

職務発明対価に関する所得区分の再検討

大阪地裁平成23年10月14日判決を素材にして

中 野 辰 洋

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 職務発明対価の所得区分を巡る裁判例

第1節 大阪地裁平成23年10月14日判決

第2節 問題点の整理及び若干の検討

第2章 特許法35条と職務発明対価

第1節 特許法35条の内容と解釈

第2節 特許法35条5項の「相当の対価」の算定方法

第3章 職務発明対価の所得区分の学説状況及び課税実務上の取扱い

第1節 譲渡所得及び雑所得とする見解

第2節 譲渡所得とする見解

第3節 給与所得とする見解

第4章 職務発明対価の所得区分の再検討

第1節 所得税基本通達による課税上の取扱いへの批判

第2節 譲渡所得該当性の検討

第3節 給与所得該当性の検討

第4節 職務上の発明の対価の性質による所得区分のあり方

おわりに

はじめに

本稿では、職務発明対価の所得税法上の所得区分について検討する。職務発明対価とは、特許法35条に規定されている職務発明により従業者等が使用者等から受け取った金銭等のことである。この職務発明対価には大きく分けて二つの種類がある。一つは特許法35条2項に規定される「契約、勤務規則その他の定め」により使用者と従業者との合意に基づいて受領す

る金銭，もう一つは，特許法35条3項に規定される相当の対価請求権の行使に基づいて受領する金銭である。

これらの金銭は多くの企業において，人事管理の一環として昇給等々の他の要素との組み合わせで対処してきたため，近年まで対価の額が問題となることは少なかった¹⁾。しかし，東京地裁平成11年4月16日判決²⁾，いわゆるオリンパス事件において使用者等があらかじめ定める勤務規則等により何らかの対価を定めていたとしても，その対価が最終的に相当の対価として認められるとは限らないことが明らかになった。その後も，青色発光ダイオード事件など多額の相当の対価の請求が認められる判決が相次いだため，平成16年に特許法35条は改正されることになった。改正後特許法35条は，改正前とは異なり対価算定時の手続きの合理性を重視する制度となった。そのため改正前よりも相当の対価請求権に基づく相当の対価の請求は減少すると考えられる。

しかし，職務発明について，依然として相当の対価請求権の行使は可能であり，かつ近年の知的財産権の重要性の高まりからも，職務発明対価をめぐる法的諸問題の検討には大きな意義があるものといえる。そこで，本稿では，とくに税法と特許法の接点の問題である職務発明対価の所得税法上の所得区分について，論じることを目的とする。

職務発明対価の所得区分について，最近の重要な裁判例として，大阪地裁平成23年10月14日判決³⁾及びその控訴審である大阪高裁平成24年4月26日判決⁴⁾がある。これらの判決において裁判所は，譲渡所得は「資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得」であるから，相当の対価請求権に基づいて取得した相当の対価は譲渡所得に該当しないとした。そのうえで，相当の対価は使用者が権利を排他的独占的に実施するなどして得た利益を分配したものであるから，他のどの所得にも該当しないため雑所得に該当すると判断した。

しかし，本判決にはいくつかの大きな疑問点がある。すなわち，職務発明とは，従業者の研究活動の結果取得した特許を受ける権利等を使用者に

承継させる結果だけを指すのではなく、従業者の研究活動の過程も含む概念である。そのため、職務発明対価は従業者が行った労務提供の対価として研究活動に基づいて支給された金銭であり、給与所得に該当すると考えることができる。また、特許法35条の構成上、特許を受ける権利等という資産が従業者から使用者に承継される対価として金銭が支払われるため、原告が主張するとおり相当の対価請求権に基づいて受領する金銭が譲渡所得に該当すると考えることも可能である。

そこで、本稿では、職務発明対価の所得区分について、大阪地裁平成23年10月14日判決を素材として、職務発明の対価の性質から給与所得該当性と譲渡所得該当性を中心に論じたい。第1章にて大阪地裁平成23年10月14日判決を紹介し、第2章で特許法35条の構造と解釈を明らかにした上で、第3章で所得税法上の職務発明対価の取扱いを検討する。そして、最後に第4章で職務発明対価に関する所得区分の再検討を行いたい。

第1章 職務発明対価の所得区分を巡る裁判例

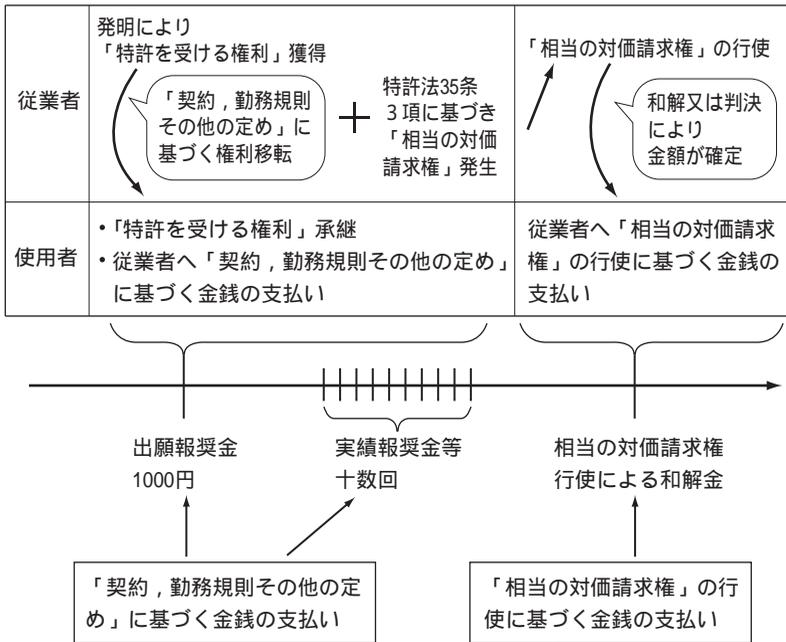
本章では、職務発明対価の所得区分を争った大阪地裁平成23年10月14日判決を取り上げる。なお、本件は改正前特許法35条3項に規定される相当の対価の所得区分を争った事例である。そのため、旧法に関する記述についてはその旨を明記するが、改正により特許法35条3項に定める相当の対価の性質が大きく変化したわけではなく、本稿のテーマである所得区分の検討に影響はない。

第1節 大阪地裁平成23年10月14日判決⁵⁾

1 事実概要 (図1 参照)

A社の従業者である原告Xは、A社在職中の昭和58年に職務発明を行い、特許を受ける権利を得た。XはA社に特許を受ける権利を承継させ、同年にA社は当該権利を出願し、出願された権利は、平成4年にA社の名で特

図1 大阪地裁平成23年10月14日判決の事実概要



許登録された。Xは当該職務発明に関して、発明報奨金規定等に基づいて、出願報奨金1000円の他に昭和58年から平成17年までの間に十数回にわたり各種報奨金をA社から受領した。しかしながら、Xは、平成17年に本件職務発明に起因するロイヤリティ報奨金（実績報奨金）の額が特許法第35条3項（改正前）⁶⁾の規定される相当の対価の額に満たないとして、当該相当の対価の支払を求めて訴訟を提起した。その後、平成18年に当該訴訟において訴訟上の和解が成立し、和解金を受領したXは本件和解金を平成18年分の雑所得として申告した。しかし、Xは翌平成19年に本件和解金に係る所得は雑所得ではなく譲渡所得に該当するとして更正の請求を行った。

これに対し原処分庁Yは、本件和解金は全て平成19年分の雑所得に該当するとし、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。Xはこれらの

処分に対して、その取消しを求め、審査請求のうえ出訴した。

2 当事者の主張

従業者である原告Xの主張は以下の通りである。

(1) 特許法35条3項(改正前、以下括弧書きは筆者付記)に定める相当の対価の性質

「従業者等は特許法35条3項(改正前)の定めに基づいて『相当の対価支払請求権』を取得するが、その請求権が、『特許を受ける権利若しくは特許権を承継させたこと』の対価であることは同項の文言から明らかである。……本件のような職務発明に係る特許権若しくは特許を受ける権利の承継については、通常の資産と異なり、権利の性質上、その承継時にそれに見合う相当の対価を終局的に決定することはおよそ全ての人にとって不可能である。そこで…従業者等は、当該特許を受ける権利等の承継時ではなく、後日、相当の対価支払請求権を行使し、使用者等に対して相当の対価を求めることが認められているのである。」

(2) 譲渡所得該当性

「このようにして原告が得た金員については、原告が特許権若しくは特許を受ける権利の承継の対価として特許法35条3項(改正前)の規定により取得した相当の対価支払請求権を実現させたものであるので、正に特許権若しくは特許を受ける権利の譲渡の対価として、所得区分としては譲渡所得と解される。」

一方、原処分庁Yは、原告Xの主張に以下の通り反論し、雑所得に該当することを主張した。

(1) 譲渡所得の性格と譲渡所得に該当しない理由

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税する趣旨のものであるところ、本件和解金の実質からすると、本件和解金は、原告が本件

特許を受ける権利を有していた期間中の増加益であるとはいえず、また、本件和解金に対する課税は、本件特許を受ける権利が使用者に移転するのを機会に清算して課税するものでもないから、本件和解金は譲渡所得には該当しない。」

（2）雑所得該当性

「本件和解金は、原告が職務発明を行い、特許を受ける権利を使用者に譲渡したことにより、その後にAが当該権利を排他的独占的に実施するなどして得た利益を基礎として、『相当の対価』として支払われたものであって、一時所得該当性の判断基準である『対価』性を有することは否定出来ないから一時所得に該当せず、雑所得を除く利子所得から一時所得までの9種類のいずれの所得にも該当しない。したがって、本件和解金は、雑所得に該当する。」

3 判決要旨

大阪地裁は、以下のように判示し、本件和解金の所得区分を雑所得と判断した⁷⁾。

（1）譲渡所得の性格

「ある所得が譲渡所得に該当するためには、資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得であることが必要であるものと解される。」

（2）譲渡所得に該当しない理由

「特許を受ける権利等の承継時に『相当の対価』の額を的確に算定することは極めて困難である。このような『相当の対価』の算定の困難性に照らすと、特許を受ける権利等が承継された時においては、その機会に現実に金銭が支払われた部分を除き、当該特許を受ける権利等の承継に係る『相当の対価』につき所得が実現したと評価することはできない。」

（3）相当の対価の性質

「特許法35条3項の『相当の対価』とは、……貢献度に応じた独占的実

施利益の分配金という方が、その実質によく合致するというべきである。……したがって、特許法35条3項に基づく本件和解金が、本件特許を受ける権利の対価の再評価額であるということはできず、譲渡所得課税の趣旨に合致する旨の原告のその前提を誤るものであり採用することができない。」

(4) 雑所得該当性

「以上のとおり、本件和解金は譲渡所得に該当しない。しかも、本件和解金は、利子所得、……いずれにも該当しないから、結局、雑所得に該当することとなる(所得税法35条1項)。なお、本件和解金は、……従業員等の労務及びその結果(職務発明)に対する対価たる性質を有しているというべきであり、『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』(所得税法34条1項)とはいえないから、一時所得には該当しない。」

第2節 問題点の整理及び若干の検討

以上の通り、裁判所は当該和解金を雑所得と判断した。以下では、本判決の問題点の整理と若干の検討を行う。

本判決の争点は特許法35条3項に定められている「相当の対価」の解釈と譲渡所得に対する理解の相違にある。当事者の主張において、原告Xはこの「相当の対価」をあくまでも特許を受ける権利等を承継させたことによる対価であるとして、譲渡所得に該当すると主張した。これに対して課税庁Yは、譲渡所得とは、所有者の所有期間中の増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税するものであるとし、本件所得はこれに当たらず、かつ、他のどの所得区分にも該当しないため、雑所得に該当すると主張した。

裁判所は、「租税法律主義の原則(厳格な文言解釈の要請)に悖るものではない」とし、原告の特許法35条に規定される「相当の対価」が特許を受ける権利等の対価にあたるという主張は認めながらも、当該和解金は、

本件特許を受ける権利が使用者に移転する機会に一時に実現した所得ではないことを理由に譲渡所得該当性を否定した。そのうえで、「相当の対価」の性質を「貢献度に応じた独占的实施利益の分配金」とし、他のどの所得区分にも当てはまらないことから、雑所得に該当すると判断した。

控訴審の大阪高裁平成24年4月26日判決においても、譲渡所得の性質について「譲渡に起因して譲渡の機会に生じた所得」という原審判決と同様の見解が示され、相当の対価請求権に基づく「相当の対価」は譲渡所得に該当しないと判断している。また、「相当の対価」の性質についても、「現行特許法35条5項は、相当の対価の算定のための要素として『使用者等が受けるべき利益の額』のほか『その発明に関連して使用者等が行う負担、貢献及び従業員等の処遇その他の事情』を挙げ」⁸⁾していることから、「相当の対価」は客観的交換価値のみによって定まるものではなく、単純に値上がり部分を把握することはできないことから、同様に譲渡所得該当性を否定している。

しかし、さしあたり私見を述べれば、特許法35条3項に定める相当の対価請求権に基づいて支払われた金銭については、あくまでも使用者と従業者の間の雇用関係を前提として支払われた金銭であり、裁判所も従業者等の労務及びその結果に対する対価たる性質を有していると認めていることから、給与所得に該当すると考えることもできる。

他方、特許法は発明者主義を前提としており、実際に従業者から使用者へと特許を受ける権利等が移転していることから、原告の主張しているように譲渡所得に該当する余地も当然ある。むしろ、従業者が使用者に特許を受ける権利を承継する際、特許を受ける権利の対価を算定することが困難であることから、「契約、勤務規則その他の定め」により使用者と従業者との合意に基づいて受領する金銭のみを譲渡所得とするよりも、特許法35条3項に規定される相当の対価請求権に基づいて受領する金銭を含めて特許を受ける権利の対価と考える方が、特許を受ける権利を合理的な対価で承継するという側面から考えれば妥当ともいえる。

いずれにせよ、本判決や通達において採用されている「権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」という区分は適切ではなく、再検討の余地がある。それらの問題点について、以下で論じていくこととする。

第2章 特許法35条と職務発明対価

本章では、職務発明制度について概観した上で、職務発明について規定する特許法35条について検討する。本規定は、民法の契約法や労働法など他の法律分野にも関連する広範な条文である。そのため以下では本稿のテーマである職務発明対価の所得区分に関連する部分に限定して検討したい。

第1節 特許法35条の内容と解釈

1 特許法35条の概要

特許法は発明者主義を採用しているため、従業者等が発明をなした場合には、従業者等に特許を受ける権利が原始的に帰属する。一方で同法35条1項は、使用者等に対し、発明のための投資へのインセンティブを与えるため、従業者等が、従業者等の現在または過去の職務に属しかつ使用者等の業務範囲に属する行為（職務発明）を行った場合には、使用者等は、従業者等の発明について特許を受けたときに、当該特許権について当然に通常実施権を有すると規定されている。さらに、使用者等が、特許を受ける権利等を取得しようとする場合、使用者等は契約の他「勤務規則その他の定め」により、特許を受ける権利、特許権、専用実施権を取得することも許されている（同法35条2項の反対解釈⁹⁾。

その一方で、従業者には特許法35条3項において相当の対価請求権が認められている。また、職務発明外の発明に関して、あらかじめ使用者が特許権等を取得する契約や勤務規則等の条項は無効とされる¹⁰⁾。同条4項5

項では、同条3項に規定されている相当の対価の額の決定方法や考慮要素について規定している。

同条4項においては、同項が定める対価を決定するための基準の策定について、一定の要件が満たされる限り、使用者等が定めた対価額の基準が従業者等に対して拘束力を持ちうることを認めている。一方で、同条4項で規定されるべき対価の額の基準が存在しない場合や、対価額の基準により対価を支払うことが不合理であると認められる結果として対価額基準の拘束力が否定される場合には、同条5項で規定される算定要素を考慮し、相当の対価の額を算定する¹¹⁾。

2 使用者等と従業者等の意義と判断基準

使用者等とは、特許法35条1項において「使用者、法人、国又は地方公共団体」と定義されている。この使用者とは、職務発明がなされるにあたり、従業者に対して指揮命令権があり、中心的な援助をなした者が当該従業者の使用者となり、必ずしも労働法における使用者あるいは雇用契約上の使用者等とは限らない。また給与の実質的な支給者が誰かという点については、使用者を決定する上での最大のメルクマールになる¹²⁾。中山信弘教授は「投資リスクの負担、研究施設の提供研究補助者の提供、指揮命令関係等を総合的に勘案し、誰に発明への投資についてのインセンティブを与えることが発明の奨励になるのかという判断基準によるべきである」¹³⁾とし、総合的な判断により使用者を判断するとしている。

一方、従業者等は、同条1項において「従業者、法人の役員、国家公務員又は地方公務員」と定義されているように、通常の意味における会社等の従業者のほかに、取締役、個人企業の従業者、公務員等を含んだ概念である¹⁴⁾。従業者の判断基準は、使用者の場合と同様に給与の支払が有力の判断基準となる。しかしながら、それだけでは出向社員や派遣社員の発明が職務発明から外れることになるため、必ずしも適切ではなく、使用者の場合と同様に使用者等の実質的な指揮命令に服する者、具体的には雇用契

約が結ばれていることや、人的物的資源の提供を受けていることなどを総合的に勘案し判断すべきであるとされている¹⁵⁾。

3 職務発明の成立要件

次に職務発明の成立要件について、特許法35条1項では職務発明は「従業者等がその性質上当該使用者等の業務範囲に属し、かつ、その発明をするに至った行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の職務に属する発明」と定義している。つまり「従業者」がした発明で、それが「使用者等の業務範囲」に属し、その発明の行為が「従業者等の現在または過去の職務に属する」ことの3つが要件となる。このうち従業者等の意義についてはすでに述べたとおりである。「使用者等の業務範囲」について、一般的には使用者等の現実の営業実態に即して考え、現に行なっている、あるいは将来行うことが具体的に予定されている全業務を指すと解される¹⁶⁾。次に「従業者等の現在または過去の職務に属する」について、職務発明となるためには、発明をするに至った行為が、当該従業者の職務に属していることが必要であり、該当しない場合には自由発明となる¹⁷⁾。「現在又は過去の職務範囲」における過去の職務範囲とは、同一の雇用関係の下での過去の職務をいい、退職等により雇用関係が終了した場合、終了後の行為は過去の職務に含まれない¹⁸⁾。

4 特許を受ける権利等の承継の定め

特許法35条2項では、使用者等へ職務発明以外の発明により得た権利を承継させることや、使用者等のため専用実施権を設定することをあらかじめ定めた契約や勤務規則その他の定めは無効であると定めている。一方その反対解釈により、職務発明の場合にはあらかじめそのような事項を設定することを許容している。

本条文における「契約、勤務規則その他の定め」とは、具体的には通常の契約や労働法上の労働契約や就業規則などが当てはまる。契約であれば

合意と認められる事情の有無，労働法上の規定であれば，労働条件としての合理性と周知措置の有無が問題となる。しかしあくまでこの規定の主たる目的は，発明者と使用者の間の力関係の調整であり，資金や人材を提供した使用者等の利益に配慮するため職務発明についての予約承継を認めたものである¹⁹⁾。そのため，使用者は合意だけではなく，発明考案取締規則等による一方的な意思表示によっても権利承継等の定めを決めることが出来ると解されている。

なお，権利の譲渡時において，金銭の支払を，出願補償金，登録補償金，実績補償金等に分割して支払う定めは，判決においても認められている²⁰⁾。これは，特許を受ける権利の譲渡時においてはその権利が不確定なものであり，使用者が受けるべき利益の額も不明であるため，権利承継時における適切な金銭の額を算定することが困難であり，このような分割払方式を採用しても従業者に不利益となるものではないからである。

5 相当の対価

特許法35条3項では，従業者等が，使用者等に特許権等を承継させた場合や専用実施権を設定した場合等には，使用者等から相当の対価請求権を取得することを定めている。

特許法は発明者主義を前提としているため，職務発明の場合にも原始的には従業者等に特許権が帰属する。その特許権を同法35条2項に基づいて，使用者に譲渡した場合や専用実施権を設定した場合には，同法3項の規定により従業者等は使用者等に対する相当の対価請求権を，勤務規則等に定められた権利の移転時期や合意された権利の移転時期に獲得する²¹⁾。同条3項はこのようにして，従業者等の利益を保護しつつ，従業者等の発明へのインセンティブが損なわれないように，両者の均衡をはかっている²²⁾。

なお，この相当の対価請求権に関連して，特許法35条3項以下を労働法規と解する説がある。この説は東京高裁平成16年1月29日判決が特許法35条を「我が国における従業者と使用者との間の雇用契約上の利害関係の調

整を図る強行法規である点に注目すると、特許法を構成すると同時に労働法規としての意味をも有する規定である²³⁾と判示していることや、職務発明が労働契約（雇用関係）を前提とした制度であることを根拠とした説である。土田道夫教授は特許法35条を「職務発明とその対価を契約自由にゆだねると、対価が過少となり、発明従業者の利益保護を欠く結果となりうる。特許法35条の相当の対価規制は、このような結果を回避し、従業者の交渉力をサポートする規制と評価することができる。」²⁴⁾と評し、従業者が受け取る金銭については「発明の対価は特許に関する権利承継の対価を意味するが、実質的に考えれば、職務発明（労働の遂行および結果）の価値を評価して支払われる給付という点で賃金と類似している。」²⁵⁾と述べている。もっとも、特許法と労働法の関係については、「職務発明が特許法上の制度である以上、特許法が労働法に優先適用されるのは当然と考える。」²⁶⁾としており、あくまでも特許法の趣旨を重視するという立場をとっている。

6 相当の対価の合理性保障と不合理時の算定基準

特許法35条4項では、同条3項の相当の対価を決定するための手続基準を定めており、合理的な対価の算定を保証している。不合理性判断の対象は、「契約、勤務規則その他の定め」であり、「その定めるところにより対価を支払うこと」とは、職務発明に係る対価として、契約、勤務規則その他の定めにより支払われる金員の額が決定されて支払われるまでの全過程を意味する²⁷⁾。また不合理性判断の考慮要素として、条文上「協議の状況」「開示の状況」及び「意見の聴取の状況」が挙げられている。ただし、この3つはあくまで不合理性の判断の対象となる全過程のうち、特に重視して考慮されるべき要素を例示したものであり、さまざまな手続上の要素が考慮されたうえで不合理性が認められることになる。

特許法35条5項では、同条3項の対価についての定めがない場合やその手続等が不合理と認められる場合における対価算定上の考慮事情を定めて

いる。条文上「使用者等が受けるべき利益の額」「その発明に関連して使用者等が行う負担，貢献」「従業者等の処遇」及び「その他の事業」が考慮事情として挙げられている。それぞれの具体例については次節において述べる。

第2節 特許法35条5項の「相当の対価」の算定方法

最後に特許法35条5項に定める「相当の対価」の具体的な算定方法について検討する。前述したとおり，特許法35条はあくまでも合理的な相当の対価を算定する上での手続を保証したものであり，具体的な算定方法については，同法5条において「その発明により使用者等が受けるべき利益の額」，「その発明に関連して使用者等が行う負担，貢献」，「従業者等の処遇」及び「その他の事情」を考慮要素とすること以外は何ら定めていない。

しかしながら，改正前特許法35条の時から裁判例の積み重ねにより，相当の対価の算定の基本的な枠組みについては，ある程度定まっており，以下の算式により表すことが出来る。

$$\text{使用者が受けるべき利益} \times (1 - \text{使用者等の貢献度等})^{28)}$$

まず「使用者が受けるべき利益」について，使用者等には，特許法35条1項において法定通常実施権が認められているから，「使用者が受けるべき利益」にはこの通常実施権を有することにより得られる利益は含まれず，特許権を承継することによってはじめて使用者等が受けられる利益の額，つまり他人の実施を排することによる利益と自己実施が可能になることによる利益が「使用者が受けるべき利益」に該当することになる²⁹⁾。

次に使用者等の貢献度等について，特許法35条5項には「その発明に関連して使用者等が行う負担，貢献」，「従業者等の処遇」及び「その他の事情」を考慮要素として挙げているが，「その他の事情」という文言の通り，様々な事情も広く考慮対象として解されており，特許を受ける権利が発生する前後を問わず考慮対象となる。

「その発明に関連して使用者が行う負担、貢献」には、発明完成に至る過程における、使用者等の実験設備・スタッフ等の利用³⁰⁾、発明完成に至る過程における使用者等側に蓄積された知識・ノウハウの利用等³¹⁾、知的財産部担当者の使用者等側の特許権の取得・維持等における寄与³²⁾、ライセンス契約締結における使用者等の貢献度³³⁾などが含まれる。また「従業者等の処遇」に含まれる事項としては、発明に基づいて、当事者等に支払われた金銭的利益、地位、又は論功行賞等の待遇の向上がある³⁴⁾。他に「その他の事情」としては、企業内部や商品など発明に由来するリスクをその他の事情に含めている事例がある³⁵⁾。

第3章 職務発明対価の所得区分の学説状況及び 課税実務上の取扱い

本章では、職務発明対価の所得区分の問題について検討したい。現在職務発明対価の所得区分については、大きく分けて所得税法基本通達が規定する譲渡所得及び雑所得に区分する説と、すべて給与所得とする説、すべて譲渡所得とする説の3つがある。以下各所得区分の意義及び範囲と合わせて論じることとする。

第1節 譲渡所得及び雑所得とする見解

1 雑所得の意義

雑所得は所得税法35条1項において「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をいう。」と定義されている。このように抽象的に定義づけられているのは日本が包括所得概念を採用している表れであり、利子所得等に該当しない所得を幅広く受けとめているからである。

2 雑所得の範囲

そのような雑多な性質を有する雑所得であるが、大きく分けてその性質を公的年金等とその他の雑所得に分けることができる³⁶⁾。このうち、その他の雑所得は、利子所得等以外の所得で公的年金等以外の所得と分類されるが、その性質上、積極的に意義を定義することはできない。そのため本稿で争点となっている職務発明の相当の対価の所得区分を検討するにあたって重要な譲渡所得及び給与所得に類似するもののみを検討することにする。

まず譲渡所得と類似するものとしては、譲渡所得にも一時所得にも該当しない所得で、事業所得に該当しないものがある。つまり営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得である譲渡所得に該当せず、また一時の所得でも労務その他の役務の対価としての性質を有するものは一時所得にも該当しない。そして当該所得が事業所得に該当しないものについては、雑所得に該当することになる。次に給与所得に類似するものとして、役員、従業員が勤務に関連し、使用者またはその他の者から受けるものがある。これに該当するものとして、通達において定められている、専属雇用契約を締結することにより支払われる契約金、支度金等や自己の職務に関連して使用者の取引先等からの贈与等により取得する金品、組合事務専業者以外の労働組合の組合員が組合から受ける手当、日当等がある³⁷⁾。

3 譲渡所得と雑所得とする課税実務の取扱い

所得税基本通達23～35共 1(1)は職務発明対価の取り扱いについて「(特許権等)を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの。これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」と規定している³⁸⁾。

同通達の前段の「承継に際し一時に支払を受けるもの」の取扱いについては、特許権又は特許を受ける権利等が、移転可能であり、経済的価値を有する資産のため譲渡所得の基因となる資産に該当することを理由とし³⁹⁾、

後段の「承継させた後において支払を受けるもの」の取扱いについては、当該金員が、承継後の特許権又は特許を受ける権利等の実施の成績に依じて支払われるものであることを理由とする⁴⁰⁾。

過去に「相当の対価」の所得区分を争った国税不服審判所の裁決事例として、平成21年4月23日裁決と本判決の不服審査の段階の平成23年9月22日裁決がある。

平成21年4月23日裁決において、審判所は「本件和解金は……『特許を受ける権利』が譲渡された後に、特許法35条第3項の規定に基づく本件職務発明に関する『相当の対価』の追加分として……支払を受けたものであり、その性質も……使用料と同様のものであるから、本件和解金に係る所得は雑所得となる」、「『特許を受ける権利』が譲渡された際に一時に支払を受けた金員は譲渡所得となるが、本件和解金は、これと違って当該権利が譲渡された後に支払を受けた金員に当たり、譲渡所得以外の所得と解すべきものである⁴¹⁾とし、主張を退けている。

また本判決の前審である平成23年9月22日裁決において、審判所は、「実績報奨金について……本件和解において、請求人の職務発明の対価の不足分としてその額を最終的に確定したものであって、本件和解金に係る収入は、本件和解の時点において所得の実現があったものとみるのが相当であり……、譲渡所得課税の趣旨（一挙に実現したものに限るという解釈）に照らしても、本件和解金を譲渡所得と解することはでき⁴²⁾ないとし、請求人の主張を退けている（括弧書きは筆者付記）。

このように審判所においては、一貫して譲渡に際し一時に支払を受けるものについては譲渡所得、承継後に支払を受けるものについては雑所得と判断している。

4 譲渡所得及び雑所得とする学説

このような通達等の所得区分を二つに分けるという考え方に賛同する意見として、伊川正樹教授の意見がある⁴³⁾。伊川教授は、本判決が示した

「譲渡時に一挙に実現した」という要件に関しては疑問を呈しているが、職務発明対価の性質については「権利承継時に受ける『相当の対価』とは、当該権利の客観的交換価値であるのに対し、承継後に受ける『相当の対価』には、権利を承継した後に生じた利益が含まれるのである⁴⁴⁾」とし、通達の解釈もこうした相違に着目したものであるという点については、適切であるとしている。また土地を宅地造成した上で販売して得た所得の性質が争われた松山地裁平成3年4月18日判決⁴⁵⁾を参考として挙げ、そこで用いられた二重利得法⁴⁶⁾に基づいて本判決の所得区分を論じている。

第2節 譲渡所得とする見解

1 譲渡所得の意義

譲渡所得とは所得税法33条1項において「資産の譲渡による所得をいう。」と規定され、その本質は所有資産の価値の増加益であるキャピタル・ゲインであるとされる⁴⁷⁾。最高裁昭和43年10月31日判決⁴⁸⁾も「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」としており、その後の最高裁昭和47年12月26日判決⁴⁹⁾、最高裁昭和50年5月27日判決⁵⁰⁾でも同様の判示がなされており、増加益清算説が通説とされてきた。

これに対して、譲渡所得課税の対象は、抽象的な保有期間中の値上がり益ではなく、現実の収入金額から取得費等を控除した譲渡差益であるとする譲渡益所得説がある⁵¹⁾。これは、担税力の見地から、収入金額から必要経費を控除した所得部分についてのみ課税をすることを求める考え方である。

最近の最高裁判決について、最高裁平成17年2月1日判決では、「法60条1項1号所定の贈与等にあつては、その時点では資産の増加益が具体的に顕在化しないため、その時点における譲渡所得課税について納税者の納得を得難いことから、これを留保し、その後受贈者等が資産を譲渡するこ

とによってその増加益が具体的に顕在化した時点において、これを清算して課税することとしたものである。」⁵²⁾とし、増加益清算説の立場に立ちつつも譲渡益所得説の考え方を加味した判断を下している。最高裁判平成18年4月20日判決でも「所得税法上、抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく、原則として、資産の譲渡により実現した所得が課税の対象」⁵³⁾と判示し譲渡益所得説の考え方に配慮しているものと考えられる。

2 資産の意義と範囲

まず、譲渡所得の対象となる「資産」とは、譲渡性のある財産権をすべて含む概念であり、一種の固有概念であると解すべきであるとされる⁵⁴⁾。資産には動産、不動産のほかにも、特許権、著作権等の無体財産権も含まれる⁵⁵⁾。ただし、譲渡性のある資産を前提としているため、一身専属的な権利のように譲渡ができないものは、「資産」に該当しない⁵⁶⁾。また実務解釈上は「譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権または行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」としており(所基通33-1)、資産の範囲は非常に広範なものとなっている。

3 譲渡の意義と範囲

次に「譲渡」について、譲渡とは、有償であるか無償であるかを問わず所有権その他の権利の移転を広く含む観念であり、最高裁判昭和47年12月26日判決⁵⁷⁾や最高裁判昭和50年5月27日判決⁵⁸⁾でも、資産の譲渡について「有償無償を問わず資産を移転させるいつさいの行為をいう」と判示されている。具体的には、売買や交換のような当事者の合意に基づき行われるものから、公売や、収用といった必ずしも所有者の自由な意思によらない場合であっても「譲渡」にあるとされ、譲渡の概念は広範に捉えられて

いる⁵⁹⁾。

4 譲渡所得とする学説

元氏成保弁護士は、「職務発明に関して従業者等が使用者等から取得する金員の法的根拠は2つに大別できる⁶⁰⁾」として、特許法35条3項に規定される契約、勤務規則等に基づいて使用者等から従業者等に支払われる報奨金等と、特許法35条後段の相当の対価の請求権に基づいて従業者等が使用者等に対して請求する相当の対価の2つを挙げている。

前者に関しては「両当事者の合意によって使用者等から従業者等に対して交付される金員であるので、その所得区分は当該合意の内容如何によって決せられる⁶¹⁾」とし、従業者等が特許を受ける権利を使用者等に承継させる見返りとして使用者等から従業者等に対してなされるものである旨のものは譲渡所得、実績報奨制度等により、当該特許権の実績に応じ、利益の一部を還元するという性質を有するものは、雑所得に区分されるとしている。

一方後者に関しては「(特許を受ける権利が)勤務規則等によって半ば強制的に使用者等に承継される見返りとして、同法35条3項は従業者等に対して相当の対価支払請求権を取得することを法定したのであって、当該従業者等がそれを実現することによって取得した金員は、まさに特許を受ける権利の譲渡による所得である。」⁶²⁾として譲渡所得に該当すると判断している(括弧書きは筆者付記)。

また譲渡所得該当理由として「特許を受ける権利を再評価するにあたり、当該特許権の実施によって使用者等が得るべき利益を考慮要素の一つとしているに過ぎず、換言すると、種々の要素を考慮しつつ特許法35条の規定に基づいて特許を受ける権利を再評価した結果、追加の対価を支払うべき旨が明らかになったのであって、この所得に対する課税は、まさに従業者等の所有していた資産に帰属する増加益に課税するものなのである。」⁶³⁾として追加の対価の支払が譲渡所得に該当すると主張している。

職務発明対価の譲渡所得性について、譲渡益所得説を採用している学説として図子善信教授の説がある。図子教授は、譲渡所得実現のタイミングについて「清算所得課税説は不動産の譲渡については適切に当てはまるが、これらの無体財産権については、清算所得課税説が適さない場合があるであろう。そうすると、譲渡所得を権利移転時に一時に実現した所得と限定する根拠はないことになる。」⁶⁴⁾としたうえで、所得税法36条の「収入すべき金額」を「通常の場合は収入する権利の確定した金額」と解し、「資産を譲渡したが金額が未定の場合は、権利が確定しておらず、収入すべき金額はないことになる。この場合、資産の対価が決定して相手方に請求できるようにになった時に、その年の譲渡所得になる。」⁶⁵⁾と主張している。

第3節 給与所得とする見解

1 給与所得の意義

給与所得とは、所得税法28条1項において「俸給，給料，賃金，歳費，および賞与なら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。したがって、給与所得とは、勤労性所得のうち、雇用関係又はそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観点である⁶⁶⁾。またこの給与所得の性質について、最高裁昭和56年4月24日判決は「雇用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。」⁶⁷⁾と判示している。つまり給与所得の基本的な性質は「非独立的労働ないし従属的労働の対価」とも言える⁶⁸⁾。

2 給与所得の範囲

給与所得の範囲については、条文上「これらの性質を有する給与」と定められているため、雇用契約等に基づく労働の対価はその名称を問わず全て給与所得に含まれる⁶⁹⁾。最高裁昭和37年8月10日判決も「勤労者が勤労者としての地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて給与所得を

構成する収入である」⁷⁰⁾とし、給与所得の範囲を非常に広く捉えている。このため各種手当やフリンジ・ベネフィットも原則として給与所得に含まれることになる⁷¹⁾。もっともそのように広く解する一方で、所得税法9条1項に定められるものについては、非課税と定められている。

3 給与所得とする説

職務発明対価について給与所得とする学説としては、酒井克彦教授の説と佐藤英明教授の説とがある。

酒井教授の説では、給与所得の要件を従業員としての「地位」⁷²⁾という言葉に用いて、職務発明の要件とのすり合わせを行い、給与所得該当性を検討している。具体的には特許法35条にいう「職務」の範囲について、「画一的に決定されるものではなく、従業者の職種、地位等を勘案して決定しなければならない」⁷³⁾という解釈や、職務著作の事例として東京高裁平成12年11月9日判決を挙げ、「同項（著作権法15条1項）の『法人等の従事する者』に当たるか否かは、法人等と著作物を作成したものととの関係を実質的にみたときに、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあり、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であるという評価ができるかどうかを、業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮して、判断すべきものと解するのが相当である。」⁷⁴⁾と判示している点⁷⁵⁾と、従業員の「地位」を判断する際のアプローチの一つである労務提供態様アプローチ（労務提供がいかなる形で行われたかという労務対価の支払の原因となる労務提供の態様の側面から捉えるアプローチ）との類似性を指摘している。

また、給与所得の要件として挙げられる非独立的労務の提供についても触れ、特許法にいう職務が、使用者からの指揮命令によるものに限られない点や、職務発明が勤務時間中に相当程度行われれば職務発明性を認定するには十分であると判示されている点を挙げ、「給与所得に該当する可能性は相当程度高いようにも思える」⁷⁶⁾と述べている。

佐藤教授の説では、発明等とは異なる場面との均衡を理由に給与所得該当性を主張している。佐藤教授は「たとえば、工具、原材料等を全て使用者が提供し、従業員が自らの高度な技術を行使して手作りの工芸品を制作する場合、使用者が従業員に支払う『給与』は原則として全額が給与所得になると考えられる。その理由は、この従業員が行ったことは、いかに高度な知識・技術を必要とするとしても、従属的に労務を提供した点に尽きるからである。これと比較した場合、設備、原材料、資料、その他の研究環境一切に関する経費を使用者が負担し、従業員は使用者の広義の指揮命令下で研究を行い、その研究を行うこと自体が当事者間で合意され、期待されている労務提供である場合に、使用者から従業員に支払われる『対価』は、同様に従属的労務の対価以外の何物でもなかるう。」⁷⁷⁾と専門的な通常の職務と職務発明に実質的に大きな差異がないことから給与所得に該当するとしている。

第4章 職務発明対価の所得区分の再検討

以上、特許法35条の解釈と所得発明対価に関する所得区分に関する課税実務・学説について検討した。本章では現行所得税基本通達の問題点を指摘し、職務発明対価に対する課税のあり方について再検討を行う。

第1節 所得税基本通達による課税上の取扱いへの批判

所得税基本通達23～35共 1(1)は、「(特許権等)を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの。これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」と規定している。この規程は改正時にも批判があり、一時払いの場合には「一時に支払われる」という意味が曖昧であるという指摘、分割払いの場合にはより妥当な額を計算するために採用されている分割払方式に対して通達の取扱いを文字通りに適用すると所得の実態に即した課

税が出来ないという指摘があった⁷⁸⁾。他にも、相当の対価の法的性質は特許法の趣旨を踏まえて性質付けされるべきであり、同じ性質の金員の授受にもかかわらず、課税のタイミングの相違により所得区分が異なることへの批判がある⁷⁹⁾。

私見としても、これらの意見に賛成である。通達のように支払方法により所得区分を定めることは特許法35条に規定される従業者から使用者への権利の承継という側面を無視したものであり、適切な譲渡所得課税を行うことができない。また実務上多く行われている出願補償金、登録補償金、実績補償金等に分割して支払う方法は「相当の対価の額を算定することが困難であり、このような分割払方式を採用しても従業者に不利益となるものではないから」⁸⁰⁾という特許を受ける権利の対価である相当の対価の額が算定困難であることを理由に認められているものであり、このような場合にも通達に従って支払方法により課税を行うことは不合理である。

他に判決や通達においては、相当の対価の性質は、実質的な使用料や貢献度に応じた独占の実施利益の分配金であるため、譲渡所得に該当せず、また他の所得区分にも該当しないため、雑所得に該当すると判断しているが、職務発明は、原則として雇用契約を結んだ従業員の職務に属していることが要件であり、この職務には発明をするに至った行為、すなわち発明完成の過程も含まれると考えられている⁸¹⁾。よって雑所得該当性を主張する以前に、雇用関係等に基づいて給与所得該当性を検討する必要があると考えられる。

それでは、どのような所得区分が妥当であるのか。さしあたり私見を述べれば、特許法35条が、従業者等と使用者等の合理的な「契約、勤務規則その他の定め」を前提としたうえで、その手続等に不合理がある場合に限り相当の対価請求権を認めているという構成から、職務発明により取得した特許を受ける権利等を「契約、勤務規則その他の定め」により承継した際の所得については譲渡所得、その後相当の対価請求権に基づいて受領する金銭については、職務発明の要件である雇用関係等に起因した所得であ

り、給与所得に該当すると考える。以下でその理由について詳述する。

第2節 譲渡所得該当性の検討

まず、職務発明対価の譲渡所得該当性から検討したい。特許法35条3項では、特許を受ける権利等の承継に関して「契約、勤務規則その他の定め」によると規定している。「契約、勤務規則その他の定め」とは、単に使用者と従業員の契約だけを意味するのではなく、それ以外の方法によっても権利承継等の条項を設けることもできるし、使用者の一方的意思表示によっても権利承継等の定めをなすこともできると解される⁸²⁾。これらの私法上の関係等に基づいて特許を受ける権利が譲渡された場合の譲渡所得該当性について検討する。

所得税法33条1項における「資産」とは、譲渡性のある財産権を全て含む概念である。特許を受ける権利は、国に対して特許の申請を請求できる財産権の一種であり、また「資産」には特許権、著作権等の無体財産権も含まれることから、所得税法33条1項における「資産」に該当すると考えられる。そして所得税法33条1項における「譲渡」は、有償無償を問わず資産を移転させる一切の行為をいうと判示されていることから、特許法35条3項に基づいて、契約又は労働規則等による権利の承継も「譲渡」に該当するといえる。よって特許法35条に規定される「契約、勤務規則その他の定め」に基づく権利の承継は所得税法33条における「資産」と「譲渡」に該当すると考えられ、譲渡所得に該当すると解することが出来る。このような「契約、勤務規則その他の定め」に基づく譲渡の場合の所得区分については、特に異論はないと思われる。問題は相当の対価請求権に基づいて受領する金銭を含めて所得区分を検討した場合である。

第1章で紹介した大阪地裁平成23年10月14日判決において述べられているように、相当の対価請求権を、従業員が使用者に承継させた特許を受ける権利の対価と観念することは、租税法律主義上問題はない。しかし、相当の対価請求権に基づいて受領する金銭を特許を受ける権利の対価と解し

て、譲渡所得に区分しようと考えた場合には、権利の移転時期と譲渡所得の本質である値上がりの観点から問題点が生じる。

権利の移転時期は、特許を受ける権利の対価である相当の対価請求権が、勤務規則等に定められた権利の移転時期や合意された権利の移転時期に獲得されることから考えれば、勤務規則等で当事者が合意した時期であると考えられる。このように解釈すると、まず「契約、勤務規則その他の定め」により使用者と従業者との合意に基づいて受領する金銭が譲渡所得に該当する。しかしながら、その後特許を受ける権利の対価として取得した相当の対価請求権の行使により取得した金銭も譲渡所得に該当すると考えると、同一原因に基づいて、大きく異なる時期に二回譲渡所得課税が行われるという状態が生じる。また、特許を受ける権利はいわば未完な権利であり、値上がりを観念することができないから、譲渡所得に該当しないという批判もある⁸³⁾。他にも相当の対価の算定式からも分かるように、特許を受ける権利の値上がり部分の把握は困難である。これらのことから、増加益清算説に基づいて譲渡所得該当性を説明することはいささか困難であると考えられる。しかしながら、譲渡益所得説の立場から考えれば、この点についても一考の余地がある。

現実の収入金額から取得費等を控除した譲渡差益が譲渡所得課税の対象であるとする譲渡益所得説によって考えると、関子教授が指摘するように、所得税法36条の「収入すべき金額」が確定した時点で、譲渡所得課税が行われることになる。この考え方を本件に当てはめると、和解又は判決の時点のみで収入すべき金額が確定することになり、増加益清算説の場合生じる譲渡所得課税が二回行われるという問題や値上がり部分を把握できないという問題を解消することが出来る。しかしながら、増加益清算説に立った場合にも、相当の対価請求権を行使した場合と行使しなかった場合とで、譲渡所得課税の時期に差異が生じるという問題点が考えられる。つまり、「契約、勤務規則その他の定め」に基づいて従業者から使用者に対して特許を受ける権利を承継し、その対価として金銭や相当の対価請求権を受領

した時点では、未だ相当の対価請求権を行使するか否かは不明であり、仮に行使しなかった場合には、当初受け取った金銭に対する課税が、相当の対価請求権が時効等により消滅するまで極端に遅れるという事態が生じかねない。

第3節 給与所得該当性の検討

次に職務発明対価の給与所得該当性について検討する。第2章で述べたとおり、特許法35条を労働法の観点から賃金規制の規定と解釈することができることについては第2章で触れた。これは職務発明が基本的に雇用契約を前提とした規定であるからである。そのため相当の対価請求権に基づいて受領する金銭は、雇用契約に基づいて支払われる賃金に類似する金員の支払であると解すことができ、土田教授も「発明の対価は特許に関する権利承継の対価を意味するが、実質的に考えれば、職務発明（労働の遂行および結果）の価値を評価して支払われる給付という点で賃金と類似している。」と述べている⁸⁴⁾。また職務発明の要件である従業者の「職務」とは、発明それ自体が職務ということではなく、発明をするに至った行為が職務に属すること、すなわち発明完成の過程が職務に属することをいうのであり⁸⁵⁾、この観点から考えても、職務発明に関連して支払われた金銭については給与所得に該当する余地があると考えられる。しかしながら、特許法35条はあくまでも特許法の規定であり、その目的は特許法1条に定められている「この法律は、発明の保護及び利用を図ることにより、発明を奨励し、もつて産業の発達に寄与することを目的とする」という規定に即したものであるべきである。

次に給与所得の判断基準と職務発明該当性の判断基準の類似性について、酒井教授も指摘している通り、両者の判断基準には似通った点が多く、双方に該当するケースも考えられる。給与所得の性質は、最高裁昭和56年4月24日判決において「雇用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」⁸⁶⁾と示

されており，雇用契約又はこれらに類する原因，使用者の指揮命令に服する，対価として使用者から受ける給付という3要素から成り立っていることが分かる。

一方，特許法35条における使用者等と従業者等の関係については，条文から雇用契約又はそれに類するものが重視され，給与の実質的な支給者が誰かという点が使用者を決定する上での最大のメルクマールであるとしつつも，実質的な指揮命令をも重視して総合的に判断を行うこととしている⁸⁷⁾。これらのことから，給与と所得の判断基準と特許法35条における使用者等と従業者等の関係の判断基準の両方に該当するケースは十分想定できる⁸⁸⁾。そして，職務発明に該当するための他の2つの要件，「使用者等の業務範囲」に属し，その発明の行為が「従業者等の現在または過去の職務に属する」を満たした場合には，給与と所得に該当すると考えることが出来る。

第4節 職務上の発明の対価の性質による所得区分のあり方

このように職務発明によって従業者が得た金銭は，譲渡所得に該当する場合と，給与所得に該当する場合の両方が考えられる。この両者を区別するためには，従業者が金銭を受け取る場面を二つの場面に分けて検討する必要がある。一つ目は特許法35条3項に示されている「契約，勤務規則その他の定め」により特許を受ける権利を承継した場面，二つ目は特許法35条の相当の対価請求権の行使により相当の対価を取得した場面である

一つ目の特許法35条3項に示されている「契約，勤務規則その他の定め」により使用者と従業者との合意に基づいて受領する権利の承継の対価としての金銭の所得区分は譲渡所得に該当する。その理由は，特許法35条4項が，「契約，勤務規則その他の定め」による手続等の合理性を重視する規定であるからである。そのため，従業者と使用者の間で結ばれた「契約，勤務規則その他の定め」は，基本的には特許法35条4項により合理性が確保されており，その契約等の内容に従って所得区分を決めることには

一定の合理性があると考えられる。よって特許法が発明者主義を採用し、職務発明の場合には、まず発明者である従業者に特許を受ける権利等が帰属し、その後発明のための資金や人材を提供した企業に「契約、勤務規則その他の定め」により、従業者の意思の有無に関係なく特許を受ける権利が移転するという特許法35条の構成から、譲渡所得に該当することは当然に導き出せる。

二つ目の特許法35条の相当の対価請求権の行使により相当の対価を取得した場面での所得区分は、給与所得に該当すると考えられる。判例や裁決例では、相当の対価が利益の分配の性質を有しており、譲渡所得に該当しない、そして他のどの所得区分にも該当しないため雑所得に該当すると判断しているが、所得区分を判定する際には、職務発明において原則として存在している雇用関係に基づいた私法上の関係も考慮すべきであり、雑所得と判断することは適切ではない。

職務発明について定める特許法35条5項では相当の対価の算定の際には「その発明により使用者等が受けるべき利益の額、その発明に関連して使用者等が行う負担、貢献及び従業者等の処遇その他の事情」を考慮して定めなければならないと規定されている。このうちの「従業者等の処遇」には、発明に基づいて、当事者等に支払われた金銭的利益、地位、又は論功行賞等の待遇の向上が含まれる⁸⁹⁾。

また、東京地裁平成11年4月16日判決⁹⁰⁾以降、相当の対価の額に注目が集まることが多かったが、それ以前の実務慣行としては、対価の額だけを取り出して算定するのではなく、人事管理の一環として昇給等々の他の要素との組み合わせで対処していた⁹¹⁾。これらのことから、社内の地位の向上や昇給等による給与額の増加が相当の対価の一要素を構成していること、そしてその観点から言えば相当の対価は実質的に給与と同様であり、相当の対価は給与所得に該当するといえる。

さらにいえば、社内の地位の向上や昇給等による給与額の増加による所得は、当然給与所得に該当するのに対し、相当の対価請求権に基づいて相

当の対価として受け取った金銭が給与所得に該当しないのであれば、支払方法によって所得区分が異なることになり、公平性を損なうことになる。

以上の理由から、私見としては、職務発明により取得した特許を受ける権利等を「契約、勤務規則その他の定め」により承継した際の金銭については譲渡所得、相当の対価請求権の行使により取得した金銭については給与所得に区分すべきものとする。なお、このように取り扱おうと、「契約、勤務規則その他の定め」により承継した際の金銭は、基本的には所得税法施行令82条の短期譲渡所得の例外に該当し、長期譲渡所得として2分の1課税の適用対象となる。そのため譲渡所得として金銭を受け取ったほうが納税者は税負担上有利となり、従業者が最初に取得する出願報奨金等の金額を増額するというケースが容易に想定される。

しかしながら、職務発明は従業者の発明に対する保護と促進を目的としており、その趣旨から考えると長期間にわたる不確定な金銭の支給よりも、出願時にできる限り一括で金銭を支給したほうが、従業者の発明へのインセンティブにつながると考えられる。また企業側にも特許を受ける権利等の権利の管理や相当の対価の支払といった事務手続の負担を軽減できるという利点がある。よって、これらの特許法上の手続の観点からも、上述のとおり所得区分が妥当である。

お わ り に

本稿では、職務発明対価の所得区分について、大阪地裁平成23年10月14日判決を素材に論じてきた。結論としては、「契約、勤務規則その他の定め」により承継した際の所得については譲渡所得、相当の対価請求権の行使により取得した金銭については給与所得に区分すべきであるとする。

この判断基準を大阪地裁平成23年10月14日判決の事実関係に当てはめると、昭和58年の出願時に従業者に支払われた出願報奨金1000円は「契約、勤務規則その他の定め」に基づき特許を受ける権利の承継に伴い支払われ

たため、譲渡所得に該当する。その後十数回にわたり支払われた各種報奨金は「契約、勤務規則その他の定め」の内容に従って譲渡所得又は給与所得となる。そして、平成18年に特許法35条3項の相当の対価請求権に基づき受け取った和解金は給与所得に該当する。

最後に、今後の職務発明制度の見直しの展望とそれによる所得区分への影響について付言したい。2012年5月、政府は「知的財産推進計画2012」において職務発明制度の見直しについて触れ、相当の対価請求権に基づく支払額を想定しやすくする何らかのルールを作ることを含めて制度の見直しを行うとしている。具体的方針として日本知的財産協会は「『知的財産推進計画2012』の策定に向けた意見」において「職務発明の取扱いについては企業の自治に委ねる制度、あるいは、職務発明については、原始的に法人帰属とする制度等の検討を要望します⁹²⁾」としている。また、日本経団連は「イノベーション創出の加速化に向けた知財政策・制度のあり方(知的財産委員会企画部会 中間とりまとめ)」にて、「発明の法人帰属の原則、あるいは自由契約化等を含め、再改定に向けた本質的な検討を行うべきである⁹³⁾」としている。

これらの改正方針から所得区分を検討すると、企業の自治に委ねる、つまり自由契約による場合には、その契約内容によって所得区分は異なることになるが、特許法が発明者主義を採用しているという点には変わりがないため、基本的には譲渡所得に該当するといえよう。

一方、原始的に法人帰属とする場合には⁹⁴⁾、特許権等の資産の承継が生じない職務著作と同様の制度となるため、譲渡所得に該当する余地がなくなり、基本的に給与所得に該当することになるであろう。

このように、特許法35条の規定方法の如何により所得区分は大きく影響を受ける。この影響を抑えるためには、所得税法側の立法により手当する必要がある。私見は、立法の方向性として、労働の対価という側面を重視し、全て給与所得とする方法よるべきだと考える。なぜなら、現状従業者は職務発明対価について賞与の一種であるという認識を有していることや、

旧特許法35条の際に起きた一連の高額な相当の対価請求は極めて異例であり、従来のような人事管理の一環として昇給等々の他の要素との組み合わせで対処したほうが現実に即していると考えられるからである。

今後の日本が知識や技術を維持、発展させるためには、特許法などの知的財産法は当然のこと、税法においても発明に対してインセンティブを与える制度設計が必要となる。常に変わりゆく環境と特許制度等の趣旨を踏まえたくえで今後の適切な制度設計を期待したい。

- 1) 中山信弘『特許法』（弘文堂、第2版、2010年）56頁。
- 2) 判タ1002号258頁。
- 3) 大阪地判平成23年10月14日判例集未登載 LEX/DB 文献番号 2544492。
- 4) 大阪高判平成24年4月26日判例集未登載 TAINS コード Z888-1716。
- 5) 大阪地判平成23年・前掲注3）、木山泰嗣「職務発明の対価として勤務先の会社から従業員が支払を受けた和解金が『譲渡所得』に該当するか否かが争われた事案」税通67巻10号142頁。
- 6) 改正前特許法35条3項は「従業者等は、契約、勤務規則その他の定めにより、職務発明について使用者等に特許を受ける権利若しくは特許権を承継させ、又は使用者等のため専用実施権を設定したときは、相当の対価の支払を受ける権利を有する。」と規定しており、現行特許法35条3項と同様の趣旨であった。改正による大きな変更点は、特許法35条4項の追加であり、この規定によって対価算定時の手続上の合理性が確保されることになった。
- 7) 大阪地判平成23年・前掲注3）。
- 8) 大阪高判平成24年・前掲注4）。
- 9) 最判平成15年4月22日民集57巻4号477頁。
- 10) 田村善之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣、初版、2005年）3頁。
- 11) 中山信弘＝小泉直樹編『新・注解特許法【上巻】』（青林書院、初版、2011年）490頁。
- 12) 中山・前掲注1）57頁。
- 13) 中山・前掲注1）57頁。
- 14) 中山・前掲注1）59頁。
- 15) 土肥一史『知的財産法入門』（中央経済社、第13版、2012年）148頁、中山＝小泉・前掲注11）507頁。
- 16) 中山・前掲注1）58頁、土肥・前掲注15）149頁、東京地判平成3年11月25日判時1434号98頁。
- 17) 中山・前掲注1）59頁。
- 18) 中山＝小泉・前掲注11）511頁。
- 19) 中山・前掲注1）66頁、土肥・前掲注15）150頁。
- 20) 大阪地判昭和59年4月26日判タ536号337頁。
- 21) 中山＝小泉・前掲注11）529頁。

- 22) 中山 = 小泉・前掲注11) 519頁。
- 23) 判時1848号25頁。
- 24) 土田道夫「職務発明とプロセス審査 労働法の観点から」田村 = 山本・前掲注10) 151頁。
- 25) 土田・前景注24) 151頁。ただし、発明の対価を賃金に含めて支払うことが法的に可能かどうかという点については、認められないとし、35条5項に規定される「従業者等の処遇」という考慮要素により、賃金と相当の対価を区別しつつ算定要素に組み込む限りで両者の類似性を考慮すると解している。
- 26) 土田道夫「職務発明と労働法 労働法学の立場から」ジュリ1302号99頁。
- 27) 中山 = 小泉・前掲注11) 536頁。
- 28) 共同研究者がいる場合には、最後に「共同発明者としての寄与率」を乗ずる。
- 29) 東京地判平成16年1月30日判時1852号36頁、牧野利秋 = 飯村敏明 = 三村量一 = 末吉互 = 大野聖二編『知的財産法の理論と実務 第1巻』(新日本法規出版株式会社、初版、2007年) 353頁、田村 = 山本・前掲注10) 24頁。
- 30) 東京地判昭和58年9月28日判時1088号132頁。
- 31) 大阪地判平成6年4月28日判時1542号115頁。
- 32) 東京地判平成18年3月9日判時1948号136頁。
- 33) 東京高判平成6年4月27日判時1872号95頁。
- 34) 中山 = 小泉・前掲注11) 565頁。
- 35) 大阪地判平成17年9月26日判夕1205号232頁。
- 36) 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第5版、2011年) 237頁、金子宏『租税法』(弘文堂、第17版、2012年) 249頁。
- 37) 植松守雄『注解 所得税法』(大蔵財務協会、五訂版、2011年) 865頁。
- 38) 質疑応答事例や事前照会も同様の取扱いをしており、平成17年10月3日に岡山大学が行った事前照会においては、出願補償金は「『特許を受ける権利』等の知的財産権を大学に受け渡す際に一時に支払を受けるもの」であるとして譲渡所得に該当、登録補償金及び実施補償金は「権利の移転によって一時に実現したものではないため税務上は譲渡所得に該当せず、……相当の対価請求権に基づいて支払われるものであること……大学が当該権利を独占的に利用して得た利益の実績に基づいて算定され、使用料と同様の性格を有していること、また、発明職員が退職した場合や死亡した場合でも当該発明者や相続人へ継続して支払われることから、給与所得にも該当せず、雑所得に該当する」としている。
- 39) 後藤昇 = 阿部輝男 = 北島一見共編『所得税基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、平成21年度版、2009年) 236頁。
- 40) 後藤 = 阿部 = 北島・前掲注39) 237頁。なお同文には、「権利の譲渡の対価の追加払い的な性質のものとも考えられるが」とも記されている。
- 41) 裁決事例集77集72頁。
- 42) 裁決事例集84集91頁。
- 43) 伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の本質」名城62巻2号1頁。
- 44) 伊川・前掲注43) 23頁。

職務発明対価に関する所得区分の再検討（中野）

- 45) 訟月37巻12号2205頁。
- 46) 金子・前掲注36) 227頁。
- 47) 金子・前掲注36) 221頁。
- 48) 月報14巻12号1442頁。
- 49) 民集26巻10号2083頁。
- 50) 判時780号37頁。
- 51) 田中治「キャピタルゲイン課税 税法学からの問題提起」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン』（谷澤書房，1993年）68頁，田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税事65号31頁（2002年）。
- 52) 田中治＝土師秀作「贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換料の取得費性」税通60巻10号229頁。
- 53) 判時1893号17頁。
- 54) 金子・前掲注36) 222頁。
- 55) 植松・前掲注37) 663頁。
- 56) 水野・前掲注36) 215頁，違法な所得として雑所得にあたる場合は考えられる。
- 57) 民集26巻10号2083頁。
- 58) 判時780号37頁。
- 59) 佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂，補正2版，2011年）85頁。
- 60) 元氏成保「職務発明に関して従業者等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利：水野武夫先生古稀記念論文集』（法律文化社，初版，2011年）513頁。
- 61) 元氏・前掲注60) 513頁。
- 62) 元氏・前掲注60) 514頁。
- 63) 元氏・前掲注60) 516頁，このような当初の評価額と再評価額との差額を資産の増加益と捉えている理由として，最判平成18年4月20日判タ1212号81頁を引用しており，「所得税法上，抽象的に発生している資産の増加益そのものが課税の対象となっているわけではなく，原則として，資産の譲渡により実現した所得が課税の対象となっているものである」との判断からも，所得税法は，資産の増加益を譲渡所得と定めているわけではないことを理由としている。
- 64) 新・判例解説 Watch 関子善信「職務発明の対価の所得区分について」（http://www.tkclex.ne.jp/commentary/pdf/z18817009-00-130700845_tkc.pdf）（最終閲覧日2013年1月24日）3頁。
- 65) 関子・前掲注64) 4頁。
- 66) 金子・前掲注36) 209頁。
- 67) 民集35巻3号672頁。
- 68) 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房，第7版，2007年）55頁，佐藤・前掲注59) 145頁。
- 69) 北野弘久『現代税法講義』（法律文化社，第5訂版，2009年）56頁。
- 70) 民集16巻8号1749頁。
- 71) 北野・前掲注69) 56頁。

- 72) なお、「地位」という言葉は名古屋地判昭和49年9月6日行裁例集25巻8=9号1096頁や最判昭和37年8月10日民集16巻8号1749頁で判示されている。
- 73) 酒井克彦「職務発明対価に係る所得税上の所得区分(1) 『特許を受ける権利』と『相当の対価』」先端技術関連法研究8号10頁。
- 74) 判時1746号135頁。
- 75) もっとも、この事例は職務著作の事例であるが、「職務発明制度も職務著作制度も民法の雇用の原則(民法623条)とは関係なく政策的に労使間の調整を図る制度であり、かつ、職務発明制度における『従業者』の語と、職務著作制度における『法人等の業務に従事する者』の語が同様の意味を有し、それぞれ、両制度の要件の1つであるという点で共通であるため、援用することには合理性がある」という主張を引用している。引用元、帖佐隆『職務発明制度の法律研究』(成文堂、2007年)75頁。
- 76) 酒井・前掲注73)16頁。
- 77) 佐藤英明「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」税事61巻21頁。
- 78) 高橋章「職務発明の対価と所得税の問題」パテント20巻4号40頁。
- 79) 谷口智紀「職務発明報償和解金に係る所得区分の問題」税弘59巻1号146頁。
- 80) 中山・前掲注1)426頁。
- 81) 中山・前掲注1)59頁。
- 82) 中山・前掲注1)66頁。
- 83) 佐藤・前掲注77)21頁。
- 84) 土田・前掲注24)151頁。
- 85) 中山・前掲注1)59頁。
- 86) 民集35巻3号672頁。
- 87) 中山=小泉・前掲注11)507頁,土肥・前掲注15)148頁。
- 88) ただし、派遣契約のように、従業者に対し、給与を支払う者と指揮命令を行う者が異なる場合には、両方に該当しないケースも考えられる。
- 89) 中山=小泉・前掲注11)565頁。
- 90) 判時1690号145頁。
- 91) 中山・前掲注1)70頁。
- 92) 日本知的財産協会「『知的財産推進計画2012』の策定に向けた意見」(http://www.jpia.or.jp/jyohou_hasin/teigen_iken/11/120213_5.pdf)(最終閲覧日2013年1月24日)3頁。
- 93) 日本経済団体連合会「イノベーション創出の加速化に向けた知財政策・制度のあり方(知的財産委員会企画部会 中間とりまとめ)」(<http://www.keidanren.or.jp/policy/2011/057honbun.pdf>)(最終閲覧日2013年1月24日)6頁。
- 94) なお本稿脱稿後、政府は知財政策ビジョンの論点整理をまとめ、「企業の研究者ら従業員が仕事で発明した『職務発明』について、現在は従業員が保有している特許権を、出願時点から企業が持つことを認める見直し案を検討する。」という報道があった。日本経済新聞電子版「社員の発明は会社に権利 政府検討、訴訟リスク軽減 知財政策で論点整理」(http://www.nikkei.com/article/DGXNASFS03010_T00C13A3MM8000/)(最終閲覧日2013年3月20日)。