

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

【文献種別】 判決／東京地方裁判所
【裁判年月日】 平成28年5月27日
【事件番号】 平成27年（行ウ）第390号
【事件名】 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件
【裁判結果】 棄却
【参照法令】 所得税法22条・34条1項・35条1項
【掲載誌】 税資266号順号12859

LEX/DB 文献番号 25534237

事実の概要

平成16年4月1日に国立大学法人法に基づき成立した国立大学法人A大学の設置するA大学の教授であるX（原告）は、法人化前の旧A大学の助教授及び教授を務めていた。大学法人A大学は、国立大学法人法に基づき、旧A大学の業務に関する国が有する権利及び義務を承継していた。

Xは、平成8年頃及び平成10年頃に、旧A大学の学生Bら及び技官Cとともに、本件各発明をし、Bらから本件各発明に係る特許を受ける権利の持分を譲り受けた。X及びCはそれぞれ、旧A大学長に対し、A大学発明規則（旧発明規則）にしたがって、本件各発明に係る特許を受ける権利の譲渡を申し出て、国に対し、無償でこれを譲渡した。旧A大学長は、国の機関として、平成9年及び平成11年に、アメリカ合衆国の特許商標庁及びわが国の特許庁に対し、本件各発明に係る特許出願をしたところ、旧A大学長及び大学法人A大学は、平成12年から平成19年までに、本件各発明に係る特許の付与及び特許権の設定の登録を受けた。

大学法人A大学は、平成23年1月24日、D電機株式会社との間で、本件各発明に係る特許権（本件各特許権）を2億5,000万円（消費税を含め2億6,250万円）で譲渡する旨の本件譲渡契約を締結した。大学法人A大学は、役員会において、国立大学法人A大学職務発明規程（新発明規程）にしたがって、本件各発明に係る発明者に対し、本件各特許権の譲渡代金2億5,000万円から、弁護士へのライセンス活動委託費8,333万2,000円を引いた後の1億6,666万8,000円の40パーセン

ト（国立大学法人A大学出願補償・実施収入補償に関する細則（補償細則）による。）に相当する6,666万7,200円に消費税相当額を加算した7,000万0,560円の補償金を支払うとの承認を受け、XとCの貢献を算定したうえで、Xに対し、平成23年3月9日、担当者名義で新発明規程9条の規定により補償金を支払う旨の通知をし、平成23年4月15日、補償金6,972万0,558円を支払った。Xは、平成23年4月22日、Bらに対し、本件各発明に係る特許の持分を算定したうえで、これに相当する金額を支払った。

Xは、平成24年3月14日、処分行政庁に対し、大学法人A大学から受領した報償金からBらに支払った金額を引いた金額である5,544万0,444円（本件金員）を、雑所得に該当するとして平成23年分の所得税の確定申告をした。Xは、平成25年2月1日、処分行政庁に対し、本件金員は一時所得に該当するとして更正の請求をしたが、処分行政庁から、更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件通知処分）を受けた。Xは、本件通知処分が違法であるとして、Y（被告）に対し、その取消しを求める本件訴えを提起した。

判決の要旨**1 「資産の譲渡の対価としての性質」を有する資産の意義**

「一時所得については、……『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』であって、かつ、『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』をいうとされ、一時的かつ偶発的な所得に限定されてい

るところ、これは、このような所得については、その性質上、担税力が低いとの考慮によるものと解される。そして、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している趣旨が、そのような性質を有する所得は偶発的に生じたものとはいえないことにあることからすれば、上記にいう『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と解するのが相当である。

2 本件金員の性質と一時所得の該当性

「以上のような事実関係に照らせば、Xが他の共同発明者と共に本件各発明をし、本件各発明に係る特許を受ける権利として、これを国に譲渡し、その後特許権の設定の登録などを受けた本件各特許権について、これらを承継ないし取得した大学法人A大学において、譲渡収入を原資とし、新発明規程の算定基準によるべきものとして、発明者に対して支払うべき金員を算定した上で、Xに対して本件金員を支払っているのであるから、本件金員のXへの支払は、本件各発明に係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いえないものというべきである。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いうべきである。」

3 譲渡後の偶発的事情と非対価要件の該当性

「しかしながら、……『資産の譲渡の対価としての性質』を有するというためには、資産の譲渡と反対給付の関係にあるような場合に限られるものではなく、当該給付を受けるに当たり、その時点で何らかの法律行為が行われたかどうかによって『資産の譲渡の対価としての性質』を有するかどうかが決せられるものではない。

また、Xが本件各発明をし、特許を受ける権利を国に対して譲渡した時点において、その後権利化され、金員が支払われることが確定しておらず、

D電機への譲渡の成功などの偶発的事情があった上で、大学法人A大学の裁量により本件金員が支払われることとなったものであるとしても、Xは、共同発明者と共にした本件各発明に係る特許を受ける権利を国に対して譲渡しているのであり、本件金員の支払が、かかる資産の譲渡と密接に関連してされた給付でありその事情に照らし偶発的に支払われたものとはいえないことは、……説示したとおりであって、D電機との本件譲渡契約の締結に至るまでに偶発的な事情があったことや、本件金員が大学法人A大学の裁量によって支払われたものであることは、上記のような『資産の譲渡の対価としての性質』の認定判断を左右するに足りるものではない。」

判例の解説

一 本判決の意義

本件の争点はXの受領した発明の報奨金としての本件金員が雑所得あるいは一時所得のいずれの所得に該当するかである¹⁾。

①利子所得から譲渡所得までの所得区分に該当しないこと、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること、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であること（非対価要件）の3要件を充足する場合には、当該所得は一時所得に該当する（所得税法 34 条 1 項）。本件では、③の非対価要件のうち、本件金員が昭和 39 年改正により追加された「資産の譲渡の対価としての性質」を有するか否かが主として争われている。本件金員が所得税基本通達 23～35 共一 1(5)に定める顕彰金に当たり一時所得に該当するか否かも争われているが、本稿では検討の対象としない。

本判決は、「資産の譲渡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判示した。本判決の第 1 の意義は、非対価要件内容である「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得の範囲を広く捉えたことにあり、一時所得の範囲を狭く解したことに見出すことができる。

また、本判決は、Xらから本件各発明に係る特

許を受ける権利の譲渡を受けた旧A大学及び大学法人A大学が、D電機に対する譲渡収入を原資として、新発明規程の算定基準にしたがって支払うべき金員を算定していることから、Xに対する本件金員の支払は、本件各発明に係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いえないとした。約15年前の特許を受ける権利の譲渡を除くと、本件金員の支払に係るXの具体的な行為はないが、本判決は、特許を受ける権利の譲渡と本件金員の支払は密接に関連すると捉えたことに、第2の意義を見出すことができる。

二 本判決の位置づけ

平成27年改正前には、特許法では、特許を受ける権利が発明者である従業者等に原始的に帰属することを前提に、これを契約や勤務規則等により使用者に承継させるという制度を採用していた(特許法35条)。所得税基本通達23~35共-1は、従業者が当該発明等に係る特許を受ける権利等を使用者に承継させたことにより支払を受けるものについては、権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得と定めて、承継時と承継後に分けて所得分類を整理している。

特許を受ける権利の承継により使用者から従業者へ支払われた金員の所得区分をめぐっては、給与所得、譲渡所得、一時所得、雑所得の各所得の該当性が問題となる²⁾。

特許を受ける権利の承継後に支払われた金員の所得区分が争われた当初の裁判例では、譲渡所得の該当性が争われていた。従業者が使用者に対して改正前の特許法35条3項の「相当の対価」に支払を求めて訴えを提起したことにより支払われた和解金が譲渡所得に該当するか否かが争われた大阪地判平23・10・14³⁾では、裁判所は、「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」としたうえで、特許を受ける権利等が承継された時において、その機会に現実的に金銭が支払われていないことを理由に、和解金の譲渡所得の該当性を否定した。

その後、特許を受ける権利の譲渡後に支払われた金員の一時所得の該当性が争われた大阪地判平

27・12・18⁴⁾では、裁判所は、譲渡所得の該当性を否定したうえで、所得税法34条1項にいう『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て偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれる」と判示して、「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得の範囲を本判決と同様に解したうえで、金員が支払われた事実を照らすと非対価要件を充足せず、一時所得に該当しないとした。

本件では、本件金員の譲渡所得の該当性が争点とされず、一時所得の該当性のみが争われている。特許を受ける権利の譲渡後に支払われた金員が譲渡所得に該当しないと裁判所の判断は租税法実務では受け入れられているようである⁵⁾。本判決は、従来の裁判例を踏襲して、特許を受ける権利の譲渡後に支払われる金員の一時所得の該当性を改めて否定したものと位置づけられる。

三 一時所得該当性の判断基準

一時所得の特色は一時的・偶発的利得であることに見出され⁶⁾、他の所得と比べると担税力が低いと考えられていることを理由に、その2分の1のみが課税対象となる(所得税法22条2項1号)。もっとも、一時所得の該当性をめぐる裁判例は少ない⁷⁾。

本判決は、「資産の譲渡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拡張的に解釈しており、「資産の譲渡の対価としての性質」を有する所得が一時所得から除外される趣旨は非偶発性にあるとしている。ところが、制限的所得概念の下では、キャピタル・ゲインは偶発的な所得であることから課税対象から除外されていることを合わせて考えると、資産の譲渡対価を本質的に非偶発的のものと見ることは疑問がある⁸⁾。

この点については、譲渡所得課税の歴史的経緯を説明する局面と、本判決のような所得税法上の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、偶発性の内容が異なると解さざるを得ないとされるが、内容の不明確性が残るため、

私法関係を観察したうえで、文言に忠実に非対価性が検討されるべきである⁹⁾。

四 本件金員の性質

租税法が課税対象とする経済取引は、通常の場合には民法等の私法によって規律されている。所得税法等の租税実体法は、私法により規律される私法上の法取引を前提に課税要件規定を構成している。私法上の法律関係が構成され、その法律関係に基づいて租税法の課税要件規定への当てはめが行われる¹⁰⁾。

本判決は、Xらが本件各発明に係る特許を受ける権利を旧A大学に譲渡したことで、特許を受ける権利に基因する本件各特許権に係る支払うべき金員が算定され、本件金員が支払われたことを踏まえて、本件金員の支払は、本件各発明に係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いえないとしている。

しかし、対価性を有する所得が一時所得から除外される理由は、確定的な対価を得ようとする稼得意思・行為に基因するものであり、偶発的な所得とはいえないことにある¹¹⁾。

D電機から支払を受けた本件各特許権の譲渡対価は、Xらから譲渡を受けた特許を受ける権利に係る価値対価に見出されたものである。ところが、特許を受ける権利の譲渡と本件金員の支払には時間的な隔りがあり、譲渡後の外的要因を排除することができない。また、本件金員は特許法35条に基づく「相当の対価」請求権を行使する等のXの具体的な行為ではなく、大学法人A大学の行為に基因するものである。譲渡行為と本件金員の支払の因果関係について、時間的隔りがあっても基因性を見い出せるか否かを慎重に検討すべきであった。

五 職務発明に係る金員をめぐる課税問題

私法上の法律関係の確定を前提に租税法律関係が構成される。

平成27年の特許法改正では、改正前の従業者等への原始的帰属を前提とする制度から、事前の契約や勤務規則等により使用者等への原始的帰属を定めることを認めて、従業者には「相当の利益」を受ける権利を認めるという制度に改められ

た(特許法35条)。改正により「相当の対価」の性質が変わり、特許を受ける権利の承継という取引を経ずに給付された従業者等への「相当の利益」の所得分類は、「役務の対価」に当たるものとして一時所得の該当性が否定されるか否かが問題となる¹²⁾。「相当の対価」は直接的な金銭的対価に限定されない経済的利益をも含む柔軟なものであることが明確化されたが¹³⁾、その対価の法形式が多様化していることが、所得区分の決定に影響するか否かが注目される。

●—注

- 1) 本件の評釈としては、長戸貴之「判批」ジュリ1515号(2018年)128頁以下、渡辺充「判批」速報税理36巻33号(2017年)30頁以下参照。控訴審(東京高判平28・11・17税資266号順号12934)の評釈としては、池本征男「判批」国税速報6485号(2017年)22頁以下参照。
- 2) 本件について各所得の該当性を検討するものとしては、渡辺・前掲注1)32頁以下参照。
- 3) 大阪高判平24・4・26訟月59巻4号1143頁(控訴審)、大阪地判平23・10・14訟月59巻4号1125頁(第一審)。評釈としては、拙稿「判批」島法56巻4号(2013年)161頁以下など参照。同旨の裁判例には、大阪高判平27・4・23税資265号順号12656(控訴審)、大津地判平26・4・10税資264号順号12448(第一審)がある。
- 4) 大阪高判平28・10・6訟月63巻4号1205頁(控訴審)、大阪地判平27・12・18税資265号順号12773(第一審)。評釈としては、佐藤修二「判批」ジュリ1509号(2017年)10頁以下参照。
- 5) 特許を受ける権利の譲渡後に支払われた金員の所得区分が争われた類似事案では、雑所得との申告後に、更正の請求により他の所得区分の該当性が争われることが一般的であり、租税法実務では通達に依拠した取扱いが定着している。
- 6) 金子宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂、2017年)283頁。
- 7) 佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014年)221頁。
- 8) 佐藤・前掲注4)11頁。
- 9) 長戸・前掲注1)130頁。
- 10) 増田英敏『リーガルマインド租税法(第4版)』(成文堂、2013年)86頁以下。
- 11) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』(弘文堂、2016年)307頁。
- 12) 長戸・前掲注1)131頁。
- 13) 中山信弘『特許法〔第3版〕』(弘文堂、2016年)77頁以下。