

職務発明対価の給与所得該当性

—特許法平成27年改正を踏まえて—

立花 直輝

目次

はじめに	3
第1章 職務発明対価の所得区分を争う裁判例	6
第1節 大阪地裁平成23年判決	6
第2節 近年の職務発明対価に係る裁判例	9
第3節 小括	11
第2章 給与所得	13
第1節 意義	13
第2節 沿革	14
第3節 要件及び解釈	14
第4節 範囲	16
第5節 小括	18
第3章 職務発明制度（特許法35条）	19
第1節 職務発明制度の意義	19
第2節 職務発明制度の沿革	20
第3節 職務発明の成立要件	24
第4節 「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質	27
第5節 「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準	31
第6節 小括	32
第4章 学説等の検討	35
第1節 所得税法における所得区分	35
第2節 全て譲渡所得とする見解	37
第3節 譲渡所得及び一時所得とする見解	42
第4節 譲渡所得及び雑所得とする見解	45
第5節 小括	46
第5章 職務発明対価の給与所得該当性	50
第1節 給与所得とする見解	50
第2節 職務発明対価の給与所得該当性	52
第3節 小括	54
おわりに	56
参考文献等	57

はじめに

1 職務発明対価と特許法

本論文は、職務発明対価の所得区分の給与所得該当性について論じるものである。

職務発明対価とは、従業者が職務発明をした際に、当該職務発明により使用者から従業者に支払われる金員等をいう。この職務発明対価は発明時において算定が困難であり、段階的に支払われることが多い。具体的には、①従業者が特許を受ける権利を使用者に承継させ使用者が当該特許を受ける権利を特許出願した際に支払われるもの、②当該特許を受ける権利が特許権の設定の登録がなされた際に支払われるもの、③登録された特許を実施した際に支払われるもの等に分けて支払われる。また、上記の職務発明対価が相当でない場合は、特許法 35 条に基づき、従業者は使用者に、「相当の利益」（旧特許法では、「相当の対価」）を請求することができる。つまり、大別すると、「契約、勤務規則その他の定め」によるものと特許法 35 条が定める「相当の利益（相当の対価）」が定めるものの 2 種類に分けることができる。なお、この段階的な職務発明対価の支払は認められている。

我が国では、終身雇用及び年功序列の雇用形態が基本であった。つまり、従業者を均一に扱い、従業者間の一体感を高めることが重要とされ、ある特定の研究者に破格の待遇を与えることに消極的であった。また、雇用の確保と賃上げが中心問題であって、労働組合が職務発明の問題を取り上げることは少なかった。従業者も将来の昇進等の待遇を期待して金銭的要求を持ち出すことが少なく、終身雇用制の下では、使用者を相手に訴えるということも現実的ではなかった。したがって、職務発明対価の問題が発生しなかった。しかし、使用者が定めた「契約、勤務規則その他の定め」に拘束されることなく特許法 35 条が定める「相当の対価」を請求できるとした判決¹があらわれ、さらに、職務発明について巨額の対価を認めた判決²もあらわれ、職務発明に関する訴訟が急増することとなった³。

2 問題の所在

特許法の分野では、職務発明における対価額が争われることが多い。税法の観点からは、当該職務発明対価における所得区分、特に特許法 35 条の「相当の対価」に基づいて支払われた金員の所得区分が問題となる。課税実務の取扱いは、所得税基本通達 23～35 共-1 (1) に規定がある。具体的には、権利の承継に際し一時に支払いを受けるものは譲渡所得、権利を承継させた後に支払いを受けるものは雑所得とされている。裁判所の見解もこの通達と同様の結論であるが、これに反対する見解もあった。

1 最判平成 15 年 4 月 22 日民集 57 卷 4 号 477 頁。

2 東京地判平成 16 年 1 月 30 日判時 1852 号 36 頁。

3 中山信弘『特許法 [第 4 版]』（弘文堂，2019 年）59-60 頁参照。

そのような中、特許法平成 27 年改正が行われた。職務発明において、当該発明による特許を受ける権利が従来は発明者帰属が前提であったが、原始的に使用者帰属が選択できるようになった。また、特許法 35 条の規定が、「相当の対価」から「相当の利益」に文言が変更され、この改正より、特許を受ける権利が使用者に原始帰属する場合、従業者から使用者への譲渡という行為がなくなり、「相当の利益」を請求することになる。同改正は、職務発明対価における所得区分について影響を与えるのだろうか。この点、職務発明は雇用契約又はこれに準ずる関係が前提であり、従業者から使用者への役務の提供と考えられる。

したがって、筆者の結論としては、従業者として労務の提供を行い、従業者たる地位により「相当の利益（相当の対価）」を請求することになるから給与所得に該当すると考えられる。その論証のため、本論文は職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

3 本論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、職務発明対価における追加的対価の所得区分が争われた大阪地裁平成 23 年 10 月 14 日判決⁴（以下、「大阪地裁平成 23 年判決」という。）を紹介し、検討を行う。その後、近年の職務発明対価の所得区分が争われた裁判例における納税者の主張の変遷をみた後、その問題点について指摘する。

第 2 章では、給与所得について検討する。職務発明であることから、雇用契約又はこれに準ずる関係にあり、使用者等の指揮命令に服することが考えられる。特許法 35 条に基づいて支払われるとはいえ、使用者等が従業者等に支払う金員であるため、給与所得に該当する余地がある。本論文は、本章の検討を通して職務発明対価の給与所得該当性を論証するため、給与所得の対価性及び範囲について重点的に検討する。

第 3 章では、税法において職務発明に関する定義及び特段の定めがないため、職務発明制度が規定されている特許法 35 条について検討を行う。具体的には、職務発明制度の趣旨及び沿革を勘案した後、職務発明対価の要件、法的性質及び算定基準について検討する。

第 4 章では、学説等の検討を行う。まず、所得税法の所得区分の解釈について検討する。その後、第 3 章で明らかにした職務発明制度の内容に基づき、職務発明対価の所得区分の見解の検討を行う。具体的には、全て譲渡所得とする見解、譲渡所得及び一時所得とする

⁴ 大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 卷 4 号 1125 頁。評釈として、谷口智紀「判批」税務弘報 59 卷 1 号（2011 年）146 頁、小田満「判批」税理 55 卷 2 号（2012 年）145 頁、木山泰嗣「判批」税経通信 67 卷 10 号（2012 年）142 頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 60 卷 13 号（2012 年）128 頁、関子善信「判批」法学セミナー増刊速報判例解説 12 号（2013 年）209 頁、神山弘行「判批」ジュリスト 1469 号（2014 年）120 頁、池本征夫「判批」月刊税務事例 46 卷 7 号（2014 年）50 頁がある。

見解，譲渡所得及び雑所得とする見解の検討を行う。

第 5 章では，本論文の結論である職務発明対価の給与所得該当性について論じる。まず，職務発明対価を給与所得とする見解を紹介する。その後，これまで検討した第 2 章の給与所得及び第 3 章の職務発明制度の内容に基づき，職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

第1章 職務発明対価の所得区分を争う裁判例

本章では、職務発明対価の所得区分が争われた裁判例とその変遷を紹介し、その問題点を明らかにする。まず、職務発明対価における追加的対価の所得区分が争われた大阪地裁平成23年判決を紹介し、検討を行う。次に、近年の職務発明対価の所得区分が争われた裁判例における納税者の主張の変遷をみた後、その問題点について指摘する。

第1節 大阪地裁平成23年判決⁵

1 事案の概要等

大阪地判平成23年判決は、追加的な職務発明対価の譲渡所得該当性が争われた事案である。X（原告・控訴人）は、使用者である株式会社（以下、「A」という。）に対し、特許法35条3項の「相当の対価」の支払いを求める訴えを提起し、和解金3000万円（以下、「本件和解金」という。）を受領した。Xは、本件和解金を雑所得として申告したが、その後、譲渡所得に該当するとして更正の請求をしたところ、所轄税務署長から更正すべき理由がない旨の通知処分を受けた。これを不服としたXが本件通知処分の取消しを求めて本件訴訟を提起したが棄却された事案である。争点は、本件和解金が、譲渡所得に該当するか否かである。裁判所の判断は以下のとおりである。

(1) 譲渡所得の趣旨及び制度の仕組みについて

まず、裁判所は、「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）」とし、「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…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…参照）。」と判示した。

また、譲渡所得の金額については、「その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所

⁵ 大阪地判平成23年10月14日・前掲注4)。

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。」と判断した。

以上によれば、「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。」と判示した。

(2) 本件和解金に係る所得が実現した時期について

裁判所は、本件和解金につき、「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」と認定し、「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」と解した。この点、「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のかどう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。）」と判示している。

上記のような「相当の対価」の算定の困難性に鑑み、裁判所は、「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。」とした。

これを本件にあてはめ、「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 1000 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はできない」とし、X の請求を棄却した。

なお、控訴審⁶は第一審の判断を支持し、X の主張を棄却し、上告審⁷は不受理であった。

2 検討

(1) 両者の主張及び裁判所の判示

以上のとおり、本件は、職務発明対価である「相当の対価」の所得区分が争われた事案であった。X は、特許法 35 条の「相当の対価」として支払われた本件和解金は、特許を受ける権利を A に承継させたことによる対価であることから、譲渡所得に該当すると主張した。これに対して、国（以下、「Y」という。）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、その所有期間中の増加益を清算して課税するものであるから、本件和解金はこれに該当しないと主張した。また、他のどの所得区分にも該当しないため、本件和解金は雑所得に該当すると主張した。

裁判所は、本件和解金は、当該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に該当しないものとしている。また、「相当の対価」は、「文字どおり特許を受ける権利等の対価的性質を有するもの」と認めながらも、その性質を「貢献度に応じた独占的利益の分配金」という方が実質に合致すると判示している。したがって、本件和解金は、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とはできないと解した。なお、裁判所は、「『相当の対価』は従業者等の職務の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。」とも述べている。

⁶ 大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 卷 4 号 1143 頁。

⁷ 最決平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446（不受理）。

(2) 裁判所の判示に対する疑問

上記の判示に対して、二つの疑問がある。

一つは、「相当の対価」を「文字どおり」に解していることである。特許法平成 27 年改正を踏まえると「相当の対価」から「相当の利益」に文言が変更されている。したがって、税法が文理解釈を前提にするとはいえ特許法の条文を文字どおりに解すと、本判決の射程は改正後には及ばないことになるだろうか。なお、裁判所は、「相当の対価」の実質として算定基準について検討するのみである。特許法 35 条がなぜ「相当の対価」による法定請求権を認めているか、特に当該法定請求権の性質についても検討すべきではないのだろうか。

もう一つは、『相当の対価』は従業者の職務の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。」とも述べていることである。このように解する余地があるのであれば、職務発明は従業者が使用者の指揮命令の下、役務の提供を行った成果であり、「相当の対価」は労務の対価性を有するとして、給与所得に該当することが考えられる。したがって、裁判所は給与所得該当性についても検討すべきではないのだろうか。

譲渡所得については、資産の譲渡とその譲渡に伴う対価支払が同時期になされなければならないとの解釈を導出できるとする立場からは、本判決は譲渡所得の趣旨を踏まえた妥当な判断であると評価することもできる⁸。本判決と同じ結論である国税不服審判所の裁決⁹を挙げ、現行法の解釈としては、これが限界であろうとする見解がある¹⁰。しかし、条文上、資産の譲渡と対価支払が同時期になされなければならないとの解釈を必ずしも導出することはできない。したがって、特許法上にいう『相当の対価』請求権の法的性質を考えると、本件和解金は、権利の譲渡（承継）対価と考えることができ、本件和解金は、まさに、『資産の譲渡による所得』に該当し、譲渡所得課税がなされるべきである。譲渡所得の趣旨を重視して、本件和解金の法的性質には踏み込まず判断を下した本判決には疑問が残るとする見解¹¹がある。

第 2 節 近年の職務発明対価に係る裁判例

1 近年の職務発明対価に係る裁判例

⁸ 神山・前掲注 4) 123 頁参照。

⁹ 国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 号 72 頁。

¹⁰ 小田・前掲注 4) 145 頁。

¹¹ 林＝谷口・前掲注 4) 128 頁。本判決に否定的な見解として、関子・前掲注 4) 209 頁がある。

近年の職務発明対価に係る裁判例として、大学法人事件¹²が挙げられる。同事件以前に職務発明対価の譲渡所得該当性が争われた裁判例¹³があるが、上記の大阪高判平成24年判決と同旨であった（その後、裁判例も譲渡所得該当性については大阪高判平成24年判決と同旨により棄却されている）。また、マイルストーンペイメント事件¹⁴では職務発明に関し、使用者との特許を受ける権利に係る持分契約に基づき、持分譲渡後の特許権実施許諾契約締結等の一定事由の発生により追加的に発明者に支払われる金員の所得区分が争われた。同事件は、納税者が主たる主張として譲渡所得該当性、予備的主張として一時所得該当性を主張したが、いずれも棄却され雑所得に区分されている¹⁵。同事件においては、一時所得該当性については、「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業に照らし偶発的に生じた利益といえないものも含まれる」と解した。そして、追加的対価は、特許を受ける権利等の譲渡と密接に関連するものであり、偶発的に生じた利益といえないものであるから、一時所得に該当しないと判示されている。なお、相続により「相当の対価」の法定請求権を承継した者が職務発明対価の一時所得該当性を争った特殊な事案¹⁶では、「労務その他の役務…の対価としての性質を有」する所得には、「特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等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」と解した。そして、追加的対価は、従業者として使用者に役務の提供をしたことに密接に関連する給付であり、偶発的に生じた利益とは認められず、一時所得に該当しないと判示されている。

2 納税者の主張の変遷

先述した大学法人事件は、追加的対価の所得区分について納税者は一時所得、国は雑所得と主張した。この点、大学法人以前の裁判例により納税者は譲渡所得該当性を諦め、一

¹² 東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934。評釈として、池本征夫「判批」国税速報6485号（2017年）10頁、渡辺充「判批」旬刊速報税理36巻33号（2017年）30頁、長戸貴之「判批」ジュリスト（2018年）128頁、谷口智紀「判批」法学セミナー増刊速報判例解説24号（2019年）215頁がある。

¹³ 最決平成28年6月10日税資266号順号12868（不受理）。

¹⁴ 大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁。評釈として、佐藤修二「判批」ジュリスト1509号（2017年）10頁がある。

¹⁵ 譲渡所得該当性については、大阪地裁平成23年判決と同旨により棄却されている。

¹⁶ 東京地判平成23年9月12日税資261号順号11763。

時所得該当性を主張したと分析できる¹⁷。つまり、追加的対価の所得区分に係る訴訟は①譲渡所得 VS 雑所得、②譲渡所得 OR 一時所得 VS 雑所得、③一時所得 VS 雑所得の3段階の変遷を辿ってきたといえる。このような裁判例及び納税者の主張の変遷に対し、特許法35条における追加的対価として支払われる金員の性質に関して疑問がある。これは、果たして文字どおり「対価」という意味合いなのであるか。この点、特許法平成27年改正により、従来から特許を受ける権利を使用者に承継した従業者は「相当の対価」を請求できていたが、その文言が「相当の利益」に変更されている。加えて、同改正により、原則として特許を受ける権利は、原始的に従業者帰属だが、あらかじめの定めにより使用者帰属とすることが可能となった。つまり、原始的に使用者帰属の場合は、特許を受ける権利の譲渡すら行われなくなる。したがって、職務発明対価の性質は、単なる「対価」という性質でないと解される。

また、職務発明とは、従業者が使用者の指揮命令等により、役務を提供した結果、発明に結びついたものであり、使用者が研究に伴う設備や材料等を負担することが考えられる。そして、当該発明により職務発明対価が社内報償規定及び特許法35条に基づき、使用者から従業者に支払われる。この前提には、雇用契約若しくはこれ準ずる関係があるのではないだろうか。したがって、職務発明対価は、給与所得に該当する余地があると考えられる。

第3節 小括

課税実務及び裁判例における職務発明対価の所得区分は、権利の承継時の対価は譲渡所得に区分され、その後の追加的対価は雑所得に区分される。税務訴訟では、前者の対価が所得に該当することが争われていないが、後者の対価の所得区分が争われてきた。そして、追加的対価の所得区分の主張は、①譲渡所得 VS 雑所得、②譲渡所得 OR 一時所得 VS 雑所得、③一時所得 VS 雑所得の3段階の変遷を辿っている。

譲渡所得該当性については、大阪地裁平成23年判決において、追加的対価は特許を受ける権利等の対価的性質を有すると認めながらも、譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組み等を勘案し、使用者に移転する機会に一時に実現した所得でないことを理由に譲渡所得に該当しないと判示している。なお、その後の裁判例もこの見解を踏襲している。

一時所得該当性については、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」の観点から否定している。東京地裁平成23年判決において、「労務その他の役務…の対価としての性質を有」する所得には、「特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約

¹⁷ 長戸・前掲注12)129頁も同旨である。

の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等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」と解した。そして、追加的対価は、従業者として使用者に役務の提供をしたことに密接に関連する給付であり、偶発的に生じた利益とは認められず、一時所得に該当しないと判示されている。また、マイルストーンペイメント事件及び大学法人事件においては、「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業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」と解した。そして、追加的対価は、特許を受ける権利等の譲渡と密接に関連するものであり、偶発的に生じた利益とはいえないものであるから、一時所得に該当しないと判示されている。

以上の納税者の主張の変遷及びこれに対する裁判所の判示がある。しかし、これらの裁判例は、「相当の対価」の算定基準から検討するのみであり、特許法が「相当の対価」として従業者に法定請求権を認めている理由及び当該法定請求権の性質について検討されていない。また、大阪地裁平成23年判決は、「『相当の対価』は従業者等の職務の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。」とも判示している。さらに、職務発明対価は、使用者から従業者に支払われる金員であり、特許法平成27年改正により「相当の対価」が「相当の利益」に文言が変更されたこと及び特許を受ける権利を使用者帰属にすることが可能となったことを踏まえると給与所得に該当する余地があると考えられる。したがって、第2章では、給与所得の意義、沿革、解釈及び範囲を検討する。

第2章 給与所得

本章では、給与所得について検討する。職務発明であることから、雇用契約又はこれに準ずる関係にあり、使用者の指揮命令に服することが考えられる。特許法 35 条に基づいて支払われるとはいえ、使用者が従業者に支払う金員であるため、給与所得に該当する余地がある。本論文は、本章の検討を通して職務発明対価が給与所得該当性を検討するため、給与所得の対価性及び範囲について重点的に検討する。

第1節 意義

所得税法は、給与所得の意義及びその金額の計算方法を規定している（同法 28 条）。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…に係る所得という」（同条 1 項）と規定し、給与所得の概念をこれら例示的な内容性質を有する所得を「給与所得」と定義している。

給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額である（同条 2 項，3 項）。給与所得者が特定支出をした場合には、その合計額が給与所得控除の金額の 2 分の 1 を超える場合には、その超える金額を給与所得控除後の給与所得の金額から控除することができる（同法 57 条の 2 第 1 項）。給与所得控除の趣旨は、①給与所得には、その給与収入を得るために必要な経費というものが存在するのでその必要経費を概算的に控除する（必要経費の概算控除）、②給与所得は、利子、配当所得および事業所得等に比べて、一般的に、担税力に乏しいのでこれを概算的に調整する（担税力の調整）、③給与所得の捕捉率とその他の申告所得の捕捉率との間にはある程度の格差が存在するので、これを概算的に調整する（捕捉率の格差の調整）、④給与所得は、その他の申告所得に比べて平均約五ヶ月程度早期に所得税を納付しているので、この間の金利差を概算的に調整する（金利調整）という 4 つの内容を含むとされている¹⁸。

課税方法として、給与所得は、源泉徴収の対象であり、給与等の支払者が支払の度に支払額に応じた税額を徴収し、国に納付するものである（同法 183 条以下）。年中の給与等の総額に対する総額と源泉徴収された税額との過不足については、年末調整により清算される（同法 190 条）。なお、この場合、他の所得が一定金額以下であれば、確定申告をする必要はない（同法 121 条）。

¹⁸ 最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁参照，泉徳治「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 60 年度』（法曹会，1989 年）95 頁参照。金子宏『租税法 [第 23 版]』（弘文堂，2019 年）250 頁は、このうち最も重要なのは①の理由であると説明している。

第2節 沿革

給与所得の沿革は、以下のとおりである。

給与所得が現行法の規定となったのは、昭和62年の所得税法改正¹⁹からである。同改正は、過去の職務に基づき支払を受ける年金や恩給（一時恩給を除く。）を給与所得の範囲から除外し、国民年金、厚生年金、共済年金等、給与等とみなされてきたいわゆる公的年金とあわせて雑所得として課税されることとした。

それ以前の主な改正としては、昭和15年²⁰及び昭和22年²¹の税制改正が挙げられる。昭和15年の分類所得税制の下では、現行法の給与所得に相当する勤労所得（今日の給与所得に相当するものである。）の分類が設けられ、同所得について源泉徴収制度が導入された。昭和22年の税制改正では、従来の分類所得税と総合所得税との二本立てによる課税制度が廃止され、超過累進税率による総合課税の制度が導入された。同改正により、勤労所得が給与所得への改称、給与所得の文言に賃金が新たに追加される等がなされた。なお、賃金が新たに追加された理由は、同改正と同時期に創設された労働基準法が労働の対価として使用者から労働者に支払われるものを「賃金」と定義していることから、その立法の影響によるものである²²。その他の改正は、昭和15年の改正以降と現行法を比較すると給与所得控除額の引き上げが中心である。したがって、給与所得の意義を根本から変更する改正がないことが沿革より確認できる。

第3節 要件及び解釈

給与所得の概念は、先述した通り、所得税法28条1項に規定する「給与等」の内容から帰納的に概念が把握されることになるが、一応「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務の提供）の対価としての性質をもった所得」と定義される²³。判例（以下、「56年判決」という。）では、「給与所得と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²⁴」と解されている。

¹⁹ 昭和62年法律第96号。

²⁰ 昭和15年法律第24号。

²¹ 昭和22年法律第27号。

²² 成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税大論叢73号（2012年）169頁参照。

²³ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規，1983年〔加除式〕）1671頁参照，注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会，2019年）512頁参照。

²⁴ 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。

また、同判決では、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を重視されなければならない」と判示している。学説でも、56年判決と同旨で勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇用関係また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念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することもできるとしている²⁵。したがって、給与所得は、「従属性」と「非独立性」を満たす対価であると解される。

ここにいう、「従属性」とは「使用者の指揮監督に服して」「時間的、空間的な拘束を受けて」働くという労務提供の態様をあらわし、「非独立性」とは「自己の危険と計算によって行なう」のではないかという報酬受給の態様をあらわしていると解される²⁶。しかし、最高裁平成27年10月8日判決²⁷では、「給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される」との判示がなされ、「使用者の指揮命令に服して」の部分がみられない。さらに、使用者からの指揮命令である従属性要件を給与所得の必要要件ではない旨の判示した東京高裁25年10月23日判決²⁸もあるが、給与所得の沿革が根本から変更されていないこと等から給与概念は変わらず、56年判決に先例性があるといえる²⁹。したがって、「非独立性」のみならず、「従属性」も必要であると解される。

なお、給与所得の対価性については、ストックオプションの権利行使益が給与所得か一時所得か争われた事案（以下、「ストックオプション事件」という。）³⁰では、「職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利得であることは明らかというべきである」と判示している。同判決は、労務の質及び量との相関関係の問題については明示していないが、同調査官解説³¹では、従業者等が会社に対して提供した労務の質ないし量との相関関係は見いだすことは困難であり、ストックオプションの権利行使益を労務提供の対

²⁵ 金子・前掲注18) 242頁参照。谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）278頁も同旨であり、「『これらの性質を有する給与』とは、名称の如何にかかわらず、『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」と説明している。

²⁶ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』（弘文堂、2018年）161頁。

²⁷ 最判平成27年10月8日集民251号1頁。

²⁸ 東京高判平成25年10月23日税資263号順号12319。

²⁹ 木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集57巻4号（2016年）152頁参照。

³⁰ 最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁。

³¹ 増田稔「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成17年度（上）』（法曹会、2008年）51-53頁参照。

価と評価する上で障害となるものではないとの考えを前提にしていると思われると指摘する。加えて、給与所得該当性は、当該経済的利益の給付が実質的にみて労務の提供の対価といえるかどうかという観点から判断すべきであり、従業者等が使用者又はこれに準ずる立場にある者から、従業者等としての地位に基づき経済的利益が与えられ、従業者等が労務を提供しているからこそ、当該経済的利益を与えられたという関係が認められる場合には、当該経済的利益は労務提供の対価として給付されたものとして給与所得に該当するというべきであるとする。

また、先述した最高裁平成 27 年 10 月 8 日判決では、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付」とした上で、事実関係のあてはめにおいては、理事長及び専務理事の地位と、その貢献に着目し、「雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価」であると対価性を認めている。

上記のように給与所得における対価性については、最高裁は個別具体的な労務・役務の提供と給付との関連性ではなく、労務・役務を提供する地位にある者が利益を受けたという事実から対価性を認定しているといえる。このような包括的な理解は、労務・役務の提供と給付との関係を広く捉えることにつながり対価性概念を曖昧にする恐れがあるが、この関係を正確に捉えることは現実には困難である。したがって、対価性を肯定する根拠としては、当該利益を得ることがありうる地位にある者が利益を得たという事実があげられる。また、給与所得の場合には、むしろ所得区分の重要な決定要素となるのは、提供した労務・役務の性質である。例えば、民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払いを受けた収入に係る所得が給与所得に該当するか否かが争われた事案³²において、「当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。」と判示されている。受給者と支給者との人的関係はその前提問題であり、そこに包括的な関係性が認められ、労務・役務と利得との関連性が認められる場合に、対価性ありと判断されていると理解することができる³³と解される。

第 4 節 範囲

所得税法では、収入金額は、金銭以外に、物または権利その他経済的な利益の価額をも

³² 最判平成 13 年 7 月 13 日集民 202 号 673 頁。

³³ 伊川正樹「所得税における対価性」『公法の理論と体系思考 木村弘之亮先生古希記念』（信山社、2017 年）75-77 頁参照。

含めると規定されている（所得税法 36 条 1 項）。給与所得者に対する給与等についても、金銭のみならず、資産ないし経済的利益の形態による給付もまた、給与所得を構成するものとして収入金額に算入される。なお、給与所得を構成する場合は、当該資産ないし経済的利益の価額は時価で評価される（同法 36 条 2 項）。しかし、所得税法上、経済的利益の内容、範囲に関する明文の定義規定はなく使用者から被用者に通常の月給や賞与以外にも経済的な利益が給付されることがある。これらは現物給与やFRINGE BENEFITと呼ばれる、給与所得該当性が問題となっていた。

この点、判例では、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入と解すべ³⁴」きであると判示している。なお、学説では、経済的利益の所得区分をどのように解すべきかという問題に対して 2 つの見解がある。

一つは、給与所得が使用者の指揮命令のもとに、非独立的または従属的労働の対価として支払われるものであることからして、使用者から提供された金員等が、従業者が提供した労務との直接的な関係を維持している場合に限り、これを給与所得と観念する見解がある³⁵。田中治氏は、基本的には、労務提供の対価性という基準を基礎として、この考え方に依拠しつつ、現物給与の課税を整理することが適切だと考えている³⁶。

もう一つは、使用者から提供される金員等と従業員が提供した労務との直接的関係に限ることなく、使用者と被用者との雇用関係において提供される経済的利益をも含んで、給与所得の概念を広く観念する見解がある³⁷。佐藤英明氏は、現実の給与所得者による労務の提供は単純労働から複雑な労働や経営判断を必要とするものまで様々で、その職務の範囲を厳密に画することは困難である。加えて、従業者が従業員の地位に関連して行う役務の提供（厳密な意味での職務の範囲内に限られないものも含まれる。）の成果は、ほとんどの場合、全て使用者に帰属するのであるから、労務の提供と支払対価との対応を厳密に求める見解は、実態としてあまり差異のない支給について課税上大きな差異を設けることになりかねないとして 2 つ目の見解を支持している³⁸。

³⁴ 最判昭和 37 年 8 月 10 日民集 16 卷 8 号 1749 頁。

³⁵ 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号（2001 年）34 頁参照。

³⁶ 田中・前掲注 35) 36 頁参照。

³⁷ 田中・前掲注 35) 35 頁参照。

³⁸ 佐藤英明『『給与』をめぐる課税問題-諸問題の概観』総合税制研究 12 号（2004 年）226 頁参照。この点に関して、佐藤氏は、「たとえば、単純な販売業務に従事している従業員が商品の陳列方法や仕入量について何らかの提案を行った場合、使用者がそれを評価して賞与を与えれば給与所得になり、従業員提案制度を経て表彰金を与えれば一時所得とされるような課税方法の差異は、明らかに望ましくないであろう。」と説明している。

なお、現行の租税実務は、従業員等の結婚等に際し給付される祝金品は、一応は給与等に当たるとしつつ、例外的にその金額が支給される者の地位等に照らして社会通念上相当と認められるものについては、課税しなくても差し支えないとされている（所得税基本通達 28-5、他にも 36-21 以下の諸通達がある。）。したがって、後者の考え方に立っていると解される³⁹。また、第 3 節で検討したように最高裁の判示においても、地位に基づいて得たものであれば対価性があると理解する見解に立って判断し、給与所得該当性を認めていることから、後者の考え方であるといえよう。

このように給与所得を広く解している一方で、所得税法は 9 条において非課税規定を設けている。

第 5 節 小括

本章では、給与所得は、「給与所得と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」であることを確認した。給与所得該当性については、「従属性」及び「非独立性」が重視される。ここにいう、「従属性」とは「使用者の指揮監督に服して」「時間的、空間的な拘束を受けて」働くという労務提供の態様をあらわし、「非独立性」とは「自己の危険と計算によって行なう」という報酬受給の態様をあらわしていると解される。

給与所得の対価性については、従業者等が会社に対して提供した労務の質ないし量との相関関係は見いだすことは困難であることから、当該利益を得ることがありうる地位にある者が利益を得たことが根拠とされ、広く解されている。また、給与所得の範囲についても使用者から提供される金員等と従業員が提供した労務との直接的関係に限ることなく、使用者と被用者との雇用関係において提供される経済的利益をも含んで、給与所得の概念を広く観念する見解が採用されていると解される。これは最高裁の判示や課税実務の取扱いから明らかである。

第 1 章でも言及したが、裁判所の判示は特許法 35 条に基づく職務発明対価として支払われる金員の性質について、深く検討していない。所得税法においては、職務発明及びその対価の条文規定がないため、次章では、特許法について検討する。具体的には、職務発明制度の意義、沿革に鑑み、職務発明対価の法的性質及び算定基準について検討する。

³⁹ 田中・前掲注 35) 36 頁参照。

第3章 職務発明

本章では、所得税法には職務発明に関する定義規定はないため、職務発明制度が規定されている特許法 35 条を検討する。具体的には、職務発明制度の意義及び沿革に鑑み、職務発明の要件、職務発明対価の法的性質及び算定基準について検討する。

第1節 職務発明制度の意義

職務発明制度は、特許法 35 条に定められている⁴⁰。

同法 35 条 1 項において、同条が適用されるべき職務発明の定義及び成立要件を定め、職務発明であっても原始的に自然人である発明者に特許を受ける権利が帰属すること（発明者主義、同法 29 条）を前提に、使用者等の開発投資への最低限の保証として法定通常実施権を与えている。この点、職務発明とは、「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」と定義されている。

次に 2 項において、職務発明以外の発明についての権利を使用者等に取得させることや、使用者等のための専用実施権を設定することを予め定めた契約・勤務規則その他の定めを無効としている。一方で、その反対解釈として、職務発明についての権利は使用者等が勤務規則等により使用者等が原始取得する旨を定めることや、従業員等に対して承継等をあらかじめ義務づけることを許容し、使用者等が職務発明の権利を得て独占的な利益を得ることを可能にしている⁴¹。

3 項では、職務発明において、契約、勤務規則その他の定め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ものとして、その特許を受ける権利の使用者等への原始的な帰属を認めている。この規定は、平成 27 年改正により導入されたものである。

4 項においては、職務発明の特許を受ける権利を使用者等が原始取得した場合、使用者等が特許を受ける権利や特許権を発明者から承継取得した場合及び専用実施権の設定を受けた場合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を受ける権利を取得することを定めている。5 項以下では、相当の利益の内容の決定方法を定めている。

職務発明制度の趣旨については、使用者等が組織として行う研究開発活動が我が国の知的創造において大きな役割を果たしていることに鑑み、使用者等が研究開発投資を積極的

⁴⁰ 以下でいう使用者等とは、「使用者、法人、国又は地方公共団体」であり、従業者等とは、「従業者、法人の役員、国家公務員又は地方公務員」と定義される（特許法 35 条 1 項）。

⁴¹ 中山信弘＝小泉直樹編『新・注解特許法 [第 2 版] 【上巻】』（青山書林、2017 年）558 頁参照 [飯塚卓也＝田中浩之執筆部分]。

に行い得るよう安定した環境を提供するとともに、職務発明の直接的な担い手である個々の従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられることを保障することによって、発明のインセンティブを喚起しようとするものである⁴²

なお、裁判所の説示としては、改正前であるが、「特許法 35 条は、職務発明について特許を受ける権利が当該発明をした従業者等に原始的に帰属することを前提に（同法 29 条 1 項参照）、職務発明について特許を受ける権利及び特許権（以下『特許を受ける権利等』という。）の帰属及びその利用に関して、使用者等と従業者等のそれぞれの利益を保護するとともに、両者間の利害を調整することを図った規定である。⁴³」と述べられている。

そして、特許法とは、特許法 1 条において「発明の保護及び利用を図ることにより、発明を奨励し、もつて産業の発展に寄与すること」を目的にしていることから、特許法を構成する 35 条も究極的にはこの目的に資するものとして位置づけられるものである。したがって、特許法 35 条は 1 条の示す特許法の制度目的を踏まえて理解される必要がある⁴⁴。

すなわち、特許法 35 条は、発明者である従業者等に発明のインセンティブを増大させるとともに、その発明につきリスクを取って実用化するの使用者等であるので、使用者等のインセンティブの増大も図らなければならない。この両者のインセンティブをバランスよく制度設計し、あるいは法解釈をしなければ産業の発展に資することにならないのである⁴⁵。

第 2 節 職務発明制度の沿革

職務発明制度の沿革は、以下のとおりである。

1 昭和 34 年改正前まで

⁴² 特許庁 HP から「職務発明制度の趣旨」

<https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html> (2020 年 1 月 8 日最終閲覧)。

⁴³ 最判平成 15 年 4 月 22 日・前掲注 1)。特許法 34 年改正前の条文の構造について、「(1) 使用者等が従業者等の職務発明に関する特許権について通常実施権を有すること（同法 35 条 1 項）、(2) 従業者等がした発明のうち職務発明以外のものについては、あらかじめ使用者等に特許を受ける権利等を承継させることを定めた条項が無効とされること（同条 2 項）、その反対解釈として、職務発明については、そのような条項が有効とされること、(3) 従業者等は、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こと（同条 3 項）、(4) その対価の額は、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につき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こと（同条 4 項）などを規定している。」と説示している。

⁴⁴ 中山＝小泉・前掲注 41) 559 頁参照〔飯塚卓也＝田中浩之執筆部分〕。

⁴⁵ 中山・前掲注 3) 54 頁参照。

我が国で従業者発明に関する規定が最初に設けられたのは、明治 42 年の特許法 3 条⁴⁶（以下、「明治 42 年法」という）である。明治 42 年法は、発明者主義の原則を採用していた。他方で、職務発明については、特段の定めのない限り使用者に帰属するものとし、使用者主義を採用していた。また、職務上なしたものでない発明については、予め特許の譲渡を定めておくことは無効であり、対価請求権についての定めは存在しなかった。

その後、大正 10 年の改正⁴⁷（以下、「大正 10 年法」という）では、明治 42 年法が使用者主義を取るのに対し、発明者主義に転換し、使用者には無償の実施権を付与するように手当てした。その上で、従業者が使用者に職務発明⁴⁸に係る特許を受ける権利を承継させた場合、従業者に「相当の補償金」を受ける権利を保証する規定が盛り込まれた。なお、大正 10 年特許法 14 条では、現行法と異なり、被用者の過去の職務に関する発明は、任務発明に含まれないものとされていた。

2 昭和 34 年改正⁴⁹（以下、「昭和 34 年法」という）

昭和 34 年法は、大正 10 年法の法文を踏襲しているが、改正点として 4 項により、対価が支払われるべき基準⁵⁰が規定された（基準については、第 5 節で後述する）。また、「過去の職務」が職務発明の定義の中に追加となった。

なお、現在においても平成 17 年 3 月 31 日までに使用者等に承継等がなされた権利について 34 年法の規定が適用される⁵¹。

3 平成 16 年改正⁵²（以下、「平成 16 年法」という）

(1) 改正の背景

改正の背景に昭和 34 年法の下においては、対価の決定方法として、対価の算定にあたって考慮すべき要素を条文に列挙するのみであった。そのため実務では、使用者が一方的に作成した職務発明規程等に基づき対価の支払いが行われていた。

しかし、平成 15 年の最高裁判決⁵³において、使用者等が相当の対価を予め定めていたと

⁴⁶ 明治 42 年法律第 23 号。

⁴⁷ 大正 10 年法律第 96 号。

⁴⁸ 当時は、任務発明という用語が使われていた。

⁴⁹ 昭和 34 年法律第 121 号。

⁵⁰ 「相当の対価」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。」と規定される。

⁵¹ 平成 16 年法律第 79 号附則 2 条 1 項。

⁵² 平成 16 年法律第 79 号。

⁵³ 最判平成 15 年 4 月 22 日・前掲注 1)。「使用者等は、…特許を受ける権利等の…承継に

しても、紛争となった場合には、裁判所による相当の対価額の算定を経ない限り、使用者等が従業者等に支払うべき相当の対価の確定的な金額を知ることができないことが判例として確定し、使用者等が相当の対価額の基準を定める裁量が否定された。これを契機に、職務発明の対価請求訴訟が急増し、多額の不足額の支払いを認める裁判例⁵⁴が相次いだため、産業界から相当の対価額についての予測可能性が低いなど職務発明制度の見直しを求める声が高まり⁵⁵、平成16年に特許法改正が行われた。

(2) 改正点

平成16年法では、対価の決定方法について、それまで存在しなかった対価決定の手続きに関する条項を設けた⁵⁶。なお、詳細は、第5節で後述する。

4 平成27年改正⁵⁷（以下、「平成27年法」という）

(1) 改正の背景

平成16年法により、昭和34年法に比べ対価の支払いに関する予測可能性は一定程度高まったと評価される⁵⁸。しかし、対価の相当性は依然として司法審査の対象であり、不合理を否定するための具体的要件が不明確であるため、「相当の対価」を巡る訴訟リスクが潜在

について対価を支払う旨及び対価の額、支払時期等を定めることも妨げられることがないといえることができる。しかし、いまだ職務発明がされておらず、承継されるべき特許を受ける権利等の内容や価値が具現化する前に、あらかじめ対価の額を確定的に定めることができないことは明らかであって、上述した同条の趣旨及び規定内容に照らしても、これが許容されていると解することはできない」と判示し、使用者等が予め対価規定を定めることは認めながらも、確定的な効力は認められないとし、「勤務規則等に定められた対価…の額が同条の4項の趣旨・内容に合致して初めて同条3項、4項所定の相当の対価に当たると解することができる」と判示した。そして、「勤務規則等により職務発明について特許を受ける権利等を使用者等に承継させた従業者等は、当該勤務規則等に、使用者等が従業者等に対して支払うべき対価に関する条項がある場合においても、これによる対価の額が同条第4項の規定に従って定められる対価の額に満たないときは、同条第3項の規定に基づき、その不足する額に相当する対価の支払を求めることができると解するのが相当である。」と判断している。

⁵⁴ 東京高判平成16年1月29日判時1848号25頁、東京地判平成16年2月24日判時1853号38頁。

⁵⁵ 特許庁HPから「職務発明制度の在り方について 平成15年12月産業構造審議会知的財産政策部会特許制度小委員会」

https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/h15houkokusho.html (2020年1月8日最終閲覧)。

⁵⁶ なお、平成16年改正後も平成20年に改正されているが、仮専用実施権制度に関するものであり、本論文とは関係ないため割愛する。

⁵⁷ 平成27年法律第55号。

⁵⁸ 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 Technology68号(2015年)35頁参照。

していた。

そのため、産業界からは、発明者のみに権利を与える制度である職務発明の対価制度がもたらす他の従業者等との不公平感や、不合理性の判断における予測可能性の低さ等を理由に、「相当の対価」の支払義務の全廃を求めると共に、職務発明について法人帰属とする改正を求める声が根強かった。また、二重譲渡の問題⁵⁹や特許を受ける権利が共有に係る場合の帰属の不安定性⁶⁰の問題も生じていた。このような中、平成27年1月に小委員会の議論の結果をまとめた報告書が公表された⁶¹。この報告書を受けて特許法の改正法案が作成され、平成28年4月1日に施行された。改正点は主に三つである。

(2) 改正点

① 従業者等が行った職務発明に関する特許を受ける権利を、予め定めることにより使用者等に原始的に帰属させることが可能となった(2項)。平成16年法以前と同じく特許を受ける権利が従業者に原始的に帰属することを前提としつつ、使用者が事前に権利取得の定めを設けている場合に、使用者原始取得の効果を発生させるものである。また、事前の「権利取得」の定めとして、契約の他、勤務規則その他の定めを掲げているから、使用者等は、従業者等の意思に関わりなく、自ら一方的に設定した職務発明規程に基づき、特許を受ける権利を原始取得することが可能である⁶²。つまり、使用者等は、事前の定めをおくことにより、特許を受ける権利の原始的な帰属先を自由に選択すること可能となる。

② 発明者である従業者等に対しては、従来の「相当の対価」に代えて「相当の利益」が付与されるものとされ、「相当の利益」には、金銭に限らず、「その他の経済上の利益」が含まれることが明記された(4項、内容は第4節で後述する)。

③ 「相当の利益」を支払う場合の状況等に関する事項について指針(大臣告示)を定めるとされた(6項、内容は第5節で後述する)。

以上のとおり、昭和34年法以降の改正は、使用者等の予測可能性等を高めるために行われ、職務発明制度の趣旨を変更する改正はなされていない。したがって、昭和34年法の議

⁵⁹ 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である。

⁶⁰ 他者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である。

⁶¹ 特許庁HPから「我が国のイノベーション促進及び国際的な制度調和のための知的財産制度の見直しに向けて-産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会-」
https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf (2020年1月8日最終閲覧)。

⁶² 中山・前掲注3) 477頁参照。

論は平成 16 年法及び平成 27 年法においても通じると解される。

第 3 節 職務発明の成立要件

1 職務発明の成立要件

特許法 35 条にいう「職務発明」とは、「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」と定義されている（特許法 35 条 1 項）。この文言から、職務発明とは、①「従業者等」が「使用者等」の下で行った発明であること、②発明が「その性質上当該使用者等の業務範囲に属」すこと及び③「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」であることの三つの条件を満たす必要がある。以下では、各用語の具体的意義をみる。

2 「従業者等」が「使用者等」の下で行った発明であること

ここでは、「従業者等」及び「使用者等」が何を意味するか検討する。

まず、「従業者等」とは、特許法 35 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。つまり、通常の意味における会社等の従業者のほか、取締役、個人企業の従業者、公務員等を含んだ概念であり、常勤か非常勤か、嘱託かということは問わない⁶³。なお、「従業者等」には正社員はもちろん、契約社員などの非正社員も、「従業者等」に含まれる⁶⁴。また、使用者等と正式な雇用契約を結んでいない者であっても、使用者等の指揮監督下で研究活動に従事し、使用者等がその者の研究活動のために報酬等や研究資金・設備の提供等の負担・貢献をしている場合には、その者を従業者等と評価すべきである⁶⁵。特許法 35 条は、発明に関して投資を行う「組織」とその組織下で発明を行う「自然人」との利害調整を図る規定である。そのため、同条の適用を受ける従業者は、必ずしも民法上ないし労働法上の労働者と一致する必要はなく、35 条の趣旨・

⁶³ 中山・前掲注 3) 63 頁参照。

⁶⁴ 嘱託員が「従業者等」に該当する例として、東京高判平成 14 年 7 月 16 日裁判所ウェブサイト。

⁶⁵ 島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門』（有斐閣，2014 年）70 頁参照。職務著作に関する事案であるが最判平成 15 年 4 月 11 日集民 209 号 469 頁は「法人等の業務に従事する者」か否かの判断において、「法人等と著作物を作成した者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評価できるかどうかを、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」すべきとしている点から検討している。

目的に則して解釈すべきである⁶⁶。

一方で、「使用者等」とは、「使用者、法人、国又は地方公共団体」と定義されている。たとえ一人の会社の代表者がした発明であっても、その会社が使用者等となる⁶⁷。35条にいう使用者等とは、従業者等と同様に必ずしも労働法にいう使用者あるいは雇用契約上の使用者とは限らず、発明の奨励によって産業の発展を図る特許法的観点から判断すべきものであるとされる⁶⁸。すなわち、給与の支給者は誰かという点は最大のメルクマールになるが、それだけでなく投資リスクの負担、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、誰に通常実施権を認めるのが妥当か、あるいは誰に権利の承継を認めるのが妥当かという観点、裏を見れば、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観点から使用者を決定すべきである⁶⁹。

3 発明が「その性質上当該使用者等の業務範囲に属」すこと

「使用者等の業務範囲」とは、定款とは関係なく、使用者が現に行っている又は将来行うであろうことが具体的に予定されている業務を指すというべきとされる⁷⁰。定款記載の会

⁶⁶ 中山・前掲注3) 61頁参照。

⁶⁷ 大阪地判昭和47年3月31日判時678号71頁。

⁶⁸ 永野周志『職務発明の理論と実務-「相当の対価」とインセンティブの検証と指針』(ぎょうせい, 2004年) 174頁参照。

⁶⁹ 中山・前掲注3) 61頁参照。中山氏は、若干特殊な例であるが、大阪地判平成14年5月23日判時1825号116頁を挙げている。これは、発明完成時、職務発明が成立する関係にはなかったが、技術的・経済的な一体性と実質的な指揮監督という関係にあることを理由に、発明者から対価額の合意なく特許受ける権利の譲渡を受けた会社に対し、35条3項を類推適用して相当対価請求が認められた事案である。この判決は35条を類推適用した事例であるが、これは同条の射程に関し、示唆を与えるものとなろうとしている。なお、反対説として、江夏弘『わが国における被用者発明制度の沿革とその法的解釈-各国との比較法的考察』(国会資料編纂会, 1992年) 488頁参照。

⁷⁰ 中山信弘編『注解特許法 [第3版]』(青山書院, 2000年) 338頁参照 [中山信弘執筆部分]。根拠として、「定款記載の会社の目的は、株主を保護するために、会社とその取引相手との間において会社の権利能力を画したものであり、会社とその従業者の間の権利関係を調整する機能は予定されていないし、そのように介さなければならない合理的理由もない。会社はあらゆる方向に発展する可能性を有しており、特に現代の企業は多角経営に意欲的である。従って、たとえ定款の会社の目的に記載されていない事業であっても、会社の方針として進出することもありうるし、また技術的に目処がついてから定款を改めることもありうる。また、過去において定款の記載の通りの業務を行っていたが、現在はそのような業務とは無関係な業務のみ行っていたら、たとえ形式的には定款に記載があっても、使用者の業務範囲とは言えない。その上、定款をもたない個人企業や国等の従業者にとって、定款の記載による制限ということ自体ありえないが、会社の従業者と個人企業や国の従業者とを区別して考えねばならない実質的根拠はない。」としている。この見解に立つものとして、東京地判平成3年11月25日判時1434号98頁。

社の目的の範囲をいうとする説⁷¹があるが、使用者等の業務範囲は比較的広く解されるので、結論において大きな差異はないとされる。もっとも、業務範囲を広く解釈したとしても、直ちに職務発明の成立範囲が広がるという関係にはなく、後述の要件③によって職務発明の成立の範囲が画される⁷²。国や地方公共団体の業務範囲については、その行っている事業の全てを業務範囲とすると、その範囲はあまりに漠然とし、かつ広くなりすぎるので、当該公務員の所属する機関の業務範囲をその業務範囲と捉えるのが妥当とされる⁷³。

4 「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」であること

「その発明をするに至った行為」とは、発明を直接の目的とする行為に限らず、結果として発明に結びついた行為を広く含む概念である。したがって、従業者等が発明を意図していたか否かにかかわらず、職務遂行の結果として生み出された発明は職務発明となる⁷⁴。

「現在又は過去の職務」における、「過去の職務」とは、発明当時勤務していた組織内での過去の職務であり、退職後の発明は職務発明とはならない⁷⁵。

「職務」については、画一的に決定されるものではなく、従業者等の職務命令の他、当該従業者の地位等を勘案して決定しなければならないと解されている⁷⁶。実際の裁判例で、会社から具体的命令ないし指示を受けていなかった場合⁷⁷、自発的に研究テーマを見つけて発明を完成させた場合⁷⁸、会社の具体的な命令に背いて研究開発が遂行された場合⁷⁹についてさえも、職務性を認めている。換言すると、使用者等の意思に反すること等は、職務性判断における評価障害事実としては位置づけられていない⁸⁰。また、裁判例においても、地位の高い者ほど職務の範囲が広く、抽象的な命令であっても発明創作の職務に該当するようである⁸¹。

71 吉藤幸朔『特許法概説 [第13版]』（有斐閣，1998年）231頁参照。

72 中山＝小泉・前掲注41）580頁参照 [飯塚卓也＝田中浩之執筆部分]。

73 中山・前掲注70）338頁参照 [中山信弘執筆部分]。

74 吉藤・前掲注71）229頁参照。

75 中山・前掲注3）64頁参照。

76 中山・前掲注3）63頁参照。

77 最判昭和43年12月13日民集22巻13号2972頁。

78 大阪地判平成6年4月28日判時1542号115頁。

79 東京地判平成14年9月19日判時1802号30頁。

80 島並良「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』（弘文堂，2005年）124頁参照。

81 吉田広志「職務発明に関する裁判例にみる論点の研究」田村善之＝山本敬三『職務発明』（有斐閣，2005年）106頁参照。

第4節 「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質

1 「相当の対価」(昭和34年法,平成16年法)

(1) 相当の対価の法的性質における議論

従業者等は,使用者等に「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等を承継させた場合等は,「相当の対価」の支払を受ける権利を有すると規定していた(旧特許法35条3項)。昭和34年法及び平成16年法にいう「相当の対価」の法的性質について,特許制度を自然権的な発想(以下,「自然権論」という)でとらえるか,インセンティブ論で説明するかという対立があった⁸²。

(2) 自然権論について

自然権論は,「知的創作に対して特許法以前に何等かの財産的利益を受ける権利が観念され,それを実定法の形で具現化したのが特許法⁸³」とする考え方である。つまり,「特許を受ける権利の承継を使用者・従業者間の取引(いわば売買契約)とみるものであり,そのような権利承継理解を前提に,取引(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,相当の対価を捉えている。換言すれば,この立場は,対価請求権の法的性質を,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⁸⁴」と理解するものである。

自然権論の学説として,渋谷達紀氏の見解があげられる。渋谷氏は,対価差額説という見解を主張されている⁸⁵。この見解は,「相当の対価」を権利の想定承継対価と想定通常実施料の差額として捉えるものである。この権利の想定承継対価の額は,「たとえば知的財産権の担保価値を算定するときに用いられる原価法,取引事例比較法,ディスカウント・キャッシュ・フロー法などによって算定することになる」ため,権利承継時点の権利の現在市場価値を指すものと理解される。また,想定通常実施料は,「発明を完成させるために使

⁸² これは,主として消滅時効期間との関係で論じられてきた。

⁸³ 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(2015年)22頁。

⁸⁴ 島並良「職務発明対価請求権の法的性質(上)」特許研究39号(2005年)23頁。

⁸⁵ 渋谷達紀『知的財産法講義I[第2版]』(有斐閣,2006年)166頁。対価差額説によれば,相当の対価の額は,権利の想定承継対価から,特許発明の想定通常実施料を控除した額を上限として定まる。権利の想定承継対価および想定通常実施料の額からは,それぞれ発明それ自体に由来しない金額を除き,また,両者の差額からは,研究開発段階における使用者の負担・貢献や,使用者が従業者に与えた処遇など,所定の事情(35条5項)を金銭に換算したものを控除することになると説明している。

用者が行った負担や貢献」に相当する金額であるが故に控除されるというのであるから、本来的には発明完成後の負担や貢献は含まれない概念である。つまり、対価差額説は相当対価額を、権利承継時に従業者から使用者へ現実に移転した財産的価値の額として理解している⁸⁶。したがって、相当対価は権利の売買代金であり、自然権論的な発想であると整理することができる。

(3) インセンティブ論について

これに対して、インセンティブ論は、「技術の発展を促す産業を発達させるという政策目的（特許法1条）を実現するため発明へのインセンティブとして与えられるのが特許権⁸⁷」と考えるものである。つまり、「特許を受ける権利の承継を、使用者・従業者間の取引ではなく、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だと考え、同時に対価についても、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ものであると理解している。換言すると、この見解は、対価請求権を政策実現手段として法が設置的に承認した法定債権である⁸⁸」とするものである。

インセンティブ論の学説として、田村善之氏の見解があげられる。田村氏は、相当の対価が従業者等へのインセンティブとして正当化される旨を明言し⁸⁹、対価の規律は当事者に委ねるべきであるが、使用者等と従業者等の交渉力には格差があるため、相当な対価の規律を完全に当事者に委ねてしまうと、使用者等にとっても従業者等にとってもインセンティブの確保に欠ける事態を生じかねさせないので、裁判所の後見的な介入の余地を認めていると説明している⁹⁰。この点、田村氏は、「使用者が一方的に定めた相当の対価の額の条項に裁判所が後見的に介入する趣旨が、市場を補完するところにあるのだとすれば、市場が機能している場合には裁判所は介入を控えたほうがよいことになる⁹¹」と述べている。つ

⁸⁶ 島並良「職務発明対価請求権の法的性質（下）」特許研究42号（2006年）9頁参照。

⁸⁷ 井上・前掲注83）22頁。

⁸⁸ 島並・前掲注84）27頁。

⁸⁹ 田村善之「職務発明制度のあり方」田村善之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣、2005年）4頁参照。

⁹⁰ 田村・前掲注89）11頁参照。田村氏は、起草者は、もっと単純に、自然権的に考え、発明者に特許を受ける権利が帰属するのは特許法の大原則であるからいったん従業者である発明者に特許を受ける権利が帰属するが、それでは産業の発展に支障をきたしかねないので、使用者が一方的に勤務規則等を定めることにより特許を受ける権利を譲り受けることができる旨、規定したというのが真相かもしれない。しかし、そうだとすると、自然権であるはずの特許を受ける権利を使用者が一方的に簡単に取り上げることができるのはなぜなのかという点と、そもそも特許法の制度が自然権を予定しているものであるのかという点の説明に窮すると説明している。

⁹¹ 田村・前掲注89）12-13頁。

まり、相当の対価の支払いが、使用者等が設定した「契約、勤務規則その他の定め」及び算定した対価だけでは不十分な発明へのインセンティブを確保するために国が設定した制度であるという前提に立つものであり、まさにインセンティブ論であるといえる。

(4) 法的性質がインセンティブ論に基づく理由

以上のような、昭和 34 年法及び平成 16 年法の「相当の対価」に法的性質についての議論がなされてきたが、「相当の対価」について法的性質としては、インセンティブ論と解すべきである。

まず、特許法 35 条 2 項により、特許を受ける権利の「承継」に関する予約が、個別契約のみならず使用者によって一方的に置かれた「勤務規則その他の定め」でも足りるとしている（旧特許法 35 条 2 項反対解釈）。職務発明については、従業者等が権利を原始的に取得するとはいうものの、現実に従業者等が権利を取得できるかどうかは使用者等の意思に委ねられており、その意味で、職務発明に関する実質的な処分権は、発明者たる従業者等ではなく使用者等有していると考えられる⁹²。また、「対価額」に関する社内規定の多くも、従業者等の同意を得ずに定められているようである⁹³。「相当の対価」の法的性質を自然権論に基づくものである場合、売買代金としての性質を有すると理解できる。しかし、このような定めをおくことにより使用者等が一方的に従業者等から特許に関する権利等を取り上げることができる状況を、果たして売買としての性質を有するといえるだろうか。

裁判例においても、使用者側の対価の支払いがなくても（あるいは不足があっても）、契約を解除し売買目的物、すなわち特許を受ける権利の返還を求めることが従業者に認められず⁹⁴、規定に定められた対価の額が不相当の場合でも、承継（譲渡）が錯誤無効になるわけではない⁹⁵。

自然権論（売買対価）とする観点からと説明すると、発明者である従業者等に与えられ

⁹² 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＝大淵哲也＝小泉直樹＝田村善之編『知的財産法の理論と現代的課題』（弘文堂、2005年）72頁参照。この点、補足として、使用者が従業者との個別契約により権利を承継すると決めている場合には、権利の承継につき従業者の合意が必要となるが、それは使用者が権利の承継を契約によることを選択したからそうなるだけの話であって、使用者は、権利の承継の手段として、契約によるか、勤務規則等によるかを自ら選択する自由を有している。そして、使用者が勤務規則等による承継を選択すれば、権利承継について、従業者の意思が反映される余地はないと述べている。

⁹³ 知的財産研究所「職務発明に関するアンケート調査」同編『職務発明制度の在り方に関する調査研究報告書』（知的財産研究所、2003年）343頁以下参照。

⁹⁴ 東京地判平成 14 年 9 月 19 日・前掲注 79)。

⁹⁵ 東京地判平成 14 年 9 月 10 日裁判所ウェブサイト。

る権利は、極めて弱い権利である⁹⁶。さらに、裁判例において、「相当の対価」をインセンティブと捉えられている⁹⁷。したがって、「相当の対価」法的性質は、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して解すべきである。これは特許法の目的である1条と整合的である。

2 「相当の利益」(平成27年法)

平成27年法は、昭和34年法及び平成16年法と同様、従業者等に法律上の権利を認めつつ、「相当の対価」から「相当の利益」へと文言を変更している(特許法35条4項)。平成27年法は、「対価」から「利益」に改めたことにより、対価請求権から利益請求権へと変更している。なお、「相当の利益」とは、金銭の他に、使用者負担による留学の機会の付与、ストックオプションの付与、金銭的処遇の向上を伴う昇進又は昇格、法令及び就業規則所定の日数・期間を越える有給休暇の付与等がある。これは、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ものである⁹⁸。つまり、「相当の対価」の法的性質は、インセンティブ論に基づくものであると明らかにした。従業者等の立場の切り下げではないとする特許法平成27年改正の立法趣旨を勘案すると、平成27年改正前の「相当の対価」に関する議論は、平成27年法でも参考になるだろう⁹⁹。

したがって、「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質は、単なる売買代金たる自然権論に基づくものではなく、インセンティブとしての性質を有するものである。

また、職務発明対価は発明時に算定が困難であることから段階的に支払われるものが多い。これは、特許法35条に「相当の対価」又は「相当の利益」として法定請求権が定められているからこそ、算定が困難でありながらも職務発明の成果に基づいて段階的に支払われるものである。

したがって、「相当の対価」又は「相当の利益」に基づいて支払われなくとも職務発明に

⁹⁶ 田村・前掲注89)6頁参照。田村氏は、「特許法35条が、従業者に特許(を受ける)権利が帰属する状態が、ありうべき法律関係であると考えて、原始的な帰属先を従業者としたのであれば、返す刀で、従業者がなした職務発明に係る特許を受ける権利や特許権について、使用者が勤務規則等をおくことによりこれを一方的に取り上げること(35条2項の反対解釈)を認めるはずはないだろう。近代特許法の大原則だというわりには、発明者である従業者に与えられる権利は、きわめて弱々しい権利でしかない。したがって、特許法35条についてもインセンティブ論に基づいて検討していくことが適当であり、従業者に相当の対価請求権が認められている理由もこの点から考えることができるだろう。」と述べている。

⁹⁷ 東京高判平成17年1月11日判時1879号141頁、東京地判平成18年3月9日判時1948号136頁。

⁹⁸ 横山・前掲注58)40頁参照。

⁹⁹ 愛知靖之他『知的財産法』(有斐閣、2018年)75頁参照。

起因するものであれば、本質としてはインセンティブとしての性質を有すると解される。

第5節 「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準

1 「相当の対価」の算定基準

昭和34年法では、「相当の対価」の算定については、「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と規定するのみであった。平成16年法以降は、「契約、勤務規則その他の定め」による対価が「不合理」である場合に、「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している。基本的な考慮要素は改正を通じて実質的に変更がなく、過去の裁判例において用いられている「相当の対価」の基本的な算定式は、下記のとおりである。

使用者等が受けるべき利益×(1-使用者等の貢献度等)¹⁰⁰

まず、「使用者等が受けるべき利益」とは、使用者等は特許法35条1項により無償の法定通常実施権が付与されているから、当該実施権に基づく利益は含まれず、権利の承継等を受けることによって使用者等が得たと考えられる発明独占による利益（独占的利益）であると解される¹⁰¹。

次に、使用者等の貢献度等であるが、発明によって特許を受ける権利が発生する前後を問わず、様々な事情を考慮すべきことが規定されている。具体的には、「その発明に関連して使用者等が負担、貢献」は、発明のための研究費の捻出や施設・資材の提供、発明の完成に向けた使用者等の貢献に加えて、発明完成後に発明の権利化や事業化のために使用者等が行った努力や投資等の発明完成後に発明が利益を生み出すために必要となる使用者等の貢献の双方が含まれている。「従業者等の処遇」については、当該発明の完成や事業化に基づき、当該使用者等から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等が考えられる¹⁰²。「その他の事情」としては、例えば、当該発明を完成させ、又は事業化するために使用者等が被ったリスクや失った選択機会などが考えられる¹⁰³。したがって、「相当

¹⁰⁰ 中山＝小泉・前掲注41)636頁参照〔飯塚卓也＝田中浩之執筆部分〕。なお、共同研究者がいる場合には、最後に「共同研究者としての寄与率」を乗じる。

¹⁰¹ 中山＝小泉・前掲注41)636頁参照〔飯塚卓也＝田中浩之執筆部分〕。

¹⁰² 島村＝上野＝横山・前掲注65)88頁参照。

¹⁰³ 東京高判平成16年4月27日判時1872号95頁では、事業化によって使用者等が未だ利益を得るに至っていない事実や使用者等が損失を被っている事実を使用者等の貢献度の認定にあたって考慮することができるとした。

の対価」の算定は、様々な要素が考慮されると解される。

なお、不合理性判断の考慮要素については、「協議の状況」、「開示の状況」及び「意見の聴取の状況等」が挙げられている。これらの考慮要素は、あくまで例示であり、「協議」、「開示」、「意見の聴取」のいずれかに不合理な点が見受けられるとしても、対価決定過程を全体としてみた場合に合理的なものと評価しうるのであれば、その対価は「相当の対価」ということができる¹⁰⁴。

2 「相当の利益」の算定基準

平成 27 年法の「相当の利益」について「契約、勤務規則その他の定め」がない場合又は不合理であると認められる場合に従業者が受けるべき利益の決定については、平成 16 年法と同じである。平成 16 年法と異なる点は、経済産業大臣が「相当の利益」を決定するために考慮すべき状況等に関する指針（ガイドライン）を特許法で定めていることである。

この大臣告示という非常に重い形でなされる指針は、法的には裁判所を拘束するものではないが、この指針に従って職務発明規程を設ければ、事実上裁判においても尊重されると推測されている¹⁰⁵。なお、指針の内容に関しては、手続の適正な在り方についての明示や金銭以外の経済上の利益の例示等がある¹⁰⁶。

第 6 節 小括

1 職務発明制度の趣旨及び沿革

職務発明制度は、職務発明について特許を受ける権利が当該発明をした従業者等に原始的に帰属することを前提に（同法 29 条 1 項参照）、職務発明について特許を受ける権利等の帰属及びその利用に関して、使用者等と従業者等のそれぞれの利益を保護するとともに、両者間の利害を調整することを図った規定である。そして、特許法は、発明の保護及び利用を図ることにより、発明を奨励し、産業の発展に寄与することを目的にしている。したがって、職務発明制度は、発明者である従業者等と発明につき全てのリスクを負う使用者等の両者のインセンティブをバランスよく制度設計し、法解釈をしなければならない。

職務発明制度の沿革を踏まえると、昭和 34 年法からの改正は、使用者等の予測可能性を

¹⁰⁴ 島並＝上野＝横山・前掲注 65) 84 頁参照。

¹⁰⁵ 中山・前掲注 3) 82 頁参照。

¹⁰⁶ 特許庁 HP から「特許法第 35 条第 6 項の指針（ガイドライン）」

https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/document/shokumu_guideline/guideline_02.pdf（2020 年 1 月 8 日最終閲覧）。

高めるための改正であり、従業者等の利益の切り下げでないことが明らかである。つまり、職務発明制度の趣旨に変更はないことから、昭和 34 年法での議論が平成 16 年法及び平成 27 年法にも通じると解される。特許法平成 27 年の改正内容は、①使用者等が「契約、勤務規則その他の定め」を予め定めれば特許を受ける権利の原始的帰属を使用者等に選択可能となったこと、②「相当の対価」が「相当の利益」に文言が変更され、支払いが金銭に限られなくなったこと、③「相当の利益」を支払う場合の状況等の関する事項についての指針が定められたことの 3 点である。

2 「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質

「相当の対価」（昭和 34 年法及び平成 16 年法）の法的性質については、以前から議論されており、自然権論（売買契約に基づく約定債権）ではなく、産業発達の政策的なインセンティブとしての性質を有するものと解される。理由としては、本来職務発明制度が従業者等及び使用者等の双方のインセンティブを図るための規程であること、職務発明における権利の承継は使用者等が一方的に従業者等の意思が介在する余地がない「契約、勤務規則その他の定め」により決めることが可能であること、従業者等が対価の支払いがなくとも承継が錯誤無効となるわけではないこと、裁判例において「相当の対価」がインセンティブとして捉えられていることが挙げられる。

以上の理由を勘案すると、自然権論で説明するには、「相当の対価」は極めて弱い権利である。したがって、「相当の対価」の法的性質はインセンティブとしての性質を有すると解され、このように解すことは特許法の目的にも整合的である。

なお、先述した特許法平成 27 年改正により、特許を受ける権利の原始的帰属を使用者に選択することが可能となり、「相当の対価」が「相当の利益」に文言が変更されている。このことから、特許を受ける権利が原始的に使用者に帰属する場合は、特許を受ける権利の承継（譲渡）が行われなくなり、職務発明をなした際に使用者等から従業者等の支払われる金員等が特許を受ける権利の承継対価と解すことができない。したがって、自然権論では説明することが不可能となり、「相当の対価」及び「相当の利益」の法的性質がインセンティブとしての性質を有することは明白である。

3 「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準

「相当の対価」及び「相当の利益」算定基準は、以下のとおりである。

昭和 34 年法（「相当の対価」）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」を考慮して算定される。平成 16 年法（「相当の対価」）及び平成 27 年法（「相当の利益」）は、「契約、勤務規則その他の定め」

による支払いが「不合理」である場合に、「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」を考慮して定められる。

基本的な算定式は右のとおりである。使用者等が受けるべき利益×（1-使用者等の貢献度等）。

ここにいる「使用者等が受けるべき利益」とは、権利の承継等を受けることにより使用者等が得たと考えられる発明独占による利益（独占的利益）であると解される。「使用者等の貢献度等」とは、発明によって特許を受ける権利が発生する前後を問わず、様々な事業を考慮するものである。具体的には、発明前は研究費の捻出等や施設・資材の提供、発明後は発明の権利化や事業化のために使用者等が行った努力や投資等が挙げられる。なお、「従業者等の処遇」とは、発明の完成や事業化に基づき、当該使用者等から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等が考えられる。したがって、「相当の対価」及び「相当の利益」の算定基準は、様々な要素が考慮されると解される。

以上が本章において検討した主な内容である。第4章及び第5章では、本章で明らかにした内容を前提に職務発明対価の所得区分について検討を行う。

第4章 学説等の検討

第4章では、学説等の検討を行う。まず、所得税法の所得区分の解釈を何が重要であるか検討する。その後、職務発明対価の所得区分の見解である、全て譲渡所得とする見解、譲渡所得及び一時所得とする見解、譲渡所得及び雑所得とする見解の検討を行う。

第1節 所得税法における所得区分

所得税法は、所得を10種類に分類し、まずこれらの各種の所得ごとにその金額を計算し（同法21条1項1号）、これを基礎に課税標準である総所得金額等を計算し（同法同条2号）、これに所得控除（扶養控除、医療費控除等）を行って課税総所得金額等を計算し（同法同条3号）、これに所定の税率を適用して所得税額を計算することを定めている（同法同条4号）。

所得税法が10種類の所得区分が設けられ、総合所得税による課税の仕組みとなったのは、昭和22年（1947年）改正である¹⁰⁷。所得税法が制定された明治20年（1887年）は、所得に区分が設けられておらず¹⁰⁸、分類所得税が導入された昭和15年（1940年）には、6種類の所得（不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得、退職所得）を各所得ごとに異なる比例税率で計算するものであった¹⁰⁹。

総合所得税制度の下で所得区分が採用された理由として、①所得金額の計算技術上の要請、②担税力に応じた課税の実現、③法文技術上の便宜が挙げられる¹¹⁰。匿名組合の所得課税等について判示された近時の最高裁判決¹¹¹の調査官解説¹¹²も同様の旨を挙げた後、同解説は、「所得税法は、所得はその性質や発生の様態によって担税力が異なるという前提に立って、租税の公平負担の観点から、担税力の相違に応じた課税をすることができるようにするとともに、所得金額の計算上の要請や法技術上の便宜等も考慮して適切な課税方法を定めることができるようにするために…所得区分を定めている¹¹³」と述べている。そして、これを前提に所得区分の在り方の一般論として、「所得税法に定める各所得の定義については、同法23条以下及び同法施行令等に定められているが、これらの定義規定によって

¹⁰⁷ 昭和22年法律第27号。

¹⁰⁸ 明治20年勅令第5号。

¹⁰⁹ 昭和15年法律第24号。

¹¹⁰ 注解所得税法研究会編・前掲注23) 273-277頁参照。

¹¹¹ 最判平成27年6月12日民集69巻4号1121頁。

¹¹² 清水千恵子「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成27年度』（法曹会、2017年）314頁。

¹¹³ 清水・前掲注112) 324頁。

もどの所得区分に当たるかが不明な場合には、解釈によってこれを補うこととなる。¹¹⁴と説示する。

解説書及び調査官解説以外にも、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類している理由として、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためと説示される¹¹⁵。その理由として、具体的に物的・質的担税力の差異、費用控除の差異、源泉徴収等との関係、最適課税論等を挙げるものがある¹¹⁶。

以上のような説明は、使う言葉や整理において細かな違いはあるとしても、所得税法が10種類の所得区分を設けた趣旨は、所得を得た原因や性質により担税力に違いがあるため、これに応じて異なる所得計算方法などによって所得を把握することが、公平な租税負担の実現に資するとの考え方がいずれも前提にしていると考えられる。

したがって、このような目的で設けられたものが所得区分である以上、各所得の該当性については、所得税法の趣旨目的に沿うように解釈すべきであり、これは文理解釈を否定するものではない¹¹⁷。

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てい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。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の課税要件規定へのあてはめが行われる¹¹⁸。

実際の裁判例は、例えば、給与所得該当性が争われた事案¹¹⁹では、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法28条1項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは、当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべき」としている。

また、馬券の払戻金の所得区分が争われた事案¹²⁰では、「営利を目的とする継続的行為か

¹¹⁴ 清水・前掲注112) 325頁。

¹¹⁵ 金子・前掲注18) 218頁参照。

¹¹⁶ 谷口・前掲注25) 265-268頁参照。

¹¹⁷ 木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集59巻4号(2018年)115-116頁参照。

¹¹⁸ 増田英敏『リーガルマインド租税法[第5版]』(成文堂, 2019年)86-87頁参照。

¹¹⁹ 最判平成13年7月13日・前掲注32)。

¹²⁰ 最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁。

ら生じた所得であるか否かは、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である。」と判示している。同事案の調査官解説¹²¹は、「経済的行為」という文言に照らせば、「行為の期間、回数、頻度、その他の態様」が考慮要素となるのは当然であり、客観的にみて利益が上がり期待し得る行為であれば、営利を目的とする行為として肯定されるように思われるとしている。

さらに、借地権設定の際に受領した権利金の所得区分が争われた事案¹²²では、「法条をその文言に従って法律的、形式的に解釈するかぎり、通常、賃借権設定の際に賃貸人に支払われる権利金は、不動産所得に当たるものと解するほかはない。」と判示するも、「右のような権利金については、これを一律に不動産所得に当たるものとして課税すべきではなく、場合によってはその経済的実質に着目して譲渡所得に当たるものとして課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない。」とし、「経済的、実質的には、所有権の権能の一部を譲渡した対価としての性質をもつものと認めることができるのであり、このような権利金は、…譲渡所得に当たるものと類推解釈するのが相当である。」と判示している。

税法は租税法律主義の下、文理のみならず趣旨も鑑みる必要があり、税法が適用される前提として、ある経済取引がどのようなものであるか判断しなければならない。そして、上記のようにこの判断の際は、「客観的、実質的に判断すべき」であるし、「総合考慮して判断」する必要がある。場合によっては、「その経済的実質に着目して…課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない」とされる。

第2節 全て譲渡所得とする見解

1 譲渡所得の意義

(1) 譲渡所得の意義

譲渡所得とは、所得税法 33 条において「資産の譲渡…による所得をいう。」と定義され

¹²¹ 楡井英夫「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇平成 27 年度』（法曹会、2017 年）108 頁参照。

¹²² 最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁。なお、同判決は、「右のような類する解釈は、明らかに資産の譲渡の対価としての経済的実質を有するものと認められる権利金についてのみ許されると解すべきであつて、必ずしもそのような経済的利益を有するとはいいきれない、性質のあいまいな権利金については、法律の用語の自然な解釈に従い、不動産所得として課税すべきものと解するのが相当である」と文理解釈の原則から歯止めをかけている。

ている。

ここにいう資産及び譲渡の意義は後述するが、譲渡所得の本質の通説は、キャピタルゲイン、すなわち所有資産の価値の増加益であって、譲渡所得に対する課税は資産が譲渡によって所有者の手を離れるのを機会に、その所有期間中の増加益を清算して課税しようとするものである（以下、「増加益清算課税説」という。）¹²³。判例においても、「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¹²⁴」と解されている。

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なく、現実の収入から取得費等を控除した譲渡差益であるという譲渡益所得説がある¹²⁵。裁判例は、判示の文言では、増加益清算課税説を採用し続けているがゴルフ会員権贈与事件¹²⁶や土地改良区決済金事件¹²⁷などで示された判断を、「譲渡によって納税者が得た（手もとに残った）所得はいくらか」という点を重視したものと理解するならば、一定程度、譲渡益所得説への傾きを示しているとも考えられる¹²⁸。

なお、譲渡所得の金額は、短期譲渡所得及び長期譲渡所得のそれぞれについて、総収入金額から当該所得の起因に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を控除した金額である（所得税法33条3項）。

(2) 資産の意義

譲渡所得における「資産」とは、譲渡性のある財産権を全て含む観念であり、一種の固有概念であると解されている¹²⁹。つまり、経済的な価値があり、他人に移転可能なあらゆるものが譲渡所得を発生させる「資産」に該当するのである¹³⁰。課税実務においても、「譲

¹²³ 金子・前掲注18) 260頁参照。佐藤・前掲注26) 84頁、谷口・前掲注25) 289頁、水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』（中央経済社、2018年）231頁も同旨。

¹²⁴ 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。最判昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁及び最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁も同旨。

¹²⁵ 田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究65号（2002年）31頁参照、田中治「キャピタルゲイン課税-税法学からの問題的-」日本租税理論学会編『キャピタルゲイン』（谷澤書房、1993年）68頁参照。

¹²⁶ 最判平成17年2月1日集民216号279頁。

¹²⁷ 最判平成18年4月20日集民220号141頁。

¹²⁸ 佐藤・前掲注26) 96頁参照。

¹²⁹ 金子・前掲注18) 261頁参照。

¹³⁰ 佐藤・前掲注26) 87頁参照。谷口・前掲注25) 290頁も同旨であり、譲渡所得の起因となる資産は、経済的価値を有し、かつ、移転可能性ないし譲渡性のある物、権利その他の経済的地位・利益を広く含む包括的な概念であるが、譲渡所得の本質的意義からは、資

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以外の一切の資産をいい、当該資産には、借家権又は行政官庁許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利も含まれる」(所得税基本通達 33-1)とされており、やはり資産の範囲は広範なものである。

なお、「資産」に該当しないものを定める 33 条 2 項の他に、「増加益を生じ得ないもの、すなわち、社会生活上もはや取引される可能性が全くないような無価値なもの」は、譲渡所得を発生させる「資産」ではないとする裁判例¹³¹がある。また、経済的な価値があつて他人に移転可能である現金は、誰が持っていてその額面どおりの価値があり、「値上がり」や「値下がり」を考えることができないため、譲渡所得を発生させる「資産」には該当しない¹³²。

(3) 譲渡の意義

「譲渡」とは、有償・無償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¹³³、判例においても、「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¹³⁴」と解されている。「譲渡」はこのように包括的な概念であり、売買だけでなく、交換、代物弁済、物納、競売、公売、収用、法人に対する現物出資等による資産の移転が含まれる。もっとも、有償無償すなわち対価の有無は問わないとしても、収入金額を伴わない行為は、譲渡に該当しない。離婚に伴う財産分与は、無償行為であるとしても、「分与義務の消滅という経済的利益」という収入金額を伴うので譲渡に該当する。これに対して、譲渡担保設定による資産の移転のように、資産の移転と引き換えに経済的価値の流入がない場合は、譲渡には該当しない¹³⁵。

2 譲渡所得とする見解

職務発明対価を譲渡所得とする見解は、主に元氏成保氏及び関子善信氏の見解が挙げられる。

産概念である以上、値上がりあるいは価値の増加を観念することができない資産は、譲渡所得の基因となる資産には含まれないことになると説明している。

¹³¹ 東京地判平成 27 年 3 月 12 日裁判所ウェブサイト。

¹³² 佐藤・前掲注 26) 87 頁参照。

¹³³ 金子・前掲注 18) 262 頁参照。谷口・前掲注 25) 292 頁、水野・前掲注 123) 244 頁も同旨。

¹³⁴ 最判昭和 50 年 5 月 27 日・前掲注 124)。

¹³⁵ 谷口・前掲注 25) 293 頁参照。

(1) 元氏説

元氏は、職務発明対価の法的根拠を契約や各種社内規程に基づいて使用者等が従業者等に対して支払う各種報奨金等と特許法 35 条 3 項の定め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 つに大別して見解を示している。

前者については、「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ことになる。¹³⁶」としている。具体的には、当該支払が、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た旨が明らかであれば譲渡所得とし、実績報奨制度等により、当該特許権の実績に応じ、使用者等が得た利益の一部を還元するものであれば雑所得に区分されることとなる。

後者については、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。¹³⁷」と述べている。この理由として、「従業者等が取得する相当の対価は、特許法 35 条の規定に基づいて当該特許を受ける権利の対価を再評価した、いわば資産の再評価額である。そして、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、還元すると、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しているものである。¹³⁸」と説明している。

なお、元氏説以外にも同様に、譲渡所得の文言から資産の譲渡と対価支払が同時期になされなければならないとの解釈を必ずしも導出することはできないとした上で、承継時点では不明確である特許を受ける権利の再評価にあるとし、権利の譲渡対価であるとの見解もある¹³⁹。

¹³⁶ 元氏成保「職務発明に関して従業員等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利-水野武夫古希記念論文集-』（法律文化社、2011年）513頁。

¹³⁷ 元氏・前掲注 136) 514頁。

¹³⁸ 元氏・前掲注 136) 516頁。

¹³⁹ 林＝谷口・前掲注 4) 129頁参照。

(2) 凶子説

凶子氏は、増加益清算課税説は不動産の譲渡については適切に当てはまるが、無体財産権については、清算所得課税が適さない場合があり、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と述べている。そして、所得税法 36 条の「収入すべき金額」とは、通常の場合は権利の確定した金額と解されている観点から、「資産の譲渡を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なった時に、その年の譲渡所得となる」という見解を述べている¹⁴⁰。

上記のように、譲渡所得とする見解は、譲渡所得について譲渡益所得説を採用し、相当の対価として支払われる金員は特許を受ける権利の再評価に基づくものとしている。そして、譲渡所得は、権利移転時に一時に実現した所得に限られず、相当の対価を請求する権利が確定した時点で、その年の譲渡所得とするものである¹⁴¹。

3 譲渡所得とする見解の検討

職務発明対価を譲渡所得とする見解は、職務発明対価は譲渡所得に区分するには適さないことと譲渡所得の本質の二つの観点から疑問がある。

特許法平成 27 年改正前は、職務発明対価は一見、特許を受ける権利は「資産」に、当該権利の承継は「譲渡」にそれぞれ該当するから譲渡所得に該当するよう見える。また、「相当の対価」の追加的な支払いは、特許を受ける権利の再評価として譲渡益所得説の見解から説明できるようにみえるかもしれない。しかし、職務発明対価の所得区分は譲渡所得に該当しないと考える。

職務発明において、特許を受ける権利の譲渡は、使用者等が「契約、勤務規則その他の定め」により一方的に定めることができ、従業者等の意思が介在する余地がない。そして、特許法平成 27 年改正により、使用者等が予め「契約、勤務規則その他の定め」を置くことにより、特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属させることが可能となった（この場合も、従業者等の意思が介在する余地がない）。したがって、特許を受ける権利は特許法 29 条が発明者主義を採用している建前から従業者等に帰属するものであり、職務発明においては特許を受ける権利の実質的な帰属者は使用者等であると解される。なお、特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は、もはや「譲渡」という行為が生じなくなる。

¹⁴⁰ 凶子・前掲注 4) 211-212 頁参照。

¹⁴¹ 他にも譲渡所得とする見解として、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 (1967 年) 36 頁、谷口智紀「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 (2011 年) 146 頁がある。

また、譲渡所得は資産性所得であるが、職務発明は従業者等の労務提供による成果と解されていることから資産性というより労務の対価であるといえる¹⁴²。第3章では職務発明対価は、単なる売買契約に基づく譲渡対価ではなく、発明のインセンティブとしての性質を有することを明らかにした。従来から「相当の対価」の「対価」という言葉は、通常は「売買代金」という意味を含んでいることから使用者がインセンティブの付与という目的に従って柔軟に給付内容を決定することになじまない点を指摘されていた¹⁴³。職務発明制度が使用者等及び従業者等の双方のインセンティブを図る規定であることから、職務発明対価は資産性対価の性質を有しないと解される。さらに、特許を受ける権利は、未完成な権利であり、価値の上昇するものとみることはできないから、譲渡所得の起因となる資産とみることはできない¹⁴⁴。

譲渡所得の趣旨の観点からも、「相当の対価」のうち、和解金等のように追加的対価の性質を有する所得については、権利承継時における「相当の対価」の算出の困難性及び特許法35条の趣旨や対価の算定等の性質からも発明前後の状況等に影響を受けるものであることから、資産保有中の値上がり益の清算という譲渡所得の本質とは異なるため、譲渡所得には該当しないと解すべきである¹⁴⁵。

したがって、職務発明対価を譲渡所得とする見解は妥当でない。

第3節 譲渡所得及び一時所得とする見解

1 一時所得の意義

一時所得とは、利子所得ないし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、労務その他の役務の提供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）。すなわち、①利子所得ないし譲渡所得以外の所得であること（以下、「除外要件」という）、②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あること（以下、「非継続性要件」という）、及び③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（以下、「非対価性要

¹⁴² 横山・前掲注58) 38頁参照。

¹⁴³ 大淵哲也「職務発明に関する喫緊の課題」一般社団法人知的財産研究所編『企業等における特許法第35条の制度運用に係る課題及びその解決方法に関する調査研究報告書（平成26年2月）』449頁-453頁。

¹⁴⁴ 酒井克彦「職務発明対価に係る所得税法上の所得区分(1) -『特許を受ける権利』と「相当の対価」-」最先端技術関連法研究8号（2009年）24頁参照。

¹⁴⁵ 加藤友佳「知的財産権に対する課税と問題：職務発明の対価と所得の性質」租税研究832号（2019年）88頁参照。

件」という)の3要件を満たす所得である(所得税法34条1項)。

一時所得の金額は、その年中の一時所得にかかる総収入金額からその収入を得るために支出した金額の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額である(同条2項)。一時所得の特別控除額とは50万円である(同条3項)。さらに、一時所得については、所得の二分の一のみが課税の対象となっている(同法22条2項2号)。

2 譲渡所得及び一時所得とする見解

譲渡所得及び一時所得とする見解は、特許を受ける権利の譲渡時の対価は譲渡所得、その後の追加的な支払いを一時所得とするものである。裁判例においては、マイルストーンペイメント事件(予備的主張として、追加的対価の一時所得該当性を主張した事案である。)及び大学法人事件での納税者側の主張である。これは、納税者が裁判において職務発明対価の追加的な支払いが譲渡所得に該当しないことから、一時所得該当性を主張したという経緯がある。同見解は、一時所得の要件である除外要件及び非継続性要件を満たすことを前提に主張されている。

非対価性要件については、昭和39年の所得税法改正において導入されたものであり、この背景には、短期保有の伐採又は譲渡による所得が譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しなくなったため、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得が一時所得に該当する可能性が生じた事情があり、上記改正法は、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外し雑所得に整理することを目的として非対価性要件を一時所得の要件としたものとする。

つまり、非対価性要件は、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外する目的として設けられたものであるから、山林以外の資産の譲渡の対価については非対価性要件が適用されない。また、所得税法33条1項の「資産の譲渡による所得」と同法34条1項の「資産の譲渡の対価」とは統一的に解釈されるべきであり、両者を別異に解することは租税法律主義に反する。したがって、追加的対価が資産の譲渡による所得といえない場合、資産の譲渡の対価たる性質を有しないため非対価性要件を満たすとし、一時所得とする見解である。

3 譲渡所得及び一時所得とする見解の検討

譲渡所得に対する検討は、本章第2節において該当しないと説示したので、以下では追加的対価の一時所得該当性について検討する(譲渡所得に該当しない時点で当該見解は採用すべきでないが、一応の検討として記載する)。

結論から述べると、追加的対価は一時所得に該当しないと解される。その理由は、一時

所得の要件である除外規定に該当しないことと非対価性要件を満たさないことである。なお、山林以外の資産の譲渡の対価については非対価性要件が適用されない旨の主張は文理解釈の観点から妥当ではないと考える。

前者については、追加的対価が譲渡所得に該当しないから除外要件を満たすという前提が誤りである。訴訟上、除外要件を満たすというには、譲渡所得のみならず他の所得区分、特に給与所得の観点から綿密に検討されるべきである。譲渡所得に該当しないことから除外要件を満たすとはいえないのである。

後者については、職務発明対価は、非対価性要件の「労務その他の役務…としての性質」を有すると考える。職務発明である以上、職務に基づいて行われる。そして、特許法上、職務とは広く解されるものの、従業者等が使用者等に提供する労務に他ならない。裁判例においても特殊な事案であるが、「『労務その他の役務（中略）の対価としての性質を有』する所得については、特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等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。¹⁴⁶⁾」とされ、労務の提供がされたものとして一時所得には該当しない旨の判示がなされている。

近年の裁判例においては、「『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得については、「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ていると解するのが相当である。¹⁴⁷⁾」とされ、資産の譲渡と密接に関連する給付であるとして一時所得該当性を否定されている。しかし、特許法平成 27 年改正後の観点からは、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」の所得分類には、「資産の譲渡の対価としての性質」を有する判旨の射程は及ばないことになる¹⁴⁸⁾。

すなわち、特許法平成 27 年改正前後において、追加的対価は「労務その他の役務…としての性質」を有するため、一時所得は該当しないと解される。

したがって、譲渡所得及び雑所得とする見解は妥当ではない。

¹⁴⁶⁾ 東京地判平成 23 年 9 月 12 日・前掲注 16)。

¹⁴⁷⁾ 大阪高判平成 28 年 10 月 6 日・前掲注 14)、東京高判平成 28 年 11 月 17 日・前掲注 12) も同旨である。

¹⁴⁸⁾ 長戸・前掲注 12) 131 頁参照。

第4節 譲渡所得及び雑所得とする見解

1 雑所得の意義

雑所得とは、利子所得ないし一時所得に該当しない所得である（所得税法 35 条 1 項）。雑所得の金額は、①その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額、②その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額の合計額である（同法同条 2 項）。

ある所得が雑所得に該当するかどうかは、利子所得から一時所得まで各種の所得に該当するかどうかを検討し、いずれの所得にも該当しなければ雑所得となる。いわゆる、バスケットカテゴリーとしての所得区分である。

2 譲渡所得及び雑所得とする見解

譲渡所得及び雑所得とする見解は、特許を受ける権利の譲渡時の対価は譲渡所得、その後の追加的な支払いを雑所得とするものがある。これまでの裁判所の判示及び通達の扱いである。

通達においては、使用人等の発明等に係る報奨金等 24-35 共-1 に「特許を受ける権利…を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの」については、「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」に区分される。同通達は、「権利の承継の際に一時に支払を受けるもの」は、特許を受ける権利は移転可能であり、経済価値を有する資産のため譲渡所得の起因となる資産に該当するものであるから、譲渡所得と説示している。「権利を承継させた後において支払を受けるもの」については、承継の代償として特許法により特別に与えられた対価請求権に基づくものであり、権利の移転によって一時に実現した所得には当たらないとし、その権利の実施の成績に応じて支払われるものとして権利の譲渡の対価の追加的な性質のものと考えられるが、雑所得に該当するとしている¹⁴⁹。

また、裁判所の判示においても第 1 章で述べたように、特許を受ける権利の承継時の対価は譲渡所得としつつも、追加的な給付については、譲渡所得は資産が所有者の支配を離れ他に移転するのを機会にこれを清算して課税する趣旨であること及び税額の計算から所得税法上同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度に渡る場合の控除の方法について定めた規定はないとして否定するものである。なお、追加的給付の一時所得該当性については、

¹⁴⁹ 三又修他編『所得税基本通達逐条解説〔平成 29 年度版〕』（大蔵財務協会、2017 年）273-274 頁参照。

マイルストーンペイメント事件において、「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得であり一時所得に該当しないと判示されている。

伊川正樹氏は、職務発明対価の「相当の対価」として表される利益は権利承継時と承継後はその性質が異なるとしている。すなわち、権利承継時の「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、承継後の「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ているとし、上記の通達をいかなる原因に基づいて得られたものかということ根拠としたものとして適切であると支持している¹⁵⁰。

3 譲渡所得及び雑所得とする見解の検討

譲渡所得については、一時所得と同様に本章第2節で検討しているため、以下では雑所得及び通達の検討を行う。

雑所得は利子所得ないし一時所得に該当しない所得である。職務発明対価については、給与所得に該当すると考えられるため雑所得に該当しないと解すべきである。

通達に関しては、「一時に支払われる」という意味が曖昧であること、対価の支払方法によって譲渡所得ともなり、雑所得ともなるものであるならば、これは所得の実体に即した税法の取扱いとはいえず、不合理である¹⁵¹。また、所得区分は、対価の性質で決まるものであり、特許を受ける権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかどうかで決まるものではない¹⁵²。

伊川氏は、職務発明対価は「相当の対価」として表される利益について、権利承継時は当該権利の客観的価値であり、その後の利益は当該権利の承継後に生じた利益であるからその性質が異なるとしているが、このように性質を区分することは誤りである。職務発明対価の性質はインセンティブであり、これは特許を受ける権利の承継時と後で変わることはない。また、特許法平成27年改正を踏まえると特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は、当該権利の承継が行われなくなる。つまり、承継時点を基準として区分する手法は、使用者等に原始的に特許を受ける権利が帰属する際に用いることができないからである。

したがって、譲渡所得及び雑所得とする見解は妥当ではない。

150 伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学62巻2号(2012年)23頁参照。

151 高橋・前掲注141)39-40頁参照。

152 谷口・前掲注25)155頁参照。

第5節 小括

1 所得税法における所得区分

所得税法において所得区分が設けられている理由として、①所得金額の計算技術上の要請、②担税力に応じた課税の実現、③法文技術上の便宜が挙げられる。そして、この目的は、所得を得た原因や性質により担税力に違いがあるため、これに応じて異なる所得計算方法などによって所得を把握することで、公平な租税負担の実現することである。したがって、このような目的で設けられたものが所得区分である以上、各所得の該当性については、所得税法の趣旨目的に沿うように解釈するべきであり、これは文理解釈を否定するものではない。

なお、ある経済取引がどの所得に区分するか判断する際は、先述したように「客観的、実質的に判断すべき」であるし、「総合考慮して判断」する必要がある。場合によっては、「その経済的実質に着目して…課税を行なうことも、公平な課税の実現のために必要であるといわなければならない」とされる。

2 全て譲渡所得とする見解についての検討

全て譲渡所得とする見解は、以下の理由から妥当でない。

まず、職務発明における特許を受ける権利の譲渡は、使用者等が「契約、勤務規則その他の定め」により一方的に定めることができ、従業者等の意思が介在する余地がない。そして、特許法平成27年改正により、使用者等が予め「契約、勤務規則その他の定め」を置くことにより、特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属させることが可能となった（この場合も、従業者等の意思が介在する余地がない）。したがって、特許を受ける権利は特許法29条が発明者主義を採用している建前から従業者に帰属するものであり、職務発明においては特許を受ける権利の実質的な帰属者は使用者等であると解される。なお、特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は、もはや「譲渡」という行為が生じなくなる。

また、譲渡所得は資産性所得であるが、職務発明は従業者等の労務提供による成果と解されていることから資産性対価ではなく労務の対価である。第3章では職務発明対価は、単なる売買契約に基づく譲渡対価ではなく、発明のインセンティブとしての性質を有することを明らかにした。職務発明制度が使用者等及び従業者等の双方のインセンティブを図るための規定であることから、職務発明対価は資産性対価の性質を有しないと解される。さらに、特許を受ける権利は、未完成な権利であり、価値の上昇するものとみることにはできないから、譲渡所得の起因となる資産とみることにはできない。

譲渡所得の趣旨の観点からも、追加的対価の性質を有する所得については、権利承継時

における「相当の対価」算出の困難性及び特許法 35 条の趣旨や対価の算定等の性質からも発明前後の状況等に影響を受けるものであることから、資産保有中の値上がり益の清算という譲渡所得の本質とは異なるため、譲渡所得には該当しないと解すべきである。したがって、職務発明対価を譲渡所得とする見解は妥当ではない。

3 譲渡所得及び一時所得とする見解の検討

譲渡所得及び一時所得とする見解は、権利の承継時の支払いを譲渡所得、その後の追加的対価を一時所得とする見解である。職務発明対価が譲渡所得に該当しないことは先述のとおりであるから、その後の追加的対価の一時所得該当性について検討する。結論から述べると、追加対価は一時所得に該当しないと解される。その理由は、一時所得の要件である除外規定に該当しないことと非対価性要件を満たさないことである。

前者については、追加的対価が譲渡所得に該当しないから除外要件を満たすという前提が誤りである。訴訟上、除外要件を満たすというには、譲渡所得のみならず他の所得区分、特に給与所得の観点から綿密に検討されるべきである。譲渡所得に該当しないことから除外要件を満たすとはいえないのである。

後者については、職務発明対価は、非対価性要件の「労務その他の役務…としての性質」を有すると考える。職務発明である以上、職務に基づいて行われる。そして、特許法上、職務とは広く解されるものの、従業者等が使用者等に提供する労務に他ならない。すなわち、特許法平成 27 年改正前後に関係なく、追加的対価は「労務その他の役務…としての性質」を有するため、一時所得は該当しないと解される。したがって、譲渡所得及び一時所得とする見解は妥当ではない。

4 譲渡所得及び雑所得とする見解の検討

譲渡所得及び雑所得とする見解は、権利の承継時の支払いを譲渡所得、その後の追加的対価を雑所得とするものである。譲渡所得については、一時所得と同様に本章第 2 節で検討しているため、以下では雑所得及び通達の検討を行う。雑所得は利子所得ないし一時所得に該当しない所得である。職務発明対価については、給与所得に該当すると考えられているため雑所得に該当しないと考える。

また、譲渡所得及び一時所得とする見解にも共通するが、一時に支払われるという意味が曖昧であること、対価の支払方法によって所得区分が変わることは、所得の実体に即した税法の取扱いとはいえない。所得区分は、対価の性質等で決まるものであり、特許を受ける権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかどうかで決まるものではない。この点、職務発明対価の性質はインセンティブであり、これは特許を受ける権利の承継時

と後で変わることはない。

さらに、特許法平成 27 年改正を踏まえると特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属する場合は、当該権利の承継が行われなくなる。つまり、承継時点を基準として区分する手法は、使用者等に原始的に特許を受ける権利が帰属する際に用いることができない。したがって、譲渡所得及び雑所得とする見解は妥当ではない。

本章で検討した見解はいずれも妥当でないことは上記のとおりである。次章では、これまで検討した第 2 章及び第 3 章を規範として職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

第5章 職務発明対価の給与所得該当性

本章では、本論文の結論である職務発明対価の給与所得該当性について論じる。まず、職務発明対価を給与所得とする見解を紹介する。その後、これまで検討した第2章の給与所得及び第3章の職務発明制度の内容に基づき、職務発明対価の給与所得該当性について論じる。

第1節 給与所得とする見解

職務発明対価を給与所得とする見解は、主に佐藤英明氏、酒井克彦氏及び加藤友佳氏の見解がある。

1 佐藤説

佐藤氏は、工具、原材料等をすべて使用者が提供し、従業者が自らの高度な技術を駆使して手作りの工芸品を制作する場合、使用者が従業者に支払う「給与」は原則として全額が給与所得となると考えられる例を挙げ、その理由として、この従業者が行ったことは、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と説明している。これと比較した場合、職務発明のように設備、原材料、試料、その他の研究環境一切に関する経費を使用者が負担し、従業者は、使用者の広義の指揮命令下で研究を行ない、その研究を行な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は、使用者から従業者に支払われる「対価」は、同様に従属的労務の対価以外に何者でもないと述べている。特に、職務発明に関する権利の承継が個別の合意ではなく、就業規則や企業の一方的意思表示によっても行なわれうると解される場合、制作した工芸品を当然に使用者に引き渡さねばならない制作技術者と実質的に大きな差異はないと考えるべきであろうとしている。

また、職務発明対価が現金で明示的に支払われなくても、企業内における待遇の改善や地位の昇進等で補完されうることもあり、広義の雇用関係の中で長期多元的に決済が行われていることに鑑み、そのような関係の中で支払われる「給与」が給与所得である以上、いわばその一部として支払われる金員も同様の性格を有すると考えている¹⁵³。

¹⁵³ 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」税務事例研究 61号（2001年）38-39頁参照。金子宏氏は、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、社内規程等に基づいて支給される報奨金等は給与所得にあると解すべきであるが、一方で、特許法35条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ると解すべきであろうと説明している（金子・前掲注18）265頁参照）。

2 酒井説

酒井氏は、従業員としての「地位」が給与所得該当性の重要なメルクマールになり得るという観点から、特許法 35 条にいう「職務」について検討している。具体的には、特許法にいう「職務」の範囲とは、画一的に決定されるものではなく、従業員の職種、地位等を勘案して決定しなければならないと解されていること、職務著作の事案であるが、著作権法 15 条 1 項の『法人等の業務に従事する者』に当たるか否かは、法人等と著作物を作成した者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の提供の対価であると評価できるかどうかを、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。¹⁵⁴」との判示から、従業員の「地位」の判断手法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い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）の観点に通じるとして、類似性を見出している¹⁵⁵。

また、給与所得該当性にいう非独立的労務提供についても触れ、「職務」が本論文第 3 章で説示したように使用者等からの指揮命令によるものに限られないことや、職務発明が従業員の勤務時間中に相当程度なされたことで足りるとする判示¹⁵⁶を挙げ、「特許法 35 条 3 項に基づく『相当の対価』の支払が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。¹⁵⁷」と述べている。

3 加藤説

加藤氏は、給与所得の性質について 56 年判決から、従業員としての従属性や非独立性の観点、支給対象者の地位に基づいて給与所得該当性が判断されるものとしている。これに、「職務発明が雇用関係や使用関係に基づいてされるもの」であるとする最判平成 18 年 10 月 27 日の判示を踏まえ、「職務発明は従業員による従属的労働の対価であること、そして、客観的経済価値との関係についてみても、対価算定は運によって大きく左右することから、『相当の対価』は客観的な経済価値とは無関係に定められているため、給与所得に該当す

¹⁵⁴ 最判平成 15 年 4 月 11 日・前掲注 65)。

¹⁵⁵ 酒井・前掲注 144) 12 頁参照。

¹⁵⁶ 大阪地判昭和 54 年 5 月 18 日判例工業所有権法 2113 の 54 頁。これに対して、茶園成樹氏は、「主として勤務時間外に、自己の費用でされた発明行為であっても、その者の職務に属することになろう」と述べている（茶園成樹「判批」別冊ジュリスト 170 号（2004 年）66 頁。）。

¹⁵⁷ 酒井・前掲注 144) 17 頁。

る¹⁵⁸」との見解を示している。

第2節 職務発明対価の給与所得該当性

(1) 職務発明対価の法的性質

本論文の結論を示すと、職務発明対価は給与所得に該当する。

まず、職務発明対価は、「契約、勤務規則その他の定め」に基づくものと特許法 35 条が定める「相当の対価」又は「相当の利益」に基づくもの大別すると説示したが、段階的に対価が支払われる理由は、発明時において特許を受ける権利の算定が困難であり、「契約、勤務規則その他の定め」を設けているに過ぎない。特許法が従業者等に「相当の対価」又は「相当の利益」を法定請求権として求めている理由は、従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられることを保証するためである。つまり、特許法が職務発明対価の法定請求権を認めているからこそ、発明の成果に応じて「契約、勤務規則その他の定め」による対価が支払われ、場合によっては当該法定請求権に基づき訴訟等により和解金として支払われるのである。したがって、職務発明対価は、「契約、勤務規則その他の定め」により段階的に支払われようとも法定請求権に基づいて支払われようとも同じ性質を有すると解することができる。

なお、職務発明対価の性質については、単なる譲渡対価ではなく発明奨励のためのインセンティブとしての性質を有することを第3章において明らかにした。ゆえに、大阪地裁平成23年判決が、「相当の対価」を文字どおり解したこと及び算定基準の一部分のみに着目し実質を解したことは誤りである。

(2) 職務発明対価の給与所得該当性

給与所得の判断要素は、第2章で述べたとおり、56年判決において「給与所得と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」と判示されている。したがって、給与所得とは、①雇用契約又はこれらに類する原因に基づくこと、②使用者の指揮命令に服すること及び③労務の対価として使用者から受ける給付であることの3要素からなるものであると解される。

この要素を職務発明についてみると、職務発明は使用者等と従業者等の関係にあることが前提となるため、容易に雇用契約又はこれらに類する原因に基づく関係にあるといえる(①要素充足)。

¹⁵⁸ 加藤・前掲注145) 88頁。

次に、特許法にいう「使用者の業務範囲」は広く解されているが、従業者等である以上、職務発明は使用者等の指揮命令に服することが考えられる。職務の内容についても、使用者等が決定した研究方針に従業者等が従い、研究という役務を提供しているといえることができる。なお、職務発明に関する設備・材料等の負担、研究が失敗するリスク及び発明後の投資リスクは使用者等が負っているため、従業者が自己の危険と計算によって行なっていない。すなわち、職務発明は、「非独立的」で「従属的」な役務の提供であると解される（②要素充足）。

最後に労務の対価性であるが、職務発明は従業者の労務提供による成果と解されているし¹⁵⁹、特許法が従業者等に「相当の対価」又は「相当の利益」を法定請求権として求めている理由は、従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられことを保証するためである。

また、労働法の観点からも「職務に属する行為の結果として行われる発明であるから、労働法上は労働義務の履行を意味する。この場合、職務発明は、発明（＝労働の成果）という側面と、職務（＝労働の条件）という2つの側面を有する。職務発明は、労働の成果としてのみ理解されがちであるが、発明に至る行為（研究等）も含む概念であり、これは労働の遂行にほかならない。職務発明の対価も、労働法上の賃金と共通性を有する。前記のとおり、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（労働の遂行および成果）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。¹⁶⁰」と解されている。

さらに、給与所得の対価性としてストックオプション事件¹⁶¹では、「職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき…本件ストックオプションを付与したものであって、…職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかである。」と判示されている。同様に、職務発明においても従業者等たる地位に基づいて職務を遂行し発明をなしたからこそ、特許法35条の法定請求権が保障されるため職務を遂行したことに対する対価としての性質を有すると解される。特許法平成27年改正により、従業者等の意思が介在しない「契約、勤務規則その他の定め」により原始的に特許を受ける権利を使用者帰属に選択可能となったこと及び「相当の利益」として金銭以外の経済的利益（例えば、ストックオプションも付与がある）の給付できるようになったことを勘案すると、職務発明対価は、労務の対価として使用者から受ける給付であること

¹⁵⁹ 横山・前掲注58) 38頁参照。

¹⁶⁰ 土田道夫「職務発明とプロセス審査-労働法の観点から」田村善之＝山本敬三編『職務発明』（有斐閣、2005年）151頁。

¹⁶¹ 最判平成17年1月25日・前掲注30)。

が明白である（③要素充足）。

したがって、職務発明対価は、給与所得に該当する。

第3節 小括

本論文の結論を示すと、職務発明対価は給与所得に該当する。理由は、以下のとおりである。

まず、職務発明対価は、「契約、勤務規則その他の定め」に基づくものと特許法 35 条が定める「相当の対価」又は「相当の利益」に基づくものと大別することができるが、両者の性質は、単なる譲渡対価ではなく、発明奨励のためのインセンティブとしての性質を有するものである。

次に、職務発明対価の給与所得該当性であるが、給与所得とは、①雇用契約又はこれらに類する原因に基づくこと、②使用者の指揮命令に服すること及び③労務の対価として使用者から受ける給付であることの3要素からなるものであると解される。

上記の3要素を職務発明についてみると、まず、職務発明は使用者等と従業者等の関係にあることが前提となるため、容易に雇用契約又はこれらに類する原因に基づく関係にあるといえる（①要素充足）。

特許法にいう「使用者の業務範囲」は広く解されているが、従業者等である以上、職務発明は使用者等の指揮命令に服することが考えられる。職務の内容についても、使用者等が決定した研究方針に従業者等は従い、研究という役務を提供しているといえることができる。なお、職務発明に関する設備・材料等の負担、研究が失敗するリスク及び発明後の投資リスクは使用者等が負っているため、従業者が自己の危険と計算によって行なっていない。すなわち、職務発明は、「非独立的」で「従属的」な役務の提供であると解される（②要素充足）。

最後に労務の対価性であるが、職務発明は従業者の労務提供による成果と解されているし¹⁶²、特許法が従業者等に「相当の対価」又は「相当の利益」を法定請求権として求めている理由は、従業者等が使用者等によって適切に評価され報いられることを保証するためである。また、労働法の観点及び給与所得の対価性として、「職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかである。」と判示されている。同様に、職務発明においても従業者等たる地位に基づいて職務を遂行し発明をしたからこそ、特許法 35 条の法定請求権が保障されるため職務を遂行したことに対する労務の対価として

¹⁶² 横山・前掲注 58) 38 頁参照。

の性質を有すると解される（③要素充足）。

なお、職務発明対価の所得区分については、裁判例及び課税実務は、権利の承継に際し一時に支払いを受けるものと権利を承継後に追加的に支払われるものに区別して考えられている。しかし、この一時に支払われるという意味が曖昧であること、対価の支払方法によって所得区分が変わることは、所得の実体に即した税法の取扱いとはいえない。所得区分は、対価の性質等で決まるものであり、特許を受ける権利の承継時に支払われたか又は承継後に支払われたかどうかで決まるものではない。全て譲渡所得とする見解、譲渡所得及び一時所得とする見解、譲渡所得及び雑所得とする見解が妥当ではないことは、第4章で説示したとおりである。

したがって、職務発明対価は、給与所得に該当する。

おわりに

本論文において、職務発明対価の給与所得該当性を論じた。職務発明対価は全て給与所得と解すべきであり、裁判例及び課税実務の権利の承継の際に一時に支払われるものは譲渡所得、その後の追加的な支払いを雑所得と解すことは妥当ではない。

我が国の 2019 年における特許出願件数の 97%が法人及び官庁からの出願である¹⁶³。つまり、発明は職務発明においてなされるものが圧倒的に多く、産業の発展のためには、使用者等及び従業者等のインセンティブをバランスよく確保することが必要である。平成 27 年改正により特許を受ける権利が原始的に使用者等に帰属が可能となり、「相当の対価」から「相当の利益」への文言の変更により金銭以外の経済的利益も含まれることになった。この改正は職務発明制度が根本から変更される改正ではないが、従業者等のインセンティブを確保しつつ、使用者等に企業発明における制度設計の柔軟性をもたせたと評価できる。

職務発明対価の問題は、特許法 35 条の法定請求権に基づいて支払われる職務発明対価という経済的利益をどのように理解し、税法における所得区分を決定するかであった。つまり、①特許法が定める職務発明制度の理解・解釈及び②税法の解釈・適用という二段階の検討が必要になる。なお、この問題は、特許法に限られるものではなく、他の法分野と税法が関わる場合に生じる。その際も、他の法分野の条文をどのように解釈し、その経済的利益の性質を導き出し、これをどう所得税法の所得区分に当てはめていくか二段階の検討が必要になるだろう。

大阪地裁平成 23 年判決のように「相当の対価」を文字どおり解すことは適切ではなく、特許法の趣旨及び職務発明制度の法的性質を検討する必要がある。

今後の課題としては、他の法分野と税法が関わる場合に、どのように他の法分野の条文を解釈するべきか、そしてどのように税法において他の法分野をあてはめていくかを様々な分野において研究していきたい。

¹⁶³ 特許庁 HP から「特許行政年次報告書 2019 年版（統計・資料篇）」
<https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2019/document/index/0208.pdf> (2020 年 1 月 8 日最終閲覧)。

参考文献等

【裁判例】

最決平成 28 年 6 月 10 日税資 266 号順号 12868

最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁

最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 卷 4 号 1121 頁

最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 卷 2 号 434 頁

最決平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446

最判平成 18 年 4 月 20 日集民 220 号 141 頁

最判平成 17 年 2 月 1 日集民 216 号 279 頁

最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 卷 1 号 64 頁

最判平成 15 年 4 月 22 日民集 57 卷 4 号 447 頁

最判平成 15 年 4 月 11 日集民 209 号 469 頁

最判平成 13 年 7 月 13 日集民 202 号 673 頁

最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁

最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁

最判昭和 50 年 5 月 27 日民集 29 卷 5 号 641 頁

最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁

最判昭和 45 年 10 月 23 日民集 24 卷 11 号 1617 頁

最判昭和 43 年 12 月 13 日民集 22 卷 13 号 2972 頁

最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁

最判昭和 37 年 8 月 10 日民集 16 卷 8 号 1749 頁

東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934

大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 卷 4 号 1205 頁

大阪高判平成 27 年 4 月 23 日税資 265 号順号 12656

東京高判平成 25 年 10 月 23 日税資 263 号順号 12319

大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 卷 4 号 1143 頁

東京高判平成 17 年 1 月 11 日判時 1879 号 141 頁

東京高判平成 16 年 1 月 29 日判時 1848 号 25 頁

東京高判平成 14 年 7 月 16 日裁判所ウェブサイト

東京地判平成 27 年 3 月 12 日裁判所ウェブサイト

大津地判平成 26 年 4 月 10 日税資 264 号順号 12448

大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 卷 4 号 1125 頁
東京地判平成 23 年 9 月 12 日税資 261 号順号 11763
東京地判平成 18 年 3 月 9 日判時 1948 号 136 頁
東京高判平成 16 年 4 月 27 日判時 1872 号 95 頁
東京地判平成 16 年 2 月 24 日判時 1853 号 38 頁
東京地判平成 16 年 1 月 30 日判時 1852 号 36 頁
東京地判平成 14 年 9 月 19 日判時 1802 号 30 頁
東京地判平成 14 年 9 月 10 日裁判所ウェブサイト
大阪地判平成 14 年 5 月 23 日判時 1825 号 116 頁
大阪地判平成 6 年 4 月 28 日判時 1542 号 115 頁
東京地判平成 3 年 11 月 25 日判時 1434 号 98 頁
大阪地判昭和 54 年 5 月 18 日判例工業所有法 2113 の 54 頁
京都地判昭和 49 年 5 月 30 日民集 39 卷 2 号 272 頁
大阪地判昭和 47 年 3 月 31 日判時 678 号 71 頁

国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 号 72 頁

【書籍】

愛知靖之＝前田健他『知的財産法』（有斐閣，2018 年）
池本征男『所得税法－理論と計算 [第 13 訂版]』（税務経理協会，2019 年）
江夏弘『わが国における被用者発明制度の沿革とその法的解釈－各国との比較法的考察』（国会資料編纂会，1992 年）
金子宏『租税法 [第 23 版]』（弘文堂，2019 年）
金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣，1996 年）
金子宏『所得概念の研究』（有斐閣，1995 年）
酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論 [第 4 版改定増補版]－要件事実と主張・立証責任を理解する－』（財経詳報，2017 年）
佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版補正版]』（弘文堂，2018 年）
渋谷達紀『知的財産法講義 I [第 2 版]』（有斐閣，2006 年）
菅野和夫『労働法 [第 11 版補正版]』（弘文堂，2017 年）
島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門』（有斐閣，2014 年）
高倉明他『所得税法基本通達逐条解説 [平成 16 年度版]』（大藏財務協会，2004 年）

武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規，1983年〔加除式〕）
高林龍『標準特許法〔第4版〕』（有斐閣，2011年）
谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂，2018年）
注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会，2019年）
中山信弘『特許法〔第4版〕』（弘文堂，2019年）
中山信弘＝小泉直樹編『新・注解特許法〔第2版〕【上巻】』（青山書林，2017年）
中山信弘『特許法〔第3版〕』（弘文堂，2016年）
中山信弘『特許法〔第2版〕』（弘文堂，2012年）
中山信弘編『注解特許法〔第3版〕』（青山書院，2000年）
永野周志『職務発明の理論と実務-「相当の対価」とインセンティブの検証と指針』（ぎょうせい，2004年）
帖佐隆『職務発明制度の法律研究』（成文堂，2007年）
水野忠恒『体系租税法〔第2版〕』（中央経済社，2018年）
水町勇一郎『詳解労働法』（東京大学出版会，2019年）
三又修他編『所得税法基本通達逐条解説〔平成29年度版〕』（大蔵財務協会，2017年）
増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』（成文堂，2019年）
盛岡一夫『知的財産法概説〔第5版〕』（法学書院，2009年）
吉藤幸朔『特許法概説〔第13版〕』（有斐閣，1998年）

【論文等】

飯田秀郷「職務発明制度に関する基礎的考察」『牧野利秋先生傘寿記念論文集 知的財産権法理と提言』（青林書院，2012年）521頁
伊川正樹「所得税における対価性」木村弘之先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考 木村弘之先生古希記念』（信山社，2017年）61頁
伊川正樹「譲渡所得における実現の意義と譲渡所得の性質」名城法学 62巻2号（2012年）1頁
伊川正樹「譲渡所得の起因となる『資産』概念-増加益精算課税説の再考」名城 57巻1=2号（2007年）141頁
池本征夫「判批」月刊税務事例 46巻7号（2014年）50頁
池本征夫「判批」国税速報 6485号（2017年）22頁
石井健吾「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和50年度』（法曹会，1979年）217頁
泉徳治「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和60年度』（法曹会，1989年）74頁

伊藤稔博「譲渡所得と雑所得の区分」税大論叢 10 号（1976 年）239 頁

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（2015 年）18 頁

猪野竜司「監査役のための税務トピック（第 11 回）職務発明に係る所得税法上の所得区分について：平成 27 年の特許法改正後の取扱い」監査役 667 号（2017 年）73 頁

大淵哲也「特許法等の解釈論・立法論における転機」相澤英孝＝大淵哲也＝小泉直樹＝田村善之編集代表『知的財産法の理論と現代的課題』中山信弘先生還暦記念論文集（弘文堂，2005 年）2 頁

大淵哲也「職務発明に関する喫緊の課題」一般社団法人知的財産研究所編『企業等における特許法第 35 条の制度運用に係る課題及びその解決方法に関する調査研究報告書（平成 26 年 2 月）』449 頁

岡本智之「平成 27 年『職務発明制度』改正についての一考察」パテント 71 巻 6 号（2018 年）11 頁

小田満「判批」税理 55 巻 2 号（2012 年）145 頁

加藤友佳「知的財産権に対する課税と問題：職務発明の対価と所得の性質」租税研究 832 号（2019 年）81 頁

加藤友佳「判批」税研 35 巻 4 号（2019 年）53 頁

神山弘行「判批」ジュリスト 1469 号（2014 年）120 頁

木山泰嗣「所得区分における税法解釈のあり方」青山法学論集 59 巻 4 号（2018 年）71 頁

木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集 57 巻 4 号（2016 年）115 頁

木山泰嗣「判批」税経通信 67 巻 10 号（2012 年）142 頁

酒井克彦「職務発明対価に係る所得区分（上）（中）（下-1）（下-2）（下-3）」税務事例 48 巻 5 号（2016 年）1 頁，同巻 6 号（同年）1 頁，同巻 7 号（同年）15 頁，同 49 巻 4 号（2017 年）1 頁，同 49 巻 5 号（同年）1 頁

酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール-従属性要件と非独立性要件-」中央ロー・ジャーナル 14 巻 1 号（2017 年）83 頁

酒井克彦「職務発明対価に係る所得税法上の所得区分（1）-『特許を受ける権利』と『相当の対価』-」最先端技術関連法研究 8 号（2009 年）1 頁

佐藤修二「判批」ジュリスト 1509 号（2017 年）10 頁

佐藤英明「『資産の譲渡』後になされる追加的支払いと課税-近年の高裁判決の検討」税務事例研究 167 号（2019 年）38 頁

佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014 年）220 頁

佐藤英明「『給与』をめぐる課税問題-諸問題の概観」総合税制研究 12 号 (2004 年) 213 頁

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」税務事例研究 61 号 (2001 年) 21 頁

島並良「職務発明対価請求権の法的性質 (上) (下)」特許研究 39 号 (2005 年) 21 頁, 同 42 号 (2006 年) 5 頁

島並良「職務発明に関する権利の配分の帰属」相澤英孝他編『中山信弘先生還暦記念論文集 知的財産法の理論と現代的課題』(弘文堂, 2005 年) 109 頁

清水知恵子「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 27 年度 (上)』(法曹会, 2018 年) 314 頁

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 (1967 年) 36 頁

高岸直樹「経営と実務 職務発明に係る報奨金制度導入と税務留意点」税理 53 巻 6 号 (2010 年) 189 頁

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『キャピタルゲイン課税 [租税理論研究叢書 3]』(谷沢書房, 1993 年) 62 頁

田中治「資産の取得価額をめぐる近時の紛争例」税務事例研究 65 号 (2002 年) 27 頁

田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号 (2001 年) 31 頁

田中真次「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 37 年度』(法曹会, 1962 年) 321 頁

谷口智紀「判批」税務弘報 59 巻 1 号 (2011 年) 146 頁

谷口智紀「特許法 35 条 3 項にいう『相当の対価』の譲渡所得該当性」島大法学 56 巻 4 号 (2013 年) 161 頁

谷口智紀「判批」法学セミナー増刊速報判例解説 24 号 (2019 年) 215 頁

田村善之「職務発明制度のあり方」田村善之=山本敬三編『職務発明』(有斐閣, 2005 年) 2 頁

茶園茂樹「判批」別冊ジュリスト 170 号 (2004 年) 65 頁

関子善信「判批」法学セミナー増刊速報判例解説 12 号 (2013 年) 209 頁

土田道夫「職務発明とプロセス審査-労働法の観点から」田村善之=山本敬三編『職務発明』(有斐閣, 2005 年) 173 頁

手塚和彰「職務発明の今後を考える-従業員発明に関する日亜化学工業事件判決をめぐって」ジュリスト 1241 号 (2003 年) 50 頁

特許庁 HP から「職務発明制度の趣旨」

<https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html> (2020 年 1 月 8 日最終閲覧)

特許庁 HP から「職務発明制度の在り方について 平成 15 年 12 月産業構造審議会知的財産

政策部会特許制度小委員会」

https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/h15houkokusho.html (2020年1月8日最終閲覧)

特許庁 HP から「特許法第 35 条第 6 項の指針 (ガイドライン)」

https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/document/shokumu_guideline/guideline_02.pdf (2020年1月8日最終閲覧)

特許庁 HP から「我が国のイノベーション促進及び国際的な制度調和のための知的財産制度の見直しに向けて-産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会-」

https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf (2020年1月8日最終閲覧)

特許庁 HP から「特許行政年次報告書 2019 年版 (統計・資料篇)」

<https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2019/document/index/0208.pdf> (2020年1月8日最終閲覧)

富沢達「判解」『最高裁判所判例解説民事篇昭和 45 年度』(法曹会, 1971 年) 1041 頁

知的財産研究所「職務発明に関するアンケート調査」同編『職務発明制度の在り方に関する調査研究報告書』(知的財産研究所, 2003 年) 343 頁

長戸貴之「判批」ジュリスト 1515 号(2018 年)128 頁

成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税大論叢 73 号 (2012 年) 147 頁

西本靖宏「譲渡所得課税のあり方」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010 年) 96 頁

楡井英夫「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇平成 27 年度』(法曹会, 2017 年) 91 頁

野一色勲「『職務発明は従業者のもの』か?」阪南論集社会科学編 51 巻 1 号 (2015 年) 74 頁

西口博之「職務発明と『相当の対価』-特許法 35 条改正問題に関連して-」パテント 70 巻 6 号 (2017 年) 52 頁

林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 60 巻 13 号 (2012 年) 128 頁

淵圭吾「所得税法 33 条にいう『譲渡』の意義」法曹時報 71 巻 2 号 (2019 年) 1 頁

牧野知彦「特許法 35 条に関する基本的な理解」設樂隆一他編集『飯村敏明先生退官記念論文集 現代知的財産法 実務と課題』(発明推進協会, 2015 年) 821 頁

増田稔「判解」『最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度 (上)』(法曹会, 2008 年) 39 頁

元氏成保「職務発明に関して従業員等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古希記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利-水野武夫古希記念論文集-』(法律文化社, 2011 年) 508 頁

山下貴「知的財産法と税務判断 (第 1 回) (第 2 回) (第 3 回) (第 4 回) 職務発明の対価と

所得分類 (1) (2) (3) (4) 国際税務 25 卷 4 号 (2015 年) 70 頁, 同卷 5 号 (同年) 52 頁,
同卷 6 号 (同年) 47 頁, 同卷 7 号 (同年) 39 頁
山下貴「職務発明の対価における税務」税務弘報 54 卷 2 号 (2006 年) 82 頁
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
Technology68 卷 34 頁
横山久芳「職務発明に関する基礎的考え方」中山信弘編『知的財産・コンピューターと法-
野村豊弘先生古希記念論文集』(商事法務, 2016 年) 475 頁
横山久芳「職務発明」法学教室 325 号 (2007 年) 197 頁
横山久芳「職務発明制度をめぐる法改正とその後の動き」ジュリスト 1326 号 (2007 年) 55
頁
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=大淵哲也=小泉
直樹=田村善之編『知的財産法の理論と現代的課題』(弘文堂, 2005 年) 68 頁
横山久芳「職務発明制度の行方」ジュリスト 1248 号 (2003 年) 42 頁
吉田広志「職務発明に関する裁判例にみる論点の研究」田村喜之=山本敬三編『職務発明』
(有斐閣, 2005 年) 54 頁
吉村典久「判批」税研 35 卷 4 号 (2019 年) 53 頁
渡辺充「判批」旬刊速報税理 36 卷 33 号 (2017 年) 30 頁

以上