

特許権取引と課税

—職務発明対価の所得分類の問題点について内国歳入法典 1235 条を参考に—

小林 竜大

論文要旨

従業者等が成した職務発明に関する特許を受ける権利をその使用者等に取得・承継させた場合等には、使用者等から従業者等へ職務発明対価が支払われる。我が国では、このような職務発明対価に対する課税上の取扱いが法定されておらず、所得税基本通達及び名古屋国税局の文書回答事例において、国税庁の見解が示されている。しかし、先行研究において、現行の取扱いでは職務発明対価の所得分類について2つの問題点が指摘されている。そこで、本稿は、職務発明対価の所得分類の問題点を解決することを目的としたものである。その研究方法は、米国の内国歳入法典 1235 条に規定される特許権取引の特別規定を用いた比較法研究によるものである。

第1章では、まず我が国の職務発明制度の概要と職務発明対価に対する課税上の取扱いを確認した。先行研究で指摘されている所得区分に関しては、対価の性質ではなく支払時期によって決定していること、権利の帰属先によって経済的実態に差はないにもかかわらず所得区分が異なること、という2つの問題点を確認した。次に、職務発明対価の所得区分に関する先行研究者の学説を紹介、検討し、法解釈による問題解決の限界を述べ、立法による問題解決の必要性を論じた。

第2章では、立法論を展開するための研究材料となる 1235 条の沿革等を紹介し、当該規定の機能及びコンセプトを確認した。その後、1235 条の従業員への支払いへの適用において「事実上の問題」であると規定する財務省規則の判断基準を探るため、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例を分析した。

第3章では、まず、比較法研究によって以下の4つの示唆を得た。
①米国においては、1235 条が適用される特許権取引について、その対価の支払形態を問わず、1 年以上保有していた資本資産の売却または交換とみなすこと、②職務発明取引を含む特許権取引に対する課税には特別規定を設ける必要があること、③雇用主から従業員発明家へ支払われる対価の 1235 条の適用可否の判断基準を明文化することは

難しいこと、④判例では従業員への支払いの 1235 条の適用可否の判断基準として、「発明のための雇用」と「真実の譲渡」の二要件を充足するか否かで判断していること、である。

次に、これら 4 つの示唆を踏まえた我が国における今後の対応として、我が国における職務発明対価の所得分類の問題点を解決するためには、1235 条を参考とした特別規定の創設が必要であること、我が国で設ける特別規定の適用の判断基準については米国の判例が用いた「真実の譲渡」要件を参考とした不確定概念によって規定すること、という私見を述べた。そして、これらの私見を踏まえて我が国で設ける特別規定の内容につき、以下の 4 点を検討した。①対象となる納税義務者は職務発明取引を行った従業者等、②課税物件は従業者等が職務発明取引によって得た所得に限定すること、③職務発明対価の所得区分は権利の帰属先や対価の支払形態を問わず譲渡所得とする規定を設けること、④適用の判断基準は「真実の譲渡」という不確定概念を用いるとともにその具体例を例示列挙するように規定すること、である。以上を踏まえて、本稿で提言する立法案は租税特別措置法 31 条の 5 に規定すべきと主張した上で、具体的な立法提言を行った。

最後に、本稿により期待される研究成果として、現行法で生じている職務発明対価の所得分類の問題を解決する具体的な立法提言を示した点に学術的意義があると考ええる。また、本稿で提言した立法案によって納税者の予測可能性が向上するだけでなく、課税の公平を確保することができるようになること、さらに、発明者に対する課税の優遇規定を設けることで発明のモチベーション向上や特許権取引の活発化を促し、我が国の成長力・国際競争力を向上させることが期待される点に社会的意義もあると考ええる。

—目次—

はじめに	1
第 1 章 我が国における課税上の取扱い	2
第 1 節 職務発明制度の概要	2
第 1 款 職務発明制度の意義	2
第 2 款 職務発明の成立要件	5
第 3 款 職務発明制度の法構造	7
第 4 款 職務発明対価の支払形態	9
第 2 節 我が国の職務発明対価に対する課税と問題点	9
第 1 款 課税上の取扱い	9
第 2 款 課税上の取扱いの問題点	14
第 3 節 職務発明対価の所得区分に関する学説	15
第 1 款 給与所得と解する学説	15
第 2 款 譲渡所得と解する学説	16
第 4 節 解釈による問題解決の限界	17
第 1 款 給与所得該当性の検討	17
第 2 款 譲渡所得該当性の検討	19
第 3 款 解釈論の限界	20
第 2 章 米国における課税上の取扱い	22
第 1 節 米国の特許権取引に対する課税の沿革	22
第 1 款 1235 条制定以前(～1954 年)	22
第 2 款 1235 条制定後(1954 年～2017 年)	25
第 3 款 1221 条改正後(2018 年～)	28
第 2 節 米国の特許権取引に対する課税の法構造	29
第 1 款 1235 条の効果と特徴	29
第 2 款 1235 条の適用要件	32
第 3 款 従業員への支払い	35

第3節 従業員発明家に対する1235条適用の判断基準	36
第1款 判例が用いる二要件	36
第2款 Chilton 事件	38
第3款 Downs 事件	41
第4款 Beausoleil 事件	43
第3章 検討	47
第1節 米国からの示唆	47
第2節 我が国における検討	49
第3節 立法提言	51
おわりに	56

はじめに

現在、我が国での特許出願件数のほとんどが法人によるものとなっており¹、組織内での研究開発活動が盛んに行われている。組織による発明のうち、その組織に属する従業者等が職務上で成した発明は職務発明となり、職務発明に関する特許を受ける権利を使用者等取得・承継させた場合等には使用者等から従業者等に対して職務発明対価が支払われる。我が国では、このような職務発明対価についての課税上の取扱いが法定されておらず、所得税基本通達及び名古屋国税局の出した文書回答事例において国税庁の見解が示されている。

しかし、上記の所得税基本通達及び文書回答事例での取扱いについて先行研究では、対価の所得区分を対価の性質ではなく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という対価の支払時期によって決定していること²、権利の帰属先によって従業者等の経済的実態は変化しないにもかかわらず所得区分が異なるのは課税の公平上問題があるのではないかということ³という問題点が指摘されている。筆者もこれらの指摘に同意し、納税者の予測可能性及び課税の公平を確保するためには早急な問題解決が必要と考える。このような背景から、本稿では、職務発明対価の所得分類の問題点に対する解決策について研究を行う。

この分野での先行研究では、解釈論により答えを導いているものがほとんどであるが、筆者としては、他の取引では見られない法的性質を有する職務発明対価を一般的な所得区分に当てはめて処理することは、納税者にとって不合理な課税を招くおそれがあり問題点の解決には至らないのではないかと考える。そのため、本稿では立法論による問題点の解決策を研究することとする。先行研究においては、谷口教

¹ 特許庁 HP「特許行政年次報告書 2023 年版」102 頁に統計資料が掲載されている。
<https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2023/document/index/020208.pdf> (2024 年 1 月 10 日訪問)。

² 谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』成文堂 91 頁 (2013) 参照。

³ 岸野悦郎「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 19 頁 (2020) 参照。

授が職務発明取引について譲渡所得課税に対する特別規定を設ける等の立法措置を検討すべき⁴、という立法提言がなされている。筆者も谷口教授の立法提言に同意するが、谷口教授の論文では立法提言にとどまり、立法の根拠やその具体的内容については述べられていなかった。そこで本稿では、立法根拠の指摘と特別規定の具体的内容の検討を行うことを目的とする。

本稿では立法論を展開するにあたって、米国の内国歳入法典 1235 条を研究対象とする。1235 条は特許権取引についての特別規定であり、一定の要件を満たす特許権取引は対価の支払形態を問わず、長期キャピタル・ゲインとして課税が優遇される。この規定は従業員から雇用主への特許権の移転についても適用可能である。1235 条の沿革やコンセプト、適用の判断基準等について研究を行い、我が国における立法根拠の指摘と特別規定の具体的内容の検討を試みる。

本稿の構成としては、まず、第 1 章において、我が国の職務発明制度の概要と職務発明対価に対する課税上の取扱いを説明し、その取扱いについて先行研究で指摘された問題点を確認する。その後、先行研究者の学説を紹介、検討し、法解釈による問題解決の限界を述べ、立法による問題解決を提言する。次に、第 2 章において、特許権取引に対する特別規定である米国の内国歳入法典 1235 条の沿革、法構造を紹介し、当該規定の機能及びコンセプトを確認する。また、1235 条の従業員への支払いへの適用可否について、裁判例の分析を行い、その判断基準を探る。最後に、第 3 章において、比較法分析によって得られた米国からの示唆を踏まえて、我が国における検討及び立法提言を行うことで、本研究の成果を示す。

第 1 章 我が国における課税上の取扱い

第 1 節 職務発明制度の概要

第 1 款 職務発明制度の意義

⁴ 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」島大法學 56 巻 4 号 182 頁(2013)参照。

我が国の職務発明対価に対する課税を説明するにあたって、第 1 節では我が国の職務発明制度の概要を説明する。

我が国の特許法は、発明により特許を受ける権利がすべて自然人たる発明者に原始的に帰属するものとする発明者主義を採用している(特許法 29 条 1 項)⁵。この発明者主義は職務発明においても適用されるため、例えば企業内において従業者が発明を行った場合、実際に発明をした従業者は特許を受ける権利を取得し、出願の上で特許権を取得することができるのに対し、その発明に関与していない企業は、何の権利も得られないこととなる⁶。

しかし、職務発明は通常の発明と異なり、従業者が使用者の職務として使用者から設備や資金等の様々な援助を受けて完成させるものであり、発明に関するリスクも全て使用者が負担するものである⁷。そのため、職務発明においては従業者の個人的資質や努力だけでなく、使用者がなす負担や貢献も重要である⁸。にもかかわらず、従業者のみが発明に関する権利を取得し、研究への投資及びリスク負担をした使用者に何らの見返りもないとなれば、研究への投資が停滞し発明が行われにくくなるおそれがある⁹。これは特許法の目的である発明の奨励を阻害する要因となる¹⁰。この阻害要因を解消し、発明を奨励するためには、従業者等とその使用者等の双方に、発明あるいは発明に対する投資へのインセンティブを与える必要がある¹¹。そこで、我が国の特許法は、職務発明について生じるインセンティブを従業者等と使用者等間で衡平に分配するための特別な制度として、同法 35 条に

⁵ 山下貴「やさしく解説！税務・経理担当者必見知的財産法と税務判断(1)職務発明対価と所得分類(1)」国際税務 25 巻 4 号 70 頁(2005)参照。

⁶ 愛知靖之＝前田健ほか『知的財産法〔第 2 版〕』有斐閣 70 頁(2023)参照。

⁷ 島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門〔第 2 版〕』有斐閣 70 頁(2021)参照。

⁸ 横山久芳「職務発明」法学教室 325 号 193 頁(2007)参照。

⁹ 茶園成樹編『知的財産法入門〔第 3 版〕』有斐閣 65 頁～66 頁(2020)(加藤幹執筆)参照。

¹⁰ 特許法第 1 条は、「この法律は、発明の保護及び利用を図ることにより、発明を奨励し、もつて産業の発達に寄与することを目的とする。」と規定している。

¹¹ 中山信弘『特許法〔第 4 版〕』弘文堂 54 頁(2019)参照。

職務発明制度の規定を設けている¹²。

また、従業者等と使用者等間のインセンティブの分配については、その規律を法定せずに両者間の契約に全て委ねることも考えられる¹³。しかし、これを労使間の自由な取決めに任せるとすれば、労使間のいわゆる力関係によって左右されることとなってしまう¹⁴。使用者等と従業者等との関係は、一般的には使用者等の方が強いため、当事者の力関係に委ねると使用者等に一方的に有利な契約が締結される傾向にある¹⁵。これでは、発明者である従業者等の発明・創作意欲が削がれることとなる。職務発明においては組織に属する個々の従業者等の発明・創作への意欲を維持することなしには、優れた発明はなされ得ず、発明の奨励によって産業の発達に寄与するという特許法の目的に資することはできない¹⁶。そのため、我が国の特許法は職務発明制度を法定することで、従業者等の権利を保護し、発明・創作意欲の維持を図っている¹⁷。

以上のことから、特許法 35 条に規定される職務発明制度は、発明を行う従業者等の権利を保護しつつ、他方で、発明に至る開発費等のリスクを負担する使用者等の利益も保護し、両者の利益調整を図り、もって発明や開発投資へ向けられた両者のインセンティブの維持・向上を図ることにより、発明を奨励し、産業の発達に寄与することを目的とした制度であると解される¹⁸。

¹² 横山・前掲注 8・193 頁参照。

¹³ 愛知＝前田ほか・前掲注 6・71 頁参照。

¹⁴ 吉藤幸朔【著】熊谷健一【補訂】『特許法概説〔第 13 版〕』有斐閣 228 頁(1998)参照。

¹⁵ 中山信弘編『注解 特許法〔第三版〕【上巻】』青林書院 335 頁(2000)(中山信弘執筆)参照。

¹⁶ 中山信弘＝小泉直樹編『新・注解 特許法〔第 2 版〕【上巻】』青林書院 560 頁(2017)(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

¹⁷ 中山編・前掲注 15・335 頁(中山信弘執筆)では、特許法 35 条について、その歴史的発展経緯及び旧来は発明に関するすべての権利・利益を使用者が収奪していたことを考えると、特許法 35 条が従業者保護のための規定であることは明らかであると述べている。

¹⁸ 中山＝小泉編・前掲注 16・559 頁～560 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

第 2 款 職務発明の成立要件

特許法 35 条 1 項において、職務発明とは「従業者等がその性質上当該使用者等の業務範囲に属し、かつ、その発明をするに至った行為がその使用者等における従業者等の現在又は過去の職務に属する発明」であると定義されている。すなわち、ある発明が職務発明に該当するためには、①従業者等が使用者等の下で行った発明であること、②使用者等の業務範囲に属する発明であること、③発明をするに至った行為が従業者等の現在または過去の職務に属する発明であること、という 3 つの要件を満たす必要がある¹⁹。以下、各要件の内容を確認する。

まず、①の要件について。ここでいう従業者等及び使用者等については、特許法 35 条 1 項において、従業者等は「従業者、法人の役員、国家公務員又は地方公務員」、使用者等は「使用者、法人、国又は地方公共団体」であると定義されている。また、特許法 35 条は、発明のために投資を行う「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から、同条の適用を受ける従業者及び使用者については、必ずしも民法や労働法あるいは雇用契約上の労働者及び使用者とは限らず、発明の奨励によって産業の発展を図るという特許法的観点から判断すべきとされている²⁰。

次に、②の要件について。ここでいう使用者等の業務範囲とは、使用者等が現に行っている、あるいは将来行うことが具体的に予定されている全業務を指すと解すべきとされる²¹。そのため、たとえ会社の定款に記載された業務であっても、現在行っておらず、将来行う具体的予定もないものは使用者の業務範囲外となり、逆に定款に記載がなくても、会社の方針として将来行うことが決まっているものは業務範囲に含まれる^{22 23}。また、国や地方公共団体の場合には、民間企業と

¹⁹ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・71 頁参照。

²⁰ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・72 頁、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 173 頁～175 頁(2004)、中山・前掲注 11・61 頁参照。

²¹ 中山・前掲注 11・62 頁参照。

²² 同上。

²³ 根拠として中山編・前掲注 15・338 頁(中山信弘執筆)では、「そもそも定款記

異なり、その行っている、あるいは行うことが具体的に予定されているすべての業務を使用者等の業務範囲とすると、その範囲があまりに広く漠然としすぎたものになってしまうため、発明を行った公務員が所属する機関の業務範囲を使用者の業務範囲と解することが妥当であるとされる²⁴。

最後に、③の要件について。ここでいう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付いた行為を含む概念であるとされる²⁵。したがって、従業者等が発明を意図していたかどうかは関係なく、職務遂行の結果として生じた発明は職務発明となる²⁶。発明をするに至った行為が現在だけでなく過去の職務に属する場合も職務発明となるが、ここでいう過去の職務とは、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とされる²⁷。また、発明をするに至った行為が職務に属するか否かの判断は画一的になされるものではなく、職務命令の他、従業者等の地位、給与、職種、その発明完成過程への使用者等の関与の程度等の事情を勘案して個別的に決定されなければならないとされる²⁸。

従業者等の成した発明のうち、上記 3 つの要件を満たしたものは職

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れば、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。」と述べている。

²⁴ 中山・前掲注 11・62 頁参照。

²⁵ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・73 頁参照。

²⁶ 吉藤・前掲注 14・231 頁参照。

²⁷ 中山・前掲注 11・64 頁参照。

²⁸ 中山編・前掲注 15・339 頁(中山信弘執筆)、中山・前掲注 11・63 頁(2019)参照。

務発明となり、特別な法的効果を有するが、それ以外は自由発明となつて従業者等に原始的に帰属し、従業者等が自由に実施・収益・処分できる²⁹。

第3款 職務発明制度の法構造

職務発明制度は、特許法 35 条にその規定が定められている。

1 項においては、前述した特許法 35 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るとともに、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発明者主義を前提として、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³⁰を与えている³¹。

2 項においては、使用者等から従業者等に対する一方的な権利の篡奪を防ぐため、従業者等がした職務発明以外の発明(自由発明)についての権利を使用者等に取得させたり、使用者等のため専用実施権³²を設定することをあらかじめ定めた契約、勤務規則その他の定めを無効としている³³。これは未だ発明がなされていない段階で将来の権利の処分に係る合意がなされる場合には、従業者等と使用者等の交渉力格差から、従業者等に不利な取決めがなされる可能性が大きいことを鑑み、従業者等保護の観点から設けられた規定である³⁴。その一方で、2 項の反対解釈として、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、従業者等に対して承継等をあらかじめ義務付けることを許容しており、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としている³⁵。

²⁹ 中山・前掲注 11・60 頁参照。

³⁰ 特許法の規定により又は設定行為で定めた範囲内において、業としてその特許発明の実施をする権利(特許法 78 条 2 項)。

³¹ 中山＝小泉編・前掲注 16・557 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

³² 設定行為で定めた範囲内において、業としてその特許発明の実施を専有する権利(特許法 77 条 2 項)。

³³ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

³⁴ 島並＝上野＝横山・前掲注 7・71 頁参照。

³⁵ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

3 項においては、従業者等がした職務発明について、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として、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³⁶。これは発明者主義を原則とする我が国特許法において例外的規定といえる。3 項の規定は、平成 27 年度特許法改正により導入されたものであり、改正以前に生じていた二重譲渡の問題³⁷、及び、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³⁸を解決することを目的とした規定である³⁹。

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(以下、使用者等帰属)、使用者等が特許を受ける権利や特許権を発明者である従業者等から承継取得した場合(以下、従業者等帰属)、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(以下、相当の利益)⁴⁰を受ける権利を取得することを定めている⁴¹。4 項において相当の利益という特別な権利を発明をした従業者等に付与する趣旨としては、特許法が発明へのインセンティブを付与するべく、発明をした従業者等に

³⁶ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

³⁷ 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。

³⁸ 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。

³⁹ 産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会(平成 27 年 1 月)「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」https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf (2024 年 1 月 10 日訪問) 3 頁～4 頁参照。

⁴⁰ 平成 27 年特許法改正以前は、「相当の対価」と規定されていたが、企業戦略に応じて柔軟なインセンティブ施策を講じることを可能とするとともに、発明者の利益を守るため、金銭に限定せず金銭以外の経済上の利益を与えることも含まれるようにするために、「相当の金銭その他の経済上の利益」「相当の利益」に変更した。特許庁 HP「職務発明制度の概要」

<https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html> (2024 年 1 月 10 日訪問) 参照。

⁴¹ 中山＝小泉編・前掲注 16・558 頁(飯塚卓也＝田中浩之執筆)参照。

のみ相当利益請求権を組み込んだ制度としたものと考えられている⁴²。そして、5 項以下では相当の利益の内容について、その決定方法が定められている。

第 4 款 職務発明対価の支払形態

特許法 35 条 7 項によると相当の利益の算定は「使用者等が受けた利益の額」ではなく、「使用者等が受けるべき利益の額」を考慮すると規定されており、権利の取得あるいは承継の時に「使用者の受けるべき利益」を算出して支払うのが原則である⁴³。しかしながら多くの企業では、相当の利益の支払いは取得時あるいは承継時の一括払いではなく、出願補償金、登録補償金、実績補償金等に分割し、実績補償金については現実には「使用者の受けた利益」を基に算出し、一定の時期を区切って分割払いで支払われている⁴⁴。このような分割払いの支払形態は「特許を受ける権利の譲渡時においては右権利が不確定なものであり、また権利が実施されていない間には使用者が受けるべき利益も未定であることから相当の対価の額を算定することは困難であり、更にかかる分割払方式を採用しても従業者に不利益となるものではないことを考慮すると分割払方式も許されるものと解するのが相当である。⁴⁵」として裁判例においても認められている。この本来は一括で支払うべきものを分割で支払うという職務発明対価の支払形態が、その所得区分の決定にあたって議論を呼んでいる。

第 2 節 我が国の職務発明対価に対する課税と問題点

第 1 款 課税上の取扱い

我が国の所得税法においては、職務発明対価の課税上の取扱いは法定されておらず、その取扱いについては、所得税基本通達及び名古屋

⁴² 愛知＝前田ほか・前掲注 6・75 頁参照。

⁴³ 中山・前掲注 11・84 頁参照。

⁴⁴ 同上。

⁴⁵ 大阪地判昭和 59 年 4 月 26 日判タ 536 号 337 頁。

国税局の出した文書回答事例によって国税庁の見解が示されている。国税庁の見解によれば、職務発明対価の所得区分は特許を受ける権利の帰属に従業者等帰属とした場合と使用者等帰属とした場合とで区分されるとしているため、以下ではそれぞれの場合の取扱いについて紹介する。また、判例において、従業者等帰属の場合の職務発明対価の所得区分が争われた事件があるため、判例における取扱いも紹介する。

まず、従業者等帰属による場合の取扱いを紹介する。従業者等帰属による場合の取扱いは所得税法基本通達 23～35 共一1(1)で次のように示されている。

「(1) 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」

所得税基本通達では特許を受ける権利を使用者等に承継することにより支払いを受けるものについては、その支出の態様に応じて、当該権利の承継に際して支払われる一時金は権利の譲渡の対価であるから譲渡所得とし、権利の承継後その権利の実施の成績に応じて支払われるものは権利の譲渡の対価の追加払い的な性質のものとも考えられるが、権利の移転によって一時に実現した所得に当たらないため雑所得としている⁴⁶。このように所得税基本通達では、職務発明対価の支払時期を基準に所得区分を決定しており、当該基準を職務発明対価の支払形態に当てはめると、出願補償金は譲渡所得、登録補償金及び実績補償金は雑所得に区分される⁴⁷。

次に、使用者等帰属による場合の取扱いを紹介する。使用者等帰属

⁴⁶ 檜田明ほか編『所得税基本通達逐条解説(令和3年版)』大蔵財務協会 280 頁～281 頁(2021)参照。

⁴⁷ 猪野竜司「監査役のための税務トピックス(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 74 頁(2017)参照。

による場合の取扱いは、上記通達とは別に、名古屋国税局の事前照会の文書回答事例で示されている。当該回答事例によると、使用者等帰属を定めた場合に従業者等が支払いを受けるものは、特許を受ける権利の移転を伴わないことから、譲渡所得に該当せず、また、発明者である従業員等が、使用人としての地位に基づいて支払いを受けるものではなく、特許法の規定により発明者としての地位に基づいて支払いを受けるものであり、当該従業員等が退職した場合や死亡した場合でも当該従業員等やその相続人へ継続して支払われることから、給与所得にも該当せず、さらに、あらかじめ定めた職務発明規定等に基づき、支払いを受けるものであるため、一時所得にも該当しないとし、いずれの所得区分にも該当しないことから雑所得に該当する旨の見解を示している⁴⁸。使用者等帰属の場合には従業者等帰属の場合と異なり、支払時期で所得区分は変わらず、出願補償金、登録補償金、実績補償金のすべてが雑所得に区分される⁴⁹。

最後に、判例における取扱いを紹介する。従業者等帰属とした場合の職務発明対価の所得区分が争われた事件として大阪地裁平成 23 年判決⁵⁰がある。同事件では所得税基本通達の取扱いと同様、権利の承継後に支払われた職務発明対価については譲渡所得に該当せず、雑所得に該当すると判断された。同事件の概要は、以下のとおりである。

職務発明を行った原告は、当時の使用者である株式会社 A 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。原告は、本件和解金につき、いったん雑所得に区分して申告したが、その後、本件和解金は譲渡所得に該当するとして更正の請求を行った。これに対し、所轄税務署長は本件和解金が雑所得に該当し、譲渡所得に

⁴⁸ 国税庁 HP「職務発明による特許を受ける権利を使用者に原始的に帰属させる制度を導入した場合の『相当の利益』に係る税務上の取扱いについて」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/nagoya/bunshokaito/shotoku/170206/besshi.htm>（2024 年 1 月 10 日訪問）参照。

⁴⁹ 猪野・前掲注 47・75 頁参照。

⁵⁰ 大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 卷 4 号 1125 頁。

は該当しないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行った。原告はこの通知処分の取消しを求めて出訴した。

大阪地裁は、譲渡所得の性質を「…譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組みなどからすれば、ある所得が譲渡所得に該当するためには、その所得が『当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一举に実現したもの』であること、すなわち、資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得であることを要すると解するのが相当である…」と判示した上で、本件和解金に係る所得が実現した時期について以下のように判示し、原告の請求を棄却した。

「…特許を受ける権利等の承継時においては、そもそもその特許を受ける権利（職務発明）につき特許出願がされるのかどうか、特許出願をした場合に特許が付与されるかどうかなどは不確定であり、特許が付与されたとしても、（『相当の対価』の算定の考慮事項である⁵¹）現実に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…」。

「このような『相当の対価』の算定の困難性に照らすと、特許を受ける権利等が承継された時（相当の対価支払請求権が発生した時）においては、その機会に現実に金銭が支払われた（又は将来支払われる具体的な金額が確定している）部分を除き、当該特許を受ける権利等の承継に係る「相当の対価」につき所得が実現したと評価することはできない」。

「以上によれば、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、出願報奨金として原告に支払われた 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とはできないから、本件職務発明に係る『相当の対価』とし

⁵¹ 括弧内は、筆者注。

て支払われた本件和解金についても、本件特許を受ける権利が承継された機会において所得が実現したということとはできない…」。

また、大阪地裁は、職務発明対価の性質について、対価の算定に使用者等の貢献の程度が考慮されることから、「…特許法 35 条 3 項の『相当の対価』とは、特許を受ける権利等の承継時における適正な金額（客観的交換価値）とは全く異なる概念であって、むしろ、貢献度に応じた独占実施利益の分配金という方が、その実質によく合致するというべきである。」と判示した。

以上から、大阪地裁は本件和解金が譲渡所得に該当せず、また他のいずれの所得区分にも該当しないとして、雑所得に該当するとの判断を下した。

なお、控訴審⁵²は原審判断を維持して控訴棄却とし、上告審⁵³は不受理となった。

同事件以外にも従業者等帰属の場合の職務発明対価の所得区分が争われた事件⁵⁴があるが、いずれの事件も概ね同事件と同旨により譲渡所得該当性が否定され、雑所得と判断された⁵⁵。

⁵² 大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 卷 4 号 1143 頁。

⁵³ 最判平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446(不受理)。

⁵⁴ ①大津地判平成 26 年 4 月 10 日税資 264 号順号 12448、大阪高判平成 27 年 4 月 23 日税資 265 号順号 12656、最判平成 28 年 6 月 10 日税資 266 号順号 12868(不受理)、②大阪地判平成 27 年 12 月 18 日訟月 63 卷 4 号 1183 頁、大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 卷 4 号 1205 頁、最判平成 29 年 6 月 29 日税資 267 号順号 13029(不受理)、③東京地判平成 28 年 5 月 27 日税資 266 号順号 12859、東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934、最判平成 29 年 4 月 18 日税資 267 号順号 12859(不受理)。裁決例では、①国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 集 72 頁、②国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 22 日裁決事例集 84 集 91 頁。

⁵⁵ 前掲注 54 の③の事件においては、納税者は一時所得該当性を主張しているが、これは同事件以前の判例で譲渡所得該当性が否定されたのを受けて、それらの判例で争われなかった一時所得該当性が争点になったものと思われる。長戸貴之「職務発明に関し承継後に支払われた補償金の一時所得該当性－東京地判平成 28・5・27」ジュリスト 1515 号 129 頁(2018)参照。なお、同事件では、「本件金員の支払は、本件各発明にかかる特許を受ける権利の国への譲渡と密接に関連する給付であるというべきであり、その事情に照らし、偶発的に本件金員が支払われたとは言えないものというべきであり、一時所得には該当しない。」と判示がなされ、雑所得と判断された。

第 2 款 課税上の取扱いの問題点

上記のような職務発明対価の課税上の取扱いについて、先行研究では次の 2 つの問題点が指摘されている。

1 つは、対価の支払時期によって異なる所得区分に該当すると解されていることである。所得税基本通達によると、職務発明対価は従業者等帰属を選択した場合には、その支払時期に応じて譲渡所得又は雑所得に区分される。しかし、当該対価の所得区分は、あくまで対価の法的性質によって決定されるべきであり、対価支払の時点を基準に決定されるべきではない⁵⁶。また、対価の支払時期が分かれているのは、使用者等が特許を受ける権利を承継された時にはその金額の算定が困難で、その後の実績に応じて分割して支払っているためであり、法的性質が異なる対価を支払っているわけではない。この点について判例では、権利の承継後に支払われる対価の法的性質を使用者等の貢献の程度が考慮されることから「貢献度に応じた独占実施利益の分配金」とであると判示されたが、使用者等の貢献度は特許を受ける権利の適正な評価額を決定するための考慮要素にすぎず、これを理由に対価の法的性質を「貢献度に応じた独占実施利益の分配金」とであると判断した点には疑問がある⁵⁷。

もう 1 つは、特許を受ける権利の帰属先によって、異なる所得区分に該当すると解されていることである。平成 27 年特許法改正において使用者等は自己の判断により従業者等帰属か使用者等帰属のいずれかを選択することができるようになった。従業者等からすれば、従業者等帰属と使用者等帰属のいずれによっても同様の金銭等が支払われるため経済的実態に変化は生じないが、課税関係は適用される制度によって異なる結果となってしまう、これは課税の公平上問題があるのではないかと思われる⁵⁸。従業者等帰属と使用者等帰属とで経済的実態が変わらないのであれば、同じ所得区分として取扱うべきではない

⁵⁶ 谷口・前掲注 2・91 頁参照。

⁵⁷ 谷口・前掲注 4・180 頁参照。

⁵⁸ 岸野・前掲注 3・19 頁参照。

かと考える⁵⁹。

これらの問題点については、納税者の予測可能性及び課税の公平を確保するために早急な解決が必要と考える。問題点を解決するには、権利の承継時期や帰属先によって所得区分が異なるものとするのではなく、一つの所得区分に統一することが必要だと考える。そこで以下の第3節と第4節では、職務発明対価の所得区分について課税上の取扱いと異なる見解を紹介、検討し、法解釈による問題解決を試みる。

第3節 職務発明対価の所得区分に関する学説

課税上の取扱いと異なる見解としては職務発明対価を給与所得と解する学説と譲渡所得と解する学説の2つがある。

第1款 給与所得と解する学説

佐藤教授は、工具、原材料等をすべて使用者が提供し、従業員が自ら高度な技術を駆使して手作りの工芸品を制作する場合、使用者が従業員に支払う「給与」は原則として全額が給与所得になると考えられるという例を挙げ、その理由としてこの従業員が行った行為は、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、と述べている⁶⁰。そして、手作りの工芸品作成と比較した場合、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、従業員は使用者の広義の指揮命令下で研究を行い、その研究を行うこと自体が当事者間で合意され、期待されている労務提供である場合において使用者から従業員に支払われる「対価」は、同様に従属的労務の対価以外の何者でもなく、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われうると解される場合には、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

⁵⁹ 同上。

⁶⁰ 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 38 頁(2001)参照。

大きな差異はないと考えるべきであろう、という見解を述べている⁶¹。

酒井教授は、職務発明対価請求権は「従業員等たる地位にある発明者」の受ける「相当の利益」であって、それが「従業員等」の地位にあるものという点を除いては得られない権利である、という見解を述べている⁶²。この見解から酒井教授は、勤労者ないし従業員がその地位に基づいて使用者から受ける給付が給与所得に該当するという考え方は判決においても支持されており、このような考え方を前提とすると、「従業員等」の地位において給付を受ける特許法 35 条の規定に基づく職務発明対価は、給与所得に該当すると考えることが妥当ではなかろうか、と述べている⁶³。

岸野教授は、平成 27 年度特許法改正に伴い相当の利益の考え方が「相当の対価」という資産の対価の性質ではなく、従業者等のインセンティブのためとなされたものであるとし、そうであれば従業者等帰属及び使用者等帰属が適用される相当の利益のすべてが、使用者等が発明者たる従業者等を自己の人的資産として確保し、当該従業者等の研究成果を生み出し利益を得る目的の 1 つとして支給するものであり、給与等として一元的に見るべきではないか、と述べている⁶⁴。

第 2 款 譲渡所得と解する学説

元氏教授は、特許法で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、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、と述べている⁶⁵。また、元氏教授

⁶¹ 同上。

⁶² 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 1 頁(2017)参照。

⁶³ 酒井・前掲注 62・3 頁参照。

⁶⁴ 岸野・前掲注 3・22 頁参照。

⁶⁵ 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」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利：水野武夫古稀記念論文集』法律文化社 514 頁(2011)参照。

は、譲渡所得とする根拠として「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価値を再評価した、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、換言すると、種々の要素を考慮しつつ特許法 35 条の規定に基づいて特許を受ける権利を再評価した結果、追加の対価を支払うべき旨が明らかになったのであって、この所得に対する課税は、まさに従業者等の所有していた資産に帰属する増加益に課税しているものである。⁶⁶⁾」と述べている。

林教授及び谷口教授は、租税法の解釈は、租税法律主義の下で厳格な文理解釈がなされるべきであり、所得税法 33 条の条文上では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、特許を受ける権利の承継後に支払われる職務発明対価も譲渡所得に該当する、という見解を述べている⁶⁷⁾。

金子教授は、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、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当たると解すべきとし、平成 27 年改正後の特許法 35 条のもとでも、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あたると解することが可能であると考え、と述べている⁶⁸⁾。

第 4 節 解釈による問題解決の限界

第 1 款 給与所得該当性の検討

⁶⁶⁾ 元氏・前掲注 65・516 頁参照。

⁶⁷⁾ 林仲宣＝谷口智紀「職務発明に係る特許を受ける権利の『相当の対価』の所得区分」税務弘報 60 巻 13 号 129 頁(2012)参照。

⁶⁸⁾ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』弘文堂 269 頁～270 頁(2021)参照。なお、金子教授は同書において、従業者等が社内規則等に基づいて支給される報奨金等は給与所得にあたると解すべきとし、特許法に基づき支給される金銭等と区別している。

職務発明対価を給与所得とする見解は、対価が従業員としての地位にもとづいて使用者から従業者に支払われるものであること、発明に要する設備や費用を負担しているのは使用者であること等を根拠とするものである。

しかし、職務発明対価を給与所得と解することについて、以下のような疑問がある。

まず、特許法上の法律構成を軽視し、従業者等の地位を重視して所得区分を検討していることである⁶⁹。租税法の課税対象となる経済活動及び経済事象は第一次的には私法によって規律されているため、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即して行われるべきである⁷⁰。これは、職務発明対価への課税についても同様である。特許法 35 条では従業者等帰属による場合、発明者である従業者に特許を受ける権利をいったん帰属させた後に、契約等によって使用者に承継させることができると規定したうえで、特許を受ける権利が使用者に承継された場合には、従業者は対価として相当の利益の請求権を有すると規定している⁷¹。この法律関係を前提とすると、従業者等帰属による場合の相当の利益は、従業者から使用者への特許を受ける権利の承継（譲渡）の対価として支払われたものであり、当該権利の承継は所得税法 33 条 1 項にいう「資産の譲渡」に該当することから、当該対価は譲渡所得に該当するのではないだろうか⁷²。租税法上で特許法の法律関係と異なる取扱いをする場合には、立法により租税法上に明文規定を置く必要があると考える⁷³。

次に、職務発明を従業者が製造した製品と同義に捉えていることである。前節で紹介した佐藤教授の見解は手作りの工芸品を例に挙げ、給与所得該当性が主張されている。しかし、職務発明は工芸品等の製

⁶⁹ 谷口・前掲注 2・90 頁参照。

⁷⁰ 金子・前掲注 68・129 頁参照。

⁷¹ 谷口・前掲注 2・89 頁～90 頁参照。

⁷² 谷口・前掲注 2・90 頁参照。

⁷³ 同上。

品とは異なり、費用や時間をかけることで確実に生み出されるものではなく、発明として特許を受けるためには新規性が必要とされるので、生産のハードルが高いものである。また、製造業の従業員に支払われる給与は勤務時間等を考慮して毎月継続して支払われるものであるが、職務発明対価は毎月の給与とは別に発明がなされて初めて支払われるものであり、対価の額は生み出された発明により使用者が受けるべき利益の額等を考慮して決められるものである。このように職務発明と製品の製造は生産のハードルの高さや支払われる対価の算定方法が異なるものであるため、両者を同じものとして所得区分を検討することは適当ではないと考える。

第 2 款 譲渡所得該当性の検討

職務発明対価を譲渡所得とする見解は、特許を受ける権利の譲渡後に支払われる対価は譲渡時には確定していなかった当該権利の再評価額であることを根拠とするものである。筆者も概ね、この見解に同意する。職務発明対価の支払時期が分かれているのは、特許を受ける権利の承継時には当該権利の適正な評価額を算出することができないためであり、承継時に支払われたもの、承継後に支払われたもののいずれも、資産の譲渡による所得であると考ええる。また、職務発明対価が特許を受ける権利という資産によって従業者等が得る資産性所得であること、及び、権利の帰属先を原則である発明者主義に準じて従業者等にした場合には、従業者等から使用者等への特許を受ける権利の譲渡取引が行われることを考慮すると、所得区分を統一するにあたっては譲渡所得とすることが適当ではないかと考える。しかし、現行法の解釈からでは、以下の 2 点から職務発明対価のすべてを譲渡所得と解釈することは難しいと考える。

1 点目は、譲渡所得課税の趣旨として判例及び通説では増加益清算課税説がとられていることである。増加益清算課税説とは、譲渡所得課税の趣旨を「譲渡所得に対する課税は、…資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の

支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨…⁷⁴」と解すものである。増加益清算課税説は多くの判例で引用されており、本章第2節で紹介した職務発明対価の所得区分が争われた判例⁷⁵においても、この考え方から譲渡後に支払われた対価の譲渡所得該当性が否定されている。増加益清算課税説については、所得税法33条の文理解釈からは資産の譲渡と対価支払時期が同時期になされなければならないという解釈は導出できないという見解⁷⁶もあるが、判例及び通説で増加益清算課税説がとられている以上、職務発明対価においてのみ異なる解釈で課税を行うことは、課税の公平性が損なわれる恐れがあると考ええる。そのため特許を受ける権利の承継後に支払われる職務発明対価については、資産の譲渡による所得であるが承継時には確定していなかった所得のため、現行法の解釈では譲渡所得に該当しないと考える。また、所得税法本法の解釈により資産の譲渡後の所得でも譲渡所得とすることが可能になると、納税者間の取決め次第で、資産の増加益とは関係のない所得を恣意的に譲渡所得に変更する事態が引き起こされることが危惧される⁷⁷。

2点目は、平成27年特許法改正により特許を受ける権利を原始的に使用者等に帰属させることが可能になったことである。特許を受ける権利をその発生時から使用者等に帰属させた場合、従来と異なり従業者等から使用者等への権利の承継が行われず、権利の帰属先で従業者等に支払われる対価に差が生じるわけではないが、資産の譲渡が行われず、使用者等帰属を採用した場合の職務発明対価を譲渡所得と解することは難しいと考える。

第3款 解釈論の限界

⁷⁴ 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。

⁷⁵ 大阪地判平成23年10月14日訟月59巻4号1125頁、大阪高判平成24年4月26日訟月59巻4号1143頁、最判平成26年4月4日税資264号順号12446(不受理)。

⁷⁶ 林＝谷口・前掲注67・129頁参照。

⁷⁷ 神山弘行「譲渡所得の要件と職務発明の『相当の対価』に関する和解金―大阪高判平成24・4・26」ジュリスト1469号123頁(2014)参照。

本節では、職務発明対価の給与所得該当性と譲渡所得該当性の検討を行った。その検討の結果、私見としては、職務発明対価の所得区分を統一するにあたっては、給与所得ではなく譲渡所得とすることが適当であると考えているが、現行法の解釈からはすべてを譲渡所得と解することが難しく、所得税基本通達及び文書回答事例の取扱い同様、特許を受ける権利の承継時に支払われる対価のみ譲渡所得とし、承継後に支払われる対価及び使用者等帰属による場合の対価については雑所得とすることが、解釈論の限界であると考えている。しかし、所得税基本通達及び文書回答事例に則った課税を行うと、本章第2節で述べた問題点が生じるため、この点は立法によって解決を図る必要があると考える。

先行研究においては、谷口教授が「…特許法領域における『相当の対価』の額の算定に従って、各支払時点で課税を行うが、相当な対価の請求権行使によって支払われる金員は譲渡対価としての性質を持つことから、譲渡所得課税に対する特別規定を設ける等の立法措置を講じる、が検討されるべきであろう。⁷⁸⁾」という立法提言を述べている。筆者も譲渡所得課税に対する特別規定を設ける谷口教授の立法提言に同意する。だが、谷口教授の論文では立法提言を述べるにとどまり、立法の根拠やその具体的内容については述べられていなかった。

そこで次章では、立法根拠の指摘と特別規定の具体的内容の検討を行うため、米国の特許権取引に対する特別規定である内国歳入法典1235条について研究を行う。1235条は職務発明取引を含む特許権取引について規定しており、一定の特許権取引については、権利の譲渡後に支払われる対価についてもキャピタル・ゲイン⁷⁹⁾として課税している。1235条のコンセプトや機能を研究し、我が国に導入することで、現行法によって生じている職務発明対価の所得分類の問題の解決につながると考える。そして最終章では、次章で得られた米国からの示唆を踏まえて、我が国における検討及び具体的な立法提言を

⁷⁸⁾ 谷口・前掲注4・182頁。

⁷⁹⁾ 我が国の所得税法にいう譲渡所得に相当する。

行う。

第2章 米国における課税上の取扱い

第1節 米国の特許権取引に対する課税の沿革

第1款 1235条制定以前(～1954年)

本章第1節では、米国の特許権取引に対するの課税の沿革を①1235条制定以前(～1954年)、②1235条制定後(1954年～2017年)、③1221条改正後(2018年～)の3つに区分して第一款から第三款において紹介し、1235条制定の経緯とコンセプトを確認する。

1235条制定以前の特許権取引に対する課税については、一般のキャピタル・ゲイン課税の規定⁸⁰のもと、キャピタル・ゲインまたはキャピタル・ロスの規定の適用を受けられるか否かが判断されていた。つまり、納税者がキャピタル・ゲイン課税の規定を受けるためには、行った特許権取引が「資本資産の売却または交換」に該当する必要があった。以下では、1235条制定以前の特許権取引に対する課税について、特許権の「資本資産」該当性の判断基準、1950年歳入法(アイゼンハウアー改正)、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いを順に紹介する。

第一に、特許権の「資本資産」該当性の判断基準について。1235条制定以前は、特許権取引のキャピタル・ゲイン課税の適用可否については、発明家がプロフェッショナルかアマチュアかで判断がなされており、アマチュアの発明家は特許の売却でキャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができたが、プロフェッショナルの発明家はキャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができなかった⁸¹。これはアマチュアの作成した知的財産は、1221条(a)により「資本資産」とみなされるのに対し、プロフェッショナルの作成した知的財産は、1221

⁸⁰ 当時は1939年内国歳入法典117条、現在は1221条及び1222条。

⁸¹ See, William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:3. Sale or exchange of patents generally, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:3 (2023), available at WESTLAW.

条(a)(1)に規定する「納税者の営業用株式、在庫、または納税者の営業や事業の通常の過程で主に顧客に販売するために保有する財産」とみなされ、「資本資産」から除外されるためであった⁸²。しかし、このような区分は、発明家がプロフェッショナルかアマチュアか、特許が主として販売のために保有されているかという難しい事実判断を伴うため、特許権取引の課税にはかなりの不確実性が伴っていた⁸³。

第二に、1950 年歳入法(アイゼンハウアー改正)について。1950 年歳入法は「資本資産」の除外項目として新たに「著作権、文学的ないし音楽的あるいは芸術的な作品その他のこれらに類する財産(a copyright, a literary, musical or artistic composition, or similar property)」を追加改正した⁸⁴。この改正は、改正の契機となった取引を行った者の名から、俗にアイゼンハウアー改正(Eisenhower Amendment)と呼ばれている⁸⁵。

同改正の経緯は、以下のとおりである⁸⁶。1950 年歳入法による改正前当時は、アマチュアの著作者が著作物の売却についてキャピタル・ゲイン課税の優遇税率の適用を受けるためには、著作物を最低 6 か月間保有したのちに売却する必要があった。そこで、アイゼンハウアーは、自身の執筆した第 2 次大戦回顧録(Crusade in Europe)の原稿を出版社に売却する際、原稿完成から 6 ヶ月を超える間を置いてから

⁸² See, Anthony P. Polito, Did Congress Goof? TCJA and the Taxation of Self-Created Patents and Inventions, 161 Tax Notes 51, 52(2018).

⁸³ See, John F Creed, Robert B. Bangs & Joseph P. Driscoll, Federal Taxation of the Inventor, Patent, Trademark and Copyright Journal of Research and Education, vol. 2, no. 4, at 506(1958), https://ipmall.law.unh.edu/sites/default/files/hosted_resources/IDEA/02_IDEA_1958.pdf.

⁸⁴ 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度：アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』有斐閣学術センター99 頁(2007)参照。

⁸⁵ 同上。

⁸⁶ アイゼンハウアー改正の経緯については、See, Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 47.4 COPYRIGHTS, ARTISTIC WORKS, LETTERS, AND SIMILAR ITEMS, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts ¶ 47.4 (2023), at 2-3, available at WESTLAW、邦語の文献では、大塚・前掲注 84・99 頁～100 頁、谷口・前掲注 2・190 頁～191 頁を参照した。

売却することで、キャピタル・ゲイン課税の優遇税率の適用を受けた。これを受けて連邦議会は、このような納税者による租税回避行為の横行を防止するため、1950年歳入法による改正によって、「著作権、文学的ないし音楽的あるいは芸術的な作品その他のこれらに類する財産」を「資本資産」から除外した。

この改正によって「著作権、文学的ないし音楽的あるいは芸術的な作品その他のこれらに類する財産」は、その創造者自身またはその創造者の取得価格を引き継ぐこととされている者によって保有されているものである限り、「資本資産」項目から除外されることとなった⁸⁷。なお、本改正の当初の下院法案では、上記項目に加えて「発明」、「特許権」、「意匠」も除外項目に含まれていたが、上院の「発明家の活動を促進することは、下院法案で得られるかもしれない少額の追加収入を上回る」との反対により削除された⁸⁸。

第三に、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いについて。一括払いや分割払いが多い不動産取引とは対照的に、特許権取引は通常、譲受人による生産性、販売、使用によって測定される支払いや譲受人による特許の使用と概ね同じ期間にわたって定期的に支払われる等、ロイヤリティの支払形態がとられる⁸⁹。そこで、特許権取引では購入価格が上記のような偶発的な支払いである場合、その取引は「売却または交換」にあたるのか否かという疑問が生じる⁹⁰。多くの判例では、保有者による特許権の譲渡、または特許権の存続期間中の製造、使用、販売の権利の独占的なライセンスは、その支払いが一括払いの場合だけでなく、ロイヤリティの支払形態であっても税務上「売却または交換」とみなされており、保有者がアマチュアの場合にはキャピタル・

⁸⁷ 大塚・前掲注 84・100 頁～101 頁参照。

⁸⁸ See, S. Rep. No. 81-2375(1954), reprinted in 1950 U.S.C.C.A.N. 3053, 3097-3098.

⁸⁹ See, Xuan-Thao Nguyen, Jeffrey A. Maine, The History of Intellectual Property Taxation: Promoting Innovation and Other Intellectual Property Goals?, 64 S.M.U Law Review 795, 810(2011).

⁹⁰ See, *Id.*

ゲイン課税の適用を受けることができた⁹¹。

しかし、1950年に謄写印刷物 6490 (Mimeograph 6490)⁹²が発行され、内国歳入庁長官が、譲渡された財産の生産性、販売、使用によって支払額が測定される場合、または譲受人による特許の使用と概ね同じ期間にわたって定期的に支払われる場合には、この譲渡またはライセンスを「通常所得として課税対象となるロイヤリティの支払いについて定めたもの」とみなすと発表したことにより、ロイヤリティの支払形態がとられている場合のキャピタル・ゲイン課税の適用可否を争う訴訟が続くこととなった⁹³。

第2款 1235条制定後(1954年～2017年)

1954年内国歳入法典では、新たに特許権取引についての特別規定である1235条が制定された。1235条は特許に対するすべての実質的権利、またはそのようなすべての権利の一部を含む未分割持分からなる財産の保有者による譲渡に関して、当該譲渡の対価が譲受人による特許の使用期間と概ね同時期に定期的に支払われるか、譲渡された財産の生産性、使用、処分を条件とする場合でも、1年以上保有した資本資産の売却または交換とみなすと規定している⁹⁴。この年代では特許権取引のキャピタル・ゲイン課税の適用可否を特別規定である1235条と一般規定である1221条及び1222条の下で判断する。以下では、1235条の立法趣旨及びその立法経過、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いについて順に紹介する。

第一に、1235条の立法趣旨について。上院の報告によると1235条の立法趣旨は「謄写印刷物(Mimeograph 6490)によって生じた不確実性を排除し、国家の富に貢献する発明家にインセンティブを提供す

⁹¹ See, S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁹² Mimeograph 6940, C.B. 1950-1, 9.

⁹³ S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁹⁴ I.R.C. §1235(a).

るため、委員会は、(a) 項において、特許の売却(「譲渡」または「独占ライセンスであるかどうかにかかわらず)が、支払形態のみを理由として税務上の『売却または交換』に該当しないとみなされないことを、特定の特許権者に法的に保証することを意図している。⁹⁵」と述べられている。つまり、1235 条の立法趣旨は、内国歳入庁の公表によって生じた特許権の売却における課税上の取扱いの疑問を解消すること、そして、国家の富に貢献する発明者に対してインセンティブを与えることにあったといえる⁹⁶。

第二に、1235 条の立法経過について。1235 条の立法提言がなされた下院法案では規定内容について次のように述べている。

「現行法では、アマチュアの発明家は特許権の売却によりキャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができるが、プロフェッショナルの発明家は受けることができない。しかし、アマチュア発明家であっても売却により得られる収入が対価の分割払いではなく、ロイヤリティの支払いであるとみなされた場合には通常所得課税を受けることとなる。現行法におけるアマチュアとプロフェッショナルの発明家、分割払いとロイヤリティ収入の区別は、恣意的であり、かつ、混乱の原因となっている。さらに現行法の取扱いは、科学的な研究を抑制する傾向がある。そこで、本法案ではアマチュアとプロフェッショナルの発明家の区別、分割払いとロイヤリティ収入との区別を設けないこととする。すなわち、その売買代金を特許権の譲受人の手元における特許の生産性、使用、処分により算定される金額とした上で、これを 5 年超の期間にわたって特許権の譲渡人に支払う契約でないこと、かつ、その支払いが 5 年以内に完了する契約である場合には、すべてのケースにおいてキャピタル・ゲイン課税の適用が可能となる。この法案の下では、時効も延長される⁹⁷」。

⁹⁵ S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

⁹⁶ 谷口・前掲注 2・193 頁参照。

⁹⁷ H. R. Rep. No. 83-1337(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4017, 4108.

この下院法案の報告を受け、上院は下院法案に原則賛成としたうえで、次のような修正を加えた。

「本委員会では、下院法案において、1235 条が発明者に限定されていたこと及び 5 年ルールが設けられていたことから、下院法案では発明の活性化という目的を達成できていないと考えた。そこで上院法案では 1235 条は、発明が実際に実施に移される時点より前に発明に対する権利を購入した個人にも適用されるよう修正を行った。しかし、この個人は発明者の関連者でも雇用主でもない必要がある。下院法案の規定はさらに修正され、5 年ルールが削除された。これにより、適格な譲渡人またはライセンサーの手元にある、売買または交換に該当する譲渡または独占的なライセンス契約からの収入は、譲受人またはライセンシーによる特許の使用に依存するかどうかに関わらず、キャピタル・ゲインとなる⁹⁸」。

このように下院法案については上院により大幅な修正がなされ、実際に制定された 1235 条では下院法案で提案されていた諸々の制約条項がほとんど削除されている⁹⁹。

第三に、ロイヤリティ支払いに対する課税上の取扱いについて。1954 年内国歳入法典により 1235 条が制定されたことで、1235 条の要件を満たした特許権取引については、その対価の支払いがロイヤリティ支払いの形態であったとしても、キャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができると明文化された。この点について、内国歳入庁は 1955 年にロイヤリティ形態の特許権取引が 1235 条の適用を受けず、一般規定により課税される場合には、謄写印刷物 6490 と同様に引き続き通常所得として扱うことを表明した¹⁰⁰。しかし、その後 1958 年に内国歳入庁は以前の見解を撤回し、受け取った対価が特許権の生産性、使用、販売によって測定される場合でも、特許権の譲渡

⁹⁸ S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 4747.

⁹⁹ 大塚・前掲注 84・108 頁参照。

¹⁰⁰ Rev. Rul. 55-58, 1955-1 C.B. 97.

者が行った取引は「売却」とみなし、キャピタル・ゲイン課税の適用を受けることができると表明した¹⁰¹。

第3款 1221条改正後(2018年～)

2017年税制改正(Tax Cuts and Jobs Act of 2017 以下、TCJA)により 1221条(a)(3)が改正され、「資本資産」の除外項目に新たに「特許、発明、モデルまたはデザイン(特許の有無にかかわらず)、秘密の方式またはプロセス (a patent, invention, model or design (whether or not patented), a secret formula or process)」が追加された¹⁰²。特許が「資本資産」から除外されたため、特許権取引のキャピタル・ゲイン課税の適用可否は 2018年以降、1235条によってのみ判断される。以下では、1221条(a)(3)改正の趣旨及び TCJA の下院法案で提言された 1235条廃止案について順に紹介する。

第一に、1221条(a)(3)改正の趣旨について。下院法案では次のように述べられている。

「著作権、芸術作品、及び類似の財産が、それを作成した人の手元にある場合（または、作成した人から贈与として財産を受け取った人の手元にある場合）の取扱いの根拠は、その財産の保有者が、実質的に、著作権または類似の財産を作成し販売する事業に従事している（またはその個人に財産を与えた他の人の個人的努力により作成した財産を販売している）ためである。したがって、このような財産の売却から生じる利益は、資本資産として保有する財産の売却から生じるキャピタル・ゲインとしてではなく、その人（または寄贈者）が提供した個人的なサービスの報酬として得られる通常所得として扱われる。本委員会は、特許、発明、モデルまたは意匠、及び秘密の方式またはプロセスは、納税者（または納税者に財産を与えた人）の個人的努力

¹⁰¹ Rev. Rul. 58-353, 1958-2 C.B. 408. See, Nguyen, Maine, *supra* note 89, 811.

¹⁰² P. L. 115-97 section 13314.

によって作られた著作権及び同様の財産と本質的に似ており、したがって、税法上同じように分類されるべきであると考え。本委員会は、販売される製品が実質的に個人的な努力の結果である場合、その人が作成した特許、発明、モデル、意匠、または秘密の方式やプロセスを販売する者は、その販売によってキャピタル・ゲインを受け取るものとして扱われるべきではないと考えている¹⁰³」。

本改正により、アイゼンハウアー改正時に上院の反対により「資本資産」の除外項目から削除された「発明」、「特許」、「意匠」についても「資本資産」の除外項目に該当することとなった。これは、内国歳入庁が発明家に対する税制優遇を縮小したことを意味すると思われる。

第二に、1235 条廃止案について。TCJA の下院法案では、1235 条を廃止する提案がなされていた。下院の主張は、次のとおりである。

「本委員会は、ある種の自己創造的な無形資産は資本資産として扱われるべきではなく、そのような無形資産から得られる所得は通常所得の性質を持つべきであると考えている。特許の売却または交換に関する特別規則は、利得を資本として扱うものであり、その信念と矛盾するものである。¹⁰⁴」

下院の主張は、1221 条(a)(3)の改正趣旨と一致している。しかし、詳細は不明であるが、両院協議会は 1221 条(a)(3)改正案には合意したのに対し¹⁰⁵、1235 条の廃止法案については除外することとした¹⁰⁶。

第 2 節 米国の特許権取引に対する課税の法構造

第 1 款 1235 条の効果と特徴

第 2 節では、米国において特許権取引に対する課税の特別規定として制定されている 1235 条の法構造を順に紹介し、その機能を確認する。

¹⁰³ H. R. Rep. No. 115-409, at 271 (2017).

¹⁰⁴ H. R. Rep. No. 115-409, at 272 (2017).

¹⁰⁵ See, H. R. Rep. No. 115-466, at 413-414 (2017).

¹⁰⁶ See, H. R. Rep. No. 115-466, at 414-415 (2017). See, Polito, *supra* note 82, 53.

一般のキャピタル・ゲイン課税規定の下では、キャピタル・ゲイン及びロスは 1221 条に定義される資本資産を売却または交換により処分した際に認識される¹⁰⁷。そして、認識されたキャピタル・ゲイン及びロスは、売却または交換した資本資産の保有期間に応じて、1 年以内であれば短期キャピタル・ゲイン及びロス、1 年超であれば長期キャピタル・ゲイン及びロスに分類される¹⁰⁸。

一方、特別規定である 1235 条は、特許権取引に対する課税について、以下のように取り扱うことを規定している。

「(a) 一般規定

特許に関するすべての実質的権利、またはそのようなすべての権利の一部を含む未分割持分からなる財産の保有者による譲渡（贈与、相続、または遺贈によるものを除く）は、当該譲渡の対価として支払われたものが以下のものであるかどうかにかかわらず、1 年を超えて保有していた資本資産の売却または交換とみなされる。

(1) 譲受人による特許の使用期間と概ね同時期に定期的に支払われるもの

(2) 譲渡された財産の生産性、使用、または処分を条件とするもの」

この 1235 条の規定は、次の 3 点においてキャピタル・ゲイン及びロス規定の基本的枠組みから外れているとされる¹⁰⁹。

まず、最も重要な点として、発明や特許が通常取引や事業の過程で顧客に販売するために保有されている場合でも、利益を長期キャピタル・ゲインとして申告することを認めている点である¹¹⁰。一般のキャピタル・ゲイン課税の規定の下では、顧客販売目的の財産は資本資産から除外されるため、キャピタル・ゲイン課税の対象外となる¹¹¹。しかし、上記 1235 条では、一定の特許権取引について 1 年を超えて

¹⁰⁷ I. R. C. § 1222.

¹⁰⁸ I. R. C. § 1222(1)(2)(3)(4).

¹⁰⁹ Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 50.4 TRANSFERS OF PATENT RIGHTS, Fed. Tax'n Income, Est. & Gifts ¶ 50.4 (2023), at 2, available at WESTLAW.

¹¹⁰ Treas. Reg. § 1.1235-2(d)(3); *Id.*

¹¹¹ I. R. C. § 1221(a)(1).

保有していた資本資産の売却または交換とみなす、と規定している。そのため、1235 条の要件を充足する場合には、1221 条にいう資本資産の要件を充足せずとも、特許権移転取引による利益には長期キャピタル・ゲインとして優遇的取扱いがなされる¹¹²。この前例のない寛大な取扱いを正当化する主たる理由は、前節で述べたようにアマチュアとプロの発明家の区別が「恣意的で混乱する」ためである¹¹³。

次に、対価が単一の課税年度ではなく、数年間にわたって分割して支払われていたとしても、支払われたロイヤリティは 1235 条の下では長期キャピタル・ゲインとして適格である点である¹¹⁴。1954 年の制定当時は、ライセンスによる特許の使用を条件とするロイヤリティに対する課税が不明確であったため、1235 条のこの特徴は非常に重要であった¹¹⁵。しかし、1958 年に政府が定期的なロイヤリティは通常所得ではなく長期的なキャピタル・ゲインになりうると譲歩したことにより、1235 条のこの側面は革新的な性格を失った¹¹⁶。それでも、分割された金額をキャピタル・ゲインとして分類することは、依然として異常さを残している¹¹⁷。

最後に、1235 条は、納税者の保有期間がいかに短くても、長期キャピタル・ゲインの取扱いを認めるという点である¹¹⁸。前述したように、一般のキャピタル・ゲイン課税の下で長期キャピタル・ゲイン処理を受けるには資本資産を 1 年超保有する必要があるが、1235 条では一定の特許権取引は保有期間を問わず 1 年を超えて保有していた資本資産の売却または交換とみなされ、長期キャピタル・ゲインの取扱いを受けることができる。この取扱いは利益を長期キャピタル・ゲインに分類して優遇課税の対象とすることで、1235 条の立法趣旨である国家の富に貢献する発明家へのインセンティブの提供を実現するこ

¹¹² 谷口・前掲注 2・194 頁参照。

¹¹³ See, Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 2.

¹¹⁴ *Id.*

¹¹⁵ *Id.*

¹¹⁶ Rev. Rul. 58-353, 1958-2 C.B. 408; *Id.*

¹¹⁷ Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 2.

¹¹⁸ Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 3.

とを目的としたものと考えられる。

第 2 款 1235 条の適用要件

1235 条に基づく課税を受けるためには、譲渡は(1)「保有者」によって非関連者に対して行われ、譲渡される財産は(2)特許に関するすべての実質的権利、またはそのようなすべての権利の一部を含む未分割持分で構成されている必要がある¹¹⁹。以下、各要件の内容及び用語の意義について確認する。

(1)の要件では、1235 条の対象となる納税義務者及び取引の相手方が制限されており、1235 条の適用を受けるためには、それぞれが「保有者」及び非「関連者」である必要がある。「保有者」及び「関連者」については、1235 条及び財務省規則において次のように規定されている。

まず、「保有者」について。1235 条において「保有者」は個人に限定され、①その努力によって特許財産を創出し、合衆国法典 35 編¹²⁰にいう原発明者、第一発明者、または共同発明者に該当する者、または②特許の対象となる発明の実際の実用化前に当該創出者に支払われた金銭または金銭的価値の対価と引き換えに特許財産に対する権利を取得した者をいう¹²¹。ただし、②に該当するものについては、当該創出者の雇用主でも関連者でもない必要がある¹²²。

次に、「関連者」について。1235 条は「保有者」による譲渡であっても、それが 267 条(b)及び 707 条(b)に規定される「関連者」間で直接的または間接的に行われる場合には適用されないとしている¹²³。267 条(b)及び 707 条(b)に規定される「関連者」には家族、支配関係にある法人、パートナーシップ等が挙げられる¹²⁴。通常、267 条

¹¹⁹ *Id.*

¹²⁰ 米国における特許法(United States Code: Title 35)。

¹²¹ I. R. C. § 1235(b)(1)(2); Treas. Reg. § 1.1235-2(d)(1)(i)(ii).

¹²² I. R. C. § 1235(b)(2)(A)(B); Treas. Reg. § 1.1235-2(d)(1)(ii).

¹²³ I. R. C. § 1235(c).

¹²⁴ I. R. C. § 267(b), 707(b).

(b)及び 707 条(b)の下では、個人と法人は、50%以上の所有権によって結ばれている場合にのみ関連性を有するとされている¹²⁵が、1235 条はこの基準を25%以上まで引き下げている¹²⁶。また、1235 条は、家族の範囲について配偶者と祖先と直系子孫のみを含めるものとし、兄弟姉妹をその範囲から除外している¹²⁷。この規定は、実質的に同じ経済グループ内での特許の売却から生じる可能性のある 1235 条の濫用を防止することを目的として制定された¹²⁸。

このように(1)の要件は人を制限しているのに対し、(2)の要件では、譲渡される財産について制限しており、1235 条の適用を受けるためには、「特許」に関する「すべての実質的権利」、またはそのようなすべての権利の一部を含む「未分割持分」の譲渡でなければならないとしている。ここにいう「特許」、「すべての実質的権利」及び「未分割持分」については、財務省規則において次のように規定されている。

まず、「特許」について。1235 条における「特許」については、財務省規則において「特許とは、合衆国法典 35 編の規定に基づいて付与された特許、または合衆国特許に基づく権利と一般的に類似する権利を有する外国特許を意味する。1235 条の要件が満たされていれば、発明に関する特許または特許出願が存在する必要はない。¹²⁹」と規定されている。財務省規則によると、1235 条にいう「特許」概念は、合衆国法典 35 編の下で特許省庁によって発行される特許だけでなく、合衆国特許の有する権利と一般的に類似する権利を持つ外国特許、特許の発行や特許出願のない発明も含む広範な概念であるといえる¹³⁰。

次に、「すべての実質的権利」について。1235 条の適用を受けるためには、「特許」に関する「すべての実質的権利」を譲渡する必要が

¹²⁵ *Id.*

¹²⁶ I. R. C. § 1235(c)(1); Bittker & Lokken, *supra* note 109, at 3.

¹²⁷ I. R. C. § 1235(c)(2); Treas. Reg. § 1.1235-2(f)(1).

¹²⁸ S. Rep. No. 83-1622, (1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621, 5082.

¹²⁹ Treas. Reg. § 1.1235-2(a).

¹³⁰ 谷口・前掲注2・198頁参照。

ある。この「特許」に関する「すべての実質的権利」について財務省規則では、「特許に関するすべての実質的権利とは、特許権（またはその未分割持分）が譲渡された時点で価値のあるすべての権利（その時点で付与者が保有しているか否かを問わない）を意味する。特許に関するすべての実質的権利という用語には、特許に対する権利の付与は含まれない。¹³¹」と規定している。「すべての実質的権利」の譲渡に該当しないものとして、財務省規則では、発行国において地理的に限定されているもの¹³²、契約条件によって特許の残存期間よりも短い期間に限定されているもの¹³³、業種または産業内の使用分野において、特許の対象となる権利のうち、付与時に存在し価値を有する権利よりも少ない権利を譲受人に付与するもの¹³⁴、特許付与の時点で存在し、価値を有する特許の対象となるすべての請求項(claims)または発明よりも少ない権利を譲受人に付与するもの¹³⁵が挙げられている。また、財務省規則は、ある取引において「特許」に関する「すべての実質的権利」が譲渡されたか否かを判断する際には、譲渡証書で使用される特定の用語ではなく、取引全体の状況を考慮すると規定している¹³⁶。

最後に、「未分割持分」について。1235 条は「特許」に関する「すべての実質的権利」だけでなく、そのような権利の一部を含む「未分割持分」の譲渡についても適用される。「未分割持分」という用語は、財務省規則において「特許に関する実質的な各権利の分数的共有 (fractional share of each and every substantial right to the patent)¹³⁷」と定義されている¹³⁸。財務省規則では「未分割持分」に該当しないものとして、特許からの収入に対する権利、地理的に限定されたライセンス、特許の対象となる価値ある請求項

¹³¹ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1).

¹³² Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(i).

¹³³ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(ii).

¹³⁴ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(iii).

¹³⁵ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1)(iv).

¹³⁶ Treas. Reg. § 1.1235-2(b)(1).

¹³⁷ Treas. Reg. § 1.1235-2(c).

¹³⁸ Creed, Bangs & Driscoll, *supra* note 83, at 510.

(claims)または用途のすべてではなく一部を対象とするライセンスが挙げられている¹³⁹。また、財務省規則は、特許の残存期間よりも短い期間に限定された譲渡は、特許に関するすべての実質的権利に対する「未分割持分」の譲渡には該当しないと規定している¹⁴⁰。

第3款 従業員への支払い

1235 条は、我が国でいう職務発明対価に相当する従業員から雇用主への権利譲渡が行われた場合に支払われる対価について、財務省規則にその取扱いを規定している。財務省規則によると、従業員への支払いに対する 1235 条の適用可否を決定づける要因は、支払いが特許権の譲渡の対価と従業員が提供した役務の対価のいずれにあたるか、である¹⁴¹。

支払いが特許の譲渡に起因すると判断され、1235 条に基づく他のすべての要件が満たされている場合、当該支払いは特許権の売却から生じた収益として扱われ、1235 条の適用対象となる¹⁴²。一方、従業員による発明の権利を雇用主に譲渡することを要求する雇用契約に基づき、従業員として提供した役務の対価として従業員が受け取る支払いは、1235 条が適用される譲渡に起因しないこととなる¹⁴³。なぜなら、このような状況下では、従業員への支払いは労働に対するものであり、発明に対するものではないためである¹⁴⁴。

このように従業員への支払いにおいては、支払いが特許権の譲渡の対価であるか、従業員が提供した役務の対価であるかが重要となる。しかし、財務省規則は、その判断について「…従業員が雇用主から（雇用契約またはその他の方法で）受け取る支払いが、従業員による

¹³⁹ Treas. Reg. § 1.1235-2(c).

¹⁴⁰ *Id.*

¹⁴¹ Treas. Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁴² *Id.*

¹⁴³ *Id.*

¹⁴⁴ William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:28. Payments to employees, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:28 (2023), available at WESTLAW.

特許（またはその未分割持分）に対するすべての実質的権利の譲渡に起因するか、従業員が雇用主に提供した役務の対価であるかは、事実上の問題である。¹⁴⁵」という曖昧な表現で規定している。そのため、財務省規則の規定のみでは、従業員への支払いの 1235 条適用可否の判断基準が不明確となっている。

このように曖昧な規定が設けられているのは、米国が判例を重要な法源とする判例法の国であるためと考えられる。そのため、従業員への支払いへの 1235 条適用可否の判断基準を明らかにするためには、判例の内容を確認する必要がある。そこで、次節では、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例を分析して、その判断基準を探る。

第 3 節 従業員発明家に対する 1235 条適用の判断基準

第 1 款 判例が用いる二要件

第 3 節では、従業員発明家に支払われる対価の 1235 条の適用可否について、財務省規則において事実上の問題であるとされる判断基準を探るため、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例を分析する。

従業員発明家が受け取った対価に関する 1235 条の適用可否について、判例では次の二要件を充足しているか否かでその判断を下している。

第一の要件は、発明のための雇用(Hired-to-Invent)要件である。特許に関する規定を解釈する際、裁判所は従業員が財産を譲渡したか否かを判断するために「発明のための雇用」の原則を適用する¹⁴⁶。これは、「ある人が特定の製品を『発明するために』他者に雇用された場合、その従業員の労働の成果である発明はその雇用主に帰属する。

¹⁴⁵ Treas. Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁴⁶ Edward J. Jennings, THE TAXATION AND REPORTING OF DISTRIBUTIONS DERIVED FROM LICENSING INTELLECTUAL PROPERTY, 15 Taxation of Exempts 207, at 209(2004).

¹⁴⁷」という原則である。この場合、従業員が成した発明は、その発生時から雇用主に帰属しているため、従業員から雇用主への財産の譲渡が生じないこととなる。そのため、雇用主から従業員へ支払われる対価は特許の移転に起因するものではなく、従業員が提供した役務に対する対価であるため、1235 条の適用を受けることはできず、通常所得として課税されることとなる¹⁴⁸。

第二の要件は、真実の譲渡(Bona fide transfers)要件である。従業員が発明をするために雇用されたわけではないと判断された場合、裁判所は、財産権の真実の譲渡を示す一定の要素に基づき、契約の事実と状況を検討する¹⁴⁹。ここで検討される一定の要素には、解雇や方針の変更に関係なく雇用終了後や死亡後も固定額の支払いを継続するという法的拘束力のある契約が含まれる¹⁵⁰。また、雇用主から従業員への支払額が従業員によって譲渡された特許権の利用者による生産性、販売、使用、または利用者に対する価値に依存するかどうかも考慮されなければならない¹⁵¹。このような検討の結果、支払いが特許権の譲渡に起因すると判断され、かつ 1235 条に基づく他のすべての要件が満たされている場合、当該支払いは特許権の売却から生じた利益として扱われるものとする¹⁵²。

判例では、以上の二要件を充足するか否かで 1235 条の適用可否が判断されており、従業員が発明のために雇用されておらず、かつ、支払われる対価が特許権の譲渡に起因するものである場合に 1235 条の適用を受けて長期キャピタル・ゲインとして有利な課税を受けることができる。以下、各判例を分析し、それぞれの要件の適否をどのように判断しているのかを見ていく。

¹⁴⁷ Chilton v. C.I.R., 40 T.C. 552 (1963).

¹⁴⁸ Treas.Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁴⁹ Jennings, *supra* note 146, at 211.

¹⁵⁰ *Id.*

¹⁵¹ Treas.Reg. § 1.1235-1(c)(2).

¹⁵² Treas.Reg. § 1.1235-1(c)(2).

第 2 款 Chilton 事件¹⁵³

まず、上述した二要件を共に充足し、従業員発明家が受け取った対価に関する 1235 条の適用が認められた判例として、Chilton 事件を紹介する。Chilton 事件の概要は、以下のとおりである。

申立人は、1929 年から 1949 年までの間、雇用主との間で、技術者として仕事をし、雇用主の製品の改良に取り組む契約を結んでいた。契約では、年間 15,000 ドルの給与が申立人に支払われることになっていた。この年俸は、1949 年にこの契約による雇用が終了するまで、申立人に支払われた。また契約では申立人が航空機エンジンに関する発明、特許出願、特許を雇用主に開示し、譲渡することを規定していた。契約の下で、申立人は、彼が開発し、雇用主に譲渡した特許によってカバーされる、雇用主によって製造、販売された物品の売上のパーセンテージを受け取ることになっており、この金額は、特許の存続期間中継続することになっていた。雇用主は、帳簿上及び連邦税申告書上で、これらの割合の支払いを給与としてではなく、常にロイヤリティとして扱っていた。申立人は、1939 年から 1953 年までの連邦所得税申告において、この支払いを発明という事業または職業からの通常所得として扱った。一方、1954 年から 1957 年までの連邦所得税申告においては、申立人は 6 ヶ月以上保有した資本資産の売却益として処理した。この 1954 年から 1957 年の申立人の所得に対して、内国歳入庁は当該所得が通常所得に該当するとして、所得税の増額更正処分を行った。これに対して、申立人はその取消しを求めて出訴した。

以下では、同事件を発明のための雇用要件と真実の譲渡要件の 2 点から、それぞれ認定された事実と判示を紹介する。

まず、発明のための雇用要件に関するものとして、次の 3 つの事実認定がなされた。1 つ目は、雇用主は主に申立人のエンジニアとしてのサービスを獲得することに関心をもち、雇用の交渉を行っていたことである。2 つ目は、特許譲渡に関する規定が申立人からの主張によ

¹⁵³ Chilton v. C.I.R., 40 T.C. 552 (1963).

って設けられたことである。3 つ目は、雇用契約において申立人が「コンサルティング・エンジニア」の肩書で雇用され、提供する業務内容が雇用会社の既存の航空機エンジン及びその他の製品、または雇用会社の製品に類似する製品の改良、及び新型の開発、ならびにこれらに関連するエンジニアリング業務と規定されていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、申立人は発明のために雇用されたのではないと判断した。

「申立人と雇用主との間の関係の性質は、両者間の契約及び当事者の行動から決定されなければならない。契約の条項が曖昧でなければ、他の事実を考慮する必要はないかもしれない。しかし、これらの条項は、申立人の雇用の性質について明確ではない。申立人は、『発明能力』を雇用者の製品に適用することに同意した。しかし、申立人の『発明能力』に言及する文章の前には、申立人のサービスを『エンジニアリング業務』と分類する文章がある。契約書の中で、申立人の航空機エンジンの発明はすべて Wright 社または Reed 社の所有物であると言及されていることと、開発試験終了後 90 日以内に申立人に書面による通知がなされなかった場合、発明に対するすべての権利は申立人に帰属するとの規定との間にも、同様の矛盾がある」。

「他の証拠に目を向けると、申立人が航空機エンジン、その改良、またはその付属品を『発明するために雇われた』のではないことは明らかであると思われる。このような証言は、複数の証人の証言である。当事者の行動は、この証言を裏付けている。雇用会社は、申立人を雇用した時点では、契約書に彼の発明を規定することを提案していなかった」。

次に、真実の譲渡要件に関するものとして、次の 3 つの事実認定がなされた。1 つ目は、申立人は雇用会社から追加報酬として公表された定価の 2.5% のロイヤリティを受け取っていたことである。2 つ目は、雇用主は帳簿上及び連邦所得税申告書上で特許譲渡規則に係る支払いを給与としてではなく、常にロイヤリティとして扱っていたことである。3 つ目は、ロイヤリティの支払いが申立人の雇用終了後も特

許の存続期間中継続することとなっていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、雇用主から申立人への支払いは、従業員としての役務に対する報酬ではなく、特許権の譲渡に起因するものであると判断した。

「少なくとも 1939 年以降、申立人は連邦所得税申告において、Wright 社または Reed 社に譲渡された特許に関して受領した金額を発明事業からの所得として申告した。これらの申告書が提出された時点で、この所得は通常所得として課税された。申立人がこれらの支払いを、役務の対価と区別して事業または職業からの所得として申告する自分勝手な理由は存在しなかった。Reed 社、Wright 社、及び Curtiss-Wright 社はそれぞれ、帳簿及び記録、連邦所得税申告書において、特許に関する申立人への支払いを、報酬ではなくロイヤルティとして扱っていた。記録にあるこれらの事実及びその他の事実は、これらの契約の当事者のいずれも、特許に関する支払いを従業員としての役務に対する申立人への報酬と考えていなかったことを示している」。

「申立人が雇用主との契約に従って特許に関して受け取った支払いは、『従業員として』提供された役務に対する報酬ではないため、その金額は申立人の発明と特許を雇用主に譲渡するための申立人への支払いとなる」。

さて、同事件について、若干の検討を行ってみたい。同事件では発明のための雇用要件及び真実の譲渡要件を共に充足しているとの判断がなされ、申立人が受け取った対価に関する 1235 条の適用が認められた。同事件は発明のための雇用要件において、雇用契約の規定内容と雇用契約締結時の当事者の状況を頼りに、申立人が発明のために雇用されたのではないと判断した。雇用契約締結時において、雇用主は申立人のエンジニアとしての役務提供に期待していたこと、及び、特許権移転に関する規定は申立人からの提案であったことから、雇用主は申立人を発明のために雇用したのではないことが明らかであるため、同事件の判断は適当であったと考える。真実の譲渡要件においては、

帳簿や連邦所得税申告書上で当該対価がどのように扱われているかを切り口として、当事者間では当該対価をどのようなものとして認識していたかということから判断がなされた。その他にも当該対価は公表された定価の 2.5% という特許権の使用者による生産性、販売、使用に依存して決定されること、当該対価は雇用契約終了後も特許存続期間中継続して支払われることを考慮すると、当該対価を資本資産の売却益であるとの同事件の判断は適当であったと考える。

第 3 款 Downs 事件¹⁵⁴

次に、従業員が発明のために雇用されていたと判断され、受け取った対価に関する 1235 条の適用が否認された判例として、Downs 事件を紹介する。Downs 事件の概要は、以下のとおりである。

申立人は 1932 年以来、専門的に開業している機械技師である。主に発明家として働き、病院設備に関する専門知識を習得してきた。申立人が単独または共同発明者であった装置について、いくつかの特許が発行されている。American Metal Products 社（以下、American Metal 社という）は、ミシガン大学医療センターの代表者からアイデアを持ちかけられ、自動電動病院用ベッドの開発に興味を持つようになった。申立人は、この分野の経験者として American Metal 社の関係者に推薦され、プロジェクトについて話し合った後、American Metal 社の従業員となった。雇用契約では、申立人は毎月 1,000 ドルの支払いを受けること、その対価として勤務時間や雇用期間中に会社の事業範囲内で申立人が実用化したあらゆる発明に関するすべての権利を譲渡すること等が規定されていた。申立人はその後いくつかのユニークな特徴を持つベッドを開発し、1959 年 4 月 2 日申立人と共同発明者との名義で特許出願がなされた。この発明については 1959 年 3 月 30 日、発明、特許出願、及びその結果生じた特許に対するすべての権利が、1 ドルの対価で American Metal 社に譲渡さ

¹⁵⁴ Downs v. C. I. R., 49 T.C. 533 (1968).

れていた。申立人はこの譲渡を行った 1959 年分の雇用会社からの支払いについて資本資産の売却益として申告したが、内国歳入庁は当該対価が通常所得であるとして、申立人の連邦所得税の増額更正処分を行った。これに対して、申立人はその取消しを求めて出訴した。

以下では、発明のための雇用要件について認定された事実と判示を紹介する。

発明のための雇用要件に関するものとして、次の 2 つの事実認定がなされた。1 つ目は、American Metal 社は自動電動ベッドの開発のため、その分野の経験者である申立人と雇用契約を結んだことである。2 つ目は、雇用契約において申立人が毎月のコンサルタント料以外に American Metal 社から受けるべき追加的な利益はない、との規定が設けられていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、申立人は発明のために雇用されたと判断した。

「この記録の目的上、電動病院用ベッドのコンセプトはミシガン大学医療センターの職員が発案し、American Metal 社が採用した。その後、American Metal 社は、このアイデアを具体的で実行可能な形にできる、その関連分野で経験を積んだ機械エンジニアを探し始めた。American Metal 社は、このプロジェクトに関する申立人との面談、及び同社との提携後、申立人がこのプロジェクトに専従したことから、申立人が電動病院用ベッドの構想を実現する目的で採用されたことは明らかである」。

「申立人は、American Metal 社が創案した概念を実用化するために報酬を得ていたので、申立人名義及び American Metal 社の他の 2 名の従業員名義の特許出願は、American Metal 社のために行われた。1956 年の契約における譲渡条項は、その後開発された発明に関する American Metal 社の既存の特許権を確認したにすぎない。1956 年の契約や 1959 年 3 月 30 日に実行された譲渡によって、実質的な権利が『譲渡』されたわけではない」。

「…申立人は、彼の努力によって開発された発明に関して彼が持つ

可能性のあるすべての権利を、『それ以上の対価なしに』譲渡することを誓約した。この最後の条項は、特許取得可能な発明である電動病院用ベッドの開発が、申立人の雇用の主な目的であったことを明確に示している」。

さて、同事件について、若干の検討を行ってみたい。同事件では申立人は発明のために雇用されたとして受け取った対価に関する 1235 条の適用が否認された。同事件では発明のための雇用要件において Chilton 事件と同様に、雇用契約の規定内容と雇用締結時の当事者の状況から判断が下された。同事件においては雇用締結時において開発対象が既に創案されており、雇用主はそのアイデアを実現するのに適した能力を有する申立人を選んで雇用契約を締結しているため、その目的が発明のための雇用であったことは間違いないものとする。また、真実の譲渡要件の観点からも、支払対価が毎月 1,000 ドルの固定額であり、特許権の利用者による生産、販売、使用に依存していないこと等から、当該対価は 1235 条の適用対象とならないと考える。

第 4 款 Beausoleil 事件¹⁵⁵

最後に、発明のための雇用要件を充足しているが、真実の譲渡要件を充足していないと判断され、従業員が受け取った対価に関する 1235 条の適用が否認された判例として、Beausoleil 事件を紹介する。Beausoleil 事件の概要は、以下のとおりである。

申立人は、1956 年 3 月 20 日に International Business Machines 社(以下 IBM)に入社した際、「発明及び機密情報に関する雇用契約」を締結した。このような契約は、全従業員が署名し、IBM に雇用された日から有効となった。この契約には従業員が雇用期間中に IBM の事業に関連する発明等を作成または考案した場合には、そのすべての発明等に関する権利、権原及び利益のすべてを、IBM、その承継人及び譲受人に売却、譲渡すること等が規定されていた。IBM は長

¹⁵⁵ Beausoleil v. C.I.R., 66 T.C. 244 (1976).

年にわたり、発明達成賞制度を維持してきた。この制度はポイント制に基づいており、IBM が特許出願によって保護されるべきであると判断した発明を提出した従業員、または IBM の「技術開示公報」に掲載された従業員にポイントが与えられる。資格のある従業員が 12 ポイントずつ累積するたび番号が付けられた「プラトー¹⁵⁶」に到達し、IBM 発明達成賞が授与され、1600 ドルの固定額が支払われる。1972 年、申立人は、翌年に 3 件の特許が発行された発明について 4 件の特許出願を行い、1,600 ドルの賞を受けた。申立人はこの 1600 ドルの発明功労賞を資本資産の売却益として申告したが、これに対して、内国歳入庁は当該所得が通常所得であるとして、申立人の連邦所得税の増額更正処分を行った。これに対して、申立人はその取消しを求めて出訴した。

同事件を発明のための雇用要件と真実の譲渡要件の 2 点から、それぞれ認定された事実と判示を紹介する。

まず、発明のための雇用要件に関するものとして、次の 2 つの事実認定がなされた。1 つ目は、申立人がエンジニアとして IBM に雇用されていたのは 1972 年とそれ以前の数年間のみであったことである。2 つ目は、「発明及び機密情報に関する雇用契約」における発明等の譲渡規定は従業員が現在または将来 IBM の役員に指定されている場合、または役員、管理職、技術職、エンジニアリング職、カスタマー・エンジニアリング職、セールス・エンジニアリング職、開発職、もしくは研究職の従業員に指定される可能性がある場合にのみ有効である、と規定されていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、申立人は発明のために雇用されたのではないと判断した。

「申立人の IBM のエンジニアとしての職務は、主に管理的なもので

¹⁵⁶ IBM が発明者に授与する賞の一つ。創造性と技術的知識によって合計 12 ポイントの特許または技術開示公報への掲載を獲得した発明者に授与される。IBM, Plateau, available at <https://www.ibm.com/training/badge/plateau> (2024 年 1 月 10 日訪問) 参照。

あり、特許可能な発明を生み出す義務は含まれていなかった。しかしながら、申立人は、IBM との雇用の条件として、またその対価として、すべての IBM 従業員と同様に、『発明及び機密情報に関する雇用契約』を締結することを要求された」。

「申立人は、自分が IBM のために『発明するために雇われた』のではなく、自分の発明と特許は自分の財産であり、IBM による支払いは発明を補償するためのものであって、発明を生み出した労働を補償するためのものではないと主張し、Chilton 事件、McClain 事件を引用した。我々は、人が特定の製品を発明するために雇われた場合、その労働の成果である発明は雇用主の財産であるという申立人の法的前提に同意する。また、我々は、申立人が『発明するために雇われた』のではないことを事実として認定する。しかし、この事実上の結論は、発明の所有権の問題、すなわち、申立人に譲渡する実質的な権利があったかどうかに関係するものである」。

次に、真実の譲渡要件に関するものとして、次の 4 つの事実認定がなされた。

1 つ目は、1972 年中、申立人は IBM から発明達成賞として受け取った 1,600 ドルを含む 40,166.56 ドルを受け取り、その全額がその年の W-2 フォームに「源泉徴収対象支払賃金」として記載されていたことである。2 つ目は、IBM 発明達成賞は 1,600 ドルの固定額であり、12 ポイントを授与された発明の経済的価値とは無関係であったことである。3 つ目は、1972 年に申立人が受け取った 1,600 ドルの賞金が、IBM によって、通常の給与と同様に、支払い時に彼の正規の配属事業部門の予算に計上されていたことである。4 つ目は、雇用契約において要請があれば、米国及び外国における当該開発品すべての正式な譲渡及び譲受、ならびに IBM が米国及び外国において特許状または著作権を申請し、これを確保するために必要なその他のすべての文書及び書類、及びその他のすべての合理的な行為を、さらなる対価を支払うことなく速やかに実施し、交付することに同意するという規定が設けられていたことである。

これらの認定された事実を踏まえて、租税裁判所は次のように判示し、雇用主から申立人への支払いが、特許権の譲渡に起因するものではなく、従業員としての役務に対する報酬であると判断した。

「申立人は、IBM が彼を雇用することに同意したことの対価の一部としてのみ、譲渡を実行した。記録には、譲渡に対する他のいかなる種類の対価の証拠も含まれていない。さらに、契約の条項では、申立人は、IBM が要求した場合、契約の対象となる特許の正式な譲渡を『さらなる対価なしに』実行し、引き渡すことに同意した。雇用契約または同時期に締結された文書のいかなる条項も、契約に含まれる発明及び特許の譲渡に関して、申立人に対する支払いまたは同様の対価を規定するものではなかった」。

「発明達成賞プランの説明や申請書には、従業員が IBM に雇用された際に締結した譲渡契約との関連を示すものは一切ない。重要なことは、支払われる金額が、雇用主に譲渡された特許権の『生産性、販売、使用、または雇用主にとっての価値』に左右されないことである。例えば、申立人は、彼の発明の 1 つによって IBM が 2 億 4,200 万ドルを節約できると推定されると証言した。しかし、彼は各発明に対して 3 つのプラトー賞ポイントしか受け取らず、そのポイントは 1,600 ドルのプラトー業績賞に対して加算された」。

「Roland Chilton では、雇用契約において、雇用主が受け入れた発明や特許に対する従業員への支払いが明確に規定されていた。Roland Chilton と Thomas H. McClain の両事件において、その支払いは、使用者による発明の使用と使用者のための発明の収益性に連動したロイヤルティであった。さらに、これらのケースでは、従業員は、企業による雇用の終了にもかかわらず、特許権の存続期間中、ロイヤルティを受け取ることになっていた。本件では、発明の譲渡と支払いとの間にそのような関連性は存在しない。むしろ、IBM プランに基づく元従業員への賞金の支払いは、許可された休暇中の従業員及び IBM 退職プランに基づいて退職した従業員に限定されており、支払い自体は特許の使用または生産性に依存していなかった」。

さて、同事件について、若干の検討を行ってみたい。同事件では申立人は発明のために雇用されたのではないが、支払われる対価が特許権の譲渡の対価ではなく、役務提供による対価であるとして 1235 条の適用が否認された。同事件は発明のための雇用要件の適否について、雇用契約の規定内容から判断したものと思われる。申立人がエンジニアとして雇用されていたのは 1972 年とそれ以前の数年間とされているため、1956 年の入社当初は発明等の譲渡規定の対象外であり、そのため申立人が発明のために雇用されたのではないことは明らかである。真実の譲渡要件においては、雇用契約の規定内容や職務達成賞制度の内容から判断をしており、支払対価が雇用主に譲渡された特許権の「生産性、販売、使用、または雇用主にとっての価値」に左右されないことから、当該対価は 1235 条の適用対象とならない役務提供に対する対価であると判断を下した。その他、Chilton 事件で用いられた帳簿や連邦所得税申告書における当該対価の取扱いの観点から見ても 1972 年に雇用主から申立人に支払われた対価の全額が W-2 フォームの「源泉徴収対象支払賃金」に記載されていたり、1972 年に申立人が受け取った 1,600 ドルの賞金が IBM によって、通常の給与と同様に、支払い時に彼の正規の配属事業部門の予算に計上されていたりすることから、雇用主にとって当該対価は申立人への給与の一部という認識だったのではないかと考えられる。

第 3 章 検討

第 1 節 米国からの示唆

第 2 章において、我が国の職務発明対価の所得分類の問題点の解決方法を研究する上で、米国の特許権取引に対する特別規定である内国歳入法典 1235 条の沿革、法構造、従業員への支払いの適用可否が争われた判例をリサーチした。その結果、次の 4 つの示唆が得られたと考える。

第一の示唆は、米国においては、1235 条が適用される特許権取引について、その対価の支払形態を問わず、1 年以上保有していた資本

資産の売却または交換とみなすということである。これはつまり、対価の支払いが特許権の移転後に行われる場合でも、長期キャピタル・ゲインとして優遇課税を受けられるということである。このような特許権取引に対して特別な取扱いをする 1235 条は、当時米国で生じていた特許権取引に対する課税の不確実性を排除すること、及び、国家の富に貢献する発明家にインセンティブを与えることという 2 つのコンセプトのもと創設された。

第二の示唆は、職務発明取引を含む特許権取引に対する課税には特別規定を設けることが必要ということである。1235 条制定以前は、特許権取引についてもキャピタル・ゲイン課税の一般規定によって取り扱われていたが、第 2 章第 1 節で述べたように、一般規定の下では課税の不確実性が生じてしまっていた。この問題について、米国は特許権取引に対する特別規定である 1235 条を制定することで解決することを図った。これは、特許権取引を他の移転取引と同様に一般規定のみで処理することが難しい、との判断によるものと思われる。特許権取引の特殊性として、資産の移転時にその価値を適切に評価することが難しいというものがある。そのため、特許権の移転後、その譲受人による生産性、販売、使用によって測定される支払いや譲受人の特許の使用期間にわたっての定期的な支払い等、資産の移転後の価値評価に基づいて対価が支払われるというロイヤリティ形式の支払いが行われている。このような支払形態がとられることから、特許権取引の対価は権利の譲渡対価でありながらその額が事後的に決定される、という他の移転取引の対価と異なる法的性質を有している。こうした特殊な法的性質を有する特許権取引の対価に適正な課税を行うため、米国は特別規定の創設に至ったと考える。

第三の示唆は、雇用主から従業員発明家へ支払われる対価に関する 1235 条の適用可否の判断基準を明文化することは難しいということである。1235 条は従業員への支払いについて財務省規則に規定を設けている。財務省規則では、支払いが従業員の提供した役務の対価である場合には 1235 条は適用されないとしているが、支払いが権利の

譲渡に起因するか、それとも従業員から雇用主に提供した役務の対価であるかの判断は事実上の問題であるとして明確に規定されていない。このような曖昧な規定の存在は、譲渡か役務かの判断においては、明確で一義的な基準を設けることが難しいということを示していると考ええる。また、事実上の問題という曖昧な規定を設けられるのは、米国が判例を主要な法源とする判例法の国であるためと考えられる。

第四の示唆は、判例では従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否の判断基準として、「発明のための雇用」と「真実の譲渡」の二要件を充足するか否かで判断しているということである。前者の要件は、従業員が特定の製品を発明するために雇用された場合、その従業員が成した発明はその雇用主に帰属するため、従業員から雇用主への権利の譲渡が生じず、したがって支払われる対価は権利の譲渡対価でなく役務の対価であるというものである。後者の要件は、支払いが譲渡に起因するかどうかは、支払いが特許権の利用者による生産性、販売、使用、または利用者に対する価値に依存するかどうか等、真実の譲渡を示す一定の要素に基づき、契約の事実と状況を検討するというものである。

第 2 節 我が国における検討

まず、第一及び第二の示唆について。第 1 章第 2 節で述べたとおり、我が国では、職務発明対価の課税上の取扱いが法定されておらず、その取扱いについては所得税基本通達及び名古屋国税局の出した文書回答事例によって、国税庁の見解が示されている。しかし、所得税基本通達及び文書回答事例の取扱いでは、対価の性質ではなく支払時期で所得区分が決定されていること、また、権利の帰属先によって従業員の受ける金銭等の経済的実態に相違はないが所得区分は異なること、という所得分類の問題が生じてしまっている。これは、他とは異なる法的性質を有する職務発明対価を一般的な所得区分の規定に当てはめて処理した結果、納税者にとって不合理な課税が行われてしまっていると考えられる。この問題を解決するには、我が国においても 1235 条を

参考とした職務発明取引に対する特別規定を創設することが必要と考える。1235 条のコンセプトの 1 つとして、課税の不確実性の排除がある。これは 1235 条創設当時、特許権取引についてはアマチュア発明家とプロフェッショナルの発明家での取扱いが異なっていたこと、ロイヤリティの支払形態の対価についてのキャピタル・ゲイン課税の適用が不明確であったことを受けたコンセプトである。1235 条創設当時の状況は、権利の帰属先が使用者等帰属の従業員と従業者等帰属の従業員とで取扱いが異なり、権利の譲渡後に支払われた対価について支払時期を理由に譲渡所得に該当しないとされている現在の我が国の状況と類似していると考ええる。このことは我が国における職務発明取引に対する特別規定創設の必要性を強く感じさせる。また、もう 1 つのコンセプトである国家の富に貢献する発明家へのインセンティブの提供についても、我が国へ導入する価値は高いと考える。なぜなら、発明家にインセンティブを与え知的財産の創発を促すことは、島国で石油・ガス等のエネルギー資源にあまり恵まれていない我が国において成長力・国際競争力を向上していくために必要不可欠だからである。1235 条は、要件を満たした対価を長期キャピタル・ゲインとして課税を優遇することで、当該コンセプトを実現した。これに対応させると、我が国においては一定の要件を満たす職務発明対価を長期譲渡所得として課税を優遇することが適当となるのではないかと考える。

次に、第三及び第四の示唆について。米国では従業員への支払いの 1235 条の適用可否について事実上の問題であると規定しているが、このような規定は米国が判例を主要な法源とする判例法の国であるため成立するのであり、我が国のような成文法を主要な法源とする制定法の国では事実上の問題として曖昧に規定することは難しいと考える。だが、明確な規定を設けるにしても、従業員へ支払われる対価の性質を決定するには、それぞれの事案ごとに異なる雇用契約等を検討し、判断することとなるため、全ての事案に対応可能な一義的で明確な判断基準を規定することは難しいと考える。このため、我が国における条文適用の判断基準としては、不確定概念を用いて規定するほかない

と考える。不確定概念を用いた判断基準を規定するにあたっては、米国の判例が用いている二要件が大いに参考になると考える。

しかし、米国の判例が用いた二要件のうち、「発明のための雇用」要件については、我が国では採用されないと考える。なぜなら「発明のための雇用」要件は、米国の判例の積み重ねによって確立された判例法であり、我が国の現行法ではそのような法理は存在しておらず、従業員が成した発明は、その従業員が特定製品の発明のために雇われていたとしても、特許法 29 条 1 項の発明者主義により従業員に権利が帰属するためである。職務発明においては権利の帰属について、使用者等帰属とすることをあらかじめ契約、勤務規則その他の定めにおいて定めていた場合には雇用主に権利が帰属することとなるが、これはその従業員が特定製品の発明のために雇用されていたからではなく、契約の効力によるものである。このように米国と我が国とでは従業員が成した発明の権利の帰属について異なる考え方が採られていることから、「発明のための雇用」要件については、我が国では採用されないと考える。対して、もう一つの要件である「真実の譲渡」要件については我が国においても採用できると考える。「真実の譲渡」要件を用いて契約の事実と状況を検討することで、対価の本来の性質を決定することができ、対価に対して適正な課税を行うことができると考える。そのため、我が国で設ける適用可否の判断基準は、米国における「真実の譲渡」要件を参考に、不確定概念を用いて規定することが適当であると考ええる。

第 3 節 立法提言

以上の検討の結果、我が国における今後の対応として、1235 条を参考に職務発明取引を対象とした特別規定の創設が必要であるということが明らかとなった。そこで、第 3 節では我が国で設ける特別規定について仮条文を作成し、具体的な立法提言を行う。仮条文を作成するため第 3 節では、対象となる納税義務者及び課税物件、現行法の問題の立法による解決方法、適用の判断基準について検討を行う。

まず、対象となる納税義務者及び課税物件について。1235 条ではあらゆる特許権取引が対象に含まれるように広く規定を設けていた。しかし、本稿で提言する立法案は、職務発明対価の所得分類の問題を解決することを目的とした規定であるため、対象となる納税義務者に関しては職務発明取引を行った従業者等、課税物件を従業者等が職務発明取引によって得た所得に限定することが適当であると考え。対象を狭く規定することで立法における明確化を図るとともに、その執行可能性を高めることができると考える。

なお、1235 条では濫用防止規定を設けており、取引の相手方が関連者に該当する場合については特別規定の適用対象外となる。ここでいう関連者には、譲渡人が発行済株式の 25%以上を有する法人や譲渡人の兄弟姉妹以外の家族等が該当する。職務発明取引の相手方となる使用者等のうち関連者に相当するものとしては、同族会社が挙げられると考える。そのため、我が国で設ける特別規定においても、同族会社との間で行われる職務発明取引について、何らかの制限をかける必要があると考えるが、この点については立法に拠らず、現行法の所得税法 157 条の同族会社等の行為又は計算の否認規定で処理することが可能と考える。現行法の規定で対処可能な場合には敢えて新たな規定を設ける必要はないと考える。

次に、現行法の問題の立法による解決方法について。現行法では職務発明対価の所得分類について、権利の帰属先によって経済的実態に差がないのにもかかわらず所得区分が異なること、及び、所得区分を対価の性質ではなく対価の支払時期によって区分していること、という 2 つの問題点が生じている。この問題点を解決する方法として、本稿では職務発明対価の所得区分を譲渡所得に統一することを主張するが、これを実現するためには、現行法では譲渡所得に該当しない権利の帰属先を使用者等帰属とした場合に支払われる対価及び使用者等の特許の使用期間にわたって定期的に支払われる場合や譲渡した特許権の生産性、使用または処分によって算定される場合等の権利の譲渡後に支払われる対価の双方を譲渡所得とする規定を設けることが適当と

考える。これにより職務発明対価の所得区分が譲渡所得に統一され、所得分類の問題を解決することができると思う。

また、特別規定の適用により譲渡所得とされた職務発明対価については、所得税法施行令 82 条 1 項の適用により長期譲渡所得に分類されると考える。所得税法施行令 82 条 1 項は短期譲渡所得の範囲について定めており、「自己の研究の成果である特許権…の譲渡による所得¹⁵⁷」は所得税法 33 条 3 項 1 号に規定する政令で定める所得に該当し、短期譲渡所得の範囲から除かれて長期譲渡所得として課税される。職務発明対価への所得税法施行令 82 条 1 項の適用については、広島国税局の出した文書回答事例によって国税庁の見解が示されており、「…『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。¹⁵⁸」としている。現行の取扱いでは、所得税法施行令 82 条 1 項が適用されるのは従業者等帰属とした場合の権利の譲渡時に支払われる対価のみであるが、本稿で提言する立法案の適用により使用者等帰属の場合の対価及び権利の譲渡後の対価についても譲渡所得に区分することで、権利の帰属先及び対価の支払時期を問わず、所得税法施行令 82 条 1 項が適用されると考える。

次に、適用の判断基準について。適用の判断基準の規定については前節の検討で述べたように明確で一義的な基準を設けることが難しいと考えられることから、「真実の譲渡」という不確定概念を用いて規定することが適当と考える。また、ここにいう「真実の譲渡」がどのようなものか、該当するものを例示列举することで、解釈の手掛かりを示す。ここで例示列举するものは米国の判例で「真実の譲渡」に該当すると判断されたものを参考に規定する。このような不確定概念を用いた判断基準を設けることで個々の事案ごとに公平な課税上の取扱

¹⁵⁷ 所得税法施行令 82 条 1 項。

¹⁵⁸ 国税庁 HP「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）」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/hiroshima/bunshokaito/joto-sanrin/003/besshi.htm>（2024 年 1 月 10 日訪問）。

いが可能となると考える。

最後に、以上の検討を踏まえて作成した仮条文を提示する。なお、条文の設置場所としては租税特別措置法 31 条の 5 に設けるのが適切と考える。なぜなら、租税特別措置法は政策目的の達成のため設けられた規定が多く、本稿で提言する立法案も発明者への課税を優遇しインセンティブを与えることで知的財産の創発を促す、という政策目的を有しているからである。また、租税特別措置法 31 条は長期譲渡所得の課税の特例規定を定めており、本稿で提言する立法案も職務発明対価を長期譲渡所得として優遇課税するものであるため、条文の設置場所としては租税特別措置法 31 条の 5 が適切ではないか、と考える。

租税特別措置法第三十一条の五

業務上有益な発明、考案等をした役員又は使用人が使用者から令和六年四月一日以降、支払いを受ける報償金、表彰金、賞金等の金額のうち次に掲げるものは、譲渡所得に係る総収入金額に算入するものとする。

一 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又は特許権を使用者に承継させたことにより支払いを受けるもの

二 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又は特許権をその発生時から使用者に帰属させたことにより支払いを受けるもの

2 前項の規定は使用者からの支払いが次のように支払われる場合であっても適用される。

一 使用者の特許権の使用と概ね同じ期間にわたって定期的に支払われる場合

二 譲渡した特許権の生産性、使用または処分によって算定される場合

3 使用人からの支払いが、第一項の適用対象となるかどうかの判断をするときは、支払いが特許権の生産性、販売、使用、または使用人にとっての価値に依存して算定されていること、支払いが雇用関係を前提としたものではなく雇用終了後や死亡後も継続して行われることその他の真実の譲渡に該当するか否かにより判断する。

なお、時限立法につき、本立法案が有効に機能し、政策目的を実現した暁には、恒久化に向けて本立法案を所得税法本法へ追加する税制改正を行うことが望ましいと思う。なぜなら、本立法案は政策目的だけでなく職務発明対価の所得分類の問題を解決し、納税者の予測可能性及び課税の公平を確保する機能も有しており、さらに、恒久的に発明者への課税を優遇しインセンティブを与えることで知的財産の創発を促すことは、我が国の成長力・国際競争力の持続的な向上ひいては

我が国の恒久的な発展につながることを期待できるためである。

おわりに

本稿は、職務発明対価の所得分類の問題点を解決することを目的として研究したものである。その研究方法は、米国の内国歳入法典 1235 条に規定される特許権取引の特別規定を用いた比較法研究によるものである。

第 1 章では、我が国の職務発明制度の概要と職務発明対価に対する課税上の取扱いを説明し、その取扱いについて先行研究で指摘された 2 つの問題点について確認を行った。その後、職務発明対価の所得区分に関する先行研究者の学説を紹介、検討し、法解釈による問題解決の限界を述べ、立法による問題解決の提言を行った。

第 2 章では、立法論を展開するための研究材料となる 1235 条の沿革、法構造を紹介し、当該規定の機能及びコンセプトの確認を行った。その後、1235 条の従業員への支払いへの適用について、事実上の問題であるとしている財務省規則の規定の判断基準を探るため、従業員への支払いに関する 1235 条の適用可否が争われた判例の分析を行った。

以上を踏まえて、第 3 章第 1 節では以下の 4 つの米国からの示唆を得ることができた。第一の示唆は、米国においては、1235 条が適用される特許権取引について、その対価の支払い形態を問わず、1 年以上保有していた資本資産の売却または交換とみなすということである。第二の示唆は、職務発明取引を含む特許権取引に対する課税には特別規定を設けることが必要ということである。第三の示唆は、雇用主から従業員発明家へ支払われる対価の 1235 条の適用可否の判断基準を明文化することは難しいということである。第四の示唆は、判例では従業員への支払いの 1235 条の適用可否の判断基準として、「発明のための雇用」と「真実の譲渡」の二要件を充足するか否かで判断しているということである。

上記 4 つの示唆から、我が国における今後の対応として、第 3 章第

2 節において次の 2 つの私見を述べた。1 つは、我が国における職務発明対価の所得分類の問題点を解決するためには、1235 条を参考とした特別規定の創設が必要ということである。これは、上記示唆の第一及び第二を踏まえたものである。もう 1 つは、我が国で設ける特別規定の適用の判断基準については、米国の判例が用いた「真実の譲渡」要件を参考とした不確定概念によって規定するということである。これは、上記示唆の第三及び第四を踏まえたものである。

そして、これらの私見を踏まえて第 3 章第 3 節では我が国で設ける特別規定について仮条文を作成し、具体的な立法提言を行った。仮条文を作成するにあたっては、対象となる納税義務者及び課税物件、現行法の問題の立法による解決方法、適用の判断基準について検討を行った。検討事項のうち、まず、対象となる納税義務者及び課税物件については、納税義務者を職務発明取引を行った従業者等、課税物件を従業者等が職務発明取引によって得た所得に限定することが適当であると論じた。次に、現行法の問題の立法による解決方法については、権利の帰属先を使用者等帰属とした場合に支払われる対価、及び使用者の特許の使用期間にわたって定期的に支払われる場合や譲渡した特許権の生産性、使用または処分によって算定される場合等の権利の譲渡後に支払われる対価の双方を譲渡所得とする規定を設けることが適当であると論じた。さらに、適用の判断基準については、「真実の譲渡」という不確定概念を用いることで個々の事案ごとに公平な課税上の取扱いを実現するとともに、その具体例を例示列举することで解釈の手掛かりを示すというように規定することが適当であると論じた。そして、本稿で提言する立法案は、租税特別措置法 31 条の 5 に規定すべきであると主張した後で、具体的な立法提言を行った。

最後に、本稿により期待される研究成果として、現行法で生じている職務発明対価の所得分類の問題を解決する具体的な立法提言を示した点に学術的意義があると考ええる。さらに、本稿で提言した立法案によって納税者の予測可能性が向上するだけでなく、課税の公平を確保することができるようになること、及び、発明者に対する課税の優遇

規定を設けることで発明のモチベーション向上や特許権取引の活発化を促し、我が国の成長力・国際競争力を向上させることが期待される点に社会的意義があると考ええる。

参考文献一覧

【書籍】

1. 愛知靖之＝前田健ほか『知的財産法〔第2版〕』有斐閣(2023)
2. 大塚正民『キャピタル・ゲイン課税制度：アメリカ連邦所得税制の歴史的展開』有斐閣学術センター(2007)
3. 檜田明ほか編『所得税基本通達逐条解説(令和3年版)』大蔵財務協会(2021)
4. 金子宏『租税法〔第24版〕』弘文堂(2021)
5. 島並良＝上野達弘＝横山久芳『特許法入門〔第2版〕』有斐閣(2021)
6. 谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』成文堂(2013)
7. 茶園成樹編『知的財産法入門〔第3版〕』有斐閣(2020)
8. 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)
9. 中山信弘『特許法〔第4版〕』弘文堂(2019)
10. 中山信弘＝小泉直樹編『新・注解 特許法〔第2版〕【上巻】』青林書院(2017)
11. 中山信弘編『注解 特許法〔第三版〕【上巻】』青林書院(2000)
12. 吉藤幸朔【著】熊谷健一【補訂】『特許法概説〔第13版〕』有斐閣(1998)

【雑誌・紀要等】

1. 猪野竜司「監査役のための税務トピックス(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)
2. 神山弘行「譲渡所得の要件と職務発明の『相当の対価』に関する和解金―大阪高判平成24・4・26」ジュリスト1469号(2014)
3. 岸野悦郎「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(2020)
4. 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 (2017)

5. 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)
6. 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)
7. 長戸貴之「職務発明に関し承継後に支払われた補償金の一時所得該当性—東京地判平成 28・5・27」ジュリスト 1515 号 (2018)
8. 林仲宣＝谷口智紀「職務発明に係る特許を受ける権利の『相当の対価』の所得区分」税務弘報 60 巻 13 号 (2012)
9. 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」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利—水野武夫古稀記念論文集—』法律文化社 (2011)
10. 山下貴「やさしく解説！税務・経理担当者必見知的財産法と税務判断(1)職務発明対価と所得分類(1)」国際税務 25 巻 4 号 (2005)
11. 横山久芳「職務発明」法学教室 325 号 (2007)

【外国文献】

1. Anthony P. Polito, Did Congress Goof? TCJA and the Taxation of Self-Created Patents and Inventions, 161 Tax Notes 51 (2018)
2. Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 47.4 COPYRIGHTS, ARTISTIC WORKS, LETTERS, AND SIMILAR ITEMS, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts ¶ 47.4 (2023), available at WESTLAW
3. Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, 50.4 TRANSFERS OF PATENT RIGHTS, Fed. Tax'n Income, Est.& Gifts ¶ 50.4 (2023), available at WESTLAW
4. Edward J. Jennings, THE TAXATION AND REPORTING OF DISTRIBUTIONS DERIVED FROM LICENSING INTELLECTUAL PROPERTY, 15 Taxation of Exempts 207 (2004)

5. H. R. Rep. No. 83-1337(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4017
6. H. R. Rep. No. 115-409(2017)
7. H. R. Rep. No. 115-466(2017)
8. John F Creed, Robert B. Bangs & Joseph P. Driscoll, Federal Taxation of the Inventor, Patent, Trademark and Copyright Journal of Research and Education (1958), vol. 2, no. 4,
https://ipmall.law.unh.edu/sites/default/files/hosted_resources/IDEA/02_IDEA_1958.pdf
9. Mimeograph 6940, C.B. 1950-1, 9
10. S. Rep. No. 81-2375(1950), reprinted in 1950 U.S.C.C.A.N. 3053
11. S. Rep. No. 83-1622(1954), reprinted in 1954 U.S.C.C.A.N. 4621
12. William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:3. Sale or exchange of patents generally, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:3 (2023), available at WESTLAW
13. William H. Byrnes & Jason Fiske, § 22C:28. Payments to employees, 4 Mertens Law of Fed. Income Tax'n § 22C:28 (2023), available at WESTLAW
14. Xuan-Thao Nguyen, Jeffrey A. Maine, The History of Intellectual Property Taxation: Promoting Innovation and Other Intellectual Property Goals?, 64 S.M.U Law Review 795(2011)

【判例・裁決】

1. 最判昭和 43 年 10 月 31 日訟月 14 卷 12 号 1442 頁
2. 大阪地判昭和 59 年 4 月 26 日判タ 536 号 337 頁
3. 国税不服審判所裁決平成 21 年 4 月 23 日裁決事例集 77 集 72 頁

4. 国税不服審判所裁決平成 23 年 9 月 22 日裁決事例集 84 集 91 頁
5. 大阪地判平成 23 年 10 月 14 日訟月 59 卷 4 号 1125 頁
6. 大阪高判平成 24 年 4 月 26 日訟月 59 卷 4 号 1143 頁
7. 最判平成 26 年 4 月 4 日税資 264 号順号 12446
8. 大津地判平成 26 年 4 月 10 日税資 264 号順号 12448
9. 大阪高判平成 27 年 4 月 23 日税資 265 号順号 12656
10. 大阪地判平成 27 年 12 月 18 日訟月 63 卷 4 号 1183 頁
11. 東京地判平成 28 年 5 月 27 日税資 266 号順号 12859
12. 最決平成 28 年 6 月 10 日税資 266 号順号 12868
13. 大阪高判平成 28 年 10 月 6 日訟月 63 卷 4 号 1205 頁
14. 東京高判平成 28 年 11 月 17 日税資 266 号順号 12934
15. 最判平成 29 年 4 月 18 日税資 267 号順号 12859
16. 最判平成 29 年 6 月 29 日税資 267 号順号 13029

【外国判例】

1. Chilton v. C.I.R., 40 T.C. 552 (1963)
2. Downs v. C.I.R., 49 T.C. 533 (1968)
3. Beausoleil v. C.I.R., 66 T.C. 244 (1976)

【その他】

1. 国税庁 HP「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)」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/hiroshima/bunshokaito/joto-sanrin/003/besshi.htm>
2. 国税庁 HP「職務発明による特許を受ける権利を使用者に原始的に
帰属させる制度を導入した場合の『相当の利益』に係る税務上の
取扱いについて」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/nagoya/bunshokaito/shotoku/170206/besshi.htm>
3. 産業構造審議会知的財産分科会特許制度小委員会(平成 27 年 1 月)

「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」

https://www.jpo.go.jp/resources/shingikai/sangyo-kouzou/shousai/tokkyo_shoi/document/h26houkokusho/houkokusho.pdf

4. 特許庁 HP 「特許行政年次報告書 2023 年版」

<https://www.jpo.go.jp/resources/report/nenji/2023/document/index/020208.pdf>

5. 特許庁 HP 「職務発明制度の概要」

<https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu.html>

6. IBM, Plateau,

<https://www.ibm.com/training/badge/plateau>