

知的財産権譲渡後の追加収入に係る所得区分

——大阪地裁平成27年12月18日判決——

中 野 浩 幸

はじめに

所得税法は、所得がその性質や発生の様態によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるために、所得をその源泉ないし性質によって所得を10種類に分類している⁽¹⁾。

知的財産権（特許法）と所得税法との観点からみると、従業者等の職務発明に関連して企業から支払われる報償金等についての所得区分が問題となってきた。特許法35条4項では、「従業者等は、契約、勤務規則その他の定めにより職務発明について使用者等に特許を受ける権利を取得させ、使用者等に特許権を承継させ、・・・たときは、相当の金銭その他の経済上の利益（「相当の利益」という。）を受ける権利を有する。」と規定している（平成27年改正までは、従業者は「相当の利益」ではなく、「相当の対価」を請求する権利が生じた⁽²⁾）。しかしながら、従業者が職務発明について使用者等に特許を受ける権利を取得させ、その時点では契約等により

(1) 東京地判平成25年9月27日税資263号順号12298、金子宏『租税法 [第23版]』（弘文堂・2019年）378頁等参照。

あらかじめ合意された利益を受けたものの、当該権利の性質上、職務発明をした時点では、当該権利がいかなる価値を有し、どれほどの利益をもたらすものなのかは明らかではなく、利益の額は確定しないため、従業者が事後において同項の規定に基づき追加利益を使用者等から取得することがある。

このような職務発明に係る報償金等に関して課税実務は、役員、使用人がいわゆる職務発明をし、その発明に係る特許等を受ける権利又はその特許権等を使用者に承継させたことにより支払を受けるものは、役員、使用人個人に帰属する権利の承継の対価としての性質をもつことから、使用者からこれらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは当該権利の譲渡の対価として譲渡所得、当該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（所得税基本通達23～35共―1）とされる。その結果、譲渡所得又は一時所得に該当すれば、総所得金額は特別控除後の2分の1に相当する金額のみとなる（所得税法22条2項2号）一方、雑所得に該当すれば、そのような措置はない。したがって、どの所得区分に該当するかによって所得税額が大きく異なり、納税者にとっては重要な問題となる。

また、特許を受ける権利を譲渡する者が必ずしも従業者でない場合にも、事後において金員を取得することが起こりうる。

本稿では、特許を受ける権利を譲渡した後に追加収入を授受した場合の所得区分が争われた裁判例（大阪地判平成27年12月18日訟月63巻4号1183頁）を取り上げ、検討する。

I 事実の概要

- (1) 医学博士であるX（原告・控訴人）は、A株式会社（以下「A」という。）と新規化合物の共同研究開発を行い、平成17年6月10日か

ら同月13日にかけて、その成果である発明に関する特許を共同出願した。

- (2) Xは、平成18年3月9日、Aとの間で締結した特許を受ける権利の譲渡に関する契約（以下「本件譲渡契約」という。）に基づいて本件持分をAに譲渡し、同年5月22日、本件持分の譲渡の対価としてAから支払を受けた（その他、Aが第三者に実施許諾した場合に、Aが当該第三者から受け取る代金の所定割合をXに支払うことが定められている⁽²⁾）。
- (3) Aは、平成18年4月18日、米国の製薬会社であるB（以下「B」という。）との間で、本件特許の実施を許諾する旨の契約（以下「別件実施許諾契約」という。）を締結した。別件実施許諾契約では、本件特許の実施許諾に関し、BからAに対する金員の支払条件が定められている（閲覧制限決定により略となっており、詳細は不明であるが、「マイルストーンペイメント」の支払が約定されていた⁽³⁾）。
- (4) Bは、平成22年12月24日、別件実施許諾契約における「フェーズ3臨床治験における患者に対する最初の投薬」を達成したことから、平成23年1月27日、Aに対し支払った。そして、Aは、本件譲渡契約に基づき、同年2月21日、Xに対し、平成22年12月分として金員（以下「本件金員1」という。）を支払った。

(2) 佐藤英明『『資産の譲渡』後になされる追加的支払と課税—近年の高裁判決の検討—』税務事例研究167号47頁。これに基づき事実の概要を補完した。佐藤教授は同事件において非譲渡対価性要件等についての意見書を執筆されている（同60頁）。

(3) 佐藤・前掲（注(2)）47頁。なお、「マイルストーンペイメント」とは、A社による実施許諾にもとづいてB社が本件特許にかかる化合物について薬品としての利用可能性を調査し、新薬として利用するための一定のハードルを越えるごとに、特許権者であるA社に支払われる約定とされている支払である（同47頁）。

- (5) Bは、平成24年10月15日、別件実施許諾契約における「米国における最初の新薬申請書類が米国食品医薬局によって審査受理されたとき」を達成したことから、同年11月19日、Aに対し支払った。そして、Aは、本件譲渡契約に基づき、同月30日、Xに対し、同年10月分として金員（以下「本件金員2」という。）を支払った。
- (6) 本件金員1について、Xは平成23年3月10日、所轄税務署長に対し、本件金員1が雑所得に該当するとして、平成22年分の所得税の確定申告書を提出した。
- (7) Xは、平成24年3月6日、同税務署長に対し、本件金員1が一時所得に該当するとして、平成22年分の所得税につき更正の請求をしたが、同税務署長は、平成24年12月19日付で、Xに対し、本件金員1は雑所得に該当するとして、更正をすべき理由がない旨を通知した（以下「本件通知処分1」という。）。
- (8) また、本件金員2について、Xは平成25年2月25日、同税務署長に対し、本件金員2を雑所得とする平成24年分の所得税の確定申告書を提出した。
- (9) Xは、平成25年3月21日、同税務署長に対し、本件金員2が一時所得に該当するとして、平成24年分の所得税につき更正の請求をしたが、同税務署長は、平成25年6月17日付で、Xに対し、本件金員は雑所得に該当するとして、更正をすべき理由がない旨を通知した（以下「本件通知処分2」という。）。
- (10) Xは、これら本件通知処分1及び本件通知処分2を不服として、提訴に及んだ。

II 当事者の主張

1 Xの主張

(1) 譲渡所得該当性

所得税法33条1項は、「譲渡所得とは資産の譲渡による所得をいう」旨を規定するのみであるから、資産の譲渡に基因する所得であれば譲渡所得に該当するというべきである。本件各金員は、本件譲渡契約に基づいて特許を受ける権利を譲渡する条件として支払われたものであるから、資産の譲渡に基因する所得であるといえることができる。したがって、本件各金員は譲渡所得に該当する。

(2) 一時所得該当性

一時所得は、①所得税法34条1項所定の利子所得から譲渡所得までのいずれの所得にも該当しないものであり（以下、この要件を「除外要件」という。）、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で（以下、この要件を「非継続性要件」という。）、かつ、③労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの（以下、この要件を「非対価性要件」という。）に該当するものというところ、本件各金員が譲渡所得に当たらないとすれば本件各金員は除外要件を満たすといえることができるし、本件各金員が非継続性要件を満たすことは明らかである。そして、以下のとおり、本件各金員については非対価性要件が適用されないか、又は非対価性要件を満たすといえることができるから、本件各金員は一時所得に該当する。

ア 非対価性要件は、昭和39年の所得税法改正により設けられたものである。上記改正により、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得が譲渡所

得及び山林所得のいずれにも該当しなくなったため、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得が一時所得に該当する可能性が生じた。そこで、上記改正法は、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外し雑所得に整理することを目的として非対価性要件を一時所得の要件から除外することを目的として設けられたものであるから、山林以外の資産の譲渡の対価について非対価性要件が適用されることはなく、本件各金員についても非対価性要件は適用されないというべきである。

イ 所得税法33条1項の「資産の譲渡による所得」と同法34条1項の「資産の譲渡の対価」とは統一的に解釈されるべきであり、両者を別異に解することは租税法律主義に違反する。そうすると、本件各金員が資産の譲渡による所得といえない場合には、本件各金員は資産の譲渡の対価たる性質を有しないというべきであり、非対価性要件を満たすことができる。

2 国の主張

(1) 譲渡所得該当性

譲渡所得に係る課税趣旨や所得税法上の費用等の控除の仕組み等からすると、譲渡所得に該当するためには、資産の譲渡益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものであること、すなわち、資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得であることを要すると解するのが相当であり、その裏返しとして、権利が移転する機会にいまだ確定しておらず、実現していない所得は譲渡所得に該当しないというべきである。

これを本件各金員についてみると、XがAに本件持分を移転した平成18年3月9日時点では、いまだ別件実施契約許諾契約は締結されておらず、本件各金員の支払の有無やその具体的金額は確定していなかった。そして、

本件各金員の支払及びその具体的金額が確定したのは、別件実施許諾契約が締結された後、Bが別件実施許諾契約に定められた化合物及び薬品に関する事項を達成したことにより、Bが達成された事項に対応するマイルストーンペイメントをAに支払うことが確定した時である。そうすると、本件各金員は、本件持分の移転の機会に一時に実現した所得ではなく、譲渡所得に該当するものとはいえない。

(2) 一時所得該当性

本件各金員は、除外要件及び非継続性要件を満たすものではあるものの、非対価性要件を満たすものではないから、一時所得に該当しない。すなわち、所得税法34条1項の「資産の譲渡の対価としての性質」を有するとは、特定の給付等と資産の譲渡とが契約の定め等により反対給付の関係にあるようなものに限られず、資産の譲渡に関連してされた給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解されるところ、本件譲渡契約の規定に照らせば、本件各金員が、Xが本件持分をAに譲渡したことの対価としての性質を有していることは明らかである。したがって、本件各金員は非対価性要件を満たさないものである。

ア Xは、非対価性要件は、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外するためのものであるから、山林以外の資産の譲渡の対価には非対価性要件は適用されないと主張するが、所得税法34条1項の文理上、非対価性要件は、対象となる資産の範囲を限定していない形で定められているのであり、山林以外の資産の譲渡の対価については非対価性要件の適用がないということとはできない。

イ Xは、本件各金員が譲渡所得に該当しないとしつつ、非対価性要件を満たすとするのは矛盾であると主張する。しかし、譲渡所得に該当するための要件と非対価性要件はその内容を異にするものであり、同税務

署長は、本件各金員が本件持分の移転の機会に一時に実現した所得ではないことから譲渡所得には該当しないとしつつ、本件各金員が資産の譲渡に基因するものであることから資産の譲渡の対価としての性質を有するとして一時所得に該当しないとしたのであって、上記の判断に何らの矛盾はない。

Ⅲ 裁判所の判断

第一審判決及び控訴審判決ともXの主張は棄却された。控訴審判決は概ね第一審判決を引用している。

1 第一審（大阪地判平成27年12月18日訟月63巻4号1183頁）の判断

(1) 譲渡所得該当性

譲渡所得とは、資産の譲渡による所得（所得税法33条1項）であるところ、資産の譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益（キャピタルゲイン）を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入れを伴うときは、その増加益は対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象として捉えたのが所得税法33条1項の規定である（最高裁昭和43年10月30日集民92号797頁参照）。そして、年々に蓄積された当該資産の増加益が所有者の支配を離れる機会に一挙に実現したものとみる建前から、累進税率のもとにおける租税負担が大となるので、同条3項2号のいわゆる長期譲渡所得（資産の譲渡でその資産の取得の日以後5年を経過後にされたものによる所得など）については、その租税負担の軽減を図る目的で、同法22条2項2号により、長期譲渡所得の金額の2分の1に相当する金額をもつ

て課税標準とされている（最高裁昭和47年12月26日民集26巻10号2083頁参照）。

また、譲渡所得の金額は、その年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除（50万円）を控除した金額とするものとされているが（所得税法33条3項及び4項）、所得税法上、同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたり資産の取得費等が控除されるとすれば二重控除となり課税の公平を害する不合理な結果となることを考慮すると、同法は、同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたり計上されることを想定していないと解するのが合理的である。

以上のような譲渡所得に係る課税の趣旨や制度の仕組み等からすれば、ある所得が譲渡所得に該当するためには、その所得が譲渡に基因して譲渡の機会に生じたものであることを要するというべきである。

そこで、いかなる場合に譲渡に基因して譲渡の機会に生じた所得といえるかについて検討するに、所得税法36条1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額につき、原則として、その年において「収入すべき金額」とする旨を定めていることからすると、同法は、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、当該権利発生の時期に属する年度の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される（最高裁昭和49年3月8日民集28巻2号186頁、最高裁昭和53年2月24日民集32巻1号43頁参照）。そして、資産の譲渡によって発生する譲渡所得について収入の原因たる権利が確定的に発生するのは、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であり（最高裁昭和40年9月24日民集19巻6号1688頁）、収入の原因となる権利が確定的に発生したというためには、それが

納税者に具体の所得税の納税義務を課する基因となる事由であることを考慮すると、単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて権利の実現が可能な状態になったことを要するというべきである。したがって、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時に客観的に実現が可能になったということのできない権利は、当該資産に係る譲渡所得に当たらないというべきである。

これを本件についてみると、前記前提となる事実によれば、XがAに本件持分を譲渡した平成18年3月9日当時、いまだ別件実施許諾契約は締結されていなかったのであるから、本件持分の移転時に本件各金員それぞれ自体の支払請求権が発生していたということではできない。また、本件各金員は、別途実施許諾契約に定められたマイルストーンペイメントの一部がXに支払われたものであるところ、別件実施許諾契約に基づくマイルストーンペイメントは、本件特許に係る新規化合物（新薬）について臨床治験の実施、所管庁の審査受理等の段階に至ったときに支払われるものであること、新薬の研究開発には多大な費用を要する上、開発後も販売までに安全性、有効性等に対する様々な試験を実施する必要があるため製品化されない場合があることなどに照らせば、上記のマイルストーンペイメントの支払の有無は、医療品開発に関する技術的状況、Bの経営状況、所官庁の方針、市場の動向等によって左右されるものと認められ、本件持分の移転時に客観的に権利の実現が可能になったということではできない。これらの諸点に照らすと、本件各金員は、本件持分の譲渡によって譲渡所得には当たらないというべきである。

(2) 一時所得該当性

所得税法は、所得税額の計算に当たり、所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所

得又は雑所得に区分し、これらの所得の金額の計算方法を個別的に規定しているが、同法が上記のような所得区分を定めて税額計算等に差異を設けているのは、応能負担の原則の下、所得の発生原因又は発生形態の相違による担税力の相違を考慮したものである。この点、一時所得については、所得がある以上は担税力があるとして昭和22年の所得税法改正において課税対象とされることとなったものの、臨時的又は偶発的に発生する所得であるため一般的には担税力が低いと考えられることから、課税標準としての総所得金額に加えられる額が制限され（所得税法22条2項2号）、他方で、一時所得の範囲を臨時的又は偶発的な所得に限定するために非対価性要件が定められ、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得は一時所得から除外するものとされている。このように同法34条1項が資産の譲渡の対価としての性質を有する所得を一時所得から除外する趣旨は、そのような性質を有する所得は臨時的又は偶発的に生じたものとはいえないことにあると解されるのであり、このような同項の趣旨に照らすと、同項の「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得には、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解するのが相当である。このように解することが、「資産の譲渡の対価『としての性質』を有しない」とした同項の文言にも整合する。

これを本件についてみると、前記前提となる事実及び弁論の全趣旨によれば、①本件譲渡契約上、本件各金員は、本件持分の譲渡の対価として支払われるものであること、②Aは、Xから本件持分の譲渡を受けることによりBとの間で本件特許の実施を許諾する別件実施許諾契約を締結したこと、③本件各金員は、別件実施許諾契約に基づいてAに支払われたマイルストーンペイメントの一部がXに支払われたものであることが認められ、こ

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

ア Xは、非対価性要件は、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外して雑所得に整理することを目的として定められたものであるから、山林以外の資産の譲渡の対価性については非対価性要件が適用されることはないと主張する。

しかし、昭和39年の所得税法改正により一時所得の定義につき非対価性要件が付加されたのは、短期保有山林の伐採又は譲渡による所得を一時所得から除外するために法文の技術的な整備を行ったものにすぎず、非対価性要件の付加は一時所得の範囲に変更を生じさせるものではないことが認められる。そして、非対価性要件が山林以外の資産の譲渡に適用されないとするのは所得税法34条1項の文理に反する上、前記のとおり、同項が非対価性要件を設けた趣旨は、一時所得として課税対象となる所得の範囲を一般的に担税力が低いと考えられる臨時的又は偶発的な所得に限定するためであり、このような趣旨は山林以外の資産の譲渡の対価にも妥当するものである。これらの諸点に照らすと、山林以外の資産の譲渡の対価について非対価性要件を適用しない合理的な理由はなく、Xの上記主張は採用することはできない。

イ Xは、所得税法33条1項の「資産の譲渡による所得」と同法34条1項の「資産の譲渡の対価」とは統一的に解釈されるべきであり、これらを別異に解することは租税法律主義に反するとし、本件各金員が資産の譲

渡による所得（譲渡所得）に当たらない以上，資産の譲渡の対価たる性質を有しないというべきであると主張する。

しかし，前記のとおり，所得税法は，所得の発生原因又は発生形態の相違による担税力の相違を考慮して所得区分を定めているところ，資産の譲渡所得に対する課税は，資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として，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ものであるのに対し，一時所得に対する課税は，臨時的又は偶発的に発生する性質を有する所得に限定するために設けられたものである。上記のような譲渡所得と一時所得の課税根拠の相違に照らすと，譲渡所得該当性と一時所得における非対価性要件とを統一的に解釈すべきであるということとはできない。そして，前記のとおり，同法34条1項の趣旨に照らすと，一時所得における「資産の譲渡としての対価としての性質」を有する所得は，資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付のみならず，資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものを含むというべきであり，このように解釈することは，「資産の譲渡の対価『としての性質』を有しない」とした同項の文言にも整合するものであるから，上記のような解釈が租税法律主義に反するものとも言えない。

2 控訴審（大阪高判平成28年10月6日訟月63巻4号1205頁）の判断

(1) 譲渡所得該当性

本件各金員は譲渡所得には当たらないと判断する。

(2) 一時所得該当性

本件各金員は一時所得には当たらないと判断する。

IV 検 討

1 本判決の意義

譲渡所得該当性について、従業者の職務発明に係る平成27年改正前特許法（以下「改正前特許法」という。）35条3項の「相当の対価」に関する裁判例である大阪高判平成24年4月26日訟月59巻4号1143頁（以下「平成24年大阪高判」という。）と同様の判断枠組みを採用した上で、「収入の原因となる権利が確定的に発生したというためには、・・・単に権利の発生要件が満たされたというだけでは足りず、客観的にみて権利の実現が可能な状態になったことを要するというべきである」としたこと、さらに一時所得該当性については、所得税法34条1項の規定の「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得には、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるのではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれるとしたことにある。

なお、この点は、東京地判平成28年5月27日税資266号順号12859（以下「平成28年東京地判」という。）も同様の判断をしている。

2 特許を受ける権利譲渡後の追加金に関する裁判例

(1) 平成24年大阪高判

従業者の職務発明について、改正前特許法35条3項の「相当の対価」に関する別件訴訟で訴訟上の和解により取得した和解金の所得区分として譲渡所得の該当性が争われた事件で、第一審判決（大阪地判平成23年10月14日訟月59巻4号1125頁）は、ある所得が譲渡所得に該当するためには、資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得で

あることが必要であるとした上で、本件和解金が所得として実現したのは、本件和解が成立した時であることから、本件和解金は、本件特許を受ける権利がA社に移転する機会に一時に実現した所得ではないとして、譲渡所得には該当しない旨判示した。そして、控訴審判決（大阪高判平成24年4月26日訟月59巻4号1143頁）も原判決の説示を引用し、次の判断を付加して控訴を棄却した。

譲渡所得の要件について、「所得税法は、譲渡所得の計算上控除すべき費用が複数年度にわたる場合の規定をおいていないから、同一の原因に基づく譲渡所得が複数年度にわたって計上されることを想定していないと解され、また収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるとし、贈与等の場合には譲渡所得の金額の計算については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすとしている。以上の事情に照らすと、譲渡所得とは、『譲渡に基因して譲渡の機会に生じた所得』と解するのが相当である（原判決は、譲渡所得を『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』とするが、当裁判所の見解と同趣旨のものと解される。）」

そして、「資産の譲渡によって発生する譲渡所得についての収入金額の権利確定の時期は、当該資産の所有権その他の権利が相手方に移転する時であるとされている（最判昭和40年9月24日民集19巻6号1688頁）から、権利移転の機会に実現した所得が譲渡所得に該当し、移転時に確定していなかった『相当の対価』は譲渡所得に該当するということとはできないといふべきである。」とした。

(2) 平成28年東京地判

国立大学法人の教員が発明に係る特許を受ける権利の持分を無償で国に

譲渡した後に、同法人における発明に関する規程（以下「新発明規程」という。）及び新発明規程に係る補償金に関する細則にしたがい同大学から支払われた補償金の所得区分について、一時所得か雑所得かが争われた平成28年東京地判は、『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得については、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれる。したがって、本件金員は、所得税法34条1項にいう『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質』を有するものに当たり、一時所得に該当するものとはいえず、雑所得に該当する」と判示している。なお、控訴審判決（東京高判平成28年11月17日税資266号順号12934）も同様に棄却している。

3 使用人等の発明等に係る報償金等に関する課税実務

課税実務は、「業務上有益な発明、考案等をした役員又は使用者が使用者から支払を受ける報奨金、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。(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 [(2)～(5)は略]」（所基通23～35共―1）としている。

そして、本通達については、「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、その支出の態様に依りて、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依りて支払われるものは、権利の譲渡の対価の追加的な性質のものとも考えられるが、雑所得に当たる』⁽⁴⁾と解説されている。

このような考え方については、「使用者が従業員に月給等の明らかに給与所得に該当するもの以外の金銭を支払った場合には、その理由を追究し、それが支払われる私法的関係を尊重して課税関係を決定しようとする」⁽⁵⁾ものといえる。

ただ、同通達が譲渡所得かどうかの判断基準として「その支出の態様」によっていることには疑問がある。一定の金員の交付・受領とその方法が前提となると思われるが、このことは、平成24年大阪高判事件の第一審判決でも述べられていた「譲渡所得に該当するためには、資産の所有権その他の権利が相手方に移転する機会に一時に実現した所得であることが必要である」ことと同様の考えではないかと思われる。しかしながら、所得税法33条1項にいう「譲渡」は有償譲渡、無償譲渡は問われない（最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁）。まして、所得が一時に実現する必要もない（所得税法59条）。平成24年大阪高判も、第一審判決とは異なり、譲渡所得は対価の有無にかかわらず「譲渡」の時に課税されることを強調しているところである。

(4) 三又修・樫田明・一色広巳・石川雅美共編『平成29年版所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会・2017年）274頁。

(5) 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2007年）415頁。

4 譲渡所得該当性に関する学説

租税法の代表的教科書において、金子宏名誉教授は、「職務発明について従業員等が使用者等から受ける金員のうち、社内規則等に基づいて支給される報償金等は雑所得にあたと解すべきであるが、特許法35条3項に基づいて支払を受ける相当の対価は譲渡所得にあたと解すべきであろう。(・・・平成27年の特許法35条の改正のもとでも、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員が使用者から受ける相当の利益は譲渡所得にあたと解することが可能であると考える。)⁽⁶⁾とされる。詳細は不明であるが、この限りにおいては一時所得や雑所得には該当しないということになろう。

平成24年大阪高判について、元氏成保教授は、「相当の対価の法的性質から検討すると、例えば従業者等が使用者等に対して相当の支払の対価を求めて訴訟を提起して勝訴判決を得、あるいは当該訴訟において訴訟上の和解が成立して従業者等が相当の対価を得た場合、当該金員は所得区分上譲渡所得に該当するものであると解される。・・・特許を受ける権利は原始的には従業者等に帰属する。そして、それが勤務規則等によって半ば強制的に使用者等に承継される見返りとして、同法35条3項は従業者等に対して相当の対価支払請求権を取得することを法定化したのであって、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考えられるのである。⁽⁷⁾とされる。そして、「同項は、特許を受ける権利の承継の対価を算定するにあたって、将来同権利を実施することによって使用者等が受けるであろう利益の額を

(6) 金子・前掲(注(1))265頁。

(7) 元氏成保「職務発明に関して従業者等が使用者等から受け取る金員の所得区分」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利』(法律文化社・2011年)514頁。

考慮することを定めているのであって、換言すると、将来使用者等が受けられると思われる利益額を参考に、承継時における特許を受ける権利の対価を判断することを定めているのである。⁽⁸⁾「当該金員〔従業者等が使用者等から、後日相当の対価支払請求権を行使して取得する金員〕は、過去の実績に基づいて算定された支払時における当該特許を受ける権利の評価額ではなく、将来の利益予測をも考慮要素に含めた当該特許を受ける権利の承継時における同権利の評価額なのである。したがって、従業者等が受け取った相当の対価は、承継時における所有資産の増加益と認めることができる。」⁽⁹⁾とされる。

また、岡子善信教授は、所得税基本通達23～35共—1(1)について、「特許を受ける権利に関しては、承継後にその価値が定まる事例が多く、承継後に支払われる金員の所得の性質が不明確であることから、権利承継後の報償金等を権利の対価と見ない取扱いを定めるものである。しかし、これが権利の譲渡の対価であることが明確であれば、この通達もそれを否定するものではないと考える。本件和解金が、特許法35条3項の特許を受ける権利の相当の対価であることは、訴訟上の和解において明確にされている。そうであれば、本件和解金は特許を受ける権利の対価であり、譲渡所得に該当する」⁽¹⁰⁾とされる。

谷口智紀准教授も、「本件和解金は、本件特許を受ける権利の承継時点で発生している。評価の困難性から、承継（譲渡）時点と支払時点にズレがあるにすぎない。また、特許を受ける権利の承継後に支払われた場合に、当該権利に対する使用者貢献度を考慮したうえで実質的な評価がなされて

(8) 元氏・前掲（注(7)）515頁。

(9) 元氏・前掲（注(7)）516頁。

(10) 岡子善信「職務発明の対価の所得区分について」新・判例解説 Watch 12巻 212頁。

いることは、当該金員がロイヤルティとしての性質を有することを意味しない。使用者貢献度の考慮は、特許を受ける権利の適正な評価額を決定する過程であることから、当該金員は、まさに当該権利の承継対価であるといえよう。」⁽¹⁾とされる。

さらに、佐藤英明教授は、「過去の勤務の対価が、退職後に権利確定することにより、実際に権利確定した（退職後の）年分の給与所得として課税される例があることとも考えると、譲渡所得が常に譲渡の年分の所得として課税されねばならないとすることも、特に根拠のないドグマティックであるように思われる。」⁽²⁾そして、「結局、授受されたものが真実に、譲渡された資産譲渡時の時価（増加益を含む。）に相当する『対価』に該当する以上、『資産の譲渡による所得』（所得税法33条1項）に該当するのでありそれが授受された後の年分において、譲渡所得該当しないとする法律上の根拠はないように思われる。」⁽³⁾とされる。この点について、関子善信教授も「所得税法施行令82条は、特許権、実用新案権その他の工業所有権、育成者権、著作権、工業権については、5年以内の譲渡であっても2分の1課税を定めている。清算所得課税説は不動産の譲渡については適切に当てはまるが、これらの無体財産権については、清算所得課税説が適さない場合があるであろう。そうすると、譲渡所得を権利移転時に一時に実現した所得と限定する根拠はないことになる。」⁽⁴⁾と指摘している。

以上は、いずれも平成24年大阪高判とは異なり、譲渡所得に該当するものとする見解⁽⁵⁾が多い⁽⁶⁾。これらの議論は、本判決についても同様の理論

(1) 谷口智紀「特許法35条3項にいう『相当の対価』の譲渡所得該当性大阪地裁平成23年10月14日判決ウェブサイト」島大法学56巻4号181頁。

(2) 佐藤・前掲（注(2)）43頁。

(3) 佐藤・前掲（注(2)）44頁。

(4) 関子・前掲（注(0)）211頁。

(5) その他、池本征男税理士も、「当該権利〔相当の対価支払請求権〕が『譲渡所

構成をとるものと思われる。

5 譲渡所得該当性についての私見

これまでは、改正前特許法35条3項の規定の存在を前提として従業者の職務発明に係る譲渡所得該当性をみたが、本判決における納税者は、特許を受ける権利を譲渡した企業の従業者ではなく、また、当該本件各金員は、特許を受ける権利を譲渡する条件として、本件譲渡契約に基づいて支払われたものであるから、当該権利の譲渡の対価として譲渡所得に該当する要素はさらに強くなる。

所得税法は課税のタイミングとしていわゆる権利確定主義（最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁）を採用しており、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定的に発生した場合には、その時点で所得の実現があったものとして、当該権利発生の時期に属する年度の課税所得を計算する。つまり、原則として未実現利得はそれが実現するまでは課税されない。そうすると、当該権利の譲渡時に実現した所得のみが権利譲渡時の年分に課税され、権利譲渡の後に取得することとなる本件各金員はその取得が確定した年分に課税されることになり、暦年課税を原則とする現

-
- ㍷得の基因となる資産』に該当するのであれば、本件和解金は、譲渡所得の基因となるべき資産が消滅したことに伴い、その消滅につき一時に受ける補償金、すなわち、譲渡所得に該当することになる（所令95）。とされる（「職務発明の対価として支払を受けた和解金の所得区分について」税務事例46巻7号55頁）。
- (16) その他、給与所得であるとの見解もある。例えば、佐藤英明「使用者から与えられる報償金等が給与所得とされる範囲」税務事例研究61号21頁以下、加藤友佳「知的財産権に対する課税と課題～職務発明の対価と所得の性質～」租税研究832号81頁以下、酒井克彦「職務発明対価に係る所得区分（上）（中）（下1）（下2）」税務事例研究48巻5号1頁以下・6号1頁以下・7号15頁以下・49巻4号1頁以下、酒井克彦『課税要件事実論 [第4版]』（財経詳報社・2015年）200頁以下等。本稿においてはこの点に関する検討を留保する。

行所得税法においては権利譲渡時の年分の課税所得金額を修正することはない。

仮に、本件各金員が譲渡所得に該当するとなれば、1つの資産の譲渡について複数年度重ねて譲渡所得として課税されることになる。佐藤英明教授が「授受されたものが真実に、譲渡された資産譲渡時の時価（増加益を含む。）に相当する『対価』に該当する以上、『資産の譲渡による所得』（所得税法33条1項）に該当するのでありそれが授受された後の年分において、譲渡所得該当しないとする法律上の根拠はないように思われる。」と指摘されているが、多くの論者がその点について述べていないのは同様の見解なのかもしれない。

しかしながら、譲渡所得の課税趣旨は、本判決も述べるように、譲渡所得は、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（最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁）であり、有償譲渡の場合には当該資産の保有期間に蓄積されてきた増加益が譲渡時において実現した利得（所得金額）をもって清算し終えるのではなかろうか。さらに、「資産の譲渡」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（最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁）のであるから、無償譲渡の場合も個人間の贈与等一定の場合を除き、当該資産の時価に相当する金額でこれらの資産の譲渡があったものとみなして（所得税法59条）、当該資産の保有期間に蓄積されてきた増加益を清算する仕組みとなっているのである。そうすると、本判決が譲渡所得は対価の有無にかかわらず「譲渡」の時に課税されることを強調し、譲渡所得とは「譲渡に基因して譲渡の機会に生じた所得」と解することも妥当であるように思われる。

したがって、本件各金員は、特許を受ける権利を譲渡する条件として、

本件譲渡契約に基づいて支払われたものであるから、当該権利の譲渡の対価ではあるが、譲渡時には実現していなかった所得であるから、譲渡所得に該当しないと考える。

そうすると、次に、本件各金員は一時所得か雑所得かいずれに区分されるのか問題となる。

なお、改正前特許法35条3項の「相当の対価」についても同様に考えられる。特許を受ける権利の承継（譲渡）時には、当該権利に基づき使用者等が特許として出願するかどうかは不確定であり、特許を受ける権利の承継後に受領する改正前特許法35条3項に規定する「相当の対価」⁽¹⁷⁾としての金員は、その発明により使用者等が受けるべき利益の額、すなわち、権利承継等を通じて発明を独占することによって得られる利益の額⁽¹⁸⁾、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が考慮されて決定されるのである（同条5項）が、これらは特許権行使後に確定となる。したがって、特許を受ける権利の譲渡後に確定となった「相当の対価」は譲渡所得には該当しないものとする。

6 一時所得と雑所得との区分構造

所得税法において、一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得（以下「除外要件」という。）のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時的所得（以下「非継続性要件」という。）で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの（以下「非対価性要件」という。）をいう（所得税法34条1項）。つまり、一時的かつ偶発的な

(17) 鳥並良「職務発明対価請求権の法的性質（上・下）」特許研究39巻21頁・42号5頁参照。

(18) 土肥一史「知的財産法〔第8版〕（中央経済社・2015年）140頁。

所得である⁽¹⁹⁾。ただし、営利を目的とする継続的行為から生じた所得は、経済活動の規模が事業所得に至らない雑所得、そして、労務その他の役務または資産の譲渡の対価としての性質を有するものは、給与所得や譲渡所得に当たらない所得のうち、雑所得にあたるものを除外する趣旨⁽²⁰⁾と考えられる⁽²¹⁾。

一方、雑所得は、キャッチオールとして利子所得から一時所得までの9種類の所得区分に該当しない所得（所得税法35条1項）であるから、一時所得の除外要件を充足するものの、非継続性要件⁽²²⁾又は非対価性要件を充足しない場合には雑所得に区分されることになる⁽²³⁾。

7 非対価性要件に関する学説

そこで、本件各金員の場合、除外要件及び非継続性要件は充足するとして、非対価性要件該当性を検討する。

本判決が「『資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得であるということが出来るから、本件各金員は、非対価性要件を満たすものではなく、一時所得には当たらない」旨判示したことについて、佐藤英明教授は、裁判所の「この判断には、2点において誤りがある。その第一は、立法経過

(19) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂・2018年）310頁。

(20) 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』（中央経済社・2018年）270頁。

(21) 注解所得税研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』（大蔵財務協会・2019年）911頁以下参照。

(22) 近年において非継続性要件を充足しないとした裁判例として、いわゆる外れ馬券事件（最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁や最判平成29年12月15日民集71巻10号2235頁）がある。

(23) 一時所得と雑所得の所得区分については、田中治「一時所得と他の所得との区分」税務事例研究95号23頁、権田和雄「所得税法における所得区分の基準—一時所得と雑所得を中心に—」税法学573号115頁、田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」論究ジュリスト12号255頁なども参照。

の軽視であり、その第2は、資産の譲渡による所得と一時所得との関係についての誤解である。」²⁴⁾と批判される。非譲渡対価性要件²⁵⁾の立法経緯²⁶⁾として、①戦前の所得税における「一時の所得」の扱い、②立法による「一時の所得」の範囲の縮小、③非譲渡対価性要件の立法理由を詳細に検討した上で、「第1に、『一時の所得』ないし『一時所得』は、本来的に資産の譲渡の対価と相いれない性質を有するものではない。・・・第2に、一時所得における除外要件の下では、譲渡所得に含まれる『資産の譲渡の対価』が結果として一時所得から除外されることとなった・・・この結果は、譲渡所得の規定と一時所得における除外要件から生じたものであり、非譲渡対価性要件はこの点とは関係がない。・・・第3に、・・・(非譲渡対価性要件)は、・・・短期保有の山林の譲渡等による所得を一時所得から除外する意図で立法された」²⁷⁾ことを指摘され、「この立法経緯に照らすと、『資産の譲渡の対価』という文言を広く一般的な『資産の譲渡の対価』と理解することが誤りであることは明らかである。」²⁸⁾とされる。

また、佐藤修二弁護士は、本判決が資産の譲渡の対価としての性質を有する所得には、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付に限られるものではなく、資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものを含むとした点で「拡張的に解釈し」²⁹⁾ていると評しておられる³⁰⁾。

24) 佐藤・前掲(注②)49頁。

25) 佐藤英明教授は、非対価性要件を「非労務・役務対価性要件」と「非譲渡対価性要件」に分けて論じておられる(佐藤・前掲(注②)46頁参照)。

26) 佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏・中里実・J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』(有斐閣・2014年)222頁以下が詳細に整理されている。

27) 佐藤・前掲(注②)54頁。

28) 佐藤・前掲(注②)55頁。

29) 佐藤修二「いわゆるマイルストーンペイメントによる特許関連収入が雑所得で」

さらに、本判決が「資産の譲渡の対価としての性質」の除外趣旨を非偶然性にあるとしている点について、キャピタル・ゲインは、制限的所得概念の下では偶発的ゆえに非課税とされ、資産の譲渡対価を本質的に非偶発性のものとみることに疑問を呈しておられる⁸⁰⁾。

8 一時所得該当性についての私見

本判決では、「一時所得の範囲を臨時的又は偶発的な所得に限定するために非対価性要件が定められ、『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質』を有する所得は一時所得から除外するものとされている。このように同法34条1項が資産の譲渡の対価としての性質を有する所得を一時所得から除外する趣旨は、そのような性質を有する所得は臨時的又は偶発的に生じたものとはいえないことにあると解されるのであり」と判示され、臨時的な所得と偶発的な所得を区別していないように思われる。しかし、「臨時的」とは、いわば「そのときだけ」つまり、「一時」に相当し、それは非対価性要件とは関係なく、非継続性要件に関連するものと考えられる。

一方、「偶発的」とは「思いがけず起こること」であり、それは非対価性要件と関連するものと考えられる。確かに佐藤修二弁護士が指摘するように資産の増加益が発生するかどうかは偶発的であるが、ここではそのような資産のキャピタル・ゲインの本質ではなく、資産を譲渡して対価を得

↘あるとされた事例」ジュリスト1500号11頁。

80) 加藤友佳准教授も同様に、『限られるものではなく』という文言を加えて一時所得から除外される所得を広く捉えることで、一時所得を限定的に解釈しようという姿勢がみえ」と指摘されている(加藤・前掲(注⑥)90頁)。また、谷口智紀准教授も平成28年東京地判の評釈において、同様の指摘をされている(谷口智紀「特許の譲渡を契機として受領した金員と一時所得の該当性」新・判例解説 Watch 24巻215頁)。

81) 佐藤・前掲(注②9)11頁。

ることは決して偶発的ではなく、むしろ譲渡の時期、つまり課税時期などは操作可能であり、その意味ではやはり偶発的な所得とはいえないのではないだろうか⁶²⁾。ましてや労務その他の役務の対価を得ることについてはなんらかの自発的な行為に基づくものであって偶発的な所得とはいえない。そうすると、非対価性要件は非偶発的な所得を一時所得から除外するための要件と考えられる。ただし、同項の文言は、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」と規定しているのであるから、「資産の譲渡と反対給付の関係にあるような給付」で充分で、本判決がいうような、それに加えて「資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれる」と解するのは妥当ではない。

したがって、非対価性要件とりわけ非譲渡対価性要件を充足するかどうかは、本件各金員が「資産の譲渡の対価」であるかどうかであって、「資産の譲渡と密接に関連する給付であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益」かどうかではないと考える。

なお、アの点について、非対価性要件、特に非譲渡対価性要件が、立法経緯からすれば、一時所得の範囲から短期保有の山林の譲渡による所得を除外するにあるようであるが、しかし、条文の文言上、「山林」ではなく、「資産」と規定されていることからすれば、短期保有の山林の譲渡による所得に限られるわけではないと思われる。

また、イの点については、「資産の譲渡の対価として性質」を有するものがすべて譲渡所得の範囲と一致するわけではないことは前述のとおりで

⁶²⁾ 長戸貴之准教授は、平成28年東京地判の評釈において、「譲渡所得課税の歴史的経緯を説明する局面と、・・・一時所得の具体的な文言解釈に際して援用される局面とでは、念頭に置かれる『偶発』性の内容が異なると解さざるを得ない。」（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」ジュリスト1515号130頁）ことを指摘されている。

あり、「資産の譲渡の対価としての性質」を有するものであっても当該資産の譲渡時には権利が確定していないもの等は、譲渡所得に該当しない。

9 本判決の射程と課題

一時所得該当性については平成28年東京地判も本判決と同様の判断をしている。これらにより、職務発明に係る追加対価（利益）に関する一時所得該当性の判断基準は実務的にはほぼ固まったもの³³⁾と思われる。

しかし、従業者が受ける平成27年改正後特許権の職務発明に係る「相当の利益」について特許法の代表的な教科書によると、「平成27年法までは、従業者は自己に帰属した権利を使用者に譲渡するので、当然に対価を要求できるという規定振りだったが、平成27年法では、一定の条件の下、使用者は原始的に特許を受ける権利を取得するので、それとの対価性はなくなり、従業者に支払われる利益とは、従業者のインセンティブのために特許法が定めた特別な措置ということになる。」³⁴⁾とされる。

そうすると、特許を受ける権利の帰属との関係では、譲渡の基因となる資産や譲渡の機会の有無、複数年度適用可能な議論等譲渡所得該当性に大きく影響を与える可能性がある。また、その給付の法的性質との関係³⁵⁾では、給与所得との区分についても再検討する必要があるように思われる。

追記

本稿は、2019年6月26日、近畿大学において開催された第23回近畿大学公法判例研究会において報告させていただいたもので、当日研究会にご出席いただいた先生方及び学生諸君から数々の貴重なご意見、質疑をいただきました。ここに謝意を表します。

33) 長戸・前掲（注32）129頁。

34) 中山信弘『特許法〔第3版〕』（弘文堂・2017年）79頁。

35) 長戸・前掲（注32）130頁も同様の観点からの指摘されている。