲渡等制限解除日（各権利

確定日)とすべきであり、その価額は、各譲渡等制限解除日(各権利確定日)における株式の価額及び為替相場に基づいて所得金額を算出するのが相当である。

4 争点(3)(国税通則法65条4項の「正当な理由」の有無)について

- (1) 過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものであり、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」がある場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解すべきである(最高裁判平成●●年(〇〇)第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁)。

したがって、法の不知や納税者の主観的な事情に基づく単なる法律解釈の誤りは正当な理由とならないものというべきである。

原告は、本件経済的利益を退職所得に該当すると判断したことに正当な理由がある旨主張するが、リストラクテッド・シェアに係る法律上の取扱いに関しては、現在に至るまで法令上特別の定めは置かれていないところ、本件全証拠によっても、リストラクテッド・シェアに基づく本件経済的利益を退職所得であるとする課税庁の通達があったとの事実や、課税庁において、これを退職所得として取り扱い、課税庁の職員が監修等をした公刊物でもその旨の見解が述べられていたとか、裁判例において判断が分かれていたなどの事実は認められない。

むしろ、原告は本件経済的利益が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であることは認識していたのであり、その上で、本件経済的利益が給与所得又は退職所得にいずれに分類されるかは、所得税法28条及び同法30条の解釈に基づいて決されるものであるところ、これが給与所得に当たると解されることは前述のとおりであり、原告が、確定申告において、本件経済的利益を退職所得に当たると判断して、納付すべき税額を過少に申告したとしても、それは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とどまるものといわざるを得ず、原告の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお原告に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になるとは認められないから、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があるものとはいえない。

- (2) 原告は、本件リストラクテッド・シェアに係る所得区分の課税上の取扱いについて、確定申告の当時、直接の明文をもって定めた法令、通達の定め、確定した最高裁判決、裁判例又は課税庁の公式見解はいずれも存在せず、他方、課税庁においても公式見解が述べられていなかったなどとして、本件経済的利益の課税上の取扱いについて明確な基準が見当たらない状況において、原告は、やむなく、税理士に依頼して退職所得として確定申告をしたと主張する。

しかしながら、前記認定のコンペンセーション・プランや報酬アドバイザーの内容(前記1(2)ア、1(2)イ、1(3)ア(イ)(ウ)、1(3)イ(イ)(ウ)及び1(3)ウ(イ)(ウ)等)に照らせば、本件リストラクテッド・シェアに基づく本件経済的利益は退職するか否かの事実関係には関わりなく発生する(キャリア・リタイアメントの要件を満たす場合に限り、退職しても没収されないということとどまる。)ものであることが明らかであるから、このような性質を有する本件経済的利益が退職所得とは異なる性質のものであることは容易に推測することができた

いうべきであり、逆に、これを退職所得であるとする課税庁の通達その他の公式見解や裁判例が存在したといった事情が認められない以上、原告が独自の判断によりこれを退職所得として確定申告した点に正当な理由があるとはいえない。

その他、原告が本件経済的利益の収入計上時期を各申告年度末として本件経済的利益の価額を算定したこと等についても、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があることをうかがわせる事情は見当たらない。

5 本件課税処分の適法性

前記のとおり、本件経済的利益は給与所得と認められるから、原告の平成19年及び平成20年の総所得金額及び納付すべき税額は、別紙3のとおりとなり、原告の平成19年及び平成20年における納付すべき税額は、本件各更正処分（ただし、異議決定により一部取り消された後のもの）と同額であると認められるから、本件各更正処分は適法である。

また、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件各更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があるとは認められないから、本件各係争年分における原告の過少申告加算税額は別紙3のとおりとなり、本件各賦課決定処分（ただし、異議決定により一部取り消された後のもの）と同額であると認められるから、本件各賦課決定処分も適法である。

よって、本件課税処分は適法である。

第4 結論

以上の次第で、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 日暮 直子

裁判官 佐野 義孝

本件各更正処分等に係る経緯

平成19年分

(単位：円)

項目		A確定申告	B更正処分等	C異議申立て	D異議決定	E審査請求	F審査裁決	
年月日		平成20年3月4日	平成22年3月31日	平成22年5月25日	平成22年8月24日	平成22年9月21日	平成23年2月1日	
総所得金額	①	5,850,665	95,255,345	5,850,665	94,370,402	5,850,665	棄却	
内訳	不動産所得の金額	②	3,047,265	3,047,265	3,047,265	3,047,265		3,047,265
	利子所得の金額	③	—	41,196	0	41,196		0
	配当所得の金額	④	—	2,333,543	0	2,333,543		0
	給与所得の金額	⑤	2,800,800	89,830,741	2,800,800	88,945,798		2,800,800
	雑所得の金額	⑥	2,600	2,600	2,600	2,600		2,600
退職所得金額	⑦	24,294,248	0	24,294,248	0	24,294,248		
所得控除の額の合計額	⑧	1,633,929	1,633,929	1,633,929	1,633,929	1,633,929		
課税総所得金額	⑨	4,216,000	93,621,000	4,216,000	92,736,000	4,216,000		
課税退職所得金額	⑩	24,294,000	0	24,294,000	0	24,294,000		
課税総所得金額に対する税額	⑪	415,700	34,652,400	415,700	34,298,400	415,700		
課税退職所得金額に対する税額	⑫	6,921,600	0	6,921,600	0	6,921,600		
配当控除額	⑬	—	0	—	—	—		
源泉徴収税額	⑭	94,800	94,800	94,800	94,800	94,800		
申告納税額	⑮	7,242,500	34,557,600	7,242,500	34,203,600	7,242,500		
予定納税額 (第1期分・第2期分)	⑯	—	—	—	—	—		
納付すべき税額	⑰	7,242,500	34,557,600	7,242,500	34,203,600	7,242,500		
過少申告加算税の額	⑱	—	3,729,500	0	3,677,000	0		

本件各更正処分等に係る経緯

平成20年分

(単位：円)

項目		A確定申告	B更正処分等	C異議申立て	D異議決定	E審査請求	F審査裁決
年月日		平成21年3月16日	平成22年3月31日	平成22年5月25日	平成22年8月24日	平成22年9月21日	平成23年2月1日
総所得金額	①	1,413,200	94,867,987	1,413,200	94,384,071	1,413,200	棄却
内訳	不動産所得の金額	②	0	0	0	0	
	利子所得の金額	③	—	32,521	0	32,521	
	配当所得の金額	④	—	2,055,321	0	2,055,321	
	給与所得の金額	⑤	1,413,200	92,780,145	1,413,200	92,296,229	
退職所得金額	⑥	8,449,614	0	8,449,614	0	8,449,614	
所得控除の額の合計額	⑦	2,057,610	2,057,610	2,057,610	2,057,610	2,057,610	
課税総所得金額	⑧	0	92,810,000	0	92,326,000	0	
課税退職所得金額	⑨	7,805,000	0	7,805,000	0	7,805,000	
課税総所得金額に対する税額	⑩	0	34,328,000	0	34,134,400	0	
課税退職所得金額に対する税額	⑪	1,159,150	0	1,159,150	0	1,159,150	
配当控除額	⑫	—	0	—	—	—	
源泉徴収税額	⑬	27,936	27,936	27,936	27,936	27,936	
申告納税額	⑭	1,131,200	34,300,000	1,131,200	34,106,400	1,131,200	
予定納税額 (第1期分・第2期分)	⑮	213,600	213,600	213,600	213,600	213,600	
納付すべき税額	⑯	917,600	34,086,400	917,600	33,892,800	917,600	
過少申告加算税の額	⑰	—	4,916,000	0	4,887,500	0	

第1 原告の所得税額等

1 平成19年分

(1) 総所得金額 9437万0402円

ただし、次のアからオまでの各金額の合計額

ア 不動産所得の金額 304万7265円

イ 利子所得の金額 4万1196円

ウ 配当所得の金額 233万3543円

エ 給与所得の金額 8894万5798円

ただし、次の(ア)から(ウ)までの各金額の合計額から所得税法28条3項に規定する給与所得控除額を同条2項の規定に基づいて控除した後の金額

(ア) A社からの給与に係る収入金額 273万8593円

(イ) 有限会社Eからの給与に係る収入金額 144万円

(ウ) 平成19年分の本件経済的利益の金額 9123万8037円

オ 雑所得の金額 2600円

(2) 退職所得の金額 0円

(3) 所得控除の額の合計額 163万3929円

(4) 課税総所得金額 9273万6000円

ただし、前記(1)の総所得金額9437万0402円から前記(3)の所得控除の額の合計額163万3929円を控除した後の金額(国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。)

(5) 申告納税額 3420万3600円

ただし、次のアの金額からイの金額を差し引いた後の金額(ただし、国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。)

ア 課税総所得金額に対する税額 3429万8400円

ただし、前記(4)の課税総所得金額9273万6000円に所得税法89条1項の税率を乗じて算出した金額

イ 源泉徴収税額 9万4800円

(6) 納付すべき税額 3420万3600円

2 平成20年分

(1) 総所得金額 9438万4071円

ただし、次のアからエまでの各金額の合計額

ア 不動産所得の金額 0円

イ 利子所得の金額 3万2521円

ウ 配当所得の金額 205万5321円

エ 給与所得の金額 9229万6229円

ただし、次の(ア)から(エ)までの各金額の合計額から所得税法28条3項に規定する給与所得控除額を同条2項の規定に基づいて控除した後の金額

(ア) A社からの給与に係る収入金額 62万5705円

(イ) 有限会社Eからの給与に係る収入金額 144万円

(ウ) Fからの給与に係る収入金額 21万1200円

(エ) 平成20年分の本件経済的利益の金額 9666万6494円

(2) 退職所得の金額 0円

(3) 所得控除の額の合計額 205万7610円

(4) 課税総所得金額 9232万6000円

ただし、前記(1)の総所得金額9438万4071円から前記(3)の所得控除の額の合計額205万7610円を控除した後の金額

(5) 申告納税額 3410万6400円

ただし、次のアの金額からイの金額を差し引いた後の金額(国税通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。)

ア 課税総所得金額に対する税額 3413万4400円

ただし、前記(4)の課税総所得金額9232万6000円に所得税法89条1項の税率を乗じて算出した金額

イ 源泉徴収税額 2万7936円

(6) 納付すべき税額 3389万2800円(ただし、予定納税額21万3600円を差し引いた後の金額)

第2 過少申告加算税

1 平成19年分 367万7000円

ただし、平成19年分所得税に係る本件各更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額2696万1100円を基礎として、国税通則法65条2項の規定に基づき、①同条1項の規定により当該新たに納付すべきこととなった税額2696万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。)に100分の10の割合を乗じて計算した金額269万6000円に、②上記新たに納付すべきこととなった税額2696万1100円のうち、同法65条3項2号に定める期限内申告税額に相当する金額733万7300円と50万円とのいずれか多い金額を超える部分に相当する税額1962万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。)に100分の5の割合を乗じて計算した金額98万1000円を加算した金額

2 平成20年分 488万7500円

ただし平成20年分所得税に係る本件各更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額3297万5200円を基礎として、国税通則法65条2項の規定に基づき、①同条1項の規定により当該新たに納付すべきこととなった税額3297万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。)に100分の10の割合を乗じて計算した金額329万7000円に、②上記新たに納付すべきこととなった税額3297万5200円のうち、同法65条3項2号に定める期限内申告税額に相当する金額115万9136円と50万円とのいずれか多い金額を超える部分に相当する税額3181万円(ただし、同法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。)に100分の5の割合を乗じて計算した金額159万0500円を加算した金額

以上