

神戸地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 更正処分等取消請求事件

国側当事者・国（須磨税務署長）

平成27年7月16日棄却・確定

判 決

原告	甲
上記訴訟代理人弁護士	矢形 幸之助
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	須磨税務署長 管 正信
同指定代理人	飛田 由華
同	徳山 健一
同	小銭 慎司
同	宮武 光宏
同	藤本 朝美
同	原田 一信
同	安藤 淑恵

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

須磨税務署長が平成24年7月9日付けでした、原告の平成21年分の所得税更正処分のうち、所得金額2553万3698円、納付すべき税額79万9900円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（ただし、更正処分については平成25年11月21日付け裁決、過少申告加算税賦課決定処分については同裁決及び平成26年8月27日付けの変更決定により一部が取り消された後のもの）を取り消す。

第2 事案の概要

A株式会社（以下「A」という。）に勤務していた原告は、在職中の平成18～20年の各年に、Aの親会社であるB（スイス連邦邦人。以下「B」という。）から、同社の株式（以下「B株式」という。）又はその株式1株相当の金銭を取得できる権利を付与され（権利1ユニットにつき1株分。以下、同権利を「本件ユニット」といい、原告に付与された本件ユニットを付与された年号に応じて「平成18年付与分」のようにいうとともに、全体を「本件各付与ユニット」という。）、平成20年11月末に、一旦Aを定年退職し（以下「本件定年退職」という。）、再雇用を経て平成21年5月に退職し（以下「本件再退職」という。）、同月、平成19年付与分及び

平成20年付与分（以下、これらを併せて「本件各係争付与分」という。）に基づくB株式が原告名義の口座に預け入れられた。本件は、原告が本件各係争付与分に係る経済的利益（以下「本件経済的利益」という。）を平成21年分の退職所得として、所得税の申告（確定申告及び修正申告。以下「本件各申告」と総称する。）をしたところ、須磨税務署長から、本件経済的利益は同年分の給与所得に当たるとして、平成24年7月9日付けで更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件賦課処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。）を受けたため、本件経済的利益は、原告が本件定年退職をした平成20年分の退職所得であり、仮にそうでないとしても本件各申告には国税通則法（以下「通則法」という。）65条4項所定の「正当な理由」があると主張して、本件更正処分（平成25年11月21日付け裁決による取消後のもの）及び本件賦課処分（同裁決及び平成26年8月27日付け変更決定による取消後のもの）の各取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

（1）各種所得

ア 所得税の額は、所得税法第2編第2章の規定により、所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の10種に区分して計算される（所得税法21条1項1号）。退職所得金額は総所得金額とは分離して所得税の課税標準とされて（同法22条1、3項）、累進税率が適用される（同法89条）。総所得金額には、給与所得の金額及び一時所得の金額が含まれる（同条2項）。

イ 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（以下「給与等」という。）に係る所得をいい（所得税法28条1項）、給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除して計算される（同条2項）。

ウ 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（以下「退職手当等」という。）に係る所得をいい（所得税法30条1項）、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退職所得控除額を控除した残額の2分の1として計算される（同条2項）。

エ 一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいい（所得税法34条1項）、一時所得の金額は、その年中の一時所得にかかる総収入金額からその収入を得るために支出した金額の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする（同条2項）。

（2）各年分の収入金額

各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利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又はその他経済的利益の価格）とする（同法36条1項）。

（3）過少申告加算税

期限内申告書が提出された場合において、修正申告又は更正に基づき所得税法35条2項の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課し（通則法65条1項）、前項の場合において、新たに納付すべき税額がその国

税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額を加算する（同条2項）。

同条1、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に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、同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、同項の規定を適用する（同条4項）。

2 前提事実（証拠の掲記のない項は、当事者間に争いがないか、当裁判所に顕著である。）

（1）当事者等

原告（昭和●年●月●日生）は、平成11年7月1日、Aに入社し、平成20年11月30日付けで同社を定年退職した。原告は、平成20年12月1日、同社との間で平成21年5月31日までを期間として、再雇用契約（以下「本件再雇用契約」という。）を締結し、同日、本件再雇用契約の終了に伴い、同社を退職した。

（2）本件ユニット付与に係る制度（R S U P制度）について

ア Aは、スイス連邦法人であるBが100%株式を所有する同社の子会社であり、B及びAを含むBの子会社各社（以下「Dグループ」という。）は、平成17年1月1日付けで本件ユニットの付与に係る制度として、R S U P制度（以下「本件プラン」という。）を導入した。

イ 本件プランの規定は、概要、以下のとおりである。

1条（目的）

本件プランの目的は、選ばれたDグループの従業員に対し、取引不可の本件ユニットの取得の機会を与え、Dグループの将来の業績向上に参加し、Dグループの価値創造に貢献してもらい、その貢献に報いるようにインセンティブ（誘因、動機付け）を提供することにより、優秀な人材をDグループに引き付け、精勤の動機付けをし、引き留めることである。

2条（適格）

1項 本件プランに参加しているDグループ各社の経営陣は、本件プランに参加する適格者を提案する。この提案についての審査及び承認は、Bの最高経営責任者が行う。

3条（本件ユニットの権利付与）

1項 本件プランに参加しているDグループ各社の経営陣は、適格従業員に対して付与する本件ユニットの数量を提案する。この提案の審査及び承認は、Bの最高経営責任者が行う。

2項 本件ユニットは、適格従業員に無償で付与される。

3項 本件ユニットは、第5条に従って、被付与者にB株式が移譲されるまで、被付与者に対し、株式に関する配当金の支払や議決権など、株主としてのいかなる権利も与えるものではない。

4項 本件ユニットは、取引をすることができないものであり、遺言又は適用される相続法の条項による以外は、いかなる方法によっても、売却、譲渡、担保提供、移譲、

処分することができない。

5 条（本件ユニットの権利確定）

- 1 項 本件ユニットは、本件プラン又は付加条項により別段の定めがある場合を除き、本件ユニット付与の日とその日から3年後の応答日の前日までの期間（以下「制限期間」という。）の終了日に続くC（以下「C取引所」という。）の取引日に権利確定（本件プランでは「vest」という用語が用いられている。以下、かぎっこを付して「vest」という。）する。
- 2 項 「vest」し次第、Bは、自らの完全な裁量により、被付与者に対して無償でB株式を移譲するか、または、「株式等値現金」（本件ユニット数に、C取引所での「vest」した日の直前の取引日における同株式1株の終値を乗じた金額のことをいう。）を渡すかを決定する。現金の支払は、「vest」後できる限り速やかに行われる。移譲された株式は、被付与者のものとなり、当該被付与者が自由に処分できる。

6 条（雇用関係の終了）

- 1 項 死亡、整理解雇、傷病障害を原因とする失職、退職（本件プランでは「retirement」という用語が用いられている。以下、かぎっこを付して「retirement」という。）、正当な理由又は権利の剥奪を伴わない雇用関係の終了が生じた場合は、かかる被付与者の全ての本件ユニットは、当該被付与者とDグループとの雇用関係が終了した日に「vest」する。
- 2 項 希望退職又は被付与者の自己都合による雇用関係の終了の場合、これらの被付与者に付与された全ての本件ユニットは、雇用関係が終了した日に、一切の補償なく、自動的に終了し無効となる。

7 条（雇用継続の権利の否定および裁量的権利付与）

- 2 項 本件ユニットから生ずるいかなる価値、所得あるいは他の利得も、被付与者の給与の一部とみなされることはなく、また、解雇、辞職、整理解雇、その他雇用関係の終了に対する支払、休暇、ボーナス、永年勤続手当、補償金、年金、退職手当、いかなるその他の支払、いかなる種類の給付金や権利の埋め合わせとなるものではない。

ウ AとBは、平成19年12月17日付けで、Bが本件プランに基づきAの従業員に本件ユニットを付与する対価として、Aが、制限期間の終了後直ちに、当該従業員に受け渡されたB株式の価格に相当する金額を、Bが指示するその他の経費と併せて支払うことなどを約する契約（以下「本件費用負担契約」という。）を締結した（乙8の1・2）。

（3）本件各付与ユニットについて

ア 原告は、Aと雇用関係にあった平成18～20年の各年、Bから、次のとおり本件ユニットを付与された。なお、本件各付与ユニットの単位は、その後、1単位が10単位に分割された。

平成18年2月1日 260単位（平成18年付与分）

平成19年2月1日 240単位（平成19年付与分）

平成20年2月1日 190単位（平成20年付与分）

イ 平成18年付与分に係るB株式は、付与時から3年の制限期間の経過をもって「vest」

したものとして、原告に付与された。

ウ 原告は、平成21年5月、本件再退職をし、同月29日、本件各係争付与分に係る株式の付与として、原告名義のE銀行の口座に、B株式4300株（以下「本件係争分株式」という。）が預け入れられ、原告は、同年6月9日、本件係争分株式をF証券の原告名義の口座に移管した（乙6、弁論の全趣旨。なお乙7の1・2）。

（4）本件各申告について

ア 原告は、平成22年3月15日、須磨税務署長に対し、平成21年分の所得税の確定申告書を提出し、別表1の「確定申告」欄記載のとおり、確定申告を行った（乙14）。同申告において、原告は、平成18年付与分に係る所得を平成21年分の給与所得、本件各係争付与分に係る所得を平成21年分の退職所得として、平成21年分の所得を計算していた。

イ 原告は、上記株式等の配当所得の金額及び外国税額控除の金額に誤りがあるとして、平成23年5月18日（翌19日受付）、須磨税務署長に対し、平成21年分の所得税の修正申告書を提出し、別表1の「修正申告」欄記載のとおり、修正申告を行った（乙15）。本件経済的利益に係る課税年分及び所得区分について、特段の修正はされなかった。

（5）本件各処分等

ア 須磨税務署長は、平成24年7月9日付けで、別表1の「更正処分等」欄記載のとおり、本件更正処分及び本件賦課処分をした。

イ 原告は、平成24年8月24日、須磨税務署長に対し、本件更正処分及び本件賦課処分を不服として異議申立てをし、須磨税務署長は、同年11月1日付けで、原告の異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした。

ウ 原告は、平成24年11月29日、国税不服審判所長に対し、上記決定を不服として審査請求をし、国税不服審判所長は、平成25年11月21日付けで、平成18年付与分に係るB株式の評価に誤りがあるとして、別表1の「裁決」欄記載のとおり、本件更正処分及び本件賦課処分の一部を取り消す旨の裁決をした。

エ 原告は、平成26年5月19日、本件訴訟を提起した。なお、須磨税務署長は、平成26年8月27日付けで、上記一部取消し後の本件賦課処分に計算誤りがあるとして、更に減額する変更決定をし、原告は、その取消しに係る部分について訴えを取り下げた。

（6）本件経済的利益の所得区分によって生じる平成21年分所得税額の差異

本件経済的利益が給与所得、退職所得、又は一時所得とした場合の原告の平成21年分所得税の計算は、別表2記載のとおりである。

3 争点及びこれに対する当事者の主張

本件の争点は、①本件経済的利益の課税時期（争点1）、②本件経済的利益の所得区分（争点2）、③通則法65条4項所定の「正当な理由」の有無（争点3）であり、当事者の主張は次のとおりである。

（1）本件経済的利益の課税時期について

【被告の主張】

ア 所得税法36条1項の「収入すべき金額」とは、収入すべき権利の確定した金額をいい、その収入の原因たる権利が確定的に発生したその年度に所得として計上される（権利確定主義）。本件プランによれば、本件ユニットについて収入の原因となる権利が確定する時期は、「vest」したときというべきであり、本件プラン6条1項に規定する「retiremen

e n t」とは、再雇用契約を含め、完全にAを退職する日を意味すると解釈されて運用されている。そして、原告は、平成20年11月30日本件定年退職をしたものの、引き続き再雇用され、Aとの雇用関係が完全に終了したのは、本件再雇用契約が終了した平成21年5月31日であるから、本件各係争付与分は、同日、「v e s t」したものである。

このことは、①Bが、原告に対し、平成21年5月7日、「本件プランにおける早められた権利確定の結果としてのB社株式の引渡しについて」と題する電子メールを送信し、同月31日に、原告とAとの雇用関係が終了し、本件プラン6条1項に従って、本件各係争付与分が同日に「v e s t」する旨通知していること、②原告が、同年6月9日、本件係争分株式をF証券の原告の口座に移管していること、③Bが、同月3日付けで、Aに対し、本件各係争付与分の「v e s t」に伴う費用を請求し、その請求書には、本件ユニットが、平成21年5月29日に「v e s t」した旨記載されていること、④Aの財務管理本部税務部執行役員部長が、本件各係争付与分について、本件再雇用契約終了に伴い「v e s t」したと認識している旨述べていることから明らかである。

イ 原告は、本件各係争付与分が本件定年退職により「v e s t」したと主張するが、原告が平成18年付与分に係る所得を平成21年分の給与所得として本件申告をしているのは、本件各付与ユニットが、本件定年退職の日（平成20年11月30日）に「v e s t」していないことを前提としている。また、原告が、本件各係争付与分に係る所得を平成21年分の所得として本件各申告をしたことに照らせば、原告自身、本件各係争付与分が本件再退職の日（平成21年5月31日）に「v e s t」したことを認識していたと推認され、原告の主張は理由がない。

【原告の主張】

ア 権利確定主義（所得税法36条1項）による本件付与ユニットに係る権利確定時期は、本件プランにおいて、本件ユニットが「v e s t」すべき時期である。本件プラン5条1項は、本件ユニットは、本件プラン又は付加条項に別段の定めがある場合を除き、制限期間終了日後、最初のC取引所での営業日に「v e s t」とし、上記別段の定めとして、同6条1項は、本件ユニット保有者の「r e t i r e m e n t」の場合、当該者の全ての本件ユニットは、当該者とDグループとの雇用関係終了日にその効力を発するものとする旨定めているから、本件プランにおいて、本件ユニットは、付与から制限期間が経過するか（5条1項）又は雇用関係が終了するか（6条1項）のいずれか到来の早い時期に、本件ユニットが「v e s t」すべきことになる。そして、①雇用契約と再雇用契約とは、期間の定めの有無や期間の長さから、同一性・連続性のない別個の契約であり、本件ユニットが各期間を通算し同一性を保ちつつ存続することはないこと、②再雇用契約では精勤の動機づけの必要がないこと、③Aは、被付与者の残在職期間が短くなると付与する本件ユニット数を減少させる必要から、付与から1年以内に退職する者についてはBに報告することとされ、退職までの期間を前提にユニット数が決定される仕組みとなっていること、④本件プランでは定年退職時まで本件ユニットが付与されるが、再雇用契約中には付与されないこと、⑤本件プラン6条1項は、会社都合等で雇用関係が終了した場合等について、その残りの制限期間の長短にかかわらず、本件ユニットの権利を認めるものであるから、精勤の動機づけと解することは困難であること、⑥定年退職後再雇用契約が締結された場合に、定年退職によって本件ユニットが「v e s t」しないとすれば、再雇用契約後自己都合で退職した場合に、本件ユニットが

失効してしまい、不当であることなどからすれば、本件プランは再雇用契約を念頭に制度設計されていないから、本件プラン6条1項の「r e t i r e m e n t」とは、定年退職を意味するものというべきである。

原告は、本件各付与ユニット付与時から制限期間が経過する前の平成20年11月30日に本件定年退職をしたから、本件各付与ユニットは、いずれも同日「v e s t」すべきことになり、これによる経済的利益は平成20年に確定する。

イ 被告は、Dグループにおける運用ないし手続を強調して、本件再退職時に本件各係争付与分が「v e s t」したと主張する。しかし、Dグループにおける運用等にかかわらず、本件プランにおいて、完全に雇用契約が終了した時をもって「v e s t」とすると解することができないことは、上記アのとおりであり、運用等を重視する被告の考え方は、権利確定主義ではなく、現金主義を採用したことと同様の結果となり不当である。

なお、被告が指摘する本件各申告における課税年分について、原告は、平成24年6月5日、須磨税務署において修正を申し出たが、事案が複雑になるとの指導があったため、そのままになっているにすぎない。

(2) 本件経済的利益の所得区分

【被告の主張】

給与所得と退職所得は、雇用ないしそれに準ずる役務の対価という点では異なる性格のものではないが、退職所得は一時にまとめて支給され、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、別の所得類型とされたものであり、所得税法30条1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」とは、①退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじ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い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の要件を備えることが必要であり、また、上記規定にいう「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であることを必要とする（以上につき最高裁昭和58年9月9日第二小法廷判決・民集37巻7号962頁参照、以下「最高裁昭和58年判決」という。）。

そして、本件プランは、本件ユニットを付与し、その権利が制限期間を経て「v e s t」するまで、被付与者の希望退職等を防止して優秀な人材を確保するとともに、被付与者に対する精勤の動機づけのため企図されたインセンティブプランとしての従業員報奨制度であり、本件経済的利益は、次のとおり、要件①及び要件②を満たさないから、退職所得には当たらない。

ア 要件①について

本件ユニットは、被付与者が退職するか否かにかかわらず、当該被付与者に対し、過去の特定の期間の勤務成績に基づいて付与された賞与としての性格を有するものであるため、原則として、権利付与日から制限期間終了日までの間、雇用関係が継続していることを条件としつつ、退職等の事由によって雇用関係が終了した場合には、「v e s t」の日が雇用関係終了日に早められるものである。原告は、本件再退職により雇用関係が終了したため「v e s t」の日が早められて本件経済的利益を得たにすぎないから、本件経済的利益は要件①を満たさない。

イ 要件②について

上記のとおり、本件ユニットは、Aと被付与者との間の雇用関係が継続することを前提として付与されるものであるところ、Aの就業規則や退職金規定には、本件ユニットが退職金の性格を有するものである旨の定めはなく、本件プランの各条項においても、退職者が長期間特定の事務所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の終了に対する対価の一部分の累積たる性質を持つことをうかがわせる規定は見当たらない。他方、本件プラン7条2項は、本件ユニットから生ずるいかなる利得も、当該被付与者の退職手当等いかなる種類の給付金の埋め合わせとなるものではない旨規定し、Aが作成した資料には、本件ユニットの「vest」に伴う経済的利益は、給与所得として取り扱う旨明記されている。

これらのことからすれば、本件経済的利益は、Aと原告との雇用関係が継続することを前提として、過去の特定の期間の勤務成績に基づいて付与された賞与としての性格を有するものと解すべきであるから、原告が本件各係争付与分を付与されてから退職するまで勤務を遂行したことの対価であって、原告がAに入社し退職するまでの長年の勤務に対する報償ではなく、また、その間の労務の対価の一部が蓄積されて後払いとして支払われたものでもないから、要件②を満たさない。

【原告の主張】

本件経済的利益は、次のアのとおり、被告が主張するような精勤の動機づけではなく、要件①及び要件②を満たす退職所得であるし、被告が主張するような精勤の動機づけであるとすれば、次のイのとおり、一時所得である。

ア 退職所得該当性

本件プラン6条1項は、制限期間後に本件ユニットが「vest」という原則的措置を定める本件プラン5条に対し、従業員のその後の生活を保障する目的から、雇用関係の終了に着目した取扱いを別途定めたものと解するのが自然であり、本件経済的利益は、退職という事実によって初めて給付されたものといえ、要件①を満たしている。争点1に係る【原告の主張】欄③のとおり、本件プランにおいて、既に原則的措置とは異なり、退職を前提とした取扱いがされているものであるから、雇用関係の終了によって「vest」の時期が早められたにすぎないとの被告の主張は理由がない。

また、本件各係争付与分が付与されたのは、原告が、平成20年11月30日に定年退職することを前提に、付与されるユニット数が決まった結果であるから、本件経済的利益は、従来の継続的な勤務に対する対価の一部の後払い的性質を有しているし、本件プラン6条1項を反対解釈すると、懲戒処分等による解雇の場合は、本件ユニットが失効するが、そうすると、雇用期間が継続している中で支払われる賞与としての性格であることとは整合しない。したがって、本件経済的利益は、要件②を満たしている。

イ 一時所得該当性

ある所得が給与所得に当たるというためには、雇用関係又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付である必要があり、その判断においては、給付支給者との間で、空間的、時間的拘束関係、継続的ないし断続的労務提供及び対価としての支給関係があるか否かが重要な要素となるところ、本件ユニットは、親会社であるBから付与されるものであり、本件プランがBの子会社に勤務するインセンティブを与え、もって優秀な人材を確保する趣旨であると解しても、それによって親

会社であるBとの間で、何らかの空間的、時間的拘束や継続的ないし断続的労務の提供関係は生じない。

また、被告が主張するように、本件プラン6条1項が精勤の動機づけを目的とすると考えると、本件ユニットは、過去の労務の提供に対する対価というよりも、将来に及ぶ長期的な貢献度を考慮して付与されるものというべきであり、しかも報酬というよりは報奨金として位置づけられるべきものである。

よって、被告の主張を前提とすれば、本件経済的利益は一時所得に該当する。

(3) 通則法65条4項の正当な理由の有無

【原告の主張】

本件プランは、ストックオプション制度とは異なる制度であるため、外国法人である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を給与所得とする旨の通達やストックオプションに係る最高裁平成17年1月25日第二小法廷判決（民集59巻1号64頁。以下「平成17年判決」という。）が上記権利行使益を給与所得と認めた事情があっても、本件プランに関する課税上の取扱いが明確になっていたとは言い難い。Aのレター（甲4）には、本件ユニットが「vest」したことによって生じる経済的利益が「給与所得」に当たるとの記載があるものの、その根拠が明らかでなく、本件プランに関する課税上の取扱いは高度な判断を要求され、それ故に原告は税の専門家に聞いて明確な取扱いの根拠がないことを確認し、税務署員の指導の下で、本件経済的利益を退職所得として申告した。ここまでした原告に、同人の責めに帰してもやむを得ない事情があり正当な理由が認められないというのは、原告に著しく酷であり、原告の主観的事情で申告を誤ったとはいえない。

したがって、本件経済的利益が給与所得であるとしても、本件各申告には通則法65条4項の正当な理由があるというべきである。

【被告の主張】

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ることに鑑みれば、通則法65条4項にいう「正当な理由」があると認められる場合とは、①真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、②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ものと解される。そして、申告時点において、課税上の取扱いが通達や裁判例によって明らかになっていない所得について、税の専門家から明確な取扱いの根拠がないと確認したとしても、かかる主観的事情に基づいて、法令の解釈を誤ったことは、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情」があったとはいえない。

これを本件についてみるに、本件プランの規定から、本件経済的利益は、退職しなくても発生する場合がある一方、退職しても発生しない場合もあり、退職の有無にかかわらず発生するものであるから、退職所得とは異なる性質のものであることは容易に理解することができるものであり、原告が正当な理由が認められると主張する事情が、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情であるとはいえないことは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 争点1について

- (1) 所得税法36条1項はいわゆる権利確定主義を採用したものであるところ（最高裁昭和49年3月8日第二小法廷判決・民集28巻2号186頁参照）、本件プランによれば、本件ユニットは、「vest」するまでは、B株式につき、いかなる権利も与えられず、取引の対象にもなし得ない一方で、「vest」し次第、B株式又は現金が移譲され、被付与者の自由処分に委ねられることとされているのであるから（前記前提事実(2)）、本件ユニットは、本件プランの解釈上、「vest」すべきときに収入すべき権利が確定するものと解される。
- (2) そこで、本件プランの解釈上、本件各係争付与分が「vest」すべき時期について検討すると、証拠(乙7の1・2、11の1・2、16、21の1・2)によれば、①本件プランはBが運営するものであるため、その運営にAは直接関与せず、運営上必要な各種報告を行っていること、②AはBに対し、本件定年退職前の平成20年8月8日付けで、「RSUP変更連絡書式」と題する文書をもって、原告が平成20年11月30日にAを退職するが、Aは原告との間で、平成21年5月31日までの暫定的な雇用契約を締結する予定である旨を報告したこと（以下「本件報告1」という。）、③Aは、Bに対し、本件再退職前の平成21年5月1日付けで、上記②と同じ書式をもって、原告が平成20年11月30日に定年退職し、その後再雇用され、平成21年5月31日にAを去る予定である旨を報告したこと（以下「本件報告2」という。）、④上記各報告において用いられた「RSUP変更連絡書式」には、「雇用が継続する場合」と「雇用が継続しない場合」の2つの欄が設けられ、「雇用が継続しない場合」の欄には雇用が継続しない理由が列挙されているところ、本件報告1及び2は、いずれも「雇用が継続しない場合」の退職(Retirement)欄にチェックが付されており、本件定年退職及び本件再退職はいずれも「Retirement」とされていること、⑤Bは、平成21年5月7日付けで、原告に対し、同月31日に本件再雇用契約が終了することに伴い、本件プラン6条1項によって、同日、本件各係争付与分が「vest」する旨通知したこと、⑥Bは、同年6月3日付けで、Aに対し、本件費用負担契約に基づき、同年5月29日に本件各係争付与分が「vest」したことに伴い、本件株式を原告に引き渡した費用として、16万6410スイスフランの支払を請求したこと、以上の事実が認められる。また、⑦本件係争分株式が同日、原告の口座に預け入れられ、原告が、本件各係争付与分に係る所得を平成21年分所得として本件各申告をしたことは、前記前提事実のとおりである。

上記各事実によれば、Aは、Bに対し、本件再退職に係る本件報告2のみならず、本件定年退職に係る本件報告1でも「Retirement」により「雇用が継続しない場合」として報告したことが認められるが（上記②～④）、本件プランを運用しているBは（同①）、本件報告1を受けても、本件各係争付与分が「vest」したことを前提とした行動をとることなく、本件再退職に係る本件報告2を受けて初めて、本件各係争付与分が「vest」する旨を原告に通知し（同⑤）、その後、関係者である原告、B及びAは、いずれも本件各係争付与分が平成21年5月に「vest」したことを前提とする行動を取っているものである（同⑥、⑦）。また、本件プランは、優秀な人材をDグループに引きつけ、精勤の動機づけをし、引き留めることを目的として（本件プラン1条）、3年の制限期間後に「vest」すべき本件ユニットを付与する従業員報奨制度であり（同5条）、定年退職が予定される者に対しても3年の制限期間をもって本件ユニットが付与される仕組みとなっているところ、その者が引き留めるべき人材であるとして、定年退職後、引き留めるべき期間にわたる再雇用契約を締結した場合にお

いて、定年退職時に「vest」させてしまえば、本件プランによって、再雇用契約の期間中、精勤の動機づけによる引き留めができなくなるのに対し、再雇用契約終了時に「vest」するものとすれば、同期間中も精勤の動機づけが可能である。以上の事情を総合すると、本件プランを制定したBの合理的意思としては、定年退職後に、再雇用される場合における本件プラン6条1項の「retirement」とは、再雇用が終了し、Dグループとの雇用関係が完全に終了することを意味すると解するのが相当である。そして、上記のとおり、本件プランの実際の運用は、これに沿ったものとなっているところ、本件全証拠によっても、これまでその運用に異議を述べた者があったことはうかがわれず、原告も、本件各申告においては、本件付与ユニットに係る所得を、いずれも平成21年分所得として申告しているのであるから、同様に、定年退職後、再雇用される場合に本件付与ユニットが定年退職時に「vest」することはないと認識していたと推認される。

以上によれば、定年退職後、再雇用される場合における本件プラン6条1項の「retirement」とは、再雇用が終了し、Dグループとの雇用関係が完全に終了することを意味すると解される。そして、原告は、定年退職時に再雇用されて、雇用関係が完全に終了したのは、本件再雇用契約が終了した平成21年5月31日（本件再退職時）となるから、本件プランの解釈上、本件各係争付与分は、同日「vest」すべきものとして現に「vest」したと認められる。

そうすると、本件経済的利益を平成21年分とした本件更正処分は正当である。

- (3) 原告は、①雇用契約と再雇用契約には同一性・連続性がないこと、②再雇用契約では精勤の動機づけの必要がないこと、③付与される本件ユニット数が退職までの期間を前提に決定されること、④本件ユニットが再雇用契約中には付与されないこと、⑤会社都合等で再雇用契約が終了するときは、残りの制限期間の長短にかかわらず本件ユニットの行使が認められること、⑥定年退職時に本件ユニットが「vest」しないとすれば、再雇用契約後、自己都合で退職したときに、本件ユニットが失効することになって不当であること等を挙げて、本件プランは再雇用契約を念頭に制度設計されていないから、本件プラン6条1項の「retirement」とは定年退職を意味し、再雇用契約終了時に「vest」することはないと主張する。

しかし、まず、上記①及び②については、雇用契約にせよ再雇用契約にせよ、Dグループの従業員である点では同じであって、法的意味における雇用契約の同一性・連続性の有無にかかわらず、連続性のある従業員報奨制度を策定することは、企業の自由であると解されるから、雇用契約の同一性から直ちに本件プランにおける精勤の動機づけの範囲を画することができるものとは解されない。かえって、再雇用契約は、一般には定年退職後も引き留めるべき人材について締結されるものであろうから、再雇用契約期間の精勤を動機づける意味がないとはいえない。また、上記③についても、本件プランは、制限期間内に定年退職が予定される者に対しても制限期間経過後に「vest」するものとして本件ユニットを付与するものであるから、その数が退職までの期間を前提に決定されるとしても、直ちに定年退職時に「vest」することが予定されているとはいえず、上記④についても、本件ユニットが付与されるか否かの問題と、付与された本件ユニットがいつ「vest」するかということは、異なる問題というべきである。さらに、上記⑤及び⑥については、再雇用契約後の本件プラン6条1項の適用において、会社都合による終了の場合と、自己都合による終了の場合とで、本件ユニットが行使できるか失効するかが異なることは、本件プランが再雇用契約後も精勤の動機づけをして引き留

める趣旨であるとするれば当然の結果であるから、これをもって不当とする原告の主張は採用できない。

なお、原告は、Dグループの運用を重視することは、現金主義をとったと同様の結果となり不当であるとも主張するが、権利確定主義の下で本件経済的利益が課税の対象となるのは、本件プランによって本件ユニットが「vest」すべき時期であることは、原告も主張するところであって、定年退職後、再雇用される場合の本件プラン6条1項の「retirement」については、本件プランの解釈上、前記イのとおり、再雇用が終了し、Aとの雇用関係が完全に終了した時を意味すると解することができるのであるから、これを現金主義であるとする原告の主張は採用できない。

2 争点2について

- (1) 退職所得は、雇用ないしそれに準ずる役務の対価という点では給与所得と異なる性質のものではないが、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的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右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質をもつとともに、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から、かかる結果を避ける趣旨に出たものであると解され、ある所得が、所得税法30条1項の退職所得に当たるというためには、それが、退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること、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、一時金として支払われることが必要である（最高裁昭和58年判決）。
- (2) これを本件についてみると、本件経済的利益が原告の平成21年分の所得となるのは、同年に原告が本件再退職したことにより、本件各係争付与分が「vest」したことによることは、争点1に対する判断のとおりである。しかし、これまで説示したとおり、本件プランによれば、本件ユニットは、制限期間が経過するか、制限期間経過前に「retirement」をすれば、「vest」すべきこととなり、いずれで「vest」しても、取得する株数は異ならないことからすれば、「retirement」によって得る経済的利益をもって、退職によって初めて給付されるものと位置付けることは困難である。また、本件各係争付与分が平成21年に「vest」したのは、要するに本件ユニットにより、原告に精勤の動機づけを与えて引き留めるべき再雇用契約が終了したからに過ぎないことからすれば、これが勤務関係の終了という事実によって給付されたといってみても、当然に前記説示のような退職所得の性質が導かれるものとも解されない。

そして、何より、これまで説示したとおり、本件プランは精勤の動機づけや優秀な人材を引き留めるために設けられた制度であって、このことに加え、証拠（甲3、5、乙12、13、22）及び弁論の全趣旨により認められる次の各事実、すなわち、①原告が本件ユニットを付与されたのは、本件定年退職の約2年前であったが、本件プランでは、本件ユニットは、必ずしも定年退職前に付与されるものではなく、勤続年数や地位とは関係なく付与されるものであること、②本件再雇用契約には退職金の支給に関する定めがなかったこと、③Aでは、従業員が退職する際の手当として適格退職年金制度を導入しており、従業員は、定年退職するに当た

り、退職金として、老令年金を受給するか、老令年金に代わる選択一時金のどちらかを受給するかを選択することができること、④本件定年退職に当たり、原告は、老令年金の受給を選択したが、その月額を支給額は14万7700円で、原告が平均余命までの間に受給しうる年金額は、4002万0792円となること（選択一時金の場合は、899万6813円となる。）等を総合すると、BないしAにおいては、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としては、適格退職年金制度に基づく支給がされることを前提に、これとは別の従業員報奨制度として、本件各係争付与分の付与時から本件再退職時まで、原告が希望退職等することなく職務を遂行した対価として本件経済的利益を原告に付与したものと解されるから、これが退職所得に当たるといえることはできない。

- (3) 原告は、本件ユニットが精勤の動機づけであることを争うが、その主張に理由がないことは争点1に対する判断において説示したとおりである。

原告は、本件ユニット数が定年退職を前提に決定されているから、従来の継続的な勤務に対する対価の一部の後払的性質を有していると主張するが、本件ユニットが必ずしも定年退職前に付与されるものではなく、勤続年数や地位とは関係なく付与されるものであることは、前記認定のとおりであって、定年退職が予定される者に対して付与される本件ユニット数が少ないとすれば、そのことは、むしろそれが付与から「vest」までの期間に対する勤務の対価であるとみるのが自然である。なお、原告は、本件ユニットが懲戒処分の場合に失効することが退職所得であることを基礎づけるかのように主張するが、懲戒処分の場合に経済的利益を得られないことは、労務の対価一般にあり得ることというべきであり、上記主張は採用できない。

- (4) 原告は、①本件ユニットが、原告を雇用したAでなく、その親会社であるBから付与されており、精勤を動機づけることにならない、②本件プラン6条1項が精勤の動機づけを目的とすると考えると、本件ユニットは、過去の労務の提供に対する対価というよりも、将来に及ぶ長期的な貢献度を考慮して付与されるものというべきであり、しかも報酬というよりは報奨金として位置づけられるべきものであることから、被告の主張を前提とすれば、本件経済的利益は給与所得に当たらず、一時所得に該当すると考えるべきであると主張する。

しかし、上記①についていえば、前記前提事実(1)イのとおり、Bは、Aの発行済み株式の100%を有しているものであるから、Aを支配しているものとみることができ、原告は、Bの統括の下にAの従業員として非独立的に労務を提供し、それに対する対価として本件経済的利益を得たといえることができるから、原告の主張は採用できない（平成17年判決参照）。

また、上記②についていえば、これまで説示したとおり、本件プランは、優秀な人材をDグループに引きつけ、精勤の動機づけをし、引き留めることを目的として、本件ユニットを付与する趣旨のものであり、Bは、従業員が「vest」までの間、職務を遂行しているからこそ「vest」により経済的利益を与えるものと解されるから、かかる経済的利益はその付与から「vest」までの間の職務に対する対価というべきであり、原告の主張は採用できない。

3 争点3について

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課され、これにより、当初より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はかり、もって納税の実を上げるための措置であるところ、通則法65条4項は、修正申告書の提出又は更正に基づき給付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計

算の基礎となった事実のうちにその修正申告又は更正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正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう「正当な理由があると認められる」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ものと解される（最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照）。

これを本件についてみると、原告が本件経済的利益が退職所得に当たると判断した理由として主張するところは、いずれも主観的な事情であって、これらの事情によって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るということとはできないし、他に上記のような客観的な事情を認めるに足りる証拠はない。

したがって、本件各申告につき、原告に、通則法65条4項所定の正当な理由は認められない。

第4 結論

よって、原告の請求にはいずれも理由がないから、これらを棄却することとして主文のとおり判決する。

神戸地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 東 亜由美

裁判官 遠藤 浩太郎

裁判官 國井 陽平

別表 1

課税の経緯

(単位：円)

区分 項目		確定申告	修正申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
申告等年月日		平成22年3月15日	平成23年5月18日	平成24年7月9日	平成24年8月24日	平成24年11月1日	平成24年11月29日	平成25年11月21日	
総所得金額		①	19,643,251	19,643,251	34,147,059	全部 取消し	棄却	全部 取消し	33,990,880
内 訳	給与所得の金額	②	18,375,864	18,375,864	32,879,672				32,723,493
	雑所得の金額	③	1,267,387	1,267,387	1,267,387				1,267,387
	上場株式等の 配当所得の金額	④	202,246	311,147	311,147				311,147
退職所得の金額		⑤	5,579,300	5,579,300	0				0
合計所得金額 (①+④+⑤)		⑥	25,424,797	25,533,698	34,458,206				34,302,027
所得金額から 差し引かれる金額		⑦	4,537,191	4,537,191	4,537,191				4,537,191
納付すべき税額		⑧	730,000	799,900	5,710,200				5,647,800
過少申告加算税の額		⑨	—	—	532,000				522,000

別表 2

(単位：円)

項目 本件経済的利益 の所得区分		給与所得	退職所得	一時所得
総所得金額		33,990,880	19,901,945	27,067,174
内訳	給与所得	32,723,493	18,634,558	18,634,558
	雑所得	1,267,387	1,267,387	1,267,387
	一時所得	0	0	7,165,229
上場株式等の配当		311,147	311,147	311,147
退職所得		0	5,415,229	0
合計所得金額		34,302,027	25,628,321	27,378,321
納付すべき金額		5,647,800	852,200	2,878,200