

平成16年12月17日判決言渡し
同日原本領収 裁判所書記官
平成15年(行ウ)第502号
更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求事件
口頭弁論終結日 平成16年9月22日
判 決

当事者の代理人は別紙訴訟代理人・指定代理人一覧のとおり

主 文

1 被告が原告に対し、平成14年6月26日付けでした、原告の平成12年分の所得税に係る平成14年3月13日付け更正の請求に対する、更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

2 訴訟費用は被告の負担とする。
事実及び理由

第1 請求

主文同旨

第2 事案の概要

本件は、原告が、勤務先の会社の親会社である米国法人から付与されたストック・オプション(会社が自社又は子会社の従業員、役員等に対して付与する、自社株式を一定の期間内にあらかじめ定められた権利行使価格で購入することができる権利)を行使したことにより、その価格と当該株式の時価との差額(権利行使益)について、給与所得として確定申告をした後、一時所得に当たるとして更正の請求をしたが、被告から更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、その取消しを求めている事案である。

1 法令の定め等

(1) 所得税法の定める所得区分について

ア 所得税法(昭和40年法律第33号)は、居住者に対して課する所得税額の計算に関し、その所得を利子所得、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、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する旨規定する(同法21条1項1号)。

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に係る所得をいう(所得税法28条1項)。

ウ 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う(所得税法34条1項)。

エ 雑所得とは、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう(所得税法35条1項)。

オ 給与所得及び雑所得については、それぞれ所得税法28条2項又は35条2項の規定により計算した所得金額が、所得税の課税標準とされる総所得金額に算入されるのに対し、一時所得については、同法34条2項の規定により計算した所得金額の2分の1に相当する金額が総所得金額に算入される(同法22条1項、2項1号及び2号)。

(2) スtock・オプションに関する法制度について

ア 従来、我が国の商法の下では、ストック・オプション制度を導入するために必要な自社株式を手当する方法として、新株の有利発行及び自社株式の取得があったが、新株の有利発行については、株主総会の特別決議の効力が6か月に制限されており、自社株式の取得についても、自己株式の消却期間が6か月に制限されていたことから、法制度上、我が国の会社がストック・オプション制度を導入することは実質的に困難な状況にあった。

イ しかしながら、平成7年11月、特定新規事業実施円滑化臨時措置法(平成元年法律第59号。ただし、平成11年法律第223号により廃止。以下「新規事業法」という。)の改正(平成7年法律第128号)により、商法の特例措置として、特定の株式未公開企業に限り、新株の有利発行に関する株主総会の特別決議の効力を10年に延長することが認められ、これらの企業については、新株引受権を付与する方法によるストック・オプションの付与が可能となった。

ウ さらに、平成9年5月、商法(明治32年法律第48号)の改正(平成9年法律第56号)により、新株引受権方式のストック・オプション制度が新設されるとともに(平成12年法律第90号による改正前の同法280条ノ19)、取締役又は使用人に譲渡するための自己株式取得について、消却期間が10年に延長されたことから(平成13年法律第79号による改正前の同法210条ノ2)、

自己株式を取得する方法によるストック・オプションの導入が可能となった。ただし、子会社の従業員等、自社取締役又は従業員以外の者に対するストック・オプションについての規定は設けられなかった。

エ その後、平成13年に、商法が改正され(同年法律第79号、同第128号)、新株予約権の概念の導入(同年法律第128号による改正後の同法280条ノ19)により、ストック・オプションは、新株予約権という形で一本化されるとともに、ストック・オプションの付与株式数の制限の撤廃、付与対象者を自社従業員等とする制限の撤廃、権利行使期間の制限の撤廃等により、ストック・オプションの要件は大幅に緩和されるに至っている。

(3) スtock・オプションに関する課税の推移について

ア 平成7年の新規事業法改正以前においては、ストック・オプションに対する課税について定めた法令及び通達は存在しなかった。

もともと、自社従業員等に対し、株主総会決議後6か月間に限って有利な発行価額による新株引受権を付与した場合の課税について、所得税法施行令(昭和40年政令第96号。ただし、平成10年政令第104号による改正前のもの)84条は、上記権利に係る収入金額を、原則として当該権利に基づく払込みに係る期日における新株等の価額から当該新株等の発行価額を控除した金額によることとし、所得税基本通達(昭和45年7月1日付け直審(所)第30号。ただし、平成8年6月18日付け課法8-2ほか1課共同による改正前のもの)23~35共-6は、発行人から有利な発行価額により新株等を取得する権利を与えられた場合には、当該権利を行使して新株等についての申込みをしたときに、上記発行価額と権利行使時の新株等の価額との差額に対し、一時所得として課税することとしつつ、当該権利が従業員等に対し支給すべきであった給与等又は退職手当等に代えて与えられたと認められる場合には、給与所得又は退職所得とする旨定めていた。

イ 平成7年の新規事業法改正により、ストック・オプション制度が一定の範囲で導入されたことから、租税特別措置法(昭和32年法律第26号。以下「措置法」という。)29条の2(ただし、平成10年法律第23号による改正前のもの)において、新規事業法に基づくストック・オプションについて、権利行使時には課税をしないことが規定され、所得税法33条1項、3項、38条、同法施行令(平成10年政令第104号による改正前)118条2項、109条1項2号、措置法施行令(平成10年政令第108号による改正前)19条の3第14項の規定により、権利行使によって取得した株式を譲渡した時点で、譲渡価額と権利行使価格に当該株式の数を乗じた額(以下「権利行使価額」という。)との差額に対し、譲渡所得として課税することとされた。

また、所得税基本通達23~35共-6においても、新株等を取得する権利を与えられた場合の所得を一時所得としつつ、当該発行人の役員又は使用人に対しその地位又は職務等に関して当該新株等を取得する権利を与えたと認められる場合には給与所得とし、これらのものの退職に基因して当該新株等を取得する権利を与えられたと認められる場合には退職所得とする旨の改正が行われた(平成8年6月18日付け課法8-2ほか1課共同)。

ウ さらに、平成9年5月の商法改正に伴い、商法に基づくストック・オプションについても、措置法29条の2が改正され(平成10年法律第23号)、一定の限度において、その付与時や権利行使時に所得税を課税せず、権利行使によって取得した株式を譲渡した時点で、譲渡価額と権利行使価額の差額に対し、譲渡所得として課税する旨規定されたほか、所得税法施行令84条も改正され(平成10年政令第104号)、措置法29条の2の適用を受けないものに係る収入金額を、権利行使の日の当該株式の価額から権利行使価額を控除した額とする旨定められたが、上記以外のストック・オプションによる所得課税については、法令上の規定は設けられなかった。

また、所得税基本通達23~35共-6においても、上記各法令の改正に対応する定めが設けられたものの(平成10年10月1日付け課法8-2ほか1課共同)、上記以外のストック・オプションによる所得課税についての定めは設けられなかった。

エ その後、平成13年における商法改正を受けて、措置法29条の2及び所得税法施行令84条がそれぞれ改正されたほか(措置法改正につき平成14年法律第15号、所得税法施行令改正につき平成13年政令第274号、平成14年政令第103号)、所得税基本通達23~35共-6においても、平成13年法律第79号による改正前の商法210条ノ2第2項(取締役又は使用人に譲渡するための自己株式の取得)の決議に基づき与えられた同項3号に規定する権利(所得税法施行令84条1号)、及び、同年法律第128号による改正前の商法280条ノ19第2項(取締役又は使用人に対する新株引受権の付与)の決議に基づき与えられた同項に規定する新株の引受権(所得税法施行令84条2号)を与えられた取締役又は使用人がこれを行行使した場合は、原則として給与所得とし、職務の遂行と関連を有しない場合は雑所得とすることとされ、また、有利発行による新株予約権(同条3号)を与えられた者がこれを行行使した場合に、雇用契約又はこれに類する関係に基因して当該権利を与えられたと認められるときは、同条1号及び2号に掲げる権利を与えられた場合に準じた扱いをすることとされ、さらに、発行人が外国法人の

場合でも同様の扱いとする旨の定めが設けられた(平成14年6月24日付け課個2-5ほか3課共同)。

2 前提となる事実(末尾に証拠等を掲記した事実は当該証拠等により認定した事実であり、証拠等の掲記のない事実は当事者間に争いがない事実である。)

(1) 米国マイクロソフト社が原告に付与したストック・オプションについて

ア 原告は、平成3年5月7日、マイクロソフト株式会社(以下「日本マイクロソフト社」という。)に入社し、平成11年5月1日、マイクロソフトアジアリミテッド(以下「マイクロソフトアジア社」という。)に転籍し、平成12年12月31日現在、同社に勤務していたものである。

(弁論の全趣旨)

イ 日本マイクロソフト社及びマイクロソフトアジア社は、アメリカ合衆国ワシントン州法人であるマイクロソフト・コーポレーション(以下「米国マイクロソフト社」という。)の100パーセント子会社として設立され、現在に至っている。なお、原告と米国マイクロソフト社との間には雇用契約又は役員委任契約はない。

(弁論の全趣旨)

ウ 米国マイクロソフト社におけるストック・オプション制度

米国マイクロソフト社においては、遅くとも1981年(昭和56年)以降、有能な人材を維持すること、これらの者に付加的なインセンティブを提供すること、及び米国マイクロソフト社の事業の成功を促進することを目的とする、いわゆるインセンティブ・ストック・オプション制度が存在し、原告に対するストック・オプションの付与時ないし原告の権利行使時には、「マイクロソフト・コーポレーション1991年ストック・オプションプラン(現行版)」(以下「本件プラン」という。)に従って、その運用が行われていた。

その概要は、以下のとおりである。

a オプションの内容

米国マイクロソフト社の普通株式をあらかじめ定められた価格(権利行使価格)で購入できる権利

b 対象者

米国マイクロソフト社、その親会社及びその子会社が雇用する者(従業員及び役員。以下、一般に従業員及び役員を総称して、「従業員等」という。)

c 対象となる株式

米国マイクロソフト社の未発行の株式又は同社が再取得した普通株式で、その上限は、本件プラン全体で1億6000万株

d 権利行使価格

付与の日における株式の公正市場価格の100パーセント以上(ただし、被付与者が、米国マイクロソフト社、その親会社又は子会社の10パーセントを超える株式を保有しているときは、110パーセント以上)

e 譲渡制限

オプションは、遺言又は相続法による以外の方法により、売却、質入れ、譲渡、担保権設定、移転又は処分をすることができない。

f 権利発生日

オプションを米国マイクロソフト社が被付与者に与える日

g 権利の確定

オプションの権利行使は、米国マイクロソフト社の取締役会が決定した時期及び条件による。

ちなみに、平成11年5月13日付け米国マイクロソフト社のホームページによれば、オプションは、付与日から1年後に付与された株式数の8分の1についての権利の行使が可能となり、以後6か月を経過するごとに、8分の1ずつ行使できる権利が増加し、付与時から4年6か月を経過した時点からは付与された全株式数の権利の行使ができること、それぞれ権利行使が可能となった時点で権利確定(Vesting)することが説明されている。

h 権利の行使

権利の行使は、権利確定の後、米国マイクロソフト社に対し、書面による通知を行い、同社に権利行使価格に基づく支払をすることによって行う。

上記支払は、その支払に必要な金額を速やかに同社に引き渡す旨のブローカーに対する取消不能な指示と適正になされた行使の通知を引き渡すことによって行うことができる。

i オプションの期間とオプションの失効

オプションの期間は、付与時から10年を超えることはない範囲(付与時に会社又は子会社の全種類の株式の議決権の10%を超える株式を保有する者に付与される場合は、その期間は、付与の日から5年を超えない範囲)で、付与時に特定された期間による。

ちなみに、前記ホームページの説明によれば、権利発生日から7年を経過した場合に

はオプションは失効するものとされている。

被付与者の米国マイクロソフト社、その親会社及びその子会社における従業員等の地位が終了した場合には、終了の日に権利確定している限度で終了日から3か月以内に限り権利を行使することができ、また、被付与者たる従業員等が死亡した場合には、その相続人は、死亡の日から6か月以内に、死亡した従業員等が死亡せずに死亡の日以後も引き続き1年間従業員等としての地位にとどまっていたら生じたであろう権利の限度において、権利の行使をすることができるが、いずれの場合もその余のオプションは失効する。

j オプション付与等の決定機関

オプションを誰に付与するか、その場合、どれだけの株式数のオプションを与えるか、権利行使価格をいくらとするかについての決定権限は、米国マイクロソフト社の取締役会(委員会が任命された場合には委員会)の専権に属しており、子会社のマネジャーは、毎年1回、過去の実績、米国マイクロソフト社に対する将来にわたる貢献の見込み、その者が退職した場合の潜在的影響などを考慮して、付与の対象者についての推薦を行うが、上記各事項の具体的な決定は、専らその権限を有する米国マイクロソフト社の取締役会で行われている。

k プランの変更又は終了の効果

本件プランが変更又は終了された場合にも、被付与者と前記取締役との間で別段の合意がされない限り、既に付与されたオプションには影響を与えず、当該オプションは本件プランの変更又は終了がなかったものとして取り扱われる。

1 米国マイクロソフト社における会計上の処理

米国マイクロソフト社は、オプションの付与について費用の認識をもっておらず、会計処理上も費用の計上はされていない。

(甲2の1・2, 3, 4, 乙24, 弁論の全趣旨)

エ 原告は、日本マイクロソフト社に在職中の平成5年以降、繰り返して、米国マイクロソフト社から、同社のストック・オプション制度に基づき、同社の株式に係るストック・オプションの付与を受けた。

(弁論の全趣旨)

(2) 原告のストック・オプション権利行使益等に対する課税処分の経緯等

ア 原告は、平成12年1月1日から11月2日までに、米国マイクロソフト社から平成7年7月31日、平成8年7月15日及び平成9年7月1日にそれぞれ付与されたストック・オプション(以下「本件ストック・オプション」という。)を行使し、4776万3292円の権利行使益(以下「本件権利行使益」という。)が生じた。

(弁論の全趣旨)

イ 原告は、平成13年3月15日、被告に対し、原告の平成12年分の所得税につき、本件権利行使益が給与所得に該当するとして、確定申告書(以下「本件確定申告書」という。)を提出したが、平成14年3月13日、本件権利行使益は給与所得ではなく、一時所得であるとして、別表1の「更正の請求」欄記載のとおり更正の請求(以下「本件更正請求」という。)をした。

(当事者間に争いがない事実)

ウ これに対し、被告は、同年6月26日付けで、原告に対し、更正すべき理由がない旨の通知処分(以下「本件通知処分」という。)を行った。

(当事者間に争いがない事実)

エ 原告は、同年7月15日、被告に対し、上記処分を不服として異議申立てをしたが、被告は、同年10月28日付けで、原告の上記異議申立てを棄却する旨の決定を行った。

(当事者間に争いがない事実)

オ そこで、原告は、同年11月27日、国税不服審判所長に対し、上記ウの処分に対する審査請求を行ったが、国税不服審判所長は、平成15年6月18日付け(同月19日送達)で、原告の審査請求を棄却する旨の裁決を行った。

(当事者間に争いがない事実)

カ 原告の平成12年分の所得税に関する確定申告、本件通知処分及びこれに対する不服申立て等の経緯は、別表1のとおりであり、被告による課税標準及び税額の計算は、別表2のとおりである。なお、納付すべき税額の算定根拠のうち、本件権利行使益の所得区分に係る部分以外の点については、当事者間に争いがない。

3 当事者の主張

(原告の主張)

(1) 本件権利行使益が給与所得に該当しないこと

ア 所得税法28条1項は、給与所得を「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」と定義しており、その解釈について、最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決(民集35巻3号672頁)は、「雇傭契約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」をいうものとしたう

えで、給与所得については、「とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない」としている。そこで、ある所得(経済的利益)が給与所得に区分されるためには、所得税法28条1項所定の定義に該当することが必要であり、その判断にあたっては、①当該労務又は役務が雇用関係又はそれに類する関係において使用者の指揮・命令の下に提供されるものであること(雇用関係基因性)、②労務又は役務提供の対価であること(就労対価性)が基準となるものと解される。

イ 特に、所得税法28条1項の規定する給料、賃金等の定義については、税法に特段の規定がなく、民法や労働法等の概念であり、租税法律主義の要請する法的安定性、予測可能性の見地からすると、私法上、給料、賃金等の概念に当たるとされないものを、法令の手当てなしに、課税上は労務又は役務の対価に当たるとして拡大解釈又は類推解釈することは許されないというべきである(ストック・オプションを就労の雇用条件として実施する場合には労働基準法89条1項10号の規定に基づき就業規則に記載すべきものとされている。)

なお、第140回国会参議院法務委員会における小泉万里子政府委員(労働省労働基準局賃金時間部賃金課長)のストック・オプションの権利行使益は労働基準法上の賃金に当たらない旨の答弁、第153回衆議院法務委員会における山崎潮政府参考人(法務省民事局長)のストック・オプションの権利行使益は就労の対価でない旨の答弁は、ストック・オプションの権利行使益が民法や労働法の解釈のうえで給与に当たらないことを明らかにし、国の公式見解を示している。

ウ 給与所得の要件としての雇用関係基因性について

a 給与所得として区分されるものは、雇用関係や委任関係に基因してその従業員等としての地位に対して支給されるものでなければならない。所得税法28条1項が「これらの性質を有する給与」と定めているのも、その文脈からいって、雇用関係と法的に同視できる委任契約等による報酬(役員報酬、人材派遣社員に対する報酬)のように雇用関係に基因してその従業員等としての地位に基づき支払われるものをいうのであり、雇用関係に類似する関係があれば足りるとか、雇用関係に従たる契約関係があれば足りるというのは、その範囲が曖昧で不明確であって、税法の解釈として許されない拡大解釈である。

b 被告から提出された「採用通知書兼雇用契約書」(乙36及び38に各添付のもの)は、日本マイクロソフト社の平成4年以降の管理職やエンジニアのうち限られた特別の新規採用(ヘッドハント)の対象者についてのみ使用されていたものであり、原告との間ではこのような勤務に関する雇用条件や雇用契約書は取り交されていないし、ましてや入社時にはストック・オプションの制度が存在することも知らされていない。

c 本件ストック・オプションの付与会社である米国マイクロソフト社と原告の勤務先会社である日本マイクロソフト社又はマイクロソフトアジア社が親子会社の関係にあるからといって、米国マイクロソフト社と原告との間に、時間的・空間的拘束を受けるような法的な雇用関係が存在するわけではない。親会社による子会社の経営支配と、誰と誰の間に雇用関係が存在しているかということは別の問題である。原告と親会社との間に雇用関係がなく、原告が親会社に対して労務を提供している事実が全くない以上、本件権利行使益を原告の就労の対価であるということとはできない。

エ 給与所得の要件としての就労対価性について

a 給与所得として区分されるものは、従業員等が使用者等に対して提供する就労と使用者等がその従業員等に対して行う給付との間に個別・具体的な対価関係があるものでなければならない。

b 従業員等の地位にある者に対し支給されるものであっても、このような就労対価性のない給付は給与所得には当たらない。

ストック・オプションそれ自体も、就労の対価というより、会社が、従業員等をスカウトしたり、会社に引き留めるための誘因として支給するものであり、支給後は、オプションを行使するかどうかは従業員等の判断にゆだねており、権利行使益を過去の就労や将来の一定の期間の就労の対価として支給するという認識はない。他方、被付与者である従業員等としても、株価の変動をもとに自己の判断で権利行使をするか否かを判断し、権利行使益を取得するものであるから、ストック・オプション付与契約の当事者において、ストック・オプションの権利行使益が、就労の対価であると認識されているものではない。本件でも、米国マイクロソフト社が本件ストック・オプションそれ自体や本件ストック・オプションの権利行使益を就労の対価と認識して付与している事実はなく、そのような会計処理もされていない。

c 就労対価性の判断基準を、就労と何らかの関係があれば足りるというのは拡大解釈で許されないことであり、就労対価性とは、従業員等の提供する就労との間に法的な対価的な関係が認められることが必要である。ストック・オプションそれ自体が就労と何らかの関係があり支給されたものであったとしても、権利行使益はストック・オプションの付与を受けた者がその後の

株価の高騰とその投資判断により偶然に取得できたコール・オプションと同様の運用益で、いわば賭けの結果といえるものであり、使用者やその親会社から給付を受けたものではない。

ストック・オプションの被付与者たる従業員等がストック・オプションの権利を行使するのに将来の勤務を必要としているのは、ストック・オプションというデリバティブ(金融派生商品)に従業員等の就労という要素を取り入れて株価変動のリスクにヘッジをかけているものといふことができ、ストック・オプション自体及びその権利行使益に就労との対価性は存在しない。

d スtock・オプションの権利行使益は、株価の高騰と原告の投資判断によって取得できた運用益であるので、ストック・オプションの権利行使益には複数の所得が明らかに混在しているものである。複数の所得が混在している場合には、所得の種類ごとに分けて課税すべきものであり、一つの所得類型として課税するには、そのための立法がされなければならない。いわゆる税制適格型のストック・オプションについて、租税特例措置法29条の2の規定によって、これを譲渡したときに複数の所得をまとめて譲渡所得として課税することにしているのは、その例といふことができる。

ストック・オプションに係る権利行使益について、このような立法が欠如しているのに、納税者に不利益に、全部給与所得に区分して課税することは許されない。

特に、雇用関係のない米国親会社から支給されるもの、就労の対価性が稀薄なもの、コスト性を認めることが困難なものまで給与所得とみることは、所得税法の解釈としては許されない拡大解釈といふべきである。

オ 権利確定主義(所得の実現時期)について

ストック・オプションに係る権利行使の結果株式を取得しても、その時点においては、株価の変動というリスクが内在している点で、必ずしも「収入すべき権利」(所得税法36条)が実現したとはいえず、本来、当該株式を譲渡した時点で譲渡所得が実現したとみるのが最も適切であり、その意味でも、権利行使時にストック・オプションに係る権利行使益を課税所得として課税の対象とするには特別の規定を要するものと解すべきである。

カ 本件権利行使益が米国マイクロソフト社から付与されたものとはいえないこと

a スtock・オプションの付与会社が、従業員等に付与する株式を調達する方法としては、新株発行方式と自社株方式があるところ、本件ストック・オプションについては、付与会社である米国マイクロソフト社において新株発行方式により株式を調達しているとみられる(甲11、新株式発行届出目論見書「第1募集要領」)。

新株発行方式の場合、付与会社はあらかじめ取締役会等の手続を経て定められた権利行使価格(新株発行の払込価格)によって従業員等に新株を発行するのであり、この新株の発行の結果、発行済株式の増加により既存の株主の有する株式が希釈化されることになるが、付与会社には損失(費用)は生じない。

b 米国マイクロソフト社が未発行の株式の含み益を有していたとは解されず、ストック・オプションの付与や被付与者たる従業員等の権利行使益の取得は資本取引とされており、賞与の支給のように就労や役務提供等の対価として認識されている事実はなく、そのような会計処理もされていない。

c 自社株方式による場合であっても、ストック・オプションの付与時に付与会社が権利行使価格で株式を付与することを約しており、その時点で付与会社は当該合意に拘束され、当該株式を任意の価格で処分することができなくなるのであり、権利行使益が付与会社の損失において被付与者に支給されるものとはいえない。

d いずれにせよ、ストック・オプションの付与時以降発生した株式の値上り益(含み益)は、付与会社に帰属せず、被付与者たる従業員等に帰属するものであって、これを付与会社が就労の対価である給料や賞与として従業員等に支給したものとみることはできない。

キ OECD(経済協力開発機構)の検討資料について

所得区分は日本の所得税制に特有なものであり、外国の判例や学説がそのまま妥当するものではない。OECDでもストック・オプションから生じる所得について各国の課税権の存否をめぐる議論が続けられているが、この問題は、本来各国の所得税制で規律すべきことであるとされている。本件のような外国親会社から付与を受けたストック・オプションの権利行使益について明確な規定を欠いている我が国の現状では、現行の所得税法の規定を厳格に解釈し、現行の所得税法の規定に従って判断が下されるべきである。

ちなみに、アメリカ法では所得区分として譲渡所得(キャピタルゲイン)と普通所得の二つの区分しかないのであるが、我が国では10種類の所得区分が採り入れられているので、所得区分をより厳格・適正に行うことが求められているといふべきである。

(2) 本件権利行使益が一時所得に該当すること

ア 所得税法34条1項は、一時所得の定義について、「利子所得、配当所得…以外の所得のうち、…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。」と定義しているところ、本件権利行使益は、給与所得又はその他の利子所得、配

当所得等の所得区分のいずれにも当たらないことは明らかである。

イ 本件権利行使益は、原告の就労との間に対価関係があるものではなく、株価の偶然の高騰と被付与者である原告自身の権利行使の時期に関する判断によって取得できたもので、偶発的、一時的な性質を有する経済的利益といえるから、一時所得に当たるものである。

一時所得の消極要件として規定されている「対価としての性質を有するもの」とは、労務又は役務の提供となんらかの関係があれば足りるというものではなく、対価関係が必要とされている。

本件権利行使益は、原告の日本マイクロソフト社に対する就労と対価関係に立つものではなく、偶然的、偶発的要素の強い株価の変動によりオプションの被付与者である原告が得た運用益として、一時所得に当たるものである。

(3) 本件権利行使益が雑所得に該当しないこと

上記(2)のとおり、本件権利行使益が一時所得に該当する以上、雑所得には該当しない。

(4) 信義則違反

ア 本件ストック・オプションのように、親会社が子会社の従業員等にストック・オプションを付与した場合の所得税の課税については、法令及び通達の定めは存在しなかったが、海外親会社が日本の子会社の従業員等に付与したストックオプションの権利行使益の所得区分について、昭和60年に国税庁の職員が税務雑誌に官職を示した上で「一時所得」に該当するとの見解を明らかにしていたほか、昭和60年以降平成10年まで毎年度ごとに公刊されていた東京国税局課税第一部長監修・所得税課長編集による「所得税質疑応答集」においても、本件のように雇用関係がなくまた就労の対価でないストック・オプションの権利行使益に係る所得について、所得税基本通達23～35共－6を引用して一時所得である旨の説明をしており、この刊行物は各税務署で税務職員の申告指導のガイドブックとして広く使用され、実務の指針とされていた。

イ ところが、平成10年ころになって税務官庁の税法解釈が唐突に変更となり、平成10年度版の「所得税質疑応答集」から「給与所得」に該当するとその変更理由の説明もなく法律解釈が変更となり、原告は平成12年2月末になって平成8年分まで遡ってこの変更された法律解釈によって更正処分等を受けたものである。

ウ このように海外親会社から付与を受けたストック・オプションの権利行使益について、税務官庁が長期間にわたって公刊物を通じ、一時所得であるという見解を示すとともに、この見解に従った運用を続けてきていたのに、一方的に給与所得と解釈を変更し、遡って課税をすることは、納税者の予測可能性や法定安定性を侵害するもので、明らかに信義則に違反するものであるから、違法である。

(5) 本件通知処分の違法

原告は、前記のとおり、平成12年2月末になって平成8年分まで遡ってこの変更された法律解釈によって更正処分等を受けたため、平成12年分の所得税の申告にあたっては、多額の加算税の賦課を回避するため、取りあえず、平成13年3月15日、本件権利行使益を被告が主張する給与所得として本件確定申告書を提出したうえで、平成14年3月13日、本件更正の請求を行ったものである。

そして、本件権利行使益が一時所得に当たることは、上記のとおり明らかであり、原告の平成12年分所得税に係る総所得金額及び納付すべき税額は、別表1の「更正の請求」欄記載のとおりであるから、本件更正の請求には理由がある。

したがって、本件更正の請求を理由がないとした本件通知処分は、違法な処分として取り消されるべきである。

(被告の主張)

(1) スtock・オプション制度について

ストック・オプション制度は、会社が自社又は子会社の従業員等に対し、あらかじめ定められた権利行使価格で自社株式を購入できる権利を付与する制度であり、被付与者である従業員等は、当該株式の時価が権利行使価格を上回った場合にストック・オプションを行使して株式を取得し、当該株式の時価と権利行使価格の差額に相当する額の経済的利益(権利行使益)を享受することができる。

この制度は、従業員等に将来の自社株式の価格と連動した経済的利益の供与を約することにより、優秀な人材を確保し、従業員等の精勤意欲を向上させ、会社の業績向上を図るものであって、長期インセンティブ報酬制度といえることができる。

また、アメリカ合衆国では、事業の分社化による組織面からの勤労意欲の向上と、ストック・オプションによる報酬面からの勤労意欲の向上の相乗効果が期待されており、子会社等の従業員等にもストック・オプションを付与することにより、当該従業員等の子会社における精勤を通じた親会社及びグループ全体の業績の向上が志向されている。

(2) スtock・オプションの性質

ア スtock・オプション付与契約には、上記のようなインセンティブ報酬としての性格から、次のような特徴が認められる。

a 被付与者は、付与会社又はその子会社との間で雇用契約等を締結している従業員等でなければならない。

b スtock・オプションの行使は、付与された従業員等に限られ、その譲渡は禁止されている。

c スtock・オプションの行使につき、一定期間の勤務、権利行使期間等の条件が定められる。

d 権利行使の条件とされる勤務すべき一定の期間中に、退職等により雇用契約等が終了した場合には、権利が消滅し、一定期間経過後に雇用契約等が終了した場合には、権利が消滅したり、権利行使期間が制限されたりすることが多い。

イ これらの特徴に照らせば、stock・オプション付与契約は、従業員等とその勤務先との雇用契約等に従属する従たる契約であって、権利行使時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を、従業員等の勤務先における労務の対価として取得させる趣旨のものであり、売買(株式譲渡)の一方の予約に類似する契約に、予約完結権の譲渡禁止の約定や、勤務先における一定期間の勤務等の停止条件が付されたものといえることができる。

そして、被付与者である従業員等が予約完結権を行使することにより、株式譲渡契約が成立して株式引渡請求権が発生し、付与会社が行使時の時価より低額な権利行使価格による株式引渡義務を負うことにより、従業員等に経済的な利益が与えられるが、従業員等は、権利行使をしない限り、具体的な利益を得ることはできない。

(3) スtock・オプションに係る課税関係について

ア 我が国の所得税法は、いわゆる包括的所得概念を採用しており、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得に含まれることとなること、同法が課税対象となる所得を「収入」としてとらえていることに照らせば、未実現の利益を課税対象となる所得から除外し、実現した利益のみを課税対象とする実現主義が採用されているものと解される。そして、このような意味の実現主義と、同法36条1項が所得計算における収入金額を「収入すべき金額」と規定していることとを併せ考えると、同法は、すべての所得は実現と同時に課税対象たる所得となるものとしていると解される。

そして、所得税法は、所得の実現時期について、外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現時期とする、権利確定主義を採用しているものと解される。

イ これをstock・オプションについてみると、被付与者は、予約完結権の行使によって、付与会社に対する株式引渡請求権を取得して権利行使益を得ることができるが、予約完結権を行使しない限り、何らの利益を得ることもできない。

そして、stock・オプション付与契約は、将来における権利行使価格による株式譲渡の合意であり、stock・オプション自体は、これを行って付与会社から株式を取得することにより権利行使益という所得を生み出す手段としての性質を有するにすぎない。

このように、stock・オプションの被付与者が得る経済的利得は、予約完結権を行使して株式引渡請求権を取得したことにより実現する権利行使益であり、予約完結権の行使によって初めて所得が実現し、法的にも当該利得を収受すべき権利が確定するから、その時点が課税時期となる。

ウ これに対し、stock・オプションを権利の付与とその権利の増加益の実現とに分けて所得税の課税を検討することは、権利行使益を報酬として与えるstock・オプション制度の実態に反するものであり、実現主義の観点からも、stock・オプションという権利の状態のままでは、たとえその行使が可能であっても、所得税の課税適状にないといえるべきである。

エ なお、いわゆる分離型の新株引受権付社債(平成13年法律第128号による改正前の商法341条ノ8第2項5号)を発行した後、新株引受権証券(ワラント)の部分を買戻して従業員等に支給する、いわゆる擬似stock・オプションの場合に、支給時において当該ワラントの価額相当部分について給与所得として課税するのは、ワラントがそれ自体有価証券として譲渡性を認められており、支給された時点で経済的利益が実現されたと評価できるからであって、stock・オプションについて付与時でなく権利行使時において課税することは矛盾しない。

また、相続人が被相続人の有していたstock・オプションを相続した場合、相続時ににおいて株価と権利行使価格との差額に相続税が課されるのは、相続税が金銭に見積もることのできる経済的価値のすべてを課税物件とすることによるものであり、所得税法上の課税物件である「所得」は、stock・オプションが行使されない限り発生しないことから、その付与時又は権利行使可能時に課税されないものであって、これらの取扱いが相互に矛盾するものではない。

(4) スtock・オプションの権利行使益が給与所得に該当すること

ア 給与所得の意義

給与所得とは、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」(所得税法28条1項)であり、勤労性所得(人的役務からの所得)のうち、雇傭契約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を広く含むものである。

そうすると、給与所得該当性が認められるかどうかは、非独立的労働ないし従属的労働の対価といえるかどうかが重要であるところ、最高裁判所昭和37年8月10日第二小法廷判決(民集16巻8号1749頁)は、勤労者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する収入と解すべきである旨判示しており、従業員等が受ける給付は、それが従業員等の地位に基づくものである限り、広い意味で、勤務の対価としての性質を有することから、給与所得に該当することとなる。

原告は、給与所得の要件として、付与会社と被付与者との間に雇用関係等の存在が必要である旨主張するが、給与所得の定義について規定した所得税法28条1項の文言上、そのような限定はされていない。従業員等の地位に基づき、空間的・時間的支配を受けることの対価として給付されたものであれば、「働いたからこそ得た利益」として給与所得に当たり、勤務先会社から受けたか、親会社から受けたかの違いは本質的な要素ではないというべきである。

原告が援用する最高裁判所昭和56年4月24日判決は、弁護士の顧問料収入が、事業所得か給与所得かが争われた事案について、給与所得と事業所得との区別という観点からの特徴として、給与所得について非独立的ないし従属的な勤務の実態を要求しているものであって、雇用契約等の当事者以外の第三者からの給付を前提とした判断ではなく、使用者と給与支給者が食い違う場合の給与所得該当性を否定することまで、その射程に含むものではないと解すべきである。

イ 自社株式のストック・オプションの場合

a 自社株式のストック・オプション付与契約は、前記(2)アのとおり、従業員等とその勤務先会社との雇用契約等を不可欠の前提として締結される契約であって、従業員等にストック・オプションの権利行使益を労務の対価として取得させるためのものであるから、従業員等の地位に基づいて付与された上記権利行使益は、労務の対価としての性質を有し、給与所得に該当することとなる。

なお、措置法第2章「所得税の特例」、第3節「給与所得及び退職所得」に置かれている同法29条の2の規定は、商法上のストック・オプションに係る所得税が権利行使時において給与所得として課税されるものであることを前提として、同条1項所定の要件を満たすいわゆる税制適格型のストック・オプションについて、株式の譲渡時まで課税の繰延べを認める趣旨のものであるから、それ以外の同様の性質を有するストック・オプションに係る権利行使益については、このような特段の定めがない以上、原則どおり、行使時において給与所得課税を行うべきである。

b これに対し、原告は、権利行使益には通常の給与のような労務の質及び量との相関関係がなく、労務の提供と株価の上昇の間にも関連がないことから、権利行使益は労務の対価に当たらない旨主張している。

しかし、従業員等の地位に基づく給付という広い意味での労務の対価性こそが、勤労性所得である給与所得の本質的な要素であって、そのような広い意味での対価性が認められる限り、勤労者がその地位に基づいて受ける給付は、原則として給与所得に該当するといふべきであり、厳密な意味における労務提供の反対給付でなくても、広く労務提供に由来する給付であれば、給与所得に該当すると解すべきである。本件権利行使益も、勤務先会社において勤務していたからこそストック・オプションを付与され、かつ、現実に勤務を継続したからこそ権利行使益を取得できたという点で、労務の対価としての性質を備えている以上、労務提供に由来する給付として給与所得に該当するといふべきである。

c この点につき、ストック・オプションの権利行使益の場合、その取得の可否及び金額が、株価の推移や権利を行使する者の投資判断という、被付与者の就労の質及び量とは異なる要素によって定まることから、これを労務の対価とみることはできないとの考え方もある。

しかし、会社に勤務していたからこそストック・オプションが付与され、その後も勤務を続けたからこそ権利行使することができ権利行使益を得たという労務の対価としての性質がある以上、権利行使益の額がいかに株価変動の偶発性や行使時期の判断といった要素に左右されようとも、権利行使益は給与所得に該当するといふべきである。

d 権利行使益の発生の有無及びその多寡は、株価の変動や行使時期の判断といった要素に左右される面があることは否定できないが、株価の変動や被付与者に権利行使時期の選択をゆだねているといった要素は、いずれもストック・オプション制度に内在するものであ

て、付与会社は、ストック・オプション制度の下、これらの点を前提として、従業員等にストック・オプションを付与しており、ストック・オプション自体が、いわば価格の変動等を織り込み済みのものとして、その制度の枠内で一定期間の勤務等の条件を満たした被付与者が権利行使する限り、付与会社において、その従業員等に、労務の対価として低額譲受の利益を与える意図で付与契約を締結することは明らかである。

e このように、ストック・オプション制度は、会社が従業員等に権利行使益を与える目的でストック・オプションを付与し、被付与者がこれを行って初めて利益を得ることができるものであり、付与会社が実質的に自己の損失において被付与者に損失相当分の経済的利益を与えるものである。合理的経済活動を行う会社が何らの反対給付を求めないことはあり得ないことからすれば、このような利益を与える理由は、当該被付与者から受ける労務の提供に基因するものと解するほかないから、権利行使益は労務の対価というべきであり、現実には生じた株価の上昇と、被付与者の提供した労務の質及び量との直接的な関連が希薄であったとしても、権利行使益が労務の対価であることに変わりはない。

f 労働者の多くが、ほぼ全人格的に企業に帰属し、従業員等と企業の間には「長期多元決済」ともいえるべき関係が成立・存続するという勤務形態が一般的な我が国の労働事情に照らせば、給与所得該当性の判断に当たり、個別具体的な労務提供とそれに対する対価支払という具体的対応関係を要求することは困難ないし不可能であって、むしろ従業員等と使用者の関係を包括的に給与所得の発生原因としてとらえ、使用者から従業員等に対して支給される金品は原則として給与所得とするのが相当というべきである。

g なお、ストック・オプションの権利行使益について、実質的には付与会社の損失において被付与者に経済的な利益を与える関係にありながら、法人税法上、権利行使益相当額を付与会社の損失としていないのは、法人税法上の問題として、付与会社において権利行使益相当額を損益として認識しない扱いとしているにすぎず、実質的にみて付与会社に損失がないとするものではない。

h また、OECD租税委員会が作成した「従業員ストック・オプション制度から生じるクロスボーダーの所得税問題」と題する討議資料の素案(乙26, 27)は、ストック・オプションに係る権利行使益について、給与所得とする方向性を示しており、被告の主張は上記討議資料の内容に沿うものといえることができる。

ウ 親会社株式のストック・オプションの場合

a 親会社から付与されたストック・オプションの場合、上記イで検討した点は同様に妥当するものの、雇用契約等の当事者とこれを前提とするストック・オプション付与契約の当事者とが一致しないことから、勤務先の会社以外の第三者から与えられたストック・オプションの権利行使益も給与所得に該当するか否かが問題となる。

b この点、前記アの観点からすれば、雇用契約等の当事者である使用者以外の者からの給付であっても、当該給付が使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価と認められる限り、所得税法28条1項に規定する「これらの性質を有する給与」として、給与所得に該当するといえるべきである。

そして、被付与者は子会社の従業員等の地位にあり、子会社の指揮命令に服して一定期間勤務して初めて権利行使益を取得することができるという点では、自社株式のストック・オプションの場合と異なるところはない。

c また、被付与者である子会社の従業員等は、実質的には付与会社である親会社の損失において権利行使益を取得するものであるところ、親会社が子会社の従業員等に対してこのような経済的利益を与える理由は、被付与者の子会社における勤務により子会社の業績が向上すれば親会社も利益を受ける関係にあると認識されているからにはほかならず、親会社は、被付与者が子会社の従業員等の地位にあることに着目し、その勤労に対してストック・オプションを付与するものといえるべきである。

d さらに、使用者は、従業員等の勤労の成果が使用者に帰属するという関係にあるからこそ、給与を支給するものであるから、使用者以外の第三者である親会社の場合も、従業員等の勤務する子会社に対する経営支配を通じ、その従業員等の労働力を利用して、勤労の成果を得ることができる関係にあるといえることができる。換言すれば、原告の子会社に対する労務提供は、付与会社である親会社との関係で、空間的、時間的拘束を受けた労務の提供とみることができる。

e 加えて、親会社が子会社等グループ企業の従業員等も対象としたストック・オプション制度を有している場合には、被付与者である従業員等の勤務する子会社等においても、当該従業員等の勤労意欲の向上等により会社の業績の向上が期待できることから、自社における労務を前提として、その従業員等に対し、親会社が権利行使益を与えることを容認しているといえることができる。

f インセンティブ・ストック・オプション制度というのは、企業の分社化・分業化とともに、企

業グループ全体の利益向上を目的として存在する制度である。一般的に、子会社は、ストック・オプション付与対象者をストック・オプションの付与会社たる親会社に推薦し、グループ全体の利益向上、親会社の株価向上に最も効率的になるように被付与者を選択するものであり、他方、親会社は、グループ内の各会社の利益を財務諸表に正確に表示すべく、当該権利行使に係る出捐を被付与者の勤務する会社から回収し、被付与者の勤務する会社に負担させているのである。そうであるとすれば、米国マイクロソフト社についても、供与した本件権利行使益の一部を日本マイクロソフト社が実質負担している可能性も否定できない。

例えば、日本マイクロソフト社の会社案内における待遇の「昇給・賞与」の欄に、「ストック・オプションプログラム」と明記されており、同社の取締役の所得税法違反被告事件における被告人の供述調書には、日本マイクロソフト社の人事部長が、採用に際し、「年収を上げてストック・オプションをなしにするか、年収をそのまま米国マイクロソフト社のストック・オプションを付けるか、どちらか選ぶように」、「日本マイクロソフト社は、同業他社より給料が安い代わりに、米国マイクロソフト社のストック・オプションがある」等の説明をしていた旨の記載があるが、これらは、本件ストック・オプションについても、米国マイクロソフト社において、日本マイクロソフト社の給料を一部負担する趣旨で付与されたことを示すものといえることができる。

g このようなことからすれば、子会社の従業員等が、その使用者である勤務先の子会社における労務に基因して、使用者以外の第三者である親会社から付与されたストック・オプションに係る権利行使益も、使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として、給与所得に該当するというべきであり、このような場合には、付与会社である親会社と被付与者である子会社従業員等との間に、給与所得の要件である、雇用契約に類する関係があるといえることができる。

エ 本件権利行使益が米国マイクロソフト社から給付されたものといえること

a 原告は、本件権利行使益について、ストック・オプション付与時に原告に帰属した含み益として、株価変動や権利行使時期といった偶発的要素によるものであり、米国マイクロソフト社からの給付といえないから、給与所得に該当せず、一時所得に該当すると主張する。

b しかし、ストック・オプション制度は、付与、一定期間の勤務、株価の上昇、権利行使による時価より低額での株式売買という一連の過程を経て、初めて従業員等において権利行使益を取得することができるもので、インセンティブ報酬として勤務先会社における勤務と不可分に結び付けられた仕組みである。従業員等の地位にある被付与者が、労務を提供してストック・オプション（予約完結権）を行使することができるようになり、これを行使して初めて、株式譲渡契約（本契約）が成立し、従業員等は、付与会社に対し、具体的な株式引渡請求権を取得する一方、付与会社は、従業員等に対し、時価を下回る権利行使価格相当額の金員支払請求権を取得することとなり、その結果、付与会社が当該株式を市場で売却（発行）すれば得られたはずの利益（時価から権利行使価格相当額を差し引いた額）を従業員等にその労務の対価として移転するものである。本件のような親会社から子会社従業員等に対する親会社株式のストック・オプション付与契約も、上記の法律関係は基本的に同一である。

c また、株価が会社の業績以外にも様々な要因により形成されることは否定できないものの、子会社の従業員等の精勤が親会社の業績や株価の上昇要因の一つであることも疑いがないのであって、長期インセンティブ報酬としてストック・オプションが子会社の従業員等にも付与されるのは、子会社における精勤により子会社の業績が向上すれば親会社の利益となり、ひいてはストック・オプションの権利行使益が実現する関係にあることを付与契約の当事者が認識しているからにはほかならない。仮に、株価の変動が従業員等の労働とは全く無関係な偶発的要素のみにより定まるとすれば、ストック・オプションにおけるインセンティブ報酬としての性格は否定され、親会社がその子会社の従業員等にストック・オプションを付与する経済的な合理性はないこととなる。

d さらに、原告は、株価の変動状況を見て、確実に利益を得られる状況下でストック・オプションを行使した結果、本件権利行使益を取得したものであり、本件権利行使益は、原告が自らの判断に基づいて取得したことからも、偶発的な所得とはいえない。

e したがって、本件権利行使益が給与所得に該当せず、一時所得に該当するとは認められない。

オ 権利行使益について複数の所得が混在することを理由に一時所得と認めることはできないこと

原告は、ストック・オプションの権利行使益には、給与所得に当たる部分があるとしても、少なくとも株価の高騰と原告の投資判断によって取得できた運用益が含まれているのであるから、このように複数の所得が明らかに混在している場合には、所得の種類ごとに分けて課税すべきものであり、一つの所得類型として課税するには、そのための立法がさなければならぬ旨主張するが、先にみたとおり、一時所得の要素があるとは認められないから、このような主張は誤りである。

カ 本件権利行使益が給与所得に該当すること

米国マイクロソフト社は、グループ会社における長期インセンティブ報酬制度である本件プランに基づき、日本マイクロソフト社の従業員である原告に対し、子会社である同社（及びマイクロソフトアジア社）の指揮命令に服して労務を提供することの対価として、本件権利行使益を与えることを認識して、本件ストック・オプションを付与したものであり、原告は、付与契約で定められた勤務継続等の条件を満たした結果、権利行使を行い、本件権利行使益を得たものであるから、本件権利行使益は、所得税法28条1項の規定する「雇用契約又はこれに留意する原因」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、「これらの性質を有する給与に係る所得」に当たるものというべきである。

キ 被告が本訴において主張する原告の平成12年分の所得税に係る納付すべき税額は、前記2(2)カ（別表2）のとおりであるところ、これは、本件確定申告書に係る納付すべき税額と同額であるから、本件通知処分は適法である。

(5) 雑所得該当性について（予備的主張）

ア 一時所得（所得税法34条1項）に該当するためには、「利子所得・・・譲渡所得以外の所得」であって、「労務その他の役務・・・の対価としての性質を有しないもの」（一時所得の消極的要件）でなければならないところ、ここにいう「対価」性についても、双務契約における給付という意味での「対価」としての性質にとどまらず、「労務その他の役務」が契約上の義務として行われた場合でなくとも、当該労務その他の役務を提供したことを評価し、これに対して金銭その他の経済的利益が給付された場合をも含むと解すべきである。

イ このような見地からすると、本件権利行使益が、給与所得に該当せず、その発生の有無及び金額が、株価の変動及び権利行使の時期に関する判断によって決定される、偶発的、一時的なものであったとしても、本件権利行使益を付与された原因は、労務提供の対価とみるほかない。

ウ 権利行使の結果である権利行使益の取得自体は、行使時期の判断がゆだねられている従業員等による選択の結果であり、従業員等は、確実に意図した利益を得ることができる状況の下で行使しているのであるから、権利行使益を偶然に取得したものともいえない。

エ なお、一般に、所得は何らかの経済取引から生じるものであり、その発生過程の中に、偶発的な要素及び当該所得を稼得した者の経済状況についての判断が含まれることは、むしろ当然のことである。たとえば、物の販売による所得の場合、何を買って、いつだれに売るかは物を販売する者が判断することであるが、現実の経済社会における物の価格は変動するのであるから、この意味においてその所得には偶発的な要素及び当事者の判断が内在していることが明らかである。このような場合における物の価格の変動や当事者の判断は、所得の有無や多寡を決定する要素にすぎないのであって、当該要素をそれらの経済活動によって発生した所得の所得区分を判定する基礎とするのは、所得税法が、所得の源泉ないし性質に応じて所得区分を定めた趣旨に照らしてみれば誤りであることは明らかである。

オ 本件権利行使益は、原告のマイクロソフト社における従業員としての地位及びその勤務に密接に関係する所得であることは明白であるから、雑所得の積極的要件である「労務その他の役務・・・の対価としての性質」を有するものに当たるものであって、一時所得には当たらないといわざるを得ない。

カ したがって、本件権利行使益は、仮に給与所得に該当しないとしても、一時所得にも該当せず、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得のいずれにも該当しない以上、雑所得に該当するというべきである。

キ そして、本件において、雑所得により税額を算出すると、原告の平成12年分の所得税額は、本件通知処分に係る納付すべき税額を上回ることになり、総額主義に照らせば、本件処分は適法といえることができる。

(6) 信義則違反の主張について

原告は、課税庁が従来ストック・オプションの権利行使益を一時所得として申告するよう指導してきたにもかかわらず、本件通知処分において給与所得として課税することは、信義則に違反し違法である旨主張する。

しかしながら、信義則違反により課税処分が取り消されるのは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情がある場合に限られるべきであり、具体的には、①課税庁が納税者に対し、信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者がその表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したこと、③課税庁が後に①の表示に反する課税処分を行い、そのために納税者が経済的不利益を受けたこと、④納税者が課税庁による①の表示を信頼し、その信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないことが必要である（最高裁判所昭和62年10月30日第三小法廷判決・判例時報1262号91頁）。

しかるに、信義則違反に関する原告の主張は、課税庁の従来の取扱いに従って本件権利行使益を一時所得として申告したというにとどまり、上記②及び③を満たさないことが明らかであって、納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情は認められないから、原告の上記主張は理由がない。

4 争点

以上によれば、本件の争点は、次のとおりである。

(1) 原告が自己の勤務する会社の米国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である本件権利行使益が、給与所得、一時所得又は雑所得のいずれに該当するか。

(争点1)

(2) 本件通知処分について、信義則違反を理由とする取消しが認められるか否か。

(争点2)

第3 争点に対する判断

1 本件における問題の所在

(1) スtock・オプション制度は、会社が自社又は子会社の従業員等に対し、自社又は子会社における勤務等を条件として、自社株式を一定の期間内に定められた権利行使価格で購入できる権利を付与する制度である。

Stock・オプションを付与された従業員等は、Stock・オプションに係る株式の時価が、あらかじめ定められた権利行使価格を上回った場合に、Stock・オプションを行使して、付与会社から株式を取得することにより、当該株式の時価と権利行使価格の差額に相当する額の経済的利益、すなわち権利行使益を享受することが可能となる。そして、当該従業員等は、取得した株式を権利行使価格を上回る時価で譲渡することにより、経済的利益を金銭的な形で把握することができる。

この場合、Stock・オプションを付与された従業員等が実際に権利を行使するか否かは、当該従業員等の判断にゆだねられているが、Stock・オプションを他人に譲渡することは原則として禁止されており、当該従業員等が権利を行使しない限り、Stock・オプションによる経済的利益を具体的に得ることはできない。また、権利行使が可能な期間内に、Stock・オプションに係る株式の時価が権利行使価格を上回らなかった場合にも、当該従業員等はStock・オプションによる経済的利益を具体的に取得することはできないこととなる。

なお、Stock・オプションは、平成13年商法改正により、自社の従業員等以外の者を対象とするものが認められたように、その本来的性質上従業員等に対するものしか認められないというわけではなく、譲渡禁止も、付与者と被付与者間の債権的合意によるもので、会社が同意すれば譲渡を認めることは可能であり、商法280条ノ19項所定の新株予約権についても原則として譲渡性があることが認められている(商法280条ノ33)ことから明らかなとおり、予約完結権の法的性質に基づく本質的な要請ではないと解される。

(2) このような性格を有するStock・オプションを付与されたことにより、当該従業員等が取得する経済的利益に対する所得税の課税については、前記のとおり、商法上のStock・オプションのうち、措置法29条の2(平成10年政令第104号による改正後)の適用を受けるものにつき、一定の要件の下に、取得した株式の譲渡時に譲渡価額と権利行使価額の差額に対して譲渡所得として課税する旨規定され、また、上記措置法29条の2の適用を受けない商法上のStock・オプションについては、所得税法施行令84条の規定により、権利行使時に、権利行使の日の当該株式の価額と権利行使価額の差額に対して課税する旨規定されているものの、その所得区分については、法令上明文の規定は置かれていない。これに対し、本件Stockオプションのように、外国法人から日本子会社の従業員等に対して付与されたStock・オプションに対する課税については、法令上特段の定めは設けられていない。

(3) 本件では、原告は、本件Stock・オプションについて、権利行使時に株式の時価とあらかじめ定められた権利行使価格との差額に相当する行使益(権利行使益)が存在する場合、その所得税法上の所得区分は、一時所得に当たると主張するのに対し、被告は、給与所得に当たり、仮に給与所得に該当しないとしても、雑所得に当たるものであると主張する。

(4) そこで、本件権利行使益の所得区分について判断する必要があるところ、前記「法令の定め等」のとおり、給与所得が「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。」と規定されているのに対し、一時所得は、給与所得を含む8つの所得類型以外の所得であることがその要件の一つとしてされており、さらに雑所得が、その他の所得類型のいずれにも該当しない所得をいうものとされていることに照らせば、本件権利行使益の所得区分を検討するに当たっては、まず、給与所得に該当するか否かを検討したうえで、給与所得に該当しない場合に、一時所得に該当するか否か、さらには雑所得に該当するか否かを検討すべきである。

2 本件権利行使益が給与所得に該当するか否かについて

(1) 給与所得の要件について

所得は、その性質や発生の態様によって担税力が異なるものであることから、所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類に区分し、それぞれの担税力に応じた計算法を定め、また、その態様に応じた課税方法を定めている。

所得税法は、給与所得については、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。」(同法28条1項)と定めているが、ここにいう「俸給」、「給料」、「賃金」、「歳費」、「賞与」、「これらの性質」及び「給与」については、それがいかなるものをいうかについての定義的な規定は設けられていない。また、「俸給」、「給料」、「賃金」、「歳費」、「賞与」及び「給与」は、法令においても、しばしば用いられるものであるが、その用語法は、必ずしも一定のものがあるわけではない。

したがって、同項におけるこれらの用語の意味は、一般的な用語法を基礎として、同項の趣旨及び目的に沿って理解すべきものであるところ、一般的には、「俸給」、「給料」、「賃金」、「歳費」及び「賞与」は、いずれも雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務その他の役務(以下、「労務」という。)に対する対価の意味で用いられ、「給与」は、それらすべてを総称する意味で用いられているものであるから、これらに共通する性質を抽出して考えれば、上記の「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」とは「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務の対価として受ける給付」をいうものと解するのが相当である。

(2) また、本件権利行使益は、原告が、日本マイクロソフト社に在職中の平成7年から平成9年までの各年に同社の全株式を保有する米国マイクロソフト社から同社のストック・オプション制度に基づいて付与された本件ストック・オプションを、マイクロソフトアジア社(同社も、米国マイクロソフト社が全株式を保有している。)に転籍した後である平成12年中に行使して得たものであるが、被告は、本件権利行使益が、米国マイクロソフト社からの給付に係るものであるとしたうえで、その性質は「労務の対価」であるから給与所得に該当すると主張する。

(3) そこで、まず、本件権利行使益が、被告の主張するように、米国マイクロソフト社からの給付に係るものととらえるべきものであるか否かを検討する。

ア 米国マイクロソフト社からのストック・オプション付与の意味

a 米国マイクロソフト社のストック・オプション制度の概要は、前記第2の2(1)ウのとおりである。

この制度は、米国マイクロソフト社及びその子会社の有能な人材を維持すること、これらの者に付加的なインセンティブを提供すること、及び米国マイクロソフト社の事業の成功を促進することを目的とするものであり、そのための手段として、従業員等に対してストック・オプションを付与するという手段が用いられている。

この制度においては、米国マイクロソフト社は、同社及びその子会社の従業員等の中から、特定の従業員等を選び、その従業員等に対し、ストック・オプション(米国マイクロソフト社の株式を一定の期間内にあらかじめ定められた権利行使価格で購入することができる権利)を、何らの反対給付を義務付けることなく付与するものであり、その結果、付与された従業員等は、株価の変動による損失等あらゆる資本上のリスクをとることもなく、従業員等としての地位が一定期間継続した後は、オプションの行使期間を通じて、米国マイクロソフト社の株価が権利行使価格以上に上昇すれば、自らの意思表示のみによっていつでも権利を行使して株式を取得し、権利行使価格と時価との差に相当する利益を得ることができる機会を法的な権利として取得し、株価が上昇すれば、こうした権利を適切な時期に行使することによって、大きな経済的利益を得ることも可能となるものである。そのため、オプションを付与された従業員等は、自らが米国マイクロソフト社から期待されている存在であると感じるとともに、同社の株価が将来権利行使価格以上に上昇することが見込まれる状況下においては、将来におけるストック・オプションに係る株価上昇による利益に与る可能性が、米国マイクロソフト社又はその子会社への就労を継続する誘因として働くこととなる。

また、付与者である米国マイクロソフト社は、このような手段を用いることによって、付与時において特段の費用を伴わずに、その目的である有能な人材の確保という企業目的の達成を図ることができる。

b このように、本件プランに基づくストック・オプション制度は、従業員等に将来の株価の上昇による利益そのものを提供することを約束するものではなく、そのような場合の利益に関与できる機会を与えるものであり、これに魅力を感じた当該従業員等が就労の継続を希望するであろうという事実上の効果によって、必要な人材の維持を図ろうとする制度であって、付与に際して、当該従業員等に同社又は子会社への就労を義務付けるような内容を全く含んでいない。

そして、その際に付与されるストック・オプションは、制度の目的から、付与契約によって譲渡が制限されているものであるが、いわゆるコール・オプションの一つであって、それ自体

独立した経済的価値を持つものであり、それが米国マイクロソフト社から給付されたことは疑いない。

イ 権利行使益の源泉

a これに対し、当該株式の時価と権利行使価格との差額に相当する権利行使益は、ストック・オプションが付与され、権利が確定した場合に常に生じるものではなく、当該株式の時価が上昇して権利行使価格を上回り、かつ、被付与者たる従業員等がその時点で権利行使をすることによって初めて生じるものであり、具体的にどれだけの額に相当する権利行使益が発生するかは、当該株式の時価が権利行使価格をどの程度上回るかによって定まるものである。

そのため、被付与者たる従業員等は、米国マイクロソフト社からストック・オプションを付与されたとしても、その後、権利行使が可能となった時点以降において客観的に当該株式の時価が権利行使価格を上回ることがなければ、いかなる権利行使益も享受することはできないし、客観的にはそのような状況が生じたとしても、従業員等自身が更なる株価の上昇を期待して権利行使の時期を逸した場合には、同様の結果となるものである。

このようなストック・オプションの権利行使による経済的利益の発生の有無及び具体的な利益の額を左右する株式の時価は、当該企業の業績のみならず、企業の将来の収益力、金利、為替、国内外の景気の動向、政治や社会の情勢、投資家の動きなど、多様な要因に基づいて形成されるものであって、多分に偶発的な要素にも左右されるものであり、かつ、絶えず変動するものである。

ストック・オプションの権利を行使する者は、このように、株価が多様な要因に基づいて変動することを前提として、株価の動向を予測しながら、自らの判断において、権利行使の時期を選択し、実行するのが一般的であると考えられる。その結果、付与会社から同一内容のストック・オプションを与えられたとしても、これを行使して得られる現実の権利行使益は、これを行使する者ごとに異なるものであり、個々の具体的な権利行使益発生の有無及び享受する権利行使益の額は、前述のとおり多様な諸要因によってその時々形成された株式の時価及び行使者自身の判断による権利行使の時期という、多分に偶発的、一時的な要因によって定まることとなる。

b そして、先にみたとおり、ストック・オプション付与契約は、従業員等に対し、ストック・オプションというそれ自体経済的利益と評価できる権利を付与するもので、それだけで就労継続の誘因として機能するものであり、また、同契約においては、その契約時点では、権利行使益の額や発生時期はもちろん、発生の有無さえ予測できないものであり、これらは、専ら株価の変動と原告自身の一方的な権利行使の意思表示によって定まることからすれば、具体的に発生した権利行使益が、米国マイクロソフト社がストック・オプション付与契約によって条件付きで支払を約した経済的利益であるとみることは相当とはいえない。

また、特定の具体的な所得の源泉が何であるかは、当該所得自体の性質や発生の様態によって定まるものであり、ストック・オプションが付与されれば、当該権利行使益が必ず得られるというものでもないのであるから、米国マイクロソフト社から付与されたストック・オプション自体に担税力がなく、その経済的利益に対して給与所得としての課税が困難であったとしても、そのことを理由として、ストック・オプションを行使した結果生じた経済的利益である権利行使益について、同社から給付されたものとして取り扱うべきことにはならない。

c したがって、これらのことからすれば、ストック・オプションの行使の結果発生した権利行使益は、米国マイクロソフト社から給付されたストック・オプションに当然に含まれる利益であるとか、同社とのストック・オプション付与契約の履行として同社から給付された経済的利益とみることはできないというべきであり、前述のとおり様々な要因による株価の上昇と権利行使の時期に係る原告自身の投資的判断とにその源泉があると解するのが相当である。

d(a) これに対し、被告は、付与会社である米国マイクロソフト社には、当該株式を市場で売却(発行)すれば得られたはずの利益(時価から権利行使価格を差し引いた額)があり、権利行使益は、実質的に付与会社の損失において従業員等に与えたものであると主張する。

(b) しかし、付与会社である米国マイクロソフト社は、既に就労の継続を促す誘因としてストック・オプションを法的権利として従業員等に付与した時点において、権利行使価格を一定額のものとして約定し、将来それが約定の価格を上回ることがあったとしても、その者からの権利行使を拒否したり、その価格を変更する余地を留保していないのであるから、このような株式について、何らの制限なく自由に市場取引ができる価格を前提に当該株式を市場で売却(発行)すれば得られたはずの利益を実質的に付与会社が把握していると評価することはできない。

むしろ、ストック・オプションが行使可能となった時点以降においては、原告は、付与会社に権利行使の時期を制約されることなく、専ら自らの判断において、親会社に権利行使の意思を通知し、約定の権利行使価格に相当する金額を払い込むことによって、いつでも、当該株式の時価から権利行使価格を差し引いた額相当の経済的利益を取得できる権利を有する

こととなるのであるから、少なくとも、上記の権利行使が可能となった時点(権利確定時)以降においては、実質的に上記の経済的利益を把握している者は原告の方であるとみるのが相当である。

従前から、ストック・オプションを付与された者が権利行使をしないまま死亡した場合、相続財産の評価において、当該ストック・オプションは相続発生時における株式の価額から権利行使価額を控除した金額相当の経済的価値を持つものとして評価され、相続税の課税の対象となるものとして取り扱われている(財産評価基本通達193-2参照)のも、同様の認識に立ったうえでのものと解される。

(c) また、時価を下回る権利行使価格で新株発行がされた場合、既存の株主には、それによって保有株式の時価の低下という不利益が生じることがあるものの、資本取引を行う発行会社に損失が生じるものとは認められない。

なお、新株予約権に係る法人の有する自己株式の譲渡について定めた法人税法施行令136条の4においても、ストック・オプションにつき、権利の行使者に対して契約にあらかじめ定められた譲渡価額をもって自己株式を譲渡したときは、その譲渡は正常な条件でされたものとして所得の金額を計算する旨が定められ、時価の差額分を低額に譲渡したものとはとらえていない。

現に、本件の事案においても、米国マイクロソフト社は、権利行使益相当額について、何らかの企業会計上の処理を行っていないことは前記のとおりである。

(d) したがって、付与会社に、当該株式を市場で売却(発行)すれば得られたはずの利益(時価から権利行使価格を差し引いた額)が存在し、実質的にそれが権利行使益として従業員等に与えられるとする被告の上記主張は理由がない。

e ちなみに、会社が、いわゆる分離型の新株引受権付社債を発行した後、新株引受権証券(ワラント)を買い戻して従業員等に支給する、いわゆる擬似ストック・オプションの場合には、専ら新株引受権証券の価値だけが、会社からの給付に当たるとして給与所得に該当し、その後、同証券に表象された新株引受権を行使して得た権利行使益自体は、上記の新株引受権証券(ワラント)の付与による経済的利益とは区別され、給与所得として課税の対象とされることはない取扱いがされている。

新株引受権証券(ワラント)は、それ自体には、多くのインセンティブ・ストック・オプションと異なり、権利の譲渡制限がなく、株式引受権が証券化されているという違いがあるが、これをいわゆるインセンティブ・ストック・オプションに擬して用いる場合には、付与時の契約によって譲渡制限が設けられることが多いと考えられるし、上記の各相違点は、新株引受権証券(ワラント)自体に担税力を認める根拠となり得るとしても、給与所得として把握されるべき経済的利益の範囲について、ストック・オプションの場合と取扱いを異にすべき理由となるものとは思われない。

ウ 以上のとおり、本件権利行使益について、これを米国マイクロソフト社から原告に対して与えられた経済的利益であるとしてとらえることは相当でないというべきである。

(4) また、前記(3)の点を暫く措き、仮に、本件権利行使益が米国マイクロソフト社からの給付に係るものであるとした場合、それが、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した「労務の対価」として受けた給付といえるか否かについて検討する。

ア 所得税法28条1項にいう「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」とは「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務の対価として受ける給付」をいうものと解すべきものであることは、前記(1)に述べたとおりである。

イ 上記の「労務の対価」は、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて、一方の当事者が提供する労務等の見返りとして給付されるものであり、このような給付は、通常の場合、上記の雇用契約等に基づいて、使用者が行うものであるが、その履行を第三者が引き受けたり、第三者から支払うことが、当事者間の合意によって定められることもあり、その支払者が第三者であるからといって、直ちにその給付が「労務の対価」に当たらないとはいえない。

しかしながら、特定の個人に対して行われる経済的給付が、所得の区分上どのような性質を有するかは、その給付の前提として、給付を行う者がどのような立場にあるものであるか、給付を行う者と給付を受ける者との間にあらかじめ何らかの法律関係が存在するか、存在するとすればそれはどのようなものかなどの諸事情によって異なるものである。例えば、同じように特定人が一定の期間ある会社に勤務したことを理由としてその者に対して経済的給付が行われても、それには、同人の長期の勤続を祝う趣旨で親族等が行う場合、地元企業への若年労働者の定着を奨励する趣旨で公共団体が行う場合など、様々な趣旨・原因によるものがあり得るのであり、当該給付が、だれからどのような趣旨で行われたかを踏まえたうえで、それぞれの給付の性質が判断されるべきものである。

このことは、当該給付が「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」である「労務の対価」に当たるか否かについても同様であり、仮に、本件権利行使益の

発生が原告の一定期間の就労を前提とするものであったとしても、そのような条件関係があるというだけでは、原告の一定期間の就労と本件権利行使益の間に「対価」というべき関係が存在することにはならない。

そして、雇用契約やこれに類似する法律関係が存在する場合には、そのような基本的な法律関係を前提として、従業員等は、使用者に対し、継続的に様々な労務の提供を行うことが通常であるから、そのような関係の下で使用者が従業員等の地位にある者に対して行う経済的給付については、それが従業員等のいかなる労務の提供に対するものであるかを厳密に問わなくても、広く当該従業員等の提供する労務に対する対価であると認められることが多いといえることができるが、当該給付が、そのような関係にない当事者間で行われる場合には、個々の趣旨にその趣旨を踏まえたうえで、「労務の対価」というべき性質のものであるか否かを検討する必要がある。

ウa 被告は、米国マイクロソフト社が原告の勤務していた日本マイクロソフト社の親会社であることを理由として、このような親会社からの経済的給付は「労務の対価」とみるべきであると主張する。

b 本件権利行使益が米国マイクロソフト社から給付されたものであるとすれば、その趣旨は、本件ストック・オプションを付与する趣旨と同様に、原告の過去の実績等を検討したうえで、同社又はその子会社における原告の就労の継続を促すことを主たる目的として、その誘因を与えることにあったものというべきこととなる。

c しかし、米国マイクロソフト社は、原告が勤務していた日本マイクロソフト社の100パーセントの株式を所有していたが、両社はそれぞれ法人格を異にするものであり、一般に、親会社が子会社に対する経営支配を通じて子会社の労働力を利用し、子会社従業員等の労務の成果を得る関係にあるとしても、原告の子会社に対する労務の提供は、原告と子会社との契約に基づくものである。また、上記の労務の提供とアメリカ合衆国の企業である親会社の業績との関連が著しく間接的で希薄なことからすれば、原告の子会社に対する労務の提供をもって、親会社に対する労務の提供と同視することはできない。

d そして、本件の証拠を検討しても、原告が、米国マイクロソフト社に対して労務の提供をしたり、原告に対する給与の一部又は全部を同社が支払うべき法的関係が存在したことは認められない。そのほか、本件権利行使益について、原告の勤務に対して日本マイクロソフト社が支払うべき報酬の一部を実質的に米国マイクロソフト社が支払ったと評価すべきような事情も認められない。

なお、日本マイクロソフト社の取締役の所得税法違反被告事件における被告人の供述調書(乙36)には、同社の人事部長が採用に際し、年収との関係でストック・オプションを選択するよう説明していた旨の供述部分があり、同社の管理本部長名で、ストック・オプションの対象者を名宛人として、ストック・オプション制度の概要を説明した資料が添付されているが、その内容は、そもそも原告以外の第三者(役員)と日本マイクロソフト社との契約についてのものであるうえ、同調書に添付された日本マイクロソフト社の「採用通知書兼雇用契約書」には、労働条件は、本契約書記載以外は会社の定める就業規則による旨規定され、「その他特別要件」として米国マイクロソフト社のストック・オプションを3000株提供する旨明記されているが、原告が、日本マイクロソフト社と雇用契約を締結した事情がこれと同様であったとの証拠はなく、原告自身そのような事実の存在を否定していること(甲4)にも照らせば、原告と日本マイクロソフト社との契約が上記の被告人の場合と同様であると認めることはできず、したがって、本件ストック・オプションの交付が原告と日本マイクロソフト社との間の雇用契約の内容として合意されていたものと認めることもできない。

e 米国マイクロソフト社が本件ストック・オプションを原告に対して付与したのは、原告を日本マイクロソフト社又はその子会社に引き留めることが、将来的に米国マイクロソフト社にとっての利益になると判断したからであることは、同社のストック・オプション制度の目的に照らして明らかである。

f 前述したとおり、本件ストック・オプションの付与は、米国マイクロソフト社の一方的な意思決定に基づいて申し出られるものであり、原告の就労の継続という米国マイクロソフト社側の目的は、ストック・オプションの権利の確定と株価の上昇によって経済的利益を取得できる可能性を与えることによって、そのことに魅力を感じた原告が就労の継続を希望するであろうという事実上の効果によって達成しようとしているものであり、原告が、同契約によるストック・オプションの付与を受けたとしても、原告の側に、米国マイクロソフト社又はその子会社に引き続き一定期間就労すべき法律上の義務やその他の義務が発生するものではない。

そして、原告は、権利行使にあたっては、あらかじめ決められた権利行使価格相当の金額の支払をすべきことを除いては、米国マイクロソフト社又はその子会社に対して、何らの新たな義務を負うことを求められていない。

g したがって、米国マイクロソフト社による本件ストック・オプション及び権利行使益の付

与は、あらかじめ原告との間に存在した雇用関係又はそれに類する原因に基づいてされた何らかの労務の提供に対し、その対価として行われたものということとはできない。

エ また、被告は、従業員等の地位に基づく給付という広い意味での労務の対価性こそが、勤労性所得である給与所得の本質的な要素であって、そのような広い意味での対価性が認められる限り、勤労者がその地位に基づいて受ける給付は、原則として給与所得に該当するというべきであり、厳密な意味における労務提供の反対給付でなくとも、広く労務提供に由来する給付であれば、給与所得に該当すると解すべきであるから、本件権利行使益はこれに当たる、と主張する。

しかし、前記のとおり、従業員等の地位に基づく給付が広く労務の対価と認識されるのは、従業員等と使用者との間には雇用契約又はこれに類する原因があり、従業員等の側から継続的に様々な労務の提供が行われることが通常であるからであって、そのような前提がない場合にまで、同様に解すべき理由はない。

被告の主張の趣旨が、労務の提供が給付者に向けられたものでなくとも、その労務の提供と経済的利益の給付との間に単なる条件関係さえあれば足りるというのであれば、「労務の対価」という性質による区分を無意味なものとするに等しく、「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」という用語の示す一般的な意味からも、大きく乖離することになるというべきである。

したがって、被告の上記主張は採用できない。

オa ところで、所得税法上の所得区分は、各区分に応じて計算方法や課税方法が異なり、そのいずれに該当するかによって税負担が大きく異なるものであり、所得区分を定める規定の解釈適用は、納税者たる国民の利害に重大な影響を及ぼすものである。そのため、これらの規定については、本来、租税法律主義の観点から、特に法的安定性及び予測可能性を備えていることが求められているというべきであり(租税要件明確主義)、そうでなければ、国民は、当該行為によって生ずる課税関係を予測し、あるいはこれを認識したうえで、行動することができず、その結果、予期しない甚大な経済的負担を負う危険にさらされ、法の下に安心して経済生活を営むことができないといつて過言ではない。

b しかし、仮に、所得税法28条1項にいう「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」の解釈に当たって、特定の雇用関係や委任関係等のない者に対する経済的な給付について、それが親会社からのものであるということを根拠に、「労務の対価」の意味を極めて緩やかに解する被告主張のような解釈が許されるとすれば、「労務の対価」という概念は希薄化して、同項の適用の範囲は拡大するが、その場合、親会社・子会社あるいはグループ企業とは、どのような要件を備えたものをいうのか、親会社と同様に子会社の業務に密接な利害関係を有する子会社の株主や取引先からの同趣旨の経済的利益の提供については、どのように取り扱われることとなるのかなど、明らかでなく、同条の適用範囲も著しく不明瞭なものとならざるを得ない。

そして、上記解釈のように、本件ストック・オプションのような外国の親会社から付与された権利を行使して得た利益(権利行使益)に係る所得が、所得税法28条1項にいう「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」に含まれるということは、上記規定の文言やその関連法令から当然に明確なものとして理解できるものではない。そのことは、課税当局自身が、このような経済的利益の発生がしばしば生じる社会的状況になった後も平成9年度までは、これらの所得は一時所得に当たるとの見解を採り、そのような見解の下に、課税事務を行い、各機関の窓口等においても、こうした見解に立った指導をしたほか、責任ある立場の職員が、その職名を示したうえでかかる見解を示す公刊物の刊行に関与していたこと(これらのことは、公知の事実である。)に照らしても、明らかである。仮に前記のとおり所得税法28条1項の文言の下でも、本件権利行使益のような利益が同項の適用を受けるべきものとすれば、納税者である国民が、被告主張のような課税を合理的に予測して経済活動を行うことは困難であるといわざるを得ない。

c したがって、現代企業における分社化の進展等、企業活動の変化、多様化に応じ、課税の公平の理念から合理的な課税を行う必要があるとしても、何らの法的な手当も行わないまま、所得税法28条1項を根拠として被告主張のような課税を行うことを適法として許容する上記解釈は、租税要件明確主義の要請からも、相当でないというべきである。

d ちなみに、被告は、OECDの討議資料(乙26、27)を援用し、被告の主張が国際的な解釈、運用の方針に沿う旨主張するが、同文書は、国際的に二重課税が行われないよう二国間の課税の方法を調整することを目的とするOECDモデル租税条約の運用等に関連して、ストック・オプションに関する各国の課税の違いの調整案を検討したものであるが、所得の区分については、我が国の立法政策及び租税法の解釈にゆだねられているから、直ちに本件権利行使益のようなものの所得区分の解釈、認定に影響するものとはいえない。

(5) 以上のとおり、上記(3)及び(4)のいずれの点からしても、本件権利行使益は、雇用契約

又はこれに類する原因に基づき提供した労務の対価として受ける給付に当たるとは認められないから、本件権利行使益は給与所得に該当しないというべきである。

3 本件権利行使益が一時所得に該当するか否かについて

所得税法34条1項は、一時所得について、「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」と規定しているところ、本件権利行使益が給与所得に該当しないことは、前記2に述べたとおりであり、これが、その他の上記各所得区分のいずれにも該当しないことも明らかである。

また、本件権利行使益が、本件ストック・オプションに係る親会社の株価の変動及び原告自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有する経済的利益であることは前記2(3)に述べたとおりであるから、所得税法34条1項にいう「一時の所得」に該当するものというべきである。

さらに、本件権利行使益が労務その他の役務の対価としての性質を有しないことは前記2(4)のとおりであり、また、資産の譲渡の対価にも当たらないことは明らかである。

したがって、本件権利行使益は、所得税法34条1項所定の一時所得に該当するものというべきである。

4 本件権利行使益が雑所得に該当するか否かについて

所得税法35条1項は、雑所得について、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、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得と規定しているところ、本件権利行使益が一時所得に該当することは上記3のとおりであるから、本件権利行使益が雑所得に該当するものということとはできない。

第4 結論

以上のとおり、本件権利行使益は、給与所得及び雑所得に該当せず、一時所得に該当することが認められるところ、このことを前提として、原告の平成12年分に係る所得税について、総所得金額及び納付すべき税額を算定すると、別表1の「更正の請求」欄記載のとおりとなる。

よって、その余の争点について判断するまでもなく、被告のした本件処分は違法であり、その取消しを求める原告の請求は理由があるから、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 市 村 陽 典

裁判官 関 口 剛 弘

裁判官丹羽敦子は、差し支えのため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 市 村 陽 典

訴訟代理人・指定代理人一覧

(原告訴訟代理人弁護士) 山田 二郎	(被告指定代理人) 植田 浩行 別所 卓郎 信本 努 伊藤 英一 丸尾 典由 井上 良太 佐藤 浩司
-----------------------	---

(別表2)

ア 総所得金額 4643万7103円

上記金額は、次のaからb, cの金額を控除した金額である。

a 給与所得の金額 5397万7108円

上記金額は、次の i 及び ii の各給与収入金額の合計額から、所得税法28条3項に規定する給与所得控除額を同条2項の規定に基づいて控除した後の金額である。

i マイクロソフトアジア社からの給与収入金額 1084万4191円

上記金額は、原告が本件確定申告書に給与所得の収入金額として記載した金額であり、本件確定申告書に添付された同社を支払者とする平成12年分給与所得の源泉徴収票の「支払金額」欄に記載された金額と同額である。

ii スtock・オプションの権利行使に係る米国マイクロソフト社からの給与収入金額
4776万3292円

上記金額は、原告が米国マイクロソフト社から得たStock・オプションの平成12年中の権利行使に係る経済的利益の合計金額である。

b 不動産所得の金額 △73万3804円

上記金額は、原告が本件確定申告書に不動産所得の金額として記載した金額と同額である(△はマイナスを示す。)

c 分離課税の短期譲渡所得の金額 △680万6201円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した分離課税の短期譲渡所得の金額と同額である。

イ 所得控除の金額 258万3409円

上記金額は、原告の所得控除の合計額であり、原告が本件確定申告書に記載した金額と同額である。

ウ 課税総所得金額 4385万3000円

上記金額は、前記アの総所得金額4643万7103円から上記イの所得控除の金額258万3409円を控除した後の金額(ただし、国税通則法(以下「通則法」という。)118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

エ 納付すべき税額 506万7900円

上記金額は、次のaからbないしeの合計額を差し引いた金額(ただし、通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

a 課税総所得金額に対する税額 1373万5610円

上記金額は、前記ウの課税総所得金額4385万3000円に所得税法89条1項の税率(経済

社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律(平成11年法律第8号)4条の特例を適用したもの)を乗じて算出した金額である。

b 外国税額控除 118万0722円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した外国税額控除の額と同額である。

c 定率減税額 25万円

上記金額は、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律6条2項かつこ書が定める金額であり、原告が本件確定申告書に記載した定率減税額と同額である。

d 源泉徴収税額 72万3500円

上記金額は、原告が本件確定申告書に記載した源泉徴収額と同額である。

e 予定納税額 651万3400円

上記金額は、所得税法104条に規定する原告の平成12年分所得税の予定納税額(第1期分325万6700円及び第2期分325万6700円の合計額)である。

以 上