

特許法35条3項にいう「相当の対価」の譲渡所得該当性

大阪地裁平成23年10月14日判決裁判所ウェブサイト
(平成21年(行ウ)第155号所得税更正請求に対する通知書分取消請求事件)

谷 口 智 紀

本稿を、このたび定年退職される、島根大学法文学部教授・遠藤昇三先生と、島根大学大学院法務研究科教授・林弘正先生に謹んで捧げます。

I 事案の概要

原告（以下、「X」という。）は、昭和58年に「○」に関する職務発明（以下「本件職務発明」といい、本件職務発明に係る特許を受ける権利を「本件特許を受ける権利」という。）を行い、平成17年7月、当時の使用者である株式会社A（以下「A」という。）に対し、特許法（平成16年法律第79号による改正前のもの。以下、特に明示しない限り「特許法」は上記改正前のものを指す。）35条3項の「相当の対価」の支払を求める訴えを提起し、平成18年6月に和解金3,000万円（以下「本件和解金」という。）を受領した。Xは、本件和解金につき、平成18年分所得税の確定申告を行うに当たり、いったん雑所得に区分して申告したが、その後、本件和解金は譲渡所得に該当するとして更正の請求（以下「本件更正請求」という。）をしたところ、近江八幡税務署長（以下、「Y」という。）から、本件和解金は雑所得に該当し譲渡所得には該当しないとして、更正を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。）を受けた。Xが、本件和解金は譲渡所得に該当すると主張して、本件通知処分の取消しを求めて出訴したのが本件事案の概要である。

基本的な事実関係

ア Xは、昭和43年4月にAに入社し、平成19年9月8日に同社を退職した。

イ Xは、Aの高周波開発部に所属していた昭和58年頃、「○」に関する発明（本件職務発明）をした。Aは、同年11月25日、本件職務発明につき特許の出願をした（なお、本件職務発明に関する特許を受ける権利の承継時期については、後述のとおり当事者間に争いがある。）。

ウ 本件職務発明は、日本において、平成3年6月20日に公告され、平成4年6月26日にA名で特許の設定登録がされた。また、外国においても、本件職務発明につき特許の設定登録がされた（以下、本件職務発明に係る特許権を「本件特許権」という。）。

エ Aは、昭和44年3月21日以降に従業員がした発明で、その性質上会社の業務範囲に属し、その発明をするに至った行為が、その従業員の現在又は過去の職務に属するもの（職務発明）について、発明考案等取扱規定（昭和44年3月21日施行。以下「本件取扱規定」という。）及び発明報償金規定（平成4年4月1日施行。以下、本件取扱規定と併せて「本件各規定」という。）を定めている。なお、発明報償金規定は、平成4年4月1日に本件取扱規定から報償金算出に関する部分を独立させて定められたものである。

オ Aは、本件各規定に基づき、Xに対し、「本件職務発明に関する各報償金の支払明細」記載のとおり、昭和58年から平成17年までの間に、16回にわたり、本件職務発明についての各種報償金を支払った。

カ Xは、本件職務発明に関するロイヤリティ報償金163万余円が特許法35条3項の「相当の対価」の額に満たないなどとして、平成17年7月5日、Aを被告として、ロイヤリティ収入に対するXが得るべき相当の対価として、5,339万余円及びこれに対する遅延損害金の支払を求める訴え（大阪地方裁判所平成〇年（ワ）第〇号対価支払請求事件、以下「別件訴訟」という。）を提起した。そして、Xは、同年11月30日、クロスライセンス契約に基づく利益に対する相当の対価を加え、別件訴訟における請求額を7,000万円（ただし、1億8,930万余円の内金）及びこれに対する遅延損害金に拡張した。

キ 別件訴訟は、平成18年6月7日、XとAとの間で訴訟上の和解が成立し（以下「本件和解」という。）、終了した。本件和解における和解条項第1項は、

次のとおりである。

「Aは、Xに対し、本日までに、XがAにおいてした職務発明、考案にかかる権利の譲渡の対価として3,000万円の支払義務があることを認める。」

ク Xは、同月26日、Aから本件和解金3,000万円の支払を受けた。

本件訴訟に至る経緯等については、以下省略する。

II 争点及び争点に対する当事者の主張

1 争点

本件の主たる争点は、本件通知処分 of 適法性であるが、両者が具体的争っているのは、本件和解金が譲渡所得に該当するか否かである。

2 争点に対する当事者の主張

(1) Xの主張

「XがAに対して本件特許を受ける権利を承継したのは、本件和解金を受け取った平成18年6月であると解されるから、本件和解金は正に権利の承継に際しその対価として受け取ったものであり、譲渡所得に該当する。」

「本件和解金は、Xが本件特許を受ける権利をAに承継させたことの対価として、特許法35条3項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から、特許を受ける権利の譲渡の対価として、当然に譲渡所得に該当する。」

(2) Yの主張

「本件特許を受ける権利は、遅くとも昭和58年11月25日に、Xから使用者であるAに承継された。このことは、本件取扱規定及び昭和58年11月25日付け「譲渡証書」と題する書面等により明らかである。」

「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、X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、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。」

Ⅲ 判旨

1 本件職務発明に関する特許を受ける権利の承継時期

「本件取扱規定に則って、Xが本件職務発明に係る届出をし、Aが本件特許を受ける権利の承継を決定し、Aが本件職務発明に係る特許出願をしたという経緯が認められ、さらに、Xが押印した「譲渡証書」と題する書面の内容からすれば、本件特許を受ける権利は、遅くとも昭和58年11月25日までに、XからAに承継されたものと認められる。」

「特許を受ける権利の承継取得は特許出願の前提となるものであるから、本件取扱規定3条1項は、必要と認められた場合には特許を受ける権利を直ちに承継取得する趣旨であるというべきであるし、特許法35条3項は、「特許を受ける権利…を承継させ…たときは、相当の対価の支払を受ける権利を有する」と、権利を承継させたことが相当の対価支払請求権発生条件となることを規定したものというべきであり、特許を受ける権利の承継と「相当の対価」の支払とを同時履行の関係とするものではないと解される（最判平成15年4月22日・民集57巻4号477頁（以下「平成15年最判」という。）参照）。したがって、本件取扱規定と特許法35条3項を併せ読んでも、権利の承継と「相当の対価」支払との同時履行の関係は導かれないから、Xの上記主張は採用することができない。」

2 譲渡所得課税の趣旨及び譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期

「譲渡所得とは、資産の譲渡による所得（所得税法33条1項）であるところ、資産の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（キャピタルゲイン）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であり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入を伴うときは、その増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象としてとらえたのが所得税法33条1項の規定である(最判昭和43年10月31日・裁判集民事92号797頁参照)。そして、年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、同条3項2号に係るいわゆる長期譲渡所得(資産の譲渡でその資産の取得の日以後5年経過後にされたものによる所得など)については、その租税負担の軽減を図る目的で、同法22条2項2号により、長期譲渡所得の金額の2分の1に相当する金額をもって課税標準とされている(最判昭和47年12月26日・民集26巻10号2083頁(以下「昭和47年最判」という。)参照)。

また、譲渡所得の金額は、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額(50万円)を控除した金額とするものとされているが(同法33条3項、4項)、所得税法上、同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたる場合の控除の方法について定めた規定はない。そして、仮に複数年度にわたり資産の取得費等が控除されるとすれば、二重控除となり課税の公平を害する不合理な結果となることも踏まえると、所得税法は、そもそも、同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたり計上されることを想定していないと解するのが合理的である。」

「譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組みなどからすれば、ある所得が譲渡所得に該当するためには、その所得が「当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものであること、すなわち、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を要すると解するのが相当である…中略。」

「上記のような理解は、譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期が、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるとされているこ

と（最判昭和40年9月24日・民集19巻6号1688頁参照）とも整合するものである。すなわち、譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期が、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるということは、裏を返せば、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時に権利が確定する所得のみが当該資産に係る譲渡所得になるということであって、ある所得が譲渡所得に該当するためには、当該資産の所有権等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を要するという上記理解に正に合致するのである。」

3 特許法35条にいう「相当の対価」の性質と所得の実現時期

「本件和解金は、本件職務発明に係る特許法35条3項の「相当の対価」として支払われたものである。

ところで、特許法35条3項は、従業者等は、契約、勤務規則その他の定により、職務発明について使用者等に特許を受ける権利等を承継させたときは、相当の対価の支払を受ける権利を有する旨規定し、同条4項は、上記対価の額は、その発明により使用者等が受けるべき利益の額及びその発明がされるについて使用者等が貢献した程度を考慮して定めなければならない旨規定するところ、上記各規定の文言、特に、相当の対価の額を定める考慮事項として「その発明により使用者等が受けるべき利益」とされていることなどに照らすと、相当の対価支払請求権は、理論上、特許を受ける権利等を承継させたときに発生するものと解される。

しかし、特許を受ける権利等の承継時においては、そもそもその特許を受ける権利（職務発明）につき特許出願がされるのかどうか、特許出願をした場合に特許が付与されるかのかなどは不確定であり、特許が付与されたとしても、現実には使用者が得る利益は、当該使用者の資本、設備、営業能力、経営判断、その時々々の景気、需要者の嗜好の変化、代替技術の出現等によって大きく左右されるから、実際には、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（このため、実務上、

多くの企業では、職務発明規程等により、特許を受ける権利の承継後の出願時、登録時、実施時、ライセンス時などに分けて、職務発明規程等に従って算定した額を支払う実績報償制度を採用しており、実施後の各種報償金等の算定に当たっては、使用者等が当該特許の実施により得た利益を基礎として算定されるのが一般的であり、Aにおいても、これと同様の制度を採用している。).

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（相当の対価支払請求権が発生した時）においては、その機会に現実に金銭が支払われた（又は将来支払われる具体的な金額が確定している）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。」

「本件職務発明に係る特許法35条3項の「相当の対価」については、出願報奨金としてXに支払われた1,000円を除き、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということとはできないから、本件職務発明に係る「相当の対価」として支払われた本件和解金についても、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということとはできない（なお、前記前提となる事実によれば、本件和解金が所得として実現したのは、本件和解が成立した平成18年6月であると認められる。）。」

4 本件和解金の法的性質

「最判平成18年10月17日（民集60巻8号2853頁）は、「（特許法35条）3項及び4項の規定は、職務発明の独占的な実施に係る権利が処分される場合において、職務発明が雇用関係や使用関係に基づいてされたものであるために、当該発明をした従業者等と使用者等とが対等の立場で取引をすることが困難であることにかんがみ、その処分時において、当該権利を取得した使用者等が当該発明の実施を独占することによって得られると客観的に見込まれる利益のうち、同条4項所定の基準に従って定められる一定範囲の金額について、これを当該発明をした従業者等において確保できるようにして当該発明をし

た従業者等を保護し、もって発明を奨励し、産業の発展に寄与するという特許法の目的を実現することを趣旨とするものである」と説示しているが、これによれば、要するに、同条3項及び4項は、職務発明に係る特許を受ける権利等が使用者等に承継されたときは、「その発明により使用者等が受けるべき利益の額」のうち、「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮して定められる一定の範囲の金額を、当該発明をした従業者等において確保できるようにした規定であるというのである。そうすると、特許法35条3項の「相当の対価」とは、特許を受ける権利等の承継時における適正な代金額（客観的交換価値）とは全く異なる概念であって、むしろ、貢献度に応じた独占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。このことは、「相当の対価」の額を定めるに当たり、当該特許を受ける権利の客観的交換価値とは直接関係のない、「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮しなければならないとされていることから明らかである（この考慮事情は、裏を返せば、「相当の対価」の額を定めるに当たり、従業者等が貢献した程度を考慮しなければならないということであるから、「相当の対価」は従業者等の職務遂行とその成果に対する報償たる性格を有しているということもできよう。）。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Xの上記主張は、その前提を誤るものであり採用することができない。」

5 本件和解金の所得区分

「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、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び一時所得の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、本件職務発明の「相当の対価」として支払われたものであるところ、特許法35条3項の「相当の対価」とは、従業者等の労務及

びその成果(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。」

Ⅳ 研究一判旨に疑問

1 本判決の意義と判断構造

(1) 本判決の意義

従業者であるXは、使用者であるAに対して本件特許を受ける権利を承継する対価として各種報償金を受領していた。しかし、Xは、本件各規定に基づいて支払われた各種報償金の額が特許法35条3項の「相当の対価」の額に満たないとして、Aを被告として別件訴訟を提起した。その後、別件訴訟に関する本件和解にしたがって、Xは、Aから本件和解金3,000万円を受領した。

本件の争点は、Xの受領した本件和解金の所得区分をめぐる問題であるが、具体的には、本件和解金が10種類の所得区分のうち、譲渡所得あるいは雑所得のいずれの所得区分に分類されるかが争われている¹。

特許法66条1項は、特許権は登録により発生すると規定しているが、登録前においてもある種の権利が発生している。特許法では、この権利を「特許を受ける権利」と称している(同法33条)。この特許を受ける権利には、国に対して特許付与という行政処分を請求する権利という側面と、財産権としての側面があるとされている²。

したがって、財産的価値を持つ特許を受ける権利は、所得税法33条にいう「資産」に含まれることから、本件和解金が本件特許を受ける権利の譲渡対価であるならば、譲渡所得に分類される。また、本件和解金には所得税法施行

¹ 本件については、大阪高判平成24年4月26日裁判所ウェブサイト(控訴審)、国税不服審判所平成21年4月23日裁決裁決事例集77集72頁(裁決)がある。本件の裁決事例研究としては、拙稿「職務発明報償和解金に係る所得区分の問題」税務弘報59巻1号146頁以下(2011年)参照。

² 中山信弘『特許法』152頁(弘文堂、2010年)。

令82条が適用されることから、長期譲渡所得としてその金額の2分の1に対してのみ課税がなされる³。

一方で、本件和解金が、特許を受ける権利の譲渡対価ではないならば、雑所得に分類される（本件和解金の一時所得該当性については本件の争点とされていない。）。本件和解金がいずれの所得区分に分類されるかによって、Xに課される税額が変動することから、両者は本件和解金の所得区分を争っているのである。

職務発明の対価をめぐる問題は、特許法分野においても多くの議論が展開されている。とりわけ、最近では、特許法35条3項にいう「相当の対価」の額をめぐることは、使用者が発明考案取扱規定を定めていた場合でも、「相当の対価」の額に満たないことを理由に、その不足額を使用者に請求できると判示したオリンパス光学工業事件⁴や、200億円という巨額な職務発明に対する対価を認めた青色発光ダイオード事件⁵などを受けて、同法が改正されるなど、注目を集めるテーマである⁶。

³ 本件和解金は本件職務発明に係る特許を受ける権利の譲渡対価であるが、所得税法施行令82条は適用されず、短期譲渡所得に分類されるとする見解として、関子善信「判比」TKCローライブラリー（新・判例解説Watch租税法No.70文献番号z18817009-00-130700845）（2012年）。

国税庁HPでは、「特許を受ける権利」等の知的財産権に係る譲渡所得は、所得税法施行令第82条に規定する「自己の研究の成果である特許権」の譲渡に準じ、長期譲渡所得に該当するとの事前照会回答事例が掲載されている（国税庁HP（<http://www.nta.go.jp/hiroshima/shiraberu/bunshokaito/003/index.htm> [最終確認日：2013年1月22日]））。

⁴ 最判平成15年4月22日民集57巻4号477頁（上告審）。東京高判平成13年5月22日民集57巻4号533頁（控訴審）、東京地判平成11年4月16日民集57巻4号503頁（第一審）。評釈としては、金山直樹「判比」判例タイムズ1145号95頁以下（2004年）、長谷川浩二「判解」法曹時報57巻5号269頁以下（2005年）など参照。

⁵ 東京地判平成16年1月30日判時1852号36頁。評釈としては、大野聖二「判解」判例タイムズ臨時増刊（平成16年度主要民事判例解説）1148号164頁以下（2005年）など参照。

⁶ 中山・前掲注2・68頁。職務発明に関する「相当の対価」の支払に対する予測不可能な状態は企業経営上のリスクになるとの批判を受けて、平成16年度改正による

本判決は、譲渡所得課税の趣旨などを明らかにして、「ある所得が譲渡所得に該当するためには、その所得が「当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一举に実現したもの」であること、すなわち、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を要する」として、譲渡所得とは、資産が相手方に移転するタイミングで一度に実現した所得であると判示したうえで、この考え方は、譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期とも整合すると確認している。そして、「本件職務発明に係る特許法35条3項の「相当の対価」については、出願報奨金としてXに支払われた1,000円を除き、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということとはできないから、本件職務発明に係る「相当の対価」として支払われた本件和解金についても、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということとはできない。」として、本件和解金は、本件特許を受ける権利(資産)がAに移転するタイミングで実現した所得ではないことを理由に、譲渡所得に該当しないとの判断を下した。

特許法35条3項にいう「相当の対価」に関する所得区分をめぐる争訟には、管見の限りは、本件以外には2件の事例があるのみである⁷。本判決は、職務発明に係る特許を受ける権利の承継のタイミングで支払われた金員は譲渡所得に該当するが、特許法35条3項にいう「相当の対価」請求権行使によって支払われた金員は雑所得に該当すると明らかにしたリーディング・ケースとして位置付けることができる。この点に本判決の意義を見出すことができる。

特許法35条では、対価算定における手続的公正を担保することによって、結果的に実体的公正さを担保する方法が採用された(同・前掲注2・70頁)。なお、本件は改正前法に基づく訴訟であることから、同法改正については触れない。

⁷ 本件と同様に、特許法35条3行為にいう「相当の対価」の支払を求めた訴訟上の和解により、従業者に対して支払われた金員の所得区分が争点となった国税不服審判所平成23年9月23日裁決裁決事例集84集91頁。従業者の死亡後に、特許法35条3項にいう「相当の対価」の支払を求めた訴訟上の和解により、相続人に対して支払われた金員の所得区分が争点となった東京地判平成23年9月12日 TAINS : Z 888-1689、国税不服審判所平成21年10月9日裁決裁決事例集78集172頁。

また、特許法35条3項にいう「相当の対価」の法的性質について、本判決は、「特許法35条3項の「相当の対価」とは、特許を受ける権利等の承継時における適正な代金額（客観的交換価値）とは全く異なる概念であって、むしろ、貢献度に応じた独占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。このことは、「相当の対価」の額を定めるに当たり、当該特許を受ける権利の客観的交換価値とは直接関係のない、「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮しなければならないとされていることから明らかである… 中略。」と判示して、「相当の対価」は、当該職務発明に係る特許を受ける権利等の客観的交換価値（譲渡対価）ではなく、従業者等の貢献度に応じて支払われる独占実施利益の分配金であると明らかにしている。特許法35条に規定される「相当の対価」の算定過程において、「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」が考慮されることを理由に、「相当の対価」の額は、従業者等の職務遂行とその成果に対する報償であるとした点に、本判決の意義を見出すことができる。「相当の対価」の法的性質をめぐる特許法領域における議論については後述する。

(2) 本判決の判断構造

まずは、本判決は、本件職務発明の特許出願に関する経緯や「譲渡証書」の内容から、本件特許を受ける権利は、遅くとも昭和58年にはXからAに承継されていた認定した。そのうえで、譲渡所得課税の趣旨等からは、譲渡所得に該当するには、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を要する、と譲渡所得該当性の判断基準を導出した。

次に、特許法35条3項にいう「相当の対価」の算定が極めて困難であること理由に、「相当の対価」のうち、特許を受ける権利等の承継時点で現実に支払われた金銭（又は将来支払われる具体的な金額が確定している部分）は実現した所得であるといえるが、その他の金銭は実現した所得ではないとした。

そうすると、本件特許を受ける権利の承継時点でXに支払われた出願報奨

金(1,000円)は実現した所得であるが、当該権利の承継後に支払われた本件和解金は、実現した所得ではないと認定した。したがって、本件和解金は譲渡所得に該当せず、雑所得に該当するとの判断を下した⁸。

2 特許法35条3項にいう「相当の対価」請求権の法的性質と発生時期

我が国では、明治18年の専売特許条例以来、発明者主義が採用されている⁹。もっとも、明治42年特許法で初めて設けられた従業者発明制度では、職務発明が原則として使用者に帰属すると規定されていた。その後、大正10年特許法によって現行法とほぼ同じ法制度が採用され、従業者等のなした発明が当該従業者に原始的に帰属すると規定されるに至った¹⁰。

職務発明とは、従業者等のなした発明のうち、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をいう(特許法35条1項)。職務発明該当性は、①使用者の業務範囲、②従業者の職務の2要件によって、その外延が明確化されている¹¹。

同法35条によると、使用者等は、職務発明について特許を受けたとき、又は職務発明について特許を受ける権利を承継した者がその発明について特許

⁸ 本判決は、本件和解金の所得区分について、特許法35条3項の「相当の対価」とは、従業者等の労務及びその成果(職務発明)に対する対価たる性質を有しており、所得税法34条1項の一時所得にいう「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」とはいえないから、本件和解金は一時所得には該当しないと判断している。

特許法35条にいう「相当の対価」請求権行使によって支払われた金員は給与所得に該当するという見解としては、酒井克彦「職務発明対価に係る所得税法上の所得区分(1)」最先端技術関連法研究8号1頁以下(2009年)参照。

⁹ 中山・前掲注2・42頁。現行法には発明者主義を正面から規定した条文はないが、29条1項から発明者主義が推測される(同・前掲注2・42頁)。

¹⁰ 従業者発明制度の歴史について、中山・前掲注2・53頁以下参照。

¹¹ 鳥並良「職務発明に関する権利の配分と帰属」相澤英孝他編『知的財産法の理論と現代的課題』109頁(弘文堂、2005年)。

を受けたときは、その特許権について通常実施権を有する（同条1項）。使用者等は、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、若しくは使用者等のため専用実施権を設定することができるが、この場合には、従業者等は使用者に対して「相当の対価の支払を受ける権利」（以下、「相当な対価の請求権」という。）を有する（同2項）¹²。

この職務発明に関する法的問題には大きく分けて、権利の帰属の決定をめぐる問題と、「相当の対価」の額の算定をめぐる問題の2つがある¹³。とりわけ、後者の問題については、「相当の対価」の額に関する公的な算定基準が存在しないことから、判決や実務の積み重ねによって、具体的な「相当の対価」の額の算定手法を確立するしかないとされている¹⁴。このため、前述したように、特許法35条3項にいう「相当の対価」の額をめぐる訴訟が提起されているのである¹⁵。

「相当の対価」の額の算定をめぐる問題自体は本件の争点ではないが、本件では、「相当の対価」の額のうち、従業者であるXが相当な対価の請求権を行使したことによって支払われた金員（本件和解金）の法的性質が争われている。以下では、相当な対価の請求権の法的性質を明らかにする。

特許法領域では、職務発明制度の理論的枠組みをいかに認識するか、すなわち職務発明制度観の違いによって、「契約アプローチ」と「制度アプローチ」という2つの異なる考え方がある¹⁶。以下では、各アプローチにおいて、相当な

¹² 中山・前掲注2・51頁。

¹³ 島並良「職務発明をめぐる諸課題の論点整理」神戸大学法政策研究会『法政策学の試み—法政策研究（第8集）特集・職務発明』73頁（信山社、2006年）。

¹⁴ 中山・前掲注2・68頁。

¹⁵ 特許法35条にいう「相当の対価」の額の適正性を検討する文献としては、永野周志『企業と研究者のための職務発明ハンドブック—適正な職務発明対価の額をさぐる—』（経済産業調査会、2009年）参照。

¹⁶ 島並良「職務発明対価請求権の法的性質（上）」特許研究39号22頁（2005年）。本稿における相当な対価の請求権の法的性質をめぐる問題については、同文献を参考

対価の請求権の法的性質がいかに理解されるかを、簡潔に整理する。

契約アプローチとは、「従業者から使用者への特許を受ける権利の承継や、その対価支払については、まず、それら財貨移動の発生原因を当事者の意思(合意)に求める」¹⁷ 考え方である。契約アプローチによると、特許を受ける権利の承継は使用者・従業者間の売買契約であるとみることから、権利承継に関する「相当の対価」は、売買契約の目的物である特許を受ける権利の売買代金としての性質を有する。この立場では、相当な対価の請求権の法的性質は、法律による特別な規定を待つまでもなく権利承継の合意により当然に発生する約定債権であると理解される¹⁸。

一方で、制度アプローチは、「従業者から使用者に特許を受ける権利が移転し、またそれへの対価が支払われるのは、あくまでも特許法がそのような特別の制度(規定)を置いている」¹⁹ ことを前提とする考え方である。制度アプローチによると、特許を受ける権利の承継は、使用者・従業者間の売買契約ではなく、何らかの政策目標の実現のために、法が特別に認めたものであると考えることから、「相当の対価」は、当事者の意思とは関わりなく、当該政策目標を実現する手段として付与される金員としての性質を有する。この立場では、相当な対価の請求権の法的性質は、政策実現の手段として法が制権的に承認した法定債権であると理解される²⁰。

ところで、相当な対価の対価請求権には、①職務発明の対価額について、従業者と使用者の間に事前の合意が存在する場合には、当該合意の効果としての合意額(以下、「合意対価」という。)の支払請求権(その旨の合意があ

に整理している。

¹⁷ 鳥並・前掲注16・23頁。

¹⁸ 鳥並・前掲注16・23頁。

¹⁹ 鳥並・前掲注16・27頁。

²⁰ 鳥並・前掲注16・27頁。制度的アプローチでは、さらに、職務発明制度の主たる政策目標を、労働者保護に求めるか、あるいは、産業発達に求めるかによって、「相当の対価」の額の具体的な算定方法について結論が分かれる(同・前掲注16・27頁)。

る限り、出願時ないし登録時の定額補償であるか、販売に応じた実績保障であるかを問わない。)と、②職務発明の対価額について、両者間に事前の合意がなかったり、あるいは、合意の内容が「相当」ではない場合に、相当額と合意額の差額(以下、「追加対価」という。)についての事後的追加的な支払請求権の2つの部分によって構成されている(特許法35条にいう「相当の対価」=合意対価+追加対価。)²¹。

契約アプローチと制度アプローチのいずれも、合意対価についての相当な対価の請求権の法的性質は、約定債権であると理解される。追加対価についての相当な対価の請求権の法的性質は、契約アプローチでは約定債権、制度アプローチでは法定債権と理解されている。両アプローチの差異は、追加対価で生じている²²。

契約アプローチでは、追加対価は従業者・使用者間の「権利売買契約代金」の一部であることから、合意対価請求権と同質な約定債権であると理解される²³。追加対価の発生時期は、職務発明に関する特許を受ける権利の承継時点である。一方で、制度アプローチでは、追加対価は特許を受ける権利(ないし特許権)の承継を契機に生じるが、相当な対価の請求権は、直接にはそれとは切り離され、合意対価請求権とは異質な法定債権であると理解される²⁴。合意対価請求権と追加対価請求権を異質な法定債権としつつも、両請求権とも、当該特許を受ける権利の承継時点で生じると解している。

両アプローチの具体的な差異は、追加対価の算定過程における使用者利益の算定要素及び従業者貢献度の算定要素をめぐる問題、法定利率をめぐる問題、消滅時効期間をめぐる問題などで生じる²⁵。もっとも、いずれのアプローチを採った場合も、追加対価請求権の発生時期は、特許を受ける権利の承継

²¹ 島並良「職務発明対価請求権の法的性質(下)」特許研究42号5頁以下(2006年)。

²² 島並・前掲注21・6頁。

²³ 島並・前掲注21・6頁。

²⁴ 島並・前掲注21・6頁。

²⁵ 契約アプローチと制度アプローチとの差異については、島並・前掲注21・8頁参照。

時点であると理解されている。

そうすると、相当な対価の請求権は、職務発明に係る承継時点で生じた合意対価及び追加対価の支払いを求める権利であり、追加対価の額の具体的な算定過程においては、追加対価請求権の法的性質をいかに理解するかによって、具体的な算定額が変動すると確認できる。

本件和解金は、追加対価である。本判決は、「[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(相当の対価支払請求権が発生した時)においては、その機会に現実に金銭が支払われた(又は将来支払われる具体的な金額が確定している)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。」と判示している。

本判決は明確には述べていないが、おそらく、この判断は、未実現の利得は所得税の課税の対象から除外されていると判示していると理解すべきであろう。すなわち、金子宏教授は、「人の担税力を増加させる利得であっても、未実現の利得(unrealized gain)―所有資産の価値の増加益―および帰属所得(imputed income)―自己の財産の利用及び自家労働から得られる経済的利益―は、どこの国でも、原則として課税の対象から除外されている。…中略しかし、これは、それらが本質的に所得でないからではなく、それらを捕捉し評価することが困難であるからであって、それらを課税の対象とするかどうかは立法政策の問題である。」²⁶と述べられ、未実現の利得は、所得を構成するが、評価の困難性から、課税の対象から除外されているにすぎないと指摘されている。

また、譲渡所得の金額の計算上、農地転用決済金等が譲渡費用に該当するか否かが争われた最高裁平成18年4月20日判決²⁷において、最高裁は、「譲渡

²⁶ 金子宏『租税法第17版』177頁(2012年)。

²⁷ 最判平成18年4月20日訟月53巻9号2692頁。評釈としては、増田英敏『リーガルマインド租税法第3版』311頁以下(成文堂、2011年)など参照。

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、これを清算して課税する趣旨のものである… 中略。しかしながら、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。」として、譲渡所得課税の趣旨から直接、所得税法33条に規定される譲渡所得の範囲を画することはできないと判示している。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、すなわち、当該移転のタイミングで具体的に実現した所得でなければならない。

以上でみたように、追加対価請求権は、合意対価請求権と同様に、職務発明に係る特許を受ける権利等の承継時点で発生することからは、追加対価は、本来は承継時点で課税されるべきである。しかし、承継時点では所得が抽象的に発生しているにすぎず、追加対価の額の算定（評価）の困難性を理由に、当該時点で課税されないにすぎない。本件和解金は、相当な対価の請求権が行使され、「相当の対価」の額が算定（評価）された時点で具体的に実現し、課税がなされたと確認できる²⁸。

3 本件職務発明に対して支払われる金員をめぐる課税問題

Xは、本件特許を受ける権利の承継について、3種類の金員を受領している。

①本件特許を受ける権利の承継時点で受領した出願補償金（1,000円）、②別

²⁸ 元氏成保弁護士は、「当該金員（筆者注：相当な対価の請求権行使によって支払われる金員）は、過去の実績に基づいて算定された支払時における当該特許を受ける権利の評価額ではなく、将来の利益予測をも考慮要素に含めた当該特許を受ける権利の承継時における同権利の評価額なのである。」（同「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『行政と国民の権利』516頁（法律文化社、2011年））と述べられたうえで、当該金員については譲渡所得課税がなされるべきであると指摘されている（同・同論文・514頁以下）。

件訴訟提起までの間に複数回に渡って受領したロイヤリティ報償金(163万余円)、③相当な対価の請求権の行使によって支払われた本件和解金(3,000万円)の3種類の金員である。

本判決は、3種類の金銭のうち、①は譲渡所得、②及び③は雑所得として課税すべきであると判断している。本件特許を受ける権利の承継(資産の譲渡)対価の1,000円については、譲渡所得として課税されるが、一方で、163万余円+3,000万円については、ライセンス使用料であるから雑所得として課税されることの合理性が検討されなければならない。端的に言えば、本件和解金は、譲渡対価あるいはライセンス使用料のいずれの法的性質を有するかが、問題となっている。

本判決は、「特許法35条の定める「相当の対価」は、文字どおり特許を受ける権利等の対価の性質を有する」としつつも、「特許法35条3項の「相当の対価」とは、特許を受ける権利等の承継時における適正な代金額(客観的交換価値)とは全く異なる概念であって、むしろ、貢献度に応じた独占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。このことは、「相当の対価」の額を定めるに当たり、当該特許を受ける権利の客観的交換価値とは直接関係のない、「その発明がされるについて使用者等が貢献した程度」を考慮しなければならないとされていることから明らかである(この考慮事情は、裏を返せば、「相当の対価」の額を定めるに当たり、従業者等が貢献した程度を考慮しなければならないということであるから、「相当の対価」は従業者等の職務遂行とその成果に対する報償たる性格を有しているということもできよう。)」と判示している。

つまり、「相当の対価」は、特許を受ける権利の承継に対する対価であるが、相当な対価の請求権の行使によって支払われる金員については、その額の算定過程において、「その発明がされるについて使用者等の貢献した程度」が考慮されたうえで金額が確定されることから、従業者等の貢献度に応じた独占実施利益の分配金であると明らかにしている。

確かに、裁判所の述べるように、対価計算の基本的な基準については、「対

価の額＝(使用者が受けるべき利益の額)×(1－使用者貢献度)²⁹という数式によって算定される。しかし、特許法35条にいう「相当の対価」の算定過程において、「その発明がされるについて使用者等の貢献した程度」が考慮されるのは、職務発明が従業者と使用者の努力の結晶であることから、個別事案ごとに両者の貢献度を認定して、貢献度に応じた権利の価値配分がなされなければならないからである³⁰。使用者貢献度の考慮は、実績報奨金の支払を意味するのではなく、当該従業員の発明貢献度を正確に測定して、当該職務発明に関する特許を受ける権利等の適正な対価額を明らかにする過程である。

特許を受ける権利の承継後に支払われた場合には、当該権利に対する使用者貢献度を考慮して「相当の対価」の額が決定されることは、ロイヤリティの性質を有することを意味しない。使用者貢献度は、特許を受ける権利の適正な評価額を決定するための考慮要素である。この点からは、相当な対価の請求権行使によって支払われる金員は、まさに当該権利の承継対価であるといえよう。

本判決が、「相当の対価」の額の算定過程において、使用者貢献度が考慮されることを理由に、本件和解金は、従業者等の貢献度に応じた独占実施利益の分配金であると判断した点には疑問がある。

4 結論

本件の争点は、Xの受領した本件和解金が、譲渡所得あるいは雑所得のいずれの所得区分に分類されるかであった。

本判決は、譲渡所得課税の趣旨等から、譲渡所得に該当するには、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

²⁹ 帖佐隆『職務発明制度の法律研究』208頁(成文堂、2007年)。(1－使用者貢献度)は、従業者貢献度ともいう(同・同書・208頁)。

³⁰ 横山久芳「職務発明における『相当の対価』の基本的考え方」相澤英孝他編『知的財産法の理論と現代的課題』87頁(弘文堂、2005年)。

とを要するとの譲渡所得該当性の判断基準を導出したうえで、特許を受ける権利等の承継に係る「相当の対価」のうち、特許を受ける権利等が承継された機会で現実に支払われた金銭(又は将来支払われる具体的な金額が確定している部分)以外は、実現した所得とはいえないとした。本件特許を受ける権利の承継時点で支払われた金員ではない本件和解金は、譲渡所得に該当せず、雑所得に該当するとの判断を下した。

しかしながら、職務発明に関して従業者が受領する金員には、①職務発明に係る特許を受ける権利等の承継時点で受領する金員、②特許を受ける権利の承継後、承継時点の契約等に従って支払われる金員、③相当な対価の請求権の行使によって支払われる金員の3種類がある。

③の金員に該当する本件和解金は、本件特許を受ける権利の承継時点で発生している。評価の困難性から、承継(譲渡)時点と支払時点にズレがあるにすぎない。また、特許を受ける権利の承継後に支払われた場合に、当該権利に対する使用者貢献度を考慮したうえで実質的な評価がなされていることは、当該金員がロイヤリティとしての性質を有することを意味しない。

使用者貢献度の考慮は、特許を受ける権利の適正な評価額を決定する過程であることから、当該金員は、まさに当該権利の承継対価であるといえよう。この点について十分な検討を行っていない本判決の判断には疑問がある。

ところで、本判決の問題点は以上のとおり指摘できたが、以下では、職務発明の対価をめぐる課税問題について、今後の研究課題を指摘したい。

前述したとおり、相当な対価の請求権は、職務発明に係る特許を受ける権利等の承継時点で生じる。特許法領域では、当該請求権の法的性質は、約定債権あるいは法定債権のいずれと理解すべきかについて、「相当の対価」の額の算定方法等に差異が生じることから、議論が展開されている。

もっとも、租税法領域では、特許法領域における評価とは別に評価手法を構築することも可能である。すなわち、相当な対価の請求権は、特許を受ける権利の承継時点で発生しているのであるから、承継時点で相当な対価の請求権を評価して課税することも理論上は可能である。相当な対価の請求権に

よって生じる所得は、評価の困難性の理由から、承継時点で課税の対象から除外されているにすぎない。本判決もおそらく、同旨の判断をしていると考えられる。特許を受ける権利の承継時点で評価を行い、課税の対象とすべきか否かの問題は、立法政策上の問題である。

具体的な問題解決手法としては、第1に、特許法領域における「相当の対価」の額の算定とは別に、租税法上の独自の評価手法を構築して、特許を受ける権利の承継時点で職務発明対価（①所得発明に係る特許を受ける権利等の承継時点で受領する金員、②特許を受ける権利の承継後、承継時点の契約等に従って支払われる金員、③相当な対価の請求権の行使によって支払われる金員、の合計額）を算定して、「相当の対価」に対する譲渡所得課税を行う、あるいは、第2に、特許法領域における「相当の対価」の額の算定に従って、各支払時点で課税を行うが、相当な対価の請求権行使によって支払われる金員は譲渡対価としての性質を持つことから、譲渡所得課税に関する特別規定を設ける等の立法措置を講じる、が検討されるべきであろう。

職務発明に係る特許を受ける権利等の対価である特許法35条3項にいう「相当の対価」は、通常資産の対価とは異質なものである。通常の資産課税と同一に取扱うことには限界があることから、今後、問題解決を図るべき租税法上のテーマであるといえる。

以上の点を指摘して、本稿の結びに代えたい。

*本稿は、平成24年度科学研究費補助金【研究課題：24830052】に基づく研究成果の一部である。