

## 論文

# 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」——

酒井 克彦

はじめに

- I 問題点の所在
- II 給与所得該当性
  - 1 給与所得の範囲
  - 2 法律関係アプローチと労務提供態様アプローチ
  - 3 非独立的立場での労務提供
  - 4 従業者の地位と職務発明
  - 5 職務命令のない発明・職務命令に反する発明
  - 6 勤務時間との関係性
- III 譲渡所得該当性
  - 1 課税実務上の取扱い
  - 2 特許法35条3項にいう「対価」の意義
  - 3 譲渡所得の基因となる「資産」の意義
  - 4 「特許を受ける権利」の意味
  - 5 使用者の貢献との関係

はじめに

従業者のなした発明が職務発明となるためには、使用者と従業者との間に雇用関係が成立していなければならないと解されている。そこで、職務発明によって従業者から使用者に「特許を受ける権利」が移転した場合に支払われる「相当の対価」の所得区分上の問題が惹起されている。雇用関係に基づく労務の対価は、所得税法上給与所得に該当すると理解されているが、課税実務上は、この権利移転を捉えて譲渡所得としており、かような実務上の取

扱いに対する疑問も起こり得る。

そこで、本稿では、「特許を受ける権利」移転に伴う「相当の対価」の所得区分について考察を加える。

## I 問題点の所在

我が国特許法は、発明者主義（特許法29）を採用しているため、特許を受ける権利（特許法33）は原始的には発明者たる従業者等（以下「従業者」ともいう<sup>(1)</sup>）に属すると解されている。しかしながら、かような法的帰属を前提にすると、組織的に行われる発明につき企業の投資に対するインセンティブに不足を来たすため、特許法は35条において、職務発明に限って使用者<sup>(2)</sup>等（以下「使用者」ともいう。）に事前承継を認め、企業の投資のインセンティブを増進するよう工夫を施している<sup>(3)</sup>。

ここに職務発明とは従業者のなした発明であって、使用者の業務範囲に属し、従業者の職務に属する発明をいうが、これを特許法では、①従業者のなした発明であること、②使用者の業務範囲に属する発明であること、③従業者の現在又は過去の職務に属する発明であることを要すると規定する（特許法35）。

いわゆるオリンパス光学工業事件の東京高裁13年5月22日判決（民集57巻4号538頁）<sup>(4)</sup>は、「使用者等は、職務発明に係る特許権等の承継等に関しては、同項（筆者注：特許法35条3項）の、『勤務規則その他の定』により、一方的に定めることができる」とし、これについて、「上記条項は、職務発明に係る特許権等の承継等を生じさせるものとして、従業者等の意思を必須の要素とする『契約』と並んで、従業者等の意思を要素としない『勤務規則その他の定』を明確に定めているから、使用者等が、従業者等の意思いかんにかかわらず、『勤務規則その他の定』により、一方的に承継等を生じさせることは、文言上、明らかである。」とする。また、その上告審最高裁平成15年

4月22日第三小法廷判決（民集57巻4号477頁）<sup>(5)</sup>は、「使用者等は、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る意思を従業者等が有しているか否かにかかわらず、使用者等があらかじめ定める勤務規則その他の定め…において、特許を受ける権利等が使用者等に承継される旨の条項を設けておくことができるのであり、また、その承継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うことができる。」と判示する。これらの事例は、特許を受ける権利の事前承継の定めがあれば、承継の意思が発明者たる従業者にあるか否かを問題とすることなく、権利移転がなされる点を確認したものである。

他方、職務規則で事前承継の定めがあった場合であっても、従業者の承諾の有無に関心が寄せられ、かかる承諾があったことを前提に判断が下された裁判例も存在している。例えば、マイクロ波インダクタコイル事件東京地裁平成14年1月28日判決（判例集未登載）<sup>(6)</sup>やその控訴審東京高裁平成14年7月16日判決（判例集未登載）<sup>(7)</sup>があるし、発明規程が従業者に周知されており、特段の異議を述べていなかったという点が認定された事例として、新規カルボスチリル誘導体事件大阪地裁平成15年11月26日判決（判例集未登載）<sup>(8)</sup>などがある。もっとも、これらの事例があるからといって、「この事例の射程を反対方向、すなわち承諾がなければ事前承継が無効になると解すべきではない」といふべきであろう<sup>(9)</sup>。

この点については、「そもそも発明者の同意を必要とするなら、それは契約による承継であり、格別35条2項を設けた意味がない。逐一発明者の同意を必要とせず、事前かつ包括的に使用者に権利を帰属させることで、使用者の投資への意欲を促し、発明者に対するインセンティブは3項以下の相当の対価を充てているところに35条の積極的な趣旨を見出すべきであろう。」と指摘されているところである<sup>(10)</sup>。このような考え方が学説判例の採用するところであり、裁判例においても、「特許を受ける権利の移転は特段発明者の履

行を必要とせず、……規定の定めにより観念的に当然移転すると解すべき」とも説示されている（後述の連続混練機事件大阪地裁昭和54年5月18日判決）。

職務発明に関する特許を受ける権利については、発明者の同意を必要とせず使用者に当然に移転しそこに帰属させることが特許法35条の含意するところであるとするのであれば、次に、従業者から使用者へなされる権利移転に基づき、使用者から従業者へ支払われる対価については、税法上いかなる取扱いがなされるべきかが問題となる。すなわち、そこでは従業者における所得税法上の取扱いが論点として浮上する。具体的には、職務発明における使用者から従業者に支払われる「相当の対価」（特許35③）とは、通常の譲渡契約に基づく権利移転の対価とは異なる法的性質を有しているようにも思われるが、このことは、かかる対価の所得区分の判断に当たって、いかなる意味を有することになるのか。権利移転を譲渡所得と捉えることに対する消極的要素となり得るのか否か。あるいは、一方的に従業者の同意なく使用者に帰属される権利という点が、「相当の対価」を給与所得と判断するに当たっての積極的要素となり得るのか否か、というような点が整理されるべきである。これらの問題点の考察に当たっては、まず所得税法上の給与所得や譲渡所得の意義を明らかにする必要がある。

## II 給与所得該当性

### 1 給与所得の範囲

所得税法28条《給与所得》1項は、「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（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と規定しているが、通説判例は、原則的には、雇用関係又はこれに類する関係に基づき支給される労務の対価を給与所得とする<sup>(12)</sup>。例えば、金子宏教授は、給与所得を「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概念」であるとし、「非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念してもよい」と論じられる。<sup>(13)</sup>このように、学説は、給与所得を労務の対価とした上で、その対価の支払の原因となる法律関係が雇用関係あるいは雇用関係類似のものであるかどうかという、いわば労務対価の支払の原因に関する法律関係の側面から捉えるアプローチ（法律関係アプローチ）と、労務提供がいかなる形で行われたかという労務対価の支払の原因となる労務提供の態様の側面から捉えるアプローチ（労務提供態様アプローチ）の2つの異なる切り口から給与所得を画してきた。<sup>(14)</sup>

この点は、判例においても、例えば、弁護士が特定の顧問先から受ける報酬の所得区分が、事業所得と給与所得のいずれに該当するかが争点となった事例において、最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決（民集35巻3号672頁）<sup>(15)</sup>が、「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。」と判示したとおりである。もっとも、前者に軸足を置くか、後者に軸足を置くかについては、事例に応じて異なっているといえる。

## 2 法律関係アプローチと労務提供態様アプローチ

例えば、京都地裁昭和49年5月30日判決（民集39巻2号272頁）<sup>(16)</sup>は、「要するに、給与所得とは、使用者との間の雇傭契約に基づいて、非独立的に提供する労務の対価として使用者から受ける金銭的給付をいうものと解することができる。」と判示している。このように、給与所得を雇用契約と結び付けて理解する考え方が示されることがある。

また、元国税庁長官の平田敬一郎氏も「雇用主が法人たると、個人たると、あるいは人格のない社団たると、団体たるとを問わず、一定の雇用主に対し、雇用関係に基いて被雇用者が提供した労務の対価として支拂を受ける報酬は、

すべて給与所得に該当する。」と説明されているし、阿南主税氏も、生産高払給与について、「対価の額が生産高によって確定する点において請負の場合と同一であるが、給与の場合は、その支払原因となる法律関係が、雇傭契約で定められており、労働基準法第27条の規定による賃金保償がなされているのであるが、請負の場合の生産高払いは、支払原因となる法律関係の内容自体である点で異なる」と論じられる<sup>(18)</sup> <sup>(19)</sup>。これらは法律関係アプローチに軸足を置いた判断であるといえよう。

下級審判断ではあるが、いわゆるゴルフ場キャディ報酬事件那覇地裁平成11年6月2日判決（税資243号153頁）は、「所得税法における給与所得とは、単に雇用関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇用又はこれに類する原因に基づいて、非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給付をいうと解すべきであり、労務の提供が自己の危険と計算によらず、他人の指揮監督ないし組織の支配に服してなされる場合にその対価として支給されるものであると解される。」として、「自己の計算と危険において独立して営まれ、利益を得ることを目的とし、継続的に行う経済活動から生じるものである」事業所得との区別を説示する。この事件は、ゴルフ場のキャディが得る報酬が事業所得か給与所得かという点が争点となった事例であるため、事業所得との違いを明らかにするため、非独立的な労務の対価が給与所得に当たるという点を強調しているとみることができよう。

また、医療法人の理事を兼務する大学教授が、その法人の要請によって教子である医師を派遣したり、診療の相談や指導をしたことの報酬が給与所得に該当するとした神戸地裁平成元年5月22日判決（税資170号315頁）は、「同教授が提供した役務は高度に専門的なもので且つ多種にわたるものと推認されるが…少なくとも派遣した医師に対する指導、病院経営に関しての指導、情報の提供については、その成果は原告に直接に帰属し、仮に不利益が

あっても同教授が負担する性質のものではなかったことは明らかで、そのうえ同教授が月に何回か原告の病院に赴き、その交通費が支給されていたことからすると、その役務は非独立的役務と認めるのが相当である。したがって、このような非独立的役務の対価として原告が支払った本件指導料はすべて、法28条1項所定の『給与等』に該当することになる。」と判示している。ここでは、非独立的な立場において提供された役務であるとして、給与所得該当性を肯定しているのである。

加えて、単に雇用契約があるかないかというような表面的な観察によるのではなく、かかる給付の支払の原因となった法律関係についての使用者あるいは従業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に、実質的に判断すべきであるとする最高裁判決もある。例えば、りんご生産組合の組合員が組合から受ける分配金の所得区分が争点となった事例において最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決（訴月48巻7号1831号）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に、実質的に判断すべき」と判示しており、そこでは、私法上の法律関係が直接、給与所得<sup>(20)</sup>該当性の如何を決するという判断枠組みは採用されていないようである。

これらは、労務提供の態様が重視された判断であるといえよう。

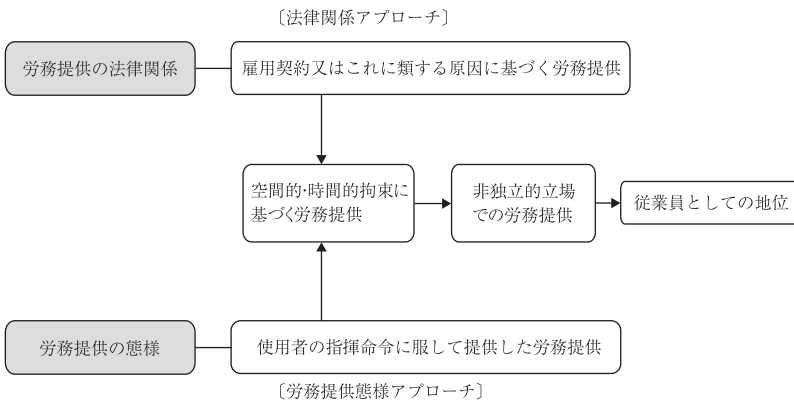
課税実務も力士の報酬が給与所得とされているように、必ずしも給与所得<sup>(21)</sup>を雇用契約の存在を前提としたものと理解しているわけではない。清永敬次教授も「給与所得は、雇用関係に基づくものに限ら〔ない〕」と論じられる<sup>(22)</sup>。

### 3 非独立的立場での労務提供

このように、判例学説ともに、給与所得区分を、「一定の雇用関係に基づき、その勤務に関連して受ける労務の対価」という点での捉え方と「非独立的ないし従属的な労務の対価」という捉え方の2つの観点からのアプローチによって、その外延を画そうとしてきたのである。

しかしながら、ここで気がつくのは、法律関係アプローチによる判決においては雇用契約にだけ頼った判断がなされているわけではないし、また、上記の労務提供態様アプローチにしても、ゴルフ場のキャディや医療法人の理事としての大学教授が、それぞれの使用者の指揮命令に完全に服しているとして、そこに雇用関係が認定されているわけでは決してないのである。このように、限界事例においては、いずれのアプローチも給与所得認定上の決定打としては必ずしも明確なものではないように思われる。すると、必ずしも一概にはいえないものの、法律関係アプローチにしても労務提供態様アプローチにしても、結局のところ、その共通項としての認定の基礎には、「非独立的立場での労務提供」というメルクマールが存在するように思われるのである。この「非独立的立場での労務提供」を法律的に説明することも、また、労務提供の態様として説明することも、いずれも可能であるように思われる

図表 1





のである。前述の弁護士報酬事件も法律関係と労務提供態様の2つのアプローチを示した上で、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。」と判示しており、この説示も、使用者との関係における空間的・時間的拘束、すなわち「非独立的立場での労務提供」を重視する立場であると理解したい（図表1）。

#### 4 従業者の地位と職務発明

法律関係アプローチの観点から給与所得該当性を眺めた場合に、「雇用関係又はこれに類する原因」に基づいて支給される労務の対価が、直接の雇用関係に関するものに限るといふべきではないのは、「これに類する原因」という概念が同時に示されていることから当然のことである。この場合に、いかなるものを「これに類する原因」というのかという点が問われるが、これまでの先行事例を前提に考えると、従業員としての「地位」が重要なメルクマールとなり得ると考える。

また、労務提供態様アプローチにしても、何をもって指揮命令に服していたかを判断するかにおいて、もっとも分かりやすい指標は従業員としての「地位」ではなかろうか。

すなわち、非独立的立場での労務提供の有無については、従業員の置かれた立場に焦点を当てた観測が必要であるところ、その「地位」に着眼して考察を加えることが妥当ではなかろうか。この点、例えば、被用者の地位保全の仮処分に基づいて支給される仮払賃金の所得区分が争点となった事例において、岐阜地裁昭和58年2月28日判決（行裁例集34巻2号327頁）は、一応仮処分判決においては、使用者との間の労働契約関係を基礎としたものであるとして、その「法的地位」に基づく支払を給与所得と認定している<sup>(23)</sup>。また、

前述のりんご生産事業組合事件の判断も、民法上の組合の組合員が、組合の労務に従事したことに對して支給される給付が、組合員の置かれた從屬的な「立場」での労務や非独立的に提供された労務に対するものという観点から最高裁が給与所得と認定したとみることができるのである。<sup>(24)</sup>

より直截に「地位」に言及した判断としては、例えば、名古屋地裁昭和49年9月6日判決（行裁例集25卷8＝9号1096頁）は、「所得税法にいう給与とは被用者がその地位に基づいて使用者から受けるすべての給付をい〔う〕」と判示している。また、給与所得者の受ける交通費が給与所得に該当するかどうか争点となったいわゆる一ノ瀬バルブ事件上告審最高裁昭和37年8月10日第二小法廷判決（民集16卷8号1749頁）<sup>(25)</sup>においても、「所得税法9条5号は『俸給、給料、賃金…並びにこれらの性質を有する給与』をすべて給与所得の収入としており、同法10条1項は『第9条…第5号…に規定する収入金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額以下同じ。）により』計算すべき旨を規定しており、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9条5号にいう給与所得を構成する収入と解すべく、通勤定期券またはその購入代金の支給をもって給与でないと解すべき根拠はない。」と判示されているのである。<sup>(26)</sup>

ところで、特許法35条にいう「職務」の範囲とは、「画一的に決定されるものではなく、従業者の職種、地位等を勘案して決定しなければならない」と解されており、「職務上の地位の高い者は、職務の範囲が広く解されるであろう。たとえば、会社の常務取締役または専務取締役として技術担当重役の職にあった者が考案したときは、会社の命令または指示がなくてもその者の職務に属する」と説明されること<sup>(27)</sup>がある。

また、判例においても、地位の高い者ほど、職務の範囲が広く、また抽象的な業務命令であっても発明創作の指示に当たると<sup>(28)</sup>みられるようである。例えば、石炭窒素製造炉事件の上告審最高裁昭和43年12月13日判決（民集22卷13号

<sup>(29)</sup>2972頁)は、「Aは、同人が石灰窒素の製造炉に関する本件考案を完成するに至った昭和26年3月当時、石灰窒素等の製造販売を業とする被上告会社の技術部門担当の最高責任者としての地位にあったものであり、かつ、その地位にもとづき、被上告会社における石灰窒素の生産の向上を図るため、その前提条件である石灰窒素の製造炉の改良考案を試み、その効率を高めるように努力すべき具体的任務を有していたものであるから、右Aが本件考案を完成するに至った行為は、同人の被上告会社の役員としての任務に属するものであったというべきであり、したがって、被上告会社は、本件実用新案につき、旧実用新案法（大正10年法97号）26条、旧特許法（大正10年法96号）14条2項にもとづく実施権を有する、とした原審の解釈判断は、正当として是認することができる。」と判示するところである。<sup>(30)</sup>

更に、カード容器における書類袋の構造に係る実用新案権についての事例であるが、東京地裁昭和40年6月8日判決（判タ180号182頁）は、「Aは、原告設立以来、社長又は会長として、原告の経営全般に携わる一方…、技術又は製造担当の重役として、原告の研究機関であるU経営研究所の所長に就任する等して、事務用機器に関する発明、考案をすることをその職務として来たこと、本件登録実用新案はAが右職務の遂行として研究し完成した考案であ〔る〕」と判示している。<sup>(31)</sup>

もっとも、「職務」の範囲を画一的に判断することに否定的な立場であったとしても、雇用契約の存在が不明確な場合にまで、その範囲内に含めて解釈することができるかどうかについては議論のあるところであろう。

職務著作に関する事件ではあるが、いわゆるRGBアドベンチャー事件の控訴審東京高裁平成12年11月9日判決（判時1746号135頁）では、観光ビザで入国した被上告人である外国人が、アニメーション作品等で使用する図画を作成した事例において、同人が、1回目と2回目の来日には、就労ビザを取得していなかったこと、上告人（会社）が被上告人に対し就業規則を示し

て勤務条件を説明したと認められないこと、雇用契約書の存在等の雇用契約の成立を示す明確な客観的証拠がないこと、雇用保険料、所得税等が控除されていなかったこと、タイムカード等による勤務管理がされていなかったことに照らすと、3回目の来日前に、上告人と被上告人との間に雇用契約が成立したと認めることはできないとし、したがって、本件の対象となっている図画は被上告人が上告人の業務に従事する者として作成したのではなく、上告人がその著作者であるとするにはできない旨判示していた。

しかし、上告審最高裁平成15年4月11日第二小法廷判決（判時1822号133<sup>(32)</sup>頁）は、この原审の判断を覆した。すなわち、同最高裁は、「著作権法15条1項は、法人等において、その業務に従事する者が指揮監督下における職務の遂行として法人等の発意に基づいて著作物を作成し、これが法人等の名義で公表されるという実態があることにかんがみて、同項所定の著作物の著作者を法人等とする旨を規定したものである。同項の規定により法人等が著作者とされるためには、著作物を作成した者が『法人等の業務に従事する者』であることを要する。そして、法人等と雇用関係にある者がこれに当たることは明らかであるが、雇用関係の存否が争われた場合には、同項の『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。」<sup>(33)</sup>とした。

最高裁は、このように判断して、職務著作における「法人等の業務に従事する者」として、「法人等の指揮監督下において労務を提供」していたかどうかという観点に注目して、いわば前述の労務提供態様アプローチの観点に通じる判断をしている。更に注目すべきは、その判断に当たっては、「具体

的事情を総合的に考慮して」なすべきである旨判示しており、単に形式的側面のみから判断を下した原審の審理を強く否定している点である。<sup>(34)</sup>

もっとも、この判断は、職務著作に関する事例であるから、職務発明の議論に持ち込むことができるかどうかについては疑問も惹起されよう。しかしながら、「職務発明制度も職務著作制度も民法の雇用の原則（民法623条）とは関係なく政策的に労使間の調整を図る制度であり、かつ、職務発明制度における『従業者等』の語と、職務著作制度における『法人等の業務に従事する者』の語が同様の意味を有し、それぞれ、両制度の要件の1つであるという点で共通であるため、援用することには合理性がある」との主張もあること<sup>(35)</sup>からすれば、参考事例とすることもできよう。

## 5 職務命令のない発明・職務命令に反する発明

給与所得該当性にいう非独立的労務提供についても考える必要がある。前述のとおり、金子宏教授は、「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概念」であると位置付けられ、かかる学説は通説とされている。

特許法にいう「職務」とは、上記のとおり、発明活動に関連をもった職務に限定されていることになるのであるが、ここでは、使用者から具体的に指示されたものだけに限らないようである。

例えば、ステンレス鋼製真空二重容器及びその製造方法についての職務発明該当性が争点となった象印マホービン職務発明事件大阪地裁平成6年4月28日判決（判時1542号115頁）<sup>(36)</sup>においては、「従業者が当該発明をすることをその本来の職務と明示されておらず、自発的に研究テーマを見つけて発明を完成した場合であっても、その従業者の本来の職務内容から客観的に見て、その従業者がそのような発明を試みそれを完成するよう努力することが使用者との関係で一般的に予定され期待されており、かつ、その発明の完成を容

易にするため、使用者が従業者に対し便宜を供与しその研究開発を援助するなど、使用者が発明完成に寄与している場合をも含む」と判示しており、従業者の職務内容からみて、使用者との関係で一般的に予定され期待されているかどうかという点を前提として、これが肯定される場合にかかる従業者が行った発明こそが「職務」における発明であるとしている。

また、ニッカ電測職務発明事件東京地裁平成14年9月10日判決（判例集未<sup>(37)</sup>登載）は、「原告は、昭和61年12月ころ、本件発明のアイデアを自宅で思いつき、自己所有の真空ポンプを使用して自宅において何度か実験を試みた。その後、被告の社内において行われていた発明・考案に関するアイデア募集に応募する形で、昭和62年2月ころ、本件発明のアイデアを被告へ報告した。」のであって、「原告は、上記報告までの間に、被告から本件発明について具体的な命令又は指示を受けたことはない。」とする。それであっても、「原告が所属していた部署が、缶チェッカーの『製造、修理』のみならず『開発』をもその業務分担としており、かつ、原告が被告の社内における唯一の担当者として電磁打缶式及び距離式缶チェッカーの製造、納入及び修理を担当していたことからすると、原告がそれら従来の缶チェッカーの抱える問題点を解決する本件発明を発案しそれを完成する活動を行うことは、使用者との関係で一般的に予定され期待されていたものといえることができる。」として、発明は原告の職務に属するものと認めるのが相当であると判示している。この事例では、「原告は、被告の許可を得て、勤務時間内に実験を行っている」のであって、「原告は、本件発明の当初、被告から本件発明について具体的命令又は指示を受けていたわけではなく、また、本件発明の原理を自宅で思いつき、自己所有の装置を用いて実験するなどした事実があったとしても、以上述べたところに照らすと、これらの事実は、本件発明が原告の職務に属するとの上記認定を左右するものではない」としたのである。

このように具体的命令や指示を受けていなかったとしても、使用者の許可

を得て、勤務時間内に実験をしていたようなケースでは、「職務」内での発明と判断されているのである。

ところが、日亜化学工業事件の中間判決である東京地裁平成14年9月19日判決（判時1802号30頁<sup>(38)</sup>）の事例における発明は、被告会社社長の青色発光ダイオードの研究を中止して高電子移動度トランジスタの研究をするようにとの業務命令に反して、原告が行ったものである。この事例において、職務発明に該当しないとの原告の主張に対して、東京地裁は、「原告は、原告の被告会社における勤務時間中に、被告会社の施設内において、被告会社の設備を用い、また、被告会社従業員である補助者の労力等をも用いて、本件発明を発明したのであるから、原告主張のような事情が存在するとしても、本件発明を職務発明に該当するものと認定する妨げとなるものではない。原告主張の事情は、特許法35条3項、4項所定の相当対価の額の算定の際に、被告会社の貢献度の認定に当たって考慮されるべき事情にすぎないというべきである。」と判示する。

このように、職務命令に違反して従業者が行った発明であっても、被告会社における勤務時間中に、被告会社の施設内において、被告会社の設備を用い、また、被告会社従業員である補助者の労力等をも用いて発明がなされたようなケースにおいては、「職務」における発明と判断されているのである。

そこで、「職務」とは、使用者から具体的に指示されたもののみを指すのかという点について、中山信弘教授は、「具体的な事件において、職務に属するか否かの決定は容易ではないが、その判断の基本的理念は、使用者と従業者の間の衡平にある。特許法35条の立法趣旨は、技術的思想の提供者と資金・資材等の提供者の間の利益を調整し、発明へのインセンティブを与えることにある。従って、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、両者の具体的な関係を勘案して決定されなければならない。技術者の地位、給与、職種及び企業がその発明完成過程に関与した程度等の事情を考

慮して、個別的に決定されなければならない。たとえば、下級の研究員・技術員の場合は具体的な命令を待って研究をすることが多いであろうが、上級の場合は具体的な指示を与えられなくとも企業の方針に従って自発的に研究をすることも多いであろうし、また給与も高いであろうから職務の幅を広く解しても一般的には衡平に反することは少ないであろう」と論じられるので<sup>(39)</sup>ある。ただし、会社内の地位が高い者のすべてが、具体的な命令がなくとも発明行為を職務に含むと解するのは行き過ぎであろう。<sup>(40) (41)</sup>

なお、茶園成樹教授は、従業者が具体的な命令・指示を受けている場合だけが「職務に属する」場合に当たると解すべきではないとしながら、「従業者が具体的な命令・指示を受けている場合や試験研究を行うことを職務とする場合には、発明完成の過程で実際に使用者の資源を利用したかどうかは、その者の『職務に属する』か否かとは無関係と考えるべき」とされ、その理由として、「使用者は、その提供した資源が実際には利用されなかったという理由で職務発明が成立しないとすると、発明のための投資を行う意欲を失いかねない」という点を示される。<sup>(42)</sup>

## 6 勤務時間との関係性

前述の連続混練機事件大阪地裁昭和54年5月18日判決（判例工業所有権法2113の54頁）は、職務発明該当性の判断において、勤務時間中であったかどうかに注目をしている。すなわち、「発明場所についても、被告の本件発明に関する思索、理論的追求、文献調査等の精神活動のうち相当程度の部分はさきに認定したような原告会社の便宜供与等を背景としてほかならぬ原告会社の勤務時間中になされた」と推認すべきである（一般に発明の職務発明性を肯認するためには、思索等の行為がすべて勤務時間中になされることは必要でない。……ことに、本件のように本来その職責上会社で公にしてなすべき事柄をことさらひそかになしたとみられるような場合においては、当該思索



等が相当程度勤務時間中になされたと認められるだけでその職務発明性を肯認するに十分であると考え。……）。そうすると、被告の本件発明をするに至った行為は原告会社における被告の現在の（ただし、原告会社在职中の時点からみて現在の）職務に属していたものと解すべきである。」と判示する。

茶園教授は、職務発明が成立するためには発明行為が従業者の勤務時間中に相当程度なされたことで足りるとする上記の大阪地裁昭和54年判決を否定し、「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。」と論じられるのである。<sup>(43)</sup>

かように考えると、従業者の地位などが勘案された上での職務発明を前提とした場合、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のである。

## II 譲渡所得該当性

### 1 課税実務上の取扱い

課税実務は如何なる取扱いをしているのであろうか。所得税基本通達23～35共-1《使用人等の発明等に係る報償金等》は、「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支払を受ける報償金、表彰金、賞金等の金額は、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる所得に係る収入金額又は総収入金額に算入するものとする。」とし、「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」については、「これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得」とする。すなわち、給与所得該当性が否定されているのである。

ここでは、特許法35条3項に規定する「相当の対価」は、特許権の登録がなされた事実やそれが企業にもたらされた利益に基づいて算定されるということを前提として、相当の対価を従業者から使用者に対する対価の請求権とみた上で、かかる権利行使に基づいて支払われるものとの理解を前提にしているのであろう。<sup>(44)</sup>このように考えると、単に、雇用契約等を前提として支払われる対価とは法的性質を異にするとみることができる。雇用契約等を前提とする通常の給与所得を、最高裁判決がいうように、空間的・時間的拘束の下における支配従属関係を前提としたものであるとみれば、特許法35条3項にいう「相当の対価」は、支配従属関係に基づく支払というよりはより独立当事者たる契約当事者としての関係性に立脚した対価の支払とみるべきであるから、給与所得とは性質を異にするとみることができるようと思われるのである。

もっとも、このような給与所得に対する解釈はその前提を使用者と従業者との従属関係にのみ基礎付けている点において、いささか狭い給与所得概念であるように思われる。

他方、職務発明は、職務発明者の職務に関して生み出されるプロダクトであるとしても、一般の労務提供とは異なり、職務発明者個人に帰属するきわめて独創的創造物であり、かような意味では個人の資質や能力に負うところが非常に大きいということがいえるかも知れない。このようなことに重きを置いて考察すれば、特許法35条3項にいう「相当の対価」の支払を受けた所得についての所得区分を給与所得とするのは妥当ではないということになる。ただし、この点は一概にはいい得ないものの、職務発明が職務発明者個人に帰属するきわめて独創的創造であり、かような意味では個人の資質や能力に負うところが非常に大きいとしても、それが給与所得に該当しないという積極的理由になり得るのであろうか。あるいは直接的な根拠となり得るのであろうか。たまたま特許という権利性がそこにあるからかような議論が成

り立つのであって、同じ独創的創造であっても個人の資質や能力に負うところが非常に大きいアイデア等については、これを同じ所得税基本通達が給与所得としているのであるから、職務発明者個人に帰属するきわめて独創的創造物であるとか、個人の資質や能力に負うところが非常に大きいというだけでは、給与所得該当性を否定することにはならないはずである。

すなわち、所得税基本通達23～35共―1は、（３）において、「事務若しくは作業の合理化、製品の品質の改善又は経費の節約等に寄与する工夫、考案等（特許又は実用新案登録若しくは意匠登録を受けるに至らないものに限る。）をした者が支払を受けるもの」について「その工夫、考案等がその者の通常の職務の範囲内の行為である場合には給与所得、その他の場合には一時所得（その工夫、考案等の実施後の成績等に応じ継続的に支払を受けるときは、雑所得）」と通達しているのである。

これらのことを考えると、やはり給与所得性が否定されると考える基本的根拠としては、その権利性ゆえのものというべきであろう。例えば、上記所得税基本通達23～35共―1が、その（２）において、「特許権、実用新案権又は意匠権を取得した者がこれらの権利に係る通常実施権又は専用実施権を設定したことにより支払を受けるもの」を雑所得と通達しており、ここでも給与所得が否定されているが、この基礎には権利性の存在があるといえよう。

また、「災害等の防止又は発生した災害等による損害の防止等に功績のあった者が一時に支払を受けるもの」については、「その防止等がその者の通常の職務の範囲内の行為である場合には給与所得、その他の場合には一時所得」とされているのである（所基通23～35共―1（４））。

そこで、以下では、特許法35条3項の「相当の対価」について、移転される権利の観点から譲渡所得該当性について考えてみることにしたい。すなわち、この疑問を解くには、特許法35条3項にいう「対価」の意味を明らかに

せねばならないということになる。

## 2 特許法35条3項にいう「対価」の意義

特許法35条で行われる「権利の譲渡」は、契約法理にいう「売買」とは異なる性質を有する。すなわち、使用者側の対価の支払がなくても、契約を解除し売買目的物である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てはいないのである。このことは、前述の日亜化学工業事件中間判決である東京地裁平成14年判決や、ニッカ電測職務発明事件東京地裁平成14年判決、連続混練機事件大阪地裁昭和54年判決がある。

この点は、そもそも特許法35条が譲渡に当たっての従業者の同意を要求していないことからすれば、違和感はなかろう。

しかしながら、このような立法構造においても従業者の対価請求権を十分に保護しなければならないのはいうまでもない。そこで、使用者からの対価の支払が全くない場合には、従業者の請求権を認めているのが司法判断である<sup>(45)</sup>。

あるいは更に進んで、いったん使用者から支払があっても、その額が「相当の対価」の額に満たない場合には、従業者は追加の支払を請求することができることとした事例もある（オリンパス光学工業事件東京地裁平成11年4月16日判決・判時1690号145頁、日立製作所事件東京地裁平成14年11月29日判決・判時1807号<sup>(46)</sup>33頁）。

## 3 譲渡所得の基因となる「資産」の意義

譲渡所得の基因となる「資産」の意義については、所得税法に特段の定義規定が設けられておらず、専ら解釈に委ねられているところ、通説は、所得税法33条2項に該当するものを除きあらゆる資産を包含する広い概念であると解している<sup>(47)</sup>。そこには、例えば、動産や不動産、有価証券のほか、特許権、

著作権等の無体財産権、借家権、営業権などのほか、行政官庁の許可、認可、割当等により発生した事実上の権利など一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされるあらゆる資産を含むと解されているのである（所基通33-1）。

しかしながら、課税実務は、所得税基本通達33-1（譲渡所得の基因となる資産の範囲）において、金銭債権が譲渡所得の資産に含まれないという態度に立つ。この点につき、国税不服審判所平成9年5月30日裁決（裁決事例集53号205頁）では、ゴルフ会員権の譲渡損失を給与所得と損益通算できるか否かが争点となったが、裁決は、譲渡時点においてゴルフ場施設優先利用権が消滅しているから、そこで譲渡された資産は、預託金返還請求権としての性質しか有しておらず、かかる預託金返還請求権が金銭債権であることからすれば、当該ゴルフ会員権は金銭債権の譲渡ということになる。すると、金銭債権はキャピタル・ゲインを生じる資産とはいいい得ないから、所得税法33条1項にいう「資産」には該当せず、その譲渡損失を他の所得金額と損益通算することはできない旨判断している。すなわち、「所得税法第33条第1項は、譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう旨規定しているところ、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であることからすれば、同法第33条第1項にいう資産とは、同条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいい、その資産には、取引慣行のある借家権又はいわゆる反射権と呼ばれる行政官庁の許可、認可、割当て等により発生した事実上の権利など一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、その資産の価値の増加益又は損失を生ずるすべての資産が含まれるものと解するのが相当である。」というのである。

このような裁決は、そのほかにもいくつかの事例において散見することが

できる。<sup>(48)</sup> 金銭債権を譲渡所得の基因となる「資産」の範囲から除外するというのは、前述のとおり課税実務が採用してきた考え方であるが、<sup>(49)</sup> 所得税法33条1項の「資産」の解釈からこの考え方が導出できるかについては疑問も惹起されるが、<sup>(50)</sup> 清算課税説の<sup>(51)</sup> 立場からは結論的には肯定することになるのである。<sup>(52)</sup> ろう。

#### 4 「特許を受ける権利」の意味

ところで、特許法35条3項にいう「相当の対価」とは、特許を受ける権利の承継に伴って発生する対価であることからすれば、特許を受ける権利の対価ということになる。しかし、特許を受ける権利が移転するとはいっても、そもそも特許を受ける権利がいかなる権利であるかの解明がなされない限り、かかる権利移転を譲渡所得にいう「資産」の譲渡といい得るか否かについての踏み込んだ考察は不可能である。

電気泳動装置事件東京地裁平成15年8月29日判決（判例集未登載）<sup>(53)</sup> は、「原告がその発明ないし考案をしたものであるとしても、企業が、従業員の職務発明等に基づく特許等を受ける権利を譲り受けた場合、それらの権利をどのように行使するかは、従業員との間に特約が存するなど特段の事情のない限り、本来企業の自由であ[る]」<sup>(54)</sup> と判示して、特約のない限り、必ず出願しなければならないわけではないと判示している。このことは、特許を受ける権利というものが、出願をするかどうかに関する選択権であるということの意味しているといえよう。

かように考えると、職務発明が承継されなかったらその選択の機会も生じない。したがって、その選択の機会が使用者の受けるべき利益であると考え<sup>(55)</sup> るべきであろう。

もっとも、このように解したとしても、例えば、出発物質から中間物質を経て化合物を含む目的物質を合成する製法発明及びそれによって得られた新

規化合物である中間物質、目的物質等に係る発明があった場合、そのうち製法発明が本件製法特許に係る発明であり、中間物質、目的物質等の物質発明が物質特許となるが、かような物質特許についての特許を受ける権利を従業者から使用者に移転した時点では、いまだ日本国において、物質特許が認められていないというような状況にあった場合についてまでも、出願をするかどうかに関する選択権といい得るのかという疑問も生じ得る。

この点、大阪高裁平成17年6月28日判決（判例集未登載<sup>(56)</sup>）が参考になりそうである。同裁判において原告（従業員）は、「本件製法特許に係る発明についての特許を受ける権利を被告に譲渡した時点では、日本国においては物質特許は認められていなかったから、原告が、日本国において物質特許に係る発明についての特許を受ける権利を譲渡することはあり得ない」旨主張したが、これに対して、同高裁は、「しかし、特許を受ける権利は、発明がなされたときに、当該発明との関係で付与されるものというべきであるから、被告がその譲渡を受けた後に、当該発明について新たに物質特許を受けられるようになったときは、……特段の留保のない限り、被告においてその特許出願をすることができるのはむしろ当然のことであると考えられるし、また、上記譲渡の時点では、物質特許制度を認める新特許法が昭和51年ころ施行されるのが既に予想されていたことをも考慮に入れば、本件物質特許に係る発明についての特許を受ける権利を被告に譲渡することは原告と被告の合理的意思にもかなうものといわなければならない。したがって、この点に関する原告の主張も採用できない。」として、原告の主張を排斥している。裁判例のような状況下にあっても、依然として権利の譲渡という法的意味は色褪せていないようである。

他方、租税法上は、かかる「特許を受ける権利」を資産性のある権利としてこれまでみてきたであろうか。

特許を受ける権利の取得に要した費用についての必要経費性が争点となっ

た事例において最高裁昭和47年10月17日第三小法廷判決（税資66号779頁）は、原審広島高裁昭和43年6月27日判決（税資53号212頁）の判断を肯定する。同高裁判決は、「特許を受ける権利」を「やがては特許権そのものである権利の取得価格を構成するものであるから、必要経費に該当しないのみならず、『特許を受ける権利』は未完成なる権利であって、未だ減価償却をなすべき対象とならない。」と判示している<sup>(57)</sup>のである。

特許を受ける権利を選択権と理解する立場からは、この判断が同権利の取得に要した費用を特許権そのものの権利の取得価格と解することには疑問であるが、未だそれは「未完成なる権利」であるという上記事件の整理を基礎とするのであれば、およそ価値が上昇するものとみることにはできないから、特許を受ける権利すなわち出願をするかどうかの選択権が譲渡所得の基因となる資産とみることが妥当ではないということにもなる。

## 5 使用者の貢献との関係

契約、勤務規則その他の定めにおいて「相当の対価」についての定めがない場合あるいは、その定めたところにより対価を支払うことが不合理と認められる場合には、「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、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」とされている（特許法35⑤）。

発明をしたことによって昇進昇給した場合には、平均的な社員に比べて増加した分の収入を対価の既払分と評価すべきという考え方もあるが、これまでの裁判例は、使用者の貢献で勘案している<sup>(58)</sup>。

また、上記のとおり、平成16年改正後の特許法35条5項は、「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」を考慮事項と規定していることから、これらの要素も対象となることが明らかとなったわけで



あるが、これはこれまでの多くの裁判例の判断を立法上の手当によって追認するかたちとなっているのである<sup>(59)</sup>。

なお、ライセンス活動への貢献や事業化するまでの技術指導は、発明者の貢献として認めるべきとの指摘があることからしても、「相当の対価」を単なる権利の価値と認識することには無理があるように思えてならない。そもそも、使用者の貢献度評価には少なからず困難が伴い、例えば、製薬会社のように、使用者は数十の数の製品を同時並行的に研究開発しており、その失敗のリスクを分散させながら、そのうちヒットした2、3の製品で残りの失敗した製品にかかる研究開発費を賄う構造になっているといわれる。このような状況下において、ヒットした製品にかけた貢献のみを基礎として対価の算定をするのであれば、失敗のリスク分散という構造を維持し得ないことにもなる。そこで、同時並行的に開発を行うという構造をも織り込んだ貢献度評価がなされるべきと論じられているのである<sup>(61)</sup>。

更にいえば、特許法35条は、直接の発明者にしかインセンティブを与えることができないが、発明完成を補助した従業員へのインセンティブの原資を確保するために、使用者の取り分を大きくすることで対処すべきとの意見があるが、かような見解が支持されるとすれば、ますます「相当の対価」が発明されたものの権利の価値を表すという考え方からは遠のくことになるろう。

（１）特許法35条は、従業者、法人の役員、国家公務員又は地方公務員を「従業者等」とする。

使用者と特定の関係にある別法人（S）に対して、特許法35条3項の規定の類推適用によって「相当の対価」の支払を請求することができるか否かが争点となった事例がある。大阪地裁平成14年5月23日判決（判時1825号116頁）は、原告と被告Sとの関係が、特許法35条3項の類推適用を可能とするような、従業者と使用者の関係に準じて考えることができるものといえるかどうかについて、「特許法35条は、企業等の従業者等がした発明のうちで一定の範囲のものを職務発明とし、使用者等が当然に法定の通常実施権を有するものとするとともに、職

務発明については、特許を受ける権利又は特許権の使用者等への譲渡や専用実施権の設定をあらかじめ定めておくことができるものとし（職務発明以外の発明についてのそのような定めは無効である。）、かつ、譲渡や設定があった場合には、従業者等に相当の対価の支払を受ける権利を認めることとしたものであるが、同条の趣旨は、発明という創作活動をした従業者等と、発明の完成まで人的・物的援助を行った使用者等の双方に発明への意欲を刺激し、ひいては産業の発達を図ると同時に、従業者等のした発明から生ずる権利関係の帰属を当事者間の力関係に委ねることにより使用者等に一方的に有利な結果が生じることになるような事態を避けることで労働者保護も図り、双方の実質的な衡平を目指したものと解される。

このような特許法35条の趣旨に照らして前記事実関係をみると、原告は、昭和37年4月から平成6年3月まで被告Sの従業員として一貫して技術生産管理の分野を担当し、前記在籍期間中の平成5年ころから、本件発明の実験を開始し、平成6年4月からは、当該発明の技術分野においては、技術的にも経済的にも被告Sと一体の関係にあるN工業の従業者であったものであることに加え、被告SとN工業の間では、N工業の技術・ノウハウは、すべて被告Sが管理し、N工業における希土類回収の業務に関し被告Sが実質的に指揮監督を及ぼす関係にあるという体制が採られており、スラッジからの希土類金属の回収業務については、両者が技術的にも経済的にも一体的な関係にあることから、原告は、本件発明が実験室レベルで完成したとき、これを被告SのC社長に報告し、是非特許出願すべきであるという同社長の進言を受け容れて、N工業と被告Sのどちらが出願人になるかを不明確にしたまま被告Sの特許室による特許出願に協力したものであり、その後、被告Sに本件発明の特許を受ける権利を承継させたことの対価を請求したところ、これを拒絶されたものである。前記のとおり、従業者のした発明から生ずる権利関係の帰属を当事者間の力関係に委ねることにより使用者に一方的に有利な結果が生じることになるような事態を避けることで労働者保護も図るといふ特許法35条の立法趣旨からすれば、このような場合にも、発明者である従業者の保護の必要性があることは、同条が適用される場面と異なることはないといふべきである。技術的にも経済的にも一体の関係にあるN工業と被告Sのどちらが出願人になるかによって、本件発明に関する権利承継の対価を受ける権利の帰趨に差が出るとすれば、それは原告にとって予期せぬ不利益を被らせることになる。

原告と被告Sとの間に直接には『従業者等』と『使用者等』の関係がなかつ

たからといって、本件発明の特許を受ける権利の承継を当事者双方の契約関係のみによって規律すべきであると解するのは、上記のような事実関係に照らして相当ではない…。

したがって、本件発明は、N工業における原告の職務に基づく発明であると同時に、被告Sとの関係においてもその職務に基づく発明と同視できるものであり、原告は、C社長との合意により、被告Sに本件特許を受ける権利を承継させたのであるから、前記のように、その対価の額につき合意が成立していなくとも、特許法35条3項の類推適用により、被告Sから相当の対価の支払を受ける権利を有するものと解するのが相当である。」として、資本関係や業務協力関係により使用者と一体の関係にある別法人に対する対価の請求を許容している。

- (2) 特許法35条は、使用者、法人、国又は地方公共団体を「使用者等」とする。
- (3) 特許法35条は改正され、新35条3項は対価について、当事者間の交渉を重視することとしているが、同新法においても、同法35条2項は改正されていないため、承継については当事者の交渉によるということにはなっていない。
- (4) この事件は、ピックアップ装置事件とも呼ばれる。判例評釈には膨大なものがあるが、差し当たり、永野周志「判解」『労働判例百選〔第7版〕』52頁以下、同「判批」法時75巻3号103頁以下、高林龍「判解」『平成13年度重要判例解説』〔ジュリ臨時増刊1224〕280頁以下、美勢克彦「判解」『平成13年度主要民事判例解説』〔判タ臨時増刊1096〕146頁以下、渋谷達紀「判批」発明99巻2号122頁以下、小畑史子「判批」労働基準54巻12号26頁以下など参照。
- (5) 判例評釈として、中山信弘「判解」『特許判例百選〔第3版〕』72頁以下、長谷川浩二「判批」ジュリ1251号172頁以下、同『最高裁判所判例解説〔平成15年度〕民事篇(上)』284頁以下、同「判批」曹時57巻5号269頁以下、永野周志「判批」法時75巻12号112頁以下、横山久芳「判解」『平成15年度重要判例解説』〔ジュリ臨時増刊1269〕260頁以下、金山直樹「判批」判タ1145号95頁以下、上田和弘「判批」時法1690号41頁以下など参照。
- (6) LEX/DB28070243.平成12年(ワ)第21863号。
- (7) LEX/DB28072243.平成14年(ネ)第1125号。
- (8) LEX/DB28090526.平成14年(ワ)第5323号。判例評釈として、木元克輔「判批」時法1709号74頁以下参照。
- (9) 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＝山本敬三編『職務発明』54頁(有斐閣2005)。
- (10) 吉田・前掲注9、54頁。

(11) もっとも、従業者は、自身が受け取ることのできる「相当の対価」の額について、使用者の一方的に服さねばならないということではないと解されている。例えば、前述の東京高裁13年5月22日判決は、「同条項（筆者注：特許法35条3項）の『契約、勤務規則その他の定により』がかかるのが、『承継させ』、『設定する』のみであることは、構文上明らかというべきであるから、同条項の文言を、一審被告の上記解釈の根拠とすることは不可能である。同条項は、『従業者等は、…承継させ、…設定したときは、相当の対価の支払を受ける権利を有する。』として、従業者等は、その意思によるにせよ、その意思に反してであるにせよ、職務発明に係る特許権等の承継等があったときには、『相当の対価』の支払を受ける『権利』を有することを明瞭に定めている。このように、従業者等に『権利』として支払を受けることの認められた『相当の対価』の具体的な額を、当該権利に関する義務者である使用者等が一方的に定め得るとすれば、それは、法律上、むしろ異様な状態というべきである。」と判示する。また、最高裁平成15年4月22日判決は、「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体化する前に、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。換言すると、勤務規則等に定められた対価は、これが同条（筆者注：特許法35条）3項、4項所定の相当の対価の一部に当たると解し得ることは格別、それが直ちに相当の対価の全部に当たるとみることはできないのであり、その対価の額が同条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のである。したがって、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。」と判示する。このように、相当の対価についての交渉可能性を判例は肯定している。

(12) 給与所得の範囲については、酒井克彦「給与所得の意義としての非独立的な立場からの労務提供対価—所得区分を巡る諸問題—」税務事例38巻3号50頁以下も参照。

(13) 金子宏『租税法〔第14版〕』193頁（弘文堂2009）。

(14) 給与所得の定義については多くの学説が同様の捉え方をする。例えば、清永

敬次『税法〔第7版〕』93頁（ミネルヴァ書房2007）、水野忠恒『租税法〔第4版〕』189頁以下（有斐閣2009）、植松守雄編『注解所得税法〔四訂版〕』451頁（大蔵財務協会2005）、山田二郎『税法講義〔第2版〕』66頁（信山社出版2001）、岡村忠生『所得税法講義』174頁（成文堂2007）など参照。

- (15) 最高裁は、給与所得に当たると判示し、原告の主張を退けた。
- (16) 判例評釈として、碓井光明「判批」ジュリ590号9頁以下、同「判解」『憲法判例百選Ⅰ』328頁以下、山田二郎「判批」ジュリ567号36頁以下、清永敬次「大島訴訟判決の意義と問題点」ジュリ567号30頁以下、畠山武道「判批」自研53巻1号130頁以下。
- (17) 平田敬一郎『新税法』93頁（時事通信社1950）。
- (18) 阿南主税『所得税法体系』619頁（ビジネス教育出版1969）頁。なお、労働法にいう賃金に当たるか否かは、給与所得該当性の判断に影響を与えないと考えるべきであろう（酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分（中）—東京高裁判決（平成16年2月19日判決）の検討を中心にして—」税務事例36巻5号5頁参照）。
- (19) 旧所得税基本通達119は、出来高払の給与であるか、請負による報酬であるかの別は、雇用関係に基づく収入であるかどうかによるべきものとし、個々の実情に即して、そのいずれであるかを判断すべきと通達していた。
- (20) 結論において、最高裁は、本件組合員が組合から受ける金員を給与所得に該当すると判断した。
- (21) プロ野球選手のうち、一軍選手の受ける報酬については事業所得、二軍選手の受けるそれは給与所得と解されている点については、酒井克彦「人的役務提供に係る事業所得の意義と外延—所得区分を巡る諸問題—」税務事例38巻2号53頁以下参照。
- (22) 清永・前掲注14、93頁。植松・前掲注14、456頁も「給与所得が支払われる法律関係の典型は、雇用契約であるが、それに限られるものではない。」とされる。
- (23) 同地裁は、「使用者による解雇の意思表示の効力を争う被用者が、その使用者を被申請人として、被用者たるの仮の地位の保全と解雇後の賃金等の仮払いを求める仮処分を申請し、これに対して、裁判所が該申請を認容する旨の判決又は決定をした場合には、右被用者すなわち申請人は、たしかにそれが暫定的かつ仮定的なものであることはこれを否み得ないが—けだし、右仮処分裁判によって一応保障せられた申請人の法律上の地位等は、将来ありうべき前示解雇の効力是認の判決確定又は右仮処分裁判の取消しなどの事態の発生を解除条件とする条件付の

それであるから一、ともかく一応、使用者すなわち被申請人との間の従来の労働契約関係が存続しているものとして取り扱われ、かつ、被申請人から右仮処分裁判によって認められた賃金の仮払いを受けることのできる法律上の地位を保障されるに至ったものというべきである。そうすると、右被用者すなわち申請人が前示のごとき仮処分裁判に基づいて使用者すなわち被申請人から受け取る当該仮払金員は、少なくとも該金員受領の時点においては、まさに前記所得税法28条1項所定の給与等に該当する金員以外のなにもものでもないものと断定するほかはない。」と判示している。なお、租税事件ではないが、反対の立場に立つと見られる判断として、高松高裁昭和44年9月4日判決（労裁民集20巻5号881頁）。

(24) 金子・前掲注13、194頁参照。

(25) 判例評釈として、田中真次「判解」『昭和37年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕』321頁以下、新井隆一「判批」シュト14号12頁以下、浅井清信「判批」民商48巻5号783頁以下、塩崎潤「判解」『租税判例百選』72頁以下、齋藤明「判解」『租税判例百選〔第2版〕』68頁以下など参照。

(26) なお、同判決は、「上告会社は、労働協約によって通勤定期券またはその購入代金を支給しているというのであるが、かかる支出が会社の計算上損金に計算されることは勿論であるが、このことによって、勤労者の給与でなくなるものではない。若し右の支給がなかったならば、勤労者は当然に自らその費用を負担しなければならないのであって、かかる支給のない勤労者とその支給のある勤労者との間に税負担の相違があるのは、むしろ当然であって、通勤費の支給を給与と解し、勤労者の所得の計算をしたのは正当である。」として、通勤費が給与所得に該当すると判示している。

(27) 盛岡一夫『知的財産法概説』26頁（法学書院2004）。なお、同教授は、「取締役であっても技術開発関係の担当者でない場合にはその者が発明をしても職務に属するとはいえない。」と論じられる。市場の開発、販売企画等を担当している開発部長兼取締役が考案を完成しても、会社の業務範囲に属するものとはいっても、その者の職務に属するとはいえないとする裁判例として、東京高裁昭和44年5月6日判決（判タ237号305頁）がある。類似した事例としては、自動車会社の運転手が自動車の部品について発明をしても、職務に属する発明とはいえないと解されている（特許庁編『工業所有権法逐条解説〔第16版〕』108頁（発明協会2001）、豊崎光衛『工業所有権法〔新版・増補〕』146頁（有斐閣1980））。

その他やや古い事件として、東京地裁昭和38年7月30日判決（下民集14巻7号1505頁）、東京高裁昭和42年2月28日判決（判タ207号147頁）なども参照。

- (28) 吉田・前掲注9、106頁、中山信弘「職務発明」同編『注解特許法〔第3版〕上巻』339頁（青林書院2000）。
- (29) 判例評釈として、茶園成樹「判批」『特許判例百選〔第3版〕』66頁以下、五月女正三「判解」『特許判例百選〔第2版〕』32頁以下、奥村長生「判批」曹時21巻5号83頁以下、山本桂一「判批」法協91巻9号147頁以下、松尾和子「判批」判タ234号86頁以下、馬瀬文夫「判批」民商61巻4号105頁以下、磯村保「判解」『基本判例シリーズ〔第2号〕』（別冊法教）19頁以下など参照。
- (30) 大阪地裁昭和47年3月31日判決（判時678号71頁）、東京高裁昭和42年2月28日判決（判タ207号147頁）も参照。
- (31) 発明協会研究所編『職務発明と補償金』19頁（発明協会1988）は、職務発明の範囲について、「従業者の組織上の区分と、地位（ポスト）が重要なポイントになる」とする。

次に示す事例は、いずれも職務発明該当性が否定されたものであるが、従業者の組織上の地位との関係が着目された判断が展開されており、ここからも、職務発明該当性の判断における地位の重要性を確認することができる。

東京高裁昭和44年5月6日判決（判タ237号305頁）は、「A工業は、昭和28、9年頃、それまで主に酒造用珐瑯タンクを製造販売していたW珐瑯株式会社が、製品分野を拡げて、珐瑯製の化学機器、浴槽などを製造するについて、その販売を主として取り扱う会社として設立された、いわゆる販売会社であって、生産会社ではなく、一方、被控訴人は、旧東京美術学校工芸科を卒業し、A工業が設立された頃はI珐瑯株式会社に勤務していたが、A工業に化工機部長として入社するに際しては、同じくI珐瑯株式会社に勤務していた技術者である義弟のSを伴って来て、化工機部長として浴槽を主とするN珐瑯株式会社の製品の販売に従事し、開発部長に就任してからは、市場開発、販売企画などに従事するとともに、関係会社であるE工業、N工業、D化工機等の経営にも助言していたが、これら職務のかたわら、かねて興味をもっていた珐瑯製和風浴槽の研究を行ない、W取締役と相談して、試作を要するものはN珐瑯株式会社に試作してもらって研究を重ねた結果、本件各考案を完成したものであることを認めることができる。…本件各考案は、A工業の業務範囲に属するものとはいえ、被控訴人の職務に属するものであつたとはいえないことが明らかであり、したがって、本件各考案をもって被控訴人の職務考案とすることはできないものというべ〔き〕」と判示している。

また、東京地裁昭和52年2月9日判決（判例工業所有権法2535の5の495の346

頁)は、「被告は、原告は訴外 A 工業株式会社においてその職務として浴槽の研究、改良、設計等の業務を遂行していたものであり、本件甲考案も原告の任務の一部に属したものであるから、A 工業株式会社は本件甲実用新案権について実用新案法第9条に準用されている特許法第35条に規定する通常実施権を有したものであるところ、同会社は昭和38年12月化工機浴槽関係の事業一切、右事業のための一切の有体、無体の財産権を被告に譲渡して右事業部門を廃止したので、右通常実用権もまた被告に移転されたのであると主張する。しかしながら、…原告は昭和31年ころ A 工業株式会社に入社し、その在任中本件甲考案をし、その実用新案登録出願をしたものであることが認められるが、本件甲考案が原告の職務に属する考案であることを認めるに足りる証拠はなく、…本件甲考案は原告が瑛瑯化学機器の販売のかたわら考案したものであって、原告の職務に属する考案ではないことが認められる。そうすると、A 工業株式会社が本件甲実用新案権について実用新案法第9条に準用されている特許法第35条に規定する通常実施権を取得するいわれはなく、従ってまた被告が右訴外会社から右通常実施権の移転を受けるといふこともあり得ない。」と判示する。

(32) 判例評釈として、大山盛義「判批」法時76巻7号130頁以下、上野達弘「判批」民商130巻1号132頁以下、永野秀雄「判解」『重要判例解説〔平成15年度〕』ジュリ臨時増刊1269号213頁以下、潮浦久雄「判解」同書262頁以下、青木孝之「判解」『主要民事判例解説〔平成15年度〕』〔判夕臨時増刊1154〕184頁以下など参照。

(33) 同判決は、当て嵌めにおいて、「被上告人は、1回目の来日の直後から、上告人の従業員宅に居住し、上告人のオフィスで作業を行い、上告人から毎月基本給名目で一定額の金銭の支払を受け、給料支払明細書も受領していたのであり、しかも、被上告人は、上告人の企画したアニメーション作品等に使用するものとして本件図画を作成したのである。これらの事實は、被上告人が上告人の指揮監督下で労務を提供し、その対価として金銭の支払を受けていたことをうかがわせるものとみるべきである。ところが、原審は、被上告人の在留資格の種別、雇用契約書の存否、雇用保険料、所得税等の控除の有無等といった形式的な事由を主たる根拠として、上記の具体的事情を考慮することなく、また、被上告人が上告人のオフィスでした作業について、上告人がその作業内容、方法等について指揮監督をしていたかどうかを確定することなく、直ちに3回目の来日前における雇用関係の存在を否定したのである。そうすると、原判決には、著作権法15条1項にいう『法人等の業務に従事する者』の解釈適用を誤った違法があるといわざるを



得ず、論旨は理由がある。」と判示した。

- (34) この判断を受けた差戻審東京高裁平成16年1月30日判決（判例集未登載）においても、「控訴人の作業状況を見ると、就業に必要な作業場所、画材等は被控訴人が調達し、控訴人が被控訴人の指示に従って図画を作成していたのであるから、控訴人は、被控訴人の指揮監督下において本件全図画作成等の労務を提供していたものと認めることができる。…そして、被控訴人から控訴人に支給された金銭は、控訴人が創作した図画の出来高とは無関係に毎月一定額が支払われ、給与支払明細書が交付され、控訴人は上記対価の額、支払方法及びその名目について異議を述べたことがない上、控訴人が本件全図画以外に被控訴人のために作成した図画についても被控訴人に報酬を請求することはなかったことに照らすと、控訴人が被控訴人に対して提供した労務の対価であると認めるのが相当である。」として、本件の図画が職務上の著作であったことを認定している。
- (35) 帖佐隆『職務発明制度の法律研究』75頁（成文堂2007）。職務著作については別稿を予定しているが、ここでも、参考となり得る事例と考えている。
- (36) 判例評釈として、井関涼子「判解」『特許判例百選〔第3版〕』68頁以下、篠田四郎「判批」判時1558号213頁以下、名越秀夫＝生田哲郎「判解」発明93巻5号104頁以下など参照。
- (37) LEX/DB28072735.平成13年（ワ）第10442号。
- (38) 判例評釈として、手塚和彰「判批」ジュリ1241号44頁以下、小松一雄「判解」『特許判例百選〔第3版〕』74頁以下、尾関孝彰「判批」時法1676号64頁以下など参照。
- (39) 中山・前掲注28、339頁。
- (40) 井関・前掲注36、69頁。いわゆる浴槽事件東京高裁昭和44年5月6日判決（判タ237号305頁）は、化工機部長として浴槽を主とするN株式会社の製品の販売に従事し、開発部長に就任してからは、市場開発、販売企画などに従事するとともに、関係会社の経営助言もしていたが、これら職務のかたわら、かねて興味をもっていた和風浴槽の研究を行ない、試作を要するものはN株式会社に試作してもらって研究を重ねた結果、考案を完成したものであるとして、本件考案は会社の業務範囲には属してもこの取締役の職務には属しないと判断されている。他方、個人会社の代表取締役として、経営方針の決定、新製品の開発、生産方法の改良等、会社の業務全般を執行する権限と職責を有する者の発明については、職務発明に該当するとした事例として、耐圧ホース製造法事件大阪地裁昭和47年3月31日判決（判時678号71頁）がある。

- (41) 青山統一『特許法〔第10版〕』124頁以下（法学書院2008）も参照。
- (42) 茶園・前掲注29、67頁。また、同教授は、「技術部門担当の最高責任者に関しても、その職務の性質上、使用者の人的・物的資源が実際に利用されたかどうかは考慮しなくてよい。」とされ、「そもそも使用者の資源が提供されていなくても、技術部門担当の最高責任者は、その地位に基づき、使用者の資源の提供を自らが決定できるであろうから、その資源をあえて利用せず、独力で完成した発明が職務発明とされても、その者に酷なことにはならないと思われる。」と論じられる（同稿67頁）。
- (43) 茶園・前掲注29、67頁。
- (44) 河合厚＝宮澤克浩＝阿瀬薫編『所得税基本通達逐条解説〔平成19年版〕』225頁以下（大蔵財務協会2007）は、所得税基本通達23～35共一1のいわゆる職務発明をした役員又は使用人が使用者から受ける報償金等の所得区分について、「特許法上、職務発明は発明者である従業者が特許を受ける権利を取得して、それを使用者に承継する場合には相当の対価の支払を受けるものとされている。当該権利は移転可能であり、経済的価値を有する資産のための譲渡所得の基因となる資産に該当する。」と説明する。更に、「特許を受ける権利を使用者へ承継することにより支払を受ける金員には、出願補償金、登録補償金、実績補償金など支払形態は多様であるが、当該権利を使用者へ移転した際に壱字に支払われるものは、本通達により譲渡所得として取り扱われているところ、当該権利の承継後に支払を受ける金員は、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当たらない。すなわち、使用者が役員又は使用人の発明等に係る特許を受ける権利等又は役員若しくは使用人の発明等に係る権利を承継した場合に支払うものは、その発明等がこれらの役員又は使用人の通常の職務の範囲内の行為に基づくものであるかどうかを問わず、すべて特許等の出願権又は特許権等の承継の対価とし、その支出の態様に応じて、①当該権利の承継に際し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、②その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的な性質のものとも考えられるが、雑所得に当たるとを明らかにしたものである。」と解説する。
- (45) いわゆる東急式PCパイル事件東京地裁昭和58年9月28日判決（無体集15巻3号620頁）、連続クラッド装置事件東京地裁昭和58年12月23日判決（無体集15巻3号844頁）、三角プレート事件東京地裁平成4年9月30日判決（知裁集24巻3号777頁）、ステンレス製鋼製真空二重容器事件大阪地裁平成6年4月28日判決（判

時1542号115頁)、中空糸巻きガット事件大阪高裁平成6年5月27日判決(知裁集26巻2号356頁)、有用元素の回収方法事件大阪地裁平成14年5月23日判決(判時1825号116頁)、影響解析装置事件東京地裁平成15年11月26日判決(判時1846号83頁)、抗ダイオキシン健康食品事件東京地裁平成16年7月23日判決(判時1889号120頁)などがある。

(46) 判例評釈として、小泉直樹「判解」『特許判例百選〔第3版〕』76頁以下、阿部一正「判批」NB L751号4頁以下、高畑洋文「判批」ジュリ1261号197頁以下、生田哲郎＝山崎理恵子「判批」発明100巻2号94頁以下、村田哲哉「判批」時法1680号53頁以下、藤柘裕美「判批」時法1712号44頁以下、長谷川俊明「判批」国際商事法務32巻1号75頁、土肥一史「判批」判時1843号202頁以下など参照。

(47) 植松・前掲注14、637頁。

(48) 国税不服審判所平成13年5月24日裁決(裁決事例集61号246頁)なども参照。

(49) 名古屋地裁平成17年7月27日判決(判タ1204号136頁)は、課税実務の解釈について、やや批判的な説示を展開する。すなわち、同地裁は、「金銭債権が、譲渡所得の基因となる資産に該当するかを検討するに、被告は、所得税法33条1項にいう資産とは、同条2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をいうと主張するところ、所得税法基本通達33-1も、『譲渡所得の基因となる資産とは、法第33条第2項各号に規定する資産及び金銭債権以外の一切の資産をい』うとして、これに沿う内容となっている。

このように、明文の規定がないにもかかわらず(むしろ、…資産とは、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、資産の増加益の発生が見込まれるようなすべてのものと解されている。)、およそ金銭債権のすべてを譲渡所得の基因となる資産から除外する見解は、金銭債権の譲渡により生じる利益なるものは、その債権の元本の増加益すなわちキャピタル・ゲインそのものではなく、期間利息に相当するものであるとの理解に基づいていると考えられる。もちろん、そのような場合があることは否定できないが、現実の経済取引の実態に照らせば、金銭債権の譲渡金額は、むしろ債務者の弁済に対する意思及び能力(に関する客観的評価)によって影響を受けることが多く、これは元本債権そのものの経済的価値の増減(ただし、債権額を上限とする。)、すなわちキャピタル・ゲイン(ロス)というべきであるから、上記理解は一面的にすぎるとの批判を免れ難く、上記通達の合理性には疑問を払拭できないというべきである。」とする。もっとも、「原告は、本件ゴルフ会員権を、取引市場において、第三者に譲渡しようと試みたものの、希望する価額での買取希望者が現れなかったことから、退会手続を取

って預託金の返還を受けようと考え、M及び本件ゴルフクラブとの間で退会手続をし、預託金として150万円の返還を受け取ったことが認められ、これによれば、原告が、M等に対し、退会の意思表示をした上で預託金返還請求権を行使したことが明らかである。そうすると、原告が取得した資産は、各種の権利義務が一体となった契約上の地位としての本件ゴルフ会員権であるのに対し、本件取引は、自らの意思で預託金返還請求権以外の権利義務等を消滅させた上、同請求権を行使したものであるから、両者の資産としての内容・性格は大きく異なっており、その間に差額を生じているとしても、これをもって所得税法33条1項にいう『…譲渡(略)による所得』ということとはできない。」と判示した。

なお、この判断について、池本征男「判批」国税速報5823号5頁以下、伊藤義一＝金坂和正「判批」TKC 税研情報15巻3号36頁以下、増田英敏「判批」ジュリ1339号180頁以下など参照。

- (50) 金子宏教授はやや批判的な見解を示される。すなわち、同教授は、「金銭債権が事実上生じたものである場合には、それが貸倒れになると、貸倒れ損失として事業経費に算入される(所得税法51条2項)。したがって、それが譲渡され譲渡損失が生じた場合も、それを事業損失に算入するのが首尾一貫している。次に、金銭債権が事業上のものでない場合には、それが雑所得の基因となるものであるとき(つまり利息付であるとき)は、それについて生じた損失(貸倒れ等)は、その損失の生じた年度の雑所得の金額を限度として必要経費に算入される(同法51条4項)が、それが雑所得の基因となるものでないとき(つまり無利息のとき)は、それについて生じた損失は所得計算上考慮されない。これに対し、それが譲渡された場合に生ずる損失が譲渡損失に該当するとすると、その損失の全額が譲渡所得の計算上控除され、控除し切れない部分は損益通算の対象とされることになり、やはり首尾一貫しない結果が生ずる。いずれにしても、金銭債権を33条1項の資産に含め、その譲渡による損失を譲渡損失として扱うことは合理的でない。」とされる(金子「所得税とキャピタルゲイン」『課税単位及び譲渡所得の研究』100頁(有斐閣1996))。更に、同教授は、「最近の景気後退に伴い、金銭債権は、その価値が目減りしている場合が多い。金銭債権は資産に当たらず、その譲渡からは譲渡益も譲渡損も生じないというのが、確立した公定解釈である(所基通33-1)が、この解釈は再検討する必要があると考える。」と論じられる(金子「総説—譲渡所得の意義と範囲—」日税研論集50巻6頁)。

これに対して、所得税法33条の趣旨解釈として出てくるかどうかについての問題を留保しつつも、植松守雄氏は、「このような取扱いは、実質論としては正当

であろう」とされ、擁護の姿勢を示される（植松・前掲注14、646頁）。

(51) 判例は、譲渡所得の性質を清算課税説の見地から説明する。

すなわち、最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決（集民92号797頁）は、「譲渡所得に対する課税は、…資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであり、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、右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旧所得税法（昭和22年法律第27号、以下同じ。）9条1項8号の規定である。

そして対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法5条の2の規定なのである。されば、右規定は決して所得のないところに課税所得の存在を擬制したのではなく、またいわゆる応能負担の原則を無視したのもともいいがたい。のみならず、このような課税は、所得資産を時価で売却してその代金を贈与した場合などの釣合いからするも、また無償や低額の対価による譲渡にかこつけて資産の譲渡所得課税を回避しようとする傾向を防止するうえからするも、課税の公平負担を期するため妥当なものというべきであり、このような増加益課税については、納税の資力を生じない場合に納税を強制するものとする非難もまたあたらない。」と判示する。

この判断を引用する最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決（民集26巻10号2083頁）も、「本件課税処分は、本件不動産上のSの持分の譲渡による所得を対象とするものであるが、一般に、譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべきであることは、当裁判所の判例とするところである（昭和41年（行ツ）第8号昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁）。したがって、譲渡所得の発生には、必ずしも当該譲渡が有償であることを要せず、昭和40年法律第33号による改正前の旧所得税法（昭和22年法律第27号）においては、資産の譲渡が有償であるときは同法9条1項8号、無償であるときは同法5条の2が適用されることとなるのであるが、前述のように、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举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、法は、その軽減を図る目的で、同法9条1項8号の規定により計算した金額の合計金額から15万円を控除した金額の10分の5に相当する金額をもって課税標準とした（同条1項）のである。

以上のような譲渡所得に対する課税制度の本旨に照らして考察すると、所論のように、代金の支払方法が長期にわたる割賦弁済によるときは、特定の年度に集中して課税することなく、割賦金の支払またはその弁済期毎にその都度資産の譲渡があるとみて、当該弁済期等の属する年度毎に個別的に課税すべきであるとす  
る見解は、とうてい採用し難いのである。もっとも、割賦払いの期間が長期にわたるときは、売主は、初年度において現実に入手した代金額が過少であるにもかかわらず、より多額の納税を一時的に必要とすることになるわけで、これはもとより好ましいことではないが、前述のように、年々に蓄積された増加益が一举に実現したものとみる制度の建前からして、やむをえないところといわなければならない。」とする。

更に、この判断を引用した最高裁昭和50年5月27日第三小法廷判決（民集29巻5号641頁）においては、「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであるから、その課税所得たる譲渡所得の発生には、必ずしも当該資産の譲渡が有償であることを要しない（最高裁昭和41年（行ツ）第102号同47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁参照）。したがって、所得税法33条1項にいう『資産の譲渡』とは、有償無償を問わず資産を移転させるいっさいの行為をいうものと解すべきである。そして、同法59条1項（昭和48年法律第8号による改正前のもの）が譲渡所得の総収入金額の計算に関する特例規定であって、所得のないところに課税譲渡所得の存在を擬制したものでないことは、その規定の位置及び文言に照らし、明らかである。」と説示するのである。

- (52) 筆者は既に別稿において、所得税法33条1項にいう「資産」を「キャピタル・ゲインを生ずべき資産」と限定して解釈することができるかについて疑問を呈したことがある（酒井克彦「キャピタル・ゲインの清算課税としての譲渡所得課税—所得区分を巡る諸問題—」税務事例38巻7号61頁）。ここで、若干の引用をすることとしたい。すなわち、「条文上『資産』とされているものを『キャピタル・ゲインを生ずべき資産』と解釈することは文理上疑問もある。…譲渡所得をキャピタル・ゲインの清算所得と位置付け、金銭債権の譲渡からはキャピタル・

ゲインが生じないと理解する立場に立つのであれば、金銭債権を『資産』から徐際するという解釈よりは、むしろ譲渡所得に金銭債権の譲渡による所得が包摂されないという説明の方が分かりやすいようにも思われる」のである。

- (53) LEX/DB28082523.平成14年（ワ）第26837号。
- (54) 同判決は、このように判示した上、「被告は、従業員である発明者ないし考案者との関係において、譲り受けたそれらの権利に基づき特許出願しあるいは実用新案登録出願をする義務を負うものということとはできない。」と断じている。
- (55) 吉田・前掲注9、90頁、増井和夫＝田村善之『特許判例ガイド〔第3版〕』（有斐閣2005）。
- (56) LEX/DB28101373.平成16年（ネ）第35号。これは、前述の大阪地裁平成15年11月26日判決（前掲注8）の控訴審判決である。
- (57) 第一審広島地裁昭和42年3月8日判決（行裁例集18巻3号198頁）では、技術指導をする契約に基づいて原告が受領した内金の法的性格が論じられた。裁判において、原告は、「右金500,000円は、原告の持っている純中性無水芒硝製造に関する特許先願権を右会社が使用することの承認料として受領したものであるから、右特許先願権を取得するに要した経費金288,500円は必要費として右金500,000円から控除されるべきである」と主張した。これに対して、同地裁は、「右契約において原告は原告が特許出願中の純中性無水芒硝製造方式を右会社が使用することを承認し、且つ右方式採用にともなう右会社の設備改善、操業運転等に関して技術指導する、これに対し、その承認料、設計料および右方式により右会社が設備能力に対応する製品を産出することの保証料その他技術指導料として右会社は原告に金5,000,000円（技術指導料金1,500,000円、承認料保証料金3,500,000円）を支払う、その中右技術指導料の一部金500,000円は契約成立と同時に支払うことを約したことが認められ、右認定を覆すにたる証拠はない。右契約の趣旨に徴して考えれば、原告の受領した前記金500,000円は右技術指導料であると解すべく、したがって原告の主張する特許先願権取得に要した費用は、右金500,000円の収入をうる為に直接要した費用又は右所得を生ずべき事務に要した費用とは解し難く、この点に関する原告の主張は採用することは出来ない。」と判示し、特許出願権取得に要した費用の必要経費性を否定している。
- (58) 吉田・前掲注9、92頁。同教授は、「発明と昇進昇給は牽連関係が必ずしも明らかではないから、ここで斟酌するのが穏当ということなのだろう。」と分析される。
- (59) 吉田・前掲注9、92頁。

- (60) 吉田・前掲注9、92頁。
- (61) 吉田・前掲注9、94頁。
- (62) 吉田・前掲注9、93頁。