

裁判官が税法を適用しないで直接事実の説明を捏造し法適用を偽装したことを論証する。

税理士 志岐昭敏

租税訴訟学会会員

ストックオプション裁判研究会代表

## 第 1 章 裁判所は税法を適用していない。

### 要旨

ストックオプションとは、当事者の一方（付与者）が、相手方（被付与者）に対して、一定の株式を交付することを約束し、その付与者が意思表示した予約を被付与者が完結して、本契約である株式取引契約を成立させることができる権利です。ストックオプションは予約を完結する権利ですから予約完結権であります。予約完結権を有する者は、その予約完結権を行使することによって、本契約である株式の取引契約を成立させ、その成立した法律関係に基づいて予約された権利行使価額相当の株式代金を支払って、株式を取得します。

ストックオプション裁判は、この予約完結権を行使して株式を取得したことにより発生した利益（予約完結権行使による株式取得益）が、給与所得であるか一時所得であるかが争われた事件であります。

ところが、裁判所は、ストックオプションの行使のみによって利益が発生すると錯覚し、その利益を「権利行使益」と称しています。さらに、その権利行使益は、会社がストックオプションの交付によって与えたものであると錯覚しました。その二重の錯覚によって観念する権利行使益を対象として給与所得であると判決したのです。

示された判決理由について問題点は五つあります。

まず、所得税法の条文を全く適用していないで課税物件でないものに対して判決したことを最初に指摘します。裁判所が所得区分の対象と考えている権利行使益は、株式の取得によって実現する前の利益ですから、所得税法が定めている課税物件ではありません。

次に、判決理由には、具体的事実に対して税法を適用するという視点が全くないことです。税法は、具体的事実に対して税法を適用して租税債務を成立させるというのが、税法の制定と税法適用の原点であります。しかるに、裁判所は、二重の錯覚に基づいて観念している権利行使益を給与所得というための根拠を、現実に存在する具体的事実を求めるのではなく、現実と異なる非常識な主観を給与所得該当性の直接事実として述べているにすぎません。

三つには、課税要件該当性の判断を何もしていないことです。

課税対象である「所得」と「各種所得」の計算の要件は、「収入に関連する事実」および「所得を生ずる行為」を類型化した事実（類型的事実）で条文に示されています。ところが、裁判所は、収入に関連する具体的事実おや所得を生ずる具体的行為を、「条文に示された類型的事実」と対照して所得の種類を決定することをしません。

四つには、株式交付の予約完結権の行使により成立した株式取引の本契約に基づく法律行為と具体的事実を無視することによって、法形式と法律行為の否認を宣言することもなく事実上否認していることです。

五つには、判決文作成に関する裁判官の職務違反行為の問題であります。裁判官は、具体的事実を無視し税法を適用しないで下した判決を正当化するために、「利益」を「経済的利益」と偽り、知り得たはずの「所得を生ずる具体的事実」をわざわざ抽象化したり、歪曲したり、あるいは権利確定主義や実現主義の原則を悪用して、権利行使益を給与所得とする理由を捏造して、これを「直接事実」として説明し、税法を適用していないのに税法を適用したかのごとく偽装した説明をした判決文を作成しています。

**Q1 「税法を適用しない」ということを具体的に説明して下さい。**

A 所得税法の課税物件（課税対象ともいいます。）は所得です。「所得」とは、課税物件であることの要件が、外部取引における「所得を生ずる行為」と「収入に関する事実」によって構成されている利益をいいます。

裁判所は、「権利行使益（株式を取得する前の権利行使の段階で利益を生じたと錯覚している利益）」を給与所得と言うために、株式取得による所得が発生した事実を無視しました。

本件事案の課税対象である所得の金額を「株式の時価－権利行使価額」で計算するのも、株式を取得した時における株式の時価を「収入の金額」として所得の金額を計算しているからです。したがって所得の種類も、予約完結権を行使して株式を取得したことにより所得を生じたという具体的事実によってこれを判断しなければなりません。

裁判所は、この法 36 条を適用しないで、権利行使益を生ずる原因を、勤務によってストックオプションを付与されたという間接原因にまで遡って給与所得と判決しました。

一般的に租税訴訟は、課税庁の税法の解釈が間違っていること、又は、その事実認定について誤りがあることを争点として行われています。税法の解釈とか事実認定ということであれば、最終的には裁判所が下す判決が効力を有することになります。

しかし、このストックオプション裁判は、課税庁が税法を適用しないで課税処分を行い、裁判所も税法を適用しないで判決し、その正当性を説明するために、判断の基礎とすべき直接事実の説明を捏造し、法律を適用していないのに適用したかの如く偽装したという信じられない事件なのです。このような重大な瑕疵ある判決に既判力を持たせてはならないのです。

**Q2 スtockオプション裁判の判決要旨は、「日本子会社の役員や従業員が米国親会社と雇傭契約がなくとも、雇用に準ずる関係があるから権利行使益は給与所得である」と聞いていますが。**

A その判決理由は、原告が、「ストックオプションを付与した米国親会社とは雇傭関係がないから、ストックオプションという権利を行使したことによる利益は給与所得ではない。」と主張したことに対して示されたものです。

私は、子会社の役員従業員が親会社と雇傭に準ずる関係にあるとする裁判所の判断は正しいと思っていますから、もし勤務会社から与えられた給付が給与所得に該当するものであれば、たとえ親会社から与えられた給付であっても給与所得の収入に該当すると考えています。したがって、私達の訴訟では雇傭関係の有無は争点としていません。そのような主張をする前に、権利行使益は、所得税法の収入に該当しないことを主張すべきであったのです。

私達の主張は、所得税法を適用して、会社から無償で与えられたストックオプションは給与所得の収入に該当するが、その権利を行使して株式を取得したことによる利益は、株式の時価を収入の金額とする所得であるから、給与所得ではなく一時所得であるという趣旨のものです。

私達納税者側が雇傭関係の有無を争点としていなくても、裁判所はこのことを否認の理由として第一に掲げています。

給与所得に該当しないこと及び一時所得に該当することについては項を改めて説明します。

**Q3 税法を適用しているか否かは最終的に裁判所の判断に従わざるを得ないとおと思いますが。**

A 課税庁が税法を適用したか否かの判断は裁判所がすることですが、裁判所が税法を適用したか否かは上級の裁判所がすることです。しかし、上告審においても最高裁判所は自らも所得税法を適用しないで判決をしました。このような場合、判決が税法を適用したか否かは最終的に国民が審判せざるを得ません。

しかし、「税法を適用していない。」ことを理解するには、税法の構造と、税法を適用するとはどういうことかを先ず理解することが必要です。次の章で詳しく説明します。

## 第2章 税法の構造

### 要旨

税法は、納税義務を成立させるための多くの「要件」によって構成され、一つの要件は幾つかの、「規範となる類型的事実（要件の構成要素）」によって構成されています。

「規範となる類型的事実」は、多くの具体的事実を類型化した文言によって定められています。

その類型化した文言は、法律の作成の段階で、課税要件明確主義を尊重し、一義的かつ社会的通念で表現されているのですから、わざわざ要件を変更する解釈をしないで、そのまま受けとめて適用することが課税要件明確主義の実践であります。

実体法において、課税物件と課税標準は基本的な課税要件ですから、必ず何らかの形で条文に定められています。

**Q1 「課税要件」、「要件の構成要素」、「類型的事実」という言葉は初めて聞きました。説明して下さい。**

A コンサイス法律学用語辞典では、「納税義務の成立という法律効果が生ずるために充足すべき法律要件のことを課税要件という。各租税に共通する課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準、および税率の五つが挙げられる。課税要件は法律によって規定されなければならない（課税要件法定主義）、かつ、できる限り一義的かつ明確に定めなければならない（課税要件明確主義）とされている。課税要件が多義的・不明確に定められていると、その部分は結局行政庁の運用に任されてしまうことになる。」と解説しています。

税法は、法が定める一定の事実や法律関係が存在する時に、一定の納税義務が成立することを定めたものです。しかし、税法は、多くの事実や法律関係を対象とする法律ですから、あらゆる具体的事実に対して、すべて具体的に課税関係を定めることは不可能です。

そこで税法は、具体的事実の規範となる類型的事実によって一定の要件を示しているのです。その課税要件を構成するところの一定の事実（法律関係を含む）を、「類型的事実」と呼んでいるのです。

したがって、課税要件を一義的かつ明確に定めるとは、規範となる類型的事実を一義的かつ明確に定めることを意味するのです。その具体的事実の規範となる類型的事実を要件の構成要素といいます。

すなわち、税法上の要件は、実際に存在する具体的行為や具体的法律関係の、規範となる類型的事実で示されています。その示された「類型的事実」と「個別的具体的事実」や「個別的具体的法律関係」を対照して要件該当性を判断しなければならないのです。

**Q2 所得税法に定められた「要件」と、その構成要素である「類型的事実」をもっとやさしく説明して下さい。**

A ウィンドウズのフォルダとファイルの関係で説明します。

「所得税法」というフォルダの中に「課税物件」というフォルダがあると考えて下さい。「課税物件」のフォルダの中には、「所得の計算の要件」(F 1)と「各種所得の計算の要件」(F 2)と所得の種類判断の要件(F 3)というフォルダがあって、それぞれのフォルダの中のファイルに、規範となる類型的事実(要件の構成要素)が収まっているのです。

この場合、F 1とF 2とF 3に収まっているファイルの総体を課税物件の構成要件といいます。したがって、事案に存在する具体的事実が、課税物件である所得に該当するかどうかを判断するには、「条文に定められた類型的事実」と「事案に存する具体的事実」を対照することが要求されます。

そして、事案に存する具体的事実が、条文に定められた類型的事実に該当すると判断されるときに初めて、その具体的事実に対して、その条文が目的として定めている課税関係を適用するのです。これが「税法を適用する。」ということです。

### 第3章 課税要件該当性の判断と税法適用の手順

税法が定める要件に該当するか否かの判断は、個別的具体的な事実関係や、個別的具体的な法律関係が、税法の条文に一般的抽象的に定められている類型的事実にあてはまるか否かを判断することです。

その判断の基礎とする具体的事実の検証は、条文に定められた類型的事実から出発して、それに対応する具体的事実を、より具体的に検証するという方向で抽出し、その抽出した直接事実が類型的事実に該当するときにはじめて、その条文が目的とする課税関係を適用しなければなりません。判決の基礎とすべき直接事実、類型的事実に対応して抽出された具体的事実でなければなりません。

税法を適用するには、関連する条文の発見に始まる上述の税法適用の手順を実施しなければならないのです。この手順は、私達税理士が日常の実務として行っていることを述べたものです。

#### Q1 「課税要件」「類型的事実」「直接事実」について説明して下さい。

A 「課税要件とは、納税義務の成立という法律効果が生ずるために充足すべき法律要件のことをいう。各租税に共通する課税物件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の五つが挙げられる。」

「要件とは、特定の法律上の地位、資格、身分等を取得するため、あるいは特定の行為を行うために必要な前提条件をいう。」

「要件事実」は二つの使い方があります。「一つは主要事実・直接事実と同義語で用いられる場合で、実体法に規定された法律効果の発生要件(構成要件)に該当する事実。もう一つは法規範の構成要件要素としての類型的事実と同義語に用いられる場合で、その場合の主要事実・直接事実、要件事実(類型的事実)を当該事件に即して具体化した事実をいう。」

以上は、コンサイス法律学用語辞典からの引用です。

税法の構造を課税要件明確主義の観点から見ると、「要件事実」も、税法に規定されたところの要件を構成する要素としての類型的事実と同義語として理解し、法律は、具体的事実に対して条文を適用すべきものであるという基本的な理解にたつて、「直接事実」を考察すると、「直接事実」とは、事案の具体的事実の中から、要件事実(類型的事実)に該当する具体的事実を抽出したものと定義すべきであると考えます。

したがって、裁判官が判決を下すには、事案にある様々の具体的事実から、課税要件を構成する類型的事実に対応する具体的事実を抽出し、その抽出した具体的事実を判断の基礎として判決を下さなければなりません。その判断の基礎として抽出する具体的事実を「直接事実」といいます。

## Q2 課税要件を適用するための手順を説明して下さい。

A 課税要件を忠実に適用するための具体的手順を以下に列記します。

- ① 命題解決のために関連する条文を発見して、その内容を検討する。元法制局長官林修三先生の著書「税法解釈の常識」には、「適用する条文の発見」という言葉でその必要性を提唱しています。
- ② 課税要件の構成要素として定められた類型的事実を検証する。
- ③ 事案に関する具体的事実の中から、類型的事実に対応する具体的事実を抽出する。この抽出した具体的事実が裁判でいう「直接事実」です。それは、要件の構成要素である類型的事実に該当するか否かの判断の基礎とすべき具体的事実です。
- ④ 抽出した具体的事実が、規範として定められた類型的事実に該当すると判断される場合に初めてその条文が目的とする課税関係を適用する。
- ⑤ 条文に記載された一般社会に用いられている用語や私法上の用語等で一義的な概念を示す言葉は、税法に特段の定めがない限り、社会通念あるいは私法上の意味又は一義的に認識される通りに受け止めこれを適用する。
- ⑥ 税法は課税要件明確主義の原則に基づき、不確定概念を使うことを極力さけて制定されているとの基本的認識のもとに、類型的事実を表すために用いられている文言どおりに忠実に適用することに努める。類型的事実を変更するような解釈をしてはならない。

実体法において、納税者の利益のために規定されている場合を除いて、一義的に明確な定めをせず、内容が不明確で多義的な解釈が可能な概念を用いて規定しているということは実体法ではあり得ないのです。納税者の利益のために規定されている場合とは、「税務署長がやむを得ない事情があると認めるときは・・・」という宥恕規定で多義的に定めたものをいいます。

- ⑦ 税法が処分の要件と効果について一義的に明確な定めをしておらず、内容が不確実で多義的な解釈が可能な概念を用いて規定している場合に初めて解釈が認められるのです。

租税の負担は、国家財政のために当然必要であることはいまでもありません。しかし、本質的には個人の財産の抛出ですから、税法に定めるところにより計算した金額以上に納税義務を負担させられないことは納税者の権利であります。

したがって、税法における要件裁量は、課税要件法定主義の原則に基づき、納税者不利益にならない場合にのみ認められるものと考えなければなりません。

課税要件明確主義の実践は、課税要件の構成要素として定められた類型的事実を忠実に適用することが出発点であることをストックオプション裁判の教訓として大きく認識すべきであると思います。

## Q3 経済的実質課税についてどのように考えたらいいでしょうか。

A 国会に上程されませんでした。昭和36年の税制調査会で「国税通則法の制定に関する答申(案)」が作成されたことがあります。

### 「国税通則法の制定に関する答申(案) 実質課税の原則」

税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、課税の公平を図るよう、それらの経済的意義および実質的意義に即して行うものとする、という趣旨の原則規定を設けるものとする。

これは、税法を、納税義務とともに納税者の権利を守るものという視点でとらえるのではなく、最

最終的には行政判断を優先させる考え方です。課税の公平は立法の原則であって、税法適用の原則ではありません。

実質課税はあくまで租税法律主義の枠内で、法形式と法実体が異なる場合においてのみ許されるものであって、税法の解釈や直接事実の確定において許されるものではありません。

この案にいう課税要件事実の判断とは、おそらく課税要件該当性判断の基礎となる具体的事実（直接事実）についての判断を指していると思いますが、そのような具体的事実の認定を各税法の目的に従い、課税の公平を図るよう、それらの経済的意義および実質的意義に即して行うことは、行政が目的とする課税を行うために具体的事実と異なる内容の直接事実を認定する危険があります。それでは実際に存在する客観的かつ具体的事実に対して税法を適用するという根本原理に反することは明かです。

税法は、実際に存在する具体的事実に対して納税義務を成立させる法律ですから、経済的意義とか課税の公平を理由として、要件該当性判断の基礎とすべき直接事実を具体的事実から離れて認定することが許されるのであれば、法律そのものが形骸化して納税者の権利を守る機能がなくなってしまいます。ストックオプション裁判における直接事実とは、まさに権利行使益を給与所得とする目的のために具体的事実と乖離して作られたものです。

課税の公平の原則は、法律の解釈や課税要件事実の判断において考慮されるべき問題ではありません。それは租税立法に際して考慮されるべき問題です。租税法律主義は形式原理であると金子宏教授著「租税法」で述べておられます。法律の解釈の名において類型的事実を否定することは、法律によらないで課税要件を変更することですから憲法に違反します。

事実認定において、実質課税が許されるのは次の場合に限定しなければなりません。

- ① 具体的事実を検証した結果、法形式はあるが外見のみで法実体がない場合には真に存在する法実体に基づいて課税関係を判断する。
- ② 法形式はないが、法形式がある場合と同様の法実体がある場合に、法形式がある場合と同様の課税関係を適用する。

子会社の役員従業員と親会社の関係には、法形式の上で雇用関係がなくとも、法実質により雇用関係に準ずる関係があることを認めなければなりません。

試案にいう、課税要件事実とは、条文に定めた類型的事実の意ではなく、類型的事実に即した具体的事実の意で用いていると思います。それを具体的事実と異なる経済的意義および実質的意義に即した課税庁や裁判所の主観によって判断することが許されるのであれば、法律がないのと同様な結果を招来することになります。

ストックオプション裁判は、実際に存在している具体的事実をそのまま取り上げないで、給与所得になるように判断した主観をもって直接事実としている典型的な例です。

ストックオプション裁判を検証することは、租税裁判や行政のあり方を基本的に改善するよい機会となると思います。

#### 第4章 「所得」が課税物件（課税対象）であるための要件

いわゆる所得ないし利益が、課税物件であるためには、課税物件としての要件を充足するものでなければなりません。

その要件は、法 23 条から 35 条までに定める各種所得計算の要件及び 36 条に定める所得及び収入金額又は総収入金額計算の要件によって理解することができます。その要件を構成する要素は、「収

入に関する事実」と「所得を生ずる行為」を類型化したものです。

この要件を充足しない利益は課税物件ではありません。

#### Q1 所得が課税物件であるための要件を説明して下さい。

A 税法は、納税義務者について法に定める事実が存在する場合は、その具体的事実を対象として、課税標準を計算し、税率を適用して税額を計算し、納税義務を成立させる法律です。その課税標準を計算する対象となるものを課税物件といいます。

課税物件を課税対象という場合もあります。課税対象というと、漠然とした概念のように思われますが、課税標準を計算する対象としての必要性から、物のようにその構成要件を厳格に定めているから課税物件と言う方が当を得ていると思います。

所得税法の課税物件は、課税標準計算の対象となる所得です。したがって所得の金額計算の要件を構成する要素すなわち規範として定めた類型的事実は、また、所得が課税物件であるための要件を構成する要素でもあります。

「所得」が課税物件であることの要件は、法 23 条から 35 条まで（各種所得の計算）と法 36 条（収入金額）に示されている「収入に関する事実の類型」と「所得を生ずる行為の類型」で構成されているのです。

「収入」とは、外部取引によって自分のものとして他人から取得した金銭、物又は権利をいいます。なお法 36 条 1 項では、他人によって提供されて享受した経済的利益（役務や労務、電気ガス等の利益、飲食、遊興サービス、交通通信手段の利用、他人の財物の利用等）も収入として規定しています。

したがって、本件の命題である所得の種類に当たっては、外部取引における収入や所得を生ずる納税者の行為と、その外部取引における収入に関する具体的事実が、所得税法に課税対象として定めたところの「所得」「収入」「収入の金額」「物又は権利その他経済的な利益の価額」や、各種所得の計算で定められた「所得を生ずる行為の類型」に該当する具体的事実を直接事実として抽出し、その具体的事実に基づいて所得の種類を判断しなければならないのです。

法律を適用するに際しては、課税物件を決定する要件が明確に法定されているものと確信して、それらに関する条文の発見に努めなければなりません。

そうすれば、法 23 条から 35 条までは、「各種所得の定義及び各種所得の金額計算の要件」を定めていることを知ることができます。これらの条文から、「所得」とは、「収入に関する事実」で、所得の金額を計算し、「収入の種類」と「所得を生ずる行為」によって所得の種類を定め、「収入すべき金額」（発生主義による収入の金額）によって課税時期を定める課税対象であると定義することができます。

所得の金額の計算方法を定めた規定から、所得とは、収入に関する類型的事実によって法定化され個別化された概念であって一般概念の利益とは異なることを理解しなければなりません。

また、所得の種類は、「収入の種類」又は「所得を生ずる行為」の類型によって、それぞれの所得を定義していますから、所得が課税物件であるための要件は、収入の種類又は所得を生ずる行為の類型によって分類することが可能なものでなければなりません。

通常なら課税物件を定めた規定であると大上段に構えることも必要ないのですが、ストックオプション裁判のように法律を適用せず、出鱈目な判決が出るとなると、原点に立ちかえって、所得の金額の計算規定の中から、所得が課税物件であるための要件を検証する必要があります。

本件の争点である「所得の種類」の判断の問題は、所得税法上の課税物件である「所得」について「所得の種類」を特定する問題です。課税物件である「所得」が何かを明確に認識しないまま議論を

進めるのでは所得税法に基づく正しい結論を得ることはできないのです。

**Q2 裁判所は、課税物件についてどのように考えているのでしょうか。**

A 裁判所は、条文に定められた類型的事実を全く無視し、「ストックオプションの付与から権利行使までの利益」を対象として「権利行使益」と称し、その利益の原因を勤務にまで遡って給与所得と判決しました。

権利行使益が、権利を行使して株式を取得したことによって生じた所得（法 36 条の類型的事実で表現すれば、株式をもって収入する場合の所得）であるという認識は全くありません。

収入とかけ離れて利益を観念するのでは、因果関係で繋がっている利益をどこで区分して、どの年度の課税対象とするのか、人によって認識の仕方が異なります。そのようなことがないように、所得税法は収入によって利益を区分し特定したものを所得と定めているのです。収入に関する具体的事実を無視して観念する単なる利益は課税対象ではありません。

法廷では、「課税物件が収入でとらえる所得であることを否定するのなら、国側が考える所得税法の課税物件とはどのようなものであるか、国側に対して釈明を要求してほしい。」と裁判長に頼みました。裁判長が国側に釈明を命じました。国側は「それは独自の意見です。」というだけで、まともに釈明することをしませんでした。

それに対して裁判長は「独自の意見だそうです。」というだけで何の反応を示しません。そこで「所得が課税物件であることの要件は収入に関する事実で所得をとらえることである。」と主張しました。そうしたら何と驚いたことには、「それも貴方の独自の意見でしょう。」という裁判長の返事が返ってきました。

税法裁判を担当する裁判官が、課税物件について何も判っていないのです。

上告審では、「課税物件の要件を無視した判決は憲法違反である。」と主張しました。それに対して「所得税法は憲法に違反していない。」という的を外したふざけた回答が示されました。誰も「所得税法が憲法に違反している。」とは言っていないのです。

裁判所は、「ストックオプションは担税力がないから課税対象ではない。」と言いますが、課税対象という意味を理解しない本末転倒の理論です。課税物件は、それぞれの課税物件ごとに「所得の種類」と「所得の金額」と「課税時期」を判断するための対象ですから、最初から担税力を考慮するのでは、担税力判断の対象である課税物件の存在を見失うことになります。

判決理由は、課税物件の存在を無視した内容ですから、各裁判所それぞれの主観、それも給与所得と結論するための主観によって、課税対象である権利行使益の内容の説明が様々な形でなされています。

所得税法は憲法にしたがって課税物件を構成する要件を定めているのですから、それにしたがって本件事案が、その要件に、どのように該当するか、しないかを明かにした判決文を示せと求めているのです。

いくら裁判所の権威を認めるべきであるといっても、このような不真面目な最高裁判所の判断を許すわけにはいかないのです。

**Q3 法 36 条は収入の計上時期だけを定めた条文と思っていました。課税物件という観点からこの条文を勉強したいと思います。詳しく解説して下さい。**

A 裁判では、国側は、法 36 条は課税時期を定めたものであると反論しました。裁判所は、法 36 条には課税物件の要件が記載されているとの主張を否定も肯定もしませんでした。

法 36 条の全文解釈で、課税物件としての所得の計算の要件が記載されていることを証明します。

法 36 条（収入金額）

1 項 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、別段の定めがある場合を除き、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。

2 項 前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。」

この条文の前提となる法 23 条から 35 条までの条文では、各種所得の計算方法を定めています。各種所得の金額は「収入金額」又は「総収入金額」を基本として計算する仕組みになっています。給与所得のように、収入の金額から必要経費を差引く計算をしない場合の収入の金額を「収入金額」とし、収入の金額から必要経費の額を差引く場合の収入の金額を「総収入金額」と定めています。

したがって、「所得の種類」を判断するには、その所得を生ずる取引の収入が必要経費等を伴うものであるか否かの事実を検証して、この事案の所得の計算が「総収入金額」を基本とする方式か、又は「収入金額」を基本とする方式かを決定しなければならないのです。

法 36 条は、それを前提として「収入金額又は総収入金額」に計上する「収入の金額」を「収入の発生時期」でとらえて「その年分の所得の金額」を計算することを定めています。

また、法 36 条は、個々の取引によって生じた「収入」を、各種所得の「収入金額」又は「総収入金額」に計上する方法として、発生主義によることを「その年において収入すべき金額とする」という文言で表しています。

発生主義とは、各年分の収入金額又は総収入金額に収入を計上する時期を、収入が発生した日でとらえることをいいます。収入で課税対象である所得をとらえなければ、収入の計上時期を決定することができません。また各年分の収入金額も総収入金額も所得の金額も計算できないのです。

このことから、「所得」とは「収入」で構成されていることが明確に理解できます。言い換えれば、「収入」は、時系列において幾つもの原因によって発生している「利益」を「収入」で区分して、所得を特定し、その収入で認識する所得の課税時期と所得の種類を客観的に決定する機能をもっているのです。

次に、括弧書内の文言「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」、その前に記載された「収入すべき金額」の内容を補充するものであります。

この文面からは、「収入する場合」には、金銭をもって収入する場合、物をもって収入する場合、権利をもって収入する場合、その他経済的な利益をもって収入する場合があることが文理によって理解できます。

したがって、「その他経済的な利益」も、金銭・物・権利と同様に「収入」に含まれる概念であると理解しなければなりません。

**Q4 「経済的利益」が、法 36 条の収入を示す「その他経済的な利益」であることがわかりました。具体的にはどのようなものがありますか。**

A 法 36 条 2 項には、「経済的な利益の価額は、当該経済的な利益を享受した時における価額とする。」という文言がありますから、享受した「経済的な利益」に対しては、通常はそれ相当の対価が支払われるものを対象として定めていることに留意しなければなりません。物や権利を取得した場合以外に対価が支払われる場合を考えると「経済的な利益」に該当するものが明らかになります。

飲食遊興等のサービスを受けること、他人の財物を借用し利用すること、電気ガス水道等の用益の提供を受けること、電車、航空機、タクシー等の交通手段を利用すること、通信施設や通信サービスを利用すること、医療その他の専門職業による役務提供を受けること、映画・演劇・芸術等を

観賞すること等が「経済的な利益」に該当します。

これらの「経済的な利益」に対しては、通常なら、料金、家賃、利息、運賃、報酬、入場料等の名目で対価が支払われます。これらの経済的な利益に対して、実際の対価の支払額が通常支払われる対価に満たない場合は、その不足分を収入とする所得が発生するのです。

納税者側のこのような主張に対して、国側は何ら反論せず、裁判所も「収入の金額」に計上する「経済的な利益」の意義を争点として採用することを避けています。

**Q5 法 36 条の「その他経済的な利益」には「計算上の利益」が含まれると思っていましたが違うのですね。**

**A** 法 36 条 1 項括弧内に「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は・・・」とありますから、「経済的な利益」は「収入の一項目」を意味していることは明かであります。また同条 2 項に、「経済的な利益の価額は当該経済的な利益を享受した時における価額とする。」とあります。価額とは取引の対象になるものについていう言葉です。利益は取引の対象になるものではないので、利益に価額を付すことはできません、

「収入」とは広辞苑によれば自分のものとして受け取ったもの」と解説しています。したがって「経済的な利益」とは自分のものとして受け取った金銭、物、権利以外の収入を指しているのです。収入という範疇の中で、物又は権利と並列して「その他経済的な利益」といっているのです。

同条 2 項の「当該経済的な利益を享受した時における価額」という文言は、「経済的な利益」を享受した時に、その「経済的な利益」が対価の支払いの対象となるものであることを示しています。

このように「経済的な利益」の言葉は、金銭・物・権利以外の収入を意味する概念ですから、収入から支出を差し引いた「計算上の利益」を含むものではないことは明かです。

法 36 条は、「収入金額」又は「総収入金額」に計上する収入の金額を発生主義で計上することを定めた規定ですが、収入に該当することのない「権利行使益」が「収入すべき金額」あるいは「収入金額」とされることがないことは明白です。

仮に、そうすべき合理的な理由があるとしても、「ストックオプションの行使による利益は給与所得の収入金額とみなす。」との特段の定めがない限り、そのような扱いをすることはできないのです。

規定がないのに、解釈によってこのような取り扱いをすることは、法律によらないで課税要件を変更することですから憲法に違反するのです。

国側は、権利行使益が法 36 条 1 項の経済的利益に含まれると釈明しました。私達納税者側は「利益」が「収入」に該当することはないと反論しましたが、裁判所は、それを争点として採用せず、自らの見解を示すこともせず、「その他経済的な利益」を単なる「利益」の意味に用いた判決文を作成しています。

そのような条文解釈が判例になることを躊躇したものと思われます。

**Q6 所得税法基本通達 36-15 (経済的利益) では、「時価とその対価の額との差額に相当する利益」という言い回しをしています。税法と通達の相違についてどのように考えたらいいでしょうか。**

**A** 基本通達 36-15 (経済的利益) は、「対価支払の不足額」を「差額に相当する利益」といっています。そのことが一般に「経済的利益」を「計算上の利益」と誤解させている原因だと思います。

この通達は、収入した物、権利、その他経済的な利益の価額のうち、「収入金額」に計上する場合の金額について定めたものです。したがってそれをいうなら正しくは基本通達で「差額に相当する収入の金額」と規定すべきであったと思います。基本通達 36-15 に「経済的利益」と表題を付したのも間違いです。

法 36 条は、「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の収入の金額」の計



A 所得の種類を定めた条文には、「収入の種類の種類（利子、配当、給与、退職給与）」によって所得の種類を定めたものと、「所得を生ずる行為の種類（不動産の貸付、事業、資産の譲渡、山林の伐採又は譲渡）」によって所得の種類を定めたものと、その他の分類があります。

「収入の種類の種類」によって所得の種類を定めたものは、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得の四つです。

これらの所得は、給与に係る所得 退職所得に係る所得 利子に係る所得 配当に係る所得と定義されています。

「係る」とは、その前に位置するものと後に位置するものが直接の関係にあることを表す言葉です。「給与等に係る所得」という場合、給与等の収入と直接の関係にある所得をいいます。したがって給与等の収入は、そのまま「収入金額」に計上することを条文に定めています。「収入金額」という所得の源泉から所得税を徴収する所得税源泉徴収制度もそのことを前提としているから可能なのです。源泉徴収の必要性のある所得について、収入の種類を特に指定して、所得の種類を定めているのです。収入の種類を特に指定していますから「その他の種類」という分類はありません。

「所得を生ずる行為」の種類によって所得の種類を定めたものは、不動産所得、事業所得、譲渡所得、山林所得の四つです。

これらの各種所得たる要件は、「不動産の貸付による所得」「事業より生ずる所得」、「資産の譲渡による所得」、「山林の伐採又は譲渡による所得」という類型化された事実（要件を構成する要素）によって構成されています。この四つの所得は、必要経費を控除するので「総収入金額」を基本として所得を計算する方式が採用されています。

なお、一時所得又は雑所得に分類される所得を生ずる行為は、以上に述べた類型的行為に当てはまらない「その他の行為」として分類することになります。

そして、「その他の行為の種類」をさらに区分し、その所得を生ずる行為が営利を目的とする行為であるものは雑所得とし、その他の一時の所得について、その収入が、労務その他の役務又は資産譲渡の対価の性質を有するか否かを判断し、その性質を有するものは雑所得、有しないものは一時所得に分類しています。

## 第6章 「ストックオプションの付与」と「ストックオプションの行使」－それぞれの法律関係

### 要旨

ストックオプションとは、株式交付の予約を完結させる権利であって、裁判所がいう株式を取得する権利ではありません。ストックオプションの行使は、予約完結の意思表示によって本契約である株式取引の契約を成立させるという、法律効果を生ずる行為であります。

その成立した契約の履行として株式代金を支払い、株式を取得することによって、いわゆる権利行使益が発生します。予約完結の意思表示のみによっては権利行使益は発生しません。

裁判所は、ストックオプションの付与契約又は、予約完結の意思表示のみによって権利行使益が発生すると考えているらしく、本契約である株式取引契約が成立すること、その契約の履行として株式代金を支払い、株式を取得する行為という具体的事実を、所得の種類判断の基礎となる「直接事実」として採用しません。

Q1 裁判所が税法を適用しないで判決を下した顕著な例としてストックオプション裁判が重要な意味をもつことがわかりました。しかし、「ストックオプション」は身近でないので大変わかりにくい

す。具体例で易しく解説をお願いします。

A ストックとは株式のことです。オプションとは選択するとか選択権と訳されます。

例えば、株式の売り方が買い方に対して、「現在の株価が1000円しているけど、1年後に市場価値がいくらになっても、あなたが買う気になったら、そのように言ってくれ、その時の株価がいくらになっても1000円で売りますよ。買う気がなければ買わなくていいですよ」と、将来株式を取引する場合の価値を予約したとします。その予約を完結する権利をストックオプションといいます。その予約を完結する権利を行使して初めて本契約である株式を取引する契約が成立するのです。

株式を取引する契約であれば、当事者相互に権利と義務が発生しますが この予約は、売り手の一方的な約束です。ストックオプション義務者には権利行使に応ずる義務はありますが、買い手であるストックオプション権利者には、権利を行使するまでは株式引取義務も株式代金の支払い義務もありません。株式の価値が1000円を超えなければ予約完結権を行使しないことを選択すればよいのです。

一般には、その権利に対して、買い方は売り方にオプションフィーを支払います。その権利は売買の対象とされています。

我が国では、このストックオプションが商法の特例として採用され、平成18年の会社法の制定で新株予約権として法制化されました。

このストックオプションを、優秀な人材の確保や長期勤続のインセンティブを図るために、一定の条件をクリアした役員や従業員に無償で与えることを制度化したものが本件ストックオプションです。本件事案のストックオプションは、その会社に勤務する役員従業員の長期勤続を実現させるために次のような工夫がなされています。その内容は次のとおりです。

- 1 権利の譲渡が禁止されている。ただし権利行使可能期間に本人が死亡した場合は相続人が行使できる。
- 2 権利行使開始期間を長期に定めている。例えば2年とか5年
- 3 権利行使可能期間を長期に定めている。例えば10年
- 4 懲戒処分を受けた場合はストックオプションの付与が取消される
- 5 退職した場合は、権利を行使できる期間を退職後一定期間内とする。例えば5年

このようなストックオプションはインセンティブ型ストックオプションといわれています。

**Q2** 本件における「ストックオプション」と「ストックオプションの付与」の法律関係を説明して下さい。

本件における「ストックオプションの付与」とは、ストックオプションの付与者である会社が、将来において、役員従業員が株式の交付を受けることを希望したことにより株式を交付することとなった場合は、一定の価値で、一定数量の株式を交付することを、被付与者である役員従業員に対して約束することをいいます。

このような「会社の一方の予約」によって、役員従業員は、その「一方の予約を完結することができる権利（株式交付の予約完結権）」を取得します。その株式交付の予約完結権を「ストックオプション」というのです。

「ストックオプション」は、民法556条に認められている「売買の一方の予約」に準ずる契約であります。「売買の一方の予約」については、大審院判決（大正8年6月10日民録25、1007）で「売買の一方の予約は、相手方の意思表示を停止条件とする売買契約ではなく、相手方の予約完結の意思表示により本契約たる売買が初めて成立する純然たる予約である。」という判例があります。

予約完結の意思表示があれば、ストックオプションに定める取引数量と取引価値で取引に応ずる義務が会社の義務として約束されていることが権利の法的性質であります。そのような性質を有する権

利であるが故に、ストックオプションには経済価値が認められているのです。

この株式交付の予約完結権を、会社法では新株予約権とよんでいます。

ストックオプションを付与された役員従業員は、その時から、ストックオプション権利者としての法律上の地位を有し、会社とは独立した立場で権利者としての意思に基づいて、その権利を行使することができます。

したがって、ストックオプション自体の法律関係の当事者は、ストックオプション権利者とストックオプション義務者です。そのような当事者関係で法律関係と具体的事実を考察しなければ判断を誤ることになります。

### Q3 「ストックオプションの行使」の法律関係を解説して下さい。

A 「ストックオプションの行使」の法律関係を考察するのであれば、ストックオプションの行使に関する当事者は、ストックオプションの権利者とストックオプションの義務者の関係であって、裁判所がいうように使用者と被使用者の関係でも、付与者と被付与者の関係でもありません。

株式の価額が上昇した場合は、ストックオプションの権利者は、ストックオプションの義務者に対して、予約完結の意思表示をして、株式の交付に関する本契約を成立させます。このことを権利行使というのです。ただしこのことだけでは利益は発生しません。

権利行使により成立した株式の交付に関する本契約を履行して、予約された株式代金を支払って株式の交付を受け、予約された数量の株式を取得したというのが、権利行使益を生ずる行為です。

裁判所は、ストックオプションの付与契約又は、予約完結の意思表示のみによって権利行使益が発生すると考えているらしく、本契約である株式取引契約が成立すること、その契約の履行として株式代金を支払い、株式を取得する行為という具体的事実を、所得の種類判断の基礎となる「直接事実」として採用しません。

「直接事実」の冒頭の説明でなされた、「株式を取得した時の株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益を得た。」という抽象的な説明は、具体的に存在する法律関係に基づく説明ではありません。

株式の交付には、自己株式を交付する方法と新株を発行する方法があります。この両方の方法による取引を、本書では「株式取引」、その取引に関する契約を「株式取引契約」ということにします。

予約完結権の行使により株式取引契約が成立するので、「株式を取得する権利」と「株式代金の支払い義務」が発生するのです。そして株式取引契約を履行として、すなわち株式代金を支払って、初めて株式を取得するのです。

上述のとおり、株式交付の予約完結権を行使して、株式取引契約を成立させ、株式代金を支払って、株式を取得するまでの一連の行為を指して、ストックオプションの行使と言わなければ、所得を生ずる行為としての説明になりません。その意味では、権利行使益というより、「権利行使による株式の取得益」という方が適切であります。

ストックオプションの付与とは、ストックオプション自体が取引の対象とされているのですから、株式を対象とする取引とは別個の取引として課税関係を考察しなければならないのです。

ストックオプションの行使によって初めて株式を取引する契約が成立し、株式引取りの義務と代金の支払い債務が発生するのです。

### Q4 裁判所や課税庁は、ストックオプションを「株式を取得する権利」とよんでいます、が、「株式引渡請求権」と誤解しているのではないのでしょうか。

A スtockオプションは、民法 556 条の「売買の一方の予約」に準ずる契約における権利であります。それは相手方の一方の予約を完結することのできる権利（一方の予約完結権）ですから、その予約完

結権を行使するまでは、株式引渡請求権を意味する株式を取得する権利も、株式代金の支払い義務も発生しません。予約完結権であるストックオプションを行使して初めて、株式を取得する権利と株式代金の支払い義務が発生するのです。

それに反して、株式売買契約等の株式取引契約では、その契約の締結によって、同時に、株式の引渡請求権と株式代金の支払い義務が発生します。

予約完結権という判例に認められた法律用語があるのに、わざわざ「株式を取得する権利」と偽るのは、権利行使益を、株式売買契約における低額譲渡の利益と同様に労務の対価と思わせる意図があるからだと思います。

ストックオプションは、株式引渡請求権を意味する株式を取得する権利ではなく、その前の段階の会社の一方の予約に基づく権利であることを主張しましたが、裁判所は、それを争点とすることもなく、判決理由においては、ストックオプションを株式引渡請求権と同様に扱ったと思われる論理を展開しています。

仮にストックオプションが「株式を取得する権利」の意であるとすれば、その権利を行使して取得するのは株式ですから、「株式をもって収入する場合の所得」が課税対象であると認識しなければならないことになります。

それでいて、株式を取得した事実を、所得の種類判断の基礎すなわち直接事実から除外しています。株式を取得した事実を直接事実から除くことは、権利行使のみで所得が発生したというのと同じですが、権利行使のみで所得が発生することはありません。

結局、ストックオプションを株式引渡請求権と同様のものに考えて、「株式を取得する権利」ということにより、低額による譲受けの利益と同様の課税を志向していると思われまます。しかし、ストックオプションは予約完結権であって株式引渡請求権ではありませんから、このような論理は成り立たないのです。

Q5 予約完結権を行使して成立した株式取引契約という法律行為によって生じた所得を、労務提供行為によって生じた所得と言える訳はないのに、課税庁はどうして給与所得と判断したのでしょうか。

A 本件のようなストックオプション制度はアメリカから日本に入って来ましたが、課税庁は、ストックオプションの行使の段階で初めて、その利益が課税対象であることに気がついたと思います。しかし課税庁は、「所得をお生ずる行為」と「収入に関する事実」で所得をとらえることを全く考慮せず権利行使の段階で利益が発生したと錯覚したのです。課税庁や裁判所が、「権利行使時点の株式時価から権利行使価額を差し引いた金額」を権利行使益と称しているのはそのような考えによるものです。「権利行使時点の株式時価」は「株式取得時点の株式時価」ではありません。したがってこのような考え方による権利行使益を課税物件ということはできないのです。

そのように錯覚した認識の上で、当初、権利行使益は、権利行使によって生じた利益だから一時所得として課税していたのでしょうか。ところが、課税庁内で、権利行使益は、権利の付与によって生じた利益であるから給与所得であるという見解が、一時所得説を圧して、過去に遡り給与所得として取り扱うようになったと思います。

権利付与から権利行使までの過程で利益が発生したと考えているから、権利付与に関する事実と、権利行使に関する事実とどちらを重視するかで所得の種類がころころ変わったのです。税収の確保という観点から、権利付与に関する事実が重視されたのでしょうか。

もし、権利付与の時点で価格が X 円と評価されて、権利付与の利益として課税されていれば、その金額 X 円は、権利の取得にあたって支出した金額に該当しますから、権利行使による所得の計算では株式代金と共に株式の取得価額として、収入の金額である株式の時価から控除されます。

一方、収入を0円と評価して課税していない場合は、権利行使の時に全部の利益が所得の金額になりますが、所得の種類についても、権利付与の時点の課税物件とは別の独立した課税物件として、それを判断しなければならないのです。

裁判所は、国側勝訴又は最高裁判決の維持を意図しているから、「権利行使によって利益が発生する、その利益は権利付与による利益である。」という考え方をベースとして、権利の付与取引と、権利の行使により成立した株式の取引の、二つの取引において行われた行為や収入の事実を、如何に一つであるかのように説明するかという観点で判決理由を作成しています。ストックオプションが予約完結権であることは全く無視され、具体的事実と乖離したさまざまな非常識な言い回しが用いられているのです。

さらに、予約完結権であるストックオプションを、旧令 84 条の新株引受権と混同したことに過ちの原因があることを指摘しなければなりません。有利な価額で株式を引受ける権利を与えられた場合の権利の価額は、権利を取得した時の株式時価を基本にして評価するのが原則ですが、実務的には株式の払込日の時価で評価することを定めていたのが令 84 条です。それには、正当な理由があります。

法 36 条の権利を取得した時の時価という場合、「取得した時」には取得日前後の一定期間が含まれること、「時価」はその一定期間内に成立した価額を斟酌して決定されること、株式の払込期間は1ヶ月以内で時価の算定で斟酌される期間と余り差がないこと等を考慮すると、「理論としての権利取得の日」を「株式払込日（株式引渡請求権確定の日）」とすることは実務の上で合理的とされてきました。

しかし、ストックオプションの場合は、ストックオプションを取得した時から株式払込の日までに数年乃至 10 年に及ぶ期間があり、理論的に許容される時価として価額の範囲と大きく異なります。したがって、新株引受権の評価と同様の合理性を、ストックオプションの評価に認めることはできないのです。それにもかかわらず、無謀にも、その価額の計算方法をストックオプションの価額の評価に適用して権利の価額と称しているのです。

これは「権利をもって収入する場合の所得」を課税対象とする考え方ですから、最高裁の権利行使益を課税対象とする考え方とは真っ向から矛盾しているのです。敢えて権利の価格というのは、権利行使益を給与所得と言いたいだけです。

会社法の制定により、ストックオプションと同種の新株予約権の価額の計算方法を令 84 条に加えています。「当該権利に係る法 36 条第 2 項の価額は～」といってその権利の価額の計算方法を示していますが、その内容は「株式をもって収入する場合の所得」の金額の計算方法そのものです。

株式の時価を総収入金額として、株式代金と新株予約権の取得価額を差引いていますから、「権利の価額は～」というのは、権利行使益を給与というために法 36 条 2 項の適用を偽装しているにすぎないのです。

令 84 条には「権利行使益を給与所得とする」とは一言も書いていません。基本通達で、給与所得、退職所得、雑所得と定めているのです。課税物件である各種所得の要件を基本通達で決めるという憲法違反の行政が堂々とは行われています。これも裁判官が、法律と良心に拘束されることなく判決した行為の結果であります。

## 第 7 章 「ストックオプションの行使により株式を取得したことによる利益」は一時所得である。

### 要旨

所得税法 23 条から 35 条までの各種所得の計算に関する規定と法 36 条の収入金額に関する規定を

適用して、これらの条文に定められた類型的事実に対応する具体的事実を抽出し、権利行使益が一時所得に該当すると結論した法的過程を説明します。

ただし、「権利行使益」を、ストックオプションの行使により株式取引契約を成立させて権利行使価額相当の株式代金を支払い、株式を取得したことによる利益である、と定義した上で所得の種類を検証しました。

**Q1 所得の種類を決定するために、最初になすべきことは、「所得」と「所得の種類」について定めた条文を発見し、その条文に定められた課税要件と類型的事実を検証することですね。**

A 第一の過程は、「所得の種類」を定めた条文の発見です。

所得税法は第2編第2章第2節第1款に「所得の種類及び各種所得の金額」という節を設けて、10種類の所得の種類と各種所得の計算方法を法23条から35条までに定めています。

その条文には、すべての所得が「収入金額」又は「総収入金額」を基本として算定されることを定めています。そのことにより、所得とは、収入の金額を基本にして所得の金額を計算する課税物件であると認識しなければなりません。

取引の中に「必要経費」又は「収入を得るために支出した金額」がある場合は、「総収入金額」から必要経費等を控除して所得の金額を計算します。控除する必要経費又は支出金がない場合は収入の金額をそのまま「収入金額」として所得の金額を計算します。

次に、法23条から35条までの規定に示されている「収入金額」および「総収入金額」の計算方法は法36条に定められているので、その内容を検証しなければなりません。

法36条は、各暦年を課税期間と定めて、その収入が発生した日で、収入の金額を、その年の総収入金額又は収入金額に計上すること、金銭以外の収入の金額の計算は、物又は権利をもって収入する場合は、その物又は権利を取得した時における価額、その他経済的な利益をもって収入する場合は享受した時における価額を「収入の金額」とすることとされています。

収入の金額は、物又は権利をもって収入する場合は物又は権利を取得した時における価額、その他経済的な利益をもって収入する場合はその他経済的な利益を享受した時における価額を「収入すべき金額」とすること、「収入」は、その年において収入すべき金額を総収入金額又は総収入金額に計上することを定めています。

このように条文に要件要素として定められた規範的事実を念頭において、所得の種類判断の対象とすべき具体的事実を抽出しなければなりません。

**Q2 次は、所得の種類判断の基礎となる具体的事実を抽出する手続きですね。**

A スtockオプションの付与とストックオプションの行使に関する具体的事実については先に詳しく説明しました。条文に記載されている要件の構成要素として示されている類型的事実を念頭において、その具体的事実の中から、所得の種類判断の対象となる具体的事実を抽出します。

法36条に記載されている類型的事実「物又は権利をもって収入する場合」です。「ストックオプションを付与された場合」、納税者主体にして言い換えれば「ストックオプションを取得した場合」という具体的事実が、「権利をもって収入した場合」という類型的事実に対応します。

また、「権利を行使して株式を取得した」という具体的事実、「物又は権利をもって収入する場合」に該当します。本件事案には、「経済的な利益をもって収入する場合」という類型的事実に対応する具体的事実はありません。

さらに、所得の種類決定の基準として用いている「所得を生ずる行為の類型」が定められていることを念頭において、「所得を生ずる行為の類型」に対応する具体的事実を抽出します。

行使したストックオプションは権利行使価額で株式を取引する契約を成立させることができる権利すなわち予約完結権という形成権であること、その予約完結権を行使して株式取引契約が成立したこと、その契約に基づく株式代金の支払い義務を履行して所定の株式を取得したこと。株式を取得するにあたっては、その取引を米国の代行業者に委託し代行手数料を支払っていること等が「所得を生ずる行為」に対応する具体的事実として抽出されます。

そのような行為の取引による「収入」は株式であることから、株式は、法 36 条 1 項の「物又は権利」に該当し、本件事案の課税対象となる所得は、法 36 条 1 項の適用上、「株式をもって収入する場合の所得」に該当すると判断されます。

したがって、所得の計算においては、「株式の時価」を「収入の金額」として、「収入すべき金額（発生主義による収入の金額）」を「総収入金額」に算入します。この株式の時価は、株式を取得した時における株式の価額をいいます。裁判所は、「権利を行使した時の株式の価額と権利行使価額の差額」を課税対象としていますから、結果として収入の金額に計上する金額は、権利行使時における株式時価であって、株式を取得した時における時価ではありません。「結果として」と何故言うかといえ、裁判所は「収入」と切り離して、権利行使益を観念していますから、これを収入と関連して観察することができないからです。

なお法 36 条 2 項により、収入の金額は、取得した株式の取得時の時価によって計算します。「即ち株式を取得した時の株式時価が、所得の金額の計算上総収入金額に算入されるのです」

株式を取得するために支出した金額は支払った株式代金と代行手数料です。したがって、この所得は、「総収入金額」を基本とする計算方式で示される所得に分類するものであることが明かになります。すなわち、収入金額で所得を計算するところの給与所得に該当しないことは、この点ですでに明らかであります。

その総収入金額から支出した株式代金と株式取得のための費用を控除して所得の金額を計算します。

この場合、課税時期は、権利確定主義により、収入である株式の引渡請求権が確定した日（収入計上の日）の属する年です。株式の引渡請求権が確定した日とは、株式の払込をした日です。

このようにして計算した金額が本件課税対象である所得の金額である筈ですが、裁判所は、所得計算の要件を適用しないので、代行手数料を差引くことをしていません。

裁判所は権利行使の日を課税時期といっています。収入で所得をとらえていないから、「収入計上の日が属する年が課税時期である」と、実務に即した課税時期を言葉で表すこともできないのです。

**Q3 課税物件と、判断の基礎とすべき具体的事実が確定しました。次はこの具体的事実が該当する所得の種類を選択することになりますね。**

A 前項の Q&A で、本件事案の課税対象（課税物件）となる所得は、法 36 条 1 項の適用上、「株式をもって収入する場合の所得」に該当すると判断しました。本件事案の収入は、予約完結権の行使により成立した株式取引契約により取得した株式です。その株式は、給与や利子又は配当として収入したものではないことが明かです。したがって、収入の種類の類型によって所得を特定している利子所得、配当所得、給与所得、退職所得のいずれにも該当しないと判断することができます。

また、前項の Q&A では、本件事案の所得を生ずる行為は、ストックオプションという予約完結権を行使して株式取引契約を成立させ、その契約に基づく株式代金の支払義務を履行して株式を取得した行為であることを具体的事実として抽出しました。この所得を生ずる行為は、不動産の貸付、事業、資産の譲渡、山林の伐採又は資産の譲渡いずれの類型にも該当しないことは明かですから、本件事案の株式をもって収入する場合の所得は、「不動産所得」、「事業所得」、「譲渡所得」、「山林所得」の 4 種目のいずれにも該当しない所得であると判断されます。

上述により、本件事案の所得は、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得、不動産所得、事業所得、譲渡所得、山林所得のいずれにも該当しないことがわかりましたから、残るは一時所得か雑所得かを判断すればいいことになります。

Q4 そこで、一時所得について定めた法 34 条の要件に該当するか否かを検討するのですね。

A 法 34 条 1 項（一時所得）は次のとおり定めています。

法 34 条 1 項

一時所得とは、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得、不動産所得、事業所得、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う。」

法 34 条 1 項は、冒頭に、「利子所得、配当所得、給与所得、退職所得、不動産所得、事業所得、山林所得、譲渡所得以外の一時の所得のうち・・・」という規定がありますが、これら 8 種目の所得に該当しないことは前項の Q&A で論証済みです。

次に、直接事実の確定において述べたところのストックオプションを行使して株式を取得するという行為は、営利を目的とする継続的行為に該当しないことは明かです。

ストックオプションは株価の上昇に連動してその資産価値が上昇しますが、権利行使により株式代金を支払い株式を取得することによって、ストックオプションという資産が株式に転換されることにより、ストックオプションに多年蓄積された含み益が株式の価値として一時に実現します。

ストックオプション行使の時期は、ストックオプションを付与されてから 5 年とか 10 年後ですから、長期にわたりストックオプションという資産に蓄積された含み益が一時に実現した所得です。したがって法 34 条に掲げる「一時の所得」に該当すると判断されます。

残るは、この「一時の所得」が、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価の性質を有する」か、否かの判断です。「一時の所得」の収入である株式は、権利行使によって成立した株式取引契約を履行して、権利行使価額相当の代金を支払って取得したものですから、その所得を「労務その他の役務の対価の性質を有する」ということはできません。労務の対価とは、労務提供の対価をいうのですから、所得を生ずる株式取引において労務を提供した事実がないのに、「株式をもって収入する場合の所得」について、「労務の対価の性質を有する」ということはできません。

「労務の対価の性質を有する」とは、いろいろの債務の対価のうち労務の対価の性質を有するものを指しているのですから、元々何らかの対価といえない利益までを労務の対価の性質を有するということはできないのです。

また、ストックオプションを行使して権利行使価額で株式を取得するという取引は、資産の譲渡と反対の資産を取得する取引ですから、その取引から生じた所得が譲渡の性質を有しないことは明かです。

上記の通り、所得の金額計算の要件を定めた法 36 条によって、本件事案の課税対象である所得を特定し、その特定した所得について、法 23 条から 35 条までの条文に定める類型化された事実と、事案に存在する具体的事実を対照した結果、ストックオプションを行使して、株式取引契約を成立させ、その契約を履行して権利行使価額相当の株式代金を支払い、株式を取得した、という具体的事実により生じた権利行使益と呼ぶ所得は一時所得の要件をすべて充足するものですから、法 34 条 1 項の一時所得に該当すると結論することができます。

第 8 章 裁判所がいう権利行使益（権利行使のみによって生ずるといふ利益）は課税物件ではない。

## 要旨

法 28 条は、「給与所得とは給与等に係る所得をいう。」と定めています。給与に係る所得とは収入の種類が給与である所得をいいます。また、「給与」とは労務提供の対価をいいます。

所得を生ずる行為の観点から権利行使益を表現すれば、ストックオプションの行使により成立した株式の取引契約を履行して権利行使価額相当の代金を支払い、株式を取得したという事実によって生じた利益と言わなければなりません。正しくは、「権利行使により株式を取得したことによる利益」といわなければなりません。裁判所が、権利行使のみによって生ずると考えている利益は課税物件ではありません。

この権利行使により成立した株式取引には、権利の保有者が労務を提供したという事実はなく、また株式以外に何らかの経済的利益を会社から受けたという事実もありません。どのように理屈を作っても労務提供による利益でないことは明かです。

給与としての収入は、付与されたストックオプションです。したがって、給与所得に該当するのは「ストックオプションに係る所得」であって、裁判所がいう権利行使益ではありません。

裁判所がいう権利行使益は、所得税法に定める課税物件ではありません。

**Q1 判決を読むと「収入」と「給与」と「対価」と「所得」の言葉をいい加減に用いていますから、何を課税対象として給与所得といっているのか全く理解できません。**

A 裁判所は、「所得を生ずる行為」で論を進めると権利行使益を給与所得ということができないので、質問のとおり、「収入」と「給与」と「対価」と「経済的利益」と「所得」の言葉を巧みに用いて詭弁を弄しています。

これらの言葉は、一つの外部取引に関連して観念されるものです。したがって「取引」の言葉の意味を正しく理解していなければなりません。

「取引」とは、自分のものと相手方のものを交換する行為です。取引において、交換の対象となるものが、金銭、物又は権利です。所得税法 36 条は、その外に、交換の対象となる労務又は役務その他通常対価を支払わなければならないものを「その他経済的な利益」といっています。

「給与」の意味を理解するには、まず「収入」と「収入する」の意味を理解しなければなりません。

「収入」とは自分のものとして相手から受け取る金銭、物又は権利や、相手から提供してもらう役務等の経済価値（この書において「金銭等」といいます。）をいいます。したがって「収入する。」とは、自分のものとして相手から金銭等を受け取ることをいいます。

「給与」は、収入の種類を表す場合と、収入そのものを表す場合があります。給与としてストックオプションを受け取ったという場合の給与は「収入の種類」を意味しています。今月の給与を受け取りましたという場合の給与は「給与としての収入」を意味しています。いずれにしても「給与」は取引における「収入」と切り離して観念することはできません・

「対価」とは、取引において「相手から提供されるもの」を「自分が提供するもの」の対価といえます。「対価」とは、このように取引の中で、自分のものと相手のものが交換される場合に用いられる言葉です。

交換するという取引がないのに「対価」を観念することはできません。予約完結権であるストックオプションを行使して株式を取得する権利は、権利行使価額相当の株式代金を支払う義務と対価関係にあります。労務提供の義務とは対価関係にないのです。労務提供の義務と関係がない行為によって生じた利益を、労務の対価の性質を有する利益ということとはできないのです。

自分のものとして受け取る金銭等は「収入」ですが、その「収入」を色分けすると「給与」とか「退

職給与」とか「利子」「配当」があるのです。したがって、「給与」「退職給与」「利子」「配当」は収入の種類を指しているのです。

相手方から受け取るものと交換に、自分が相手方に提供する金銭等を、給付あるいは支出といいます。給付には、金銭をもって給付する場合、物又は権利をもって給付する場合、経済的な利益をもって給付する場合があります。

**Q2 法 28 条（給与所得）に定める給与所得の定義について説明して下さい。**

A 法 28 条は次のとおりです。

「1 項 給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費、賞与並びにこれらの性質を有する給与等に係る所得をいう。

2 項 給与所得の金額は給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した金額とする。」

上記条文の「給与等」は、前項の Q&A で説明したとおり、「給与等の収入」を意味します。したがって、「給与等に係る所得」を直訳すると、「給与等の収入に係る所得」となります。

また、「給与」を収入の種類を示すものとして「給与等に係る所得」を直訳すると「給与等としての収入に係る所得」となります。

したがって、「給与等に係る所得」は「給与等の収入に係る所得」又は「給与等としての収入に係る所得」を意味していると解すべきであります。

「係る」とは、その前にある言葉とその後にくる言葉が直接の関係にあることを意味する言葉ですが、「給与等に係る所得」とは、「給与等としての収入」と、その収入により発生した「所得」が直接の関係にあることを表す文言です。

したがって、「給与に係る所得」とは「給与等としての収入をそのまま所得と観念する所得」を意味していると解すべきであります。このことは、同条 2 項に「給与所得の金額は給与等の収入金額から・・・」と言う文言があることから説明できます。すなわち「給与等」と「収入金額」を条文の上で同等のものとして扱っているのです。

なお、所得の種類を判断するにあたっては、行為の種類によって所得の種類を定めた各種所得に該当するか否かを判断するために、すべての所得を「所得を生ずる行為」によって観察する必要があります。そのような観点で「給与」の意味を言い換えると「労務提供の対価」又は「労務提供の反対給付」と定義されています。

「対価」とは、金銭等と金銭等が交換される取引で観念される言葉です。自分が提供した給付に対して、相手から受ける反対給付を「対価」といいます。

一つの外部取引において、自分が労務を提供するという行為を行うことによって初めて「給与としての収入」を得ることができるのです。

**Q3 法 28 条（給与所得）の条文を根拠に、権利行使益が給与所得でないことを論証して下さい。**

A 権利行使益が給与所得に該当しないことは三つの面から論証することができます。ただし、権利行使益とは、予約完結権を行使して株式取引契約を成立させ、契約の履行として株式代金を支払い株式を取得したことによる利益であると定義した上で論述します。

その一つは、「収入の種類」が給与でないことです。権利行使益は、取得した株式の時価から権利行使価額を差引いて計算した金額ですから、株式を収入として計算する場合の所得です。

その株式は、予約完結権を行使して、本契約たる株式取引契約を成立させ、その契約に基づく取引を履行して株式代金を支払って取得したものです。「給与」とは、労務提供取引の収入を指しているものです。したがって、予約完結権の行使により成立した取引の収入（株式）の種類が、給与でないことは明かです。

権利行使益は、労務提供と間接的に関係があるといえるかもしれませんが、ストックオプションの付与と対価関係にある労務提供から権利行使益を生ずるまでの間には、予約締結権の行使や、その行使によって成立した株式取引契約や、株式代金の支払いという債務の履行等の具体的事実が存在しているのですから、権利行使益を「給与に係る所得」又は「労務提供に係る所得」ということはできないのです。「係る」という言葉は、「給与」と「所得」が直接の関係にあることを意味しているのです。

なお、親会社から、子会社の勤務に関連して何かの給付を受けた場合は、その勤務の実質が親会社との間に雇用契約がある場合と同じですから給与とされるのは当然です。ただし実質が問題になるのは、勤務の実質であって、利益あるいは所得の実質（性質）ではありません。権利行使益は利益の概念ですから、収入の種類が給与であるという考え方を適用する余地は全くないのです。

二つには、所得すなわち権利行使益を生ずる行為は、権利行使で成立させた株式取引行為であって労務提供行為ではないことです。労務を提供したという行為の具体的事実がないのに、労務の対価あるいは給与として何かを得たということとはできません。

三つには、権利行使という法律行為により成立した取引では、会社から何らかの経済的利益を享受した事実がないことです。その事実がないのに、会社から経済的利益を与えられたということとはできません。なお、権利行使益は「利益」であって、法 36 条に定める「経済的利益」ではありません。裁判所は「利益」を「経済的利益」と偽っているのです。

#### Q4 権利行使益は法 36 条の収入に該当しないのですね。

A 「収入」とは、外部取引によって、自分のものとして他人から取得した金銭、物又は権利、又は他人から享受した経済的利益をいいます。

裁判官は、「権利行使益は給与としての収入である。」ということができないから、「権利行使益は勤務の対価の性質を有する経済的利益（注；正しくは「利益」というべきです。）である。」と嘘を言っているのです。「経済的利益」については既に述べたとおり、取引において交換の対象となるものをいうのですからこれが偽りであることは既におわかりと思います。

裁判所の言うように、権利行使益が、法 28 条の「収入金額」と法 36 条 1 項に定める「収入金額」に該当するとすれば、具体的事実の説明を、「権利行使益（という課税対象）は権利行使益をもって収入する場合の所得である。」と述べているのと同じです。

権利を行使したことによる利益の計算にあたって、取得した株式の時価から権利行使価額相当の株式代金を差引く計算をするのは、法 36 条により取得した株式の時価を「収入の金額」と考えるからです。それが、権利行使益に課税することの法的根拠です。ところが判決理由で示されている権利行使益の計算は、権利行使時点の株式時価を基本としています。

課税庁は権利行使益に課税することの根拠を「本件権利行使益が給与に該当するから課税する。」という本末転倒の考え方をしています。だから課税庁は一般の権利行使益には課税しないという税法無視で、かつ不条理な取り扱いをしているのです。課税対象であるか否かが先に決まって、その課税対象である所得について、所得の種類を決定しなければならないのに、順序が逆なのです。

権利行使益が、法 36 条に定める「収入」にも「収入金額」にも該当しないことは明かです。

#### Q5 「権利行使益は会社から与えられた給付というべきである。」と裁判所が言っていることについてどう考えますか。

A 具体的事実に対して租税債務を成立させるというのが税法の原点ですから、「給付した」という具体的事実がないのに、「というべきである。」という主観的判断だけでは、租税債務成立の要件を充足したということとはできません。

#### Q6 「権利行使益は職務を遂行する対価としての性質を有する経済的利益である。」と裁判所が言っ

いることについてどう考えますか。

- A 裁判所は対価の意味を正解していません。「対価」という言葉は、ものと、ものが交換される場合に用いられる言葉です。「〇〇は△△の対価である。」という場合、〇〇は自分のものとして取得したもの、△△は自分が相手方に提供したものをいいます。

権利行使によって成立した取引即ち株式取引契約では、相手方に労務を提供した事実はありません。自分のものとして取得したものは株式であって権利行使益ではありません。権利行使益はその取引の結果生じた利益です。

一方ストックオプションを取得する取引では、相手方に自己の労務を提供し、ストックオプションを自己のものとして取得したのですから、ストックオプションは労務の対価にあたります。

裁判所は、利益を経済的利益と偽っていますから、「経済的利益」を本来の「利益」に訂正すると「〇〇は職務を遂行する対価としての性質を有する利益である。」という文章になります。〇〇は取引において自己のものとして取得したものでなければなりませんから、権利行使益を〇〇に位置づけることはできません。

所得の種類は、「収入の種類」と「所得を生ずる行為」によって判断するのですから、権利行使という行為により生じた利益（いわゆる権利行使益）が職務を遂行する対価であるというためには、予約完結権の行使という行為、又はその行使により成立した株式取引契約に基づく取引において、三つの事実なければなりません。一つは 自分が労務を提供したこと、二つは、相手方から金銭、物又は権利を取得し、又は何らかの経済的利益を享受したこと、三つは、その相手方から受けた金銭等が提供した労務の反対給付であることです。しかし、権利行使により成立した株式の取引の中には、自分が労務を提供した事実も、相手方から経済的利益を享受した事実も、労務提供の反対給付として何かを取得し又は享受した事実もありません。

労務の対価というべき事実は何一つないのに、裁判所は言葉だけで「職務を遂行する対価の性質を有する。」と言っているにすぎないのです。

- Q7 法 36 条 1 項に記載されている類型的事実の文言をもって述べれば、所得には、「金銭をもって収入する場合の所得」、「物又は権利をもって収入する場合の所得」、「経済的な利益をもって収入する場合の所得」がありますから、本件ストックオプションに関連して認識される所得は、「ストックオプションという権利をもって収入する場合の所得」と「株式をもって収入する場合の所得」と二つになりますね。

- A 株式の取得後直ちにその株式を譲渡していれば「金銭をもって収入する場合の所得」を加えて三つになります。そして、それぞれの所得について、それぞれの所得の種類を判断するために、課税要件を構成する類型的事実に対応する具体的事実を抽出しなければならないのです。

本件事案の争点は、ストックオプションを行使したことによる利益は給与所得か一時所得かです。したがって、ストックオプションを行使したという具体的事実を出発点として、さらに収入を生ずる具体的事実と所得を生ずる具体的事実を求めて検証することが必要であります。

法 36 条に類型的事実として示された「物又は権利をもって収入する場合の所得」には、「株式をもって収入する場合の所得」という具体的事実が該当します。

なお、各種所得の計算の条文に類型的事実として示されている「所得を生ずる行為」に該当するかどうかを判断するためには、権利行使益を生ずる行為の観察が必要です。そうすれば、ストックオプションを行使して株式を取得したという取引行為に基づいて利益が出たという客観的な具体的事実を直接事実として採用しなければなりません。

ストックオプションを行使して成立させた株式取引契約という外部取引によって株式を取得した

という行為は、所得の種類判断の基礎として法が求めている具体的事実に該当することが明かにわかります。そうすれば、権利行使益は論ずるまでもなく給与でないことは明かです。

一方、ストックオプションを取得した場合の所得は、「権利をもって収入する場合の所得」です。その所得が、給与としての収入に直接の関係をもつ所得すなわち「給与に係る所得」ですから給与所得と判断されるのです。

**Q8 「給与の性質を有する利益」を給与所得ということは、法律に定める条件を変更することにあたりますね。**

同じ給与でも退職所得の対象になる給与があります。退職給与です。その給与と区別するために、「俸給、給料、賃金、歳費、賞与並びにこれらの性質を有する給与」と定めて「収入の種類」を類型化しているのです。法 28 条は「並びに給与の性質を有する利益」とはいいません。収入に該当しない、利益概念である権利行使益を「これらの性質を有する給与」ということはできないのです。

「〇〇の性質を有する給与」を「給与の性質を有する利益」と読み替えることは、要件を構成する要素として定めてある類型的事実を変更すること即ち要件を変更することです。それは法律の定めによらず条件を変更することですから憲法 84 条に違反します。租税法律主義は要件を構成する要素として定めてある類型的事実をそのまま尊重することによって達成されるのです。

仮に「給与としての性質を有する利益」までも給与としなければ課税の公平が図れないのであれば、条文を変更して、「給与所得とは給与ならびに給与の性質を有する利益に係る所得と定めなければならないのです。法律によらない条件の変更は憲法違反です。

しかし、仮に法律を改正するとしても、「給与の性質」という不確定概念を用いることや、課税物件の所得としての要件を具備しない「利益」概念を、課税物件として認める変更は、立法の面で課税要件明確主義の原則に違反することになります。

**Q9 判決理由にいう「権利行使益」は課税物件ではないとすれば一体何でしょうか。**

A 納税者側が、本件事案の所得の種類を判断するにあたって、課税物件の対象として論じている所得は、予約完結権を行使して、株式取引契約を成立させ、権利行使価額相当の株式代金を支払い、予約された数量の株式を取得したという取引行為により生じた利益であります。これは、各種所得を分類する基準として条文中に示されている「所得を生ずる行為」によって認識した利益であります。

判決にいう「権利行使益」は、裁判官が頭の中で給与所得課税を求めて追っている幻影にすぎません。その幻影は二つの錯覚によって生まれています。

一つは、権利行使益は、権利行使によってのみ生ずる利益であると錯覚しています。平成 8 年までの課税庁が権利行使益を一時所得として取り扱ったのはこのような考え方に基づいていたものと考えます。

二つは、権利行使益は、会社から付与された権利を行使して得た利益であるから給与所得であるとの錯覚です。これは、前述の錯覚の上に更に重なっている錯覚です。課税庁はこの二重の錯覚の上に、給与所得課税を求めてさまよう権利行使益という幻影をみているのです。

「所得を生ずる行為」という観点から本件事案の所得を考察すると、予約完結権を行使して株式取引契約が成立したこと、その契約を履行して株式代金と引き換えに株式を取得したこと等の具体的な行為や具体的事実がなければ、所得を生ずることはありません。

本件判決は、課税物件でないものに対してなされた判決ですから、重大な瑕疵ある判決であり、このような判決に執行力や既判力を持たせてはならぬのです。

**Q10 「ストックオプションを無償で付与された場合の権利行使益」という言い方を裁判所はしていますが、何を言おうとしているのかさっぱりわかりません。**

A 「場合」という言葉を正しく使っていないからわからないのは当たり前です。「場合」を法律用語として用いる場合は、「場合」の前にある文章は、「場合」の後にくる文章の前提条件を示すことになっています。(元法制局長官林修三先生著「税法解釈の常識」)

権利行使益はストックオプションを行使した場合を前提とする利益ですから、「ストックオプションを付与された場合の権利行使益」という言い方は文法上成り立たないのです。

これは権利行使益を最初から給与というための意図により作られた文章です。「場合」は「時」を意味する言葉ですから、「場合」の前に述べる事項と「場合」の後の述べる事項は、時を同じくする内容でなければなりません。ストックオプションを無償で付与されたのは権利行使益が発生する数年から10年も前の事項ですからこのような文章は成り立たないのです。

ストックオプションを無償で付与された場合の事実をもって、権利行使益の性質は給与であると結論するためのテクニックとして「場合」の言葉を不当に用いているのです。

「無償で付与された」という文言も、課税関係を考察する上では給与所得と結論することを意図したものです。税法の条文を念頭において納税者の行為を表すのであれば、納税者を主体にして「ストックオプションを無償で取得した。」といわなければなりません。そうすれば、「法36条2項の権利を取得した時における価額」と条文に示された類型的事実そのままに該当することが明かです。

このように、類型的事実にそのまま当てはまる言葉をわざわざ変更していることは、条文を適用したくない悪意を証明しています。

## 第9章 「直接事実の捏造」と「法律適用の偽装」の手法

### 要旨

裁判所は、「権利行使益は、勤務に関連してストックオプションを付与されたことによる利益であるから給与所得である。」という短絡的な結論を直接事実作成の基本にしています。

そのような観点で、裁判所の考え方を、所得を生ずる行為に基づいて表現すれば、次のような可笑しい文章になります。「権利を行使する行為によって生ずる利益は、労務を提供する行為によって生ずる利益である」。「権利を行使する行為」と「労務を提供する行為」は相互に対立する概念ですから、常識で考えても、このような論理が成立たないことは明かです。

また、税法を適用して直接事実を確定するのであれば、「所得を生ずる行為」や「収入に関する事実」に該当する具体的事実が直接事実となるのですから結論を給与所得に導くことはできません。

そこで、裁判所は、直接事実の説明及び要件該当性の説明でさまざまな工夫をこらした言い回しをして、「権利行使益を給与所得である。」という結論が、もっともらしく思われるような判決文を作成しているのです。

その言い回しの手法を列記すると次のとおりです。

- ① 「利益」を「その他経済的な利益（略して経済的利益）」と偽っている。
- ② 「場合」と「そうであれば」と「経済的利益」を巧妙に用いて、ストックオプションの付与を受けた場合の具体的事実（例えば勤務）が、あたかも権利を行使した場合の事実又は権利行使益を生ずる原因であると思わせるような言い回しをしている。
- ③ 条文に記載されている類型的事実と、それに対応する具体的事実で課税要件該当性を判断するのであれば、「～に該当する」、又は「～に該当しない」と明確に結論できるのに、「給付にあたるというべきである。」という曖昧な言い回しをして、具体的事実ではなく利益の性質で所得の種類を判断している。

**Q1 「利益を経済的利益と偽る。」とはどういうことか説明して下さい。**

A 法 36 条の解説の項ですでに述べたことですが、「経済的利益」は、取引において交換の対象として受け取る金銭、物又は権利以外のものを類型化した言葉です。経済的利益の例として、享受した飲食サービス、他人の財物を利用すること、交通や通信等の手段を利用すること、他人の役務の提供を受けること等があります。収入に該当しないところの権利行使益、すなわち単なる計算上の利益は経済的利益に含まれないのです。

本件事案のストックオプションを取得した場合にも、権利を行使した場合にも、「その他経済的な利益をもって収入する」という具体的事実は存在していません。

それにもかかわらず、裁判所は、「権利を行使することによって生ずる利益」を「権利行使益」と称し、権利行使益が法 36 条の経済的利益に該当しないことを納税者側の主張によって知っていながら、「利益」を「経済的利益」と偽った判決文を書いています。

藤山裁判長から引き継がれた鶴岡裁判長の下で、「給与所得から派生した利益を給与所得ということとはできない。」として国税敗訴の判決が出ました。その後の裁判で、法 36 条に根拠をおく判断を国側が何も示さないので、権利の性質にリンクした権利行使益の性質を論ずるばかりでした。そこで、裁判所の、権利行使益を、法 36 条の金銭、物又は権利、経済的な利益のどれに該当すると考えているのか国側に釈明要求をしてほしいと申し入れしました。その釈明要求に対して国側は、権利行使益は「その他経済的な利益」に該当すると答えました。

やっと、国側と所得税法を根拠にした議論ができると思ったのですが、その後に出された判決は、法 36 条を争点として採用した見解を示すことなく、「利益」を「経済的利益」と偽って法 36 条を適用しているように見せかけています。

また、権利行使益が、権利を付与した場合と、権利を行使した場合の両方に関係があると思わせるための枕言葉として「経済的利益」の言葉を用いている場合があります。

経済的利益という言葉がそのように偽りに用いられていることを念頭においていないと、判決理由がどのような嘘を言っているのか何も分からないと思います。

「利益」を「経済的利益」と偽ることは、直接事実を捏造することであるとともに、法律を適用していないのに、法律を適用したと偽装することに外なりません。

**Q2 判決文を読むに先だって、「経済的利益」を悪用している例を頭に入れておきたいと思います。その例を挙げて若干の解説をお願いします。**

A 「経済的利益」を不当に用いている文言を次に列記します。「利益」を「経済的利益」と偽っていますので、参考までに「利益」と言い直した文章をその下に並べました。その文章を見れば、解説するまでもなく判決理由が如何に不合理なものであるかがわかると思います。

- ・「権利を行使して、株式の時価と権利行使価額の差額に相当する経済的利益を得た。」

株式の時価と権利行使価額の差額に相当する利益を得た。

株式を取得することと関係なく、権利行使のみによって利益を生じたと錯覚しています。

- ・「本件ストックオプションは・・・権利を行使して初めて経済的利益を得る。」

本件ストックオプションは権利を行使して初めて利益を得る。権利を無償で付与された時点で、既に「ストックオプションをもって収入する場合の所得」を得ていることを認めたのでは、権利行使により生じた利益を給与所得といえないので、このような嘘を言っているのです。

- ・「ストックオプションの付与により原告に付与された経済的利益。」

ストックオプションの付与により原告に付与された利益。その利益は「ストックオプションをもって収入する場合の所得」に該当するのに、その外に何か得体の知れない利益があると錯覚しています。

- ・「権利行使まで未実現であった経済的利益」「権利行使によって実現した経済的利益」  
権利行使まで未実現であった利益で権利行使によって実現した利益。その利益は株価の上昇に連動してストックオプションに蓄積された含み益です。
- ・「経済的利益の価額である権利行使益」  
利益の価額である権利行使益。権利を行使したことにより生じた利益の金額をどうして利益の価額という不自然な言い方でよぶのでしょうか。
- ・「権利行使益は職務を遂行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かである。」  
権利行使益（権利を行使したことによる利益）は職務を遂行する対価としての性質を有する利益である。「職務を遂行する対価（給与）としての性質を有する利益」という類型的事実で、給与所得の要件を定めた条文はありません。
- ・「権利行使時点における当該株式の時価と権利行使価格との差額に相当する経済的利益である権利行使益はその具体化した経済的な利益であるといえる。この経済的な利益の価額である権利行使益が、法 36 条 1 項の『収入すべき金額』である。」  
権利行使時点における当該株式の時価と権利行使価格との差額に相当する利益である権利行使益（権利を行使したことによる利益）は、その（権利が）具体化した利益であるといえる。この利益の価額である権利行使益が、法 36 条 1 項の『収入すべき金額』である。  
条文の言葉を意味なく並べただけで、権利行使益が『収入すべき金額』に該当するとして法適用を偽装しています。

**Q3 施行令 84 条は、権利行使益のことを「権利を与えられた場合における当該権利に係る価額」と言っていますね。**

A 判決文で「権利が具体化した経済的利益の価額」という言い方をしたのがありますが、施行令では、「権利を与えられた場合における当該権利に係る価額」と言っています。

「権利を与えられた場合」とは、納税者サイドで言い換えれば、「権利（ストックオプション）を取得した場合」をいうのですから、法 36 条 2 項を適用するとすれば、権利を取得した時におけるストックオプションの価額でなければなりません。

しかし、驚いたことには、令 84 条に示されている権利の価額の計算式は、次の通り、「ストックオプションを行使して株式を取得した時における所得」の計算式と全く同じなのです。

権利の価額＝取得した株式の、払い込み日における価額－（権利行使価額＋ストックオプションの価額）

注；この計算式は新株予約権についての定めですが、通達作成者はストックオプションにも適用すると解説しています。

「権利を与えられた場合の所得」は法 36 条 1 項を適用すれば「権利をもって収入する場合の所得」ですから、その課税時期は、ストックオプションの付与日の属する年になります。株式の払い込み日は、課税時期から数年ないし 10 年後ですから、株式の払込日における株式の価額を基礎として、付与時の権利の価額を算定することは物理的に不可能であります。すなわちこの令 84 条は、物理的に適用不可能な規定なのです。

権利の価額を、権利を取得した時における価額で評価することは法 36 条違反であるばかりでな、適用不可能であるにもかかわらず、基本通達では、令 84 条を根拠に、権利行使益を課税対象とする

場合の「所得の種類」を定めています。

基本通達解説者は、令 84 条を、権利の価額ではなく権利行使益の課税時期を定めたものと理屈にならない理屈をつけて、令 84 条を肯定した説明をしています。

そして、令 84 条では、所得の種類を定めることを基本通達に委任したわけでもないのに（政令で通達に委任することはできませんが）、各種所得という課税物件に該当するための要件を、法律でも、政令でもなく、基本通達で決めるという信じられないことが行われているのです。

しかも、同じく権利を行使して、株式を取得するという行為によって生じた所得を、権利付与時の事情に応じて、給与所得としたり、退職所得としたり、雑所得としたりしています。そのために所得の計算と課税時期は権利行使益をイメージして判断しているのに、所得の種類だけは、付与されたストックオプションに関する事実をイメージして判断するという整合性のない取り扱いをしているのです。

また、予約完結権の行使により権利行使価額で株式を取得したという具体的事実は全く同じであるのに、長期勤続のインセンティブを目的とする条件が付いてない普通の新株予約権の行使についての利益に対しては課税しないこととしているのです。

すなわち、課税庁は、原則的には権利行使益を課税物件でないと考えているのに、権利付与時に権利に課税するのが困難であるから、その代わりに権利行使時に給与所得で課税するという無茶苦茶な取り扱いをしているのです。

なお、政令とは関係なく、会社法の立場で、新株予約権の発行価額を算定する方法が唱えられています。これに準ずる合理的な計算方法があれば、その価額を、課税時期である付与時における権利の価額として、権利付与時を課税時期とする所得に課税することは可能でしょう。ただし、譲渡が禁止されていることは権利の価額の評価において斟酌すべき事項です。

しかし、この場合の所得こそ給与所得ですから、権利を行使した場合の利益が給与所得となることはあり得ないのです。権利の価額を幾らに評価するかによって、給与所得として課税する金額と一時所得として課税する金額の割合が変わるだけで、課税される金額の合計金額は変わらないのです。権利の価額の評価が 0 円だったからといって、権利行使益の金額の全部を給与所得とする合理的理由はありません。それは余りにも乱暴な取り扱いです。

**Q4 「場合」と「そうであれば」と「経済的利益」を巧妙に用いた直接事実説明の構文について具体的に説明して下さい。**

**A** 判決文を読んでいると、ストックオプションのことを説明しているかと思うと、結論だけは権利行使益のことであるという文章が多く見られます。

権利行使益（権利行使により生じた利益）の「所得の種類」を判定するにあたって、権利付与の事実に基づく説明をするためには、論述の対象をストックオプションなのか、権利行使益なのか、曖昧にして論を進めないと、偽りを読者に悟られるから課税対象を明確にした論述を避けているのです。

権利行使益は、文字通り、権利行使という行為によって生じた利益を指している言葉です。法 36 条に要件として定める類型的事実を適用して、直接事実を述べるのであれば、権利付与時の「物又は権利をもって収入する場合の収入」に該当するのはストックオプション自体であり、権利行使時の「物又は権利をもって収入する場合の収入」に該当するのは株式です。権利行使益が権利を行使しなければ生じないこと、したがって労務提供行為によって生じた利益ではないことは論ずるまでもなく明かですから、裁判所は、常識では考えられない工夫をこらして直接事実を作り上げているのです。

常識では考えられない工夫とは、「場合」と「経済的利益」と「そうであれば」の三つを組み合わせることによって、権利と権利行使益が同じ概念であるかのように偽ることを基本としています。

その説明の構造を図示すると下記のとおりです。

「本件ストックオプションの場合は」 → 「(ストックオプション付与に関する具体的事実を述べる)」 → 「そうであれば(主題が権利行使益に変る)」 → 「(権利行使の具体的事実を抽象化した又は歪曲した説明を述べる。)」 → 「権利行使益は会社から従業員に与えられた給付にあたるものというべきである。(給与との結論に導くために想定した主観)」 → 「権利行使益は職務を遂行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である。(権利行使益が給与所得に該当すると判断するための基礎となる具体的事実(直接事実)の説明を、主観によって述べる。)」

権利行使益について論ずるのであれば、「本件ストックオプションを行使した場合は」という前提で行使に関する具体的事実を述べるべきでしょう。ところが判決理由は「本件ストックオプションは」あるいは「本件ストックオプションを付与された場合は」に始まります。ここでは、論述の主題は、ストックオプションとストックオプションの付与なのです。そしてストックオプションが役員又は従業員に勤務に関連して付与されたこと、譲渡が禁止されていること、本人又はその相続人のみが行使できること等ストックオプションを付与された場合の事実とストックオプションの内容についてのみを述べています。

本件ストックオプションを主題とし、付与の事実を前提とするのであれば、「そうであれば」の後に「ストックオプションは勤務の対価として与えられた経済的利益である。」と結論するのが文理に適った論述です。それを、「そうであれば」の後に、一転して、前提とは関係のない権利行使益を主題とする論述が続いています。そして、権利行使益の所得の種類決定の基礎となる具体的事実には何も触れていません。権利行使益を給与所得であるとの結論に導くことを意図して、権利行使の具体的事実を主観的に抽象化し又は歪曲した説明が述べられているだけです。

「そうであれば」の前提条件として述べられている部分はストックオプションの付与についての具体的事実ですから、どの裁判所もその内容は同じですが、「そうであれば」の後の部分は裁判所の道理なき主観ですから、裁判所によって異なり、相互に矛盾したものになっています。主観で決めるのであれば、納税者の権利を守る立場の主観もあり得ると思います。法律の目的どおり、客観的かつ具体的事実に対して条文を適用するという法適用の原点を守る精神があれば、直接的事実として抽出する具体的事実を、主観によって歪曲することはあってはならないのです。

肝心の、権利行使益を生じた具体的事実を述べなければならない部分では、「権利を行使して株式取引契約を成立させた」とか「株式代金を支払って、株式を取得した。」とかより具体的に表現すべきであるのに、それを避けて「経済的利益」と言い変えて法 36 条の収入に該当すると思わせています。

つまり、裁判所には、権利行使の具体的事実を抽出して直接事実として述べる意思は全くなく、最初から給与所得というための主観的判断を直接事実として述べる努力をしているにすぎないのです。

そして、最終的には、「権利行使益は勤務を遂行する対価の性質を有する経済的利益であることは明らかである。」と結論しています。

所得を生ずる具体的事実が、給与所得たる要件に該当するか否かを判断しなければならないのに、本件所得の種類判断の基礎となる直接事実には所得の種類判断のために必要な「所得を生ずる具体的事実」の説明は何もなく、また、給与所得たる要件該当性を判断するために必要な「収入に関する具体的事実」の説明も何もなく、また権利行使に基づく取引の中には、「勤務を遂行する対価の給付を受けた事実」、条文の類型的事実でいえば「権利行使益をもって収入した事実」が何もないのに、「給付にあたるというべきである。」と言葉だけで収入の事実があったかのように結論しているのです。

法的判断をしていないのに、言葉だけで、「収入した事実」があるようにいうから、それは給与所得

たる要件該当性の理由を捏造しているといわざるを得ません。

権利が付与された場合の課税対象について所得を判断する場合の事実を、権利を行使した場合の課税対象の事実ですり替えているのです。

「権利の付与」と、「権利の行使」は、関連はあっても、時を異にする概念であり、法律的にも独立した別々の法律関係に基づく取引であり、収入を生ずる行為という場面も異にするのですから、そのような場合に、「場合」を用いてはならないのです。

前文に前提として述べている事実と、結論として述べている事実は、異なる取引のそれぞれ独立した課税対象に関する事実ですから、権利行使益を生ずる直接の因果関係がないのに、「そうであれば」という変身の術で、ストックオプションに関して述べた事実を、権利行使益が給与である事実の説明であるがごとく変身させているのです。

判決理由には、法に定められた類型的事実に該当する具体的事実を直接事実として説明し、所得の種類を判断した法的経過を述べなければなりません。したがって、権利行使益(権利を行使したことにより生じた利益)を課税対象として、所得の種類を論ずるのであれば、権利行使とは予約完結権の行使であること、予約完結権の行使によって株式取引契約(株式の売買又は株式の発行)が成立したこと、同時に株式代金又は払込金の支払い義務が成立したこと等々、権利行使益を生ずる具体的事実について触れなければならないのです。

なお、課税物件である所得の要件は、収入に関連する類型的事実で構成される要素の総体ですが裁判官にはそのことを認めないので、「所得の金額計算の時期」と「課税時期判断のための収入計上の時期」の判断では権利行使時の事実で課税対象をイメージしているのに、「所得の種類」の判断については、権利付与時の事実で課税対象をイメージしています。

所得の金額の計算、所得の課税時期、所得の種類を、所得を生ずる同じ外部取引についての具体的事実で判断していないのは、所得が課税物件であるための要件として定められた類型的事実を最初から無視しているからです。

判決文の中の「場合」と「経済的利益」を用いた偽りの文章を若干の解説を加えて紹介します。

- ・「本件ストックオプションを付与された場合の経済的利益が権利行使益である。」

本件ストックオプションを付与された場合の利益が権利行使益である。権利行使益は権利を行使した場合の利益です。ストックオプションを付与された場合の利益というのは常識に反します。

- ・「本件ストックオプションを付与された場合の権利行使による経済的利益」

本件ストックオプションを付与された場合の権利行使による利益。

「〇〇の場合の△△」という場合、〇〇は△△と結論することの前提条件を示す文言(法律用語の常識 法制局長官林)です。したがって、〇〇と△△は時期や場面を同じく論じられなければならない。「権利を付与された時」と「権利を行使した時」は2年から10年の隔たりがあるのですから「権利を付与された場合の権利行使による利益」という文章は成立し得ないのです。

なお、経済的利益は、提供を受けた役務等を指す言葉ですが、権利行使によって権利者がそのような経済利益を享受した事実は存在しません。

**Q5** 裁判所の判決理由の説明に対して「直接事実の捏造」という言葉を使っていいのかどうか躊躇しますが。

**A** 私も、裁判所の権威は国家の維持のために必要だと思っています。できることなら、このような失礼な言葉を裁判所に対して使いたくありません。しかし、ストックオプション裁判の判決が、税法を適用していないことまでは判って頂けますが、それでも裁判所の判断が間違いだと断定するにはどうも躊躇している方が沢山います。

そこで、そのような人に判決理由がわかるように解説しようと努力すればするほど、直接事実が捏造されていることに突き当たり、そうであれば、その手法を明らかにして理解してもらおう外はないのです。

通常ならば、事実を捏造して人に損害を与えれば、損害賠償責任があり、損害を与えることを知ってそのような行為が行われた場合は犯罪行為として刑事責任を負うこととなります。

裁判官が、意図的に具体的事実と相違した直接事実を作成したことは、単なる判断の誤りではなく捏造といわざるをえません。裁判官の刑事責任を裁く法律がありませんが、社会的には犯罪行為だと思えます。そのために用いられた手段が正当なものでない以上、その捏造の手法を検証して直接事実が捏造であることを証明しなければなりません。そして不当な課税による国民の財産権の侵害に手を貸して裁判所の権威を失墜させた責任を問わなければ、裁判所の権威は失墜するばかりです。

臭い物に蓋をするのではなく、それを糾すことによって、初めて裁判所の権威と国民からの信頼を取り戻せるのではないのでしょうか。

## 第 10 章 各裁判所の判決理由の抜粋と解説

### 要旨

ストックオプション裁判は、最初から法律の条文に示された課税要件を適用して、「権利行使益は、法 36 条の『経済的利益をもって収入する場合の所得』にも、また法 28 条の『給与に係る所得』にも該当しない、法 36 条の『物又は権利（株式）をもって収入する場合の所得』に該当する。なお、『収入の類型と行為の類型で示された 8 種類以外の所得』であり、『一時の所得』であるから『一時所得』である。」と判断すれば簡単にすむことだったのです。

税法は、条文に定める類型的事実に該当する具体的事実があれば納税義務が成立することを定めているのですから、その類型的事実に該当する具体的事実に基づいて課税物件としての所得をとらえ、その所得金額を計算し、その所得の課税時期を決定し、その所得の種類を決定すれば、何もややこしい理論を振り回すことはなかったのです。

裁判所は、所得の金額を計算する時と、所得の課税時期を判断する時は、権利行使益をイメージしながら、所得の種類を判断する時は、付与されたストックオプションをイメージしています。

課税対象を、条文に記載されている類型的事実と具体的事実の対応において求めるのではなく、給与所得になるように都合よく想定した主観を課税対象としているにすぎないのです。課税対象は権利を行使した場合の利益ではなく、課税物件としての要件を具備した所得なのです。

この判決にいう権利行使益は、上述のような具体的内容をもつ所得ではなく、裁判官が給与所得課税をするために求めている幻影であると思えば、とても論理とはいえない判決理由の非常識を理解できると思います。その幻影は、権利行使のみによって利益が発生するという錯覚と、その利益（権利行使益）は権利の付与によって与えられたものだから給与所得であるという錯覚の、二重の錯覚の中に現れたものです。

「所得を生ずる行為」によって課税物件である所得を特定し、同じく「所得を生ずる行為」によって所得の種類を判断するのであればこのような幻影を追う必要はないのです。

本件は、権利を行使した場合の所得を課税対象として、その所得の種類が何かを論題としているはずなのに、判決文では、肝心の課税対象を「権利行使益に相当する含み益」と言ったり、「株式時価と権利行使価額の差額に相当する経済的利益」と言ったり、「ストックオプション付与により付与された経済的利益」と言ったり、「未実現の経済的利益」と言ったり、また「実現した経済的利益」

と言ったり、課税対象とするものの内容が裁判所で様々に異なっています。

そこで、本章では、個々の裁判所の判決理由において、所得の種類を決定するにあたって権利行使益をどのような内容のものとしてとらえているかとの観点から表題を付けて、判決理由の抜粋を判決の日の順番に紹介します。

### <判決理由の抜粋についての留意点>

偽りに用いられた「経済的利益」は、読者の理解の便宜に供するため、正しく「利益」と読み替えて紹介し解説をします。したがって、③以下の判決理由に掲げている「直接事実」捏造の手法には、さらに経済的利益を偽ったことが加わります。

税法適用の対象となる具体的事実を、常識にしたがって類型的事実で示したものが税法であるのに、税法を適用しないで課税関係を考えることがいかに非常識な結論となるかを理解して下さい。

なお、本件ストックオプションについて、譲渡が禁止されていること、換金性がないこと、付与後の勤務を条件とすること等が、権利行使益を給与所得とする理由として述べられていますが、それは、「ストックオプションをもって収入する場合の所得」についての具体的事実であって、権利行使による所得すなわち「株式をもって収入する場合の所得」についての具体的事実ではありませんから、この章で紹介する判決の抜粋では省略し、次の第 11 章に「長期勤続のインセンティブを期待して付せられた諸条件」として論述することとします。

#### ① 「ストックオプションの付与と同じ性質のものとする。」という説

東京地裁民事 38 部（平成 16 年 10 月 27 日）

##### 判決理由抜粋

「本件ストックオプションの付与は労務の対価の一方式である。本件ストックオプションの行使によって発生した権利行使益も同じ性質のものとするのが自然である。」

権利を行使して、株式代金を支払い株式を取得したことにより生じた利益を、ストックオプションの付与と同様に労務の対価の性質があるというのですから、最も本音を正直に表した判決理由です。しかし、「権利を行使して得た利益」が、その前段階の事実である、「労務の対価であるストックオプションの付与」と同じ性質のものという理屈が、非常識な詭弁であることは誰の目にも明かでしょう。

法 28 条にいう「これらの性質」は同条に列記されている俸給、給料、賃金、歳費、及び賞与等と同じ性質をいいます。給付された事実がない利益概念に対してまで、給与と同じ性質があるとの理由で給与所得とすることを定めたものではありません。わざわざ、給料賃金等を列記しているのは退職所得に該当する給与と区別するためです。

この説は、給与所得の要件を「その他給与の性質を有する利益」と追加変更するのと同じです。法律の条件を法律の定めによらずに変更するのは憲法 84 条違反です。

上記のように納税者側で主張したところ、以後、法 28 条 1 項の「その他これらの性質を有する給与」を法的根拠として示す裁判所はなくなりました。しかしその後も、「本件ストックオプションの付与の利益と権利行使益は同じ性質である。」という考え方を基本とした詭弁が繰り返されています。

#### ② 「権利行使益に相当する含み益を従業員に移転させた」という説

東京地裁民事第 38 部（平成 16 年 1 月 30 日）

東京高裁第 17 民事部（平成 16 年 10 月 27 日）

##### 判決理由抜粋

「被付与者である従業員が行使したストックオプションは、当該従業員と付与会社との付与契約に

基づいて与えられたものであるところ、付与会社は当該従業員が権利行使によって権利行使益に相当する含み益を取得させる場合があることを付与契約の当然の内容として了解しているということができる。」

「従業員がストックオプションを行使したことにより権利行使益を取得した場合には、付与会社にとって、本来保有し、処分することができたはずの当該権利行使益に相当する含み益を従業員に対して移転させることを意味する。」

「そうだとすればストックオプションを行使したことによる権利行使益は、ストックオプションを付与された従業員等が付与会社から受け取った給付であるというべきである。」

予約完結権の行使という法律関係の当事者を、ストックオプション付与取引の当事者関係でとらえています。これは結論を給与所得に導く意図があるからです。

ストックオプションは予約完結権ですから、その権利行使段階の法律関係は、予約完結権利者と予約義務者との当事者関係で考察しなければならないのです。そうすれば、権利行使益を生ずる納税者の行為は、予約完結権を行使して、株式取引についての予約を完結し、本契約たる株式取引契約を成立させ、予約された株式代金の支払い義務を履行して株式を取得したという一連の行為であることが直接事実であると判断できるはずですが。

裁判所は、権利行使という法律関係の当事者を、わざわざ、付与会社と被付与者である従業員の視点でとらえ、権利行使益が予約完結権の行使によって生じた利益であるという具体的事実から切り離して、結論を給与所得に導く策を用いています。次に、直接事実説明の構造でも、前章で説明したように、「そうであれば」を用いた前提と結論における主題の変更の策が用いられていることに留意して下さい。裁判所の判決文における直接事実説明の構造は次のとおりです。

「本件ストックオプションは」 → 「(ストックオプションに付せられた条件につて述べる。)」 → 「(ストックオプション付与契約に関する非常識な主観を述べる)」 → 「そうであれば (主題が権利行使益に変わる)」 → 「権利行使に関する非常識な主観を述べる」 → 「権利行使益は会社から従業員に与えられた給付にあたるものというべきである。(給与との結論に導くための主観)」 → 「権利行使益は職務を遂行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である。(結論;課税物件ではない権利行使益の所得の種類)」

法 36 条に、類型的事実として、「物又は権利をもって収入する場合」とか「物又は権利を取得した時における価額を収入金額とする。」という文言が示されており、それに対応する「株式をもって収入する場合」或いは「株式を取得した時における価額」という具体的事実があるのに、それを所得の種類判断の基礎 (直接事実) とすることを避けています。

三つには、「付与会社は当該従業員が権利行使によって権利行使益に相当する含み益を取得させる場合があることを付与契約の当然の内容として了解しているということができる。」という言い回しです。納税者の権利を尊重するのであれば、そのように「いうことができない。」筈です。原審判決では、「付与会社にとって本来保有し処分することができたはずの当該権利行使益に相当する株式の含み益」と述べていますから、「権利行使益に相当する含み益」とは株式の含み益を指しているのです。

含み益とは、自分が有する資産について生ずる経済価値の増加をいうのですから、会社のものである含み益が他人に移転するとか、他人がその含み資産を取得するということは、経済学や会計学あるいは税法学の上では考えられないことです。「含み益が移転することはあり得ない。」このような理由で上訴したところ、二審では、一番の「含み益を従業員に対し移転させることを意味する。」という言い回しを引き込めて、「含み益を取得させる場合があることを付与契約の当然の内容として了解している。」と述べています。さらに、具体性のない言い回しをして、明確に否定されることを避けています。

先に述べたように、権利行使から株式の取得までの所得を生ずる一連の行為という具体的事実があるのに、どうして「付与者は含み益を取得させる場合があることを了解していた。」という非常識な推定を直接事実として認定しなければいけないのでしょうか。

本件事案に関して「含み益」といえば株価の上昇に連動して、ストックオプションという資産の価値が上昇したことによる含み益が発生しています。その含み益が取得した株式の価値の中に実現したものが権利行使益です。「権利行使時の株式時価－権利行使価額」の差額の金額は、権利行使時の権利の評価額（権利の含み益を含んだ）を示す金額です。もし、付与契約書に書かれていない了解事項を想定するとすれば、その付与した予約完結権には、株価に連動して含み益が内部に蓄積されますから、「株式の含み益に相当する権利の含み益」が権利者に発生することを了解していたということではできません。そしてまた、権利者が、予約完結権を行使して株式を取得した時は、ストックオプションの含み益が取得した株式の経済価値の中に実現することを了解していたということではできません。

権利行使益は、ストックオプションという資産の内部に長期にわたって蓄積した利益が一時に実現したものですから一時所得と判断しなければなりません。

「含み益を取得させる。」とか「含み益が移転する。」という非常識な言い回しは、次の「付与会社から受け取った給付である。」と結論するための根拠のない主観にすぎません。

#### 判決理由抜粋

本件ストックオプションの課税対象及び課税時期について検討する。

法 36 条は現実の収入がなくとも、その原因となる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、課税所得を計算するという、いわゆる権利確定主義を採用しているものと解される。

このような観点から本件ストックオプションについてみると、本件ストックオプションについてみると、本件ストックオプションは、株式売買の一方の予約又はこれに類する法律関係から発生した予約完結権であり、それ自体は株式の引渡を請求できる権利ではなく、株式譲渡契約を成立することができる権利にすぎない。

このような付与を受けたこと自体が所得税の担税力を増加させる利益（注：原文は経済的利益）たる所得に該当し、その付与自体によって付与時に現実の収入の原因となる権利を付与者が取得したものとすることはできない。

これまで、権利行使益が課税対象であるという前提で、権利行使益の所得の種類を論じてきた筈です。いまさら、「本件ストックオプションの課税対象及び課税時期について検討する。」というのは、「課税対象」すなわち「課税物件」としての所得の要件を何も考えないで、権利行使益を給与所得というためにだけ議論をしていたということの証拠です。このことを最初に指摘します。

「本件ストックオプションの課税対象」と言うだけでは、本件ストックオプションを付与された場合の課税対象なのか、本件ストックオプションを行使した場合の課税対象なのかわかりません。裁判所は、外部取引ごとに課税対象があることを認めたくないから、このような曖昧な問題提起で論を進めています。それが、権利行使益を給与というための手法の一つです。

次に、裁判所は、ストックオプションを、株式引渡請求権と同じく「収入の原因となる権利」の範疇にあるものとして取り扱った上で、実現主義の原則や、権利確定主義の理論を悪用して、権利行使によって、「収入の原因となる権利」が確定したかのような説明をしていることを指摘します。

権利確定主義は所得の実現主義に包含される概念です。外部取引によって所得をとらえることを所得の実現主義というのです。権利確定主義とは、外部取引の中で、相手方に対する給付請求権が確定した時点で収入を計上することを原則とすることです。

物を譲渡する場合を例にとれば、契約の締結、物の引渡、代金の請求、代金の受領という行為があります。暦による所得の計算上にあたっては、その行為の中で、何時の時点で収入を計上するかを決定する必要があります。

その収入計上の時期を、「収入の原因となる権利」が確定した時点とすることを権利確定主義といいます。「収入の原因となる権利」とは、別種の裁判で用いられた言葉ですが、相手方に対する給付請求権を指していいいます。相互に対価関係にある取引では、相手方に対する自己の給付（債務）を履行したときに、相手方に対する給付請求権が確定したと判断し、所得の計算において、その時に収入が発生したものとして収入を計上することを権利確定主義といいます。

「所得の実現主義」とは、外部取引によって所得をとらえることであり、「発生主義」とは、外部取引による収入が発生した時点で収入をとらえることであり、「権利確定主義」とは、その収入の発生を収入の原因となる権利（給付請求権）が確定した日にとらえて、所得の金額計算上の収入金額又は総収入金額に計上することです。

「収入の原因となる権利」は、外部との取引契約によって発生し、その契約における自らの義務を履行した時点で確定するというのが税務会計の常識です。

したがって、裁判所が言うように、「その原因となる権利が確定的に発生した場合はその時点で所得の実現があったものとして」というような曖昧な考え方では、収入計上の日は決まらないし、所得の課税時期も決まらないのです。したがって「その収入の原因となる権利が確定した場合」といわなければなりません。

わざわざ、「収入の原因となる権利が確定的に発生した場合」という言い回しをするのは、「収入の原因となる権利が確定的に発生していない場合」と、「収入の原因となる権利が確定的に発生した場合」と両方を想定しているからだと思います。

その後、「権利確定主義の観点から、ストックオプションは予約完結権でありそれ自体は株式の引渡を請求できる権利ではなく、株式譲渡契約を成立することができる権利にすぎない。」という説明が続きます。

本件における「株式取引」においては、その収入を計上する日は、株式引渡請求権確定の日であり、株式引渡請求権が、「収入（株式という収入）の原因となる権利」に該当します。しかし、「ストックオプションの付与取引」においては、ストックオプション自体が「取引における交換の対象としての権利」に該当します。ストックオプション取引において「収入の原因となる権利」は何かというと、「ストックオプション引渡請求権」なのです。権利確定主義の観点から株式引渡請求権と比較すべきは「ストックオプション引渡請求権」であって、ストックオプションではないのです。

ストックオプションを権利確定主義の次元で観察することは全くナンセンスであります。権利確定主義の論議とは、次元を異にして論ずべきストックオプションを、「権利確定主義の観点から形成権にすぎない。」と誤魔化しの説明をして、「ストックオプションという権利をもって収入する場合の所得」の存在を否定するための理由を作っているのです。そのように仕組まれた論議を前提として、次のような結論が続きます。

「このような付与を受けたこと自体が所得税の担税力を増加させる利益（注：原文は経済的利益）たる所得に該当し、その付与自体によって付与時に現実の収入の原因となる権利を付与者が取得したものとすることはできない。」

この短い文章の中に嘘が三つあります。「所得税の担税力を増加させる」「経済的利益」「現実の収入の原因となる権利」です。所得の計算の要件では、類型的事実を表す言葉として、「収入」と言っています。「現実の収入」とは言っていません。

次に「現実の収入の原因となる権利」の嘘です。この直接事実の説明の前に、「現実の収入」について説明がなされています。それによれば、換金性がない収入は法 36 条に掲げる収入に該当しない、したがって、「現実の収入の原因となる権利」でなければ、権利確定主義にいう権利ではないという奇妙な理屈です。「現実の収入」とは受け取り済みの収入をいいます。それは「発生した収入」に対立する言葉であり、「収入の原因となる権利が発生した収入」と同義語であります。相対立する言葉を一つにして「現実の収入の原因となる権利」という双頭児のような概念を作っているのです。

課税物件の要件を構成する要素として示された類型的事実の「収入」を、「担税力を増加させる収入」「換金性のある収入」「現実の収入」と法律によらないで勝手に変更しているのです。

法 36 条の「収入」は広辞苑に解説されているとおりの「自分のものとして受け取るもの」として単純に解釈すべきことを主張しました。しかし、条文に記載された類型的事実を示す言葉の変更ですから極めて普遍的な問題であるのに争点としませんでした。

「ストックオプション自体は株式の引渡を請求できる権利ではなく、株式譲渡契約を成立することができる権利」であることには間違いありません。しかし、「確定的に発生した時点」「権利確定主義の観点から」「すぎない。」「現実の収入の原因となる権利」という文言はすべて意味不明です。この論述が間違いであることを指摘するのは大変難しいことでした。しかし、この意味不明の四つの文言こそ、その誤魔化しを暴くキーワードであります。

これらの四つの文言には、「ストックオプションという権利をもって収入する場合の所得」の存在を否定する重大な役割が与えられているのです。

それにしても、何となく本当のようにみえるこのような文章をどうして作ることが出来たのでしょうか。

「権利確定主義の観点から本件ストックオプションについてみると」は、心の底では「未だ確定的に発生していない収入の原因となる権利という観点から、ストックオプションについて株式引渡請求権と比べてみると、ストックオプションは形成権にすぎないから、収入の原因となる権利が確定したということとはできない。」ということ想定していると考えられます。そのような想定を前提にしないと、「ストックオプション自体は株式の引渡を請求できる権利ではなく、株式譲渡契約を成立することができる権利にすぎない。」という説明文は作れないと思います。

しかし、それを表に出すと誤魔化していることが判ってしまうから、隠したままで、「その付与自体によって付与時に現実の収入の原因となる権利を付与者が取得したものとするとはできない。」

といいます。これも意味不明の文章ですが、それは、「収入の原因となる権利が確定するのは、権利の付与時ではなく権利行使時である。」という錯覚した考えがベースにあるから作ることができるのです。そして作る裁判官自身は、この説明の文章の中の「権利」という言葉に、「株式取引の予約完結権」と「収入の原因となる権利（株式引渡請求権）」との二つの顔を持たせて、判決文を読む人を偽妄することを企んでいるのです。権利付与時の「権利」には「予約完結権」の意味をもたせ、権利行使時の「権利」には「収入の原因となる権利」の意味をもたせているのです。

#### 判決理由抜粋

以上により、本件ストックオプションの場合、権利行使益は権利行使時にその価額が決定するのであるから、権利確定主義に基づき、権利行使時期が課税時期となり権利行使益が課税対象となると解する。

「以上により」とは、株式取引の予約完結権であるストックオプションを、株式引渡請求権と同じく「収入の原因となる権利」の範疇にあるものとして取り扱って、ストックオプションは課税対象でないと結論したことを指します。これは、先に述べたとおり全く意味不明な前提ですが、それを前提にして「権利行使益は権利行使時にその価額が決定する」と述べていますが、「意味不明な前提」と「権利行

使益は権利行使時にその価額が決定する。」という論述には何らの関係もありません。それに、利益概念であって、取引において交換される対象になり得ない「権利行使益」に価額が成立するはずがないのです。なお、権利確定は必ずしも価額の確定を意味するものではありません。

正しい意味の所得の実現主義と権利確定主義の観点で課税対象を考察すると、ストックオプションの付与とは、ストックオプションと労務が交換される取引ですから、「ストックオプションをもって収入する場合の所得」が課税対象であり、所得の種類は給与所得であり、課税時期はストックオプションの付与請求権確定の日つまりストックオプション付与契約の日の属する年であります。

またストックオプションの行使とは、予約完結権の行使により本契約たる株式取引契約を成立させることです。その契約は、株式の取得と株式代金の支払いが対価関係にある取引ですから、その取引における株式をもって収入する場合の所得が課税対象であり、課税時期は株式引渡請求権が確定した日の属する年であります。所得の種類は、その取引における「収入に関する事実」と「所得を生ずる行為」によって判断するので一時所得となるのです。

裁判所の見解は、所得の実現主義や権利確定主義の具体的な説明に必要な「取引」「収入の種類」「所得を生ずる行為」という言葉を用いることを一切避けて、所得の実現主義や権利確定主義の言葉だけで課税対象と課税時期を説明しているのですから全く意味のない文章です。

わずかに具体的に説明しているのは「権利行使益は権利行使時にその価額が決定する」という文言ですが、権利行使益に価額を成立させることはできないからこれもまた全く無意味な説明です。権利確定は株式給付請求権の確定ですから、収入したものの価額が確定していなくても、株式代金を支払っていれば、株式給付請求権が確定しているのですから、その日の属する年が課税時期となるのです。

#### 判決理由抜粋

本件ストックオプションを取得する外部取引とストックオプションの権利を行使して株式を取得する外部取引との性質の違いを考慮せずに権利行使益を給与所得として課税することは所得区分の法律要件に反する旨の控訴人の主張は所得区分の原則に反する旨の控訴人の主張は、採用することができない。

私達納税者側は、「二つの外部取引の性質の違いを考慮せず」とは言っていません。それぞれの取引の具体的な事実であるところの「所得を生ずる行為」、「収入に関する事実」によって、課税対象と課税時期と所得の種類を三つを、同一の取引における具体的事実に基づいて決定すべきことを主張しているのです。

課税物件である所得の要件は、収入に関連する事実で構成されているのですから、所得の種類を判断する時の収入に関する事実が存在する時期と、課税時期と、所得の金額を計算するための事実が存在する時期が異なるという馬鹿なことが起こるわけではないのです。その馬鹿なことを意味不明の理由を作って誤魔化しているのです。

所得の種類を判断だけを、ストックオプション付与の取引に関する事実によることは、所得の種類判断の要件を構成する要素として示された類型的事実に反します。そのことは、また常識にも反しているのです。

控訴人は、所得税法に基づいて国側の主張に反論しているのですから、これを採用できないというのであれば、所得税法に基づいて採用できない理由を明らかにすべきです。

これまで指摘したとおり裁判所の判決理由は全く論旨不明の論述ですが、どうして、一見もっともらしく見えるのでしょうか。

それを理解するためには、まず、裁判所の、ベースとなっている考え方を知る必要があります。それは、次の二つの矛盾する考え方です。

- ① 権利行使益を給与所得というためには、ストックオプションの付与による利益が課税対象である。その付与による利益が権利行使益であると言わなければならない。
- ② 権利行使益の金額の計算が、株式の時価から権利行使価額を差し引いた金額であるから、課税時期は権利行使時と言わなければならない。

この矛盾した結論を、どのようにもっともらしく説明するかが裁判官の課題だったと思います。

そのためには、権利行使益を給与所得とする理由を、①「権利行使益に相当する株式の含み益が移転した。」ということにする。②ストックオプションを株式引渡請求権と比較して「形成権にすぎない」と言って、ストックオプションの付与による利益が課税対象であることを否定する。③「権利行使によって、現実の収入の原因となる権利が確定した」あるいは「権利行使益は権利行使時にその価額が確定する。」と意味不明の論述を根拠として、「課税対象は権利行使益であり、課税時期は権利行使時である。」と結論する。という手段が用いられています。

「権利行使益に相当する株式の含み益」「形成権にすぎない」「現実の収入の原因となる権利が確定した。」という意味不明の文言が、誤魔化しのキーワードです。

このように、判決文は、実際に存在する具体的事実や正しい法律解釈を念頭において、給与所得の結論に導いて修正するのだからなければ到底思いつくことのできない文章です。

このことは、裁判官に国側勝訴を意図する悪意が存在していることの証拠です。判決理由の文書そのものが判決にあたって、裁判官の職務に違反したことの証拠なのです。

東京高裁第 17 民事部に対しては、上告棄却の後再審の申立てをしています。国側から証拠として出された、最高裁第 3 小法廷判決を含む先例判決のすべてに対して所得税法に基づく反論を主張しています。しかし、3 年以上経過しているのに棚上げされたままです。

- ③ 「権利行使によって会社が株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益を得させた。」という説

最高裁第 3 小法廷（平成 17 年 1 月 25 日） 東京高裁第 21 民事部（平成 17 年 5 月 31 日）

横浜地裁第 1 民事部（平成 17 年 8 月 17 日） 東京高裁第 19 民事部（平成 18 年 2 月 28 日）

#### 判決理由抜粋

本件ストックオプションを行使し、権利行使時点における株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益として権利行使益を得た。

どうして「権利行使益を得た」と言う前に、「株式取引予約の完結権を行使して、本契約である株式交付契約を成立させて、株式代金を支払い株式を取得したことにより株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益を得た。その利益を権利行使益ということにする。」と言わないのでしょうか。

「株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益を得た。」というのでは、課税要件に対応する具体的事実を直接事実として抽出したことにはなりません。

#### 判決理由抜粋

本件ストックオプションについては、被付与者の生存中は、その者のみがこれを行為することができ、その権利を譲渡し、又は移転することはできなものとされているのであり、被付与者はその権利を行使することによって、初めて利益（原文は経済的利益）を受けることができるものとされていることができる。

そうであれば、会社は従業員に対し、ストックオプション付与契約の約定によって所定の権利行使価額で株式を取得させることによって権利行使益を得させたものであるということができるから、本件権利行使益は従業員に与えられた給付にあたるというべきである。

本件権利行使益が職務を遂行する対価としての性質を有する利益（原文は経済的利益）であること

は明かである。

法36条は、「物又は権利をもって収入する場合」は所得を計算することを定めているのですから、権利を取得した時点で権利の価額を収入すべき金額として計上しなければならないのです。通常ならストックオプション対して何らかの対価を支払わなければストックオプションを取得することができないのですが、金銭の支払いがないのは対価として労務を提供しているからです。

したがって、権利を行使する前にその権利を無償で取得したことによる利益を受けているのですから、権利を行使して初めてというのは嘘になります。譲渡が禁止されているから権利の評価は低くなりますが0円でないことは確かです。

次に、先のQ&Aで述べた「本件ストックオプションについては」→「(ストックオプションに関する事実を述べる。)」→「そうであれば」→「(一転して本件権利行使益を主題にする) 本件権利行使益は」の手法により、論述の対象を、前提条件の主題である「本件ストックオプション」から、結論の主題である「権利行使益」に変えていることを指摘します。

「そうであれば」の前に述べていることは、本件ストックオプションと、その付与取引についての具体的事実或いは権利行使前の具体的事実ですから、権利行使益を生ずる行為や収入の事実とは全く関係のない事実です。

三つには、ストックオプション付与契約は、将来において、被付与者が、株式を取得することを選択した場合に交付する株式の数と取引の価額を定めた付与者の一方的予約であって、株式を取得する契約ではありません。ストックオプション付与契約によって取得したものはストックオプション自体であって株式ではありません。株式を取得したのは予約完結権の行使により成立させた本契約たる株式取引契約によるものです。

したがって、「ストックオプション付与契約の約定によって会社が株式を取得させた」という言い回しは偽りです。

四つには、「会社は従業員に対し」といいますが、権利行使における法律上の当事者は、ストックオプションの権利者と義務者の関係です。ストックオプション付与の当事者関係を権利行使の当事者関係として説明しているのも、給与所得課税のための言い回しです。

五つには、「株式を取得させたことによって本件権利行使益を得させたもの」ということができる」との言い回しです。ストックオプションの権利者が権利を行使すれば、ストックオプションの義務者である会社には、それに応じて株式を交付する義務が否も応もなく発生するのです。「権利」という私法からの借用概念は、私法上の意味と同じに理解しなければならないのに、まるで、何らの権利をもっていない役員従業員が、会社から利益を得させてもらったと同じ事実として説明しているのです。

裁判所の直接事実の認定は、自ら有する予約完結権を自らの意思で行使して、本契約たる株式取引契約を成立させ、その契約を履行して、株式代金を支払い、株式を取得したことによって自ら得たという具体的事実を、わざわざ「得させた」という使役形に変更しているのですから、事実の歪曲と言わざるをえません。

六つには、「本件権利行使益は従業員に与えられた給付にあたるというべきである。」との言い回しです。

法律は、具体的事実に対して条文を適用するというのが法律適用の原点です。具体的事実がはっきりしない場合に事実を推定することを事実の認定というのです・具体的事実があるのに、それを抽象化し、意味不明のものに、最後は歪曲して、給与ということができるように、直接事実を認定することは、裁判官の職務に反しているのです。

権利行使益が「給与に係る所得」に該当するというためには、権利行使益を生ずる「収入」が従業員に与えられた給付に該当するかどうかを判定しなければならないのです。したがって、「利益」について給付にあたるというべきであるかどうかを論ずるのは筋違いです。「利益」は金銭等の給付を受けた結果認識することのできる概念です。それを「給付にあたるというべきである。」というのは、課税するための暴論であって、租税法主義を尊重し納税者の権利を守る立場の裁判所がいうことではありません。

課税する立場で具体的事実がないのに「いうべきである。」と判断することは、税法に定める税額を超えて納税者に不当な租税を負担させる結果となるのですから許されることではありません。

給与所得の要件該当性の判断は、条文に定められた類型的事実と具体的事実を対照することによって判断しなければならないのです。法 28 条に類型的事実として掲げている「給与に係る所得」に該当するかしらないかどちらしかないのです。「いうべきである。」というのは裁判官の主観による観察を述べたにすぎず、そのことをもって、類型的事実として条文に示された「収入（給付）に関する事実」に該当するか否かの判断の基礎とすることはできません。判断の基礎はあくまで具体的事実でないと、具体的事実に対して税法を適用するという、法適用の原点を逸脱することになります。

なお、課税対象を給与所得に該当すると判決するのであれば、「給与に係る所得」に該当すると言明しなければなりません。

権利行使益は、権利を行使して、株式の取引に関する一方の予約を完結させ、株式代金を支払って、株式を取得するという行為によって生じた利益であるというのが具体的事実ですから、「給与に係る所得」すなわち「給与としての収入に係る所得」に該当しないことは論ずるまでもなく明らかです。

権利行使における収入が株式であること、その結果として権利行使益を生じた具体的事実を無視して、「本件権利行使益は従業員に与えられた給付にあたるというべきである。」ということの正当性は何もありません。他の裁判所も、最高裁のこのような言い回しを判決理由の直接事実としています。

七つには、「本件権利行使益が職務を遂行する対価としての性質を有する利益であることは明かである。」との言い回しです。

「職務を遂行する対価」を「給与」に置き換えて、最高裁が言っていることをできるだけ類型的事実と対照可能な文言で表すと、「本件権利行使益は給与としての性質を有する利益である。」と結論していることになります。

裁判所は、「給与」のことを「勤務を遂行する対価」と説明していますが、所得の種類を判断するためには、既に述べたように「所得を生ずる行為」とその行為による「収入の種類」を、一つの取引において、金銭、物又は権利その他経済的な利益等（この項において「金銭等」といいます。）と金銭等が交換される取引という観点から明らかにしなければなりません。

そうすると、「給与」とは、自分の労務を相手方に提供して、その反対給付として相手方から受け取った収入であると言わなければなりません。すなわち取引において労務と金銭等が交換されるという具体的事実がある場合に初めて労務の対価という言葉が使われるのです。

したがって、本件事案の課税対象として論じている権利行使益が「給与に係る所得」に該当すると判断するためには、権利行使に基づく取引の中に、ストックオプションの権利者がストックオプション義務者に対してその労務を提供した事実と、その反対給付として何らかの金銭等を受け取った事実がなければ給与所得課税の問題は出てこないのです。

本件権利行使による取引には労務を提供した事実も反対給付として何らかの金銭等を受け取った事実もないので、具体的事実を基礎としたのでは給与所得と判決することはできません。

そこで、「権利行使益が給与の性質を有する利益である。」というように、利益の性質をあげつらうことによって給与所得判断の基礎としているのです。他の裁判所も最高裁に追隨してこのような言い回しをしています。

しかし、法 28 条には、「給与としての性質を有する利益」を給与所得とする規定はありません。税法はそのような不確定概念で課税要件を定めることはしていないのです。税法を適用しないから、平気で、利益の性質で所得の種類を判断しているのです。そして、法 28 条 1 項に掲げる「給与に係る所得」に該当するか否かの判断を何も示していないことを指摘します。

八つには、ストックオプションとストックオプションの行使という具体的事実として存在している法形式、しかも経済的合理性を有する法形式を、事実上否認していることが問題です。

そして、租税回避行為で真に存在する法形式を否認する根拠がないので、正面から否認することを宣言せず、これらの具体的事実をひたすら隠して、所得の種類判断のための直接事実から意図的に除外しているのです。

この判決理由は、私たちの担当ではない同種の裁判で最高裁が出したものですが、東京高裁第 21 民事部、横浜地裁第 1 民事部、東京高裁第 19 民事部は、最高裁の判決文を丸写しにした判決文を作成しています。法 36 条を根拠にした私達納税者側の主張や、最高裁判決に対する批判には何も答えていません。このことは、納税者の裁判を受ける権利を事実上無視したことになります。

#### ④ 「ストックオプションの付与によって原告に付与された利益が権利行使によって実現した。」という説

##### 千葉地裁民事第 3 部（平成 17 年 8 月 30 日）

###### 判決理由抜粋

本件権利行使益は、本件ストックオプションの付与によって原告に付与された利益（原文は経済的利益）が実現したものである。換言すれば、本件ストックオプションの付与によって原告が会社から付与された所得であるが、権利行使までは未実現であったものが権利行使によって現実収入として実現したものである。

まず問題は、「ストックオプションの付与によって原告に付与された利益」とは何を指しているのかということです。「付与された利益」という言い回しは、「付与されたもの」と修正しないと意味が通じません。本件ストックオプションの付与によって原告に付与されたものは、ストックオプション（予約完結権）です。付与時の利益を論ずるのであれば、「ストックオプションをもって収入する場合の利益（所得）」以外にはありません。原文は、「原告に付与された経済的利益」といっていますが、ストックオプションの付与時に過分の接待を受けるとか、豪華旅行に招待されといった経済的利益を享受したこともありません。上述のとおり、本件ストックオプションの付与によって、ストックオプションを無償で取得したこと以外に何かの利益を得た具体的事実はありません。

「ストックオプションの付与による利益」を指しているのであれば、ストックオプションは、法 36 条 1 項の「権利」に該当しますから、「ストックオプションをもって収入した場合の所得」を指していなければなりません。しかし、ストックオプションは既に受領済みですから、権利行使まで未実現であったということはできません。

「本件ストックオプションの付与によって付与された未実現の利益が給与だから、実現した権利行使益は給与所得である。」と言いたいのでしょうか、ストックオプションという収入は、その付与によって既に実現しています。権利行使益は全く別の利益です。

「本件ストックオプションの付与によって原告に付与された利益」も可笑しい言い回しです。

「ストックオプションの付与」とは、付与者の立場でいう文言であり、「により付与された」とは被付与者の立場でいう文言です。表と裏をひっくり返して別物であるかのように騙しているにすぎません。

「権利行使まで未実現であった利益」とは、株式の上昇に連動してストックオプション自体の内部に蓄積された含み益を指している言葉です。その含み益は、権利を行使して株式を取得することによって株式の中に実現するのですから給与ということができないことは明らかです。むしろ一時所得の要件に該当することを示唆しています。

「実現」とは、所得の実現主義で用いる言葉です。しかし、所得の実現主義は、課税対象である所得の発生を、外部取引の収入に関する事実によって認識することをいうのです。「所得の実現」は、「収入の発生」や「現実収入」を包括する概念です。したがって、二つの取引によってそれぞれの課税物件が実現しているのに、この二つを未実現と実現でとらえた説明をすることは全く愚かなことです。

権利を行使して、株式代金を支払い、株式を取得したことにより利益が出たという具体的事実があることを知りながら、給与所得と判決するために、わざわざ「未実現利益が実現した」という見当違いの理由を作っています。

所得とは実現した利益をいうにですから、「未実現の所得」という文言はありません。

給与所得というために直接事実を捏造していることは裁判官の職務違反です。

#### 判決理由抜粋

原告の主張は、本件権利行使益を、本件ストックオプションの付与取引と切り離れた株式売買のみから生ずる所得であるとするものであるが、このような解釈は、前記判示のとおり本件権利行使益の発生が本件ストックオプションの付与と不可分の関係にあることに照らし、採用することができない。

私達納税者側は、「本件ストックオプションの付与取引と切り離れた株式売買のみから生ずる所得である。」とは言っていません。裁判所は、納税者側の主張までも歪曲しているのです。

原告は、「ストックオプション（株式交付に関する予約完結権）を行使して売買契約を成立させ権利行使価額で株式を取得した。」と言っていますから、ストックオプションの付与取引に関連する取引として観察した具体的事実を述べています。

しかし、権利行使益の発生は、自分が有する予約完結権を行使したこと、予約が完結して本契約が成立したこと、契約を履行して権利行使価額相当の株式代金を支払い、株式を取得したこと等と不可分の関係にあるのです。権利行使による所得の発生という観点では、ストックオプションの付与とは不可分の関係ではありません。所得の発生という観点で、ストックオプションの付与と不可分の関係にあるのは、ストックオプションを収入とする所得であります。

原告は、本件ストックオプションの付与取引と、株式売買の一方の予約の完結権の行使によって成立したところの本契約たる株式取引契約に基づく取引と二つの取引ごとに課税物件が存在するのであるから、それぞれの課税物件について所得の種類を判断すべきであると主張しています。

ストックオプションの付与取引があるから、その権利の行使により成立した株式取引契約による取引によって利益が発生してするという因果関係があるのは当たり前のことですが、「収入に関する事実」と「所得を生ずる行為」によって類型化された所得の種類を論ずる場合には、二つの取引ごとに所得の発生を認識しなければならないのです。

裁判所は、給与所得と結論したいから、権利行使益の発生の遠因がストックオプションの付与にあることのみを理由に、ストックオプションの付与だけで権利行使益が発生したと言わんばかりの判決

理由を示しています。肝心の予約完結権の行使によって成立したところの本契約たる株式の売買契約に基づいて権利行使益が発生したという具体的事実を直接事実として採用していないのです。

この説は、この前に出された最高裁判決が「権利を行使して初めて経済的利益を得る」と言っているのに対して、ストックオプションの付与時に経済的利益が発生したというのですから、相互に矛盾した見解になっています。

⑤ 「権利が具体化された利益である。」という説

東京高裁第 20 民事部（平成 17 年 12 月 21 日）

判決理由抜粋

「ストックオプションは一定の金額で権利行使することが出来る権利であり、その権利を行使することによって、その権利行使時における時価を有する株式を取得する権利が具体化するのであるから、権利行使時点における当該株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益である権利行使益はその具体化された利益であるといえる。」

まず「ストックオプションは一定の金額で権利行使することが出来る権利であり」という言い回しです。ストックオプションの本質を説明するのなら、「付与者は、被付与者に対して、将来、被付与者の意思により自社株式を取引することとなった場合の、株式の取引価額と数量を予約し、一方の当事者である被付与者は、その予約を完結する権利を有する。ストックオプションは、その一方の予約の完結権である。」となぜ具体的に言わないのでしょうか。

次に、「その権利を行使することによって、その権利行使時における時価を有する株式を取得する権利が具体化する。」との言い回しです。何故、「予約完結権を行使することによって、本契約たる株式取引契約が成立し、株式を取得する権利と株式代金の支払い債務が発生する。」と具体的に言わないのでしょうか。何故「その権利行使時における時価を有する株式を取得する権利」というのでしょうか。

これは、裁判所が権利行使益を「権利行使のみによって生ずる利益」と考えているからです。給与所得と判決するために、所得が生ずる原因を、予約完結権を行使して成立させた株式取引契約の履行によって株式を取得したという事実求めたくないので。

そこで、「ストックオプションを行使して株式を取得したことによって得た権利行使益である。」という具体的事実を、「ストックオプションが具体化された権利行使益」とわざわざ抽象化して給与所得判断の基礎としているのです。課税要件該当性判断の基礎を得るために、類型的事実に対応する具体的事実をより具体的に把握するというのが、直接事実作成の方向であるべきなのに、それとは反対に、抽象化し、歪曲して、意味不明のものにすることに奸智を尽くしているのです。

そして、「権利行使時点における当該株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益である権利行使益はその具体化された利益であるといえる。」と中間的結論にもって行っています。これも意味不明な文章ですが、「権利行使時点における当該株式の時価と権利行使価額との差額に相当する利益を」「権利が具体化することによる利益である」と説明しているのです。これでは権利行使益を生ずる行為を説明したことにならないのです。何故、「権利行使益は、株式取引契約を履行して、権利行使価額相当の株式代金を支払った上で、予約された数量の株式を取得したことによって生じた利益である。」と具体的に言わないのでしょうか。

ストックオプションは株式を取得する権利ではないのですから、「権利を行使することによって、株式を取得する権利が具体化する。」というのは偽りです。それを言うなら「株式を取得する権利が成立する。」というべきです。

結局、前述した二重の錯覚から生まれた権利行使益という幻影を給与所得と結論するためには、現実の具体的事実から離れた幻想の世界でしか説明のしようがないのです。

そのような幻想を基礎として、次のとおり税法を適用したかのような説明をしています。

#### 判決理由抜粋

「法 36 条 2 項によれば、『前項の金銭以外の物又は権利そのた経済的な利益の価額は、当該物も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』とされているから、この経済的な利益の価額である権利行使益が同条 1 項にいう『収入すべき金額』であるということになる。」

売買取引で発生する収入が取得した株式であるとの控訴人の主張は、利益の価額である権利行使益が同項にいう収入金額に該当することを否定するものであって採用することができない。

判決理由として示されたこの論述は権利行使益を、条文を用いて説明した唯一のものであります。しかし、条文適用の対象である具体的事実を示した文言は「権利行使益」の一言のみです。あとは全て条文に用いられている文言を意味なく並べたものです。意味のわからない文言を、文脈も不明なまま並べて税法適用を偽装しています。

「この経済的な利益の価額である権利行使益」という言い回しに偽りがあります。権利行使益は利益概念ですから、収入概念である「経済的な利益」にも、収入の金額である「経済的利益の価額」にも該当することはありません。したがって、権利行使益を「収入すべき金額」に該当するということではできません。

この法廷では、最高裁の「得させた説」と千葉地裁の「付与時の利益実現説」を批判しました。国側は何の反論もできないでいました。それなのに、裁判長は、一回の弁論で裁判の終結を宣言しました。弁論の続行を要求したら「どうせ同じでしょう。」と結論が決まっているような返答でした。

これまでと同じ結論を出すのがわかったので、「弁論を終結するのなら、『どのような具体的事実が、条文に定めたどのような要件に該当する。』という言い方で、条文の文言を用いた判決理由を出して下さい。さもなければ、民事訴訟法の判決理由の遺脱にあたります。」と裁判長に要望しました。その要望に答えたのがこの判決理由です。

条文を引用した文言を除けば、「権利行使益は、株式を取得する権利が具体化された利益の価額である。利益の価額である権利行使益が同条 1 項にいう収入すべき金額である。」という文章になります。

下線の部分は、利益概念である権利行使益とは全く関係のない言葉ですから、それを削除すると「権利行使益は、株式を取得する権利が具体化された」という部分だけが残ります。この部分は裁判所が、類型的事実と対応させるために、当初に直接事実として認定した具体的事実です。この文章の間に、斜線の言葉（引用した条文の言葉）を巧妙に挿入して、権利行使益の「収入すべき金額」該当性の説明として誤魔化しているのです。

しかも、「収入すべき金額」の要件該当性の説明は、要件を構成する類型的事実を意味なく並べただけで条文の要件を適用したかのように見せかけた判決文を作成しています。これは税法を適用していないのに税法を適用した如く偽装した悪意に基づく行為であります。

それにしても、東京高裁第 20 民事部（平成 17 年 12 月 21 日判決）の法廷は、ストックオプション裁判の終幕を飾るに相応しい劇的なものでした。

判決言い渡しの当日、私は裁判長ら 3 人の裁判官が、法廷に入り退廷するまで睨みつけていました。3 人の裁判官は、入る時も目を伏せたまま、裁判長が判決の主文を読んでいる時も他の裁判官は目を伏せたまま、3 人とも出廷から退廷するまで、弁護人の席にも、傍聴席にも目を配ることはありませんでした。真剣に判決したのなら法廷の当事者の顔を見て、判決に対する反応をみるはずです。自信がなかったのか、良心の呵責は残っていたのか、そのようなことを感じる法廷的一幕でした。

最後に、「売買取引で発生する収入が取得した株式であるとの控訴人の主張は、利益の価額である権利行使益が同項にいう収入金額に該当することを否定するものであって採用することができない。」と

いう言い回しを問題にしています。

私達納税者側は、株式の売買取引が行われた具体的事実と、法 36 条を適用して、ストックオプションにおける買い方の収入は株式であると判断したこと、収入金額は株式の時価であることを主張しました。しかし、裁判所は納税者側の主張を採用しませんでした。その理由がふるっています。「裁判所の見解（それも非常識且つ所得税法を適用しない見解です。）を否定するものである。」というのが採用しない理由なのです。裁判所は、納税者側の主張に対して、反論する理由を何も見出すことができないから、「自分の見解を否定するから採用できない。」と理由にならない自分勝手な理由を付して誤魔化しているのです。

**Q1 「裁判所が所得の種類判断にあたって所得税法を適用していないこと」を論証するには、裁判所が具体的事実と類型的事実を対照していないことを証明すればいいのですね。**

A そうです。そこで、類型的事実と、類型的事実に該当する具体的事実と、判決理由に記載されている直接事実を一覧表にまとめてみました。類型的事実に該当する具体的事実とは、要件該当性判断の基礎となる直接事実です。

要件を構成する類型的事実と、類型的事実に該当する具体的事実と、判決理由に示されている直接事実を比較する表を作成しました。別紙をご覧ください。

裁判所が判断の根拠とした直接事実は、権利行使利益発生の原因を遡及して権利の付与と結びつけるために実際に存在する具体的事実をわざわざ抽象化して意味不明にしています。

裁判所が、直接事実の確定にあたって、事実の具体化とは反対に抽象化することにより、真に存在している「ストックオプションの付与」と「ストックオプションの行使」という法形式を宣言することもなく否認していることと、要件該当性の判断を全くしていないことがよくわかります。

**Q2 裁判官は、具体的事実が明確であるのに、わざわざそれを抽象化して意味のわからないものにしてたり、反対の事実と言い換えたりするのは何のためでしょうか。**

A 裁判所は、権利行使益はストックオプションの付与による利益と考えて給与所得であるとの結論を先行させています。よく考えれば、権利行使によって生じた利益がストックオプションの付与によって生じた利益であるという論理が成り立つ道理がないものを無理に言いくるめるという意図をもって判決文の直接事実に関する文章が作成されているのです。具体的事実を抽象化し、または歪曲して、給与と言う結論に近づける方法が取られているのです。

本来であれば、ストックオプションの法的内容や、権利行使の法的内容を明らかにしなければならないのですが、それに触れることは、二つの事実を一つに結び付ける理由の説明を不可能にするから、すべて抽象化し、具体性を薄め、意味不明の文章を作り、終局的には具体的事実と反する文言に言い変えているのです。

**Q3 判断の基礎となる具体的事実の抽象化の中で、「ストックオプションという法形式」と「ストックオプションの行使という法形式」を事実上否認しているのですね。**

A 原告が「ストックオプションの付与という法形式」と「ストックオプションの行使のより成立した株式の取引契約という法形式」の二つの取引が真実に存在していることを主張したにもかかわらず、そのように個々の具体的事実を抽象化することによって、法形式の否認を堂々と宣言することなく、事実上否認しています。法形式の否認を堂々と宣言しないのは、否認する理由が見つからないからです。

理由なき法形式の否認に抗議しているのに裁判所は争点として取り上げないのです。

このことは重大な問題です。法形式の否認を宣言することなく事実上否認する行為は、納税者の権利が侵害されることを知りながら、法律の適用を拒否した行為であります。それによって現実に納税

者の財産権が不当に侵害されたのですから、犯罪に等しい行為であります。このような人間としての良心まで失った人が裁判官の地位に留まることを許していいのでしょうか。

**Q4 裁判所が、株式を取得したことを直接事実として採用しないのは、裁判所が観念している権利行使益は、「株式を取得する前の利益」を想定していることになりませんか。**

A 全くその通りです。

ストックオプションという予約完結権の行使により株式取引契約が成立したこと、及びその契約の履行として株式代金を支払って、株式を取得した事実と切り離して観念する「権利行使益」すなわち収入の事実と切り離して観念する「権利行使益」をいうのであれば、それは課税物件ではないと主張しました。しかし、国側も裁判所も、課税物件を根拠とする論述には反論することができないから一切沈黙を保っています。そして、裁判所が観念している「権利行使益」についての説明は何もありません。

そこで、判決理由の中から逆説的に、「裁判所が観念している権利行使益」を解明することにします。

判決理由の抜粋④で紹介した判決理由に、次のような説明があります。この論述の不当性については④で述べたとおりですから、ここでは触れません。

「原告の主張は、本件権利行使益を、ストックオプション付与取引と切り離れた売買取引のみから生ずる所得であるとするものであるが、このような解釈は、本件権利行使益の発生が本件ストックオプションの付与と不可分の関係にあることに照らし、採用することはできない。」

この論述の中から、裁判所が観念している「権利行使益」は何かを考えますと、一つは、所得の発生がストックオプションの付与と不可分の関係にある利益、もう一つは、ストックオプション付与取引と株式売買取引に跨る利益を観念していることになりませんか。

所得の発生がストックオプションの付与と不可分の関係にある利益は、「ストックオプションをもって収入した場合の所得」であります。また、ストックオプション付与取引と株式売買取引に跨る利益は、ストックオプション付与取引におけるストックオプションの価額を0円と評価した場合の株式売買取引による利益がそれに該当します。この場合「収入に関する事実」で所得をとらえることを認めないとしても、全部の金額が売買取引で発生していることを考慮すれば、権利行使益は当然売買取引のみで発生したというべきであります。

それでも株式売買取引によって生じた利益でないものというのと、株式の取得前の利益、すなわち株式という収入と切り離して観念する利益であると言わざるを得ません。

裁判所は、「収入の事実」や「所得を生ずる行為」と切り離して権利行使益を観念していますから、権利行使のみによって、すなわち株式の取得とは関係なく、権利行使益が発生すると錯覚しているのです。

そこで「権利行使益」を「株式の含み益を取得したもの」と言ったり、「付与された経済的利益が実現したもの」と言ったり、「権利が具体化したもの」と言ったり、「ストックオプションという権利が具体化したもの」と言うことが出来るのです。

課税物件としての所得の要件およびその要件を構成する要素として条文に定められた類型的事実に対応する具体的事実判断の基礎を求めるとすれば、権利行使益について、そのような意味不明の説明、裁判所によってその内容を異にする説明が生まれてくることはないのです。

**Q5 裁判官が観念している「権利行使益」とは、裁判官の頭の中に、ひたすら給与所得の姿を求めてさまよう「幻影」なのですか。**

A 確かにその通りです。裁判所が言っていることは理論ではありませんから、何を言っているか解説

しろと言われてもなかなか出来ないことです。裁判官の頭にある「幻影」というのが一番ぴったりした表現です。

その幻影は、権利付与時、あるいは権利行使時、又はその両方に現れますが、株式の取得時には絶対に現れない、それでいて、「金額」は株式を取得したことによる利益の顔をもっている幻影です。

ある裁判所は、権利行使時に見えるが給与の性質を持っていると言い、ある裁判所は、権利付与時に株式の含み益として現れると言います。

最高裁は、権利付与時には見えない、しかし権利行使時に会社が権利行使益を従業員に与えている姿が見えると言います。

ある裁判所は、権利付与時に付与された経済的利益として発生するが、権利行使時に実現する幻影をみえています。

最後に判決を下した裁判所は、「権利行使益の金額」が、何かわからないが経済的利益の「価額」に見える幻影です。

判決理由を読んでこのことがわかれば、今後の税務調査にあたって、訳のわからない詭弁をもって税金を取られることはなくなるでしょう。

このように、裁判官は、ひたすら給与所得の姿を求めてさまよう幻影を見ているにすぎないのです。その幻影をなくして現実に引き戻すには、「課税物件」という眼鏡を使用するしかないのですが、裁判官はその眼鏡をかけたがらないので救いようがないのです。本当に救われないのは納税者ですが。

**Q6 判決理由を読んでいると、権利行使益を、取引において交換される「収入」と考えているのか、それとも「所得」と考えているのか、それとも「価額」と考えているのかさっぱり判りません。**

**A** 本件訴訟は、権利行使益は給与所得か、それとも一時所得かを争点としているし、また「本件権利行使益は給与所得に該当する。」と判決しているのですから、基本的には権利行使益を所得すなわち課税対象と考えて論じていると誰でも思うはずですが。

しかし、「権利行使益は労務の対価として被付与者に与えられた経済的利益である。」と言っていますから、この場合は、権利行使益を「所得」として扱っているのではなく、法 36 条 1 項の「収入」として取り扱っていることとなります。

しかも、権利行使により成立した取引には、被付与者が労務を提供した事実はなく、その対価として付与者から経済的利益を享受させて貰った事実もありません。行為の事実も収入の事実もないのに、「労務の対価として」という言葉を偽りに用いて、収入の種類が給与であるように具体的事実を捏造しているのです。

なお、「権利行使益は経済的利益の価額である。」という裁判所もいます。

裁判所は、「権利行使益」に、「所得」と「収入」と「収入の種類」と「価額」と四つの概念としての役割を持たせて、直接事実の説明内容を捏造し、税法の適用を偽装しているのです。

## 第 11 章 ストックオプションに付せられた長期勤続のインセンティブを期待して付せられた諸条件は、権利行使益を生ずる行為の事実とは関係がない。

### 要旨

前章までに、所得の種類判断の基礎である類型的事実が、「所得を生ずる行為」と、「その行為に因り生じた収入の種類」で示されていることを根拠に、権利行使益が給与所得ではなく一時所得であることを論述しました。

判決理由では、役員および従業員の長期勤続のために付せられた条件が、権利行使益の所得の種類判

断のための直接事実として述べられています。しかし、それは、ストックオプションという権利をもって収入する場合の所得に関する具体的事実にすぎず、権利行使益を生ずる行為についての具体的事実ではありませんから、権利行使益の所得の種類判断には関係がないことを念のため解説します。

**Q1 「本件ストックオプションは譲渡を禁止されている。」「権利行使の可能開始日が一定の勤務期間経過後であること」「懲戒処分により退職した場合は権利を行使できないこと」等の条件がついていることをどう考えますか。**

A 所得の種類を「所得を生じる行為」によって判断すれば、権利行使益は、権利を行使して株式取引契約を成立させ、その契約の履行として権利行使価額相当の代金を支払い、株式を取得したことによって生じた利益であることは明かですから、給与所得という結論を先行させている裁判所は、権利行使益を生じた行為に触れることをしません。

「権利行使益は権利付与による利益である。」という妄想に基づく給与所得論を述べる外はないのです。そこで、ストックオプションを付与された時の事情と本件ストックオプション（インセンティブ型）に付せられた条件を色々述べて給与所得と結論する理由としているのです。

譲渡が禁止されていたことは、権利の譲渡による所得が発生しなかった理由にすぎません。権利を行使する時点では、譲渡が禁止の規定は既に過去の事実です。譲渡が禁止されていようといまいと、所得発生の原因が権利行使価額で株式を取得するという取引行為であることに変わりはありません。

裁判所は、譲渡を禁止されていることを理由にして、「本件ストックオプションは権利を行使して初めて経済的利益を得るといいます。」が、税法を適用すれば、譲渡を禁止されていても、勤務に基づいて既にストックオプションという「収入」を現実のものとして得ているのですから、「ストックオプションをもって収入する場合の所得」が給与所得であると判断しなければならないのです。

「本件ストックオプションは譲渡を禁止されている。」「権利行使の可能開始日が一定の勤務期間経過後であること」等の理由は、長期勤続のインセンティブを期待しストックオプションに付された条件であって、権利行使するまでの時期が長かったことを意味します。そのことは、むしろ権利行使益が長期にわたる一時の所得であることを意味します。権利行使益が、ストックオプションという資産の中に長期にわたって蓄積された含み益が権利行使によって取得した株式の価値として一時に実現したものであることを証明しているのです。

また、それらはすべてストックオプションを行使するまでの条件ですから、権利を行使する段階になれば、そのような条件がついていたことは、そのような条件が付されていない非インセンティブ型のストックオプションの行使と何ら変わりはありません。

譲渡が禁止されていたことは、権利の譲渡による所得が発生しなかった理由になりますが、権利を行使する時点では、譲渡が禁止されていようといまいと、所得発生の様子は全く同じです。所得発生の原因が権利行使価額で株式を取得したという取引行為であることに変わりはありません。

また、「懲戒処分により退職した場合は権利を行使できないこと」を理由にあげますが、これはストックオプションを取消するときの条件であって、懲戒処分を受けないで権利を行使することができる段階では、取消し理由がそのストックオプションに付せられていたことは関係ありません。

**Q2 「本件ストックオプションは換金性がないから担税力がない。担税力がないから法 36 条の権利に該当しない、また収入に該当しない、したがって課税対象ではない」という裁判所の見解についてどう考えますか。**

A 先に説明したとおり課税物件のことを課税対象といいます。所得の要件として類型的事実を表す「収入」という言葉はでてきますが、「担税力ある収入」という定めはありません。勝手に要件の構

成要素である類型的事実を変更することは、課税物件としての所得であることの要件を変更することです。ですから租税法律主義の原則において許されることではありません。

「所得」とは、収入の金額（物又は権利その他経済的利益をもって収入する場合は当該物又は権利その他経済的利益の価額）によって課税標準を計算することを定めた課税対象です。

担税力は、収入したものの価額の評価と、課税標準の計算方式によって配慮されるものです。担税力の有無は、課税物件であるか否かの判断には全く関係がありません。

換金性がないことは、ストックオプションの価額の評価に関する問題です。ストックオプションの価額を0円としか評価できない場合は、収入の金額が0円、収入金額も0円、課税標準も0円ですから事実上税を負担することはありません。

「換金性がない。」は、ストックオプションをもって収入する場合の所得の金額の計算に関する事実ですから、権利行使益の発生には関係のない事実です。

**Q3** 「本件ストックオプションは損失を蒙ることがないから給与である。」という裁判所の見解についてどう考えますか。

ストックオプションは選択権ですから、損失を蒙る恐れがあれば権利を行使しないのがストックオプションの本質です。何も本件ストックオプションに限ったことではありません。オプションフィーを払わなかったから何も損失を蒙ることがないというのであれば、オプションフィーに相当する金額をストックオプションの価額としてストックオプションをもって収入する場合の所得の計算をすればよいのです。

「損失を蒙ることはない。」は、むしろ、ストックオプションを資産として評価しなければならない理由の一つなのです。

**Q4** ストックオプションを勤務に関連して無償で取得したという事実はどうのように考えればよいでしょう。

**A** ストックオプションを勤務に関連して無償で取得したという事実は、権利行使益を生ずる行為とは直接関係のない事実です。したがって、「株式をもって収入した場合の所得」の種類を判断する基礎となる直接事実にはなりません。

ストックオプションを無償で取得した事実は、「ストックオプションという権利をもって収入する場合の所得」の種類を判断する基礎となる直接事実です。勤務に関連する、しないに限らず、通常有償で取引されるものが無償である場合は、収入したストックオプションの時価を、何らかの所得として課税対象にするとしているのが法36条2項の条文です。

ストックオプションの付与時に給与所得として課税できなかったから、その代わりに、権利行使価額で株式を取得するという取引行為から生じた所得を給与所得として課税するというのは無茶な話です。

## 第12章 裁判官の弾劾制度

### 要旨

裁判官の税法の勉強不足、最高裁追随、国税からの調査官出向による行政偏向という税法裁判の現状を変えるには、憲法上認められた裁判官の弾劾制度を活用するのが一番近道と考えます。

国民は誰でも、裁判官に弾劾による罷免の事由があると考えるときは、国会に設けられた訴追委員会に、罷免の訴追をするように求めることができます。（訴追委員会説明書より）。訴追の理由が顕著に現われているストックオプション裁判を契機に、税法裁判の現状を改善して、税法上の納税者の権利、す

**Q1 理性の府の裁判官がどうしてそのような大それたことをするのですか。**

A それには三つの原因があると思います。

まず、裁判官が税法について不勉強であることです。この裁判の初期において、収入に関する事実を基本として構成される要件が、課税物件である所得の要件であることを主張したのに対して、国側は「原告の独自の意見である。」と口頭で答えて逃げていました。裁判官はその反論を了として、課税物件である所得の意義を争点として取り上げません。そこで裁判長に対して、課税物件である所得の要件についての趣旨を述べ、それを認めないのなら被告の考え方を釈明要求してほしいと口頭で要望しました。

その時の裁判長の言葉には哑然としました。「それは貴方の独自の意見でしょう。」と。税法原理の初歩的かつ基礎的原理である課税物件の概念が頭に入っていないのです。そして、前述したように税法の適用を実践した経験がないから、税法を適用するということが実践的にはどのようなものであるか何もわかっていないのです。

もう一つの原因は、裁判所の組織に問題があります。裁判官が税法を勉強していないから、課税庁から調査官が裁判所に出向していることです。調査官は課税する側の論理に染まっていることと、いざ課税当局に戻るということから、納税者の権利尊重がどうしても消極的になる立場にあります。

口頭弁論の準備書面を作成するにあたって、国税局の訟務官が準備書面を作成するにあたって、裁判所に出向している調査官にその内容を相談にいくということを経験したことがあります。

三つ目は、同種の訴訟で、最高裁が、早々と所得税法を適用しない誤った判決を下してしまったので、地裁も高裁も、最高裁判決を守るために、ああいわれればこういう、こういわれればああいう式の詭弁の理由探しに躍起になったことです。

なぜ、そんなにまでして最高裁判決を守らなければならないかということ、最高裁が、高裁と地裁の判事の人事権をもっているのが、最高裁判決に反すると昇格任命に影響があるといわれています。(元横浜地裁判事井上馨氏著「でたらめ判決が日本を滅ぼす」)

すなわち、ストックオプション裁判担当の判事は、自己の栄達のため良心を失い税法を適用しない判決を強行したのです。

**Q2 会社の役員が事実を粉飾して決算報告をすれば会社法違反で刑事責任を問われますね。税法を適用せず、国側に偏した判決を下すために直接事実を捏造し、法適用を偽装した裁判官に責任を問う方法はないのですか。50**

A 裁判官弾劾制度が憲法に定められています。

憲法76条3項で、「すべて裁判官は、その良心に従い独立してその職権を行い、この憲法及び法律にのみ拘束される。」と定め、裁判官の職権の独立を明文をもって規定すると共に、公務員を選定罷免するのは国民の固有の権利であることを規定し(憲法15条1項)、裁判官の身分保障の要請と国民の公務員罷免権の調和を図るために、憲法78条に「裁判官は、裁判により、心身の故障のために職務を執ることができないと決定された場合を除いては、公の弾劾によらなければ罷免されない。」と規定しています。

「公の弾劾」とは、憲法64条の「国会は、罷免の訴追を受けた裁判官を罷免するため、両議院の議員で組織する弾劾裁判所を設ける。」との定めにより、国会内に設けられている弾劾裁判所が行うことになっています。その具体的手続きは、国会法および裁判官弾劾法に定められています。

国民は誰でも、裁判官に弾劾による罷免の事由があると考えるときは、国会に設けられた訴追委員会に、罷免の訴追をするように求めることができるのです。

訴追委員会は、衆・参各議員においてその議員のうちから選挙されたそれぞれ10人の訴追委員とそれぞれ5人の予備委員で構成されています。

裁判官について弾劾の裁判を行う機関が裁判官弾劾裁判所で、衆・参各議院においてその議員のうちから選挙されたそれぞれ7人の裁判員とそれぞれ4人の予備員で構成されています。

**Q3 罷免の事由にはどのようなものがありますか。**

A 裁判官が弾劾により罷免されるのは、次のいずれかに該当する場合です。(裁判官弾劾法2条)、

- 1、職務上の義務に著しく違反し、又は職務を甚だしく怠ったとき。
- 2、その職務の内外を問わず、裁判官としての威信を著しく失うべき非行があったとき。

この中で、本件が該当すると考えるのは、1項の「職務上の義務に著しく違反して」ことです。

裁判官の職務上の義務は、憲法76条3項に記載されている通り、その良心に従い独立してその職権を行う義務と、憲法と法律に拘束される義務である。又、憲法99条の憲法を尊重し擁護する義務であります。

**Q4 本件において罷免の訴追請求の原因とする裁判官の行為はどのような内容になりますか。**

A 所得税法を適用しなかったこと。判決の基礎となる直接事実を捏造したこと、憲法尊重しなかったこと。良心に従わなかったこと、独立してその職権を行わなかったことです。

犯罪に等しい裁判官の行為については、判決文そのものが証拠になると思います。

**Q5 罷免の訴追を成功させるにはどうしたらいいですか。**

A 今までの罷免の歴史を見ると、非行や刑事事件に関連しているだけで、判決における職務上の義務違反を理由とする弾劾は皆無だと思います。しかし、憲法が弾劾による罷免制度を設けた一番の理由は判決における職務上の義務違反だと思います。

ストックオプション裁判は、国会が作った税法を、行政が守らない、裁判所も守らないという事件ですから、行政と司法によって立法が無視されている事件です。三権分立が機能しなくなっているのです。その意味では国会議員がもっと真剣に取り組んでほしいことです。

国会議員の先生方に理解して頂くためには、まず、税務と税法の専門家である税理士仲間の理解を得ることが肝要と思い昨年の3月に「ストックオプション判決にみる課税事実の捏造と税法適用の偽装」という著書を出版しました。いろんなグループの集まりで話をする機会を頂き質疑に応じてうちに、税法を適用すると一時所得になることはわかったが、裁判所が税法を適用していないと言うことに自信をもてないという声に突き当たりました。

税理士は、税法の専門家として、納税者に正しく納税してもらうために、税法を忠実に適用して税務申告の代理をしています。また税務調査に際しては、徴税成績を上げるためにともすれば逸脱した解釈と事実認定をしようとする調査官に対しては、税法を適用して反論し租税法律主義を日々実践しています。しかし、税法を適用するということが日々の実務で肌でわかっている、税法を適用している、適用していないということを理論的に解明して、その判断に確信をもつことが先決であると考えました。そこで、誰でも、自分の関心のあるところから、この問題に取り組むことができるようにこの「Q&A」を作成しました。

私は、昨年の5月の東京税理士会、今年5月の東京税理士会、昨年9月の東京税理士政治連盟、日本税務会計学会、日本租税訴訟学会その他のグループ等の総会や研究会、あるいはその懇親会で意見を述べさせて頂き、この問題の重要性を訴えています。

税理士会や税理士政治連盟は立場もありますので、税理士有志により「租税法律主義を守る会」を

立ち上げる準備をしています。日本税理士政治会長、東京税理士政治連盟会長、東京税理士会長等の経験者 10 数名の方々に発起人の内諾を得ています。

賛同下さる弁護士先生や、納税者の方々を交えての運動を展開し、マスコミや政治家の方々の理解を得て、真に国民の権利を守る租税裁判制度を確立するための運動を展開したいと思います。

なお、弁護士、税法学者の方々により裁判の公正基準委員会が組織されました。その方々とも緊密な連携を取りながら運動を進めていきたいと考えています。

## 第 13 章 無効判決を受けた納税者の権利救済法

### 要旨

具体的事実に対して税法を適用せず、課税物件の要件に該当しない幻影というべき「権利行使益（権利を行使したことのみにより利益を生じると信じている利益）」を課税対象として、給与所得として課税するための空理空論を捏造し、税法適用を偽装してなされた判決は無効判決に該当すると考えます。

### Q1 無効判決を受けた場合に何らかの救済方法がありますか。

A 無効判決を受けたものは、何らかの方法で救済されなければ社会正義に反します。どのような方法があるかは、訴訟手続きの問題ですから弁護士にお願いしなければなりません。

新民事訴訟法講義（有斐閣大学双書）には次のようなことが書かれています。

「判決として存在しており、当該審級を終了させるけれども、重大な瑕疵のため判決としての本来的効力（既判力、執行力、形成力）を全部または一部発揮できないものを無効判決という。

例えば裁判権に服しない者に対する判決、実在しない当事者のための判決、又は実在しない当事者に対する判決、現行法にいられていない法律効果を認める判決手続き外（たとえば訴え取下げ後に）でなされた判決は無効判決である。

しかし、無効な判決は有効な判決の外観をもつため上訴によって排除されうる。この点に関して、無効判決につき判決の確定があるかという点につき、見解が対立する。否定に解すれば（判決の確定がないと解すれば）上訴期間経過後も上訴を提起することができるが、肯定に解すれば、上訴により無効判決を攻撃することはできず旧訴訟の訴訟物につき改めて訴えを提起することになる。

判決自体の無効確認の訴えを法律関係の不存在の確認の訴えと見れば適法と解することができるが、判例は消極に解している。」

### Q2 「重大な瑕疵ある判決」であることを立証することはできますか。

A これまで述べた通り、ストックオプション裁判に対する判決は、具体的事実に対する判決ではなく、裁判官が、最初にイメージした錯覚に基づく幻影にすぎないところの「権利行使益」に対する判決であります。このような、重大な瑕疵ある判決に、既判力、執行力、形成力を持たせては社会正義に反します。

判決文に記載されている判決理由と、適用しなかったところの、適用すべき条文の存在と、適用すべき課税要件とその構成要素として定められた類型的事実の存在が何よりの証拠です。

### Q3 訴訟手続きではどのような選択肢があるのでしょうか。

A 新民事訴訟法講義によれば、①上訴する。②判決自体の無効確認の訴え。③法律関係（租税債務）の不存在の確認の訴えが考えられます。①の上訴については、無効判決について判決が確定したとみるか否かで、上訴期間の制限に懸かる問題があります。この判断は上訴を受けた裁判所の判断による

ことになりましょう。租税債務不存在の確認の訴えが、一番いいのではないのでしょうか。

**Q4 裁判官の弾劾に成功すれば、訴えにどのような影響があるのでしょうか。**

A 裁判官の弾劾で、確定している判決が変わることはありませんが、上記、判決が無効判決であるかどうかの判断には大きな影響があると思います。

いづれにしても、このように重大な瑕疵ある判決によって権利を侵害された納税者を救済できないのであれば、社会的正義も租税正義もないに等しいと言わざるを得ません。納税者の正当な権利擁護の世論が起これば、裁判所は権利救済に対して積極的に解する方向に変化せざるを得ないと思います。