

特許権取引における租税法関係の解明

——職務発明の報償金の所得区分の問題を素材に——

Implications of Legal Relations Between Patent Rights Transactions and Tax Law: Tax Issues on Income Category of Compensations for Employee Inventions

谷口智紀*
TANIGUCHI Tomonori

〔抄録〕

租税法領域では、可視的に把握できず、また評価の困難性を伴う特許権の取引に対する適切な課税関係がいかに関構築されるべきかという問題の解決が急務である。一方で、租税法実務では、特許権を無形資産の一つとして捉えて、特許権取引に対する課税上の取扱いがなされており、発明奨励という特許法の目的を軽視あるいは無視していると思われる取扱いも少なくない。

本稿は、職務発明の報償金の所得区分の問題を素材に、租税法上、特許法の観点から法律関係がいかに関構成され、特許権取引に対する租税法の適用がなされるべきかを検証することを目的とする。また、平成27年の特許法35条の改正が、所得区分の問題にいかに関影響するかも明らかにする。

職務発明の報償金に対する租税法関係の構築においては、改正の意義を的確に捉えるとともに、交錯領域とされる労働法、契約法における議論も踏まえた法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法規定への当てはめが行われるべきである。職務発明の報償金の特徴を的確に捉えた租税法規定の法整備がなされていない現状では、合理的ではない所得区分に分類され、課税関係が構築されるおそれがあるが、租税法主義の視点からはその課税を受け入れざるを得ない。職務発明の報償金が異なる課税上の取扱いを受けるべきである必要性和合理性を明らかにし、速やかな立法措置が講じられるべきである。

改正により、職務発明に伴うインセンティブとして付与される金銭以外の経済上の利益をいかに関金銭的価値という尺度で測定するかという、「相当の利益」の価値評価の問題が生じることから、立法的対応が検討されるべきである。

特許権取引の課税問題の一つである租税法と私法の間をめぐっては、発明奨励という特許法の目的そして特許法制度の議論が、租税法の解釈、適用に影響することは避けられない。特許法領域の理解を深めることは、適正な特許権取引課税に必要不可欠である。

1. はじめに

経済取引を課税対象として捉える租税法領域では、私法領域における法解釈や契約解釈を尊重し、課税関係がいかに関構築されるべきかが問題となる。

この問題は、実質所得者課税の原則や租税回避行為の否認などの様々な論点において、「租税法と私法の関係」として論じられてきた。そして、租税法の解釈、適用過程を統制する租税法主義の

* 専修大学法学部 准教授
Associate Professor, Faculty of Law, Senshu University

下では、私法上の法律関係を尊重し、課税要件事実を認定する、すなわち、私法上の法律関係が構成され、その法律関係にしたがって租税法規定への当てはめがなされるべきであるとされている。

特許権の経済的価値が注目される中で、可視的に把握できず、また評価の困難性を伴う特許権の取引に対する適切な課税関係がいかに構築されるべきかという問題の解決が急務である。一方で、租税法実務では、特許権を無形資産の一つとして捉えて、特許権取引に対する課税上の取扱いがなされており、発明奨励という特許法の目的を軽視あるいは無視していると思われる取扱いも少なくない。

私法領域における法律関係を尊重し、課税がなされるべきであるという租税法と私法の関係の考え方を堅持するとともに、特許法と租税法との間で調整を図り、特許権取引の特徴に意を払った租税法規定の法整備が進めることにより、特許発明に関わる個人と法人の租税法律関係における予測可能性と法的安定性が確保されるべきである。筆者の問題意識はこの点に集約される。

本稿の目的は、職務発明の報償金の所得区分の問題を素材に、特許法の観点から法律関係がいかに構成され、そして特許権取引をめぐる課税要件事実がいかに認定されるべきかを検証することにある。また、平成27年の特許法35条の改正が、所得区分の問題にいかに影響するかも明らかにする。

本稿の構成は以下のとおりである。2では、裁判例および裁決例を通して特許権取引の課税問題を紹介する。3では、租税法と私法の関係、そして特許権取引に対する租税法の適用について概観する。4では、職務発明の報償金の所得区分に関する学説を整理したうえで、職務発明の報償金の所得区分該当性をめぐって、納税者が譲渡所得ま

たは一時所得に該当すると主張して出訴した事件を紹介する。5では、平成27年の改正の意義から、特許法35条4項にいう「相当の利益」の法的性質を明らかにする。6では、租税法と私法の関係を踏まえて、職務発明の報償金の所得区分に関する問題解決のあり方を提示したい¹⁾。

2. 特許権取引の課税問題

特許権、実用新案権、意匠権、商標権という産業財産権や著作権などの知的財産権の経済的価値が注目される中で、租税法領域でも、知的財産権取引に対する課税をめぐる法解釈や立法的対応などの活発な議論が展開されている。まずは、本稿の検討対象である特許権取引の課税問題について、裁判例および裁決例を通してそのいくつかを紹介したい。

特許権取引課税をめぐる初期の著名事件の一つがシルバー精工事件²⁾である。同事件では、内国法人である原告Xが米国法人B社に対して和解契約に基づいて支払った本件各金員が当時の所得税法161条7号イにいう「使用料」にあたり、国内源泉所得に該当するか否かが争われた。第一審、控訴審、上告審はともに、国内源泉所得に該当せず、Xに源泉徴収義務はないとして納税者勝訴の判断を下しつつも、その理由づけに相違があったことから³⁾、租税法上、本件各金員の法的性質がいかに位置づけられるべきかが問題となった。

租税法体系を統制する憲法原理の一つである憲法14条1項を法的根拠とする租税公平主義は公平な課税、具体的には、租税負担公平の原則と平等取扱原則を要請している。とりわけ、前者は、担税力に応じた課税を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理であり、具体的には、適正に担税力を測定する指標として、所得、資産、消費という3つの担税力の測定基準を示している。

わが国では、所得を担税力とする所得税、法人税を中心に、資産を担税力とする相続税、消費を担税力とする消費税などにより租税制度が構築されている⁴⁾。以下では、所得課税、相続課税、消費課税に分けて、特許権取引の課税問題を紹介する⁵⁾。

所得課税においては、職務発明の報償金をめぐる所得区分の問題がある。後述する裁判例の他にも、訴訟上の和解に基づいて当時の特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」として支払われた和解金が譲渡所得あるいは雑所得のいずれの所得に該当するかが争われた事件⁶⁾ や、国立大学法人の大学教授が職務発明規程にしたがって受けた補償金が一時所得または雑所得のいずれの所得に該当するかが争われた事件⁷⁾ がある⁸⁾。また、従業員の死亡後に、相続人が、勤務先に対して特許を受ける権利の対価の支払を求める訴訟を提起し、訴訟上の和解が成立した場合に、相続人が受領した金員は、相続人に帰属する所得であるか否かが争われた事件⁹⁾ がある。

資産課税においては、特許権取引が直接の争点となった裁判例および裁決例は管見の限り存在しない。資産課税の主たる論点は、資産の帰属とその評価の問題であるが、とりわけ、後者に属する特許権の評価は、納税者と租税行政庁との間で法的紛争が生じやすい。財産評価基本通達では、「第 7 章 無体財産権」と題して、同通達 140 以下は、特許権の評価等について定めている。

消費課税においては最近、特許権に関する課税問題が顕在化している。例えば、特許権侵害による損害額の推定に関する特許法 102 条 2 項にいう「利益」に消費税相当分が含まれるか否かが争われた事件¹⁰⁾ がある。また、大学教授が製薬会社から新薬の発明に係る特許を受ける権利の譲渡および共同研究開発への貢献の対価として金員の支払を受けた場合に、消費税法 2 条 1 項 3 号に規定す

る「個人事業者」に該当し、消費税の納税義務者に該当するか否かが争われた事件¹¹⁾ がある。

また、国際課税においては、とりわけ、移転価格税制の適用をめぐる特許権などの無形資産の問題が生じることが多い¹²⁾。最近では、例えば、原告 X が国外関連者との間でしためっき薬品の製造・販売に係る技術やノウハウ等の無形資産の使用許諾および役務提供の取引について、X が当該国外関連者から支払を受けた対価の額が、残余利益分割法と同等の方法によって算定した独立企業間価格に満たないか否かが争われた事件¹³⁾ などがある。

以上のとおり、特許権の経済的利用が増加するに比例して、経済取引を課税対象とする租税法上の問題が顕在化している。ところが、特許権の特徴を的確に捉えた租税法規定の整備が進められておらず、租税法実務では、通達の定めにしたがった課税上の取扱いがなされているのが現状である。通達は法規ではなく行政規則であるから、納税者や裁判官を拘束するものではない¹⁴⁾。客観的な評価の基準を法定することなく、例えば、財産評価基本通達にしたがって特許権を評価することは、納税者の予測可能性を大きく低下させ、納税者と租税行政庁との間の法的紛争を誘発する。その結果として、特許権取引に対する課税上の取扱いが租税行政庁の専権事項になってしまうおそれがある。

特許権は可視的に把握することができないものであるとともに、その創出時と利用時とのタイム・ラグが生じること起因した評価の困難性を伴うものである。にもかかわらず、他の無形資産や有形資産と同様の課税上の取扱いがなされている。

特許権取引の課税問題の解決が急務とされるのは、通達を定めることにより課税問題に対処するという場当たりの対応が続く中で、全体を俯瞰

した場合に、特許権取引の本質を捉えず、特許法の目的を軽視あるいは無視した課税上の取扱いが散見されるところにある。特許法領域から見ると、特許権取引に対する課税上の取扱いには、その必要性和合理性に疑問を持たざるを得ないものがある。

3. 特許権取引における租税法律関係 ——租税法と私法の関係に基づく整理

(1) 租税法と私法の関係——課税要件事実の認定

租税法の課税対象である種々の経済活動や経済現象は、第一義的には私法によって規律されていることから、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は原則として、私法上の法律関係にしたがって行われるべきである¹⁵⁾。

「租税法と私法の関係」の議論は、租税法規範の裁判規範としての側面に着目した、租税法規定を解釈、適用する場面を主として念頭に置いた議論（借用概念の解釈、課税物件の帰属、租税回避についての議論）と、租税法規範の行為規範としての側面に着目した、租税法の存在が私法上の取引に影響を与えることに関する議論（ビジネス・プランニング、租税法が私法を歪めているといった私法学者の議論）に分類される¹⁶⁾。

前者の議論の一つである租税法の適用をめぐることは、他の法分野と同様に、租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」、「形式と実質」が異なる場合には、外観・形式ではなく、実体・実質にしたがって、それらを判断し認定しなければならないとされている¹⁷⁾。

具体的には、課税の基礎とされる私法上の法律関係については、私的自治の原則に従って形成された真実の法律関係を実体・実質として捉えて(法

的実質主義)¹⁸⁾、課税要件事実の認定については、論理的には、課税の基礎となる私法上の法律関係を、まず専ら私法の観点から法律行為・契約の解釈により認定し、その認定を尊重し、そのまま課税要件事実として受け入れることになる（二段階事実認定論）¹⁹⁾。これは、私法上の行為に基づいて現実に発生している経済的成果を、私法上の法律関係によって把握するという考え方である（私法関係準拠主義）²⁰⁾。

租税法が課税対象とする経済取引は、通常の場合には民法等の私法によって規律されている。所得税法等の租税実体法は、私法により規律される私法上の法取引を前提に課税要件規定を構成している。租税法律主義の下では、私法上の法律関係を尊重し、課税要件事実を認定しなければならない。私法上の法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法規定への当てはめが行われる²¹⁾。

(2) 特許権取引に対する租税法の適用

特許権を含む知的財産権の取引に対する租税法規定が整備されていないことから、特許権取引の課税問題の多くは、租税法の解釈よりも、租税法の適用の場面で、とりわけ、特許権取引をめぐる課税要件事実の認定、すなわち私法上の法律構成（契約解釈）の問題として顕在化する²²⁾。

中里実教授は、「無体財産権の移動に伴い支払われる金銭は、譲渡の対価、ライセンスの際の使用料、人的役務提供の対価と様々であるが、特に、譲渡の対価と使用料の間の限界線は必ずしも、明確ではなく、経済的実体を同じくする取引であっても、それが譲渡とライセンスのいずれであるかにより課税上の効果が異なるところから複雑な問題が生ずる。」²³⁾と述べられて、特許権取引をめぐる課税要件事実の認定の重要性を指摘されている²⁴⁾。

また、水野忠恒教授は、「知的財産権一般についても、その知的財産権の譲渡と使用の許諾との区別が問題となるところである。通常は、この問題は、契約が知的財産権の使用許諾契約であるのか、あるいは、知的財産権の譲渡契約とみられるものであるかということについて、判断されるであろう。一般には、第三者間の契約であれば、その契約形態は実質をとまなうものとみられるので、税法上も、その契約にしたがってよいものと考えられる。」²⁵⁾と述べられている。特許権取引に対する課税においても、私法上の法律関係を尊重し、課税要件事実を認定する、すなわち、特許法の観点から法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法規定への当てはめが行われるという租税法と私法の関係の考え方が堅持されなければならない。

もっとも、課税要件事実の認定は、特許権取引に限られるものではなく、岩瀬事件²⁶⁾やレポ取引事件²⁷⁾など多くの事件において、契約解釈の問題として議論されてきた。問題は、租税法実務において、特許権取引をめぐる課税要件事実の認定では、特許法の観点からの私法上の法律構成(契約解釈)を軽視あるいは無視しているとみられるところがある。

例えば、木棚照一教授が、「知的財産の研究者の立場から税法の専門家の方々の論文を読みますと、知的所有権の存否やライセンス契約の内容等に立ち入らずに、税法独自の基準で課税等を考えていくべきだという論調が見られます。もちろん税法独自の見方を一切認めないというわけではありませんが、知的財産の問題は税法適用の先決問題なので、原則的にはそれぞれの問題、知的財産権の規定あるいはライセンス契約を解釈する必要があり、それを適用して考えていくことが必要だと考えています。」²⁸⁾と指摘されている

ように、知的財産法の観点からみると、租税法における知的財産権取引の契約解釈には問題がある²⁹⁾。

もっとも、租税法独自の事実認定、すなわち租税法領域で独自の私法上の法律構成(契約解釈)をすることは明確に否定されているのであるから³⁰⁾、特許権取引をめぐる、前述した指摘があること自体が問題である。

では、特許権取引をめぐる課税要件事実の認定において、租税法独自の契約解釈が行われてしまうのであろうか。この問題の本質は、特許権取引を、他の無形資産取引の一つとして捉えているところにある。

特許権取引の対象である特許権などは特許法により人工的に創出された権利であるとともに、その権利の経済的利用も法に規定されている。特許法は、特許権の発生から消滅まで、そして取引形態を規律し、発明者に適正な対価を受ける場を提供することにより、発明奨励という目的を達成するための一種の法技術的なものである³¹⁾。例えば、特許法に規定する特許権の経済的利用のうち、実施許諾の一つである専用実施権の設定は³²⁾、他の無形資産では通常みることができない利用である。特許権取引をめぐる課税要件事実の認定では、特許法の観点から法律関係が構成されるべきであることが極めて重要である理由をここに確認することができる。

知的財産権取引をめぐる課税問題の一つである租税法と私法の関係では、とりわけ、特許権取引をめぐる課税要件事実の認定は、特許法の立法目的も踏まえた法解釈と正確な契約解釈により法律関係が構成されなければならない。

4. 職務発明の報償金をめぐる所得区分の問題

(1) 職務発明の報償金と所得区分の該当性

所得税法では、所得の源泉に応じて 10 種類の所得に分類し、各種所得の金額を計算する（所得税法 21 条 1 項 1 号）。例えば、給与所得の金額は給与等の収入金額から、その金額に応じて法定された概算の給与所得控除額を控除した金額であるのに対して（同法 28 条 2 項）、事業所得の金額は総収入金額から実額の必要経費を控除した金額である（同法 27 条 2 項）。各種所得の金額の計算方法の違いにより、いずれの所得に分類されるかで税額の多寡が生じることから、所得区分をめぐって納税者と租税行政庁との間で法的紛争が生じやすい。

職務発明の報償金がいずれの所得に分類されるべきかに関する租税法規定は存在しないことから、職務発明の報償金の法的性質を認定したうえで、各所得の範囲を定義する所得区分規定から抽出される要件に該当するかを検討し、いずれの所得に分類されるべきかを判断することになる。

職務発明に対して従業者等が使用者等から受ける報償金には、大きく分けて、①職務発明に係る特許を受ける権利等を承継させた時点で受けるもの、②特許を受ける権利を承継させた後に、勤務規則等に基づいて受けるもの、③特許法 35 条 4 項にいう「相当の利益」請求権の行使により受けるものの 3 つがある。なお、平成 27 年の特許法 35 条の改正前の勤務規則等を前提とする場合には、当時の特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」請求権の行使により受けるものが存在するが、ここでは便宜的に③に含める。

租税法実務では、通達の定めにしたがって、職務発明の報償金がいずれの所得に分類されるべきかを判断している。すなわち、従業者等の発明等

に係る報償金については、所得税基本通達は、23～35 共-1 (1) は、「業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠権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」と定めている³³⁾。

学説上では、②および③に当たる、従業者等が特許を受ける権利を承継させた後に受ける金員がいずれの所得区分に分類されるべきかをめぐる議論がある。

金子宏教授は、「職務発明について従業者等が使用者等から受ける金員のうち、社内規則等に基づいて支給される報償金等は給与所得にあたりと解すべきであるが、特許法 35 条 3 項（現 4 項）に基づいて支払を受ける相当の対価は退職後に支給される和解金を含めて譲渡所得にあたりと解すべきであろう³⁴⁾」と述べられて、前述した②の金員は給与所得、③の金員は譲渡所得に該当するとされている。また、同教授は、平成 27 年の特許法 35 条の改正の下でも、同条 1 項・3 項・4 項をあわせて考えると、職務発明について従業者等が使用者等から受ける「相当の利益」は譲渡所得に該当するとされている³⁵⁾。

一方で、佐藤英明教授は、通達が定める職務発明の報償金の取扱いは、原則として特許法の仕組みに適合的に定められているが、これが所得税法の解釈として原則的に正当であるかという点には疑問があるとされおり³⁶⁾、公平な課税を目的とする租税法が、常に必ず、従業者発明の制度の産業政策的目的に基づく法律構成にしたがわねばならないものではなく、職務発明に対して使用者等か

ら支給される報償金等は、個別の事情に応じて、給与所得に該当することがあるとされている³⁷⁾。同教授は、①、②の金員ともに、給与所得に該当する場合があるとされている³⁸⁾。

酒井克彦教授は、「平成 27 年特許法改正後に、同法 35 条 4 項を根拠とする『相当の利益』が使用者から従業者に支払われた場合には、原則として、給与所得に該当すると考えることが相当ではなからうか。すなわち、これまで以上に、職務発明対価を巡る所得税法上の取扱いとしては、給与所得該当性が重視されるべきであるように思われるのである。」³⁹⁾と述べられて、③の金員は給与所得に該当するとされている⁴⁰⁾。また、同教授は、従業者等としての地位に基づいて提供された役務提供対価が否かという点が重要な判断基準となると考えるべきであり、従業者等の地位において、給付を受ける特許法 35 条の規定に基づく各報償金は、給与所得に該当するとされており、①、②の金員ともに、給与所得に該当するとされている⁴¹⁾。

ところで、所得発明の報償金のうち、とりわけ②、③の金員がいずれの所得に分類されるべきかが争点となった裁判例では、納税者が譲渡所得または一時所得に該当すると主張するのに対して、租税行政庁が通達の定めにしたがって雑所得に該当すると主張することが多い。

納税者が譲渡所得または一時所得に該当すると主張する理由は、所得金額の計算上、譲渡所得の金額（長期譲渡所得に係る部分の金額）および一時所得の金額の 2 分の 1 に相当する金額のみが課税対象となり、税負担の軽減を図ることができるからである（所得税法 22 条 2 項 2 号）。なお、職務発明の報償金は長期譲渡所得に該当し（所得税法施行令 82 条）、その金額の 2 分の 1 に相当する金額のみが課税対象となる⁴²⁾。

以下では、②に相当する金員について、納税者

が譲渡所得または一時所得に該当すると主張し、租税行政庁が雑所得に該当すると主張した事件を紹介したい。

(2)大阪地裁平成 27 年 12 月 18 日判決の事件の概要

医学博士である原告（以下「X」という。）は、B 株式会社（以下「B」という。）と新規化合物の共同研究開発を行い、平成 17 年 6 月●日から同月●日にかけて、その成果である発明に関する特許を共同出願した。

X は、平成 18 年 3 月 9 日、B との間で締結した特許を受ける権利の譲渡に関する契約（以下「本件譲渡契約」という。）に基づいて本件持分を B に譲渡し、同年 5 月 22 日、本件持分の譲渡の対価として B から金員の支払を受けた。

B は、平成 18 年 4 月 18 日、米国の製薬会社である C 社（以下「C 社」という。）との間で、本件特許の実施を許諾する旨の契約（以下「別件実施許諾契約」という。）を締結した。別件実施許諾契約では、本件特許の実施許諾に関し、C 社から B に対する金員の支払条件が定められていた。

C 社は、平成 22 年 12 月 24 日、別件実施許諾契約における「フェーズ 3 臨床治験における患者に対する最初の投薬」を達成したことから、平成 23 年 1 月 27 日、B に対し、金員を支払った。そして、B は、本件譲渡契約に基づき、同年 2 月 21 日、X に対し、平成 22 年 12 月分として、金員（以下「本件金員 1」という。）を支払った。

C 社は、平成 24 年 10 月 15 日、別件実施許諾契約における「米国における最初の新薬申請書類が米国食品医薬局によって審査受理されたとき」を達成したことから、同年 11 月 19 日、B に対し、金員を支払った。そして、B は、本件譲渡契約に基づき、同月 30 日、X に対し、同年 10 月分とし

て、金員（以下「本件金員 2」という。）を支払った。

X は、左京税務署長に対し、本件金員 1 を雑所得とする平成 22 年分の所得税の確定申告書を提出したが、本件金員 1 が一時所得に該当するとして更正の請求をしたところ、同署長は、X に対し、本件金員 1 は雑所得に該当するとして、更正をすべき理由がない旨を通知した（以下「本件通知処分 1」という。）。

X は、左京税務署長に対し、本件金員 2 を雑所得とする平成 24 年分の所得税の確定申告書を提出したが、本件金員 2 が一時所得に該当するとして更正の請求をしたところ、同署長は、X に対し、本件金員 2 は雑所得に該当するとして、更正をすべき理由がない旨を通知した（以下「本件通知処分 2」という。）。

X の異議申立および審査請求が棄却されたことを受けて、X は、本件通知処分 1 の取消しを求める甲事件に係る訴えとともに、本件通知処分 2 の取消しを求める乙事件に係る訴えを提起し、乙事件は甲事件に併合されたのが本件事案の概要である⁴³⁾。

本件の争点は、本件通知処分 1 および本件通知処分 2 の適法性であるが、具体的には、両者は本件各金員が譲渡所得または一時所得に該当するかどうかを争っている。

X は、本件各金員は、本件譲渡契約に基づいて特許を受ける権利を譲渡する条件として支払われたものであり、資産の譲渡に基因する所得である本件各金員は譲渡所得に該当すると主張した。また、一時所得の要件の一つである非対価性要件は山林以外の資産の譲渡の対価に適用されないか、または本件各金員が資産の譲渡の対価たる性質を有せず、非対価性要件を満たすことから、その他の要件である除外要件、非継続性要件を満たす本

件各金員は一時所得に該当すると主張した。

これに対して、被告（以下「Y」という。）は、本件各金員の支払およびその具体的金額が確定したのは、別件実施許諾契約が締結された後、C 社が別件実施許諾契約に定められた化合物及び薬品に関する事項を達成したことにより、C 社が達成された事項に対応するマイルストーンペイメントを B に支払うことが確定した時であることから、本件持分の移転の機会に一時に実現した所得ではない本件各金員は、譲渡所得に該当しないと主張した。また、本件各金員が、X が本件持分を B に譲渡したことの対価としての性質を有していることは明らかであるから、非対価性要件を満たさない本件各金員は、一時所得に該当しないと主張した。

(3) 判決の判断構造

第一審である大阪地裁平成 27 年 12 月 18 日判決では、裁判所は、「譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組み等からすれば、ある所得が譲渡所得に該当するためには、その所得が譲渡に基因して譲渡の機会に生じたものであることを要する」としたうえで、「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客観的に実現が可能になったということのできない権利は、当該資産に係る譲渡所得に当たらない」として、譲渡所得該当性の判断基準を示した。

裁判所は、「X が B に本件持分を譲渡した平成 18 年 3 月 9 日当時、いまだ別件実施許諾契約は締結されていなかったのであるから、本件持分の移転時に本件各金員それ自体の支払請求権が発生していたということとはできない。また、本件各金員は、別件実施許諾契約に定められたマイルストーンペイメントの一部が X に支払われたものであるところ、……上記のマイルストーンペイメントの支払の有無は、医薬品開発に関する技術的状況、C 社

の経営状況、所管庁の方針、市場の動向等によって左右されるものと認められ、本件持分の移転時に客観的に権利の実現が可能になったということとはできない。これらの諸点に照らすと、本件各金員は、本件持分の譲渡に基因して譲渡の機会に生じたものということとはできず、本件持分の譲渡による譲渡所得には当たらない」として、本件各金員の譲渡所得該当性を否定した。

また、裁判所は、「同(筆者注：所得税法 34 条 1) 項の趣旨に照らすと、同項の『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得には、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解するのが相当である。このように解することが、『資産の譲渡の対価としての性質』を有しない』とした同項の文言にも整合する。」として、非対価要件の判断基準を示した。

裁判所は、「本件各金員は、本件持分の譲渡を基礎とする契約関係から生じた金員が本件持分の譲渡の対価として X に支払われたものということができる。そうすると、本件各金員の支払は、本件持分の譲渡と密接に関連するものであってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものであり、『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得であるということができるから、本件各金員は、非対価性要件を満たすものではなく、一時所得には当たらない」として、本件各金員の一時所得該当性も否定した。

したがって、裁判所は、本件各金員は、譲渡所得および一時所得にも該当しないことから、所得税法 35 条 1 項に規定する雑所得に該当するとして、本件通知処分 1 および本件通知処分 2 は適法であり、X の請求にはいずれも理由がないから棄

却すべきであるとの判断を下した。

その後、控訴審である大阪高裁平成 28 年 10 月 6 日判決では、裁判所は、第一審判決を引用したうえで、X の補充主張に対しては、「本件各金員は、本件持分の譲渡に基因して譲渡の機会に生じたものということができるから、譲渡所得に当たらないとされるとともに、本件持分の譲渡と密接に関連するものであってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえず、非対価性要件を満たすものではないことから、一時所得にも当たらないとされたものである。そうすると、本件各金員が資産の譲渡による所得に当たらないからといって資産の譲渡の対価としての性質を有しないということとはできない。」として、X の請求をいずれも棄却すべきであるとの判断を下した。

上告審である平成 29 年 6 月 29 日決定では、裁判所は、上告を棄却するとともに、上告受理申立を不受理とする決定をした。

裁判所は、本件譲渡契約に基づく本件持分の移転時には本件各金員の支払請求権が発生していないことから、本件各金員は、別件実施許諾契約に定められたマイルストーンペイメントの一部によるものであるとしている。一方で、本件持分の譲渡を基礎とする契約関係から生じた本件持分の譲渡の対価として支払われたものであるとしている。つまり、裁判所は、本件譲渡契約に基づく本件各金員の性質について、利益配分を受けるための支払請求権としつつも、譲渡対価であるともしており、その性質を明確に示していない。

5. 特許法における職務発明の報償金の性質——「相当の利益」の考え方

(1) 平成 27 年の法改正と職務発明の報償金

特許制度は発明奨励のためにあり、職務発明制度の核心は、発明から生ずる権利や利益を、使用

者等と従業者等との間で、どのように分配するのが発明奨励にとって最も効率的かつ衡平にかなっているか、具体的には、発明者である従業者等の発明のインセンティブの増大だけではなく、その発明につきリスクを取って実用化する使用者等のインセンティブの増大も図ることにある。職務発明制度は、両者のインセンティブをバランスよく制度設計し、あるいは法解釈することにより、産業の発展に資するものでなければならない⁴⁴⁾。

職務発明をめぐるのは、発明から生ずる権利の帰属の問題や、利益の算定と配分の問題などがある⁴⁵⁾。とりわけ、後者の問題では、平成16年の改正前の特許法35条3項にいう「相当の対価」に関する公的な算定基準が存在しなかったことから、判決や実務の積み重ねにより、「相当の対価」の具体的な算定手法が確立されてきた。もともと、使用者が発明考案取扱規定を定めていた場合でも、職務発明の対価が「相当の対価」に満たないことを理由に、その不足額を使用者に請求することができる⁴⁶⁾と判示したオリンパス事件⁴⁶⁾や、200億円という巨額な対価を認めた青色発光ダイオード事件⁴⁷⁾などの判決が相次いだ⁴⁸⁾。

これらの判決を受けて、「相当の対価」をめぐる企業と発明者の紛争が多発し、従来の判例は法的安定性を害するという経済界からの批判が強まった。しかし、いかなる実体的規定を設けたとしても具体的算定にあたっては不明確な点があることは避けられない。そこで、平成16年の改正においては、特許法35条4項が設けられ、使用者等と従業者等との間で行われる協議の状況等の自主的な手続を重視し、対価算定における手続的公正さを担保することにより、結果的に実体的公正さを担保しようとする方法が採用された⁴⁹⁾。

しかしながら、平成16年の改正においても、依然として訴訟リスクが残ること、具体的には、①

企業における製品開発の高度化・複雑化等により、相当の対価の算定に係るコストや困難が増大しており、それに伴って、「相当の対価」をめぐる訴訟のリスクが再び高まるおそれがあること、②使用者等が特許を受ける権利を予約承継していた場合であっても、使用者等以外の第三者に権利が二重に承継され、当該第三者が先に出願をした場合には使用者等が権利を取得できないという問題（「二重譲渡」の問題）や、他社との共同研究で特許を受ける権利が共有に係る場合において、自社の発明者の権利の持分を、当該発明者から自社へ承継するときでも他社の発明者が同意しなければ権利承継ができないという問題（「特許を受ける権利が共有に係る場合の帰属の不安定性」の問題）が、イノベーションの障害となりうること、が指摘され、経済界からの再改正を求める声が強かった⁵⁰⁾。

これを受けた平成27年の改正は、①従業者等がした職務発明については、勤務規則等においてあらかじめ使用者等に特許を受ける権利を取得させることを定めたときは、その特許を受ける権利は、その発生した時から当該使用者等に帰属すること（企業帰属）、②従業者等は、勤務規則等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取得等させた場合には、相当の金銭その他の経済上の利益を受ける権利を有すること（「相当の利益」の付与）、③経済産業大臣は、発明を奨励するため、産業構造審議会の意見を聴いて、勤務規則等において相当の金銭その他の経済上の利益について定める場合に考慮すべき使用者等と従業者等との間で行われる協議等に関する事項について指針を定めること（指針の策定）の3点に集約することができる⁵¹⁾。

とりわけ、②については、特許法35条4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を取得させ、使用者等に特許権を承継させ、若しくは使用者等のため専用実施権を設定したとき、又は契約、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のため仮専用実施権を設定した場合において、第三十四条の二第二項の規定により専用実施権が設定されたものとみなされたときは、相当の金銭その他の経済上の利益（次項及び第七項において「相当の利益」という。）を受け権利を有する。」と規定して、職務発明について特許を受ける権利を使用者等が原始取得した場合等に、従業者等が当該使用者等から相当の金銭その他の経済上の利益（「相当の利益」）を受け権利を取得することとなった⁵²⁾。

改正前は条文上、「相当の対価」という文言が用いられていたのに対して、改正後は「相当の利益」という文言が用いられており、従業者等が使用者等から受ける権利は、対価請求権から利益請求権へと改められた⁵³⁾。

(2)特許法 35 条 4 項にいう「相当の利益」の性質

特許制度を自然権論、またはインセンティブ論のいずれで説明するかにより、平成 27 年の改正における利益請求権の解釈は異なるが、自然権論を特許制度の積極的な正当化根拠とすることは難しく、インセンティブ論を検討の基礎とすべきである。インセンティブ論に立脚すると、今回の改正で従業者等に認められた利益請求権は、法律によって奪うことのできない知的創作への報いや対価を具現したものではなく、イノベーションを促進するという産業政策上の目的から与えられたインセンティブと捉えるべきである⁵⁴⁾。

従業者等の権利が政策的なインセンティブであることを明確にしたことにより、使用者等から柔

軟かつ多様なインセンティブ施策を実現することが可能となった。改正前の「対価」という文言は、「売買代金」というニュアンスを含んでいることから、使用者等がインセンティブの付与という目的のために柔軟に給付内容を決定することになじまない。改正により、従業者等の権利を利益請求権と構成し、そのインセンティブとしての性格を明確にするとともに、「利益」に「金銭」以外のものが含まれることとし、使用者等が独自のインセンティブ施策を戦略的に構成することが可能となった⁵⁵⁾。

改正後は、一定の条件の下で、使用者等は原始的に特許を受ける権利を取得することから、発明の移転との対価性はなくなり、従業者等に支払われる利益は、従業者等のインセンティブのために特許法が定めた特別な措置であると位置づけられる。理論的には、改正前における使用者等の取得は承継取得であり、改正後は原始取得であるという大きな違いはあるが、従業者等が改正前より不利に扱われることはないと言われており、実際上は改正による実質的な変化は少ない。「相当の利益」という文言は、金銭以外の処遇も含まれるというイメージが強いことから、従業者等が受ける利益はバラエティに富むことになろう⁵⁶⁾。

職務発明をめぐる従業者等と使用者等との間の紛争を未然に防止するとともに、インセンティブの多様化を図る観点から、「相当の対価」という文言は「相当の利益」という文言に改められたが、実質的な変化を伴わないよう、とりわけ、従業者等を不利に取扱うことがないよう制度が設計されている。そうすると、ことさらに文言に着目して、職務発明の「譲渡対価」としての性質を完全に失ったと結論づけることはできないといえよう。特許法の目的である発明奨励を達成するために改正がなされたのであるから、その意義を踏まえた法

解釈により、「相当の利益」の性質が明らかにされなければならない。

ところで、職務発明の問題は特許法以外の法領域とも深く関連しており、具体的には、特許法、労働法、契約法の交錯領域に跨る問題である⁵⁷⁾。以下では、労働法、契約法の領域において、職務発明の報償金に関していかなる議論がなされているかを紹介したい。

労働法領域では、土田道夫教授は、職務発明に対する労働法の適用を論じる中で、「職務発明を構成する職務（＝労働の遂行）および成果（＝発明）はともに労働義務の履行を意味し、職務発明に対する報酬は、労働法上は労働の対価としての賃金に該当する。しかし、特許法は、発明の奨励という政策目的を達成するため、他の知的創作物とは区別して、相当の利益という特別の報酬を規定している。すなわち、相当の利益は、①労働の対価（賃金）であると同時に、②高度の知的創造行為に対する特許法上の労働給付という二重の性格を有すると考えるべきである。この結果、相当の利益に対しては、労働法と特許法が重疊的に適用されることになるが、特許法が前記の政策目的から従業者の相当利益請求権を法定したことに鑑み、その政策判断を尊重して、同法の特別給付としての性格を優先されることが適切である。」⁵⁸⁾と述べられて、職務発明に対する報償金は本来、労働法上は労働の対価としての賃金に該当するが、発明奨励という政策目的を達成するために利益請求権を法定した特許法の議論を踏まえると、特別給付としての性格が優先されるとされている。

また、契約法領域では、山本敬三教授は、契約法からみると、職務発明の承継をめぐって、①発明者である従業者等が特許を受ける権利を取得することを前提として、この権利を使用者等に承継するという側面に関する問題と、②その対価を設

定するという側面に関する問題があるとされており⁵⁹⁾、とりわけ後者の問題については、「対価の設定に関しては、契約法の考え方によると、従業者の同意の程度と対価の額の程度が相関的に考慮され、対価設定の不当性が判断されることになる。それに対して、現行特許法35条3項・4項は、従業者の同意の程度という意思決定に関する要素にかかわりなく、『相当の対価』にみたないという内容に関する要素のみで対価の定めを無効としたものと理解できる。また、その場合に『相当の対価』を同条4項に照らして裁判所により算定される額——デフォルト・ルールとしての適正な対価額——として理解するならば、契約法の考え方とは違ってくることになる。契約法によると、消費者契約のように当事者間に力の格差がある場合は、デフォルト・ルールである任意法規と異なる定めが有効とされるためには、合理的な理由がなければならないと考えられている。こうした考え方に照らせば、職務発明の承継についても、無効判断の基準を合理性という幅のある基準に置き換える考え方——合理性基準説——によることがむしろ自然である。」⁶⁰⁾と述べられて、契約法の考え方と異なり、特許法の規定により、職務発明の対価が合理的であるかの判断基準が導出されていると指摘されている。

以上のとおり、経済界からの声を受けて度重なる法改正を経た職務発明制度は、発明奨励を目的とする特許法に設けられた、極めて政策的な意味を持つ制度であるといえる。また、交錯領域とされる労働法、契約法も職務発明制度と密接に関連していることから、従業者等が使用者等から受ける「相当の利益」とは何かを明らかにするためには、労働法、契約法の議論も踏まえた慎重な検討がなされるべきである。

なお、従業者等が受ける「相当の利益」は経済

上の利益でなければならないことは、その性質を明らかにするために重要な意味を持つことを確認しておきたい⁶¹⁾。

6. 結論——職務発明の報償金に対する課税のあり方の解明

本稿の目的は、職務発明の報償金の所得区分の問題を素材に、特許法の観点から法律関係がいかに関与し、そして特許権取引をめぐる課税要件事実がいかに関与するべきかを検証することにある。

租税法は経済取引を課税対象とすることから、取引を統制する私法における法律関係にしたがって課税がなされるべきであることを原則としている。特許権取引に対する租税法の適用においては、特許権取引を統制する特許法を中心とする私法の観点から法律関係が構成され、租税法上もそれを尊重し、課税要件事実の認定がなされなければならない。

特許権は、発明奨励という特許法の目的を実現するために特許法により人工的に創出された、可視的に把握することができない権利である。そして、特許法による法的保護を受ける特許権は、特許権侵害訴訟などに見られるように、莫大な経済的価値を生み出す源泉である。発明時点でその価値を正確に測定することは容易ではなく、将来の利用時点でその価値が顕在化することもある。特許権の特徴は多くの無形資産のそれとは大きく異なるものであり、特許権を特徴づける特許法の観点から、特許権取引の法律関係が構成されるべきであることはいうまでもない。

本論で述べたとおり、職務発明をめぐる従業者等と使用者等との間の紛争を未然に防止するとともに、インセンティブの多様化を図る観点から、平成27年の改正において、特許法35条の「相当

の対価」という文言は、「相当の利益」という文言に改められた。ただし、改正により、従業者等が不利に扱われることはなく、実際上は改正による実質的な変化は少ないとされている。同条4項にいう「相当の利益」は、金銭に限られず、広く経済上の利益を含むことから、今後、使用者等は従業者等に対して様々な形でのインセンティブの付与を考えていくことになる。また、職務発明の問題は、特許法だけではなく、交錯領域とされる労働法、契約法においても議論されている。

このことを踏まえると、職務発明の報償金に対する租税法関係の構築においては、特許法の改正の意義を的確に捉えるとともに、特許法を中心に、労働法、契約法における議論も踏まえて法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法規定への当てはめが行われるべきである⁶²⁾。職務発明の報償金の特徴を的確に捉えた租税法規定の法整備がなされていない現状では、合理的ではない課税関係が構築されるおそれがあるが、租税法主義の観点からはその課税を受け入れざるを得ない。職務発明の報償金が異なる取扱いを受けるべきである必要性和合理性を明らかにし、租税法規定の法整備が速やかになされるべきであろう。少なくとも、ことさらに職務発明から生ずる経済的利益のみに着目し、課税要件事実の認定をすることは、租税法独自の事実認定として批判されるべきである。

租税法における職務発明の報償金の問題の中心は、いずれの所得に分類されるべきかという所得区分の該当性の問題であったが、改正により、職務発明に伴うインセンティブとして付与される金銭以外の経済上の利益をいかに金銭的価値という尺度で測定するかという、「相当の利益」の価値評価の問題が生じうる。

例えば、一定の要件を満たす「相当の利益」は、

在職中、退職後を問わず一律に給与所得に分類し、あわせていかに価値評価をするかを法定するなどの立法的対応が検討されるべきであろう。「相当の利益」の課税上の取扱いを法定することは、納税者の予測可能性の確保に資するとともに、納税者と租税行政庁との間の法的紛争を防止するものである。

特許権取引の課税問題の一つである租税法と私法の関係をめぐっては、発明奨励という特許法の目的そして特許法制度の議論が、租税法の解釈、適用に影響することを避けることはできない。特許法領域の理解を深めることは、適正な特許権取引課税の実現に必要不可欠である。

以上のことを指摘して結びに代えたい。

注)

- 1) 特許法 35 条 4 項にいう「相当の利益」は、「報償金」などの名称の金銭に限られず、経済上の利益を意味するが、本稿では、表記の統一を図るために「職務発明の報償金」との用語を用いる。
- 2) 最判平成 16 年 6 月 24 日訟月 51 卷 6 号 1654 頁（上告審）、東京高判平成 10 年 12 月 15 日訟月 45 卷 8 号 1553 頁（控訴審）、東京地判平成 4 年 10 月 27 日行集 43 卷 10 号 1336 頁（第一審）。評釈としては、浅妻章如「判批」重要判例解説平成 16 年度（ジュリスト臨時増刊 1291 号）274 頁以下（2005 年）、川端康之「判批」民商法雑誌 132 卷 1 号 71 頁以下（2005 年）、宮崎裕子「判批」中里実ほか編『租税判例百選第 6 版』132 頁以下（有斐閣、2016 年）など参照。
- 3) 最高裁の多数意見は、本件各金員は国内源泉所得に該当しないとしたが、これに対しては反対意見が付されている。
- 4) 租税公平主義については、増田英敏『リーガルマインド租税法第 5 版』17 頁以下（成文堂、2019 年）参照。
- 5) アメリカ租税法における特許権の課税問題については、See, Jeffrey A. Main & Xuan-Thao N. Ngyuen, Intellectual Property Taxation Transaction and Litigation Issues, 23-25 (2003).
- 6) 大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 卷 4 号 1143 頁（控訴審）、大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 卷 4 号 1125 頁（第一審）、最決平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446（上告審）。評釈としては、林仲宣・谷口智紀「判批」税務弘報 60 卷 13 号 128 頁以下（2012 年）、拙稿「判批」島大法学 56 卷 4 号 161 頁以下（2013 年）、関子善信「判批」新・判例解説 Watch（法学セミナー増刊）12 号 209 頁以下（2013 年）、神山弘行「判批」ジュリスト 1469 号 120 頁以下（2014 年）など参照。
- 7) 東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934（控訴審）、東京地判平成 28 年 5 月 27 日税資 266 号順号 12859（第一審）、最決平成 29 年 4 月 18 日税資 267 号順号 13012（上告審）。評釈としては、拙稿「判批」新・判例解説 Watch（法学セミナー増刊）24 号 215 頁以下（2019 年）、長戸貴之「判批」ジュリスト 1515 号 128 頁以下（2018 年）など参照。
- 8) 平成 27 年の改正前の特許法 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、従業者に対して支払われた金員の所得区分が争われた裁決例とし

ては、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 頁参照。

- 9) 東京地判平成 23 年 9 月 12 日税資 261 号順号 11763。
- 10) 知財高判平成 29 年 2 月 22 日裁判所ウェブサイト（控訴審）、東京地判平成 28 年 6 月 30 日裁判所ウェブサイト（第一審）、最決平成 30 年 2 月 8 日判例集未登載（上告審）。
- 11) 国税不服審判所平成 30 年 8 月 27 日裁決 TAINS : F0-5-246。評釈としては、林仲宣・谷口智紀「判批」税務弘報 68 卷 11 号 88 頁以下（2020 年）参照。
- 12) 国際課税では「無形資産」の用語が用いられている。令和元（平成 31）年度税制改正において定義された移転価格税制上の「無形資産」の意義については、拙著『知的財産権取引と租税回避』268 頁以下（成文堂、2020 年）参照。
- 13) 東京高判令和元年 7 月 9 日訟月 65 卷 12 号 1745 頁（控訴審）、東京地判平成 29 年 11 月 24 日訟月 65 卷 12 号 1665 頁（第一審）。評釈としては、今村隆「判批」ジュリスト 1530 号 131 頁以下（2019 年）など参照。
- 14) 増田英敏「最判令和 2 年 3 月 24 日の補足意見に学ぶ（中）」税務弘報 68 卷 8 号 103 頁（2020 年）。
- 15) 金子宏『租税法第 23 版』129 頁（弘文堂、2019 年）。ドイツにおける「租税法と私法」論、とりわけ当事者の選択する私法形成の否認の問題については、水野忠恒『所得税の制度と理論——『租税法と私法』論の再検討——』2 頁以下（有斐閣、2006 年）参照。
- 16) 渕圭吾「租税法と私法の関係」学習院大学法学会雑誌 44 卷 2 号 15 頁以下（2009 年）。
- 17) 金子・前掲注 15) 149 頁。金子宏教授は、「ただし、このことは、要件事実の認定に必要な法律関係についていえば、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係からはなれて、その経済的成果なり目的なりに即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに注意する必要がある。」（同・前掲注 15) 149 頁）と述べられて、真実に存在する法律関係から離れて課税要件事実を認定することはできないとされている。
- 18) 谷口勢津夫『税法基本講義第 6 版』53 頁以下（弘文堂、2018 年）。
- 19) 谷口・前掲注 18) 55 頁。
- 20) 谷口・前掲注 18) 56 頁。

- 21) 増田・前掲注4) 86頁以下。
- 22) 本節の内容は、拙著『知的財産権取引と課税問題』32頁以下(成文堂, 2013年)で指摘した知的財産権取引をめぐる課税問題のうち、租税法と私法に関する内容を、特許権取引に対する租税法の適用として再構成したものである。
- 23) 中里実『国際取引と課税——課税権の配分と国際的租税回避』110頁(有斐閣, 1994年)。
- 24) 工業所有権等に係る使用料と譲渡対価との区別により生じる課税上の問題については、小松芳明「工業所有権等の使用料と譲渡収益に区分と課税関係——国内税法および租税条約上の『譲渡』概念の究明——」法学新報98巻1・2号133頁以下(1991年)参照。
- 25) 水野忠恒「知的財産権にかかる課税問題」日本国際経済法学会年報4号99頁(1995年)。
- 26) 東京高判平成11年6月21日高民集52巻1号26頁(控訴審), 東京地判平成10年5月13日訟月47巻1号199頁(第一審), 最決平成15年6月13日税資253号順号9367(上告審)。評釈としては、増田英敏「判批」ジュリスト1182号105頁以下(2000年), 同「判批」租税法研究28号148頁以下(2000年), 拙稿「租税回避行為の否認」税75巻1号103頁以下(2020年), 高野幸大「判批」判例評論485号(判例時報1673号)177頁以下(1999年), 谷口勢津夫「判批」中里実ほか編『租税判例百選第6版』1321頁以下(有斐閣, 2016年)など参照。
- 27) 東京高判平成20年3月12日金判1290号32頁(控訴審), 東京地判平成19年4月17日判時1986号23頁(第一審), 最決平成20年10月28日税資258号順号11060(上告審)。評釈としては、増田英敏「判批」TKC税研情報18巻2号29頁以下(2009年), 占部裕典「判批」判例評論595号(判例時報2008号)164頁以下(2008年), 澁圭吾「判批」税研25巻3号27頁以下(2009年)など参照。
- 28) 金子宏・中村雅秀編『テクノロジー革新と国際税制』106頁〔木棚照一〕(清文社, 2001年)。
- 29) 例えば、シルバー精工事件(前掲注1))の検討については、石黒一憲「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座特許権等の使用に関連する国際的支払と日本の源泉課税——シルバー精工事件一審判決に対する疑問(上)・(下)」貿易と関税42巻2号48頁以下, 3号42頁以下(1994年)参照。
- 30) 租税法独自の事実認定の問題点については、拙稿「租税回避行為の否認論の再検討——事実認定による租税回避行為の否認の可否の問題を中心に——(2・完)」専修法研論集44号1頁以下(2009年)参照。
- 31) 特許法により一定の実施行為は特許権という排他権に服することになり、特許権者は、発明の実施品に対して存在する市場の需要をいかに利用するかを排他的に決定することができる(田村善之『知的財産法第5版』326頁以下(有斐閣, 2010年))。
- 32) 専用実施権者は、設定を受けた範囲内で、他者に対する排他権だけではなく、差止等請求権、損害賠償請求権も行使することができ、特許権者と同様の保護を享受する地位に立つ(田村・前掲注31)343頁)。
- 33) 所得税基本通達23~35共-1(2)は、「特許権、実用新案権又は意匠権を取得した者がこれらの権利に係る通常実施権又は専用実施権を設定したことにより支払を受けるもの「雑所得」と定めるなど、通達は、従業者等が使用者等から支払を受ける報償金、表彰金、賞金等の金額についての所得区分を詳細に定めている。
- 34) 金子・前掲注15)265頁。
- 35) 金子・前掲注15)265頁。
- 36) 佐藤英明「使用者から与えられる報償金等が給与所得される範囲」税務事例研究61号38頁(2001年)。
- 37) 佐藤・前掲注36)40頁。
- 38) 佐藤・前掲注36)40頁。
- 39) 酒井克彦「職務発明対価に係る所得区分(下-1)」月刊税務事例48巻7号3頁(2017年)。
- 40) 特許法35条4項にいう「相当の利益」は給与所得に該当するとの見解としては、岸野悦朗「従業者等が使用者等から職務発明として支給を受ける金銭等に係る所得区分」南山経済研究35巻1号1頁以下(2020年)参照。長戸貴之教授は、平成27年の特許法35条の改正を受けて、「所得税法との関係では、多様化し得る『相当の利益』の個別内容に則して、同じく労務の対価が念頭に置かれる給与所得との線引きをしていく作業が生じよう」(長戸・前掲注7)131頁)と述べられている。
- 41) 酒井克彦「職務発明対価に係る所得区分(下-3)」月刊税務事例49巻5号3頁(2017年)。
- 42) 前掲注6)の事件につき、和解金は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は、函子・前掲注6)212頁。
- 国税庁HPの文書回答事例のうち、「職務発明等に係る報奨金の所得税の取扱いについて(照会)」では、広島国税局は、「『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。」としている(国税庁HP(<https://www.nta.go.jp/about/organization/hiroshima/bunshokaito/joto-sanrin/003/besshi.htm> [令和3年1月28日最終閲覧]))。
- 43) 大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁(控訴審), 大阪地判平成27年12月18日訟月63巻4号1183頁(第一審), 最決平成29年6月29日税資267号順号13029(上告審)。評釈としては、佐藤修二「判批」ジュリスト1509号10頁以下(2017年), 中野浩幸「判批」近畿大学法学67巻1・2号105頁以下(2019年)参照。また、職務発明の報償金をめぐる所得区分の問題をめぐって、前掲注6), 前掲注7)および本件の検討については、加藤友佳「知的財産権に対する課税と課題」租税研究832号81頁以下(2019年)参照。
- 44) 中山信弘『特許法第4版』54頁(弘文堂, 2019年)。
- 45) 職務発明制度をめぐる問題については、田村善之・山本敬三編『職務発明』(有斐閣, 2005年), 帖佐隆『職務発明制度の法律研究』(成文堂, 2007年), 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。
- 46) 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、諏訪野大「判批」小泉直樹・田村善之編『特許判例百選第5版』198頁以下(有斐閣, 2019年)など参照。
- 47) 東京高和解平成17年1月11日判時1879号141頁(控

- 訴審)，東京地判平成 16 年 1 月 30 日判時 1852 号 36 頁（第一審）。評釈としては、大野聖二「判解」平成 16 年度主要民事判例解説（判例タイムズ臨時増刊）1148 号 164 頁以下（2005 年），升永英俊「職務発明問題を提起した『中村裁判』4 つの意義（緊急収録）」ビジネス法務 5 巻 5 号 14 頁以下（2005 年）など参照。
- 48) 職務発明の報償金をめぐる訴訟リスクは、研究開発を企業戦略の重要な柱と位置づけている企業が、わが国で研究開発をすることのインセンティブを減殺する（飯田秀郷「職務発明制度に関する基礎的考察」牧野利秋傘寿記念『知的財産権法理と提言』544 頁（青林書院，2013 年））。
- 49) 中山・前掲注 44) 77 頁。平成 16 年の改正による特許法 35 条 3 項にいう「相当の対価」については、横山久芳「職務発明における『相当の対価』の基本的考え方」中山信弘還暦記念『知的財産法の理論と現代的課題』68 頁以下（弘文堂，2005 年），同「職務発明に関する基礎的考え方」野村豊弘古稀記念『知的財産・コンピュータと法』475 頁以下（商事法務，2016 年）参照。
- 50) 片山英二・服部誠「職務発明制度の改正について」ジュリスト 1488 号 18 頁（2016 年）。また、平成 27 年の改正をめぐっては、使用者等の規模、業種、研究開発体制、遵法意識、従業者等への処遇などに大きな濃淡があるため、研究者の発明に対するインセンティブについては、一定程度、法制度によって担保することが使用者等と従業者等の双方にとって有意義であることも指摘されていた（同・同論文・18 頁）。
- 51) 片山，服部・前掲注 50) 19 頁。平成 27 年の改正については、重富貴光「職務発明制度の改正について」自由と正義 67 巻 2 号 11 頁以下（2016 年），片山，服部・前掲注 50) 17 頁以下，高橋淳「職務発明における『相当の利益』」ジュリスト 1488 号 23 頁以下（2016 年）など参照。
- 52) 平成 27 年の改正による特許法 35 条の法構造については、中山信弘・小泉直樹編『新・注解特許法第 2 版上巻』557 頁以下〔飯塚卓也・田中浩之〕（青林書院，2017 年）参照。
- 53) 横山久芳「職務発明制度の見直しに係る平成 27 年特許法改正法案の検討」Law and Technology 68 号 40 頁（2015 年）。
- 54) 井上由里子「平成 27 年職務発明制度改正についての一考察」特許研究 60 号 22 頁以下（2015 年）。
- 55) 横山・前掲注 53) 40 頁。
- 56) 中山・前掲注 44) 83 頁。
- 57) 中山・前掲注 44) 56 頁。職務発明の問題は本来、労働契約と一体の形で論じられるべきであり、労働契約や賃金契約の面を考慮しながら分析、検討する必要がある（田村善之・柳川範之「職務発明の対価に関する基礎理論的研究」民商法雑誌 128 巻 4・5 号 447 頁以下（2003 年））。
- 58) 土田道夫「職務発明・職務著作と労働法の規律——労働法と知的財産法の交錯問題に関する一考察」日本労働法学会誌 132 号 64 頁（2019 年）。インセンティブ論の視点からの職務発明に対する労働法の適用については、土田道夫・子安夏淋「職務発明制度の法的性格・法的規律のあり方について——インセンティブ論の観点から——」季刊労働法 270 号 91 頁以下（2020 年）参照。
- 59) 山本敬三「職務発明と契約法——契約法から見た現行特許法の意義と課題——」民商法雑誌 128 巻 4・5 号 471 頁（2003 年）。
- 60) 山本・前掲注 59) 521 頁以下。
- 61) 「相当の利益」には、金銭以外にストックオプション、留学、金銭的処遇を伴う昇進、所定の日数を超える特別休暇、金メダル（換金価値がある物）、職務発明に係る特許権についての専用実施権の設定または通常実施権の許諾等が含まれる。ただし、経済上の利益ではない、紙の賞状や金銭的価値のない銅メダル等は含まれず、職務発明との関連性がないものも含まれない（中山・前掲注 44) 81 頁以下）。
- 62) 平成 27 年の改正により、特許法 35 条 4 項にいう「相当の利益」の性質が変化し、特許を受ける権利の承継という取引を経ずに給付された従業者等への「相当の利益」は「役務の対価」に当たるとして、一時所得の該当性が否定されるか否かが問題となる（長戸・前掲注 7) 131 頁）。